

แนวทางในการแก้ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุด
หรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า
(ฉบับสมบูรณ์)

นางสาวสิริามล สุขเอี่ยม

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2564

หัวข้อเอกัตศึกษา แนวทางในการแก้ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการ
บนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า

โดย นางสาวสิรามล สุขเอี่ยม

รหัสประจำตัว 638 00396 34

หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์ทัชมัย ฤกษ์สุต

ปีการศึกษา 2564

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ทัช มัย ฤกษ์สุต

ลงชื่อ.....อาจารย์ที่ปรึกษา
(ศาสตราจารย์ทัชมัย ฤกษ์สุต)

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาเรื่อง แนวทางในการแก้ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดีด้วยความกรุณาจากท่านศาสตราจารย์ทัชฌาย์ ฤกษ์สุต ที่ให้ความอนุเคราะห์ในการรับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาเอกัตศึกษา และได้เสียสละเวลาอันมีค่าในการให้คำแนะนำเกี่ยวกับประเด็นทางด้านกฎหมาย การค้นคว้าหาข้อมูลเพิ่มเติม การเรียบเรียงเนื้อหา รวมถึงการตรวจทานแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ เพื่อให้เอกัตศึกษานี้สำเร็จลุล่วงโดยสมบูรณ์

ผู้เขียนขอขอบพระคุณคณาจารย์ประจำหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยทุกท่าน รวมถึงท่านคณาจารย์พิเศษ ที่คอยประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ทางด้านกฎหมาย ให้สามารถนำไปใช้ประโยชน์ในชีวิตประจำวัน และสามารถนำไปประยุกต์ใช้ในการทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณบิดา มารดา และพี่สาว ผู้คอยเป็นกำลังใจที่ดีที่สุดเสมอมา คอยรับฟังปัญหา ห่วงใย และคอยดูแลอำนวยความสะดวกต่าง ๆ เพื่อให้ผู้เขียนสามารถผ่านพ้นอุปสรรคที่เกิดขึ้นไปได้ ยิ่งไปกว่านั้น ยังมีกำลังใจจากเพื่อน ๆ และพี่ ๆ ที่ทำงานการไฟฟ้าส่วนภูมิภาค และเพื่อน ๆ ศศม. รุ่น 23 รวมถึงพี่รหัส ศศม. 22 ที่คอยชี้แนะสิ่งต่าง ๆ ให้ผู้เขียน ทำให้การศึกษาในระดับปริญญาโทของผู้เขียนราบรื่นมากยิ่งขึ้น

ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่า เนื้อหาในเอกัตศึกษาเล่มนี้ จะเป็นประโยชน์สำหรับผู้ที่สนใจ และหากมีข้อผิดพลาดประการใด ผู้เขียนต้องขออภัยไว้ ณ โอกาสนี้ด้วย

สิริรามล สุขเอี่ยม

บทคัดย่อ

ปัจจุบัน ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้กิจการ 3 ประเภทมีหน้าต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและนำส่งค่าภาษีดังกล่าวให้กรมสรรพากร กิจการประเภทแรก คือ กิจการขายสินค้าในราชอาณาจักร ประเภทที่สอง คือ กิจการการให้บริการในราชอาณาจักร และประเภทที่สาม คือ การนำเข้าสินค้าหรือบริการจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักร ผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการดังกล่าวและมีรายรับเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี จะต้องมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และต้องดำเนินการขอลดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกรมสรรพากรภายใน 30 วัน นับตั้งแต่วันที่มูลค่าของรายรับเกิน 1.8 ล้านบาท โดยผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะได้รับสิทธิประโยชน์ในการเครดิตภาษีซื้อ ซึ่งสามารถช่วยลดต้นทุนในการดำเนินงาน และสร้างความน่าเชื่อถือให้กับกิจการได้

อย่างไรก็ตาม ยังมีข้อจำกัดบางประการเกี่ยวกับสถานประกอบการที่สามารถนำมายื่นขอลดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ ผู้ประกอบการที่มีความประสงค์จะจัดตั้งสถานประกอบการและจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น หากสถานประกอบการเป็นอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมและมีลักษณะเป็นห้องพักอาศัย จะไม่สามารถใช้ห้องพักอาศัยดังกล่าวเป็นสถานประกอบการในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ เนื่องจากขัดกับข้อกำหนดที่มีการห้ามใช้ห้องพักอาศัยในการประกอบการค้า เว้นแต่จะเป็นห้องที่มีการจัดพื้นที่ไว้โดยเฉพาะเท่านั้น ทั้งนี้ หากพิจารณานิยามคำว่า “สถานประกอบการ” ตามที่ได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรนั้น หมายถึง สถานที่ซึ่งผู้ประกอบการใช้ประกอบกิจการเป็นประจำ และให้หมายรวมถึงสถานที่ซึ่งใช้เป็นที่พักหรือเก็บสินค้าเป็นประจำด้วย ดังนั้น หากผู้ประกอบการได้ดำเนินธุรกิจภายในห้องพักอาศัยในอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียม โดยประกอบกิจการงานนั้นเป็นประจำ และมีรายรับเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี อาทิ บุคคลธรรมดา รับจ้างพัฒนาผลิตภัณฑ์ทั้งซอฟต์แวร์และฮาร์ดแวร์ โดยสถานที่ทำงานคือห้องพักในคอนโดมิเนียมของตนเอง และมีรายได้ต่อปีตรงตามเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนด ก็ควรมีสถานที่ที่จะยื่นคำขอเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้

ยิ่งไปกว่านั้น หากพิจารณาจากจำนวนประชากรในกรุงเทพมหานครที่มีความหนาแน่นสูงขึ้นเรื่อย ๆ เมื่อเทียบกับพื้นที่ของกรุงเทพมหานครในปัจจุบัน ส่งผลให้ความต้องการด้านที่อยู่อาศัยที่เปลี่ยนแปลงไป กล่าวคือ จากเดิมที่ประชากรเคยมีที่อยู่อาศัยในแนวราบ (Low-Rise) อาทิ บ้านจัดสรร บ้านเดี่ยว หรืออาคารพาณิชย์ กลายเป็นรูปแบบที่อยู่อาศัยแนวสูงหรือแนวตั้ง (High-Rise) คือ อาคารชุด หรือที่เรานิยมเรียกกันว่า “คอนโดมิเนียม” ประกอบกับสถานการณ์ในปัจจุบันที่ประเทศไทยประสบกับปัญหาการระบาดของเชื้อไวรัสโควิด-19 ประชาชนส่วนใหญ่ไม่สามารถออกไปทำธุรกรรม หรือดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ภายนอกได้ตามปกติเช่นเดิม และภาครัฐได้กำหนดมาตรการที่จำเป็นและเร่งด่วนเพื่อลดการแพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโควิด-19 ส่งผลให้กิจการต่าง ๆ ไม่สามารถดำเนินธุรกิจได้ตามปกติวิสัย ซึ่งส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจในประเทศไทยอย่างเป็นวงกว้าง

จากปัญหาดังกล่าว ผู้ศึกษาเห็นว่า ข้อกำหนดของประเทศไทยควรเอื้อให้ผู้ประกอบการสามารถใช้ห้องชุดเป็นสถานประกอบการในการจัดตั้งธุรกิจและจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ เพื่อให้สอดคล้องกับสภาพการณ์ปัจจุบันที่ใครอยู่ที่ไหนก็สามารถทำงานหาเงินได้ จึงได้วิเคราะห์วัตถุประสงค์ของกฎหมายไทยที่เกี่ยวข้องกับการจัดตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า กับหลักกฎหมายไทยเกี่ยวกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชน เพื่อหาแนวทางในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการจัดตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าดังกล่าว พบว่า วัตถุประสงค์ของกฎหมายไทยที่เกี่ยวข้องกับการจัดตั้งสถานประกอบการ

บนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้านั้น เพื่อป้องกันมิให้เกิดความเดือดร้อนรำคาญและกระทบสิทธิของผู้อยู่อาศัยรายอื่นภายในอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียม ซึ่งหากนำมาปรับกับหลักกฎหมายไทยเกี่ยวกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชน ซึ่งวางหลักว่า หากบุคคลใดมิได้ใช้สิทธิของตนให้เจ้าของอสังหาริมทรัพย์ได้รับความเสียหายหรือเดือดร้อนเกินสมควร การใช้สิทธินั้น พึงกระทำได้ ดังนั้น หากภาครัฐมีการแก้ไขกฎหมาย คือ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 208 เกี่ยวกับหลักเกณฑ์การจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนสำหรับผู้ประกอบการใช้อาคารชุดเป็นที่ตั้ง โดยระบุให้ผู้ประกอบการสามารถใช้ห้องชุดของตนเป็นสถานประกอบการในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่จำกัดส่วนที่เป็นพื้นที่ประกอบการร้านค้าเท่านั้น ซึ่งอาจจะระบุข้อกำหนดบางประการ อาทิ ประเภทธุรกิจที่ผู้ประกอบการสามารถดำเนินการได้ หรือการเก็บบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจเพื่อนำส่งกรมสรรพากร เพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าว จะส่งผลดีต่อผู้ประกอบการ กรมสรรพากรสภาพเศรษฐกิจโดยรวม ทำให้สรุปได้ว่า ภาครัฐควรมีการพิจารณาแก้ไขกฎหมายในเรื่องของการจัดตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าเพื่อให้ผู้ประกอบการในประเทศไทยสามารถดำเนินธุรกิจได้อย่างถูกต้อง และสอดคล้องกับสภาพการณ์ปัจจุบันอีกด้วย

สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อ		
กิตติกรรมประกาศ		
สารบัญตาราง		
สารบัญภาพประกอบ		
บทที่ 1	บทนำ	1
1.1	ที่มาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2	วัตถุประสงค์	3
1.3	สมมติฐานของการศึกษา	3
1.4	ขอบเขตการศึกษา	3
1.5	วิธีการดำเนินการศึกษา	3
1.6	ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา	4
บทที่ 2	หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และปัญหาเกี่ยวกับกรณีการจัดตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าของประเทศไทย	5
2.1	ความหมายของภาษีอากร	5
2.2	วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร	7
2.3	หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี	8
2.4	หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการจัดตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า	11
2.4.1	วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม	11
2.4.2	หลักการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม	12
2.4.3	ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	14
2.4.4	ผู้มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และกำหนดเวลาการจดทะเบียน	16
2.4.5	การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	16
2.4.6	ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	17
2.4.7	ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม	18
2.4.8	อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม	20
2.5	ปัญหาเกี่ยวกับกรณีการจัดตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าของประเทศไทย	21
2.5.1	การตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมของประเทศไทยในปัจจุบัน	21
2.5.2	ปัญหาทางด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า	26

สารบัญ (ต่อ)

2.6	ผลกระทบที่เกิดจากการไม่อนุญาตให้ตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า	27
2.6.1	ผลกระทบต่อผู้ประกอบการ	27
2.6.2	ผลกระทบต่อกรมสรรพากร	27
2.6.3	ผลกระทบต่อสภาพเศรษฐกิจโดยรวม	29
2.6.4	ผลกระทบอื่น ๆ	29
บทที่ 3	วิเคราะห์วัตถุประสงค์ของกฎหมายไทยที่เกี่ยวข้องกับการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้ากับหลักกฎหมายไทยเกี่ยวกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชน	31
3.1	วิเคราะห์วัตถุประสงค์ของข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า	31
3.1.1	พระราชบัญญัติอาคารชุด (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2551	31
3.1.2	พระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522	31
3.1.3	ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 208	32
3.2	หลักกฎหมายไทยเกี่ยวกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชนและตัวอย่างการใช้กฎหมาย	32
3.2.1	หลักกฎหมายไทยเกี่ยวกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชน	33
3.2.2	ตัวอย่างการใช้หลักกฎหมายไทยเกี่ยวกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชน	33
3.3	การปรับใช้หลักกฎหมายไทยที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชนกับวัตถุประสงค์ของข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า	34
บทที่ 4	แนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าของประเทศไทย	38
4.1	ความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าของประเทศไทย	38
4.2	แนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าภายในอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียม	39
4.2.1	ประเภทกิจการที่สามารถดำเนินการได้	39
4.2.2	การกำหนดสถานประกอบการในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม	40
4.2.3	แนวทางการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและนิติบุคคลอาคารชุด	41
4.2.4	การขอคืนภาษีซื้อหรือการเครดิตภาษีซื้อ	42

สารบัญ (ต่อ)

4.3 วิเคราะห์ผลเชิงบวกที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้ง สถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการ ร้านค้าของประเทศไทย	42
4.3.1 ผลเชิงบวกต่อผู้ประกอบการ	42
4.3.2 ผลเชิงบวกต่อกรมสรรพากร	43
4.3.3 ผลเชิงบวกต่อสภาพเศรษฐกิจโดยรวม	43
4.3.4 ผลเชิงบวกด้านอื่น ๆ	43
4.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือ คอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าของประเทศไทยกับหลักภาษีอากรที่ดี	44
4.4.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)	44
4.4.2 หลักความแน่นอน (Certainly)	44
4.4.3 หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)	45
4.4.4 หลักการทำได้ (Productivity)	45
4.4.5 หลักการยืดหยุ่น (Flexibility)	45
4.5 ปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้น หากมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการ บนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าของประเทศไทย	45
4.5.1 ประเด็นการขอคืนภาษีซื้อ	46
4.5.2 ค่าใช้จ่ายในการควบคุมดูแล	46
บทที่ 5 บทสรุป	47
บรรณานุกรม	51

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1 แสดงรายละเอียดของผู้มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และกำหนดเวลาการจดทะเบียน	16
ตารางที่ 2 แสดงข้อมูลจำนวนการจดทะเบียนจัดตั้งธุรกิจใหม่ใน พ.ศ. 2562 – 2564	23
ตารางที่ 3 ตัวอย่างการคำนวณภาระภาษีซื้อและภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐจะสามารถจัดเก็บได้มากขึ้นหากมีการอนุญาตให้ผู้ประกอบการมีสิทธิในการใช้ห้องชุดจัดตั้งเป็นสถานประกอบการเพื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม	35

สารบัญภาพประกอบ

ภาพที่ 1 แสดงระบบการจัดเก็บภาษีแบบเต็มรูปแบบ	13
ภาพที่ 2 แสดงส่วนที่เป็นร้านค้าบริเวณชั้นล่างของคอนโดมิเนียม	23
ภาพที่ 3 แสดงผลการจัดเก็บภาษีของสรรพากรปีงบประมาณ 2558 – 2563	28
ภาพที่ 4 แสดงมูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยปี 2560 – 2564	36

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

การประกอบธุรกิจของประเทศไทยในปัจจุบันสามารถดำเนินการได้หลากหลายรูปแบบและหลากหลายช่องทาง โดยการตัดสินใจเลือกว่าจะประกอบธุรกิจในรูปแบบใดหรือช่องทางใดนั้น ผู้ประกอบการจะต้องคำนึงถึงองค์ประกอบที่สำคัญหลายประการด้วยกัน อาทิ เงินลงทุน ลักษณะของกิจการ ความรู้ความสามารถในการดำเนินธุรกิจของผู้ประกอบการ รวมถึงสภาพสังคมและเศรษฐกิจในปัจจุบัน ทั้งนี้แม้รูปแบบของธุรกิจจะแตกต่างกันออกไปตามองค์ประกอบต่าง ๆ ที่ผู้ประกอบการจะต้องพิจารณาในการตัดสินใจเลือกดำเนินธุรกิจดังที่ได้กล่าวไปข้างต้น แต่มีสิ่งหนึ่งที่ผู้ประกอบการทุกคนจะต้องปฏิบัติตามอย่างพร้อมเพรียงกันโดยหลีกเลี่ยงมิได้ นั่นคือ เมื่อผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการมีรายรับเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี จะต้องมีการยื่นภาษีมูลค่าเพิ่ม และต้องดำเนินการขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกรมสรรพากรภายใน 30 วันนับตั้งแต่วันที่มูลค่าของรายรับเกิน 1.8 ล้านบาท¹ หากผู้ประกอบการไม่ดำเนินการดังกล่าว จะมีความผิดทางกฎหมายตามที่ได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax หรือ VAT) ตามที่ได้กล่าวไปข้างต้น คือ ภาษีที่กรมสรรพากรจัดเก็บจากฐานการบริโภค กล่าวคือ หากมีการซื้อขายสินค้า การใช้บริการ รวมถึงการนำเข้าสินค้าหรือบริการเข้ามาในประเทศไทย ธุรกิจดังกล่าวย่อมจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจัดว่าเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง นั่นคือมีการผลักภาระภาษีจากผู้ประกอบการไปยังผู้บริโภค ภาระภาษีจะแฝงอยู่กับราคาของการซื้อขายสินค้าหรือการใช้บริการ ผู้ที่รับภาระภาษีที่แท้จริงคือผู้บริโภคคนสุดท้ายซึ่งไม่สามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้อื่นได้อีก ทั้งนี้ นอกจากภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อมแล้ว ลักษณะเด่นที่สำคัญอีกประการหนึ่งคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มมีระบบเครดิตภาษี โดยผู้ประกอบการที่มีรายรับถึงเกณฑ์ตามที่กรมสรรพากรกำหนดมีหน้าที่ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องชำระ (หรือมีสิทธิได้รับคืน) และต้องดำเนินการเป็นรายเดือน ๆ ละหนึ่งครั้งตามเดือนปฏิทิน² ซึ่งวิธีการคำนวณจะเป็นการนำภาษีขาย (Output Tax) ที่ผู้ประกอบการได้เรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ หักด้วยภาษีซื้อ (Input Tax) เมื่อผู้ประกอบการได้ซื้อสินค้าหรือชำระค่าบริการเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตน โดยผู้ประกอบการจะถูกเรียกเก็บจากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน ซึ่งหากผลการคำนวณเป็นลบ อันเนื่องมาจากจำนวนภาษีซื้อมากกว่าจำนวนภาษีขาย ผู้ประกอบการก็มีสิทธิได้รับคืนภาษี นับว่าเป็นสิทธิประโยชน์อย่างหนึ่งที่ผู้ประกอบการจะได้รับจากการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับผู้ประกอบการที่มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและต้องการยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จะต้องดำเนินการตามขั้นตอนที่กรมสรรพากรระบุไว้ในวิธีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยต้องจัดเตรียมเอกสารต่าง ๆ อาทิ แบบคำขอจดทะเบียน ภ.พ.01 หลักฐานที่ตั้งสถานประกอบการ สำเนา

¹ กรมสรรพากร, ผู้มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และกำหนดเวลาการจดทะเบียน [ออนไลน์], แหล่งที่มา:

<https://www.rd.go.th/7061.html>. (สืบค้นข้อมูล: 23 สิงหาคม 2564).

² ศาสตราจารย์ ดร.สุเมธ ศิริคุณโชติ, กำธร สิริขุตวงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์, และ ภริรัตน์ เจริญนัย, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2564, (หจก.เรือนแก้วการพิมพ์: 2563), หน้า 318.

ใบทะเบียนพาณิชย์³ และมายื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในเขตท้องที่ที่สถานประกอบการอันเป็นสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่เพียงแห่งเดียวเท่านั้น

อย่างไรก็ตาม ยังมีข้อจำกัดบางประการเกี่ยวกับสถานประกอบการที่สามารถนำมายื่นขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ ผู้ประกอบการที่มีความประสงค์จะจัดตั้งสถานประกอบการและจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น หากสถานประกอบการเป็นอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมและมีลักษณะเป็นห้องพักอาศัย จะไม่สามารถใช้ห้องพักอาศัยดังกล่าวเป็นสถานประกอบการในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ เนื่องจากขัดกับข้อกำหนดที่มีการห้ามใช้ห้องพักอาศัยในการประกอบการค้า เว้นแต่จะเป็นห้องที่มีการจัดพื้นที่ไว้โดยเฉพาะ⁴ หากฝ่าฝืน เจ้าของห้องชุดหรือผู้ครอบครองห้องชุดจะมีความผิดฐานใช้ห้องชุดพักอาศัยเพื่อประกอบการค้า ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท และปรับอีกวันละไม่เกินห้าพันบาทตลอดเวลาที่ยังฝ่าฝืนอยู่⁵ และแม้ว่ากรมสรรพากรจะมีการแก้ไขข้อกำหนดเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนสำหรับผู้ประกอบการที่ใช้อาคารชุดเป็นที่ตั้ง ซึ่งมีใจความสำคัญว่า กรณีสถานที่ที่อยู่อาศัยหรือสถานประกอบการ ตั้งอยู่ในอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด ให้ผู้ประกอบการแนบภาพถ่ายหนังสือรับรองของผู้จัดการนิติบุคคลอาคารชุด ที่ระบุว่าสถานที่ดังกล่าวอยู่ในพื้นที่ประกอบการค้าของอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด และต้องมีหนังสือรับรองจากผู้จัดการนิติบุคคลว่าอยู่ในพื้นที่ประกอบการค้า⁶ หมายความว่า สถานประกอบการที่ผู้ประกอบการสามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ จะมีเฉพาะส่วนที่เป็นร้านค้าเท่านั้น ส่วนที่เป็นที่พักอาศัยที่ไม่ใช่ร้านค้า ก็ยังไม่สามารถนำมาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ซึ่งจากข้อเท็จจริงแล้ว หากพิจารณานิยามคำว่า “สถานประกอบการ” ตามที่ได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรนั้น หมายถึง สถานที่ซึ่งผู้ประกอบการใช้ประกอบกิจการเป็นประจำ และให้หมายความรวมถึงสถานที่ซึ่งใช้เป็นที่ผลิตหรือเก็บสินค้าเป็นประจำด้วย⁷ ดังนั้น หากผู้ประกอบการได้ดำเนินธุรกิจภายในห้องพักอาศัยในอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียม โดยประกอบกิจการงานนั้นเป็นประจำ และมีรายรับเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี อาทิบุคคลธรรมดาที่รับจ้างพัฒนาผลิตภัณฑ์ทั้งซอฟต์แวร์และฮาร์ดแวร์ โดยสถานที่ทำงานคือห้องพักในคอนโดมิเนียมของตนเอง และมีรายได้ต่อปีตรงตามเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนด ก็ควรมีสติที่จะยื่นคำขอเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ได้ เพราะนอกจากจะสร้างความน่าเชื่อถือให้คู่ค้าของตนจากการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้ประกอบการยังได้รับสิทธิประโยชน์ทางด้านภาษี คือสามารถขอคืนภาษีซื้อจากการดำเนินงานในกิจการได้ ซึ่งจะสามารถลดต้นทุนให้ผู้ประกอบการได้เป็นอย่างมาก

จะเห็นได้ว่า ข้อกำหนดของกรมสรรพากรดังกล่าวมีได้เอื้อประโยชน์ให้ผู้ประกอบการในปัจจุบันมากเท่าที่ควร โดยเฉพาะในพฤติการณ์พิเศษเช่นนี้ที่มีการระบาดของเชื้อไวรัสโควิด-19 ประชาชนส่วนใหญ่ไม่สามารถออกไปทำธุรกรรม หรือดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ภายนอกได้ตามปกติเช่นเดิม ประกอบกับการที่ภาครัฐได้กำหนดมาตรการที่จำเป็นและเร่งด่วนเพื่อลดการแพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโควิด-19 ส่งผลให้กิจการต่าง ๆ ไม่สามารถดำเนินธุรกิจได้ตามปกติวิสัย ผู้ศึกษาจึงมีความคิดเห็นว่า กรมสรรพากรควรมีการแก้ไขกฎหมายให้สอดคล้องกับสภาพการณ์ปัจจุบันที่ใครอยู่ที่ไหนก็สามารถทำงานหาเงินได้ ไม่จำกัดเฉพาะส่วนที่เป็นร้านค้า

³ กรมสรรพากร, วิธีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/7058.html>. (สืบค้นข้อมูล: 24 สิงหาคม 2564).

⁴ มาตรา 17/1 แห่งพระราชบัญญัติอาคารชุด พ.ศ. 2551

⁵ มาตรา 65 แห่งพระราชบัญญัติอาคารชุด พ.ศ. 2551

⁶ ข้อ 1 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 208)

⁷ มาตรา 77/1(20) แห่งประมวลรัษฎากร

เท่านั้น เพราะนอกจากผู้ประกอบการจะได้ประโยชน์ในการขอคืนภาษีซื้อแล้ว กรมสรรพากรก็จะจัดเก็บภาษีได้มากขึ้นอีกด้วย

จากเหตุผลข้างต้น ทำให้ผู้ศึกษาสนใจที่จะทำการวิจัยเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรณีดังกล่าวข้างต้นจะส่งผลกระทบต่อผู้ใด มากน้อยเพียงไร รวมทั้งผลกระทบเชิงเศรษฐกิจโดยรวม เพื่อที่จะเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาอย่างเหมาะสม อันจะก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดกับทุกภาคส่วนและนำมาปรับใช้ในประเทศไทยต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์

- (1) เพื่อศึกษาหลักการ แนวคิด และทฤษฎีพื้นฐานของภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อพิจารณาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า
- (2) เพื่อวิเคราะห์ผลกระทบจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า
- (3) เพื่อเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การบังคับใช้ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 208 เกี่ยวกับหลักเกณฑ์การจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนสำหรับผู้ประกอบการใช้อาคารชุดเป็นที่ตั้ง ยังไม่เอื้อให้ผู้ประกอบการดำเนินธุรกิจภายในอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า และไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ปัจจุบันที่มีการระบาดของเชื้อไวรัสโควิด-19 ส่งผลให้ผู้ประกอบการไม่สามารถดำเนินธุรกิจได้อย่างถูกต้อง หากมีการแก้ไขกฎหมายนี้จะทำให้กรมสรรพากรจัดเก็บรายได้ได้เพิ่มขึ้น และผู้ประกอบการที่ใช้อาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมเป็นที่ตั้งยังสามารถใช้ประโยชน์ในการขอคืนภาษีซื้อจากการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้

1.4 ขอบเขตการศึกษา

การศึกษานี้ เป็นการศึกษาแนวทางในการแก้ปัญหการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า รวมทั้งผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้นในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรณีดังกล่าวข้างต้น

1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

งานวิจัยฉบับนี้ ใช้วิธีศึกษาค้นคว้าเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยดำเนินการค้นคว้ารวบรวม และวิเคราะห์ข้อมูลจากแหล่งต่าง ๆ อาทิ ข้อมูลกฎหมาย บทความ วิทยานิพนธ์ หลักกฎหมายภาษีอากร โดยมีการใช้สื่อจากอินเทอร์เน็ตมาช่วยในการสืบค้นข้อมูลบางส่วน จากนั้นนำข้อมูลที่รวบรวมได้มาทำการศึกษา เรียบเรียง และ วิเคราะห์อย่างเป็นระบบ เพื่อเสนอแนะแนวทางในการแก้ปัญหการจัดเก็บ

ภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

(1) เพื่อให้ทราบหลักการ แนวคิด และทฤษฎีพื้นฐานของภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อพิจารณาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า

(2) เพื่อให้ทราบผลกระทบจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า

(3) เพื่อให้ทราบถึงแนวทางในการแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า

บทที่ 2

หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และปัญหาเกี่ยวกับกรณีการจัดตั้งสถานประกอบการ บนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าของประเทศไทย

ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ประเภทหนึ่งที่เกิดจากฐานการบริโภค โดยวัตถุประสงค์หลักในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น มีลักษณะเช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีประเภทอื่น ๆ กล่าวคือ เพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการส่วนรวมด้านต่าง ๆ ของรัฐบาล อาทิ การสร้างระบบขนส่งสาธารณะ การส่งเสริมการศึกษา การใช้จ่ายด้านความมั่นคงของประเทศ เป็นต้น

ในปัจจุบัน ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้กิจการ 3 ประเภทมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและนำส่งค่าภาษีดังกล่าวให้กรมสรรพากร กิจการประเภทแรก คือ กิจการขายสินค้าในราชอาณาจักร ประเภทที่สอง คือ กิจการการให้บริการในราชอาณาจักร และประเภทที่สาม คือ การนำเข้าสินค้าหรือบริการจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักร⁸ อย่างไรก็ตาม สำหรับผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการในประเทศไทย โดยมีสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า นั้น ยังไม่สามารถจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ทำให้กรมสรรพากรไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการบริโภคในกรณีดังกล่าว และส่งผลให้ผู้ประกอบการไม่สามารถใช้สิทธิในการขอคืนภาษีซื้อ

ในการนี้ ผู้ศึกษาจึงมีความคิดเห็นว่า รัฐบาลควรนำหลักการ แนวคิด และทฤษฎีในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม มาใช้เป็นเครื่องมือในการแก้ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการจัดตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า ซึ่งจะต้องมีการศึกษาถึงหลักการพื้นฐานภาษีอากร หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ความเป็นไปได้ของประเภทธุรกิจที่สามารถดำเนินการได้ในพื้นที่ข้างต้น รวมถึงผลกระทบในด้านต่าง ๆ ที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการจัดตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า ซึ่งมีสาระสำคัญดังต่อไปนี้

2.1 ความหมายของภาษีอากร

ภาษีอากร คือ แหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐบาลในการบริหารจัดการภายในประเทศ เป็นเครื่องมือสำคัญในการกระจายรายได้ การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ นอกจากนี้ ยังสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคสินค้าหรือบริการบางประเภทของประชาชนได้ โดยในแต่ละปีงบประมาณ รัฐบาลจำเป็นต้องหารายได้ให้เพียงพอกับค่าใช้จ่ายที่จะใช้ในการพัฒนาประเทศ ดังนั้น ภาษีอากรจึงมีความสำคัญเป็นอย่างมากในการพัฒนาระบบเศรษฐกิจและคุณภาพชีวิตของประชาชนในประเทศไทย

ตามตำราการคลังของฝรั่งเศส มีนักการคลังคนสำคัญได้ให้ความหมายของภาษีอากรไว้หลายประการด้วยกัน อาทิ Paul-Marie Gaudement มีความเห็นว่า “ภาษีเป็นเงินตราที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บตามสัดส่วนแห่งความสามารถของประชาชนเพื่อครอบคลุมภาระสาธารณะ”⁹

⁸ ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 13 (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2563), หน้า 704.

