

กรณีศึกษาปัญหาใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายโดย  
อาศัยช่องโหว่ของแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30)

นายชาญชัย เจียรวัฒนภักดี

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
ปีการศึกษา 2565

หัวข้อเอกัตศึกษา ปัญหาการใช้ใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย:  
ศึกษากรณีแบบรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30)

โดย นายชาญชัย เจียรวัฒนภักดี

รหัสประจำตัว 648 02026 34

หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา กฎหมายธุรกิจทั่วไป

อาจารย์ที่ปรึกษา ผศ. ดร.ณัชพล จิตติรัตน์

ปีการศึกษา 2565

---

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ.....อาจารย์ที่ปรึกษา  
( ผศ. ดร.ณัชพล จิตติรัตน์ )

## บทคัดย่อภาษาไทย

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้กฎหมายไทยกับสหราชอาณาจักร ผ่านปัญหาเกี่ยวกับใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มและโดยเฉพาะอย่างยิ่งแบบ ภ.พ.30 ที่พบเห็นในปัจจุบัน ในการวิจัยในครั้งนี้ผู้วิจัยได้ศึกษาความคิดเกี่ยวกับการจัดองค์กรในการจัดเก็บภาษี หลักการทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี และลักษณะขององค์กรในการจัดเก็บภาษี และวิเคราะห์จุดอ่อนเชิงระบบของการจัดเก็บของไทยที่ควรมีการปรับปรุง รวมถึงเสนอแนะโดยการนำเอากฎหมายของสหราชอาณาจักรมาปรับใช้รวมทั้งการปรับปรุงแบบ ภ.พ.30 เพื่อให้ข้อมูลรอบด้านและป้องกันปัญหาใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

## กิตติกรรมประกาศ

รายงานการวิจัยฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความสามารถช่วยเหลือ แนะนำ ให้คำปรึกษา ตรวจสอบแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ด้วยความเอาใจใส่เป็นอย่างดีจาก รศ. ดร.ณัชพล จิตติรัตน์ อาจารย์ที่ปรึกษา ผู้เขียนกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูง

ขอขอบคุณมารดา บิดา และญาติพี่น้องทุกคนที่ช่วยเหลือสนับสนุนทั้งด้านกำลังใจและกำลังทรัพย์ด้วยดีตลอดมา นอกจากนี้ยังมีผู้ที่ให้ความร่วมมือช่วยเหลืออีกหลายท่าน ซึ่งผู้เขียนไม่สามารถกล่าวนามในที่นี้ได้หมด จึงขอขอบคุณทุกท่านเหล่านั้นไว้ ณ โอกาสนี้ด้วย

คุณค่าทั้งหลายที่ได้รับจากรายงานการศึกษาความเรียงชั้นสูงฉบับนี้ ผู้เขียนขอมอบเป็นกตัญญูกตเวทิต์แต่บิดามารดา และบูรพาจารย์ที่เคยอบรมสั่งสอน รวมทั้งผู้มีพระคุณทุกท่าน

ผู้เขียนหวังว่าการศึกษาวิจัยในครั้งนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้อ่านที่สนใจเกี่ยวกับการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้กฎหมายไทย และมีส่วนช่วยในการปรับปรุงระบบภาษีมูลค่าเพิ่มให้ดียิ่งขึ้น

## สารบัญ

<b>บทที่ 1</b>	<b>3</b>
<b>บทนำ</b>	<b>3</b>
1.1ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	3
1.2 วัตถุประสงค์ของการทำวิจัย	10
1.3 สมมติฐาน	10
1.4 คำถามของการวิจัย	10
1.5ขอบเขตของการวิจัย	11
1.6ระเบียบวิธีวิจัย	12
1.7ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	12
<b>บทที่ 2</b>	<b>14</b>
<b>ข้อความคิดเกี่ยวกับการจัดองค์กรในการจัดเก็บภาษี</b>	<b>14</b>
2.1หลักการทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี	15
2.2 หลักการพื้นฐานของการจัดเก็บภาษี	29
2.3 ลักษณะขององค์กรในการจัดเก็บภาษี	30
2.4แนวคิดการต่อต้านอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี	38
2.5หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี	39
2.6 กฎหมายไทยเกี่ยวกับการยื่นภาษีมูลค่าเพิ่ม	43
<b>บทที่ 3 กฎหมายต่างประเทศ</b>	<b>46</b>
3.1หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักร	46

3.2	กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	48
3.3	กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร	48
3.4	ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักร	49
3.5	ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักร	50
3.6	อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักร	56
<b>บทที่ 4 บทวิเคราะห์</b>		61
4.1	ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม	61
4.2	ปัญหาการประกอบกิจการแต่หลีกเลี่ยงไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม	61
4.3	ปัญหาการที่ผู้ประกอบการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วแต่ไม่มีการนำส่ง	66
4.4	ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการส่งออกเท็จหลายๆ ทอด	69
4.5	ปัญหาการหลีกเลี่ยงโดยใช้ใบกำกับภาษีเป็นเครื่องมือ	71
<b>บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ</b>		74
5.1	บทสรุป	74
5.2	ข้อเสนอแนะ	77
บรรณานุกรม		83

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การประกาศใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแทนภาษีการค้าตั้งแต่วันที่ 1 มกราคมพ.ศ.2535โดยจัดเก็บจากฐานการบริโภคอ้างถึงประมวลรัษฎากรมาตรา77/1 (5)ประกอบมาตรา18/1 กำหนดให้ บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพโดยคำว่า“บริการในที่นี้หมายถึง การกระทำใดใดอันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่การขายสินค้า”โดยรวมแล้วกฎหมายกำหนดให้ผู้ที่มิฐานรายได้ในส่วนที่เกินหนึ่งล้านแปดแสนบาทต่อปีเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มและมีหน้าที่ต้องเสียภาษี

ออกไปกำกับภาษีทุกครั้งที่มีการขายสินค้าหรือบริการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านการยื่นแบบ ภ.พ.30หรือแบบแสดงรายการสำหรับผู้ประกอบการซึ่งจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วและเป็นผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาษีโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี ทั้งนี้ไม่ว่าผู้ประกอบการนั้นจะประกอบการในรูปของบุคคลธรรมดาคนละบุคคลห้างหุ้นส่วนสามัญกองมรดกบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลองค์การของรัฐบาลหรือนิติบุคคลในรูปแบบใดก็ตามใช้ยื่นแสดงรายการเป็นรายเดือนภาษี

ทั้งนี้แบบภ.พ.30จะส่งข้อมูลแก่กรมสรรพากรเฉพาะของยอดซื้อรวมและยอดขายรวมอย่างหยาบๆเท่านั้นทำให้กรมสรรพากรไม่สามารถเห็นรายละเอียดเชิงลึกได้ทั้งหมดในทันทีว่าผู้ประกอบการได้เปิดขายสินค้าให้ผู้ใดหรือซื้อสินค้าจากผู้ใด

ดังนั้น

รายละเอียดสำคัญที่ว่าผู้ประกอบการซื้อสินค้าและบริการจากผู้ขายรายใดบ้างจึงไม่ปรากฏในระบบของกรมสรรพากรส่งผลให้การตรวจสอบเป็นไปอย่างล่าช้าและรัฐสูญเสียรายได้จากการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการในระบบเป็นคุณแก่ผู้ประกอบการที่ไม่สุจริตหรือมีฉ้อโกงเลือกที่จะไม่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวทำให้มีฉ้อโกงสามารถใช้ช่องว่างเวลาดังกล่าวในการกระทำการทุจริตกอบโกยผลประโยชน์และหลบหนีไปได้<sup>1</sup>

ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มใบกำกับภาษีมีความสำคัญอย่างมากในการนำมาเป็นหลักฐานในการเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษีและหากใบกำกับภาษีถูกนำมาใช้อย่างไม่ถูกต้อง<sup>2</sup> เช่น นำใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 จะทำให้ผู้ประกอบการที่สุจริตตกเป็นเครื่องมือของอาชญากรรมทางเศรษฐกิจและได้มาซึ่งใบกำกับภาษีปลอมทำให้ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 โดยให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนและชำระเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (7)

“การนำใบกำกับภาษีปลอมไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษีให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้นในกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม” และต้องโทษอาญาตามมาตรา 90/4 (7)

“ผู้ประกอบการโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี”

ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปีและปรับตั้งแต่ 2,000 บาทถึง 200,000 บาท

<sup>1</sup> Li, Q., Ma, M. S., & Shevlin, T. (2021) . The effect of tax avoidance crackdown on corporate innovation. *Journal of Accounting and Economics*, 71 (2-3) , 101382.

<sup>2</sup> Khlif, H., & Amara, I. (2019) . Political connections, corruption and tax evasion: a cross-country investigation. *Journal of Financial Crime*, 26 (2) , 401-411.



นอกจากนี้หากผู้ออกใบกำกับภาษีอยู่ในบัญชีรายชื่อผู้ออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายประเภทความผิดชัดเจน “ไม่ต้องสอบย้อน” แม้จะพิสูจน์และนำสืบพยานได้ว่าใครเป็นผู้ออกก็ยังคงต้องถูกประเมินภาษีไปก่อนแล้วใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินเนื่องจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่ไม่สามารถใช้อำนาจของตนเพิกถอนคำสั่งของกองตรวจสอบภาษีกลางได้ และไม่อาจขัดต่อผลการตรวจสอบที่ผู้ออกใบกำกับภาษีอยู่ในรายชื่อประเภท “ไม่ต้องสอบย้อน” ทำให้ผู้ประกอบการต้องเสียเวลายื่นอุทธรณ์การประเมินขอทุเลาการเสียภาษีระหว่างต่อสู้คดี

สูญเสียสภาพคล่องในการทำธุรกิจโดยการนำทรัพย์สินมาวางเป็นหลักประกันรวมถึงบั่นทอนกำลังใจในการประกอบธุรกิจมูลค่าของใบกำกับภาษีของ ธุรกิจรับเหมาก่อสร้าง ธุรกิจซื้อขายโลหะธุรกิจซื้อขายวัสดุก่อสร้าง

มักมีมูลค่าสูงทำให้จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มสูงขึ้นตามไปด้วยจึงใจให้มีฉาชีพและอาชญากรทางเศรษฐกิจใช้ช่องโหว่ของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มขายสินค้าและออกใบกำกับภาษีขายให้แก่ผู้ซื้อที่สุจริตแต่ตั้งใจไม่ยื่นแบบ

ภ.พ.30ให้ถูกต้องทำให้ผู้ซื้อสินค้าที่สุจริตต้องโทษแพ่งและอาญาเมื่อนำใบกำกับภาษีไปใช้เป็นเครดิตภาษี ทั้ง ๆ ที่เป็นการได้ใบกำกับภาษีอย่างถูกต้องตามกระบวนการซื้อขาย-ส่งมอบสินค้าและได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7

ให้แก่ผู้ขายสินค้าอย่างถูกต้องแล้วโดยกรมสรรพากรมักจะเข้ามาประเมินภาษีในช่วงปีที่ 4-5 เมื่ออายุความและอำนาจประเมินใกล้สิ้นสุดอาชญากรรมดังกล่าวเริ่มต้นด้วยการเป็นนิติบุคคลและจัดขึ้นทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรได้มาซึ่งภ.พ.01และภ.พ.20เข้าสถานที่ประกอบการที่มีความน่าเชื่อถือและซื้อสินค้าจากบุคคลธรรมดาในราคาที่สูงกว่า

ตลาด เช่น สมมุติว่าราคาตลาดเศษทองแดง คือ 300บาท ต่อกิโลกรัม<sup>3</sup>แต่รับซื้อในราคา 305 บาท ต่อกิโลกรัมโดยไม่ต้องบวกภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากซื้อจากบุคคลธรรมดาหรือผู้ที่ไม่เปิดใบกำกับภาษีจากนั้นก็ขายให้แก่บริษัทผู้ซื้อในราคา 295 บาท

ต่อกิโลกรัมและเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าอีกร้อยละ7รวมเป็น315.65บาท ดังนั้น บุคคลดังกล่าวจะได้รับเงินสด 315.65บาท มีกำไรจากส่วนต่างถึง 10.65บาท ต่อกิโลกรัมและจงใจไม่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวหรือนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้เป็นเครดิตภาษีเพื่อเลี่ยงการชำระภาษีการกระทำดังกล่าวทำลายความเชื่อมั่นของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้ผู้ประกอบการที่สุจริตมีแนวโน้มสูงที่จะได้มาซึ่งใบกำกับภาษีปลอมโดยมิได้รู้ตัวเพราะไม่สามารถตรวจสอบผู้ขายเชิงลึกได้

ทราบเพียงว่าเป็นผู้ประกอบการที่จดทะเบียนถูกต้องในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้นอีกทั้งระบบค้นหาข้อมูลผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งยังคงประกอบกิจการอยู่ก็ไม่สามารถให้ข้อมูลที่เป็นReal-

timeได้และเอกชนไม่สามารถเข้าถึงระบบข้อมูลผู้ออกใบกำกับภาษีโดยไม่ขอด้วยกฎหมายของกองตรวจสอบภาษีกลางได้ทำให้ขาดข้อมูลที่จำเป็นในการตรวจสอบคู่ค้าและผู้ขายสินค้าเป็นเหตุให้ผู้ประกอบการที่สุจริตตกเป็นเครื่องมือของมิจฉาชีพและต้องถูกเรียกเงินเพิ่มและเบี้ยปรับจากกรมสรรพากรรูปแบบภ.พ.30ในปัจจุบันขาดประสิทธิภาพในการตรวจสอบเพราะกรมสรรพากรไม่อาจเห็นข้อมูลแบบปัจจุบันได้ว่าผู้เสียภาษีรายใดนำใบกำกับภาษีของผู้ใดมาใช้จนกว่าจะเข้าไปตรวจค้นในเชิงลึกและเรียกดูเอกสารของผู้เสียภาษีซึ่งส่วน

---

<sup>3</sup> Thanjunpong, S., & Awirothananon, T. (2019) . The effect of tax planning on financial performance in the stock exchange of Thailand. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, 10 (1) , 25-29.

ใหญ่เป็นกระดาษและตรวจสอบได้ซ้ำทำให้สิ้นเปลืองบุคลากรจำนวนมากและกินเวลานานนั้นเพราะว่าแบบ ภ.พ.30ให้ผู้เสียภาษีกรอกข้อมูลเองและแสดงแบบเอง (self-declaration)

ด้วยการกรอกยอดขายรวมและยอดซื้อรวมซึ่งมิได้ให้ผู้เสียภาษีกรอกรายละเอียดของใบกำกับภาษีทั้งฝั่งซื้อและขายให้ชัดเจนเป็นรายไปลงในใบแนบแสดงรายการแยก เช่นเดียวกับแบบภ.ง.ด. 1,ภ.ง.ด. 3และภ.ง.ด.

53ซึ่งจะกำหนดให้ผู้เสียภาษีกรอกข้อมูลของผู้ที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้อย่างครบถ้วน เช่น เลขประจำตัวผู้เสียภาษี, ชื่อ-สกุล, ที่อยู่, ร้อยละของภาษี ณ ที่จ่ายที่ถูกหักไว้และประเภทของรายได้ เป็นต้น การระบุข้อมูลดังกล่าวทำให้เพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบของกรมสรรพากรและส่งผลให้ง่ายต่อการตรวจสอบเครดิตภาษีและรายได้ประจำปีของผู้เสียภาษีที่ถูกหักไว้<sup>4</sup>

#### หากกรมสรรพากรปรับปรุงแบบ

ภ.พ.30ให้มีความรอบด้านและให้ผู้เสียภาษีทุกรายในระบบกรอกข้อมูลใบกำกับภาษีซื้อและข้อมูลใบกำกับภาษีขายรวมถึงรายละเอียดของใบกำกับภาษีที่ขอคืนไม่ได้ เช่น ค่าใช้จ่ายในกิจการที่ไม่ขอเครดิตคืนและภาษีซื้อต้องห้ามจะทำให้กรมสรรพากรมีข้อมูลของผู้เสียภาษีในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างรอบด้านและใช้เทคโนโลยีเพื่อตรวจจับได้ว่าผู้เสียภาษีรายใดหลบยอดขายหรือยื่นแบบภ.พ.30ขาดหายไปหรือชำระภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อไม่ถูกต้องและระบุดูดที่ต้องชำระได้อย่างถูกต้อง อีกทั้งยังได้ข้อมูลเชิงลึกเพื่อนำไปปรับปรุงแผนจัดเก็บภาษีให้ดียิ่งขึ้นผู้เขียนเล็งเห็นว่าการแก้ไขแบบ

<sup>4</sup> Terada-Hagiwara, A., Gonzales, K., & Wang, J. (2019) . Taxation Challenges in a Digital Economy—The Case of the People’s Republic of China, ) , 5-8.

ภ.พ.30ด้วยการเพิ่มใบแนบแสดงรายการข้อมูลใบกำกับภาษีซื้อและใบกำกับภาษีขายแม้จะเพิ่มหน้าที่ให้ผู้เสียภาษีแต่เป็นการลดอาชญากรรมทางเศรษฐกิจและปกป้องผู้เสียภาษีที่สุจริตได้จริงรวมถึงลดการสิ้นเปลืองทรัพยากรแรงงานและเวลาของเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบได้อีกด้วยทำให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพมากขึ้นและลดปัญหาใบกำกับภาษีปลอมและในอนาคตอาจกำหนดให้ผู้เสียภาษีในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มต้องยื่นแบบ ภ.พ.30ทางอินเทอร์เน็ตเท่านั้นเพื่อความคล่องตัวในการตรวจสอบ

ปัญหาใบกำกับภาษีปลอมและใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเป็นจุดอ่อนของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มบั่นทอนผู้ใช้ใบกำกับภาษีมาเป็นเครดิตภาษีซื้อสร้างภาระเกินสมควรแก่ผู้ประกอบการที่สุจริตหากถูกตรวจสอบและได้มาซึ่งใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายกับการที่ต้องมาพิสูจน์หลักฐานและพยานเอกสารต่าง ๆ

เปิดช่องว่างให้อาชญากรรมทางเศรษฐกิจกอบโกยผลประโยชน์เข้ากระเป๋าส่วนตัว รัฐสูญเสียรายได้

อีกทั้งขัดต่อเจตนารมณ์ของหลักการที่ต้องการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นทอดๆเป็นขั้นบันไดจากการขายสินค้าหรือการให้บริการในแต่ละขั้นตอนการผลิตและจำหน่ายสินค้าหรือบริการเพื่อไม่ให้เกิดการกระจุกตัวของภาษีมูลค่าเพิ่มในทอดสุดท้ายมากเกินไป

แม้ว่ากรมสรรพากรได้พัฒนาระบบบริการจัดทำและนำส่งข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ (e-Tax invoice & e-Receipt) ในรูปแบบใหม่ซึ่งแก้ไขปัญหาที่ผู้เขียนได้กล่าวถึงแต่ผู้ประกอบการส่วนใหญ่ไม่มีเงินทุนขาดแรงงานขาดความรู้

ที่จะใช้ระบบดังกล่าวเพราะต้องลงทุนด้านsoftwareและhardwareรวมถึง databaseโดยผู้เสียภาษีที่เข้าระบบนี้ต้องเป็นกิจการที่มีความพร้อมในการใช้เอกสารอิเล็กทรอนิกส์แทนการใช้กระดาษ

ผู้ประกอบการบางรายยังรับรู้รายได้เป็นเงินสดและมีขนาดกิจการขนาดเล็กไม่มีความพร้อมที่จะเก็บรักษาเอกสารหรือข้อความในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์หรือส่งข้อมูลแก่กรมสรรพากรในลักษณะReal-

timeรวมถึงบางกิจการที่ยังใช้การเขียนแบบดั้งเดิมในการออกใบกำกับภาษี

เป็นต้น จึงสังเกตได้ว่าผู้ประกอบการที่เข้าระบบe-Tax invoiceและe-Receiptเป็นผู้ประกอบการขนาดใหญ่ที่มีทรัพยากรและบุคลากรครบครันมีกำลังในการลงทุนเป็นบริษัทระดับประเทศที่มีฐานะทางการเงินมั่นคงและมีจำนวนtransaction สูง คุ่มค่าแก่การลงทุนต่างจากผู้ประกอบการรายย่อยที่ไม่คุ่มทุนแก่การลงทุนลำพังการให้ tax incentive นั้นไม่เพียงพอ ดังนั้น กรมสรรพากรต้องพิจารณาความเชื่อมโยงของฐานะระหว่างผู้ประกอบการอีกด้วย<sup>5</sup>

นอกจากนี้เมื่อพิจารณาถึงความพร้อมของผู้ประกอบการSMEsของประเทศไทยการยื่นแบบ ภ.พ.30ในลักษณะที่ผู้เขียนกล่าวอ้างมาข้างต้นนั้นจะช่วยให้กรมสรรพากรตรวจสอบหาผู้เสียภาษีที่กระทำผิดได้รวดเร็วแม่นยำมากขึ้นอีกทั้งหากภาษีมูลค่าเพิ่มปรับขึ้นเป็นร้อยละ10จากเดิมร้อยละ7ในอนาคตอันใกล้

ปัญหาใบกำกับภาษีปลอมและใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายอาจรบาดหนักขึ้นเนื่องจากมี incentive

สูงขึ้นและผู้เสียภาษีที่สุจริตจะมีความเสี่ยงสูงขึ้นทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มถูกบ่อนทอนหนักขึ้นขณะเดียวกันผู้ประกอบการไม่ต้องลงทุนเพิ่มเติมเพราะสามารถใช้ platformเดิมของกรมสรรพากรในการยื่นแบบได้เลยซึ่งการกระทำในลักษณะดังกล่าวข้าง

<sup>5</sup> Chacaltana, J., Leung, V., & Lee, M. (2018) . New technologies and the transition to formality: The trend towards e-formality. *ILO Employment Policy Department Working Paper*, 247.

ต้นกระทบต่อเศรษฐกิจไทยและการเก็บภาษีของรัฐจึงเห็นสมควรมีการปรับปรุงแบบภ.พ.30ให้มีประสิทธิภาพเพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มจากการออกเอกสารปลอม

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการทำวิจัย

1. เพื่อศึกษาถึงความเป็นมาสภาพปัญหาที่เกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีเกี่ยวกับใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายในระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

2. เพื่อศึกษาถึงแนวคิดทฤษฎีและมาตรการของกฎหมายในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

3. เพื่อหาข้อเสนอแนะในการกำหนดหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมและกระบวนการบังคับใช้กฎหมายเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยใช้เกี่ยวกับใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายในระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

## 1.3 สมมติฐาน

กฎหมายเกี่ยวกับแบบรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ของประเทศไทย ยังมีช่องว่างที่อาจทำให้เกิดปัญหาใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้น จึงควรแก้ไขแบบ ภ.พ.30 ให้มีความละเอียดมากขึ้นและนำระบบ Vat Account ของสหราชอาณาจักรมาใช้ควบคุมเพื่อให้การแก้ไขปัญหาดังกล่าวเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

## 1.4 คำถามของการวิจัย

การปรับปรุงแบบ

ภ.พ.30ด้วยการเพิ่มใบแนบแสดงรายการและบังคับให้ผู้ประกอบการต้องส่งข้อมูลใบกำกับภาษีซื้อที่นำมาใช้เป็นเครดิตภาษีซื้อและใบกำกับภาษีขายที่ต้องยื่นนำส่งภาษีขายรวมถึงรา

ยจ่ายตามใบกำกับภาษีที่ไม่ได้นำมาเป็นเครดิตภาษีซื้อโดยระบุเลขประจำตัวผู้เสียภาษี ชื่อผู้ประกอบการสาขาและเลขที่ใบกำกับภาษีจะช่วยขจัดปัญหาใบกำกับภาษีปลอมและใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายได้จริงหรือไม่และส่งผลให้ข้อพิพาททางภาษีมูลค่าเพิ่มลดลงรวมถึงเพิ่มประสิทธิภาพการทำงานของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรให้ดียิ่งขึ้นโดยรวมแล้วจะสร้างความมั่นใจให้ผู้ประกอบการในไทยในการนำเครดิตภาษีซื้อมาใช้กฎวิธีและดึงดูดนักลงทุนจากต่างประเทศมากยิ่งขึ้น

### 1.5 ขอบเขตของการวิจัย

การค้นคว้าศึกษาวิจัยฉบับนี้

ผู้ศึกษาจะทำการศึกษากำหนดขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรและศึกษาความเป็นไปได้ในการยื่นแบบภ.ง.ด. 1, 3, 53 มาปรับใช้กับการยื่นแบบภ.พ.30 อีกทั้งศึกษาเปรียบเทียบการกำหนดขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายของต่างประเทศซึ่งเอาจริงเอาจังในเรื่องอาชญากรรมทางเศรษฐกิจและมีระบบการเก็บภาษีแบบรวมศูนย์ชัดเจน เช่น

เดียวกับประเทศไทยเพื่อนำมาวิเคราะห์ปัญหาและนำเสนอแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีประสิทธิภาพขจัดปัญหาใบกำกับภาษีปลอมและใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายออกไปจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งนี้การศึกษานี้มุ่งศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการกระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีและศึกษาถึงวิเคราะห์ปัญหาการบังคับใช้กฎหมายในปัจจุบันและศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาโดยการศึกษาวิจัยต้องศึกษากฎหมายและหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับกระทำความผิดของอาชญากรรมรวมถึงรูปแบบกระบวนการและขั้นตอนเหมือนหรือแตกต่างกับประเทศสหรัฐอเมริกาอย่างไร

## 1.6 ระเบียบวิธีวิจัย

การศึกษาวิจัยนี้เป็นการศึกษาวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) ในลักษณะการวิจัยจากเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาจากการรวบรวมข้อมูลและวิเคราะห์จากตัวบทของกฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ยังศึกษาค้นคว้าจากข้อมูลเอกสารต่าง ๆ อันได้แก่ ตำรากฎหมายบทความคำพิพากษาศาลฎีกาวิทยานิพนธ์รายงานงานวิจัยเอกสารทางวิชาการค้นคว้าวิจัยจากอินเทอร์เน็ต (Internet) ทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศเพื่อนำมาวิเคราะห์วิจัยเปรียบเทียบให้ได้มาซึ่งข้อสรุปและแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้องกับประเด็นภาษีมูลค่าเพิ่มและใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายชั้นตอนและช่องโหว่ของขั้นตอนการให้ผู้ประกอบการขึ้นทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและประสิทธิภาพของการดำเนินงานของกรมสรรพากรเมื่อรวบรวมข้อมูลได้แล้วก็จะทำการประเมินถึงความครบถ้วนถูกต้องความน่าเชื่อถือของข้อมูลรวมถึงปรึกษากับอาจารย์ที่ปรึกษาซึ่งเป็นผู้เชี่ยวชาญในเรื่องที่ทำการวิจัยเพื่อนำข้อมูลดังกล่าวมาวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและการคุ้มครองผู้เสียภาษีที่สุจริตในการได้มาซึ่งใบกำกับภาษีและศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศ

## 1.7 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงความเป็นมาสภาพปัญหาที่เกี่ยวกับกฎหมายป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินที่มีผลกระทบต่อการหลีกเลี่ยงภาษีเกี่ยวกับใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายในระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

2. ทำให้ทราบถึงแนวคิดทฤษฎีและมาตรการของกฎหมายป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินทั้งของกฎหมายไทยและของต่างประเทศอื่น



3. ทำให้ทราบถึงวิธีการที่ประเทศสหรัฐอเมริกาใช้ในการดำเนินการกับการกำหนด  
มูลฐานความผิดการหลีกเลียงภาษีโดยใช้ใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายในระบบการจั  
ดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในกฎหมายป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน

4.

