

บทที่ 2

แนวความคิด ทฤษฎี วิชาการ หลักการจัดเก็บภาษีอากร หลักการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มและการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในบทที่ 1 ว่า ภาษีอากร คือ เงินที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชน โดยที่ประชาชนมิได้รับสิ่งใดตอบแทนโดยตรงจากรัฐ แต่จะได้รับการตอบแทนทางอ้อม โดยรัฐจะจัดในรูปแบบของการบริการสาธารณะ หรือสิ่งสาธารณูปโภคต่าง ๆ เช่น การรักษาพยาบาล การศึกษา เป็นต้น ในบทนี้ผู้วิจัยจะนำเสนอแนวความคิด ทฤษฎีและหลักการในการจัดเก็บภาษีอากร หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เพื่อจะได้ศึกษาและทำความเข้าใจในระบบการจัดเก็บภาษีอากร และภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ รวมถึงวิเคราะห์ปัญหาจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ว่าจะมีวิธีปฏิบัติอย่างไรเพื่อให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยผู้วิจัยจะได้นำไปใช้ในการวิเคราะห์ในบทที่ 4 ต่อไป

2.1 แนวความคิด ทฤษฎี และวิชาการในการจัดเก็บภาษีอากร

2.1.1 แนวคิดและวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี

ภาษีมี่ลักษณะเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะที่ประชาชนต่างคนต้องรับผิดชอบตามสัดส่วนของตนและอยู่ในรูปแบบของเงินตรา โดยรัฐเป็นผู้ใช้อำนาจในการบังคับจัดเก็บ จำนวนภาษีที่ประชาชนผู้เสียภาษีต้องรับภาระนั้นจะเป็นไปตามสัดส่วนของความสามารถในการชำระภาษีของแต่ละบุคคล ซึ่งอาจพิจารณาจากรายได้ รายจ่าย และทรัพย์สินของแต่ละบุคคล โดยวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีนั่นก็เพื่อนำเงินตราดังกล่าวไปใช้เพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อส่วนรวมในรูปแบบสาธารณะ¹ นอกจากนั้น ในปัจจุบันรัฐบาลยังใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือสำคัญในการกระจายรายได้ ส่งเสริมความเจริญเติบโตด้านธุรกิจการค้า รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ช่วยควบคุมการบริโภคของประชาชน หรือเพื่อสนองนโยบายบางประการของรัฐบาล เช่น

¹ จาก คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (น. 17) โดย ศุภลักษณ์ พินิจวุฒล, 2542, กรุงเทพฯ: วิทยูชน.

การศึกษา การสวัสดิการสังคม หรือนโยบายประชากร² ดังจะเห็นได้จาก การที่รัฐบาลออกกฎหมาย โดยกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มให้ลดลง โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรก็เพื่อที่จะส่งเสริม การบริโภคของประชาชน และเพื่อเป็นการกระตุ้นเศรษฐกิจภายในประเทศ เป็นต้น

2.1.2 ความหมายของภาษีอากร

ความหมายของภาษีอากรอาจแบ่งได้ตามแนวความคิดในแต่ละยุคสมัย ขึ้นอยู่กับ บทบาท และหน้าที่ของรัฐบาลในการจัดการบริหารประเทศของยุคสมัยนั้น ๆ โดยอาจแบ่งออกได้ เป็น 2 แนวความคิด กล่าวคือ แนวความคิดดั้งเดิม และแนวความคิดสมัยใหม่

2.1.2.1 แนวความคิดดั้งเดิม

การจัดเก็บภาษีนั้นมีมาตั้งแต่ในสมัยจักรวรรดิโรมัน ในยุคสมัยจักรวรรดิโรมันนี้ ภาษีเป็นเครื่องมือที่แสดงถึงอำนาจของรัฐ และถูกกำหนดขึ้นโดยอำนาจส่วนกลาง เพื่อให้ ครอบคลุมและนำไปใช้เป็นรายจ่ายต่าง ๆ ของรัฐ ซึ่งมีจุดมุ่งหมายหลัก 2 ประการ คือ การดำเนินงานขององค์กรต่าง ๆ ของรัฐ และเพื่อการป้องกันจักรวรรดิโรมัน ในยุคสมัยนั้น ประชาชนทุกคนจะมีความเท่าเทียมทางภาษี โดยจะถูกจัดเก็บภาษีตามอัตราส่วนแห่งทรัพย์สิน ของตน³

ต่อมาในสมัยศตวรรษที่ 13 กษัตริย์เริ่มมีอำนาจแผ่ขยายวงกว้างออกไปมากขึ้น ทำให้รายจ่ายของกษัตริย์ก็มีมากขึ้นตามไปด้วยและทำให้มีรายรับไม่เพียงพอกับรายจ่าย แต่กษัตริย์ ยังไม่มีอำนาจที่จะบังคับให้บรรดาขุนนางทั้งหลายส่งส่วยให้แก่ตนได้ ดังนั้นภาษีในยุคนี้จึงอยู่ใน รูปของเงินที่บรรดาขุนนางบริจาคให้แก่กษัตริย์ของตน จนกระทั่งต่อมาในศตวรรษที่ 14 การขอ บริจาคดังกล่าวเริ่มมีมากขึ้นเรื่อย ๆ จนเกิดความไม่พอใจแก่บรรดาขุนนาง และประชาชนทั้งหลาย ก่อให้เกิดปัญหาขึ้น ส่งผลให้ต่อมาได้กลายเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดหลักความยินยอมของประชาชน ในการเสียภาษี⁴

ในช่วงศตวรรษที่ 18 และ 19 ได้มีแนวความคิดว่า ภาษีเป็นสิ่งที่ประชาชนเสียให้แก่รัฐ เพื่อแลกเปลี่ยนกับความคุ้มครองที่รัฐให้แก่ประชาชน ซึ่งแนวคิดนี้เกิดขึ้นตั้งแต่ปลายศตวรรษที่ 17 และได้เริ่มขยายความสำคัญมากขึ้นในเวลาต่อมา⁵

² จาก ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 1) โดย กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.

³ จาก “ภาษีคืออะไร,” โดย อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, 2537, วารสารนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัย ธรรมศาสตร์, (22) 1, น. 87.

⁴ แหล่งเดิม.

⁵ แหล่งเดิม.

มองเตสกีเอร์ (Montesquieu) กล่าวว่า “รายได้ของรฐนั้นประกอบด้วยเงินแต่ละส่วนที่พลเมืองแต่ละคนมอบให้รัฐจากทรัพย์สินของตนเพื่อได้รับความคุ้มครองจากรัฐ”⁶

อดัมสมิธ (Adam Smith) กล่าวว่า “รายจ่ายสาธารณะส่วนใหญ่จะต้องได้รับการสนับสนุนจากเงินภาษีประเภทใดประเภทหนึ่ง ซึ่งประชาชนมอบให้จากเงินได้ส่วนตัวเพื่อให้แก่ผู้ปกครองหรือรัฐที่เราเรียกเงินนั้นว่า รายได้สาธารณะ”⁷

โทมัสฮอบส์ (Thomas Hobbes) กล่าวว่า “ภาษีอากรมิใช่สิ่งอื่นใด หากแต่เป็นค่าจ้างที่ราษฎรจ่ายให้แก่กองค้อธิปัตย์ เพื่อให้องค์ธิปัตย์ให้ความคุ้มครองและอำนวยสันติสุขแก่ประชาราษฎร์นั่นเอง”⁸

จากคำนิยามของภาษีตามแนวความคิดในศตวรรษที่ 18 และ 19 ผู้วิจัยเห็นว่า ลักษณะของการเสียภาษีเกิดจากความยินยอมพร้อมใจของประชาชนที่จะเสียภาษี เพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์สาธารณะที่รัฐตอบแทนให้ ต่อมาในช่วงปลายศตวรรษที่ 19 ได้มีผู้ให้แนวความคิดเกี่ยวกับความหมายของภาษีอากรไว้กล่าวคือ “ภาษี คือ สิ่งที่ชาติเรียกร้องจากบุคคลเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการเพื่อประโยชน์ส่วนรวม และเพื่อเป็นการใช้หนี้ต่าง ๆ ของรัฐ” เมื่อการจ่ายภาษีกลายเป็นหน้าที่ตามความจำเป็นของสังคมนี้เองจึงก่อให้เกิดแนวความคิดที่เกี่ยวกับเงินรายได้ขั้นต่ำที่ไม่ต้องเสียภาษี การเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า และการยกเว้นภาษีให้แก่สิ่งที่จำเป็นสำหรับการดำรงชีพ⁹ ทั้งนี้ก็เพื่อให้การจ่ายภาษีไม่ส่งผลกระทบกับประชาชนผู้เสียภาษีมากจนเกินไป เนื่องจากประชาชนที่มีรายได้ต่ำอยู่แล้วหากต้องนำเงินรายได้มาเสียภาษีอีกอาจไม่เพียงพอในการใช้จ่ายบริโภคในชีวิตประจำวัน หรือยิ่งไปกว่านั้นในบางกรณีภาษีที่ต้องเสียไปอาจมีจำนวนมากกว่ารายได้ที่ประชาชนผู้เสียภาษีนั้นหามาได้เสียด้วยซ้ำ นอกจากนั้นยังควรมีการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า กล่าวคือ บุคคลที่มีรายได้สูงหรือมากกว่า รายได้ส่วนที่เกินมานั้นก็ควรเสียภาษีในอัตราภาษีที่สูงกว่า ส่วนกรณีการยกเว้นภาษีให้แก่สิ่งที่จำเป็นสำหรับการดำรงชีพ ตัวอย่างเช่น อาหาร และยา เป็นต้น

⁶ From *L'Esprit des lois*, by Montesquieu, 1748. (อ้างถึงใน “ภาษีคืออะไร.”วารสารนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, (22) 1, 87. เล่มเดิม).

⁷ From *Wealth of Nations*, by Adam Smith, 1776. (อ้างถึงใน “ภาษีคืออะไร.”วารสารนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, (22) 1, 87. เล่มเดิม).

⁸ From *The Leviathan*, by Thomas Hobbes, 1651. (อ้างถึงใน “คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้.”โดย รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์ ก, 2527, *สรรพากรศาสตร์*, (31)5, น. 93).

⁹ *ภาษีคืออะไร* (น. 88). เล่มเดิม.

2.1.2.2 แนวความคิดสมัยใหม่

มีผู้ให้คำนิยามของภาษี ไว้หลายท่าน เช่น

เอ็ดวิน โรเบิร์ต แอนเดอร์สัน เซลิกแมน (Edwin Robert Anderson Seligman) “ภาษีอากร คือ เงินบริจาคที่ราษฎรถูกบังคับให้เสียแก่รัฐบาลเพื่อนำไปใช้จ่ายในทางที่เป็นประโยชน์แก่สังคมโดยรวม โดยที่มิได้รับประโยชน์เป็นการพิเศษจากการเสียภาษีอากรนั้น”¹⁰

พอล – แมรี กอดเม็ธ (Paul - Marie Gaudemet) “ภาษี คือ เงินที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะและเพื่อกระจายภาระรายจ่ายดังกล่าวตามกำลังความสามารถในการให้ของพลเมือง”¹¹

ดร.อรัญ ธรรมโน ให้ความหมายของภาษีอากรไว้ว่า “ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายกรโดยมิได้มีสิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีโดยตรง เพราะฉะนั้น เราจะเห็นได้ว่าภาษีอากรจะต้องมีลักษณะเป็นการบังคับเก็บ มิได้เป็นไปโดยสมัครใจเช่นเงินบริจาคเพื่อการกุศล และรัฐบาลไม่จำเป็นต้องมีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี”¹²

ศาสตราจารย์ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม ได้กล่าวถึงคำนิยามไว้ว่า “คือสิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากรายกรและนำมาใช้เพื่อประโยชน์สังคมส่วนรวม โดยมิได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี”¹³

จากคำนิยามของภาษีอากรข้างต้น สามารถสรุปความหมายของภาษีอากรได้ว่า หมายถึง สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชนเพื่อนำมาใช้ประโยชน์แก่สังคมโดยส่วนรวม โดยผู้เสียภาษีอากรไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรง จะเห็นได้ว่าแนวความคิดแบบสมัยใหม่ มีลักษณะบังคับในการจัดเก็บภาษีจากรัฐมากขึ้นกว่าแนวความคิดแบบดั้งเดิม ทำให้ประชาชนรู้สึกว่าการเสียภาษีอากรเป็นหน้าที่ของประชาชน ไม่ใช่เป็นเพียงความยินยอมหรือเสียสละเท่านั้น ลักษณะสำคัญของภาษีอากรสามารถแบ่งออกได้ 3 ประการ ดังนี้¹⁴

¹⁰ From *Essays in Taxation*, by Edwin Robert Anderson Seligman, 1895. (อ้างถึงใน แหล่งเดิม).

¹¹ From *Finances publiques*, by Paul-Marie Gaudemet, 1970. (อ้างถึงใน ภาษีคืออะไร (น. 96). เล่มเดิม).

¹² จาก *ความรู้ทั่วไปทางการคลัง* (น. 18), โดย อรัญ ธรรมโน, 2548, กรุงเทพฯ: ไทยวิจัยและฝึกอบรม. (อ้างถึงใน คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้ (น. 97). เล่มเดิม).

¹³ จาก *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย* (น. 107), โดย เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

¹⁴ จาก *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร* (น. 5-6), โดย ญัฐพงศ์ โปษะบุตร, 2532, กรุงเทพฯ: ศรีเมืองการพิมพ์.

1) ภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชน กล่าวคือ ภาษีอากรจะต้องมีลักษณะบังคับ ไม่ว่าประชาชนจะสมัครใจหรือไม่ก็ตาม ไม่ใช่สิ่งที่ประชาชนจะเลือกได้

2) ภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐบาลเก็บมาเพื่อเป็นประโยชน์สาธารณะให้กับสังคมโดยรวม มิใช่เพื่อผู้ใดผู้หนึ่งโดยเฉพาะ เช่น นำมาสร้างสาธารณูปโภค การศึกษา การสาธารณสุข และการป้องกันประเทศ เป็นต้น การนำภาษีมาใช้เพื่อส่วนรวมก็เพื่อให้ประชาชนมีคุณภาพชีวิตที่ดี และเพื่อพัฒนาประเทศไปสู่ความเจริญทัดเทียมนานาชาติ

3) ผู้เสียภาษีอากรไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงจากภาษีที่ตนได้จ่ายไป แต่การเก็บภาษีนี้อาจตอบแทนกลับมาในรูปแบบอย่างอื่น ซึ่งถือเป็นการได้รับประโยชน์ทางอ้อม เช่น การได้รับบริการบางอย่างของรัฐ โดยประโยชน์ที่ได้รับนี้ไม่จำเป็นต้องเท่าเทียมกับจำนวนภาษีที่เสียไป ผู้เสียภาษีน้อยก็อาจมีโอกาสได้รับประโยชน์ตอบแทนจากรัฐมากหรือเท่าเทียมหรือมากกว่าผู้เสียภาษีมากก็เป็นได้ขึ้นอยู่กับนโยบายผลประโยชน์ตอบแทนของรัฐในขณะนั้น

2.1.3 ประเภทของภาษีอากร

การจำแนกแยกแยะภาษีอากรประเภทต่าง ๆ เพื่อจัดให้เป็นหมวดหมู่ที่ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการจำแนก และจำแนกได้หลายวิธี อาทิเช่น

2.1.3.1 การจำแนกประเภทภาษีอากรตามระดับรัฐบาลผู้จัดเก็บ แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1) ภาษีระดับประเทศเช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น

2) ภาษีท้องถิ่น เช่น ภาษีโรงเรือน ภาษีป้าย ภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น¹⁵

2.1.3.2 การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามหลักการผลภาระภาษี

การแบ่งประเภทภาษีตามหลักนี้ นักเศรษฐศาสตร์แห่งสำนักฟิซิโอเครต (Physiocrat) เป็นผู้ริเริ่มขึ้นก่อน โดยแบ่งประเภทภาษีอากรออกเป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) และภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ซึ่งจอห์นสจัวตมิลล์ (John Stuart Mill) ก็มีความเห็นเช่นเดียวกับนักเศรษฐศาสตร์สำนักฟิซิโอเครต John Stuart Mill มีความเห็นว่าการแบ่งประเภทของภาษีอากรควรที่จะได้หยิบยกเอาเรื่องภาระภาษีขึ้นมาพิจารณาเป็นหลัก เขามีความเห็นว่างานประเภทใดก็ตามที่จัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายเป็นผู้รับภาระภาษีนั่นจริง ๆ แล้ว ภาษีชนิดนั้น

¹⁵ จาก ภาษีอากรธุรกิจ (น. 25), โดย สมคิด บางโม, 2537, กรุงเทพฯ: นานาอักษรการพิมพ์.

จึงจะจัดว่าเป็นภาษีทางตรง แต่ถ้าภาษีประเภทใดที่จัดเก็บโดยเปิดโอกาสให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายสามารถผลักภาระไปให้ผู้อื่นรับแทนได้แล้ว ภาษีชนิดนั้นก็ถือเป็นภาษีทางอ้อม¹⁶

การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามหลักการผลักภาระภาษี แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ ภาษีทางตรง และภาษีทางอ้อม

1) ภาษีทางตรง คือ ภาษีที่ผู้เสียภาษีไม่อาจผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้ เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก เป็นต้น

2) ภาษีทางอ้อม คือ ภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ง่าย เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น ปัจจุบันภาษีอากรของไทยเป็นประเภทภาษีทางอ้อมประมาณร้อยละ 80 ของการจัดเก็บภาษีทั้งหมด¹⁷ และเป็นแหล่งที่มาของรายได้รัฐที่สำคัญ

2.1.3.3 การจำแนกภาษีอากรตามวิธีการประเมินภาษี แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1) ภาษีตามราคาหรือมูลค่า เป็นภาษีที่เรียกเก็บตามมูลค่าของฐานภาษี ปกติจะกำหนดอัตราภาษีเป็นร้อยละของมูลค่าฐานภาษี เช่น ร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ หรือร้อยละ 5 ของราคาสินค้า เป็นต้น

2) ภาษีตามปริมาณหรือตามสภาพ เป็นภาษีที่จัดเก็บตามปริมาณของสิ่งที่ใช้เป็นฐานภาษี อัตราที่เรียกเก็บจึงเป็นอัตราต่อปริมาณของฐานภาษีซึ่งอาจออกมาในรูปของชิ้น อัน ความยาว ปริมาตร น้ำหนัก ฯลฯ ข้อเสียคือแม้ราคาของสิ่งที่ใช้เป็นฐานภาษีสูงขึ้น แต่ภาษีที่จัดเก็บจะไม่เพิ่มตามไปด้วย¹⁸

2.1.3.4 การจำแนกภาษีอากรตามลักษณะการใช้เงินภาษี แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1) ภาษีเพื่อกิจการทั่วไป หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บเพื่อนำไปใช้จ่ายในกิจการทั่วไปของรัฐ ไม่กำหนดว่าจะนำไปใช้จ่ายเพื่อกิจการใดโดยเฉพาะ เช่น ภาษีสรรพสามิต ภาษีสรรพากร เป็นต้น

2) ภาษีเพื่อกิจการเฉพาะอย่าง หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้ไปใช้ในกิจการใดกิจการหนึ่งโดยเฉพาะ จะนำไปใช้ในกิจการอื่นไม่ได้ เช่น ค่าพรีเมียมข้าว เป็นต้น¹⁹

¹⁶ จาก เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 *Economics of Taxation I* (น. 19), โดย ปรีดา นาคเนาทิม, 2531, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

¹⁷ ภาษีอากรธุรกิจ (น. 25). เล่มเดิม.

¹⁸ แหล่งเดิม.

¹⁹ แหล่งเดิม.

