

มาตรการเกี่ยวกับการออกไปกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย: ศึกษากรณี
ตามประมวลรัษฎากร

สุรัญญ์ เกียรติชัยประสพ

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2555

Legal Measures Concerning the Illegal Taxes Invoices:

A Case Study along with the Revenue Code

SUTAM KIATITICHAIPRASOP

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Laws

Department of Law

Pridi Banomyong Faculty of Law, Dhurakij Pundit University

2012

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จได้ด้วยความอนุเคราะห์ของบุคคลหลายท่าน ซึ่งไม่อาจจะนำมากล่าวได้ทั้งหมด ซึ่งผู้มีพระคุณท่านแรกและผู้วิจัยใคร่ขอกราบพระคุณคือ ท่านอาจารย์พินิจ ทิพย์มณี ท่านอาจารย์ที่ปรึกษาที่ได้ให้ความรู้ คำแนะนำ และแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ ด้วยความเอาใจใส่ทุกขั้นตอน ท่านได้ช่วยเหลือ อบรมสั่งสอนด้วยความเมตตากรุณาเสมอมา รวมทั้งท่านได้กรุณาให้คำสอนที่เป็นแรงบันดาลใจในยามที่ท้อถอย เพื่อให้การเขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้สมบูรณ์ที่สุด และความเสียสละอย่างหาที่สุคติได้ในทุกๆ เรื่อง

ท่านที่สอง คือ ท่านอาจารย์ภาณี นิจพ้อคำ ท่านอาจารย์ที่ปรึกษาร่วม ในความเมตตากรุณาที่ได้เสียสละเวลามาเป็นที่ปรึกษา ท่านให้คำแนะนำตรวจทาน และแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ เทคนิคการเขียน ตลอดจนแนะนำแหล่งข้อมูล บุคคลผู้ให้ข้อมูล จนตลอดการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ซึ่งถ้าพึ่งผู้วิจัยคงไม่สามารถค้นหาข้อมูลเองได้ ผู้วิจัยใคร่ขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงไว้ ณ โอกาสนี้

ผู้วิจัยใคร่ขอขอบพระคุณ ท่านอาจารย์ไพฑูรย์ คงสมบูรณ์ กรรมการวิทยานิพนธ์ที่ให้คำแนะนำในการค้นคว้าข้อมูล ความรู้ในด้านต่างๆ ซึ่งทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีความถูกต้องสมบูรณ์

ขอขอบคุณศาสตราจารย์ ดร. ชีระ ศรีธรรมรักษ์ ที่ได้กรุณาเสียสละเวลาอันมีค่ายิ่ง มาเป็นประธานในการสอบวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ พร้อมทั้งได้ให้คำแนะนำต่างๆ อันเป็นประโยชน์ต่อการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ขอขอบคุณบุคคลต่างๆ ที่ให้ความช่วยเหลือ ทั้งเจ้าหน้าที่สรรพากร เจ้าหน้าที่บัณฑิตวิทยาลัย ที่ทำให้การทำวิทยานิพนธ์สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี

ขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา ที่ได้ให้ความช่วยเหลือด้านต่างๆ ที่ท่านทั้งสองได้ทุ่มเทแรงกาย แรงใจ และกำลังทรัพย์เพื่อให้ลูกคนนี้ ได้มีโอกาสทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จนแล้วเสร็จ ซึ่งหากปราศจากท่านทั้งสองแล้ว ก็คงไม่สามารถผ่านอุปสรรคต่างๆ ไปได้ด้วยลำพังตนเอง

ท้ายนี้ หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีคุณค่าและประโยชน์ประการใด ผู้วิจัยขอมอบเป็นกตเวทิตาแด่บิดา มารดา คณาจารย์และผู้มีพระคุณทุกท่าน และหากมีข้อผิดพลาดประการใด ผู้วิจัยขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

สุธัญญ์ เกียรติชัยประสพ

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	๗
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	๘
กิตติกรรมประกาศ.....	๑
บทที่	
1. บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	8
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	8
1.4 วิธีดำเนินการศึกษา.....	9
1.5 ขอบเขตของการศึกษา.....	9
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	9
2. แนวคิด หลักการ และหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ของไทยและต่างประเทศ.....	10
2.1 จุดมุ่งหมายและความจำเป็นในการเก็บภาษีอากร.....	10
2.1.1 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีของ Adam Smith.....	11
2.1.2 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีในปัจจุบัน.....	11
2.2 แนวคิดและหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	13
2.2.1 ความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	14
2.2.2 หลักการกำหนดขอบเขตการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	15
2.3 เหตุผลของการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า.....	16
2.3.1 ข้อดีของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	17
2.3.2 ประเภทของภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	18
2.3.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	18
2.3.4 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	19
2.3.5 การชำระภาษีและการคำนวณ.....	20
2.3.6 การคืนภาษี.....	23
2.3.7 สินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	24

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
2.3.8 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	24
2.3.9 การคำนวณมูลค่าของฐานภาษี.....	26
2.3.10 การคำนวณฐานภาษีจากเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย.....	27
2.3.11 การคำนวณฐานภาษีสำหรับการนำเข้าและการขายยาสูบ.....	28
2.3.12 การคำนวณฐานภาษีสำหรับการนำเข้าและการขายน้ำมัน.....	28
2.3.13 การคำนวณฐานภาษีสำหรับสินค้าหรือบริการ กรณีที่กฎหมายยังมิได้กำหนด.....	29
2.3.14 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	29
2.4 โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศต่างๆ.....	31
2.4.1 ประเทศสาธารณรัฐเกาหลีใต้.....	32
2.4.2 ประเทศนิวซีแลนด์.....	33
2.4.3 ประเทศอินโดนีเซีย.....	34
2.4.4 ประเทศไต้หวัน.....	35
2.4.5 ประเทศในกลุ่มประชาคมยุโรป (EEC).....	36
2.4.6 ประเทศอินเดีย.....	37
2.4.7 ประเทศญี่ปุ่น.....	38
3. หลักกฎหมายเรื่องใบกำกับภาษี และหลักเกณฑ์อื่นที่เกี่ยวข้องของไทย	
เปรียบเทียบกับต่างประเทศ.....	39
3.1 หลักกฎหมายเรื่องใบกำกับภาษี และหลักเกณฑ์อื่นที่เกี่ยวข้องของไทย.....	40
3.1.1 ใบกำกับภาษี (TAX INVOICE).....	40
3.1.2 จุดความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (TAX POINT).....	41
3.1.3 ผู้มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษี.....	46
3.1.4 ผู้ไม่มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษี.....	47
3.1.5 ประเภทของใบกำกับภาษี และผู้มีสิทธิออกใบกำกับภาษีในกรณีต่างๆ.....	48
3.1.6 การจัดทำใบกำกับภาษีเต็มรูปแบบในกรณีต่างๆ.....	50
3.1.7 ใบกำกับภาษีที่ออกเป็นชุด.....	51
3.1.8 สาขาที่ออกใบกำกับภาษี.....	52

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
3.1.9 กรณีผู้ประกอบการมีสถานประกอบการหลายแห่ง.....	52
3.1.10 กรณีของการขายสินค้าตามสัญญาตั้งตัวแทน.....	53
3.1.11 กรณีการขายสินค้าหรือการให้บริการตลอด 24 ชั่วโมง.....	54
3.1.12 กรณีการขายทอดตลาด.....	54
3.1.13 กรณีการขายหรือให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับรถยนต์.....	55
3.1.14 กรณีออกใบกำกับภาษีเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ.....	55
3.1.15 การออกใบกำกับภาษีในกรณีให้ส่วนลด.....	56
3.1.16 การแถมสินค้าพร้อมการขาย.....	56
3.1.17 ผู้ประกอบการที่ไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษี.....	57
3.1.18 ใบแนบใบกำกับภาษี.....	57
3.1.19 การแก้ไขเปลี่ยนแปลงรายการในใบกำกับภาษี.....	58
3.1.20 ใบกำกับภาษีอย่างย่อ.....	58
3.1.21 การตรวจปฏิบัติการเกี่ยวกับใบกำกับภาษีของกรมสรรพากร.....	59
3.1.22 การดำเนินการกรณีตรวจพบการออกใบกำกับภาษี ไม่ถูกต้องในปัจจุบัน.....	62
3.2 หลักกฎหมายเรื่องใบกำกับภาษีและหลักเกณฑ์อื่น ที่เกี่ยวข้องของ ประเทศอังกฤษ.....	62
3.2.1 สิ่งที่ต้องแสดงในใบกำกับภาษี.....	63
3.2.2 ผู้ประกอบการ ไม่ต้องออกใบกำกับภาษีในกรณีดังต่อไปนี้.....	64
3.2.3 ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม สามารถออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ.....	64
3.2.4 การแก้ไขเปลี่ยนแปลงใบกำกับภาษี.....	65
3.2.5 การออกใบกำกับภาษีเมื่อมีการซื้อขายระหว่างประเทศ.....	65
3.3 หลักกฎหมาย และหลักการเกี่ยวกับเรื่องใบกำกับภาษี ของประเทศออสเตรเลีย.....	66
3.4 หลักกฎหมายเกี่ยวกับเรื่องใบกำกับภาษีของประเทศเยอรมัน.....	69

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
3.5 หลักกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน.....	70
3.6 หลักกฎหมายภาษีในเรื่องอำนาจของเจ้าหน้าที่ทางภาษีของประเทศไทย.....	72
4. วิเคราะห์ปัญหามาตรการตรวจสอบการออกใบกำกับภาษีที่ไม่ถูกต้อง.....	76
4.1 ใบกำกับภาษีปลอม.....	77
4.2 ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย.....	78
4.3 หลักการตรวจสอบความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	79
4.4 รายได้การจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรเปรียบเทียบกับกรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต.....	85
4.5 ปัญหาด้านงบประมาณบุคลากร.....	87
4.6 วิธีดำเนินการตรวจสอบใบกำกับภาษีปลอมของกรมสรรพากร.....	90
4.7 วิธีการตรวจสอบใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการ.....	95
4.8 ปัญหาเกี่ยวกับใบกำกับภาษีปลอม.....	96
4.9 ปัญหาเกี่ยวกับใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย.....	99
4.10 ปัญหาความผิดเกี่ยวกับใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย.....	100
4.11 บทสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเกี่ยวกับมาตรการ นักตรวจสอบใบกำกับภาษีและกฎหมาย.....	102
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	106
5.1 บทสรุป.....	106
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	113
บรรณานุกรม.....	117
ภาคผนวก.....	122
ประวัติผู้เขียน.....	134

หัวข้อวิทยานิพนธ์	มาตรการเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษีที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย
ชื่อผู้เขียน	สุธัญญ์ เกียรติชัยประสพ
อาจารย์ที่ปรึกษา	รองศาสตราจารย์พินิจ ทิพย์มณี
อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม	รองศาสตราจารย์ภาณี กิจพ่อคำ
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2554

บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งศึกษามาตรการเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายโดยศึกษาตามกรณีแห่งประมวลรัษฎากร ในหมวดที่ 4 ส่วนที่ 10 เรื่องใบกำกับภาษี และศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายของต่างประเทศและกฎหมายไทยเกี่ยวกับมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย รวมทั้งการนำมาตราเหล่านั้นไปใช้ในทางปฏิบัติ เพื่อค้นหาข้อเสนอแนะและแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายและมาตรการของกรมสรรพากรให้ถูกต้องเหมาะสมต่อการนำไปปฏิบัติงาน

ผลการศึกษาพบว่ามาตรการทางกฎหมายที่ใช้อยู่ในปัจจุบันไม่สอดคล้องกับการนำไปใช้ในทางปฏิบัติทั้งในด้านอำนาจการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร และด้านผู้ถูกตรวจสอบ รวมทั้งมาตรการที่ใช้ยังไม่สามารถทำให้ปัญหาเกี่ยวกับการจัดทำใบกำกับภาษีที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย อาทิเช่น การซื้อขายใบกำกับภาษีปลอม การใช้ใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ให้หมดไปอย่างสิ้นเชิงได้ และยังมีปัญหาการไม่มีส่วนร่วมของประชาชนกล่าวคือประชาชนไม่ได้ให้ความร่วมมือแก่ภาครัฐอย่างจริงจัง ที่จะคอยให้ความช่วยเหลือหรือปฏิบัติตามมาตรการเสริมที่กรมสรรพากรได้รณรงค์เพราะการขาดการรณรงค์อย่างต่อเนื่อง

ผู้วิจัยจึงเสนอแนวทางในการแก้ไขกฎหมายให้สอดคล้องการนำไปบังคับใช้ คือ กำหนดให้มีการบัญญัติกฎหมายในประมวลรัษฎากร ในมาตรา 2 เพิ่มนิยามคำว่า เจ้าพนักงานประเมิน คือ บุคคลใดๆ ที่รับราชการในกรมสรรพากร และได้รับแต่งตั้งให้มีหน้าที่เฉพาะการ หรือ พนักงานใดซึ่งกระทำหน้าที่โดยเฉพาะในกิจการตามหน้าที่ของตน โดยปกติ เพิ่มอำนาจของเจ้าพนักงานในมาตรา 88 ให้มีอำนาจสืบสวน สอบสวน ยึดอายัด และจับกุมผู้กระทำความผิดอย่างเจ้าหน้าที่ตำรวจ และแก้ไขมาตรการเสริมของกรมสรรพากรในส่วนของการรณรงค์ให้ประชาชนมีความตระหนักถึงความสำคัญในการเสียภาษีและเข้าใจถึงผลกระทบจากการหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษี

Thesis Title	Legal Measures Concerning to the Illegal Taxes Invoices: Case Study along with the Revenue Code
Author	Sutan Kiattichaiprasop
Thesis Advisor	Associate Professor Phinit Tipmanee
Co-Thesis Advisor	Associate Professor Paninee kitphokha
Department	Law
Academic Year	2011

ABSTRACT

The aim of this thesis was to study legal measures concerning the illegal taxes invoices a case study along with the Revenue Code in chapter 4 part 12 by adhering to power of assessment official section 88. It also aimed at the comparison of Thai laws and foreign countries laws for legal measures concerning illegal taxes invoices including putting those legal measures into practice. In addition, the thesis investigates appropriate suggestions and guidelines for the amendment on laws concerning the uses of legal measures and illegal taxes invoices.

This study revealed that legal measures concerning the illegal taxes invoices presently Used have not responded to the application into practice for both official assessment authority and VAT registrant Legal measures concerning the illegal taxes invoices presently use are unable to prevent the problems of issued tax invoice for tax credit and the lack of people's participation to support the government sector in order to prohibit VAT registrant who intend to evade value added tax It results from the governments discontinuously implementation of the campaigns

Accordingly, the researcher has purpose appropriate guidelines for amending relevant laws such as to enact laws in Revenue Code on section 2, added word "Assessment official" means any persons who was be appointed in the Revenue Department; to enact laws in Revenue Code on section 88, added authority of assessment official to afford for impound, distrain, and arrest as the police officer. Other measures of the Revenue Department should be remedied for continuously campaigns in order that people have good awareness and understand the effect of tax evasion and tax avoidance.

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

เนื่องจากในปัจจุบันรายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพากรของรัฐบาลไทย ในปี พ.ศ. 2551 มีมูลค่าสูงถึงประมาณ 1.2 ล้านล้านบาท¹ รายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐจึงถือเป็นรายได้หลักที่รัฐได้มาโดยไม่ต้องมีการระดมเงินหรือทำให้หนี้สินของรัฐบาลเพิ่มขึ้นแต่อย่างใด และมีความสำคัญต่อการพัฒนาประเทศอย่างยิ่ง

นอกจากประโยชน์ที่เป็นรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรนั้น การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลยังสามารถใช้ในการดำเนินนโยบายให้เงินไปตามวัตถุประสงค์ที่ได้ตั้งเอาไว้ และแก้ไขปัญหาต่างๆ ที่ขึ้นในสังคมได้อย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ เช่น “การปรับปรุงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้มียกเว้นภาษีที่น้อยลง มาตรการนี้จะมีผลเป็นการลดภาระภาษีเงินได้แก่ประชาชนผู้เสียภาษีทุกคน สำหรับผู้มีเงินได้ประเภทเงินเดือนและค่าจ้างจะเห็นผลทันที เนื่องจากผู้มีเงินได้ประเภทนี้จะถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย เมื่อภาระภาษี (Tax incidence)² น้อยลงเพราะมีการปรับปรุงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้ต่ำลง ภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย จะลดลงตามไปด้วย จึงทำให้เงินได้ที่นำกลับบ้านไปใช้จ่ายได้มีจำนวนสูงขึ้น เป็นการบรรเทาภาระของประชาชน ให้เหมาะสมกับภาวะเศรษฐกิจ ซึ่งจะช่วยแก้ปัญหาทางเศรษฐกิจของประเทศได้ในระดับหนึ่ง หรือการที่รัฐจัดการปรับปรุงโครงสร้างภาษีอากร เพื่อลดความแตกต่างในด้านรายได้ และความเป็นอยู่ของประชาชนให้มีความเป็นธรรม ยกตัวอย่างเช่น การเพิ่มอัตราภาษีดอกเบี่ยเงินฝากธนาคาร ผู้ที่มีเงินฝากในธนาคารจำนวนมาก ทำให้ได้รับดอกเบี้ยจากเงินฝากจำนวนมาก ก็จะต้องเสียภาษีจากการได้รับดอกเบี้ยเงินฝากซึ่งถือเป็นรายได้มากขึ้นตามไปด้วย ในทางกลับกันผู้ที่มีเงินฝากในธนาคารจำนวนน้อย ทำให้ได้รับดอกเบี้ยจากเงินฝากจำนวนน้อย ก็ต้องเสียภาษีจากรายได้ที่เป็นดอกเบี้ยเงินฝากในธนาคารน้อยลงไปด้วย ซึ่งระบบนี้เป็นระบบที่ใช้กันทั่วไปในประเทศต่างๆ ทั่วโลก มาจากหลักการที่ว่า ผู้มีรายได้มากย่อมมีหน้าที่เสียภาษีมากขึ้น ส่วนผู้มีรายได้น้อยย่อมมีหน้าที่เสียภาษีน้อย นับว่าเป็นการสร้างความเป็น

¹ กรมสรรพากร. (2551). ผลการจัดเก็บภาษีสรรพากรประจำปีงบประมาณ 2551. สืบค้นเมื่อวันที่ 7 มิถุนายน 2552, จาก www.rd.go.th

² ไกรยุทธ ธีรตยาภินันท์. (2525). หลักการวิเคราะห์ภาระภาษี ฉบับพิศดาร. หน้า 25-40.

ธรรมและลดช่องว่างระหว่างรายได้ของประชาชนได้เป็นอย่างดี”³ ดังที่ได้กล่าวพอสังเขปข้างต้น การจัดเก็บภาษีอากรจึงเป็นเรื่องที่ประเทศต่างๆ ทั่วโลกให้ความสำคัญต่อการจัดโครงสร้างระบบภาษีอากรภายในประเทศตนให้มีประสิทธิภาพ⁴ แม้มาตรการการจัดเก็บภาษีอากรมีประโยชน์ทั้งด้านการพัฒนาประเทศ และด้านอื่นๆ แต่การที่รัฐบาลจะจัดเก็บจัดภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพ หรือใช้นโยบายทางภาษีอากรได้อย่างสมบูรณ์จนสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่รัฐได้กำหนดไว้นั้น จะต้องมีการกำหนดมาตรการอื่นๆ ขึ้นมารองรับ เพื่อให้การดำเนินการตามมาตรการทางภาษีอากร ที่นำมาใช้นั้นมีประสิทธิภาพ เช่น การออกกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร เพื่อให้มีสภาพบังคับให้ประชาชนทุกคนในรัฐนั้นปฏิบัติตาม การประชาสัมพันธ์โดยผ่านสื่อของภาครัฐ เช่น⁵ ศูนย์บริการข้อมูลสรรพากร⁶ เพื่อให้ประชาชนตระหนักถึงความสำคัญของการเสียภาษีอากรและให้ความร่วมมือในการเสียภาษีอากรให้แก่รัฐ เป็นต้น

ในปัจจุบันแม้ว่าจะมีมาตรการทางภาษีอากรต่างๆ ที่รัฐบาลไทยใช้เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี ทั้งโดยทางตรงและทางอ้อม ไม่ว่าจะเป็นการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การรณรงค์ให้ประชาชนตระหนักถึงการเสียภาษีโดยการประชาสัมพันธ์โดยผ่านสื่อของภาครัฐ แต่จากการที่ผู้เขียนวิทยานิพนธ์นี้ได้ศึกษาพบว่า มาตรการทางภาษีอากรที่ใช้อยู่ในปัจจุบันไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ จะทำให้การดำเนินการจัดเก็บภาษีบรรลุเป้าหมายที่รัฐได้กำหนดไว้ได้ กล่าวคือ⁶ “ยังคงมีประชาชนที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแก่รัฐตามกฎหมาย แต่ไม่ได้เสียภาษีเลยอยู่เป็นจำนวนมาก และการหลบเลี่ยงการเสียภาษี (Tax avoidance)⁷ หรือการหนีภาษี (Tax Evasion)⁸ มีแนวโน้มเพิ่มขึ้น” สะท้อนให้เห็นถึงความร่วมมือ ความมีจิตสำนึกในการเสียภาษีของประชาชนลดลง ประชาชนบางกลุ่มมองว่าการเสียภาษีอากรเป็นภาระในการดำรงชีวิตแทนที่จะมองว่าเป็นหน้าที่และเข้าใจถึงความสำคัญของรายได้จากการจัดเก็บภาษี ทั้งประชาชนผู้เสียภาษีอากรบางกลุ่ม

³ สมชัย ฤชุพันธุ์. (2526). *เศรษฐกิจด้วยภาษีอากรในไทย*. หน้า 257-261

⁴ เจริญ ธฤติमानนท์. (2549). “ปัญหาเกี่ยวกับการจัดภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย.” *สรรพากรสาส์น*, ปีที่ 34. หน้า 89.

⁵ ศูนย์บริการข้อมูลสรรพากร. (2549). “สรรพากร call center บทบาทการสร้างความรู้ความเข้าใจให้ประชาชน.” *สรรพากรสาส์น*, ปีที่ 53. หน้า 75-79.

⁶ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2518, พฤษภาคม-มิถุนายน). “ทำไมคนไทยจึงไม่ยอมเสียภาษี.” *สรรพากรสาส์น*, เล่มที่ 3. หน้า 33.

⁷ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม และคุณลักษณะ ตรีชูธรรม. (2546). *มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี*. หน้า 37-46.

⁸ แหล่งเดิม. หน้า 56-78.

ยังมองว่าการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐไม่เป็นธรรม เพราะมีประชาชนอีกไม่น้อย ที่ไม่ต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐแม้จะมีเงินได้ที่อยู่ในเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีอากรแก่รัฐตามกฎหมายก็ตาม ปัญหาดังกล่าวเป็นผลสืบเนื่องมาจากมาตรการทางภาษีอากรบางอย่างมีข้อบกพร่องในการบังคับใช้ ไม่ว่าจะ เป็นข้อบกพร่องในส่วนบทบัญญัติของกฎหมาย ข้อบกพร่องในส่วนระเบียบวิธีปฏิบัติของเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร

ข้อบกพร่องดังกล่าว ควรได้รับการพิจารณาและแก้ไขไม่ควรปล่อยไว้เป็นระยะเวลานาน เพราะมาตรการที่ด้อยประสิทธิภาพจะทำให้เกิดความเสียหายจนยากที่เยียวยา ในอนาคตรูปแบบและวิธีการของการกระทำความผิดอาจมีความสลับซับซ้อนมากยิ่งขึ้น จนบางกรณีเป็นการยากที่เจ้าหน้าที่จะตรวจพบได้ ดังนั้น จึงต้องมีการพัฒนามาตรการที่ใช้ในการตรวจสอบการกระทำความผิด และมาตรการลงโทษจับกุมอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้รู้เท่าทันผู้กระทำความผิด ทั้งนี้ เพื่อเป็นการลดความเสียหายที่จะเกิดขึ้นและการเป็นลดข้อบกพร่องของมาตรการที่ใช้อยู่ให้น้อยลง

ข้อบกพร่องในส่วนบทบัญญัติของกฎหมาย เช่น ความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการออกไปกำกับภาษี ซึ่งเป็นเป็นหลักฐานสำคัญในการคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁹ และเป็นหลักฐานสำคัญที่สุดในระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของรัฐ¹⁰ แม้จะมีวิธีการจัดทำใบกำกับภาษีที่บัญญัติไว้ตามมาตรา 86-86/14 แล้วก็ตาม

แต่จากการที่ผู้เขียนวิทยานิพนธ์ นี้ได้ศึกษาพบว่า ยังมีผู้ประกอบการ¹¹ ไม่เข้าใจและไม่มีความรู้เกี่ยวกับรูปแบบ วิธีการจัดทำ ใบกำกับภาษี โดยเฉพาะผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดเล็ก จากการที่ผู้เขียนวิทยานิพนธ์ได้ศึกษาจากคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรในเรื่องใบกำกับภาษี ตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน พบว่า มีปัญหาเกี่ยวกับใบกำกับภาษีที่กรมสรรพากรต้องทำการวินิจฉัยเป็นจำนวนมาก เช่น ใบกำกับภาษีระบุเฉพาะชื่อของบริษัท มิได้ระบุที่อยู่ กรณีดังกล่าวจะเติมที่อยู่โดยใช้ปากกาสีเดียวกัน และลายมือคล้ายกันได้หรือไม่ หรือจะใช้เครื่องคอมพิวเตอร์พิมพ์แบบฟอร์มใบกำกับภาษีได้หรือไม่ และต้องขออนุมัติจากกรมสรรพากรอีกหรือไม่ (คำวินิจฉัยกรมสรรพากรที่ กค 0811/พ.5106) หรือกรณีบริษัทออกไปกำกับภาษี และส่งมอบ

⁹ จุฑาทอง จารุมิลินท. (2547, กรกฎาคม). “ความรู้พื้นฐานของภาษีมูลค่าเพิ่ม.” สรรพากรสาส์น, ปีที่ 51, ฉบับที่ 7.

¹⁰ ลัดดา โภคาสถิตย์. (2545). กลไกของภาษีมูลค่าเพิ่ม-ใบกำกับภาษี. หน้า 63.

¹¹ ผู้ประกอบการ ตามคำนิยามของประมวลรัษฎากร หมายถึง บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ฯลฯ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ และเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี มูลค่าเพิ่ม โดยต้องออกไปกำกับให้แก่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการทันทีที่มีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น กล่าวคือเมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการ.

ในการจัดทำใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดเล็กส่วนใหญ่ ประกอบกับจำนวนของผู้ประกอบการที่มีจำนวนมาก ถ้าผู้ประกอบการไม่ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการแล้ว การที่รัฐจะทราบว่าผู้ประกอบการทั้งหมดในประเทศขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีไปทั้งหมดจำนวนเท่าไร ก็ต้องใช้วิธีให้เจ้าหน้าที่ของรัฐไปทำการตรวจสอบที่สถานที่ประกอบการแต่ละแห่ง ซึ่งมีขั้นตอนที่ยุ่งยากและมีค่าใช้จ่ายมหาศาลเพราะจำนวนของผู้ประกอบการที่มีมาก ทำให้รัฐมีค่าใช้จ่ายในการจัดจ้างเจ้าหน้าที่ให้เพียงพอ หากต้องการจะทำการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพดังนี้ “การตรวจสอบใบกำกับภาษีจึงต้องมีการอาศัยความร่วมมือจากผู้ประกอบการและประชาชนอย่างยิ่ง”¹²

การขาดความรู้ในเรื่องการจัดทำใบกำกับภาษี ของผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดเล็กส่วนใหญ่ ประกอบกับการตรวจสอบการจัดทำใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการจำนวนมากมีความยุ่งยาก และต้องอาศัยความร่วมมือจากประชาชนซึ่งตามความเห็นของผู้เขียนวิทยานิพนธ์นี้เห็นว่าประชาชนส่วนใหญ่ไม่มีความรู้เกี่ยวกับใบกำกับภาษีทั้งในเรื่องรูปแบบ การจัดทำ และเป็นหลักฐานที่สำคัญในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างไร ทำให้เป็นช่องทางให้ผู้ประกอบการบางรายทำการหนีภาษี (Tax Evasion) โดย “การทำใบกำกับภาษีปลอม และใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย”¹³ เช่น มีการจัดตั้งสถานประกอบการขึ้นมาเพื่อผลิตใบกำกับภาษีที่มิชอบด้วยกฎหมาย ขาย หรือใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีการขายสินค้าจริง หรือกรณีใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ประกอบการจดทะเบียน แต่ผู้ประกอบการไม่ได้จัดทำสำเนาใบกำกับภาษีเพื่อให้เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรตรวจสอบ หรือกรณีไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิออกตามกฎหมาย หรือกรณีผู้ประกอบการขายสินค้าหรือบริการแล้ว ไม่ออกใบกำกับ ภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้า หรือใช้บริการนั้น กลายเป็นปัญหาในระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยที่ใช้วิธีใบกำกับภาษีเป็นหลักฐาน

นอกจากใบกำกับภาษีจะถูกใช้เป็นหลักฐานสำคัญในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยแสดงว่ามีการ ขายสินค้าหรือบริการเกิดขึ้นเมื่อเวลาใดและที่ไหน ตลอดจนมูลค่าใดที่พึงต้องนำมาคำนวณภาษีตามลำดับ ตามหลักกฎหมายในประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการยังสามารถนำใบกำกับ

¹² สุพัตรา เปาอินทร์. (2545, มิถุนายน). “ควบคุมใบกำกับภาษีแก้ปัญหา ภาษีมูลค่าเพิ่ม.” สรรพากรสาส์น, ปีที่ 49, ฉบับที่ 6, หน้า 2.

¹³ สมภพ ผ่องสว่าง. (2539, กุมภาพันธ์). “การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีที่เกี่ยวกับใบกำกับภาษี” สรรพากรสาส์น, ปีที่ 43, ฉบับที่ 2.

ภาษีไปใช้ในการ “เครดิตภาษี”¹⁴ โดยทำให้ภาษีที่ชำระน้อยลง หรือนำไปกำกับภาษีไปขอคืนภาษี จากกรมสรรพากรได้โดยตรง

ตามหลักกฎหมายประมวลรัษฎากร หากผู้ประกอบการรายใดมีภาษีซื้อ¹⁵ มากกว่า ภาษีขาย¹⁶ กล่าวคือ มีรายจ่ายในการซื้อวัตถุดิบหรือปัจจัยต่างๆ เพื่อใช้ในการผลิตสินค้า หรือบริการ มากกว่ารายได้จากการขายสินค้าหรือบริการ (เรียกโดยทั่วไปว่าขาดทุน) ในเดือนภาษีใดผู้ประกอบการรายนั้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้รัฐ และยังสามารถนำส่วนต่างของรายจ่ายที่มากกว่ารายได้ ในเดือนภาษีนั้น ไปหักกับผลกำไรสุทธิ ของเดือนภาษีถัดไปหรือที่เรียกว่าเครดิตภาษี ตัวอย่างเช่น นาย ก ประกอบกิจการขายสินค้าทั่วไป ในเดือนภาษีนี้ นาย ก มีรายจ่ายจากการซื้อวัตถุดิบในการผลิตสินค้า (ภาษีซื้อ) มากกว่า รายได้จากการขายสินค้า (ภาษีขาย) รวมเป็นเงิน 7,000 บาท ในเดือนภาษีนี้ ตามหลักกฎหมายแห่งประมวลรัษฎากร นาย ก ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแก่รัฐ แต่เดือนภาษีถัดมา ถ้านาย ก มีรายได้จากการขายสินค้า (ภาษีขาย) มากกว่า รายจ่ายจากการซื้อวัตถุดิบในการผลิตสินค้า (ภาษีซื้อ) รวมเป็นเงิน 10,000 บาท ดังนี้ ตามหลักกฎหมายประมวลรัษฎากร นาย ก สามารถนำเงินจำนวน 7,000 บาทที่เป็นส่วนต่างระหว่างรายจ่ายกับรายรับในเดือนภาษีที่ผ่านมา ซึ่งถือเป็นเครดิตภาษี ไปหักกับรายได้ที่เป็นกำไรสุทธิในเดือนภาษีต่อมาจำนวน 10,000 บาท ซึ่งเมื่อคำนวณแล้ว นาย ก จะต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีที่มีรายได้มากกว่ารายจ่ายแก่รัฐ โดยคำนวณอัตราภาษีจากเงินที่ได้หักเครดิตภาษีแล้ว คือ 7%¹⁷ ของเงิน 3,000 บาท ทั้งนี้ตามหลักกฎหมายมาตรา 82/3 วรรคสาม ประกอบมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาของผู้เขียนวิทยานิพนธ์นี้พบว่า “หากมีผู้ประกอบการบางรายไม่ออกไปกำกับภาษีให้แก่ประชาชน หรือออกไปกำกับภาษีที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมายเมื่อมีการขายสินค้า หรือให้บริการให้ประชาชน และส่งสำเนาใบกำกับภาษีให้รัฐน้อยกว่าที่แท้จริงหรือไม่ส่งเลย เมื่อผู้ประกอบการยื่นแบบเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยแจ้งผลรายรับจากการประกอบกิจการโดยใช้สำเนาใบกำกับภาษี ก็อาจส่งสำเนาใบกำกับภาษีให้น้อยที่สุดเพื่อแสดงว่าตนมีรายรับน้อยกว่ารายจ่าย ทำให้ตนไม่ต้องจ่ายภาษีเพราะประสบ ปัญหาขาดทุน แต่แท้จริงแล้วในการประกอบกิจการนั้นตน

¹⁴ จุฑาทอง จารุมิลินท. (2547, กรกฎาคม). “ความรู้พื้นฐานของภาษีมูลค่าเพิ่ม.” สรรพากรสาส์น, ปีที่ 51, ฉบับที่ 7.

¹⁵ สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2533, มกราคม). “ภาษีมูลค่าเพิ่ม: นิยามศัพท์.” สรรพากรสาส์น, ปีที่ 38, ฉบับที่ 1, หน้า 8.

¹⁶ แหล่งเดิม. หน้า 9.

¹⁷ รัฐบาลประกาศเมื่อวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2542 ตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 353 พ.ศ. 2542 อันเป็นหนึ่งในมาตรการกระตุ้นเศรษฐกิจ. (โดยอัตราปกติอยู่ที่ ร้อยละ 10).

มีรายได้มากกว่ารายจ่ายและยังสามารถนำจำนวนเงินที่ขาดทุนที่แสดงเป็นเท็จไปหักเป็นเครดิตภาษีได้อีกในเดือนภาษีถัดไป ทำให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มน้อยลงกว่าที่จะต้องเสียภาษีตามความเป็นจริง”¹⁸

ปัจจุบันเป็นที่ทราบกัน โดยส่วนใหญ่ว่าราคาสินค้าหรือบริการ ที่ผู้ประกอบการขายหรือให้บริการผู้ประกอบการได้บวกค่าภาษีมูลค่าเพิ่มเอาไว้ด้วยแล้ว กล่าวคือ ผู้ประกอบการส่วนใหญ่เป็นปัญหาที่ทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไปเป็นจำนวนมาก ได้ผลกระทบภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ประชาชนผู้ซื้อสินค้าหรือใช้บริการจากตนไปเป็นผู้ชำระภาษีแทน ซึ่งกฎหมายก็รับรองให้ทำได้ ดังนี้ตามความเห็นของผู้เขียนวิทยานิพนธ์นี้ ถ้ามีผู้ประกอบการบางรายได้กำไรจากการขายสินค้าและยังไม่ต้องเสียภาษีเลย หากผู้ประกอบการรายนั้นจัดทำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย โดยอาศัยช่องทางการตรวจสอบของภาครัฐมีความยุ่งยาก เนื่องด้วยจำนวนของผู้ประกอบการค่อนข้างมากและประชาชนส่วนใหญ่ไม่มีความรู้ความเข้าใจในเรื่องใบกำกับภาษี ทำให้บทบาทของการให้ความร่วมมือในการตรวจสอบใบกำกับภาษีในภาคประชาชนไม่มีประสิทธิภาพ ทั้งการตรวจสอบความถูกต้องของใบกำกับภาษีต้องอาศัยความร่วมมือของประชาชนอย่างยิ่ง ปัญหานี้ความไม่เป็นธรรมให้เกิดขึ้นในสังคมเพราะประชาชนที่ประกอบอาชีพอื่น เช่น เป็นพนักงานบริษัท และต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีสลิปเงินเดือนต้องจ่ายภาษีให้แก่รัฐแน่นอน เพราะมีการตรวจสอบที่ง่ายในทางปฏิบัติ แต่ใบกำกับภาษีซึ่งเป็นเอกสารสำคัญในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ ก็มีการตรวจสอบที่ยากมากในทางปฏิบัติ ซึ่งหากการจัดเก็บภาษีของรัฐไม่มีประสิทธิภาพแล้วก็จะทำให้มีการหนีภาษี ภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเป็นจำนวนมาก

ตามความคิดเห็นของผู้เขียนวิทยานิพนธ์นี้ หากรัฐไม่มีการปรับปรุงมาตรการทางกฎหมายเพื่อแก้ไขปัญหานี้ ต่อไปในอนาคตจะทำให้รัฐสูญเสียเงินภาษีอากร ซึ่งเป็นรายได้ที่สำคัญที่สุดในการพัฒนาประเทศไปเป็นจำนวนมากมหาศาล และอาจจะเป็นปัญหาสำคัญที่ทำให้เกิดปัญหาอื่นๆ สืบเนื่องตามมาเป็นลูกโซ่ ซึ่งอาจสายเกินไปที่จะหาเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้นในตอนนั้น.

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1.2.1 เพื่อศึกษาถึงแนวคิด หลักการที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงการออกใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการในปัจจุบัน

1.2.2 เพื่อศึกษาการออกใบกำกับภาษี และหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการออกใบกำกับภาษี

¹⁸ สมภพ ผ่องสว่าง. (2539, กุมภาพันธ์). “การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีที่เกี่ยวกับใบกำกับภาษี.” สรรพากรสาส์น, ปีที่ 43, ฉบับที่ 2. หน้า 57.

