

บทที่ 5

ปัญหาบางประการเกี่ยวกับใบกำกับภาษีปลอม และกระบวนการตรวจสอบประเมินภาษี

1. ปัญหาการโกงภาษีด้วยการออกและการใช้ใบกำกับภาษีปลอม

เมื่อพิจารณาถึงหลักเกณฑ์การออกใบกำกับภาษีในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยแล้วพบว่ากฎหมายเปิดช่องให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนแต่ละรายมีสิทธิที่จะพิมพ์ใบกำกับภาษีขึ้นเพื่อใช้ออกให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเอง โดยรัฐไม่ได้เข้าควบคุมในเรื่องการพิมพ์และการจัดจำหน่ายใบกำกับภาษีที่เป็นแบบฟอร์มเดียวกันแต่อย่างใด นอกจากนี้ในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกฎหมายก็ไม่ได้กำหนดหน้าที่ให้ผู้ประกอบการต้องนำส่งสำเนาใบกำกับภาษีที่ได้ออกให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการในเดือนภาษีนั้นต่อกรมสรรพากร คงมีหน้าที่เพียงจัดเก็บใบกำกับภาษีนั้นไว้เพื่อการขอตรวจสอบในภายหลังเท่านั้น

จากกระบวนการดังกล่าวทำให้ผู้ประกอบการบางรายหรือกลุ่มมิชชันนารีเกิดช่องทางการทุจริตโกงภาษีมูลค่าเพิ่มได้หลายรูปแบบ ยกตัวอย่างเช่น ในกรณีที่ผู้ประกอบการได้พิมพ์ใบกำกับภาษีโดยปลอมชื่อของผู้ประกอบการรายอื่นขึ้นเพื่อนำมาใช้ในการเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่มีการทำธุรกรรมซื้อขายสินค้าอันเป็นที่มาของการออกใบกำกับภาษีจริง กรณีนี้หากเจ้าหน้าที่รัฐไม่ได้ตรวจสอบรายละเอียดภาษีขายของฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีซึ่งมีชื่อปรากฏอยู่ในใบกำกับภาษีแล้ว ก็จะไม่อาจทราบได้ว่าการซื้อขายอันเป็นที่มาแห่งการออกใบกำกับภาษีมีอยู่จริงหรือไม่ หรือในกรณีที่ผู้ประกอบการได้ออกใบกำกับภาษีเลขที่ซ้ำกัน 2 ชุด เพื่อที่จะได้นำเลขที่ใบกำกับภาษีมาประกอบการยื่นแบบเสียภาษีโดยแสดงยอดขายเพียงครั้งเดียว กรณีนี้ก็ยากแก่การที่จะตรวจสอบทราบได้ว่าใบกำกับภาษีเลขที่ดังกล่าวมีการออกให้แก่ผู้ซื้อกี่ครั้ง เพราะเป็นการออกให้แก่ผู้ซื้อต่างรายกันซึ่งผู้ซื้อทั้งสองรายก็อาจนำไปขอคืนภาษีที่สรรพากรต่างพื้นที่กันก็เป็นได้ หรือในกรณีบริษัทที่ตั้งขึ้นมาโดยไม่ได้ประกอบกิจการค้าขาย แต่ได้พิมพ์ใบกำกับภาษีโดยปลอมชื่อของบริษัทที่มีชื่อเสียงที่มีการขายส่งทั่วประเทศ เพื่อขายให้แก่ผู้ประกอบการที่ต้องการใบกำกับภาษี ในกรณีนี้หากไม่มีการสอบยันกันโดยละเอียดก็จะไม่สามารถทราบได้ว่าใบกำกับภาษีดังกล่าวเป็นของปลอม

จากการที่ผู้เขียนได้ศึกษารูปแบบกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของไต้หวัน พบว่าในระยะเริ่มแรกไต้หวันเองก็ประสบปัญหาเช่นเดียวกันนี้ แม้ระบบกฎหมายของไต้หวันจะได้ออกข้อกำหนดให้ใช้

