

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

แนวคิดและทฤษฎี

2.1 ทฤษฎีลักษณะของระบบภาษีที่ดี¹ (Characteristics of the Tax System)

รัฐบาลจำเป็นจะต้องสร้างระบบภาษีที่ดีเพราะเหตุการณ์ 3 ประการ ประการแรก การเก็บภาษีเป็นความเดือดร้อนของประชาชน ทำให้สวัสดิการทางเศรษฐกิจของประชาชนลดลง จึงควรพยายามสร้างระบบภาษีอากรที่ประชาชนเดือดร้อนน้อยที่สุด ประการที่สอง รายจ่ายของรัฐบาลเพิ่มขึ้นตลอดเวลา รัฐบาลก็ต้องเก็บภาษีเพิ่มขึ้นตลอดเวลา ดังนั้นเพื่อระงับหรือเพื่อเป็นการเอาใจประชาชนจึงจำเป็นจะต้องมีระบบภาษีอากรที่ดี และประการสุดท้ายเมื่อต้องเก็บภาษีมากขึ้น อาจจะต้องเก็บภาษีอากรบางประเภทที่ไม่เหมาะสม จึงควรที่จะกำหนดระบบภาษีอากรที่มีลักษณะที่เหมาะสมไว้

ผู้ที่ได้เริ่มกล่าวถึงลักษณะของระบบภาษีที่ดีได้อย่างชัดเจนก็คือ อาดัม สมิธ (Adam Smith) ซึ่งมีความเห็นว่าภาษีอากรควรเป็นรายได้ประเภท ค่าเช่า กำไร และค่าจ้าง หลักเกี่ยวกับลักษณะของระบบภาษีอากรที่สำคัญมี 4 ประการคือ

1. หลักความยุติธรรม (Equality) ประชาชนทุกคนควรจะเสียภาษีเพื่อบำรุงรัฐบาลตามอัตราส่วนของความสามารถของตน กล่าวคือ ตามอัตราส่วนของรายได้ซึ่งตนได้รับเนื่องจากการปกป้องของรัฐ

2. หลักความแน่นอน (Certainty) ในการเสียภาษีของประชาชนไม่ควรจะต้องอยู่ภายใต้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ภาษีอากรมากนัก เขาจะต้องได้รับความแน่นอนอย่างน้อย 3 ประการ คือเวลาที่จะต้องเสียภาษี วิธีการเสียภาษีและจำนวนภาษี

3. หลักความสะดวก (Convenience of Payment) ภาษีทุกชนิดควรมีการจัดเก็บตาม

¹ พูนศรี สงวนชีพ , การบริหารการคลังและกระบวนการงบประมาณ เล่ม 1 การบริหารการคลัง, (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัดคุณพินอักษรกิจ , 2527) , น. 200 – 204.

เวลาและวิธีการซึ่งจะเป็นประโยชน์ในด้านความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากรที่สุด

4. หลักการประหยัด (Economy of Payment) ภาษีควรจะเอาเงินจากกระเป๋าประชาชนเข้าท้องพระคลังน้อยที่สุดเท่าที่จะน้อยได้ ในด้านนี้ อาดัม สมิท อธิบายว่า ภาษีที่ผิดหลักการประหยัด ได้แก่ ภาษีที่การจัดเก็บต้องใช้เจ้าหน้าที่จำนวนมากและต้องเสียเงินเดือนเจ้าหน้าที่มาก ภาษีที่จะทำให้ประชาชนไม่อยากจะทำการลงทุน ภาษีที่มีการลงโทษผู้หลีกเลี่ยงสูงเกินไปจนทำให้ผู้เสียภาษีล้มละลาย และภาษีที่ต้องให้เจ้าหน้าที่ไปตรวจสอบตลอดเวลา ทำให้ผู้เสียภาษีต้องลำบาก ถูกรบกวนข่มขู่

แต่เพื่อให้เหมาะสมกับสภาพการณ์ปัจจุบัน ควรจะเพิ่มเติมทฤษฎีลักษณะของระบบภาษีที่ดีอีก 4 ประการ

5. หลักทำรายได้ดี (Productivity) ในเมื่อแนวโน้มของรายจ่ายของรัฐบาลสูงขึ้นตลอดเวลา รัฐบาลในสมัยปัจจุบันเป็นรัฐบาลที่ใหญ่กว่ารัฐบาลตามความเข้าใจของ Adam Smith มาก ดังนั้น รัฐบาลก็จำเป็นต้องพยายามจัดเก็บรายได้จากภาษีอากรให้สูงขึ้นตลอดเวลา รัฐบาลควรจะพยายามที่จะจัดเก็บภาษีอากรเฉพาะประเภทที่สามารถทำรายได้ได้ดี ไม่ควรจัดเก็บภาษีหลายประเภทจนเป็นการรำคาญแก่ผู้เสียภาษีอากร ภาษีประเภทที่จะทำรายได้ได้ดีก็ควรจะเป็นภาษีที่มีฐานกว้าง เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีการบริโภค หรือเป็นภาษีที่หลบหลีกยาก เช่น ภาษีที่ดิน

6. หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) เนื่องจากวัฏจักรธุรกิจ (Business Cycle) ได้ทวีความรุนแรงขึ้นตลอดเวลา บางครั้งภาวะเศรษฐกิจก็รุ่งเรืองมาก บางครั้งภาวะเศรษฐกิจก็ตกต่ำมาก ซึ่งก็เกิดปัญหาทั้ง 2 ด้าน รัฐบาลจำเป็นต้องพยายามสร้างเสถียรภาพทางเศรษฐกิจไว้ ดังนั้น รัฐบาลจึงควรที่จะสร้างระบบภาษีให้สามารถลดความรุนแรงของภาวะเศรษฐกิจลงได้บ้าง เพื่อควบคุมภาวะเศรษฐกิจ เช่น ในยามเศรษฐกิจรุ่งเรืองรายได้ด้านภาษีอากรก็ควรจะเพิ่มขึ้นโดยอัตโนมัติ และในยามเศรษฐกิจตกต่ำรายได้ทางภาษีอากรก็ควรจะต้องลดลงโดยอัตโนมัติ เช่นเดียวกัน ทำให้ประชาชนมีรายได้เพื่อจับจ่ายใช้สอยไม่เปลี่ยนแปลงมากนักเมื่อภาวะเศรษฐกิจเปลี่ยนไป

