

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎีและงานเขียนที่เกี่ยวข้อง

2.1 ทฤษฎี โครงสร้าง และหลักเกณฑ์ที่ดี ในการจัดเก็บภาษีอากร

นักเศรษฐศาสตร์ ได้พยายามที่จะให้คำจำกัดความของคำว่า “ภาษีอากร” (Tax) เพื่อที่จะครอบคลุม ภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บ ซึ่งพอจะแบ่งลักษณะของคำนิยามออกเป็นสองแนวด้วยกันคือ

1. “ภาษีคือสิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายบุคคล และนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคม ส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี” (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม 2541)
2. “ ภาษีคือเงินได้ หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้นการกู้ยืมและการขายสินค้า หรือบริการในราคาทุนของรัฐบาล “ (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร 2535)

2.2 การจำแนกภาษีทางตรง และภาษีทางอ้อม

ในการศึกษาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลนั้น มักจะหลีกเลี่ยงไม่พ้นที่จะพูดถึง ภาษีทางตรง (Direct Tax) และภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ถึงแม้ว่าจะไม่มีข้อยุติทางทฤษฎีที่แน่นอนเกี่ยวกับภาษีทางตรง กับภาษีทางอ้อมก็ตาม ในที่นี้จะพิจารณาปัญหาเรื่องภาษีทางตรง และ ภาษีทางอ้อมในสามประเด็นด้วยกัน

2.2.1 ข้อแตกต่างระหว่างภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม

1.) ผลในการรับภาระภาษี

ก) ภาษีทางตรง คือภาษีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้รับภาระของภาษีทั้งหมดหรือเป็นส่วนใหญ่ ไม่สามารถผลักภาระของภาษีดังกล่าวไปให้แก่ผู้อื่น เช่น ผู้ที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะไม่สามารถผลักภาระเงินภาษีอากรนั้น ไปให้แก่ผู้อื่นได้

ข) ภาษีทางอ้อม คือภาษีที่ผู้เสียภาษีมิได้เป็นผู้รับภาระของภาษีนั้นไว้ทั้งหมดหรือเป็นส่วนใหญ่ เขาสามารถที่จะผลักภาระของภาษีที่เขาได้เสียไปนั้นทั้งหมด หรือส่วนใหญ่ไปให้

แก่ผู้อื่น การที่ผู้ผลิตหรือผู้ขายจะสามารถผลัดภาระของภาษีไปให้แก่ผู้บริโภคหรือผู้ซื้ออย่างน้อยแค่ไหนนั้น ย่อมขึ้นอยู่กับลักษณะความยืดหยุ่น(elasticity) ของอุปสงค์ที่มีต่อสินค้าเป็นสำคัญ

2.) ผลในด้านราคาโดยทั่วไป

ข้อแตกต่างระหว่างภาษีทางตรงกับภาษีทางอ้อมที่สำคัญอีกอันหนึ่งก็คือ ผลของการเก็บภาษีที่มีต่อระดับราคาของสินค้าทั่วไป กล่าวคือโดยทั่วไปเชื่อกันว่าภาษีทางอ้อมจะทำให้ระดับราคาสินค้าโดยทั่ว ๆ ไปสูงกว่าการจัดเก็บภาษีทางตรง สำหรับการเก็บภาษีเพื่อให้ได้รับเงินภาษีจำนวนที่เท่ากัน ทั้งนี้เนื่องจากผู้เสียภาษีทางอ้อมนั้นสามารถผลัดภาระของภาษีไปให้แก่ผู้อื่น ซึ่งเป็นเหตุทำให้ราคาสินค้าอื่น ๆ พลอยสูงขึ้นด้วย ส่วนการเก็บภาษีทางตรงนั้น ผู้ที่เสียภาษีจะเป็นผู้รับภาระของภาษีไม่สามารถผลัดภาระของภาษีไปให้แก่ผู้อื่น ภาษีทางตรงที่รัฐบาลจัดเก็บนั้นจะมีผลในทางลดรายได้ของผู้เสียภาษีลง แต่จะไม่ไปเพิ่มต้นทุนของสินค้าหรือบริการ ที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ผลิต

3.) เกี่ยวกับวิธีการจัดเก็บภาษี

ข้อแตกต่างระหว่างภาษีทางตรงกับภาษีทางอ้อมนั้น อาจพิจารณาได้จากลักษณะของวิธีการที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภท ซึ่งพอจะตั้งเป็นข้อสังเกตดังนี้

ก.) ภาษีทางตรง โดยทั่วไปแล้วภาษีทางตรงนั้นมักจะจัดเก็บจากฐานรายได้ และผู้เสียภาษีจะรู้ถึงการถูกเก็บภาษีได้ง่าย ซึ่งอาจจะทำให้ผู้เสียภาษีมียุติการปฏิบัติต่อการเก็บภาษีและการบริหารงานของรัฐบาล

ข.) ภาษีทางอ้อม โดยทั่วไปแล้วภาษีทางอ้อมนั้นจะจัดเก็บจากฐานการใช้จ่ายหรือการซื้อขายแลกเปลี่ยนและมักจะมีได้เก็บจากผู้บริโภคหรือผู้ซื้อสินค้าโดยตรง ผู้ที่รับภาระของภาษีที่แท้จริงมักจะไม่วัดถึงการเสียภาษีของตน ซึ่งอาจจะทำให้ผู้ที่รับภาระของภาษีไม่ค่อยมีปฏิกิริยาต่อการจัดเก็บภาษีและการบริหารงานของรัฐบาล

2.2.2 การจำแนกภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม

ในการคำนวณรายได้ประชาชาติและการเปรียบเทียบลักษณะของภาษีระหว่างประเทศนั้น มักจะจำแนกภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อมดังต่อไปนี้