1.2.3 เพื่อศึกษาวิเคราะห์การตรวจสอบการออกใบกำกับภาษีในประเทศไทยของไทยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ

1.2.4 เพื่อนำมาตรการที่เหมาะสม มาใช้เป็นแนวทางแก้ไขการออกใบกำกับภาษีที่ไม่ถูกต้องและปรับปรุงมาตรการที่มีอยู่ในปัจจุบันให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การตรวจสอบการออกใบกำกับภาษี โดยอาศัยมาตรการตามกฎหมายและมาตรการของกรมสรรพากรในปัจจุบันไม่สามารถนำไปใช้ในทางปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทำให้มีการออกใบกำกับภาษีที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย และการเพิ่มบทลงโทษในเรื่องค่าปรับและโทษจำคุก กรณีที่มีการกระทำการฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมายในส่วนใบกำกับภาษีไม่มีผลจะทำให้ผู้กระทำความผิดเกิดความเกรงกลัวและยังมีการกระทำผิดต่อไป การเข้าใจถึงความสำคัญของใบกำกับภาษีและความร่วมมือ ในการตรวจสอบการออกใบกำกับภาษีของประชาชนมีอยู่น้อยมาก ทำให้ผู้ประกอบการอาศัยเป็นช่องทางในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายในส่วนเรื่องการออกใบกำกับภาษีได้สะดวกมากยิ่งขึ้น จึงจำเป็นต้องมีการปรับปรุงแก้ไขมาตรการในการบังคับใช้กฎหมายในส่วนใบกำกับภาษีใหม่ ให้มีความเหมาะสมกับสภาพและรูปแบบกิจกรรมทางเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปในปัจจุบัน

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

ในการศึกษานี้จะทำการศึกษามาตรการ ในเรื่องการตรวจสอบการออกใบกำกับภาษีตามประมวลรัษฎากรฉบับที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน รวมทั้งมาตรการอื่นๆ ของหน่วยงานภาครัฐ ว่าสามารถนำไปใช้ในทางปฏิบัติได้จริงและมีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงใด เนื่องจากในการศึกษาในเบื้องต้นพบว่าในปัจจุบันผู้ประกอบการที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของกฎหมายมีจำนวนมาก เพราะการตรวจสอบของภาครัฐและภาคประชาชนไม่มีประสิทธิภาพ จนเป็นสาเหตุให้รัฐขาดรายได้ไปเป็นจำนวนมาก การศึกษาครั้งนี้จะอธิบายถึงสภาพของปัญหาและแนวทางของการแก้ปัญหาและนำเสนอมาตรการใหม่ที่ใช้แก้ปัญหา

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

เน้นการวิจัยเอกสาร (Document research) โดยการศึกษาจากเอกสารต่างๆ เช่น หนังสือบทความวิชาการ ถามผู้เชี่ยวชาญทางกฎหมาย คำพิพากษาศาลฎีกา ประมวลกฎหมายรัษฎากร และเอกสารทั้งในประเทศ และต่างประเทศ

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.6.1 ทำให้ทราบถึงแนวคิด หลักการที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงการออกไปกำกับภาษีของผู้ประกอบการในปัจจุบัน

1.6.2 ทำให้ทราบถึงมาตรการทางกฎหมายในการออกไปกำกับภาษี และหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง

1.6.3 ทำให้ทราบถึงมาตรการทางกฎหมายในการตรวจสอบการออกไปกำกับภาษีในประเทศไทยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ

1.6.4 ทำให้ทราบถึงมาตรการที่เหมาะสม เพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางแก้ไขการออกไปกำกับภาษีที่ไม่ถูกต้อง และปรับปรุงมาตรการที่มีอยู่ในปัจจุบันให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น

บทที่ 2

แนวคิด หลักการ และหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ของประเทศไทยและต่างประเทศ

แนวความคิด หลักการ หลักกฎหมาย ในการจัดเก็บภาษีอากร เป็นเรื่องที่ได้รับการสนใจและพัฒนากันมาหลายยุคหลายสมัย เนื่องจากเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาประเทศให้เจริญรุ่งเรือง ในแง่ของรายได้ที่สำคัญที่นำมาใช้ในการสร้างประเทศในด้านต่างๆ

2.1 จุดมุ่งหมายและความจำเป็นในการเก็บภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรมีวัตถุประสงค์และมีความจำเป็น 3 ประการสำคัญ ดังนี้

1) เพื่อให้รายได้ให้แก่รัฐเพื่อนำไปเป็นค่าใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศ เนื่องจากรัฐมีหน้าที่รับผิดชอบต่อการรักษาความสงบสุขของประชาชน การป้องกันศัตรู การศึกษา การยกระดับการครองชีพของประชาชน การจัดสร้างสิ่งสาธารณูปโภค การบริการสาธารณะ เหล่านี้เป็นต้น การปฏิบัติการดังกล่าวรัฐจำเป็นต้องใช้ค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก ซึ่งรายได้ของรัฐมาจากหลายทาง แต่รายได้ที่สำคัญที่สุดคือ ภาษีอากร ถือเป็นรายได้หลักของประเทศ¹

2) เพื่อการจัดสรรและการกระจายรายได้ประชาชาติให้เกิดความเป็นธรรม เนื่องจากสภาพสังคมในปัจจุบัน มีช่องว่างในด้านฐานะทางเศรษฐกิจของคนในสังคมระหว่างคนที่มีรายได้น้อยและคนที่มีรายได้มาก หากรัฐต้องการให้ความเสมอภาคเกิดขึ้นในสังคมแล้ว รัฐจะต้องใช้วิธีการกระจายรายได้ประชาชาติให้เป็นธรรมมากที่สุด เช่น การเก็บภาษีอากรคนรวยในอัตราที่สูงกว่าคนจน ทำให้รายได้ของบุคคลทุกระดับหลังจากเสียภาษีแล้วมีความยุติธรรม ในขณะเดียวกันรัฐก็นำรายได้ที่เก็บได้ไปจัดสรรให้แก่คนจนทางอ้อม โดยการสร้างโรงพยาบาล ถนนหรือบริการสาธารณะต่างๆ ซึ่งคนทุกระดับจะได้รับประโยชน์เท่ากัน

3) เพื่อเป็นเครื่องมือในนโยบายทางธุรกิจและรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ปัจจุบันเนื่องจากระบบเศรษฐกิจมีความก้าวหน้าและมีการทำการค้าโดยเสรีมากขึ้นกว่าในอดีต ในภาวะที่ประเทศต้องมีการพัฒนาในหลายด้าน ภาษีอากรนอกจากจะนำรายได้เข้ามาสู่รัฐแล้วยังถูกใช้เป็น

¹ สุนทร ประภาสโนบล. (2516). ภาษีอากรกับความมั่นคงแห่งชาติ. หน้า 16-18.

เครื่องมือในการสนับสนุนการลงทุน โดยการลดภาษีหรือยกเว้นภาษีซึ่งผลิตขึ้นจากเงินทุน เช่น การยกเว้นภาษีขาเข้าหรือยกเว้นภาษีเงินได้ในเวลาหนึ่ง เพื่อแก้ปัญหาเงินฝืด ทำให้เกิดสภาพคล่องมากขึ้นในระบบเศรษฐกิจในช่วงเวลาหนึ่ง²

2.1.1 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีของ อัดัม สมิธ

การจัดเก็บภาษีที่ดีของ อัดัม สมิธ ซึ่งเป็นที่ยอมรับของนักทฤษฎีทางภาษีสรรพสามิต นักวิชาการทางด้านภาษีโดยทั่วไป และถูกใช้เป็นรากฐานของการศึกษาในสมัยต่อมา 4 ประการ ดังนี้

1) ประชาชนทุกคนในแต่ละประเทศควรจะต้องเสียสละรายได้ หรือผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจของตนเพื่อสนับสนุนการบริหารประเทศของรัฐบาล ทั้งนี้เพราะว่าประชาชนทุกคนล้วนได้รับประโยชน์และการคุ้มครองจากรัฐบาล

2) ภาษีที่ประชาชนแต่ละคนจะต้องเสียนั้นจะต้องมีความแน่นอน ไม่มีลักษณะกำกวม ลักษณะและรูปแบบของภาษีตลอดจนจำนวนที่ต้องเสียภาษีจะต้องเป็นที่ชัดเจนแก่ผู้เสียภาษีทุกคน

3) การเก็บภาษีทุกชนิดควรจะต้องจัดเก็บตามวันเวลา สถานที่ผู้เสียภาษีสะดวก และจะต้องอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีด้วย

4) ภาษีทุกชนิดที่จัดเก็บนั้นควรจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุดเท่าที่จะน้อยได้ แต่ทำให้รัฐบาลได้รับรายได้มากที่สุดเท่าที่จะมากได้³

2.1.2 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีในปัจจุบัน

คาร์ล ไนซ์ริงเกล⁴ ได้ขยายความหลักการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน ไว้ดังนี้

1) หลักความแน่นอน การบริหารการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพนั้น กฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีทุกประเภทจะต้องมีความแน่นอนและเป็นที่ชัดเจนแก่ผู้เสียภาษีทุกคน กล่าวคือมีความชัดเจนแน่นอนในเรื่อง อัตราภาษี ตลอดจนวันเวลาและวิธีการจัดเก็บภาษีนั้น ความแน่นอนและความชัดเจนเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวจะทำให้ผู้เสียภาษีมีความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีที่ตนจะต้องเสีย และช่วยให้การบริการการจัดเก็บง่ายขึ้น ถ้าหากการจัดเก็บภาษีบางประเภทขาดความชัดเจนและแน่นอนแล้วจะทำให้การจัดเก็บทำได้ลำบากมากขึ้น และอาจจะเป็นช่องทางก่อให้เกิดการทุจริตและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

² กาญจนา นิมนานเหมินท์. (2520, พฤษภาคม). “นโยบายภาษีอากรทั่วไป.” สรรพากรสาส์น, ปีที่ 24, ฉบับที่ 6. หน้า 37-42.

³ สุนทร ประภาสโนบล. (2516). ภาษีอากรกับความมั่นคงแห่งชาติ. หน้า 8-10.

⁴ คาร์ล ไนซ์ริงเกล. (2001). *Taxation theory and practice*. pp. 6-9.

นอกจากความแน่นอนในเรื่องที่กล่าวมานั้น ยังอาจใช้หลักของความแน่นอนครอบคลุมเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีในเรื่องอื่นๆ ต่อไปอีก เช่น ความแน่นอนในด้านภาระภาษี (certainty of incidence) ความแน่นอนของหนี้ภาษี (certainty of liability) ความแน่นอนในการทำรายได้ (fiscal marksmanship) และความแน่นอนในการลดเงินได้ของประชาชน

2) หลักของการประหยัด ภาษีอากรแต่ละประเภทที่จัดเก็บจะต้องเป็นภาระภาษีแก่ผู้เสียให้น้อยที่สุด และเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต่ำที่สุดด้วย ทั้งนี้เพราะว่าทั้งภาระข้อยุ่งยากในการเสียภาษีและค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บนั้น เป็นการก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรของสังคมไปในทางสูญเปล่า

3) หลักของความเสมอภาค การจัดเก็บภาษีที่ดีนั้นจะต้องก่อให้เกิดความยุติธรรมหรือความเสมอภาคในหมู่ผู้เสียทุกคน การพิจารณาความเป็นธรรมนั้น จะต้องพิจารณาทั้งความเป็นธรรมเกี่ยวกับภาษีที่จัดเก็บ และความเป็นธรรมที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติการจัดเก็บภาษีนั้น

4) หลักของการยอมรับ การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทจะทำได้ง่ายขึ้น ถ้าหากประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษี

การที่ประชาชนจะให้การยอมรับมากน้อยเพียงใด ย่อมขึ้นอยู่กับความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีของรัฐเป็นสำคัญ นอกจากนี้การที่จะทำให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีน้อยเพียงใด ก็ขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างการเสียภาษีและประโยชน์ที่ผู้เสียจะได้รับจากรัฐบาลอีกด้วย ถ้าหากรัฐบาลสามารถแสดงให้เห็นว่าเงินทั้งหมดที่รัฐได้เก็บภาษีไปนั้นในที่สุดก็จะกลับเป็นผลประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีเองในอนาคต ก็จะช่วยให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีมากขึ้น ซึ่งอาจทำให้ผู้เสียภาษีบางคนมีความรู้สึกในทำนองที่ว่า “When I pay taxes, I buy civilization”⁵

5) หลักของการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ ภาษีอากรทุกประเภทที่จะจัดเก็บจะต้องสามารถทำการบริหารการจัดเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติ

6) หลักของการทำรายได้ ภาษีที่ดีสำหรับรัฐบาลนั้นควรทำรายได้ให้แก่รัฐบาลเป็นอย่างดีด้วย กล่าวคือ เป็นภาษีที่มีฐานใหญ่ และฐานภาษีขยายได้อย่างรวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

7) หลักของความยืดหยุ่น ภาษีอากรที่ดี สามารถปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลงตามภาวะเศรษฐกิจของประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย

⁵ นาริลักษณ์ สุทธิรัตน์. (2544). “คำพูดดังกล่าวเป็นคำพูดของผู้พิพากษาศาลสูงสุดของประเทศสหรัฐอเมริกาชื่อ Oliver W. Holmer, Jr.” ปัญหาการปฏิบัติตามนโยบายฐานภาษี. หน้า 29-30.

2.2 แนวคิดและหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามที่อ้างถึงงานเขียนของ Kath Nightingate⁶ ได้กล่าวถึงแนวคิดและหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ดังนี้

1) ความเสมอภาคหรือความเที่ยงธรรม ภาษีที่ถูกจัดเก็บในอัตราเดียวกันของสินค้าและบริการโดยไม่สนใจถึงสถานะของแต่ละบุคคล การจัดเก็บภาษีในลักษณะนี้ ตามหลักการของภาษีนั่นคือการลดหย่อน แต่อย่างไรก็ตาม การใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราภาษีที่เท่ากับศูนย์ ทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะการจัดเก็บที่ลดหย่อนน้อยกว่าภาษีทางอ้อมอื่นๆ

ชินภัทร วิสุทธิแพทย์⁷ ได้ขยายความแนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ดังนี้

1) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภค (Consumption Tax) หรือฐานรายจ่าย (Expenditure Tax) จึงเป็นกรณีที่รัฐจัดเก็บภาษีเมื่อเอกชนมีการบริโภคหรือมีการใช้จ่าย ไม่ว่าจะเป็นในรูปแบบของการซื้อสินค้า การใช้บริการ หรือการนำเข้าสินค้าเพื่อนำมาบริโภคภายในประเทศ เหตุที่นำการบริโภคมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีเนื่องจากนโยบายการบริหารภาษี ควรมีการจัดเก็บภาษีจากหลายฐานที่ไม่ก่อให้เกิดความรู้สึกไม่ดีต่อการเสียภาษีของเอกชน และในขณะเดียวกันการจัดเก็บภาษีจากหลายฐานจะช่วยลดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน

2) ภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นภาษีทางอ้อม เนื่องจากมีการผลักภาระภาษีไปยังผู้เกี่ยวข้องในทอดต่อไปได้ และไม่ถือว่าจำนวนเงินนั้นเป็นต้นทุนของธุรกิจ (Cost of Business) ที่ผู้ประกอบการต้องรับภาระไว้เอง แต่ผู้ที่รับภาระภาษีที่แท้จริง คือผู้บริโภคคนสุดท้าย ทั้งเมื่อภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมแล้ว ทำให้การหลีกเลี่ยงภาษีทำได้ยาก เพราะการจัดเก็บภาษีจะเกิดขึ้นทุกครั้งที่มีการเปลี่ยนมือสินค้าหรือการให้บริการ จำนวนเงินภาษีจะถูกรวมอยู่ในราคาสินค้าหรือบริการที่ผู้บริโภคต้องจ่าย เสมือนว่าเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าหรือบริการนั้น

ไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์⁸ ได้ขยายความแนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ดังนี้

1) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีการขายที่มีความเป็นกลางที่สุด ในแง่ของการใช้ทรัพยากร เพราะทุกขั้นตอนของกระบวนการผลิตต่างก็เสียภาษี และเป็นการเสียเฉพาะส่วนของมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการสร้างสรรค์ขึ้นมา โดยวิธีการจัดเก็บ ผู้ประกอบการที่มีภาษีซื้อ (ช่วงที่ผู้ประกอบการเป็นผู้ซื้อสินค้ามาเป็นปัจจัยในการผลิต ทั้งที่เป็นสินค้าทุนและสินค้าวัตถุดิบ) ก็สามารถเครดิตภาษีซื้อกับภาษีขาย ที่ผู้ประกอบการเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าในทอดถัดไป ส่วนที่ภาษีขายมีมูลค่าสูงกว่า

⁶ Kath Nightingate. (2001). **Taxation theory and practic.** pp. 39-40.

⁷ ชินภัทร วิสุทธิแพทย์. (2547). การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์. หน้า 6-8.

⁸ ไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์. (2535). ภาษีมูลค่าเพิ่ม: ข้อคิดและข้อวิจารณ์. หน้า 115-116.

ภาษีซื้อ ก็เป็นส่วนของภาษีที่ผู้ประกอบการต้องนำส่งรัฐ แต่ถ้าส่วนที่ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการก็เรียกคืนจากรัฐหรือใช้เป็นเครดิตภาษีที่จะหักกับภาษีขายในรอบภาษีถัดไป

2) การจัดเก็บภาษีแม้จะกระทำในทุกๆ ขั้นตอนของกระบวนการผลิตและการจำหน่าย ก็เป็นการเก็บภาษีจากผู้บริโภคนั่นเอง ทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะเหมือน ภาษีขายปลีกทั่วไป นั่นคือ เป็นภาษีที่ไม่บิดเบือนการตัดสินใจในการใช้ทรัพยากรของผู้ประกอบการ ทั้งในแง่สินค้าและการจัดองค์การและกระบวนการผลิต เพื่อได้รับประโยชน์หรือเพื่อแสวงหาความได้เปรียบจากภาษีที่รัฐเก็บ อย่างไรก็ตาม ภาษีมูลค่าเพิ่มมักมีข้อยกเว้นในระดับการนำไปใช้ ซึ่งทำให้มีการบิดเบือนรูปแบบของการผลิตสินค้า การยกเว้นดังกล่าวก็เพื่อประโยชน์ของคนที่มีรายได้น้อย หรือเพื่อการส่งเสริมอาชีพบางอาชีพ เช่นการยกเว้นไม่เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าที่จำเป็นต่อการดำรงชีพ การยกเว้นภาษีแก่ผลผลิตทางเกษตรกรรม

2.2.1 ความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าหรือส่วนบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิต และการจำหน่ายสินค้าหรือบริการชนิดต่างๆ ฉะนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มแม้จะเก็บหลายทอด แต่ก็ไม่มีภาระภาษีซ้ำซ้อนแต่อย่างใด คำว่า “มูลค่าเพิ่ม” จึงมีค่าเท่ากับผลต่างระหว่างราคาสินค้าหรือบริการที่ผลิตหรือจำหน่าย กับราคาของสินค้าที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการผลิตหรือในการจำหน่ายสินค้านั้น ในความหมายส่วนนี้มี นักวิชาการหลายท่านได้กล่าวไว้ในทำนองเดียวกัน อาทิ เช่น อาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม⁹ อาจารย์จุฑามาศ พรสินชัย¹⁰ และอาจารย์สมคิด บางโม¹¹

ดอกเตอร์สมชัย อุชุพันธ์ ได้ให้คำนิยาม “ภาษีมูลค่าเพิ่ม” ไว้ดังนี้ คือ “ภาษีที่เก็บบนฐานของมูลค่าของสินค้าและบริการส่วนที่เพิ่มขึ้น เนื่องกิจกรรมของธุรกิจในแต่ละขั้นตอนการผลิต และการจำหน่ายผลผลิต”¹²

อาจารย์ เกษม มโนสันต์ และ อาจารย์ เกตุคนที มโนสันต์ สติภาณจน์ ได้ให้คำนิยาม “ภาษีมูลค่าเพิ่ม” ไว้ดังนี้ คือ “ภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าหรือส่วนบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิต และการจำหน่ายสินค้าหรือบริการชนิดต่างๆ คำว่า มูลค่าเพิ่ม หมายถึง ผลรวมของผลตอบแทนปัจจัยการผลิตในรูปของค่าจ้าง ค่าเช่า ดอกเบี้ยและกำไร”¹³

⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ก (2539). ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ฉบับประยุกต์. หน้า 11-12.

¹⁰ จุฑามาศ พรสินชัย. (ม.ป.ป). การภาษีอากร. หน้า 309.

¹¹ สมคิด บางโม. (2550). การภาษีอากรธุรกิจ. หน้า 242.

¹² สมชัย อุชุพันธ์. (2533). ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย. หน้า 51.

¹³ เกษม มโนสันต์ และเกตุคนที มโนสันต์ สติภาณจน์. (2546). การภาษีอากร. หน้า 238

ผู้วิจัยได้สรุปความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ดังนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มหมายถึง ภาษีที่จัดเก็บเฉพาะส่วนมูลค่าหรือส่วนบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายสินค้าหรือบริการชนิดต่างๆ ที่ยังไม่เคยถูกเก็บภาษีมาก่อน ทำให้ปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนหมดไป

2.2.2 หลักการกำหนดขอบเขตการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

การพิจารณากำหนดขอบเขตการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น มีหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณากันโดยทั่วไปอยู่ 2 หลักเกณฑ์ดังนี้

1) หลักต้นทาง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บตามหลักต้นทางจะเรียกเก็บจากบรรดาสินค้าหรือบริการทั้งหลายที่ผลิตขึ้นในประเทศนั้นทั้งหมด ไม่ว่าสินค้าหรือบริการนั้นจะถูกซื้อหาไปใช้บริโภคในประเทศนั้นหรือในต่างประเทศก็ตาม หลักเกณฑ์นี้ยังคงมีการเก็บภาษีจากสินค้าที่ผลิตในประเทศซึ่งส่งออกไปขายยังต่างประเทศด้วย แต่จะมีการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตในต่างประเทศซึ่งนำเข้ามาใช้ในประเทศนั้น¹⁴

ยกตัวอย่างเช่น นาย ก เป็นคนไทยและเป็นเจ้าของโรงงานผลิตเฟอร์นิเจอร์ไม้ หากมีผู้ซื้อสินค้าจากโรงงานของ นาย ก ไม่ว่าจะเป็นคนไทยซึ่งได้นำสินค้าที่ซื้อไปใช้ภายในประเทศ หรือ ผู้ซื้อเป็นคนต่างชาติและได้นำสินค้าดังกล่าวของนาย ก ไปใช้ยังต่างประเทศ หรือกรณีที่ นาย ก ผลิตเฟอร์นิเจอร์เพื่อส่งออกไปขายยังต่างประเทศโดยตรงเหล่านี้ หลักการเสียภาษีตามหลักต้นทางนี้ นาย ก จะถูกรัฐเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อาจมีข้อยกเว้นคือ ในกรณีที่นาย ก ซื้อไม้จากต่างประเทศและนำเข้ามาภายในประเทศเพื่อเป็นวัตถุดิบในการผลิตเฟอร์นิเจอร์ นาย ก ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในการนำเข้าไม้จากต่างประเทศมาใช้ภายในประเทศ

2) หลักปลายทาง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บตามหลักปลายทางจะเรียกเก็บจากบรรดาสินค้า หรือบริการทั้งหลายที่ถูกซื้อมาใช้บริโภคในประเทศนั้น ไม่ว่าสินค้าหรือบริการนั้นจะผลิตขึ้นในประเทศนั้นหรือในต่างประเทศก็ตาม ตามหลักนี้จึงมีการเก็บภาษีจากสินค้าที่นำมาขายในประเทศนั้นแต่จะมีการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตในประเทศ แต่ส่งออกไปขายยังต่างประเทศ¹⁵

ยกตัวอย่างเช่น นาย ก เป็นคนไทยและเป็นเจ้าของโรงงานผลิตเฟอร์นิเจอร์ไม้ หากนาย ก ซื้อไม้จากต่างประเทศและนำไม้เข้าใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตเฟอร์นิเจอร์ภายในประเทศ นาย ก จะต้องถูกเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแก่รัฐ แต่มีข้อยกเว้น ในกรณีที่ นาย ก ส่งเฟอร์นิเจอร์ออกไปขายยังต่างประเทศ รัฐจะไม่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจาก นาย ก

¹⁴ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม ก เล่มเดิม. หน้า 11-12.

¹⁵ แหล่งเดิม.

จากหลักทั้ง 2 ประการที่กล่าวถึงข้างต้น โดยส่วนใหญ่ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บในแต่ละประเทศจะใช้หลักปลายทาง ทั้งนี้ เพราะว่าจะเป็นการส่งเสริมการส่งออก และยังช่วยให้ระบบการค้าระหว่างประเทศคล่องตัว

2.3 เหตุผลของการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า

เมื่อระบบภาษีการค้ามีปัญหาดังกล่าวข้างต้น จึงมีการนำเอาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทยด้วยเหตุผล 2 ประการ คือ

1) ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีข้อดีที่สามารถในการแก้ไขข้อบกพร่องสำคัญของระบบภาษีการค้า ซึ่งมีการใช้อยู่ก่อนหน้านั้น ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งในเรื่องขจัดความซ้ำซ้อนในการเก็บภาษีของระบบภาษีการค้า ที่ภาษีมูลค่าเพิ่ม จะเก็บจากมูลค่าหรือส่วนบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิต และการจำหน่ายสินค้าหรือบริการชนิดต่างๆ และยังมีหลักการสร้างความเป็นธรรมในการเก็บภาษี เนื่องจาก ภาษีมูลค่าเพิ่มใช้อัตราภาษีในการจัดเก็บเป็นอัตราเดียว ไม่ว่าจะป็นสินค้าหรือบริการประเภทใด ทำให้เกิดความสนใจในการเสียภาษีได้ดีกว่าระบบภาษีการค้า

2) เนื่องจากสถานการณ์ทางเศรษฐกิจในโลกเปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก มีการค้าระหว่างประเทศมากขึ้น เพราะการคมนาคมมีความก้าวหน้ากว่าในอดีต การแข่งขันในทางธุรกิจการค้ามีแนวโน้มขยายตัวเพิ่มขึ้นทุกปี ประเทศไทยจึงต้องมีมาตรการต่างๆ ไว้รองรับให้มีประสิทธิภาพเพียงพอต่อการแข่งขัน ทางธุรกิจการค้า กับประเทศอื่น ทั้งไทยได้เข้าเป็นสมาชิกของความตกลงทั่วไปทางการค้าหรือศุลกากร (GATT) ซึ่งประเทศคู่ค้ารายใหญ่กับประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นประเทศในกลุ่ม EU หรือประเทศสหรัฐฯ ก็เป็นสมาชิกของ (GATT) เช่นกัน และทั้งเหล่านี้ได้ใช้การจัดเก็บภาษีระบบภาษีมูลค่าเพิ่มภายในประเทศของตน ดังนี้ ประเทศไทยจึงต้องมีการปรับปรุงระบบภาษีอากรภายในประเทศ เพื่อให้เป็นที่ยอมรับของประเทศ ซึ่งเป็นคู่ค้าสำคัญ เพื่อส่งเสริมให้การค้ากับประเทศเหล่านั้นให้มีความก้าวหน้า ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นสามารถ ตอบสนองนโยบายการส่งเสริมการค้าการส่งออกกระหว่างประเทศได้อย่างดียิ่ง

อาจารย์ จุฑามาศ พรสินชัย ได้อธิบายถึงความจำเป็นในการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ ไว้ดังนี้

1) เนื่องจากก่อนที่นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ ภาวการณ์ทางเศรษฐกิจของประเทศได้เปลี่ยนแปลงไปเป็นอย่างมาก เช่น กลยุทธ์ในการพัฒนาประเทศเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมที่มุ่งผลิตเพื่อทดแทนการนำเข้าเป็นการมุ่งผลิตเพื่อการส่งออก จึงมีความจำเป็นต้องปรับปรุงระบบภาษีอากรของประเทศให้สอดคล้องกับสถานการณ์ รวมทั้งเพื่อรองรับการเปลี่ยนทางเศรษฐกิจที่จะเกิดขึ้นในอนาคตด้วย ก่อนจะนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ การค้ากับต่างประเทศของไทยมีแนวโน้มขยายตัว

มากขึ้น รวมทั้งประเทศได้เข้าเป็นสมาชิกของความตกลงทั่วไปทางการค้าหรือศุลกากร (GATT) ประเทศไทยจึงมีความจำเป็นต้องปรับปรุงระบบภาษีให้สอดคล้องกับกฎเกณฑ์สากลด้วย อาทิเช่น การปรับอัตราภาษีที่เก็บจากการนำเข้าสินค้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศให้เป็นอัตราเดียว หรือการยกเลิกการให้การชดเชยภาษีทางอ้อม เป็นต้น และเนื่องจากภาษีการค้าซึ่งใช้มาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2504 นั้น มีลักษณะที่เป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาประเทศหลายด้านที่ไม่อาจแก้ไขได้โดยการปรับปรุงที่ยังคงภาษีระบบเดิมไว้ แต่จำเป็นต้องปรับปรุงโดยการยกเลิกระบบภาษีการค้าแล้วนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บแทน¹⁶

2.3.1 ข้อดีของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

สมชัย ฤชุพันธุ์ ได้อธิบายถึงข้อดีของภาษีมูลค่าเพิ่ม ไว้ดังนี้

1) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่มีความลำเอียงเข้าข้างการนำเข้า กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีความเป็นกลางระหว่างการนำเข้าหรือการผลิตภายในประเทศ ทั้งนี้ เป็นเพราะว่า ไม่ว่าจะป็นสินค้านำเข้าหรือผลิตขึ้นภายในประเทศ ก็มีภาระภาษีเท่ากัน สินค้าทุกอย่างจะเสียภาษีอัตราเดียวกันคือ 10% และเนื่องจากภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม การผลิตภายในประเทศไม่มีภาระภาษีซ้ำซ้อนแล้ว ภาระภาษีของสินค้าที่ผลิตภายในประเทศจึงไม่มากกว่าสินค้านำเข้า

2) ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่เป็นอุปสรรคในการส่งออก กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีกลไกการคืนภาษีแฝงอยู่ในสินค้าส่งออกได้อย่างครบถ้วนและถูกต้อง การคืนภาษีของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มใช้วิธีอัตราศูนย์ (zero rating) วิธีนี้ทำให้สินค้าออกของไทย สามารถส่งออกจากประเทศโดยปราศจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยไม่ว่าจะเป็นภาษีที่เก็บเมื่อตอนส่งออก หรือเป็นภาษีที่เก็บไปแล้วก่อนช่วงการส่งออกแต่มีแฝงอยู่ในสินค้าที่ส่งออก การคืนภาษีโดยวิธีของภาษีมูลค่าเพิ่มนี้เป็นวิธีการที่สอดคล้องกับ หลักปลายทาง ซึ่งนานาชาติยอมรับและไม่อาจใช้ภาษีตอบโต้กับสินค้าไทยได้¹⁷

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้อธิบายถึงข้อดีของภาษีมูลค่าเพิ่ม ไว้ดังนี้

1) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บในรูปแบบภาษีมูลค่าเพิ่มฐานการบริโภค และมีการใช้อัตราศูนย์กับการส่งออก จะมีส่วนช่วยส่งเสริมการลงทุนได้เป็นอย่างมาก ทั้งนี้เพราะสินค้านำเข้าจะเป็นสินค้าที่ปลอดจากภาระภาษี และสินค้าส่งออกก็จะได้รับคืนต้นทุนภาษีทั้งหมด อันจะทำให้สินค้าไทยแข่งขันในต่างประเทศได้ดีขึ้น

2) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีฐานกว้าง ทั้งยังมีกลไกป้องกันการหลบหนีภาษีอากรอยู่ในระบบ เพราะการการเสียภาษีของผู้ขายรายหนึ่งจะเป็นหลักฐานการเครดิตภาษีของผู้เสียภาษีอีก

¹⁶ จุฑามาศ พรสินชัย. เล่มเดิม.

¹⁷ สมชัย ฤชุพันธุ์. เล่มเดิม.

รายหนึ่ง ฉะนั้น หากมีการหลบหนีภาษีในขั้นตอนก่อนหน้า ก็ทำให้ผู้เสียภาษีขั้นตอนต่อไปต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นเพราะไม่มีหลักฐานเพื่อการขอเครดิตภาษีมาหัก¹⁸

คณะอนุกรรมการเสริมสร้างความรู้แก่สาธารณชน ในคณะกรรมการเตรียมการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้อธิบายถึงข้อดีของภาษีมูลค่าเพิ่ม ไว้ดังนี้

1) ภาษีมูลค่าเพิ่มมีโครงสร้างที่ไม่ซับซ้อนเมื่อเปรียบเทียบกับภาษีการค้า โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียว นอกจากนี้ ผลของการให้เครดิตภาษีในบางกรณีก็จะทำให้ผู้เสียภาษีได้รับคืนภาษีที่เสียไปแล้วด้วย ฉะนั้น ภาษีนี้จึงน่าจะมีส่วนช่วยสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้ดีกว่า ที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน¹⁹

2.3.2 ประเภทของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มอาจจำแนกตามลักษณะของฐานภาษี ออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ๆ ดังนี้²⁰

1) ภาษีมูลค่าเพิ่มฐานผลิตภัณฑ์ประชาชาติเบื้องต้น (GNP type VAT) คือ ยอดขายหักด้วยต้นทุนสินค้าชั้นกลางสำหรับต้นทุนในการซื้อสินค้าทุน เช่น เครื่องจักรไม่สามารถนำมาหักออกจากฐานภาษีได้

2) ภาษีมูลค่าเพิ่มฐานผลิตภัณฑ์ประชาชาติสุทธิหรือฐานรายได้ (NNP type VAT) คือ ยอดขายหักด้วยต้นทุนสินค้าชั้นกลาง (วัตถุดิบ) และค่าเสื่อมราคาของสินค้าทุน

3) ภาษีมูลค่าเพิ่มฐานการบริโภค (Consumption type VAT) คือ ยอดขายหักด้วยต้นทุนสินค้าชั้นกลาง (วัตถุดิบ) และต้นทุนสินค้าทุน ฐานภาษีในกรณีนี้จึงมีค่าเท่ากับมูลค่าต่อการบริโภคสินค้านั้นเอง

2.3.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ บุคคลตาม มาตรา 82 แห่งประมวลรัษฎากรหรือที่เรียกว่าผู้ประกอบการ ประกอบด้วย ผู้ผลิต ผู้ให้บริการ ผู้ขายส่ง และผู้ขายปลีกตลอดจนผู้นำเข้าและผู้ส่งออก องค์การของรัฐบาล ทั้งไม่ว่าจะประกอบการในรูปของบุคคลธรรมดา คณะบุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัทหรือนิติบุคคลใดๆ ก็ตาม

“ผู้ประกอบการ” หมายความว่า “บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าการกระทำดังกล่าวจะได้รับการประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะจด

¹⁸ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. (2538). ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะฉบับประยุกต์. หน้า 16-17.

¹⁹ คณะอนุกรรมการเสริมสร้างความรู้แก่สาธารณชน. (2531, กันยายน). “ภาษีมูลค่าเพิ่ม.”

สรรพากรสาส์น, ปีที่ 35, ฉบับที่ 4.

²⁰ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. เล่มเดิม. หน้า 11.

ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ตาม (มาตรา 77/1(5)) เช่น สถาปนิกรับออกแบบอาคาร เป็นที่ปรึกษาในการรับเหมาก่อสร้าง

ในการนำสินค้าเข้ามาจากต่างประเทศ ไม่ว่าผู้นำเข้าจะเป็นผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นก็ตาม มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ ด้านศุลกากรในอัตราร้อยละ 7 ของฐานภาษีจากการนำเข้า สำหรับผู้นำเข้าที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน (เต็มรูปแบบ) สามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้จ่ายตามหลักฐานใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากร มาถือเป็นภาษีซื้อเพื่อหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระในเดือนที่จ่ายค่าภาษีมูลค่าเพิ่มไปดังกล่าว

2.3.4 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เริ่มใช้ในวันที่ 1 มกราคม 2535 มีโครงสร้างอัตราภาษี 3 อัตรา ดังนี้

1) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 10.0 ตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร ในการคำนวณ ภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการดังต่อไปนี้ ทั้งนี้เว้นแต่กรณีที่กำหนดไว้ในมาตรา 80/2 แห่งประมวลรัษฎากร อัตรานี้ให้ลดลงได้โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา แต่ต้องกำหนดอัตราภาษีให้เป็นอัตราภาษีเดียวกันสำหรับการขายสินค้า การให้บริการ และการนำเข้าทุกกรณี ซึ่งในปัจจุบันได้มีพระราชกฤษฎีกาลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นอัตราเดียว สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ และการนำเข้าทุกกรณี อยู่ที่ร้อยละ 6.3²¹

2) ตามมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่างๆ ดังต่อไปนี้

(1) การส่งออกสินค้าที่มีใช้การส่งออกสินค้า ซึ่งได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(3)

(2) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(3) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ให้รวมถึงการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อการส่งออก และการให้บริการที่กระทำในเขตอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออกด้วย

(4) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ โดยอาศัยอากาศยานหรือเรือเดินทะเลที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และสำหรับกรณีการให้บริการที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ให้เสีย

²¹ ตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 479 พ.ศ. 2551 ประกาศเมื่อวันที่ 17 สิงหาคม พ.ศ. 2551 ซึ่งปัจจุบันไทยยังคงใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ที่ร้อยละ 6.3.

