

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จากผู้ประกอบการค้าปลีกและค้าส่ง

ตามที่คุณเขียนได้กล่าวไว้ในบทที่ 1 การหาแนวทางในการแก้ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการค้าปลีกและค้าส่ง อันเป็นปัญหาต่อการจัดเก็บรายได้ประเภทภาษีให้สอดคล้องกับความต้องการของประชาชนและวัตถุประสงค์ในการกระจายอำนาจของรัฐ การพัฒนาประเทศให้มีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับความต้องการของทุกภาคส่วน ผู้เขียนจึงได้ศึกษาเกี่ยวกับความหมาย ที่มา วิวัฒนาการ ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ศึกษาความหมายของผู้ประกอบการค้าปลีกและค้าส่ง ศึกษาแนวคิด ทฤษฎีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อเป็นหลักพื้นฐานและทำความเข้าใจปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการค้าปลีกและค้าส่ง ดังนี้

2.1 ความหมาย ที่มา วิวัฒนาการของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.1.1 ความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) หรือ VAT หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าและบริการ หรือผู้นำเข้า เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภคโดยจัดเก็บเฉพาะมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าและบริการ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีขอบเขตอย่างกว้างขวาง และครอบคลุมทุกขั้นตอนในการกระบวนการผลิต การจำหน่ายและให้บริการ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากผู้บริโภคที่เป็นผู้ซื้อสินค้าทั้งที่ผลิตในประเทศและต่างประเทศโดยภาระทางภาษีตกแก่ผู้บริโภคคนสุดท้าย ผู้ประกอบการที่ไม่ใช่ผู้บริโภคคนสุดท้ายจะจ่ายภาษีซื้อ 7% ในตอนซื้อสินค้า และเรียกเก็บภาษีขาย 7% ในตอนขายสินค้า คำว่ามูลค่าเพิ่ม หมายถึงมูลค่าที่ผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการบวกเพิ่มเข้าไปในต้นทุนของสินค้าหรือค่าบริการเพื่อกำหนดรวมเป็นราคาสินค้าที่ขายหรือค่าบริการ จะกล่าวอีก

¹ ภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายถึง (Value Added Tax หรือ VAT) ? . MyAccount Cloud Accounting. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: [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]

นัยหนึ่ง คือรายได้จากการขายหักด้วยต้นทุนจากการซื้อ(มูลค่า = ค่าแรง + กำไร = ผลได้ – ผลจ่าย) ประเทศไทยได้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปแบบ ภาษีที่ต้องเสีย = ภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ²

ภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นภาษีอากรประเมิน (Assessment Tax) ตามมาตรา 77 แห่งประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกับภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเอง (Self-assessment) ว่ามีเงินได้หรือมีรายรับเท่าใด เมื่อคำนวณภาษีที่ต้องชำระ หรือนำส่งหรือมีสิทธิขอคืนเป็นจำนวนเท่าใดแล้ว ให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการต่อกรมสรรพากรภายในระยะเวลาที่กำหนด และเมื่อคำนวณได้เป็นภาษีเท่าไรแล้วผู้เสียภาษีมีหน้าที่ชำระภาษีดังกล่าว³

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) หมายถึง ภาษีการบริโภคที่ใช้กับสินค้าและบริการเกือบทั้งหมดที่มีการซื้อและขายเพื่อใช้ หรือบริโภคในสหภาพยุโรป สหภาพยุโรปมีกฎหมายมาตรฐานเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มแต่กฎเหล่านี้อาจนำไปใช้แตกต่างกันในแต่ละประเทศในสหภาพยุโรป ในกรณีส่วนใหญ่ ผู้บริโภคต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าและบริการทั้งหมดในทุกขั้นตอนของกระบวนการผลิต ซึ่งรวมถึงการขายให้กับผู้บริโภคขั้นสุดท้ายด้วย รวมถึงตั้งแต่ต้นจนจบกระบวนการผลิต เช่น การซื้อส่วนประกอบ การขนส่ง การประกอบ การบรรจุ การประกันภัย และการจัดส่งไปจนถึงผู้บริโภคขั้นสุดท้าย⁴

2.1.1.1 ลักษณะของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในปัจจุบันระบบภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญสำหรับรัฐบาลในหลายๆ ประเทศ มีการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาบังคับใช้ในประเทศที่พัฒนาแล้วและที่กำลังพัฒนาอย่างแพร่หลาย ไม่ว่าจะเป็นระดับท้องถิ่น(local) ระดับประเทศ(national) รวมไปถึงระดับเหนือรัฐ(supranational) ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะเป็นการจัดเก็บภาษีจากการบริโภคของประชาชนทั่วไป มีการจัดเก็บตั้งแต่ขั้นตอนของกระบวนการผลิตสินค้าทุกชนิดหรือการให้บริการซึ่งผู้บริโภคเป็นผู้แบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละขั้นตอน หลักการนี้ได้รับการยืนยันจากศาลยุติธรรมแห่ง

² ประทีป สลิอ่อน. (2564). *ปัญหา “สถานประกอบการ” สำหรับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามคำนิยาม มาตรา 77/1 (20) แห่งประมวลรัษฎากร*. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 14.

³ สุเทพ พงษ์พิทักษ์. *เรียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับนักบัญชี ตอนที่ 3 ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมิน*. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <https://www.taxguruthai.com/topic/183/เรียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับนักบัญชี-ตอนที่3-ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากร> [2566, 4 กรกฎาคม]

⁴ Your Europe. *VAT rules and rates*. (Online). Available: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_en.htm [2023, July 5]

สหภาพยุโรป (the European Court of Justice : ECJ) ว่า “หลักการพื้นฐานของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ การมีความประสงค์ที่จะจัดเก็บภาษีจากผู้บริโภคทอดสุดท้ายเท่านั้น ในความเป็นจริงจึงไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (taxable person) ที่จะรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยตัวเอง เพียงแต่กฎหมายกำหนดภาระหน้าที่ให้เมื่อมีความเกี่ยวข้องกับการผลิต และการให้บริการในขั้นตอนก่อนหน้าการจัดเก็บภาษี โดยไม่คำนึงถึงจำนวนของธุรกรรมที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากในแต่ละทอดผู้เสียภาษียุติหน้าที่จัดเก็บภาษีในนามและแทนกรมสรรพากร” จากคำอธิบายสามารถพิจารณาลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มได้ดังนี้⁵

1) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทั่วไป (general tax)⁶

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทั่วไปที่มีการจัดเก็บจากการบริโภคของประชาชน ซึ่งมีความแตกต่างจากภาษีที่ทำการจัดเก็บจากการบริโภคโดยเฉพาะเจาะจง เช่น ภาษีสรรพสามิต ซึ่งภาษีโดยทั่วไปมีลักษณะของการจัดเก็บภาษีจากการใช้จ่ายของผู้บริโภคทั้งหมด ภาษีจากการขายสินค้าหรือให้บริการ ไม่ควรมีการแบ่งแยกลักษณะของกิจกรรมทางพาณิชย์ออกจากกัน เพราะลักษณะของกิจกรรมทั้งสองกิจกรรมล้วนเป็นที่มาจากการบริโภคทั้งสิ้นและกิจกรรมบางชนิดมีลักษณะของการขายสินค้าและการให้บริการที่ใกล้เคียงกัน เช่น การที่ให้เช่าแอร์มาซ่อมแอร์ที่บ้าน เพราะมีอะไหล่บางชนิดเสียหาย เป็นต้น ถ้ามีการจัดเก็บภาษีเฉพาะการซื้ออะไหล่ แต่ไม่มีการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการพร้อมไปด้วย จะทำให้การจัดเก็บภาษีของภาครัฐเสียโอกาสในฐานะภาษีประเภทนี้ไปโดยเปล่าประโยชน์

ประเด็นที่สำคัญของภาษีการบริโภคทั่วไปอีกประการก็คือ หลักที่ว่าสิ่งที่เหมือนกันจะต้องถูกปฏิบัติโดยเท่าเทียมกันและสิ่งที่ไม่เหมือนกันต้องถูกปฏิบัติต่างกัน ซึ่งเป็นหลักการทั่วไปของทฤษฎีความเป็นธรรมทางภาษีอากรที่เป็นมาตรฐานที่สำคัญที่สุดในการพิจารณามาตรการทางระบบภาษี

2) ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากการบริโภค (consumption)

คำว่า การบริโภค สามารถตีความหมายได้อย่างกว้างขวางซึ่งผู้ใช้จะต้องทำความเข้าใจในลักษณะของเหตุการณ์ในขณะนำมาใช้ อาทิเช่นสินค้าบางชนิดสามารถนำมาบริโภคได้ทั้งหมดและในทันที เช่น กาแฟแก้วหนึ่ง หรือขนมปังชิ้นหนึ่ง เป็นต้น แต่การบริโภคสินค้าบางชนิดมีการกระทำที่ต่อเนื่องกัน อาจเป็นสินค้าที่ถูกใช้เป็นระยะเวลานาน เช่น ผ้าผืน หรือสังหาริมทรัพย์ ฉะนั้นภาษีไม่ควรนำความหมายของการบริโภคในสองแง่นี้มาพิจารณา ควรพิจารณาจากการใช้จ่าย

⁵ กิระเกียรติ พระทัย. (2557). *การใช้หลัก “กิจกรรมทางเศรษฐกิจ” ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม*. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 5 – 6.

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 6.

เพื่อการบริโภคเป็นสำคัญ ซึ่งโดยปกติแล้วภาระภาษีเกิดขึ้นเมื่อผู้บริโภคมีการใช้จ่าย ภาษีจึงถูกเก็บจากบุคคลซึ่งเป็นผู้จ่ายเงิน นอกจากนี้ระบบภาษียังได้คำนึงถึงความเป็นไปของทรัพย์สิน แต่ยกเว้นบางกรณี เช่น สินค้าไม่ตรงตามจุดประสงค์ที่ต้องการและมีการส่งกลับในทันที จึงอาจสรุปได้ว่าภาษีทั่วไปในการบริโภค ควรนำกฎ การบริโภค เท่ากับ รายจ่าย มาใช้ในการพิจารณา อีกประการหนึ่งการบริโภคทั้งหมด หมายถึง การกระทำที่เกิดขึ้นในขณะนั้น ดังนั้นภาษียุคนี้ เป็นการแยก ระหว่างการใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการบริโภค (consumption expenditure) กับการใช้จ่ายที่ทำให้เกิดผลผลิต (productive expenditure) เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่ถูกจัดเก็บจากการบริโภคขั้นสุดท้าย⁷

3) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อม (indirect tax)

ในทางทฤษฎีแล้วภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่ถูกจัดเก็บโดยทางอ้อม ก็คือเป็นภาษีที่มีความแตกต่างจากภาษีทางตรงคือ ภาษีทางอ้อมเป็นภาษีที่ภาระภาษีไม่แน่ว่าจะตกแก่บุคคลที่กฎหมายประสงค์จะให้รับภาระภาษีหรือไม่ หรือกล่าวอีกอย่างคือผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้จึงทำให้มีผลต่อราคาของสินค้า แต่ภาษีทางตรงมีลักษณะเป็นภาษีที่ถูกผลักภาระย้อนกลับไปยังผู้ผลิตซึ่งไม่มีผลต่อราคาของสินค้า⁸

2.1.1.2 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งและทราบกันดีว่ารัฐบาลในปัจจุบันมีหน้าที่หลายประการในการทำให้ประชาชนอยู่ดีมีสุข นอกจากการรักษาความสงบภายในบ้านเมืองแล้ว ยังมีหน้าที่ในการจัดการดูแลและส่งเสริมสาธารณสุข การศึกษา การเกษตร การอุตสาหกรรม และการพาณิชย์อื่น ๆ อีกด้วย ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวของรัฐบาลนั้นจำเป็นต้องมีค่าใช้จ่าย รัฐบาลจำเป็นต้องหารายได้เพื่อให้พอแก่การใช้จ่ายนั้น รัฐบาลอาจมีรายได้หลายช่องทาง เช่น การเก็บภาษีอากร การขายสินค้า การให้บริการ เป็นต้น แต่ในบรรดารายได้เหล่านี้ รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรนั้นเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุด⁹ ภาษียุคนี้เป็นการแบ่งเบาภาระของรัฐที่ประชาชนต้องรับผิดชอบต่อสังคมตามสัดส่วนของตน โดยรัฐใช้อำนาจในการบังคับจัดเก็บจำนวนภาษีที่ประชาชนต้องรับภาระนั้นแตกต่างกัน เป็นไปตามสัดส่วนความสามารถของแต่ละบุคคลซึ่งอาจกำหนดจากรายได้ รายจ่าย ของแต่ละบุคคลในแต่ละวัน โดยเหตุผลในการจัดเก็บภาษีก็เพื่อนำไปใช้ให้เกิดประโยชน์แก่ส่วนรวม ซึ่งอาจจะเป็นไปได้ในรูปแบบของประโยชน์สาธารณะ ในปัจจุบันภาษีอากรถือเป็นเครื่องมือที่สำคัญของรัฐบาลในการกระจายรายได้ ส่งเสริมความเจริญเติบโตธุรกิจ

⁷ กิระเกียรติ พระทัย, อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 5, หน้า 7.

⁸ กิระเกียรติ พระทัย, อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 5, หน้า 7 – 8.

⁹ สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะฯ. (2562). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2562*. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์. หน้า 2.

การค้า รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ช่วยควบคุมการบริโภคของประชาชนหรือเพื่อสนองนโยบายบางประการของรัฐ เช่น การศึกษา การสวัสดิการสังคม นโยบายประชากร¹⁰ ในมุมมองทางเศรษฐศาสตร์ ภาษี คือ เครื่องมือของรัฐชนิดหนึ่ง มีไว้สำหรับควบคุมพฤติกรรมของประชาชน เช่น เมื่อต้องการให้ประชาชนสูบบุหรี่น้อยลง ก็ใช้วิธีเพิ่มภาษีบุหรี่เพื่อให้ผู้บริโภคมีต้นทุนที่สูงขึ้น หรือเมื่อต้องการให้ประชาชนวางแผนทำประกันชีวิต ก็ใช้วิธีให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับค่าเบี้ยประกันชีวิต เพื่อจูงใจให้ประชาชนทำประกันชีวิต เป็นต้น¹¹ ดังนั้นจึงจะเห็นได้ว่าการที่รัฐบาลมีการจัดเก็บภาษีก็เพื่อความสงบสุขของรัฐและผู้ที่ได้รับผลประโยชน์ก็คือประชาชนในรัฐนั้น ๆ ถ้ารัฐมีรายจ่ายมากแต่มีรายรับไม่เพียงพอต่อการใช้จ่าย ประเทศก็อาจจะล้มละลายได้

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากการขายสินค้าหรือให้บริการแทนภาษีการค้า โดยเก็บจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิต รวมทั้งขั้นตอนการจำหน่ายสินค้าหรือบริการชนิดต่าง ๆ จนถึงมือผู้บริโภคโดยมุ่งหมายให้ผู้ประกอบการในแต่ละขั้นตอนสามารถนำภาษีสินค้าทุนหรือภาษีวัตถุดิบมาหักออกเหลือเป็นภาระภาษีเฉพาะในขั้นตอนเดียว ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีส่วนสำคัญต่อระบบการคลังของประเทศ¹² เนื่องจากเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐบาลไทย เพราะในช่วง 3 ทศวรรษที่ผ่านมา รายได้ของรัฐบาลเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง ราว 20% ของรายได้ภาษีทั้งหมดของรัฐในช่วงเริ่มแรกของการจัดเก็บ (พ.ศ. 2536) มาเป็นประมาณ 30% ในปัจจุบัน¹³

การดำเนินการในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลที่มีวัตถุประสงค์หลายประการซึ่งพอสรุปได้ดังนี้¹⁴

1) เพื่อเป็นการหารายได้ให้กับรัฐบาล รัฐบาลจำเป็นต้องหารายได้เพื่อใช้ในกิจการงานด้านต่าง ๆ ซึ่งกิจการที่ว่า เป็นกิจการเพื่อส่วนรวม เช่น การสร้างถนน การใช้จ่ายด้านความมั่นคง ด้านการศึกษา เป็นต้น

¹⁰ สุเมธ สิริคุณโชติ และคณะฯ. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 9. หน้า 2.

¹¹ iTax . *ประโยชน์ของภาษี*. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <https://www.itax.in.th/pedia> [2566, 22 พฤษภาคม]

¹² หลักการและเหตุผล. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: https://archive.lib.cmu.ac.th/full/T/2546/econ1246wk_ch1.pdf [2566, 22 มิถุนายน]

¹³ The 101.world. *ภาษีมูลค่าเพิ่ม : ยอดขาย 1.8 ล้านบาทกับแรงจูงใจในการเป็น “คนตัวเล็ก”*. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก : <https://www.the101.world/vat-threshold-business/> [2566, 4 กรกฎาคม]

¹⁴ ลำไย เทียมมณ. *การภาษีอากร*. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <https://krulummyai.weebly.com/36233633360536063640361136193632362635913588366036513609358536343619359236333604364835853655361036163634362536373629363435853619.html> [2566, 27 พฤษภาคม]

2) เพื่อเป็นเครื่องมือในการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ ซึ่งรัฐบาลจะนำเงินที่ได้มาจากระบบภาษีอากร มากระตุ้นความเจริญเติบโตต่างๆ เช่น การปรับลดอัตราภาษีอากรเพื่อกระตุ้นการใช้จ่ายของประชาชน การยกเว้นการจัดเก็บภาษีของธุรกิจเอกชนที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI: Board of Investment)

3) เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคของประชาชน ซึ่งรัฐบาลสามารถนำระบบการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อควบคุมการบริโภคของประชาชน เช่น การเรียกเก็บภาษีจากสินค้าประเภทฟุ่มเฟือยซึ่งไม่ได้มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพให้สูงขึ้นทำให้สินค้ามีราคาแพงเพื่อป้องกันไม่ให้ประชาชนจับจ่ายใช้สอยเงินอย่างฟุ่มเฟือยจนเกินไป เป็นต้น

4) เพื่อเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจ ในกรณีที่เกิดภาวะเศรษฐกิจไม่ปกติ รัฐบาลจำเป็นต้องมีการรักษาเสถียรภาพของเศรษฐกิจ เช่น การกระตุ้นการจ้างงานในยามที่เศรษฐกิจตกต่ำ การป้องกันภาวะเงินเฟ้อด้วยมาตรการทางภาษี เป็นต้น

5) เพื่อเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้สำหรับประชาชน ซึ่งเป็นการกระจายความมั่งคั่งของกลุ่มคนร่ำรวยมาสู่คนยากจน ซึ่งนับว่าเป็นการลดช่องว่างระหว่างกลุ่มคนทั้ง 2 กลุ่มให้น้อยลงเพราะตามหลักการจัดเก็บภาษีนั้น คนร่ำรวยย่อมต้องรับภาระภาษีมาก ส่วนคนยากจนเสียภาษีน้อยหรืออาจไม่ต้องเสียเลย นับว่าเป็นการดึงเอารายได้จากคนร่ำรวยมาสู่คนยากจนโดยทางอ้อมวิธีหนึ่ง

6) เพื่อเป็นเครื่องมือสนองต่อนโยบายของรัฐบาล โดยปกติเมื่อรัฐบาลต้องการนำเงินมาเพื่อใช้ในโครงการใหญ่ (Mega Project) ซึ่งต้องใช้เงินเป็นจำนวนมหาศาล รัฐบาลอาจใช้วิธีการในการจัดเก็บภาษีอากรบางชนิดให้มากขึ้นเพื่อนำเงินที่ได้มาทำโครงการให้ได้ตามนโยบายของรัฐบาล

2.1.2 ความหมายของผู้ประกอบการ

คำว่าผู้ประกอบการตามกฎหมาย หมายถึง บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ก็ถือเป็นผู้ประกอบการ เป็นการคิดริเริ่มดำเนินธุรกิจให้เป็นของตนเอง มีการวางแผนการดำเนินงาน และดำเนินทางธุรกิจทุกด้านด้วยตนเอง ยอมรับความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นได้ตลอดเวลาเพื่อมุ่งหวังในผลกำไรจากการประกอบธุรกิจ บุคคลที่ทำการจัดตั้งธุรกิจขึ้นใหม่ต้องเผชิญกับความเสี่ยงและความไม่แน่นอนทางธุรกิจเพื่อแสวงหาผลกำไรและความเติบโต มุ่งหาความต้องการของตลาดเพื่อสนองความต้องการของผู้บริโภค ในทางเศรษฐศาสตร์ผู้ประกอบการคือ ผู้รวบรวมปัจจัยการผลิต ได้แก่ ที่ดิน แรงงานและทุน เพื่อมาผลิตสินค้าและ

บริการ ผู้ประกอบการจึงอาจจะเป็นหน่วยงาน บริษัท ห้างร้าน หรือเอกชนเพียงคนเดียวก็ได้ หรือเรียกอีกอย่างผู้ประกอบการก็คือผู้ประกอบการ¹⁵

การประกอบธุรกิจในปัจจุบันมีการแบ่งรูปแบบออกเป็นหลายลักษณะทั้งธุรกิจขนาดเล็ก ธุรกิจขนาดกลางและธุรกิจขนาดใหญ่ที่มีสาขาทั่วประเทศ เพื่อให้เกิดความสะดวกในการปฏิบัติ ตามกฎหมายหรือกฎระเบียบข้อบังคับต่าง ๆ จึงได้มีการกำหนดรูปแบบของธุรกิจออกเป็น 5 ประเภท ดังนี้¹⁶

1) กิจการเจ้าของคนเดียว (Sole or Single Proprietorship) กิจการเจ้าของคนเดียวเป็นลักษณะของการประกอบธุรกิจที่บุคคลคนเดียวเป็นเจ้าของกิจการ บริหารจัดการเกี่ยวกับธุรกิจทุกเรื่องด้วยบุคคลเพียงคนเดียว การประกอบธุรกิจในรูปแบบนี้จะใช้ต้นทุนในการบริหารจัดการของธุรกิจต่ำ มีวิธีการดำเนินงานอย่างง่ายไม่ยุ่งยาก มีความคล่องตัวสูงและเป็นประเภทธุรกิจที่พบเห็นได้ในชีวิตประจำวันมากที่สุด เช่น หาบเร่ แผงลอย ร้านขายของชำ ร้านเสริมสวย ร้านขายของปลีก เป็นต้น

2) ห้างหุ้นส่วน (Partnership) เป็นลักษณะของการประกอบธุรกิจที่มีบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป และสามารถทำนิติกรรมตามกฎหมายในลักษณะต่าง ๆ ได้ โดยการทำสัญญาด้วยวาจาหรือลายลักษณ์อักษรที่จะเข้าเป็นหุ้นส่วนกัน ผู้เป็นหุ้นส่วนจะลงทุนร่วมกันด้วยเงินหรือแรงงานเพื่อวัตถุประสงค์ในการแบ่งปันกำไรที่ได้จากการดำเนินกิจการร่วมกัน ในที่นี้ห้างหุ้นส่วนสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 แบบ คือ ห้างหุ้นส่วนสามัญ (Ordinary Partnership) และห้างหุ้นส่วนจำกัด (Limited Partnership)

3) บริษัทจำกัด (Corporation) บริษัทจำกัดเป็นการประกอบกิจการที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล จัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรจากกิจการ ซึ่งมีการแบ่งทุนออกเป็นหุ้นที่มีมูลค่าหุ้นละเท่า ๆ กัน และมีผู้ถือหุ้นตั้งแต่ 7 คนขึ้นไป แต่ไม่เกิน 100 คน โดยผู้ถือหุ้นมีความรับผิดชอบจำกัดเพียงไม่เกินจำนวนเงินที่ตนยังส่งไม่ครบมูลค่าหุ้นที่ถืออยู่ ปัจจุบันมีการแบ่งบริษัทจำกัดออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ บริษัทเอกชนจำกัด และบริษัทมหาชนจำกัด

4) สหกรณ์ (Cooperative) เป็นรูปแบบของธุรกิจอีกรูปแบบหนึ่ง ซึ่งมีคณะบุคคลตั้งแต่ 10 คนขึ้นไปที่มีอาชีพมีความต้องการมีความสนใจที่คล้ายคลึงกันร่วมกันจัดตั้งขึ้นและทำการจดทะเบียนตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ การจัดตั้งสหกรณ์เพื่อวัตถุประสงค์ในการส่งเสริมอาชีพ

¹⁵ ทวีพร คงแก้ว. (2566). เอกสารประกอบการสอนวิชาการเป็นผู้ประกอบการ BUS60-100. หน้า 9.

¹⁶ MY Account. (2562). *ธุรกิจมีกี่รูปแบบ อะไรบ้าง*. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <https://www.myaccount-cloud.com/Article/Detail/118573/> [2566, 7 สิงหาคม]

การครองชีพของสมาชิกและครอบครัวให้มีฐานะความเป็นอยู่ที่ดีขึ้น ในปัจจุบันสหกรณ์สามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ สหกรณ์จำกัด และสหกรณ์ไม่จำกัด

5) รัฐวิสาหกิจ (State Enterprise) เป็นองค์กรของรัฐหรือหน่วยงานของรัฐบาลรวมทั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจมีหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 มีระบบการบริหารงานอยู่ระหว่างราชการและภาคเอกชน โดยคำนึงถึงหลักสำคัญทางการบริหารให้ เป็นไปตามขั้นตอนเพื่อป้องกันการทุจริต ตลอดจนความสงบสุขของประชาชนในประเทศเป็นสำคัญ วัตถุประสงค์ของการจัดตั้งรัฐวิสาหกิจ ก็คือ เพื่อความมั่นคงของประเทศ เพื่อประโยชน์ของสังคมในการให้บริการแก่ประชาชน เพื่อหารายได้เข้ารัฐบาล เพื่อควบคุมสินค้าบางชนิดที่จะก่อให้เกิดผลเสียต่อสังคม เป็นต้น รัฐวิสาหกิจสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่ รัฐวิสาหกิจที่เป็นนิติบุคคล และรัฐวิสาหกิจที่ไม่เป็นนิติบุคคล

ผู้ประกอบการ หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่¹⁷ โดยจะแบ่งออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือผู้ประกอบการแบบค้าปลีก และผู้ประกอบการแบบค้าส่ง ซึ่งธุรกิจทั้ง 2 ประเภทดังกล่าว มีความหมายและความแตกต่างกันดังต่อไปนี้

2.1.2.1 ผู้ประกอบการค้าปลีก

ผู้ประกอบการค้าปลีก คือผู้ประกอบการที่ทำธุรกิจในลักษณะที่เป็นการขายสินค้าหรือให้บริการที่ส่งถึงผู้บริโภคโดยตรง ผู้บริโภคจะนำสินค้านั้นไปใช้ด้วยตัวเองหรือนำไปให้คนในครอบครัวหรือใช้เพื่อนำไปเป็นของขวัญให้ผู้อื่นก็ได้โดยมิได้นำไปขายต่อ จึงนับเป็นผู้บริโภคคนสุดท้าย ลักษณะการค้าปลีกจะดำเนินการไม่ซับซ้อน ส่วนใหญ่ร้านมีขนาดเล็ก มีการจัดบรรยากาศให้เหมาะแก่การเลือกซื้อสินค้า มีพนักงานขายขายสินค้า หรือเป็นธุรกิจครอบครัวที่ขายได้ด้วยตนเองและจำหน่ายผ่านหน้าร้านหรือผ่านทางออนไลน์ เป็นการขายสินค้าในปริมาณเล็กน้อยให้ผู้บริโภคในราคาที่แปรผันขึ้นลงตามราคาของผู้ผลิตหรือผู้ขายส่งได้กำหนดไว้ โดยผู้ประกอบการร้านค้านั้นอาจจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้และจะเป็นผู้ประกอบการที่จดทะเบียนหรือไม่ก็ได้ เช่น ร้านอาหาร ร้านสะดวกซื้อ ร้านเสื้อผ้า ร้านเครื่องเขียน ร้านเครื่องสำอาง ร้านเครื่องมือช่าง ร้านขายของชำ ห้างสรรพสินค้า เป็นต้น¹⁸

¹⁷ ประมวลรัษฎากร. มาตรา 77/1(5).

