

บทที่ 2

แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภคโดยกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ในประมวลรัษฎากร ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นถือเป็นรายได้หลักของประเทศโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อนำเงินไปใช้ในการพัฒนาประเทศให้เจริญก้าวหน้าทัดเทียมกับประเทศอื่นแต่ปัจจุบันพบว่าได้มีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปแบบต่างๆ ซึ่งล้วนแต่ทำให้รัฐบาลและประชาชนเสียหายเป็นจำนวนมาก ดังนั้น เพื่อเป็นการทำความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม และหลักเกณฑ์ในการคุ้มครองดูแลปราบปรามการทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงควรศึกษาแนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อเป็นพื้นฐานในการวิเคราะห์ต่อไป

ปัญหาการทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเนื่องจากรัฐบาลได้นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า เมื่อปี พ.ศ. 2535 เพื่อขจัดความซ้ำซ้อนในการเสียภาษีที่เกิดขึ้นในระบบภาษีการค้า โดยคิดภาษีจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการ และให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี วิธีการคำนวณภาระภาษีที่ต้องเสีย โดยนำหลักการของวิธีการเครดิตภาษีที่มีใบกำกับภาษี (Tax Invoice) เป็นกลไกของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ผู้ประกอบการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูป ซึ่งหลักการดังกล่าวจะใช้วิธีการคำนวณภาษีจากใบกำกับภาษี (Invoice Method) โดยผู้ประกอบการจะคำนวณจากยอดขายสินค้าหรือบริการคูณกับอัตราภาษีก็จะได้ภาษีจากยอดขาย แล้วนำภาษีที่เสียไปแล้วในการซื้อสินค้าหรือบริการต่างๆ ที่ใช้ในการผลิตซึ่งเป็นต้นทุนของผู้ประกอบการมาเครดิตหักออกจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการต้องเสียทั้งหมด หากคำนวณภาษีซื้อมาแล้วต่ำกว่าภาษีขายส่วนต่างของภาษีซื้อและภาษีขายที่เกิดขึ้นเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจะต้องเสียเพิ่มเติม¹ แต่หากคำนวณแล้วหากมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายก็สามารถนำมาเครดิตหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ จึงเห็นได้ว่าใบกำกับภาษีนั้นเป็นหลักฐานที่สำคัญในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จากหลักการของระบบการเครดิตดังกล่าวเป็นช่องทางให้ผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีเจตนาทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้มีการการนำใบกำกับภาษีซื้อปลอม มาเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรมสรรพากร ซึ่งการกระทำดังกล่าวเป็นการฝ่าฝืนกฎหมายตามประมวล

¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 และมาตรา 84.

รัฐภูมามีความผิดทั้งทางอาญาและทางแพ่ง² ปัญหาเหล่านี้ถือว่าเป็นปัญหาสำคัญในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม สาเหตุก็เนื่องมาจากนโยบายการบริหารจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและมาตรการในการป้องกันและปราบปรามไม่มีประสิทธิภาพ อีกทั้งการจัดเก็บภาษีนั่นถือเป็นการบังคับจัดเก็บจากประชาชน ทำให้ผู้เสียภาษีพยายามที่จะหลีกเลี่ยงไม่เสียภาษี หรือเสียภาษีให้น้อยที่สุดดังนั้นก็ทำให้เกิดการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้น

1. ความหมายของการทุจริตตามกฎหมายไทย

คำว่า “ทุจริต” มีการบัญญัติเอาไว้โดยทั่วไปในกฎหมายอาญาและตามคำพิพากษาศาลฎีกาอีกหลายฉบับ³ คำว่าโดยทุจริตนั้นมีลักษณะสำคัญ 3 ประการ คือ

- 1) เพื่อแสวงหาผลประโยชน์⁴
- 2) เป็นประโยชน์ที่มีควรได้โดยชอบด้วยกฎหมาย
- 3) เป็นการแสวงหาเพื่อตนเองหรือผู้อื่น

โดยทุจริตนั้นตามประมวลกฎหมายอาญาถือเป็นเจตนาพิเศษซึ่งผู้กระทำความผิดประสงค์ต่อประโยชน์เช่นว่านั้นโดยตรง ซึ่งตามหลักทั่วไปในกฎหมายอาญานักคิดจะต้องรับผิดชอบในทางอาญาต่อเมื่อการกระทำความผิดได้กระทำโดยเจตนาเว้นแต่เป็นการกระทำโดยประมาทซึ่งกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งให้ต้องรับผิดชอบตามมาตรา 59 อย่างไรก็ตามในประมวลกฎหมายอาญานั้นแม้ไม่มีบทบัญญัติว่าผู้กระทำความผิดโดยเจตนาจะต้องถือว่ามีองค์ประกอบภายในของความผิดว่าต้องกระทำโดยเจตนาเสมอ ซึ่งความผิดในภาค 2 ที่มีคำว่า “โดยทุจริต” เป็น

² ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 90/4 และมาตรา 89.

³ ฎีกาที่ 836/2513 จำเลยที่ 1 ที่ 2 สมคบกันหลอกลวงโจทก์ว่า จำเลยที่ 2 เป็นนายเซว่ง เจ้าของที่ดินตามน.ส.3 จนโจทก์หลงเชื่อและทำหนังสือรับรองหลักทรัพย์กับยื่นขอประกันตัวนายกุหลาบต่อศาล แม้จะไม่ปรากฏว่าจำเลยได้รับประโยชน์เป็นทรัพย์สินแต่อย่างใด แต่ก็เป็นการทำให้นายกุหลาบได้รับประโยชน์ โดยนำหนังสือรับรองหลักทรัพย์นั้นไปอ้ำยังยื่นต่อศาลจนได้ประกันตัวไป เป็นการแสวงหาประโยชน์สำหรับผู้อื่นแล้ว จึงถือว่าจำเลยกระทำโดยทุจริตตามมาตรา 1(1) แห่งประมวลกฎหมายอาญา.

ฎีกาที่ 557/2502 ได้เงินจากประชาชนที่เชื่อตามลอบกว่าน้ำพุศักดิ์สิทธิ์รักษาโรคได้ ถือว่าเป็นการแสวงหาประโยชน์ที่มีควรได้โดยชอบด้วยกฎหมายเป็นการทุจริต.

⁴ ประโยชน์ มีความหมายถึงประโยชน์ในทางทรัพย์สิน.

องค์ประกอบความผิด ผู้กระทำจะมีความผิดฐานนั้นจะต้องมีเจตนาพิเศษคือ “โดยทุจริต” หากกระทำโดยเจตนาธรรมดาแล้วยถือว่าการกระทำดังกล่าวไม่เป็นความผิด

ในส่วนของประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้มีการลงโทษบุคคลในทางอาญาเอาไว้ใน มาตรา 36⁵ และมาตรา 37⁶ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นเรื่องการจงใจหรือการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งตามประมวลรัษฎากรใช้คำว่า โดยฉ้อโกง โดยจงใจ โดยอุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดในทำนองเดียวกัน แต่อย่างไรก็ตามถึงแม้ว่าประมวลรัษฎากรจะไม่ได้กำหนดให้การกระทำดังกล่าวต้องมีเจตนาพิเศษซึ่งก็คือ “โดยทุจริต” เอาไว้ก็ตาม แต่การบัญญัติดังกล่าวสามารถลงโทษผู้กระทำความผิดโดยมีเจตนาพิเศษหรือไม่ก็ได้ซึ่งมีวัตถุประสงค์ของการบังคับใช้และองค์ประกอบความผิดเช่นเดียวกันกับกฎหมายอาญานั้นเอง

2. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม ถือเป็นภาษีทางอ้อมชนิดหนึ่งที่เกิดขึ้นจากฐานการบริโภคทั่วไป ซึ่งจัดเก็บตามผลประโยชน์ที่ได้รับกล่าวคือ ผู้ใดได้รับประโยชน์หรือได้ใช้ทรัพยากรของรัฐมากก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลมากตามไปด้วย โดยการจัดเก็บภาษีชนิดนี้มีวัตถุประสงค์ต้องการจัดเก็บจากการใช้จ่ายของประชาชนแต่เนื่องจากประชาชนมีจำนวนมากทำให้การจัดเก็บภาษีจากการใช้จ่ายของแต่ละคนทำได้ลำบาก ซึ่งในทางปฏิบัติจะมีการเก็บผ่านผู้ประกอบการโดยกฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการเป็นผู้เสียภาษีแต่แท้จริงแล้วผู้ประกอบการมิได้รับภาระ

⁵ มาตรา 36 “ผู้ใดโดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายหรือสรรพากรจังหวัด เจ้าพนักงานประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือกรรมการที่ออกตามมาตรา 12 ตี มาตรา 19 มาตรา 23 หรือมาตรา 32 หรือไม่ยอมตอบคำถาม เมื่อซักถาม ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินสองพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

⁶ มาตรา 37 “ผู้ใด

(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจ แจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ

(2) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกง หรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรลักษณะนี้”

ภาษีนี้เมื่อถูกเรียกเก็บภาษีก็จะบวกภาษีเข้าไปในราคาสินค้าแล้วผลภาระภาษีให้กับประชาชนผู้บริโภคต่อไป

2.1 ความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax: VAT) ถือเป็นภาษีการขาย (Sales Tax) ที่จัดเก็บบนฐานของมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิต การจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการชนิดต่างๆ ซึ่งมูลค่าที่เพิ่มนี้เกิดขึ้นจากการที่ผู้ประกอบการได้บวกค่าใช้จ่ายที่เป็นผลตอบแทนของปัจจัยการผลิตต่างๆ อันได้แก่ แรงงาน ที่ดิน เงินทุนและการจัดการเข้าไปกับค่าใช้จ่ายในการซื้อวัตถุดิบเพื่อใช้ในการผลิตหรือให้บริการเป็นมูลค่าเท่าใด แล้วนำเอาผลรวมของผลตอบแทนต่อปัจจัยการผลิต (เงินเดือน ค่าจ้าง ค่าเช่า ดอกเบี้ยและกำไร) รวมเข้าด้วยกันเพื่อกำหนดราคาขายของสินค้าหรือบริการนั้นๆ⁷ ดังนั้นผลต่างระหว่างยอดขายของผลผลิตกับยอดซื้อของวัตถุดิบจึงสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าเพิ่มของกิจการนั่นเอง⁸ อย่างไรก็ตามการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มควรจะต้องมีการจัดเก็บจากการนำเข้าสู่สินค้าซึ่งเป็นต้นทุนของการผลิต การจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการทุกชนิด โดยไม่ควรมีข้อยกเว้นจึงจะทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ หากไม่จัดเก็บภาษีในขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่ง ภาระภาษีจะตกอยู่กับผู้เสียภาษีในขั้นตอนถัดมาทันทีทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้น

2.2 ลักษณะและการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งที่มีลักษณะพิเศษเฉพาะตัว โดยมีหลักการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้

1. ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อม หมายถึง เงิน บริการ หรือที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่รัฐบาลได้เรียกเก็บจากผู้เสียภาษี ซึ่งครอบคลุมถึงผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ผู้ประกอบการกิจการสถาน

⁷ Bryan A. Garner, Black's Law Dictionary, 8th ed., (St. Paul, Minn. : Thomson/West, 2004), p.1499.