แบบฟอร์มใบกำกับภาษีของรัฐบาล (Uniform Invoice) ก็ยังมีการนำใบกำกับภาษีมากรอกข้อมูลการซื้อขายที่เป็นเท็จเพื่อโก่งภาษีอยู่ จนกระทั่งได้มีการนำระบบคอมพิวเตอร์เข้ามาใช้ในการตรวจสอบ โดยกำหนดให้ผู้ประกอบการที่ได้ขายสินค้าให้แก่ผู้ประกอบการด้วยกันต้องออกใบกำกับภาษีแบบที่มีคู่ฉบับ 2 ใบ โดยส่งมอบต้นฉบับให้แก่ผู้ซื้อและเก็บคู่ฉบับไว้ใบหนึ่ง ส่วนคู่ฉบับอีกใบหนึ่งก็ส่งมอบให้แก่สรรพากรเพื่อบันทึกข้อมูลไว้ในระบบคอมพิวเตอร์ และเมื่อผู้ซื้อนำใบกำกับภาษีไปขอคืนภาษี ข้อมูลใบกำกับภาษีดังกล่าวก็จะถูกนำมาเปรียบเทียบกับข้อมูลการขายจากคู่ฉบับของผู้ขายและคู่ฉบับที่ถือไว้โดยสรรพากรว่าถูกต้องตรงกันหรือไม่ จากการตรวจสอบในลักษณะดังกล่าวทำให้ปัญหาใบกำกับภาษีปลอมลดจำนวนลงได้ คงเหลือประเด็นหลักๆ ที่ต้องมุ่งตรวจสอบเพียงแค่ว่าผู้ขายได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อหรือไม่เท่านั้น

2. ปัญหาความหมายใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7)

ตามที่มาตรา 89 (7) แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดไว้ว่า “ในกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม” นั้น หากพิจารณาจากเพียงถ้อยคำตามตัวบทกฎหมายแล้ว จะเห็นว่าในการพิสูจน์เรื่องใบกำกับภาษีปลอมจะต้องพิสูจน์ว่า “บุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี” ซึ่งผู้ประกอบการที่ได้พิมพ์ใบกำกับภาษีปลอมขึ้นมาเองเพื่อใช้ในการเครดิตภาษี ก็จะไม่สามารถพิสูจน์ได้ตามกรณีดังกล่าว จึงต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (7) ฐานใช้ใบกำกับภาษีปลอม แต่เมื่อพิจารณาจากกลไกภาษีที่เกิดขึ้นในปัจจุบันหลากหลายรูปแบบแล้ว ผู้เขียนพบว่าการจำกัดการพิสูจน์อยู่เพียงแต่เรื่อง “บุคคลผู้ออกใบกำกับภาษี” จะไม่ครอบคลุมถึงกลไกภาษีในอีกหลากหลายรูปแบบ เช่น กรณีที่ผู้ประกอบการได้ขายสินค้าให้แก่ผู้ประกอบการรายหนึ่ง แต่ได้นำใบกำกับภาษีไปออกให้แก่ผู้ประกอบการอีกรายหนึ่ง เป็นต้น เนื่องจากกรณีดังกล่าวถือเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ประกอบการที่มีตัวตนอยู่จริง ซึ่งเท่ากับว่าผู้ใช้ใบกำกับภาษีดังกล่าวจะสามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี แต่เมื่อพิจารณากระบวนการการออกใบกำกับภาษีดังกล่าวแล้วจะเห็นได้ว่าไม่มีการซื้อขายสินค้าเกิดขึ้นจริงระหว่างผู้ออกใบกำกับภาษีกับผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษี ซึ่งผู้ใช้ใบกำกับภาษีจะไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่ามีการซื้อขายสินค้าเกิดขึ้นจริง โดยในกรณีดังกล่าวหากพิจารณาจากถ้อยคำตามมาตรา 89 (7) แล้ว จะเห็นได้ว่ามาตรา 89 (7) นี้ จำกัดเรื่องการพิสูจน์อยู่เพียงเรื่องบุคคลผู้ออกใบกำกับภาษีเท่านั้น โดยไม่ได้กำหนดให้มีการพิสูจน์ไปถึงเรื่องการซื้อขายแต่อย่างใด ดังนั้น หากตีความบังคับใช้มาตรา

89 (7) โดยเคร่งครัดแล้ว การที่ผู้ประกอบการโง่งภาซีด้วยวิธีนี้ ก็ไม่อาจนำมาตรา 89 (7) ซึ่งเป็นอนุมาตราที่เรียกเก็บเบี้ยปรับได้สูงกว่าอนุมาตราอื่นๆ มาใช้เรียกเก็บเบี้ยปรับได้

