

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีคือ เงินที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชน โดยที่ประชาชนมิได้รับสิ่งใดตอบแทนโดยตรงจากรัฐ แต่จะได้รับการตอบแทนทางอ้อม โดยรัฐจะจัดในรูปแบบของการบริการสาธารณะ หรือสิ่งสาธารณูปโภคต่าง ๆ โดยปัจจุบัน ราชอาณาจักรไทยได้มีการจัดเก็บภาษีอากร 2 ลักษณะคือ ภาษีทางตรงคือ ภาษีซึ่งถูกประเมินและถูกจัดเก็บจากบุคคลซึ่งกฎหมายประสงค์จะให้แบกรับภาระ ภาษีดังกล่าวเช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และ ภาษีทางอ้อม คือ ภาษีซึ่งจัดเก็บจากผู้เสียภาษีโดยมีจุดมุ่งหมายว่าภาษีนั้นควรที่จะถูกส่งต่อหรือผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น<sup>1</sup>

แต่เดิมประเทศไทยได้ใช้ระบบภาษีการค้าในการจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคตั้งแต่ พ.ศ. 2475 แต่เนื่องจากภาษีการค้าเป็นภาษีที่เป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาการผลิตและการส่งออก และก่อให้เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจหลายประการ<sup>2</sup> ในปี พ.ศ. 2530 จึงได้เริ่มมีแนวคิดที่จะให้นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับแทนภาษีการค้า เพราะเล็งเห็นว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นสามารถขจัดความซ้ำซ้อนของภาระภาษีซึ่งอยู่ในภาษีการค้าลงได้ ดังนั้น ในปี พ.ศ. 2531 ทางรัฐบาลจึงได้นำร่างกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเสนอขออนุมัติต่อรัฐสภา และได้นำออกบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 เป็นต้นมาจนถึงปัจจุบัน<sup>3</sup>

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่งซึ่งรัฐจัดเก็บจากการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้า คำว่า “สินค้า” นั้นตามประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1(9) ได้ให้คำจำกัดความไว้ว่า “สินค้า หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และยังหมายความรวมถึงของทุกชนิดที่นำเข้าด้วย” ดังนั้น สิ่งที่จะถือเป็นสินค้าจะต้องมีองค์ประกอบ สองประการ คือ ประการแรก ต้องเป็นทรัพย์สิน

---

<sup>1</sup> จาก ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 25), โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2555, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

<sup>2</sup> จาก ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย (น. 11), โดย สมชัย ฤชุพันธุ์, 2532, กรุงเทพฯ: กฎหมายธุรกิจ.

<sup>3</sup> จาก ภาษีอากรธุรกิจ Business Taxation (น. 250), โดย สมคิด บางโม, 2555, กรุงเทพฯ: กฎหมายธุรกิจ

ที่มีรูปร่างหรือไม่มีรูปร่าง และประการที่สองคือ สิ่งของนั้นจะต้องมีราคาประเมินมูลค่าได้และมีการครอบครองซึ่งจะทำให้มีการขายได้<sup>4</sup>

ปัจจุบันราชอาณาจักรไทยได้กำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ 2 อัตรา ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 กล่าวคือ

1. อัตราร้อยละ 10 ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และได้มีการตราพระราชกฤษฎีกาโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 80 วรรค 2 โดยลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเหลือร้อยละ 6.3 และเมื่อรวมกับภาษีท้องถิ่นอีกร้อยละ 0.7 จะเท่ากับร้อยละ 7 แต่การลดนี้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2542 ถึงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2555<sup>5</sup> แต่เมื่อวันที่ 7 สิงหาคม พ.ศ. 2555 คณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบตามข้อเสนอของกระทรวงการคลังเกี่ยวกับมาตรการขยายเวลาการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากอัตราร้อยละ 10 (รวมภาษีท้องถิ่น) ให้คงเหลือจัดเก็บในอัตราร้อยละ 7 (รวมภาษีท้องถิ่น) ซึ่งจะสิ้นสุดลงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2555 โดยการขยายเวลาการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไปอีกเป็นระยะเวลา 2 ปีจากวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2555 ถึงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2557 ต่อมาในวันที่ 17 กรกฎาคม 2557 คณะรักษาความสงบแห่งชาติ (คสช.) ได้ออกประกาศฉบับที่ 92/2557 เรื่องการลดอัตราภาษีมูลค่า โดยให้ยกเลิกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับที่ 549 พ.ศ. 2555 และได้ขยายระยะเวลาในการจัดเก็บอัตราร้อยละ 7 ต่อไปโดยมีกำหนดระยะเวลาตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2557 ถึง 30 กันยายน พ.ศ. 2558 เพื่อกระตุ้นให้มีการขยายตัวในด้านกำลังซื้อของประชาชน ในด้านการใช้จ่ายและการลงทุนของภาคเอกชน ซึ่งมีส่วนสำคัญต่อการฟื้นตัวทางเศรษฐกิจของประเทศ<sup>6</sup>

2. อัตราร้อยละ 0 ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1 เพื่อใช้จัดเก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการบางประเภท รวมทั้งเป็นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่กฎหมายกำหนดไว้โดยมีวัตถุประสงค์เป็นการส่งเสริมการส่งออกสินค้า ให้สามารถส่งออกได้ในราคาที่ปลอดจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง<sup>7</sup>

<sup>4</sup> จาก ภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับสมบูรณ์ (น. 21), โดย วิชัย โธสุวรรณจินดา, 2539 , กรุงเทพฯ: ดีไลท์.

