

บทที่ 4

ผลการศึกษา

นับตั้งแต่ประเทศไทยนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับในปี พ.ศ. 2535 จนถึงปัจจุบัน กรมสรรพากรได้ตรวจพบการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการใ้ใบกำกับภาษีปลอม เพื่อมาขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากรได้มีมาตรการป้องกันและปราบปรามใบกำกับภาษีปลอม ซึ่งผู้ศึกษาได้ดำเนินการรวบรวมและวิเคราะห์เกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อมาตรการป้องกันและปราบปรามใบกำกับภาษีปลอม รวมทั้งได้สัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานในทีมกำกับดูแลสังกัดสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 22 จำนวน 28 คน เพื่อให้ทราบถึงปัจจัยที่มีผลกระทบต่อมาตรการป้องกันและปราบปรามใบกำกับภาษีปลอมซึ่งประกอบไปด้วย ด้านผลกระทบต่อระเบียบวิธีปฏิบัติงานและข้อกฎหมาย ด้านผลกระทบต่อผู้ประกอบการ และด้านผลกระทบต่อการบริหารจัดเก็บภาษีอากร ผู้ศึกษาได้ดำเนินการวิเคราะห์โดยแบ่งการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลออกเป็น 3 ด้าน

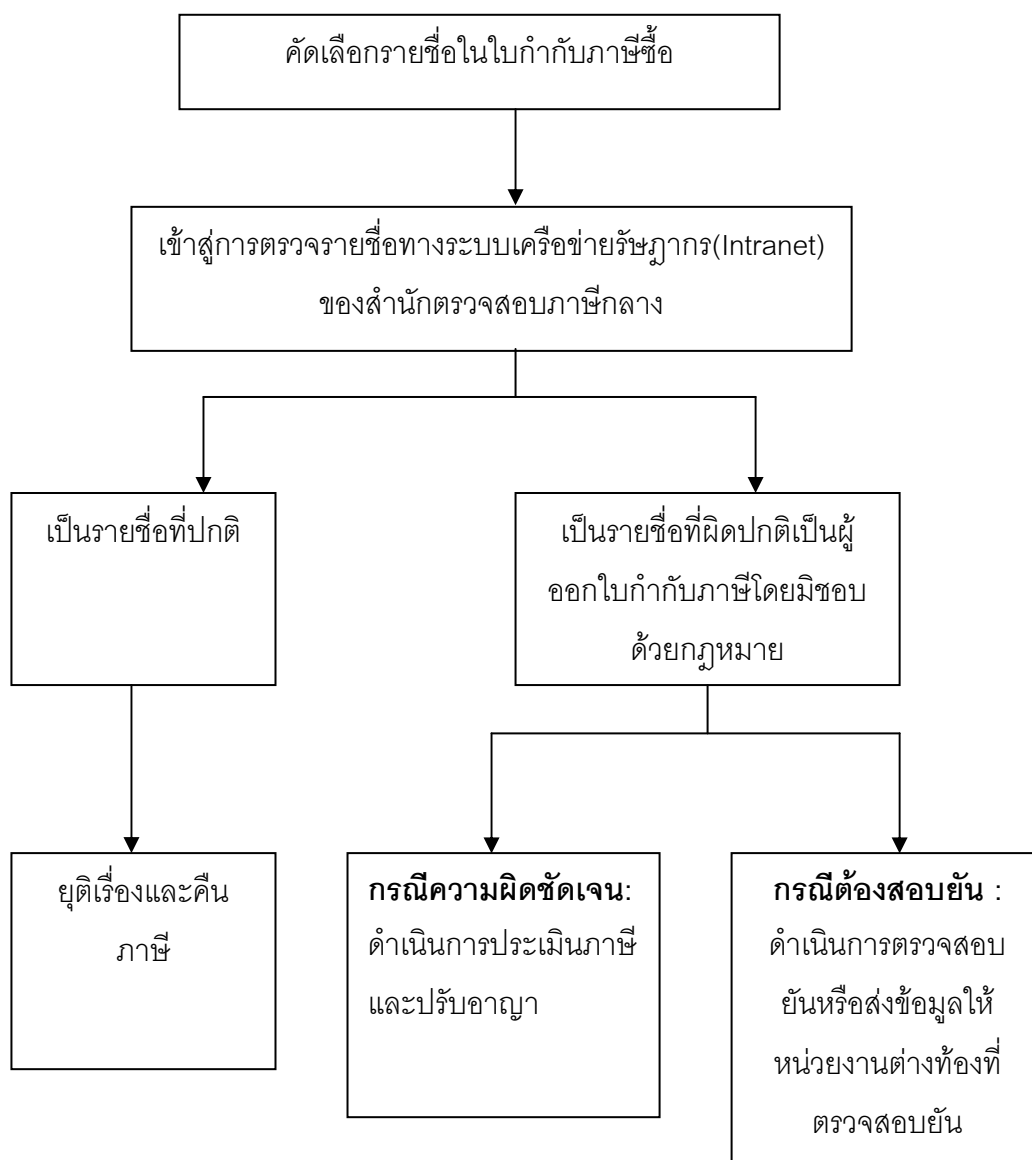
1. ด้านระเบียบวิธีปฏิบัติงานและข้อกฎหมาย

1.1 ด้านระเบียบวิธีปฏิบัติงาน เมื่อเจ้าหน้าที่ทีมกำกับดูแลดำเนินการตรวจปฏิบัติการ เช่นกรณีการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าหน้าที่จะดำเนินการตรวจสอบความถูกต้องของเอกสารหลักฐานตามระเบียบที่กรมสรรพากรกำหนดไว้ว่าผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการไว้ถูกต้องหรือไม่ ซึ่งในการตรวจปฏิบัติการจะมีขั้นตอนในการตรวจสอบความถูกต้องของใบกำกับภาษีโดยการดำเนินการตรวจสอบรายชื่อผู้ออกใบกำกับภาษีตามใบกำกับภาษีชื่อ ที่ผู้ประกอบการนำมาใช้เป็นภาษีชื่อ ทางระบบเครือข่ายราชการ (Intranet) ของสำนักตรวจสอบภาษีกลาง เพื่อตรวจสอบรายชื่อว่าผู้ออกใบกำกับภาษีดังกล่าวมีรายชื่อเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ หากเป็นผู้ประกอบการปกติจะไม่พบข้อมูล แต่หากเป็นผู้ประกอบการที่ผิดปกติจะแบ่งเป็น 2 กรณี ได้แก่ กรณีที่ 1 การตรวจสอบรายชื่อแล้วพบว่ามิใช่ใบกำกับภาษีที่มีลักษณะผิดปกติ “ต้องสอบยัน” เจ้าหน้าที่จะต้องตรวจสอบยันใบกำกับภาษีตามแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากร ที่ มก.1/2550 เรื่อง การสอบยันใบกำกับภาษี ให้แล้วเสร็จก่อนจึงจะดำเนินการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนในกรณีที่ผู้ประกอบการรายนั้น ๆ มีสถานประกอบการตั้งอยู่ต่างท้องที่เจ้าหน้าที่ต้องส่งสำเนาใบกำกับภาษี

ไปให้แก่หน่วยปฏิบัติเพื่อดำเนินการตรวจสอบย้อนไต่ถามกับภาษีให้ และรอการแจ้งผลการตรวจสอบกลับมา และกรณีที่ 2 การตรวจสอบรายชื่อแล้วพบว่ามิใช่ภาษีที่มีลักษณะผิดปกติ “ความผิดชัดเจน” ไม่ต้องสอบย้อนไต่ถามที่สามารถดำเนินการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมทั้งเบี้ยปรับตามและเงินเพิ่มได้ทันทีพร้อมทั้งส่งดำเนินคดีอาญา

จากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ปฏิบัติงาน ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 22 พบว่าเจ้าหน้าที่จำนวน 25 คนคิดเป็นร้อยละ 89.29 เห็นว่าการตรวจสอบย้อนไต่ถามกับภาษีตามแนวทางปฏิบัติการสรรพากร ที่ มก.1/2550 เรื่องการสอบย้อนไต่ถามกับภาษี ไม่เป็นการเพิ่มขั้นตอนของการทำงาน เนื่องจากการตรวจสอบย้อนไต่ถามทำให้เจ้าหน้าที่มีความมั่นใจในการคืนภาษีมากขึ้น ซึ่งเป็นการตรวจสอบความถูกต้อง ลดการทุจริตการขอคืนภาษีลงได้มาก ทั้งนี้ในการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือการตรวจสอบย้อนไต่ถามกับภาษีก็เป็นส่วนหนึ่งในระเบียบการตรวจปฏิบัติการซึ่งกำหนดให้เจ้าหน้าที่ต้องตรวจเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับใบกำกับภาษีซื้อที่มาขอคืนภาษีอยู่แล้ว และในกรณีส่งใบกำกับภาษีให้หน่วยงานต่างท้องที่ ดำเนินการตรวจสอบย้อนไต่ถามกับภาษีได้กำหนดระยะเวลาให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่รับเรื่อง ซึ่งตามความคิดเห็นของเจ้าหน้าที่เห็นว่าไม่เป็นการเพิ่มขั้นตอนงานในการตรวจแต่อย่างใด ส่วนการดำเนินการตรวจสอบรายชื่อผู้ออกไปกำกับภาษีทางระบบเครือข่ายราชการ(Intranet) ของสำนักตรวจสอบภาษีกลาง จากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่พบว่าเจ้าหน้าที่ทุกคนเห็นว่าระบบตรวจสอบรายชื่อผู้ออกไปกำกับภาษีปลอมมีความสะดวก รวดเร็ว ทันสมัยและน่าเชื่อถือ เพราะมีการปรับปรุงข้อมูลให้เป็นปัจจุบันอยู่ตลอดเวลา ซึ่งขั้นตอนการตรวจรายชื่อผู้ออกไปกำกับภาษีปรากฏตามแผนภูมิที่ 3