⁸ จงรัก ระววยทรง, จากภาษีการค้าสู่ภาษีมูลค่าเพิ่ม, พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม, 2533), น. 126 – 129.

บริการ และผู้นำเข้า อย่างไรก็ตามในที่สุดประชาชนผู้บริโภคก็ยังคงต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลในลักษณะของการบริโภคสินค้าบวกจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ด้วย

2. ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีการขายทั่วไป (General Sale Taxes) ซึ่งเก็บจากสินค้าและบริการทุกประเภทที่ได้กำหนดเอาไว้ในฐานภาษีโดยเก็บจากการใช้จ่าย การซื้อสินค้าและการบริการของประชาชน

3. ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือบริการ (ภาษีขาย) ไม่ใช่รายได้จากการประกอบกิจการ และในทางตรงกันข้ามภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่นเรียกเก็บจากการซื้อสินค้าหรือจากการรับบริการ (ภาษีซื้อ) ก็ไม่ใช่รายจ่ายในการประกอบกิจการเช่นกัน

4. ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากการขายสินค้า การให้บริการ และการนำสินค้าเข้าประเทศ ซึ่งความรับผิดชอบทางภาษีจะเกิดขึ้นทันทีเมื่อมีการซื้อสินค้าหรือใช้บริการ ไม่ว่าผู้ประกอบการนั้นจะอยู่ในรูปของบุคคลธรรมดา นิติบุคคล หรือคณะบุคคลก็ตาม

2.3 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มได้กำหนดฐานภาษีเอาไว้ในลักษณะที่กว้างเพื่อให้สามารถครอบคลุมการซื้อขายสินค้าและบริการต่างๆที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยพิจารณาตามความแตกต่างของสินค้าและบริการแต่ละชนิดที่ซื้อขายและในขณะเดียวกัน ก็ได้กำหนดข้อยกเว้นที่จำเป็นสำหรับสินค้าและบริการแต่ละชนิดไว้ ซึ่งพอจะสรุปได้ ดังนี้

1. ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี คือ ผู้ที่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เป็นอิสระ ซึ่งได้แก่กิจกรรมทุกชนิดในฐานะผู้ผลิต ผู้ทำการค้า ผู้ให้บริการ รวมถึงการทำเหมืองแร่ การเกษตรกรรม และการประกอบวิชาชีพตลอดจนถึงการใช้ทรัพย์สินโดยมีจุดประสงค์เพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้ แต่หน่วยงานของรัฐเช่น องค์การบริหารส่วนภูมิภาคหรือส่วนท้องถิ่น ถึงแม้ว่าจะประกอบกิจกรรมต่างๆ ดังกล่าวข้างต้นมาแล้วก็ไม่ถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษียกเว้นในกรณีถ้าเห็นว่าหน่วยงานของรัฐดังกล่าวไม่ใช่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแล้วจะทำให้เกิดผลกระทบกระเทือนต่อระบบการแข่งขันทางธุรกิจอย่างเสรีและยุติธรรมอย่างร้ายแรง

2. กิจกรรมที่จะต้องเสียภาษี คือ การซื้อสินค้าซึ่งหมายถึงการโอนสิทธิที่จะขายหรือจัดการเก็บทรัพย์สินที่มีตัวตนได้อย่างเจ้าของ ทรัพย์สินที่มีตัวตนให้หมายความรวมถึงกระแสไฟฟ้า ก๊าซพลังงานความร้อน (Heat) หรือความเย็น (Refrigeration) และการให้บริการ ซึ่งหมายถึงกิจกรรมใดๆที่ไม่ใช่การซื้อขายสินค้ารวมถึงการยกให้ซึ่งทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน หน้าที่ที่จะละเว้น

การกระทำ หรือหน้าที่ที่จะต้องทนรับการกระทำ หรือสถานการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งและการให้บริการตามคำสั่งของทางราชการหรือตามกฎหมาย

3. การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ว่าจะเป็นภาษีซื้อขายสินค้าหรือการให้บริการก็ตามย่อมจะต้องคำนวณเก็บจากค่าตอบแทนทั้งหมดที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการได้รับจากผู้ซื้อหรือลูกค้าของตน ซึ่งรวมไปถึงต้นทุนเงินค้ำจุน (Subsidies) ภาษีศุลกากร ค่าธรรมเนียมต่างๆ ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและรวมไปถึงค่าใช้จ่ายอื่นๆ เช่น ค่าคอมมิชชั่น (Commission) ค่าห่อของ ค่าขนส่ง และค่าประกันภัยที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการเรียกเก็บจากผู้ซื้อหรือลูกค้า แต่จำนวนเงินที่จะนำมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ จะไม่รวมถึงการลดราคาเนื่องจากลูกค้าชำระเงินก่อนกำหนด หรือเพราะเหตุอื่นๆ ที่ได้ตกลงให้กับลูกค้าเมื่อเวลาตกลงทำสัญญา หรือจำนวนเงินที่ผู้ซื้อหรือลูกค้าจ่ายคืนให้สำหรับค่าใช้จ่ายที่ผู้ขายหรือผู้ให้บริการจ่ายไปให้ก่อนในนามของผู้ซื้อและลูกค้า

2.4 ภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในเรื่องของภาระภาษีตามที่ได้อธิบายมาแล้วว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมอย่างหนึ่ง ดังนั้น ผู้เสียภาษีมิได้เป็นผู้แบกรับภาระของภาษีนั่นไว้ทั้งหมด แต่เขาสามารถที่จะผลักภาระการเสียภาษีทั้งหมดให้ผู้บริโภคหรือผู้ซื้อสินค้า และการที่ผู้ผลิตหรือผู้ขายสินค้าสามารถผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้บริโภคหรือผู้ซื้อสินค้ามากน้อยแค่ไหนนั้นย่อมขึ้นอยู่กับลักษณะของสินค้าและความต้องการสินค้านั้นเป็นสำคัญ แต่การจัดเก็บภาษีทางอ้อมดังกล่าวจะทำให้ระดับราคาสินค้าโดยทั่วไปสูงกว่าการจัดเก็บภาษีทางตรง ทั้งนี้เนื่องจากผู้เสียภาษีทางอ้อมจะผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้อื่นอันจะทำให้ราคาสินค้าสูงขึ้นด้วย อีกทั้งการจัดเก็บดังกล่าวมักจะได้ไม่เก็บจากผู้บริโภคหรือผู้ซื้อสินค้าโดยตรง ดังนั้น จึงเห็นว่าผู้ที่แบกรับภาระภาษีที่แท้จริงมักจะไม่รู้ถึงการเสียภาษีของตนเอง

2.5 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถกำหนดให้มีอัตราเดียวหรือหลายอัตราก็ได้ แต่โดยพื้นฐานแล้วควรมีอัตราเดียวซึ่งปัจจุบันนี้ประเทศไทยใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม 7% (ไม่นับอัตราศูนย์) เนื่องจากทำให้เกิดความสะดวกต่อเจ้าหน้าที่ของรัฐและผู้ประกอบการในการบริหารจัดการเก็บ แต่ผู้บริหารการจัดเก็บภาษีในหลายประเทศเห็นว่าการที่กลุ่มสินค้าที่ถูกบริโภคโดยผู้ที่มีรายได้น้อยจะถูกเก็บภาษีต่ำกว่ากลุ่มสินค้าที่ถูกบริโภคโดยผู้บริโภคที่มีรายได้สูงหรือมีฐานะดีกว่า

จึงควรใช้อัตราภาษีมากกว่าหนึ่งอัตรา คือ อัตราภาษีมาตรฐานซึ่งจะใช้กับสินค้าทุกชนิดที่กำหนดไว้ โดยใช้อัตราภาษีที่ต่ำกว่ามาตรฐาน 1-2 อัตรา สำหรับสินค้าที่จำเป็นในการดำรงชีวิต และใช้อัตราภาษีที่สูงกว่ามาตรฐานกับสินค้าฟุ่มเฟือย

2.6 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้วิธีการเครดิต ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูปแบบจะต้องทำการคำนวณจากจำนวนภาษีที่ต้องทำการชำระในแต่ละรอบเวลาบัญชี ดังนี้

$$\text{ภาษีที่ต้องชำระหรือขอคืน} = \text{ภาษีขาย} - \text{ภาษีซื้อ}$$

ภาษีขาย หมายถึง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อขายสินค้าหรือให้บริการ หากภาษีขายเกิดขึ้นในเดือนภาษีใดก็เป็นภาษีขายของเดือนนั้น โดยไม่คำนึงว่าสินค้าที่ขายหรือบริการที่ให้นั้นจะซื้อเข้ามาหรือเป็นผลมาจากการผลิตในเดือนใดก็ตาม ทั้งนี้ ตามมาตรา 77/1(17) แห่งประมวลรัษฎากร

ภาษีซื้อ หมายถึง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้จ่ายให้กับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เมื่อซื้อสินค้าหรือรับบริการมาเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตน หากภาษีซื้อเกิดขึ้นในเดือนภาษีใดก็เป็นภาษีซื้อของเดือนนั้น โดยไม่คำนึงว่าสินค้าที่ซื้อมานั้นจะขายหรือนำไปใช้ในการผลิตในเดือนใดก็ตาม ทั้งนี้ ตามมาตรา 77/1(18) แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อมีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วถ้าผลของการคำนวณเป็นบวก ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องนำเอาส่วนต่างดังกล่าวไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษีนั้น โดยผู้ประกอบการมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ถ้าผลของการคำนวณเป็นลบ ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนนั้น แต่ผู้ประกอบการนั้นยังคงมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและส่วนต่างดังกล่าวผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิที่จะนำไปใช้เครดิตภาษีในเดือนต่อไปหรือขอคืนภาษีซื้อได้

