

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี

2.1 แนวคิด ทฤษฎี และกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

นักเศรษฐศาสตร์ ได้ให้คำนิยามของภาษีอากรไว้ว่า

“ภาษีอากร” คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายกร และนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวมโดยมิได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี

วัตถุประสงค์พื้นฐานของการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ คือ เป็นการหารายได้ให้รัฐบาลเพื่อนำมาใช้ในกิจกรรมต่างๆ ในขณะที่ตัวรัฐก็ยังสามารถใช้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นเครื่องมือทางการคลังเครื่องมือหนึ่ง เพื่อให้บรรลุถึงเป้าหมายทางเศรษฐกิจที่รัฐวางไว้ได้ ทั้งนี้เพราะการเก็บภาษีอากรทำให้มีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนสู่ภาครัฐบาล

องค์ประกอบสำคัญของระบบภาษีที่ดี คือ การมีการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพ โดยประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีขึ้นอยู่กับ

1. ความร่วมมือของประชาชนผู้เสียภาษี
2. ความซื่อสัตย์สุจริต และประสิทธิภาพในการทำงานของเจ้าหน้าที่ที่จัดเก็บภาษีอากร
3. มีหลักเกณฑ์การจัดเก็บที่ดีเป็นแนวทางในการกำหนดการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภท

หลักเกณฑ์ภาษีอากรที่ดีเป็นหัวข้อศึกษาของนักวิชาการภาษีอากรมาตั้งแต่อดีต เริ่มต้นมาจากหนังสือเรื่อง The Wealth of Nation (1776) ของ Adam Smith ได้อธิบายหลักการภาษีอากรที่ดีไว้ 4 ประการ คือ

- 1) ความเป็นธรรม (equity)
- 2) ความแน่นอน (certainty)
- 3) ความสะดวก (convenience of payment)
- 4) ความประหยัด (economy of collection)

สำหรับแนวคิดสมัยใหม่ของการปฏิรูปภาษีอากร ซึ่งนักวิชาการนำมาใช้กับประเทศต่างๆ ในปัจจุบันมีจุดมุ่งหมายที่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี โดยสรุป 3 ประการคือ 1.ความเป็นธรรม (fairness) 2.ความง่าย (simplicity) 3.ความเป็นกลาง (neutrality)

ประการแรก หลักความเป็นธรรม ตามแนวคิดสมัยใหม่ของการปฏิรูปภาษีอากรจะมุ่งเน้นไปที่ ความเป็นธรรมแนวนอน (horizontal equity) ขณะที่จุดมุ่งหมายของความเป็นธรรมแนวตั้ง (vertical equity) ได้ถูกอธิบายใหม่และเปลี่ยนแปลงไป โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันมิให้ภาษีอากรทำให้ผู้มีรายได้ต่ำต้องยากจนลงไปอีกจากภาระที่ต้องเสียภาษี เช่น ในหลายประเทศได้กำหนดแก้ไข

เพดานขั้นต่ำสุดที่จะต้องเสียภาษีให้สูงขึ้น เพื่อช่วยเหลือคนยากจนหรือผู้มีรายได้น้อยจากภาระการเสียภาษี สำหรับประเทศไทยเปรียบเทียบกับ กรณียกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้สุทธิเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 50,000 บาทแรก ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 352) พ.ศ.2542 หรือกำหนดให้ลดจำนวนขั้นต่ำของเงินได้แบบอัตราก้าวหน้าลง ขณะเดียวกันก็มีการลดอัตราภาษีลงสำหรับเพดานขั้นต่ำสูงสุดของบัญชีอัตราเงินได้ เพื่อป้องกันมิให้ผู้มีเงินได้สูง หลีกเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษีออกไปจากระบบทีเดียว นอกจากนี้ ภาษีที่เก็บจากการบริโภคก็จะมีการขจัดภาระการเสียภาษีออกจากสินค้าจำเป็น (necessary goods) ต่อการครองชีพในชีวิตประจำวัน เพื่อช่วยเหลือคนยากจนและผู้มีรายได้น้อย เช่น การยกเว้นภาษีบริโภคสำหรับอาหาร เครื่องนุ่งห่ม เป็นต้น สำหรับประเทศไทยเปรียบเทียบกับกรณี การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายพืชและสัตว์ ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญในการผลิตอาหาร

ประการที่สอง หลักความง่าย เป็นจุดมุ่งหมายสำคัญประการหนึ่งของการปฏิรูปภาษีที่มีต่อปัญหาความยุ่งยากซับซ้อนของระบบภาษีอากร ทั้งนี้ ระบบภาษีอากรสมัยใหม่จะต้องมีความสลับซับซ้อนน้อยที่สุด และมีความยากลำบากที่จะหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษี ปัญหาความยุ่งยากซับซ้อนของระบบภาษีอากรไทย เกิดจากสาเหตุต่างๆ คือ กฎหมายภาษีอากรของไทยมีเป็นจำนวนมาก ทั้งกฎหมายหลักคือ ประมวลรัษฎากร และยังมีกฎหมายในลำดับรองลงมาอีกเป็นจำนวนมากหลายประเภท ปัญหาความไม่แน่นอนในการตีความกฎหมาย และความถี่ในการเปลี่ยนแปลงกฎหมายภาษีอากร ข้อจำกัดที่ยุ่ยากต่อความเข้าใจและปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อยกเว้นภาษีอากรจำนวนมาก และจำนวนอัตราภาษีมากเกินไป เป็นต้น สิ่งเหล่านี้ก่อให้เกิดความซับซ้อนต่อระบบภาษีอากรไทย เนื่องจากทำให้ยากที่จะรับรู้ถึงความมีอยู่และนำไปใช้อย่างถูกต้อง กล่าวคือ เมื่อมีปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรขึ้นมา ทั้งผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่สรรพากรไม่ทราบว่าจะนำกฎหมายฉบับใดมาปรับกับข้อเท็จจริงต่างๆ ที่เกิดขึ้น

การเปลี่ยนแปลงระบบภาษีอากรไทยไปสู่หลักความง่ายกระทำได้โดยการลดจำนวนข้อยกเว้นภาษีอากร ข้อกำหนดพิเศษทางภาษีอากร และจำนวนภาษีอากรให้น้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้ รวมทั้งยกเลิกบทบัญญัติที่ขาดความสมเหตุสมผลกับหลักการภาษีอากรที่ดี ปัจจุบัน การดำเนินการเพื่อขจัดปัญหาความซับซ้อนซึ่งเกิดจากกฎหมายภาษีอากร กรมสรรพากรดำเนินการรวบรวมปัญหาข้อเท็จจริงและการปรับใช้กฎหมายนำมาอธิบายในรูปคำสังกรมสรรพากรที่ (ป.) และให้ตัวอย่างง่ายๆ ประกอบทำให้ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเข้าใจ หลักเกณฑ์ต่างๆ ทางกฎหมายขึ้น

ประการที่สาม หลักความเป็นกลาง หมายความว่า ภาษีอากรที่ดีต้องไม่เข้าไปแทรกแซงหรือบิดเบือนต่อการดำเนินการทางเศรษฐกิจ โดยให้กลไกทางตลาด (demand and supply) เป็นตัวกำหนดความเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ มิฉะนั้น จะทำให้เกิดปัญหาการจัดสรรและการกระจายของทรัพยากรที่ไม่เหมาะสมและเป็นธรรมเกิดขึ้น ทั้งนี้ ปัญหาการบิดเบือน (distortion) จากระบบภาษีอากรของไทยมาจากข้อยกเว้นภาษีอากร และข้อกำหนดพิเศษทางภาษีอากร โดยการให้สิทธิพิเศษ (preferential treatment) ทางภาษีอากรแก่กิจการหนึ่งกิจการใด เป็นวิธีเลือกปฏิบัติ (selection approach)

ซึ่งก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการลงทุนและความไม่เป็นธรรมต่อกิจการอื่นอีกด้วย หลักความเป็นกลาง เป็นเครื่องมือในการปฏิรูปภาษีอากร เพื่อใช้ขยายฐานภาษีให้กว้างขึ้น ซึ่งอาจกระทำได้โดยการลดข้อยกเว้นด้านภาษีอากรและสิทธิพิเศษต่างๆ ด้านภาษีอากรให้น้อยลง เพื่อเป็นการขจัดปัญหาการบิดเบือนในระบบภาษีอากรไทย ตัวอย่างเช่น ภาษีอากรไทยเดิมกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเสียภาษีในอัตราค่ากว่าบริษัททั่วไป ต่อมาได้มีการแก้ไขให้บริษัททั้งสองประเภทเสียภาษีในอัตราร้อยละ 30 ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไป

ทฤษฎีภาระภาษี (Tax Incidence Theory)

ภาษีทางตรง (Direct Tax) หมายถึง ภาษีที่เมื่อเก็บภาษีแล้วผู้เสียภาษีไม่สามารถจะผลักภาระภาษีไปให้ผู้ใดอีกได้ ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องรับภาระภาษีนั่นไว้เอง ภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ภาษีการใช้จ่าย (expenditure tax) ภาษีประกันสังคม (social security tax) ภาษีผลได้จากทุน (capital gains tax) ภาษีมรดก (estate tax) ภาษีการรับมรดก (inheritance tax) ภาษีการให้ (gift tax) และภาษีทรัพย์สิน (property tax) เป็นต้น

ซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคลถือเป็นภาษีทางตรงที่นิติบุคคลต่างๆ จะผลักภาระภาษีให้แก่ผู้อื่นได้ยาก

ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) หมายถึง การที่ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องรับภาระไว้เอง กล่าวคือ ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสศุลกากร ภาษีสรรพสามิต

2.2 สรุปสาระสำคัญของเอกสารที่เกี่ยวข้อง

จากการทบทวนวรรณกรรม งานเขียนและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนบทความที่ได้ศึกษาเกี่ยวกับเรื่องระบบภาษีอากรของประเทศไทย และการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์พบว่ามีการศึกษาแบบหลากหลาย พอสรุปได้ดังนี้

ธงชัย ชาญสุกิจเมธี (2538) ศึกษาเรื่อง “ทัศนคติของผู้ประกอบการต่อภาษีมูลค่าเพิ่มในอำเภอเมืองเชียงใหม่ จังหวัดเชียงใหม่” ผลการศึกษาสรุปได้ดังนี้

1. ผู้ประกอบการในอำเภอเมืองเชียงใหม่มีทัศนคติต่อภาษีมูลค่าเพิ่มไม่แตกต่างกันตามกลุ่มธุรกิจในด้านหลักการและประโยชน์ของภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้านกฎหมาย และระเบียบของภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนใหญ่เห็นด้วยว่าภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บไม่ซ้ำซ้อน เป็นธรรม ป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บในระยะยาว ทำให้ผู้ประกอบการจัดทำบัญชี และเอกสารหลักฐานที่ถูกต้องสมบูรณ์ยิ่งขึ้นและการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้าเหมาะสมแล้ว แต่มีทัศนคติไม่เห็นด้วยด้านกฎหมาย และระเบียบของภาษีมูลค่าเพิ่มในเรื่องที่เกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้เช่าซื้อ และไม่

เห็นด้วยในกรณีขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยขอเครดิตยกไปใช้ในเดือนถัดไป เมื่อเจ้าหน้าที่ตรวจพบข้อผิดพลาดว่าชำระภาษีไม่ถูกต้องไม่ถูกต้องจะต้องเสียเงินเพิ่มด้วย ทั้งที่ยังไม่ได้รับเงินภาษีคืน

2. ผู้ประกอบการในอำเภอเมืองเชียงใหม่มีความรู้ความเข้าใจในภาษีมูลค่าเพิ่มในเรื่องของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เรื่องการจัดทำรายงานและเอกสารหลักฐาน เรื่องการจดทะเบียนและการยื่นแบบเสียภาษี และเรื่องการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

3. ผู้ประกอบการในอำเภอเมืองเชียงใหม่ มีปัญหาสำคัญที่สุดในการเสียภาษี คือ ปัญหาเรื่อง ใบกำกับภาษี

- กรณีเขียนผิดต้องยกเลิกฉบับเดิมแล้วออกใหม่
- ถิ่นนำไปกำกับภาษีชื่อมาใช้หักในการคำนวณภาษีหรือรับมาซ้ำ เป็นภาระในการยื่นแบบหลายครั้ง

ประภัศร กฤติยาภิชาติกุล (2541) ศึกษา “ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในจังหวัดเชียงใหม่” โดยพิจารณาสัดส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บได้เกี่ยวกับมูลค่าเพิ่มผลิตภัณฑ์จังหวัด (GPP) พบว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บได้จริงสูงขึ้นทุกปี จากร้อยละ 2.07 ในปี พ.ศ.2536 เป็นร้อยละ 2.14 และ 2.34 ในปี พ.ศ.2537 และ 2538 ตามลำดับ และนอกจากนี้พบว่าโดยเฉลี่ยในปี พ.ศ.2535 ถึง 2539 จังหวัดเชียงใหม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้เพียงร้อยละ 35.51 ของประสิทธิภาพสูงสุด