ก.) ภาษีทางตรง (Direct taxes) ได้แก่ ภาษีดังต่อไปนี้

1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (personal income tax including personal capital gains)
2. ภาษีเงินได้นิติบุคคล (corporate income tax including corporate capital gains)
3. ภาษีการประกันสังคม (social security tax including payroll taxes)
4. ภาษีมรดกและภาษีที่เก็บจากทุน (capital tax, death duties)
5. ภาษีการให้โดยเสน่หา (gift taxes)

ข.) ภาษีทางอ้อม (Indirect taxes) ได้แก่ ภาษีดังต่อไปนี้

1. ภาษีมูลค่าเพิ่ม (value added tax)
2. ภาษีสินค้าขาออก (export duties)
3. ภาษีสินค้าขาเข้า (import duties)
4. ภาษีสรรพสามิต (excise tax)
5. ภาษีทรัพย์สิน (property tax)
6. อากรและแสตมป์ (stamp duties)
7. ค่าใบอนุญาต (licen duties)
8. กำไรจากรัฐวิสาหกิจ (surpluses of public enterprises)

2.2.3 การใช้ประโยชน์จากภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม

การจำแนกภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อมจะช่วยให้สามารถเลือกใช้ภาษีแต่ละประเภทเป็นเครื่องมือในการดำเนินนโยบายของรัฐบาลได้ ตัวอย่างเช่น ในการใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้นั้น รัฐบาลควรใช้ภาษีทางตรงเป็นเครื่องมือ ทั้งนี้เพราะว่าภาษีทางตรงนั้นภาระของภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บนั้น มักจะตกแก่ตัวผู้เสียภาษี ดังนั้นรัฐบาลจึงเลือกใช้ภาษีแต่ละชนิดเก็บจากผู้ที่รัฐบาลต้องการจะลดความได้เปรียบทางเศรษฐกิจของเขา เช่น การเก็บภาษีมรดก หรือการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระบบก้าวหน้า ส่วนภาษีทางอ้อมนั้น กรณีรัฐบาลต้องการส่งเสริมการส่งออกเพื่อสามารถแข่งขันกับต่างประเทศในตลาดโลกก็จะนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในการบริหารการจัดเก็บ โดยกำหนดให้การส่งออกปลอดภาระภาษีขายแต่ต้นทุนวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตสินค้าส่งออกนั้น สามารถจะนำมาขอคืนภาษีซื้อจากราชการได้อีกด้วย

การจำแนกลักษณะของภาษีดังกล่าวมาข้างต้น อาจช่วยให้มองเห็นภาพรวมของภาษีเด่นชัดขึ้น ขณะเดียวกันการดำเนินนโยบายของภาครัฐบาล ก็คงต้องคำนึงถึงลักษณะของภาษีที่จะ

จัดเก็บเพื่อใช้เงินนโยบายภาษีให้เหมาะสม ทั้งนี้เพราะหากภาครัฐจะดำเนินนโยบายภาษีเพื่อให้บรรลุเป้าหมายแห่งการลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจ ก็จะต้องมุ่งเน้นเก็บภาษีจากผู้มีความมั่งคั่ง (Wealth) มาก คือเก็บภาษีทางตรงนั่นเอง แต่หากต้องการเฉลี่ยภาระภาษีตามหลักการบริโภค หรือต้องการปรับเพิ่มภาครายได้ ต้องเลือกใช้นโยบายผ่านภาษีทางอ้อม

2.3 โครงสร้างของระบบภาษีที่ดีนั้นควรมีลักษณะสำคัญ 5 ประการดังนี้

1. ภาระของภาษีหรือค่าใช้จ่ายของรัฐจะต้องกระจายแก่ประชาชนผู้เสียภาษีทุกคนอย่างยุติธรรม
2. การเลือกเก็บภาษีแต่ละชนิดจะต้องพยายามให้มีผลกระทบ หรือผลเสียต่อการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจหรือการทำงานของกลไกตลาดน้อยที่สุด
3. โครงสร้างภาษีที่ใช้ควรเอื้ออำนวยต่อการใช้นโยบายในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจและช่วยส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจด้วย
4. ระบบภาษีที่ใช้ต้องเป็นที่ซัดจั่งต่อผู้เสียภาษี และการบริหารการจัดเก็บจะต้องเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ
5. ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บและภาระของผู้เสียภาษี ควรอยู่ในอัตราที่ต่ำโดยรัฐบาลต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บนั้นๆด้วย เพื่อมิให้เป็นภาระสร้างภาระ และความเดือดร้อนแก่ผู้เสียภาษี

2.4 หลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีอากรของ อาดัม สมิธ

อาดัม สมิธ (Adam Smith) ได้วางหลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งเป็นที่ยอมรับของนักทฤษฎีโดยทั่วไป ไว้ในหนังสือ Wealth of Nation ในปี ค.ศ.1776 ดังนี้

1. หลักความเป็นธรรม (Equality)

ประชาชนทุกคนในแต่ละประเทศ ควรจะต้องเสียสละรายได้หรือผลประโยชน์ตามฐานะทางเศรษฐกิจหรือรายได้แห่งตน เพื่อสนับสนุนการปฏิบัติงานของรัฐ ทั้งนี้เพราะแต่ละคนต่างได้รับผลประโยชน์และการคุ้มครองจากรัฐ

2. หลักความแน่นอน (Certainty)

ภาษีที่ประชาชนแต่ละคนจะต้องเสียนั้น จะต้องมีความแน่นอน ไม่มีลักษณะกำกวม ลักษณะและรูปแบบของภาษีตลอดจนจำนวนที่จะต้องเสีย ต้องชัดเจนแก่ผู้เสียภาษีทุกคน

3. หลักความสะดวก (Convenience)

การเก็บภาษีทุกชนิดควรจะต้องจัดเก็บตามวันเวลา สถานที่ที่ผู้เสียภาษีสะดวก และจะต้องอำนวยความสะดวกในการเก็บภาษีแก่ผู้เสียภาษีด้วย

4. หลักการประหยัด (Economy)

การจัดเก็บภาษีทุกชนิดจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุด แต่ให้สามารถจัดเก็บภาษีอากรให้ได้จำนวนมากที่สุด

จากหลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีที่ อาคัม สมิธ วางรากฐานไว้ได้มีการวิวัฒนาการต่อเนื่องมาเป็นลำดับจนถึงปัจจุบัน ซึ่งพอสรุปหลักเกณฑ์ที่สำคัญได้ ดังนี้

1. หลักของความแน่นอน (Certainty)

ระบบภาษีอากรที่ทำให้ประสิทธิภาพการจัดเก็บที่ดี จะต้องมีความแน่นอนชัดเจนต่อผู้เสียภาษี ทั้งอัตราภาษี วันเวลาที่จะต้องยื่นเสียภาษี สถานที่ ตลอดจนวิธีการชำระภาษีอากร ซึ่งความแน่นอนอาจหมายถึงความแน่นอนด้านภาระภาษี (Certainty of incidence) ความแน่นอนในการทำรายได้ (Fiscal marksmanship) และความแน่นอนของหนี้ภาษี (Certainty of liability)

2. หลักของความประหยัด (Low compliance and collection costs)

ในการจัดเก็บภาษีอากร จะต้องก่อให้เกิดภาระภาษี (Tax burden) แก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด ขณะเดียวกันทางด้านภาครัฐที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีก็ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บต่ำสุด แต่ต้องได้รายได้ภาษี (Tax yield) สูงสุด

ภาระภาษี (Tax burden) คือภาระที่ผู้เสียภาษีต้องรับเนื่องจากภาครัฐบาลจัดเก็บภาษี ซึ่งได้แก่ภาระที่เป็นรูปตัวเงินที่เห็นชัดเจน รวมถึงต้นทุนค่าเสียโอกาส หรือภาระข้อยุ่งยากต่าง ๆ ที่เกิดจากการต้องไปดำเนินการเพื่อเสียภาษี (compliance costs) ซึ่งได้แก่ค่าเสียเวลาการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมกรบริโภคเนื่องจากภาระภาษี เป็นต้น

รายได้ภาษี (Tax yield) คือรายได้สุทธิที่รัฐบาลได้รับจากการจัดเก็บซึ่งเท่ากับภาษีที่จัดเก็บได้หักด้วยค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ

โดยหลักการแล้วการจัดเก็บภาษีของภาครัฐที่มีประสิทธิภาพ จะต้องทำให้รายได้ภาษีใกล้เคียงกับภาระภาษี นั่นคือ

รายได้ภาษี \approx ภาระภาษี

3. หลักของความเสมอภาค (Equity)

หลักของความยุติธรรมในการเสียภาษี เรียกว่าหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability of Pay Principle) กล่าวคือผู้ที่มีทรัพย์สินมาก (Wealth) เป็นผู้ที่มีความสามารถที่จะเสียภาษีมากกว่าผู้มีทรัพย์สินน้อย ดังนั้นระบบภาษีอากรที่ดี จะต้องก่อให้เกิดความยุติธรรม เสมอภาคในหมู่ผู้เสียภาษีทุกคน โดยความเป็นธรรมนั้นจะต้องพิจารณาทั้งความเป็นธรรมเกี่ยวกับภาษีที่จัดเก็บ และการปฏิบัติในการจัดเก็บภาษี

4. หลักของการยอมรับ (Acceptability)

การที่ประชาชนจะให้การยอมรับในระบบภาษีเพียงใดขึ้นอยู่กับยอมรับในระบบ ซึ่งจะสมัครใจที่จะเสียภาษีอากรให้ถูกต้อง ดังนั้นกฎหมายหรือการเปลี่ยนแปลงใด ๆ เกี่ยวกับภาษีอากร ควรจะต้องให้โอกาสแก่ประชาชนผู้เสียภาษีแสดงความเห็นอย่างกว้างขวาง รวมทั้งจะต้องแสดงให้ผู้เสียภาษีได้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างการเสียภาษี กับประโยชน์ที่ประชาชนได้รับจากรัฐบาลอย่างชัดเจน

5. หลักความเป็นไปได้ในการปฏิบัติ (Enforceability)

ภาษีอากรทุกประเภทที่จัดเก็บจะต้องสามารถทำการจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพในทางปฏิบัติ เช่น ภาษีการค้าปลีก (retail sales tax) หรือภาษีการใช้จ่าย (expenditure tax) แม้จะมีเหตุผลที่ดี ทางทฤษฎีที่จะใช้เป็นเครื่องมือช่วยในการกระจายรายได้ให้เป็นธรรม และช่วยรักษาเสถียรภาพทางราคาอย่างอัตโนมัติ แต่การจัดเก็บอาจเป็นไปได้ไม่สะดวกในทางปฏิบัติ เป็นต้น

6. หลักของการทำรายได้ (Productivity)

ระบบภาษีอากรที่ดีจะต้องครอบคลุมกิจกรรมทางเศรษฐกิจอย่างกว้างขวาง ทุกกิจกรรมสามารถขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจสามารถทำรายได้ให้แก่รัฐบาลเป็นอย่างดี

7. หลักของความยืดหยุ่น (Flexibility)

ภาษีอากรที่ดีควรจะเป็นภาษีอากรที่มีความยืดหยุ่น สามารถปรับตัวเข้ากับสภาวะเศรษฐกิจ และเป็นภาษีที่ทำรายได้ให้กับรัฐบาลในอัตราสูง ซึ่งเป็นผลให้รายได้จากภาษีอากรเพิ่มขึ้นหรือลดลงเร็วกว่าการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของรายได้ประชาชาติ ภาษีอากรจึงทำหน้าที่ปรับอุปสงค์รวม (Aggregate Demand) ให้เป็นไปโดยเหมาะสมกับสภาวะเศรษฐกิจ ซึ่งมีความหมายเท่ากับว่าภาษีที่มีความยืดหยุ่นสูงจะเป็นเครื่องมือช่วยรักษาเสถียรภาพของระบบเศรษฐกิจได้ในตัวเอง (Built-in-Flexibility)

