

บทที่ 1

บทนำ

1. ความสำคัญของปัญหา

ประเทศไทยได้มีการยกเลิกภาษีการค้าที่ใช้มาตั้งแต่ในปี พ.ศ.2475 เนื่องจากภาษีการค้าในในระยะเริ่มแรกมีลักษณะเป็นภาษีการขายที่จัดเก็บทุกทอด ต่อมาในปี พ.ศ. 2504 ได้มีการกำหนดให้จัดเก็บภาษีการค้าจากผู้ผลิต ผู้นำเข้า และผู้ส่งออก และต่อมาในปี พ.ศ. 2519 ได้มีการปรับโครงสร้างอัตราภาษีเพื่อบรรเทาปัญหาความซ้ำซ้อนของภาระภาษี แต่ก็ไม่ได้ช่วยทำให้ปัญหาและข้อบกพร่องอันเกิดจากภาษีการค้าเนื่องจากมีภาระภาษีซ้ำซ้อนจากการเก็บภาษีในทุกขั้นตอนการผลิต ซึ่งจะทำให้ต้นทุนการผลิตสูง อีกทั้งยังมีความยุ่งยากในการปฏิบัติ เพราะการจัดเก็บภาษีการค้ามีหลายอัตรา ทำให้ลดประสิทธิภาพการแข่งขันในตลาดส่งออกและก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี¹ นอกจากนี้ความซ้ำซ้อนของภาระภาษีก่อให้เกิดการจูงใจให้มีการรวมตัวของกระบวนการผลิตจนกระทั่งเป็นสินค้าสำเร็จรูปโดยผู้ผลิตรายเดียว เพื่อลดภาระภาษีการค้าด้วยการลดจำนวนครั้งของการขายลง และถึงแม้จะมีการยกเว้นภาษีให้กับผู้ส่งออกก็ยังไม่ได้ช่วยทำให้ความสามารถในการแข่งขันของสินค้าไทยเพิ่มขึ้น เนื่องจากความซ้ำซ้อนของภาระภาษียังคงมีสะสมอยู่ในต้นทุนของสินค้านั่นเอง

จากปัญหาดังกล่าวจึงมีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้เนื่องจากมีความเหมาะสมและสามารถช่วยแก้ปัญหาต่าง ๆ ได้หลายประการ เช่น ขจัดปัญหาภาษีซ้ำซ้อน แม้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีการจัดเก็บในทุกขั้นตอนการค้า แต่ก็ได้มีการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ได้เสียภาษีแล้ว โดยการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีค่าเท่ากับผลต่างระหว่างราคาสินค้าหรือบริการที่ผลิตหรือจำหน่ายกับราคาของสินค้าหรือบริการที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการผลิตหรือในการจำหน่ายสินค้าหรือบริการนั้น² นอกจากนี้ยังมีการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา 0 ซึ่งเหมาะสมกับ

¹วิรัช โสสุวรรณจินดา, ภาษีมูลค่าเพิ่ม, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: บริษัทสำนักพิมพ์ธรรมนิติ จำกัด, 2538), น. 15.

²ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, รู้ซึ่ง...ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ ฉบับประยุกต์, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2536), น. 9.

การส่งออกเพราะจะทำให้ไม่มีต้นทุนภาษีแฝงอยู่ในตัวสินค้า ทำให้ช่วยส่งเสริมในด้านการแข่งขันกับต่างประเทศ อีกทั้งยังสามารถที่จะติดตามผู้เสียภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงในระบบได้ จากกรณีที่กลไกของภาษีมูลค่าเพิ่มที่การเสียภาษีของผู้ขายรายหนึ่งจะเป็นหลักฐานการเครดิตของผู้ขายอีกรายหนึ่ง ฉะนั้นหากมีการหลบหนีภาษีในขั้นต้นก่อนหน้าก็ทำให้ผู้เสียภาษีขั้นต่อไปต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น เพราะไม่มีหลักฐานเพื่อการขอเครดิตภาษีมาหัก³ สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเกิดขึ้นครั้งแรกในประเทศฝรั่งเศส⁴ เมื่อภายหลังสงครามโลกครั้งที่สองยุติลง ต่อมาได้แพร่ขยายเข้าไปในหลายประเทศที่อยู่ในกลุ่มประเทศสแกนดิเนเวีย (Scandinavian Countries) กลุ่มตลาดร่วมยุโรป (Common Market) และหลายประเทศทั่วโลก⁵

ด้วยสังคมปัจจุบันและระบบเศรษฐกิจแบบทุนนิยม ที่เน้นการเจริญเติบโตทางด้านเศรษฐกิจ ทำให้มีการผลิตสินค้าเพื่ออุปโภค/บริโภคขึ้นอย่างมากมาย ส่งผลให้การใช้สินค้าบางประเภทแม้จะยังไม่หมดอายุการใช้งานตามสภาพของสินค้านั้น ๆ ก็ไม่เป็นที่ต้องการของเจ้าของหรือผู้ใช้สินค้านั้น กล่าว โดยอาจเกิดจากความจำเป็นในการประกอบกิจการหรือสภาพความนิยมของตลาดเปลี่ยนไป ซึ่งสินค้านั้น ๆ อาจถูกทำลายหรือนำไปขายต่อให้กับบุคคลที่มีความต้องการใช้สินค้านั้นต่อไป