⁹ ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจวอดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563), หน้า 23.

L. MEHL มีความเห็นว่า “ภาษีเป็นเงินตราที่เรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลในกฎหมาย เอกชนและกฎหมายมหาชนตามหลักความสามารถในอันที่จะรับภาระสาธารณะ โดยมีลักษณะเป็นการใช้อำนาจบังคับจัดเก็บ เป็นรายได้ที่มีลักษณะเป็นการจัดเก็บอย่างถาวรและไม่เป็นผลตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากรายได้ดังกล่าวเป็นรายได้ที่มีไว้เพื่อครอบคลุมภาระสาธารณะของรัฐและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือการแทรกแซงอำนาจของรัฐ”¹⁰

P. BELTRAME มีความเห็นว่า “ภาษีเป็นเงินตราที่เรียกเก็บจากผู้เสียภาษีตามหลักความสามารถในการรับภาระสาธารณะนั้น เป็นการใช้อำนาจบังคับอันทำให้เกิดการโอนทรัพย์สินอย่างถาวร และไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี และรายได้ดังกล่าวนำไปใช้ตามวัตถุประสงค์ที่รัฐได้กำหนดไว้”¹¹

ศาสตราจารย์ BERNARD Hatoux ได้แสดงความเห็นเกี่ยวกับความหมายของภาษีอากร ซึ่งพอสรุปโดยสังเขปได้ว่า “ภาษีไม่ใช่การจ่ายค่าทดแทนตัวทรัพย์สิน แต่การชำระภาษีมูลักษณะเป็นการบังคับเรียกเก็บจากทรัพย์สินของผู้เสียภาษี ลักษณะดังกล่าวอาจไม่ชอบด้วยบทบัญญัติ มาตรา 17 ของปฏิญญาสิทธิมนุษยชน 1789 ที่คุ้มครองสิทธิในทรัพย์สินของบุคคล การบังคับเอาภาษีกับทรัพย์สินของบุคคลย่อมเป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมาย เว้นแต่จะเป็นการกระทำภายใต้หลักความจำเป็นและเป็นไปตามกฎหมาย โดยต้องมีการจ่ายค่าชดเชยที่เป็นธรรมและกำหนดไว้ล่วงหน้า แต่ความไม่ชอบด้วยกฎหมายของการบังคับชำระภาษีดังกล่าวก็อาจเข้ากรณีข้อยกเว้นตามมาตรา 13 และมาตรา 14 ภายใต้เหตุผลที่ว่า การบังคับชำระเพื่อใช้ในการทำนุบำรุงความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน และค่าใช้จ่ายในการบริหารงานของรัฐ เป็นความจำเป็นที่ทำให้ต้องมีการเรียกเก็บและเพื่อให้สังคมร่วมกันรับภาระสาธารณะและมีส่วนร่วมในค่าใช้จ่ายสาธารณะ แต่ทั้งนี้จะต้องกำหนดสัดส่วนการรับภาระสาธารณะระหว่างพลเมืองอย่างเท่าเทียมกัน โดยคำนึงถึงความสามารถของพลเมืองในอันที่จะรับภาระค่าใช้จ่ายสาธารณะนั้นด้วย”¹²

นอกจากนี้ มีนักเศรษฐศาสตร์บางท่านได้ให้คำนิยามว่า “ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากราษฎร โดยมีได้สิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยตรง จะเห็นได้ว่าภาษีอากรจะต้องมีลักษณะเป็นการบังคับเก็บ มิได้เป็นไปโดยสมัครใจ เช่น เงินบริจาคเพื่อการกุศล และรัฐบาลไม่จำเป็นต้องมีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี”¹³

จากความหมายของภาษีอากรที่ได้กล่าวมาข้างต้น สามารถสรุปได้ว่า ภาษีอากร คือ เงินตราที่รัฐบาลใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่บัญญัติขึ้น หากเอกชนผู้ใดเข้าลักษณะหรือกระทำการใด ๆ ที่เป็นไปตามเงื่อนไขหรือข้อกำหนดดังกล่าว จะต้องชำระภาษีให้กับรัฐบาล ทั้งนี้ จำนวนภาษีอากรที่รัฐบาลจัดเก็บนั้น จะแปรผันตรงตามสัดส่วนของความสามารถในการรับภาระสาธารณะของแต่ละบุคคล กล่าวคือ บุคคลใดมีรายได้มาก ย่อมต้องมีการเสียภาษีมาก ส่วนบุคคลใดที่มีรายได้น้อย ภาระในการเสียภาษีก็จะลดน้อยลงตามความสามารถในการหารายได้ของบุคคลนั้น ซึ่งจะไม่มีความสัมพันธ์แน่นอนระหว่างภาษีที่จ่ายกับผลตอบแทนที่ผู้เสียภาษีจะได้รับ กล่าวคือ มีลักษณะของการจัดเก็บรายได้ที่ไม่ก่อให้เกิดผลประโยชน์โดยตรงต่อผู้เสียภาษี แต่มีวัตถุประสงค์หลักในการนำเงินตราดังกล่าวไปใช้พัฒนาประเทศเพื่อประโยชน์สาธารณะ ดังนั้น ภาษีอากรจึงเป็นสิ่งที่แสดงถึงการมีส่วนร่วมของ

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 24.

¹¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 24.

¹² เรื่องเดียวกัน, หน้า 25.

¹³ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516), หน้า 7.

ประชาชนในแผนงานของส่วนรวม โดยมีรัฐบาลเป็นผู้บริหารจัดการเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อทุกภาคส่วนในสังคม

2.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร¹⁴

การจัดเก็บภาษีอากรนั้น นอกจากจะมีวัตถุประสงค์หลัก คือ เพื่อหารายได้ให้เพียงพอต่อค่าใช้จ่ายของรัฐบาลในการนำมาพัฒนาประเทศ และเพื่อให้แผนงานหรือนโยบายที่รัฐบาลวางไว้บรรลุตามเป้าประสงค์แล้ว ยังมีวัตถุประสงค์ในด้านอื่น ๆ ซึ่งสามารถอธิบายโดยสังเขปได้ ดังนี้

(1) เพื่อเป็นเครื่องมือส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ โดยนโยบายในการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี สามารถใช้เป็นเครื่องมือกระตุ้นให้เกิดการออม หรือการลงทุนที่ก่อให้เกิดผลตอบแทนสูง อาทิ การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่อุตสาหกรรมบางประเภท จะช่วยกระตุ้นให้เกิดการเพิ่มประสิทธิภาพในการแข่งขันของอุตสาหกรรมที่จำเป็นต่อการพัฒนาประเทศ ส่งผลให้สภาพเศรษฐกิจของประเทศไทยเติบโต

(2) เพื่อส่งเสริมหรือควบคุมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ เนื่องจากภาษีอากรมีลักษณะของการบังคับจัดเก็บ ส่งผลให้ภาครัฐสามารถควบคุมอัตราการจัดเก็บภาษีจากสินค้าบางชนิดที่อาจส่งผลร้ายต่อสุขภาพ หรือก่อให้เกิดการไหลเวียนออกของเงินบาทไปต่างประเทศได้ อาทิ การเพิ่มอัตราภาษีสำหรับ สุรา ยาสูบ น้ำตาล เพื่อให้ประชาชนบริโภคน้อยลง หรือการควบคุมการนำเข้าสินค้าแบรนด์เนม อาทิ กระเป๋า น้ำหอม เพื่อกันการไหลเวียนของเงินตราออกไปนอกประเทศ เป็นต้น

(3) เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ การรักษาเสถียรภาพของราคาสินค้า หรือการจ้างงานอย่างเต็มที่ เป็นเป้าหมายที่สำคัญของระบบเศรษฐกิจ หากระบบเศรษฐกิจมีความยืดหยุ่นจะก่อให้เกิดเสถียรภาพส่งผลให้เกิดความสมดุลในระบบโดยอัตโนมัติ กล่าวคือ ในยุคที่เศรษฐกิจดีจนประสบกับภาวะปัญหาเงินเฟ้อ รัฐบาลจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น การบริโภคของภาคเอกชนจะลดน้อยลงเพื่อบรรเทาปัญหาภาวะเงินเฟ้อนั้น ในทางกลับกัน หากเศรษฐกิจเกิดการชะลอตัว ประสบกับภาวะเงินฝืด รัฐบาลจัดเก็บภาษีได้น้อยลง หรือมีการออกนโยบายลดอัตราภาษีเพื่อกระตุ้นให้เกิดการบริโภคหรือลงทุนมากขึ้น ส่งผลให้เกิดการขยายตัวของ การบริโภค การผลิต การลงทุน และการจ้างงานสูงขึ้น

(4) เพื่อให้เกิดการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม การกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม หมายถึง ประชาชนที่อยู่ในทุกภาคส่วนของประเทศ ไม่ว่าจะเป็นในเมือง หรือส่วนภูมิภาค ควรได้รับสิทธิ รายได้ และระดับชีวิตความเป็นอยู่ที่ใกล้เคียงกัน ซึ่งการใช้จ่ายของรัฐบาลจะเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้โดยตรงไปสู่ส่วนภูมิภาคหรือชนบท อาทิ การจ่ายเงินอุดหนุนต่าง ๆ เพื่อให้เกิดการสร้างงานและรายได้ในสังคมชนบท นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีอากรในอัตราก้าวหน้า รวมถึงการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน มรดก หรือสินค้าฟุ่มเฟือยบางชนิด และการยกเว้นภาษีหรือเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าต่ำ สำหรับสินค้าที่มีความจำเป็นต่อการครองชีพ อาทิ อาหาร สินค้าการเกษตร อุปกรณ์ทางการศึกษา ล้วนส่งผลให้เกิดการกระจายรายได้จากผู้ที่มียาได้มาก ไปสู่ผู้ที่มีรายได้น้อย ลดความเหลื่อมล้ำหรือช่องว่างทางสังคมให้น้อยลง

จากวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากรที่กล่าวไปข้างต้นจะพบว่า การกำหนดนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและเหมาะสมกับสภาพสังคมที่เป็นอยู่ในปัจจุบันมีความสำคัญและยังสามารถเป็นสิ่งที่ขับเคลื่อนความเจริญก้าวหน้าทางเศรษฐกิจได้ โดยเฉพาะในยุคที่มีพลวัตทางสังคมอยู่ตลอดเวลา หากองค์กรภาครัฐหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องสามารถปรับนโยบายทางเศรษฐกิจหรือกฎหมายให้เข้ากับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป

¹⁴ เรื่องเดิม, หน้า 20.

อย่างรวดเร็วได้นั้น จะช่วยกำหนดทิศทางในการเจริญเติบโตของระบบเศรษฐกิจ และพัฒนาคุณภาพชีวิตความเป็นอยู่ของประชาชนให้ดีขึ้นอีกด้วย

2.3 หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี

2.3.1 หลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith¹⁵

การจัดเก็บภาษีอากรมีผลกระทบต่อเป้าหมายทางเศรษฐกิจหลายด้าน ดังนั้น หลักในการบริหารภาษีอากรที่ดีจึงต้องมีความสอดคล้องกับเป้าหมายดังกล่าว โดย Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวสก็อตแลนด์ ได้วางหลักการของความเป็นภาษีอากรที่ดีไว้อย่างชัดเจนที่สุด 4 ประการ ตามที่ปรากฏไว้ในหนังสือ “The Wealth of Nations” ปี ค.ศ. 1776 ซึ่งเป็นหลักการที่ยอมรับกันในทุกประเทศเมื่อปลายศตวรรษที่ 18 ดังนี้

(1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

ระบบภาษีอากรที่ดีนั้น จะต้องเป็นระบบภาษีอากรที่เป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง และระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับผู้เสียภาษี ทั้งนี้ เพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษี (evasion) และความขัดแย้งทางสังคมที่อาจจะเกิดขึ้นได้ หลักความเป็นธรรมนี้ นับว่าเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีอากรที่ดี นักเศรษฐศาสตร์ได้แบ่งหลักความเป็นธรรมโดยพิจารณาจากการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

(1.1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (The principle of absolute equity)

ตามหลักนี้ จะวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน กล่าวคือ ระบบภาษีอากรที่เป็นธรรมต้องเป็นระบบที่ผู้เสียภาษีอากรทุกคนชำระภาษีอากรในจำนวนที่เท่ากัน ซึ่งหากวัตถุประสงค์หลักของการจัดเก็บภาษีอากรนั้นคือการหารายได้มาให้เพียงพอกับรายจ่ายของรัฐบาล จำนวนภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนต้องชำระ จะคำนวณจากรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีอากร โดยตัวอย่างของภาษีอากรที่จัดเก็บตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ ได้แก่ ภาษีรัชชูปการ¹⁶

อย่างไรก็ตาม หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้ จะนำไปใช้ได้กับประเทศที่ผู้เสียภาษีทุกคนมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกันเท่านั้น ซึ่งหากพิจารณาตามหลักความเป็นจริงแล้ว ฐานะทางเศรษฐกิจของคนในสังคมย่อมมีความเหลื่อมล้ำกันไม่มากก็น้อย ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์จึงมีข้อบกพร่องอยู่หลายประการ อาทิ มิได้คำนึงถึงความสามารถในการชำระภาษีอากรที่แตกต่างกันของผู้เสียภาษีแต่ละคน กล่าวคือ ผู้มีรายได้มากย่อมต้องมีความสามารถในการชำระภาษีมากกว่าผู้ที่มีรายได้น้อย ซึ่งการกำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีอากรเป็นจำนวนเท่ากันเช่นนี้ อาจส่งผลให้ผู้มีรายได้ต่ำมีหนี้ภาษีสูงกว่าเงินได้ ทำให้ไม่มีเงินมาชำระภาษีในที่สุด

จากข้อบกพร่องดังกล่าว ส่งผลให้หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ไม่เป็นที่นิยมในวงกว้าง และก่อให้เกิดหลักความเป็นธรรมในรูปแบบใหม่ คือ หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (The principle of relative equity)

(1.2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (The principle of relative equity)¹⁷

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์อาจจำแนกได้เป็น 2 หลักย่อย คือ หลักความสามารถในการชำระภาษี (The ability-to-pay principle) และหลักผลประโยชน์ที่ได้ (The benefit principle) อธิบายได้ ดังนี้

¹⁵ ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563), หน้า 82.

¹⁶ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516), หน้า 43.

¹⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 43.

หลักความสามารถในการชำระภาษี (The ability-to-pay principle) การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความสามารถในการชำระภาษีนี้อาจยึดการเสียสละเป็นเกณฑ์ (Sacrifice basis) กล่าวคือ ผู้ที่มีฐานะเท่าเทียมกันควรจะได้รับปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน หากมองในเรื่องของการชำระภาษี หมายความว่า ผู้ที่มีเงินได้เท่ากันจะต้องเสียภาษีอากรจำนวนเท่ากัน ในทางกลับกัน ผู้ที่มีฐานะไม่เท่าเทียมกัน ควรจะได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกัน กล่าวคือ ผู้ที่มีความสามารถในการชำระภาษีอากรต่างกัน ย่อมต้องเสียภาษีอากรต่างกัน โดยจำนวนภาษีอากรที่ชำระแตกต่างกันนั้น จะต้องเป็นความแตกต่างที่เหมาะสม ทั้งนี้ ก็เป็นการยากที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ว่า อย่างไรจึงจะเรียกว่าเป็นธรรมหรือเหมาะสม กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ การจัดเก็บภาษีอากรนั้นควรมีโครงสร้างแบบอัตราก้าวหน้า แบบถอยหลัง หรือตามสัดส่วน จึงจะเหมาะสมกับสภาพสังคมที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

หลักผลประโยชน์ที่ได้ (The benefit principle) การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักผลประโยชน์ที่ได้นี้ จะพิจารณาจากประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากการบริโภคสินค้าและบริการที่ผลิตจากรัฐบาลเป็นสำคัญ กล่าวคือ ผู้ใดที่ได้บริโภคสินค้าและบริการจากรัฐบาลมาก ย่อมต้องมีภาระในการเสียภาษีให้รัฐบาลมาก เช่นเดียวกัน โดยการซื้อสินค้าและบริการประเภทนี้มักเป็นไปด้วยความสมัครใจ ตัวอย่างของภาษีอากรที่จัดเก็บตามหลักผลประโยชน์นี้ ได้แก่ ภาษีการใช้ถนน ค่าธรรมเนียมผ่านทาง หรือค่าใบอนุญาตต่าง ๆ เป็นต้น

(2) หลักความแน่นอน (Certainly)¹⁸

ระบบภาษีอากรที่ดีและมีประสิทธิภาพนั้น จะต้องมีความชัดเจนแน่นอน อาทิ ฐานภาษี เทคนิคการประเมินภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษี ซึ่งความแน่นอนนี้จะต้องตั้งอยู่บนความสมเหตุสมผล เนื่องจากประชาชนผู้อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีนั้น ต้องการมั่นใจว่า ภาระภาษีที่ตนต้องชำระมีจำนวนเท่าใด กำหนดเวลาที่ตนต้องชำระคือช่วงเวลาใด และต้องชำระโดยวิธีการใด หากระบบภาษีอากรมีความชัดเจนแน่นอนแล้ว ย่อมจะสร้างความสมัครใจในการชำระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี เนื่องจากไม่มีความคลุมเครือในภาระภาษีนั้น ๆ นอกจากนี้ผู้เสียภาษียังจะสามารถวางแผนภาษีล่วงหน้าได้อย่างถูกต้องอีกด้วย

หากระบบภาษีอากรใดที่ปราศจากความแน่นอน นอกจากจะสร้างความไม่น่าเชื่อถือให้แก่ผู้เสียภาษีแล้ว ยังก่อให้เกิดปัญหาในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ อาทิ ภาครัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีเพื่อรักษาสมดุลระหว่างอุปสงค์รวม และอุปทานรวมของรายได้ประชาชาติ หรือเกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในระดับที่ผู้เสียภาษีมีความสามารถในการชำระภาษีที่เท่าเทียมกัน ดังนั้น ภาครัฐจะต้องมีการกำหนดหลักเกณฑ์ เทคนิคทางภาษีได้อย่างชัดเจน รวมทั้งมีการกำหนดหน่วยเวลาที่แน่นอน เนื่องจากหากมีการจัดเก็บภาษีที่ไม่แน่นอนจะก่อให้เกิดความเดือดร้อนต่อประชาชน ทั้งนี้ ความแน่นอนนี้ควรครอบคลุมถึงตัวบทบัญญัติของกฎหมาย ต้องมีความชัดเจนแน่นอน ไม่คลุมเครือ และไม่เปิดช่องให้เจ้าพนักงานใช้ดุลยพินิจจนเกินความเหมาะสม ซึ่งอาจนำไปสู่การเกิดข้อพิพาทได้ในอนาคต

(3) หลักความสะดวก (Convenience)¹⁹

หลักความสะดวกในระบบภาษีอากร หมายความว่า ภาษีทุกประเภทควรต้องเรียกเก็บตรงตามเวลา และต้องอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีมากที่สุด อาทิ ควรกำหนดช่วงเวลาในการชำระภาษีให้นานพอสมควร เพื่อให้โอกาสแก่ผู้เสียภาษีในการนำตัวเงินมาชำระ หรือมีเวลาในการวางแผนค่าใช้จ่ายได้ดียิ่งขึ้น

¹⁸ ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563), หน้า 86.

¹⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 90.

และวิธีการที่ให้ผู้เสียภาษีชำระหนี้ไม่มีความยุ่งยากหรือซับซ้อนจนเกินไป ทั้งนี้ กรณีที่ผู้เสียภาษีมีภาระภาษีเป็นจำนวนมาก รัฐบาลควรมีทางเลือกให้ผู้เสียภาษีผ่อนชำระได้

(4) หลักความประหยัด (Economy)²⁰

ระบบภาษีอากรตามหลักความประหยัดนี้ หมายความว่า รัฐบาลต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุด กล่าวคือ รัฐบาลต้องมีมาตรการควบคุมการใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี ในขณะเดียวกัน ผู้เสียภาษีก็ต้องเสียค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีเป็นจำนวนน้อยที่สุดด้วย ซึ่งการทำให้ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลต่ำนั้น ควรจะส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุด โดยรัฐบาลจะต้องไม่เพิ่มภาระให้แก่ผู้เสียภาษี อาทิ ต้นทุนในการเดินทางมาชำระภาษี ความยุ่งยากของระบบการชำระภาษี เป็นต้น เมื่อผู้เสียภาษีแบกรับภาระในการที่จะชำระภาษีน้อยลงแล้ว ย่อมก่อให้เกิดความเต็มใจที่จะชำระภาษีนั้น รัฐบาลก็จะสามารถจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น

2.3.2 หลักเกณฑ์การบริหารภาษีในปัจจุบัน²¹

ระบบการจัดเก็บภาษีที่ดีควรมีการเปลี่ยนแปลงให้เหมาะสมกับยุคสมัยที่มีการพลวัตอย่างรวดเร็ว นักการคลังหลายท่านจึงเห็นสมควรให้เพิ่มหลักเกณฑ์ข้ออื่น ๆ ในเรื่องของหลักภาษีอากรที่ดี เพื่อให้เหมาะสมกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน ได้แก่

(1) หลักการยอมรับ (Acceptability) หมายถึง ระบบภาษีอากรที่มีความยุติธรรม และทำให้ผู้เสียภาษียอมรับกับหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีอากรที่ภาครัฐได้กำหนดไว้ ทั้งนี้ การยอมรับของประชาชนย่อมขึ้นอยู่กับความศรัทธาของประชาชนที่มีต่อรัฐบาลด้วย หากรัฐบาลสามารถทำให้ผู้เสียภาษีรู้สึกถึงความเป็นธรรมและผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีจะได้รับโดยรวมในอนาคต ย่อมส่งผลให้เกิดความเต็มใจในการเสียภาษี เพราะผู้เสียภาษีได้คำนึงถึงผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีจะได้รับนั้นคุ้มค่างับสิ่งที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไป

(2) หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability) หมายถึง ภาษีอากรที่จัดเก็บต้องสามารถทำการบริหารจัดการได้อย่างได้ผลในทางปฏิบัติ ซึ่งต้องมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับรูปแบบโครงสร้างการบริหารของแต่ละรัฐเป็นสำคัญ อาทิ ไม่อาจนำรูปแบบภาษีการใช้จ่ายมาใช้ในรัฐที่ขาดระบบการจดทะเบียนและการตรวจสอบการเก็บภาษีที่มีมาตรฐานพอ เป็นต้น

(3) หลักการทำได้ (Productivity) หมายถึง ภาษีที่มีฐานกว้างและสามารถขยายตัวได้อย่างรวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ แม้ไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษี ก็สามารถทำได้ให้แก่รัฐได้เป็นอย่างดี หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้มากเพียงพอต่อค่าใช้จ่ายในการดำเนินกิจการตามหน้าที่ของรัฐ

(4) หลักการยืดหยุ่น (Flexibility) หมายถึง ภาษีบางประเภทที่สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย อันควรนำมาใช้เป็นเครื่องมือควบคุมภาวะเศรษฐกิจของประเทศ อาทิ หากประเทศประสบกับภาวะเงินเฟ้อ รัฐบาลสามารถขึ้นอัตราภาษี ก่อให้เกิดการชะลอตัวของการบริโภคของภาคเอกชนและลดปัญหาเงินเฟ้อในทางกลับกัน หากเศรษฐกิจเกิดการชะลอตัว ประเทศประสบกับภาวะเงินฝืด ก็สามารถกำหนดให้มีการลดอัตราภาษีลงเพื่อกระตุ้นให้เกิดการบริโภคและการลงทุนมากขึ้น เป็นต้น

²⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 91.

²¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 92.