ภาษีในอัตราร้อยละ 0 เฉพาะในกรณีที่ประเทศนั้นๆ ได้ใช้อัตรากำไรร้อยละ 0 สำหรับการให้บริการ ดังกล่าวที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยด้วย

(5) การขายสินค้าหรือการให้บริการกับกระทรวง ทบวง กรม ราชการส่วนท้องถิ่น หรือรัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ ทั้งนี้เฉพาะกรณีที่ เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี

(6) การขายสินค้าหรือการให้บริการกับองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล ทั้งนี้เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(7) การขายสินค้าหรือ การให้บริการระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับคลังสินค้า ทัณฑ์บนระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับผู้ประกอบการที่ประกอบการอยู่ในเขตอุตสาหกรรมส่งออก ไม่ว่าจะอยู่เขตอุตสาหกรรมเดียวกันหรือไม่ ทั้งนี้เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

2.3.5 การชำระภาษีและการคำนวณ

จุฑาทอง จารุมิลินท์ ได้กล่าวว่า “การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นสามารถทำได้ 2 วิธี” คือ

1) วิธีลบ (Subtraction method) เนื่องจากการคำนวณมูลค่าเพิ่มนั้น โดยนิยามแล้ว หมายถึง ผลต่างระหว่างมูลค่าสินค้าหรือบริการและมูลค่าของปัจจัยการผลิต การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากวิธีลบจึงทำได้โดยการนำเอาอัตรากำไรมาคูณกับผลต่างระหว่างมูลค่าสินค้าหรือบริการและมูลค่าของปัจจัยการผลิต

2) วิธีบวก (Addition method) นอกจากการวัดมูลค่าเพิ่ม โดยวัดจากผลต่างระหว่างมูลค่าสินค้าหรือบริการแล้วมูลค่าเพิ่มยังสามารถวัดได้จากผลรวมของค่าจ้างแรงงานและกำไรของเจ้าของปัจจัยการผลิต

ผู้ประกอบการจะต้องยื่นแบบแสดงรายการ เพื่อชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือน เช่นเดียวกับที่เป็นอยู่ในระบบภาษีการค้าในปัจจุบัน

ผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 10.0 (อาจลดลงได้โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา) การคำนวณภาษีที่ต้องชำระในแต่ละเดือนจะเป็นดังนี้

ตามมาตรา 82/3 ให้คำนวณการเสียมูลค่าเพิ่มโดยนำ ภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี

หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น

หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษี หรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามหมวด 4 ส่วนที่ 8 แห่งประมวลกฎหมายรัชฎากร

นิยามความหมายของ “ภาษีขาย” ที่ใช้กันเป็นประจำในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มก็คือ ความหมายที่ว่า “ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการตามมาตรา 82/4 วรรคหนึ่ง” นั่นก็คือ ผู้ประกอบการที่มีสิทธิจะเรียกเก็บ ภาษีขายจากผู้ซื้อสินค้าหรือบริการได้แก่ ผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งต้องจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนแล้ว จึงจะเรียกเก็บภาษีขายได้ หากยังไม่ได้จดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มก็ไม่อาจเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการได้

ภาษีซื้อ คือ “ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการได้จ่ายให้กับผู้ขายสินค้า หรือผู้ให้บริการที่ ประกอบการจดทะเบียนเมื่อซื้อสินค้าหรือบริการ (รวมทั้งสินค้าทุนประเภทเครื่องจักร เครื่องมือ อุปกรณ์ ฯลฯ ด้วย) มาใช้ในกิจการของตน (ทั้งที่เป็นวัตถุดิบหรือสินค้าทุนประเภทเครื่องจักร เครื่องมือและอุปกรณ์ เป็นต้น) หากเป็นภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในเดือนใดก็เป็นภาษีซื้อในเดือนนั้น ไม่ คำนึงว่าสินค้าที่ซื้อมานั้นจะขายหรือนำไปใช้ในการผลิตในเดือนใดก็ตาม (77/1 (18))”²²

ผู้วิจัยได้สรุปความหมายของ คำว่าภาษีซื้อ คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ของ ราคาสินค้าหรือค่าบริการที่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูปแบบ โดย คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากยอดภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษีได้จ่าย หรือต้องพึงจ่าย ให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน (เต็มรูปแบบ) รายอื่น รวมทั้งตัวแทนของผู้ประกอบการจด เเบียนรายอื่นเมื่อซื้อสินค้าหรือชำระค่าบริการเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตน

สำหรับกรณีการนำเข้าสินค้า จะต้องชำระภาษีในขณะที่มีการนำเข้าโดยคำนวณใน อัตราร้อยละ 7.0 จากฐานภาษีซึ่งประกอบด้วยราคาซี.ไอ.เอฟ (CIF ย่อมาจาก Cost Insurance and Freight เป็นสัญญาซื้อขายระหว่างประเทศ ที่มีการกำหนดราคาสินค้า โดยรวมค่าระวางขนส่งสินค้า และค่าเบี้ยประกันไว้ด้วย)²³ บวกอากรขาเข้า บวกภาษีสรรพสามิต (ถ้ามี) บวกภาษีและ ค่าธรรมเนียมในลักษณะทำนองเดียวกัน (ถ้ามี) และเมื่อได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้นำเข้าจะได้รับ ใบเสร็จรับเงินจากกรมศุลกากร ซึ่งหากผู้นำเข้าเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ใบเสร็จดัง กล่าวคือเป็นใบกำกับภาษีและสามารถนำมาถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีในเดือนนั้นได้

ตัวอย่างการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีของผู้ผลิตหรือผู้ขายทั่วไป ตัวอย่างที่สมมติดังนี้ ผู้ผลิตเสื้อสำเร็จรูป ซื้อม้า 50 บาท วัสดุอื่นๆ เช่น ค้าย กระดุม กด่องบรรจุ รวม 30 บาท ขายเสื้อสำเร็จรูปไปในราคา 100 บาท

²² เกษม มโนสันต์. (2535). การภาษีอากร. หน้า 239.

²³ อภิญา เลื่อนฉวี ก (2547). เอกสารคำสอนกฎหมายการค้าระหว่างประเทศ. หน้า 145.

กรณีที่ 1 กรณีที่การซื้อและการขายเกิดขึ้นในเดือนเดียวกัน

ภาษีที่ผู้ผลิตเสียสำเร็จรูปต้องชำระ = ภาษีขาย - ภาษีซื้อ

ภาษีขาย (เรียกเก็บจากผู้ซื้อ) = $100 \times 10\%$

= 10 บาท

ภาษีซื้อ (จ่ายให้แก่ผู้ขายผ้าและวัสดุอื่น
ใบกำกับภาษี) = $(50 \times 10\%) + (30 \times 10\%)$ ตามหลักฐาน

= $5 + 3$

= 8 บาท

ภาษีจากผลการคำนวณ = $10 - 8$

= 2 บาท

ผลการคำนวณภาษีในเดือนนี้ ปรากฏว่าภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ผู้ผลิตเสียสำเร็จรูปจึง
ต้องชำระภาษีเพิ่ม 2 บาท

กรณีที่ 2 กรณีการซื้อเกิดขึ้นคนละเดือนกับการขาย การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับ
เดือนที่ซื้อผ้าและวัสดุอื่นๆ

ภาษีที่ผู้ผลิตเสียสำเร็จรูปต้องชำระ = ภาษีขาย - ภาษีซื้อ

ภาษีขาย (ยังไม่มีการขาย) = 0

ภาษีซื้อ (ตามหลักฐานใบกำกับภาษี) = $(50 \times 10\%) + (30 \times 10\%)$

= $5 + 3$

= 8 บาท

ภาษีจากผลการคำนวณ = $0 - 8$

= - 8 บาท

ผลการคำนวณภาษีในเดือนนี้เป็นลบ กล่าวคือ ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ผลิต
เสียสำเร็จรูปมีสิทธิได้รับคืนภาษีจำนวน 8 บาท

กรณีที่ 3 กรณีที่ในเดือนภาษีนั้นมีแต่การขายอย่างเดียวไม่มีการซื้อ

ภาษีที่ผู้ผลิตเสียสำเร็จรูปต้องชำระ = ภาษีขาย - ภาษีซื้อ

= $100 \times 10\%$

= 10 บาท

ภาษีซื้อ (ไม่มีรายการซื้อ) = 0

ภาษีจากผลการคำนวณ = $10 - 0$

= 10 บาท

ผลการคำนวณภาษีในเดือนนี้ เมื่อผู้ผลิตเสียสำเร็จรูปมิได้จ่ายค่าภาษีซื้อสำหรับผ้าหรือวัสดุอื่นใดอีกก็ไม่มีภาษีซื้อที่จะนำมาหักในการคำนวณภาษีในเดือนแต่อย่างใด ดังนั้นจึงต้องนำภาษีขายจำนวน 10 บาท ส่งกรมสรรพากรทั้งจำนวน ทั้งนี้จะเห็นได้ว่าภาษีซื้อที่จ่ายไปสำหรับซื้อผ้าและวัสดุจำนวน 8 บาท ผู้ผลิตเสียสำหรับรูปได้รับคืนในขณะที่ถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีในเดือนที่มีการซื้อไปแล้ว

2.3.6 การคืนภาษี

ผู้ประกอบการที่จะได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นปกติคือผู้ที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ ซึ่งภาษีที่ต้องชำระจะมีค่าติดลบเสมอ และในกรณีของผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 (อาจลดลงได้โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา) ซึ่งในบางเดือนอาจมีการซื้อเครื่องจักรหรือซื้อวัสดุไว้มากอันอาจทำให้ภาษีที่ต้องชำระในเดือนนั้นมีค่าติดลบ ผู้ประกอบการดังกล่าวจะมีสิทธิได้รับคืนภาษีตามจำนวนนั้น

ผู้ประกอบการที่มีสิทธิได้รับคืนภาษีจะเลือกขอคืนภาษีเป็นเงินสดหรือเป็นเครดิตภาษีโดยมีสิทธินำไปหักออกจากภาษีที่ต้องชำระในเดือนถัดไปได้

ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะมีสิทธิได้รับคืนภาษีที่เสียไปแล้วในการซื้อสินค้าหรือบริการต่างๆ (รวมถึงสินค้าทุนด้วย) มาใช้ในการกิจการของตนสูงกว่าภาษีจากการขายสินค้าหรือให้บริการโดยมีสิทธิเลือกขอคืนภาษีเป็นเงินสด พร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของเดือนภาษี (แบบ ภ.พ. 30 เป็นแบบที่มีรายการคำร้องขอคืนภาษีรวมอยู่แล้ว) หรือจะเลือกเป็นเครดิตนำไปหักออกจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องชำระในเดือนถัดไปได้ ในการขอคืนภาษีไม่จำเป็นต้องยื่นเอกสารหลักฐานเพิ่มเติมใดๆ กรมสรรพากรจะคืนภาษีให้เดือนต่อเดือน หากการพิจารณาคืนภาษีล่าช้ากว่ากำหนดเนื่องจากการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน ทั้งตามเงื่อนไขและวิธีการที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ตามหลักการดังกล่าว กรมสรรพากรถือว่าผู้เสียภาษีทุกรายกระทำการยื่นชำระภาษีและขอคืนภาษีโดยสุจริต และในขณะที่เดียวกันกรมสรรพากรก็มีเครื่องมือหลายประการที่จะกระทำการทดสอบการยื่นรายการเสียภาษีของผู้เสียภาษี รวมตลอดถึงการมีเจ้าหน้าที่ออกเยี่ยมและนำผู้เสียภาษีอย่างสม่ำเสมอ (มาตรา 84/1) นอกจากนี้ ผู้ซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการจดทะเบียนเพื่อนำออกนอกราชอาณาจักร สามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเก็บไว้ได้ ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด (ดูมาตรา 84/4 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 152 ตามลำดับประกอบ)

2.3.7 สินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในระบบภาษีการค้า สินค้าที่ต้องเสียภาษีการค้าจะไม่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตอีกและสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตไม่ต้องเสียภาษีการค้า แต่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มการขายสินค้าทั้งหมดต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งสามารถจำแนกกลุ่มสินค้าได้ดังนี้

1) สินค้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พระราชบัญญัติสุรา พระราชบัญญัติยาสูบ พระราชบัญญัติ ไฟ แต่เมื่อนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ต้องเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มควบคู่กันไปด้วย ได้แก่

น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน

เครื่องดื่ม

สุรา เบียร์

ยาสูบ ยาเส้น

2) สินค้าและบริการที่เสียภาษีการค้า ในปัจจุบันเมื่อนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ต้องเก็บภาษีสรรพสามิตควบคู่ไปด้วย ได้แก่

เครื่องปรับอากาศที่มีขนาดทำความเย็นไม่เกิน 72,000 บีทียูต่อชั่วโมง

แก้วเลกคริสตัน

รถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน

เรือยอชต์

น้ำหอม

สนามแข่งม้า

2.3.8 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากรนั้นไว้ในลักษณะที่กว้างเพื่อให้สามารถครอบคลุมการซื้อขายสินค้าและบริการต่างๆ ที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยพิจารณาความแตกต่างของสินค้าและบริการแต่ละชนิดที่ซื้อขายกัน ในขณะที่เดียวกันก็ได้กำหนดข้อยกเว้นที่จำเป็นสำหรับสินค้าและบริการแต่ละชนิดไว้ด้วย ซึ่งพอสรุปไว้ดังนี้

ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่ มูลค่าที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิต (ถ้ามี)

มูลค่าของฐานภาษีให้หมายความถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใดๆ ซึ่งอาจคำนวณได้เป็นเงิน อย่างก็ตามมูลค่าของฐานภาษีไม่รวมถึงสิ่งต่อไปนี้

1) ส่วนลด หรือ ค่าลดหย่อนที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ลดให้ ในขณะที่ขายสินค้าหรือให้บริการและได้หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าวออกจากราคาสินค้าหรือค่าบริการ โดย

แสดงให้เห็นไว้ชัดเจนว่าได้มีการหักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนไว้ในใบกำกับภาษีในแต่ละครั้งที่ออกแล้ว ทั้งนี้เว้นแต่ส่วนลดหรือค่าลดหย่อน ในการขายสินค้าหรือให้บริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ ตามมาตรา 86/6 หรือ มาตรา 86/7 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจะไม่แสดงส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าวให้เห็นชัดเจนในใบกำกับภาษีอย่างย่อก็ได้ รูปแบบของใบกำกับภาษีอย่างย่อไปตาม มาตรา 86/6 แห่งประมวลรัษฎากร

- 2) ค่าชดเชยหรือเงินอุดหนุนตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี
- 3) ภาษีขาย
- 4) ค่าตอบแทนที่มีลักษณะและเงื่อนไขตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

ฐานภาษีสำหรับสินค้าส่งออกและการขนส่งระหว่างประเทศ

ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าในกรณีส่งออกและการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ

ให้ใช้หลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

1) ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าโดยการส่งออก ได้แก่ มูลค่าของสินค้าส่งออกโดยให้ใช้ราคาเอฟ.โอ.บี.ของสินค้าบวกด้วยภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา 77/1(19) แห่งประมวลรัษฎากรและภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่ทั้งนี้ไม่ให้รวมอากรขาออก

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดอกเตอร์ อภิญญา เลื่อนฉวี ได้อธิบาย “ราคาเอฟ.โอ.บี.” (FOB หรือ Free On Board) ว่าได้หมายถึง “สัญญาซื้อขายระหว่างประเทศ ที่มีการกำหนดราคาสินค้ารวมค่าใช้จ่ายต่างๆในการขนส่งขึ้นระวางเรือ หน้าที่การเสียภาษีอากรขาออก เป็นของผู้ขาย หน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ขายสิ้นสุดลงเมื่อสินค้าข้ามพ้นกัปเรือ (ship rail) ส่วนค่าใช้จ่ายทั้งปวงนั้นเป็นผู้ซื้อ ผู้ซื้อจะต้องเป็นผู้หาเรือ จ่ายค่าระวางเรือ ค่าธรรมเนียมประกันภัย ค่าขนถ่ายสินค้า ค่าภาษีอากรขาเข้า”²⁴

2) ฐานภาษีสำหรับให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ

ในกรณีรับขนคนโดยสาร ได้แก่ มูลค่าของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์ใดที่เรียกเก็บในราชอาณาจักรก่อนวันหักรายจ่ายใดๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น

ในกรณีรับขนสินค้า ได้แก่ มูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักรก่อนหักรายจ่ายใดๆ เนื่องจากการรับขนสินค้านั้นออกนอกราชอาณาจักร

²⁴ อภิญญา เลื่อนฉวี ข (2546). เอกสารการสนทนากฎหมายการค้าระหว่างประเทศ. หน้า 18.

3) ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้า หรือ การให้บริการในกิจการเฉพาะอย่างประเภทอื่น นอกจาก (2.9.2.1) หรือ (2.9.2.2) ให้เป็นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

4) ฐานภาษีสำหรับสินค้านำเข้า ตามมาตรา 79/2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

5) ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าทุกประเภท ได้แก่ มูลค่าของสินค้านำเข้า โดยให้ใช้ราคาซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 77/1 (19) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนและภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

การนำสินค้าที่ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนหรือตามกฎหมายอื่น ให้納入อากรขาเข้าซึ่งได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนดังกล่าวมารวมเป็นมูลค่าของฐานภาษี

ราคาซี.ไอ.เอฟ. ได้แก่ “ราคาสินค้าบวกด้วยค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรที่นำสินค้านั้นเข้าในราชอาณาจักร เว้นแต่ในกรณีที่อยู่ติดศุลกากรประเภทที่ห้าราคาในท้องตลาดสำหรับของประเภทใดประเภทหนึ่งที่ต้องเสียอากรตามราคาเป็นรายเฉลี่ย ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคาซี.ไอ.เอฟ. หรือในกรณีที่เจ้าพนักงานศุลกากรได้ทำการประเมินราคาเพื่อเสียอากรใหม่ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคาซี.ไอ.เอฟ.”²⁵

ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ไต่ยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(2)(ค) แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าภายหลังสินค้านั้นต้องเสียภาษีอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร อันทำให้ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายดังกล่าวหรือผู้รับโอนสินค้านั้นที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/1 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ฐานภาษีสำหรับสินค้านั้น ได้แก่ มูลค่าตามสภาพหรือปริมาณของสินค้าที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามมาตรา 78/2 (4) แห่งประมวลรัษฎากร

2.3.9 การคำนวณมูลค่าของฐานภาษี

ตามมาตรา 79/3 แห่งประมวลรัษฎากร การคำนวณมูลค่าของฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร ให้ถือมูลค่าของฐานภาษีเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้

²⁵ แหล่งเดิม. หน้า 19.

การขายสินค้า หรือให้บริการ โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าหรือการให้บริการในวันที่มีความรับผิดชอบเกิดขึ้น

การขายสินค้า หรือการให้บริการในกรณีที่ผู้ประกอบการนำสินค้าไปใช้ หรือได้ใช้ บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น โดยมีใช้เพื่อการประกอบกิจการโดยตรงตามมาตรา 77/1 (8) (ง) หรือ (10) แห่งประมวลรัษฎากร มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าหรือบริการในวันที่มีความรับผิดชอบเกิดขึ้น

การขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร ที่เกิดจากสินค้าขาดจากรายการและวัตถุดิบตามมาตรา 87 (3) หรือ มาตรา 87 วรรคสอง มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าในวันที่มีความรับผิดชอบเกิดขึ้น

การขายสินค้าที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (5) และภายหลังได้มีการ โอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าอันทำให้ผู้รับโอนสินค้ามีหน้าที่ต้องภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/1 (2) มูลค่าของฐานภาษีให้ถือราคาตลาดตามสภาพหรือปริมาณของสินค้าที่เป็นอยู่ในวันที่มีความรับผิดชอบเกิดขึ้น

การขายสินค้าในกรณีที่ผู้ประกอบการมีสินค้าคงเหลือ และหรือมีทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในประกอบการประกอบกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดในวันเลิกประกอบกิจการ

ราคาตลาดตามมาตรา 79/3 ให้ถือราคาเฉลี่ยของราคาตลาดที่ซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในวันที่มีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ทั้งนี้ตามที่ได้มีการตรวจสอบราคาตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนดและในกรณีที่ไม้อาจทราบราคาตลาดได้แน่นอน ให้อธิบดีโดยอนุเมตริรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศการใช้เกณฑ์คำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดได้

2.3.10 การคำนวณฐานภาษีจากเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย

ตามมาตรา 79/4 ในกรณีที่มูลค่าฐานภาษีที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้า การให้บริการหรือการนำเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเงินต่างประเทศนั้นเป็นเงินตราไทยตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1) ในกรณีที่ได้รับเงินต่างประเทศจากการขายสินค้า หรือการให้บริการ และได้มีการขายเงินตราต่างประเทศที่ได้รับชำระนั้นเป็นเงินตราไทยในเดือนที่มีความรับผิดชอบในการเสียภาษี มูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ให้ถือเงินตราไทยจากการขายนั้นเป็นมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับ หรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการบริการแล้วแต่กรณี เว้นแต่มิได้มีการขายเงินตราต่างประเทศในเดือนที่มีความรับผิดชอบ

การเสียภาษีมูลค่าเกิดขึ้น ให้ ถ้อยตามอัตราถั่วเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ในวันทำการสุดท้ายของเดือนที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น

2) ในกรณีนำเข้าสินค้า ให้คำนวณราคาซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้านำเข้าที่เป็นเงินต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามอัตราที่กรมศุลกากรใช้คำนวณเพื่อเรียกเก็บอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

2.3.11 การคำนวณฐานภาษีสำหรับการนำเข้าและการขายยาสูบ

ตามมาตรา 79/6 ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าและการขายซึ่งยาสูบตามประเภทและชนิดที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

สำหรับการนำเข้า ให้เป็นไปตามมาตรา 79/2

สำหรับการขาย ได้แก่ มูลค่าของยาสูบที่ได้มาจากการหักคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มออกจากจำนวนเต็มของราคาขายปลีกของยาสูบ โดยให้คำนวณจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่รวมอยู่ในจำนวนเต็มของราคาขายปลีก

2.3.12 การคำนวณฐานภาษีสำหรับการนำเข้าและการขายน้ำมัน

ตามมาตรา 79/7 ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าและการขายซึ่งน้ำมันดิบและผลิตภัณฑ์น้ำมันตามความหมายที่กำหนดไว้ในมาตรานี้ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

สำหรับการนำเข้า ให้เป็นไปตามมาตรา 79/2

สำหรับการขาย กรณีน้ำมันดิบ ให้เป็นไปตามมาตรา 79 หรือ กรณีผลิตภัณฑ์น้ำมันแต่ละชนิด ได้แก่ มูลค่าของผลิตภัณฑ์น้ำมันชนิดนั้นที่ได้มาจากการหักจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มออกจากจำนวนเต็มของราคาขายปลีกของผลิตภัณฑ์น้ำมันดังกล่าว โดยให้คำนวณจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มตามอัตราภาษีมูลค่าที่รวมอยู่ในจำนวนเต็มของราคาขายปลีก

ราคาขายปลีกของผลิตภัณฑ์น้ำมันแต่ละชนิดตามวรรคหนึ่ง ให้คำนวณตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

คำว่า “น้ำมันดิบ” หมายความว่า น้ำมันดิบตามกฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียม เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่น โดยจะกำหนดเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่เห็นสมควรก็ได้

คำว่า “ผลิตภัณฑ์น้ำมัน” หมายความว่า น้ำมันเบนซิน น้ำมันก๊าด น้ำมันเชื้อเพลิงสำหรับเครื่องบิน ไอพ่น น้ำมันดีเซล น้ำมันเชื้อเพลิงหนัก น้ำมันเตา น้ำมันหล่อลื่น ก๊าซปิโตรเลียม และผลิตภัณฑ์น้ำมันอื่น ทั้งนี้เฉพาะสินค้าที่คณะกรรมการกลางกำหนดราคาสินค้าและป้องกันการผูกขาดได้กำหนดราคาขายปลีกไว้

2.3.13 การคำนวณฐานภาษีสำหรับสินค้าหรือบริการในกรณีที่กฎหมายยังมิได้กำหนด

ตามมาตรา 79/8 ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำสินค้าที่มีได้ บัญญัติไว้ในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา และในพระราชกฤษฎีกาจะ กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใดๆ เพื่อการคำนวณมูลค่าของฐานภาษีสำหรับกิจการดังกล่าวด้วย ก็ได้

2.3.14 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

การขายสินค้า หรือการให้บริการขนาดย่อมที่มีรายรับไม่เกินกว่าจำนวนที่กำหนดใน พระราชกฤษฎีกา อย่างไรก็ตามผู้ประกอบการที่ไม่มีสิทธิได้รับคืนภาษีในกรณีที่ซื้อของมาขายแล้ว ต้องเสียภาษีซื้อแก่ผู้ขาย

สินค้าขายสินค้าที่ไม่ใช่การส่งออก หรือการให้บริการ ดังต่อไปนี้

1) การขายพืชผลทางเกษตร ไม่ว่าจะเป็น ลำต้น กิ่ง ใบ เปลือก หน่อ เหง้า ดอก หัว ผัก เมล็ด หรือส่วนอื่นๆ ของพืช และวัตถุพลอยได้จากพืช ทั้งนี้อยู่ในสภาพสด หรือรักษาสภาพไว้เพื่อ มิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือด้วยการจัดทำหรือปรุง แต่งโดยวิธีการอื่นหรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีก หรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่ เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้น หรือด้วยวิธีอื่น ข้าวสารหรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการสีข้าว แต่ไม่รวมถึงไม้ซุง ฟืนหรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการเลื่อยไม้ หรือผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะหรือหีบห่อ ที่ทำเป็นอุตสาหกรรมตามลักษณะและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

2) การขายปุย

3) การขายปลาป่น อาหารสัตว์

4) การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืช หรือสัตว์ เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลาย หรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์

5) การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หนังสือเรียน

6) การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมาย ว่าด้วยสถาบันศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยกฎหมายโรงเรียนเอกชน

7) การให้บริการที่เป็นงานทางศิลปะ และวัฒนธรรมในสาขา และลักษณะการ ประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

8) การให้บริการการประกอบโรคศิลป์ การสอบบัญชี การว่าความหรือการประกอบ วิชาชีพตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ทั้งนี้เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุม ประกอบวิชาชีพอิสระนั้น

9) การให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล

10) การให้บริการวิจัย หรือการให้บริการทางวิชาการ ทั้งนี้ในสาขา และลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

11) การให้บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์

12) การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน

13) การให้บริการจัดแข่งขันกีฬาสมัครเล่น

14) การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ ทั้งเฉพาะบริการในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

15) การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร ทั้งไม่รวมถึงการขนส่งโดยอากาศยาน

16) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ ซึ่งมีใช่เป็นการขนส่งโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล

17) การให้บริการเช่าสังหาริมทรัพย์

18) การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ไม่รวมถึงการให้บริการที่เป็นการพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่นหรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็นกิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม

19) การขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งรายได้ทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักค่าใช้จ่าย

20) การขายสินค้าหรือการให้บริการเพื่อประโยชน์แก่ทางศาสนา หรือการสาธารณกุศลในประเทศไทยโดยเฉพาะ ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น

21) การขายสินค้าหรือการให้บริการตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

การนำเข้าสินค้าดังต่อไปนี้

1) สินค้าตาม (2.3.8) (2.3.8 (1)-2.3.8 (2))

2) สินค้าจากต่างประเทศที่นำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออก ทั้งนี้เฉพาะสินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

3) สินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับการยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าพิกัดอัตราศุลกากร

4) สินค้าซึ่งนำเข้าและอยู่ในอารักขาของศุลกากร แล้วได้ส่งกลับออกไปต่างประเทศ โดยได้คืนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

การส่งออกซึ่งสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/17 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรเสนอให้มีการยกเว้นภาษี

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการตามมาตรา ๓๓ อธิบดีจะเสนอให้ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรพิจารณา กำหนดลักษณะของกิจการและเงื่อนไขในการประกอบ กิจการที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา ๓๓ นี้ได้ และเมื่อคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้ทำการวินิจฉัย แล้ว ให้ประกาศคำวินิจฉัยของคณะกรรมการดังกล่าวในราชกิจจานุเบกษา และหากกิจการนั้นมิได้ เป็นไปตามลักษณะและเงื่อนไขที่กำหนด กิจการนั้นจะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตาม มาตรา ๓๓ นี้

2.4 ภาษีมูลค่าเพิ่มในต่างประเทศ

สุชาติ ชวนใช้²⁶ กล่าวว่า ในทวีปยุโรปมีประเทศที่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูป 17 ประเทศ ได้แก่ ออสเตรีย เบลเยียม เดนมาร์ก ฟินแลนด์ ฝรั่งเศส เยอรมัน กรีซ ไอร์แลนด์ อิตาลี ลักเซมเบิร์ก เนเธอร์แลนด์ นอร์เวย์ โปรตุเกส สเปน สวีเดน ตุรกี และอังกฤษ

ในประเทศแถบลาตินอเมริกาและหมู่เกาะแคริบเบียน มีประเทศที่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มเต็ม รูป 16 ประเทศ คือ อาร์เจนตินา โบลิเวีย บราซิล (ระดับรัฐ) ชิลี โคลัมเบีย คอสตาริกา เอกวาดอร์ กัวเตมาลา ฮอนดูรัส เม็กซิโก นิการากัว ปานามา เปรู อุรุกวัย สาธารณรัฐโดมินิกัน และไฮติ

ในแอฟริกา มีประเทศที่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูป 2 ประเทศ คือ มาดากาสกา และไนเจอร์

ในเอเชียแปซิฟิก มีประเทศที่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูป 3 ประเทศ คือ เกาหลีใต้ ใต้หวัน และนิวซีแลนด์ และในประเทศตะวันออกกลาง มีประเทศที่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูป 1 ประเทศ คือ อิสราเอล

นอกจากที่กล่าวมาแล้ว ยังมีประเทศอื่นๆ อีก 20 ประเทศที่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มกับภาษีการ ขาย ซึ่งไม่ได้เก็บทุกขั้นตอนจนถึงขั้นตอนการขายปลีกประเทศเหล่านี้ส่วนมากอยู่ในประเทศแถบ อาฟริกา ยกเว้นประเทศอินโดนีเซีย และยังไม่มียประเทศใดในโลกที่บังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ยกเลิกการบังคับใช้ นอกจากประเทศเวียดนาม ซึ่งได้ประกาศใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในขณะที่บ้านเมือง อยู่ในภาวะสงครามเมื่อทศวรรษที่ 1970 และยกเลิกไปหลังจากบังคับใช้เพียงระยะเวลาสั้นๆ เท่านั้น

จากที่กล่าวมาข้างต้น ภาษีมูลค่าเพิ่มได้มีการนำมาใช้โดยทั่วไปในหลายประเทศในโลก ทั้งในรูปของภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูป และภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บไม่ถึงทุกขั้นตอน ในที่นี้ขอ ยกตัวอย่าง โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำมาใช้แล้วในบางประเทศพอเป็นสังเขป ดังนี้

²⁶ สุชาติ ชวนใช้. (2534). ผลกระทบของการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้าใน ประเทศไทยต่อระดับราคาสินค้าภายในประเทศ. หน้า 63.

2.4.1 ประเทศสาธารณรัฐเกาหลีใต้

สาธิต รังคสิริ ได้อ้างอิงระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสาธารณรัฐเกาหลีใต้²⁷ ไว้ดังนี้ สาธารณรัฐเกาหลีใต้ เป็นประเทศแรกในภูมิภาคเอเชียที่นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บเป็นภาษีการขายทั่วไป โดยดำเนินการออกกฎหมายในเดือนธันวาคม 2519 ให้เริ่มบังคับใช้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2520 เป็นต้นไป ภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำมาใช้จัดเก็บนี้นำมาใช้ร่วมกับภาษีสรรพสามิต (Special Excise Tax: SET) เพื่อแทนภาษีทางอ้อมเดิม 8 ประเภทที่เคยจัดเก็บอยู่ ได้แก่ ภาษีทางการค้า (Business Tax) ภาษีโภคภัณฑ์ (Commodity Tax) ภาษีผลิตภัณฑ์สิ่งทอ (Textile Tax) ภาษีไฟฟ้าและก๊าซ (Electricity and gas Tax)

โครงสร้างและการบริหารภาษีมูลค่าเพิ่มในสาธารณรัฐเกาหลีใต้ใกล้เคียงกับที่ใช้ในทวีปยุโรป กล่าวคือ ผู้ประกอบการสามารถนำภาษีที่ได้ชำระไปแล้วในการลงทุนและการซื้อวัตถุดิบเพื่อใช้ในการประกอบธุรกิจ มาหักออกจากภาษีที่คำนวณจากยอดขายหรือการให้บริการได้ หลักฐานที่บ่งชี้ถึงภาษีที่ชำระไปแล้ว (ภาษีซื้อ) และภาษีที่คิดจากยอดขายหรือการให้บริการ (ภาษีขาย) คือ ใบกำกับภาษี ผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีทุกครั้งที่ยขายหรือให้บริการ เมื่อถึงกำหนดยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะต้องยื่นแบบฯ พร้อมชำระภาษี และแบบใบกำกับภาษีที่ขอใช้สิทธิหักออกจากภาษีขายมาด้วยทุกใบ เพื่อประโยชน์ของเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบ สาเหตุหนึ่งที่มีการตรวจสอบใบกำกับภาษีอย่างรัดกุม เนื่องจากความพึงใจในอดีตสมัยที่ถูกต่างประเทศยึดครอง ประชาชนเกาหลีไม่ยอมเสียภาษีให้รัฐบาลต่างประเทศ จึงมีการหลีกเลี่ยงภาษีกันมาก การจัดเก็บภาษีในยุคต่อๆ มาจึงมีเข้มงวดเป็นพิเศษต่างจากประเทศอื่นๆ

โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสาธารณรัฐเกาหลีใต้ อาจสรุปได้ดังนี้

ชนิดของภาษี: ชนิดรายจ่ายเพื่อการบริโภค (Consumption type VAT)

วิธีการคำนวณภาษี ใช้วิธีคำนวณจากใบกำกับสินค้า (Invoice method)

ขอบเขตของภาษี มีดังนี้

ผู้เสียภาษี คือผู้ประกอบการผลิตและจำหน่ายสินค้าและบริการโดยอิสระ (ไม่ว่าจะโดยวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรหรือไม่ก็ตาม) รวมทั้งบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล มูลนิธิหรือองค์กรต่างๆ ตลอดจนองค์กรของรัฐ

การจำหน่ายจ่ายโอนที่พึงเสียภาษี คือการผลิตและจำหน่ายสินค้าและบริการ (รวมถึงการค้าส่งและการค้าปลีก) และการนำสินค้าเข้าประเทศ โคนสินค้านี้จะรวมทั้งสินค้าที่เป็นตัวตน

²⁷ สาธิต รังคสิริ. (2533, มีนาคม). “ประสบการณ์และบทเรียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี.” สรรพากรสาส์น, ปีที่ 37, ฉบับที่ 3. หน้า 11-19.

(Tangible goods) และสินค้าที่ไม่เป็นตัวตน (Intangible goods) ส่วนบริการนั้นจะครอบคลุมบริการทุกประเภท

หลักการค้าระหว่างประเทศ ใช้หลักปลายทาง (Destination Principle)

การใช้อัตราศุลกากร สินค้าและบริการที่ได้รับอัตราศุลกากร ได้แก่ สินค้าส่งออก บริการที่ส่งออกนอกประเทศ การขนส่งระหว่างประเทศทางเรือและทางเครื่องบิน สินค้าและบริการอื่นๆ ที่ก่อให้เกิดรายได้เป็นเงินตราต่างประเทศ

การยกเว้นภาษี สินค้าและบริการที่ผู้ประกอบการได้รับยกเว้นภาษี ได้แก่ สินค้าที่จำเป็นแก่การครองชีพ (อาหารที่ยังไม่แปรรูปและน้ำประปา) สินค้าและบริการที่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้โดยง่าย (เช่น กิจการธนาคาร บริษัทประกันภัย) บริการทางสังคม (เช่น บริการการศึกษา การรักษาพยาบาล การอนามัย) บริการทางวิชาชีพอิสระ สินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้า สินค้าและบริการที่มีการผูกขาด ผู้ประกอบการที่มีขนาดเล็กซึ่งมีภาษีที่ต้องชำระในรอบครึ่งปีต่ำกว่า 10,000 วอน (ประมาณ 300 บาท)

อัตราภาษี อัตราภาษีมีอัตราเดียวในอัตราปกติ ร้อยละ 13 ซึ่งรัฐบาลสามารถเพิ่มหรือลดอัตราดังกล่าวได้ไม่เกินร้อยละ 3 ปัจจุบันจัดเก็บในอัตราร้อยละ 10²⁸

มาตรการต่อผู้ประกอบการรายย่อย เก็บภาษีจากรายรับในอัตราร้อยละ 2 และให้สิทธิเลือกที่จะเข้าเป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ผู้ประกอบการที่มีรายรับต่อปีต่ำกว่า 24 ล้านบาท (24 ล้านบาท เท่ากับ ประมาณ 736,800 บาท ณ วันที่ 10 พฤษภาคม 2555 จากเว็บไซต์ธนาคารกรุงเทพ จำกัด)

2.4.2 ประเทศนิวซีแลนด์

ศุชาดา ชวนใช้ ได้อ้างถึงระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศนิวซีแลนด์ไว้ดังนี้²⁹

ประเทศนิวซีแลนด์ได้นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2529 โดยใช้ชื่อภาษีว่า Goods and Service Tax (GST) เป็นการเก็บภาษีการขายเป็นครั้งแรก เดิมประเทศนิวซีแลนด์มีแต่ภาษีเงินได้เท่านั้น

โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศนิวซีแลนด์ สามารถสรุปได้ดังนี้

ชนิดของภาษี เป็นชนิดรายจ่ายเพื่อการบริโภค (Consumption type VAT)

วิธีการคำนวณภาษี ใช้วิธีคำนวณจากใบกำกับสินค้า (Invoice method)

²⁸ ผู้จัดทำเว็บไซต์ วิกิมีเดีย. (2552). อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ. สืบค้นเมื่อวันที่ 17 เมษายน 2552, จาก www.wikimedia.com

²⁹ ศุชาดา ชวนใช้. เล่มเดิม. หน้า 70.

2.4.2.1 ขอบเขตของภาษี

ผู้เสียภาษี คือ ผู้ประกอบกิจการซึ่งต้องเสียภาษี และเป็นผู้ซึ่งมีมูลค่าการขายเกินกว่าปีละ 24,000 ดอลลาร์

กิจการที่ต้องเสียภาษี ได้แก่ กิจการธุรกิจ การค้า (ทั้งการค้าส่งและการค้าปลีก) งานอาชีพ สมาคม สโมสร รวมทั้งกิจการที่เป็นสาธารณะและกิจการขององค์การบริหารส่วนท้องถิ่น

หลักการค้าระหว่างประเทศ ใช้หลักปลายทาง (Destination principle)

การใช้อัตราศูนย์ สินค้าและบริการที่ใช้อัตราศูนย์ ได้แก่ สินค้าซึ่งถูกจำหน่ายนอกราชอาณาจักรโดยประชาชนของประเทศและไม่ถูกนำเข้ามาในประเทศ สินค้าส่งออก บริการที่มีลักษณะเป็นการส่งออกหรือที่เรียกว่า Exported Services (การขนส่งระหว่างประเทศและบริการที่ให้ในประเทศ เป็นต้น

การยกเว้นภาษี สินค้าและบริการที่ได้รับการยกเว้นภาษี ได้แก่ บริการทางการเงิน การบริจาคมสินค้าและบริการโดยผู้ประกอบการซึ่งไม่ได้มุ่งหวังกำไร การให้เช่าที่อยู่อาศัยและการขายที่อยู่อาศัยซึ่งถูกเช่ามาแล้วเป็นเวลาอย่างน้อย 5 ปีก่อนการจำหน่าย

อัตรากาฬ อัตรากาฬที่ใช้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีอัตราเดียว คือ ร้อยละ 12.5 จากการขายในกรณีทีราคาขายไม่รวมภาษี (Tax exclusive) และเท่ากับ 1/11 ของราคาสินค้าที่รวมภาษี (Tax inclusive) มาตรการต่อผู้ประกอบการรายย่อย ไม่มีมาตรการใดๆ

2.4.3 ประเทศอินโดนีเซีย

สุชาติา ชวนใช้ ได้อ้างถึงระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอินโดนีเซีย³⁰ ไว้ดังนี้ ประเทศอินโดนีเซียนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2528 โดยนำมาใช้แทนภาษีที่เก็บจากรายรับทุกทอด (Turnover Tax)

โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอินโดนีเซีย สามารถสรุปได้ดังนี้ ชนิดของภาษี เป็นชนิดรายจ่ายเพื่อการบริโภค (Consumption type VAT) วิธีการคำนวณภาษี ใช้วิธีคำนวณจากใบกำกับสินค้า (Invoice method)

2.4.3.1 ขอบเขตของภาษี มีดังนี้

ผู้เสียภาษี คือบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งมีกิจการเกี่ยวข้องโดยอิสระกับการผลิตและการนำเข้าสู่สินค้าซึ่งต้องเสียภาษี รวมทั้งผู้ซึ่งเกี่ยวข้องกับการให้บริการก่อสร้าง

³⁰ แหล่งเดิม. หน้า 69.

