

## บทที่ 2

### ทฤษฎี แนวความคิดและวิธีดำเนินการศึกษา

การศึกษาเรื่องนี้ เกี่ยวข้องกับปัญหาที่พบจากการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 1 ผู้ศึกษาได้ทำการศึกษาและเก็บข้อมูลเอกสาร รวบรวมปัญหาต่างๆ ที่ได้จาก การตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 1 ที่ตรวจพบจากการตรวจคืน ภาษีมูลค่าเพิ่ม และได้้นำประเด็นปัญหาที่พบมาวิเคราะห์หาสาเหตุว่าเกิดขึ้นจากสาเหตุใด โดยได้นำแนวความคิดและหลักการมาใช้ร่วมกับการศึกษาดังนี้

#### 2.1 แนวคิดเกี่ยวกับภาษีอากร

##### 2.1.1 แนวความคิดเกี่ยวกับการบริหารภาษีอากร

##### 2.1.2 แนวคิดเกี่ยวกับหลักภาษีอากรที่ดี ของ Adam Smith

##### 2.1.3 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีอากรของไทย

##### 2.1.4 แนวคิดเกี่ยวกับความสมัครใจหรือความมีจิตสำนึกในการเสียภาษีของประชาชน

#### 2.2 ทฤษฎีการจัดเก็บภาษี

##### 2.2.1 ทฤษฎีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax (VAT))

##### 2.2.2 ลักษณะสำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่ม

##### 2.2.3 องค์ประกอบของภาษี

#### 2.3 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

#### 2.1 แนวคิดเกี่ยวกับภาษีอากร

##### 2.1.1 แนวความคิดเกี่ยวกับการบริหารภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากร<sup>5</sup> (Tax Imposition) เป็นวิธีการอย่างหนึ่งของรัฐบาล เพื่อสร้างรายได้สำหรับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ (Government Expenditure) ที่เกี่ยวกับการทำนุบำรุงและพัฒนาประเทศ เช่น ค่าซ่อมแซมถนน ค่ารักษาพยาบาลและการศึกษา ค่าเงินเดือนข้าราชการ ฯ และหากพิจารณาไปถึงความหมายทางเศรษฐศาสตร์ การเก็บภาษีคือ วิธีการอย่างหนึ่งในการย้ายทุนไปจาก

<sup>5</sup> หนิต ธีรภาพวงศ์, อะไรที่ผู้เสียภาษีควรรู้นอกจากการเสียภาษี, สรรพากรสาสน์ (มีนาคม 2543) : 49.

ภาคเอกชนนั้นคือจากทรัพย์สินของประชาชนหรือธุรกิจห้างร้านต่างๆไปสู่ภาคสาธารณะ ซึ่งในที่นี้คือ รัฐบาล

การหารายได้ของประเทศหนึ่งๆนั้น นอกจากการเก็บภาษีแล้วยังมีวิธีอื่นๆ อีก ได้แก่

- การที่รัฐบาลพิมพ์ธนบัตร (Creating More Money) ออกมาให้มากขึ้นเพื่อนำมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายต่างๆ แต่วิธีนี้สร้างผลทางลบให้กับเศรษฐกิจโดยรวมคือภาวะเงินเฟ้อ (Inflation) เพราะมูลค่าที่แท้จริงของเงินตกลง อันเกิดจากการมีเงินในตลาดมากเกินไป

- การกู้ยืม (Borrowing) รัฐบาลอาจยืมจากต่างประเทศหรือจากประชาชนของคนก็ได้ แต่อย่างไรก็ตามการก่อหนี้ก็เป็นทางเลือกที่มีขีดจำกัด เพราะในทางปฏิบัติไม่มีประเทศใดดำรงอยู่ได้ด้วยรายได้จากการกู้ยืมเพียงอย่างเดียว ประการสุดท้าย คือ รายได้ของรัฐจากการขายสินค้าหรือบริการ (การท่องเที่ยว การให้บริการทางการเงิน) แต่สำหรับบางประเทศที่มีทรัพยากรแร่ธาตุและความสามารถในการให้บริการที่จำกัด จึงไม่สามารถหารายได้หลักจากการขายหรือให้บริการ ดังนั้นการเก็บภาษีจึงเป็นวิธีหลักที่สำคัญที่สุด (การเก็บภาษีย่อมมีขีดจำกัดในตัวเองอยู่เช่นกัน การเก็บภาษีมากเกินไปจะสร้างปัญหาและความไม่พอใจให้กับประชาชน ดังนั้นโดยทั่วไปรัฐบาลจึงใช้วิธีการที่กล่าวมาทั้งหมดข้างต้นควบคู่กันไป)

