

บทที่ 3

ลักษณะของใบกำกับภาษีปลอมและผลทางกฎหมาย

1. ความหมายโดยทั่วไปของคำว่า “ปลอม”

ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน คำว่า “ปลอม” หมายถึง ทำให้เหมือนคนอื่นหรือสิ่งอื่นเพื่อให้หลงผิดว่าเป็นคนนั้นหรือสิ่งนั้น หรือไม่แท้หรือไม่จริงตามสภาพของสิ่งนั้น¹

คำว่า “ปลอม” นี้ ปรากฏอยู่ในกฎหมายหลายฉบับ ซึ่งแต่ละฉบับก็จะกำหนดลักษณะของการปลอมไว้โดยเฉพาะ ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างดังต่อไปนี้

1.1 เอกสารปลอมตามประมวลกฎหมายอาญา

ประมวลกฎหมายอาญาได้บัญญัติถึงลักษณะความผิดฐานปลอมเอกสารไว้ ดังนี้
มาตรา 264 ผู้ใดทำเอกสารปลอมขึ้นทั้งฉบับหรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใด เติมหรือตัดทอนข้อความ หรือแก้ไขด้วยประการใดๆ ในเอกสารที่แท้จริง หรือประทับตราปลอม หรือลงลายมือชื่อปลอมในเอกสาร โดยประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่นหรือประชาชน ถ้าได้กระทำเพื่อให้ผู้หนึ่งผู้ใดหลงเชื่อว่าเป็นเอกสารที่แท้จริง ผู้นั้นกระทำความผิดฐานปลอมเอกสารต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ผู้ใดกรอกข้อความลงในแผ่นกระดาษหรือวัตถุอื่นใด ซึ่งมีลายมือชื่อของผู้อื่นโดยไม่ได้รับความยินยอม หรือโดยฝ่าฝืนคำสั่งของผู้อื่นนั้น ถ้าได้กระทำเพื่อนำเอาเอกสารนั้นไปใช้ในกิจการที่อาจเกิดเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใดหรือประชาชน ให้ถือว่าผู้นั้นปลอมเอกสาร ต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน”

¹ สืบค้นจาก <http://rirs3.royin.go.th/new-search/word-25-search.asp>,

จากบทบัญญัติมาตรา 264 ของประมวลกฎหมายอาญาข้างต้น ลักษณะของการทำเอกสารปลอมสามารถจำแนกได้ ดังนี้²

- 1) ทำเอกสารปลอมขึ้นทั้งฉบับหรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใด
- 2) เติมหรือตัดทอนข้อความหรือแก้ไขด้วยประการใดๆ ในเอกสารที่แท้จริง
- 3) ประทับตราปลอม
- 4) ลงลายมือชื่อปลอม

การทำเอกสารปลอมมีปัญหาที่ต้องพิจารณาคือจำเป็นหรือไม่ที่จะต้องทำเอกสารที่แท้จริงอยู่ จากปัญหาดังกล่าวหากเป็นการปลอมด้วยวิธีการเติมหรือตัดทอนข้อความหรือแก้ไขด้วยประการใดๆ ก็เป็นที่ชัดเจนอยู่ในตัวแล้วว่าต้องเป็นการทำลงในเอกสารที่แท้จริง แต่ในส่วนของ การปลอมในลักษณะอื่นก็ยังคงเป็นปัญหาที่ต้องตีความจากเจตนารมณ์ของข้อกฎหมายต่อไป เนื่องจากถ้อยคำในกฎหมายยังไม่ชัดเจนอยู่ในตัว ในประเด็นนี้ท่านศาสตราจารย์จิติ ดิงศภัทย์ ได้อธิบายไว้ว่า การทำปลอมเอกสาร ไม่ต้องมีเอกสารที่แท้จริงอยู่ก่อน และไม่จำเป็นต้องทำให้เหมือนของจริงก็เป็นปลอมเอกสาร³

ตัวอย่างที่ศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ว่าเป็นการปลอมเอกสาร เช่น ทำเอกสารมีข้อความ เป็นเท็จทั้งสิ้น และจำเลยเซ็นชื่อรับรองว่าเป็นสำเนาอันถูกต้อง แม้ต้นฉบับอันแท้จริงไม่มี ก็เท่ากับเป็นการปลอมเอกสารขึ้นทั้งหมดเพื่อให้เห็นว่าคัดมาจากต้นฉบับที่แท้จริง ถือได้ว่าเป็นการ ทำเอกสารปลอม (คำพิพากษาฎีกาที่ 1733/2514) จำเลยทำคำสั่งจังหวัดตราดเรื่องแต่งตั้งข้าราชการลงในกระดาษไขโดยไม่มีอำนาจแล้วตัดเอากระดาษไขที่มีลายมือชื่อของผู้ว่าราชการ จังหวัดตราดซึ่งได้ลงนามไว้ในคำสั่งฉบับอื่นมาติดไว้ทำยคำสั่งที่จำเลยทำขึ้นและจำเลยโรเนียว คำสั่งนี้ออกมาเพื่อแสดงให้เห็นบุคคลอื่นหลงเชื่อว่าคำสั่งที่จำเลยทำขึ้นนี้เป็นคำสั่งที่แท้จริงถือได้ว่าการกระทำของจำเลยเป็นการทำเอกสารปลอมขึ้นทั้งฉบับ (คำพิพากษาฎีกาที่ 2316/2529) จำเลยปลอมหนังสือลาออกจากตำแหน่งผู้ช่วยผู้ใหญ่บ้านและคำรับรองความเห็นชอบของกำนัน โดยลงลายมือชื่อปลอมบุคคลทั้งสองในหนังสือลาออก กับปลอมหนังสือขอแต่งตั้งผู้ช่วยผู้ใหญ่บ้านโดยจำเลยลงลายมือชื่อปลอมของกำนันลงในเอกสารเพื่อแสดงว่าจำเลยได้ร่วมกับกำนันพิจารณาคัดเลือกและจัดทำหนังสือขอแต่งตั้งผู้ช่วยผู้ใหญ่บ้านเสนอต่อนายอำเภอตาม

² สติชัย ไพเราะ, คำอธิบายประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 209-287 และ มาตรา 367-398, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2552), น.158.

³ เฟิงอั้ง , น.162.

ระเบียบ เป็นการทำเอกสารปลอมขึ้นทั้งฉบับ จึงเป็นความผิดฐานปลอมเอกสาร (คำพิพากษาฎีกาที่ 4495/2548)⁴

นอกจากนี้ ในการปลอมเอกสารที่เป็นการปลอมชื่อผู้อื่น ก็มีปัญหาที่ต้องพิจารณาต่อไปว่ากรณีจำเป็นหรือไม่ที่ตัวผู้ถูกปลอมชื่อนี้จะต้องมีตัวตนอยู่จริง ในประเด็นนี้เคยมีคำพิพากษาของศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ว่าการปลอมเอกสารนี้ แม้เป็นการสมมุติชื่อขึ้นก็เป็นความผิดฐานปลอมเอกสาร ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาฎีกาที่ 278-279/2501 ซึ่งมีเนื้อความโดยย่อ ดังนี้

คดี 2 ส่วนนี้ได้รับความว่านายเซ่งหรือบริษัท จำเลยที่ 1 เป็นลูกจ้างของห้างตั้งห่งฮวดหุ้นส่วนจำกัดซึ่งขายสินค้าต่างๆ จำเลยที่ 1 เป็นพี่จำเลยที่ 2 กับนายเลียงหรือวีระอายุ 17 ปี เป็นน้อง จำเลยที่ 1 เป็นคนเดินตลาดของห้างนี้ หากมีผู้ต้องการซื้อจำเลยที่ 1 ก็ไปแจ้งแก่ผู้จัดการหรือผู้ช่วยผู้จัดการห้างให้ออกใบเบิกสินค้าเพื่อรับสินค้าของห้างนำไปมอบแก่ผู้ซื้อ ให้ผู้ซื้อลงนามใบรับสิ่งของหรือใบมัดใช้เงิน แล้วนำไปมอบแก่ห้างเพื่อจะได้เก็บเงินจากผู้ซื้อตามใบรับสิ่งของ เดิมห้างขายเงินสด จำเลยที่ 1 แนะนำให้ขายสินค้าเงินเชื่ออ้างว่าลูกค้ามีหลักฐานดีเมื่อห้างยอมขายเชื่อ จำเลยที่ 1 จึงเอาความเท็จมาแจ้งแก่ผู้จัดการหรือผู้ช่วยผู้จัดการว่า ห้างร้านชื่อนั้นๆ ต้องการสินค้าอย่างนั้นอย่างนี้จำนวนเท่าใด โดยจำเลยที่ 1 สมมุติชื่อขึ้น มีชื่อตรงกับห้างร้านที่ตั้งอยู่บ้าง เช่น บริษัทเฮงจ้วน และมีชื่อคล้ายคลึงหรือไม่คล้ายคลึงกับชื่อห้างร้านอื่นบ้าง ผู้จัดการหรือผู้ช่วยผู้จัดการหลงเชื่อออกใบเบิกสินค้าให้จำเลยที่ 1 หรือจำเลยที่ 2 ก็นำไปเบิกสินค้าไปเอาของที่คล้ายสินค้าของห้างหรือที่ทำเรื่องคล่องเตย โดยจำเลยผู้รับสินค้าไปได้ลงชื่อรับของให้ไว้แก่ผู้รักษาสินค้าหรือผู้ทำงานติดต่อกับท่าเรือ ได้สินค้าแล้วก็เอาไปขาย โดยจำเลยที่ 1 ทำใบรับสิ่งของหรือใบมัดใช้เงินขึ้นลงชื่อห้างร้านและประทับตราตามที่จำเลยที่ 1 สมมุติขึ้นเป็นผู้รับของไว้ จำเลยที่ 1 นำใบรับของมาให้ห้างบ้าง จำเลยที่ 2 นำมาบ้าง เงินที่จำเลยขายสินค้าได้ได้ฝากธนาคารไว้โดยใช้ชื่อต่าง ๆ กันรวมหลายธนาคาร เมื่อถึงกำหนดใช้เงินตามใบรับของคนเก็บเงินไปเก็บเงินไม่พบร้านสมมุติไปถามจากจำเลยที่ 1 ตอนต้น ๆ จำเลยที่ 1 รับไปเก็บให้ ได้เป็นเงินสดบ้างหรือเช็คสั่งจ่ายหรือสลักหลังโดยชื่อสมมุติบ้าง นำมาให้คนเก็บเงิน

ศาลชั้นต้นเห็นว่าจำเลยสมคบกันใช้อุบายหลอกลวงผู้เสียหายเอาสินค้าไปจำหน่ายเป็นประโยชน์ส่วนตัว ส่วนข้อหาฐานปลอมหนังสือไม่ปรากฏว่าจำเลยปลอมดวงตราของบริษัทเฮงจ้วนอย่างไร ห้างร้านยี่ห้ออื่นจำเลยก็สมมุติขึ้น พิพากษาว่าจำเลยผิดตาม กฎหมายอาญามาตรา

⁴ สืบค้นจาก <http://deka2007.Supremecourt.or.th>, 5 พฤศจิกายน 2552.

304, 63 รวมกระทรวงลงโทษจำคุกจำเลยที่หนึ่ง 8 ปี จำเลยรับสารภาพ จึงลดโทษกึ่งหนึ่ง จำคุก 4 ปี จำคุกจำเลยที่สอง 4 ปี ให้ช่วยกันคืนหรือใช้ราคาทรัพย์สินตามคำขอท้ายฟ้องทั้งสองคดี

ศาลอุทธรณ์เห็นว่า จำเลยสมคบกันทำผิดฐานฉ้อโกงตาม มาตรา 304 และ 319 การที่จำเลยที่ 1 สมมติซื้อห้างร้านขึ้นแล้วนำไปรับสิ่งของ ออกเช็คสั่งจ่ายหรือสลักหลังเช็คที่ไม่มีตัวจริง เป็นความผิดฐานปลอมหนังสือ การรวมกระทรวงลงโทษตาม มาตรา 304 มาตราเดียว ต้องลงโทษไม่เกินอัตราชั้นสูง คือ จำคุกไม่เกิน 3 ปี

จำเลยที่ 1 ฎีกาว่า จำเลยไม่ควรจะมีผิดฐานปลอมหนังสือ

ศาลฎีกาเห็นว่าชื่อที่จำเลยเขียนและตราที่จำเลยประทับในใบรับของและเช็ค อันเป็นชื่อและตราที่ไม่มีตัวจริงนั้น การที่ไม่มีห้างร้านตัวจริงแต่เป็นห้างร้านที่สมมติขึ้น จึงเป็นความผิดฐานปลอมหนังสือทั้งฉบับ เช็คเป็นใบสั่งให้จ่ายเงินตามกฎหมายอาญา มาตรา 225 (4) ที่คัดค้านว่าควรผิดตาม ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 264 นั้น เช็คอยู่ในลักษณะ 21 แห่ง ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อันว่าด้วยตัวเงิน จึงต้องด้วย ประมวลกฎหมายอาญามาตรา 266 (4) ซึ่งโทษหนักกว่ากฎหมายลักษณะอาญา คือโทษปรับสูงกว่าไม่ต้องแก้ไข พิพากษายืนกำหนดโทษตามศาลอุทธรณ์

องค์ประกอบสำคัญของการปลอมเอกสารตามมาตรา 264 อีกประการหนึ่งคือ ต้องเป็นการทำเพื่อให้ผู้อื่นหลงเชื่อว่าเป็นเอกสารที่แท้จริง ซึ่งคำว่า “แท้จริง” นี้ หากเป็นกรณีการปลอมโดยประทับตราปลอมหรือลงลายมือชื่อปลอม ก็เป็นที่ชัดเจนอยู่ในตัวแล้วว่าหมายถึงความแท้จริงของบุคคลผู้มีอำนาจในการทำเอกสารนั้นๆ แต่ในกรณีของการทำปลอมขึ้นทั้งฉบับ ยังมีปัญหาที่น่าพิจารณา คือ คำว่า “แท้จริง” นี้ หมายถึงความแท้จริงของข้อความในเอกสารที่สื่อให้เห็นถึงข้อเท็จจริงต่างๆ หรือหมายถึงความแท้จริงของบุคคลผู้ทำเอกสาร

ในประเด็นนี้ท่านศาสตราจารย์จิตติ ติงศภัทิย์ ได้อธิบายไว้ว่า “คำว่า “แท้จริง” ไม่ได้หมายความว่าเท็จหรือจริง ไม่ได้หมายความว่าความหมายของเอกสารอันแท้จริงนั้นเป็นจริง เอกสารปลอมต่างจากเอกสารเท็จ เอกสารแท้จริงอาจมีข้อความอันเป็นเท็จก็ได้ เอกสารปลอมอาจมีข้อความตรงกับความจริงก็ได้ เอกสารมิได้เกิดขึ้นได้เองต้องมีผู้ทำขึ้น และตัวเอกสารเองย่อมแสดงว่าผู้ใดทำขึ้น จึงพึงเล็งถึงผู้ทำเอกสาร คือเอกสารนั้นในตัวของมันเองดูแล้วเห็นได้ว่าผู้ใดทำขึ้น และความจริงผู้ใดทำขึ้นจริงหรือไม่⁵” ดังนั้น หากเอกสารที่ทำขึ้นมีข้อความ เป็นเท็จ แต่ผู้ทำนั้นมีอำนาจหน้าที่ เอกสารดังกล่าวก็ไม่ถือเป็นเอกสารปลอมตามมาตรา 264 นี้ ในทาง

⁵ สติติย์ ไพเราะ ,อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2, น.168.

กลับกันแม้ข้อความในเอกสารจะเป็นจริง แต่ผู้ที่ทำเอกสารนั้นไม่มีอำนาจ และได้ทำเอกสารขึ้น เพื่อให้ผู้อื่นหลงเชื่อว่าเป็นเอกสารที่ผู้มีอำนาจทำขึ้น ก็ถือเป็นเอกสารปลอม

ตามบทบัญญัติของประมวลกฎหมายอาญา ผลของการทำ “เอกสารปลอม” กับการทำ “เอกสารเท็จ” ต่างกันตรงที่ว่าการทำเอกสารเท็จหากเป็นบุคคลธรรมดาทำก็จะเป็นความผิดตามมาตรา 264 แต่ข้อเท็จจริงอาจไปเข้าลักษณะของความผิดฐานอื่นๆ เช่น การฉ้อโกง การแจ้งความเท็จ เป็นต้น ซึ่งความผิดเหล่านี้ไม่ได้มุ่งเน้นที่จะถือเอาเอกสารเป็นองค์ประกอบของความผิดไว้โดยเฉพาะ แต่หากเป็นเจ้าของพนักงานทำก็อาจมีความผิดตามมาตรา 162 (1)⁶

ในประเด็นความแตกต่างระหว่างการทำเอกสารปลอมกับการทำเอกสารเท็จนี้ ศาลฎีกาได้เคยวินิจฉัยไว้เป็นตัวอย่างที่ชัดเจนในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6509/2549 ว่าจำเลยที่ 2 ในฐานะกรรมการผู้จัดการและผู้ถือหุ้นของบริษัทจำเลยที่ 1 ซึ่งเป็นประธานที่ประชุมผู้ถือหุ้นเป็นผู้มีหน้าที่ต้องจัดให้มีการทำรายงานการประชุมของจำเลยที่ 1 การที่จำเลยที่ 2 ได้จัดให้มีการทำบันทึกรายงานการประชุมผู้ถือหุ้นขึ้นตามหน้าที่ของตนและลงลายมือชื่อตนเองเป็นประธานที่ประชุมมิได้ทำในนามของบุคคลอื่น จึงเป็นเอกสารที่แท้จริงของจำเลยที่ 2 แม้ข้อความในเอกสารจะไม่ใช่ความจริง เพราะไม่มีการประชุมดังกล่าว ก็เป็นการทำเอกสารอันเป็นความเท็จเท่านั้น ไม่ทำให้เป็นเอกสารปลอมตาม ป.อ. มาตรา 264⁷

จากคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้นซึ่งมีการทำเอกสารอันมีข้อความเท็จ แต่เมื่อผู้อ่านเข้าใจว่าจำเลยที่ 2 เป็นผู้ทำเอกสารนั่นเอง ไม่ได้หลอกให้เข้าใจว่าผู้อื่นเป็นผู้ทำขึ้น ก็ไม่ถือเป็นการทำเอกสารปลอมแต่อย่างใด⁸

อย่างไรก็ดี หากเป็นกรณีที่ผู้มีอำนาจทำเอกสารได้ทำเอกสารไว้ซึ่งเป็นเอกสารที่มีผลสมบูรณ์ตามกฎหมายแล้ว แต่ได้ทำเอกสารนั้นขึ้นอีกครั้งโดยมีข้อความแตกต่างจากข้อความเดิมในประการที่น่าจะทำให้ผู้อื่นได้รับความเสียหาย ก็ถือเป็นความผิดฐานปลอมเอกสารได้ เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 744/2506 จำเลยเป็นเจ้าของพนักงานมีหน้าที่ออกใบอนุญาตก่อสร้างอาคาร จำเลย

⁶ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 162 “ผู้ใดเป็นเจ้าของพนักงาน มีหน้าที่ทำเอกสาร รับเอกสารหรือ กรอกข้อความลงในเอกสาร กระทำการดังต่อไปนี้ในการปฏิบัติการตามหน้าที่

(1) รับรองเป็นหลักฐานว่า ตนได้กระทำการอย่างใดขึ้น หรือว่าการกระทำอย่างใดได้กระทำต่อหน้าตนอันเป็นความเท็จ”

⁷ สติชัย ไพเราะ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2, น.162.

⁸ เฟิงอ้าง, น.166.

อนุญาตและออกใบอนุญาตให้โจทก์แล้ว ต่อมาผู้มายื่นร้องเรียน จำเลยจึงเรียกใบอนุญาตคืนจากโจทก์แล้วออกใบอนุญาตใหม่เป็นว่าจำเลยไม่อนุญาตให้ก่อสร้างเพราะไม่เว้นระยะห่าง 50 เซนติเมตร เป็นความผิดฐานปลอมเอกสารทั้งฉบับ เพราะแม้ใบอนุญาตฉบับแรกจำเลยจะเป็นผู้ทำก็ส่งมอบให้โจทก์ไปแล้ว (เป็นเอกสารที่มีผลสมบูรณ์ตามกฎหมายแล้ว จำเลยไม่มีสิทธิจะแก้ไขใหม่หรือทำขึ้นใหม่) เมื่อได้กระทำให้หลงเชื่อว่าใบอนุญาตฉบับหลังเป็นเอกสารที่แท้จริงก็เป็นความผิด⁹

ในกรณีของการใช้ชื่อปลอมและลงลายมือชื่อตามชื่อปลอมในเอกสาร หากเป็นการกระทำที่ไม่ได้มีเจตนาจะปลอมชื่อหรือเอกสารของผู้หนึ่งผู้ใด หากแต่เพียงไม่ประสงค์จะใช้ชื่ออันแท้จริงของตนนั้น แม้ว่าจะกระทำไปโดยมีเจตนาทุจริต ก็ไม่เป็นความผิดฐานปลอมเอกสาร เช่น จำเลยใช้ชื่อปลอมในการเปิดบัญชีฝากเงินและออกเช็คเบิกเงินจากบัญชีดังกล่าวเพื่อซื้อทอง ไม่เป็นความผิดฐานปลอมเอกสาร เพราะเป็นการกระทำของตนเอง แต่ไม่ใช้นามจริงเท่านั้น (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 151/2507)¹⁰

1.2 ตัวเงินปลอมตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มีการบัญญัติถึงตัวเงินปลอมไว้ 2 ลักษณะ คือ ตัวเงินที่มีลายมือชื่อปลอมหรือที่ลงไว้โดยปราศจากอำนาจ และตัวเงินที่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงข้อความสำคัญ ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

1.2.1 ตัวเงินที่มีลายมือชื่อปลอมหรือที่ลงไว้โดยปราศจากอำนาจ

1.2.1.1 ลายมือชื่อปลอม คือ ลายมือชื่อที่ผู้ลงลายมือชื่อเขียนหรือกระทำด้วยประการใดให้ปรากฏชื่อของบุคคลอื่นลงในตัวเงิน โดยตั้งใจให้บุคคลทั่วไปเข้าใจว่าเป็นลายมือชื่อของบุคคลอื่นนั้น โดยไม่ได้มีเจตนากระทำการแทนบุคคลนั้นแต่อย่างใด¹¹ เช่น ย.ได้ลักเช็คของ

⁹ เพิ่งอ้าง, น.171.

¹⁰ เพิ่งอ้าง, น.182.

¹¹ เสาวนีย์ อิศวโรจน์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยตัวเงิน, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2543), น.437.

โจทก์นำไปกรอกวันออกเช็คและสั่งจ่ายเงินจำนวน 286,000บาท โดยปลอมลายมือชื่อโจทก์ในช่องผู้สั่งจ่ายเพื่อนำไปเบิกเงิน (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 449/2546)¹²

1.2.1.2 ลายมือชื่อที่ลงโดยปราศจากอำนาจ คือ ลายมือชื่อที่ผู้ลงลายมือชื่อเขียนหรือกระทำด้วยประการอื่นใดให้ปรากฏชื่อของบุคคลอื่นลงในตัวเงิน โดยตั้งใจจะกระทำการแทนเจ้าของชื่อที่แท้จริง โดยที่เจ้าของชื่อมิได้มอบอำนาจให้กระทำการแทน เช่น ก. ซึ่งเป็นเลขานุการของ อ. ลงลายมือชื่อ อ. ในเช็คฉบับหนึ่งของ อ. สั่งธนาคารตามเช็คให้จ่ายเงินให้ ข. เพื่อชำระหนี้ที่ อ. เป็นหนี้ ข. อยู่ โดยตั้งใจจะกระทำการแทน อ. ทั้งที่ อ. มิได้มอบอำนาจให้ ก. ลงลายมือชื่อแทน เป็นต้น¹³

1.2.2 ตัวเงินที่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงรายการที่สำคัญ

กรณีที่จะถือว่าเป็นการแก้ไขเปลี่ยนแปลงรายการที่สำคัญในตัวเงินตามมาตรา 1007 มีรายละเอียด ดังนี้

1) สิ่งที่แก้ไขแล้วจะถือว่าเป็นการปลอมตัวเงิน คือ ข้อความในตัวเงินที่กฎหมายบัญญัติให้ต้องระบุไว้ หรือที่กฎหมายอนุญาตให้ระบุไว้ เช่น รายการในเช็คตามมาตรา 988 คำสั่งห้ามเปลี่ยนมือตามมาตรา 917 เป็นต้น¹⁴

2) ต้องมีการกระทำที่เป็นการแก้ไขเปลี่ยนแปลงข้อความในตัวเงินหรือในคำรับรองตัวเงิน โดยอาจเป็นการลบ ตัดทอน เติมข้อความ หรือกระทำประการอื่นๆ อันทำให้ข้อความนั้นเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม¹⁵

3) ข้อความที่ถูกแก้ไขเปลี่ยนแปลงต้องเป็นสาระสำคัญ กล่าวคือ การแก้ไขเปลี่ยนแปลงนั้นทำให้ผลของตัวเงินและสิทธิ หน้าที่ ตลอดจนความรับผิดชอบของคู่สัญญาเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมไม่ว่าจะทำให้เกิดความเสียหายหรือเป็นผลดีต่อคู่สัญญาในตัวเงินนั้น เช่น การแก้ไขวันที่ลงในตัวเงิน จำนวนเงินที่จะใช้ กำหนดเวลาใช้เงิน เป็นต้น¹⁶

กรณีดังกล่าวข้างต้น หากคู่สัญญาในตัวฝ่ายอื่นไม่ได้ให้ความยินยอม ก็เป็นอันใช้บังคับกับคู่สัญญาฝ่ายอื่นนั้นไม่ได้

¹² สืบค้นจาก <http://deka2007.supremecourt.or.th>, 5 พฤศจิกายน 2552.

¹³ เสาวนีย์ อัครวโรจน์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 11, น.438.

¹⁴ เพิ่งอ้าง, น.456.

¹⁵ เพิ่งอ้าง, น.457.

¹⁶ เพิ่งอ้าง, น.457.

1.3 เครื่องหมายการค้าปลอม

ความผิดเกี่ยวกับการปลอมเครื่องหมายการค้านี้ มีปรากฏอยู่ในกฎหมาย 2 ฉบับ ได้แก่

1) พระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า พ.ศ.2534 มาตรา 108 “บุคคลใดปลอมเครื่องหมายการค้า เครื่องหมายบริการ เครื่องหมายรับรอง หรือเครื่องหมายร่วมของบุคคลอื่นที่ได้จดทะเบียนไว้แล้วในราชอาณาจักร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสี่ปี หรือปรับไม่เกินสี่แสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

2) ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 273 “ผู้ใดปลอมเครื่องหมายการค้าของผู้อื่นซึ่งได้จดทะเบียนไว้แล้ว ไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภายในหรือนอกราชอาณาจักร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

กฎหมายทั้งสองฉบับข้างต้น ไม่มีการกำหนดคำนิยามของ “การปลอมเครื่องหมายการค้า” ไว้โดยเฉพาะ ซึ่งในส่วนนี้ท่านอาจารย์วัส ดิงสมิตร ได้อธิบายไว้ว่า “การปลอมน่าจะหมายความว่าทำให้เหมือนของจริง ขึ้นตรงตามลักษณะเดิม แต่ไม่ถึงขนาดต้องเหมือนกับเดิมทุกประการ หากปรากฏว่าเป็นเพียงคล้ายคลึงกันก็อาจเข้าลักษณะการเลียนเครื่องหมายการค้า ไม่ใช่การปลอม”¹⁷ เช่น คำพิพากษาฎีกาที่ 1718/2545 ที่ศาลวินิจฉัยว่าเป็นการปลอมเครื่องหมายการค้า กล่าวคือ จำเลยทั้งสองกับพวกได้ร่วมกันปลอมเครื่องหมายการค้า น้ำมันของ บ. ซึ่งได้จดทะเบียนเครื่องหมายการค้าต่อนายทะเบียนในราชอาณาจักร ด้วยการทำปลอมกระดาษที่ใช้ในการฉีกฝากระป๋องให้ปรากฏเครื่องหมายการค้าคาสโตรล (Castrol) ของ บ. แล้วจำเลยทั้งสองกับพวกได้ร่วมกันนำเครื่องหมายการค้าดังกล่าวซึ่งมีชื่อ รูป รอยประดิษฐ์ และข้อความในการประกอบการค้าของ บ. ไปปิดแสดงและทำให้ปรากฏที่สินค้า หีบ ห่อ วัสดุ ที่ใช้หุ้มห่อไว้ที่กล่อง กระป๋อง ขวด ฝาขวด ฝากระป๋อง ซึ่งเป็นภาชนะสำหรับบรรจุน้ำมันเครื่องปลอมปนไม่ได้มาตรฐาน

จากลักษณะของการ “ปลอม” ตามกฎหมายทั้งสามฉบับที่ผู้เขียนได้ยกตัวอย่างไว้ข้างต้น จะเห็นได้ว่าการพิจารณาถึงการ “ปลอม” ตามกฎหมายเหล่านี้ มีองค์ประกอบสำคัญร่วมกันประการหนึ่ง คือ เรื่องอำนาจของผู้จัดทำ แก๊ซ เปลี่ยนแปลง กล่าวคือ ในส่วนของ

¹⁷ วัส ดิงสมิตร, รวมคำบรรยายภาค 1 สมัยที่ 61 ปีการศึกษา 2551 เล่ม 16, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2551), น.82.

เอกสารปลอมตามประมวลกฎหมายอาญา จะมุ่งพิจารณาว่าผู้จัดทำเอกสารมีอำนาจหน้าที่ในการนั้นหรือไม่ หากไม่มีอำนาจจัดทำเอกสารแต่กลับทำขึ้นโดยเจตนาให้ผู้อื่นเข้าใจว่าเป็นเอกสารที่แท้จริง เอกสารดังกล่าวก็เป็นเอกสารปลอม ในทางกลับกันหากเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่แล้ว แม้จะทำเอกสารขึ้นโดยมีข้อความเท็จ เอกสารดังกล่าวก็ไม่มีลักษณะเป็นเอกสารปลอมแต่อย่างใด ในส่วนของตัวเงินปลอมหากมีการลงลายมือชื่อปลอมหรือลงลายมือชื่อโดยปราศจากอำนาจ หรือมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงส่วนที่เป็นสาระสำคัญของตัวเงินโดยที่คู่สัญญาฝ่ายอื่นไม่ได้ให้ความยินยอม ตัวเงินดังกล่าวก็เป็นตัวเงินปลอม และในส่วนของเครื่องหมายการค้า หากผู้ที่ไม่ใช่เจ้าของเครื่องหมายการค้าได้นำเครื่องหมายการค้าของผู้อื่นไปใช้ในการขายสินค้าของตนเอง ก็ถือว่าเป็นเครื่องหมายการค้าปลอม เนื่องจากผู้ใช้เครื่องหมายการค้าไม่ใช่เจ้าของเครื่องหมายการค้า นั้น หรือกล่าวในอีกนัยหนึ่งก็คือผู้ใช้เครื่องหมายการค้าไม่ใช่ผู้มีอำนาจตามกฎหมายที่จะใช้เครื่องหมายการค้าดังกล่าวได้นั่นเอง

2. รูปแบบกลโกงภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษี

ก่อนที่จะได้อธิบายถึงใบกำกับภาษีปลอม ในเบื้องต้นผู้เขียนขอยกตัวอย่างของกลโกงภาษีในลักษณะต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษี¹⁸ ดังนี้

2.1 การขายใบกำกับภาษี กรณีนี้ผู้ออกใบกำกับภาษีเป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจริง มีสถานประกอบการจริง รวมทั้งได้ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการจริง แต่ในการขายสินค้าหรือให้บริการในแต่ละครั้งไม่ได้มีการออกใบกำกับภาษีเสมอไป เนื่องจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการนั้นอาจเป็นผู้บริโภคคนสุดท้ายที่ไม่ต้องการนำใบกำกับภาษีไปใช้ในการคำนวณภาษีต่อไป ตัวอย่างที่เกิดขึ้นเป็นประจำก็คือกรณีสถานบริการปั้มน้ำมัน ดังนั้นผู้ประกอบการจึงได้นำใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการในครั้งนั้นไปขายให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่นๆ ที่ต้องการใบกำกับภาษีไปใช้ในการเครดิตภาษี

¹⁸ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, “ปัญหาการบริหารจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ศึกษาเฉพาะกรณีการโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม”, (สารนิพนธ์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2539), น.52-57 และสืบค้นจาก <http://www.pattanakit.net>, 20 ตุลาคม 2552.

2.2 การปลอมใบกำกับภาษีของบริษัทที่มีชื่อเสียงออกขาย กรณีนี้ผู้ที่ออกใบกำกับภาษีอาจไม่ได้เป็นผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งไม่ได้ประกอบกิจการเลย แต่ได้ปลอมใบกำกับภาษีของบริษัทที่มีชื่อเสียง แล้วนำออกขายให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่นที่ต้องการใบกำกับภาษีไปใช้ในการเครดิตภาษี ซึ่งกรณีนี้จะยากแก่การตรวจสอบเนื่องจากบริษัทที่ถูกปลอมใบกำกับภาษีนี้ส่วนใหญ่จะมีการขายส่งสินค้าไปทั่วประเทศ

2.3 การพิมพ์ใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการรายอื่น กรณีนี้ผู้ประกอบการจะใช้วิธีปลอมใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการรายอื่นเพื่อนำมาใช้ในการเครดิตภาษีในกิจการของตน

2.4 การจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขึ้นมาเพื่อขายใบกำกับภาษีปลอมโดยเฉพาะ กรณีนี้ผู้ออกใบกำกับภาษีจะเป็นผู้ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ แต่ไม่ได้มีการประกอบกิจการจริงตามที่ได้จดทะเบียน แต่ได้ออกใบกำกับภาษีและนำออกจำหน่ายให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่นที่ต้องการใบกำกับภาษีไปใช้ในการเครดิตภาษี

2.5 จัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนขึ้นมาหลายๆ ทอด เพื่อออกใบกำกับภาษีให้บริษัทในกลุ่ม กรณีนี้เกิดขึ้นกับผู้ประกอบการที่เป็นผู้ส่งออกเสื้อผ้า การ์เมนต์ เป็นต้น ซึ่งอาจมีการส่งออกจริงบางส่วน แต่บางส่วนก็ได้นำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้เพื่อขอคืนภาษีโดยไม่มีการส่งออก การออกใบกำกับภาษีในลักษณะนี้จะออกต่อกันมาเป็นทอดๆ เริ่มตั้งแต่ทอดการขายผ้าดิบ การขายผ้าที่ผ่านการฟอกย้อมแล้ว การขายเสื้อผ้าสำเร็จรูป และท้ายสุดเป็นบริษัทส่งออกเสื้อผ้า

2.6 สำนักงานบัญชีใช้ใบกำกับภาษีปลอมเพื่อปรับแต่งยอดบัญชีให้แก่ลูกค้า กรณีนี้จะเกิดขึ้นกับสำนักงานบัญชีที่ได้ให้บริการรับทำบัญชีแก่ผู้ประกอบการหลายๆ ราย และได้มีการสับเปลี่ยนใบกำกับภาษีชื่อของผู้ประกอบการแต่ละรายเพื่อประโยชน์ในการปรับแต่งยอดบัญชี

2.7 การจัดทำใบกำกับภาษีเหมือนกัน 2 ชุด กรณีนี้ผู้ประกอบการจะได้จัดพิมพ์ใบกำกับภาษีเลขที่และเล่มที่เดียวกันไว้จำนวน 2 ชุด เพื่อใช้ในการขายสินค้าทั้ง 2 ชุด โดยเมื่อได้ขายสินค้าไปแล้ว 2 ครั้ง ก็จะออกใบกำกับภาษีที่เลขเดียวกันนี้ไปให้แก่ผู้ซื้อทั้ง 2 ครั้ง ทำให้การยื่นแบบเสียภาษีขายจะต้องเสียจากยอดขายเพียงครั้งเดียว

2.8 **ปลอมใบขนสินค้ามาใช้ควบคู่กับใบกำกับภาษีปลอม** ในกรณีนี้เป็นผู้ประกอบการอาจประกอบกิจการส่งออกบ้างเล็กน้อยหรือไม่ได้ประกอบกิจการเลย แต่ได้ทำการปลอมใบขนสินค้าขาออก และใช้ใบกำกับภาษีปลอมเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

รูปแบบกลโกงภาษีต่างๆ ข้างต้น เป็นการกระทำเพื่อโกงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้ใบกำกับภาษีเป็นเครื่องมือ โดยผลจากการกระทำดังกล่าวทำให้ใบกำกับภาษีถูกพิจารณาว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม ซึ่งกฎหมายได้กำหนดบทลงโทษไว้ทั้งทางแพ่งและทางอาญาสำหรับผู้ออกและผู้ใช้ใบกำกับภาษีดังกล่าว โดยบทลงโทษทางแพ่งและทางอาญานี้ก็มีการบัญญัติลักษณะรายละเอียดของความผิดที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษีปลอมไว้แตกต่างกันออกไป ซึ่งผู้เขียนจะได้อธิบายโดยละเอียดต่อไปในข้อ 3. และ ข้อ 4.

3. ใบกำกับภาษีปลอมในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดทางแพ่ง

3.1 ลักษณะใบกำกับภาษีปลอมทางแพ่ง

“ใบกำกับภาษีปลอม” นี้เป็นคำที่นักกฎหมายและผู้ประกอบการโดยทั่วไปต้องเคยได้ยินได้ฟังอยู่บ่อยครั้ง โดยเป็นที่ทราบกันดีว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” นี้เป็นสิ่งที่ต้องห้ามในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรแล้ว กลับไม่พบว่ามีมาตราใดกล่าวถึงนิยามของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ไว้โดยชัดเจน แต่ในส่วนของบทลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มกลับมีการกำหนดเรื่องดังกล่าวไว้ โดยบทบัญญัติในลักษณะ 2 หมวด 4 ส่วน 13 เรื่องเบี่ยงปรับอันเป็นบทลงโทษทางแพ่งของเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มได้บัญญัติไว้ถึงการเรียกเก็บเบี้ยปรับสำหรับกรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอม ดังนี้

มาตรา 89 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลตามมาตรา 86/13 เสียเบี้ยปรับในกรณีและตามอัตราดังต่อไปนี้ . . .

(7) นำใบกำกับภาษีปลอม ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษี ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น

ในกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม

จากบทบัญญัติมาตรา 89 (7) ข้างต้น แม้จะไม่มีกรกล่าวถึงความหมายโดยตรงของใบกำกับภาษีปลอมไว้ แต่เมื่อพิจารณาจากข้อความในวรรคสองของอนุมาตราดังกล่าวประกอบ

กับแนวทางการวินิจฉัยของศาลและกรมสรรพากรที่ได้นำบทบัญญัติดังกล่าวไปใช้บังคับเรียกเก็บ เบี้ยปรับแล้ว อาจสรุปได้ว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” อันเข้าลักษณะตามมาตรา 89 (7) ที่มีการตีความบังคับใช้กันอยู่ในปัจจุบัน อาจแบ่งได้เป็น 2 ความหมาย ความหมายแรกได้แก่ ใบกำกับภาษีที่เป็นของปลอมโดยสภาพ กล่าวคือเป็นใบกำกับภาษีที่ถูกทำปลอมขึ้นโดยผู้ทำมุ่งหมายที่จะให้ผู้อื่นเข้าใจว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ประกอบการที่มีชื่อปรากฏอยู่ในใบกำกับภาษีนั้นจริง ใบกำกับภาษีปลอมประเภทนี้มีนัยเหมือนกับการ “ปลอม” ตามความหมายโดยทั่วไปซึ่งปรากฏอยู่ในกฎหมายอื่นๆ ดังที่ได้อธิบายไว้ในข้อ 1. ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าใบกำกับภาษีปลอมโดยสภาพนี้หมายถึงใบกำกับภาษีที่ไม่แท้จริงตามสภาพ โดยความแท้จริงนี้จะพิจารณาจากความแท้จริงของผู้ออกใบกำกับภาษีเป็นสำคัญ หากใบกำกับภาษีที่ออกมาเป็นการออกโดยปลอมแปลงชื่อของผู้ประกอบการรายอื่น ใบกำกับภาษีดังกล่าวย่อมถูกพิจารณาว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม โดยไม่ต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงอื่นหรือข้อสันนิษฐานตามมาตรา 89 (7) วรรคสอง ต่อไป ส่วน “ใบกำกับภาษีปลอม” ประเภทที่สอง เป็นใบกำกับภาษีปลอมที่เกิดขึ้นโดยบทบัญญัติอันเป็นข้อสันนิษฐานที่มีลักษณะเฉพาะของมาตรา 89 (7) วรรคสอง ซึ่งก็คือใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่า “บุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี” นั้นเอง

3.1.1 ใบกำกับภาษีปลอมโดยสภาพ

คำว่า “ใบกำกับภาษีปลอมโดยสภาพ” นี้ เป็นคำที่ผู้เขียนได้กำหนดขึ้นเอง เพื่อประโยชน์ในการอธิบายแบ่งแยกลักษณะของใบกำกับภาษีปลอมในแต่ละลักษณะ โดยคำว่า “สภาพ” ในที่นี้ จะมุ่งพิจารณาจากสภาพความแท้จริงของตัวผู้ออกใบกำกับภาษีเป็นสำคัญ ซึ่งอาจเทียบเคียงได้กับ “เอกสารปลอม” ตามประมวลกฎหมายอาญา กล่าวคือ เป็นใบกำกับภาษีที่สร้างขึ้นเพื่อให้ผู้อื่นหลงผิดในความแท้จริงของตัวผู้จัดทำใบกำกับภาษี ดังนั้น ใบกำกับภาษีปลอมในลักษณะนี้นอกจากจะเป็นใบกำกับภาษีปลอมตามประมวลรัษฎากรแล้ว ยังถือเป็นเอกสารปลอมตามประมวลกฎหมายอาญาอีกด้วย

จากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน มีผู้ประกอบการและมิชชาชีพหลายรายที่ได้ใช้วิธีการปลอมใบกำกับภาษีขึ้นเพื่อการโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยในบางกรณีฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์จากใบกำกับภาษีนั้นก็ได้รู้เห็นเป็นใจด้วย ยกตัวอย่างเช่น กรณีพิมพ์ใบกำกับภาษีโดยระบุชื่อของบริษัทที่มีชื่อเสียงแล้วนำออกขายให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่นโดยไม่มีการซื้อขายสินค้ากันจริง หรือกรณีการพิมพ์ใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่นขึ้นเองแล้วนำมาใช้เป็นภาษีซื้อของตนเองเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

อนึ่ง กรณีมีปัญหาที่ต้องพิจารณาว่าหากการพิมพ์ใบกำกับภาษีดังกล่าวผู้ออกใบกำกับภาษีได้ระบุชื่อของผู้ประกอบการที่ไม่มีตัวตนอยู่จริง จะถือเป็นการปลอมใบกำกับภาษีหรือไม่ ในปัญหานี้ผู้เขียนเห็นว่าหากพิจารณาจากลักษณะของเอกสารปลอมตามประมวลกฎหมายอาญา ในมาตรา 264 ซึ่งได้เคยมีคำพิพากษาฎีกาวินิจฉัยไว้ว่าแม้จะทำเอกสารปลอมขึ้นโดยเป็นการสมมุติชื่อของบุคคลที่ไม่มีตัวตนอยู่จริงก็เป็นความผิดฐานปลอมเอกสารเช่นกัน (คำพิพากษาฎีกาที่ 278-279/2501) แล้ว จะเห็นได้ว่าการปลอมใบกำกับภาษีโดยสภาพนี้ก็อาจเทียบเคียงได้กับการปลอมเอกสารในลักษณะดังกล่าว กล่าวคือ แม้ใบกำกับภาษีจะระบุชื่อผู้ประกอบการที่ไม่มีตัวตนอยู่จริง ใบกำกับภาษีดังกล่าวก็ถือเป็นใบกำกับภาษีปลอมเช่นกัน

ในกรณีของใบกำกับภาษีปลอมโดยสภาพนี้ มีข้อสังเกตว่าในบางกรณีผู้ประกอบการที่ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีนั้นอาจไม่ได้รู้เห็นถึงการปลอมใบกำกับภาษีดังกล่าวแต่อย่างใด เนื่องจากได้มีการซื้อขายสินค้าและชำระราคาไปจริง และได้นำใบกำกับภาษีนั้นไปใช้คำนวณภาษีด้วยความเชื่อโดยสุจริตว่าใบกำกับภาษีที่ได้รับมานั้นเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ประกอบการที่ปรากฏชื่อในใบกำกับภาษีนั้นจริง ในกรณีหลังนี้ฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์จะหยิบยกความสุจริตดังกล่าวขึ้นอ้างเพื่อที่จะไม่ต้องถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับไม่ได้ เนื่องจากบทบัญญัติในมาตรา 89 นี้ ไม่ได้กำหนดเรื่องเจตนาไว้แต่อย่างใด ซึ่งก็หมายความว่าผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมต้องถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับไม่ว่าจะมีเจตนากระทำผิดหรือไม่ ส่วนข้อเท็จจริงที่ว่าผู้ได้รับประโยชน์ได้ใช้ใบกำกับภาษีดังกล่าวโดยความสุจริตนี้ อาจเป็นเพียงเหตุที่จะขอให้เจ้าพนักงานหรือศาลใช้ดุลยพินิจลดหรืองดเบี้ยปรับให้เท่านั้น ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 4464/2545 ที่ศาลได้วินิจฉัยไว้ มีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

ใบกำกับภาษีชื่อที่โจทก์ได้มาจากการซื้อสินค้าโดยมีเชลแมนมาติดต่อขายสินค้าพร้อมแสดงหนังสือรับรองการจดทะเบียนนิติบุคคลและใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของบริษัทผู้ขาย โจทก์เชื่อว่าบริษัทผู้ขายเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โจทก์ชำระเงินค่าสินค้าเป็นเช็คเงินสดธนาคาร แม้ใบกำกับภาษีที่โจทก์ได้รับเป็นใบกำกับภาษีที่ปรากฏชื่อบริษัทผู้ออกใบกำกับภาษี มีสถานที่ตั้งและหมายเลขประจำตัว ผู้เสียภาษีครบถ้วน สถานที่ตั้งบริษัทตามใบกำกับภาษีปรากฏในหนังสือรับรองการจดทะเบียนบริษัท อีกทั้งหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีของบริษัทตามใบกำกับภาษีก็นตรงกับที่ปรากฏในแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ.30 ที่บริษัทยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแก่เจ้าเลยก็ตาม แต่ก่อนจ่ายเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัทโจทก์มิได้สอบถามบริษัทว่าได้ออกใบกำกับภาษีพิพาทหรือไม่ อีกทั้งโจทก์ไม่เคยส่งเจ้าหน้าที่ของบริษัทไปตรวจสอบที่ตั้งของบริษัทว่ามีที่ตั้งอยู่จริงหรือไม่ และโจทก์ไม่รู้ว่าบริษัทมีตัวตนจริงหรือไม่ ในชั้นตรวจสอบได้สวนขึ้น

อุทธรณ์การประเมิน และชั้นพิจารณาของศาล โจทก์ไม่สามารถนำกรรมการบริษัทผู้ขายและพนักงานขายของบริษัทมาให้การยืนยันได้ จึงเป็นกรณีโจทก์ผู้ได้รับประโยชน์จากใบกำกับภาษีไม่สามารถนำสืบพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี จึงถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอมตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89(7) วรรคสอง¹⁹

ตามนัยของคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้น แม้โจทก์ซึ่งเป็นผู้ได้รับประโยชน์จะกล่าวอ้างว่าตนได้ซื้อขายสินค้าจริง โดยติดต่อผ่านเซลแมนซึ่งมีการแสดงหลักฐานการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีประกอบการติดต่อซื้อขาย อันเป็นการยืนยันความมีตัวตนและยืนยันว่าผู้ออกใบกำกับภาษีนั้นเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจริง แต่โจทก์ก็ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใบกำกับภาษีพิพาทเป็นใบกำกับภาษีที่บริษัทผู้ขายเป็นผู้ออกจริง ซึ่งก็หมายความว่าหากบริษัทผู้ขายที่มีชื่อปรากฏในใบกำกับภาษีนั้นไม่ได้เป็นผู้ออกใบกำกับภาษีแล้ว ใบกำกับภาษีดังกล่าวก็เป็นใบกำกับภาษีที่ถูกปลอมขึ้นอันถือเป็นใบกำกับภาษีปลอมโดยสภาพนั่นเอง ซึ่งข้อเท็จจริงในส่วนนี้โจทก์ซึ่งเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากใบกำกับภาษีต้องใช้ความระมัดระวังในการตรวจสอบความแท้จริงของใบกำกับภาษีที่ได้รับมา โดยจะกล่าวอ้างถึงความสุจริตเพื่อไม่ให้เข้าลักษณะเป็นความผิดที่จะต้องถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับไม่ได้

อนึ่ง มีข้อน่าสังเกตว่าใบกำกับภาษีที่ถูกปลอมขึ้นนี้ ก็เข้าลักษณะเป็นใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี อันเข้าลักษณะเป็นใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) วรรคสองด้วยเช่นกัน ซึ่งเมื่อมีกรณีดังกล่าวเกิดขึ้นศาลก็จะวินิจฉัยความรับผิดในเบี้ยปรับของฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีปลอมโดยรับบทตามวรรคสองของอนุมาตราดังกล่าว

3.1.2 ใบกำกับภาษีปลอมโดยข้อสันนิษฐานของกฎหมาย

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89 (7) วรรคสอง ได้กำหนดข้อสันนิษฐานไว้ว่ากรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีให้ถือเป็นใบกำกับภาษีปลอม จากลักษณะของการกำหนดข้อสันนิษฐานไว้เช่นนี้แสดงให้เห็นว่ากฎหมายประสงค์ที่จะขยายความหมายของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ให้กว้างขวางขึ้นกว่าการ “ปลอม” โดยทั่วไป โดยให้ครอบคลุมถึงใบกำกับภาษีที่ “ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออก” ด้วย

¹⁹ สืบค้นจาก <http://www.rd.go.th>, 1 มีนาคม 2553.

