

**ปัญหาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี:
ศึกษากรณีโครงสร้างภาษีสรรพสามิตสถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธค**

สุธิณี ปิ่นนิกร*

รองศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์**

บทคัดย่อ

ภาษีสรรพสามิตสถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธคของประเทศไทยถือว่าเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ในการจำกัดการบริโภคของประชาชนจากบริการที่ถือว่าไม่จำเป็นต่อการครองชีพ และเพื่อใช้เป็นรายได้ของรัฐ จึงอาจกล่าวได้ว่านโยบายภาษีนี้นำมาใช้เป็นกลไกในการควบคุม เพื่อกำหนดขอบเขตให้สถานบริการที่มีลักษณะฟุ่มเฟือยและมีการให้บริการโดยหมิ่นเหม่ต่อศีลธรรมอันดีจะต้องถูกจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นการชดเชยให้แก่สังคมและทดแทนทรัพยากรที่ได้สูญเสียไป

จากการศึกษา ผู้วิจัยพบว่าโครงสร้างภาษีสรรพสามิตสถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธคตามที่ได้มีการบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทที่ใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในปัจจุบัน ยังคงปรากฏปัญหาอันเป็นข้อบกพร่องในบางประการตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี โดยมีสาเหตุมาจากการขาดแนวทางในการกำหนดรายรับขั้นต่ำซึ่งสามารถจะนำมาใช้คำนวณเป็นฐานภาษีในขั้นพื้นฐาน ส่งผลให้เกิดการใช้ดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่จนเกิดความไม่เท่าเทียมกันในระหว่างผู้ประกอบการ ทั้งยังอาจจะมาจากคำนิยามที่มีความคลุมเครือรวมทั้งไม่มีความก้าวหน้าต่อยุคสมัย จนก่อให้เกิดปัญหาในการตีความโดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายมาสร้างช่องทางเพื่อประกอบการที่เป็นการหนีภาษีหรือเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ รวมถึงความไม่ชัดเจนในเรื่องความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีที่ก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่ผู้ประกอบการสถานบริการ เนื่องจากจำเป็นต้องไปศึกษาจากกฎหมายฉบับอื่นเพิ่มเติม ตลอดจนบทบัญญัติกฎหมายที่ให้อำนาจฝ่ายบริหารในการออกกฎหมายภาษีลำดับรองโดยขาดการตรวจสอบถึงความโปร่งใส ซึ่งล้วนแต่เป็นปัจจัยสำคัญที่นำไปสู่ปัญหาข้อพิพาททางภาษีทั้งสิ้น

ด้วยเหตุนี้ ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะเพื่อปรับปรุงแก้ไขโครงสร้างภาษีสรรพสามิตสถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธคให้เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี โดยแก้ไขคำนิยามของคำว่า “สถานบริการ” ที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ให้สอดคล้องกับรูปแบบของการประกอบการในปัจจุบัน และทำการบัญญัติคำนิยามของคำว่า

* นักศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

** ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

“ไนท์คลับและดิสโกเธค” ไว้ในพระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เพื่อให้ทราบถึงองค์ประกอบของสถานบริการที่มีความแน่นอนชัดเจน รวมทั้งทำการแก้ไขเพิ่มเติมโดยขยายความบทบัญญัติเรื่องความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีให้สามารถเป็นที่เข้าใจได้ง่าย ตลอดจนทำการกำหนดรายรับขั้นต่ำของสถานบริการ โดยอนุญาตให้ผู้ประกอบกิจการนำผลรวมของรายรับซึ่งออกโดยเครื่องบันทึกการเก็บเงินมาใช้เป็นรายรับขั้นต่ำได้ แต่จะต้องทำการพิจารณาประกอบกับค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการประกอบกิจการตามรอบระยะเวลาในการชำระภาษีแต่ละครั้ง อีกทั้งทำการแก้ไขฐานภาษีให้มีความกว้างและครอบคลุมไปถึงการให้บริการในลักษณะที่ไม่ได้รับค่าบริการโดยให้ถือว่าได้รับค่าบริการในจำนวนเท่ากับการให้บริการตามปกติ และให้นำมาใช้เป็นฐานภาษีได้เต็มจำนวน นอกจากนี้ จะต้องทำการกำหนดประเภทของสถานบริการที่ถือว่าเป็นกิจการบันเทิงหรือหย่อนใจเพื่อให้ฐานภาษีมีความหลากหลายมากขึ้น ทั้งนี้ ยังเป็นการสมควรที่จะจัดให้มีการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของกฎหมายภาษีสำดับรองที่จะมีการนำมาใช้เป็นนโยบายภาษีด้วยวิธีการตราเป็นกฎหมายโดยผ่านทางรัฐสภาซึ่งเป็นตัวแทนของประชาชน เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีความเป็นธรรมและโปร่งใส นำมาซึ่งความสมัครใจในการเสียภาษีอันจะส่งผลเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐได้อย่างมีประสิทธิภาพ

1. บทนำ

นับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2546 รัฐบาลได้ทำการออกพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต เพื่อขยายฐานการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตให้ครอบคลุมสำหรับการให้บริการที่ไม่จำเป็นต่อการครองชีพของประชาชน ทั้งยังเป็นแนวทางตามนโยบายภาษีในการนำรายได้เข้าสู่รัฐ อันเป็นการสอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจการคลังของประเทศในขณะนั้น ทำให้สถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธค ซึ่งมีลักษณะเป็นกิจการบันเทิงหรือหย่อนใจต้องอยู่ภายใต้บังคับแห่งกฎหมายภาษีสรรพสามิต โดยถือว่าเป็นภาษีที่มีหลักแหล่งรายได้มาจากการใช้จ่ายที่ฟุ่มเฟือยของประชาชนผู้ใช้บริการ

ในส่วนของคำนิยามที่เกี่ยวกับสถานบริการอันมีลักษณะเป็นไนท์คลับและดิสโกเธคนั้น ได้มีการให้ความหมายที่มีความเกี่ยวข้องกันไว้ในกฎหมายจำนวน 4 ฉบับ ดังต่อไปนี้

1) พระราชบัญญัติสถานบริการ พ.ศ. 2509 ที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติสถานบริการ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2546

2) พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2546

3) พระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2546

4) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 68)

อนึ่ง นอกจากกฎหมายและประกาศที่เกี่ยวข้องทั้ง 4 ฉบับ ในปัจจุบันนี้การพิจารณาว่าสถานบริการใดมีลักษณะเป็นสถานบริการประเภทไนท์คลับและดิสโกเธค หรือสถานประกอบกิจการที่มีลักษณะเช่นเดียวกับไนท์คลับและดิสโกเธค นั้น ทางกรมสรรพสามิตยังมีหลักเกณฑ์ในการกำหนดลักษณะของสถานบริการโดยปรากฏอยู่ในหนังสือกรมสรรพสามิตที่ กค 0615/ว 111 เรื่อง “ซักซ้อมความเข้าใจแนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีสถานบริการประเภทไนท์คลับและดิสโกเธค” อันเป็นการแสดงให้เห็นได้ว่าจำเป็นที่จะต้องใช้กฎหมายหลายฉบับในการพิจารณาถึงคำนิยามของสถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธค จึงเป็นที่แน่ชัดว่ามีได้มีการบัญญัติคำนิยามไว้เป็นการเฉพาะในกฎหมายแม่บทแต่อย่างใด เป็นสาเหตุที่ส่งผลให้บทบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับคำนิยามของคำว่า “สถานบริการ” มีความซับซ้อนและขาดความแน่นอนชัดเจนจนเป็นการยากต่อการทำความเข้าใจของบุคคลทั่วไป นอกจากนี้ยังเป็นผลให้สถานบริการที่เข้าสู่ระบบการจัดเก็บภาษีมียกเว้นเฉพาะบางกิจการเท่านั้น ทั้งยังอาจทำให้เกิดข้อพิพาทในการตีความถึงความหมายตามคำนิยาม เนื่องจากผู้ประกอบการสามารถอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายมาสร้างแนวทางในการประกอบกิจการที่เป็นการหนีภาษีหรือเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้วิธีหนึ่งด้วย ซึ่งทำให้ขาดความเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการที่เสียภาษีโดยถูกต้องตามกฎหมาย และเป็นบ่อเกิดอันทำให้รัฐสูญเสียรายได้