เมื่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มใช้วิธีการจัดเก็บโดยการเครดิตภาษี ดังนั้นเอกสารหลักฐานที่สำคัญในการคำนวณภาษียังคือ ใบกำกับภาษีซึ่งถือว่าเป็นเอกสารหลักฐานสำคัญอย่าง

หนึ่งในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่มีไว้เพื่อใช้ในการแสดงจำนวนภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้องนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งยังสามารถนำไปเครดิตหรือขอคืนภาษีได้ อีกด้วย ดังนั้นผู้ประกอบการจดทะเบียนจึงมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือ ผู้รับบริการ ซึ่งจะต้องจัดทำอย่างน้อย 2 ฉบับ โดยผู้ประกอบการจะต้องส่งมอบต้นฉบับให้กับผู้ซื้อ และส่วนสำเนาใบกำกับภาษีผู้ประกอบการจะต้องเก็บรักษาไว้เพื่อตรวจสอบความถูกต้องต่อไป

2.7 ใบกำกับภาษี (Tax Invoice)

ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเอกสารหลักฐานที่สำคัญที่สุด คือ ใบกำกับภาษีเพราะเป็น เอกสารสำคัญในการคิดคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่ในระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้รับใบกำกับภาษีมาเพื่อนำไปถือเป็นภาษีซื้อหักออกจากภาษีขายจะต้องมี ความสมบูรณ์ถูกต้องตามกฎหมาย ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าหรือให้บริการจำต้อง จัดทำใบกำกับภาษีให้มีรายการครบถ้วนอย่างน้อยตามที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา 86/4 แห่ง ประมวลรัษฎากรเพื่อผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการจะได้นำใบกำกับภาษีไปใช้ได้ตาม สิทธิที่กฎหมายกำหนดให้ไว้โดยไม่มีความผิดและผู้ที่ยื่นใบกำกับภาษีก็ไม่มี ความผิดหากได้ออก ใบกำกับภาษีที่มีรายการถูกต้องและภายในกำหนดเวลาที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เกิดขึ้น

มาตรา 77/1(22) แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้คำนิยามของ “ใบกำกับภาษี” ว่า หมายความว่ารวมถึง ใบกำกับภาษีอย่างย่อ ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ ใบเสร็จรับเงินที่ส่วนราชการออกให้ ในการขายทอดตลาด หรือขายโดยวิธีอื่น และใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร กรมศุลกากร หรือ กรมสรรพสามิต ทั้งนี้เฉพาะส่วนที่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม และประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ใบกำกับ ภาษีแบบเต็มรูปต้องมีรายการครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนด ตามมาตรา 86/4 แห่งประมวล รัษฎากร จึงจะถือเป็นใบกำกับภาษีที่สามารถนำไปใช้ในการเครดิตภาษีที่เสียไปในขณะซื้อสินค้า หรือบริการได้

โดยในการจัดทำใบกำกับภาษีนั้น มาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ทุกครั้งและทันทีที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นพร้อมทั้งส่งมอบต้นฉบับใบกำกับ ภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการส่วนสำเนาให้เก็บรักษาไว้ตามมาตรา 87/3

ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสถานประกอบการหลายแห่ง หรือหลายสาขา ให้จัดทำใบกำกับภาษีทุกรายสถานประกอบการ ทั้งนี้เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะกำหนดเป็น

อย่างอื่น ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งได้ออกใบกำกับภาษีที่มีข้อความแสดงว่าได้รับเงินหรือรับชำระราคาแล้วจะถือเอาใบกำกับภาษีนั้นเป็นใบรับ (ใบเสร็จรับเงิน) ตามกฎหมายก็ได้ตามมาตรา 105 จัตวา วรรคสามแห่งประมวลรัษฎากร โดยกิจการที่ได้รับการผ่อนปรนไม่ต้องออกใบกำกับภาษีได้แก่ ผู้ประกอบการจดทะเบียน ที่ประกอบกิจการขายสินค้า หรือการให้บริการรายย่อยไม่ต้องจัดทำและออกใบกำกับภาษีเป็นรายครั้งสำหรับการขายสินค้าหรือบริการที่มีมูลค่าไม่เกิน 500 บาท เว้นแต่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการจะร้องขอ แต่ทั้งนี้ผู้ประกอบการจะต้องรวมยอดขายสินค้าหรือบริการที่มีได้ออกใบกำกับภาษีในแต่ละวันและออกใบกำกับภาษีรวมยอดเป็นฉบับเดียวไว้ด้วย สำหรับการเก็บรักษาใบกำกับภาษีนั้น ตามมาตรา 87/3 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 22) ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2534 ได้กำหนดว่าใบกำกับภาษี สำเนาใบกำกับภาษี ให้เก็บไว้ ณ สถานที่ประกอบการที่จัดทำใบกำกับภาษี หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปี นับแต่วันที่ได้จัดทำ และในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเลิกประกอบกิจการให้เก็บรักษาใบกำกับภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่เก็บรักษาอยู่ ณ วันเลิกประกอบกิจการต่อไปอีก 2 ปี

ใบกำกับภาษีจึงมีความสำคัญในด้านการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและเป็นเอกสารที่เป็นประโยชน์ต่อฝ่ายจัดเก็บภาษีในระบบเครดิตภาษี ในการตรวจสอบว่าภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละชั้นตอนได้มีการชำระแล้วอย่างถูกต้อง และยังมีประโยชน์ในแง่ของการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอีกด้วย

2.8 การยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษี

การยื่นแบบแสดงรายการภาษี (Tax Return Filling) มีความสำคัญ 3 ประการ คือ

- 1) แสดงยอดขาย ภาษีขาย ยอดซื้อ และภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาภาษีนั้น
- 2) แสดงจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระหรือได้คืนภาษีหากในรอบเวลาภาษีนั้นมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย

- 3) เป็นใบสำคัญหรือหลักฐานการชำระภาษี

การชำระภาษี (Tax Payment) นั้นจะชำระพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษี หากปรากฏว่าในรอบเวลาภาษีใดมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นก็จะมีสิทธิได้รับเงินคืนในผลต่างที่คำนวณได้นั้น

ตามประมวลรัษฎากร ได้กำหนดการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในมาตรา 83 ว่า ให้ผู้ประกอบการยื่นเป็นรายเดือนภาษีพร้อมชำระภาษี (ถ้ามี)

ไม่ว่าจะได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตามโดยให้ยื่นภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ แต่ถ้าหากว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสถานประกอบการหลายแห่งก็ให้แยกยื่นและชำระภาษีเป็นรายสถานประกอบการเว้นแต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะยื่นคำร้องต่ออธิบดีขออนุมัติยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีรวมกัน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่แห่งใดแห่งหนึ่ง หรือ ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนด เมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้วให้ถือปฏิบัติตั้งแต่เดือนภาษีที่อธิบดีอนุมัติเป็นต้นไป

2.9 การเครดิตภาษีและการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการจดทะเบียนแบบเต็มรูปแบบ ซึ่งคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มปรากฏว่ามีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายให้ถือเป็นเครดิตภาษี และให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือนำเครดิตภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้

เครดิตภาษีที่เหลืออยู่ (ภาษีซื้อที่ชำระไว้เกินในแต่ละเดือนภาษีที่ได้ยื่นแบบ ภ.พ. 30 แล้ว) ในแต่ละเดือนภาษีจากการคำนวณภาษี (ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย) ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ทั้งนี้ตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร

1) การนำเครดิตภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

มาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีเครดิตภาษีเหลืออยู่ในการคำนวณภาษี (ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย) หากมีความประสงค์จะนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่นั้นไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ไม่ประสงค์ขอคืนเป็นเงินสด) ก็มีสิทธิกระทำได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 242) พ.ศ. 2534 ซึ่งออกตามความในมาตรา 84 กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้

“มาตรา 3 ในกรณีผู้ประกอบการมีเครดิตภาษีที่เหลืออยู่จากการคำนวณภาษีในแต่ละเดือนภาษีใด ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่นั้นไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดจากเดือนภาษีที่คำนวณนั้น หากในเดือนภาษีที่นำเครดิตภาษีไปชำระยังมีเครดิตภาษีคงเหลืออยู่ก็ให้มีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปได้

ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ไม่ใช้สิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไป ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด”

2) การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะมีสิทธิได้รับคืนภาษี ถ้าภาษีที่เสียไปแล้วในการซื้อขายสินค้าหรือบริการต่างๆ (รวมถึงสินค้าทุนด้วย) เพื่อนำมาใช้ในการกิจการของตนสูงกว่าภาษีขายจากการขายสินค้าหรือให้บริการ โดยมีสิทธิเลือกขอคืนภาษีเป็นเงินสดพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการของเดือนภาษี (ภ.พ.30) เป็นแบบที่มีรายการคำร้องขอคืนภาษีรวมอยู่ด้วย หรือจะเลือกเป็นเครดิตนำไปหักออกจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องชำระในเดือนถัดไปได้ ในการขอคืนภาษีไม่จำกัดยื่นเอกสารหลักฐานเพิ่มเติมใดๆ กรมสรรพากรจะคืนภาษีให้เดือนต่อเดือน หากการพิจารณาล่าช้ากว่ากำหนดเนื่องจากการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน ทั้งนี้ตามเงื่อนไขและวิธีการที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ตามหลักการดังกล่าว กรมสรรพากรถือว่าผู้เสียภาษีทุกรายกระทำการยื่นชำระภาษีและขอคืนภาษีโดยสุจริต

2.10 โทษของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม

โทษของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นส่วนใหญ่มักจะเกิดจากผู้ประกอบการที่ออกใบกำกับภาษีหรือผู้ใช้ใบกำกับภาษีโดยมีโทษตามประมวลรัษฎากรดังนี้

1) โทษทางอาญาของผู้ออกใบกำกับภาษี

ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิที่จะออกเอกสารดังกล่าว หรือไม่ลงรายการหรือลงรายการเป็นเท็จในรายงานภาษีขาย รายงานภาษีซื้อ หรือรายงานสินค้าและวัตถุดิบ โดยเฉพาะในกรณีที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบกิจการขายสินค้า หรือเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ หรือใบแทนเอกสารดังกล่าว หรือได้กระทำการใดๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน รวมถึงบุคคลอื่นซึ่งมิใช่

