

บทที่ 3

สภาพปัญหาของใบกำกับภาษีปลอมในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

1. โครงสร้างการบริหารงานของกรมสรรพากร

รัฐบาลได้ประกาศพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ.2551 ในราชกิจจานุเบกษา มีผลบังคับใช้ในวันที่ 26 มกราคม 2551 เพื่อกำหนดภารกิจของคณะกรรมการข้าราชการพลเรือนและสำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือนให้เหมาะสม และเพื่อให้การบริหารทรัพยากรบุคคลภาครัฐสอดคล้องกับทิศทางการบริหารราชการตลอดจนกระจายอำนาจการบริหารทรัพยากรบุคคลภาครัฐให้ส่วนราชการเจ้าสังกัดดำเนินการมากขึ้น กรมสรรพากรได้นำแนวนโยบายในการจัดภาระงานของรัฐบาลมาดำเนินการโดยได้มีการปรับโครงสร้างองค์กร เพื่อให้เหมาะสมและสอดคล้องกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป โดยได้มุ่งพัฒนาในทุกด้าน เพื่ออำนวยความสะดวกและให้บริการที่ดีแก่ผู้เสียภาษี

กรมสรรพากรได้นำโครงสร้างใหม่มาใช้ตามกฎหมายกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. 2551 และประกาศกระทรวงการคลังเรื่องกำหนดและแบ่งส่วนราชการตามกฎหมายกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. 2551 มีผลบังคับใช้ในวันที่ 26 มกราคม 2551

กรมสรรพากร สังกัดกระทรวงการคลัง เป็นราชการบริหารส่วนกลางประกอบด้วยหน่วยงานย่อยระดับ กลุ่มงาน สำนัก สำนักงานสรรพากรภาค สำนักงานสรรพากรพื้นที่ และสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ซึ่งมีโครงสร้างและอำนาจหน้าที่จำนวน 22 หน่วยงาน¹

1. กลุ่มตรวจสอบภายใน มีหน้าที่รับผิดชอบในการดำเนินการเกี่ยวกับการตรวจสอบด้านการบริหารการเงินและการบัญชีของกรม ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือที่ได้รับมอบหมาย

2. งานตรวจราชการ มีหน้าที่ในการจัดทำแผนการตรวจสอบประจำปี การตรวจสอบ

¹ “ กฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. 2551, ”
(กระทรวงการคลัง,2551), (เอกสารราชการอัดสำเนา)

การปฏิบัติงานเกี่ยวกับการบริหารงบประมาณ การบริหารการเงินการบัญชี เกี่ยวกับสวัสดิการต่าง ๆ การบริหารพัสดุและทรัพย์สิน

3. กลุ่มบริหารการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่นักท่องเที่ยว มีหน้าที่ในการดำเนินการเกี่ยวกับการตรวจสอบความถูกต้องเกี่ยวกับการคืนภาษีให้แก่นักท่องเที่ยวอย่างเป็นระบบ รวมทั้งพัฒนาและปรับปรุงระบบการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีความโปร่งใส วางแผนพัฒนาและปรับปรุงระบบการคืนภาษีให้แก่นักท่องเที่ยว

4. สำนักสืบสวนและคดี มีหน้าที่ในการกำกับ ติดตาม และควบคุมการปฏิบัติงานคดี การสืบสวน การตรวจค้น พิจารณาดำเนินคดีและแก้ต่างคดีทั่วราชอาณาจักร ให้คำปรึกษา แนะนำ สนับสนุนทางวิชาการ และวิธีการปฏิบัติงานแก่หน่วยงานสรรพากร

5. สำนักพัฒนาระบบบริหาร มีหน้าที่ในการเสนอแนะให้คำปรึกษาแก่อธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับยุทธศาสตร์การพัฒนาระบบราชการภายในกรม ติดตามประเมินผลและจัดทำรายงานเกี่ยวกับการพัฒนาระบบราชการในกรม

6. สำนักบริหารกลาง มีหน้าที่เกี่ยวกับงานสารบรรณกรม ดำเนินการเกี่ยวกับงานช่วยอำนวยความสะดวกและงานเลขานุการของกรม ประชาสัมพันธ์และเผยแพร่กิจกรรม ความรู้ความก้าวหน้า ข้อมูลข่าวสารและผลงานของกรม ให้บริการคัดค้นแบบแสดงรายการภาษีแก่ผู้เสียภาษีอากร เก็บรักษาแบบแสดงรายการภาษีเฉพาะผู้ที่มีภูมิลำเนาในเขตกรุงเทพมหานคร ตลอดจนเก็บรักษาสำนวนการตรวจสอบภาษีที่ดำเนินการเสร็จเรียบร้อยแล้ว

7. สำนักบริหารการคลังและรายได้ มีหน้าที่ในการดำเนินการเกี่ยวกับการเงิน การบัญชี การงบประมาณ การพัสดุ อาคารสถานที่ และยานพาหนะของกรม รับชำระค่าธรรมเนียม ค่าปรับ และรายได้อื่น ๆ ตลอดจนเก็บรักษาเงินสด และเช็ค ควบคุมการรับชำระภาษีอากรของธนาคารพาณิชย์ในเขตกรุงเทพมหานคร ตลอดจนตรวจสอบความถูกต้องของเงินภาษีอากรที่ชำระผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต สื่ออิเล็กทรอนิกส์ ระบบไปรษณีย์ หรือระบบธนาคาร

8. สำนักบริหารทรัพยากรมนุษย์ มีหน้าที่ในการจัดทำแผนกลยุทธ์การบริหารทรัพยากรบุคคลให้สอดคล้องกับยุทธศาสตร์ของกรม ดำเนินการเกี่ยวกับการบริหารงานบุคคล การพัฒนาระบบข้อมูลสารสนเทศด้านบุคลากร และทะเบียนประวัติบุคลากรของกรมสรรพากร

9. สถาบันรัชฎาศึกษา มีหน้าที่ในการดำเนินการเกี่ยวกับการฝึกอบรม และพัฒนาข้าราชการและลูกจ้างกรมสรรพากร ที่มีได้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักงานสรรพากรภาค ตลอดจนบุคคลภายนอกที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีปฏิบัติงานร่วมกัน หรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

10. สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ มีหน้าที่ในการวางแผนและพัฒนาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศของกรม เป็นศูนย์ข้อมูลและประมวลผลการจัดเก็บภาษีอากรของกรม ให้การสนับสนุนทางวิชาการเกี่ยวกับระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ

11. สำนักกฎหมาย มีหน้าที่ดำเนินการเกี่ยวกับกฎหมาย และระเบียบอื่นที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีอากร ดำเนินการเกี่ยวกับงานนิติกรรมและสัญญาของกรม วิเคราะห์กฎหมาย ภาษีอากรและธุรกรรมต่าง ๆ ทั้งในประเทศและต่างประเทศเพื่อนำมาพัฒนาปรับปรุงการจัดเก็บภาษีอากร

12. สำนักอุทธรณ์ภาษี มีหน้าที่ในการกำหนดหลักเกณฑ์ และแนวทางการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร การพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่ม วิเคราะห์ผลการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คำพิพากษาศาลฎีกา และกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร เพื่อวางแผนทางในการพิจารณาอุทธรณ์ให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน

13. สำนักวิชาการแผนภาษี มีหน้าที่กำหนดนโยบายภาษีอากรด้านภาษีสรรพากรให้สอดคล้องกับนโยบายของรัฐบาล จัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นภาระเก็บภาษีซ้อน จัดทำประมาณการจัดเก็บภาษี พร้อมทั้งติดตามประเมินผลการจัดเก็บภาษีอากรให้สอดคล้องกับประมาณการที่ได้กำหนดไว้ วิเคราะห์การดำเนินธุรกิจเป็นรายธุรกิจเพื่อสนับสนุนการจัดเก็บภาษีอากร

14. สำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษี มีหน้าที่ในการพัฒนามาตรฐาน หลักเกณฑ์วิธีการและขั้นตอนการปฏิบัติงานทุกระบบซึ่งเกี่ยวกับระบบงานกรรมวิธีภาษี การเงินและการบัญชีสรรพากร การหักภาษี ณ จ่ายและคืนภาษี การเร่งรัดภาษีอากรค้าง รวมทั้งรายได้ของส่วนท้องถิ่น ให้คำปรึกษา แนะนำ สนับสนุนทางวิชาการ และวิธีการปฏิบัติงานแก่หน่วยงานสรรพากร