พเยาว์ ปฏิมาภรณ์ชัย (2534) ศึกษาถึงภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีต่อธุรกิจ พบว่าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มส่งผลกระทบต่อระดับราคาสินค้า และต่อธุรกิจทุกประเภท จากการวิเคราะห์ผลกระทบของการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ต่อระดับราคาสินค้า และต่อธุรกิจในช่วง 2 เดือนแรก ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีผลต่อภาวะเงินเฟ้อโดยตัวมันเอง หากไม่มีปัจจัยด้านอื่นที่สนับสนุนให้เกิดภาวะเงินเฟ้อ นอกจากนี้กลไกเครดิตภาษีจะช่วยลดต้นทุนการผลิตของอุตสาหกรรมที่มีขั้นตอนการผลิตหลายขั้นตอน และเคยรับภาษีการค้าซ้ำซ้อนมาก่อน ผลกระทบต่อธุรกิจโดยทั่วไปจะมีผลในทางบวกมากกว่าภาษีการค้า ทำให้การส่งออกไปแข่งขันในตลาดโลกได้มากขึ้น และในระยะยาวเมื่อธุรกิจต่างสามารถปรับตัวสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้แล้ว จะมีผลต่อการส่งเสริมธุรกิจทั้งในประเทศ และการส่งออก ซึ่งเกิดผลดีต่อเศรษฐกิจของประเทศ

สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ (2543) ได้ศึกษาถึงเรื่องสถานภาพของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย ผลการศึกษาพบว่า จำนวนบริษัททุกขนาดที่ลงทะเบียนทำธุรกิจผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์กับ ThNIC (ชื่อโดเมนลงท้ายด้วย .co.th.) มีเพิ่มขึ้นจากจาก 4,800 ราย ในเดือนพฤษภาคม 2542 เป็น 27,297 ราย ในเดือนมกราคม 2543 หรือเพิ่มขึ้นจากร้อยละ 32 เป็นร้อยละ 44 ของจำนวนเว็บไซต์ทั้งหมดที่จดทะเบียนกับ ThNIC (ส่วนจำนวนบริษัทไทยที่ลงทะเบียนกับ InterNIC นั้น ไม่มีสถิติเก็บไว้แต่คาดว่าเป็นจำนวนที่ไม่น้อยเช่นเดียวกัน) พบว่าบริษัทที่มีการตื่นตัวต่อการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มาก

ประมาณ 50% ของเว็บไซต์ของธุรกิจในสาขาต่างๆ ของไทยมีเพื่อเป็นการโฆษณาสินค้าและบริการ ส่วน 30% ของเว็บไซต์มีเพื่อรับการสั่งซื้อสินค้าและบริการจากลูกค้า และมีเพียง 15% เท่านั้นที่รับสั่งซื้อสินค้า เมื่อวิเคราะห์เฉพาะเว็บไซต์ที่ใช้ SSL Service พบว่าร้อยละ 95.5 ใช้ภาษาอังกฤษ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าบริษัทที่ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ส่วนใหญ่มุ่งกลุ่มลูกค้าต่างประเทศ และลูกค้าในประเทศที่มีความรู้สูง

สมภพ ผ่องสว่าง (2539) บทความในสรรพากรสาส์น ปีที่ 43 ฉบับที่ 2 ประจำเดือนกุมภาพันธ์ 2539 เรื่อง การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม : กรณีใบกำกับภาษี ว่ารัฐควรมีมาตรการส่งเสริมความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี เพื่อให้ผู้เสียภาษีและสังคมมีความสำนึกในหน้าที่และความรับผิดชอบที่จะเสียภาษี ที่ตนมีหน้าที่เสียภาษีให้รัฐอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย รวมทั้งผู้เสียภาษีอากรจะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรด้วยความสมัครใจ โดยปกติการให้การศึกษาภาษีอากรตั้งแต่ชั้นประถมศึกษา เพื่อเป็นการปลูกฝังความสำนึกเรื่องภาษีว่าเป็นหน้าที่และความรับผิดชอบของทุกคน ที่จะต้องเสียภาษีอากรให้กับรัฐ ผู้ใดมีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรจะต้องเป็นผู้ที่สังคมนำโทษเนื่องจากเป็นการเอาเปรียบสังคม