สามารถเสนอข้อเสนอแนะในการกำหนดหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมและกระบวนการบังคับใช้  
กฎหมายป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินที่เกี่ยวกับการหลีกเลียงภาษีโดยใช้เกี่ยวกับใ  
บบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายในระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

## บทที่ 2

### ข้อความคิดเกี่ยวกับการจัดองค์กรในการจัดเก็บภาษี

โดยที่ภาษี

คือ

“สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากราษฎรและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวมโดยมิได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี”

ซึ่งมีวัตถุประสงค์หลักในการหารายได้เข้ารัฐเพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศแล้วการจัดเก็บภาษีอากรยังมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญอื่นได้แก่

1) เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศ<sup>6</sup>

การจัดเก็บภาษีอากรเพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศเป็นอีกวิธีหนึ่งในการแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจ เช่น

ในภาวะที่ประเทศชาติประสบปัญหาเงินเฟ้อเนื่องจากประชาชนมีอำนาจในการจับจ่ายซื้อสินค้าและบริการกันมากรัฐบาลอาจใช้นโยบายขึ้นภาษีเพื่อทำให้ประชาชนลดการบริโภคเพื่อสร้างความสมดุลระหว่างอุปสงค์และอุปทานให้เท่าเทียมกันแต่ในภาวะเงินฝืดรัฐบาลก็อาจใช้นโยบายลดอัตราภาษีของสินค้าและบริการต่าง

ๆเพื่อให้ช่วยเหลือประชาชนให้มีกำลังในการบริโภค

2) เพื่อส่งเสริมหรือควบคุมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ<sup>7</sup>

การผลิตหรือการดำเนินธุรกิจบางประเภทที่จะก่อให้เกิดผลดีกับระบบเศรษฐกิจของประเทศรัฐอาจใช้นโยบายทางภาษีเพื่อส่งเสริมการดำเนินการธุรกิจในประเทศนั้นหาก

<sup>6</sup>ดูลักษณะตราชฐธรรม.หลักกฎหมายภาษีอากร.พิมพ์ครั้งที่ 3. (กรุงเทพฯ:สถาบันT.Training Center,2553) ,หน้า2.

<sup>7</sup>ดูลักษณะตราชฐธรรม, อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 1,หน้า3.

ว่าธุรกิจนั้นอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่ระบบเศรษฐกิจก็อาจขึ้นอัตราภาษีเพื่อลดปริมาณการผลิตหรือการดำเนินธุรกิจนั้นหรือการกำหนดให้เสียภาษีสรรพสามิตนอกเหนือจากภาษีมูลค่าเพิ่มเช่น สินค้าประเภทสุรாயาสูบและน้ำหอม เป็นต้น

3) เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคม

การจัดเก็บภาษีเป็นวิธีการหนึ่งที่จะช่วยจัดหรือบรรเทาปัญหาดังกล่าวได้ เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยใช้อัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) ผู้มีรายได้น้อยจะเสียภาษีในอัตราร้อยละต่ำ ผู้มีรายได้มากจะเสียภาษีในอัตราสูงเพื่อลดปัญหาความเหลื่อมล้ำต่ำสูงและความไม่เท่าเทียมกันในสังคม

4) เพื่อสนองต่อนโยบายบางประการของรัฐบาล เช่น

การศึกษาการสวัสดิการสังคมนโยบายประชากร<sup>8</sup>

ดังนั้น

ในการศึกษาแนวทางการพัฒนาองค์การการจัดเก็บภาษีในประเทศไทยนี้จะมุ่งศึกษาในประเด็นของการนำเอาแนวคิดเกี่ยวกับการจัดตั้งองค์การจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระมาเป็นแนวทางในการศึกษาพร้อมกับแนวคิดในการกำกับดูแลและตรวจสอบองค์การกึ่งอิสระเพื่อนำไปสู่การวิเคราะห์ประเด็นปัญหาและหาแนวทางในการพัฒนาองค์การการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยในรูปแบบที่เหมาะสมต่อไป

ทั้งนี้ในการศึกษาข้อความคิดเกี่ยวกับการจัดตั้งองค์การในการจัดเก็บภาษีนี้ ผู้เขียนได้แบ่งการศึกษาออกเป็นประเด็นสำคัญ 2 ประเด็นใหญ่ ๆ ดังนี้

<sup>8</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2561.

(กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2561), หน้า 1.

1)

หลักการทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีซึ่งประกอบด้วยหลักการบริหารการจัดเก็บภาษี ลักษณะขององค์กรในการจัดเก็บภาษีและแนวคิดเกี่ยวกับแนวทางการจัดโครงสร้างองค์กร ภาครัฐแนวใหม่

2)แนวคิดในการจัดตั้งองค์กรการจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระซึ่งประกอบด้วยแนวคิดการ จัดตั้งองค์กรการจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระความสำคัญในการออกแบบองค์กรการจัดเก็บภาษีกึ่งอิ สระและหลักการกำกับดูแลองค์กรกึ่งอิสระและแนวคิดความพร้อมถูกตรวจสอบ

ดังจะได้พิจารณาโดยลำดับดังนี้

## 2.1 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี

โดยที่ภาษีมียุทธศาสตร์ช่วยในการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมของประเทศการจัดเก็บภาษีนอกจากมีวัตถุประสงค์ในการหารายได้เพื่อให้พอกับค่าใช้จ่ายของรัฐบาลแล้วในปัจจุบันภาษียังเป็นเครื่องมือสำคัญของรัฐบาลในการกระจายรายได้

ส่งเสริมความเจริญเติบโตธุรกิจการค้ารักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจช่วยควบคุมการบริโภคของประชาชนหรือเพื่อสนองนโยบายบางประการของรัฐบาลได้แก่การปกป้องประเทศก การป้องกันปราบปรามอาชญากรรมกรให้บริการศึกษาการให้สวัสดิการการสังคมนโยบาย ประชากร

เป็นต้น

9

ดังนั้น

รัฐจึงต้องมีกระบวนการในการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพและใช้ต้นทุนในการจัดเก็บที่นี้

---

<sup>9</sup> Matthijs Alink & Victor van Kommer, *Handbook on Tax Administration*, Second Revised Edition., (Amsterdam: I.B.F.D., 2016) , p.17.

อยู่ที่สุดรวมทั้งอำนาจความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษี  
 สำหรับในหัวข้อนี้จะได้พิจารณาหลักการบริหารการจัดเก็บภาษี  
 ลักษณะขององค์กรในการจัดเก็บภาษีและแนวคิดเกี่ยวกับแนวทางการจัดโครงสร้างองค์กร  
 ภาครัฐแนวใหม่ ดังต่อไปนี้

### 2.1.1 หลักการบริหารการจัดเก็บภาษี

การบริหารการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพมีความสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐ  
 เป็น  
 อย่างมากเพราะจะทำให้รัฐสามารถดำเนินการจัดเก็บรายได้หรืองบประมาณเพื่อนำไปพัฒ  
 นาประเทศชาติได้อย่างเต็มที่และเกิดประโยชน์สูงสุด ดังนั้น  
 การบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีมีลักษณะสำคัญ ดังนี้

#### 2.1.1.1 หลักการจัดเก็บภาษีภายใต้การปกครองในระบอบประชาธิปไตย

ในการปกครองระบอบประชาธิปไตยรัฐเป็นศูนย์รวมอำนาจของผู้ปกครองและเป็น  
 กลไกสำคัญในการขับเคลื่อนเชื่อมโยงและประสานระบบราชการภาคเอกชนและประชา  
 นให้สามารถมีคุณภาพและก่อให้เกิดความสุขต่อส่วนรวมเมื่อการจัดเก็บภาษีเป็นอำนาจ  
 ของฝ่ายรัฐที่เป็นผู้กำหนดนโยบายการกำหนดอัตราและการจัดเก็บรัฐก็จำเป็นต้อง  
 คำนึงถึงหลักการต่าง ๆ ๑  
 ทั้งหลักความเป็นธรรมความเสมอภาคและต้องคำนึงถึงประโยชน์สาธารณะเป็นสำคัญเพื่อใ  
 ให้สามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพทั้งนี้การจัดเก็บโดยใช้อำนาจรัฐซึ่ง  
 ในรัฐที่ปกครองในระบอบเสรีประชาธิปไตยนั้นการกระทำใดๆ

ของรัฐจะต้องเป็นไปตามหลักนิติรัฐกล่าวคือบรรดาการกระทำทั้งหลายของรัฐที่กระทบสิทธิเสรีภาพหรือก่อให้เกิดหน้าที่แก่ประชาชนจะต้องมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายให้อำนาจไว้อย่างชัดเจนให้กระทำได้อีกทั้งกฎหมายดังกล่าวจะต้องไม่ขัดต่อรัฐธรรมนูญอันเป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐและต้องเป็นไปตามหลักการแบ่งแยกอำนาจด้วย ดังนั้น  
 ในความเป็นรัฐจึงมีหลักการแนวคิดที่เกี่ยวข้องการจัดเก็บภาษีที่สำคัญ ดังนี้

### (1) รัฐและอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี

รัฐมีอำนาจหน้าที่สำคัญทั้งในการออกกฎหมายและการบังคับใช้กฎหมายในขอบเขตอำนาจของตน (Jurisdiction) และเมื่อการจัดเก็บภาษีเป็นการใช้อำนาจของรัฐดังกล่าวเพื่อเป็นการนำเอาทรัพยากรในภาคของเอกชนมาเป็นของรัฐซึ่งเป็นการลักษณะการถ่ายโอนอำนาจในทรัพย์สินจากฝ่ายเอกชนมาเป็นของรัฐและเป็นการจำกัดสิทธิเสรีภาพของฝ่ายเอกชนในทางเศรษฐกิจสิ่งที่ควรพิจารณา คือ  
 การที่ออกกฎหมายนำเอาทรัพยากรเหล่านั้นมาใช้ในทางสาธารณะเป็นสิ่งที่จำเป็นสิ่งที่เหมาะสมหรือไม่ ดังนั้น  
 จึงต้องมีการศึกษาถึงการกำเนิดของรัฐและตามด้วยเหตุผลในการจัดเก็บภาษีโดยรัฐต่อไป

ทั้งนี้การก่อเกิดของรัฐมีแนวความคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องหลายทฤษฎีและทฤษฎีหนึ่งที่สามารถอธิบายได้อย่างเป็นระบบและน่าเชื่อถือคือ ทฤษฎีสัญญาประชาคม (Social contract) นักคิดกลุ่มนี้ได้แก่ Tomas Hobbes, John Locke และ Jean Jacques Rousseau เป็นต้น

<sup>10</sup>แนวคิดนี้เชื่อว่าในอดีตสมัยชุมชนดั้งเดิมก่อนการถือกำเนิดของรัฐมนุษย์อาศัยกันเป็นกลุ่มเล็กกลุ่มน้อยโดยอาศัยการดำรงชีวิตด้วยการล่าสัตว์และหาของป่าทุกคนต่างมีลักษณะการใช้ชีวิตแบบปัจเจกชนและมีเสรีภาพอย่างมากและมีได้มีการรวมตัวกันเป็นสังคม เช่น ปัจจุบันต่อมาเมื่อการช่วงชิงประโยชน์และป้องกันภัยอันตรายจากการรุกรานโดยภัยธรรมชาติหรือกลุ่มบุคคลอื่นเพื่อความอยู่รอดของตน Thomas Hobbes จึงได้กล่าวว่า “หากการดำรงชีวิตในสังคมขาดซึ่งอำนาจในการบังคับสิทธิเสรีภาพพื้นฐานสังคมย่อมเต็มไปด้วยความปั่นป่วนไร้ระเบียบและโหดร้าย”<sup>11</sup>

ดังนั้น

เพื่อเป็นการเพิ่มความสามารถในการอยู่รอดจากเหตุการณ์ทางธรรมชาติต่าง ๆ มนุษย์จึงรวมตัวกันขึ้นเพื่อช่วยเหลือซึ่งกันและกันในการดำรงเผ่าพันธุ์โดยมีการตกลงกันในการสละสิทธิเสรีภาพบางประการและสัญญาว่าจะอยู่ร่วมกันอย่างสันติสุข จึงเป็นจุดเริ่มต้นของการปกครองเกิดขึ้นและดำเนินกิจกรรมร่วมกันตลอดมาและเริ่มมีลักษณะการจัดโครงสร้างและความสัมพันธ์ในการปกครองที่ซับซ้อนมากขึ้นตามลำดับและกลายเป็นการใช้อำนาจรัฐสำหรับเป็นกลไกในการธำรงรักษาความสงบสุขและความเรียบร้อยภายในสังคม

---

<sup>10</sup> อานนท์ อาภาภิรม, รัฐศาสตร์เบื้องต้น, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์โอเดียนสโตร์, 2528), หน้า 23-29.

<sup>11</sup> Thomas Hobbes อ้างใน James M. Buchanan and Geoffrey Brennan, *The Power to Tax: Analytical Foundation of Fiscal Constitution*, Vol.9, reprinted (Indiana: Liberty Fund, 1999), p.6.

เมื่อรัฐมีอำนาจและหน้าที่ตามที่ตกลงกันได้ตามแนวคิดสัญญาประชาคมสิ่งที่มีต่อมา  
คือ

เหตุผลในการสนับสนุนรัฐในการจัดเก็บภาษีเพราะเมื่อรัฐต้องการความสุขตามที่กลุ่ม  
ปัจเจกชนหรือประชาชนต้องการย่อมต้องมีการละสิทธิเสรีภาพบางประการให้แก่รัฐเพื่อใ  
ห้สามารถดำเนินกิจกรรมต่าง

ๆเพื่อให้เกิดความสุขได้และบรรลุเป้าหมายในการทำกิจกรรมในสังคมในแต่ละกิจกรรม  
มาได้

รัฐจึงจำเป็นต้องมีการระดมทรัพยากรสำหรับใช้จ่ายและจัดบริการอันเป็นสาธารณะด้วยเห  
ตุนี้การระดมทรัพยากรจากปัจเจกบุคคลในสังคมซึ่งเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากการจัดกิจกร  
รมของรัฐจึงเกิดขึ้นและกลายเป็นเหตุผลสนับสนุนความจำเป็นของรัฐในการจัดเก็บภาษีเพื่  
อการสร้างสังคมที่สงบสุขดังที่ประชาชนต้องการร่วมกันและเมื่อการระดมทรัพยากรในสัง  
คมเริ่มมากขึ้นเพื่อนำมาตอบสนองความต้องการของคนส่วนใหญ่บทบาทของรัฐจึงเข้ามามี  
ส่วนเกี่ยวข้องในการระดมทรัพยากรเพิ่มมากขึ้นและรัฐก็กลายเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการ  
ระดมทรัพยากรจากปัจเจกบุคคลการจัดเก็บภาษีและการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

## (2)แนวคิดเกี่ยวกับการขยายตัวของบทบาทภาครัฐ

การเกิดขึ้นในสิ่งที่เกี่ยวข้องกับบทบาทภาครัฐโดยเฉพาะช่วงหลังสงครามโลกครั้งที่สอง  
เป็นต้น

มาพบว่ารัฐบาลในหลายประเทศได้เข้าไปมีบทบาทสำคัญในการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐ  
กิจและกิจกรรมอื่นๆ

ของสังคมเป็นอย่างมากโดยเฉพาะการเกิดขึ้นของรัฐสวัสดิการจำนวนมากในแถบประเทศ



ตะวันตกในเรื่องนี้ Hugh Hecllo<sup>12</sup> ได้สรุปว่าการเกิดขึ้นของรัฐสวัสดิการ (Welfare State) แบ่งเป็นสามระยะ คือ ระยะที่หนึ่งเกิดขึ้นช่วงต้นศตวรรษที่ 20 จนถึงประมาณช่วงสงครามโลกครั้งที่หนึ่งในช่วงนี้ได้มีการเริ่มต้นทดลองซึ่งรัฐได้เตรียมจัดสวัสดิการสังคมบางประเภทโดยเฉพาะการประกันสังคมต่อมาช่วงหลังสงครามโลกครั้งที่หนึ่งต่อเนื่องมาจนสงครามโลกครั้งที่สอง

นับเป็นยุครัฐสวัสดิการสังคมอย่างแท้จริงซึ่งในช่วงเวลาดังกล่าวบทบาทหน้าที่ของรัฐเริ่มขยายตัวขึ้นโดยการจัดระบบการศึกษาสาธารณสุขการประกันการว่างงานและระยะที่สามเป็นการขยายตัวของรูปแบบรัฐสวัสดิการเต็มรูปแบบโดยไม่ได้มีการปรับลดหรือทบทวนการใช้จ่ายสิ่งเหล่านี้และในช่วงดังกล่าวนี้ทำให้บทบาทของรัฐเริ่มเข้ามาดำเนินการจัดเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้นเพื่อให้ตอบสนองต่อการใช้จ่ายของภาครัฐ

### (3) แนวคิดที่สนับสนุนการจำกัดบทบาทของภาครัฐ

ระบบภาษีที่ไม่ดีหรือขาดประสิทธิภาพย่อมทำลายความเป็นรัฐและสถาบันการเมือง การปกครองในระบอบประชาธิปไตยวิธีการป้องกันมิให้ระบบภาษีก่อให้เกิดภาระแก่สังคม โดยไม่จำเป็นก็ คือ การจำกัดอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี ทั้งนี้โดยการจำกัดบทบาทของภาครัฐให้ลดลงอันจะทำให้ระดับการจัดเก็บภาษีลดลง เช่น กันทั้งนี้เนื่องจากการจัดเก็บภาษีและการดำเนินการกิจกรรมของรัฐ คือ สิ่งเดียวกันหากเพียงมองคนละมิติเท่านั้น

---

<sup>12</sup> Hugh Hecllo, "Toward a New Welfare State?" in *Development of Welfare State in Europe and America*, Edited by Flora, Peter and Arnold J. Heidenheimer, NJ: Transaction. 1998. อ้างใน Carolyn Webber and Aaron Wildavsky, Op. Cit.. 581-582.

เหตุผลในทางเศรษฐศาสตร์การคลังในเรื่องความล้มเหลวของกลไกตลาดได้สนับสนุนให้รัฐเข้าไปมีบทบาททางเศรษฐกิจ เช่น การผลิตที่มีผลกระทบภายนอกการผูกขาดความไม่สมบูรณ์ของข้อมูลข่าวสารความไม่สมบูรณ์ของการเคลื่อนย้ายทรัพยากรต่าง ๆ อันไม่ตอบสนองต่อความต้องการของประชาชนเมื่อรัฐเข้ามามีบทบาทมากขึ้นย่อมทำให้เกิดการใช้จ่ายในกิจกรรมต่าง ๆ มากขึ้นจึงทำให้การจัดเก็บภาษีมากขึ้นตามลำดับ เช่น กันและทำให้ในหลายประเทศมีการขาดดุลทางการคลังตลอดอย่างเรื้อรังและส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจในระยะยาว ดังนั้น ในหลายประเทศจึงมีการเรียกร้องให้มีการปรับลดขนาดของภาครัฐและระดับการจัดเก็บภาษีจึงเริ่มปรากฏชัดขึ้นจึงมีการเริ่มปฏิรูประบบราชการ เช่น ประเทศอังกฤษ (ค.ศ. 1980) นิวซีแลนด์ (ค.ศ. 1984) และในสหรัฐอเมริกา (ค.ศ. 1993) เป็นต้น

ข้อเสนอนี้การปรับลดบทบาทอำนาจของรัฐแนวทางหนึ่งมากเรื่องแรงจูงใจของปัจเจกบุคคลในการแสดงพฤติกรรมต่าง ๆ แนวคิดนี้มองว่าปัจเจกบุคคลไม่ว่าจะอยู่ในองค์กรหรือหน่วยงานโดยอ้อมไม่แตกต่างกันในการแสดงพฤติกรรมที่ตอบสนองต่อแรงจูงใจที่เป็นมูลเหตุของการตัดสินใจแนวคิดที่ให้ความสำคัญกับแรงจูงใจนี้ได้แก่แนวคิดสำนักทางเลือกสาธารณะ (Public Choice Theory) โดยสำนักนี้มองว่ามนุษย์เป็นสัตว์เศรษฐกิจซึ่งหมายความว่ามนุษย์เป็นผู้ที่ต้องการแสวงหาอรรถประโยชน์สูงสุดให้แก่ตนโดยตรรกะ เช่น นี้การประพฤติหรือการปฏิบัติในเรื่องใดก็ตามจะมีสถานะของการตัดสินใจที่มีเหตุผลโดยการเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับกับต้นทุนที่เสียไป

ด้วยลักษณะดังกล่าวนี้ทำให้มนุษย์มีเหตุผลที่สอดคล้องหรือมีพฤติกรรมที่คำนึงถึงผลประโยชน์ของตนเองเป็นสำคัญสูงสุด ดังนั้น

ความเชื่อที่ว่านักการเมืองหรือข้าราชการจะเป็นผู้คำนึงถึงประโยชน์สูงสุดของส่วนรวมนั้น จึงไม่มีทางเป็นไปได้เพราะในแนวคิดนี้นักการเมืองหรือข้าราชการย่อมมีกิเลสหรือเห็นแก่ประโยชน์ส่วนตัวมากกว่าและย่อมแสวงหาประโยชน์ใส่ตนมากขึ้น ดังนั้น

เมื่อนักการเมืองหรือข้าราชการมีทิศทางที่มุ่งประโยชน์สูงสุดให้กับตนเองผ่านการบริหารประเทศการบริหารประเทศย่อมไม่เกิดผลประโยชน์และความสุขร่วมกันได้<sup>13</sup>

ข้อเสนอให้มีการปรับลดบทบาทของภาครัฐนี้มีให้รัฐมีขนาดของการใช้จ่ายและระดับการจดเก็บภาษีที่สูงทำให้เกิดภาระแก่ประชาชนมากเกินไป

### 3) หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

กล่าวคือการจัดเก็บภาษีอากรให้เต็มเม็ดเต็มหน่วยหรือไม่มีการรั่วไหลโดยเสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุดด้วยลักษณะความมีประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษีอากรมีความสำคัญเพราะค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรเปรียบเสมือนเป็นการใช้ปัจจัยการผลิตหรือทรัพยากรอย่างหนึ่งซึ่งถือว่าค่าใช้จ่ายมากเกินไปก็อาจได้รับประโยชน์น้อยกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับกรณีที่น่าไปใช้ประโยชน์ด้านอื่นในขณะนี้มีเครื่องชี้ที่พอจะเป็นที่ยอมรับกันและนิยมใช้วัดหรือกำหนดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นมี 3 วิธีกล่าวคือ

#### 3.1) วัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ (cost of collection)

ถือหลักว่าการจัดเก็บภาษีที่ดีควรถือหลักประหยัดโดยค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บควรจะต่ำไม่ช้เก็บภาษีได้มากแต่ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีก็มากด้วยการวัดประสิทธิภาพของการบริ

---

<sup>13</sup> Jonathan Boston et. Al, *Public Management: the New Zealand Model* (Auckland: Oxford University Press, 1996) , p.18.