15. สำนักมาตรฐานการกำกับและตรวจสอบภาษี มีหน้าที่ในการพัฒนามาตรฐาน หลักเกณฑ์ วิธีการ และขั้นตอนการปฏิบัติงานทุกระบบงาน ซึ่งเกี่ยวกับระบบงานการกำกับดูแล การตรวจปฏิบัติการ และการตรวจสอบภาษีอากร กำหนดกลยุทธ์ แผนงาน เป้าหมาย บริหารงาน ติดตามและประเมินผลในทุกระบบงาน ดำเนินการเพื่อนำเทคโนโลยีสมัยใหม่เข้ามาประยุกต์ใช้กับทุกระบบงาน

16. สำนักตรวจสอบภาษีกลาง มีหน้าที่ในการตรวจสอบภาษีอากรทั่วราชอาณาจักร กรณีที่มีการประกอบการครอบคลุมหลายพื้นที่ กรณีที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ไม่สามารถดำเนินการได้ หรือที่ได้รับมอบหมายเป็นกรณีพิเศษ และกรณีธุรกิจนอกระบบ รวมทั้งการขยายผลจากการจับกุมและตรวจสอบของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง ตรวจปฏิบัติการเพื่อตรวจสอบความถูกต้องของใบกำกับภาษีทั่วราชอาณาจักร รวมทั้งประเมินเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้มีหน้าที่

ต้องเสีย จัดเตรียมแผนเพื่อเข้าทำการตรวจ คั่น ยึด หรืออายัดบัญชีเอกสาร เพื่อตรวจสอบภาษีอากร

17. สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ มีหน้าที่ในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร การวางแผนการปฏิบัติงาน การกำกับดูแลผู้เสียภาษีอากร การตรวจสอบภาษีอากร การเร่งรัดภาษีอากรค้าง และการตรวจปฏิบัติการทางภาษีอากร ตลอดจนประเมินผลการดำเนินการดังกล่าว เพื่อให้เป็นไปตามนโยบาย แผนงาน และเป้าหมายของกรม

18. สำนักบริหารการเสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์ มีหน้าที่เกี่ยวกับการบริหารงานในกระบวนการยื่นแบบแสดงรายการภาษีอากร และการชำระภาษีผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ ให้บริการข้อมูลข่าวสาร และความรู้เกี่ยวกับภาษีสรรพากร การยื่นแบบแสดงรายการภาษีอากร และการชำระภาษีผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ การให้บริการออกไปรับรองอิเล็กทรอนิกส์ พัฒนาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีอากรและชำระภาษีผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์

19. สำนักมาตรฐานการตรวจสอบบัญชีภาษีอากร มีหน้าที่กำหนดคุณสมบัติและดำเนินการเพื่อสรรหาผู้สอบบัญชีภาษีอากร กำหนด ปรับปรุง และพัฒนา หลักเกณฑ์มาตรฐาน และวิธีการปฏิบัติงานรวมทั้งระเบียบและแนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี จัดให้มีการอบรมและพัฒนาหลักสูตรการอบรมสำหรับผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี

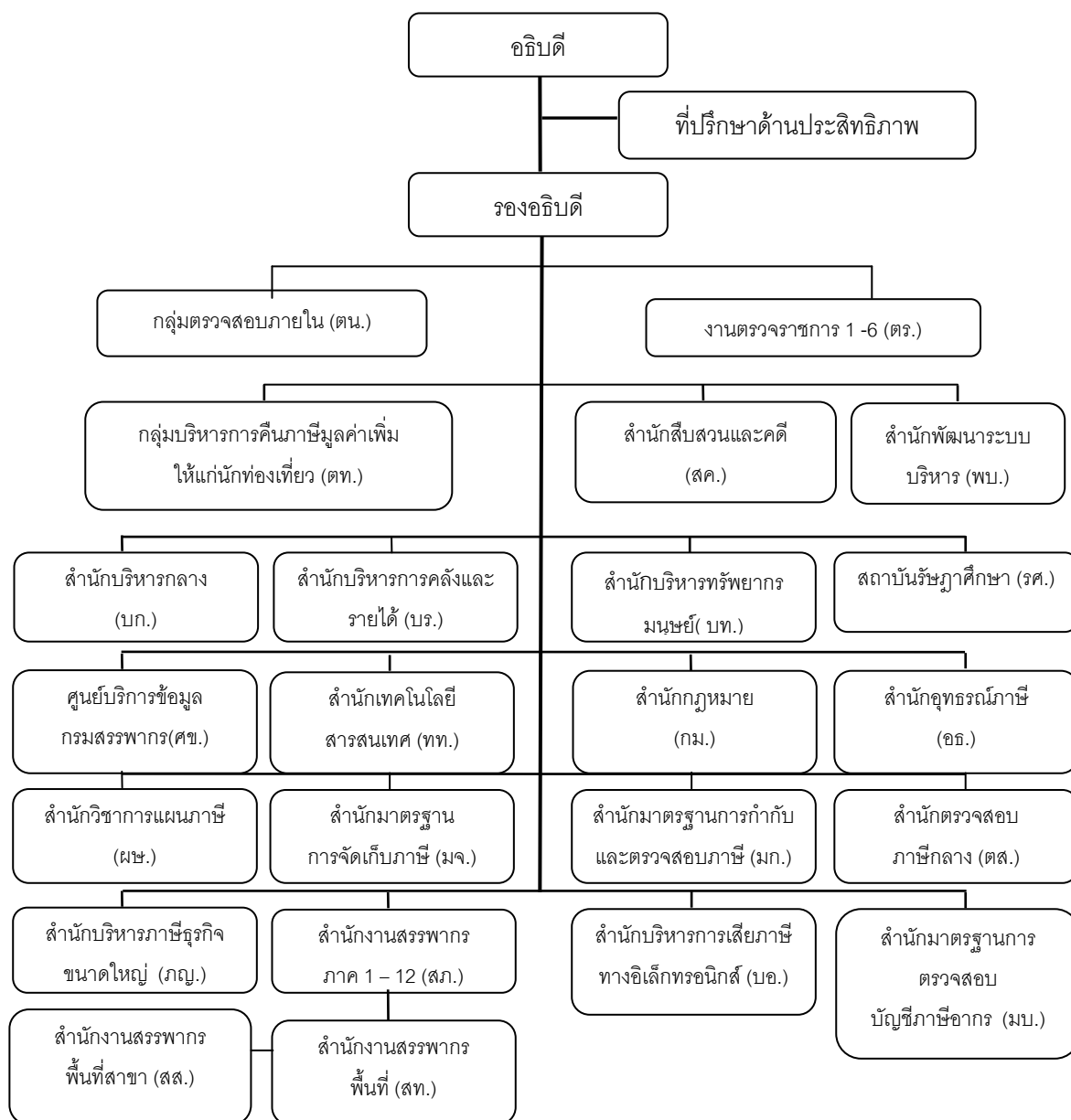
20. สำนักงานสรรพากรภาค 1 - 12 มีหน้าที่ในการวางแผนและประเมินผลเพื่อการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรให้เป็นไปตามนโยบาย แผนงาน และเป้าหมายของกรม กำกับ ติดตาม และควบคุมการปฏิบัติงานของหน่วยงานที่อยู่ในความรับผิดชอบซึ่งประกอบด้วย สำนักงานสรรพากรพื้นที่และสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา เพื่อให้เป็นไปตามนโยบาย แผนงานและเป้าหมายที่กำหนดไว้ ดำเนินการเกี่ยวกับงานคดีและพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร ตอบข้อหารือภาษีอากร ดำเนินการเกี่ยวกับการบริหารงานบุคคล การพัฒนาบุคคล การเงิน การบัญชี การงบประมาณ การพัสดุ อาคารสถานที่ และยานพาหนะของสำนักงานสรรพากรภาค สำนักงานสรรพากรพื้นที่ และสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา

21. สำนักงานสรรพากรพื้นที่ มีหน้าที่ในการวางแผนปฏิบัติการและประเมินผล เพื่อการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรให้เป็นไปตามนโยบาย แผนงาน และเป้าหมายของกรม และสำนักงานสรรพากรภาค กำกับดูแลผู้เสียภาษีเป็นรายผู้ประกอบการ ตรวจปฏิบัติการ และตรวจสอบภาษีอากรสำหรับรายที่อยู่ในความรับผิดชอบ เร่งรัดภาษีอากรค้าง ดำเนินคดีแก่ผู้เสียภาษี รวมทั้งตอบข้อหารือทางภาษีอากร กำกับติดตามและควบคุมการปฏิบัติงานของสำนักงานสรรพากรพื้นที่

สาขา ปฏิบัติงานด้านกรรมวิธีภาษี พิจารณาคืนเงินภาษีอากร ประชาสัมพันธ์เผยแพร่ข่าวสาร ความรู้ และความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีอากร

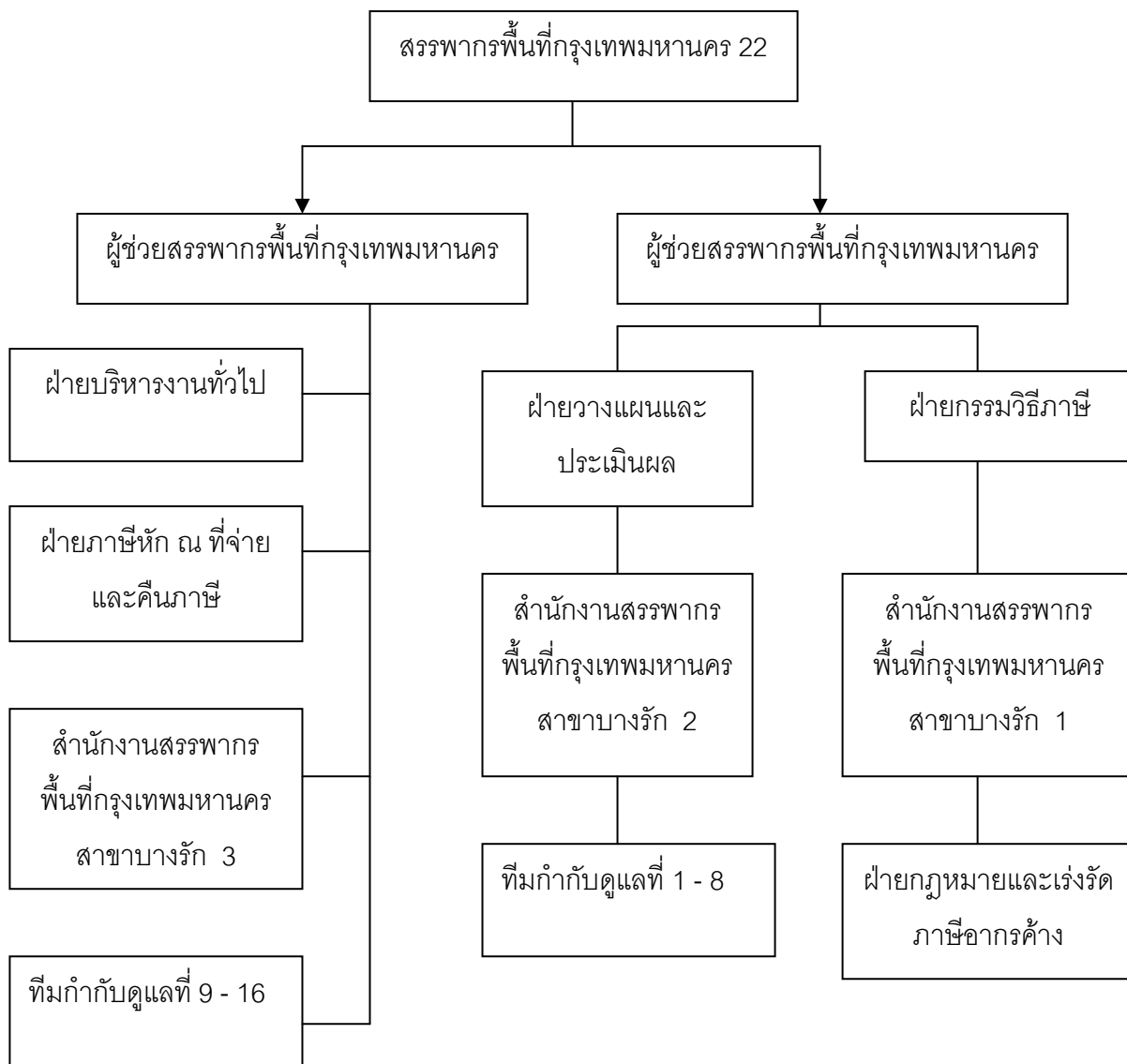
22. สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา มีหน้าที่ในการรับชำระภาษีอากร คืนเงินภาษีอากร และปฏิบัติงานด้านกรรมวิธีภาษี ตรวจสอบธุรกิจหรือการประกอบการค้าขนาดเล็กของผู้มีหน้าที่ เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สํารวจและติดตามแหล่งภาษีอากรและผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ดำเนินการเกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีอากรค้าง ปฏิบัติงานด้านการเงินและการบัญชีสรรพากร

แผนภูมิที่ 1
แผนภูมิโครงสร้างหน่วยงานกรมสรรพากร



ที่มา : กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง

แผนภูมิที่ 2
แผนภูมิโครงสร้างสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 22



ที่มา : สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 22 กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง

เจ้าหน้าที่ผู้ดำเนินการตามมาตรการป้องกันและปราบปรามใบกำกับภาษีปลอมคือ เจ้าหน้าที่ในสังกัดทีมกำกับดูแล ซึ่งทีมกำกับดูแลมีหน้าที่ในการกำกับดูแลผู้ประกอบการในระบบกำกับดูแล ตรวจสอบภาพกิจการ ปรับปรุงฐานข้อมูลบนระบบกำกับดูแล แนะนำชี้แจงด้านภาษีอากร ตรวจค้นภาษี ตรวจปฏิบัติการ ตรวจสอบตามหมายเรียก

2. ปัญหาของใบกำกับภาษีปลอมในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นระบบที่ดีและเหมาะสมสำหรับประเทศไทย กล่าวคือ เป็นระบบที่ส่งเสริมการผลิตและการส่งออกช่วยให้ธุรกิจสามารถแข่งขันในตลาดโลกได้ และที่สำคัญเป็นระบบที่สามารถตรวจสอบการชำระภาษีของผู้ประกอบการได้ง่ายกว่าระบบภาษีอื่น แม้การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทยจะก่อให้เกิดความสำเร็จเป็นที่น่าพอใจ แต่การจับเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มก็ประสบปัญหาด้วยเหตุที่ยึดหลักการคำนวณภาษีโดยใช้ใบกำกับภาษี (TAX INVOICE METHOD) เป็นหลักฐาน ทำให้เกิดปัญหากรณีห้างร้านที่ขายสินค้าไม่ออกใบกำกับภาษี โดยที่ประชาชนให้ความร่วมมือกับห้างร้านดังกล่าว ยอมซื้อสินค้าโดยไม่รับใบกำกับภาษีหรือรับหลักฐานอื่นแทน ซึ่งก่อให้เกิดการรั่วไหลของภาษีเพราะฐานของภาษีจะลดลง และประเด็นที่สำคัญคือใบกำกับภาษีไม่เพียงแต่จะแสดงถึงราคาสินค้าที่ขาย แต่ได้แสดงถึงจำนวนภาษีที่ชำระไว้กับราคาสินค้าด้วย ดังนั้นใบกำกับภาษีจึงเป็นหลักฐานสำคัญที่ผู้ซื้อสินค้าจะนำไปใช้เครดิตภาษี โดยทำให้ภาษีที่ชำระน้อยลงหรือนำใบกำกับภาษีไปขอคืนภาษีจากกรมสรรพากรได้โดยตรง หลังจากได้นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ระยะหนึ่งแล้วพบว่าเกิดปัญหาการไม่ออกใบกำกับภาษีขาย และการไม่ขอรับใบกำกับภาษีซื้อใน 2 ด้าน

