

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในปี พ.ศ.2535 ประเทศไทยได้นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเข้ามาใช้แทนที่ภาษีการค้า เพื่อให้สอดคล้องกับสภาวะเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป โดยในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเพื่อนำไปเสียให้แก่รัฐ ซึ่งภาษีที่ผู้ประกอบการเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการในส่วนนี้จะเรียกว่า “ภาษีขาย” และในขณะเดียวกันเมื่อผู้ประกอบการดังกล่าวได้ซื้อสินค้าหรือรับบริการจากผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่น ก็จะต้องถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน ซึ่งภาษีที่ผู้ประกอบการถูกเรียกเก็บนี้จะเรียกว่า “ภาษีซื้อ” โดยหากภาษีซื้อดังกล่าวเป็นภาษีที่เกิดขึ้นจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการเพื่อการประกอบกิจการแล้ว ภาษีซื้อในส่วนนี้ผู้ประกอบการก็มีสิทธินำมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องนำส่งแก่รัฐได้ โดยในการนำภาษีซื้อมาใช้คำนวณนี้ ผู้ประกอบการจะต้องมีเอกสารอันเป็นหลักฐานสำคัญที่ต้องจัดเก็บไว้เพื่อการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่รัฐ คือ “ใบกำกับภาษี” ซึ่งเป็นหลักฐานที่แสดงว่าผู้ประกอบการได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นภาษีซื้อไปจริง

อย่างไรก็ดี ด้วยเหตุที่ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีเป็นสิ่งที่มียุทธศาสตร์ในเชิงเศรษฐกิจต่อผู้ประกอบการในการที่จะนำไปใช้ในการบรรเทาภาระภาษีที่ต้องเสียให้แก่รัฐ หรืออาจก่อให้เกิดสิทธิที่จะได้รับภาษีคืนจากรัฐในกรณีที่ภาษีขายมีจำนวนน้อยกว่าภาษีซื้อ ดังนั้น ในปัจจุบันจึงมีผู้ประกอบการจดทะเบียนและเหล่ามีจรรยาบรรณจำนวนมากได้ใช้กลไกในรูปแบบต่างๆ เพื่อแสวงหาประโยชน์อันมิชอบจากสิทธิประโยชน์ของใบกำกับภาษีที่รัฐได้ให้ไว้ โดยกลไกเหล่านี้มีปรากฏอยู่หลายรูปแบบ ยกตัวอย่างเช่น การพิมพ์ใบกำกับภาษีโดยปลอมชื่อของผู้ประกอบการรายอื่นเพื่อนำมาใช้เป็นหลักฐานแสดงว่าตนได้ซื้อสินค้าหรือรับบริการจากผู้ประกอบการรายดังกล่าวและนำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีที่ปลอมขึ้นนั้นมาใช้ในการคำนวณภาษี หรือผู้ประกอบการบางรายอาจไปติดต่อขอซื้อใบกำกับภาษีจากผู้ประกอบการรายอื่นเพื่อนำมาใช้ในการบรรเทาภาระภาษี โดยที่ไม่มีการซื้อขายสินค้าหรือรับบริการกันจริง เป็นต้น ซึ่งการกระทำเหล่านี้ล้วนเป็นการกระทำที่ขัดต่อหลักเกณฑ์ในเรื่องการออกและการใช้ใบกำกับภาษีตามประมวลรัษฎากรทั้งสิ้น และเป็นการทำให้รัฐต้องสูญเสียประโยชน์จากรายได้ภาษีในส่วนนี้จำนวนมหาศาล โดยหากมีการ