แผนภูมิที่ 3
ขั้นตอนการตรวจรายชื่อผู้ออกไปกำกับภาษี



ที่มา : สำนักมาตรฐานการกำกับและตรวจสอบภาษี กรมสรรพากร

จากผลกระทบด้านระเบียบวิธีปฏิบัติงานได้ดำเนินการวิเคราะห์เป็น 2 ประการ

ประการแรก ตามทฤษฎีลักษณะของระบบภาษีที่ดี การที่ต้องดำเนินการตรวจสอบย้อนไวกำกับภาษีโดยการตรวจเอกสารหลักฐาน ในรายที่มีการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือในรายที่ต้องสงสัย เป็นการตรวจสอบความถูกต้อง ลดการทุจริตการขอคืนภาษี เป็นไปตามหลักความยุติธรรม (Equality) เนื่องจากประชาชนทุกคนที่มีรายได้ต้องเสียภาษีเพื่อบำรุงรัฐ ดังนั้นการตรวจสอบย้อนไวกำกับภาษีเป็นการป้องกันมิให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรเกิดขึ้น และสร้างความยุติธรรมให้ทุกคนเสียภาษีตามอัตราส่วนของความสามารถของตน และการมีโปรแกรมคอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบได้แก่ ระบบการตรวจสอบรายชื่อผู้ออกใบกำกับภาษีปลอมทางระบบเครือข่ายราชการ (Intranet) ของสำนักตรวจสอบภาษีกลางที่มีความสะดวก รวดเร็ว ทันสมัยและน่าเชื่อถือนั้น เป็นไปตามหลักการประหยัด (Economy of Payment) ซึ่งกรณีดังกล่าวเจ้าหน้าที่ไม่จำเป็นต้องตรวจสอบเอกสารหลักฐานในทุก ๆ รายการ เพียงแต่ตรวจสอบด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์ในขั้นต้นก่อนซึ่งช่วยลดระยะเวลาการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ และผู้เสียภาษีไม่เกิดความลำบากหรือถูกรบกวนมากเกินไป

ประการที่สอง ตามแนวคิดในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร การตรวจปฏิบัติการเป็นเครื่องมือในการป้องกันและปราบปรามการทุจริตที่มีประสิทธิภาพวิธีหนึ่ง อีกทั้งการมีโปรแกรมคอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบได้แก่ ระบบการตรวจสอบรายชื่อผู้ออกใบกำกับภาษีปลอมทางระบบเครือข่ายราชการ (Intranet) ของสำนักตรวจสอบภาษีกลางที่มีความสะดวก รวดเร็ว ทันสมัยและน่าเชื่อถือ และเมื่อตรวจสอบพบความผิดก็มีการลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาเพื่อให้ผู้ประกอบการตระหนักว่าการหลีกเลี่ยงภาษีไม่คุ้มกับโทษที่จะได้รับ เป็นไปตามแนวทางการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร ในด้านการตรวจสอบภาษีที่ต้องมีเทคนิคการตรวจสอบที่เหมาะสมกับพฤติกรรมของผู้เสียภาษี รวมทั้งกำหนดมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีด้วย

1.2 ด้านข้อกฎหมาย ด้วยข้อกฎหมายที่ยุ้งยาก และซับซ้อนทำให้ผู้ประกอบการไม่เข้าใจในข้อกฎหมายและมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีโดยมีลักษณะ 2 ประการ

1. ผู้ประกอบการไม่เข้าใจในข้อกฎหมายจากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจำนวน 26 คนหรือร้อยละ 92.86 เห็นว่าถึงแม้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะนำมาใช้เป็นเวลา 15 ปีแล้ว แต่ข้อกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรยังคงมีความซับซ้อนและเข้าใจยากสำหรับผู้ประกอบการ ซึ่งในกรณีที่ผู้ประกอบการไม่เข้าใจในข้อกฎหมายก็จะใช้บริการสอบถามปัญหาด้านภาษีไปยังศูนย์บริการข้อมูลสรรพากร (RD CALL CENTER) ซึ่งเป็นหน่วยงานให้บริการสอบถามข้อมูลภาษีสรรพากรแก่ประชาชนทั่วไป และรับเรื่องร้องเรียนทางโทรศัพท์เบอร์

0-2272-8000 เป็นศูนย์บริการข้อมูลสรรพากรโดยมีเจ้าหน้าที่ที่มีความรู้เกี่ยวกับภาษีสรรพากรและระบบงานของกรมสรรพากร ซึ่งมีความชำนาญในการใช้คอมพิวเตอร์สืบค้นข้อมูลในระบบ Internet และระบบเครือข่ายราชการ (Intranet) มีจิตบริการรวมทั้งมีทักษะด้านการสื่อสารผ่านระบบโทรศัพท์ ปฏิบัติงานทั้งในและนอกเวลาราชการ เพื่อให้บริการสอบถามข้อมูลภาษีสรรพากรแก่ผู้เสียภาษีและประชาชนทั่วไปซึ่ง RD CALL CENTER เป็นการสร้างความสัมพันธ์ระหว่างกรมสรรพากรกับผู้เสียภาษีในด้านการให้บริการสอบถามข้อมูลภาษีสรรพากรแก่ผู้เสียภาษีและประชาชนทั่วไป เพื่อให้เกิดทัศนคติและภาพลักษณ์ที่ดีต่อบริการที่ได้รับ

ตารางที่ 1
สถิติการให้บริการของศูนย์บริการข้อมูลสรรพากร (RD CALL CENTER)

เดือน	ปี 2549	ปี 2550	เปรียบเทียบปี 2549-2550	
			เพิ่ม/(ลด)	ร้อยละ
มกราคม	31,781	52,229	20,448	64.34
กุมภาพันธ์	92,809	82,520	(10,289)	(11.09)
มีนาคม	148,643	182,536	33,893	22.80
เมษายน	47,493	53,462	5,969	12.57
พฤษภาคม	32,817	42,232	9,415	28.69
มิถุนายน	22,770	26,598	3,828	16.81
กรกฎาคม	20,954	22,377	1,423	6.79
สิงหาคม	27,477	29,466	1,989	7.24
กันยายน	26,152	30,589	4,437	16.97
ตุลาคม	20,434	27,763	7,329	35.87
พฤศจิกายน	23,060	24,896	1,836	7.96
ธันวาคม	22,845	25,214	2,369	10.37
รวม	517,235	599,882	82,647	15.98

ที่มา: ศูนย์บริการข้อมูลสรรพากร กรมสรรพากร

จากตารางที่ 1 แสดงสถิติการให้บริการตอบปัญหาของศูนย์บริการข้อมูลสรรพากรในปี 2549 - 2550 พบว่ามีประชาชนใช้บริการสอบถามปัญหาด้านภาษีอากรทางโทรศัพท์ในช่วงปี 2549 - 2550 จำนวน 517,235 คนและ 599,882 คนตามลำดับ ข้อมูลโดยเฉลี่ยของผู้ใช้บริการมีอัตราการใช้บริการที่สูงขึ้นในปี 2550 เมื่อเปรียบเทียบกับปี 2549 เฉลี่ยคิดเป็นร้อยละ 15.98 จากข้อมูลดังกล่าวทำให้วิเคราะห์ได้ว่า มีผู้ให้บริการในการสอบถามปัญหาด้านภาษีอากรจำนวน

มากขึ้น สาเหตุจากผู้ประกอบการไม่เข้าใจในข้อกำหนดเกี่ยวกับภาษีอากรเนื่องจากมีความยุ่งยาก ซับซ้อน เข้าใจยาก ซึ่งสอดคล้องกับการข้อมูลการให้สัมภาษณ์ของเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 22

2. ผู้ประกอบการหลีกเลี่ยงภาษีอากร การหลีกเลี่ยงภาษีอากรนอกจากจะทำให้เกิดการสูญเสียรายได้ที่รัฐควรจะได้เก็บได้แล้ว การหลีกเลี่ยงภาษีอากรยังมีผลกระทบต่อสังคมและเศรษฐกิจอื่น ๆ อีกหลายประการ เช่น ทำให้รัฐบาลไม่สามารถนำรายได้ภาษีที่ควรจะได้เก็บได้ไปพัฒนาประเทศ สิ่งส่งผลกระทบต่อตัดสินใจหลีกเลี่ยงภาษีอากรของผู้ประกอบการคือ อัตราภาษี บทลงโทษทางกฎหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีอากร เช่น จำนวนเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ความน่าจะเป็นที่ผู้ประกอบการจะถูกหน่วยจัดเก็บภาษีตรวจสอบ และผู้ประกอบการขาดสำนึกที่ดีในการเสียภาษีให้รัฐ ปัญหาของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ทำให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรเกิดจากสาเหตุของโครงสร้างทางกฎหมาย แบ่งเป็น 3 ประการ

ประการแรก บทบัญญัติด้านการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมีข้อบกพร่อง 2 ข้อ คือข้อที่หนึ่ง กำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากรกำหนดรอบเวลาภาษีไว้เพียงหนึ่งเดือนภาษี¹ ดังนั้นผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเป็นรายเดือน โดยยื่นภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป ตามมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อรวมทั้งปีผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องยื่นแบบแสดงรายการรวม 12 ครั้งต่อปี และหากมีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีผิดพลาดเดือนภาษีใด สามารถยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมอีก และกรณีมีสถานประกอบการหลายแห่ง ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเป็นรายสถานประกอบการ ดังนั้นในแต่ละปีจำนวนของแบบแสดงรายการภาษีจึงมีจำนวนมาก ซึ่งเป็นภาระหนักมากของเจ้าหน้าที่ในการปฏิบัติงานด้านที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ ที่ต้องรีบเร่งทำงานแข่งกับอายุความและรอบเวลาภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องยื่นแบบทุกเดือน เป็นผลทำให้เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานขาดความละเอียดรอบคอบในการวิเคราะห์และประมวลผลตามรายการที่ปรากฏในแบบแสดงรายการ จึงเป็นข้อบกพร่องของกฎหมายที่เปิดโอกาสให้บุคคลที่มีเจตนาทุจริตเข้ามาจดทะเบียน

¹ อารณ นารถติก และโกเมนทร์ สืบพิเศษ, ประมวลรัษฎากรพร้อมคำพิพากษาศาลฎีกา โดยย่อ 2547, (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัดโรงพิมพ์ชวนพิมพ์ , 2547), น. ก134.