สินค้านั้นที่กล่าวมาแล้วนั้น ถ้าเป็นสินค้าใหม่ที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านั้นไปแล้วครั้งหนึ่งจากราคาเต็มจำนวนซึ่งต่อมาถูกนำไปขายให้กับผู้ที่ประกอบการขายสินค้าหรือบริการที่สามารถขอคืนภาษีซื้อตามกลไกของภาษีมูลค่าเพิ่มได้ โดยสินค้าบางชนิดมีคุณค่าในตัวเอง และมักจะมีราคาสูงขึ้นเมื่อเวลาผ่านไป ทำให้สามารถป้องกันความเสี่ยงจากภาวะเงินเฟ้อ (inflation hedge) อาจอยู่ในรูปของสิ่งของมีค่าหรือของสะสมต่าง ๆ เช่น อัญมณี, ทองคำ, งานศิลป์ หรือ ของเก่า อีกทั้งสินค้าที่มีอายุการใช้งานในตัวเอง แต่ถูกขายเปลี่ยนมือให้กับบุคคลอื่นเพื่อนำไปใช้ประโยชน์ต่อไป เช่น รถยนต์, เครื่องมือหรืออุปกรณ์ ต่าง ๆ

³เพ็งอ้าง, น.17.

⁴ภาษีมูลค่าเพิ่มมีการเริ่มใช้ในประเทศฝรั่งเศส ประมาณ ค.ศ.1954 โดย Maurice Lauré ซึ่งแนวคิดของ Lauré ภาษีมูลค่าเพิ่มคือภาษีที่โดยทั่วไปจัดเก็บครั้งเดียวจากการบริโภคของประชาชน

⁵อวยชัย สุขวงศ์, “ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการโอนสิทธิเรียกร้อง,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548), น.15.

กลไกสำหรับการขายสินค้ามือสองดังกล่าว นั้น คือ การที่ผู้ประกอบการหรือบุคคลทั่วไปที่ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งไม่สามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียไปในขณะซื้อสินค้า ทำให้สินค้านั้นมีต้นทุนจากภาษีมูลค่าเพิ่มแฝงอยู่ และเมื่อบุคคลดังกล่าวขายสินค้าต่อไปในลักษณะของสินค้ามือสองให้แก่ผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้าไปใช้ในกิจการหรือผู้ประกอบการที่ดำเนินธุรกิจซื้อขายสินค้ามือสอง ผู้ประกอบการเหล่านั้นก็ไม่สามารถที่จะขอเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มที่แฝงอยู่ในต้นทุนสินค้าคืนได้ เนื่องจากผู้ประกอบการที่ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือบุคคลทั่วไป นั้นไม่มีหน้าที่ต้องเรียกเก็บภาษีขาย และไม่มีหน้าที่ต้องออกไปกำกับภาษี ดังนั้นจึงไม่มีภาษีซื้อจากการที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ซื้อสินค้านั้นดังกล่าว ไม่สามารถที่จะคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3⁶ และไม่สามารถเครดิตหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามมาตรา 84⁷ ดังนั้น สินค้ามือสองที่มีต้นทุนมูลค่าเพิ่มแฝงอยู่นั้นจะส่งผลกระทบต่อมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ผู้ประกอบการทำการผลิต หรือในกรณีที่ผู้ประกอบการซื้อ - ขายสินค้ามือสอง ทำการขายสินค้านั้นต่อไป ก็จะต้องเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนบนฐานภาษีเดิม นอกจากฐานมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าอีกด้วย

⁶มาตรา 82/3 “ภายใต้บังคับมาตรา 82/7 มาตรา 82/8 และมาตรา 82/16 ให้ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามส่วน 8

ภาษีซื้อที่มีได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีตามวรรคหนึ่งเพราะมีเหตุจำเป็น ตามที่อธิบดีกำหนด ให้มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษี หลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด แต่ต้องไม่เกินสามปีนับจากวันที่ได้มีการออกไปกำกับภาษี”

⁷มาตรา 84 “เครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีจากการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา หรือมีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของเดือนภาษีนั้นตามมาตรา 83 หรือ มาตรา 83/1 เว้นแต่ในกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมเพราะการยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วนตามมาตรา 83/4 ก็ให้มีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติม”