2.4 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า

ตามที่คุณศึกษาได้กล่าวไว้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่งที่เกิดขึ้นจากฐานการบริโภคทั่วไป กล่าวคือ จัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือการให้บริการในประเทศ ดังนั้น สำหรับการประกอบกิจการใด ๆ ก็ตามที่เข้าข่ายเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการในประเทศ ผู้ประกอบการที่ดำเนินธุรกิจเหล่านี้ก็ควรมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และนำส่งค่าภาษีให้กรมสรรพากร

อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบการที่มีความประสงค์จะจัดตั้งสถานประกอบการและจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น หากสถานประกอบการเป็นอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมและมีลักษณะเป็นห้องพักอาศัย จะไม่สามารถใช้ห้องพักอาศัยดังกล่าวเป็นสถานประกอบการในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ เนื่องจากติดข้อจำกัดบางประการเกี่ยวกับข้อกำหนด ส่งผลกระทบต่อความสะดวกในการดำเนินธุรกิจ อีกทั้งกรมสรรพากรก็จะเสียโอกาสในการจัดเก็บภาษีอีกด้วย ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงมีความคิดเห็นว่า ประเทศไทยควรกำหนดแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีนี้ที่ผู้ประกอบการต้องการใช้อาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าเป็นสถานประกอบการ ซึ่งการกำหนดแนวทางดังกล่าวนี้ จำเป็นที่จะต้องรู้หลักการทั่วไปของภาษีมูลค่าเพิ่มเสียก่อน โดยมีรายละเอียด ดังนี้

2.4.1 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่รัฐบาลประเทศต่าง ๆ ได้นำมาใช้ในการปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีฐานการบริโภค เหตุผลหลักที่มีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ คือ เพื่อขจัดผลการบิดเบือนการทำงานของกลไกตลาดของภาษีการค้าหรือภาษีการขายที่เคยจัดเก็บ ประเทศฝรั่งเศสเป็นประเทศแรกที่มีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ โดยเริ่มใช้ในปี พ.ศ. 2511 (ค.ศ.1968) จากนั้น ความนิยมของภาษีมูลค่าเพิ่มก็มีมากขึ้นเรื่อย ๆ ในกลุ่มสหภาพยุโรปรวมถึงประเทศอื่น ๆ อีกด้วย²²

ประเทศไทยได้นำระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2535 โดยวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยอาจแบ่งได้เป็น 2 กรณีด้วยกัน ดังนี้

(1) จัดเก็บเพื่อขจัดผลการบิดเบือนการทำงานของกลไกตลาดของภาษีการค้าหรือภาษีการขายที่เคยจัดเก็บ กล่าวคือ จากการที่เศรษฐกิจของประเทศไทยขยายตัวอย่างรวดเร็ว ฐานะทางเศรษฐกิจการเงินและการคลังของประเทศมั่นคงขึ้น ในขณะที่มีการกล่าวถึงความไม่เหมาะสมของโครงสร้างภาษีการค้าต่อเศรษฐกิจของประเทศ อันได้แก่ความซ้ำซ้อนของระบบภาษีการค้าที่เป็นอยู่ และความหลากหลายของโครงสร้างอัตราภาษี ทำให้ประเทศไทยเลือกใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในการจัดเก็บภาษีฐานการบริโภค

(2) จัดเก็บเพื่อเป็นรายได้ของรัฐ เนื่องจากความสามารถในการหารายได้ของรัฐผ่านเครื่องมือทางภาษีศุลกากรลดน้อยลงตามลำดับ จึงได้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อให้รัฐบาลนำรายได้นี้มาพัฒนาประเทศ และเพื่อให้แผนงานหรือนโยบายที่รัฐบาลวางไว้บรรลุตามเป้าประสงค์

ทั้งนี้ หากกล่าวถึงลักษณะโดยทั่วไปของภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากจะมีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) คือ มีกลไกในการผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคคนสุดท้ายแล้ว ภาษีมูลค่าเพิ่มยังมีระบบเครดิตภาษี กล่าวคือ ผู้ประกอบการสามารถนำภาษีขาย (Output Tax) ที่เรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการ จากกิจการของตน หักออกด้วย ภาษีซื้อ (Input Tax) ที่ผู้ประกอบการถูกเรียกเก็บจากจากผู้ประกอบการรายอื่น ๆ

²² รศ.เอก เที่ยรรถาวร, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 2, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2543), หน้า 113.

ในการซื้อสินค้าหรือบริการเพื่อนำมาใช้ในกิจการของตน ผลลัพธ์ที่ได้จากวิธีการเครดิตภาษี (Credit Method) ข้างต้น คือ จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจะต้องนำส่งกรมสรรพากร แสดงเป็นสมการได้ ดังนี้

$$\text{ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax : VAT) = ภาษีขาย - ภาษีซื้อ}$$

2.4.2 หลักการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศไทยมีหลักการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่สำคัญ จำแนกออกเป็น 4 ประการ²³ ด้วยกัน ดังนี้

ประการแรก หลักการจัดเก็บภาษีจากการบริโภค (Consumption Type VAT)

ประการที่สอง หลักการจัดเก็บเต็มรูปแบบ (Comprehensive)

ประการที่สาม หลักปลายทาง (Destination Principle)

ประการที่สี่ หลักการใช้ใบเสร็จเป็นหลักฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม (Invoice Method)

(1) หลักการจัดเก็บภาษีจากการบริโภค (Consumption Type VAT)

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยมุ่งจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคเป็นสำคัญ กล่าวคือ ทุกครั้งที่มีการซื้อสินค้าหรือการใช้บริการ ย่อมมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยสาเหตุหลักที่รัฐบาลเลือกใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการบริโภค เนื่องจาก ประเทศไทยมีภาษีเงินได้เป็นเครื่องมือหลักในการกระจายรายได้ให้เป็นธรรม มีภาษีศุลกากรเป็นเครื่องมือในการคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศ มีภาษีสรรพสามิตเป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคสินค้าบางชนิดที่อาจก่อให้เกิดความอันตรายต่อสุขภาพของประชาชน หรือสภาพแวดล้อมโดยรวม จึงขาดแต่ภาษีที่รัฐบาลใช้เป็นเครื่องมือหลักในการหารายได้ ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นภาษีที่เหมาะสมสำหรับวัตถุประสงค์ในการหารายได้ดังกล่าว เพราะมีลักษณะเป็นกลาง ไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจ นอกจากนี้ ยังเป็นภาษีที่เอื้ออำนวยต่อการลงทุนและการผลิต สะดวก และง่ายต่อการปฏิบัติจัดเก็บ เอื้ออำนวยต่อการส่งออก ซึ่งสอดคล้องกับยุทธศาสตร์การพัฒนาประเทศที่มุ่งผลิตเพื่อส่งเสริมการส่งออกอีกด้วย

หลักการจัดเก็บภาษีจากการบริโภค (Consumption Type VAT) นี้ มิได้มุ่งจัดเก็บภาษีจากการลงทุนของผู้ประกอบการ ดังนั้น ในกรณีที่ผู้ประกอบการได้จ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มจากการลงทุน อาทิ เครื่องจักร เครื่องมือ เครื่องใช้ หรือรายจ่ายเพื่อการลงทุนใด ๆ ผู้ประกอบการสามารถนำภาษีซื้อสำหรับสินค้าทุนโดยมีหลักฐานเป็นใบกำกับภาษีมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องชำระได้ ส่งผลให้ต้นทุนสำหรับการลงทุนในสินค้าทุนต่ำลง ซึ่งแตกต่างจากผู้ประกอบการที่มีได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องแบกรับภาระต้นทุนในส่วนนี้

(2) หลักการจัดเก็บเต็มรูปแบบ (Comprehensive)

หลักการจัดเก็บเต็มรูปแบบ หมายถึง การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทุกขั้นตอนการผลิตสินค้าและบริการ ตั้งแต่ขั้นตอนการผลิต การขายส่ง จนถึงการขายปลีก โดยจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าในแต่ละขั้นตอน ทั้งนี้ อัตราภาษีปกติที่ใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าและบริการทุกชนิดจะมีเพียงอัตราเดียว เพื่อป้องกันการบิดเบือนทางเศรษฐกิจ และก่อให้เกิดความสะดวกในการจัดเก็บภาษี

²³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 125.

สำหรับหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูปแบบนี้ หากใช้ร่วมกับหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีเครดิตภาษีแล้ว จะเป็นเครื่องมือสำคัญในการจัดเก็บภาษีประเภทอื่น ๆ และสามารถดึงดูดผู้มีหน้าที่เสียภาษีเข้าสู่ระบบการจัดเก็บภาษีอากรได้มากขึ้น โดยสามารถแสดงแผนภาพระบบการจัดเก็บภาษีแบบเต็มรูปแบบได้ดังภาพด้านล่างนี้

ตารางที่ 7 - 2 แผนภาพแสดงระบบการจัดเก็บภาษีแบบเต็มรูปแบบ

ขั้นตอนธุรกิจ	การซื้อสินค้า				การขายสินค้า			การชำระภาษี	
	ราคา สินค้า	ภาษีซื้อ (VAT)	ราคารวม	มูลค่าเพิ่ม	ราคา สินค้า	ภาษี ขาย (VAT)	ราคา รวม	เครดิต ภาษี	ภาษีที่ ชำระ
ผู้ขายวัตถุดิบขั้นต้น	-	-	-	100	100	10	110	-	10
โรงงานแปรรูปวัตถุดิบ	100	10	110	50	150	15	165	10	5
โรงงานผลิตสินค้า	150	15	165	100	250	25	275	15	10
ผู้ค้าส่ง	250	25	275	50	300	30	330	25	5
ผู้ค้าปลีก	300	30	330	50	350	35	365	30	5
รวม				350					35

ภาพที่ 1 แสดงระบบการจัดเก็บภาษีแบบเต็มรูปแบบ

ที่มา : John L. Mikesell. *Fiscal Administration*. (1989) pp. 304 (สมมติ อัตราภาษีร้อยละ 10)

(3) หลักปลายทาง (Destination Principle)

การจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการค้าระหว่างประเทศนั้น อาจยึดหลักการจัดเก็บจากหลักใดหลักหนึ่งใน 2 ประการ คือ การจัดเก็บภาษีตามหลักต้นทาง (Origin Principle) และการจัดเก็บภาษีตามหลักปลายทาง (Destination Principle) ซึ่งทั้ง 2 หลัก สามารถอธิบายได้ ดังนี้

(3.1) หลักต้นทาง (Origin Principle)

หลักต้นทางจะมุ่งเก็บภาษีจากสินค้าที่ผลิตในประเทศที่ผลิต โดยไม่ได้พิจารณาถึงการบริโภคสินค้าเหล่านั้นว่าจะใช้บริโภคในประเทศใด หมายความว่า หากสินค้าผลิตที่ประเทศไหน ย่อมต้องเสียภาษีในประเทศนั้น ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักต้นทางจะจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นภายในประเทศทั้งหมด รวมถึงขั้นการส่งออกด้วย เพราะถือเป็นมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นภายในประเทศ แต่สินค้าจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีตอนที่มีการนำเข้า เนื่องจากได้เสียภาษีมาจากต้นทางแล้ว

(3.2) หลักปลายทาง (Origin Principle)

วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทาง คือ มุ่งให้เก็บภาษีจากสินค้าและบริการทุกชนิดในประเทศที่มีการบริโภคสินค้าหรือบริการนั้น สำหรับการนำเข้าสินค้าหรือบริการจากต่างประเทศให้ถือว่าปลายทางของสินค้าหรือบริการดังกล่าวอยู่ในประเทศไทย จึงกำหนดให้การนำเข้าสินค้าหรือบริการนั้นเป็นกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในลักษณะเดียวกับการขายสินค้าหรือการให้บริการในราชอาณาจักร ดังนั้น ไม่ว่าสินค้านั้นจะผลิตในประเทศใด หากได้รับบริโภคในประเทศไทยแล้ว ย่อมต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสิ้น

สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็นผู้นำเข้า ย่อมนำภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าหรือภาษีซื้อไปเครดิตหักออกจากภาษีขายหรือภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระในแต่ละเดือนภาษี หากเป็นผู้นำเข้าที่มีผู้ประกอบการจดทะเบียน อาจต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าดังกล่าว โดยเฉพาะผู้นำเข้าที่เป็นผู้บริโภคนสุดท้าย และในกรณีผู้นำเข้าบริการจากต่างประเทศ มีหน้าที่ต้องยื่นแบบ ภ.พ. 36 เพื่อแสดงรายการและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าบริการดังกล่าวภายในวันที่ 7 ของเดือน ถัดจากเดือนที่มีการชำระค่าบริการ

หลักปลายทางจะไม่จัดเก็บภาษีจากสินค้าที่ส่งออก เพราะถือว่าผู้ซื้อในต่างประเทศเป็นผู้แบกรับภาระภาษี แต่จะเก็บเฉพาะสินค้าที่นำเข้า เพราะถือว่ามีภาระภาษีในสินค้านั้นในประเทศ ดังนั้นอาจกล่าวได้ว่าการจัดเก็บภาษีตามหลักปลายทางนั้น เป็นหลักการจัดเก็บภาษีที่ส่งเสริมการส่งออก โดยจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละศูนย์ ทำให้สินค้าออกของไทยมีความสามารถในการแข่งขันกับสินค้าในต่างประเทศสูงขึ้น

(4) หลักการใช้ใบเสร็จเป็นหลักฐานหรือหลักเครดิตภาษี (Invoice Method)

ประเทศไทยใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะใช้วิธีการคำนวณแบบเครดิตภาษี ซึ่งได้จากการใช้ภาษีขาย ลบด้วย ภาษีซื้อ โดยที่ภาษีขายนั้น คือ ภาษีที่ผู้ขายสินค้าเรียกเก็บเมื่อตอนขายสินค้าหรือให้บริการ และได้มีการออกใบเสร็จหรือใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อ ส่วนภาษีซื้อ คือ ภาษีที่ผู้ประกอบการถูกเรียกเก็บจากผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่นเมื่อซื้อสินค้า หรือบริการมาใช้ในกิจการของตน และจะได้รับใบเสร็จหรือใบกำกับภาษีจากผู้ขายในทำนองเดียวกัน

เนื่องจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มประกอบด้วยภาษีซื้อและภาษีขาย ผู้ประกอบการในแต่ละหน่วยเศรษฐกิจย่อมต้องการใบเสร็จหรือใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานในการยื่นเสียภาษี ช่วยให้เกิดการตรวจสอบกันเองในระหว่างหน่วยเศรษฐกิจ และรัฐบาลยังสามารถตรวจสอบต้นตอของภาษีได้ เพราะใบเสร็จหรือใบกำกับภาษีจะระบุว่าสินค้าหรือบริการนั้นจำหน่ายมาจากแหล่งใด ส่งผลให้ในระยะยาวระบบนี้จะช่วยดึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีเข้าสู่ระบบได้มากขึ้นและรัฐบาลจะจัดเก็บภาษีได้มากขึ้นอีกด้วย

2.4.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายถึง ผู้มีหน้าที่นำเงินค่าภาษีมูลค่าเพิ่มไปชำระต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานสรรพากรเขตพื้นที่ที่ตนอยู่อาศัย ทั้งนี้ อาจมีกรณีที่ได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจากพนักงานเจ้าหน้าที่ หากปรากฏว่าภาษีซื้อของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีมากกว่าภาษีขาย

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม²⁴ จำแนกออกเป็น 3 ประเภท คือ ผู้ประกอบการ ผู้นำเข้า และผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นกรณีพิเศษ โดยสามารถอธิบายรายละเอียดแต่ละประเภทได้ดังนี้

(1) ผู้ประกอบการ

ผู้ประกอบการ หมายถึง บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่²⁵ หากพิจารณาความหมายของผู้ประกอบการตามมาตรา 77/1(5) แห่งประมวลรัษฎากร สามารถแยกองค์ประกอบของผู้ประกอบการได้ทั้งหมด 3 องค์ประกอบด้วยกัน คือ

²⁴ มาตรา 82 แห่งประมวลรัษฎากร

²⁵ มาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร

องค์ประกอบที่หนึ่ง ผู้ประกอบการต้องเป็นบุคคล โดยบุคคลในที่นี้ หมายถึง บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีโชินติบุคคล และนิติบุคคล²⁶ ซึ่งในความหมายของบุคคลธรรมดานั้น ให้รวมถึงกองมรดกด้วย²⁷

องค์ประกอบที่สอง ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าว จะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่

องค์ประกอบที่สาม ประกอบกิจการในราชอาณาจักร ในกรณีที่เป็นการขายสินค้าที่อยู่ในบังคับต้อง เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้องเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักรเท่านั้น ส่วนกรณีที่เป็นการให้บริการ นอกจาก จะหมายถึงการให้บริการและมีการใช้บริการในราชอาณาจักรแล้ว กฎหมายยังกำหนดให้หมายรวมถึง บริการ ที่ทำในราชอาณาจักรโดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร นอกจากนี้ การให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร เช่น การส่งเงินค่าลิขสิทธิ์ ค่าเช่า ไปต่างประเทศ กฎหมายก็ถือว่ามีการให้บริการในราชอาณาจักร จึงต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน²⁸

(2) ผู้นำเข้า

ผู้นำเข้า หมายถึง ผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นซึ่งนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรไม่ว่าเพื่อการใด ๆ และให้หมายรวมถึงการนำสินค้าที่ต้องเสียอากรขาเข้าหรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วย ศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อส่งออกด้วย²⁹

(3) ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นกรณีพิเศษ³⁰

นอกจากกฎหมายจะกำหนดให้ผู้ประกอบการและผู้นำเข้าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ยัง กำหนดให้บุคคลต่อไปนี้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอีกด้วย

(3.1) ตัวแทนในราชอาณาจักรของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร ซึ่งทำการขายสินค้า หรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นปกติธุระ

(3.2) ผู้รับโอนสินค้าหรือรับโอนสิทธิในบริการที่เคยเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ หาก ภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าหรือ โอนสิทธิในบริการนั้นไปให้กับบุคคลที่มีช่องการค้าสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติสถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล จะต้อง มีหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(3.3) ผู้มีความรับผิดชอบตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร หรือผู้รับโอนสินค้าที่เคยได้รับ การยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร หากภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมาย ว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีนี้ คือ ผู้มีความรับผิดชอบตามกฎหมายว่าด้วยพิกัด อัตราศุลกากร หรือผู้รับโอนสินค้า หากมีการโอนสินค้านั้นดังกล่าว

(3.4) ในกรณีที่มีการควบกิจการเข้ากัน ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีนี้ คือ ผู้ที่ควบเข้ากัน และผู้ประกอบการใหม่

(3.5) ในกรณีโอนกิจการ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ผู้โอนและผู้รับโอน

²⁶ มาตรา 77/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

²⁷ มาตรา 77/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

²⁸ ศาสตราจารย์ ดร.สุเมธ ศิริคุณโชติ, กำธร สิริชูติวงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์, และ ภริตน์ เจียรนัย, ภาษีอากรตามประมวล รัษฎากร 2564, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: หจก.เรือนแก้วการพิมพ์, 2563), หน้า 294.

²⁹ มาตรา 77/1 (10) และ (11) แห่งประมวลรัษฎากร

³⁰ มาตรา 82/1 แห่งประมวลรัษฎากร

2.4.4 ผู้มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และกำหนดเวลาการจดทะเบียน

ผู้มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย คือ ผู้ประกอบการที่ได้ขายสินค้าหรือให้บริการ ในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ และมีเงื่อนไขตรงตามที่กรมสรรพากรกำหนด แสดงตามตารางด้านล่างนี้

ผู้มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม	กำหนดเวลาการจดทะเบียน
1. ผู้ประกอบกิจการที่มีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการเป็นปกติธรร เกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี	ให้ยื่นคำขอจดทะเบียน ภายใน 30 วันนับแต่วันที่มียารับเกิน
2. ผู้ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ ซึ่งมีแผนงานที่สามารถพิสูจน์ได้ว่า ได้มีการดำเนินการ และเตรียมการประกอบกิจการอันเป็นเหตุให้ต้องมีการซื้อสินค้า หรือรับบริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น การก่อสร้างโรงงาน ก่อสร้างอาคารสำนักงาน หรือการติดตั้งเครื่องจักร	ให้ยื่นคำขอจดทะเบียน ภายในกำหนด 6 เดือน ก่อนวันเริ่มประกอบกิจการ เว้นแต่ มีสัญญาหรือหลักฐานจะดำเนินการก่อสร้าง ภายในเวลาที่เหมาะสม
3. ผู้ประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักร และได้ขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นปกติธรร โดยมีตัวแทนอยู่ในราชอาณาจักร ให้ตัวแทนเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบการจดทะเบียน	

1

ตารางที่ 1 แสดงรายละเอียดของผู้มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และกำหนดเวลาการจดทะเบียนที่มา : กรมสรรพากร

หากผู้ประกอบการมีคุณลักษณะครบถ้วนตามที่กรมสรรพากรกำหนด แต่ไม่ดำเนินการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จะมีความผิดทางกฎหมายตามที่ได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร

2.4.5 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม³¹

ในการประกอบกิจการ ไม่ว่าจะเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการใด ๆ ก็ตาม หากเข้าข่ายได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายความว่า กิจการนั้นไม่ต้องดำเนินการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ต้องรับภาระในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้กรมสรรพากร และไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อหรือเครดิตภาษีซื้อได้ ตามมาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้สินค้าหรือบริการบางอย่างได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งพอสรุปได้ ดังนี้

(1) การขายสินค้า (ที่ไม่ใช่การส่งออก) หรือการให้บริการ ตามมาตรา 81(1) แห่งประมวลรัษฎากร อาทิ การขายพืชผลทางการเกษตร การขายสัตว์ ไม่ว่าจะจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต การขายปุ๋ย การขายปลาปนอาหารสัตว์ การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เพื่อบำรุงรักษา ป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน การให้บริการการศึกษาของ

³¹ มาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร

สถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วย สถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชน ตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน หรือการให้บริการที่เป็นงานทางศิลปะและวัฒนธรรมในสาขา เป็นต้น

(2) การนำเข้าสินค้าบางชนิด ตามมาตรา 81(2) แห่งประมวลรัษฎากร อาทิ การนำเข้าสินค้าตาม มาตรา 81(1) (ก) ถึง (ฉ) หรือ สินค้าซึ่งนำเข้าและอยู่ในอารักขาของศุลกากร แล้วได้ส่งกลับออกไป ต่างประเทศ โดยได้คืนอากรขาเข้า ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

(3) ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการดังกล่าวมีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามที่กำหนดโดย พระราชกฤษฎีกาให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม³² โดยฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมนั้น ถูกกำหนด ไว้ที่มูลค่าไม่เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี ดังนั้น ในปีที่ผู้ประกอบการเริ่มดำเนินกิจการ หากรายได้ที่ได้รับในปีนั้น เท่ากับ 1.8 ล้านบาท จะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ถ้าเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี ก็ต้องนำส่วนที่เกินนั้นมา คำนวณเพื่อเสียภาษี

อย่างไรก็ตาม แม้ผู้ศึกษาจะได้กล่าวไปข้างต้นว่า ผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอันเข้าข่ายได้รับการ ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ต้องดำเนินการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ต้องรับภาระในการนำส่ง ภาษีมูลค่าเพิ่มให้กรมสรรพากร และไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อหรือเครดิตภาษีซื้อได้ แต่มีบางกรณีที่ ผู้ประกอบการมีสิทธิแจ้งต่ออธิบดีตามแบบที่อธิบดีกำหนด เพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม³³ ได้แก่ กิจการ ขายสินค้าตามมาตรา 81(1) (ก) ถึง (ฉ) กิจการขนาดย่อมที่ระบุไว้ตามข้อ (3) และกิจการอื่น ๆ³⁴ คือ กิจการ ขนส่งในราชอาณาจักรโดยอากาศยาน การส่งออกของผู้ประกอบการในเขตอุตสาหกรรมส่งออกตามกฎหมาย ว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย การให้บริการขนส่งน้ำมันเชื้อเพลิงทางท่อในราชอาณาจักร การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักรสำหรับการให้บริการขนส่งทางทะเลโดยเรือเดินทะเล และให้รวมถึง การให้บริการขนส่งระหว่างทะเลกับแม่น้ำในราชอาณาจักรโดยเรือเดินทะเลด้วย

ทั้งนี้ หากผู้ประกอบการใช้สิทธิขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว จะมีหน้าที่และความรับผิดชอบต่าง ๆ เสมือนผู้ประกอบการจดทะเบียนเต็มรูปแบบทั่วไป และสามารถขอคืนภาษีซื้อหรือเครดิตภาษีซื้อได้อีกด้วย

2.4.6 ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากที่ได้กล่าวไปแล้วว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมถึงการนำเข้า จากต่างประเทศ ซึ่งแต่ละกรณีจะมีความรับผิดชอบในการเสียภาษี (tax point) ที่แตกต่างกัน ตามมาตรา 78 แห่ง ประมวลรัษฎากรได้กำหนดจุดความรับผิดชอบในแต่ละกรณีไว้ ดังนี้

(1) กรณีขายสินค้า ความรับผิดชอบในการเสียภาษีของการขายสินค้าจะเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า ให้แก่ผู้ซื้อ เว้นแต่กรณีที่มีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้า หรือได้รับชำระราคาค่าสินค้า หรือมีการออกไปกำกับภาษี หากเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งเกิดขึ้นก่อน กฎหมายกำหนดให้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีของผู้ขาย เกิดขึ้น ต้องนำส่งภาษีขาย

ตัวอย่าง บริษัท สมหมาย จำกัด ขายคอมพิวเตอร์ จำนวน 1 เครื่อง มูลค่า 20,000 บาทให้นางสมปอง เมื่อวันที่ 3 ตุลาคม 2564 และได้ส่งมอบของให้แก่นางสมปองเมื่อวันที่ 10 ตุลาคม 2564 ความรับผิดชอบในการ

³² มาตรา 81/1 แห่งประมวลรัษฎากร

³³ มาตรา 81/3 แห่งประมวลรัษฎากร

³⁴ พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 241 ว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

เสียหายมูลค่าเพิ่มของ บริษัท สมหมาย จำกัด จากการขายเครื่องคอมพิวเตอร์มูลค่า 20,000 บาท จะเกิดขึ้น เมื่อวันที่ 10 ตุลาคม 2564 ซึ่งเป็นวันที่มีการส่งมอบของ

จากตัวอย่างเดียวกัน หากนางสมpongได้ชำระราคาคอมพิวเตอร์ให้แก่ บริษัท สมหมาย จำกัด ในวันที่ 8 ตุลาคม 2564 แม้บริษัท สมหมาย จำกัด จะส่งมอบคอมพิวเตอร์ให้นางสมpongในภายหลัง ความรับผิดในการเสียหายก็เกิดขึ้นทันที ณ วันที่บริษัท สมหมาย จำกัด ได้รับชำระเงิน

(2) กรณีการให้บริการ ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มของผู้ให้บริการเกิดขึ้นเมื่อ ได้รับชำระราคาค่าบริการ เว้นแต่ได้มีการออกใบกำกับภาษีให้แก่ลูกค้า หรือได้ใช้บริการนั่นเอง หากเหตุการณ์ใด เหตุการณ์หนึ่งเกิดขึ้นก่อน กฎหมายกำหนดให้ความรับผิดชอบในการเสียหายของผู้ขายเกิดขึ้น ต้องนำส่งภาษีขาย

ตัวอย่าง บริษัท เอปียี จำกัด ให้บริการพัฒนาระบบซอฟต์แวร์ของ บริษัท วังหลัง จำกัด ตกลงราคาค่าบริการ 200,000 บาท โดยงานเสร็จสิ้นเมื่อวันที่ 5 ธันวาคม 2564 แต่ บริษัท วังหลัง จำกัด ได้ชำระค่าบริการเต็มมูลค่าให้แก่บริษัท เอปียี จำกัด วันที่ 10 ธันวาคม 2564 กรณีนี้ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทั้งหมดของ บริษัท เอปียี จำกัด จะเกิดขึ้นเมื่อวันที่ 10 ธันวาคม 2564

จากตัวอย่างเดียวกัน หาก บริษัท วังหลัง จำกัด ชำระค่าบริการในวันที่ 10 ธันวาคม 2564 เป็นเงินเพียง 100,000 บาท ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มของ บริษัท เอปียี จำกัด จะเกิดขึ้นเพียง 100,000 บาท เท่านั้น สำหรับค่าบริการส่วนที่เหลือ หากมีการชำระให้ในภายหลัง ความรับผิดชอบของ บริษัท เอปียี จำกัด ก็เกิดขึ้นตามส่วนของจำนวนค่าบริการที่ได้รับ

(3) กรณีนำเข้าสินค้า ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มของผู้นำเข้าจะเกิดขึ้นพร้อมกันกับการชำระอากรขาเข้าหรือเมื่อมีการวางค้ำประกันอากรขาเข้า แล้วแต่กรณี และหากเป็นกรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาเข้า ความรับผิดจะเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

อย่างไรก็ตาม ยังมีการขายสินค้าหรือให้บริการบางประเภทที่กฎหมายได้กำหนดความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มไว้เป็นกรณีพิเศษ ดังนี้³⁵