1. ด้านผู้ขาย กิจการขนาดกลาง และขนาดเล็ก เป็นกิจการครอบครัวจะปฏิเสธการออกใบกำกับภาษี โดยมีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มบวกเพิ่มอีกร้อยละ 7 จากผู้ซื้อที่ต้องการใบกำกับภาษี ทั้ง ๆ ที่รัฐบาลประกาศว่า “ราคาสินค้าเป็นราคาที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว” ทำให้ผู้ซื้อหลายรายซื้อสินค้าโดยไม่ขอรับใบกำกับภาษีและแก้ปัญหาของตนเองโดยการหลีกเลี่ยงการออกใบกำกับภาษีขายของตนเองเช่นกัน ทำให้มีการแจ้งรายรับต่ำกว่าความเป็นจริงทั้งผู้ซื้อและผู้ขาย ปัญหานี้ลุกลามใหญ่โตจนถึงขั้นมีการจัดทำใบกำกับภาษีปลอมขายในวงการ “รับเหมาก่อสร้าง” เนื่องจากกิจการรับเหมาก่อสร้างต้องใช้ใบกำกับภาษีซื้อมาประกอบการคำนวณภาษีในกรณีที่ไม่สามารถหลดยอดรายรับได้โดยเฉพาะการรับเหมากับส่วนราชการ ซึ่งปัญหานี้กรมสรรพากรได้แก้ไขมาตลอดแต่ยังไม่สามารถแก้ไขได้โดยเด็ดขาด ยังคงมีผู้จัดทำใบกำกับภาษีปลอมอยู่อีก และมีวิธีการที่แนบเนียนยากแก่การตรวจพบ

ใบกำกับภาษีที่เป็นปัญหาอีกประเภทหนึ่งคือ ใบกำกับภาษีที่ผู้ขายออกให้โดยไม่มีการขายสินค้าจริง ซึ่งถือว่าเป็นใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายเช่นกัน เนื่องจากไม่มีการซื้อขายสินค้าจริง เกิดขึ้นได้โดยผู้ขายที่ปฏิเสธการออกใบกำกับภาษีให้ผู้ซื้อรายย่อย หรือผู้บริโภคคนสุดท้ายซึ่งไม่ต้องการใบกำกับภาษีแล้วนำใบกำกับภาษีมาขายให้แก่ผู้ที่ต้องการใช้ ซึ่งอาจจะเอาไปใช้เพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งปัญหานี้แก้ไขได้ยากมากเพราะเป็นการสมยอมระหว่าง ผู้ซื้อ – ผู้ขายใบกำกับภาษีซึ่งเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสองฝ่าย

สำหรับผู้ประกอบการที่มีความจำเป็นต้องใช้ใบกำกับภาษีซื้อ เช่น กิจการรับเหมาก่อสร้าง บ่อยครั้งที่ต้องซื้อสินค้า โดยยอมเพิ่มเงินที่ผู้ขายอ้างว่าเป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม อีกร้อยละ 7 ทั้ง ๆ ที่ภาษีมูลค่าเพิ่มได้รวมอยู่ในราคาสินค้าแล้ว และบางส่วนซึ่งตลาดเป็นของผู้ขาย ผู้ขายจะไม่ยอมออกใบกำกับภาษีเลยไม่ว่ากรณีใด ๆ ทั้งสิ้น หรือออกให้ไม่ครบมูลค่าที่ซื้อสินค้า เช่น กิจการโรงโม่หิน บ่อทราย กิจการเหล็ก ฯลฯ ผู้ซื้อจำเป็นต้องขอซื้อใบกำกับภาษีจากผู้ขายรายนั้น ๆ หรือหาซื้อจากผู้ขายสินค้าประเภทอื่นที่อาจจะไม่เกี่ยวข้องกับกิจการของตนเอง เช่น ซื้อใบกำกับภาษีจากการขายน้ำมันมาใช้ในกิจการรับเหมาก่อสร้าง เป็นต้น

2. ด้านผู้ซื้อ กิจการขนาดกลาง และกิจการขนาดเล็ก เป็นกิจการครบวงจรจะปฏิเสธการขอรับใบกำกับภาษี ถึงแม้จะมีการซื้อสินค้าจริง ทั้งนี้เพื่อช่วยให้สามารถบันทึกรับสินค้าในจำนวนที่น้อยลง และเพื่อการบันทึกยอดขายที่ต่ำกว่าความเป็นจริง ซึ่งหากเจ้าหน้าที่เข้าตรวจสอบด้านเอกสารจะพบความผิดปกติได้ยากมาก (หลบทั้งยอดซื้อและยอดขาย) กิจการขนาดกลางและขนาดเล็กมีอยู่จำนวนมาก (ประมาณร้อยละ 80 ของผู้ประกอบการทั้งหมด) สามารถเสียภาษีได้ตามอำเภอใจ เนื่องจากสามารถควบคุมยอดซื้อและยอดขายได้ซึ่งมักจะแจ้งยอดขายต่ำกว่าความเป็นจริง หากได้รับการตรวจจากเจ้าหน้าที่ก็จะยอมเสียภาษีเพิ่ม

จากข้อมูลดังกล่าวจะพบว่า ปัญหาของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนใหญ่เกิดจากกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก และเป็นกิจการแบบครบวงจร สำหรับกิจการขนาดใหญ่หรือกิจการมหาชน ปัญหาเช่นนี้จะไม่เกิดขึ้นเพราะมีการออกใบกำกับภาษีขายและเรียกขอใบกำกับภาษีซื้อครบถ้วน เนื่องจากมีการควบคุมภายในองค์กรดีอยู่แล้ว

จากความสำคัญของใบกำกับภาษี จึงมีบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่พยายามหลีกเลี่ยงการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม และความผิดที่กรมสรรพากรตรวจพบมักมีความผิดที่เกี่ยวข้องกับการใช้ใบกำกับภาษีเป็นส่วนใหญ่โดยลักษณะที่มีการตรวจพบมี 11 ประการ²

1. ผู้ประกอบการมีสถานประกอบการจริง มีฐานของสินค้าที่ซื้อขายจริง แต่นำยอดสินค้าที่ขายให้กับผู้ที่ไม่ต้องการใบกำกับภาษีหรือผู้ที่อยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาออกใบกำกับภาษี นำไปขายให้กับผู้ที่ต้องการใบกำกับภาษีโดยมิได้มีการซื้อสินค้าจริง วิธีการเช่นนี้ผู้ออกใบกำกับภาษีจะมีการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการถูกต้องตามกฎหมาย มีการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีตามปกติ ซึ่งผู้ประกอบการบางรายอาจจะคิดว่าสามารถกระทำได้โดยชอบแต่ที่จริงแล้วเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย เพราะการขายใบกำกับภาษีให้กับผู้ที่ไม่ได้ซื้อสินค้าจริงทำให้ผู้ซื้อสินค้าสามารถนำใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ขอคืนเป็นภาษีซื้อโดยขอคืนเป็นเงินสดจากรัฐบาล หรือนำใบกำกับภาษีไปเครดิตเป็นภาษีซื้อในเดือนถัดไปทำให้เสียภาษีน้อยลง การกระทำดังกล่าวทำให้ระบบภาษีถูกบิดเบือนให้ผิดไปจากความเป็นจริง โดยการซื้อและขายสินค้าไม่จำเป็นจะต้องกระทำกับผู้ที่อยู่ในระบบด้วยกัน ซึ่งจะทำให้มีการคืนภาษีซื้อให้กับผู้ไม่มีสิทธิตามกฎหมายที่จะได้รับคืนภาษี

2. ผู้ประกอบการมีสถานประกอบการเป็นที่ยู่ออาศัย ไม่มีการประกอบการจริงอาจมีหรือไม่มีสินค้าที่ทำการซื้อขายแต่ได้มีการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มให้ตรวจสอบได้ ซึ่งการกระทำดังกล่าวมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อขายใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย โดยมีวิธีอำพรางต่าง ๆ กันสรุปได้ 4 รูปแบบ

2.1 ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภพ. 30) โดยมียอดขายเพื่อเสียภาษีเพียงเล็กน้อย แต่ไม่มียอดภาษีซื้อมาหักออกจากยอดภาษีขาย

2.2 ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภพ.30) โดยมีทั้งยอดภาษีขายและภาษีซื้อไม่มาก มีการชำระภาษีเพียงเล็กน้อยทุกเดือน

2.3 ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภพ.30) มาโดยตลอด โดยจะมียอดต้องคืนภาษีให้เนื่องจากมียอดภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายโดยตลอด ในระยะแรกจะใช้วิธีขอ

² สมภพ ผ่องสว่าง, “การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มศึกษาเฉพาะกรณีที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษี,” สรรพากรสาส์น 43 (กุมภาพันธ์ 2539) : 114 - 115 .