¹⁸ Finance – Rumour. การค้าปลีก(Retail) การค้าส่ง(Wholesale) คืออะไร? ต่างกันอย่างไร?. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <https://www.finance-rumour.com/business/retail-vs-wholesale/> [2566, 13 กรกฎาคม]

ร้านค้าปลีกมีกระบวนการการทำงาน คือผู้ค้าปลีกใช้ระบบจัดหาสินค้าจากผู้ค้าส่งเพื่อขายให้กับผู้บริโภค ในการจัดหาสินค้าคงคลังนั้น ผู้ค้าปลีกเองจะต้องตรวจสอบความต้องการของลูกค้าว่าเป็นไปในทิศทางใดและยังต้องสร้างความสัมพันธ์ที่ดีกับผู้ค้าส่งเพื่อให้ได้ของในราคาที่ถูกลงอีกด้วย โดยกระบวนการต่าง ๆ ที่ทำให้เกิดการซื้อขายในร้านค้าปลีกประกอบไปด้วย ผู้ผลิต ผู้ค้าส่ง ผู้ค้าปลีกและผู้บริโภค ผู้ค้าส่งเชื่อมต่อโดยตรงกับผู้ผลิต ในขณะที่ผู้ค้าปลีกเชื่อมต่อกับผู้ค้าส่งและผู้บริโภคจะซื้อสินค้าจากร้านค้าปลีก แต่อย่างไรก็ตามในบางครั้งผู้ค้าปลีกอาจเชื่อมต่อกับผู้ผลิตโดยตรงก็ได้ด้วยการซื้อสินค้าในปริมาณครั้งละมาก ๆ โดยได้สินค้ามาในราคาถูกลงหรือผู้ค้าปลีกอาจเป็นผู้ผลิตเองก็ได้ เช่น ผู้ประกอบการเพาะพันธุ์ต้นไม้ นำมาวางขายเอง ประดิษฐ์ของเล่นของตัวเอง ทำอาหารขาย เป็นต้น หรือผู้ประกอบการรายใหญ่บางรายอาจเป็นทั้งผู้ผลิต ผู้ค้าส่ง และผู้ค้าปลีกเองก็ได้ เช่น ธุรกิจเครือ CP เป็นต้น¹⁹

ธุรกิจร้านค้าปลีกในประเทศไทยมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่องจากรูปแบบร้านค้าปลีกแบบดั้งเดิมเป็นร้านค้าปลีกสมัยใหม่ (Modern Trade) จากร้านค้าปลีกขนาดเล็กเป็นร้านค้าปลีกขนาดใหญ่ จากร้านค้าปลีกร้านเดียวเป็นร้านค้าปลีกเครือข่าย (Chain Store Retailing) และจากร้านค้าปลีกที่เป็นของคนไทยบริหารโดยคนไทยเป็นร้านค้าปลีกที่มีเจ้าของและผู้บริหารเป็นชาวต่างชาติเกือบทั้งสิ้น ถ้าแบ่งประเภทร้านค้าปลีกที่ปรากฏอยู่ในประเทศไทย ปัจจุบันจะพบร้านค้าปลีกหลายประเภททั้งแบบดั้งเดิมและแบบทันสมัย โดยจำแนกเป็นประเภทต่าง ๆ ได้ดังนี้

ร้านค้าปลีกขนาดเล็ก (Small Retailer) หรือเรียกอีกอย่างก็คือ “ร้านโชห่วย” ร้านค้าปลีกเฉพาะอย่าง (Specialty Store) เป็นร้านค้าปลีกที่เน้นขายสินค้าเพียงบางอย่างเท่านั้น ห้างสรรพสินค้า (Department Store) เป็นร้านค้าปลีกขนาดใหญ่ซึ่งนิยมตกแต่งหรูหราขายสินค้าเกือบทุกชนิดที่ผู้บริโภคมีความต้องการ ซูเปอร์มาร์เกต (Supermarket) เป็นธุรกิจที่ทำการจำหน่ายสินค้าที่มีความจำเป็นในชีวิตประจำวันเป็นส่วนมาก ร้านสะดวกซื้อ (Convenience Store) เป็นร้านค้าปลีกขนาดเล็กที่มีการพัฒนารูปแบบจากร้านค้าแบบดั้งเดิมเป็นร้านค้าปลีกสมัยใหม่ ร้านค้าปลีกขนาดใหญ่ (Discount Store) เป็นธุรกิจค้าปลีกที่ทำการขายสินค้าครบทุกประเภทที่เป็นความต้องการของผู้บริโภค ร้านค้าปลีกขนาดใหญ่ที่เน้นขายสินค้าเฉพาะกลุ่ม (Category Killer) เป็นร้านค้าปลีกที่มีการขายสินค้าเฉพาะอย่างที่เป็นเครื่องมือหรืออุปกรณ์ในการใช้ตามชีวิตประจำวันเช่น เครื่องใช้ไฟฟ้า นอกจากร้านค้าปลีกดังกล่าวยังมีการค้าปลีกที่ไม่ต้องมีหน้าร้าน (Non-Store Retailing) เป็นรูปแบบการค้าใหม่ที่ไม่จำเป็นต้องลงทุนสร้างร้านค้า รูปแบบดังกล่าวได้แก่ การขายตรง (Direct Sales) การตลาดทางตรง (Direct Marketing) การขายผ่านสื่อ (Media Retailing) เครื่อง

¹⁹ PN STORETAILER. *ร้านค้าปลีกคืออะไร? มีประเภทใดบ้าง พร้อมยกตัวอย่าง.* (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <https://pnstoretailer.com/retail-business/> [2566, 13 กรกฎาคม]

จำหน่ายสินค้าอัตโนมัติ (Automatic Vending Machine) การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (E-Commerce) แบบ B2C (Business to consumer)²⁰

ธุรกิจร้านค้าปลีกมีปัจจัยสนับสนุนจากพฤติกรรมการบริโภคของผู้บริโภคที่ชอบความสะดวกสบายในการซื้อสินค้า ทำการซื้อสินค้าอุปโภคบริโภคจากร้านค้าใกล้บ้านมากขึ้น จึงทำให้ผู้ประกอบการมีแผนการขยายสาขาใหม่อย่างต่อเนื่อง ครอบคลุมพื้นที่ใกล้แหล่งชุมชน เช่น สถานศึกษา ตลาด และที่พักอาศัยเป็นหลัก โดยร้านค้าปลีกที่เป็นเจ้าของแฟรนไชส์ยังสามารถทำกำไรได้ต่อเนื่อง ธุรกิจค้าปลีกยังต้องเผชิญกับการแข่งขันที่รุนแรงมากขึ้น ทั้งจากการเปิดสาขาของกลุ่มคู่แข่งในพื้นที่เดียวกันที่กระจุกตัว และคู่แข่งทางอ้อมอย่างผู้ประกอบการรายใหญ่จากธุรกิจค้าปลีกประเภทอื่นๆ เช่น Lotus Express และ Mini Big C เป็นต้น ซึ่งทำให้รายได้ของธุรกิจค้าปลีกต่อสาขาในอนาคตอาจเติบโตไม่สูงมากนัก ปัจจัยที่ส่งผลให้ธุรกิจค้าปลีกประสบปัญหาในด้านต่าง ๆ มาจากภาวะเศรษฐกิจชะลอตัวและปัญหาหนี้ครัวเรือนที่อยู่ในระดับสูง ส่งผลให้กำลังซื้อของผู้บริโภค โดยเฉพาะผู้บริโภคที่มีรายได้ระดับล่างและกลุ่มเกษตรกรซึ่งถือเป็นฐานใหญ่ของประเทศ ชะลอตัวลงอย่างไรก็ตามแม้ว่าภาครัฐได้ออกมาตรการชิมช้อปใช้เพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจและกำลังซื้อของผู้บริโภคให้เพิ่มขึ้นแต่อาจช่วยกระตุ้นเศรษฐกิจให้ขยายตัวเพิ่มขึ้นในช่วงระยะสั้นเท่านั้น ปัจจัยที่มีผลต่อการประกอบการธุรกิจค้าปลีกอีกอย่างก็คือปัจจัยด้านภาษี ซึ่งผู้ประกอบการค้าปลีกต้องเผชิญกับกำแพงด้านภาษีหลายชนิด เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีวัตถุดิบทราย และภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น ซึ่งถือเป็นต้นทุนของผู้ประกอบการธุรกิจด้วย จากการที่ร้านค้าปลีกส่วนใหญ่ประสบปัญหาทางด้านภาษีหลายอย่างทำให้กิจการอาจต้องหยุดดำเนินการเนื่องจากประสบภาวะการขาดทุนเกินตัว แนวทางการแก้ปัญหาอาจเกี่ยวเนื่องไปจนถึงการหลีกเลี่ยงภาษีประเภทต่าง ๆ ที่กิจการสามารถเข้าถึงได้²¹

2.1.2.2 ผู้ประกอบการค้าส่ง

ผู้ประกอบการค้าส่ง คือ บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่ประกอบธุรกิจในลักษณะที่เป็นกิจกรรมการขายสินค้าและ/หรือให้บริการทุกชนิดให้กับผู้ซื้อสินค้าไปโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อนำไปขายต่อ หรือนำไปใช้ประกอบธุรกิจ เป็นการขายสินค้าและ/หรือให้บริการที่ผู้ซื้อไม่ได้ซื้อไปเพื่ออุปโภคหรือบริโภค ผู้ขายส่งอาจเป็นผู้ขายสินค้าที่ขายสินค้าให้กับผู้ค้าปลีกซึ่งซื้อไปเพื่อนำไปขายให้กับผู้บริโภคอีกทอดหนึ่ง หรืออาจเป็นผู้ขายสินค้าให้กับโรงงานอุตสาหกรรมต่าง ๆ ที่ซื้อเพื่อ

²⁰ การจัดการการค้าปลีก. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <https://www.stou.ac.th/stouonline/lom/data/sms/market/Unit6/Subm2/U621-1.htm> [2566, 12 กรกฎาคม]

²¹ ชมพูนุช แดงอ่อน. (2562). *ธุรกิจค้าปลีกสมัยใหม่*. หน่วยงานวิเคราะห์เศรษฐกิจการค้า ส่วนเศรษฐกิจรายสาขา. ศูนย์วิจัยธนาคารออมสิน. หน้า 3.

ไปใช้ในการผลิต ใช้เป็นวัตถุดิบ ใช้เป็นชิ้นส่วนประกอบผลิตภัณฑ์ หรืออาจเป็นสินค้าอำนวยความสะดวกในองค์กรการผลิตสินค้าและบริการก็ได้ ดังนั้นจึงสรุปได้ว่า ผู้ประกอบการค้าส่ง คือ ผู้ประกอบการที่ประกอบธุรกิจในลักษณะที่เป็นการขายสินค้าหรือให้บริการให้กับผู้ซื้อที่ซื้อไปเพื่อขายต่อเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบการค้าส่งบางราย ก็อาจเป็นได้ทั้งผู้ค้าส่ง ค้าปลีก และเป็นผู้ผลิตเองก็ได้ เช่น ธุรกิจเครือ CP ,ร้านอาหารที่ผลิตวัตถุดิบเอง ,ร้านขายต้นไม้ที่เพาะพันธุ์ขายเองโดยมีทั้งขายปลีกและส่ง เป็นต้น²²

ประเภทของผู้ประกอบการค้าส่งสามารถจำแนกได้เป็น 4 ประเภทใหญ่ ๆ ดังต่อไปนี้²³

1) ผู้ค้าส่งที่ทำหน้าที่เป็นพ่อค้าขายส่ง

ผู้ค้าส่งประเภทนี้เป็นผู้ค้าส่งกลุ่มใหญ่ที่สุดในระบบการค้าทั้งหมด เป็นผู้ค้าส่งที่มีลักษณะสำคัญ คือ เป็นเจ้าของธุรกิจที่มีการซื้อขายสินค้าในลักษณะซึ่งเขาต้องมีกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่เขาจะทำการขายให้ลูกค้าโดยเด็ดขาด มีการดำเนินการในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท โดยจะแบ่งได้เป็นประเภทย่อยๆ อีกดังนี้

(1) ผู้ค้าส่งที่ไม่จำกัดการให้บริการลูกค้า ผู้ค้าส่งประเภทนี้เป็นผู้ค้าส่งที่ทำหน้าที่ให้บริการด้านต่าง ๆ ให้กับลูกค้าอย่างมากมาย เช่น ทำหน้าที่เก็บรักษาสินค้า ขนส่งสินค้า ส่งมอบสินค้า ให้เครดิตลูกค้า ให้ความช่วยเหลือด้านข้อมูลและการบริการแก่ลูกค้า เป็นต้น ซึ่งยังแบ่งได้เป็นประเภทย่อยอีก 2 ประเภท คือ

ก) ผู้ค้าส่งที่ขายสินค้าให้แก่ผู้ค้าปลีกโดยตรง จะประกอบด้วย

- ผู้ส่งสินค้าทั่วไป ผู้ค้าส่งประเภทนี้จะขายสินค้าให้แก่ผู้ค้าปลีกโดยมีสินค้าไว้

หลากหลายสายผลิตภัณฑ์

- ผู้ค้าส่งสินค้าในสายผลิตภัณฑ์เดียว คือผู้ค้าส่งที่ขายสินค้าให้แก่ผู้ค้าปลีก โดยมีสินค้าไว้ขายเพียงสายผลิตภัณฑ์เดียวเท่านั้น

- ผู้ขายส่งสินค้าเฉพาะอย่างพิเศษ คือผู้ค้าส่งที่ขายสินค้าให้แก่ผู้ค้าปลีก โดยทำการขายสินค้าเฉพาะอย่างตามความถนัดหรือความสามารถของผู้ค้าส่งเท่านั้น

ข) ผู้ค้าส่งที่เป็นผู้จำหน่ายสินค้าให้กับหน่วยงานอุตสาหกรรม เป็นผู้ค้าส่งที่ทำหน้าที่ในการซื้อสินค้ามาเพื่อขายต่อให้กับโรงงานอุตสาหกรรมหรือผู้ผลิตที่จะนำสินค้านั้นไปเข้า

²² วัชรารักษ์ ชิวโสภิชญ. *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]

²³ วัชรารักษ์ ชิวโสภิชญ. *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]

กระบวนการผลิตหรือใช้ในการอำนวยความสะดวกในหน่วยงานผลิตเท่านั้น ซึ่งโดยทั่วไปแล้ว ผู้ค้าส่งประเภทนี้จะมีสินค้าไว้บริการลูกค้าหลากหลายสายผลิตภัณฑ์ หรือบางสายผลิตภัณฑ์ก็ได้

(2) ผู้ค้าส่งที่จำกัดการให้บริการแก่ลูกค้า ผู้ค้าส่งประเภทนี้ จะให้บริการแก่ลูกค้าของตนเองเพียงบางอย่างเท่านั้น ซึ่งค่อนข้างจำกัด ส่วนใหญ่จะให้บริการเพียง 1 ถึง 2 อย่าง ตามที่ตนเองถนัดหรือสะดวกที่สุด ซึ่งยังแบ่งได้เป็นประเภทย่อยอีก คือ

ก) ผู้ค้าส่งที่ไม่มีบริการให้ลูกค้าเลย คือผู้ค้าส่งที่ขายสินค้าให้กับลูกค้าและให้ลูกค้าทำการขนย้ายสินค้าเอง ส่วนใหญ่แล้วผู้ค้าส่งประเภทนี้จะขายสินค้าประเภทซึ่งง่ายขายคล่อง โดยขายสินค้าให้ลูกค้าในราคาที่ถูกลงกว่าปกติ

ข) ผู้ค้าส่งที่มีบริการขนส่งสินค้าไปให้ลูกค้า คือผู้ค้าส่งที่ขายสินค้าพร้อมทำการส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้าทันที โดยจะทำการบรรทุกสินค้าไปด้วยเวลาดำเนินงาน สินค้าที่ขาย อาทิเช่น ขนม นม เนย ซึ่งกลุ่มลูกค้าก็จะเป็นประเภทร้านอาหาร โรงแรม เป็นต้น

ค) ผู้ค้าส่งที่ให้บริการลูกค้าโดยที่สินค้าไม่ผ่านมือ จะขายสินค้าโดยไม่เข้าครอบครองสินค้าที่ขาย จะเป็นผู้รับคำสั่งซื้อจากลูกค้า และทำการส่งใบสั่งซื้อในนามของผู้ค้าส่งไปให้ผู้ผลิตพร้อมกำหนดให้ผู้ผลิตขนส่งสินค้าไปให้ลูกค้าโดยตรง ส่วนการชำระเงิน ลูกค้า(ผู้ค้าปลีก) จะต้องชำระให้แก่ผู้ค้าส่ง หลังจากนั้นผู้ค้าส่งจะไปชำระราคาสินค้ากับผู้ผลิตเอง ผู้ค้าส่งประเภทนี้อาทิเช่น อุปกรณ์ก่อสร้าง ผลิตภัณฑ์จากไม้ เป็นต้น

ง) ผู้ค้าส่งที่ให้บริการด้านการบริหารและการควบคุมแก่ลูกค้า เป็นผู้ค้าส่งที่ขายสินค้าให้กับลูกค้าในลักษณะเป็นการฝากขาย ผู้ค้าส่งจะเป็นผู้กำหนดราคาขาย สินค้าที่อยู่ในร้านค้าปลีกจะยังคงเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ค้าส่งอยู่ สินค้านั้นจะเปลี่ยนมือต่อเมื่อผู้ค้าปลีกขายสินค้านั้นได้ ร้านค้าปลีกก็จะได้รับค่าบริการ

จ) ผู้ค้าส่งประเภทสหกรณ์ผู้ผลิต เป็นผู้ค้าส่งที่ดำเนินการโดยนิติบุคคลที่เป็นสหกรณ์ผู้ผลิตซึ่งมีสมาชิกสหกรณ์เป็นเจ้าของกิจการ ส่วนใหญ่แล้วผู้ค้าส่งประเภทนี้จะให้บริการให้ด้านการเก็บรวบรวมสินค้า การจัดเกรดสินค้า ลักษณะของสินค้าที่จะขายส่วนใหญ่จะเป็นพืชผลทางการเกษตร

ฉ) ผู้ค้าส่งที่มีบริการส่งสินค้าให้ลูกค้าทางไปรษณีย์ หรืออาจเป็นบริษัทขนส่งอื่น เช่น Kerry Express ,J&T .Flash Express เป็นต้น โดยลูกค้าจะส่งผ่านทางจดหมาย หรือทางออนไลน์ ก็ได้ ซึ่งผู้ค้าส่งประเภทนี้จะสร้างแคตตาล็อกสินค้าเพื่อไปเสนอลูกค้าแทนตัวสินค้า

2) ผู้ค้าส่งที่เป็นสาขาและสำนักงานของผู้ผลิตและเป็นผู้ค้าปลีก

ผู้ค้าส่งประเภทนี้ ผู้ค้าส่งประเภทนี้เป็นผู้ค้าส่งที่ผู้ผลิตได้จัดตั้งขึ้นให้ทำหน้าที่ขายส่งสินค้าซึ่งเป็นหน่วยงานหนึ่งของผู้ผลิต เพื่อประโยชน์ในการควบคุมสินค้าคงเหลือ และทำหน้าที่

ส่งเสริมการตลาด เช่น ธุรกิจประเภทรถยนต์ เครื่องจักร ฯลฯ ส่วนสำนักงานซื้อของผู้ค้าปลีกหรือสำนักงานของผู้ซื้อนั้น เป็นลักษณะของการรวมตัวกันของผู้ค้าปลีก ที่จะจัดตั้งสำนักงานจัดซื้อ เพื่อทำหน้าที่ซื้อสินค้าให้กับร้านค้าปลีก หรืออาจจะเป็นสำนักงานจัดซื้อเฉพาะกิจการใดกิจการหนึ่ง โดยเฉพาะก็ได้ ที่จะคอยทำหน้าที่ในการสรรหาสินค้ามาเพื่อให้บริการลูกค้า

3) ผู้ค้าส่งประเภทนายหน้าและตัวแทน

เป็นผู้ค้าส่งที่ทำหน้าที่ด้านบริการเกี่ยวกับการขายส่ง โดยให้บริการในการเจรจาต่อรองซื้อขาย หรือให้บริการเกี่ยวกับข้อมูลในด้านตัวผลิตภัณฑ์และภาวะตลาด ผู้ค้าส่งประเภทนี้จะไม่เข้าไปครอบครองกรรมสิทธิ์ในตัวสินค้าที่จะซื้อขาย เป็นผู้ค้าส่งที่ทำหน้าที่ในการขายส่งเพียงบางส่วน

4) ผู้ค้าส่งในลักษณะอื่น ๆ ที่มีได้จัดอยู่ในผู้ค้าส่งประเภทดังกล่าวมาข้างต้น เช่น ผู้ค้าส่งประเภทผู้รวบรวมสินค้าเกษตร ผู้ค้าส่งน้ำมัน ผู้ค้าส่งที่ดำเนินการขายส่งด้วยวิธีการประมูล เป็นต้น การค้าส่งมีบทบาทในทางการตลาดหลายด้านหลายรูปแบบ มีความสำคัญต่อผู้ผลิต ผู้ค้าปลีก รวมถึงผู้บริโภคด้วย โดยมีความสำคัญต่อผู้ประกอบการในรูปแบบต่าง ๆ ดังต่อไปนี้²⁴

1) ความสำคัญต่อผู้ผลิต การค้าส่งจะช่วยให้ผู้ผลิตที่ไม่สามารถขายสินค้าที่ผลิตได้โดยตรงไปยังปลีกและผู้บริโภคได้ด้วยตัวเอง ทำให้ผู้ผลิตสามารถขยายตัวทางด้านการผลิตได้อย่างมีประสิทธิภาพ ช่วยประหยัดเงินทุนของผู้ผลิตที่ใช้ในการกระจายสินค้า ทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางสินค้าจากแหล่งผลิตหลายแห่ง ทำให้มีสินค้าเพียงพอต่อความต้องการของผู้ค้าปลีก การค้าส่งจะเป็นแหล่งที่ช่วยผู้ผลิตโฆษณาและส่งเสริมการขายได้ดีกว่า เพราะในเรื่องการค้ำนี้ ผู้ผลิตย่อมมีความชำนาญ มีความคล่องตัว และมีเครือข่ายตลาดสินค้าได้ดีกว่าผู้ผลิต อีกทั้งการค้าส่งจะช่วยให้ผู้ผลิตที่ผลิตสินค้าเป็นจำนวนมากระบายสินค้าออกได้อย่างรวดเร็ว และทำให้ส่งต่อสินค้าไปถึงมือผู้บริโภคคนสุดท้ายได้รวดเร็วมากยิ่งขึ้น และการค้าส่งยังช่วยเก็บรักษาสินค้าของผู้ผลิตด้วย

2) ความสำคัญต่อผู้ค้าปลีก การค้าส่งเป็นแหล่งรวบรวมสินค้าสำหรับผู้ค้าปลีก จากแหล่งการผลิตหลายแห่ง มีสินค้าเพียงพอต่อความต้องการของผู้ค้าปลีก ทำให้ผู้ค้าปลีกไม่ต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการติดต่อเพื่อซื้อสินค้าจากผู้ผลิตหลายแห่งหรือหลายรายด้วย

3) ความสำคัญต่อผู้บริโภค การค้าส่งนั้นมีส่วนช่วยให้ผู้บริโภคได้รับสินค้าหรือบริการได้อย่างรวดเร็วและทั่วถึงในพื้นที่กว้างขวาง มีส่วนช่วยให้ผู้บริโภคได้รับความเป็นธรรมในการหาซื้อสินค้าเพื่อการอุปโภคบริโภค ทำให้ผู้บริโภคมีความสะดวกในการเลือกซื้อสินค้าจากผู้บริโภค มีสินค้าหลากหลายให้ผู้บริโภคได้เลือกซื้ออย่างเพียงพอต่อความต้องการของผู้บริโภค อีก

²⁴ วัชรารักษ์ ชิว โสภิชฐ. *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]

ทั้งยังทำให้ผู้บริโภครู้สึกได้เลือกสินค้าที่ค่อนข้างมีคุณภาพเนื่องจากผ่านการคัดเลือกสินค้ามาจากทั้งผู้ค้าส่งและผู้ค้าปลีกแล้ว

2.1.1.2.3 หน้าที่ของผู้ประกอบการในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภคสินค้าหรือการบริการ ทำการจัดเก็บเฉพาะมูลค่าที่เพิ่มขึ้นเท่านั้น ผู้ประกอบการจดทะเบียน (Registered person) หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษี (Taxable person) เป็นบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากการประกอบธุรกิจที่อยู่ภายใต้บังคับตามหลักเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงผู้ที่คาดว่าจะมีรายรับเนื่องจากการประกอบธุรกิจเกินเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดในเรื่องของมูลค่าฐานภาษีผู้ประกอบการจะต้องทำการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มบังคับกับผู้ประกอบการที่ประกอบธุรกิจเป็นปกติและมีมูลค่าของการขายสินค้าหรือบริการเข้าหลักเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดภายในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง โดยคิดคำนวณจากมูลค่าของการขายสินค้าหรือบริการทั้งหมดของธุรกิจ²⁵ โดยมีหน้าที่ต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1) หน้าที่ออกใบกำกับภาษี

เมื่อกิจการมีรายได้เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี จากการประกอบกิจการ ผู้ประกอบการมีหน้าที่ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับกรมสรรพากรภายใน 30 วัน นับตั้งแต่วันที่กิจการมีรายได้เกิน 1.8 ล้านบาท ผู้มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีจึงได้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ใบกำกับภาษีถือเป็นเอกสารหลักฐานทางภาษีมูลค่าเพิ่มที่สำคัญซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่จะต้องจัดทำและนำส่งใบกำกับภาษีนั้นให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการทุกครั้งที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการ ใบกำกับภาษีแสดงถึงมูลค่าของสินค้าหรือค่าบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ทำการเรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากการสินค้าหรือให้บริการกับผู้บริโภคในแต่ละครั้ง²⁶

2) หน้าที่จัดทำรายงานตามที่กฎหมายกำหนด²⁷

เมื่อกิจการได้ทำการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้ประกอบการมีหน้าที่ที่จะต้องยื่นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) พร้อมกับแนบเอกสารหลักฐานที่สำคัญ เอกสารที่ขาดไม่ได้คือรายงานภาษีซื้อและภาษีขาย และเมื่อมีภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการจะต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

²⁵ ประทีป สลิอ่อน. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 2. หน้า 17.

²⁶ ธนัญญา ธนะโสธร. (2562). *ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม*. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 16.

²⁷ รายงานภาษีซื้อภาษีขาย คืออะไร จำเป็นต้องจำจริงหรือไม่. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <https://inflowaccount.co.th/sales-tax-input-report/> [2566, 20 กรกฎาคม]

ด้วย ทั้งนี้ วิธีในการจัดทำรายงานภาษีซื้อและภาษีขาย สามารถกระทำได้โดยการรวบรวมเอกสาร ใบกำกับภาษีซื้อตัวจริงและสำเนาใบกำกับภาษีขายในแต่ละเดือน นำมาทำรายงานภาษีซื้อและภาษีขาย รายงานภาษีซื้อและภาษีขาย เป็นรายละเอียดของภาษีซื้อและภาษีขายที่เกิดขึ้นในรอบเดือนๆ นั้น จัดทำรายงานเพื่อนำส่งควบคู่กับเอกสาร ภ.พ.30 ซึ่งผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากจะมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อหรือผู้รับบริการและออกใบกำกับภาษีแล้ว ยังต้องจัดทำรายงานภาษีซื้อภาษีขายด้วย ซึ่งสามารถอธิบายแยกย่อยได้ดังนี้

(1) รายงานภาษีซื้อ คือ รายงานที่ผู้ประกอบการจัดทำขึ้นเพื่อบันทึกรายละเอียดรายการภาษีซื้อ เพื่อแสดงถึงมูลค่าของสินค้าหรือบริการและภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ทำการซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่น โดยรายงานภาษีซื้อต้องมีรายการและข้อความตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ภาษีซื้อเกิดขึ้นในเดือนใดให้บันทึกเป็นรายการภาษีซื้อในเดือนนั้น โดยพิจารณาจากวันที่ที่ปรากฏในใบกำกับภาษีที่ได้รับจากผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่น แต่ถ้าหากภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในเดือนนั้นๆ ไม่ได้นำไปลงในรายงานภาษีของเดือนนั้น เนื่องจากมีเหตุจำเป็นตามที่อธิบดีกำหนดให้มีสิทธิ์ที่จะนำไปลงรายงานภาษีซื้อของเดือนถัดไปได้แต่ต้องไม่เกิน 6 เดือน นับแต่เดือนถัดจากเดือนที่ทำการออกใบกำกับภาษีซื้อ

รายการภาษีซื้อ ที่จะสามารถนำมาลงในรายงานภาษีซื้อได้นั้น จะต้องเป็นรายการซื้อที่มีหลักฐานใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้หรือใบเสร็จรับเงินอื่นใดตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น ซึ่งการลงรายการเพิ่มและลดยอดภาษีซื้อ ได้แก่ ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากการ

- การซื้อหรือการนำเข้าซึ่งสินค้าหรือวัตถุดิบ
- การซื้อหรือเช่าซื้อ หรือนำเข้าซึ่งทรัพย์สิน
- การรับฝากขายสินค้า
- การรับบริการหรือการจ่ายค่าใช้จ่ายต่าง ๆ
- การเพิ่มราคาสินค้าหรือบริการ

ภ.พ.36 เนื่องจากจ่ายบริการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในประเทศไทย หรือรับโอนสินค้าหรือการที่เคยได้สิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0

และการลงรายการเพื่อลดภาษีซื้อให้ลดลงที่เกิดขึ้นจากการ

- การส่งคืนสินค้าหรือยกเลิกสัญญาการให้บริการ
- การลดราคาสินค้าหรือค่าบริการที่ผิดข้อกำหนดที่ตกลงกัน

รูปแบบของรายงานภาษีซื้อที่กรมสรรพากรกำหนดจำเป็นต้องมีรายละเอียดในรายงานและต้องประกอบไปด้วยองค์ประกอบดังต่อไปนี้

- ชื่อที่แสดงว่าเป็นรายงานภาษีซื้อ
- เดือนภาษีและปีภาษี
- ชื่อสถานประกอบการและเลขประจำตัวผู้เสียภาษี
- ที่อยู่ของสถานประกอบการตามที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- สำนักงานใหญ่หรือสาขาที่ยื่นรายงานภาษีซื้อ
- รายละเอียดของใบกำกับภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในเดือนภาษีนั้น ได้แก่ วัน-เดือน-ปี เลขที่ใบกำกับภาษี ชื่อผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีของผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ สำนักงานใหญ่หรือสาขาของผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ มูลค่าสินค้าหรือบริการ และจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) รายงานภาษีขาย คือ รายงานที่กิจการจัดทำขึ้นเพื่อบันทึกรายละเอียดรายการภาษีจากการขายสินค้าหรือให้บริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อแสดงถึงมูลค่าของสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ออกใบกำกับภาษีจากการขายสินค้าหรือให้บริการ โดยรายงานภาษีขายต้องมีรายการและข้อความตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ภาษีขายที่เกิดขึ้นจากการขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนใด กิจการต้องทำการลงบันทึกรายการตามหลักฐานสำเนาใบกำกับภาษีขายที่ออกให้ลูกค้าในเดือนๆนั้น โดยพิจารณาจากวันที่ที่ปรากฏในสำเนาใบกำกับภาษีขายที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มออกให้แก่ลูกค้า

รายการภาษีขาย ที่จะต้องนำไปลงในรายงานภาษีขายในเดือนถัดไปที่มีรายการเกิดขึ้น รายการภาษีขายเพิ่มสูงหรือลดลง ได้แก่ ภาษีขายที่เกิดขึ้นเนื่องจาก

- การขายสินค้าหรือให้บริการในประเทศไทย (กรณีการส่งออกภาษีขาย = 0)
- การให้เช่าซื้อ
- การส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย (ขายฝาก)
- การนำสินค้าหรือบริการไปใช้เพื่อการอื่นใด ที่ไม่ใช่เพื่อการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
- หนี้สูญที่ได้รับคืน
- มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ
- มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการ ณ วันเลิกกิจการ แต่ไม่รวมถึงสินค้าคงเหลือและทรัพย์สินของผู้ประกอบการที่ได้ควมรวมเข้าด้วยกัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน

และการลงรายการลดภาษีขายเกิดขึ้นจากการ

- การรับคืนสินค้าที่ชำรุดบกพร่อง ไม่ตรงตามตัวอย่างหรือที่เสนอขาย
- การลดราคาสินค้าหรือค่าบริการซึ่งผิดข้อกำหนดที่ตกลงกัน
- หนี้สูญที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของกฎหมาย

รูปแบบของรายงานภาษีขายที่กรมสรรพากรกำหนดจำเป็นต้องมีรายละเอียดในรายงานและต้องประกอบไปด้วยองค์ประกอบดังต่อไปนี้

- ชื่อที่แสดงว่าเป็นรายงานภาษีขาย
- เดือนภาษีและปีภาษี
- ชื่อสถานประกอบการและเลขประจำตัวผู้เสียภาษี
- ที่อยู่ของสถานประกอบการตามที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- ที่อยู่ของสถานประกอบการตามที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- สำนักงานใหญ่หรือสาขาที่ยื่นรายงานภาษีขาย
- รายละเอียดของใบกำกับภาษีขายที่เกิดขึ้นในเดือนภาษีนั้น ได้แก่ วัน-เดือน-ปี เลขที่ใบกำกับภาษี ชื่อผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ สำนักงานใหญ่หรือสาขาของผู้ขายสินค้าหรือผู้รับบริการ มูลค่าสินค้าหรือบริการ และจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่ม

(3) รายงานสินค้าและวัตถุดิบ²⁸

เป็นแบบรายงานที่กำหนดให้ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจัดทำขึ้นเพื่อแสดงจำนวนของสินค้าและวัตถุดิบของผู้ประกอบการที่มีอยู่ เนื่องจากการขายสินค้าหรือบริการ ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้ต้องจัดทำรายงานประเภทนี้คือผู้ประกอบการขายสินค้าเท่านั้น การลงรายการในรายงานสินค้าและวัตถุดิบ เป็นไปตามข้อ 9 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร(ฉบับที่ 89) เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ การลงรายการในรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87(3) แห่งประมวลรัษฎากร ให้ทำการลงในรายการตามปริมาณสินค้าและวัตถุดิบที่ได้รับมาและจ่ายไปในความจริง โดยการลงรายการให้มีเอกสารประกอบการลงรายการเป็นใบสำคัญรับหรือจ่ายสินค้าและให้จัดลงรายการภายในสามวันนับแต่วันที่รับมาหรือได้จ่ายไปของสินค้าหรือวัตถุดิบ โดยทำการลงรายการจากการแยกเป็นแต่ละประเภท ชนิด ขนาด หรือลักษณะในทำนองเดียวกันของสินค้าหรือวัตถุดิบนั้นๆ

การลงรายการตามวรรคหนึ่ง ให้ลงเป็นแต่ละรายการของการรับมาหรือจ่ายไปซึ่งสินค้าหรือวัตถุดิบ เว้นแต่กรณีที่มีการจัดทำรายงานแสดงรายละเอียดสินค้า หรือวัตถุดิบที่รับมา

²⁸ เอมศิลป์ ชุตติโชติชวาล. (2561). *การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบง่ายสำหรับกิจการขนาดย่อม*. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 61.