ในการวิจัยนี้ ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรมีการปรับปรุงบทบัญญัติแห่งกฎหมายอันเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากสินค้ามือสอง โดยเพิ่มวิธีการพิเศษที่สามารถจะบรรเทาการเกิดภาษีซ้ำซ้อน โดยกำหนดเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษี และฐานภาษี ในการเก็บภาษีจากสินค้ามือสอง เพื่อให้มีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อไม่ให้เกิดปัญหาจากการเก็บภาษีซ้ำซ้อนในขั้นตอนการผลิตสินค้า อันจะเป็นเหตุที่ทำให้ต้นทุนของสินค้ามีราคาสูงขึ้น ซึ่งเป็นการเพิ่มภาระให้กับผู้บริโภคและลดทอนความสามารถในการแข่งขันกับต่างประเทศ และเพื่อเป็นการหาวิธีปฏิบัติที่เป็นธรรมและเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามือสองในประเทศไทยต่อไป

2. วัตถุประสงค์ของการวิจัย

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ในการศึกษาปัญหาและอุปสรรคจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามือสองต่าง ๆ เฉพาะในกรณีของสังหาริมทรัพย์ โดยศึกษาจากแนวทางการจัดเก็บภาษีจากสินค้ามือสองในประเทศไทยในปัจจุบัน ซึ่งไม่มีบทบัญญัติและหลักเกณฑ์กำหนดวิธีการไว้โดยเฉพาะ เปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศอังกฤษและประเทศอื่น ๆ ที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสังหาริมทรัพย์ที่เป็นสินค้ามือสองไว้เป็นกรณีพิเศษใน The Value Added Tax Act 1994 รวมไปถึงความตกลงของกลุ่มสหภาพยุโรป ใน The E.C. Sixth Council Directive of 17 May 1977 77/388 ซึ่งได้เกิดขึ้นมานานและมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่องจนเป็นสากลและเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป โดยผู้เขียนจะได้นำความรู้จากการศึกษาดังกล่าวมาใช้เป็นแนวทางและมาตรการที่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้ามือสองในประเทศไทยต่อไป

1. เพื่อศึกษาถึงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้า
2. เพื่อศึกษาถึงการขายสินค้ามือสองในประเทศไทย
3. เพื่อศึกษาถึงมาตรการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสังหาริมทรัพย์ที่เป็นสินค้ามือสองในประเทศไทย
4. เพื่อศึกษามาตรการที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสังหาริมทรัพย์ที่เป็นสินค้ามือสองของประเทศอังกฤษและประเทศอื่น ๆ
5. เพื่อศึกษาว่าประเทศไทยควรกำหนดมาตรการทางภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสังหาริมทรัพย์ที่เป็นสินค้ามือสองในประเทศไทยหรือไม่

3. ขอบเขตของการวิจัย

ในการวิจัยนี้ ผู้เขียนจะศึกษาถึงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามือสองที่เป็นสังหาริมทรัพย์ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายในประเทศไทย รวมทั้งผลกระทบและปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสังหาริมทรัพย์ที่เป็นสินค้ามือสองในปัจจุบัน ทั้งนี้ไม่รวมถึงการขายสินค้ามือสองของกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะเช่นการขายของหลุดโรงรับจำนำหรืออาคารซึ่งถูกใช้แล้วเป็นต้น โดยจะมุ่งศึกษาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามือสองแบ่งเป็นประเภทต่าง ๆ ตามที่ได้กำหนดไว้ ได้แก่ สินค้ามือสองทั่วไป, ทองคำและอัญมณี, รถยนต์, ของเก่า, ของสะสมและงานศิลป์ ดังนี้

1. การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสังหาริมทรัพย์ที่เป็นสินค้ามือสองในประเทศไทยและผลกระทบที่เกี่ยวกับความเป็นธรรมและประสิทธิภาพในทางภาษีอากร
2. มาตรการอื่น ๆ ในทางกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มที่เหมาะสม สำหรับการขายสังหาริมทรัพย์ที่เป็นสินค้ามือสอง

4. วิธีดำเนินการวิจัย

ผู้เขียนจะใช้วิธีการวิจัยจากเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษาจากบทบัญญัติของกฎหมายไทยจากประมวลรัษฎากร พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศ อธิบดีกรมสรรพากรที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร คำสั่งกรมสรรพากร หนังสือตอบข้อหารือ กรมสรรพากร คำพิพากษาศาลฎีกาต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และบทบัญญัติของกฎหมายอังกฤษจาก The Value Added Tax Act 1994, The Value Added Tax (Cars) Order 1992/3122, as amended, The Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995, SI 1995/1268, as amended (This Order covers all goods other than cars), The VAT (Input Tax) Order 1992, SI 1992/3222, as amended และ The E.C. Sixth Directive 77/388 of May 17, 1977 รวมทั้งหนังสือที่เป็นแนวปฏิบัติ (Notice) ของ HM Customs and Excise (ปัจจุบัน นับตั้งแต่วันที่ 16 เมษายน 2548 หน่วยงานนี้ได้ถูกควบรวม (merger) กับ Inland Revenue เป็นหน่วยงานใหม่ชื่อว่า "HM Revenue and Customs (HMRC)" ตาม the Review of Gus O'Donnell เดือนมีนาคม 2547 (March 2004)) คำวินิจฉัยของ The VAT and Duties Appeal Tribunal: VDAT ซึ่งเป็นหน่วยงานที่รับพิจารณาความอุทธรณ์ภาษีมูลค่าเพิ่ม และคำพิพากษาของศาลอังกฤษ