เป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้ง ๆ ที่มีได้ประกอบการจริง แล้วยื่นแบบแสดงรายการภาษีอันเป็นเท็จ โดยแสดงรายการยอดซื้อและภาษีซื้อเป็นเท็จ เพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจากรัฐโดยทุจริต และข้อที่สองการยื่นแบบแสดงรายการภาษีกรณีมีภาษีชำระ หรือกรณีขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ประกอบการไม่ต้องแนบหลักฐานเอกสารใด ๆ ประกอบเพื่อให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบ ซึ่งเป็นข้อบกพร่องของกฎหมายที่เปิดโอกาสหรือเป็นช่องทางหนึ่งให้ผู้ที่มีเจตนาทุจริตขอคืนภาษีโดยผิดกฎหมาย ด้วยการแสดงรายการภาษีซื้อในแบบแสดงรายการภาษีอันเป็นเท็จ

ประการที่สอง บทบัญญัติทางด้านการจัดทำและการออกใบกำกับภาษี เป็นหน้าที่ของผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยออกใบกำกับภาษีให้มีรายการอย่างน้อยตามที่กฎหมายกำหนดก็ใช้เป็นรูปแบบของใบกำกับภาษีได้แล้ว และออกใบกำกับภาษีได้ทันทีเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น การจัดทำใบกำกับภาษีกฎหมายไม่ได้กำหนดให้กรมสรรพากรมีอำนาจออกกฎหมายใด ๆ ในการจัดทำใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียน ดังนั้นจึงพบเห็นความหลากหลายของรูปแบบใบกำกับภาษีในวงการธุรกิจเป็นจำนวนมาก ซึ่งกรมสรรพากรให้ความสำคัญในเรื่องใบกำกับภาษีน้อยกว่าเรื่องการจัดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม พิจารณาได้จากระเบียบที่กรมสรรพากรวางแนวทางให้เจ้าหน้าที่มีความเข้มงวดในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมาก เช่น เอกสารที่ใช้จดทะเบียนต้องมีต้นฉบับของเอกสารมาด้วย หรือเจ้าหน้าที่ต้องออกไปดูสถานประกอบการเสมอ ส่วนเรื่องใบกำกับภาษี กรมสรรพากรจะให้ความสำคัญต่อเมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนนำใบกำกับภาษีซื้อไปใช้เป็นหลักฐานในการขอคืนภาษีหรือขอเครดิตแล้ว ซึ่งเป็นการให้ความสำคัญตอนปลายเหตุยอมเปิดโอกาสให้ผู้ไม่หวังดีทำลายระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้วยการจัดทำใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายขายให้บุคคลอื่นที่ต้องการนำไปใช้เป็นหลักฐานในการขอคืนภาษีหรือขอเครดิตภาษีจากกรมสรรพากร

ประการที่สาม บทบัญญัติทางด้านการคืนภาษีหรือการให้เครดิตภาษี ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีจุดเด่นประการหนึ่งคือ ไม่มีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนและส่งเสริมการส่งออก จึงทำให้มีการคืนภาษี แต่ในกิจการทั่วไปที่ไม่ใช่กิจการส่งออกโดยปกติควรมีภาษีต้องชำระ ส่วนการคืนภาษีจะเกิดขึ้นเพียงบางช่วงเท่านั้น โดยการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มมีสองวิธีคือ การขอคืนภาษีโดยขอคืนเป็นเงินสด และการขอคืนโดยขอยกเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปใช้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดไป ซึ่งการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปเงินสดนี้มีทั้งผลดีและผลเสียในเวลาเดียวกัน โดยผลดีจะทำให้ผู้ประกอบการสามารถนำเงินไปใช้หมุนเวียนในกิจการได้ ทำให้เกิดสภาพคล่องในธุรกิจ

ส่วนผลเสียคือเปิดช่องให้มีผู้ขอคืนภาษีโดยทุจริตได้ คือการขอคืนโดยตนเองไม่มีสิทธิตามกฎหมาย

จากผลกระทบด้านข้อกฎหมายได้ดำเนินการวิเคราะห์เป็น 2 ประการ

ประการแรก ตามทฤษฎีลักษณะของระบบภาษีที่ดี ข้อกฎหมายที่มีความยุ่งยาก ซับซ้อนเข้าใจยาก และมีช่องโหว่ทำให้ผู้ประกอบการไม่เข้าใจในข้อกฎหมายและเกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้ตลอดเวลา ขัดต่อทฤษฎีลักษณะของระบบภาษีอากรที่ดีในหลักความสะดวก (Convenience of Payment) ในแง่ของผู้ประกอบการที่สุจริตซึ่งข้อกฎหมายของภาษีมูลค่าเพิ่ม บางรายการ นอกจากไม่ส่งเสริมการเป็นผู้ประกอบที่ดีหรือสุจริตแล้ว ยังเป็นอุปสรรคขัดขวางต่อการประกอบธุรกิจ อันเป็นผลให้มีการหลบออกไปนอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อที่จะไม่ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่เป็นความสะดวกและความง่ายที่จะปฏิบัติสำหรับผู้ประกอบการที่ทุจริตหรือหลีกเลี่ยงภาษี โดยไม่ปฏิบัติตามข้อกฎหมาย

ประการที่สอง ตามแนวคิดในการบริหารการจัดเก็บภาษี ข้อกฎหมายที่ยุ่งยาก ซับซ้อน เข้าใจยากและมีช่องโหว่ เช่น การกำหนดการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มทุก 1 เดือนต่อ ครั้งและไม่ต้องแนบเอกสารหลักฐานใด ๆ ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการ การให้ความอิสระ ในการจัดทำใบกำกับภาษี และการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ขัดต่อหลักความมุ่งหมายให้มีผลสำเร็จ ต้องมีระบบการบังคับใช้โดยกำหนดวิธีการที่จะปฏิบัติตามการหลีกเลี่ยงภาษีอากรในลักษณะต่าง ๆ ซึ่งหากกรมสรรพากรสามารถกำหนดวิธีการต่าง ๆ ได้อย่างถูกต้องและเหมาะสมจะทำให้การ หลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มลดน้อยลง

2. ด้านผู้ประกอบการ

2.1 ด้านผู้ใช้ใบกำกับภาษีที่ต้องสงสัย ผู้ประกอบการที่ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มอาจต้อง ถูกตรวจสอบจากเจ้าหน้าที่ตั้งนั้น จึงทำให้เกิดผลกระทบต่อผู้ประกอบการดังกล่าวใน 2 กรณี

1. ผู้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม อาจได้รับคืนภาษีล่าช้าเพราะต้องดำเนินการสอบยัน ใบกำกับภาษี การตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นมาตรการทางกฎหมายอย่างหนึ่งของเจ้าหน้าที่ ในการป้องกันและปราบปรามการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทุจริตในการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม กำหนดให้เจ้าหน้าที่ต้องดำเนินการตรวจ 4 ขั้นตอน ได้แก่ ขั้นตอนที่หนึ่ง ตรวจการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มว่าถูกต้องตามสภาพการดำเนินกิจการในปัจจุบัน ขั้นตอนที่สอง ตรวจการจัดทำ และเก็บรักษารายงานและเอกสารต่าง ๆ ว่าเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด ขั้นตอนที่สาม ตรวจ ความผิดปกติของการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีและข้อเท็จจริง โดยตรวจสอบปริมาณ