ความหมายของภาษี แบ่งได้ 2 ประเภท คือ

1. ความหมายของ "ภาษี" ในทางกฎหมาย

คำว่า "ภาษี" นั้น เมื่อพิจารณาโครงสร้างในทางทฤษฎี ภาษี จะต้องมีลักษณะอยู่ 3 ประการประกอบกัน คือ

- จะต้องเป็นการจัดเก็บที่มีลักษณะบังคับตามกฎหมาย โดยการจัดเก็บภาษีนี้นั้น ในทางทฤษฎีไม่ใช่เป็นการจัดเก็บในรูปเงินอย่างเดียว แต่อาจจะอยู่ในรูปสินค้า (Goods) หรือในรูปของแรงงานแบบให้เปล่า (Free Labour)

- การจัดเก็บดังกล่าว จะต้องทำโดยหน่วยงานภาครัฐบาล

- การจัดเก็บดังกล่าว จะต้องเป็นการกระจายออกไปให้รัฐบาล โดยผู้เสียภาษี

ไม่ได้ผลตอบแทนกลับมาในทางตรง

## 2. ความหมายของ "ภาษี" ในทางปฏิบัติ

ในทางปฏิบัติ จะต้องพิจารณาถึงข้อบัญญัติทางกฎหมายภาษีที่บังคับอยู่ในแต่ละประเทศเป็นหลัก ซึ่งจะระบุว่าการจัดเก็บประเภทใดเป็นภาษีบ้าง กรณีประเทศไทย กฎหมายภาษีประกอบด้วย ภาษีเงินได้ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล และภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ของธุรกิจ น้ำมัน ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร รวมไปถึงภาษีท้องถิ่นอื่น ๆ เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีที่ดิน เป็นต้น

หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากรแบ่งออกได้ ดังนี้

### 1. วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร

#### (1) การเก็บภาษีเพื่อควบคุมหรือส่งเสริมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ

รัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคการผลิต หรือวิธีการดำเนินการธุรกิจบางชนิด เพื่อมิให้เกิดผลเสียหายต่อเศรษฐกิจโดยรวมได้ เช่น เมื่อรัฐบาลต้องการให้ประชาชนลดการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยหรือสินค้าที่มีผลเสียต่อสุขภาพหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน รัฐบาลก็อาจใช้วิธีเก็บภาษีในอัตราสูงเพื่อให้สินค้านั้นมีราคาแพง ประชาชนจะลดการบริโภคลงหรือหากรัฐบาลเห็นควรลดการผลิตสินค้าบางชนิดลง รัฐบาลก็อาจใช้วิธีเก็บภาษีสินค้าชนิดนั้น ๆ ในอัตราสูง ราคาสินค้าก็จะสูงขึ้น การซื้อสินค้าก็จะลดน้อยลง ทำให้ผู้ผลิตลดการผลิตลงไปได้

นอกจากนี้การเก็บภาษียังอาจใช้เพื่อส่งเสริมการบริโภค การผลิต หรือวิธีดำเนินการธุรกิจบางชนิดได้ เช่น การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ผู้ได้รับส่งเสริมการลงทุน เพื่อเป็นการกระตุ้นให้มีการลงทุนมากขึ้นหรือการเก็บอากรขาเข้าเพิ่มขึ้นเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมบางประเภทในประเทศ การคืนหรือลดหย่อนค่าภาษีอากรสำหรับสินค้าส่งออกเพื่อกระตุ้นให้มีการส่งออกมากขึ้น เป็นต้น

#### (2) การเก็บภาษีเพื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สินให้เป็นธรรม

หน้าที่ของรัฐบาล คือ จะต้องกระจายรายได้และทรัพย์สินในสังคมให้เป็นธรรม ให้ประชาชนมีรายได้และทรัพย์สินไม่แตกต่างกัน ความเหลื่อมล้ำค่าสูงจะไม่เกิดขึ้น ในการนี้รัฐบาลอาจใช้มาตรการทางภาษีในอัตราสูง คือผู้ใดมีทรัพย์สินมากก็เก็บภาษีจากผู้นั้นในอัตราสูงหรือสินค้าใดเป็นของฟุ่มเฟือยไม่จำเป็น ก็เก็บภาษีในอัตราสูง เป็นต้น