จากการศึกษายังพบอีกว่า พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทมีการบัญญัติให้ฝ่ายบริหารมีอำนาจในการออกกฎหมายภาษีสรรพสามิตที่ปรากฏในประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 68) ทำให้นโยบายในส่วนสำคัญที่เกี่ยวกับโครงสร้างภาษีขึ้นอยู่กับดุลพินิจในการตัดสินใจของฝ่ายบริหารทั้งสิ้น จึงส่งผลให้ขาดการตรวจสอบอย่างละเอียดและเกิดความไม่โปร่งใสในระบบภาษี

สำหรับขั้นตอนในการบริหารจัดการเก็บภาษี ยังคงมีปัญหาสำคัญอีกประการหนึ่ง อันมีสาเหตุเนื่องมาจากการที่พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ให้อำนาจแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในการกำหนดรายรับขั้นต่ำเพื่อคำนวณภาษีสรรพสามิต แต่กลับนำไปสู่การเลือกปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรม เนื่องจากจำนวนรายรับขั้นต่ำที่จะต้องนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีขึ้นอยู่กับดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่แต่เพียงผู้เดียว ซึ่งก่อให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบระหว่างผู้ประกอบการด้วยกัน จึงเป็นหลักเกณฑ์ที่ขาดความแน่นอนชัดเจนและไม่มีความเป็นธรรม อีกทั้งแม้ว่าบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวจะได้วางหลักเรื่องความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีไว้แต่มิได้บัญญัติให้มีความชัดเจน ซึ่งส่งผลให้เกิดความยุ่งยากแก่ผู้ประกอบการจนมีความจำเป็นที่จะต้องไปศึกษาจากในประมวลรัษฎากรเป็นการเพิ่มเติม

จากปัญหาที่พบในการบริหารจัดการเก็บภาษีสรรพสามิตสถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธคตามที่ได้กล่าวมาแล้วนั้น ย่อมเป็นเครื่องบ่งชี้ว่าประเด็นแห่งปัญหาที่เกิดขึ้นส่วนใหญ่ล้วนแล้วแต่มีที่มาจากข้อบกพร่องของคำนิยามและโครงสร้างภาษีที่ไม่สอดคล้องต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี จึงส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการบริหารจัดการ

ภาษี และอาจนำไปสู่บ่อเกิดที่ทำให้ผู้ประกอบการใช้เป็นแรงจูงใจในการหนีภาษีหรือทำการ หลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ อันจะเป็นเหตุให้รัฐต้องสูญเสียทั้งค่าใช้จ่ายและทรัพยากรอีก นานัปการ

2. หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

2.1 หลักความเป็นธรรมหรือความเสมอภาค (Equity)

ภาษีอากรที่ดีต้องมีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง และระหว่างรัฐ ผู้จัดเก็บกับประชาชนผู้เสียภาษีอากรทั้งหลาย หลักความเป็นธรรมถือเป็นหัวใจสำคัญในการ จัดเก็บภาษีอากร ถ้าหากระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรมแล้ว ความยินยอมเสียภาษี โดยสมัครใจ (Voluntary Compliance) ย่อมเกิดขึ้นได้ยาก (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2543 : 145)

หลักความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคยังสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประการ ได้แก่ หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (Benefit Principle) และหลักความสามารถในการจ่าย (Ability-to-Pay Principle)

หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (Benefit Principle) ผู้ได้รับผลประโยชน์จากสินค้าหรือ บริการใด ๆ ของรัฐ จะต้องเสียภาษีอากรเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐที่จะผลิตสินค้าหรือบริการ ต่าง ๆ ตามสัดส่วนของประโยชน์ที่ตนได้รับ ยิ่งได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการจากรัฐมาก เท่าใด ก็ต้องชำระภาษีมากขึ้นเป็นสัดส่วนด้วย ดังนั้น หากผู้บริโภคต้องการอรรถประโยชน์จาก การบริโภคสินค้าและบริการที่ผลิตโดยรัฐบาล จะต้องจ่ายค่าสินค้าและบริการในรูปภาษีอากรซึ่ง เป็นไปโดยความสมัครใจของผู้เสียภาษี (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2543 : 149)

หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay Principle) ผู้เสียภาษีทุกคนจะ ถูกเก็บภาษีตามกำลังความสามารถในการเสียภาษี โดยผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีเท่ากัน จะจ่ายภาษีเท่ากัน ในขณะที่ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีแตกต่างกันจะจ่ายภาษีต่างกัน ดังนั้น คนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีสูงกว่าจะจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนที่มี ความสามารถในการจ่ายภาษีที่น้อยกว่า ซึ่งปัจจัยในการวัดความสามารถในการเสียภาษี ได้แก่ เงินได้ ลักษณะของแต่ละบุคคล สถานภาพ และรายจ่ายอันเป็นที่มาของรายได้ (จिरศักดิ์ รัตจันทร์, 2555 : 22-23)

2.2 หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)

ระบบภาษีอากรใดที่ปราศจากความแน่นอนย่อมจะเป็นช่องทางชักนำไปสู่การทุจริต ของเจ้าหน้าที่ และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีได้ เช่น ผู้เสียภาษีรายที่มีฐานะ เหมือนกันอาจเสียภาษีไม่เท่ากัน ทั้งนี้ เพราะเจ้าหน้าที่บางรายอาจอาศัยความไม่ชัดเจนของ กฎหมายตีความช่วยเหลือผู้เสียภาษีโดยเรียกร้องเอาผลประโยชน์ส่วนตัว แต่ถึงแม้ไม่มีเจตนา ทุจริตเจ้าหน้าที่ก็อาจใช้วิจรรย์ญาณที่แตกต่างกันตีความกฎหมายแตกต่างกัน (ศุภรัตน์

ควินน์กุล, 2528 : 127) นอกจากนี้ กฎเกณฑ์ที่ชัดเจน เชื่อถือได้และพยากรณ์ผลลัพธ์ล่วงหน้า ได้ ช่วยทำให้กำหนดถึงจำนวนภาษีที่ต้องชำระได้อย่างแน่นอน จึงถือว่าเป็นการปิดช่องโหว่ของ กฎหมายภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ขัดขวางการหลบหลีกภาษีและส่งผลให้การหนีภาษีถูกตรวจ พบได้ง่าย ซึ่งจะส่งผลให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีเพื่อการต่อต้านและตรวจจับการหนีภาษี ลดลง (จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, 2555 : 223)

2.3 หลักความสะดวกในการเสียภาษี (Convenience of Payment)

ภาษีทุก ๆ ชนิดควรที่จะถูกจัดเก็บตามเวลา หรือตามวิธีการที่น่าจะสะดวกที่สุด สำหรับผู้จ่ายภาษี (จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, 2555 : 7)

2.4 หลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ (Equity of Income Redistribution)

เมื่อสังคมเกิดความเหลื่อมล้ำ หากรัฐบาลต้องการปรับปรุงการกระจายรายได้ให้มีความเป็นธรรมหรือเสมอภาคก็สามารถเข้าไปแทรกแซงระบบการตลาด โดยจัดสรรทรัพยากรจาก คนที่รวยกว่าไปสู่คนที่จนกว่า ซึ่งกระทำได้หลายวิธี เช่น การให้เงินอุดหนุน การควบคุมราคาสินค้า การออกกฎหมายและระเบียบ ตลอดจนการใช้จ่ายสาธารณะ และการจัดเก็บภาษี เป็นต้น (จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, 2555 : 13-14)