อย่างไรก็ดี จากการศึกษานโยบายของศาลและกรมสรรพากรในปัจจุบันแล้ว พบว่าศาลและกรมสรรพากรได้มีการนำมาตรา 89 (7) แห่งประมวลรัษฎากรนี้ ไปบังคับใช้ถึงกรณีการออกไปกำกับภาซีโดยไม่มีการซื้อขายเกิดขึ้นจริงด้วย โดยถือว่าการที่ผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาซีไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าการซื้อขายเกิดขึ้นจริง ถือเป็นกรณีที่ผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาซีไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่า “บุคคลใดเป็นผู้ออกไปกำกับภาซี” เช่นกัน อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าหากพิจารณาจากถ้อยคำที่ใช้ในมาตรา 89 (7) วรรคสอง แล้ว พบว่าถ้อยคำตามตัวบทกฎหมายในปัจจุบันยังไม่กว้างพอที่จะนำไปตีความถึงกรณีดังกล่าวได้

จากปัญหาที่อธิบายไว้ข้างต้น อาจก่อให้เกิดผลเสียได้ 2 ประการ คือ

2.1 หากมีการพิจารณาตีความบังคับใช้ตามถ้อยคำของบทบัญญัติอย่างเคร่งครัด โดยนำมาตรา 89 (7) มาใช้เรียกเก็บเบี้ยปรับเฉพาะกรณีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ถึงบุคคลผู้ออกไปกำกับภาซีแล้ว ก็จะทำให้ไม่สามารถนำบทบัญญัติในอนุมาตราดังกล่าวซึ่งเป็นอนุมาตราที่กำหนดเบี้ยปรับไว้ในอัตราสูง ไปใช้เรียกเก็บเบี้ยปรับในกรณีการออกไปกำกับภาซีโดยไม่มีการซื้อขายกันจริงได้ ซึ่งอาจทำให้ผู้ประกอบการที่ทุจริตปราศจากความเกรงกลัวต่อบทลงโทษของรัฐ และกล้าที่จะโง่งภาซีกันมากขึ้น

2.2 หากจะยึดถือการตีความบังคับใช้ที่ศาลและกรมสรรพากรนำบทบัญญัติในมาตรา 89 (7) ไปเรียกเก็บเบี้ยปรับโดยขยายไปถึงกรณีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ถึง การซื้อขายและการชำระราคาดังเช่นในปัจจุบัน ทั้งๆ ที่ถ้อยคำในมาตรา 89 (7) ยังไม่กว้างพอที่จะรองรับไปถึงเรื่องดังกล่าว ก็อาจก่อให้เกิดปัญหาได้ ดังนี้

2.2.1 เนื่องจากมาตรา 89 (7) ไม่ได้กำหนดเรื่องการพิสูจน์ถึงการซื้อขายหรือการชำระราคาไว้ ทำให้ไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิสูจน์ที่เป็นมาตรฐาน ดังนั้นเจ้าพนักงานประเมินจึงไม่มีหลักเกณฑ์การพิจารณาพยานหลักฐานที่แน่นอน ดังจะเห็นได้จากในหลายๆ กรณีที่เจ้าพนักงานได้ประเมินโดยลงความเห็นว่าเป็นใบกำกับภาซีปลอม แต่ท้ายที่สุดก็ถูกกลับความเห็นโดยศาล ซึ่งในบางกรณีที่ผู้ประกอบการได้ซื้อสินค้าจริงและเสียค่าตอบแทนโดยสุจริต และสามารถหาหลักฐานมายืนยันต่อเจ้าพนักงานได้ในระดับหนึ่ง แต่กลับถูกเจ้าพนักงานประเมินพิจารณาว่าได้ใช้ใบกำกับภาซีปลอมเพราะไม่สามารถพิสูจน์ให้เห็นตามข้อสันนิษฐานได้ จนในที่สุดต้องมีการนำคดีขึ้นสู่ศาล ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าปัญหาดังกล่าวเกิดจากการที่กฎหมายไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์การพิสูจน์ตามข้อสันนิษฐานดังกล่าวให้เป็นแนวทางที่ชัดเจน