การเก็บภาษีมรดกก็เป็นมาตรการหนึ่งที่จะทำให้การกระจายรายได้ และทรัพย์สิน เป็นไปอย่างเป็นธรรม การเก็บภาษีมรดกช่วยให้เกิดความเท่าเทียมกันในทางเศรษฐกิจและสังคมได้ แต่ประมวลรัษฎากรของไทยเรายังปัจจุบันก็มีบทบัญญัติกเว้นไม่ให้เงินได้ที่ได้รับจากการรับมรดกมารวมเป็นรายได้เพื่อเสียภาษี (มาตรา 42(10)) และเมื่อมีการจำหน่ายมรดกซึ่งเป็น

สังหาริมทรัพย์ออกไปก็ไม่ต้องนำเงินได้นั้นมารวมเสียภาษี เว้นแต่เป็นสังหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษ จึงนับได้ว่าบทบัญญัติดังกล่าวไม่ส่งเสริมการกระจายรายได้และทรัพย์สินให้เป็นธรรม

### (3) การเก็บภาษีเพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

รัฐบาลมีหน้าที่รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ คือ ทำให้การจ้างงานของประเทศ อยู่ในอัตราที่สูง รักษาระดับสินค้าทั่วไปให้อยู่ในระดับค่อนข้างคงที่ คือ ไม่ให้เกิดภาวะเงินเฟ้อ และเงินฝืด รักษาดุลการชำระเงินให้มีเสถียรภาพ เพราะหากดุลการการค้าขาดดุลมาก จะมีผลทำให้ดุลการชำระเงินขาดดุลมาก ถ้าดุลการชำระเงินขาดดุลมาก เงินทุนสำรองระหว่างประเทศจะลดลงและค่าของเงินบาทจะอ่อนตัวลง ทำให้เงินบาทแลกเปลี่ยนตราต่างประเทศได้น้อยลง

การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจนี้ รัฐบาลอาจใช้มาตรการทางภาษีอากรเป็นเครื่องมือได้ เช่น หากเกิดภาวะเงินเฟ้อ เพราะมีอุปสงค์รวมมากกว่าอุปทานรวม เนื่องจากประชาชนมีอำนาจซื้อมาก รัฐบาลก็อาจลดอุปสงค์รวมได้โดยการเก็บภาษีเงินได้ให้มากขึ้น การเก็บภาษีเป็นการดึงอำนาจซื้อจากประชาชนเข้ามาเก็บไว้ในมือของรัฐบาล เมื่อประชาชนมีรายได้ลดลงเพราะต้องเสียภาษีสูง ก็จะลดการบริโภคลง ทำให้อุปสงค์รวมลดลง เป็นผลให้ลดแรงกดดันของเงินเฟ้อได้ หรือในเวลาที่เกิดดุลการชำระเงินขาดดุลมาก เงินทุนสำรองระหว่างประเทศลดลงจนน่าเป็นห่วง รัฐบาลก็อาจขึ้นอัตราภาษีศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้าเพื่อให้สินค้านำเข้ามีราคาสูง เป็นการลดการบริโภคที่ต้องสั่งเข้ามาจากต่างประเทศ วิธีนี้จะทำให้ความจำเป็นต้องใช้เงินตราต่างประเทศลดลง และเงินไม่ไหลออกนอกประเทศมากเกินไป เป็นการลดปัญหาการขาดดุลการชำระเงินได้ ส่วนเครื่องมือทางภาษีทางตรงนั้น รัฐบาลก็อาจทำได้โดยการยกเว้นภาษีเงินได้ที่เก็บจากดอกเบี้ยเงินกู้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศซึ่งจะทำให้ผู้กู้ได้รับผลตอบแทนสุทธิสูงขึ้นและค่าใช้จ่ายสุทธิของผู้กู้ลดลง ทำให้มีการกู้เงินตราต่างประเทศเข้ามามาก เป็นการผ่อนคลายภาวะความตึงเครียดของทุนสำรองระหว่างประเทศอันเกิดจากการขาดดุลการชำระเงินลงไปได้ เศรษฐกิจก็จะมีเสถียรภาพขึ้น