การผลิตจากสูตรการผลิต หรือกำลังการผลิตปัจจุบันเพื่อคำนวณหารายรับ หรือตรวจสอบจากยอดซื้อเพื่อคำนวณหารายรับที่เหมาะสม และขั้นตอนที่สี่ ตรวจสอบยอดซื้อและภาษีซื้อ ว่าเกี่ยวข้องกับกิจการและเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด โดยในกรณีนี้เจ้าหน้าที่จะต้องตรวจสอบความผิดปกติของใบกำกับภาษีซื้อที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนนำมาขอคืนภาษีโดยการตรวจสอบรายชื่อผู้ออกใบกำกับภาษีตามใบกำกับภาษีซื้อทางระบบเครือข่ายราชการ (Intranet) ของสำนักตรวจสอบภาษีกลาง เพื่อตรวจสอบรายชื่อว่าผู้ออกใบกำกับภาษีดังกล่าวมีรายชื่อเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ การตรวจสอบรายชื่อหากพบว่ามีใบกำกับภาษีที่มีลักษณะผิดปกติ “ต้องสอบยัน” เจ้าหน้าที่จะต้องตรวจสอบยันใบกำกับภาษีตามแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากร ที่ มก.1/2550 เรื่องการสอบยันใบกำกับภาษี ให้แล้วเสร็จก่อนจึงจะดำเนินการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนในกรณีที่ผู้ประกอบการรายนั้น ๆ มีสถานประกอบการตั้งอยู่ต่างท้องที่ เจ้าหน้าที่ต้องส่งสำเนาใบกำกับภาษีไปให้แก่หน่วยปฏิบัติเพื่อดำเนินการตรวจสอบยันใบกำกับภาษีให้ และรอการแจ้งผลการตรวจสอบกลับมาหากผลการตรวจสอบยันถูกต้อง เจ้าหน้าที่ก็สามารถคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ แต่หากไม่ถูกต้องเจ้าหน้าที่ก็ต้องดำเนินการประเมินภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม รวมไปถึงการดำเนินการปรับอาญาด้วย

จากการสัมภาษณ์พบว่า มีเจ้าหน้าที่จำนวน 24 คนคิดเป็นร้อยละ 85.71 เห็นว่าการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่มและเจ้าหน้าที่ต้องดำเนินการตรวจสอบยันใบกำกับภาษีไม่มีผลทำให้ผู้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้รับคืนภาษีล่าช้าแต่อย่างใด โดยให้เหตุผลว่าการตรวจสอบยันใบกำกับภาษีก็เป็นส่วนหนึ่งในระเบียบการตรวจปฏิบัติการซึ่งกำหนดให้เจ้าหน้าที่ต้องตรวจเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับใบกำกับภาษีซื้อที่มาขอคืนภาษีอยู่แล้ว และในกรณีส่งใบกำกับภาษีให้หน่วยงานต่างท้องที่ ดำเนินการตรวจสอบยันใบกำกับภาษี ได้กำหนดระยะเวลาให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่รับเรื่อง ซึ่งไม่มีผลทำให้ผู้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้รับคืนล่าช้า แต่ในความคิดเห็นของเจ้าหน้าที่ผู้ให้สัมภาษณ์บางส่วนและความคิดเห็นของผู้ศึกษาเห็นว่า หากผู้ประกอบการจดทะเบียนรายใดถูกส่งสำเนาใบกำกับภาษีไปให้หน่วยงานต่างท้องที่ดำเนินการตรวจสอบยันจะมีผลทำให้ได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มล่าช้ากว่าเมื่อเปรียบเทียบกับผู้ประกอบการจดทะเบียนรายที่ไม่ต้องดำเนินการส่งใบกำกับภาษีไปให้หน่วยงานต่างท้องที่ตรวจสอบยัน

2. ผู้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องนำเอกสารหลักฐานมาพิสูจน์ ในกรณีที่ผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภพ.30) โดยขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสด และหากถูกเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ กฎหมายได้กำหนดให้ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องนำเอกสารหลักฐานมาส่งมอบให้แก่เจ้าหน้าที่เพื่อดำเนินการตรวจสอบความถูกต้องของการขอคืนภาษีซึ่งขึ้นอยู่กับลักษณะ

ของการประกอบกิจการว่าต้องตรวจสอบเอกสารหลักฐานมากน้อยเพียงใด ในกรณีที่ผู้ประกอบการมีใบกำกับภาษีที่ต้องสงสัยต้องดำเนินการตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษี ซึ่งจากการสัมภาษณ์พบว่าเจ้าหน้าที่ทุกคนมีความเห็นว่าการดำเนินการตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษีไม่มีผลทำให้ผู้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องนำเอกสารหลักฐานมาพิสูจน์มากเป็นพิเศษ เนื่องจากเจ้าหน้าที่จะไปตรวจเอกสารหลักฐานกับผู้ประกอบการที่เป็นผู้ออกใบกำกับภาษีมิได้ตรวจเอกสารเพิ่มเติมกับผู้ขอคืนภาษีแต่อย่างใด

จากผลกระทบต่อผู้ประกอบการด้านผู้ใช้ใบกำกับภาษีที่ต้องสงสัย ได้ดำเนินการวิเคราะห์เป็น 2 ประการ

ประการแรก ตามทฤษฎีลักษณะของระบบภาษีที่ดี การดำเนินการสอบย้อนใบกำกับภาษีอากรสำหรับผู้ผู้ใช้ใบกำกับภาษีที่ต้องสงสัยโดยการตรวจสอบเอกสารหลักฐาน ก่อนการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ยังขัดต่อหลักความสะดวก (Convenience of Payment) ซึ่งภาษีทุกชนิดควรมีการจัดเก็บและวิธีการที่จะเป็นประโยชน์ในด้านความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากรที่สุด ในการที่ต้องดำเนินการสอบย้อนใบกำกับภาษี เนื่องจากกลัวการทุจริต สาเหตุเกิดจากกรมสรรพากรวางระบบไว้ไม่ดี เป็นผลทำให้เกิดความยุ่งยากซึ่งกระทบต่อผู้ประกอบการที่สุจริตทำให้ไม่ได้รับความสะดวก

ประการที่สอง ตามแนวคิดในการบริหารการจัดเก็บภาษี การดำเนินการสอบย้อนใบกำกับภาษีสำหรับผู้ผู้ใช้ใบกำกับภาษีที่ต้องสงสัยโดยการตรวจสอบเอกสารหลักฐาน ก่อนการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษี โดยกำหนดการคืนภาษีอย่างรวดเร็วสำหรับรายที่เชื่อถือได้ ส่วนรายที่ไม่น่าไว้วางใจก็ทำการตรวจสอบก่อนคืนภาษีอย่างเข้มงวด

2.2 ด้านผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอม การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ไม่ว่าจะขอคืนในรูปเงินสดหรือในรูปเครดิตภาษี มีทั้งผู้ประกอบการที่ขอคืนไปโดยไม่มีเจตนาทุจริต และผู้ประกอบการที่ขอคืนโดยมีเจตนาทุจริตซึ่งแบ่งเป็น 2 กรณี

1. ผู้ประกอบการที่ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่มีเจตนาทุจริต สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 กลุ่ม คือ กลุ่มที่ 1 ผู้ประกอบการไม่รู้กฎหมาย กลุ่มผู้กระทำผิดที่กรมสรรพากรตรวจพบได้แก่ กลุ่มธุรกิจค้าวัสดุก่อสร้าง กล่าวคือบริษัทผู้ผลิตหรือตัวแทนจำหน่ายสินค้าส่วนใหญ่จะมีสถานประกอบการหรือสำนักงานใหญ่ที่ต้องจัดทำเอกสารต่าง ๆ อยู่ในกรุงเทพมหานครหรือจังหวัดใหญ่ ๆ เมื่อได้รับคำสั่งซื้อจากลูกค้าซึ่งมักจะมีสถานประกอบการอยู่ต่างจังหวัดหรือท้องถิ่นที่ห่างไกลออกไป บริษัทผู้ผลิตหรือตัวแทนจำหน่ายก็จะส่งสินค้าไปให้โดยมีใบส่งของชั่วคราวเป็นหลักฐานการส่งมอบสินค้าให้ลูกค้า เมื่อพนักงานนำสินค้าไปส่งก็จะส่งมอบต้นฉบับใบส่งของชั่วคราวให้ลูกค้าไว้เป็นหลักฐาน แล้วนำสำเนาใบส่งของชั่วคราวกลับมาส่งสำนักงานผู้ขาย

ที่กรุงเทพมหานคร จากนั้นผู้ขายจึงจะออกไปกำกับภาษีเพื่อส่งไปให้ลูกค้าภายหลัง ซึ่งกว่าจะส่งเอกสารไปถึงลูกค้าก็อาจจะเลยเดือนภาษีที่ปรากฏในใบกำกับภาษีแล้ว ส่วนลูกค้าเมื่อได้รับใบส่งของชั่วคราวจากผู้ขายก็นำใบส่งของชั่วคราวไปใช้เป็นหลักฐานในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่ทราบว่าจะต้องนำใบกำกับภาษีเท่านั้นไปใช้เป็นหลักฐาน และเมื่อได้รับใบกำกับภาษีลูกค้าก็นำไปใช้เป็นหลักฐานในการขอคืนอีก กว่าที่รู้ว่าตนเองทำผิดกฎหมายก็เมื่อเจ้าหน้าที่ตรวจสอบพบ ผู้ประกอบการจะอ้างว่าไม่รู้กฎหมายก็ไม่ได้จึงต้องถูกเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และกลุ่มที่ 2 ผู้ประกอบการที่ขอคืนภาษีโดยสุจริต จากการตรวจสอบพบว่าเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบการจริง มีการซื้อขายสินค้าหรือบริการและมีการออกไปกำกับภาษีจริง แต่ลักษณะการติดต่อทำธุรกิจนั้นผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ได้ส่งซื้อสินค้าโดยตรงกับผู้ขายสินค้า แต่จะซื้อผ่านตัวแทนซึ่งนำไปเสนอราคามาแสดงที่สถานประกอบการค้าของผู้ซื้อพร้อมกับแสดงใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภพ.20) เพื่อให้ผู้ซื้อเชื่อถือและซื้อสินค้า จากนั้นจะนำใบกำกับภาษีที่ผู้ขายสินค้าออกให้ไปใช้เป็นหลักฐานในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือขอเครดิตภาษีต่อไป เมื่อเจ้าหน้าที่ดำเนินการตรวจสอบและมีการตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษีก็พบว่าผู้ประกอบการที่อ้างว่าขายสินค้าและมีชื่อปรากฏในใบกำกับภาษีกลับไม่มีตัวตนจริง เจ้าหน้าที่จึงถือเป็นใบกำกับภาษีปลอม ผลของการนำใบกำกับภาษีปลอมมาเป็นหลักฐานในการขอคืนภาษีคือต้องชำระภาษีและเสียเบี้ยปรับสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น จากปัญหาที่เกิดขึ้นทำให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเกิดความไม่มั่นใจในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยมีความหวาดระแวงและสับสนว่าใบกำกับภาษีที่ตนเองได้รับนั้นจะชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ปัจจุบันกรมสรรพากรได้เปิดเว็บไซต์ให้ผู้ประกอบการสามารถตรวจสอบรายชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้แล้วโดยการบันทึกเลขประจำตัวผู้เสียภาษีของผู้ประกอบการที่ต้องการตรวจสอบก็จะสามารถทราบได้ว่าผู้ประกอบการดังกล่าวอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ซึ่งเป็นการตรวจสอบเบื้องต้นแต่ไม่สามารถรับรองได้ว่าผู้ประกอบการดังกล่าวจะมีได้เป็นผู้ประกอบการที่ออกไปกำกับภาษีโดยมิชอบด้วยกฎหมาย