ผู้ประกอบการจดทะเบียนออกไปกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิที่จะออก ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท⁹

2) โทษทางแพ่งของผู้ออกไปกำกับภาษี

บุคคลใดซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนออกไปกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมายให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้¹⁰

3) โทษทางอาญาสำหรับผู้ไปกำกับภาษี

ผู้ประกอบการโดยเจตนาไปกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท¹¹

4) โทษทางแพ่งของผู้ใช้ใบกำกับภาษี

บุคคลใดนำใบกำกับภาษีปลอม ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษี ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี¹²

3. ลักษณะและวิธีการทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

ปัญหาการทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเนื่องจากรัฐบาลได้นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า โดยนำหลักการของวิธีการเครดิตภาษีที่มีใบกำกับภาษีเป็นกลไกของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ผู้ประกอบการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูป ซึ่งหลักการดังกล่าวจะใช้วิธีการคำนวณภาษีจากใบกำกับภาษี (Invoice Method) โดยผู้ประกอบการจะคำนวณโดยนำยอดขายสินค้าหรือบริการคูณกับอัตราภาษีก็จะได้ภาษีจาก

⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4 (1), (3), (4), (5) และ (6)

¹⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 89(6)

¹¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4(7)

¹² ประมวลรัษฎากร มาตรา 89(7)

ยอดขาย แล้วนำภาษีที่เสียไปแล้วในการซื้อสินค้าหรือบริการต่างๆที่ใช้ในการผลิตมาเครดิตหักออกก็จะได้จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจะต้องเสีย¹³ และเมื่อคำนวณแล้วหากมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายก็สามารถนำมาเครดิตหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ จึงเห็นได้ว่าใบกำกับภาษีนั้นเป็นหลักฐานที่สำคัญในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จากหลักการของระบบการเครดิตดังกล่าวเป็นช่องทางให้ผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีเจตนาทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้มีการนำใบกำกับภาษีซื้อปลอม มาเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรมสรรพากร ซึ่งการกระทำดังกล่าวเป็นการฝ่าฝืนกฎหมายตามประมวลรัษฎากรมีความผิดทั้งทางอาญาและทางแพ่ง¹⁴ ปัญหาเหล่านี้ถือว่เป็นปัญหาสำคัญในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม สาเหตุก็เนื่องมาจากนโยบายการบริหารจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และมาตรการในการป้องกันและปราบปรามไม่มีประสิทธิภาพ อีกทั้ง การจัดเก็บภาษีนี้นั้นถือเป็นการบังคับจัดเก็บจากประชาชน ทำให้ผู้เสียภาษีพยายามที่จะหลีกเลี่ยงไม่เสียภาษี หรือเสียภาษีให้น้อยที่สุด ดังนั้นจึงทำให้เกิดการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้น

ปัจจุบันประเทศไทยได้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ยึดหลักการคำนวณภาษีโดยใช้ใบกำกับภาษี (Tax Invoice Method) เป็นหลักฐานสำคัญที่จะนำไปใช้ในการเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเด็นที่ก่อให้เกิดการทุจริตเช่น ห้างร้านที่ขายสินค้าไม่ยอมออกใบกำกับภาษี โดยที่ประชาชนให้ความร่วมมือกับห้างร้านดังกล่าวยอมซื้อสินค้าโดยไม่รับใบกำกับภาษี หรือรับหลักฐานอื่นแทนซึ่งจะก่อให้เกิดการรั่วไหลของภาษีเพราะฐานของภาษีจะลดลง อีกทั้งใบกำกับภาษียังแสดงถึงจำนวนภาษีที่ชำระไว้กับราคาสินค้านั้นด้วย จึงเห็นได้ว่าใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานที่สำคัญที่ผู้ซื้อสินค้าจะนำไปใช้ในการเครดิตภาษีโดยทำให้ภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนน้อยลง หรือมีการนำใบกำกับภาษีปลอมไปขอคืนภาษีจากกรมสรรพากรโดยตรง ดังนั้นจึงทำให้ผู้ทุจริตมีการจัดตั้งสถานประกอบการขึ้นมาเพื่อผลิตใบกำกับภาษีออกมาขายโดยมิชอบด้วยกฎหมาย หรือที่เรียกว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ¹⁵ เหตุที่มีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มก็เนื่องมาจาก

¹³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 และมาตรา 84.

¹⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4 และมาตรา 89.

¹⁵ ประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ไว้ในมาตรา 89(7) และมาตรา 90/4(7) คือ

“มาตรา 89 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลตามมาตรา 86/13 เสียเบี้ยปรับในกรณีและอัตราดังต่อไปนี้

ว่าผู้ประกอบการต้องการลดค่าใช้จ่ายของตนเอง เพื่อเพิ่มศักยภาพของตนโดยอาจมีการใช้วิธีการที่มีขอบด้วยกฎหมายโดยมีการนำไปกำกับภาษีปลอมมาใช้ เป็นต้น การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นได้ก่อให้เกิดปัญหาต่อระบบการเงินการคลังของประเทศอย่างร้ายแรง ผู้ที่กระทำความผิดดังกล่าวถือได้ว่าเป็น อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ¹⁶ หรือที่เรียกว่าเป็นพวก อาชญากรรมคอเชิ้ตขาว (White Collar Crime) โดยที่ผู้ทุจริตประเภทนี้จะไม่ใช่ผู้ที่มีมือกระทำความผิดเองเพียงลำพัง แต่จะมีการทำเป็นขบวนการที่มีการวางแผนมาเป็นอย่างดี (Organized Crime) และผู้ทุจริตจะมีการวางแผนคิดทุจริตมาตั้งแต่ต้น จะมีการจัดองค์กรที่มีเครื่องมือทันสมัย มีการจัดตั้งบุคคลที่น่าเชื่อถือมาจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการแต่ตัวการที่แท้จริงจะอยู่เบื้องหลัง หากการดำเนินงานของส่วนราชการไม่มีมาตรการที่เฉียบขาดและรวดเร็วอาจทำให้เกิดอาชญากรรมประเภทต่างๆเพิ่มมากขึ้น

(7) นำใบกำกับภาษีปลอมไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษี ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น

ในกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม”.

“มาตรา 90/4 บุคคลดังต่อไปนี้ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

(7) ผู้ประกอบการโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิต”.

¹⁶ อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ หมายถึง การกระทำความผิดโดยบุคคล หรือกลุ่มบุคคลที่มีเกียรติยศชื่อเสียงในวงสังคมชั้นสูง และใช้วิถีทางของอาชีพในทางธุรกิจประกอบการกระทำความผิดต่อกฎหมายบ้านเมือง (SUTHERLAND, 1949) หรืออีกความหมายหนึ่ง คือ เป็นการกระทำใดๆก็ตามที่บ่อนทำลายเศรษฐกิจ หรือเป็นผลเสียหายอย่างร้ายแรงต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ ไม่ว่าจะการกระทำนั้นจะผิดกฎหมายหรือไม่ก็ตาม ไม่ว่าจะการกระทำนั้นจะมีเจตนาหรือไม่เจตนาก็ตาม ไม่ว่าจะการกระทำนั้นจะมีกฎหมายบัญญัติห้ามไว้หรือไม่ก็ตาม (คณิน บุญสุวรรณ, 2528)

3.1 ความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

ความหมายของคำว่า “การหลีกเลี่ยงภาษีอากร” เป็นส่วนสำคัญของการศึกษาปัญหาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นอย่างยิ่ง เนื่องจากความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามทฤษฎีการหลีกเลี่ยงภาษีอากร มีคำศัพท์อยู่ 2 คำ คือ คำว่า Tax avoidance และคำว่า Tax Evasion ซึ่งแต่ละคำมีความหมายที่แตกต่างกันออกไป โดยนักวิชาการทางภาษีและหน่วยงานของต่างประเทศ ได้ให้คำจำกัดความหรือความหมายของคำศัพท์ทั้งสองคำ ดังนี้

C.V. Brown¹⁷ นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษได้ให้คำจำกัดความไว้ว่า Tax Avoidance หมายถึง การกระทำโดยชอบด้วยกฎหมาย เพื่อลดจำนวนค่าภาษีที่จะต้องชำระให้น้อยลง ส่วน Tax Evasion หมายถึง การกระทำโดยมิชอบด้วยกฎหมายเพื่อลดภาษีที่ต้องชำระ ซึ่งทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ถือว่าการกระทำคามผิดอาญา

หน่วยงานสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ที่เรียกว่า The Internal Revenue Service (IRS) ได้ให้ความหมายของ Tax Avoidance ไว้ว่าการหลบหลีกภาษีไม่ใช่เป็นการหลีกเลี่ยงที่เป็นความผิดอาญา ผู้เสียภาษีทั้งหมดมีสิทธิที่จะลดหย่อนหรือทำให้เสียภาษีน้อยที่สุดโดยเจตนาที่ถูกต้องตามกฎหมาย ส่วนคำว่า Tax Evasion มีความหมายลักษณะตรงกันข้ามกับคำว่า Tax Avoidance กล่าวคือ เป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมาย โดยการหลอกลวง อูบาย อำพราง ปกปิด พยายามมุ่งหมายหรือปิดบังเหตุการณ์หรือการกระทำสิ่งใด¹⁸

นอกจากนี้นักวิชาการภาษีของประเทศไทย ได้ให้คำจำกัดความของศัพท์ทั้งสองคำ ดังนี้

อาจารย์วิโรจน์ เลหาพันธุ์¹⁹ ได้ให้คำจำกัดความของ Tax Avoidance ว่าเป็นการไม่ชำระภาษีอากรหรือพยายามชำระแต่น้อย โดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร ระเบียบปฏิบัติ หรือข้อวินิจฉัยของส่วนราชการที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษี การปฏิบัติดังกล่าวนี้

¹⁷ C.V. BROWN, Taxation and the Incentive to work, (Great Britain : Oxford University Press, 1983), pp. 131-132.

¹⁸ Martin Kaplan, CPA, and Naomi Weiss, What the IRS doesn't want you to know, (New York : Villard, 1994), p. 67.

¹⁹ วิโรจน์ เลหาพันธุ์, “การหลีกเลี่ยงและการหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย”, เอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐศาสตร์, วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, 2523, น. 9-10.