กรณีตามมาตรา 89 (7) วรรคสอง ดังกล่าว มีปัญหาที่ต้องพิจารณาคือ การพิสูจน์ว่า “บุคคลใดเป็นผู้ออกไปกำกับภาษี” นั้น ต้องพิสูจน์แค่ไหนเพียงใด ในปัญหานี้หากพิจารณาจากเพียงถ้อยคำที่ปรากฏในบทบัญญัติดังกล่าวอาจทำให้เข้าใจได้ว่าการพิสูจน์เรื่องใบกำกับภาษีปลอมนี้จะต้องพิสูจน์แต่เฉพาะข้อเท็จจริงที่เกี่ยวกับผู้ออกไปกำกับภาษี ซึ่งหมายถึงการพิสูจน์ว่าผู้ที่มีชื่อเป็นผู้ออกไปกำกับภาษีนั้นมีตัวตนจริง มีการประกอบกิจการจริง และเป็นผู้ออกไปกำกับภาษีนั้นจริง อย่างไรก็ตาม ในความเป็นจริงที่ศาลและกรมสรรพากรได้นำบทบัญญัติดังกล่าวไปใช้บังคับเพื่อวินิจฉัยถึงความรับผิดชอบในเบี่ยปรับของผู้ใช้ใบกำกับภาษีนั้น ประเด็นที่ผู้ได้รับประโยชน์ต้องพิสูจน์หาได้จำกัดอยู่เพียงแค่ข้อเท็จจริงที่เกี่ยวกับ “บุคคลผู้ออกไปกำกับภาษี” ดังที่ได้ยกตัวอย่างไว้ข้างต้นเท่านั้น หากแต่ยังรวมถึงความถูกต้องแท้จริงในข้อเท็จจริงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับธุรกรรมการซื้อขายสินค้าหรือการให้บริการอันเป็นที่มาแห่งการออกไปกำกับภาษีนั้นด้วย

หากพิจารณาเปรียบเทียบกับลักษณะใบกำกับภาษีปลอมโดยสภาพแล้ว ก็อาจกล่าวได้ว่าใบกำกับภาษีปลอมโดยข้อสันนิษฐานของกฎหมายนี้ โดยสภาพของใบกำกับภาษีเอง อาจไม่ได้เป็นเป็นเอกสารปลอมเหมือนดังเช่นใบกำกับภาษีปลอมที่ได้ยกตัวอย่างไว้ใน 3.1.1 ข้างต้น เนื่องจากไม่ได้ออกโดยปลอมชื่อของผู้อื่น แต่ด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นเหตุแห่งการออกไปกำกับภาษีนั้นอาจไม่มีอยู่จริงหรือเป็นเท็จ ทำให้ถูกพิจารณาว่ามีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีปลอมตามข้อสันนิษฐานของมาตรา 89 (7) แห่งประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาและกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องแล้ว พบว่า ประเด็นข้อเท็จจริงเกี่ยวกับธุรกรรมการซื้อขายสินค้าอันเป็นที่มาแห่งการออกไปกำกับภาษี ที่เป็นปัจจัยหลักในการพิจารณาว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอมหรือไม่นั้น อาจจำแนกได้เป็น 2 ประเด็นใหญ่ๆ คือ การซื้อขายและการชำระราคา และผู้ซื้อสินค้าที่แท้จริงตามใบกำกับภาษี

3.1.2.1 การซื้อขายและการชำระราคา

จากแนวคำพิพากษาศาลฎีกาและคำวินิจฉัยกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้อง ในการพิสูจน์ตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมาตรา 89 (7) วรรคสอง ผู้ได้รับประโยชน์จะต้องพิสูจน์ว่ามี การซื้อขายสินค้าและมีการชำระราคาตามรายการในใบกำกับภาษีนั้นจริง หากไม่สามารถพิสูจน์ให้เห็นถึงความถูกต้องแท้จริงในเรื่องดังกล่าวได้ ก็จะเป็นกรณีที่ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกไปกำกับภาษี อันถือเป็นใบกำกับภาษีปลอม ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1116/2541 ซึ่งศาลได้วินิจฉัยให้มีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

โจทก์เป็นผู้รับประโยชน์ในการนำใบกำกับภาษีซื้อไปใช้ในการเครดิตภาษี การพิสูจน์ว่าใบกำกับภาษีซื้อออกโดยถูกต้องแท้จริงและชอบด้วยกฎหมายตกอยู่แก่โจทก์ เมื่อข้อเท็จจริงรับฟังได้ว่า ร้าน ก. และบริษัท ท. ออกใบกำกับภาษีซื้อให้แก่โจทก์โดยไม่มีการขาย

สินค้า ถือว่าใบกำกับภาษีดังกล่าวเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ถูกต้อง โจทก์จึงไม่อาจนำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีนั้นมาหักในการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/5 (5) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อโจทก์นำใบกำกับภาษีดังกล่าวมาใช้จึงต้องเสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีดังที่กำหนดไว้ในมาตรา 89 (7) และเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร²⁰

3.1.2.2 ผู้ซื้อสินค้าที่แท้จริงตามใบกำกับภาษี

แม้ผู้ได้รับประโยชน์จะพิสูจน์ได้ว่ามีการซื้อขายและชำระราคาตามใบกำกับภาษีจริง แต่หากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นรับฟังได้ว่าผู้ได้รับประโยชน์ไม่ได้ซื้อสินค้าหรือรับบริการนั้นจากผู้ออกใบกำกับภาษีโดยตรง กล่าวคือ เป็นการขายสินค้าผ่านคนกลางที่ไม่ได้เป็นตัวแทนของฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีหรือฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์ ก็จะเป็นกรณีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี อันถือเป็นใบกำกับภาษีปลอมเช่นกัน หรือหากกล่าวอีกนัยหนึ่งกรณีนี้ก็คือกรณีที่ไม่มีการซื้อขายสินค้าและการชำระราคาเกิดขึ้นจริงระหว่างผู้ออกใบกำกับภาษีกับผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีนั่นเอง ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5570/2548 ซึ่งศาลได้วินิจฉัยไว้มีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

การพิสูจน์ว่ามีการซื้อสินค้าและชำระราคาจริง และพิสูจน์ตัวผู้รับเงินได้นั้นต้องเป็นการพิสูจน์ว่ามีการซื้อสินค้าและชำระราคาให้แก่ผู้ออกใบกำกับภาษีตามรายการที่ปรากฏในใบกำกับภาษีนั้นจริง มิใช่ว่าซื้อสินค้าและชำระราคาแก่ผู้ประกอบการรายหนึ่ง แต่ผู้ออกใบกำกับภาษีเป็นผู้ประกอบการอีกรายหนึ่ง ใบกำกับภาษีพิพาทจึงเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ถือได้ว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม

โจทก์ส่งซื้อสินค้าต่าง ๆ จากนายยุทธนาและชำระค่าสินค้าให้แก่นายยุทธนา ใบกำกับภาษีพิพาทนายยุทธนาเป็นผู้นำมาให้โจทก์ โดยนายยุทธนาเป็นผู้มีอาชีพค้าขาย เมื่อได้รับคำสั่งซื้อจากโจทก์ก็จะไปจัดซื้อสินค้าส่งให้แก่โจทก์ตามคำสั่งซื้อของโจทก์โดยนายยุทธนาชำระราคาสินค้าไปก่อนและเรียกเก็บเงินจากโจทก์พร้อมกับการส่งมอบสินค้า ดังนี้ เห็นได้ว่าผู้ขายสินค้าให้แก่โจทก์คือนายยุทธนาซึ่งเป็นผู้ประกอบการรายหนึ่ง หากให้ห้างหุ้นส่วนจำกัดพีเอสทีเซนเตอร์เซอร์วิส ห้างหุ้นส่วนจำกัดเอ็นเอสพีแทรกเตอร์ และห้างหุ้นส่วนจำกัดเอ็มจีอุตสาหกรรม ซึ่งเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีพิพาทไม่ หากว่าสินค้าที่นายยุทธนานำมาส่งมอบให้แก่โจทก์เป็นสินค้าที่นายยุทธนาซื้อจากห้างทั้งสามนั้นจริง ใบกำกับภาษีที่ห้างทั้งสามดังกล่าวออกให้ก็ต้องระบุชื่อนาย

²⁰ สืบค้นจาก <http://www.rd.go.th>, 1 มีนาคม 2553.

ยุทธนาเป็นผู้ซื้อหาโชะระบุชื่อโจทก์ไม่ เมื่อโจทก์ไม่ใช่ผู้ซื้อสินค้าจากห้างทั้งสามนั้นโจทก์ย่อมไม่อาจนำใบกำกับภาษีที่ออกโดยห้างทั้งสามมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของโจทก์²¹

จากลักษณะของใบกำกับภาษีปลอมทั้งสองลักษณะตามที่ได้อธิบายไว้ข้างต้น อาจสรุปได้ว่าใบกำกับภาษีปลอมโดยสภาพก็คือเป็นใบกำกับภาษีปลอมตามข้อสันนิษฐานใน มาตรา 89 (7) วรรคสองเช่นเดียวกัน เนื่องจากถือเป็นกรณีที่ได้รับประโยชน์ที่ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี แต่ในทางกลับกันใบกำกับภาษีปลอมตามข้อสันนิษฐานใน มาตรา 89 (7) วรรคสอง นี้ อาจไม่ใช่ใบกำกับภาษีปลอมโดยสภาพก็ได้ กล่าวคือ ใบกำกับภาษีปลอมโดยข้อสันนิษฐานนี้ โดยสภาพของใบกำกับภาษีเองอาจไม่ได้เป็นเอกสารที่ออกโดยปลอมชื่อของผู้อื่นหรือเป็นเอกสารปลอมตามความหมายโดยทั่วไป แต่ด้วยข้อเท็จจริงเกี่ยวกับธุรกรรมการซื้อขายสินค้าหรือบริการอันเป็นเหตุแห่งการออกใบกำกับภาษีนั้นอาจไม่มีอยู่จริงหรือเป็นเท็จ จึงเข้าลักษณะเป็นใบกำกับภาษีปลอมตามข้อสันนิษฐานของมาตรา 89 (7) แห่งประมวลรัษฎากร

จากลักษณะของใบกำกับภาษีปลอมที่เกิดจากข้อสันนิษฐานของมาตรา 89 (7) วรรคสองข้างต้น จะเห็นได้ว่าศาลและกรมสรรพากรได้นำบทบัญญัติดังกล่าวไปใช้บังคับโดยขยายความในเรื่องการพิสูจน์ออกไปจากถ้อยคำที่ปรากฏตามตัวบทกฎหมายเป็นอย่างมาก กล่าวคือ ในมาตราดังกล่าวได้กำหนดเรื่องการพิสูจน์ไว้ในประเด็นที่ว่า “บุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี” ซึ่งถ้อยคำดังกล่าวน่าจะหมายถึงเฉพาะข้อเท็จจริงเรื่องความมีตัวตนของผู้ออกใบกำกับภาษีเท่านั้น แต่ตามแนวทางวินิจฉัยของศาลและกรมสรรพากรที่ปรากฏในปัจจุบัน ผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษียังต้องพิสูจน์ถึงประเด็นเรื่องการซื้อขายและการชำระราคาและผู้ซื้อที่แท้จริงด้วย ซึ่งหากพิจารณาในแง่ของความถูกต้องตามถ้อยคำตามกฎหมายแล้ว ผู้เขียนก็เห็นว่าการตีความในลักษณะนี้อาจเป็นการตีความบังคับใช้โดยขยายความตัวบทกฎหมายเกินกว่าถ้อยคำที่ปรากฏอยู่ ซึ่งอาจก่อให้เกิดประเด็นโต้แย้งกันได้

อย่างก็ดี หากพิจารณาจากลักษณะกลไกภาษีมูลค่าเพิ่มรูปแบบต่างๆ ในปัจจุบัน จะเห็นได้ว่าผู้ประกอบการที่ไม่สุจริตจำนวนมากได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่กันโดยไม่มี การซื้อขายสินค้าเกิดขึ้น โดยผู้ได้รับใบกำกับภาษีก็นำใบกำกับภาษีดังกล่าวไปใช้เครดิตภาษี ซึ่งการกระทำของฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีในลักษณะนี้ หากจะเอาผิดในเรื่องเบี้ยปรับก็คงจะเรียกได้ตามมาตรา 89 (3) และ (4) เรื่องการยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง ซึ่งเรียกเบี้ยปรับได้ 1 เท่า ของจำนวนภาษีเท่านั้น ซึ่งอาจเป็นโทษทางแพ่งที่ไม่

²¹ สืบค้นจาก <http://www.thailandlaw9.com>, 25 ตุลาคม 2552.

นักพอที่จะให้ผู้ประกอบการที่ทุจริตเกิดความเกรงกลัวได้ หากพิจารณาในแง่นี้แล้วการเรียกเก็บ เบี้ยปรับ 2 เท่า ก็น่าจะเป็นสิ่งที่ช่วยป้องกันปราบปรามผู้ไม่สุจริตที่ได้โกงภาษีได้ดีกว่าในระดับหนึ่ง ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าน่าจะมีการปรับปรุงแก้ไขถ้อยคำตามบทบัญญัติในมาตรา 89 (7) ดังกล่าวให้มีความชัดเจนขึ้น เพื่อให้สอดคล้องและรองรับต่อกลโกงภาษีที่เกิดขึ้นในลักษณะนี้ ทั้งยัง เพื่อให้ให้นักกฎหมายและบุคคลทั่วไปมีความเข้าใจที่ชัดเจนในการที่จะปฏิบัติตามกฎหมายต่อไปด้วย

3.1.3 เปรียบเทียบใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) กับคำว่าปลอมตามลักษณะโดยทั่วไป

ตามที่ได้อธิบายยกตัวอย่างถึงลักษณะของการ “ปลอม” โดยทั่วไป ไว้ในข้อ 1. คำว่า “ปลอม” หมายถึง ทำให้เหมือนคนอื่นหรือสิ่งอื่นเพื่อให้หลงผิดว่าเป็นคนนั้นหรือสิ่งนั้น หรือไม่แท้หรือไม่จริงตามสภาพของสิ่งนั้น เมื่อนำความหมายดังกล่าวมาพิจารณาประกอบกับการปลอมตามกฎหมายอื่นๆ แล้ว จะเห็นได้ว่าโดยทั่วไปคำว่า “ปลอม” จะมุ่งเน้นถึงความแท้จริงของตัวบุคคลผู้มีอำนาจในการจัดทำสิ่งนั้นๆ เป็นสำคัญ หากเป็นการกระทำโดยผู้มีอำนาจแล้วสิ่งนั้นก็ไม่ใช่ของปลอม ไม่ว่าจะมียุทธศาสตร์เป็นเท็จหรือไม่

กรณีเอกสารปลอมจะต้องพิจารณาว่าบุคคลผู้ทำเอกสารเป็นผู้ที่มีอำนาจตามสิทธิที่กฎหมายรับรองไว้หรือไม่ ยกตัวอย่างเช่น กรรมการผู้จัดการบริษัทมีหน้าที่ในการจัดทำรายงานการประชุม หากได้จัดทำรายงานการประชุมขึ้นโดยไม่มีการประชุมกันจริง แม้จะเป็นเท็จแต่รายงานการประชุมนั้นก็ไม่ใช่เอกสารปลอม ในทางกลับกันหากผู้ที่ไม่ใช่อำนาจไปจัดทำรายงานการประชุม แม้จะมีข้อความจริงแต่รายงานนั้นก็เป็เอกสารปลอม ในกรณีของตัวเงินปลอม หากผู้ลงลายมือชื่อออกตัวเป็นผู้มีอำนาจที่แท้จริง ตัวเงินดังกล่าวก็ไม่ใช่ตัวเงินปลอม หรือกรณีการแก้ไขข้อความสำคัญในตัวเงินหากคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องได้ให้ความยินยอม ซึ่งก็หมายความว่าคู่สัญญาฝ่ายอื่นได้ให้อำนาจในการแก้ไข ผู้แก้ไขก็จะมีอำนาจที่จะแก้ไขได้ตามความตกลงร่วมกัน จึงไม่เข้าลักษณะเป็นตัวเงินปลอม ส่วนในกรณีของเครื่องหมายการค้าปลอมก็จะมุ่งเน้นที่ตัวผู้ผลิตสินค้านั้นว่าเป็นเจ้าของเครื่องหมายการค้าหรือไม่ หากไม่ใช่เจ้าของเครื่องหมายการค้าที่แท้จริง ก็ไม่มีอำนาจที่จะนำเครื่องหมายการค้าดังกล่าวไปใช้กับสินค้าได้ มิฉะนั้นก็จะเป็นกรณีการปลอมเครื่องหมายการค้า

ในส่วนของการใบกำกับภาษีปลอม หากผู้ที่จัดทำใบกำกับภาษีไม่ใช่ผู้มีสิทธิออกใบกำกับภาษีที่แท้จริงก็จะถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอมเช่นกัน ยกตัวอย่างเช่น การปลอมใบกำกับภาษีขึ้นเองโดยใช้ชื่อบริษัทผู้ประกอบการรายอื่น เป็นต้น ซึ่งใบกำกับภาษีปลอมในลักษณะนี้จะมีนัยเดียวกันกับคำว่า “ปลอม” ตามกฎหมายในลักษณะอื่นๆ ข้างต้น

อย่างไรก็ดี ใบกำกับภาษีปลอมที่เกิดจากข้อสันนิษฐานของกฎหมาย เช่น ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีการซื้อขายกันจริง ใบกำกับภาษีที่ออกโดยระบุชื่อผู้ซื้อผิดไปจากความเป็นจริงเหล่านี้ จะมีนัยแตกต่างออกไปจากคำว่าปลอมตามกฎหมายอื่น กล่าวคือ ในกรณีเหล่านี้ ผู้ออกใบกำกับภาษีล้วนเป็นผู้ที่มีอำนาจออกใบกำกับภาษีได้ เนื่องจากเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้ออกใบกำกับภาษีในนามของตนเอง ใบกำกับภาษีจึงไม่ใช่เอกสารปลอมหรือเป็นของปลอมตามความหมายโดยทั่วไป แต่การออกใบกำกับภาษีนั้นมีลักษณะเป็นเท็จ ชัดแย้งกับข้อเท็จจริงอันเป็นเหตุแห่งการออกใบกำกับภาษีทำให้ใบกำกับภาษีนั้นกลายเป็นใบกำกับภาษีปลอม ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 89 (7) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งใบกำกับภาษีปลอมในลักษณะนี้จะเป็นลักษณะเฉพาะของประมวลรัษฎากรที่แตกต่างจากคำว่า “ปลอม” ตามกฎหมายอื่นๆ เนื่องจากการปลอมในส่วนของใบกำกับภาษีนี้จะไม่พิจารณาถึงตัวผู้ออกใบกำกับภาษีเพียงประการเดียว หากแต่ยังต้องพิจารณาถึงความถูกต้องแท้จริงของข้อเท็จจริงอันเป็นที่มาแห่งการออกใบกำกับภาษีนั้นด้วย

3.1.4 ใบกำกับภาษีปลอมกับกลโกงภาษีในรูปแบบต่างๆ

หากนำแนวทางการวินิจฉัยของศาลและกรมสรรพากรเกี่ยวกับใบกำกับภาษีปลอมที่ปรากฏในปัจจุบันตามข้อ 3.1.2.1 และ 3.1.2.2 มาพิจารณารูปแบบกลโกงภาษีรูปแบบต่างๆ แล้ว อาจมีหลายกรณีที่ถือได้ว่าฝ่ายผู้ใช้ใบกำกับภาษีไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี อันถือเป็นใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) วรรคสอง ซึ่งผู้เขียนขอจำแนกวิเคราะห์ตามกรณีต่างๆ ดังนี้

3.1.4.1 กรณีที่ฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีไม่ได้ประกอบการจริง

กรณีที่ฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีไม่ได้ประกอบกิจการค้าใดๆ แต่กลับออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่นเพื่อให้นำไปใช้คำนวณภาษี ซึ่งอาจเป็นการตั้งนิติบุคคลขึ้นมาลอยๆ และจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกใบกำกับภาษีโดยเฉพาะ หรืออาจไม่ได้มีการจดทะเบียนใดๆ เลย แต่ได้ปลอมใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการรายอื่นเพื่อขายให้แก่ผู้ที่ต้องการใบกำกับภาษี กรณีเหล่านี้ย่อมไม่มีการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการเกิดขึ้น เมื่อผู้ได้รับประโยชน์นำใบกำกับภาษีจากบุคคลเหล่านี้ไปใช้ในการคำนวณภาษีย่อมไม่สามารถพิสูจน์ได้ถึงการซื้อขายและการชำระราคา จึงถือเป็นกรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 648/2548 ซึ่งศาลได้วินิจฉัยไว้มีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

โจทก์นำใบกำกับภาษีซื้อซึ่งออกโดยบริษัท บ. จำกัด มาใช้ในการเครดิตภาษี บริษัทดังกล่าวเป็นผู้ประกอบการประเภทไม่ต้องสอบยื่น กล่าวคือ จำเลยตรวจสอบแล้วปรากฏว่าไม่ได้ประกอบการจริง โจทก์มีหน้าที่พิสูจน์ว่าผู้ใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 89 (7) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์มีหุ้นส่วนผู้จัดการของโจทก์เป็นพยานเบิกความว่า โจทก์ซื้อผ้าสำเร็จรูปจากบริษัท บ. จำกัด โดยชำระราคาด้วยเช็คสั่งจ่ายเงินสด ผู้ที่นำเช็คไปเรียกเก็บเงินและลงชื่อไว้ด้านหลังของเช็คแต่ละฉบับเขียนชื่อเป็นภาษาจีน ซึ่งทางนำสืบของโจทก์ไม่ปรากฏว่าเป็นผู้ใด เกี่ยวข้องกับบริษัท บ. จำกัด หรือไม่ อย่างไร โจทก์ไม่มีพยานหลักฐานมาสืบให้ชัดเจนว่าบริษัท บ. จำกัด เป็นผู้รับเงินตามเช็คทั้ง 3 ฉบับ ถือว่าใบกำกับภาษีดังกล่าวเป็นใบกำกับภาษีปลอม การที่โจทก์นำใบกำกับภาษีดังกล่าวมาใช้ในการคำนวณภาษีต้องเสียเบี้ยปรับสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีตามมาตรา 89 (7) แห่งประมวลรัษฎากร และตามพฤติการณ์ของโจทก์เช่นนี้ยังไม่เห็นเหตุสมควรงดหรือลดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์²²

3.1.4.2 กรณีที่ฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ได้ออกใบกำกับภาษีโดยมีการขายสินค้าจริง

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 86 ประกอบกับมาตรา 86/13 ผู้ที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษี กรณีนี้มีปัญหาที่น่าพิจารณาว่าหากผู้ประกอบการดังกล่าวได้ฝ่าฝืนข้อห้ามโดยได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าไป และผู้ซื้อสินค้าได้นำใบกำกับภาษีดังกล่าวไปใช้ในการคำนวณภาษี จะถือเป็นกรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) หรือไม่

กรณีตามปัญหาดังกล่าวเคยมีหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706 (กม.08)/1516 ลงวันที่ 24 พฤษภาคม 2550 วางแนวทางการวินิจฉัยไว้ ดังนี้

ข้อหารือ : ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้นำใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ซึ่งออกโดยผู้ไม่มีสิทธิออกตามมาตรา 86/13 แห่งประมวลรัษฎากร ไปถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร โดย

ก. กรณีผู้ประกอบการได้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ ก่อนที่จะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

ข. กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ หลังจากถูกเพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว

²² สืบค้นจาก <http://www.rd.go.th>, 1 มีนาคม 2553.

ค. กรณีผู้ประกอบการได้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ ภายหลังจากเลิกประกอบกิจการและถูกขีดชื่อออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว
ง. กรณีการออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ ตามกรณีอื่นๆ ที่กฎหมายกำหนดให้ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

เนื่องจากภาษีชื่อดังกล่าว เป็นภาษีชื่อที่ไม่ให้นำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5(5) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งนำใบกำกับภาษีใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ดังกล่าว มาเป็นภาษีชื่อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร จึงต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติม เพื่อปรับปรุงภาษีชื่อให้ถูกต้องตามมาตรา 83/4 แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องรับผิดชอบชำระภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 89 และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร
กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้นำใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ซึ่งออกโดยผู้ไม่มีสิทธิออกตามมาตรา 86/13 แห่งประมวลรัษฎากร ไปถือเป็นภาษีชื่อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ต้องรับผิดชอบชำระภาษีพร้อมเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (3) (4) และ (7) แห่งประมวลรัษฎากร หรือต้องรับผิดชอบชำระภาษีพร้อมเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (3) และ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

แนววินิจฉัย : กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนที่นำใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ซึ่งออกโดยผู้ไม่มีสิทธิออกตามมาตรา 86/13 แห่งประมวลรัษฎากร ไปถือเป็นภาษีชื่อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวพิสูจน์ได้ว่าการซื้อขายสินค้าหรือการให้บริการและเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษีฉบับนั้น ไม่ถือเป็นการนำใบกำกับภาษีปลอมไปใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (7) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (3) และ (4) แห่งประมวลรัษฎากร²³

นอกจากนี้ ศาลฎีกาเองก็ได้เคยวางแนวทางการวินิจฉัยไว้ในคำพิพากษาฎีกาที่ 1499/2542 ซึ่งเป็นไปในแนวทางเดียวกัน ดังนี้

บริษัทเพอร์มาคอนสตรัคชั่น จำกัด มิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและออกใบกำกับภาษีให้แก่โจทก์ การที่บริษัท เพอร์มาคอนสตรัคชั่น จำกัด เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากโจทก์ จึงเป็นการกระทำโดยไม่มีอำนาจที่จะกระทำได้และออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย โจทก์ไม่มีหน้าที่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่บริษัท เพอร์มา

²³ สืบค้นจาก <http://interweb.rd.go.th>, 1 มีนาคม 2553.

คอนสตรัคชัน จำกัด หากเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนเรียกเก็บแล้ว ย่อมไม่เป็นภาษีที่ของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็นผู้ซื้อสินค้านั้น ตามมาตรา 82/5(5) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น แม้โจทก์จะได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้บริษัท เพอร์มาคอนสตรัคชัน จำกัดไปแล้วก็ตาม โจทก์ก็ไม่มีสิทธิที่จะนำภาษีซื้อดังกล่าวไปหักออกจากภาษีขายของโจทก์ ตามมาตรา 82/3 ได้ ทั้งนี้ เนื่องจากบริษัท เพอร์มาคอนสตรัคชัน จำกัด ไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับโจทก์ แม้โจทก์จะชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่บริษัท เพอร์มาคอนสตรัคชัน จำกัด ไปโดยสุจริต โจทก์จะนำภาษีซื้อดังกล่าวไปหักออกจากภาษีขายของโจทก์ไม่ได้ เมื่อโจทก์นำภาษีซื้อดังกล่าวไปหักออกจากภาษีขาย จึงมีผลเท่ากับโจทก์เสียภาษีไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินให้โจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม²⁴

จากแนวทางการวินิจฉัยของกรมสรรพากรและศาลฎีกาข้างต้น ได้วินิจฉัยไว้ตรงกันว่ากรณีที่ผู้ออกไปกำกับภาษีไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน แต่ได้ออกไปกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้า ฝ่ายผู้ซื้อสินค้าย่อมไม่มีสิทธินำภาษีซื้อที่ปรากฏในใบกำกับภาษีดังกล่าวไปใช้ในการคำนวณภาษี หากฝ่าฝืนย่อมถือเป็นกรณีการเสียภาษีไม่ครบถ้วนเนื่องจากภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีดังกล่าวเป็นภาษีซื้อต้องห้าม ซึ่งผู้นำใบกำกับภาษีไปใช้อาจถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (3) และ (4) ซึ่งเป็นกรณีการยื่นแบบแสดงรายการไม่ตรงตามความเป็นจริง อย่างไรก็ตาม หากฝ่ายผู้ซื้อสามารถพิสูจน์ได้ว่ามีการซื้อขายและชำระราคาเกิดขึ้น กรณีก็ไม่ถือเป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) แต่อย่างใด จากแนวคำวินิจฉัยดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าทั้งศาลฎีกาและกรมสรรพากรได้วางบรรทัดฐานไว้ตรงกันว่ากรณีการพิสูจน์ถึง “บุคคลผู้ออกไปกำกับภาษี” ตามมาตรา 89 (7) วรรคสองนี้ จะไม่รวมถึงประเด็นเรื่องการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ออกไปกำกับภาษีแต่อย่างใด

อย่างไรก็ดี กรณีตามตัวอย่างทั้งสองข้างต้น เป็นกรณีที่ผู้ออกไปกำกับภาษีได้ออกใบกำกับภาษีในนามของตนเอง ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าหากข้อเท็จจริงเปลี่ยนเป็นว่าฝ่ายผู้ออกไปกำกับภาษีได้ออกใบกำกับภาษีโดยระบุชื่อผู้ขายเป็นชื่อผู้ประกอบการรายอื่น กรณีก็ต้องถือว่าใบกำกับภาษีนั้นเป็นใบกำกับภาษีปลอมโดยสภาพ ซึ่งผู้นำไปใช้ย่อมถือว่าเป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอมโดยต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (7) ทั้งนี้ ไม่ว่าฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์จะทราบถึงการปลอมดังกล่าวหรือไม่

²⁴ สืบค้นจาก <http://www.rd.go.th>, 1 มีนาคม 2553.

3.1.4.3 กรณีที่ฝ่ายผู้ออกไปกำกับภาษีได้ขายสินค้าให้แก่ผู้ที่ไม่ต้องการใบกำกับภาษี แล้วได้นำใบกำกับภาษีนั้นไปขายให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่น

ในการดำเนินธุรกิจบางประเภทเช่นสถานีบริการน้ำมัน บางครั้งผู้ที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการอาจเป็นผู้บริโภคขั้นสุดท้าย กล่าวคือ เป็นผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการเพื่อใช้เองโดยไม่ได้นำไปให้บริการหรือขายต่อ จึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องขอใบกำกับภาษีจากฝ่ายผู้ขายเพื่อนำไปเครดิตภาษี เมื่อเป็นเช่นนี้ฝ่ายผู้ขายจึงไม่ส่งมอบใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อรายดังกล่าว แต่ได้นำใบกำกับภาษีนั้นไปขายให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่นที่ต้องการใบกำกับภาษีไปใช้ในการคำนวณภาษี

กรณีตามข้อเท็จจริงข้างต้น แม้จะมีการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการเกิดขึ้นจริง แต่การซื้อขายที่เกิดขึ้นก็เป็นการซื้อขายระหว่างผู้ออกไปกำกับภาษีกับผู้ซื้อที่เป็นผู้บริโภคขั้นสุดท้าย ไม่ใช่กับผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษี การที่ผู้ขายได้ออกใบกำกับภาษีมอบให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่นไป ธุรกรรมการซื้อขายระหว่างผู้ออกไปกำกับภาษีกับผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีนั้นย่อมไม่มีอยู่จริง ดังนั้น กรณีจึงเข้าลักษณะเป็นการที่ฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกไปกำกับภาษีตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 89 (7) วรรคสอง ซึ่งถือเป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอม

3.1.4.4 กรณีที่ผู้ออกไปกำกับภาษีขายสินค้า แต่ผู้รับประโยชน์ไม่ได้ซื้อจากผู้ออกโดยตรง

ลักษณะข้อเท็จจริงในกรณีนี้จะคล้ายคลึงกับข้อเท็จจริงในข้อ 3.1.4.3 ซึ่งเป็นกรณีที่ไม่มีธุรกรรมการซื้อขายเกิดขึ้นจริงระหว่างผู้ออกไปกำกับภาษีกับผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษี แต่ขั้นตอนในการดำเนินการจะแตกต่างกัน กล่าวคือ ฝ่ายผู้ออกไปกำกับภาษีได้มีการขายสินค้าและรับชำระราคาจริง ส่วนฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีก็ได้ซื้อสินค้าและชำระราคาจริง แต่การซื้อขายสินค้านี้ได้ทำผ่านคนกลางซึ่งไม่ได้เป็นตัวแทนของทั้งฝ่ายผู้ออกไปกำกับภาษีหรือฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษี กรณีจึงถูกพิจารณาว่าคนกลางดังกล่าวเป็นผู้ที่ซื้อสินค้าจากฝ่ายผู้ออกไปกำกับภาษี และนำมาขายต่อให้แก่ฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษี ดังนั้น ผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีจึงไม่ใช่ผู้ซื้อสินค้าจากผู้ออกไปกำกับภาษีโดยตรง จึงไม่สามารถพิสูจน์เรื่องการซื้อขายและการชำระราคาได้ ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5672/2548 ที่ศาลได้วินิจฉัยไว้มีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

หากโจทก์ซื้อน้ำมันจากผู้ออกไปกำกับภาษีจริง โจทก์ย่อมต้องเป็นผู้ชำระราคาแก่ผู้ออกไปกำกับภาษี แต่โจทก์เบิกความตอบคำถามค้านของทนายจำเลยว่า โจทก์ชำระราคาน้ำมันแก่นางจรรยาแล้วนางจรรยานำไปชำระแก่ผู้ขายอีกทอดหนึ่ง บางครั้งโจทก์ชำระราคาไม่

ครบนางจรรยาที่จะออกแทนในส่วนที่ยังขาดอยู่ไปก่อน แล้วโจทก์จึงชำระให้นางจรรยาตามหลังจนครบ นางจรรยาจึงเป็นผู้รับผิดชอบในการชำระราคาน้ำมันต่อผู้ขายหาใช่โจทก์ไม่ แสดงว่านางจรรยาซื้อน้ำมันจากผู้ออกไปกำกับภาษีแล้วนำมาขายให้แก่โจทก์ หาใช่โจทก์เป็นผู้ซื้อน้ำมันจากผู้ออกไปกำกับภาษีไม่ ซึ่งโจทก์ก็ได้ให้การต่อเจ้าพนักงานประเมินว่าโจทก์ซื้อน้ำมันจากสถานีบริการน้ำมันภัทริภบริการของนางจรรยา แล้วนางจรรยานำไปกำกับภาษีของบุคคลอื่นมามอบให้แก่โจทก์ ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า โจทก์ซื้อน้ำมันจากนางจรรยา มิใช่ซื้อจากผู้ออกไปกำกับภาษี ดังนั้น ใบกำกับภาษีดังกล่าวจึงออกโดยผู้ที่มีได้ขายน้ำมันให้แก่โจทก์โดยตรง การที่ใบกำกับภาษีดังกล่าวระบุชื่อโจทก์เป็นลูกค้าหรือผู้ซื้อจึงไม่ถูกต้องตรงกับความเป็นจริง ถือได้ว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม จึงเป็นกรณีที่โจทก์นำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ในการคำนวณภาษี²⁵

ตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวได้มีผู้ตั้งข้อสังเกตเป็นความเห็นแย้งไว้ว่า “ตามคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าการที่โจทก์ไม่ได้ซื้อสินค้าโดยตรงจากผู้ขาย แต่ใบกำกับภาษีระบุชื่อโจทก์จึงไม่ถูกต้องตรงกับความเป็นจริงถือได้ว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอมนั้น น่าจะไม่ตรงกับบทกฎหมายที่ใช้บังคับ เนื่องจากประมวลรัษฎากร มาตรา 82/5 (2) ใช้คำว่า ใบกำกับภาษีที่มีข้อความไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญไม่ให้นำมาหักในการคำนวณภาษี ใบกำกับภาษีในคดีนี้ไม่ได้มีการปลอมขึ้น เพียงแต่ผู้ออกไปกำกับภาษีออกใบกำกับภาษีโดยมีชื่อผู้ซื้อไม่ตรงกับความเป็นจริง โจทก์ซึ่งเป็นผู้ซื้อตามใบกำกับภาษีจึงไม่มีสิทธินำใบกำกับภาษีดังกล่าวมาใช้ในการคำนวณภาษีเท่านั้น”²⁶

สำหรับประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าข้อสังเกตที่เป็นประเด็นความเห็นแย้งข้างต้น ยังไม่น่าจะเป็นการอธิบายที่ชัดเจนและตรงประเด็นนัก เนื่องจากมาตรา 89 (7) วรรคสอง นี้ เป็นการกำหนดข้อสันนิษฐานที่ก่อให้เกิดความหมายที่กว้างขึ้นสำหรับคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ซึ่งมีลักษณะแตกต่างจากคำว่า “ปลอม” โดยทั่วไป กล่าวคือ ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) ไม่ได้จำกัดอยู่เพียงแคใบกำกับภาษีที่มีการปลอมขึ้นเท่านั้น หากแต่ยังครอบคลุมไปถึงใบกำกับภาษีที่มีการออกโดยบิดเบือนข้อเท็จจริงอันเป็นที่มาแห่งการออกใบกำกับภาษีด้วย ซึ่งหากพิจารณาจากแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาและหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรหลายฉบับก็ได้มีการวางแนวทางการวินิจฉัยไว้ว่า หากผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีไม่สามารถพิสูจน์ได้ถึงการซื้อขายและการชำระราคาก็จะเป็นกรณีที่ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกไปกำกับภาษี การที่ความเห็นแย้งข้างต้นระบุว่า “ใบกำกับภาษีในคดีนี้ไม่ได้มีการปลอมขึ้น

²⁵ สืบค้นจาก <http://www.deka2007.supremecourt.or.th>, 5 พฤศจิกายน 2552.

²⁶ กัมปนาท บุญรอด, สรรพากรศาสตร์, ปีที่ 56, ฉบับที่ 8, น. 26 (สิงหาคม 2552).

เพียงแต่ผู้ออกใบกำกับภาษีออกใบกำกับภาษีโดยมีชื่อผู้ซื้อไม่ตรงกับความเป็นจริง โจทก์ซึ่งเป็นผู้ซื้อตามใบกำกับภาษีจึงไม่มีสิทธินำใบกำกับภาษีดังกล่าวมาใช้ในการคำนวณภาษีเท่านั้น” ผู้เขียนเห็นว่าน่าจะเป็นการพิจารณาตีความโดยจำกัดความหมายของคำว่า “ปลอม” อยู่เพียงแค่การปลอมตามลักษณะทั่วไปซึ่งไม่น่าจะถูกต้อง อีกทั้งบทบัญญัติในมาตรา 82/5 (2) เรื่องใบกำกับภาษีที่มีข้อความไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญของภาษีที่ผู้ให้ความเห็นได้หยิบยกขึ้นประกอบการพิจารณานี้ ก็เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับข้อห้ามที่ไม่ให้นำใบกำกับภาษีมาใช้ในการคำนวณภาษีเท่านั้น โดยบทบัญญัติเรื่องใบกำกับภาษีปลอมในส่วนของเบี้ยปรับนั้นก็ไม่ได้นำลักษณะของใบกำกับภาษีตามมาตรา 82/5 (2) มาอ้างอิงแต่อย่างใด จึงเห็นได้ว่าบทบัญญัติทั้งสองเป็นเนื้อหาดนลระส่วนไม่เกี่ยวข้องกัน และมีการบัญญัติขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกัน

อย่างไรก็ดี ผู้เขียนเห็นว่ากรณีที่มาตรา 89 (7) วรรคสอง ได้บัญญัติไว้แต่เพียงการพิสูจน์ว่า “บุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี” นั้น ก็ยังเป็นการใช้ถ้อยคำที่ไม่ชัดเจนเพียงพอที่จะรองรับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น โดยจากคำพิพากษาศาลฎีกาหลายฉบับศาลฎีกาก็ได้นำมาตราดังกล่าวไปบังคับใช้เพื่อเรียกเก็บเบี้ยปรับโดยขยายความจากถ้อยคำตามมาตราดังกล่าวออกไปเป็นอย่างมาก กล่าวคือ ตามแนวทางการวินิจฉัยที่ปรากฏในปัจจุบันการพิสูจน์ในชั้นศาลและในชั้นเจ้าพนักงานประเมิน ผู้ได้รับประโยชน์ไม่เพียงแต่จะต้องพิสูจน์ถึงบุคคลผู้ออกใบกำกับภาษีเท่านั้น หากแต่ยังจะต้องพิสูจน์ถึงการซื้อขาย การชำระราคา และผู้ซื้อสินค้าที่แท้จริงด้วย ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้น แม้ในปัจจุบันแนวทางการวินิจฉัยดังกล่าวจะมีปรากฏอยู่ในคำพิพากษาศาลฎีกาหลายฉบับ อันเป็นการแสดงให้เห็นถึงการยอมรับที่จะเดินตามแนวทางการวินิจฉัยเช่นนี้ แต่ผู้เขียนก็ยังเห็นว่ากรณีอาจยังเป็นที่ยสงสัยหรือเป็นข้อโต้แย้งได้ต่อไปทั้งในวงนักกฎหมายและผู้ประกอบการทั่วไป เนื่องจากถ้อยคำที่ไม่ชัดเจนของกฎหมาย ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าสมควรที่จะมีการแก้ไขถ้อยคำตามมาตราดังกล่าวให้ชัดเจนเพื่อรองรับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น เพื่อที่จะนำไปบังคับใช้โดยไม่ต้องมีข้อสงสัยหรือข้อโต้แย้ง และเพื่อเป็นการสร้างบรรทัดฐานที่ชัดเจนไม่เพียงแต่กับนักกฎหมายที่ต้องใช้มาตราดังกล่าวในการทำงาน หากแต่ยังเป็นการสร้างความชัดเจนในวิธีการดำเนินกิจการให้แก่ผู้ประกอบการอีกด้วย

3.1.4.5 กรณีออกใบกำกับภาษี 2 ครั้ง สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการเดียวกัน

โดยปกติการออกใบกำกับภาษีต้องออกตามหลักความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point) ดังที่ได้อธิบายไว้แล้วในบทที่ 2 อย่างไรก็ตาม ในความเป็นจริงที่เกิดขึ้นอาจมีผู้ประกอบการบางรายได้ออกใบกำกับภาษีมากกว่า 1 ครั้ง สำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการเดียวกัน ซึ่งอาจเกิดจากความผิดพลาดหรือความไม่เข้าใจในหลักเกณฑ์ของ

กฎหมาย เช่น กรณีได้ขายและส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อโดยได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อไว้แล้ว ต่อมา มีผู้เข้าชำระราคาแทนผู้ซื้อ ฝ่ายผู้ขายก็ได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ชำระราคาแทนอีก กรณีเช่นนี้มีปัญหาที่ต้องพิจารณาว่าทางด้านของฝ่ายผู้ซื้อหากได้นำใบกำกับภาษีดังกล่าวไปใช้ในการคำนวณภาษี จะถือเป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอมหรือไม่ ในปัญหาดังกล่าวเคยมีแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรวางแนวทางไว้ใน หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./11074 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2545 ดังนี้

ข้อหารือ : บริษัทฯ ประกอบกิจการโรงโม่หิน ขายหิน และรับจ้างขนส่ง บริษัทฯ ได้ขายหินและรับขนส่งให้กับกิจการร่วมทุน โดยเป็นการขายเชื่อ บริษัทฯ ได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่กิจการร่วมทุนฯตั้งแต่วันที่ส่งสินค้าให้กับลูกค้า เนื่องจากกิจการร่วมทุนฯ ผิดนัดตามสัญญาซื้อขายหินและขนส่ง บริษัทฯ จึงได้ดำเนินการฟ้องต่อศาลแพ่งธนบุรี ขอให้ชำระหนี้เป็นจำนวนเงิน 5,062,682.53 บาท ในระหว่างการพิจารณาคดีดังกล่าว บริษัทฯ ได้ยื่นคำร้องขออายัดเงินประกันผลงานของกิจการร่วมทุนฯ เป็นจำนวนเงิน 6 ล้านบาท ไปยังกรมทางหลวงซึ่งเป็นคู่สัญญากับกิจการร่วมทุนฯ ศาลได้มีคำสั่งอายัดเงินดังกล่าวไว้แล้ว และเพื่อป้องกันความเสียหายกิจการร่วมทุนฯ จึงได้ว่าจ้างบริษัท ม. เข้ามาทำงานส่วนที่เหลือต่อกิจการร่วมทุนฯ และจากการตกลงกัน 3 ฝ่าย คือ กิจการร่วมทุน ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) และบริษัท ม. ตกลงให้บริษัท ม. เข้ามาชำระหนี้ที่กิจการร่วมทุนฯ มีต่อบริษัทฯ แทน ในจำนวนเงิน 3 ล้านบาท โดยให้บริษัทฯ ยื่นคำร้องถอนอุทธรณ์และถอนฟ้องคดีดังกล่าว ในการชำระหนี้ บริษัทฯ ได้ขอให้บริษัทฯ ออกใบกำกับภาษีและใบเสร็จรับเงินให้แก่บริษัทฯ ด้วย บริษัทฯ จึงขอทราบว่

1. กรณีบริษัท ม. ได้ชำระหนี้ให้กับบริษัทฯ ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว บริษัทฯ มีสิทธิออกใบกำกับภาษีได้หรือไม่ หากเป็นการออกใบกำกับภาษีซ้ำจะมีโทษอย่างไร และบริษัท ม. มีสิทธินำใบกำกับภาษีดังกล่าว ไปใช้เป็นภาษีซื้อได้หรือไม่

2. กรณีบริษัท ม. ได้ชำระหนี้ให้กับบริษัทฯ ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว บริษัทฯ จะต้องออก ใบเสร็จรับเงิน โดยระบุข้อความว่า "ได้รับชำระหนี้จากบริษัท ม. เป็นการชำระหนี้แทนกิจการร่วมทุนฯ" หรือ ออกใบเสร็จรับเงินในนามของกิจการร่วมทุนฯ

แนววินิจฉัย : 1. กรณีบริษัทฯ ขายหินโดยรวมค่าขนส่งให้กับกิจการร่วมทุน โดยในระหว่างวันที่ 16 กรกฎาคม 2540 ถึงวันที่ 31 กรกฎาคม 2540 บริษัทฯ ได้ทยอยส่งหินให้กับกิจการร่วมทุนฯ และได้ออกใบกำกับภาษีตั้งแต่วันที่บริษัทฯ ได้ส่งสินค้าให้กับกิจการร่วมทุนฯ แล้ว ทั้งนี้ ตามมาตรา 78 (1) แห่งประมวลรัษฎากร แต่บริษัทฯ ยังไม่ได้รับชำระราคาค่าขายหินดังกล่าว

2. กรณีบริษัท ม. จะชำระหนี้ค่าหินให้กับบริษัท แทน กิจการร่วมทุนฯ ด้วยเหตุผลที่บริษัท ม. เข้ามาทำงานต่อจากกิจการร่วมทุนฯ และเพื่อเป็นการตอบแทนที่บริษัท ได้ถอนการอายัดเงินและถอนฟ้อง การชำระหนี้แทนตามข้อเท็จจริงดังกล่าวไม่อยู่ในบังคับต้องออกไปกำกับภาษีและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ประการใด การรับชำระหนี้ดังกล่าวบริษัท ต้องออกไปรับให้กับผู้จ่ายเงินตามมาตรา 105 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ระบุข้อความว่า "ได้รับเงินจากบริษัท ม.เพื่อชำระหนี้แทนกิจการร่วมทุนฯ"

3. กรณีบริษัทฯ ได้ออกใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าตั้งแต่วันที่บริษัทฯ ได้ส่งมอบสินค้าให้กับกิจการร่วมทุนฯ ไปแล้ว และหากบริษัทฯ จะออกใบกำกับภาษีเมื่อบริษัทฯ ได้รับชำระราคาค่าสินค้าดังกล่าวอีก กรณีเป็นการออกใบกำกับภาษีซ้ำ ต้องรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/13 แห่งประมวลรัษฎากร พร้อมทั้งเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (6) แห่งประมวลรัษฎากร และมีความผิดทางอาญาต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาทตามมาตรา 90/4 (3) แห่งประมวลรัษฎากร

4. สำหรับผู้นำใบกำกับภาษีดังกล่าวไปใช้ ต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (3) และ (4) แห่งประมวลรัษฎากร และเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร และมีความผิดทางอาญาต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาทตามมาตรา 90/4 (7) แห่งประมวลรัษฎากร²⁷

ตามแนวทางการวินิจฉัยของกรมสรรพากรดังกล่าว การที่ผู้ขายได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ชำระราคาแทนลูกหนี้ อันเป็นการออกใบกำกับภาษีซ้ำซ้อนในการขายเพียงครั้งเดียว หากผู้ได้รับใบกำกับภาษีฉบับหลังนำไปกำกับภาษีไปใช้คำนวณภาษี ก็จะได้เป็นกรณีการยื่นเสียภาษีไม่ครบถ้วน ซึ่งต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (3) และ (4) กรณีการยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง และอาจมีความผิดทางอาญากรณีการนำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการคำนวณภาษีตามมาตรา 90/4 (7) อย่างไรก็ตาม กรณีดังกล่าวกรมสรรพากรไม่ได้วินิจฉัยว่าเป็นความผิดเรื่องการใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) แต่อย่างใด

จากแนวทางการวินิจฉัยของกรมสรรพากรตามหนังสือตอบข้อหารือข้างต้น มีข้อน่าสังเกตว่าหากพิจารณาจากแนวทางการวินิจฉัยของศาลฎีกาและกรมสรรพากรที่ผ่านมาเกี่ยวกับ

²⁷ สืบค้นจาก <http://www.rd.go.th>, 1 มีนาคม 2553.