2.5 หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency) หรือหลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจของภาษี (Economic Neutrality)

หากภาษีเข้าไปยุ่งเกี่ยวและบิดเบือนต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ย่อมทำให้ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตนชอบและที่ตนถนัด เพราะกิจกรรมทางเศรษฐกิจดังกล่าวถูกจัดเก็บภาษี ผลที่ตามมาคือ ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะทำ กิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษี หรืออาจจะเลือกกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ถูกจัดเก็บภาษีไม่ สูงแทนกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีที่สูง อันเป็นการยับยั้งการสร้างรายได้หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็น อุปสรรคต่อความวิริยะอุตสาหะของประชาชน (จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, 2555 : 40-41)

2.6 หลักความเรียบง่าย (Simplicity)

กฎหมายภาษีอากรที่ดีต้องเป็นกฎหมายภาษีอากรที่ใช้ภาษาธรรมดา (Plain Language) ที่เข้าใจได้ง่าย ไม่ใช่ภาษากฎหมาย และไม่ควรมีความซับซ้อน ซึ่งจะช่วยป้องกันการ เลี่ยงภาษีอากรโดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมาย ทั้งนี้ หากกฎหมายภาษีอากรป้องกันการเลี่ยงภาษี อากรได้ก็เท่ากับเป็นกฎหมายภาษีอากรที่สอดคล้องกับหลักความยุติธรรมตามแนวนอน เนื่องจาก ทำให้คนที่อยู่ในฐานะเท่าเทียมกันได้รับการปฏิบัติเท่าเทียม และยังสอดคล้องกับหลักความ ยุติธรรมตามแนวตั้งด้วย เนื่องจากผู้ที่อาศัยช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรเพื่อเลี่ยงภาษีมักเป็น ผู้มีความรู้มีรายได้สูงหรือเป็นผู้ที่ประกอบธุรกิจซึ่งควรต้องเสียภาษีอากรไม่น้อยไปกว่าผู้มีรายได้น้อย (สรายุทธ์ วัฒนยาภรณ์, 2548 : 44-45)

2.7 หลักความยอมรับ (Acceptability)

การสร้างความร่วมมือและการยอมรับในการเสียภาษีของประชาชน ขึ้นอยู่กับความยุติธรรมในการเก็บภาษีของรัฐบาลเป็นสำคัญ กล่าวคือ ภาษีอากรแต่ละชนิดที่จัดเก็บนั้นจะต้องให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคน ก่อนออกกฎหมายจัดเก็บภาษีอากรควรฟังความคิดเห็นจากประชาชน แสดงให้ประชาชนเห็นว่าเงินทุกบาททุกสตางค์ที่เก็บไปนั้นที่สุดก็กลับคืนเป็นผลประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีเองในอนาคต ทำให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีมากขึ้น จนนำไปสู่การเกิดความสำนึกในการเสียภาษีของประชาชนมากขึ้น (ศุภกิจ มีอุไร, 2550 : 14)

2.8 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

ภาษีอากรควรมีโครงสร้างและอัตราภาษีที่ง่ายต่อการปรับเปลี่ยน และการปรับเปลี่ยนก็ควรส่งผลอย่างรวดเร็วต่อรายได้ของรัฐหรือพฤติกรรมของผู้บริโภค เช่น ภาษีฐานการบริโภค ซึ่งเป็นลักษณะภาษีที่มีความยืดหยุ่น สามารถเปลี่ยนแปลงอัตราได้ง่ายเนื่องจากมีผลให้ราคาสินค้าและบริการเพิ่มขึ้นหรือลดลงอันจะส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมของผู้บริโภคในทันที (สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์, 2548 : 47)

2.9 หลักความชอบด้วยกฎหมาย (Legitimacy)

การออกกฎหมายภาษีจะต้องมีความชอบด้วยกฎหมายในสายตาของประชาชนผู้เสียภาษี ทั้งเป้าหมายและการทำงานของระบบภาษีต้องมีความถูกต้องตามกฎหมาย (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546 : 145)

2.10 หลักอำนาจรายได้ (Productivity)

ภาษีอากรที่ดีสำหรับรัฐบาลนั้นควรเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐบาลเป็นอย่างดีด้วย กล่าวคือ เป็นภาษีที่มีฐานใหญ่ และฐานของภาษีต้องขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งจะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้จากภาษีอากรนั้นได้มากโดยไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษีนั่น (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2541 : 148)

3. วิเคราะห์โครงสร้างภาษีสรรพสามิตสถานบริการในท์คลับและดิสโกเธค

3.1 วิเคราะห์โครงสร้างภาษีสรรพสามิตสถานบริการในท์คลับและดิสโกเธคของประเทศไทยในปัจจุบัน ตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีเป็นรากฐานสำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรทุกประเภท หากในการบริหารจัดการเก็บภาษีปราศจากหลักการนี้แล้ว ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจขาดความเชื่อถือและไม่เต็มใจในการที่ตนจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ทั้งนี้ เมื่อภาษีสรรพสามิตสถานบริการในท์คลับและดิสโกเธคเป็นภาษีอากรประเภทหนึ่ง การวิเคราะห์ถึงองค์ประกอบของโครงสร้างภาษีย่อมต้องใช้หลักการดังกล่าวมาเป็นกลไกพื้นฐาน จึงมีประเด็นที่ต้องนำมาพิจารณาดังต่อไปนี้

- 1) วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสถานบริการในท์คลับและดิสโกเธค

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธคนั้น มีวัตถุประสงค์ที่สำคัญ 2 ประการด้วยกัน กล่าวคือ เพื่อใช้เป็นรายได้ของรัฐ และเพื่อควบคุมหรือจำกัดการบริโภคของประชาชนจากบริการที่ไม่มีความจำเป็นต่อการครองชีพของประชาชน

สำหรับวัตถุประสงค์ประการแรก เป็นผลสืบเนื่องมาจากการที่สถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธคมีการให้บริการด้านความบันเทิงในยามราตรี ไม่ว่าจะเป็นการกิน การดื่ม ดนตรี แสง สี เสียง ตลอดจนการเต้นหรือเต้นรำ จึงเป็นการให้บริการที่อยู่ภายใต้ความฟุ่มเฟือย โดยผู้ใช้บริการส่วนใหญ่ก็มักจะเป็นคนที่มีฐานะร่ำรวยหรือมีฐานะปานกลางรวมทั้งนักท่องเที่ยวชาวต่างชาติ ซึ่งสามารถที่จะใช้จ่ายเกินกว่าความจำเป็นต่อการครองชีพของบุคคลโดยทั่วไปได้ จึงทำให้ผู้ประกอบการมีรายได้ดี ดังนั้น รายรับซึ่งจะต้องนำมาใช้คำนวณเป็นฐานภาษีย่อมจะมีจำนวนมาก สามารถที่จะอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐได้โดยไม่จำเป็นต้องเพิ่มอัตราภาษีให้สูง นอกจากนี้ยังถือว่าเป็นภาษีที่มีฐานใหญ่ครอบคลุมไปถึงสถานบริการที่ให้บริการในลักษณะที่คล้ายคลึงกันกับสถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธค แม้ว่าจะมีชื่อเรียกอย่างอื่น เช่น ผับ และบาร์ เป็นต้น จึงมีความสอดคล้องต่อหลักอำนวยความสะดวก