การจำหน่ายจ่ายโอนที่พึงเสียภาษี คือการผลิตและการนำเข้าสินค้าที่ต้องเสียภาษี การบริการก่อสร้าง และกิจการที่เลือกจะเสียภาษี กิจกรรมซึ่งถือว่าเป็นกิจกรรมพิเศษและไม่เข้าข่ายที่ต้องเสียภาษี ได้แก่ การปลูกพืช เลี้ยงสัตว์ และประมง

หลักการค้าระหว่างประเทศ ใช้หลักปลายทาง (Destination principle)

การใช้อัตราศูนย์ ใช้กับการส่งออกสินค้าอุตสาหกรรมในประเทศ

การยกเว้นภาษี สินค้าและบริการและผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษี ได้แก่ สินค้าจำเป็นสำหรับการครองชีพ (อาหารที่ยังไม่แปรรูป ซึ่งไม่จัดอยู่ในประเภทสินค้าอุตสาหกรรม) การนำเข้าสินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ผู้เสียภาษีซึ่งมีรายรับต่อปีต่ำกว่า 24 ล้านบาท

อัตราภาษี อัตราที่ใช้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีอัตราเดียว คือร้อยละ 10 โดยรัฐบาลสามารถเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีได้ในช่วงร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 15³¹

2.4.4 ประเทศไต้หวัน

สุชาติา ชวนใช้ ได้อ้างถึงระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไต้หวัน³² ไว้ดังนี้

มาตรการต่อผู้ประกอบการรายย่อย ไม่มีมาตรการใดๆ

ประเทศไต้หวันเริ่มนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้เมื่อวันที่ 1 เมษายน 2529 โดยนำมาใช้จัดเก็บ แทนภาษีการค้า (Business tax) ภาษีสรรพสามิต (Selected excise taxes) และอากรติดใบกำกับภาษี (stamp duty on invoice)

2.4.4.1 โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มของไต้หวันสรุปได้ดังนี้

ชนิดของภาษี ใช้รูปแบบชนิดรายจ่ายเพื่อการบริโภค (Consumption type VAT) วิธีการคำนวณภาษี ใช้วิธีการคำนวณจากใบกำกับภาษี (Invoice method)

2.4.4.2 ขอบเขตผู้เสียภาษี

ผู้เสียภาษี คือ ผู้ใดก็ตามที่มีการกิจกรรมโดยอิสระเกี่ยวข้องกับการจำหน่ายสินค้าและบริการ

การจำหน่ายจ่ายโอนที่พึงเสียภาษี คือการจำหน่ายสินค้าและบริการทุกชนิดในราชอาณาจักร (รวมถึงการค้าส่งและการค้าปลีก)รวมทั้งการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ

³¹ ข้อมูลสินค้าน้ำตาลในตลาดอินโดนีเซีย. (2551, มิถุนายน). สำนักงานส่งเสริมการค้าในต่างประเทศ ณ กรุงเทพมหานคร, จาก www.depthai.go.th

³² ข้อมูลสินค้าน้ำตาลในตลาดอินโดนีเซีย. (2551, มิถุนายน). สำนักงานส่งเสริมการค้าในต่างประเทศ ณ กรุงเทพมหานคร, จาก www.depthai.go.th

หลักการค้ำระหว่างประเทศ ใช้หลักปลายทาง (Destination principle)

การใช้อัตราศุลกากร สินค้าและบริการที่ได้รับอัตราศุลกากร ได้แก่ สินค้าส่งออก บริการส่งออกไปยังต่างประเทศ การขนส่งระหว่างประเทศทางเรือและเครื่องบิน สินค้าที่จำหน่ายในร้านปลอดภาษี เครื่องจักร วัตถุดิบ เชื้อเพลิง และสินค้าชั้นกลางที่จำหน่ายแก่อุตสาหกรรมในเขตอุตสาหกรรมส่งออก (Export processing zones) คลังสินค้าทัณฑ์บน (Bonded warehouses) และเขตอุตสาหกรรมทางวิทยาศาสตร์ (Science based industrial park) สินค้าและบริการอื่นๆ ที่ก่อให้เกิดรายได้เป็นเงินตราต่างประเทศ

การยกเว้นภาษี สินค้าและบริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ สินค้าที่จำเป็นแก่การครองชีพ (สินค้าเกษตร ประมง และผลผลิตจากฟาร์มที่ยังไม่แปรรูป รวมทั้งปศุสัตว์ เครื่องมือเครื่องจักรที่ใช้ในฟาร์ม และน้ำที่ใช้ในฟาร์ม) สินค้าและบริการที่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้โดยง่าย (กิจการธนาคาร ประกันภัย เงินทุนหลักทรัพย์ และนายตัวแทน) บริการทางสังคม (บริการการ ศึกษา การรักษาพยาบาลและอนามัย) สินค้าและบริการอื่นๆ (ตำราและสินค้าที่ขายแบบหาบเร่ แผงลอย) สินค้าและบริการที่จำหน่ายโดยรัฐวิสาหกิจที่ผูกขาด และผู้ประกอบการขนาดเล็ก ซึ่งมีรายรับต่อเดือนต่ำกว่า 20,000 NTS และต้องไม่เป็นผู้ประกอบการสินค้าฟุ่มเฟือย กิจการท่องเที่ยวและร้านค้า

อัตราภาษี ใช้อัตราภาษีอัตราเดียวโดยปกติ (normal rate) เท่ากับร้อยละ 5 และรัฐบาลสามารถเพิ่มอัตราดังกล่าวได้ถึงร้อยละ 10

มาตรการต่อผู้ประกอบการรายย่อย จะจัดเก็บภาษีจากรายรับในอัตราร้อยละ 1 และให้สิทธิเลือกที่จะเข้าเป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ผู้ประกอบการที่มีรายรับต่อเดือนต่ำกว่า 200,000 NTS

2.4.5 ประเทศในกลุ่มประชาคมยุโรป (EEC)

สุชาดา ชวนใช้ ได้อ้างถึงระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศในกลุ่มประชาคมยุโรป³³ ไว้ดังนี้

ประเทศสมาชิกของ EEC ได้มีการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ตั้งแต่ช่วงปลายปี พ.ศ. 2503 ซึ่งโครงการภาษีมูลค่าเพิ่มที่ประเทศเหล่านี้นำมาใช้จะมีความแตกต่างกันไปตามลักษณะโครงสร้างเศรษฐกิจ และระดับการพัฒนาเศรษฐกิจของแต่ละประเทศ อย่างไรก็ตาม โครงสร้างหลักใหญ่ๆ ที่สำคัญ พอสรุปได้ดังนี้

³³ สุชาดา ชวนใช้. เล่มเดิม. หน้า 76.

ชนิดของภาษีชนิดของภาษี ใช้รูปแบบชนิดรายจ่ายเพื่อการบริโภค (Consumption type VAT)

วิธีการคำนวณภาษี ใช้วิธีการคำนวณจากใบกำกับภาษี (Invoice method)

หลักการค้าระหว่างประเทศใช้หลักปลายทาง (Destination principle) ซึ่งสินค้าส่งออกจะได้รับอัตราศูนย์ ส่วนสินค้านำเข้าจะเสียภาษีในอัตราเดียวกับสินค้าที่ผลิตในประเทศ

บริการที่ได้รับยกเว้นภาษี ได้แก่ บริการเพื่อสุขภาพ การศึกษา บริการทางสังคมและวัฒนธรรม ที่อยู่อาศัย กิจการของสถาบันการเงิน

สินค้าที่ได้รับอัตราศูนย์ ส่วนเป็นสินค้าที่จำเป็นต่อการครองชีพนอกเหนือไปจากสินค้าส่งออกซึ่งเป็นไปตามหลักปลายทาง

อัตราภาษี มีการใช้อัตราภาษีที่แตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ เช่น ในสหราชอาณาจักรใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ ร้อยละ 17.5 ประเทศเยอรมันใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ร้อยละ 19 ประเทศเดนมาร์กใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ร้อยละ 25 และส่วนใหญ่ใช้อัตราภาษีหลายอัตรา (multiple tax rate) โดยมีอัตราทั่วไป (General tax rate) เท่ากับร้อยละ 17 แต่มีการใช้อัตราต่ำ (reduces rate) กับสินค้าที่จำเป็นในการดำรงชีพโดยเฉลี่ยประมาณร้อยละ 5 และอัตราสูง (increased rate) กับสินค้าฟุ่มเฟือยร้อยละ 28³⁴

มาตรการต่อผู้ประกอบการรายย่อย มีการใช้มาตรการที่แตกต่างกัน เช่น การชำระภาษี โดยการประเมินจากยอดขาย การยกเว้นภาษีและการลดหย่อนภาษี เป็นต้น

2.4.6 ประเทศอินเดีย

ปวัตน์ ฐิตเมธากุล ได้อ้างถึงระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอินเดียไว้ดังนี้

ประเทศอินเดีย ได้เปลี่ยนระบบการจัดเก็บภาษี ซึ่งแต่เดิมใช้ระบบภาษีการค้า มาเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อวันที่ 1 เมษายน ค.ศ.2005

ธุรกรรมธุรกิจทุกประเภทต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กลุ่มสินค้ากว่า 550 รายการ 22 รัฐ ใน 28 รัฐที่ใช้ระบบการจัดเก็บภาษีแบบระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม 6 รัฐ ที่ยังไม่ได้นำระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไปใช้ คือ Madhya Pradesh, Rajasthan, Jharkhand, Gujarat และ Chattisgarh

³⁴ ผู้จัดทำเว็บไซต์ วิกิมีเดีย. (2552). อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ. สืบค้นเมื่อวันที่ 17 เมษายน 2552, จาก www.wikimedia.com

³⁴ ปวัตน์ ฐิตเมธากุล. (2548). นโยบาย กฎระเบียบทางการค้า ภาษี และการลงทุนของอินเดีย. หน้า 17-18.

สินค้า 270 รายการ ที่เป็นปัจจัยพื้นฐาน ยา เวชภัณฑ์ วัตถุดิบในการผลิตสินค้าอุตสาหกรรมสินค้าทุน เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่อัตราร้อยละ 4

โลหะมีค่า เช่น ทองคำ เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ ร้อยละ 1

น้ำมันเบนซิน ดีเซล ได้รับการยกเว้นการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในบางรัฐ แต่ในบางรัฐก็มีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

น้ำตาล สิ่งทอ ยาสูบ ได้รับการยกเว้นการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นเวลา 1 ปี นับแต่วันที่ประกาศใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.4.7 ประเทศญี่ปุ่น

สาธิต รังคสิริ ได้อ้างถึงระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศญี่ปุ่น³⁵ ไว้ดังนี้ ประเทศญี่ปุ่นมีการปฏิรูประบบภาษีอากรครั้งใหญ่ในวันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2533 การปฏิรูประบบภาษีอากรครั้งนี้ ได้มีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาบังคับใช้เป็นครั้งแรก ในนามของภาษีการบริโภค (consumption tax) เนื่องจากระบบภาษีอากรแบบเดิมไม่เหมาะกับระบบเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนไปตามกาลเวลา และระบบภาษีเดิมของญี่ปุ่นมีการเลือกปฏิบัติทำให้ทำลายระบบการแข่งขันทางการค้าอย่างเสรีและขัดกับความสามารถในการเสียภาษีของประชาชน ขอบเขตของภาษี ภาษีการบริโภคของญี่ปุ่นนี้คลุมทุกขั้นตอนการขายสินค้าและการบริการ การจัดเก็บเฉพาะบางขั้นตอนหรือบางธุรกิจจะสร้างความยุ่งยากและปัญหามากมาย เช่นการตีความว่าเป็นสินค้าหรือสินค้าหรือบริการที่นอกกระบวนหรือไม่ และก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงได้ เช่น ถ้ายกเว้นภาษีให้กับผู้ขาย จะมีการเลี่ยงภาษีโดยการ โอนราคา ผู้ผลิตขายราคาต่ำกว่าความเป็นจริงเสียภาษีการบริโภคหรืออาจไม่เสียเลย แล้วตั้งบริษัทลูกเป็นผู้แทน ขายบวกกำไรมากๆ แต่ไม่ต้องเสียภาษีบริโภคเพราะอยู่นอกกระบวน

วิธีการคำนวณภาษี ผู้ประกอบการสามารถนำภาษีที่ชำระไปแล้วจากการลงทุน เมื่อขายสินค้าบริการมาหักออกจากภาษีที่คำนวณจากยอดขายสินค้าหรือการให้บริการได้ ทำให้ไม่มีการเก็บภาษีซ้ำซ้อนที่ชำระไปเพื่อการลงทุน (ภาษีซื้อ) สามารถนำมาหักออกจากภาษีที่คำนวณจากยอดขายได้ โดยอาศัยหลักฐานคือ รายการบัญชีที่บันทึกไว้ หรือดูจากเอกสารหลักฐาน เช่น ใบส่งของใบเสร็จรับเงิน ฯลฯ

³⁵ สาธิต รังคสิริ. (2534, มิถุนายน). “ประสบการณ์และบทเรียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศญี่ปุ่น.” สรรพากรสาส์น, ปีที่ 38, ฉบับที่ 6.

ประเทศญี่ปุ่นไม่ได้ใช้ระบบใบกำกับภาษีเป็นหลัก แต่ใช้ระบบบัญชีดังที่ได้กล่าวแล้ว จึงทำให้การควบคุมการเสียภาษีเสียให้ถูกต้องทำได้ยาก

อัตราภาษีการบริโภค ในปัจจุบันอยู่ที่ร้อยละ 38

การยกเว้นภาษี จะมีการยกเว้นภาษีการบริโภคกับสินค้าและบริการบางประเภท เช่น การขายและให้เช่าที่ดิน พันธบัตรรัฐบาล การแข่งม้า และแข่งจักรยานของรัฐบาลกลาง และรัฐบาลท้องถิ่น ฯลฯ สำหรับการส่งออกจะได้รับการยกเว้นภาษี แต่ยอมให้ขอคืนภาษีจากการลงทุนได้ด้วยเป็นพิเศษ

บทที่ 3

การออกใบกำกับภาษี และหลักเกณฑ์อื่นที่เกี่ยวข้องของไทย เปรียบเทียบกับต่างประเทศ

ในบทนี้จะทำการศึกษาและวิเคราะห์ ถึงมาตรการต่างๆ ที่ใช้ตรวจสอบการออกใบกำกับภาษีของหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่ในการตรวจการออกใบกำกับภาษี รวมทั้งมาตรการตรวจสอบการออกใบกำกับภาษีที่ได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรฉบับที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน ประกอบกับมาตรการตรวจสอบใบกำกับภาษีของกรมสรรพากร ว่ามีประสิทธิภาพในการควบคุมไม่ให้มีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายในส่วนใบกำกับภาษีมากน้อยเพียงใด เพราะจากการที่ผู้วิจัยได้ศึกษาพบว่า การใช้ใบกำกับภาษีปลอม และใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย สร้างความเสียหายต่อรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐเป็นเงินมูลค่ามหาศาล

सानิต รำน้อย อธิบดีกรมสรรพากรในช่วงปี พ.ศ. 2551 ได้กล่าวว่า “จากการตรวจสอบของกรมสรรพากรในปี พ.ศ. 2551 พบว่า การกระทำความผิดกรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอม และใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ได้สร้างความเสียหายให้แก่ระบบภาษีเป็นมูลค่าถึง 1,396.88 ล้านบาท ทั้งนี้ กลุ่มธุรกิจที่เข้าข่ายการกระทำความผิดดังกล่าว ได้แก่ กลุ่มธุรกิจก่อสร้าง รับเหมาก่อสร้างที่มักจะแสดงรายได้ไม่ชัดเจนมีการสร้างรายจ่ายเทียมโดยการใช้ใบกำกับภาษีปลอมเป็นต้น หรือบางรายมีการตั้งบริษัทขึ้นมาเป็นการชั่วคราวเพื่อรับเหมาก่อสร้างทางจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) และเมื่อสร้างงานเสร็จก็ยุบเลิกไปไม่มาเสียภาษีให้ถูกต้อง”

ผู้วิจัยเห็นว่า ในปัจจุบันสภาพสังคมมีความก้าวหน้าทางด้านเทคโนโลยีอย่างมาก ทำให้รูปแบบในการกระทำความผิดเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายมีความซับซ้อนมากขึ้น เช่น ใช้ใบกำกับภาษีปลอมมีการเชื่อมโยงกับคดีการทุจริตในการปล่อยกู้ของธนาคารกรุงไทยกว่า 2,100 ล้านบาท¹ เป็นต้น ดังนั้น ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าควรพิจารณาถึงมาตรการตรวจสอบใบกำกับภาษีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันว่ามีข้อดีหรือข้อด้อยอย่างไร เพื่อเป็น

¹ ผู้สื่อข่าวมิติดิจิทัลออนไลน์ไม่ระบุนาม. (2552, 12 กุมภาพันธ์). “เปิดข้อมูลลับ ดีเอสไอ เครื่องข่ายอดีตแม่ค้าอาวุธใบกำกับภาษีปลอมโยงทุจริตตู้กรุงไทย 2 พันล้าน.” สืบค้นเมื่อ 6 พฤษภาคม 2555, จาก

แนวทางในการแก้ปัญหาและป้องกันการกระทำผิดเกี่ยวกับการใช้ใบกำกับภาษีปลอม และ ใบกำกับภาษีที่มีขอบด้วยกฎหมาย ซึ่งหากทำให้ปัญหาการใช้ใบกำกับภาษีปลอม และใบกำกับภาษี ที่มีขอบด้วยกฎหมายลดลงหรือหมดสิ้นไป ก็จะเป็นประโยชน์ต่อประเทศอย่างมาก

3.1 หลักกฎหมายเรื่องใบกำกับภาษีและหลักเกณฑ์อื่นที่เกี่ยวข้องของไทย

3.1.1 ใบกำกับภาษี (TAX INVOICE)

กรมสรรพากร ได้ให้ความหมายของใบกำกับภาษี คือ “เอกสารหลักฐานสำคัญ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องจัดทำ และออกให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ทุกครั้งที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อแสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้า หรือรับบริการในแต่ละครั้ง”²

สมเดช โรจน์คุรีเสถียร และคณะ ได้ให้ความหมายของ ใบกำกับภาษีคือ “เอกสารสำคัญ ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องจัดทำ ใบกำกับ ภาษีและสำเนาใบกำกับภาษี สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้ง และจะต้องจัดทำทันที ที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น และ ใบกำกับภาษี ยังหมายความรวมถึง ใบกำกับภาษี อย่างย่อ ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ ใบเสร็จรับเงินที่ส่วนราชการออกให้ในการขายทอดตลาด หรือขาย โดยวิธีอื่นตามมาตรา 83/5 และใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร กรมศุลกากร หรือกรมสรรพสามิต ทั้งนี้เฉพาะส่วนที่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม”³

กลุ่มนิติกร กรมสรรพากร ได้ให้ความหมายของใบกำกับภาษีคือ “เอกสารที่ผู้ประกอบการ จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้องออกให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ในการขายสินค้าหรือการ ให้บริการทุกครั้งเพื่อแสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการ และจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการ เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บ โดยต้องจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษี ในทันทีที่ความรับผิด ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น พร้อมทั้งส่งมอบใบกำกับภาษี (ต้นฉบับ) ให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือรับ บริการ ส่วนสำเนาใบกำกับภาษี ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องนำไปจัดทำรายการ และรวบรวมเก็บรักษาพร้อมเอกสารประกอบการลงรายงานอย่างอื่น เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปีนับ แต่วันทำรายงาน”⁴

² กรมสรรพากร. (2555, 12 กุมภาพันธ์). “ความรู้เรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม.” สืบค้นเมื่อ 9 กันยายน 2553, จาก www.rd.go.th

³ สมเดช โรจน์คุรีเสถียร ก (2548). ใบกำกับภาษี. *modern cashier*. หน้า 296.

⁴ กลุ่มนิติกร กรมสรรพากร. (ม.ป.ป.). VAT ใบกำกับภาษี. หน้า 3.

ลัดดา โภคาสถิต ได้ให้ความหมายของ ใบกำกับภาษี คือ “เอกสารที่สำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่มในการควบคุมจำนวนหนี้ภาษีที่ผู้ขายจะต้องนำไปชำระและจำนวนเครดิตของผู้ซื้อที่จะขอคืนรายการที่ปรากฏในใบกำกับภาษีจึงต้องบันทึกให้ถูกต้อง จึงต้องมีการออกกฎหมายและระเบียบวางรูปแบบลักษณะของใบกำกับภาษีขึ้น ตลอดจนรายละเอียดต่างๆ อันเนื่องในการออกใบกำกับภาษีนั้น”⁵

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5570/2548 ได้ให้ความหมายของใบกำกับภาษี คือ “เอกสารที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องแสดงในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ต่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเพื่อให้ตรวจสอบว่าการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มถูกต้องหรือไม่”

จากการศึกษาของผู้วิจัย เห็นว่า ใบกำกับภาษี คือ เอกสารที่เป็นหลักฐาน ที่ใช้รัฐในการคำนวณเพื่อเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยกำหนดให้การจัดทำ และนำส่งใบกำกับภาษีแก่รัฐ เป็นหน้าที่ของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ใบกำกับภาษีเป็นเอกสารที่มีความสำคัญที่สุดในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการ ต้องออกใบกำกับภาษี ให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เพื่อเป็นหลักฐานว่าได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ในทำนองเดียวกันหากผู้ประกอบการ ได้ซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายหรือผู้ให้บริการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการเช่นกันก็จะได้รับหลักฐาน คือ ใบกำกับภาษี เป็นหลักฐานว่าได้ถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้ว

3.1.2 จุดความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (TAX POINT)

สมคิด บางโม ได้อธิบายความหมายของ จุดความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ คือ “จุดที่ผู้ประกอบการถูกกำหนดว่ามีภาระภาษีที่จะต้องชำระเกิดขึ้นแล้ว”⁶

สมเดช โรจน์คุรีเสถียร ได้อธิบายความหมายของ “จุดความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ คือ จุดที่กำหนดให้ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องปฏิบัติ 3 อย่าง คือ 1. ต้องออกใบกำกับภาษีเมื่อมีการขายหรือการให้บริการ 2. ต้องจัดทำรายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม 3. ต้องยื่นแบบและชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ถ้ามี) ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไปนับแต่วันที่จุดความรับผิดชอบเกิดขึ้น”⁷

ผู้วิจัย เห็นว่า จุดแห่งความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ จุดที่ถือว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ซึ่งแตกต่างกันไปแล้วแต่กรณีจากการขายหรือบริการ

⁵ ลัดดา โภคาสถิต. (2539, มิถุนายน). “กลไกของภาษีมูลค่าเพิ่ม-ใบกำกับภาษี.” สรรพากรสาส์น, ปีที่ 36, ฉบับที่ 6. หน้า 12.

⁶ สมคิด บางโม. (2550). การภาษีอากรธุรกิจ. หน้า 249-255.

⁷ สมเดช โรจน์คุรีเสถียร ข (2550). คู่มือประมวลรัษฎากร. หน้า 1208-1214.

เมื่อผู้ประกอบการได้จดทะเบียนเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องทำอยู่ 3 อย่างคือ

- 1) ต้องออกใบกำกับภาษีเมื่อมีการขายหรือการให้บริการ
- 2) ต้องจัดทำรายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 3) ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ. 30

แต่เรามักจะพบว่า แล้วเราควรจะทำใบกำกับภาษีเมื่อใด เพราะกิจการแต่ละประเภท ธุรกิจ มีความแตกต่างกันในลักษณะขั้นตอนการดำเนินงาน จุดความรับผิดชอบทางภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point) ก็แตกต่างกันไปด้วย สมคิด บางโม⁸ จำแนกแนววิธีปฏิบัติของความรับผิดชอบทางภาษี มูลค่าเพิ่ม ได้ประมาณ 4 แนวทาง คือ

1) ธุรกิจขายสินค้า

(1) การขายสินค้าทั่วไป จุดความรับผิดชอบ (Tax Point) เกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า แต่หากมีการกระทำต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนการส่งมอบสินค้า ก็ให้จุดความรับผิดชอบเกิดขึ้นทันทีที่มีการกระทำนั้นๆ

- ก. การโอนกรรมสิทธิ์สินค้า
- ข. ได้รับชำระค่าสินค้า
- ค. ได้ออกใบกำกับภาษี

(2) การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อ/สัญญาซื้อขายผ่อนชำระ โดยที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่ได้โอนไปให้ผู้ซื้อ โดยผู้ซื้อได้รับมอบสินค้าไปแล้ว จุดความรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point) ให้เกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดในแต่ละงวด แม้ยังไม่ได้รับเงินค่างวด ยกเว้นหากมีการกระทำต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนถึงกำหนดชำระราคาในแต่ละงวด ก็ให้ถือว่าจุดความรับผิดชอบ เกิดขึ้นทันทีที่มีการกระทำนั้นๆ

- ก. ได้รับชำระราคาสินค้า
- ข. ได้ออกใบกำกับภาษี

(3) การขายสินค้า โดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขาย ในกรณีที่มีการแต่งตั้งตัวแทนเพื่อขายสินค้าและได้ส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนแล้วนั้น โดยที่ตัวแทนขายนั้นจะต้องได้รับการแต่งตั้งเพื่อขาย ตามประเภทของสินค้าและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ ตามที่รัฐมนตรีกำหนดจุดความรับผิดชอบทางภาษี (Tax Point) จะเกิดขึ้น ต่อเมื่อตัวแทนขายได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ เว้นแต่มีการกระทำต่อไปนี้เกิดขึ้น ก็ให้จุดความรับผิดชอบ (Tax Point) เกิดขึ้นทันทีที่มีการกระทำนั้นๆ

⁸ สมคิด บางโม. เล่มเดิม. หน้า 249-255.

- ก. ตัวแทนโอนกรรมสิทธิ์สินค้าให้ผู้ซื้อ
- ข. ตัวแทนได้รับชำระค่าสินค้า
- ค. ตัวแทนได้นำสินค้าไปใช้โดยตัวแทนเองหรือคนอื่น
- ง. ได้ออกใบกำกับภาษี

(4) การขายสินค้าโดยการส่งออก

- ก. การส่งออกสินค้าให้จุดความรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นเมื่อ
 - มีการชำระอากรขาออก
 - มีการวางหลักประกันอากรขาออก
 - จัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาออก
- ข. การส่งออกสินค้า ในกรณีที่นำสินค้าเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออกให้จุดความรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นเมื่อวันที่น่าสินค้าเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออก
- ค. การส่งออกสินค้าที่อยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนของศุลกากร ให้จุดรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดตามกฎหมายของกรมศุลกากร

(5) การขายสินค้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 0 และภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้นแล้ว อันทำให้ผู้รับโอนสินค้านั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็ให้จุดความรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้า

2) ธุรกิจให้บริการ

(1) การให้บริการทั่วไป

จุดความรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นเมื่อได้มีการชำระราคาค่าบริการนั้นๆ เว้นแต่มีการกระทำความผิดต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อน ก็ให้จุดความรับผิด (Tax Point) นั้นเกิดขึ้นทันทีที่มีการกระทำนั้นๆ

- ก. ได้ใช้บริการนั้นๆ ด้วยตนเองหรือโดยคนอื่น
- ข. ได้ออกใบกำกับภาษี

(2) การให้บริการตามสัญญาที่กำหนดค่าตอบแทนตามส่วนของการบริการนั้นๆ จุดความรับผิด (Tax Point) ตามส่วนของการบริการนั้นๆ เกิดขึ้นเมื่อได้มีการชำระค่าบริการตามส่วนของการบริการนั้นๆ เมื่อการให้บริการนั้นๆ ตามส่วนเสร็จสิ้นลง เว้นแต่มีการกระทำความผิดต่อไปนี้เกิดขึ้น ก็ให้จุดความรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นทันทีที่มีการกระทำนั้นๆ

- ก. ได้ใช้บริการโดยตนเองหรือ คนอื่น
- ข. ได้ออกใบกำกับภาษี

(3) การให้บริการที่ทำในต่างประเทศ แต่ได้มีการใช้บริการในประเทศไทย จุดความรับผิด (Tax Point) ทั้งหมดหรือบางส่วน เกิดขึ้นเมื่อมีการชำระราคาค่าบริการทั้งหมดหรือบางส่วน แล้วแต่กรณี

(4) การให้บริการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ทั้งนี้ตามมาตรา 80/1(5) และภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในบริการอันทำให้ผู้รับโอนสิทธิ์ในบริการมีหน้าที่ต้องเสียภาษี มูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/1(2) ให้ความรับผิด (Tax Point) ทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ

(5) การขายสินค้าหรือการให้บริการได้รับชำระด้วยเช็ค

ในกรณีนี้ ให้จุดความรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นตามวันที่ที่ปรากฏในเช็ค ผู้ประกอบการต้องออกใบกำกับภาษี และใบรับตามวันที่ในเช็ค แต่หากได้รับมอบเช็คลงวันที่ที่ผ่านมาแล้ว ก็ให้ผู้ประกอบการจัดทำใบกำกับภาษีและใบรับลงวันที่ตามวันที่ในเช็คนั้นๆ ยกเว้นกรณีต่อไปนี้ ให้จัดทำใบกำกับภาษีและใบรับตามวันที่ได้รับมอบเช็คเท่านั้น

ก. กรณีรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล องค์การบริหารส่วนตำบล องค์การบริหารส่วนจังหวัด

ข. กรณีผู้ออกเช็คเป็นบุคคลธรรมดา บริษัทห้างหุ้นส่วนจำกัดหรือนิติบุคคลอื่น ซึ่งได้ออกเอกสารรับรองว่า ได้ส่งมอบเช็คในวัน เดือน ปีใด และได้ส่งมอบเอกสารดังกล่าว ให้ในวันเดียวกันที่ส่งมอบเช็คนั้น และให้ผู้ประกอบการต้องมีเอกสารดังกล่าวพร้อมให้เจ้าหน้าที่สรรพากรตรวจสอบทันที

3) การนำเข้าสินค้า

(1) การนำเข้าสินค้าทั่วไป ให้ความรับผิดในการเสียภาษี (tax point) เกิดขึ้นเมื่อ

- ก. มีการชำระอากรขาเข้า
- ข. วางหลักประกันอากรขาเข้า
- ค. มีการจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า

เว้นแต่ไม่ต้องเสียอากรขาเข้า ก็ให้ถือว่าความรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นในวันที่มีการออกไปขนสินค้าของกรมศุลกากร

(2) การนำเข้าสินค้าในราชอาณาจักร เข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออก แล้วนำสินค้านี้ดังกล่าว ออกจากเขตฯ โดยมีใช้เพื่อการส่งออก ให้จุดความรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นในวันที่ได้มีการนำสินค้าออกจากเขตอุตสาหกรรม

(3) การนำเข้า กรณีของตกค้างในกรมศุลกากร ให้จุดความรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นเมื่อทางราชการ ได้นำมาขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่น เพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษี ค่าเก็บรักษา ค่าขนย้าย ฯลฯ

(4) การนำเข้าสินค้าที่ได้รับการยกเว้นอากรของกรมศุลกากร ซึ่งได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่หากภายหลังสินค้านี้ดังกล่าว ต้องเสียอากรของกรมศุลกากรผู้รับ โอนสินค้าดังกล่าว ต้องรับผิดภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย โดยให้รับผิดพร้อมๆ กับความรับผิด (Tax Point) ของกรมศุลกากร

4) การขายสินค้าหรือให้บริการอื่น

(1) การขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง เช่น สิทธิในสิทธิบัตร กู้ดวิลล์ การขายสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน หรือสินค้าที่ไม่อาจกำหนดได้แน่นอนว่ามีการส่งมอบเมื่อใด ให้ความรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาสินค้า เว้นแต่มีการกระทำต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนก็ให้จุดความรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นทันทีที่มีการกระทำนั้นๆ

ก. โอนกรรมสิทธิ์สินค้า

ข. ได้ออกใบกำกับภาษี

(2) การขายกระแสไฟฟ้า น้ำประปา หรือสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ให้จุดความรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นเมื่อได้ชำระราคาสินค้าหรือได้มีการออกใบกำกับภาษีก่อนการได้รับชำระราคาสินค้า ก็ให้จุดรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นเมื่อได้ออกใบกำกับภาษี

(3) การขายสินค้าหรือการให้บริการ ด้วยเครื่องอัตโนมัติ โดยการหยอดเหรียญ หรือบัตรหรือการกระทำในลักษณะดังกล่าว ให้ความรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นเมื่อได้นำเงิน เหรียญ บัตรหรือสิ่งอื่นๆ ในทำนองเดียวกันออกจากเครื่องอัตโนมัติ

(4) การขายสินค้าโดยการชำระราคาด้วยการใช้บัตรเครดิต หรือในลักษณะทำนองเดียวกัน ให้ความรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้า เว้นแต่มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้น ให้จุดรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นทันทีที่มีการกระทำนั้นๆ

ก. โอนกรรมสิทธิ์สินค้า

ข. มีการออกหลักฐานการใช้บัตรเครดิต

ค. ได้ออกใบกำกับภาษี

(5) การขายสินค้าตามสัญญาจะขายสินค้า ให้ความรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า เว้นแต่มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนก็ให้จุดความรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นทันทีที่มีการกระทำนั้นๆ

ก. โอนกรรมสิทธิ์สินค้า

ข. ได้รับชำระราคาสินค้า

ค. ได้ออกใบกำกับภาษี

(6) เมื่อผู้ประกอบการได้นำสินค้าไปใช้โดยตนเองหรือผู้อื่น โดยมีใช้เพื่อการประกอบกิจการโดยตรง (ใช้ส่วนตัว) ให้จุดความรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นเมื่อได้มีการนำสินค้าไปใช้หรือส่งมอบให้คนอื่นไปใช้

(7) ในกรณีสินค้าขาดหายจากรายงานสินค้าคงเหลือและวัตถุดิบ ให้จุดความรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นเมื่อตรวจพบ

(8) ในกรณีผู้ประกอบการมีสินค้าคงเหลือ หรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในกิจการประกอบกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ ให้จุดความรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นเมื่อเลิกประกอบกิจการหรือแจ้งเลิกประกอบกิจการ เว้นแต่ได้รับอนุญาตให้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ ต่อไปได้เป็นการชั่วคราวจนกว่าจะหยุดประกอบกิจการ ตามมาตรา 78

(9) ในกรณีผู้ประกอบการมีสินค้าหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในกิจการประกอบกิจการ ณ วันที่มีคำสั่งถอนทะเบียนมูลค่าเพิ่มหรือ ณ วันที่ได้รับแจ้งการเพิกถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้จุดความรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นเมื่อได้รับแจ้งคำสั่งถอนหรือได้รับแจ้งการเพิกถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เว้นแต่จะได้รับอนุญาตให้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ ต่อไปได้เป็นการชั่วคราว จนกว่าจะหยุดประกอบกิจการ ตามมาตรา 78 แห่งประมวลรัษฎากร

3.1.3 ผู้มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษี

ผู้มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษี ได้แก่ ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังต่อไปนี้

1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูป (คำนวณภาษีโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี ตามมาตรา 86 ประมวลรัษฎากร)

2) ผู้ขายทอดตลาดที่มีส่วนราชการซึ่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยให้ผู้ขายทอดตลาดออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนเจ้าของทรัพย์สิน ตามมาตรา 86/3 ประมวลรัษฎากร (ทั้งนี้รูปแบบใบกำกับภาษีของผู้ขายทอดตลาด คู่มือ 4 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.87/2542)

3) ตัวแทนในราชอาณาจักรของผู้ประกอบการจดทะเบียนในราชอาณาจักร โดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนแล้ว ทั้งนี้ เฉพาะสัญญาการแต่งตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้าและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ตามมาตรา 86 วรรค 4 ประมวลรัษฎากร

4) ตัวแทนในราชอาณาจักรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร ตัวแทนในราชอาณาจักร จะออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรได้ต่อเมื่อผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร ได้ยื่นคำขออนุมัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ตามมาตรา 86/2 ประมวลรัษฎากร

5) ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร และเข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือบริการในราชอาณาจักรเป็นครั้งคราว โดยได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ตามมาตรา 85/3 และมาตรา 86 วรรค 2 ประมวลรัษฎากร

6) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ถูกจัดซื้อออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะเลิกประกอบกิจการอธิบดีกรมสรรพากรจะอนุญาตให้ผู้ประกอบการที่ถูกจัดซื้อออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะเหตุเลิกกิจการดังกล่าวออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้ต่อไป เป็นการชั่วคราวจนกว่าจะหยุดประกอบกิจการ โดยต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ตามมาตรา 86/11 ประมวลรัษฎากร

7) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ถูกจัดซื้อออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะอธิบดีสั่งเพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม อธิบดีกรมสรรพากรจะอนุญาตให้ผู้ประกอบการที่ถูกจัดซื้อออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะเหตุถูกสั่งเพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้เป็นการชั่วคราว จนกว่าจะหยุดประกอบกิจการ โดยต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ตามมาตรา 86/11 ประมวลรัษฎากร

8) ผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่ได้แจ้งขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและได้รับอนุมัติให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี ตามมาตรา 82/3 ประมวลรัษฎากร

3.1.4 ผู้ไม่มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษี

1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร และได้ให้ตัวแทนของตนออกใบกำกับภาษีแทนตนตามมาตรา 86/2 แห่งประมวลรัษฎากร

2) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ทรัพย์สินถูกนำออกขายทอดตลาด หรือขายโดยวิธีอื่นโดยบุคคลอื่นตามมาตรา 83/5 แห่งประมวลรัษฎากร

3) ผู้ประกอบการจดทะเบียนตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามมาตรา 83/6(3) แห่งประมวลรัษฎากร

4) ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรและเข้ามาประกอบกิจการในราชอาณาจักร เป็นครั้งคราวและมีได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแบบชั่วคราว ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 43 ลงวันที่ 29 มกราคม 2536

3.1.5 ประเภทของใบกำกับภาษี และผู้มีสิทธิออกใบกำกับภาษีในกรณีต่างๆ

- 1) ใบกำกับภาษีเต็มรูปแบบตามมาตรา 86/4 ต้องมีรายการครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนด คือ
 - (1) คำว่า “ใบกำกับภาษี”
 - (2) เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ขาย
 - (3) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ขาย
 - (4) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ซื้อ
 - (5) เลขที่ เล่มที่ (ถ้ามี) ของใบกำกับภาษี
 - (6) วัน เดือน ปีที่ออกใบกำกับภาษี
 - (7) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณและราคาของสินค้าหรือบริการ
 - (8) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยให้แยกออกจากราคาของสินค้าหรือบริการให้ชัดเจน

รายการในใบกำกับตามมาตรา 86/4 และ มาตรา 86/6 แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากร ให้ทำเป็นภาษาไทย เป็นหน่วยเงินต่างไทย และใช้ตัวเลขไทยหรืออารบิก ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งจัดทำรายการในใบกำกับภาษีเป็นภาษาอังกฤษ และเป็นหน่วยเงินตราไทยตามมาตรา 86/4 และมาตรา 86/6 แห่งประมวลรัษฎากร ให้ถือว่าได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร เว้นแต่ในกิจการบางประเภทที่มีความจำเป็นต้องทำเป็นภาษาต่างประเทศอื่นที่ไม่ใช่ภาษาอังกฤษหรือเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้กระทำได้แต่จะต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 92 ข้อ 2-4

ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ประสงค์จะจัดทำรายการในใบกำกับภาษีเป็นภาษาต่างประเทศที่ไม่ใช่ภาษาอังกฤษ หรือหน่วยเงินตราต่างประเทศ ยื่นคำขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากร ก่อนจัดทำรายการในใบกำกับภาษีเป็นภาษาต่างประเทศหรือหน่วยเงินตราต่างประเทศ โดยให้ยื่นตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ดังนี้ ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสถานประกอบการตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ให้ยื่นคำขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรผ่านสรรพากรเขตพื้นที่ที่สรรพากรนั้นตั้งอยู่ และในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสถานประกอบการตั้งอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้ยื่นคำขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรผ่านสรรพากรจังหวัดที่สถานประกอบการตั้งอยู่ ณ ที่ว่าการอำเภอที่สถานประกอบการนั้นตั้งอยู่