การพิสูจน์เรื่อง “บุคคลผู้ออกไปกำกับภาษี” ตามมาตรา 89 (7) แล้ว จะเห็นได้ว่าการพิจารณาเรื่องใบกำกับภาษีปลอมตามมาตราดังกล่าว จะมุ่งพิจารณาเรื่องการซื้อขายสินค้าว่ามีอยู่จริงหรือไม่ หากไม่มีอยู่จริงก็จะถือว่าผู้ใช้ใบกำกับภาษีไม่สามารถพิสูจน์ได้ถึงบุคคลผู้ออกไปกำกับภาษี อันถือเป็นกรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอม ซึ่งหากได้นำหลักการดังกล่าวมาวิเคราะห์ตามข้อเท็จจริงในหนังสือตอบข้อหารือข้างต้นแล้ว จะเห็นได้ว่าการซื้อขายสินค้าตามข้อเท็จจริงดังกล่าวเกิดขึ้นระหว่างผู้ขายกับลูกหนี้ ไม่ใช่ผู้เข้าชำระราคา ซึ่งฝ่ายผู้ขายเองก็ได้ออกไปกำกับภาษีให้แก่ลูกหนี้ไปตั้งแต่เวลาที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นแล้ว การที่ผู้ขายได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้เข้าชำระราคาแทนลูกหนี้ไปอีกครั้ง ก็น่าจะเป็นการออกไปกำกับภาษีโดยไม่มีการซื้อขายสินค้าเกิดขึ้นจริง ซึ่งฝ่ายผู้ใช้ใบกำกับภาษี (ฉบับหลัง) ย่อมไม่สามารถพิสูจน์ได้ถึงการซื้อขายสินค้าที่เกิดขึ้นระหว่างตนกับผู้ขาย อันถือเป็นกรณีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกไปกำกับภาษีเช่นกัน กรณีนี้จึงน่าจะสงสัยอยู่ว่าเหตุใดข้อเท็จจริงดังกล่าวกรมสรรพากรจึงไม่วินิจฉัยว่าผู้เข้าชำระราคาแทนลูกหนี้ได้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7)

นอกจากนี้ กรณีดังกล่าวมีข้อสังเกตประการหนึ่งว่าแม้การที่ผู้ออกไปกำกับภาษีได้ออกใบกำกับภาษีซ้ำซ้อนมากกว่า 1 ครั้ง จากการซื้อขายสินค้าครั้งเดียวกันนั้น แม้จะเป็นการผิดหลักเกณฑ์ของกฎหมาย และผู้ที่ได้ใบกำกับภาษีฉบับหลังไปได้นำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีดังกล่าวไปขอคืนภาษีจากรัฐโดยไม่มีสิทธิ แต่หากพิจารณาในแง่ผลประโยชน์ของรัฐแล้วจะเห็นว่าหากผู้ออกไปกำกับภาษีนั้นได้นำภาษีขายตามใบกำกับภาษีฉบับหลังไปยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแล้ว รัฐก็ไม่เกิดความเสียหายในการที่จะได้รับภาษีลดน้อยลงแต่อย่างใด

3.1.4.6 กรณีการออกไปกำกับภาษีเลขที่ซ้ำกัน

ในการออกไปกำกับภาษีแต่ละใบ เลขที่ใบกำกับภาษีเป็นสิ่งที่สำคัญในการที่จะช่วยแยกแยะใบกำกับภาษีแต่ละใบออกจากกัน ทั้งยังเป็นเสมือนสิ่งกำกับข้อเท็จจริงเกี่ยวกับรายการซื้อขายตามใบกำกับภาษีแต่ละใบ ซึ่งผู้ออกจะสามารถนำไปลงในรายงานภาษีขายได้ถูกต้อง ด้วยเหตุนี้ในการออกไปกำกับภาษีไม่ว่าจะเต็มรูปแบบตามมาตรา 86/4 หรือ อย่างย่อตามมาตรา 86/6 กฎหมายจึงได้กำหนดให้ผู้ออกจะต้องระบุหมายเลขลำดับที่และหมายเลขเล่มที่ของใบกำกับภาษีดังกล่าวไว้ทุกใบ รวมทั้งต้องมีการจัดเก็บสำเนาใบกำกับภาษีเรียงลำดับไว้ด้วย นอกจากนี้ หากมีกรณีที่จะต้องยกเลิกใบกำกับภาษีฉบับเก่าเนื่องจากมีข้อความไม่ถูกต้องและออกฉบับใหม่ กรมสรรพากรก็ได้วางหลักเกณฑ์ไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.86/2542 ข้อ 25 ดังนี้

1. เรียกคืนใบกำกับภาษีฉบับเดิมและนำมาประทับตราว่า “ยกเลิก” หรือขีดฆ่าแล้วเก็บรวมไว้กับสำเนาใบกำกับภาษีฉบับเดิม

2. จัดทำใบกำกับภาษีฉบับใหม่ซึ่งเป็นเลขที่ใหม่ แต่จะต้องลงวัน เดือน ปี ให้ตรงกับ วัน เดือน ปี ตามใบกำกับภาษีฉบับเดิม และ

3. หมายเหตุไว้ในใบกำกับภาษีฉบับใหม่ว่า “เป็นการยกเลิกและออกใบกำกับภาษีฉบับใหม่แทนฉบับเดิมเลขที่ ... เล่มที่ ...” และหมายเหตุการยกเลิกใบกำกับภาษีไว้ในรายงานภาษีขายของเดือนภาษีที่จัดทำใบกำกับภาษีฉบับใหม่ด้วย

ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ร้องขอให้ยกเลิกใบกำกับภาษีฉบับเดิมและจัดทำฉบับใหม่ที่ถูกต้อง จะต้องถ่ายเอกสารใบกำกับภาษีฉบับเดิมที่ขอยกเลิกติดเรื่องไว้ด้วย

จากหลักเกณฑ์ดังกล่าว จะเห็นได้ว่าทั้งบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมาตรา 86/4 และ 86/6 และคำสั่งกรมสรรพากรข้างต้น ได้ให้ความสำคัญกับเรื่องเลขที่และเล่มที่ของใบกำกับภาษีแต่ละใบเป็นอย่างยิ่ง โดยจะต้องระบุไว้เป็นรายการในใบกำกับภาษีทุกใบ หากมีกรณีที่จะต้องยกเลิกฉบับเก่าแล้วออกฉบับใหม่ ผู้ออกก็ยังคงระบุเป็นเลขที่ใหม่และจะต้องระบุให้ชัดเจนว่าเป็นการออกแทนใบกำกับภาษีเลขที่ใด

จากความสำคัญของเลขที่ใบกำกับภาษีที่กล่าวถึงข้างต้น แม้บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรจะไม่ได้กำหนดไว้ชัดเจนว่าในการออกใบกำกับภาษีจะออกโดยมีเลขที่ซ้ำกันไม่ได้ แต่หากพิจารณาจากเหตุผลในการกำหนดให้ต้องมีเลขที่ใบกำกับภาษีแล้ว จะเห็นได้ว่าการออกใบกำกับภาษีเลขที่เดียวกันมากกว่า 1 ครั้ง ก็เป็นสิ่งที่ไม่น่าจะทำได้ อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันได้มีผู้ประกอบการบางรายที่ไม่สุจริตได้จงใจจัดทำเลขที่และเล่มที่ของใบกำกับภาษีซ้ำกันมากกว่า 1 ชุด โดยจะนำไปออกให้แก่ลูกค้าต่างรายกัน และได้นำจำนวนภาษีขายตามเลขที่ใบกำกับภาษีดังกล่าวมาลงไว้ในรายงานภาษีขายเพียงใบเดียวเท่านั้น เพื่อที่จะลดจำนวนภาษีขายที่จะต้องนำส่งรัฐ ซึ่งในส่วนของความรับผิดชอบของผู้ออกใบกำกับภาษีนี้ ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงโดยละเอียดต่อไปในข้อ 3.2.2.6

การกระทำในลักษณะดังกล่าว ผู้ที่ได้รับใบกำกับภาษีไปแต่ละรายย่อมไม่อาจทราบได้ถึงความผิดปกติของใบกำกับภาษีดังกล่าว เนื่องจากเป็นการทุจริตที่เกิดขึ้นในฝ่ายของผู้ออกใบกำกับภาษีโดยเฉพาะ กรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่าหากฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีสามารถพิสูจน์ได้ว่าตนได้มีการซื้อขายและชำระราคาตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏในใบกำกับภาษีนั้นจริง ก็จะไม่ถือเป็นกรณีการนำใบกำกับภาษีปลอมไปใช้ตามมาตรา 89 (7) แต่อย่างไรก็ตาม นอกจากนี้ กรณียังไม่ถือเป็นกรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีคลาดเคลื่อนอันจะเป็นความผิดที่ต้อง

ถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (3) หรือ (4) แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากผู้ได้รับใบกำกับภาษีนั้น ได้เสียภาษีซื้อให้แก่ผู้ออกใบกำกับภาษีไปจริง หากแต่ผู้ออกใบกำกับภาษีไม่ได้นำจำนวนภาษีขายตามใบกำกับภาษีนั้นไปนำส่งต่อรัฐ ซึ่งก็เป็นความผิดของฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีฝ่ายเดียว โดยแท้

3.2 ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิ

3.2.1 ลักษณะใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิ

เมื่อพิจารณาความรับผิดของฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีในส่วนของเบี้ยปรับแล้ว พบว่าไม่มีบทบัญญัติใดกล่าวถึงความรับผิดเรื่องการออกใบกำกับภาษีปลอมไว้เหมือนดังเช่นความรับผิดของฝ่ายผู้นำไปใช้แต่อย่างใด อย่างไรก็ตามบทบัญญัติในมาตรา 89 (6) ซึ่งเป็นบทบัญญัติลักษณะความผิดที่ต้องถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับนี้ ก็ได้มีการกำหนดถึงความรับผิดจากการออกใบกำกับภาษีโดย “ไม่มีสิทธิ” ไว้ ดังนี้

มาตรา 89 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลตามมาตรา 86/13 เสียเบี้ยปรับในกรณีและตามอัตราดังต่อไปนี้ . . .

(6) ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมายตามมาตรา 86/13 ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ นั้น

จากบทบัญญัติข้างต้น ประมวลรัษฎากรได้กำหนดความรับผิดเรื่องการออกใบกำกับภาษีสำหรับฝ่ายผู้ออกไว้แตกต่างไปจากความรับผิดของฝ่ายผู้นำไปใช้ โดยความรับผิดของฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีนี้ จะเป็นเรื่องของ การ “ออกโดยไม่มีสิทธิ” ดังนั้น เพื่อความชัดเจนในการวิเคราะห์ถึงความรับผิดของแต่ละฝ่าย ผู้เขียนจึงขอหยิบยกประเด็นเรื่อง “ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิ” ตามอนุมาตราดังกล่าวมาอธิบายพร้อมยกตัวอย่างประกอบ เพื่อที่จะนำมาเปรียบเทียบให้เห็นถึงความแตกต่างระหว่างใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) กับใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6) ต่อไป

โดยทั่วไป คำว่า “สิทธิ” คือ ความชอบธรรมที่บุคคลอาจใช้ยันกับผู้อื่นเพื่อคุ้มครองหรือรักษาผลประโยชน์อันเป็นส่วนที่พึงได้ของบุคคลนั้น กล่าวอีกนัยหนึ่ง สิทธิคือประโยชน์ที่บุคคลมีความชอบธรรมที่จะได้รับ ซึ่งกฎหมายรองรับและคุ้มครองให้²⁸

หากพิจารณาจากบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องแล้ว พบว่าบทบัญญัติในลักษณะ 2 หมวด 4 ส่วน 10 มาตรา 86/13 ได้กำหนดข้อห้ามในการออกไปกำกับภาษีไว้ว่า “ห้ามมิให้บุคคลซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือมิใช่ผู้มีสิทธิออกไปกำกับภาษีได้ตามหมวดนี้ ออกไปกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้.....” จากมาตราดังกล่าวซึ่งเป็นการกำหนดข้อห้ามในการออกไปกำกับภาษี ทำให้อนุมานได้ว่า “สิทธิ” ในการออกไปกำกับภาษีนี้ จะมีได้ก็ต่อเมื่อไม่ถูกห้ามไว้หรือไม่อยู่นอกเหนือหลักเกณฑ์ในการออกไปกำกับภาษี ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าบทบัญญัติในส่วน 10 นี้ อาจจำแนกลักษณะที่ต้องห้ามมิให้ออกไปกำกับภาษีได้เป็น 2 ลักษณะ คือ กรณีที่ไม่มีสิทธิออกเนื่องจากอยู่นอกเหนือหลักเกณฑ์ของกฎหมายที่ให้สิทธิในการออกไปกำกับภาษีไว้ และกรณีที่ไม่มีสิทธิออกเนื่องจากกฎหมายได้กำหนดข้อห้ามไว้โดยชัดแจ้ง

3.2.1.1 กรณีที่ไม่มีสิทธิออกเนื่องจากอยู่นอกเหนือหลักเกณฑ์ของกฎหมายที่ให้สิทธิในการออกไปกำกับภาษีไว้

ในประเด็นของกฎหมายที่ให้สิทธิในการออกไปกำกับภาษีนี้ ท่านอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม ได้อธิบายไว้ในหมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1233/2551 ดังนี้

ภาษีซื้อที่จะนำมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จะต้องมิใช่ภาษีซื้อต้องห้ามตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/5 ได้กำหนดไว้ดังนี้

1. เป็นภาษีซื้อที่ไม่มีใบกำกับภาษีหรือไม่อาจแสดงใบกำกับภาษีได้ว่าการชำระภาษีซื้อ เว้นแต่จะเป็นกรณีมีเหตุอันสมควรตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 17) ลงวันที่ 27 ธันวาคม 2534 ข้อ 2

2. เป็นภาษีซื้อที่ใบกำกับมีข้อความไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 17) ลงวันที่ 27 ธันวาคม 2534 ข้อ 3

²⁸ สมยศ เชื้อไทย, คำอธิบายวิชากฎหมายแพ่ง-หลักทั่วไป, (กรุงเทพมหานคร: บริษัทสำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2545), น.125.

3. เป็นภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการของผู้ประกอบการตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 17) ลงวันที่ 27 ธันวาคม 2534 ข้อ 4

4. เป็นภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายเพื่อการรับรองหรือเพื่อการอันมีลักษณะทำนองเดียวกันตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 17) ลงวันที่ 27 ธันวาคม 2534 ข้อ 5

5. เป็นภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยผู้ไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีตามส่วน 10 และ

6. เป็นภาษีซื้อตามใบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุวัติรัฐธรรมนูญว่าการกระทรวงการคลัง ได้แก่ ภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) ลงวันที่ 29 ธันวาคม 2535

ภาษีซื้อต้องห้ามตามข้อ 5. นั้น ใบกำกับภาษีเป็นใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยผู้ไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีตามส่วน 10 ผู้ใดไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีนั้น ประมวลรัษฎากร หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วน 10 มิได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะ คงมีบัญญัติไว้ในมาตรา 86 ว่า "ภายใต้บังคับมาตรา 86/1 มาตรา 86/2 และมาตรา 86/8 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้ง และต้องจัดทำในทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น พร้อมทั้งส่งมอบใบกำกับภาษีนั้นแก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ..." บทบัญญัตินี้แม้จะเป็นบทบัญญัติบังคับให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องปฏิบัติ มิฉะนั้น มีความผิดทางอาญาตามมาตรา 90/1 (3) และต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (5) แต่ขณะเดียวกันก็เป็นบทบัญญัติให้สิทธิผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะออกใบกำกับภาษีด้วย เมื่อบทบัญญัตินี้ดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าการออกใบกำกับภาษีจะกระทำได้อต่อเมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการเกิดขึ้น กรณีที่ไม่มีการขายสินค้าหรือให้บริการจึงไม่อาจออกใบกำกับภาษีได้ แม้ผู้ออกจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ตาม ซึ่งออกไปย่อมมีความผิดทางอาญาตามมาตรา 90/4 (3) และต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (6) ทั้งผู้รับใบกำกับภาษีไม่มีสิทธินำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีดังกล่าวมาหักในการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/5 (5) ด้วย²⁹

²⁹ สืบค้นจาก <http://www.deka2007.supremecourt.or.th>, 5 พฤศจิกายน 2553.

จากหมายเหตุท้ายฎีกาดังกล่าว ซึ่งให้เห็นว่าการพิจารณาว่ากรณีใดเป็นกรณีการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ ต้องพิจารณาจากบทบัญญัติในมาตรา 86 ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ให้สิทธิเสียก่อนว่ากรณีใดที่ผู้ประกอบการมีสิทธิที่จะออกใบกำกับภาษีได้ หากข้อเท็จจริงอยู่นอกเหนือหลักเกณฑ์ในมาตราดังกล่าวแล้วผู้ประกอบการย่อมไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษี ซึ่งตามมาตรา 86 ดังกล่าวอาจจำแนกองค์ประกอบได้ว่าผู้ที่จะมีสิทธิออกใบกำกับภาษีได้ต้องมีองค์ประกอบ 2 ประการ ได้แก่ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน และมีความรับผิดชอบภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือให้บริการเกิดขึ้น หากขาดหลักเกณฑ์ข้อใดข้อหนึ่งผู้ประกอบการย่อมไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษี

1) การออกใบกำกับภาษีโดยไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน

ในประเด็นเรื่องการออกใบกำกับภาษีโดยไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนนี้ ได้มีหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706(กม.08)/1516 ลงวันที่ 24 พฤษภาคม 2550 วินิจฉัยไว้ ดังนี้

ข้อหารือ : ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้นำใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ซึ่งออกโดยผู้ไม่มีสิทธิออกตามมาตรา 86/13 แห่งประมวลรัษฎากร ไปถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร โดย

ก. กรณีผู้ประกอบการได้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ ก่อนที่จะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

ข. กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ หลังจากถูกเพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว

ค. กรณีผู้ประกอบการได้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ ภายหลังจากเลิกประกอบกิจการและถูกขีดชื่อออกจากรายทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว

ง. กรณีการออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ ตามกรณีอื่นๆ ที่กฎหมายกำหนดให้ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

เนื่องจากภาษีซื้อดังกล่าว เป็นภาษีซื้อที่ไม่ให้นำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5(5) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งนำใบกำกับภาษีใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ดังกล่าว มาเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร จึงต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติม เพื่อปรับปรุงภาษีซื้อให้ถูกต้องตามมาตรา 83/4 แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องรับผิดชอบชำระภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 89 และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้นำใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ซึ่งออกโดยผู้ไม่มีสิทธิออกตามมาตรา 86/13 แห่งประมวลรัษฎากร ไปถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ต้องรับผิดชอบชำระภาษีพร้อมเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (3) (4) และ (7) แห่งประมวลรัษฎากร หรือต้องรับผิดชอบชำระภาษีพร้อมเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (3) และ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

แนววินิจฉัย : กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนที่นำใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ซึ่งออกโดยผู้ไม่มีสิทธิออกตามมาตรา 86/13 แห่งประมวลรัษฎากร ไปถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวพิสูจน์ได้ว่าการซื้อขายสินค้าหรือการให้บริการและเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษีฉบับนั้น ไม่ถือเป็นกรณีนำใบกำกับภาษีปลอมไปใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (7) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (3) และ (4) แห่งประมวลรัษฎากร³⁰

ข้อเท็จจริงตามหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าว เป็นกรณีการออกใบกำกับภาษีโดยผู้ออกไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน อันเนื่องมาจากยังไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือถูกเพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว หรือถูกขีดชื่อออกจากการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว นอกจากนี้ยังมีกรณีการออกใบกำกับภาษีจากการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม การออกใบกำกับภาษีดังกล่าวจึงไม่ใช่การออกใบกำกับภาษีในฐานะผู้ประกอบการจดทะเบียนเช่นกัน ซึ่งกรณีเหล่านี้ล้วนแต่เป็นกรณีการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิทั้งสิ้น โดยผู้ออกใบกำกับภาษีต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีที่ปรากฏในใบกำกับภาษีนั้นตามที่มาตรา 86/13 ได้กำหนดไว้ และต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนของจำนวนภาษีดังกล่าว ทั้งยังต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (6) อย่างไรก็ดี ในกรณีของฝ่ายผู้ใช้ใบกำกับภาษีที่ได้มีการซื้อขายสินค้าและได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ฝ่ายผู้ขายไปจริง กรมสรรพากรก็ได้วางแนวทางการวินิจฉัยไว้ชัดเจนว่ากรณีดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นการ “ใช้ใบกำกับภาษีปลอม” ตามมาตรา 89 (7) แต่อย่างใด

การวางแนวทางการวินิจฉัยดังกล่าว แสดงให้เห็นถึงความแตกต่างที่ชัดเจนระหว่างใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) กับใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6) กล่าวคือ ใบกำกับภาษีปลอมจะมุ่งพิจารณาที่ความแท้จริงของธุรกรรมการซื้อขายอันเป็นที่มาแห่งการออกใบกำกับภาษี ทั้งความแท้จริงของฝ่ายผู้ขายที่ได้ขายสินค้าตามใบกำกับภาษีนั้นไป

³⁰ สืบค้นจาก <http://interweb.rd.go.th>, 1 มีนาคม 2553.

จริง ความแท้จริงของฝ่ายผู้ซื้อที่ได้ซื้อสินค้านั้นไปจริง และความแท้จริงของการซื้อขายชำระราคาตามใบกำกับภาษีนั้น ส่วนใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธินี้ จะมุ่งพิจารณาที่ข้อเท็จจริงเรื่องสิทธิตามกฎหมายของฝ่ายผู้ขายเป็นสำคัญว่าผู้ขายเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือไม่ และได้ออกใบกำกับภาษีโดยมีการซื้อขายสินค้าเกิดขึ้นจริงหรือไม่

2) การออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการ

ตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 86 ผู้ที่จะออกใบกำกับภาษีได้ ไม่เพียงแต่จะต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนเท่านั้น หากแต่ยังต้องมีการออกใบกำกับภาษีตามหลักเรื่องความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ ต้องมีการขายสินค้าหรือให้บริการอันมีความรับผิดชอบ ภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นด้วย ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1233/2551 ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

ผู้ที่จะมีสิทธิออกใบกำกับภาษีได้นอกจากต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ยังต้องปรากฏด้วยว่าผู้ประกอบการนั้นได้ขายสินค้าหรือบริการและได้รับชำระราคาสินค้าหรือบริการนั้น หรือเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นในกรณีอื่นตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร หาใช่ว่าใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ประกอบการจดทะเบียนจะเป็นใบกำกับภาษีที่ชอบด้วยกฎหมายทุกกรณีไม่ เมื่อบริษัททั้งสี่ดังกล่าวออกใบกำกับภาษีซื้อให้แก่โจทก์โดยไม่มีการขายสินค้าถือว่าใบกำกับภาษีดังกล่าวเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ที่ไม่ได้มีสิทธิออกใบกำกับภาษี โจทก์จึงไม่อาจนำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีนั้นมาหักในการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/5 (5)³¹

ใบกำกับภาษีตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว เป็นกรณีการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีการซื้อขายสินค้าเกิดขึ้น จึงถือเป็นกรณีการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ และฝ่ายผู้นำใบกำกับภาษีดังกล่าวไปใช้ก็จะพิสูจน์ไม่ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีซึ่งถือเป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอมเช่นกัน

ในประเด็นเรื่องการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีการซื้อขายสินค้านี้ ได้มีหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรวางแนวทางการวินิจฉัยไว้ว่าเป็นกรณีการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6)

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./11074 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2545 บริษัทได้ออกใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อตั้งแต่วันที่บริษัทได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อไปแล้ว หากบริษัทจะออกใบกำกับภาษีเมื่อบริษัทได้รับชำระราคาสินค้าดังกล่าวอีก

³¹ สืบค้นจาก <http://www.thailandlaw9.com>, 25 ตุลาคม 2552.

(โดยผู้ชำระราคาสินค้าเป็นลูกหนี้ของผู้ซื้อชำระแทนผู้ซื้อ) กรณีเป็นการออกไปกำกับภาษีชำ บริษัทต้องรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/13 พร้อมทั้งเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (6) และมีความผิดทางอาญาต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือนถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2 พันบาทถึง 2 แสนบาท ตามมาตรา 90/4 (3) สำหรับผู้นำใบกำกับภาษีดังกล่าวไปใช้ ต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (3) และ (4) และเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนตามมาตรา 89/1 และมีความผิดทางอาญาต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือนถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2 พันบาทถึง 2 แสนบาทตามมาตรา 90/4 (7)³²

ข้อเท็จจริงตามหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าว ผู้ออกไปกำกับภาษีได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อไปตั้งแต่ขณะที่ส่งมอบสินค้าอันเป็นเวลาที่มีความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้นแล้ว การที่มีผู้ชำระราคาสินค้าแทนก็เป็นเพียงขั้นตอนการชำระหนี้ที่เป็นข้อตกลงกันในภายหลัง หากใช้กรณีที่มีการซื้อขายสินค้าที่เกิดขึ้นใหม่อีกครั้งแต่อย่างไรก็ตาม การที่ผู้ประกอบการได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าไปจึงถือเป็นการออกไปกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาจากผลทางกฎหมายในฝ่ายของผู้นำไปกำกับภาษีไปใช้แล้ว จะเห็นได้ว่ากรมสรรพากรตีความว่าเป็นกรณีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องอันจะต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (3) และ (4) แต่ไม่ถือเป็นกรณีการนำใบกำกับภาษีปลอมไปใช้ตามมาตรา 89 (7) ซึ่งผู้เขียนได้กล่าวไว้ในข้อ 3.1.4.5 แล้วว่าผู้เขียนไม่เห็นด้วยกับแนวทางการวินิจฉัยดังกล่าวของกรมสรรพากรเนื่องจากกรณีข้อเท็จจริงตามหนังสือตอบข้อหารือข้างต้นเป็นกรณีการออกไปกำกับภาษีให้แก่ผู้ชำระหนี้ซึ่งไม่ใช่ผู้ซื้อสินค้า หากมีกรณีพิพาทเกิดขึ้นผู้ชำระหนี้ดังกล่าวย่อมไม่สามารถพิสูจน์ได้ถึงธุรกรรมการซื้อขายสินค้าที่เกิดขึ้น เนื่องจากตนไม่ใช่ผู้ซื้อสินค้าแต่อย่างไรก็ตาม ในกรณีนี้จึงน่าจะถือเป็นกรณีที่ผู้ได้รับประโยชน์จากใบกำกับภาษี “ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกไปกำกับภาษี” ตามมาตรา 89 (7) วรรคสอง ซึ่งถือเป็นใบกำกับภาษีปลอมเช่นกัน

3.2.1.2 กรณีที่ไม่มีสิทธิออกเนื่องจากมีกฎหมายห้ามไว้ชัดเจน

ตามบทบัญญัติใน ส่วน 10 มีข้อห้ามไม่ให้ออกไปกำกับภาษีโดยชัดเจนไว้ในมาตรา 86/1 ซึ่งจำแนกได้เป็น 3 กรณี ดังนี้

1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร และได้ให้ตัวแทนของตนออกไปกำกับภาษีแทนตนตามมาตรา 86/2 ตามมาตรา 86/2 ได้กำหนดให้ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรและมีตัวแทนอยู่ในราชอาณาจักร และมีความประสงค์จะ

³²ไพจิตร โรจนวานิช, คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2549), น.4-288.

ให้ตัวแทนของตนออกใบกำกับภาษีในนามของตน ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นยื่นคำขอต่ออธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งเมื่อได้รับอนุมัติแล้ว ตัวแทนย่อมเป็นผู้มีสิทธิออกใบกำกับภาษีผู้ประกอบการจะออกใบกำกับภาษีไม่ได้ หากได้ออกใบกำกับภาษีโดยฝ่าฝืนมาตรา 86/1 นี้ ย่อมถือเป็นกรณีการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ

2) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ทรัพย์สินถูกนำออกขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่นโดยบุคคลอื่นตามมาตรา 83/5 ในกรณีการขายทอดตลาดนี้ มาตรา 86/3 ได้กำหนดให้ผู้ทอดตลาดที่มีใช้ส่วนราชการซึ่งขายทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนเจ้าของทรัพย์สิน ดังนั้น ผู้ประกอบการย่อมไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษี หากได้ออกใบกำกับภาษีโดยฝ่าฝืนมาตรา 86/1 นี้ ย่อมถือเป็นกรณีการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ

3) ผู้ประกอบการจดทะเบียนตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามมาตรา 83/6 (3) (ปัจจุบันยังไม่มีการออกพระราชกฤษฎีกาตามมาตราดังกล่าวแต่อย่างใด)

กรณีต้องห้ามออกใบกำกับภาษีทั้งสามกรณีข้างต้น หากมีการออกใบกำกับภาษีโดยฝ่าฝืนข้อห้ามดังกล่าวก็ถือเป็นกรณีการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6) อย่างไรก็ดี หากพิจารณาในแง่ความรับผิดชอบของผู้ได้รับประโยชน์จากใบกำกับภาษีดังกล่าวแล้ว ผู้เขียนเห็นว่าหากผู้ได้รับประโยชน์สามารถพิสูจน์ได้ว่าผู้ประกอบการที่ออกใบกำกับภาษีมีตัวตนและมีสถานประกอบการอยู่จริง มีการซื้อขายสินค้าและการชำระราคาจริง ก็ไม่น่าจะเข้าลักษณะเป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) แต่อย่างใด

3.2.2 การออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิกับกลไกภาษีในรูปแบบต่างๆ

หากนำลักษณะของการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิในข้อ 3.1.1 ข้างต้น มาพิจารณารูปแบบกลไกภาษีที่เกิดขึ้นในปัจจุบันแล้ว ก็อาจมีหลายกรณีที่ถือได้ว่าเป็นการกระทำที่เข้าลักษณะการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิดังกล่าว ซึ่งผู้เขียนขอแยกวิเคราะห์ตามกรณีต่างๆ ที่ละกรณี ดังนี้

3.2.2.1 กรณีที่ฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีไม่ได้ประกอบการจริง

กรณีที่ฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีไม่ได้ประกอบกิจการค้าใดๆ แต่กลับออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่นโดยไม่มีการซื้อขายสินค้าเกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นการตั้งนิติบุคคลขึ้นมาลอยๆ และจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกใบกำกับภาษีโดยเฉพาะ หรืออาจไม่ได้มีการจดทะเบียนใดๆ เลย แต่ได้ปลอมใบกำกับ

ภาษีของผู้ประกอบการรายอื่นเพื่อขายให้แก่ผู้ที่ต้องการใบกำกับภาษี กรณีเหล่านี้ย่อมอยู่นอกเหนือหลักเกณฑ์ของมาตรา 86 ที่ได้กำหนดให้สิทธิเฉพาะผู้ประกอบการที่ได้ขายสินค้าหรือให้บริการเท่านั้นที่จะออกใบกำกับภาษีได้ ดังนั้น จึงถือเป็นกรณีการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6) ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4168/2549 ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยเห็นว่าโจทก์นำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีจำนวน 4 ฉบับ ซึ่งเป็นใบกำกับภาษีของบริษัท ก. ที่ออกโดยไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีมาหักในการคำนวณภาษี เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงได้มีหนังสือแจ้งการประเมินให้โจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

สินค้าที่โจทก์ซื้อจากบริษัท ก. เป็นสินค้าประเภทสายไฟฟ้า เสาไฟฟ้า และโคมไฟฟ้า มีราคาสินค้ารวมภาษีมูลค่าเพิ่มดังนี้ 115,346.00 บาท 113,296.95 บาท 92,720.85 บาท และ 64,392.60 บาท การซื้อสินค้าเป็นจำนวนเงินมากดังกล่าวโดยปกติต้องปรากฏหลักฐานการนำเงินมาชำระค่าสินค้า นาย น. กรรมการโจทก์เบิกความว่า ชำระค่าสินค้าเป็นเงินสด แต่ก็ไม่นำพยานหลักฐานมานำสืบว่า เงินค่าสินค้านี้โจทก์นำมาจากไหน เพียงแต่กล่าวอ้างลอยๆ ว่าในการชำระค่าสินค้าชำระด้วยเงินสด จะหยิบยืมจากนายทุนหรือเพื่อนๆ มา หรือเบิกเงินของตนเองมาชำระค่าสินค้า นอกจากนี้ ในการชำระค่าสินค้าให้แก่บริษัท ก. ก็ไม่ได้ให้ผู้รับเงินลงชื่อไว้เป็นหลักฐาน อันเป็นการผิดวิสัยของผู้ประกอบการค้าโดยทั่วไป แม้ในชั้นตรวจสอบ นาย ส. กรรมการผู้จัดการบริษัท ก. จะมาให้การต่อเจ้าพนักงานของจำเลยว่าได้มีการส่งสินค้าและรับชำระเงินจากโจทก์จริง แต่จากการตรวจสอบเอกสารที่ยึดได้จากบริษัท ก. ก็ไม่พบเอกสารใดที่แสดงถึงการซื้อขายสินค้าตามใบกำกับภาษีพิพาท พบเพียงแต่สำเนาใบกำกับภาษีที่มีรายการตรงกับใบกำกับภาษีพิพาททั้ง 4 ฉบับ เท่านั้น โจทก์มีภาระการพิสูจน์ให้ได้ความว่า มีการซื้อขายสินค้าตามใบกำกับภาษีพิพาท ระหว่างโจทก์และบริษัท ก. แต่โจทก์ไม่สามารถนำสืบได้พยานหลักฐานของจำเลยจึงมีน้ำหนักมากกว่าพยานหลักฐานของโจทก์ ข้อเท็จจริงฟังได้ตามที่จำเลยนำสืบว่าไม่มีการซื้อขายสินค้าตามใบกำกับภาษีพิพาททั้ง 4 ฉบับ บริษัท ก. จึงไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น โจทก์จึงต้องห้ามมิให้นำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีดังกล่าวมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 82/5(5) แห่งประมวลรัษฎากร³³

³³ สืบค้นจาก <http://www.rd.go.th>, 1 มีนาคม 2553.

3.2.2.2 กรณีที่ฝ่ายผู้ออกไปกำกับภาษีไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ได้ออกใบกำกับภาษีโดยมีการขายสินค้าจริง

กรณีผู้ขายสินค้าหรือให้บริการที่ไม่ใช่ผู้ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ย่อมไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 86 ประกอบกับมาตรา 86/13 หากมีการออกใบกำกับภาษีไปย่อมเข้าลักษณะเป็นการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6) ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1499/2542 ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

บริษัทเพอร์มาคอนสตรัคชั่น จำกัด มิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและออกใบกำกับภาษีให้แก่โจทก์ การที่บริษัท เพอร์มาคอนสตรัคชั่น จำกัด เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากโจทก์ จึงเป็นการกระทำโดยไม่มีอำนาจที่จะกระทำได้และออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย โจทก์ไม่มีหน้าที่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่บริษัท เพอร์มาคอนสตรัคชั่น จำกัด หากเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนเรียกเก็บแล้ว ย่อมไม่เป็นภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็นผู้ซื้อสินค้านั้น ตามมาตรา 82/5(5) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น แม้โจทก์จะได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้บริษัท เพอร์มาคอนสตรัคชั่น จำกัดไปแล้วก็ตาม โจทก์ก็ไม่มีสิทธิที่จะนำภาษีซื้อดังกล่าวไปหักออกจากภาษีขายของโจทก์ ตามมาตรา 82/3 ได้ ทั้งนี้ เนื่องจากบริษัท เพอร์มาคอนสตรัคชั่น จำกัด ไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับโจทก์ แม้โจทก์จะชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่บริษัท เพอร์มาคอนสตรัคชั่น จำกัด ไปโดยสุจริต โจทก์จะนำภาษีซื้อดังกล่าวไปหักออกจากภาษีขายของโจทก์ไม่ได้ เมื่อโจทก์นำภาษีซื้อดังกล่าวไปหักออกจากภาษีขาย จึงมีผลเท่ากับโจทก์เสียภาษีไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินให้โจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม³⁴

3.2.2.3 กรณีที่ฝ่ายผู้ออกไปกำกับภาษีได้ขายสินค้าให้แก่ผู้ที่ไม่ต้องการใบกำกับภาษี แล้วได้นำใบกำกับภาษีนั้นไปขายให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่น

ในกรณีที่ผู้ออกไปกำกับภาษีได้ขายสินค้าหรือให้บริการแก่ผู้ที่ไม่ต้องการใบกำกับภาษี เช่น กรณีธุรกิจสถานีบริการน้ำมัน จึงได้นำใบกำกับภาษีดังกล่าวไปขายให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่นที่ต้องการใบกำกับภาษี กรณีจะเห็นได้ว่าการซื้อขายไม่ได้เกิดขึ้นระหว่างผู้ออกไปกำกับภาษีกับผู้ได้รับใบกำกับภาษีนั้นไป ดังนั้น การที่ผู้ขายได้นำใบกำกับภาษีดังกล่าวไปออกให้แก่ผู้อื่นซึ่งไม่ใช่ผู้ซื้อที่แท้จริง จึงเป็นการออกใบกำกับภาษีที่ขัดต่อมาตรา 86 ซึ่งถือเป็นการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6)

³⁴ เฟิงอ้าง.

3.2.2.4 กรณีที่ผู้ออกไปกำกับภาษีขายสินค้า แต่ผู้รับประโยชน์ไม่ได้ซื้อจากผู้ ออกโดยตรง

กรณีที่ผู้ออกไปกำกับภาษีไม่ได้ขายสินค้าให้แก่ผู้ได้รับประโยชน์โดยตรง แต่ได้กระทำผ่านคนกลางคนกลางซึ่งไม่ได้เป็นตัวแทนของทั้งฝ่ายผู้ออกไปกำกับภาษีหรือฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษี ก็เท่ากับว่าไม่มีการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการเกิดขึ้นจริงระหว่างผู้ออกไปกำกับภาษีกับผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษี ซึ่งเป็นการขัดต่อมาตรา 86 อันถือเป็นการออกไปกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2552/2543 ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

ผู้ที่จะออกไปกำกับภาษี สำหรับการขายสินค้าได้นั้นจะต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ที่ขายสินค้าหรือบริการเท่านั้น ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีได้ขายสินค้า หรือบริการไม่อาจออกไปกำกับภาษีแทนผู้อื่นได้ ข้อเท็จจริงปรากฏว่า นายวินัย บัตรมาก เป็นผู้ติดต่อขายและส่งมอบรางวัลไฟให้แก่โจทก์ ในนามบริษัทลิฟท์ไทยเอ็นจีเนียริง จำกัด โจทก์ได้รับรางวัลไฟแล้วชำระค่าสินค้าพร้อมภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยเช็คระบุชื่อบริษัทลิฟท์ไทยเอ็นจีเนียริง จำกัด จำนวนเงิน 787,830.30 บาท และได้มีการนำเช็คดังกล่าว เข้าบัญชีของนายวินัยซึ่งได้เปิดบัญชีออมทรัพย์ไว้ที่ธนาคารทหารไทย จำกัด สาขาโชคชัย 4 ในนามของลิฟท์ไทยเอ็นจีเนียริง แต่ไม่มีการจดทะเบียนบริษัทลิฟท์ไทยเอ็นจีเนียริง จำกัด เป็นนิติบุคคล จำเลยได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ นายวินัยระบุว่าเป็นผู้ประกอบการใช้ชื่อสถานประกอบการว่าลิฟท์ไทยเอ็นจีเนียริง นายวินัยจึงเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีสิทธิออกไปกำกับภาษีในนามของตนเอง หรือในนามของลิฟท์ไทยเอ็นจีเนียริง ซึ่งเป็นชื่อสถานประกอบการตาม ที่จดทะเบียนไว้ได้ ดังนั้น เมื่อโจทก์ติดต่อซื้อรางวัลไฟจากนายวินัยและชำระค่ารางวัลไฟให้โดยเช็คระบุชื่อบริษัทลิฟท์ไทยเอ็นจีเนียริง จำกัด ผู้ที่มีสิทธิและหน้าที่ในการออกไปกำกับภาษีให้แก่โจทก์คือนายวินัย หรือลิฟท์ไทยเอ็นจีเนียริง หากให้ห้างหุ้นส่วนจำกัดสุคนธ์สวัสดิ์สุคนธ์ที่ไม่ ใบกำกับภาษีฉบับพิพาทซึ่งออกโดยห้างหุ้นส่วนจำกัดสุคนธ์สวัสดิ์สุคนธ์ จึงเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายเพราะเป็นใบกำกับภาษีที่ห้างหุ้นส่วนดังกล่าวออกโดยไม่มีการขายสินค้าและถือได้ว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม

3.2.2.5 กรณีออกไปกำกับภาษี 2 ครั้ง สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการเดียวกัน

ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วว่าการออกไปกำกับภาษีจะออกได้ก็ต่อเมื่อมีการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการเกิดขึ้นอันเป็นไปตามหลักความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point) หากผู้ขายได้ออกไปกำกับภาษีไปแล้วเมื่อมีการขายสินค้า แล้วต่อมาได้ออกไปกำกับภาษีอีกครั้งเมื่อมี

การชำระราคาตามการซื้อขายดังกล่าว กรณีก็จะถือเป็นการออกไปกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6) ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างดังต่อไปนี้

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./11074 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2545 บริษัทได้ออกใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อตั้งแต่วันที่บริษัทได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อไปแล้ว หากบริษัทจะออกใบกำกับภาษีเมื่อบริษัทได้รับชำระราคาค่าสินค้านี้ดังกล่าวอีก (โดยผู้ชำระราคาค่าสินค้านี้เป็นลูกหนี้ของผู้ซื้อชำระแทนผู้ซื้อ) กรณีเป็นการออกไปกำกับภาษีเข้าบริษัทต้องรับผิดชอบมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/13 พร้อมทั้งเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (6) และมีความผิดทางอาญาต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือนถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2 พันบาทถึง 2 แสนบาท ตามมาตรา 90/4 (3) สำหรับผู้นำใบกำกับภาษีดังกล่าวไปใช้ ต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (3) และ (4) และเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนตามมาตรา 89/1 และมีความผิดทางอาญาต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือนถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2 พันบาทถึง 2 แสนบาทตามมาตรา 90/4 (7)³⁵

3.2.2.6 กรณีการออกไปกำกับภาษีเลขที่ซ้ำกัน

ในการจัดทำใบกำกับภาษีไม่ว่าจะเป็นแบบเต็มรูปแบบตามมาตรา 86/4 หรือแบบย่อตามมาตรา 86/6 กฎหมายได้กำหนดให้ผู้ออกจะต้องระบุหมายเลขลำดับที่และหมายเลขเล่มที่ของใบกำกับภาษีดังกล่าวไว้ทุกใบ ทั้งนี้ เนื่องจากเลขที่ใบกำกับภาษีแต่ละใบมีความสำคัญในการที่จะช่วยแยกแยะใบกำกับภาษีแต่ละใบออกจากกัน และเป็นเสมือนสิ่งกำกับข้อเท็จจริงเกี่ยวกับรายการซื้อขายตามใบกำกับภาษีแต่ละใบ ซึ่งข้อเท็จจริงดังกล่าวทั้งฝ่ายผู้ออก ฝ่ายผู้ได้รับใบกำกับภาษี และกรมสรรพากร จะสามารถนำมาไต่เรียงตรวจสอบได้จากเลขที่และเล่มที่ใบกำกับภาษีซึ่งปรากฏในรายงานภาษีซื้อและภาษีขาย จากความสำคัญของใบกำกับภาษีดังกล่าว ทำให้เข้าใจได้ว่าผู้ประกอบการจะจัดทำใบกำกับภาษีให้มีเลขที่ซ้ำกันไม่ได้ มิฉะนั้นแล้วข้อเท็จจริงที่ปรากฏในรายงานภาษีซื้อและภาษีขายก็必将มีความคลุมเครือ ไม่ชัดเจนว่าใบกำกับภาษีเลขที่นั้นๆ เป็นการออกสำหรับการขายหรือการให้บริการครั้งใดกันแน่

ด้วยเหตุผลดังกล่าว ในการยกเลิกใบกำกับภาษีฉบับเก่าเนื่องจากมีข้อความไม่ถูกต้องและออกฉบับใหม่ กรมสรรพากรก็ยังได้วางหลักเกณฑ์ไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 86/2542 ข้อ 25 ให้ต้องมีกรอกออกเป็นเลขที่ใหม่ โดยระบุให้ชัดเจนว่าเป็นการยกเลิกและออกใบกำกับภาษีฉบับใหม่แทนฉบับเดิมเลขที่ ... เล่มที่ ... โด และต้องลงหมายเหตุการณยกเลิก

³⁵ไพจิตร โจรจนวนิช, อ้างแล้ว เชียงธรรมที่ 32, น.4-288.

