



บทที่ 5

ปัญหาในค่านิยมบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดตัวผู้เสียภาษี

ผู้ประกอบการค้าที่มีหน้าที่เสียภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากรฉบับปัจจุบัน (ฉบับแก้ไขเพิ่มเติมครั้งที่ 22) ได้แก่

ก. บุคคลธรรมดา นิติบุคคล คณะบุคคล หรือรัฐวิสาหกิจใด ๆ ซึ่งประกอบการค้าในราชอาณาจักร และดำเนินการธุรกิจเข้าลักษณะตามที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีการค้าตามประเภทการค้าที่กำหนดไว้ในบัญชีดังกล่าว

ข. ผู้ที่พบบัญญัติให้ถือว่าเป็นผู้ประกอบการค้า เช่น ในกรณีนำสินค้าประเภทการค้า 1 การขายของ เขามาในราชอาณาจักรไม่ว่าเพื่อการค้าใด ๆ ตัวอย่าง นาย ก. นำรถยนต์นั่งที่ซื้อใช้ส่วนตัวระหว่างศึกษาอยู่ในต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักร รถนั้นเป็นสินค้า นาย ก. จึงมีหน้าที่เสียภาษีการค้า หรือในกรณีเพื่อขีปนาวุธสงคราม ประกาศกำหนดให้เป็นผู้ประกอบการค้า ตัวอย่าง กรณีขายสัตว์นำทุกทอด ให้ผู้ชายทุกทอดเป็นผู้ประกอบการค้า มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีการค้า

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

การที่มีกฎหมายกำหนดลักษณะตัวผู้ประกอบการค้าหลายกรณีเช่นนี้ ทำให้เกิดปัญหาที่ควรจะนำมาพิจารณา ดังต่อไปนี้.-

ก. ปัญหาการพิจารณาว่าผู้ใดเป็นผู้ประกอบการค้าตามประมวลรัษฎากรหรือไม่ เนื่องจากภาษีการค้าได้มีการจัดเก็บจากทั้ง ผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ส่งออก ผู้ขายทอดแรก ผู้ชายทุกทอด ผู้ประกอบกิจการ ผู้ให้เช่า และผู้รับจ้าง ตามที่ใดที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษี



การคั่วไวดั่ว นอกจากนั้น ยังมีการกำหนดตัวผู้ประกอบการคั่วตามบทบัญญัติอื่น ๆ เช่นการกำหนดตัวผู้ประกอบการคั่วตามคำสั่งอธิบดี ดังนั้น การที่จะพิจารณาว่าบุคคลใดเป็นผู้ประกอบการคั่วตามประมวลรัษฎากร ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีอากร จึงเป็นเรื่องยุ่งยากมากแก่ผู้ประกอบการคั่วทั่วไป เจ้าหน้าที่ผู้มีความรู้อย่างแท้จริง เท่านั้นที่จะแนะนำชี้แจงได้ถูกต้อง ตัวอย่าง

- บริษัท ก. ซึ่งได้จากโรงงานที่ผลิต และบริษัท ก. ก็ส่งผ่านไปขายยังต่างประเทศ ถึงแม่บริษัท ก. จะเป็นผู้ส่งออก บริษัท ก. ก็ไม่มีหน้าที่เสียภาษีการค้าเพราะไม่ปรากฏประเภทการค้าในบัญชีอัตราภาษีการค้า

- บริษัทอาหารสัตว์ จำกัด ใดประกอบการค้าเกี่ยวกับการผลิตอาหารสัตว์ และส่งออกจำหน่ายต่างประเทศ อาหารสัตว์เป็นสินค้าที่มีกำไรไว้ในบัญชีท้ายพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 54) และเมื่อได้รับยกเว้นภาษีการค้าแล้ว และมีใดประกอบการค้าที่ต้องเสียภาษีการค้าในประเภทการค้าใด จึงไม่ต้องจดทะเบียนการค้า และไม่ต้องเสียภาษีการค้าด้วย เป็นต้น

ข. ปัญหาการพิจารณาว่าผู้ประกอบการคั่วเป็นผู้ประกอบการคั่วประเภทใด ต้องเสียภาษีการค้าอย่างไร เนื่องจากความยุ่งยากของบทบัญญัติประมวลรัษฎากรที่ทำให้ยากต่อการเข้าใจ จึงทำให้เกิดมีการเสียภาษีการค้าผิดประเภทอยู่บ่อย ๆ เป็นปัญหาข้อขัดแย้งระหว่างผู้ประกอบการคั่วและกรมสรรพากรอยู่เสมอ ตัวอย่าง

- นาย ข. เป็นผู้ผลิตสินค้าขาย แต่ก็ได้รับจ้างตามที่มีผู้มาสั่งคั่ว ในกรณีนี้ผู้สั่งได้มีการกำหนดชนิด ลักษณะ แบบ และวัสดุ ตามที่ผู้ผลิตได้ทำการผลิต ให้ถือว่าเป็นการรับสั่งให้ผลิตสินค้าตามสั่งนั้นเป็นการผลิตคั่ว มิใช่เป็นผู้รับจ้างทำของ

- 1 โจทก์ สั่งใบชาจากต่างประเทศ และได้เสียภาษีในฐานะผู้นำเข้าแล้ว นำมาแบ่งบรรจุกระป๋องเล็ก กล่อง และห่อที่มีตราและยี่ห้อของโจทก์ประทับอยู่ หรือนำใบชา

นั้นมาควมให้แห่งเหมือนสภาพเดิมเพื่อไม่ให้ขึ้นราหรือมีกลิ่นเหม็น โดยมีไค้นำไปซาอื่นมาผสม ไม่เป็นการผลิต