7. หลักการยอมรับทั่วไป (Acceptability) เนื่องจากรัฐบาลจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีอากรในจำนวนที่สูงกว่าเดิม และมากประเภทกว่าเดิม เพื่อให้ทันกับแนวโน้มของรายจ่ายของรัฐบาล รัฐบาลจึงควรสร้างระบบภาษีอากรที่ประชาชนยอมรับจะเสีย เพราะโดยปกติแล้วถ้ารัฐบาลเก็บภาษีมากขึ้น ประชาชนก็จะเสียภาษีมากขึ้น ดังนั้น รัฐบาลจึงควรป้องกันทางด้านนี้ให้มาก ภาษีอากรที่จะเป็นที่ยอมรับกันทั่วไป ควรจะมีลักษณะอย่างน้อย 2 ประการคือ ประการแรกมีความยุติธรรม ถ้าประชาชนมีความเห็นว่าระบบภาษีอากรมีความยุติธรรมก็ย่อมจะยินดีเสีย

ภาษีอากรมากกว่าระบบที่ไม่ยุติธรรม เพราะถ้าทุกคนต้องเสียภาษีอากรโดยยุติธรรมแล้วทุกคนก็จะพอใจเสีย และประการที่สองใช้กันมานานพอสมควร โดยปกติวิสัยมนุษย์สิ่งใดที่เคยชินมานานถึงแม้ว่าจะมีความยากลำบากค่อนข้างมากเราก็มักจะรับได้ แต่ถ้าเป็นความยากลำบากที่เกิดขึ้นใหม่ ๆ เรามักจะทนกันไม่ได้ ภาษีอากรก็เช่นกัน ถ้าเป็นภาษีอากรที่ใช้กันมาเป็นเวลานานประชาชนก็มีความเคยชินและยินดีที่จะเสีย แต่ถ้าเป็นภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บขึ้นใหม่ ประชาชนก็จะพยายามต่อต้านด้วยวิถีทางต่าง ๆ

8. หลักการบริหารได้ดี (Administrative Feasibility) จะเห็นได้ว่าสภาพทางเศรษฐกิจ การเมือง และสังคม ของแต่ละประเทศผิดแผกแตกต่างกันไป ดังนั้นระบบภาษีอากรที่ดีสำหรับประเทศหนึ่ง อาจจะไม่ดีสำหรับอีกประเทศก็ได้ เพราะอีกประเทศไม่มีความสามารถในการจัดเก็บ ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีประเภทใดก็ตามจะต้องแน่ใจว่าเรามีกลไกในการจัดเก็บที่มีประสิทธิภาพพอที่จะจัดเก็บได้ เพราะถ้าเราพยายามจัดเก็บภาษีอากรประเภทที่เราไม่มีความสามารถเพียงพอในการจัดเก็บแล้ว จะก่อให้เกิดการหลบหลีกหรือหลีกเลี่ยงอย่างร้ายแรงซึ่งจะทำให้ขาดความยุติธรรม

ลักษณะของระบบภาษีอากรอาจจะมีเหมาะสมสำหรับประเทศพัฒนาแล้วมากกว่าประเทศที่กำลังพัฒนา ลักษณะของระบบภาษีอากรของประเทศกำลังพัฒนา เช่น ประเทศไทยควรจะสามารถทำหน้าที่เปลี่ยนแปลงโครงสร้างทางเศรษฐกิจ การเมือง และสังคม ให้เหมาะสมกับความต้องการด้านการสร้างการพัฒนาให้แก่ประเทศชาติ และสามารถเปลี่ยนแปลงความรู้สึกของประชาชนผู้เสียภาษีอากรไปในด้านที่เต็มใจปฏิบัติตามบทบัญญัติในกฎหมายภาษีอากรมากขึ้น

2.2 แนวคิดในการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ฉันทนา จำนง² ได้แปลบทความเรื่องแนวคิดในการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จากงานเขียนของ Milka Casanegra de Jantscher และ Carlor Siloani ผู้เชี่ยวชาญของกองทุนการเงินระหว่างประเทศ ในฐานะที่ปรึกษาการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศต่าง ๆ ใน

² ฉันทนา จำนง, “แนวทางในการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม,” สรรพากรสาส์น 37 (พฤษภาคม 2533) : 31 – 44 .

ทวีปเอเชีย ยุโรป และกลุ่มประเทศลาตินอเมริกา เพื่อเสนอข้อแนะนำเกี่ยวกับแนวคิดการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม 8 ประการ

1. เป้าหมายของการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เป้าหมาย คือการส่งเสริมให้มีการเสียภาษีโดยความสมัครใจเพิ่มขึ้น โดยจัดระบบให้มีการติดตามผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการได้ทันทั่วทั้งที่มี การตรวจสอบครอบคลุมกว้างขวาง มีหลักเกณฑ์การลงโทษที่เหมาะสมประกอบกับต้องมีมาตรการอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีเป็นปัจจัยเสริมด้วย

2. สิ่งที่ต้องการเบื้องต้นในการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้ได้ผลสำเร็จตามความมุ่งหมายนั้น จำเป็นต้องมีปัจจัยจำนวน 7 ด้านได้แก่ ด้านที่หนึ่ง ระบบเกี่ยวกับตัวผู้เสียภาษี ได้แก่ การกำหนดเลขประจำตัวผู้เสียภาษี ด้านที่สอง แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มที่เหมาะสมสำหรับการประมวลข้อมูลได้อย่างรวดเร็ว ด้านที่สาม รายการเกี่ยวกับผู้เสียภาษี ด้านที่สี่ ระบบการประมวลข้อมูลด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์ที่เชื่อถือได้ และสามารถให้ข้อมูลที่ถูกต้องภายในเวลาที่ต้องการ ด้านที่ห้า ระบบการสอบย้อนความถูกต้องของข้อมูลในแบบแสดงรายการและจากแหล่งอื่นเพื่อค้นหาความผิดที่อาจมีการรายงานเป็นเท็จในแบบแสดงรายการ ด้านที่หก ระบบการบังคับใช้โดยมีวิธีการต่าง ๆ ที่จะปฏิบัติต่อการหลีกเลี่ยงภาษี และด้านที่เจ็ด ระบบการลงโทษที่แน่ชัดและใช้ได้ผลอย่างจริงจัง

3. การจดทะเบียนและเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร ต้องมีการดำเนินการใน 3 ด้าน ได้แก่ด้านที่หนึ่ง ความมีประสิทธิภาพและความรวดเร็วในการจดทะเบียนผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นปัจจัยสำคัญที่จะทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มประสบผลสำเร็จ โดยการทำให้เกิดความแน่นอนเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้านที่สอง กิจกรรมเพื่อเสริมให้ผู้ประกอบการเข้ามาจดทะเบียน เช่น การโฆษณาประชาสัมพันธ์ การแนะนำ (Educational Visit) โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อให้ความรู้แก่ผู้เสียภาษีเกี่ยวกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม การสอบย้อนความถูกต้องเกี่ยวกับข้อมูลของผู้ประกอบการจดทะเบียน ในขณะเดียวกันก็พิจารณา รายที่ยังไม่เข้ามาจดทะเบียนให้เข้ามาจดทะเบียนควบคู่กันไปด้วยโดยวิธีการดังกล่าวจะช่วยให้เข้าใจปัญหาของผู้เสียภาษี และก่อประโยชน์ในการบริหารการจัดเก็บต่อไป และด้านที่สาม เลขประจำตัวผู้เสียภาษี ควรใช้ระบบเลขประจำตัวผู้เสียภาษีที่ใช้เพียงชุดเดียวครอบคลุมทุกประเภทภาษี

4. ใบกำกับภาษีและบัญชี ใบกำกับภาษีเป็นเครื่องมือสำคัญในการควบคุมระบบภาษีมูลค่าเพิ่มให้ได้ผลสำเร็จและมีประสิทธิภาพเพราะใบกำกับภาษีจะออกได้โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนเท่านั้น ซึ่งแสดงถึงยอดภาษีขาย และจำนวนภาษีที่นำไปถือเป็นภาษีซื้อได้ ส่วนการ

จัดทำบัญชีตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม การวางเงื่อนไขเกี่ยวกับการบันทึกรายการทางบัญชีให้น้อยที่สุด การเก็บรักษาบัญชีและเอกสารหลักฐานเพื่อเตรียมไว้ให้ตรวจสอบในเวลาที่เหมาะสม เช่น 5 ปีนั้น ต้องกำหนดให้เป็นข้อมูลที่เป็นปัจจุบันมากที่สุด

5. การจัดเก็บภาษี ควรมีการพิจารณาใน 5 ด้านได้แก่ ด้านที่หนึ่ง ความมุ่งหมายของการจัดเก็บภาษีรวมถึงภาระในการติดตามผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการหรือยื่นแบบแสดงรายการแต่ไม่ชำระเงิน จะต้องมีการติดตามลงโทษอย่างจริงจัง มีบทลงโทษในอัตราสูงเพื่อจูงใจให้ผู้เสียภาษีละเว้นการหลีกเลี่ยงภาษีและชำระภาษีตรงเวลา ตลอดจนการตรวจสอบที่รวดเร็วทันต่อเหตุการณ์ โดยอาศัยระบบคอมพิวเตอร์ช่วย นอกจากนี้ยังต้องมีระบบการรายงานเกี่ยวกับการบริหารและติดตามผลการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ด้วย ด้านที่สอง แบบแสดงรายการภาษี การบริหารการจัดเก็บภาษีต้องอาศัยข้อมูลจากแบบแสดงรายการมาใช้ประโยชน์อย่างมาก นอกจากความสะดวกในการปฏิบัติของผู้เสียภาษีแล้วยังต้องคำนึงถึงข้อมูลที่ถูกต้องชัดเจนและสามารถนำไปใช้ประโยชน์อย่างแท้จริงด้วย ด้านที่สาม การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี นอกเหนือจากการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี ณ หน่วยงานของทางราชการแล้ว การจัดเก็บภาษีโดยผ่านธนาคารเป็นวิธีการที่เป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีและใช้ได้ผลดีในหลาย ๆ ประเทศ ด้านที่สี่ การคืนภาษีควรกำหนดนโยบายเกี่ยวกับการคืนภาษีอย่างรวดเร็วให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนอย่างเหมาะสม เช่น ผู้ส่งออกอย่างต่อเนื่องสม่ำเสมอและมีระบบเอกสารบัญชีที่เชื่อถือได้ควรได้รับการคืนภาษีโดยรวดเร็ว ส่วนรายที่ไม่น่าไว้วางใจก็ทำการตรวจสอบก่อนคืนภาษีอย่างเข้มงวด และด้านที่ห้า การกำหนดให้กรมศุลกากรจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าสินค้า ณ ด่านศุลกากร

6. การประมวลผลข้อมูลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์ เป็นหัวใจสำคัญของการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงต้องใช้ระบบที่มีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขความถูกต้อง และความทันทั่วถึงของข้อมูล

7. การตรวจสอบภาษี ควรมีการพิจารณาใน 7 ด้านได้แก่ ด้านที่หนึ่ง ความมุ่งหมายของการตรวจสอบภาษีซึ่งมีความสำคัญมากต่อการบริหารการจัดเก็บภาษีในอันที่จะให้มีการเสียภาษีโดยถูกต้องครบถ้วนตามกฎหมายและมีการหลีกเลี่ยงภาษีน้อยลง ด้านที่สอง แผนการตรวจสอบควรกำหนดให้ครอบคลุมทุกประเภทกิจการ และทุกระดับรายได้และมีเทคนิคการตรวจสอบที่เหมาะสมกับพฤติกรรมของผู้เสียภาษีรวมทั้งกำหนดมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีด้วย ด้านที่สาม ประเภทของการหลีกเลี่ยงภาษี ได้แก่ การทำเอกสารเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี การชำระภาษีไม่ครบถ้วนโดยลงรายการน้อยกว่าความเป็นจริง การใช้ช่องโหว่ของกฎหมายเป็นเครื่องมือ