หรือจ่ายไปเป็นรายวัน จะลงเป็นยอดรวมของการรับมาหรือจ่ายไปซึ่งสินค้า หรือวัตถุดิบเป็นรายวันก็ได้

รายงานแสดงรายละเอียดสินค้าหรือวัตถุดิบที่ได้รับมาหรือได้จ่ายไปเป็นรายวัน ตามวรรคหนึ่ง จะต้องมีรายการและข้อความอย่างน้อยดังต่อไปนี้

- วัน เดือน ปี
- ปริมาณสินค้าและวัตถุดิบที่รับมาหรือจ่ายไป
- มูลค่ารวมของสินค้าและวัตถุดิบที่รับมาหรือจ่ายไป

ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบกิจการค้าปลีก ซึ่งสินค้าที่ขายแต่ละประเภทมีหลายชนิด หลายขนาด และควบคุมปริมาณเป็นหน่วยได้ยาก เช่น อะไหล่ วัสดุก่อสร้าง เครื่องเขียน สินค้าอุปโภคบริโภคประจำวัน หรือสินค้าอื่นในลักษณะทำนองเดียวกันผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวจะลงรายการในรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87(3) แห่งประมวลรัษฎากร แตกต่างจากที่กำหนดไว้ในวรรคหนึ่งและวรรคสอง เช่น ลงรายการเป็นกลุ่มของสินค้าก็ให้กระทำได้

3) หน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนอกจากจะมีหน้าที่ในการออกใบกำกับภาษีแล้วยังมีหน้าที่ที่สำคัญอีกประการคือ มีหน้าที่นำส่งภาษีที่ได้ทำการจัดเก็บนั้นต่อหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บ หรือผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการต่อหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บ การยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ผู้เสียภาษีจะต้องมีรายละเอียดเกี่ยวกับภาษีที่ตนได้ทำการจัดเก็บมาเพื่อแสดงถึงจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีจะได้ชำระ ได้แก่ ชื่อ ที่อยู่ และเลขทะเบียนของผู้เสียภาษี และในบางประเทศยังต้องมีรายละเอียดของอัตราภาษีที่ทำการจัดเก็บด้วย ซึ่งในแต่ละรัฐใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่อัตราแตกต่างกัน ผู้เสียภาษีจะต้องทำการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายของแต่ละประเทศได้กำหนดไว้ อย่างเช่น กฎหมายภาษีของประเทศแถบแอฟริกาตะวันตกกำหนดให้ทำการยื่นแบบแสดงรายการในทุก 1 เดือน หรือกฎหมายภาษีของประเทศเนเธอร์แลนด์และสหราชอาณาจักรกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการทุก 3 เดือน หรือกฎหมายภาษีของประเทศสวีเดนกำหนดให้ทำการยื่นแบบแสดงรายการทุก 2 เดือน เป็นต้น ซึ่งกฎหมายภาษีของแต่ละประเทศมีการกำหนดระยะเวลายื่นแบบแสดงรายการที่แตกต่างกันออกไป ขึ้นอยู่กับลักษณะและขนาดของผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีเป็นสำคัญ²⁹

²⁹ ธัญญา ธาระโสธร. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 26. หน้า 17.

ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่³⁰

(1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 หรือผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 โดยคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี

(2) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 โดยคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากยอดขายสินค้าหรือบริการก่อนหักรายจ่ายใดๆ ในแต่ละเดือนภาษี

ทั้งนี้ ไม่ว่าผู้ประกอบการดังกล่าวจะประกอบการในรูปแบบของบุคคลธรรมดา คณะบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ กองมรดก บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล องค์การของรัฐบาล หรือนิติบุคคลในรูปแบบใดก็ตาม

ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม

1) ผู้จ่ายเงินเมื่อจ่ายเงินค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการให้แก่

- ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรและได้เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักร เป็นการชั่วคราว และไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราว หรือ

- ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร หรือ

- ผู้ประกอบการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

2) ผู้รับโอนสินค้าหรือผู้รับโอนสิทธิในบริการ ที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ได้แก่ การรับโอนสินค้าหรือรับโอนสิทธิในบริการที่ได้มีการขายหรือการให้บริการกับองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล ทั้งนี้ เฉพาะการขายสินค้า หรือการให้บริการดังกล่าวที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

3) ผู้ทอดตลาด ซึ่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียน

2.1.3 ที่มาของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภค ได้รับแนวความคิดจากนักวิชาการสองท่านในช่วงต้นศตวรรษที่ 20 สำหรับวิลเฮล์ม ฟอน ซีเมนส์ (Wilhelm Von Siemens) นักธุรกิจชาวเยอรมัน ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นวิธีการแก้ปัญหาที่ต่อเนื่องกันซึ่งเกิดขึ้นจากการใช้ภาษีมูลค่าการซื้อขายขั้นต้นและภาษีการขาย สำหรับโทมัส เอส. อัดัมส์ (Thomas S. Adam) ชาวอเมริกัน

³⁰ DALLUS. การยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: http://www.dallus.co.th/Information/information02_01_11_th.html [2566, 24 กรกฎาคม]

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรูปแบบที่ดีกว่าของภาษีเงินได้นิติบุคคล ในทางปฏิบัติ รัฐบาลได้นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้เป็นภาษีการขายที่ปรับปรุงแล้วเป็นส่วนใหญ่ ตัวอย่างเช่น ประเทศในยุโรปส่วนใหญ่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อลดหรือขจัดภาษีการขายอื่นๆ ประเทศเหล่านี้ยังคงรักษาภาษีเงินได้นิติบุคคลแยกต่างหาก หลายประเทศในยุโรปประกาศใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในปี 1960 และ 1970 ประเทศอื่นๆ ประกาศใช้ในทศวรรษที่ 1980 และหลังจากนั้น Sijbren Cnossen ผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีมูลค่าเพิ่มชั้นนำจากมหาวิทยาลัยมาสทริชต์ในเนเธอร์แลนด์ เรียกการแพร่กระจายว่าเป็น "เหตุการณ์ที่สำคัญที่สุดในการวิวัฒนาการของโครงสร้างภาษีในช่วงครึ่งหลังของศตวรรษที่ 20"³¹

ภาษีมูลค่าเพิ่ม เริ่มจากการนำมาใช้เพื่อการพยายามแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีในขณะนั้น เนื่องจากระบบภาษีเดิมก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษีการขายหรือภาษีการค้าและบริการภายในประเทศของกลุ่มประชาคมยุโรป ภาษีชนิดนี้ทำการจัดเก็บจากผู้ขายสินค้าและผู้ให้บริการและผู้นำเข้าสินค้า เป็นการจัดเก็บเฉพาะส่วนที่เป็นมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิต การจำหน่ายหรือให้บริการ คลอบคลุมทุกขั้นตอนของกระบวนการผลิตไปจนถึงการจำหน่ายสินค้าและบริการการขายปลีกสู่มือผู้บริโภคลำดับสุดท้าย ความคิดเริ่มแรกของภาษีมูลค่าเพิ่ม เกิดจาก ดร.วิลเฮล์ม ฟอน ซิเมนส์ (Dr. Wilhelm Von Siemens) ซึ่งเป็นนักอุตสาหกรรมชาวเยอรมัน ที่แนะนำความคิดในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ตั้งแต่ปี ค.ศ.1918 และ โทมัส เอส อัดัมส์ (Thomas S. Adam) นักเศรษฐศาสตร์ชาวอเมริกัน ซึ่งเป็นอีกคนที่ให้แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในงานเขียนช่วงปี ค.ศ.1910-1921 ต่อมาภาษีมูลค่าเพิ่มเริ่มเป็นที่ปรากฏชัดเจนขึ้นโดยมีผู้นำไปใช้อย่างแพร่หลาย แต่ที่มีหลักฐานเป็นที่ประจักษ์ชัดเจนใน 2 ที่สำคัญ คือ ในยุโรปและประเทศลตินอเมริกา โดยประเทศฝรั่งเศสได้นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้เพื่อการจัดปัญหาความซ้ำซ้อนของภาษีการขาย และมีการเริ่มบังคับใช้ระบบกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างเต็มรูปแบบในระดับชาติเมื่อปี ค.ศ.1954 ในทวีปเอเชียประเทศแรกที่มีการยิบยกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ คือประเทศเกาหลีใต้ เมื่อค.ศ.1977 จากความช่วยเหลือของหน่วยงานกองทุนการเงินระหว่างประเทศ (IMF)³²

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) ได้กลายเป็นรากฐานที่สำคัญของโครงสร้างการจัดเก็บภาษีสมัยใหม่ทั่วโลก รวมถึงสหภาพยุโรปและสหราชอาณาจักร ที่นำมาใช้เพื่อสร้างรายได้และปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีมูลค่าเพิ่มคือภาษีการบริโภคที่เรียกเก็บจากสินค้าและบริการ

³¹ TAX POLICY CENTER. *Briefing Book. What is history of the VAT?*. (Online). Available: <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-history-vat> [2023, July 7]

³² ชาญชัย จิระเดชประไพ. *การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐ*. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 10.

จัดเก็บในทุกขั้นตอนของการผลิตและจำหน่าย ขึ้นอยู่กับมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิต โดยธุรกิจแต่ละรายจะทำการจัดเก็บภาษีจากผู้บริโภคในนามของรัฐบาล โดยปกติแล้วภาษีมูลค่าเพิ่มจะคิดเป็นเปอร์เซ็นต์ของราคาสุดท้าย และผู้บริโภคปลายทางเป็นผู้รับผิดชอบ ภาษีชนิดนี้ได้รับการออกแบบให้เป็นภาษีแบบกว้างซึ่งใช้กับสินค้าและบริการประเภทต่างๆ และรายได้จากการจัดเก็บภาษีจะส่งมอบให้กับกองทุนของรัฐบาล สำหรับเป็นค่าใช้จ่ายและบริการสาธารณะ ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงถูกใช้กันทั่วโลกเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาลแต่ละประเทศและเป็นวิธีการส่งเสริมความเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

นักเศรษฐศาสตร์ชาวฝรั่งเศสชื่อ Maurice Laure เป็นผู้เสนอแนวคิดภาษีมูลค่าเพิ่มในช่วงกลางปี ค.ศ.1950 จนถึงต้นปี ค.ศ.1960 ที่สหภาพยุโรปได้พิจารณาการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรวมมาใช้ ในรัฐสมาชิกอย่างจริงจัง เป้าหมายคือเพื่อให้นโยบายการจัดเก็บภาษีสอดคล้องกันและขจัดอุปสรรคทางการค้าภายในประชาคมเศรษฐกิจยุโรป (EEC) ที่จัดตั้งขึ้นใหม่ ต่อมาในปี ค.ศ. 1967 คณะกรรมาธิการของยุโรปได้เสนอระบบภาษีมูลค่าเพิ่มร่วมกันทั่วทั้ง EEC และฝรั่งเศสได้กลายเป็นประเทศแรกที่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแทนภาษีการบริโภคที่มีอยู่ ไม่นานหลังจากนั้นประเทศอื่นๆ ในยุโรปก็ได้ตระหนักถึงประโยชน์ของภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งนำไปสู่การปรับใช้อย่างค่อยเป็นค่อยไปทั่วทั้งทวีป หลังจากการหารือและการเจรจาหลายปี EEC ได้นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้เป็นส่วนหนึ่งของคำสั่งอย่างเป็นทางการในปี ค.ศ.1977 คำสั่งดังกล่าวได้กำหนดกรอบการทำงานสำหรับกฎหมายและขั้นตอนของภาษีมูลค่าเพิ่มที่สอดคล้องกันระหว่างประเทศสมาชิก เพื่อให้มั่นใจว่าการบังคับใช้และการจัดการภาษีมีความสอดคล้องกัน เมื่อเวลาผ่านไป สหภาพยุโรปได้ทำการแก้ไขเพิ่มเติมและปรับแต่งระบบภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านคำสั่งที่ตามมา สหราชอาณาจักรใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในวันที่ 1 มกราคม ค.ศ.1973 หลังจากเข้าสู่ประชาคมเศรษฐกิจยุโรป (EEC) การแนะนำภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผลมาจากความมุ่งมั่นของสหราชอาณาจักรในการปรับนโยบายภาษีให้สอดคล้องกันกับประเทศสมาชิก EEC อื่นๆ จุดประสงค์หลักคือเพื่อแทนที่ภาษีซื้อและทำให้สหราชอาณาจักรสอดคล้องกับตลาดร่วมของยุโรปที่เกิดขึ้นใหม่ เมื่อวันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 1973 สหราชอาณาจักรได้นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยมีสามอัตรามาใช้ โดยมีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมาตรฐานที่ 25% และลดอัตราที่ 15% และ 10%³³

คาร์ล ซัมเมอร์ โชป (Carl Summer, Shoup) นักเศรษฐศาสตร์และผู้เชี่ยวชาญด้านการเงินสาธารณะชาวอเมริกัน ผู้ที่ได้รับการระบุว่า เป็นบิดาแห่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้กล่าวว่า “ ประวัติศาสตร์การคลังของโลกไม่เคยปรากฏมาก่อนว่า มีภาษีใดที่แพร่หลายรวดเร็วเท่ากับภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้แต่

³³ taxually. *A Brief History of VAT.* (Online). Available: <https://www.taxually.com/blog/brief-history-of-vat>

ภาษีเงินได้ก็ยังคงแพร่หลายได้ไม่รวดเร็วเท่าภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเทศที่ยังมิได้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงหันมาสนใจเอาภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้อย่างจริงจัง " ³⁴

ประเทศไทยได้นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเข้ามาจัดเก็บแทนภาษีการค้า เมื่อวันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2535 ซึ่งภาษีการค้ามีการจัดเก็บมาตั้งแต่ปี พ.ศ.2475 ระบบภาษีการค้าเดิมมีผลกระทบต่อเศรษฐกิจเป็นจำนวนมากคือก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนของการจ่ายภาษีในแต่ละขั้นตอนตั้งแต่กระบวนการผลิตไปจนถึงการขายปลีก ทำให้เกิดปัญหาภาษีคงค้างสะสมส่งผลกระทบต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นจำนวนมาก ทั้งระบบภาษีการค้าเดิมมีความหลากหลายทางโครงสร้างภาษีไม่เป็นที่เหมาะสมต่อการขยายตัวของเศรษฐกิจ ทั้งยังภาษีการค้ายังไม่เอื้ออำนวยต่อการพัฒนาของระบบเศรษฐกิจในอนาคต ความต้องการเปลี่ยนแปลงระบบภาษีของทางการ ยังสืบเนื่องมาจากเหตุผลทางด้านภาษีอากรอีกด้วย กล่าวคือ ความสามารถในการหารายได้ของรัฐผ่านเครื่องมือทางภาษีการค้าและภาษีศุลกากรได้ลดน้อยลงเป็นลำดับ ด้วยเหตุผลดังกล่าว กระทรวงการคลัง จึงได้พิจารณาเสนอให้ยกเลิกภาษีการค้าและนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเข้ามาใช้แทน โดยภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีอัตราเดียวที่ใช้กับสินค้าและบริการทุกชนิด³⁵

2.1.4 วิวัฒนาการของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม³⁶

การวิวัฒนาการของการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยเริ่มจากการจัดเก็บภาษีอากรในสมัยสุโขทัย เป็นภาษีที่เก็บจากสัตว์และสิ่งของที่นำเข้ามาจำหน่าย โดยวิธีเก็บจังกอบในสมัยนั้นจะเก็บในอัตรา 10 ซัก 1 และการเก็บภาษีนั้นมิได้เก็บเป็นตัวแทนเงินเสมอไป คืออาจเก็บจากสิ่งของแทนตัวแทนแล้วแต่จะเก็บอย่างไรก็ได้สะดวก เพราะในสมัยนั้นวัตถุที่ใช้แทนเงินตรายังไม่สมบูรณ์ ในยุคสมัยนั้น ในการจัดเก็บจังกอบรัฐบาลจะตั้งเป็นสถานที่คอยดักเก็บในสถานที่ที่สะดวก โดยสถานที่เก็บจังกอบ เรียกว่า ขนอน ทั้งนี้ขนอนจะเป็นที่คอยเก็บจังกอบสินค้าทั่วไป ไม่เฉพาะเพียงการนำเข้าและขนออกนอกราชอาณาจักรเท่านั้นเพราะมีทั้งขนอนบก ขนอนน้ำ ขนอนชั้นนอก ขนอนชั้นใน ขนอนตลาด เป็นต้น

การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยกรุงศรีอยุธยา ในสมัยกรุงศรีอยุธยาได้มีการจารึกในประวัติศาสตร์ว่า เป็นยุคที่มีการจัดเก็บภาษีอากรรุ่งเรืองมาก การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยกรุงศรีอยุธยา หรือที่เรียกกันในสมัยนั้นว่า ส่วยสาอากร ได้มีการแบ่งการจัดเก็บออกเป็น 4 ประเภท คือ

³⁴ วินัย วิทวัสการเวช. (2534). *ทัศนคติของผู้ประกอบการต่อระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม*. สารนิพนธ์หลักสูตรรัฐศาสตรมหาบัณฑิต สาขาบริหารรัฐกิจ, คณะรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 30.

³⁵ TANGTRONGCHIT SCHOOL. TAXACC. *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม*. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <https://sites.google.com/a/ttc.ac.th/taxacc/1-khwam-ru-thawpi-keiyw-kab-phasi-mulkha-pheim/12> [2566, 7 กรกฎาคม]

³⁶ ภาษีอากร. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <http://taxation18.blogspot.com/> [2566, 28 พฤษภาคม]

จังกอบ อากร ส่วย และฤชา จังกอบหรือเรียกอีกอย่างคือจกอบ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการชักส่วนของสินค้าที่นำเข้ามาจำหน่าย อากร เป็นภาษีที่ทำการจัดเก็บจากผลประโยชน์ที่ประชาชนทำมาหาได้ เช่น การทำนา การทำไร่ การทำสวน เป็นต้น อากรชนิดนี้อาจทำการจัดเก็บในรูปแบบของเงินตราหรือเป็นสิ่งของ ส่วย เป็นลักษณะของภาษีที่อยู่อาศัยโดยรัฐเรียกเองเออเองจากการปกครองหรืออยู่ในความคุ้มครองเป็นคำตอบแทนที่ได้ทำการปกครองหรือคุ้มครอง ฤชา เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากการได้รับประโยชน์จากหน่วยงานของรัฐ เช่น เมื่อมีการขอโฉนดตราสารจะต้องเสียค่าฤชาให้แก่การที่รัฐกระทำการให้เพื่อเป็นค่าธรรมเนียม³⁷

การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยกรุงธนบุรีและสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้น ในสมัยพระเจ้ากรุงธนบุรีจนถึงตอนต้นรัชกาลที่ 1 ถึง รัชกาลที่ 2 แห่งกรุงรัตนโกสินทร์และในสมัยรัชกาลที่ 3 พระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัว ได้เกิดเหตุกบฏเจ้าอนุวงศ์เวียงจันทน์ รัฐบาลมีความจำเป็นต้องการเงินในราชการมากกว่าแต่ก่อน พระองค์จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้มีการปรับปรุงการจัดเก็บภาษี เป็นผลให้เกิดการจัดเก็บภาษีขึ้นใหม่ 38 ประเภท ทั้งนี้โดยเป็นภาษีที่เก็บจากการพนัน และจากผลผลิตประเภทต่างๆ เป็นต้น³⁸

การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยรัชกาลที่ 4 ในสมัยรัชกาลที่ 4 เริ่มมีชาวต่างชาติเข้ามาติดต่อค้าขายกับประเทศไทยมากขึ้นโดยเฉพาะประเทศอังกฤษ ได้ส่งเซอร์จอห์น เบาริง เป็นราชทูตเชิญพระราชสาส์น เข้ามาขอทำหนังสือสัญญาทางพระราชไมตรีในปีพ.ศ. 2397 ทั้งนี้โดยมีข้อความของสนธิสัญญาทางด้านภาษีที่สำคัญประการหนึ่ง คือ ให้มีการยกเลิกภาษีเบิกร่องหรือภาษีปากเรือที่เก็บตามสัญญาฉบับปี พ.ศ. 2369 โดยให้เก็บภาษีขาเข้าแทนและให้เก็บในอัตราเพียงร้อยละ 3 ของสินค้าเท่านั้น ผลของสัญญาฉบับนี้ได้ทำให้ไทยเป็นฝ่ายเสียเปรียบที่ต้องเลิกเก็บค่าธรรมเนียมสินค้าขาเข้าขาออกอย่างแต่ก่อน ซึ่งในขณะนั้นรัฐบาลไทยจำเป็นต้องยอมทำสนธิสัญญาในลักษณะเดียวกันกับประเทศในแถบยุโรปอีกหลายประเทศ เพราะขณะนั้นประเทศในแถบยุโรปมีกองทัพมาก ดังนั้นเพื่อให้เป็นการคงรักษาประเทศไว้ รัฐบาลจึงจำต้องทำสนธิสัญญาดังกล่าว รวมทั้งรัฐบาลไทยต้องยอมให้นานาประเทศมีการซื้อขายสินค้ากับราษฎรได้อย่างอิสระเสรี ทั้งนี้โดยให้เสียภาษีตามพิกัดอัตราที่กำหนดไว้ในสนธิสัญญาทำให้ผลประโยชน์รายได้ภาษีของรัฐบาลตกต่ำลงเป็นอย่างมาก ทำให้รัฐบาลในขณะนั้นจึงขาดแคลนเงินทุนเพื่อนำมาทำนุบำรุงให้ทันกับความเจริญของบ้านเมือง จึงได้กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีประเภทใหม่ขึ้นอีก 14 ประเภท รวมทั้งได้นำภาษี

³⁷ ภาษีอากร. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <http://taxation18.blogspot.com/> [2566, 28 พฤษภาคม]

³⁸ ภาษีอากร. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <http://taxation18.blogspot.com/> [2566, 28 พฤษภาคม]

เดิมที่เลิกจัดเก็บมาใช้ในการจัดเก็บใหม่ เช่น ภาษีฝิ่น ภาษีสุกร ภาษีปลาสด ภาษีอากรค่าน้ำ เป็นต้น³⁹

การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยรัชกาลที่ 5 ในสมัยรัชกาลที่ 5 เงินภาษีอากรอันเป็นผลประโยชน์ส่วนรวม มีการจัดเก็บอย่างไม่เป็นระเบียบกระจัดกระจายรั่วไหลไปมากมาย ในปี พ.ศ. 2416 จึงได้ตราพระราชบัญญัติสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์ จุลศักราช 1235 และได้โปรดเกล้าตั้งหอรัษฎากรพิพัฒน์ขึ้น เพื่อเป็นสำนักงานกลางสำหรับเก็บเงินผลประโยชน์รายได้ภาษีอากรของแผ่นดินมารวมไว้ในที่แห่งเดียว มิให้แยกย้ายกระจัดกระจายอยู่ตามหน่วยงานต่างๆ ดังที่เคยเป็นมาแต่ก่อน โดยให้หน่วยงานราชการทุกแห่งนำส่งเงินผลประโยชน์เข้าสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์เป็นรายได้แผ่นดิน ให้มีพนักงานบัญชีกลางสำหรับรวบรวมบัญชีผลประโยชน์แผ่นดินและตรวจตราการเก็บภาษีอากรของหน่วยงานต่าง ๆ ให้เป็นไปอย่างรัดกุม ไม่รั่วไหลดังแต่ก่อน ซึ่งนับเป็นต้นกำเนิดของกระทรวงการคลังในปัจจุบัน⁴⁰

การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยรัชกาลที่ 7 เป็นต้นมาจนถึงปัจจุบัน เดิมในตอนต้นรัชกาลที่ 7 การจัดเก็บภาษีอากรยังคงคล้ายคลึงกับในสมัยก่อน ภายหลังจากที่คณะราษฎร ได้มีการปฏิรูปการปกครองแผ่นดิน ในปี พ.ศ. 2475 ได้มีการออกพระราชบัญญัติในการจัดเก็บภาษีขึ้นใหม่ ดังนี้⁴¹

- 1) พระราชบัญญัติภาษีเงินเดือน พ.ศ. 2475
- 2) พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475
- 3) พระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475
- 4) พระราชบัญญัติอากรแสตมป์ พ.ศ. 2475
- 5) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475
- 6) พระราชบัญญัติภาษีการธนาคารและประกันภัย พ.ศ. 2476
- 7) พระราชบัญญัติภาษีอากรมรดกและอากรทางรับมรดก พ.ศ. 2476

ต่อมารัฐบาลในขณะนั้น มีนโยบายนำลัทธิชาตินิยมมาใช้เป็นเครื่องมือในการผลักดันการพัฒนาเศรษฐกิจและได้เน้นให้ประชาชนเห็นความสำคัญของภาษีด้วยการกำหนดให้เป็นหน้าที่ของประชาชนไว้ในรัฐธรรมนูญ รวมทั้งอันตรายที่อาจเกิดขึ้นจากการปล่อยให้กิจกรรมทางเศรษฐกิจตกอยู่ในมือของต่างชาติ รวมทั้งได้มีการวางแนวทางในการจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีของประชาชน

³⁹ ภาษีอากร. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <http://taxation18.blogspot.com/> [2566, 28พฤษภาคม]

⁴⁰ ภาษีอากร. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <http://taxation18.blogspot.com/> [2566, 28พฤษภาคม]

⁴¹ ภาษีอากร. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <http://taxation18.blogspot.com/> [2566, 28พฤษภาคม]

โดยกระทรวงการคลังได้มีการออกพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2482 นับแต่นั้นมา ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงประมวลรัษฎากรหลายครั้ง โดยครั้งสำคัญในปี พ.ศ. 2496 ได้มีประกาศใช้ พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 แก้ไขหลักการจัดเก็บจากเดิมอย่างมากมาย โดยได้ยกเลิกภาษีโรงค้า ภาษีการซื้อข้าว ภาษีการซื้อน้ำตาล ภาษีโรงแรมและภัตตาคาร ภาษีธนาคาร เครดิตฟองซิเอร์ การออมสิน และการประกันภัย และได้จัดเก็บภาษีอากรประเภทใหญ่ ๆ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้า ภาษีป้าย ภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น⁴²

กฎหมายประมวลรัษฎากร ได้ถูกแก้ไขปรับปรุงให้สอดคล้องกับการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศอย่างต่อเนื่อง โดยการปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรนั้น มีทั้งการยกเลิกภาษีที่ไม่เหมาะสม การเพิ่มภาษีประเภทใหม่ขึ้น และการแก้ไขเพิ่มเติมข้อความเดิมให้ทันสมัยและรัดกุมยิ่งขึ้น จนในปัจจุบันมีกฎหมายภาษีอากรและภาษีอากรที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพากร คือ พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 พระราชบัญญัติอากรรังนกอีแอ่น พ.ศ.2482 พระราชบัญญัติเงินได้ปีโตเลียม พ.ศ.2514 เป็นต้น⁴³

2.2 แนวคิด ทฤษฎีและหลักการที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.2.1 แนวคิดพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

“ภาษีมูลค่าเพิ่ม” (Value Added Tax) หรือ VAT เป็นภาษีอากรชนิดหนึ่งซึ่งเป็นเครื่องมือในการหารายได้ของรัฐบาล เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการในทุกขั้นตอนของการผลิตหรือการจำหน่ายหรือการให้บริการ ทั้งที่ผลิตภายในประเทศและนำเข้าจากต่างประเทศ โดยเก็บเฉพาะส่วนที่เป็นมูลค่าที่เพิ่มขึ้น ภาษีมูลค่าเพิ่มมีการนำไปใช้อย่างแพร่หลายทั้งในประเทศที่กำลังพัฒนาและประเทศที่มีการพัฒนาแล้ว ทั้งในระดับท้องถิ่น (Local) ระดับประเทศ (National) หรือระดับเหนือรัฐ (Supranational) เช่น ในสหภาพยุโรป บางประเทศก็ใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้ชื่อสินค้าและบริการ (Goods and Service Tax) เช่น ประเทศออสเตรเลีย⁴⁴ เป็นต้น

เพื่อศึกษาลักษณะของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้เหมาะสมกับสภาพความเป็นอยู่ของประเทศไทย ต้องพิจารณาจากข้อมูลที่เกี่ยวข้อง เช่น หลักภาษีที่ดีนั้นควรมีลักษณะอย่างไรและภาษีมูลค่าเพิ่มควรเป็นลักษณะแบบไหน ประกอบกับมีรูปแบบอย่างไร เพื่อเป็นการเปรียบเทียบกับ

⁴² ภาษีอากร. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <http://taxation18.blogspot.com/> [2566, 28พฤษภาคม]

⁴³ ภาษีอากร. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <http://taxation18.blogspot.com/> [2566, 28พฤษภาคม]

⁴⁴ ประทีป สลิอ่อน. อ่างแล้วเชิงอรธที่ 2. หน้า 12.

สภาพทั่วไปของประเทศไทยและลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ประเทศไทยใช้อยู่ในปัจจุบัน โดยการศึกษาประเด็นต่าง ๆ ข้างต้น ผู้วิจัยจึงศึกษาเปรียบเทียบจากแนวคิดหลายอย่าง ดังต่อไปนี้

Seligman ได้ให้คำจำกัดความไว้ว่า ระบบภาษีอากรที่ดี ควรเป็นการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อเข้าสู่การคลังของประเทศและนำภาษีที่เก็บได้นั้นไปพัฒนาในด้านต่างๆของประเทศ ซึ่งในการนำไปปฏิบัติต้องคำนึงถึงผลประโยชน์ต่อประชาชน ความเป็นธรรม เท่าเทียมกันและประหยัดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติให้น้อยที่สุด⁴⁵

สุรเชษฐ์ ชิระมณี ได้ให้คำจำกัดความเรื่องภาษีอากรไว้เป็น 2 แนวทางด้วยกัน แนวทางที่ 1 ภาษีอากรเป็นภาษีที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บเอาจากสิ่งของจากประชาชนเพื่อนำไปเป็นค่าใช้จ่ายส่วนรวม ผู้ถูกบังคับจัดเก็บไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรง แต่จะได้รับผลประโยชน์ตอบแทนทางอ้อม แนวทางที่ 2 มีลักษณะเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรของภาคเอกชนไปสู่ของภาครัฐ⁴⁶

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม ได้ให้คำจำกัดความไว้ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการจัดเก็บจากประชาชนและนำไปใช้เพื่อผลประโยชน์ภายในประเทศ ซึ่งมีลักษณะสำคัญ คือ จัดเก็บในรูปแบบของรายได้หรือสิ่งของ หรือจากผลประโยชน์ หรือบริการจากประชาชน และภาษีที่ทำการจัดเก็บมานั้นต้องนำไปใช้เพื่อพัฒนาสังคมส่วนรวมภายในประเทศ องค์ประกอบหลักของระบบภาษีอากร คือ ต้องมีการบริหารจัดการภาษีอากรอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งอ้างหลักเกณฑ์ไว้ 2 ข้อ คือ ประชาชนภายในประเทศที่อยู่ได้ข้อบังคับต้องเสียสละรายได้ของตนเองให้กับรัฐเพื่อผลประโยชน์ในทางเศรษฐกิจเพื่อให้ประเทศได้มีการพัฒนา และภาษีที่ประชาชนสละนั้นจะต้องมีความชัดเจนในเรื่องเวลาและสถานที่ที่สะดวก และทำให้เกิดภาระแก่ประชาชนน้อยที่สุดแต่ทำให้รัฐได้รับรายได้มากที่สุด ส่วนอีกหลักเกณฑ์ คือ การจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีความแน่นอน ประหยัด ความเสมอภาค การยอมรับ ความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ และภาษีควรมีความยืดหยุ่น⁴⁷

R.A.Musgrave and P.B.Musgrave ได้ให้แนวคิดเกี่ยวกับฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยได้แบ่งฐานภาษีมูลค่าเพิ่มเป็น 3 แบบ⁴⁸ คือ

⁴⁵ จูไรรัตน์ คุรุฑคำ. (2558). *ปัจจัยที่มีผลต่อการใช้เครื่องมือการบริหารจัดเก็บภาษีอากรในรูปแบบการยื่นแบบและชำระภาษีออนไลน์ (E-FILING) ของกลุ่มภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา*. สารนิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. หน้า 7.

⁴⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 7.

⁴⁷ จูไรรัตน์ คุรุฑคำ. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 45. หน้า 7.

⁴⁸ ปัทมาวดี รักษาแก้ว. (2549). *ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์เศรษฐศาสตรมหาบัณฑิต คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง. หน้า 15 – 16.

1) แบบผลิตภัณฑ์ประชาชาติเบื้องต้น (GNP type) เป็นการจัดเก็บภาษีการค้าจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากสินค้าและบริการทุกชนิด ทุกๆทอดของการสินค้าจนกว่าจะถึงมือผู้บริโภค มูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้น (value-added) ก็คือรายรับหักต้นทุน ดังนั้น ฐานภาษีที่ทำให้เกิดรายได้จึงเกิดจากค่าจ้าง ค่าเช่า ดอกเบี้ย กำไร และค่าเสื่อมราคา รวมทั้งหมด เรียกได้ว่าเป็นผลิตภัณฑ์ประชาชาติเบื้องต้น (Gross National Product-GNP)

2) แบบรายได้ประชาชาติสุทธิ (NNP type) เป็นการจัดเก็บภาษีการค้าจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากการขายผลิตผลสุทธิ (net product) ของการขายสินค้าและบริการทุกชนิด หรือมูลค่าเพิ่มสุทธิของหน่วยเศรษฐกิจ ก็คือรายรับหักด้วยต้นทุนที่เข้ามา ต้นทุนที่เพิ่ม และค่าเสื่อมราคาในการใช้สินค้าทุน

3) แบบรายจ่ายเพื่อการบริโภค (consumption type) เป็นการจัดเก็บภาษีการค้าจากรายรับหักต้นทุนที่เข้ามาเฉพาะมูลค่าที่เพิ่มขึ้น ดังนั้น ต้นทุนที่เพิ่มเข้าไปและรายจ่ายต่างๆที่เกิดขึ้นจากการใช้เครื่องมือในการผลิตสินค้าทุกๆขั้นตอนหรือฐานภาษีการขายเท่ากับฐานภาษีต้นทุน ของสินค้าที่ขายในทอดสุดท้าย รวมเข้ากับกำไรของสินค้าทอดสุดท้าย ทำให้ภาระภาษีตกแก่ผู้บริโภค

Mackenzie ได้ให้แนวคิดเกี่ยวกับฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ไว้ว่า การจะพิจารณาฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้องพิจารณาจากมูลค่าของการขายสินค้าทั้งระบบเศรษฐกิจ แต่เนื่องจากระบบเศรษฐกิจแต่ละประเภทมีวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกันออกไปตามลักษณะของการประกอบการ การผลิต การจำหน่าย และลักษณะสินค้าบางประเภทได้รับยกเว้นภาษี Mackenzie จึงได้ศึกษาเกี่ยวกับการประมาณค่าของฐานภาษีมูลค่าเพิ่มกับประเทศที่กำลังมีการพัฒนา โดยศึกษาถึงส่วนของการยกเว้นภาษีสินค้าขั้นพื้นฐานเป็นหลัก เช่น สินค้าทางการเกษตรกรรม โดยฐานภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดจากสินค้าขั้นกลางและขั้นสุดท้ายของการผลิตทั้งภายในประเทศและสินค้านำเข้าจากต่างประเทศ จึงได้ข้อสรุปว่า ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ได้เกิดจากการจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 0 ของสินค้าส่งออก และไม่ได้เกิดจากสินค้าทุนที่มีสิทธิเครดิตภาษีได้ภายหลังการบริโภค ดังนั้น ฐานของภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นมูลค่าจากการขายสินค้าขั้นสุดท้ายของผู้บริโภคและบริการ คำนวณได้จากมูลค่าการขายในธุรกิจทั้งหมดของสินค้าขั้นกลางและขั้นสุดท้าย⁴⁹

Seligman ได้ให้คำจำกัดความไว้ว่า ระบบภาษีอากรที่ดี ควรเป็นการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อเข้าสู่การคลังของประเทศและนำภาษีที่เก็บได้นั้นไปพัฒนาในด้านต่างๆของประเทศ ซึ่งในการนำไปปฏิบัติต้องคำนึงถึงผลประโยชน์ต่อประชาชน ความเป็นธรรม เท่าเทียมกันและประหยัดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติให้น้อยที่สุด⁵⁰

⁴⁹ ปีทมาวดี รักษาแก้ว, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 48, หน้า 18

⁵⁰ จูไรรัตน์ ครุฑคำ, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 45, หน้า 7.

สุรเชษฐ์ ชีระมณี ได้ให้คำจำกัดความเรื่องภาษีอากรไว้เป็น 2 แนวทางด้วยกัน แนวทางที่ 1 ภาษีอากรเป็นภาษีที่รัฐบังคับจัดเก็บเอาจากสิ่งของจากประชาชนเพื่อนำไปเป็นค่าใช้จ่ายส่วนรวม ผู้ถูกบังคับจัดเก็บไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรง แต่จะได้รับผลประโยชน์ตอบแทนทางอ้อม แนวทางที่ 2 มีลักษณะเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรของภาคเอกชนไปสู่ของภาครัฐ⁵¹

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม ได้ให้คำจำกัดความไว้ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการจัดเก็บจากประชาชนและนำไปใช้เพื่อผลประโยชน์ภายในประเทศ ซึ่งมีลักษณะสำคัญ คือ จัดเก็บในรูปแบบของรายได้หรือสิ่งของ หรือจากผลประโยชน์ หรือบริการจากประชาชน และภาษีที่ทำการจัดเก็บมานั้นต้องนำไปใช้เพื่อพัฒนาสังคมส่วนรวมภายในประเทศ องค์ประกอบหลักของระบบภาษีอากร คือ ต้องมีการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งอ้างหลักเกณฑ์ไว้ 2 ข้อ คือ ประชาชนภายในประเทศที่อยู่ได้ข้อบังคับต้องเสียสละรายได้ของตนเองให้กับรัฐเพื่อผลประโยชน์ในทางเศรษฐกิจเพื่อให้ประเทศได้มีการพัฒนา และภาษีที่ประชาชนสละนั้นจะต้องมีความชัดเจนในเรื่องเวลาและสถานที่ที่สะดวก และทำให้เกิดภาระแก่ประชาชนน้อยที่สุดแต่ทำให้รัฐได้รับรายได้มากที่สุด ส่วนอีกหลักเกณฑ์ คือ การจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีความแน่นอน ประหยัด ความเสมอภาค การยอมรับ ความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ และภาษีควรมีความยืดหยุ่น⁵²

สาเหตุที่ต้องนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับของแต่ละประเทศมีสาเหตุที่แตกต่างกัน เช่น สาเหตุที่เป็นสมาชิกภาคีของกลุ่มพันธมิตรทางเศรษฐกิจ หรือจัดเก็บตามนโยบายปฏิรูปภาษี หรือเป็นระบบภาษีที่มีการจัดเก็บแบบใหม่ หรือเป็นภาษีที่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจในประเทศของตน หรือพบว่าเป็นระบบภาษีที่มีข้อบกพร่องน้อยไม่ทำให้เกิดภาษีซ้ำซ้อน หรือหลักการของระบบภาษีไม่ซับซ้อนมากเกินไป ซึ่งประเทศไทยก็เป็นประเทศหนึ่งที่นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับแทนระบบภาษีการค้าเนื่องจากภาษีการค้าเป็นระบบภาษีที่มีความซับซ้อนก่อให้เกิดความไม่เป็นกลางแก่ผู้จ่ายภาษีเป็นอย่างมากทั้งทำให้เกิดความซ้ำซ้อนของภาษีที่จ่าย และไม่เป็นที่เหมาะสมสำหรับเศรษฐกิจในขณะนั้น ซึ่งปัญหาที่ประเทศไทยนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนระบบภาษีการค้า มีดังนี้⁵³

1) ภาษีการค้าทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน อันเป็นผลให้ต้นทุนในการผลิตสูงเกินไปและยังเป็นอุปสรรคสำหรับการขยายกิจการของผู้ผลิต เพราะเริ่มมีการจัดเก็บภาษีตั้งแต่

⁵¹ จูไรรัตน์ ครุฑคำ. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 45. หน้า 8.

⁵² จูไรรัตน์ ครุฑคำ. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 45. หน้า 10.

⁵³ จูไรรัตน์ ครุฑคำ. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 45. หน้า 11.

วัตถุดิบที่ทำการผลิต ซึ่งระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีการจัดเก็บจากฐานภาษีเฉพาะส่วนมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากสินค้าเท่านั้น จึงเป็นระบบภาษีที่ช่วยลดปัญหาที่เกิดขึ้นได้

2) ภาษีการค้าทำให้เกิดความไม่เป็นกลางทางเศรษฐกิจ เนื่องจากมีการจำแนกอัตราการจัดเก็บตามประเภทของสินค้าหรือการให้บริการแต่ละอย่างที่แตกต่างกัน ซึ่งขณะนั้นมีอัตราภาษีถึง 21 อัตรา ทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีได้ง่าย จึงทำให้ต้องนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาบังคับใช้เพราะระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีเพียงอัตราเดียวสำหรับสินค้าหรือบริการ ก่อให้เกิดความเป็นกลางทางเศรษฐกิจมากกว่า

3) ภาษีการค้าไม่เอื้ออำนวยต่อการส่งออกสินค้า ถึงแม้จะมีมาตรการยกเว้นภาษีการค้าให้กับสินค้าส่งออกระหว่างประเทศก็ตาม แต่สินค้าที่ผลิตและส่งออกจากผู้ผลิตยังคงมีภาษีการค้าแอบแฝงอยู่ในขณะที่ทำการผลิตตั้งแต่วัตถุดิบด้วยบางส่วน สินค้าที่ส่งออกจากไทยจึงมีราคาสูงกว่าประเทศอื่น ไม่สามารถแข่งขันต่อตลาดโลกได้ แต่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีการเรียกเก็บภาษีสินค้าส่งออก และยังให้สิทธิผู้ประกอบการเรียกคืนภาษีในส่วนของวัตถุดิบที่ทำการผลิตได้ โดยให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 แทนการยกเว้นภาษี ทำให้เป็นที่ยอมรับในระบบการค้าระหว่างประเทศ อีกทั้งทำให้ประเทศคู่ค้าไม่มีข้ออ้างที่จะกีดกันสินค้าจากประเทศไทยได้

4) ภาษีการค้าไม่เอื้ออำนวยต่อการลงทุน เนื่องจากด้วยภาษีการค้ามีการจัดเก็บภาษีทุกขั้นตอนของการผลิตรวมไปถึงต้นทุนอุปกรณ์ในการผลิต แต่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มให้สิทธิประโยชน์ในการขอลดคืนภาษีที่ได้จัดเก็บไปแล้วได้ จึงเป็นระบบภาษีที่เอื้ออำนวยต่อการส่งเสริมการลงทุนมากกว่า

5) ภาษีการค้าเดิมเป็นภาษีที่มีการหลีกเลี่ยงการจ่ายภาษีได้ง่าย เนื่องจากไม่มีหลักฐานการเสียภาษีเพื่อยืนยันแก่ผู้ประกอบการด้วยกัน ส่วนระบบภาษีมูลค่าเพิ่มกำหนดวิธีป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอยู่ในตัวเอง เพราะจะมีหลักฐานอันเป็นที่แน่ชัดสำหรับการเสียภาษีของผู้ประกอบการรายหนึ่งนำไปแสดงเพื่อหักภาษีจากผู้ประกอบการอีกรายหนึ่ง ทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้เข้าสู่ภาครัฐได้อย่างเต็มที่

ในเชิงเศรษฐศาสตร์ การจัดเก็บภาษีเป็นการดึงเอาทรัพยากรที่มีอยู่ในมือประชาชนเข้ามาเป็นของรัฐ จึงถือเป็นตัวช่วยหนึ่งในระบบเศรษฐกิจซึ่งส่งผลให้เศรษฐกิจเสรีไม่อาจหมุนเวียนได้อย่างเต็มที่อย่างไรก็ดี หน้าที่หนึ่งในการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจของรัฐบาลก็คือการจัดสรรการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งการเก็บภาษีเป็นเครื่องมือของรัฐบาลในการแบ่งสรรทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดเพื่อผลิตสินค้าและบริการต่างๆ ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงแทรกแซงกลไกการตลาดหรือกลไกราคาให้สามารถทำหน้าที่ได้อย่างเหมาะสม โดยนำรายได้จากภาษีที่เก็บได้มาจัดสรรเป็นรายจ่ายของภาครัฐหรือรายจ่ายลงทุนภาครัฐ

เพื่อหมุนเวียนในระบบเศรษฐกิจอีกครั้งหนึ่ง ดังนั้น ในอีกมุมหนึ่งจึงอาจถือได้ว่าการเก็บภาษีมีส่วนช่วยให้การขับเคลื่อนเศรษฐกิจให้หมุนเวียนได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น⁵⁴

ภาษีอากรนั้นอาจมีความหมายแตกต่างกันตามแนวคิดในแต่ละยุคแต่ละสมัย ขึ้นอยู่กับหน้าที่และบทบาทของรัฐบาลในการบริหารประเทศในยุคนั้น ๆ ซึ่งอาจแบ่งออกได้เป็น 2 แนวคิด คือ แนวคิดแบบดั้งเดิม และแนวคิดแบบสมัยใหม่⁵⁵

1) แนวความคิดดั้งเดิม

ระบบการจัดเก็บภาษีได้ริเริ่มขึ้นมาตั้งแต่สมัยจักรวรรดิโรมัน ในสมัยนั้นภาษีถือเป็นเครื่องมือที่แสดงถึงอำนาจของรัฐบาล อันได้กำหนดขึ้นโดยอำนาจส่วนกลางของรัฐ เพื่อนำรายได้ไปใช้จ่ายกิจการต่าง ๆ ของรัฐ ซึ่งมีจุดประสงค์หลักอยู่ 2 ประการ คือ เพื่อดำเนินงานขององค์กรต่าง ๆ และเพื่อป้องกันจักรวรรดิโรมัน ในสมัยนั้นประชาชนแต่ละคนมีความเท่าเทียมในทางภาษี โดยถูกจัดเก็บภาษีตามอัตราส่วนของทรัพย์สินที่ตนมี

ในสมัยศตวรรษที่ 13 อำนาจของกษัตริย์ได้ขยายวงกว้างมากขึ้นทำให้รายจ่ายของกษัตริย์มีมากขึ้นไปด้วย ทำให้มีรายรับไม่เป็นที่เพียงพอกับการใช้จ่าย แต่กษัตริย์ยังไม่มีอำนาจพอที่จะบังคับให้เหล่าขุนนางส่งส่วยให้แก่ตนได้ ซึ่งภาษีในยุคนี้จึงอยู่ในรูปแบบของเงินที่ได้รับจากการบริจาคจากเหล่าขุนนาง จนต่อมาในศตวรรษที่ 14 การขอรับบริจาคดังกล่าวเริ่มมีเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ จนบรรดาเหล่าขุนนางและประชาชนเกิดความไม่พอใจทำให้เกิดปัญหาขึ้น ส่งผลให้เกิดหลักความยินยอมของประชาชนในการเสียภาษีแก่กษัตริย์

ในสมัยศตวรรษที่ 17 ได้มีแนวความคิดว่า ภาษีเป็นสิ่งที่ประชาชนเสียให้แก่รัฐเพื่อแลกเปลี่ยนกับความคุ้มครองที่รัฐตอบแทนให้แก่ประชาชน และได้เริ่มขยายและพัฒนามาจนถึงในสมัยศตวรรษที่ 18 และ 19

อดัมสมิธ (Adam Smith) กล่าวว่า “รายจ่ายสาธารณะส่วนใหญ่จะต้องได้รับการสนับสนุนจากเงินภาษีประเภทใดประเภทหนึ่ง ซึ่งประชาชนมอบให้จากเงินได้ส่วนตัวเพื่อให้แก่ผู้ปกครองหรือรัฐ เราเรียกเงินนั้นว่า รายได้สาธารณะ”

มองเตสกีเอร์ (Montesquieu) กล่าวว่า “รายได้ของรัฐนั้นประกอบด้วยเงินแต่ละส่วนที่พลเมืองแต่ละคนมอบให้รัฐจากทรัพย์สินของตนเพื่อได้รับความคุ้มครองจากรัฐ”

⁵⁴ สุมาลี สติชชัยเจริญและคณะ. (2554). *ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้และเศรษฐกิจของประเทศไทย*. รายงานการวิจัย. กรุงเทพฯ: สำนักงานเศรษฐกิจการคลังกระทรวงการคลัง. หน้า 15.

⁵⁵ วิชชุดา นาราทรพย์. (2558). *ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ : ศึกษากรณีการซื้อขายสินค้าที่มีรูปผ่านทางอินเทอร์เน็ตของผู้ประกอบการจดทะเบียนภายในราชอาณาจักร*. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ มงคล มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. หน้า 8.

โทมัสฮอบส์ (Thomas Hobbes) กล่าวว่า “ภาษีอากรมิใช่สิ่งอื่นใด หากแต่เป็นค่าจ้างที่ราษฎรจ่ายให้แก่องค์อธิปัตย์ เพื่อให้้องค์อธิปัตย์ให้ความคุ้มครองและอำนวยสันติสุขแก่ประชาราษฎร์นั่นเอง”

จะเห็นได้ว่า ภาษีอากรในยุคแรกนั้นเป็นภาษีอากรที่มีราคาซึ่งราษฎรเป็นผู้จ่ายเพื่อซื้อความคุ้มครองจากรัฐบาล เมื่อรัฐบาลมีบทบาทเพิ่มขึ้นจากด้านเศรษฐกิจ รัฐบาลจึงไม่ได้มีบทบาทเฉพาะแค่เป็นการป้องกันประเทศและรักษาความสงบภายในประเทศเท่านั้น รัฐบาลยังมีหน้าที่ในการจัดทำบริการสาธารณะอื่น ๆ ด้วย ภาษีจึงไม่ใช่แค่ราคาที่ราษฎรซื้อความคุ้มครองจากรัฐแต่ยังเป็นราคาที่ประชาชนเสียให้แก่รัฐบาลเพื่อนำเงินไปใช้จ่ายเพื่อจัดบริการสาธารณะต่าง ๆ อีกด้วย

2) แนวความคิดสมัยใหม่

มีผู้ให้คำอธิบายของคำว่า ภาษี ไว้หลายท่าน เช่น

พอล – แมรี กอดเม็ธ (Paul – Marie Gaudemet) “ภาษี คือ เงินที่รัฐบังคับจัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะและเพื่อกระจายภาระรายจ่ายดังกล่าวตามกำลังความสามารถในการให้ของพลเมือง”⁵⁶

เอ็ดวิน โรเบิร์ต แอนเดอร์สัน เซลิกแมน (Edwin Robert Anderson Seligman) “ภาษีอากร คือ เงินบริจาคที่ราษฎรถูกบังคับให้เสียแก่รัฐบาลเพื่อนำไปใช้จ่ายในทางที่เป็นประโยชน์แก่สังคมโดยรวม โดยที่มิได้รับประโยชน์เป็นการพิเศษจากการเสียภาษีอากรนั้น”⁵⁷

แกซตัน เจซ (Gaston jeze) “ภาษี คือ เงินที่รัฐเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดา โดยการใช้อำนาจบังคับเป็นการถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทน ทั้งนี้เพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะ”⁵⁸

ไซมอน เจมส์และคริสโตเฟอร์ นอบส์ (S.James and C.Nobes) “ภาษี คือ การเก็บเงินจากประชาชนในลักษณะเป็นการบังคับ โดยที่ประชาชนผู้ถูกเก็บเงินไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรง”⁵⁹

⁵⁶ วิชุดา นาราทรพย์. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 55. หน้า 10.

⁵⁷ วิชุดา นาราทรพย์. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 55. หน้า 10.

⁵⁸ บุศกร เรือศรีจันทร์. (2558). **ปัญหาในทางทฤษฎีเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ กรณีดำเนินการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไรนอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย**. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. หน้า10.

⁵⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 10.

ซีเอ็ม อัลแลน (CM Allan) “ภาษีอากร คือ สิ่งที่เราไหลจากกระแสเงินได้ไปสู่ภาครัฐ เว้นแต่เงินกู้โดยภาครัฐ และเงินที่จ่ายเป็นค่าตอบแทนจำนวนเท่ากับต้นทุนของสินค้าและบริการที่จัดหาโดยภาครัฐ”⁶⁰

ดร.อรัญ ชรรมน โให้คำจำกัดความของภาษีอากรไว้ว่า “ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายการ โดยไม่ได้มีสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้เสียภาษีโดยตรง เพราะฉะนั้น เราจะเห็นได้ว่า ภาษีอากรจะต้องมีลักษณะเป็นการบังคับเก็บ มิได้เป็นไปโดยสมัครใจเช่นเงินบริจาคเพื่อการกุศล และรัฐบาลไม่จำเป็นต้องมีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี”⁶¹

ศาสตราจารย์ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม กล่าวถึงคำนิยามไว้ว่า “ภาษี คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากรายการและนำมาใช้เพื่อประโยชน์สังคมส่วนรวม โดยมีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี”⁶²

จากคำนิยามของภาษีอากรข้างต้น พอสรุปความหมายของภาษีอากรได้ว่า เป็นสิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากประชาชนเพื่อนำไปใช้ให้เกิดประโยชน์แก่สังคมส่วนรวม โดยผู้เสียภาษีอากรไม่ได้ผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรง จึงทำให้เกิดแนวคิดที่ว่า การเสียภาษีอากรเป็นหน้าที่ของประชาชน ซึ่งสรุปได้ ดังนี้

- 1) ภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากประชาชนโดยประชาชนจะสมัครใจหรือไม่ก็ตามก็ต้องมีหน้าที่ในการเสียภาษีอากรแก่รัฐบาล
- 2) ภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐบาลเก็บมาเพื่อนำไปใช้ประโยชน์สาธารณะแก่สังคมส่วนรวม เช่น การคมนาคม การศึกษา สาธารณูปโภคและการป้องกันประเทศ เป็นต้น เพื่อให้ประชาชนส่วนรวมมีคุณภาพชีวิตที่ดีขึ้น
- 3) ผู้เสียภาษีอากรไม่ได้รับประโยชน์ตอบแทนโดยตรง แต่อาจได้รับผลตอบแทนในรูปแบบอย่างอื่น

2.2.2 ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

1) ทฤษฎีอุปสงค์สาธารณะ (Public Demand Theory)

ทฤษฎีอุปสงค์สาธารณะเป็นทฤษฎีที่ Jean Bodin กับ Obrecht, Bassold, Cossa และ Eheberg และ Leory นักปราชญ์ชาวฝรั่งเศสได้กล่าวไว้ว่า พื้นฐานในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นเกิดขึ้นจากอุปสงค์สาธารณะและสวัสดิการทางสาธารณะหรือเรียกทฤษฎีนี้ได้อีกชื่อคือทฤษฎีสวัสดิการสาธารณะ การจัดเก็บภาษีอากรนั้น จะต้องเป็นไปเพื่อการจัดเก็บโดยนำมาใช้ประโยชน์

⁶⁰ บุศกร เรือศรีจันทร์. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 58. หน้า 11.