รวมถึงการค้นคว้าข้อมูลต่าง ๆ จากหนังสือกฎหมาย วารสารกฎหมาย และหนังสืออื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ทั้งของประเทศไทยและประเทศอังกฤษ เพื่อนำข้อมูลที่ได้มาศึกษาวิเคราะห์ หาข้อสรุป ข้อเสนอแนะและวิธีการแก้ไข โดยการนำเสนอจะใช้การพรรณนาโวหารประกอบกับการวิเคราะห์ (Descriptive and Analytical Method)

5. สมมติฐานของวิทยานิพนธ์

สมมติฐานในเรื่องเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มกับสินค้ามือสองนี้ เกิดขึ้นเนื่องจากโดยทั่วไป บทบัญญัติในเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในกฎหมายไทย ยังไม่ได้มีการบัญญัติไว้ จึงสมควรที่จะมีการเสนอเพื่อให้มีการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอันเกี่ยวกับสินค้ามือสอง เพื่อเป็นการช่วยขจัดปัญหาอันเกิดจากการประกอบธุรกิจเกี่ยวกับสินค้ามือสอง รวมถึงผู้บริโภคสินค้ามือสองและเป็นการช่วยขจัดปัญหาภาวะภาษีซ้ำซ้อนอันเกิดจากการขายสินค้าดังกล่าว

6. ทฤษฎีทางนิติศาสตร์ที่เกี่ยวข้อง และหลักการวิจัย

(ก) หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี

(ข) แนวคิดและหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

(ค) หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี

อาจกล่าวได้ว่าภาษีอากรนั้นเป็นสิ่งที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชนเพื่อประโยชน์สาธารณะ ถือเป็นภาระหน้าที่ของมนุษย์ต่อสังคม ดังนั้นในการจัดสรรภาระสาธารณะ จึงควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์ต่าง ๆ เพื่อที่จะนำไปใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith กล่าวถึง “การแบ่งงานกันทำ” และ “การแบ่งสรรภาระสาธารณะ” ซึ่งอาจเปรียบหมายถึงเป็น “หน้าที่ของมนุษย์ต่อสังคม” การเสียภาษีนั้นเสมือนเป็น “หน้าที่ของมนุษย์ต่อสังคม” อย่างหนึ่ง⁸ Adam Smith ได้กล่าวถึงหลักการเกี่ยวกับภาษี 4 ประการ ในหนังสือ

⁸ ศุภลักษณ์ (นาคีสถิตย์) พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายมหาชนการคลังและภาษีอากร: ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท โรงพิมพ์เดียนตุลาจำกัด, 2544), น.60.

เรื่อง The Wealth of Nations ซึ่งเป็นหลักการที่ประเทศต่าง ๆ ยอมรับ ตั้งแต่ ค.ศ.1776 คือ 1. หลักความเป็นธรรม (Equity), 2. หลักความแน่นอน (Certainty), 3. หลักความสะดวก (Convenience) และ 4. หลักความประหยัด (Economy) ต่อมาเมื่อนักการคลังอีกหลายท่านได้มีความคิดเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การภาษีอากรที่ดี และเพิ่มเติมให้มากขึ้นจากหลักเกณฑ์เดิมอีก 4 ประการเพื่อให้เหมาะสมกับยุคสมัย คือ 1. หลักการยอมรับ (Acceptability), 2. หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability), 3. หลักการทำได้ (Productivity) และ 4. หลักการยืดหยุ่น (Flexibility) มีรายละเอียดสรุปได้ดังนี้

(1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

มาจากแนวความคิดที่ว่า ประชาชนจำเป็นต้องบริจาคหรือสละเงินให้แก่รัฐที่เขาเหล่านั้นอยู่ภายใต้ความคุ้มครองตามสัดส่วนของรายได้ที่ครอบครองอยู่ กล่าวคือมีหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถในการเสียภาษีเพื่อกำหนดให้ภาษีที่ประชาชนต้องรับภาระมีความเสมอภาคกัน⁹

หลักเกณฑ์ในการกำหนดความสามารถของผู้เสียภาษีนั้นเป็นสิ่งสำคัญในการกำหนดภาระภาษีของแต่ละบุคคล โดยอาจวัดจากจำนวนรายได้ที่เป็นตัวเลข หรือจำนวนรายได้ออกด้วยสถานะส่วนบุคคลของแต่ละคน (ความเสมอภาคทางภาษี) ซึ่งหากกำหนดการเก็บภาษีอากรให้เป็นไปอย่างไม่เป็นธรรมแล้ว อาจทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี (tax evasion) ซึ่งหากมีมากอาจทำให้เกิดความขัดแย้งในสังคม จนถึงขั้นปฏิวัติได้¹⁰

ตามหลักความเป็นธรรมนี้อาจแบ่งตามการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 ลักษณะ ได้แก่

(1.1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (The Principle of Absolute Equity)