เป็นต้น ด้านที่สี่ การตรวจสอบผู้เสียภาษีรายใหญ่ควรเน้นหนักในส่วนของความผิดเกี่ยวกับข้อกฎหมายและควรตรวจสอบคู่ไปกับทุกประเภทและขนาดของกิจการ ด้านที่ห้า การคัดเลือกรายเพื่อการตรวจสอบจะช่วยให้การตรวจสอบภาษีมีประสิทธิภาพ และเป็นไปอย่างทั่วถึงมากยิ่งขึ้น เช่น การกำหนดเกณฑ์อัตรากำไรขั้นต่ำมาตรฐานของแต่ละประเภทกิจการ เป็นต้น ด้านที่หก การมีระบบช่วยในการตรวจสอบได้แก่ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบ และระบบข้อมูลเกี่ยวกับผู้เสียภาษี เช่น รายงานสรุปการยื่นแบบแสดงรายการและการเสียภาษี การนำเข้า การซื้อของภาครัฐบาล การซื้อขายระหว่างเอกชนด้วยกัน เป็นต้น เพื่อใช้สำหรับการเปรียบเทียบข้อเท็จจริงเมื่อทำการตรวจสอบ และด้านที่เจ็ด การประเมินผลการตรวจสอบ ควรประเมินประสิทธิผลของการตรวจสอบทั้งทางด้านปริมาณและคุณภาพว่าสามารถช่วยให้ผู้เสียภาษีเข้ามาเสียภาษีด้วยความสมัครใจ เพราะตระหนักถึงโทษของการฝ่าฝืนกฎหมาย เมื่อถูกตรวจสอบอย่างจริงจังหรือไม่เพียงใด

8. การลงโทษ ต้องมีการลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาอย่างหนักโดยเฉพาะในกรณีหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยการไม่จดทะเบียน การออกไปกำกับภาษีไม่ถูกต้อง ไม่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี เพื่อให้ผู้เสียภาษีตระหนักว่าการหลีกเลี่ยงภาษีไม่คุ้มกับโทษที่จะได้รับ

2.3 การหนีภาษีอากร

ขจร สาธุพันธุ์³ กล่าวถึงการหนีภาษีอากรว่า การหนีภาษีอากรเป็นการปฏิบัติอย่างใดอย่างหนึ่งของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรให้แก่รัฐบาล โดยมีวัตถุประสงค์จะลดจำนวนภาษีของตนลงหรือไม่ต้องรับภาระภาษีเลย การหนีภาษีอากรอาจปรากฏออกมาได้ 2 รูปแบบคือ การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) และการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Evasion)

1. การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) คือ การหนีภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมาย (loop - hole) แบ่งได้เป็น 4 กรณี ได้แก่ กรณีที่หนึ่ง การแตกหน่วยภาษีออกเป็นหลาย ๆ หน่วยเพื่อลดจำนวนฐานภาษีลง วิธีนี้นิยมใช้มากกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งจัดเก็บในอัตราก้าวหน้าจากเงินได้ของแต่ละหน่วยภาษี กรณีที่สอง การหาประโยชน์จากข้อยกเว้นของกฎหมาย กรณีที่สาม การหาประโยชน์จากการตีความข้อกฎหมาย โดยการแปลงสภาพของสินค้าจากสินค้า

³ ขจร สาธุพันธุ์, การหนีภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท บพิธ จำกัด , 2513) , น. 54 – 57.

สำเร็จรูปที่ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า เป็นรูปของอะไหล่ชิ้นส่วนซึ่งเสียภาษีในอัตราต่ำกว่า เช่น เครื่องปรับอากาศ รถยนต์นั่ง รถจักรยานยนต์ โดยเฉพาะกรณีนำเข้า และกรณีที่เปลี่ยนแปลงข้อเท็จจริงของสัญญา เช่น การรับเหมาก่อสร้างหรือ การรับจ้างทำของที่ผู้รับเหมาต้องจัดหาสัมภาระมาด้วยนั้น ผู้รับเหมาหรือผู้รับจ้างต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้จากค่าจ้างเหมาทั้งหมดซึ่งรวมค่าสัมภาระด้วย ดังนั้นเพื่อหลบภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจึงแยกสัญญาออกเป็น สัญญาการซื้อขายสัมภาระซึ่งไม่ต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และสัญญาจ้างเหมาเฉพาะค่าแรงงานอีกสัญญาหนึ่ง

2. การหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Evasion) คือการฝ่าฝืนไม่เสียภาษีอากรตามจำนวนที่ต้องเสียตามบทบัญญัติของกฎหมาย เป็นการหนีภาษีอากรโดยผิดกฎหมายซึ่งอาจเกิดขึ้นทั้งกรณีหลีกเลี่ยงโดยเจตนา และไม่เจตนา ในกรณีที่ไมเจตนาผู้เสียภาษีต้องรับโทษทางแพ่งหากมีเจตนาต้องรับโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา การหลีกเลี่ยงภาษีอากรมี 7 กรณี

(ก) หลีกเลี่ยงทางด้านรายได้ โดยไม่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนด หรือยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องครบถ้วนตามความเป็นจริง

(ข) หลีกเลี่ยงทางด้านรายจ่าย โดยแสดงรายการรายจ่ายไว้สูงเกินความเป็นจริงหรือทำหลักฐานการจ่ายเท็จ

(ค) จัดทำบัญชีสองชุด ชุดหนึ่งเพื่อยื่นรายการและชำระภาษี โดยแสดงรายการเท็จจริงทั้งด้านรายได้และด้านรายจ่าย ชุดที่สองแสดงรายการตามความเป็นจริงเพื่อแสดงแก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน

(ง) เชิด หรืออุปลงบุคคลที่ไม่มีฐานะขึ้นมาเป็นผู้มีเงินได้แทนตนเพื่อหลีกเลี่ยงความผิดทั้งทางแพ่งและทางอาญาที่กระทบมาถึงงาน ซึ่งในท้ายที่สุดรัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรจากผู้มีเงินได้ที่แท้จริง

(จ) แสดงข้อความในแบบแสดงรายการเป็นเท็จโดยแสดงชื่อที่อยู่เป็นเท็จเพื่อให้ทางราชการติดตามตัวไม่ได้หรือติดตามได้ลำบาก แฉ่งย้ายออกจากทะเบียนสำมะโนครัวแห่งหนึ่งแต่ไม่แจ้งย้ายเข้า

(ฉ) ประคบปกปิดการ ณ ที่แห่งใดแห่งหนึ่งเพียงชั่วคราว แล้วย้ายสถานประกอบการไปเรื่อย ๆ จนเจ้าหน้าที่ของรัฐไม่อาจตามตัวพบ