ในส่วนของวัตถุประสงค์ประการที่สองนั้น เป็นผลที่สืบเนื่องมาจากการที่สถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธคเป็นการประกอบกิจการที่ใช้ทรัพยากรเพื่อสร้างความบันเทิงให้แก่ผู้ใช้บริการ จนทำให้เกิดการสิ้นเปลืองเกินกว่าสัดส่วนการบริโภคในระดับปกติของบุคคลในสังคม โดยทั่วไป ทั้งยังเป็นสถานบริการที่มีผลกระทบต่อศีลธรรม รวมถึงวัฒนธรรมและประเพณีอันดีงาม จนอาจนำไปสู่ปัญหาอาชญากรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุนทางสังคมอันสามารถจะสร้างความเสียหายให้แก่รัฐได้ทั้งสิ้น อย่างไรก็ตาม เมื่อการเลือกใช้บริการอยู่ภายใต้ความสมัครใจ ผู้ที่ใช้บริการในสถานบริการมากย่อมถือว่าเป็นผู้ที่มีความฟุ่มเฟือยมากกว่าผู้อื่น ก็สมควรที่จะต้องเสียภาษีมาก จึงมีความสอดคล้องต่อหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ และมีความสอดคล้องต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี เนื่องจากเมื่อผู้ใช้บริการมีอำนาจในการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคที่มากก็ย่อมจะมีความสามารถในการจ่ายภาษีมากตามไปด้วย อีกทั้งเมื่อภาษีมีการแปรผันไปตามสัดส่วนแห่งการบริโภคแล้วย่อมถือว่าเป็นการสอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามแนวตั้งอีกประการหนึ่ง นอกจากนี้ การที่รัฐเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับระบบการตลาดโดยใช้นโยบายภาษีมาเป็นกลไกเพื่อควบคุมในการประกอบกิจการสถานบริการ จึงเป็นการสอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ โดยถือว่าเป็นการโยกย้ายทรัพยากรโดยดึงเงินออกจากกระเป๋าของผู้ใช้บริการที่เป็นคนรวยไปสู่กระเป๋าของคนจน อันเป็นการช่วยลดช่องว่างในความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ของคนในสังคม

อย่างไรก็ดี ฐานะของผู้ใช้บริการรวมทั้งรายจ่ายหรือค่าใช้จ่ายบริการซึ่งถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของรายรับในสถานบริการที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีนั้น อาจมิได้แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการเสียภาษีอย่างแท้จริง เนื่องจากถึงแม้ว่าผู้ประกอบการจะมีการผลัดภาระภาษีไปยังผู้ใช้บริการก็ตาม แต่หากปรากฏว่าผู้ใช้บริการที่มีฐานะเท่าเทียมกันเลือกใช้บริการในสถานบริการ

คนละแห่ง หรือเลือกใช้บริการคนละอย่างแต่อยู่ในสถานบริการแห่งเดียวกัน โดยเฉพาะในกรณีที่ใช้บริการเลือกใช้บริการจากการประกอบกิจการที่ทำการหนีภาษีหรือทำการหลบหลีกเลี่ยงภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ย่อมมีผลทำให้รายจ่ายที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีของผู้ใช้บริการแต่ละคนแตกต่างกันไป ด้วย จึงไม่สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามแนวนอน

อีกทั้งยังอาจจะกล่าวได้ว่าจำนวนภาษีย่อมจะส่งผลทำให้ผู้ประกอบการซึ่งมีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องเสียภาษีขาดแรงจูงใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ จนอาจนำไปสู่การประกอบกิจการที่ผิดกฎหมายเพื่อทำการหนีภาษีหรืออาศัยช่องโหว่ของกฎหมายเพื่อทำการหลบเลี่ยงภาษีที่ยอมรับไม่ได้และก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ ซึ่งไม่สอดคล้องต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ หรือหลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจของภาษี

อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาถึงวัตถุประสงค์ซึ่งเป็นมูลเหตุในการจัดเก็บภาษีดังกล่าวแล้ว ย่อมจะพบว่ามีความมุ่งหมายที่จะควบคุมหรือจำกัดการบริโภคจากบริการที่ไม่จำเป็นต่อการครองชีพของประชาชน จึงมีลักษณะเป็นการยับยั้งและต้องการลดจำนวนการประกอบกิจการที่มีความฟุ่มเฟือย โดยใช้นโยบายภาษีมาเป็นตัวแทรกแซงเพื่อบิดเบือนแรงจูงใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธคย่อมมีโอกาสจะมีความสอดคล้องต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ หรือหลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจของภาษี เนื่องจากความเป็นกลางทางเศรษฐกิจไม่อาจจะเกิดขึ้นได้อย่างแท้จริง

2) คำนิยามของสถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธค

คำนิยามของสถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธคไม่สอดคล้องต่อหลักความเรียบง่ายและหลักความแน่นอนชัดเจน เนื่องจากยังคงมีความซับซ้อนและคลุมเครือทำให้จำเป็นที่จะต้องศึกษาจากบทบัญญัติกฎหมายถึง 4 ฉบับ จึงจะสามารถทำให้เข้าใจถึงความหมายของคำว่า “สถานบริการ” ได้ ทั้งนี้ แม้ว่าในปัจจุบันจะมีการกำหนดรายละเอียดปลีกย่อยและองค์ประกอบเกี่ยวกับสถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธคไว้ในหนังสือกรมสรรพสามิตที่ กค 0615/ว 111 แต่ก็มีได้บัญญัติไว้เป็นคำนิยามศัพท์ตามกฎหมายแม่บทให้มีความชัดเจนแต่อย่างใด

นอกจากนี้ แม้ว่าตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 จะได้ให้ความหมายคำนิยามของคำว่า “สถานบริการ” ไว้ แต่ก็นับว่าเป็นถ้อยคำสำนวนที่ทำความเข้าใจได้ยากรวมถึงขาดความชัดเจน ซึ่งอาจทำให้เกิดปัญหาในการตีความของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการกำหนดว่าการประกอบกิจการใดบ้างที่จะถือว่าเป็นสถานบริการ จึงเป็นช่องทางให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้ดุลพินิจโดยอาจเรียกเก็บเงินหรือผลประโยชน์ตอบแทนเพื่อการตีความในทางที่เป็นคุณแก่ผู้ประกอบการ และยังส่งผลให้ผู้ประกอบการเกิดความสับสนโดยตีความไปตามความเข้าใจว่า สถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธคจะต้องมีองค์ประกอบเป็น “สถานที่” ตามความหมายที่ปรากฏในคำนิยาม กล่าวคือ จะต้องมีลักษณะเป็นสถานที่ที่ตั้งอยู่ที่ใดที่หนึ่งเป็นการแน่นอน ซึ่งเป็นไปตามความคิดเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาที่ได้ให้ไว้ในบันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องเสร็จที่ 0486/2552 เรื่อง “แพคเกจเคลื่อนที่ซึ่งให้บริการเดินร่าแก่

นักท่องเที่ยวเป็นสถานบริการหรือไม่” เกี่ยวกับความหมายของสถานบริการตามพระราชบัญญัติสถานบริการ พ.ศ. 2509 อันเป็นกฎหมายคนละฉบับและมีเจตนารมณ์ในการออกกฎหมายที่แตกต่างกัน จึงทำให้ผู้ประกอบการเกิดแรงจูงใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจโดยเลือกทำการประกอบกิจการบนพาหนะเคลื่อนที่ เช่น แพแคว เพื่อที่จะได้ไม่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต ซึ่งนับว่าเป็นปัญหาอันนำไปสู่ช่องโหว่ที่สำคัญของกฎหมาย และทำให้เกิดการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้

3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตสถานบริการในท์คลับและดิสโกเธค

ตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดให้ผู้ประกอบการสถานบริการ อันได้แก่ เจ้าของหรือผู้จัดการ หรือบุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของสถานบริการตามมาตรา 4 รวมถึงผู้ประกอบการสถานบริการในกรณีที่มีการควมรวมหรือโอนกิจการตามมาตรา 57 เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตตามกฎหมาย ทั้งนี้เมื่อภาษีสรรพสามิตสถานบริการในท์คลับและดิสโกเธคถือว่าเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง ทำให้ผู้ประกอบการซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายสามารถที่จะผลักภาระภาษีไปข้างหน้าโดยการนำภาระภาษีสรรพสามิตเข้าเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการให้บริการหรือค่าบริการ ย่อมทำให้ภาระภาษีที่แท้จริงตกแก่ผู้ใช้บริการ จึงไม่สอดคล้องต่อหลักความแน่นอนชัดเจน

อย่างไรก็ตาม เมื่อระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยขึ้นอยู่กับกลไกตลาดแล้ว หากว่าผู้ประกอบการขึ้นราคาค่าบริการสูงเพื่อจะผลักภาระภาษีให้แก่ผู้ใช้บริการ ย่อมจะส่งผลให้การให้บริการมีจำนวนลดลง และหากผู้ประกอบการลดราคาค่าบริการโดยยอมรับภาระภาษีเอาไว้เสียเองไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วน ย่อมจะจูงใจให้มีผู้ใช้บริการในสถานบริการมากขึ้นอันจะส่งผลให้ผู้ประกอบการมีรายได้มากขึ้นตามไปด้วย ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตสถานบริการในท์คลับและดิสโกเธคที่แท้จริงย่อมไม่อาจจะกำหนดได้อย่างแน่นอนตายตัวตามสภาพแห่งความเป็นจริง เนื่องจากการปรับเปลี่ยนไปตามกลไกตลาดนั่นเอง

4) ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตสถานบริการในท์คลับและดิสโกเธคกรณีที่มีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการ

ตามมาตรา 10 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดให้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีสรรพสามิตเกิดขึ้นเมื่อมีการชำระราคาค่าบริการ นอกจากนี้ ยังมีข้อกำหนดให้ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด 4 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากรอีกประการหนึ่งด้วย อันส่งผลให้บทบัญญัติกฎหมายเรื่องความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีขาดความชัดเจนและทำให้ผู้ประกอบการเกิดความยุ่งยากเนื่องจากจำเป็นต้องไปศึกษาจากในมาตรา 78/1 แห่งประมวลรัษฎากร ว่ามีกรณีใดหรือ ณ เวลาใดบ้างที่ถือว่าความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่สอดคล้องต่อหลักความแน่นอนชัดเจน

5) ฐานภาษีสรรพสามิตสถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธค

ตามมาตรา 8 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดให้ฐานภาษี มาจากรายรับของสถานบริการ ซึ่งมีลักษณะเป็นรายรับทั้งหมดโดยมิได้มีการหักต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายจากการประกอบกิจการ นอกจากนี้ พนักงานเจ้าหน้าที่ยังมีอำนาจตามกฎหมายในการกำหนดรายรับขั้นต่ำของสถานบริการตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง เพื่อประโยชน์ในการคำนวณรายรับของสถานบริการ

อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันนี้ยังคงไม่มีกฎกระทรวงที่วางแนวทางปฏิบัติของพนักงานเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการกำหนดรายรับขั้นต่ำแต่อย่างใด ซึ่งก่อให้เกิดความยุ่งยากในทางปฏิบัติ จึงไม่สอดคล้องต่อหลักความสะดวกรวดเร็วในการเสียภาษี เนื่องจากไม่มีหลักเกณฑ์ว่าจะใช้สิ่งใดมาเป็นเครื่องชี้วัดถึงจำนวนรายรับขั้นต่ำที่ผู้ประกอบการพึงจะได้รับ ทั้งนี้ในความเป็นจริงแล้วสมควรจะกำหนดให้มีความชัดเจน เพราะรายรับขั้นต่ำเหล่านั้นจะถูกนำมาใช้เป็นฐานภาษีซึ่งถือว่าเป็นองค์ประกอบของโครงสร้างภาษีที่สำคัญประการหนึ่ง จึงเป็นการแสดงให้เห็นได้ว่าบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวขาดความแน่นอนชัดเจนและถือได้ว่าเป็นการปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการ โดยอาจนำไปสู่การเลือกปฏิบัติของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการกำหนดรายรับขั้นต่ำเพื่อคำนวณภาษีอย่างไม่เท่าเทียมกัน อันจะส่งผลให้ผู้ประกอบการเกิดความไม่เต็มใจจะเสียภาษีและหันไปตัดสินใจประกอบกิจการที่ผิดกฎหมายหรือหาช่องทางในการที่จะทำการหนีภาษีหรือทำการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ จึงไม่สอดคล้องต่อหลักความแน่นอนชัดเจนและหลักความเป็นธรรม

6) อัตราภาษีสรรพสามิตสถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธค

ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้มีการกำหนดอัตราภาษีสรรพสามิตสถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธคไว้ในอัตราร้อยละ 20 แต่ในปัจจุบันนี้มีการลดลงเหลือเพียงอัตราร้อยละ 10 ตามที่กำหนดไว้ในประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 68) อย่างไรก็ตาม มาตรา 8 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ยังได้มีการกำหนดให้ใช้อัตราภาษีตามมูลค่าแบบรวมใน โดยถือมูลค่าตามรายรับของสถานบริการรวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ กล่าวคือ นำรายรับไปรวมกับจำนวนภาษีสรรพสามิตในอัตราร้อยละ 10 ของรายรับและนำไปรวมกับจำนวนภาษีเพื่อมหาดไทยในอัตราร้อยละ 10 ของภาษีสรรพสามิต เพื่อใช้เป็นมูลค่าของฐานในการคำนวณภาษี ทั้งนี้ อัตราภาษีตามมูลค่าจะมีลักษณะที่ง่ายต่อการปรับเปลี่ยน ถือว่าเป็นโครงสร้างภาษีที่มีการแปรผันไปตามการบริโภค โดยรัฐสามารถที่จะออกประกาศกระทรวงการคลังเพื่อปรับเพิ่มหรือปรับลดอัตราภาษีเพื่อใช้เป็นเครื่องมือช่วยในการกระตุ้นเศรษฐกิจได้ ทั้งยังเป็นสิ่งที่ส่งผลกระทบต่อความตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้ใช้บริการโดยตรง จึงมีความสอดคล้องต่อหลักความยืดหยุ่น

อย่างไรก็ดี การใช้อัตราภาษีตามมูลค่าย่อมจะมีผลกระทบต่อพฤติกรรมในการบริโภคของประชาชนผู้ใช้บริการ เนื่องจากจำนวนภาษีจะส่งผลเป็นการบิดเบือนต่อความต้องการที่แท้จริง โดยอาจจะทำให้ประชาชนผู้ใช้บริการหันเหไปให้ความสนใจในสถานบริการที่มีราคาถูกแต่เป็นการประกอบกิจการที่ทำการหนีภาษีหรือทำการหลบหลีกเลี่ยงภาษีที่ยอมรับไม่ได้ จึงมีความไม่สอดคล้องต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ หรือหลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจของภาษี แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากอัตราภาษีย้อยละ 10 ถือว่าเป็นอัตราที่ไม่สูงนัก อีกทั้งยังมีการใช้มูลค่าแบบรวมใน ย่อมทำให้ผู้ใช้บริการซึ่งต้องแบกรับภาระภาษีที่แท้จริงสูงกว่าอัตราที่กำหนดไว้ ไม่รู้สึกว่ตนเองต้องแบกรับภาระภาษีที่สูงจนเกินไป อัตราภาษีจึงไม่อาจจะส่งผลเป็นการบิดเบือนต่อแรงจูงใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจมากจนเกินไป นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีในอัตรารวมค่าดังกล่าวย่อมทำให้ฐานภาษีมีความกว้างและสามารถที่จะสร้างรายได้ให้แก่รัฐในทุกภาวะเศรษฐกิจ จึงถือว่ามีผลสอดคล้องต่อหลักอำนาจรายได้ และเป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่แท้จริงในการจัดเก็บภาษี