2. ผู้ประกอบการที่ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยมีเจตนาทุจริต จากการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่พบว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนจำนวนมากที่นำใบกำกับภาษีปลอมหรือที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้เป็นหลักฐานขอคืนภาษีหรือขอเครดิตภาษี โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ขายสินค้าจริงแต่ผู้ซื้อไม่ต้องการใบกำกับภาษีจึงนำใบกำกับภาษีไปขายให้กับผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่นที่ต้องการใช้ใบกำกับภาษีทั้ง ๆ ที่ไม่ได้ซื้อขายสินค้ากันจริง การกระทำดังกล่าวทำให้ในแต่ละปีรัฐต้องเสียหายจากพฤติการณ์ที่ขาดจริยธรรมเป็นจำนวนมาก ผู้ศึกษาเห็นว่าหาก

ผู้ประกอบการจดทะเบียนยังไม่มีจิตสำนึกรับผิดชอบต่อสังคม ไม่มีจริยธรรมในการทำธุรกิจ หรือประชาชนทั่วไปยังมีความนิยมยกย่องคนหลักเลียงภาษีว่าเป็นคนเก่งแล้ว การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทุจริตก็ยังคงมีอยู่ต่อไป

2.3 ด้านผู้ออกใบกำกับภาษีปลอม คือผู้ประกอบการที่จัดตั้งขึ้นมาเพื่อทุจริตโดยเฉพาะ ผู้ประกอบการประเภทนี้ไม่มีการประกอบการจริงหรือประกอบการบ้างเล็กน้อย เพื่อใช้บังหน้าแล้ว ออกใบกำกับภาษีหรือปลอมใบกำกับภาษีของบุคคลอื่นที่มีชื่อหน้าเชื่อถือเพื่อขายให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่นที่ต้องการใช้ใบกำกับภาษี หรือบางรายไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ได้ปลอมเอกสารต่าง ๆ เช่น ใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภพ.20) เป็นต้น จนผู้อื่นหลงเชื่อว่าเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนจริง หรือบางรายนำหลักฐานเอกสารปลอมไปใช้ในการขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วยื่นแบบแสดงรายการภาษี (ภพ.30) อันเป็นเท็จเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการที่จัดตั้งขึ้นมาเพื่อทุจริตโดยเฉพาะนี้ เรียกว่าอาชญากรทางเศรษฐกิจ เนื่องจากทำกันเป็นขบวนการมีการวางแผนเป็นระบบมาอย่างดี มีการจัดองค์กร มีเครื่องมือเครื่องมือที่ทันสมัยในการกระทำความผิด กรณีที่กรมสรรพากรร่วมกับกองบังคับการสืบสวนคดีเศรษฐกิจ ร่วมกันจับกุมผู้ออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายและปลอมใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการรายอื่น² มีรายละเอียดการแถลงข่าวดังนี้

“ พล.ต.ต.สุชาติ กาญจนวิเศษ ผบก.สศก. และเจ้าหน้าที่จากสำนักตรวจสอบภาษีอากรกลาง กรมสรรพากร ร่วมกันแถลงข่าวการจับกุม นางชนิษฐา เปรมศรี อายุ 30 ปีอยู่บ้านเลขที่ 206/6 หมู่ 9 ตำบลสุรศักดิ์ อำเภอศรีราชา จังหวัดชลบุรี เป็นผู้ต้องสงสัยโดยได้ทำการล่อซื้อใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมายที่บริเวณสวนหย่อมติดกับเกาะลอย อำเภอศรีราชา จังหวัดชลบุรี ผลการตรวจค้นพบใบกำกับภาษีที่ออกในนาม ห้างหุ้นส่วนจำกัด แหยมฉับคำไม่ออกให้กับบริษัท ห้างร้านและร้านค้าต่าง ๆ รวมเป็นจำนวนทั้งสิ้น 2,213,694 บาท และคิดค่าใบกำกับภาษีในอัตราร้อยละ 3.5 ของมูลค่าที่ปรากฏในใบกำกับภาษี ซึ่งนางชนิษฐาให้การรับสารภาพว่าเป็นผู้จัดทำขึ้น ต่อมาเจ้าหน้าที่ตำรวจร่วมกับเจ้าหน้าที่สรรพากรได้นำหมายค้นของศาลจังหวัดชลบุรี ไปตรวจค้นบ้านนางชนิษฐา พบเอกสารเกี่ยวกับใบกำกับภาษีที่เป็นสมุดบิลที่ใช้ในการออกใบกำกับภาษี ทั้งที่เขียนแล้วและยังไม่ได้เขียนซึ่งเป็นของห้างหุ้นส่วนจำกัด แหยมฉับ

² “หลายใบกำกับภาษีปลอม,” จุลสารสรรพากร 22 (มีนาคม 2547) : 10.

คำไม่และโทษเจริญ จากการตรวจสอบเบื้องต้นพบว่าได้ออกใบกำกับภาษีให้บุคคลอื่น ๆ เป็นจำนวนเงินทั้งสิ้นประมาณ 150 ล้านบาท ทั้งนี้ผู้กระทำความผิดดังกล่าวจะมีความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4(3) ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี ปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท ต่อการกระทำการออกใบกำกับภาษี 1 ใบ หรือ 1 ครั้ง ซึ่งจะได้มีการสืบสวนหาผู้เกี่ยวข้องที่ร่วมกระทำความผิดมาดำเนินการตามกฎหมายต่อไป”

เมื่อมีการจับกุมผู้กระทำความผิดได้กรมสรรพากรจะแถลงข่าวร่วมกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องอยู่เป็นระยะ แต่การการกระทำผิดดังกล่าวก็ไม่หมดสิ้นไป ผู้ศึกษาวิเคราะห์เห็นว่าน่าจะมาจากบทลงโทษที่ไม่รุนแรง หรือขาดการประชาสัมพันธ์อย่างทั่วถึงและต่อเนื่อง ทำให้ผู้กระทำผิดไม่มีความกลัวเกรงกฎหมาย โดยบทลงโทษความผิดของผู้กระทำผิดเกี่ยวกับใบกำกับภาษีปลอม³ ในกรณีหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีใช้ใบกำกับภาษีปลอมมี 4 ประการ

1. โทษทางอาญาสำหรับผู้ออกใบกำกับภาษี มาตรา 90/4(3) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิจะออก และมาตรา 90/4(6) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มกระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบายหรือวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปีและปรับตั้งแต่สองพันถึงสองแสนบาท การกระทำผิดดังกล่าวต้องรับโทษเป็นรายกระทงความผิด เช่น ออกใบกำกับภาษี 1 ใบ ต้องรับโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท ออกใบกำกับภาษีหลายใบให้รับโทษรวมกันทุกกระทงไป แต่ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 91 ได้บัญญัติ “ให้โทษจำคุกทั้งสิ้นต้องไม่เกินกำหนดดังนี้ จำคุกได้ไม่เกินยี่สิบปี สำหรับกรณีความผิดกระทงที่หนักที่สุด มีโทษจำคุกอย่างสูงเกินสามปี แต่ไม่เกินสิบปี “ ดังนั้นผู้ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีหลายใบ ต้องรับโทษจำคุกยี่สิบปีและโทษปรับอีกเป็นจำนวนมาก

2. โทษทางแพ่งสำหรับผู้ออกใบกำกับภาษี มาตรา 89(6) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมายให้เสียเบี้ยปรับอีก 2 เท่า ของจำนวนภาษี

³ สมภพ ผ่องสว่าง , “การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มศึกษาเฉพาะกรณีเกี่ยวกับใบกำกับภาษี,” สรรพากรสาส์น 43 (กุมภาพันธ์ 2539) : 115 – 116.