(1) การขายกระแสไฟฟ้า น้ำประปา หรือสินค้าที่มีลักษณะเดียวกัน ให้ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาสินค้า หรือหากมีการออกใบกำกับภาษีก่อนได้รับชำระราคาสินค้า ก็ให้ความรับผิดเกิดขึ้นตามกรณีนั้น ๆ

(2) สำหรับการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง อาทิ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ หรือสินค้าที่มีลักษณะเดียวกันกับที่กล่าวไปข้างต้น ให้ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาสินค้า เว้นแต่ได้มีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้า หรือออกใบกำกับภาษีก่อนได้รับชำระราคาสินค้า ก็ให้ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อมีการกระทำได้กล่าว

2.4.7 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม³⁶

ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ มูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ต้องนำมาใช้ในการคำนวณภาษี โดยสามารถจำแนกได้ 6 กรณีตามความแตกต่างของสินค้าหรือบริการแต่ละชนิดที่ซื้อขาย ดังต่อไปนี้

(1) ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ อาทิ เงินทอง ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์อื่นใดที่อาจคิดได้เป็น

³⁵ กฎกระทรวงฉบับที่ 189 พ.ศ. 2534

³⁶ มาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวเงิน รวมถึงภาษีสรรพสามิต (ถ้ามี) ทั้งนี้ ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการจะไม่รวมถึงค่าชดเชย ภาษีขาย ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนที่ลดให้ในขณะที่ขายสินค้าหรือให้บริการที่เรียกว่าส่วนลดการค้า (Trade Discount) โดยได้แสดงชัดเจนไว้ในใบกำกับภาษี หากเป็นกรณีใบกำกับภาษีอย่างย่อ จะไม่แสดงอย่างชัดเจนก็ได้

(2) ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าโดยการส่งออก

ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการในกิจการเฉพาะอย่างกรณีการขายสินค้าโดยการส่งออก ให้ใช้ราคา F.O.B. (Free On Board) ซึ่งเป็นราคาสินค้า ณ ด่านศุลกากรส่งออก โดยไม่รวมค่าประกันภัย และค่าขนส่งจากด่านศุลกากรส่งออกไปต่างประเทศ บวกด้วยภาษีสรรพสามิตและภาษีหรือค่าธรรมเนียมอื่นตามที่กำหนด ทั้งนี้ ไม่รวมอากรขาออก

(3) ฐานภาษีสำหรับการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ

ฐานภาษีสำหรับการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศแบ่งออกได้เป็น 2 กรณีด้วยกัน คือ

(3.1) กรณีรับขนคนโดยสาร ฐานภาษีของกรณีนี้ คือ มูลค่าของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศก่อนหักค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการรับขนคนโดยสารนั้น

(3.2) กรณีรับขนสินค้า ฐานภาษีของกรณีนี้ คือ มูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศก่อนหักรายจ่ายอื่น ๆ เนื่องจากการรับขนสินค้านั้นออกนอกราชอาณาจักร

(4) ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้า

ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้า คือ มูลค่าของสินค้านำเข้า โดยให้ใช้ราคา C.I.F. (Cost, Insurance & Freight) ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษี ค่าธรรมเนียมอื่นที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ ราคา C.I.F. อาจถือตามราคาที่เจ้าพนักงานศุลกากรประกาศหรือประเมินใหม่ก็ได้ หากมีอากรขาเข้าที่ได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมายต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีด้วย

(5) ฐานภาษีสำหรับการขายยาสูบและผลิตภัณฑ์น้ำมัน

สำหรับฐานภาษีในกรณีดังกล่าวนี้ มีหลักเกณฑ์พิเศษในการคำนวณฐานภาษี คือ จะนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากจำนวนเต็มของราคาขายปลีก มาหักออกจากจำนวนเต็มของราคาขายปลีกของตัวสินค้านั้น ผลลัพธ์จากการคำนวณดังกล่าวคือ ฐานภาษีสำหรับการขายยาสูบและผลิตภัณฑ์น้ำมัน

(6) ฐานของภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีพิเศษ

มาตรา 79/3 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดฐานของภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีพิเศษ ดังนี้

(6.1) กรณีขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าหรือการให้บริการในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(6.2) กรณีที่ผู้ประกอบการนำสินค้าหรือบริการที่ซื้อมาเพื่อขายไปใช้โดยส่วนตัว หรือให้บุคคลอื่นใช้โดยมิใช่เพื่อการประกอบกิจการโดยตรง ให้ถือเป็นการขายโดยให้ใช้ราคาตลาดของสินค้าหรือบริการในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(6.3) กรณีที่จำนวนสินค้าคงเหลือจริงของผู้ประกอบการจดทะเบียนมีจำนวนน้อยกว่าจำนวนที่บันทึกในรายการสินค้าและวัตถุดิบ ให้ถือเป็นการขาย มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(6.4) การขายสินค้าที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 และภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าอันทำให้ผู้รับโอนสินค้ามีหน้าที่ต้อง เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/1 (2) มูลค่าของฐานภาษี ให้ถือราคาตลาดตามสภาพหรือปริมาณของสินค้าที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(6.5) กรณีที่ผู้ประกอบการมีสินค้าคงเหลือ หรือมีทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการ มีไว้ในประกอบการ กิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดในวันเลิกประกอบกิจการ

ราคาตลาดตามมาตรานี้ ให้ถือราคาเฉลี่ยของราคาตลาดที่ซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในวันที่มีความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ทั้งนี้ ตามที่ได้มีการตรวจสอบ ราคาตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนด และในกรณีที่ไมอาจทราบราคาตลาดได้แน่นอน ให้อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศใช้เกณฑ์คำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดได้

2.4.8 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

ปัจจุบัน โครงสร้างอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมีด้วยกัน 2 อัตรา คือ อัตราภาษีปกติ และอัตราภาษีร้อยละศูนย์ อธิบายได้ ดังนี้

(1) อัตราภาษีปกติ

อัตราภาษีปกติตามประมวลรัษฎากรมีเพียงอัตราเดียว คือ อัตราร้อยละ 10 แต่มีพระราชกฤษฎีกาให้ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มลงเป็นการชั่วคราวเหลืออัตราร้อยละ 6.3 (ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2560 ถึงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2566)³⁷ เมื่อรวมกับภาษีท้องถิ่นอีกร้อยละ 0.7 จะเท่ากับร้อยละ 7 ซึ่งใช้ในการจัดเก็บสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการของผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูปแบบ และการนำเข้าสินค้าทุกกรณี

การใช้อัตราภาษีปกติเพียงอัตราเดียวนี้นำส่งผลให้ไม่เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจ (distortion effect) กล่าวคือ ทุกการบริโภค หรือทุกการผลิต จะเสียภาษีในอัตราร้อยละเดียวกัน เงื่อนไขในการผลิตหรือการบริโภคไม่ถูกขึ้นาโดยภาษี การจัดเก็บภาษีจึงมีความเป็นกลาง ไม่ยุ่งยาก และทำให้การจัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุดอีกด้วย

(2) อัตราภาษีร้อยละศูนย์

อัตราภาษีร้อยละศูนย์นี้ มีผลเท่ากับผู้ประกอบการไม่ต้องเสียภาษีขายจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ นอกจากนี้ยังได้รับคืนภาษีซื้ออีกด้วย โดยจะใช้สำหรับการประกอบกิจการ ดังต่อไปนี้

(2.1) การส่งออกสินค้าของผู้ประกอบการจดทะเบียนเต็มรูปแบบอัตราภาษีปกติ

(2.2) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเลที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล

(2.3) การขายสินค้าหรือการให้บริการแก่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ

(2.4) การขายสินค้าหรือการให้บริการกับองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนาญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล องค์การระหว่างประเทศที่ประเทศไทยมีพันธกรณีตามความตกลงที่จะต้องปฏิบัติเท่าเทียมกับเอกอัครราชทูต องค์การสหประชาชาติหรือทบวงการชำนาญพิเศษของสหประชาชาติ รวมถึงสำนักงานเศรษฐกิจและการค้าของต่างประเทศที่จัดตั้งขึ้นในประเทศไทยตามความตกลงระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ

³⁷ พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 724 ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2.5) การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ก่อให้เกิดสินค้าที่มีรูปร่างหรือการให้บริการที่ไม่ก่อให้เกิดสินค้าที่มีรูปร่าง แต่ทำให้สินค้ามีประสิทธิภาพมากขึ้น หรือมีมูลค่าเพิ่มขึ้นระหว่างคลังสินค้าที่ติดกันด้วยกัน หรือระหว่างผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากร ไม่ว่าจะอยู่ในเขตเดียวกันหรือไม่ รวมทั้งการขายสินค้าหรือการให้บริการระหว่างคลังสินค้าที่ติดกันกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตอุตสาหกรรมส่งออกอัตราภาษีปกติ

2.5 ปัญหาเกี่ยวกับกรณีการจัดตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าของประเทศไทย

จากจำนวนประชากรในกรุงเทพมหานครที่มีความหนาแน่นสูงขึ้นเรื่อย ๆ เมื่อเทียบกับพื้นที่ของกรุงเทพมหานครในปัจจุบัน ส่งผลให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับอุปทานด้านที่อยู่อาศัย และความต้องการด้านที่อยู่อาศัยที่เปลี่ยนแปลงไป กล่าวคือ จากเดิมที่ประชากรเคยมีที่อยู่อาศัยในแนวราบ (Low-Rise) อาทิ บ้านจัดสรร บ้านเดี่ยว หรืออาคารพาณิชย์ กลายเป็นรูปแบบที่อยู่อาศัยแนวสูงหรือแนวตั้ง (High-Rise) คือ อาคารชุด หรือที่เรานิยมเรียกกันว่า “คอนโดมิเนียม”

สำหรับหัวข้อที่ผู้ศึกษาประสงค์จะจัดทำ คือ แนวทางในการแก้ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า ดังนั้น ก่อนที่จะกำหนดแนวทางในการแก้ปัญหาข้างต้น จำเป็นจะต้องทราบถึงการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมของประเทศไทยในปัจจุบัน รวมถึงปัญหาและผลกระทบในด้านต่าง ๆ จากการที่บทบัญญัติของกฎหมายไม่อนุญาตให้ผู้ประกอบการใช้พื้นที่ในส่วนที่เป็นห้องชุดจดทะเบียนจัดตั้งเป็นสถานประกอบการ ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

2.5.1 การตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมของประเทศไทยในปัจจุบัน

อาคารชุด หมายความว่า อาคารที่บุคคลสามารถแยกการถือกรรมสิทธิ์ออกได้เป็นส่วน ๆ โดยแต่ละส่วนประกอบด้วยกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินส่วนบุคคล และกรรมสิทธิ์ร่วมในทรัพย์สินส่วนกลาง³⁸ หากขาดกรรมสิทธิ์อย่างใดอย่างหนึ่ง ก็ไม่ถือว่าอาคารแห่งนั้นเป็นอาคารชุดตามความหมายของพระราชบัญญัติอาคารชุด พ.ศ. 2522 สาระสำคัญของการเป็นอาคารชุดตามความหมายของกฎหมายดังกล่าวอีกประการหนึ่ง คือ ต้องมีการจดทะเบียนอาคารชุดตามกฎหมาย

กล่าวโดยสรุปแล้ว ลักษณะของอาคารชุดจะต้องประกอบด้วยหลัก 3 ประการ คือ

- (1) เป็นอาคารที่สามารถแบ่งแยกการถือกรรมสิทธิ์ในอาคารนั้นออกเป็นส่วน ๆ ได้
- (2) กรรมสิทธิ์แต่ละส่วนในข้อ (1) นั้นต้องประกอบด้วย กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินส่วนบุคคล และกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินส่วนกลาง
- (3) ต้องมีการจดทะเบียนเป็นอาคารชุด

คำว่า “ทรัพย์สินส่วนบุคคล” หมายความว่า ห้องชุด รวมถึงสิ่งปลูกสร้าง หรือที่ดินที่จัดไว้ให้เป็นของเจ้าของห้องชุดแต่ละราย โดยทรัพย์สินทั้ง 3 ส่วนนี้รวมกันเรียกว่า “ทรัพย์สินส่วนบุคคล” ซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์ส่วนตัวของเจ้าของห้องชุดแต่ละราย เจ้าของห้องชุดอื่นจะมาเกี่ยวข้องหรือใช้สอยทรัพย์สินเหล่านี้มิได้

“ห้องชุด” หมายถึง ห้องที่มีลักษณะเป็นชุด กล่าวคือ ห้องนั้นมีลักษณะคล้ายกับบ้านหลังหนึ่งซึ่งอาจจะประกอบไปด้วยห้องนอน ห้องน้ำ ห้องครัว ห้องรับแขก หรือห้องอื่น ๆ ก็ห้องก็ได้ หรืออาจจะเป็นห้อง

³⁸ มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติอาคารชุด พ.ศ. 2522

เดี่ยวโดด ๆ ไม่มีห้องอื่นดังกล่าวรวมอยู่ด้วยก็ได้ ข้อสำคัญคือ ห้องนั้นจะต้องเป็นส่วนของอาคารชุดที่สามารถแยกการถือกรรมสิทธิ์ออกได้เป็นส่วนเฉพาะของแต่ละคน ห้องชุดเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินส่วนบุคคล แต่มีความสำคัญมากที่สุดเพราะมาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติอาคารชุด พ.ศ. 2522 บัญญัติว่า ผู้ใดเป็นเจ้าของห้องชุดใด ผู้นั้นก็มีกรรมสิทธิ์ในห้องชุดนั้นพร้อมกับมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินส่วนบุคคล และยังมีกรรมสิทธิ์ร่วมในทรัพย์สินกลางด้วย

ประวัติของการประกอบธุรกิจอาคารชุดในประเทศไทยเริ่มตั้งแต่ปี พ.ศ.2513³⁹ โดยผู้ลงทุนได้ดำเนินการจัดตั้งโครงการคอนโดมิเนียมขึ้นที่บริเวณถนนราชดำริ แต่โครงการดังกล่าวไม่ประสบผลสำเร็จเนื่องจากมีผู้สนใจน้อย ประกอบกับประชาชนโดยทั่วไปยังไม่คุ้นเคยกับรูปแบบที่อยู่อาศัยชนิดนี้ รวมถึงราคาที่ยังค่อนข้างสูง โครงการดังกล่าวจึงต้องล้มเลิกไปในที่สุด

ในปี พ.ศ.2520 บริษัท สตรามิตบอร์ด จำกัด ได้จัดตั้งโครงการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกับอาคารชุดเป็นผลสำเร็จในเมืองพัทยา โดยเสนอกรรมสิทธิ์ในรูป “บริษัท ร่วมกรรมสิทธิ์ จำกัด” กล่าวคือ ให้มีการจัดตั้งบริษัทดังกล่าวขึ้น และให้ผู้ซื้อห้องชุด 1 ห้อง ซื้อหุ้นในบริษัท 1 หุ้น ซึ่งจากการจัดตั้งโครงการดังกล่าว ทำให้เกิดแนวความคิดที่จะให้มีระบบอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมในประเทศไทย จึงมีความพยายามผลักดันให้เกิดกฎหมายเรื่องอาคารชุดจนเป็นผลให้พระราชบัญญัติอาคารชุดได้ประกาศออกใช้ในปี พ.ศ.2522

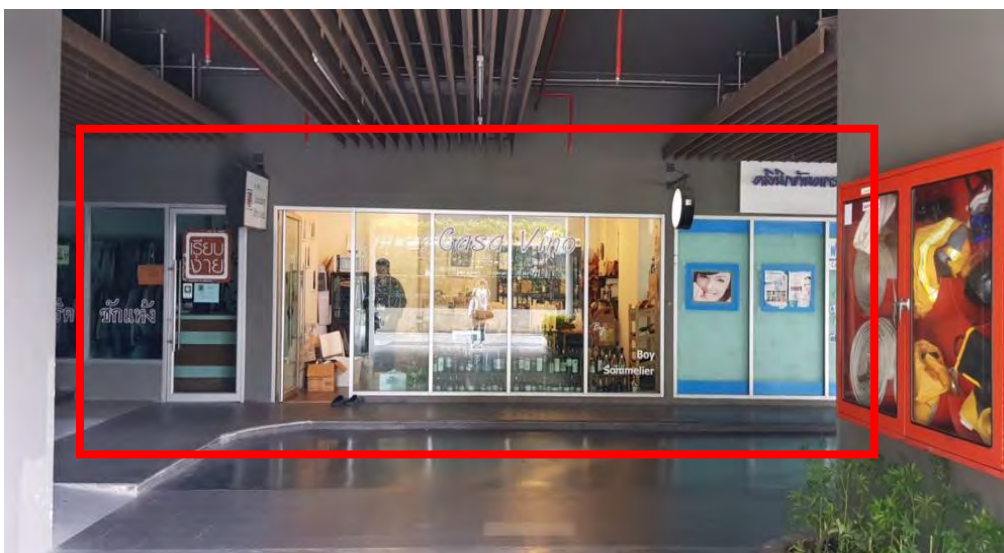
สำหรับแนวคิดในการจัดตั้งคอนโดมิเนียมขึ้น เกิดจากการหาวิธีแก้ไขปัญหาการขาดแคลนที่อยู่อาศัยของประชากรที่อาศัยอยู่ในเมืองใหญ่แถบประเทศตะวันตกที่มีประชากรต่อพื้นที่หนาแน่นและที่ดินมีราคาสูง ทำให้เกิดแนวความคิดที่จะทำให้ทุกคนมีกรรมสิทธิ์ในที่พักอาศัยและใกล้สถานที่ทำงาน โดยได้มีการพัฒนาแนวคิดดังกล่าวด้วยการนำที่พักอาศัยจำนวนหลาย ๆ หน่วยมารวมกันในแนวตั้ง เพื่อที่คนจำนวนมากจะสามารถอาศัยอยู่ในบริเวณเดียวกันและอยู่ใกล้เส้นทางขนส่งมวลชน

ในปัจจุบัน มีการแบ่งประเภทของ อาคารชุด หรือ คอนโดมิเนียม ออกเป็น 5 ประเภทด้วยกัน ดังนี้

- (1) อาคารชุดพักอาศัย (Residential Condominium)
- (2) อาคารชุดพักตากอากาศ (Resort Condominium)
- (3) อาคารชุดสำนักงาน (Office Condominium)
- (4) อาคารชุดแบบผสม (Complex Condominium)
- (5) อาคารชุดแบบอื่น ๆ

จากประเภทของ อาคารชุด หรือ คอนโดมิเนียม ที่ได้กล่าวไปข้างต้น อาจกล่าวได้ว่า คอนโดมิเนียมมิได้ใช้ประโยชน์เฉพาะเป็นเพียงที่พักอาศัยเท่านั้น แต่ยังสามารถใช้เป็นสำนักงานหรือใช้ประโยชน์ร่วมกันได้ โดยชั้นล่างอาจเป็นสำนักงานหรือร้านค้า ส่วนชั้นบนเป็นที่พักอาศัย ทุกคนมีสิทธิ์ร่วมในอสังหาริมทรัพย์นี้ ขณะเดียวกันก็มีหน้าที่ร่วมกันออกค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษาอาคารด้วย โดยตัวอย่างของคอนโดมิเนียมในปัจจุบันที่เป็นทั้งสำนักงานหรือร้านค้าบริเวณชั้นล่าง และเป็นที่พักอาศัยบริเวณชั้นบน แสดงได้ตามภาพด้านล่างนี้

³⁹ อธิกฤต ธนกิจสมบัติ และ บัณฑิต จุลาสัย, “อาคารชุดในเขตกรุงเทพมหานคร ในช่วงปี พ.ศ.2524-2560,” สารศาสตร์ 1 (มิถุนายน 2562): 56.



ภาพที่ 2 แสดงส่วนที่เป็นร้านค้าบริเวณชั้นล่างของคอนโดมิเนียม

ที่มา : https://www.livinginsider.com/livingdetail_en/387869/1/

อย่างไรก็ตาม จากสถานการณ์การแพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโควิด-19 ได้ส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจในประเทศไทยเป็นอย่างมาก โดยกลุ่มธุรกิจที่ได้รับผลกระทบรุนแรงที่สุด คือ ธุรกิจการท่องเที่ยว และได้ส่งผลกระทบต่อธุรกิจอื่น ๆ เป็นวงกว้าง อาทิ ธุรกิจโรงแรม ธุรกิจร้านอาหาร เป็นต้น เป็นเหตุให้จำนวนการจดทะเบียนจัดตั้งธุรกิจใหม่ในประเทศไทยลดลง พิจารณาจากสถิติการจดทะเบียนนิติบุคคลที่เป็น การจดทะเบียนจัดตั้งธุรกิจใหม่ ได้แก่ ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัท จำกัด และ บริษัท มหาชน จำกัด ตั้งแต่ พ.ศ. 2562 ที่เริ่มมีการแพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโควิด-19 จนถึง พ.ศ. 2564 พบว่า มีอัตราที่ลดลงตามลำดับ แสดงได้ตามตารางด้านล่างนี้

พ.ศ.	จำนวนการจดทะเบียนจัดตั้งธุรกิจใหม่ (ราย)	อัตราการเพิ่มขึ้น - ลดลง (%)
2562	71,845 ⁴⁰	-
2563	63,340 ⁴¹	-11.39 %
2564	57,022 ⁴²	-9.97 %

ตารางที่ 2 แสดงข้อมูลจำนวนการจดทะเบียนจัดตั้งธุรกิจใหม่ใน พ.ศ. 2562 - 2564

หมายเหตุ : ข้อมูลการจดทะเบียนธุรกิจ พ.ศ. 2564 ในครึ่งปีแรก (เดือนมกราคม - มิถุนายน) เป็นข้อมูลตามจริง โดยมียอดจดทะเบียนจัดตั้งธุรกิจใหม่จำนวน 41,022 ราย และข้อมูลในครึ่งปีหลัง (เดือนกรกฎาคม - ธันวาคม) ได้จากการคาดการณ์ซึ่งมีจำนวน 16,000 ราย

⁴⁰ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, ข้อมูลการจดทะเบียนนิติบุคคล 2562 [ออนไลน์], แหล่งที่มา

https://www.dbd.go.th/download/document_file/Statistic/2562/H26/H26_2019.pdf. (สืบค้นข้อมูล: 30 กันยายน 2564).

⁴¹ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, ข้อมูลการจดทะเบียนนิติบุคคล 2563 [ออนไลน์], แหล่งที่มา:

https://www.dbd.go.th/download/document_file/Statistic/2563/H26/H26_2020.pdf (สืบค้นข้อมูล: 30 กันยายน 2564).

⁴² กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, ข้อมูลการจดทะเบียนนิติบุคคล 2564 [ออนไลน์], แหล่งที่มา:

https://www.dbd.go.th/download/document_file/Statistic/2564/H26/H26_2021.pdf (สืบค้นข้อมูล: 30 กันยายน 2564).

หากวิเคราะห์การเกิดธุรกิจใหม่ ๆ ของประเทศไทยในปัจจุบันตามตารางข้างต้น แสดงให้เห็นว่า ตั้งแต่มีการแพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโควิด-19 เมื่อช่วงเดือนธันวาคม พ.ศ. 2562 อัตราการจดทะเบียนจัดตั้งธุรกิจใหม่ของผู้ประกอบการในประเทศไทยมีจำนวนลดน้อยลง ซึ่งสาเหตุอาจเกิดจากการจำกัดกิจกรรมทางเศรษฐกิจในประเทศ การกำหนดมาตรการที่จำเป็นและเร่งด่วนของภาครัฐที่ทำให้ผู้ประกอบการไม่สามารถดำเนินชีวิตได้ตามปกติวิสัย ส่งผลให้ผู้ประกอบการขาดแรงจูงใจที่จะจัดตั้งธุรกิจเพราะผลประกอบการอาจได้ไม่คุ้มค่างบต้นทุนที่เสียไป เนื่องจากต้นทุนในการดำเนินธุรกิจนั้น นอกจากจะมีต้นทุนวัตถุดิบ ต้นทุนแรงงาน ยังมีค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ในการดำเนินการ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การจัดตั้งสำนักงานเพื่อใช้เป็นสถานประกอบการในการดำเนินธุรกิจ ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงมีความคิดเห็นว่า ภาครัฐควรเอื้อให้ผู้ประกอบการมีทางเลือกในการดำเนินธุรกิจเพิ่มมากขึ้น ซึ่งหนึ่งในทางเลือกที่สามารถช่วยเหลือผู้ประกอบการในประเทศไทยได้ คือ การให้ความยืดหยุ่นในการเลือกสถานประกอบการเพื่อดำเนินการจัดตั้งธุรกิจ กอปรกับ ณ ปัจจุบันนี้ ความต้องการด้านที่อยู่อาศัยของประชากรได้เปลี่ยนแปลงไป คือ มีที่อยู่อาศัยที่เป็นรูปแบบคอนโดมิเนียมมากยิ่งขึ้น จากสาเหตุดังกล่าว ภาครัฐควรออกกฎหมายให้ผู้ประกอบการสามารถจดทะเบียนจัดตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุด ซึ่งไม่ได้จำกัดแต่เพียงชั้นล่างที่เป็นสำนักงานหรือร้านค้าเท่านั้น ทั้งนี้ เพื่อเป็นการลดต้นทุนการจัดตั้งสถานประกอบการให้กับผู้ประกอบการที่ต้องการดำเนินธุรกิจในช่วงสถานการณ์พิเศษที่มีการแพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโควิด-19 และหากผู้ประกอบการที่ใช้คอนโดมิเนียมเป็นสถานประกอบการในการดำเนินธุรกิจมีคุณสมบัติตรงตามที่กรมสรรพากรกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่ผู้ศึกษาได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 2.4.4 ภาครัฐก็จะสามารถมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนนี้เพิ่มมากขึ้น และยังทำให้ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อในการดำเนินกิจการได้อีกด้วย

สำหรับการจัดตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมของประเทศไทยในปัจจุบัน ผู้ประกอบการที่ต้องการทำการค้า และต้องการจดทะเบียนพาณิชย์ หรือจดทะเบียนบริษัท จำเป็นจะต้องมีที่ตั้งสำนักงาน หรือสถานประกอบการในการดำเนินธุรกิจการค้า ซึ่งหากพิจารณาในแง่ของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมของประเทศไทยในปัจจุบัน กฎหมายบัญญัติว่า

“ในกรณีที่มีการจัดพื้นที่ของอาคารชุดเพื่อประกอบการค้าต้องจัดระบบการเข้าออกในพื้นที่ดังกล่าวเป็นการเฉพาะไม่ให้รบกวนความเป็นอยู่โดยปกติสุขของเจ้าของร่วม”

ห้ามผู้ใดประกอบการค้าในอาคารชุด เว้นแต่เป็นการประกอบการค้าในพื้นที่ของอาคารชุดที่จัดไว้ตามวรรคหนึ่ง”⁴³

จะเห็นได้ว่า ตามพระราชบัญญัติอาคารชุด (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551 ได้ระบุไว้อย่างชัดเจนว่า ห้ามใช้ห้องพักอาศัยเพื่อประกอบการค้า ยกเว้นจะเป็นห้องที่มีการจัดพื้นที่ไว้โดยเฉพาะ ยิ่งไปกว่านั้น หากผู้ประกอบการใช้ห้องชุดที่ใช้ในการพักอาศัยไปประกอบการค้า เจ้าของห้องชุดหรือผู้ครอบครองห้องชุดจะมีความผิดฐานใช้ห้องชุดพักอาศัยเพื่อประกอบการค้า ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท และปรับอีกวันละไม่เกินห้าพันบาทตลอดเวลาที่ยังฝ่าฝืนอยู่⁴⁴

ทั้งนี้ ด้วยอาคารชุดถือเป็นอาคารประเภทควบคุมการใช้ ตามพระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522 มาตรา 32 (1) ดังนั้น เจ้าของอาคารหรือผู้ครอบครองจึงต้องใช้อาคารชุดตามแบบที่ได้รับอนุญาต