จากปัญหาดังกล่าวข้างต้น จะพบว่าปัญหาส่วนใหญ่มาจากขอยุงยากของกฎหมายที่ยากต่อการทำความเข้าใจ ผู้ประกอบการค้าไม่เข้าใจถึงหน้าที่ของตนอย่างแน่ชัด หรือในบางครั้งผู้ประกอบการค้าก็โคพยายามหาทางปฏิบัติที่จะเลียงข้อกำหนดกฎหมาย นำที่จะมีการปรับปรุงขอกกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดตัวผู้เสียภาษีให้มีลักษณะที่สามารถจะเข้าใจได้โดยง่ายขึ้นกว่าที่เป็นอยู่ควย

ปัญหาเกี่ยวกับฐานภาษี

ฐานภาษีการค้าได้แก่ รายรับ ประมวลรัษฎากรได้กำหนดรายรับไว้หลายประเภท แยกเป็นประเภทใหญ่ ๆ ได้ดังนี้

1. รายรับทั่วไป หมายความถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่ได้รับหรือพึงได้รับ ไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักร เนื่องจากการประกอบการค้าขาย
2. รายรับที่ได้กำหนดขึ้นไว้เฉพาะตามบทบัญญัติ เช่น รายรับของสินค้านำเข้า ได้มีการคิดรายรับของสินค้านำเข้าจากราคา ซี.ไอ.เอฟ.ของสินค้า ≠ กำไรมาตรฐาน ≠ อากรขาเข้า เป็นฐานใ้คำนวณภาษี ในบางครั้งก็ใช้ราคาตามที่อธิบดีประกาศมาคำนวณเป็นรายรับก่อนเสียภาษีการค้า เช่น รายรับจากการขายรถยนต์ ใช้ราคาตลาดที่ผู้ขายปลีกัน เป็นเงินสดของสินค้านั้น ๆ

ทำให้เกิดปัญหาที่น่าจะนำมาพิจารณา ดังต่อไปนี้.-

ก. กรณีถือว่าขายก่อนมีการขายหรือได้รับอย่างแท้จริง

ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีการค้า (ฉบับที่ 20) มาตรา

13 ให้อธิบายผู้ประกอบการค้าที่เป็นผู้นำเข้าซึ่งสินค้าทุกชนิดไปขายสินค้านั้นในวันนำเข้าในราชอาณาจักร หมายความว่า เมื่อส่งสินค้าเข้ามาถึงประเทศไทย ไม่ว่าสินค้านั้นจะถูกจำหน่ายไปแล้วหรือไม่ กรมสรรพากรจะถือว่า สินค้านั้นไปขายไปแล้ว ก็จะทำการกำหนดราคาขายสินค้านั้นขึ้น (ราคา ซี.ไอ.เอฟ. + กำไรมาตรฐาน + อกรขาเข้า) เพื่อกำหนดเสียภาษีการค้า เช่นนี้จะเห็นว่าเกิดการชำระภาษีการค้าก่อนมีการขายขึ้น ฉะนั้น การนำสินค้าเข้าในราชอาณาจักร ก็จะเป็นปัญหาแก่ผู้ประกอบการที่มีเงินทุนน้อย จะต้องหาเงินมาชำระภาษีการค้าก่อนจะนำสินค้าไปจำหน่าย ซึ่งอย่างน้อยที่สุดก็จะต้องกู้เงินจากธนาคารซึ่งต้องใช้หลักทรัพย์เป็นประกัน มิฉะนั้นก็ต้องไปหาแหล่งเงินกู้ที่แพงกว่า ในบางครั้งทำให้สินค้าค้างอยู่เป็นเวลานานก่อนจะได้นำออกสู่ตลาด เนื่องจากต้องหาเงินมาชำระภาษี ถึงแม้จะมีการให้ส่วนลดแก่ผู้ประกอบการค้าในกรณีนี้ถึง 2% ก็ตาม นอกจากนี้ กรณีให้อธิบายว่าขายก่อนมีการขายหรือได้รับอย่างแท้จริง ทำให้มีการตั้งสินค้าเข้ามาจำหน่ายจำนวนที่ลดลงจากเดิม เพราะต้องกันเงินส่วนหนึ่งไว้ชำระภาษีการค้าล่วงหน้า และทำให้ราคาสินค้าแพงขึ้นกว่าที่ควรจะเป็นเพราะผู้นำเข้าจะต้องเป็นผู้เสียภาษีการค้าแทนผู้ขายทอดอื่น ๆ และผู้บริหารก่อน ผู้นำเข้าจะพยายามผลักดันภาระภาษีการค้าให้แก่ผู้บริหาร พร้อมทั้งคิดดอกเบี้ยจากจำนวนเงินที่ไต่ชำระไปก่อน ในราคาสินค้าที่จำหน่าย จึงทำให้ผู้บริหารต้องบริหารสินค้าในราคาที่สูงขึ้นโดยไม่จำเป็น นอกจากนี้ ยังมีปัญหาที่ควรคำนึงถึงอีกด้านหนึ่งคือ การกำหนดอัตรากำไรมาตรฐาน การที่กำหนดอัตรากำไรแก่สินค้านั้นเป็นปัญหาลำบากยากยิ่ง แม้กระทั่งตัวผู้ประกอบการเองก็ยังสามารถที่จะกำหนดเป็นกฎตายตัวแน่นอนว่าจะได้กำไรเท่าใด เพราะกำไรขึ้นอยู่กับประเภทสินค้าและตลาดเป็นเครื่องกำหนด การกำหนดกำไรมาตรฐานจึงเป็นการไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง และไม่เป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการ แต่เนื่องจากการพยายามกำหนดระดับรายรับยังเป็นสิ่งที่หลีกเลี่ยงไม่ได้สำหรับการกีดกันผู้ประกอบการ การกำหนดกำไรมาตรฐานจึงยังคงเป็นสิ่งที่ต้องคำนึงอยู่ เมื่อพิจารณาจากสภาพปัจจุบันที่ให้อำนาจกรมสรรพากรในการกำหนดกำไรมาตรฐานไว้แต่เพียงผู้เดียวนั้น จะเห็นได้ว่ายังมีช่องทางที่จะปรับปรุงให้ดีขึ้นได้ ทั้งนี้ โดยการให้ฝ่ายผู้ประกอบการเข้ามามีส่วนร่วมในการกำหนดกำไรมาตรฐานนี้ด้วย วิธีการนี้ อย่างน้อยที่สุดก็ควรจะช่วยลดระดับความรู้สึกว่าได้รับการปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรมของฝ่ายผู้ประกอบการค้าลดลงได้บ้างไม่มากนัก