### 2.1.2 แนวคิดเกี่ยวกับหลักภาษีอากรที่ดี ของ Adam Smith

Adam Smith ได้วางหลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีไว้ดังนี้

1. หลักความเป็นธรรม (Equality) ประชาชนทุกคนในแต่ละประเทศควรจะต้องเสียสละรายได้ หรือผลประโยชน์ตามฐานะเศรษฐกิจของตนเพื่อสนับสนุน การปฏิบัติงานของรัฐ เพราะแต่ละคนต่างได้รับผลประโยชน์และการคุ้มครองจากรัฐ
2. หลักความแน่นอน (Certainty) ภาษีที่ประชาชนแต่ละคนจะต้องเสียนั้น ต้องมีความแน่นอน ลักษณะและรูปแบบ ของภาษีตลอดจนจำนวนที่ต้องเสียต้องชัดเจนต่อผู้เสียภาษีทุกคน

3. หลักความสะดวก (Convenience of Payment) การจัดเก็บภาษีทุกชนิด ควรจะต้องจัดเก็บตามวัน เวลา สถานที่ ที่ผู้เสียภาษีสะดวก และจะต้องอำนวยความสะดวกในการเสียภาษีด้วย

4. หลักประหยัด (Economy in Collection) ภาษีทุกชนิดที่จัดเก็บนั้น ควรจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด แต่ทำให้รัฐบาลได้รับรายได้มากที่สุด

### 2.1.3 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีอากรของไทย

วัตถุประสงค์หลักในการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรไทย มีอยู่ว่า "จัดเก็บภาษีในระดับที่เหมาะสม ด้วยค่าใช้จ่ายที่ต่ำของกรมสรรพากรและของผู้เสียภาษี สร้างความเข้าใจของผู้เสียภาษีในการที่เห็นว่าผู้อื่นเสียภาษีถูกต้องครบถ้วน ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ มีประสิทธิภาพและเที่ยงธรรม" โดยกำหนดให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการต่อไปนี้

1. ให้เกิดความสมัครใจในการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบในระดับที่สูงที่สุดเท่าที่จะทำได้
2. ให้คำแนะนำถึงสิทธิและความรับผิดชอบในการเสียภาษี
3. ให้ทราบขอบเขตการปฏิบัติตามกฎหมายและผลของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย
4. ให้มีการดำเนินการที่จำเป็นเพื่อให้มีการบริหารงานและการจัดเก็บที่เหมาะสม
5. หาวิธีการที่ทันสมัย ที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้นอย่างต่อเนื่อง เพื่อดำเนินการให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

จากวัตถุประสงค์หลักและวิธีการดำเนินการข้างต้น ถือเป็นหลักการในการทำงานของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรทุกคน โดยกรมสรรพากรจะมุ่งเน้นในเรื่องต่อไปนี้เป็นอย่างมาก

1. การให้บริการที่ดีของเจ้าพนักงาน คือ การอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีให้มากที่สุด มิให้เกิดการเสียเวลา ค่าใช้จ่าย และมีความรู้สึกที่ดีต่อการเสียภาษีให้ถูกต้อง
2. การยกระดับความสมัครใจของผู้เสียภาษี ได้แก่ การพยายามทำการประชาสัมพันธ์สร้างความเข้าใจให้คนในสังคมรู้ถึงบทบาทหน้าที่ของตนเองที่จะได้รับหากเสียภาษีอย่างถูกต้อง การพยายามปราบปรามผู้ปฏิบัติไม่ถูกต้อง หรือผู้พยายามหลบเลี่ยงการเสียภาษีอย่างถูกต้องเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมทางสังคม หรือแม้แต่การให้คำแนะนำหลักภาษีอากรที่จำเป็นแก่ผู้ประกอบการ ให้มีความรู้ ความเข้าใจอย่างถูกต้องในด้วบทกฎหมายที่จำเป็นต่างๆ ให้มากที่สุด

### 2.1.4 แนวคิดเกี่ยวกับความสมัครใจหรือความมีจิตสำนึกในการเสียภาษีของประชาชน<sup>6</sup>

ประชาชนจะเสียภาษีด้วยความสมัครใจหรือไม่ก็ด้วยความมีจิตสำนึก โดยขึ้นอยู่กับปัจจัยดังนี้