⁴³ มาตรา 17/1 แห่งพระราชบัญญัติอาคารชุด (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551

⁴⁴ มาตรา 65 แห่งพระราชบัญญัติอาคารชุด (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551

เท่านั้น หากฝ่าฝืนหรือยินยอมให้ผู้อื่นใช้โดยฝ่าฝืนกฎ เจ้าของอาคารหรือผู้ครอบครองจะมีความผิดฐานใช้อาคารผิดประเภท ตามพระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522 มาตรา 65 ประกอบกับมาตรา 70 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งแสนสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ และยังต้องระวางโทษปรับอีกวันละไม่เกินสองหมื่นบาทตลอดเวลาที่ยังฝ่าฝืนหรือจนกว่าจะได้ปฏิบัติตาม⁴⁵

สำหรับประเด็นเรื่องการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ หากผู้ประกอบการค้ามีคุณสมบัติตรงตามเงื่อนไขที่กรมสรรพากรกำหนด กล่าวคือ เป็นผู้ประกอบการที่มีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการเป็นปกติธุระเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี จะมีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และจะต้องดำเนินการตามขั้นตอนที่กรมสรรพากรระบุไว้ในวิธีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยต้องจัดเตรียมเอกสารต่าง ๆ อาทิ แบบคำขอจดทะเบียน ภ.พ.01 หลักฐานที่ตั้งสถานประกอบการ สำเนาใบทะเบียนพาณิชย์ เป็นต้น ซึ่งหากผู้ประกอบการใช้อาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมเป็นที่ตั้งสถานประกอบการ กฎหมายได้กำหนดข้อจำกัดบางประการซึ่งเป็นผลมาจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติอาคารชุด ประกอบกับพระราชบัญญัติควบคุมอาคาร กล่าวคือ

“กรณีสถานที่อยู่อาศัยหรือสถานประกอบการการตามวรรคหนึ่ง ตั้งอยู่ในอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด ให้แนบภาพถ่ายหนึ่งสี่ร้อยของผู้จัดการนิติบุคคลอาคารชุดที่ระบุว่าสถานที่ดังกล่าวอยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าอาคารชุด ตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด”⁴⁶

จากข้อกำหนดดังกล่าว การตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมของประเทศไทยในปัจจุบันนั้น สามารถทำได้ เพียงแต่ผู้ประกอบการจะสามารถดำเนินกิจการในพื้นที่ที่อาคารชุดได้จัดไว้ โดยเฉพาะเพื่อการประกอบกิจการร้านค้าเท่านั้น ในพื้นที่ส่วนอื่น ๆ อาทิ ห้องชุดที่ใช้ในการพักอาศัย หรือบริเวณที่อยู่นอกเหนือพื้นที่ดังกล่าว ยังไม่สามารถใช้เป็นสถานประกอบการในการดำเนินธุรกิจได้

กล่าวโดยสรุปแล้ว การตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมของประเทศไทยในปัจจุบันนั้น สามารถทำได้ โดยกรณีที่ผู้ประกอบการเป็นเจ้าของห้องชุดหรือเป็นผู้เช่าอาคารชุดเพื่ออยู่อาศัย จะต้องกลับไปดูสัญญาและแจ้งแก่เจ้าของอาคาร (ในกรณีที่ผู้ประกอบการเป็นผู้เช่า) ว่าต้องการนำห้องชุดดังกล่าวไปจดทะเบียนการค้า หากพื้นที่ที่เช่าหรือเป็นเจ้าของอยู่ในพื้นที่อนุญาตให้ทำการค้าได้ ผู้ประกอบการก็สามารถใช้ห้องชุดดังกล่าวในการจดทะเบียนการค้าได้ แต่หากพื้นที่ที่ผู้ประกอบการต้องการจดทะเบียนการค้าเป็นพื้นที่สำหรับการอยู่อาศัย ตามกฎหมายระบุไว้ชัดเจนว่าไม่สามารถกระทำได้ และผิดกฎหมายทั้งพระราชบัญญัติอาคารชุด และพระราชบัญญัติควบคุมอาคาร

ทั้งนี้ ในประเด็นการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น หากพิจารณาตามข้อกำหนด ณ ปัจจุบัน ส่วนที่เป็นห้องชุดสำหรับพักอาศัยยังไม่สามารถใช้เป็นสถานประกอบการในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ แต่หากเป็นพื้นที่ที่โครงการได้จัดสรรไว้สำหรับการค้าหรือพาณิชย์อย่างเป็นทางการเป็นสัดส่วน สามารถใช้จดทะเบียนบริษัทรวมถึงการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้

⁴⁵ CondoNewb, [ตอบข้อสงสัย ใช้คอนโดจดทะเบียนบริษัทได้ไหม](http://oknation.nationtv.tv/blog/print.php?id=225182) [ออนไลน์], แหล่งที่มา:

<http://oknation.nationtv.tv/blog/print.php?id=225182>. (สืบค้นข้อมูล: 1 ตุลาคม 2564).

⁴⁶ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 208

2.5.2 ปัญหาทางด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า

การตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าในประเทศไทยนั้น ยังมีข้อจำกัดอยู่หลายประการ ซึ่งข้อจำกัดที่สำคัญของประเด็นดังกล่าว คือ การบังคับใช้กฎหมายในประเทศไทย นอกจากกฎหมายหลักที่เกี่ยวข้องกับอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมในประเทศไทย คือ พระราชบัญญัติอาคารชุด และพระราชบัญญัติควบคุมอาคาร ที่ได้ระบุไว้ชัดเจนว่า ห้ามใช้พื้นที่นอกเหนือที่อาคารชุดจัดไว้โดยเฉพาะสำหรับการประกอบการค้าเป็นสถานประกอบการในการดำเนินกิจการแล้ว ยังมีกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับประเด็นการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีที่ผู้ประกอบการต้องการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าดังกล่าว คือ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 208 เรื่อง กำหนดแบบ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และการออกใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เปลี่ยนแปลงแล้ว ข้อ 1 ซึ่งได้วางหลักว่า

“กรณีสถานที่อยู่อาศัยหรือสถานประกอบการตามวรรคหนึ่ง ตั้งอยู่ในอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด ให้แนบภาพถ่ายหนึ่งสัณฐานของผู้จัดการนิติบุคคลอาคารชุดที่ระบุว่าจะสถานที่ดังกล่าวอยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าอาคารชุด ตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด”

ข้อกฎหมายดังกล่าวสามารถตีความได้ว่า หากผู้ประกอบการมีที่อยู่อาศัยเป็นอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียม และต้องการจัดตั้งสถานประกอบการเพื่อดำเนินธุรกิจนั้น จะจำกัดเฉพาะพื้นที่ประกอบการร้านค้าที่สามารถนำไปจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ดังนั้น ส่วนที่เป็นที่พักอาศัยที่ไม่ใช่ร้านค้า ก็ยังไม่สามารถนำมาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจากข้อเท็จจริงแล้ว หากพิจารณานิยามคำว่า “สถานประกอบการ” ตามที่ได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรนั้น หมายถึง สถานที่ซึ่งผู้ประกอบการใช้ประกอบกิจการเป็นประจำ และให้หมายความรวมถึงสถานที่ซึ่งใช้เป็นที่ผลิตหรือเก็บสินค้าเป็นประจำด้วย ดังนั้น หากผู้ประกอบการได้ดำเนินธุรกิจภายในห้องพักอาศัยในอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียม โดยประกอบกิจการงานนั้นเป็นประจำ และมีรายรับเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี มีคุณสมบัติตรงตามที่กรมสรรพากรกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่ผู้ศึกษาได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 2.4.4 ก็ควรมีสติที่จะยื่นคำขอเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ เพราะนอกจากจะสร้างความน่าเชื่อถือให้คู่ค้าของตนจากการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้ประกอบการยังได้รับสิทธิประโยชน์ทางด้านภาษี คือสามารถขอคืนภาษีซื้อจากการดำเนินงานในกิจการได้ ซึ่งจะสามารถลดต้นทุนให้ผู้ประกอบการได้เป็นอย่างมาก

ยิ่งไปกว่านั้น จากที่ผู้ศึกษาได้กล่าวไปแล้วว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากฐานการขายสินค้าหรือการให้บริการ ดังนั้น หากมีการขายสินค้าหรือการให้บริการเกิดขึ้น ไม่ว่าจะเกิดขึ้นที่ใดก็ตาม หากเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการในประเทศไทย ย่อมต้องมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสิ้น ทั้งนี้ เพื่อสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่น ๆ ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและนำส่งภาษีให้กรมสรรพากรอย่างถูกต้อง อีกทั้งภาครัฐก็จะมีรายได้เพิ่มขึ้นหากผู้ประกอบการในประเทศไทยได้เข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอีกด้วย

จากข้อกฎหมายดังกล่าว จะเห็นว่ายังไม่ได้ให้ความสะดวกแก่ผู้ประกอบการในการดำเนินธุรกิจเท่าที่ควร ไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ในปัจจุบันที่ประชาชนส่วนใหญ่ไม่สามารถออกไปทำธุรกรรม หรือดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ภายนอกได้ตามปกติเช่นเดิม กรมสรรพากรจึงควรแก้ไขกฎหมายดังกล่าวเพื่อประโยชน์ของผู้ประกอบการและเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศไทย และหาแนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไป ทั้งนี้ ผู้ศึกษาได้วิเคราะห์ถึงผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้นจากการที่กฎหมายไม่อนุญาตให้

ผู้ประกอบการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าไว้ในหัวข้อ 2.6 ดังต่อไปนี้

2.6 ผลกระทบที่เกิดจากการไม่อนุญาตให้ตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า

การที่บทบัญญัติของกฎหมายในประเทศไทยไม่อนุญาตให้ผู้ประกอบการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า นั้น อาจส่งผลกระทบต่อด้านต่าง ๆ ดังนี้

2.6.1 ผลกระทบต่อผู้ประกอบการ

จากที่ผู้ศึกษาได้กล่าวไว้ในข้อ 2.4.2 หลักการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ว่าประเทศไทยมีหลักการใช้ใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม (Invoice Method) นั่นคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะใช้วิธีการคำนวณแบบเครดิตภาษี ซึ่งได้จากการใช้ภาษีขาย ลบด้วย ภาษีซื้อ หากข้อมูลของประเทศไทยไม่อนุญาตให้ผู้ประกอบการใช้ส่วนที่เป็นที่พักอาศัย หรือห้องชุดจัดตั้งเป็นสถานประกอบการได้ ต้นทุนในการดำเนินกิจการของผู้ประกอบการก็จะสูงขึ้น เนื่องจากผู้ประกอบการไม่สามารถใช้ห้องชุดที่ตนเองมีกรรมสิทธิ์ในพื้นที่ดังกล่าวหรือเช่าพักอาศัยมาจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลให้กรณีที่ผู้ประกอบการมีต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบกิจการ ภาษีซื้อที่เกิดจากค่าใช้จ่ายดังกล่าว จะไม่สามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการหักออกจากภาษีขายของกิจการได้ จึงต้องนำมาบันทึกบัญชีเป็นต้นทุนของกิจการแทน

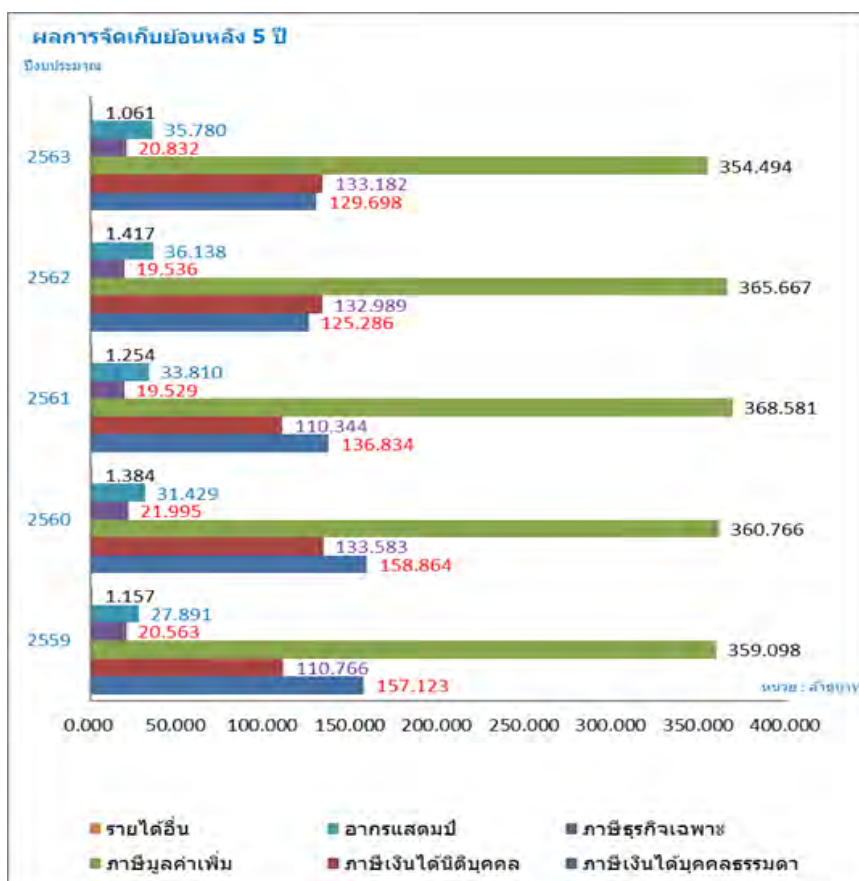
นอกจากนี้ ทางเลือกในการดำเนินธุรกิจของผู้ประกอบการก็จะถูกบีบให้เหลือน้อยลง เนื่องจากสถานการณ์ ณ ปัจจุบันของประเทศไทยนั้นต้องเผชิญกับการแพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโควิด-19 การหาสถานประกอบการเพื่อดำเนินกิจการเป็นไปได้ยากขึ้น กอปรกับการที่ภาครัฐได้กำหนดมาตรการที่จำเป็นและเร่งด่วนเพื่อลดการแพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโควิด-19 ส่งผลให้กิจการต่าง ๆ ไม่สามารถดำเนินธุรกิจได้ตามปกติด้วยจำนวนการจัดตั้งธุรกิจใหม่ตั้งแต่ปี 2562 – 2564 จึงมีจำนวนลดน้อยลงตามลำดับตามตารางที่ 2 ที่ได้แสดงข้อมูลจำนวนการจดทะเบียนจัดตั้งธุรกิจใหม่ในประเทศไทยเอาไว้ ดังนั้น เมื่อข้อมูลไม่เอื้อให้ผู้ประกอบการได้ใช้ทรัพยากรที่ตนมีอยู่ในการจัดตั้งสถานประกอบการ ผู้ประกอบการจะมีภาระต้นทุนสูงขึ้นจากการจัดหาสถานที่เพื่อดำเนินธุรกิจดังกล่าว

ผลกระทบที่สำคัญอีกประการที่ส่งผลโดยตรงกับผู้ประกอบการ คือ หากผู้ประกอบการสามารถใช้ห้องชุดของตนเป็นสถานประกอบการในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาพลักษณ์ของกิจการจะมีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น เนื่องจากการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น เปรียบเสมือนการรับประกันว่ากิจการที่ผู้ประกอบการดำเนินธุรกิจอยู่มีตัวตนจริงและเชื่อถือได้ เนื่องจากได้รับการตรวจสอบจากกรมสรรพากรเรียบร้อยแล้ว ดังนั้น เมื่อข้อมูลไม่เอื้อให้มีการกระทำดังกล่าว ผู้ประกอบการอาจขาดภาพลักษณ์ที่ดีในการดำเนินกิจการ ส่งผลให้จำนวนลูกค้าหรือโอกาสในการทำธุรกิจใหม่ ๆ ลดน้อยลง เนื่องจากภาพลักษณ์ของกิจการขาดความน่าเชื่อถือ

2.6.2 ผลกระทบต่อกรมสรรพากร

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะช่วยให้เกิดการตรวจสอบกันเองในระหว่างหน่วยเศรษฐกิจ และกรมสรรพากรยังสามารถตรวจสอบต้นตอของภาษีได้ เพราะใบเสร็จหรือใบกำกับภาษีจะระบุว่าสินค้าหรือบริการนั้นจำหน่ายมาจากแหล่งใด กรณีที่ข้อมูลไม่เอื้อให้ผู้ประกอบการจัดตั้งสถานประกอบการบน

อาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า ส่งผลให้ผู้ประกอบการไม่สามารถใช้พื้นที่ดังกล่าวในการเป็นสถานประกอบการเพื่อดำเนินธุรกิจและจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้นั้น จะทำให้หน่วยงานของรัฐตรวจสอบต้นตอภาษีได้ยากขึ้น การดำเนินธุรกรรมต่าง ๆ ของร้านค้าอาจถูกปิดหรือเป็นเหตุให้เกิดช่องว่างในการหลบเลี่ยงภาษีได้ ดังนั้น หากกฎหมายมีการเอื้อให้ผู้ประกอบการสามารถใช้พื้นที่ส่วนอื่น ๆ ที่ไม่ใช่พื้นที่ประกอบการร้านค้ามาใช้ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ผลที่เกิดขึ้นในระยะยาว คือ ระบบนี้จะช่วยดึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีเข้าสู่ระบบได้มากขึ้นและกรมสรรพากรก็จะจัดเก็บภาษีได้มากขึ้นอีกด้วย



ภาพที่ 3 แสดงผลการจัดเก็บภาษีของสรรพากรปีงบประมาณ 2558 - 2563
ที่มา : กรมสรรพากร

จากกราฟแสดงผลการจัดเก็บภาษีแยกตามปีภาษีตั้งแต่ปี 2559 - 2563 จะเห็นว่า ในปี 2562 กรมสรรพากรจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มลดลงจากปี 2561 คิดเป็นร้อยละ 0.79 ทั้งนี้ อาจมีความเกี่ยวข้องกับสถานการณ์แพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโควิด-19 ส่งผลให้ผู้ประกอบการรายหลายไม่สามารถดำเนินธุรกิจได้ตามปกติเช่นเดิม อาทิ ต้องปิดกิจการชั่วคราวเนื่องจากภาครัฐได้กำหนดมาตรการที่จำเป็นและเร่งด่วนเพื่อลดการแพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโควิด-19 หรือเวลาในการประกอบการค้าขายหรือให้บริการลดลงเพราะการประกาศเคอร์ฟิว (curfew) หรือมาตรการห้ามบุคคลออกนอกเคหสถาน ส่งผลให้ผู้ประกอบการสูญเสียรายได้จำนวนมากจากพฤติกรรมดังกล่าว การนำส่งค่าภาษีให้กรมสรรพากรจึงลดน้อยลงตามลำดับ สืบเนื่องมาจนถึงปี 2563 จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่กรมสรรพากรจัดเก็บยังคงลดลงเมื่อเทียบกับปี 2562 คิดเป็นร้อยละ 3.06

เนื่องจากสถานการณ์ของโรคระบาดดังกล่าวที่ยังคงส่งผลกระทบต่อสภาพเศรษฐกิจอย่างต่อเนื่อง ดังนั้น การที่ภาครัฐมีการแก้ไขกฎหมายเพื่อช่วยให้ผู้ประกอบการสามารถดำเนินธุรกิจได้อย่างสะดวก และไม่ว่าจะอยู่ที่ใดก็สามารถทำงานหารายได้ได้นั้น ถือเป็น การเยียวยาผู้ประกอบการอีกทางหนึ่ง และจะส่งผลให้หน่วยงานที่จัดเก็บภาษีคือกรมสรรพากรจัดเก็บภาษีได้มากขึ้นตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น

2.6.3 ผลกระทบต่อสภาพเศรษฐกิจโดยรวม

การที่ผู้ประกอบการไม่สามารถใช้ทรัพยากรที่ตนเองมีอยู่ คือ พื้นที่ในห้องชุดของตนภายในอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมเป็นสถานประกอบการในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ภาวะต้นทุนในการดำเนินกิจการของผู้ประกอบการจะสูงขึ้นจากการจัดหาสถานที่ในการประกอบธุรกิจ เมื่อต้นทุนในการดำเนินกิจการของผู้ประกอบการเพิ่มขึ้น ผู้ประกอบการมีช่องทางการดำเนินธุรกิจน้อยลง ส่งผลให้จำนวนการจัดตั้งธุรกิจใหม่ลดน้อยลงตามลำดับ รัฐบาลจะจัดเก็บภาษีได้น้อยลง ทั้งนี้ไม่เฉพาะในส่วนที่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น หากรวมถึงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกด้วย เมื่อรัฐบาลจัดเก็บภาษีได้น้อยลง รายได้ของรัฐก็จะไม่เพียงพอต่อค่าใช้จ่ายในการนำมาพัฒนาประเทศ และแผนงานหรือนโยบายต่าง ๆ ที่รัฐบาลวางไว้อาจไม่บรรลุตามเป้าประสงค์

นอกจากนี้ เมื่อจำนวนการจัดตั้งธุรกิจในระบบเศรษฐกิจลดน้อยลง การจ้างงานก็จะลดน้อยลงตามลำดับ ส่งผลให้แรงงานล้นตลาด เนื่องจากไม่มีผู้ว่าจ้าง เมื่อแรงงานในประเทศไทยล้นตลาด ก็จะส่งผลกระทบต่อการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ เนื่องจากการจ้างงานอย่างเต็มที่ เป็นเป้าหมายที่สำคัญของระบบเศรษฐกิจ หากระบบเศรษฐกิจมีความยืดหยุ่นจะก่อให้เกิดเสถียรภาพ และก่อให้เกิดความสมดุลในระบบโดยอัตโนมัติ ดังนั้น รัฐบาลควรมีนโยบายส่งเสริมให้เกิดการบริโภคหรือการลงทุนมากขึ้น ซึ่งการปรับแก้ข้อกำหนดในเรื่องการเอื้อให้ผู้ประกอบการสามารถจัดตั้งสถานประกอบการในพื้นที่ที่ตนเองครอบครองกรรมสิทธิ์หรือเช่าพักอาศัย อาทิ ห้องชุดภายในอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียม และให้ผู้ประกอบการสามารถใช้สถานประกอบการดังกล่าวจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ก็เป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่จะช่วยให้เกิดการลงทุนหรือการจัดตั้งธุรกิจใหม่ ๆ มากยิ่งขึ้น

2.6.4 ผลกระทบอื่น ๆ

การที่บทบัญญัติของกฎหมายไม่อนุญาตให้ตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือไม่ได้ให้ความยืดหยุ่นในการจัดตั้งธุรกิจแก่ผู้ประกอบการเท่าที่ควร อาจส่งผลให้ความคิดริเริ่มในการเกิดธุรกิจใหม่ ๆ ในประเทศไทยลดน้อยลง เนื่องจากบางครั้ง ผู้ประกอบการหลายรายที่มีแนวคิดในการทำธุรกิจใหม่ ๆ ไม่ได้มีทุนทรัพย์มากพอในการจัดตั้งสำนักงาน ซึ่งอาจมีค่าใช้จ่าย อาทิ ค่าเช่า ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าจ้างพนักงานดูแลรักษาความปลอดภัย เป็นต้น นับว่าเป็นการตัดโอกาสในการสร้างธุรกิจของผู้ประกอบการที่มีทุนทรัพย์น้อยและต้องการริเริ่มกิจการใหม่ ๆ โดยไม่ต้องการเงินลงทุนจำนวนมาก ทำให้วงการธุรกิจของประเทศไทยอาจพลาดรูปแบบธุรกิจดี ๆ ไปอย่างน่าเสียดาย

จากผลกระทบที่เกิดจากการที่ข้อกำหนดในประเทศไทยไม่อนุญาตให้ตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าที่ผู้ศึกษาได้กล่าวไปทั้ง 4 ด้าน คือ ผลกระทบต่อผู้ประกอบการ ผลกระทบต่อกรมสรรพากร ผลกระทบต่อสภาพเศรษฐกิจโดยรวม และผลกระทบอื่น ๆ จะเห็นว่าส่งผลกระทบต่อสภาพเศรษฐกิจในประเทศไทยเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะใน

พฤติการณ์พิเศษเช่นนี้ที่มีการแพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโควิด-19 รัฐบาลควรมีการผ่อนปรนข้อกำหนดบางประการเพื่อเอื้อให้ผู้ประกอบการสามารถประกอบตนเองในการดำเนินธุรกิจต่อไปได้ ซึ่งประเด็นการเปิดโอกาสให้มีการจัดตั้งธุรกิจบางประเภทที่สามารถดำเนินการได้ในห้องชุดที่ผู้ประกอบการมีกรรมสิทธิ์เป็นของตนเอง หรือเช่าพักอาศัย และเอื้อให้ผู้ประกอบการสามารถใช้ห้องชุดดังกล่าวจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ในการเครดิตภาษีซื้อได้ ก็เป็นอีกทางเลือกหนึ่งที่จะช่วยเหลือผู้ประกอบการ และสามารถส่งผลให้สภาพเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศไทยดีขึ้นได้ ผู้ศึกษาจึงได้วิเคราะห์บทบัญญัติของข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าเพื่อหาแนวทางในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของข้อกำหนดและสามารถนำมาปรับใช้กับการประกอบกิจการภายในห้องชุด ซึ่งจะอธิบายรายละเอียดและหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ในบทที่ 3 ต่อไปนี้

บทที่ 3

วิเคราะห์วัตถุประสงค์ของกฎหมายไทยที่เกี่ยวข้องกับการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้ากับหลักกฎหมายไทยเกี่ยวกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชน

จากที่ผู้ศึกษาได้กล่าวถึงปัญหาทางด้านกฎหมายในประเทศไทยที่ยังไม่เอื้อต่อการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าในหัวข้อ 2.5.2 ส่งผลให้ผู้ประกอบการไม่สามารถใช้พื้นที่ในส่วนที่เป็นที่พำนักอาศัยหรือห้องชุดในคอนโดมิเนียมเป็นสถานประกอบการเพื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ในบทนี้ ผู้ศึกษาจึงวิเคราะห์วัตถุประสงค์ของข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าของประเทศไทย หลักกฎหมายไทยที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชนและตัวอย่างการใช้กฎหมาย พร้อมทั้งการปรับใช้หลักกฎหมายไทยที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชน เพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของกฎหมายไทยที่เกี่ยวข้องกับการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า ดังนี้

3.1 วิเคราะห์วัตถุประสงค์ของข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า

กฎหมายหลักที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าในประเทศไทย ประกอบด้วย พระราชบัญญัติอาคารชุด (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551 พระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 208 ซึ่งมีมาตราที่เกี่ยวข้อง และสามารถวิเคราะห์วัตถุประสงค์ของข้อกฎหมายข้างต้นได้ ดังนี้

3.1.1 พระราชบัญญัติอาคารชุด (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2551

(1) มาตรา 17/1

มาตรา 17/1 วางหลักว่า “ในกรณีที่มีการจัดพื้นที่ของอาคารชุดเพื่อประกอบการค้า ต้องจัดระบบการเข้าออกในพื้นที่ดังกล่าวเป็นการเฉพาะไม่ให้รบกวนความเป็นอยู่โดยปกติสุขของเจ้าของร่วม

ห้ามผู้ใดประกอบการค้าในอาคารชุด เว้นแต่เป็นการประกอบการค้าในพื้นที่ของอาคารชุดที่จัดไว้ตามวรรคหนึ่ง”

วัตถุประสงค์ของมาตรา 17/1 แห่งพระราชบัญญัติอาคารชุด คือ เพื่อการจัดพื้นที่ให้เป็นสัดส่วนภายในอาคารชุด โดยแยกส่วนที่เป็นพื้นที่อยู่อาศัยและพื้นที่ประกอบการร้านค้าออกจากกันอย่างชัดเจน ทั้งนี้เพื่อไม่ให้เป็นการรบกวนสิทธิของผู้อื่นที่อยู่อาศัยร่วมกันภายในอาคารชุด

3.1.2 พระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522

(1) มาตรา 32 (1) ประกอบกับมาตรา 32 วรรคห้า

มาตรา 32 (1) วางหลักว่า “อาคารประเภทควบคุมการใช้ คือ อาคารสำหรับใช้เป็นคลังสินค้า โรงแรม อาคารชุด หรือสถานพยาบาล”

มาตรา 32 วรรคห้า วางหลักว่า “ห้ามมิให้เจ้าของหรือผู้ครอบครองอาคารประเภทควบคุมการใช้ หรือยินยอมให้บุคคลใดใช้อาคารนั้นเพื่อกิจการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในใบอนุญาต”

วัตถุประสงค์ของมาตรา 32 (1) ประกอบกับมาตรา 32 วรรคห้า แห่งพระราชบัญญัติควบคุมอาคาร คือ การควบคุมการใช้อาคารประเภทต่าง ๆ ยกตัวอย่างเช่น การก่อสร้างอาคารสำหรับใช้เป็นคลังสินค้า ต้องใช้อาคารนั้นเพื่อการเก็บสินค้าเท่านั้น หากเจ้าของหรือผู้ครอบครองอาคารดังกล่าวอนุญาตให้ผู้อื่นใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่นใด จะมีความผิดฐานใช้อาคารผิดประเภท ตามพระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522 มาตรา 65 ประกอบกับมาตรา 70 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งแสนสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ และยังต้องระวางโทษปรับอีกวันละไม่เกินสองหมื่นบาทตลอดเวลาที่ยังฝ่าฝืนหรือจนกว่าจะได้ปฏิบัติตาม

3.1.3 ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 208

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 208 วางหลักว่า “กรณีสถานที่อยู่อาศัย หรือสถานประกอบการการตามวรรคหนึ่ง ตั้งอยู่ในอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด ให้แนบภาพถ่าย หนังสือรับรองของผู้จัดการนิติบุคคลอาคารชุดที่ระบุว่าสถานที่ดังกล่าวอยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าอาคารชุด ตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด”

วัตถุประสงค์ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 208 คือ เพื่อกำหนดสถานประกอบการที่ใช้ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มให้สอดคล้องกับมาตรา 17/1 แห่งพระราชบัญญัติอาคารชุด ที่ได้ระบุว่าห้ามผู้ใดประกอบการค้าในอาคารชุด เว้นแต่เป็นการประกอบการค้าในพื้นที่ของอาคารชุดที่จัดไว้ โดยเฉพาะเท่านั้น

จากการวิเคราะห์วัตถุประสงค์ของข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า สามารถสรุปได้ว่า วัตถุประสงค์หลักของข้อกำหนดที่ไม่อนุญาตให้ผู้ประกอบการใช้พื้นที่ในห้องชุดภายในอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมจัดตั้งเป็นสถานประกอบการเพื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ เพื่อควบคุมการใช้อาคารประเภทต่าง ๆ ให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์เดิมในการก่อสร้างอาคาร และป้องกันการสัญจรไปมาของบุคคลภายนอกในกรณีที่ได้มีการจัดตั้งสถานประกอบการภายในห้องชุดขึ้น ทั้งนี้ เพื่อไม่ให้เกิดความเดือดร้อนรำคาญและกระทบสิทธิของผู้อยู่อาศัยรายอื่นภายในอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียม

3.2 หลักกฎหมายไทยที่เกี่ยวกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชนและตัวอย่างการใช้กฎหมาย

หลักกฎหมายไทยได้มีการรับรองสิทธิในทรัพย์สินของเอกชน โดยเจ้าของทรัพย์สินมีสิทธิใช้สอยและจำหน่ายทรัพย์สินของตนและได้ซึ่งดอกผลแห่งทรัพย์สิน รวมทั้งมีสิทธิติดตามและเอาคืนซึ่งทรัพย์สินนั้น⁴⁷ อย่างไรก็ตาม แม้จะมีการรับรองสิทธิในทรัพย์สินของเอกชนโดยกฎหมาย แต่การใช้สิทธิในทรัพย์สินให้เกิดประสิทธิภาพยังคงต้องอาศัยกฎหมายเพื่อกำหนดขอบเขตและแนวทางการใช้สิทธิของเอกชนแต่ละรายอย่างเหมาะสม⁴⁸ ไม่เบียดบังสิทธิของเอกชนรายอื่นโดยไม่ชอบธรรม ซึ่งจะอธิบายรายละเอียดในหัวข้อ 3.2.1 ดังนี้

⁴⁷ มาตรา 1336 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

⁴⁸ ศาสตราจารย์ ดร.ศักดิ์ดา ธนิตกุล, กฎหมายกับธุรกิจ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2559), หน้า 58.

3.2.1 หลักกฎหมายไทยเกี่ยวกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชน

หลักกฎหมายเกี่ยวกับการใช้สิทธิในทรัพย์สินของบุคคลนั้น คือ การใช้สิทธิที่ไม่ทำความเดือดร้อนเสียหายให้แก่ผู้อื่น ซึ่งได้บัญญัติไว้ในมาตรา 1337 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ความว่า

“บุคคลใดใช้สิทธิของตนเป็นเหตุให้เจ้าของอสังหาริมทรัพย์ได้รับความเสียหาย หรือเดือดร้อนเกินที่ควรคิดหรือคาดหมายได้ว่าจะจะเป็นไปตามปกติและเหตุอันควรในเมื่อเอาสภาพและตำแหน่งที่อยู่แห่งทรัพย์สินนั้นมาคำนึงประกอบไซ้ ท่านว่าเจ้าของอสังหาริมทรัพย์มีสิทธิจะปฏิบัติการเพื่อยังความเสียหายหรือเดือดร้อนนั้นให้สิ้นไป ทั้งนี้ ไม่ลบล้างสิทธิที่จะเรียกเอาค่าทดแทน”

หลักกฎหมายตามมาตรานี้ เป็นเรื่องบุคคลใช้สิทธิของตนไม่ว่าจะเป็นกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือสิทธิอื่นใด หากแต่การใช้สิทธินั้นเป็นเหตุให้เจ้าของอสังหาริมทรัพย์อื่นได้รับความเสียหายหรือเดือดร้อนเกินสมควร ซึ่งเข้าลักษณะเป็นการละเมิดอย่างหนึ่งตามมาตรา 421 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่เป็นการละเมิดในลักษณะที่พิเศษ คือ ค้ำครองเฉพาะเจ้าของอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น⁴⁹ ซึ่งความเสียหายหรือเดือดร้อนจากการใช้สิทธิของบุคคลนั้นอาจเกิดจากเสียง กลิ่น อากาศ หรือเป็นการสร้างความเดือดร้อนรำคาญต่อความสะดวกสบายสุขภาพอนามัยของเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ ทั้งนี้ จะต้องคำนึงถึงสภาพและตำแหน่งที่อยู่แห่งทรัพย์สินมาพิจารณาประกอบ อาทิ ผู้ที่อยู่ริมถนนหรือในเมืองที่เจริญย่อมจะต้องทนต่อเสียงดังของยานยนต์เป็นธรรมดา เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม หากเจ้าของอสังหาริมทรัพย์อื่นได้รับความเสียหายหรือเดือดร้อนเกินสมควรกว่าเหตุการใช้สิทธิของบุคคลต่อกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือสิทธิอื่นโดยอ้อมพึงกระทำได้ มิได้เป็นการละเมิด และไม่ขัดกับหลักกฎหมายข้างต้น

3.2.2 ตัวอย่างการใช้หลักกฎหมายไทยเกี่ยวกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชน

เพื่อให้การนำเสนอเป็นไปอย่างชัดเจนและเข้าใจง่ายมากยิ่งขึ้น ผู้ศึกษาจะขอยกตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 3815/2550⁵⁰ อันมีเนื้อหาเกี่ยวข้องกับ การใช้หลักกฎหมายไทยที่เกี่ยวกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชนระหว่างธุรกิจกับปัจเจกบุคคล ดังนี้

“โจทก์ก่อสร้างบ้านอยู่ในกรุงเทพมหานครอันเป็นเมืองหลวงของประเทศมีประชาชนอยู่หนาแน่น มีอาคารบ้านเรือนอาคารพาณิชย์และสิ่งก่อสร้างต่าง ๆ ปลูกอยู่อย่างแออัด ที่ดิน ที่ตั้งบ้านโจทก์อยู่ใกล้กับถนนรัชดาภิเษกตัดกับถนนลาดพร้าว เป็นย่านที่มีความเจริญมาก ที่ดินมีเนื้อที่ว่างน้อยและราคาแพง จึงต้องมีการก่อสร้างอาคารสูงมากขึ้นเพื่อใช้ประโยชน์ให้ได้มากที่สุด การที่โจทก์ก่อสร้างบ้านในทำเลดังกล่าวจึงควรคิดหรือคาดหมายได้ว่าอาจมีผู้มาก่อสร้างอาคารสูงใกล้กับบ้านโจทก์เป็นเหตุให้บังทิศทางลม แสงสว่าง และทัศนียภาพที่มองจากบ้านโจทก์ อันเป็นไปตามปกติและมีเหตุอันควรอยู่แล้ว ดังนั้น แม้จำเลยก่อสร้างอาคารเป็นผนังทึบไม่มีช่องระบายลมก็ตาม แต่กระแสลมและแสงสว่างยังคงพัดผ่านและส่องมายังบ้านโจทก์ได้พอสมควร ประกอบกับโจทก์ก็ตั้งใจจะติดตั้งเครื่องปรับอากาศในบ้านของโจทก์อยู่แล้ว เพราะสภาพอากาศที่ร้อนอบอ้าวในกรุงเทพมหานคร เพื่อความสะดวกสบายของโจทก์เองหาใช่เพราะการก่อสร้างอาคารของจำเลยทำให้อากาศร้อนอบอ้าวไม่ ทั้งการที่จำเลยก่อสร้างอาคารสูงบังบ้านโจทก์ก็หาเป็นการใช้สิทธิซึ่งมีแต่จะทำให้เกิดเสียหายแก่โจทก์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 421 ไม่ เพราะกรณีตามมาตรา 421

⁴⁹ เรื่องเดิม, หน้า 59.

⁵⁰ เรื่องเดิม, หน้า 63.

จะต้องเป็นเรื่องของการแก่งัดโดยผู้กระทำการต่อผลคือความเสียหายแก่ผู้อื่นถ่ายเดียว แต่ถ้าเป็นการกระทำโดยประสงค์ต่อผลอันเป็นธรรมดาของสิทธินั้น แม้ผู้กระทำจะเห็นว่าผู้อื่นจะได้รับความเสียหายบ้างก็ไม่เป็นละเมิด เมื่อไม่ปรากฏว่าการก่อสร้างอาคารนั้นจำเลยได้กระทำเพื่อกลับแก่งัดโจทก์โดยมุ่งต่อความเสียหายแก่โจทก์ถ่ายเดียว การใช้สิทธิของจำเลยในการก่อสร้างและตัดแปลงอาคารจึงถือไม่ได้ว่าเป็นการอันมิชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 421 กรณีไม่มีเหตุที่จะรื้อถอนอาคารของจำเลยและกำหนดค่าขาดประโยชน์จากการใช้สอยอาคารให้โจทก์”

จากตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาข้างต้น ได้สะท้อนถึงหลักกฎหมายไทยเกี่ยวกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชนไว้อย่างชัดเจน กล่าวคือ หากการใช้สิทธิของบุคคลใดมิได้เป็นเหตุให้เจ้าของอสังหาริมทรัพย์อื่นได้รับความเสียหายหรือเดือดร้อนเกินสมควร ย่อมไม่เป็นการละเมิด สามารถกระทำได้

3.3 การปรับใช้หลักกฎหมายไทยที่เกี่ยวกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชนกับวัตถุประสงค์ของข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า

จากที่ผู้ศึกษาได้วิเคราะห์วัตถุประสงค์ของกฎหมายไทยที่เกี่ยวข้องกับการจัดตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้ากับหลักกฎหมายไทยเกี่ยวกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชน พบว่า วัตถุประสงค์ของกฎหมายไทยที่เกี่ยวข้องกับการจัดตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าดังกล่าวนี้ เพื่อป้องกันมิให้เกิดความเดือดร้อนรำคาญและกระทบสิทธิของผู้อื่นภายในอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียม ซึ่งหากนำมาปรับใช้กับหลักกฎหมายไทยที่เกี่ยวกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชน ซึ่งวางหลักว่า หากบุคคลใดมิได้ใช้สิทธิของตนให้เจ้าของอสังหาริมทรัพย์อื่นได้รับความเสียหายหรือเดือดร้อนเกินสมควร การใช้สิทธินั้นย่อมไม่เป็นการละเมิดสิทธิของบุคคลอื่น สามารถกระทำได้ ดังนั้น ในกรณีที่มีการกำหนดแนวทางที่เหมาะสมสำหรับผู้ประกอบการที่ต้องการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการใช้พื้นที่ห้องชุดของตนเป็นสถานประกอบการ อาทิ การกำหนดประเภทธุรกิจที่ไม่ก่อให้เกิดความเดือดร้อนรำคาญให้แก่ผู้อยู่อาศัยรายอื่น ๆ การใช้พื้นที่ดังกล่าวเพื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมกระทำได้ สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และเป็นไปตามหลักการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชนอีกด้วย

ทั้งนี้ การที่ภาครัฐจำกัดสิทธิของผู้ประกอบการในการห้ามใช้พื้นที่ส่วนที่เป็นที่พักอาศัยหรือห้องชุดในคอนโดมิเนียมเป็นสถานประกอบการเพื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม นับว่าเป็นการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชนมากเกินไป ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อปัจเจกชนในการจัดตั้งธุรกิจได้ โดยจะขอยกกรณีตัวอย่างที่เกิดขึ้นจริง⁵¹ (ใช้นามบุคคลสมมติ) ดังนี้

กรณีตัวอย่าง

นาย A เป็นบุคคลธรรมดาซึ่งมีรายได้เกิน 1.8 ล้านบาท จากงานรับจ้างพัฒนาผลิตภัณฑ์ทั้งฮาร์ดแวร์และซอฟต์แวร์ โดยใช้ห้องชุดในคอนโดมิเนียมที่ตนเองเป็นเจ้าของและอาศัยอยู่เป็นสถานที่ทำงานดังกล่าว นาย A ต้องการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้ห้องชุดของตนเป็นสถานประกอบการ แต่กรมสรรพากรไม่ยอมรับจดทะเบียน เนื่องจากขัดกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

⁵¹ Meechai Thailand, ถาม-ตอบกับมีชัย [ออนไลน์], แหล่งที่มา:

<http://www.meechaithailand.com/ver1/?module=4&catid=04&action=view&id=053036>. (สืบค้นข้อมูล: 30 ธันวาคม 2564).

ฉบับที่ 208 ที่กำหนดให้ผู้ประกอบการสามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในพื้นที่ประกอบการร้านค้าอาคารชุด ตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดเท่านั้น

จากกรณีตัวอย่างข้างต้น เกิดจากการที่กฎหมายไม่เอื้อให้ผู้ประกอบการใช้พื้นที่ห้องชุดภายใน อาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมจัดตั้งเป็นสถานประกอบการเพื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงอาจทำให้นาย A ไม่สามารถดำเนินธุรกิจได้อย่างถูกต้อง และไม่สามารถใช้สิทธิขอคืนภาษีซื้อจากการประกอบกิจการ ในส่วน ของภาครัฐก็ไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการให้บริการของนาย A ได้อีกด้วย

เพื่อให้การอธิบายภาพได้ชัดเจนมากขึ้น ผู้ศึกษาจะยกตัวอย่างการคำนวณภาระภาษีซื้อของผู้ประกอบการ และภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐจะสามารถจัดเก็บได้มากขึ้นหากมีการอนุญาตให้ผู้ประกอบการที่ ประกอบธุรกิจมีสิทธิในการใช้ห้องชุดจัดตั้งเป็นสถานประกอบการเพื่อจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้

ตารางที่ 3

ตัวอย่างการคำนวณภาระภาษีซื้อและภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐจะสามารถจัดเก็บได้มากขึ้นหากมีการอนุญาต ให้ผู้ประกอบการมีสิทธิในการใช้ห้องชุดจัดตั้งเป็นสถานประกอบการเพื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

หน่วย : บาท

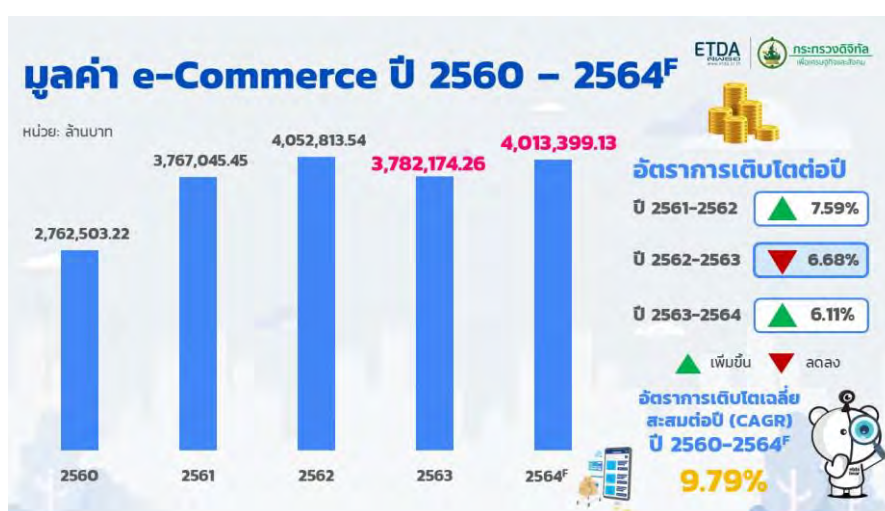
รายการ	นาย A	นาย B	นาย C	รวมรายได้ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ กรมสรรพากรจะได้รับ
รายได้บริการ				
ลูกหนี้การค้าสุทธิ (ต้นงวด)	300,000	600,000	450,000	
บวก รายได้หลัก	3,500,000	8,000,000	6,500,000	
หัก ลูกหนี้การค้าสุทธิ (สิ้นงวด)	- 200,000	- 350,000	- 400,000	
รายได้บริการที่ต้องเสียภาษีขาย	3,600,000	8,250,000	6,550,000	
ภาษีขาย	252,000	577,500	458,500	
ค่าใช้จ่าย				
รายจ่ายรวม	- 250,000	- 2,000,000	- 1,500,000	
ภาษีซื้อ	-17,500	- 140,000	- 105,000	- 262,500
ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องนำส่ง/(ขอคืน)	234,500	437,500	353,500	1,025,500

หมายเหตุ : ข้อมูลการประกอบธุรกิจของนาย A นาย B และนาย C (ให้บริการพัฒนาผลิตภัณฑ์ ฮาร์ดแวร์และซอฟต์แวร์โดยใช้ห้องชุดภายในคอนโดมิเนียมของตนเป็นสถานประกอบการ) ได้มาจากการสัมภาษณ์ คุณโปรดปราน นนทสุวรรณ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร⁵² สำหรับตัวเลขงบการเงินดังกล่าว เป็นตัวเลขประมาณการ ที่ผู้ประกอบการให้ข้อมูลแก่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร

จากตารางที่ 3 จะเห็นว่า ผู้ประกอบการ 3 รายดังกล่าวมีภาระภาษีซื้อจากการดำเนินกิจการ ทั้งหมด 262,500 บาท โดยแบ่งเป็น นาย A 17,500 บาท นาย B 140,000 บาท และนาย C 105,000 บาท ทั้งนี้ ในกรณีที่กฎหมายไม่อนุญาตให้ผู้ประกอบการที่ใช้ห้องชุดเป็นสถานประกอบการสามารถจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มได้นั้น ผู้ประกอบการจะมีภาระภาษีซื้อที่ไม่สามารถขอคืนต่อกรมสรรพากร และต้องนำมารวม

⁵² สัมภาษณ์ คุณโปรดปราน นนทสุวรรณ, เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร, 30 ธันวาคม 2564.

คำนวณเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการทั้งหมด ส่งผลให้ผู้ประกอบการต้องรับภาระค่าใช้จ่ายสูงเกินกว่าความเป็นจริง นอกจากนี้ รัฐบาลยังไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 1,025,500 บาท ที่เกิดจากการให้บริการดังกล่าว ซึ่งหากพิจารณาในระยะยาวแล้วนั้น กรณีที่ภาครัฐมิได้กำหนดให้ข้อกำหนดให้มีการเอื้อให้ผู้ประกอบการสามารถใช้ห้องชุดในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ภาครัฐจะสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้น และผู้ประกอบการก็ได้ใช้สิทธิประโยชน์ในการขอคืนภาษีซื้อจากการดำเนินกิจการเช่นเดียวกัน อาทิ หากผู้ประกอบการทั้ง 3 รายข้างต้นดำเนินธุรกิจลักษณะดังกล่าวต่อไปอีก 10 ปี (ในสมมติฐานว่ารายได้และค่าใช้จ่ายเท่ากันในแต่ละปี) ภาครัฐจะสูญเสียรายได้เป็นจำนวน 10,255,000 บาท และในส่วนของผู้ประกอบการทั้ง 3 ราย ก็จะมีสิทธิในการขอคืนภาษีซื้อเป็นจำนวนรวมทั้งสิ้น 2,625,000 บาท โดย ณ ปัจจุบันจำนวนผู้ประกอบการที่ดำเนินธุรกิจลักษณะดังกล่าวย่อมสูงขึ้น เนื่องจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโควิด-19 ส่งผลให้แนวโน้มการประกอบธุรกิจของประเทศไทยในปัจจุบันมีลักษณะเป็นพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มากยิ่งขึ้น พิจารณาจากมูลค่าของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย⁵³ ดังนี้



ภาพที่ 4 แสดงมูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยปี 2560 - 2564

จากกราฟข้างต้น แสดงผลการสำรวจมูลค่าอีคอมเมิร์ซในประเทศไทยในปี 2563 เท่ากับ 3.78 ล้านล้านบาท ซึ่งลดลงจาก ปี 2562 ที่มีมูลค่า 4.05 ล้านล้านบาท หรือคิดเป็นร้อยละ 6.68 เนื่องจากสถานการณ์โรคระบาดโควิด-19 ทำให้มีมาตรการจำกัดการเดินทางระหว่างประเทศและภายในประเทศ รวมถึงมาตรการ Work from Home ซึ่งสร้างผลกระทบทางลบต่ออุตสาหกรรมการให้บริการที่พัก อุตสาหกรรมขนส่ง และอุตสาหกรรมผลิตเป็นอย่างมาก อย่างไรก็ตาม ในด้านของอุตสาหกรรมการค้าปลีกและการค้าส่งยังคงเติบโตอย่างต่อเนื่องจากการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมของคนไทยที่นิยมซื้อสินค้าและบริการออนไลน์เพิ่มมากขึ้น ซึ่งเมื่ออุปสงค์ในการซื้อสินค้าและบริการออนไลน์เพิ่มมากขึ้น ย่อมส่งผลให้อุปทานในการขายสินค้าและบริการดังกล่าวเพิ่มขึ้นตามไปด้วย ดังนั้น หากภาครัฐสามารถดึงผู้ประกอบการที่ใช้พื้นที่ในห้องชุดของตนเป็นสถานประกอบการและดำเนินธุรกิจลักษณะข้างต้นเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ย่อมส่งผลดีต่อภาครัฐใน

⁵³ สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (ETDA), ETDA เผยมูลค่าอีคอมเมิร์ซไทย ปี 63 อยู่ที่ 3.78 ล้านล้านบาท คาดปี 64 พุ่งไปที่ 4.01 ล้านล้านบาท [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://www.etda.or.th/pr-news/ETDA-Reveals-the-Value-of-e-Commerce-in-2021.aspx>. (สืบค้นข้อมูล: 31 ธันวาคม 2564).

