

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ประเทศไทยได้มีการเริ่มจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นครั้งแรกเมื่อวันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2535 ทำให้ระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยมีการขยายตัวเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว ฐานะการเงินทางเศรษฐกิจของประเทศมั่นคงมากขึ้น ในขณะที่มีการกล่าวถึงความไม่เหมาะสมของโครงสร้างทางภาษีการค้าต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ อันได้แก่ความซ้ำซ้อนของระบบภาษีการค้าที่เคยมีและความหลากหลายของโครงสร้างอัตราภาษีการค้ามีความบกพร่อง ที่ไม่เอื้ออำนวยต่อการพัฒนาเศรษฐกิจในอนาคต ความต้องการเปลี่ยนแปลงระบบภาษีทางการค้า สืบเนื่องมาจากเหตุผลทางด้านภาษีอากรด้วย กล่าวคือ รัฐมีความสามารถในการหารายได้ผ่านเครื่องมือทางภาษีการค้าและภาษีศุลกากรลดน้อยลง ด้วยเหตุดังกล่าว กระทรวงการคลังจึงได้เสนอพิจารณาให้มีการยกเลิกภาษีการค้าและให้นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บริหารประเทศแทน โดยภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวจะมีอัตราเดียวที่ใช้กับสินค้าและบริการทุกชนิด การนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนี้มาใช้ นับเป็นการเปลี่ยนแปลงครั้งสำคัญต่อระบบภาษีอากรของประเทศไทย ทั้งเป็นการปฏิรูปภาษีทางการค้าครั้งใหญ่ ทำให้ระบบภาษีอากรของประเทศไทยมีความคล่องตัวสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและยังเอื้ออำนวยต่อการลงทุนการส่งออกและการขยายตัวอย่างรวดเร็วของระบบเศรษฐกิจ สืบเนื่องมาจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนของภาษีเท่ากับระบบภาษีการค้าที่เคยใช้ในอดีต¹

ภาษี คือ เงินหรือทรัพย์สินที่รัฐเรียกเก็บจากประชาชน โดยประชาชนไม่ได้รับสิ่งตอบแทนใดโดยตรงจากภาครัฐ ซึ่งอาจเป็นได้ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล เพื่อนำไปใช้ในการบริหารประเทศเป็นการตอบแทนประชาชนทางอ้อมให้มีความเจริญก้าวหน้าทั้งในด้านต่าง ๆ เช่น เศรษฐกิจ การศึกษา สาธารณสุข การคมนาคม การประชาสัมพันธ์ การป้องกันประเทศชาติและรักษาความสงบเรียบร้อยภายในประเทศชาติ หรือเรียกอีกอย่างก็นำไปใช้ในรูปแบบของการบริการสาธารณะหรือสร้างสาธารณูปโภคต่าง ๆ เรียกได้ว่าการเรียกเก็บภาษีจากประชาชน เป็นเครื่องมือของรัฐที่สำคัญในการบริหารประเทศ เพื่อให้รัฐสามารถดำเนินการตามหน้าที่ที่มีต่อ

¹ เอมศิลป์ ชูติโชติชวาล. (2561). *การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบง่ายสำหรับกิจการขนาดย่อม*. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 33.

ประชาชน ในการดูแลความผาสุกของประชาชน และรักษาความสงบเรียบร้อยของประเทศชาติ² โดยปัจจุบันประเทศไทยได้มีการแบ่งการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 ประเภท คือ ภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม ภาษีทางตรง คือ ภาษีที่ภาระภาษีตกแก่บุคคลที่กฎหมายประสงค์จะให้แบกรับภาระหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือผู้เสียภาษีผลกภาระการเสียภาษีไปให้แก่ผู้อื่นได้ยาก เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีป้าย ภาษีโรงเรือน ภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น และ ภาษีทางอ้อม คือ ภาษีที่ภาระภาษีมีความไม่แน่นอนว่าจะเกิดแก่บุคคลใด จะเป็นบุคคลที่กฎหมายประสงค์จะให้แบกรับภาระหรือไม่ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือผู้เสียภาษีสามารถผลกภาระไปให้แก่ผู้อื่นได้ง่าย เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีศุลกากร ภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น³