ระบบภาษีที่เป็นธรรมของหลักนี้จะต้องเป็นระบบที่ผู้เสียภาษีทุกคนเสียภาษีคนละเท่า ๆ กัน โดยกระจายภาระค่าใช้จ่ายของรัฐไปยังผู้เสียภาษีทุกคนโดยเท่าเทียมกัน ซึ่งหลักการนี้มีได้คำนึงถึงความสามารถในการชำระภาษีอากรที่ต่างกันในแต่ละคน โดยเฉพาะผู้ที่มีรายได้สูงย่อมมีความสามารถที่จะชำระภาษีได้มากกว่า กล่าวคือยอมทำให้เกิดภาระภาษีกับผู้ที่มีรายได้ต่ำมากกว่าผู้ที่มีรายได้สูง ตัวอย่างการจัดเก็บภาษีประเภทนี้ เช่น การจัดเก็บภาษีรายหัวหรือภาษีรัฐูปการ (Poll Tax)

⁹ ส่วนใหญ่ความสามารถ ความกินดีอยู่ดีทางเศรษฐกิจ หรือเศรษฐกิจที่เอื้อประโยชน์แก่คนทั่วไป อาจวัดได้จากรายได้ (Income) ความมั่งมี (Wealth) หรือการใช้จ่าย (Expenditure)

¹⁰ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย), น. 41.

(1.2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (The Principle of Relative Equity)

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์นี้ได้คำนึงถึงความสามารถและประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีจะได้รับ เพื่อเป็นการแก้ไขข้อบกพร่องและให้เกิดความเป็นธรรมจากการเก็บภาษีตามแนวคิดแบบหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์นี้ แบ่งความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 หลัก คือ หลักความสามารถในการชำระภาษี (The Ability to pay Principle)¹¹ กับ หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle)¹²

¹¹หลักความสามารถในการชำระภาษี (The Ability to pay Principle) ความสามารถในการเสียภาษีนี้อาจพิจารณาจากเงินได้สุทธิ (net income) หรือ การบริโภค (consumption) เพื่อเป็นตัวชี้วัดความมั่งคั่ง (wealth) ของผู้เสียภาษี ภายในระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง โดยยึดความเสียสละ (sacrifice basis) เป็นเกณฑ์ ตามหลักนี้ความเป็นธรรมของภาษีอากร แยกเป็น 2 กรณี คือ

1. ความเป็นธรรมในแนวนอน (horizontal equity) มีหลักการว่าคนที่มีความฐานะเท่าเทียมกันควรจะได้รับปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน เช่น การจัดเก็บภาษีจากการบริโภคสินค้าและบริการ จะไม่ทราบได้เลยว่าผู้เสียภาษีนั้น มีความมั่งคั่งที่แท้จริงเป็นจำนวนเท่าใด แต่ถ้าบริโภคสินค้าหรือบริการชนิดหรือประเภทเดียวกัน ในลักษณะเดียวกัน บุคคลผู้นั้นจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเท่ากัน

2. ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (vertical equity) มีหลักการว่าคนที่มีความฐานะไม่เท่าเทียมกัน ควรที่จะได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกัน คือคนที่มีความสามารถในการชำระภาษีแตกต่างกัน คนที่มีเงินได้สุทธิสูง ควรที่จะต้องเสียภาษีในอัตราสูงด้วย เช่นการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จัดเก็บในอัตราก้าวหน้า (progressive tax rates) หรือการเก็บภาษีถอยหลังหรือตามสัดส่วน

¹² หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle) คือ การที่ผู้บริโภคที่ต้องการสินค้า หรือบริการที่ผลิตโดยรัฐบาล จะต้องจ่ายค่าสินค้าและบริการในรูปแบบภาษีอากร การซื้อสินค้าและบริการประเภทนี้เป็นไปโดยสมัครใจ ซึ่งผู้ได้รับประโยชน์จากการบริโภคสินค้าและบริการเป็นจำนวนมาก จะต้องจ่ายภาษีมากกว่าผู้ที่ได้รับประโยชน์น้อย เช่นการจัดเก็บภาษียอเรนตีในบางประเทศ มีหลักการพื้นฐานที่ว่าปัจเจกชนใดใช้ถนนมากก็ควรที่จะต้องเสียภาษีในการซ่อมแซมการใช้ถนนมากเช่นกัน

(2) หลักความแน่นอน (Certainty)

ภาษีอากรที่ดี ต้องมีความชัดเจนแน่นอน รัฐต้องบัญญัติหลักเกณฑ์ที่มีความชัดเจนทั้งในด้าน ของผู้เสียภาษี การคำนวณภาษี ฐานภาษี รวมทั้งวิธีการประเมินภาษี ผู้เสียภาษีต้องสามารถคำนวณภาษีที่ตนต้องชำระได้ รวมไปถึงมีการกำหนดวัน เวลา สถานที่ ๆ แน่แน่นอน ทั้งนี้ ภาษีอากรที่มีความแน่นอนนั้นย่อมอำนวยความสะดวกได้ให้แก่รัฐได้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ เพื่อที่รัฐจะสามารถนำเงินนั้นไปใช้ในการกำหนดนโยบายต่าง ๆ ในการบริหารประเทศทั้งในด้านเศรษฐกิจและสังคม ทั้งประชาชนผู้เสียภาษีก็จะสามารถทราบถึงสิทธิของตนได้อย่างชัดเจนในการที่จะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ เสมือนหนึ่งมีหลักประกันเพื่อมิให้รัฐใช้อำนาจตามกฎหมายบังคับจัดเก็บภาษีให้เป็นการเอาเปรียบแก่ประชาชน