2.1.3.5 การจำแนกภาษีตามความถาวรของกฎหมายภาษีอากร แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1) ภาษีถาวรหรือภาษีปกติ หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บอยู่เป็นประจำตามปกติ หรือมีลักษณะถาวรจนกว่าจะประกาศยกเลิกกฎหมาย เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

2) ภาษีชั่วคราว หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บเป็นการชั่วคราวในเวลาที่มียุทธการหรือเพื่อกิจการใดกิจการหนึ่งในแต่ละช่วงเวลา เมื่อสิ้นเหตุฉุกเฉินหรือบรรลุนิติบุคคลประสงค์ในช่วงเวลานั้น ๆ แล้วการจัดเก็บก็สิ้นสุดลง เช่น เงินช่วยชาติในระหว่างสงคราม หรือการเก็บอากรพิเศษในอัตราร้อยละ 10 ของค่าอากรศุลกากรที่นำมาใช้ชั่วคราวในประเทศไทย เป็นต้น²⁰

2.1.4 โครงสร้างของกฎหมายภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรทุกประเภทจะมีโครงสร้างอยู่ 6 ส่วนด้วยกัน คือ หน่วยภาษี หรือ ผู้เสียภาษี (Tax Unit) ฐานภาษี (Tax Base) อัตราภาษี (Tax Rate) วิธีเสียภาษี (Tax Payment) วิธีหาข้อยุติในปัญหาภาษีที่เกิดขึ้น (Tax Settlement) และ การบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร (Tax Sanction) ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพจะต้องประกอบด้วย โครงสร้างภาษีอากรทั้ง 6 ส่วนที่สอดคล้องและเหมาะสมกับลักษณะของสังคมและเศรษฐกิจภายในแต่ละประเทศ ในส่วนนี้ผู้วิจัยจะกล่าวถึง รายละเอียดของโครงสร้างแต่ละส่วน ดังต่อไปนี้

2.1.4.1 หน่วยภาษี (Tax Unit) คือ ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้เสียภาษี²¹ และองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาของประเทศกลุ่มยุโรป (Organization For Economic Cooperation And Development: OECD) ได้กล่าวว่า “หน่วยภาษีสำหรับการจัดเก็บภาษี อาจเป็นบุคคลแต่ละคน คู่สมรส หรือครอบครัว²²

ภาษีอากรทุกประเภทจำเป็นต้องกำหนดตัวผู้เสียภาษีให้แน่นอนอน เพื่อจะได้ทราบว่าใครเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี²³ และผู้เสียภาษีอากรต้องเป็นบุคคลตามกฎหมายในลักษณะใดลักษณะหนึ่งซึ่งหน่วยภาษีอาจแบ่งตามประเภทของภาษีอากรได้ดังนี้²⁴

²⁰ แหล่งเดิม.

²¹ จาก ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 186), โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2556, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

²² From OECD, *The Treatment of Family Units in OECD Member Countries under Tax and transfer systems*, 1977, p. 41 (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 186). เล่มเดิม).

²³ จาก กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร *Law Of Taxation* (น. 7), โดย อรรถพร พจนานูรัตน์, 2547, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

²⁴ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 186). เล่มเดิม.

1) การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล หน่วยภาษีคือ บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยกิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งตามกฎหมายต่างประเทศ กิจการร่วมค้า มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการมีรายได้แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดให้เป็นองค์การสาธารณะกุศล นิติบุคคลที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

2) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หน่วยภาษี คือ ผู้ประกอบการ ผู้นำเข้า และผู้ที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการเฉพาะ

3) การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ หน่วยภาษี คือ บุคคลธรรมดา คณะบุคคล หรือนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในราชอาณาจักร (ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2)

4) ภาษีอากรแสดตมปี หน่วยภาษี คือ บุคคลที่ถูกระบุไว้ในบัญชีอัตราอากรแสดตมปี

5) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หน่วยภาษี คือ บุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตาย กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

2.1.4.2 ฐานภาษี

มีผู้ให้ความหมายของฐานภาษีไว้หลายท่าน อาทิเช่น

ไซมอน เจมส์ และ คริสโตเฟอร์โนบส์ (S. James and C. Nobes) “ฐานภาษี หมายถึง สิ่งที่จะต้องรับผิดชอบในการเสียภาษี เช่น เงินได้ ความมั่งคั่ง หรือค่าใช้จ่าย”²⁵

แนนซี วอลล์ (NancyWall) “ฐานภาษี หมายถึง แหล่งที่มาทั้งหมดของรายได้ในการจัดเก็บภาษี เช่น ตัวปัจเจกชนและเงินได้ของปัจเจกชนเป็นแหล่งที่มาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา”²⁶

²⁵ From *The Economics of Taxation*, Simon James and Christopher Nobes, 2000. p. 304. (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 105). เล่มเดิม).

²⁶ From *Complete A-Z Economics Handbook* (p. 300), NancyWall, 2003. (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 106). เล่มเดิม).

ฐานภาษี หมายถึงสิ่งที่เป็นมูลเหตุขั้นต้นที่ทำให้บุคคลต้องเสียภาษีอากร²⁷ หรือ สิ่งที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี ถ้านำเอาฐานภาษีไปคำนวณกับอัตราภาษีแล้ว ก็จะได้จำนวนภาษีที่จะต้องเสีย²⁸

ฐานภาษีในความหมายเบื้องต้นที่สำคัญ ได้แก่ ฐานรายได้ (Income) ฐานการบริโภค (Consumption) ฐานทรัพย์สิน (Property) และสิทธิพิเศษ (Licence)

1) ฐานรายได้ รายได้เป็นฐานภาษีที่ใช้กันอย่างแพร่หลายมากที่สุดฐานหนึ่งเพราะความเชื่อที่ว่ารายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลได้ดีที่สุด การจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้มีทั้งเรียกเก็บจากรายได้ของบุคคลธรรมดาและรายได้ของนิติบุคคล²⁹

2) ฐานการบริโภค หมายถึง การนำค่าใช้จ่ายในการบริโภคสินค้าหรือบริการมาเป็นฐานในการเรียกเก็บภาษีอากร การบริโภคทำให้ทรัพยากรของสังคมสิ้นเปลืองไป ดังนั้น ผู้บริโภคมากจึงควรเสียภาษีอากรให้สังคมมากตามไปด้วย และการบริโภคมากย่อมแสดงว่ามีระดับการกินดีอยู่ดีมากกว่าคนอื่น จึงน่าจะสามารถในการเสียภาษีสูง

ภาษีอากรที่เรียกเก็บจากฐานการบริโภค เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น เป็นภาษีที่สำคัญอีกฐานหนึ่งเพราะเป็นภาษีที่มีลักษณะการเก็บได้ค่อนข้างง่าย มีความยุ่งยากซับซ้อนน้อยกว่าภาษีที่เก็บจากฐานรายได้ และในประเทศกำลังพัฒนา การบริโภคของประชาชนจะมีแนวโน้มค่อนข้างสูง ดังนั้น ภาษีอากรที่เรียกเก็บจากฐานการบริโภคจึงเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐ

3) ฐานทรัพย์สิน การใช้ฐานทรัพย์สินในการเรียกเก็บภาษินิยมใช้กันมานานแล้ว เพราะว่าทรัพย์สินเป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีได้เป็นอย่างดี ผู้ใดมีทรัพย์สินมากควรเสียภาษีมากตามไปด้วย ภาษีที่ใช้ฐานทรัพย์สินนิยมเรียกเก็บจากทรัพย์สินบางอย่าง เช่น ภาษีที่ดิน ภาษีมรดก ภาษีโรงเรือน เป็นต้น มักนิยมเรียกเก็บจากทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์บางประเภทเก็บจากฐานทรัพย์สินรวม กล่าวคือเรียกเก็บจากอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์รวมกัน³⁰

4) ฐานสิทธิพิเศษในการประกอบการ การอนุญาตให้ประกอบกิจการหลายประเภทไม่ว่าจะมีลักษณะผูกขาดหรือไม่ จะต้องเสียค่าธรรมเนียมให้รัฐ เช่น ใบอนุญาตขายสุรา การผูกขาดทำรังนกนางแอ่น เป็นต้น ผู้ไม่ได้รับอนุญาตจะเข้าประกอบการไม่ได้³¹

²⁷ ภาษีอากรธุรกิจ (น. 21). เล่มเดิม.

²⁸ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร *Law Of Taxation* (น. 10). เล่มเดิม.

²⁹ ภาษีอากรธุรกิจ (น. 21). เล่มเดิม.

³⁰ แหล่งเดิม.

³¹ แหล่งเดิม.

ฐานภาษีมีความสำคัญต่อรัฐ เนื่องจากฐานภาษีถือเป็นแหล่งที่มาของรายได้จากการจัดเก็บภาษีหรือแหล่งเงินทุนในการจัดหารายได้ให้แก่รัฐบาลเพื่อนำมาใช้จ่ายในการดำเนินการของรัฐให้เป็นไปตามนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะ³² และเพื่อให้เงินที่จัดเก็บมาจากประชาชนผู้เสียภาษีนั้นเกิดประโยชน์สูงสุดต่อประชาชนภายในรัฐนั้น ๆ

2.1.4.3 อัตราภาษี

มีผู้ให้ความหมายของอัตราภาษีไว้หลายท่าน อาทิเช่น

ไซมอน เจมส์ (Simon James) “อัตราภาษี หมายถึง จำนวนที่ซึ่งภาษีถูกจัดเก็บจากฐานภาษี”³³

แนนซี วอลล์ (Nancy Wall) “อัตราภาษี หมายถึง สัดส่วนร้อยละที่ภาษีเงินได้หรือภาษีจากการใช้จ่ายถูกจัดเก็บ”³⁴

ศาสตราจารย์พิเศษ ดร. สมชัย ฤชุพันธุ์ ได้กล่าวว่า “อัตราภาษีคือ สัดส่วนของฐานภาษีที่กำหนดให้เก็บเป็นภาษี ถ้าเอาอัตราภาษีคูณด้วยฐานภาษีจะได้จำนวนภาษีที่จะต้องเสีย”³⁵

ประเภทของอัตราภาษีนั้น สามารถแบ่งประเภทได้หลายลักษณะ ในงานวิจัยนี้จะขอแบ่งเป็น 2 ประเภทตามความเห็นของ รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ กล่าวคือ อัตราภาษีแบบอัตราเดียว (A Single Rate) และอัตราภาษีหลายอัตรา (Multiple Rates)

1) อัตราภาษีแบบอัตราเดียว หมายถึง กรณีที่ภาษีชนิดหนึ่งถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนอัตราภาษีเพียงอัตราเดียว

2) อัตราภาษีหลายอัตรา หมายถึง กรณีที่ภาษีชนิดหนึ่งถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนหลายอัตรา³⁶

ในกรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม รัฐบาลอาจใช้อัตราภาษีหลายอัตราในการจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้า เช่น รัฐบาลไทยใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 10 ในการจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าทุกกรณี³⁷ และใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0

³² ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 106). เล่มเดิม.

³³ From *A Dictionary of Taxation* (p. 151), by Simon James, 1998. (อ้างถึงในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 73). เล่มเดิม).

³⁴ From *Complete A-Z Economics Handbook* (p. 301), Nancy Wall, 2003. (อ้างถึงในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 73). เล่มเดิม).

³⁵ จาก ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย (น. 170), โดย สมชัย ฤชุพันธุ์, 2532, กรุงเทพฯ: กฎหมายธุรกิจ.

³⁶ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 75). เล่มเดิม.

³⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 80.

ในการจัดเก็บจากการประกอบกิจการบางประเภท³⁸ ซึ่งตามที่ได้ผู้วิจัยได้กล่าวมาแล้วว่า การจัดเก็บภาษีนี้นับถือเป็นเครื่องมือสำคัญอีกอย่างหนึ่งของรัฐ ที่รัฐสามารถนำมาใช้เป็นตัวช่วยในการกำหนดพฤติกรรมของประชาชนภายในประเทศ ให้สอดคล้องกับนโยบายในการบริหารประเทศให้เข้ากับสถานการณ์ในขณะนั้น

2.1.4.4 วิธีการเสียภาษี

โดยทั่วไป แบ่งออกเป็น 3 วิธี ดังนี้

1) การชำระภาษีโดยการหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding หรือ Deduction At Source) กฎหมายจะกำหนดให้ผู้จ่ายเงินหักภาษีไว้จำนวนหนึ่งก่อนจ่ายให้แก่ผู้รับ และผู้จ่ายนำเงินภาษีที่หักไว้มาส่งรัฐบาล เงินที่นำส่งนี้ถือเป็นเครดิตหักออกจากภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องเสียจริง³⁹ วิธีนี้เป็นวิธีเสียภาษีที่ดีที่สุด เพราะเป็นการกำหนดให้ผู้จ่ายเงินหักภาษีก่อนจ่ายเงินให้แก่ผู้รับเงิน เป็นการเก็บภาษีในขณะที่มีเงินได้เกิดขึ้น จึงสามารถเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยและช่วยให้รัฐบาลประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีด้วย เพราะมอบหมายให้เอกชนเป็นผู้ช่วยเก็บภาษีให้แทน⁴⁰

2) การชำระภาษีโดยการประเมินตนเอง (Self Assessment) ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเป็นผู้ดำเนินการประเมินตนเอง โดยประเมินจากรายได้ที่ตนเองได้รับแล้วนำมาคำนวณตามวิธีการที่กฎหมายกำหนด และจะต้องชำระภาษีตามจำนวนที่คำนวณได้นั้นภายในกำหนดเวลาและสถานที่ที่กฎหมายกำหนดไว้⁴¹

3) การชำระภาษีโดยการประเมินของเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment) การเสียภาษีโดยวิธีนี้ เป็นวิธีการกำหนดให้ผู้เสียภาษีมียุทธวิธียื่นแบบแสดงรายการเพื่อแสดงรายละเอียดต่าง ๆ ที่จำเป็นสำหรับการคำนวณภาษีต่อเจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษี แต่ยังไม่ต้องเสียภาษีในทันทีที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีของตน ผู้เสียภาษีต้องรอให้เจ้าพนักงานตรวจสอบรายละเอียดดังกล่าว และเจ้าหน้าที่จะทำการประเมินภาษี หลังจากนั้นจึงแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบถึงจำนวนภาษีที่ต้องชำระ เพื่อให้ผู้เสียภาษ้นำเงินไปชำระเป็นค่าภาษีอากรภายในเวลาที่กำหนด การชำระภาษีโดยการประเมินของเจ้าพนักงานนี้มีความเหมาะสม สำหรับกรณีที่ผู้เสียภาษีมียุทธวิธีไม่มาก หรือกรณีที่ประชาชนยังไม่ค่อยมีความรู้ความเข้าใจในระบบภาษีอากร ภาษีอากรที่จัดเก็บโดยวิธีการประเมิน

³⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 80/1.

³⁹ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร *Law Of Taxation* (น. 13). เล่มเดิม.

⁴⁰ จาก คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร (น. 13), โดย ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.

⁴¹ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร *Law Of Taxation* (น. 13). เล่มเดิม.

โดยเจ้าพนักงานของประเทศไทยในปัจจุบัน ได้แก่ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและภาษีที่ดิน เป็นต้น⁴²

2.1.4.5 วิธีหาข้อยุติในปัญหาภาษีที่เกิดขึ้น

ในกรณีเกิดปัญหาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายขัดแย้งพิพาทกันระหว่างผู้เสียภาษีอากร และผู้จัดเก็บภาษีอากร เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียหรืออำนาจการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องการให้มีการพิจารณาทบทวนใหม่ กฎหมายมักกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ต้องปฏิบัติตามขั้นตอนและวิธีหาข้อยุติให้ครบถ้วนเสียก่อน มิฉะนั้นผู้เสียภาษีอากรอาจเสียสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาลได้⁴³ ดังนั้น หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินนั้น ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิที่จะยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิที่จะยื่นอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลางโดยยื่นเป็นคำฟ้องภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์⁴⁴ เมื่อศาลภาษีอากรกลางมีคำพิพากษาแล้ว หากคู่ความไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร แต่ถ้าคดีนั้นมีทุนทรัพย์ไม่เกิน 50,000 บาท จะอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริงไม่ได้ เว้นแต่ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีนั้นในศาลภาษีอากรกลาง ได้ทำความเห็นแย้งหรือได้รับรองว่ามีเหตุอันสมควรที่จะอุทธรณ์ได้ หรือได้รับอนุญาตให้อุทธรณ์จากอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางเป็นหนังสือ ก็มีสิทธิอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริงได้⁴⁵

2.1.4.6 การบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร เพื่อประโยชน์ในการบังคับให้ผู้มีหน้าที่ในด้านภาษีอากร ได้ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายจึงจำเป็นต้องมีบทลงโทษในกรณีที่ผู้ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือปฏิบัติไม่ถูกต้อง⁴⁶ ยกตัวอย่างเช่น โทษตามประมวลกฎหมายรัษฎากรนั้นมีทั้งโทษในทางแพ่งและโทษในทางอาญา โทษทางแพ่งก็คือการเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม เบี้ยปรับนั้นศาลมีอำนาจที่จะงดหรือลดได้ แต่เงินเพิ่มหรือดอกเบี้ยนั้นตามแนวคำพิพากษาของศาลฎีกา ศาลไม่มีอำนาจที่จะงดหรือลด ส่วนโทษทางอาญาก็จะมีบัญญัติไว้ใน

⁴² กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 13). เล่มเดิม.

⁴³ จาก ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 3), โดย กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2557, กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.

⁴⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30.

⁴⁵ คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร (น. 17). เล่มเดิม.

⁴⁶ จาก กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 17), โดย วิทย์ ดันตยกุล. 2526, กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายเนติบัณฑิตยสภา.

ประมวลรัษฎากร มาตรา 35 ถึงมาตรา 37 ทวิ มาตรา 90 ถึง 90/4 และ 91/21(7) ซึ่งมีโทษปรับ และหรือโทษจำคุก⁴⁷

2.2 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

การจัดเก็บภาษีอากรมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหารายได้ให้กับรัฐ และรัฐจะนำเงินตราดังกล่าวไปใช้ในการสาธารณะ ดังนั้นการจัดเก็บภาษีอากรจึงมีผลกระทบโดยตรงต่อประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี นอกจากนั้นยังมีผลกระทบต่อสถานะเศรษฐกิจ และสังคมภายในประเทศ รัฐจึงควรพิจารณาถึงหลักเกณฑ์หรือวิธีการจัดเก็บภาษีอากรให้เหมาะสมโดยมีหลักการจัดเก็บภาษีอากรอยู่หลายประการ ดังต่อไปนี้

2.2.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อדםสมิธ (Adam Smith)

ใน ค.ศ. 1776 อדםสมิธ (Adam Smith) ได้เสนอหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี 4 ประการ (Four Canons of Taxation) ไว้ในหนังสือ *An Inquiry Into The Nature And Causes Of The Wealth Of Nations* ดังนี้⁴⁸

1) หลักความเป็นธรรมและความเสมอภาค (Equity)

พลเมืองของทุก ๆ รัฐควรที่จะจ่ายเงินเพื่อสนับสนุนรัฐบาลให้ใกล้เคียงมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ตามสัดส่วนความสามารถของพวกเขาแต่ละคน นั่นก็คือ ตามสัดส่วนของรายได้ซึ่งพวกเขาแต่ละคนได้รับประโยชน์ภายใต้ความคุ้มครองจากรัฐ⁴⁹

2) หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)

ภาษีที่ดีจะต้องมีความแน่นอนชัดเจนว่าใครบ้างที่ต้องเสียภาษีและต้องเสียภาษีเท่าไร และเสียอย่างไร โดยอาศัยฐานอะไร ในอัตราเท่าไรภาษีที่ปัจเจกชนแต่ละคนต้องรับ ภาระจ่ายควรที่จะแน่นอนชัดเจน ไม่มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจ⁵⁰ หลักความสะดวกในการเสียภาษี (Convenience)

ภาษีที่ดีต้องสะดวกในการจัดเก็บและสะดวกในการเสียภาษี ด้วยเหตุนี้ ตัวบทกฎหมายภาษีเองจึงต้องเข้าใจง่าย หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ต้องไม่สลับซับซ้อนจนคนทั่วไปไม่สามารถทำความเข้าใจ

⁴⁷ คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร (น. 17). เล่มเดิม.