3. โทษทางอาญาสำหรับผู้ไ้ใบกำกับภาษี มาตรา 90/4(7) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท การกระทำผิดของผู้ไ้ต้องรับโทษเป็นรายกระทงความผิด คืออาจรับโทษรวมกันถึงยี่สิบปี และโทษปรับอีกเป็นจำนวนมากเช่นเดียวกับผู้ออกใบกำกับภาษี

4. โทษทางแพ่งสำหรับผู้ไ้ใบกำกับภาษี มาตรา 89(7) แห่งประมวลรัษฎากร นำใบกำกับภาษีปลอมไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษีให้เสียเบียดปรับอีกสองเท่าของจำนวนใบกำกับภาษี ในกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ไ้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีให้ถือว่า เป็นใบกำกับภาษีปลอม

การทุจริตโดยการใช้หรือการออกใบกำกับภาษีปลอมเพื่อนำมาขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวมิใช่ผู้ประกอบการหรือพ่อค้าหลบหนีภาษีอย่างในอดีตที่ผ่านมา แต่เป็นผู้ประกอบอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ดังนั้นจึงควรแก้ไขกฎหมายให้รัดกุมและตรงกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน โดยมีบทลงโทษแยกต่างหากจากบทลงโทษกรณีหลีกเลี่ยงภาษีทั่ว ๆ ไป ซึ่งจะเป็นมาตรการหนึ่งในการป้องกันและปราบปรามใบกำกับภาษีปลอมได้ ในด้านบทลงโทษความหนักเบาที่ใช้ลงโทษสำหรับผู้ประกอบการที่หลีกเลี่ยงภาษีทั่ว ๆ ไปแล้วอาจถือได้ว่ามีบทลงโทษรุนแรงพอสมควรซึ่งในการตรวจสอบพบว่ามีผู้ประกอบการหลายรายต้องล้มละลาย หรือเลิกกิจการไป แต่หากนำมาตรการลงโทษมาใช้บังคับสำหรับผู้ไ้และผู้ออกใบกำกับภาษีปลอมแล้ว ผู้ศึกษามีความเห็นที่ไม่เพียงพอที่จะยับยั้งหรือป้องกันและปราบปรามได้ และจากการสัมภาษณ์พบว่าเจ้าหน้าที่จำนวน 25 คนคิดเป็นร้อยละ 89.29 มีความเห็นว่าบทลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาสำหรับผู้กระทำผิดกรณีใบกำกับภาษีปลอมยังไม่เหมาะสม ควรมีการเพิ่มบทลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา เพื่อผู้กระทำผิดหรือผู้ที่กระทำผิดเกิดความกลัวและไม่กล้ากระทำผิด

จากผลกระทบตอผู้ประกอบการด้านผู้ไ้ใบกำกับภาษีปลอม และผู้ออกใบกำกับภาษีปลอมได้ดำเนินการวิเคราะห์เป็น 2 ประการ

ประการแรก ตามทฤษฎีลักษณะของระบบภาษีที่ดี การทุจริตการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการออกใบกำกับภาษีปลอม และการใช้ใบกำกับภาษีปลอม ยังขัดกับหลักการยอมรับได้ทั่วไป (Acceptability) เพราะถือได้ว่าไม่ได้รับความร่วมมือหรือการยอมรับจากประชาชนและผู้ประกอบการโดยเฉพาะอย่างยิ่งในด้านความสมัครใจในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประการที่สอง ตามแนวคิดในการบริหารการจัดเก็บภาษี ผลกระทบด้านผู้ไ้ใบกำกับภาษีปลอมและผู้ออกใบกำกับภาษีปลอม ซึ่งมีการกำหนดบทลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญายัง

มีความไม่เหมาะสมนั้น ขัดต่อเป้าหมายของการบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม คือการส่งเสริมให้มีการเสียภาษีโดยความสมัครใจเพิ่มขึ้น มีหลักเกณฑ์การลงโทษที่เหมาะสมโดยต้องมีการลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาอย่างหนักเพื่อให้ผู้เสียภาษีตระหนักว่าการหลีกเลี่ยงภาษีไม่คุ้มกับโทษที่จะได้รับ

3. ด้านการบริหารจัดเก็บภาษีอากร

3.1 ด้านอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่สรรพากรและความรู้ความสามารถของเจ้าหน้าที่สรรพากร แบ่งได้เป็น 2 ด้านคือ

1. ด้านอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่สรรพากร เจ้าหน้าที่สรรพากรไม่มีอำนาจเพียงพอในการป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรได้ เช่น อำนาจในการจับกุม ซึ่งแตกต่างกับเจ้าพนักงานกรมสรรพสามิตหรือเจ้าพนักงานกรมศุลกากร ที่มีอำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2(16)⁴ ที่สามารถจับกุมตัวผู้กระทำความผิดได้ ดังนั้นเมื่อเจ้าหน้าที่สรรพากรได้ตรวจสอบเป็นที่แน่ชัดว่า มีกลุ่มกระทำความผิดหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็ไม่อาจที่จะกระทำการจับกุมได้ในทันทีต้องดำเนินการร้องขอต่อพนักงานสอบสวนตามขั้นตอน ทำให้การปฏิบัติงานล่าช้าขาดประสิทธิภาพ ผู้ศึกษามีความเห็นว่าการควรมีการพิจารณาปรับปรุงกฎหมายในการเพิ่มอำนาจให้เจ้าหน้าที่สรรพากรมีอำนาจในการจับกุมปราบปรามผู้กระทำความผิดกฎหมายเช่นเดียวกับเจ้าพนักงานกรมสรรพสามิตหรือกรมศุลกากร เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปราบปรามการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มให้มากขึ้น อีกทั้งสามารถปฏิบัติงานได้คล่องตัวมากขึ้น และจากการสัมภาษณ์พบว่าเจ้าหน้าที่จำนวน 18 คนคิดเป็นร้อยละ 64.29 มีความเห็นว่าอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่สรรพากรในการดำเนินการต่อผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมยังไม่เพียงพอ เห็นควรมีการเพิ่มอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ให้มากขึ้น

2. ด้านความรู้ความสามารถของเจ้าหน้าที่สรรพากร ในปัจจุบันกรมสรรพากรได้มีการจัดอบรมเจ้าหน้าที่สรรพากรในหลักสูตรต่าง ๆ ตลอดปี โดยมีการอบรมความรู้เกี่ยวกับภาษีอากรในด้านต่าง ๆ รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างละเอียดในทุกระดับชั้นของข้าราชการ ปรากฏดัง

⁴ พิชัย นิลทองคำ, ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง วิธีพิจารณาความอาญา, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท อทตยา มิเลนเนียม จำกัด , 2543) , น. 288.

ตารางที่ 2 หลักสูตรการจัดฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ทีมกำกับดูแลของสำนักงานสรรพากรภาค 3 (สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 22 อยู่ในสังกัดของสำนักงานสรรพากรภาค 3) สำหรับ ปีงบประมาณ 2549 – 2550

ตารางที่ 2
หลักสูตรการจัดฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ทีมกำกับดูแลสำหรับปีงบประมาณ 2549

ลำดับที่	ชื่อหลักสูตร	กลุ่มเป้าหมาย	จำนวน	กำหนดเวลา
1.	การวิเคราะห์ทางการเงิน	ระดับ 1 - 8	900	เมย.-มิย.49
2.	การอบรมเพื่อการปฏิบัติงานเจ้าหน้าที่ในทีมกำกับดูแล	ระดับ 1 - 7	399	เดือน มค.50
3.	เทคนิคการพูดจูงใจ	ระดับ 1 - 8	900	พค. – กค. 49
4.	การเชื่อมโยงระหว่างระบบสำรวจและติดตามธุรกิจนอกกรอบกับการกำกับดูแล	ระดับ 1 - 7	90	มีค. – มิย. 49

ที่มา : สถาบันรัชฎาศึกษา กรมสรรพากร

ตารางที่ 3
หลักสูตรการจัดฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ทีมกำกับดูแลสำหรับปีงบประมาณ 2550

ลำดับที่	ชื่อหลักสูตร	กลุ่มเป้าหมาย	จำนวน	กำหนดเวลา
1.	เทคนิคการบันทึกความเห็นบนระบบ กำกับดูแลให้ได้ตามเกณฑ์การวัด ประสิทธิภาพ	ระดับ 3 - 6	322	11 – 12 ตค.49
2.	ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจประเภทต่าง ๆ ที่ กำกับดูแล (ISIC)	ระดับ 3 - 8	1,019	เดือน พย.49 ถึง มค.50
3.	การเพิ่มประสิทธิภาพการกำกับดูแล	ระดับ 3 - 5	200	เดือน มิย.50
4.	การสร้างฐานภาษีที่ยั่งยืน	ระดับ 3 - 6	300	เดือน กค.50
5.	การตรวจรับแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 90,91ปี พ.ศ. 2549	ระดับ 3 - 6	100	19 – 21 ธค.49 25 – 27 ธค.49
6.	ความรู้เกี่ยวกับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย	ระดับ 1 - 3	250	เดือน เมย.50
7.	แนวทางการพิจารณาคืนภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล	ระดับ 3 - 5	160	เดือน พค.-มิย. 50

