

## บทคัดย่อ

ในการประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อผู้ประกอบการได้ซื้อสินค้าหรือรับบริการใดๆ เพื่อนำมาใช้ในการประกอบกิจการ และได้ถูกผู้ประกอบการอื่นเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มรวมมากับราคาสินค้า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการถูกเรียกเก็บนั้นก็ถือเป็น “ภาษีซื้อ” ที่ผู้ประกอบการนั้นมีสิทธินำมาหักออกจากจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตนต้องนำส่งต่อรัฐได้ โดยในการนำภาษีซื้อมาใช้คำนวณภาษีนี้ ผู้ประกอบการจะต้องมีหลักฐานสำคัญที่ต้องจัดเก็บไว้เพื่อการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่รัฐ คือ “ใบกำกับภาษี” ซึ่งเป็นหลักฐานที่แสดงว่าผู้ประกอบการได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นภาษีซื้อไปจริง จึงเห็นได้ว่าใบกำกับภาษีเป็นสิ่งที่มีความสำคัญในเชิงเศรษฐกิจต่อผู้ประกอบการในการที่จะช่วยบรรเทาภาระภาษีหรือได้รับภาษีคืนจากรัฐ ด้วยเหตุนี้ ในปัจจุบันจึงมีผู้ประกอบการและเหล่ามีเจตจำนงจำนวนมากได้พยายามใช้กลไกในรูปแบบต่างๆ โดยใช้ใบกำกับภาษีเป็นเครื่องมือ เพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ตามใบกำกับภาษีอันเป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมาย อาทิเช่น การปลอมใบกำกับภาษีหรือการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีการซื้อขายเกิดขึ้นจริง เป็นต้น ซึ่งการกระทำเหล่านี้ล้วนแต่เป็นการกระทำที่ฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรอันมีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา โดยที่ผ่านมารัฐบาลก็ได้ใช้ความพยายามในการตรวจสอบและปราบปรามการโกงภาษีในลักษณะเหล่านี้เรื่อยมา อย่างไรก็ตาม ด้วยข้อจำกัดของจำนวนเจ้าหน้าที่ประกอบกับการเพิ่มจำนวนของผู้โกงภาษี ทำให้ในปัจจุบันยังคงมีการออกและการใช้ใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบอยู่อย่างแพร่หลาย ซึ่งเป็นปัญหาดังกล่าวนี้เป็นปัญหาที่ควรมีการเร่งพิจารณาแก้ไขเพื่อไม่ให้รัฐต้องสูญเสียประโยชน์จากเงินภาษีอันพึงได้ต่อไป

นอกจากปัญหาการปราบปรามการโกงภาษีที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น หากพิจารณาในเนื้อหาของบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษีตามประมวลรัษฎากรแล้ว ก็พบว่าการบังคับใช้กฎหมายที่เกี่ยวข้องมีปัญหามากหลายประการที่ควรพิจารณา ไม่ว่าจะเป็นปัญหาการตีความลักษณะของใบกำกับภาษีปลอม ปัญหาการใช้อำนาจตรวจสอบโดยเจ้าพนักงานประเมิน ปัญหาความไม่เป็นธรรมในการลงโทษเรียกเก็บเบี้ยปรับเงินเพิ่มและโทษทางอาญา รวมทั้งปัญหาเรื่องหลักเกณฑ์การนำพยานหลักฐานมาพิสูจน์ในคดี

วิทยานิพนธ์เล่มนี้ได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์ถึงบทบัญญัติต่างๆ ในประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับความผิดอันเกิดจากการออกและการใช้ใบกำกับภาษี โดยเฉพาะอย่างยิ่งความผิดเกี่ยวกับ “ใบกำกับภาษีปลอม” ซึ่งเป็นคำที่มักได้ยินกันอยู่บ่อยครั้ง โดยศึกษาตั้งแต่ลักษณะของความผิด ไม่ว่าจะเป็นความผิดเรื่องใบกำกับภาษีปลอมที่ปรากฏอยู่ในมาตรา

89 (7) และมาตรา 90/4 (7) ความผิดเรื่องใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6) และมาตรา 90/4 (3) รวมทั้งความผิดเรื่องใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 90/4 (7) ทั้งนี้ ผู้เขียนได้นำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับกลไกภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน และศึกษาถึงโทษตามกฎหมายสำหรับความผิดในลักษณะต่างๆ ทั้งในประมวลรัษฎากรและในประมวลกฎหมายอาญา และศึกษาถึงกระบวนการตรวจสอบและการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินเพื่อวิเคราะห์ถึงสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นทุกด้าน ไม่ว่าจะเป็นการตีความลักษณะของใบกำกับภาษีปลอม การตรวจสอบโดยเจ้าพนักงานประเมิน โทษเบี้ยปรับเงินเพิ่มและโทษทางอาญา และหลักเกณฑ์การนำพยานหลักฐานมาพิสูจน์ในคดี นอกจากนี้ ผู้เขียนได้นำกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของไต้หวันซึ่งเป็นเขตการปกครองที่ได้ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาเป็นเวลานานและประสบผลสำเร็จเป็นอย่างดี มาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับกฎหมายไทยเพื่อนำมาเป็นแนวทางในการเสนอแก้ไขปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายต่อไป