(ช) ใช้สิทธิพลบับบังคับให้เจ้าหน้าที่ของรัฐยอมตามอำนาจของตน

2.4 สาเหตุของการหนีภาษี

ขจร สารพันธุ์⁴ ได้กล่าวถึง สาเหตุในการหนีภาษีพอสรุปได้ว่าการหนีภาษีเกิดขึ้นเนื่องจากเหตุ 6 ประการคือ ภาวะภาษีสูงเกินไป ความไม่เป็นธรรมในการแบ่งภาระภาษีแก่ประชาชน การบริหารงานของรัฐบาล ความบกพร่องของการบริหารภาษีอากร กฎหมายภาษีอากรมีช่องโหว่ และนโยบายของรัฐในทางเศรษฐกิจ สังคม และการเมือง

2.5 ความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีตามประมวลรัษฎากร⁵

ความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามทฤษฎีการหลีกเลี่ยงภาษีอากร มีคำศัพท์สำคัญอยู่ 2 คำ คือ Tax Avoidance คือการเลือกใช้สิทธิกระทำหรือละเว้นกระทำตามวิธีทางกฎหมาย เพื่อหลบหลีกภาษีทั้งหมดหรือเพื่อชำระจำนวนภาษีให้น้อยลง อันถือได้ว่าเป็นการกระทำโดยชอบกฎหมาย บางครั้งอาศัยช่องโหว่ของกฎหมาย เป็นการกระทำที่ปราศจากการฉ้อโกงอันเป็นการกระทำความผิด และ Tax Evasion คือการกระทำหรือละเว้นการกระทำที่ฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมายเพื่อไม่เสียภาษีอากรหรือเสียภาษีให้น้อยลง โดยวิธีการหลอกลวง ใช้กลอุบายอันเป็นการฉ้อโกง อันถือได้ว่าเป็นความผิดที่มีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา

ปัญหาการแบ่งแยกการกระทำที่เป็น Tax Avoidance กับ Tax Evasion ตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย แม้ว่าการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) ต่างจากการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Evasion) ในประการที่สำคัญคือ การหลบหลีกภาษีนั่นเป็นการกระทำหรือการละเว้นการกระทำใด ๆ ซึ่งไม่เป็นการละเมิดกฎหมายภาษีอากร เพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง ซึ่งเป็นสิทธิในการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคลที่ชอบด้วยกฎหมาย ในขณะที่การหลีกเลี่ยงภาษีเป็นการกระทำหรือการละเว้นการกระทำใด ๆ อันเป็นการละเมิดกฎหมายภาษีอากร ซึ่งเป็นความผิดและมีโทษ แต่อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติแม้ว่าการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) จะเป็นสิทธิที่ชอบด้วยกฎหมาย แต่ในประเทศที่ได้ตราบทบัญญัติพิเศษไว้ในกฎหมายภาษีอากรเพื่อให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินสามารถเรียกเก็บภาษีที่ถูกหลบหลีกไปได้หากการกระทำอัน

⁴ เรื่องเดียวกัน , น. 57 – 59.

⁵ เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ , “ความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” สรรพากรศาสตร์ 44 (พฤศจิกายน 2540) : 161 – 169.

เป็นการหลบหลีกภาษีนั่นถูกกระทำขึ้นเพียงเพื่อวัตถุประสงค์อย่างเดียวที่จะทำให้ไม่ต้องเสียภาษี หรือที่จะทำให้เสียภาษีน้อยลง หรือในประเทศที่ศาลได้วางหลักการป้องกันการหลบหลีกภาษีไว้ จะมีผลให้การกระทำอันเป็นการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) นั้น แม้ว่าจะเป็นกรกระทำที่มีเจตนาผูกพันระหว่างคู่สัญญาอย่างแท้จริง แต่ถ้าเกิดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ที่จะทำให้ภาระภาษีลดลงแต่เพียงอย่างเดียวแล้ว ก็อาจกลายเป็นความผิดและมีโทษได้ ด้วยเหตุนี้การแบ่งแยกการกระทำในทางทฤษฎีระหว่างการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) ที่ชอบด้วยกฎหมายและการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Evasion) ซึ่งเป็นความผิดจึงไม่อาจทำได้อย่างแน่ชัด อย่างไรก็ตามกฎหมายไทยยังไม่มีบทบัญญัติดังกล่าว ดังนั้นการแบ่งแยกระหว่าง Tax Avoidance กับ Tax Evasion จึงค่อนข้างชัดเจน

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

อำนาจ ชัยพัฒน์⁶ ได้ศึกษาเรื่องระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม : ปัญหา – อุปสรรคและแนวทางแก้ไข ตลอดเวลาที่กรมสรรพากรได้นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้าตั้งแต่ปี 2535 เป็นต้นมา เกิดปัญหาและอุปสรรคหลายประการสรุปเป็นประเด็นสำคัญคือ ประการแรก ระบบการควบคุมและการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไม่รัดกุมเพียงพอทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีกันมากในด้านการใช้ใบกำกับภาษีปลอม การขอคืนเป็นเท็จ ประการที่สอง ผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้บริโภคและผู้ประกอบการรายเล็กไม่นิยมขอใบกำกับภาษีจากผู้ประกอบการจดทะเบียน ประการที่สามผู้ประกอบการบางส่วนประเมินตนเองหรือแจ้งรายรับต่ำกว่าความเป็นจริง

ผู้ศึกษามีวัตถุประสงค์ของการศึกษา เพื่อศึกษาสาเหตุปัญหา และอุปสรรคผลกระทบที่เกิดจากการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บในประเทศไทย เกี่ยวกับด้านกฎหมายระเบียบหลักเกณฑ์วิธีการเสียภาษี ด้านบุคลากรผู้จัดเก็บภาษี ด้านผู้ประกอบการ และด้านผู้บริโภค โดยสมมติฐานของการศึกษามุ่งศึกษาความสำคัญ บทบาทของภาษีมูลค่าเพิ่ม สาเหตุปัญหาและ

⁶อำนาจ ชัยพัฒน์, “ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม : ปัญหา – อุปสรรคและแนวทางแก้ไข,” (ภาคนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยบูรพา, 2544), บทคัดย่อ, น.1-3.

