

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

1. บทสรุป

จากการศึกษาเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนของใบกำกับภาษีทั้งจากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในปัจจุบันและบทบัญญัติของกฎหมายประกอบคำวินิจฉัยที่เกี่ยวข้องแล้ว พบว่าการบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับใบกำกับภาษีในปัจจุบันยังมีปัญหาที่ควรพิจารณาหลายประการ ไม่ว่าจะเป็นปัญหาความมีประสิทธิภาพในการป้องกันปราบปรามการโกงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้ใบกำกับภาษีเป็นเครื่องมือ ปัญหาการตีความบังคับใช้กฎหมาย ปัญหาการใช้อำนาจตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมิน รวมทั้งปัญหาความไม่เป็นธรรมอื่นๆ ที่เกิดขึ้นจากบทบัญญัติกฎหมาย โดยปัญหาเหล่านี้ผู้เขียนเห็นว่าเป็นปัญหาที่ควรได้รับการพิจารณาแก้ไขโดยเร็ว เพื่อรักษาผลประโยชน์ของชาติและเพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ซึ่งผู้เขียนขอสรุปปัญหาที่พบดังนี้

1.1 จากการศึกษารูปแบบต่างๆ ของกลโกงภาษีมูลค่าเพิ่มในลักษณะของการใช้ใบกำกับภาษีปลอม พบว่ามาตรการตรวจสอบควบคุมการออกและการใช้ใบกำกับภาษีของประเทศไทยยังขาดความเข้มงวด อันเป็นการเปิดช่องให้มีการโกงภาษีได้ง่าย กล่าวคือหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับใบกำกับภาษีที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันไม่ได้กำหนดหน้าที่ให้ฝ่ายผู้ประกอบการที่จะเครดิตภาษีซื้อต้องนำส่งใบกำกับภาษีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการทั้งใบกำกับภาษีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันก็เป็นใบกำกับภาษีที่ผู้ประกอบการพิมพ์ใช้กันเอง โดยรัฐบาลไม่ได้เข้าควบคุมให้ใช้แบบฟอร์มที่เป็นมาตรฐานเดียวกัน ทำให้รัฐไม่อาจตรวจสอบได้ว่าใบกำกับภาษีดังกล่าวเป็นใบกำกับภาษีปลอมหรือไม่

1.2 จากการศึกษารูปแบบและลักษณะของใบกำกับภาษีปลอมแล้ว พบว่าความหมายของใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ยังขาดความชัดเจนไม่ครอบคลุมกลโกงภาษีในหลายๆ รูปแบบ และแม้ว่าศาลและกรมสรรพากรจะได้พยายามนำมาตราดังกล่าวไปบังคับใช้โดยการขยายความกฎหมาย เพื่อให้เกิดสภาพบังคับแก่กรณีกลโกงภาษีที่หลากหลาย แต่การบังคับใช้ดังกล่าวก็ยังขาดความชัดเจนในแง่ของกฎหมายที่รองรับ ทั้งยังก่อให้เกิดอุปสรรคในทางปฏิบัติทั้งต่อฝ่ายเจ้าพนักงานประเมินเองที่ไม่มีมาตรฐาน

ที่ชัดเจนในการพิจารณาพยานหลักฐาน และก่อให้เกิดปัญหาต่อฝ่ายผู้ประกอบการที่ไม่มีแนวทางในการปฏิบัติตามกฎหมายที่แน่นอน

1.3 จากการศึกษาถึงขั้นตอนในการตรวจสอบและประเมินภาษีแล้ว พบว่ากฎหมายยังไม่เอื้อประโยชน์แก่ฝ่ายผู้ประกอบการในการที่จะรวบรวมพยานหลักฐานมาใช้ประกอบการพิสูจน์เกี่ยวกับใบกำกับภาษีปลอมในชั้นเจ้าพนักงานประเมินได้เต็มที่ กล่าวคือผู้ประกอบการไม่มีสิทธิที่จะขอหมายเรียกเอกสารหรือบุคคลภายนอกมาได้ในชั้นเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งในบางครั้งกว่าที่ผู้ประกอบการจะนำพยานหลักฐานดังกล่าวมาสนับสนุนข้ออ้างของตนได้ก็ต้องรอให้คดีถึงชั้นศาล ซึ่งเป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้ประกอบการสุจริตและสร้างภาระให้แก่ศาลโดยไม่จำเป็น