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ถือเป็นเครื่องมือทางภาษีอากรประเภทหนึ่งของภาครัฐ ซึ่งเป็นภาษีทางอ้อมที่มีการจัดเก็บจากฐานการบริโภค(Consumption Vat Type)ไม่ว่าจะเป็นการจำหน่ายสินค้า การให้บริการ ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ในการเรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้มารับบริการ เพื่อนำส่งให้แก่ภาครัฐ ซึ่งภาษีที่ผู้ประกอบการเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้มารับบริการในส่วนนี้เรียกว่า “ภาษีขาย” ส่วนภาษีที่ผู้ประกอบการได้ทำการซื้อสินค้าหรือเข้ารับบริการจากผู้ประกอบการรายอื่นที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นกัน ซึ่งเรียกภาษีในส่วนนี้ว่า “ภาษีซื้อ” ดังนั้น ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจึงให้ความสำคัญกับระบบเอกสารหลักฐานคือใบกำกับภาษีที่ใช้เพื่อการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ อาจเรียกระบบภาษีนี้ว่าเป็น “ระบบใบกำกับภาษี”(Tax Invoice System) ก็ได้ ดังนั้น จึงอาจถือได้ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มคือภาษีที่บวกเพิ่มเข้าไปในมูลค่าสินค้าหรือค่าบริการต่างๆ ที่ผู้ประกอบการหรือผู้ประกอบการวิชาชีพต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นสินค้าชนิดใดลำดับที่เท่าไรจำเป็นต้องมีการรวมภาษีมูลค่าเพิ่มเข้าไปในค่าสินค้าหรือค่าบริการเพื่อเรียกเก็บจากผู้บริโภคหรือประชาชนด้วย และนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บมานั้นนำส่งแก่รัฐ ผู้ประกอบการที่ทำการจัดเก็บจึงมีฐานะเป็นตัวแทนของรัฐในการจัดเก็บและนำส่งเท่านั้น⁴

การประกอบการของธุรกิจค้าส่งและธุรกิจค้าปลีกมีความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศไทย ซึ่งธุรกิจค้าส่งและค้าปลีกในปี พ.ศ.2565 GDP มีมูลค่า 1,604,487 ล้านบาท คิดเป็น

² เอสวีเค การบัญชีและภาษี. *ความหมายของภาษี*. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <http://svkaccount.com/th/blog/detail/taxmean> [2566, 3 พฤษภาคม].

³ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กำธร สิริชูติวงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และกิรัตน์ เจียรนัย. (2562). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2562*. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์. หน้า 5.

⁴ โอภาส ศรีรัตนศาสตร์. (2560). *ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์สำหรับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศ*. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์, คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ มหาวชิราวุธวิทยาลัย. หน้า 29.

35.4 % ของ GDP เศรษฐกิจบางส่วนถูกขับเคลื่อนจากการอุปโภคบริโภคของประชาชน การประกอบการธุรกิจประเภทที่ทำการขายสินค้าหรือให้บริการเป็นกลไกหลักในการช่วยผลักดันให้ระบบเศรษฐกิจเกิดการขยายตัวหรือพัฒนาประเทศชาติ ประเทศไทยมีการประกอบการธุรกิจด้วยกันหลายลักษณะ ทั้งธุรกิจขนาดเล็ก ธุรกิจขนาดกลาง และธุรกิจขนาดใหญ่ การประกอบการของร้านค้าปลีกจัดอยู่ในลักษณะของธุรกิจขนาดเล็ก และร้านค้าส่งจัดอยู่ในลักษณะของธุรกิจขนาดกลาง การดำเนินการประกอบการธุรกิจของร้านค้าส่งและร้านค้าปลีกมีความแตกต่างกันในด้านขนาดและทุนทรัพย์ของกิจการ แต่มีความคล้ายกันในการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับทางด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจการ กล่าวคือแม้จะเป็นธุรกิจประเภทใด ที่มีรายได้ถึงเกณฑ์ตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม การประกอบการธุรกิจนั้นจะต้องทำการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและทำการจัดเก็บภาษีเพื่อนำส่งภาษีการขายหรือให้บริการนั้นสู่ภาครัฐผ่านหน่วยงานกรมสรรพากร ปัจจุบันการประกอบการร้านค้าปลีกและร้านค้าส่งมีผลต่อการขับเคลื่อนเศรษฐกิจจากการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มของการขายสินค้าหรือให้บริการ⁵