⁴⁸ From *The Wealth of Nations* (pp. 888-889), by Adam Smith, 2000. (อ้างถึงในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 7-8). เล่มเดิม).

⁴⁹ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 7). เล่มเดิม.

⁵⁰ ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย (น. 178). เล่มเดิม.

เข้าใจได้ นอกจากนั้นแบบฟอร์มต่าง ๆ และข้อกำหนดต่าง ๆ ที่ให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติจะต้องง่ายต่อการปฏิบัติ รวมถึงพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ต้องอำนวยความสะดวกต่อผู้เสียภาษีด้วย⁵¹

หลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy)

ภาษีทุก ๆ ชนิดควรมีวิธีการจัดเก็บที่กระทบต่อเงินของประชาชนผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้นอกเหนือจากเงินภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องเสียให้กับรัฐ⁵²

2.2.2 หลักความเป็นธรรม (Equity)

ระบบภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างรัฐบาลผู้เก็บภาษีและประชาชนผู้เสียภาษี หลักความเป็นธรรมนี้นับเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีอากร หากปราศจากความเป็นธรรมแล้ว ความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจก็คงเกิดขึ้นได้ยาก⁵³

ต่อมาได้มีการอธิบายหลักความเป็นธรรมให้ชัดเจนยิ่งขึ้น โดยแบ่งออกเป็น 2 หลักใหญ่ ๆ คือ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principles of Absolute Equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principles of Relative Equity)

ก) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principles of Absolute Equity)

หลักนี้อธิบายว่าภาษีอากรที่จะถือว่าเป็นธรรมจะต้องเป็นภาษีอากรที่มีคุณสมบัติสองประการ คือ ประการแรกผู้เสียภาษีอากรทุกคนจะต้องเสียภาษีคนละเท่า ๆ กัน ประการที่สองถ้าการเก็บภาษีอากรของรัฐมีวัตถุประสงค์ที่จะนำเงินรายได้จากภาษีอากรไปเป็นรายจ่ายของรัฐบาลแล้ว จำนวนเงินค่าภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนจ่ายจะต้องเท่ากับผลลัพธ์ของรายจ่ายของรัฐบาลทั้งหมดหารด้วยจำนวนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามกฎหมายทั้งหมดของประเทศในแต่ละปี⁵⁴ ตัวอย่างของภาษีอากรที่จัดเก็บตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ซึ่งประเทศไทยเคยจัดเก็บในอดีต คือ ภาษีรัชชูปการ (Poll Tax)⁵⁵

การเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้มีข้อเสียอยู่ 3 ประการ คือ⁵⁶ การที่เก็บภาษีอากรจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีในจำนวนเงินเท่า ๆ กันทุกคน แสดงให้เห็นว่าหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้ได้พิจารณาความจริงข้อหนึ่งที่ว่า มนุษย์เราแต่ละคนมีความสามารถไม่เท่าเทียมกัน

⁵¹ แหล่งเดิม.

⁵² ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 7-8). เล่มเดิม.

⁵³ ภาษีอากรธุรกิจ (น. 17). เล่มเดิม.

⁵⁴ เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 *Economics of Taxation I* (น. 29). เล่มเดิม.

⁵⁵ จาก เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ *Public Economic* (น. 124-125), โดย สุภรัตน์ วัฒนกุล, 2528, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

⁵⁶ เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 *Economics of Taxation I* (น. 29). เล่มเดิม.

ไม่ว่าจะเป็นความสามารถในการหารายได้ ทรัพย์สินหรือเงินทุน เมื่อความสามารถดังกล่าวแตกต่างกันเช่นนี้ ความสามารถในการเสียภาษีก็ควรจะต้องแตกต่างกันด้วย ดังนั้นการทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคนเสียภาษีเท่า ๆ กัน จึงไม่ชอบด้วยหลักความเป็นธรรมที่แท้จริง

1) การเฉลี่ยภาษีอากรให้ทุกคนเสียในจำนวนเงินเท่า ๆ กัน อาจมีผลทำให้ผู้เสียภาษีบางคนต้องเสียภาษีมากกว่าเงินได้ที่ทำมาหาได้ ยิ่งกว่านั้นผู้เสียภาษีที่มีรายได้ต่ำมาก ๆ อาจไม่มีเงินเสียภาษีเลยก็ได้

2) การที่ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีเท่า ๆ กัน ย่อมมีผลทำให้ผู้ที่มีรายได้ต่ำหรือคนยากคนจน ต้องรับภาระภาษีมากกว่าผู้มีเงินได้สูงหรือคนร่ำรวย เพราะเงินแต่ละบาทแต่ละสตางค์ของคนรวยและคนจนมีอรรถประโยชน์สุดท้าย (Marginal Utility) แตกต่างกัน

ข) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principles of Relative Equity)

จากข้อเสียของการเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ดังกล่าวแล้ว ทำให้มีผู้พยายามคิดหาหลักเกณฑ์ใหม่ขึ้นมา ซึ่งได้แก่หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ หลักนี้อธิบายว่าการจัดเก็บภาษีถ้าจะให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีแล้ว ควรจะต้องพิจารณาถึงความสามารถของผู้เสียภาษี หรือผลประโยชน์ที่ผู้เสียจะพึงได้รับจากรัฐด้วย⁵⁷ ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ จึงแบ่งออกเป็น 2 หลักย่อย คือ หลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) และหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-To-Pay Principle)

1) หลักผลประโยชน์ การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์มีรากฐานจากแนวคิดที่ว่า ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการใด ๆ ของรัฐ จะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการเหล่านั้นตามสัดส่วนหรือขนาดของประโยชน์ที่ตนได้รับ⁵⁸ ถึงแม้ว่าการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์จะมีข้อดีที่ว่า จำนวนภาษีที่จัดเก็บสอดคล้องกับขนาดของผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีแต่ละรายได้รับจากการใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการของรัฐก็ตาม แต่ก็มีข้อยุ่งยากในการปฏิบัติหลายประการ ที่สำคัญคือ สินค้าหรือบริการสาธารณะหลายอย่างของรัฐจัดสรรให้กับประชาชนนั้นไม่อาจกำหนดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับได้ เช่น การป้องกันประเทศ กระบวนการยุติธรรม เป็นต้น⁵⁹ แต่การนำเอาหลักผลประโยชน์มาใช้ในการเก็บภาษีอาจขัดกับหลักความยุติธรรม กล่าวคือ กิจกรรมต่าง ๆ ของรัฐโดยส่วนใหญ่นั้นจะให้ประโยชน์แก่คนจนมากกว่าคนรวย เช่น กิจกรรมด้านสาธารณสุข การศึกษาและการประกันสังคม เป็นต้น ดังนั้น

⁵⁷ เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 *Economics of Taxation I* (น. 30). เล่มเดิม.

⁵⁸ จาก เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (น. 73), 2527, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช

⁵⁹ เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ *Public Economic* (น. 125-126). เล่มเดิม.

หากนำเอาหลักผลประโยชน์มาใช้ในกรณีนี้ ก็หมายความว่าคนจนที่ได้รับผลประโยชน์หรือเป็นผู้ได้รับบริการมากกว่าคนรวยก็ต้องเสียภาษีมากกว่าคนรวย ดังนั้นผู้วิจัยเห็นว่าหลักผลประโยชน์ไม่อาจนำมาใช้เพื่อให้เกิดประโยชน์และความเป็นธรรมได้อย่างมีประสิทธิภาพ

2) หลักความสามารถในการเสียภาษี การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี จะใช้ความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลซึ่งอาจวัดจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์กำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย กล่าวคือ ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมาก ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีให้กับรัฐน้อยก็ควรเสียภาษีให้กับรัฐน้อยตามขนาดความสามารถในการเสียภาษีของตน⁶⁰

การจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้แม้จะมีความยุ่งยากในการหามาตรวัดความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีว่าจะใช้อะไรเป็นเครื่องวัดความสามารถที่ดี แต่เมื่อเปรียบเทียบกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์แล้วหลักผลประโยชน์นั้นจะต้องทราบผลประโยชน์จากการใช้จ่ายของรัฐบาลว่าการใช้จ่ายแต่ละอย่างเกิดผลประโยชน์แก่ใครมากน้อยเพียงใด แล้วจึงเก็บภาษีตามผลประโยชน์ที่เขาได้รับ การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์จึงไม่สามารถใช้ภาษีเป็นเครื่องมือทางการคลังเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ในการกระจายความเป็นธรรมได้ การจัดเก็บภาษีภายใต้หลักผลประโยชน์จะเกิดความเป็นธรรมก็ต่อเมื่อการกระจายรายได้ในสังคมมีความเหมาะสมอยู่ก่อนแล้ว ส่วนการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีจะช่วยแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำโดยการกระจายความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้⁶¹ การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจัดเก็บภาษีจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมสองด้านด้วยกัน คือ ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) และความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity)

(1) หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน (Horizontal Equity of Taxation)

มีหลักว่า บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรือคนที่มีรายได้เท่ากันจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่เท่ากัน⁶² หลักความเป็นธรรมในแนวนอนเป็นหลักที่นำไปประยุกต์ใช้ในด้วบทกฎหมายเพื่อเป็นหลักแห่งความเท่าเทียมกันขั้นพื้นฐาน เช่น ถ้าเราใช้รายได้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษี ภาษีที่รัฐบาลจะใช้เป็นเครื่องมือในการกระจายความเป็นธรรมคือ ภาษีเงินได้ (Income Tax) โดยคนที่มีรายได้เท่ากันจะถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน⁶³

⁶⁰ เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (น. 74). เล่มเดิม.

⁶¹ จาก ทฤษฎีภาษีอากร *The Theory of Taxation* (น. 46), โดย บุญธรรม ราชรักษ์, 2552, กรุงเทพฯ: ทิธิเอ็น.

⁶² ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 29). เล่มเดิม.

⁶³ ทฤษฎีภาษีอากร *The Theory of Taxation* (น. 50). เล่มเดิม.

(2) หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวดิ่ง (Vertical Equity of Taxation)

มีหลักว่า บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันควรแบกรับภาระภาษีที่แตกต่างกัน หรือคนที่มียาได้มากจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่แตกต่างจากคนที่มียาได้ต่ำ หรือ คนรวยจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนจน⁶⁴

หลักความเป็นธรรมในแนวดิ่งเป็นหลักที่นำไปปฏิบัติเพื่อความเท่าเทียมกัน เช่นเดียวกับความเป็นธรรมในแนวนอน แต่หลักความเป็นธรรมในแนวดิ่งแตกต่างกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตรงที่ตามหลักความเป็นธรรมในแนวดิ่ง บุคคลแต่ละคนจะเสียภาษีแตกต่างกันตามความสามารถในการเสียภาษี เช่น นาย ก เป็นผู้มีรายได้สูงกว่านาย ข ดังนั้น นาย ก จะต้องเสียภาษีมากกว่านาย ข⁶⁵

ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมทั้งในแนวดิ่ง และแนวนอน จะต้องมีการวัดความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี ซึ่งประกอบด้วย 3 สิ่งคือ

(ก) รายได้ เป็นเครื่องวัดความสามารถในระยะเวลาหนึ่งของบุคคล เนื่องจากรายได้มีลักษณะประจำ การใช้รายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถจึงดีกว่าการวัดความสามารถจากทรัพย์สิน เพราะรายได้ที่มีลักษณะประจำอาจใช้จ่ายได้โดยไม่ทำให้ทรัพย์สินที่มีอยู่หดหายไป เนื่องจากรายได้ยังคงได้รับเพิ่มอยู่ตลอด ไม่ได้ส่งผลกระทบต่อทรัพย์สินเดิมที่ตนถือครองเพราะทรัพย์สินก็ยังคงอยู่แต่ในกรณีเป็นบุคคลที่มีทรัพย์สินแต่ไม่มีรายได้ประจำ หากถูกเรียกเก็บภาษีจากทรัพย์สินนานวันเข้า เมื่อไม่มีเงินจ่ายค่าภาษี ก็อาจต้องขายทรัพย์สินไป ฐานภาษีเก็บจากรายได้จึงมีความมั่นคงกว่าทรัพย์สิน⁶⁶ อย่างไรก็ตามมีข้อที่น่าสังเกตอีกประการ คือ รายได้ หรือเงินได้ ซึ่งถือเป็นตัววัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล ถึงแม้จะมีเงินได้ก่อนเสียภาษีเท่ากัน บุคคลอาจจะมีความสามารถในการเสียภาษีต่างกัน ตามที่ The Musgraves กล่าวว่า “เงินได้เท่ากันอาจจะไม่ได้บ่งชี้ว่ามีความสามารถในการจ่ายภาษีเท่ากัน หากว่าผู้เสียภาษีอยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกัน”⁶⁷ นอกจากพิจารณารายได้หรือเงินได้แล้ว ยังต้องพิจารณาปัจจัยที่เป็นตัวกำหนดความสามารถในการเสียภาษีอย่างอื่นประกอบด้วย ได้แก่ ลักษณะของแต่ละบุคคล สถานภาพหรือสถานการณ์ของแต่ละบุคคล และ รายจ่ายอันเป็นที่มาของรายได้ ตัวอย่างเช่น ผู้มีเงินได้ที่มียุสสมรส หรือมีบุตร น่าจะมีความสามารถในการเสียภาษีน้อยกว่าคนโสด เป็นต้น

⁶⁴ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 29). เล่มเดิม.

⁶⁵ ทฤษฎีภาษีอากร *The Theory of Taxation* (น. 50). เล่มเดิม.

⁶⁶ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 25). เล่มเดิม.

⁶⁷ *The Musgraves* (p. 344), 1980. (อ้างถึงในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 23). เล่มเดิม).

(ข) รายจ่าย เป็นเครื่องวัดว่าบุคคลผู้ใช้จ่ายนั้น ใช้จ่ายของหรือบริการและทรัพยากรของชาติไปเพียงใด ผู้ที่ใช้จ่ายของและบริการไปมากมีความเป็นอยู่ในทางเศรษฐกิจจากการใช้นั้นดีกว่าผู้ที่ใช้จ่ายของและบริการไปน้อย ในบางประเทศจึงมีการจัดเก็บภาษีอากรจำนวนค่าใช้จ่ายรวมในระหว่างปีโดยมีอัตราก้าวหน้าเช่นเดียวกับภาษีเงินได้⁶⁸ อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยเห็นว่า การจะพิจารณาถึงรายจ่ายต้องพิจารณาให้ลึกกลงไปในรายละเอียดดีกว่า รายจ่ายที่เกิดขึ้นนั้น เป็นรายจ่ายที่เกิดจากการบริโภคสิ่งจำเป็นในการดำรงชีพหรือไม่ อย่างเช่น กรณีที่ผู้เสียภาษีมีโรคประจำตัว ผู้เสียภาษีจะต้องเข้ารับการรักษายาบาลและจ่ายค่ายาอยู่เป็นประจำ ในกรณีนี้จะถือว่าผู้เสียภาษีที่มีการใช้จ่ายมากจากการรักษายาบาล หรือมีการใช้จ่ายสูงจากการบริโภคยา ซึ่งเป็นสิ่งจำเป็นในการดำรงชีพ จะเป็นผู้มีความสามารถในการเสียภาษีสูงนั้นไม่ได้

(ค) ทรัพย์สินที่บุคคลแต่ละคนมีอยู่ เป็นเครื่องวัดกำลังทางเศรษฐกิจของบุคคลในการแสวงหาประโยชน์จากทรัพย์สินโดยให้เช่า ให้กู้ เพื่อขาย เพื่อใช้จ่าย ซึ่งบุคคลที่ไม่มีทรัพย์สินไม่อาจทำได้ ฉะนั้น จึงมีภาษีอากรหลายประเภทที่เก็บจากทรัพย์สิน เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษียรถยนต์⁶⁹

เมื่อเปรียบเทียบทางเลือกมาตรวัดความสามารถจากทรัพย์สิน รายได้ และรายจ่ายแล้ว จะเห็นได้ว่ารายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถที่ดีที่สุด เพราะนอกจากจะได้เปรียบทรัพย์สินเพราะเป็นฐานภาษีที่จะไม่ถูกทำให้ฐานหดหายไปในตัวเองเช่นทรัพย์สินแล้ว ยังได้เปรียบกว่ารายจ่าย เพราะการใช้จ่ายในสิ่งที่จำเป็น เช่น การบริโภคเพื่อการยังชีพและการรักษายาบาลในยามเจ็บป่วย ไม่อาจใช้เป็นเครื่องวัดความสามารถที่ดีและในทางปฏิบัติการเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเป็นเรื่องที่ยุงยากมาก⁷⁰

2.2.3 หลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)

ในงานวิจัยนี้ขอแบ่งออกเป็น 2 หลักตามความเห็นของท่าน รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ กล่าวคือ หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และ หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมียุทธศาสตร์ว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้เสียภาษีควรต้องต่ำที่สุด⁷¹ ทั้งนี้ก็ขึ้นอยู่กับปฏิบัติงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องมีประสิทธิภาพเพียงพอ เจ้าหน้าที่ต้องเอาใจใส่ในการทำงาน วิธีการบริหาร

⁶⁸ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 25). เล่มเดิม.

⁶⁹ แหล่งเดิม.

⁷⁰ แหล่งเดิม

⁷¹ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 34). เล่มเดิม.

การจัดเก็บภาษีต้องไม่ยุ่งยาก มีการจัดองค์กรและวิธีการทำงานที่ดี นำเทคโนโลยีใหม่ ๆ มาช่วยในการทำงาน⁷² ตัวอย่างเช่น การนำคอมพิวเตอร์ ใช้ในการเก็บข้อมูล หรือการใช้อินเทอร์เน็ต เพื่อช่วยลดขั้นตอนในการทำงาน หรือกรณียื่นแบบฟอร์มต่าง ๆ ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ เป็นต้น สาเหตุที่จำเป็นจะต้องให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพก็เนื่องมาจากเหตุผลดังต่อไปนี้ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐ ย่อมส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐบาลที่เกิดจากการจัดเก็บภาษี ดังนั้น เพื่อที่รายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลจะมีเพียงพอต่อความต้องการของรัฐบาล หรือเพื่อให้รัฐบาลสูญเสียรายได้น้อยที่สุด ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษี จึงควรต้องต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้เมื่อเทียบกับรายได้จากการจัดเก็บภาษี⁷³

ส่วนค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี ถือเป็นภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษีนอกจากจำนวนภาษีที่ต้องจ่าย ภาระที่เกิดขึ้นแก่ผู้เสียภาษี เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูงอาจนำไปสู่การลดลงอย่างมากของรายได้ที่ใช้จ่ายได้ (Disposable Income)⁷⁴ และ ความไม่เต็มใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี⁷⁵ เพื่อไม่ให้เกิดผลกระทบดังกล่าว ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายหรือในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีควรจะเกิดขึ้นน้อยที่สุด หรือต่ำที่สุด

ในกรณีที่รายได้ที่ใช้จ่ายได้ถูกคาดว่าจะนำไปออมและลงทุน ยิ่งรายได้ที่ใช้จ่ายได้เหลือน้อยลงเพียงใด ผู้เสียภาษีก็จะออมหรือลงทุนน้อยลงเพียงนั้น ส่งผลให้เงินที่คาดว่าจะได้เพิ่มขึ้นจากเงินออมและเงินลงทุนจึงถูกยับยั้ง ผลที่ตามมาคือรายได้ของรัฐที่จะได้มาจากการจัดเก็บภาษีจากผลตอบแทนจากเงินออมและเงินลงทุนก็จะลดลงตามไปด้วย⁷⁶

ส่วนในกรณีที่รายได้ของรัฐจากการจัดเก็บภาษีจะน้อยลง เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่เต็มใจที่จะจ่ายภาษีเพราะค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง และนำไปสู่การหลบหลีกหรือหนีภาษี⁷⁷

⁷² กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร *Law Of Taxation* (น. 24). เล่มเดิม.

⁷³ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 34). เล่มเดิม.