ข. กรณีนำหนี้สูญมาหักออกจากรายรับของเดือนภาษีก่อนที่จะเสียภาษีการค้า

ตามมาตรา 79 จัตวา 4 ใดกำหนดว่า หนี้สูญจากการค้าประเภทการขายของที่ต้องเสียภาษีการค้า ถ้าใดจำหน่ายในเดือนใด ให้หักออกจากรายรับของเดือนนั้นได้ โดยที่ว่าการจำหน่ายหนี้สูญจะกระทำได้ก็ต่อเมื่อได้ปฏิบัติการโดยสมควร เพื่อให้ได้ชำระหนี้แล้ว แต่สำหรับสินค้านำเข้าใดถือว่าขายในวันนำเข้า และใดคำนวณรายรับตามที่กฎหมายกำหนด เพื่อเสียภาษีการค้าไปแล้วในวันนำเข้า ณ คำนวณการที่ผ่านพิธีการนำเข้า ต่อมาเมื่อมีการขายจริงและได้เกิดหนี้สูญจากการจำหน่ายสินค้าในภายหลัง ผู้ประกอบการค้าในฐานะผู้นำเข้า ไม่อาจนำหนี้สูญจากการขายนั้นมาหักออกจากรายรับที่จะเกิดขึ้นในการนำเข้าครั้งต่อไป เนื่องจากว่าการชำระภาษีการค้านั้นคำนวณจากรายรับที่กำหนดขึ้นเฉพาะ มิใช่การขายเสร็จเด็ดขาด ในกรณีเช่นนี้ ได้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อการคำนวณรายรับเพื่อเสียภาษีการค้าแก่ผู้นำเข้า กรมสรรพากรน่าจะมีการพิจารณาหาทางแก้ไข ให้ผู้นำเข้ามีสิทธิเท่าเทียมกับผู้จำหน่ายสินค้าในประเภทเดียวกันในการเสียภาษีการค้า ได้โอกาสนำหนี้สูญที่เกิดจากการขายมาหักออกจากรายรับก่อนเสียภาษีการค้าในเดือนภาษีนั้นได้

ค. กรณีที่กฎหมายกำหนดให้นำเอารายรับของผู้อื่นมากำหนดเป็นรายรับของผู้รับจ้าง

ตามมาตรา 79 จัตวา 2 ใดกล่าวไว้ว่า มูลค่าตามมาตรา 79 (ข) (2) ให้คำนวณเป็นรายรับของเดือนภาษีที่มีการซื้อขายหรือปล่อยไม่ แล้วแต่กรณี ซึ่งเป็นการกำหนดว่า รายรับจากการรับจ้างซื้อขายหรือปล่อยไม่ใดแก่ราคาตลาดของผลิตภัณฑ์และผลพลอยได้จาก การรับจ้างซื้อขายหรือปล่อยไม่ (ในปัจจุบันนี้ รายรับจากการรับจ้างซื้อขายได้รับยกเว้นภาษีการค้าตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 54 พ.ศ.2517) จะเห็นว่า รายรับจากการรับจ้างปล่อยไม่ที่นำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีการค้านั้น ความเป็นจริงมิใช่รายรับที่แท้จริงของผู้ประกอบการค้า แต่อย่างไรก็ตาม ไม่น่าจะถูกนำมาคำนวณเป็นรายรับของเจ้าของโรงปล่อยในกรณีเพื่อเสียภาษีการค้า ในกรณีเช่นนี้ น่าจะได้มีการพิจารณาให้นำค่าจ้างที่แท้จริงที่เจ้าของโรงปล่อยได้รับมาคำนวณเป็นรายรับมากกว่าจะนำเอามูลค่าของผลิตภัณฑ์และผลพลอยได้จากผู้ว่าจ้างมาคำนวณ

ง. กรณีที่เกิดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในสินค้าจำนวนเดียวกัน