จากการที่ประเทศไทยได้นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้าสามารถแก้ปัญหาภาระภาษีซ้ำซ้อน รวมทั้งทำให้ระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยมีความก้าวหน้าไปอย่างมากเพราะรัฐสามารถทำการจัดเก็บภาษีได้เป็นที่น่าพึงพอใจและเพียงพอต่อการใช้จ่ายในการบริหารประเทศในระดับหนึ่ง แต่จากการที่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้เข้ามามีบทบาทต่อสังคมในการจัดเก็บภาษีได้ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ทำให้ผู้ที่ทำหน้าที่ในการเสียภาษีในส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเข้าใจในตัวกฎหมาย หลักเกณฑ์และหลักการปฏิบัติของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมากขึ้น จึงเป็นสาเหตุให้เกิดปัญหาตามมาคือผู้เสียภาษีรู้ช่องว่างของกฎหมายในการที่จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ปัญหาที่เกิดขึ้นอาจมีหลายรูปแบบและปัญหาหนึ่งที่พบคือจากการใช้ประโยชน์ของใบกำกับภาษีเป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาษีเพราะระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยยึดหลักการคำนวณภาษีโดยวิธีใช้ใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานสำคัญในการจัดเก็บภาษี เช่น ร้านประกอบการค้าส่งไม่ออกใบกำกับภาษีเมื่อมีการจำหน่ายสินค้าให้แก่ลูกค้า ซึ่งโดยปกติแล้วลูกค้าของผู้ประกอบการค้าส่งส่วนใหญ่จะเป็นร้านค้าปลีกมีทั้งจดทะเบียนและไม่จดทะเบียนเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นปัญหาที่ทำให้เกิดการรั่วไหลของภาษี ทั้งฐานภาษีของผู้ประกอบการค้าส่งและฐานภาษีของผู้ประกอบการร้านค้าปลีกลดลง เมื่อฐานภาษีลดลงก็จะทำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้น้อยลงตามไปด้วย ใบกำกับภาษีไม่เพียงแสดงถึงราคาของสินค้าเท่านั้น แต่ยังแสดงถึงจำนวนของภาษีที่ได้ทำการ

⁵ สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม. (2566). *รายงานสถานการณ์วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (MSME) รายเดือน*. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: https://www.sme.go.th/upload/mod_download/download-20230323143128.pdf [2566, 8 สิงหาคม]

จัดเก็บจากการขายสินค้านั้นด้วย เช่นนั้นจะเห็นได้ว่าใบกำกับภาษีถือเป็นหลักฐานสำคัญที่ผู้ซื้อสินค้านำไปแสดงในการเครดิตภาษี หรือนำไปขอคืนภาษีต่อหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ด้วย

ใบกำกับภาษีถือเป็นสิ่งสำคัญที่มีผลโดยตรงต่อการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการธุรกิจค้าปลีกและธุรกิจค้าส่งที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งยังเป็นหลักฐานเพียงอย่างเดียวที่นำไปใช้ในการบรรเทาภาระทางภาษีได้อย่างถูกต้องตามกฎหมายของผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ในปัจจุบันจึงมีผู้ประกอบการจดทะเบียนและประชาชนจำนวนมากใช้กลโกงในรูปแบบต่างๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์อันไม่ชอบจากความสำคัญของใบกำกับภาษีนี้ โดยกลโกงที่นำมาใช้ พบเจอในหลายรูปแบบ ตัวอย่างเช่น การอาศัยช่องว่างของโครงสร้างระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และใช้ใบกำกับภาษีเป็นเครื่องมือในการกระทำเพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์ เช่น การไม่ออกใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการค้าส่ง เพื่อมีจุดประสงค์ในการหลีกเลี่ยงฐานภาษีขาย เพื่อให้ฐานภาษีขายของผู้ประกอบการค้าส่งอยู่ในฐานที่ต่ำกว่าความจริง อันจะทำให้ตนจ่ายภาษีน้อยลง และนำภาษีซื้อไปเครดิตหรือขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มจากรัฐ หรือการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าโดยการออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือออกใบกำกับภาษีปลอมของผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น ซึ่งการกระทำเช่นนี้ล้วนแต่เป็นการกระทำที่มีชอบต่อกฎหมายประมวลรัษฎากรในเรื่องของการออกและการใช้ใบกำกับภาษีทั้งสิ้น อันเป็นการกระทำต่อผลประโยชน์ของรัฐโดยตรง ทำให้รัฐต้องสูญเสียผลประโยชน์ในส่วนจากรายได้ทางภาษีเป็นจำนวนมาก ซึ่งการกระทำเหล่านี้ล้วนแต่เป็นความผิดตามประมวลรัษฎากรอันจะต้องได้รับโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาคด้วย