ใบกำกับภาษีไว้ในรายงานภาษีขายของเดือนภาษีที่จัดทำใบกำกับภาษีฉบับใหม่ด้วย ทั้งนี้ เพื่อให้ไม่ให้มีการออกเลขซ้ำซ้อนกับใบกำกับภาษีที่ได้เคยออกไว้แล้ว

อย่างไรก็ดี ในปัจจุบันก็มีหลายกรณีที่ผู้ประกอบการได้ออกใบกำกับภาษีเลขที่เดียวกันมากกว่า 1 ฉบับ ซึ่งการกระทำในลักษณะดังกล่าว อาจแบ่งพิจารณาได้เป็น 2 กรณี ดังนี้

1) กรณีที่ได้ออกใบกำกับภาษีโดยมีเลขที่ซ้ำกัน และรายการต่างๆ ที่ปรากฏในใบกำกับภาษีก็มีรายละเอียดเหมือนกัน กรณีนี้หากเป็นการออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อรายเดียวกัน ก็จะไม่เกิดผลกระทบต่อผลประโยชน์ของรัฐแต่อย่างใด เพราะแม้ว่าผู้ซื้อจะได้ใบกำกับภาษีไป 2 ใบ แต่เลขที่ใบกำกับภาษีดังกล่าวก็ซ้ำกัน ดังนั้น ผู้ซื้อจึงไม่อาจนำใบกำกับภาษีไปลงรายการภาษีซื้อเพื่อยื่นขอคืนภาษีได้มากกว่า 1 ครั้ง

อย่างไรก็ดี หากเป็นการออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อต่างรายกัน ก็จะทำให้รัฐเสียหายได้ เนื่องจากผู้ซื้อแต่ละรายย่อมนำใบกำกับภาษีเลขที่ดังกล่าวไปใช้ในการเครดิตภาษีต่อรัฐทั้งคู่ ทั้งๆ ที่ในความเป็นจริงแล้วมีการซื้อขายเกิดขึ้นเพียงแค่ครั้งเดียวและมีจำนวนภาษีซื้อที่จะขอคืนจากรัฐได้เพียงจำนวนเดียวเท่านั้น

2) การที่ผู้ประกอบการจงใจจัดพิมพ์ใบกำกับภาษีเลขที่และเล่มที่เดียวกันไว้จำนวน 2 ชุด เพื่อใช้ในการขายสินค้าทั้ง 2 ชุด โดยเมื่อได้ขายสินค้าไปแล้ว 2 ครั้ง ก็จะออกใบกำกับภาษีที่เลขเดียวกันนี้ไปให้แก่ผู้ซื้อทั้ง 2 ครั้ง ทำให้การยื่นแบบเสียภาษีขายจะต้องเสียจากยอดขายเพียงครั้งเดียว

การกระทำดังกล่าวมีปัญหาที่น่าพิจารณาว่ากรณีจะถือได้หรือไม่ว่าเป็นการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6) ในประเด็นนี้หากพิจารณาจากบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรแล้ว จะเห็นได้ว่าไม่มีบทบัญญัติใดกำหนดข้อห้ามไว้ชัดแจ้งว่าไม่ให้ออกใบกำกับภาษีเลขที่ซ้ำกัน อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าหากพิจารณาถึงความสำคัญของเลขที่ใบกำกับภาษีตามวัตถุประสงค์ที่กฎหมายได้กำหนดให้ต้องมีการระบุไว้แล้ว ก็จะเข้าใจได้โดยปริยายว่าผู้ประกอบการแต่ละราย “ไม่มีสิทธิ” ที่จะออกเลขที่ใบกำกับภาษีซ้ำกันได้ ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่ากรณีข้อเท็จจริงข้างต้นทั้งหมด น่าจะตีความว่าเป็นการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิโดยอาจนำมาตรา 89 (6) มาใช้บังคับเรียกเก็บเบี้ยปรับได้เช่นกัน ซึ่งสามารถเรียกเก็บเบี้ยปรับได้มากกว่าอนุมาตราอื่น อันเป็นการปราบปรามผู้ทุจริตที่มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

3.2.3 เปรียบเทียบใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิกับใบกำกับภาษีปลอม

ดังที่ได้อธิบายไว้ข้างต้น ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6) จะมุ่งพิจารณาถึง “สิทธิ” ของผู้ประกอบการที่ได้ขายสินค้าหรือให้บริการว่าเป็นกรณีที่กฎหมายได้ให้สิทธิในการออกใบกำกับภาษีไว้หรือไม่ และมีกฎหมายห้ามไว้หรือไม่ ในขณะที่ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) จะมุ่งพิจารณาถึงความถูกต้องแท้จริงของข้อเท็จจริงอันเป็นที่มาของการออกใบกำกับภาษีนั้นเป็นสำคัญ กล่าวคือ หากข้อเท็จจริงอันเกี่ยวกับการซื้อขายที่ปรากฏในใบกำกับภาษี ไม่ว่าจะ เป็นชื่อผู้ขาย ชื่อผู้ซื้อ การซื้อขายสินค้า การชำระราคา ถูกต้องตรงตามความเป็นจริงแล้ว กรณีก็ไม่ถือเป็นใบกำกับภาษีปลอม อย่างไรก็ตาม ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นส่วนใหญ่ การออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิมักจะเกิดขึ้นควบคู่ไปกับการใช้ใบกำกับภาษีปลอม

เพื่อให้เห็นความแตกต่างที่ชัดเจนระหว่างใบกำกับภาษีปลอมกับใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิ ผู้เขียนจึงได้จำแนกกรณีข้อเท็จจริงที่ต่างกันอย่างมีผลทางกฎหมายเป็นอย่างไร ทั้งนี้ โดยอาศัยแนววินิจฉัยของศาลและกรมสรรพากรเป็นหลัก รายละเอียดปรากฏตามตารางข้างท้ายนี้

ตารางที่ 3.1
เปรียบเทียบระหว่างใบกำกับภาษีปลอมกับ
ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิ

ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษี	ผลทางกฎหมายของฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษี	ผลทางกฎหมายของฝ่ายผู้นำใบกำกับภาษีไปใช้
1. กรณีฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีไม่ได้ประกอบการจริง	เป็นการออกโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6)	เป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7)
2. กรณีที่ฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ได้ออกใบกำกับภาษีโดยมีการขายสินค้าจริง	เป็นการออกโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6)	ไม่เป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) แต่เป็นการยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องตามมาตรา 89 (3) และ (4)
3. กรณีที่ฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีได้ขายสินค้าให้แก่ผู้ที่ไม่ต้องการใบกำกับภาษี แล้วได้นำใบกำกับภาษีนั้นไปขายให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่น	เป็นการออกโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6)	เป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7)
4. กรณีที่ผู้ออกใบกำกับภาษีขายสินค้า แต่ผู้รับประโยชน์ไม่ได้ซื้อจากผู้ออกโดยตรง	เป็นการออกโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6)	เป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7)
5. กรณีออกใบกำกับภาษี 2 ครั้ง สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการเดียวกัน	การออกใบกำกับภาษีฉบับหลัง เป็นการออกโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6)	ไม่เป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอม แต่เป็นความผิดตามมาตรา 89 (3) และ (4)
6. กรณีการออกใบกำกับภาษีเลขที่ซ้ำกันมากกว่า 1 ใบ โดยนำไปลงรายงานเพื่อยื่นแบบแสดงรายการเพียงใบเดียว	เป็นการออกโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6)	หากผู้ได้รับใบกำกับภาษีสามารถพิสูจน์ได้ว่ามีการซื้อขายและชำระราคา ก็ไม่ถือเป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7)

ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษี	ผลทางกฎหมายของฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษี	ผลทางกฎหมายของฝ่ายผู้นำใบกำกับภาษีไปใช้
7. กรณีการออกใบกำกับภาษีโดยฝ่าฝืนข้อห้ามตามมาตรา 86/1	เป็นการออกโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6)	หากผู้ได้รับใบกำกับภาษีสามารถพิสูจน์ได้ว่ามีการซื้อขายและชำระราคา ก็ไม่ถือเป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7)

หมายเหตุ

กรณีตาม 5. ที่ไม่ถือเป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอมนี้ เป็นไปตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./11074 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2545 ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าน่าจะเป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอม เนื่องจากไม่มีการซื้อขายเกิดขึ้นจริงระหว่างผู้ออกใบกำกับภาษีกับผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษี

3.3 การพิสูจน์ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 89 (7)

3.3.1 หลักทั่วไปในการพิสูจน์ข้อเท็จจริง

ตามมาตรา 84/1 ของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง หากคู่ความฝ่ายใดกล่าวอ้างข้อเท็จจริงเพื่อสนับสนุนคำคู่ความของตน คู่ความฝ่ายนั้นก็มีการพิสูจน์ข้อเท็จจริงนั้น ซึ่งการพิสูจน์ดังกล่าวถือว่าเป็นเรื่องสำคัญเพราะหากคู่ความฝ่ายใดมีการพิสูจน์แล้วไม่นำพยานหลักฐานมาสืบหรือนำพยานหลักฐานมาสืบ “ไม่ถึงมาตรฐาน” การพิสูจน์ที่กฎหมายกำหนดไว้ก็ต้องเป็นฝ่ายแพ้คดีในประเด็นที่ตนมีการพิสูจน์นั้น การพิสูจน์จึงทำให้เกิดผลแพ้ชนะคดีกันโดยตรง ดังนั้น การที่ศาลจะพิพากษาให้ฝ่ายใดแพ้หรือชนะคดีโดยอาศัยหลักกฎหมายในเรื่องการพิสูจน์ จะต้องถือตามการพิสูจน์ที่ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนดไว้³⁶

คำว่า “การพิสูจน์ที่ถูกต้องตามกฎหมาย” นี้ ต้องพิจารณาข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องนั้นๆ เป็นรายกรณีไปว่ากฎหมายกำหนดหน้าที่ให้ฝ่ายใดมีการพิสูจน์ ซึ่งโดยหลัก

³⁶ธานี สิงหนาท, คำอธิบายพยานหลักฐานคดีแพ่งและคดีอาญา, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด, 2552), น.65.

แล้วผู้ที่กล่าวอ้างข้อเท็จจริงได้ขึ้น ผู้นั้นก็มีหน้าที่นำสืบ เช่น กรณีละเมิดตามมาตรา 420 ที่ฝ่ายโจทก์ต้องพิสูจน์ให้ได้ว่าจำเลยได้กระทำการโดยจงใจ หรือประมาทเลินเล่อ และมีความเสียหายเกิดขึ้นจากการกระทำละเมิดนั้นจริง นอกจากนี้ในบางกรณีที่กฎหมายได้กำหนดให้บุคคลต้องเข้าร่วมรับผิดในการกระทำละเมิดของผู้อื่น ก็จะมีการกำหนดเหตุยกเว้นความรับผิดไว้โดยกำหนดหน้าที่ให้ฝ่ายโจทก์เป็นฝ่ายนำสืบเพื่อหักล้างเหตุยกเว้นความผิดดังกล่าวไว้ เช่น กรณีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 430 ที่กำหนดให้ครูบาอาจารย์ นายจ้าง หรือบุคคลอื่นซึ่งรับดูแลบุคคลไร้ความสามารถต้องร่วมรับผิดกับผู้ไร้ความสามารถในกรณีกระทำความผิดที่ผู้ไร้ความสามารถได้ทำลงระหว่างอยู่ในความดูแลของตน ถ้าหากพิสูจน์ได้ว่าบุคคลนั้นๆ ไม่ได้ใช้ความระมัดระวังตามสมควร ซึ่งคำว่า “ถ้าหากพิสูจน์ได้” นี้ หมายถึงฝ่ายโจทก์จะต้องเป็นผู้พิสูจน์ให้เห็นถึงความไม่ระมัดระวังดังกล่าว ดังนั้น หากมีการฟ้องคดีกันและฝ่ายโจทก์ได้ฟ้องครูบาอาจารย์ นายจ้าง หรือบุคคลอื่นซึ่งรับดูแลให้เข้าร่วมรับผิดด้วย ก็เท่ากับโจทก์ได้กล่าวอ้างว่าบุคคลดังกล่าวไม่ได้ใช้ความระมัดระวังตามสมควรในการดูแลผู้ไร้ความสามารถ โจทก์จึงต้องนำสืบพิสูจน์ให้ได้ว่าอีกฝ่ายไม่ได้ใช้ความระมัดระวังอย่างไร

นอกจากนี้ ฝ่ายครูบาอาจารย์ นายจ้าง หรือบุคคลอื่นซึ่งรับดูแลที่ต้องร่วมรับผิดนี้ก็อาจนำพยานหลักฐานเข้าสืบเพื่อพิสูจน์ให้เห็นว่าตนได้ใช้ความระมัดระวังตามสมควรแล้วก็ได้ อย่างไรก็ตาม แม้ฝ่ายผู้ต้องร่วมรับผิดจะไม่ได้นำสืบถึงข้อเท็จจริงดังกล่าว ก็ไม่ได้หมายความว่า จะต้องเป็นฝ่ายแพ้คดีและร่วมรับผิดในการกระทำละเมิดนั้น เนื่องจากกฎหมายกำหนดหน้าที่ไว้ให้ฝ่ายโจทก์เป็นผู้พิสูจน์ ดังนั้น หากฝ่ายโจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ให้เห็นถึงข้อเท็จจริงในส่วนนี้ได้ แม้จะสามารถพิสูจน์ในประเด็นอื่นจนข้อเท็จจริงฟังยุติได้ว่ามีการกระทำละเมิดกันจริง แต่ฝ่ายครูบาอาจารย์ นายจ้าง หรือบุคคลอื่นซึ่งรับดูแลก็ไม่ต้องเข้าร่วมรับผิดในการละเมิดของผู้ไร้ความสามารถดังกล่าวแต่อย่างใด

นอกจากนี้ ในบางกรณีที่มีกฎหมายกำหนดข้อสันนิษฐานเป็นคุณแก่คู่ความฝ่ายที่กล่าวอ้าง คู่ความฝ่ายนั้นก็มีหน้าที่ต้องพิสูจน์เพียงข้อเท็จจริงพื้นฐานบางประการเพื่ออันเป็นเงื่อนไขของข้อสันนิษฐานดังกล่าวเท่านั้น ซึ่งส่วนใหญ่การกำหนดเช่นนี้มักจะอยู่ในลักษณะของกฎหมายที่บัญญัติขึ้นเพื่อคุ้มครองฝ่ายที่มีความเสียหายเปรียบโดยสภาพ เช่น กรณีความรับผิดของผู้ประกอบการในความเสียหายที่เกิดขึ้นจากสินค้าที่ไม่ปลอดภัย ตามพระราชบัญญัติความรับผิดต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นจากสินค้าที่ไม่ปลอดภัย พ.ศ.2551 ที่กำหนดให้ผู้เสียหายต้องพิสูจน์แต่เพียงว่าตนได้รับความเสียหายจากสินค้าของผู้ประกอบการ และได้ใช้หรือเก็บรักษาสินค้านั้นไป ตามปกติธรรมดา โดยไม่ต้องพิสูจน์ว่าความเสียหายเกิดจากการกระทำของผู้ประกอบการผู้ใด

(มาตรา 6) และผู้เสียหายก็ไม่ได้เป็นฝ่ายที่มีหน้าที่พิสูจน์ให้เห็นถึงความประมาทเลินเล่อของผู้ประกอบการเหมือนดังเช่นกรณีละเมิดโดยทั่วไป เพราะกฎหมายได้กำหนดหน้าที่ให้ฝ่ายผู้ประกอบการเป็นผู้พิสูจน์เพื่อให้หลุดพ้นความรับผิด โดยต้องพิสูจน์ว่าสินค้านั้นไม่ได้เป็นสินค้าที่ไม่ปลอดภัย หรือผู้เสียหายได้รู้อยู่แล้วว่าสินค้านั้นไม่ปลอดภัย หรือความเสียหายนั้นเกิดจากการใช้หรือการเก็บรักษาที่ไม่ถูกต้องตามวิธีที่ผู้ประกอบการได้กำหนดไว้อย่างถูกต้องชัดเจนตามสมควรแล้ว (มาตรา 7) นอกจากนี้ พระราชบัญญัติดังกล่าวยังได้กำหนดให้ผู้ประกอบการทุกคน (ผู้ผลิต, ผู้นำเข้า, ผู้ขายสินค้า, ผู้ใช้ชื่อทางการค้า) ต้องร่วมรับผิดในความเสียหายที่เกิดขึ้นต่อผู้บริโภคไม่ว่าความเสียหายนั้นจะเกิดจากความผิดของตนหรือไม่ (มาตรา 5) เว้นแต่ในกรณีของผู้ขายสินค้าที่สามารถพิสูจน์ระบุตัวผู้ผลิต ผู้ว่าจ้างให้ผลิต หรือผู้นำเข้าได้ ก็ไม่ต้องร่วมรับผิด (คานียาม “ผู้ประกอบการ” มาตรา 4)³⁷ หรือในกรณีที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นการ

³⁷ พระราชบัญญัติความรับผิดต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นจากสินค้าที่ไม่ปลอดภัย พ.ศ. 2551

มาตรา 4 “ผู้ประกอบการ” หมายความว่า

- (1) ผู้ผลิต หรือผู้ว่าจ้างให้ผลิต
- (2) ผู้นำเข้า
- (3) ผู้ขายสินค้าที่ไม่สามารถระบุตัวผู้ผลิต ผู้ว่าจ้างให้ผลิต หรือผู้นำเข้าได้
- (4) ผู้ซึ่งใช้ชื่อ ชื่อทางการค้า เครื่องหมายการค้า เครื่องหมาย ข้อความหรือแสดงด้วย

วิธีใดๆ อันมีลักษณะที่จะทำให้เกิดความเข้าใจได้ว่าเป็นผู้ผลิต ผู้ว่าจ้างให้ผลิตหรือผู้นำเข้า

มาตรา 5 ผู้ประกอบการทุกคนต้องร่วมกันรับผิดชอบผู้เสียหายในความเสียหายที่เกิดจากสินค้าที่ไม่ปลอดภัย และสินค้านั้นได้มีการขายให้แก่ผู้บริโภคแล้ว ไม่ว่าความเสียหายนั้นจะเกิดจากการกระทำโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่อของผู้ประกอบการหรือไม่ก็ตาม

มาตรา 6 เพื่อให้ผู้ประกอบการต้องรับผิดชอบตามมาตรา 5 ผู้เสียหายหรือผู้มีสิทธิฟ้องคดีแทนตามมาตรา 10 ต้องพิสูจน์ว่าผู้เสียหายได้รับความเสียหายจากสินค้าของผู้ประกอบการและการใช้หรือการเก็บรักษาสินค้านั้นเป็นไปตามปกติธรรมดา แต่ไม่ต้องพิสูจน์ว่าความเสียหายเกิดจากการกระทำของผู้ประกอบการผู้ใด

มาตรา 7 ผู้ประกอบการไม่ต้องรับผิดชอบต่อความเสียหายอันเกิดจากสินค้าที่ไม่ปลอดภัยหากพิสูจน์ได้ว่า

- (1) สินค้านั้นมิได้เป็นสินค้าที่ไม่ปลอดภัย
- (2) ผู้เสียหายได้รู้อยู่แล้วว่าสินค้านั้นเป็นสินค้าที่ไม่ปลอดภัย หรือ

เด็ดขาดให้บุคคลต้องร่วมรับผิดชอบโดยไม่มีสิทธิพิสูจน์ให้เห็นเป็นอย่างอื่น เช่น ในกรณีการรับชนหลายทอดที่มีความเสียหายหรือสูญหายเกิดขึ้นในระหว่างการขนส่ง ผู้รับชนทุกทอดต้องร่วมกันรับผิดชอบแม้ความเสียหายหรือสูญหายนั้นจะไม่ได้เกิดขึ้นจากความผิดของตน กรณีนี้แม้ผู้ขนส่งจะพิสูจน์ได้ว่าความเสียหายหรือสูญหายนั้นไม่ได้เกิดขึ้นระหว่างการขนส่งในทอดของตน (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 618 ประกอบคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3514/2531) ซึ่งกรณีนี้ผู้เสียหายมีหน้าที่พิสูจน์เพียงว่าฝ่ายจำเลยเป็นผู้ขนส่งร่วมและมีความเสียหายเกิดขึ้นจากการขนส่งเท่านั้น แต่ไม่ต้องพิสูจน์ว่าความเสียหายเกิดขึ้นจากผู้ขนส่งรายใด

นอกจากนี้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ที่ถูกแก้ไขโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง (ฉบับที่ 23) พ.ศ.2550 ก็ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงหลักเรื่อง “ผู้ใดกล่าวอ้างผู้นั้นนำสืบ” บางประการเพื่อคุ้มครองฝ่ายผู้เสียหายเช่นกัน กล่าวคือ ตามมาตรา 84/1 ที่เพิ่มเติมใหม่ได้กำหนดข้อยกเว้นไว้ให้ผู้กล่าวอ้างไม่ต้องนำสืบในกรณีที่มีข้อสันนิษฐานที่ควรจะเป็นซึ่งปรากฏจากสภาพปกติธรรมดาของเหตุการณ์เป็นคุณแก่คู่ความฝ่ายใด หลักดังกล่าวนี้เป็นหลักที่ศาลฎีกาได้เคยใช้มาก่อนหน้าที่จะมีการแก้ไขกฎหมายแล้ว เพื่อคุ้มครองผู้เสียหายในคดีละเมิดที่ไม่สามารถพิสูจน์ได้ถึงความประมาทเลินเล่อของอีกฝ่าย เพราะข้อเท็จจริงดังกล่าวเป็นกรณีที่อยู่ในความรู้เห็นของฝ่ายผู้กระทำละเมิดโดยเฉพาะ โดยหลักการนี้จะถือว่าในเหตุการณ์บางเรื่องสภาพปกติธรรมดาของเหตุการณ์ย่อมแสดงอยู่ในตัวของมันเองว่าจำเลยน่าจะประมาท ถ้าจำเลยไม่ประมาทก็น่าจะไม่เกิดเหตุการณ์เช่นนั้นขึ้น ในกรณีเช่นนี้ถือเป็นข้อสันนิษฐานที่เปลี่ยนภาระการพิสูจน์ในเรื่องความประมาทเลินเล่อของฝ่ายโจทก์ให้ไปตกอยู่กับจำเลยแทน โดยฝ่ายจำเลยเป็นผู้มีหน้าที่นำสืบพิสูจน์หักล้างข้อสันนิษฐานดังกล่าว³⁸ ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 292/2542 ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

จำเลยที่ 2 ทำการผ่าตัดหน้าอกโจทก์ที่มีขนาดใหญ่ให้มีขนาดเล็กลงที่โรงพยาบาลจำเลยที่ 1 หลังผ่าตัดแล้ว จำเลยที่ 2 นัดให้โจทก์ไปทำการผ่าตัดแก้ไขที่คลินิกของจำเลยที่ 2 อีก 3 ครั้ง แต่อาการไม่ดีขึ้น โจทก์จึงให้แพทย์อื่นทำการรักษาต่อ แม้ตัวโจทก์และนายแพทย์ ด.ผู้ทำการรักษาโจทก์ต่อจากจำเลยที่ 2 จะไม่สามารถนำสืบให้เห็นว่าจำเลยที่ 2 ประมาทเลินเล่อในการ

(3) ความเสียหายเกิดขึ้นจากการใช้หรือการเก็บรักษาสินค้าไม่ถูกต้องตามวิธีใช้วิธีเก็บรักษา ค่าเตือน หรือข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าที่ผู้ประกอบการได้กำหนดไว้อย่างถูกต้องและชัดเจนตามสมควรแล้ว

³⁸ธานี สิงหนาท, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 36, น.67.

ผ่าตัดและรักษาพยาบาลโรคหัวใจอย่างไร แต่เมื่อจำเลยที่ 2 เป็นแพทย์ผู้เชี่ยวชาญด้านศัลยกรรมด้าน เลเซอร์ผ่าตัด จำเลยที่ 2 จึงมีหน้าที่ต้องใช้ความระมัดระวังตามวิสัยและพฤติการณ์เป็นพิเศษ การ ที่นายแพทย์ ด. ต้องทำการผ่าตัดแก้ไขอีก 3 ครั้งแสดงว่าจำเลยที่ 2 ผ่าตัดมาซึ่งบกร่องจึงต้อง แก้ไขและแสดงว่าจำเลยที่ 2 ไม่ใช้ความระมัดระวังในการผ่าตัด และไม่แจ้งให้ผู้ป่วยทราบถึง ขั้นตอนการรักษา ระยะเวลา และกรรมวิธีในการดำเนินการรักษา จนเป็นเหตุให้โรคหัวใจได้รับความ เสียหาย นับว่าเป็นความประมาทเลินเล่อของจำเลยที่ 2 ถือได้ว่าจำเลยที่ 2 กระทำละเมิดต่อโรคหัวใจ

3.3.2 ภาระการพิสูจน์ตามมาตรา 89 (7)

ประมวลกฎหมาย มาตรา 89 (7) วรรคสอง ได้กำหนดไว้ว่า “ในกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษี ปลอม”

บทบัญญัติดังกล่าวเป็นข้อสันนิษฐานในการพิจารณาว่าใบกำกับภาษีใดเป็นใบกำกับ ภาษีปลอม ซึ่งเมื่อนำมาแปลในทางกลับกันก็หมายความว่าหากผู้รับประโยชน์สามารถพิสูจน์ได้ ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีแล้ว ก็จะไม่ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม โดยการพิสูจน์เพื่อ ได้แย้งกันในกรณีดังกล่าวผู้ที่ใช้ใบกำกับภาษีเป็นผู้มีหน้าที่ต้องพิสูจน์ให้เห็นข้อเท็จจริงที่ว่าบุคคล ใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความ แพ่งมาตรา 84/1 ที่นำมาใช้บังคับกับคดีภาษีอากรตามพระราชบัญญัติวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 ดังนั้น หากผู้ที่ใช้ใบกำกับภาษีไม่สามารถพิสูจน์ให้เห็นถึงข้อเท็จจริงใน ส่วนนี้ได้ก็จะต้องตกเป็นฝ่ายแพ้คดี และใบกำกับภาษีนั้นก็จะถูกพิจารณาว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม ซึ่งในประเด็นเรื่องภาระการพิสูจน์นี้ศาลฎีกาก็ได้เคยวินิจฉัยไว้เป็นบรรทัดฐานอย่างชัดเจนใน หลายคดี เช่น เมื่อโรคหัวใจเป็นฝ่ายกล่าวอ้างโดยเป็นผู้ได้รับประโยชน์ในการนำใบกำกับภาษีที่ พิพาทไปใช้เครดิตภาษี ภาระการพิสูจน์ว่าใบกำกับภาษีที่พิพาทออกโดยถูกต้องแท้จริงและชอบ ด้วยกฎหมายหรือไม่ จึงตกอยู่แก่โรคหัวใจ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8969/2547) หรือ คดีมีประเด็นที่ จะต้องวินิจฉัยว่า บริษัทเบสท์ อินเทลลิเจนซ์ จำกัด เป็นผู้ออกใบกำกับภาษีรายพิพาททั้งสามฉบับ หรือไม่ และออกโดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ซึ่งในประเด็นดังกล่าว โรคหัวใจกล่าวอ้าง โรคหัวใจจึงมี ภาระการพิสูจน์ แต่โรคหัวใจไม่นำพยานหลักฐานมาสืบสนับสนุนข้ออ้างของตน จึงฟังไม่ได้ตามที่ โรคหัวใจกล่าวอ้าง ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 ประกอบประมวลกฎหมาย วิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 84 (ปัจจุบันคือ มาตรา 84/1) (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4273/2543)

อนึ่ง แม้ข้อกล่าวอ้างในการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจะมีหลักฐานสนับสนุนข้อเท็จจริงที่มีน้ำหนักน้อย แต่ผู้ใช้ใบกำกับภาษีก็ยังคงมีหน้าที่ต้องนำสืบให้ได้ความตามข้อสันนิษฐานตามมาตรา 89 (7) วรรคสอง มิฉะนั้น ศาลก็ยังคงต้องฟังตามที่เจ้าพนักงานประเมินกล่าวอ้างนั้น ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 8969/2547 ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

ผู้ประกอบการทั้ง 8 ราย เจ้าพนักงานของจำเลยไปตรวจเพียงครั้งเดียวก็ตั้งเป็นข้อสงสัยโจทก์เห็นว่าเป็นข้อสงสัยที่ เลื่อนลอยมิใช่เงื่อนไขที่จะฟังว่าผู้ประกอบการทั้ง 8 ราย มิได้ประกอบกิจการจริง ทั้งบุคคลที่เจ้าพนักงานของจำเลยไปสอบถาม จำเลยก็ไม่ได้นำมาเบิกความเป็นพยานพยานจำเลยจึงไม่น่าเชื่อนั้น ศาลฎีกาเห็นว่า เมื่อโจทก์เป็นฝ่ายกล่าวอ้างโดยเป็นผู้ได้รับประโยชน์ในการนำใบกำกับภาษีที่พิพาทไปใช้เครดิตภาษี ภาระการพิสูจน์ว่าใบกำกับภาษีที่พิพาทออกโดยถูกต้องแท้จริงและชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ จึงตกอยู่แก่โจทก์ เมื่อโจทก์ไม่สามารถนำนายบวร อัญวงศิริ นิต พนักงานขายซึ่งโจทก์อ้างว่าเป็นผู้จัดหาสินค้าและนำใบกำกับภาษีพิพาทมามอบแก่โจทก์และไม่มีผู้มีอำนาจของผู้ประกอบการ ทั้ง 8 ราย หรือพยานอื่นที่เกี่ยวข้องรู้เห็นการซื้อขายมาเบิกความยืนยันต่อศาลว่ามีการซื้อขายสินค้าระหว่างโจทก์กับผู้ประกอบการทั้ง 8 ราย ดังกล่าวจริง และมีการชำระราคาแล้วออกใบกำกับภาษีพิพาทให้โจทก์ พยานหลักฐานโจทก์จึงไม่มีน้ำหนักให้รับฟังได้ว่าการซื้อขายสินค้าและออกใบกำกับภาษีไว้ตามใบกำกับภาษีพิพาท ต้องถือว่าใบกำกับภาษีพิพาทออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

3.3.3 แนวทางการพิจารณาพยานหลักฐานตามมาตรา 89 (7)

ตามที่ได้อธิบายไว้ในข้อ 3.1 แล้วว่าการพิจารณาความเป็นใบกำกับภาษีปลอม นอกจากจะมุ่งพิจารณาที่ประเด็นเรื่องบุคคลผู้ออกใบกำกับภาษีแล้ว ยังมีการพิจารณาไปถึงข้อเท็จจริงเรื่องการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการที่เป็นเหตุในการออกใบกำกับภาษีนั้นอีกด้วย ไม่ว่าจะเป็นการซื้อขาย การชำระราคา หรือตัวบุคคลที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการที่แท้จริง ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 5570/2548 ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

การพิสูจน์ว่ามีการซื้อสินค้าและชำระราคาจริง และพิสูจน์ตัวผู้รับเงินได้นั้นต้องเป็นการพิสูจน์ว่ามีการซื้อสินค้าและชำระราคาให้แก่ผู้ออกใบกำกับภาษีตามรายการที่ปรากฏในใบกำกับภาษีนั้นจริง มิใช่ว่าซื้อสินค้าและชำระราคาแก่ผู้ประกอบการรายหนึ่ง แต่ผู้ออกใบกำกับภาษีเป็นผู้ประกอบการอีกรายหนึ่ง ใบกำกับภาษีพิพาทจึงเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ถือได้ว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม

หากมีการพิสูจน์แต่เพียงเรื่องความมีตัวตนของผู้ออกไปกำกับภาษีที่ปรากฏตามเอกสาร ก็ยังไม่ถือเป็นการพิสูจน์ได้ถึงเกณฑ์มาตรฐานของข้อสันนิษฐานนี้ ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4273/2543 ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

ข้อเท็จจริงที่คู่ความทั้งสองฝ่ายรับกันฟังได้แต่เพียงว่า บริษัทเบสท์ อินเทลลิเจนซ์ จำกัด ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและยื่นแบบ แสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มประจำเดือน ธันวาคม 2539 เท่านั้น แต่จำเลยทั้งสี่ปฏิเสธว่าบริษัทดังกล่าวไม่มีตัวตนไม่มีสถานประกอบการ และไม่มีการให้บริการกันจริง โจทก์จึงมีภาระการพิสูจน์ เมื่อโจทก์ไม่นำพยานหลักฐานมาสืบสนับสนุน โจทก์จึงต้องเป็นฝ่ายแพ้คดี

ตามที่ได้อธิบายไว้ข้างต้น ประเด็นการพิสูจน์ตามข้อสันนิษฐานในมาตรา 89 (7) วรรคสองนี้ อาจแยกพิจารณาได้เป็น 3 ประเด็นย่อย ดังนี้

3.3.3.1 ประเด็นเรื่องผู้ออกไปกำกับภาษี

หากผู้ที่ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีถูกสันนิษฐานว่าได้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมแล้ว ในเบื้องต้นก็ต้องพิสูจน์ให้เห็นถึงความมีตัวตนของผู้ออกไปกำกับภาษี และพิสูจน์ว่าผู้ออกไปกำกับภาษีได้ประกอบกิจการจริง ซึ่งจากการศึกษาแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาแล้ว ผู้เขียนขอยกตัวอย่างแนวทางการรับฟังและชี้แจงนำพยานหลักฐานของศาล ดังนี้

1) แม้ผู้ได้รับประโยชน์จะสามารถพิสูจน์ได้ว่าบริษัทผู้ออกไปกำกับภาษีมีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้าจริง และมีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจริง ก็ยังไม่เพียงพอที่จะฟังได้ว่าบริษัทมีตัวตน ซึ่งหมายความว่า “การมีตัวตน” นี้ ไม่ได้พิจารณาตามเอกสารเป็นหลัก หากแต่ต้องพิจารณาจากสภาพความเป็นจริงด้วย ดังจะเห็นได้จากตัวอย่าง คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2464/2545 ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

ใบกำกับภาษีซื้อที่โจทก์ได้มาจากการซื้อสินค้าโดยมีเชลแมนมาติดต่อขายสินค้า พร้อมแสดงหนังสือรับรองการจดทะเบียนนิติบุคคลและใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของบริษัทผู้ขาย โจทก์เชื่อว่าบริษัทผู้ขายเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โจทก์ชำระเงินค่าสินค้าเป็นเช็คเงินสดธนาคาร แม้ใบกำกับภาษีที่โจทก์ได้รับเป็นใบกำกับภาษีที่ปรากฏชื่อบริษัทผู้ออกไปกำกับภาษี มีสถานที่ตั้งและหมายเลขประจำตัว ผู้เสียภาษีครบถ้วน สถานที่ตั้งบริษัทตามใบกำกับภาษีปรากฏในหนังสือรับรองการจดทะเบียนบริษัท อีกทั้งหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีของบริษัทตามใบกำกับภาษีก็ตรงกับที่ปรากฏในแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ.30 ที่บริษัทยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแก่จำเลยก็ตาม แต่ก่อนจ่ายเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัทโจทก์มิได้สอบถามบริษัทว่าได้ออกใบกำกับภาษีพิพาทหรือไม่ อีกทั้งโจทก์ไม่เคยส่งเจ้าหน้าที่ของโจทก์ไปตรวจสอบที่ตั้งของบริษัทว่ามีที่ตั้งอยู่จริงหรือไม่ และโจทก์ไม่รู้ว่าบริษัทมีตัวตนจริงหรือไม่ ในชั้นตรวจสอบได้สวนชั้น

อุทธรณ์การประเมิน และชั้นพิจารณาของศาล โจทก์ไม่สามารถนำกรรมการบริษัทผู้ขายและพนักงานขายของบริษัทมาให้การยืนยันได้ จึงเป็นกรณีโจทก์ผู้ได้รับประโยชน์จากใบกำกับภาษีไม่สามารถนำสืบพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี จึงถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอมตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89(7) วรรคสอง³⁹

จากนัยของคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้น แสดงว่าในการพิสูจน์ถึงควมมีตัวตนของผู้ออกใบกำกับภาษี หากสามารถนำตัวพนักงานของบริษัทผู้ออกใบกำกับภาษีมาเป็นพยานต่อศาลได้ ก็จะมีน้ำหนักข้อเท็จจริงให้น่าเชื่อถือขึ้น

2) หากมีการตรวจสอบสภาพของสถานประกอบการผู้ออกใบกำกับภาษีแล้วพบว่าสถานที่ไม่เหมาะสมกับกิจการที่จดทะเบียนไว้ เจ้าพนักงานประเมินก็จะสันนิษฐานว่าผู้ออกใบกำกับภาษีไม่ได้มีการประกอบกิจการจริง เช่น มีการจดทะเบียนโดยระบุว่าประกอบกิจการโรงงานทอผ้าซึ่งน่าจะมีเครื่องจักรมาก แต่สถานที่กลับเป็นบ้านพักอาศัยที่ปิดอยู่ ไม่มีเครื่องจักรและคนงาน เป็นต้น

อย่างไรก็ดี กรณีนี้หากผู้ได้รับประโยชน์สามารถพิสูจน์ให้เห็นได้เป็นอย่างอื่น ก็จะสามารถหักล้างข้อสันนิษฐานของเจ้าพนักงานประเมินได้ เช่น สามารถพิสูจน์ต่อศาลได้ว่าบริษัทได้เคยประกอบกิจการจริงในช่วงที่มีการซื้อขายตามใบกำกับภาษี แต่ในขณะที่เจ้าพนักงานไปตรวจสอบเป็นช่วงที่บริษัทได้ย้ายสถานที่หรือเลิกประกอบกิจการไปแล้ว เป็นต้น ซึ่งในกรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่าควรจะมีการนำพนักงานของบริษัทผู้ออกใบกำกับภาษีมาเป็นพยานต่อศาล เพื่อให้เบิกความถึงข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1044/2551 ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

ที่จำเลยอ้างว่าบริษัท บ. ผู้ออกใบกำกับภาษีมีสถานประกอบการลักษณะเป็นที่อยู่อาศัยไม่มีเครื่องจักรนั้น โจทก์มีนาย อ. ผู้จัดการของบริษัท บ. เป็นพยานเบิกความว่าก่อนบริษัท บ. ย้ายไปกาญจนบุรี โรงงานของบริษัท บ. อยู่ที่กรุงเทพมหานคร ปรากฏตามใบอนุญาตตั้งโรงงานเอกสารหมายเลข จ.20 บริษัท บ. กู้เงินธนาคารใช้หมุนเวียนในกิจการประมาณ 10 ล้านบาท มีจักรเย็บผ้าประมาณ 60 คัน และมีช่างเย็บเสื้อผ้าประมาณ 60 คน ต่อมาบริษัทหยุดประกอบกิจการตั้งแต่เดือนพฤษภาคม 2540 ดังนั้นขณะที่โจทก์ซื้อสินค้าจากบริษัท บ. จึงเป็นช่วงที่บริษัท บ. ประกอบกิจการอยู่กรุงเทพมหานคร แต่ที่เจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรไปตรวจสอบสถานประกอบการที่กาญจนบุรีเมื่อวันที่ 11 กันยายน 2540 เป็นช่วงที่บริษัท บ. หยุดประกอบกิจการแล้ว

³⁹ สืบค้นจาก <http://www.rd.go.th>, 1 มีนาคม 2553.

ตามคำพิพากษาศาลฎีกาในคดีข้างต้นนี้ ศาลฎีกาฟังข้อเท็จจริงในส่วนนี้ประกอบด้วย ข้อเท็จจริงอื่นๆ แล้ว วินิจฉัยว่าโจทก์ไม่ได้ใช้ใบกำกับภาษีปลอม

3) กรณีที่บริษัทผู้ออกไปกำกับภาษีเคยถูกตรวจสอบพบว่ามีการออกหรือใช้ ใบกำกับภาษีโดยมิชอบ ผู้ที่ใช้ใบกำกับภาษีนั้นก็ถูกสันนิษฐานไปด้วยว่าได้ใช้ใบกำกับภาษีปลอม อย่างไรก็ตาม ประเด็นนี้หากมีการนำขึ้นสู่ศาล ก็จะไม่ใช่ประเด็นหลักในการที่ศาลจะนำมา ฟังประกอบการพิจารณา หากผู้ได้รับประโยชน์สามารถพิสูจน์ให้เห็นได้เป็นอย่างอื่นได้ ศาลก็จะ ถือว่าข้อเท็จจริงดังกล่าวเป็นเหตุเฉพาะตัวของบริษัทผู้ออกไปกำกับภาษี ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ใช้ ใบกำกับภาษีแต่อย่างใด ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4368/2551 ซึ่งมี สาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

ที่จำเลยอุทธรณ์ว่าบริษัท บ. ผู้ออกไปกำกับภาษีมีสถิติยื่นแบบแสดงรายการ ภาษีมูลค่าเพิ่มแสดงยอดซื้อยอดขายจำนวนมาก แต่มีการชำระภาษีเพียงเล็กน้อย บางเดือนขอ คืนภาษีมีลักษณะเหมือนบริษัทผู้ฟอกใบกำกับภาษี ทั้งยังเคยถูกตรวจสอบพบที่ใช้ใบกำกับภาษี โดยไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้น ล้วนเป็นเหตุเฉพาะตัวของบริษัทผู้ขายสินค้าให้โจทก์ซึ่งไม่ปรากฏว่า โจทก์เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าวอย่างไร สิ่งสำคัญคือภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์อ้างว่าได้ชำระให้แก่ บริษัท บ. แล้วนั้น บริษัท บ. ก็ได้นำไปชำระให้แก่จำเลยแล้ว แม้บริษัท บ. จะขอเครดิตภาษีโดย นำภาษีซื้อมาหักโดยชอบหรือไม่ก็ตาม ก็เป็นเรื่องที่จำเลยจะต้องพิจารณาเอากับบริษัท บ. ไม่ใช่ จะนำกรณีอื่นดังกล่าวมาเป็นเหตุฟังว่าใบกำกับภาษีที่บริษัท บ. ออกให้โจทก์นั้นไม่ชอบด้วย กฎหมาย

4) การที่เจ้าพนักงานไปตรวจสอบสถานประกอบการของผู้ออกไปกำกับภาษีแล้ว นำมาเป็นข้อสันนิษฐานในการประเมินผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษี แม้การตรวจสอบนั้นจะ ไม่ได้ตรวจสอบอย่างละเอียดหรือเป็นเพียงข้อสันนิษฐานที่มีน้ำหนักน้อย ผู้ได้รับประโยชน์ก็ยังคง มีหน้าที่ต้องนำสืบหักล้างข้อสันนิษฐานดังกล่าว มิฉะนั้น ก็ยังคงถือว่าเป็นกรณีที่ไม่สามารถ พิสูจน์ได้ตามมาตรา 89 (7) ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8969/2547 ซึ่งมี สาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

คดีนี้โจทก์ถูกประเมินภาษีกรณีนำใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายมาใช้ โดย โจทก์อ้างว่าโจทก์ประกอบธุรกิจประเภทโรงงานตัดเย็บผ้าโดยจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โจทก์ซื้อ ผ้าหรือวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตสินค้าจากร้านค้าโดยตรงบ้าง สั่งซื้อผ่านพนักงานขายบ้าง โดย พนักงานขายจะจัดหาวัตถุดิบมาขายให้โจทก์ตามที่ต้องการพร้อมมอบใบกำกับภาษี แต่มี ใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการค้ารวม 8 ราย ผู้ประกอบการทั้งหมดดังกล่าวจดทะเบียน

ภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงมีสิทธิออกไปกำกับภาษีได้ตามกฎหมาย ผู้ประกอบการรายบริษัท ก. เมื่อเจ้าพนักงานของจำเลยไปตรวจสอบสถานที่ประกอบการก็ได้ความว่าเคยอยู่จริงแต่ย้ายไปแล้ว มีการระบุที่ตั้งใหม่ไว้ด้วย แต่เจ้าพนักงานของจำเลยก็ไม่ได้ตามไปตรวจสอบ ส่วนรายบริษัท ร. ก็ตรวจสอบพบว่าสถานที่ตั้งไม่มีป้ายของบริษัทติดอยู่ และไม่มีลักษณะเป็นสถานประกอบการ แต่ไม่ได้ไปตรวจสอบอีกเลย รายห้างหุ้นส่วนจำกัด ท. ตรวจสอบว่า สถานประกอบการถูกประกาศยึดทรัพย์ รายห้างหุ้นส่วนจำกัด ซ. ตรวจสอบแบบ ภ.พ. 01 พบสำเนาบัตรประจำตัวประชาชนของหุ้นส่วนผู้จัดการชื่อนาย ธ. แต่เลขที่บัตรประชาชนดังกล่าวไม่มีในฐานข้อมูลในทะเบียนราษฎร รายห้างหุ้นส่วนจำกัด อ. ตรวจสอบแต่เพียงพนักงานของบริษัททราบว่าย้ายไปตั้งอยู่เลขที่ 151 เขตพระโขนง กรุงเทพมหานคร ถือว่าไม่ใช่สถานประกอบการ รายบริษัท ศ. พบนาย น. กรรมการผู้จัดการรับว่าไม่เคยประกอบกิจการเพียงแต่จำหน่ายใบกำกับภาษีเท่านั้น ผู้ประกอบการทั้ง 8 ราย เจ้าพนักงานของจำเลยไปตรวจเพียงครั้งเดียวก็ตั้งเป็นข้อสงสัย โจทก์เห็นว่าเป็นข้อสงสัยที่เลื่อนลอยมิใช่เงื่อนไขที่จะฟังว่าผู้ประกอบการทั้ง 8 ราย มิได้ประกอบกิจการจริง ทั้งบุคคลที่เจ้าพนักงานของจำเลยไปสอบถาม จำเลยก็ไม่ได้นำมาเบิกความเป็นพยาน พยานจำเลยจึงไม่น่าเชื่อ

ศาลฎีกาเห็นว่า เมื่อโจทก์เป็นฝ่ายกล่าวอ้างโดยเป็นผู้ได้รับประโยชน์ในการนำใบกำกับภาษีที่พิพาทไปใช้เครดิตภาษี ภาระการพิสูจน์ว่าใบกำกับภาษีซื้อที่พิพาทออกโดยถูกต้องแท้จริงและชอบด้วยกฎหมายหรือไม่จึงตกอยู่แก่โจทก์ เมื่อโจทก์ไม่สามารถน่านาย บ. พนักงานขายซึ่งโจทก์อ้างว่าเป็นผู้จัดหาสินค้าและนำใบกำกับภาษีพิพาทมามอบแก่โจทก์และไม่มีผู้มีอำนาจของผู้ประกอบการ ทั้ง 8 ราย หรือพยานอื่นที่เกี่ยวข้องรู้เห็นการซื้อขายมาเบิกความยืนยันต่อศาลว่ามีการซื้อขายสินค้าระหว่างโจทก์กับผู้ประกอบการทั้ง 8 ราย ดังกล่าวจริง และมีการชำระราคาแล้วออกไปกำกับภาษี พิพาทให้โจทก์ พยานหลักฐานโจทก์จึงไม่มีน้ำหนักให้รับฟังได้ว่าการซื้อขายสินค้าและออกไปกำกับภาษีไว้ตาม ใบกำกับภาษีพิพาท ต้องถือว่าใบกำกับภาษีพิพาทออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ต้องห้ามมิให้นำมาหักในการคำนวณภาษี ทั้งนี้ ตามมาตรา 82/5 แห่งประมวลรัษฎากรและเป็นกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกไปกำกับภาษีให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย

5) กรณีผู้ได้รับประโยชน์สามารถพิสูจน์ได้ว่าการซื้อขายเกิดขึ้นจริง แม้ฝ่ายผู้ออกไปกำกับภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการโดยนำส่งภาษีขายไม่ครบถ้วน ก็ไม่เป็นเหตุที่จะนำมาพิจารณาเรื่องใบกำกับภาษีปลอมในส่วนความรับผิดชอบของฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์แต่อย่างใด

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/พ.12983 ลงวันที่ 3 กันยายน 2541

ข้อหารือ : บริษัท ก. จำกัด เป็นบริษัทจดทะเบียนนิติบุคคลและได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการ จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มประจำเดือนกันยายน 2539 แสดงภาษีซื้อชำระไว้เกินจำนวน 1,980,243.54 บาท ได้แสดงความประสงค์ขอคืนภาษีที่ชำระเกินดังกล่าวต่อสำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ เจ้าหน้าที่ได้ตรวจสอบใบกำกับภาษีของบริษัทประจำเดือนกันยายน 2539 พบว่าบริษัทได้รับใบกำกับภาษีจาก บริษัท ข. เจ้าหน้าที่แจ้งว่าได้ทำการสอบย้อนใบกำกับภาษีซื้อของบริษัท ก. กับ บริษัท ข. จำกัด ซึ่งเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีให้แก่บริษัท ก. แต่ไม่อาจติดต่อได้ ทำให้พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี จึงถือว่าใบกำกับภาษีดังกล่าวเป็นใบกำกับภาษีปลอม บริษัท ก. จึงไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อจากใบกำกับภาษีที่ออกโดย บริษัท ข. จำกัด ได้

บริษัทเห็นว่าการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ไม่ถูกต้องและไม่ยุติธรรมต่อบริษัท เนื่องจาก บริษัทได้รับใบกำกับภาษีดังกล่าวมาโดยสุจริต บริษัทได้ชี้แจงต่อเจ้าหน้าที่ตรวจสอบและส่งมอบ เอกสารหลักฐานต่าง ๆ ว่าบริษัทได้ชำระเงินให้แก่บริษัท ข. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงมีสิทธิที่จะออกใบกำกับภาษีให้แก่บริษัทได้ ดังนั้น ใบกำกับภาษีที่ออกโดยบริษัท ข. จำกัด จึงเป็นใบกำกับภาษีที่ถูกต้อง บริษัทจึงมีสิทธิที่จะขอคืนภาษีซื้อจากใบกำกับภาษีดังกล่าวได้

บริษัทได้สรุปข้อชี้แจงและเอกสารที่ส่งต่อเจ้าหน้าที่ ดังนี้

1. บริษัทได้ทำสัญญาว่าจ้างทำของกับบริษัท ข. จำกัด เมื่อวันที่ 17 พฤษภาคม 2539 สัญญาดังกล่าวได้ปิดการแถมปีตามมูลค่าของสัญญาโดยบริษัท ข. จำกัด ไว้แล้ว บริษัท ข. จำกัด ได้มีการดำเนินงานให้แก่บริษัทตามสัญญาจ้างทำของจริง ได้มีการส่งมอบงานให้แก่บริษัทตามส่วนของงานที่แล้วเสร็จ โดยบริษัท ข. จำกัด จะจัดทำและส่งมอบใบงานให้แก่บริษัทเพื่อลงนามรับมอบงาน หลังจากนั้นบริษัท ข. จำกัด จะส่งใบแจ้งหนี้เรียกเก็บค่าบริการจากบริษัทและจะออกใบกำกับภาษีและใบเสร็จรับเงินให้แก่บริษัทเมื่อได้รับชำระค่าบริการจากบริษัทแล้ว

2. บริษัทได้ขอคัดลอกหนังสือรับรองของบริษัท ข. จำกัด พร้อมกับบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้น จากสำนักงานทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทจังหวัดระยอง เมื่อวันที่ 11 มิถุนายน 2541 บริษัทจึงได้ส่งเอกสารดังกล่าวแก่เจ้าหน้าที่เพื่อแสดงว่าบริษัท ข. จำกัด ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลประเภท บริษัทจำกัด ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่อวันที่ 1 มิถุนายน 2535

3. บริษัทได้ตรวจสอบจากสำนักงานสรรพากรจังหวัดระยอง และได้รับแจ้งว่า บริษัท ข. จำกัด ได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร และได้มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นประจำทุกเดือน บริษัทไม่สามารถนำส่งเอกสารการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของบริษัท ข. จำกัด ให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบได้ เนื่องจากบริษัทไม่มีอำนาจที่จะขอคัดลอกสำเนาเอกสารดังกล่าวได้ แต่บริษัทเข้าใจว่าเจ้าหน้าที่ที่สามารถที่จะขอคำยืนยันหรือตรวจสอบข้อเท็จจริงดังกล่าวจากสรรพากรจังหวัดได้

4. ต่อมาบริษัทได้รับแจ้งจากเจ้าหน้าที่ เพิ่มเติมว่าบริษัทไม่มีสิทธิขอคืนภาษีซื้อดังกล่าวเนื่องจากเจ้าหน้าที่ได้ตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มของบริษัท ข. จำกัด ซึ่งได้ยื่นไว้ต่อสรรพากรจังหวัด และพบว่าบริษัท ข. จำกัด ได้นำส่งภาษีขายไม่ครบถ้วน

ในกรณีดังกล่าวบริษัทมีความเห็นว่า การที่บริษัท ข. จำกัด นำส่งภาษีขายแก่กรมสรรพากรไม่ครบถ้วน มิใช่สาเหตุที่ทำให้บริษัทเสื่อมสิทธิในการขอคืนภาษีซื้อที่ชำระไว้แล้ว โดยถูกต้อง และเนื่องจากบริษัท ข. จำกัด เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร จึงมีหน้าที่ที่จะเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและออกใบกำกับภาษีให้แก่บริษัท ดังนั้น ใบกำกับภาษีที่บริษัท ข. จำกัดออกให้แก่บริษัทจึงมิใช่ใบกำกับภาษีปลอมและบริษัทสามารถนำมา เป็นหลักฐานเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ บริษัทจึงหาหรือว่าความเห็นของบริษัทถูกต้องแล้วใช่หรือไม่ นั้น

แนววินิจฉัย : กรณี บริษัท ข. จำกัด ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยนำส่งภาษีขายไม่ครบถ้วน เป็นเรื่องที่ บริษัท ข. จำกัด ต้องรับผิดชอบแต่เพียงผู้เดียวเท่านั้น สำหรับบริษัท ก. จำกัด ซึ่งเป็นผู้ได้รับใบกำกับภาษีจาก บริษัท ข. จำกัด จะไม่ต้องรับผิดชอบร่วมกับ บริษัท ข. จำกัด ในกรณีดังกล่าวถ้าบริษัท ก. จำกัด มีหลักฐานอื่น ๆ ที่ต้องใช้ประกอบการยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มถูกต้องครบถ้วน บริษัท ก. จำกัด ย่อมมีสิทธิที่จะขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากใบกำกับภาษีที่ได้รับจากบริษัท ข. จำกัด⁴⁰

จากข้อเท็จจริงที่ปรากฏในหนังสือตอบข้อหารือข้างต้น การที่ฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีแจ้งว่า “บริษัทได้ตรวจสอบจากสำนักงานสรรพากรจังหวัดระยอง และได้รับแจ้งว่าบริษัท ข. จำกัด ได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร และได้มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นประจำทุกเดือน บริษัทไม่สามารถนำส่งเอกสารการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของบริษัท ข. จำกัด ให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบได้ เนื่องจากบริษัทไม่มีอำนาจที่จะขอคัดลอกสำเนาเอกสารดังกล่าวได้” นั้น ทำให้เกิด

⁴⁰ สืบค้นจาก <http://www.rd.go.th>, 1 มีนาคม 2553.