<sup>5</sup> จาก คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (น. 627), โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2555, กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.

<sup>6</sup> สำนักวิชาการแผนภาษี กรมสรรพากรกระทรวงการคลัง. (ม.ป.ป.). มาตรการขยายเวลาการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม. สืบค้น 10 เมษายน 2556, จาก <http://www.thaigov.go.th/th>

<sup>7</sup> จาก ข้อแตกต่าง กิจการอัตรา 0 กับกิจการที่ได้รับยกเว้น (น. 27-28), โดย กัมปนาท บุญรอด, 2555, สรรพากรสาส์น กรมสรรพากร, 59(8).

จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร จะกำหนดให้มีการจัดเก็บจากการขายสินค้าและบริการ รวมถึงการนำเข้าสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร เว้นแต่จะเข้าเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดให้เป็นกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น หากการขายสินค้าผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการหรือผู้ขายก็มีหน้าที่จะต้องจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

สหภาพยุโรป (European Commission) ได้ให้คำนิยามของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ว่า หมายถึง การประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ที่อาศัยการประมวลผลการส่งผ่านข้อมูล ทั้งตัวอักษร เสียง และภาพเคลื่อนไหวทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งหมายความรวมถึง การค้าขายสินค้าและบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ การจัดส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ การโอนเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ การซื้อขายหุ้นทางอิเล็กทรอนิกส์ การบริการหลังการขายผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ต และกิจกรรมที่เกิดขึ้นใหม่ เช่น ห้างสรรพสินค้าเสมือน (E Shop, E Mall) เป็นต้น<sup>8</sup>

จากคำนิยามของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ของสหภาพยุโรป จึงถือได้ว่า การขายสินค้าออนไลน์ผ่านช่องทางอินเทอร์เน็ต ถือเป็นส่วนหนึ่งในรูปแบบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันพบว่าการขายสินค้าและบริการในรูปแบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ซึ่งกำลังเป็นที่นิยมอย่างแพร่หลายและมีแนวโน้มที่จะได้รับความนิยมเพิ่มขึ้นต่อไปในอนาคต ผู้ขายมักจะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยงดเว้นการเรียกเก็บจากผู้ซื้อ ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาหลายประการ ดังนี้

1) ทำให้ราคาสินค้าจากการซื้อขายสินค้าทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีราคาต่ำกว่า การซื้อขายสินค้าจากร้านค้าทั่วไปที่มีที่ตั้งเป็นหลักแหล่ง ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ซึ่งมีหลักการว่า ความเป็นธรรมในระบบภาษี จะต้องพิจารณาทั้งความเป็นธรรมในแนวตั้ง และความเป็นธรรมในแนวนอน กล่าวคือผู้มีความสามารถในการเสียภาษีที่สูงควรถูกจัดเก็บภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่สูง ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีที่ต่ำควรถูกจัดเก็บภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่ต่ำหรือไม่ควรเก็บเลย และบุคคลที่มีฐานะอย่างเดียวกัน รัฐก็ควรปฏิบัติต่อบุคคลเหล่านั้นเป็นอย่างเดียวกันด้วย<sup>9</sup>

2) ก่อให้เกิดแรงจูงใจในการหนีภาษี กล่าวคือ การซื้อสินค้าชนิดและประเภทเดียวกัน แต่ผู้ซื้อสามารถเลือกซื้อสินค้าผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เพื่อให้ได้สินค้าในราคาที่ต่ำกว่า และไม่ต้องรับภาระการจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างไม่มีประสิทธิภาพ

<sup>8</sup> จาก “พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เครื่องมือการค้าสหประชาชาติใหม่,” โดย รองผู้อำนวยการ โครงการปริญญาโททางการเงิน มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2543, *สรรพากรศาสตร์ กรมสรรพากร*, 47(6), น. 9.

<sup>9</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 22-23). เล่มเดิม.