การไม่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นแนวทางของการไม่ยอมเสียภาษีที่เกิดขึ้นอย่างแพร่หลายทั่วโลก ถือเป็นปัญหาที่ทุกประเทศจะต้องประสบปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะแต่ละประเทศมีการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนเพื่อนำมาเป็นรายจ่ายให้กับประเทศของตน เพียงแต่จะมีประชากรกระทำมากหรือน้อยเท่านั้น สำหรับในประเทศที่มีการพัฒนาแล้ว โดยส่วนมากมีการหลีกเลี่ยงการจ่ายภาษีเป็นจำนวนน้อยเพราะประชาชนในประเทศมีความเต็มใจที่จะเสียภาษีให้แก่รัฐ เนื่องจากรัฐบาลแสดงให้เห็นได้ว่ารัฐบาลสามารถนำภาษีที่ได้จากการจัดเก็บจากประชาชนไปพัฒนาประเทศและพัฒนาเศรษฐกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพและเกิดประโยชน์ต่อสาธารณะชนมากที่สุด สำหรับประเทศที่กำลังพัฒนา มีปัญหาการจัดเก็บภาษีอย่างแพร่หลาย นั่นอาจเป็นเพราะเศรษฐกิจที่ย่ำแย่ของประเทศที่กำลังพัฒนาและด้อยพัฒนา ทำให้ประชาชนภายในประเทศมีรายได้ไม่เพียงพอต่อการดำรงชีวิต มีรายได้น้อยกว่าค่าครองชีพ จึงเป็นปัญหาที่ก่อให้เกิดการไม่เต็มใจและไม่จ่ายภาษีเพื่อให้ตนได้มีรายจ่ายน้อยลงและมีรายจ่ายส่วนตัว

มากขึ้น ซึ่งประเทศไทยก็เป็นอีกประเทศหนึ่งที่ได้รับผลกระทบจากปัญหาการไม่จ่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม และประเทศไทยยังจัดอยู่ในอันดับที่ 3 ที่มีปัญหาการไม่จ่ายภาษีมากที่สุด แต่รัฐก็ไม่ได้นำเสนอถึงวิธีการและมาตรการในการแก้ปัญหาเพื่อป้องกันและแก้ไขปัญหที่เกิดขึ้นได้อย่างเหมาะสม

ด้วยเหตุดังกล่าว ผู้เขียนจึงมีความสนใจในการศึกษาค้นคว้าเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยที่ใช้อยู่ในปัจจุบันว่ามีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงใด และสาเหตุที่ทำให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการค้าปลีกและค้าส่ง จากปัญหาการไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากประชาชนก่อให้เกิดผลกระทบในหลาย ๆ ส่วนอย่างไรบ้าง และจะมีวิธีแก้ปัญหาดังกล่าวได้ด้วยวิธีใด ซึ่งจะทำให้การศึกษากฎหมาย หลักการ และหลักปฏิบัติทางภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักรและประเทศสิงคโปร์เพื่อนำมาเปรียบเทียบ คิด วิเคราะห์หาทางแก้ไขกับปัญหาที่เกิดขึ้นในประเทศไทยเพื่อให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยมีประสิทธิภาพมากขึ้นต่อไป

จากการศึกษาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 และกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ผู้เขียนพบว่าประมวลรัษฎากรฉบับนี้ยังคงมีปัญหาย่อยบางประการดังนี้

- 1) ปัญหาการไม่ออกใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการค้าส่งและการแบกรับภาระทางภาษีที่มากเกินไปของผู้ประกอบการค้าปลีก
- 2) ปัญหาการที่ผู้ประกอบการค้าปลีกและค้าส่งทำการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ไม่นำส่ง และ
- 3) ปัญหาเกี่ยวกับความเสมอภาคในการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ฉะนั้นผู้เขียนจึงเห็นว่าควรที่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ในบางส่วนโดยนำหลักเกณฑ์ของกฎหมายอื่น ๆ ทั้งของไทยและต่างประเทศ(สหราชอาณาจักรและประเทศสิงคโปร์) มาปรับใช้ให้มีความเหมาะสม เพื่อให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง และเพื่อให้สอดคล้องกับหลักความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม อันจะทำให้เกิดความเป็นธรรมต่อการจัดเก็บภาษีอย่างแท้จริงและจะสามารถแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในสังคมได้อย่างมีประสิทธิภาพ

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1) เพื่อศึกษากฎหมายที่ใช้บังคับจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการค้าปลีกและค้าส่ง
- 2) เพื่อศึกษาแนวความคิด ทฤษฎีและหลักการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการค้าปลีกและค้าส่ง

3) เพื่อศึกษาเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการค้าปลีกและค้าส่ง ตามกฎหมายต่างประเทศ ได้แก่ สหราชอาณาจักรและเทศสิงคโปร์ และนำมาวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการค้าปลีกและค้าส่งของประเทศไทย

4) เพื่อศึกษาแนวทางในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการค้าปลีกและค้าส่ง ให้สามารถทำการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

ปัจจุบันใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ของกฎหมายไทยถือเป็นเครื่องมือทางภาษีอากรที่สำคัญประการหนึ่ง ที่จะช่วยเสริมสร้างให้ระบบเศรษฐกิจของประเทศเติบโตและพัฒนาไปได้อย่างมั่นคง แต่การจะบังคับใช้กฎหมายให้มีประสิทธิภาพยังมีปัญหาบางประการเกี่ยวกับการเลือกปฏิบัติของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการบางรายเลือกที่จะปฏิบัติตามกฎหมายอย่างเคร่งครัด แต่ก็ยังมีผู้ประกอบการบางรายเลือกที่จะไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ก่อให้เกิดปัญหาความคิดที่จะไม่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มจึงทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มถูกใช้อย่างไม่มีประสิทธิภาพ ผู้เขียนขอเสนอแนะให้ทำการแก้ไขเพิ่มเติมข้อความในมาตรา 85/1 และมาตรา 86/6 แห่งประมวลรัษฎากร และกำหนดนโยบายเพิ่มเติมหน้าที่และแนวทางปฏิบัติให้แก่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ซึ่งจะทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศมีประสิทธิภาพมากขึ้น และปัญหาจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะลดลง

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

สารนิพนธ์ฉบับนี้มุ่งเน้นในการศึกษาถึงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ใบกำกับภาษี ปัญหาและสาเหตุเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการธุรกิจร้านค้าปลีกและร้านค้าส่ง โดยศึกษาจากข้อกำหนดตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 และที่แก้ไขเพิ่มเติม แนวคิด ทฤษฎีหลักการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เฉพาะกรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม การหลีกเลี่ยงภาษีจากผู้ประกอบการค้าส่ง-ค้าปลีก โดยใช้ใบกำกับภาษีเป็นเครื่องมือ ทั้งที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในประเทศและต่างประเทศ ตลอดจนศึกษาวิเคราะห์ถึงสภาพปัญหาและผลกระทบเพื่อหาจุดบกพร่องจากสภาพที่เกิดขึ้นจริงในปัจจุบัน เพื่อหาแนวทางป้องกันที่เหมาะสมและนำมาแก้ไขปรับปรุงให้สอดคล้องกับปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยให้เป็นอย่างมีประสิทธิภาพต่อไป