1. ความสำคัญของการเสียภาษี ถ้าประชาชนเห็นถึงประโยชน์หรือความสำคัญของการเสียภาษีแล้ว ความยินยอมหรือการให้ความร่วมมือในการเสียภาษีก็จะมีมาก ตรงกันข้ามถ้าประชาชนไม่เห็นประโยชน์ของภาษีที่ตนเสีย ความยินยอมเสียภาษีของประชาชนก็จะมีน้อย

2. ประสิทธิภาพในการบริหารงานและการใช้เงินของรัฐ ถ้ารัฐบาลบริหารงานอย่างมีประสิทธิภาพและเงินภาษีถูกนำไปใช้อย่างคุ้มค่าก็จะช่วยให้ความสมัครใจในการเสียภาษีของประชาชนมีมาก การควบคุมประสิทธิภาพในการบริหารงานและการใช้เงินของรัฐบาลนั้น อาจจะทำได้โดยการเปิดโอกาสให้ประชาชนเข้าไปมีส่วนร่วม และมีส่วนควบคุมการปฏิบัติงานของรัฐ โดยผ่านกลไกการปกครองในระบอบประชาธิปไตย

3. ความเป็นธรรมในการเสียภาษี คือ ระบบของภาษีอากรที่จัดเก็บนั้นจะต้องเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคนด้วย

4. บทลงโทษของกฎหมายและการลงโทษของสังคม ถ้าผู้เสียภาษีเห็นถึงความสำคัญ of ภาษีและรัฐบาลหรือสังคมมีการลงโทษผู้มีเจตนาหลบเลี่ยงภาษีอย่างรุนแรง การป้องกันการหลบเลี่ยงการเสียภาษีจะได้ผล เมื่อมีทั้งการลงโทษโดยกฎหมายและการลงโทษโดยสังคม

### 2.2 ทฤษฎีการจัดเก็บภาษี<sup>7</sup>

ในทางเศรษฐศาสตร์ ได้มีนิยามเกี่ยวกับภาษีอากรไว้ว่า

ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับจากราษฎร และนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวมมิได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี

วัตถุประสงค์พื้นฐานของการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ คือ เป็นการหารายได้ให้รัฐบาลเพื่อนำมาใช้ในกิจกรรมต่าง ๆ ในขณะที่เดียวกันรัฐก็สามารุใช้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นเครื่องมือทางการคลัง เพื่อให้บรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจที่รัฐวางไว้ได้ ทั้งนี้เพราะการเก็บภาษีอากรทำให้มีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนสู่ภาครัฐบาล

<sup>6</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสวีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. กรุงเทพฯ. สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, (พ.ศ.2537) : 121-122

<sup>7</sup> ชวลิต หงสกุล. การจัดเก็บภาษีในประเทศไทย. (พ.ศ. 2543) : 45.

### 2.2.1 ทฤษฎีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>๑</sup> (Value Added Tax (VAT))

การจัดเก็บภาษีเป็นภาษีที่เก็บบนฐานของมูลค่าของสินค้าและบริการส่วนเพิ่มขึ้น หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งมูลค่าที่ผู้ผลิต ผู้ประกอบการ บวกเพิ่มเข้าไปในต้นทุนของสินค้าหรือบริการเพื่อกำหนดเป็นราคาสินค้า หรือบริการ วิธีคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลายวิธี แต่วิธีการเครดิต (Credit Method ) เป็นวิธีที่ได้รับความนิยมและใช้มากที่สุด เนื่องจากวิธีการคำนวณไม่ยุ่งยาก เพราะผู้ประกอบการจดทะเบียนเพียงแต่คูณอัตราภาษีเข้ากับราคาขายสินค้าหรือบริการ หรือเรียกว่า ภาษีขาย (Output Tax ) ลบด้วยภาษีที่ตนถูกผู้ประกอบการรายอื่นเรียกเก็บ หรือเรียกว่า ภาษีซื้อ (Input Tax) โดยอาศัยหลักฐานสำคัญที่เรียกว่า ใบกำกับภาษี ประเทศไทยนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535

#### - หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

1. ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มุ่งจัดเก็บจากการบริโภค (Tax on Consume) ผู้ที่รับภาระภาษีที่แท้จริง คือ ผู้บริโภคคนสุดท้าย สำหรับผู้ประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการ เป็นแต่เพียงผู้ที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ โดยจัดเก็บจากกิจกรรมการขายสินค้าหรือการให้บริการในราชอาณาจักร และการนำเข้า