⁷⁴ รายได้ที่ใช้จ่ายได้ หมายถึง “รายได้ทั้งหมดที่ครัวเรือนได้รับมา (เรียกว่าเงินได้ส่วนบุคคล – Personal Income) หักด้วยภาษีเงินได้ส่วนบุคคล รายได้ส่วนนี้แสดงถึงอำนาจซื้อที่แท้จริงและความสามารถในการออมของประชาชน” จาก *พจนานุกรมศัพท์เศรษฐศาสตร์* (น. 109), โดย วันรักษ์ มิ่งมณีนาคิน, 2542, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.อ้างถึงใน *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์*. เล่มเดิม.

⁷⁵ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 34). เล่มเดิม.

⁷⁶ แหล่งเดิม.

⁷⁷ แหล่งเดิม.

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า หากค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่สูง และ ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่สูงจะทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีจำนวนมาก ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีที่มีค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่ำ จะก่อให้เกิดรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่มากขึ้น

สิ่งที่ต้องพิจารณาต่อไปคือ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการทำงานของระบบภาษีและที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ดังนั้น ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีจึงหมายถึง เงิน และเวลา ที่เจ้าหน้าที่ต้องใช้ในการจัดเก็บภาษี⁷⁸ ตัวอย่างเช่น ค่าจ้างเงินเดือนของเจ้าหน้าที่ ค่าสถานที่ อุปกรณ์ต่าง ๆ เงินและเวลาที่ต้องใช้จ่ายไปในการจัดเก็บภาษี ในการฝึกอบรม เป็นต้น ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีที่กล่าวถึงนี้นับได้ว่า เป็นความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ ทั้งนี้เพราะว่าการจัดเก็บภาษีเป็นเพียงการโอนทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐบาลโดยมิได้ก่อให้เกิดรายได้หรือผลผลิตของประเทศแต่อย่างใด⁷⁹ ส่วนค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและเพื่อปฏิบัติตามแนวปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล ค่าใช้จ่ายเหล่านี้เกี่ยวข้องกับเวลา และเงินที่ผู้เสียภาษีได้ใช้จ่ายไป⁸⁰ ตัวอย่างเช่น เวลาที่ใช้ในการกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษี เงินที่ผู้เสียภาษีได้ใช้จ่ายเพื่อว่าจ้างนักกฎหมายหรือนักบัญชี เป็นต้น

มีสาเหตุหลายประการที่ก่อให้เกิดการเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี และในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี โดยสาเหตุหลัก คือ กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน กับ การหลบหลีกและหนีภาษี กล่าวคือ กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน นั้นย่อมมีข้อมูลที่ค่อนข้างมาก และยากต่อการทำความเข้าใจ เจ้าหน้าที่จำเป็นต้องใช้เวลาในการศึกษาทำความเข้าใจข้อกฎหมายและระเบียบ รวมถึงขั้นตอนวิธีบังคับใช้ในการบริหารจัดการเก็บภาษี ส่วนผู้เสียภาษีนั้น เป็นประชาชนคนธรรมดาโดยส่วนใหญ่ไม่มีความรู้ความเข้าใจในข้อกฎหมาย ถ้าหากเป็นกฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อนมากขึ้น ย่อมเป็นการยากที่จะเข้าใจและปฏิบัติตามได้ ทำให้ผู้เสียภาษีต้องใช้เวลาและใช้จ่ายเงินมากขึ้นในการปฏิบัติตามให้ถูกต้องตามกฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน ส่วนสาเหตุอีกประการคือ การหลบหลีกและหนีภาษีซึ่งก่อให้เกิดความสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บ

⁷⁸ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 35). เล่มเดิม.

⁷⁹ เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (น. 82). เล่มเดิม.

⁸⁰ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 35). เล่มเดิม.

ภาษีในจำนวนมหาศาล ดังนั้น การต่อต้านการหลบหลีกและหนีภาษีจึงเป็นสิ่งจำเป็น ส่งผลให้รัฐบาลต้องมีค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่เพิ่มมากขึ้น เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของเจ้าหน้าที่ในการต่อต้านและตรวจจับการหลบหลีกและหนีภาษี และในขณะเดียวกัน การหลบหลีกและหนีภาษีอาจทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้ที่ไม่หลบหลีกและผู้ที่ไม่หนีภาษีเพิ่มขึ้น เพราะบุคคลเหล่านี้จะต้องใช้เวลาและใช้เงินมากขึ้นเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายที่ต่อต้านการหลบหลีกภาษีและหนีภาษีด้วยเช่นกัน ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีมาตรการในการทำให้ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีและปฏิบัติตามกฎหมายภาษีลดน้อยลง ดังนี้

ก) ระบบภาษีและกฎหมายภาษีควรที่จะประกอบด้วยโครงสร้างที่ง่ายและไม่ซับซ้อน ทั้งนี้ เพราะจะเป็นการง่ายต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีในการเข้าใจและบริหารจัดการเก็บภาษีที่มีโครงสร้างที่ง่ายและไม่ซับซ้อน นอกจากนี้ ความง่ายของระบบภาษีและกฎหมายที่เกิดจากโครงสร้างที่ง่ายและไม่ซับซ้อนจะปิดช่องโหว่ในการหลบหลีกและหนีภาษี เนื่องจากช่องโหว่ในการหลบหลีกและหนีภาษีถูกพบได้ในกฎหมายภาษีที่ซับซ้อน ผลที่ตามมาของความง่ายของระบบภาษีและกฎหมายภาษีก็คือ รัฐบาลไม่จำเป็นต้องใช้ทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่มากในการบริหารกฎหมายภาษีที่ง่าย และไม่จำเป็นต้องออกบทบัญญัติพิเศษเพื่อปิดช่องโหว่ในกฎหมายภาษี สิ่งนี้จะส่งผลให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีลดน้อยลง และจะทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น⁸¹ และจะเป็นการง่ายสำหรับผู้เสียภาษีที่จะเข้าใจและปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบที่ใช้โครงสร้างภาษีที่ง่าย ผลที่ตามมา ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องใช้เงินและเวลาที่เพิ่มมากขึ้นในการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบที่ง่าย⁸²

ข) การทำให้แรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษียลดลง นอกจากนี้ การปรับปรุงระบบการบริหารจัดการเก็บภาษีให้ทันสมัยอยู่เสมอจะช่วยป้องกันการหลบหลีกและหนีภาษีในรูปแบบใหม่ ๆ เมื่อการหลบหลีกและหนีภาษียลดลง รัฐบาลก็ไม่จำเป็นต้องใช้ทรัพยากรที่เพิ่มมากขึ้นในการต่อต้านและตรวจจับการหลบหลีกและหนีภาษี สิ่งนี้จะทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษียลดน้อยลง และจะทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น⁸³ George E. Lent and Teruo Hirao⁸⁴ กล่าวสนับสนุนว่า การสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีจะลดลง ถ้าแรงจูงใจที่จะหนีภาษียลดลง และถ้ามีการบังคับใช้กฎหมายภาษีที่มีประสิทธิภาพนอกจากนี้ เมื่อการหลบหลีกภาษียและหนีภาษีย

⁸¹ แหล่งเดิม.

⁸² แหล่งเดิม.

⁸³ แหล่งเดิม.

⁸⁴ George E. Lent and Teruo Hirao, p. 35, 1970. (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 37). เล่มเดิม).

ลดลง กฎหมายเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ที่ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตามก็จะน้อยลง ซึ่งจะส่งผลให้ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษียลดลงไปด้วย⁸⁵

ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่ต่ำลงอันเป็นผลมาจากการใช้กฎหมายและระเบียบที่ง่ายและเป็นผลมาจากการลดแรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษี จะทำให้เงินได้ของผู้เสียภาษีที่จะนำไปใช้เพื่อการจับจ่ายใช้สอยเพิ่มมากขึ้น และจะเป็นการส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีสมัครใจเสียภาษี ซึ่งจะทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลสูงขึ้นตามไปด้วย นอกจากนี้การที่ค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษียลดลง ก็จะทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลสูงขึ้น⁸⁶

หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ หรือหลักความเป็นกลางมีหลักการว่า ภาษีต้องก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจให้เกิดแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด (Minimum Unintended Effect) หรือก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่จงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (The Disincentive Effect)⁸⁷ กล่าวคือ ระบบภาษีอากรจะต้องไม่เปลี่ยนแปลงหรือกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภค การออม การแข่งขันการผลิตสินค้าและบริการ ตลอดจนการทำงานของกลไกตลาด เช่น ถ้ามีการเก็บภาษีสินค้าชิ้นหนึ่ง ก็ต้องมีการเก็บภาษีสินค้าประเภทเดียวกันกับยี่ห้ออื่น ๆ ด้วย มิฉะนั้นจะก่อให้เกิดการกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภคได้ แนวความคิดนี้มีรากฐานมาจากแนวความคิดที่ว่า ภาษีอากรควรจะเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาลเพียงแหล่งเดียว รัฐไม่ควรดำเนินกิจการใด ๆ ที่จะกระทบกระเทือนการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของภาคเอกชน⁸⁸ อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันรัฐบาลในหลายประเทศ ได้ใช้ระบบภาษีอากรที่ไม่เป็นกลางเป็นเครื่องมือในการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี เพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายหรือแนวโน้มที่รัฐบาลใช้ในการพัฒนาเศรษฐกิจภายในประเทศ ตัวอย่างเช่น การเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตหรือภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือยต่าง ๆ หรือการได้รับยกเว้นภาษีจากการออมและการลงทุน เป็นต้น

⁸⁵ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 40). เล่มเดิม.

⁸⁶ แหล่งเดิม.

⁸⁷ แหล่งเดิม.

⁸⁸ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร Law Of Taxation (น. 22). เล่มเดิม.

ผลกระทบจากการใช้ระบบภาษีอากรที่ไม่เป็นกลาง หรือไม่มีประสิทธิภาพ ได้แก่

ก) ผลต่อการเลือกของผู้บริโภค หากมีสินค้าชนิดหนึ่งถูกเรียกเก็บภาษีจากการบริโภคสินค้า ในขณะที่สินค้าอีกชนิดหนึ่งไม่ถูกเรียกเก็บ อาจส่งผลกระทบต่อตัดสินใจของผู้บริโภค โดยเลือกบริโภคสินค้าหรือบริการที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษี หรือถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าสินค้าอีกชนิด

ข) ผลต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตนชอบและที่ตนถนัด เพราะกิจกรรมดังกล่าวถูกจัดเก็บภาษี หรืออาจเลือกที่จะทำกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีไม่สูงแทนกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีที่สูง สิ่งนี้ถือเป็น “ปรากฏการณ์ต่อต้านการเพิ่มผลผลิต” (Counterproductive Phenomenon)⁸⁹

สิ่งที่เป็นปรากฏการณ์คู่ขนานมากับ “ปรากฏการณ์ต่อต้านการเพิ่มผลผลิต” คือ “ปรากฏการณ์ยับยั้งการสร้างรายได้” (Earnings-Restraining Phenomenon) กล่าวคือ การที่ภาษีบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมของผู้เสียภาษี ซึ่งทำให้เกิดผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ถือเป็น การยับยั้งการสร้างรายได้ของผู้เสียภาษี และนำไปสู่ “ปรากฏการณ์การลดรายได้จากการจัดเก็บภาษี” (Revenue-Reducing Phenomenon) เพราะรัฐบาลอาจได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่น้อยลง เนื่องจากการลดลงของฐานภาษี หรือฐานภาษีแคบลง⁹⁰

ค) ผลต่อกรรมวิธีในการผลิต ในด้านการเลือกใช้แรงงานหรือเครื่องจักร การเลือกใช้วัตถุดิบในการผลิตสินค้า ตัวอย่างเช่น รัฐบาลเลือกเก็บภาษีจากสิ่งที่ใช้เป็นวัตถุดิบอย่างหนึ่ง แต่ไม่เก็บภาษีจากอีกสิ่งหนึ่งที่ใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตสินค้าได้เหมือนกัน จะเป็นเหตุให้ผู้ประกอบการเลือกใช้วัตถุดิบที่ไม่ต้องเสียภาษีแทน

ง) ผลต่อรูปแบบองค์กรธุรกิจ ถ้ารัฐบาลเก็บภาษีจากองค์กรธุรกิจรูปแบบหนึ่ง แตกต่างจากอีกรูปแบบหนึ่งที่ได้รับการยกเว้นหรือไม่สามารถตรวจสอบได้ ผู้ประกอบธุรกิจอาจเลือกรูปแบบองค์กรที่ก่อให้เกิดประโยชน์ทางด้านภาษีกับตนมากที่สุด ทั้ง ๆ ที่อาจไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในทางเศรษฐกิจเลย

ในงานเขียนทางเศรษฐศาสตร์ การบิดเบือน ของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่จูงใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ถูกเรียกว่า “ภาระส่วนเกิน” (Excess Burden) หรือ “ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ” (Deadweight Loss)⁹¹

ดังนั้น หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจของภาษีจึงต้องการให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่เกิดจากการบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรม

⁸⁹ เงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 41). เล่มเดิม.

⁹⁰ แหล่งเดิม.

⁹¹ เงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 42). เล่มเดิม.

ทางเศรษฐกิจในระดับที่ต่ำ และเพื่อให้กระบวนการจัดเก็บภาษีทำงานสอดคล้องกับความต้องการของหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจเพื่อก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่น้อยที่สุด อันจะนำมาซึ่งการจัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดและไม่กระทบกระเทือนต่อรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล กระบวนการจัดเก็บภาษีต้องมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ หรือภาษีต้องบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุด⁹²

Kath Nightingale กล่าวว่า “ทุกกิจกรรมทางเศรษฐกิจมีต้นทุนและผลประโยชน์เข้ามาเกี่ยวข้อง เช่น ต้นทุนในการทำงานคือความสูญเสียเวลาในการได้พักผ่อน ส่วนผลประโยชน์จากการทำงานคือเงินค่าตอบแทนที่ได้รับ”⁹³

N. GreogoryMankiw กล่าวว่า “เนื่องจากประชาชนตัดสินใจทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจโดยเปรียบเทียบต้นทุนและผลประโยชน์ พฤติกรรมของพวกเขาจึงอาจเปลี่ยนแปลงไปเมื่อต้นทุนหรือผลประโยชน์เปลี่ยนแปลง กล่าวคือ ประชาชนตอบสนองต่อแรงจูงใจในต้นทุนและผลประโยชน์”⁹⁴

ดังนั้น การตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชน จึงขึ้นอยู่กับแรงจูงใจในเรื่องต้นทุนและผลประโยชน์⁹⁵

วิธีการต่อต้านการแทรกแซงหรือบิดเบือนของภาษีต่อการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจต่อแรงจูงใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ทำได้ผ่านทางการใช้องค์ประกอบของภาษีที่เหมาะสม ผลที่จะตามมาก็คือ การลดลงของผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจและลดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจในกระบวนการจัดเก็บภาษี โดยองค์ประกอบของภาษีที่เหมาะสม คือ อัตราภาษีที่เหมาะสม ฐานภาษีที่เหมาะสม หน่วยภาษีที่เหมาะสม กฎหมายภาษีและวิธีการจัดเก็บภาษีต้องมีประสิทธิภาพ⁹⁶

⁹² แหล่งเดิม.

⁹³ Kath Nightingale, (p. 8), 2000. (อ้างถึงในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 42). เล่มเดิม).

⁹⁴ N. GreogoryMankiw, (p. 7), 1998. (อ้างถึงในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 42-43). เล่มเดิม).

⁹⁵ เงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 43). เล่มเดิม.

⁹⁶ แหล่งเดิม.

2.2.4 หลักความประหยัด (Economy)

ภาษีที่ดีจะต้องประหยัด หมายความว่า จะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยแต่เก็บภาษีได้มาก ในเรื่องค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บนี้จะต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของสังคมในการบรรลุถึงการจัดเก็บภาษีนั่นจะคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของรัฐบาลแต่เพียงฝ่ายเดียวไม่ได้ แต่ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีด้วย เช่น ค่าทำบัญชี ค่าที่ปรึกษาด้านภาษีอากรค่าเสียเวลา และค่าใช้จ่ายในการไปเสียภาษี ระบบภาษีที่ประหยัดจะต้องมีค่าใช้จ่ายของรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีที่ต่ำ และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามภาษีที่ต่ำด้วย⁹⁷ ในปัจจุบันหน่วยงานของรัฐบาลรวมทั้งกรมสรรพากรมีการนำระบบอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ในการกรอกแบบฟอร์มต่าง ๆ และการยื่นแบบเสียภาษี ซึ่งเป็นวิธีการที่ดีอีกอย่างหนึ่งเพื่อช่วยอำนวยความสะดวกในการให้ความร่วมมือให้แก่ผู้เสียภาษี และทำให้ลดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายแก่ผู้เสียภาษีได้อีกด้วย

2.2.5 หลักความแน่นอน (Certainty)

กล่าวคือ ทั้งในแง่ของบทบัญญัติกฎหมายควรมีความชัดเจนแน่นอน โดยให้คำจำกัดความ กำหนดขอบเขตเพื่อไม่ต้องให้มีการตีความ ใช้ภาษาที่ประชาชนทั่วไปเข้าใจได้โดยง่าย และรวมถึงวิธีระเบียบปฏิบัติ ที่ระบุไว้เป็นขั้นตอนอย่างชัดเจน ซึ่งสามารถแบ่งเป็น 4 ประการคือ

1) ความแน่นอนว่าภาระภาษีตกแก่ผู้ใด (Certainty of Incidence) คือ กฎหมายภาษีอากรต้องมีความแน่นอนว่าต้องการให้ภาระภาษีที่แท้จริงตกแก่ผู้ใด ซึ่งจะทำให้สะดวกแก่เจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีในการตีความกฎหมาย ซึ่งการตีความกฎหมายภาษีจะต้องมีความแน่นอนและยึดความถูกต้องตามหลักเกณฑ์และเจตนารมณ์ของกฎหมายเพื่อให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เกี่ยวข้อง มิใช่การตีความเพื่อให้รัฐได้ประโยชน์สูงสุดแต่เพียงอย่างเดียว⁹⁸

2) ความแน่นอนในเรื่องความรับผิดชอบในจำนวนภาษี (Certainty of Liability) คือ กฎหมายภาษีอากรต้องมีหลักเกณฑ์ที่แน่ชัดเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถกำหนดหรือคำนวณภาระภาษีของตนได้ นอกจากนั้นภาษีที่จัดเก็บควรจะมีแน่นอนทั้งในเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี ตลอดจนวันเวลาที่จัดเก็บอีกด้วย⁹⁹

⁹⁷ จาก *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร*.เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง (น. 178-179), โดย สมชัย ฤชุพันธุ์, 2538, กรุงเทพฯ: กฎหมายธุรกิจ.

⁹⁸ จาก “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร,” โดย สราวุธ ภูษยาภรณ์, 2548, คุณภาพ, 52 (3), น. 46-47.

⁹⁹ แหล่งเดิม.