1.4 จากการศึกษาบทบัญญัติในส่วนของเบี้ยปรับตามมาตรา 89 แล้ว พบว่ามาตราดังกล่าวยังขาดความชัดเจนในเรื่องการกำหนดโทษ กล่าวคือ ในกรณีที่เป็นการกระทำผิดกรรมเดียวแต่เข้าลักษณะเป็นความผิดตามหลายอนุมาตราแล้ว บทบัญญัติดังกล่าวก็ไม่มีข้อกำหนดไว้ว่าให้เรียกเบี้ยปรับได้กี่อนุมาตรา แม้ในประเด็นนี้ศาลฎีกาก็ได้วางหลักไว้ว่าให้เรียกได้เพียงอนุมาตราเดียว แต่หากพิจารณาตามลักษณะของบทลงโทษดังกล่าวแล้ว จะเห็นได้ว่าบทลงโทษดังกล่าวเป็นการลงโทษทางแพ่งซึ่งไม่สามารถนำหลักการลงโทษในทางอาญามาใช้บังคับได้ ดังนั้น การเรียกเบี้ยปรับแต่เพียงอนุมาตราเดียวนี้จึงเป็นการตีความเพื่อความเป็นธรรมซึ่งยังไม่อาจหาหลักเหตุผลที่ถูกต้องตามกฎหมายมาอธิบายได้ และอาจก่อให้เกิดข้อโต้แย้งกันต่อไปอีกได้ในอนาคต

1.5 จากการศึกษาในส่วนของกรเรียกเก็บเงินเพิ่ม พบว่าเงินเพิ่มตามบทบัญญัติเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ ไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้ให้ลดหรืองดได้ ซึ่งจากการศึกษาคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้องแล้ว พบว่าศาลฎีกาก็ได้วางหลักไว้ชัดเจนว่าเงินเพิ่มในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มไม่อาจลดหรืองดได้ แต่หากพิจารณาถึงความเป็นธรรมในกรณีที่ผู้ประกอบการไม่ได้มีเจตนาทุจริตแล้ว ผู้เขียนเห็นว่าควรกำหนดให้ศาลหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะลดหรืองดเงินเพิ่มได้ตามความเหมาะสมแก่พฤติการณ์ของผู้ประกอบการ

1.6 จากการศึกษาถึงอำนาจในการตรวจสอบและการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินแล้ว พบว่ากฎหมายได้ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการตรวจสอบและประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มไว้อย่างกว้างขวาง โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อนำมาเปรียบเทียบกับอำนาจเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา หรือเปรียบเทียบกับอำนาจใน

การประเมินภาษีเงินได้ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าควรให้อำนาจในลักษณะดังกล่าวอาจเป็นช่องทางให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลยพินิจไปในทางมิชอบได้

สำหรับปัญหาในข้อ 1.1 นั้น จากการที่ผู้เขียนได้ศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไต้หวันแล้ว พบว่าไต้หวันมีมาตรการในการควบคุมตรวจสอบใบกำกับภาษีที่เข้มงวด อันเป็นการช่วยลดช่องทางในการใช้ใบกำกับภาษีปลอมได้ในระดับหนึ่ง โดยไต้หวันได้กำหนดให้ผู้ประกอบการใช้ใบกำกับภาษีที่ออกโดยรัฐบาล (Uniform Invoice) และกำหนดหน้าที่ให้ผู้ประกอบการต้องแนบคู่ฉบับใบกำกับภาษีที่ได้ออกให้แก่ผู้ซื้อสินค้าในเดือนนั้นไปพร้อมกับแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อที่จะได้มีการบันทึกข้อมูลการซื้อขายดังกล่าวไว้ใช้เทียบเคียงกับต้นฉบับใบกำกับภาษีที่ผู้ซื้อสินค้านำมาขอคืนภาษีต่อไป อย่างไรก็ตาม จากกระบวนการตรวจสอบใบกำกับภาษีที่เข้มงวดดังกล่าว ก็ยังมีปัญหาในด้านค่าใช้จ่ายที่รัฐต้องจ่ายให้แก่เจ้าหน้าที่ที่เพิ่มจำนวนขึ้นและค่าใช้จ่ายด้านเอกสารและการวางระบบคอมพิวเตอร์ ซึ่งผู้เขียนเองก็เห็นว่าหากประเทศไทยจะนำระบบดังกล่าวเข้ามาใช้ก็อาจต้องใช้เวลาเตรียมการนานและต้องคำนึงถึงผลดีผลเสียที่จะตามมาอีกหลายประการ