ถือว่าถูกต้องตามกฎหมายและโดยผลแห่งกฎหมาย ไม่ถือว่าเป็นเรื่องเสียหายในการที่พยายามเสียภาษีให้น้อยลง และเสียโดยถูกต้องตามกฎหมาย ส่วน Tax Evasion เป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมาย โดยการไม่เสียภาษีอากรตามจำนวนที่ควรจะต้องชำระตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะใดขณะหนึ่ง ทั้งนี้ จะกระทำโดยมีเจตนาหรือไม่มีเจตนาหรือประมาทเลินเล่อก็ตาม การปฏิบัติกรดังกล่าว ถือเป็นความผิดอาจะมีโทษทั้งทางแพ่งและโทษทางอาญาตามประมวลกฎหมายอาญา

อาจารย์สุเทพ พงษ์พิทักษ์²⁰ ได้ให้คำจำกัดความ Tax Avoidance ว่าเป็นการนำช่องโหว่ของกฎหมายมาใช้ประโยชน์ในการเสียภาษีอากร เพื่อลดทอนจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียโดยไม่จำเป็นลงไปกว่าเดิม ตามการดำเนินงานปกติทั่วไป ส่วน Tax Evasion เป็นการเจตนาหรือจงใจหลีกเลี่ยงภาษีอากร โดยทุจริตหรือโดยผิดกฎหมาย

อาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม²¹ ได้ให้ความหมายของการหลบหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ว่า คือ การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง การใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย (Loophole) เพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงก็ถือเป็นการหลบหลีกเลี่ยงภาษีเช่นเดียวกัน นอกจากนี้การที่ผู้เสียภาษีปรับปรุงพฤติกรรมในทางเศรษฐกิจของตนเพื่อให้เสียภาษีน้อยลงก็อาจถือเป็นการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรเช่นเดียวกัน เช่น รัฐบาลเก็บภาษีน้ำมันเบนซินสูงกว่าน้ำมันดีเซลมาก ผู้ใช้รถยนต์จึงเปลี่ยนจากเครื่องยนต์ที่ใช้ น้ำมันเบนซินมาเป็นเครื่องยนต์ดีเซลเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง เป็นต้น ส่วนความหมายของการหนีภาษี (Tax Evasion) หมายถึง การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายหรือฉ้อฉลเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เช่น ผู้เสียภาษีมีเงินได้ที่จะต้องยื่นรายการและเสียภาษี แต่จงใจไม่ยื่นรายการและเสียภาษี หรือยื่นรายการแต่แสดงจำนวนเงินได้น้อยกว่าความเป็นจริงเพื่อที่จะเสียภาษีน้อย หรือแสดงตัวเลขค่าใช้จ่ายสูงกว่าความเป็นจริงเพื่อให้มีกำไรน้อยจะได้เสียภาษีน้อยลง หรือเพื่อให้เกิดผลขาดทุนจะได้ไม่ต้องเสียภาษีหรือใช้ใบกำกับภาษีปลอมเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม และใช้เป็นหลักฐานในการหักจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร โดยหลีกเลี่ยงภาษีอากรก็ถือเป็นการหนีภาษีอากรเช่นเดียวกัน

²⁰ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, การวางแผนภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : สำนักงานวิชาความ บัญชีและธุรกิจ, 2541), น. 12-13.

²¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning), (กรุงเทพมหานคร : สถาบัน T.Training Center, 2548), น. 2-4.

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาความหมายจากพจนานุกรมของต่างประเทศที่ได้ให้คำจำกัดความของศัพท์คำว่า Tax Avoidance กับ Tax Evasion ไว้ ซึ่งพอสรุปได้ว่า Tax Avoidance จะเป็นการเลือกใช้สิทธิระหว่างการกระทำใดๆ ตามวิธีทางกฎหมาย เพื่อหลบหลีกภาษีทั้งหมดหรือเพื่อชำระจำนวนภาษีให้น้อยลงเท่าที่จะเป็นไปได้ ซึ่งเป็นวิธีการที่ผู้เสียภาษีลดภาษีที่จะต้องรับผิดชอบ โดยปราศจากการขโมยอันเป็นการกระทำความผิด ส่วน Tax Evasion เป็นการกระทำการฝ่าฝืนกฎหมายเพื่อหลบหลีกภาษีทั้งหมดหรือเป็นเหตุการณ์ให้การกำหนดภาษีต่ำลง อีกนัยหนึ่งทำให้การแจ้งกำหนดรายได้ตามที่ได้อยู่ต่ำกว่าความเป็นจริง อันเป็นการขโมยและจงใจชำระภาษีให้ต่ำกว่าหรือไม่ชำระภาษี²²

จากความหมายของ Tax Avoidance และ Tax Evasion ดังกล่าวแล้วข้างต้น อาจสรุปความหมายหรือคำจำกัดความของศัพท์ คำว่า Tax Avoidance กับ Tax Evasion ได้ดังนี้

Tax Avoidance คือ การเลือกใช้สิทธิกระทำหรือละเว้นกระทำตามวิธีทางกฎหมาย เพื่อหลบหลีกภาษีทั้งหมดหรือเพื่อเสียภาษีให้น้อยลง อันถือได้ว่าเป็นการกระทำโดยชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งอาศัยหลักเกณฑ์และวิธีการที่ถูกต้องตามกฎหมาย และเป็นการกระทำที่ปราศจากการขโมยอันเป็นการกระทำที่ไม่มีเจตนาทุจริต

Tax Evasion คือ การกระทำหรือละเว้นการกระทำที่ฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมาย เพื่อไม่เสียภาษีอากรหรือเสียภาษีให้น้อยลง โดยวิธีการหลอกลวงหรือใช้กลอุบายอันเป็นการขโมยอันเป็นการกระทำที่มีเจตนาทุจริต และเป็นการกระทำความผิดที่มีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา

จากความหมายของ Tax Avoidance และ Tax Evasion ตามทฤษฎีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรดังกล่าวข้างต้น แม้ว่าการหลบหลีกภาษีต่างจากการหลีกเลี่ยงภาษี โดยในทางปฏิบัติการหลบหลีกภาษีจะเป็นสิทธิที่ชอบด้วยกฎหมาย แต่ในประเทศที่ได้ตราบทบัญญัติพิเศษไว้ในกฎหมายภาษีอากร เพื่อให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินสามารถเรียกเก็บภาษีที่ถูกหลบหลีกไปได้ หากการกระทำอันเป็นการหลบหลีกภาษีนั้นถูกกระทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เพียงอย่างเดียวที่จะทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง ก็จะมีผลทำให้การกระทำอันเป็นการหลบหลีกภาษีนั่น แม้ว่าจะเป็นการกระทำที่มีเจตนาผูกพันกันระหว่างคู่สัญญาอย่างแท้จริง แต่ถ้าเกิดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ที่จะทำให้ภาระภาษีลดลงแต่เพียงอย่างเดียวแล้ว ก็อาจจะกลายเป็นความผิดและมี

²² เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ, “ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มอันเนื่องมาจากระบบเครดิต”, (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2539), น. 29.

โทษได้ ด้วยเหตุนี้ การแบ่งแยกการกระทำในทางทฤษฎีระหว่างการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) ที่ชอบด้วยกฎหมาย และการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Evasion) ซึ่งเป็นความผิดจึงไม่อาจทำได้อย่างแน่ชัด แต่อย่างไรก็ตามในที่นี้ขอกล่าวถึงเฉพาะในส่วนที่เป็นการหลีกเลี่ยงภาษีเท่านั้น

ประมวลรัษฎากรมีการบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดที่เข้าลักษณะเป็นการกระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Evasion) อาทิเช่น

1) เจตนาแจ้งข้อความเท็จ (ยื่นแบบแสดงรายการเท็จ) หรือให้ถ้อยคำ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานเท็จไปแสดงต่อเจ้าพนักงาน เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร หรือโดยความเท็จ โดยข้อโกงหรืออุบายหรือโดยวิธีอื่นใดทำนองเดียวกันเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร เช่น การจัดทำบัญชี 2 ชุด การแสดงรายได้หรือรายรับในแบบแสดงรายการเป็นเท็จหรือต่ำกว่าที่เป็นจริง หรือแสดงรายจ่ายเป็นเท็จสูงกว่าที่เป็นจริง

2) ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือบุคคลอื่นใด โดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น

2.1) ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิออก

2.2) ไม่ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ หรือใบแทนเอกสารดังกล่าว

2.3) ไม่ลงรายการหรือลงรายการเป็นเท็จ ในรายงานภาษีขาย รายงานภาษีซื้อ รายงานสินค้าและวัตถุดิบ หรือรายงานมูลค่าของฐานภาษี

2.4) โดยความเท็จ โดยข้อโกงหรืออุบายหรือโดยวิธีอื่นใดทำนองเดียวกันเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร

2.5) นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี

2.6) ปลอมหลักฐานใบขนสินค้าขาออกเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

3) โดยเจตนาทุจริตมีแสดมปีปลอม หรือคำแสดมปีใช้แล้วหรือเลิกใช้แล้ว เป็นต้น

ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากรต้องรับผิดเสียภาษีอากรตามจำนวนเงินที่หลีกเลี่ยงพร้อมทั้งเบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม ซึ่งเป็นบทลงโทษทางแพ่งและยังมีความรับผิดชอบตามกฎหมายอาญา ได้แก่ โทษจำคุกและค่าปรับอีกด้วย

3.2 ลักษณะของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม

ลักษณะของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปตามประมวลรัษฎากรมาตรา 90/4 มีระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท ซึ่งวงหลักเกณฑ์ของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ดังนี้

1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิออกเอกสารดังกล่าวตามมาตรา 86 วรรคสอง หรือมาตรา 86/1

2) ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร โดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 86/2 วรรค 1

3) ผู้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิจะออกเอกสารดังกล่าวตามมาตรา 86/13

4) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ลงรายการ หรือลงรายการเป็นเท็จในรายงานตามมาตรา 87 หรือตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 87/1

5) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ หรือใบแทนเอกสารดังกล่าว

6) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มกระทำการใดๆ โดยความเท็จ โดยข้อโกงหรืออุบาย หรือวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน

7) ผู้ประกอบการโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี หรือขอคืนภาษีเป็นเงินสด