คืนเป็นเครดิตภาษียกไปในเดือนถัดไป เพื่อหลีกเลี่ยงโอกาสในการที่เจ้าหน้าที่ไปตรวจสอบเมื่อมีเครดิตภาษีเป็นจำนวนมากก็จะขอคืนและรับเป็นเงินสดพร้อมทั้งเลิกกิจการไป

2.4 ไม่มีการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ได้ประกอบการโดยขายไปกำกับภาษีแต่เพียงอย่างเดียว เมื่อขายไปกำกับภาษีได้เงินเป็นจำนวนมากแล้วก็จะเลิกกิจการไป วิธีการเช่นนี้ผู้ประกอบการจะมีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายโดยมีการปลอม ขโมยหรือนำหลักฐานของบุคคลอื่นมาใช้ในการจดทะเบียน เช่น ปลอมสัญญาเช่า นำภาพถ่ายบัตรประจำตัวประชาชน และทะเบียนบ้านของลูกจ้างเก่าหรือจากผู้ที่ยื่นคำขอบัตรประจำตัวประชาชน หรือผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องหรือรู้เห็นด้วย ไปยื่นขอจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล และจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยหลักฐานที่นำมาใช้จดทะเบียน จะเป็นภาพถ่ายและรับรองโดยผู้รับมอบอำนาจ เมื่อตรวจสอบลายมือชื่อในคำขอจดทะเบียนจะไม่ใช้ลายมือชื่อของเจ้าของที่แท้จริง ภูมิลำเนาของผู้ประกอบการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนมักจะอยู่ในต่างจังหวัด หากตรวจสอบไปกำกับภาษีที่ขายมักจะพบตัวเลขที่ออกเป็นตัวเลขกลม ๆ และมีภาษีซื้อที่ไม่ใช่ภาษีซื้ออันเกี่ยวข้องกับกิจการ แต่จะมีใบกำกับภาษีซื้อที่ซื้อน้ำมันหรือสินค้าอื่น ๆ ที่มีจำนวนสูงการกระทำในลักษณะนี้ เป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมายที่ไม่มีฐานภาษีจากการขาย แต่เป็นการขายไปกำกับภาษีให้ผู้อื่นเพื่อนำไปหักเป็นภาษีซื้อหรือขอคืนภาษีซื้อ โดยไม่มีการซื้อสินค้าจริงแล้วนำภาษีซื้อ 7 % มาขอคืนจากรัฐโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

3. ไม่มีสถานประกอบการและไม่มีการประกอบกิจการ พิมพ์ใบกำกับภาษีขึ้นโดยสมมติชื่อที่อยู่ขึ้นเองแล้วขายไปกำกับภาษีให้กับผู้ต้องการใช้ ซึ่งผู้ประกอบการชนิดนี้จะไม่มีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

4. ไม่มีสถานประกอบการและไม่มีการประกอบกิจการแต่อย่างใด แต่ได้สมคบกับกลุ่มนายหน้าที่ขายสินค้านอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จัดพิมพ์ใบกำกับภาษีปลอมที่ลอกเลียนใบกำกับภาษีจากร้านค้าที่มีชื่อเสียแล้วนำไปมอบให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือเฉพาะผู้ต้องการใบกำกับภาษีไปเครดิตเป็นภาษีซื้อ

5. ผู้ประกอบการขายสินค้าเป็นจำนวนมากในคราวเดียวกัน แต่ใช้วิธีทยอยส่งมอบสินค้าโดยมีหลักฐานส่งมอบใบกำกับภาษีและใบส่งของให้ผู้ซื้อตามจำนวนที่มีการส่งมอบในแต่ละครั้งและเมื่อได้ส่งมอบสินค้าครบตามจำนวนที่สั่งทั้งหมดแล้ว ผู้ขายจะออกไปกำกับภาษีพร้อมกับใบเสร็จรับเงินทั้งจำนวนอีกครั้งหนึ่ง ทำให้ผู้ซื้อสินค้าสามารถใช้ใบกำกับภาษีทั้งหมดซึ่งมีมูลค่าสินค้าที่จ่ายไปจริง

6. ผู้ประกอบการจัดพิมพ์แบบฟอร์มใบกำกับภาษี 2 ชุด มีเล่มที่ เลขที่เดียวกัน แล้วผู้ประกอบการนั้นได้ยกเลิกใบกำกับภาษีขายบางฉบับที่ต้องการ แต่ตามข้อเท็จจริงไม่มีการยกเลิกจริง ซึ่งสามารถหลบยอดภาษีขายทำให้เสียภาษีน้อยลง

7. ตั้งบริษัทหลาย ๆ บริษัทและออกใบกำกับภาษีซื้อขาย ให้แก่กันเป็นทอด และทอดสุดท้ายอาจจะแสดงเป็นผู้ส่งออก ซึ่งไม่มีการส่งออกจริงแต่จะมีการปลอมใบขนส่งสินค้า ใบส่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศ เพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

8. ปลอมใบขนส่งสินค้าและใบกำกับภาษีขอภาษีซื้อคืน โดยอ้างว่าเป็นการส่งออกแต่ไม่ได้มีการส่งออกสินค้าจริง

9. สำนักงานบัญชีปลอมเอกสาร หรือสับเปลี่ยนใบกำกับภาษีของลูกค้าแต่ละราย เนื่องจากสำนักงานบัญชี มักจะรับทำบัญชีให้กับลูกค้าหลายรายด้วยกัน จึงมักพบบ่อย ๆ ว่ามีการสับเปลี่ยนใบกำกับภาษีของลูกค้าแต่ละราย ทั้งโดยเจตนาและไม่เจตนาในกรณีเจตนาทำได้โดยสำนักงานบัญชีตรวจสอบรายการบัญชีซื้อและพบว่าผู้ประกอบการหนึ่งสามารถใช้ได้ก็อาจสับเปลี่ยนได้ โดยทั้งกรณีที่ลูกค้าทราบเรื่องมีการซื้อขายกันหรือลูกค้าอาจไม่ทราบเรื่องเลยก็ได้

10. มีการหักภาษีซื้อโดยหลบภาษีขาย กรณีที่ตรวจพบนั้นเกิดขึ้นกับกิจการซื้อขายหรือเช่าซื้อรถยนต์ ขอคืนภาษีเมื่อซื้อไปแล้วแต่ไม่นำส่งภาษีตามกำหนดเวลาทั้งที่ขายไปแล้ว โดยอ้างว่ารถยนต์ฝากไว้ที่ผู้ขายสาขาอื่น ซึ่งมีผลทำให้ผู้ประกอบการสามารถยืดเวลาการส่งภาษีขายให้รัฐ หรือในบางกรณีของเช่าซื้อก็อาจจะแสดงดอกเบี้ยในอัตราต่ำกว่าที่เป็นจริง เพื่อนำส่งภาษีน้อยกว่าที่เป็นจริง

11. ผู้ประกอบการออกภาษีขายต่ำกว่าที่เป็นจริง ในกรณีของธุรกิจที่อาจจะตรวจสอบราคาขายสินค้า เช่น ธุรกิจอัญมณี เพราะบางครั้งลูกค้าไม่ต้องการใบกำกับภาษี ทำให้ผู้ขายออกใบกำกับภาษีขายในราคาต่ำกว่าความเป็นจริงได้

3. ลักษณะของใบกำกับภาษีปลอม ³

ลักษณะทั่วไปของใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่อาจจะออกโดยมิชอบด้วย

³ วันทนา อมรรักษ์, “เทคนิคการตรวจใบกำกับภาษีที่อาจจะออกโดยมิชอบด้วยกฎหมาย.”