3.2 วิเคราะห์ปัญหาของการออกกฎหมายภาษีสำดับรองที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสถานบริการในทอล์คและดิสโกเธค

ตามมาตรา 103 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งถือว่าเป็นกฎหมายแม่บท ได้บัญญัติให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารในการออกกฎหมายภาษีสำดับรองในส่วนที่เกี่ยวข้องกับโครงสร้างภาษีซึ่งมีความสำคัญ ดังที่ปรากฏในประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 68) ถึงแม้ว่าจะมีข้อดีในการช่วยลดระยะเวลา และก่อให้เกิดความสะดวกในการปรับเปลี่ยนอัตราภาษี โดยมีต้องมีการออกพระราชบัญญัติฉบับใหม่ก็ตาม แต่ก็ส่งผลให้เกิดความมากมายของกฎหมายภาษีสำดับรองและสร้างความสับสนแก่ผู้เสียภาษี จึงอาจจะกล่าวได้ว่าการกำหนดให้ดุลพินิจในการวางนโยบายภาษีโดยเฉพาะในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับอัตราภาษีขึ้นอยู่กับฝ่ายบริหารแต่เพียงฝ่ายเดียวนั้น เป็นการให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารมากจนเกินไป ย่อมจะทำให้กฎหมายที่มีการออกมามีระดับใช้ขาดการตรวจสอบอย่างละเอียดและไร้ซึ่งความโปร่งใส จึงไม่สอดคล้องต่อหลักความชอบด้วยกฎหมาย

นอกจากนี้ เมื่อการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเป็นคำสั่งของภาครัฐที่มีวัตถุประสงค์ในการจำกัดการบริโภค ทั้งยังถือว่าการโยกย้ายทรัพยากรทางเศรษฐกิจของประชาชน จึงอาจจะกล่าวได้ว่าหากมีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายไม่ว่าจะเป็นการปรับเพิ่มหรือปรับลดอัตราภาษีหรือแม้กระทั่งเป็นการยกเว้นภาษี ย่อมจะส่งผลกระทบต่อประชาชนทั้งสิ้น ทั้งนี้ เมื่อปรากฏว่าการวางนโยบายภาษีเพื่อออกกฎหมายไม่ได้รับความเห็นชอบโดยผ่านทางรัฐสภาซึ่งเป็นผู้แทนของประชาชนเสียก่อน ก็อาจจะทำให้ประชาชนเกิดการยอมรับทั้งยังจะนำไปสู่ความไม่เต็มใจในการเสียภาษี จึงไม่สอดคล้องต่อหลักความยอมรับ

3.3 วิเคราะห์โครงสร้างภาษีสรรพสามิตสถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธคตามกฎหมายของสาธารณรัฐเกาหลีและกฎหมายของสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว (สปป.ลาว) ที่มีความเหมาะสมแก่การนำมาใช้ในประเทศไทย

1) สาธารณรัฐเกาหลี

สาธารณรัฐเกาหลีได้มีการให้คำนิยามเกี่ยวกับสถานบันเทิงไว้ในพระราชบัญญัติภาษีการบริโภคส่วนบุคคล ค.ศ. 2014 ซึ่งถือว่าเป็นกฎหมายแม่บท จึงทำให้เกิดความง่ายเนื่องจากไม่จำเป็นต้องไปศึกษาจากกฎหมายหลายฉบับ นอกจากนี้ ในส่วนของฐานภาษีนั้น ตามกฎหมายของสาธารณรัฐเกาหลีมีการกำหนดให้ผู้ประกอบกิจการที่อนุญาตให้ทำการบันเทิง ต้องเสียภาษีโดยคำนวณจากค่าบริการเต็มจำนวน ถึงแม้ว่าในความเป็นจริงจะไม่ได้รับค่าบริการทั้งหมดหรือแต่บางส่วนก็ตาม ซึ่งถือว่าเป็นวิธีการที่ช่วยขยายให้ฐานภาษีมีความกว้างมากยิ่งขึ้น อีกทั้งยังมีการกำหนดให้สถานบริการบางแห่งสามารถนำผลรวมของใบเสร็จรับเงินมาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีได้ จึงสันนิษฐานได้ว่าผลรวมของใบเสร็จรับเงินที่มาจากเครื่องบันทึกการเก็บเงินของสถานบริการแต่ละแห่งนั้นมีความน่าเชื่อถือและสามารถนำมาใช้เป็นฐานภาษีในขั้นต่ำได้

2) สาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว (สปป.ลาว)

สปป.ลาวได้มีการวางหลักเกี่ยวกับฐานภาษีไว้ในกฎหมายว่าด้วยส่วยสาอากรฉบับปรับปรุง ค.ศ. 2012 ซึ่งเป็นกฎหมายแม่บท โดยมีการกำหนดประเภทของสถานบริการที่มีความหลากหลาย กล่าวคือ นอกจากจะจัดเก็บภาษีจากไนท์คลับและดิสโกเธคแล้วยังมีการจัดเก็บภาษีจากคาราโอเกะ ทั้งยังทำการบัญญัติไว้ในประเภทของการบันเทิงซึ่งอาจถือได้ว่าเป็นพิภักดิ์อัตราภาษีเดียวกัน ทำให้ฐานภาษีมีความกว้างและสามารถจะอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐมากยิ่งขึ้น

4. บทสรุป

โครงสร้างภาษีสรรพสามิตสถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธคของประเทศไทยในปัจจุบัน ยังคงมีปัญหาอันเป็นข้อบกพร่องในหลายประการ ซึ่งนอกจากจะมีสาเหตุมาจากคำนิยามที่มีความคลุมเครือรวมทั้งไม่ทันต่อยุคสมัยจนอาจก่อให้เกิดปัญหาการตีความ ซึ่งส่งผลให้การจัดเก็บภาษีไม่ครอบคลุมทั่วถึงและทำให้ขาดความเท่าเทียมกันระหว่างผู้ประกอบการแล้ว ยังมีผลมาจากความไม่ชัดเจนในเรื่องความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีที่ก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่ผู้ประกอบการเนื่องจากจำเป็นต้องไปศึกษาเพิ่มเติม ทั้งยังอาจมาจากการขาดแนวทางในการกำหนดรายรับขั้นต่ำอันจะต้องถูกจัดเก็บเป็นฐานภาษี ตลอดจนประเด็นปัญหาในเรื่องการตรวจสอบถึงความโปร่งใสของกฎหมายภาษีสำดับรอง ซึ่งปัจจัยเหล่านี้ยังอาจนำไปสู่การหนีภาษีหรือการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ และอาจเป็นผลก่อให้เกิดปัญหาข้อพิพาทในทางภาษีอีกหลายประการ จึงเป็นการไม่สอดคล้องต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

5. ข้อเสนอแนะ

1) ผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่า ควรที่จะต้องมีการแก้ไขคำนิยามให้สอดคล้องกับรูปแบบของการประกอบกิจการสถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธคในปัจจุบัน โดยทำการบัญญัติให้มีความครอบคลุมไปถึงการประกอบกิจการในด้านบริการที่มีการให้บริการในลักษณะที่คล้ายคลึงกันบนพาหนะเคลื่อนที่ โดยยกเลิกข้อความในมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และใช้ข้อความใหม่ว่า “สถานบริการ หมายถึง การประกอบกิจการด้านบริการในสถานที่ที่ตั้งที่ใดที่หนึ่งเป็นการแน่นอนหรือสำนักงานใหญ่ที่จัดตั้งขึ้นเพื่อใช้ในการประกอบกิจการ และให้หมายความรวมถึงการประกอบกิจการด้านบริการบนพาหนะ ไม่ว่าจะมีการประกอบกิจการในขณะที่พาหนะมีการเคลื่อนที่หรือไม่ก็ตาม”