3) ความแน่นอนในเรื่องขอบเขตที่ถือเป็นการหลบหลีกภาษี คือ ควรมีขอบเขตหรือจุดแบ่งที่แน่นอนระหว่างการกระทำที่เป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายกับการเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งไม่ถือว่าผิดกฎหมาย และความแน่นอนในขอบเขตที่เจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษีสามารถปฏิเสธหรือไม่ยอมรับเทคนิคที่ใช้ในการหนีภาษีหรือเลี่ยงภาษี¹⁰⁰

4) ความแน่นอนในการคาดการณ์ภาษีที่จะเก็บได้ในแต่ละปีภาษี คือ กฎหมายภาษีอากรควรมีความแน่นอนจนกระทั่งหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสามารถคาดการณ์ได้ถึงจำนวนภาษีที่จะเก็บได้ในปีหนึ่ง ๆ¹⁰¹

ดังนั้น ระบบภาษีที่มีความแน่นอนและชัดเจน ส่งผลต่อความสนใจในการเสียภาษีอากรของประชาชนให้มีเพิ่มมากขึ้น เพราะผู้เสียภาษีจะได้รับประโยชน์ในการตัดสินใจและการวางแผนล่วงหน้าได้อย่างถูกต้อง แต่ถ้าหากระบบภาษีอากรไม่มีความแน่นอน ย่อมจะเป็นช่องทางนำไปสู่การทุจริตของเจ้าหน้าที่ และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในระหว่างผู้ให้หน้าที่เสียภาษีด้วยกันได้ เช่น ผู้เสียภาษีที่มีฐานะเท่ากันอาจเสียภาษีไม่เท่ากัน ทั้งนี้เพราะเจ้าหน้าที่บางรายอาจอาศัยความกำกวมของกฎหมายตีความเพื่อช่วยเหลือผู้เสียภาษีโดยเรียกร้องเอาผลประโยชน์ส่วนตัว แต่ถึงแม้ไม่มีเจตนาทุจริตเจ้าหน้าที่ก็อาจใช้วิธีการฉ้อโกงที่แตกต่างกันตีความกฎหมายแตกต่างกัน เป็นต้น¹⁰²

2.2.6 หลักความเรียบง่าย (Simplicity)

หลักนี้ถือว่า ภาษีที่ดีจะต้องสะดวกในการจัดเก็บและสะดวกในวิธีปฏิบัติในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี หมายความว่า การจัดเก็บจะต้องเป็นไปด้วยวิธีที่ง่ายและง่ายต่อประชาชนที่จะปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ในการนี้สิ่งที่สำคัญคือกฎหมายภาษีจะต้องเข้าใจง่าย หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ต้องไม่สลับซับซ้อนจนคนทั่วไปเข้าใจไม่ได้ ต้องใช้ภาษารวมคำที่เข้าใจง่าย ไม่ใช่ภาษากฎหมาย¹⁰³ นอกจากนั้นขั้นตอนในการปฏิบัติ รวมถึงวิธีการกรอกเอกสารแบบฟอร์มต่าง ๆ จะต้องเข้าใจได้โดยง่าย และมีหน่วยงานหรือเจ้าหน้าที่คอยให้ข้อมูลและคำแนะนำแก่ผู้เสียภาษี

2.2.7 หลักความยอมรับ (Acceptability)

การจัดเก็บภาษีอากรจะได้รับความร่วมมือหรือไม่ นอกจากจะขึ้นอยู่กับความพยายามของรัฐบาลแล้วที่สำคัญยังขึ้นอยู่กับความร่วมมือของประชาชนด้วย หากประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษีการจัดเก็บภาษีก็น่าจะง่าย ภาษีที่จะได้รับความร่วมมือจากประชาชนอย่างดียิ่งจะต้องเป็น

¹⁰⁰ แหล่งเดิม.

¹⁰¹ แหล่งเดิม.

¹⁰² เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (น. 50). เล่มเดิม.

¹⁰³ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (น. 44-45). เล่มเดิม.

ภาษีที่ได้รับการยอมรับจากสังคม หากสังคมเห็นว่าเหมาะสมและเป็นการสมควรที่จะต้องเสียภาษีนั้น ภาษีนั่นก็จะได้รับความร่วมมือจากประชาชน หากสังคมไม่ยอมรับภาษีนั่นและเห็นว่าเป็นการไม่เหมาะสมไม่สมควรและไม่ยุติธรรม ภาษีนั่นก็จะไม่ได้รับความร่วมมือจากประชาชน¹⁰⁴ นอกจากนั้นผู้วิจัยเห็นว่า การปลูกจิตสำนึกที่ดี และการให้ข้อมูลเพื่อทำความเข้าใจแก่ประชาชนผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีว่า การเสียภาษีนั่นไม่ใช่การเบียดเบียนรายได้หรือทรัพย์สินของตนเอง แต่การเสียภาษีนั่นเป็นหน้าที่พื้นฐานที่ประชาชนที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีทุกคนจะต้องปฏิบัติเพื่อผลประโยชน์โดยรวมของประเทศชาติ เพื่อให้เกิดการยอมรับและสมัครใจในการเสียภาษี

2.2.8 หลักความชอบด้วยกฎหมาย (Legitimacy)

ในสายตาของประชาชนผู้เสียภาษี ทั้งเป้าหมายและการทำงานของระบบภาษีต้องมีความถูกต้องตามกฎหมาย¹⁰⁵ หมายความว่า ทั้งตัวบทกฎหมาย ขั้นตอนกระบวนการจัดเก็บ และวิธีการบริหารเงินภาษีที่เก็บได้ของภาครัฐจะต้องมีความชอบด้วยกฎหมาย ไม่นำภาษีไปใช้ในทางทุจริตเพื่อประโยชน์ส่วนตัวหรือพวกพ้องหรือกลุ่มบุคคลเพียงบางกลุ่ม

2.2.9 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

ภาษีอากรที่ดีควรเป็นระบบที่ช่วยให้มีเสถียรภาพทางเศรษฐกิจทั้งด้านราคาและการจ้างงาน นั่นคือภาษีอากรจะต้องมีการยืดหยุ่นหรือปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม¹⁰⁶ ตัวอย่างเช่น ในปัจจุบันมีการขยายการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจมากขึ้น โดยมีการค้าขายผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จึงควรมีการกำหนดระบบภาษีอากรเพื่อให้เหมาะสมกับสถานะที่เปลี่ยนแปลงไป และเพื่อเป็นการส่งเสริมการค้าขายกระตุ้นระบบเศรษฐกิจภายในประเทศ

2.2.10 หลักความร่วมมือระหว่างนานาชาติ (International Cooperation)

เนื่องจากการแข่งขันทางด้านการจัดเก็บภาษีในระหว่างประเทศต่าง ๆ อย่างรุนแรง ประเทศต่าง ๆ จึงควรร่วมมือกันที่จะสร้างความปรองดองในการจัดเก็บภาษี¹⁰⁷ โดยอาจมีการจัดตั้งองค์กร หรือหน่วยงานต่าง ๆ ที่มีนโยบายภาษีในด้านต่าง ๆ ร่วมกัน

¹⁰⁴ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง (น. 180). เล่มเดิม.

¹⁰⁵ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 8). เล่มเดิม.

¹⁰⁶ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร *Law Of Taxation* (น. 23). เล่มเดิม.

¹⁰⁷ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 8). เล่มเดิม.

2.3 หลักการและแนวความคิดของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.3.1 วิวัฒนาการของการจัดเก็บภาษีการค้าก่อนที่จะเปลี่ยนเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

นับแต่ประเทศไทยได้มีการเปลี่ยนแปลงการปกครองในปี พ.ศ. 2475 จากระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์ มาเป็นการปกครองระบอบประชาธิปไตย อันมีรัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดในการปกครองประเทศ ประเทศไทยได้มีการกำหนดหน้าที่ในการเสียภาษีของประชาชนไว้ในรัฐธรรมนูญ และได้มีการยกเลิกกฎหมายที่ใช้ในการเก็บภาษีบางประเภทที่ไม่เป็นธรรม โดยได้มีการออกพระราชบัญญัติในการจัดเก็บภาษีให้วางอยู่บนหลักความเสมอภาค และเป็นธรรม ให้เป็นที่ยอมรับทั่วไปในทุก ๆ ประเทศ โดยยึดหลักการของภาษีอากรที่ดี พระราชบัญญัติที่ออกในการจัดเก็บภาษีมีหลายฉบับ รวมทั้งพระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475 ซึ่งได้ทำการจัดเก็บจากบุคคลที่ประกอบการค้าประเภทต่าง ๆ¹⁰⁸ โดยในระยะแรกมีลักษณะเป็นภาษีการขายที่จัดเก็บทุกทอด ตั้งแต่ระดับผู้ผลิตจนถึงระดับผู้ขายปลีก ต่อมาในปี พ.ศ. 2504 ได้มีการปฏิรูปโครงสร้างของภาษีการค้าใหม่ โดยให้จัดเก็บเฉพาะในระดับของผู้ผลิตเพียงทอดเดียว¹⁰⁹

โครงสร้างของภาษีการค้าในขั้นนี้ได้ถูกวิพากษ์วิจารณ์อย่างหนัก ว่าเป็นภาษีที่เป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาการผลิตและการส่งออก และก่อให้เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจหลายประการ¹¹⁰ ต่อมาจึงได้มีความพยายามปรับปรุงแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีการค้าอยู่ตลอดเวลา เพื่อหาทางลดความซ้ำซ้อนของภาระภาษีการค้า และเพื่อให้การจัดเก็บภาษีสอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจการค้าที่กว้างขวางมากขึ้น ซึ่งก็สามารถลดภาระความซ้ำซ้อนของภาษีลงได้แค่เพียงบางส่วน แต่ยังคงไม่อาจจัดความซ้ำซ้อนซึ่งเกิดจากการจัดเก็บภาษีการค้าในกระบวนการผลิตทุกขั้นตอนออกไปได้ แต่กลับก่อให้เกิดความสับสนซับซ้อนในกฎหมายว่าด้วยภาษีการค้ามากยิ่งขึ้น ไปอีกด้วย¹¹¹ ต่อมาในช่วงต้นปี พ.ศ. 2530 ได้มีการนำแนวคิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) มาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้า เพราะเล็งเห็นว่าภาษีมูลค่าเพิ่มจะสามารถจัดความซ้ำซ้อนของภาระภาษีซึ่งอยู่ในภาษีการค้าลงได้ นอกจากนี้ยังช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดสรรพรัพยากรของประเทศ และเอื้ออำนวยต่อการลงทุนและการส่งออกอีกด้วย¹¹² ในปี พ.ศ. 2531 รัฐบาลได้นำร่างกฎหมาย

¹⁰⁸ จาก ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรกรณีธุรกรรมทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 14), โดย ศิรพรรณ รัตนสังข์, 2551, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

¹⁰⁹ ภาษีอากรธุรกิจ (น. 161). เล่มเดิม

¹¹⁰ จาก ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย (น. 11), โดย สมชัย ฤชุพันธุ์, 2532, กรุงเทพฯ: กฎหมายธุรกิจ.

¹¹¹ ภาษีอากรธุรกิจ (น. 161). เล่มเดิม.

¹¹² แหล่งเดิม.

มูลค่าเพิ่มเสนอขออนุมัติจากรัฐสภา และได้นำออกบังคับใช้ในปี พ.ศ. 2535 เป็นต้นมาจนถึงปัจจุบัน¹¹³

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะกล่าวถึงลักษณะทางทฤษฎีของภาษีการค้า การจัดเก็บและโครงสร้างของภาษีการค้าที่ใช้บังคับในประเทศไทย ช่วงก่อนที่จะเปลี่ยนระบบมาเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่มพอสังเขป ดังนี้

2.3.1.1 ลักษณะของภาษีการค้า เป็นภาษีที่จัดเก็บเนื่องมาจากการประกอบกิจการค้านั้น และโดยก่อนที่จะมีรายได้หรือรายรับจะต้องมีการขายสินค้าเสียก่อน ภาษีการค้าที่จัดเก็บจึงกระทบถึงการขายไปในตัว ภาษีการค้าเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการค้าทั่วไป (General Sales Tax) อาจมีการจัดเก็บหลายทอด (Multiple Stage) หรือจัดเก็บเฉพาะทอดเดียว (Single-Stage) ภาษีการค้าจึงมีชื่อเรียกเป็นการเฉพาะตามลักษณะการจัดเก็บได้หลายชื่อ และถ้าพิจารณาถึงความเป็นมาของภาษีการค้าแล้วจะมีลำดับวิวัฒนาการ ดังนี้ ภาษีขายทุกทอด (Turnover Tax) ภาษีผู้ผลิต (Manufacturers Sales Tax) ภาษีผู้ค้าส่ง (Wholesaler Sales Tax) ภาษีผู้ค้าปลีก (Retail Sales Tax) และภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax)¹¹⁴

2.3.1.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการค้า

ได้แก่ ผู้ประกอบการค้าตามที่ระบุในอัตราภาษีการค้า (มาตรา 78)

“ผู้ประกอบการค้า” ได้แก่ บุคคลธรรมดา นิติบุคคล คณะบุคคล หรือรัฐวิสาหกิจใด ๆ

ซึ่งเข้าลักษณะตามที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีการค้า และประกอบกิจการในราชอาณาจักร โดยการค้านั้นเป็นการค้าตามประเภทที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีการค้า และหมายความรวมถึงผู้ที่กฎหมายกำหนดให้ถือว่าเป็นผู้ประกอบการค้าด้วย (มาตรา 77 บทนิยาม “ผู้ประกอบการค้า”)¹¹⁵

ผู้ประกอบการค้าตามที่ระบุในบัญชีอัตราภาษีการค้า ได้แก่ ผู้ที่เข้าลักษณะเป็นผู้ประกอบการค้าตามความหมายทั่วไปอยู่แล้ว และต้องเข้าลักษณะเป็นผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ส่งออก ผู้ขายทอดแรก หรือผู้ขายทุกทอด ตามที่กำหนดไว้สำหรับสินค้าแต่ละชนิดหรือรายการในบัญชีอัตราภาษีการค้า ถ้าไม่เข้าลักษณะดังกล่าวแม้จะขายสินค้าก็ไม่ต้องเสียภาษีการค้า¹¹⁶

¹¹³ แหล่งเดิม.

¹¹⁴ เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 *Economics of Taxation I* (น. 132). เล่มเดิม.

¹¹⁵ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 162). เล่มเดิม.

¹¹⁶ แหล่งเดิม.

ประเภทของกิจการการค้าที่มีหน้าที่เสียภาษีตามบัญชีอัตราภาษีการค้า

ประเภทที่ 1 การขายของ หมายถึงการขายสินค้าชนิดต่าง ๆ รวมตลอดถึงผู้ผลิตสินค้าส่งออกนอกราชอาณาจักร และผู้นำสินค้าออกนอกอาณาจักรเข้ามาในราชอาณาจักรด้วย

ประเภทที่ 2 การประกอบกิจการโรงสีและโรงเลื่อย

ประเภทที่ 3 การขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ประเภทที่ 4 การรับจ้างทำของรวมทั้งการขายส่วนประกอบและวัตถุดิบได้และ
การให้บริการ

ประเภทที่ 5 การให้เช่าทรัพย์สินที่มีชื่อสังหาริมทรัพย์

ประเภทที่ 6 การทำคลังสินค้า การรับฝากทรัพย์ หรือการให้บริการเกี่ยวกับการเก็บ
สิ่งของต่าง ๆ ในห้องเย็น

ประเภทที่ 7 การทำกิจการโรงแรมและภัตตาคาร ในดิลล์บ หรือคาบาเรต์

ประเภทที่ 8 การขนส่ง หรือการรับขนไม่ว่าด้วยวิธีการใด ๆ หรือการรับจ้างด้วย
ยานพาหนะ

ประเภทที่ 9 การทำการโรงรับจำนำ

ประเภทที่ 10 การรับทำการเป็นนายหน้า ตัวแทน หรือรับธุรกิจให้ผู้อื่นนอกจากที่ระบุ
ไว้ในประเภทการค้าอื่นแล้ว

ประเภทที่ 11 การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร

ประเภทที่ 12 การทำกิจการธนาคาร หรือกิจการของผู้ที่ประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยง
ธนาคารพาณิชย์

ประเภทที่ 13 การทำกิจการประกันภัย ได้แก่ การรับประกันชีวิต และการรับ
ประกันภัยอย่างอื่น

2.3.1.3 ฐานภาษีการค้า

ในการจัดเก็บภาษีการค้าอาจใช้ฐานจัดเก็บได้ 2 วิธี คือ ฐานภาษีตามราคา (Ad Valorem) ซึ่งกำหนดเป็นร้อยละของราคาสินค้า กับ ฐานภาษีตามสภาพ (Specific) ซึ่งกำหนดตามหน่วยของสินค้า เช่น เป็นเมตรละ เป็นลิตรละเท่านั้นเท่านี้ เป็นต้น¹¹⁷

ฐานภาษีสำหรับการค้า ได้แก่ รายรับซึ่งอาจเป็นรายรับที่ผู้ประกอบการค้าได้มาในแต่ละเดือนภาษีหรือรายรับจากการขายสินค้าในเดือนภาษีในกรณีการค้าประเภทขายสินค้าก็ได้ ดังนั้น รายรับและชนิดของกิจการที่ต้องเสียภาษีการค้ามีดังนี้

¹¹⁷ เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 *Economics of Taxation I* (น. 132). เล่มเดิม.

รายรับ หมายถึง เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่า ที่ได้รับหรือพึงได้รับ ไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักร เนื่องจากการประกอบการค้า เว้นแต่

- (ก) รายรับจากการค้าประเภทโรงสี หรือโรงเลื่อย
- (ข) รายรับจากการค้าประเภทโรงรับจำนำ
- (ค) รายรับจากการค้าประเภทธนาคาร
- (ง) รายรับจากการค้าประเภทประกันภัย
- (จ) รายรับจากการขายสินค้าบางอย่างที่อธิบดีได้สั่งอนุมัติ ให้ถือว่าได้มีการขายสินค้าในวันผลิต ดังนั้นคำว่า รายรับ ในความหมายนี้ก็คือ มูลค่าของสินค้าในวันผลิตหรือวันที่อธิบดีได้สั่งอนุมัติ แล้วแต่ว่าวันใดจะเป็นวันหลัง

(ฉ) กรณีที่อธิบดีได้สั่งอนุมัติ โดยให้ถือว่าได้มีการขายสินค้าในวันที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือวันที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร หรือในกรณีที่อธิบดีได้ประกาศโดยให้ถือว่าผู้ประกอบการค้าที่เป็นผู้นำเข้าหรือส่งออกซึ่งสินค้าตามที่กำหนดได้ขายสินค้าในวันนำเข้าในราชอาณาจักรหรือวันส่งออกนอกราชอาณาจักร

กรณีนี้รายรับจึงหมายความว่า มูลค่าของสินค้าในวันนำเข้าในราชอาณาจักร หรือวันส่งออกนอกราชอาณาจักร และในกรณีมูลค่าของสินค้าในวันส่งออกนอกราชอาณาจักร ให้ถือตามมูลค่า ณ. ที่ส่งออกแต่ไม่รวมอากรขาออก

(ช) ในกรณีตามมาตรา 78(2) ตามประมวลรัษฎากร (เดิม) รายรับหมายความว่า มูลค่าของสินค้าตามราคาตลาดที่ผู้ประกอบการค้าตามที่ระบุในบัญชีอัตราภาษีการค้าจะพึงได้รับในวันที่ผู้ประกอบการค้าตาม (2) วรรคสองของมาตราดังกล่าวนั้นขายสินค้านั้น

(ซ) ในกรณีการขายสินค้าที่เป็นรถยนต์ รถจักรยานยนต์ น้ำมันแร่ น้ำมันเบนซิน น้ำมันก๊าด น้ำมันดีเซล น้ำมันเชื้อเพลิงหนัก น้ำมันหล่อลื่น น้ำมันเบรก ซีเมนต์ สุราและสินค้าตามที่อธิบดีได้ประกาศระบุตามมาตรา 78 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร (เดิม)

รายรับ จึงหมายความว่า มูลค่าของสินค้านั้น¹¹⁸

อัตราภาษีการค้า ส่วนมากใช้อัตราภาษีตามส่วน (Proportional Rate) คือ วางอัตราภาษีไว้ตายตัว ไม่มีการขึ้นลงดังอัตราภาษีก้าวหน้า แต่ภาษีการค้าที่เก็บจากสินค้านานาชนิดนั้นอาจมีอัตราภาษีสูงต่ำแตกต่างกันตามวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บ กล่าวคือ หากรัฐมุ่งหมายจัดเก็บภาษีการค้าเพื่อเป็นรายได้สำหรับนำไปใช้จ่ายในการบำรุงและป้องกันประเทศเพิ่มขึ้น รัฐบาลก็อาจ

¹¹⁸ จาก การนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้จัดเก็บในประเทศไทย: ศึกษากรณีความเหมาะสมและปัญหาทางกฎหมาย (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 21-22) โดย พงศวรรธ รินทร์ธราศรี, 2551, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