⁶¹ วิหุตา นาราทรพย์. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 55. หน้า 10.

⁶² วิหุตา นาราทรพย์. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 55. หน้า 10.

แห่งสวัสดิการสาธารณะ ไม่เช่นนั้นจะทำการจัดเก็บภาษีจากประชาชนไม่ได้ หากทำการจัดเก็บโดยขาดพื้นฐานทางสาธารณะประโยชน์ ถือว่าเป็นการจัดเก็บภาษีอากรที่ไม่ชอบธรรม ดังนั้น เหตุผลในการจัดเก็บภาษีจะต้องมีเหตุผลเพื่อนำไปใช้ประโยชน์ด้านสวัสดิการสาธารณะ⁶³

2) ทฤษฎีแลกเปลี่ยน (Exchange Theory)

ทฤษฎีแลกเปลี่ยนเป็นทฤษฎีที่ Sevier กับ Bastiat นักปราชญ์ชาวอังกฤษและฝรั่งเศส เป็นผู้ให้ความคิดไว้ว่า จากการที่พระมหากษัตริย์ได้กระทำการปกป้องคุ้มครองประชาชน ประชาชนควรมีความเคารพต่อพระมหากษัตริย์ การให้ความคุ้มครองและได้รับความเคารพนี้มีลักษณะเป็นการแลกเปลี่ยนหน้าที่ของกันและกัน เมื่อความคิดนี้ถูกนำไปใช้อย่างแพร่หลาย ทำให้ประชาชนได้รับความคุ้มครองป้องกันจากหน่วยงานที่อยู่ภายใต้กษัตริย์หรือบริหารราชการแทนคือหน่วยงานของรัฐ เพื่อให้ประชาชนดำเนินประกอบกิจการต่าง ๆ ได้อย่างมั่นใจ เป็นหลักประกันทางเสรีภาพและความสงบในทางทรัพย์สิน ชีวิต และร่างกาย ดังนั้นจากการที่รัฐมีนโยบายจัดเก็บภาษีจากประชาชนที่อยู่ภายใต้อำนาจจึงเปรียบเสมือนเป็นการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ที่ได้รับ ทฤษฎีนี้ถูกใช้ในชื่อที่ว่าทฤษฎีประโยชน์ตอบแทน ดังนั้นความเกี่ยวข้องกันทางผลประโยชน์ระหว่างรัฐกับประชาชนจึงอยู่บนพื้นฐานของการให้และการยอม⁶⁴

3) ทฤษฎีการเสียสละ (Sacrifice Theory)

ทฤษฎีนี้เป็นทฤษฎีที่ Wagner, Conrad กับ Bastable ได้กล่าวไว้ ว่าการเสียภาษีอากรนั้นเป็นหน้าที่ของประชาชน หรือเรียกทฤษฎีนี้ว่าทฤษฎีหน้าที่ คือเมื่อได้มีการก่อตั้งรัฐขึ้นมาแล้ว ประชาชนที่อยู่ภายใต้อำนาจของรัฐควรยินยอมที่จะเสียภาษีอากร ไม่ว่าจะประชาชนจะได้รับความคุ้มครองปกป้องหรือได้รับสิทธิใด ๆ จากรัฐหรือไม่ก็ตาม เพราะการเสียภาษีอากรถือเป็นการเสียสละรายได้บางส่วนของประชาชน โดยการใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากรัฐ และรัฐไม่มีจำเป็นต้องตอบแทนประชาชนเป็นกรณีพิเศษแต่อย่างใด แต่ทั้งนี้ทั้งนั้นเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอยู่ในความชอบธรรมและให้เกิดความเสมอภาคทางภาษี ความเสียสละจ่ายภาษีอากรของประชาชนนั้นจะต้องขึ้นอยู่กับรายได้และความสามารถของประชาชนด้วย⁶⁵

4) ทฤษฎีความสามารถ (Ability Theory)

ทฤษฎีนี้กล่าวถึง การที่ประชาชนทำการเสียภาษีอากรต่าง ๆ ให้รัฐนั้น เพื่อให้รัฐนำไปเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารรัฐ จึงจำเป็นที่จะต้องจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการรับภาระทาง

⁶³ อดุลย์ มีสมนั. (2560). *ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก*. สารนิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต กลุ่มวิชากฎหมายธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม. หน้า 10.

⁶⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 10.

⁶⁵ อดุลย์ มีสมนั. อ้างแล้วเชิงอรรถที่63. หน้า 11.

ภาษีของแต่ละบุคคล ความสามารถในการเสียภาษีอากรนั้นสามารถแบ่งความคิดออกได้เป็น 2 กรณี คือ 1.กรณีความคิดทางฝ่ายอรรถวิสัย มีความเห็นว่า บุคคลจะต้องแบกรับภาระภาษีเท่าใดหรือไม่นั้น ขึ้นอยู่กับความจิตใจสำนึกในการเสียสละว่าจะมีมากหรือน้อยเพียงใด ความเห็นทางอรรถวิสัยนี้จึงไม่สามารถอธิบายเพื่อให้เป็นหลักเกณฑ์ในการจัดแบ่งส่วนคำนวณภาระทางภาษีอากรได้อย่างชัดเจนเท่าไร เนื่องจากจิตใจสำนึกของแต่ละคนมีอยู่เท่าใดเป็นสิ่งที่ปรากฏขึ้นเฉพาะภายในจิตใจของบุคคลนั้นเท่านั้น บุคคลอื่นไม่สามารถรู้ถึงจิตสำนึกนั้นได้ และ 2. กรณีความคิดทางฝ่ายภาวะวิสัย มีความเห็นว่า ความสามารถในการรับภาระทางภาษีจะต้องอาศัยความแน่นอนทางภาวะวิสัย โดยในสมัยโบราณการพิจารณาความสามารถกระทำจากการพิจารณาทรัพย์สิน พิจารณาจากค่าใช้จ่าย และพิจารณาจากเงินได้ เมื่อพิจารณาจากหลักเกณฑ์นี้การคำนวณภาระทางภาษีอากรจะก่อให้เกิดความเป็นธรรม⁶⁶

2.2.3 หลักแนวคิดที่ดีในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

เป็นที่ทราบกันดีว่ารายได้ส่วนใหญ่ของรัฐบาลมาจากการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเป็นภาษีอากรประเภทหนึ่ง เพื่อนำมาพัฒนาประเทศในด้านต่างๆ โดยประชาชนผู้เสียภาษีอาจไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรง จนทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีรู้สึกว่าคุณไม่จำเป็นที่จะต้องเสียภาษีเพราะเห็นว่าระบบภาษีในปัจจุบันยังไม่ถูกต้องและเป็นธรรม หรือไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนจากการเสียภาษี การเสียภาษีมียุคหนึ่งที่ซับซ้อน ปัญหาตามที่ได้กล่าวมานี้ทำให้เกิดแนวความคิดในการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีประเภทต่าง ๆ เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมขึ้น ซึ่งได้มีนักเศรษฐศาสตร์การเมืองผู้บุกเบิกชาวสกอตแลนด์ได้กำหนดแนวคิดในการจัดเก็บภาษีที่ดีไว้ ตามทฤษฎีของ Adam Smith ได้วางหลักเกณฑ์ที่สำคัญของการจัดเก็บภาษีที่ดีเป็น 4 ประการ⁶⁷ คือ

1) หลักความยุติธรรม (Equity) หมายถึง ความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากรทุกคนที่อยู่ในฐานะเท่าเทียมกันจะต้องเสียภาษีเท่ากัน หรือหลักที่ว่าผู้มีรายได้น้อยควรจะได้เสียภาษีในอัตราที่น้อย ผู้มีรายได้มากควรจะได้เสียภาษีในอัตราที่มากขึ้นอยู่ตามศักยภาพในการชำระภาษีของแต่ละคน หลักความยุติธรรมนี้ถือเป็นหัวใจหลักของระบบภาษีที่ดี

2) หลักความแน่นอน (Certainty) หมายถึง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคนควรจะได้รับ ความแน่นอน ชัดเจนเกี่ยวกับเวลาในการชำระภาษี วิธีการชำระภาษี จำนวนภาษี ที่จะต้องชำระและสถานที่ชำระภาษี

⁶⁶ อดุลย์ มีสมนั. อ่างแล้วเชิงอรรถที่63. หน้า 12.

⁶⁷ หลักภาษีของ ออดัม สมิท .(ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: https://th.wikipedia.org/wiki/%E0%B8%AD%E0%B8%94%E0%B8%B1%E0%B8%A1_%E0%B8%AA%E0%B8%A1%E0%B8%B4%E0%B8%98[2566, 23 พฤษภาคม]

3) หลักความสะดวก (Convenience) หมายถึง ผู้เสียภาษีทุกคนจะต้องได้รับความสะดวกเกี่ยวกับเวลาในการชำระภาษี และมีวิธีการที่ไม่ยุ่งยากซับซ้อนเพื่อมิให้ผู้เสียภาษีเกิดความลังเลในการนำส่งภาษีของตน

4) หลักความประหยัด (Economy) หมายถึง หลักประหยัดในการบริหารจัดการเก็บภาษี กล่าวคือการจัดเก็บควรจะต้องอยู่ในอัตราต่ำและมีผลต่อการทำงานของเอกชนให้น้อยที่สุด หรือเป็นการจัดเก็บในอัตราที่ต่ำแต่สามารถจัดเก็บได้มากและทั่วถึง

จากหลักการข้างต้น ได้ถูกนำมาประยุกต์เพิ่มเติมเพื่อให้เกิดความเหมาะสมและให้ความชัดเจนมากขึ้นในการปฏิบัติ โดยคำนึงถึงความสมัครใจในการเสียภาษีของประชาชนและให้กฎหมายบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด ซึ่งรัฐธรรมนูญเกือบทุกฉบับได้บัญญัติไว้ว่าเป็นหน้าที่ของประชาชนที่ต้องเสียภาษีอากร ดังนั้นภาษีที่ดีจึงควรมีลักษณะดังนี้⁶⁸

1) มีความเป็นธรรม ประชาชนควรเสียภาษีอากรโดยพิจารณาจากความสามารถในการเสียภาษีอากรของประชาชนแต่ละคน ประกอบกับการพิจารณาถึงผลประโยชน์ที่แต่ละคนจะได้รับเนื่องจากกิจกรรมของรัฐ

2) มีความแน่นอนและชัดเจน ประชาชนสามารถเข้าใจถึงความหมายได้โดยง่าย และเพื่อป้องกันไม่ให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ

3) มีความสะดวก วิธีการและการกำหนดเวลาในการยื่นภาษีอากรควรคำนึงถึงความสะดวกของผู้เสียภาษีอากร

4) มีประสิทธิภาพ การจัดเก็บภาษีอากรต้องประหยัดรายจ่ายทั้งผู้จัดเก็บและผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรทำให้จัดเก็บภาษีอากรได้มากแต่มีต้นทุนในการจัดเก็บที่น้อยที่สุด

5) มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ การจัดเก็บภาษีอากรต้องไม่มีผลกระทบต่อการทำงานของกลไกทางการตลาดหรือให้มีผลกระทบน้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

6) อำนวยรายได้ คือการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีต้องจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างเพียงพอต่อการใช้จ่ายเพื่อดำเนินกิจการของรัฐ

7) มีความยืดหยุ่น ต้องสามารถปรับปรุงเพิ่มหรือลดจำนวนภาษีอากรให้เหมาะสมกับสถานการณ์ได้อย่างสะดวกและรวดเร็ว

2.2.4 หลักความเป็นกลางทางภาษี (tax neutrality)

ภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลักความเป็นกลางทางภาษี ซึ่งเป็นหลักที่มีการยอมรับอย่างกว้างขวางเป็นระบบภาษีที่มีโครงสร้างเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุด ไม่มีการเปลี่ยนแปลง หรือกระทบต่อรูปแบบการบริโภค การออม การแข่งขันผลิตสินค้าและบริการของผู้ผลิตตลอดจนการทำงาน

⁶⁸ สุเมธ ศิริคุณ โขติ และคณะฯ. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 9. หน้า 3.

ของกลไกการตลาด ทั้งนี้เพื่อให้กลไกทางการตลาดสามารถทำหน้าที่ในการจัดสรรทรัพยากรไปใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ความเป็นกลางทางภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถแบ่งได้เป็นสองรูปแบบ ดังนี้

1) ความเป็นกลางตามมิติภายในประเทศ (internal neutrality)⁶⁹

ความเป็นกลางตามมิติภายในประเทศมีความเกี่ยวข้องกับผลกระทบของภาษีการบริโภคภายในประเทศเนื่องมาจากการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจของผู้ประกอบการ ผู้บริโภค และผู้ลงทุน ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 หลักย่อย ดังนี้

ก) ความเป็นกลางในแง่ทางกฎหมาย (legal neutrality)

ความเป็นกลางในแง่ทางกฎหมาย ในความหมายของภาษีที่ทำการจัดเก็บจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค หมายถึง การปฏิบัติโดยเท่าเทียมกัน ที่ว่าผู้บริโภคแต่ละรายควรจ่ายภาษีตามระดับการบริโภคของตน หรืออาจกล่าวได้ว่าควรจะมีความสัมพันธ์โดยตรงของปริมาณของการบริโภคกับภาระภาษีที่เกิดขึ้น เพื่อให้เกิดผลดังกล่าว ภาระภาษีที่ต้องจ่ายควรพิจารณาจากราคาขายปลีก นอกจากนี้ อัตราภาษีสำหรับสินค้าและบริการที่คล้ายกันควรจะมีอัตราภาษีที่เท่ากัน

ข) ความเป็นกลางในแง่เศรษฐกิจ (economic neutrality)

ภาษีการบริโภค โดยทั่วไปจะมีความเป็นกลางทางภาษี ระบบภาษีไม่มีความลำเอียงในทางเศรษฐกิจ ถ้าไม่มีการเข้าไปแทรกแซงการทำงานของกลไกการตลาด การที่ภาษีเข้าไปแทรกแซงกลไกของตลาดอาจมาจากสาเหตุที่แตกต่างกันไป เนื่องจากโดยปกติแล้วกลไกการตลาดจะจัดสรรผลิตภัณฑ์และวิธีในการผลิตเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการผลิต ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มจึงควรออกแบบให้ควบคุมกว้างที่สุดเท่าที่จะทำได้ ดังนั้นการขยายฐานภาษีให้ครอบคลุมจะทำให้เกิดความเป็นกลางทางภาษีมากขึ้นสำหรับกิจการที่มีความแตกต่างกันซึ่งอาจทำได้โดยการกำหนดรูปแบบของการบริโภคแบบใหม่เข้าไปในค่านิยมของค่าว่าการบริโภค

2) ความเป็นกลางตามมิติภายนอกประเทศ (external neutrality)⁷⁰

หลักความเป็นกลางทางภาษีในมุมมองระหว่างประเทศ มีลักษณะเป็นสินค้าที่มีการบริโภคนอกประเทศของการผลิตสินค้า เมื่อมีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มภายในประเทศแล้ว หากมีการเรียกเก็บภาษีการบริโภคภายนอกประเทศอีก ภาษีดังกล่าวเป็นลักษณะการเรียกเก็บโดยไม่เป็นธรรม จึงควรมีการคืนภาษีเกิดขึ้นเมื่อสินค้านำเข้าส่งออก นอกจากนี้ เมื่อกฎหมายมีความประสงค์จะเรียกเก็บภาษีจากการใช้จ่ายส่วนบุคคล ก็ไม่ควรแตกต่างไปจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคสินค้านั้นที่มีการผลิตภายในประเทศที่ทำการบริโภคหรือสินค้านำเข้า ซึ่งการจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าสินค้าและ

⁶⁹ กิระเกียรติ พระทัย. อ่างแล้วเชิงจรดที่ 5. หน้า 8 - 9

⁷⁰ กิระเกียรติ พระทัย. อ่างแล้วเชิงจรดที่ 5. หน้า 9.

การค้าชายแดนเมื่อมีการส่งออกไประหว่างประเทศ เรียกว่า “พรมแดนของภาษี (tax Frontier)” หรือกล่าวโดยสรุป ความเป็นกลางตามมิติภายนอกประเทศ คือ ลักษณะภาษีที่มีความเป็นกลางของพรมแดนภาษี การจะทำการเรียกเก็บภาษีจากการนำเข้าสินค้าจำต้องไม่แตกต่างจากภาษีภายในที่เรียกเก็บจากการบริโภคสินค้าที่เหมือนกัน และการคืนภาษีจากภาษีที่ได้ชำระไว้แล้วจากการส่งออกจะต้องเป็นจำนวนภาษีเท่ากับจำนวนจริงที่ถูกเรียกเก็บไว้จริงอีกด้วย

2.2.5 หลักหน้าที่และสิทธิของผู้เสียภาษีตามกฎหมายรัฐธรรมนูญ

หน้าที่และสิทธิของผู้เสียภาษี ถูกกำหนดไว้ในกฎหมายรัฐธรรมนูญที่ถือเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศ สิ่งที่แสดงถึงความเป็นกฎหมายสูงสุดก็คือ กฎหมายใด ๆ ที่ใช้บังคับหรือจะใช้บังคับนั้นจะขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทนั้นไม่ได้ หรือที่เรียกกันว่าหลักความชอบด้วยกฎหมาย กฎหมายรัฐธรรมนูญทุกฉบับ ได้มีการระบุการเสียภาษีเป็นหน้าที่ของประชาชนชาวไทย ดังนั้นจึงต้องทำความเข้าใจกับหน้าที่และสิทธิของผู้เสียภาษี⁷¹

2.2.5.1 ความสำคัญของหน้าที่และสิทธิของผู้เสียภาษี

หน้าที่ของผู้เสียภาษีเกิดจากแนวคิดว่าด้วยภาษี ที่ว่าภาษีอากรอยู่บนฐานของหน้าที่ทางความร่วมมือของราษฎร เป็นหน้าที่ที่ต้องอาศัยจิตสำนึกของประชาชนในรัฐและการมีส่วนร่วม เพื่อให้การดำเนินการจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและสามารถนำภาษีไปพัฒนาประเทศได้ หน้าที่ในการเสียภาษีเป็นลักษณะของการบังคับ ไม่ได้รับผลตอบแทนในทันที แม้การจัดเก็บภาษีของประเทศไทยจะเป็นลักษณะของการบังคับประชาชน แต่การจัดเก็บรัฐไม่สามารถที่จะกระทำการเองได้ตามอำเภอใจ การจัดเก็บจะต้องมีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีด้วย เนื่องจากการบังคับจัดเก็บภาษีเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน การคุ้มครองสิทธิดังกล่าวจะต้องมีการคุ้มครองตั้งแต่กระบวนการตรากฎหมายเพื่อจำกัดสิทธิของประชาชน การบังคับใช้กฎหมายดังกล่าวเป็นการบังคับเพื่อทำการจัดเก็บภาษีโดยเฉพาะ⁷²

2.2.5.2 ความสมดุลระหว่างหน้าที่และสิทธิของผู้เสียภาษี

หน้าที่และการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีมีความสำคัญเช่นเดียวกัน ระบบภาษีที่ดีและมีประสิทธิภาพได้จำเป็นต้องมีคุณสมบัติของทั้งสองสิ่งนี้อยู่ร่วมกัน แต่ระบบภาษีที่เริ่มจากการพิจารณานโยบายทางภาษีเพื่อที่จะตรากฎหมาย การบังคับใช้กฎหมายภาษี ตลอดจนกระบวนการตรวจสอบขั้นตอนการบังคับใช้กฎหมายภาษี จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องอยู่บนพื้นฐานของหลักการ ทฤษฎีทาง

⁷¹ ITAX. (2562). *สิทธิของผู้เสียภาษีมิจริงใหม่*. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <https://www.itax.in.th/media> [2566, 9 สิงหาคม]

⁷² วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์ และคณะ. (2562). *หน้าที่และสิทธิของผู้เสียภาษีตามกฎหมายรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560*. รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์. หน้า 10.

ภาษีเพื่อสร้างความสมดุลระหว่างหน้าที่กับสิทธิของผู้เสียภาษี เพื่อตอบสนองวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีและคุ้มครองสิทธิของผู้ที่เสียภาษีควบคู่กันไปด้วย ทุก ๆ กระบวนการที่เกี่ยวข้องกับภาษี รัฐจะต้องเคารพต่อหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีและหลักความเสมอภาคพร้อมทั้งหลักการบริหารภาษีที่ดีด้วย ถึงจะกระทำการตามกฎหมายได้อย่างมีสัดส่วนแห่งสิทธิ มีความโปร่งใส เปิดโอกาสให้ได้แย้งคัดค้าน และมีกระบวนการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีและการใช้เงินภาษีที่ทำการจัดเก็บจากประชาชนของรัฐด้วย⁷³

การจัดเก็บภาษีมักจะเป็นการจัดเก็บโดยการบังคับของรัฐ เป็นรายได้ที่สำคัญสำหรับรัฐผู้ทำการจัดเก็บ แต่ผลประโยชน์ตอบแทนประชาชนจะไม่ได้รับโดยตรง แต่เพื่อกิจการสาธารณะประโยชน์ของส่วนรวม และมีลักษณะถาวรผู้เสียภาษีไม่สามารถเรียกคืนการชำระภาษีจากรัฐที่ทำการจัดเก็บไปแล้วได้ ในการจัดเก็บภาษีจากประชาชนนั้น รัฐจำเป็นต้องกระทำภายใต้กฎหมายซึ่งต้องได้รับความยินยอมจากประชาชนด้วย การรับรองหลักความยินยอมจึงมีบทบาทเกี่ยวข้องในการสร้างความสมดุลระหว่างหน้าที่และสิทธิของผู้ที่ต้องเสียภาษีเนื่องจากเป็นหลักประกันที่สำคัญเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีว่าผู้เสียภาษีจะถูกจำกัดสิทธิด้วยความยินยอมเท่านั้น และอีกหลักการที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีจากประชาชนที่สำคัญอีกเรื่อง ก็คือ หลักความชอบด้วยกฎหมาย หรือเรียกอีกอย่างว่า หลักความชอบด้วยกฎหมายในการกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร หลักความชอบด้วยกฎหมายมีขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการตรากฎหมายภาษีอากร เพื่อให้กฎหมายเป็นไปด้วยความชอบด้วยกฎหมายและไม่กระทบถึงสิทธิและเสรีภาพของประชาชนผู้เสียภาษีดังที่ได้มีบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีเป็นหัวใจสำคัญของการใช้กฎหมายภาษีอากรมีที่มาจากหลักการตกลงยินยอมทางภาษี หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีนี้ สามารถแบ่งองค์ประกอบได้เป็น 4 ประการ คือ หลักความยินยอมทางภาษี การกำหนดอำนาจบังคับของกฎหมายภาษีอากร การควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร โดยองค์กรตุลาการและความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร หลักความยินยอมเป็นหลักที่เคารพการตัดสินใจยินยอมของประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการที่รัฐเข้ามาทำการจัดเก็บภาษี เนื่องจากการจัดเก็บภาษีของรัฐเป็นการจำกัดสิทธิของประชาชนผู้เสียภาษี การตกลงยินยอมเป็นรายบุคคลเป็นเรื่องที่สามารถกระทำได้ยาก ปัจจุบันจึงให้ความตกลงยินยอมผ่านกระบวนการตามที่กฎหมายกำหนด โดยการจัดทำร่างพระราชบัญญัติภาษีเสนอต่อผู้แทนราษฎรก่อนที่จะมีการประกาศบังคับใช้ เนื่องจากลักษณะของกฎหมายเป็นการบังคับจัดเก็บจากประชาชน กฎหมายดังกล่าวจึงต้องมีบทบัญญัติที่เป็นการบังคับให้ผู้เสียภาษีมาดำเนินการชำระภาษี และยังมีการกำหนดให้เจ้าหน้าที่ของรัฐมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีจากประชาชน และกฎหมายยังทำหน้าที่ในการตีกรอบอำนาจของ

⁷³ วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์ และคณะ. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 72. หน้า 11.

เจ้าหน้าที่ในการเนิกรไม่ให้ใช้อำนาจเกินขอบเขตและกระทบถึงสิทธิเสรีภาพของประชาชนผู้เสียหายอีกด้วย⁷⁴

2.2.5.3 การบริหารภาษีที่ดีเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหาย

ตามรัฐธรรมนูญหน้าที่ในการเสียภาษีอากรถือเป็นหน้าที่หนึ่งของประชาชนชาวไทย การจัดเก็บภาษีที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของรายจ่ายของประชาชนนั้น มีลักษณะเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนผู้เสียหาย ดังนั้น การบัญญัติกฎหมายอากรเพื่อทำการจัดเก็บภาษีจากประชาชนจะต้องสอดคล้องกับหลักการทางภาษีอากรต่าง ๆ เพื่อไม่ให้เกิดผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนผู้เสียหายมากเกินไป การจัดเก็บภาษีจึงจะต้องมีการจัดเก็บอย่างเป็นธรรม มีความสะดวกต่อตัวผู้เสียหายแต่ละราย กฎหมายภาษีมีความแน่นอน และมีการจัดการเป็นไปด้วยความประหยัด ตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อดัม สมิท⁷⁵

1) หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 หลัก ได้แก่ หลักความเป็นธรรมตามแนวนอน และหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง หลักความเป็นธรรมตามแนวนอน หมายถึง บุคคลที่มีพฤติการณ์เดียวกันจะต้องเสียภาษีจำนวนที่เท่ากัน พฤติการณ์ที่ว่าจากเป็นพฤติการณ์ทางจำนวนรายได้ จำนวนรายจ่าย หรือสภาพครอบครัว เป็นต้น หรือเรียกง่าย ๆ ก็คือ บุคคลที่มีรายได้เท่ากันควรที่จะเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน และความเป็นธรรมตามแนวตั้ง หมายถึง บุคคลที่อยู่ในสถานะแวดล้อมหรือพฤติการณ์ที่แตกต่างกันควรที่จะเสียภาษีที่แตกต่างกัน หลักความเป็นธรรมอยู่บนพื้นฐานทางเศรษฐศาสตร์ ซึ่งพิจารณาถึงหลักความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล ดังนั้นในการจัดเก็บภาษีจากบุคคลว่ามีหน้าที่เสียภาษีอย่างไร ในจำนวนเท่าไร รัฐจะต้องคำนึงถึงหลักความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลแต่ละรายด้วย อีกทั้งผู้ที่เสียภาษีจะต้องมีสิทธิอย่างเท่าเทียมกัน⁷⁶

2) หลักความแน่นอนในการเสียภาษีนี้นอกจากจะเป็นหลักที่ให้ความชัดเจนและสำคัญต่อระบบภาษีที่ดีแล้ว ยังถือเป็นหลักในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายด้วย เพราะภาระทางภาษีของผู้เสียหายที่จะต้องเสียจะต้องมีการกำหนดจำนวนที่จะต้องชำระ ระยะเวลา วิธีการในการชำระ ดังนั้น กฎหมายภาษีที่ใช้บังคับจัดเก็บจะต้องมีความแน่นอนและมีความชัดเจน เพื่อให้ประชาชนไม่ถูกเอาเปรียบจากการตีความของกฎหมายที่ใช้บังคับจัดเก็บภาษีที่ไม่มีความชัดเจน และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อตัวประชาชนผู้เสียหายได้⁷⁷

⁷⁴ วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์ และคณะ. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 72. หน้า 12-15.

⁷⁵ วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์ และคณะ. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 72. หน้า 17.

⁷⁶ วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์ และคณะ. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 72. หน้า 18.

⁷⁷ วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์ และคณะ. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 72. หน้า 18.