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาจากปัญหาของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มไทยในด้านอื่นๆ แล้ว ผู้เขียนเห็นว่าควรมีการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายที่เกี่ยวข้องหลายประการ โดยพิจารณาจากสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นตามความเป็นจริงในการบังคับใช้กฎหมาย รายละเอียดผู้เขียนจะได้นำเสนอต่อไปในส่วนข้อเสนอแนะ ทั้งนี้ เพื่อช่วยให้ผู้เสียภาษี นักกฎหมายภาษี และเจ้าพนักงานประเมินมีแนวทางปฏิบัติที่ถูกต้องและเป็นธรรม โดยทำที่สุดก็จะเป็นการช่วยลดข้อพิพาททางภาษีลงได้ และช่วยระงับข้อพิพาททางภาษีได้รวดเร็ว ทั้งยังเป็นประโยชน์ในแง่ของความเป็นธรรมอีกด้วย

2. ข้อเสนอแนะ

จากการที่ผู้เขียนได้ศึกษาหลักกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยประกอบกับแนวคำพิพากษาศาลฎีกาและหลักกฎหมายของไต้หวันแล้ว ผู้เขียนขอเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหาต่างๆ ดังนี้

2.1 เพื่อลดปัญหาในการโกงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการใ้ใบกำกับภาษีปลอม รัฐควรกำหนดให้มีการใช้แบบฟอร์มใบกำกับภาษีที่จัดพิมพ์ขึ้นโดยรัฐบาล (Uniform Invoice) และนำระบบคอมพิวเตอร์เข้ามาใช้ในการช่วยตรวจสอบ โดยกำหนดให้ผู้ประกอบการที่ได้ขายสินค้าให้แก่ผู้ประกอบการด้วยกันต้องออกใบกำกับภาษีแบบที่มีคู่ฉบับ 2 ใบ โดยส่งมอบต้นฉบับให้แก่ผู้ซื้อและเก็บคู่ฉบับไว้ใบหนึ่ง ส่วนอีกใบหนึ่งก็ส่งมอบให้แก่สรรพากรเพื่อให้กรมสรรพากรบันทึก

ข้อมูลไว้ในระบบคอมพิวเตอร์ ทั้งนี้ เมื่อผู้ซื้อนำไปกำกับภาษีไปขอคืนภาษี กรมสรรพากรจะสามารถนำข้อมูลไปกำกับภาษีดังกล่าวมาเปรียบเทียบกับข้อมูลการขายจากคู่ฉบับของผู้ขายและคู่ฉบับที่ถือไว้โดยสรรพากรว่าถูกต้องตรงกันหรือไม่ ซึ่งระบบนี้จะช่วยลดปัญหาไปกำกับภาษีปลอมได้ในระดับหนึ่ง โดยเฉพาะในรูปแบบของการปลอมไปกำกับภาษีของผู้ประกอบการรายอื่น การออกใบกำกับภาษีเลขที่ซ้ำกันให้แก่ผู้ซื้อสินค้าต่างราย

2.2 จากปัญหาความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติมาตรา 89 (7) ที่กำหนดความรับผิดในเบี้ยปรับกรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอม ผู้เขียนเห็นว่าควรปรับเปลี่ยนถ้อยคำในมาตราดังกล่าวให้มีความชัดเจนขึ้นเพื่อให้ศาลและเจ้าพนักงานประเมินมีหลักเกณฑ์ในการบังคับใช้กฎหมายที่แน่นอนเป็นแนวทางเดียวกัน และเพื่อให้ผู้ประกอบการทำความเข้าใจข้อกำหนดได้อย่างชัดเจนอันนำไปสู่การปฏิบัติตามกฎหมายอย่างถูกต้อง ทั้งนี้ ต้องมีความสอดคล้องกับกลไกภาษีที่เกิดขึ้นอยู่ในปัจจุบันทุกกรณี ซึ่งในปัจจุบันการนำมาตรา 89 (7) ไปบังคับใช้โดยศาลและกรมสรรพากรจะมุ่งพิจารณาใน 2 ประเด็นหลักๆ คือ ประเด็นเรื่องการซื้อขายและการชำระราคา และประเด็นเรื่องผู้ซื้อและผู้ขายสินค้าที่แท้จริงตามใบกำกับภาษี ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรปรับเปลี่ยนถ้อยคำในอนุมาตราดังกล่าวให้สอดคล้องกับการบังคับใช้กฎหมายที่เป็นอยู่ในปัจจุบันโดยกำหนดประเด็นการพิสูจน์ที่ชัดเจนไว้ในกฎหมาย