ถ้าผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสถานประกอบการหลายแห่ง ให้ยื่นคำขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรผ่านสรรพากรเขตพื้นที่หรือสรรพากรจังหวัดที่สถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่แล้วแต่กรณี ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะจัดทำรายการในใบกำกับภาษีเป็นภาษาต่างประเทศที่ไม่ใช่ภาษาอังกฤษหรือหน่วยเงินตราต่างประเทศได้ จะต้องได้รับอนุมัติจาก

อธิบดีกรมสรรพากรก่อน โดยทำใบกำกับภาษีที่ขออนุมัติจัดทำเป็นภาษาต่างประเทศหรือหน่วยเงินตราต่างนั้น จะต้องมียาขการอย่างน้อยตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร

การทำใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 หรือใบกำกับภาษีอย่างย่อตามมาตรา 86/6 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะจัดทำเป็นภาษาอังกฤษก็ได้ โดยให้ถือว่าอธิบดีกรมสรรพากรได้อนุมัติแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร ให้ใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินเพื่อออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ รายการในใบกำกับภาษีอย่างย่อที่ออกโดยใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะจัดทำเป็นภาษาอังกฤษก็ได้ โดยให้ถือว่าอธิบดีกรมสรรพากรได้อนุมัติแล้ว

ในการออกใบกำกับภาษีเต็มรูปให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องออกใบกำกับภาษีทุกครั้งที่เกิดความรับผิดชอบ กรณีการขายสินค้าจากความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้า ในกรณีการให้บริการจากความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้รับเงิน ดังนั้นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องออกใบกำกับภาษีทันทีที่มีจุดความรับผิดชอบเกิดขึ้น ยกเว้นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าชนิดและประเภทเดียวกัน ให้แก่ผู้ซื้อสินค้ารายใดรายหนึ่งเป็นจำนวนหลายครั้งใน 1 วันทำการสำหรับผู้ซื้อสินค้านั้นได้

ใบกำกับภาษีเต็มรูปนอกจากมาตรา 86/4 แล้ว ยังมีใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/5 ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องจัดทำใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/5 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะแบบเต็มรูป จะต้องจัดทำใบกำกับและสำเนา โดยส่งต้นฉบับใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ และเก็บรักษาสำเนาใบกำกับภาษีเพื่อการลงรายการภาษีขายตามมาตรา 87 (1) ใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/5 อธิบดีกรมสรรพากรอาจกำหนดให้มีรายการอย่างอื่นได้ดังต่อไปนี้

- 2) ใบกำกับภาษีของสินค้าหรือบริการเฉพาะอย่างตามมาตรา 79/1 แห่งประมวลรัษฎากร
- 3) ใบกำกับภาษีของยาสูบตามมาตรา 79/5 หรือน้ำมันดิบและผลิตภัณฑ์น้ำมันตามมาตรา 79/6 แห่งประมวลรัษฎากร
- 4) ใบกำกับภาษีที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้จัดทำเป็นภาษาต่างประเทศ หรือเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศตามมาตรา 86/4 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร
- 5) ใบกำกับภาษีของสินค้าหรือบริการอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง
- 6) ใบกำกับภาษีของการขายสินค้าโดยการส่งออกตามมาตรา 86/5 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ให้มีรายการเดียวกันกับใบกำกับสินค้าซึ่งผู้ส่งออกได้ออกเป็นปกติประเพณีทางการค้าระหว่างประเทศโดยไม่ต้องมียาขการครบถ้วนตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร

7) ใบกำกับภาษีของการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้น ในต่างประเทศตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ให้มีรายการเช่นเดียวกับใบแจ้งหนี้ หรืออินวอยซ์ ซึ่งผู้ประกอบการได้ออกเป็นปกติประเพณีทางการค้าระหว่างประเทศ โดยไม่ต้องมี รายการครบถ้วนตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร

8) ใบกำกับภาษีของการให้บริการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยาน ตามมาตรา 86/5 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ให้มีรายการเช่นเดียวกับแอร์เวย์บิลหรือเฮาส์แอร์เวย์บิล ที่ผู้ขนส่งหรือตัวแทนรับขนส่งได้ออกเป็นปกติประเพณีทางการค้าระหว่างประเทศ โดยไม่ต้องมี รายการครบถ้วนตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร

9) ใบกำกับภาษีของการขายน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันตามมาตรา 86/5 (2) แห่ง ประมวลรัษฎากร ต้องมีรายการอย่างน้อยตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ให้ระบุชื่อ ชนิด และประเภทน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันเป็นภาษาอังกฤษได้ และต้องกำหนดช่องราคาขายปลีกไว้ในใบกำกับภาษีด้วย

10) ใบกำกับภาษีของการขายยาสูบตามประเภทที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมติรัฐมนตรี ตามมาตรา 86/5 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องมีรายการอย่างน้อยตามมาตรา 86/4 แห่งประมวล รัษฎากร แต่ให้ระบุชื่อ ชนิด และประเภทของยาสูบเป็นภาษาอังกฤษได้ และต้องกำหนดช่องราคา ขายปลีกหักด้วยจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งคำนวณตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่รวมอยู่ในจำนวนเต็ม ของราคาขายปลีกไว้ในใบกำกับภาษีด้วย

3.1.6 การจัดทำใบกำกับภาษีเต็มรูปแบบในกรณีต่างๆ

ใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปแบบโดยทั่วไป ต้องมีข้อความเหมือนกันทั้งฉบับ (ต้นฉบับ และสำเนา) ซึ่งต้องส่งมอบให้กับผู้ซื้อเป็นต้นฉบับ ส่วนสำเนาผู้ประกอบการต้องเก็บรักษาไว้เพื่อ เป็นหลักฐานประกอบการลงทะเบียนและรายงานภาษีขายในกรณีมีการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ และผู้ประกอบการได้ออกใบกำกับภาษี/ใบส่งของอยู่ในฉบับเดียวกัน โดยส่งมอบสำเนาใบกำกับ ภาษี/ใบส่งของผู้ประกอบการจะส่งมอบให้กับผู้ซื้อต่อเมื่อได้รับชำระราคาสินค้า กรณีนี้ถือได้ว่า ผู้ประกอบการมิได้ปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายซึ่งกำหนดให้ผู้ประกอบการ ต้องส่งมอบต้นฉบับ ของใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อเมื่อมีการส่งมอบสินค้า สำหรับสำเนาใบกำกับภาษี/ใบส่งของผู้ซื้อ ได้รับ ผู้จะนำไปเป็นหลักฐานในการหักภาษีซื้อไม่ได้ หรือที่เรียกว่า ภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/5 แห่งประมวลรัษฎากร ในทางปฏิบัติหากผู้ประกอบการต้องการเก็บต้นฉบับใบส่งของไว้ เพื่อ เป็นหลักฐานในการฟ้องคดีกรณีผู้ซื้อสินค้าไม่ชำระราคาสินค้า ผู้ประกอบการควรออกใบกำกับ ภาษีพร้อมทั้งสำเนาใบส่งของให้กับผู้ซื้อเมื่อมีการส่งมอบสินค้า โดยเก็บต้นฉบับใบส่งของไว้เพื่อ เป็นการประกันการชำระหนี้ เพื่อความสะดวกผู้ประกอบการอาจออกใบกำกับภาษีและใบส่งของ

อยู่ในเอกสารชุดเดียวกัน โดยถือปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษีแบบเป็นชุดก็ได้

3.1.7 ใบกำกับภาษีที่ออกเป็นชุด

ในกรณีที่ผู้ประกอบการประสงค์จะออกใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปแบบรวมกับเอกสารทางการค้าอื่น ซึ่งมีจำนวนหลายฉบับและใบกำกับภาษีมิใช่เอกสารฉบับแรกของเอกสารดังกล่าว จะต้องมีความว่า “เอกสารออกเป็นชุด” ไว้ในใบกำกับภาษีดังกล่าวและข้อความดังกล่าวจะต้องตีพิมพ์ขึ้นหรือจัดทำขึ้นด้วยระบบคอมพิวเตอร์ทั้งฉบับ และจะประทับด้วยตรายาง เขียนด้วยหมึกพิมพ์ดีด หรือกระทำใ้ปรากฏขึ้นด้วยวิธีการอื่นในลักษณะทำนองเดียวกันไม่ได้ เอกสารออกเป็นชุดอาจจะมีลักษณะ เช่น

- ฉบับที่ 1 เป็นใบเสร็จรับเงิน
- ฉบับที่ 2 เป็นสำเนาใบเสร็จรับเงิน
- ฉบับที่ 3 เป็นใบกำกับภาษี/ใบส่งของ/ใบแจ้งหนี้
- ฉบับที่ 4 เป็นสำเนาใบกำกับภาษี/ใบส่งของ
- ฉบับที่ 5 เป็นสำเนาใบกำกับภาษี/ใบส่งของ/ใบแจ้งหนี้
- ฉบับที่ 6 เป็นใบส่งจ่ายสินค้า

ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนประสงค์จะจัดทำใบกำกับภาษีรวมกับเอกสารทางการค้าอื่น เช่น ใบเสร็จรับเงิน ใบส่งของ ใบแจ้งหนี้ ซึ่งมีจำนวนหลายฉบับอยู่ในชุดเดียวกัน และใบกำกับภาษีมิใช่เอกสารฉบับแรกของเอกสารดังกล่าว ให้ปฏิบัติดังนี้

1) กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ส่งมอบสินค้าก่อนได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการ

(1) ในเอกสารฉบับแรกของชุดเอกสารดังกล่าว หรือในเอกสารฉบับอื่นที่มีใช้ฉบับแรก แต่เป็นต้นฉบับเอกสารอื่นใดก็ตาม ซึ่งมิใช่ฉบับที่เป็นใบกำกับภาษีจะต้องมีคำว่า “มิใช่ใบกำกับภาษี” ไว้ในเอกสารฉบับนั้นด้วย

(2) ในเอกสารทุกฉบับของเอกสารชุดดังกล่าว จะต้องมีความว่า “เอกสารออกเป็นชุด” ไว้ด้วย

(3) ในเอกสารฉบับที่ถือว่าเป็นสำเนาของเอกสารฉบับอื่น จะต้องมีความว่า “สำเนา” ไว้ทุกฉบับ

2) กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับชำระราคาสินค้าก่อนส่งมอบสินค้า หรือได้รับชำระราคาค่าบริการก่อนการให้บริการ

(1) ในเอกสารฉบับแรกของชุดเอกสารดังกล่าว หรือในเอกสารฉบับอื่นที่มีใช้ฉบับแรก แต่เป็นต้นฉบับเอกสารอื่นใดก็ตาม ซึ่งไม่ใช่ฉบับที่เป็นใบกำกับภาษีจะต้องมีคำว่า “ไม่ใช่ใบกำกับภาษี” ไว้ในเอกสารฉบับนั้นด้วย

(2) ในเอกสารทุกฉบับของเอกสารชุดดังกล่าว จะต้องมีย่อความว่า “เอกสารออกเป็นชุด” ไว้ด้วย

(3) ในเอกสารฉบับที่ถือว่าเป็นสำเนาของเอกสารฉบับอื่น จะต้องมีย่อความว่า “สำเนา” ไว้ทุกฉบับ

ข้อความ “ไม่ใช่ใบกำกับภาษี” “เอกสารออกเป็นชุด” “สำเนา” จะต้องตีพิมพ์ขึ้นหรือจัดทำขึ้นด้วยระบบคอมพิวเตอร์ทั้งฉบับ และจะประทับด้วยตราลาย เขียนด้วยหมึก พิมพ์ดีด หรือกระทำใ้ปรากฏขึ้นด้วยวิธีการอื่นในลักษณะทำนองเดียวกันไม่ได้

3.1.8 สาขาที่ออกใบกำกับภาษี

ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสถานประกอบการหลายแห่ง และสถานประกอบการที่มีใช้สำนักงานใหญ่ได้นำใบกำกับภาษีของสถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ไปมอบให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ทุกครั้งที่มีการขายสินค้าหรือการให้บริการจะต้องมีข้อความว่า “สาขาที่ออกใบกำกับภาษีคือ...” ไว้ในใบกำกับภาษีดังกล่าวด้วย โดยข้อความดังกล่าวจะต้องตีพิมพ์ขึ้นหรือจัดทำขึ้นด้วยระบบคอมพิวเตอร์ทั้งฉบับ และจะประทับด้วยตราลาย เขียนด้วยหมึก พิมพ์ดีด หรือกระทำใ้ปรากฏขึ้นด้วยวิธีการอื่นในลักษณะทำนองเดียวกันได้

ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนขายสินค้าหรือให้บริการ และจัดทำใบกำกับภาษีด้วยระบบคอมพิวเตอร์ ณ สถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ แต่สถานประกอบการแห่งอื่นเป็นผู้ส่งพิมพ์ใบกำกับภาษี และส่งมอบให้แก่ผู้หรือผู้รับบริการ ให้ถือว่าสถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่เป็นผู้จัดทำใบกำกับภาษี จึงไม่ต้องมีข้อความว่า “สาขาที่ออกใบกำกับภาษีคือ...” ไว้ในใบกำกับภาษี

3.1.9 กรณีผู้ประกอบการมีสถานประกอบการหลายแห่ง

ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสถานประกอบการหลายแห่ง และสถานประกอบการที่มีใช้สำนักงานใหญ่ได้นำใบกำกับภาษีของสถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ไปมอบให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ทุกครั้งที่มีการขายสินค้าหรือการให้บริการจะต้องมีข้อความว่า “สาขาที่ออกใบกำกับภาษีคือ...” ไว้ในใบกำกับภาษีด้วย

3.1.10 กรณีของการขายสินค้าตามสัญญาตั้งตัวแทน

ในกรณีการขายสินค้าตามสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายสินค้า โดยตัวการได้มอบสินค้าให้กับตัวแทนแล้ว เมื่อตัวแทนได้ขายสินค้าให้กับผู้ซื้อ ตัวแทนต้องออกใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปในนามของตัวการ โดยตัวแทนต้องระบุชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของตัวแทนด้วย

ในกรณีตัวแทนของผู้ประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักรต้องปฏิบัติดังนี้

1) ต้องเป็นตัวแทนที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร

2) ตัวการและตัวแทนต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งต้องคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

3) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรต้องมอบอำนาจ ให้ตัวแทนขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อตั้งให้ตัวแทนออกใบกำกับภาษีในนามของตน โดยยื่นคำขอตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนด ณ สำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ หรือที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการนั้นมีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่

4) ตัวแทนต้องออกใบกำกับภาษีที่มีรายการครบถ้วนตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อตัวแทนได้จัดทำใบกำกับภาษีในนามผู้ประกอบการจดทะเบียนแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรไม่ต้องจัดทำใบกำกับภาษีอีก

5) ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงตัวแทน ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรหรือตัวแทนที่ได้รับการแต่งตั้งใหม่ตาม (3.10.1)-(3.10.4) และแจ้งการเปลี่ยนแปลง ณ สำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ หรือที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการนั้นมีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ ก่อนการเปลี่ยนแปลงไม่น้อยกว่า 15 วัน และให้ตัวแทนใหม่นำสำเนาใบแจ้งการเปลี่ยนแปลงมาแจ้ง ณ สำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ หรือที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการนั้นมีสำนักงานใหญ่ของตัวใหม่ตั้งอยู่

ในกรณีตัวแทนของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรในการขายสินค้า โดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขาย และได้ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนแล้ว และจะต้องออกใบกำกับภาษีที่มีรายการครบถ้วนตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังนี้

6) ต้องเป็นสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายสินค้าโดยตัวแทน ได้รับคำตอบหรือบำเหน็จจากตัวการตามที่ได้กำหนดไว้ในสัญญาการตั้งตัวแทน

7) สัญญาตาม 3.10.7 ต้องจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษร และเป็นสัญญาที่ตั้งตัวแทนเพื่อขายสินค้าประเภทใดประเภทหนึ่ง หรือ ทุกประเภทก็ได้

8) ตัวการและตัวแทนต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งต้องคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย

9) ตัวการและตัวแทนต้องเก็บรักษาต้นฉบับสัญญาการตั้งตัวแทนไว้ ณ สถานที่ประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ไม่น้อยกว่า 5 ปี นับตั้งแต่วันสิ้นสุดสัญญา

10) ตัวการต้องแจ้งสัญญาการตั้งตัวแทนต่อเจ้าพนักงานกรมสรรพากรภายใน 15 วัน นับแต่วันทำสัญญาการตั้งตัวแทน ณ สำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ หรือที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการนั้นมีสำนักงานใหญ่ของตัวการตั้งอยู่

11) ตัวแทนต้องจัดทำรายการสินค้าและวัตถุดิบ โดยให้จัดทำแยกต่างหากจากรายการสินค้าและวัตถุดิบของตน

เมื่อตัวแทนเป็นผู้จัดทำใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียน ตามมาตรา 86 วรรค 4 และ มาตรา 86/2 ให้ตัวแทนใช้แบบพิมพ์ใบกำกับภาษีของตัวแทน โดยในใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร และต้องระบุชื่อ ที่อยู่ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของตัวการหรือผู้ประกอบการจดทะเบียนเจ้าของทรัพย์สินด้วย

3.1.11 กรณีการขายสินค้าหรือการให้บริการตลอด 24 ชั่วโมง

ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการต่อเนื่อง 24 ชั่วโมง โดยไม่มีกำหนดระยะเวลาสิ้นวันทำการที่ชัดเจน เช่น การขายน้ำมันเชื้อเพลิงของสถานบริการน้ำมันตลอด 24 ชั่วโมง การขายสินค้าสะดวกซื้อตลอด 24 ชั่วโมง ผู้ประกอบการดังกล่าวจะต้องออกใบกำกับภาษีได้ และหากได้เลือกปฏิบัติเป็นอย่างใดแล้ว ให้ถือปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกันตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้มีการเปลี่ยนแปลง ผู้ประกอบการดังกล่าวจะต้องออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร และจัดทำรายการตามมาตรา 87 87/1 87/2 แห่งประมวลรัษฎากรให้เป็นไปตามวันทำการที่ได้กำหนดไว้

3.1.12 กรณีการขายทอดตลาด

1) ในการขายทอดตลาดโดยส่วนราชการตามมาตรา 83/5 แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนราชการได้จัดทำใบเสร็จรับเงินให้แก่ผู้ซื้อในการขายทอดตลาด และได้จัดทำสำเนาใบเสร็จรับเงินให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเจ้าของทรัพย์สิน เพื่อเป็นหลักฐานในการลงรายการภาษีขาย ส่วนผู้ประกอบการจดทะเบียนเจ้าของทรัพย์สินไม่ต้องจัดทำใบกำกับภาษีอีก

2) ในการขายทอดตลาดให้ผู้ทอดตลาดที่มีใช้ส่วนราชการตามมาตรา 83/5 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อผู้ทอดตลาดจัดทำใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนเจ้าของ

ทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อในการขายทอดตลาดตามมาตรา 86/3 แล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนเจ้าของทรัพย์สินไม่ต้องจัดทำใบกำกับภาษีอีก

3) เมื่อผู้ทอดตลาดที่มีใช้ส่วนราชการซึ่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 83/5 แห่งประมวลรัษฎากร ต้องจัดทำใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนเจ้าของทรัพย์สินตามมาตรา 86/3 แห่งประมวลรัษฎากร ให้ผู้ทอดตลาดใช้แบบพิมพ์ใบกำกับภาษีของผู้ทอดตลาด โดยในใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยตามมาตรา 86/4 และต้องระบุชื่อ ที่อยู่ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของตัวการหรือผู้ประกอบการจดทะเบียนเจ้าของทรัพย์สินด้วย

3.1.13 กรณีการขายหรือให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับรถยนต์

ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งประกอบกิจการสถานีน้ำมันได้ขายน้ำมันเชื้อเพลิงหรือได้ขายหรือให้บริการที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์ที่ต้องจดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยรถยนต์ จะต้องระบุเลขทะเบียนรถยนต์ไว้ในใบกำกับภาษี โดยข้อความดังกล่าวจะต้องตีพิมพ์ขึ้นหรือจัดทำขึ้นด้วยระบบคอมพิวเตอร์ ประทับด้วยตรายาง เขียนด้วยหมึก พิมพ์ดีด หรือกระทำให้ปรากฏขึ้นด้วยวิธีการอื่นในลักษณะทำนองเดียวกันได้

3.1.14 กรณีออกใบกำกับภาษีเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ

ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ออกใบกำกับภาษีเป็นหน่วยเงินต่างประเทศตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องระบุนอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยไว้ในใบกำกับภาษีตามประกาศของอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 77 โดยข้อความดังกล่าวจะต้องตีพิมพ์ขึ้นหรือจัดทำขึ้นด้วยระบบคอมพิวเตอร์ ประทับด้วยตรายาง เขียนด้วยหมึก พิมพ์ดีด หรือกระทำให้ปรากฏขึ้นด้วยวิธีการอื่นในลักษณะทำนองเดียวกันได้ อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทย ประกาศไว้เป็นอัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยของวันถัดไปตามมาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ออกใบกำกับภาษีเต็มรูปหรือใช้เครื่องบันทึกเก็บเงินชนิดคอมพิวเตอร์ ซึ่งอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรออกใบกำกับภาษีอย่างย่อทันทีที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น หากผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ข้อมูลของใบกำกับภาษีและข้อมูลของใบกำกับภาษีอย่างย่อที่ได้ถูกบันทึกในสื่อบันทึกข้อมูล เช่น diskette เพื่อบันทึกรายละเอียดของ

รายการใบกำกับภาษีและใบกำกับภาษีอย่างย่อ ให้เป็นสำเนาใบกำกับภาษีและใบกำกับภาษีอย่างย่อด้วย

3.1.15 การออกใบกำกับภาษีในกรณีให้ส่วนลด

สมเดช โรจน์ครีเสถียร ได้อธิบายว่า “กิจการที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการ ทุกครั้งที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการ ซึ่งกิจการจำเป็นต้องลดราคาให้เพราะเป็นวิธีที่ลูกค้าสามารถตัดสินใจซื้อสินค้าหรือรับบริการได้ค่อนข้างรวดเร็วกว่าวิธีอื่น เมื่อกิจการได้ตัดสินใจให้ส่วนลดแก่ลูกค้าในการซื้อสินค้า ประเด็นสำคัญคือ มูลค่าของฐานภาษีที่จะนำไปคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะต้องปฏิบัติอย่างไรบ้าง ส่วนลดในทางธุรกิจมีอยู่ 2 ประเภทด้วยกันคือ

- 1) ส่วนลดการค้า เป็นส่วนลดที่ลดให้ในขณะที่ตกลงซื้อขาย
- 2) ส่วนลดเงินสด เป็นส่วนลดที่ลดให้หลังจากที่ได้ตกลงซื้อขายกันไปแล้ว หรือลดให้เมื่อมีการชำระสินค้าหรือบริการ

ในการให้ส่วนลดแก่ลูกค้า กิจการอาจเลือกให้ส่วนลดเป็นจำนวนเงินหรือส่วนลดเป็นรูปของคูปองส่วนลดแก่ลูกค้าก็ได้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.86/2542 กำหนดหลักเกณฑ์ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนขายสินค้าหรือให้บริการ ซึ่งมีการให้ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องจัดทำใบกำกับภาษีดังนี้

- 3) กรณีให้ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนในขณะที่ขายสินค้าหรือให้บริการ ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องจัดทำใบกำกับภาษีโดยระบุส่วนลดหรือค่าลดหย่อนไว้ให้เห็นชัดเจนในใบกำกับภาษี และคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของสินค้าหรือของบริการหลังจากหักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนแล้ว

- 4) กรณีให้ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนภายหลังจากที่ขายสินค้าไปแล้ว ซึ่งเป็นส่วนลดเงินสดหรือส่วนลดตามเป้า ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องจัดทำใบกำกับภาษีโดยคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าสินค้าทั้งหมดไม่หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อน⁹

3.1.16 การแถมสินค้าพร้อมการขาย

กรณีการขายสินค้าหรือการให้บริการ ซึ่งมีการแถมสินค้าพร้อมการขายหรือการให้บริการ ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องทำใบกำกับภาษีโดยระบุ ชนิด ประเภท และปริมาณสินค้าที่แถมไว้ในใบกำกับภาษีฉบับเดียวกันกับสินค้าที่ขายด้วย แต่ไม่ต้องนำมูลค่าสินค้าที่แถมมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษี การแถมสินค้าดังกล่าวไม่ได้ส่งมอบสินค้าที่แถมให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้บริการ พร้อมกับส่งสินค้าหรือให้บริการก็ได้ ต่อมาเมื่อมีการส่งมอบสินค้าที่แถมไม่ต้องจัดทำใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการอีก ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับ

⁹ สมเดช โรจน์ครีเสถียร. (2548). การออกใบกำกับภาษีกรณีให้ส่วนลด. หน้า 368.

ภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 40 เรื่องกำหนดลักษณะและเงื่อนไขค่าตอบแทนที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณมูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา 79(4) แห่งประมวลรัษฎากร และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.86/2542

3.1.17 ผู้ประกอบการที่ไม่มีสิทธิออกไปกำกับภาษี

- 1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร และได้ให้ตัวแทนของตนออกไปกำกับภาษีแทน
- 2) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ทรัพย์สินถูกนำออกขายทอดตลาดหรือขาย โดยวิธีอื่นโดยบุคคลอื่น
- 3) ผู้ประกอบการจดทะเบียนตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามมาตรา 83/6 (3)

3.1.18 ใบแนบใบกำกับภาษี

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มขายสินค้าหรือได้ให้บริการแก่ลูกค้ารายใดรายหนึ่งครั้งหนึ่งมีจำนวนรายการสินค้าหรือบริการหลายรายการหลายบรรทัด ทำให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่สามารถระบุรายการชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการทั้งหมดในใบกำกับภาษี 1 แผ่นได้ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.86/2542 สั่ง ณ วันที่ 19 กรกฎาคม 2542 ได้กำหนดเงื่อนไขให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนสามารถดำเนินการได้ดังนี้

- 1) ใบแนบใบกำกับภาษีในกรณีที่ขายสินค้าหรือบริการ มีรายการสินค้าหรือบริการหลายรายการมีความจำเป็นที่จะต้องใส่ใบกำกับภาษีมากกว่า 1 แผ่น ผู้ประกอบการอาจเลือกใช้ “ใบแนบใบกำกับภาษี” แนบใบกำกับภาษีก็ได้ ดังนั้นเมื่อผู้ประกอบการเลือกใช้ “ใบแนบใบกำกับภาษี” จะต้องจัดทำใบกำกับภาษีอีก 1 ฉบับ ซึ่งจะต้องประกอบด้วยด้วยใบกำกับภาษี 1 แผ่น และจัดให้มี “ใบแนบใบกำกับภาษี” ด้วย สำหรับใบแนบใบกำกับภาษีอาจจะมีมากกว่า 1 แผ่นก็ได้ ซึ่งจะต้องหมายเหตุในรายการสินค้าหรือบริการว่ามีรายละเอียดตามใบแนบใบกำกับภาษี โดยมูลค่ารวมของสินค้าหรือบริการ และจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ระบุในใบกำกับภาษี และที่ระบุในใบแนบใบกำกับภาษีต้องเป็นจำนวนเดียวกัน

ใบแนบใบกำกับภาษีจะต้องมีข้อความอย่างน้อยดังนี้

- (1) คำว่า “ใบแนบใบกำกับภาษี” ในที่ที่เห็นได้ชัดเจน
- (2) เลขที่ เล่มที่ (ถ้ามี) ของใบกำกับภาษี
- (3) วัน เดือน ปี ของใบกำกับภาษี
- (4) รายละเอียดชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ
- (5) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการให้ชัดเจน

(6) กรณีมีใบแนบใบกำกับภาษีมากกว่า 1 แผ่น จะต้องระบุคำว่า “แผ่นที่” ไว้ด้วย และรายการมูลค่ารวมของสินค้าหรือของบริการจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการทั้งหมดตามมาตรา 86/4 (6) แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องปรากฏในใบแนบใบกำกับภาษีแผ่นสุดท้ายเท่านั้น

ในการจัดทำ “ใบแนบใบกำกับภาษี” สามารถจัดทำได้หลายวิธีคือ โดยการพิมพ์ ประทับด้วยตรายาง เขียนด้วยหมึก พิมพ์ดีด หรือกระทำให้ปรากฏขึ้นด้วยวิธีการอื่นในลักษณะทำนองเดียวกัน

3.1.19 การแก้ไขเปลี่ยนแปลงรายการในใบกำกับภาษี

สำหรับกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงรายการในใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร จะสามารถทำได้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.72/2541 ซึ่งมีผลบังคับเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2541 เป็นต้นไป และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.86/2542 ข้อ 11 และข้อ 12 ผู้ประกอบการต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลงตามมาตรา 85/9 แห่งประมวลรัษฎากร

1) กรณีการเปลี่ยนแปลงโดยส่วนราชการ การแก้ไขที่อยู่ของผู้ออกใบกำกับภาษีสามารถขีดฆ่าที่อยู่เดิมและระบุที่อยู่ใหม่ให้ถูกต้อง พร้อมกับลงลายมือชื่อผู้ออกใบกำกับภาษี การแก้ไข หรือการประทับตรายางที่อยู่ที่อยู่ที่ต้องเพิ่มเติม ทั้งนี้เฉพาะใบกำกับภาษีที่ได้ออกในช่วงระยะเวลาไม่เกิน 1 ปีนับแต่วันที่ทางราชการได้ประกาศเปลี่ยนแปลงเลขที่บ้าน ชื่อถนน หมู่บ้าน ตำบลหรือแขวง อำเภอหรือเขต หรือจังหวัด ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับใบกำกับภาษีดังกล่าวมีสิทธินำไปถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มได้

2) กรณีการเปลี่ยนแปลงโดยผู้ประกอบการ การแก้ไขเปลี่ยนแปลงชื่อ หรือที่อยู่ต่อหน่วยงานที่มีอำนาจตามกฎหมายที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/6 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องจัดทำใบกำกับภาษีตามชื่อ หรือที่อยู่ที่เปลี่ยนแปลงแล้ว ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับใบกำกับภาษีในชื่อ หรือที่อยู่เดิม ไม่มีสิทธินำใบกำกับภาษีดังกล่าวไปถือเป็นภาษีซื้อ ซึ่งจะต้องให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่จัดทำใบกำกับค้าดำเนินการยกเลิกใบกำกับภาษีฉบับเดิมและจัดทำใบกำกับภาษีฉบับใหม่ให้ถูกต้อง จึงจะนำไปเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้

3.1.20 ใบกำกับภาษีอย่างย่อ

ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อได้แก่ ผู้ขายปลีก เช่น กิจการแผงลอย ขายยา จำหน่ายน้ำมัน ห้างสรรพสินค้า จำหน่ายอาหาร โรงแรม ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 32 ได้กำหนดลักษณะและเงื่อนไขของการประกอบกิจการ

ขายสินค้าในลักษณะขายปลีกหรือประกอบกิจการให้บริการในลักษณะบริการรายย่อยแก่บุคคลจำนวนมาก ให้เป็นกิจการค้าปลีก

ใบกำกับภาษีอย่างย่อต้องมีรายการตามที่กฎหมายกำหนดดังนี้

- 1) คำว่า “ใบกำกับภาษีอย่างย่อ
- 2) ชื่อหรือชื่อย่อของผู้ขาย
- 3) เลขที่ เล่มที่ (ถ้ามี) ของใบกำกับภาษี
- 4) เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ขาย
- 5) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือบริการ
- 6) วัน เดือน ปีที่ออกใบกำกับภาษี
- 7) ราคาของสินค้าหรือบริการที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยต้องมีข้อความระบุชัดเจนว่า

ราคาได้รวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้ว

จากการศึกษาของผู้วิจัย มีความคิดเห็นว่า การที่กฎหมายอนุญาตให้ผู้ประกอบการกิจการค้าปลีกและผู้ประกอบกิจการให้บริการรายย่อยสามารถออกใบกำกับภาษีอย่างย่อได้ เพราะต้องการให้ความสะดวกแก่ธุรกิจต่างๆ ที่จะใช้ใบกำกับภาษีให้เหมาะสมกับการดำเนินธุรกิจของผู้ประกอบการแต่ละราย ประกอบกับหากกฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการค้าปลีก หรือผู้ประกอบกิจการให้บริการรายย่อย ซึ่งส่วนใหญ่เป็นผู้ค้าขนาดเล็กและขนาดกลาง ออกใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปแล้ว ก็จะทำให้ผู้ประกอบการเหล่านี้มีภาระที่ยุ่งยากในการประกอบกิจการมากขึ้น เพราะผู้ประกอบการเหล่านี้มีศักยภาพทั้งทางด้านความรู้ ฐานะทางการเงินน้อยกว่าผู้ประกอบการขนาดใหญ่ ไม่เป็นแรงจูงใจให้เกิดผู้ประกอบการรายใหม่ จนอาจส่งผลกระทบต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศได้

3.1.21 การตรวจปฏิบัติการเกี่ยวกับใบกำกับภาษีของกรมสรรพากร

สมเดช โรจน์คุริเสถียร ได้กล่าวว่า “ปัญหาอย่างหนึ่งที่มักจะพบเห็นกันเป็นประจำในธุรกิจที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มก็คือ “ใบกำกับภาษี” ในทางปฏิบัติมักจะพบปัญหาต่างๆ ในการใช้ใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการเป็นจำนวนมาก และมักจะถูกเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มเป็นประจำ อีกทั้งมีกฎหมายลูกของกรมสรรพากรได้ประกาศตามมาภายหลังอีกหลายฉบับ ทำให้ผู้ประกอบการบางรายขาดการติดตามข้อมูลข่าวสารที่มีการเปลี่ยนแปลงได้ทันต่อเหตุ โดยเฉพาะใบกำกับภาษีเต็มรูปแบบตามตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีผลกระทบต่อภาระภาษีซื้อคืนของผู้ประกอบการ

รวมไปถึงผู้มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีขายอีกด้วย ทางด้านเจ้าพนักงานที่ทำหน้าที่ ก็มีความเข้าใจคลาดเคลื่อนในเรื่องการตรวจสอบใบกำกับภาษีเช่นเดียวกัน”¹⁰

จากการศึกษาของผู้วิจัยพบว่า กรมสรรพากรได้กำหนดมาตรการตรวจสอบการออกใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการ โดยการจัดทำเป็นรูปแบบของหนังสือ เช่น ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรตัวอย่างเช่น “ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 89 เรื่อง กำหนดแบบ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข เกี่ยวกับการจัดทำรายงาน การลงรายการในรายงาน การเก็บใบกำกับภาษีและเอกสารหลักฐานอื่นที่ใช้ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อตามมาตรา 87 และมาตรา 87/3 วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประกาศเมื่อวันที่ 29 เมษายน 2542” เป็นต้นหรือออก “ระเบียบและแนวปฏิบัติงานสรรพากร”¹¹ ให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรที่มีหน้าที่ตรวจสอบเกี่ยวกับเรื่องใบกำกับภาษีใช้ในการปฏิบัติงาน ตัวอย่างเช่น ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบยื่นใบกำกับภาษี พ.ศ. 2541 และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจปฏิบัติการภาษี มูลค่าเพิ่ม พ.ศ. 2541

ทั้งนี้ กรมสรรพากรได้จัดทำหนังสือ “คู่มือการฝึกอบรมหลักสูตร เจ้าหน้าที่ตรวจแนะนำและตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่ม”¹² ซึ่งตามเนื้อหาในหนังสือนี้ ได้อธิบายถึงการตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ดังนี้

1) การตรวจแนะนำภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายถึง การส่งเจ้าพนักงานตรวจแนะนำออกไปให้ความรู้ให้คำแนะนำตลอดจนชี้แจงและตอบข้อซักถามต่างๆ แก่ผู้เสียภาษีที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สถานประกอบการหรือสถานที่อื่นๆ ที่เกี่ยวข้องหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการ โดยมีวัตถุประสงค์ ดังนี้

- (1) เพื่อเป็นการให้ความรู้ ความเข้าใจ ในกฎหมายและระเบียบข้อพึงปฏิบัติต่างๆ เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดไว้
- (2) เพื่อให้คำแนะนำตลอดจนชี้แจงและตอบข้อซักถามปัญหาต่างๆ เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (3) เพื่อสร้างความเข้าใจอันดีระหว่างผู้ประกอบการและเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร

¹⁰ สมเดช โรจน์บุรีเสถียร ก เล่มเดิม. หน้า 328

¹¹ นกคณ อัมภระจางณรงค์ และปานเจริญ บุญเสริม สังข์มงคล. เล่มเดิม. หน้า 271-306.

¹² กองฝึกอบรม กรมสรรพากร. เล่มเดิม. หน้า 1-3.