อย่างไรก็ตาม องค์ประกอบของระบบภาษีอากรที่เหมาะสม และเอื้ออำนวยต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ ต้องมีความพยายามทางด้านภาษี (Tax effort) มีการบริหารทางด้านภาษี (Tax administration) ที่มีประสิทธิภาพ ตลอดจนมีระบบภาษีที่มีความยืดหยุ่นของภาษี (Tax elasticity) อยู่ในระดับสูงด้วย

2.5 หลักการที่ใช้ในการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

หลักการและโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย ใช้วิธีการคำนวณและควบคุมระบบ โดยการออกไปกำกับภาษีขาย และยึดหลักการจัดเก็บที่ไม่ซ้ำซ้อน ชัดเจน แน่นอน และเป็นธรรม แต่ในทางปฏิบัติ และควบคุมการจัดเก็บ พบว่าผู้ประกอบการพยายามที่จะหลบเลี่ยงการเสียภาษี (tax - avoidance) และหนีภาษี (tax - evasion) โดยเฉพาะการไม่ยอมออกภาษีขาย มีพื้นฐานมาจากการขาดความรู้ ความเข้าใจ ในหลักกฎหมายและผู้ซื้อขาดความรู้และความเข้าใจในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มประกอบด้วย

1. ผู้เสียภาษีไม่ทราบถึงหลักเกณฑ์ เงื่อนไขต่าง ๆ ที่อำนวยความสะดวกให้ เนื่องจากขาดการประชาสัมพันธ์ที่ดีของทางราชการ
2. ระเบียบปฏิบัติของทางราชการ ซึ่งอาจต้องผ่านขั้นตอนการขออนุมัติหลายขั้นตอน และต้องใช้เอกสารหลักฐานประกอบการพิจารณา
3. ผู้เสียภาษีไม่พยายามเข้าใจถึงตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และไม่ยอมรับในการเสียภาษีให้ถูกต้องตามข้อเท็จจริง

4. ผู้ประกอบการมีความพยายามในการหาทางหลบเลี่ยงการเสียภาษีให้แก่รัฐ หรือพยายามเสียภาษีให้น้อยที่สุด หรือไม่ต้องเสียเลย

5. ผู้ประกอบการมีเจตนาในการหนีภาษี เนื่องจากมีค่าใช้จ่ายในการขายซึ่งไม่สามารถเปิดเผยได้แอบแฝงอยู่เป็นจำนวนมาก

ซึ่งแนวทางตามข้างต้น ถือเป็นปัจจัยที่เป็นอุปสรรคต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ขาดประสิทธิภาพในการบริหารการจัดเก็บ จึงถูกนำมาใช้ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้

2.6 การใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินเพื่อออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ

“ใบกำกับภาษี” ถือเป็นเอกสารหลักฐานที่สำคัญ ที่ผู้ประกอบการต้องจัดทำทุกครั้งที่มีการขายสินค้า หรือให้บริการ แต่ในทางปฏิบัติพบว่า มีกิจการบางประเภท เช่น กิจการขายปลีก หรือให้บริการรายย่อยแก่บุคคลจำนวนมาก มีภาระเพิ่มขึ้นมากในการออกใบกำกับภาษีด้วยมือ

กรมสรรพากร จึงได้บรรเทาภาระโดย อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 86/6 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 30) พ.ศ.2534 อธิบดีกรมสรรพากร กำหนดหลักเกณฑ์การขออนุมัติใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน สำหรับออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ และหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินในการออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ ดังนี้

ผู้มีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อและการขออนุมัติ

ผู้มีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ ได้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าในลักษณะขายปลีก เช่น ห้างสรรพสินค้า ร้านขายของชำ หรือการให้บริการในลักษณะบริการรายย่อยแก่บุคคลจำนวนมาก เช่น ร้านอาหาร ภัตตาคาร โรงแรม ตู้ซ่อมรถยนต์ เป็นต้น

กรณีผู้ประกอบการ จดทะเบียนที่มีผู้ใช้ประกอบการรายย่อย หรือ กิจการค้าปลีก มีความประสงค์จะออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ และหรือใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน ให้ยื่นคำขออนุมัติต่ออธิบดีพร้อมกับแสดงเหตุผลและความจำเป็น และในการอนุมัติอธิบดีจะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขตามที่เห็นสมควร

การขออนุมัติใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน

ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งมีความประสงค์จะใช้ เครื่องบันทึกการเก็บเงินสำหรับออกไปกำกับภาษีอย่างย่อ จะต้องยื่นคำขออนุมัติใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน เพื่อออกไปกำกับภาษีอย่างย่อ ตามแบบฟอร์มที่กฎหมายกำหนด

การยื่นคำขออนุมัติใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน

1. ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสถานประกอบการตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ให้ยื่นคำขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรผ่านสรรพากรพื้นที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่
2. ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสถานประกอบการตั้งอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้ยื่นคำขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรผ่านสรรพากรจังหวัด หรือสรรพากรเขตพื้นที่ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่

หากผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสถานประกอบการหลายแห่งให้ยื่นคำขออนุมัติสำหรับเครื่องบันทึกการเก็บเงินที่จะใช้เป็นรายสถานประกอบการต่ออธิบดีกรมสรรพากร ผ่านสรรพากรพื้นที่หรือสรรพากรจังหวัดที่สถานประกอบการแต่ละแห่งตั้งอยู่

เอกสารและรายการที่ต้องยื่นพร้อมแบบคำขออนุมัติใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน

1. คุณสมบัตินายเจ้าของเครื่องบันทึกการเก็บเงิน
2. รายละเอียดครุฑ ยี่ห้อ หมายเลขประจำเครื่อง (Serial Number) และจำนวนเครื่องบันทึกการเก็บเงินที่ขออนุมัติ
3. แผนผังแสดงตำแหน่งการวางเครื่องบันทึกการเก็บเงิน
4. ในกรณีที่มีการต่อเชื่อม เครื่องบันทึกการเก็บเงินเข้ากับอุปกรณ์คอมพิวเตอร์อื่นๆ ให้แสดงแผนผังระบบการต่อเชื่อมดังกล่าวด้วย
5. ตัวอย่างใบกำกับภาษีอย่างย่อ และตัวอย่างรายงานการขายสินค้าหรือการให้บริการประจำวันที่ออกด้วยเครื่องบันทึกการเก็บเงิน

เครื่องบันทึกการเก็บเงินต้องมีคุณสมบัติดังนี้

1. เป็นเครื่องบันทึกการเก็บเงิน

1.1 ชนิดไฟฟ้า ECR(Electronic Cash Register) ซึ่งบันทึกโปรแกรมการขายสินค้าหรือการให้บริการไว้ในความจำชนิดถาวรแบบ ROM(Read Only Memory) หรือแบบ EPROM (Erasable Programmable ROM)

1.2 ชนิดคอมพิวเตอร์ ซึ่งบันทึกโปรแกรมการขายสินค้าหรือการให้บริการไว้ในความจำชนิดชั่วคราวแบบ RAM (Random Access Memory) เป็นส่วนใหญ่และมีช่องใส่สื่อบันทึกข้อมูล

1.3 เครื่องบันทึกการเก็บเงินชนิดไฟฟ้าหรือชนิดคอมพิวเตอร์ จะใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน โดยตัวเองซึ่งไม่ต้องต่อเชื่อมหรือจะใช้ต่อเชื่อมเข้ากับระบบคอมพิวเตอร์หรืออุปกรณ์อื่นเป็นระบบ POSS (Point of Sale System) ก็ได้

2. มีม้วนกระดาษเป็นสำเนาใบกำกับภาษี

3. สามารถออกใบกำกับภาษีอย่างย่อที่มีข้อความตามที่กฎหมายกำหนด

4. สามารถบันทึกเลขรหัสประจำเครื่องบันทึกการเก็บเงินที่กรมสรรพากรกำหนด

5. สามารถสรุปรายงานการขายสินค้าหรือการให้บริการประจำวันได้

6. สามารถให้เลขลำดับ ใบกำกับภาษีอย่างต่อเนื่องกัน จนกระทั่งถึงหลักสูงสุดที่ให้ได้

7. สามารถบันทึกรายการการขายสินค้าหรือการให้บริการในกระดาษเป็นม้วนต่อเนื่องซึ่งบันทึกการขายประจำวัน และต้องบันทึกเวลาที่ออกใบกำกับภาษีนั้นไว้ในใบกำกับภาษีอย่างย่อและในกระดาษเป็นม้วนต่อเนื่อง ซึ่งบันทึกการขายประจำวัน

การจัดทำรายงานเกี่ยวกับการขายสินค้า

1. รายงานการขายประจำวัน ทุกสิ้นวันเครื่องบันทึกการเก็บเงินจะต้องแสดงรายงานขายประจำวันจากเครื่องบันทึกการเก็บเงินแต่ละเครื่องฯ

2. การจัดทำรายงานภาษีขาย

2.1 เครื่องบันทึกการเก็บเงินชนิดไฟฟ้า(ECR) หรือชนิดคอมพิวเตอร์ที่ไม่มี การ ต่อเชื่อมให้จัดทำรายงานภาษีขายโดยการนำยอดรายการจากรายงานการขายประจำวัน มาลงรายการในรายงานภาษีขายทุกสิ้นวันทำการ

2.2 เครื่องบันทึกการเก็บเงินชนิดไฟฟ้า (ECR) หรือ ชนิดคอมพิวเตอร์ ที่มีการต่อเชื่อมเป็นระบบ POSS การจัดทำรายงานภาษีขายต้องกำหนดให้เครื่องควบคุมกลางทำรายงานภาษีขายโดยอัตโนมัติในโปรแกรมเดียวกันทุกสิ้นวันทำการ

2.7 งานเขียนและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ผลงานการศึกษาค้นคว้าวิจัยและบทความที่ได้ศึกษาเกี่ยวกับเรื่องระบบภาษีของประเทศไทยพบว่า ได้แยกงานวิชาการตามระเบียบวิธีการศึกษาออกเป็น 2 วิธีใหญ่ๆ คือ การศึกษาภาวะปรากฏ แบบพรรณนาความ (Descriptive Approach) และการศึกษาภาวะปรากฏเชิงปริมาณ (Quantitative Approach) ในการวิจัยครั้งนี้ได้มีการศึกษาบทความหลายเรื่อง พอจะสรุปได้ดังนี้

กฤษณ์ กระแสเวส (2537) ศึกษาเรื่องทัศนคติของผู้ประกอบการกักตุนต่อภาษีมูลค่าเพิ่มในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ ได้ทำการศึกษากลุ่มตัวอย่างจำนวน 206 ราย จากกลุ่มประชากรผู้ประกอบการกักตุนทั้งหมด 527 ราย

การศึกษาได้วิเคราะห์โดยแปรผลตัวแปรทัศนคติเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ความรู้ ความเข้าใจและปัญหาในการเสียภาษี โดยอาศัยค่ามัธยฐาน(Median) ของข้อมูลแต่ละด้านเป็นจุดแบ่ง ส่วนการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ประกอบการกักตุนกับทัศนคติความรู้ ความเข้าใจ และปัญหาในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ใช้ค่าไคสแควร์ (Chi-Square) เป็นสถิติประกอบในการตรวจสอบความสัมพันธ์ โดยใช้ระดับความเชื่อมั่นที่ 95%

ผลการศึกษาสรุปได้ว่า

1. ผู้ประกอบการกักตุนมีทัศนคติเชิงลบต่อภาษีมูลค่าเพิ่มคิดเป็นร้อยละ 51.5 และมีทัศนคติเชิงบวกร้อยละ 48.5 และผู้ประกอบการกักตุนโรงแรมมีทัศนคติบวกต่อภาษีมูลค่าเพิ่ม ขณะที่ผู้ประกอบการกักตุนอื่นมีทัศนคติลบ