จากปัญหาที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น จะเห็นได้ว่าการที่กฎหมายขาดความชัดเจน เช่นนี้ไม่เพียงแต่จะก่อให้เกิดความคลุมเครือในการบังคับใช้กฎหมายเท่านั้น หากแต่ยังเป็นการสร้างความเดือดร้อนแก่ผู้ประกอบการด้วย กล่าวคือ ในกรณีที่ผู้ประกอบการถูกประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมิน แม้ว่าต่อมาผู้ประกอบการจะสามารถพิสูจน์ต่อศาลได้ว่าใบกำกับภาษีที่ตนนำมาใช้เป็นใบกำกับภาษีที่ถูกต้อง แต่ผู้ประกอบการก็ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีไปเป็นจำนวนมาก และเสียประโยชน์จากการที่ได้รับภาษีคืนล่าช้า โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากอยู่ในช่วงที่กิจการขาดสภาพคล่องแล้วเงินภาษีที่จะได้รับคืนดังกล่าวก็อาจเป็นปัจจัยสำคัญที่จะนำมาใช้ในการหมุนเวียนเพื่อให้กิจการดำเนินต่อไปได้ ทั้งดอกเบี้ยที่ได้รับคืนในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนนี้ ก็ยังเป็นอัตราที่ต่ำมาก หากเทียบกับผลประโยชน์ที่อาจได้รับจากการนำเงินภาษีที่ได้รับคืนไปลงทุนหากำไร

2.2.2 การที่กฎหมายขาดความชัดเจนนี้ ทำให้ผู้ที่ไม่มีความรู้ความเข้าใจถึงการตีความข้อกฎหมายในทางปฏิบัติ ก็จะไม่อาจทราบได้แน่ชัดว่าในการทำธุรกรรมแต่ละครั้งตนมีหน้าที่ต้องระมัดระวังในเรื่องการตรวจสอบและจัดเก็บเอกสารที่เกี่ยวข้องมากน้อยเพียงใด ซึ่งหากผู้ประกอบการไม่มีหลักฐานในการชำระราคาสินค้าเก็บไว้ ซึ่งอาจเกิดขึ้นเพราะมีการชำระราคากันเป็นเงินสด หากในภายหลังถูกตรวจสอบก็อาจต้องถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับได้ ทั้งที่ตนได้ซื้อขายและชำระราคาไปจริง

ผู้เขียนเห็นว่าปัญหาดังกล่าวจะบรรเทาลงได้หากมีการกำหนดลักษณะและข้อสันนิษฐานของ “ใบกำกับภาษีปลอม” ให้ชัดเจนขึ้น ทั้งนี้ เพื่อเป็นแนวทางในการใช้ดุลยพินิจของฝ่ายเจ้าพนักงานประเมินเอง และเป็นประโยชน์สำหรับฝ่ายผู้ประกอบการที่จะได้มีแนวทางปฏิบัติในการดำเนินกิจการให้ปลอดภัยจากการถูกตรวจสอบในเรื่องดังกล่าวและจัดทำหลักฐานที่มีความถูกต้องแน่นอนเพื่อนำมาใช้ในการพิสูจน์ต่อเจ้าพนักงานประเมินต่อไป

3. ปัญหาการนำพยานหลักฐานมาพิสูจน์ในชั้นฝ่ายปกครอง

เนื่องจากมาตรา 89 (7) แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดหน้าที่ให้ฝ่ายผู้ใช้ใบกำกับภาษีเป็นผู้พิสูจน์เรื่องใบกำกับภาษีปลอม ดังนั้น ผู้ใช้ใบกำกับภาษีจึงมีหน้าที่ต้องรวบรวมพยานหลักฐานต่างๆ ทั้งพยานบุคคลและพยานเอกสารเพื่อนำมาใช้ยืนยันต่อเจ้าพนักงานประเมิน

อย่างไรก็ดี จากการที่ผู้เขียนได้ศึกษาถึงบทบัญญัติในส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วพบว่าบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ให้อำนาจแต่เฉพาะฝ่ายเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะออกหมายเรียก

พยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องมาเพื่อการตรวจสอบ ซึ่งก็หมายความว่าในชั้นของการประเมินภาษีนี้ ฝ่ายผู้ใช้ใบกำกับภาษีจะสามารถอ้างส่งหลักฐานต่อเจ้าพนักงานได้เฉพาะเอกสารและพยานบุคคลที่เป็นของฝ่ายผู้ใช้ใบกำกับภาษีเอง แต่ในกรณีของพยานหลักฐานที่เป็นเอกสารที่อยู่ในความครอบครองของบุคคลภายนอก เช่น ใบอนุญาตก่อสร้างโรงงานของฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษี หรือเป็นพยานบุคคลภายนอก เช่น กรรมการผู้จัดการของฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษี หากเจ้าพนักงานประเมินไม่ได้เรียกเข้ามาตรวจสอบเอง ก็จะไม่มีความหลักฐานดังกล่าวมาสนับสนุนข้อเท็จจริงของฝ่ายผู้ใช้ใบกำกับภาษีในชั้นนี้ได้

จากข้อจำกัดดังกล่าวได้ก่อให้เกิดปัญหาแก่ผู้ใช้ใบกำกับภาษีที่สุจริต ที่ไม่สามารถรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อนำมาใช้พิสูจน์ในชั้นการตรวจสอบประเมินภาษีได้อย่างเต็มที่ แม้ต่อมาในชั้นศาลผู้ใช้ใบกำกับภาษีจะสามารถขอหมายเรียกพยานเอกสารและพยานบุคคลดังกล่าวได้ แต่ก็จะเป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้ใช้ใบกำกับภาษีในการที่จะต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการดำเนินการหลายขั้นตอน ทั้งยังเป็นการเพิ่มคดีในศาลโดยไม่มีเหตุอันควร

ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าหากกฎหมายให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีในการที่จะขอหมายเรียกพยานหลักฐานจากบุคคลภายนอกหรือหน่วยงานราชการ หรือขอหมายเรียกพยานบุคคลภายนอกในชั้นการตรวจสอบประเมินภาษีได้ก็จะเป็นประโยชน์อย่างยิ่ง ซึ่งอาจช่วยให้ข้อพิพาทสามารถยุติลงได้ในชั้นฝ่ายปกครองโดยไม่ต้องมีการนำคดีขึ้นสู่ศาล

4. ปัญหาเรื่องเบี้ยปรับ

ตามที่คุณเขียนได้ศึกษาเกี่ยวกับการเรียกเก็บเบี้ยปรับตามมาตรา 89 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำพิพากษาศาลฎีกาแล้ว เห็นว่ามาตราดังกล่าวยังขาดความชัดเจนในการนำไปบังคับใช้อยู่ กล่าวคือ ตามมาตรา 89 มีการกำหนดจำนวนเบี้ยปรับที่ผู้เสียภาษีจะต้องถูกเรียกเก็บไว้หลายกรณี ซึ่งแต่ละกรณีก็มีลักษณะความผิดที่แตกต่างกันออกไป อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีความผิดที่เกิดขึ้นก็อาจเกี่ยวโยงหรือเป็นผลให้เกิดความผิดในลักษณะอื่นตามมาโดยปริยายเช่นกัน ยกตัวอย่างเช่น กรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) หากมีการตรวจสอบพบก็เท่ากับว่าใบกำกับภาษีดังกล่าวไม่สามารถนำมาใช้ในการเครดิตภาษีได้ ผลก็คือแบบแสดงรายการที่ผู้ใช้ใบกำกับภาษีนั้นได้ยื่นไว้ก็จะผิดพลาด ซึ่งจะเข้าลักษณะเป็นความผิดตามมาตรา 89 (3) และ (4) ด้วย

หากพิจารณาตามถ้อยคำที่ใช้ในกฎหมาย ก็จะได้เห็นว่าในบทบัญญัติดังกล่าวไม่มีการกำหนดไว้ว่าให้เสียเบี้ยปรับแต่เพียงอนุมาตราเดียว ทั้งการปรับดังกล่าวก็มีลักษณะเป็นโทษทาง