จะพบว่าในบางครั้งได้มีการจัดเก็บภาษีการค้า 2 ครั้ง ในสินค้าชิ้นเดียวกัน ซึ่งทำให้เกิดการเก็บภาษีซ้อนและยังเป็นการทำให้ประชาชนผู้บริโภคสินค้าในราคาสูงโดยไม่จำเป็น ตัวอย่างเช่น นาย ก. ให้นำเทปอัดเสียงม้วนใหญ่มาจากต่างประเทศ เขามาเพื่อจำหน่ายในประเทศ ในช่วงนี้ นาย ก. ต้องเสียภาษีการค้าในฐานะผู้นำเข้าสินค้า ประเภทการค้า 1 ชนิด 2 (ง) ในอัตราร้อยละ 30 ของรายรับ ต่อมา นาย ก. นำเทปอัดเสียงม้วนใหญ่ที่นำเขามาชิ้นมากรอกเป็นม้วนคาสเซต (tape cassette) เทปม้วนเล็ก และจัดจำหน่ายเทปคาสเซตเหล่านั้นไป ปรากฏว่าในช่วงนี้ นาย ก. จะต้องเอาค่าขายไปคำนวณเป็นรายรับเพื่อเสียภาษีการค้าอีกทอดหนึ่งในฐานะผู้ผลิตสินค้าประเภทการค้า 1 ชนิด 2 (ง) อีกครั้งในอัตราร้อยละ 30 ของรายรับ จะพบว่า นาย ก. จะต้องเสียภาษีการค้าถึง 2 ครั้ง ในจำนวนสินค้าเดียวกัน เพียงแต่นำมาแปลงสภาพในการบรรจุเท่านั้น ก็ทำให้เกิดการคำนวณรายรับเพื่อเสียภาษีการค้าซ้ำ 2 ครั้งขึ้น นำที่จะมีการพิจารณาแก้ไขด้วยการให้เก็บภาษีการค้าจากผู้นำเข้าเท่านั้น การที่จะนำมาผลิตหรือแปลงสภาพการบรรจุหีบห่ออย่างไรสินค้าส่วนนี้ก็ได้เสียภาษีการค้าไปเรียบร้อยแล้วในช่วงนำเขา

นอกจากนั้น การนำยอดรายรับมาเป็นฐานในการคำนวณเพื่อเสียภาษีการค้านั้น ใครวมถึง ต้นทุน และกำไรของสินค้าไว้อีก เช่น สินค้าซื้อมาราคา 100 บาท ขายไป 150 บาท ยอดรายรับที่นำมาเป็นฐานคำนวณเสียภาษีการค้าคือ ยอดขาย 150 บาท และถ้าอัตราภาษีการค้าที่นั่นคือ 7% ภาษีการค้าที่จะต้องชำระ $150 \times 7\% = 10.50$ บาท ในกรณีนี้ภาษีการค้าเสมือนเก็บจากส่วนกำไร 21% ของกำไร (ภายใต้ข้อสมมุติที่ว่า ผู้จำหน่ายรับภาระภาษีไวทั้งหมด ไม่ผลักภาระภาษีให้แก่ผู้บริโภค) แทนที่กิจการจะกำไร 50 บาท ก็จะได้กำไรเพียง 39.50 บาท ถ้าขายสินค้าไป 100 บาท เท่ากับต้นทุน (ถ้าวินิจฉัยจะสะสมหรือเสื่อมคุณภาพ) ก็ยังต้องเสียภาษีการค้า (เพราะไม่มีกฎหมายหรือข้อบัญญัติในประมวลรัษฎากรให้ยกเว้นเสียภาษีการค้าในกรณีที่ขายสินค้าเท่ากับราคาทุนหรือต่ำกว่าราคาทุน) ในกรณีเช่นนี้ ธุรกิจจะดำรงกิจการอยู่ไม่ได้ เมื่อพ่อค้าหรือนักธุรกิจต้องการกำไรมาก หรือหนีภาวะขาดทุนจากภาษีการค้า ก็จะพยายามหลบหลีกไม่ชำระภาษีการค้าในทุกวิถีทาง อาจเป็นไปได้ใน

คานหาของไหว้ของกฎหมายที่จะหลบหลีก หรือหลีกเลี่ยง ทั้ง ๆ ที่รู้ว่าผิดกฎหมาย ด้วยการจัด
 ลอบนำสินค้าเข้ามาขายหรือส่งออกโดยที่ไม่มีรายการของสินค้าเหล่านี้อยู่ในบัญชีของกิจการที่
 ดำเนินการอยู่ เป็นต้น การใช้รายรับเป็นฐานภาษีการค้า มีปัญหาหลายด้านคงได้กล่าวมา
 แล้วข้างต้น วิธีหนึ่งที่จะช่วยบรรเทาปัญหาเหล่านี้ลงได้บางก็คือการจัดเก็บภาษีการค้าจากมูลค่า
 ค่าเพิ่ม (Value added) โดยจัดเก็บจากส่วนแตกต่างระหว่าง ค่าขาย และ ต้นทุนสินค้า
 ขาย หรือทุนที่ซื้อมาเพื่อขาย หรือกำไรขั้นต้นของสินค้าที่ขายนั่นเอง เช่น ซื้อสินค้ามาราคา
 100 บาท และขายสินค้าไปราคา 150 บาท กำไรขั้นต้น $150 - 100 = 50$ บาท ฐานที่
 จะนำมาคำนวณภาษีการค้าคือ กำไร (50) \div อัตราภาษีการค้า การที่จะจัดเก็บจากมูลค่า
 เพิ่ม หรือกำไรขั้นต้นนี้ ปัญหาที่จะต้องคำนึงถึงก็คือ การคิดหากำไรขั้นต้นของสินค้าทุกชนิดที่จะ
 จัดเก็บภาษี นั้นหมายถึงว่า ผู้ประกอบการค้าจะต้องให้ความร่วมมือกับรัฐอย่างดีในการที่จะ
 เป็นผู้เสนอถึงราคาขายและต้นทุนสินค้าของตนโดยจัดทำบัญชีไว้เป็นหลักฐาน และอย่างน้อยที่สุด
 ผู้จัดเก็บ (รัฐ) จะต้องมิวิธีป้องกันให้ทั่วถึง ซึ่งเป็นสิ่งที่ยากยิ่งสำหรับประเทศไทยใน
 ปัจจุบันนี้ เพราะเท่าที่เป็นอยู่ทุกวันนี้ ภาษีที่จัดเก็บยังรวบไหลอยู่อีกมาก ซึ่งยังไม่มีวิธีการที่จะ
 ควบคุมให้ได้เต็มที่ หรือให้เกิดการหลบเลี่ยงใค่น้อยที่สุด ทั้ง ๆ ที่ทางกรมสรรพากรได้พยายาม
 อยู่แล้วทุกวิถีทาง จึงเห็นว่าภาษีการค้าที่จัดเก็บจากค่าเพิ่มสุทธิแม้จะแก้ปัญหาให้ความยุติ
 ธรรมแก่ผู้ประกอบการค้าได้มากขึ้นกว่าเดิม แต่การเก็บภาษีการค้าจากค่าเพิ่มสุทธิยังคง
 เหมาะสมกับประเทศที่พัฒนาแล้ว และประชาชนในประเทศเข้าใจในหน้าที่ของตน และพร้อม
 ที่จะให้ความร่วมมือกับประเทศชาติ