อย่างไรก็ดี เนื่องจากในปัจจุบันมีผู้ประกอบการหลายรายที่ได้รับใบกำกับภาษีปลอมมาโดยไม่ทราบว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม ซึ่งอาจเกิดจากการที่ผู้ประกอบการไม่ได้ใช้ความระมัดระวังตรวจสอบให้ละเอียดถี่ถ้วน ในประเด็นปัญหานี้ผู้เขียนเห็นว่าไม่ควรถือผู้ประกอบการรายดังกล่าวจะต้องรับผิดในเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (7) ซึ่งกำหนดเบี้ยปรับไว้สูงถึง 2 เท่า ดังนั้น จึงควรกำหนดข้อยกเว้นความรับผิดในเรื่องนี้ไว้ให้ชัดเจนว่าในกรณีที่การปลอมใบกำกับภาษีเป็นเรื่องที่อยู่ในความรู้อยู่เห็นของฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีฝ่ายเดียว โดยผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีไม่ได้มีเจตนาที่จะร่วมโกงภาษีด้วย ก็ให้ยกเว้นความรับผิดตามอนุมาตราดังกล่าวแก่ฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์

จากแนวทางที่ผู้เขียนได้เสนอไว้ข้างต้น อาจสรุปถ้อยคำตามมาตรา 89 (7) ที่จะแก้ไข ดังนี้

มาตรา 89 (7) “นำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ในการคำนวณภาษีให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น เว้นแต่กรณีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่รู้ว่าใบกำกับภาษีปลอม

ในกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าตนได้ซื้อสินค้าหรือรับบริการตามรายการที่ปรากฏในใบกำกับภาษีนั้นมาจากผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม”

ตามถ้อยคำในมาตรา 89 (7) ที่ผู้เขียนเสนอให้แก้ไขนี้ จะก่อให้เกิดผลในทางบังคับใช้ดังนี้

2.2.1 กรณีใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) วรรคแรก ซึ่งเป็นใบกำกับภาษีปลอมโดยสภาพ กล่าวคือ เป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยปลอมชื่อผู้ประกอบการรายอื่น โดยหลักแล้วผู้นำใบกำกับภาษีดังกล่าวไปใช้ในการคำนวณภาษีต้องถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับ 2 เท่า อย่างไรก็ดี เนื่องจากใบกำกับภาษีที่ถูกปลอมขึ้นนี้ ในบางครั้งอาจเกิดจากการกระทำที่อยู่ในความรู้เห็นของผู้ออกใบกำกับภาษีเพียงฝ่ายเดียว ซึ่งฝ่ายผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการที่ได้ใบกำกับภาษีไปไม่ทราบว่าฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีได้ปลอมใบกำกับภาษีนั้นขึ้น เช่น กรณีการปลอมใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการรายอื่นและนำมาส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อโดยหลอกลวงว่าตนคือผู้ประกอบการตามใบกำกับภาษีนั้น หรือกรณีการออกใบกำกับภาษีเลขที่ซ้ำมากกว่า 1 ใบ โดยนำไปออกให้แก่ผู้ซื้อต่างรายกัน ดังนั้น เพื่อเป็นการคุ้มครองผู้ประกอบการที่นำใบกำกับภาษีปลอมดังกล่าวมาใช้โดยรู้เท่าไม่ถึงการณ์ หากข้อเท็จจริงพึงยุติได้ว่าฝ่ายผู้ใช้ใบกำกับภาษีไม่ทราบว่าใบกำกับภาษีนั้นถูกปลอมขึ้น ผู้ใช้ใบกำกับภาษีก็จะได้รับยกเว้นเบี้ยปรับโดยผลของบทบัญญัติดังกล่าวทันที โดยไม่ต้องให้เจ้าพนักงานหรือศาลใช้ดุลยพินิจในการลดหรืองดเบี้ยปรับอีก ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความชัดเจนแน่นอนว่าผู้ใช้ใบกำกับภาษีที่ไม่มีเจตนาทุจริตจะไม่ต้องถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (7) ที่แก้ไขใหม่นี้