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

วิธีการศึกษาวิจัยของสารนิพนธ์ฉบับนี้เป็นการศึกษาข้อมูลในวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษาค้นคว้ารวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลจากหนังสือ วิทยานิพนธ์ วารสารวิชาการ บทสัมภาษณ์ บทความเอกสารต่างๆ ข้อมูลที่ได้จากสื่ออิเล็กทรอนิกส์ ตลอดจนข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ เพื่อนำมาปรับปรุงในปัญหาให้มีความเสมอภาคต่อไป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- 1) เพื่อให้เข้าใจถึงกฎหมายที่ใช้บังคับจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการค้าปลีกและค้าส่ง
- 2) เพื่อให้เข้าใจถึงแนวความคิด ทฤษฎีและหลักการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการค้าปลีกและค้าส่ง
- 3) เพื่อเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการค้าปลีกและค้าส่งตามกฎหมายต่างประเทศ ได้แก่ สหราชอาณาจักรและประเทศสิงคโปร์ และนำมาวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการค้าปลีกและค้าส่งของประเทศไทย
- 4) เพื่อเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการค้าปลีกและค้าส่ง ให้สามารถทำการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

1.7 คำนิยามศัพท์

1) ภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการในแต่ละขั้นตอนการผลิตและจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ ทั้งที่ผลิตภายในประเทศและนำเข้าจากต่างประเทศ⁶ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภคโดยจัดเก็บเฉพาะมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าและบริการ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีขอบเขตอย่างกว้างขวาง และครอบคลุมทุกขั้นตอนในการกระบวนการผลิต การจำหน่ายและให้บริการ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากผู้บริโภคที่เป็นผู้ซื้อสินค้าทั้งที่ผลิตในประเทศและต่างประเทศโดยภาระทางภาษีตกแก่ผู้บริโภคคนสุดท้าย ผู้ประกอบการที่ไม่ใช่ผู้บริโภคคนสุดท้ายจะจ่ายภาษีซื้อ 7% ในตอนซื้อสินค้า และเรียกเก็บภาษี

⁶ กรมสรรพากร. *ภาษีมูลค่าเพิ่ม*. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: https://www.rd.go.th/fileadmin/download/insight_pasi/Art_book_N1_Real.pdf [2566, 15 มิถุนายน]

ขาย 7% ในตอนขายสินค้า คำว่ามูลค่าเพิ่ม หมายถึงมูลค่าที่ผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการบวกเพิ่มเข้าไป ในต้นทุนของสินค้าหรือค่าบริการเพื่อกำหนดรวมเป็นราคาสินค้าที่ขายหรือค่าบริการ จะกล่าวอีก นัยหนึ่ง คือรายได้จากการขายหักด้วยต้นทุนจากการซื้อ(มูลค่า = ค่าแรง + กำไร = ผลได้ - ผลจ่าย) ประเทศไทยได้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปแบบ ภาษีที่ต้องเสีย = ภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ^๗

2) ผู้ประกอบการค้าปลีก หมายถึง ผู้ประกอบการที่ทำธุรกิจในลักษณะที่เป็นการขาย สินค้าหรือให้บริการที่ส่งถึงผู้บริโภคโดยตรง ผู้บริโภคจะนำสินค้านั้นไปใช้ด้วยตัวเอง หรือนำไป ให้คนในครอบครัว หรือใช้เพื่อ นำไปเป็นของขวัญให้ผู้อื่นก็ได้ โดยมีได้นำไปขายต่อ จึงนับเป็น ผู้บริโภคคนสุดท้าย ลักษณะการค้าปลีกจะดำเนินการไม่ซับซ้อน ส่วนใหญ่ร้านมีขนาดเล็ก มีการจัด บรรยากาศให้เหมาะแก่การเลือกซื้อสินค้า มีพนักงานขายขายสินค้า หรือเป็นธุรกิจครอบครัวที่ขาย ได้ด้วยตนเอง และจำหน่ายผ่านหน้าร้านหรือผ่านทางออนไลน์ เป็นการขายสินค้าในปริมาณ เล็กน้อยให้ผู้บริโภคในราคาที่แปรผันขึ้นลงตามราคาของผู้ผลิตหรือผู้ขายส่งได้กำหนดไว้ โดย ผู้ประกอบการร้านค้าปลีกนั้นอาจจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้และจะเป็นผู้ประกอบการ ที่จดทะเบียนหรือไม่ก็ได้ เช่น ร้านอาหาร, ร้านสะดวกซื้อ, ร้านเสื้อผ้า, ร้านเครื่องเขียน, ร้าน เครื่องสำอาง, ร้านเครื่องมือช่าง ร้านขายของชำ ห้างสรรพสินค้า เป็นต้น^๘