ตรวจสอบพบผู้ออกไปกำกับภาษีและผู้ใช้ใบกำกับภาษีเหล่านี้ก็มีความผิดอันจะต้องถูกประเมินภาษีย้อนหลัง เสียเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และยังต้องรับผิดทางอาญาอีกด้วย ซึ่งที่ผ่านมาก็ได้มีความพยายามที่จะเร่งรัดปราบปรามกลโกงประเภทนี้ให้หมดสิ้นไปเพื่อรักษาผลประโยชน์ของรัฐไว้ แต่ด้วยอุปสรรคต่างๆ ทั้งข้อจำกัดทางด้านทรัพยากรบุคคลและมาตรการที่ใช้ในการตรวจสอบของฝ่ายรัฐ รวมทั้งความแยบยลในวิธีการโกงของเหล่ามิจฉาชีพ ทำให้ในปัจจุบันยังมีการใช้ใบกำกับภาษีปลอมกันอยู่อย่างแพร่หลาย

ผลกระทบจากใบกำกับภาษีปลอมที่เกิดขึ้นนี้มิได้ส่งผลเสียหายต่อรัฐเพียงฝ่ายเดียว หากแต่ยังมีผลกระทบเป็นลูกโซ่ไปยังผู้ประกอบการสุจริตหลายรายที่อาจต้องถูกตรวจสอบถูกประเมินภาษี และถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับเงินเพิ่มโดยเจ้าหน้าที่รัฐ โดยในบทบัญญัติเรื่องการเรียกเก็บเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (7) ซึ่งเป็นการกำหนดความรับผิดของผู้ประกอบการที่ใช้ใบกำกับภาษีปลอมในการคำนวณภาษี ก็ได้กำหนดหน้าที่ให้ฝ่ายผู้ใช้ใบกำกับภาษีเป็นผู้พิสูจน์เพื่อให้หลุดพ้นจากความรับผิดดังกล่าว ซึ่งในบางครั้งกว่าที่ผู้ประกอบการสุจริตจะพิสูจน์จนหลุดพ้นความรับผิดได้ก็จะต้องมีการนำข้อพิพาทขึ้นสู่ศาล และถึงแม้ว่าท้ายที่สุดจะสามารถพิสูจน์ความบริสุทธิ์ของตนให้เป็นที่ประจักษ์ในชั้นศาลได้ แต่กว่าจะถึงเวลานั้นผู้ประกอบการดังกล่าวก็ต้องเสียไปทั้งค่าจ่ายในการต่อสู้คดีและยังต้องเสียประโยชน์จากการที่ได้รับความเสียหายจากภาษีล่าช้า นอกจากนี้ ในกรณีของผู้ประกอบการบางรายที่ไม่สามารถนำหลักฐานมาพิสูจน์ความบริสุทธิ์ได้ก็อาจต้องรับผิดเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ทั้งๆ ที่ตนไม่ได้รู้เห็นถึงข้อเท็จจริงในการปลอมใบกำกับภาษีที่ได้รับมา

เมื่อพิจารณาจากข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องในเรื่องดังกล่าวแล้ว ผู้เขียนพบว่าลักษณะของใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดไว้แต่เพียงแนวทางกว้างๆ ว่า “ในกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกไปกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม” จากถ้อยคำดังกล่าวผู้เขียนเห็นว่ายังขาดความชัดเจนในการที่จะนำไปบังคับใช้ในเกิดผลบังคับแก่กลโกงภาษีในอีกหลายรูปแบบ ทั้งยังเป็นถ้อยคำที่คลุมเครือยากแก่การทำความเข้าใจและปฏิบัติตามให้ถูกต้องได้ ซึ่งในปัจจุบันการตีความถ้อยคำตามกฎหมายในมาตรา 89 (7) ดังกล่าวทั้งโดยเจ้าพนักงานประเมินและศาล ก็ยังเป็นการตีความที่ขยายตัวบทเพื่อให้สามารถปรับใช้แก่กรณีที่เกิดขึ้นได้ โดยไม่มีข้อกฎหมายที่ชัดเจนรองรับอยู่