ด้านการจัดเก็บภาษี และผู้ประกอบการดังกล่าวยังสามารถดำเนินธุรกิจได้อย่างถูกต้อง พร้อมทั้งสามารถใช้สิทธิประโยชน์ในการขอคืนภาษีซื้อได้อีกด้วย

ในการนี้ ผู้ศึกษาจึงได้วิเคราะห์ข้อดีและข้อเสียที่เกิดขึ้น ในกรณีที่ข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องมีการเอื้อให้ผู้ประกอบการสามารถใช้ห้องชุดเป็นสถานประกอบการในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ทั้งนี้ เพื่อสนับสนุนการวิเคราะห์ในส่วนของการปรับใช้หลักกฎหมายไทยที่เกี่ยวกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชนกับวัตถุประสงค์ของข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า กล่าวคือ หากการดำเนินธุรกิจของผู้ประกอบการมิได้ก่อให้เกิดความเดือดร้อนรำคาญแก่ผู้อยู่อาศัยรายอื่นเกินสมควร ก็ควรให้สิทธิผู้ประกอบการจัดตั้งสถานประกอบการภายในห้องชุดและใช้ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ดังนี้

ข้อดี

(1) ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อได้

สำหรับผู้ประกอบการที่มีรายได้เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี จากการขายสินค้าหรือการให้บริการ เมื่อมีต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงาน ภาษีซื้อที่เกิดจากค่าใช้จ่ายดังกล่าวสามารถนำไปหักออกจากรายขาย และในกรณีที่กิจการมีจำนวนภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อได้

(2) รัฐบาลจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น

เมื่อข้อกฎหมายให้ความยืดหยุ่นในการจัดตั้งธุรกิจแก่ผู้ประกอบการ ผู้ประกอบการสามารถเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะธุรกิจประเภทพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่มีแนวโน้มการเติบโตสูงขึ้นเรื่อย ๆ ส่งผลให้รัฐบาลหรือกรมสรรพากรจัดเก็บรายได้ได้เพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่เฉพาะส่วนที่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น หากรวมถึงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกด้วย

(3) ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานสะท้อนตามความเป็นจริง

เมื่อผู้ประกอบการสามารถใช้ห้องชุดบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมเป็นสถานประกอบการในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ต้นทุนของกิจการจะไม่มีภาระภาษีซื้อที่ไม่สามารถขอคืนได้แฝงอยู่นอกจากนี้ ผลกำไรขาดทุนจากการประกอบกิจการจะสะท้อนตามความเป็นจริง ส่งผลให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้น

ข้อเสีย

ผู้ประกอบการมีหน้าที่ในการยื่นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งอาจทำให้มีกระบวนการดำเนินงานเพิ่มมากขึ้น อาทิ การจัดทำใบกำกับภาษี การยื่นแบบเพื่อนำส่งกรมสรรพากร เป็นต้น

เมื่อได้เปรียบเทียบข้อดี ข้อเสีย ในกรณีข้างต้น ผู้ศึกษามีความเห็นที่เห็นว่า ข้อกฎหมายควรมีการเอื้อให้ผู้ประกอบการสามารถใช้ห้องชุดของตนเป็นสถานประกอบการในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของกฎหมายไทยที่เกี่ยวข้องกับการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า และหลักกฎหมายไทยเกี่ยวกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชน จึงได้กำหนดแนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าของประเทศไทยในบทถัดไป

บทที่ 4

แนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือ คอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าของประเทศไทย

จากการศึกษาบทที่ 2 และบทที่ 3 ทำให้ทราบถึงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย ปัญหาเกี่ยวกับกรณีการจัดตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าของประเทศไทย ซึ่งผู้ศึกษาได้กล่าวถึงปัญหาของข้อกฎหมายในประเทศไทยที่เกี่ยวข้องกับการจัดตั้งสถานประกอบการในพื้นที่ข้างต้น รวมถึงผลกระทบที่เกิดจากการไม่อนุญาตให้ตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าในประเทศไทย ทั้งนี้ เมื่อได้วิเคราะห์บทบัญญัติของข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าของประเทศไทยแล้ว จะเห็นว่า หากกำหนดแนวทางในการแก้ไขปัญหการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของกฎหมายดังกล่าว ผู้ประกอบการควรมีสติในการใช้พื้นที่ในห้องชุดของตนจัดตั้งเป็นสถานประกอบการเพื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ โดยในบทนี้ ผู้ศึกษาจะวิเคราะห์ถึงความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าของประเทศไทย แนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าเพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของกฎหมายในประเทศไทยโดยใช้หลักกฎหมายไทยเกี่ยวกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชนมาพิจารณาประกอบ พร้อมทั้งวิเคราะห์ผลกระทบที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีดังกล่าว และการดำเนินการข้างต้นสอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ใดอย่างไร รวมถึงปัญหาที่อาจมีอยู่หลังจากประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีดังกล่าว

4.1 ความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุด หรือ คอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าของประเทศไทย

การที่ประเทศไทยเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการสามารถจัดตั้งสถานประกอบการในพื้นที่ที่ตนมีกรรมสิทธิ์ครอบครองหรือเช่าพักอาศัย คือ ห้องชุดภายในอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียม จะส่งผลให้เกิดการขยายตัวทางเศรษฐกิจ และทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของภาครัฐมีจำนวนสูงขึ้น ซึ่งนอกจากจะเป็นการสนับสนุนให้ประชาชนสามารถจัดตั้งธุรกิจได้อย่างสะดวกแล้ว ยังเป็นการลดภาระค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งธุรกิจของผู้ประกอบการ เนื่องจากไม่ต้องใช้เงินทุนเพื่อเป็นค่าเช่าอาคารหรือสำนักงาน นอกจากนี้ สิทธิประโยชน์จากการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น คือ การเครดิตภาษีซื้อ ซึ่งผู้ประกอบการสามารถนำภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินกิจการไปใช้ประโยชน์ในการหักออกจากภาษีขายได้ ค่าใช้จ่ายของกิจการก็จะลดลงจากการใช้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีซื้อข้างต้น พร้อมกันนี้ ยังเป็นการเปิดโอกาสให้มีการจัดตั้งธุรกิจรูปแบบใหม่ ๆ ในประเทศ ซึ่งจะก่อให้เกิดการขยายตัวทางเศรษฐกิจอีกด้วย

นอกจากนี้ ลักษณะของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น เป็นการจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภค โดยมีวัตถุประสงค์หลักเช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีประเภทอื่น ๆ กล่าวคือ เพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการส่วนรวมด้านต่าง ๆ ของรัฐบาล อาทิ การสร้างระบบขนส่งสาธารณะ การส่งเสริมการศึกษา การใช้จ่ายด้านความมั่นคงของประเทศ เป็นต้น ดังนั้น หากมีการบริโภคเกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นการซื้อขายสินค้าหรือการให้บริการ ย่อมต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสิ้น

ยิ่งไปกว่านั้น ลักษณะที่อยู่อาศัยของประชากรในประเทศไทย ณ ปัจจุบันนี้ โดยเฉพาะใน กรุงเทพมหานครที่มีจำนวนประชากรหนาแน่นขึ้นเรื่อย ๆ ทำให้ประชาชนเลือกที่อยู่อาศัยในรูปแบบอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมมากยิ่งขึ้น เมื่อพิจารณาแนวโน้มการเลือกที่อยู่อาศัยของประชากรในปัจจุบัน ผู้ศึกษามีความคิดเห็นว่า หากข้อกฎหมายของประเทศไทยมีการเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการสามารถจัดตั้งสถานประกอบการในพื้นที่ที่ตนมีกรรมสิทธิ์ครอบครองหรือเช่าพักอาศัย คือ ห้องชุดภายในอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียม จะสามารถส่งผลดีให้กับเศรษฐกิจภายในประเทศได้ โดยเฉพาะในสภาวะการณ์ไม่ปกติเช่นนี้ ที่มีการแพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโควิด-19 การจัดตั้งธุรกิจและการดำเนินกิจการภายในประเทศเป็นไปได้ยากขึ้น ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าของประเทศไทยจึงมีความเหมาะสม โดยอาจกำหนดหลักเกณฑ์ต่าง ๆ เพิ่มเติมในการดำเนินกิจการเพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจะกล่าวในหัวข้อ 4.2 ต่อไป

4.2 แนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าภายในอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียม

จากการวิเคราะห์กฎหมายในหัวข้อ 3.1 นั้น จะเห็นว่า วัตถุประสงค์หลักของข้อกฎหมายที่ไม่อนุญาตให้ผู้ประกอบการใช้พื้นที่ในห้องชุดภายในอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมจัดตั้งเป็นสถานประกอบการเพื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ เพื่อป้องกันการสัญจรไปมาของบุคคลภายนอกในกรณีที่ได้มีการจัดตั้งสถานประกอบการภายในห้องชุดขึ้น ทั้งนี้ เพื่อไม่ให้เกิดความเดือดร้อนรำคาญและกระทบสิทธิของผู้อยู่อาศัยรายอื่นภายในอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียม ดังนั้น แนวทางในการแก้ไขปัญหาข้างต้น คือ การกำหนดประเภทธุรกิจที่ผู้ประกอบการสามารถดำเนินการได้ภายในห้องชุด โดยการประกอบธุรกิจที่ผู้ประกอบการจะสามารถใช้ห้องชุดของตนภายในอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมเป็นสถานประกอบการในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้จะต้องมีรูปแบบธุรกิจที่เหมาะสม กล่าวคือ ต้องเป็นรูปแบบธุรกิจที่มีการใช้พื้นที่ไม่มากนัก มีการติดต่อจากบุคคลภายนอกน้อย หรืออาจเป็นธุรกิจออนไลน์ที่ทำเพียงคนเดียวหรือมีพนักงานประจำสำนักงานเพียง 1 - 2 คนเพื่อประสานงานหรือทำงานภายในสำนักงานเท่านั้น โดยในหัวข้อ 4.2 นี้ ผู้ศึกษาได้กำหนดรูปแบบธุรกิจที่ผู้ศึกษาเห็นว่าสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของกฎหมายดังกล่าว การกำหนดสถานประกอบการในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และการขอคืนภาษีซื้อหรือการเครดิตภาษีซื้อ โดยผู้ศึกษาได้ใช้หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย ประกอบกับหลักกฎหมายไทยที่เกี่ยวกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชนในการนำเสนอแนวทางดังกล่าว มีรายละเอียด ดังนี้

4.2.1 ประเภทกิจการที่สามารถดำเนินการได้

สำหรับแนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าของประเทศไทยนั้น ผู้ศึกษามีความคิดเห็นว่าควรจำกัดให้ประเภทกิจการบางอย่างเท่านั้นที่สามารถดำเนินการได้ภายในห้องชุด ดังนี้

(1) การขายสินค้าโดยไม่ต้อง stock สินค้า หรือ Dropship

ปัจจุบัน การซื้อขายสินค้านั้นมีหลากหลายรูปแบบ ไม่ว่าจะเป็นการซื้อขายสินค้าออนไลน์ การซื้อขายสินค้าโดยมีหน้าร้าน การฝากขายสินค้าตามห้างร้านต่าง ๆ ซึ่งรูปแบบการซื้อขายที่ได้กล่าวมานั้น ผู้ประกอบการย่อมต้องมีการ stock สินค้า ซึ่งต้องใช้พื้นที่จำนวนมากในการดำเนินการดังกล่าว อย่างไรก็ตาม มีรูปแบบการซื้อขายสินค้านี้ที่ผู้ศึกษาเห็นว่าสามารถประกอบการในห้องชุดโดยไม่ต้องใช้พื้นที่ใน

การ stock สินค้า และไม่เป็นการละเมิดสิทธิผู้อยู่อาศัยรายอื่น ๆ ในอาคารชุด สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าภายในอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียม คือ การขายสินค้าที่เรียกว่า Dropship

Dropship⁵⁴ เป็นการขายสินค้าแบบไม่ต้องมีสินค้า ผู้ประกอบการไม่ต้อง stock สินค้าด้วยตนเอง รูปแบบการดำเนินการ คือ ผู้ค้าแบบ Dropship เปรียบเสมือนพ่อค้าคนกลางที่ไปซื้อสินค้าที่โรงงานหรือผู้ผลิตรายใหญ่ให้กับลูกค้าโดยตรง โดยที่โรงงานหรือผู้ผลิตรายใหญ่นั้นจะเป็นคนส่งสินค้าให้ลูกค้า แต่ใช้ชื่อผู้ส่งในนามของผู้ค้าแบบ Dropship ซึ่งการจะทำธุรกิจขายของแบบ Dropship ได้ ผู้ประกอบการจะต้องไปสมัครเป็นผู้แทนขายกับเว็บไซต์ Dropship ที่มี stock สินค้าให้เลือกหรือจากโรงงานหรือผู้ผลิตโดยตรง โดยรายได้จะมาจากส่วนต่างของการตั้งราคาขายสินค้า เมื่อผู้ประกอบการขายสินค้าได้ ให้ดำเนินการสั่งซื้อสินค้ากับเว็บไซต์ Dropship หรือจากโรงงานหรือผู้ผลิตโดยตรง จากนั้นทางเว็บไซต์ Dropship โรงงานหรือผู้ผลิตสินค้าจะทำการแพ็คของและจัดส่งสินค้าให้ถึงมือลูกค้า

สำหรับการขายสินค้าแบบ Dropship นั้น มีข้อดีหลายประการ อาทิ ผู้ประกอบการไม่ต้องลงทุนเอง เนื่องจากมีสินค้าให้เลือกมากมายจากเว็บไซต์ Dropship หรือโรงงานผู้ผลิตสินค้า ไม่ต้องแพ็คของและจัดส่งสินค้าด้วยตนเอง และไม่ต้องมีหน้าร้านในการขายสินค้า นอกจากนี้ ผู้ประกอบการยังสามารถโพสต์ขายสินค้าจากที่ไหนก็ได้ทุกที่ทุกเวลาเพียงแค่อีกกลยุทธ์การตลาดออนไลน์เพื่อหาลูกค้าให้มาซื้อสินค้า ซึ่งจากรูปแบบธุรกิจดังกล่าวจะเห็นว่า มีความเหมาะสมที่ผู้ประกอบการจะดำเนินการภายในห้องชุดอันมีพื้นที่จำกัด และไม่เป็นการรบกวนผู้พักอาศัยรายอื่น ๆ ในอาคารชุดอีกด้วย

(2) การให้บริการเฉพาะด้าน

ธุรกิจการให้บริการบางประเภทไม่เพียงแต่จะสร้างรายได้ให้ผู้ประกอบการไม่แพ้กับผู้ประกอบอาชีพเป็นพนักงานประจำ แต่ผู้ประกอบการยังไม่ต้องใช้เงินทุนมากมายก็สามารถดำเนินธุรกิจได้อีกด้วย ซึ่งธุรกิจการให้บริการที่ผู้ศึกษาเห็นว่าสามารถดำเนินการได้ในห้องชุดภายในคอนโดมิเนียม นั้น มีดังนี้

- (2.1) ธุรกิจการให้บริการออกแบบบรรจุภัณฑ์แพ็คเกจจิ้ง
- (2.2) ธุรกิจคอร์สเรียนออนไลน์
- (2.3) ธุรกิจการให้บริการพัฒนาผลิตภัณฑ์ฮาร์ดแวร์และซอฟต์แวร์
- (2.4) ธุรกิจการให้บริการเขียนโปรแกรม เขียนเว็บไซต์ สร้าง Application

จากตัวอย่างของธุรกิจการให้บริการข้างต้น จะเห็นว่า ผู้ประกอบการไม่มีความจำเป็นต้องใช้พื้นที่ในการดำเนินการดังกล่าวมากนัก รวมทั้งอุปกรณ์ที่ใช้ในการดำเนินการอาจมีเพียงแค่เครื่องคอมพิวเตอร์หนึ่งเครื่อง ไม่ต้องมีเครื่องจักร ก็สามารถให้บริการแก่ผู้รับบริการได้ ธุรกิจการให้บริการประเภทดังกล่าวจึงมีความเหมาะสมที่จะใช้ห้องชุดเป็นสถานประกอบการได้

4.2.2 การกำหนดสถานประกอบการในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

สถานประกอบการ หมายความว่า สถานที่ซึ่งผู้ประกอบการใช้ประกอบกิจการเป็นประจำ และให้หมายความรวมถึง สถานที่ซึ่งใช้เป็นที่พักผลิตหรือเก็บสินค้าเป็นประจำด้วย

⁵⁴ SCB ไทยพาณิชย์, ขายออนไลน์ไม่สต็อกสินค้า เป็นเจ้าของธุรกิจง่ายๆ ด้วย Dropship [Online], แหล่งที่มา: <https://www.scb.co.th/th/personal-banking/stories/business-maker/dropship.html>. (สืบค้นข้อมูล: 22 พฤศจิกายน 2564).

ในกรณีผู้ประกอบการไม่มีสถานประกอบการตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าที่อยู่อาศัยของผู้ประกอบการนั้นเป็นสถานประกอบการ ถ้าผู้ประกอบการมีที่อยู่อาศัยหลายแห่งให้ผู้ประกอบการเลือกเอาที่อยู่อาศัยแห่งหนึ่งเป็นสถานประกอบการ⁵⁵

จากคำนิยามของสถานประกอบการในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย จะเห็นได้ว่าสถานประกอบการนั้น คือ สถานที่ซึ่งผู้ประกอบการใช้ประกอบกิจการเป็นประจำ และในกรณีที่ผู้ประกอบการไม่มีสถานประกอบการตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าที่อยู่อาศัยของผู้ประกอบการนั้นเป็นสถานประกอบการ ดังนั้น จากนิยามของข้อกำหนดดังกล่าว ภาครัฐควรเอื้อให้ผู้ประกอบการสามารถใช้ห้องชุดที่ตนเองมีกรรมสิทธิ์หรือเช่าพักอาศัยบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมเป็นสถานประกอบการในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ซึ่งอาจจะกำหนดประเภทของธุรกิจเพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าภายในอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียม และกำหนดเงื่อนไขว่า หากได้ใช้ห้องชุดของตนจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อประกอบธุรกิจแล้ว ในกรณีที่หน่วยงาน อาทิจกรมสรรพากร หรือนิติบุคคลอาคารชุดต้องการเข้าตรวจสอบจะสามารถใช้สถานที่ดังกล่าวในการประสานงานหรือดำเนินการตรวจสอบได้

4.2.3 แนวทางการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและนิติบุคคลอาคารชุด

จากที่ผู้ศึกษาได้กล่าวในข้อ 4.2.2 หากผู้ประกอบการได้ใช้ห้องชุดของตนจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อประกอบธุรกิจแล้ว ในกรณีที่หน่วยงาน อาทิจกรมสรรพากร หรือนิติบุคคลอาคารชุดต้องการเข้าตรวจสอบจะสามารถใช้สถานที่ดังกล่าวในการประสานงานหรือดำเนินการตรวจสอบได้หรือไม่ อย่างไร ทั้งนี้ เนื่องจากคอนโดมิเนียมหรืออาคารชุดนั้น มักมีการจัดการในเรื่องระบบรักษาความปลอดภัยและนโยบายความเป็นส่วนตัวในการพักอาศัยของผู้อยู่อาศัย จึงควรมีการกำหนดแนวทางที่เหมาะสมสำหรับเจ้าหน้าที่ในการเข้าตรวจสอบภายในสถานประกอบการดังกล่าว โดยผู้ศึกษาได้เทียบเคียงกับกรณีผู้ประกอบการที่เป็นตัวแทนในการซื้อสารละลายประเภทไฮโดรคาร์บอน เพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้ใช้ที่นำไปใช้ในอุตสาหกรรมประเภทต่าง ๆ จะต้องทำหนังสือยินยอมให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตเข้าทำการตรวจสอบ โดยสาระสำคัญในหนังสือยินยอมดังกล่าว คือ เพื่อให้บริษัทฯ ยินยอมให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตเข้าทำการตรวจสอบในสถานประกอบการตลอดจนบัญชีและเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการรับ - จ่ายสารละลายประเภทไฮโดรคาร์บอนที่ได้รับการยกเว้นได้ตลอดเวลาทำการ⁵⁶

ทั้งนี้ สำหรับการนำมาปรับใช้ในกรณีที่ผู้ประกอบการได้ใช้ห้องชุดของตนจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อประกอบธุรกิจนั้น การทำหนังสือยินยอมดังกล่าว อาจต้องปรับปรุงข้อความบางส่วนเพื่อให้สอดคล้องกับลักษณะของสถานประกอบการที่เป็นที่พักอาศัย และเพื่อไม่ให้เกิดความเดือดร้อนรำคาญและกระทบสิทธิของผู้อยู่อาศัยรายอื่นภายในอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียม อาทิ การระบุวันที่ เวลา ที่ต้องการเข้าตรวจสอบอย่างชัดเจน มีใช้ตลอดเวลาทำการ เพราะอาจสร้างความเดือดร้อนรำคาญให้แก่ผู้อยู่อาศัยรายอื่นได้ โดยเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจะต้องประสานงานกับนิติบุคคลอาคารชุดสำหรับการตรวจสอบสถานประกอบการตามวันและเวลาดังกล่าว ซึ่งอาจมีการนัดหมายหรือแจ้งให้ผู้ประกอบการทราบอีกครั้งก่อนเข้าทำการตรวจสอบ เพื่อให้ผู้ประกอบการได้จัดเตรียมเอกสารต่าง ๆ รวมทั้งเตรียมความพร้อมในการให้นิติบุคคลอาคารชุดและเจ้าหน้าที่

⁵⁵ มาตรา 77/1 (20) แห่งประมวลรัษฎากร

⁵⁶ กรมสรรพสามิต, หนังสือยินยอมให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตเข้าทำการตรวจสอบ [ออนไลน์], แหล่งที่มา: http://bta.excise.go.th/admin/download_form/1487.pdf (สืบค้นข้อมูล: 9 มกราคม 2565).

กรมสรรพากรเข้าตรวจสอบสถานประกอบการซึ่งเป็นห้องพักอาศัยของตน ซึ่งหากมีการกำหนดแนวทางการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและนิติบุคคลอาคารชุดอย่างเหมาะสมตามกรณีข้างต้น ย่อมสร้างความสมัครใจให้ผู้ประกอบการในการอนุญาตให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการตรวจสอบการประกอบกิจการในพื้นที่ห้องชุดดังกล่าว เนื่องจากมีการทำหนังสือให้ความยินยอมที่ระบุวันที่ และเวลาในการตรวจสอบอย่างชัดเจน พร้อมทั้งมีการประสานงานระหว่างเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและนิติบุคคลอาคารชุด และได้แจ้งให้ผู้ประกอบการทราบอีกครั้งก่อนที่จะเข้าตรวจสอบอีกด้วย

4.2.4 การขอคืนภาษีซื้อหรือการเครดิตภาษีซื้อ

กรณีที่ผู้ประกอบการได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว สามารถคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการนำภาษีซื้อจากการซื้อสินค้าหรือบริการที่นำมาใช้ในกิจการหักออกจากภาษีขาย ทั้งนี้ ภาษีซื้อที่ผู้ประกอบการจะนำมากหักออกจากภาษีขายได้นั้น จะต้องเป็นภาษีซื้อที่ก่อให้เกิดการขายสินค้าหรือให้บริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหมายความว่า ผู้ประกอบการไม่สามารถนำภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องกับการดำเนินกิจการ หรือเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ดังนั้นผู้ประกอบการในประเทศไทยที่ใช้ห้องชุดเป็นสถานประกอบการในการจัดตั้งธุรกิจและจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะสามารถขอคืนภาษีซื้อ หรือนำภาษีซื้อไปหักออกจากภาษีขายที่เกิดจากขายสินค้าหรือการให้บริการ เฉพาะการซื้อสินค้าหรือการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับกิจการเท่านั้น ทั้งนี้ ผู้ศึกษามีความเห็นว่าการให้ผู้ประกอบการควรบันทึกบัญชีเกี่ยวกับรายละเอียดของการซื้อสินค้าหรือการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ดำเนินการ พร้อมทั้งระบุวันที่ และต้องจัดเก็บใบกำกับภาษีซึ่งเป็นหลักฐานว่าผู้ประกอบการได้จ่ายค่าภาษีจากการซื้อสินค้าหรือการให้บริการ ทั้งนี้ เพื่อให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์การเครดิตภาษีซื้อ และง่ายต่อการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่อีกด้วย

4.3 วิเคราะห์ผลเชิงบวกที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าของประเทศไทย

ในหัวข้อนี้ ผู้ศึกษาได้วิเคราะห์ผลเชิงบวกที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าของประเทศไทย โดยแบ่งออกเป็น 4 ด้านด้วยกัน คือ ผลเชิงบวกต่อผู้ประกอบการ ผลเชิงบวกต่อกรมสรรพากร ผลเชิงบวกต่อสภาพเศรษฐกิจโดยรวม และผลเชิงบวกด้านอื่น ๆ

4.3.1 ผลเชิงบวกต่อผู้ประกอบการ

ประเทศไทยมีหลักการใช้ใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม (Invoice Method) คือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะใช้วิธีการคำนวณแบบเครดิตภาษี ซึ่งได้จากการใช้ภาษีขาย ลบด้วยภาษีซื้อ ดังนั้น หากข้อกฎหมายของประเทศไทยอนุญาตให้ผู้ประกอบการใช้ส่วนที่เป็นที่พักอาศัยหรือห้องชุดจัดตั้งเป็นสถานประกอบการได้ ต้นทุนในการดำเนินกิจการของผู้ประกอบการก็จะลดลง เนื่องจากผู้ประกอบการสามารถใช้ห้องชุดที่ตนเองมีกรรมสิทธิ์หรือเช่าพักอาศัยในพื้นที่ดังกล่าวมาจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลให้กรณีที่ผู้ประกอบการมีต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการประกอบกิจการ ภาษีซื้อที่เกิดจากค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการหักออกจากภาษีขายของกิจการได้

นอกจากนี้ ภาพลักษณ์ของกิจการจะมีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น เนื่องจากการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น เปรียบเสมือนการรับประกันว่ากิจการที่ผู้ประกอบการดำเนินธุรกิจอยู่มีตัวตนจริงและเชื่อถือได้ เนื่องจากการได้รับการตรวจสอบจากกรมสรรพากรเรียบร้อยแล้ว

4.3.2 ผลเชิงบวกต่อกรมสรรพากร

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะช่วยให้เกิดการตรวจสอบกันเองในระหว่างหน่วยเศรษฐกิจ และกรมสรรพากรยังสามารถตรวจสอบต้นตอของภาษีได้ เพราะใบเสร็จหรือใบกำกับภาษีจะระบุว่าสินค้าหรือบริการนั้นจำหน่ายมาจากแหล่งใด ผลที่เกิดขึ้นในระยะยาว คือ ระบบนี้จะช่วยดึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีเข้าสู่ระบบได้มากขึ้นและกรมสรรพากรก็จะจัดเก็บภาษีได้มากขึ้นอีกด้วย

นอกจากนี้ การที่ภาครัฐมีการแก้ไขกฎหมายเพื่อช่วยให้ผู้ประกอบการสามารถดำเนินธุรกิจได้อย่างสะดวก และไม่ว่าจะอยู่ที่ใดก็สามารถทำงานหารายได้ได้นั้น ถือเป็นภาระเบียดเบียนผู้ประกอบการอีกทางหนึ่ง และจะส่งผลให้หน่วยงานที่จัดเก็บภาษีคือกรมสรรพากรจัดเก็บภาษีได้มากขึ้นตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น

4.3.3 ผลเชิงบวกต่อสภาพเศรษฐกิจโดยรวม

กรณีที่ผู้ประกอบการสามารถใช้ทรัพยากรที่ตนเองมีอยู่แล้วในการจัดตั้งกิจการ คือ พื้นที่ในห้องชุดของตนภายในอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมเป็นสถานประกอบการในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ภาระต้นทุนในการดำเนินกิจการของผู้ประกอบการจะลดน้อยลง เนื่องจากมีต้องดำเนินการจัดหาสถานที่ในการประกอบธุรกิจ เมื่อต้นทุนในการดำเนินกิจการของผู้ประกอบการลดน้อยลง ผู้ประกอบการมีช่องทางการดำเนินธุรกิจเพิ่มมากขึ้น ส่งผลให้จำนวนการจัดตั้งธุรกิจใหม่เพิ่มมากขึ้นตามลำดับ รัฐบาลจะจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น ทั้งนี้ ไม่เฉพาะในส่วนที่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น หากรวมถึงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกด้วย เมื่อรัฐบาลจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น รายได้ของรัฐก็จะเพียงพอต่อค่าใช้จ่ายในการนำมาพัฒนาประเทศ และแผนงานหรือนโยบายต่าง ๆ ที่รัฐบาลวางไว้ก็จะบรรลุตามเป้าประสงค์

นอกจากนี้ เมื่อจำนวนการจัดตั้งธุรกิจในระบบเศรษฐกิจเพิ่มมากขึ้น การจ้างงานก็จะเพิ่มมากขึ้นตามลำดับ ส่งผลให้แรงงานไม่ล้นตลาด เกิดการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ เนื่องจากการจ้างงานอย่างเต็มที่ เป็นเป้าหมายที่สำคัญของระบบเศรษฐกิจ หากระบบเศรษฐกิจมีความยืดหยุ่นจะก่อให้เกิดเสถียรภาพและก่อให้เกิดความสมดุลในระบบโดยอัตโนมัติ

4.3.4 ผลเชิงบวกด้านอื่น ๆ

การที่บทบัญญัติของกฎหมายอนุญาตให้มีการจัดตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า และมีการอนุญาตให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้นั้น นับว่าเป็นการให้ความยืดหยุ่นในการจัดตั้งธุรกิจแก่ผู้ประกอบการ เนื่องจากผู้ประกอบการหลายรายอาจเล็งเห็นประโยชน์ที่ได้จากการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีความคิดริเริ่มในการพัฒนาธุรกิจใหม่ ๆ ให้เกิดขึ้นในประเทศไทย เนื่องจากบางครั้ง ผู้ประกอบการหลายรายที่มีแนวคิดแปลกใหม่ที่จัดตั้งธุรกิจนั้น ไม่ได้มีทุนทรัพย์มากพอในการจัดตั้งสำนักงาน ซึ่งอาจมีค่าใช้จ่าย อาทิ ค่าเช่า ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าจ้างพนักงานดูแลรักษาความปลอดภัย เป็นต้น หากข้อกฎหมายของไทยมีการเอื้อให้จัดตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า และมีการอนุญาตให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ โอกาสในการสร้างธุรกิจของผู้ประกอบการที่มีทุนทรัพย์น้อยและ

ต้องการริเริ่มกิจการใหม่ ๆ โดยไม่ต้องการเงินลงทุนจำนวนมากก็จะมีเพิ่มขึ้น ทำให้วงการธุรกิจของประเทศไทยจะมีรูปแบบธุรกิจดี ๆ ให้เห็นต่อไป

4.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าของประเทศไทยกับหลักภาษีอากรที่ดี

จากหัวข้อ 4.3 ที่ผู้ศึกษาได้วิเคราะห์ผลเชิงบวกที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าของประเทศไทย ในการนี้ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการดำเนินการดังกล่าวนี้ ยังสอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีอีกหลายประการ ดังนี้