จัดเก็บในอัตราก่อนข้างสูงหรือในกรณีรัฐมนตรีนโยบายที่จะงดหรือลดการบริโภคสินค้าบางชนิด ก็อาจตั้งอัตรากำไรจากสินค้าชนิดนั้นให้สูงกว่าปกติหากประเทศมีภาวะเงินเฟ้อเกิดขึ้น รัฐอาจใช้ภาษีการค้าเป็นเครื่องมือดำเนินนโยบายการคลังของประเทศ โดยเพิ่มอัตรากำไรการค้าจากสินค้าบางประเภทให้สูง เพื่อลดอำนาจซื้อของประชาชนลงมา และในทางตรงกันข้ามหากประเทศมีภาวะเงินฝืด รัฐก็อาจลดอัตรากำไรการค้าลงเพื่อให้ระดับการอุปโภคบริโภคโดยรวมสูงขึ้น¹¹⁹

การกำหนดอัตรากำไรการค้าขึ้นเป็นเรื่องค่อนข้างยุ่งยาก เพราะเป็นภาษีที่อาจถูกผลกระทบไปยังผู้บริโภค ดังนั้นการที่จะพิจารณาอัตรากำไรที่เหมาะสมของสินค้าแต่ละประเภท นอกจากจะพิจารณาถึงความได้เปรียบเสียเปรียบระหว่างผู้ประกอบการค้ากันเอง ยังต้องพิจารณาถึงผู้บริโภคที่จะต้องเป็นผู้รับภาระภาษีด้วย ตลอดจนผลกระทบทางเศรษฐกิจและสังคมภายในประเทศก็เป็นปัจจัยสำคัญที่จำเป็นต้องใช้ในการพิจารณากำหนดอัตรากำไรสินค้าประเภทต่าง ๆ

ได้มีข้อวิจารณ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการค้า ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรม อีกทั้งยังมีการจัดเก็บที่ซ้ำซ้อน ส่งผลกระทบต่อผู้ที่มิรายได้น้อยที่ต้องรับภาระภาษีมากกว่าผู้ที่มิรายได้สูง โดยมีข้อเสียอยู่หลายประการ ดังนี้

(1) ก่อให้เกิดการทวีภาษีซ้ำซ้อน (Cumulative Tax) ภาษีการค้าขึ้นหากดูอย่างผิวเผินแล้ว ก็อาจเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีการค้าขึ้นน่าจะมีความเหมาะสมแล้ว เพราะเป็นภาษีการขายที่เก็บในระดับเดียวคือระดับการผลิต ไม่น่าจะก่อให้เกิดการทวีภาษีซ้ำซ้อน และอัตรากำไรก็แตกต่างกัน สามารถที่จะกำหนดนโยบายการจัดเก็บภาษีจากสินค้าประเภทต่าง ๆ ในอัตราที่สอดคล้องกับการบริโภคของประชาชนได้ แต่ในความเป็นจริงแล้ว เนื่องจากการจัดเก็บภาษีในระดับเดียวคือ ระดับการผลิต แต่การทวีภาษีซ้ำซ้อนก็เกิดขึ้นได้โดยกระบวนการผลิตและจำหน่ายนั่นเอง สินค้าใดมีความซับซ้อนในการผลิตมาก ก็จะเกิดปัญหาการสะสมภาษีในราคาสินค้ามากขึ้น เพราะว่าภาษีการค้าขึ้นจะจัดเก็บจากยอดขายรับทุกขั้นตอน โดยไม่ยอมให้หักภาษีต้นทุนออก ดังนั้นยิ่งขั้นตอนการผลิตมาก¹²⁰ การเสียภาษีการค้าก็ย่อมมีมากขึ้นตามไปด้วย

(2) การที่มีการจัดเก็บภาษีการค้าหลายอัตราทำให้เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจ อันเนื่องมาจากภาษีการค้ามีอัตราภาษีถึง 12 อัตรา การที่มีการเก็บภาษีการค้าจากหลายอัตราทำให้ภาษีขาดความเป็นกลาง ความยากของกฎหมายและเป็นการจูงใจให้มีการบิดเบือนในการใช้ทรัพยากรทั้งในด้านการผลิต และการบริโภคเพื่อใช้ประโยชน์จากโครงสร้างภาษีที่ไม่เสมอภาคกัน ก่อให้เกิดความยุ่งยากสลับซับซ้อนและยากต่อการปฏิบัติตามแก่ผู้ประกอบการค้า เช่น เสียภาษี

¹¹⁹ เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 *Economics of Taxation I* (น. 134). เล่มเดิม.

¹²⁰ จาก “ภาษีมูลค่าเพิ่มคืออะไร,” โดย กรมสรรพากร, 2533, *สรรพากรสาส์น กรมสรรพากร*, 37(5), น. 9.

การค้าในอัตราที่ผิดจนต้องถูกตรวจสอบจากเจ้าหน้าที่ และอาจก่อให้เกิดความยุ่งยากให้แก่เจ้าหน้าที่ในการบังคับใช้กฎหมายอีกด้วย¹²¹ ทั้งการจัดเก็บภาษีการค้าที่ระบุนายการสินค้าไว้เป็นการเฉพาะเจาะจง เมื่อมีสินค้าประเภทใหม่ที่เป็นผลมาจากความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี ก็จะมีปัญหาว่า จะต้องเสียภาษีการค้าในอัตราเท่าใด ความสลับซับซ้อนและความยุ่งยากเกี่ยวกับการตีความนี้ ก่อให้เกิดการโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่บ่อยครั้ง¹²² ระบบภาษีการค้าก่อให้เกิดการบั่นทอนประสิทธิภาพในการผลิตของอุตสาหกรรมของประเทศ หรือจูงใจให้มีการบิดเบือนการจัดรูปแบบองค์กรธุรกิจ เพราะผู้ผลิตต้องหาทางหลีกเลี่ยงการเสียภาษีซ้ำซ้อนในทุกขั้นตอนการผลิตโดยพยายามรวมขั้นตอนการผลิตให้เป็นไปในแนวดิ่ง (Vertical Integration) แทนที่จะเป็นแนวนาน (Horizontal Integration)¹²³ กล่าวคือ การรวมขั้นตอนการผลิตตั้งแต่วัตถุดิบ สินค้าขั้นกลางหรือสินค้าที่เป็นส่วนประกอบเข้าไว้ในองค์กรเดียวกันให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ อุตสาหกรรมที่มีการรวมการผลิตทุกขั้นตอนดังกล่าวไว้ในองค์กรเดียวกัน (Vertically Oriented Industries) จะไม่ก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรของชาติอย่างมีประสิทธิภาพผลและทำให้การผลิตและอุตสาหกรรมของประเทศไม่มีประสิทธิภาพด้วยและก่อให้เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจ อันเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาทางอุตสาหกรรมของประเทศ¹²⁴ ภาษีการค้าไม่เอื้อต่อการส่งออก การซ้ำซ้อนของภาษีทำให้ไม่สามารถคำนวณหามูลค่าของภาษีที่มีฝังอยู่ในตัวสินค้าได้ว่ามีจำนวนเท่าใดแน่นอน เนื่องจากกระบวนการผลิตและกระบวนการการธุรกิจในปัจจุบันมีความสลับซับซ้อนมาก เมื่อคำนวณมูลค่าของภาษีไม่ได้ ก็ไม่อาจจ่ายคืนค่าภาษีให้กับสินค้าที่จะส่งออกไปขายต่างประเทศได้อย่างถูกต้อง ทำให้ต้นทุนการส่งออกของสินค้าไทยมีภาษีการค้ารวมอยู่ด้วย เป็นเหตุให้ขอบเขตการแข่งขัน (Competitive Edge) ของสินค้าไทยลดลง ทำให้การแข่งขันสู้กับสินค้าที่ผลิตจากต่างประเทศที่มีระบบภาษีเอื้อต่อการส่งออกไม่ได้ การที่ภาษีการค้าไม่เอื้อต่อการส่งออก มีส่วนทำให้ไทยเสียดุลการค้ามากกว่าที่ควรจะเป็น¹²⁵

¹²¹ จาก “ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย,” โดย ไพจิตร โรจนวานิช, 2530, *สรรพากรสาส์น กรมสรรพากร*, 34(9), น. 49.

¹²² *ภาษีมูลค่าเพิ่มคืออะไร* (น. 9). เล่มเดิม.

¹²³ แหล่งเดิม.

¹²⁴ จาก “ปัญหาเกี่ยวกับภาษีการค้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม,” โดย เจริญ ธฤติमानนท์, 2533, *สรรพากรสาส์น กรมสรรพากร*, 37(9), น. 92.

¹²⁵ *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร.เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง* (น. 13). เล่มเดิม.

(3) ภาษีการค้าของไทยมีความสลับซับซ้อนและยากต่อการปฏิบัติ กฎหมายภาษีการค้าของไทยเป็นกฎหมายที่เข้าใจยาก และเป็นระบบที่ปฏิบัติตามยากมากอันเนื่องมาจากกฎหมายภาษีการค้าที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทนั้น ได้ถูกแก้ไขเปลี่ยนแปลงหลายครั้งโดยพระราชบัญญัติและพระราชกำหนดหลายฉบับ ตลอดจนรายละเอียดปลีกย่อยที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรอีกหลายฉบับด้วยกันซึ่งล้วนแต่ต้องพิจารณาประกอบกับกฎหมายแม่บทเพื่อให้เป็นไปโดยถูกต้องตามกฎหมาย ความยุ่งยากซับซ้อนของกฎหมายภาษีการค้าย่อมส่งผลกระทบในทางลบต่อความเต็มใจในการเสียภาษีของผู้ประกอบการ และมีส่วนสำคัญให้ผู้ประกอบการตัดสินใจหลีกเลี่ยงภาษีกัน¹²⁶

เมื่อพบว่าการจัดเก็บภาษีการค้ามีข้อบกพร่องอยู่หลายประการ และได้มีความพยายามที่จะแก้ไขกฎหมายตลอดมา แต่ก็ยังไม่สามารถจัดปัญหาในเรื่องความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษีซึ่งเป็นปัญหาสำคัญได้ อย่างไรก็ตาม ภาษีการค้ายังคงจำเป็นต้องมีการจัดเก็บ เพราะภาษีการค้าถือเป็นแหล่งที่มาของรายได้ที่สำคัญของรัฐ ต่อมาจึงได้เปลี่ยนแปลงโครงสร้างการจัดเก็บเป็นลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อลดปัญหาความซ้ำซ้อนของภาษี ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะขอศึกษาถึงความหมาย ลักษณะทางทฤษฎี และหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้เกิดความเข้าใจในระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงที่มาของการบัญญัติเป็นฉบับกฎหมายในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งผู้วิจัยจะได้กล่าวต่อไปในบทที่ 3

2.3.2 ความหมาย ลักษณะทางทฤษฎี และหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.3.2.1 ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Add Tax) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายสินค้าหรือบริการ โดยมูลค่าที่เพิ่มเป็นมูลค่าของส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนในการผลิตและการจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการ ก็คือค่าของผลต่างระหว่างราคาของสินค้าหรือบริการ ผลิต หรือจำหน่าย กับราคาของสินค้าหรือบริการที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการผลิตหรือในการจำหน่ายสินค้าหรือบริการ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมิน¹²⁷ โดยมูลค่าที่เพิ่มขึ้นนี้เกิดจากการที่ผู้ประกอบการได้บวกค่าใช้จ่ายที่เป็นผลตอบแทนของปัจจัยการผลิตต่าง ๆ อันได้แก่ แรงงานที่ดิน เงินทุน และการจัดการ เข้าไปกับค่าใช้จ่ายในการซื้อวัตถุดิบมาเพื่อใช้ในการกิจการ หรืออาจจะกล่าวได้อีกอย่างหนึ่งว่า เมื่อผู้ประกอบการซื้อวัตถุดิบมาเพื่อใช้ในการผลิตหรือให้บริการเป็นมูลค่าเท่าใด ก็จะนำเอาผลรวมของ

¹²⁶ จาก ภาษีการค้าสู่ภาษีมูลค่าเพิ่ม (น. 123-124), โดย จงรัก ระรวยทรง, 2533, กรุงเทพฯ: นิติธรรม.

¹²⁷ จาก กลยุทธ์การจัดทำบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งระบบ VAT VALUE ADDED TAX (น. 12), โดย สมเดช โรจน์คุรีเสถียร, 2546, กรุงเทพฯ: ธรรมนิติ เพรส.

ผลตอบแทนต่อปัจจัยการผลิต (เงินเดือนและค่าจ้าง+ค่าเช่า+ดอกเบี้ย+กำไร) บวกเข้าไปเพื่อกำหนดราคาขายของสินค้าหรือบริการนั้น ๆ ¹²⁸

2.3.2.2 ลักษณะทางทฤษฎี และหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่งที่รัฐจัดเก็บจากการขายสินค้า หรือ การให้บริการ การนำเข้า โดยประเทศไทยมีการนำการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้เป็นครั้งแรกในปี พ.ศ. 2535 ดังนั้นเพื่อให้เกิดความเข้าใจในระบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงจำเป็นต้องศึกษาถึงลักษณะทางทฤษฎี และหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีหลักการสำคัญดังนี้

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่งที่รัฐจัดเก็บจากการขายสินค้า หรือ การให้บริการ การนำเข้า โดยประเทศไทยมีการนำการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้เป็นครั้งแรกในปี พ.ศ. 2535 ดังนั้นเพื่อให้เกิดความเข้าใจในระบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงจำเป็นต้องศึกษาถึงลักษณะทางทฤษฎี และหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีหลักการสำคัญดังนี้ ¹²⁹

(1) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มุ่งเก็บจากการบริโภค (Consumption Tax) หรือจากรายจ่าย (Expenditure Tax) มิได้ใช้ความมั่งคั่งหรือการถือครองทรัพย์สินมาเป็นปัจจัยที่ใช้ในการจัดเก็บภาษี ผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง คือ ผู้บริโภคคนสุดท้าย ซึ่งผู้ประกอบการที่เป็นผู้ขายสินค้าหรือให้บริการจะถูกกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มทุกเดือนภาษี แต่ผู้ประกอบการมีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ การจัดเก็บภาษีจากฐานบริโภค ถือเป็นเครื่องมือของรัฐในการบริหารเศรษฐกิจหรือการใช้จ่ายภายในประเทศ กล่าวคือ เมื่อรัฐต้องการให้ประชาชนลดการใช้จ่ายลง รัฐอาจใช้วิธีเพิ่มอัตราภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคให้สูงขึ้น ในทางกลับกันหากรัฐต้องการส่งเสริมให้ประชาชนมีการใช้จ่ายมากขึ้นเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจภายในประเทศ รัฐอาจใช้วิธีลดอัตราภาษีให้น้อยลงหรือยกเว้นภาษีที่จัดเก็บจากฐานบริโภค

(2) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) การจัดเก็บภาษีที่สำคัญของรัฐแบ่งออกเป็น การจัดเก็บภาษีทางตรง และการจัดเก็บภาษีทางอ้อม การจัดเก็บภาษีทางตรงเป็นการจัดเก็บภาษีจากประชาชนโดยตรง ผู้เสียภาษีอาจต้องเสียภาษีโดยการประเมินตนเองหรือรัฐเป็นผู้ประเมินขึ้นอยู่กับภาษีประเภทนั้น ๆ ประชาชนผู้เสียภาษีมักจะรู้สึกว่าเป็นการกระทบต่อความมั่งคั่งและทรัพย์สินที่ตนถือครอง เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้ หรือการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เป็นต้น

¹²⁸ จาก ภาษีการค้าสู่ภาษีมูลค่าเพิ่ม (น. 127). เล่มเดิม.

¹²⁹ จาก การวางแผนภาษีมูลค่าเพิ่ม (น. 6), โดย สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2549. (อ้างถึงใน ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรกรณีธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 39-40), โดย ศิริวรรณ รัตนสังข์, 2551, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

ในขณะที่การจัดเก็บภาษีทางอ้อม ราคาของสินค้าหรือบริการได้คิดรวมกันกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ประชาชนต้องจ่ายจนเสมือนว่าเป็นราคาของสินค้าหรือบริการนั้น ๆ อยู่แล้ว ผู้เสียภาษีจึงไม่รู้สึกต่อต้าน แต่กลับมีความสนใจในการเสียมากกว่าอันเนื่องมาจากการเลือกบริโภคสินค้าหรือบริการของตน

(3) ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการในทุกขั้นตอนของการขายสินค้าหรือให้บริการเฉพาะส่วนที่ยังไม่ผ่านการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาก่อน จึงเป็นภาษีที่จัดเก็บไม่ซ้ำซ้อนและมีความเป็นธรรม

(4) ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บตามหลักปลายทาง (Destination Principle) สำหรับการค้าระหว่างประเทศในการนำเข้าสินค้าหรือบริการจากต่างประเทศ ประเทศไทยถือเป็นปลายทางของสินค้าหรือบริการ ดังนั้น จึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับการขายสินค้าหรือบริการภายในราชอาณาจักร และในการส่งออกสินค้าหรือบริการไปต่างประเทศ จึงมีการจัดการภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าหรือบริการที่ส่งออก โดยให้ผู้ประกอบการที่ส่งออกเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 (Zero Rating)

(5) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมิน (Assessment Tax) เช่นเดียวกับภาษีเงินได้ และภาษีธุรกิจเฉพาะ

(6) ภาษีมูลค่าเพิ่มให้ความสำคัญต่อระบบเอกสารหลักฐาน เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีแบบประเมินตนเอง และผู้ประกอบการที่จดทะเบียนมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการและนำส่งให้แก่รัฐ การทำหน้าที่ดังกล่าวนี้เปรียบเสมือนว่าผู้ประกอบการเป็นส่วนหนึ่งของกลไกในการจัดเก็บภาษีของรัฐ ดังนั้นเอกสารหลักฐานต่าง ๆ จึงมีความสำคัญ โดยเฉพาะอย่างยิ่งคือใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ ที่ใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งในประมวลรัษฎากร มาตรา 82/5 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับใบกำกับภาษี นอกจากนี้ ยังมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดทำรายงานและเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องปฏิบัติ

2.3.3 แนวความคิดในการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในราชอาณาจักรไทย

ดังที่กล่าวมาแล้วว่าโครงสร้างของภาษีการค้ามีความไม่เป็นธรรม อีกทั้งยังมีการจัดเก็บที่ซ้ำซ้อน ทำให้ยากแก่การปฏิบัติตาม ดังนั้น เมื่อประเทศไทยกำลังเข้าสู่ภาวะการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ จำเป็นต้องใช้กลยุทธ์ในการพัฒนาประเทศโดยจากเดิมที่มุ่งเน้นการผลิตเพื่อทดแทนการนำเข้า กลายเป็นมุ่งการผลิตเพื่อการส่งออก และการจะทำให้การผลิตเพื่อการส่งออกมีประสิทธิภาพได้ก็คือ ต้องลดต้นทุนในการผลิตเพื่อให้ได้ต้นทุนในการผลิตที่ต่ำ สามารถแข่งขันราคาสินค้ากับตลาดในต่างประเทศได้ ต่อมาประเทศไทยได้เข้าเป็นสมาชิกของความตกลง

ทั่วไปทางการค้า และศุลกากร (General Agreement on Tariffs and Trade: GATT เมื่อเข้าร่วมเป็นสมาชิกแล้วก็ต้องตกอยู่ภายใต้ข้อจำกัดและกฎเกณฑ์ จึงต้องปรับระบบภาษีให้สอดคล้องกับกฎเกณฑ์ โดยเฉพาะภาษีศุลกากร ซึ่งภาษีศุลกากรถือว่าเป็นภาษีทางอ้อมอย่างหนึ่ง และนอกจากนั้นยังต้องปรับระบบภาษีให้ประเทศพึ่งพาภาษีทางตรงน้อยลง และพึ่งพาภาษีทางอ้อมให้มากขึ้น ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเข้ามามีบทบาทในการเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของประเทศแทนภาษีเงินได้ และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการบริโภคนี้เองจะเป็นปัจจัยในการกำหนดดัชนีชี้วัดว่าเศรษฐกิจของประเทศมีแนวโน้มไปในทิศทางใด และจะสะท้อนให้เห็นเศรษฐกิจภาคการผลิตของประเทศได้อีกด้วย¹³⁰