อุปสรรคที่เกิดขึ้นตั้งแต่ พ.ศ. 2535 ถึงปัจจุบัน ตลอดจนความเห็นของผู้เกี่ยวข้องที่สำคัญ เช่น ผู้บริโภคสินค้า ผู้ประกอบการ และผู้จัดเก็บภาษี สำหรับวิธีการศึกษาเป็นการศึกษาเชิงคุณภาพ โดยการวิเคราะห์จากข้อมูลและเอกสารราชการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง สัมภาษณ์ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีสถานประกอบการตั้งอยู่ในอำเภอบางบ่อ จังหวัดสมุทรปราการ 10 ราย สัมภาษณ์ผู้บริหารระดับสูงของกรมสรรพากร 4 ราย สัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติที่เกี่ยวข้องโดยตรงของสำนักงานสรรพากรจังหวัดสมุทรปราการ 20 ราย ใช้แบบสอบถามสำรวจความเห็นสำหรับกลุ่มผู้บริโภคในท้องที่จังหวัดสมุทรปราการและชลบุรี 40 ราย และการวิเคราะห์ข้อมูลจากรายงานและสถิติการจัดเก็บภาษี การคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม การลงโทษผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับการใช้ใบกำกับภาษีปลอมของกรมสรรพากร ความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้องที่สำคัญ ประสพการณ์ในการทำงานของผู้ศึกษาเอง ซึ่งผลการศึกษาพบว่า ปัญหาและอุปสรรคที่สำคัญ คือปัญหาด้านการบริหารจัดเก็บของกรมสรรพากรหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษี เกี่ยวกับการประชาสัมพันธ์ การควบคุมการเสียภาษี ข้อกฎหมาย หลักเกณฑ์เงื่อนไขและวิธีการในการเสียภาษีซับซ้อนยุ่งยาก บทลงโทษทางกฎหมายไม่รุนแรงพอ และไม่ได้ดำเนินการอย่างจริงจังเด็ดขาด เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติบางส่วนขาดคุณธรรมและจริยธรรม ผู้ประกอบการและผู้บริโภคขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้อง และขาดจิตสำนึกที่ดีต่อสังคม ซึ่งสะท้อนให้เห็นทางผลการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเท็จ และการนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ในระบบเพื่อประโยชน์ในการเสียภาษี

การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม

โยธิน โตสง่า⁷ ได้ศึกษาเรื่องอาชญากรรมเศรษฐกิจ การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม : กรณีศึกษาเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในเขตกรุงเทพมหานคร สภาพปัญหาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ก่อให้เกิดปัญหาต่อระบบการเงินการคลังของประเทศอย่างร้ายแรง การโกงเงินของประเทศชาติผู้

⁷ โยธิน โตสง่า, “อาชญากรรมเศรษฐกิจ การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม : กรณีศึกษาเจ้าหน้าที่สรรพากรในเขตกรุงเทพมหานคร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะศิลปศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2544) , บทคัดย่อ, น.1-3.

ที่คิดจะโกงส่วนใหญ่แล้วไม่ใช่ผู้ประกอบการหรือพ่อค้า แต่เป็นขบวนการที่วางระบบมาอย่างดี มีการจัดองค์กรที่มีเครื่องมือเครื่องใช้ที่ทันสมัย การกระทำผิดในลักษณะนี้จะเป็น “อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ” การทุจริตที่ตรวจพบในประเทศไทย จะมีการออกไปกำกับภาษีเพื่อขาย โดยไม่มีการซื้อขายสินค้ากันจริง โดยผู้ออกจะไม่ใช่ผู้ประกอบการ หากแต่เป็นผู้ที่วางแผนคิดทุจริตมาตั้งแต่แรก มีการตั้งบุคคลที่ไม่น่าเชื่อถือมาจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการ แต่ตัวการที่แท้จริงจะอยู่เบื้องหลัง ซึ่งคาดว่าในอนาคตอาจจะมีอาชญากรรมประเภทต่าง ๆ เช่น ขบวนการขายยาเสพติด หรือกลุ่มผู้มีอิทธิพลมาร่วมอยู่ในกระบวนการนี้มากขึ้น

ผู้ศึกษามีวัตถุประสงค์ของการวิจัยเพื่อศึกษาระดับของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอม ของเจ้าหน้าที่สรรพากรซึ่งทำหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร และเพื่อศึกษาปัจจัยที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการหลีกเลี่ยงปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอม ของเจ้าหน้าที่สรรพากรซึ่งทำหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร โดยสมมติฐานของงานวิจัยกำหนดไว้คือ ปัจจัยด้านบุคคลได้แก่ เพศ อายุ อาชีพ ราชการ ระดับการศึกษา การฝึกอบรมเพิ่มเติม ระยะเวลาปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากรมีความสัมพันธ์กับความคิดเห็นของเจ้าหน้าที่สรรพากรต่อการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอม และปัจจัยด้านระเบียบวิธีปฏิบัติงานด้านภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่ การยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม การตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่ม การคืนภาษี หน้าที่ของเจ้าหน้าที่สรรพากร อำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ตำรวจ ขอบเขตความรับผิดชอบของสรรพากรมีความสัมพันธ์กับความคิดเห็นของเจ้าหน้าที่สรรพากรต่อการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอม สำหรับวิธีการศึกษาเป็นการวิจัยเชิงปริมาณ โดยได้กำหนดตัวแปรอิสระคือ ปัจจัยส่วนบุคคลและปัจจัยด้านระเบียบวิธีปฏิบัติงานด้านภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนตัวแปรตามคือ ความคิดเห็นของเจ้าหน้าที่สรรพากรต่อการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการใช้ใบกำกับภาษีเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยคือแบบสอบถามโดยการสุ่มตัวอย่างแบบกลุ่ม (Cluster Sampling) จากเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรภาค 1 – 3 ภาคละ 3 พื้นที่ แล้วทำการจับสลากเจ้าหน้าที่สรรพากรซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบในการตรวจสอบภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานครจำนวน 186 คน โดยรวบรวมข้อมูลสนามและวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูป ผลการวิจัย พบว่าในภาพรวมการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ในระดับปานกลาง ปัจจัยส่วนบุคคลได้แก่ เพศ อายุ อาชีพ ราชการ ระดับการศึกษา การรับการฝึกอบรมเพิ่มเติมเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ระยะเวลาปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากร ไม่มีความสัมพันธ์กับความคิดเห็นของเจ้าหน้าที่สรรพากรต่อการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอมปัจจัยด้านระเบียบวิธีปฏิบัติงานด้านภาษีมูลค่าเพิ่ม