หารภาษีอากรตามวิธีนี้มีแนวปฏิบัติโดยเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีที่เก็บได้  
ถ้าอัตราส่วนของค่าใช้จ่ายต่อภาษีที่เก็บได้ต่ำก็แสดงว่าการเก็บภาษีนั้นมีประสิทธิภาพสูง

3.2) วัดจากรายได้ที่เก็บได้จริงกับรายได้ที่ควรจะได้ (actual yields VS potential yields) ตามวิธีนี้จะต้องคำนวณในการเก็บภาษีอากรแต่ละประเภท  
ถ้าจะเก็บให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยควรได้รายได้เท่าไรแล้วเปรียบเทียบรายได้ที่จะได้จริงของ  
ภาษีประเภทนั้นๆ กับรายได้ที่ควรจะได้ ก็จะทำให้รู้ว่าการบริหารจัดการเก็บภาษีนั้นๆ  
มีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงไร

3.3) วัดค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีอากรในการปฏิบัติตามกฎหมาย (compliance cost)  
ตามวิธีนี้จะถือหลักว่าภาษีอากรที่ดีมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บสูงควรเป็นภาษีที่ผู้เสีย  
ภาษีเสียค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายต่ำ  
กล่าวคือภาษีที่มีประสิทธิภาพควรเป็นภาษีที่ง่ายมีข้อความแจ่มชัดและสะดวกแก่ผู้เสีย  
ภาษีอากรที่ปฏิบัติตามโดยไม่ต้องปรึกษาทนายความ

ทั้งนี้การบริหารจัดเก็บภาษีอากรอย่างมีประสิทธิภาพย่อมทำให้รายได้ภาษีอากรเต็ม  
เม็ดเต็มหน่วยและลดจำนวนการหลีกเลี่ยงภาษีให้น้อยลงโดยมีปัจจัยสำคัญที่มีส่วนเกี่ยว  
ข้องกับประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ประกอบด้วย

- (1) ความสำนึกในหน้าที่การเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษี
- (2) ลักษณะของกฎหมายภาษีอากร
- (3) ประสิทธิภาพของพนักงานผู้จัดเก็บภาษีอากร
- (4) บรรยากาศที่เอื้ออำนวยให้ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร
- (5) โครงสร้างภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรจะมีประสิทธิภาพมากหรือน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับปัจจัยที่เ  
ป็นเครื่องกำหนดประสิทธิภาพ

5 ประการดังกล่าวซึ่งจะต้องมีลักษณะที่ว่าประชาชนมีความสำนึกในหน้าที่การเสียภาษีค่อ  
นข้างสูง

ลักษณะของกฎหมายต้องง่ายและสะดวกต่อการประเมินภาษีของผู้เสียภาษีพนักงานผู้จัด  
เก็บภาษีต้องเอาใจใส่ในการปฏิบัติตัวเป็นเยี่ยงอย่างแก่ผู้เสียภาษีอากรทั่วไปและพยายามมิ  
ให้มีการหลบหนีภาษีอากรเพราะการหลบเลี่ยงภาษีอากรเป็นช่องทางของความไม่เป็นธรรม  
ในการจัดเก็บภาษีและมีส่วนทำให้ผู้เสียภาษีถูกต้องอยู่แล้วเกิดความท้อแท้และไม่มีกำลัง  
ใจในการเสียภาษี

สำหรับประการสุดท้าย คือ

โครงสร้างภาษีอากรนั้นถือว่ามีสำคัญมากทั้งนี้เนื่องจากโครงสร้างภาษีอากรเป็นสิ่งเื้อ  
ออำนวยในแง่ความสะดวกและเข้าใจง่ายในทางปฏิบัติทั้งผู้จัดเก็บและผู้เสียภาษีและก่อให้เกิด  
เกิดความเป็นธรรมเมื่อภาษีอากรมีโครงสร้างที่ดีโดยเฉพาะการลดความซ้ำซ้อนของการจัด  
เก็บหรือที่เรียกว่าภาษีอากรทับถมทวิอันจะมีผลให้ภาระภาษีเหมาะสมอยู่ในวิสัยที่ผู้เสียภ  
ษีรับได้และส่งผลขั้นสุดท้าย

คือ

ลดการหลบเลี่ยงภาษีให้น้อยลงเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษีอีกด้วย<sup>14</sup>

#### 4) หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

การจัดเก็บภาษีนั้นเป็นส่วนหนึ่งของนโยบายการคลังสาธารณะเพื่อจะนำมาซึ่งการ  
หารายได้เพื่อนำมาใช้ในการบริหารจัดการกิจการภายในแห่งรัฐผ่านทางนโยบายการใช้จ่าย

<sup>14</sup>ปรีदानาคเนาวทิม,เศรษฐกิจศาสตร์การภาษีอากร1. พิมพ์ครั้งที่ 7. (กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง,  
2551), หน้า7-10.

ยสาธารณะซึ่งถือเป็นวัตถุประสงค์หลักของการจัดเก็บภาษี

รัฐบาลจึงต้องกำหนดนโยบายภาษีอากรเพื่อดึงเงินมาจากประชาชนแล้วนำมาเป็นเครื่องมือในการบริหารประเทศด้านต่าง ๆ

ในลักษณะของผลตอบแทนให้เกิดประโยชน์แก่สังคมโดยรวมเช่น

การให้บริการด้านการศึกษาการป้องกันประเทศการจัดหาสาธารณูปโภคต่าง ๆ

อันได้แก่การสร้างสาธารณูปโภคด้านไฟฟ้าประปาถนนและประโยชน์ด้านการโทรคมนาคม

อื่น ๆ รวมถึงการชำระหนี้สินของรัฐด้วยเรียกได้ว่าเป็นทุนสำหรับการใช้จ่ายเพื่อประโยชน์ส

สาธารณะอันเป็นการกระจายรายได้ครั้งใหม่ให้มีความเสมอภาคสามารถลดความเหลื่อมล้ำ

ทางด้านรายได้ระหว่างคนในสังคมและเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

ของรัฐรวมไปถึงการชำระหนี้สินของรัฐด้วยและการจัดเก็บภาษีนี้นั้นยังดำเนินการเพื่อวัตถุประสงค์

ประสงค์อื่นๆ อีกดังต่อไปนี้

#### 4.1) เพื่อให้เกิดกระจายรายได้และทรัพย์สินอย่างเป็นธรรม

การกระจายรายได้ครั้งแรกเกิดขึ้นเมื่อประชาชนเข้าไปเกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

ภายใต้ระบบการตลาดหรืออาจจะเนื่องมาจากเหตุผลทางด้านความแตกต่างระหว่างปัจเจก

ชน เช่น

สิ่งติดตัวมาแต่กำเนิดโอกาสในการหารายได้ของแต่ละคนลักษณะเฉพาะตัวของปัจเจกชน

ซึ่งเป็นสาเหตุทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เสมอภาคทางด้านรายได้และทรัพย์สิน

ทำให้เกิดช่องว่างทางรายได้ระหว่างประชาชนกล่าวคือเมื่อประชาชนในประเทศมีความแตก

ต่างกันมาโดยกำเนิดมีโอกาสในด้านต่าง

ๆ แตกต่างกันไปไม่ว่าจะเป็นด้านการศึกษาการฝึกฝนการออมเงินความมุ่งมั่นในการทำงานแล

ะความแตกต่างกันในลักษณะต่าง ๆ ของบุคคลการที่รัฐเข้าไปจัดการด้วยการจัดเก็บภาษี ก็จะช่วยสร้างความเท่าเทียมให้กับประชาชนได้<sup>15</sup>

#### 4.2) เพื่อจัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจอย่างมีประสิทธิภาพ

เมื่อรัฐบาลต้องการกระตุ้นให้มีการผลิตและลงทุนในภาคการผลิตหรือธุรกิจที่มีความสำคัญต่อการพัฒนาประเทศเพื่อประโยชน์ในการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐการดำเนินการดังกล่าวก็ต้องอาศัยนโยบายจากการจัดเก็บภาษีด้วยยกตัวอย่าง เช่น

การที่รัฐบาลให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อกระตุ้นให้เกิดการผลิตและลงทุนในภาคการผลิตสินค้าที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม (Merit goods)

การให้เงินสนับสนุนหรือส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาการจัดให้มีการบริการทางการศึกษา การฝึกอบรมทักษะอาชีพหรือในทางกลับกันรัฐก็จะจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการที่บริโภคแล้วอาจจะก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพหรือศีลธรรมอันดีไม่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม (De-merit goods)

ในอัตราที่สูงเพื่อลดความต้องการของประชาชนในการบริโภคสินค้าที่ไม่เป็นประโยชน์ดังกล่าว เช่น การจัดเก็บภาษีจากไฟ สนาม้าแข่งหรือสุรายาสูบอัน เป็นต้น เหตุทำให้รัฐต้องแบกรับภาระค่าใช้จ่ายเพื่อสุขภาพของคนในสังคมเพิ่มขึ้น

#### 4.3) เพื่อการควบคุมหรือส่งเสริมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชน

---

15

จรัสศักดิ์รอดจันทร์.

“ความชอบธรรมของรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีเพื่อการกระจายรายได้ครั้งใหม่”. สรรพากรศาสตร์, 56 (4) , (2552) หน้า 29.

หากการผลิตการบริโภคหรือการดำเนินการทางธุรกิจใดก่อให้เกิดผลเสียต่อส่วนรวมแต่รัฐบาลไม่สามารถห้ามปรามได้ รัฐบาลสามารถที่จะใช้นโยบายทางภาษีมาควบคุมได้ เช่น กักตุนตัวอย่าง เช่น การจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการที่มีลักษณะฟุ่มเฟือย เช่น รถยนต์ราคาแพงเรือยอร์ชเครื่องบินบางประเภท น้ำหอมสินค้าแบรนด์เนมในอัตราที่สูงเพื่อเป็นผลในการจำกัดการอุปโภคบริโภคของประชาชนไปโดยปริยาย

ส่วนในกรณีสินค้าที่ควรส่งเสริมรัฐบาลก็จะสามารถใช้ระบบภาษีอากรส่งเสริมการบริโภคได้ เช่น การงดเก็บภาษีกับอุปกรณ์ทางการศึกษาเพื่อส่งเสริมให้ประชาชนได้รับการศึกษาหรือเก็บภาษีสินค้าที่เกี่ยวข้องกับการเกษตรและสินค้าที่มีความจำเป็นในการบริโภคในอัตราที่ต่ำเพื่อประโยชน์ของประชาชนในสังคมโดยรวม<sup>16</sup>

4.4) เพื่อการส่งเสริมการเติบโตทางเศรษฐกิจอย่างต่อเนื่อง (Economic growth)

มาตรการทางภาษีเป็นเครื่องมือสำคัญในการกระตุ้นเศรษฐกิจให้มีการขยายตัวได้อย่างเต็มที่กล่าวคือในด้านของผู้ผลิตในกิจการที่จำเป็นต่อการพัฒนาทางเศรษฐกิจของประเทศรัฐสามารถส่งเสริมให้มีการลงทุนอันก่อให้เกิดผลตอบแทนที่สูงแก่รัฐ เช่น การให้ประโยชน์ทางภาษีแก่อุตสาหกรรมนั้นๆ เช่น

<sup>16</sup> ศุภลักษณ์ พินิจวุฒล. คำอธิบายกฎหมายมหาชนการคลังและการภาษีอากรทฤษฎีและหลักการกฎหมายภาษีอากร. (กรุงเทพฯ : วิญญูชน,2547) ,หน้า212.



การยกเว้นภาษีขาเข้าให้กับสินค้าที่จะนำมาใช้ในกิจการที่รัฐส่งเสริมหรือมีการกระตุ้นให้เพิ  
มประสิทธิภาพในการแข่งขันของอุตสาหกรรมประเภท ๑

นั้นส่วนในด้านของผู้บริโภค รัฐสามารถกระตุ้นให้เกิดการบริโภค เช่น

มีมาตรการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มการยกเว้นภาษีดอกเบี้ยที่ได้รับจากการออม เป็นต้น <sup>17</sup>

## 2.2 หลักการพื้นฐานของการจัดเก็บภาษี

การปฏิรูปการบริหารงานทางภาษีหรือการจัดเก็บภาษีนั้นเป็นการปฏิรูปกฎหมายอ  
อย่างหนึ่งแต่มิใช่เป็นกรณีการปฏิรูปตัวบทกฎหมายเป็นสำคัญแต่เป็นการปฏิรูปการบริหารง  
าน

การทำงานโครงสร้างการดำเนินงานการจัดเก็บภาษีขององค์กรหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกั  
บภาษีให้สอดคล้องกับกฎหมายภาษีซึ่งการปฏิรูปนี้ถือว่ามีความสำคัญอย่างยิ่งไม่น้อยกว่า  
การปฏิรูปตัวบทกฎหมายเนื่องจากการแก้ไขปัญหากฎหมายภาษีและการลดอัตราภาษีเพีย  
งอย่างเดียวไม่สามารถบรรลุเป้าหมายของการปฏิรูประบบภาษีที่ดีเนื่องจากการเปลี่ยนแปลง  
ลงของกฎหมายภาษีต้องอาศัยการบริหารงานที่มีประสิทธิภาพและกฎหมายที่สนับสนุนให้  
การบริหารการจัดเก็บที่เกิดประสิทธิผลด้วย ดังนั้น

การปฏิรูปกฎหมายภาษีนั้นจะไม่สามารถประสบความสำเร็จได้หากขาดการพัฒนาเรื่องกา  
รบริหารงานการจัดเก็บภาษีซึ่งต้องมาจากการปฏิรูประบบการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดี

ปัจจุบันสามารถสังเกตได้ว่าการบริหารการจัดเก็บภาษีในบางกรณียังไม่มีประสิทธิ  
ภาพเท่าที่ควรและเกิดปัญหาต่าง

<sup>17</sup> บุญธรรมราชรักษ์. ทฤษฎีภาษีอากร The Theory of Taxation. (กรุงเทพฯ: ทีทีเอ็น, 2552), หน้า 8-9.

ๆ โดยเฉพาะการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีการไม่สามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีได้อย่างเป็นธรรมและเสมอภาค เช่น การปลอมใบกำกับภาษีเพื่อให้สามารถนำไปใช้ในการเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งสร้างความเสียหายให้ประเทศจำนวนมหาศาลหรือสาเหตุจากการไม่สามารถตรวจสอบความแท้จริงของใบกำกับภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือการซื้อขายสินค้าในระบบอินเทอร์เน็ตทำให้การตรวจสอบเกี่ยวกับเงินได้มีความยุ่งยากและลำบากมากขึ้นนำไปสู่ต้นทุนของการบริหารงานจัดเก็บภาษีมากขึ้น เป็นต้น

จากปัญหาที่กล่าวมาข้างต้นหลายประเทศจึงให้ความสำคัญกับการปฏิรูปการบริหารการจัดเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้นโดยอาจเป็นการพัฒนาระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีในส่วนของโครงสร้างองค์กรและการพัฒนาระบบบุคลากรและระบบการทำงาน เป็นต้น ซึ่งโครงสร้างองค์กรแบบเดิมอาจเป็นอุปสรรคที่ก่อให้เกิดการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ไม่มีประสิทธิภาพและอาจสร้างความล่าช้าในการพัฒนากฎหมายเกี่ยวกับภาษีอีกด้วย

### 2.3 ลักษณะขององค์กรในการจัดเก็บภาษี

รัฐมีอำนาจในการภายใต้หลักความยอมของสัญญาประชาคม (Social Contract) นักคิดในกลุ่มนี้ได้แก่ Thomas Hobbes, John Locke และ Jean Jacques Rousseau เป็นต้น คือ การที่มนุษย์อาศัยอยู่ร่วมกันและทำข้อตกลงต่อกันว่ายอมสละสิทธิเสรีภาพบางประการและสัญญาว่าจะอยู่ร่วมกันอย่างสงบภายใต้กติกาที่กำหนดขึ้นและจุดนี้เองทำให้การทำกิจกรรมทางสังคมร่วมกันของมนุษย์และเมื่อมนุษย์อยู่ร่วมกันทุกคนย่อมมีหน้าที่ร่วมกันในการดูแลสังคมให้เกิดความสงบสุขตามที่ทุกคนตกลงยินยอมพร้อมใจในการจำกัดสิทธิเสรีภาพของตนและความต้องการดูแลความสงบสุขนี้เองก่อให้เกิดพันธะแก่รัฐในการที่จะต้องดำเนิน

กิจกรรมเพื่อประโยชน์ร่วมกันของคนทุกคนจึงต้องมีการจัดทาและระดมทรัพยากรสำหรับการทำกิจกรรมและเพื่อการใช้จ่ายในการตอบสนองต่อความต้องการของคนทุกคนจึงเป็นเหตุผลให้การจัดเก็บภาษีเป็นหน้าที่ของรัฐ (Power to Tax)

ในปัจจุบันบทบาทในการจัดเก็บภาษีเป็นหน้าที่ของฝ่ายปกครองหรือฝ่ายรัฐภายใต้หลักความยอมของสัญญาประชาคม (Social Contract) <sup>18</sup>ซึ่งเป็นไปตามลักษณะของภาษีที่กล่าวว่าภาษี คือ เงินหรือรายได้ที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชนหรือผู้มีรายได้ซึ่งในทางทฤษฎีได้มีการแบ่งระบบการจัดเก็บภาษีของหน่วยงานออกเป็นระบบดังนี้

1)

ระบบการจัดเก็บภาษีโดยกระทำโดยผู้จัดเก็บซึ่งผู้เสียภาษีได้ทำการคัดเลือกขึ้นมาจากผู้สมัครใจกระทำการในหน้าที่ดังกล่าวเมื่อจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีแล้วจึงนำส่งคลัง วิธีการจัดเก็บลักษณะดังกล่าวขึ้นอยู่กับความเที่ยงตรงไม่เอนเอียงเพื่อประโยชน์ของฝ่ายใด มักปรากฏว่าผู้จัดเก็บภาษีพยายามปกป้องผู้เสียภาษีฝ่ายที่สนับสนุนตนจึงทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีน้อยซึ่งวิธีการดังกล่าวมักเกิดขึ้นในการเก็บภาษีที่มีอัตราภาษีแบบตายตัว

2)

ระบบการจัดเก็บภาษีของนายอากรเอกชนกล่าวคือรัฐและเอกชนได้ทำข้อตกลงร่วมกันโดยเอกชนยอมรับที่จะชำระภาษีแบบประเมินเหมาแล้วนำส่งให้แก่รัฐโดยเอกชนจะไปเรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีในภายหลัง

ลักษณะดังกล่าวเป็นการตกลงระหว่างรัฐกับเอกชนในรูปแบบของการประมูลภาษีซึ่งผู้ประเมินได้มักเอาเปรียบผู้เสียภาษีโดยให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีในอัตราที่สูงเพื่อจะได้มากกว่าที่ผู้ประมูลได้ประมูลจากรัฐบาลแม้ว่าการจัดเก็บภาษีในลักษณะแบบนี้จะมีข้อดีตรงที่รัฐไม่ต้อง

<sup>18</sup> อานนท์ อาภาภิรม, รัฐศาสตร์เบื้องต้น, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์โอเดียนสโตร์, 2528) ,หน้า25.

งแบกรับภาระค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีรวมถึงต้นทุนในการบริหารภาษีแต่ในความเป็นจริงการใช้รูปแบบการจัดเก็บโดยหน่วยงานหรือองค์กรแบบนี้ทำให้รัฐไม่สามารถทราบถึงศักยภาพในการชำระภาษีของผู้เสียภาษีได้และยังไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างแท้จริงทำให้รัฐเสียเปรียบและสูญเสียรายได้จากภาษีที่แท้จริงและนำไปสู่ระบบผูกขาดการจัดเก็บภาษีโดยกลุ่มเอกชน

การจัดเก็บภาษีในลักษณะนี้เคยมีใช้ในหลายประเทศ เช่น ฝรั่งเศสที่กษัตริย์ทรงมอบอำนาจให้เอกชนไปทำการจัดเก็บภาษีโดยให้นายอากรนำเงินเหมาจ่ายค่าประเมินภาษีมาจ่ายให้ตั้งแต่แรกหรือแม้แต่ในประเทศไทยยุคก่อนรัชกาลที่ 5 ก็ใช้ระบบการประมูลภาษีและระบบเจ้าภาษีนายอากรโดยรัฐหรือกษัตริย์ทรงมอบอำนาจให้เอกชนทำหน้าที่จัดเก็บภาษีแทนรัฐและเกิดการเอาเปรียบรัฐและก่อให้เกิดการผูกขาดในระบบภาษีจึงมีการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีให้เป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานรัฐเข้าทำหน้าที่แทน

3)

ระบบการจัดเก็บภาษีที่กระทำโดยเจ้าพนักงานของรัฐได้แก่การจัดตั้งหน่วยงานการจัดเก็บภาษีตามบทบัญญัติกฎหมายลักษณะดังกล่าวประกอบด้วยเจ้าพนักงานที่ได้รับการแต่งตั้งให้มีอำนาจหน้าที่ในการดำเนินการตามกฎหมายซึ่งการดำเนินการตามกฎหมายนั้นในแต่ละประเทศจะมีลักษณะที่แตกต่างกัน เช่น

ในระบบภาษากรของฝรั่งเศสนับตั้งแต่การปฏิวัติค.ศ.1789ได้มีการแบ่งภาระทางภาษีออกเป็นหลายประเภท เช่น

ภาษีทางตรงภาษีทางอ้อมค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนภาษีศุลกากรโดยมีเจ้าหน้าที่และหน่วยงานในการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทและหน่วยงานการจัดเก็บภาษีดังกล่าวได้รับการพัฒนาให้มีความก้าวหน้าและสอดคล้องกับภาษีในแต่ละประเภทจนถึงปัจจุบัน

การบริหารการจัดเก็บภาษี (Tax administration) คือ การเริ่มต้นจากการเกี่ยวข้องกับสัมพันธระหว่างนโยบายและการบริหารจัดการ<sup>19</sup>ซึ่งในงานวิจัยนี้จะกล่าวถึงหน่วยงานของรัฐในการบริหารการจัดเก็บภาษีนโยบายภาษีที่มีผลต่อต้นทุนในการบริหารจัดการรวมถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องซึ่งรูปแบบในการบริหารงานการจัดเก็บภาษีในแต่ละประเทศจะมีความแตกต่างกันในบางประเทศมีการแยกหน่วยงานศุลกากรออกจากภาษีสรรพากรบางประเทศมีการยุบรวมกันเป็นหน่วยงานทางภาษีหน่วยเดียวหรืออาจจะมีหน่วยงานจัดเก็บที่เป็นการเฉพาะซึ่งต้องคำนึงถึงรูปแบบและกฎหมายในแต่ละประเทศ

### 2.3.1 ลักษณะองค์กรในการจัดเก็บภาษีที่เป็นระบบราชการ

องค์กรในการบริหารการจัดเก็บภาษีในหลายประเทศเป็นองค์กรหรือหน่วยงานของรัฐในระบบราชการดั้งเดิมและในหลายประเทศมีการจัดตั้งหน่วยงานที่เป็นกึ่งอิสระ (อิสระในการจัดการแต่มีคณะกรรมการ)

โดยประเทศที่กำลังพัฒนาหรือพัฒนาแล้วมักจะมีการแยกหน่วยงานในการบริหารงานจัดเก็บภาษีออกมาเป็นหน่วยงานกึ่งอิสระ เช่น

เดนมาร์กแคนาดามีการรวมองค์กรทางภาษีเข้าด้วยกันและเป็นหน่วยงานกึ่งอิสระและมีความคล่องตัวในการบริหารจัดการและมีบางประเทศที่มีการแยกหน่วยงานเป็นหน่วยตรวจสอบหรือตำรวจภาษี (Tax police) ด้วย เช่น อิตาลี เป็นต้น<sup>20</sup>

---

<sup>19</sup> World Bank, The institutional framework of tax administration (2007) , Retrieved June 8, 2018, from <http://www.worldbank.org>

<sup>20</sup> อรอนงค์ประสังสิต,การบริหารการจัดเก็บภาษี: ศึกษากรณีกลุ่มภารกิจด้านรายได้กระทรวงการคลัง, (ดุสิตนิพนธ์ปรัชญาดุษฎีบัณฑิต (รัฐประศาสนศาสตร์) มหาวิทยาลัยรามคำแหง:กรุงเทพมหานคร, 2550) ,หน้า75.