(3) หลักความสะดวก (Convenience)

การเก็บภาษีที่ดีต้องคำนึงถึงประโยชน์ของผู้เสียภาษีให้มากที่สุด กล่าวคือโดยวิธีการและช่วงเวลา que ผู้เสียภาษีมีความสามารถที่จะชำระภาษี เช่น การเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เป็นการเก็บภาษีทันทีในรูปแบบที่ผู้เสียภาษีมีเงินได้ เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับเมื่อถึงกำหนดเวลาที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการ หรือกำหนดให้มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาผ่านทางอินเทอร์เน็ต (internet) การเก็บภาษีโดยคำนึงถึงหลักการดังกล่าวนอกจากจะเป็นการช่วยให้ผู้เสียภาษีประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการเสียภาษี ยังเป็นการช่วยให้รัฐได้รายได้จากการจัดเก็บอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยและประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีด้วย

(4) หลักความประหยัด (Economy)

การบริหารงานในการจัดเก็บภาษีนั้น ควรให้เสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุดทั้งฝ่ายผู้จัดเก็บและผู้เสียภาษี ในขณะที่เดียวกันก็ควรให้ได้ผลประโยชน์มากที่สุดด้วย โดยอาจมีการจัดการองค์การที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีให้เหมาะสมทั้งในด้านปริมาณคนและปริมาณงาน โดยไม่ให้มีการทับซ้อนของการใช้อำนาจในการทำงาน และนอกจากค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการจัดเก็บควรจะต้องมีจำนวนที่ต่ำแล้ว การจัดเก็บภาษีควรจะให้มีการกระทบกระเทือนการทำงานของเอกชนให้น้อยที่สุดด้วย โดยไม่ให้เกิดอุปสรรคกับผู้เสียภาษีในการดำเนินการกินสมควร ซึ่งอาจเป็นสาเหตุทำให้ไม่สนใจในการที่จะเสียภาษีทำให้ไม่เข้าใจและก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี¹³

¹³ การจัดเก็บภาษีที่เป็นเหตุให้มีการหลีกเลี่ยงภาษี ไม่ว่าจะเพราะมีอัตราสูงเกินไป หรือเพราะกฎหมายไม่รัดกุมทำให้เกิดช่องโหว่ในการหลบเลี่ยง

(5) หลักการยอมรับ (Acceptability)

การจัดเก็บภาษีเป็นเรื่องที่รัฐใช้อำนาจตามกฎหมายบังคับจัดเก็บแก่ประชาชน ภาษีอากรที่ประชาชนยอมรับและจัดเก็บอย่างยุติธรรม ย่อมก่อให้เกิดประสิทธิภาพและสามารถอำนวยความสะดวกแก่รัฐให้เป็นไปตามเป้าหมาย รวมทั้งช่วยลดปัญหาอันเกิดจากการหลีกเลี่ยงภาษี (tax evasion) และการเลี่ยงภาษี (tax avoidance)¹⁴ ได้อีกด้วย

(6) หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)

การจัดเก็บภาษีอากรนั้น ควรที่จะสามารถบังคับจัดเก็บได้จริงในทางปฏิบัติ ซึ่งหลักการดังกล่าวจะแสดงถึงประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร ทั้งในด้านการบังคับใช้กฎหมาย การบริหารการจัดเก็บภาษีอากร เช่นการจัดเก็บภาษีอากรนั้นถูกจัดเก็บอย่างทั่วถึงหรือไม่ และเกิดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บสำหรับหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรเพียงใด

(7) หลักการทำรายได้ (Productivity)

ภาษีอากรที่ดีต้องเป็นเครื่องมือในการอำนวยความสะดวกแก่รัฐ กรณีดังกล่าวการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้สามารถใช้ได้และรองรับการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ ภาษีอากรดังกล่าวจึงเป็นภาษีอากรที่มีฐานกว้าง ซึ่งจะช่วยให้เพิ่มรายได้ให้แก่อรัฐเมื่อประเทศมีการพัฒนาทางด้านเศรษฐกิจ โดยไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บ