ได้แก่การยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม การตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่ม การคืนภาษี อำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่สรรพากร ขอบเขตความรับผิดชอบของสรรพากรไม่มีความสัมพันธ์กับการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอม ส่วนอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ตำรวจมีความสัมพันธ์กับการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอม

การบริหารจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

สุเทพ พงษ์พิทักษ์⁸ ได้ศึกษาเรื่องปัญหาการบริหารจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ศึกษาเฉพาะกรณีการโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม ในการบริหารการจัดเก็บภาษีไม่อาจพิจารณาผลการจัดเก็บว่า อำนวนรายได้ให้รัฐแต่เพียงอย่างเดียว แต่ต้องพิจารณาองค์ประกอบอื่น ๆ ด้วย อาทิ ภาษีอากรที่จัดเก็บมีความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีหรือไม่ มีช่องโหว่ที่ก่อให้เกิดการทุจริตทั้งทางผู้เสียภาษีอากรและเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือไม่ ภายหลังการใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปรากฏข้อเท็จจริงว่ามีการทุจริตโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการใช้ใบกำกับภาษีปลอม และอาศัยช่องโหว่ในการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีความเปราะบางของระบบเครดิตภาษีซื้อเพื่อคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งปัญหาสำคัญในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมี 2 ประการคือ ปัญหาการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม และปัญหาการโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ศึกษามีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเฉพาะปัญหาการทุจริตโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยสมมติฐานในการศึกษาเพื่อศึกษาถึงการแก้ไขปัญหการทุจริตโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม จะบรรลุผลสำเร็จหรือไม่ขึ้นอยู่กับการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากร โดยนำกระบวนการแก้ปัญหาอย่างเป็นระบบโดยเฉพาะการฝึกอบรมพัฒนาความรู้แก่เจ้าหน้าที่สรรพากร การเร่งดำเนินการให้สามารถประมวลผลข้อมูลเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์โดยเร็ว ผลักดันให้มโนนโยบายจัดระดับผู้ประกอบการในระดับดีและระดับดีพิเศษ แก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม ระเบียบ และแนวทางปฏิบัติในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มให้เข้าใจง่าย และเสริมสร้างประชาชนให้มีส่วนร่วมในการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

⁸ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, “ปัญหาการบริหารจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ศึกษาเฉพาะกรณีการโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม,” (สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2539), บทคัดย่อ, น.1-4.

สำหรับวิธีการศึกษาเป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยศึกษาจากเอกสาร จากข้อมูลทั้งที่เป็นปฐมภูมิ ได้แก่ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร และอนุบัญญัติที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร รวมทั้งการสัมภาษณ์ผู้บริหารระดับสูงของกรมสรรพากร และจากข้อมูลทุติยภูมิ เช่น ตำรา วิทยานิพนธ์ บทความ และเอกสารอื่นที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม แล้วนำมาวิเคราะห์และพรรณนา โดยใช้ตรรกวิทยาในการหาเหตุผลในอันที่จะนำมาเพื่อพิสูจน์ผลการศึกษา ซึ่งผลการศึกษาพบว่า แม้กรมสรรพากรจะได้ดำเนินการปราบปรามการทุจริตโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยดำเนินคดีทั้งทางแพ่งและทางอาญากับกลุ่มผู้ทุจริตแล้ว กรมสรรพากรยังต้องดำเนินมาตรการเพิ่มเติม ทั้งมาตรการระยะสั้นและระยะยาว เพื่อให้การแก้ไขปัญหาการทุจริตโกงภาษีมูลค่าเพิ่มประสบผลสำเร็จด้วยดี โดยเฉพาะการฝึกอบรม พัฒนาความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มแก่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานด้านภาษีมูลค่าเพิ่มทุกระดับชั้นอย่างต่อเนื่องและเป็นระบบเพื่อติดอาวุธทางปัญญา ต้องเร่งดำเนินการให้สามารถประมวลผลข้อมูลเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์ โดยเร็ว ในด้านระบบข้อมูลเกี่ยวกับผู้เสียภาษีต้องดำเนินการให้มีเพียงพอ และใช้ระบบตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีประสิทธิภาพ ต้องมีการผลักดันให้มีการนำนโยบายสนับสนุนผู้ประกอบการที่ดี ไปถือปฏิบัติอย่างเป็นรูปธรรม โดยการจัดระดับผู้ประกอบการระดับดีหรือระดับพิเศษ จัดให้มีระบบการตรวจสอบควบคุมการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ที่เป็นระบบ แก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม ระเบียบและแนวทางในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มให้เข้าใจง่าย และเสริมสร้างประชาชนให้มีส่วนร่วมในการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรต่อการตรวจปฏิบัติการ

พิณทิพย์ มั่งคั่ง⁹ ได้ศึกษาเรื่องการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรต่อการตรวจปฏิบัติการ กรณีใบกำกับภาษีปลอม : ศึกษากรณีสำนักงานสรรพากรภาค 5 โครงสร้างของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยการออกใบกำกับภาษีปลอม หรือการใช้

⁹ พิณทิพย์ มั่งคั่ง , “ การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรต่อการตรวจปฏิบัติการ กรณีใบกำกับภาษีปลอม : ศึกษากรณีสำนักงานสรรพากรภาค 5,” (ภาคนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยบูรพา , 2544) , บทความย่อ, น.1-5.

ใบกำกับภาษีปลอม ดังนั้น กรมสรรพากรจึงมีระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นการป้องปรามการกระทำความผิดหลีกเลี่ยงภาษีอากรในกรณีดังกล่าว เรียกว่า การตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่ม และหากตรวจพบการกระทำความผิด ก็ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้ผู้กระทำความผิดชำระภาษีต่อไป หากผู้กระทำผิดไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงาน ก็มีสิทธิยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ซึ่งการพิจารณาอุทธรณ์อย่างมีประสิทธิภาพและเป็นธรรม ได้ส่งผลให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเอกสารหลักฐานอย่างละเอียดรอบคอบโดยถือปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบปฏิบัติอย่างเคร่งครัด และให้ความเป็นธรรมแก่ผู้กระทำความผิดตามสมควรแก่กรณี