2. ด้านความรู้ ความเข้าใจในภาษีมูลค่าเพิ่ม ร้อยละ 53.9 มีความรู้ ความเข้าใจดี โดยผู้ประกอบการกักตุนมีความรู้ความเข้าใจดีกว่าผู้ประกอบการกักตุนอื่น

3. ปัญหาในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม พบว่าผู้ประกอบการกักตุนร้อยละ 53.9 มีปัญหาในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาก ร้อยละ 46.1 มีปัญหาน้อย

กัญญา สุวรรณเสมอ (2533) ได้ทำการศึกษา เรื่อง การศึกษาถึงความพยายามในการจัดเก็บภาษีสรรพากรของจังหวัดต่าง ๆ ในประเทศไทย โดยทำการศึกษาค่าดัชนีที่แสดงถึงระดับความ

พยายามในการจัดเก็บภาษีสรรพากรของจังหวัดต่าง ๆ ในประเทศไทยในปี พ.ศ.2525 และ 2529 และเน้นเฉพาะที่ภาษีอากรรวมทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีการค้า การศึกษาดังกล่าวได้อธิบายความพยายามในการจัดเก็บภาษีสรรพากรให้มีประสิทธิภาพ เพื่อที่จะปรับปรุงและหาแนวทางที่ดีในการจัดเก็บภาษีอากรให้ดียิ่งขึ้น ตลอดจนการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม มาใช้ในการจัดเก็บของประเทศไทยด้วย

โกวิทช์ โปษยานนท์ (2540) ได้ศึกษา เรื่องการเปลี่ยนแปลงรายได้ภาษีอากรระหว่างการพัฒนาเศรษฐกิจ กล่าวถึงความแตกต่างระหว่างกลุ่มประเทศต่าง ๆ, ประเทศสังคมนิยม กับประเทศเสรีประชาธิปไตย มีขนาดของรัฐบาลและความต้องการรายได้ ภาษีอากรแตกต่างกันมาก การเปลี่ยนแปลงของรายได้ภาษีอากรต้องเน้นระยะสมัยใหม่ การเพิ่มขึ้นของรายได้ภาษีรวม ภาษีทางตรง และภาษีทางอ้อม เกิดจากกิจกรรมภายในอย่างรวดเร็ว รวมทั้งการลดลงของภาษีทางอ้อมจากการค้าระหว่างประเทศ ต่างรวมอยู่ในสมัยใหม่ทั้งสิ้น ในช่วงเปลี่ยนแปลงแนวโน้มการเพิ่มขึ้นของรายได้ภาษีต่อผลิตภัณฑ์เป็นไปอย่างรวดเร็ว ๆ ในอัตราต่ำ รายได้ต่อบุคคลมีผลกระทบต่อภาษีเพิ่มรายได้ภาษีอากรน้อย

ฉันทนา อำนง (2533) ได้เสนอบทความในหนังสือสรรพากรศาสตร์ว่า เป้าหมายของการจัดเก็บภาษีทุกประเภท คือ การส่งเสริมให้มีการเสียภาษีโดยสมัครใจ โดยเฉพาะปัจจัยสำคัญในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผ่านมานั้นประสบผลสำเร็จเป็นอย่างมาก ทั้งนี้เนื่องจากความมีประสิทธิภาพ ความรวดเร็วในการจดทะเบียนโดยการประชาสัมพันธ์ แจกเอกสาร ใช้สื่อต่าง ๆ เพื่อให้ประชาชนได้ตระหนักถึงหน้าที่ที่ตนจะต้องจดทะเบียนหรือไม่และหากต้องจดทะเบียน จะปฏิบัติหรือมีวิธีการอย่างไร จะขอแบบฟอร์มต่าง ๆ ได้ที่ไหน ฯลฯ

ธนาศัย ฝักไฝผล (2537) ศึกษาเรื่องปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยในปัจจุบัน โดยได้ทำการศึกษาโดยวิเคราะห์รายละเอียดโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งให้เห็นความแตกต่างระหว่างอัตราภาษีส่วนเพิ่มคากกฎหมาย กับอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่แท้จริง (Effective marginal tax rate) สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ ซึ่งจะสะท้อนให้เห็นว่าโครงสร้างภาษีในปัจจุบันทำให้ภาระภาษีที่แท้จริง ซึ่งตกแก่ผู้มีเงินได้ ในช่วงรายได้เดียวกันแต่ประเภทเงินได้ต่างกัน มีความแตกต่างกันซึ่งขัดแย้งกับหลักความเป็นธรรม หรือความเสมอภาคในการจัดเก็บตามแนวนอน (Horizontal equity) ที่เน้นว่าบุคคลที่อยู่ในสถานะเหมือนกันควรเสียภาษีจำนวนที่เท่ากัน

ผลการศึกษารูปว่า โครงสร้างระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปัจจุบันของประเทศไทย ขาดความเสมอภาคในแนวนอน การกำหนดอัตราส่วนลดหย่อนค่าใช้จ่ายเหมาไว้หลายอัตรา ทำให้ภาษีที่แท้จริง ที่ผู้เสียภาษีได้รับมีความแตกต่างกันค่อนข้างสูงทำให้ผู้เสียภาษีมีภาระในการเสียภาษีไม่เท่าเทียมกัน