หน้าที่สำคัญขององค์กรในการบริหารการจัดเก็บภาษี คือ  
 การจัดเก็บภาษีการต่อต้านการหลบหนีภาษี (การไม่ยินยอมเสียภาษี)  
 โดยส่วนมากจะทำหน้าที่เกี่ยวกับการรวบรวมข้อมูลผู้เสียภาษี  
 การกำหนดกลุ่มผู้เสียภาษีการตรวจสอบฐานข้อมูลและทรัพย์สินของผู้เสียภาษีและดำเนินการ  
 การประเมินจัดเก็บภาษีตลอดจนการดำเนินโทษทางแพ่งและทางอาญากับผู้หลีกเลี่ยงหรือ  
 หลบหนี ภาษีด้วยนอกจากนี้องค์กรในการบริหารการจัดเก็บภาษี  
 ยังมีบทบาทในการสร้างความร่วมมือกับองค์กรหรือหน่วยงานภาษีระหว่างประเทศอีกด้วย

โครงสร้างองค์กรสำหรับการจัดเก็บภาษีโดยทั่วไปจะมีลักษณะเป็นทั้งการรวม  
 อำนาจและการกระจายอำนาจซึ่งภาษีประเภทใดที่ดำเนินการจัดเก็บโดยหน่วยงานส่วน  
 กลางและส่วนภูมิภาคหรือภาษีส่วนใดที่สมควรกระจายให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือ  
 องค์กรเฉพาะด้านทำหน้าที่บริหารการจัดเก็บซึ่งในการพิจารณารูปแบบโครงสร้างองค์กรด้  
 งบกล่าวแบบรวมอำนาจหรือการกระจายอำนาจมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณา3ประการ คือ  
 21 1) ความสะดวกของผู้เสียภาษี  
 2) ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการจัดเก็บภาษีและ3)  
 ความเป็นมาตรฐานของระบบงาน

ตามปกติผู้เสียภาษีจะกระจายอยู่ตามพื้นที่ต่าง  
 ฐานภาษีเหล่านี้จะติดอยู่กับพื้นที่ที่สำคัญ เช่น  
 ภาษีที่จัดเก็บจากโรงเรือนและที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น

<sup>21</sup> Mikesell, John L., *Fiscal Administration: Analysis and Applications for the Public Sectors*, CA: Wadsworth Publishers, 2003, p. 471.

ฐานภาษีเหล่านี้ไม่สามารถโยกย้ายเพื่อหลบหนีภาระทางภาษีได้ ดังนั้น  
 การกระจายอำนาจให้มีหน่วยงานจัดเก็บตามพื้นที่ต่าง ๑  
 ย่อมช่วยมีการจัดทำฐานข้อมูลผู้เสียภาษีได้อย่างถูกต้องและสมบูรณ์อันเป็นการช่วยเพิ่มป  
 ระสิทธิภาพในการจัดเก็บอีกทั้งยังช่วยให้มีการเข้าถึงการบริการของประชาชนได้อย่างเพิ่ม  
 ขึ้นกล่าวคือผู้เสียภาษีมีความสะดวกรวดเร็วอันส่งผลต่อการช่วยลดต้นทุนค่าใช้จ่ายในการ  
 เสียภาษีของประชาชนนั่นเอง

อย่างไรก็ตามการจัดโครงสร้างองค์กรแบบกระจายอำนาจทำให้ประสิทธิภาพในกา  
 รบริหารภาษีลดลงเนื่องจากต้นทุนค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการขององค์กรที่กระจายตัว  
 อยู่ตามพื้นที่ต่าง ๑  
 มีจำนวนมากโดยเฉพาะหากเปรียบเทียบกับการรวมศูนย์อำนาจในการจัดเก็บภาษีไว้ที่ส่ว  
 นกลางซึ่งจะมีระบบการบริหารภาษีเพียงมาตรฐานเดียวที่ใช้บังคับใช้ทั่วไปอันทำให้เป็นกา  
 รประหยัดต้นทุนในการบริหารการจัดเก็บภาษีและ  
 นอกจากนี้การกระจายอำนาจการจัดเก็บภาษียังก่อให้เกิดความแตกต่างกันในการกำหนด  
 นโยบายภาษีและวิธีการบริหารการจัดเก็บและอาจเกิดปัญหาในการแข่งขันในทางภาษีขอ  
 หน่วยงานจัดเก็บต่าง  
 ๆเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะด้านซึ่งกลายเป็นช่องว่างในการบริหารภาษีที่มีความแตกต่างกันใน  
 เชนงพื้นที่

ส่วนการบริหารการจัดเก็บภาษีแบบรวมอำนาจไว้ที่ราชการส่วนกลางมีข้อดีหลาย  
 ประการ คือ  
 ระบบรวมศูนย์อำนาจการจัดเก็บภาษีก่อให้เกิดความเสมอภาคและความเป็นมาตรฐานเดีย

วกันในการจัดเก็บภาษีอันช่วยให้รัฐบาลกลางสามารถใช้นโยบายทางภาษีเป็นเครื่องมือในการบริหารเศรษฐกิจมหภาคได้อย่างมีประสิทธิภาพและสำหรับฐานภาษีสามารถเคลื่อนย้ายไปมาได้ซึ่งการจัดเก็บภาษีแบบรวมศูนย์มีความเหมาะสมในการป้องกันการเคลื่อนย้ายภาษีข้ามพื้นที่ไปมาเพื่อหลบหนีภาระภาษีและเป็นการป้องกันการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนได้เนื่องจากมีมาตรฐานภาษีระบบเดียวกัน

### 2.3.2 ลักษณะองค์กรการจัดเก็บภาษีที่มีใช้หน่วยงานของรัฐ

การบริหารงานภาครัฐนับตั้งแต่ปีค.ศ. 1980 เป็นต้นมาได้มุ่งไปสู่ทิศทางการบริหารจัดการภาครัฐแนวใหม่ซึ่งได้รับอิทธิพลมาจากทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์สถาบัน (Institutional Economics) และสำนักทางเลือกสาธารณะ (Public Choice Theory) แนวคิดในการบริหารที่สำคัญที่สามารถประยุกต์ใช้กับการจัดโครงสร้างองค์กรและภารกิจของการจัดเก็บภาษี คือ แนวคิดเรื่องทฤษฎี ผู้ว่าจ้างและตัวแทน (Principle-Agent Theory) และแนวคิดในการให้ฝ่ายบริหารจัดการได้รับความเป็นอิสระในการบริหารจัดการที่มุ่งตอบสนองต่อผลสำเร็จของงาน<sup>22</sup>

ทฤษฎีผู้ว่าจ้างและตัวแทนมีแนวคิดพื้นฐานว่าการแบ่งงานกันทำจะช่วยนำไปสู่การ

---

<sup>22</sup>แนวคิดทฤษฎีผู้ว่าจ้างและตัวแทนและแนวคิดเรื่องการบริหารงานโดยยึดหลักความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารประมวลขึ้นจาก Boston, Jonathan, et. Al. *Public Management: the New Zealand Model*, (Auckland: Oxford University Press, 1996) , p 18-21. และ จรัสสุวรรณา มาลา, *ระบบงบประมาณและการจัดการแบบมุ่งผลสัมฤทธิ์ภาครัฐ: ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับพลเมืองในยุคใหม่*, (กรุงเทพฯ : ธนธการพิมพ์, 2546) , หน้า 44-49.



เพิ่มประสิทธิภาพของงานตามปกติคนเรานั้นจะมีความสามารถทักษะหรือการรับรู้ที่จำกัด จึงจำเป็นต้องอาศัยการทำงานที่แลกเปลี่ยนซึ่งกันและกันผู้ว่าจ้างต้องการผลงานในขณะที่ อาจมีความรู้ความสามารถที่จำกัดจึงได้ว่าจ้างให้ตัวแทนปฏิบัติงานบางอย่างให้โดยอาศัย ความตกลงกันความสัมพันธ์ในการแบ่งงานกันทำ เช่น

นี้เรียกว่าการทำสัญญาและสัญญาจะต้องมีการจูงใจและจ่ายค่าตอบแทนเมื่อมีการปฏิบัติ ตามสัญญาแต่อย่างไรก็ตามความสัมพันธ์ตามสัญญาเป็นความสัมพันธ์ที่ขาดคามสมดุลโดยที่ วไปแล้วตัวแทนมักมีความได้เปรียบเรื่องข้อมูลข่าวสารโดยเฉพาะข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการดำเนิน งานในกระบวนการต่าง ๆ โดยนัยนี้

สัญญาระหว่างทั้งสองฝ่ายจำเป็นต้องมีการจัดทำขึ้นอย่างชัดเจนและกำหนดความสัมพันธ์แ ละผลแห่งความคาดหวังไว้เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการทำงานเพิ่มขึ้นเมื่อผนวกกับแนวคิดใน การให้อิสระแก่ฝ่ายบริหารในการดำเนินงานเข้ากับทฤษฎีผู้ว่าจ้างและตัวแทนเมื่อนำมาใช้ การบริหารงานภาครัฐจึงมีอิทธิพลต่อการออกแบบกลไกการบริหารที่สนับสนุนให้มีการแย กหน่วยงานในการกำหนดนโยบายกับหน่วยงานที่ทำหน้าที่ปฏิบัติการออกจากกันตามหลัก ความชำนาญและมีการประสานงานกันในรูปแบบของสัญญาหรือในทางการบริหารเรียกว่า “ข้อตกลงภายในหรือข้อตกลงว่าด้วยผลการปฏิบัติงาน”

ลักษณะของการจัดการองค์กรแบบนี้เชื่อกันว่าจะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานหน่ว ยงานที่กำหนดนโยบายจะทำหน้าที่ในการกำหนดทิศทางนโยบายรวมถึงการกำหนดผลงา นหรือผลลัพธ์ที่คาดหวังที่จะให้หน่วยปฏิบัติการเป็นผู้ดำเนินการส่วนหน่วยปฏิบัติการก็จะ มีอิสระในการบริหารงานของตนภายใต้ข้อตกลงหรือพันธะสัญญาที่ทำไว้กับหน่วยกำหนด นโยบาย

## 2.4 แนวคิดการต่อต้านอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี

หากรัฐบาลดำเนินการจัดเก็บภาษีโดยไม่คำนึงถึงผลกระทบที่จะเกิดขึ้นแล้วจากเหตุการณ์ที่ปรากฏในหลายประเทศจะสังเกตเห็นว่าการหาเสียงเลือกตั้งของพรรคการเมืองมีหลายพรรคการเมืองที่เสนอนโยบายในการปรับลดการจัดเก็บภาษีลงและนโยบายดังกล่าวได้รับการตอบรับจากประชาชนเป็นอย่างดีหากพรรคการเมืองมีนโยบายเก็บภาษีเพิ่มขึ้นย่อมไม่ได้รับการต่อต้านจากประชาชนหรือพลเมืองของรัฐนั้น

การจัดเก็บภาษีของรัฐมีผลต่อการลดลงของทรัพยากรในมือของภาคเอกชน<sup>23</sup> การลดลงของทรัพยากรในมือประชาชนย่อมทำให้ความสามารถในการจับจ่ายใช้สอยสินค้าและบริการลดลงไปด้วยซึ่งแน่นอนว่าการซื้อของประชาชนลดลงย่อมทำให้ระดับการกินคืออยู่ดีลดลง ดังนั้น

การจัดเก็บภาษีของรัฐย่อมเป็นสิ่งที่ไม่พึงปรารถนาของประชาชนยิ่งถ้าหากมีการเพิ่มระดับหรืออัตราการจัดเก็บภาษีมากขึ้นประชาชนย่อมไม่พอใจในประวัติศาสตร์ของการต่อต้านการจัดเก็บภาษีปรากฏขึ้นมาตั้งแต่ราวศตวรรษที่ 14 และปรากฏชัดช่วงราวปีค.ศ. 1970-1980 ซึ่งเป็นปรากฏการณ์ที่พยายามต่อต้านการใช้อำนาจรัฐอย่างเบ็ดเสร็จโดยเฉพาะจากความรู้สึกของประชาชนที่เห็นว่าภาระทางภาษีอากรที่จัดเก็บมีสูงเกินกว่าระดับของการยอมรับได้ จึงดำเนินการต่อต้านการจัดเก็บภาษีด้วยวิธีการต่าง ๆ เช่น การเลื่อนการชำระภาษี การเดินขบวนประท้วง เป็นต้น

---

<sup>23</sup> R.A. Musgrave and P.B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, (New York: McGraw-Hill, 1989) , p.212.

ดังนั้นแม้ว่ารัฐจะมีความจำเป็นที่จะต้องใช้ทรัพยากรที่มากเพื่อให้การดำเนินกิจกรรมเพื่อประโยชน์ส่วนรวมของรัฐบรรลุเป้าหมายแต่การจัดเก็บภาษีของรัฐก็จำเป็นต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของประชาชนเป็นสำคัญ

รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นโดยปราศจากความยินยอมของประชาชนได้และรัฐต้องมีการกำหนดและออกแบบนโยบายทางภาษีการจัดเก็บภาษีที่สอดคล้องกับความต้องการของประชาชนและความยินยอมของประชาชนด้วย

## 2.5 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

การจัดเก็บภาษีอากรมีหลักเกณฑ์ซึ่งมีวิวัฒนาการมาตั้งแต่สมัยAdam Smith นักเศรษฐศาสตร์ผู้มีชื่อเสียงชาวอังกฤษซึ่งถือเป็นบิดาแห่งการภาษีอากรได้วางรากฐานโดยได้กล่าวไว้ในหนังสือThe Wealth of Nationเมื่อปีค.ศ. 1776และได้มีพัฒนาการเพิ่มเติมจากหลักเกณฑ์ 4 ประการหรือที่เรียกว่าAdam Smith's Canons ดังนี้<sup>24</sup>

### 1) หลักการจัดเก็บภาษีของ Adam Smith

ประการแรกหลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีหมายถึง

บุคคลสมควรเสียภาษีตามความต้องการของรัฐตามระดับความสามารถในการเสียภาษีหรือระดับฐานอื่นหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีนี้จะแยกพิจารณาเป็น2ประเภท

---

<sup>24</sup>ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย, (กรุงเทพมหานคร :โรงพิมพ์กรุงสยามการพิมพ์, 2521), หน้า13-16.

1) หลักความเป็นธรรมในแนวนอน ( Horizontal Equity) หมายถึงการเสียภาษีที่เท่ากันสำหรับบุคคลที่อยู่ในภาวะแวดล้อมเหมือนกันภาวะแวดล้อมนี้จะอยู่ในภาวะประเภทใดก็แล้วแต่จะกำหนด เช่น หากใช้ “เงินได้” เป็นดัชนีในการวัดแล้วบุคคลที่ได้เงินได้ที่เท่ากันก็ย่อมต้องเสียภาษีเท่ากัน

2) หลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง ( Vertical Equity) หมายถึงการเสียภาษีในระดับที่ต่างกันสำหรับบุคคลธรรมดาที่อยู่ในฐานะที่ไม่เหมือนกันซึ่งตรงข้ามหลักความเป็นธรรมในแนวนอน เช่น บุคคลที่มีเงินในระดับที่ต่างกันควรจะต้องเสียภาษีต่างกันด้วย เป็นต้น

ประการที่สองหลักความแน่นอน ( Certainty) หลักความแน่นอนหมายถึงว่าภาษีที่เรียกเก็บควรมีลักษณะที่แน่นอนมิใช่ปราศจากหลักเกณฑ์เวลาที่ชำระก็ตีวิธีการชำระก็ตีจำนวนที่พึงชำระก็ตีควรเป็นที่ชัดเจนแก่ผู้เสียผู้เสียภาษีและบุคคลทุกๆ

คนตามหลักนี้เป็นการวางแผนการจ้ดเก็บให้ผู้เสียภาษีอากรได้ทราบชัดเจนเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรมีโอกาสปรับปรุงวิธีดำเนินธุรกิจของตนและจัดเตรียมค่าใช้จ่ายด้านภาษีอากรล่วงหน้าและสามารถชำระภาษีอากรได้โดยถูกต้องตามกำหนดเวลาและกฎเกณฑ์ต่าง ๆ

ประการที่สามหลักความสะดวก ( Convenience) หลักนี้ Adam Smith เห็นว่าภาษีอากรทุกประเภทควรเรียกเก็บตามเวลาหรือตามวิธีสะดวกที่สุดแก่ผู้ต้องเสียภาษีตามหลักนี้หมายถึงว่าเมื่อประชากรมีภาระที่ต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐแล้ว ก็ควรได้รับความสะดวกในการไปติดต่อชำระภาษี เป็นต้น ว่าควรกำหนดระยะเวลาชำระภาษีให้เหมาะแก่ฤดูกาลโดยวางวิธีการจัดเก็บให้ง่ายต่อการชำระและกำหนดสถานที่ที่ต้องเสียภาษีไว้ให้สะดวกแก่การสัญจรไปมาตลอดจนการให้การแนะนำในการปฏิบัติในการเสียภาษีตามสมควร เป็นต้น

หลักความสะดวกราบรื่นหาได้วางไว้เหมาะสมแล้ว

ย่อมจูงใจให้ประชาชนร่วมมือเสียภาษีอากรโดยครบถ้วนยิ่งขึ้น

ประการที่สี่หลักความประหยัด

(Economy)

หลักความประหยัดหมายถึงการบริหารการจัดเก็บภาษีควรจะให้เสียค่าใช้จ่ายทั้งผู้

จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีน้อยที่สุดแต่ให้ได้ผลประโยชน์มากที่สุดตามหลักนี้ Adam

Smith เห็นว่าค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการจัดเก็บควรจะต่ำและการจัดเก็บภาษีควรมีผล

กระทบกระเทือนการทำงานเอกชนน้อยที่สุดโดยได้ยกตัวอย่างที่ไม่ถูกต้องตามหลักประหยัด

ได้แก่ภาษีอากรบางประเภทซึ่งจะต้องใช้เจ้าหน้าที่จัดเก็บจำนวนมากการใช้เจ้าหน้าที่เข้าไป

ปตรวจกิจการของผู้เสียภาษีน้อยครั้งเกินไปจนทำให้ประชาชนท้อถอยในการทำงาน

## 2) หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

ต่อมาหลักการหรือความเชื่อดังกล่าวของ

Adam

Smith ได้ถูกนำไปปรุงแต่งหรือเพิ่มเติมข้อคิดเห็นตามความเหมาะสมและถ่ายทอดลงในตำ

ราเศรษฐศาสตร์มากมาย เช่น ตำราของ

ศาสตราจารย์เกริกเกียรติ

พิพัฒน์เสรีธรรมได้ให้ทัศนะเกี่ยวกับโครงสร้างของระบบภาษีที่ดีกล่าวคือ<sup>25</sup>

### 2.1)

ภาระของภาษีหรือค่าใช้จ่ายของรัฐต้องกระจายแก่ประชาชนผู้เสียภาษีทุกคนอย่างกว้างข

างและยุติธรรม

<sup>25</sup>เกริกเกียรติ

พิพัฒน์เสรีธรรม.

การคลังว่าด้วยการจัดสรรและกระจาย.

(กรุงเทพมหานคร:มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), หน้า 17-18.

## 2.2)

การเลือกเก็บภาษีแต่ละชนิดต้องพยายามให้มีผลกระทบหรือผลเสียหายต่อการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจหรือการทำงานของกลไกตลาดน้อยที่สุดและควรใช้ภาษีเป็นเครื่องมือแก้ไขการใช้ทรัพยากรที่ไร้ประสิทธิภาพของภาคเอกชน

## 2.3)

โครงสร้างของภาษีควรเอื้ออำนวยต่อการใช้นโยบายของรัฐเพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

## 2.4)

ระบบภาษีที่ใช้ต้องชัดเจนต่อผู้เสียภาษีและมีการบริหารจัดการเก็บอย่างมีประสิทธิภาพ

2.5) ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บและภาระของผู้เสียภาษีสมควรอยู่ในอัตราที่ต่ำ  
ทั้งนี้ ท่านศาสตราจารย์เกริกเกียรติ  
พิพัฒน์เสรีธรรมได้กล่าวถึงความเป็นธรรมโดยการจัดเก็บภาษีเป็นเรื่องที่สามารถพิจารณา  
ได้กว้างขวางหลายด้านกล่าวคือมีหลักความเป็นธรรมในด้านการบริหารการจัดเก็บภาษีและ  
ความเป็นธรรมในประเภทของภาษีที่จัดเก็บซึ่งพิจารณาโดยสังเขปได้ดังนี้

## 2.5.1)

ความเป็นธรรมในด้านการบริหารการจัดเก็บหมายถึงเมื่อกฎหมายได้กำหนดให้มีการจัดเก็บ  
ภาษีประเภทใดแล้วการบริหารจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทดังกล่าวได้ทำการจัดเก็บอย่าง  
เต็มเม็ดเต็มหน่วยตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ซึ่งจะทำให้ผู้ที่มิหน้าที่เสียภาษีทุกคนได้เสีย  
ภาษีตามสัดส่วนที่ตนควรจะเสียทำให้ทุกคนได้รับความเป็นธรรมจากการเก็บภาษีของรัฐบา  
ล

## 2.5.2)

ความเป็นธรรมในประเภทของภาษีที่จัดเก็บหมายถึงการจัดเก็บภาษีประเภทต่าง ๆ

ในระบบของการจัดเก็บภาษีทั้งหมดได้ให้ความเป็นธรรมแก่ประชาชนทุกคนได้มีส่วนในการแบกรับภาระค่าใช้จ่ายของประเทศโดยการเสียภาษีของรัฐบาลนั้นอาจจะพิจารณาจากความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคนหรือพิจารณาจากผลประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับการใช้จ่ายของรัฐบาล

เช่น

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลการเก็บค่าทางด่วนเป็นการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึงการได้รับผลประโยชน์ของผู้เสียภาษี เป็นต้น

## 2.6 กฎหมายไทยเกี่ยวกับการยื่นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภ.พ.30 เป็นแบบแสดงรายการสำหรับผู้ประกอบการซึ่งจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วและเป็นผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาษีโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี ทั้งนี้ไม่ว่าผู้ประกอบการนั้นจะประกอบการในรูปของบุคคลธรรมดา คณะบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ กองมรดก บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล องค์การของรัฐบาล หรือนิติบุคคล ในรูปแบบใดก็ตามใช้ยื่นแสดงรายการเป็นรายเดือนภาษี

กรณีที่ผู้ประกอบการมีสถานประกอบการหลายแห่งและมีความประสงค์จะขอยื่นแบบภ.พ.30 และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มรวมกันก็ทำได้โดยต้องขออนุมัติต่อกรมสรรพากรก่อนและเมื่อได้รับอนุมัติจากกรมสรรพากรแล้วจึงจะยื่นแบบและชำระภาษีรวมกันได้ ในกรณีนี้ให้ผู้ประกอบการยื่นแบบ ภ.พ.30 เพียงฉบับเดียว พร้อมกับใบแนบตามที่กรมสรรพากรกำหนด แต่หากผู้ประกอบการมีสถานประกอบการเพียงแห่งเดียวไม่ต้องยื่นใบแนบดังกล่าว

การที่จะขอเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องไปยื่นคำขอคำขอแจ้งใช้สิทธิเพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร (ภ.พ.01.1) และคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร (ภ.พ.01) และจะมีการออกใบทะเบียน

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.20) ส่งผลให้ผู้ประกอบการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนตามกฎหมาย ตั้งแต่วันที่ระบุไว้ในใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้นไป

มาตรา 82/4 ภายใต้บังคับมาตรา 83/5, 83/6 และ 83/7 บัญญัติว่า “หน้าที่ของผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น โดยคำนวณจากฐานภาษีตามส่วน 3 และอัตราภาษีตามส่วน 4”

แบบ ภ.พ.30 กำหนดให้ผู้ประกอบการแสดงยอดขายทั้งที่เป็นยอดขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 และร้อยละ 0 รวมกับยอดขายที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร ในเดือนภาษีนั้นและยอดซื้อที่จะนำมาเป็นเครดิตภาษี และให้ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มยื่นแบบ ภ.พ.30 พร้อมกับชำระภาษี (ถ้ามี) เป็นรายเดือนภาษีทุกเดือน ไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการ ในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไปหรือภายในวันที่ 23 ของเดือนถัดไปหากเป็นการยื่นผ่านระบบอินเทอร์เน็ต โดยหากภาษีขายสูงกว่าภาษีซื้อผู้ประกอบการต้องนำส่งส่วนต่างให้แก่กรมสรรพากร แต่หากภาษีซื้อสูงกว่าภาษีขายผู้ประกอบการสามารถเลือกได้ว่าจะยกเครดิตภาษีซื้อดังกล่าวไปใช้หักกับภาษีขายเดือนถัดไป หรือจะขอคืนภาษีดังกล่าวก็ได้ ตามนัยมาตรา 82/3 ภายใต้บังคับมาตรา 82/7, 82/8 และ 82/16 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า ให้ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น”

ใบกำกับภาษี คือ เอกสารหลักฐานที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีหน้าที่ต้องจัดทำและออกให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการทุกครั้งที่ยกสินค้าหรือให้บริการ และต้องจัดทำอย่างซ้ำในทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เพื่อแสดง



มูลค่า ของสินค้าหรือบริการ และจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการเรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือให้บริการในแต่ละครั้ง เว้นแต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าชนิดและประเภทเดียวกันให้แก่ผู้ซื้อสินค้า รายหนึ่งรายใดเป็นจำนวนหลายครั้ง ในหนึ่งวันทำการ ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวสามารถจัดทำใบกำกับภาษีรวมเพียงครั้งเดียวในหนึ่งวันทำการสำหรับผู้ซื้อสินค้านั้นก็ได้

สาระสำคัญของใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ได้แก่

- (1) การปรากฏคำว่า “ใบกำกับภาษี” ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด
- (2) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษีและในกรณีที่ตัวแทนเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียน ตามมาตรา 86 วรรคสี่ หรือมาตรา 86/2 หรือผู้ทอดตลาดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียน ตามมาตรา 86/3 ให้ระบุชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของตัวแทนนั้นด้วย
- (3) ชื่อ ที่อยู่ ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ
- (4) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม (ถ้ามี)
- (5) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ
- (6) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน
- (7) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี
- (8) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

ใบกำกับภาษีพึงต้องมีสาระสำคัญดังกล่าวที่กฎหมายกำหนดจึงจะถือว่าถูกต้อง ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จะใช้ใบกำกับภาษีกับใบเสร็จรับเงินในฉบับเดียวกันก็ได้

### บทที่ 3 กฎหมายต่างประเทศ

#### 3.1 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักร

ในสหราชอาณาจักรมีหน่วยงานการจัดเก็บภาษีที่ชื่อว่า HM Revenue and Customs (HMRC) ก่อตั้งขึ้นในปี 2548 หลังจากการควบรวมกิจการของ Inland Revenue (การบริหารภาษี) และ HM Customs and Excise (การบริหารศุลกากร) โดยหน่วยงาน HMRC

มีหน้าที่ในการบริหารจัดการภาษีโดยตรงและโดยทางอ้อมทั้งหมดที่กำหนดโดยรัฐบาลแห่งชาติรวมถึงภาษีเงินได้ภาษีเงินได้นิติบุคคลภาษีมูลค่าเพิ่มภาษีสรรพสามิตและอากรแสตมป์

อีกทั้งยังมีหน้าที่รับผิดชอบในการให้เงินสำหรับการบริการสาธารณะโดยการเพิ่มรายได้จากภาษีให้สูงสุดเพื่อเปิดช่องว่างทางภาษีและทำให้บุคคลและธุรกิจทั้งหมดได้รับการชำระเงินและเครดิตที่พวกเขาสมควรได้รับ

นอกจากนี้ในด้านการสืบสวนอาชญากรรมทางภาษีนั้น HMRC

ยังมีหน้าที่ในการสืบสวนอาชญากรรมที่เกี่ยวข้องกับภาษีและระบอบการปกครองอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องซึ่งภายในหน่วยงานของ HMRC

นั้นจะมีคณะกรรมการสอบสวนคดีอาญาที่มีหน้าที่สอบสวนการกระทำความผิดทางอาญาทางภาษีและในการตัดสินใจที่จะดำเนินคดีทางอาญานั้นจะกระทำโดยผู้มีอำนาจในการดำเนินคดีที่เป็นอิสระอีกด้วย<sup>26</sup>

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักรมีการจัดเก็บภาษีทางอ้อมมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2483 ได้แก่ ภาษีการซื้อขาย (Purchase Tax) โดยอัตราภาษีทั้งหมด 3

<sup>26</sup> กลุ่มนักวิชาการ, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, กรุงเทพมหานคร: โรงเรือนแก้วการพิมพ์, 2552.