อย่างไรก็ดี ในการที่จะพิจารณาว่าผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมได้ทราบถึงการปลอมหรือไม่นั้น ก็ยังคงเป็นปัญหาในทางปฏิบัติที่ศาลและกรมสรรพากรจะต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาจากพฤติการณ์ที่เกี่ยวข้องต่อไป เช่น การติดต่อซื้อขายตามใบกำกับภาษีนั้น ผู้ได้รับใบกำกับภาษีได้ไปซื้อสินค้าจากสถานประกอบการผู้ออกใบกำกับภาษีโดยตรงหรือซื้อโดยมีตัวแทนมาติดต่อ และก่อนที่จะตกลงซื้อขายผู้ได้รับใบกำกับภาษีได้ขอตรวจสอบเอกสารการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ ดังนั้น ผู้ประกอบการเองก็ควรที่จะใช้ความระมัดระวังในการตรวจสอบเรื่องดังกล่าวด้วย

2.2.2 กรณีใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้มีอำนาจที่แท้จริง ซึ่งไม่เข้าลักษณะใบกำกับภาษีปลอมโดยสภาพ ก็ต้องพิจารณาต่อไปว่าใบกำกับภาษีดังกล่าวเป็นใบกำกับภาษีที่เข้าลักษณะองค์ประกอบความผิดตามมาตรา 89 (7) วรรคสอง หรือไม่ กล่าวคือ หากเป็นการออก

ใบกำกับภาษีโดยที่ไม่มีการซื้อขายสินค้ากันเกิดขึ้นจริง หรือมีการซื้อขายสินค้าเกิดขึ้นจริงแต่ผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีไม่ใช่ผู้ซื้อสินค้าที่แท้จริง เช่น ในกรณีที่ผู้ออกใบกำกับภาษีได้ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อรายหนึ่ง แต่กลับนำรายการที่ซื้อขายดังกล่าวไปออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่นที่ไม่ใช่ผู้ซื้อ เป็นต้น กรณีเช่นนี้แม้โดยสภาพของใบกำกับภาษีจะไม่ใช่ของปลอมเนื่องจากออกโดยผู้มีอำนาจที่แท้จริง แต่ก็ต้องถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอมโดยผลของมาตรา 89 (7) ที่แก้ไขใหม่นี้

อนึ่ง กรณีมีข้อสังเกตว่าหลักเกณฑ์ตามมาตรา 89 (7) ที่ผู้เขียนเสนอขึ้นใหม่นี้ จะมีผลในทางบังคับใช้เหมือนหลักเกณฑ์ที่ศาลและกรมสรรพากรใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาอยู่ในปัจจุบัน แต่ถ้อยคำตามผู้เขียนเสนอให้แก้ไขนี้จะมีความชัดเจนขึ้น ทำให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจ อันจะนำไปสู่การบังคับใช้กฎหมายโดยเจ้าหน้าที่รัฐที่ถูกต้องเป็นมาตรฐานเดียวกัน และนำไปสู่การปฏิบัติตามกฎหมายอย่างถูกต้องสำหรับผู้ประกอบการที่ดำเนินกิจการโดยสุจริต

2.2.3 เนื่องจากโดยผลของหลักเกณฑ์ตามมาตรา 89 (7) วรรคสอง ที่ผู้เขียนเสนอขึ้นนี้ ทำให้ใบกำกับภาษีที่ออกโดยมีข้อความเท็จ (ออกโดยไม่มีการซื้อขายกันจริงหรือผู้ได้รับประโยชน์ไม่ใช่ผู้ซื้อที่แท้จริง) ต้องถือเป็นใบกำกับภาษีปลอมซึ่งจะต้องอยู่ภายใต้ข้อยกเว้นความรับผิดตามมาตรา 89 (7) วรรคแรก ที่บัญญัติว่า “เว้นแต่เป็นกรณีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่รู้ว่าใบกำกับภาษีปลอม” ด้วย อย่างไรก็ดี หากพิจารณาถึงสภาพความเป็นจริงแล้วจะเห็นได้ว่าในกรณีความผิดตามมาตรา 89 (7) วรรคสอง จะไม่อาจเข้าหลักข้อยกเว้นความรับผิดที่กำหนดขึ้นใหม่ตามมาตรา 89 (7) วรรคแรก นี้ได้ เนื่องจากใบกำกับภาษีตามมาตรา 89 (7) วรรคสอง นี้โดยสภาพแล้วไม่ใช่ใบกำกับภาษีที่ถูกปลอมขึ้นอันจะอยู่ในความรู้เห็นของผู้ออกใบกำกับภาษีเพียงฝ่ายเดียวได้ หากแต่ต้องเป็นการกระทำที่เกิดจากความรู้เห็นของทั้งฝ่ายผู้ซื้อและฝ่ายผู้ขาย กล่าวคือ ในการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีการซื้อขายสินค้า หรือการออกใบกำกับภาษีโดยผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีไม่ใช่ผู้ซื้อที่แท้จริงนี้ ทางฝ่ายผู้ซื้อเองย่อมทราบดีอยู่แก่ใจว่าข้อเท็จจริงเป็นเช่นไร จึงไม่อาจหยิบยกความไม่รู้ขึ้นกล่าวอ้างได้โดยสภาพอยู่แล้ว ด้วยเหตุนี้ข้อยกเว้นความรับผิดดังกล่าวจึงกำหนดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการยกเว้นความรับผิดกรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอมโดยสภาพตามมาตรา 89 (7) วรรคแรก เท่านั้น