3) ผู้ประกอบการค้าส่ง หมายถึง บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่ประกอบธุรกิจในลักษณะ ที่เป็นการขายสินค้าและ/หรือให้บริการทุกชนิดให้กับผู้ซื้อสินค้าไปโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อนำไป ขายต่อ หรือนำไปใช้ประกอบธุรกิจ เป็นการขายสินค้าและหรือให้บริการที่ผู้ซื้อไม่ได้ซื้อไปเพื่อ อุปโภคหรือบริโภค ผู้ขายส่งอาจเป็นผู้ขายสินค้าที่ขายสินค้าให้กับผู้ค้าปลีกซึ่งซื้อไปเพื่อนำไปขาย ให้กับผู้บริโภคอีกทอดหนึ่ง หรืออาจเป็นผู้ขายสินค้าให้กับโรงงานอุตสาหกรรมต่าง ๆ ที่ซื้อเพื่อไป ใช้ในการผลิต ใช้เป็นวัตถุดิบ ใช้เป็นชิ้นส่วนประกอบผลิตภัณฑ์ หรืออาจเป็นสินค้าอำนวยความสะดวก ในองค์กรการผลิตสินค้าและบริการก็ได้ ดังนั้นจึงสรุปได้ว่า ผู้ประกอบการค้าส่ง คือ ผู้ประกอบการที่ประกอบธุรกิจในลักษณะที่เป็นการขายสินค้าหรือให้บริการให้กับผู้ซื้อที่ซื้อไปเพื่อ

⁷ MyAccount Cloud Accounting. ภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายถึง (Value Added Tax หรือ VAT). (ออนไลน์). เข้าถึงได้ จาก: [https://www.myaccount-cloud.com/Article/Detail/91924/ภาษีมูลค่าเพิ่ม-หมายถึง-\(Value-Added-Tax-หรือ-VAT\)](https://www.myaccount-cloud.com/Article/Detail/91924/ภาษีมูลค่าเพิ่ม-หมายถึง-(Value-Added-Tax-หรือ-VAT)) [2566, 15 มิถุนายน]

⁸ ประทีป สลิ้ออน. (2564). ปัญหา “สถานประกอบการ” สำหรับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามคำนิยาม มาตรา 77/1 (20) แห่งประมวลรัษฎากร. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 14.

⁹ Finance – Rumour. การค้าปลีก (Retail) การค้าส่ง(Wholesale) คืออะไร? ต่างกันอย่างไร?. (ออนไลน์). เข้าถึงได้ จาก : <https://www.finance-rumour.com/business/retail-vs-wholesale/> [2566, 13 กรกฎาคม]

ขายต่อเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบการค้าส่งบางราย ก็อาจเป็นได้ทั้งผู้ค้าส่ง ค้าปลีก และเป็นผู้ผลิตเองก็ได้ เช่น ธุรกิจเครื่องใช้ไฟฟ้า CP,ร้านอาหารที่ผลิตวัตถุดิบเอง ,ร้านขายต้นไม้ที่เพาะพันธุ์ขายเองโดยมีทั้งขายปลีกและส่ง เป็นต้น¹⁰