ที่มา : สถาบันรัชฎาศึกษา กรมสรรพากร

ปัญหาในปัจจุบันเกี่ยวกับความรู้ความสามารถของเจ้าหน้าที่สรรพากรคือการขาดความรู้และขาดประสบการณ์ในการทำงานของเจ้าหน้าที่สรรพากรที่บรรจุใหม่ เนื่องจากกรมสรรพากรมีเจ้าหน้าที่โอนย้ายไปรับราชการในหน่วยงานราชการอื่น รวมถึงลาออกไปประกอบอาชีพอื่นอยู่ตลอดเวลา ทำให้ต้องมีการบรรจุข้าราชการใหม่เข้ามาทดแทนการทำงานจึงขาดความต่อเนื่อง ซึ่งกรมสรรพากรก็ทราบถึงปัญหาที่เกิดขึ้นจึงได้มีการจัดอบรมหลักสูตรสำหรับข้าราชการบรรจุใหม่ให้มีความรู้เกี่ยวกับด้านต่าง ๆ เพื่อนำไปใช้ในการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ รวมถึงได้พัฒนาความรู้ด้านการกำกับดูแลและให้บริการผู้เสียภาษี โดยนำความรู้ที่ฝังอยู่ในตัวคน (Tacit Knowledge) ซึ่งเป็นความรู้ที่ได้จากประสบการณ์การทำงานของแต่ละบุคคล และไม่สามารถถ่ายทอดออกมาเป็นคำพูดหรือลายลักษณ์อักษรได้โดยง่าย เช่น ทักษะด้านการคิดเชิงวิเคราะห์ ทักษะด้านการชี้แจงแนะนำ ทักษะด้านการไต่สวน ฯลฯ แล้วนำมาผนวกกับความรู้ที่ชัดเจน (Explicit Knowledge) ซึ่งเป็นความรู้ที่สามารถรวบรวมถ่ายทอดได้ โดยผ่านวิธีการต่าง ๆ เช่น การบันทึกเป็นลายลักษณ์อักษร คู่มือต่าง ๆ และกรมสรรพากรได้พัฒนาการจัดการความรู้โดยให้เจ้าหน้าที่เรียนรู้ได้ด้วยตนเองบนเครือข่ายราชการ (Intranet) ซึ่งประกอบด้วยคู่มือการกำกับดูแล การสอนงานในรูปแบบ VDO Conference แนวปฏิบัติ/ข้อหารือที่เกี่ยวข้อง และข้อมูลภายนอกที่เกี่ยวกับการประกอบธุรกิจเชิงลึก โดยแยกตามประเภทกิจการซึ่งมีมากกว่า 40 ประเภทกิจการ นอกจากนี้เจ้าหน้าที่ที่เข้ามาเรียนรู้ยังสามารถทดสอบความรู้ความเข้าใจของตนเองโดยจะรับทราบผลการเรียนรู้ได้ทันที ทั้งนี้เพื่อการพัฒนางานและเพิ่มประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน จากการสัมภาษณ์พบว่าเจ้าหน้าที่จำนวน 22 คนคิดเป็นร้อยละ 78.57 มีความเห็นว่าเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานในที่กำกับดูแลมีความรู้ความสามารถ และประสบการณ์เกี่ยวกับการดำเนินการตรวจปฏิบัติการกรณีใบกำกับภาษีปลอมในระดับปานกลาง แต่เฉพาะเจ้าหน้าที่ที่บรรจุใหม่ที่ยังมีความรู้ความสามารถในระดับน้อย

จากผลกระทบต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีด้านอำนาจหน้าที่และความรู้ความสามารถของเจ้าหน้าที่สรรพากร ได้ดำเนินการวิเคราะห์เป็น 2 ประการ

ประการแรก ตามทฤษฎีลักษณะของระบบภาษีที่ดี การที่เจ้าหน้าที่สรรพากรไม่มีอำนาจในการเข้าจับกุมผู้กระทำความผิด โดยต้องดำเนินการร้องขอต่อพนักงานสอบสวนตามขั้นตอน ยังขัดต่อหลักการประหยัด (Economy of Payment) เนื่องจากทำให้การปฏิบัติงานล่าช้าขาดประสิทธิภาพและเป็นการใช้เจ้าหน้าที่จำนวนมากในการปฏิบัติหน้าที่ ส่วนกรณีเจ้าหน้าที่สรรพากรที่บรรจุเข้ามาใหม่หรือเพิ่งโอนย้ายมาใหม่ ยังขาดความรู้ความสามารถในด้านต่าง ๆ และยังขาดประสบการณ์ในการตรวจสอบ เป็นการขัดต่อหลักการประหยัด (Economy of Payment)

เนื่องจากรัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการออกตรวจโดยต้องใช้เจ้าหน้าที่จำนวนมากเพื่อคอยเป็นพี่เลี้ยงในการแนะนำ และสอนวิธีการตรวจสอบ

ประการที่สอง ตามแนวคิดในการบริหารการจัดเก็บภาษี การที่เจ้าหน้าที่สรรพากรไม่มีอำนาจในการเข้าจับกุมผู้กระทำความผิด โดยต้องดำเนินการร้องขอต่อพนักงานสอบสวนตามขั้นตอน ยังขัดต่อความมุ่งหมายของการจัดเก็บภาษี โดยการติดตามผู้ประกอบการที่หลีกเลี่ยงภาษีอากรจะต้องมีการติดตามลงโทษอย่างจริงจัง มีการตรวจสอบที่รวดเร็วทันต่อเหตุการณ์ ซึ่งหากเจ้าหน้าที่มีอำนาจไม่เพียงพอแล้ว จะเป็นอุปสรรคต่อการปฏิบัติหน้าที่ทำให้ล่าช้าและไม่ทันต่อเหตุการณ์ ส่วนกรณีเจ้าหน้าที่สรรพากรที่บรรจุเข้ามาใหม่ยังขาดความรู้ความสามารถในด้านต่าง ๆ และยังขาดประสบการณ์ในการตรวจสอบ ขัดต่อหลักการตรวจสอบภาษีเนื่องจากมีการประเมินประสิทธิผลของการตรวจสอบทั้งทางด้านปริมาณและคุณภาพของเจ้าหน้าที่ว่าสามารถจูงใจให้ผู้เสียภาษีเข้ามาเสียภาษีด้วยความสมัครใจ ซึ่งหากเจ้าหน้าที่ไม่มีความรู้ความสามารถที่เพียงพอก็ไม่สามารถตรวจสอบผู้ประกอบการที่หลีกเลี่ยงภาษีได้อย่างมีคุณภาพ และไม่สามารถแนะนำให้ความรู้ ความเข้าใจแก่ผู้ประกอบการให้มีความสมัครใจในการเสียภาษีได้

3.2 ด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีอากร

การที่ทุกประเทศต้องมีการจัดเก็บภาษีก็เนื่องจากภาษีเป็นแหล่งรายได้ที่จำเป็นของรัฐในการนำไปซื้อสินค้าและบริการ เพื่อตอบสนองความต้องการของประชาชน การมีระบบภาษีที่มีประสิทธิภาพ (efficiency) และเป็นธรรม (equity) จึงเป็นประเด็นที่มีความสำคัญและท้าทาย โดยเฉพาะสำหรับประเทศไทยในการที่จะก้าวสู่การเป็นส่วนหนึ่งของเศรษฐกิจโลก ระบบภาษีของประเทศจึงควรก่อให้เกิดรายได้เพียงพอกับการใช้จ่ายของรัฐโดยไม่ต้องพึ่งพิงการกู้ยืมเงินจากต่างประเทศในปริมาณที่สูงจนเกิดปัญหาต่อฐานะการคลัง ในขณะเดียวกันก็ต้องเป็นระบบที่มีความเป็นธรรมและควรเป็นระบบที่สอดคล้องกับแนวทางที่ประเทศอื่น ๆ ปฏิบัติกันอยู่ทั่วไป ข้อจำกัดสำคัญที่ทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีประสิทธิภาพเกิดจากการไม่สามารถควบคุมผู้ประกอบการที่เป็นแหล่งต้นตอใบกำกับภาษีให้มีการออกใบกำกับภาษีอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย และไม่สามารถควบคุมการใช้ใบกำกับภาษีให้เป็นไปอย่างต่อเนื่องและรัดกุม ผู้ประกอบที่เป็นแหล่งต้นตอ ได้แก่ ผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ค้าส่ง ผู้ให้บริการรายใหญ่ เป็นต้น ซึ่งแนวคิดในการควบคุม

การออกไปกำกับภาษีทุกทอด⁵ มีวัตถุประสงค์ 4 ประการคือ เพื่อควบคุมให้มีการออกไปกำกับภาษีทุกทอด เพื่อให้มีการชำระภาษีที่เหมาะสมอย่างเป็นปัจจุบัน เพื่อเสริมสร้างความสมัครใจในการเสียภาษี และเพื่อสร้างความเป็นธรรมในระบบภาษี