การคำนวณรายรับเพื่อเสียภาษีการค้า เป็นการประเมินตัวของของผู้ประกอบการ
 การค้า ซึ่งจะยื่นเสียเท่าไรก็ได้ โดยถือว่าผู้ประกอบการค้าใดกระทำความสุจริต การที่
 จะใช้กำลังเจ้าหน้าที่ควบคุมให้ทั่วถึงเป็นสิ่งที่ทำได้ยาก จึงควรจะมีเครื่องมือช่วยในการควบคุม
 คุม กิ่งต่อไปนี้.-

ก. ใช้วิธีการบัญชีเป็นเครื่องมือช่วยการควบคุมการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร และสามารถรวบรวมข้อมูลจากทางการบัญชีมาเป็นหลักฐานในการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น

การที่มีพระราชบัญญัติกำหนดให้ผู้ประกอบการค้าเลือกทำบัญชีด้วย เกณฑ์เงินสดหรือเกณฑ์สุทธิ (Cash or Accrual Basis) อย่างใดอย่างหนึ่ง เพื่อป้องกันการใ้วิธีการบัญชีที่หลีกเลี่ยงหนี้ภาษีของผู้ประกอบการค้า ในการที่จะเปลี่ยนแปลงวิธีการทำบัญชีตามใจตนเองไม่ได้ การควบคุมการทำบัญชีของกรมทะเบียนการค้าในการที่ให้เจ้าของกิจการนำบัญชีไปประทับตรา ก็เป็นการช่วยควบคุมป้องกันมิให้ผู้ประกอบการค้าสามารถมีเวลาการจัดทำข้อมูลเท็จใดด้วย

ข. ใช้บัญชีคุมสินค้าควบคุม โดยให้ทางผู้ประกอบการค้าแจ้งการหมุนเวียนของสินค้า วัตถุดิบ สินค้าสำเร็จรูป ลงในบัญชีคุมสินค้าเป็นบันทึกประจำวัน แต่การนี้จะใช้ได้ก็ต่อเมื่อผู้ประกอบการค้าได้บันทึกตามความเป็นจริงทุก ๆ วัน ซึ่งเป็นสิ่งที่หวังได้ยากที่จะให้ผู้ประกอบการค้าปฏิบัติตาม แต่กรมสรรพากรก็อาจหาทางแก้ไขได้ โดยให้มีการออกสำรวจการจัดทำบัญชีคุมสินค้าเป็นครั้งคราว และเจ้าหน้าที่ที่ออกทำการตรวจสอบควรมีการสืบเปลี่ยนกันไป ไม่ควรใช้เจ้าหน้าที่ชุดเดิม ทั้งนี้ เพื่อป้องกันการร่วมมือทุจริตของเจ้าหน้าที่กับเจ้าของกิจการ

ค. ใช้ดัชนีราคาสินค้าเป็นมาตรฐานการตรวจสอบเทียบเคียงรายรับ ที่ผู้ประกอบการค้านำมาขึ้นเพื่อเสียภาษี การใช้ดัชนีราคาอาจจะไม่ถูกต้องทั้งหมด แต่ก็น่าจะเป็นเครื่องมือชี้ให้เห็นถึงราคาสินค้าในขณะนั้น ซึ่งน่าจะโดยเฉลี่ยกว่าเจ้าหน้าที่จะเชื่อตามราคาของผู้ประกอบการค้าแจ้งไว้

ง. ใช้ภาษีการคาร์ระบบเท่ากับกิจการบางประเภทที่ยากแก่การควบคุม และเป็นกิจการขนาดเล็ก เช่น กิจการประเภทภัตตาคาร เสริมสวย อาบ อบ นวด ซึ่งส่วนใหญ่มักเป็นกิจการในสถานการให้บริการ หากแนะนำหรือชี้แจงให้ผู้ประกอบการค้าชำระภาษีการค้าเหมาเป็นรายปีให้เหมาะสมกับสภาพของกิจการแล้ว จะเป็นการแบ่งเบาภาระของเจ้าหน้าที่ในการควบคุมและตรวจสอบได้มาก

จ. ใช้วิธีการกำหนดรายรับขั้นต่ำของผู้ประกอบการค้า เป็นวิธีการอย่างหนึ่งที่ช่วยให้การจัดเก็บภาษีการค้าจากผู้ประกอบการค้าประเภทการค้า 4 การรับจ้างทำของ และประเภทการค้า 7 โรงแรมและภัตตาคาร ได้ผลดี เพราะเจ้าหน้าที่ได้สำรวจข้อมูลเพียงพอที่จะกำหนดว่า ผู้ประกอบการค้าควรมีรายรับขั้นต่ำในเดือนหนึ่งเท่าใด แล้วแจ้งให้ผู้