3) หลักความสะดวกในการเสียภาษี จากการบังคับจัดเก็บภาษีจากประชาชนมีลักษณะเป็นการจำกัดสิทธิของผู้เสียภาษีแล้ว วิธีในการจัดเก็บจึงไม่ควรก่อให้เกิดความยุ่งยากซับซ้อนแก่ประชาชนผู้เสียภาษีอีก ไม่ว่าจะเป็นเรื่องเวลาในการชำระภาษีควรกำหนดให้เป็นระยะเวลาที่ผู้เสียภาษีมีความพร้อม หรือวิธีการชำระภาษีควรออกแบบมาเพื่ออำนวยความสะดวกของผู้เสียภาษี หากภาษีอากรประเภทใดมีความยุ่งยากในการจัดเก็บจากผู้เสียภาษี ภาษีอากรชนิดนั้นก็ควรทำการจัดเก็บได้น้อยหรือยากที่จะทำการจัดเก็บได้ และยังไม่สอดคล้องกับลักษณะของภาษีอากรที่ดี ทั้งหลักความสะดวกยังถือเป็นหลักที่ส่งเสริมและจูงใจให้ประชาชนผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษียอมเสียภาษีมากขึ้นอีกด้วยเพราะกระบวนการจัดเก็บเอื้อต่อผู้เสียภาษี⁷⁸

4) หลักความประหยัดในการเสียภาษี ตามวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นก็เพื่อนำมาเป็นรายได้ของรัฐ ดังนั้น ควรมีการจัดการระบบการจัดเก็บให้มีประสิทธิภาพ รัฐควรเสียค่าใช้จ่ายในการดำเนินการให้น้อยที่สุด และขณะเดียวกันผู้เสียภาษีก็ควรจะได้ภาษีในจำนวนที่น้อยที่สุดด้วยเช่นกัน ในแง่ของการบริหารของรัฐ ควรบริหารจัดการภาษีด้วยความประหยัดเพื่ออำนวยความสะดวกให้สูงที่สุดซึ่งเป็นจุดประสงค์หลักของการทำการจัดเก็บภาษี การที่รัฐมีรายได้สูงสุดทำการจัดเก็บภาษีได้ในจำนวนที่มากที่สุดย่อมจะส่งผลดีต่อประโยชน์ของประชาชนส่วนรวม ส่วนในแง่ของผู้เสียภาษี ขั้นตอนและวิธีในการเสียภาษี จะต้องได้รับความคุ้มครองจากสิทธิของผู้เสียภาษีให้มีค่าใช้จ่ายแก่ประชาชนผู้เสียภาษีน้อยที่สุด ดังนั้น รัฐจึงควรสร้างมาตรการในการควบคุมการใช้จ่ายของรัฐในการทำการจัดเก็บ เพราะจะทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพและประชาชนจะได้ไม่ต้องแบกรับภาระมากเกินไป⁷⁹

2.2.6 หลักการเกี่ยวกับใบกำกับภาษี

2.2.6.1 ความหมายของใบกำกับภาษี

ใบกำกับภาษี คือ เอกสารหลักฐานที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องจัดทำและออกให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการทุกครั้งที่ยกสินค้าหรือให้บริการ และต้องจัดทำอย่างซ้ำในทันทีที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เพื่อแสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการ และจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการเรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือให้บริการในแต่ละครั้ง เว้นแต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าชนิดและประเภทเดียวกันให้แก่

⁷⁸ วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์ และคณะ. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 72. หน้า 19.

⁷⁹ วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์ และคณะ. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 72. หน้า 20.

ผู้ซื้อสินค้ารายหนึ่งรายใดเป็นจำนวนหลายครั้งในหนึ่งวันทำการ ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวสามารถจัดทำใบกำกับภาษีรวมเพียงครั้งเดียวในหนึ่งวันทำการสำหรับผู้ซื้อสินค้ารายนั้นก็ได้⁸⁰

ใบกำกับภาษีถือเป็นใบแจ้งหนี้ประเภทหนึ่ง เป็นลักษณะเฉพาะที่แสดงถึงจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือได้ชำระไว้แล้ว ในการกระทำการทางธุรกรรม หากการประกอบการเรียกเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการในใบกำกับภาษีจะต้องระบุถึงจำนวนเงินและภาษีให้ชัดเจน ความหมายของใบกำกับภาษีจึงมีความเช่นเดียวกับใบแจ้งหนี้ทางธุรกิจทั่วไป ใบกำกับภาษีจึงถือเป็นเอกสารสำคัญที่ใช้เพื่อในการแสดงรายการและบันทึกการทำธุรกรรมระหว่างผู้ขายกับผู้ซื้อสินค้าหรือบริการ สิ่งที่ทำให้ใบกำกับภาษีมีความแตกต่างจากเอกสารชนิดอื่นคือใบกำกับภาษีจะรวมจำนวนภาษีที่ต้องชำระเป็นส่วนหนึ่งและจำนวนสินค้าหรือค่าบริการอีกส่วนหนึ่งของการกระทำทางธุรกรรม ใบกำกับภาษีจึงมีความสำคัญเนื่องจากจะแสดงถึงการประกอบการมีสิทธิ์ตามกฎหมายในการที่จะเรียกเก็บภาษีจากการขายสินค้าและบริการแล้ว ในหลายๆประเทศ หากผู้ประกอบการจดทะเบียนเพื่อจัดเก็บภาษีแล้ว ผู้ประกอบการจะต้องใช้ใบกำกับภาษีเพื่อให้เป็นไปตามกฎหมายภาษีของแต่ละรัฐนั้นๆ และเพื่อให้เป็นที่แน่ใจว่าการทำบันทึกทางบัญชีของผู้ประกอบการถูกต้องสำหรับปีการเงินนั้นๆ ข้อกำหนดสำหรับใบกำกับภาษีมีความแตกต่างกันออกไปในแต่ละประเทศ เหตุผลบางประการในการใช้ใบกำกับภาษีนั้น ได้แก่ 1. เพื่อแสดงว่าสถานประกอบการมีสิทธิ์เรียกเก็บภาษีจากการทำธุรกรรมของผู้ประกอบการ 2. เพื่อแสดงถึงรายการในใบกำกับภาษีว่ารายการใดต้องเสียภาษี และรายการใดไม่รวมภาษีหรือไม่มีการจัดเก็บภาษี 3. กำหนดชนิดของภาษีว่าภาษีใดต้องชำระภายในกำหนดระยะเวลาบัญชีใด เช่น ชำระรายเดือน รายไตรมาส หรือรายปี เป็นต้น⁸¹

2.2.6.2 หน้าที่ในการออกใบกำกับภาษี

ใบกำกับภาษีถือเป็นเอกสารสำคัญที่ใช้ในการทำธุรกรรมทางการเงิน โดยเฉพาะในบริบทของการขายสินค้าและบริการ เป็นเอกสารที่แสดงถึงหลักฐานทางการค้าและสนับสนุนการเรียกร้องของผู้ซื้อสินค้าและบริการในการขอเครดิตภาษีซื้อ ใบกำกับภาษีจึงมีความสำคัญในหลายๆประเทศที่มีระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) หรือภาษีสินค้าและบริการ (GST) ซึ่งภาษีจะถูกจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าและบริการในแต่ละขั้นตอนของการผลิตหรือการจัดจำหน่าย และธุรกิจในช่วงโซ่ของธุรกรรมต้องการหักออกจากภาษีซื้อ⁸²

⁸⁰ รูปแบบของใบกำกับภาษี. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/SMEs/infographic/13-1.vat_360.pdf [2566, 9 กรกฎาคม]

⁸¹ INTUIT quickbooks. *What is a tax invoice? Purpose and key elements.* (Online). Available: <https://quickbooks.intuit.com/global/resources/invoicing/what-is-a-tax-invoice/> [2023, July 9]

⁸² What is a Tax Invoice?. fonoa. (Online). Available: <https://www.fonoa.com/blog/what-is-a-tax-invoice> [2023, July 9]

การออกใบกำกับภาษีในทางปฏิบัติจะต้องทำการออกใบกำกับภาษีเมื่อมีการขายสินค้าและบริการ ผู้ประกอบการมักจะออกใบกำกับภาษีเมื่อได้รับชำระสินค้าและบริการ โดยไม่ได้คำนึงว่าการขายสินค้าหรือบริการจะเกิดขึ้นก่อนหรือหลังการขายสินค้าหรือบริการ ซึ่งความเป็นจริงไม่ถูกต้อง ตามหลักเกณฑ์ในการออกใบกำกับภาษีในการขายสินค้าและการให้บริการ ผู้ประกอบการควรออกใบกำกับภาษีให้ผู้บริโภค ถึงแม้ว่าผู้ประกอบการจะยังไม่ได้รับชำระเงินจากผู้บริโภค แต่มีการส่งมอบสินค้าหรือมีการให้บริการก่อนได้รับชำระเงิน อย่างไรก็ตาม ปกติการขายสินค้าและให้บริการโดยทั่วไป การขายสินค้าหรือให้บริการและการชำระเงินมักจะเกิดขึ้นในเวลาใกล้เคียงกัน ซึ่งโดยส่วนมากจะเป็นการรับชำระเงินก่อนการรับสินค้าหรือบริการ จึงทำให้ผู้บริโภคส่วนใหญ่เข้าใจว่าในการซื้อสินค้าหรือรับบริการการออกใบกำกับภาษีผู้ประกอบการจะออกให้ต่อเมื่อมีการรับชำระเงินค่าสินค้าหรือค่าบริการนั้นๆ⁸³

หลักเกณฑ์ในการออกใบกำกับภาษีนี้อาจแบ่งออกได้ตามลักษณะของกิจกรรมในการดำเนินธุรกิจ ดังนี้⁸⁴

1) การขายสินค้า

ในการขายสินค้าโดยส่วนใหญ่เหตุที่จะทำให้เกิดต้องออกใบกำกับภาษีมีด้วยกัน 3 กรณี ขึ้นอยู่กับจุดรับรู้ภาษี ได้แก่

- เมื่อมีการส่งมอบ กล่าวคือในการขายสินค้าทั่วไป กิจการจะต้องออกใบกำกับภาษีเมื่อมีการส่งมอบสินค้าซึ่งเป็นจุดที่รับรู้ภาษี และให้ออกใบกำกับภาษีพร้อมกับการส่งมอบสินค้า แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระค่าสินค้าก็ตาม

- เมื่อชำระสินค้าก่อนส่งมอบสินค้า กล่าวคือเมื่อมีการรับชำระเงินสำหรับค่าสินค้า ซึ่งเป็นจุดที่รับรู้ภาษี ถึงแม้ว่าจะยังไม่ส่งมอบสินค้าก็ต้องออกใบกำกับภาษีด้วย รวมถึงการมัดจำค่าสินค้าก็ต้องออกใบกำกับภาษีด้วยเช่นกัน

- เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ให้ก่อนส่งมอบ กล่าวคือ เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ให้แก่ลูกค้าก่อนมีการส่งมอบสินค้าซึ่งเป็นจุดที่รับรู้ภาษี ก็ต้องออกใบกำกับภาษีในทันทีที่โอนกรรมสิทธิ์ แม้ว่าจะยังไม่ส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้าหรือยังไม่ได้มีการรับชำระเงินก็ตาม

2) การให้บริการ

⁸³ PEAK THINK. “ใบกำกับภาษี” ที่เจ้าของกิจการไม่รู้ไม่ได้. PEAK THINK. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <https://blog.peakaccount.com/blog/เรื่องของ-ใบกำกับภาษี/> [2566, 9 กรกฎาคม]

⁸⁴ PEAK THINK. หลักเกณฑ์การออกใบกำกับภาษี ต้องออกใบกำกับภาษีเมื่อไร. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <https://peakaccount.com/blog/หลักเกณฑ์การออกใบกำกับ/> [2566, 9 กรกฎาคม]

ในการให้บริการเหตุที่จะทำให้เกิดต้องออกไปกำกับภาษีนั้นมีด้วยกัน 2 กรณี ขึ้นอยู่กับจุดที่รับรู้ภาษี ได้แก่

- รับชำระค่าบริการก่อนให้บริการ กล่าวคือเป็นการออกไปกำกับภาษีเมื่อมีการรับชำระค่าบริการซึ่งถือเป็นจุดที่รับรู้ภาษี การชำระค่าบริการนั้นแม้ว่าจะยังไม่ได้ให้บริการก็ตาม แต่ถ้าได้รับค่าบริการแล้ว จะต้องทำการออกไปกำกับภาษีให้เพื่อการชำระเงินนั้น

- มีการใช้บริการก่อนชำระ กล่าวคือเป็นการออกไปกำกับภาษีเมื่อมีการใช้บริการซึ่งถือเป็นจุดรับรู้ภาษี การให้บริการนั้นถึงแม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระเงินค่าบริการ แต่ถ้าได้มีการให้บริการแก่ผู้บริโภคแล้วจะต้องทำการออกไปกำกับภาษีเพื่อการบริการนั้น

2.2.6.3 รูปแบบของใบกำกับภาษี

โดยทั่วไปใบกำกับภาษีจะมีรายละเอียดต่างๆ เช่น ชื่อและที่อยู่ของผู้ซื้อและผู้ขาย วันที่ขายสินค้า คำอธิบายของสินค้าหรือบริการที่ขาย ปริมาณหรือปริมาตรของสินค้าหรือบริการ ราคาที่เรียกเก็บ และจำนวนภาษีที่เกี่ยวข้อง องค์ประกอบเหล่านี้ล้วนจำเป็นที่จะต้องมีการรวมอยู่ในใบกำกับภาษีหรือใบแจ้งหนี้ตามกฎหมาย ในใบกำกับภาษีของกิจการบางรายอาจมีข้อความเพิ่มเติม เช่น วิธีการชำระเงิน เงื่อนไขในการชำระเงิน วันครบกำหนดชำระเงิน และโปรแกรมหรือซอฟต์แวร์ที่ใช้ในการออกไปกำกับภาษีหรือใบแจ้งหนี้ที่ใช้ ในบางประเทศใบกำกับภาษีต้องออกในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ เช่น XML เพื่อให้สอดคล้องกับการออกไปกำกับภาษีและข้อบังคับทางภาษีในแต่ละท้องถิ่น ในบางกรณี รัฐบาลแต่ละประเทศอาจมีการกำหนดรูปแบบของใบกำกับภาษีอย่างละเอียดสำหรับการใช้กับธุรกิจแต่ละประเภท การประกอบธุรกิจแต่ละธุรกิจจะต้องตระหนักถึงข้อกำหนดในเรื่องของการออกไปกำกับภาษี เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดและเพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงบทลงโทษหรือค่าปรับที่อาจจะทำให้เกิดขึ้นแก่กิจการได้⁸⁵

ใบกำกับภาษีอาจมีการเรียกชื่อที่แตกต่างกันไปตามประเทศหรือภูมิภาค ชื่ออื่นทั่วไปสำหรับใบกำกับภาษีอาจเรียกได้ดังนี้

ใบกำกับการขาย : คำนี้มักใช้ในประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศแคนาดาเพื่ออ้างถึงใบกำกับภาษีที่แสดงรายละเอียดของการขายสินค้า

ใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่ม : ในบางประเทศ คำนี้อาจหมายถึงใบกำกับภาษีที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) ที่เรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือบริการ

ใบกำกับภาษีการค้า : คำนี้มักใช้ในการค้าระหว่างประเทศเพื่ออ้างถึงใบกำกับภาษีที่แสดงรายละเอียดของสินค้าหรือบริการที่ทำการขาย จำนวนเงินที่เรียกเก็บ และข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

⁸⁵ What is a Tax Invoice?. fonoa. (Online). Available: <https://www.fonoa.com/blog/what-is-a-tax-invoice> [2023, July 9]

บิล : ในบางกรณี "บิล" อาจใช้แทนกันได้กับ "ใบกำกับภาษี" เพื่ออ้างถึงเอกสารที่แสดงรายละเอียดของธุรกรรมและจำนวนเงินที่ค้างชำระ หรือที่จะต้องชำระ

ใบเสร็จรับเงิน : แม้ว่าใบเสร็จรับเงินจะแตกต่างจากใบกำกับภาษี แต่อาจมีจุดประสงค์ที่คล้ายคลึงกัน โดยเพื่อแสดงถึงหลักฐานการทำธุรกรรมและการชำระเงินที่ได้รับ โดยทั่วไปใบเสร็จรับเงินจะมีข้อมูลน้อยกว่าใบกำกับภาษี และมักจะออกให้หลังจากการทำธุรกรรมเสร็จสิ้นเพื่อเป็นหลักฐานการชำระเงินแทนการขอชำระเงิน

ในการออกใบกำกับภาษีนั้น ต้องจัดทำเป็นภาษาไทย เป็นหน่วยเงินตราไทย และใช้ตัวเลขไทยหรืออารบิก เว้นแต่ในกิจการบางประเภทที่มีความจำเป็นต้องทำเป็นภาษาต่างประเทศ หรือเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ให้กระทำได้เมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดี โดยสามารถออกได้ 4 รูปแบบ ดังต่อไปนี้

1) ใบกำกับภาษีเต็มรูป⁸⁶

ใบกำกับภาษีเต็มรูป มีรายการที่เป็นสาระสำคัญดังต่อไปนี้

(1) คำว่า “ใบกำกับภาษี” ในที่ที่ปรากฏเห็นเด่นชัด
 (2) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี และในกรณีตัวแทนเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 86 วรรคสี่ หรือ มาตรา 86/2 หรือผู้ทอดตลาดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 86/3 ให้ระบุชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของตัวแทนนั้นด้วย

(3) ชื่อ ที่อยู่ ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ
 (4) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม(ถ้ามี)
 (5) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือบริการ
 (6) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน
 (7) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี
 (8) ข้อความอื่น ๆ ที่อธิบดีกำหนด

2) ใบกำกับภาษีอย่างย่อ⁸⁷

⁸⁶ กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ก. *รูปแบบของใบกำกับภาษี*. หน้า 3. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/SMEs/infographic/13-1.vat_360.pdf [2566, 9 กรกฎาคม]

⁸⁷ กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ก. *รูปแบบของใบกำกับภาษี*. หน้า 4. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/SMEs/infographic/13-1.vat_360.pdf [2566, 9 กรกฎาคม]

ใบกำกับภาษีประเภทนี้ ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบกิจการค้าปลีกเท่านั้นที่สามารถออกได้ ตัวแทนของผู้ประกอบการจดทะเบียนจะออกใบกำกับภาษีอย่างย่อไม่ได้ โดยมีรายการที่เป็นสาระสำคัญดังต่อไปนี้

- (1) คำว่า “ใบกำกับภาษีอย่างย่อ” ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด
 - (2) ชื่อ หรือชื่อย่อ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี
 - (3) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม (ถ้ามี)
 - (4) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ
 - (5) ราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ โดยต้องมีข้อความระบุชัดเจน ว่าได้รวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้ว
 - (6) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี
 - (7) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด
- 3) ใบกำกับภาษีอย่างย่อออกโดยเครื่องบันทึกการเก็บเงิน⁸⁸

กิจการที่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ คือ 1.) กิจการที่เป็นการขายสินค้าในลักษณะขายปลีก เป็นการขายให้แก่ผู้บริโภคโดยตรงเพื่อนำไปบริโภคหรือใช้สอย โดยไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อนำไปขายต่อ เช่น ขายยา ขายของชำ ห้างสรรพสินค้า เป็นต้น และ 2.) กิจการให้บริการรายย่อยแก่บุคคลจำนวนมาก เช่น กิจการภัตตาคาร กิจการโรงแรม ซ่อมแซมทุกชนิด ซึ่งประสงค์จะใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินเพื่อการออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ ให้ยื่นคำขออนุมัติต่ออธิบดี โดยมีรายการที่เป็นสาระสำคัญดังต่อไปนี้

- (1) คำว่า “ใบกำกับภาษีอย่างย่อ” หรือคำว่า “TAX INV (ABB)” หรือคำว่า “TAX INVOICE (ABB)”
- (2) ชื่อ หรือชื่อย่อ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร ของผู้ประกอบการจดทะเบียน
- (3) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี
- (4) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี
- (5) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือบริการ
- (6) ราคาสินค้าหรือค่าบริการ โดยระบุข้อความชัดเจนว่า “รวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว” หรือ VAT INCLUDED

⁸⁸ กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ก. *รูปแบบของใบกำกับภาษี*. หน้า 5. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/SMEs/infographic/13-1.vat_360.pdf [2566, 9 กรกฎาคม]

(7) เลขรหัสประจำเครื่องบันทึกการเก็บเงิน

4) ใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษี⁸⁹

ใบเสร็จรับเงิน หรือ ใบรับ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 103 หมายความว่า

(ก) บันทึก หรือหนังสือใด ๆ ที่เป็นหลักฐานแสดงว่าได้รับ ได้รับฝาก หรือ ได้รับชำระเงินหรือตัวเงิน หรือ

(ข) บันทึก หรือหนังสือใด ๆ ที่เป็นหลักฐานแสดงว่าหนี้ หรือสิทธิเรียกร้องได้ ชำระ หรือปลดให้แล้ว บันทึก หรือหนังสือที่กล่าวนั้น จะมีลายมือชื่อของบุคคลใด ๆ

สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม สามารถออกใบกำกับภาษีกับ ใบเสร็จรับเงิน ในฉบับเดียวกันก็ได้ โดยมีรายละเอียดที่เป็นสาระสำคัญดังต่อไปนี้

(1) คำว่า "ใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษี"

(2) เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ขาย

(3) ชื่อ ที่อยู่ ของผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ

(4) ชื่อ ที่อยู่ ของผู้ซื้อ

(5) เลขที่ เล่มที่(ถ้ามี)ของใบกำกับภาษี

(6) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

(7) ชื่อ ชนิด ประเภท และราคาของสินค้าหรือของบริการ

(8) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยให้แยกออกจากราคาของสินค้า และหรือบริการ

ให้ชัดเจน

ทั้งนี้ ในการออกใบกำกับภาษีทั้ง 4 รูปแบบนั้น ผู้ออกจะต้องเป็นผู้ที่มีอำนาจตามกฎหมายกล่าวคือผู้ออกจะต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มถึงจะสามารถ ดำเนินการออกใบกำกับภาษีได้ และในใบกำกับภาษีนั้น จะต้องมียละเอียดของส่วนที่เป็น สาระสำคัญตามที่กฎหมายกำหนดไว้อย่างครบถ้วน จึงจะถือเป็นใบกำกับภาษีที่ถูกต้องตาม กฎหมาย

2.3 หลักในการวางแผนภาษีและการหลีกเลี่ยงภาษี

การวางแผนภาษีคือการวิเคราะห์แนวทางสถานการณ์ทางการเงินหรือการวางแผนเพื่อให้ แน่ใจว่าการเสียภาษีจะเข้าองค์ประกอบทั้งหมดของกฎหมายเพื่อวัตถุประสงค์ในการจ่ายภาษีที่ต่ำ

⁸⁹ กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ก. *รูปแบบของใบกำกับภาษี*. หน้า 7. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/SMEs/infographic/13-1.vat_360.pdf [2566, 9 กรกฎาคม]

ที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ แผนการลดจำนวนภาษีที่จะต้องจ่ายจะเรียกว่า “ภาษีที่มีประสิทธิภาพ” การวางแผนภาษีเพื่อให้มีประสิทธิภาพต่างจากการเลี่ยงภาษี เพราะการวางแผนภาษีเป็นวิธีวางแผนเกี่ยวกับสิทธิทางภาษีในด้านต่าง ๆ ที่เป็นการกระทำที่ถูกต้องตามกฎหมายเพื่อให้จ่ายภาษีในจำนวนที่ต่ำเท่าที่จะเป็นไปได้ แต่การหลีกเลี่ยงภาษีเป็นการกระทำเพื่อให้จ่ายภาษีต่ำเช่นเดียวกัน แต่ใช้วิธีไม่เหมือนกัน คือการอาศัยช่องว่างทางกฎหมายต่าง ๆ โดยไม่สุจริตหรือมีเจตนาที่จะไม่จ่ายหรือจ่ายภาษีให้น้อยลงโดยไม่ตรงกับความเป็นจริงซึ่งเป็นความผิดต่อกฎหมาย

2.3.1 การวางแผนภาษี

การวางแผนภาษี(Tax Planning) หมายถึง การกำหนดแนวทางในการปฏิบัติเกี่ยวกับการเงิน เป็นการวางแผนอาศัยสิทธิต่าง ๆ ที่กฎหมายให้สิทธิ เป็นการกระทำที่ถูกต้องตามกฎหมาย เช่น รายการรายได้ รายการค่าใช้จ่าย และรายการกำไรหรือขาดทุน ที่เกี่ยวกับข้อมูลทางภาษีทั้งในระยะสั้นและระยะยาว เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทำการเสียภาษีอย่างถูกต้องตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากร และเพื่อให้จ่ายภาษีอากรต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ รวมทั้งเป็นการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรให้เกิดประโยชน์สูงสุด โดยไม่ใช้วิธีการเลี่ยงภาษีหรือการหนีภาษี⁹⁰

การวางแผนภาษีอากรที่จะให้ได้ผลต้องกระทำทันทีที่เริ่มต้นประกอบธุรกิจ และต้องกระทำต่อเนื่องอย่างเป็นระบบ โดยผู้ที่มีความรู้ความชำนาญทางด้านภาษีอากรประเภทนั้นๆ ซึ่งมีความรู้ความเข้าใจในกิจการที่จะวางแผนภาษีอากรด้วย การวางแผนภาษีอากรจึงอาจต้องอาศัยบุคลากรที่เกี่ยวข้องหลายฝ่าย อาทิ กรรมการผู้จัดการ สมุหบัญชี นักกฎหมาย ผู้เชี่ยวชาญทางภาษีอากร และฝ่ายที่เกี่ยวข้องอื่นๆ ร่วมปรึกษาหารือโดยรอบด้านในประเด็นภาษีอากรที่เกิด และต้องกระทำควบคู่ไปกับการวางแผนธุรกิจที่มีประเด็นภาษีอากรเข้ามาเกี่ยวข้องกับผู้ประกอบการพึงต้องระลึกอยู่เสมอว่า 'ภาษีอากร' เป็นภาระผูกพันหรือปัญหาทางด้านรายจ่ายที่เกิดขึ้นควบคู่กันไปกับการดำเนินธุรกิจ เช่นเดียวกับรายจ่ายหรือต้นทุนทางธุรกิจอื่นๆ โดยทั่วไป และเป็นปัญหาหรือภาระผูกพันที่ไม่อาจเลื่อน หรือผัดผ่อนเวลาออกไปได้ เพราะภาษีอากรเป็น “หนี้ที่เกิดขึ้นโดยผลของกฎหมาย” ซึ่งผู้เสียภาษีพึงต้องชำระตามกำหนดเวลาโดยไม้อาจบิดพลิ้ว การเรียนรู้และทำความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีอากรในทุกประเภทที่เกี่ยวข้องกับองค์กร เป็นหน้าที่โดยตรงของผู้บริหารที่ต้องกระทำเป็นอันดับแรกๆ เช่นเดียวกับการวางแผนโดยทั่วไป เช่น ต้องรู้อะไรบ้างประกอบของกฎหมาย

⁹⁰ พรนภัส หวัง दिलก. (2562). *ผลกระทบของคุณลักษณะของคณะกรรมการบริษัทต่อความสัมพันธ์ ระหว่างการวางแผนภาษีและมูลค่ากิจการของบริษัทจดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย*. การค้นคว้าอิสระตามหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต สาขาบัญชี, คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 7.

ภาษีอากรแต่ละประเภทที่ต้องเสีย การวางแผนภาษีอากรโดยอาศัยความรู้ความชำนาญในประเด็น ข้อกฎหมายภาษีอากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องอาจมีความยุ่งยาก หรือสลับซับซ้อนมากขึ้น แตกต่างกันไป ตามสภาพหรือข้อเท็จจริงทางธุรกิจ และบทบัญญัติทางกฎหมายภาษีอากร ตลอดจน แนวทางปฏิบัติของทางราชการคำวินิจฉัย และคำพิพากษาของศาล ซึ่งเป็นการวางแผนภาษีอากรใน ระดับที่ลึกลงไปอีกระดับหนึ่ง อาทิ⁹¹

- 1) การวางแผนภาษีอากรเพื่อเริ่มกิจการหรือเมื่อริเริ่มกิจการใหม่
- 2) การวางแผนเพื่อการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร
- 3) การวางแผนภาษีอากรด้านรายได้
- 4) การวางแผนภาษีอากรด้านรายจ่าย
- 5) การวางแผนภาษีอากรด้านทรัพย์สินและหนี้สิน
- 6) การวางแผนภาษีอากรเกี่ยวกับหน้าที่ทางภาษีอากร
- 7) การวางแผนภาษีอากรในประเด็นอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

การวางแผนภาษีครอบคลุมการพิจารณาหลายประการ การพิจารณารวมถึงระยะเวลาของ รายได้ ขนาดของรายได้ และเวลาในการซื้อและการวางแผนสำหรับค่าใช้จ่ายอื่นๆ นอกจากนี้ การ เลือกลงทุนและประเภทของแผนการทางภาษีเพื่อให้ได้ผลลัพธ์ที่ดีที่สุด กลยุทธ์การออมเพื่อ การเกษียณอายุเป็นวิธีที่ได้รับความนิยมในการลดหย่อนภาษีอย่างมีประสิทธิภาพ การบริจาคเงิน ให้กับ IRA แบบดั้งเดิม สามารถลดรายได้ที่ต้องจ่ายภาษีตามจำนวนเงินที่ได้บริจาค การวางแผน ภาษีกับผลกำไรและขาดทุนทางภาษีเป็นอีกรูปแบบหนึ่งของการวางแผนภาษีหรือการจัดการ เกี่ยวกับการลงทุน เป็นการวางแผนที่มีประโยชน์ทางภาษีอีกรูปแบบหนึ่งเพราะสามารถใช้การ ขาดทุนของพอร์ตโฟลิโอเพื่อชดเชยการเพิ่มทุนโดยรวม ตาม Internal Revenue Service การสูญเสีย เงินทุนระยะสั้นและระยะยาวจะต้องใช้เพื่อชดเชยกำไรจากการลงทุนประเภทเดียวกันก่อน กล่าวอีก นัยหนึ่ง การขาดทุนระยะยาวจะหักล้างกำไรระยะยาวก่อนที่จะหักลบกำไรในระยะสั้น กำไรจากการ ขายหุ้นระยะสั้นหรือรายได้จากสินทรัพย์ที่เป็นเจ้าของน้อยกว่าหนึ่งปีจะต้องเสียภาษีในอัตรา รายได้ปกติ⁹²

การวางแผนภาษีสามารถแบ่งพิจารณาได้เป็น 2 กรณี ดังนี้⁹³

⁹¹ การวางแผนภาษี (Tax Planning). (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <https://www.accountingthai.co.th/content/5670/> การวางแผนภาษี-tax-planning [2566, 25 กรกฎาคม]

⁹² JULIA KAGAN. *Tax Planning: What It Is. How It Works. Examples.* (Online). Available: <https://www.investopedia.com/terms/t/tax-planning.asp> [2023, July 25]

⁹³ พรนภัส หวังคิดก. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 90. หน้า 8.