กฎหมายมี 6 ลักษณะด้วยกัน

1. ใบกำกับภาษีมีลักษณะผิดปกติ อย่างมีนัยสำคัญ เช่น มูลค่าตามใบกำกับภาษีสูงผิดปกติ ลักษณะทั่วไปของใบกำกับภาษีอาจไม่ถูกต้อง เช่น เลขประจำตัวผู้เสียภาษีมีไม่ครบ 10 หลัก เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอาจเป็นของบุคคลอื่น
2. ประเภหสินค้าในใบกำกับภาษีซึ่งนำมาใช้เครดิตภาษี ไม่มีความสัมพันธ์และเกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการ
3. มูลค่าสินค้าหรือภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นตัวเลขกลม หรือมูลค่าค่อนข้างสูงมีจำนวนหลายฉบับ เล่มที่ / เลขที่ของใบกำกับภาษีอาจจะเรียงต่อเนื่องกัน
4. เป็นใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการรายใดรายหนึ่งมาใช้ในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่งจำนวนหลายฉบับติดต่อกัน หรือมีมูลค่าสูงผิดปกติ
5. รูปแบบของใบกำกับภาษีที่พิมพ์จากโรงพิมพ์ มีลักษณะของรูปแบบ และหรือลักษณะตัวอักษรสี เนื้อกระดาษเหมือนหรือคล้ายคลึงกัน
6. ลายมือผู้เขียนรายการที่เป็นสาระสำคัญของใบกำกับภาษี เป็นลายมือเดียวกันหรือเหมือนกัน หรือคล้ายคลึงกัน

4. ผู้ประกอบการที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษีปลอม

ผู้เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษีปลอมมี 2 ประเภท คือ ผู้ออกใบกำกับภาษีปลอมและผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอม โดยผู้ออกใบกำกับภาษีปลอม หมายถึง ผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นใดที่ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการโดยไม่มีสิทธิออกตามกฎหมาย และผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอม หมายถึง ผู้ประกอบการที่นำใบกำกับภาษีซึ่งต้องห้ามตามมาตรา 82/5 แห่งประมวลรัษฎากร⁴ มาใช้เป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

⁴ อารณ นารอดิลก และ โกเมนทร์ สืบวิเศษ , ประมวลรัษฎากร พร้อมคำพิพากษาฎีกาโดยย่อ 2547 , (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัดโรงพิมพ์ชวนพิมพ์ , 2547) , น. ก 130.

5. มาตรการป้องกันและปราบปรามใบกำกับภาษีปลอม

จากปัญหาของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นในประเทศไทย พบว่าปัญหาประการสำคัญของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มคือการปลอมใบกำกับภาษีเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง หรือนำมาขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากรจึงได้กำหนดมาตรการต่าง ๆ เพื่อป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีกรณีใบกำกับภาษีปลอมจำนวน 2 มาตรการ

5.1 มาตรการทางกฎหมาย โดยการกำหนดระเบียบว่าด้วยการตรวจปฏิบัติการ พ.ศ. 2549⁵ เพื่อให้การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ที่มีความสะดวก รวดเร็ว มีประสิทธิภาพและเป็นไปในแนวทางเดียวกันทั่วประเทศ มีสาระสำคัญคือ การตรวจปฏิบัติการ หมายถึง การตรวจการปฏิบัติตามบทบัญญัติส่วนที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและ ภาษีธุรกิจเฉพาะ ณ สำนักงานสถานประกอบการ สถานที่อื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องโดยแบ่งเป็น 3 ประเภท

(1) การตรวจปฏิบัติการทั่วไป หมายถึงการตรวจความถูกต้องในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ

(2) การตรวจปฏิบัติการเฉพาะประเด็น หมายถึงการตรวจความถูกต้องของการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะได้แก่ การตรวจสอบภาพข้อเท็จจริง การตรวจเพื่อคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม การตรวจการขาย ณ จุดขาย การตรวจปฏิบัติการผู้ประกอบการที่ขายสินค้าให้นักท่องเที่ยว การตรวจปฏิบัติการเพื่อประกอบการพิจารณาคำร้องต่าง ๆ ของผู้ประกอบการ การตรวจนับสินค้าและวัตถุดิบ การตรวจใบกำกับภาษีปลอม และการตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษี

(3) การตรวจสภาพกิจการ หมายถึง การตรวจ ณ สถานประกอบการของผู้ประกอบการตามแนวทางปฏิบัติการกรมสรรพากร เรื่อง การกำกับดูแลผู้เสียภาษีโดยใกล้ชิดเป็นรายผู้ประกอบการและให้เป็นปัจจุบัน

วัตถุประสงค์ของการตรวจปฏิบัติการเพื่อตรวจความถูกต้องของ การจดทะเบียน การยื่นแบบแสดงรายการภาษี การจัดทำรายงานและเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้อง การแสดงรายการต่าง ๆ ในแบบแสดงรายการภาษีเปรียบเทียบกับสภาพการประกอบการจริง การลงรายการภายใน

⁵ “ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจปฏิบัติการ พ.ศ.2549,” (กรมสรรพากร : สำนักมาตรฐานการกำกับและตรวจสอบภาษี,2549),(เอกสารราชการัดสำเนา)

เวลาที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ คำนวณหาปริมาณสินค้าที่ขาดจากรายงานเพื่อเปรียบเทียบกับ การตรวจนับสินค้าคงเหลือ

จากวัตถุประสงค์ดังกล่าวจะเห็นได้ว่า การตรวจปฏิบัติการเพื่อความถูกต้องในรายการ ต่าง ๆ ของผู้ประกอบการ หากตรวจพบความผิดและเป็นความผิดเพียงเล็กน้อย ซึ่งไม่มีเจตนา หลีกเลียงภาษี เจ้าหน้าที่ต้องแนะนำและแนะแนวทางที่ถูกต้อง แต่หากเป็นความผิดในส่วนที่ เป็นสาระสำคัญของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะทำการประเมินภาษีเพิ่มเติม หรือส่งรายงานให้ ดำเนินการตรวจสอบอย่างละเอียดต่อไป

เจ้าหน้าที่ที่สังกัดทีมกำกับดูแลของแต่ละสำนักงานสรรพากรพื้นที่ จะมีหน้าที่ในการ ออกตรวจปฏิบัติการในกรณีต่าง ๆ เช่นการตรวจสอบสภาพกิจการผู้ประกอบการในความรับผิดชอบ ของแต่ละทีมกำกับดูแลเป็นประจำตามเป้าหมายที่กรมสรรพากรได้กำหนดไว้เป็นรายเดือน หรือ การตรวจเพื่อคืนภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีที่ผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าหน้าที่ก็จะดำเนินการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อตรวจสอบความถูกต้องของเอกสารหลักฐาน ว่าถูกต้องหรือไม่แต่เนื่องจากเกิดปัญหาเกี่ยวกับใบกำกับภาษีปลอม จึงทำให้ต้องดำเนินการ ตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษีเพิ่มขึ้นในกรณีที่ผู้ประกอบการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสด หรือ กรณีที่ตรวจใบกำกับภาษีซื้อแล้วพบข้อสงสัย เจ้าหน้าที่ต้องดำเนินการตรวจสอบรายชื่อผู้ออก ใบกำกับภาษี ซึ่งผู้ประกอบการนำมาใช้เป็นภาษีซื้อทางระบบเครือข่ายราชการ (Intranet) ของ สำนักงานตรวจสอบภาษีอากรกลาง เพื่อตรวจสอบรายชื่อว่าผู้ออกใบกำกับภาษีดังกล่าวมีรายชื่อเป็น ผู้ออกใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ หรือในกรณีที่เจ้าหน้าที่พิจารณาเห็นว่า ใบกำกับภาษีดังกล่าวมีความผิดปกติ หรืออาจจะเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมาย เจ้าหน้าที่ต้องดำเนินการตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษีดังกล่าว แต่ในกรณีที่สถานประกอบการอยู่ ต่างห้องที่ที่รับผิดชอบ เจ้าหน้าที่ต้องส่งใบกำกับภาษีดังกล่าวไปให้หน่วยงานที่รับผิดชอบ ดำเนินการตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษีให้ และจะรอผลการสอบย้อนใบกำกับภาษีดังกล่าว เมื่อผล สอบย้อนออกมาถูกต้องจึงจะดำเนินการพิจารณาคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการที่ขอคืน ภาษีหรือยุติเรื่องการตรวจปฏิบัติการ หากผลการสอบย้อนพบว่ามีความผิดเจ้าหน้าที่ก็จะ ดำเนินการประเมินภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนดซึ่งเป็นความผิดทางแพ่ง ส่วนความผิดอาญาเจ้าหน้าที่ก็จะดำเนินการเปรียบเทียบปรับอาญา หรือในกรณีความผิดที่มีโทษ จำคุกเจ้าหน้าที่จะส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินการต่อไป