แพ่งซึ่งไม่อาจนำหลักการเรื่องการกระทำผิดกรรมเดียวผิดกฎหมายหลายบทของกฎหมายอาญา มาปรับใช้ได้¹ ดังนั้น หากตีความกฎหมายตามตัวอักษรแล้วผู้กระทำผิดก็ต้องถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับทุกอนุมาตราซึ่งเป็นผลให้ผู้เสียหายต้องเสียเบี้ยปรับเกินกว่าสองเท่าและต้องเสียเบี้ยปรับซ้ำซ้อนจากการกระทำเดียวกัน และแม้ว่าในเรื่องนี้ได้มีแนวคำพิพากษาศาลฎีกาวางบรรทัดฐานไว้แล้วว่าในกรณีที่เป็นความผิดตามมาตรา 89 (7) การเรียกเก็บเบี้ยปรับให้เรียกตาม (7) อนุมาตราเดียว ซึ่งเป็นอนุมาตราที่เรียกเก็บเบี้ยปรับได้มากที่สุด เนื่องจากตามมาตรา 89 นี้ กฎหมายมุ่งที่จะลงโทษปรับแต่เพียงอนุมาตราเดียว และกรมสรรพากรเองก็ได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.81/2542 เพื่อวางแนวทางให้เป็นไปตามคำวินิจฉัยของศาลฎีกาแล้ว แต่ผู้เขียนเห็นว่ากรณีที่ศาลฎีกาวินิจฉัยไว้ตามแนวทางดังกล่าวก็คงเป็นเพียงการวินิจฉัยไปในทางที่จะทำให้เกิดความเป็นธรรม โดยเป็นการวินิจฉัยขยายความดับทกฎหมาย ซึ่งแนวทางดังกล่าวก็ยังสามารถถูกกลับได้ในภายหลัง และคำสั่งกรมสรรพากรเองก็ไม่ได้มีฐานะเป็นกฎหมายดังเช่นประมวลรัษฎากร ดังนั้น การเรียกเบี้ยปรับตามมาตรา 89 จึงยังขาดความชัดเจนแน่นอนอยู่ว่าเจ้าพนักงานประเมินจะมีสิทธิเรียกเบี้ยปรับได้เกินกว่าสองเท่าหรือไม่

5. ปัญหาเรื่องการลดหรือดเงินเพิ่ม

ตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ว่ากรณีที่ถูกคดีไม่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาที่จะต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือน ซึ่งในกรณีของภาษีมูลค่าเพิ่มหากเป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอมจนเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องนำส่งต่อสรรพากรลดน้อยลงกว่าความเป็นจริง ผู้ใช้ใบกำกับภาษีดังกล่าวก็ต้องเสียเงินเพิ่มจากภาษีที่ขาดไปด้วย ไม่ว่าจะการใช้ใบกำกับภาษีปลอมดังกล่าวจะเป็นไปโดยเจตนาหรือไม่ โดยกฎหมายไม่ได้เปิดช่องให้อำนาจศาลหรือเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะลดหรือดเงินเพิ่มนี้ไว้เหมือนกรณีของเบี้ยปรับแต่อย่างใด

จากการที่กฎหมายไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการให้ลดหรือดเงินเพิ่มไว้นี้ ผู้เขียนเห็นว่าเป็นการก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในเรื่องการใช้ใบกำกับภาษีปลอมบางกรณี กล่าวคือ ในบางครั้งผู้ที่นำใบกำกับภาษีไปใช้ในการเครดิตภาษี ผู้ประกอบการนั้นอาจไม่รู้ว่าใบกำกับภาษี

¹ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 90 “เมื่อการกระทำใดอันเป็นกรรมเดียวเป็นความผิดต่อกฎหมายหลายบท ให้ใช้กฎหมายบทที่มีโทษหนักที่สุดลงโทษแก่ผู้กระทำความผิด”

ดังกล่าวถูกปลอมขึ้น โดยผู้ใช้ใบกำกับภาษีเองก็ได้ซื้อสินค้าและมีการชำระราคาจริง เพียงแต่ไม่ได้ตรวจสอบความถูกต้องว่าผู้ขายเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ระบุไว้ในใบกำกับภาษีหรือไม่ กรณีดังกล่าวแม้ผู้ใช้ใบกำกับภาษีจะไม่ได้มีเจตนาทุจริตที่จะโกงภาษีอันเป็นเหตุให้เจ้าพนักงานประเมินหรือศาลมีอำนาจพิจารณางดเบี้ยปรับให้ได้ แต่ผู้ใช้ใบกำกับภาษีก็ยังคงมีหน้าที่ต้องชำระในส่วนของคุณเงินเพิ่มอยู่ จึงเป็นที่น่าสงสัยว่าเหตุใดกฎหมายจึงไม่เปิดช่องให้ศาลหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการลดหรืองดเงินเพิ่มตามความเหมาะสมแก่กรณีได้ดังเช่นเบี้ยปรับ