อัตราอัตราสูงสุด คือ ร้อยละ 25 ส่วนกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีได้แก่  
ผลิตภัณฑ์อาหารและน้ำมันเชื้อเพลิง

นอกจากนี้การบริการไม่อยู่ในขอบเขตที่จะต้องเสียภาษีการซื้อขายนี้นี้แต่จะถูกจัดเก็บภาษี  
ในรูปแบบอีกอย่างหนึ่งซึ่งเรียกว่าภาษีจากการบริการ (Selective Employment Tax)  
ต่อมาในเดือนเมษายนพ.ศ.

2516 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักรเริ่มมีการนำมาใช้ครั้งแรกกฎหมายที่ให้  
อำนาจรัฐบาลในการบังคับจัดเก็บ คือ The Finance Act 1972 ต่อมาในปีพ.ศ.  
2537 ได้มีการปรับปรุงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มโดยนำกฎหมายและแนวคำวินิจฉัยมารวมร  
างเป็นฉบับเดียวกันและอยู่ภายใต้กรอบนโยบายทางเศรษฐกิจของสหภาพยุโรป (Policy  
of the European Economic Community (ECC) ) ซึ่งกำหนดอยู่ใน The E.C Sixth  
Directive 77/388 of May  
17, 1977 โดยกฎหมายฉบับใหม่ซึ่งบังคับใช้ในสหราชอาณาจักรนี้ได้ประกาศใช้เมื่อวันที่  
5 กรกฎาคม 2537 มีชื่อว่า The Value Added Tax Act 1994 หรือ The VATA 1994

ลักษณะของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักรโดยทั่วไปจัดเก็บจากกา  
รอุปโภคบริโภคที่เกิดขึ้นในธุรกรรมทางธุรกิจไม่ว่าจะเป็นการขายสินค้า (Supply of  
Goods) หรือการให้บริการ (Supply of Services) รวมถึงการนำเข้าสินค้า (Import of  
Goods) จากประเทศสมาชิกนอกกลุ่มสหภาพยุโรปและการรับโอนสินค้า (Acquisition of  
Goods)

จากประเทศสมาชิกในกลุ่มสหภาพยุโรปขอบเขตของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย  
ฉบับนี้ได้ให้อำนาจการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักรซึ่งประกอบด้วยประเทศ  
อังกฤษเวลส์ สก็อตแลนด์ไอร์แลนด์เหนือและเกาะ Isle of  
Man ซึ่งเป็นเกาะที่ตั้งอยู่ทางตะวันตกของเกาะอังกฤษ (Great Britain)

ในปัจจุบันหน่วยงานของสหราชอาณาจักรที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีก็คือ HM Revenue and Customs (HMRC)

### 3.2 กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

The Value Added Tax Act 1994 ใน Section 4 ได้กำหนดขอบเขตของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้จากธุรกรรมการขายสินค้าหรือการให้บริการโดยมี

องค์ประกอบที่ต้องพิจารณาได้แก่เป็นกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการในสหราชอาณาจักรและได้กระทำโดยบุคคลผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเกี่ยวข้องโดยตรงหรือเกี่ยวเนื่องกับการประกอบธุรกิจหรือได้ใช้ในทางธุรกิจโดยไม่ได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>27</sup>

คำว่า “ประกอบธุรกิจ” (Business) หมายถึงกิจกรรมใดๆ ที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าหรือให้บริการซึ่งเป็นการกระทำต่อผู้ซื้อหรือผู้รับบริการโดยมีค่าตอบแทนโดยทำเป็นประจำและมีระดับการดำเนินงานต่อเนื่องตลอดช่วงระยะเวลาหนึ่งและยังหมายรวมถึง กิจการของสมาคมสโมสรหรือองค์กรอื่นๆ ในลักษณะทำนองเดียวกันกับที่รับเงินบริจาคจากบุคคลภายนอกเพื่อเป็นสมาชิก

### 3.3 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร

The Value Added Tax Act 1994 ใน Section 31 ได้กำหนดให้การขายสินค้าหรือการให้บริการบางประเภทได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่ ที่ดิน (Land) หมายความว่ารวมถึงการให้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิทธิเหนือที่ดินประกันภัย (Insurance) การให้บริการไปรษณีย์ (Postal Services)

<sup>27</sup> Besley, T., & Persson, T. (2014). Why do developing countries tax so little?. *Journal of economic perspectives*, 28 (4), 99-120.

การให้บริการด้านการพนันการเสี่ยงโชคลอตเตอรี่ที่ถูกต้องตามกฎหมาย (Betting, Gaming and Lotteries) การให้บริการทางการเงิน (Finance) การให้บริการทางการศึกษา (Education) การให้บริการด้านสาธารณสุขและสวัสดิการ (Health and Welfare) ธรรมเนียมที่ฝังศพและการฃาปนกิจ (Burial and Cremation) สหภาพการค้าและองค์กรวิชาชีพ (Trade Unions and Professional Bodies) การแข่งขันกีฬาหรือการเล่นกีฬาหรือการจัดการศึกษาด้านกายภาพ (Sport, Sports Competitions and Physical Education) งานศิลปะหรือกิจการอื่นที่มีลักษณะเดียวกัน (Works of Art Etc.) และกองทุนที่ดำเนินกิจการโดยองค์กรการกุศลและสมาคมที่ได้รับการรับรองอื่นๆ (Fund Raising Events by Charities and Other Qualifying Bodies) <sup>28</sup>

### 3.4 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักร

The Value Added Tax Act 1994 ใน Section 3 ประกอบกับ Section 19 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่ ผู้ประกอบการซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพที่ได้จดทะเบียนภาษีหรือมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนอกจากนี้ยังหมายความรวมถึงผู้ประกอบการที่ได้รับสินค้าจากประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปและผู้ประกอบการที่ได้นำเข้าสินค้าจากประเทศที่ไม่ใช่สมาชิกในสหภาพยุโรป

---

<sup>28</sup> Gelardi, A. M. (2013) . Value added tax and consumer spending: A graphical description analysis. *Asian Journal of Finance and Accounting*.

### 3.5 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักร

ภาษีมูลค่าเพิ่มเก็บจากฐานรายรับขึ้นอยู่กับมูลค่าสินค้าหรือบริการที่จัดทำให้ตามที่ตกลงกัน ดังนั้น

ไม่ว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนจะกำไรหรือขาดทุนสินค้าที่ขายหรือการให้บริการนั้นก็ต้องรวมภาษีมูลค่าเพิ่มในรายรับนั้นด้วย ดังนั้น

ราคาขายจึงเป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าและบริการที่ผู้ประกอบการธุรกิจให้โดยรวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้วและผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องคิดค่าบริการหรือราคาขายรวมภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูปแบบแม้ว่าจะยอมรับในการแลกเปลี่ยนสินค้าส่วนหนึ่งหรือผ่านการแลกเปลี่ยนสิ่งใดแทนเงินก็ตามฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าให้คิดจากราคาที่สำแดงต่อศุลกากรซึ่งรวมค่าอากรค่าบรรจุหีบห่อค่าขนส่ง ค่าประกันภัยและค่าธรรมเนียมอื่นๆ

ที่เกิดขึ้นทั้งนอกหรือในสหราชอาณาจักรแล้วภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าคิดเป็นอัตราร้อยละจากมูลค่าสินค้าหรือบริการโดยมีอัตราเท่ากับสินค้าหรือบริการที่หมุนเวียนในสหราชอาณาจักร<sup>29</sup>

The Value Added Tax Act 1994 ใน Section 19 กำหนดว่าเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์แห่งพระราชบัญญัตินี้มูลค่าการขายสินค้าหรือการให้บริการใดๆ ให้เป็นไปตามบทบัญญัติมาตรานี้และบัญชีท้ายพระราชบัญญัติ

6 เว้นแต่จะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นรวมถึงภายใต้ (2) ถึง

(4) แห่งมาตรานี้ด้วยกล่าวคือในกรณีที่ค่าตอบแทนการขายสินค้าหรือให้บริการเป็นเงินทั้งหมดให้มูลค่าฐานภาษีเท่ากับค่าตอบแทนที่เป็นเงินดังกล่าวหรือในกรณีที่ค่าตอบแทนการขายสินค้าหรือให้บริการมิใช่เงินทั้งหมดให้มูลค่าฐานภาษีเท่ากับเฉพาะส่วนที่เป็นค่าตอบแทน

<sup>29</sup> Schenk, A., Thuronyi, V., & Cui, W. (2015). *Value added tax*. Cambridge University Press.

ทนที่เป็นเงินหรือในกรณีที่ค่าตอบแทนการขายสินค้าหรือให้บริการมิใช่เงินทั้งหมดให้มูลค่าฐานภาษีเท่ากับค่าตอบแทนจากการกระทำดังกล่าวรวมถึงเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีสามารถนำราคาตลาดมาใช้ในการจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือให้บริการแต่

อย่างไรก็ดีการกำหนดราคาตลาดนี้ไม่รวมถึงการจ่ายค่าตอบแทนโดยบุคคลที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันจากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่าฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นกรณีผู้ประกอบการได้รับค่าตอบแทนที่เป็นเงินจากการขายสินค้าหรือการให้บริการจะต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากฐานค่าตอบแทนที่เป็นเงินทั้งหมด

นอกจากนี้ในกรณีการขายสินค้าหรือให้บริการที่

มิได้มีค่าตอบแทนเป็นเงินหรือมีค่าตอบแทนเป็นเงินเพียงบางส่วนหรืออาจไม่มีค่าตอบแทนกฎหมายกำหนดให้หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีสามารถถือเอาราคาตลาดมาใช้สำหรับการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการในขณะนั้นเพื่อกำหนดภาษีมูลค่าเพิ่มได้แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงกรณีการขายสินค้าหรือให้บริการที่ต่ำกว่าราคาตลาดด้วยเหตุผลเชิงพาณิชย์หรือธุรกิจการค้าอย่างไรก็ตามหากเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการที่ต่ำกว่าราคาตลาดกับบุคคลที่มีความสัมพันธ์หรือเกี่ยวข้องกันหน่วยงานที่มี

หน้าที่จัดเก็บภาษีมีอำนาจที่จะประเมินมูลค่าการขายสินค้าหรือบริการดังกล่าวให้เป็นไปตามราคาตลาดได้ตามกฎหมาย<sup>30</sup>โดยคำว่าค่าตอบแทน (Consideration)

หมายถึงทุกสิ่งที่ได้รับจากการขายสินค้าหรือจัดหาบริการซึ่งรวมถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามปกติ เช่น ค่าบรรจุภัณฑ์ ค่าขนส่งหรือประกันภัย เป็นต้น ซึ่งไม่เฉพาะแต่เงินสดที่เรียกเก็บแต่หมายรวมถึงมูลค่าของสินค้าที่ได้รับเป็นการแลกเปลี่ยนหรือในกรณีขายสินค้าหรือให้บริการให้แก่ภาครัฐจะหมายถึงค่าตอบแทนที่ได้รับด้วยทั้งนี้

<sup>30</sup> Frunza, M. C. (2018). *Value added tax fraud*. Routledge.

คำตอบแทนจะต้องมีความสัมพันธ์โดยตรง (A Direct Link) ระหว่างการขายสินค้าหรือการให้บริการซึ่งการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ถือว่ามีความสัมพันธ์จำเป็นจะต้องมีคู่สัญญาอย่างน้อยสองฝ่ายและได้มีการทำข้อตกลงไม่ว่าจะเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ก็ตามโดยมีข้อตกลงว่าจะต้องขายสินค้าหรือให้บริการเพื่อให้ได้รับคำตอบแทน เช่น

นี่ถือว่ามีความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างการขายสินค้าหรือการให้บริการเนื่องจากผู้ขายสินค้าหรือให้บริการคาดว่าจะได้รับบางสิ่งบางอย่างเป็นการตอบแทนจากการขายสินค้าหรือให้บริการนั้นและจะไม่ถือว่าได้รับชำระหนี้จนกว่าจะได้รับชำระราคาทั้งนี้

คำตอบแทนสำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการ คือ

ทุกสิ่งที่คุณขายสินค้าหรือให้บริการได้รับจากการขายสินค้าหรือให้บริการดังกล่าว

คำตอบแทนอาจอยู่ในรูปตัวเงินหมายความรวมถึงเงินสดและการชำระเงินโดยเช็คบัตรเครดิตการโอนผ่านธนาคารการหักจากการชำระเงิน เป็นต้น

หรือในรูปที่ไม่ใช่ตัวเงินหมายความรวมถึงกรณีที่ได้เตรียมสินค้าหรือบริการเพื่อใช้แทนการชำระเงิน เช่น

ข้อตกลงแลกเปลี่ยนซึ่งหมายความถึงการแลกเปลี่ยนบางส่วนกรณีการให้บริการแทนการชำระเงินจะรวมถึงการให้สิทธิการงดเว้นกระทำการตกลงที่จะยอมเสียสิทธิบางประการ เป็นต้น

เพื่อแลกเปลี่ยนกับการขายสินค้าหรือให้บริการซึ่งอาจจะดูเหมือนเป็นข้อตกลงที่มีเงื่อนไขแต่ที่จริงแล้ว คือ



ค่าตอบแทนสำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการหรืออาจอยู่ในรูปแบบผสมระหว่างตัวเงินและ  
ไม่เป็นตัวเงิน<sup>31</sup>

รูปแบบของค่าตอบแทนนั้นมีได้หลายกรณีได้แก่กรณีการหักลบกลบหนี้มีบางบริษัท  
ที่ได้พยายามที่จะลดมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่บริษัทของตนได้รับโดยการหักลบจากสิน  
ค้าหรือบริการที่ได้รับจากบริษัทอื่นกับสินค้าหรือบริการที่บริษัทตนได้ขายหรือให้บริการให้  
กับบริษัทนั้นๆ

ซึ่งวิธีปฏิบัตินี้ไม่ถูกต้องเนื่องจากการขายสินค้าหรือให้บริการ 2 รายการแยกจากกันและภ  
ษาที่ต้องคำนวณในแต่ละรายการเต็มจำนวนในประเด็นนี้ได้อธิบายในคำพิพากษาของศาล  
แห่ง สหภาพยุโรปในคดี *Chaussures Bally SA V Belgium Ministry of finance* 1993

STI 944 โดยข้อเท็จจริง คือ  
bally ซึ่งเป็นร้านค้าปลีกรองเท้าปลีกได้โต้แย้งคำตัดสินว่าลูกค้าได้ชำระราคาโดยบัตรเครดิต  
ซึ่งจะต้องคำนวณจากราคาขายสินค้า Bally โต้แย้งว่ากรณีนี้จะต้องคำนวณภาษีจากจำนวน  
เงินที่ได้รับจากบริษัทบัตรเครดิตภายหลังหักค่าธรรมเนียมบัตรเครดิตของบริษัทบัตรเครดิต  
ติดก่อนศาลแห่งสหภาพยุโรปได้ปฏิเสธข้อโต้แย้งนี้กรณีนี้จะพบว่าค่านายหน้าของบริษัทบัตรเครดิต  
เรียกเก็บนั้นรวมทั้งค่าตอบแทนของสินค้าข้อเท็จจริงปรากฏว่าผู้ซื้อไม่ได้ชำระราคา  
โดยตรงให้แก่ Bally แต่ได้ จ่ายให้บริษัทบัตรเครดิตซึ่งไม่เกี่ยวข้องกันจะเห็นว่ามี 2  
ธุรกรรมแยกจากกันซึ่งไม่สามารถนำมาหักลบกันได้หรือในกรณีการลดราคาจากพืชผลทาง  
การเกษตรผู้ซื้อพืชผลทางการเกษตรหลายรายซื้อสินค้าจากเกษตรกรบนพื้นฐานว่าราคา  
มาตรฐานสำหรับพืชผลที่ได้มาตรฐานโดยผู้ซื้อลดราคาที่ต้อง

<sup>31</sup> Stojanović, M., Gligorijević, N., Brničanin, E., & Arsić, S. (2017) . VALUE ADDED TAX AS AN  
INSTRUMENT OF ENVIRONMENTAL TAX POLICY IN SELECTED COUNTRIES. *УПРАВЛЕНИЕ И  
MANAGEMENT AND ОБРАЗОВАНИЕ EDUCATION*, 16.

จ่ายให้แก่เกษตรกรลงสำหรับพืชผลที่ต้องนำไปผ่านกระบวนการภายหลังที่ออกจากไร่เพื่อให้ได้ มาตรฐานเสียก่อน เช่น

สัญญาที่ต้องรับเข้ามาผ่านกระบวนการสีข้าวก่อนจะได้รับการลดราคาเล็กน้อยจากราคา มาตรฐานถ้าผู้ซื้อได้เก็บทำให้แห้งและชั่งน้ำหนักข้าวเหล่านั้นในทำนองเดียวกับข้อตกลงในการ ทำความสะอาดและคัดแยกมันฝรั่งสำหรับขั้นตอนต่อไปในสถานการณ์ เช่น นี้ถือว่าการขายสินค้ารายการเดียวจากเกษตรกรสู่ผู้ซื้อพืชผลทางการเกษตรโดยมีค่าตอบแทนเป็นจำนวนเงินสุทธิที่จ่ายหรือกรณีการชดใช้ค่าเสียหายโดยปกติการชดใช้ค่าเสียหายไม่ ใช่ค่าตอบแทนของการขายสินค้าหรือให้บริการสำหรับวัตถุประสงค์ในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากค่าเสียหายจะเป็นการกำหนดจำนวนเงินจากความเสียหายที่เกิดจากการผิดข้อตกลงหรือการละเมิดสิทธิมากกว่าการจัดหาสินค้าหรือบริการนั้นๆ

<sup>32</sup>แต่อย่างไรก็ตามก็มีบางกรณีที่มีการชดใช้ค่าเสียหายเป็นค่าตอบแทนสำหรับบริการที่อยู่ในความ รับผิดชอบทางภาษีของผู้รับชำระค่าเสียหายนั้นหรือกรณีสุดท้ายการขายสินค้าโดยไม่มีค่าตอบแทน ในบางกรณีการขายสินค้าโดยไม่มีค่าตอบแทนแต่กฎหมายให้ถือว่าค่าตอบแทน เช่น สินค้าที่เป็นสินทรัพย์ทางธุรกิจสินทรัพย์อาจเป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการแต่ไม่ได้ใช้ในกิจกรรม ทาง

ธุรกิจในบริบทของภาษีมูลค่าเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการซื้อสินทรัพย์ไม่ใช่ภาษีซื้อจึงไม่ สามารถขอคืนได้เฉพาะสินทรัพย์ที่ใช้หรืออาจจะใช้ในวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจในภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกกำหนดไว้ใน The VATA 1994 ซึ่งจะรวมถึงสินทรัพย์ที่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้บางส่วนขึ้นอยู่กับการนำสินทรัพย์ไป

---

<sup>32</sup> King, M. A., & Fullerton, D. (2010). *The taxation of income from capital: A comparative study of the United States, the United Kingdom, Sweden and West Germany*. University of Chicago Press.

ใช้ในกิจการที่เกี่ยวข้องและไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจสำหรับวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจจะหมายรวมถึงสินทรัพย์ที่ใช้ทั้งหมดหรือบางส่วนสำหรับกิจกรรมที่ได้รับยกเว้นซึ่งภาษีซื้อจะขอคืนไม่ได้หรือได้บางส่วนและสินทรัพย์ที่กำหนดไว้ซึ่งหลักการที่กล่าวมาข้างต้นเป็นการกำหนดให้ตรงกับมาตรา 5 (6) แห่ง The EC 6th Directive โดยกำหนดเกี่ยวกับกรณีผู้เสียภาษีนำสินค้าซึ่งเป็นสินทรัพย์ทางธุรกิจไปใช้ในกิจการที่ไม่ใช่ในทางธุรกิจจะถือว่าเป็นการขายสินค้าโดยมีค่าตอบแทนตามราคาทุนภาษีมูลค่าเพิ่มของสินค้านั้นอาจหักได้ทั้งหมดหรือบางส่วนของข่วญทางธุรกิจเป็นสินทรัพย์ทางธุรกิจที่ให้ไปโดยมีค่าตอบแทนซึ่งการให้ในลักษณะนี้ถือว่าเป็นการขายสินค้าในวัตถุประสงค์ของภาษีมูลค่าเพิ่มขนาดและมูลค่าของของข่วญที่ให้ในทางธุรกิจนั้นมักจะมีมูลค่าไม่มากนัก เช่น เนคไท ร่มปฏิทิน เป็นต้น ซึ่งในกรณีนี้จะได้รับยกเว้นให้ไม่ต้องเรียกเก็บภาษีขายจากการให้ในลักษณะนี้และมาตรา 5 (6)

ไม่ได้กำหนดให้ของข่วญที่เป็นทรัพย์สินทางธุรกิจของผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกกรณีเป็นการขายสินค้าโดยมีค่าตอบแทนโดยของข่วญที่มีมูลค่าน้อยอาจจะให้ไปโดยไม่จำเป็นต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งของข่วญที่ไม่ต้องเสียภาษีนั่นก็เฉพาะแต่ของข่วญที่ให้ในบางครั้งบางคราวมากกว่าของข่วญที่มีมูลค่าไม่มากที่ให้แก่ บุคคลเดียวเป็นจำนวนมาก<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> King, M. A., & Fullerton, D. (2010). *The taxation of income from capital: A comparative study of the United States, the United Kingdom, Sweden and West Germany*. University of Chicago Press.

### 3.6 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักร

สหราชอาณาจักรมีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน3 อัตราขึ้นอยู่กับ  
กับราคาสินค้าหรือบริการที่ผู้ประกอบการธุรกิจกำหนดได้แก่  
อัตราปกติหรืออัตรามาตรฐานอัตราลดลงและอัตราศูนย์<sup>34</sup> ดังนี้

#### 1. อัตราปกติหรืออัตรามาตรฐาน (Standard Rate)

คือ

อัตราร้อยละ17.5ซึ่งใช้กับการขายสินค้าหรือการให้บริการทั่วไปการได้รับสินค้ามาจากประ  
เทศสมาชิกสหภาพยุโรปและการนำเข้าสินค้ามาจากประเทศที่ไม่ใช่สมาชิกในสหภาพยุโรป  
เว้นแต่จะเป็นกิจการที่กำหนดให้เสียภาษีในอัตราอื่น

#### 2. อัตราลดลง (Reduced Rate)

คือ

อัตราร้อยละ5

อัตราที่ลดลงของราคาขายรวมภาษีนำไปใช้กับสินค้าและบริการบางรายการและในบางครั้  
อัตราร้อยละที่ลดลงอาจใช้เฉพาะในบางสถานการณ์หรืออาจขึ้นอยู่กับเงื่อนไขที่เกี่ยวกับลูกค้ากำหนดไว้ในตาราง 718ของ The Value Added Tax Act 19ซึ่งได้แก่การขายสินค้าและการให้บริการของน้ำมันเชื้อเพลิงหรือพลังงานที่ใช้ในครัวเรือน (Supplies of Domestic Fuel or Power) การติดตั้งอุปกรณ์ประหยัดพลังงาน (Installation of Energy-Saving Materials) การให้การสนับสนุนด้านเงินทุนแก่การติดตั้งเครื่องทำความร้อนหรือสินค้าที่เกี่ยวข้องกับความปลอดภัยหรือการติดตั้งให้บริการเชื้อเพลิง (Grant-Funded Installation of Heating Equipment or Security Goods or Connection of Gas Supply)

<sup>34</sup> Schenk, A., Thuronyi, V., & Cui, W. (2015) . *Value added tax*. Cambridge University Press.