2. โดยทั่วไปภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ที่ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือแม้ไม่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ได้จ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มไปในการซื้อสินค้าหรือรับบริการมาเพื่อขายหรือให้บริการ มีสิทธิที่จะผลักภาระภาษีไปยังผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการได้ โดยจัดเก็บเป็นรายเดือนภาษี เว้นแต่กรณีนำเข้าให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม พร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ในกรณีผู้บริโภคเป็นผู้นำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ ซึ่งมีหน้าที่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับการชำระอากรขาเข้า โดยต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวไว้ด้วยตนเอง จึงถือได้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีนี้เป็นภาษีทางตรง

3. ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ หรือภาษีขาย ไม่ใช่รายได้จากการประกอบกิจการ และในทางตรงกันข้ามภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่นเรียกเก็บ จากการซื้อสินค้าหรือการรับบริการ หรือภาษีซื้อ ไม่ใช่รายจ่ายในการประกอบกิจการเช่นกัน

<sup>๑</sup> สมชัย ฤชุพันธ์. ประวัติของภาษีมูลค่าเพิ่มและชนิดของภาษีมูลค่าเพิ่มที่เหมาะสมกับประเทศไทย, สรรพการศาสตร์, (มีนาคม 2530): 18.

4. ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บไม่ซ้ำซ้อน เพราะตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม กำหนดหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการ เฉพาะส่วนที่ยังไม่ผ่านการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาก่อนเท่านั้น

5. โดยทั่วไปภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นระบบภาษีอัตราคงที่อัตราเดียว สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการและการนำเข้า คือ ร้อยละ 10 และเป็นอัตราที่ได้รวมภาษีส่วนท้องถิ่น ได้แก่ ภาษีเทศบาล ภาษีรายได้สุขาภิบาล และภาษีรายได้ส่วนจังหวัด ในอัตรา 1 ใน 9 ของภาษีมูลค่าเพิ่ม

6. ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการค้าระหว่างประเทศ ถือตามหลักปลายทาง (Destination Principle) กล่าวคือ ในทางการค้าระหว่างประเทศ ปลายทางของสินค้าหรือบริการอยู่ในประเทศใด ประเทศนั้นจะเป็นผู้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และประเทศที่เป็นต้นทางของสินค้าหรือบริการจะพยายาม หาทางกำจัดภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่รวมอยู่ในราคาสินค้าหรือค่าบริการนั้น

7. ภาษีมูลค่าเพิ่มให้ความสำคัญของเอกสารหลักฐานเป็นอย่างยิ่ง

8. ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมิน ซึ่งกำหนดให้ผู้ประกอบการหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดย

- ขึ้นรายการประเมินตนเองตามแบบแสดงรายการที่อธิบดีกำหนด (ภ.พ.30)

พร้อมทั้งเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือนภาษี

- เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บ

- อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

1. อัตราร้อยละ 10 ของราคาสินค้าหรือค่าบริการ (ปัจจุบันใช้อัตราร้อยละ 7 จนถึง 1 กันยายน 2546)

2. อัตราร้อยละ 0 ของราคาสินค้าหรือค่าบริการ

- ผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ ดังนี้

1. หน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

2. หน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้และใบลดหนี้ รวมทั้งใบรับและใบส่งของ

3. หน้าที่จัดทำรายงาน และการเก็บรักษารายงานและหลักฐานเอกสาร

4. หน้าที่คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

5. หน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและการชำระหรือการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม

6. หน้าที่อื่นๆ ตามที่กฎหมายกำหนด

ในกรณีที่ผู้ประกอบการปฏิบัติไม่ถูกต้องเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม อาจต้องระวางโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา

### - โครงสร้างและลักษณะสำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เก็บบนฐานมูลค่าเพิ่มกล่าวคือ ฐานภาษีคือมูลค่าที่เพิ่มขึ้นแต่ละขั้นตอนการผลิต การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ต้องคำนวณหามูลค่าเพิ่มแต่ใช้วิธีการเอาภาษีของผลผลิต ( Output Tax ) ลบด้วยภาษีของวัตถุดิบ ( Input Tax ) อัตราภาษีเป็นชนิดเดียวกันใช้กับสินค้าและบริการทุกประเภท ( นอกจากสินค้าหรือบริการที่ยกเว้นภาษี ) และมีอัตราศูนย์สำหรับสินค้าส่งออก มีการปฏิบัติเป็นพิเศษสำหรับผู้ประกอบการรายย่อยและมีการเก็บภาษีสรรพสามิตพิเศษสำหรับสินค้าที่เห็นสมควรจะต้องเสียภาษีในอัตราสูงกว่าภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.2.2 ลักษณะสำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่ม เศรษฐศาสตร์การเงินการคลังและการภาษีอากรของไทย ดังนี้

1. ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ทำให้เกิดภาษีซ้ำซ้อน ทั้งนี้เป็นเพราะฐานภาษีเป็นมูลค่าเพิ่มที่เพิ่มขึ้นไม่ใช้มูลค่าทั้งหมด หรือราคาขาย หรือรายรับ เมื่อการเสียภาษีไม่ซ้ำซ้อนการที่ต้นทุนการผลิตสูงเกินควรเพราะเหตุภาษีซ้ำซ้อนจึงถูกขจัดออกไป

2. ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสนอมีความเป็นกลางเพราะใช้อัตราเดียว นอกจากนั้นแล้ว ภาษีมูลค่าเพิ่มยังมีความเป็นกลางระหว่างรูปแบบธุรกิจ กล่าวคือ ไม่ว่าจะขยายรูปแบบธุรกิจออกไปในแนวดิ่ง (Vertical Integration) หรือแนวนระดับ (Horizontal Integration) ก็จะมีผลทางภาษีอย่างเดียวกัน เพราะฐานภาษีคือมูลค่าที่เพิ่มขึ้น ไม่มีการนับซ้ำ การขจัดความลำเอียงในการจัดรูปธุรกิจแบบขยายตัวในแนวดิ่ง ออกไปนับเป็นการส่งเสริมการผลิต เพราะทำให้ธุรกิจ เลือกรูปองค์กรที่มีประสิทธิภาพได้ทำให้การมุ่งสร้างความชำนาญเฉพาะด้าน เป็นไปได้

3. ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่เป็นอุปสรรคต่อการส่งออก เพราะระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีอัตราศูนย์ที่ใช้กับสินค้าส่งออก ทำให้สินค้าส่งออกปลอดจากภาษีทางอ้อมของไทย ทำให้ลักษณะแข่งขันของสินค้าไทยสูงขึ้น วิธีการของภาษีมูลค่าเพิ่มจะทำให้ผู้ส่งออกได้รับคืนภาษีที่ครบถ้วนตามที่ได้ง่ายไปจริง

4. ภาษีมูลค่าเพิ่ม มีโครงสร้างที่ง่ายสะดวกต่อการทำความเข้าใจและการปฏิบัติ ทั้งนี้เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มมีอัตราเดียว ใช้กับสินค้าทุกสินค้าและในการคำนวณภาษียกเว้นภาษีที่ต้องเสียได้ง่ายๆ โดยเอาภาษีของผลผลิตลบด้วยภาษีของวัตถุดิบ

5. ภาษีมูลค่าเพิ่มเอื้อต่อการลงทุน ทั้งนี้เป็นเพราะระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค กล่าวคือ มีการกำหนดให้เครดิตของวัตถุดิบในส่วนที่เกี่ยวกับต้นทุน ได้ทันทีโดยถือเสมือนหนึ่งว่าสินค้าประเภททุนเป็นสินค้าที่ใช้สิ้นเปลืองในทันทีที่กำหนดดังกล่าว ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับเงินคืนทันทีในงวดที่มีการซื้อสินค้าประเภททุน เพราะงวดดังกล่าวภาษีของ วัตถุดิบมากกว่าภาษีของผลผลิต

### 2.2.3 องค์ประกอบของภาษี

นักเศรษฐศาสตร์การคลังที่มีชื่อเสียงมากท่านหนึ่ง คือ R.A.Musgrave ได้ให้ข้อคิด เกี่ยวกับองค์ประกอบของภาษีอากรที่ดีไว้ 5 ข้อด้วยกัน คือ