4.4.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

หากพิจารณาจากหลักความเป็นธรรมของหลักภาษีอากรที่ดีนั้น จะต้องมีระบบภาษีที่เป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง และระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับผู้เสียภาษี ทั้งนี้ เพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษี (evasion) และความขัดแย้งทางสังคมที่อาจจะเกิดขึ้นได้ หลักความเป็นธรรมนี้ นับว่าเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีอากรที่ดี เนื่องจากต้องพิจารณาจากความเท่าเทียมในการเสียภาษีอากร กล่าวคือ ผู้ที่มีฐานะเท่าเทียมกันควรจะได้รับปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน หากมองในเรื่องของการชำระภาษี หมายความว่า ผู้ที่มีเงินได้เท่ากันจะต้องเสียภาษีอากรจำนวนเท่ากัน ในทางกลับกัน ผู้ที่มีฐานะไม่เท่าเทียมกัน ควรจะได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกัน กล่าวคือ ผู้ที่มีความสามารถในการชำระภาษีอากรต่างกัน ย่อมต้องเสียภาษีอากรต่างกัน โดยจำนวนภาษีอากรที่ชำระแตกต่างกันนั้น จะต้องเป็นความแตกต่างที่เหมาะสม ซึ่งการที่รัฐบาลมีนโยบายจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าของประเทศไทยนั้น นับว่าสอดคล้องกับหลักภาษีอากรดังกล่าว เนื่องจากเป็นการดึงผู้ประกอบการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ผู้ประกอบการไม่ว่าจะดำเนินธุรกิจอยู่ที่ใด หากมีรายได้ตามเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนด ย่อมต้องเสียภาษีที่เกิดจากการประกอบธุรกิจให้แก่รัฐทั้งสิ้น ซึ่งจำนวนภาษีที่ผู้ประกอบการจะต้องชำระให้แก่รัฐบาลย่อมแปรผันตรงตามรายได้จากการขายสินค้าหรือการให้บริการ ทั้งนี้ ยังเป็นการป้องกันการหลบหลีกภาษี ไม่ให้ผู้ประกอบการใช้พื้นที่ดังกล่าวดำเนินธุรกิจอย่างลับ ๆ และสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้ประกอบการอื่น ๆ ที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอีกด้วย

4.4.2 หลักความแน่นอน (Certainly)

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าสอดคล้องกับหลักความแน่นอน ซึ่งเป็นหลักภาษีอากรที่ดีอีกประการหนึ่ง เนื่องจากในการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้ง ผู้ประกอบการจะต้องมีการออกเอกสารเพื่อเป็นหลักฐานในการทำธุรกรรมดังกล่าว คือ ใบกำกับภาษี ซึ่งสาระสำคัญของใบกำกับภาษีนั้น ประกอบด้วย ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน⁵⁷ จากการทำใบกำกับภาษีมีการระบุรายละเอียดดังกล่าว จะทำให้การจัดเก็บภาษีมีความชัดเจนแน่นอน ผู้ประกอบการสามารถมั่นใจได้ว่าภาระภาษีที่ตนต้องชำระมีจำนวนเท่าใด หากระบบภาษีอากรมีความชัดเจนแน่นอนแล้ว ย่อมจะสร้างความสมัครใจ

⁵⁷ มาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร

ในการชำระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี เนื่องจากไม่มีความคลุมเครือในภาระภาษีนั้น ๆ นอกจากนี้ ทางด้านผู้เสียภาษี ก็จะสามารถวางแผนภาษีล่วงหน้าได้อย่างถูกต้องอีกด้วย

4.4.3 หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)

หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ คือ ภาษีอากรที่จัดเก็บต้องสามารถทำการบริหารจัดการเก็บอย่างได้ผล ในทางปฏิบัติ ซึ่งต้องมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับรูปแบบโครงสร้างการบริหารของแต่ละรัฐเป็นสำคัญ สำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ ประกอบการรื้อค้านั้น ผู้ศึกษามีความคิดเห็นว่า ประเทศไทยสามารถดำเนินการจัดเก็บอย่างได้ผล เนื่องจาก มีหลักการใช้ใบเสร็จหรือใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม (Invoice Method) ทำให้เกิดการตรวจสอบกันเองระหว่างผู้เสียภาษี และมีหน่วยงานที่สามารถดูแลเรื่องการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีที่มีมาตรฐานเพียงพอ คือ กรมสรรพากร

4.4.4 หลักการทำได้ (Productivity)

หากประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการรื้อค้า จะส่งผลให้ผู้ประกอบการมีความสะดวกในการจัดตั้งธุรกิจมากขึ้น และทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีฐานที่กว้างและสามารถขยายตัวได้อย่างรวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ แม้ไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษี ก็สามารถทำได้ให้ภาครัฐได้เป็นอย่างดี หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้มากเพียงพอต่อค่าใช้จ่ายในการดำเนินกิจการตามหน้าที่ของรัฐ ทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ ประกอบการรื้อค้าสอดคล้องกับหลักการทำได้ซึ่งเป็นหลักภาษีอากรที่ดีอีกประการหนึ่ง

4.4.5 หลักการยืดหยุ่น (Flexibility)

หลักการยืดหยุ่นของภาษีอากร คือ การจัดเก็บภาษีที่สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย ซึ่ง ณ ปัจจุบัน ประเทศไทยประสบกับการแพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโควิด-19 ส่งผลให้การจัดตั้งหรือการดำเนินธุรกิจของประเทศไทยไม่ราบรื่นเท่าที่ควร ดังนั้น ภาครัฐควรออกกฎหมายที่เอื้อให้ผู้ประกอบการสามารถดำเนินธุรกิจได้อย่างสะดวกมากยิ่งขึ้น ซึ่งการอนุญาตให้ผู้ประกอบการสามารถนำพื้นที่ห้องชุดในคอนโดมิเนียมที่ตนเองเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์หรือเช่าพักอาศัยมาจัดตั้งเป็นสถานประกอบการและสามารถใช้ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ก็นับว่าเป็นอีกปัจจัยที่สามารถช่วยเหลือผู้ประกอบการให้มีช่องทางในการจัดตั้งธุรกิจ และสามารถใช้สิทธิประโยชน์จากการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวได้อีกด้วย

จากเหตุผลที่ผู้ศึกษาได้กล่าวไปข้างต้น จะเห็นว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการรื้อค้าของประเทศไทยนั้น สอดคล้องกับหลักความยืดหยุ่นของภาษีอากร นับว่าเป็นการแก้ปัญหาภาวะเศรษฐกิจที่ถดถอยลงในประเทศไทยได้อย่างเหมาะสม

4.5 ปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้น หากมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการรื้อค้าของประเทศไทย

แม้ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการรื้อค้าของประเทศไทยจะก่อให้เกิดผลในเชิงบวก อาทิ ต้นทุนในการดำเนิน

กิจการของผู้ประกอบการลดลง กรมสรรพากรจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น และทำให้ภาพรวมของเศรษฐกิจในประเทศไทยดีขึ้น รวมทั้งสอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีที่ผู้ศึกษาได้กล่าวไปข้างต้น อย่างไรก็ตาม อาจมีปัญหามาจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีดังกล่าว ซึ่งสามารถวิเคราะห์ได้ ดังนี้

4.5.1 ประเด็นการขอคืนภาษีซื้อ

การขอคืนภาษีซื้อหรือการเครดิตภาษีซื้อนั้น ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องมีความระมัดระวังเกี่ยวกับประเด็นดังกล่าว เนื่องจากภาษีซื้อที่เกิดจากค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ของผู้ประกอบการอาจไม่มีสิทธินำมาขอคืนหรือนำมาเครดิตภาษีซื้อได้ทุกประเภท

สำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าของประเทศไทย อาจมีประเด็นในด้านการเครดิตภาษีซื้อหรือการขอคืนภาษีซื้อ เนื่องจากผู้ประกอบการไม่ได้แยกสถานประกอบการธุรกิจออกจากส่วนที่เป็นที่พักอาศัย ทำให้การระบุค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เป็นไปได้ยาก อาจมีการเหมารวมว่าค่าใช้จ่ายที่ใช้ในห้องชุดหรือที่พักอาศัยของตุนั้น เป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจได้ ดังนั้นสำหรับประเด็นดังกล่าว ภาครัฐอาจมีการระบุข้อบังคับให้ผู้ประกอบการต้องจัดทำบัญชีเกี่ยวกับรายละเอียดของการซื้อสินค้าหรือการใช้บริการที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ผู้ประกอบการดำเนินการ พร้อมกับระบุวันที่ และต้องจัดเก็บใบกำกับภาษีซึ่งเป็นหลักฐานว่าผู้ประกอบการได้จ่ายค่าภาษีจากการซื้อสินค้าหรือการใช้บริการนั้นด้วย

4.5.2 ค่าใช้จ่ายในการควบคุมดูแล

กรณีที่ผู้ประกอบการในประเทศไทยสามารถจัดตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า และสามารถใช้ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้นั้น จะส่งผลดีในด้านบวกให้แก่ผู้ประกอบการและรัฐบาล ไม่ว่าจะเป็นการลดค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งธุรกิจของผู้ประกอบการ เปิดโอกาสให้มีการจัดตั้งธุรกิจใหม่ ๆ ในประเทศ และรัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น อย่างไรก็ตาม สำหรับการควบคุมดูแลของนิติบุคคลอาคารชุดในประเทศไทย อาจต้องมีมาตรการที่เข้มงวดมากขึ้นในการดูแลรักษาความสงบของผู้อยู่อาศัยที่อยู่ร่วมกัน โดยอาจมีระบบที่จัดเก็บข้อมูลกรณีที่ผู้อยู่อาศัยใช้ห้องชุดของตนเป็นสถานประกอบการ ว่าดำเนินธุรกิจประเภทใด ลักษณะการประกอบกิจการเป็นอย่างไร ทั้งนี้เพื่อป้องกันมิให้เกิดการละเมิดสิทธิความเป็นอยู่ส่วนบุคคลของผู้อยู่อาศัยร่วมกันในอาคารชุด จึงต้องมีกำหนดมาตรการในการควบคุมอย่างเหมาะสม พร้อมบทลงโทษหากมีการละเมิดสิทธิดังกล่าว

บทที่ 5 บทสรุป

จากการศึกษาถึงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย ปัญหาทางด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า อันส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการ กรมสรรพากร สภาพเศรษฐกิจโดยรวม และด้านอื่น ๆ ประกอบกับการวิเคราะห์วัตถุประสงค์ของกฎหมายไทยที่เกี่ยวข้องกับการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้ากับหลักกฎหมายไทยเกี่ยวกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชน สามารถสรุปเนื้อหาสำคัญได้ ดังนี้

บทสรุป

ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ประเภทหนึ่งที่เกิดจากฐานการบริโภค โดยวัตถุประสงค์หลักในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น มีลักษณะเช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีประเภทอื่น ๆ กล่าวคือ เพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการส่วนรวมด้านต่าง ๆ ของรัฐบาล อาทิ การสร้างระบบขนส่งสาธารณะ การส่งเสริมการศึกษา การใช้จ่ายด้านความมั่นคงของประเทศ เป็นต้น

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้กิจการ 3 ประเภทมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและนำส่งค่าภาษีดังกล่าวให้กรมสรรพากร กิจการประเภทแรก คือ กิจการขายสินค้าในราชอาณาจักร ประเภทที่สอง คือ กิจการการให้บริการในราชอาณาจักร และประเภทที่สาม คือ การนำเข้าสินค้าหรือบริการจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักร อย่างไรก็ตาม ยังมีข้อจำกัดบางประการเกี่ยวกับสถานประกอบการที่สามารถนำมายื่นขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ ผู้ประกอบการที่มีความประสงค์จะจัดตั้งสถานประกอบการและจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น หากสถานประกอบการเป็นอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมและมีลักษณะเป็นห้องพักอาศัย จะไม่สามารถใช้ห้องพักอาศัยดังกล่าวเป็นสถานประกอบการในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ เนื่องจากขัดกับข้อกฎหมายตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 208 เรื่อง กำหนดแบบหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และการออกใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เปลี่ยนแปลงแล้ว ข้อ 1 ซึ่งได้วางหลักว่า

“กรณีสถานที่อยู่อาศัยหรือสถานประกอบการการตามวรรคหนึ่ง ตั้งอยู่ในอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด ให้แนบภาพถ่ายหนังสือรับรองของผู้จัดการนิติบุคคลอาคารชุดที่ระบุว่าสถานที่ดังกล่าวอยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าอาคารชุด ตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด”

ข้อกฎหมายดังกล่าวสามารถตีความได้ว่า หากผู้ประกอบการมีที่อยู่อาศัยเป็นอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียม และต้องการจัดตั้งสถานประกอบการเพื่อดำเนินธุรกิจนั้น จะจำกัดเฉพาะพื้นที่ประกอบการร้านค้าที่สามารถนำไปจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ จะเห็นได้ว่า ข้อกฎหมายของกรมสรรพากรดังกล่าวมิได้เอื้อประโยชน์ให้ผู้ประกอบการในปัจจุบันมากเท่าที่ควร โดยเฉพาะในพฤติการณ์พิเศษเช่นนี้ที่มีการระบาดของเชื้อไวรัสโคโรนา-19 ประชาชนส่วนใหญ่ไม่สามารถออกไปทำธุรกรรมหรือดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ภายนอกได้ตามปกติเช่นเดิม ประกอบกับการที่ภาครัฐได้กำหนดมาตรการที่จำเป็นและเร่งด่วนเพื่อลดการแพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโคโรนา-19 ส่งผลให้กิจการต่าง ๆ ไม่สามารถดำเนินธุรกิจได้ตามปกติวิสัย ดังนั้น การปรับแก้ข้อกฎหมายให้เหมาะสมกับพฤติการณ์ในปัจจุบัน จึงเป็นสิ่งที่รัฐบาลจะต้องพิจารณาแก้ไข เพื่อให้เศรษฐกิจของประเทศดำรงอยู่ต่อไปได้ ซึ่งผู้ศึกษาได้วิเคราะห์วัตถุประสงค์ของกฎหมายไทย

ที่เกี่ยวข้องกับการจัดตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าปลีกหลักกฎหมายไทยเกี่ยวกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชน พบว่า วัตถุประสงค์ของกฎหมายไทยที่เกี่ยวข้องกับการจัดตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าดังกล่าวนั้น เพื่อป้องกันมิให้เกิดความเดือดร้อนรำคาญและกระทบสิทธิของผู้อยู่ภายในอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียม ซึ่งหากนำหลักกฎหมายไทยเกี่ยวกับการควบคุมการใช้สิทธิในทรัพย์สินของเอกชนมาใช้ ที่ได้วางหลักว่า หากบุคคลใดมิได้ใช้สิทธิของตนให้เจ้าของอสังหาริมทรัพย์ได้รับความเสียหายหรือเดือดร้อนเกินสมควร มิเป็นการละเมิด การใช้สิทธินั้นพึงกระทำได้ ดังนั้น หากผู้ประกอบการได้ดำเนินธุรกิจภายในห้องชุดที่ไม่ได้ก่อให้เกิดความเดือดร้อนรำคาญให้ผู้อยู่อาศัยรายอื่นภายในคอนโดมิเนียม ย่อมต้องพึงกระทำได้เช่นเดียวกัน ดังนั้น หากภาครัฐมีการแก้ไขกฎหมาย คือ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 208 เกี่ยวกับหลักเกณฑ์การจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนสำหรับผู้ประกอบการใช้อาคารชุดเป็นที่ตั้ง โดยอนุญาตให้ผู้ประกอบการใช้ห้องชุดเป็นสถานประกอบการในการจัดตั้งธุรกิจและจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่จำกัดส่วนที่เป็นพื้นที่ประกอบการร้านค้าเท่านั้น โดยจำกัดประเภทธุรกิจที่ผู้ประกอบการสามารถดำเนินการได้ภายในห้องชุดของตนเพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าว จะส่งผลดีต่อผู้ประกอบการ กรมสรรพากร และสภาพเศรษฐกิจโดยรวม

สำหรับผลเชิงบวกที่เกิดจากการที่ประเทศไทยอนุญาตให้ตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า นั้น ผู้ศึกษาได้วิเคราะห์ออกเป็น 4 ด้านด้วยกัน คือ ผลเชิงบวกต่อผู้ประกอบการ ผลเชิงบวกต่อกรมสรรพากร ผลเชิงบวกต่อสภาพเศรษฐกิจโดยรวม และผลเชิงบวกด้านอื่น ๆ ดังนี้

(1) ผลเชิงบวกต่อผู้ประกอบการ

ต้นทุนในการดำเนินกิจการของผู้ประกอบการลดลง เนื่องจากผู้ประกอบการสามารถใช้ประโยชน์จากภavnภาษีซื้อที่เกิดจากการดำเนินกิจการหักออกจากภาษีขาย นอกจากนี้ ภาพลักษณ์ของกิจการจะมีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น เนื่องจากการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น เปรียบเสมือนการรับประกันว่ากิจการที่ผู้ประกอบการดำเนินธุรกิจอยู่มีตัวตนจริงและเชื่อถือได้ เพราะได้รับการตรวจสอบจากกรมสรรพากรเรียบร้อยแล้ว

(2) ผลเชิงบวกต่อกรมสรรพากร

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะช่วยให้เกิดการตรวจสอบกันเองในระหว่างหน่วยเศรษฐกิจ และกรมสรรพากรยังสามารถตรวจสอบต้นตอของภาษีได้ เพราะใบเสร็จหรือใบกำกับภาษีจะระบุว่าเป็นสินค้าหรือบริการนั้นจำหน่ายมาจากแหล่งใด ผลที่เกิดขึ้นในระยะยาว คือ ระบบนี้จะช่วยดึงดูดผู้มีหน้าที่เสียภาษีเข้าสู่ระบบได้มากขึ้นและกรมสรรพากรก็จะจัดเก็บภาษีได้มากขึ้นอีกด้วย

(3) ผลเชิงบวกต่อสภาพเศรษฐกิจโดยรวม

ผู้ประกอบการมีช่องทางการดำเนินธุรกิจมากขึ้น ส่งผลให้จำนวนการจัดตั้งธุรกิจใหม่เพิ่มมากขึ้นตามลำดับ รายได้ที่หมุนเวียนในเศรษฐกิจก็จะเพิ่มขึ้น ส่งผลให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย รายได้ค่าภาษีของรัฐก็จะเพียงพอต่อค่าใช้จ่ายในการนำมาพัฒนาประเทศ และแผนงานหรือนโยบายต่าง ๆ ที่รัฐบาลวางไว้จะบรรลุตามเป้าประสงค์

(4) ผลเชิงบวกด้านอื่น ๆ

เพิ่มโอกาสในการสร้างธุรกิจของผู้ประกอบการที่มีทุนทรัพย์น้อยและต้องการริเริ่มกิจการใหม่ ๆ โดยไม่ต้องการใช้เงินลงทุนจำนวนมาก ส่งผลให้วงการธุรกิจของประเทศไทยจะมีรูปแบบธุรกิจดี ๆ ให้เห็นต่อไป

นอกจากนี้ การดำเนินการดังกล่าวยังสอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีหลายประการ ดังนี้

(1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

ผู้ประกอบการไม่ว่าจะดำเนินธุรกิจอยู่ที่ใด หากมีรายได้ตามเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนด ย่อมต้องเสียภาษีที่เกิดจากการประกอบธุรกิจให้แก่รัฐทั้งสิ้น ซึ่งจำนวนภาษีที่ผู้ประกอบการจะต้องชำระให้แก่รัฐบาลย่อมแปรผันตรงตามรายได้จากการขายสินค้าหรือการให้บริการ ทั้งนี้ ยังเป็นการป้องกันการหลบหลีกภาษีไม่ให้ผู้ประกอบการใช้พื้นที่ดังกล่าวดำเนินธุรกิจอย่างลับ ๆ และสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้ประกอบการอื่น ๆ ที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอีกด้วย

(2) หลักความแน่นอน (Certainly)

ผู้ประกอบการจะต้องมีการออกเอกสารเพื่อเป็นหลักฐานในการทำธุรกรรมดังกล่าว คือ ใบกำกับภาษี ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีมีความชัดเจนแน่นอน ผู้ประกอบการสามารถมั่นใจได้ว่าภาระภาษีที่ตนต้องชำระมีจำนวนเท่าใด สร้างความสมัครใจในการชำระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี เนื่องจากไม่มีความคลุมเครือในภาระภาษีนั้น ๆ

(3) หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)

ประเทศไทยมีหลักการใช้ใบเสร็จหรือใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม (Invoice Method) ทำให้เกิดการตรวจสอบกันเองระหว่างผู้เสียภาษี และมีหน่วยงานที่สามารถดูแลเรื่องการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีที่มีมาตรฐานเพียงพอ คือ กรมสรรพากร ส่งผลให้สามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีอย่างได้ผล สอดคล้องกับหลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

(4) หลักการทำรายได้ (Productivity)

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า จะส่งผลให้ผู้ประกอบการมีความสะดวกในการจัดตั้งธุรกิจมากขึ้น และทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีฐานที่กว้างและสามารถขยายตัวได้อย่างรวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

(5) หลักการยืดหยุ่น (Flexibility)

การดำเนินการดังกล่าวเป็นการปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจในประเทศหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ซึ่ง ณ ปัจจุบัน ประเทศไทยประสบกับการแพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโควิด-19 ส่งผลให้การจัดตั้งหรือการดำเนินธุรกิจของประเทศไทยไม่ราบรื่นเท่าที่ควร ดังนั้น การที่ภาครัฐดำเนินการแก้ไขกฎหมายโดยเอื้อให้ผู้ประกอบการสามารถดำเนินธุรกิจได้อย่างสะดวกมากยิ่งขึ้นจึงสอดคล้องกับหลักการยืดหยุ่นดังกล่าว

จากการวิเคราะห์ผลเชิงบวกในด้านต่าง ๆ ที่เกิดจากการที่ประเทศไทยอนุญาตให้ตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้า กอปรกับการดำเนินการดังกล่าวยังสอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีหลายประการตามที่ได้กล่าวไปข้างต้น ผู้ศึกษาจึงมีความเห็นว่าภาครัฐควรมีการพิจารณาแก้ไขกฎหมายในเรื่องของการจัดตั้งสถานประกอบการบนอาคารชุดหรือคอนโดมิเนียมที่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ประกอบการร้านค้าเพื่อให้ผู้ประกอบการในประเทศไทยสามารถจัดตั้งธุรกิจได้อย่างถูกต้อง สอดคล้องกับสภาพการณ์ปัจจุบัน และส่งผลดีต่อสภาพเศรษฐกิจโดยรวมในประเทศต่อไป

ทั้งนี้ การแก้ไขกฎหมายเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพการณ์ของสังคมและเศรษฐกิจในปัจจุบัน ควรมีการวิเคราะห์ผลกระทบ เปรียบเทียบผลดี ผลเสีย ที่จะเกิดขึ้นหากได้ดำเนินการดังกล่าว รวมถึงระยะเวลาที่

เหมาะสมในการนำมาบังคับใช้ มาตรการที่เหมาะสมในการควบคุมผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้น เนื่องจากเมื่อได้ดำเนินการแก้ไขกฎหมายไปแล้ว ย่อมมีทั้งผู้ที่ได้ประโยชน์ และผู้ที่สูญเสียประโยชน์เช่นกัน ดังนั้น ก่อนที่จะมีการแก้ไขกฎหมายใด ๆ ควรมีการนำหลักเศรษฐศาสตร์มาใช้ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบต้นทุนค่าเสียโอกาสกับทุกภาคส่วน เพื่อให้การใช้กฎหมายเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และให้สิทธิประโยชน์แก่ทุกคนอย่างเท่าเทียม

บรรณานุกรม

หนังสือและบทความ

ศาสตราจารย์ ดร.สุเมธ ศิริคุณโชติ, กำธร สิริชูตวิวงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์, และ ภิรัตน์ เจียรนัย, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2564, (หจก.เรือนแก้วการพิมพ์: 2563)

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 13 (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2563)

ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563)

รังสรรค์ ณะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516)

รศ.เอนก เขียรถาวร, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 2, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2543)

อิทธิกฤต ธนกิจสมบัติ และ บัณฑิต จุลาสัย, “อาคารชุดในเขตกรุงเทพมหานคร ในช่วงปี พ.ศ.2524-2560,” สารศาสตร์ 1 (มิถุนายน 2562): 56.

ศาสตราจารย์ ดร.ศักดิ์ดา ธนิตกุล, กฎหมายกับธุรกิจ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2559)

สัมภาษณ์

โปรดปราน นนทสุวรรณ. เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร. สัมภาษณ์, 30 ธันวาคม 2564.

เอกสารอิเล็กทรอนิกส์

กรมสรรพากร, ผู้มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และกำหนดเวลาการจดทะเบียน [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/7061.html>. (สืบค้นข้อมูล: 23 สิงหาคม 2564).

กรมสรรพากร, วิธีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/7058.html>. (สืบค้นข้อมูล: 24 สิงหาคม 2564).

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, ข้อมูลการจดทะเบียนนิติบุคคล 2562 [ออนไลน์], แหล่งที่มา: https://www.dbd.go.th/download/document_file/Statistic/2562/H26/H26_2019.pdf. (สืบค้นข้อมูล: 30 กันยายน 2564).

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, ข้อมูลการจดทะเบียนนิติบุคคล 2563 [ออนไลน์], แหล่งที่มา: https://www.dbd.go.th/download/document_file/Statistic/2563/H26/H26_2020.pdf. (สืบค้นข้อมูล: 30 กันยายน 2564).

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, ข้อมูลการจดทะเบียนนิติบุคคล 2564 [ออนไลน์], แหล่งที่มา:

https://www.dbd.go.th/download/document_file/Statistic/2564/H26/H26_2021.pdf

(สืบค้นข้อมูล: 30 กันยายน 2564).

CondoNewb, ตอบข้อสงสัย ใช้คอนโดจดทะเบียนบริษัทได้ไหม [ออนไลน์], แหล่งที่มา:

<http://oknation.nationtv.tv/blog/print.php?id=225182>. (สืบค้นข้อมูล: 1 ตุลาคม 2564).

Meechai Thailand, ถาม-ตอบกับมีชัย [ออนไลน์], แหล่งที่มา:

<http://www.meechaithailand.com/ver1/?module=4&cateid=04&action=view&id=053036>.

(สืบค้นข้อมูล: 30 ธันวาคม 2564).

สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (ETDA), ETDA เผยมูลค่าอีคอมเมิร์ซไทย ปี 63 อยู่ที่ 3.78 ล้านล้านบาท คาดปี 64 พุ่งไปที่ 4.01 ล้านล้านบาท [ออนไลน์], แหล่งที่มา:

<https://www.etda.or.th/th/pr-news/ETDA-Reveals-the-Value-of-e-Commerce-in-2021.aspx>. (สืบค้นข้อมูล: 31 ธันวาคม 2564).

SCB ไทยพาณิชย์, ขายออนไลน์ไม่สต็อกสินค้า เป็นเจ้าของธุรกิจง่าย ๆ ด้วย Dropship [Online], แหล่งที่มา:

<https://www.scb.co.th/th/personal-banking/stories/business-maker/dropship.html>. (สืบค้นข้อมูล: 22 พฤศจิกายน 2564).

กรมสรรพสามิต, หนังสือยินยอมให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตเข้าทำการตรวจสอบ [ออนไลน์], แหล่งที่มา:

http://bta.excise.go.th/admin/download_form/1487.pdf. (สืบค้นข้อมูล: 9 มกราคม 2565).

กฎหมาย

ประมวลรัษฎากร

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

พระราชบัญญัติอากรชุด พ.ศ. 2522

พระราชบัญญัติอากรชุด (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 208)

พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 241 ว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 724 ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

กฎกระทรวงฉบับที่ 189 พ.ศ. 2534 ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มบางกรณี