การตรวจสอบย้อนไวกำกับภาษี⁶ การสอบย้อนไวกำกับภาษีเป็นการตรวจในกรณีเมื่อมีการตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่มหรือออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรผู้ประกอบการแล้วพิจารณาเห็นว่ามิไวกำกับภาษีที่มีลักษณะผิดปกติ เจ้าหน้าที่จะดำเนินการ 3 กรณี

1. กรณีหน่วยปฏิบัติที่คัดเลือกไวกำกับภาษีเพื่อทำการสอบย้อนจะดำเนินการ 2 ขั้นตอน

(1) สุ่มไวกำกับภาษีขาย หรือไวกำกับภาษีซื้อที่ผิดปกติหรือมีนัยสำคัญต่อการชำระภาษีและดำเนินการตรวจสอบไวกำกับภาษีใน 2 ด้านคือ ด้านที่หนึ่ง ไวกำกับภาษีขาย จะตรวจการลงรายการในรายงานภาษีขาย รายงานสินค้าและวัตถุดิบ และการบันทึกยอดขายเพื่อเสียภาษีว่าถูกต้องหรือไม่ ตรวจหลักฐานการรับชำระหนี้ หรือบัญชีลูกหนี้ตามไวกำกับภาษีว่ามีที่น่าเชื่อถือ เช่น กรณีรับชำระค่าสินค้าเป็นเงินจำนวนมากผ่านระบบธนาคาร ต้องตรวจสอบว่ามีการนำเข้าบัญชีธนาคาร มีการบันทึกรายการในสมุดบัญชีเงินฝากธนาคารหรือ Bank Statement หรือมีหลักฐานการรับชำระหนี้ กรณีรับชำระค่าสินค้าหรือบริการเป็นเงินสด และด้านที่สองไวกำกับภาษีซื้อ จะตรวจหลักฐานจากระบบงานภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อดูการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ขาย ตรวจการลงรายการในรายงานภาษีซื้อ รายงานสินค้าและวัตถุดิบและการบันทึกรายการทางบัญชีว่าถูกต้องหรือไม่ ตรวจหลักฐานการชำระหนี้ว่ามีการชำระเงินกรณีจ่ายเงินผ่านระบบธนาคารหรือ Bank Statement มีการตัดบัญชีธนาคารหรือไม่

(2) การพิจารณาภายหลังการตรวจสอบเบื้องต้นจะพิจารณาเป็น 2 ประเภทคือ ประเภทผลการตรวจถูกต้อง การประกอบการเชื่อถือได้จะยุติการสอบย้อนไวกำกับภาษีที่สุ่มเลือก และประเภทผลการตรวจไม่ถูกต้อง เนื่องจากผลการตรวจเชื่อได้ว่าการซื้อขายเป็นจำนวนเงินที่สูงหรือต่ำกว่าข้อเท็จจริงโดยมีนัยสำคัญ หรือเป็นไวกำกับภาษีที่อาจจะมิได้มีการซื้อสินค้า ขายสินค้า การรับบริการจริง หรือไวกำกับภาษีของผู้ประกอบการที่มีรายชื่อเป็นผู้ออกไปไวกำกับภาษีโดยมิชอบด้วยกฎหมายประเภทที่ต้องสอบย้อนเจ้าหน้าที่จะส่งสำเนาไวกำกับภาษีไปให้หน่วยปฏิบัติในท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ทำการสอบย้อน

2. กรณีหน่วยปฏิบัติที่ได้รับไวกำกับภาษีเพื่อทำการสอบย้อนจะดำเนินการ 2 ขั้นตอน

(1) ไวกำกับภาษีขายเพื่อสอบย้อนผู้ใช้ไวกำกับภาษี (ผู้ซื้อ) จะออกสอบย้อน ณ

⁶ “แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากร ที่ มก.1/2550 เรื่องการสอบย้อนไวกำกับภาษี,” (กรมสรรพากร : สำนักงานมาตรฐานการกำกับและตรวจสอบภาษี, 2550), (เอกสารราชการัดสำเนา)

สถานประกอบการ ตรวจสอบการลงรายการตามใบกำกับภาษีในรายงานภาษีซื้อ รายงานสินค้าและวัตถุดิบ และการบันทึกรายการทางบัญชีว่าถูกต้องหรือไม่ ตรวจสอบหลักฐานการชำระเงินกรณีมีการชำระเงินผ่านระบบธนาคารจะตรวจสอบการตัดบัญชีธนาคารจากสมุดธนาคาร กรณีมีการชำระเงินสดจะตรวจสอบการบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องจากผู้ประกอบการ (ผู้ซื้อ)

(2) ใบกำกับภาษีซื้อเพื่อสอบยันผู้ออกใบกำกับภาษี (ผู้ขาย) จะออกสอบยัน ณ สถานประกอบการ ตรวจสอบการลงรายการตามใบกำกับภาษีในรายงานภาษีขาย รายงานสินค้าและวัตถุดิบ การบันทึกยอดขายเพื่อเสียภาษีว่าถูกต้องหรือไม่ ตรวจสอบความน่าเชื่อถือของหลักฐานการรับชำระเงิน กรณีมีการรับชำระเงินผ่านธนาคารจะตรวจสอบการโอนเงินเข้าบัญชีธนาคารในสมุดบัญชีเงินฝากธนาคาร กรณีมีการรับชำระเป็นเงินสดจะตรวจสอบการบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้อง หากการสอบยันใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการที่มีรายชื่อเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีโดยมิชอบด้วยกฎหมาย โดยการตรวจสอบทางระบบเครือข่ายราชการ (Intranet) ของสำนักตรวจสอบภาษีกลาง พบว่าเป็นประเภทที่ต้องสอบยันต้องดำเนินการตรวจให้ได้ว่าข้อเท็จจริงเพิ่มเติมว่าผู้ประกอบการ(ผู้ขาย) มีการซื้อสินค้าดังกล่าวจากผู้ใดผู้นั้นมีตัวตนและประกอบการจริงหรือไม่

3. กรณีการดำเนินการเมื่อพบประเด็นความผิดปกติพิจารณาใน 2 ลักษณะ

(1) ใบกำกับภาษีซื้อเพื่อสอบยันผู้ออกใบกำกับภาษี (ผู้ขาย) มีประเด็นความผิด 8 ประการได้แก่ ประการที่หนึ่ง จัดทำรายงานภาษีขายหรือรายงานสินค้าและวัตถุดิบไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ประการที่สอง จัดทำรายงานแต่นำรายรับไปรวมคำนวณภาษีไม่ครบถ้วน ประการที่สาม ผู้ออกใบกำกับภาษี (ผู้ขาย) ยอมรับว่าเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีแต่ไม่ได้จัดทำรายงานภาษีขาย หรือรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ประการที่สี่ ผู้ออกใบกำกับภาษี(ผู้ขาย) จัดทำใบกำกับภาษีไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ เงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ประการที่ห้า ผู้ออกใบกำกับภาษี (ผู้ขาย) ยอมรับว่าเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี แต่ไม่พบสำเนาใบกำกับภาษี ประการที่หก ผู้ออกใบกำกับภาษี (ผู้ขาย) มีเจตนาออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิออกหรือมีเจตนาไม่ลงรายการหรือลงรายการเป็นเท็จในรายงาน ประการที่เจ็ด ผู้ประกอบการปฏิเสธว่ามีได้เป็นผู้ออกใบกำกับภาษี เจ้าหน้าที่จะตรวจดูรูปลักษณะของใบกำกับภาษี เลขที่ เล่มที่ ของใบกำกับภาษี ชื่อผู้ออกใบกำกับภาษีว่าเป็นใบกำกับภาษีของผู้ถูกสอบยันหรือไม่ หากสามารถพิสูจน์ได้ว่าไม่ใช่ใบกำกับภาษีของผู้ถูกสอบยันเจ้าหน้าที่จะประเมินภาษีพร้อมเบี้ยปรับ และประการที่แปด ผู้ออกใบกำกับภาษี (ผู้ขาย) ไม่มีตัวตนเจ้าหน้าที่จะแจ้งประเด็นความผิดให้ผู้ประกอบการที่ใช้ใบกำกับภาษีดังกล่าวเพื่อนำหลักฐานอื่นมาโต้แย้ง หากไม่สามารถนำหลักฐานอื่นมาพิสูจน์ได้ก็จะส่งดำเนินคดีอาญา