3) เมื่อรัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้ จะส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ การขายสินค้าจากแหล่งที่มาที่แตกต่างกัน แหล่งหนึ่งมีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อีกแหล่งไม่มีการเรียกเก็บและไม่สามารถตรวจสอบได้ ย่อมส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจในการลงทุนของผู้ประกอบการ หรือผู้ขาย

4) การประกอบกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มีผู้ประกอบการรายย่อยรวมอยู่ด้วย เป็นจำนวนมาก ก่อให้เกิดการกระตุ้นการเคลื่อนไหวหมุนเวียนของเงินภายในประเทศ การเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ยังควรใช้อัตราภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 80 และมาตรา 80/1 หรือไม่

5) กิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ซึ่งกำลังได้รับความนิยม แต่รัฐกลับสูญเสียรายได้ จำนวนมหาศาล โดยไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จากการซื้อขายสินค้าในรูปแบบดังกล่าวได้ ซึ่งขัดกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐ สาเหตุส่วนหนึ่งเพราะยังมีผู้ประกอบการอยู่เป็นจำนวนมากที่ไม่เข้าใจถึงหน้าที่ของตนในการเสียภาษีให้กับรัฐ ปัญหาการกระจายข้อมูลข่าวสาร และการติดต่อประสานงาน กับหน่วยงานที่รับผิดชอบนั้นยังไม่ครอบคลุมได้ทั่วถึงเพียงพอ

6) ปัญหาการออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อ เนื่องจากผู้ซื้อเป็นผู้รับภาระในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ผู้ประกอบการหรือผู้ขายมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อ ปัญหาไม่ว่า การซื้อขายผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จะสามารถออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อด้วยวิธีการหรือรูปแบบใดจึงจะเหมาะสม

จากปัญหากรณีที่รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กล่าวคือ จากการซื้อขายสินค้าที่มีรูปร่างผ่านทางอินเทอร์เน็ตภายในราชอาณาจักรได้ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษา วิเคราะห์ วิจัย ถึงสาเหตุ และหาแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของต่างประเทศ และหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีเพื่อนำมาเป็นแนวทางในการปรับใช้กับประเทศไทยต่อไป

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

1. เพื่อศึกษา แนวความคิด ทฤษฎี วิวัฒนาการ หลักการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

2. เพื่อศึกษาหลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและหลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามกฎหมายไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ

3. เพื่อวิเคราะห์ปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

4. เพื่อเสนอแนะแนวทางในการออกกฎหมายเฉพาะและแนววิธีปฏิบัติเฉพาะเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

### 1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

ผู้ประกอบการจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ทำการซื้อขายสินค้าที่มีรูปร่างผ่านช่องทางอินเทอร์เน็ตโดยส่วนใหญ่มักหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลให้สินค้าที่ซื้อขายผ่านช่องทางดังกล่าวอาจมีราคาต้นทุนที่ต่ำกว่าเนื่องจากการหนีภาษี อีกทั้งปัญหาในเรื่องการตรวจสอบและจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขัดกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจอีกด้วย ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีบทบัญญัติกฎหมายและแนววิธีปฏิบัติเฉพาะกับกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ตลอดจนจัดตั้งหน่วยงานย่อยภายในกรมสรรพากรเพื่อรับผิดชอบ มีหน้าที่ให้ข้อมูลและคำแนะนำแก่ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อย่างครอบคลุมและทั่วถึง เพื่อส่งเสริมให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เข้าสู่ระบบภาษี และทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ส่งผลให้รัฐได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย

### 1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งที่จะศึกษาถึงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นภาษีทางอ้อมโดยเริ่มจากศึกษาแนวคิด ทฤษฎีหลักการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม อีกทั้งศึกษาแนวความคิดในการริเริ่มที่จะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และวิธีปฏิบัติสำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เฉพาะกรณีจากการซื้อขายสินค้าที่มีรูปร่างผ่านทางอินเทอร์เน็ตของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเกิดขึ้นภายในราชอาณาจักร จากนั้นจึงศึกษาวิเคราะห์ถึงปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี โดยเฉพาะหลักความเป็นธรรม หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และหลักความมีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ เปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

### 1.5 วิธีดำเนินการศึกษาวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการศึกษาข้อมูลโดยวิธีวิจัยเอกสาร (Documentary Research) กล่าวคือ เป็นการศึกษาโดยการค้นคว้าและวิเคราะห์ข้อมูลจากหนังสือ บทบัญญัติของกฎหมาย วิทยานิพนธ์ บทความ วารสาร เอกสารต่างๆ รวมถึงสื่ออิเล็กทรอนิกส์ทั้งที่เป็นภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ เพื่อนำมาศึกษาวิเคราะห์หาข้อสรุปเป็นแนวทางในการแก้ปัญหา

### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย

1. ทำให้ทราบถึงแนวคิด ทฤษฎี วิวัฒนาการ หลักการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
2. ทำให้ทราบถึงหลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและหลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามกฎหมายไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ
3. ทำให้ทราบถึงปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
4. ทำให้ทราบถึงแนวทางในการออกกฎหมายเฉพาะและแนววิธีปฏิบัติเฉพาะเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์