ในประเด็นเรื่องการลดหรืองดเงินเพิ่มนี้ ได้เคยมีคำพิพากษาฎีกาที่ 1233/2551 ที่ศาลได้วินิจฉัยไว้ตอนหนึ่งว่า “โจทก์มีพฤติการณ์ไม่สุจริต จึงไม่มีเหตุสมควรงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้แก่โจทก์” จากถ้อยคำที่ศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ดังกล่าว หากแปลในทางกลับกันก็อาจจะเข้าใจได้ว่าถ้าโจทก์ไม่ได้มีพฤติการณ์ไม่สุจริตแล้ว ก็จะมีเหตุสมควรให้ลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้

ในกรณีของระบบกฎหมายไทยนี้ แม้ว่าคำพิพากษาฎีกาจะไม่ถือเป็นกฎหมายที่เป็นบรรทัดฐานผูกพันบุคคลภายนอกคืออย่างเคร่งครัด ประกอบกับการพิจารณาคำพิพากษาคำพิพากษาฎีกาก็ไม่อาจนำมาตีความในทางกลับกันเพื่อใช้เป็นบรรทัดฐานได้ แต่การที่ศาลวินิจฉัยเช่นนี้ก็ทำให้เป็นข้อสังเกตได้ว่าเป็นไปได้หรือไม่ที่ศาลมีแนวโน้มที่จะกลับหลักเดิมโดยให้ลดหรืองดเงินเพิ่มได้ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในกรณีและผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาทุจริต ซึ่งหากเป็นเช่นนั้นผู้เขียนก็เห็นว่าน่าจะเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีมากกว่า เพราะในบางครั้งที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการผิดพลาดไปอาจไม่ได้เกิดจากความจงใจ หากแต่เกิดจากความไม่เข้าใจถึงกฎหมายก็เป็นได้

6. ปัญหาเรื่องอำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน

ตามที่ได้อธิบายไว้ในข้อ 6.1.1 แล้วว่าในการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มได้โดยไม่ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบก่อน เพราะประมวลรัษฎากรมาตรา 88/4 เพียงแต่บัญญัติว่าเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตรวจสอบก่อนประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มได้เท่านั้น มิได้บังคับให้เจ้าพนักงานประเมินต้องออกหมายเรียกก่อนจึงจะประเมินภาษีได้ นอกจากนี้ ในการตรวจปฏิบัติการตามมาตรา 88/3 กฎหมายก็ได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการเข้าไปในสถานประกอบการของผู้ประกอบการ ไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือไม่ และทำการตรวจสอบเพื่อให้ทราบว่าผู้ประกอบการได้ปฏิบัติโดยถูกต้องตามบทบัญญัติในส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

จากอำนาจในการตรวจสอบข้างต้น ผู้เขียนเห็นว่ายังมีปัญหาที่ควรพิจารณาดังนี้

6.1 การที่กฎหมายให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการตรวจสอบทั้งการออกหมายเรียกและการตรวจปฏิบัติการ โดยที่ไม่ได้บังคับว่าจะต้องมีการตรวจสอบก่อนจึงจะประเมินได้นี้ หากเป็นการประเมินภาษีจากข้อเท็จจริงที่ปรากฏในแบบแสดงรายการก็ไม่มีปัญหาแต่อย่างใด เนื่องจากเป็นการประเมินจากข้อเท็จจริงที่เห็นได้ชัดอยู่แล้ว แต่ในกรณีที่ประเมินจากข้อเท็จจริงหรือข้อสงสัยอื่นที่ไม่ปรากฏชัดเจนในแบบแสดงรายการ ผู้เขียนเห็นว่าควรจะมีการกำหนดเงื่อนไขการตรวจสอบเป็นกฎหมายไว้โดยเคร่งครัดให้เจ้าพนักงานต้องทำการตรวจสอบให้แน่ใจก่อนไม่ว่าจะเป็นการออกหมายเรียกหรือการตรวจปฏิบัติการ ทั้งนี้ เนื่องจากการที่กฎหมายไม่ได้กำหนดเงื่อนไขการตรวจสอบก่อนการประเมินไว้ดังกล่าว เป็นการเปิดช่องให้เจ้าพนักงานฝ่ายปกครองมีอำนาจในการใช้ดุลยพินิจที่กว้างขวาง อันอาจก่อให้เกิดปัญหาได้ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเจตนาไม่สุจริตหรือขาดความละเอียดรอบคอบในการใช้ดุลยพินิจในการประเมินภาษี