สินค้าที่เกี่ยวข้องกับสุขอนามัยของสตรี (Women's Sanitary Product) ที่นั่งบนรถสำหรับเด็ก (Children's Car Seats) การปรับให้เป็นที่อยู่อาศัย (Residential Conversions) และการซ่อมแซมหรือปรับปรุงที่อยู่อาศัย (Residential Renovations and Alterations)

3. อัตราศูนย์ (Zero Rate) คือ อัตราร้อยละ 0 เป็นกรณีที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการไม่ต้องเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ซื้อแต่ยังคงมีสิทธิขอคืนภาษีซื้ออันเกิดจากขายสินค้าหรือให้บริการดังกล่าวได้ซึ่งได้แก่การประกอบกิจการอาหาร (Food) เช่น อาหารสำหรับการบริโภคของมนุษย์ อาหารสัตว์หรือสัตว์มีชีวิตที่นำมาใช้เป็นอาหาร เป็นต้น อย่างไรก็ตามมีอาหารบางประเภทที่ไม่ได้รับยกเว้นให้เสียภาษีในอัตราศูนย์ เช่น ไอศกรีมโยเกิร์ตแช่แข็งหรือผลิตภัณฑ์แช่แข็งอื่นๆ ที่มีลักษณะคล้ายกันขนมหวานแต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงขนมเค้กหรือขนมปังกรอบเครื่องดื่มที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต เช่น สุราเบียร์หรือไวน์ เป็นต้น การให้บริการบำบัดสิ่งปฏิกูลและน้ำ (Sewerage Services and Water) หนังสือหรือที่มีลักษณะเดียวกับหนังสือ (Books, etc.) เช่น หนังสือหนังสือพิมพ์ วารสาร เป็นต้น หนังสือหรืออุปกรณ์ช่วยเหลือไร้สายสำหรับผู้พิการทางสายตา (Talking Books for the Blind and Handicapped and Wireless Sets for the Blind) การก่อสร้างอาคารหรือการประกอบกิจการที่มีลักษณะเดียวกับการสร้างอาคาร (Construction of Buildings, etc.) อาคารที่กฎหมายให้ความคุ้มครอง (Protected Buildings) เช่น อาคารที่อยู่อาศัยหรือเพื่อการกุศลการสาธารณะหรือที่มีความสำคัญทางด้านสถาปัตยกรรมหรือทางด้านประวัติศาสตร์หรืออนุสาวรีย์ เป็นต้น การให้บริการระหว่างประเทศ

(International Services) การขนส่ง (Transport) รถคาราวานบ้านบนรถหรือบ้านบนเรือ (Caravans and Houseboats) ทองคำ (Gold) ธนบัตร (Bank Notes) ยารักษาโรคอุปกรณ์ช่วยเหลือสำหรับคนพิการ (Drugs, Medicines, Aids for the Handicapped, etc.) การนำเข้าและการส่งออก (Imports, Exports, etc.) ร้านค้าปลอดภาษี (Tax Free Shops) องค์กรการกุศล (Charities, etc.) และเครื่องแต่งกายและรองเท้า (Clothing and Footwear)

#### 4. วิธีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักร

ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพจะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อเป็นผู้ประกอบการที่มีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการเกินกว่า 82,000 ปอนด์ต่อช่วงระยะเวลา 12 เดือนหรือผู้ประกอบการที่คาดว่าจะมีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการเกินกว่า 82,000 ปอนด์ภายในอีก 30 วันข้างหน้าโดยจะต้องแจ้งและยื่นคำขอจดทะเบียนภายใน 30 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่ถึงเกณฑ์หรือเป็นผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นให้ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนดไว้ในบางกรณีแต่มีความประสงค์ที่จะขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับขั้นตอนการจดทะเบียนผู้ประกอบการที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถยื่นคำขอจดทะเบียนผ่านระบบออนไลน์โดยเข้าไปที่ HMRC เว็บไซต์เมื่อ Her Majesty's Revenue and Customs ได้พิจารณาแล้วจะออกหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีและใบรับรองความเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนให้แก่ผู้ประกอบการหลังจากนั้นผู้ประกอบการจดทะเบียนจะมีสิทธิและหน้าที่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยหลังจากที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนแล้วผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขายหักออก

วยภาษีซื้อซึ่งภาษีรวมถึงการที่ขาย คือ  
 ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการที่ผู้ประกอบการได้ขายสินค้าหรือได้ให้บริการผู้ประกอบการได้รับสิน  
 ค่าจากประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปและภาษีซื้อ คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่  
 ผู้ประกอบการถูกเรียกเก็บจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการรวมถึงจากการได้รับสินค้าจากป  
 ระเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปหรือจากการนำเข้าสินค้าจากประเทศที่ไม่ใช่สมาชิกในสหภ  
 าศยุโรปหากคำนวณแล้วปรากฏว่าภาษีขายมีมากกว่าภาษีซื้อผู้ประกอบการมีหน้าที่ชำระภ  
 าศีมูลค่าเพิ่มแต่หากปรากฏว่าภาษีซื้อ มีมากกว่าภาษีขายผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษี  
 หรือนำไปเป็นเครดิตภาษีสำหรับเดือนถัดไปได้<sup>35</sup>

#### 5. ใบก้ากับภาษีในสหราชอาณาจักร

ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่บันทึกและจัดทำบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มนับ  
 แต่วันที่ได้มีการยื่นคำขอจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยออกใบก้ากับภาษีใ  
 ห้แก่ผู้บริโภคนในช่วงที่ยังอยู่ระหว่างรอการพิจารณาจากHMRC

ผู้ประกอบการอาจจะเพิ่มราคาสินค้ารวมกับภาษีมูลค่าเพิ่มเข้าไปด้วยแต่การออกใบก้ากับ  
 ภาษีไม่ต้องแสดงภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายการแยกต่างหากจากราคาสินค้าจนกว่าจะได้รับห  
 มายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีและใบรับรองความเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนใบก้ากับภ  
 าศีนี้ถือเป็นหลักฐานสำคัญ

ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องเก็บทั้งในกรณีที่ซื้อและในกรณีที่ขายเพื่อใช้เป็นหลักฐาน  
 ในการแสดงบัญชีและขอคืนภาษี

---

<sup>35</sup> Gale, W. G. (2020) . Raising revenue with a progressive value-added tax. *Tackling the Tax Code: Efficient and Equitable Ways to Raise Revenue*. Emily Moss, Ryan Nunn, and Jay Shambaugh eds. *The Hamilton Project*.

6.ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักรในสหราชอาณาจักรมีจุดความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่ม2กรณีได้แก่ในกรณีความรับผิดทั่วไปและกรณีความรับผิดที่สินค้าอยู่ระหว่างการขายดังนี้

#### 6.1ความรับผิดในกรณีทั่วไป

ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีทั่วไปเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำดังต่อไปนี้24

ขึ้นอยู่กับว่าการกระทำใดได้เกิดขึ้นก่อน คือ  
 เมื่อมีการส่งมอบสินค้าหรือสินค้าพร้อมสำหรับการใช้งานหรือเมื่อได้มีการใช้บริการหรือเมื่อได้รับชำระราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการหรือเมื่อมีการออกใบกำกับภาษีวันแต่เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ออกใบกำกับภาษีภายใน14  
 วันหลังจากที่มีการส่งมอบสินค้าหรือการให้บริการให้ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้มีการออกใบกำกับภาษีสินค้าได้

6.2ความรับผิดในกรณีที่สินค้าอยู่ในระหว่างการขายและสามารถคืนความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มในกรณีที่สินค้าอยู่ระหว่างการขายให้ความรับผิดเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำดังต่อไปนี้ขึ้นอยู่กับว่าการกระทำใดได้เกิดขึ้นก่อน คือ  
 เมื่อลูกค้าพอใจในสินค้าและมีการตกลงซื้อขายสินค้าหรือหลังจากที่มีการส่งมอบสินค้า12เดือนหรือเมื่อมีการออกใบกำกับภาษีวันแต่เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ออกใบกำกับภาษีภายใน14  
 วันหลังจากที่มีการส่งมอบสินค้าหรือการให้บริการให้ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้มีการออกใบกำกับภาษี



## บทที่ 4 บทวิเคราะห์

### 4.1 ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้เขียนจึงได้วิเคราะห์ถึงปัญหาของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นส่วนใหญ่ในบางประการที่สำคัญและทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยจะนำหลักการและหลักกฎหมายต่าง ๆ ทั้งของประเทศไทยและสหราชอาณาจักรมาวิเคราะห์ในส่วนที่ผู้เขียนเห็นว่ามีความเหมาะสมและสามารถนำมาเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขปัญหาในเรื่องการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยได้ต่อไปประเด็นในการวิเคราะห์ถึงปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในบางประการที่สำคัญ ผู้เขียนสามารถวิเคราะห์ออกเป็น 4 ปัญหาใหญ่ได้แก่ ปัญหาการประกอบกิจการแต่หลีกเลี่ยงไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ปัญหาการที่ผู้ประกอบการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วแต่ไม่มีการนำส่ง ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการส่งออกเท็จและปัญหาการหลีกเลี่ยงโดยใช้ใบกำกับภาษีเป็นเครื่องมือ

### 4.2 ปัญหาการประกอบกิจการแต่หลีกเลี่ยงไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อพิจารณาถึงหลักเกณฑ์การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยพบว่าผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่ผู้ประกอบการและผู้นำเข้ารวมถึงบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยตามมาตรา 82 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งผู้ประกอบการนั้นอาจเป็นผู้ผลิตหรือเป็นผู้ที่ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเป็นปกติธุระไม่ว่าจะประกอบกิจการในรูปแบบของบุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชคนิติบุคคลหรือนิติบุคคลใดๆ และหากมีการขายสินค้าหรือให้บริการตามมาตรา 77/

(10)แห่งประมวลรัฐฎการและได้กระทำกิจการในราชอาณาจักรตามมาตรา77/2แห่งประมวลรัฐฎการและมีรายรับเกินกว่า1.8 ล้านบาทต่อปี

ถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเงื่อนไขการยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นสามารถยื่นได้ในวันเริ่มประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการหรือกรณีอยู่ในระหว่างเตรียมการที่จะเริ่มประกอบกิจการ เช่น

อยู่ในระหว่างการก่อสร้างโรงงานก่อสร้างอาคารสำนักงานหรือกำลังติดตั้งเครื่องจักรและได้มีการซื้อสินค้าหรือรับบริการที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ประกอบการมีสิทธิยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน6เดือนก่อนวันเริ่มประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการตามประมวลรัฐฎการมาตรา85และภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่มูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามมาตรา85/1

(1)แห่งประมวลรัฐฎการจากหลักเกณฑ์ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวพบว่ามีผู้ประกอบการส่วนใหญ่ขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรและมีรายรับเกินกว่า1.8 ล้านบาทต่อปี

ถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ผู้ประกอบการเหล่านั้นไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มส่งผลให้รัฐบาลสูญเสียรายรับของทางด้านภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะสาเหตุจากผู้ประกอบการที่หลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่ทำหน้าที่ตามหลักเกณฑ์การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ทำหน้าที่ในการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่รัฐโดยปัญหานี้มักพบในธุรกิจค้าขายผ่านทางตลาดออนไลน์เนื่องจากในปัจจุบันเมื่อมีการนำเทคโนโลยีใหม่ๆเข้ามาเป็นอีกช่องทางของการค้าขายในยุคดิจิทัลที่ไม่ได้ถูกจำกัดอยู่แค่เพียงการซื้อขายผ่านร้านค้าทั่วไปเหมือนที่ผ่านมาแต่เทคโนโลยีได้เข้ามาทำให้ทุกคนสามารถซื้อขายสินค้าหรือ

อให้บริการได้จากการผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์หรือที่เรียกกันว่าเป็นร้านค้าออนไลน์  
ที่ปรากฏอยู่บนเครื่องคอมพิวเตอร์หน้าจอเน็ตบุ๊กหรือโทรศัพท์มือถือทำให้มี

ช่องทางการขายสินค้าหรือให้บริการหลากหลายมากขึ้น เช่น

การขายสินค้าออนไลน์ผ่านทาง Facebook Shopee Lazada เป็นต้น

ซึ่งผู้ประกอบการค้าขายออนไลน์อาจมียอดขายรับเกินกว่า 1.8

ล้านบาทต่อปีแต่หน่วยงานสรรพากรไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลการค้าขายทางออนไลน์ได้คร  
บถ้วนรวมถึงกลไกการตรวจสอบในปัจจุบันอย่างภาษีอีมেন্টซึ่งเริ่มมีผลบังคับใช้แล้วต้  
งแต่วันที่ 21

มีนาคมพ.ศ.2562เป็นช่องทางหนึ่งที่หน่วยงานภาครัฐจะใช้รองรับระบบภาษีและเอกสารธุ  
รกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์เพื่อให้เข้าถึงกลุ่มพ่อค้าแม่ค้าร้านค้าทั้งออฟไลน์และออนไลน์พ  
นักงานฟรีแลนซ์รวมถึงคนขับรถที่ให้บริการผ่านแพลตฟอร์ม Delivery

ทั้งหลายโดยกฎหมายกำหนดให้สถาบันการเงินและผู้ให้บริการทางการเงินอิเล็กทรอนิกส์  
(E-wallet / Payment Gateway)

ต้องรายงานข้อมูลผู้มีบัญชีธุรกรรมเฉพาะให้กรมสรรพากรไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือ  
นิติบุคคลและไม่ว่าคนไทยหรือคนต่างชาติโดยบัญชีธุรกรรมเฉพาะที่ต้องรายงานเมื่อมีการ  
เข้าบัญชีทุกบัญชีรวมกันตั้งแต่ 3,000 ครั้งขึ้นไปใน 1

ปีไม่ว่าจะจำนวนเงินที่รับมาแต่ละครั้งจะมากหรือน้อยก็ตามหรือมียอดฝากหรือโอนเงินเข้า  
ทุกบัญชีรวมกันตั้งแต่ 400 ครั้งขึ้นไปและมียอดเงินรวมกันตั้งแต่ 2,000,000 บาทขึ้นไปใน 1  
ปีตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรฉบับที่ 48 พ.ศ. 2562

จากกลไกในการตรวจสอบหรือตรวจจับของหน่วยงานกรมสรรพากรพบว่าอาจยังไม่  
เพียงพอและรวดเร็วที่จะควบคุมกลุ่มบุคคลที่ตั้งใจจะหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มจากการข  
ยสินค้าหรือให้บริการทางตลาดออนไลน์ให้เข้าสู่ระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่อง

จากพบว่ากฎหมายมีช่องโหว่ให้ผู้ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการโดยไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถที่จะแยกบัญชีหรือแยกธนาคารเป็นของเจ้าของบัญชีหลายๆคนและควบคุมไม่ให้เกิดการฝากหรือโอนเงินเข้าในบัญชีต่าง

ๆเกินจำนวนเงินและจำนวนครั้งของเอกสารธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ที่กฎหมายกำหนดเกณฑ์เอาไว้

ทั้งที่ในความจริงแล้วผู้ประกอบการค้าขายในออนไลน์เหล่านั้นต่างมียอดรายรับเกิน 1.8

ล้านบาทต่อปีซึ่งหน่วยงานกรมสรรพากรควรเก็บภาษีได้ตามกฎหมายอีกทั้งพบว่าอาจหลีกเลี่ยงในกรณีการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการโดยไม่ผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์หมายถึงการใช้เงินสดในการชำระค่าสินค้าที่ซื้อขายโดยไม่ผ่านทางธนาคาร ดังนั้น

เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มจากการประกอบกิจการโดยไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มระบบการจัดเก็บภาษีก็ควรที่จะมีการจัดเก็บได้อย่างครอบคลุมและทั่วถึงและมีประสิทธิภาพด้วย เช่น กัน

หากวิเคราะห์ถึงกฎหมายตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรจะเห็นได้ว่ายังไม่มี  
ความชัดเจนและความแน่นอน คือ

ประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่าผู้ประกอบการให้รวมถึง

ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ด้วยกล่าวคือตามมาตรา 77/1

(15) แห่งประมวลรัษฎากรให้

นิยามคำว่าผู้ประกอบการหมายถึงเพียงบุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพไม่

ว่าการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่

จึงทำให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์บางรายไม่ทราบถึงหน้าที่ตามกฎหมายของตนหรือบางรายอาจอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายในส่วนนี้มีความเสี่ยงที่จะหลีกเลี่ยงในการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้องนั่นเองและในส่วนของบทบัญญัติกฎหมายตามประมวลรัษฎากรก็ยังไม่ได้มีการบัญญัติถึงวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไว้โดยเฉพาะทำให้ขั้นตอนและวิธีการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจึงต้องเป็นไปตามประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตามหากวิเคราะห์เปรียบเทียบกับประเทศสหราชอาณาจักรได้มีการจัดการปัญหาเหล่านี้ที่แตกต่างออกไปโดยมีการออกกฎระเบียบภายในสหราชอาณาจักรในเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการที่สหภาพยุโรปได้วางไว้โดยได้กำหนดไว้ใน The Notice 700 : Section 4 ในหัวข้อ VAT : businesses supplying digital services to private consumers ซึ่งจะช่วยให้เกิดความเป็นธรรมระหว่างผู้บริโภคด้วยกันและระหว่างผู้ประกอบการด้วยกันนอกจากนี้ทางประเทศสหราชอาณาจักรยังได้มีการกำหนดไว้ด้วยว่าใช้เฉพาะกรณีที่มีการให้บริการในรูปแบบดิจิทัลหมายถึงการให้บริการผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์โดยระบุอย่างชัดเจนว่าผู้บริโภคจะต้องเป็นผู้บริโภคที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการและอยู่ในสหราชอาณาจักรส่วนผู้ประกอบการที่จะต้องเป็นผู้ประกอบการที่ไม่ได้เป็นสมาชิกของสหภาพยุโรปจากหลักการดังกล่าวของประเทศสหราชอาณาจักรนี้ทำให้เห็นว่าได้มีการวางกฎระเบียบไว้อย่างชัดเจนถึงหลักเกณฑ์ของผู้ประกอบการและผู้บริโภคและยังมีความแน่นอนในเรื่องของการกำหนดสถานะของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ดังนั้น

จึงสามารถนำมาเป็นแนวทางในการบัญญัติบทกฎหมายภายในประเทศไทยได้ต่อไปในอนาคต

ดังนั้น

ทางแก้สำหรับปัญหาการประกอบกิจการแต่หลีกเลี่ยงไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ ผู้เขียนเห็นว่าควรมีบทบัญญัติกฎหมายเพิ่มเติมให้ชัดเจนว่าผู้ประกอบการที่ทำการขายสินค้าผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และสินค้านั้นเข้าข่ายที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรและไม่ได้รับยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและต้องมีหน้าที่จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### 4.3 ปัญหาการที่ผู้ประกอบการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วแต่ไม่มีการนำส่ง

เมื่อพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ของการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นให้กับกรมสรรพากรมีกระบวนการเริ่มขึ้นจากการที่ผู้ประกอบการได้ขายสินค้าหรือให้บริการและได้

ส่งมอบสินค้าหรือมีการโอนกรรมสิทธิ์หรือได้รับชำระราคาสินค้าหรือได้ออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 78 แห่งประมวลรัษฎากรหรือได้รับชำระราคาค่าบริการหรือได้ออกใบกำกับภาษีหรือได้ให้บริการไม่

ว่าตนเองหรือบุคคลอื่นตามมาตรา 78/1 แห่งประมวลรัษฎากรจึงทำให้เกิดจุดความรับผิดชอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้นซึ่งผู้ประกอบการมีหน้าต้องเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยนำมาคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษีหากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับ

ส่วนต่างหรือหากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากรและต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษี

ทั้งนี้ไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ตามมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากรจากหลักเกณฑ์ดังกล่าวพบว่าในปัจจุบันผู้ประกอบการในประเทศไทยส่วนใหญ่เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วแต่ไม่ได้้นำส่งให้กับกรมสรรพากรหรือยื่นแบบแสดงรายการภาษีที่มี

คขายหรือยอดซื้อไม่ถูกต้องไม่ครบถ้วนหรือขาดไป

นับว่าเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นเป็นจำนวนมากในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มส่งผลให้กรมสรรพากรเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ไม่ครบถ้วนโดยผู้ประกอบการมีวิธีการหลีกเลี่ยง เช่น การที่ผู้ขายแจ้งยอดขายขาดหรือการแจ้งยอดขายไม่ครบรวมทั้งการแจ้งยอดขายบางส่วน ด้วยเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงภาระภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการขายหรือให้บริการจำนวนมากแต่ผู้ประกอบการก็รายงานว่ามียอดขายจำนวนน้อยรวมถึงการขายหรือให้บริการแพ่งแต่แจ้งว่าขายหรือให้บริการถูกต้อง ดังนั้น เมื่อผู้ประกอบการได้แจ้งยอดขายต่ำ ก็จะส่งผลให้ภาษีขายก็ต่ำไปด้วยและเมื่อนำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีมาเครดิตจึงทำให้เสียภาษีน้อยตามมาเมื่อวิเคราะห์ตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรในประเทศไทยจะเห็นว่าวิธีการแก้กับปัญหาเหล่านี้ที่ปลายเหตุกล่าวคือเมื่อมีการพบว่าผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีขายและภาษีซื้อไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วนเกิดขึ้นทางกรมสรรพากรก็จะมีวิธีจัดการกับปัญหาเหล่านี้ตามบทบัญญัติในส่วนของบทลงโทษเท่านั้นโดยกำหนดว่าหากผู้ประกอบการมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียตามมาตรา 89

(2) แห่งประมวลรัษฎากรหรือยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไปให้เสียหรือมีข้อผิดพลาดให้เสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อนไปตามมาตรา 89

(3) แห่งประมวลรัษฎากร 13 หรือยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องเป็นเหตุให้จำนวนภาษีขายหรือจำนวนภาษีซื้อในเดือนภาษีที่แสดงไว้คลาดเคลื่อนไปให้เสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าจอรจำนวนภาษีขายที่แสดงไว้ขาดไปหรือจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไปตามมาตรา 89

(4) แห่งประมวลรัษฎากร 14 ไว้เท่านั้นผู้เขียนเห็นว่าเป็นทางแก้ปัญหาคือ

ยังไม่เพียงพอเมื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบกับสหราชอาณาจักรที่ได้จัดการกับปัญหาดังกล่าว

แตกต่างกัน

ออกไปจากของประเทศไทยโดยสหราชอาณาจักรมีวิธีแก้ไขกับปัญหาการที่ผู้ประกอบการ  
 แจ้งยอดขายขาดแจ้งไม่ครบหรือแจ้งเพียงบางส่วนด้วยการแก้ไขปัญหาที่ต้นเหตุ คือ  
 การแก้ที่กลไกของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่แรกหรือนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้เป็นทาง  
 แก้ไขด้วยตัวของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเองเพื่อลดการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในปัญหานี้ได้  
 สหราชอาณาจักรมองเห็นถึง

ปัญหานี้ว่าหากเงินภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่กับผู้ขายในช่วงระยะเวลาหนึ่งอาจทำให้เกิดโ  
 โอกาสที่จะหลีกเลี่ยงสามารถทำหน้าที่ในการนำส่งได้อย่างเต็มประสิทธิภาพเพราะฉะนั้นหา  
 กเปลี่ยนกลไกของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มส่งผลให้เมื่อถึงกำหนดในแต่ละเดือนภาษีที่ต้องนำส่ง  
 ให้กับรัฐผู้ประกอบการจะไม่ภาษีมูลค่าเพิ่มในเรื่องของผู้มีหน้าที่ในการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม  
 และนำยื่นหรือส่งให้กับกรมสรรพากรให้เป็นหน้าที่ของผู้ซื้อที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น  
 แทนโดยให้ใช้กับเฉพาะกิจการบางประเภทที่มีความเสี่ยงจะเกิดการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ  
 ไม่ได้มากสาเหตุที่สหราชอาณาจักรเปลี่ยนหน้าการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้ผู้ซื้อแทนเพราะเห  
 ็นว่าภาษีซื้อนั้นเป็นสิ่งที่ผู้ซื้อเป็นผู้ออกและเป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอยู่แล้วจึงมีความเป็นไป  
 ได้ว่าผู้ซื้อจะทำหน้าที่ได้ดีกว่าผู้ขายและหากมองในการตรวจเช็คทางฝั่งผู้ขายก็อาจจะไม่สา  
 มารถที่จะตรวจสอบได้แม่นยำและไม่ทันการเนื่องจากผู้ขายอาจแจ้งยอดที่ไม่ถูกต้องหรือแ  
 ้งยอดไม่ครบหรือขาดหายไปบางส่วนโดยจะแตกต่างกับกลไกของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มใน  
 ประเทศไทยที่ให้ผู้ขายเป็นผู้มีภาระหน้าที่ในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแทนที่ผู้ซื้อตามบท  
 บัญญัติมาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น  
 จากการที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์ถึงปัญหาข้างต้นนี้เห็นว่าทางแก้ปัญหสำหรับกรณี นี้  
 ผู้เขียนเห็นว่าสำหรับประเทศไทยน่าจะมีจุดบกพร่องและขาดประสิทธิภาพในส่วนของบริษัท  
 บัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีอากรอาจมาจากการที่บทบัญญัติของประมวลรัษฎากร