ในส่วนของผลทางกฎหมายที่ผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมต้องรับผิด ก็ยังมีปัญหาที่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมอีกหลายประการ ยกตัวอย่างเช่น กรณีผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมที่ได้ชำระราคาสินค้าไปจริง และสามารถพิสูจน์ได้ถึงชำระราคาดังกล่าว แต่หากในภายหลังมีการ

ตรวจสอบพบว่าใบกำกับภาษีดังกล่าวผู้ขายได้ออกโดยปลอมชื่อของบุคคลอื่นมา ผู้ใช้ใบกำกับภาษีก็ยังคงต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มให้แก่รัฐจากการใช้ใบกำกับภาษีปลอมนั้น โดยที่ศาลหรือเจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจที่จะลดหรืองดให้ หรือในกรณีที่เป็นความผิดฐานใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) อันความผิดฐานยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องตามมาตรา 89 (3) (4) อยู่ด้วยในตัว กฎหมายก็ไม่ได้บัญญัติชัดเจนว่าจะต้องปรับแต่เพียงอนุมาตราเดียว ซึ่งที่ผ่านมาเคยมีกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจเรียกเก็บเบี้ยปรับหลายอนุมาตราพร้อมกัน จนต้องมีการนำคดีขึ้นสู่ศาลและถูกกลับคำวินิจฉัยในชั้นที่สุด

นอกจากนี้ ในส่วนขั้นตอนตามกฎหมายที่ใช้ในการตรวจสอบและประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเจ้าพนักงานประเมิน ก็ยังไม่มีมาตรการของผู้อยู่เสียภาษีเท่าที่ควร ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของการให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มได้โดยไม่ได้กำหนดเงื่อนไขหรือมาตรฐานในการตรวจสอบไว้โดยเคร่งครัด และกรณีที่ให้เจ้าพนักงานเข้าไปตรวจปฏิบัติการได้ตามดุลยพินิจโดยไม่ได้กำหนดเหตุแห่งการเข้าไปตรวจสอบนั้นไว้โดยชัดแจ้งทั้งแนวทางปฏิบัติที่ควบคุมเจ้าพนักงานในการเข้าตรวจค้นที่ปรากฏอยู่ในปัจจุบัน ก็เป็นเพียงระเบียบ ซึ่งไม่มีฐานะเป็นกฎหมาย ดังนั้น แม้ว่าเจ้าพนักงานจะไม่ปฏิบัติตามก็ไม่เป็นเหตุให้การประเมินนั้นเสียไปแต่อย่างใด

ด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนจึงมีความสนใจที่จะศึกษาค้นคว้าถึงหลักกฎหมายและแนวคำวินิจฉัยในเรื่องดังกล่าวข้างต้นอย่างละเอียด พร้อมเปรียบเทียบหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องนี้กับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย เพื่อให้เข้าใจถึงแนวคิดของกฎหมายอย่างถ่องแท้ และเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาต่อไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ

## 2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1) เพื่อให้ทราบถึงลักษณะของใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) และ 90/4 (7) แห่งประมวลรัษฎากร ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6) และ 90/4 (3) รวมทั้งใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 90/4 (7) โดยวิเคราะห์เปรียบเทียบควบคู่ไปกับลักษณะความผิดเรื่องเอกสารปลอมตามประมวลกฎหมายอาญา เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการเสนอแก้ไขข้อสันนิษฐานของกฎหมายให้กำหนดลักษณะที่ชัดเจนและครอบคลุมข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นของใบกำกับภาษีปลอมทุกกรณี รวมทั้งนำมาพิจารณาวางแนวทางให้แก่ผู้ประกอบการในการประกอบธุรกิจอย่างถูกต้องตามกฎหมายและปลอดภัย

2) เพื่อศึกษารูปแบบวิธีการทางกฎหมายของไต้หวันเกี่ยวกับใบกำกับภาษีปลอมดังกล่าว แล้วนำมาเปรียบเทียบกับกฎหมายไทยและนำมาพิจารณาข้อดีข้อเสียของแต่ละประเทศ เพื่อนำมาเสนอแนะปรับปรุงกฎหมายให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