2.2.4 กรณีนี้มีข้อสังเกตว่าการกำหนดหลักเกณฑ์ความรับผิดเด็ดขาดตามมาตรา 89 (7) วรรคสอง ที่ผู้เขียนได้เสนอขึ้นโดยดำเนินตามแนวทางการวินิจฉัยของศาลและกรมสรรพากรเช่นนี้ อาจมีผู้โต้แย้งได้ว่าหลักเกณฑ์ดังกล่าวเป็นการกำหนดความรับผิดให้กว้างขึ้นกว่าตัวบทกฎหมายเดิม ที่กำหนดความรับผิดไว้เฉพาะกรณีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่อาจพิสูจน์ได้ว่า

“บุคคลใดเป็นผู้ออกไปกำกับภาษี” เท่านั้น ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการที่สุจริตได้ในกรณีของผู้ประกอบการที่ได้ซื้อสินค้าจริงแต่ไม่มีหลักฐานมาพิสูจน์ เช่น ผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้าราคาต่ำและได้ชำระราคาเป็นเงินสดจึงไม่มีหลักฐานการชำระเงินเก็บไว้ให้ตรวจสอบ เป็นต้น

ผู้เขียนเองตระหนักถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดปัญหาดังกล่าว จึงได้เสนอแนะหลักเกณฑ์การตรวจสอบและจัดเก็บหลักฐานเพื่อให้ผู้ประกอบการใช้เป็นแนวทางในการดำเนินธุรกิจ และเพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาพยานหลักฐานตามที่จะได้กล่าวต่อไปในข้อ 2.3

นอกจากนี้ ผู้เขียนก็เห็นว่าในสถานะที่ประเทศกำลังประสบกับปัญหาทางเศรษฐกิจเช่นนี้ รายได้จากเงินภาษีเป็นปัจจัยสำคัญที่จะผลักดันให้รัฐบาลสามารถบริหารประเทศให้เกิดเสถียรภาพได้ ซึ่งเมื่อพิจารณาจากการเพิ่มจำนวนของผู้ทุจริตโกงภาษีและรูปแบบการโกงภาษีที่มีความสลับซับซ้อนขึ้นทุกวันแล้ว จะเห็นได้ว่ารัฐต้องสูญเสียรายได้จากการโกงเงินภาษีของกลุ่มบุคคลเหล่านี้ไปเป็นจำนวนไม่น้อย อันเป็นการสร้างความเสียหายต่อเศรษฐกิจของชาติเป็นอย่างมาก ด้วยเหตุนี้ เมื่อพิจารณาจากผลได้ผลเสียแล้วผู้เขียนจึงเห็นว่ามีความจำเป็นที่จะต้องกำหนดหลักเกณฑ์การลงโทษให้ครอบคลุมไปถึงรูปแบบการโกงภาษีที่เกิดขึ้นให้ครบทุกรูปแบบ เพื่อให้รัฐมีเครื่องมือที่จะจัดการปราบปรามผู้ทุจริตให้เกิดความเกรงกลัวต่อกฎหมายต่อไปได้ อีกทั้งเมื่อมีการแก้ไขกฎหมายให้ชัดเจนขึ้นเช่นนี้แล้ว ผู้ประกอบการที่ดำเนินธุรกิจโดยสุจริตเองก็ควรทำความเข้าใจในข้อกฎหมายให้ชัดเจน เพื่อที่จะปฏิบัติตามกฎหมายอย่างถูกต้องโดยใช้ความระมัดระวังในการจัดเก็บเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องเพื่อการตรวจสอบโดยเจ้าหน้าที่รัฐ อันเป็นการให้ความร่วมมือในการพัฒนาและรักษาผลประโยชน์ของประเทศชาติด้วย