มีช่องโหว่ในเรื่องระบบของภาษีมูลค่าเพิ่มควรเพิ่มบทบัญญัติกฎหมายเพิ่มเติมสำหรับหน้าที่ในการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนำส่งให้แก่กรมสรรพากรโดยให้ผู้ซื้อมีหน้าที่แทนที่ผู้ขายสำหรับเฉพาะกิจการบางประเภท

#### 4.4 ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการส่งออกเท็จหลายๆ ทอด

การคืนภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ในประมวลรัษฎากรส่วน4หมวด8ซึ่งหลักการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรมาตรการหนึ่งของรัฐบาลในการสนับสนุนการผลิตเพื่อการส่งออกเมื่อมีการผลิตหรือแปรรูปสินค้าเพื่อส่งออกนั้นผู้ประกอบการอาจไม่ได้ใช้วัตถุดิบที่นำเข้ามาเพียงประการเดียวแต่อาจใช้วัตถุดิบในประเทศด้วยและการในซื้อวัตถุดิบต่าง ๆ ทั้งจากการนำเข้าและทั้งจากผู้ผลิตในประเทศนี้ ผู้ประกอบการอาจต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งผู้ประกอบการอาจขอคืนได้ภายหลังจากส่งออกลูกค้าที่ผลิตจากวัตถุดิบเหล่านั้นกล่าวคือผู้ประกอบการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อวัตถุดิบ (ภาษีซื้อ) และจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าที่ผลิตจากวัตถุดิบนั้น (ภาษีขาย)

ด้วยการให้ผู้ประกอบการสามารถขอเครดิตภาษีซื้อเพื่อนำมาหักกลับกับภาษีขายโดยหากผลปรากฏว่าภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อผู้ประกอบการต้องชำระภาษีในส่วนนั้นต่อทางการแต่หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายผู้ประกอบการจะได้รับภาษีที่ชำระเกินไปคืนกลับมาในประเทศไทยได้บัญญัติเกี่ยวกับหลักการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการส่งออกว่าการขายสินค้าให้หามาความรวมถึงกรณีการส่งออกสินค้าออกนอกราชอาณาจักรเพื่อส่งไปต่างประเทศตามมาตรา77/1 (8) (ค)และ

(14)แห่งประมวลรัษฎากร16โดยความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการสินค้ากรณีส่งออกเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาออกวางหลักประกันขาออกหรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาออกตามมาตรา78 (4)

(ก)แห่งประมวลรัษฎากรและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งหมายความว่าผู้ส่งออก  
ไม่มีหน้าที่ต้องเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80/1 (1) แห่งประมวล

รัษฎากรการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีการขายสินค้าหรือให้บริการกันในหลายๆ  
ทอดหรือมีการทำธุรกรรมกันมากมายเกิดขึ้นในประเทศไทยปัจจุบันในกรณีของการส่งออก  
สินค้าซึ่งมีการหลีกเลี่ยงในรูปแบบที่ว่าไม่ได้มีการส่งออกสินค้าจริงแต่ได้มีการไปขอคืนเคร  
ดิตภาษีซื้อทั้งหมดอันอาจก่อให้เกิดการสูญเสียรายได้ของกรมสรรพากรอย่างมากโดยการ  
หลีกเลี่ยงนั้นอาจเกิดขึ้นในทอดใดทอดหนึ่งของการทำธุรกรรมก็ได้

ทำให้เห็นว่าถ้าหากมีการปรากฏขึ้นหลายๆ

ทอดยิ่งทำให้เป็นปัญหาในการตรวจสอบที่ยากขึ้นไปอีกของกรมสรรพากรซึ่งการแก้ไขปัญ  
หาเหล่านี้ของสหราชอาณาจักรนั้นได้มีการใช้มาตรการเกี่ยวกับในเรื่องความรับผิด คือ  
เมื่อมีการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นในลักษณะหลายๆ

ธุรกรรมร่วมกันหรือมีการขายหรือให้บริการหลายๆ

ทอดนั้นต้องมีความรับผิดร่วมกันและแยกกันในหลายประการโดยไม่ได้จัดการเพียงแค่ท  
อดเดียว คือ ทอดของผู้ส่งออกเท่านั้นแต่กับให้มองในทุกๆ  
ทอดของการทำธุรกรรมการซื้อขายของการส่งออกสินค้ากันเมื่อหากแค่ผู้ขายหรือผู้ซื้อนั้น  
“รู้” หรือ “มีเหตุอันควรสงสัย”

ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มในการขายหรือให้บริการในช่วงธุรกรรมทอดใดไม่ได้มีการเสียภาษีมูลค่า  
เพิ่มผู้ขายหรือให้บริการนั้นจะต้องมีความรับผิดร่วมกัน ดังนั้น

จากการที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์ถึงปัญหาข้างต้นนี้เห็นว่าทางแก้ปัญหสำหรับกรณี นี้  
ผู้เขียนเห็นว่าควรเพิ่มบทบัญญัติของกฎหมายเพิ่มเติมในเรื่องของความรับผิดกรณีที่มีการ  
หลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายทอดให้ผู้กระทำการหลีกเลี่ยงต้องมีความรับผิดร่วมกัน

#### 4.5 ปัญหาการหลีกเลี่ยงโดยใช้ใบกำกับภาษีเป็นเครื่องมือ

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยมีลักษณะและวิธีการด้วยหลักการของวิธีการเครดิตภาษีที่อาศัยการใช้ใบกำกับภาษีเป็นกลไกของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งจะใช้วิธีการคำนวณภาษีจากใบกำกับภาษี (Invoice Method) กล่าวคือผู้ประกอบการจะคำนวณโดยนำยอดขายสินค้าหรือบริการคูณกับอัตราภาษีก็จะได้อัตราภาษีจากยอดขายแล้วนำภาษีที่เสียไปแล้วในการซื้อสินค้าหรือบริการต่าง ๆ ที่ใช้ในการผลิตมาเครดิตหักออกก็จะได้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจะต้องเสียและเมื่อคำนวณแล้วหากมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายก็สามารถนำมาเครดิตหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้โดยในการนำภาษีซื้อมาใช้คำนวณภาษีนี้ผู้ประกอบการจะต้องมีหลักฐานสำคัญที่ต้องจัดเก็บไว้เพื่อการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่รัฐ คือ “ใบกำกับภาษี” ซึ่งเป็นหลักฐานที่แสดงว่าผู้ประกอบการได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีซื้อที่ไปจริง

จึงเห็นได้ว่าใบกำกับภาษีเป็นสิ่งที่มีความสำคัญต่อผู้ประกอบการในการที่จะช่วยบรรเทาภาระภาษีหรือได้รับภาษีคืนจากรัฐด้วยเหตุนี้ในปัจจุบันจึงมีผู้ประกอบการจำนวนมากได้พยายามใช้การหลีกเลี่ยงในรูปแบบต่าง ๆ โดยใช้ใบกำกับภาษีเป็นเครื่องมือเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ตามใบกำกับภาษีอันเป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น การออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีอำนาจหรือโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6) และมาตรา 90/4 (3) แห่งประมวลรัษฎากรหรือการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีภาษีซื้อขายเกิดขึ้นจริงหรือออกโดยไม่ชอบตามมาตรา 90/4 (7) แห่งประมวลรัษฎากรหรือการปลอมใบกำกับภาษีตามมาตรา 89 (7) และมาตรา 90/4 (7) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น

ซึ่งการกระทำเหล่านี้เป็นการกระทำที่ฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรอันมีโทษทางแพ่งและทางอาญากรณีการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยการออกและการใช้ใบกำกับภาษีปลอมเมื่อพิจารณาถึงหลักการออกใบกำกับภาษีในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวแล้วอาจส่งผลให้เกิดช่องทาง

สำหรับผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีเจตนาจะหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้เนื่องจากกฎหมายเปิดช่องว่างให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนแต่ละรายมีสิทธิที่จะพิมพ์ใบกำกับภาษีขึ้นเพื่อใช้ออกให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเองโดยไม่มีการควบคุมการพิมพ์และการจัดจำหน่ายใบกำกับภาษีที่เป็นแบบฟอร์มเดียวกันแต่อย่างใด อีกทั้งไม่ได้มีข้อกำหนดในเรื่องการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มว่าให้ผู้ประกอบการให้นำต้องนำส่งสำเนาใบกำกับภาษี

ที่ได้ออกให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการในเดือนภาษีนั้นต่อกรมสรรพากรมีเพียงหน้าที่ที่ผู้ประกอบการต้องจัดเก็บใบกำกับภาษีนั้นไว้เพื่อการตรวจสอบในภายหลังเท่านั้น

จากการศึกษาพบว่าในสหราชอาณาจักรได้มีการนำเทคโนโลยีเข้ามาประยุกต์ใช้กับการออกใบกำกับภาษีหรือที่เรียกว่าE-invoice

สามารถบันทึกข้อมูลทางธุรกิจขนาดเล็กและขนาดกลาง

ช่วยให้มองเห็นและเพิ่มการควบคุมที่มากขึ้นเพื่อลดปัญหาในการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยวิธีการออกและการใช้ใบกำกับภาษีปลอมโดยได้นำระบบเทคโนโลยีด้วยคอมพิวเตอร์มาใช้ในการช่วยตรวจสอบโดยอาศัยจากฐานข้อมูลของผู้ประกอบการที่กำหนดให้มีหน้าที่ต้องนำส่งข้อมูลของ

ใบกำกับภาษีเพื่อทำการบันทึกข้อมูลไว้ในระบบคอมพิวเตอร์เมื่อผู้ซื้อนำใบกำกับภาษีไปใช้อื่นภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรมสรรพากรจะสามารถนำข้อมูลใบกำกับภาษีดังกล่าวมาใช้เพื่อเปรียบเทียบกับข้อมูลการขายจากข้อมูลที่ผู้ขายและกรมสรรพากรถือไว้ว่ามีความถูกต้องตรงกันหรือไม่อย่างไรซึ่งระบบนี้จะช่วยลดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการใช้ใบกำกับภาษีเป็นเครื่องมือได้ในระดับหนึ่ง

ดังนั้น

จากการที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์ถึงปัญหาข้างต้นนี้เห็นว่าทางแก้ปัญหสำหรับกรณีนี้

ผู้เขียนเห็นว่าควรนำเทคโนโลยีมาประยุกต์ใช้ อาศัยฐานข้อมูลขนาดใหญ่อย่าง Big DATAเข้ามาช่วยวิเคราะห์พฤติกรรมของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยรวมเพื่อแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้ใบกำกับภาษีเป็นเครื่องมือ

## บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

### 5.1 บทสรุป

การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้นแพร่ไปทั่วโลกสร้างความเสียหายให้แก่ระบบเศรษฐกิจของแต่ละประเทศอย่างมากและทำให้รัฐสูญเสียและขาดรายได้ที่จะนำมาใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศในด้านต่าง ๆ ที่เป็นประโยชน์และจำเป็นโดยการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีรูปแบบและลักษณะของพฤติกรรมที่หลากหลายและควบคุมยากในปัจจุบันจนมีคำกล่าวที่ว่า “การหลีกเลี่ยงภาษีเสมือนเป็นคู่แข่งของการจัดเก็บภาษี” รัฐจึงต้องหาทางป้องกันและปราบปรามอย่างจริงจังเพื่อให้ลดน้อยลงเพราะไม่ว่าการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นในรูปแบบหรือพฤติกรรมแบบใดก็ตามก็ย่อมสร้างความเสียหายต่อการพัฒนาประเทศและระบบเศรษฐกิจอย่างมากซึ่งในประเทศไทยนั้นได้รับการจัดอันดับให้อยู่ในกลุ่มประเทศที่มีคนหนีภาษีอากรมากที่สุดอันดับแรกของโลกโดยมี Tax Evasion Score สูงถึง 53.34 เปอร์เซ็นต์ของ GDP แต่ก็ยังไม่มีการประมาณการมูลค่าความสูญเสียทางภาษีที่เกิดขึ้นจากการหลีกเลี่ยงภาษีอากรว่ามีจำนวนมากน้อยเพียงใดแต่มีการนำเสนอข่าวสารเกี่ยวกับการตรวจพบและ จับกุมการหลีกเลี่ยงภาษีในรูปแบบพฤติกรรมต่าง ๆ มานำเสนอทางสื่อเพื่อให้สังคมได้รับรู้ถึงพฤติกรรมที่เกิดขึ้นของบุคคลและกลุ่มคนที่ทุจริตภาษีแต่ก็ไม่ได้นำเสนอถึงวิธีการและแนวทางเพื่อป้องกันและแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นอย่างเพียงพอและเหมาะสม

อย่างไรก็ตามการกระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มที่พบเห็นในประเทศไทยส่วนใหญ่จะเป็นการออกใบกำกับภาษีปลอมหรือการขอคืนภาษีอันเป็นเท็จ โดยมีการวางแผนคิดในการกระทำความผิดตั้งแต่แรก คือ มีการตั้งบุคคลมาจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและมีตัวการที่

แท้จริงอยู่เบื้องหลังเป็นผู้บงการและสั่งการ และเมื่อนำสินค้าไปขายให้กับผู้ประกอบการที่สุจริตและเปิดใบกำกับภาษีขายแต่ไม่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมก่อให้เกิดการขอคืนเครดิตภาษีซื้อที่ไม่ถูกต้อง เป็นผลทำให้เกิดการกีดกันทางภาษี อีกทั้งผู้ประกอบการที่สุจริตย่อมไม่สามารถรับรู้ได้ว่าผู้ใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีโดยมิชอบด้วยกฎหมาย เพราะกรมสรรพากรมีนโยบายไม่เปิดเผยข้อมูล<sup>36</sup> และเข้าไม่ถึงแหล่งข้อมูลเชิงลึกทราบแต่เพียงว่าผู้ขายสินค้าจดทะเบียนบริษัทอย่างถูกต้องและเป็นผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่เท่านั้น ทำให้มักถูกประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและต้องชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม แม้จะมีการซื้อขายสินค้ากันจริง ด้วยข้อกล่าวหาว่านำใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายมาขอคืนเครดิตภาษีซื้อ จึงไม่สามารถแข่งขันได้อย่างเป็นธรรมภายใต้ตลาดที่แข่งขันโดยสมบูรณ์ และกรมสรรพากรไม่สามารถเอาผิดกับตัวการหรือผู้บงการที่แท้จริงได้ เพราะการตรวจสอบเป็นไปอย่างล่าช้า ท้ายที่สุดผู้ประกอบการที่สุจริตชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วแต่ไม่สามารถขอคืนเครดิตภาษีซื้อได้ตามมาตรา 82/3 ภายใต้บังคับมาตรา 82/7, 82/8 และ 82/16 แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้เขียนเห็นว่าระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากรยังขาดประสิทธิภาพและยังมีช่องโหว่ทำให้เกิดเป็นปัญหาของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มที่สร้างความเสียหายและสูญเสียรายได้ของรัฐบาลอย่างมากซึ่งเงินจำนวนนี้สามารถที่จะนำไปสร้างประโยชน์สาธารณะหรือพัฒนาประเทศได้จำนวนมากทั้งหมดนี้ยิ่งแสดงให้เห็นอย่างชัดเจนโดยตัวของมันเองว่าได้ก่อให้เกิดปัญหาต่อระบบการเงินการคลังของประเทศอย่างร้ายแรงโดยปัญหาดังกล่าวถ้าพิจารณาแล้วก็เป็นปัญหาของผู้ประกอบการที่คิดจะโกงภาษีไม่ว่าจะใช้ระบบภาษีใดก็มีคนคอยคิดที่จะโกงอยู่เสมอแต่ถ้าวิเคราะห์กันในอีกแง่มุมหนึ่งก็มัก

<sup>36</sup> กระทั่งตามที 302 ร. แห่งราชกิจจานุเบกษา เล่ม 138 ตอนพิเศษ 270 ง หน้า 41 วันที่ 3 พฤศจิกายน 2564

จะมีผู้ที่คิดจะโกงในรูปแบบที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการเองแต่จะเป็นขบวนการที่วางระบบอย่างดีมีการจัดองค์กรมีเครื่องมือเครื่องใช้ที่ทันสมัยหรือเรียกพวกที่กระทำความผิดในลักษณะนี้เป็นอาชญากรทางเศรษฐกิจนั่นเอง และผู้ที่ได้รับผลกระทบมากที่สุดคือผู้ประกอบการที่สุจริตและประเทศชาติ

จากสภาพปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้กรมสรรพากรต้องมีมาตรการขั้นเด็ดขาดในการตรวจสอบโดยตั้งคณะกรรมการตรวจสอบภาษีอากรเพื่อดำเนินคดีอาญา (ตรอ.)

ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบและดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในระบบเครดิตเพื่อเป็นการปราบปรามผู้กระทำความผิดหลีกเลี่ยงและทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ปัญหาเหล่านี้

ก็มีได้หมดไปและกลุ่มผู้กระทำความผิดซึ่งมีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านภาษีได้มีการพัฒนารูปแบบของการหลีกเลี่ยงและการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้นไปจนต่อมารัฐบาลได้แต่งตั้งคณะกรรมการเฉพาะกิจเพื่อดำเนินการป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและการชดเชยภาษีอากรโดยถือว่าการกระทำการหลีกเลี่ยงภาษีเพื่อให้มีการดำเนินคดีอาญาอย่างเด็ดขาดเหมือนกับต่างประเทศ

เช่นประเทศสหรัฐอเมริกาที่ถือว่าการหลีกเลี่ยงภาษีโดยมีเจตนาทุจริตเป็นอาชญากรรมจะต้องดำเนินการฟ้องร้องทุกรายโดยไม่จำกัดจำนวนเงินภาษีและมีการกำหนดให้เป็นความผิดฐานฉ้อโกงภาษี อย่างไรก็ตามเนื่องจากระบบภายในของกรมสรรพากรยังล้าหลังและไม่มีระบบ cross check ระหว่างผู้ประกอบการแบบ real-time ทำให้ชี้ตัวผู้กระทำผิดได้ไม่ทันท่วงที โดยเฉพาะอย่างยิ่งแบบ ภ.พ.30 ขาดความรอบด้านและขาดข้อมูลเชิงลึกที่กรมสรรพากรจะนำไปใช้ได้ทันที เพื่อตรวจสอบผู้ประกอบการ



## 5.2 ข้อเสนอแนะ

การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มนับเป็นปัญหาที่สำคัญอย่างหนึ่งที่ส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจของชาติด้านงบประมาณของรัฐ ดังนั้น รัฐจึงจำเป็นต้องมีมาตรการในการป้องกันและแก้ไขผู้หลีกเลี่ยงภาษีในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการปรับปรุงระบบของภาษีมูลค่าเพิ่มและเพิ่มมาตรการเสริมอื่นๆ เพื่อช่วยลดการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มจากตามที่ได้ศึกษาแนวความคิดทฤษฎีหลักกฎหมายและวิธีการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยและสหราชอาณาจักรดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 และ 4 ซึ่งผู้เขียนได้ทำการวิเคราะห์ถึงปัญหาในเรื่องบทบัญญัติกฎหมายผู้เขียนจึงขอสรุปผลของการศึกษาพร้อมทั้งให้ข้อเสนอแนะดังนี้

1. ระบบการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยผู้ซื้อมีหน้าที่แทนที่ผู้ขาย (Domestic Reverse Charge)

ในประเทศสหราชอาณาจักรมีระบบการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยผู้ซื้อมีหน้าที่แทนที่ผู้ขายหรือ “Reverse charging” เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องหน้าที่ในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่มอบหมายหน้าที่ให้แก่ผู้ซื้อโดยให้กับกิจการบางประเภทและใช้กับผู้ขายและผู้ซื้อซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนด้วยกันถ้าวิเคราะห์เปรียบเทียบกับในประเทศไทยหากพิจารณาในแง่ของระบบการตรวจของทางกรมสรรพากรซึ่งเมื่อมีการพบปัญหาว่าผู้ขายมีการแจ้งยอดขายขาดหรือแจ้งไม่ครบหรือการแจ้งยอดขายบางส่วนในทางปฏิบัติของกรมสรรพากรก็น่าจะมีการตรวจสอบยืนยันว่ามีการขายเกิดขึ้นจริงหรือไม่

ผู้ขายได้มีการขายสินค้ากันจริงหรือไม่หรือผู้ซื้อได้ทำการซื้อสินค้านั้นจริงหรือไม่ซึ่งไม่ได้มีมาตรการอื่นเข้ามาควบคุมควบคุมไปเพื่อลดหรือป้องกันการเกิดการหลีกเลี่ยงกับปัญหาดังกล่าว

ผู้เขียนเสนอแนะว่าควรมีระบบการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยผู้ซื้อมีหน้าที่แทนที่ผู้ขายหรือ “R

everse

charging” โดยการเพิ่มเติมกฎหมายว่าหากเกิดการขายสินค้าหรือบริการที่ระบุไว้ในกิจการบางประเภทที่อยู่ในกลุ่มที่มีความเสี่ยงในการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มให้ผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการนั้นมีหน้าที่เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและนำส่งกรมสรรพากรแทน

## 2. ความรับผิดชอบร่วมกัน (Joint and Several Liability)

ปัญหาเมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการในหลายๆ

ทอดหรือในสายการทำธุรกรรมเดียวกันหากมีผู้ประกอบการหลายคนทำการซื้อขายหรือให้บริการกันและในช่วงทอดใดทอดหนึ่งทำการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องให้ผู้ประกอบการใดบ้างรับผิดชอบกับการขายสินค้าหรือให้บริการที่เกิดขึ้นซึ่งในสหราชอาณาจักรนั้นมีบทบัญญัติกฎหมายในเรื่องของการให้รับผิดชอบร่วมกันหรือแยกกันที่นำมาปรับใช้กับปัญหาดังกล่าวที่เกิดขึ้นได้กล่าวคือกรณีที่ไม่มีการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มโดยผู้ประกอบการจดทะเบียนในสายการขายสินค้าหรือให้บริการเดียวกันถ้าผู้ประกอบการจดทะเบียนคนใดรู้หรือควรจะรู้ถึงการเสียภาษีไม่ถูกต้อง ผู้ประกอบการนั้นจะต้องร่วมกันรับผิดชอบด้วยตาม Vat Act 1994 section 77A

อย่างไรก็ตามในประเทศไทยไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ขายและผู้ซื้อในการทำการขายสินค้าหรือให้บริการในสายทอดเดียวกันหรือในขบวนการเดียวกันรับผิดชอบร่วมกันและไม่อาจนำบทบัญญัติในส่วนของเบี้ยปรับที่เป็นบทลงโทษตามมาตรา 89 แห่งประมวลรัษฎากรไปปรับใช้กับผู้ประกอบการที่รู้หรือควรรู้เกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงในสายขบวนการเดียวกันแม้ว่าจะทำหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มถูกต้องก็ตามมาให้รับผิดชอบโทษได้ ผู้เขียนจึงเสนอแนะว่าควรมีการเพิ่มเนื้อหาในมาตรา 89 แห่งประมวลรัษฎากรเรื่องของเบี้ยปรับว่าให้รวมถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่รู้หรือควรรู้ว่าการเสียภาษีขายหรือภาษีซื้อหรือการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มในทอดใดทอดหนึ่งในสายเดียวกันต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับด้วย เช่น กัน

### 3.การเปิดบัญชีกลางเพื่อควบคุมภาษีมูลค่าเพิ่ม (Vat Account)

ในปัจจุบันเป็นนโยบายที่สหราชอาณาจักรจะนำมาปรับปรุงเป็นมาตรการควบคุมในด้านการจัดทำบัญชีสำหรับการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้นมาหรือ“Vat Accounts”เพื่อเป็นการตรวจสอบเช็คความถูกต้องว่ามีการจ่ายภาษีเข้ามาในบัญชีกลางแล้วซึ่งบัญชีสำหรับการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะทำหน้าที่เชื่อมโยงภาษีขายและภาษีซื้อแทนสิทธิที่จะเกิดแยกต่างหากจากกันถ้าผู้ขายไม่ส่งภาษีขายผู้ซื้อก็ไม่มีสิทธิในการขอคืนภาษีเหมือนการcross check

อีกรอบโดยมีหลักการว่าผู้ขายต้องทำการเปิดบัญชีเงินฝากกับทางธนาคารสำหรับการโอนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บจากลูกค้าเข้าบัญชีดังกล่าวกล่าวคือผู้ขายสินค้าหรือให้บริการต้องนำเงินจากการขายสินค้าหรือรับบริการเข้าบัญชีนี้เท่านั้นและสิทธิในการขอคืนภาษีซื้อจะขอคืนได้ก็ต่อเมื่อกรมสรรพากรสามารถพิสูจน์ได้ว่าจำนวนเงินที่ขอคืนนั้นตรงกับจำนวนที่ได้เข้าบัญชีดังกล่าวแล้วซึ่งในประเทศไทยทางกรมสรรพากรไม่ได้มีเงื่อนไขและหลักการนี้กำหนดไว้ในปัจจุบันประเทศไทยสิทธิในการขอคืนภาษีเกิดขึ้นเมื่อจุดความรับผิดชอบเสียภาษีเกิดเมื่อส่งมอบสินค้าหรือได้รับบริการหรือเมื่อโอนกรรมสิทธิ์หรือเมื่อออกไปกำกับภาษีตามประมวลรัษฎากรหมวดภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนที่