ข้อสังเกตว่าการพิสูจน์ในชั้นเจ้าพนักงานประเมิน ผู้ประกอบการอาจไม่สามารถแสวงหาพยานหลักฐานเพื่อมาใช้พิสูจน์ได้อย่างเต็มที่ ด้วยข้อจำกัดทางอำนาจในการขอเอกสารหลักฐานจากบุคคลภายนอกหรือหน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้อง ซึ่งพยานหลักฐานเหล่านี้หากเจ้าพนักงานประเมินไม่เรียกเพื่อนำมาประกอบการพิจารณาด้วยตนเองแล้ว กว่าพยานหลักฐานในส่วนนี้จะปรากฏก็ต้องเป็นในชั้นศาลซึ่งโจทก์มีสิทธิขอหมายเรียกได้ อย่างไรก็ตาม การที่จะต้องมีการนำคดีขึ้นสู่ศาลฝ่ายผู้ประกอบการก็คงจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการต่อสู้คดีเป็นจำนวนมาก ซึ่งไม่เป็นธรรมอย่างยิ่ง

3.3.3.2 ประเด็นเรื่องการซื้อขายและการชำระราคา

หากผู้ที่ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีถูกสันนิษฐานว่าได้ใช้ใบกำกับภาษีปลอม เนื่องจากไม่มีการซื้อขายกันจริงแล้ว ก็จะต้องพิสูจน์หักล้างข้อสันนิษฐานดังกล่าวให้ได้ ซึ่งมีตัวอย่างของการพิสูจน์ในประเด็นนี้อยู่หลายกรณี ดังนี้

1) ประเด็นหนึ่งที่เจ้าพนักงานจะใช้ในการตรวจสอบคือ การชำระราคาสินค้าตามใบกำกับภาษี ดังนั้น หากมีการชำระเงินด้วยเช็คหรือมีการโอนเงินทางธนาคารที่ปรากฏหลักฐานเป็นเอกสารก็จะสามารถนำมาพิสูจน์เรื่องการชำระราคาได้

ในกรณีที่ชำระเป็นเช็คก็จะมีตรวจสอบต่อไปว่ามีการเรียกเก็บเงินตามเช็คนั้น โดยผู้ออกใบกำกับภาษีหรือไม่ เพราะในบางกรณีอาจเป็นการชำระด้วยเช็คเพื่อสร้างหลักฐานเท็จขึ้นมาว่าได้มีการชำระราคากัน อย่างไรก็ตาม เช็คเป็นตราสารที่สามารถเปลี่ยนมือได้ ดังนั้น แม้จะไม่มีมีการเรียกเก็บเงินตามเช็คโดยผู้ออกใบกำกับภาษี ผู้ชำระราคาก็อาจพิสูจน์หักล้างให้เห็นเป็นอย่างอื่นได้ เช่น พิสูจน์ว่าเช็คดังกล่าวผู้ออกใบกำกับภาษีได้นำไปแลกเงินสดหรือขายลดเช็คกับผู้อื่นต่อ ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษากฎีกาที่ 1044/2551 ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

ที่จำเลยอ้างว่าหลักฐานการชำระค่าสินค้าของโจทก์เป็นเช็คไม่มีการขีดคร่อม และโจทก์ไม่สามารถนำหลักฐานเกี่ยวกับเช็คมาแสดงนั้น โจทก์มีนาย อ. ผู้จัดการของบริษัท บ. ผู้ออกใบกำกับภาษีเป็นพยานเบิกความว่าเช็คที่บริษัท บ. รับจากโจทก์นั้นไม่ได้นำไปขึ้นเงินเอง เนื่องจากมีการนำไปแลกเงินสดจากบุคคลภายนอก จึงฟังไม่ได้ว่าโจทก์ได้นำใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายมาใช้ในการคำนวณภาษี

อย่างไรก็ดี ในบางกรณีหากเป็นการชำระราคาด้วยเช็คเงินสดที่ไม่ระบุชื่อผู้รับเงิน แม้จะปรากฏหลักฐานว่ามีการเบิกเงินตามเช็คนั้น แต่ไม่ปรากฏหลักฐานยืนยันว่าผู้ออกใบกำกับภาษีเป็นผู้รับเงินจริงหรือไม่ ศาลก็อาจพิจารณาว่าผู้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่ามีการชำระราคากันจริง ดังนั้น เพื่อป้องกันการถูกตั้งข้อสงสัยดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่า

การชำระราคาสินค้าด้วยเช็คที่ระบุชื่อผู้รับเงินน่าจะเป็นวิธีที่ปลอดภัยจากการถูกตั้งข้อสงสัยมากที่สุด ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 2464/2545 ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

การที่โจทก์ชำระเงินค่าสินค้าด้วยเช็คเงินสดไม่มีการระบุชื่อผู้ขายสินค้าหรือผู้รับเงิน แม้จะปรากฏหลักฐานการเบิกจ่ายเงินของธนาคารตามเช็คเงินสดดังกล่าวแล้ว แต่ก็ไม่อาจยืนยันได้ว่าบริษัทเป็นผู้รับเงินตามเช็คดังกล่าว และเป็นการชำระเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัทจริง จึงเป็นกรณีโจทก์ผู้ได้รับประโยชน์จากใบกำกับภาษีไม่สามารถนำสืบพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี จึงถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอมตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89(7) วรรคสอง⁴¹

ตามคำพิพากษาดังกล่าว นอกจากประเด็นเรื่องการชำระราคาแล้ว โจทก์ก็ยังไม่สามารถพิสูจน์ให้เห็นถึงความมีตัวตนของบริษัทผู้ออกใบกำกับภาษีได้ ผู้เขียนจึงเห็นว่าการเบิกเงินตามเช็คคงจะไม่ใช่ประเด็นหลักในการพิจารณาคดีดังกล่าว ดังนั้น ในทางกลับกันหากโจทก์สามารถพิสูจน์ถึงความมีตัวตนของบริษัทได้ และนำพนักงานของบริษัทมาเป็นพยานได้ แนวคำวินิจฉัยก็น่าจะเปลี่ยนไป

2) ในบางกรณีที่มีการออกเช็คสั่งจ่ายลงวันที่ล่วงหน้าเป็นเวลานาน บางครั้งเจ้าพนักงานประเมินก็อาจนำมาเป็นประเด็นข้อสงสัยได้ เนื่องจากเห็นว่าเป็นการผิดธรรมเนียมประเพณีการค้าขายโดยทั่วไป อย่างไรก็ตาม ในประเด็นนี้หากมีเหตุอันสมควรที่จะออกเช็คในลักษณะดังกล่าว ศาลก็จะไม่นำมาพิจารณาว่าเป็นพิรุธแต่อย่างใด เช่น กรณีการสั่งซื้อสินค้าเพื่อส่งออกโดยสั่งซื้อมูลค่ามากและทยอยสั่งซื้อสมำเสมอ ก็เป็นไปได้ที่ผู้ขายอาจต้องการให้เวลาผู้ซื้อไปรับชำระหนี้จากผู้ซื้อในต่างประเทศก่อน จึงให้เครดิตในการชำระราคาเป็นเวลานาน ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำวินิจฉัยของศาลฎีกาอากรกลางคดีหมายเลขแดงที่ 113/2547 ที่ศาลได้เคยวินิจฉัยไว้มีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

คดีนี้จำเลยได้มีการกล่าวอ้างว่าผู้ออกใบกำกับภาษีได้ให้เครดิตแก่โจทก์ โดยให้โจทก์สั่งจ่ายเช็คลงวันที่ล่วงหน้านานถึงประมาณ 4-6 เดือน นับว่าผิดประเพณีการค้าหรือโจทก์อาจซื้อสินค้าจากผู้ที่มีได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งศาลฎีกาอากรกลางได้วินิจฉัยไว้ว่า “นาย ย. พยานโจทก์ได้เบิกความว่า โจทก์ได้รับเครดิตจากบริษัท บ. นาน เนื่องจากปกติผู้สั่งซื้อต่างประเทศจะโอนเงินชำระราคาสินค้าภายใน 90 วัน ซึ่งโจทก์สามารถนำเงินไปชำระค่าสินค้าที่ได้รับเครดิตจากบริษัท บ. ได้ทัน จึงเห็นว่าเมื่อพิจารณารายงานภาษีขายของบริษัท บ. เอกสารหมายเลข จ.32 แล้วจะเห็นได้ว่าโจทก์ซื้อสินค้าจากบริษัทดังกล่าวอย่างสมำเสมอและมูลค่ามาก จึงเป็นไปได้ว่าบริษัท บ. จะให้เครดิตแก่โจทก์เป็นระยะเวลาเพื่อให้ออกโอกาสโจทก์ในการ

⁴¹ สืบค้นจาก <http://www.rd.go.th>, 1 มีนาคม 2553.

นำเงินที่ได้รับชำระจากต่างประเทศมาชำระหนี้ แม้ว่าทำให้เครดิตเป็นระยะเวลาอันนานจะเป็นการผิดปกติดูอยู่บ้าง แต่ความผิดปกติดังกล่าวก็ยังไม่ถึงกับเป็นพิรุณเพียงพอที่จะทำลายน้ำหนักพยานเอกสารที่โจทก์นำสืบสอดคล้องต่อกัน ส่วนเรื่องที่ว่าโจทก์อาจซื้อสินค้าจากผู้ที่มีได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้น ก็เป็นเพียงข้อสันนิษฐานหรือการคาดคะเนเอาเองของจำเลยโดยไม่พยานหลักฐานมาสนับสนุน

คดีนี้ ต่อมา ได้มีการต่อสู้จนถึงชั้นศาลฎีกา เป็นคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4368/2551 ซึ่งไม่มีการต่อสู้ในประเด็นนี้กันในชั้นฎีกาแต่อย่างใด

3) หากผู้ชำระราคาไม่สามารถพิสูจน์ในประเด็นอื่นๆ ให้เห็นได้ว่าการซื้อขายกันจริง และยังมีกรกล่าวอ้างว่ามีการชำระราคาเป็นเงินสดทั้งที่ราคาสินค้ามีมูลค่าสูง ก็จะต้องเป็นพิรุณอย่างยิ่ง ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7312/2542 ซึ่งศาลได้วินิจฉัยไว้ มีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

ผู้แทนโจทก์ให้การในชั้นตรวจสอบว่า ในการซื้อสินค้าโจทก์ได้ชำระค่าสินค้าเป็นเงินสดต่างๆ ที่เป็นเงินจำนวนมาก โดยอ้างว่าผู้ขายไม่ยอมรับเช็ค โจทก์จึงออกเช็คนำไปเบิกเงินจ่ายเป็นเงินสดให้ทุกครั้ง ซึ่งแต่ละครั้งที่เบิกนั้นจะมีบันทึกไว้ต้นขั้วเช็คฉบับนั้น ปรากฏว่าจำนวนเงินในเช็คแต่ละฉบับไม่มียอดเงินฉบับใดตรงกับกับยอดเงินในใบกำกับภาษีรายพิพาทซึ่งเป็นพิรุณไม่น่าเชื่อ นอกจากนี้โจทก์ไม่มีเจ้าหน้าที่หรือผู้รับผิดชอบของห้างหุ้นส่วนจำกัดทั้งห้ามาเบิกความรับรองการขายและรับชำระเงินค่าสินค้าจากโจทก์แต่อย่างใด คงมีแต่สำเนาหนังสือรับรองของห้างหุ้นส่วนจำกัด ท. ว่า โจทก์ได้ซื้อสินค้าจากห้างหุ้นส่วนจำกัดดังกล่าว ซึ่งไม่มีวันเดือนปีในหนังสือรับรองดังกล่าว แม้ภายหลังจะปรากฏว่าห้างหุ้นส่วนจำกัด ท. ได้นำภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายวัสดุก่อสร้างให้แก่โจทก์ไปชำระให้แก่จำเลยที่ 1 แล้วตามเอกสารหมายเลข 1 แผ่นที่ 74 ถึง 77 ก็เป็นเพราะโจทก์ไปแจ้งให้ห้างหุ้นส่วนจำกัด ท. ทราบหลังจากที่โจทก์ถูกเจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 ตรวจสอบพบแล้วว่าใบกำกับภาษีพิพาทไม่ถูกต้องทั้งจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่ห้างหุ้นส่วนจำกัด ท. ชำระยังเท่ากับจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษีซื้อของโจทก์ที่ออกโดยห้างหุ้นส่วนจำกัด ท. ซึ่งเจ้าหน้าที่ตรวจสอบของจำเลยที่ 1 เห็นว่า เป็นใบกำกับภาษีที่ไม่ถูกต้องด้วยสื่อแสดงให้เห็นว่าการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่จำเลยที่ 1 ในกรณีเช่นนี้เพื่อให้เห็นว่ามีการซื้อขายสินค้าและเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษีพิพาทจริง เพราะเป็นไปไม่ได้ว่าในช่วงระยะเวลาดังกล่าวห้างหุ้นส่วนจำกัด ท. จะมีการขายสินค้าให้แก่โจทก์เพียงรายเดียว

ตามคำพิพากษาศาลฎีกานี้ แม้ผู้ออกไปกำกับภาษีจะได้ไปยื่นเสียภาษีขายในภายหลังเท่ากับมูลค่าตามใบกำกับภาษีซื้อที่โจทก์มี ก็ไม่ถือเป็นข้อเท็จจริงที่จะมาสนับสนุน

ข้ออ้างของโจทก์ให้น่าเชื่อถือได้เพราะเป็นการยื่นหลังจากโจทก์ที่ถูกตรวจสอบแล้ว ประกอบกับ ภาษีขายทั้งหมดที่ผู้ออกใบกำกับภาษีนำไปยื่นแบบแสดงรายการต่อกรมสรรพากรก็มีจำนวน เท่ากับภาษีซื้อของโจทก์ จึงเป็นพิรุณเพราะหากมีการประกอบการจริงก็ไม่น่าจะเป็นไปได้ที่ผู้ออก ใบกำกับภาษีจะขายสินค้าให้โจทก์แต่เพียงผู้เดียวในแต่ละเดือน ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าหากในทาง กลับกันผู้ออกใบกำกับภาษีมีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีขายอย่างสม่ำเสมอเป็นปกติ ก็ น่าจะนำมาเทียบกับภาษีซื้อของโจทก์เพื่อพิสูจน์ให้เห็นถึงการชำระราคาได้ส่วนหนึ่ง

4) รายงานภาษีขายของฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีก็เป็นหลักฐานอย่างหนึ่งที่จะ นำมาเทียบกับรายงานภาษีซื้อของฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีได้ กล่าวคือ หากภาษี ขายของฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีกับรายงานภาษีซื้อของฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษี มี ข้อมูลถูกต้องตรงกัน ก็จะเป็นหลักฐานที่มีน้ำหนักในการพิสูจน์ให้เห็นถึงการซื้อขายได้เป็นอย่างดี นอกจากนี้ ในกรณีการซื้อสินค้าเพื่อส่งออก ผู้ได้รับประโยชน์จากใบกำกับภาษีก็สามารถนำ รายงานและปริมาณสินค้าในใบแจ้งหนี้ (Invoice) และใบตราส่ง มาเทียบกับรายงานภาษีซื้อและ ใบกำกับภาษีเพื่อพิสูจน์ให้เห็นถึงการส่งออกสินค้าได้ เว้นแต่จะเป็นกรณีที่ถูกต้องตรวจสอบว่าการ ปลอมเอกสารส่งสินค้าออก ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 4368/2551 ซึ่งมี สาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

โจทก์นำสืบได้ว่าโจทก์ชำระค่าสินค้าให้แก่บริษัท บ. ผู้ออกใบกำกับภาษีแล้ว และโจทก์ก็ได้ส่งสินค้าดังกล่าวให้แก่ลูกค้าในต่างประเทศ ซึ่งลูกค้าก็ได้ชำระค่าสินค้าโดยการโอน เงินให้โจทก์ผ่านทางธนาคารแล้วเช่นกัน ปรากฏตามแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มและ รายงานภาษีซื้อ ใบเสร็จรับเงิน/ใบส่งของ/ใบกำกับภาษีของบริษัท บ. ใบสำคัญจ่าย ใบขนสินค้า ขาออก ใบกำกับสินค้า ใบแจ้งการโอนเงินของธนาคาร รายการบัญชีเงินฝากของโจทก์และต้นข้อ เช็คเอกสารหมายเลข ๑.4-6 และ ๑.28 โดยโจทก์มีทั้งนาย ย. กรรมการผู้จัดการโจทก์ และนาย อ. กรรมการผู้จัดการบริษัท บ. นาย ป. พนักงานดำเนินพิธีศุลกากรเพื่อส่งออกสินค้าให้โจทก์ และ นาง ร. พนักงานธนาคารที่โจทก์เปิดบัญชีเงินฝากเพื่อใช้ในการดำเนินธุรกิจส่งออก เป็นพยานเบิก ความสนับสนุนข้อนำสืบและรับรองเอกสารดังกล่าว ซึ่งจำเลยไม่ได้คัดค้านว่าเอกสารดังกล่าวไม่มี ต้นฉบับหรือต้นฉบับปลอมหรือสำเนาไม่ถูกต้องแต่อย่างใด เอกสารดังกล่าวจึงรับฟังได้ นอกจากนี้ เมื่อตรวจเทียบรายงานภาษีซื้อโจทก์กับแบบแสดงรายการภาษีและรายงานภาษีขาย ของบริษัท บ. แล้วปรากฏว่าบริษัท บ. ได้นำภาษีขายจากการขายสินค้าให้โจทก์ไปยื่นแบบแสดง รายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อชำระภาษีให้จำเลยครบถ้วนแล้ว พยานหลักฐานของโจทก์มีน้ำหนัก

มากกว่าพยานหลักฐานของจำเลย ข้อเท็จจริงจึงฟังได้ว่าโจทก์ได้ซื้อสินค้าจากบริษัท บ. ตามใบกำกับภาษีที่พิพาทกันจริง

5) ในกรณีการให้บริการที่กฎหมายไม่ได้กำหนดเรื่องหลักฐานแห่งสัญญาไว้ แม้จะไม่มีหลักฐานเป็นหนังสือ ศาลก็จะรับฟังเอกสารอื่นประกอบกันได้ว่ามีการตกลงสัญญาว่าจ้างกันจริง ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1411/2549 ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

สัญญาว่าจ้างก่อสร้างอาคารคอนกรีตเสริมเหล็ก ทำราวคอนกรีต และเทพื้นคอนกรีตระหว่างโจทก์กับห้างหุ้นส่วนจำกัด ป.สุรางค์การโยธา เป็นสำเนาซึ่งจำเลยทั้งสี่ได้คัดค้านไว้แล้วว่าไม่มีต้นฉบับ และได้ความจากพยานโจทก์ว่าสัญญาจ้างก่อสร้างอาคารระหว่างโจทก์กับห้างหุ้นส่วน ป.สุรางค์การโยธา เป็นสำเนาเอกสารที่ถ่ายจากต้นฉบับ ส่วนต้นฉบับไม่ได้ส่งศาล แสดงว่าต้นฉบับสัญญาดังกล่าวอยู่ในความครอบครองของโจทก์ เมื่อจำเลยทั้งสี่คัดค้านว่าไม่มีต้นฉบับ โจทก์จึงต้องนำต้นฉบับเอกสารมาแสดงต่อศาลในวันสืบพยาน ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 122 และมาตรา 125 ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 เมื่อโจทก์ไม่นำต้นฉบับเอกสารมาแสดง และมีใช้กรณีที่จะนำสำเนามาสืบแทนต้นฉบับได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 93 ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 สำเนาสัญญาว่าจ้างดังกล่าวจึงรับฟังเป็นพยานไม่ได้

สัญญาจ้างทำของนั้นประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มิได้บังคับให้ต้องทำเป็นหนังสือ ฉะนั้น ศาลย่อมรับฟังพยานหลักฐานอื่นเพื่อวินิจฉัยว่าโจทก์ได้ว่าจ้างห้างหุ้นส่วนจำกัด ป. สุรางค์การโยธา ก่อสร้างอาคารจริงหรือไม่ ปราบกฏว่าโจทก์มีพยานเบิกความประกอบสำเนาใบอนุญาตก่อสร้างอาคารสำเนาเอกสาร ซึ่งจำเลยทั้งสี่ไม่ได้คัดค้านว่าไม่มีต้นฉบับเป็นพยานได้แก่ สำเนาขอเบิกเงินค่ารับจ้างเหมาทำราวคอนกรีตของห้างหุ้นส่วนจำกัด ป. สุรางค์ การโยธา สำเนาเช็คธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) สาขาสยามสแควร์ ระบุชื่อห้างหุ้นส่วนจำกัด ป. สุรางค์การโยธา เป็นผู้รับเงินและขีดคร่อมพร้อมระบุห้ามเปลี่ยนมือไว้ด้วย สำเนาบัญชีการเงินสำเนานหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายและเอกสารอีกหลายรายการ เอกสารเหล่านี้เมื่อพิจารณาประกอบกันแล้วฟังได้ว่าห้างหุ้นส่วนจำกัด ป. สุรางค์การโยธา ได้ขอเบิกเงินค่าจ้างก่อสร้างอาคารตามงวดจากโจทก์ โจทก์อนุมัติและได้จ่ายเงินเป็นเช็คจำนวน 12 ฉบับ พร้อมหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายต่อจำเลยที่ 1 ห้างหุ้นส่วนจำกัด ป. สุรางค์การโยธาได้ออกใบเสร็จรับเงินและใบกำกับภาษีให้แก่โจทก์ และเช็คทั้ง 12 ฉบับ เรียกเก็บเงินได้ เมื่อฟังได้เช่นนี้จึงมีเหตุเชื่อได้ว่าโจทก์ว่าจ้างห้างหุ้นส่วนจำกัด ป. สุรางค์การโยธา ก่อสร้างอาคารและ

จ่ายเงินค่าจ้างจริง ใบกำกับภาษีที่ออกโดยห้างหุ้นส่วนจำกัด ป. สุรางค์การโยธาจึงเป็นใบกำกับภาษีที่ออกให้เนื่องจากการรับเงินค่าจ้าง เป็นใบกำกับภาษีที่โจทก์ได้รับประโยชน์สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีใบกำกับภาษีดังกล่าว จึงมิใช่ใบกำกับภาษีปลอมตามประมวลรัษฎากร มาตรา 89 (7) วรรคสอง เมื่อขณะใบกำกับภาษีนั้นห้างหุ้นส่วนจำกัด ป. สุรางค์การโยธาเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โจทก์จึงมีสิทธินำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณหาภาษีมูลค่าเพิ่มตาม ประมวลรัษฎากรมาตรา 82/3

กรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว เป็นเรื่องสัญญาจ้างทำของซึ่งกฎหมายไม่ได้กำหนดแบบหรือหลักฐานแห่งสัญญาไว้ กรณีจึงมีปัญหาที่น่าพิจารณาว่าหากเป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดแบบไว้ เช่น สัญญาเช่าซื้อ ซึ่งถ้าไม่ได้ทำเป็นหนังสือกันจะตกเป็นโมฆะ หากโจทก์ไม่มีหนังสือสัญญาเช่าซื้อดังกล่าวมาแสดงต่อศาลแล้ว กรณีจะรับฟังเอกสารอื่นเพื่อให้เห็นว่ามีการเช่าซื้อกันได้หรือไม่

ในประเด็นนี้ ผู้เขียนเห็นว่าประเด็นการพิสูจน์เรื่องบุคคลผู้ออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 89 (7) นี้ มุ่งที่จะพิจารณาข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นตามความเป็นจริงว่ามีการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการกันจริงหรือไม่ หากมีการซื้อขายและชำระราคากันจริงใบกำกับภาษีที่ออกตามการซื้อขายที่เกิดขึ้นนั้นก็ถือเป็นใบกำกับภาษีปลอม ดังนั้น แม้ฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถนำสัญญาเช่าซื้อมาแสดงได้ หรือไม่มีการทำหนังสือสัญญาเช่าซื้อกันอันถือว่าสัญญาตกเป็นโมฆะ แต่หากผู้ได้รับประโยชน์สามารถแสดงหลักฐานอื่นๆ ที่มีน้ำหนักพอที่จะฟังได้ว่าการตกลงเช่าซื้อกันจริง ความเป็นโมฆะของสัญญาดังกล่าวก็ไม่น่าจะนำมาเป็นเหตุในการเรียกเก็บเบี้ยปรับได้ เนื่องจากการประเด็นในคดีไม่ใช่การฟ้องเรียกตามสิทธิของสัญญา หากแต่เป็นการพิจารณาถึงข้อเท็จจริงเรื่องการซื้อขายหรือให้บริการว่ามีอยู่จริงหรือไม่ อย่างไรก็ดี การที่ฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์กล่าวอ้างว่ามีการตกลงเช่าซื้อกัน แต่ไม่อาจนำหนังสือสัญญาเช่าซื้อมาแสดงได้ ก็น่าจะทำให้น้ำหนักในพยานหลักฐานมีน้อย ซึ่งถือเป็นพิรุธอย่างยิ่ง

3.3.3.3 ประเด็นเรื่องผู้ซื้อและผู้ขายตามใบกำกับภาษี

การพิสูจน์เรื่องใบกำกับภาษีปลอมนอกจากจะต้องพิสูจน์ให้เห็นถึงการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการแล้ว ยังต้องพิสูจน์ว่าผู้ที่ออกใบกำกับภาษีเป็นผู้ขายสินค้าตามใบกำกับภาษีนั้นจริง และต้องพิสูจน์ด้วยว่าผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีก็เป็นผู้ซื้อสินค้าตามใบกำกับภาษีนั้นจริง ไม่ใช่ผู้ซื้อสินค้าและชำระราคาแก่ผู้ประกอบการรายหนึ่งแต่ผู้ออกใบกำกับภาษีเป็นผู้ประกอบการอีกรายหนึ่ง เช่น ผู้ประกอบการมีการขายสินค้าให้แก่พ่อค้าคนกลาง แล้วพ่อค้าคนกลางนำไปขายต่อ แต่ผู้ออกใบกำกับภาษีกลับไปออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อคนที่สามโดยตรง เป็นต้น ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5570/2548 ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

โจทก์สั่งซื้อสินค้าต่าง ๆ จากนายยุทธนาและชำระค่าสินค้าให้แก่นายยุทธนา ใบกำกับภาษีพิพาทนายยุทธนาเป็นผู้นำมาให้โจทก์ โดยนายยุทธนาเป็นผู้มีอาชีพค้าขาย เมื่อได้รับคำสั่งซื้อจากโจทก์ก็จะไปจัดซื้อสินค้าส่งให้แก่โจทก์ตามคำสั่งซื้อของโจทก์โดยนายยุทธนาชำระราคาสินค้าไปก่อนและเรียกเก็บเงินจากโจทก์พร้อมกับการส่งมอบสินค้า ดังนี้ เห็นว่าได้ว่าผู้ขายสินค้าให้แก่โจทก์คือนายยุทธนาซึ่งเป็นผู้ประกอบการรายหนึ่ง หาใช่ห้างหุ้นส่วนจำกัดพีเอสทีเซนเตอร์เซอร์วิส ห้างหุ้นส่วนจำกัดเอ็นเอสพีแทรกเตอร์ และห้างหุ้นส่วนจำกัดเอ็มจีอุตสาหกรรม ซึ่งเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีพิพาทไม่ หากว่าสินค้าที่นายยุทธนานำมาส่งมอบให้แก่โจทก์เป็นสินค้าที่นายยุทธนาซื้อจากห้างทั้งสามนั้นจริง ใบกำกับภาษีที่ห้างทั้งสามดังกล่าวออกให้ก็ต้องระบุชื่อนายยุทธนาเป็นผู้ซื้อหาใช่ระบุชื่อโจทก์ไม่ เมื่อโจทก์ไม่ใช่ผู้ซื้อสินค้าจากห้างทั้งสามนั้นโจทก์ย่อมไม่อาจนำใบกำกับภาษีที่ออกโดยห้างทั้งสามมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของโจทก์

นอกจากนี้ ยังมีคำพิพากษาฎีกาที่ 5672/2548 ที่มีลักษณะข้อเท็จจริงคล้ายคลึงกัน ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

หากโจทก์ซื้อน้ำมันจากผู้ออกใบกำกับภาษีจริง โจทก์ย่อมต้องเป็นผู้ชำระราคาแก่ผู้ออกใบกำกับภาษี แต่โจทก์เบิกความตอบคำถามค้านของทนายจำเลยว่า โจทก์ชำระราคาน้ำมันแก่นางจรรยาแล้วนางจรรยานำไปชำระแก่ผู้ชายอีกทอดหนึ่ง บางครั้งโจทก์ชำระราคาไม่ครบนางจรรยาก็จะออกแทนในส่วนที่ยังขาดอยู่ไปก่อน แล้วโจทก์จึงชำระให้นางจรรยาตามหลังจนครบ นางจรรยาจึงเป็นผู้รับผิดชอบในการชำระราคาน้ำมันต่อผู้ชายหาใช่โจทก์ไม่ แสดงว่านางจรรยาซื้อน้ำมันจากผู้ออกใบกำกับภาษีแล้วนำมาขายให้แก่โจทก์ หาใช่โจทก์เป็นผู้ซื้อน้ำมันจากผู้ออกใบกำกับภาษีไม่ ซึ่งโจทก์ก็ได้ให้การต่อเจ้าพนักงานประเมินว่าโจทก์ซื้อน้ำมันจากสถานีบริการน้ำมันภัทริกบริการของนางจรรยา แล้วนางจรรยานำใบกำกับภาษีของบุคคลอื่นมามอบให้แก่โจทก์ ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า โจทก์ซื้อน้ำมันจากนางจรรยา มิใช่ซื้อจากผู้ออกใบกำกับภาษี ดังนั้นใบกำกับภาษีดังกล่าวจึงออกโดยผู้ที่มีได้ขายน้ำมันให้แก่โจทก์โดยตรง การที่ใบกำกับภาษีดังกล่าวระบุชื่อโจทก์เป็นลูกค้าหรือผู้ซื้อจึงไม่ถูกต้องตรงกับความเป็นจริง ถือได้ว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม จึงเป็นกรณีที่โจทก์นำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ในการคำนวณภาษี⁴²

ตามคำพิพากษาดังกล่าวข้างต้น นางจรรยาเบิกความตอบคำถามค้านไว้ในลักษณะที่ว่าตนเป็นผู้ทรงจ่ายค่าน้ำมันส่วนที่ขาดแทนโจทก์ไปก่อน จึงทำให้ข้อเท็จจริงฟังได้ว่านางจรรยาเป็นผู้ซื้อน้ำมันจากผู้ออกใบกำกับภาษีไม่ใช่โจทก์ ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าหากข้อเท็จจริง

⁴² สืบค้นจาก <http://www.deka2007.supremecourt.or.th>, 5 พฤศจิกายน 2552.

เปลี่ยนแปลงไปเป็นว่ากรณีที่ค่าน้ำมันขาดไปนางจรรยาจะมาเบิกเพิ่มจากโจทก์เพื่อนำไปชำระแก่ผู้ออกไปกำกับภาษี หรือเงินกำไรในส่วนที่นางจรรยาบวกเพิ่มเข้าไปนั้น โจทก์จะชำระให้แก่นางจรรยาในภายหลังในลักษณะของค่าตอบแทนในการดำเนินการ หรือมีการทำหนังสือมอบอำนาจระหว่างโจทก์กับนางจรรยาเป็นการทั่วไปในการจัดหาสินค้า ก็เป็นไปได้ว่าข้อเท็จจริงอาจฟังไปในลักษณะที่โจทก์เป็นผู้ซื้อน้ำมันจากผู้ออกไปกำกับภาษีโดยตรง โดยมีนางจรรยาเป็นตัวแทนหรือนายหน้า ทำให้กรณีนี้ไม่เป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอมก็เป็นได้

3.4 ผลทางกฎหมายในส่วนของความรับผิดทางแพ่งเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มิลิทธิและการใช้ใบกำกับภาษีปลอม

3.4.1 การขอคืนภาษีซื้อ

ตามมาตรา 82/5 (5) ของประมวลรัษฎากร ได้กำหนดข้อห้ามมิให้นำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยผู้ไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีตามส่วน 10 มาหักในการคำนวณภาษี ซึ่งตั้งจะเห็นได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6580/2540 ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

โจทก์นำภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษีของห้างหุ้นส่วนจำกัด ท. และห้างหุ้นส่วนจำกัด พ. มาหักในการคำนวณภาษี แต่จากการตรวจสอบบัญชีรายงานภาษีขายตามแบบ ภ.พ.30 ที่ห้างหุ้นส่วนจำกัด ท. ยื่นต่อเจ้าเลยไม่ปรากฏรายชื่อของโจทก์เป็นผู้ซื้อสินค้าจากห้างหุ้นส่วนจำกัด ท. ทั้งไม่มีหลักฐานการชำระเงินให้แก่ห้างหุ้นส่วนจำกัด ท. มาแสดงต่อศาล ที่โจทก์อ้างว่าในปี 2535 ยอดขายของห้างหุ้นส่วนจำกัด ท. มีจำนวนสูงมาก ในปี 2536 ห้างหุ้นส่วนจำกัด ท. จึงจัดตั้งห้างหุ้นส่วนจำกัด พ. ขึ้นเพื่อ แบ่งยอดขายของห้างหุ้นส่วนจำกัด ท. ให้น้อยลง ก็ปรากฏว่าห้างหุ้นส่วนจำกัด พ. ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อวันที่ 23 กันยายน 2535 มิใช่จดทะเบียนในปี 2536 พยานหลักฐานโจทก์ จึงไม่มีน้ำหนักให้รับฟังว่าโจทก์ได้ซื้อสินค้าจากห้างหุ้นส่วนจำกัด ท. ตามใบกำกับสินค้าดังกล่าว ส่วนกรณีของห้างหุ้นส่วนจำกัด พ. ข้อเท็จจริงฟังได้จากแบบ ภ.ง.ด.50 งบดุล และแบบ ภ.พ.30 ว่าในปี 2535 และปี 2536 ห้างหุ้นส่วนจำกัด พ. ไม่มีรายได้จากการขายสินค้าแต่อย่างใด แม้ห้างหุ้นส่วนจำกัด พ. กับห้างหุ้นส่วนจำกัด ท. จะมีผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่เป็นบุคคลเดียวกันก็ตาม แต่ห้างฯ ทั้งสองก็แยกเป็น นิติบุคคลต่างหากจากกัน หากมีการขายสินค้าในนามของห้างหุ้นส่วนจำกัด พ. ไปจริง ก็ชอบที่ห้างดังกล่าวจะจัดทำงบดุลและยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มว่ามีการขายสินค้าไปจริง คงไม่จัดทำงบดุลและยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีโดยระบุว่าไม่มีการขายสินค้าดังกล่าว จึงไม่อาจรับฟังได้ว่าห้างหุ้นส่วนจำกัด พ. ได้ขายสินค้าให้โจทก์ ดังนั้น ห้างหุ้นส่วนจำกัด ท. และห้างหุ้นส่วนจำกัด พ. จึงไม่มีสิทธิที่จะออก

ใบกำกับภาษีให้แก่โจทก์ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 86 โจทก์จึงต้องห้ามมิให้นำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยห้างทั้งสองมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 82/5(5)⁴³

3.4.2 ความรับผิดในจำนวนภาษี

หากมีการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีดังกล่าวก็ไม่อาจนำไปใช้หักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามที่มาตรา 82/5 (5) แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ หากมีการนำไปใช้ย่อมเท่ากับเป็นการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มขาดไปจากความเป็นจริง ซึ่งฝ่ายผู้นำไปใช้ย่อมต้องรับผิดเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษีนั้น ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1499/2542 ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

บริษัทเพอร์มาคอนสตรัคชั่น จำกัด มิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและออกใบกำกับภาษีให้แก่โจทก์ การที่บริษัท เพอร์มาคอนสตรัคชั่น จำกัด เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากโจทก์ จึงเป็นการกระทำโดยไม่มีอำนาจที่จะกระทำได้และออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย โจทก์ไม่มีหน้าที่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่บริษัท เพอร์มาคอนสตรัคชั่น จำกัด หากเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนเรียกเก็บแล้ว ย่อมไม่เป็นภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็นผู้ซื้อสินค้านั้น ตามมาตรา 82/5(5) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น แม้โจทก์จะได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้บริษัท เพอร์มาคอนสตรัคชั่น จำกัดไปแล้วก็ตาม โจทก์ก็ไม่มีสิทธิที่จะนำภาษีซื้อดังกล่าวไปหักออกจากภาษีขายของโจทก์ ตามมาตรา 82/3 ได้ ทั้งนี้ เนื่องจากบริษัท เพอร์มาคอนสตรัคชั่น จำกัด ไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับโจทก์ แม้โจทก์จะชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่บริษัท เพอร์มาคอนสตรัคชั่น จำกัด ไปโดยสุจริต โจทก์จะนำภาษีซื้อดังกล่าวไปหักออกจากภาษีขายของโจทก์ไม่ได้ เมื่อโจทก์นำภาษีซื้อดังกล่าวไปหักออกจากภาษีขาย จึงมีผลเท่ากับโจทก์เสียภาษีไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินให้โจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม⁴⁴

หากพิจารณาถึงฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิหรือใบกำกับภาษีปลอมแล้ว การออกใบกำกับภาษีดังกล่าวย่อมไม่เป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องนำส่งต่อรัฐของฝ่ายตนขาดไปแต่อย่างใด อย่างไรก็ดี มาตรา 86/13 วรรคสอง ก็ได้มีการกำหนดบทลงโทษไว้ให้ฝ่ายผู้ออก

⁴³ สืบค้นจาก <http://www.rd.go.th>, 1 มีนาคม 2553.

⁴⁴ เพิ่งอ้าง.

ใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีดังกล่าวด้วย ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4410/2540 ซึ่งศาลได้วินิจฉัยไว้มีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

จำเลยที่ 1 มีคำสั่งให้เจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจค้นสถานประกอบการของโจทก์ และสถานที่ที่เกี่ยวข้องอีก 3 แห่ง ซึ่งเจ้าของและผู้ดูแลสถานที่ดังกล่าวมีความสัมพันธ์และเชื่อมโยงกันในการดำเนินธุรกิจร่วมกับโจทก์ ได้ยึดบัญชีและเอกสารต่างๆ เกี่ยวกับการเสียภาษีอากรของโจทก์ พุทธิการณพ์จึงได้ว่าโจทก์เป็นผู้ดำเนินการออกใบกำกับภาษีในนามของร้านโกเหล็ยง ร้านสุวรรณพาณิชย์ ห้างหุ้นส่วนจำกัดเทพวรรณพาณิชย์ และบริษัทไทยเพิ่มพูนและวัสดุก่อสร้าง จำกัด แต่ไม่มีการขายสินค้ากันจริงตามใบกำกับภาษีดังกล่าว เป็นการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมาย โจทก์ต้องรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนเงินที่ปรากฏในใบกำกับภาษีนั้น กรณีมีเหตุตามกฎหมายให้เจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 ทำการประเมินภาษีโจทก์ได้อยู่แล้ว แม้การอ้างบทมาตราคลดเคลื่อนไปก็หาทำให้การประเมินเป็นโมฆะไม่⁴⁵

ดังนั้น จึงเท่ากับว่ากรณีที่มีการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิหรือใบกำกับภาษีปลอมเกิดขึ้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินภาษีตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษีดังกล่าวได้จากทั้งฝ่ายผู้ออกและฝ่ายผู้นำใบกำกับภาษีไปใช้ในการคำนวณ

3.4.3 เบี้ยปรับ

3.4.3.1 ความรับผิดของผู้ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ

1) ผู้ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับ 2 เท่า ของจำนวนภาษีที่ปรากฏในใบกำกับภาษีนั้น ตามมาตรา 89 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

2) กรณีความผิดเรื่องการยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไปตามมาตรา 89 (3) หรือยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีขาดไป หรือจำนวนภาษีชื้อเกินไปตามมาตรา 89 (4) ซึ่งจะต้องเสียเบี้ยปรับ 1 เท่า ของจำนวนภาษีที่คลาดเคลื่อนนั้น หากนำมาพิจารณาปรับกับความรับผิดของฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ ก็อาจแยกพิจารณาได้เป็น 6 กรณี ได้แก่

⁴⁵ เฟิงอ้าง.