ผู้ศึกษามีวัตถุประสงค์ของการศึกษาเพื่อให้ทราบข้อเท็จจริงและมูลเหตุของการหลีกเลี่ยงภาษีกรณีการนำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการคำนวณภาษี และการพิจารณาอุทธรณ์อย่างมีประสิทธิภาพและเป็นธรรม กรณีการนำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการคำนวณภาษีได้ส่งผลให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเอกสารหลักฐานอย่างละเอียดรอบคอบโดยถือปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบปฏิบัติอย่างเคร่งครัด และให้ความเป็นธรรมแก่ผู้กระทำความผิดตามสมควรแก่กรณี โดยสมมติฐานในการศึกษาเพื่อศึกษาว่าการพิจารณาอุทธรณ์อย่างเป็นระบบ ด้วยความเป็นธรรมได้ส่งผลให้การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน สำหรับกรณีการนำใบกำกับภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมาย (ใบกำกับภาษีปลอม) ไปใช้ในการคำนวณภาษีอย่างไรบ้าง โดยพิจารณาว่าเจ้าพนักงานได้ใช้เวลาแก่ผู้ประกอบการเพื่อให้ค้นหาเอกสารหลักฐานนำพิสูจน์ความถูกต้องเพียงพอหรือไม่ เจ้าพนักงานได้พิจารณาโดยใช้ดุลยพินิจที่ให้ความเป็นธรรมเพียงพอหรือไม่ เจ้าพนักงานได้ให้ความรู้ ความเข้าใจแก่ผู้ประกอบการกรณีสิทธิที่ผู้ประกอบการจะได้รับตามหลักเกณฑ์ ข้อกฎหมายที่ประมวลรัษฎากรกำหนดหรือไม่ และเจ้าพนักงานได้พิจารณาจากเอกสารหลักฐานที่ผู้ประกอบการนำส่งอย่างรอบคอบและให้ความเป็นธรรมหรือไม่ สำหรับวิธีการศึกษาเป็นการศึกษาเชิงคุณภาพใช้การวิเคราะห์จากเอกสารหลักฐานทางราชการและเอกสารอื่นที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งทำการสัมภาษณ์เพื่อเก็บข้อมูลจากผู้เกี่ยวข้อง ได้แก่ เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี ผู้ทำหน้าที่ตรวจปฏิบัติการ สำนักงานสรรพากรจังหวัดชลบุรี เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีและนิติกรฝ่ายอุทธรณ์ภาษีอากร สำนักงานสรรพากรภาค 5 ข้าราชการกรมสรรพากรระดับผู้บริหารของสำนักงานสรรพากรภาค 5 และสำนักงานสรรพากรจังหวัดชลบุรี และผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่กระทำความผิดกรณีนำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีปลอมมาเครดิตภาษี และถูก

ประเมินภาษีเพิ่มเติมพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และดำเนินการประมวลสรุปจากประสบการณ์การทำงานของผู้ศึกษา ซึ่งผลการศึกษาพบว่า มูลเหตุจูงใจที่ทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีใช้ใบกำกับภาษีปลอมเกิดจากสาเหตุ 4 ประการได้แก่ ประการแรก สาเหตุจากระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ประการที่สอง สาเหตุด้านกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม ประการที่สาม สาเหตุด้านผู้ประกอบการ ประการที่สี่ สาเหตุด้านผู้บริโภค และกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรกรณีนำไปกำกับภาษีปลอมมาใช้เครดิตนั้น เจ้าหน้าที่งานจะให้ความเป็นธรรมโดยการเชิญพบ ให้เวลาและโอกาสในการให้ผู้อุทธรณ์นำพินิจจนถึงความถูกต้องของใบกำกับภาษี มีการพิจารณาและใช้ดุลยพินิจอย่างรอบคอบเน้นความเป็นธรรมมากที่สุด ได้ให้ความรู้ ความเข้าใจแก่ผู้ประกอบการถึงสิทธิที่ผู้ประกอบการจะได้รับตามหลักเกณฑ์ข้อกฎหมายที่ประมวลรัษฎากรในระดับที่เพียงพอ อีกทั้งเจ้าหน้าที่ได้พิจารณาจากเอกสารหลักฐานที่ผู้ประกอบการนำเสนออย่างรอบคอบและให้ความเป็นธรรมในระดับที่เพียงพอ

จากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องดังกล่าวข้างต้นพบว่าตั้งแต่ประเทศไทยนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาบังคับใช้ ได้เกิดปัญหาและอุปสรรค ทำให้จัดเก็บรายได้ภาษีอากรมีแนวโน้มที่ลดลง สาเหตุนี้เกิดจากการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการใช้ใบกำกับภาษีปลอม และในด้านการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรสาเหตุเกิดจากความรู้ความสามารถและคุณภาพของเจ้าหน้าที่สรรพากรมีไม่เพียงพอ ขาดการอบรมพัฒนาความรู้ความเข้าใจในกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างต่อเนื่องและเป็นระบบ เมื่อเจ้าหน้าที่ตรวจพบความผิดกรณีใบกำกับภาษีปลอมเจ้าหน้าที่ก็จะดำเนินการประเมินภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม หากผู้ประกอบการไม่เห็นด้วยกับการประเมินก็สามารถยื่นอุทธรณ์ภาษีอากรได้ ซึ่งการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรต่อการตรวจปฏิบัติการกรณีใบกำกับภาษีปลอมเจ้าหน้าที่ได้ให้ความเป็นธรรมโดยการพิจารณาจากเอกสารและหลักฐานที่ผู้ประกอบการนำเสนออย่างรอบคอบและเป็นธรรม ผู้ศึกษาจึงสนใจที่จะศึกษาในประเด็นที่ต่างออกไปจากงานที่มีผู้ทำมาแล้วดังกล่าวข้างต้น คือศึกษาเกี่ยวกับการดำเนินการมาตรการป้องกันและปราบปรามใบกำกับภาษีปลอมในเรื่องของการตรวจปฏิบัติการเฉพาะส่วนของการตรวจสอบยันใบกำกับภาษี ว่าการดำเนินการดังกล่าวจะส่งผลกระทบต่อผู้มีส่วนเกี่ยวข้องอย่างไร โดยการนำทฤษฎีลักษณะของระบบภาษีที่ดี และแนวคิดในการบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในการวิเคราะห์ เพื่อเป็นแนวทางแก้ไขปรับปรุงและ สนับสนุนเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องให้ทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ และเกิดประสิทธิผลในการป้องกันและปราบปรามใบกำกับภาษีปลอมให้ได้ผลอย่างจริงจัง