(8) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

ภาษีอากรเป็นเครื่องมือทางการคลังชนิดหนึ่ง ซึ่งอาจใช้ในการดำเนินนโยบายต่าง ๆ ของรัฐ เพื่อช่วยในการบริหารประเทศให้แปรเปลี่ยนไปตามสภาวะทางเศรษฐกิจ โดยรัฐอาจให้สิทธิประโยชน์โดยยกเว้นการจัดเก็บภาษีแก่กิจการบางอย่างเพื่อกระตุ้นให้มีการเจริญเติบโต หรือการพัฒนาในกิจการนั้น ๆ หรือเมื่อประเทศประสบกับสภาวะเงินเฟ้อ (inflationary effect) รัฐอาจใช้การปรับเพิ่มอัตราภาษีเพื่อควบคุมการใช้จ่ายของประชาชน หรือ เมื่อประสบกับภาวะเงินฝืด

¹⁴ การหลีกเลี่ยงภาษีอากร (tax evasion) เป็นเรื่องที่ผิดกฎหมาย มีความรับผิดชอบทางภาษีอากร และมีความรับผิดชอบตามกฎหมายที่บัญญัติไว้ในมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนการเลี่ยงภาษีอากร (tax avoidance) เป็นกรณีที่ไม่มีความรับผิดชอบแต่อาจมีความรับผิดชอบทางภาษีอากรได้ ขึ้นอยู่กับกฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศ โปรดดูรายละเอียดเพิ่มเติมใน สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและวารสารนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), น.2.

(deflationary effect) การปรับลดอัตราภาษี ก็เป็นไปเพื่อกระตุ้นให้ประชาชนมีการใช้จ่ายเพิ่มขึ้น สินค้ามีราคาสูง ผู้ประกอบการมีกำไรเพิ่มขึ้น มีการเพิ่มกำลังการผลิต ทำให้มีการจ้างงานเพิ่มขึ้น ประชาชนก็จะมีรายได้สูงขึ้นอีก¹⁵ อันเป็นการช่วยกระตุ้นสภาวะทางเศรษฐกิจนั่นเอง

(ข) แนวคิดและหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีการบริโภคชนิดหนึ่งที่เกิดขึ้นจากมูลค่าของสินค้าและบริการในส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิตและการจำหน่ายสินค้าและบริการ หรืออาจกล่าวได้ว่าใช้มูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิตหรือการจำหน่ายสินค้าและบริการเป็นฐานในการคำนวณภาษี¹⁶ และยังเป็นภาษีการบริโภคที่มีขอบเขตการจัดเก็บไปจนถึงระดับค้าปลีก¹⁷ จึงเป็นภาษีที่มีฐานกว้าง กล่าวคือภาระภาษีกระจายไปยังผู้เสียภาษีเป็นจำนวนมาก แทนที่จะตกอยู่กับกลุ่มคนบางกลุ่มโดยเฉพาะ¹⁸ ทำให้เป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี เช่น ถ้าผู้ผลิตในขั้นตอนหนึ่งหลบหนีภาษี ภาษีนั่นก็จะถูกเก็บชดเชยโดยการเก็บภาษีในขั้นต่อมา และยังช่วยป้องกันปัญหาภาษีซ้ำซ้อน โดยไม่มีภาระภาษีค้างอยู่ในสินค้าที่ขายในแต่ละขั้นตอนการผลิตและการให้บริการ เนื่องจากผู้ประกอบการสามารถที่จะขอคืนภาษีที่ได้เสียไปแล้วได้

ภาษีมูลค่าเพิ่มมี 3 ชนิด¹⁹

- (1) ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค (Consumption Type VAT)
- (2) ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรายได้ (Income Type VAT)
- (3) ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบผลิตภัณฑ์ประชาชาติ (Gross Product Type VAT)

¹⁵ คนหัวเก่า, “นโยบายการคลัง”, สามิตสาร (ม.ค. – ก.พ. 2544), น.52.

¹⁶ วิชัย โถสุวรรณจินดา, อ้างแล้ว เริงอรรถที่ 1, น.196 – 197.

¹⁷ ภาษีการบริโภคแบบภาษีการขายในระดับค้าปลีก (retail sales tax) จะช่วยป้องกันปัญหาในการรวมหน่วยการผลิตในแต่ละระดับเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี และไม่เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบในแง่ของการบริโภคสินค้าและไม่เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนเนื่องจากไม่ได้มีการรวมเอาภาษีในขั้นต้นก่อนค้าปลีกเข้ากับราคาซื้อ และยังอำนวยความสะดวกให้รัฐ เนื่องจากมีฐานภาษีกว้าง

¹⁸ จงรัก ระวยทรง, จากภาษีการค้าสู่ภาษีมูลค่าเพิ่ม, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2533), น.18.

¹⁹ สมชัย ฤชุพันธุ์, ภาษีมูลค่าเพิ่ม, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์กฎหมายธุรกิจ, 2532), น.57.