2.3.4 ประโยชน์ของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ นับเป็นการเปลี่ยนแปลงครั้งสำคัญต่อระบบภาษีอากรของประเทศไทยเป็นการปฏิรูปภาษีการค้าครั้งใหญ่ ทำให้ระบบภาษีอากรของประเทศไทยมีความสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจในปัจจุบัน โดยผู้วิจัยขอแบ่งข้อดีหรือประโยชน์ ดังนี้ และถืออำนาจต่อการลงทุนการส่งออก และการขยายตัวอย่างรวดเร็วของเศรษฐกิจ เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีความซ้ำซ้อนของภาระภาษีดังเช่นภาษีการค้า นอกจากนี้ภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้เกิดความเป็นธรรมและความสะดวกต่อการปฏิบัติตามของผู้เสียภาษีอีกด้วย

2.3.4.1 ภาษีมูลค่าเพิ่มช่วยขจัดปัญหาความซ้ำซ้อนของภาษีการค้าได้ เนื่องจากภาษีการค้าเก็บจากการผลิตสินค้าเกือบทุกชนิด ทำให้ภาษีซึ่งเก็บไปจากกระบวนการผลิตขั้นแรก ๆ จะเป็นฐานภาษีใดการเก็บภาษีจากกระบวนการผลิตขั้นต่อไป ทำให้เกิดภาษีซ้ำซ้อน ในขณะที่ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิต คือ เมื่อผู้ผลิตซื้อเครื่องจักร อุปกรณ์ หรือวัตถุดิบในการผลิต ผู้ผลิตต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าทุนและวัตถุดิบต่าง ๆ เมื่อผู้ผลิตขายสินค้านี้ออกไประบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะยอมให้นำเอาภาษีที่เสียไปจากการซื้อต้นทุนหรือวัตถุดิบนั้น มาหักออกจากภาษีที่ต้องเสียเมื่อขายสินค้าได้ ทำให้เสียภาษีเฉพาะส่วนของมูลค่าที่เพิ่มขึ้น

2.3.4.2 ภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ เพราะใช้กับสินค้าและบริการทุกชนิด ครอบคลุมทั้งขั้นตอนการผลิต และการจำหน่าย มีอัตราภาษีเพียง 2 อัตรา จึงไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนทั้งในการผลิตและการบริโภค ทำให้กลไกการตลาดทำงานได้อย่างเต็มที่

2.3.4.3 ภาษีมูลค่าเพิ่มถืออำนาจต่อการลงทุน เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มจะยอมให้นำเอาภาษีที่เสียไปจากการซื้อต้นทุนหรือวัตถุดิบนั้น มาหักออกจากภาษีที่ต้องเสียเมื่อขายสินค้าได้ จึงเป็นการส่งเสริมการลงทุนกับกิจการทุกประเภท

¹³⁰ ภาษีมูลค่าเพิ่ม Value Added Tax (น. 36-37). เล่มเดิม.

2.3.4.4 ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่บิดเบือนในการจัดรูปองค์กรธุรกิจ เนื่องจากไม่ว่าจะจัดทำธุรกิจในรูปแบบใดก็ตาม หรือทำสัญญารับเหมากันต่อกันก็เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากัน

2.3.4.5 ภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะที่ง่าย และสะดวกในการปฏิบัติ เนื่องจากมีอัตราภาษีเพียง 2 อัตรา โดยอัตราภาษีมาตรฐานนั้นใช้กับสินค้าและบริการทุกชนิด การคำนวณภาษีก็ง่ายโดยการนำเอาภาษีขายลบด้วยภาษีซื้อ

2.3.4.6 ภาษีมูลค่าเพิ่มเอื้อประโยชน์ต่อการส่งออกสินค้า เนื่องจากใช้อัตราภาษี 0 (Zero Rating) คือผู้ส่งออกไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าที่ส่งออกไปขายต่างประเทศ และจะได้รับคืนภาษีที่ยังอยู่ในตัวสินค้าที่ส่งออกทั้งหมด ซึ่งเป็นวิธีที่สอดคล้องกับหลักปลายทางและนานาชาติประเทศก็ยอมรับ ก่อให้เกิดการแข่งขันกับสินค้าในตลาดโลกได้อย่างมีประสิทธิภาพ

2.3.4.7 การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นการอำนวยความสะดวกให้กับรัฐได้มากกว่าภาษีทางตรง เนื่องจากมีฐานภาษีที่กว้าง และมีกลไกป้องกันการหลบหลีกและหนีภาษีอยู่ในตัวเองทำให้ยากต่อการหลบหลีกหรือหนีภาษี กล่าวคือ ผู้ประกอบการจะต้องคอยเก็บหลักฐาน เช่น ใบกำกับภาษี เพื่อให้ผู้ประกอบการรายต่อ ๆ ไปสามารถนำไปหักลบภาษีของตนได้ หากผู้ประกอบการรายใดไม่มีหลักฐานใบกำกับภาษี ผู้ประกอบการรายนั้นจะต้องเป็นผู้รับภาระภาษีเอง จึงก่อให้เกิดการตรวจสอบระหว่างผู้ประกอบการด้วยกันเอง ไม่เกิดช่องว่างในการหลบหลีกหรือหนีภาษี ทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยและมีรายได้ที่เพิ่มมากขึ้น

2.3.4.8 ได้รับความร่วมมือในการเสียภาษีมากขึ้น เพราะผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียกย่องได้รับเงินคืนภาษีจากรัฐด้วย เช่น ผู้ส่งออก นอกจากจะไม่ต้องเสียภาษีแล้วยังมีโอกาสได้รับคืนภาษีจากรัฐด้วย

2.3.4.9 ภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเป็นธรรม เนื่องจากผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีสิทธิในการขอเครดิตภาษี เรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อ ออกใบกำกับภาษี และขอคืนภาษี ในขณะที่ผู้ประกอบการที่ไม่จดทะเบียนไม่สามารถทำได้ ผู้หนีภาษีจึงเสียเปรียบผู้ที่เสียภาษีอย่างถูกต้อง

2.4 แนวคิดเกี่ยวกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ปัจจัยสำคัญที่ก่อให้เกิดรูปแบบใหม่ในการทำธุรกิจสำหรับโลกยุคปัจจุบัน นอกเหนือจากภาวะไร้พรมแดนและการแข่งขันทางธุรกิจอย่างรุนแรงเพื่อช่วงชิงการเป็นผู้นำแล้ว ตัวแปรสำคัญที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงอย่างชนิดก้าวกระโดดสำหรับศตวรรษที่ผ่านมา คือ ความก้าวหน้าของระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่พุ่งเอาข้อมูลข่าวสารแบบไม่มีขีดจำกัด แผ่ขยายทั้งโลกได้ในเวลาเดียวกันด้วยรูปแบบของอินเทอร์เน็ตซึ่งถือเป็นสุดยอดนวัตกรรมทางด้าน

เทคโนโลยียิ่งกว่าในยุคสมัยใด ๆ ที่ผ่านมา จากจุดเริ่มต้นที่มีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อการติดต่อสื่อสาร อินเทอร์เน็ตได้พัฒนากลายเป็นเครื่องมือในการดำเนินธุรกิจที่มีประสิทธิภาพและได้รับความนิยมอย่างรวดเร็ว ในชื่อที่เรียกว่า E-Commerce หรือการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์¹³¹

2.4.1 ความหมายของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

มีผู้ให้คำนิยามของคำว่า พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ดังนี้¹³²

องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization For Economic Cooperation And Development OECD) ให้นิยามว่า การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หมายถึง ธุรกิจทางพาณิชย์ที่เกิดขึ้นบนเครือข่ายที่เปิดกว้าง อาทิ เครือข่ายอินเทอร์เน็ต ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นธุรกรรมระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการ หรือระหว่างผู้ประกอบการกับผู้บริโภค

สหภาพยุโรป (European Commission) ให้นิยามว่า การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หมายถึง การประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ที่อาศัยการประมวลผล การส่งผ่านข้อมูล ทั้งตัวอักษร เสียง และภาพเคลื่อนไหวทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งหมายความรวมถึง การค้าขายสินค้าและบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ การจัดส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ การโอนเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ การซื้อขายหุ้นทางอิเล็กทรอนิกส์ การบริการหลังการขายผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ต และกิจกรรมที่เกิดขึ้นใหม่ เช่น ห้างสรรพสินค้าเสมือน (E Shop, E Mall) เป็นต้น¹³³

American Society of Association Executive ให้นิยามว่า พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หมายถึง การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่ไม่ใช้กระดาษบริหารข้อมูลเพื่อลดต้นทุน ปรับปรุงคุณภาพของสินค้าและบริการ รวมทั้งตอบสนองความต้องการของลูกค้า (Trading Partner) อย่างฉับไว คำว่าลูกค้านี้หมายถึงองค์กรนอกหน่วยงานที่ธุรกิจนั้นทำธุรกรรมด้วย ดังนั้น ลูกค้าจึงไม่ได้จำกัดเฉพาะลูกค้าหรือซัพพลายเออร์เท่านั้น แต่ยังรวมถึงบริษัทขนส่งสินค้า ธนาคาร บริษัทประกันภัย บริษัทประกันสุขภาพพนักงาน หน่วยงานรัฐบาล ที่จำเป็นต้องมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลเป็นกิจวัตร¹³⁴

¹³¹ จาก “ภาษีอากรกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์,” โดย พิชาดิ เกษเรือง, เพ็ญสุข สังฆสุบรรณ, ถักมณ วงศ์ศุภสวัสดิ์, และเสาวคนธ์ มีแสง, 2543, *สรรพากรสาส์น กรมสรรพากร*, 47(4), น. 31.

¹³² จาก *การจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์ อิเล็กทรอนิกส์: กรณีภาษีเงินได้จากการขายสินค้าที่มีรูปร่าง* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 9), โดย ธิดา ชินเวศวงศ์, 2544, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

¹³³ จาก “พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เครื่องมือการค้าสำหรับยุคใหม่,” โดย รองผู้อำนวยการโครงการปริญญาโททางการเงิน มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2543, *สรรพากรสาส์น กรมสรรพากร*, 47(6), หน้า 9.

¹³⁴ แหล่งเดิม.

สำหรับประเทศไทย ไม่ได้มีคำนิยามของคำว่า พาณิชนียอิเล็กทรอนิกส์ไว้อย่างชัดเจน แต่ก็ถือว่าพาณิชนียอิเล็กทรอนิกส์เป็นส่วนหนึ่งของธุรกรรมทางพาณิชนียอิเล็กทรอนิกส์ พระราชบัญญัติว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. 2544 มาตรา 4 ได้ให้คำนิยาม ไว้ดังนี้

“อิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า การประยุกต์ใช้วิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ไฟฟ้า คลื่นแม่เหล็กไฟฟ้า หรือวิธีอื่นใดในลักษณะคล้ายกัน และให้หมายความรวมถึงการประยุกต์ใช้วิธีการทางแสง วิธีการทางแม่เหล็ก หรืออุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการประยุกต์ใช้วิธีต่าง ๆ เช่นว่านั้น

“ธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า ธุรกรรมที่กระทำขึ้นโดยใช้วิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ทั้งหมดหรือแต่บางส่วน

ดังนั้นสำหรับผู้วิจัยจึงขอสรุปคำนิยามของการพาณิชนียอิเล็กทรอนิกส์ว่า หมายถึง การแลกเปลี่ยนข้อมูล และการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชนียในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ สามารถที่จะสนับสนุนให้บรรลุผลของการนำเสนอสินค้าหรือบริการ ไม่ว่าจะเป็นระหว่างองค์กรกับองค์กรด้วยกัน หรือระหว่างองค์กรกับบุคคล หรือแม้กระทั่งระหว่างบุคคลกับบุคคลด้วยกัน

2.4.2 พัฒนาการของการพาณิชนียอิเล็กทรอนิกส์

การค้าอิเล็กทรอนิกส์นั้นเกิดขึ้นมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2503 โดยเริ่มจากบริษัทในสหรัฐอเมริกาได้นำการส่งเอกสารทางอิเล็กทรอนิกส์ที่เรียกว่าระบบ EDI (Electronic Data Interchange) มาช่วยในการซื้อขายสินค้าระหว่างบริษัท นอกจากนั้นในสถาบันการเงินและธนาคารต่าง ๆ ได้มีการสร้างเครือข่ายคอมพิวเตอร์ที่เรียกว่า EFT (Electronic Funds Transfer) เพื่อใช้ในการโอนเงินตราระหว่างธนาคารมาหลายสิบปีแล้ว ในช่วงเวลาดังกล่าว การติดตั้ง EDI บริษัทจะต้องสร้างเครือข่ายสื่อสารส่วนตัวขึ้นมาเองซึ่งลงทุนสูงและมีราคาแพง การใช้งานของ EDI จึงจำกัดอยู่ที่บริษัทขนาดใหญ่และสถาบันการเงินที่มีทุนทรัพย์เท่านั้น แต่ในปัจจุบันนี้ความแพร่หลายของอินเทอร์เน็ตทำให้โลกการค้าอิเล็กทรอนิกส์เปลี่ยนแปลงไป อินเทอร์เน็ตได้กลายเป็นช่องทางสื่อสารรูปแบบใหม่ที่มีการนำไปใช้งานอย่างกว้างขวางและขยายความสำคัญอย่างรวดเร็วสู่ธุรกิจทุกระดับชั้น จนทำให้ระบบการค้าอิเล็กทรอนิกส์ในปัจจุบันไม่ได้จำกัดอยู่แค่สถาบันการเงินหรือบริษัทขนาดใหญ่อีกต่อไปแล้ว¹³⁵

¹³⁵ จาก *เปิดโลกการค้าอิเล็กทรอนิกส์* (น. 9), โดย David Kosiur แปลโดย จันททวุฒิ พิษผล, 2541, กรุงเทพฯ: โปรวิชั่น.

การพัฒนาเทคโนโลยีทางอิเล็กทรอนิกส์ที่นำมาใช้ในการติดต่อสื่อสารระหว่างกัน เพื่อการซื้อขายสินค้าและบริการระหว่างประเทศหรือระหว่างกันเองภายในประเทศตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน มีเทคโนโลยีทางอิเล็กทรอนิกส์ที่เกี่ยวข้องและมีวิวัฒนาการ ดังนี้¹³⁶

- 1) เทเล็กซ์ (Telex)
- 2) โทรสาร (Fax)
- 3) ไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Mail or E-Mail)
- 4) การแลกเปลี่ยนข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Data Interchange or EDI)
- 5) การโอนเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Funds Transfer or EFT)
- 6) อินเทอร์เน็ต (Internet)

สำหรับประเทศไทยได้เริ่มเล็งเห็นความสำคัญของการพาณิชย์ทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่นำระบบ EDI มาใช้ โดยเมื่อปี พ.ศ. 2535 คณะกรรมการส่งเสริมการพัฒนาเทคโนโลยีสารสนเทศแห่งชาติ (NITC) ได้ตั้งคณะกรรมการเฉพาะกิจเพื่อพัฒนาโครงการ EDI ทางด้านการค้าระหว่างประเทศ (สทท.) เพื่อทำหน้าที่กำกับดูแลตลอดจนกำหนดเป้าหมายและนโยบายการใช้ EDI ในประเทศไทย โดยทำงานภายใต้สังกัดของศูนย์เทคโนโลยีอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์แห่งชาติ (NECTEC) ที่ประเทศไทยเริ่มเล็งเห็นความสำคัญดังกล่าวก็เนื่องมาจากระบบการค้าขายสินค้าระหว่างประเทศเติบโตขึ้นมาในลักษณะของการนำสื่ออิเล็กทรอนิกส์ไปใช้ ประเทศไทยมีระบบเศรษฐกิจที่ต้องพึ่งพาการค้าขายระหว่างประเทศจึงหลีกเลี่ยงไม่ได้ที่จะต้องปรับปรุงระบบการค้าขายของประเทศไทยให้สอดคล้องกับธรรมเนียมปฏิบัติระหว่างประเทศ¹³⁷

พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เริ่มเป็นที่รู้จักอย่างแพร่หลายในวงกว้างจากอินเทอร์เน็ต ในช่วงแรกอินเทอร์เน็ตเข้ามามีบทบาทในเรื่องของการติดต่อสื่อสารและแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารระหว่างกันเป็นหลัก สามารถทำให้การติดต่อสื่อสารกันนั้นไร้พรมแดนไม่ว่าบุคคลเหล่านั้นจะอยู่ห่างไกลกันคนละซีกโลก ไม่รู้จักไม่เคยเห็นหน้ากันมาก่อนก็สามารถติดต่อสื่อสารกันได้ ต่อมาเมื่อผู้คนเข้าถึงอินเทอร์เน็ตมากยิ่งขึ้นเท่าไร ก็ทำให้บริษัทต่าง ๆ หันมาทำธุรกิจผ่านระบบอินเทอร์เน็ตมากขึ้น ส่งผลให้การทำธุรกิจโดยใช้อินเทอร์เน็ตขยายตัวอย่างรวดเร็วปัจจุบันการทำธุรกิจผ่านระบบอินเทอร์เน็ต นอกจากการสั่งซื้อสินค้าหรือบริการผ่านทางอินเทอร์เน็ต ยังมีการนำ

¹³⁶ จาก สัญญาทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ *E-Commerce Contracts* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 10), โดย อภิชัย ทองประสม, 2544, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

¹³⁷ จาก วารสารกฎหมายทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ (น. 308), โดย พรเพชร วิชิตชลชัย. (อ้างถึงใน การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ *e-commerce*, โดย อรพรรณ พันธ์พัฒนา, 2545, กรุงเทพฯ: นิติธรรม).

อินเทอร์เน็ตมาใช้ในการทำการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนสินค้าที่เป็นข้อมูลสารสนเทศระหว่างธุรกิจอีกด้วย ซึ่งถือได้ว่าเป็นการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์รูปแบบหนึ่ง และได้กลายเป็นเรื่องธรรมดาสามัญที่บุคคลสามารถเข้าถึงได้โดยง่าย ต่อมาจึงมีแนวความคิดที่จะนำกฎหมายมาบังคับใช้เป็นแนวทางและหลักเกณฑ์ให้เหมาะสมและสอดคล้องกับเทคโนโลยีที่ก้าวหน้าก้าวไกล ในที่สุดในปี พ.ศ. 2544 ประเทศไทยได้มีการประกาศใช้ พระราชบัญญัติว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. 2544 ขึ้น เพื่อบังคับใช้เป็นหลักเกณฑ์เดียวกันสำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ภายในประเทศ

2.4.3 ความสำคัญของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ขณะนี้ความนิยมของเครือข่ายอินเทอร์เน็ตทำให้การติดต่อกันระหว่างธุรกิจพัฒนาไปอย่างรวดเร็วและมีการใช้งานอย่างกว้างขวาง อินเทอร์เน็ตทำให้บริษัทขนาดเล็กสามารถขายสินค้าบนเครือข่ายคอมพิวเตอร์ได้โดยมีโอกาสเทียบเท่ากับบริษัทขนาดใหญ่ บริษัทต่าง ๆ ค้นพบว่า การปรับเปลี่ยนข้อมูลทางธุรกิจของตนให้เป็นข้อมูลดิจิทัลและการนำเครือข่ายคอมพิวเตอร์มาช่วยในการทำธุรกิจจะทำให้ลดค่าใช้จ่ายในการทำการค้าลงได้เป็นอย่างมาก¹³⁸

การเปลี่ยนแปลงธุรกิจเข้าสู่ยุคที่ข้อมูลเป็นดิจิทัลไม่ได้เป็นเรื่องใหม่ แต่มีมานานนับสิบปีแล้ว การเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วของเครื่องพีซีจนกลายเป็นเครื่องมือของการทำธุรกิจในบริษัท การใช้ข้อมูลสารสนเทศดิจิทัลในการทำธุรกิจ และการเกิดขึ้นของอินเทอร์เน็ตล้วนเป็นปัจจัยพื้นฐานที่หลอมรวมตัวกันจนเป็นแรงผลักดันที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงการทำธุรกิจจนเป็นระบบการค้าอิเล็กทรอนิกส์อย่างในปัจจุบัน¹³⁹

การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่ได้หมายความว่าความจำกัดเพียงการซื้อขายสินค้าผ่านทางเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ที่ก่อให้เกิดรายได้โดยตรงเท่านั้น แต่ยังหมายความครอบคลุมถึงกิจกรรมต่าง ๆ ที่ช่วยส่งเสริมหรือก่อให้เกิดรายได้กับบริษัทด้วย เช่น การทำให้ระบบติดต่อประสานงานระหว่างหน่วยงานเป็นไปด้วยความสะดวกรวดเร็วขึ้น การปรับปรุงบริการประกอบการขาย สร้างสินค้าหรือบริการใหม่ ๆ เพื่อตอบสนองความต้องการของตลาดทางการค้า รวมถึงมีแหล่งข้อมูลที่จะทำให้ผู้ประกอบการพาณิชย์สามารถปรับปรุงรูปแบบธุรกิจของตนเข้าสู่การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์บนอินเทอร์เน็ตมากขึ้น เป็นต้น

นอกจากนั้นการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ยังช่วยขจัดปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นกับระบบการค้าในรูปแบบเดิมตามปกติทั่วไปได้หลายอย่าง เช่น ร้านค้าบนอินเทอร์เน็ตสามารถเปิดให้บริการได้ทุกวันตลอด 24 ชั่วโมง โดยที่ลูกค้าไม่ว่าจะอยู่ที่ใดในโลกก็สามารถเข้าถึงข้อมูลและ

¹³⁸ แหล่งเดิม.