(2) ใบกำกับภาษีขายเพื่อสอยันผู้ซื้อใบกำกับภาษี (ผู้ซื้อ) มีประเด็นความผิด 3 ประการได้แก่ ประการที่หนึ่ง จัดทำรายงานภาษีซื้อ หรือรายงานสินค้าและวัตถุดิบไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ประการที่สอง ไม่จัดทำรายงานภาษีซื้อหรือรายงานสินค้าและวัตถุดิบ และประการที่สาม ผู้ซื้อใบกำกับภาษี (ผู้ซื้อ) มีเจตนาไม่ลงรายการหรือลงรายการเป็นเท็จในรายงาน หรือเจตนาเอาใบกำกับภาษีที่รู้ว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี เจ้าหน้าที่จะส่งดำเนินคดีอาญา

5.2 มาตรการทางนโยบาย กรมสรรพากรในฐานะผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรได้ออกมาตรการทางด้านนโยบาย เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างถูกต้องและมีประสิทธิภาพ หรือเพื่อป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยทุจริต ได้วางมาตรการไว้ 3 โครงการ

(1) โครงการจัดระดับผู้ประกอบการส่งออก⁷ วัตถุประสงค์เพื่อให้การคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปด้วยความรวดเร็วแก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่สุจริตโดยแบ่งผู้ประกอบการส่งออกเป็น 2 กลุ่ม

(1.1) กลุ่มผู้ประกอบการส่งออกที่ดี ต้องมีคุณสมบัติคือ เป็นบริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป มีการส่งสินค้าไปขายยังต่างประเทศในอัตราส่วนตั้งแต่ร้อยละ 70 ขึ้นไปของยอดขายรวม มีความมั่นคงต่อเนื่องและน่าเชื่อถือในการประกอบการและมีกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เช่น ที่ดิน อาคาร โรงงาน ฯลฯ มีทรัพย์สินสุทธิมากกว่าหนี้สินสุทธิ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปีสุดท้ายก่อนยื่นคำขอรับการจัดระดับ มีประวัติการเสียภาษีที่ดีมีการเสียภาษีสอดคล้องกับสภาพเป็นจริงของกิจการไม่มีพฤติการณ์หลีกเลี่ยงภาษี เป็นสมาชิกของสมาคมหรือองค์กรภาคเอกชน เช่น สมาคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย สภาหอการค้าแห่งประเทศไทย ฯลฯ เมื่อกรมสรรพากรได้อนุมัติให้เป็นผู้ประกอบการส่งออกที่ดี หากยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ตจะได้รับคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มภายในกำหนด 15 วัน นับแต่วันยื่นแบบแสดงรายการ หากยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่

⁷ “คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.596/2545 เรื่อง หลักเกณฑ์การจัดระดับผู้ประกอบการส่งออกที่ดี,” (กรมสรรพากร : สำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษี, 2545), (เอกสารราชการอัดสำเนา)

สาขา จะได้รับคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 45 วัน นับแต่วันยื่นแบบแสดงรายการ ซึ่งสิทธิดังกล่าวมีกำหนดระยะเวลา 2 ปี นับแต่เดือนภาษีที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติ

(1.2) กลุ่มผู้ประกอบการส่งออกขึ้นทะเบียน⁸ ต้องมีคุณสมบัติคือ เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบุคคลธรรมดาที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีการประกอบกิจการมาแล้วไม่น้อยกว่า 12 เดือน และมีการส่งสินค้าไปขายยังต่างประเทศสม่ำเสมอไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของยอดขายรวม มีความมั่นคงต่อเนื่อง น่าเชื่อถือในการประกอบกิจการและมีกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการประกอบกิจการ เช่น ที่ดิน อาคาร โรงงาน ฯลฯ มีทรัพย์สินสุทธิมากกว่าหนึ่งล้าน สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปีสุดท้ายก่อนยื่นคำขอ สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีประวัติการเสียภาษีที่ดี มีการเสียภาษีสอดคล้องกับสภาพเป็นจริงของกิจการ ไม่มีพฤติการณ์หลีกเลี่ยงภาษี เป็นสมาชิกของสมาคมหรือองค์กรภาคเอกชน เช่น สมาคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย สภาหอการค้าแห่งประเทศไทย ฯลฯ เมื่อกรมสรรพากรได้อนุมัติให้เป็นผู้ส่งออกขึ้นทะเบียน หากยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ตจะได้รับคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันยื่นแบบแสดงรายการ หากยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา จะได้รับคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 60 วัน นับแต่วันยื่นแบบแสดงรายการ ซึ่งสิทธิดังกล่าวมีกำหนดระยะเวลา 2 ปี นับแต่เดือนภาษีที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติ

(2) โครงการแนะนำภาษีมูลค่าเพิ่ม การแนะนำภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายถึงการส่งเจ้าหน้าที่ออกไปให้คำแนะนำความรู้ ตลอดจนชี้แจงและตอบข้อซักถามต่าง ๆ แก่ผู้เสียภาษีที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สถานประกอบการ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ความรู้ ความเข้าใจในกฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ตลอดจนชี้แจงและตอบข้อซักถามต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการสร้างความเข้าใจระหว่างผู้ประกอบการและเจ้าพนักงาน และให้ทราบถึงลักษณะและสภาพการดำเนินธุรกิจที่แท้จริงของผู้ประกอบการจดทะเบียน และเก็บรวบรวมข้อมูลดังกล่าวมาใช้ประโยชน์ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร

⁸ “คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.597/2545 เรื่อง หลักเกณฑ์การเป็นผู้ส่งออกขึ้นทะเบียน,” (กรมสรรพากร : สำนักงานมาตรฐานการจัดเก็บภาษี, 2545), (เอกสารราชการอัดสำเนา)

(3) โครงการใบกำกับภาษีมีรางวัล มีวัตถุประสงค์เพื่อการรณรงค์ให้ผู้บริโภคเรียกร้องเอาใบกำกับภาษีจากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ และเพื่อส่งเสริมให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนออกใบกำกับภาษีโดยใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน หรือเครื่องคอมพิวเตอร์ให้ถูกต้อง ตามโครงการดังกล่าวได้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขเกี่ยวกับใบกำกับภาษีที่จะส่งเข้าชิงโชค ขั้นตอนการจับสลาก การจ่ายเงินรางวัล และขั้นตอนการนำใบกำกับภาษีที่เจ้าของได้รับรางวัลไปตรวจสอบความถูกต้องของใบกำกับภาษีเป็นต้น

มาตรการต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้นเป็นมาตรการที่ดีของกรมสรรพากร บางมาตรการกำหนดขึ้นมาตั้งแต่เริ่มต้นของการบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีการเพิ่มเติมมาตรการต่าง ๆ ขึ้นมาใหม่พร้อมกับปรับปรุงแก้ไขมาตรการเดิมให้สมบูรณ์ยิ่งขึ้น และสอดคล้องกับข้อเท็จจริงที่เปลี่ยนแปลงไป แม้มาตรการจะดีเพียงใด แต่หากบทบัญญัติทางกฎหมายมีช่องโหว่หรือช่องว่างที่เปิดโอกาสให้มีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มก็คงมีควบคู่ไปกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนจะมากหรือน้อยในแต่ละปีก็คงแล้วแต่ปัจจัยต่าง ๆ ที่เกื้อหนุนให้มีโอกาสกระทำการทุจริตได้