นอกจากนี้ ควรจะทำการบัญญัติคำนิยามซึ่งเป็นองค์ประกอบของรูปแบบในการให้บริการของสถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธคไว้ในพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ให้มีความสอดคล้องกัน โดยบัญญัติขยายความไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตที่ 09.01 ว่า “ไนท์คลับและดิสโกเธค หมายถึง สถานบริการซึ่งมีการประกอบกิจการด้านบริการสำหรับดื่มกินและเต้นรำ โดยจัดให้มีการแสดงดนตรี หรือใช้เครื่องเสียง หรือการแสดงอื่นใดเพื่อการบันเทิง โดยมีเจตนาให้มีการดื่มกินและเต้นรำ แม้ไม่จัดให้มีที่เต้นรำไว้อย่างชัดเจน แต่ปรากฏว่ามีการเต้นรำเป็นปกติวิสัยในสถานบริการนั้น และให้หมายความรวมถึงการประกอบกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันไม่ว่าจะมีการเรียกชื่ออย่างไรก็ตาม” ซึ่งการใช้ข้อความดังกล่าวย่อมจะส่งผลให้การประกอบกิจการที่มีการให้บริการที่คล้ายคลึงกันกับสถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธคอาจถูกนำเข้ามาสู่ฐานภาษีได้ อีกทั้งควรจะกำหนดประเภทของสถานบริการที่ถือว่าเป็นกิจการบันเทิงหรือหย่อนใจให้มีความหลากหลายมากขึ้น โดยนำกิจการที่ให้ความบันเทิงในรูปแบบที่ใกล้เคียงกันกับสถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธค อาทิ คาราโอเกะ มาบัญญัติไว้ในพิกัดอัตราภาษีเดียวกัน ซึ่งจะส่งผลให้สถานบริการถูกนำเข้าสู่ฐานภาษีในจำนวนที่มากและหลากหลายยิ่งขึ้นดังเช่นในสปป.ลาว

การแก้ไขคำนิยามตามที่ผู้วิจัยได้เสนอแนะดังที่กล่าวมานี้ นอกจากจะมีความสอดคล้องต่อหลักความแน่นอนชัดเจนและหลักความเรียบง่ายแล้ว ยังจะส่งผลทำให้วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีมีความสอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามแนวนอน เนื่องจากจะช่วยปิดช่องโหว่ของกฎหมาย ซึ่งจะเป็นการป้องกันและแก้ไขในเรื่องการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ รวมทั้งจะทำให้ผู้ประกอบการถูกจัดเก็บภาษีอย่างทั่วถึงและเท่าเทียมกัน

2) ผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่า ควรที่จะต้องมีการแก้ไขเรื่องความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตของสถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธคที่ยังคงไม่สอดคล้องต่อหลักความแน่นอนชัดเจน โดยทำการเพิ่มเติมข้อความในมาตรา 10 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และใช้ข้อความว่า “สำหรับในกรณีบริการ ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ แต่ในกรณีที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าทั้งหมด

หรือแต่บางส่วนเกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการ ให้ถือว่าความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อมีการออกไปกำกับภาษีก่อนที่จะได้รับชำระราคาค่าบริการ หรือให้ถือว่าความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อได้มีการใช้บริการไม่ว่าโดยผู้ประกอบการเองหรือโดยบุคคลอื่น ก่อนที่จะได้รับชำระราคาค่าบริการ แล้วแต่ว่ากรณีใดจะได้มีการเกิดขึ้นก่อน” ซึ่งจะทำให้เข้าใจได้ง่ายโดยไม่ต้องไปศึกษาจากในประมวลรัษฎากรเป็นการเพิ่มเติม

3) ผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่า ควรที่จะต้องมีการแก้ไขเรื่องฐานภาษีสรรพสามิตของสถานบริการในทอล์คและดิสโกเธคในส่วนที่ให้นักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจตามกฎหมายในการกำหนดรายรับขั้นต่ำของสถานบริการ เนื่องจากอาจเป็นมูลเหตุจูงใจที่นำไปสู่การใช้ดุลพินิจในการตีความของพนักงานเจ้าหน้าที่ จึงควรแก้ไขโดยทำการเพิ่มเติมข้อความในมาตรา 8 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และใช้ข้อความว่า “ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจตามกฎหมายในการกำหนดรายรับขั้นต่ำของสถานบริการ ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการคำนวณรายรับของสถานบริการ ในกรณีที่สถานบริการได้มีการใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน ให้ผู้ประกอบการสถานบริการนั้นนำผลรวมของรายรับ (ซึ่งไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) ตามที่ปรากฏจากหลักฐานใบเสร็จรับเงินมาใช้เป็นรายรับขั้นต่ำได้ แต่อย่างไรก็ตาม รายรับขั้นต่ำที่จะนำมาใช้ในการคำนวณภาษีต้องมีจำนวนไม่ต่ำกว่าค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนซึ่งผู้ประกอบการใช้ประกอบกิจการสถานบริการตามรอบระยะเวลาในการชำระภาษีแต่ละครั้ง” ซึ่งการแก้ไขนี้จะนำไปตามแนวคิดในเรื่องจุดคุ้มทุน อันสันนิษฐานได้ว่ารายรับที่แท้จริงในการประกอบกิจการจะต้องมีจำนวนไม่ต่ำกว่าเงินหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการได้ลงทุน

นอกจากนี้ ควรทำการแก้ไขฐานภาษีให้มีความกว้างและครอบคลุมไปถึงการให้บริการในลักษณะที่ไม่ได้รับค่าบริการแต่ให้ถือว่าได้รับค่าบริการดังเช่นในสาธารณรัฐเกาหลี โดยบัญญัติเพิ่มเติมไว้ในมาตรา 8 (2) และใช้ข้อความว่า “ในกรณีที่ผู้ประกอบการสถานบริการแห่งใดทำการบริการ โดยไม่ได้รับค่าบริการไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วน ให้ถือว่าได้รับค่าบริการเต็มจำนวนเท่ากับการประกอบกิจการตามปกติของสถานบริการ และให้นำค่าบริการทั้งหมดมาใช้เป็นรายรับ” เนื่องจากแม้ว่าจะมิได้รับค่าบริการโดยตรง แต่ก็อาจก่อให้เกิดผลประโยชน์ตอบแทนที่เกี่ยวข้องกับสถานบริการในทางอ้อม โดยการบริการตามที่กล่าวนี้ อาจได้แก่การให้บริการเพื่อเป็นการประชาสัมพันธ์ในการเปิดให้บริการของสถานบริการ และการให้บริการเพื่อเป็นการสมนาคุณแก่สมาชิกผู้ใช้บริการ เป็นต้น

4) ผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่า ควรที่จะต้องมีการแก้ไขเรื่องการออกกฎหมายภาษีสำดับรองที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสถานบริการในทอล์คและดิสโกเธค เนื่องจากการให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารตามมาตรา 103 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นั้น ไม่สอดคล้องต่อหลักความชอบด้วยกฎหมาย เพราะเป็นเรื่องอันเกี่ยวกับโครงสร้างภาษีที่สำคัญ และมีผลกระทบต่อการคลังสาธารณะ ไม่ใช่เรื่องการขาดกฎเกณฑ์ทางเทคนิคและกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียด ซึ่งมีความจำเป็นต่อการบังคับใช้กฎหมายเพื่อให้มีประสิทธิภาพ อีกทั้งเมื่อการ

จัดเก็บภาษีมีลักษณะเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพในทางทรัพย์สินของประชาชน จึงกล่าวได้ว่า กฎหมายภาษีต้องผ่านกระบวนการนิติบัญญัติซึ่งเป็นการยินยอมพร้อมใจร่วมกันของประชาชน ในรัฐ เพื่อให้ประชาชนเกิดความสมัครใจในการเสียภาษี ด้วยเหตุนี้ ในกรณีที่มีการปรับปรุง แก้ไขกฎหมายไม่ว่าจะเป็นการปรับเพิ่มหรือปรับลดอัตราภาษีสรรพสามิตหรือแม้กระทั่งเป็นการ ยกเว้นภาษีสรรพสามิต จะต้องมีการตรวจสอบถึงความโปร่งใสก่อนที่จะมีการนำมาใช้เป็นนโยบาย ภาษี ดังนั้น การออกกฎหมายเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสถานบริการไนท์คลับและ ดิสโกเธคสมควรจะต้องได้รับความยินยอมจากตัวแทนของประชาชน ซึ่งก็คือการตราเป็นกฎหมาย ในรูปของพระราชบัญญัติโดยผ่านทางรัฐสภา

อนึ่ง ผู้วิจัยพบว่าในปัจจุบันนี้รัฐบาลมีเป้าหมายในการปฏิรูปภาษีสรรพสามิต โดยทาง กระทรวงการคลังได้มีการจัดทำร่างพระราชบัญญัติประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตซึ่งขณะนี้ กำลังอยู่ในระหว่างกระบวนการพิจารณาของคณะกรรมการกฤษฎีกา ทั้งนี้ ตามร่างกฎหมาย ดังกล่าวได้ปรับเปลี่ยนแนวทางในการจัดเก็บภาษี 2 ประการ กล่าวคือ

- 1) เปลี่ยนฐานการจัดเก็บภาษีจากเดิมคำนวณภาษีโดยใช้ฐานราคาหน้าโรงงาน (NEFP) หรือราคานำเข้าสินค้า (CIF) มาเป็นราคาขายปลีกแนะนำ (RRSP)
- 2) เปลี่ยนระบบการจัดเก็บภาษี มาเป็นเก็บควบคู่กันโดยใช้ทั้งอัตราภาษีตามมูลค่า (Ad Valorem) และอัตราภาษีตามสภาพ (Specific)

จากแนวทางในการจัดเก็บภาษีดังกล่าว ผู้วิจัยพบว่าถึงแม้จะเป็นวิธีที่มีประโยชน์โดย ถือว่าเป็นการทำให้ฐานภาษีมีความชัดเจนและสามารถทำความเข้าใจได้ง่าย แต่ก็มีอาจนำมาใช้กับ การประกอบกิจการสถานบริการไนท์คลับและดิสโกเธคได้ เนื่องจากว่าฐานภาษีของสถานบริการ ไนต์คลับและดิสโกเธคจะมาจากรายรับซึ่งเป็นทั้งค่าบริการเพื่อความบันเทิง และค่าสินค้าจำพวก อาหาร สุรา และเครื่องดื่มอื่น ๆ หากใช้ฐานภาษีตามวิธีการดังกล่าว จะต้องนำฐานภาษีแยกออก จากกัน ก่อนจะนำค่าบริการไปคำนวณโดยใช้อัตราภาษีตามมูลค่าได้เพียงวิธีเดียว แต่ต้องนำ สินค้าบางอย่างไปคำนวณโดยใช้ทั้งอัตราภาษีตามมูลค่าและอัตราภาษีตามสภาพ เนื่องจาก สามารถคำนวณได้ทั้ง 2 วิธีควบคู่กันไป ซึ่งจะทำให้เกิดความยุ่งยากและไม่สะดวกในการคำนวณ ภาษี รวมทั้งทำให้ผู้ประกอบการเกิดความสับสนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

ดังนั้น การใช้อัตราภาษีตามมูลค่าแบบรวมในโดยใช้ฐานภาษีที่มาจากรายรับของ สถานบริการรวมกับภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระตามที่กฎหมายบัญญัติให้มีการบังคับใช้อยู่ใน ปัจจุบัน นับว่าก่อให้เกิดความสะดวกและมีความเหมาะสมแล้ว เนื่องจากสามารถที่จะคำนวณภาษี ได้ภายในขั้นตอนเดียวโดยไม่ต้องแยกฐานภาษี ซึ่งถือว่าเป็นการลดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการ ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี เนื่องจากผู้ประกอบการไม่จำเป็นต้องไปจ้างนักบัญชีหรือหาวิธีใน การแบ่งแยกฐานภาษีเพื่อใช้ในการคำนวณภาษีให้เกิดความยุ่งยาก จึงมีความสอดคล้องต่อหลัก ความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี อีกทั้งยังส่งผลให้อัตราภาษีไม่ดูว่าสูงจนเกินไปนักและทำ

ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเข้าใจว่าอัตราภาษีต่ำกว่าภาระภาษีที่แท้จริง ซึ่งถือว่าเป็นฐานภาษีที่สามารถจะอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐและเป็นการสอดคล้องต่อวัตถุประสงค์หลักในการจัดเก็บภาษี

บรรณานุกรม

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2541). การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย.

กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

_____. (2543). การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

_____. (2546). การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2555). ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

นันทวัฒน์ ทองช่วง. (2556). “ปัญหาและอุปสรรคทางกฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดค่านิยมของสถานบริการตามพระราชบัญญัติสถานบริการ พ.ศ. 2509,” วารสารวิชาการศรีปทุม *ชลบุรี*, 10 (1).

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องเสร็จที่ 0486/2552 เรื่อง “แพคเกจเคลื่อนที่ซึ่งให้บริการเดินร่าแก่นักท่องเที่ยวเป็นสถานบริการหรือไม่.”

ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 68). ลงวันที่ 28 มกราคม พ.ศ. 2546

พรชมน ลีริกุลพัฒนสาร. (2554). ปัญหาเกี่ยวกับการออกกฎหมายลำดับรองในทางภาษีอากร. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

พระราชบัญญัติสถานบริการ พ.ศ. 2509

ศุภรัตน์ ควิวัฒน์กุล. (2528). เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ **Public Economic** สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

ศุภกิจ มีอุไร. (2550). การตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากรโดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์. (2548). “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร,” *ดุลพาท*, 52 (3).

หนังสือกรมสรรพสามิตที่ กค 0615/ว 111 เรื่อง “ซักซ้อมความเข้าใจแนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีสถานบริการประเภทไนท์คลับและดิสโกเธค.” ลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ. 2553

อนุวัฒน์ ลิ้มสกุล. (2555). **ปัญหาฐานภาษีสรรพสามิต: กรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงงาน
อุตสาหกรรม** (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัย
ธรรมาธิราช.

Ministry of Strategy and Finance Korea.(2013). **Korea Taxation 2013**. สืบค้น 20
พฤษภาคม 2558, จาก [http://www.thaiembassy.org/seoul/contents/
images/text_editor/files/Korea%20Taxation_2013_Full%20version.pdf](http://www.thaiembassy.org/seoul/contents/images/text_editor/files/Korea%20Taxation_2013_Full%20version.pdf)

Statutes of The Republic of Korea. (2014). Individual Consumption Tax Act No. 12157.
สืบค้น 20 พฤษภาคม 2558, จาก
https://elaw.klri.re.kr/eng_service/lawView.do?lang=ENG&hseq=32006

กฎหมายว่าด้วยส่วยสาอากรฉบับปรับปรุง ค.ศ. 2012 (ของสปป.ลาว). สืบค้น
20 ตุลาคม 2557, จาก
<http://www.tax.gov.la/WebPages/PDF%20Files/TaxLaw2012.pdf>