2.3 นอกจากการแก้ไขถ้อยคำตามมาตรา 89 (7) ในข้อ 2.2 แล้ว ผู้เขียนเห็นว่าการออกประกาศหรือคำสั่งของกรมสรรพากรที่กำหนดหลักเกณฑ์ในการใช้ความระมัดระวังตรวจสอบข้อเท็จจริงในการทำธุรกรรมแต่ละครั้งเพื่อเป็นการประชาสัมพันธ์ให้ผู้ประกอบการทราบและเป็นแนวทางให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาพยานหลักฐานที่เป็นมาตรฐานเดียวกัน ตามรายละเอียดที่ผู้เขียนจะได้ยกตัวอย่าง ดังนี้

2.3.1 เนื่องจากตรวจสอบถึงข้อเท็จจริงของฝ่ายผู้ออกไปกำกับภาษี อาจมีความยุ่งยากในทางปฏิบัติในกรณีที่ผู้ได้ประโยชน์จากใบกำกับภาษีนั้นมีการซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการหลายแห่ง หากผู้ได้รับประโยชน์ต้องไปตรวจสอบความถูกต้องแท้จริงของผู้ประกอบการทุกรายก็เป็นการสร้างภาระมากเกินไป ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรมีการกำหนดแนวทางการตรวจสอบข้อเท็จจริงโดยการนำจำนวนเงินที่ผู้ได้รับประโยชน์จากใบกำกับภาษีได้จ่ายไปให้แก่ผู้ประกอบการ

แต่ละรายมาเป็นเกณฑ์ในการแบ่งมาตรฐานการพิสูจน์ หากจำนวนเงินน้อยก็กำหนดให้ผู้ได้ประโยชน์นั้นตรวจสอบแต่เพียงเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หากจำนวนเงินมากผู้ได้รับประโยชน์ก็ควรใช้ความระมัดระวังในการตรวจสอบสถานที่ประกอบการให้ทราบแน่ชัดถึงความมีตัวตนอยู่จริง ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างดังต่อไปนี้ ซึ่งผู้เขียนได้สมมุติจำนวนเงิน 10,000 บาท มาเป็นเกณฑ์ในการแบ่งมาตรฐานการพิสูจน์

2.3.1.1 ในกรณีที่ผู้ได้รับประโยชน์จากใบกำกับภาษีมียอดซื้อสินค้าหรือรับบริการจากผู้ออกใบกำกับภาษีเดือนละไม่เกิน 10,000 บาท ผู้ได้รับประโยชน์จากใบกำกับภาษีควรตรวจสอบเอกสารเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ออกใบกำกับภาษีไว้

2.3.1.2 ในกรณีที่ผู้ได้รับประโยชน์จากใบกำกับภาษีมียอดซื้อสินค้าหรือรับบริการจากผู้ออกใบกำกับภาษีต่อเดือนเกินกว่า 10,000 บาท ขึ้นไป นอกจากจะตรวจสอบเอกสารเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้ได้รับประโยชน์จากใบกำกับภาษียังควรตรวจสอบความมีตัวตนของสถานประกอบการของผู้ออกใบกำกับภาษี และตรวจสอบให้แน่ใจว่าใบกำกับภาษีที่ได้รับมาได้ออกโดยผู้ประกอบการตามสถานประกอบการดังกล่าวจริง

2.3.2 เนื่องจากการพิสูจน์ถึงการซื้อสินค้าหรือรับบริการ อาจมีความยุ่งยากในทางปฏิบัติในกรณีที่ผู้ได้ประโยชน์จากใบกำกับภาษีนั้นมีการทยอยสั่งซื้อสินค้าเป็นจำนวนมาก ซึ่งในบางครั้งอาจมีการชำระราคาเป็นเงินสด ดังนั้น จึงควรนำจำนวนเงินมาเป็นเกณฑ์ในการแบ่งมาตรฐานและภาระในการพิสูจน์เช่นกัน

2.3.2.1 ในกรณีใบกำกับภาษีที่มียอดซื้อสินค้าหรือรับบริการมูลค่าเกินกว่า 10,000 บาท ขึ้นไป ผู้ได้รับประโยชน์จากใบกำกับภาษีควรต้องมีหลักฐานการชำระเงิน เช่น สลิปการโอนเงิน ต้นขั้วเช็ค หรือหลักฐานอื่นใดที่แสดงได้ว่าการชำระเงินให้แก่ผู้ออกใบกำกับภาษี