ประกอบการค้าทราบ หากผู้ประกอบการเห็นว่าไม่ถูกต้องก็คัดค้านได้ ซึ่งเจ้าหน้าที่จะต้องหาข้อมูลมาประกอบการพิจารณาใหม่

วิธีการกำหนดรายรับขั้นต่ำ ป้องกันมิให้ผู้ประกอบการยื่นรายรับต่ำเกินไป โดยเจ้าหน้าที่ไม่สามารถหาหลักฐานมาทำการตรวจสอบย้อนหลังได้ แต่จะได้ผลก็ต้องอาศัยเจ้าหน้าที่ที่มีความซื่อสัตย์สุจริต และจะต้องมีการเปลี่ยนแปลงการกำหนดรายรับขั้นต่ำให้เหมาะสมอยู่เสมอ และจะต้องติดตามการยื่นแบบแสดงรายการค้าของผู้ประกอบการให้เป็นไปตามที่ได้กำหนดรายรับขั้นต่ำไว้ด้วย หากไม่ถูกต้องจะต้องดำเนินการตรวจสอบทันที

ปัญหาเกี่ยวกับอัตราภาษีการค้า

การกำหนดอัตราภาษีการค้านั้นเป็นเรื่องสำคัญ ทั้งในด้านผลกระทบต่อรายได้และนโยบายของรัฐบาล นอกจากนี้ การที่กำหนดอัตราภาษีควรคำนึงถึงฐานภาษีด้วย เพราะฐานภาษีที่กว้างทำให้ไม่มีความจำเป็นที่จะต้องใช้อัตราสูงในการที่จะจัดเก็บภาษีให้ใดจำนวนหนึ่ง สำหรับประเทศไทย อัตราภาษีการค้าแตกต่างกันมาก จากร้อยละ 0.5 ถึงร้อยละ 40 ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับประเภทของสินค้า

การกำหนดอัตราภาษีการค้าสำหรับสินค้าฟุ่มเฟือย และสินค้าจำเป็นนั้น นับเป็นปัญหาที่สร้างความสนใจด้านหนึ่ง เพราะการกำหนดว่าสินค้าใดเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยและสินค้าใดเป็นสินค้าจำเป็นนั้น เป็นเรื่องที่ยังมีข้อโต้แย้งอยู่ไต่มา คตัวอย่างเช่น สินค้าฟุ่มเฟือยบางประเภทอาจจะเป็นส่วนหนึ่งของฟุ่มเฟือยสมัยหนึ่ง แต่อาจกลายเป็นสิ่งจำเป็นของอีกสมัยหนึ่ง เช่นรถยนต์หนึ่ง จะพบว่าประเทศไทยโดยเฉพาะในกรุงเทพฯ มีรถยนต์นั่งมากมาย และส่วนใหญ่เป็นรถยนต์นั่งส่วนบุคคล ประชาชนส่วนใหญ่ที่มีบ้านอยู่ชานเมืองหรือไกลจากที่ทำงาน ความจำเป็นทำให้ต้องพยายามขนขวายหารรถยนต์ใช้ แม้จะมีราคาสูงก็ตาม ในบางครั้งก็ซื้อในราคาผ่อนส่ง ซึ่งรัฐก็ยังถือว่ารถยนต์เป็นสินค้าฟุ่มเฟือย ไม่เพียงแต่เรียกเก็บภาษีการค้าร้อยละ 40 และยังเก็บภาษีศุลกากรถึงประมาณร้อยละ 150 ของราคา ซี.ไอ.เอฟ. ในกรณีเช่นนี้จะเห็นว่า รัฐได้ใช้อัตราภาษีเป็นกำแพงภาษีเพื่อจะให้รถยนต์เข้าประเทศน้อยลง แต่รัฐมิได้

พิจารณาถึงปัญหาในด้านความจำเป็นว่า รถยนต์ขนาดเล็กเป็นสิ่งจำเป็นในการครองชีพปัจจุบัน ภาครัฐควรจัดเก็บภาษีการค้าในอัตราที่ต่ำกว่ารถยนต์นั่งที่มีขนาดใหญ่ มีกำลัง ซี.ซี.สูง ซึ่งมีใช้ เฉพาะบุคคลที่มีเงินได้สูงและฐานะดี รถยนต์ขนาดนี้ จะกลายเป็นสินค้าประเภทฟุ่มเฟือย ควร จะจัดเก็บในอัตราที่สูงเต็มที่ใด

นอกจากนั้น รัฐยังสามารถใช้อัตราภาษีการค้าเพื่อส่งเสริมอุตสาหกรรมภายใน ประเทศได้อีกด้วย โดยการลดหรือยกเว้นภาษีการค้าแก่สินค้าที่ผลิตภายในประเทศ และจัด เก็บสินค้าชนิดเดียวกันที่สั่งซื้จากต่างประเทศในอัตราที่สูง