นอกจากนี้ ยังมีบางกรณีซึ่งไม่ใช่การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นความผิดตามมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร แต่เป็นการข้อโกงภาษี คือการปลอมเอกสารการส่งออกสินค้าแล้วยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยอาศัยกลไกของระบบเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งบทบัญญัติในเรื่องการข้อโกงภาษีโดยเฉพาะไม่ได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ดังนั้น หากมีการข้อโกงภาษีต้องเข้าบทบัญญัติของประมวลกฎหมายอาญาในเรื่องข้อโกงตามมาตรา 341 มาปรับใช้บังคับ

3.3 วิธีการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม

การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันได้มีการระบาดแพร่หลายไปทุกระดับของผู้ประกอบการรวมถึงบุคคลซึ่งมิได้เป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ในการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะมีวิธีการและพฤติการณ์ทุจริตมากมายหลายวิธี ซึ่งผู้กระทำความผิดมักจะมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการและพฤติการณ์อยู่เสมอ โดยสามารถแยกวิธีการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ดังนี้²³

1. ผู้ประกอบการ มีสถานประกอบการและมีการประกอบธุรกิจจริง โดยมีการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรมสรรพากร มีรายรับจากสินค้าที่ซื้อขายจริงแต่ได้นำใบกำกับภาษีที่ผู้ซื้อสินค้าไม่ต้องการใบกำกับภาษีไปขายให้กับผู้ประกอบการที่ต้องการใบกำกับภาษีเพื่อขอคืนภาษีจากรัฐหรือทำให้เสียภาษีน้อยลง ยกตัวอย่างกรณีที่พบได้ง่าย คือ บั๊มน้ำมัน หรือผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือบริการให้กับผู้บริโภคขั้นสุดท้าย ซึ่งส่วนใหญ่แล้วผู้บริโภคเหล่านี้ไม่ประสงค์จะได้ใบกำกับภาษี

2. ใช้เอกสารปลอมจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ปลอมแปลงว่าเป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อออกใบกำกับภาษีปลอมและมีการขายให้กับผู้ต้องการซื้อใบกำกับภาษี

3. มีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่มิได้มีการประกอบกิจการกันจริง กล่าวคือ บริษัทมิได้มีการประกอบกิจการกันจริงแต่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อประโยชน์ในการขอคืนภาษี ซึ่งบางรายอ้างว่าเป็นผู้ส่งออกแต่มิได้มีการส่งออกกันจริง และบางรายก็มิได้ทำกิจกรรมใดๆเลยแต่ได้มีการขอคืนภาษีโดยใช้ใบกำกับภาษีปลอม และเมื่อได้มีการขอคืนภาษีไปแล้วระยะหนึ่งก็จะปิดกิจการไปเพื่อที่จะไปเปิดบริษัทใหม่และดำเนินการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและจะมีการดำเนินการขอคืนภาษีเวียนเช่นนี้ไปเรื่อยๆ

4. ปลอมใบกำกับภาษีของบริษัทที่มีชื่อเสียง กล่าวคือ มีการพิมพ์ปลอมใบกำกับภาษีขึ้นมาเลย ในการตรวจสอบที่ผ่านมาพบมากในธุรกิจก่อสร้าง ซึ่งได้มีการปลอมใบกำกับภาษีของบริษัทผู้ขายส่งรายใหญ่ที่มีเครือข่ายการขายทั่วประเทศ ทำให้ยากแก่การตรวจสอบว่า

²³

กิตติวัชร ภูมิธเนศ. “อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอม: ศึกษาเฉพาะเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในเขตกรุงเทพมหานคร”. (สารนิพนธ์ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต (การบริหารงานยุติธรรม) คณะสังคมสงเคราะห์ศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545), น.43 – 44.

เป็นของจริงหรือของปลอม ซึ่งในบางครั้งผู้ซื้อใบกำกับภาษีก็ทราบว่าเป็นของปลอม แต่บางครั้งก็ไม่ทราบว่าเป็นของปลอม

5. มีการตั้งบริษัทเป็นทอดๆออกไปกำกับภาษีให้กันโดยไม่ได้มีการประกอบการจริงซึ่งจะมีลักษณะคล้ายกับลักษณะที่ 1 และ 2 ข้างต้น แต่กรณีนี้จะมีลักษณะที่ทำการเป็นขบวนการเพื่อให้ยากแก่การตรวจสอบ กล่าวคือ มีการจัดตั้งบริษัทขึ้นมาหลายๆบริษัทและออกไปกำกับภาษีซื้อขายให้แก่กันเป็นทอดๆ และทอดสุดท้ายอาจจะแสดงตนเป็นผู้ส่งออกทั้งๆที่ไม่มีการส่งออกกันจริง อีกทั้งจะมีการปลอมใบขนส่งสินค้า ใบสั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งการกระทำในกรณีเช่นนี้ยากแก่การตรวจสอบ

6. พิมพ์ใบกำกับภาษีตัวเอง แต่ไม่มีการซื้อขายกันจริง ทั้งนี้ก็เพื่อต้องการให้มีการจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวนน้อย

7. ปลอมใบขนส่งสินค้า และใบกำกับภาษี เพื่อขอคืนภาษีซื้อ โดยจะอ้างว่าเป็นการส่งออกแต่ไม่ได้มีการส่งออกกันจริง ซึ่งการทุจริตในลักษณะนี้มักจะเป็นการทุจริตที่ทำร่วมกับการทุจริตในกรณีอื่นๆ เนื่องจากจุดส่งออกมักจะเป็นจุดสุดท้ายของการโกงภาษีเพราะเป็นจุดที่สามารถขอคืนภาษีซื้อทั้งหมดโดยที่ทางเจ้าหน้าที่ของรัฐไม่สงสัยเนื่องจากภาษีขายของการส่งออกมีอัตราศูนย์

8. ปลอมใบกำกับภาษี โดยมีการพิมพ์แบบฟอร์มใบกำกับภาษีเป็น 2 ชุด โดยมีเล่มที่ เลขที่เดียวกัน แล้วผู้ประกอบการนั้นก็ได้มีการยกเลิกใบกำกับภาษีขายบางฉบับที่ต้องการไป ซึ่งความจริงแล้วได้มีการขายสินค้าออกไป 2 ครั้งโดยใช้ใบกำกับเล่มที่และเลขเดียวกันและไม่ได้มีการยกเลิกแต่อย่างใด ซึ่งทำให้ผู้ขายสามารถหลบยอดภาษีขายทำให้เสียภาษีน้อยลง

9. สำนักงานบัญชีปลอมเอกสาร หรือสับเปลี่ยนใบกำกับภาษีของลูกค้าแต่ละราย เนื่องจากสำนักงานบัญชีมักจะรับทำบัญชีให้กับลูกค้าหลายรายด้วยกัน จึงมักพบบ่อยว่ามีการสับเปลี่ยนใบกำกับภาษีของลูกค้าแต่ละราย ทั้งนี้โดยเจตนาและไม่เจตนา ในกรณีที่ได้มีการกระทำโดยเจตนา นั้นเนื่องจากสำนักบัญชีตรวจสอบรายการบัญชีภาษีซื้อและพบว่าผู้ประกอบการหนึ่งสามารถใช้ได้ ก็อาจสับเปลี่ยนได้โดยมีทั้งกรณีที่ลูกค้าทราบเรื่องมีการซื้อขายกันหรือลูกค้าอาจไม่ทราบเรื่องเลยก็ได้

10. มีการหักภาษีซื้อโดยหลบภาษีขาย ทั้งนี้อ้างสินค้าโดยไปสาขา กรณีที่ตรวจพบนั้นเกิดขึ้นกับกิจการซื้อขายหรือเช่าซื้อรถ ขอคืนภาษีเมื่อซื้อไปแล้วแต่ไม่ได้นำส่งภาษีตามกำหนดเวลาทั้งๆที่ขายไปแล้ว โดยอ้างว่ารถที่ขายฝากไว้ที่ผู้ขายอยู่สาขาอื่น ซึ่งมีผลทำให้

ผู้ประกอบการสามารถยืดระยะเวลาการส่งภาษีขายให้รัฐ หรือในบางกรณีของการเช่าซื้อ ก็อาจจะมีการแสดงดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าที่เป็นจริง เพื่อนำส่งภาษีน้อยกว่าที่เป็นจริง

11. ผู้ประกอบการหลบทั้งภาษีซื้อและภาษีขาย เนื่องจากซื้อสินค้าจากระบบกรณีที่เกิดขึ้นและตรวจสอบยาก คือ กรณีสินค้าบางชนิด เช่น ทอง ซึ่งยากที่จะตรวจสอบได้เนื่องจากการซื้อขายและซื้อคืนตลอดเวลา ในกรณีเช่นนี้พบว่าผู้ขายทองอาจหลีกเลี่ยงทั้งการแสดงยอดภาษีซื้อและภาษีขายได้ อีกทั้งมีการพบว่ามีการลักลอบนำเข้าทองคำอย่างผิดกฎหมายเพื่อหลบภาษีซื้อที่จะต้องถูกเก็บเพื่อนำเข้า และเมื่อนำมาทำเป็นทองรูปพรรณขายให้กับลูกค้าไปก็จะไม่มีการออกไปกำกับภาษีให้กับลูกค้า และถ้าลูกค้าต้องการใบกำกับภาษีจะต้องจ่ายภาษีสูงขึ้นอีกร้อยละ 7 ซึ่งมีผลทำให้ลูกค้าส่วนใหญ่ไม่ต้องการใบกำกับภาษี และโดยธรรมเนียมปฏิบัติแล้วผู้ขายทองจะทำสัญลักษณ์ไว้ที่ทองรูปพรรณเพื่อแสดงว่าเป็นทองที่มาจากร้านไหน

12. ผู้ประกอบการมีการออกไปกำกับภาษีขายต่ำกว่าที่เป็นจริง ในกรณีที่เกิดขึ้นและเป็นปัญหาในกรณีของธุรกิจที่ขายสินค้าที่ยากจะตรวจสอบในเรื่องราคา เช่น กรณีอัญมณี ซึ่งเป็นการยากที่จะตรวจสอบราคาขายเพราะส่วนใหญ่แล้วลูกค้าก็ไม่ต้องการใบกำกับภาษี ทำให้ผู้ขายออกไปกำกับภาษีขายในราคาที่ต่ำกว่าความเป็นจริงได้