(1) ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค (Consumption Type VAT)

เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากการบริโภครวมของประชาชน โดยไม่นำมูลค่าของการลงทุนมารวมเป็นฐานภาษีด้วย ซึ่งถือว่าการลงทุนเป็นวัตถุประสงค์อย่างหนึ่ง จึงสามารถขอคืนภาษีได้ทันทีโดยไม่ต้องขอคืนในรูปของการหักค่าเสื่อมราคา วิธีการนี้มีข้อดีคือเป็นการช่วยส่งเสริมการลงทุนทำให้ผู้ประกอบการไม่ต้องแบกรับภาระภาษีเป็นจำนวนมากในปีที่มีการลงทุนสูง และไม่เกิดปัญหาในการตีความคำว่าสินค้าทุนกับวัตถุประสงค์ ภาษีมูลค่าเพิ่มประเภทนี้เป็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประมวลรัษฎากรที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน และเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดที่ใช้กันอย่างแพร่หลายที่สุด

(2) ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรายได้ (Income Type VAT)²⁰

ภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้นอกจากที่จะเก็บจากการบริโภคแล้ว ยังรวมถึงการลงทุนด้วย โดยวิธีนี้จะยอมให้หักได้เฉพาะค่าเสื่อมราคาสินค้าเท่านั้น จึงเป็นภาระแก่ผู้ประกอบการในกรณีที่มีการลงทุนสูงเนื่องจากไม่สามารถที่จะหักภาษีจากสินค้าทุนได้ทั้งหมด แต่ต้องทยอยหักในรูปค่าเสื่อมราคา ภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้จะมีฐานกว้างกว่าภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค แต่มีข้อเสียคือ มีปัญหายุ่งยากในการจัดเก็บเนื่องจากการตีความคำว่าสินค้าทุน กับ วัตถุประสงค์

(3) ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบผลิตภัณฑ์ประชาชาติ (Gross Product Type VAT)

ภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้จัดเก็บจากผลิตภัณฑ์ประชาชาติ (Gross National Product) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้เก็บจากทั้งการบริโภค และการลงทุน โดยไม่ยอมให้หักค่าเสื่อมราคา ภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้จึงมีฐานกว้างที่สุดในบรรดาภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสามประเภท แต่จะเป็นภาระแก่ผู้ลงทุนอย่างมาก คือ ไม่สามารถที่จะหักภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการซื้อสินค้าประเภททุนได้เลย ดังนั้นภาษีที่เกิดขึ้นผู้ผลิตอาจแฝงภาระภาษีที่ต้องแบกรับรวมมากับราคาสินค้า ทำให้อาจเกิดภาษีซ้ำซ้อนได้

²⁰ ภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้มีจุดมุ่งหมายให้เก็บภาษีจากรายได้ประชาชาติ (National Income, NI) ซึ่งมีจำนวนประมาณเท่ากับผลิตภัณฑ์ประชาชาติ (Gross National Product, GNP) ลบด้วยค่าเสื่อมราคา

7. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

ทำให้ทราบถึงปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามือสองที่เป็นสังหาริมทรัพย์ในประเทศไทย รวมทั้งแนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าดังกล่าวในปัจจุบัน และทราบถึงวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามือสองในต่างประเทศ เพื่อนำมาเปรียบเทียบและแก้ไขกับวิธีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามือสองในปัจจุบัน โดยมีมุ่งหมายให้เกิดความเป็นธรรม, ช่วยให้เกิดการจูงใจในการขยายการลงทุนและพัฒนาการดำเนินการขายสินค้าดังกล่าวโดยการพัฒนากฎหมายเพื่อให้มีความเป็นสากลและทัดเทียมกับอารยประเทศ อีกทั้งยังช่วยให้กิจกรรมการขายสินค้ามือสองในบางกรณีเข้ามาสู่ระบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ยากต่อการหลีกเลี่ยงภาษีรวมทั้งยังสามารถป้องกันปัญหาที่เกิดขึ้นตามมาจากการขายสินค้าดังกล่าว ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าน่าจะเป็นประโยชน์ในการพัฒนากฎหมายภาษีอากรและสำหรับผู้สนใจ

8. ความหมายของคำ กลุ่มคำและตัวย่อ

เนื่องจากผู้เขียนได้กล่าวอ้างกฎหมายหลายบท ในกรณีที่ผู้เขียนกล่าวถึงมาตราหนึ่ง มาตราใดขึ้นมาลอย ๆ โดยมีได้ระบุว่ามาตรานั้นมาจากบทบัญญัติของกฎหมายใดให้หมายถึง บทบัญญัติที่มีอยู่ในประมวลรัษฎากร รวมไปถึงในกรณีที่ผู้เขียนได้กล่าวถึงพระราชกฤษฎีกา หรือ กฎหมายใด กรณีดังกล่าวให้หมายถึงพระราชกฤษฎีกา และกฎกระทรวงที่ออกโดยอาศัยอำนาจของประมวลรัษฎากรเช่นกัน

นอกจากนี้ ตัวย่อ คำหรือกลุ่มคำที่ใช้ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ มีความหมายดังต่อไปนี้

คำว่า “ป.พ.พ.” ย่อมาจาก ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

คำว่า “พ.ร.บ.” ย่อมาจาก พระราชบัญญัติ

คำว่า “พ.ร.ฎ.” ย่อมาจาก พระราชกฤษฎีกา