ก) กรณีที่ผู้ออกไปกำกับภาษีไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน แม้จะเป็นการออกไปกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ แต่เนื่องจากบุคคลดังกล่าวไม่มีการยื่นแบบแสดงรายการ ดังนั้นการกระทำดังกล่าวจึงไม่อาจเข้าลักษณะความผิดตามมาตรา 89 (3) และ (4) ได้

ข) กรณีที่ผู้ออกไปกำกับภาษีไม่ได้ประกอบการใดๆ แต่กลับออกไปกำกับภาษีหากผู้ออกไปกำกับภาษีได้นำภาษีขายที่ปรากฏตามใบกำกับภาษีดังกล่าวไปยื่นแบบแสดงรายการก็จะทำให้จำนวนภาษีผิดไปจากความเป็นจริงซึ่งเข้าลักษณะความผิดตามมาตรา 89 (3) แต่ไม่เป็นความผิดตามมาตรา 89 (4) เนื่องจากอนุमतรดงกล่าวกำหนดไว้แต่กรณีการยื่นแบบแสดงรายการโดยจำนวนภาษีขายขาดไปจากความเป็นจริง

ค) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ขายสินค้าไปจริง แต่ได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้อื่นที่ไม่ใช่ผู้ซื้อที่แท้จริง กรณีนี้แม้จะเป็นการกระทำที่ขัดต่อหลักเกณฑ์เรื่องการออกไปกำกับภาษี แต่หากผู้ออกได้นำจำนวนภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีมาลงรายงานและยื่นแบบแสดงรายการครบถ้วน แม้จะระบุชื่อผู้ซื้อผิดไปจากความเป็นจริง แต่ก็ไม่เป็นเหตุให้จำนวนภาษีขายคลาดเคลื่อนไปจากความเป็นจริงแต่อย่างใด ดังนั้น จึงไม่เข้าลักษณะความผิดที่จะต้องถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (3) และ (4)

ง) กรณีการออกไปกำกับภาษีมากกว่า 1 ครั้ง สำหรับการขายหรือการให้บริการครั้งเดียวกัน หากมีการนำใบกำกับภาษีมาลงในแบบแสดงรายการทั้งสองฉบับ ก็เท่ากับเป็นการแสดงภาษีขายไว้มากกว่าความเป็นจริง ซึ่งเข้าลักษณะความผิดตามมาตรา 89 (3) แต่ไม่เป็นความผิดตามมาตรา 89 (4)

จ) ดังที่ได้อธิบายไว้ในข้อ 3.2.2.6 แล้วว่ากรณีการจัดทำใบกำกับภาษีที่มีเลขที่ซ้ำกัน 2 ชุด แล้วนำไปออกให้แก่ลูกค้าต่างรายกัน และนำภาษีขายตามเลขที่ใบกำกับภาษีดังกล่าวมาลงในแบบแสดงรายการเพียงแค่อยอดขายเดียว ไม่เป็นการออกไปกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ อย่างไรก็ตาม การกระทำดังกล่าวก็ส่งผลให้จำนวนภาษีขายที่นำส่งรัฐน้อยกว่าความเป็นจริงซึ่งเข้าลักษณะเป็นความผิดตามมาตรา 89 (3) และ (4)

ฉ) การออกไปกำกับภาษีโดยฝ่าฝืนมาตรา 86/1 จะเห็นได้ว่าमतรดงกล่าวได้กำหนดหน้าที่ให้ผู้อื่นเป็นผู้ออกไปกำกับภาษีแทนผู้ประกอบการ ทั้งในกรณีผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรที่ได้ให้ตัวแทนเป็นผู้ออกไปกำกับภาษี และกรณีการขายทอดตลาดซึ่งผู้ทอดตลาดต้องเป็นผู้ออกไปกำกับภาษี ทั้งสองกรณีนี้หากผู้ประกอบการยังฝ่าฝืนไปออกไปกำกับภาษีอีก ก็เท่ากับเป็นการออกไปกำกับภาษีซ้ำซ้อน และหากได้มีการนำภาษีขายดังกล่าวไปยื่น

แบบแสดงรายการก็จะเป็นการแสดงจำนวนภาษีคลาดเคลื่อนซึ่งเป็นความผิดตามมาตรา 89 (3) แต่ไม่เป็นความผิดตามมาตรา 89 (4)

3) ในกรณีที่ผู้ประกอบการได้ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อที่ไม่ต้องการใบกำกับภาษี จึงได้นำยอดขายเหล่านั้นไปออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่นที่ต้องการใบกำกับภาษี ก็เท่ากับว่าในขณะที่มีการขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อที่แท้จริงอันเป็นเวลาที่เกิดความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นนั้น ผู้ขายไม่ได้จัดทำใบกำกับภาษีและส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้า กรณีจึงเข้าลักษณะเป็นความผิดตามมาตรา 89 (5) แห่งประมวลรัษฎากรด้วย

3.4.3.2 ความรับผิดชอบของฝ่ายผู้นำไปใช้

1) ผู้นำใบกำกับภาษีปลอมไปใช้ในการคำนวณภาษีต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับ 2 เท่า ของจำนวนภาษีที่ปรากฏในใบกำกับภาษีนั้น ตามมาตรา 89 (7) แห่งประมวลรัษฎากร

2) เนื่องจากการใช้ใบกำกับภาษีปลอมเป็นเหตุให้จำนวนภาษีในแบบแสดงรายการคลาดเคลื่อนไปจากความเป็นจริง ดังนั้น ผู้ใช้ใบกำกับภาษีดังกล่าวจึงอาจมีความรับผิดชอบตามมาตรา 89 (3) และ (4) ด้วย

3.4.3.3 ความรับผิดชอบของคนกลางที่นำใบกำกับภาษีของผู้อื่นมาส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อ

กรณีผู้ประกอบการค้าแบบซื้อมาขายไป ได้ซื้อสินค้ามาจากผู้ประกอบการจดทะเบียนและได้รับใบกำกับภาษีแบบย่อมา (ใบกำกับภาษีที่ไม่ได้ระบุชื่อผู้ซื้อ) จึงได้นำใบกำกับภาษีดังกล่าวมาส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อทอดที่สามที่ต้องการใบกำกับภาษี ซึ่งอาจเกิดจากเหตุที่ตนไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่อาจออกใบกำกับภาษีเองได้นั้น หากพิจารณาตามบทลงโทษเรื่องเบี้ยปรับตามมาตรา 89 แล้ว จะเห็นได้ว่าไม่มีการกำหนดบทลงโทษในกรณีดังกล่าวไว้ชัดเจน อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าการกระทำของคนกลางดังกล่าวหากนำมาวิเคราะห์ตามความผิดในมาตรา 89 (6) ฐานออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิแล้ว ก็อาจปรับบทลงโทษตามอนุमतรดังกล่าวได้เช่นกัน กล่าวคือ กรณีนี้แม้ผู้กระทำจะดำเนินการเพียงแค่ส่งมอบใบกำกับภาษี โดยไม่ได้เป็นผู้จัดทำใบกำกับภาษีนั้นขึ้นเอง อีกทั้งใบกำกับภาษีนั้นเริ่มแรกก็เป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยชอบด้วยกฎหมาย แต่การกระทำดังกล่าวก็เป็นการส่งมอบใบกำกับภาษีโดยมีเจตนาที่จะถือเสมือนว่าใบกำกับภาษีดังกล่าวเป็นใบกำกับภาษีตามการซื้อขายระหว่างตนกับผู้ซื้อทอดที่สาม อันอาจถือได้ว่าเป็นการ “ออกใบกำกับภาษี” เช่นกัน อีกทั้งผู้กระทำก็มีเจตนาทุจริตในการที่จะนำใบกำกับภาษีมาเป็นสิ่งชักจูงให้ผู้ประกอบการมาซื้อสินค้าจากตน ดังนั้น ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรจะปรับบทลงโทษตามมาตรา 89 (6) ฐานออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิได้

3.4.3.4 การพิเคราะห์ถึงเจตนาของผู้กระทำความผิด

เนื่องจากบทลงโทษตามมาตรา 89 แห่งประมวลรัษฎากร นี้ เป็นการเรียกเก็บเบี้ยปรับอันเป็นบทลงโทษทางแพ่ง ซึ่งไม่อยู่ภายใต้หลักเกณฑ์เรื่องความรับผิดตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 59 ที่บุคคลจะต้องรับผิดชอบเมื่อได้กระทำโดยเจตนา อีกทั้งมาตรา 89 นี้ ก็ไม่ได้กำหนดเงื่อนไขให้ผู้กระทำความผิดต้องรับโทษต่อเมื่อมีเจตนากระทำความผิดแต่อย่างใด ดังนั้น การเรียกเก็บเบี้ยปรับตามมาตรา 89 ผู้กระทำจึงต้องรับผิดแม้จะได้กระทำไปโดยไม่มีเจตนา ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2004/2540 ซึ่งศาลได้วินิจฉัยไว้ มีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

โจทก์จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 7 ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แสดงยอดซื้อที่เสียภาษีแล้ว 19,562,069 บาท โจทก์ขอคืนภาษี 1,369,344.83 บาท โดยมีได้ยื่นเอกสารรายงานภาษีซื้อและภาษีขาย ต่อมาโจทก์พบว่าผิดพลาดจึงแจ้งเจ้าพนักงานของจำเลยว่ามียอดซื้อเพียง 19,562.69 บาท เจ้าพนักงานจำเลยได้ออกตรวจปฏิบัติการ เรียกเอกสารตรวจสอบ ต่อมาได้แจ้งให้โจทก์ชำระเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกิน

การยื่นแบบแสดงรายการของโจทก์ เป็นเหตุให้จำนวนภาษีซื้อในเดือนภาษีที่แสดงไว้คลาดเคลื่อนไป โจทก์จึงต้องเสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกิน ตามมาตรา 89 (4) แม้จะเป็นการกระทำโดยมีเจตนาหรือไม่ โจทก์ก็ยังคงต้องรับผิด⁴⁶

จากลักษณะการบัญญัติกฎหมายไว้เช่นนี้ อาจสรุปได้ว่าผู้กระทำความผิดจะต้องถูกลงโทษเรียกเก็บเบี้ยปรับแม้เพียงได้กระทำการโดยไม่ได้ใช้ความระมัดระวังหรือรู้เท่าไม่ถึงการณ์ โดยเฉพาะอย่างยิ่งความรับผิดตามมาตรา 89 (7) ที่แม้ว่าการนำไปกำกับภาษีปลอมไปใช้จะเกิดจากการที่ไม่ได้ใช้ความระมัดระวังในการตรวจสอบที่มาของใบกำกับภาษีให้ถี่ถ้วน แต่มาตราดังกล่าวก็กำหนดให้ผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีต้องพิสูจน์ให้ได้ว่าคุณคือเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี หากไม่สามารถพิสูจน์ได้ผู้ประกอบการดังกล่าวก็ยังคงต้องรับผิด ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4464/2545 ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อดังนี้

ใบกำกับภาษีซื้อที่โจทก์ได้มาจากการซื้อสินค้าโดยมีเซลแมนมาติดต่อขายสินค้าพร้อมแสดงหนังสือรับรองการจดทะเบียนนิติบุคคลและใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของบริษัทผู้ขาย โจทก์เชื่อว่าบริษัทผู้ขายเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โจทก์ชำระเงินค่าสินค้าเป็นเช็คเงินสดธนาคาร แม้ใบกำกับภาษีที่โจทก์ได้รับเป็นใบกำกับภาษีที่ปรากฏชื่อบริษัทผู้ออกใบกำกับภาษี มี

⁴⁶ สืบค้นจาก <http://www.rd.go.th>, 1 มีนาคม 2553.

สถานที่ตั้งและหมายเลขประจำตัว ผู้เสียภาษีครบถ้วน สถานที่ตั้งบริษัทตามใบกำกับภาษีปรากฏในหนังสือรับรองการจดทะเบียนบริษัท อีกทั้งหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีของบริษัทตามใบกำกับภาษีก็ตรงกับที่ปรากฏในแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ.30 ที่บริษัทยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแก่เจ้าเลยก็ตาม แต่ก่อนจ่ายเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัทโจทก์มิได้สอบถามบริษัทว่าได้ออกใบกำกับภาษีพิพาทหรือไม่ อีกทั้งโจทก์ไม่เคยส่งเจ้าหน้าที่ของโจทก์ไปตรวจสอบที่ตั้งของบริษัทว่ามีที่ตั้งอยู่จริงหรือไม่ และโจทก์ไม่รู้ว่าบริษัทมีตัวตนจริงหรือไม่ ในชั้นตรวจสอบได้สวนชั้นอุทธรณ์การประเมิน และชั้นพิจารณาของศาล โจทก์ไม่สามารถนำกรรมการบริษัทผู้ชายและพนักงานขายของบริษัทมาให้การยืนยันได้ จึงเป็นกรณีโจทก์ผู้ได้รับประโยชน์จากใบกำกับภาษีไม่สามารถนำสืบพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี จึงถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอมตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89(7) วรรคสอง⁴⁷

อย่างไรก็ดี หากข้อเท็จจริงปรากฏว่าผู้กระทำไม่มีเจตนา ก็อาจเป็นเหตุให้กรมสรรพากรหรือศาลใช้ดุลยพินิจในการลดหรือดเบี้ยปรับได้ ซึ่งผู้เขียนจะได้อธิบายต่อไปในข้อ 3.4.3.7

3.4.3.5 กรณีการกระทำเข้าลักษณะเป็นความผิดหลายบท

หากพิจารณาจากลักษณะของความผิดในการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ และการใช้ใบกำกับภาษีปลอมแล้ว จะเห็นได้ว่าข้อเท็จจริงหลายกรณีจะนำมาซึ่งความผิดลักษณะอื่น เช่น ความผิดฐานยื่นแบบแสดงรายการคลาดเคลื่อนตามมาตรา 89 (3) และ (4) กรณีจึงมีปัญหาที่ต้องพิจารณาว่าเมื่อการกระทำดังกล่าวเข้าลักษณะความผิดหลายอนุมาตราแล้ว ผู้กระทำผิดจะต้องถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับทุกอนุมาตราหรือไม่

ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วว่าความรับผิดในเบี้ยปรับนี้เป็นบทลงโทษทางแพ่ง ซึ่งไม่อยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ของประมวลกฎหมายอาญา ดังนั้น จึงไม่ใช่กรณีที่จะนำมาตรา 90 ของประมวลกฎหมายอาญาว่าด้วยการกระทำกรรมเดียวผิดกฎหมายหลายบทมาใช้บังคับได้ ซึ่งหากพิจารณาดังนี้แล้วก็แสดงว่าผู้กระทำความผิดจะต้องรับผิดทุกอนุมาตรารวมกันไป อย่างไรก็ตามในประเด็นนี้ศาลฎีกาก็ได้วางหลักไว้ว่าให้เสียเบี้ยปรับแต่เพียงอนุมาตราเดียว ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5878/2540 ซึ่งศาลได้วินิจฉัยไว้ มีสาระสำคัญโดยย่อว่า การที่โจทก์นำภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษีปลอมมาเป็นภาษีซื้อคำนวณหักออกจากภาษีขายในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเข้าลักษณะความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 89 (7) นั้น ย่อมเป็นการยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องและแสดงภาษีซื้อเกินไป อันเข้าลักษณะความผิดตาม

⁴⁷ เฟิงอ้าง.

ประมวลรัษฎากรมาตรา 89 (3) และ (4) อยู่ด้วยในตัวแต่เมื่อมาตรา 89 (7) กำหนดให้เสียเบี้ยปรับ 2 เท่า ย่อมเห็นได้ว่ามุ่งหมายจะลงโทษปรับให้สูงขึ้นโดยให้รับผิดตามมาตรา 89 (7) เพียงอนุมาตราเดียว หาได้มุ่งหมายให้ปรับทุกอนุมาตราพร้อมกันไม่ โจทก์จึงไม่ต้องรับผิดเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (3) และ (4) อีก⁴⁸

จากคำพิพากษาดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าบทลงโทษตามมาตรา 89 นี้ เคยมีปัญหาโต้แย้งกันมาก่อนว่าผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมจะต้องเสียเบี้ยปรับที่อนุมาตรา จึงได้มีการนำประเด็นขึ้นสู่ศาลและศาลฎีกาก็ได้วินิจฉัยไว้เป็นบรรทัดฐานแล้ว ซึ่งต่อมาอธิบดีกรมสรรพากรก็ได้วางแนวทางไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.81/2542 ข้อ 12⁴⁹ ให้เป็นไปตามหลักที่ศาลฎีกาวางไว้ โดยให้ปรับตามอนุมาตราที่มีเบี้ยปรับสูงสุดแต่เพียงอนุมาตราเดียว คือ 2 เท่า⁵⁰

อย่างไรก็ดี ทั้งคำพิพากษาของศาลฎีกาและคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว ก็ไม่ใช่ตัวบทกฎหมายที่จะเป็นบรรทัดฐานให้ยึดถือปฏิบัติกันอย่างแน่นอนตายตัว ดังนั้น จึงเป็นไปได้ที่จะมีปัญหาโต้แย้งในกรณีคล้ายกันนี้เกิดขึ้นจนต้องนำคดีขึ้นสู่ศาลฎีกาต่อไปอีกในอนาคต

3.4.3.6 ข้อสังเกตบางประการเกี่ยวกับความผิดตามมาตรา 89 (3) และ (4)

มาตรา 89 (3) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีก 1 เท่า ของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อนหรือนำส่งคลาดเคลื่อน

มาตรา 89 (4) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีขาย หรือจำนวนภาษีซื้อในเดือนภาษีที่แสดงไว้คลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีก 1 เท่าของจำนวนภาษีขายที่แสดงไว้ขาดไปหรือจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไป

จากบทบัญญัติเกี่ยวกับความรับผิดในการยื่นแบบแสดงรายการโดยระบุจำนวนภาษีคลาดเคลื่อนไม่ถูกต้องตามมาตรา 89 (3) และ (4) ข้างต้น มีข้อสังเกตประการหนึ่งว่าการกระทำดังกล่าวต้องเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้อง “เสีย” หรือ “นำส่ง” คลาดเคลื่อนไป หรือมีจำนวนภาษีขาดไปจากความเป็นจริง จึงจะเป็นความผิดตามอนุมาตราทั้งสองดังกล่าว ดังนั้น ในกรณีของผู้ประกอบการส่งออกที่ใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้จะมีการแสดงยอดขายผิดไปจากความเป็นจริง ก็ไม่เป็นเหตุให้ต้องเสียเบี้ยปรับตามอนุมาตรา

⁴⁸ สืบค้นจาก <http://www.thailandlaw9.com>, 25 ตุลาคม 2552.

⁴⁹ สืบค้นจาก <http://www.rd.go.th>, 1 มีนาคม 2553.

⁵⁰ ไพจิตร โรจนวานิช, *อ่างแล้ว เจริญรอดที่* 32, น.4-393.

ทั้งสองแต่อย่างใด เนื่องจากกรณีนี้ไม่มีเรื่องของภาษีที่ต้องนำส่งต่อรัฐ และไม่มีจำนวนภาษีขายเกิดขึ้น ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษากฎีกาที่ 838/2540 ซึ่งศาลได้วินิจฉัยไว้ มีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

ข้อเท็จจริงฟังเป็นยุติตามที่โจทก์และจำเลยทั้งสองฝ่ายโต้แย้งกันว่า เมื่อวันที่ 4, 23 และ 25 พฤษภาคม 2537 โจทก์ส่งสินค้าประเภทเซรามิคไปขายที่ประเทศมาเลเซีย 2 ครั้ง และประเทศอินโดนีเซีย 1 ครั้ง เป็นมูลค่า 423,681 บาท 272,029.22 บาท และ 421,848 บาท โจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ตามประมวลรัษฎากรว่าเดือนพฤษภาคม ปี 2537 มียอดขายที่ต้องเสียภาษีจำนวน 175,000 บาท ยอดภาษีซื้อที่มีสิทธินำมาหักจำนวน 161,748.33 บาท ภาษีสุทธิที่ต้องชำระเป็นเงิน 927.62 บาท ต่อมาวันที่ 8 สิงหาคม 2537 จำเลยที่ 1 ได้ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.73) ให้โจทก์ชำระเงินภาษีจำนวน 107,112 บาท โดยอ้างว่า โจทก์ระบยอดขายที่เสียภาษีขาดหายไป 1,000,000 บาท โจทก์ได้อุทธรณ์คัดค้านไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์ มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยทั้งสองฝ่ายว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ จำเลยทั้งสองอุทธรณ์ว่าคำวินิจฉัยของศาลภาษีอากรกลางซึ่งวินิจฉัยว่ากรณีของโจทก์ไม่อยู่ในบังคับมาตรา 83/4 แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า "ภายใต้บังคับส่วน 13 และส่วน 14 ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน ไม่ว่าจะการคลาดเคลื่อนนั้นจะเป็นเหตุให้จำนวนภาษีในเดือนภาษีเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ก็ตาม ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมอีกครั้งหนึ่งพร้อมกับชำระภาษีถ้ามี ให้ถูกต้องครบถ้วน โดยยื่น ณ สถานที่ที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ก่อน" เมื่อข้อเท็จจริงฟังเป็นยุติว่าโจทก์กรอกรายการยอดขายที่ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ขาดไป 1,000,000 บาท จริง จึงเป็นกรณีที่โจทก์ในฐานะผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน โจทก์มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมอีกครั้งหนึ่งพร้อมกับชำระภาษีถ้ามี ให้ถูกต้องครบถ้วน แต่ถ้าไม่มีจำนวนภาษีในเดือนภาษีเปลี่ยนแปลงไปผู้ประกอบการจดทะเบียนก็ยังคงมีหน้าที่มายื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมอีกครั้งหนึ่งให้ถูกต้อง โดยไม่ต้องชำระภาษีแต่อย่างใด ข้อเท็จจริงในคดีนี้ปรากฏว่าโจทก์ส่งสินค้าประเภทเซรามิคไปขายที่ประเทศมาเลเซียและประเทศอินโดนีเซีย ซึ่งเป็นการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรเพื่อส่งไปต่างประเทศอันเป็นการส่งออกตามนัย มาตรา 77/1 (14) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนสำหรับการประกอบกิจการประเภทการส่งออกสินค้าที่มีใช้การส่งออกสินค้าซึ่งได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81

(3) แต่ตามมาตรา 80/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้โจทก์จะยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้อง แต่โจทก์ไม่มีจำนวนภาษีในเดือนภาษีที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มตามเอกสารหมายเลข ล.1 แผ่นที่ 1 เปลี่ยนแปลงไป ที่โจทก์จะต้องนำมาชำระให้ถูกต้องพร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมตามมาตรา 83/4 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้ กรณีของโจทก์จึงไม่ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 89 (4) และ 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของจำเลยทั้งสองจึงไม่ขึ้น⁵¹

3.4.3.7 การลดหรือดเบี้ยปรับ

ตามมาตรา 89 วรรคสอง ประกอบคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.81/2542 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับได้เมื่อเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าบุคคลนั้นไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบไตสวนด้วยดี โดยมีเงื่อนไขที่แตกต่างกันในแต่ละอนุมาตรา ดังนี้

3.4.3.7.1 กรณีเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (3) และ (4)

1) ในกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีตามมาตรา 83/7 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการหรือแบบนำส่งนั้น โดยไม่ได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบไตสวนโดยตรงเป็นหนังสือ ให้เสียเบี้ยปรับ ดังนี้

ก) ถ้าชำระภายใน 15 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้เสียร้อยละ 2 ของเบี้ยปรับ

ข) ถ้าชำระหลัง 15 วัน แต่ไม่เกิน 30 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้เสียร้อยละ 5 ของเบี้ยปรับ

ค) ถ้าชำระภายหลัง 30 วัน แต่ไม่เกิน 60 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้เสียร้อยละ 10 ของเบี้ยปรับ

ง) ถ้าชำระภายหลัง 60 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้เสียร้อยละ 20 ของเบี้ยปรับ

2) ในกรณีเจ้าพนักงานประเมินได้มีหนังสือแจ้งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีตามมาตรา 83/7 แห่งประมวลรัษฎากร ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.71) หรือแบบนำส่งภาษีและผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีตามมาตรา 83/7 แห่งประมวล

⁵¹ สืบค้นจาก <http://www.rd.go.th>, 1 มีนาคม 2553.

รัฐฎากร ได้มายื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการหรือแบบนำส่งนั้น

ก) ภายในกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ในหนังสือดังกล่าว ให้เสียร้อยละ 40 ของเบี้ยปรับ

ข) พันกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ในหนังสือดังกล่าว ให้เสียร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับ

3) ในกรณีเจ้าพนักงานประเมินตรวจพบว่าการกระทำความผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีตามมาตรา 83/7 แห่งประมวลรัษฎากร และได้มีการบันทึกความผิดไว้ในหนังสือบันทึกข้อความแล้วให้เสียเบี้ยปรับดังนี้

ก) ถ้าการกระทำความผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้เสียร้อยละ 40 ของเบี้ยปรับ

ข) ถ้าการกระทำความผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อพ้นกำหนดหนึ่งปี นับแต่วันที่ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้เสียร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับ

4) ในกรณีที่มีการตรวจพบการกระทำความผิดตาม (3) แล้ว แต่เจ้าพนักงานประเมินยังไม่ได้ดำเนินภาษีให้เสร็จสิ้น และผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีตามมาตรา 83/7 แห่งประมวลรัษฎากร ได้มายื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการหรือแบบนำส่งนั้นก่อนที่จะได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน ให้ถือว่าเจ้าพนักงานประเมินได้ตรวจพบการกระทำความผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่นำส่งภาษี ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาสั่งลดเบี้ยปรับได้ ตามอัตราและเงื่อนไขตาม (3)

อนึ่ง หลักเกณฑ์ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.81/2542 ข้างต้น เป็นเพียงแนวทางการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเท่านั้น ไม่ใช่บทบัญญัติที่มีสภาพบังคับเป็นกฎหมายที่ศาลจะต้องผูกพันยึดถือปฏิบัติตาม

3.4.3.7.2 กรณีเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (6) และ (7)

การงดหรือลดเบี้ยปรับตามมาตรา 89(6) และมาตรา 89(7) แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจพิจารณาสั่งงดหรือลดได้เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะสั่งเป็นอย่างอื่น

ในส่วนของ การใช้ดุลยพินิจในการลดหรืองดเบี้ยปรับนี้ หากข้อเท็จจริงฟังได้ว่าผู้ประกอบการมีเจตนาไม่สุจริตแล้ว ศาลก็จะไม่ลดหรืองดเบี้ยปรับให้แต่อย่างใด เช่น ที่โจทก์อุทธรณ์ขอให้งดเบี้ยปรับนั้น เห็นว่า โจทก์ไม่ได้ซื้อสินค้าพิพาท แต่นำภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบมาเป็นภาษีซื้อคำนวณหักออกจากภาษีขายในการยื่นแบบแสดงรายการ

ภาษีมูลค่าเพิ่ม แสดงว่าโจทก์มีเจตนาไม่สุจริตหลีกเลี่ยงภาษี จึงไม่มีเหตุที่จะงดเบี้ยปรับ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7312/2542) หรือโจทก์นำใบกำกับภาษีผิดพลาดมาใช้โดยทราบถึงความไม่ถูกต้องดังกล่าวจึงไม่อาจกล่าวอ้างว่าไม่มีเจตนาใช้ใบกำกับภาษีปลอม ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องแสดงใบกำกับภาษีต่อเจ้าหน้าที่ของจำเลยเพื่อตรวจสอบว่าการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปโดยไม่ถูกต้องหรือไม่ หากไม่มีใบกำกับภาษีมาแสดงย่อมไม่อาจนำมาถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ การที่โจทก์แสดงใบกำกับภาษีผิดพลาดต่อเจ้าหน้าที่ของจำเลยจึงยังไม่อาจอ้างได้ว่าเป็นการให้ความร่วมมือด้วยดีถึงขนาดให้งดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแก่โจทก์อีก (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5570/2548)

3.4.4 เงินเพิ่ม

3.4.4.1 หลักเกณฑ์เรื่องการเรียกเก็บเงินเพิ่ม

1) หากผลจากการใช้ใบกำกับภาษีปลอมเป็นเหตุให้ภาษีที่ผู้ประกอบการจะต้องนำส่งต่อกรมสรรพากรขาดไป ผู้ประกอบการก็ต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือน ของจำนวนภาษีที่ขาดอยู่ ตามมาตรา 89/1

2) การคำนวณเงินเพิ่มจะเริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการจนถึงวันชำระภาษี แต่เงินเพิ่มนี้ต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระ (มาตรา 89/1 วรรคสาม)

3) การคำนวณเงินเพิ่มจะต้องคำนวณจากเงินภาษีที่ต้องชำระในเดือนภาษีหลังจากนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่มาหักออกแล้ว (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.81/2542) ดังนั้น หากผู้เสียภาษียังมีภาษีที่ชำระไว้เกินอันสามารถนำมาหักกับเงินภาษีที่ค้างได้ กรมสรรพากรก็ไม่มีสิทธิเรียกเก็บเงินเพิ่มได้อีก ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4420/2543 ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

ในเดือนภาษีกรกฎาคม 2536 จำเลยที่ 1 มีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายจำเลยที่ 1 จึงยังมีภาษีที่จะชำระเกินอยู่ จำเลยที่ 1 สามารถนำภาษีที่ชำระเกินไปเครดิตภาษีในเดือนต่อไปได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 วรรคสามและเดือนต่อ ๆ ไป หากจำเลยมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายอีกก็สามารถนำภาษีที่ชำระเกินไปเครดิตภาษีในเดือนต่อ ๆ ไปอีกได้ตามกฎหมาย การที่โจทก์เรียกเก็บภาษีในเดือนที่ตรวจพบความผิดเท่านั้นไม่นำเอาภาษี ที่จำเลยที่ 1 ชำระเกินมาคิดคำนวณด้วยในเดือนที่ตรวจพบความผิด ต่อเนื่องไปถึงเดือนถัด ๆ ไป ไม่ต้องด้วยบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/2 และไม่ขัดกฎหมายรองรับสนับสนุนอีกทั้งยังไม่เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี เพราะเดือนใดหากผู้ชำระภาษียังมีภาษีที่ชำระเกินอยู่ก็ย่อมมีสิทธินำไปเครดิตภาษีในเดือนต่อ ๆ ไปได้ตลอด

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 89/1 วรรคแรก กำหนดให้บุคคลใด ไม่ชำระภาษี หรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามบทบัญญัติ ในหมวดนี้ ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือน ของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ แต่จำเลยที่ 1 เสียภาษีมาโดยตลอดและจำเลยยังมีภาษีที่ชำระเกินอยู่ตั้งแต่เดือน กรกฎาคม 2536 จนถึงเดือนพฤศจิกายน 2536 ซึ่งสามารถนำไปเครดิต ในเดือนภาษีต่อ ๆ ไปได้ทุกเดือน จำเลยจึงไม่มี ภาษีที่ค้างชำระ ในเดือนที่แล้วมา โจทก์จึงไม่มีสิทธิเรียกเงินเพิ่มจากจำเลย

4) ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้ขยายเวลาเสียภาษี และมีการชำระ ภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น การเสียเงินเพิ่มจะลดลงเหลืออัตราร้อยละ 0.75 (มาตรา 89/1 วรรคสอง)

5) หากเป็นกรณีที่ผู้ประกอบการรายนั้นเป็นผู้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา ร้อยละ 0 ทำให้ไม่มีจำนวนภาษีที่ต้องนำส่ง หรือในกรณีที่ผู้ประกอบการรายนั้นมีภาษีซื้อมากกว่า ภาษีขายทำให้ไม่มีภาษีที่จะต้องนำส่งอยู่แล้ว ก็จะไม่ใช้กรณีการชำระภาษีหรือนำส่งภาษีไม่ ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายตามมาตรา 89/1 ดังนั้น จึงไม่มีกรณีที่จะต้องเรียกเก็บ เงินเพิ่ม ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษากฎีกาที่ 1095/2544 ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

เมื่อโจทก์มีภาษีที่ชำระเกินเพราะโจทก์ชำระภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายโจทก์จึง ไม่ใช่บุคคลที่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีไม่ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายตามมาตรา 89/1 ด้วยเหตุนี้จำเลยจึงไม่มีสิทธิเรียกเงินเพิ่มจากโจทก์ส่วนที่โจทก์นำไปกำกับภาษีปลอมมาใช้ คำนวนภาษีเป็นเหตุให้โจทก์ถูกประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม โจทก์จึงต้องรับผิดชอบชำระเบี้ยปรับอีก 2 เท่า ของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) โจทก์หาต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับอีก 1 เท่าของเงินภาษีที่คลาดเคลื่อนหรือนำส่งคลาดเคลื่อนหรือของจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไปตาม มาตรา 89 (3) และ (4) อีกด้วยไม่ เพราะการใช้ใบกำกับภาษีปลอมดังกล่าวก็เป็นกรณียื่นแบบ แสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดด้วยในตัว⁵²

3.4.4.2 การลดหรืองดเงินเพิ่ม

หากพิจารณาจากบทบัญญัติในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว จะเห็นได้ว่าไม่มี มาตราใดที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินหรือศาลในการที่จะลดเงินเพิ่มได้เหมือนกรณีภาษี ประเภทอื่นๆ เช่น บทบัญญัติมาตรา 67 ตรี กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น ดังนั้น กรณีนี้ จึงมีปัญหาน่าพิจารณาคือ เจ้าพนักงานประเมินหรือศาลมีอำนาจพิจารณาปรับลดเงินเพิ่มได้ หรือไม่

⁵² สืบค้นจาก <http://www.deka2007.supremecourt.or.th>, 5 พฤศจิกายน 2552.

ในประเด็นนี้ศาลฎีกาได้เคยวางหลักไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาหลายฉบับว่ากรณีของเงินเพิ่มไม่สามารถลดได้เนื่องจากไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้ ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9772/2539 ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

โจทก์มีสถานประกอบการสองแห่งแยกกันแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่างหากจากกัน สำนักงานสาขาได้นำใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากรและใบกำกับภาษีของสำนักงานใหญ่มาถือเป็นภาษีซื้อของสถานประกอบการสาขาตามมาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์ต้องมีหน้าที่จัดทำรายงานภาษีขาย รายงานภาษีซื้อ และรายงานสินค้าและวัตถุดิบ เป็นรายสถานประกอบการ และต้องลงรายงานภายในสามวันทำการ นับแต่วันที่ได้มาหรือจ่ายออกไปซึ่งสินค้า เมื่อสถานประกอบการอยู่ต่างกัน ใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าจึงต้องแยกออกเป็นรายสถานประกอบการ รวมทั้งรายการซื้อสินค้าก็ต้องแยกเป็นของแต่ละสถานประกอบการเช่นเดียวกัน โจทก์จะนำใบกำกับภาษีอันเป็นภาษีซื้อของสถานประกอบการสำนักงานแห่งใหญ่ไปใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของสถานประกอบการสาขาของโจทก์ไม่ได้ เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินภาษีจากโจทก์ได้ ตามมาตรา 88 (2), 89 (3), และมาตรา 89/1

การนำใบกำกับภาษีของสำนักงานแห่งใหญ่มาใช้คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ของสถานประกอบการสาขาโดยไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี หรือทำให้จำเลยได้รับชำระภาษีมูลค่าเพิ่มจากโจทก์น้อยไปจากวิธีการที่โจทก์จะปฏิบัติโดยถูกต้อง กรณีเช่นนี้เห็นควรงดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้แก่โจทก์

อย่างไรก็ดี ต่อมา ในปี พ.ศ. 2551 ได้มีคำพิพากษาฉบับหนึ่งที่ศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ตอนหนึ่งว่า “โจทก์มีพฤติการณ์ไม่สุจริต จึงไม่มีเหตุสมควรงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้แก่โจทก์” ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาที่ 1233/2551 ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

ปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยต่อไปมีว่า สมควรลดหรืองดเบี้ยปรับเงินเพิ่มให้แก่โจทก์หรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่า บริษัทที่ออกใบกำกับภาษีพิพาทตามอุทธรณ์ของโจทก์ล้วนเป็นบริษัทจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มขอด้วยกฎหมายทุกบริษัท โจทก์จึงติดต่อค้าขายด้วย โจทก์ไม่มีประวัติหลบหนีภาษี และให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงานของจำเลยด้วยดี จึงสมควรลดหรืองดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแก่โจทก์ เห็นว่า พฤติการณ์ของโจทก์ที่ไม่มีหลักฐานการชำระเงินตามใบกำกับภาษีที่โจทก์นำมาใช้ในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของโจทก์ ส่อแสดงให้เห็นว่าโจทก์มีพฤติการณ์ไม่สุจริต

จึงไม่มีเหตุสมควรงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้แก่โจทก์ ที่ศาลฎีกาชี้ว่ากลางพิพากษามาชอบแล้ว อุทธรณ์ของโจทก์ทุกข้อฟังไม่ขึ้น⁵³

จากนัยของถ้อยคำที่ศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ดังกล่าว ก็เป็นที่น่าสงสัยอยู่ว่าหากโจทก์ไม่ได้มีพฤติการณ์ไม่สุจริตแล้ว ศาลจะสามารถลดเงินเพิ่มได้หรือไม่ ในกรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่าแม้โดยหลักแล้วคำพิพากษาศาลฎีกาจะนำมาตีความในทางกลับกันเพื่อใช้เป็นแนวทางในพิจารณาคดีอื่นๆ ไม่ได้ แต่ก็อาจมีความเป็นไปได้ที่ศาลมีแนวโน้มที่จะกลับหลักเดิมโดยให้ลดหรืองดเงินเพิ่มได้ในกรณีที่ผู้เสียหายสุจริต ซึ่งหากเป็นเช่นนั้นก็น่าจะเกิดความเป็นธรรมต่อผู้เสียหายมากกว่า เพราะในบางครั้งการที่ผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการผิดพลาดไปอาจไม่ได้เกิดจากความจงใจ หากแต่เกิดจากความไม่เข้าใจถึงกฎหมายก็เป็นได้ นอกจากนี้ หากจะมองว่าเงินเพิ่มมีลักษณะเป็น “ดอกเบี้ย” แล้ว ก็เป็นดอกเบี้ยที่มีอัตราสูงกว่าอัตราดอกเบี้ยโดยทั่วไป ดังนั้น หากผู้เสียหายไม่ได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี และได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบด้วยดี ก็น่าจะมีสิทธิได้รับการลดหย่อนเงินเพิ่มได้เช่นกัน

4. ไบกำกับภาษีปลอมในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดทางอาญา

4.1 ลักษณะไบกำกับภาษีปลอมทางอาญา

ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วว่าบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดความหมายของ “ไบกำกับภาษีปลอม” ไว้ ดังนั้น ในส่วนนี้ผู้เขียนจึงขอหยิบยกบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับไบกำกับภาษีปลอมอีกมาตราหนึ่งขึ้นอธิบายประกอบกรวิเคราะห์ ซึ่งก็คือมาตรา 90/4 (7) ที่เป็นบทลงโทษทางอาญาสำหรับผู้ที่เจตนาทำไบกำกับภาษีปลอมหรือไบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี ซึ่งมีการบัญญัติลักษณะความผิดไว้ ดังนี้

มาตรา 90/4 (7) ผู้ประกอบการโดยเจตนาทำไบกำกับภาษีปลอมหรือไบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี

จากบทบัญญัติดังกล่าวมีปัญหาที่ต้องพิจารณาว่า คำว่า “ไบกำกับภาษีปลอม” ตามมาตรา 90/4 (7) นี้ มีลักษณะอย่างไร จะมีลักษณะเหมือนกับไบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) อันเป็นบทลงโทษทางแพ่งหรือไม่

⁵³ เพิ่งอ้าง.

ในประเด็นปัญหานี้ได้มีความเห็นทางวิชาการของนิติกรชำนาญการ กลุ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม สำนักกฎหมายกรมสรรพากร ท่านหนึ่งให้ความเห็นไว้ว่าใบกำกับภาษีปลอมในทางอาญาตามมาตรา 90/4 (7) นี้ ไม่น่าจะนำบทบัญญัติตามมาตรา 89 (7) แห่งประมวลรัษฎากรที่วางหลักไว้ว่า “ใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์นี้ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม” ซึ่งเป็นเรื่องการลงโทษในทางแพ่งมาใช้กับการตีความโดยเคร่งครัดในทางอาญา เมื่อประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติคานิยามของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ไว้อย่างชัดแจ้ง ประกอบกับใบกำกับภาษีถือได้ว่าเป็นเอกสารตามความหมายของทางอาญา จึงต้องนำหลักในทางอาญาเรื่องการปลอมเอกสารมาใช้ โดยอนุโลมใช้กับความหมายของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ซึ่งบัญญัติอยู่ในมาตรา 90/4 (7) แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ในทางอาญา คำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ควรหมายถึงใบกำกับภาษีที่มีผู้อื่นทำปลอมขึ้น โดยการปลอมทั้งฉบับหรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใด เต็มหรือตัดทอนข้อความ หรือแก้ไขด้วยประการใดๆ ในใบกำกับภาษีที่แท้จริง ประทับตราปลอม หรือลงลายมือชื่อปลอมในใบกำกับภาษีเท่านั้น⁵⁴

ผู้เขียนเห็นด้วยกับความเห็นข้างต้น เนื่องจากโทษที่กำหนดไว้ตามมาตรา 90/4 (7) นี้ เป็นโทษทางอาญา ซึ่งต้องอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ทั่วไปว่าด้วยความรับผิดชอบที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายอาญา กล่าวคือ จะต้องตีความบังคับใช้อย่างเคร่งครัด โดยในกรณีของประมวลรัษฎากรที่ไม่ได้มีการกำหนดนิยามที่ชัดเจนของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ไว้ จึงน่าจะถือเอาตามความหมายอันเป็นที่เข้าใจได้ตามลักษณะโดยทั่วไปของคำว่า “ปลอม” หรือ “เอกสารปลอม” เพื่อนำมาพิจารณาความผิดตามมาตราดังกล่าว

หากพิจารณาจากข้อเท็จจริงเกี่ยวกับรูปแบบกลโกงภาษีที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน อาจพิจารณาแบ่งกรณีที่ถือได้ว่าเป็น “ใบกำกับภาษีปลอม” ตามมาตรา 90/4 (7) ได้เป็น 2 กรณี คือ

⁵⁴ กัมปนาท บุญรอด, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 26, น.19.

4.1.1 กรณีที่มีการออกไปกำกับภาษีโดยปลอมชื่อของผู้ประกอบการรายอื่น

กรณีที่มีการออกไปกำกับภาษีโดยปลอมชื่อของผู้ประกอบการรายอื่น ไม่ว่าจะผู้ประกอบการนั้นจะมีตัวตนอยู่หรือไม่ และไม่ว่าจะทำขึ้นมาเพื่อใช้ในการคำนวณภาษีของกิจการตนเอง หรือนำมาออกให้แก่ผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการไปจากตน ซึ่งในกรณีหลังการที่จะเอาผิดกับผู้ไปกำกับภาษีดังกล่าวได้ ต้องปรากฏว่าผู้ใช้ไปกำกับภาษีได้ทราบถึงข้อเท็จจริงว่าเป็นไปกำกับภาษีที่ปลอมขึ้นด้วย ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 59 วรรคสองและวรรคสาม ที่กำหนดไว้ว่า

“กระทำโดยเจตนา ได้แก่การกระทำโดยรู้สำนึกในการที่กระทำและในขณะเดียวกัน ผู้กระทำประสงค์ต่อผล หรือยอมเล็งเห็นผลของการกระทำนั้น

ถ้าผู้กระทำมิได้รู้ข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบของความผิด จะถือว่าผู้กระทำประสงค์ต่อผลหรือยอมเล็งเห็นผลของการกระทำนั้นมิได้”

นอกจากกรณีที่ได้ยกตัวอย่างไว้ข้างต้น แม้จะมีการออกไปกำกับภาษีโดยไม่ถูกต้อง เช่น การที่ผู้ขายได้ออกใบกำกับภาษีในนามของตนเองโดยไม่มีการซื้อขายเกิดขึ้นจริง หรือการที่ผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีไม่ใช่ผู้ซื้อที่แท้จริง แต่หากนำมาพิจารณาตามองค์ประกอบความผิดเรื่องการใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 90/4 (7) นี้แล้ว ก็ไม่ใช่การใช้ใบกำกับภาษีปลอมแต่อย่างใด อยางไรก็ดี กรณีดังกล่าวก็อาจเข้าลักษณะของใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายตามอนุมาตราเดียวกันนี้ได้ ซึ่งผู้เขียนจะได้อธิบายในข้อ 4.2 ต่อไป

4.1.2 กรณีการออกไปกำกับภาษีเลขที่ซ้ำกัน 2 ชุด

วิธีการในลักษณะนี้ ผู้ประกอบการจะทำใบกำกับภาษีที่มีเลขที่และเล่มที่ซ้ำกันขึ้น 2 ชุด โดยเมื่อขายสินค้าไปแล้ว 2 ครั้ง ก็จะออกไปกำกับภาษี 2 ครั้ง แต่เป็นเลขเดียวซ้ำซ้อนกัน และเมื่อยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีก็จะแสดงยอดขายเพียงครั้งเดียว

กรณีนี้มีประเด็นที่น่าพิจารณาคือการกระทำในลักษณะนี้ ผู้ออกไปกำกับภาษีเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้ขายสินค้าหรือให้บริการจริง รวมทั้งได้ออกใบกำกับภาษีในนามของตนเอง จะถือได้หรือไม่ว่าเป็นกรณีการออกไปกำกับภาษีปลอม

ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าใบกำกับภาษีเป็นเอกสารที่มีการกำหนดรูปแบบรายละเอียดไว้อย่างชัดเจน รวมทั้งมีการกำหนดให้ผู้จัดทำจะต้องลงรายละเอียดดังกล่าวไว้อย่างเคร่งครัด เลขที่ใบกำกับภาษีจึงถือเป็นสาระสำคัญของใบกำกับภาษีแต่ละใบ เพราะเป็นรายละเอียดที่แบ่งแยกให้เห็นถึงข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในการซื้อขายแต่ละครั้ง ทำให้สามารถนำมาได้เรียงตรวจสอบได้ง่ายในภายหลัง ด้วยเหตุนี้ ใบกำกับภาษีแต่ละเลขที่จึงถือเป็นเอกสารที่มีความ

สมบูรณ์ในตัวเอง โดยมีเลขที่เป็นส่วนสำคัญที่กำกับความสมบูรณ์ของใบกำกับภาษีใบนั้นๆ ดังนั้น เมื่อผู้ประกอบการได้ออกใบกำกับภาษีที่มีเลขที่กำกับอยู่ให้แก่ผู้ซื้อไปแล้ว จึงต้องถือว่า ใบกำกับภาษีที่ออกไปนั้นมีผลสมบูรณ์ในตัวเอง โดยมีเลขที่เป็นสาระสำคัญ หากผู้ประกอบการได้ออกใบกำกับภาษีเลขที่นั้นขึ้นอีกครั้งโดยมีข้อความแตกต่างจากข้อความเดิม ก็น่าจะถือเป็นการทำเอกสารขึ้นใหม่เพื่อให้ผู้อื่นหลงผิดสับสนกับเอกสารเดิมที่สมบูรณ์อยู่แล้ว จึงถือได้ว่าใบกำกับภาษีใบหลังนี้เป็นเอกสารปลอม ทั้งนี้ อาจเทียบเคียงได้จากนัยของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 744/2506 ซึ่งเป็นเรื่องการปลอมเอกสารตามประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ตอนหนึ่งว่า จำเลยเป็นเจ้าของพนักงานมีหน้าที่ออกใบอนุญาตก่อสร้างอาคาร จำเลยอนุญาตและออกใบอนุญาตให้โจทก์แล้ว ต่อมาผู้มายื่นร้องเรียน จำเลยจึงเรียกใบอนุญาตคืนจากโจทก์แล้วออกใบอนุญาตใหม่เป็นว่าจำเลยไม่อนุญาตให้ก่อสร้าง เป็นความผิดฐานปลอมเอกสารทั้งฉบับ เพราะแม้ใบอนุญาตฉบับแรกจำเลยจะเป็นผู้ทำก็ส่งมอบให้โจทก์ไปแล้ว เมื่อได้กระทำให้หลงเชื่อว่าใบอนุญาตฉบับหลังเป็นเอกสารที่แท้จริงก็เป็นความผิด

อย่างไรก็ดี เนื่องจากความผิดฐานการนำใบกำกับภาษีปลอมไปใช้ตามมาตรา 90/4 (7) นี้ เป็นความรับผิดสำหรับผู้นำใบกำกับภาษีไปใช้ ดังนั้น ในการที่จะพิจารณาลงโทษทางอาญากับผู้ใช้ใบกำกับภาษีดังกล่าว จะต้องปรากฏว่าผู้ใช้ใบกำกับภาษีรู้ว่าใบกำกับภาษีที่ใช้นั้นเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยมีเลขที่ซ้ำกันด้วย จึงจะถือว่าเป็นการนำไปใช้โดยมีเจตนา

4.2 ลักษณะใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

คำว่า “ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย” มีปรากฏอยู่ในบทบัญญัติมาตรา 90/4 (7) ซึ่งเป็นอนุมาตราเดียวกันกับเรื่องใบกำกับภาษีปลอม โดยเป็นการกำหนดความรับผิดของฝ่ายผู้นำใบกำกับภาษีไปใช้ ดังนี้

มาตรา 90/4 (7) ผู้ประกอบการโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี

ในเรื่องใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าคำว่า “ไม่ชอบด้วยกฎหมาย” นี้ มีความหมายครอบคลุมถึงกรณีใดบ้าง ในประเด็นนี้มีผู้อธิบายไว้ว่า ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย หมายถึง ใบกำกับภาษีที่ผู้ประกอบการได้ออกโดยฝ่าฝืนบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร⁵⁵ ซึ่งยกตัวอย่างได้ ดังนี้⁵⁶

⁵⁵ เฟิงอ้าง, น. 33

4.2.1 ใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้ออกใบกำกับภาษี โดยไม่มีการขายสินค้าจริง หรือเป็นการขายใบกำกับภาษีอันเป็นการฝ่าฝืนมาตรา 86

4.2.2 ใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ประกอบการจดทะเบียน แต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ได้จัดทำสำเนาใบกำกับภาษีตามบทบัญญัติในมาตรา 86 หรือเป็นกรณีที่เป็นกรจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีสถานประกอบการเป็นเท็จ ซึ่งหากมีการตรวจสอบย้อนแล้วไม่พบว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ได้ออกจริง หรือไม่สามารตรวจสอบไปยังสถานประกอบการได้ ก็จะถือได้ว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายอันเป็นการฝ่าฝืนมาตรา 86 เช่นเดียวกัน