ประเด็นที่พิจารณาในการกำหนดอัตราภาษีอีกข้อหนึ่งคือการจัดเก็บอัตราภาษี ที่สูงเกินไป จะทำให้เกิดการหลบหลีกการเสียภาษีมากขึ้น (อัตราภาษีที่ยิ่งสูงจะก่อให้เกิด การหลบเลี่ยงหรือลักลอบมากยิ่งขึ้น เพราะถ้าหลบได้ก็จะได้นอกรายได้ที่สูงขึ้นมา และถ้าเจา หน้าที่ตรวจพบ ก็เพียงเสียภาษีในส่วนที่หลีกเลี่ยงพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเท่านั้น ไม่มีการ ลงโทษที่รุนแรง) ส่วนการจัดเก็บในอัตราต่ำ ก็อาจจัดเก็บได้รายได้น้อย หรือไม่ก็จะต้อง ให้อัตราที่วางจัดเก็บให้ไ้ภาษีมาก แต่ก็จะมีผลให้ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บสูง ด้วยเหตุนี้อัตรา ภาษีการค้าจึงควรกำหนดให้มีอัตราที่พอสมควร มิให้สูงหรือต่ำจนเกินไป และควรมีการ ควบคุมหน่วยราชการและรัฐวิสาหกิจ โดยให้มีการหักภาษีการค้า ณ ที่จ่ายไว้ ซึ่งไม่เพียงแต่ จะป้องกันการรั่วไหลของภาษีการค้าเท่านั้น หากยังเป็นการควบคุมถึงการเสียภาษีเงินได้ของ ผู้ประกอบกิจการค้าไปด้วยในตัว

ปัญหาเกี่ยวกับบทกำหนดโทษ

การลงโทษผู้หลีกเลี่ยงการชำระภาษี ก็เพื่อเป็นการทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความ กลัวต่อการกระทำผิด ทั้งนี้ กฎหมายมีบทกำหนดโทษไว้ทั้งทางแพ่งและทางอาญา แต่โดย ทั่ว ๆ ไปแล้ว การลงโทษผู้ปฏิบัติผิดทางภาษีอากรไม่รุนแรงนัก โดยเฉพาะโทษทางดานอาญา มีการนำมาใช้ต่อผู้กระทำผิดน้อยมาก ทำให้ผู้เสียภาษีไม่หวั่นไหว หรือเกรงกลัวต่อการหลีกเลี่ยงภาษีเท่าที่ควร เพราะถือว่า ถ้าเจ้าหน้าที่ตรวจพบก็เพียงเสียภาษีส่วนที่หลีกเลี่ยงพร้อม

ซึ่งเบี่ยงปรับเงินเพิ่มเติมเท่านั้น ซึ่งปัญหาบทกำหนดโทษของภาคีการค้าแห่งประมวลรัษฎากรนั้น ควรจะพิจารณาถึงสิ่งต่อไปนี้.-

ก. เจาหน้าที่มีได้ใบบทกำหนดโทษให้เป็นประโยชน์เท่าที่ควร คงได้กล่าวแล้วว่า เจาพนักงานมักจะใช้อำนาจเพียงบางส่วน ไม่ใช่ทั้งหมด ตัวอย่างเช่น บทกำหนดโทษแก่ผู้ไม่ปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรในเรื่องต่อไปนี้

1. ให้ผู้ประกอบการค้าทำบัญชีหลักฐานแสดงรายรับที่ต้องเสียภาษีการค้า และไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีการค้า ทั้งนี้ ภายใน 3 วันนับแต่วันที่มียารับ (มาตรา 83 วรรคแรก)
2. ให้ผู้ประกอบการค้าตามประเภทการค้า 1 ทุกชนิดและประเภทการค้า 2 แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า ทำบัญชีคุมสินค้าตามแบบที่อธิบดีกำหนด แสดงรายการปริมาณสินค้าซึ่งมีอยู่ ได้มา และจำหน่ายรายวัน รายการในบัญชีคุมสินค้าต้องลงให้เสร็จภายใน 3 วัน นับแต่วันที่ได้อมา หรือจำหน่ายไปแต่ละครั้งซึ่งสินค้านั้น (มาตรา 83 ทวิ)
3. บัญชีตามขอ 1 และ 2 และเอกสารประกอบการลงบัญชี ให้เก็บรักษาไว้ไม่น้อยกว่า 5 ปีที่สถานการค้า หรือถ้าจะเก็บรักษาไว้ที่อื่น ให้ผู้ประกอบการค้าแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบล่วงหน้าเป็นหนังสือ (มาตรา 83 ทรี)
4. เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีตามหมวดนี้ เมื่ออธิบดีเห็นสมควร จะมีคำสั่งให้ผู้ประกอบการค้าทำบัญชีหลักฐานแสดงรายงานหรือแจ้งข้อความใด ๆ ก็ได้ บัญชีหลักฐานให้ทำตามแบบที่กำหนดในกฎกระทรวง

กฎหมายได้กำหนดให้ของระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหกพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ปรากฏว่าโทษจำคุกนั้น แทบจะกล่าวได้ว่ามีไคนำมาใช้เลย ซึ่งความจริงถ้าไม่คิดจะนำมาใช้ก็ไม่ควรที่จะกำหนดไว้ในบทบัญญัติ ในกรณีที่เจ้าพนักงานสืบทราบหรือมีหลักฐาน