1. ภาระภาษี (Tax Burden) จะต้องกระจายสู่ผู้เสียภาษีหรือประชาชนอย่างยุติธรรม
2. การเก็บภาษีต้องเป็นกลางก่อผลต่อการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจหรือกลไกตลาด น้อยที่สุดและควรใช้ภาษีเป็นเครื่องมือจัดสรรการใช้ทรัพยากรของภาคเอกชนให้มีประสิทธิภาพด้วย
3. โครงสร้างภาษีอากรควรเอื้ออำนวยต่อนโยบายทางการคลังของรัฐบาล เช่น ส่งเสริม ความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ
4. ระบบภาษีจะต้องชัดเจน การบริหารงานต้องมีประสิทธิภาพ
5. ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บต้องต่ำ

### 2.3 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ัญญา ภู่ว่าง (2540) ศึกษาถึงความรู้ความเข้าใจเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม ของผู้ประกอบการ รับเหมาก่อสร้าง ในเขตอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ประกอบการที่เป็นบริษัทจำกัด และห้างหุ้นส่วนจำกัด ที่จดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ ในเขตอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ พบว่า ผู้ประกอบการมีความรู้ความสามารถในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม ในระดับปานกลาง โดยมีรายละเอียดแต่ละด้านดังนี้ ผู้ประกอบการรับเหมาก่อสร้างมีความรู้ความ เข้าใจในระดับสูงในด้านการจดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีความรู้ความเข้าใจในระดับปานกลาง ด้านการจัดรายงาน เอกสารหลักฐาน ด้านภาษีซื้อที่ไม่ให้นำมาเครดิตในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้านการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ขอคืนและขอเครดิตและด้านเบี้ยปรับ เงินเพิ่มและค่าปรับอาญา

ธงชัย ชาญสุกิจเมธี (2537) ได้ศึกษาถึงทัศนคติของผู้ประกอบการต่อภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอำเภอเมืองเชียงใหม่ จังหวัดเชียงใหม่ พบว่าผู้ประกอบการในเขตอำเภอเมืองเชียงใหม่ จังหวัด เชียงใหม่ มีความเข้าใจในภาษีมูลค่าเพิ่มและมีปัญหาเกี่ยวกับใบกำกับภาษีมากที่สุดในด้านหลักการ และประโยชน์ของภาษีมูลค่าเพิ่มและด้านกฎหมายระเบียบของภาษีมูลค่าเพิ่ม มีทัศนคติเห็นด้วยว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเป็นธรรม จัดเก็บไม่ซ้ำซ้อน ป้องกันหลีกเลี่ยงภาษี มีประสิทธิภาพในการ จัดเก็บภาษีจะส่งผลทำให้ในระยะยาวจะจัดเก็บภาษีได้สมบูรณ์ขึ้นและพบว่าปัญหาสำคัญที่สุดของ ผู้ประกอบการในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มคือปัญหาเกี่ยวกับใบกำกับภาษี

มาลีรัตน์ เลิศสุวรรณกุล ( 2544) ได้กล่าวไว้ในสรรพากรสาส์น ปีที่ 48 ฉบับที่ 3 มีนาคม 2544 ในหัวข้อเรื่อง ปัญหาการแจ้งคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มกับการหักกลบลบหนี้ว่าผู้เสียภาษี ที่ได้เสียภาษีไว้เกินหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียนั้น ประมวลรัษฎากรกำหนดให้สิทธิในการขอคืนได้ โดยขอคืนในขณะที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือขอคืนภายหลังจากที่ยื่นแบบ แสดงรายการแล้วภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ก่อนการคืนเงินภาษี เจ้าหน้าที่ของกรม สรรพากรต้องตรวจสอบว่าผู้เสียภาษีได้เสียภาษีไว้เกินตามจำนวนที่ขอคืนหรือไม่ แล้วจึงคืนเงินให้ ตามเอกสารหลักฐานที่ปรากฏ ซึ่งหมายถึงว่าผู้เสียภาษีอาจได้รับคืนเงินเต็มจำนวนที่ขอคืน หรือได้ รับคืนเงินต่ำกว่าจำนวนที่ขอคืน หากเจ้าหน้าที่พบว่าผู้เสียภาษีขอคืนเกินสิทธิ หรือจากการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่บางรายนอกจากจะไม่ได้รับคืนแล้ว ยังชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้อง และต้องชำระภาษี เพิ่มเติมให้ถูกต้องต่อไป