ธงชัย ชาญสุกิจเมธี (2537) ศึกษาเรื่องทัศนคติของผู้ประกอบการต่อภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอำเภอเมืองเชียงใหม่ จังหวัดเชียงใหม่ โดยผลการศึกษาอธิบายว่าผู้ประกอบการในอำเภอเมืองเชียงใหม่ มีทัศนคติต่อภาษีมูลค่าเพิ่มในด้านหลักประโยชน์, ด้านกฎหมาย และระเบียบวิธีปฏิบัติต่าง ๆ ไม่แตกต่างกันในกลุ่มธุรกิจ โดยส่วนใหญ่เห็นว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นระบบภาษีที่ดี ขจัดความซ้ำซ้อนได้ดีกว่าภาษีการค้า มีความเป็นธรรม ป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี และมีประสิทธิภาพต่อการจัดเก็บในระยะยาว แต่มีทัศนคติในเชิงลบในด้านกฎหมาย และระเบียบของภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับเรื่องการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้เช่าซื้อและทางปฏิบัติเกี่ยวกับใบกำกับภาษีในส่วนปลีกย่อยออกไป ซึ่งยุ่งยากในการปฏิบัติให้ถูกต้อง

นิยม บุญสิงห์ (2539) ศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะในกรณีการค้าสังหาริมทรัพย์ในจังหวัดเชียงใหม่

ผลการศึกษาโดยพิจารณาจากค่าเฉลี่ย พบว่า ผู้ประกอบการดำเนินธุรกิจมาแล้ว 4 ปี มีเงินทุนจดทะเบียนนิติบุคคล 8.2 ล้านบาท ปัจจุบันมีทุนดำเนินการ 56.34 ล้านบาทซึ่งร้อยละ 36 เป็นเงินจากแหล่งเงินทุน ผู้ประกอบการเห็นว่าภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นไม่ซ้ำซ้อนแต่สามารถผลกระทบให้แก่ผู้บริโภคได้จึงไม่มีผลกระทบต่อผู้ประกอบการ แต่จะกระทบต่อผู้ประกอบการที่มีได้กระทำเพื่อการค้าหรือหากำไร อย่างไรก็ตาม ร้อยละ 42.6 ของผู้ประกอบการพอใจในภาษีธุรกิจเฉพาะและอัตราภาษี อีกทั้งเห็นว่ามีความสะดวกต่อการปฏิบัติมากกว่าภาษีลักษณะอื่น สำหรับปัญหาและอุปสรรค ด้านการขออนุญาตเพื่อทำการค้าที่ดินและการขอจัดสรรที่ดิน และการประสานงานกับหน่วยงานของรัฐนั้น ผู้ประกอบการมีความเห็นว่ารัฐขาดการประชาสัมพันธ์ และเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับภาษีมักขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงมีผลทำให้การติดต่อขออนุญาตจัดสรรที่ดิน การประสานงานด้านภาษีไม่มีความสะดวก และยังส่งผลต่อประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษี ดังนั้นรัฐบาลควรหาแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าว

จากการวิเคราะห์ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะในประมวลรัษฎากร พบว่า ผู้ประกอบการมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาษี และการขออนุญาตจัดสรรที่ดินในระดับต่ำ เว้นแต่ด้านการจัดทำรายงาน และการยอมรับการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะมีอยู่ในระดับสูง และจากการนำตัว

แปรที่เกี่ยวกับพื้นฐานของสถานประกอบการด้านต่าง ๆ ความรู้ความเข้าใจในหน้าที่การเสียภาษี หลักเกณฑ์การเสียภาษี การยอมรับการเสียภาษีความเห็นต่อการประชาสัมพันธ์ ความเข้าใจเกี่ยวกับขั้นตอนขออนุญาตจัดสรรที่ดิน และขั้นตอนการปฏิบัติของภาษี จำนวน 15 ตัวแปร ไปหาความสัมพันธ์กับจำนวนเงินเสียภาษีธุรกิจเฉพาะของผู้ประกอบการ เพื่อสร้างสมการถดถอยพหุคูณ (multiple regression) ผลการวิเคราะห์ พบว่า ตัวแปรพื้นฐานสถานประกอบการด้านเงินทุนจดทะเบียนนิติบุคคล ความรู้ที่ได้รับจากการศึกษาเกี่ยวกับภาษีอากร และความเข้าใจเกี่ยวกับขั้นตอนขออนุญาตจัดสรรที่ดิน มีอิทธิพลต่อจำนวนเงินที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะคิดเป็นร้อยละ 64.547

พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา (2540) ได้เสนอบทความในหนังสือสรรพากรสาส์นว่า ในการพัฒนาบ้านเมือง ทำนุบำรุงประเทศชาติ ให้ประชาชนอยู่ดีกินดี มีถนนหนทางไปมาสะดวก มีสวัสดิภาพ และสวัสดิการที่ดี สิ่งจำเป็นที่เป็นปัจจัยสำคัญ คือต้องใช้เงินมาดำเนินการ ในรูปของเงินภาษีอากร แต่การที่ผู้ใดไม่ยอมเสียภาษี แต่ยังใช้กลวิธีเอาเงินภาษีมาจากหน่วยงานของรัฐ ไม่ว่าจะขอลี้ภัยหรือการปลอมใบกำกับภาษี หรือวิธีอื่นใด ย่อมนับได้ว่าเป็นผู้ฉ้อโกงประชาชนโดยแท้

ปัญหาการปลอมใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงเป็นการกระทำความผิด ต่อกรมสรรพากรและประชาชนผู้เสียภาษีอากร โดยตรง เพราะเงินที่ขอคืนไปนั้นคือเงินของประชาชน

เมธี ครองแก้ว (2535) ได้กล่าวไว้ในหนังสือ “การบริหารและควบคุมการใช้จ่ายสาธารณะในประเทศไทย” ว่าภายใต้หลักเกณฑ์เป้าหมายและนโยบายการจัดทำ งบประมาณกระทรวงแต่ละกระทรวงจะคิดแผนวางแผนงานและโครงการขึ้น ซึ่งจะนำไปสู่การบรรลุสู่เป้าหมาย ซึ่งโดยปกติจะเกี่ยวข้องกับการใช้จ่ายงบประมาณสาธารณะ ซึ่งจะต้องหาเหตุผลมาสนับสนุนให้ได้ในระหว่างการพิจารณางบประมาณ