1) การวางแผนภาษีที่ทำให้กำไรทางภาษียลดลงแต่ไม่กระทบกำไรทางบัญชี เป็นการวางแผนจากอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งคิดคำนวณจากการหารค่าใช้จ่ายทางภาษีเงินได้ในงวดนั้นๆ ด้วยกำไรก่อนทำการหักออกจากภาษีเงินได้ อัตราส่วนนี้สะท้อนให้เห็นถึงผลกระทบของความแตกต่างระหว่างความถูกต้องทางบัญชีและหลักการทางภาษี ทำให้ธุรกิจมีรายได้และรายจ่ายทางภาษีและทางบัญชีที่แตกต่างกัน ธุรกิจที่มีการวางแผนทางภาษีจะทำให้ธุรกิจนั้นต้องทำการปรับปรุงกำไรทางบัญชีเพื่อให้กำไรสุทธิทางภาษียลดลงหรืออาจทำให้อัตราภาษีที่ต้องจ่ายจริงต่ำกว่าอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนด ดังนั้นถ้าอัตราภาษีที่แท้จริงมีมูลค่าที่ต่ำลงนั้นหมายถึงธุรกิจได้มีการวางแผนภาษีที่มีประสิทธิภาพ

2) การวางแผนภาษีที่ทำให้กำไรทางภาษีและกำไรทางบัญชีลดลง จากงานวิจัยต่าง ๆ นิยมวัดจาก 2 อัตราส่วน ดังนี้

(1) อัตราส่วนภาษีต่อกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรม เป็นการวัดจากกระแสเงินสดเป็นฐานในการคำนวณ ทำให้ไม่เกิดผลกระทบจากการบริหารผลกำไรตามเกณฑ์คงค้างทางบัญชี โดยถ้ากิจกรรมที่ดำเนินการมีมูลค่าต่ำ ก็หมายถึงกิจการดังกล่าวมีการวางแผนทางภาษีที่ดี

(2) อัตราส่วนภาษีต่อสินทรัพย์รวม คำนวณจากอัตราส่วนของค่าใช้จ่ายทางภาษีรอบปัจจุบันต่อสินทรัพย์รวมเนื่องจากประสิทธิภาพในการใช้สินทรัพย์รวมเพื่อทำให้เกิดรายได้และค่าใช้จ่ายที่มีความสัมพันธ์กัน โดยมีข้อสันนิษฐานว่าบริษัทที่มีสินทรัพย์รวมเท่ากันควรมีกำไรอยู่ในระดับเดียวกันและควรมีค่าใช้จ่ายทางภาษีในระดับเดียวกันด้วย ดังนั้นบริษัทที่มีการลงทุนสูงแต่มีค่าใช้จ่ายทางภาษีน้อย หมายความว่าภาษีสินทรัพย์รวมต่ำ เป็นการสะท้อนให้เห็นถึงการวางแผนทางภาษีที่ดีมีประสิทธิภาพ

2.3.2 การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม

เพื่อให้สามารถเข้าใจปัญหาการไม่ออกใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการค้าส่งให้ได้มีประสิทธิภาพและทราบถึงปัญหาที่แท้จริง ทำให้ต้องศึกษาทำความเข้าใจกับหลักการต่าง ๆ ที่อาจจะเกี่ยวข้องหรือเป็นแรงผลักดันในการไม่ออกใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการ จึงต้องศึกษาถึงหลักการเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากรทั้งภายในประเทศและต่างประเทศ ดังนี้

2.3.2.1 ความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม

การหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือ Tax Evasion หมายถึง การกระทำใด ๆ อันเป็นเหตุให้ต้องเสียภาษีน้อยลง โดยเป็นการกระทำที่ขัดต่อบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรโดยชัดแจ้ง ไม่ว่าจะได้รับโทษทางอาญาจากการกระทำนั้นหรือไม่ก็ตาม การหลีกเลี่ยงภาษีอากรนั้นถือเป็นเรื่องธรรมดาปกติที่ทุกประเทศจะต้องประสบปัญหา โดยการหลีกเลี่ยงภาษีอากรนั้นมีให้เห็นอยู่ในทุกยุคทุกสมัย ทั้งยังปรากฏอยู่ในทุกประเทศทั่วโลก เนื่องจากแต่ละประเทศมีการจัดเก็บภาษีอากรจาก

ประชาชนเพื่อนำมาเป็นรายจ่ายให้กับประเทศของตน เพียงแต่การหลีกเลี่ยงภาษีอากรนั้นจะมีประชากรในประเทศกระทำกรมากหรือน้อยเท่านั้น สำหรับในประเทศที่มีการพัฒนาในด้านต่าง ๆ แล้ว เช่นประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศอังกฤษ ประเทศญี่ปุ่น เป็นต้น ซึ่งเป็นประเทศแบบอย่างที่เศรษฐกิจมีการพัฒนาอย่างก้าวหน้ากว่าประเทศอื่น ๆ มีการหลีกเลี่ยงภาษีน้อยเพราะประชาชนในประเทศมีความเต็มใจและสมัครใจในการที่จะทำการจ่ายภาษีให้แก่รัฐ สำหรับประเทศที่ด้อยการพัฒนา มีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรเป็นจำนวนมากกว่า นั้นเป็นเพราะเศรษฐกิจที่ด้อยการพัฒนาจึงทำให้ประชาชนภายในประเทศมีรายได้ต่ำหรือไปจนถึงแทบไม่มีรายได้เลย การหลีกเลี่ยงการจ่ายภาษีจึงเป็นทางออกเพื่อให้ตนมีเงินใช้จ่ายในชีวิตประจำวันมากขึ้น⁹⁴

ความหมายในทางทฤษฎีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรนั้น มีประโยชน์ที่ต้องทำการศึกษาอยู่ 2 ประโยค ได้แก่ คำว่าการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Evasion) และคำว่าการหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) ซึ่งความหมายของแต่ละประโยคมีความหมายที่แตกต่างกันออกไป จึงมีหน่วยงานและนักวิชาการเป็นจำนวนมากที่ให้ความสนใจกับความหมายของแต่ละประโยคทั้งภายในประเทศและต่างประเทศ ที่ได้ให้ความหมายของคำเหล่านี้ไว้ ดังนี้

C.V. Brown⁹⁵ นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษได้ให้คำจำกัดความไว้ว่า การหลบหลีกภาษีอากร หรือ Tax Avoidance เป็นการกระทำโดยชอบด้วยกฎหมายเพื่อลดจำนวนภาษีที่จะต้องชำระให้น้อยลง ส่วน การหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือ Tax Evasion เป็นการกระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อลดค่าภาษีที่จะต้องชำระ ซึ่งในทางทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ถือเป็นการกระทำความผิดกฎหมายอาญา

ขจร สารพันธ์⁹⁶ ได้กล่าวถึงการหนีภาษีอากรว่า การหนีภาษีอากรนั้นเป็นการกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งของผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีอากร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดจำนวนของภาษีอากรที่ตนต้องจ่ายลงให้เหลือน้อยที่สุดหรือไม่ต้องรับภาระภาษีเลย การหนีภาษีอากรนั้นปรากฏออกมาได้ 2 รูปแบบ คือ การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) และการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Evasion) การหลบหลีกภาษีอากร คือ การหนีภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมาย (Loop-Hole) เช่น การแตกหน่วยภาษีออกเป็นหลาย ๆ ส่วน เพื่อที่จะลดจำนวนฐานของภาษีลงวิธีนี้นิยมใช้กับ

⁹⁴ วารชณี หลงสกุล. (2550). *การวิเคราะห์การหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรของประชาชน ศึกษาเฉพาะกรณีสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาบางรัก 3*. สารนิพนธ์รัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานโยบายสาธารณะ คณะรัฐประศาสนศาสตร์ มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ. หน้า 16.

⁹⁵ C.V. BROWN. *Taxation and the Incentive to work*. (Great Britain : Oxford University Press. 1983). pp. 131

⁹⁶ สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2539). *ปัญหาการบริหารจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ศึกษาเฉพาะกรณีการโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม*. สารนิพนธ์รัฐศาสตรมหาบัณฑิต คณะรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 13.

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามากที่สุด การหาประโยชน์จากข้อกฎหมายเรื่องการยกเว้นภาษี การเปลี่ยนแปลงข้อเท็จจริงของสัญญา เช่น โดยปกติผู้รับจ้างจะต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากค่าจ้าง ดังนั้นเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จึงกระทำการแยกสัญญาออกเป็นการซื้อขายสัมภาระสัญญาหนึ่งไม่ต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และค่าจ้างเป็นอีกสัญญา ส่วนการหลีกเลี่ยงภาษีอากร คือ การฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติของกฎหมายในการไม่เสียภาษีอากรตามจำนวนที่มีหน้าที่ต้องเสีย ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายซึ่งอาจเกิดขึ้นทั้งกรณีหลีกเลี่ยงภาษีโดยเจตนาและไม่เจตนา ในกรณีที่ไม่ได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีผู้ที่กระทำต้องได้รับโทษทางแพ่ง ในกรณีที่มีการเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีต้องได้รับโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา เช่น การหลีกเลี่ยงทางด้านรายได้ โดยไม่ยื่นแบบแสดงรายการหรือยื่นแบบแสดงรายการแต่ยื่นแบบแสดงรายการที่ไม่ถูกต้องครบถ้วนตามความจริงของรายได้ การหลีกเลี่ยงทางด้านรายจ่าย โดยการยื่นแบบแสดงรายการรายจ่ายไว้เป็นจำนวนสูงเกินความเป็นจริงหรือการนำหลักฐานการจ่ายอันเป็นที่ยื่นแสดงรายการ เป็นต้น

หน่วยงานสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา The Internal Revenue Service (IRS) ซึ่งเป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลกลางของสหรัฐอเมริกาและบริหารจัดการประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นเนื้อหาหลักของกฎหมายภาษีตามกฎหมายของรัฐบาลกลาง ได้ให้คำจำกัดความของการหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) ว่าการหลบหลีกภาษีอากรไม่ใช่เป็นการหลีกเลี่ยงที่เป็นความผิดในทางอาญาผู้เสียภาษีมักมีสิทธิที่จะหลบหลีกหรือทำให้ตนเสียภาษีในจำนวนที่น้อยที่สุด โดยเป็นเจตนาที่ถูกต้องตามกฎหมาย ส่วน การหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Evasion) นั้นมีความหมายเป็นลักษณะที่ตรงกันข้ามกับการหลบหลีกภาษีอากร คือ เป็นการกระทำที่ฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติของกฎหมายโดยการใช้อุปาย การหลอกลวง การอำพราง การปกปิด การพยายามมุ่งหมาย หรือปิดบังการกระทำบางสิ่ง⁹⁷

อาจารย์ปรีดี บุญยัง⁹⁸ ให้ความหมายของการหลบหลีกภาษีอากรไว้ว่าเป็นการกระทำของผู้ที่มีหน้าที่ในการเสียภาษีโดยการไม่ต้องชำระจะเสียภาษี โดยอาศัยช่องว่างของกฎหมายที่มีอยู่ ส่วนการหลีกเลี่ยงภาษีอากรนั้น เป็นการฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติของกฎหมายเพื่อจะไม่เสียภาษีอากรตามจำนวนที่ตนจะต้องชำระ การฝ่าฝืนกฎหมายในลักษณะนี้อาจเกิดขึ้น โดยการเจตนาหรือไม่มี

⁹⁷ พรณิศา ชีระกุลพิศุทธิ์. (2553). *การนำหลักสมคบกันกระทำความคิดมาใช้เพื่อป้องกันและปราบปรามการทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม*. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษีอากร, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 23.

⁹⁸ ปรีดี บุญยัง. (2533-2534). *ภาษีมูลค่าเพิ่มกับความมั่นคงทางเศรษฐกิจ*. เอกสารวิจัยส่วนบุคคล ในลักษณะวิชาเศรษฐกิจ วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร. กรุงเทพฯ: ม.ป.พ.. หน้า.47.

เจตนาที่ตามมาแต่ การกระทำดังกล่าวถือเป็นความผิดตามกฎหมาย ต้องได้รับโทษทั้งในทางแพ่งและในทางอาญาด้วย

อาจารย์สุเทพ พงษ์พิทักษ์⁹⁹ ได้ให้ความหมายของการหลบหลีกภาษีอากรไว้ว่า เป็นการนำเอาช่องว่างของกฎหมายต่าง ๆ ที่มีอยู่มาใช้เพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อการเสียภาษีอากรตามหน้าที่โดยไม่ผิดต่อกฎหมาย เพื่อลดจำนวนภาษีอากรที่ไม่จำเป็นลงหรือเป็นการดึงเอาภาษีที่ไม่มี ความจำเป็นออกจากจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ส่วนการหลีกเลี่ยงภาษีอากรนั้น เป็นการกระทำโดยเจตนาและจงใจที่จะไม่ต้องการเสียภาษีอากร ไม่ว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระจะเป็นจำนวนที่มากหรือจำนวนน้อย เป็นการกระทำโดยทุจริตต่อภาษีอากรและเป็นการกระทำที่ผิดต่อบทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีที่ใช้บังคับในขณะนั้น

อาจารย์วิโรจน์ เลาะห์พันธุ์¹⁰⁰ ได้ให้ความหมายของ การหลบหลีกภาษีอากรว่า เป็นการพยายามไม่ชำระภาษีหรือพยายามชำระแต่ชำระในจำนวนที่น้อย โดยอาศัยช่องว่างของกฎหมาย ภาษีอากร ระเบียบการ ข้อปฏิบัติหรือแนววินิจฉัยของหน่วยงานราชการที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากร การกระทำดังกล่าวนี้ ถือเป็นกระทำที่ถูกต้องตามกฎหมาย ส่วนการหลบหลีกภาษีอากรนั้น เป็นการปฏิบัติที่ฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติของกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น โดยมีเจตนาที่จะไม่ต้องการเสียภาษีอากรในจำนวนที่ควรจะต้องชำระตามกฎหมายที่ใช้บังคับในขณะนั้น ทั้งนี้การปฏิบัติดังกล่าวจะเกิดจากการเจตนาหรือไม่เจตนาหรือเกิดจากความประมาทเลินเล่อก็ตาม การกระทำดังกล่าวเป็นความผิดตามประมวลรัษฎากร ต้องรับโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา

ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม¹⁰¹ ได้ให้คำจำกัดความของการหลบหลีกภาษีอากร ว่า คือการวางแผนในทางภาษีอากรโดยใช้ช่องว่างของกฎหมายที่มีอยู่ในการทำให้ผู้ที่มีหน้าที่ในการเสียภาษีไม่ต้องเสียภาษีหรือทำให้ตนเสียภาษีน้อยลง เป็นวิธีที่ไม่มีความผิดต่อกฎหมายภาษี นอกจากนี้ในการทำธุรกรรมทางเศรษฐกิจผู้เสียภาษีมักมีการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมเพื่อให้ตนเสียภาษีน้อยลงจากความจริงก็ถือเป็น การหลบหลีกภาษีอากรเช่นเดียวกัน ส่วนคำจำกัดความของการหลีกเลี่ยงภาษีอากรนั้น คือการที่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรใช้วิธีในทางที่ผิดต่อกฎหมายหรือทุจริตเพื่อให้ตนไม่ต้องเสียภาษีหรือให้เสียภาษีน้อยลง ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดต่อบทบัญญัติของกฎหมาย มีโทษทั้งทางแพ่งและในทางอาญา เช่น ภาษีเงินได้กฎหมายกำหนดให้ผู้มีเงินได้ต้องยื่นแบบแสดง

⁹⁹ สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2541). *การวางแผนภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: สำนักงานวิชา ๓ ทนายความ บัญชีและธุรกิจ. หน้า. 12.

¹⁰⁰ วิโรจน์ เลาะห์พันธุ์. (2523). *การหลีกเลี่ยงและการหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย*. เอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐศาสตร์ วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร. กรุงเทพฯ: ม.ป.พ.. หน้า. 9.

¹⁰¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2566). *การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning)*. (พิมพ์ครั้งที่ 5). กรุงเทพฯ: วิทยุชุมชน. หน้า 26.

รายการและเสียภาษีต่อกรมสรรพากร แต่ผู้มีเงินได้เจตนาไม่ยื่นแบบแสดงรายการและไม่เสียภาษีเงินได้ หรือเจตนายื่นแบบแสดงรายการเงินได้แต่ยื่นแค่เพียงบางส่วนของเงินได้เท่านั้นและเสียภาษีในจำนวนที่ไม่ถูกต้องกับความจริง หรือการแสดงค่าใช้จ่ายในจำนวนที่สูงกว่าการใช้จ่ายจริงและแสดงผลกำไรในจำนวนน้อยเพื่อจะได้เสียภาษีน้อยตามผลกำไรที่น้อย หรือการนำไปกำกับภาษีปลอมมาใช้ในการยื่นแบบให้มิภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายเพื่อจะได้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

2.3.2.2 สาเหตุของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม

สาเหตุที่ทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีโดยทั่วไปเกิดจากการที่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีไม่ว่าจะเป็นภาษีชนิดใดไม่ต้องการที่จะถูกรัฐบังคับจัดเก็บภาษี ด้วยเพราะเหตุที่ว่า การต้องเสียภาษีเป็นการทำให้รายได้ของผู้ที่เสียภาษีที่จะนำไปใช้จ่ายประโยชน์ส่วนตัวลดน้อยลงตามจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ จากการที่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีถูกบังคับจัดเก็บนี้เอง จึงทำให้เกิดการต่อต้านโดยธรรมชาติที่จะไม่ยอมเสียภาษี เพื่อให้มีเงินใช้จ่ายเพื่อประโยชน์ส่วนตัวมากขึ้น อย่างไรก็ตามหน้าที่ในการเสียภาษีได้ถูกกำหนดไว้ในกฎหมายของแต่ละประเทศ และการจัดเก็บเป็นการใช้อำนาจบังคับของรัฐ ประชาชนที่อยู่ภายใต้รัฐ ๆ นั้นจำต้องดำเนินการปฏิบัติตามเมื่อเกิดรายได้ วิธีการที่จะทำให้เสียภาษีแก่รัฐน้อยลงที่นิยมกระทำกันก็คือ การหลบหนีภาษีและหลีกเลี่ยงภาษี¹⁰²

หากพิจารณาของหลักการทางภาษีแล้วสาเหตุหลักที่อาจทำให้เกิดการหลบหนีหรือหลีกเลี่ยงภาษีมากที่สุด คือ

1) อัตราภาษีของรัฐอยู่ในระดับอัตราที่สูง

จากการศึกษาทฤษฎีเศรษฐศาสตร์การคลังเกี่ยวกับพฤติกรรมหลบหนีและหลีกเลี่ยงภาษีนั้น พอสรุปเหตุผลได้ว่า การหลบหนีและหลีกเลี่ยงภาษีนั้นเกิดจากอัตราภาษีที่รัฐใช้บังคับมีอัตราที่สูง ทำให้ผู้เสียภาษีมีเงินเหลือใช้จ่ายในการบริโภคส่วนตัวน้อยลง จึงเป็นเหตุจูงใจให้ผู้เสียภาษีไม่ยอมเสียภาษี และพยายามหาทางเพื่อลดจำนวนของภาษีที่ตนต้องจ่ายด้วยการหลบหนีและหลีกเลี่ยงภาษี เมื่อภาษีมีอัตราที่สูงจึงเกิดความคิดที่จะหลบหนีเพราะโอกาสที่รัฐจะดำเนินการสืบค้น ตรวจสอบว่ามีผู้ใดหนีภาษีนี้นั้นน้อยมาก จึงทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหลบหนีภาษีและหลีกเลี่ยงภาษีเป็นจำนวนมาก¹⁰³

2) โอกาสที่จะถูกจับได้ว่าหลบหนีภาษีและหลีกเลี่ยงภาษีต่ำ

การหลบหนีภาษีและหลีกเลี่ยงภาษี เป็นปัญหาสำคัญที่รัฐควรจะดำเนินการแก้ไขหามาตรการมาบรรเทาปัญหา เพราะการหลบหนีภาษีและหลีกเลี่ยงภาษีทำให้เกิดผลเสีย

¹⁰² วารัชนี หลงสกุล. อังแล้วเชิงอรรถที่ 94. หน้า 20.

¹⁰³ วารัชนี หลงสกุล. อังแล้วเชิงอรรถที่ 94. หน้า 21.

แก่รายได้ของรัฐในทางภาษี ทั้งยังก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอย่างถูกต้องตามหลักกฎหมาย รัฐจำเป็นต้องดำเนินการตรวจสอบอย่างเคร่งครัดและปราบปรามการหลบหนีภาษี และหลีกเลี่ยงภาษีอยู่เป็นประจำ เพื่อให้เกิดการหลบหนีภาษีและหลีกเลี่ยงภาษีในสังคมน้อยที่สุด การเคร่งครัดในการตรวจสอบและปราบปรามจะเป็นการปิดโอกาสในการหลบหนีภาษีและหลีกเลี่ยงภาษีได้เป็นอย่างมาก การตรวจสอบเช่นนี้อาจเรียกว่า “อัตราการตรวจสอบภาษี” ซึ่งการจะดำเนินการให้เป็นไปตามนโยบายการตรวจสอบนี้ ปัจจัยที่จำเป็นหลักก็คืองบประมาณในการดำเนินการปฏิบัติงานตรวจสอบและปราบปราม จำนวนพนักงานเจ้าหน้าที่ในการปฏิบัติงานจำนวนครั้งในการตรวจสอบ ซึ่งการดำเนินการจะต้องใช้งบประมาณในการปฏิบัติสูงและใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบค่อนข้างนาน จึงเป็นไปได้ยากที่จะตรวจสอบผู้ใดมีรายได้และผู้ใดมีหน้าที่ต้องเสียภาษีทุก ๆ ราย ทำให้โอกาสในการตรวจพบและจับกุมผู้ที่หลบหนีภาษีและหลีกเลี่ยงภาษีโดยทั่วไปแล้วค่อนข้างน้อย¹⁰⁴

3) บทลงโทษของการหลบหนีภาษีและหลีกเลี่ยงภาษีต่ำ

ในกรณีที่รัฐตรวจสอบพบการกระทำความผิดเกี่ยวกับการหลบหนีภาษีหรือการหลีกเลี่ยงภาษี ผู้กระทำการดังกล่าวจะต้องเสียภาษีในส่วนที่ตนได้หลบหนีหรือหลีกเลี่ยงภาษีนั้น รวมทั้งค่าปรับและเงินเพิ่มด้วย นอกจากจะได้รับการปรับโทษในทางแพ่งแล้วยังจะต้องรับโทษในทางอาญาอีกด้วย บทลงโทษโดยทั่วไปของการกระทำความผิดฐานหลบหนีภาษีและหลีกเลี่ยงภาษีนั้นจะสูงในระดับหนึ่งเพื่อเป็นการปราบปรามไม่ให้ผู้กระทำความผิดคิดที่จะหลบหนีภาษีและหลีกเลี่ยงภาษี เพราะถ้าการกำหนดโทษในอัตราที่ต่ำเกินไปจะทำให้ผู้เสียภาษีไม่เกรงกลัวต่อการที่จะกระทำความผิด แต่ถ้าเป็นการกำหนดบทลงโทษที่มีอัตราที่สูงเกินไปก็จะทำให้บทลงโทษมีความรุนแรงมากเกินไปจนสมควร การหลบหนีภาษีและหลีกเลี่ยงภาษีเป็นลักษณะการกระทำความผิดที่เป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจเท่านั้น บทลงโทษจึงไม่ควรที่จะกำหนดให้รุนแรงเทียบเท่ากับความผิดทางอาญาที่เป็นอาชญากรรมอย่างอื่น เช่น การฆ่าคนโดยเจตนา เป็นต้น¹⁰⁵

4) กฎหมายที่ใช้บังคับมีช่องว่างมาก

ในการที่ช่องว่างทางกฎหมายมีมากจะทำให้ผู้ที่มิหน้าที่ในการเสียภาษีหาช่องทางในการหลบหนีภาษีหรือหลีกเลี่ยงภาษีได้โดยง่าย โดยพฤติกรรมที่ทำให้การหลบหนีภาษีและหลีกเลี่ยงภาษีมีการขยายขอบเขตเป็นวงกว้างอย่างรวดเร็ว เพราะหากมีคนหนึ่งได้ทำการหลบหนีภาษีหรือหลีกเลี่ยงภาษีและได้เสียภาษีน้อยลงและไม่มีความผิดต่อกฎหมาย ย่อมจะก่อให้เกิดกระบวนการกระทำตามของผู้อื่น และบางคนยินยอมที่จะเสียค่าใช้จ่ายเพื่อการได้หลบหนีภาษีหรือ

¹⁰⁴ วารัชนี หลงสกุล. อังแล้วเชิงอรรถที่ 94. หน้า 21.

¹⁰⁵ วารัชนี หลงสกุล. อังแล้วเชิงอรรถที่ 94. หน้า 22.

หลีกเลี่ยงภาษีตราใบที่การเสียค่าใช้จ่ายเพื่อการดังกล่าวต่ำกว่ามูลค่าภาษีที่จะได้ชำระตามความจริง การหลบหนีภาษีและการหลีกเลี่ยงภาษีของบุคคลที่ต้องเสียภาษีหลาย ๆ คน ทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมาก รัฐจึงควรวางแนวทางในการแก้ไขกฎหมายที่ก่อให้เกิดความล่าช้าในการปฏิบัตินี้ เพื่อหาช่องทางในการปิดช่องว่างของกฎหมายให้ได้โดยเร็วที่สุด¹⁰⁶

เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีประเภทที่ประชาชนจ่ายให้แก่รัฐบาลมากที่สุด ดังนั้นการจะทำให้ประชาชนเต็มใจจ่ายภาษีให้แก่รัฐบาลนั้น รัฐบาลจะต้องทำให้ประชาชนเชื่อมั่นว่าภาครัฐจะสามารถนำภาษีของประชาชนไปบริหารจัดการพัฒนาประเทศ พัฒนาเศรษฐกิจและสังคมให้มีความเจริญก้าวหน้าต่อไปได้ แต่เนื่องจากประเทศไทยในปัจจุบัน ผู้เขียนเห็นว่าภาครัฐยังไม่สามารถทำให้ประชาชนมีความเชื่อมั่นได้ โดยอาจเกิดจากสาเหตุต่าง ๆ ดังต่อไปนี้¹⁰⁷

1) ประชาชนไม่ไว้วางใจรัฐบาลในการนำเงินภาษีของประชาชนไปบริหารจัดการ เพราะแม้จะเก็บภาษีจากประชาชนไปมากเพียงใด ปัญหาบางอย่างก็ยังไม่ได้รับการแก้ไขได้ดีเท่าที่ควร เช่น สิ่งสาธารณูปโภคต่าง ๆ การก่อสร้างต่าง ๆ ของรัฐบาลชำรุดบ่อยครั้งไม่ว่าจะเกิดจากการที่ขาดการบำรุงดูแลรักษา หรืออาจเกิดจากวัสดุอุปกรณ์ในการก่อสร้างที่ไม่ได้มาตรฐาน ความชำรุดของถนนหนทางหรือสิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ หลากหลายพื้นที่ยังไม่ได้รับการบำรุงซ่อมแซมได้ดีเท่าที่ควร ความปลอดภัยของประชาชน ความสะอาดตามพื้นที่สาธารณะ ปัญหาน้ำเน่าเสีย ปัญหาสุนัขจรจัด ปัญหาคนจรจัด คนวิกลจริตที่เดินตามท้องถนนไล่ทำร้ายคนอื่น เป็นต้น

2) ความเหลื่อมล้ำของประชาชน กล่าวคือ ประชาชนที่มีฐานะต่ำกว่า มักจะเสียภาษีมากกว่าประชาชนที่มีฐานะดี ไปจนถึงร่ำรวย เนื่องจากประชาชนที่มีฐานะดีไปจนถึงร่ำรวยย่อมเข้าถึงข้อมูลข่าวสาร และเทคโนโลยีต่าง ๆ ได้โดยง่าย เจ้าของกิจการรายใหญ่มีความรู้ความสามารถในการบริการจัดการภาษี ให้ตนเองเสียภาษีน้อยที่สุด จนถึงขั้นไม่เสียเลย แต่ประชาชนที่ฐานะต่ำกว่า ไปจนถึงฐานะยากจน ย่อมเข้าถึงข้อมูลข่าวสาร และเทคโนโลยีได้ยาก อาทิเช่น ผู้ประกอบการร้านขายของชำในชนบท ที่ยังไม่มีความรู้ความเข้าใจในเรื่องของภาษีมากพอ หรือไม่มีรายได้เพียงพอที่จะว่าจ้างนักบัญชีหรือผู้ที่มีความรู้ความสามารถในการบริการจัดการภาษีมาช่วย ส่งผลให้เสียภาษีมากเกินไป ก็อาจเสียภาษีซ้ำซ้อนได้โดยง่าย หรือขอคืนภาษีได้แต่ไม่รู้วิธี หรือไม่ทราบว่าจะคืนได้ เป็นต้น

ในเรื่องของภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็มีความเหลื่อมล้ำเป็นอย่างมาก เนื่องจากในการคิดคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม มีเอกสารสำคัญที่บรรดาผู้ประกอบการจำเป็นต้องใช้เป็นหลักฐานในการยื่นภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ “ใบกำกับภาษี” ซึ่งในกลุ่มผู้ที่มีฐานะดี ไปจนถึงร่ำรวย รายการซื้อสินค้าต่าง ๆ

¹⁰⁶ วารัชนี หลงสกุล. อังแล้วเชิงอรรถที่ 94. หน้า 22.