4.2.3 ใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยผู้ประกอบการซึ่งไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากลักษณะการตีความตามตัวอย่างข้างต้น จะเห็นได้ว่าใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายมีความหมายที่กว้างขวางมาก โดยคำว่า “ไม่ชอบด้วยกฎหมาย” จะหมายถึงความไม่ชอบทั้งในแง่เนื้อหาของกรออกใบกำกับภาษี และความไม่ชอบในแง่ของรูปแบบการออกใบกำกับภาษี ความไม่ชอบในแง่เนื้อหาก็คือ ข้อเท็จจริงอันเป็นที่มาของการออกใบกำกับภาษีนั้น ไม่ชอบด้วยบทบัญญัติของกฎหมาย เช่น การออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีการซื้อขายสินค้ากันจริง เป็นต้น ส่วนความไม่ชอบในแง่รูปแบบก็คือ รูปแบบของการออกใบกำกับภาษีนั้น ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น การออกใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ได้จัดทำสำเนา เป็นต้น

ในเรื่องใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายนี้ มีนิติกรรมสรรพากรท่านหนึ่งได้ให้ความเห็นไว้ว่าทั้งใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิ ก็ล้วนแต่เป็นส่วนหนึ่งของใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายด้วย⁵⁷ ซึ่งผู้เขียนเห็นด้วยกับความเห็นดังกล่าว นอกจากนี้ ผู้เขียนยังเห็นว่าใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายอาจตีความกว้างออกไปได้มากกว่าว่าใบกำกับภาษีปลอมและใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิ กล่าวคือกรณีใบกำกับภาษีปลอมโดยหลักแล้วจะพิจารณาถึงความแท้จริงของผู้ออกใบกำกับภาษีเป็นสำคัญ และหากเป็นกรณีใบกำกับภาษีปลอมในทางแพ่งก็จะพิจารณาไปถึงความถูกต้องแท้จริงของธุรกรรมการซื้อขายสินค้าอันเป็นที่มาของการออกใบกำกับภาษีนั้นด้วย ส่วนใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิจะพิจารณาว่าผู้ออกเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือไม่ และมีการซื้อขายสินค้าอันมีความรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นหรือไม่ ส่วนใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายนี้จะพิจารณาไปถึงรูปแบบหลักเกณฑ์อื่นๆ ที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับการออกใบกำกับ

⁵⁶ เฟิงอ๋าง, น. 50-51

⁵⁷ เฟิงอ๋าง, น. 33

ภาษีด้วย ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างข้างต้น ในกรณีที่ผู้ออกใบกำกับภาษีไม่ได้จัดทำสำเนาใบกำกับภาษี ก็มีการตีความเป็นว่าการออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายด้วยเช่นกัน อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนไม่เห็นด้วยกับกรณีการตีความในเรื่องดังกล่าว เนื่องจากการออกใบกำกับภาษี โดยไม่ได้จัดทำสำเนานี้ น่าจะถือเป็นเรื่องความบกพร่องในส่วนอื่นที่นอกเหนือไปจากการออกใบกำกับภาษี เพราะใบกำกับภาษีที่ออกนั้น หากมีข้อความครบถ้วนถูกต้องตามความเป็นจริง และมีการซื้อขายเกิดขึ้นจริงก็น่าจะถือเป็นกรออกโดยชอบแล้ว ส่วนการที่ไม่ได้จัดทำสำเนานี้ น่าจะเป็นเรื่องความบกพร่องในการจัดทำและจัดเก็บหลักฐานที่แสดงถึงการออกใบกำกับภาษี เพื่อให้สามารถตรวจสอบได้ในภายหลังเท่านั้น

อนึ่ง มีข้อน่าพิจารณาว่ากรณีใบกำกับภาษีที่ออกโดยมีรายการไม่ถูกต้องครบถ้วน จะถือเป็นกรออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่ารายการในใบกำกับภาษีที่กฎหมายกำหนดไว้ ก็ถือเป็นส่วนหนึ่งของหน้าที่ผู้ออกใบกำกับภาษีจะต้องจัดทำและตรวจสอบไม่ให้เกิดตกบกพร่องตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนด ซึ่งอยู่ในขั้นตอนของการออกใบกำกับภาษีเช่นกัน ดังนั้น หากใบกำกับภาษีที่ออกมีรายการไม่ถูกต้องครบถ้วน ก็น่าจะเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายเช่นกัน อย่างไรก็ตาม เนื่องจากความบกพร่องในส่วนนี้เป็นความผิดของฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษี ดังนั้น การที่จะลงโทษฝ่ายผู้นำใบกำกับภาษีไปใช้ฐานใช้ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 90/4 (7) จึงต้องพิจารณาด้วยว่าผู้นำไปใช้มีเจตนาหรือไม่ ซึ่งก็หมายถึงการพิจารณาว่าผู้นำใบกำกับภาษีไปใช้ทราบถึงความผิดพลาดดังกล่าวหรือไม่ โดยในส่วนนี้ผู้เขียนเห็นว่ากรพิจารณาควรจะต้องดูจากพฤติการณ์เป็นกรณีไป กรณีรายการที่ผิดพลาดเป็นส่วนที่ปรากฏเด่นชัดอันเป็นการเปลี่ยนแปลงสาระสำคัญของข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการซื้อขาย เช่น ราคาหรือชื่อผู้ซื้อ ซึ่งน่าจะเป็นที่สังเกตได้ การที่ผู้นำไปใช้จะอ้างว่าไม่ทราบถึงข้อผิดพลาดดังกล่าวก็ควรจะรับฟังได้ยาก

ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วว่า คำว่า “ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย” นี้ มีความหมายที่กว้างขวาง ซึ่งมีการนำถ้อยคำดังกล่าวไปใช้ในกรณีต่างๆ มากมาย ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1499/2542 กรณีการออกใบกำกับภาษีโดยไม่ใช้ผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งศาลก็ได้วินิจฉัยโดยใช้ถ้อยคำว่าเป็นการออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายเช่นกัน

บริษัทเพอร์มาคอนสตรัคชั่น จำกัด มิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและออกใบกำกับภาษีให้แก่โจทก์ การที่บริษัท เพอร์มาคอนสตรัคชั่น จำกัด เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากโจทก์ จึงเป็นการกระทำโดยไม่มีอำนาจที่จะกระทำได้และออกใบกำกับ

ภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย โจทก์ไม่มีหน้าที่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่บริษัท เพอร์มาคอน สตรัคชั่น จำกัด หากเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนเรียกเก็บแล้ว ย่อมไม่ เป็นภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็นผู้ซื้อสินค้านั้น ตามมาตรา 82/5(5) แห่งประมวล รัษฎากร ดังนั้น แม้โจทก์จะได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้บริษัท เพอร์มาคอน สตรัคชั่น จำกัดไปแล้วก็ ตาม โจทก์ก็ไม่มีสิทธิที่จะนำภาษีซื้อดังกล่าวไปหักออกจากภาษีขายของโจทก์ ตามมาตรา 82/3 ได้ ทั้งนี้ เนื่องจากบริษัท เพอร์มาคอน สตรัคชั่น จำกัด ไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับ โจทก์ แม้โจทก์จะชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่บริษัท เพอร์มาคอน สตรัคชั่น จำกัด ไปโดยสุจริต โจทก์ จะนำภาษีซื้อดังกล่าวไปหักออกจากภาษีขายของโจทก์ไม่ได้ เมื่อโจทก์นำภาษีซื้อดังกล่าวไปหัก ออกจากภาษีขาย จึงมีผลเท่ากับโจทก์เสียภาษีไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจ ประเมินให้โจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม⁵⁸

กรณีการออกไปกำกับภาษีซ้ำซ้อนในการขายสินค้าเพียงครั้งเดียว กรมสรรพากรก็ได้ วินิจฉัยไว้ในหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./11074 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2545 ว่าเป็นกรณีการออกไปกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

ข้อหารือ : บริษัทฯ ประกอบกิจการโรงโม่หิน ขายหิน และรับจ้างขนส่ง บริษัทฯ ได้ ขายหินและรับขนส่งให้กับกิจการร่วมทุน โดยเป็นการขายเชื่อ บริษัทฯ ได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่ กิจการร่วมทุนตั้งแต่วันที่ส่งสินค้าให้กับลูกค้า เนื่องจากกิจการร่วมทุนฯ ผิดนัดตามสัญญาซื้อ ขายหินและขนส่ง บริษัทฯ จึงได้ดำเนินการฟ้องต่อศาลแพ่งธนบุรี ขอให้ชำระหนี้เป็นจำนวนเงิน 5,062,682.53 บาท ในระหว่างการพิจารณาคดีดังกล่าว บริษัทฯ ได้ยื่นคำร้องขออายัดเงินประกัน ผลงานของกิจการร่วมทุนฯ เป็นจำนวนเงิน 6 ล้านบาท ไปยังกรมทางหลวงซึ่งเป็นคู่สัญญากับ กิจการร่วมทุนฯ ศาลได้มีคำสั่งอายัดเงินดังกล่าวไว้แล้ว และเพื่อป้องกันความเสียหายกิจการร่วม ทุนฯ จึงได้ว่าจ้างบริษัท ม. เข้ามาทำงานส่วนที่เหลือต่อกิจการร่วมทุนฯ และจากการตกลง กัน 3 ฝ่าย คือ กิจการร่วมทุน ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) และบริษัท ม. ตกลงให้ บริษัท ม. เข้ามาชำระหนี้ที่กิจการร่วมทุนฯ มีต่อบริษัทฯ แทน ในจำนวนเงิน 3 ล้านบาท โดยให้ บริษัทฯ ยื่นคำร้องถอนอุทธรณ์และถอนฟ้องคดีดังกล่าว ในการชำระหนี้ บริษัท ม. ได้ขอให้บริษัทฯ ออกใบกำกับภาษีและใบเสร็จรับเงินให้แก่บริษัท ม. ด้วย บริษัทฯ จึงขอทราบว่

1. กรณีบริษัท ม. ได้ชำระหนี้ให้กับบริษัทฯ ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว บริษัทฯ มีสิทธิ ออกใบกำกับภาษีได้หรือไม่ หากเป็นการออกไปกำกับภาษีซ้ำจะมีโทษอย่างไร และบริษัท ม. มี สิทธินำไปกำกับภาษีดังกล่าว ไปใช้เป็นภาษีซื้อได้หรือไม่

⁵⁸ สืบค้นจาก <http://www.rd.go.th>, 1 มีนาคม 2553.

2. กรณีบริษัท ม. ได้ชำระหนี้ให้กับบริษัทฯ ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว บริษัทฯ จะต้องออกใบเสร็จรับเงิน โดยระบุข้อความว่า "ได้รับชำระหนี้จากบริษัท ม. เป็นการชำระหนี้แทนกิจการร่วมทุน" หรือ ออกใบเสร็จรับเงินในนามของกิจการร่วมทุน

แนววินิจฉัย : 1. กรณีบริษัทฯ ขยายหนี้โดยรวมค่าขนส่งให้กับกิจการร่วมทุน โดยในระหว่างวันที่ 16 กรกฎาคม 2540 ถึงวันที่ 31 กรกฎาคม 2540 บริษัทฯ ได้ทยอยส่งหนี้ให้กับกิจการร่วมทุนฯ และได้ออกใบกำกับภาษีตั้งแต่วันที่บริษัทฯ ได้ส่งสินค้าให้กับกิจการร่วมทุนฯ แล้ว ทั้งนี้ ตามมาตรา 78 (1) แห่งประมวลรัษฎากร แต่บริษัทฯ ยังไม่ได้รับชำระราคาค่าขายหนี้ดังกล่าว

2. กรณีบริษัท ม. จะชำระหนี้ค่าหนี้ให้กับบริษัทฯ แทน กิจการร่วมทุนฯ ด้วยเหตุผลที่บริษัท ม. เข้ามาปฏิบัติงานต่อจากกิจการร่วมทุนฯ และเพื่อเป็นการตอบแทนที่บริษัทฯ ได้ถอนการอายัดเงินและถอนฟ้อง การชำระหนี้แทนตามข้อเท็จจริงดังกล่าวไม่อยู่ในบังคับต้องออกใบกำกับภาษีและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ประการใด การรับชำระหนี้ดังกล่าวบริษัทฯ ต้องออกใบรับให้กับผู้จ่ายเงินตามมาตรา 105 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ระบุข้อความว่า "ได้รับเงินจากบริษัท ม. เพื่อชำระหนี้แทนกิจการร่วมทุนฯ"

3. กรณีบริษัทฯ ได้ออกใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าตั้งแต่วันที่บริษัทฯ ได้ส่งมอบสินค้าให้กับกิจการร่วมทุนฯ ไปแล้ว และหากบริษัทฯ จะออกใบกำกับภาษีเมื่อบริษัทฯ ได้รับชำระราคาค่าสินค้าดังกล่าวอีก กรณีเป็นการออกใบกำกับภาษีซ้ำ ต้องรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/13 แห่งประมวลรัษฎากร พร้อมทั้งเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (6) แห่งประมวลรัษฎากร และมีความผิดทางอาญาต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาทตามมาตรา 90/4 (3) แห่งประมวลรัษฎากร

4. สำหรับผู้นำใบกำกับภาษีดังกล่าวไปใช้ ต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (3) และ (4) แห่งประมวลรัษฎากร และเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร และมีความผิดทางอาญาต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาทตามมาตรา 90/4 (7) แห่งประมวลรัษฎากร⁵⁹

⁵⁹ เฟิงอ้าง.

4.3 เปรียบเทียบใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายกับใบกำกับภาษีปลอมในทางอาญา

ดังที่ได้อธิบายไว้ในข้อ 4.1 ใบกำกับภาษีปลอมในทางอาญามีลักษณะการพิจารณาถึงความผิดเช่นเดียวกันกับเอกสารปลอมตามประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งจะพิจารณาจากผู้ทำเอกสารเป็นสำคัญ โดยหากมีการออกใบกำกับภาษีโดยปลอมชื่อผู้ประกอบการรายอื่น ผู้ที่นำใบกำกับภาษีดังกล่าวไปใช้โดยรู้ว่ามี การปลอมชื่อผู้ออกใบกำกับภาษี ก็ถือเป็นกรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 90/4 (7) แต่หากมีการออกใบกำกับภาษีในนามของตนเอง แม้จะมีข้อความเป็นเท็จ เช่น ไม่มีการซื้อขายเกิดขึ้นจริง หรือผู้ออกใบกำกับภาษีไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ใบกำกับภาษีดังกล่าวก็เป็นเพียงเอกสารเท็จ ไม่ใช่เอกสารปลอมหรือใบกำกับภาษีปลอมแต่อย่างใด

ส่วนใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย จะพิจารณาถึงเนื้อหาข้อเท็จจริงรวมทั้งรูปแบบในการออกใบกำกับภาษี ว่าเป็นไปตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรหรือไม่ หากมีการออกใบกำกับภาษีโดยผิดไปจากข้อเท็จจริง เช่น ออกให้แก่ผู้ที่ไม่ใช่ผู้ซื้อสินค้าที่แท้จริง หรือออกโดยไม่มีการซื้อขายสินค้าเกิดขึ้น หรือมีการออกใบกำกับภาษีผิดรูปแบบ เช่น ออกใบกำกับภาษีโดยมีรายการไม่ถูกต้องครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ย่อมถือเป็นการออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งจากลักษณะดังกล่าว จึงอาจกล่าวได้ว่าใบกำกับภาษีปลอมในทางอาญา แท้จริงแล้วก็คือส่วนหนึ่งของใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายนั่นเอง

4.4 การพิสูจน์เกี่ยวกับใบกำกับภาษีปลอมในทางอาญาและใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

4.4.1 หลักทั่วไปในการพิสูจน์ข้อเท็จจริงทางอาญา

ตามมาตรา 39 วรรคสอง ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ได้กำหนดไว้ว่า “ในคดีอาญาต้องสันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ต้องหาหรือจำเลยไม่มีความผิด” ซึ่งบทบัญญัตินี้เป็นบทบัญญัติที่มุ่งจะคุ้มครองสิทธิของผู้ต้องหาหรือจำเลยในคดีอาญา ให้ได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม และไม่ให้อ้างอิงโทษโดยปราศจากพยานหลักฐานที่แน่ชัดและสันนิษฐานว่าได้กระทำผิดจริง โดยหากมีความสงสัยตามสมควรว่าจำเลยได้กระทำผิดหรือไม่ ศาลจะต้องยกประโยชน์แห่งความสงสัยนั้นให้จำเลย ทั้งนี้ เป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา

ความอาญา มาตรา 227 วรรคสอง และแม้ในกรณีที่จำเลยให้การรับสารภาพตามฟ้องโจทก์ หากคดีนั้นเป็นคดีที่มีโทษอย่างต่ำให้จำคุกตั้งแต่ 5 ปีขึ้นไป หรือโทษที่สถานหนักกว่านั้น ศาลยังคงต้องให้โจทก์สืบพยานจนกว่าจะฟังเป็นที่พอใจว่าจำเลยได้กระทำความผิดจริง

จากหลักข้อสันนิษฐานดังกล่าวข้างต้น ทำให้โจทก์ในคดีอาญาซึ่งเป็นผู้กล่าวอ้างว่าจำเลยได้กระทำความผิด เป็นผู้มีการพิจารณาพิสูจนณ์ในประเด็นที่กระทบต่อความผิดหรือความบริสุทธิ์ของจำเลยเพื่อหักล้างข้อสันนิษฐานดังกล่าวให้ได้⁶⁰ โดยจะต้องพิสูจนณ์จนสิ้นสงสัยว่าจำเลยได้กระทำความผิดจริง มิฉะนั้น ศาลก็ไม่อาจพิพากษาลงโทษจำเลยได้ ซึ่งฝ่ายจำเลยเองก็มีสิทธิที่จะนำพยานเข้าสืบเพื่อหักล้างพยานโจทก์ได้เช่นกัน อย่างไรก็ตาม แม้จำเลยจะไม่นำพยานหลักฐานใดๆ เข้าสืบก็ไม่ได้หมายความว่าจำเลยจะต้องเป็นฝ่ายแพ้คดี เนื่องจากภาระการพิสูจนณ์ดังกล่าวตกอยู่แก่โจทก์

ภาระการพิสูจนณ์ที่กล่าวถึงข้างต้นเป็นการพิสูจนณ์ในประเด็นที่กระทบต่อความผิดหรือความบริสุทธิ์ของจำเลย หากเป็นประเด็นอื่นๆ ที่จำเลยเป็นผู้กล่าวอ้างขึ้น เช่น ประเด็นเรื่องเหตุยกเว้นโทษหรือเหตุลดหย่อนโทษ ก็ถือว่าจำเลยได้กล่าวอ้างข้อเท็จจริงขึ้นมาใหม่ ภาระการพิสูจนณ์จึงตกอยู่แก่จำเลย

4.4.2 การพิสูจนณ์ตาม 90/4 (7)

ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วว่าในคดีอาญาที่โจทก์กล่าวอ้างว่าจำเลยได้กระทำความผิด โจทก์ก็เป็นผู้มีการพิจารณาพิสูจนณ์ตามข้อกล่าวอ้างนั้น โดยจะต้องพิสูจนณ์จนสิ้นสงสัยว่าจำเลยได้กระทำความผิดจริง ซึ่งมาตรา 90/4 (7) อันเป็นความผิดเกี่ยวกับการใช้ใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายนี้ ก็เป็นความผิดที่มีโทษทางอาญาซึ่งจะต้องตกอยู่ภายใต้หลักการเรื่องภาระการพิสูจนณ์ดังกล่าวเช่นกัน ดังนั้น โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องพิสูจนณ์ให้ได้ว่าจำเลยได้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายโดยมีเจตนา และทางฝ่ายจำเลยซึ่งก็คือผู้ประกอบการที่นำใบกำกับภาษีไปใช้ในการคำนวณภาษี ก็อาจพิสูจนณ์เพื่อหักล้างข้อกล่าวอ้างของโจทก์ได้

สำหรับประเด็นในการพิสูจนณ์อาจแบ่งได้เป็น 3 ประเด็นใหญ่ๆ ดังนี้

⁶⁰ ธานี สิงหนาท, อ้างแล้ว เซึ่งอรรถที่ 36, น.279.

4.4.2.1 ประเด็นเรื่องใบกำกับภาษี

การที่โจทก์ฟ้องว่าจำเลยได้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เท่ากับโจทก์มีภาระต้องพิสูจน์ให้ข้อเท็จจริงฟังได้ว่าใบกำกับภาษีที่จำเลยใช้ในการเครดิตภาษีเป็นใบกำกับภาษีปลอมหรือเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ในขณะที่เดียวกันจำเลยก็อาจพิสูจน์หักล้างได้ว่าใบกำกับภาษีที่โจทก์กล่าวอ้างขึ้นนี้ไม่ใช่ใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

การพิสูจน์ในประเด็นนี้แม้ภาระการพิสูจน์จะตกอยู่แก่โจทก์ แต่เนื่องจากข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการซื้อขายการชำระราคาที่ปรากฏอยู่ในเอกสารเป็นสิ่งที่อยู่ในความรู้เห็นของผู้ประกอบการเสียส่วนใหญ่ ดังนั้น ในความเป็นจริงทางฝ่ายจำเลยเองก็ควรจะต้องนำเสนอเอกสารที่เกี่ยวข้องต่อเจ้าพนักงานเพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริง หากจำเลยไม่ให้ความร่วมมือในเรื่องดังกล่าวก็อาจเป็นสิ่งช่วยยืนยันสนับสนุนพยานหลักฐานของโจทก์ได้ว่าจำเลยได้กระทำผิดจริง ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 6873/2544 ซึ่งศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ตอนหนึ่งว่า จำเลยทั้งสองฎีกาเป็นทำนองว่าโจทก์มี หน้าที่นำสืบพิสูจน์ว่าจำเลยทั้งสองเป็นผู้กระทำความผิดแต่โจทก์ไม่มีประจักษ์พยานรู้เห็น โจทก์มีนางศรีสุดา รามสูตร เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบการเสียภาษีของจำเลยที่ 1 และนายปรีชา พรสุนทรสวัสดิ์ นิติกรผู้มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับกฎหมายภาษีสรรพากร สำนักงานสรรพากรภาค 1 เป็นพยานเบิกความยืนยันบัญชีรายชื่อนิติบุคคลที่ออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายที่กรมสรรพากรได้รวบรวมไว้ ตามเอกสารหมายเลข 19 ซึ่งจำเลยทั้งสองได้นำใบกำกับภาษีของนิติบุคคลตามบัญชีดังกล่าว 11 รายจำนวน 119 ฉบับ มาใช้ในการเครดิตภาษีต่อกรมสรรพากรระหว่างเดือนมีนาคม 2538 ถึงเดือนพฤษภาคม 2540 และนางศรีสุดาได้แจ้งให้จำเลยทั้งสองทราบเพื่อให้พยานหลักฐานมาปกป้องสิทธิแสดงว่าจำเลยทั้งสองกระทำโดยสุจริต แต่จำเลยทั้งสองไม่สามารถนำพยานบุคคลหรือเอกสารใดๆ มาแสดงให้เห็นว่าได้มีการซื้อขายสินค้ากันจริงตามใบกำกับภาษีเหล่านั้นเลย ทั้งนี้ จำเลยทั้งสองเป็นบุคคลผู้เกี่ยวข้องโดยตรงกับการ ซื้อขายสินค้าตามใบกำกับภาษีดังกล่าว ซึ่งสามารถพิสูจน์ถึงความจริง ตามใบกำกับสินค้าได้โดยง่าย เพราะหากมีการซื้อขายสินค้ากันจริงพยานบุคคลและเอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้องย่อมต้องมีอยู่ที่จำเลยทั้งสองซึ่งเป็นผู้ซื้อด้วย โดยเฉพาะการซื้อขายสินค้าตามใบกำกับภาษีที่ออกให้โดยห้างหุ้นส่วนจำกัด ปฐมพงษ์คำวิศุ มีจำนวนถึง 31 ฉบับ ระยะเวลาการติดต่อซื้อขายกัน ตั้งแต่เดือนมีนาคมถึงเดือนธันวาคม 2538 นานถึง 10 เดือน เงินที่ชำระค่าสินค้ามีจำนวนสูงหาใช่

เป็นการซื้อขายลักษณะรายย่อยประเภทครั้งคราว ที่มีจำนวนเงินเพียงเล็กน้อยแต่อย่างใด โจทก์ไม่จำเป็นต้องมีประจักษ์พยาน ผู้รู้เห็นโดยตรงถึงการทำเอกสารปลอมดังกล่าวนำมาสืบแต่อย่างใด⁶¹

ตามคำพิพากษาฎีกาดังกล่าว แม้ฝ่ายโจทก์จะไม่มีประจักษ์พยานรู้เห็นถึงประเด็นเรื่องใบกำกับภาษีปลอม แต่การที่จำเลยไม่นำพยานหลักฐานเข้าพิสูจน์ในชั้นเจ้าพนักงานประเมิน ก็เป็นสิ่งสนับสนุนให้เห็นว่าจำเลยได้ใช้ใบกำกับภาษีปลอม เนื่องจากเอกสารหลักฐานต่างๆ เป็นสิ่งที่อยู่ในความรู้เห็นของจำเลย ซึ่งจำเลยน่าจะนำมาได้หากมีอยู่จริง จึงอาจกล่าวได้ว่าในประเด็นที่เป็นความรู้เห็นโดยเฉพาะของฝ่ายผู้ประกอบการ หากโจทก์ไม่สามารถนำสืบถึงเรื่องดังกล่าวได้ เนื่องจากผู้ประกอบการไม่ให้ความร่วมมือทำให้โจทก์ไม่มีพยานหลักฐานหรือประจักษ์พยานที่ชัดเจนนั้น ก็ยังไม่ถือเป็น “ความสงสัยตามสมควรว่าจำเลยได้กระทำความผิดหรือไม่” ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 227 วรรคสอง ที่ศาลจะต้องยกประโยชน์แห่งความสงสัยให้จำเลย ดังนั้น การพิสูจน์ทางอาญาเกี่ยวกับใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายนี้ ในความเป็นจริงฝ่ายจำเลยเองก็มีภาระการพิสูจน์เบื้องต้นเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานต่างๆ ที่มีอยู่หรือควรจะต้องมี เพื่อให้เห็นถึงความบริสุทธิ์ของฝ่ายตนเช่นกัน มิฉะนั้นก็อาจถูกพิจารณาว่ามีความผิดได้

4.4.2.2 ประเด็นเรื่องเจตนา

หากข้อเท็จจริงฟังได้ว่าผู้ประกอบการได้นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ก็ยังมีประเด็นที่จะต้องพิจารณาต่อไปว่าจำเลยได้ใช้ใบกำกับภาษีดังกล่าวโดยเจตนาหรือไม่ หากจำเลยไม่รู้ถึงข้อเท็จจริงว่าใบกำกับภาษีดังกล่าวเป็นใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายแล้ว ก็ไม่อาจลงโทษจำเลยได้ ทั้งนี้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 59 ของประมวลกฎหมายอาญา⁶²

⁶¹ สืบค้นจาก <http://www.rd.go.th>, 1 มีนาคม 2553.

⁶² ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 59 บุคคลจะต้องรับผิดชอบในทางอาญาก็ต่อเมื่อได้กระทำโดยเจตนา เว้นแต่จะได้กระทำโดยประมาท ในกรณีที่กฎหมายบัญญัติให้ต้องรับผิดชอบได้กระทำโดยประมาท หรือเว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายบัญญัติไว้โดยแจ้งชัดให้ต้องรับผิดชอบแม้ได้กระทำโดยไม่มีเจตนา

กระทำโดยเจตนา ได้แก่ กระทำโดยรู้สำนึกในการที่กระทำและในขณะที่เดียวกัน ผู้กระทำประสงค์ต่อผล หรือยอมเล็งเห็นผลของการกระทำนั้น

ถ้าผู้กระทำมิได้รู้ข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบของความผิด จะถือว่าผู้กระทำประสงค์ต่อผล หรือยอมเล็งเห็นผลของการกระทำนั้นมิได้

อย่างไรก็ดี “ความไม่รู้” นี้ เป็นสิ่งที่อยู่ภายในจิตใจ ซึ่งผู้อื่นไม่อาจหยั่งรู้ได้แน่ชัด การพิสูจน์เจตนาจึงต้องอาศัยการอนุมานจากพยานหลักฐานเกี่ยวกับการกระทำและพฤติการณ์แวดล้อมต่างๆ ตามหลักที่ว่า “กรรมเป็นเครื่องชี้เจตนา” ซึ่งในกรณีใบกำกับภาษีปลอมนี้ คงจะต้องพิจารณาจากปัจจัยหลายๆ ประการประกอบกัน เช่น ลักษณะการซื้อขายสินค้าและการออกใบกำกับภาษีเป็นไปตามประเพณีทางค้าขายปกติหรือไม่ สามารถพิสูจน์ถึงความมีตัวตนของผู้ออกใบกำกับภาษีได้หรือไม่ การชำระราคาเป็นไปตามทางคำธุรกิจหรือไม่ เป็นต้น⁶³ ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างพิพากษาฎีกาที่ 6873/2544 ซึ่งศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้เกี่ยวกับเรื่องเจตนา มีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

ที่จำเลยทั้งสองฎีกาว่าไม่ทราบว่าเป็นใบกำกับภาษีดังกล่าวเป็นเอกสารปลอมด้วยเหตุผลต่าง ๆ นานา ตามพฤติการณ์ที่จำเลยที่ 2 ให้การต่อนางศรีสุด ในชั้นต้นถึงการได้ใบกำกับภาษีมาตามเอกสารหมายเลข ๑.24 ว่าผู้ขายสินค้าได้นำใบกำกับภาษีเหล่านั้นไปมากับใบกำกับภาษีที่ถูกต้อง แตกต่างไปจากที่ให้การต่อร้อยตำรวจเอกศุภกิจ ศิริประเสริฐกุล พนักงานสอบสวนในชั้นสอบสวน ว่าได้มาจากผู้รับเหมาช่วงและไม่สอดคล้องกับที่จำเลยทั้งสองนำสืบในชั้นพิจารณาว่าได้มาจากผู้ขายที่มาเสนอขายสินค้าเป็นครั้งคราว เป็นข้อพิรุธอันสอดแสดงว่าจำเลยทั้งสองนำเอกสารใบกำกับภาษีตามเอกสารหมายเลข ๑.3 ถึง ๑.17 ไปใช้เครดิตภาษี โดยรู้อยู่ว่าเอกสารดังกล่าวเป็นเอกสารปลอม⁶⁴

4.4.2.3 ประเด็นเรื่องการมีส่วนร่วมรู้เห็นในการกระทำความผิดของนิติบุคคล

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 90/5 ได้บัญญัติไว้ว่ากรณีที่ผู้กระทำความผิดเป็นนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้น ต้องรับโทษตามความผิดฐานนั้นๆ ด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนไม่ได้ยินยอมหรือมีส่วนร่วมในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น

ในกรณีที่ข้อเท็จจริงในทางนำสืบฟังได้ว่านิติบุคคลมีการกระทำความผิดที่มีโทษทางอาญาตามบทบัญญัติในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่ม บทบัญญัติมาตรา 90/5 ดังกล่าวก็ได้กำหนดข้อสันนิษฐานที่ก่อให้เกิดภาระการพิสูจน์แก่กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคล ที่จะต้องพิสูจน์ว่าตนไม่ได้มีส่วนร่วมในการกระทำความผิดหรือให้ความยินยอมในการกระทำดังกล่าว หากไม่สามารถพิสูจน์หักล้างข้อสันนิษฐานดังกล่าวได้ กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลก็ต้องร่วมรับผิดชอบทางอาญาด้วย แต่ในทางกลับกันหากสามารถพิสูจน์

⁶³ กัมปนาท บุญรอด, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 26, น. 37.

⁶⁴ สืบค้นจาก <http://www.rd.go.th>, 1 มีนาคม 2553.

หักล้างได้ก็ไม่ต้องรับผิดชอบแต่อย่างใด โดยการพิจารณาพยานหลักฐานในประเด็นนี้จะมีการพิจารณาจากพยานหลักฐานหลายๆ อย่างประกอบกันไป เช่น ผู้มีอำนาจดังกล่าวได้ลงลายมือชื่อในแบบแสดงรายการภาษีของบริษัทหรือไม่ หรือเป็นผู้เข้าให้ถ้อยคำต่อเจ้าพนักงานในชั้นตรวจสอบประเมินหรือไม่ มีการลงนามในเอกสารที่เกี่ยวข้องหรือไม่ เป็นต้น ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ที่ คดีหมายเลขแดงที่ 12396/2552 ดังต่อไปนี้ ที่ศาลอุทธรณ์ได้วินิจฉัยไว้มีความโดยย่อว่า

โจทก์นำสืบได้เพียงว่าบริษัท ท. และนาย ย. กระทำความผิดตามประมวลรัษฎากรมาตรา 90/4 (7) ประกอบด้วยประมวลกฎหมายอาญามาตรา 83 หรือมาตรา 268 ส่วนที่โจทก์บรรยายฟ้องว่าจำเลยเป็นกรรมการของบริษัท ท. ต้องร่วมรับโทษกับบริษัทตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้นๆ ด้วย และขอให้ลงโทษตามประมวลรัษฎากรมาตรา 90/5 นั้น จำเลยมีตัวจำเลยนำสืบว่าจำเลยไม่เคยไปบริษัท ท. และไม่ทราบว่ามีใครบ้าง ในปี 2540 จำเลยไม่ได้ยินยอมให้ใครไปยื่นแบบแสดงรายการภาษี และไม่เคยได้รับหนังสือแจ้งการประเมินจากกรมสรรพากร จำเลยเพิ่งทราบเรื่องเมื่อพนักงานสอบสวนมีหมายเรียกไปที่บ้าน และจำเลยได้ชำระภาษีในส่วนที่รัฐเสียหายเพื่อแสดงความรับผิดชอบเพราะจำเลยเป็นกรรมการ ซึ่งสอดคล้องกับคำเบิกความของ ช. นิติกรสำนักตรวจสอบภาษี กรมสรรพากร และนาง ก. ซึ่งเบิกความในทำนองเดียวกันว่า บริษัท ท. ยื่นแบบ ภ.พ.30 ตามเอกสารหมายเลข ๑.2 และ๑.3 โดยผู้ยื่นคือนาย ย. ไม่ปรากฏชื่อจำเลยในเอกสารดังกล่าว และเมื่อนาง ก. มีหนังสือแจ้งให้บริษัท ท. ไปชี้แจง คงมีแต่นาง ป. ไปชี้แจงพร้อมหนังสือมอบอำนาจของบริษัท เอกสารหมายเลข ๑.20 แต่ชื่อของจำเลยในหนังสือมอบอำนาจดังกล่าวเมื่อเปรียบเทียบกับลายมือชื่อของจำเลยในคำขอจดทะเบียนบริษัทแล้ว มีลักษณะแตกต่างกัน ทั้งจากการสอบคำให้การจำเลย จำเลยไม่ทราบเกี่ยวกับการกระทำของนาย ย. ทั้งยังสอดคล้องกับพยานโจทก์ปากพันตำรวจโท ธ. พนักงานสอบสวนซึ่งเบิกความว่าจากการสอบสวนพยานไม่ปรากฏว่าจำเลยมีส่วนร่วมกับการบริษัท ท. ในการใช้ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบ สาเหตุที่ส่งฟ้องจำเลยเพราะจำเลยเป็นกรรมการบริษัท ท. เท่านั้น นอกจากนี้ จำเลยยังมีนางสาว จ. พนักงานบริษัท ท. เบิกความว่าไม่เคยเห็นจำเลยและไม่ทราบว่าจำเลยเป็นกรรมการของบริษัท ท. เห็นว่า ประมวลรัษฎากรมาตรา 90/5 เป็นเพียงบทสันนิษฐานของกฎหมายที่ให้กรรมการหรือผู้แทนนิติบุคคลต้องรับผิดชอบด้วยเท่านั้นซึ่งไม่ใช่ข้อสันนิษฐานเด็ดขาด เมื่อจำเลยนำสืบได้ว่าจำเลยไม่ได้มีส่วนรู้เห็นในการกระทำของบริษัท ท. ข้อเท็จจริงจึงฟังไม่ได้ว่าจำเลยร่วมกระทำความผิด ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์ว่าจำเลยชี้ให้นาย ย. เป็นผู้ที่มีอำนาจและกระทำการในฐานะตัวแทนของบริษัท ท. ได้ตามลำพังนั้น เห็นว่า

โจทก์ไม่ได้นำเสนอให้ได้ว่าความว่าจำเลยได้กระทำการใดๆ อันเป็นการเชิดนาย ย. อันจะทำให้การกระทำของนาย ย. มีผลผูกพันจำเลย ที่ศาลชั้นต้นพิพากษายกฟ้องโจทก์นั้น ศาลอุทธรณ์เห็นฟ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น

4.5 โทษทางอาญา

4.5.1 ความรับผิดของฝ่ายผู้ออกไปกำกับภาษีโดยการปลอมหรือโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

4.5.1.1 ผู้ออกไปกำกับภาษีต้องรับผิดทางอาญาในฐานะออกไปกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ ซึ่งเข้าลักษณะเป็นความผิดตามมาตรา 90/4 (1), (2) หรือ (3) ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือน ถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 บาท ถึง 200,000 บาท

4.5.1.2 หากการกระทำดังกล่าว เป็นการออกไปกำกับภาษีโดยปลอมชื่อผู้ประกอบการรายอื่น ก็จะเข้าข่ายเป็นการปลอมเอกสาร ตามประมวลกฎหมายอาญาก็ด้วย และเนื่องจากใบกำกับภาษีนี้เป็นเอกสารที่เป็นหลักฐานแห่งการก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน รับ ซึ่งสิทธิ ตามมาตรา 1 (9) ของประมวลกฎหมายอาญา ดังนั้น การปลอมใบกำกับภาษีในลักษณะนี้จึงถือเป็นการปลอม “เอกสารสิทธิ” ตามมาตรา 265 ของประมวลกฎหมายอาญา⁶⁵ ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษากฎีกาที่ 7154/2545 ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

คดีนี้โจทก์ฟ้องว่าจำเลยทั้งสามร่วมกันกระทำความผิดหลายกรรม กล่าวคือ จำเลยทั้งสามร่วมกันทำปลอมใบเสร็จรับเงิน ใบกำกับภาษีพร้อมสำเนาของร้านเหรียญชัยชัยพลาย บริษัทแอร์ปาร์ค จำกัด และร้านไทยอินต้ากรุ๊ป ขึ้นทั้งฉบับ แล้วกรอกข้อความลงในแบบพิมพ์ปลอมดังกล่าวเป็นหลักฐานว่าผู้ประกอบการขายสินค้าให้แก่ห้างหุ้นส่วนจำกัด ที.ที.เอ็น.เซอร์วิส และจำเลยทั้งสามได้ใช้เอกสารสิทธิที่ทำปลอมขึ้นขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรมสรรพากรโดยประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่น กรมสรรพากรและประชาชน เพื่อให้ผู้หนึ่งผู้ใดหลงเชื่อว่าเป็นเอกสารที่แท้จริง

ระหว่างพิจารณาจำเลยที่ 1 หลบหนี ศาลชั้นต้นมีคำสั่งจำหน่ายคดีชั่วคราวเฉพาะจำเลยที่ 1 ต่อมาศาลชั้นต้นพิพากษาว่า จำเลยที่ 2 มีความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 86/13 วรรคหนึ่ง และมาตรา 90/4 (3) และประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 264 วรรคหนึ่งและ

⁶⁵ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 265 “ผู้ใดปลอมเอกสารสิทธิหรือเอกสารราชการ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่หกเดือนถึงห้าปี และปรับตั้งแต่หนึ่งพันบาทถึงหนึ่งหมื่นบาท”

มาตรา 265 ประกอบมาตรา 86 และมาตรา 268 วรรคหนึ่ง ประกอบมาตรา 83 การกระทำของจำเลยที่ 2 เป็นความผิดหลายกรรมต่างกันลงโทษทุกกรรมเป็นกระทงความผิดไปตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 91 ความผิดฐานสนับสนุนให้ผู้อื่นออกใบเสร็จรับเงินและใบกำกับภาษีโดยมิชอบเป็นกรรมเดียวกับฐานสนับสนุนให้ผู้อื่นปลอมเอกสารสิทธิลงโทษฐานออกใบเสร็จรับเงินและใบกำกับภาษีโดยมิชอบ ซึ่งเป็นบทที่มีโทษหนักที่สุดตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 90 รวม 69 กระทง จำคุกกระทงละ 6 เดือน และลงโทษฐานร่วมกันใช้เอกสารสิทธิปลอมจำคุก 6 เดือน รวมจำคุก 35 ปี แต่ทั้งนี้ให้ลงโทษจำคุก 20 ปี ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 91 (2) ธิบของกลาง ยกฟ้องจำเลยที่ 3

ต่อมา ศาลอุทธรณ์พิพากษายืน คดีจึงมีประเด็นขึ้นสู่ศาลฎีกาเพียงในส่วนของจำเลยที่ 2 เพียงคนเดียว ซึ่งได้มีการยื่นฎีกาสู่อำนาจในประเด็นที่ว่า การกระทำของจำเลยที่ 2 ตามฟ้องโจทก์เป็นการกระทำความผิดกรรมเดียวหรือไม่ โดยศาลฎีกาก็ได้วินิจฉัยไว้ว่าการกระทำของจำเลยที่ 2 เป็นเพียงความผิดกรรมเดียวเนื่องจากโจทก์นำสืบไม่ได้ว่าผู้ปลอมเอกสารได้กระทำการปลอมเอกสารเป็น 69 ครั้ง ต่างกรรมต่างวาระ อย่างไรก็ดี ศาลฎีกาก็ยังคงเห็นว่าความผิดของจำเลยที่ 2 เป็นความผิดฐานเป็นผู้สนับสนุนให้ผู้อื่นออกใบเสร็จรับเงินและใบกำกับภาษีโดยมิชอบกับฐานสนับสนุนให้ผู้อื่น “ปลอมเอกสารสิทธิ” เช่นกัน

ดังนั้น ผู้ออกใบกำกับภาษีโดยปลอมชื่อผู้ประกอบการรายอื่นจึงมีความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 265 ซึ่งต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ 6 เดือน ถึง 5 ปี และปรับตั้งแต่ 1,000 บาท ถึง 10,000 บาท

อนึ่ง มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่น่าสนใจฉบับหนึ่ง คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7056/2539 ซึ่งจำเลยได้ต่อสู้ว่าตนไม่ได้ออกใบกำกับภาษีในนามของตนเอง จึงไม่มีความผิดตามมาตรา 86/13, 90/4 (3) ซึ่งศาลฎีกาได้วินิจฉัยในประเด็นดังกล่าวไว้ ดังนี้

ที่จำเลยที่ 1 ฎีกาว่าจำเลยที่ 1 ไม่มีความผิดฐานออกใบกำกับภาษีโดยไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนและฐานออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 86/13, 90/4 (3) เพราะไม่ได้ออกใบกำกับภาษีในนามของจำเลยที่ 1 นั้น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 86/13 บัญญัติว่าห้ามมิให้บุคคลซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือมิใช่ผู้มีสิทธิออกใบกำกับภาษีได้ตามหมวดนี้ออกใบกำกับภาษี... และมาตรา 90/4 (3) กำหนดโทษของผู้ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิจะออกเอกสารดังกล่าวตามมาตรา 86/13 เห็นว่า กฎหมายมิได้ระบุว่าจะต้องออกใบกำกับภาษีในนามของตนเองจึงจะมีความผิด การที่จำเลยที่ 1 ซึ่งมีผู้ประกอบการ

จดทะเบียนและมีผู้ใช้มีสิทธิออกใบกำกับภาษีได้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้อื่นก็เป็นความผิดตามบทบัญญัติดังกล่าวแล้ว⁶⁶

4.5.2 ความรับผิดของฝ่ายผู้นำไปใช้

4.5.2.1 ผู้ที่นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ต้องรับผิดตามมาตรา 90/4 (7) ซึ่งต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือน ถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 บาท ถึง 200,000 บาท

เป็นที่น่าสังเกตว่าความผิดตามมาตรา 90/4 (7) ไม่มีการบัญญัติไว้ถึงเรื่องเจตนาพิเศษเหมือนดังเช่นอนุมาตราอื่นๆ ที่มีการบัญญัติไว้ถึงเจตนาพิเศษว่า “โดยมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี” ซึ่งเมื่อพิจารณาตามถ้อยคำโดยทั่วไปแล้วก็อาจเห็นว่าไม่มีปัญหาแต่อย่างใดเนื่องจากการที่จะลงโทษตามอนุมาตรานี้ได้จะต้องปรากฏว่าผู้เสียภาษีได้กระทำไปโดยรู้ข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบของความผิดนั้นด้วย ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 59 วรรคสามของประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งก็หมายความว่าผู้เสียภาษีต้องรู้ว่าใบกำกับภาษีนั้นเป็น “ใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย” จึงจะถือว่ามีเจตนาในการกระทำความผิด

อย่างไรก็ดี กรณียังเป็นที่น่าสงสัยอยู่ว่าการ “รู้” ว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายนี้ จะต้องรู้เพียงใด หากเป็นกรณีใบกำกับภาษีปลอมที่พิมพ์ปลอมขึ้น ถ้าผู้ใช้ใบกำกับภาษีไม่ได้รู้เห็นในการปลอมใบกำกับภาษีนั้น ก็ชัดเจนอยู่แล้วว่าผู้ใช้ใบกำกับภาษีไม่รู้ถึงข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบของความผิด แต่ในกรณีของการออกใบกำกับภาษีให้ผู้ที่ไม่ได้เป็นผู้ซื้อสินค้าจากผู้ออกใบกำกับภาษี ยกตัวอย่างเช่นกรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5672/2548 ที่ศาลได้วินิจฉัยไว้ว่า หากโจทก์ซื้อน้ำมันจากผู้ออกใบกำกับภาษีจริง โจทก์ย่อมต้องเป็นผู้ชำระราคาแก่ผู้ออกใบกำกับภาษี แต่โจทก์เบิกความตอบคำถามค้านของทนายจำเลยว่า โจทก์ชำระราคาน้ำมันแก่นางจรรยาแล้วนางจรรยานำไปชำระแก่ผู้ชายอีกทอดหนึ่ง บางครั้งโจทก์ชำระราคาไม่ครบนางจรรยาก็จะออกแทนในส่วนที่ยังขาดอยู่ไปก่อน แล้วโจทก์จึงชำระให้นางจรรยาตามหลังจนครบ นางจรรยาจึงเป็นผู้รับผิดชอบในการชำระราคาน้ำมันต่อผู้ชายหาใช่โจทก์ไม่ แสดงว่านางจรรยาซื้อน้ำมันจากผู้ออกใบกำกับภาษีแล้วนำมาขายให้แก่โจทก์ หาใช่โจทก์เป็นผู้ซื้อน้ำมันจากผู้ออกใบกำกับภาษีไม่ ซึ่งโจทก์ก็ได้ให้การต่อเจ้าพนักงานประเมินว่าโจทก์ซื้อน้ำมันจากสถานีบริการน้ำมันภัทรกิจบริการของนางจรรยา แล้วนางจรรยานำใบกำกับภาษีของบุคคลอื่นมามอบให้แก่โจทก์ ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า โจทก์ซื้อน้ำมันจากนางจรรยา

⁶⁶ สืบค้นจาก <http://www.thailandlaw9.com>, 25 ตุลาคม 2552.