(4) เพื่อให้ทราบถึงลักษณะและสภาพการดำเนินธุรกิจที่แท้จริงของผู้ประกอบการ และเก็บรวบรวมข้อมูลดังกล่าวมาใช้ประโยชน์ในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร

2) ผู้ที่จะได้รับการตรวจแนะนำ ได้แก่ ผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มใหม่ จะได้รับการตรวจแนะนำทุกราย การตรวจแนะนำจะไม่ตรวจซ้ำสำหรับผู้ประกอบการรายเดียวกัน เว้นแต่กรณีผู้ประกอบการยื่นคำขอเป็นหนังสือและผู้มีอำนาจสั่งให้ตรวจแนะนำเห็นสมควร ก็ให้ตรวจแนะนำซ้ำในรายดังกล่าวได้

กรณีผู้ประกอบการมีสถานประกอบการหลายแห่ง ให้ทำการตรวจแนะนำ ณ สถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่เท่านั้น ทั้งนี้ เว้นแต่ผู้ประกอบการร้องขอเป็นอย่างอื่น เช่น ให้ตรวจแนะนำ ณ สถานประกอบการที่เป็นสาขาหรือสถานที่อื่นๆ ที่เกี่ยวข้องหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวข้องกับการประกอบการ ก็ให้อยู่ในดุลพินิจของสรรพากรเขตพื้นที่ หรือสรรพากรจังหวัด หรือบุคคลที่ได้รับมอบหมายจะเห็นสมควร

3) หน่วยงานที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการตรวจแนะนำ

(1) ส่วนกลาง ได้แก่ ฝ่ายสำรวจและตรวจปฏิบัติการ สำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ สำหรับท้องที่กรุงเทพมหานครและท้องที่อำเภอ ซึ่งเป็นที่ตั้งของสำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ในส่วนภูมิภาค โดยมีสรรพากรเขตพื้นที่ หรือบุคคลที่สรรพากรเขตพื้นที่มอบหมายเป็นผู้มีอำนาจสั่งตรวจแนะนำ

(2) ส่วนภูมิภาค ได้แก่ ฝ่ายสำรวจและตรวจปฏิบัติการ สำนักงานสรรพากรจังหวัด กรุงเทพฯ โดยมีสรรพากรจังหวัดหรือบุคคลที่สรรพากรจังหวัดมอบหมายเป็นผู้มีอำนาจสั่งตรวจแนะนำ

4) เจ้าหน้าที่และคณะเจ้าหน้าที่ตรวจแนะนำ

การตรวจแนะนำแต่ละครั้งต้องประกอบด้วยเจ้าหน้าที่อย่างน้อย 2 คน หัวหน้าคณะดำรงตำแหน่งไม่ต่ำกว่าระดับ 5 เว้นแต่กรณีจำเป็นให้อยู่ในดุลพินิจของผู้มีอำนาจสั่งให้ตรวจแนะนำจะเห็นสมควร

5) กำหนดเวลาในการตรวจแนะนำ

เจ้าหน้าที่ที่ต้องดำเนินการตรวจแนะนำให้แล้วเสร็จ ภายในระยะเวลาที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

6) ความถี่และระยะเวลาในการตรวจปฏิบัติการ

ความถี่ของการตรวจปฏิบัติการผู้เสียภาษีในแต่ละรายจะแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับขนาดและประเภทของธุรกิจซึ่งจะกำหนดขึ้นให้สอดคล้องกับนโยบายของกรมสรรพากร

ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจปฏิบัติการในแต่ละรายจะขึ้นอยู่กับประเภทของธุรกิจ ซึ่งโดยเฉลี่ยกิจการขนาดเล็กควรใช้เวลาในการตรวจประมาณ 1 วัน กิจการขนาดกลางควรใช้ระยะเวลาในการตรวจประมาณ 2 วัน และกิจการขนาดใหญ่ควรใช้ระยะเวลาในการตรวจประมาณ 3-5 วัน ซึ่งระยะเวลาดังกล่าวอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับเหตุผลและความจำเป็นเป็นกรณีไป

3.1.22 การดำเนินการกรณีตรวจพบการออกใบกำกับภาษีไม่ถูกต้องในปัจจุบัน

หากพบว่าใบกำกับภาษีฉบับใดออกโดยมีรายการไม่ถูกต้องให้ทำการเปรียบเทียบปรับ กำหนดค่าปรับผู้ออกใบกำกับภาษี เฉพาะใบกำกับภาษีที่มีรายการไม่ถูกต้องนั้น ทั้งนี้รวมถึงกรณีที่ได้รับแจ้งจากหน่วยงานที่ทำการตรวจปฏิบัติการอื่นเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับไว้ด้วย การเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับให้ถือตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0806/28 ลงวันที่ 3 มกราคม 2537 และ กค 0806/10040 ลงวันที่ 13 มิถุนายน 2537 และให้เจ้าพนักงานแนะนำการออกใบกำกับภาษีที่ถูกต้อง ให้ผู้ประกอบการทราบไว้เป็นลายลักษณ์อักษร และหากภายหลังจากวันที่เจ้าพนักงานได้แนะนำแล้ว หากปรากฏว่าผู้ประกอบการยังคงออกใบกำกับภาษีโดยลงรายการไม่ถูกต้องอีก ก็ให้ทำการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับสำหรับใบกำกับภาษีที่ออกไม่ถูกต้องในภายหลังจากที่เจ้าพนักงานได้แนะนำแล้วให้สูงขึ้น

3.2 หลักกฎหมายเรื่องใบกำกับภาษีและหลักเกณฑ์อื่นที่เกี่ยวข้องของประเทศอังกฤษ

เมื่อผู้ประกอบการรายใดจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว เมื่อใดก็ตามที่ผู้ประกอบการรายนั้น จัดหาสินค้าหรือบริการให้กับผู้ประกอบการรายอื่นที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือผู้บริโภค ผู้ประกอบการรายนั้นต้องจัดทำใบกำกับภาษี ส่งมอบแก่ผู้ประกอบการหรือผู้บริโภคที่ซื้อสินค้าหรือใช้บริการของตน

ใบกำกับภาษี แสดงถึงรายละเอียดบางอย่างของการขายหรือการจำหน่ายอื่นๆ ของสินค้า และบริการมัน สามารถเป็นได้ทั้งในรูปแบบกระดาษหรือแบบฟอร์มอิเล็กทรอนิกส์ ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องมีใบกำกับภาษีที่ถูกต้องจากผู้ผลิตเพื่อใช้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนที่ผู้ประกอบการรายนั้น ได้จ่ายไปจากซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ผลิต เพื่อการดำเนินธุรกิจของตน

สิ่งต่อไปนี้ไม่ใช่ใบกำกับภาษี

- 1) ใบ Pro-forma Invoice¹³
- 2) ใบแจ้งหนี้ที่รัฐนี้ระบุว่า สิ่งนี้ไม่ใช่ใบกำกับภาษี
- 3) ใบเรียกเก็บเงิน
- 4) บันทึกรถการส่ง
- 5) ใบสั่งซื้อ
- 6) จดหมาย อีเมลล์ หรือ หนังสือ

ผู้ประกอบการไม่สามารถเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มคืนโดยใช้เอกสารเหล่านี้เป็นหลักฐานการชำระเงิน

3.2.1 สิ่งที่ต้องแสดงในใบกำกับภาษี

1) หมายเลขใบกำกับภาษีที่ไม่ซ้ำกัน และเป็นหมายเลขที่ต่อเนื่องจากหมายเลขใบกำกับภาษีที่ออกไปแล้วก่อนหน้า หากใบกำกับภาษีที่ออกเสียหาย หรือมีการยกเลิกหมายเลขอนุกรมใบกำกับภาษี ผู้ประกอบการต้องเก็บ หรือบันทึกใบกำกับภาษีนั้นไว้เพื่อให้เจ้าหน้าที่ทางภาษีตรวจสอบในภายหลัง

- 2) ชื่อผู้ขาย หรือเครื่องหมายการค้า และที่อยู่
- 3) เลขทะเบียนผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 4) วันที่ เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี
- 5) เวลาในการส่งมอบ (Tax Point)¹⁴
- 6) ชื่อของผู้ซื้อสินค้า หรือใช้บริการ หรือชื่อการค้า และที่อยู่
- 7) รายละเอียดเพียงพอที่จะระบุถึงสินค้าหรือบริการที่ส่งมอบให้กับผู้ซื้อหรือใช้บริการ สำหรับสินค้าแต่ละรายการที่มีประเภท หรือชนิดที่แตกต่างกัน ในใบกำกับภาษีนั้น

จะต้องแสดง

- 1) อัตรา หรือราคาต่อหน่วย ที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 2) ปริมาณของสินค้าหรือขอบเขตของการบริการ

¹³ Pro-forma Invoice คือ เอกสารที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้ให้บริการ เพราะไม่สามารถจัดทำใบกำกับภาษีได้ในเวลานั้น เนื่องจากใบ Pro-forma Invoice ไม่ใช่ใบกำกับภาษี ผู้ประกอบการที่ออกใบ Pro-forma Invoice ให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้ให้บริการ จะต้องทำเครื่องหมายอย่างชัดเจนด้วยตัวอักษรที่ว่า “สิ่งนี้ไม่ใช่ใบกำกับภาษี” ไว้ในใบ Pro-forma Invoice.

¹⁴ Tax point or time of supply คือ วันที่ในการขายสินค้า หรือให้บริการ ผู้ประกอบการจะต้องออกใบกำกับภาษีภายในระยะเวลาที่มีการส่งมอบสินค้า หรือให้บริการตามความเป็นจริง.

- 3) อัตราภาษีที่ใช้กับสิ่งที่ถูกขายหรือให้บริการ
- 4) จำนวนเงินทั้งหมดจ่ายไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 5) อัตราเงินส่วนลด
- 6) จำนวนเงินทั้งหมดรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

ถ้าใบกำกับภาษีที่ออกนั้น มีสินค้าหรือบริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มรวมอยู่ด้วย
ในใบกำกับภาษีนั้นจะต้อง

- 1) แสดงอย่างชัดเจนว่า ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้า หรือบริการนั้น
- 2) แสดงราคาของสินค้า หรือบริการนั้นแตกต่างหากจากราคาของสินค้า หรือบริการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับผู้ประกอบการขายปลีก ไม่จำเป็นต้องออกใบกำกับภาษี หรือใบเสร็จรับเงิน เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ซื้อร้องขอให้ออกใบกำกับภาษี

3.2.2 ผู้ประกอบการไม่ต้องออกใบกำกับภาษีในกรณีดังต่อไปนี้

- 1) ไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 2) มีการให้รางวัล (ของแถม) เมื่อสินค้าหรือใช้บริการที่มีการรวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้ว
- 3) ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าโดยใช้รูปแบบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้ามือสอง
- 4) เป็นผู้ประกอบการธุรกิจทัวร์
- 5) ผู้ประกอบการที่ออกใบ Pro-forma Invoice

3.2.3 ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถออกใบกำกับภาษีอย่างย่อได้ โดยรายการในใบกำกับภาษีอย่างย่อนั้นต้องแสดง

- 1) ชื่อ และที่อยู่ของผู้ขาย
- 2) เลขทะเบียนผู้ประกอบการ
- 3) เวลาในการส่งมอบ (Tax Point)
- 4) รายละเอียดของสินค้าหรือบริการ

นอกจากนี้ ถ้าสินค้า หรือบริการใดมีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มแตกต่างกัน ใบกำกับภาษีที่ผู้ประกอบการนั้นออกต้องแสดง

- 1) ราคาทั้งหมดรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 2) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้กับสินค้า หรือบริการนั้น

ถ้าผู้ประกอบการรายใด ขอมริบบัตรเครดิตในการชำระค่าสินค้าหรือบริการ ผู้ประกอบการรายนั้นสามารถทำใบกำกับภาษีที่มีรายละเอียดน้อยลงให้กับผู้ถือบัตรเครดิต แต่มันจะต้องอธิบายถึง

รายละเอียดในหัวข้อย่อด้วย และผู้ประกอบการนั้นต้องทำสำเนาใบกำกับภาษีที่มีรายละเอียดน้อยลงนี้ และเก็บรักษาไว้ด้วย

3.2.4 การแก้ไขเปลี่ยนแปลงใบกำกับภาษี

ผู้ประกอบการรายใด ขายสินค้า หรือบริการมูลค่ามากกว่า 250 ปอนด์ และผู้ซื้อสินค้า หรือผู้ให้บริการยินยอม ผู้ประกอบการรายนั้นสามารถออกใบกำกับภาษีที่มีการแก้ไขได้ โดยใบกำกับภาษีนี้ต้องแสดง

- 1) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมมูลค่าแต่ละอัตราปกติ หรืออัตรต่ำของสินค้าหรือบริการนั้น
- 2) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ของสินค้าหรือบริการนั้น
- 3) มูลค่าของสินค้า หรือบริการนั้นที่ยังไม่ได้รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 4) มูลค่าของสินค้าที่ได้รับยกเว้นในใบกำกับภาษีนี้

ผู้ประกอบการรายใดไม่สามารถออกใบกำกับภาษีที่แก้ไขเปลี่ยนแปลงได้ ผู้ประกอบการนั้นต้องออกใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป

3.2.5 การออกใบกำกับภาษีเมื่อมีการซื้อขายระหว่างประเทศ

ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มอาจออกใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (กระดาษหรืออิเล็กทรอนิกส์) ให้กับผู้ซื้อ หรือผู้ให้บริการในสกุลเงินต่างประเทศและหรือในภาษาต่างประเทศได้ โดยใบกำกับภาษีนั้นต้องแสดง

- 1) มูลค่าสินค้า หรือบริการทั้งหมด รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ในสกุลเงินปอนด์สเตอร์ลิง หากการซื้อ หรือการให้บริการนั้นกระทำในสหราชอาณาจักร
- 2) สามารถให้บริการแปลภาษาอังกฤษของใบกำกับภาษีภายใน 30 วัน โดยให้เจ้าหน้าที่ทางภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้แปล

ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม สามารถเรียกคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ในกรณีดังนี้

- 1) ผู้ประกอบการนั้นซื้อสินค้าและใช้เพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ
- 2) ผู้ประกอบการนั้นมีใบกำกับภาษีที่ถูกต้องสำหรับการจัดซื้อ

3.3 หลักกฎหมาย และหลักการเกี่ยวกับเรื่องใบกำกับภาษีของประเทศออสเตรเลีย

ใบกำกับภาษีเป็นเอกสารสำคัญสำหรับการดำเนินงานของระบบการเครดิตภาษี (GST Credit)¹⁵ ใบกำกับภาษีจะต้องมีข้อมูลที่กำหนดอย่างถูกต้องผู้ประกอบการต้องออกใบกำกับภาษีสำหรับการขายหรือการให้บริการทุกๆ ครั้งที่มียุทธศาสตร์มากกว่า 82.50 เหรียญ (รวมภาษี GST) ที่ใดก็ตามที่ผู้ซื้อต้องการ หากผู้ประกอบการต้องเสียภาษีจากการซื้อสินค้าหรือใช้บริการเพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจผู้ประกอบการสามารถใช้ใบกำกับภาษีที่ได้รับ เพื่อเรียกร้องตามจำนวนเครดิตภาษีที่ถูกต้อง สำหรับการสั่งซื้อเหล่านั้น

1) การเครดิตภาษี

ในการเรียกร้องเครดิต GST สำหรับการซื้อสินค้าที่มีราคาต่ำกว่า \$ 82.50 (รวม GST) ผู้ประกอบการต้องลงทะเบียนภาษีการค้าและบริการ (GST และมีใบกำกับภาษีที่ถูกต้องหรือมีชื่อผู้รับใบกำกับภาษี (RCTD) หากผู้ประกอบการใช้ใบกำกับภาษีไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์เพื่อเรียกร้องเครดิตภาษี ระบบเครดิตภาษี อาจจะไม่อนุญาตในการเรียกร้องเงินเครดิตภาษี GST

สำหรับการซื้อสินค้าหรือใช้บริการที่มีราคา 82.50 \$ หรือน้อยกว่า (รวมภาษี GST) ผู้ประกอบการต้องเก็บเอกสารดังกล่าวเป็นตัวเงินลงทะเบียนหรือใบแจ้งหนี้หรือใบกำกับภาษีเพื่อเป็นหลักฐานในการเรียกร้องขอเครดิตภาษี

นอกจากนี้ผู้ประกอบการยังต้องเก็บรักษาใบกำกับภาษีของคุณและบันทึกเกี่ยวกับภาษี GST อื่นๆ เป็นเวลาห้าปี

ผู้ประกอบการจะต้องได้รับการจดทะเบียนในระบบภาษีการค้าและบริการ (GST) ก่อนที่จะสามารถใช้สิทธิการเครดิตภาษีในการซื้อหรือใช้บริการ n จะออกโดยผู้จัดจำหน่ายนั้นหาก RCTI (ซึ่งในการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการ GST (good and service tax) นี้จะเกิดขึ้นในแต่ละทอดก่อนที่สินค้าหรือบริการจะไปถึงมือผู้บริโภคคนสุดท้าย ธุรกิจต่างๆ จัดเก็บภาษี GST จากผู้บริโภคและส่งคืนให้กับรัฐบาล สินค้าที่ซื้อไปเพื่อใช้ในการประกอบธุรกิจ ผู้ประกอบการสามารถนำภาษี GST ที่จ่ายไปแล้วนั้นมาหักออกตอนยื่นเสียภาษีสิ้นปีได้ (Input Tax Credit: ITC) ดังนั้นถือได้ว่าผู้บริโภคคนสุดท้ายเป็นผู้เสียภาษี GST นี้ ดังนั้น ภาษี GST จะตกเป็นภาระที่ผู้บริโภคต้องจ่ายให้รัฐบาลเอง สินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษี GST ได้แก่ เนื้อสัตว์ นม ผัก ผลไม้ ยารักษาโรค สินค้าส่งออก ค่าเช่าบ้าน การให้บริการทางการเงิน การให้บริการ

¹⁵ หมายเลข ABN-Australian Business Number ของออสเตรเลีย เปรียบเทียบได้กับใกล้เคียงเลขทะเบียนการค้าประจำบริษัทห้างร้านในประเทศไทย ซึ่งในการสมัครนั้น จะต้องแจ้งรายละเอียดของผู้ประกอบการว่าเป็นใคร มีที่ตั้งที่ไหน ดำเนินธุรกิจประเภทใด สามารถติดต่อได้อย่างไร และรายละเอียดปลีกย่อยอีกมากที่จะต้องแจ้งให้รัฐบาลทราบ เพื่อจะใช้ในการอ้างอิงต่อไป.

2) หน้าที่และสิทธิของผู้ซื้อสินค้าหรือใช้บริการ

ผู้ประกอบการ (ผู้ผลิต, ผู้จัดการจำหน่าย) ต้องออกใบกำกับภาษีให้ผู้ซื้อสินค้าหรือใช้บริการภายใน 28 วันภายหลังที่ผู้ซื้อสินค้าหรือใช้บริการเรียกร้อง ในกรณีที่สินค้าที่ขายหรือบริการนั้นมีมูลค่ากว่า 82.50 เหรียญ

ใบกำกับภาษีที่มีข้อมูลไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ ที่ผู้ซื้อสินค้าหรือใช้บริการได้รับ โดยรู้เท่าไม่ถึงการณ์ว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ไม่ถูกต้อง ผู้ซื้อสินค้าหรือใช้บริการต้องสอบถามผู้ประกอบการ (ผู้ผลิต, ผู้จัดการจำหน่าย) ให้จัดทำใบกำกับภาษีที่ถูกต้องขึ้นใหม่

ถ้าผู้ประกอบการ (ผู้ผลิต, ผู้จัดการจำหน่าย) มีความปรารถนาจะใช้วิธีเครดิตภาษี (GST Credit) แต่ก่อนหน้านั้นผู้ประกอบการ (ผู้ผลิต, ผู้จัดการจำหน่าย) ไม่ได้ออกใบกำกับภาษีที่ถูกต้องให้ภายใน 28 วัน นับแต่วันที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการ ผู้ประกอบการ (ผู้ผลิต, ผู้จัดการจำหน่าย) สามารถใช้สิทธิส่งข้อมูลดังต่อไปนี้มายัง Australian Taxation Office เพื่อดำเนินการพิจารณาอนุญาต

- (1) ชื่อ เบอร์โทรติดต่อ หรือช่องทางการติดต่ออื่น และ ABN-Australian Business Number
- (2) เอกสารที่เกี่ยวข้องกับการซื้อหรือใช้บริการ
- (3) ชื่อ ที่อยู่ และ ABN-Australian Business Number ของผู้ประกอบการ (ผู้ผลิต, ผู้จัดการจำหน่าย) (ถ้าทราบ)
- (4) ชนิด วัตถุประสงค์ และปริมาณของสินค้าหรือบริการที่ได้ซื้อหรือใช้บริการ
- (5) จำนวนเงินที่ได้จ่ายหรือจะต้องจ่าย และมูลค่ารวมของภาษีการค้าและบริการ (GST)

การพิจารณาอนุญาตของ Australian Taxation office จะขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ผู้ซื้อสินค้าหรือใช้บริการได้ส่งมาให้

3) หลักเกณฑ์ของใบกำกับภาษีที่ถูกต้อง

ใบกำกับภาษีที่ถูกต้องเป็นเอกสารที่ตรงกับข้อกำหนดดังต่อไปนี้

- (1) จะออกโดยผู้จัดการจำหน่าย (ผู้ผลิต, ผู้ขาย) เว้นแต่เป็นกรณีที่ใบกำกับภาษีนั้นออกโดยผู้รับสินค้าหรือใช้บริการ (RCTI)
- (2) จะต้องมีข้อมูลอย่างเพียงพอเพื่อสามารถระบุสิ่งต่างๆ ดังต่อไปนี้ได้อย่างชัดเจน
 - ก. เอกลักษณ์ของผู้ผลิตและ AB (Australian Business Number)
 - ข. คำอธิบายสั้นๆ ของสิ่งที่มีการขายรวมทั้งปริมาณ (ถ้ามี) และราคาของสิ่งที่จะขาย

จะขาย

ค. ต้องระบุในใบกำกับภาษีว่า “ราคานี้รวมภาษีการค้าและบริการแล้ว”

ง. วันที่ออกใบกำกับภาษี

จ. ยอดเงินของภาษีการค้าและบริการ (GST) (ถ้ามี) ที่ต้องจ่ายสำหรับการขายแต่ละครั้ง

ฉ. จะต้องระบุว่าเอกสารดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นใบกำกับภาษีหรือ RCTI (recipient created tax invoice) ถ้ามันออกโดยผู้รับ (ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการแทนการจัดจำหน่าย)

นอกจากนี้ หากการรวมสุทธิของการขายมีราคาอย่างน้อย 1,000 เหรียญหรือถ้าเป็นเอกสารที่ออกโดยผู้รับ (ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการแทนการจัดจำหน่าย) จะต้องมีการระบุเอกลักษณ์และ ABN (Australian Business Number) ของผู้รับ (ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการแทนการจัดจำหน่าย) ไว้อย่างชัดเจนด้วย

4) RCTI (recipient created tax invoice)

RCTI เป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้รับของสินค้าและ/หรือบริการแทนการจัดจำหน่ายใบ RCTI จะออกโดยผู้รับ (ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการแทนการจัดจำหน่าย) ได้เท่านั้นถ้าเป็นกรณีดังต่อไปนี้

(1) ผู้รับ (ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการแทนการจัดจำหน่าย) และผู้จัดจำหน่าย (ผู้ผลิต) ทั้งคู่ได้ลงทะเบียนภาษีการค้าและบริการแล้ว

(2) การขายที่ผู้รับสามารถออกใบ RCTI (recipient created tax invoice) ได้ข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรระหว่างผู้รับ (ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการแทนการจัดจำหน่าย) และผู้จัดจำหน่าย (ผู้ผลิต) ซึ่งข้อตกลงนั้นอาจมีรูปแบบที่ใช้ถ้อยคำแตกต่างจากที่กฎหมายกำหนด แต่ตีความได้ว่าเป็นข้อตกลงระหว่างผู้รับ (ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการแทนการจัดจำหน่าย) และผู้จัดจำหน่าย (ผู้ผลิต) ที่ให้ผู้รับสามารถออกใบ RCTI ได้ หรือจะเขียนไว้โดยชัดเจนไว้ในใบกำกับภาษีที่ผู้รับ (ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการแทนการจัดจำหน่าย) และผู้จัดจำหน่าย (ผู้ผลิต) ได้ออกหรือได้เขียนตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนด

(3) ข้อตกลงระหว่างผู้รับ (ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการแทนการจัดจำหน่าย) และผู้จัดจำหน่าย (ผู้ผลิต) มีผลสมบูรณ์ทันทีเมื่อได้ออกใบกำกับภาษี

(4) สินค้าหรือบริการที่ได้จำหน่ายหรือให้บริการตามรูปแบบที่ถูกต้อง กฎหมายจะรับรองใบ RCTI (recipient created tax invoice) ให้ใช้ได้เสมือนเป็นใบกำกับภาษี

(5) ผู้รับของสินค้าและ/หรือบริการแทนการจัดจำหน่าย (Recipient) ต้องออกต้นฉบับหรือสำเนาของใบ RCTI (recipient created tax invoice) ให้ผู้ผลิตภายใน 28 วัน เมื่อวันที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการ หรือเมื่อวันที่มีการตัดสินใจซื้อขาย

(6) ผู้รับของสินค้าและ/หรือบริการแทนการจัดจำหน่าย (Recipient) ต้องเก็บรักษาต้นฉบับหรือสำเนาของใบ RCTI (recipient created tax invoice)

(7) ผู้รับของสินค้าและ/หรือบริการแทนการจัดจำหน่าย (Recipient) ไม่ต้องออกใบ RCTI (recipient created tax invoice) หากในวันหรือภายหลังที่ ผู้รับของสินค้าและ/หรือบริการแทนการจัดจำหน่าย (recipient) หรือผู้ผลิตได้ทำผิดพลาดต่อความประสงค์ของใบ RCTI (recipient created tax invoice)

3.4 หลักกฎหมายเกี่ยวกับเรื่องใบกำกับภาษีของประเทศเยอรมัน¹⁶

ประเทศเยอรมัน เป็นประเทศหนึ่งที่อยู่ในสหภาพยุโรปและเป็นประเทศที่มีการใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยกำหนดให้ใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานสำคัญในการเครดิตภาษี มีหลักเกณฑ์ดังนี้

ตามมาตรา 14 ถึง 14 บี แห่งพระราชบัญญัติภาษีของเยอรมัน ข้อมูลต่อไปนี้ต้องปรากฏในใบกำกับภาษีที่ออกในเยอรมัน กรณีราคาสินค้าหรือบริการไม่เกิน 150 ยูโร (ประมาณ 6,120 บาท ณ วันที่ 10 พฤษภาคม 2555 จากเว็บไซต์ ธนาคารกรุงเทพ)

- 1) ชื่อเต็มและที่อยู่ที่สมบูรณ์ของการให้บริการผู้ให้บริการและผู้รับบริการ
- 2) จำนวนภาษีให้บริการหรือจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้รับที่รับผิดชอบต่อภาษี
- 3) บริการของผู้ให้บริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้รับถ้าผู้รับต้องรับผิดชอบเพื่อภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 4) วันที่ออกใบกำกับภาษี
- 5) คำอธิบายสั้นๆ ของสินค้าหรือบริการ
- 6) เดือน หรือ ช่วงของเดือนที่ซื้อสินค้าและบริการ
- 7) รายการ การใช้บริการ หรือ จำนวนสินค้า รวมทั้งหมด
- 8) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่ม และ อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 9) ยอดรวมราคาสินค้าและบริการที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว
- 10) ส่วนลดที่ได้รับก่อนการรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

¹⁶ EUROPEAN COMMISSION. DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION. Indirect Taxation and Tax administration. VAT and other turnover tax.

หากมีใบกำกับภาษีที่ผิดจากหลักเกณฑ์ จะถือว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ไม่ถูกต้อง และไม่สามารถใช้เป็นหลักฐานในการขอคืนภาษีได้

ผู้ประกอบการจะต้องเก็บรักษาใบกำกับภาษี เป็นเวลา 10 ปี และจะต้องสามารถพิสูจน์ข้อมูลในใบกำกับภาษีได้ เมื่อมีผู้มีอำนาจหน้าที่ที่เกี่ยวข้องเรียกตรวจ

ซึ่งหลักกฎหมายในเรื่องเกี่ยวกับใบกำกับภาษีดังกล่าวของประเทศเยอรมัน ประเทศไทยได้นำมาใช้ด้วยเช่นเดียวกัน

3.5 หลักกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน¹⁷

ประเทศจีนมีการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีในปี พ.ศ. 2537 และได้มีการแยกระบบการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐบาลกลางและรัฐบาลท้องถิ่นออกจากกัน พร้อมทั้งวางกรอบการทำงานของระบบการคลังในแต่ละระดับ ทำให้ระบบการเงินของรัฐบาลกลางและรัฐบาลท้องถิ่นจะแยกออกจากกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งเงินงบประมาณ เพื่อความเป็นอิสระและสร้างแรงจูงใจให้กับรัฐบาลมณฑลในการหารายได้เข้ามณฑลของตนเอง ตัวอย่างเช่น การเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล (corporate income tax) รัฐบาลกลางเรียกเก็บในอัตราร้อยละ 25 ทั้งผู้ประกอบการชาวจีนและนักลงทุนจากต่างประเทศ แต่รัฐบาลท้องถิ่นเรียกเก็บเพียงร้อยละ 20 สำหรับธุรกิจที่ทำยอดขายได้ต่ำและเก็บเพียงร้อยละ 15 สำหรับผู้ประกอบการธุรกิจทางด้านสินค้านวัตกรรมหรือเทคโนโลยีขั้นสูง (High Technology) หรือแม้แต่ในมณฑลที่มีนโยบายการส่งเสริมการลงทุนในเขตเศรษฐกิจพิเศษ เขตนิคมอุตสาหกรรมก็สามารถกำหนดอัตรากำไรพิเศษหรือสร้างแรงจูงใจเพิ่มเติมได้ เป็นต้น

ภาษีมูลค่าเพิ่มนับเป็นภาษีที่มีความสำคัญที่สุดประเภทหนึ่งของจีน รายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ละปีคิดเป็นสัดส่วนอัตราร้อยละ 60 ของรายได้จากภาษีทั้งหมด ซึ่งนับว่าเป็นภาษีที่จัดเก็บได้มากที่สุดโดยมีหน่วยงานที่มีชื่อว่า “State Administration of Taxation” รับผิดชอบ ทั้งนี้เมื่อรัฐบาลจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้แล้วจะมีการแบ่งสัดส่วนรายได้ออกเป็น 2 ส่วนคือ รายได้ในอัตราร้อยละ 75 จะเป็นของรัฐบาลกลาง ส่วนอีกอัตราร้อยละ 25 จะเป็นของรัฐบาลท้องถิ่น ส่วนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้านำเข้าจากต่างประเทศ หน่วยงานสำนักงานศุลกากรประจำด่านนำเข้าสินค้าของแต่ละมณฑลหรือท้องที่ จะเป็นผู้รับผิดชอบจัดเก็บและส่งรายได้ให้รัฐบาลกลางต่อไป ทั้งนี้ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีดังกล่าวคือ ผู้ประกอบการที่จำหน่ายสินค้าหรือให้บริการด้านการแปรรูปสินค้า ธุรกิจบริการ งานรับจ้างซ่อมแซมต่างๆ ที่ดำเนินธุรกิจ

¹⁷ เจาะลึกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศจีน สำนักงานส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ ณ เมืองกวางโจว ธันวาคม พ.ศ. 2553.

ในประเทศจีน รวมทั้งผู้นำเข้าสินค้าทั้งที่เป็นนิติบุคคล และบุคคลทั่วไปที่นำเข้าสินค้าจากต่างประเทศมายังประเทศจีน

ทั้งนี้สาระสำคัญของกฎระเบียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของจีนโดยสรุปมี ดังนี้

จีนมีเพดานภาษีมูลค่าเพิ่ม 3 อัตรา คือ

1) ร้อยละ 0 สำหรับสินค้าส่งออก
 2) ร้อยละ 13 จำนวนสินค้า 19 หมวด อาทิ สินค้าเกษตร ยากำจัดศัตรูพืช เครื่องจักร การเกษตร ก๊าซ ถ่านหิน หนังสือ ป้ายเคมีสิ่งตีพิมพ์ เป็นต้น

3) ร้อยละ 17 สำหรับสินค้าอื่นๆ นอกเหนือจากสินค้า 19 หมวดข้างต้น
 การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเหมาจ่ายจะเก็บในอัตราร้อยละ 4 ในภาคการค้าสำหรับธุรกิจขายส่งและขายปลีกขนาดเล็ก เช่น ธุรกิจตัวแทนจำหน่าย ร้านจำหน่ายของเก่า ร้านค้าปลอดภาษี เป็นต้น นอกจากนั้น ธุรกิจขนาดเล็กอื่นๆ ในภาคอุตสาหกรรมจะเก็บที่ร้อยละ 6 ของยอดขายรายปี เช่น โรงงานขนาดเล็กที่ผลิตเครื่องกำเนิดไฟฟ้า งานก่อสร้างที่ใช้วัสดุ ดิน ทราย เป็นต้น

ระบบการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของจีน สำหรับสินค้าผลิตภายในประเทศ กรณีสินค้าเกษตร การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จะเก็บจากผู้ซื้อรายแรกที่ซื้อจากเกษตรกร (เกษตรกรไม่ต้องเสีย VAT) และเมื่อมีการขายสินค้าต่อแก่ผู้ซื้อคนต่อไป พ่อค้าคนกลางรายแรกจะต้องเสีย VAT ร้อยละ 13 ในส่วนของมูลค่าหรือกำไรที่บวกเพิ่มขึ้นแต่สามารถขอ refund ภาษีที่ตนเสียไปเมื่อครั้งซื้อสินค้าจากเกษตรกรได้

ความแตกต่างของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศไทย คือ ในเรื่องอัตรากำหนดและหลักเกณฑ์ทางภาษีในประเทศจีนจะแตกต่างกันในแต่ละมณฑล ส่วนของไทยใช้อัตรากำหนดเดียวกันทุกจังหวัดทั่วประเทศ

ในสาธารณรัฐประชาชนจีนได้มีการนำระบบใบกำกับภาษีมาใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับประเทศไทย แต่จะใช้ระบบ การขูดเลขชิงรางวัล (prize-giving invoices) และลอตเตอรี่ (lottery) ซึ่งระบบการขูดเลขชิงรางวัลนี้จะคล้ายคลึงกับวิธีการขูด kupon รับเงินสด โดยใบเสร็จที่ลูกค้ารับจากร้านค้าสามารถขูดเพื่อลุ้นรับรางวัลเงินสดได้ ซึ่งมีมูลค่าตั้งแต่ 20 หยวน (ประมาณ 100 บาท) ถึง 5,000 หยวน (ประมาณ 25,000 บาท) หลังจากลุ้นโชคในขั้นแรกนี้แล้วลูกค้ายังสามารถลุ้นโชคขั้นที่สองได้อีก จากการโทรไปลงทะเบียนหมายเลขใบเสร็จ โดยจะมีการสุ่มหมายเลขใบเสร็จเพื่อจับรางวัล lottery วิธีนี้สนับสนุนให้ลูกค้าขอใบเสร็จจากร้านค้าเพิ่มขึ้นถึงร้อยละ 30 และเพิ่มยอดขายได้ภาษีทางตรงของประเทศได้ถึง 2.49 พันล้านหยวน (ประมาณหนึ่งหมื่นสองพันบาท) โดยจ่ายค่ารางวัลไปเพียง 76.3 ล้านหยวน (ประมาณ 380 ล้านบาท) หรือคิดเป็นอัตราส่วน input-output 1:32.6 และขยายครอบคลุมแล้ว 90 มณฑล ปัจจุบันนี้หน่วยงานสรรพากร

ของเงินกำลังขออนุมัติงบประมาณจากกระทรวงการคลังเพื่อจัดสรรงบประมาณสำหรับโครงการนี้ โดยเฉพาะ ถึงแม้ว่าโครงการนี้จะประสบความสำเร็จมาก แต่การนำมาปรับใช้กับใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มยังมีข้อจำกัดหลายประการ คือ โครงการไม่ครอบคลุมทุกประเภทกิจการ ซึ่งอาจถือว่าการเลือกปฏิบัติ รวมทั้งมีการลงทุนสูงในการจัดพิมพ์ใบเสร็จ

สำหรับประเทศไทยได้นำเอาเครื่องบันทึกการเก็บเงิน (Cash Register) มาใช้กับร้านค้าปลีกตั้งแต่ปี พ.ศ. 2535 ซึ่งเป็นปีที่เริ่มใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ก็ไม่ได้มีส่วนช่วยในการลดการหลบหนีภาษีมูลค่าเพิ่มมากนัก ในปี พ.ศ. 2546 จึงได้นำเอาวิธีจับรางวัลใบกำกับภาษีมาใช้จุดประสงค์เพื่อต้องการกระตุ้นให้ผู้บริโภคซึ่งเป็นผู้ที่ต้องเสียภาษีขอใบกำกับภาษีจากผู้ประกอบการ และให้ผู้เสียภาษีส่งใบกำกับภาษีมาชิงโชคซึ่งจะมีการจับรางวัลทุกเดือน และเงินรางวัลแต่ละครั้งมีมูลค่ารวมถึง 1.9 ล้านบาท ซึ่งตามทฤษฎีแล้ววิธีนี้เป็นวิธีที่มีประสิทธิภาพวิธีหนึ่ง และมีต้นทุนในการดำเนินการไม่สูงมากหากเทียบกับวิธีอื่น ทั้งยังเป็นวิธีที่สร้างจิตสำนึกและความร่วมมือจากประชาชนซึ่งเป็นผู้บริโภคทุกคน ให้ตระหนักในหน้าที่ของการเสียภาษีและช่วยป้องกันการหลบหนีภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะทำให้กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยและยั่งยืน

3.6 หลักกฎหมายภาษีในเรื่องอำนาจของเจ้าหน้าที่ทางภาษีของประเทศไทย

ประเทศมีหน่วยงานในการทำหน้าที่จัดเก็บภาษีหลายหน่วยงาน โดยหน่วยงานสำคัญๆ ที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีได้แก่ กรมสรรพากร กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต ซึ่งรายได้จากการจัดเก็บภาษีของหน่วยงานทั้งสาม ถือเป็นรายได้หลักของรัฐบาลที่ใช้ในการพัฒนาประเทศ หลักกฎหมายของกรมศุลกากรและกรมสรรพสามิตที่สำคัญเกี่ยวข้องกับงานวิจัยนี้ได้แก่

ตามมาตรา 88 ที่กำหนดไว้ว่า เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มตามหมวดนี้ ในเมื่อ

- 1) ปรากฏแก่เจ้าพนักงานประเมินว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนสินค้าภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด
- 2) ในกรณีเจ้าพนักงานประเมินมีหลักฐานแสดงว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนสินค้า โดยแสดงจำนวนภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่าความเป็นจริง
- 3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมิน โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

4) ผู้ประกอบการไม่สามารถแสดงใบกำกับภาษีในกรณีภาษีซื้อ หรือสำเนาใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขาย พร้อมทั้งหลักฐานอื่นเพื่อการคำนวณภาษีหรือการเครดิตภาษี

5) ผู้ประกอบการไม่เก็บสำเนาใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขายและหลักฐานต่างๆ ประกอบการลงรายงานตามที่กฎหมายกำหนดไว้ หรือ

6) ปรากฏแก่เจ้าพนักงานประเมินว่า ผู้ประกอบการซึ่งต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/1 มิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามมาตรา 88/1 ที่กำหนดไว้ว่า เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามหมวดนี้ ในเมื่อปรากฏว่าบุคคลได้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมายตามมาตรา 86/13 โดยให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ นั้นได้

ตามมาตรา 88/2 ที่กำหนดไว้ว่า เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา 88 และมาตรา 88/1 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจ

1) จัดทำรายการลงใบแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนสินค้าตามหลักฐานที่เห็นว่าถูกต้อง เมื่อผู้หน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งหรือแบบใบขนสินค้า

2) แก้ไขเพิ่มเติมรายการในแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนสินค้าเพื่อให้ถูกต้อง

3) ประเมินภาษีในกรณีที่มีหลักฐานแสดงว่า ผู้ประกอบการเสียภาษีหรือแสดงมูลค่าของฐานภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง

4) กำหนดมูลค่าที่ควรได้รับ โดยพิจารณาถึงฐานะความเป็นอยู่หรือพฤติการณ์ของผู้ประกอบการหรือสถิติการค้าของผู้ประกอบการเองหรือของผู้ประกอบการที่กระทำการ

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แก้ไขปรับปรุงล่าสุด ฉบับที่ 20 พ.ศ. 2548

ตามมาตรา 2 ที่กำหนดไว้ว่า คำว่า "พนักงานศุลกากร" และ "พนักงาน" หมายความว่าและกินความรวมไปถึงบุคคลใดๆ ซึ่งรับราชการในกรมศุลกากร หรือนายทหารแห่งราชนาวิ หรือนายอำเภอหรือผู้ช่วยนายอำเภอ ซึ่งได้รับแต่งตั้งเป็นพิเศษให้กระทำการแทนกรมศุลกากร (นิยาม "พนักงาน" แก้ไขโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2479)

คำว่า "พนักงานเจ้าหน้าที่" หมายความว่าและกินความรวมไปถึงพนักงานใดๆ ซึ่งได้ตั้งแต่งตั้งให้มีหน้าที่เฉพาะการ หรือพนักงานใดซึ่งกระทำหน้าที่โดยเฉพาะในกิจการตามหน้าที่ของตนโดยปกติ