¹⁰⁷ ธนัญญา ธารนโสธร. อังแล้วเชิงอรรถที่ 26. หน้า 20.

การลงทุนต่าง ๆ วัสดุ อุปกรณ์ วัสดุคิบ ต่าง ๆ ล้วนมีใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานในการคำนวณภาษีซื้อทั้งสิ้น เพราะไม่ว่าจะเป็นผู้ผลิต ผู้ประกอบการขายส่ง ผู้ประกอบการขายปลีก ที่ติดต่อซื้อขายกันนั้น ส่วนมากจะเป็นกิจการที่ใหญ่โต เป็นรูปบริษัท ย่อมมีการจดทะเบียนภาษีอย่างถูกต้อง ผู้ประกอบการรายใหญ่เหล่านี้มักมีการจ้างผู้มีความรู้ความสามารถในการบริหารจัดการภาษีมาช่วย และสามารถออกใบกำกับภาษีได้อย่างครบถ้วนถูกต้อง ต่างจากผู้ประกอบการร้านค้าตามชนบทที่โดยส่วนใหญ่แล้วขาดความรู้ความเข้าใจในเรื่องของภาษี ผู้ผลิตและผู้ขายส่งไม่ได้จดทะเบียนภาษี ย่อมไม่อาจออกใบกำกับภาษีได้ หรือบางรายที่จดทะเบียนแล้ว ก็ไม่ยอมออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการ เนื่องจากต้องการเลี่ยงภาษี ย่อมส่งผลให้ผู้ประกอบการขายปลีกที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นเสียภาษีอย่างถูกต้องตามกฎหมาย ไม่มีใบกำกับภาษีนำมาคำนวณหักภาษีซื้อหักด้วยภาษีขายได้อย่างครบถ้วนถูกต้อง หรือบางรายอาจไม่มีแม้แต่ใบเดียว ทำให้ผู้ประกอบการค้าปลีกตามชนบทหลายราย ต้องประสบกับปัญหาการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าที่ควรจะต้องเสีย และอาจซ้ำซ้อนกับภาษีอื่น ๆ ที่เสียไปแล้วด้วย

2.3.2.3 รูปแบบในการหลีกเลี่ยงภาษี¹⁰⁸

การหลีกเลี่ยงภาษี ประชาชนที่มีฐานะดีจนถึงร่ำรวย ตลอดจนผู้ทรงอิทธิพล มีสารพัดวิธีที่จะหลีกเลี่ยงภาษีได้ ซึ่งวิธีที่นิยมใช้กันมาก มีอยู่ประมาณ 10 วิธีการด้วยกัน ดังต่อไปนี้

1) การตั้งตัวแทนเชิด คือการตั้งบุคคลอื่นหรือบริษัทเป็นผู้มีรายได้และเสียภาษีแทนตน ซึ่งมีผลให้ตัวเองเสียภาษีน้อย หรือหากมีปัญหาฟ้องร้องทางกฎหมายก็จะยากขึ้น

สำหรับวิธีการตั้งตัวแทนเชิดนั้น ธุรกิจรับเหมาก่อสร้างซึ่งส่วนใหญ่บรรดานักการเมืองทั้งระดับชาติ และระดับท้องถิ่น ล้วนเป็นเจ้าของกิจการ ซึ่งคนกลุ่มนี้ธุรกิจที่มีประวัติดีเลี่ยงภาษีมากในอันดับต้นๆ โดยเฉพาะบริษัทรับเหมาก่อสร้างรายใหญ่ จะใช้วิธีหารายชื่อคนงานแล้วให้คนงานของตนเองเป็นผู้รับเหมารายย่อย โดยเงื่อนไขสำคัญของคนที่จะถูกเชิดให้เป็นผู้รับเหมารายย่อยนั้นต้องไม่ให้มีรายได้เกิน 1.8 ล้านบาท เพื่อเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) “จุดประสงค์ที่ทำแบบนี้ก็เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้เขาประหยัดภาษีมากขึ้น ซึ่งความจริงเงินจำนวนที่ถูกถ่ายออกไปก็อาจเข้ากระเป๋าพวกกันเอง นอกจากบรรดาบริษัทรับเหมาก่อสร้างจะนิยมใช้วิธีการดังกล่าวแล้ว ยังพบว่าบรรดากิจการขนส่งสินค้าก็นิยมกระทำเช่นกัน ด้วยการเอาชื่อลูกน้องในการรับส่งสินค้าแทน เพื่อหลีกเลี่ยงรายได้แท้จริงของตนเอง

2) ทำให้บริษัทขาดทุน วิธีการนี้เป็นที่นิยมทำกันแพร่หลายในทุกๆ ประเภทกิจการ โดยเฉพาะบริษัทรับเหมาก่อสร้าง จะใช้วิธีการสร้างรายจ่าย หรือบิลรายจ่ายมาเบิกบริษัทให้มาก

¹⁰⁸ สรรพากรสรุป 10 วิธีที่บรรดาคนรวยใช้เลี่ยงภาษี. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <http://www.yas.co.th/news/detail.php?id=57> [2566, 10 กรกฎาคม]

ที่สุด เมื่อถึงปลายปีก็จะพบว่าบริษัทขาดทุนและไม่สามารถเสียภาษีได้ ส่วนที่มีการหัก ณ ที่จ่ายไปแล้ว ก็มีโอกาสจะได้คืน เนื่องจากบริษัทไม่มีกำไรและยังขาดทุน ทั้งนี้ บริษัทเหล่านี้มีการกระทำอีกหลายรูปแบบ ตัวอย่างเช่น ให้บริษัทกู้ยืมเงินจากกรรมการบริษัทของตนเองเพื่อหลบยอดรายได้หรือยอดขาย และเพิ่มค่าใช้จ่ายในส่วนของคนเก็บบริษัท นักการเมืองบางคนใช้ชื่อบริษัทสั่งซื้อวัสดุก่อสร้าง แต่ปรากฏว่าเอาวัสดุที่ซื้อไปก่อสร้างบ้านตัวเองราคาหลายล้าน แต่กลับนำบิลมาเบิกเป็นรายจ่ายบริษัทแทน หรือ บริษัทรับเหมาก่อสร้างทำถนน แต่กลับมีการสั่งซื้อของเป็นจำนวนมากมาหักภาษีซื้อ และยังมีการนำบิลรายจ่ายอื่นๆ ที่ใช้เป็นการส่วนตัว แล้วมีการแต่งตัวเลขให้สูงขึ้น จากนั้นนำมาตัดจ่ายในบัญชีของบริษัท

3) การหลบยอดขายและยอดซื้อ ซึ่งเป็นลักษณะของการกระทำของบริษัทที่มีการแต่งบันทึกทางบัญชีโดยให้ยอดขายเกิดขึ้นเท่าที่ต้องการจะเสียภาษี เช่นมียอดขายสินค้า 200 รายการ แต่มีการเปิดบิลหรือมียอดขายตามบิลแค่ 80 รายการ ซึ่งวิธีนี้ ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนในรูปแบบบริษัท ห้างหุ้นส่วน นิยมกระทำมากที่สุด การแต่งบัญชี อาจจะทำโดยการมีบัญชี 1 และบัญชี 2 และทำการแยกบัญชีทั้งสองออกจากกัน โดยใช้เพียงหนึ่งบัญชีเท่านั้นไว้ในการยื่นเสียภาษี ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายและมีโทษปรับ แต่โทษของการกระทำความคิดอาจจะยังไม่รุนแรงพอที่จะทำให้ผู้ประกอบการเกิดความเกรงกลัวต่อการที่จะกระทำความคิด

4) การซื้อใบกำกับภาษี เป็นรูปแบบของการหลีกเลี่ยงภาษีชนิดหนึ่งที่ทำโดยการซื้อใบกำกับภาษีจากผู้ประกอบการอื่นมาใช้เพื่อทำการด้านภาษีของกิจการของตนเอง โดยที่ผู้ประกอบการไม่ได้มีการซื้อขายกันจริง ใบกำกับภาษีที่นิยมซื้อขายกันในปัจจุบันก็คือการซื้อใบกำกับภาษีที่มีลักษณะเป็นภาษีซื้อของผู้ประกอบการรายอื่น ตัวอย่างเช่น ผู้ประกอบการค่าน้ำมันโดยปกติแล้วร้านประกอบการประเภทนี้จะจะมีผู้มาใช้บริการเป็นจำนวนมาก ผู้มาใช้บริการบางรายเป็นผู้ที่ไม่อยู่ในหลักเกณฑ์ที่จะต้องทำการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ได้เป็นผู้ประกอบการในรูปแบบบริษัท จึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องซื้อใบกำกับภาษี แต่ผู้ประกอบการค่าน้ำมันทำการออกใบกำกับภาษีสำหรับการขายน้ำมันนั้น แต่ได้ทำการขายใบกำกับภาษีให้กับผู้ประกอบการรายอื่นที่มีความต้องการใช้ ซึ่งการทำการซื้อขายดังกล่าวจะเห็นว่าเป็นการกระทำเพื่อให้เพิ่มจำนวนภาษีซื้อของกิจการผู้ประกอบการที่ทำการซื้อเพื่อนำภาษีมาคำนวณยื่นแบบแสดงรายการทางภาษี เมื่อมีภาษีซื้อมากกว่าก็จะทำให้ขอคืนภาษีได้ หรือถ้าทำให้ภาษีซื้อเท่ากับภาษีขายก็就不用ชำระภาษี ซึ่งถือเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นกระทำที่ผิดต่อบทบัญญัติของกฎหมายประมวลรัษฎากร

5) การตั้งบริษัทเพื่อเจตนาออกใบกำกับภาษีซื้อปลอม วิธีการนี้จะมีลักษณะของการกระทำโดยการจัดตั้งบริษัทขึ้นมาหลายแห่ง และทำการออกใบกำกับภาษีปลอม และทำการซื้อขายใบกำกับภาษีปลอมแก่กันหลาย ๆ ทอด โดยซื้อเท็จจริงแล้วบริษัทไม่ได้มีการกระทำกิจการ

จริง การตั้งบริษัทและไม่มีการดำเนินกิจการนั้น ก็เพื่อที่จะเจตนาโกงภาษีหรือเพื่อกระทำการ หลีกเลี่ยงภาษี โดยการระบุว่ามีการส่งออกสินค้า และมีการปลอมใบสั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศ แล้วนำมาขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม อันถือว่าเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีซึ่งเป็นการผิดต่อกฎหมาย

อย่างไรก็ตาม แม้การหลีกเลี่ยงจะถูกตรวจพบจากผู้ประกอบการที่มีรายได้สูง ที่มี โอกาสในการหลีกเลี่ยงภาษีได้มากกว่าผู้ประกอบการที่มีรายได้ต่ำ แต่ในบางครั้งผู้ประกอบการที่มี รายได้ต่ำก็สามารถหลีกเลี่ยงภาษีได้เช่นกัน อาทิเช่น การแจ้งยอดขายในขณะยื่นภาษีไม่ตรงตาม ความเป็นจริง ทำให้เมื่อคำนวณภาษีแล้วไม่ถึงเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษี หรือจงใจไม่ยื่นภาษีเพราะ การประกอบกิจการดำเนินมานานหลายปีสรรพากรก็ไม่ได้เข้ามาตรวจสอบกิจการ ซึ่งด้วยจำนวน บุคลากรของเจ้าหน้าที่สรรพากรย่อมไม่สามารถตรวจตราได้ทั่วถึงทุกพื้นที่ในประเทศไทยได้ โดยเฉพาะผู้ประกอบการตามชุมชนชนบท หรือตามพื้นที่ที่ห่างไกลจากตัวเมืองมาก ๆ เป็นต้น

2.3.2.4 ลักษณะของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม

ลักษณะของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นสามารถเกิดได้หลายรูปแบบและ หลากหลายวิธี โดยการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนมากจะเกี่ยวข้องโดยตรงกับภาษีซื้อและภาษีขาย ซึ่งผู้ทำวิจัยจะเน้นศึกษาไปที่ลักษณะการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มของภาษีซื้อและภาษีขาย ดังต่อไปนี้

1) ด้านภาษีซื้อ (Input Tax)

ลักษณะของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปแบบของภาษีซื้อนั้นสามารถแบ่ง ออกได้เป็น 3 ลักษณะ คือการออกไปกำกับภาษีโดยไม่มีอำนาจ (Bogus Trader) การขอคืนภาษีซื้อ โดยไม่ถูกต้อง (Undue Refund Claims) และการขอคืนภาษีการส่งออกปลอม (False Export Claims)

(1) การออกไปกำกับภาษีโดยไม่มีอำนาจ (Bogus Trader)

ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ซื้อ สินค้าหรือรับบริการจากผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มรายอื่น จะถูกเรียกเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บนี้ถือเป็นภาษีซื้อที่ ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้จ่ายไปในการซื้อสินค้าหรือรับบริการ ภาษีซื้อตาม ใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีเป็นภาษีซื้อที่ไม่ให้นำมาหักออกจากภาษีขาย หรือขอคืนภาษีซื้อได้ ผู้ที่ไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีมียังนี้ (1)บุคคลที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (2)ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่อยู่นอกราชอาณาจักรและมี ตัวแทนทำการออกไปกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (3)

ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ทรัพย์สินถูกนำออกขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่น หรือโดยบุคคลอื่น¹⁰⁹

ตามกฎหมายของประเทศไทยโดยหลักแล้วในการออกใบกำกับภาษีผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีและนำส่งใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการเมื่อมีการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ แต่ในทางกลับกัน หากผู้ประกอบการไม่ได้ทำการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ไม่มีการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการย่อมไม่มีสิทธิที่จะออกใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้กฎหมายยังกำหนดข้อห้ามไม่ให้ออกใบกำกับภาษีในบางกรณีสำหรับผู้ประกอบการบางกลุ่มไว้เป็นการเฉพาะอีกด้วย¹¹⁰

(2) การขอคืนภาษีซื้อโดยไม่ถูกต้อง (Undue Refund Claims)

การเครดิตหรือการขอคืนภาษีโดยใช้ใบกำกับภาษีปลอม เป็นวิธีที่ใช้ประโยชน์จากใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตรวจพบเจอมากที่สุด การปลอมใบกำกับภาษีถือเป็นวิธีที่ใช้ใบกำกับภาษีเป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาษี การฉ้อฉลในลักษณะนี้อาจเกิดขึ้นเป็นวงกว้าง ตัวอย่างจากการสำรวจของ Taif (1988, pp.307) รายงานว่ากว่าร้อยละ 44 ของการ โกงภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตรวจพบของเนเธอร์แลนด์ใช้รูปแบบของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการใช้ใบกำกับภาษีปลอมในการขอคืนเงินภาษีที่ได้ชำระไปแล้ว ตัวอย่างของการกระทำเช่น การนำใบกำกับภาษีหรือใบแจ้งหนี้ปลอม หรือใบกำกับภาษีที่มีภาษีซื้อเกินจริงมายื่นแสดงรายการเพื่อชำระภาษี โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มถูกต้องตามกฎหมาย วิธีการสังเกตสำหรับผู้ประกอบการประเภทนี้ คือการเรียกร้องขอคืนเครดิตภาษีมากเกินไปบ่งบอกถึงการประกอบธุรกิจนั้นดำเนินกิจการในทางที่ไม่น่าเชื่อถือ แต่ผู้ประกอบการยังมีช่องทางในการซ่อนข้อมูลที่เป็นจริงนี้อยู่เพื่อไม่ให้เกิดความสงสัยต่อหน่วยงานได้ จากการที่ผู้ประกอบการมีการจัดตั้งขึ้นมาใหม่ ทำให้ไม่เป็นที่สังเกตถ้าผลประกอบการจะเกิดการขาดทุนบ้างในช่วงแรก จึงทำให้ไม่เป็นที่สงสัยและโดยตรวจสอบจากหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในลักษณะนี้จึงกระทำกันได้ง่าย¹¹¹

¹⁰⁹ กรมสรรพากร. (2555). ภาษีซื้อต้องห้ามในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม. *วารสารแนวทางปฏิบัติ*. หน้า 17.

¹¹⁰ นววิธ มานะกุล. (2553). *ใบกำกับภาษีปลอม*. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 13.

¹¹¹ Michael Keen and Stephen Smith. (2007). *Vat Fraud and Evasion: What do We Know and What can be Done*. Washington D.C.: International Monetary Fund. pp.9.

อีกกรณีที่น่าจะเกิดขึ้นได้กับการหลีกเลี่ยงภาษีประเภทนี้ก็คือ การนำใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ประกอบการไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ การนำใบกำกับภาษีจากการซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมาเป็นหลักฐานในการเครดิตภาษี ซึ่งโดยหลักแล้ว การนำใบกำกับภาษีมาใช้ในการเครดิตภาษีได้นั้นจะต้องจัดทำโดยผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น การไม่จดทะเบียนอาจรวมถึงผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นโดยกฎหมายหรือเป็นผู้ประกอบการรายย่อยที่ได้รับการยกเว้นเป็นพิเศษสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ชานา ซึ่งการซื้อขายจะเป็นไปไม่ได้ถ้าการซื้อขายนั้นเป็นการซื้อขายสินค้าจากผู้ประกอบการไม่จดทะเบียนเพราะจะไม่สามารถออกใบกำกับภาษีให้ได้ แต่การที่ผู้ประกอบการไม่จดทะเบียนออกใบกำกับภาษีให้แสดงว่าเป็นการออกใบกำกับภาษีปลอม เหตุผลที่สามารถนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ในการเครดิตภาษีคืนได้นั้น อาจเป็นเพราะหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี ไม่มีการบันทึกทางธุรกรรมหรือไม่มีข้อมูลของผู้ประกอบการบางราย อีกทั้งไม่ได้ทำการตรวจสอบอย่างเคร่งครัด โดยทั่วไปแล้วไม่ใช่ปัญหาร้ายแรงเพราะผู้ซื้อส่วนใหญ่ต้องการหลักฐานในการซื้อขายเพื่อนำไปขอคืนเครดิตภาษี แต่ถ้าปล่อยให้กระบวนการในการหลีกเลี่ยงภาษีเกิดขึ้นบ่อยครั้งอาจกลายเป็นแรงจูงใจให้เกิดรูปแบบของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มที่สำคัญได้¹¹²

(3) การขอคืนภาษีในการส่งออกปลอม (False Export Claims)

ตัวอย่างของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มอีกวิธีก็คือ การขายสินค้าในอัตราร้อยละ 0 โดยการส่งออกระหว่างประเทศ ลักษณะของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในลักษณะนี้ กระทำโดยการแจ้งว่ามีการขายสินค้าส่งออกแต่ความจริงไม่ได้มีการขายสินค้าโดยการส่งออกแต่อย่างใด เพื่อผู้ประกอบการธุรกิจจะนำภาษีส่งออกมาขอคืนภาษีในภายหลัง เป็นตัวอย่างของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการขอคืนภาษีที่เคยเกิดขึ้นในประเทศศรีลังกา การกระทำดังกล่าวอาจเกิดจากการขายสินค้าส่งออกแต่สินค้าที่ส่งออกไม่มีอยู่จริง หรือสินค้าที่ส่งออกมีอยู่จริงแต่ไม่ได้ทำการส่งออกไปจริงสินค้าถูกจำหน่ายภายในประเทศเท่านั้น ไม่ว่าจะเป็นอย่างนี้หลีกเลี่ยงภาษีด้วยวิธีใด การบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นสิ่งที่ท้าทายสำหรับฝ่ายบริหารกฎหมายภาษีของแต่ละประเทศ ในการที่จะสร้างมาตรการในการใช้บังคับและปราบปรามการกระทำผิดในลักษณะนี้ถือเป็นทางออกที่ดีที่สุดเพื่อไม่ให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวขึ้นอีก¹¹³

2) ด้านภาษีขาย (Output Tax)

ลักษณะของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มด้านภาษีขายผู้ทำวิจัยจะแบ่งออกเป็น 5 ลักษณะ ดังนี้ การหลีกเลี่ยงโดยไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ไม่นำส่ง

¹¹² รัชัญญา ธนะโสธร. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 26. หน้า 31.

¹¹³ รัชัญญา ธนะโสธร. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 26. หน้า 9.

การรายงานยอดขายที่ไม่ถูกต้อง การนำสินค้าหรือบริการที่ตนผลิตเองมาใช้หรือมาให้บริการ และการใช้อัตราภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการที่ผิดประเภท

(1) การหลีกเลี่ยงโดยไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

โดยหลักของผู้ประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการ มีหน้าที่หลักในการประเมินผลประกอบการของตนเอง เมื่อผู้ประกอบการมีรายได้เข้าหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดของการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในการประกอบกิจการนั้น ๆ หรือในกรณีที่ผู้ประกอบการอยู่ในช่วงเริ่มต้นของกิจการ ในกรณีที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าจะมีรายได้จากการประกอบการเกินเกณฑ์ที่กำหนดในระยะเวลาอีก 12 เดือนข้างหน้า กฎหมายยังกำหนดให้ผู้ประกอบการมีหน้าที่แจ้งรายละเอียดของผลประกอบการให้กรมสรรพากรทราบก่อนการประกอบกิจการต่อไป ไม่ว่าจะยอดขายในขณะนั้นจะถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดให้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ก็ตาม ปัญหาการหลีกเลี่ยงในรูปแบบนี้เกิดขึ้นจากผู้ประกอบการมีรายได้มากกว่าเกณฑ์ของการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ผู้ประกอบการไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งพบได้ส่วนมากในผู้ประกอบการรายย่อยหรือผู้ประกอบการที่อยู่นอกโครงสร้างของกฎหมาย เช่น เจ้ามือหวยใต้ดิน ร้านเสริมสวย และงานบริการของผู้หญิง เป็นต้น โดยผู้ประกอบการประเภทนี้มีรายได้เกินเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดของภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ทำการหลีกเลี่ยงไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หากเป็นการกระทำที่จงใจของผู้ประกอบการที่จะไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นลักษณะของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มได้¹⁴

(2) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ไม่นำส่ง

การหลีกเลี่ยงในลักษณะนี้เกิดจากการที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ทำการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการประกอบการแต่ไม่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแก่หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี การหลีกเลี่ยงลักษณะนี้เป็นตัวอย่างที่เห็นได้ชัดของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นอันตราย โดยเฉพาะอย่างยิ่งเกิดในภาคอุตสาหกรรมการก่อสร้าง ซึ่งผู้ประกอบการรายย่อยมีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ไม่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ทำการเรียกเก็บนั้น การกระทำดังกล่าวอาจเกิดขึ้นจากการรายงานทางบัญชีที่ไม่ใช่ความจริง โดยการแจ้งยอดของผลประกอบการต่ำกว่ารายการผลประกอบการจริง หรือการแจ้งล้มละลายก่อนถึงกำหนดระยะเวลารอบชำระภาษีหรือด้วยวิธีอื่น ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปแบบของผู้ประกอบการหายไป กล่าวคือ ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในขณะประกอบกิจการได้

¹⁴ ชาญัญญา ธนะโสธร. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 26. หน้า 23.

ทำการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการประกอบกิจการ แต่ได้หายไปก่อนถึงรอบระยะเวลาชำระภาษี โดยส่วนมากจะเป็นผู้ประกอบการในลักษณะค้าปลีก¹¹⁵

(3) การรายงานยอดขายที่ไม่ถูกต้อง

การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในลักษณะนี้เกิดขึ้นจากการรายงานยอดขายต่ำกว่าความจริงหรือการรายงานยอดขายขาดจากความจริงต่อเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจในการจัดเก็บของแต่ละรัฐ คือ การที่ผู้ประกอบการรายงานยอดขายแก่เพียงบางส่วนของยอดขายทั้งหมด หรือการลงบันทึกปลอม หรือทำการขายโดยไม่ได้มีการออกใบกำกับภาษี ซึ่งการหลีกเลี่ยงภาษีโดยวิธีนี้มีวิวัฒนาการมาจากการทำรายหรือการปลอมเอกสารทางบัญชี เป็นวิธีการที่มีความซับซ้อนและยากต่อการติดตาม¹¹⁶

การหลีกเลี่ยงภาษีในลักษณะนี้อาจไม่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษีโดยตรง แต่ก็ถือได้ว่าเป็นอีกหนึ่งวิธีของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะการรายงานผลประกอบการไม่ตรงกับผลประกอบการที่เกิดขึ้นจริง ผู้ประกอบการอาจรายงานรายได้เพียงบางส่วน และจัดทำบันทึกทางบัญชี และปลอมเอกสารหลักฐานขึ้น เช่น ใบกำกับภาษี เพื่อให้รายได้ตรงกับหลักฐานในรายได้จากการปลอม ซึ่งถ้าผู้ประกอบการเป็นผู้ที่อยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกันก็อาจจะมีการแสดงรายการรายได้ที่ตรงกันเพราะฉะนั้นถ้าเป็นกรณีดังกล่าวอาจทำการตรวจสอบได้ไม่ยาก แต่ถ้าหากในกรณีที่เป็นการซื้อขายกับผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้น ซึ่งบุคคลดังกล่าวอาจไม่ได้ต้องการนำใบกำกับภาษีไปใช้ ในกรณีเช่นนี้อาจทำการตรวจสอบได้ยาก ผู้ประกอบการค้าปลีกในสหภาพยุโรปมีแนวโน้มเพิ่มมากขึ้นในการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยวิธีการไม่แจ้งยอดขาย เช่น ผู้ประกอบการงานช่างไม้ งานประปา และงานทำสวน เป็นต้น ซึ่งผู้ประกอบการเหล่านี้เป็นกลุ่มผู้ประกอบการขนาดเล็ก แต่มีการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นจำนวนมากที่สุด¹¹⁷

(4) การนำสินค้าหรือบริการที่ตนผลิตเองมาใช้หรือมาให้บริการ

พบบ่อยครั้งกับการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในลักษณะนี้ กล่าวคือ ผู้ประกอบการรายย่อยมักนำสินค้าที่ตนผลิตเองมาบริโภคในครัวเรือน โดยผู้ประกอบการที่พบได้แก่ การก่อสร้าง ผู้ผลิตสิ่งทอ ผู้ประกอบการค้าส่ง อู่รถ เป็นต้น ซึ่งโดยปกติแล้วตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม กำหนดให้ผู้ประกอบการต้องทำบันทึกการใช้สินค้าที่นำมาใช้เป็นการส่วนตัวและกฎหมายยังกำหนดให้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าของสินค้านั้นอีกด้วย การใช้สินค้าเพื่อส่วนตัวยิ่งใช้มากก็ต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มมากขึ้นไป บางทีการนำสินค้าที่ตนผลิตเองนั้นมาใช้

¹¹⁵ รัชัญญา ชนะโสธร. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 26. หน้า 24.

¹¹⁶ รัชัญญา ชนะโสธร. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 26. หน้า 25.

¹¹⁷ รัชัญญา ชนะโสธร. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 26. หน้า 25.

อาจไม่ใช่เพื่อตัวเองเสมอไป แต่อาจใช้ไปในทางครอบครัว หรือถูกใช้โดยเพื่อน ซึ่งทำให้ ภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนมากขึ้นอีก โดยปกติแล้วการบริโภคแบบนี้ ทำให้เกิดความเสียดังต่อกิจการ เป็นอย่างมาก จนอาจจะทำให้กิจการถูกตรวจสอบได้โดยง่าย แต่อย่างไรก็ตามการนำสินค้าหรือ บริการที่ตนเองผลิตมาใช้หรือนำมาใช้บริการ โดยการบริโภคจากเจ้าของกิจการหรือพนักงานของ กิจการ จะต้องนำไปรวมกับการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของกิจการและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย แต่ ผู้ประกอบการไม่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนดให้ถูกต้อง โดยทั่วไปการหลีกเลี่ยง ภาษีมูลค่าเพิ่มในลักษณะนี้ค่อนข้างไม่สำคัญสำหรับในประเทศที่มีการพัฒนาแล้วเนื่องจากไม่เป็น ประเด็นสำคัญ และผู้ประกอบการโดยส่วนมากมีการจดทะเบียนเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ตนเอง¹¹⁸

(5) การใช้อัตราภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการที่ผิดประเภท

เมื่อผู้ประกอบการมีหน้าที่รับผิดชอบต่อภาษีขายที่เกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นการขาย แบบแยกภาษีมูลค่าเพิ่มหรือการขายแบบรวมภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีที่สินค้าแต่ละชนิดมีอัตราภาษีที่ แตกต่างกันหรือสินค้าบางชนิดอาจเป็นสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งการหลีกเลี่ยง ภาษีมูลค่าเพิ่มลักษณะนี้ผู้ประกอบการอาจจะเลือกอัตราภาษีน้อย เพื่อเป็นการลดภาระทางภาษีของ ตนเอง โดยการเลือกใช้อัตราภาษีที่ผิดประเภทกับสินค้า เพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มของ สินค้าที่จำหน่าย เช่น การขายสินค้าประเภทหนึ่ง แต่นำอัตราภาษีของสินค้าอีกชนิดหนึ่งมาใช้แทน จึงเกิดเป็นที่มาของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือเป็นการกระทำที่ผู้ประกอบการพยายามที่จะทำ ให้สินค้าเข้าช้อยกเว้นการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งที่ในความจริงสินค้านั้นไม่ได้รับยกเว้นเรื่อง ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น¹¹⁹

¹¹⁸ รัชัญญา ธนะโสธร. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 26. หน้า 27.

¹¹⁹ รัชัญญา ธนะโสธร. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 26. หน้า 28.