4. มาตรการป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม

4.1 การตรวจสอบภาษี

กรมสรรพากรได้กำหนดแผนงานสำหรับมาตรการด้านการตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยแบ่งออกเป็นมาตรการต่าง ๆ ดังนี้

4.1.1 การตรวจสอบปกติ

การตรวจสอบภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีอากร โดยกรมสรรพากรได้กำหนดนโยบายให้มีการกระจายการตรวจสอบให้ครอบคลุมทั่วถึงทุกประเภทกิจการ และกระจายตามขนาดของกิจการด้วย โดยให้ดำเนินการตรวจสอบอย่างรวดเร็วและเป็นปัจจุบันมากที่สุดเพื่อประโยชน์ในการได้ส่วนและพิสูจน์พยานหลักฐาน การตรวจสอบปกติเป็นการออกหมายเรียกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากรที่บัญญัติไว้ว่า “เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุผลอันควรเชื่อว่าผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่สมบูรณ์ ให้เจ้าพนักงาน

ประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยาน กับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย” ตามบทบัญญัติดังกล่าวเป็นกรณีที่ผู้เสียหายได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีไว้แล้ว แต่หากเป็นกรณีที่มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ การออกหมายเรียกต้องอาศัยอำนาจตามมาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากรที่บัญญัติไว้ว่า “ผู้ใดไม่ยื่นรายการ ให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน แล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่ส่งหมาย” บทบัญญัติมาตรา 19 และมาตรา 23 ที่กล่าวถึงเป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับกับภาษีอากรประเมินทุกประเภท

นอกจากนี้บทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มก็ยังมีบทบัญญัติในเรื่องการออกหมายเรียกโดยบัญญัติไว้ในมาตรา 88/4 ดังนี้ “ในการดำเนินการของเจ้าพนักงานประเมินในส่วนนี้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้ทำการแทนหรือพยาน กับมีอำนาจสั่งบุคคลเหล่านั้นให้นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบไต่สวนได้ หรือออกคำสั่งให้พยานตอบคำถามเป็นหนังสือ แต่จะต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันได้รับหมายเรียกหรือได้รับคำสั่ง”

การออกหมายเรียกตรวจสอบกรณีการตรวจสอบปกตินี้จะเห็นได้ว่าเป็นการตรวจสอบในลักษณะที่เรียกว่าตรวจสอบย้อนหลัง ซึ่งในบางกรณีไม่อาจป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มได้จึงต้องมีมาตรการการตรวจสอบอื่นมาเสริมเพื่อให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

4.1.2 การตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่ม

การตรวจปฏิบัติการ คือ การตรวจสอบ ณ สถานที่ประกอบการของผู้เสียภาษีทุกราย อย่างเป็นระบบตามระยะเวลาที่กำหนด ระยะเวลาและความถี่ของการตรวจปฏิบัติการสำหรับผู้เสียภาษีแต่ละรายจะแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายอย่างประกอบกัน อาทิเช่น ขนาดและประเภทของธุรกิจ แนวโน้มในการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น โดยมีวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบเอกสารหลักฐานต่างๆ กับรายการที่ปรากฏในแบบแสดงรายการคำนวณภาษีและการชำระภาษีว่าถูกต้องตรงกันและสอดคล้องกับสภาพความเป็นจริงในทางธุรกิจหรือไม่ เนื่องจากว่าในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีนั้นไม่ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องแนบเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณแบบแสดงรายการภาษีแต่อย่างใด

การตรวจปฏิบัติการนี้เป็นการตรวจโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 88/3 แห่งประมวลรัษฎากรที่บัญญัติไว้ว่า “เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเข้าไปในสถานประกอบการของผู้ประกอบการไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือไม่ หรือในสถานที่อื่นที่เกี่ยวข้อง ระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก หรือระหว่างเวลาทำการของผู้ประกอบการ และทำการตรวจสอบเพื่อให้ทราบว่าผู้ประกอบการได้ปฏิบัติการโดยถูกต้องตามบทบัญญัติในหมวดนี้หรือไม่ ในการนี้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจสั่งผู้ประกอบการหรือบุคคลที่อยู่ในสถานที่นั้นให้ปฏิบัติการเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบเอกสารหลักฐานต่างๆ อันควรแก่เรื่อง และมีอำนาจยึดเอกสารหลักฐานเหล่านั้นมาตรวจสอบได้ส่วนได้”

4.1.3 การตรวจสอบย้อนทั่วไป

เป็นวิธีการที่สำคัญในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มอันเกี่ยวกับใบกำกับภาษี วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบย้อนทั่วไปก็เพื่อให้มีการบันทึกใบกำกับภาษีลงในรายงานและบัญชีอย่างถูกต้องครบถ้วนทั้งด้านผู้ขายและด้านผู้ซื้อ เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีรายงานและระบบบัญชีที่ดี

วิธีการตรวจสอบย้อนทั่วไป กรมสรรพากรกำหนดให้หน่วยปฏิบัติคัดเลือกใบกำกับภาษี โดยวิธีสุ่มตัวอย่างใบกำกับภาษีขายและใบกำกับภาษีซื้อจำนวนหนึ่งจากรายที่เข้าทำการตรวจปฏิบัติการทั่วไปและส่งไปให้กรมสรรพากร ซึ่งกรมสรรพากรจะคัดเลือกใบกำกับภาษีส่งไปให้หน่วยปฏิบัติซึ่งเป็นเจ้าของพื้นที่ที่ผู้ประกอบการตามใบกำกับภาษีมีสถานประกอบการตั้งอยู่เป็นผู้ดำเนินการสอบย้อนใบกำกับภาษี

4.1.4 การตรวจสอบเพื่อคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

การตรวจสอบเพื่อคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการตรวจ ณ สถานประกอบการของผู้ประกอบการ โดยตรวจรายงานภาษีขายและเอกสารที่เกี่ยวข้องว่าผู้ประกอบการได้นำภาษีขายแสดงในแบบแสดงรายการถูกต้องครบถ้วนหรือไม่ ตรวจรายงานภาษีซื้อและเอกสารที่เกี่ยวข้องว่าได้นำภาษีซื้อแสดงในแบบแสดงรายการถูกต้องตามกฎหมายหรือไม่ และหากพบว่ามิใช่ใบกำกับภาษีมีลักษณะผิดปกติให้ส่งสอบย้อนตามโครงการสุ่มสอบย้อนทั่วไป หากเป็นกรณีแบบแสดงรายการที่ถูกคัดเลือกให้ตรวจเป็นแบบแสดงรายการที่ยื่นเพิ่มเติมให้ดำเนินการตรวจทุกแบบแสดงรายการที่ยื่นสำหรับเดือนภาษีนั้นโดยตรวจทั้งด้านการขายและด้านการซื้อ

4.1.5 การสำรวจผู้เสียภาษีอากร

วัตถุประสงค์ในการสำรวจผู้เสียภาษีที่สำคัญคือ เป็นการสำรวจแหล่งภาษีอากรและการติดตามการยื่นแบบแสดงรายการทุกประเภทเพื่อขยายฐานภาษี ติดตามผู้มีหน้าที่เสียภาษีเข้าสู่ระบบภาษีอากร และเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างเป็นระบบและมีประสิทธิภาพ

ในการสำรวจผู้เสียภาษี หน่วยงานที่รับผิดชอบจะดำเนินการสำรวจตามเป้าหมายที่กรมสรรพากรกำหนด โดยทำการสำรวจทั้งผู้ประกอบการรายเก่าและผู้ประกอบการรายใหม่และบันทึกข้อมูลลงในแบบสำรวจเพื่อเป็นข้อมูลและหลักฐานในการควบคุมการเสียภาษีอากร หากเป็นผู้ประกอบการรายใหม่ก็จะมีกระบวนการตรวจสอบสภาพกิจการและให้คำแนะนำในการปฏิบัติให้ถูกต้อง หากเป็นผู้ประกอบการรายเก่าก็ต้องตรวจสอบหลักฐานว่ามีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครบถ้วนถูกต้องตามกฎหมายหรือไม่ รายรับเหมาะสมกับสภาพกิจการหรือไม่ มีการเปลี่ยนแปลงสถานะหรือสภาพกิจการไปจากเดิมหรือไม่

4.1.6 การตรวจใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

การตรวจใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีวัตถุประสงค์ในการควบคุมการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถูกต้อง โดยเข้าไปตรวจสอบสถานประกอบการของผู้ประกอบการที่ขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ว่าสถานประกอบการประกอบกิจการจริงตามที่ขอจดทะเบียนหรือไม่ สภาพกิจการตรงกับที่ยื่นแสดงไว้ในคำขอนี้หรือไม่ ทั้งนี้ เพื่อเป็นการป้องกันการจดทะเบียนโดยไม่ประกอบการจริงหรือการจดทะเบียนโดยแจ้งข้อมูลไม่ตรงกับความเป็นจริงอันจะนำไปสู่การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มได้

4.2 การดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม

การดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยนั้นเป็นไปตามกระบวนการดำเนินคดีอาญาทั่วไปตามประมวลวิธีพิจารณาความอาญาโดยจะกล่าวตามลำดับขั้นตอนของกระบวนการดังนี้

4.2.1 การตรวจสอบได้สวนและการดำเนินคดีอาญาในชั้นสรรพากร

การดำเนินคดีจะเริ่มต้นด้วยการสืบสวนเมื่อมีการกระทำความผิดเกิดขึ้นทั้งนี้เพื่อจะได้ทราบถึงรายละเอียดของความผิดอันจะนำมาซึ่งข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานแห่งคดี โดยปกติความผิดจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาในการชำระภาษี หรือไม่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 83²⁴ โดยเจ้าหน้าที่บริหารงานภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นผู้ตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT Audit) การตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่มจะใช้วิธีการตรวจย้อนใบกำกับภาษี (Cross-Checking) เกี่ยวกับจำนวนภาษีซื้อและภาษีขาย ซึ่งกระทำโดยหน่วยงานต่างหากจากหน่วยงานที่รับแบบแสดงรายการและรับชำระภาษีอากรจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยจะมีขั้นตอนการตรวจสอบได้ส่วนเพื่อใช้มาตรการบังคับทางแพ่งและในขณะเดียวกันจะมีการรวบรวมพยานหลักฐานให้มีความแน่ชัดเสียก่อนซึ่งขั้นตอนนี้เป็นการสืบสวนในชั้นพิจารณาดำเนินคดีอาญาของกรมสรรพากรโดยเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรมีอำนาจเพียงสืบสวนตามประมวลรัษฎากรมาตรา 3 เบญจ²⁵ เช่นการตรวจค้น ยึดหรืออายัด เป็นต้น โดยการสอบสวนดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นขั้นตอนการสอบสวนตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ดังนั้นเมื่อเจ้าพนักงานกรมสรรพากรรวบรวมพยานหลักฐานและพิจารณาข้อเท็จจริงเสร็จแล้วจึงต้องดำเนินการเสนอกรมสรรพากรเพื่ออนุมัติการดำเนินคดีอาญา โดยจะส่งเรื่องร้องทุกข์ไปยังพนักงานสอบสวนเพื่อดำเนินการสอบสวนเป็นคดีความผิดทางอาญาต่อไป ซึ่งในปัจจุบันคดีอาญาทางภาษีอากรจะดำเนินการสอบสวนโดยกองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจซึ่งเป็นหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นโดยอาศัยคำสั่งกรมตำรวจซึ่งอยู่ในสังกัดของสำนักงานตำรวจแห่งชาติ