ตามมาตรา 15 ที่กำหนดไว้ว่า พนักงานศุลกากรอาจขึ้นไปบนเรือลำใดๆ ก็ได้ภายในพระราชอาณาเขต และอาจอยู่ในเรือนั้นได้ตลอดเวลาที่ทำการบรรทุกสินค้าลง หรือขนสินค้าขึ้นหรือจนกว่าเรือนั้นออกไป ไม่ว่าในที่ส่วนใดๆ ของเรือและไม่ว่าในเวลาใดๆ ให้พนักงานศุลกากรเข้าถึงและตรวจค้นได้ และอาจตรวจสอบจดหนังสือหรือบันทึกเรื่องราว หรือเอกสารไม่ว่าอย่างใดก็ตามเกี่ยวกับสินค้าในเรือได้ อาจสั่งให้เปิดห้องส่วนใดๆ ของเรือ หรือให้เปิดหีบห่อ หรือที่บรรจุของอย่างใดๆ ได้ หรือถ้าจำเป็นจะให้หักเปิดสิ่งนั้นๆ ก็ได้ อาจประจำเครื่องหมายหรือประทับตรา หรือลั่นกุญแจ หรือผูกมัดของใดๆ ที่อยู่ในเรือหรือที่ใด หรือหีบห่อใดๆ ก็ได้ และถ้าเครื่องหมายดวงตรากุญแจ หรือเครื่องหมายนั้นๆ ได้มีผู้ถอนไป หรือเปิดออก หรือหักต่อย หรือเปลี่ยนแปลงไปโดยจงใจไซ้รู้ ท่านว่านายเรือมีความผิด ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท

ตามมาตรา 16 ที่กำหนดไว้ว่า ของใดที่ศุลกากรยังมีได้ตรวจมอบไปโดยชอบ พนักงานศุลกากรอาจถอนไปบนขึ้นและเก็บไว้ในที่มั่นคงก็ได้

ตามมาตรา 17 ที่กำหนดไว้ว่า พนักงานศุลกากรอาจตรวจค้นหีบห่อของคนที่โดยสารแล้วปล่อยผ่านภาษีได้ และถ้าในหีบห่อนั้นมีของที่ยังมิได้เสียค่าภาษีก็ดีของต้องจำกัดก็ดี ของต้องห้ามก็ดี พนักงานจะกักหีบห่อนั้นไว้ก็ได้

ตามมาตรา 18 ที่กำหนดไว้ว่า พนักงานศุลกากรอาจตรวจค้นบุคคลใดๆ ในเรือกำปั่นลำใดๆ ในเขตท่า หรือบุคคลที่ขึ้นจากเรือกำปั่นใดๆ ก็แต่ต้องมีเหตุอันพนักงานนั้นคอยสงสัยว่าบุคคลนั้นๆ มีหรือพาไปกับตนซึ่งอันยังมิได้เสียภาษีหรือของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม จึงให้ตรวจค้นได้ อนึ่งก่อนที่จะตรวจค้นบุคคลผู้ใด ผู้นั้นอาจร้องขอให้นำตนอย่างรวดเร็วตามควรแก่เหตุไปยังพนักงานศุลกากรผู้ใหญ่มีตำแหน่งไม่ต่ำกว่าสารวัตร หรือนายด่าน หรือไปยังอำเภอที่ใกล้ที่สุด หรือผู้บังคับการสถานีตำรวจ หรือถ้าเป็นผู้อยู่ได้อำนาจศาลกงสุลต่างประเทศให้นำไปยังกงสุลของตน ส่วนพนักงานที่มีผู้นำบุคคลเช่นนี้มาส่งนั้น จะต้องวินิจฉัยว่ามีเหตุอันควรสงสัยเพียงพอหรือไม่ และควรให้ตรวจค้นหรือไม่ ถ้าบุคคลนั้นเป็นหญิงก็ให้ใช้หญิงเป็นผู้ตรวจค้น ถ้าพนักงานผู้ใดตรวจค้นบุคคลในโดยไม่มีเหตุอันสมควร ท่านว่าพนักงานผู้นั้นมีความผิด ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท (อัตราโทษตามมาตรา 18 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2497)

ตามมาตรา 19 ที่กำหนดไว้ว่า พนักงานศุลกากรอาจสั่งให้หยุดรถ เกวียน หรือยานพาหนะอย่างอื่นใด และตรวจค้นเพื่อให้ทราบว่ามีของที่ลักลอบหนีศุลกากรหรือไม่ แต่ต้องมีเหตุอันควรสงสัยว่ารถ เกวียน หรือยานพาหนะนั้นได้ใช้หรือกำลังใช้เนื่องกับเรือกำปั่นหรือคลังสินค้า หรือโรงเก็บสินค้า หรือที่ขนของขึ้นหรือทำเนียบท่าเรือ หรือทางน้ำ หรือทางผ่านพรมแดน หรือทางรถไฟ ผู้ใดไม่ยอมหรือขัดขวาง หรือพยายามจะขัดขวางต่อการตรวจเช่นนี้ท่านว่ามีความผิด ต้องระวาง

โทษปรับไม่เกินห้าพันบาท (อัตราโทษตามมาตรา 19 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติ (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2497)

ตามมาตรา 20 ที่กำหนดไว้ว่า พบผู้ใดกำลังกระทำความผิด หรือพยายามจะกระทำความผิดหรือใช้หรือช่วยหรือยุยงให้ผู้อื่นกระทำความผิดต่อบทพระราชบัญญัตินี้ พนักงานเจ้าหน้าที่อาจจับผู้นั้นได้โดยไม่ต้องมีหมายจับ แล้วนำส่งยังสถานีตำรวจพร้อมด้วยของกลางที่เกี่ยวกับการกระทำความผิด หรือพยายามจะกระทำความผิด เพื่อจัดการตามกฎหมาย และถ้ามีเหตุอันควรสงสัยว่าบุคคลใดได้กระทำความผิดพระราชบัญญัตินี้ก็ดี หรือมีสิ่งของไปกับตัวอันเป็นของที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดมาแล้ว หรืออาจได้กระทำความผิดขึ้นก็ดี พนักงานเจ้าหน้าที่อาจจับผู้นั้นส่งไปจัดการโดยทำนองเดียวกัน แต่ถ้าบุคคลที่ถูกจับนั้นอยู่ใต้อำนาจอศาลกงสุลต่างประเทศ ให้ส่งตัวไปยังกงสุลของผู้นั้นโดยไม่เนิ่นช้า

ตามพระราชบัญญัติ สรรพสามิต พ.ศ. 2527

ตามมาตรา 4 ที่กำหนดไว้ว่า ในพระราชบัญญัตินี้

"เจ้าพนักงานสรรพสามิต" หมายความว่า ข้าราชการพลเรือนสังกัดกรมสรรพสามิต

"พนักงานเจ้าหน้าที่" หมายความว่า ข้าราชการพลเรือนสังกัดกระทรวงการคลังหรือบุคคลอื่น ซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งให้ปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้

ตามมาตรา 130 ที่กำหนดไว้ว่า ในการปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่เป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา

ตามมาตรา 131 ที่กำหนดไว้ว่า เพื่อประโยชน์ในการจับกุมและปราบปรามผู้กระทำความผิดตามพระราชบัญญัตินี้ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่เป็นพนักงานฝ่ายปกครอง หรือตำรวจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหามาตรการตรวจสอบการออกใบกำกับภาษี ที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย

นับแต่การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value add tax) ในประเทศไทยซึ่งใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 โดยนำมาใช้แทนภาษีการค้า ตามระยะเวลาที่ใช้บังคับมาดังกล่าว กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานซึ่งรับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ประสบปัญหาบางประการโดยเฉพาะปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยใช้วิธีเครดิตภาษีด้วยการใช้ใบกำกับภาษีเป็นหลักฐาน (Tax invoice method) ซึ่งจากการบังคับใช้มาตรการทางกฎหมายที่ผ่านมา พบว่ายังคงมีปัญหาการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการใช้ใบกำกับภาษีปลอมและใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อขอคืนเงินภาษี หรือนำไปเครดิตภาษีเพื่อทำให้ยอดเสียภาษิลดน้อยลง ยกตัวอย่างเช่น ในปี พ.ศ. 2554 คดีที่ตำรวจปราบปรามการทุจริตอาชญากรรมทางเทคโนโลยี หรือ และเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรตรวจยึดใบกำกับภาษีปลอมเกือบ 50 ล้าน มูลค่ารวมกว่า 1,000 ล้านบาทจากบ้านของ น.ส.สิริยากร โสมทรัพย์ ที่ตำบลคูคต อำเภอลำลูกกา จังหวัดปทุมธานี นอกจากนี้ตำรวจยังสามารถยึดของกลางเป็นคอมพิวเตอร์รวม 6 เครื่อง เพื่อตรวจสอบหลังสืบทราบว่า น.ส.สิริยากร เปิดเว็บไซต์ขายใบกำกับภาษีปลอมให้กับบริษัทต่างๆ มาานานกว่า 1 ปี สร้างความเสียหายมากกว่า 70 ล้านบาท ขณะที่นายวินัย วิทวัสการเวช อธิบดีอธิบดีกรมสรรพากร ระบุว่าผู้ต้องหาจะเปิดบริษัทขายวัสดุก่อสร้างเพื่อบังหน้าและออกใบกำกับภาษี แต่ไม่มีการซื้อขายสินค้าจริง พร้อมทั้งยังแอบอ้างชื่อบริษัทอื่นออกใบกำกับภาษี และคดีที่นายสาธิต รั้งศิริ อธิบดีกรมสรรพากร นางวณิ ทักษณมณเฑียร ที่ปรึกษาด้านยุทธศาสตร์การจัดเก็บภาษีกรมสรรพากร และพลตำรวจตรี ภูมิราวัฒน์ปภาณี รองผู้บัญชาการตำรวจ ร่วมแถลงข่าวการจับกุมนายชนกฤษ อีลี อายุ 45 ปีพร้อมของกลางใบกำกับภาษี ใบเสร็จรับเงิน และคอมพิวเตอร์จำนวนหนึ่งซึ่งผู้ต้องหาได้ประกาศขายใบกำกับภาษีทางเว็บไซต์โดยเว็บไซต์ได้ระบุอีเมล และเบอร์โทรศัพท์ติดต่อเป็นพฤติการณ์กระทำความผิดการออกใบกำกับภาษีโดยไม่ได้มีการซื้อขายสินค้ากันจริงถือเป็นการออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย และสร้างความเสียหายแก่รัฐ กองบังคับการปราบปรามการกระทำความผิดเกี่ยวกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจเมื่อวันที่ 16 มีนาคม 2555 ดังนี้

จึงเห็นได้มาตรการที่ใช้ในการตรวจสอบความถูกต้องสมบูรณ์ของใบกำกับภาษีในปัจจุบันยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะขจัดปัญหาการปลอมใบกำกับภาษี และการออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายให้หมดไปได้

4.1 ใบกำกับภาษีปลอม

คำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” มีบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 87 (7)¹ ในเรื่องเบี่ยงปรับ ซึ่งเป็นเรื่องการลงโทษทางแพ่ง ส่วนในเรื่องการลงโทษทางอาญา คำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” มีบัญญัติไว้ในมาตรา 90/4 (7)² แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากในประมวลรัษฎากร ไม่ได้ให้นิยามความหมายของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ไว้ ดังนั้นการตีความคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” จึงมีความแตกต่างกันออกไป แยกเป็นความหมายในทางแพ่ง และความหมายทางอาญา ได้ดังนี้

1) ความหมายของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ซึ่งเกี่ยวข้องกับเบี่ยงปรับในทางแพ่งนั้น ตามบทบัญญัติของมาตรา 89 (7) วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากรที่ว่า “ในกรณีใบกำกับที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม” ตามบทบัญญัติดังกล่าว ผู้วิจัยจึงมีความคิดเห็นว่า ความหมายของใบกำกับภาษีปลอมในทางแพ่งนั้น หมายถึง ใบกำกับภาษีที่ถูกทำปลอมขึ้น และหมายความรวมถึงใบกำกับภาษีที่ “ผู้รับประโยชน์”³ ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี หากผู้ประกอบการมีการนำใบกำกับภาษีปลอม ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือแต่บางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษี ก็จะต้องเสียเบี่ยงปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น

2) ความหมายของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ในทางอาญาตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4 (7) ได้บัญญัติไว้ว่า “บุคคลดังต่อไปนี้ ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ต้องระวางโทษตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท” (7) ผู้ประกอบการโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี

¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 87 (7).

² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 90/4 (7).

³ ผู้รับประโยชน์ คือ ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม.

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า ความหมายของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ในทางอาญานั้น คือ การปลอมใบกำกับภาษีซึ่งมีลักษณะเป็นการปลอมเอกสาร โดยใช้บทบัญญัติในประมวลกฎหมายอาญามาเทียบเคียงคือ มาตรา 264 ที่ว่า “ผู้ใดทำเอกสารปลอมขึ้นทั้งฉบับหรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใด เดิมหรือตัดทอนข้อความ หรือแก้ไขด้วยประการใดๆ ในเอกสารที่แท้จริง หรือประทับตราปลอม หรือลงลายมือชื่อปลอมในเอกสาร โดยประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่นหรือประชาชน ถ้าได้กระทำไปเพื่อให้ผู้หนึ่งผู้ใดหลงเชื่อว่าเป็นเอกสารที่แท้จริง ผู้นั้นกระทำความผิดฐานปลอมเอกสาร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปีหรือปรับไม่เกินหกพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ” วรรคสองที่ว่า “ผู้ใดกรอกข้อความลงในแผ่นกระดาษหรือวัตถุอื่นใด ซึ่งมีลายมือชื่อของผู้อื่นโดยไม่ได้รับความยินยอม หรือโดยฝ่าฝืนคำสั่งของผู้นั้นนั้น ถ้าได้กระทำเพื่อนำเอกสารนั้นไปใช้ในกิจการที่อาจเกิดเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใดหรือประชาชน ให้ถือว่าผู้นั้นปลอมเอกสาร ต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน”

4.2 ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

เนื่องจากตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรนั้น ไม่ได้ให้คำนิยามของคำว่า “ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย” ไว้ แต่ได้บัญญัติคำว่า “ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย” ไว้ในมาตรา 90/4 ซึ่งอยู่ในส่วนของการลงโทษทางอาญา โดยบัญญัติว่า “บุคคลดังต่อไปนี้ ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท”

ผู้ประกอบการโดยเจตนาทำใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี

ผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่า “ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย” นั้น ได้แก่

- 1) ใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้ออกใบกำกับภาษี โดยไม่มีการขายสินค้าจริง หรือเป็นการขายใบกำกับภาษี
- 2) ใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ประกอบการจดทะเบียน แต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ได้จัดทำสำเนาเพื่อให้เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรตรวจสอบ หรือเป็นกรณีที่เป็นการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีสถานประกอบการเป็นเท็จเพราะหากมีการตรวจสอบแล้วไม่พบว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ได้ออกจริงเมื่อใด มีการขายสินค้ากันจริงหรือไม่ หรือไม่สามารถตรวจสอบไปยังสถานประกอบการได้ ก็จะถือว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

3) กรณีไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ได้ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิออกตามกฎหมาย หรือเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน แต่เป็นการออกใบกำกับภาษีที่มีเล่มที่เลขเดียวกันหลายฉบับ ให้ผู้ประกอบการหลายคน

ยกตัวอย่าง กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ซื้อสินค้า เช่น อุปกรณ์ตกแต่งบ้าน จากตัวแทน คือ บานประตู เก้าอี้ โคมไฟ โดยได้ออกใบกำกับภาษีมา และได้นำมูลค่าตามใบกำกับภาษีไปคำนวณภาษี เมื่อเจ้าพนักงานมีการตรวจสอบใบกำกับภาษีนั้น หากปรากฏว่าผู้ประกอบการที่นำสินค้ามาขายไม่ปรากฏสถานประกอบการที่แท้จริง ไม่สามารถตรวจสอบย้อนกลับสำเนาใบกำกับภาษีได้ กรณีนี้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

ผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่า กรณีการออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้น มิได้ทั้งการกระทำโดยจงใจ และการกระทำโดยรู้เท่าไม่ถึงการณ์ของผู้ประกอบการด้วยไม่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการจัดทำใบกำกับภาษีที่ถูกต้องตามกฎหมาย แต่การจะลงโทษผู้ประกอบการที่ใช้ใบกำกับภาษีปลอมในทางอาญา จะต้องพิสูจน์ให้ได้ว่าผู้ประกอบการมีเจตนาใช้ใบกำกับภาษีปลอม โดยต้องรู้ถึงขนาดว่าใบกำกับภาษีที่ตนมีเป็นใบกำกับภาษีปลอมและหากนำไปใช้เครดิตภาษีจะผิดกฎหมาย ซึ่งในทางปฏิบัติเป็นการยากที่พิสูจน์เจตนาที่แท้จริงภายในจิตใจ

4.3 หลักการตรวจสอบความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับการกระทำความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยปกติจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาการชำระบัญชี หรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม⁴ และการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นที่ความผิดที่ไม่เห็นเด่นชัดเหมือนกับคดีอาญาทั่วไป ดังนั้นเจ้าหน้าที่บริหารงานภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่มจึงจะตรวจพบการกระทำความผิด จากการตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะมีขั้นตอนการตรวจสอบได้ส่วนเพื่อใช้มาตรการบังคับทางแพ่งเสียก่อน ซึ่งขั้นตอนนี้ในประเทศไทยเป็นการสืบสวนในชั้นพิจารณา ดำเนินคดีอาญาของกรมสรรพากร โดยเจ้าพนักงานสรรพากรมีเพียงอำนาจและหน้าที่สืบสวนตามประมวลรัษฎากร เช่น การตรวจค้น ยึดหรืออายัด เป็นต้น โดยมีได้มีอำนาจ ที่จะทำการสืบสวนสอบสวนความผิดตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และก็ไม่ถือว่าการสืบสวนตามประมวลรัษฎากรที่ได้กระทำมานั้น เป็นขั้นการสืบสวนแต่อย่างใด

ดังนั้น เมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรรวบรวมพยานหลักฐานและพิจารณาข้อเท็จจริงเสร็จแล้วก็จะต้องดำเนินการเสนอกรมสรรพากร เพื่อยื่นคดีการดำเนินคดีอาญา โดยส่งเรื่องร้องทุกข์ไป

⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 83.

ยังพนักงานสอบสวน เพื่อให้ดำเนินการสอบสวนเป็นความผิดทางอาญาต่อไปผู้มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าจะเป็นความผิดตามประมวลรัษฎากร หรือประมวลกฎหมายอาญา คือ พนักงานสอบสวน⁵ จะเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนความผิดดังกล่าว ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเหมือนเช่นคดีอาญาทั่วไปในปัจจุบัน คดีอาญาทางภาษีอากร จะดำเนินการสอบสวนโดยกองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นโดยอาศัยคำสั่งกรมตำรวจที่ 924/2535 และอยู่ในสังกัดสำนักงานตำรวจแห่งชาติ มีหน้าที่รับผิดชอบการดำเนินคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรและศุลกากร ความผิดเกี่ยวกับการเงินและการธนาคาร ความผิดเกี่ยวกับการค้าและการพาณิชย์ เป็นต้นการรวบรวมพยานหลักฐานก็เป็นการที่พนักงานสอบสวนนำเอาพยานหลักฐานที่รวบรวมจากเจ้าพนักงานสรรพากรผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ และทำการรวบรวมพยานหลักฐานทุกชนิดเท่าที่สามารถทำได้ รวมถึงการดำเนินการทั้งหลายอื่นๆ อันมีลักษณะเป็นการใช้มาตรการบังคับตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เช่นการออกหมายเรียก ตามมาตรา 52 การค้น โดยมีหมายค้นตามมาตรา 69 และการจับโดยมีหมายจับหรือโดยไม่มีหมายจับ ตามมาตรา 66 และ 78 เป็นต้น

เมื่อมีเหตุอันควรสงสัยว่ามีผู้ประกอบการ กระทำการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากรจะมีแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบดังนี้

- 1) ทำการตรวจสอบฐานะของผู้ประกอบการนั้นว่าเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ เพื่อให้ทราบว่าผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิออกไปกำกับภาษีหรือไม่ ซึ่งตามกฎหมายแห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้นที่มีสิทธิออกไปกำกับภาษี
- 2) ทำการตรวจสอบแบบแสดงรายการที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องยื่น ซึ่งหากมีการเครดิตภาษีหรือมีการขอคืนภาษีอันเนื่องมาจากมีจำนวนภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย เจ้าหน้าที่ก็จะทำการเรียกให้ผู้ประกอบการนำเอาหลักฐานใบกำกับภาษีซื้อและภาษีขายมาแสดงและให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบไว้

⁵ พนักงานสอบสวน หมายความว่า เจ้าพนักงานซึ่งตามกฎหมายให้อำนาจและทำหน้าที่สอบสวน และตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ได้แก่ เจ้าพนักงานฝ่ายปกครอง และเจ้าหน้าที่ตำรวจ ตามกระทรวงมหาดไทยได้มีข้อบังคับที่ 1/2509 ลงวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2509 ให้โอนหน้าที่สอบสวนจากฝ่ายปกครองไปอยู่แก่ฝ่ายตำรวจฝ่ายเดียว ซึ่งเป็นเช่นนี้มาจนถึงปัจจุบัน ดังนั้น ในทางปฏิบัติราชการจะกำหนดให้เจ้าพนักงานตำรวจเท่านั้น ทำการสอบสวนคดีอาญา และผู้ที่จะเป็นพนักงานสอบสวนได้ต้องเป็นข้าราชการตำรวจที่มียศตั้งแต่ร้อยตำรวจตรีขึ้นไป หรือเทียบเท่า ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2 (6) และมาตรา 18.

3) เมื่อผู้ประกอบการได้นำใบกำกับภาษีมาให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบแล้ว เจ้าหน้าที่ก็จะทำการตรวจสอบใบกำกับภาษีขาย และตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษีซื้อ (VAT Audit)⁶ ไปยังผู้ประกอบการที่ออกใบกำกับภาษีดังกล่าว ซึ่งการสอบย้อนในกรณีนี้นับว่าเสียเวลาอย่างมาก เพราะใบกำกับภาษีซื้อที่ได้มานั้น มักจะมาจากหลายท้องที่ จากผู้ประกอบการหลายรายและมาจากหลายจังหวัด ถ้าหากมีการสอบย้อนใบกำกับภาษีซื้อทุกฉบับก็จะยิ่งเสียเวลาเป็นเดือนๆ

4) เมื่อมีการสอบย้อนใบกำกับภาษีซื้อแล้ว หากพบว่าใบกำกับภาษีซื้อที่นำมาเครดิตหรือขอคืนภาษี เป็นใบกำกับภาษีปลอมหรือเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ก็จะมีการดำเนินการกับผู้ประกอบการที่นำใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ไม่ว่าจะให้เสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มในทางแพ่ง⁷ และส่งส่วนคดีและเร่งรัดภาษีอากรพิจารณาดำเนินคดีอาญาตามประมวลกฎหมายรัษฎากร⁸ ฐานนำใบกำกับภาษีปลอมและใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายมาเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษี

5) จากนั้นเจ้าหน้าที่ก็จะมีการตรวจสอบถึงแหล่งที่มาของการออกใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้น โดยการส่งเจ้าหน้าที่ที่อยู่ในพื้นที่ไปเพื่อการตรวจปฏิบัติการ หากพบว่ามีพฤติการณ์ในการออกใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งจะเป็นการทำลายระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็จะรายงานกรมสรรพากรให้ทราบและดำเนินการในทางกลับ

6) หากกรมสรรพากรเห็นว่าเอกสารและพยานหลักฐานนั้น ยังไม่เพียงพอที่จะดำเนินการให้เจ้าหน้าที่ทำการตรวจค้น เพื่อหาพยานหลักฐานเกี่ยวกับการกระทำความผิดเพิ่มเติม

7) เมื่อได้มาซึ่งพยานหลักฐานอันครบถ้วนแล้ว เจ้าหน้าที่ก็จะดำเนินการตรวจสอบคู่กันไปกับการพิจารณาดำเนินคดีอาญา ซึ่งในขั้นนี้จะเสียเวลามากเช่นกัน เนื่องจากพยานหลักฐานไม่

⁶ การตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่ม จะใช้วิธีการตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษี (Cross Checking) เกี่ยวกับจำนวนภาษีซื้อและภาษีขาย ซึ่งกระทำโดยหน่วยงานต่างหากจากหน่วยงานที่รับแบบแสดงรายการและรับชำระภาษีอากรจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตรวจพบความผิดนี้ อาจมาจากการตรวจสอบในรูปแบบของการตรวจปฏิบัติการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบดังกล่าวจะเป็นข้อมูลที่สำคัญยิ่งประการหนึ่ง ในการคัดเลือกผู้ประกอบการรายที่จะทำการตรวจสอบต่อไป. อ้างถึงใน สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2545). ภาษี มูลค่าเพิ่ม: อำนาจเจ้าพนักงานประเมินและบทกำหนดโทษ. หน้า 56-57.

⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 89 และ 89/1.

⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 90/4 (7).

ว่าจะเป็นพยานบุคคล⁹ พยานเอกสาร¹⁰ และพยานวัตถุ¹¹ ที่นำมาเพื่อพิสูจน์ความผิดจะมีจำนวนมาก และเจ้าหน้าที่ก็จะดำเนินการเสนอกรมสรรพากร เพื่ออนุมัติการดำเนินคดีอาญา โดยส่งเรื่องร้องทุกข์ไปยังพนักงานสอบสวนที่เป็นเจ้าหน้าที่ตำรวจดำเนินการต่อไป

จากหลักการดังกล่าว ผู้วิจัยมีความเห็นว่า ตามหลักกฎหมายแห่งประมวลรัษฎากร ไม่ได้บัญญัติให้อำนาจเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรให้มีอำนาจเสมือนเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง เลก เช่น เจ้าหน้าที่ตำรวจ ดังนี้ เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร จึงมีอำนาจแค่การประเมินภาษี การเรียกตรวจพยานหลักฐานจากประชาชน การยึด อาศัยหลักฐานที่ได้มาจากการเรียกตรวจ เป็นต้น แต่ไม่มีอำนาจในการค้นสถานที่โดยไม่ต้องมีหมายค้น การจับกุมตัวผู้กระทำความผิดซึ่งหน้าโดยไม่ต้องมีหมายจับ ผู้วิจัยเห็นว่า การที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรปราศจากอำนาจอย่างเจ้าพนักงานตำรวจ ทำให้เกิดเป็นจุดด้อยของการนำมาตราการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการปราบปรามใบกำกับภาษีไม่ชอบด้วยกฎหมายไปบังคับใช้

จากการศึกษา พบว่าในปัจจุบัน คดีที่เกี่ยวข้องกับการใช้ใบกำกับภาษีไม่ชอบด้วยกฎหมาย ทั้งเรื่องใบกำกับภาษีปลอม ใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ผู้กระทำความผิดได้พยายามปรับเปลี่ยนรูปแบบการกระทำความผิดให้มีความซับซ้อนมากขึ้น เพื่อให้ยากแก่การตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ และยังหาวิธีทำลายหลักฐานต่างๆ อย่างรวดเร็วก่อนที่เจ้าหน้าที่จะมาตรวจสอบ อย่างเช่น ได้มีการนำคอมพิวเตอร์มาใช้ในการกระทำความผิด เปลี่ยนหลักฐานจากที่ใช้กระดาษ เป็นข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ ที่สามารถลบได้ง่าย ผู้กระทำความผิดทางภาษีในปัจจุบัน เป็นผู้มีความรู้ทางด้านภาษีอย่างมาก (white collar crime) และมีความรู้ความชำนาญในการใช้เครื่องมืออิเล็กทรอนิกส์ไม่ใช่ผู้กระทำผิดทั่วไป ดังนี้ หากพิจารณาในเรื่องอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรนั้น ไม่สามารถ ตรวจค้น หรือจับกุมผู้กระทำความผิดได้ทันที จะต้องทำการหาหลักฐานให้ได้แน่ชัดว่ามีผู้ประกอบการกระทำความผิดจริงแล้วจึง ติดต่อประสานงานกับเจ้าหน้าที่ตำรวจเพื่อให้ใช้อำนาจในทางอาญา ซึ่งกระบวนการในการหาหลักฐานของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ข้างต้นที่มีหลายขั้นตอนที่ต้องใช้เวลานานและยุ่งยาก อาจทำให้ผู้กระทำความผิดรู้ตัวและทำลายหลักฐานไปทั้งหมดก่อน

⁹ พยานบุคคล ได้แก่ ผู้ตรวจพบความผิด ผู้ตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบและการประเมินภาษี เป็นต้น.

¹⁰ พยานเอกสาร ได้แก่ ใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เอกสารหลักฐานประกอบคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม สำนวนการตรวจสอบภาษีอากร หมายเรียกบันทึกการให้ถ้อยคำหรือคำให้การของผู้เกี่ยวข้อง แบบแสดงรายการที่ผู้ประกอบการยื่นไว้ หนังสือแจ้งการประเมิน รวมทั้งเอกสารหลักฐานอื่นเกี่ยวกับพฤติกรรมอันแสดงให้เห็นถึงเจตนาทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น.

¹¹ พยานวัตถุ ได้แก่ ตราประทับของนิติบุคคลที่ปลอมขึ้น เป็นต้น.

ผู้วิจัยเห็นว่าการทำงานโดยที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรต้องอาศัยอำนาจของเจ้าหน้าที่ตำรวจ ในขณะที่เดียวกัน เจ้าหน้าที่ตำรวจต้องอาศัยความรู้ในเรื่องใบกำกับภาษีของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรนี้ อาจทำให้เกิดปัญหาในเรื่องเอกภาพในการทำงานได้ ยกตัวอย่างเช่น เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรต้องเสียเวลาในการติดต่อประสานงานกับเจ้าหน้าที่ตำรวจในการจับกุมตัวผู้กระทำผิด ในกรณีความผิดแบบซึ่งหน้า หรือในกรณีที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจำเป็นต้องทำการตรวจค้นสถานประกอบของผู้ประกอบการอย่างเร่งด่วน ด้วยเกรงว่าอาจมีการพยายามทำลายหลักฐาน ก็ต้องเสียเวลาติดต่อประสานงานกับเจ้าหน้าที่ตำรวจเพื่อขอหมายค้น เป็นต้น ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วว่าผู้กระทำผิดทางภาษีเป็นผู้มีความรู้ความชำนาญในเรื่องภาษี ผู้กระทำผิดเหล่านี้ย่อมต้องระมัดระวังตัวไม่ให้ถูกจับกุมได้โดยง่าย ฉะนั้น เมื่อขั้นตอนในการปราบปรามผู้กระทำผิดต้องใช้เวลานานและมีความยุ่งยาก ย่อมส่งผลให้เป็นประโยชน์แก่ผู้กระทำความผิด ทั้งยังทำให้ผู้กระทำผิดไม่มีความเกรงกลัวเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร

ผู้วิจัยเห็นว่าจำเป็นต้องมีการบัญญัติให้อำนาจเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรไว้ในประมวลรัษฎากรให้มีอำนาจ ดังเช่น เจ้าหน้าที่กรมศุลกากรและเจ้าหน้าที่สรรพสามิตซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบในเรื่องทางภาษีเหมือนกัน ซึ่งเจ้าหน้าที่ศุลกากรมีอำนาจทางอาญาตามหลักกฎหมายแห่งพระราชบัญญัติ ศุลกากร ตามมาตรา 2 “พนักงานศุลกากร” หมายความและกินความรวมไปถึงบุคคลใดๆ ซึ่งรับราชการในกรมศุลกากร รวมไปถึงพนักงานใดๆ ซึ่งได้รับแต่งตั้งให้อำนาจเฉพาะกาล หรือพนักงานใดซึ่งกระทำหน้าที่โดยเฉพาะในกิจการตามหน้าที่ของตน โดยปกติ ดังนี้ ซึ่งเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรยังมีอำนาจตามมาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร ที่บัญญัติว่า ถ้าพบผู้ใดกำลังกระทำความผิดหรือพยายามกระทำความผิด หรือใช้ หรือช่วย หรือยุยงให้ผู้อื่นกระทำความผิดต่อพระราชบัญญัตินี้ พนักงานเจ้าหน้าที่อาจจับผู้นั้นได้โดยไม่ต้องมีหมายจับแล้วนำส่งสถานีตำรวจ และในมาตรา 18 พนักงานศุลกากรอาจตรวจค้นบุคคลใดๆ ในเรือกำปั่นลำใดๆ ในเขตท่า หรือบุคคลที่ขึ้นจากเรือกำปั่นลำใดๆ ก็ได้ และในมาตรา 15 ให้พนักงานศุลกากรเข้าถึงและตรวจค้นเรือ ไม่ว่าส่วนใดๆ ไม่ว่าเวลาใด อาจสั่งให้เปิดห้องส่วนใดๆ ของเรือก็ได้ หรือตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 130 ในการปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่เป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญาและมาตรา 131 เพื่อประโยชน์ในการจับกุมและปราบปรามผู้กระทำความผิดตามพระราชบัญญัตินี้ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่เป็นพนักงานฝ่ายปกครอง หรือตำรวจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาการที่มีหลักกฎหมายบัญญัติให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่กรมศุลกากรและเจ้าหน้าที่สรรพสามิตไว้ เพื่อต้องการให้เจ้าหน้าที่ทั้งสองหน่วยงานทำหน้าที่ได้อย่างรวดเร็ว และทำให้ผู้กระทำความผิดไม่ทันได้ระมัดระวังตัว และเป็นการป้องกันการที่ผู้กระทำ

ความผิดต้องการทำลายหลักฐาน ซึ่งการให้อำนาจเจ้าหน้าที่ศุลกากรและเจ้าหน้าที่สรรพสามิต เสมือนเจ้าหน้าที่ตำรวจ ยังส่งผลให้ผู้กระทำความผิดมีความเกรงกลัวไม่กล้ากระทำความผิด

ผู้วิจัยเห็นว่า จำเป็นต้องมีการบัญญัติในมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร เพิ่มเติมคำว่า “เจ้าพนักงานประเมิน” หมายความว่ารวมถึงบุคคลใดๆ ซึ่งรับราชการในกรมสรรพากร และกิน ความรวมไปถึงพนักงานใดๆ ซึ่งได้แต่งตั้งให้มีหน้าที่เฉพาะการ หรือพนักงานใดซึ่งกระทำหน้าที่ โดยเฉพาะในกิจการตามหน้าที่ของตนโดยปกติ และแก้ไขเพิ่มเติมอำนาจของเจ้าหน้าที่ประเมิน ในบทบัญญัติหมวด 4 เรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนที่ 12 เรื่องอำนาจเจ้าพนักงานประเมิน มาตรา 88 เพิ่มเติมเป็น (5) ว่า ถ้าพบผู้ใดกำลังกระทำผิด หรือพยายามจะกระทำผิดหรือใช้ หรือช่วยหรือยุยงให้ ผู้อื่นกระทำความผิดต่อประมวลกฎหมายนี้ พนักงานเจ้าหน้าที่อาจจับผู้นั้นได้โดยไม่ต้องมีหมายจับ แล้ว นำส่งยังสถานีตำรวจพร้อมด้วยของกลางที่เกี่ยวกับการกระทำผิด หรือพยายามจะกระทำผิด เพื่อ จัดการตามกฎหมาย และถ้ามีเหตุอันควรสงสัยว่าบุคคลใดได้กระทำตามประมวลกฎหมายนี้ก็ดี หรือมีสิ่งของ ไปกับตัวอันเป็นของที่เกี่ยวกับการกระทำผิดมาแล้ว หรืออาจได้กระทำความผิดขึ้นก็ดี พนักงานเจ้าหน้าที่อาจจับผู้นั้นส่งไปจัดการ โดยทำนองเดียวกัน และเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 88/2 (5) ว่าเพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา 88 และมาตรา 88/1 เจ้าพนักงานประเมินมี อำนาจในการจับกุมและปราบปรามผู้กระทำความผิดตามพระราชบัญญัตินี้ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ เป็นพนักงานฝ่ายปกครอง หรือตำรวจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เพื่อให้เกิด ความคล่องตัวในการเก็บรวบรวมพยานหลักฐาน และเพื่อนำมาบังคับปราบปรามผู้กระทำความผิด หรือ บัญญัติเพิ่มมาตราใหม่เป็นมาตรา 88/7 กำหนดให้ชัดเจนว่า ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินพบ เห็นการกระทำความผิดในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการทำ ผลิต จำหน่าย หรือใช้ ใบก้ากับภาษีปลอม ใบก้ากับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย โดยซึ่งหน้า ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจจับกุมตัวผู้กระ ทำ ความผิดได้โดยไม่ต้องมีหมายจับ แล้วนำส่งยังสถานีตำรวจพร้อมด้วยของกลางที่เกี่ยวกับการกระทำ ผิด หรือพยายามจะกระทำผิด เพื่อจัดการตามกฎหมาย และถ้ามีเหตุอันควรสงสัยว่าบุคคลใดได้ กระทำตามประมวลกฎหมายนี้ก็ดี หรือมีสิ่งของ ไปกับตัวอันเป็นของที่เกี่ยวกับการกระทำผิดมาแล้ว หรืออาจได้กระทำความผิดขึ้นก็ดี พนักงานเจ้าหน้าที่อาจจับผู้นั้นส่งไปจัดการ โดยทำนองเดียวกัน ข้อดี ของการบัญญัติเป็นมาตราใหม่ขึ้นนี้จะทำให้กฎหมายมีความชัดเจนขึ้น สามารถสืบค้นได้ง่าย

ผู้วิจัยเห็นว่า หากมีการบัญญัติกฎหมายให้อำนาจเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร เช่นเดียวกับ กับเจ้าหน้าที่ศุลกากรและเจ้าหน้าที่สรรพสามิต จะสามารถทำให้ขั้นตอนและกระบวนการการทำ หน้าที่ของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมีความรวดเร็วและมีประสิทธิภาพมากขึ้น ยกตัวอย่างเช่น เมื่อ พบเห็นการกระทำความผิดในเรื่องใบก้ากับภาษี กรณีความผิดแบบซึ่งหน้า เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร สามารถจับกุมผู้กระทำความผิดได้ทันทีโดยไม่ต้องมีหมายจับ เป็นการป้องกันการหลบหนีของ

ผู้กระทำความผิดและป้องกันการทำลายหลักฐานเนื่องจากผู้กระทำความผิดไม่มีเวลาในการระมัดระวังตัว หรือในกรณีที่ต้องการตรวจค้นสถานประกอบการอย่างเร่งด่วนเพื่อหาหลักฐานก็สามารถทำการตรวจค้นได้ทันที โดยไม่จำเป็นต้องรอเจ้าหน้าที่ตำรวจ การให้อำนาจเช่นนี้จะทำให้ผู้กระทำความผิดเกิดความเกรงกลัวไม่กล้าที่จะกระทำความผิดต่อการบังคับใช้กฎหมายตามประมวลรัษฎากร

4.4 รายได้การจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรเปรียบเทียบกับกรมศุลกากรและกรมสรรพสามิต

ในปัจจุบันรัฐบาลไทยมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีเป็นรายได้หลักสำคัญเพื่อนำมาพัฒนาประเทศ โดยมีหน่วยงานสำคัญ 3 หน่วยงาน ที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี ได้แก่ กรมสรรพากร กรมศุลกากร และ กรมสรรพสามิต ซึ่งแบ่งหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีในแต่ละประเภทแตกต่างกัน ผลการจัดเก็บรายได้ของหน่วยงานทั้งสาม¹² ในปี พ.ศ. 2554 สรุปได้ ดังนี้

1) กรมสรรพากร จัดเก็บได้รวม 1,515,666 ล้านบาท สูงกว่าประมาณการ 210,066 ล้านบาท โดยสรุปได้ดังนี้

(1) ภาษีเงินได้นิติบุคคล จัดเก็บได้ 574,059 ล้านบาท สูงกว่าประมาณการ 143,859 ล้านบาท หรือร้อยละ 33.4 (สูงกว่าปีที่แล้วร้อยละ 26.3) เนื่องจากผลประกอบการของนิติบุคคลในปี 2553 และ ครั้งแรกของปี 2554 มีอัตราการขยายตัวในระดับที่สูง โดยผลประกอบการของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในปี 2553 และในช่วงครึ่งแรกของปี 2554

(2) ภาษีมูลค่าเพิ่ม จัดเก็บได้ 577,632 ล้านบาท สูงกว่าประมาณการ 40,832 ล้านบาท หรือร้อยละ 7.6 (สูงกว่าปีที่แล้วร้อยละ 15.0) เนื่องจากการบริโภคและการนำเข้ามีการขยายตัวในทิศทางเดียวกับเศรษฐกิจ โดยภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากการนำเข้าและการบริโภคในประเทศสูงกว่าประมาณการร้อยละ 11.6 และ 4.5 ตามลำดับ นอกจากนี้ ในปีนี้มีรายได้พิเศษจากสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลจำนวน 7,900 ล้านบาท

(3) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จัดเก็บได้ 236,339 ล้านบาท สูงกว่าประมาณการ 19,339 ล้านบาท หรือร้อยละ 8.9 (สูงกว่าปีที่แล้วร้อยละ 13.4) เป็นผลจากการจัดเก็บภาษีจากฐานเงินเดือน และฐานดอกเบี้ย

(4) ภาษีธุรกิจเฉพาะ จัดเก็บได้ 35,614 ล้านบาท สูงกว่าประมาณการ 12,614 ล้านบาท หรือร้อยละ 54.8 (สูงกว่าปีที่แล้วร้อยละ 55.6) เนื่องจากมาตรการลดหย่อนภาษีให้ภาค

¹² สำนักนโยบายการคลัง. สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง. ข่าวสารกระทรวงการคลัง, ฉบับที่ 4/2555, ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลประจำปี พ.ศ. 2554.