2เรื่องความรับผิดชอบในการเสียภาษีและเมื่อความรับผิดชอบเกิดแล้วสิ่งที่ตามมาทันที คือ

สิทธิในการหักภาษีและสิทธินั้นแยกต่างหากจากในฝั่งของผู้ขาย คือ

ไม่ว่าผู้ขายจะนำส่งหรือไม่กรมสรรพากรมีหน้าที่ไปตรวจสอบยืนยันความถูกต้องต่อไปโดยความแตกต่างของการทำบัญชีขึ้นมาเพื่อเชื่อมโยงนี้เป็นเหมือนเงื่อนไขในการขอคืนภาษีซื้อแตกต่างกับของประเทศไทยที่สิทธิในการขอคืนภาษีซื้อเกิดได้ทันทีเมื่อมีความรับผิดชอบเสียภาษีเกิดขึ้น

ดังนั้น

ผู้เขียนจึงเสนอแนะว่าหากในประเทศไทยมีการกำหนดนโยบายเพิ่มเติมในเรื่อง

การทำบัญชีสำหรับการจ่ายเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้เป็นเงื่อนไขขึ้นมาเสริมอาจจะช่วยให้สามารถเช็คความถูกต้องในการขอคืนภาษีซื้อได้อย่างรวดเร็วและทันการและทำให้ช่วยลดการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในเรื่องของการขอคืนภาษีซื้อกับทางกรมสรรพากรได้มากยิ่งขึ้น

#### 4. การค้ำประกันการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Third Party to Guarantee VAT

การควบคุมโดยการกักกันตี คือ การค้ำประกันโดยบุคคลที่สามสำหรับการจ่ายเงินของผู้ขายหรือ “Compulsory Use of a Third Party to Guarantee VAT Payments” เป็นมาตรการที่เข้ามาช่วยการันตีหรือเรียกว่าเป็นหลักประกันในกรณีที่เกิดการสูญเสียดังกล่าวนี้สามารถนำไปใช้ได้ทั้งภาษีขายและภาษีซื้อด้วย

#### 5. การเพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (Deregister)

ในสหราชอาณาจักรมีมาตรการในทางบริหารเรื่องของการเพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีความรวดเร็วกว่าปกติหากมีการตรวจสอบพบว่าเข้าเงื่อนไขในการเพิกถอนการจดทะเบียนกรมสรรพากรจะทำการลบชื่อในทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มออกไปทันทีที่แตกต่าง

กับระบบการเพิกถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยที่ขั้นตอนในการลบช้ากว่าทำใ้บ้างที่ ถูกเพิกถอนแล้วแต่ในระบบยังคงมีชื่อและทำการประกอบกิจการต่อไป

#### 6. การวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้ระบบ Big DATA

ภาษีถือเป็นสิ่งที่รัฐบาลจะต้องเรียกเก็บจากประชาชนและเป็นหน้าที่ของกรมสรรพากรที่จะต้องรับผิดชอบจัดเก็บภาษีทั้งหมดเพื่อนำเงินเหล่านี้ไปพัฒนาประเทศในด้านต่าง ๆ ทั้งสาธารณูปโภคระบบขนส่ง เป็นต้น นอกจากการจัดเก็บภาษียรายบุคคลแล้ว อีกกลุ่มที่ต้องเสียภาษีให้ถูกต้อง คือ

ผู้ประกอบการที่มีรายได้จำนวนมากแบ่งออกเป็นกลุ่มกิจการซื้อมาขายไปกลุ่มกิจการผลิต

และกลุ่มกิจการให้บริการเนื่องจากผู้ประกอบการแต่ละกลุ่มมีการจัดทำบัญชีไม่เหมือนกัน ซึ่งที่ผ่านมากรมสรรพากรยังไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการได้ครบถ้วนผู้เขียนเห็นว่าควรพัฒนาการจัดเก็บภาษีโดยใช้ระบบบิ๊กดาต้า (Big Data) และการวิเคราะห์ข้อมูล (Data Analytics) เพื่อวิเคราะห์ว่ากลุ่มธุรกิจใดและพฤติกรรมแบบใดเข้าข่ายกลุ่มเสี่ยงหลีกเลี่ยงภาษีซึ่งหากพบผู้ประกอบการชำระภาษีไม่ถูกต้องและต้องเสียค่าปรับตามกฎหมาย

(Big Data) คือ

ฐานข้อมูลขนาดใหญ่โดยข้อมูลเหล่านี้เกิดจากการพัฒนาเทคโนโลยีและระบบต่าง ๆ ทำให้แต่ละองค์กรมีการเก็บรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ ไว้อย่างมากมายมหาศาลทั้งข้อมูลที่มาภายในองค์กรและข้อมูลที่มีแหล่งที่มาจากภายนอกองค์กร เช่น Social Media ซึ่งทั้งหมดเป็นข้อมูลดิบที่สามารถนำมาใช้วิเคราะห์ได้ด้วยวิธีการที่หลากหลายและแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับว่าจะนำข้อมูลเหล่านั้นไปใช้ให้เกิดประโยชน์กับงานชนิดใดแต่เดิมกรมสรรพากรใช้การตรวจสอบบนฐานความเสี่ยง (Risk Based Audit System) ซึ่งเป็นการวิเคราะห์ความเสี่ยงจากข้อมูลทั้งภายในและภายนอกเพื่อสรุปคะแนนของผู้ประกอบการว่าอยู่ในกลุ่มดีหรือกลุ่มเสี่ยงแต่ระบบดังกล่าวนี้ยังมีช่องโหว่อยู่ ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีความแม่นยำมากขึ้นหากนำระบบบิ๊กดาต้า (Big Data) มาใช้ร่วมกับการวิเคราะห์ข้อมูล (Data Analytics) เพื่อวิเคราะห์พฤติกรรมความเสี่ยงในแต่ละกิจการ (Data Analytics) เข้ามาช่วยวิเคราะห์ข้อมูลธุรกิจและผู้ประกอบการซึ่งในปัจจุบันหลาย ๆ ประเทศได้มีการนำเอาระบบเงินอิเล็กทรอนิกส์หรือ E-Money เข้ามาเชื่อมโยงข้อมูลเพื่อเป็นฐานข้อมูลของผู้ประกอบการและผู้บริโภคในการซื้อ

ขายหรือให้บริการต่าง ๆ

ถือเป็นเครื่องมือในการชำระเงินแบบหนึ่งเหมือนกับบัตรเครดิตที่หยิบออกมาใช้ได้ก่อนแล้ว

ว ค่อยจ่ายคืนทีหลังเพียงแต่ E-

Moneyจะเป็นการ“จ่ายเงินสดล่วงหน้า”ไปก่อนถึงจะนำไปใช้ได้และมูลค่าที่ใช้ได้จะเท่ากับ

จำนวนเงินที่เราจ่ายไปเท่านั้นถ้ามูลค่าเงินในบัตรหมดก็สามารถเติมเงินเข้าไปเพิ่มเติมได้

ถ้าเราจะใช้ E-

Moneyประเภทนี้ก็ต้องเข้าไปลงทะเบียนออนไลน์กับผู้ให้บริการไว้ก่อนจากนั้นก็เติมเงินเข้า

บัญชีผ่านช่องทางต่าง ๆ เช่น

อินเทอร์เน็ตหรือโทรศัพท์มือถือและเมื่อเราต้องการจ่ายเงินก็เพียงส่งคำสั่งไประบบก็จะตัด

เงินจากบัญชีของเราซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นการซื้อสินค้าหรือบริการในร้านค้าออนไลน์โดยการ

ใช้ระบบE-

Moneyจะช่วยให้เห็นเส้นทางของการใช้จ่ายเงินได้ง่ายขึ้นเพื่อนำมาลดการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มได้มากขึ้น

ผู้เขียนเห็นว่ามีความเห็นเหตุผลมากพอและสมควรแก้ไขแบบ ภ.พ.30 โดยให้ผู้ประกอบการ

ที่จัดภาษีมูลค่าเพิ่มระบุข้อมูลอย่างละเอียดเกี่ยวกับที่มาและที่ไปของใบกำกับภาษีซื้อและ

ใบกำกับภาษีขาย ควบคู่กับการนำ VAT ACCOUNT มาใช้ควบคู่กันเพื่อแก้ไขปัญหา

ใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายได้อย่างสมบูรณ์ เพราะข้อมูลเกี่ยวกับผู้ประกอบการจะ

รวมศูนย์กลางที่ระบบของกรมสรรพากรทำให้ตรวจสอบได้ทันทีว่า ผู้ใดชำระหรือไม่ชำระ

ภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านแบบ ภ.พ. 30 อย่างถูกต้อง และเครดิตภาษีซื้อจากผู้ประกอบการ

รายใดบ้างหรือผู้ใดบ้างไม่ชำระภาษีขายอย่างถูกต้อง ทำให้ระบบ big-data ตรวจสอบจับความ

ผิดปกติกได้ทันที ทำให้ลดขั้นตอนและเวลาการตรวจสอบของเจ้าพนักงาน และเมื่อการ

ตรวจสอบทำได้อย่างสะดวก กรมสรรพากรย่อมสามารถเปิดเผยข้อมูลของผู้ประกอบการที่

ไม่ชอบด้วยกฎหมายได้ต่อสาธารณะ นำไปสู่การทำงานที่มีความโปร่งใสและเป็นธรรมต่อ  
ผู้ประกอบการทุกราย และสร้างความเชื่อมั่นให้กับนักลงทุนทั้งในและต่างประเทศต่อ  
ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้กฎหมายไทย

### บรรณานุกรม

- กรมสรรพากร, การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มกรุงเทพมหานคร: กระทรวงการคลัง, 2538. กรมสรรพากร, คู่มือใบกำกับภาษี, กรุงเทพมหานคร: สำนักงานสรรพากร, 2547
- กลุ่มนักวิชาการ, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, กรุงเทพมหานคร: โรงเรือนแก้วการพิมพ์, 2552.
- คณินบุญสุวรรณ, อาชญากรรมทางเศรษฐกิจนักป่อนทำลายชาติที่แท้จริง ในเอกสารประกอบการสัมมนาทางวิชาการเรื่องอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ, กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2529
- จรัลระรวยทรง, ภาษีการค้าสู่ภาษีมูลค่าเพิ่ม, กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2533.
- ชัยสิทธิ์ราชธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 11. กรุงเทพมหานคร: กรุงเทพมหานครพับลิชชิง, 2559.
- ปรีดีบุญยัง. ภาษีมูลค่าเพิ่มกับความมั่นคงทางเศรษฐกิจในเอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐกิจ: วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, กรุงเทพมหานคร: ม.ป.พ., 2533-2534.
- ผกาพรรณพรหมสาขาณ สกลนครหลักการบัญชีขั้นต้น Principle of Accounting, พิมพ์ครั้งที่ 6, กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เสมาธรรม, 2560.
- วิชราไชยสารและคณะ, การศึกษากลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption) จำแนกตามภาคเศรษฐกิจ: กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย, กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ, 2561
- วิโรจน์เลาหะพันธุ์, การหลีกเลี่ยงและการหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยในเอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐศาสตร์ วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักรกรุงเทพมหานคร: ม.ป.พ., 2523.



สุภิตาฉัตรารักษ์, งานวิจัยความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดรับข่าวสารกับความรู้อเรื่อง  
ภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรุงเทพมหานคร, กรุงเทพมหานคร  
: สำนักพิมพ์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2536.

:

สมเดชโรจน์คุรีเสถียร, Modern Cashier.กรุงเทพมหานคร:บริษัท ธรรมนิติเพรส  
จำกัด, 2548.

สุเทพพงษ์พิทักษ์, การวางแผนภาษีอากร, กรุงเทพมหานคร: สำนักงานวิชิตาทนายความ  
บัญชีและธุรกิจ, 2549.

สุมาลี สติตชัยเจริญและคณะโครงการวิจัยเรื่องการศึกษาผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการ  
สร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้และเศรษฐกิจของประเทศไทย.กรุงเทพ  
มหานคร: สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2504-2544.

กัมปนาท บุญรอด “ข้อแตกต่าง: กิจการอัตรา0 กับกิจการที่ได้รับยกเว้น” สรรพากร  
สาส์น, เล่มที่ 8. ปีที่ 59. (สิงหาคม2555) : 16-46.

กองกฎหมายกรมสรรพากร, “คำวินิจฉัยกฎหมายภาษีอากร: เบี้ยปรับตามประมวล  
รัษฎากรมาตรา89 (1) - (5) .” สรรพากรสาส์น, เล่มที่ 12. ปีที่ 66. (ธันวาคม2562)  
: 105-122.

พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, “กะเทาะเปลือกขบวนการโกง VATคลังตีแผ่เม็ดเงินกระตบยอด  
ส่งออก” เอกสารภาษีอากร, เล่มที่ 180, ปีที่ 16. (กันยายน2539) : 89-97.

ทวีพัฒนามณีโชติ, “เรื่องน่ารู้เกี่ยวกับเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรมาตรา89 (1) .”  
เอกสารภาษีอากร. เล่มที่ 459. ปีที่ 39. (ธันวาคม2562) : 46-50

สมภพส่องสว่าง “การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม: พ่อค้าโกงภาษีหรืออาชญากร” สรรพากร  
สาส์น, เล่มที่ 9. ปีที่ 45. (กันยายน2541) : 147-156.

สุเมธ ศิริคุณโชติ, “การหนีภาษีมูลค่าเพิ่ม.” วารสารสมาคมเศรษฐศาสตร์ธรรมศาสตร์เล่ม  
ที่ 7. ปีที่ 3. (มกราคม-เมษายน2535) : 27-34.

สุเทพพงษ์พิทักษ์, “มาฆะมาวางแผนภาษีอากรกันเถอะ” เอกสารภาษีอากร, เล่มที่ 184.

ปีที่ 16 (มกราคม 2540) : 100-110.

นววิธ มานะกุล, “ใบกำกับภาษีปลอม” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิตสาขากฎหมายภาษีคณะ  
นิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553.

ประสิทธิ์ ดวงตะวงษ์, “มาตรการทางกฎหมายในการป้องกันและปราบปรามการขอคืน  
ภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทุจริต” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิตคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัย  
รามคำแหง, 2543.

พรณิศาธีระกุลพิศุทธิ์, “การนำหลักสมคบกันกระทำความผิดมาใช้เพื่อป้องกันและ  
ปราบปรามการทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม”  
วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิตสาขากฎหมายภาษีคณะนิติศาสตร์  
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553.

พฤตวิวรรธ รินทร์ธราศรี, “การนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้จัดเก็บในประเทศไทย:  
ศึกษากรณีความเหมาะสมและปัญหาทางกฎหมาย”  
วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิตสาขาวิชานิติศาสตร์คณะนิติศาสตร์  
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2551.

ลักขณาต่อพล. “ปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจของผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มในการจด  
ทะเบียนเป็นผู้ประกอบการขายสินค้าให้นักท่องเที่ยวในอำเภอสันกำแพง”  
วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิตคณะเศรษฐศาสตร์ สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์  
มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2545.

วรัชนีหลงสกุล, “การวิเคราะห์การหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรของประชาชน: ศึกษา  
เฉพาะกรณี สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาบางรัก3.  
สารนิพนธ์รัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิตสาขาวิชานโยบายสาธารณะคณะศิลปะ  
ศาสตร์ มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ, 2550.

วิชูดานาราททรัพย์, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ :  
ศึกษากรณีการซื้อขายสินค้าที่มีรูปร่างผ่านทางอินเทอร์เน็ตของผู้ประกอบการจดทะเบียน  
ภายในราชอาณาจักร.”

- วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิตสาขาวิชานิติศาสตร์คณะนิติศาสตร์  
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2558.
- สุเทพพงษ์พิทักษ์, “ปัญหาการบริหารจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มศึกษาเฉพาะการโกง  
ภาษีมูลค่าเพิ่มสารนิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิตคณะนิติศาสตร์  
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2539.
- สุธัญญาเกียรติชัยประสพ. มาตรการเกี่ยวกับการออกไปกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย:  
ศึกษากรณีตามประมวลรัษฎากร”
- วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิตสาขากฎหมายเอกชนและกฎหมายธุรกิจคณะนิติศาสตร์  
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2555.
- ศรีสมัยเนตรมัย, “ปัญหาการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์  
มหาบัณฑิตภาควิชานิติศาสตร์คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525  
กรมสรรพากร“คู่มือแนวทางการตรวจใบกำกับภาษีปลอม.” <http://www.rd.go.th>, 28  
กันยายน2562.
- เกรียงศักดิ์ประสงค์สุกาญจน์, “สรรพากรเข้มผู้ประกอบการเลี่ยงภาษี จัดกลุ่มดี-กลุ่มเสี่ยง  
เช็คละเอียดดิบ” [https://www.matichon.co.th/news-  
monitor/news\\_1492643](https://www.matichon.co.th/news-monitor/news_1492643)
- ดูลักษณะตราชื้อธรรม.หลักกฎหมายภาษีอากร.พิมพ์ครั้งที่ 3. (กรุงเทพฯ: สถาบัน  
T.Training Center,2553) ,หน้า2.
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร.ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร2561. (กรุงเทพฯ:  
โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์,2561) ,หน้า1.
- อานนท์ อาภาภิรม, รัฐศาสตร์เบื้องต้น, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์โอเดียนสโตร์,  
2528) ,หน้า23-29.
- ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย, (กรุงเทพมหานคร:โรง  
พิมพ์กรุงสยามการพิมพ์, 2521) ,หน้า13-16.
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม.การคลังว่าด้วยการจัดสรรและกระจาย. (กรุงเทพฯ:

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์,2554) ,หน้า17-18.

ปรีदानาคเนาวิทิม,**เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร1**. พิมพ์ครั้งที่ 7. (กรุงเทพฯ:

มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2551) ,หน้า7-10.

จรัสศักดิ์รอดจันทร์. “ความชอบธรรมของรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีเพื่อการกระจายรายได้  
ครั้งใหม่”. **สรรพากรสาส์น**, 56 (4) , (2552) .

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. **คำอธิบายกฎหมายมหาชนการคลังและการภาษีอากรทฤษฎี  
และหลักการกฎหมายภาษีอากร**. (กรุงเทพฯ : วิญญูชน,2547) ,หน้า212.

บุญธรรมราชรักษ์. **ทฤษฎีภาษีอากรThe Theory of Taxation**. (กรุงเทพฯ: ทีทีเอ็น  
,2552) ,หน้า8-9.

อานนท์ อาภาภิรม, รัฐศาสตร์เบื้องต้น, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์โอเดียนสโตร์,  
2528) ,หน้า25.

อรอนงค์ประสังสิต,**การบริหารการจัดเก็บภาษี: ศึกษากรณีกลุ่มภารกิจด้านรายได้  
กระทรวงการคลัง, (ดุสิตนิพนธ์ปรัชญาดุษฎีบัณฑิต (รัฐประศาสนศาสตร์)  
มหาวิทยาลัยรามคำแหง:กรุงเทพมหานคร, 2550) ,หน้า75.**

แนวคิดทฤษฎีผู้ว่าจ้างและตัวแทนและแนวคิดเรื่องการบริหารงานโดยยึดหลักความ  
รับผิดชอบของฝ่ายบริหารประมวลขึ้นจากBoston, Jonathan, et. Al. **Public  
Management: the New Zealand Model**, (Auckland: Oxford University  
Press, 1996) , p 18-21.และ จรัส  
สุวรรณมาลา,**ระบบงบประมาณและการจัดการแบบมุ่งผลสัมฤทธิ์ภาครัฐ: ความ  
สัมพันธ์ระหว่างรัฐกับพลเมืองในยุคใหม่**, (กรุงเทพฯ : ธนัชการพิมพ์, 2546)  
,หน้า44-49.

กลุ่มนักวิชาการ,ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,กรุงเทพมหานคร:โรงเรือนแก้วการ  
พิมพ์, 2552.

Mikesell, John L., **Fiscal Administration: Analysis and Applications for  
the Public Sectors**, CA: Wadsworth Publishers, 2003, p. 471.

- Besley, T., & Persson, T. (2014) . Why do developing countries tax so little?. *Journal of economic perspectives*, 28 (4) , 99-120.
- Gelardi, A. M. (2013) . Value added tax and consumer spending: A graphical description analysis. *Asian Journal of Finance and Accounting*.
- Schenk, A., Thuronyi, V., & Cui, W. (2015) . *Value added tax*. Cambridge University Press.
- Frunza, M. C. (2018) . *Value added tax fraud*. Routledge.
- Stojanović, M., Gligorijević, N., Brničanin, E., & Arsić, S. (2017) . VALUE ADDED TAX AS AN INSTRUMENT OF ENVIRONMENTAL TAX POLICY IN SELECTED COUNTRIES. *УПРАВЛЕНИЕ И MANAGEMENT AND ОБРАЗОВАНИЕ EDUCATION*, 16.
- King, M. A., & Fullerton, D. (2010) . *The taxation of income from capital: A comparative study of the United States, the United Kingdom, Sweden and West Germany*. University of Chicago Press.
- King, M. A., & Fullerton, D. (2010) . *The taxation of income from capital: A comparative study of the United States, the United Kingdom, Sweden and West Germany*. University of Chicago Press.
- Schenk, A., Thuronyi, V., & Cui, W. (2015) . *Value added tax*. Cambridge University Press.
- Gale, W. G. (2020) . Raising revenue with a progressive value-added tax. *Tackling the Tax Code: Efficient and Equitable Ways to Raise Revenue*. Emily Moss, Ryan Nunn, and Jay Shambaugh eds. *The Hamilton Project*.
- Alan, A. Tait. *Value Added Tax International Practice and Problems*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1988.

- C.V.Brown. Taxation and the Incentive to Work. Great Britain: Oxford University Press, 1983.
- Financial Action Task Force Laundering. The Proceeds of Vat Carousel Fraud. France: Fatf-Gafi, 2007.
- House of Commons Committee of Public Account. Tackling online Vat Fraud and Error. United Kingdom: The Committee of Public Accounts, 2017.
- HM Revenue & Customs. How to Spot Missing Trader Vat Fraud. n.p.: HM Revenue & Customs, 2018.
- J. Van Hoorn, Jr W. Kuiper, and Glenn A.Abraham, Guides to European Taxation Value Added Taxation in Europe. Amsterdam: International Bureau of Fiscal, 1979.
- Musgrave, R.A. and P.B. Musgrave. Public Finance in Theory and Practice. New York: McGraw-Hill, 1989.
- Michael Keen, and Stephen Smith February. Vat Fraud and Evasion: What do We Know and What Can be Done. Washington D.C. International Monetary Fund, 2007.
- Oecd. Effective Inter-Agency Co-Operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes. Paris: Oecd Publishing, 2013.
- Oecd. Shining Light on the Shadow Economy Opportunities and Threats. N.p.: Oecd Tax, 2017.
- Rita De La Feria. Tax Fraud and the Rule of Law. United Kingdom: Oxford University Centre for Business Taxation, 2018.
- Robert Chote, Carl Emmerson, Andrew Leicester and David Miles. The IFS Green Budget : Vat Fraud and Evasion. N.p.: The Institute for Fiscal Studies, 2007.

- R.T. Ainsworth. *Carousel Fraud in the EU: A Digital Vat Solution*. Boston University : Tax Notes International, 2006.
- Thomas Hobbes อ้างใน James M. Buchanan and Geoffrey Brennan, **The Power to Tax: Analytical Foundation of Fiscal Constitution**, Vol.9, reprinted (Indiana: Liberty Fund, 1999) , p.6.
- Hugh Hecló, “Toward a New Welfare State?” in **Development of Welfare State in Europe and America**, Edited by Flora, Peter and Arnold J. Heidenheimer, NJ: Transaction. 1998. อ้างใน Carolyn Webber and Aaron Wildavsky, Op. Cit.. 581-582.
- Jonathan Boston et. Al, **Public Management: the New Zealand Model** (Auckland: Oxford University Press, 1996) , p.18.
- R.A. Musgrave and P.B. Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice**, (New York: McGraw-Hill, 1989) , p.212.
- Li, Q., Ma, M. S., & Shevlin, T. (2021) . The effect of tax avoidance crackdown on corporate innovation. *Journal of Accounting and Economics*, 71 (2-3) , 101382.
- Khlif, H., & Amara, I. (2019) . Political connections, corruption and tax evasion: a cross-country investigation. *Journal of Financial Crime*, 26 (2) , 401-411.
- Thanjunpong, S., & Awirothananon, T. (2019) . The effect of tax planning on financial performance in the stock exchange of Thailand. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, 10 (1) , 25-29.
- Terada-Hagiwara, A., Gonzales, K., & Wang, J. (2019) . Taxation Challenges in a  
a  
Digital Economy—The Case of the People’s Republic of China.

Chacaltana, J., Leung, V., & Lee, M. (2018) . New technologies and the transition to formality: The trend towards e-formality. *ILO Employment Policy Department Working Paper*, 247.

Matthijs Alink & Victor van Kommer, **Handbook on Tax Administration**, Second Revised Edition., (Amsterdam: I.B.F.D., 2016) , p.17.