3) เพื่อให้ทราบถึงแนวทางการดำเนินงานของฝ่ายเจ้าหน้าที่รัฐที่เกี่ยวข้อง และนำมาพิจารณาสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นและเสนอแนะแนวทางแก้ไขกฎหมายให้สอดคล้องกับสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นตามความเป็นจริงต่อไป

### 3. ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ จะทำการศึกษาถึงปัญหาเกี่ยวกับลักษณะการตีความคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” พร้อมทั้งศึกษาเกี่ยวกับผลทางกฎหมายที่ใช้ใบกำกับภาษีปลอมจะต้องรับผิดชอบไม่ว่าจะเป็นโทษทางแพ่งหรือโทษทางอาญา นอกจากนี้ยังศึกษาเกี่ยวกับขั้นตอนวิธีการตรวจสอบและการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเจ้าพนักงานประเมิน เพื่อให้ทราบถึงกระบวนการที่เกี่ยวข้องทั้งระบบ

อนึ่ง เนื่องจากตามประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1 (22) ได้กำหนดให้ใบกำกับภาษีหมายความว่ารวมถึงใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ ใบเสร็จรับเงินที่ส่วนราชการออกให้ในการขายทอดตลาด และใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร ของกรมศุลกากร หรือของกรมสรรพสามิต อย่างไรก็ตามผู้เขียนจะจำกัดขอบเขตของการศึกษาและวิจัยไว้เฉพาะกรณีของใบกำกับภาษีโดยทั่วไปที่มีการออกให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการตามปกติ ซึ่งเป็นกรณีที่มีการใช้กลโกงภาษีกันอย่างแพร่หลายเท่านั้น โดยจะไม่กล่าวถึงกรณีใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ ใบเสร็จรับเงินที่ส่วนราชการออกให้ในการขายทอดตลาด และใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร ของกรมศุลกากร หรือของกรมสรรพสามิต

การศึกษาถึงรายละเอียดข้างต้น ผู้เขียนจะยึดถือจากแนวคำพิพากษาศาลฎีกาและแนวทางวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องเป็นหลัก และจะนำหลักเกณฑ์ที่ได้จากการศึกษาดังกล่าวมาวิเคราะห์หาจุดบกพร่องทางกฎหมายจากสภาพความเป็นจริงที่เกิดขึ้น โดยจะได้นำไปเปรียบเทียบกับรูปแบบกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของไต้หวันเพื่อนำมาเป็นแนวทางในการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายให้สอดคล้องกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นต่อไป

#### 4. วิธีการวิจัย

วิธีการศึกษาวิจัยของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ จะเป็นการศึกษาในรูปแบบวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) จากประมวลระบฎากร ข้อกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง แนวคำพิพากษาศาลฎีกา คำสั่งกรมสรรพากร หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ตลอดจนการค้นคว้าข้อมูลจากวารสารกฎหมาย หนังสือกฎหมายของไทย รวมถึงข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อนำข้อมูลต่าง ๆ มาวิเคราะห์หาข้อสรุปและข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้น

#### 5. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1) ให้ทราบถึงลักษณะของใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) และ 90/4 (7) แห่งประมวลระบฎากร ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6) และ 90/4 (3) รวมทั้งใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 90/4 (7) และทราบถึงปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้กฎหมายเหล่านี้ เพื่อเสนอแนะในการแก้ไขกฎหมายที่เป็นประโยชน์ต่อไป

2) ให้ทราบถึงแนวทางขั้นตอนปฏิบัติในการตรวจสอบ การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม และการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาล เพื่อนำมาวิเคราะห์กับสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติ และนำมาเสนอแนะในการแก้ไขกฎหมายต่อไป

3) ให้ทราบถึงข้อดีข้อเสียของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วน of ใบกำกับภาษีโดยรวม และสามารถนำมาเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาต่อไป