2.3.2.2 ในกรณีการชำระราคาสินค้าเป็นเช็ค ควรจะระบุชื่อผู้รับเงินตามเช็คให้ชัดเจน แต่หากมีการจ่ายเป็นเช็คผู้ถือหรือเช็คเงินสดและในชั้นสอบยันไม่ปรากฏหลักฐานยืนยันโดยชัดเจนว่าผู้ออกใบกำกับภาษีเป็นผู้เรียกเก็บเงินตามเช็คคนนั้น ผู้ได้รับประโยชน์อาจนำพยานบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำพิสูจน์ต่อเจ้าพนักงานประเมินได้เป็นอย่างอื่นได้ตามสมควร

2.3.3 ในกรณีที่มีการซื้อขายสินค้าโดยมีคนกลางเป็นผู้ติดต่อ ให้ผู้ขายออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อได้โดยตรง ทั้งนี้ จะต้องมีการมอบอำนาจเป็นหนังสือจากฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งให้ชัดเจน และควรมีหลักฐานว่าคนกลางดังกล่าวได้รับค่าตอบแทนในลักษณะค่านายหน้าหรือค่าจ้างภายหลังจากที่ได้มีการซื้อขายสินค้าและชำระราคากันเป็นที่เรียบร้อยแล้ว โดยในการชำระ

ราคาระหว่างผู้ซื้อและผู้ออกไปกำกับภาษีดังกล่าวต้องเป็นการชำระราคาตามจำนวนในใบกำกับภาษีโดยไม่มีการบวกราคาเพิ่มโดยคนกลาง

2.4 ในการตรวจสอบชั้นเจ้าพนักงานประเมินหรือชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ควรให้สิทธิผู้เสียภาษีในการที่จะขอให้เจ้าพนักงานประเมินหรือชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกหมายเรียกเอกสารที่อยู่ในความครอบครองของบุคคลภายนอกหรือหน่วยงานราชการ หรือบุคคลภายนอกมาเพื่อใช้ในการพิสูจน์ต่อเจ้าพนักงานประเมินได้ และมีบทบัญญัติที่บังคับให้เจ้าพนักงานต้องออกหมายเรียกตามคำขอดังกล่าว

2.5 ควรบัญญัติหลักเกณฑ์การเรียกเก็บเบี้ยปรับตามมาตรา 89 ให้ชัดเจนว่าในกรณีที่มีการกระทำผิดอันเข้าลักษณะเป็นความผิดหลายอนุมาตรา ให้เจ้าพนักงานประเมินเรียกเบี้ยปรับได้เพียงอนุมาตราเดียว ตามอนุมาตราที่มีเบี้ยปรับสูงสุด

2.6 ควรให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินและศาลในการที่จะลดหรืองดเงินเพิ่มได้ตามความเหมาะสมแก่กรณี โดยพิจารณาจากพฤติการณ์ความสุจริตของผู้เสียภาษี

2.7 ควรกำหนดเงื่อนไขให้ชัดเจนว่าในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มนอกเหนือไปจากข้อผิดพลาดที่พบในแบบแสดงรายการ เจ้าพนักงานประเมินต้องทำการตรวจสอบโดยทางใดทางหนึ่งก่อน ไม่ว่าจะเป็นการออกหมายเรียกหรือการตรวจปฏิบัติการ

2.8 ควรเพิ่มเติมเงื่อนไขในมาตรา 88/3 ให้ชัดเจนว่าในการตรวจปฏิบัติการเจ้าพนักงานประเมินต้องมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ประกอบการได้กระทำความผิด ทั้งนี้ เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในเคหะสถานอันเป็นการสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญ และเป็นแบบแผนเดียวกันกับเรื่องอำนาจค้นที่ปรากฏอยู่ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

2.9 ควรมีการนำบทบัญญัติในระเบียบของกรมสรรพากรที่เกี่ยวกับการเข้าไปตรวจค้นในสถานประกอบการมาบัญญัติไว้เป็นกฎหมายลำดับรอง เพื่อให้ระเบียบดังกล่าวมีผลบังคับใช้อย่างเคร่งครัด โดยหากไม่ปฏิบัติตามก็อาจเป็นเหตุให้การประเมินภาษีดังกล่าวไม่ชอบ ทั้งนี้ เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้ประกอบการในการที่จะไม่ต้องถูกตรวจสอบอย่างไม่เป็นธรรม และเพื่อเป็นการควบคุมเจ้าพนักงานให้มีหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติหน้าที่เป็นแนวทางเดียวกันต่อไป