กรมสรรพากรควรเพิ่มมาตรการเพื่อให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถสอบย้อนข้อมูลกันไว้ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายตามทฤษฎีของภาษี เพื่อให้ยอดซื้อของผู้ประกอบการรายหนึ่งเป็นตัวแสดงยอดขายของผู้ประกอบการทอดต่อไปได้กันเป็นทอด ๆ ตั้งแต่ผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าไปยังผู้ค้าส่งผู้ค้าปลีก และผู้บริโภคคนสุดท้าย ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่สมบูรณ์แบบจะมีการออกไปกำกับภาษีทุกทอด แต่สำหรับประเทศไทยรัฐบาลไม่สามารถควบคุมให้มีการออกไปกำกับภาษีขายได้ ดังนั้นกรมสรรพากรควรมีมาตรการเสริมโดยการบังคับแทนการขอความร่วมมือ โดยการกำหนดให้ผู้ประกอบการที่เป็นผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ค้าส่ง แจ่งซื้อและที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าต่อกรมสรรพากรโดยแจ่งพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มประจำเดือน เพื่อกรมสรรพากรนำไปรวบรวมข้อมูลเป็นยอดซื้อของผู้ซื้อทอดต่อ ๆ ไป ซึ่งจะส่งผลให้ผู้ซื้อสินค้าต้องแสดงยอดขายที่เหมาะสมกับยอดซื้อและจะต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มรวมทั้งภาษีเงินได้สูงขึ้น สาเหตุที่จำกัดเพียงผู้ผลิต ผู้นำเข้าและผู้ค้าส่งเนื่องจากเป็นจุดเริ่มต้นของไปกำกับภาษีส่วนใหญ่มีการเก็บข้อมูลด้วยระบบคอมพิวเตอร์ การแจ่งข้อมูลให้กรมสรรพากรสามารถทำได้โดยระบบการส่งข้อมูลเนื่องจากจำนวนผู้ประกอบการมีไม่มากนัก หากกรมสรรพากรควบคุมได้ถึงระดับผู้ค้าส่ง ก็จะสามารถแก้ไขปัญหาได้ทั้งระบบจนถึงผู้ค้าปลีกทุกราย ในทางปฏิบัติมาตรการดังกล่าว สามารถทำได้โดยการเพิ่มเติมข้อกฎหมายโดยกำหนดให้มีการส่งข้อมูลเป็นเอกสารแนบแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภพ.30) ซึ่งสามารถทำได้ไม่ยากและไม่มีผลกระทบต่อกฎหมายหลักแต่อย่างใด เหตุผลอีกประการหนึ่งที่สนับสนุนแนวคิดนี้คือการสร้างความเป็นธรรมในระบบภาษี การควบคุมให้มีการออกไปกำกับภาษีทุกทอดจะทำให้ผู้มีเงินได้ต้องเสียภาษีตามสภาพความเป็นจริงเหมือนกันทุกรายโดยไม่มีการได้เปรียบเสียเปรียบ รัฐบาลไม่จำเป็นต้องเพิ่มรายได้โดยการขึ้นอัตราภาษี ซึ่งจะทำให้เกิดผลกระทบหลายด้านโดยเฉพาะด้านราคาสินค้าและจะยิ่งเป็นมูลเหตุให้เกิดการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมากขึ้น ผลดีอีกประการหนึ่งของมาตรการนี้คือเมื่อทุกทอดของ

⁵ สุพัทธา เปาอินทร์, “ควบคุมไปกำกับภาษีแก้ปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่ม,” *สรรพากรสาส์น* 49 (มิถุนายน 2545) : 27 – 32.

ระบบมีการออกไปกำกับภาษีที่เหมาะสม นอกจากจะสามารถจัดเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้นทั้งภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้แล้ว ยังแก้ปัญหาการขอคืนภาษีที่เป็นเท็จ และการจัดทำใบกำกับภาษีปลอมได้ด้วย

ตารางที่ 4
แถลงข่าวการจับกุมผู้ออกไปกำกับภาษีปลอมสำหรับปี 2545 – 2550

หน่วย: บาท

ปีที่มีการจับกุม	ความเสียหายที่เกิดจากการออกไปกำกับภาษีปลอม
2545	2,300,000,000
2546	(ไม่มีการแถลงข่าวการจับกุมผู้ออกไปกำกับภาษีปลอม)
2547	150,000,000
2548	1,731,000,000
2549	165,000,000
2550	1,231,000,000
รวม	5,577,000,000

ที่มา : ข้อมูลปี 2545, 2547 – 2548 จุลสารสรรพากร กรมสรรพากร

ข้อมูลปี 2549 - 2550 แถลงข่าวกรมสรรพากร กรมสรรพากร

จากตารางที่ 4 แสดงสถิติการจับกุมผู้ออกไปกำกับภาษีปลอมสำหรับปี 2545 – 2550 ทำให้เห็นได้ว่ายังคงมีการกระทำความผิดเกี่ยวกับการออกไปกำกับภาษีปลอมอยู่ตลอดเวลา มีมูลค่าความเสียหายสูง ซึ่งส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีทำให้จัดเก็บภาษีได้ไม่เต็มเม็ดเต็มหน่วย จากการสัมภาษณ์พบว่าเจ้าหน้าที่จำนวน 23 คนคิดเป็นร้อยละ 82.14 มีความเห็นว่าการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการใ้ใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมายส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีมาก

จากผลกระทบต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีอากร ได้
ดำเนินการวิเคราะห์เป็น 2 ประการ

ประการแรก ตามทฤษฎีลักษณะของระบบภาษีที่ดี สาเหตุปัญหาของการไม่สามารถ
ควบคุมการออกไปกำกับภาษีได้ ขัดต่อหลักการประหยัด (Economy of Payment) เพราะการขาด
ระบบการบริหารจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ดี ทำให้รัฐบาลต้องสูญเสียรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการ
ทุจริตและเสียค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็นในการต้องใช้เจ้าหน้าที่จำนวนมากดำเนินการป้องกันและ
ปราบปรามผู้ทุจริต

ประการที่สอง ตามแนวคิดในการบริหารการจัดเก็บภาษี การไม่สามารถควบคุมการ
ออกไปกำกับภาษีได้ ขัดต่อหลักของใบกำกับภาษี เพราะใบกำกับภาษีเป็นเครื่องมือสำคัญในการ
ควบคุมระบบภาษีมูลค่าเพิ่มให้ได้ผลสำเร็จและมีประสิทธิภาพ แต่รัฐบาลไม่สามารถใช้ใบกำกับ
ภาษีเป็นเครื่องมือสำคัญในการควบคุมระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ส่งผลให้รัฐบาลจัดเก็บรายได้ภาษี
อากรไม่เต็มเต็มหน่วยอย่างที่ควรจะเป็น

จากผลการศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลกระทบต่อมาตรการป้องกันและปราบปรามใบกำกับ
ภาษีปลอมในด้านระเบียบวิธีปฏิบัติงานและข้อกฎหมาย ด้านผู้ประกอบการ และด้านการบริหาร
จัดเก็บภาษีอากร สรุปเป็น 3 ประการ

1. ด้านระเบียบวิธีปฏิบัติงานและข้อกฎหมาย กรมสรรพากรได้กำหนดระเบียบการ
ตรวจปฏิบัติการโดยการตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษี ซึ่งเจ้าหน้าที่ต้องดำเนินการตรวจสอบ
เบื้องต้นเกี่ยวกับรายชื่อผู้ออกใบกำกับภาษีปลอมบนระบบเครือข่ายราชการ (Intranet) เป็น
วิธีการตรวจที่มีประสิทธิภาพ น่าเชื่อถือ มีความสะดวก รวดเร็วและทันสมัย ส่วนการดำเนินการ
ตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษี ณ สถานประกอบการมีผลทำให้ผู้ประกอบการได้รับคืนภาษีล่าช้ากว่า
ผู้ประกอบการที่ไม่ต้องดำเนินการตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษี ส่วนในด้านข้อกฎหมาย
ผู้ประกอบการส่วนใหญ่ยังไม่เข้าใจในกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากกฎหมายมีความยุ่งยาก
ซับซ้อน และโครงสร้างของกฎหมายยังมีข้อบกพร่อง ส่งผลให้ผู้ประกอบการหลีกเลี่ยง
ภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อเจ้าหน้าที่ตรวจสอบพบความผิดมีบทลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา

2. ด้านผู้ประกอบการ เนื่องจากบทลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาเกี่ยวกับการออก
ใบกำกับภาษีปลอมและการใช้ใบกำกับภาษีปลอมไม่รุนแรงเท่าที่ควร ทำให้ผู้ประกอบการไม่มี
ความกลัวเกรงจึงยังคงมีการหลีกเลี่ยงภาษี

3. ด้านการบริหารจัดเก็บภาษี เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรที่บรรจุเข้ารับราชการใหม่ยัง
ขาดความรู้ความสามารถและประสบการณ์ในการปฏิบัติงาน รวมถึงเจ้าหน้าที่สรรพากรไม่มี

อำนาจในการจับกุมผู้กระทำความผิดต้องดำเนินการร้องขอต่อพนักงานสืบสวน และกรมสรรพากรไม่มีการควบคุมการออกไปกำกับภาษีในแต่ละทอด จึงทำให้การจัดเก็บภาษีขาดประสิทธิภาพ จัดเก็บภาษีได้ไม่เต็มเม็ดเต็มหน่วย

เมื่อวิเคราะห์จากปัจจัยที่มีผลกระทบต่อมาตรการป้องกันและปราบปรามใบกำกับภาษีปลอมและข้อมูลจากตารางที่ 4 แสดงสถิติการจับกุมผู้ออกไปกำกับภาษีปลอมสำหรับปี 2545 – 2550 พบว่ามีความเสียหายเกิดขึ้นในทุก ๆ ปี รวมเป็นเงินทั้งสิ้น 5,577,000,000 บาท แสดงให้เห็นว่าถึงแม้ว่ากรมสรรพากรจะได้ดำเนินการมาตรการป้องกันและปราบปรามใบกำกับภาษีปลอม แต่ก็ยังคงมีการหลีกเลียงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการออกไปกำกับภาษีปลอมอยู่ตลอดเวลาจนถึงปัจจุบัน และความเสียหายก็มีมูลค่าสูง จึงวิเคราะห์ได้ว่าการดำเนินการมาตรการป้องกันและปราบปรามใบกำกับภาษีปลอมยังไม่ประสบผลสำเร็จเนื่องจากยังไม่สามารถยับยั้งปัญหาการทุจริตได้อย่างเด็ดขาด