มิใช่ซื้อจากผู้ออกใบกำกับภาษี ดังนั้น ใบกำกับภาษีดังกล่าวจึงออกโดยผู้ที่มีได้ขายน้ำมันให้แก่โจทก์โดยตรง การที่ใบกำกับภาษีดังกล่าวระบุชื่อโจทก์เป็นลูกค้าหรือผู้ซื้อจึงไม่ถูกต้องตรงกับความเป็นจริง ถือได้ว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม จึงเป็นกรณีที่โจทก์นำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ในการคำนวณภาษี⁶⁷

กรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว ใบกำกับภาษีถือเป็นใบกำกับภาษีปลอมตามข้อสันนิษฐานในมาตรา 89 (7) ซึ่งเป็นการโต้แย้งกันในเรื่องของเบี้ยปรับโดยไม่ได้มีการกล่าวถึงโทษทางอาญาตามมาตรา 90/4 (7) ไว้ แต่หากนำข้อเท็จจริงดังกล่าวมาพิจารณาถึงความรับผิดชอบของฝ่ายโจทก์ในทางอาญาแล้ว ผู้เขียนเห็นว่ากรณีเช่นนี้หากจะตีความว่าโจทก์รู้ว่าใบกำกับภาษีนั้นปลอมหรือเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายจึงถือว่าโจทก์มีเจตนาทำความผิดอาญาก็น่าจะไม่ใช่เป็นธรรมดาต่อผู้ใช้ใบกำกับภาษี เนื่องจากข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาดังกล่าวเป็นการวินิจฉัยด้วยเหตุผลในเชิงของนักกฎหมายที่ค่อนข้างซับซ้อน หากเป็นบุคคลทั่วไปที่ไม่ได้มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางกฎหมายก็อาจมองว่าโจทก์ได้ซื้อน้ำมันจากผู้ออกใบกำกับภาษีโดยตรงโดยมีนางจรรยาเป็นตัวแทนก็ได้ นอกจากนี้เรื่องหลักเกณฑ์ในการออกใบกำกับภาษีนี้ก็เป็กฎหมายเทคนิคซึ่งไม่อาจเข้าใจได้ด้วยการคิดวิเคราะห์ตามหลักเหตุผลโดยทั่วไป ดังนั้น แม้ผู้ใช้ใบกำกับภาษีจะทราบถึงข้อเท็จจริงของขั้นตอนการซื้อขายสินค้า แต่ก็ไม่ได้หมายความว่าผู้ใช้ใบกำกับภาษีจะทราบว่า การออกใบกำกับภาษีดังกล่าวเป็นการออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายแต่อย่างใด

4.5.2.2 หากปรากฏว่าการนำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ เป็นการกระทำโดยมีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษี ผู้ประกอบการก็มีความผิดตามมาตรา 90/4 (6) ฐานเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มกระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบายหรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน

4.5.3 กรณีผู้ออกใบกำกับภาษีปลอมและผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมเป็นคนเดียวกัน

กรณีการปลอมใบกำกับภาษีขึ้นเพื่อนำไปใช้ในการคำนวณภาษีของตนเอง ผู้ประกอบการดังกล่าวก็มีความผิดฐานใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 90/4 (7) และฐานอั้งเอกลการปลอมตามมาตรา 268 ของประมวลกฎหมายอาญาอีกฐานหนึ่ง

⁶⁷ สืบค้นจาก <http://www.deka2007.supremecourt.or.th>, 5 พฤศจิกายน 2552.

อนึ่ง โทษในกรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอมนี้ มีปัญหาที่น่าพิจารณา คือ ตามมาตรา 268 วรรคสอง ของประมวลกฎหมายอาญา ได้กำหนดหลักเกณฑ์ให้ผู้กระทำความผิดฐานใช้เอกสารปลอมที่เป็นผู้ปลอมเอกสารนั่นเองต้องรับผิดชอบตามมาตรา 268 นี้ เพียงกระทงเดียว ดังนั้น กรณีจึงมีปัญหว่าหากเป็นกรณีการปลอมใบกำกับภาษีซึ่งผู้ปลอมจะต้องรับโทษตามประมวลรัษฎากรมาตรา 90/4 (3) แล้ว ผู้นั้นจะได้รับประโยชน์ตามมาตรา 268 ของประมวลกฎหมายอาญาที่ได้รับผิดตามมาตรา 268 นี้ แต่เพียงกระทงเดียวด้วยหรือไม่

ในประเด็นนี้ ศาลฎีกาได้เคยวางบรรทัดฐานไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7056/2539 ว่า ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 268 บัญญัติว่า ผู้ใดใช้เอกสารอันเกิดจากการกระทำความผิดตามมาตรา 265 และเป็นผู้ปลอมเอกสารนั้น ให้ลงโทษตามมาตรานี้เพียงกระทงเดียว แต่จำเลยที่ 1 ใช้เอกสารอันเกิดจากการกระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 86/13, 90/4 (3) ซึ่งเป็นกฎหมายพิเศษต่างหากจากประมวลกฎหมายอาญา จึงไม่เข้าข้อยกเว้นให้รับโทษฐานใช้เอกสารสิทธิปลอมเพียงกระทงเดียวตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 268

ดังนั้น ผู้ปลอมใบกำกับภาษีที่นำใบกำกับภาษีไปใช้อ้างในการเครดิตภาษี จึงต้องรับผิดชอบทั้งโทษตามมาตรา 90/4 (3) และมาตรา 90/4 (7) อีกกระทงหนึ่งด้วย

ผู้เขียนเห็นด้วยกับแนวทางการวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าว เนื่องจากความผิดเกี่ยวกับใบกำกับภาษีเป็นความผิดที่มีลักษณะเฉพาะ ดังนั้น ประมวลรัษฎากรจึงต้องมีการบัญญัติโทษในส่วนนี้ไว้เป็นพิเศษต่างหากจากประมวลกฎหมายอาญา จึงไม่น่าจะนำบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายอาญาซึ่งเป็นลักษณะความผิดเกี่ยวกับการปลอมเอกสารโดยทั่วไปมาใช้บังคับอีก นอกจากนี้ หากพิจารณาถึงผลประโยชน์ของรัฐแล้ว จะเห็นได้ว่าใบกำกับภาษีเป็นสิ่งที่มีความสำคัญในแง่ของมูลค่าทางเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดสิทธิประโยชน์แก่ผู้นำไปใช้ในการคำนวณภาษี ซึ่งหากมีการปลอมขึ้นก็จะทำให้รัฐเกิดความเสียหายมากกว่าการปลอมเอกสารในกรณีอื่นๆ การที่ศาลฎีกาวางแนวทางการวินิจฉัยเช่นนี้นอกจากจะเป็นการวินิจฉัยตามความถูกต้องในเชิงกฎหมายแล้ว ยังเป็นการช่วยป้องกันให้ผู้ทุจริตเกิดความเกรงกลัวต่อการกระทำความผิดอีกด้วย

4.5.4 ข้อสังเกตเกี่ยวกับการบรรยายฟ้องกรณีความผิดตามมาตรา 268 ของประมวลกฎหมายอาญา

เนื่องจากการกระทำความผิดฐานการอ้างหรือใช้เอกสารปลอมตามมาตรา 268 เป็นความผิดอันเกิดจากการใช้หรืออ้างอิงเอกสารที่เกิดจากการกระทำความผิดตามมาตรา 264-267 ดังนั้น ในการบรรยายฟ้องเกี่ยวกับความผิดฐานใช้ใบกำกับภาษีปลอม หากประสงค์จะให้ผู้กระทำผิดรับโทษตามมาตรา 268 ด้วย ก็จะต้องบรรยายถึงลักษณะความผิดให้ชัดแจ้งว่า

เอกสารหรือใบกำกับภาษีดังกล่าวเป็นเอกสารปลอมตามมาตรา 264 หรือ 265 อย่างไร มิฉะนั้น ศาลก็ไม่อาจลงโทษในฐานะความผิดตามมาตรา 268 ได้ เนื่องจากเป็นเรื่องนอกฟ้อง ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 5246/2548 ซึ่งศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้มีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

การกระทำอันเป็นความผิดฐานใช้หรืออ้างเอกสารปลอมตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 268 วรรคแรก นั้น ต้องเป็นการใช้หรืออ้างเอกสารอันเกิดจากการกระทำความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 264, 265, 266 หรือ 267 โจทก์บรรยายฟ้องความว่าจำเลยทั้งสองร่วมกันใช้ใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายและไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี อันเป็นเอกสารปลอมไปใช้ในการเครดิตภาษีซึ่งหมายความว่าใบกำกับภาษีชื่อที่โจทก์อ้างว่าเป็นเอกสารปลอมนั้นเป็นใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายและไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออก อันเป็นองค์ประกอบของความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4 (7) เท่านั้น คำฟ้องโจทก์ไม่มีข้อความใดที่แสดงว่าเอกสารดังกล่าวเป็นเอกสารที่ทำปลอมขึ้นทั้งฉบับหรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใด หรือมีการกระทำอื่นใดต่อเอกสารให้ผิดไปจากเดิมอันเป็นองค์ประกอบของความผิดเกี่ยวกับเอกสารตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 264, 265, 266 หรือ 267 แต่อย่างไร คำฟ้องโจทก์จึงไม่สมบูรณ์เป็นความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 268 วรรคแรก แม้โจทก์จะมีคำขอให้ลงโทษจำเลยทั้งสองตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 268 วรรคแรก, 83 และจำเลยทั้งสองให้การรับสารภาพ การกระทำของจำเลยทั้งสองก็ไม่เป็นความผิดฐานใช้หรืออ้างเอกสารปลอมตามบทบัญญัติดังกล่าว กรณีเป็นข้อกฎหมายที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อย แม้จำเลยทั้งสองไม่ได้ฎีกา ศาลฎีกาก็มีอำนาจยกขึ้นอ้างและแก้ไขโดยปรับบทกฎหมายให้ถูกต้องได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 195 วรรคสอง ประกอบมาตรา 225⁶⁸

4.5.5 กรณีผู้ทำความผิดเป็นนิติบุคคล

กรณีที่ผู้กระทำความผิดเป็นนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้น ต้องรับโทษตามความผิดฐานนั้นๆ ด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนไม่ได้ยินยอมหรือมีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น ทั้งนี้ เป็นไปตามมาตรา 90/5 ของประมวลรัษฎากร ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 9701/2544 ซึ่งศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้มีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

⁶⁸ สืบค้นจาก <http://www.thailandlaw9.com>, 25 พฤศจิกายน 2552.

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 90/5 บัญญัติว่าในกรณีที่ผู้กระทำความผิดซึ่งต้องรับโทษตามหมวด 4 เป็นนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการหรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้นต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้นๆ ด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้ยินยอมหรือมีส่วนร่วมในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น แม้คดีนี้จำเลยที่ 3 จะมีอาชีพค้าขายก๋วยเตี๋ยวมิได้ประกอบกิจการค้าอื่น แต่จำเลยที่ 3 ยินยอมให้ น. พี่ชายนำสำเนาทะเบียนบ้านและสำเนาบัตรประจำตัวประชาชนไปจดทะเบียนเป็นห้างจำเลยที่ 2 โดยมีจำเลยที่ 3 เป็นหุ้นส่วนผู้จัดการห้างดังกล่าวและยื่นคำขอเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีสิทธิออกไปกำกับภาษี เมื่อมีการขายสินค้าหรือบริการโดยใช้บ้านพักของตนเป็นสถานประกอบการ โดยไม่ปรากฏว่าได้มีการประกอบกิจการตามที่ได้มีการจดทะเบียนไว้แต่อย่างใด ดังนี้ การกระทำของจำเลยที่ 3 ดังกล่าว ถือได้ว่าได้ยินยอมหรือมีส่วนร่วมในการกระทำความผิดของจำเลยที่ 2 ในการออกไปกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิจะออกโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 90/5 ประกอบด้วยมาตรา 90/4 (3) และ (6)⁶⁹

อนึ่ง มีข้อพึงสังเกตว่ามาตรา 90/5 เป็นข้อสันนิษฐานให้กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการหรือผู้แทนของนิติบุคคล ต้องร่วมรับโทษกับนิติบุคคล ซึ่งใช้ในกรณีที่ข้อเท็จจริงไม่ปรากฏชัดเจนว่าบุคคลดังกล่าวเป็นตัวการร่วมกระทำความผิด แต่ที่ต้องร่วมรับโทษเนื่องจากไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าตนไม่ได้มีส่วนร่วมรู้เห็น อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ข้อเท็จจริงปรากฏชัดเจนว่าบุคคลดังกล่าวเป็นตัวการร่วมในการกระทำความผิด ก็ไม่จำเป็นต้องใช้มาตราดังกล่าวในการปรับบทลงโทษแต่อย่างใด เนื่องจากบุคคลดังกล่าวถือเป็นตัวการร่วมตามมาตรา 83 ของประมวลกฎหมายอาญาอยู่แล้ว ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6837/2544 ซึ่งศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ตอนหนึ่งว่า เมื่อการกระทำของจำเลยที่ 2 เป็นการร่วมกระทำผิดอันจะต้องผิดรับตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 83 อยู่แล้ว กรณีจึงไม่ต้องอาศัยตามความในบทบัญญัติมาตรา 90/5 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทสันนิษฐานให้กรรมการหรือผู้แทนนิติบุคคลต้องรับโทษนั้นด้วย ที่ศาลอุทธรณ์พิพากษาให้ลงโทษ จำเลยที่ 2 โดยอาศัยบทบัญญัติมาตราจาก 90/5 จึงไม่ต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกา ส่วนที่จำเลยที่ 2 ฎีกาขอให้ลงโทษสถานเบาและรอกการลงโทษนั้น เห็นว่าการกระทำของจำเลยที่ 2 เป็นการทุจริตแสวงหาประโยชน์จากการคดโกงภาษีของรัฐ ซึ่งมีผลกระทบก่อให้เกิดความเสียหายแก่การทำนุบำรุงและการพัฒนาประเทศชาติ เป็นตัวอย่างไม่ดีที่สมควรกำราบปราบปรามมิให้เป็นเยี่ยงอย่างต่อไป ที่ศาลอุทธรณ์พิพากษามานั้นชอบแล้ว ฎีกาของจำเลยทั้งสองฟังไม่ขึ้น พิพากษาแก้เป็นว่า จำเลยทั้งสองมีความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา

⁶⁹ เฟิงอ้าง.

90/4 (7) ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 83 นอกจากนี้ที่แก้ไขให้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลอุทธรณ์⁷⁰

4.6 โทษประเภทอื่น

ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนกระทำความผิดบทบัญญัติในหมวดเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งเพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นได้ และให้แจ้งการเพิกถอนดังกล่าวให้ผู้ประกอบการทราบเป็นหนังสือเพื่อให้ผู้ประกอบการคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 7 วัน นับแต่วันที่ได้รับการเพิกถอน (มาตรา 85/17) และให้ชี้ชื่อผู้ประกอบการออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (มาตรา 85/19)

นอกจากนี้ ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล ให้อธิบดีกรมสรรพากรแจ้งการชี้ชื่อออกทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นต่อนายทะเบียนนิติบุคคลตามกฎหมายนั้น ๆ ภายใน 30 วัน และให้นายทะเบียนดังกล่าวแจ้งการเพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในทะเบียนโดยไม่ชักช้า (มาตรา 85/19)

5. เปรียบเทียบใบกำกับภาษีปลอมตามความรับผิดทางแพ่ง ใบกำกับภาษีปลอมตามความรับผิดในทางอาญา ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย และ ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิ

เพื่อให้เห็นความแตกต่างที่ชัดเจนระหว่างตามความรับผิดทางแพ่ง ใบกำกับภาษีปลอมตามความรับผิดในทางอาญา ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย และใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิ ผู้เขียนจึงได้จำแนกกรณีข้อเท็จจริงที่แตกต่างกันหลายแบบว่ามีผลทางกฎหมายเป็นอย่างไร ทั้งนี้ โดยอาศัยแนววินิจฉัยของศาลและกรมสรรพากรเป็นหลัก รายละเอียดปรากฏตามตารางข้างทำยนี้

⁷⁰ เฟิงอั่ง.

ตารางที่ 3.2

เปรียบเทียบระหว่างใบกำกับภาษีปลอมตามความรับผิดทางแพ่ง

ใบกำกับภาษีปลอมตามความรับผิดในทางอาญา

ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

และใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิ

ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษี	ผลทางกฎหมายของฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษี	ผลทางกฎหมายของฝ่ายผู้นำใบกำกับภาษีไปใช้
1. กรณีฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีไม่ได้ประกอบการจริง	เป็นการออกโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6) และ 90/4 (3)	เป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) และเป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 90/4 (7)
2. กรณีที่ฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ได้ออกใบกำกับภาษีโดยมีการขายสินค้าจริง	เป็นการออกโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6) และ 90/4 (3)	ไม่เป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) และไม่เป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 90/4 (7) แต่เป็นการใช้ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย
3. กรณีที่ฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีได้ขายสินค้าให้แก่ผู้ที่ไม่ต้องการใบกำกับภาษีแล้วได้นำใบกำกับภาษีนั้นไปขายให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่น	เป็นการออกโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6) และ 90/4 (3)	เป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) และเป็นการใช้ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 90/4 (7)
4. กรณีที่ผู้ออกใบกำกับภาษีขายสินค้า	เป็นการออกโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6) และ 90/4 (3)	เป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) และเป็น

ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการ ออกใบกำกับภาษี	ผลทางกฎหมายของฝ่ายผู้ออก ใบกำกับภาษี	ผลทางกฎหมายของฝ่ายผู้นำ ใบกำกับภาษีไปใช้
แต่ผู้รับประโยชน์ไม่ได้ ซื้อจากผู้ออกโดยตรง		การใช้ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ ชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 90/4 (7)
5. กรณีออกใบกำกับ ภาษี 2 ครั้ง สำหรับการ การขายสินค้าหรือการ ให้บริการเดียวกัน	การออกใบกำกับภาษีฉบับหลัง เป็นการออกโดยไม่มีสิทธิตาม มาตรา 89 (6) และ 90/4 (3)	ไม่เป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอม ตามมาตรา 89 (7) แต่เป็นการ ใช้ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบ ด้วยกฎหมายตามมาตรา 90/4 (7)
6. กรณีการออก ใบกำกับภาษีเลขที่ซ้ำ กันมากกว่า 1 ใบ โดย นำไปลงรายงานเพื่อยื่น แบบแสดงรายการเพียง ใบเดียว	เป็นการออกโดยไม่มีสิทธิตาม มาตรา 89 (6) และ 90/4 (3)	หากผู้ได้รับใบกำกับภาษีสามารถ พิสูจน์ได้ว่ามีการซื้อขายและ ชำระราคา ก็ไม่ถือเป็นการใช้ ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) แต่อาจเป็นการใช้ ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบ ด้วยกฎหมายตามมาตรา 90/4 (7)
7. กรณีการออก ใบกำกับภาษีโดยฝ่าฝืน ข้อห้ามตามมาตรา 86/1	ไม่เป็นการออกโดยไม่มีสิทธิตาม มาตรา 89 (6) หรือ 90/4 (3)	หากผู้ได้รับใบกำกับภาษีสามารถ พิสูจน์ได้ว่ามีการซื้อขายและ ชำระราคา ก็ไม่ถือเป็นการใช้ ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) แต่อาจเป็นการใช้ ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบ ด้วยกฎหมายตามมาตรา 90/4 (7)
8. กรณีออกใบกำกับ ภาษีโดยไม่ได้จัดทำ สำเนาใบกำกับภาษี	เป็นการออกโดยไม่มีสิทธิตาม มาตรา 89 (6) หรือ 90/4 (3)	ไม่เป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอม ตามมาตรา 89 (7) แต่เป็นการ ใช้ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบ ด้วยกฎหมาย

ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษี	ผลทางกฎหมายของฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษี	ผลทางกฎหมายของฝ่ายผู้นำใบกำกับภาษีไปใช้
9. กรณีออกใบกำกับภาษีโดยมีข้อความไม่ถูกต้อง	เป็นการออกโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 89 (6) หรือ 90/4 (3)	ไม่เป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) แต่เป็นการใช้ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 90/4 (7)

หมายเหตุ

1) ความรับผิดทางอาญาของฝ่ายผู้นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ ตามมาตรา 90/4 (7) จะต้องรับผิดต่อเมื่อมีเจตนา กล่าวคือ “รู้” ถึงข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการปลอมใบกำกับภาษีหรือไม่ชอบด้วยกฎหมายของใบกำกับภาษีนั้น

2) กรณีตาม 1. หากใบกำกับภาษีนั้นปลอมชื่อผู้ประกอบการรายอื่น ผู้ใช้ใบกำกับภาษีก็จะมี ความผิดฐานใช้ใบกำกับภาษีปลอม ตามมาตรา 90/4 (7) แต่หากเป็นการออกในนามของตนเอง ผู้ใช้ใบกำกับภาษีก็จะมี ความผิดฐานใช้ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ตามอนุมาตราเดียวกัน

3) กรณีตาม 5. ที่ไม่ถือเป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอมนี้ เป็นไปตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./11074 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2545 ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าน่าจะได้ถือเป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอม เนื่องจากไม่มีการซื้อขายเกิดขึ้นจริงระหว่างผู้ออกใบกำกับภาษีกับผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษี

4) กรณีตาม 8. เป็นตัวอย่างที่ยกมาจากความเห็นทางวิชาการ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่ากรณีไม่น่าจะถือเป็นการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ เนื่องจากการออกใบกำกับภาษีโดยไม่จัดทำสำเนานั้น น่าจะเป็นเรื่องความบกพร่องในการจัดทำและจัดเก็บหลักฐานที่แสดงถึงการออกใบกำกับภาษี เพื่อให้สามารถตรวจสอบได้ในภายหลังเท่านั้น ไม่น่าจะเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษี ดังนั้น ทางฝ่ายผู้ใช้เองแม้จะทราบว่าฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีไม่ได้จัดทำสำเนา ก็ไม่น่าจะถือเป็นการใช้ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายโดยเจตนาแต่อย่างใด

6. การตรวจสอบและการประเมิน

6.1 การตรวจสอบ

ตามบทบัญญัติในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการตรวจสอบผู้เสียภาษี เพื่อประโยชน์ในการประเมินได้ 2 วิธี ดังนี้

6.1.1 ออกหมายเรียก

ตามมาตรา 88/4 ของประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้ทำการแทน หรือพยาน กับมีอำนาจสั่งบุคคลเหล่านั้นให้นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบได้ หรือมีคำสั่งให้พยานตอบคำถามเป็นหนังสือ แต่จะต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันได้รับหมายเรียกหรือได้รับคำสั่ง

ในกรณีของการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล หากเจ้าพนักงานมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ใดแสดงรายการแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการและเรียกเอกสารกับพยานที่เกี่ยวข้องมาตรวจสอบได้ภายใน 2 ปี นับแต่วันยื่นรายการ (มาตรา 19) และเมื่อได้ตรวจสอบแล้วเจ้าพนักงานจึงจะมีอำนาจในการกำหนดจำนวนเงินที่ยื่นรายการไว้เดิมโดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏ (มาตรา 20) ซึ่งในกรณีนี้ศาลฎีกาได้วางแนวบรรทัดฐานไว้ว่าการประเมินตามมาตรา 20 นี้ จะต้องมีการออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการมาตรวจสอบตามมาตรา 19 ก่อน และจะต้องประเมินจากพยานหลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบนั้น หากประเมินโดยไม่มีการออกหมายเรียกมาตรวจสอบย่อมเป็นการประเมินที่ไม่ชอบ⁷¹ เช่น

การประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 20 จะต้องมีการออกหมายเรียกต่อผู้ยื่นรายการมาตรวจสอบตามมาตรา 19 ก่อน เจ้าพนักงานประเมินต้องอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏจากการตรวจสอบตามมาตรา 19 และจะต้องตรวจสอบให้ครบถ้วนในคราวเดียวกันแล้วจึงแจ้งการประเมินไป (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5158/2538)

⁷¹ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2552), น.304.

อย่างไรก็ดี ตามมาตรา 19 ได้บัญญัติยกเว้นไว้ว่า “เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในลักษณะนี้” กรณีจึงมีข้อพิจารณาว่าการที่มาตรา 88/4 ได้บัญญัติหลักเกณฑ์ในการออกหมายเรียกไว้โดยเฉพาะแล้ว และบทบัญญัติในส่วนของการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มเองก็ไม่มีบทบัญญัติใดกำหนดไว้ให้ต้องประเมินภาษีจากพยานหลักฐานที่ได้จากการออกหมายเรียกนั้น การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องมีการออกหมายเรียกตรวจสอบก่อนจึงจะประเมินภาษีได้หรือไม่

ในประเด็นนี้ท่านอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้อธิบายไว้ว่า “การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยไม่ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบก่อนก็ได้ เพราะประมวลรัษฎากรมาตรา 88/4 เพียงแต่มีบัญญัติว่าเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตรวจสอบก่อนประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มได้เท่านั้น มิได้บังคับให้เจ้าพนักงานประเมินต้องออกหมายเรียกก่อนจึงจะประเมินภาษีได้ และถ้ามีการออกหมายเรียกก็จะถือกำหนดเวลาตามมาตรา 19 ไม่ได้ จะต้องถือกำหนดเวลาตามมาตรา 88/6 ซึ่งเป็นกำหนดเวลาประเมินภาษีดังจะเห็นตัวอย่างได้จากคำพิพากษาฎีกาที่ 5067/2549 ซึ่งวินิจฉัยว่า การออกหมายเรียกบุคคลผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะในมาตรา 88/4 แล้ว จึงไม่อยู่ในบังคับของมาตรา 19 ทั้งมาตรา 19 ก็ได้บัญญัติยกเว้นไว้ว่า “เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในลักษณะนี้” เมื่อมาตรา 88/4 บัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น การที่มาตรา 88/4 มิได้กำหนดเวลาให้เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกภายในระยะเวลา 2 ปี ดังเช่นมาตรา 19 เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่มของโจทก์ภายในระยะเวลาตามมาตรา 88/6 (1) (ก)⁷²

ส่วนปัญหาว่าการออกหมายเรียกเพื่อการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มมีกำหนดเวลาเท่าใดนั้น ท่านอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ก็ได้อธิบายไว้ว่าเมื่อมาตรา 88/6 ได้บัญญัติกำหนดเวลาประเมินไว้ การออกหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วนจึงไม่อาจออกเกินกำหนดเวลาประเมินดังกล่าวได้⁷³

6.1.2 การตรวจปฏิบัติการ

มาตรา 88/3 ของประมวลรัษฎากร ได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการเข้าไปในสถานประกอบการของผู้ประกอบการ ไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือไม่ หรือในสถานที่อื่นที่เกี่ยวข้อง ระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก หรือระหว่างเวลาทำการของ

⁷² เฟิงอั่ง, น.304-305.

⁷³ เฟิงอั่ง, น.598.

ผู้ประกอบการ และทำการตรวจสอบเพื่อให้ทราบว่าผู้ประกอบการได้ปฏิบัติโดยถูกต้องตาม บพปบัญญัติในส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ ในการนี้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจสั่งผู้ประกอบการ หรือบุคคลที่อยู่ในสถานที่นั้นให้ปฏิบัติการเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบเอกสาร หลักฐานต่างๆ อันควรแก่เรื่อง และมีอำนาจยึดเอกสารหลักฐานเหล่านั้นมาตรวจสอบได้ส่วนได้ ซึ่งในการดำเนินการดังกล่าวเจ้าพนักงานจะต้องแสดงบัตรประจำตัวพร้อมทั้งหนังสือหรือหลักฐาน ต่อผู้ที่เกี่ยวข้องเมื่อเข้าไปทำการตรวจสอบ

นอกจากนี้ ในปัจจุบันกรมสรรพากรยังได้ออกระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการ ตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2550 เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติของ เจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงการเข้าไปตรวจค้น ณ สถานที่ประกอบการด้วย โดยมี หลักเกณฑ์ ดังนี้

1) การขออนุมัติตรวจค้น หรือยึดบัญชี เอกสารหลักฐานต่างๆ ซึ่งเกี่ยวกับหรือ สันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากร จะต้องสืบสวนให้ทราบแน่ชัดว่าผู้เสียภาษีอากรมีเจตนาหลีกเลี่ยง ภาษีอากร เช่น ทำบัญชี 2 ชุด หรือมีเจตนายื่นแบบแสดงรายการเป็นเท็จ หรือไม่ยื่นแบบแสดง รายการ เป็นต้น ในการตรวจค้นให้พึงถือเป็นราชการลับตั้งแต่ขั้นสืบสวน ชั้นประมวลหลักฐาน ชั้น วิจัยแบบ ตลอดจนชั้นตอนอื่นๆ จนกระทั่งทำการตรวจค้นและเสนอผลการตรวจค้นต่อผู้บังคับบัญชา แล้ว (ข้อ 47)

2) เจ้าพนักงานผู้ตรวจค้นต้องนำบัตรประจำตัวข้าราชการหรือบัตรประจำตัว ประชาชน และคำสั่งให้ตรวจค้น (แบบ ต.ส.15) ไปแสดงกับผู้เสียภาษีอากร หรือผู้ครอบครอง สถานที่ที่จะทำการตรวจค้นทุกครั้ง

เจ้าพนักงานที่จะทำการตรวจค้นต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่า 4 คน โดยมีข้าราชการ ไม่ต่ำกว่าระดับ 8 เป็นหัวหน้าคณะ ในกรณีจำเป็นผู้มีอำนาจสามารถพิจารณาระดับของหัวหน้า คณะได้

คำสั่งให้ตรวจค้นให้จัดทำ จำนวน 3 ฉบับ ฉบับแรกใช้แสดงและส่งมอบให้ผู้เสีย ภาษีอากร หรือผู้ครอบครองสถานที่ หรือบุคคลที่บรรลุนิติภาวะ และอยู่ในสถานที่ที่ระบุไว้ในคำสั่งให้ ตรวจค้น ฉบับที่สอง ใช้ติดสมุดสั่งการออกตรวจ ภายหลังจากตรวจค้นเสร็จสิ้นแล้ว และฉบับที่สาม ใช้ติดสำนวนการตรวจสอบ (ข้อ 48)

3) ก่อนลงมือตรวจค้น ผู้เป็นหัวหน้าคณะต้องแจ้งความประสงค์ในการตรวจค้นให้ ผู้เสียภาษีอากรหรือผู้ครอบครองสถานที่ หรือบุคคลที่บรรลุนิติภาวะและอยู่ในสถานที่ทราบ และ ต้องแสดงความบริสุทธิ์ให้บุคคลดังกล่าวทราบว่าเจ้าพนักงานมิได้นำสิ่งหนึ่งสิ่งใดที่ผิดกฎหมายซุก

ซ่อนไปด้วย ทั้งนี้ ให้บันทึกไว้เป็นหลักฐานด้านหลังคำสั่งให้ตรวจค้น ฉบับที่ 3 และให้ผู้เสียหาย ใช้อากร หรือผู้ครอบครองสถานที่ หรือบุคคลที่บรรลุนิติภาวะ และอยู่ในสถานที่ลงนามรับทราบ (ข้อ 49)

4) การตรวจค้นให้ปฏิบัติ ดังนี้ (ข้อ 50)

ก) ตรวจค้นต่อหน้าผู้เสียหายอากร ถ้าผู้เสียหายอากรไม่อยู่ให้ตามตัวมา ถ้าไม่สามารถตามตัวได้ให้ผู้ครอบครองสถานที่หรือบุคคลที่บรรลุนิติภาวะ และอยู่ในสถานที่นั้นเป็นผู้นำให้ทำการตรวจค้น

กรณีไม่สามารถปฏิบัติตามวรรคหนึ่งได้ ให้แจ้งตำรวจท้องที่ทราบเพื่อเป็นพยาน หรือให้ออกหมายค้นแล้วแต่กรณี

ข) ตรวจค้นให้ละเอียดถี่ถ้วน และให้อยู่ในดุลยพินิจว่าจะยึดบัญชี เอกสารหลักฐานสำคัญที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร หรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวข้องกับภาษีอากรใดมาทำการตรวจสอบบ้าง

ค) ตรวจค้นโดยสุภาพ พยายามไม่ให้เกิดความเสียหาย หรือบุบสลายซึ่งทรัพย์สินของผู้ถูกตรวจค้น และไม่ขัดขวางการประกอบธุรกิจจนเกินความจำเป็น

5) ให้เจ้าพนักงานผู้ตรวจค้นแยกบัญชี เอกสารหลักฐานที่ยึดมาเพื่อทำการตรวจสอบไว้เป็นสัดส่วน และออกใบรับ/ส่งคืนบัญชีเอกสารหลักฐาน จำนวน 2 ฉบับ ฉบับแรกมอบให้ผู้รับการตรวจค้นหรือผู้นำให้ทำการตรวจค้น ฉบับที่สองใช้ติดสำนวนการตรวจสอบบัญชี เอกสารหลักฐานที่ยึดมานั้น เจ้าพนักงานผู้ตรวจค้น และผู้รับการตรวจจะต้องลงชื่อไว้เป็นหลักฐานว่าเป็นบัญชี เอกสารหลักฐานที่ยึดจากสถานที่นั้นจริง เว้นแต่กรณีมีบัญชี เอกสารหลักฐานที่ยึดเป็นจำนวนมาก ก็ให้อยู่ในดุลยพินิจของหัวหน้าคณะที่จะลงนาม และให้ลำดับเลขที่ในบัญชี เอกสารหลักฐานใดบ้าง ทั้งนี้ โดยพิจารณาถึงความสำคัญ และประโยชน์ของบัญชี เอกสารหลักฐาน ในกรณีไม่มีผู้นำให้ทำการตรวจค้น ให้แจ้งตำรวจท้องที่เพื่อลงบันทึกประจำวันไว้เป็นหลักฐาน ก่อนที่จะนำบัญชี เอกสารหลักฐานที่ตรวจค้น หรือยึดได้กลับสำนักงาน (ข้อ 51)

6) ถ้าไม่สามารถตรวจค้นให้แล้วเสร็จในวันนั้น ให้แจ้งตำรวจท้องที่เพื่ออายัดหลักฐานที่ตรวจค้นไม่แล้วเสร็จไว้ก่อน แล้วให้ตรวจค้นในวันแรกที่เปิดทำการตามปกติของผู้ถูกตรวจค้น (ข้อ 52)

7) เมื่อตรวจค้นเสร็จแล้ว ให้ออกใบแสดงการตรวจ ณ สถานที่ประกอบการ (แบบ ต.4) ต้นฉบับส่งมอบให้แก่ผู้รับการตรวจค้น คู่ฉบับให้ติดสำนวนการตรวจสอบ พร้อมทั้งจัดทำคำให้การเพื่อบันทึกผลการตรวจค้น โดยมีข้อความอย่างน้อย ดังนี้

ก) ก่อนลงมือตรวจค้นเจ้าพนักงานผู้ตรวจค้นได้แสดงคำสั่งให้ตรวจค้นต่อผู้รับการตรวจค้น พร้อมกับได้แสดงบัตรประจำตัวผู้ทำการตรวจค้นทุกคน นอกจากนี้ก่อนทำการตรวจค้นได้แสดงความบริสุทธิ์ และผู้รับการตรวจค้นยินยอมให้ทำการตรวจค้นได้

ข) ระบุชื่อผู้รับการตรวจค้น หรือผู้นำให้ทำการตรวจค้นให้ชัดเจน

ค) เวลาที่เริ่มต้นทำการตรวจค้น และเวลาตรวจค้นเสร็จสิ้น รวมทั้งปัญหาหรืออุปสรรคในการตรวจค้น

ง) หากพบบัญชี เอกสารหลักฐานสำคัญที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร หรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวข้องกับภาษีอากร ให้ระบุสถานที่ที่พบ ลักษณะที่พบ ลักษณะการปิดบัง ซ่อนเร้น หรือได้รับบัญชีเอกสารหลักฐานเหล่านั้นจากผู้รับการตรวจค้น

จ) บันทึกว่าได้มีการออกใบรับ/ส่งคืนบัญชีเอกสารหลักฐานที่ยึดมา

ฉ) บันทึกแสดงความบริสุทธิ์ของเจ้าพนักงานเมื่อเสร็จการตรวจค้น

นอกจากนี้ในบันทึกจะต้องมีข้อความระบุว่า เจ้าพนักงานผู้ตรวจค้นมิได้ทำให้เกิดความเสียหาย หรือบุบสลายซึ่งทรัพย์สินของผู้ถูกตรวจค้น หรือเป็นการขัดขวางการประกอบธุรกิจตามปกติจนเกินความจำเป็น และรับรองว่าข้อความในบันทึกตรงตามข้อเท็จจริงทุกประการ (ข้อ 53)

อนึ่ง ในการตรวจปฏิบัติการดังกล่าวฝ่ายผู้ประกอบการเองก็มีหน้าที่ต้องอำนวยความสะดวกแก่เจ้าพนักงานในการเข้าไปตรวจค้น มิฉะนั้น อาจมีความผิดทางอาญาฐานขัดขวางหรือไม่อำนวยความสะดวกแก่การปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานประเมินหรือขัดคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินในการเข้าตรวจปฏิบัติการ ซึ่งเป็นความผิดตามมาตรา 90/3 (5) โดยมีโทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือปรับไม่เกิน 10,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มีข้อสังเกตว่าตามบทบัญญัติข้างต้น เป็นการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานในการเข้าไปตรวจสอบสถานประกอบการ หรือที่เรียกว่า “การตรวจปฏิบัติการ” ซึ่งจะมีหลักเกณฑ์คล้ายคลึงกับการเข้าไปค้นในเคหสถานตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

อย่างไรก็ดี เนื่องจากสิทธิเสรีภาพของบุคคลในเคหสถาน เป็นสิทธิพื้นฐานที่สำคัญที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยรับรองไว้⁷⁴ ดังนั้น ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความ

⁷⁴ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2550 มาตรา 33 “บุคคลย่อมมีเสรีภาพในเคหสถาน

บุคคลย่อมได้รับความคุ้มครองในการที่จะอยู่อาศัยและครอบครองเคหสถานโดยปกติสุข

อาญาจึงได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการเข้าไปตรวจค้นในเคหะสถานไว้อย่างเคร่งครัด กล่าวคือ โดยหลักแล้วการค้นในเคหะสถานซึ่งเป็นที่รโหฐานจะกระทำไม่ได้ เว้นแต่จะมีหมายค้นของศาลหรือมีเหตุอย่างอื่นที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ เช่น กรณีมีเสียงร้องให้ช่วยมาจากข้างในที่รโหฐาน หรือปรากฏความผิดซึ่งหน้ากำลังทำในที่รโหฐาน เป็นต้น ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 92 ของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา นอกจากนี้ในการที่ศาลจะออกหมายค้นได้ก็จะจำกัดอยู่ในกรณีจำเป็นต่างๆ เช่น เพื่อพบและยึดสิ่งของซึ่งจะเป็นพยานหลักฐานประกอบการสอบสวน ใต้สวนมูลฟ้องหรือพิจารณา เพื่อพบและยึดสิ่งของซึ่งมีไว้เป็นความผิด หรือได้มาโดยผิดกฎหมาย หรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าได้ใช้หรือตั้งใจจะใช้ในการกระทำความผิด เป็นต้น ทั้งนี้ เป็นไปตามมาตรา 69 ของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

จากหลักเกณฑ์ในการค้นตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาดังกล่าวชี้ให้เห็นว่ากฎหมายให้ความสำคัญต่อสิทธิในเคหะสถานเป็นอย่างมาก โดยไม่ให้ถูกล่วงละเมิด แม้แต่จากเจ้าพนักงานรัฐเอง เว้นแต่จะมีเหตุอันสมควร ซึ่งเหตุอันสมควรที่จะเข้าไปตรวจค้นได้นั้น กฎหมายก็กำหนดให้องค์การตุลาการซึ่งเป็นองค์กรที่มีความเป็นธรรมและมีดุลยพินิจที่ละเอียดรอบคอบเป็นผู้พิจารณากลับกรอง หรือไม่ก็ต้องเป็นกรณีที่มีเหตุจำเป็นฉุกเฉินจนไม่อาจจะขออนุญาตค้นได้ทัน ซึ่งเหตุในกรณีหลังนี้กฎหมายก็ยังได้จำกัดไว้เป็นการเฉพาะ นอกจากนี้หลักเกณฑ์ในการเข้าไปตรวจค้นดังกล่าวก็ยังได้มีการรับรองไว้ในประมวลกฎหมายซึ่งมีสภาพบังคับอย่างเคร่งครัด

เมื่อนำหลักการดังกล่าวมาเปรียบเทียบกับ การตรวจปฏิบัติการของเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากรแล้ว จะเห็นได้ว่าแม้สถานประกอบการจะถือเป็น “ที่รโหฐาน” หรือ “เคหะสถาน” ประเภทหนึ่ง แต่ประมวลรัษฎากรก็ได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินไว้มากกว่าอำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา โดยเจ้าพนักงานประเมินสามารถเข้าไปตรวจสอบได้โดยไม่ต้องมีหมายศาล ทั้งไม่ได้กำหนดเหตุต่างๆ อันเป็นที่มาของอำนาจในการเข้าไปตรวจสอบไว้เป็นการเฉพาะแต่อย่างใด นอกจากนี้ แม้จะมีการกำหนดหลักเกณฑ์การตรวจค้นไว้ในระเบียบกรมสรรพากร ซึ่งมีความเข้มงวดในการที่จะเข้าตรวจค้นอันเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีไว้ในระดับหนึ่ง แต่หลักเกณฑ์ดังกล่าวก็เป็นเพียงระเบียบซึ่งไม่มีสภาพบังคับดังเช่นกฎหมาย ดังนั้น แม้เจ้าพนักงานจะไม่ปฏิบัติตามระเบียบดังกล่าวก็ไม่เป็นเหตุให้การประเมินนั้น

การเข้าไปในเคหะสถานโดยปราศจากความยินยอมของผู้ครอบครอง หรือการตรวจค้นเคหะสถานหรือในที่รโหฐาน จะกระทำมิได้ เว้นแต่มีคำสั่งหรือหมายของศาล หรือมีเหตุอย่างอื่นตามที่กฎหมายบัญญัติ”

เสียไปแต่อย่างใด ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาฎีกาที่ 632/2552 ที่ศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ตอนหนึ่งว่าระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ.2539 มีใช้กฎหมายเมื่อไม่ปรากฏว่าเจ้าพนักงานประเมินปฏิบัติฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ย่อมเป็นการประเมินที่ชอบด้วยกฎหมาย การประเมินที่ไม่ถูกต้องตามระเบียบแต่เป็นไปตามประมวลรัษฎากร มิได้เป็นปัญหาเกี่ยวด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน ประเด็นนี้โจทก์มิได้กล่าวอ้างไว้ในคำฟ้องจึงต้องห้ามอุทธรณ์ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 225 วรรคหนึ่ง ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 29

6.2 การประเมิน

6.2.1 เหตุแห่งการประเมิน

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 88 และมาตรา 88/1 ของประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มเกี่ยวกับใบกำกับภาษีได้ในกรณีดังต่อไปนี้

6.2.1.1 ในกรณีเจ้าพนักงานประเมินมีหลักฐานแสดงว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนส่งสินค้า โดยแสดงจำนวนภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่าความเป็นจริง

6.2.1.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมินโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

6.2.1.3 ผู้ประกอบการไม่สามารถแสดงใบกำกับภาษีในกรณีภาษีซื้อ หรือสำเนาใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขาย พร้อมทั้งหลักฐานอื่นเพื่อการคำนวณภาษีหรือการเครดิตภาษี

6.2.1.4 ผู้ประกอบการไม่เก็บสำเนาใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขายและหลักฐานต่างๆ ประกอบการลงรายงานตามที่กฎหมายกำหนดไว้

6.2.1.5 ปรากฏว่าบุคคลใดออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมายตามมาตรา 86/13 โดยให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้นั้นได้

6.2.2 วิธีการประกอบการประเมิน

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 88/2 เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา 88 และมาตรา 88/1 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจดังต่อไปนี้

6.2.2.1 จัดทำรายการลงใบแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนสินค้าตามหลักฐานที่เห็นว่าถูกต้อง เมื่อผู้หน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่ง หรือแบบใบขนสินค้า

6.2.2.2 แก้ไขเพิ่มเติมรายการในแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนสินค้าเพื่อให้ถูกต้อง

6.2.2.3 ประเมินภาษีในกรณีที่มีหลักฐานแสดงว่า ผู้ประกอบการเสียภาษีหรือแสดงมูลค่าของฐานภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง

6.2.2.4 กำหนดมูลค่าที่ควรได้รับ โดยพิจารณาถึงฐานะความเป็นอยู่หรือพฤติการณ์ของผู้ประกอบการหรือสถิติการค้าของผู้ประกอบการเองหรือของผู้ประกอบการที่กระทำกิจการทำนองเดียวกัน หรือพิจารณาจากหลักเกณฑ์อย่างอื่นอันอาจแสดงมูลค่าที่ได้รับได้โดยสมควร

6.2.2.5 แก้ไขเปลี่ยนแปลงมูลค่าของสินค้าที่ซื้อหรือของค่าบริการจากการรับบริการแล้วแต่กรณี

6.2.3 กำหนดเวลาในการประเมิน

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 88/6 เจ้าพนักงานประเมินต้องประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มภายในกำหนดเวลาดังต่อไปนี้

6.2.3.1 สำหรับผู้ประกอบการ

1) 2 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าว

2) 2 ปี นับแต่วันที่มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษี ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีหลังวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาดังกล่าวใน 1) แต่ต้องไม่เกิน 10 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี

3) 10 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือยื่นแบบแสดงรายการภาษี

โดยแสดงฐานภาษีต่ำกว่ามูลค่าที่ได้รับหรือพึงได้รับเป็นจำนวนเกินกว่าร้อยละ 25 ของฐานภาษีที่แสดงในแบบแสดงรายการภาษี

6.2.3.2 สำหรับผู้นำเข้าซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการสองปีนับแต่วันยื่นใบขนสินค้า เว้นแต่กรณี ผู้นำเข้ามีข้อโต้แย้งตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรหรือเป็นคดีในศาล 2 ปี นับแต่วันที่ได้รับการแจ้งคำวินิจฉัยข้อโต้แย้งอากรขาเข้าเป็นหนังสือหรือนับแต่วันที่มีคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี

6.2.3.3 สำหรับผู้ที่มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/5 มาตรา 83/6 หรือมาตรา 83/7 2 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลานำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในกรณีมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ประกอบการ ผู้นำ เข้า หรือผู้มีหน้าที่นำ ส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแสดงรายการตามแบบแสดงรายการภาษี แบบใบขนสินค้า หรือแบบนำส่งภาษีไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดีประเมินภาษีได้ภายในกำหนดเวลา 5 ปี นับแต่กำหนดเวลาตาม 6.2.3.1 1) 6.2.3.2 และ 6.2.3.3 แล้วแต่กรณี

อนึ่ง มีข้อพึงสังเกตว่ากรณีการประเมินที่มีมูลเหตุเกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษี ไม่ว่าจะเป็นการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ การออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือการใช้ใบกำกับภาษีปลอม เหล่านี้ ล้วนแต่เป็นเหตุให้จำนวนภาษีคลาดเคลื่อนไปจากความเป็นจริงอันเนื่องมาจาก “มูลค่า” ของภาษีที่ปรากฏในใบกำกับภาษีดังกล่าว ดังนั้น ในบางกรณีหากภาษีมีจำนวนคลาดเคลื่อนไปเกินกว่าร้อยละ 25 ก็จะมีผลต่อเรื่องกำหนดเวลาการประเมินได้ ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 632/2552 ซึ่งศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ตอนหนึ่งว่า โจทก์ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมาย แต่ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิดังกล่าวก็มีมูลค่าที่โจทก์พึงได้รับอันเป็นมูลค่าของฐานภาษีตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงต้องรับผิดชอบชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษีนั้นเสมือนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 86/13 วรรคสอง สำหรับกรณีโจทก์ขายสินค้าให้ผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตอุตสาหกรรมส่งออก โจทก์ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 เฉพาะการขายสินค้าที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด เมื่อโจทก์ไม่ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด โจทก์จึงไม่ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 โดยต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราปกติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 80 ส่วนกรณีโจทก์ยกเลิกใบกำกับภาษีโดยไม่ปฏิบัติให้ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร โจทก์ต้องรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษีเสมือนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 86/13 วรรคสอง ใบกำกับภาษีที่โจทก์ยกเลิกโดยไม่ถูกต้องจึงมีมูลค่าที่โจทก์พึงได้รับ และเป็นการยื่นแบบแสดงรายการภาษีโดย

แสดงฐานภาษีต่ำกว่ามูลค่าที่โจทก์พึงได้รับตามความหมายของมาตรา 88/6 (1) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อนำยอดขายตามแบบแสดงรายการที่โจทก์ยื่นไว้เปรียบเทียบกับยอดขายตามผลการตรวจสอบอันถือว่าเป็นมูลค่าที่โจทก์พึงได้รับแล้ว ปรากฏว่าโจทก์แสดงฐานภาษีต่ำกว่ามูลค่าที่พึงได้รับเป็นจำนวนเกินกว่าร้อยละ 25 ของยอดขายที่แสดงไว้ในแบบแสดงรายการภาษี กรณีจึงต้องด้วยบทบัญญัติมาตรา 88/6 (1) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินได้ภายในกำหนดเวลา 10 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งการกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี⁷⁵

⁷⁵ สืบค้นจาก <http://deka2007.supremecourt.or.th>, 5 พฤศจิกายน 2552.