แน่นอนว่า ผู้ประกอบการค้างใจ หรือมีเจตนาที่จะไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติตามที่กล่าว เช่นไม่ทำบัญชีแสดงรายรับที่ต้องเสียภาษีการค้า ไม่ทำบัญชีคุมสินค้า ก็ควรที่จะลงโทษจำคุกเป็นตัวอย่าง หรือภาคทัณฑ์ไว้ก่อนในชั้นศาล และปรับในสถานหนัก เพื่อเป็นตัวอย่างแก่ผู้กระทำผิดรายอื่น ๆ หรือผู้ที่กำลังคิดจะกระทำผิด การที่เจ้าพนักงานไม่นำบทลงโทษทางอาญามาใช้นั้น เนื่องจากความล่าช้าของขบวนการยุติธรรมในชั้นศาล ไม่เหมาะที่จะนำมาใช้เกี่ยวกับด้านภาษีอากร ควรจะได้มีการจัดตั้งศาลภาษีขึ้นเพื่อขบวนการยุติธรรมทางภาษีโดยเฉพาะ ทั้งนี้ เนื่องจากว่า ความผิดทางด้านภาษีอากรมีลักษณะพิเศษแตกต่างไปจากคดีอื่น ๆ การมีความรู้ทางการให้ความยุติธรรมเพียงอย่างเดียวนั้นไม่เพียงพอ จำเป็นต้องมีความรู้ความสามารถเกี่ยวกับเทคนิคและบทบัญญัติของภาษีอากรนั้น ๆ ทั้งนี้ เป็นความหวังของผู้บริหารภาษีอากรในประเทศที่จะมีการจัดตั้งศาลภาษีขึ้นตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ฉบับ พ.ศ. 2517 มาตรา 212 ซึ่งได้กำหนดอำนาจให้ตั้งศาลภาษีไว้แล้ว ดังนี้

"มาตรา 212 ศาลปกครอง และศาลในสาขาแรงงาน สาขาภาษี หรือสาขาสังคม จะตั้งขึ้นได้ก็แต่โดยพระราชบัญญัติ

การแต่งตั้งและการให้ผู้ที่พ้นจากตำแหน่ง อำนาจหน้าที่ของศาลตลอดจนวิธีพิจารณาของศาลตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งศาลนั้น"

การตั้งศาลภาษีขึ้น จะทำให้การพิจารณาคดีภาษีอากรต่าง ๆ สามารถเสร็จสิ้นอย่างรวดเร็ว และถูกต้องมากยิ่งขึ้น

ข. การคำนวณเงินเพิ่มภาษีการค้า การลงโทษผู้กระทำผิดในกรณีที่ยพยายามหลีกเลี่ยงภาษี เช่น ยื่นแบบแสดงรายการค่าไว้มิถูกต้อง ไม่ยื่นขอจดทะเบียนการค้า ไม่ยื่นแบบแสดงรายการค่าภายในกำหนดเวลา หรือกรณีและผู้ประกอบการค้ามีสินค้าเกินหรือขาดจากบัญชีคุมสินค้า มีสินค้าโดยไม่ทำบัญชีคุมสินค้า หรือลงในบัญชีคุมสินค้านั้น นอกจากได้มีการเรียกเก็บภาษีที่ชำระขาดและเบี้ยปรับแล้ว ผู้ประกอบการค้ายังถูกเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่อเดือน จากจำนวนภาษีที่ชำระขาด และเงินเพิ่มนั้นจะยุติเมื่อเงินเพิ่มเท่ากับจำนวนภาษีที่ชำระขาด เงินเพิ่มนี้เมื่อพิจารณาแล้ว ก็เปรียบเสมือนดอกเบี้ยที่คิดจากภาษีที่ชำระขาด (จำนวน

ภาษีที่ถูกเรียกชำระเพิ่ม) โดยถือว่า ผู้ประกอบการค้าได้ยืดเวลาการชำระภาษีการค้าออกไป จึงควรเสียดอกเบี้ย (เงินเพิ่ม) แก่รัฐ แต่การคำนวณเงินเพิ่มภาษีก่อนเมื่อเปรียบเทียบกับ การเสียดอกเบี้ยแก่ธนาคารแล้ว การคิดเงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือร้อยละ 12 ต่อปีนั้น น้อยกว่าการกู้เงินจากธนาคาร ซึ่งโดยปกติอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 13-15 ต่อปี และยังจะต้องมีหลักประกันอีกด้วย เงินเพิ่มก็คิดคำนวณได้เท่ากับภาษีที่ชำระขาดเท่านั้น ประกอบกับค่าของเงินตกต่ำลงทุกวัน จึงทำให้ผู้ประกอบการค้าได้เปรียบ และไม่สนใจต่อการที่ถูกเรียกเก็บเงินเพิ่มแต่อย่างใด

จากที่กล่าวมาทั้งหมดข้างต้นพอสรุปได้ว่า มาตรการในค่านบพลงโทษที่ถือปฏิบัติในปัจจุบันยังไม่รุนแรง หรือให้ผลในด้านการเห็นยว้งความพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีของผู้เสียภาษีใหม่มาเพียงพอ การลงโทษสถานหนักและการเพิ่มเบี้ยปรับเงินเพิ่มให้สูงขึ้น เข้ากับสถานการณ์ทั่วไป ย่อมทำให้มาตรการที่ใช้อยู่มีผลดีขึ้น

นอกจากนี้ การแก้ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีในลักษณะลงโทษเพียงอย่างเดียว อาจจะไม่เพียงพอ และอาจไม่ใช่วิธีการแก้ปัญหาที่ต้นเหตุก็ได้ วิธีการแก้ปัญหาที่ตรงจุดนี้ ฟังกระทำอีกวิธีหนึ่งก็คือ การพยายามสร้างความยินยอมพร้อมใจเสียภาษี (Tax Compliance) ให้เกิดขึ้นในหมู่ผู้เสียภาษี แต่อย่างไรก็ตาม แนวการแก้ปัญหาโดยการสร้างความรู้สึกยินยอมพร้อมใจเสียภาษีอาจทำให้เกิดขึ้น มิใช่เรื่องที่จะกระทำได้ง่าย การศึกษาค้นคว้าในเรื่องนี้อย่างจริงจัง จึงเป็นสิ่งที่ควรส่งเสริมและสนับสนุนให้มากขึ้น

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย