

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาเรื่อง ลักษณะและความพึงพอใจของนักท่องเที่ยวต่อการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีศึกษา ท่าอากาศยานนานาชาติจังหวัดเชียงใหม่ ในครั้งนี้ได้ใช้แนวความคิดเพื่อเป็นกรอบในการศึกษา ดังนี้

2.1 แนวความคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

2.1.1 แนวความคิดเกี่ยวกับการบริหารภาษีอากร โดยแยกเป็นหัวข้อดังนี้

1. ความหมายและวัตถุประสงค์ของการภาษีอากร

ความหมายของภาษีอากร⁷

ความหมายของภาษีอากรอาจแบ่งได้เป็น 2 แนว คือ แนวที่หนึ่ง อธิบายว่า ภาษีอากรคือสิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากรายการ และนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวม โดยมีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร แนวที่สอง อธิบายว่า ภาษีอากรคือเงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล แต่ไม่รวมถึงการกู้ยืมหรือขายสินค้าหรือให้บริการในราคาทุนโดยรัฐบาล

นักเศรษฐศาสตร์ ได้ให้คำนิยามของภาษีอากรไว้ว่า “ภาษีอากร” คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายการ แล้วนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวมโดยมิได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี โดยมีวัตถุประสงค์พื้นฐานของการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ คือ เป็นการหารายได้ให้รัฐบาลเพื่อนำมาใช้ในกิจกรรมต่าง ๆ ในขณะเดียวกันรัฐก็สามารุใช้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นเครื่องมือทางการคลังเครื่องมือหนึ่ง เพื่อให้บรรลุถึงเป้าหมายทางเศรษฐกิจที่รัฐได้วางไว้ ทั้งนี้เพราะการเก็บภาษีอากรทำให้มีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนสู่ภาครัฐบาล

⁷ กลุ่มนักวิชาการ, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, ปีที่ 13, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2545), หน้า 1

จากความหมายภาษีอากรที่กล่าวมานี้ การที่จะให้การจัดเก็บภาษีนั้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด องค์ประกอบสำคัญของระบบภาษีที่ดีคือ ต้องมีการบริหารการจัดเก็บที่มีประสิทธิภาพ โดยประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีขึ้นอยู่กับ การจัดเก็บภาษีอากร (Tax Imposition) ซึ่งเป็นวิธีการอย่างหนึ่งของรัฐบาลทุกประเทศทั่วโลก เพื่อสร้างรายได้สำหรับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ (Government Expenditure) ที่เกี่ยวกับการทำนุบำรุงและพัฒนาประเทศ

วัตถุประสงค์ของภาษีอากร

การเก็บภาษีอากร นอกจากมีวัตถุประสงค์ในการหารายได้เพื่อให้พอกับค่าใช้จ่ายของรัฐบาลแล้ว ในปัจจุบันภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือสำคัญของรัฐบาลในการกระจายรายได้ ส่งเสริมความเจริญเติบโตของธุรกิจการค้า รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ช่วยควบคุมการบริโภคของประชาชน หรือเพื่อสนองนโยบายบางประการของรัฐบาล (เช่น การศึกษา การสวัสดิการสังคม นโยบายประชากร) อีกด้วย

- การเก็บภาษีเพื่อควบคุมหรือส่งเสริมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ

รัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคการผลิตหรือวิธีการดำเนินการธุรกิจบางชนิด เพื่อมิให้เกิดผลเสียหายต่อเศรษฐกิจโดยรวมได้ เช่น เมื่อรัฐต้องการให้ประชาชนลดการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยหรือสินค้าที่มีผลเสียต่อสุขภาพหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน รัฐบาลก็อาจใช้วิธีเก็บภาษีในอัตราสูงเพื่อให้สินค้านั้นมีราคาแพง ประชาชนจะได้ลดการบริโภคลงหรือหากรัฐบาลเห็นควรลดการผลิตสินค้าบางชนิดลง รัฐบาลก็อาจใช้วิธีเก็บภาษีสินค้าชนิดนั้นๆ ในอัตราสูง ราคาสินค้าก็จะสูงขึ้น การซื้อสินค้าก็จะลดน้อยลง ทำให้ผู้ผลิตลดการผลิตลงไปได้

นอกจากนี้การเก็บภาษียังอาจใช้เพื่อส่งเสริมการบริโภค การผลิต หรือวิธีดำเนินการธุรกิจบางชนิดได้ เช่น การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ผู้ได้รับส่งเสริมการลงทุน เพื่อเป็นการกระตุ้นให้มีการลงทุนมากขึ้น หรือการเก็บอากรขาเข้าเพิ่มขึ้นเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมบางประเภทในประเทศ หรือการคืนหรือลดหย่อนค่าภาษีอากรสำหรับสินค้าส่งออกเพื่อกระตุ้นให้มีการส่งออกมากขึ้น เป็นต้น

- การเก็บภาษีเพื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สินให้เป็นธรรม

ประชาชนควรมีรายได้และทรัพย์สินใกล้เคียงกัน ไม่ควรมีความเหลื่อมล้ำต่ำสูงกันในสังคมเพราะการที่ประชาชนมีรายได้และทรัพย์สินแตกต่างกันมาก แสดงถึงการกระจายรายได้และทรัพย์สินที่ไม่เป็นธรรม ดังนั้น จึงเป็นหน้าที่ของรัฐบาลที่จะต้องกระจายรายได้และทรัพย์สินในสังคมให้เป็นธรรม ให้ประชาชนมีรายได้และทรัพย์สินไม่แตกต่างกัน ความเหลื่อมล้ำต่ำสูงจะไม่เกิดขึ้น ซึ่งในการนี้รัฐบาลอาจใช้มาตรการทางภาษีในอัตราสูง หรือผู้ใดมีทรัพย์สินมากก็เก็บภาษีจากผู้นั้นในอัตราสูงหรือสินค้าใดเป็นของฟุ่มเฟือยไม่จำเป็นก็เก็บภาษีในอัตราสูง เป็นต้น

- การเก็บภาษีเพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

รัฐบาลมีหน้าที่รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ คือ ทำให้การจ้างงานของประเทศอยู่ในอัตราที่สูง รักษาระดับสินค้าทั่วไปให้อยู่ในระดับค่อนข้างคงที่ คือ ไม่ให้เกิดภาวะเงินเฟ้อ และเงินฝืดและรักษาดุลการชำระเงินให้มีเสถียรภาพ เพราะหากดุลการการค้าขาดดุลมาก ๆ จะมีผลทำให้ดุลการชำระเงินขาดดุลมาก ถ้าดุลการชำระเงินขาดดุลมาก ๆ เงินทุนสำรองระหว่างประเทศจะลดลงและค่าของเงินบาทจะอ่อนตัวลง ทำให้เงินบาทแลกเปลี่ยนตราต่างประเทศได้น้อยลง

การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจนี้ รัฐบาลอาจใช้มาตรการทางภาษีอากรเป็นเครื่องมือได้ เช่น หากเกิดภาวะเงินเฟ้อ เพราะมีอุปสงค์รวมมากกว่าอุปทานรวม เนื่องจากประชาชนมีอำนาจซื้อมาก รัฐบาลก็อาจลดอุปสงค์รวมได้โดยการเก็บภาษีเงินได้ให้มากขึ้น การเก็บภาษีเป็นการดึงอำนาจซื้อจากประชาชนเข้ามาเก็บไว้ในมือของรัฐบาล เมื่อประชาชนมีรายได้ลดลงเพราะต้องเสียภาษีสูงก็จะลดการบริโภคลง ทำให้อุปสงค์รวมลดลง เป็นผลให้ลดแรงกดดันของเงินเฟ้อได้ หรือในเวลาที่ดุลการชำระเงินขาดดุลมาก เงินทุนสำรองระหว่างประเทศลดลงจนน่าเป็นห่วง รัฐบาลก็อาจขึ้นอัตราภาษีศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้าเพื่อให้สินค้านำเข้ามีราคาสูง เป็นการลดการบริโภคที่ต้องสั่งเข้ามาจากต่างประเทศ วิธีนี้จะทำให้ความจำเป็นต้องใช้เงินตราต่างประเทศลดลงและเงินไม่ไหลออกนอกประเทศมากเกินไป เป็นการลดปัญหาการขาดดุลการชำระเงินได้ ส่วนเครื่องมือทางภาษีทางตรงนั้น รัฐบาลก็อาจทำได้โดยการยกเว้นภาษีเงินได้ที่เก็บจากดอกเบี้ยเงินกู้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศซึ่งจะทำให้ผู้กู้ได้รับผลตอบแทนสุทธิสูงขึ้นและค่าใช้จ่ายสุทธิของผู้กู้ลดลง ทำให้มีการกู้เงินตราต่างประเทศเข้ามามาก เป็นการผ่อนคลายภาวะความตึงเครียดทางด้านทุนสำรองระหว่างประเทศอันเกิดจากการขาดดุลการชำระเงินลงไปได้ เศรษฐกิจก็จะมีเสถียรภาพขึ้น

2. ลักษณะของภาษีอากรที่ดี

รัฐธรรมนูญเกือบทุกฉบับบัญญัติให้ประชาชนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ กฎหมายภาษีอากรที่ดีนั้น มีหลักการบางประการที่ควรคำนึง เพื่อให้ประชาชนมีความสนใจในการเสียภาษีอากรและให้กฎหมายดังกล่าวใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ ภาษีอากรที่ดีควรมีลักษณะดังนี้

หลักความเป็นธรรม ประชาชนควรมีหน้าที่เสียภาษีให้แก่รัฐบาล โดยพิจารณาถึงความสามารถในการเสียภาษีอากรของประชาชนแต่ละคนและคำนึงถึงผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับเนื่องจากการดูแลคุ้มครองของรัฐบาล

การจัดเก็บภาษีที่ดีต้องก่อให้เกิดความเท่าเทียมกันในระหว่างกลุ่มผู้เสียภาษีด้วยกัน ความเท่าเทียมกันอาจพิจารณาจาก สภาพข้อเท็จจริงของผู้เสียภาษีในด้านรายได้ รายจ่าย ทรัพย์สิน หรือผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ กล่าวคือ ผู้มีรายได้ ทรัพย์สิน หรือรายจ่ายมาก ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐมากกว่าผู้มีรายได้ ทรัพย์สิน หรือมีรายจ่ายน้อย หรือผู้ที่ได้รับประโยชน์หรือรับบริการจากรัฐมากต้องเสียภาษีมาก เป็นต้น

หลักความแน่นอนและชัดเจน ประชาชนสามารถเข้าใจความหมายได้โดยง่าย และเป็นการป้องกัน มิให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ การจัดเก็บภาษีที่ดีต้องมีความชัดเจนในข้อกฎหมายที่ใช้บังคับ รวมถึงความชัดเจนในแนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี ทั้งนี้เพื่อก่อให้เกิดความเข้าใจ และปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีได้อย่างถูกต้อง

หลักความประหยัด วิธีการและกำหนดเวลาในการเสียภาษีอากร ควรต้องคำนึงถึงความสะดวกของผู้เสียภาษีอากร ในการจัดเก็บภาษีของรัฐควรมีต้นทุนรายจ่ายต่างๆ ในการจัดเก็บภาษีน้อยที่สุดและในด้านผู้เสียภาษีก็ควรมีภาระและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการเสียภาษีต่ำที่สุดด้วย

หลักความสะดวก วิธีและกำหนดเวลาในการเสียภาษีอากรควรต้องคำนึงถึงความสะดวกของผู้เสียภาษีอากร หลักภาษีอากรควรที่จะอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีและผู้จัดเก็บ เพื่อให้ได้มีการลดต้นทุนรายจ่ายและประหยัดเวลา ทั้งของผู้เสียภาษีและภาครัฐ

มีประสิทธิภาพ สามารถจัดเก็บภาษีได้มาก โดยค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุด

มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ พยายามไม่ให้เกิดการเก็บภาษีอากรมีผลกระทบต่อการทำงานของกลไกตลาด หรือมีผลกระทบน้อยที่สุด

อำนวยความสะดวก สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้ตามเป้าหมายที่ต้องการ ทำให้มีรายได้เพียงพอต่อการใช้จ่ายเพื่อดำเนินกิจการตามหน้าที่ของรัฐบาล

มีความยืดหยุ่น สามารถปรับปรุงเพิ่มหรือลดจำนวนภาษีอากรให้เหมาะสมกับสถานการณ์ได้อย่างสะดวกและรวดเร็ว

ระบบภาษีอากรควรเป็นระบบที่ช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ซึ่งควรมีความยืดหยุ่นหรือปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม เช่น ในภาวะเงินเฟ้อระบบภาษีควรจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น เพื่อลดการบริโภคของประชาชน เป็นต้น

3. การบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม⁸

เป็นกระบวนการบริหารเพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษี โดยบริหารให้สอดคล้องกับบทบัญญัติและเจตนารมณ์ของกฎหมายให้มากที่สุด โดยมีเป้าหมายการบริหาร คือ การจัดเก็บภาษีให้เป็นไปอย่างทั่วถึง เป็นธรรม และสม่ำเสมอให้มากที่สุด แนวนโยบายในการบริหาร คือ การพยายามยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษีของประชาชนโดยทั่วไปและการพยายามเพิ่มพูนประสิทธิภาพการบริหารงานภายในของหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร วิธีการที่ทำให้บรรลุผลตามเป้าหมาย คือ จัดระบบให้มีการติดตามผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการได้ทันท่วงที มีการตรวจสอบครอบคลุมกว้างขวาง มีหลักเกณฑ์การลงโทษที่เหมาะสม ประกอบกับต้องมีมาตรการอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีเป็นปัจจัยเสริมด้วย โดยต้องแยกระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มออกต่างหากจากการบริหารการจัดเก็บภาษีประเภทอื่น

การบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม มีกระบวนการขั้นตอนเหมือนการบริหารจัดเก็บภาษีอากรอื่น ๆ ของกรมสรรพากร ซึ่งประกอบด้วยขั้นตอนของการนำแบบแสดงรายการมาทำการประมวลผล วิเคราะห์ความถูกต้อง การควบคุมและตรวจสอบ และการเร่งรัดภาษี

⁸ สุรใจ ศิริบุหงศ์, แนวทางในการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม, สรรพากรสาส์น (พ.ศ.2533),32-33.

4. โครงสร้างของกฎหมายภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรทุกฉบับ มีหัวข้อสำคัญอันเป็นโครงสร้างของกฎหมายภาษีอากรฉบับนั้นๆ โดยจะมีโครงสร้างที่เหมือนกัน คือ

(1) **ผู้เสียภาษี** กำหนดว่าผู้ใดบ้างเป็นผู้มีหน้าที่ตามกฎหมาย ในการเสียภาษีอากร ซึ่งการกำหนดดังกล่าวนี้ อาจกำหนดจากเพศ ตัวอย่างเช่น พระราชบัญญัติเงินรัชชูปการ พ.ศ. 2468 ซึ่งจัดเก็บภาษีเฉพาะผู้ชายเท่านั้น ดังนั้น ผู้หญิงจึงไม่ต้องเสียภาษีรัชชูปการหรืออาจกำหนดจากสัญชาติ หรือฐานะของบุคคลตามกฎหมาย หรือกำหนดตามถิ่นที่อยู่หรือ ภูมิลำเนาก็ได้ แล้วแต่ความเหมาะสมในการกำหนดผู้เสียภาษีของแต่ละประเทศ

(2) **ฐานภาษี** เป็นส่วนที่กำหนดเพื่อให้ทราบว่าภาษีที่เก็บนั้นเก็บจากอะไร ฐานภาษีนี้นั้นในความหมายทั่วไป หมายถึง สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษี เช่น ภาษีเงินได้ ฐานภาษีได้แก่เงินได้ เพราะเก็บจากเงินได้ของบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต ฐานภาษีได้แก่สินค้าและบริการ เพราะเก็บจากสินค้าหรือบริการที่ขาย ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ฐานภาษีได้แก่โรงเรือนและที่ดิน เพราะเก็บจากโรงเรือนและที่ดินที่บุคคลเป็นเจ้าของ ภาษีบำรุงท้องที่ ฐานภาษีได้แก่ที่ดิน เพราะเก็บจากที่ดินที่บุคคลเป็นเจ้าของ ส่วนฐานภาษีในความหมายตามกฎหมายนั้น หมายถึง สิ่งรองรับอัตราภาษี กล่าวคือ ฐานภาษีที่จะนำไปคำนวณกับอัตราภาษีได้นั้นจะต้องเป็นฐานที่ได้รับการปรับปรุงแล้ว เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินได้พึงประเมินที่ผู้เสียภาษีได้รับยังนำไปคำนวณกับอัตราภาษีไม่ได้จะต้องหักค่าใช้จ่ายและลดหย่อนออกก่อน เหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิจึงจะนำไปคำนวณกับอัตราภาษีที่กำหนดไว้ เงินได้สุทธิจึงเป็นฐานภาษีในความหมายตามกฎหมายของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ส่วนเงินได้พึงประเมินเป็นฐานภาษีในความหมายทั่วไป หรือในกรณีของภาษีเงินได้นิติบุคคล เงินหรือรายได้ (Gross Income) ที่ผู้เสียภาษีได้รับยังนำไปคำนวณกับอัตราภาษีไม่ได้จะต้องหักค่าใช้จ่ายที่หักได้ตามกฎหมายออกก่อน เหลือเท่าใดเป็นกำไรสุทธิ จึงจะนำไปคำนวณกับอัตราภาษีที่กำหนดไว้กำไรสุทธิจึงเป็นฐานภาษีในความหมายตามกฎหมายของภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนเงินได้หรือรายได้เป็นฐานภาษีในความหมายทั่วไป สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเนื่องจากเป็นภาษีที่เก็บจากยอดขายรับก่อนหักรายได้ (Gross Receipt) ฐานภาษีในความหมายทั่วไปและความหมายตามกฎหมายจึงเป็นอย่างเดียวกัน

(3) **อัตราภาษี** เป็นการกำหนดเพื่อให้ทราบว่าภาษีที่จัดเก็บนั้น เก็บในอัตราเท่าใด ซึ่งอาจเป็นอัตราก้าวหน้าหรืออัตรารอยหลังก็ได้

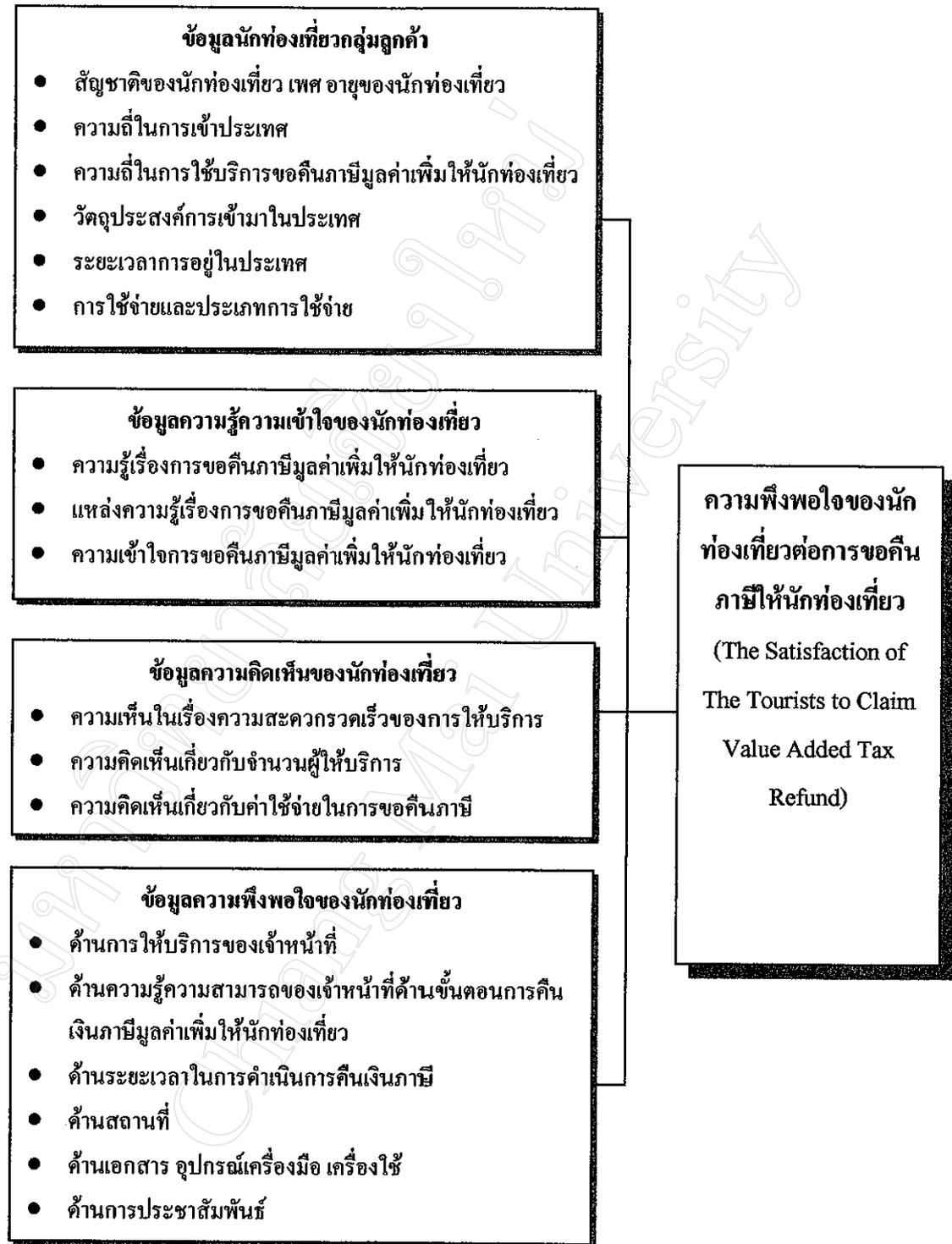
(4) **วิธีเสียภาษี** เป็นการกำหนดเพื่อให้ทราบว่าภาษีในแต่ละประเภทที่จัดเก็บนั้นมีวิธีการเสียอย่างไร อาจกำหนดให้เสียโดยวิธีประเมินตนเอง (Self-Assessment) วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment) วิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax หรือ Deduction at Source) ก็ได้

(5) **วิธีหาข้อมูลในปัญหาภาษีที่เกิดขึ้น** เป็นการกำหนดเพื่อให้ทราบว่าหากมีปัญหามาซึ่งเกิดขึ้นแล้วจะมีวิธีในการขุดปัญหาอย่างไร เช่น กรณีที่เจ้าพนักงานได้ทำการตรวจสอบและประเมินภาษีเพิ่มเติมจากการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีของผู้เสียภาษี ปัญหาว่าผู้ใดเป็นฝ่ายที่ถูกต้อง ในกรณีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงานและไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าวมีสิทธิยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีการวินิจฉัยแล้ว หากผู้อุทธรณ์ยังไม่พอใจกับคำวินิจฉัยก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรโดยยื่นฟ้องภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย เมื่อศาลภาษีอากรมีคำพิพากษาแล้วหากผู้เสียภาษีไม่พอใจก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาได้ภายในกำหนด 1 เดือน นับแต่วันอ่านคำพิพากษา เว้นแต่กรณีต้องห้ามตามฎีกา

(6) **การบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร** เป็นส่วนที่กำหนดเพื่อให้ทราบถึงสภาพบังคับ (Sanction) หรือโทษของการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร เช่น กำหนดความผิดและโทษของการหลีกเลี่ยงภาษีอากร เรียกเบี้ยปรับเงินเพิ่มในกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีหรือยื่นและชำระแล้วแต่ไม่ถูกต้อง

5. กรอบแนวคิดที่ใช้ในการศึกษา

ในการศึกษาความพึงพอใจของนักท่องเที่ยวต่อการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีศึกษาท่าอากาศยานนานาชาติ จังหวัดเชียงใหม่ จะศึกษาจากข้อมูลของนักท่องเที่ยวที่ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยศึกษาจากข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับนักท่องเที่ยวที่ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ความพึงพอใจในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว และข้อเสนอแนะอื่น ดังแสดงตามกรอบแนวคิด ดังนี้



2.1.2 แนวความคิดเกี่ยวกับหลักภาษีอากรที่ดี

อาดัม สมิทท์(Adam Smith,1723–1790)⁹ ได้กล่าวถึงหลักภาษีอากรที่ดีไว้ในหนังสือ An Inquiry into the Nature and Cause of The Nation (1776) และถูกใช้เป็นรากฐานในการศึกษาในสมัยต่อมา และได้วางหลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีไว้ 4 ประการ ดังนี้

(1) ประชาชนทุกคนในแต่ละประเทศควรจะต้องเสียสละรายได้หรือผลประโยชน์ตามฐานะทางเศรษฐกิจของตนเพื่อสนับสนุนการปฏิบัติงานของรัฐ ทั้งนี้เพราะแต่ละคนต่างก็ได้รับประโยชน์และการคุ้มครองของรัฐ

(2) ภาษีที่ประชาชนแต่ละคนจะต้องเสียนั้น จะต้องมีความแน่นอนไม่มีลักษณะคลุมเครือ ลักษณะและรูปแบบของภาษีตลอดจนจำนวนที่เสียภาษีจะต้องเป็นที่ชัดเจนแก่ผู้เสียภาษีทุกคน

(3) การเก็บภาษีทุกชนิดควรที่จะต้องเก็บตามวัน เวลา สถานที่ที่ผู้เสียภาษีสะดวกและจะต้องอำนวยความสะดวกในการเสียภาษีแก่ผู้เสียภาษีด้วย

(4) ภาษีทุกชนิดที่จัดเก็บนั้น ควรจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุดเท่าที่จะน้อยได้ แต่ทำให้รัฐบาลได้รับรายได้มากที่สุดเท่าที่จะมากได้

อาดัม สมิทท์ ได้วางรากฐานหลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีที่ดีไว้ และได้มีการพัฒนามาจนปัจจุบัน ซึ่งมีหลักสำคัญดังนี้

1) หลักความแน่นอน (Certainty) การบริหารการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพนั้น กฎหมายที่ใช้ในการเก็บภาษีทุกประเภทจะต้องมีความแน่นอนและเป็นที่ยึดมั่นแก่ผู้เสียภาษีทุกคน กล่าวคือภาษีทุกประเทศที่จะจัดเก็บนั้นจะต้องเป็นที่แจ้งชัดแก่ผู้เสียภาษีและมีความแน่นอนในเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี ตลอดจนวันเวลาและวิธีการที่จัดเก็บภาษีนั้น ความแน่นอนและความแจ้งชัดเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวจะทำให้ผู้เสียภาษีมีความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีที่ตนจะต้องเสีย และช่วยให้การบริหารการจัดเก็บง่ายขึ้น ถ้าหากการจัดเก็บบางประเภทขาดความแน่นอนหรือคลุมเครือ (Arbitrary) แล้ว จะทำให้การจัดเก็บทำได้ลำบาก

⁹ กลุ่มนักวิชาการ, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2543, ปีที่ 13, (กรุงเทพ : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2545), หน้า 2

2) หลักของการประหยัด (Low Compliance and Collection Costs) ระบบของการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีนั้น ภาษีแต่ละประเภทที่จัดเก็บจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด และเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต่ำที่สุด ทั้งนี้เพราะว่าทั้งภาระข้อยุ่งยากในการเสียภาษีและค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บนั้น มิได้ก่ออะไรเพิ่มขึ้นแก่ผลผลิตประชาชาติ หากเป็นการก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรของสังคมไปในทางที่สูญเปล่า โดยหลักเกณฑ์แล้ว รัฐบาลควรเก็บภาษีโดยทำให้รายได้ภาษีที่ได้รับ ใกล้เคียงกับภาระภาษีที่ประชาชนจะต้องแบกรับภาระให้มากที่สุด คือ รายได้จากภาษี จะเท่ากับภาระภาษี ซึ่งรายได้ภาษี ก็คือ รายได้สุทธิที่รัฐบาลได้รับจากการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งก็เท่ากับภาษีที่ประชาชนเสียให้แก่รัฐบาลหักด้วยค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนั่น ดังนั้น ถ้ารัฐบาลเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บมาก ก็หมายความว่ารายได้ที่รัฐบาลจะนำไปใช้นั้นก็ย่อมจะน้อยลงตามส่วน

3) หลักของความเสมอภาค (Equity) การจัดเก็บภาษีที่ดีนั้นจะต้องก่อให้เกิดความยุติธรรมหรือความเสมอภาคในหมู่ผู้เสียภาษีทุกคน การพิจารณาความเป็นธรรมนั้น หลักความยุติธรรมในการเก็บภาษีนั่นเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีที่ดี การพิจารณาเกิดขึ้นจากการปฏิบัติการจัดเก็บภาษีนั่น

4) หลักของการยอมรับ (Acceptability) การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทจะทำได้ง่ายขึ้นถ้าหากประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษี อย่างไรก็ตามการที่ประชาชนจะยินดีให้ความร่วมมือในการเสียภาษีนั่นภาษีทุกชนิดที่จะจัดเก็บจากประชาชนจะต้องได้รับการยอมรับจากประชาชนส่วนใหญ่ด้วย

การที่ประชาชนจะให้การยอมรับมากน้อยเพียงใด ย่อมจะขึ้นอยู่กับความยุติธรรมในการเก็บภาษีของรัฐบาลเป็นสำคัญ กล่าวคือภาษีแต่ละชนิดที่จัดเก็บนั้นจะต้องให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคนก่อนที่จะออกกฎหมายเก็บภาษีแต่ละประเภทนั้น รัฐบาลควรจะต้องฟังความคิดเห็นจากประชาชน เปิดโอกาสให้มีการแสดงออกถึงการสนับสนุนคัดค้านอย่างกว้างขวาง นอกจากนี้การที่จะทำให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีน้อยแค่นั้น ก็ยังขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างการเสียภาษีและประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐบาลอีกด้วย ถ้าหากรัฐบาลสามารถแสดงให้เห็นว่าเงินทุกบาททุกสตางค์ที่เก็บภาษีไปนั้น ในที่สุดก็กลับคืนเป็นผลประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีเองในอนาคต ก็จะช่วยให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีน้อยและถ้าหากได้เช่นนั้นก็จะทำให้ความสำนึกในการเสียภาษี (Tax Consciousness) ของประชาชนมีมากขึ้น ซึ่งอาจจะทำให้ผู้เสียภาษีบางคนมีความรู้สึกในทำนองที่ว่า “When I pay taxes, I buy civilization”

5) หลักของการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability) ในระบบภาษีที่ดีนั้น ภาษีอากรทุกประเภทที่จะจัดเก็บจะต้องสามารถทางการบริหารการจัดเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติ ภาษีบางอย่างแม้จะมีเหตุผลดีในทางทฤษฎี แต่ในทางปฏิบัติก็เป็นไปไม่ได้ยาก ภาษีนั้นจะถือเป็นภาษีที่ดีไม่ได้

6) หลักของการทำรายได้ (Productivity) ภาษีที่ดีสำหรับรัฐบาลนั้นควรเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐบาลเป็นอย่างดีด้วย กล่าวคือเป็นภาษีที่มีฐานกว้าง และฐานของภาษีขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งจะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้จากภาษีอากรนั้นได้มาก โดยที่ไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษีนั้น

7) หลักของการยืดหยุ่น (Flexibility) ภาษีที่ดีนั้นควรที่จะเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่นสามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของสถานะเศรษฐกิจของประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย

หากประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษีดีแล้ว การจัดเก็บจะง่ายขึ้น ภาษีจึงควรมีลักษณะที่เป็นที่ยอมรับของประชาชน หลักการบังคับใช้ได้ ภาษีที่นำมาใช้นั้นต้องสามารถบังคับจัดเก็บได้ หลักความยืดหยุ่นได้ ภาษีที่ดีต้องสามารถปรับแก้ไขให้เข้ากับสภาพการเปลี่ยนแปลงของเศรษฐกิจได้ตามความจำเป็น หลักการอำนวยความสะดวกภาษีที่จัดเก็บต้องก่อให้เกิดรายได้แก่รัฐมากพอ มีฐานกว้างและขยายตัวตามภาวะเศรษฐกิจ

2.1.3 ทฤษฎีภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax : VAT) คือภาษีที่เก็บบนฐานของมูลค่าของสินค้าและบริการส่วนที่เพิ่มขึ้น เนื่องจากกิจกรรมของธุรกิจในแต่ละขั้นตอนการผลิตและการจำหน่ายสินค้า

1. ความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มคือภาษีที่เก็บจากการขาย แทนภาษีการค้า โดยเก็บจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการ ที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายสินค้าหรือบริการชนิดต่าง ๆ จนถึงมือผู้บริโภค โดยมุ่งหมายให้ผู้ประกอบการแต่ละขั้นตอนสามารถนำภาษีสินค้าทุน หรือภาษีวัตถุดิบมาหักออกที่เหลือเป็นภาระภาษีเฉพาะในขั้นตอนเดียวของตนเท่านั้น

2. วัตถุประสงค์ของภาษีมูลค่าเพิ่ม

วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามหลักมีด้วยกัน 5 ประการ คือ

- ช่วยเพิ่มรายได้แก่รัฐ
- ช่วยแก้ปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิต
- ทำให้เกิดความเป็นธรรม เพราะผู้บริโภคมากก็ต้องจ่ายภาษีมาก
- อัตราภาษีทั่วไปจะมีอัตราเดียว (ปัจจุบันอัตรา ร้อยละ 7.0) และ
- ช่วยในการลงทุนและส่งออก เพราะต้นทุนการผลิตในด้านภาษีลดลงทำให้แข่งขันในต่างประเทศได้

3. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการที่ได้รับการยกเว้น

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ผู้ประกอบการที่เป็นผู้ผลิต ผู้ขายส่ง ผู้ขายปลีก ผู้ให้บริการ ผู้ส่งออก ผู้นำเข้า และผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นกรณีพิเศษ ที่ประกอบกิจการในรูปบุคคลธรรมดา คณะบุคคล นิติบุคคล และขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ และประกอบกิจการในราชอาณาจักร

4. อัตราภาษี

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม กฎหมายกำหนดไว้ 2 อัตรา คือ

- อัตราร้อยละ 10.0 (มีพระราชกฤษฎีกาลดลงเหลือร้อยละ 7.0) และ
- อัตราร้อยละ 0

5. การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

วิธีการคำนวณภาษีที่ต้องชำระ ใช้สูตรดังนี้

$$\text{ภาษีที่ต้องชำระ} = \text{ภาษีขาย} - \text{ภาษีซื้อ}$$

ภาษีขาย หมายถึง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการเมื่อขายสินค้า หรือรับชำระค่าบริการ หากภาษีขายเกิดขึ้นในเดือนใดก็เป็นภาษีขายของเดือนนั้น ไม่คำนึงว่าสินค้าที่ขายหรือบริการที่ให้นั้นจะซื้อหรือเป็นผลมาจากการผลิตในเดือนใดก็ตาม

ภาษีซื้อ หมายถึง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการได้จ่ายให้กับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนเมื่อซื้อสินค้าหรือชำระค่าบริการเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตน (ทั้งที่เป็นวัตถุดิบ หรือสินค้าทุนประเภทเครื่องจักร เครื่องมือและอุปกรณ์ เป็นต้น) หากภาษีซื้อเกิดขึ้นในเดือนใด ก็เป็นภาษีซื้อของเดือนนั้น ไม่คำนึงว่าสินค้าที่ซื้อมานั้นจะขายหรือนำไปใช้ในการผลิตในเดือนใดก็ตาม

สำหรับกรณีการนำเข้าสินค้า จะต้องชำระภาษีในขณะที่มีการนำเข้าโดยคำนวณในอัตราร้อยละ 7 จากราคา C.I.F. (มูลค่าของสินค้าบวกด้วยค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรที่นำสินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร) บวกด้วยอากรขาเข้า บวกด้วยภาษีสรรพสามิต บวกภาษีและค่าธรรมเนียมในลักษณะเดียวกัน และเมื่อได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วผู้นำเข้าจะได้รับใบเสร็จจากกรมศุลกากร ซึ่งหากผู้นำเข้าเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ใบเสร็จดังกล่าวถือเป็นใบกำกับภาษี และสามารถนำมาถือเป็นภาษีซื้อที่ใช้ในการคำนวณภาษีในเดือนนั้นได้

6. การจำแนกประเภทภาษี เป็นการจำแนกตามลักษณะการรับภาระภาษีแบ่งเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ

1) ภาษีทางตรง (Direct Taxes) คือ ผู้เสียภาษีเป็นผู้รับภาระภาษีทั้งหมดหรือเป็นส่วนใหญ่ ผู้เสียภาษีไม่สามารถผลักภาระภาษีดังกล่าวไปให้ผู้อื่น และโดยทั่วไปภาษีทางตรงมักเก็บจากฐานรายได้และผู้เสียภาษีรู้ถึงการเก็บภาษีได้ง่าย รัฐบาลควรใช้ภาษีทางตรงเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ และภาษีทางตรงที่กรมสรรพากรรับผิดชอบจัดเก็บได้แก่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล

2) ภาษีทางอ้อม (Indirect Taxes) คือ ภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้ง่าย ดังนั้นผู้รับภาระภาษีจึงไม่จำเป็นต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายเสมอไป ขึ้นอยู่กับผู้เสียภาษีจะสามารถผลักภาษีไปให้ผู้อื่นได้มากน้อยเพียงใด ภาษีทางอ้อมโดยทั่วไปเป็นภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภค เนื่องจากผลักภาระได้ง่าย ดังนั้นแม้จะจัดเก็บจากผู้ผลิตหรือผู้ขายก็ตาม ภาระภาษีอาจถูกผลักไปให้ผู้บริโภคได้ในท้ายที่สุด ในรูปของการขึ้นราคาสินค้าหรือบริการ ภาษีทางอ้อมจึงเป็นภาษีที่มีผลในทางเพิ่มราคาสินค้าหรือบริการ ในขณะที่เดียวกันเมื่อเปรียบเทียบกับภาระภาษีกับรายได้ของผู้บริโภคซึ่งมีรายได้ต่ำ ภาษีทางอ้อมมีลักษณะเป็นภาษีถอยหลัง (Regressive Tax) จึงเป็นภาษีที่มีผลทำให้การกระจายรายได้ไม่เป็นธรรม ภาษีทางอ้อมที่กรมสรรพากรรับผิดชอบในการจัดเก็บได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และอากรแสตมป์

2.2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.2.1 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว

กรมสรรพากรได้มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 90 และ 116 กำหนดคุณลักษณะและหลักเกณฑ์ของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าให้ผู้เดินทางออกนอกราชอาณาจักร ซึ่งผู้เดินทางออกนอกราชอาณาจักร มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บไว้ได้ ตามมาตรา 84/4 แห่งประมวลรัษฎากร และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับที่ 91 กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขให้ผู้เดินทางออกนอกราชอาณาจักร ที่ซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการจดทะเบียน เพื่อนำออกไปนอกราชอาณาจักร ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บไว้ได้ ตามมาตรา 84/4 แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการสนับสนุนนโยบายส่งเสริมการท่องเที่ยวของรัฐบาล นอกจากนั้นได้วางระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยวตามมาตรา 84/4 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 34) พ.ศ.2541 ที่ให้อธิบดีมีอำนาจกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขให้ผู้เดินทางออกนอกราชอาณาจักร ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บเอาไว้แล้วได้

คือระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วย การคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว มีผลบังคับใช้ ตั้งแต่วันที่ 1 มิถุนายน 2542

หลังจากนั้นได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบฯดังกล่าวให้มีความเหมาะสมยิ่งขึ้น ระเบียบปฏิบัติที่กรมสรรพากรได้กำหนดไว้ ได้แก่

- ก. ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว
- ข. ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว (ฉบับที่ 2)
- ค. ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว (ฉบับที่ 3)
- ง. ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว (ฉบับที่ 4)
- จ. ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจปฏิบัติการเพื่อคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว

หลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของนักท่องเที่ยว

(1) คุณสมบัติของนักท่องเที่ยวที่มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

- ไม่เป็นผู้มีสัญชาติไทย
- ไม่เป็นผู้มีภูมิลำเนาในประเทศไทยหรือไม่เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย
- ไม่เป็นนักบินหรือลูกเรือของสายการบินที่เดินทางออกนอกราชอาณาจักร
- เดินทางออกนอกราชอาณาจักรทางอากาศ ณ ท่าอากาศยาน

(2) สินค้าที่นักท่องเที่ยวมีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

- เป็นสินค้าที่นักท่องเที่ยวซื้อจากผู้ประกอบการและถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้ว
- เป็นสินค้าที่นักท่องเที่ยวสามารถนำไปพร้อมกับการเดินทางได้
- เป็นสินค้าที่นำออกนอกราชอาณาจักรภายใน 60 วันนับแต่วันที่ซื้อสินค้า
- ไม่เป็นสินค้าต้องห้ามนำออกนอกราชอาณาจักร เช่น อาวุธปืน วัตถุระเบิด หรือสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน อัญมณีที่ยังไม่ได้ประกอบขึ้นเป็นตัวเรือนหรือทองคำรูปพรรณ

(3) มูลค่าการซื้อสินค้าที่มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

นักท่องเที่ยวจะต้องซื้อสินค้าที่มีมูลค่ารวมกันตามใบกำกับภาษีไม่น้อยกว่า 2,000 บาท (รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) จากสถานประกอบการแห่งเดียวกันและจะต้องซื้อสินค้าให้มีมูลค่ารวมกันไม่น้อยกว่า 5,000 บาท (รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม)

(4) วิธีปฏิบัติในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

นักท่องเที่ยวที่ประสงค์จะขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อซื้อสินค้าทุกครั้งจะต้องแสดงความจำนงต่อผู้ประกอบการ พร้อมกับแสดงหนังสือเดินทางเพื่อให้ผู้ประกอบการจัดทำคำร้องขอคืนภาษีตามแบบที่กรมสรรพากรกำหนด (ภ.พ.10) โดยระบุการขอคืนเป็นเงินสดหรือ ดราฟท์หรือ โอนเข้าบัญชีบัตรเครดิต และในวันที่เดินทางออกนอกราชอาณาจักร นักท่องเที่ยวต้องแสดงคำร้องคืนฉบับใบกำกับภาษีและสินค้าที่มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากร ณ ท่าอากาศยานเพื่อรับการตรวจและประทับตราในคำร้อง การยื่นคำร้องสามารถยื่นได้ทั้งที่ท่าอากาศยานหรือส่งทางไปรษณีย์

หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการขอเป็นผู้ประกอบการ

(1) คุณสมบัติของผู้ประกอบการที่ประสงค์จะขออนุมัติเป็นผู้ประกอบการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว

- เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีจำนวนเงินทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วไม่ต่ำกว่า 2,000,000 บาท สำหรับผู้ประกอบการที่อยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร หรือไม่ต่ำกว่า 500,000 บาท สำหรับผู้ประกอบการที่อยู่ในจังหวัดอื่น

- มีความมั่นคงต่อเนื่องในการประกอบกิจการและมีประวัติการเสียภาษีอากรที่ดี

(2) การขออนุมัติเป็นผู้ประกอบการ

ผู้ประกอบการที่ประสงค์จะขออนุมัติเป็นผู้ประกอบการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยวต้องยื่นแบบคำขออนุมัติเป็นผู้ประกอบการขายสินค้าให้นักท่องเที่ยวพร้อมทั้งเอกสารแนบได้แก่สำเนาหรือภาพถ่ายหนังสือรับรองการจดทะเบียนนิติบุคคล งบแสดงฐานะทางการเงินรวมทั้งภาพถ่ายบัตรประจำตัวประชาชนของกรรมการผู้จัดการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ ณ หน่วยรับคำขอในท้องที่ที่ สถานประกอบการตั้งอยู่

(3) เงื่อนไขที่ผู้ประกอบการต้องปฏิบัติหลังจากที่ได้รับอนุมัติแล้วผู้ประกอบการจะต้อง

- จัดทำแผ่นป้ายข้อความ "VAT REFUND FOR TOURISTS" แสดงไว้ ณ ที่เปิดเผยให้นักท่องเที่ยวเห็นได้ง่าย

- การออกใบกำกับภาษีจะต้องระบุเลขที่หนังสือเดินทางของนักท่องเที่ยวไว้ด้วย

- ก่อนจัดทำคำร้องให้นักท่องเที่ยว ต้องตรวจดูว่ามูลค่าสินค้าตามใบกำกับภาษีเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้หรือไม่

- ต้องจัดทำรายงานการจัดทำคำร้องขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับนักท่องเที่ยว ภายใน 3 วันนับแต่วันที่ได้จัดทำคำร้องและต้องเก็บรักษาไว้ ณ สถานประกอบการเป็นเวลา ไม่น้อยกว่า 2 ปี

การพิจารณาอนุมัติให้เป็นผู้ประกอบการและการเพิกถอนสิทธิ

(1) การพิจารณาอนุมัติให้เป็นผู้ประกอบการ

หน่วยรับคำขอจะเป็นผู้ตรวจสอบเอกสารและแสดงผลการตรวจไว้ในรายงานการพิจารณารับคำขอ หลังจากตรวจสอบเบื้องต้น ตรวจสอบประวัติการเสียภาษี ตรวจสอบความน่าเชื่อถือของกิจการแล้วให้พิจารณาเสนอเพื่ออนุมัติต่อไป หากผ่านการพิจารณาอนุมัติแล้วจึงจัดทำหนังสือแจ้งอนุมัติการเป็นผู้ประกอบการขายสินค้าให้นักท่องเที่ยวหรือหนังสือแจ้งไม่อนุมัติหากไม่ผ่านการพิจารณาให้ผู้ประกอบการต่อไป

(2) การเพิกถอนสิทธิการเป็นผู้ประกอบการ

ผู้ประกอบการจะถูกเพิกถอนสิทธิหากไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขข้างต้นและผลการตรวจพบว่ามีเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือมีการทุจริตในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือถูกเพิกถอนการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หน่วยรับคำขอจะต้องจัดส่งเจ้าหน้าที่ไปยังสถานประกอบการเพื่อแจ้งให้ผู้ประกอบการปลดแผ่นป้าย “VAT REFUND FOR TOURISTS” พร้อมทั้งขอคืนคำร้องเล่มที่เหลือทั้งหมด

การจัดพิมพ์และการเบิกจ่ายคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับนักท่องเที่ยว

เป็นหน้าที่ของกองคลังในการดำเนินการจัดพิมพ์คำร้อง การเก็บรักษาและควบคุมการเบิกจ่ายให้แก่สำนักงานสรรพากรภาค ซึ่งสำนักงานสรรพากรภาคจะต้องดำเนินการเบิกจ่ายให้แก่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในท้องที่ตามจำนวนที่เหมาะสม

การตรวจพิจารณาคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว หน่วยตรวจสินค้าและจ่ายคืน ณ ท่าอากาศยาน ตรวจสอบแบบคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของนักท่องเที่ยว ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด หากไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ให้ประทับตรา “ไม่มีสิทธิรับคืน” และแจ้งไม่คืนพร้อมส่งคืนคำร้องดังกล่าวแก่นักท่องเที่ยว หากถูกต้องตามหลักเกณฑ์ ให้พิจารณาเงื่อนไขการขอคืนเป็นเงินสดขอคืนเป็นครีฟท์หรือขอคืนเข้าบัญชีบัตรเครดิตฯและดำเนินการจัดทำรายละเอียดการขอคืนภาษีตามจำนวนเงินที่มีสิทธิได้รับคืนและให้นักท่องเที่ยวลงลายมือชื่อรับเงินในช่องผู้รับเงินพร้อมทั้งตรวจสอบหนังสือเดินทางเพื่อดูว่า เป็นบุคคลเดียวกับที่ระบุไว้ในคำร้องหรือไม่กรณีที่ขอคืนเป็น

เงินสดและมีปัญหาไม่สามารถจ่ายเงินคืนภาษีได้ในขณะนั้นให้แจ้งนักท่องเที่ยงเพื่อเปลี่ยนวิธีการขอคืนภาษีเป็นครีฟท์หรือขอคืนเข้าบัญชีบัตรเครดิตฯ

การเตรียมเงินเพื่อจ่ายคืนและการจ่ายคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว

การเตรียมเงินเพื่อจ่ายคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยกระทรวงการคลังจะเป็นผู้อนุมัติให้กรมสรรพากร โอนเงินกองกลางจากบัญชีเงินสำรองการจ่ายคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไปตั้งเป็นเงินสำรองเพื่อจ่ายคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยวเพื่อ โอนเงินจากบัญชีดังกล่าวให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่ท่าอากาศยานตั้งอยู่

- การจ่ายคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยวเป็นเงินสด

การเตรียมเงินไว้จ่ายคืนในวันทำการปกติ ให้เขียนเช็คส่งให้หัวหน้าหน่วยตรวจสินค้าและจ่ายคืนตามวงเงินที่กำหนดส่งจ่ายจาก บัญชีเงินฝากภาษีอากรเพื่อการจ่ายคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว เพื่อถอนเงินไปเก็บรักษาไว้ในตู้รับฝาก ณ ท่าอากาศยาน ส่วนการเตรียมเงินเพื่อจ่ายคืนในวันหยุดทำการของธนาคาร ซึ่งไม่มีบริการฝาก ถอนเงิน ให้เขียนเช็คระบุจำนวนเงินที่คาดว่าจะต้องเตรียมไว้จ่ายคืนในช่วงวันหยุดให้เพียงพอ

- การจ่ายคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยวเป็นครีฟท์หรือ โอนเข้าบัญชี

เจ้าหน้าที่จะต้องตรวจทานจำนวนเงินที่จ่ายคืนให้นักท่องเที่ยว ว่าได้มีการหักค่าธรรมเนียม ค่าไปรษณีย์และค่าใช้จ่ายของทางธนาคารในการจัดทำ ครีฟท์ หรือการ โอนเงินถูกต้องแล้วหรือไม่

นำเช็คที่ระบุจำนวนเงินที่ต้องจ่ายคืนให้นักท่องเที่ยวและค่าใช้จ่ายของธนาคารติดต่อกับธนาคารจัดทำครีฟท์ หรือ โอนเงินเข้าบัญชีของนักท่องเที่ยว ตามความประสงค์ของนักท่องเที่ยวที่ระบุไว้ในคำร้อง

ส่งครีฟท์หรือหลักฐาน การ โอนเงินพร้อมหนังสือแจ้งการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว ส่งให้นักท่องเที่ยวภายใน 3 วัน นับแต่วันที่ได้รับบัญชีรายชื่อนักท่องเที่ยวที่ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

การตรวจการจ่ายคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยวและการรายงาน

สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่ท่าอากาศยานตั้งอยู่ มีหน้าที่ตรวจรายละเอียดในคำร้องขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยวประกอบด้วยเอกสารอื่นๆ เช่น แบบคำขอเบิกคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว แบบส่งคืนคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว รายงานการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสด รายการเบิกจ่ายเงิน/เช็คประจำวันเป็นต้น โดยการตรวจให้ใช้

วิธีคุ้มครอง ฎ.พ.10 ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจปฏิบัติการ เพื่อคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว

จัดทำรายงานการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยวให้ศูนย์คืนภาษีนักท่องเที่ยวทุกเดือน

ศูนย์คืนภาษีนักท่องเที่ยวจะมีการประเมินผลการดำเนินการทุก 3 เดือน เพื่อรายงานต่อกรมสรรพากรเกี่ยวกับปัญหา อุปสรรคในการดำเนินงาน เช่น ปัญหาในการตรวจคืน การจ่ายเงินคืน ประเด็นความผิดที่พบบ่อยครั้ง ประเด็นใดที่ต่อเจตนาทุจริต การใช้เงินกองกลางมีประสิทธิภาพหรือไม่และควรปรับปรุง หลักเกณฑ์ วิธีการ ตลอดจน เงื่อนไข ในการคืนภาษีหรือไม่อย่างไร

ระเบียบการตรวจปฏิบัติการเพื่อคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว

เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการตรวจปฏิบัติการเพื่อคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว ได้แก่เจ้าหน้าที่ในฝ่ายตรวจปฏิบัติการของสำนักงานสรรพากรจังหวัด