6.2 เมื่อพิจารณาจากหลักเกณฑ์เรื่องการค้นตามรัฐธรรมนูญประกอบกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแล้ว จะเห็นได้ว่าการค้นนี้ “โดยหลักแล้วจะกระทำไม่ได้” เว้นแต่จะมีหมายค้นของศาลหรือมีเหตุอย่างอื่นที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ และในการที่ศาลจะออกหมายค้นได้ก็จะจำกัดอยู่ในกรณีจำเป็นต่างๆ ที่กำหนดไว้โดยเฉพาะเช่นกัน จากหลักเกณฑ์ดังกล่าวชี้ให้เห็นได้ว่ากฎหมายให้ความสำคัญต่อสิทธิของประชาชนในเคหสถานเป็นอย่างมาก โดยไม่ให้ถูกล่วงละเมิดแม้แต่จากเจ้าพนักงานรัฐเองเว้นแต่จะมีเหตุอันสมควร ซึ่งเหตุอันสมควรที่จะเข้าไปตรวจค้นได้นั้น กฎหมายก็กำหนดให้องค์การตุลาการซึ่งเป็นองค์กรที่มีความเป็นธรรมและมีดุลยพินิจที่ละเอียดรอบคอบเป็นผู้พิจารณากลับกรอง

เมื่อนำหลักการดังกล่าวมาเปรียบเทียบกับ การตรวจปฏิบัติการของเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากรแล้ว จะเห็นได้ว่าแม้สถานประกอบการจะถือเป็น “เคหสถาน” ประเภทหนึ่ง แต่ประมวลรัษฎากรกลับให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินไว้มากกว่าอำนาจของเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา โดยเจ้าพนักงานประเมินสามารถเข้าไปตรวจสอบได้โดยไม่ต้องมีหมายศาล ทั้งไม่ได้กำหนดเหตุต่างๆ อันเป็นที่มาของอำนาจในการเข้าไปตรวจสอบไว้เป็นการเฉพาะแต่อย่างใด และแม้ว่าในปัจจุบันจะมีการออกระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2550 อันเป็นแนวปฏิบัติที่เคร่งครัดและคุ้มครองสิทธิของผู้ประกอบการได้ดีในระดับหนึ่ง แต่ระเบียบดังกล่าวก็ไม่ใช้กฎหมายที่จะมีผลถึงขนาดที่ว่าถ้าไม่ปฏิบัติตามแล้วการประเมินจะไม่ชอบ ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาฎีกาที่

632/2552 ซึ่งศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ตอนหนึ่งว่า “ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ.2539 มีใช้กฎหมาย เมื่อไม่ปรากฏว่าเจ้าพนักงานประเมินปฏิบัติฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ย่อมเป็นการประเมินที่ชอบด้วยกฎหมาย”

นอกจากนี้ หากพิจารณาโดยละเอียดแล้ว คำว่า “เพื่อให้ทราบว่าผู้ประกอบการได้ปฏิบัติโดยถูกต้องตามบทบัญญัติในส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่” ที่ปรากฏอยู่ในมาตรา 88/3 นี้ ผู้เขียนเห็นว่ายังไม่ใช่ “เหตุอย่างอื่นตามกฎหมาย” ที่รัฐธรรมนูญได้กำหนดไว้ หากแต่เป็นเพียง “จุดประสงค์” ในการเข้าไปค้นโดยทั่วไปเท่านั้น ซึ่งจุดประสงค์ที่ว่านี้ก็เป็นที่เจ้าพนักงานประเมินสามารถใช้ดุลยพินิจเองได้อย่างกว้างขวาง กรณีจึงยังเป็นที่น่าสงสัยอยู่ว่าบทบัญญัติมาตรา 88/3 นี้ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญมาตรา 6 หรือไม่ เพราะหากเป็นการขัดหรือแย้งแล้ว บทบัญญัติในส่วนนี้ก็จะอันใช้บังคับไม่ได้ นอกจากนี้ บทบัญญัตินี้ดังกล่าวยังเป็นการเปิดช่องให้เจ้าพนักงานฝ่ายปกครองมีอำนาจในการใช้ดุลยพินิจได้อย่างกว้างขวาง อันอาจก่อให้เกิดปัญหาได้ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเจตนาไม่สุจริต