¹³⁹ แหล่งเดิม.

ตั้งซื้อสินค้าหรือบริการได้ตลอดเวลา หรือในกรณีผู้ประกอบการรายย่อย ผู้ค้าปลีก ที่ไม่มีเงินทุนเพียงพอที่จะมีหน้าร้านเป็นของตนเอง ก็อาศัยสื่ออิเล็กทรอนิกส์เป็นพื้นที่ในการเสนอสินค้าหรือบริการของตน เป็นโอกาสในการสร้างรายได้ให้กับผู้ประกอบการรายย่อยหรือผู้ที่มีเงินลงทุนน้อยเป็นต้น

2.4.4 ลักษณะของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์สามารถแบ่งออกเป็น 2 รูปแบบใหญ่ ๆ ได้ดังนี้

2.4.4.1 พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แบบทางอ้อม หมายถึง สัญญาทางอิเล็กทรอนิกส์เกี่ยวกับการซื้อขายสินค้าหรือการบริการ โดยการใช้วิธีจัดส่งสินค้าในรูปแบบเดิม¹⁴⁰ ตัวอย่างเช่น การสั่งซื้อหนังสือ ดอกไม้ เครื่องใช้ไฟฟ้า หรือการให้บริการจองตั๋วเครื่องบิน เป็นต้น

2.4.4.2 พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แบบทางตรง อินเทอร์เน็ตเป็นสื่อในการทำสัญญาอิเล็กทรอนิกส์เกี่ยวกับสินค้าดิจิทัลหรือสินค้าที่จับต้องไม่ได้ ตัวอย่างเช่น หนังสือพิมพ์ดิจิทัล วิดีโอเกมส์ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ เพลง ภาพยนต์ เป็นต้น หลังจากที่สัญญาได้เกิดขึ้นทางอินเทอร์เน็ตแล้ว สินค้าดิจิทัลหรือบริการนั้นจะถูกส่งไปยังเครื่องคอมพิวเตอร์ของผู้บริโภคโดยตรงผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ต¹⁴¹

การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีลักษณะเช่นเดียวกับการประกอบธุรกิจทั่วไปที่มีทั้งการขายสินค้าและการให้บริการ แต่การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์สามารถแบ่งลักษณะของธุรกิจได้อีกเนื่องจากลักษณะเฉพาะตัวของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ใช้อินเทอร์เน็ตเป็นสื่อ คือ ผู้ที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นผู้ซื้อ ผู้ขาย หรือธนาคาร สามารถติดต่อกันได้ในทันที ดังนั้น การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จึงมีใช้ธุรกิจประเภทใหม่ หากแต่เป็นการเปลี่ยนแปลงเครื่องมือสื่อสารเท่านั้น แต่เนื่องจากความรวดเร็วและแพร่หลายของสื่อชนิดใหม่จึงทำให้ต้องวิเคราะห์ในเรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องเช่น ระบบรักษาความปลอดภัย ความรับผิดชอบทางภาษีอากร¹⁴²

¹⁴⁰ From European Commission, *European Initiative in Electronic Commerce, Communication to the European Parliament, The Council, The Economic and Social Committee and the Committee of the Regions COM (97)157*, 1997, www.cordis.lu/esprit/src/ecomcom0.htm (อ้างถึงใน “กฎหมายภาษีไทยกับธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์,” โดย สราวุธ ปิตยาศักดิ์, *วารสารมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช*, น. 110).

¹⁴¹ กฎหมายภาษีไทยกับธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (น. 111). เล่มเดิม.

¹⁴² จาก “ก้าวให้ทันภาระภาษี กับโลกธุรกิจ Online,” (น. 18), โดย กษมา ดันดีรวงศ์, 2556, *สรรพากรสาส์น กรมสรรพากร*, 60(3), น. 18.

การแบ่งลักษณะของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จึงแบ่งได้ 5 ลักษณะ คือ¹⁴³

- 1) กิจการขายสินค้าที่จับต้องได้หรือสินค้าที่มีรูปร่าง เช่น การขายหนังสือ สินค้าอุปโภคบริโภค ฯลฯ
- 2) กิจการขายสินค้าที่จับต้องไม่ได้ หรือ สินค้าที่ไม่มีรูปร่าง เช่น การดาวน์โหลดโปรแกรมคอมพิวเตอร์ เกมส์ วิดีโอ ภาพยนต์ เพลง ฯลฯ
- 3) กิจการให้บริการทั่วไป เช่น การบริการรับรองโรงแรมที่พัก ตัวเครื่องบิน ฯลฯ
- 4) การใช้อินเทอร์เน็ตเป็นสื่อโฆษณาโดยผู้ที่ประสงค์จะขายสินค้าหรือให้บริการได้จ่ายค่าธรรมเนียมให้แก่เจ้าของเว็บไซต์ เพื่อเป็นค่าตอบแทนการโฆษณาสินค้าหรือบริการนั้น
- 5) การประกอบการแบบห้างสรรพสินค้า (ShoppingMall) บนอินเทอร์เน็ต ได้แก่ กรณีที่เจ้าของเว็บไซต์ให้บริการแก่ผู้ขายสินค้า หรือให้บริการในการทำธุรกิจผ่านเว็บไซต์ของตน กล่าวคือ เจ้าของเว็บไซต์จะเป็นผู้ให้บริการรับชำระเงิน การวางโฆษณา เป็นต้น

2.4.5 ประเภทของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

การทำธุรกรรมในกระบวนการธุรกิจ สามารถแบ่งออกเป็น 2 กลุ่มหลักด้วยกัน คือ กลุ่มธุรกิจที่ค้ากำไร และ กลุ่มธุรกิจที่ไม่ค้ากำไร ดังนี้¹⁴⁴

2.4.5.1 กลุ่มธุรกิจที่ค้ากำไร ซึ่งประเภทของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (E-Commerce) ในกลุ่มนี้ แบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท ได้แก่

1) Business-to-Business (B2B) เป็นการทำการธุรกรรมทางการค้าระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการ เช่น การจัดซื้อ การจัดจ้าง การจัดการช่องทางการค้า การจัดการสินค้าคงคลัง การจัดการด้านการชำระเงิน การจัดการด้านผู้ขาย กิจกรรมการขาย และการบริการหลังการขาย รวมถึงการนำเทคโนโลยีที่ช่วยสนับสนุนมาประยุกต์ใช้ ได้แก่ระบบลูกค้าสัมพันธ์ ระบบห่วงโซ่อุปทาน และระบบแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร (EDI) เพื่อให้การดำเนินธุรกิจสามารถติดต่อและแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารทางธุรกิจระหว่างกันได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยส่วนใหญ่จะมีรูปแบบการจัดตั้งเป็นกลุ่มสมาชิก โดยมีการกำหนดกรอบนโยบายและมาตรฐานสำหรับการดำเนินธุรกิจให้เป็นบรรทัดฐานเดียวกัน

2) Business-to-Consumer (B2C) เป็นการทำการธุรกรรมทางการค้าระหว่างผู้ประกอบการกับผู้บริโภคโดยตรง โดยใช้รูปแบบการดำเนินงานและเทคโนโลยีที่ช่วยสนับสนุนที่คล้ายคลึงกับการทำธุรกิจแบบ B2B

¹⁴³ แหล่งเดิม.

¹⁴⁴ จาก *คัมภีร์ระบบสารสนเทศ* (น. 451), โดย กิตติ ภัคดีวัฒนกุล, 2546, กรุงเทพฯ: เคทีพี คอมพ์ แอนด์ คอนซัลท์.

3) Consumer-to-Consumer (C2C) เป็นการทำธุรกรรมทางการค้าระหว่างผู้บริโภคกับผู้บริโภค โดยส่วนใหญ่จะใช้เทคโนโลยีที่ช่วยสนับสนุนเป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนระหว่างกันในลักษณะการประมูล ซึ่งจำเป็นต้องอาศัยคนกลางที่เป็นนายหน้าหรือตัวแทน

4) Consumer-to-Business (C2B) เป็นการทำธุรกรรมทางการค้าระหว่างผู้บริโภคกับผู้ประกอบการ โดยที่ผู้บริโภคได้มีการจัดตั้งเป็นกลุ่มสมาชิกหรือสหกรณ์แล้วกระทำธุรกรรมกับผู้ประกอบการในนามของกลุ่มสมาชิกหรือสหกรณ์ เพื่อใช้เป็นอำนาจในการต่อรอง

2.4.5.2 กลุ่มธุรกิจที่ไม่ค้ากำไร (Non-Profits) เป็นการทำธุรกิจเพื่ออำนวยความสะดวกในการทำธุรกรรมแก่ลูกค้า และบริหารจัดการทั้งภายในและภายนอกองค์กร แบ่งออกเป็น 5 ประเภท ได้แก่

1) Intrabusiness (Organizational) การทำพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นการทำธุรกรรมที่ต้องอาศัยระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต สำหรับใช้เป็นสื่อกลางในการติดต่อซื้อ-ขายแลกเปลี่ยนสินค้า บริการ และสารสนเทศ รวมไปถึงการดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ระหว่างผู้ประกอบการกับพนักงานภายในองค์กร

2) Business-to-Employee (B2E) เป็นการทำธุรกรรมที่เป็นส่วนหนึ่งของ Intrabusiness (Organizational) การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (E-Commerce) โดยมุ่งเน้นการให้บริการแก่พนักงานด้านต่าง ๆ

3) Government-to-Citizen (G2C) เป็นการทำธุรกรรมระหว่างหน่วยงานภาครัฐกับประชาชน โดยไม่ได้หวังผลที่จะค้ากำไร ทำเพื่ออำนวยความสะดวกในการให้บริการข้อมูลข่าวสารแก่ประชาชน เช่น การชำระภาษี การทำบัตรประจำตัวประชาชน

4) Collaborative Commerce (C-Commerce) เป็นการทำธุรกรรมระหว่างพนักงานในองค์กรกับผู้ร่วมธุรกิจ ที่ต้องปฏิสัมพันธ์ร่วมกันภายในวงจรโซ่อุปทาน

5) Exchange-to-Exchange (E2E) เป็นการทำธุรกรรมโดยอาศัยการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (E-Commerce) เป็นช่องทางสำหรับใช้แลกเปลี่ยนสินค้าและบริการระหว่างกัน โดยไม่ได้หวังผลกำไร

กลุ่มบุคคลที่มีบทบาทสำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ แบ่งออกเป็น 3 กลุ่ม ดังนี้¹⁴⁵

(1) ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ (Internet Content Provider-- ICP) ได้แก่ผู้ที่มีความประสงค์จะขายสินค้าหรือบริการของตนเองให้แก่ลูกค้า โดยการนำพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มาใช้ให้เกิดประโยชน์ สามารถแบ่งเป็น

¹⁴⁵ การจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศ จากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์: กรณีภาษีเงินได้ จากการขายสินค้าที่มีรูปร่าง (น. 19). เล่มเดิม.

ก. ผู้ขายสินค้า ผู้ขายสินค้าในที่นี้ ได้แก่ ผู้ขายสินค้าที่อาจถ่ายโอนได้ทางอิเล็กทรอนิกส์ (Digitized Goods) และสินค้าที่ไม่อาจถ่ายโอนได้ทางอิเล็กทรอนิกส์ (Non - Digitized Goods) สินค้าที่ไม่อาจถ่ายโอนได้ทางอิเล็กทรอนิกส์อาจเป็นสินค้าที่มีตัวตนสัมผัสได้ เช่น เสื้อผ้า รถยนต์ ฯลฯ หรืออาจเป็นสินค้าที่ไม่อาจสัมผัสได้ เช่น หลักทรัพย์ หุ้น ฯลฯ ซึ่งเหล่านี้เป็นสินค้าที่ไม่อาจถ่ายโอนทางอิเล็กทรอนิกส์ ส่วนสินค้าที่ถ่ายโอนทางอิเล็กทรอนิกส์ได้ (Digitized Goods) เช่น คอมพิวเตอร์ซอฟต์แวร์

ข. ผู้ให้บริการทั่วไป (Non-Digitized Service) ได้แก่ผู้ให้บริการ ที่ให้บริการในรูปแบบของการถ่ายโอนข้อมูลทางอินเทอร์เน็ตไม่ได้ เช่น การให้บริการในการท่องเที่ยว การจองห้องพักเป็นต้น และผู้ให้บริการที่ถ่ายโอนข้อมูลทางอินเทอร์เน็ตได้ (Digitized Service) เช่น การให้บริการห้องสนทนา (Chat Room) นิยายสาร ภาพยนต์ หรือการได้รับโปรแกรมซอฟต์แวร์ เป็นต้น

(2) ผู้ให้บริการทางอินเทอร์เน็ต (Internet Service Provider-- ISP) ได้แก่ ผู้ที่เชื่อมลูกค้าเข้ากับผู้ขายเข้าด้วยกัน คือเป็นบริษัทหรือองค์กรที่ให้บริการโดยการให้เข้าสายกับบริษัท หรือบุคคลทั่วไปที่ต้องการเชื่อมต่อเข้ากับเครือข่ายอินเทอร์เน็ต

(3) ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้ให้บริการ ได้แก่ ผู้ที่เป็นลูกค้าของผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ (Internet Content Provider-- ICP) ทั้งการซื้อสินค้าหรือการบริการที่มีหรือไม่มีรูปร่างก็ตาม และผู้ที่เป็นลูกค้าของผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต (Internet Service Provider-- ISP) ที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการแบบผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ (Internet Content Provider-- ICP) ด้วย

2.5 หลักการเบื้องต้นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

การจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคนั้นแตกต่างกันไปในประเทศต่าง ๆ สำหรับระบบของประเทศไทย คือ ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ถึงแม้ผู้ที่มีภาระภาษี คือ ผู้บริโภคสินค้าหรือบริการในประเทศ แต่กฎหมายก็ได้กำหนดให้ผู้ขายหรือผู้ให้บริการในแต่ละทอดเป็นผู้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคและนำส่งให้แก่รัฐ¹⁴⁶

ตามที่ผู้วิจัยได้เสนอในหัวข้อก่อนว่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แบ่งออกได้เป็น 5 ลักษณะ ได้แก่ 1. กิจการขายสินค้าที่จับต้องได้หรือสินค้าที่มีรูปร่าง 2. กิจการขายสินค้าที่จับต้องไม่ได้ หรือสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง 3. กิจการให้บริการทั่วไป 4. การใช้อินเทอร์เน็ตเป็นสื่อโฆษณา และ 5. การประกอบการแบบห้างสรรพสินค้า (ShoppingMall) บนอินเทอร์เน็ต แต่ในงานวิจัยนี้ผู้วิจัยจะ

¹⁴⁶ จาก “พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับภาษีอากร,” โดย ดร.ลักษณมณ วงศ์สุกสวัสดิ์, 2543, *สรรพากรสาส์น กรมสรรพากร*, 47(5), น. 43

ขอกล่าวถึงเฉพาะกรณีการขายสินค้าที่จับต้องได้หรือสินค้าที่มีรูปร่างภายในราชอาณาจักร ซึ่งเกี่ยวข้องกับประเด็นในหัวข้อวิจัย

กรณีที่เป็นการซื้อขายหรือการให้บริการในประเทศ ราคาสินค้านั้นจะรวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้ว เมื่อผู้ซื้อสั่งซื้อสินค้า ในกรณีที่สินค้าหรือบริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และผู้ขายเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ผู้ขายมีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อ ซึ่งในทางปฏิบัติก็สามารถส่งไปให้ถึงมือผู้ซื้อพร้อมกับสินค้าที่จัดส่งไปทางไปรษณีย์หรือผ่านบริษัทขนส่ง¹⁴⁷

ส่วนความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ขายนั้น กฎหมายได้กำหนดให้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ขายเกิดขึ้นเมื่อได้ส่งมอบสินค้า ได้โอนกรรมสิทธิ์สินค้าหรือเมื่อได้มีการออกหลักฐานการใช้บัตรเครดิต ให้กับผู้ซื้อ เว้นแต่ว่าผู้ขายได้ออกใบกำกับภาษีอย่างย่อทางอินเทอร์เน็ตให้กับผู้ซื้อก่อนที่จะได้กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งข้างต้น¹⁴⁸

จะเห็นได้ว่าหลังจากที่คู่สัญญาได้ตกลงทำการซื้อขายผ่านระบบอินเทอร์เน็ต สินค้าจะถูกจัดส่งไปยังผู้บริโภคด้วยวิธีการแบบเดิม ได้แก่การขนส่งทางบก ทางอากาศ หรือทางทะเล การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบนี้จึงไม่ได้แตกต่างไปจากการซื้อขายในรูปแบบเดิม เช่น การซื้อขายผ่านทางโทรศัพท์ จดหมาย หรือโทรสาร มีแต่เพียงวิธีการสั่งซื้อเท่านั้นที่เปลี่ยนแปลงจากเดิมมาเป็นการสั่งซื้อทางอินเทอร์เน็ต ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ลักษณะนี้จึงตกอยู่ภายใต้บังคับของบทบัญญัติทางภาษีเดียวกันกับการพาณิชย์รูปแบบเดิม หรือการขายตามร้านค้าทั่วไป อันได้แก่บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร ดังนั้น ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการหรือผู้ขายจึงเกิดขึ้น ในช่วงเวลาที่มีการส่งมอบสินค้า โอนกรรมสิทธิ์ในสินค้า หรือได้มีการออกหลักฐานการใช้บัตรเครดิต นอกเสียจากว่าผู้ประกอบการหรือผู้ขายได้มีการออกใบกำกับภาษีอย่างย่อให้กับผู้ซื้อผ่านทางอินเทอร์เน็ตความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะเกิดขึ้นทันทีที่มีการออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ แม้ว่าจะยังไม่ได้มีการส่งมอบสินค้า โอนกรรมสิทธิ์หรือออกหลักฐานการใช้บัตรเครดิตก็ตาม ซึ่งเป็นไปตามหลักความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม รายละเอียดผู้วิจัยจะได้ทำการเสนอในบทที่ 3 ต่อไป และในบทที่ 4 จะได้ยกประเด็นขึ้นมาพิจารณาว่า บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร รวมถึงวิธีการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้อยู่ในปัจจุบันนั้น มีความชัดเจน และมีประสิทธิภาพเพียงพอหรือไม่อย่างไร

¹⁴⁷ พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับภาษีอากร (น. 44). เล่มเดิม.

¹⁴⁸ แหล่งเดิม.