4.2.2 การสอบสวนความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม

การสอบสวน หมายความว่า การรวบรวมพยานหลักฐานและการดำเนินการทั้งหลายอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำไปเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหาเพื่อที่จะทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิด และเพื่อจะเอาตัวผู้กระทำความผิดมาฟ้องลงโทษ²⁶

²⁴ ประมวลรัษฎากรมาตรา 83 “ภายใต้บังคับมาตรา 83/1 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด โดยให้ยื่นเป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษีถ้ามีไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม”.

²⁵ ประมวลรัษฎากรมาตรา 3 เบญจ “เมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่าจะมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ให้อธิบดีมีอำนาจเข้าไปหรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรเข้าไปในสถานที่หรือยานพาหนะใด เพื่อทำการตรวจค้น ยึดหรืออายัดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้องเสียได้ทั่วราชอาณาจักร”.

²⁶ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2(11).

การสอบสวนความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม มีลักษณะการดำเนินการที่แตกต่างจากคดีอาญาทั่วไปและจะมีลักษณะเป็นอย่างไรนั้นย่อมขึ้นอยู่กับระบบกฎหมายของแต่ละประเทศด้วยว่ากำหนดให้องค์กรใดเป็นผู้มีอำนาจในการสอบสวนอันจะมีผลต่อการรวบรวมพยานหลักฐาน และการใช้มาตรการบังคับเพื่อให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐานและความจริงในคดีนั้นๆ

4.2.2.1. ผู้มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวน

ความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยไม่ว่าจะเป็นความผิดตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร หรือประมวลกฎหมายอาญา พนักงานสอบสวนจะเป็นผู้ที่มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนความผิดดังกล่าวตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา แต่ในปัจจุบันการสอบสวนคดีอาญาทางภาษีอากรจะดำเนินการสอบสวนโดยกองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจซึ่งเป็นหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นโดยอาศัยคำสั่งกรมตำรวจที่อยู่ในสังกัดของสำนักงานตำรวจแห่งชาติ

4.2.2.2. การรวบรวมพยานหลักฐานและการใช้มาตรการบังคับ

การรวบรวมพยานหลักฐานคือการที่พนักงานสอบสวนนำเอาพยานหลักฐานที่ได้รวบรวมจากเจ้าพนักงานสรรพากรผู้มีหน้าที่รับผิดชอบและทำการรวบรวมพยานหลักฐานทุกชนิดเท่าที่สามารถกระทำได้²⁷ รวมถึงการดำเนินคดีทั้งหลายอื่น ๆ อันมีลักษณะเป็นการใช้มาตรการบังคับตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เช่น การออกหมายเรียกหมายจับ และหมายค้น เป็นต้น การที่พนักงานสอบสวนทำการรวบรวมหลักฐานเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหา ก็เพื่อที่จะได้ทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิดและเพื่อจะเอาตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษ ซึ่งการใช้มาตรการดังกล่าวนี้เป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวนโดยเฉพาะและโดยปกติต้องมีหมาย เว้นแต่กรณีเข้าข้อยกเว้นที่กฎหมายกำหนดให้อำนาจกระทำได้โดยไม่ต้องมีหมาย เช่น กรณีพบการกระทำความผิดซึ่งหน้า สามารถจับได้โดยไม่ต้องมีหมายจับ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 78 การค้นในที่รโหฐานโดยไม่ต้องมีหมายค้น ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 92 เป็นต้น

²⁷ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามาตรา 131 “ให้พนักงานสอบสวนรวบรวมพยานหลักฐานทุกชนิด เท่าที่สามารถจะทำได้ เพื่อประสงค์จะทราบข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ต่าง ๆ อันเกี่ยวกับความผิดที่ถูกกล่าวหา เพื่อจะรู้ตัวผู้กระทำความผิดและพิสูจน์ให้เห็นความผิด หรือความบริสุทธิ์ของผู้ต้องหา”.

4.2.3 การฟ้องร้องคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อพนักงานสอบสวนได้ดำเนินการรวบรวมพยานหลักฐานในคดีอาญามาเท่าที่จะทำได้แล้ว ขั้นตอนต่อไปเป็นการพิจารณาสั่งคดีเป็นอำนาจของพนักงานอัยการ ซึ่งการสอบสวนและการสั่งคดีเป็นกระบวนการทางกฎหมายที่จะนำไปสู่การพิจารณาของศาล อีกทั้งความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรถือเป็นความผิดที่รัฐเป็นผู้เสียหาย ดังนั้นผู้ที่มีอำนาจฟ้องร้องคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่พนักงานอัยการ แต่ปัจจุบันคดีอาญาทางภาษีอากรจะดำเนินการโดยกองคดีเศรษฐกิจและทรัพยากร ซึ่งเป็นหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นโดยอาศัยคำสั่งกรมอัยการที่ 224/2530 อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติพนักงานอัยการ พุทธศักราช 2496 มีฐานะเป็นกองย่อยในกองคดีอาญาของสำนักงานอัยการสูงสุดมีหน้าที่รับผิดชอบการดำเนินคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรและศุลกากร ความผิดเกี่ยวกับการเงินและการธนาคาร เป็นต้น²⁸ และในการฟ้องคดีพนักงานอัยการจะเป็นผู้ใช้ดุลพินิจในการสั่งฟ้องหรือไม่ฟ้องผู้ต้องหาตามหลักดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ (Opportunity Principle) เช่นเดียวกับคดีอาญาทั่วไป คือต้องพิจารณาทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายประกอบกัน ซึ่งในกรณีนี้ก็ต้องพิจารณาว่าผู้ต้องหาได้กระทำความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มตามลักษณะที่กฎหมายบัญญัติไว้หรือไม่ และในการกระทำนั้นผู้ต้องหาได้มีเจตนาทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยหรือไม่ และถ้าผู้ต้องหาได้ร่วมกันสมคบเพื่อกระทำความผิดแล้วพนักงานอัยการจะพิจารณาตามหลักเรื่องตัวการ²⁹ แต่อย่างไรก็ตาม การที่พนักงานอัยการมีคำสั่งฟ้องคดีจะต้องพิจารณาด้วยว่าการที่สั่งฟ้องนั้นจะต้องมีข้อเท็จจริงปรากฏจากพยานหลักฐานเพียงพอที่จะพิสูจน์ความผิดของผู้ต้องหาได้ว่าผู้ต้องหาได้กระทำโดยมีเจตนาทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มอันเข้าข้อกฎหมายนั้นๆด้วยแต่ในทางปฏิบัติในคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม พนักงานอัยการไม่อาจใช้ดุลพินิจเช่นนั้นได้ เพราะเข้ากรณีการใช้ดุลพินิจโดยมิชอบ และปราศจากเหตุผล

4.2.4 การพิสูจน์ความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม

การพิสูจน์ข้อเท็จจริงใดๆที่คู่ความกล่าวอ้างในการดำเนินคดีอาญาดังกล่าวต้องอาศัยพยานหลักฐานซึ่งในการดำเนินคดีจะมีคู่ความสองฝ่ายคือ โจทก์และจำเลย โดยทั้งโจทก์และ

²⁸ วทัญญู เขมะจารีย์กุล, “ข้อจำกัดทางกฎหมายในการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม”. (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2542).

²⁹ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 83

จำเลยต่างก็จะกล่าวอ้างข้อเท็จจริงต่างๆมาในคำฟ้องและคำให้การเพื่อสนับสนุนข้อกล่าวอ้างและข้อแก้ตัวของตน ซึ่งข้อเท็จจริงต่างๆเหล่านี้ย่อมจะตรงกันบ้างและขัดแย้งกันบ้าง ฉะนั้น คู่ความแต่ละฝ่ายจึงจำเป็นที่จะต้องหาทางพิสูจน์ข้อกล่าวอ้างของตนให้ศาลเชื่อ และในการพิสูจน์ความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยนั้นเมื่อโจทก์เป็นฝ่ายกล่าวอ้างว่ามีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้นและจำเลยเป็นผู้กระทำความผิด ดังนั้นถ้าจำเลยให้การปฏิเสธหรือไม่ให้การใดๆเลย โจทก์จะต้องมีหน้าที่นำสืบเพื่อพิสูจน์ความผิดของจำเลยในทุกประเด็นที่กล่าวอ้างทั้งองค์ประกอบภายนอกและองค์ประกอบภายในของความผิดตามที่ได้บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม อีกทั้งโจทก์จะต้องรวบรวมพยานหลักฐานที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดและข้อเท็จจริงแวดล้อมต่างๆให้ได้มากที่สุดเพื่อจะได้หักล้างข้อแก้ตัวของจำเลยให้ศาลเชื่อจนปราศจากข้อสงสัยตามสมควร (proof beyond reasonable doubt)³⁰ ว่าจำเลยได้กระทำความผิดโดยมีเจตนาทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นความผิดและมีบทลงโทษตามกฎหมาย และถ้าพิจารณาได้ความว่าจำเลยได้ร่วมกันสมคบเพื่อกระทำความผิดแล้ว โจทก์จะต้องนำหลักเรื่องตัวการตามประมวลกฎหมายอาญามาใช้บังคับในการพิสูจน์ความผิดของจำเลย

³⁰

พรเพชร วิชิตชลชัย, คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยาน, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : บริษัทยูแพค จำกัด, 2539), น. 94.