การตรวจปฏิบัติการเพื่อคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยวเป็นการตรวจสอบความถูกต้องในการเสียภาษีของผู้ประกอบการที่ได้จัดทำคำร้อง เพื่อนำผลการตรวจไปพิจารณาคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว

การตรวจความถูกต้องของคำร้องที่ขอคืนในเมืองต้นจะต้องตรวจรายการตามเงื่อนไขที่ได้กำหนด

นำคำร้องที่ได้ผ่านการตรวจสอบเบื้องต้น มาคัดเลือกรายชื่อเพื่อตรวจปฏิบัติการ ณ สถานประกอบการ เช่น การตรวจการจัดทำแผ่นป้ายข้อความตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด การตรวจใบกำกับภาษีและรายงานภาษีขาย เป็นต้น

สรุปผลการตรวจปฏิบัติการเพื่อนำผลการตรวจปฏิบัติการดังกล่าวมาพิจารณาเพื่อส่งคืนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไป

เอกสารและแบบฟอร์มสำหรับการใช้ในการดำเนินการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว ได้แก่

- แบบ คทท.1 คือ แบบคำขออนุมัติเป็นผู้ประกอบการขายสินค้าให้นักท่องเที่ยว
- แบบ คทท.2 คือ แบบแจ้งการเปลี่ยนแปลงสถานประกอบการ
- แบบ คทท.3 คือ รายงานการพิจารณาคำขอเป็นผู้ประกอบการขายสินค้าแก่นักท่องเที่ยว

- แบบ คภท.4 คือ หนังสือแจ้งอนุมัติการเป็นผู้ประกอบการขายสินค้าแก่นักท่องเที่ยว
- แบบ คภท.5 คือ หนังสือแจ้งไม่อนุมัติการเป็นผู้ประกอบการขายสินค้าแก่นักท่องเที่ยว
- แบบ คภท.6 คือ หนังสือแจ้งยกเลิก/เพิกถอนสิทธิการเป็นผู้ประกอบการขายสินค้าให้นักท่องเที่ยว
- แบบ คภท.7 คือ แบบขอเบิกคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับนักท่องเที่ยว
- แบบ คภท.8 คือ แบบส่งคืนคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับนักท่องเที่ยว
- แบบ คภท.9 คือ รายงานการจัดทำคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับนักท่องเที่ยว
- แบบ คภท.10 คือ บัญชีรายชื่อนักท่องเที่ยวที่มีสิทธิได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- แบบ คภท.11 คือ รายงานการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว
- แบบ คภท.12 คือ ใบขอเบิกเงิน
- แบบ คภท.13 คือ รายงานการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสดให้นักท่องเที่ยว
- แบบ คภท.14 คือ รายงานการเบิกจ่ายเงิน/เช็คประจำวัน
- แบบ คภท.15 คือ แบบแจ้งขอเบิกเงินมาเตรียมจ่ายคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว
- คภท.16 คือ ทะเบียนคุมผู้ประกอบการที่ได้รับอนุมัติให้ขายสินค้าเพื่อให้นักท่องเที่ยวมีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- แบบ คภท.17 คือ ทะเบียนคุมเงินในตู้നിရိယ
- แบบ พ.2 คือ บัญชีแสดงการรับจ่ายแบบพิมพ์
- แบบ พ.10 คือ รายการขอเบิกแบบพิมพ์และสมุดปีอากร
- แบบ ภ.พ.10 คือ คำร้องขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับนักท่องเที่ยว
- แบบ ภ.พ.80 คือ หนังสือแจ้งคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว
- แบบ ค.30 คือ หนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากร

2.2.2 ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

อรรถัย เนตรกุล (2545) ศึกษาสมรรถนะขององค์กรที่เกี่ยวข้องกับการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม แก่นักท่องเที่ยว : กรณีศึกษาการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ ท่าอากาศยานนานาชาติจังหวัดเชียงใหม่ ผลการศึกษาพบว่า กรมสรรพากรได้นำเอามาตรการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยวมาใช้ โดยมีวัตถุประสงค์คือ การให้บริการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มแก่นักท่องเที่ยวอย่างสะดวก รวดเร็ว ไม่ยุ่งยาก เพื่อเป็นการดึงดูดให้นักท่องเที่ยวซื้อสินค้าในประเทศไทยมากขึ้นนอกจากนั้นยังต้องการให้ผู้ประกอบการจำหน่ายสินค้า ขอเข้าร่วมเป็นผู้ประกอบการตามมาตรการนี้มากขึ้นและส่งผลให้การควบคุมการจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพมากขึ้น แต่จากศึกษาเกี่ยวกับการตัดสินใจเข้าร่วมเป็นผู้ประกอบการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการจำหน่ายสินค้าแล้วจะเห็นได้ว่ามีน้อยมาก ซึ่งแสดงให้เห็นถึงประสิทธิผลในการดำเนินงานของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องว่ายังมีสมรรถนะที่ไม่ดีพอ ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดเกี่ยวกับเกณฑ์มาตรฐานและตัวชี้วัดการประเมินผลในหน่วยงาน ที่ วรเดช จันทรรุ ได้เสนอไว้ว่า เกณฑ์มาตรฐานและตัวชี้วัดความสามารถและคุณภาพในการให้บริการประกอบไปด้วยตัวชี้วัด 4 ประการคือ สมรรถนะของหน่วยงาน ความทั่วถึงและเพียงพอของการให้บริการ ความดีในการให้บริการและความรวดเร็วทันเวลาในการให้บริการซึ่งจากผลการศึกษาถึงความคิดเห็นของผู้ประกอบการพบว่าผู้ประกอบการเห็นว่าการดำเนินการของกรมสรรพากรในการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยวซึ่งชี้ให้เห็นถึงขีดสมรรถนะภายในขององค์กรยังไม่ดีนัก ไม่ว่าจะเป็นโครงสร้างการบริหาร บุคลากร งบประมาณ สถานที่และวัสดุอุปกรณ์เครื่องมือเครื่องใช้ ยังอยู่ในระดับที่ไม่ค่อยดี ทั้งสิ้น จึงทำให้สมรรถนะขององค์กรไม่ค่อยดีตามไปด้วย ถ้าหน่วยงานมีขีดสมรรถนะภายในค่อนข้างสูงจะมีโอกาสนำเอานโยบายไปปฏิบัติอย่างประสบความสำเร็จ ค่อนข้างดี แต่ในทางตรงกันข้าม ถ้าหน่วยงานมีขีดสมรรถนะค่อนข้างต่ำ จะส่งผลทำให้การนำเอานโยบายไปปฏิบัติไม่ประสบผลสำเร็จ

ศุภวรรณ สุขทรัพย์ถาวร (2544) ศึกษาทัศนคติของผู้ประกอบการขายสินค้าในระบบ
คีนภามีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยวในเขตอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ ที่มีต่อการคีนภามีมูลค่าเพิ่ม
ให้แก่นักท่องเที่ยว ผลการศึกษาพบว่า นักท่องเที่ยวส่วนใหญ่ที่ซื้อสินค้ามาเก็บที่ตู้ นำโดย
มัคคุเทศน์ โดยนักท่องเที่ยวมีความรู้เกี่ยวกับการคีนภามีมูลค่าเพิ่มมาก่อนและทราบจากผู้ประกอบ
การที่อยู่ในระบบคีนภามีให้นักท่องเที่ยว พร้อมให้ความร่วมมือในการกรอกรายการต่างๆ ภ.พ.10
ด้วยดี และเมื่อมีการคีนภามีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว ไม่ส่งผลกระทบต่อการใช้สินค้าเพิ่มมากขึ้นของ
นักท่องเที่ยว