4) การวางแผนภาษี หมายถึง การกำหนดแนวทางในการปฏิบัติเกี่ยวกับการเงิน เป็นการวางแผนอาศัยสิทธิต่าง ๆ ที่กฎหมายให้สิทธิ เป็นการกระทำที่ถูกต้องตามกฎหมาย เช่น รายการรายได้ รายการค่าใช้จ่าย และรายการกำไรหรือขาดทุน ที่เกี่ยวกับข้อมูลทางภาษีทั้งในระยะสั้นและระยะยาว เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทำการเสียภาษีอย่างถูกต้องตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากร และเพื่อให้จ่ายภาษีอากรต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ รวมทั้งเป็นการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรให้เกิดประโยชน์สูงสุด โดยไม่ใช่วิธีการหลีกเลี่ยงภาษี¹¹

5) การหลบหลีกภาษี หมายถึง การกระทำโดยชอบด้วยกฎหมายเพื่อลดจำนวนภาษีที่จะต้องชำระให้น้อยลง¹²เป็นการกระทำของผู้ที่มีหน้าที่ในการเสียภาษีโดยการไม่ต้องการจะเสียภาษีโดยอาศัยช่องว่างของกฎหมายที่มีอยู่¹³เป็นการพยายามไม่ชำระภาษีหรือพยายามชำระแต่ชำระในจำนวนที่น้อย โดยอาศัยช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร ระเบียบการ ข้อปฏิบัติหรือแนววินิจฉัยของหน่วยงานราชการที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากร การกระทำดังกล่าวนี้ ถือเป็นการกระทำที่ถูกต้องตามกฎหมาย¹⁴

6) การหลีกเลี่ยงภาษี หมายถึง การกระทำใด ๆ อันเป็นเหตุให้ต้องเสียภาษีน้อยลงโดยเป็นการกระทำที่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร โดยชัดแจ้ง ไม่ว่าจะได้รับโทษทางอาญาจากการกระทำนั้นหรือไม่ก็ตามเป็นการกระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อลดค่าภาษีที่จะต้องชำระ¹⁵

¹⁰ วัชรารักษ์ ชิว โศภิชฐ. *การค้าปลีกและการค้าส่ง*. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: [http://old-book.ru.ac.th/e-book/m/MK203\(48\)/MK203\(48\)-13.pdf](http://old-book.ru.ac.th/e-book/m/MK203(48)/MK203(48)-13.pdf) [2566, 11 กรกฎาคม]

¹¹ พรนภัส หวังดี. (2562). *ผลกระทบของคุณลักษณะของคณะกรรมการบริษัทต่อความสัมพันธ์ ระหว่างการวางแผนภาษีและมูลค่ากิจการของบริษัทจดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย*. การค้นคว้าอิสระตามหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต สาขาบัญชี, คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 7.

¹² C.V. BROWN. *Taxation and the Incentive to work*. (Great Britain : Oxford University Press. 1983). pp. 131

¹³ ปรีดี บุญยัง. (2533-2534). *ภาษีมูลค่าเพิ่มกับความมั่นคงทางเศรษฐกิจ*. เอกสารวิจัยส่วนบุคคล ในลักษณะวิชาเศรษฐกิจ วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร. กรุงเทพฯ: ม.ป.พ.. หน้า.47.

¹⁴ วิโรจน์ เลาะห์พันธุ์. (2523). *การหลีกเลี่ยงและการหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย*. เอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐศาสตร์ วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร. กรุงเทพฯ: ม.ป.พ.. หน้า. 9.

¹⁵ C.V. BROWN. *Supra*.pp. 131

7) ใบกำกับภาษี หมายถึง เอกสารหลักฐานที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องจัดทำและออกให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการทุกครั้งที่ย้ายสินค้าหรือให้บริการ และต้องจัดทำอย่างซ้ำในทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เพื่อแสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการ และจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการเรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือให้บริการในแต่ละครั้ง เว้นแต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ย้ายสินค้าชนิดและประเภทเดียวกันให้แก่ผู้ซื้อสินค้ารายหนึ่งรายใดเป็นจำนวนหลายครั้งในหนึ่งวันทำการ ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวสามารถจัดทำใบกำกับภาษีรวมเพียงครั้งเดียวในหนึ่งวันทำการสำหรับผู้ซื้อสินค้ารายนั้นก็ได้¹⁶

¹⁶ รูปแบบของใบกำกับภาษี. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/SMEs/infographic/13-1.vat_360.pdf [2566, 9 กรกฎาคม]