ด้านกระทรวงการคลังก็มีหน้าที่รับผิดชอบเรื่อง จะต้องจัดหารายได้สาธารณะ ให้เพียงพอด้วยวิธีต่าง ๆ เช่น การจัดเก็บภาษีอากร หรือการกู้ยืมเงินจากภายในประเทศ หรือจากต่างประเทศ ในระยะสั้นนโยบายการคลัง แผนการคลังอาจจะมีประสิทธิผลน้อยกว่านโยบายการเงิน ในการก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในระบบเศรษฐกิจ แต่ในระยะยาวแล้วแผนการคลังจะมีความสำคัญมากต่อการเจริญเติบโต และการกระจายรายได้ ซึ่งแผนการคลังที่เหมาะสม จะต้องสอดคล้องกับแผนพัฒนาของประเทศ โดยแผน 6 มุ่งที่จะเพิ่มรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรให้มากขึ้น โดยปรับปรุงระบบภาษีในปัจจุบันให้มีประสิทธิภาพ และความเท่าเทียมกันมากขึ้น

โดยได้ยกตัวอย่าง การประสานสัมพันธ์ระหว่างแผนการพัฒนาประเทศและแผนทางการคลัง โดยเฉพาะอย่างยิ่งแผนของกรมสรรพากร ซึ่งเป็นกรมหลักในกระทรวงการคลังที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อเป็นรายได้ของรัฐ

จากหลักการข้างต้นจะเห็นได้ว่า กระทรวงการคลังมีหน้าที่จะต้องจัดหารายได้ให้เพียงพอ กับงบประมาณรายจ่ายของรัฐบาล และกรมสรรพากรก็เป็นกรมที่ต้องจัดเก็บภาษีในจำนวนที่สูง ปัจจุบันคิดเป็นร้อยละ 60 ของงบประมาณแผ่นดิน ซึ่งจะต้องเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บให้มากยิ่งขึ้น

ประภัศร กฤติยาภิชาติกุล (2541) ศึกษาเรื่อง ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในจังหวัดเชียงใหม่

ผลการศึกษาพบว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บได้จริงสูงขึ้นทุกปี และเมื่อพิจารณาสัดส่วนของ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) ที่จัดเก็บได้เทียบกับมูลค่าผลิตภัณฑ์จังหวัด (GPP) หรือ VAT/GPP ปรากฏว่า เพิ่มขึ้นทุกปีจากร้อยละ 2.07 ในปี พ.ศ. 2536 เป็นร้อยละ 2.14 และ 2.34 ในปี พ.ศ. 2537 และ 2538 ตามลำดับ แต่อย่างไรก็ตามสัดส่วนดังกล่าวยังคงต่ำกว่าร้อยละ 5.95 ซึ่งเป็นระดับที่มีประสิทธิภาพมากที่สุด นอกจากนี้จากการศึกษายังพบว่าโดยเฉลี่ยในปี พ.ศ. 2535 ถึง 2539 จังหวัดเชียงใหม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้เพียงร้อยละ 35.51 ของประสิทธิภาพสูงสุด

จากการศึกษาปรากฏว่า ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสูงกว่าประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีการค้าเดิม

สุวดี จิตนราพงศ์ (2538) ศึกษาเรื่องทัศนคติของผู้ประกอบการสถานีบริการน้ำมันเชื้อเพลิงในเขตอำเภอเมืองจังหวัดเชียงใหม่ ต่อการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากมิเตอร์หัวจ่ายน้ำมันเชื้อเพลิง โดยผลการศึกษาอธิบายว่า ความรู้ความเข้าใจที่มีต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากมิเตอร์หัวจ่ายน้ำมันเชื้อเพลิง พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามมีความรู้ความเข้าใจในระดับปานกลาง โดยมีคะแนนเฉลี่ยร้อยละ 74.0 อย่างไรก็ตามปรากฏว่าร้อยละ 41.9 ของผู้ตอบแบบสอบถามมีความรู้ความเข้าใจในระดับสูง และสำหรับผู้ดำรงตำแหน่งเจ้าของกิจการจะมีความรู้ความเข้าใจดีกว่าผู้ดำรงตำแหน่งอื่นอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 สำหรับทัศนคติที่มีต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากมิเตอร์หัวจ่ายน้ำมันเชื้อเพลิงนั้น พบว่ากลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามมีทัศนคติบวกในระดับปานกลางด้วยค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.51 และร้อยละ 39.5 ของผู้ตอบแบบสอบถามมีทัศนคติบวกในระดับสูง ส่วนทัศนคติของผู้ตอบแบบสอบถามในแต่ละปัจจัยพื้นฐานไม่มีความแตกต่างทางสถิติ

นอกจากนี้ ผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่าภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว มีความรัดกุมและสามารถ
กำกับเรื่องการหลบเลี่ยงภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพกว่าระบบเดิม รวมถึงการได้รับการยกเว้นการ
ออกใบกำกับภาษีได้ตามกำหนด ส่วนปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากมิเตอร์หัวจ่ายน้ำมัน
เชื้อเพลิงเกิดจากการขาดการประชาสัมพันธ์ของกรมสรรพากรที่ดีและต่อเนื่อง รวมถึงการขาด
ความรู้ความเข้าใจอย่างถ่องแท้ของเจ้าหน้าที่ที่ให้คำแนะนำ ส่วนด้านการปฏิบัตินั้น ผู้ตอบแบบ
สอบถามเห็นว่า การแสดงรายงานต่าง ๆ มีเอกสารประกอบจำนวนมากและซ้ำซ้อน สมควรให้มีการ
การปรับปรุงแก้ไขปัญหาดังกล่าว เพราะจะทำให้เกิดประโยชน์และประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี
มูลค่าเพิ่มจากมิเตอร์หัวจ่ายน้ำมันเชื้อเพลิงเพิ่มมากขึ้น