อสังหาริมทรัพย์สิ้นสุดลงตั้งแต่เดือนมีนาคม 2553 จากที่ได้ประมาณการไว้ว่าจะสิ้นสุดในเดือน ธันวาคม ปี พ.ศ. 2553

2) กรมสรรพสามิต จัดเก็บได้ 399,779 ล้านบาท สูงกว่าประมาณการ 12,679 ล้านบาท หรือร้อยละ 3.3 (ต่ำกว่าปีที่แล้วร้อยละ 1.5) สาเหตุหลักมาจากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตรถยนต์ได้ สูงกว่าประมาณการถึง 26,744 ล้านบาท ซึ่งเกิดจากความเชื่อมั่นของผู้บริโภคภายในประเทศที่เพิ่มขึ้น

3) กรมศุลกากร จัดเก็บได้ 102,882 ล้านบาท สูงกว่าประมาณการ 14,482 ล้านบาท หรือร้อยละ 16.4 (สูงกว่าปีที่แล้วร้อยละ 5.9) สาเหตุสำคัญมาจากการจัดเก็บอากรขาเข้าได้สูงกว่า ประมาณการ 13,968 ล้านบาท ซึ่งเกิดจากมูลค่าการนำเข้าที่เพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยในช่วง 11 เดือนของปีงบประมาณ 2554 (ตุลาคม 2553-สิงหาคม 2554) อัตราการขยายตัวของมูลค่าการนำเข้า ในรูปดอลลาร์สหรัฐฯ และเงินบาท เพิ่มขึ้นร้อยละ 26.3 และ 16.6 ตามลำดับ โดยสินค้าที่จัดเก็บ อากรขาเข้าได้สูงสุด 5 อันดับแรก ได้แก่ (1) รถยนต์และส่วนประกอบ(2) เครื่องปฏิกรณ์นิวเคลียร์ เครื่องจักร เครื่องใช้เหล็กและส่วนประกอบฯ(3) เครื่องจักรไฟฟ้าเครื่องอุปกรณ์ไฟฟ้าและส่วนประกอบฯ (4) เหล็กและเหล็กกล้า และ (5) พลาสติกและของที่ทำด้วยพลาสติก

จากข้อมูลดังกล่าวเห็นได้ว่า กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีได้จำนวนมาก ที่สุดของทั้งสามหน่วยงาน เฉพาะภาษีมูลค่าเพิ่มประเภทเดียว ก็มีจำนวนเงินภาษีมากกว่า จำนวน เงินภาษีที่กรมสรรพสามิตและกรมศุลกากรรวมกัน ดังนี้ ผู้วิจัยเห็นว่า ในเมื่อรายได้จากจัดเก็บภาษี ของกรมสรรพากรมีมูลค่าสูง และถือว่าเป็นรายได้หลักที่สำคัญในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลไทย จึงจำเป็นต้องทำให้มาตรการต่างๆ ที่ใช้บังคับอยู่มีประสิทธิภาพมากที่สุด เพื่อการจัดเก็บภาษีให้ได้ ตามเป้าหมายที่รัฐบาลตั้งไว้ และเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษี ซึ่งในปัจจุบันยังพบการ กระทำความผิดในเรื่องใบกำกับภาษี ที่ในคดีหนึ่งมีมูลค่าความเสียหายนับพันล้านบาท เนื่อง ผู้กระทำความผิดมีแรงจูงใจจากจำนวนเงินที่สูงที่ได้จากการกระทำความผิด และยังคงหาช่องทาง กระทำผิดตลอดเวลา

ดังที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 4.3 เมื่อจำนวนเงินจากการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรมี มูลค่าสูงกว่ากรมสรรพสามิตและกรมศุลกากร แต่อำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรกับมี น้อยกว่าเจ้าหน้าที่ของอีกสองหน่วยงาน ทั้งๆ ที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมีหน้าที่รับผิดชอบในการ จัดเก็บภาษีเหมือนกันกับเจ้าหน้าที่ของอีกสองหน่วยงาน ซึ่งอำนาจของเจ้าหน้าที่สรรพากรที่มีอยู่ ไม่เอื้อให้การปฏิบัติหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพมากที่สุด ดังนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าในเมื่อมี กฎหมายบัญญัติให้เจ้าหน้าที่สรรพสามิตและเจ้าหน้าที่ศุลกากรมีอำนาจดังเช่นเจ้าหน้าที่ฝ่าย ปกครอง(เจ้าหน้าที่ตำรวจ) เพื่อความมีประสิทธิภาพในการทำงานและทำให้ผู้ที่จะกระทำผิดเกิด

ความเกรงกลัว จึงจำเป็นต้องมีการบัญญัติกฎหมายในประมวลรัษฎากรให้อำนาจเจ้าหน้าที่สรรพากรมีอำนาจดังเช่นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง(เจ้าหน้าที่ตำรวจ)ด้วยเช่นเดียวกัน เพื่อให้การปฏิบัติกรมีประสิทธิภาพ และสอดคล้องกับมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับเรื่องใบกำกับภาษีที่ใช้บังคับอยู่ และทำให้ผู้ที่คิดที่จะกระทำความผิดในเรื่องใบกำกับภาษีเกิดความเกรงกลัวเจ้าหน้าที่มากขึ้น และไม่กล้าที่จะกระทำความผิด และเป็นการลดขั้นตอนและเวลาในการตรวจสอบเพื่อไม่ให้ผู้กระทำความผิดได้มีเวลาทำลายหลักฐานในการกระทำความผิด

4.5 ปัญหาด้านงบประมาณบุคลากร

จากศึกษาของผู้วิจัย พบว่า จำนวนเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีของกรมสรรพากรนั้น มีจำนวนน้อย (ประมาณ 4,100 คน ทั่วประเทศ จากเว็บไซต์ กรมสรรพากร ในเรื่องโครงสร้างอัตรากำลัง) เมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนประชากรไทย 60 ล้านกว่าคน จึงไม่สอดคล้องกับขั้นตอนการตรวจสอบหลักฐานในการกระทำความผิดเรื่องใบกำกับภาษีที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมายที่มีจำนวนมาก และการตรวจสอบหลักฐานต่างๆ นั้นต้องอาศัยความรู้ความชำนาญและประสบการณ์ของเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบอย่างมาก ประกอบทั้งเจ้าหน้าที่เหล่านี้ยังมีหน้าที่รับผิดชอบในเรื่องทางภาษีหลายเรื่อง ไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น ฉะนั้น กว่าจะได้หลักฐานที่แน่ชัดว่ามีการกระทำความผิด อาจต้องใช้เวลาหลายเดือน ทำให้ผู้กระทำความผิดรู้ตัว และอาจทำลายหลักฐานสำคัญที่เหลืออยู่ หรือ ทำให้การกระทำความผิดนั้นยังคงดำเนินต่อไปและสร้างความเสียหายเพิ่มมากขึ้น

จากการศึกษาของผู้วิจัย พบว่า คดีที่ผู้กระทำความผิดในเรื่องใบกำกับภาษีในปัจจุบัน ได้มีการคิดค้นวิธีการกระทำความผิดในรูปแบบใหม่ให้มีความซับซ้อนและยากต่อการตรวจสอบ แต่การทำหน้าที่ของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรยังคงเป็น ระบบขั้นตอนการตรวจสอบเดิมเดิม และยังคงเดินตามหลังรูปแบบการกระทำความผิดใหม่ที่มีผู้กระทำความผิดพยายามปรับปรุงพัฒนาวิธีการอยู่ตลอดเวลา มีการนำเครื่องมือที่มีความทันสมัย หรือใช้เทคโนโลยีที่ทันสมัยในการกระทำความผิด ดังจะเห็นได้จากคดีตัวอย่างข้างต้น คดีที่จับกุมตัวผู้กระทำความผิดได้ จะเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรตรวจพบและได้หลักฐานอย่างแน่ชัด ซึ่งคดีแต่ละคดีก็ได้สร้างความเสียหายทางเศรษฐกิจจำนวนหลายล้านบาทให้เกิดขึ้นแล้ว ระบบขั้นตอนการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ในปัจจุบันจึงไม่ประสิทธิภาพในทางปกป้องกันไม่ให้มีการกระทำความผิดเกิดขึ้นอีก

ปัญหาในด้านงบประมาณบุคลากรนี้ จากศึกษาของผู้วิจัยพบว่ามาตรการเสริมของกรมสรรพากรอีกหนึ่งมาตรการคือ การตั้งสำนักงานบัญชีตัวแทนการจัดเก็บภาษี (Tax Agent) เพื่อช่วยแบ่งเบาภาระการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร (ในส่วนของงานบริการ) ลงมา ระบบนี้จัดตั้ง

ขึ้นมาเพื่อให้สำนักงานบัญชีเป็นหัวคะแนนในการผลักดันให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มขนาดเล็ก (SMEs) มีการยื่นภาษีผ่านระบบอินเทอร์เน็ต ซึ่งมีตัวอย่างในต่างประเทศอยู่บ้าง และได้ผลดีมาแล้ว ที่มาของระบบสำนักงานบัญชีตัวแทน¹³ นั้นกรมสรรพากร ได้มีการศึกษาระบบของประเทศออสเตรเลีย ซึ่งกฎหมายของประเทศออสเตรเลียบังคับไว้ว่า ทุกกิจการต้องเสียภาษีผ่านสำนักงานบัญชีตัวแทนที่ได้รับการอนุมัติจากกรมเก็บภาษี จากข้อมูลที่ได้จากเว็บไซต์ ที่เอบีดี (www. tabd.gov.au) เป็นเว็บไซต์ของ Tax Agent's Board ของออสเตรเลีย พอจะสรุปได้ว่า หน้าที่ของสำนักงานบัญชีตัวแทน ต่อรัฐคือ

- 1) ยื่นแบบฟอร์มภาษีให้ลูกค้าอย่างซื่อสัตย์ ถูกต้องและสมบูรณ์
- 2) ติดตามให้ทันกับการเปลี่ยนแปลงของกฎหมาย
- 3) ปฏิบัติอย่างมืออาชีพต่อลูกค้าและต่อเจ้าหน้าที่สรรพากร (the Australian Taxation Office)
- 4) รักษาภาพพจน์ที่ดีและปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์

ในระบบของออสเตรเลียนั้น กรณีที่เจ้าหน้าที่สรรพากรต้องการข้อมูลหรือต้องการตรวจสอบผู้เสียภาษี จะติดต่อโดยตรงไปยัง สำนักงานบัญชีตัวแทน ที่ดูแลผู้เสียภาษีนั่นอยู่และสำนักงานบัญชีตัวแทน จะต้องเป็นผู้ประสานงานกับสรรพากร โดยได้รับมอบอำนาจจาก ลูกค้าเช่นกัน ระบบสำนักงานบัญชีตัวแทน ในประเทศไทยระบบนี้เพิ่งจะมีความเป็นรูปเป็นร่างเมื่อประมาณต้นปี พ.ศ. 2545 ที่แล้วกรมสรรพากรออกประกาศเกี่ยวกับเรื่องนี้ โดยกำหนดคุณสมบัติของ สำนักงานบัญชีตัวแทน ว่าต้องเป็นสำนักงานบัญชีที่มีลูกค้าไม่ต่ำกว่า 50 รายลงนามให้ความยินยอมเป็นตัวแทนในการยื่นแบบภาษีผ่านระบบอินเทอร์เน็ต

ผู้วิจัยเห็นว่า การจัดให้มีบริษัทตรวจสอบบัญชีเป็นตัวแทนของกรมสรรพากร โดยกรมสรรพากรเป็นผู้กำกับดูแลอีกชั้นหนึ่งนั้น ส่งผลให้กรมสรรพากรลดสามารถลดงบประมาณรายจ่ายในการตรวจสอบและจำนวนเจ้าหน้าที่ตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งถือเป็นข้อดีของระบบนี้ เนื่องจากบริหารจัดการองค์กรเป็นเรื่องของบริษัทตัวแทนนั้น กรมสรรพากรเพียงควบคุมคุณภาพของบริษัทและกำกับดูแลในเรื่องทางกฎหมายเท่านั้น แต่จากการศึกษาพบว่า การนำระบบนี้มาใช้ในประเทศไทยยังมีข้อบกพร่องอยู่มาก กล่าวคือ

¹³ ไม่ระบุนามผู้แต่ง. (2552, 25 ธันวาคม). Paxagent. สืบค้นเมื่อ 19 พฤษภาคม 2555, จาก

1) ตามโครงการศึกษาและพัฒนาประมวลรัษฎากร¹⁴ เรื่อง “ศึกษาผลการวิจัยมาตรการเกี่ยวกับปัญหาและแนวทางแก้ไขหลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) และมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมตลาดทุน” ของกรมสรรพากร ซึ่งผู้วิจัยมีความเห็นสอดคล้องนั้น ควรมีการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของสำนักงานบัญชีตัวแทนเพิ่มเติมให้เหมาะสม เช่น ให้สำนักงานบัญชีตัวแทนตัวแทนต้องร่วมรับผิดชอบกับผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มขนาดเล็ก (SMEs) ในการชำระหนี้ภาษีอากรต่อกรมสรรพากร เพื่อเป็นการป้องกันไม่สำนักงานบัญชีตัวแทนตัวแทนกับผู้ประกอบการสมคบกันกระทำการที่ผิดกฎหมาย การกำหนดเช่นนี้จะทำให้สำนักงานบัญชีตัวแทนจะต้องตรวจสอบผู้ประกอบการอย่างถูกต้องมีจะนั้น สำนักงานบัญชีตัวแทนต้องร่วมรับผิดชอบกับผู้ประกอบการ หากภายหลังการตรวจสอบของกรมสรรพากรพบว่าผู้ประกอบการรายนั้น ได้กระทำความผิดต่อประมวลรัษฎากร ซึ่งข้อกำหนดนี้ยังมีได้บัญญัติไว้เป็นกฎหมาย

2) มีข้อสังเกตให้กำหนดคุณสมบัติและอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบของสำนักงานบัญชีตัวแทนให้ชัดเจน เนื่องจากในประมวลรัษฎากรยังไม่ข้อกำหนดยอมรับถึงอำนาจหน้าที่คุณสมบัติของสำนักงานบัญชีตัวแทนทำให้เกิดความสับสนของผู้ประกอบการว่าการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ของสำนักงานบัญชีตัวแทนชอบด้วยกฎหมายหรือไม่เพียงใด

ในช่วงปี พ.ศ. 2546 สำนักงานบัญชี เคพีเจ บิสสิเนส เป็นสำนักงานบัญชีรายแรกของประเทศไทยที่ได้ใบอนุญาตเป็นสำนักงานบัญชี ตัวแทนจากการเปิดเผยของผู้บริหารสำนักงานบัญชีดังกล่าวว่าการที่จะอธิบายให้ลูกค้า (ผู้ประกอบการ SME) กว่าร้อยรายเข้าใจและยอมรับจดปากกาเซ็นต์ชื่อในแบบฟอร์มแต่งตั้งให้เป็นสำนักงานบัญชีตัวแทน นั้นไม่ใช่เรื่องง่ายเพราะลูกค้าส่วนใหญ่จะถามว่าแล้วเขาจะได้ประโยชน์อะไรและยังกังวลว่าการเสียภาษีผ่านระบบสำนักงานบัญชีตัวแทน นั้นจะทำให้กรมสรรพากรเข้ามาดูแลเขาอย่างไรใกล้ชิดเป็นรายตัวมากขึ้นอีก¹⁵

จากข้อมูลดังกล่าว จะเห็นว่าระบบสำนักงานบัญชีตัวแทนของไทยนั้น ก่อนที่จะนำระบบนี้มาบังคับใช้ ยังขาดในเรื่องการสร้างความรู้ความเข้าใจถึงข้อดี ข้อเสีย หลักเกณฑ์ให้แก่ผู้ประกอบการธุรกิจขนาดเล็ก (SME) ซึ่งเป็นผู้ที่ได้รับผลจากระบบนี้โดยตรง จึงเกิดปัญหาการไม่สมัครใจ และไม่ให้ความร่วมมือ และเกิดความเข้าใจผิดคิดว่าระบบนี้จะส่งผลเสียแก่ธุรกิจของตนไม่เข้าใจว่าระบบนี้มีประโยชน์ต่อตนเองแค่ไหนอย่างไร ทั้งๆ ที่แท้จริงแล้ววัตถุประสงค์หลักของ

¹⁴ ไม่ปรากฏนาม. (2554, 24 กรกฎาคม). โครงการพัฒนาประมวลรัษฎากร สืบค้นเมื่อ 19 พฤษภาคม พ.ศ. 2555, จาก <http://www.rd.go.th>

¹⁵ ไม่ปรากฏนาม. (2554, 24 กรกฎาคม). Paxagent. สืบค้นเมื่อ 19 พฤษภาคม 2555, จาก <http://www.arip.co.th>

ระบบนี้ จัดทำขึ้นเพื่อต้องการให้การดำเนินการจัดเก็บภาษีของรัฐมีความคล่องตัว และเพิ่มความสะดวกให้แก่ประชาชน คือให้บริษัทเอกชนที่เป็นสำนักงานบัญชีทำหน้าที่ในการเก็บภาษีแทนเจ้าหน้าที่รัฐ เพื่อต้องการสร้างความสนใจให้แก่ประชาชนในการเสียภาษีลดภาพหรือทัศนคติ การที่เจ้าหน้าที่ของรัฐบังคับให้ประชาชนเสียภาษี ดังนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการประชาสัมพันธ์แก่ผู้ประกอบการธุรกิจขนาดเล็ก (SME) โดยตรงถึงหลักเกณฑ์ ข้อดี ข้อเสียต่างๆ ของระบบนี้ ไม่ว่าจะดำเนินการในรูปการอบรม การโฆษณาผ่านสื่อต่างๆ ซึ่งในประเทศออสเตรเลียได้ให้ความสำคัญต่อระบบ สำนักงานบัญชีตัวแทนนี้มาก ผู้ที่ได้รับการแต่งตั้งเป็นสำนักงานบัญชีตัวแทน รวมไปถึงลูกค้า (ผู้ประกอบการขนาดเล็ก) จะได้รับการบริการที่ดี มีการส่งเสริมและพัฒนาจากภาครัฐอย่างต่อเนื่อง ซึ่งเป็นสิ่งที่ประเทศไทยควรเอาแบบอย่าง เพื่อให้ระบบนี้ส่งผลดีตามวัตถุประสงค์อย่างถูกต้องสมบูรณ์

4.6 วิธีดำเนินการตรวจสอบใบกำกับภาษีปลอมตามคู่มือของกรมสรรพากร¹⁶

1) คู่มือวิจัยบ่งชี้ว่ามีแนวโน้มที่จะใช้ใบกำกับภาษีปลอม โดยศึกษาพฤติกรรมของผู้ประกอบการรายที่ใช้ใบกำกับภาษีปลอม โดยคู่มือวิจัยบ่งชี้ ดังนี้

(1) คุณลักษณะกิจการ ผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอม ลักษณะกิจการจะไม่น่ามีความน่าเชื่อถือ จะเป็นกิจการครอบครัว หรือบริหารแบบครอบครัว

(2) ประเภทกิจการ เป็นกิจการที่จะไม่มีใบเสร็จ หรือใบกำกับภาษีมาเป็นค่าใช้จ่าย หรือกำไรในการประกอบกิจการสูง ส่วนมากจะเป็นกิจการให้บริการ เช่น ธุรกิจรับเหมา รับจ้าง ให้บริการอยู่ซ่อมรถยนต์ ขายวัสดุก่อสร้าง ปิมน้ำมัน ฯลฯ

(3) การจ่ายเงินค่าสินค้า ค่าบริการ ถ้ามีการจ่ายเป็นเงินสดหรือเช็คเงินสดแต่ละครั้งเกิน 50,000 บาท โอกาสที่จะใช้ใบกำกับภาษีปลอมมีมาก เพราะการทำธุรกรรมทางการเงินปกติแล้วจะไม่มีมีการซื้อขายเป็นเงินสด จะชำระเงินเป็นเช็คเข้าบัญชี หรือโอนเงินทางธนาคาร

(4) คุณลักษณะการจ่ายเงินของธุรกิจหากมีการจ่ายเป็นเงินสดในสัดส่วน ที่เกิน 20% ของการจ่ายเงินทั้งหมด ก็มีโอกาเสี่ยงในการใช้ใบกำกับภาษีปลอม

(5) ระยะเวลาที่ซื้อสินค้า หรือบริการ ว่าห่างไกลกับสถานประกอบการหากสินค้าห่างไกลมาก มีเหตุสงสัยเพียงพอว่าเหตุใดจะซื้อสินค้าที่ห่างไกลจากสถานประกอบการ เช่น สถานประกอบการอยู่ชลบุรี ไปซื้อวัสดุที่ร้อยเอ็ด

¹⁶ ไม่ปรากฏนาม. (2554, 24 กรกฎาคม). คู่มือแนวทางการตรวจใบกำกับภาษีปลอม. สืบค้นเมื่อ 19 พฤษภาคม 2555, จาก <http://www.rd.go.th>

(6) ค่าเฉลี่ย P/T¹⁷ โดยปกติกิจการให้บริการค่า P/T ไม่ควรเกิน 70% ดังนั้น ถ้าค่า P/T สูงกว่าปกติหรือสูงมากความเป็นไปได้ว่ามีการซื้อใบกำกับภาษีหรือหลบยอดขาย

(7) ผลการประกอบกิจการ การประกอบธุรกิจโดยปกติทั่วไป การกำหนดราคาสินค้า ราคาค่าบริการ จะถูกกำหนดราคาได้ต้องคำนวณต้นทุนสินค้า ค่าใช้จ่าย การขายบริการ กำไรขั้นต้นควรจะได้หรือกำไรสูงที่คุ้มการประกอบกิจการ ดังนั้นถ้ากิจการใดประกอบกิจการมีกำไรต่ำ ไม่เหมาะสมกับการลงทุน หรือประกอบกิจการแล้วขาดทุนติดต่อกันก็ยิ่งประกอบกิจการอยู่ส่อให้เห็นความผิดปกติ

(8) ลักษณะสถานประกอบการ ก็เป็นสิ่งสำคัญในการพิจารณา ถ้าสถานประกอบการเป็นบ้านเช่าอยู่อาศัย ไม่มีลักษณะเป็นสถานประกอบการ ก็เป็นตัวบ่งชี้ให้เห็นว่าตัวตนของผู้ประกอบการไม่ได้อยู่จริง หรือประกอบกิจการจริง

(9) ช่วงระยะเวลาที่ซื้อสินค้าสูง ปกติการซื้อสินค้า ซื้อวัตถุดิบในการประกอบกิจการ ก็ควรมีความสัมพันธ์กับการผลิต เช่น ผลิตมากก็สั่งซื้อวัตถุดิบมาก ผลิตสินค้าน้อยกำลังซื้อวัตถุดิบน้อย แต่ถ้ามียอดซื้อสูง โดยไม่มีเหตุผลส่อให้เห็นความผิดปกติ เช่น ช่วงปลายปีมียอดซื้อสูง เป็นเหตุให้เห็นว่าผู้ประกอบการพอจะมีรายจ่ายไม่เพียงพอในการคำนวณภาษี จึงมีการซื้อบิล หรือใบกำกับภาษี

(10) คุณลักษณะการซื้อการจ้าง โดยคุณลักษณะทางการค้าการซื้อการขาย จะมีใบเสนอราคาสั่งซื้อ สั่งจ้าง ซึ่งจะมีรายละเอียดการเสนอราคา และผู้ว่าจ้าง หรือผู้ซื้อจะนำไปเสนอราคา มาเปรียบเทียบราคา หรือรายละเอียดของเงื่อนไขที่จะได้มากที่สุด ถ้าไม่มีใบเสนอราคา ข้อตกลงการซื้อขาย จะมีความผิดปกติพอที่จะเชื่อว่าไม่ใช่การซื้อการจ้างจริง

(11) จำนวน ใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ขาย ผู้ให้บริการต่อเดือน ถ้ามีการออกใบกำกับภาษีให้รายเดิมในแต่ละเดือนหลายใบหรือหลายครั้ง แสดงให้เห็นถึงความคุ้นเคย และความผิดปกติของการซื้อขาย ถ้าหากมีความถี่ในการซื้อขายมากเกินไป คาดว่าอาจจะไม่มีการซื้อขายหรือให้บริการจริง

ตัวบ่งชี้หรือปัจจัย ครบทั้ง 11 ข้อ ที่ได้พิจารณาแล้วว่าเป็นตัวบ่งชี้ผู้ประกอบการที่ส่อใช้ใบกำกับภาษีปลอม นำปัจจัยบ่งชี้ดังกล่าวตัวใดตัวหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งตัว มาคัดเลือกรายสุ่มตรวจ ถ้าหากผู้ประกอบการเข้าข่ายบ่งชี้ โดยดำเนินการตรวจดังนี้

- 1) เชิญพบผู้ประกอบการที่มีตัวบ่งชี้ใช้ใบกำกับภาษีปลอม
- 2) ผู้เสียภาษีมาพบ ดำเนินการประเมินความเสี่ยง โดยใช้แบบประเมินความเสี่ยงการใช้ใบกำกับภาษีปลอม

¹⁷ เป็นสัญลักษณ์แทนคำว่า ยอดขาย/ยอดซื้อ มักใช้ในเรื่องการขอคืนภาษี.

แบบประเมินความเสี่ยงการใช้ใบกำกับภาษีปลอม เป็นแบบประเมินที่มีปัจจัยบ่งชี้ 11 ข้อ ที่เห็นว่าเป็นตัวปัจจัยอย่างน้อย 2 ข้อ มีผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมต้องมี ดังนั้นการประเมินใช้วิธีสอบถามจากผู้เสียภาษี และนำข้อมูลภายในที่มีอยู่มากรอก เช่น ค่า P/T เป็นต้น เมื่อประเมินแล้ว ถ้าคะแนนที่ได้ 44 คะแนนขึ้นไป หรือคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 80 บ่งชี้ว่ามีความเสี่ยงในการใช้ใบกำกับภาษีปลอม

ผู้วิจัยเห็นว่า หากพิจารณาตามขั้นตอนที่ 1 มีเพียงขั้นตอนที่ (1)-(3) ที่สามารถดูพฤติกรรมจากภายนอกได้เท่านั้น แต่ขั้นตอน ตั้งแต่ (4)-(11) นั้น เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจะต้องเข้าไปในสถานที่และพบกับผู้ประกอบการก่อน จึงจะสามารถเรียกหาหลักฐาน หรือตรวจสอบระบบกิจการของผู้ประกอบการรายนั้น ซึ่งแต่ละขั้นตอนต้องใช้ความรู้ ความชำนาญ และประสบการณ์ของเจ้าหน้าที่ และต้องใช้เวลาในการดำเนินการหลายเดือนหรือหลายปี ยกตัวอย่างเช่น ในข้อ (7) ต้องดูผลประกอบการในแต่ละเดือน หรือในข้อ (9) ต้องขอดูชื่อยอดขายของผู้ประกอบการเป็นรายปี ตามขั้นตอนดังกล่าวทำให้ผู้ประกอบการที่ไม่สุจริตรู้ตัว และมีเวลาในการชักย้าย ซ่อนเร้น หรือทำลายวัตถุและหลักฐานในการกระทำความผิด ประกอบกับการที่เจ้าหน้าที่สรรพากรขาดอำนาจอย่างเจ้าหน้าที่ตำรวจ ดังที่ได้วิเคราะห์ในหัวข้อ 4.3 ยิ่งกลายเป็นจุดอ่อนที่ทำให้การดำเนินการตรวจสอบต้องเสียเวลามากขึ้นไปอีก

จากการศึกษาของผู้วิจัย พบว่า ผู้ประกอบการที่เจตนากระทำความผิดส่วนใหญ่ไม่ได้กระทำความผิดเพียงผู้เดียว แต่มีผู้ร่วมกระทำความผิดด้วยกันหลายคนในรูปแบบเป็นขบวนการ ยกตัวอย่างเช่น กรณีซื้อขายใบกำกับภาษีปลอมย่อมต้องมีผู้ประกอบการอย่างน้อย 2 รายที่สมรู้ร่วมคิดกันในการกระทำความผิด คือ รายหนึ่งเป็นผู้ผลิตและจำหน่ายใบกำกับภาษีปลอม ส่วนอีกรายเป็นผู้ซื้อและนำใบกำกับภาษีปลอมไปใช้ ฉะนั้นหากพิจารณาตามขั้นตอนที่ (4)-(11) แล้ว แม้กรมสรรพากรสามารถเอาผิดผู้ประกอบการรายที่โดยตรวจสอบได้ แต่ก็อาจไม่สามารถเอาผิดผู้ประกอบการที่ไม่สุจริตรายอื่นที่เกี่ยวข้องกันได้ เนื่องจากเมื่อมีผู้ประกอบการที่ไม่สุจริตถูกรวมสรรพากรตรวจสอบ ผู้ประกอบการที่ไม่สุจริตรายอื่นที่ร่วมกระทำความผิดด้วยกันก็จะรู้ตัว และหาวิธีการหลบเลี่ยง และมีเวลาในการชักย้าย ซ่อนเร้น หรือทำลายวัตถุและหลักฐานในการกระทำความผิด ทำให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรไม่สามารถจับ หรือทำลายขบวนการผู้กระทำความผิดได้ทั้งหมด และผู้ประกอบการที่ไม่สุจริตรายที่สามารถหลบหนีการตรวจสอบก็จะพยายามแสวงหาแนวทางและวิธีการใหม่ๆ ที่ซับซ้อนในการกระทำความผิดต่อไป

2) ตรวจสอบใบกำกับภาษีที่เป็นข้อสังเกต

(1) ประเภทสินค้าที่มีความเสี่ยงสูง

- วัสดุก่อสร้าง
- ผ้า, พลาสติก
- กระดาษ
- เคมีภัณฑ์
- เพชร พลอย
- งานเหล็ก
- อุปกรณ์รถยนต์
- รับเหมาก่อสร้าง
- ปิมน้ำมัน
- รับจ้างบริการอื่นๆ

(2) สินค้าที่ซื้อไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการ

(3) ซื้อจากสถานที่ที่ไม่น่าเชื่อถือ

(4) ใบกำกับภาษีมีมูลค่าสูง ราคาสินค้า หรือบริการไม่น่าเชื่อถือ เขียนด้วยลายมือ

จ่ายชำระค่าสินค้าเป็นเงินสด

(5) ซื้อจากผู้ประกอบการรายเดียว ในวันที่ติดๆ กัน หรือใกล้เคียงกัน

(6) ใบกำกับภาษีซื้อที่มีการนำมาใช้ในช่วงปลายเดือน ปลายปี

(7) ใบกำกับภาษีไม่พิมพ์ “เล่มที่”

(8) แบบฟอร์มใบกำกับภาษีคล้ายกันหรือลายมือที่เขียนคล้ายกันแต่ชื่อผู้ออก

ใบกำกับภาษีแตกต่าง

(9) วิธีการซื้อสินค้า ไม่ได้ซื้อจากผู้ผลิตโดยตรง แต่ซื้อจากตัวแทน หรือพนักงาน

ขายสินค้า

3) ตรวจสอบใบกำกับภาษี รายชื่อผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมในระบบ หาข้อเท็จจริงว่าปลอมหรือไม่

- (1) พิจารณาการยื่นแบบ ภ.พ. 30 ของผู้ออก
- (2) พิจารณาสถานประกอบการผู้ออก
- (3) พิจารณารายงานสินค้าและวัตถุดิบ (มีการบันทึกรับสินค้าหรือไม่)
- (4) พิจารณาหลักฐานใบส่งสินค้า ใบกำกับสินค้า
- (5) พิจารณาขั้นตอนวิธีการซื้อสินค้า

- วิธีการติดต่อซื้อสินค้า (ไปซื้อที่ร้าน มีพนักงานขาย (เซลส์) มีการติดต่อโทรศัพท์สั่งซื้อ ฯลฯ)

- บุคคลที่ติดต่อเป็นใคร
- ส่งมอบสินค้าด้วยวิธีใด
- วิธีชำระเงินค่าสินค้า

(6) ตรวจสอบหลักฐานการจ่ายเงิน

- จ่ายเป็นเช็ค เอเชียเปอี (A/C payee only หมายถึง เช็คสั่งจ่าย ให้นำเข้าบัญชีเท่านั้น ห้ามเบิกเช็คเป็นเงินสด) เช็คกลับเข้าบัญชีกรรมการหรือไม่

- จ่ายเช็คเงินสด
- เช็คกลับเข้าบัญชีบริษัทเอง หรือเข้าบัญชีกรรมการหรือไม่
- ผู้รับเงินตามเช็คเป็นใคร
- จ่ายเงินสด
- ชื่อจากรายอื่นๆ จ่ายชำระเป็นเงินสดหรือไม่
- มูลค่าสินค้าสูงไม่น่าจะจ่ายเงินสด

(7) พิจารณาผู้ทำบัญชี สำนักงานบัญชี

4) ข้อพิจารณาในการพิสูจน์ใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ไม่มีสิทธิออก

- (1) เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน
- (2) ได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการ
- (3) ขายสินค้าหรือให้บริการแก่ผู้ซื้อสินค้า และผู้รับบริการรายใดต้องออกใบกำกับภาษีให้ผู้ซื้อ หรือผู้รับบริการ (ห้ามออกให้บุคคลอื่น)

5) การดำเนินการกรณีเจอใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ต้องพิจารณาว่าใบกำกับภาษีนั้นเป็นใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

ผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่า หากพิจารณาจากขั้นตอนที่ 2 (5) พบว่า กรมสรรพากรได้นำเอาหลักเกณฑ์ในเรื่องความถูกต้องสมบูรณ์ของใบกำกับภาษีตามหลักกฎหมายในประมวลรัษฎากร ในมาตรา 86-86/14 มาใช้ประกอบในการตรวจสอบ ยกตัวอย่างเช่น ในขั้นตอนที่ 2 (7) (8) ข้อ 4 และข้อ 5 เป็นต้นแต่ก็ยังคงปรากฏขั้นตอนที่ต้องอาศัยความรู้ความชำนาญ และประสบการณ์เฉพาะตัวของเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบ ยกตัวอย่างเช่น ในขั้นตอนที่ 2 (4) อย่างจึงเรียกได้ว่า “บริการที่ไม่น่าเชื่อถือ” หรือในขั้นตอนที่ 2 (5) การของซื้อของจากผู้ประกอบการรายเดียว ในวันที่ติดๆ กัน หรือใกล้กัน

เป็นพฤติกรรมที่น่าสงสัยเพราะอะไร อย่างไรก็ตามจึงพิจารณาได้ว่าผู้ประกอบการที่ดำเนินการแบบนี้เป็นผู้ประกอบการที่ไม่สุจริต หรือในขั้นตอนที่ 3 (6) คำว่า “มูลค่าสินค้าสูงไม่น่าจะจ่ายเงินสด” หากมีผู้ประกอบการที่จ่ายเงินสดจะต้องพิจารณาเจตนาภายในจิตใจว่าผู้ประกอบการรายนั้นสุจริตหรือไม่ก่อน หรือสามารถระบุได้ทันทีว่าผู้ประกอบการรายนั้นไม่สุจริต และยังมีขั้นตอนที่มีความยุ่งยากที่ต้องเวลาในการตรวจสอบคือ ในขั้นตอนที่ 3 (5) และ 3 (7) เจ้าหน้าที่สรรพากรไม่เพียงจะตรวจสอบ แต่ผู้ประกอบการที่น่าสงสัยว่ากระทำผิด แต่ยังคงตรวจสอบบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบการรายที่ถูกตรวจสอบนั้น ในทุกๆ กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจของผู้ประกอบการรายนั้นด้วย ดังนี้ ตามที่ผู้วิจัยได้วิเคราะห์ไว้ในหัวข้อที่ 4.3 ตอนท้ายในเรื่องอัตรา กำลังเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรที่ไม่เพียงพอ จะพิจารณาได้ว่า เจ้าหน้าที่สรรพากร 1 คน มีหน้าที่ในการตรวจสอบเรื่องราวทางภาษีหลายเรื่องพร้อมๆ กัน โดยแต่ละเรื่องค่อนข้างมีความซับซ้อนและต้องใช้เวลาาน ประกอบกับหลักเกณฑ์ที่มีในมาตรการตรวจสอบยังมีข้อบกพร่องไม่สอดคล้องกับการนำไปปฏิบัติงานจริง จึงควรต้องมีการแก้ไขปรับปรุง

4.7 วิธีการตรวจสอบใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการ

ขั้นตอนการตรวจสอบใบกำกับภาษีสำหรับผู้ประกอบการมีหลักดังนี้¹⁸

- 1) สังเกตจากประเภทธุรกิจที่มีความเสี่ยงต่อใบกำกับภาษีปลอม
- 2) คู่สัญญาขอให้แยกค่าบริการกับค่าสินค้าต่างหากจากกัน โดยขอใบกำกับภาษีสินค้า จากผู้ขายมาให้โดยตรง
- 3) ตรวจสอบการบริหารบุคคลกรภายในองค์กรอย่างสม่ำเสมอ ว่ามีการทุจริตภายในองค์กรหรือไม่
- 4) ของดีราคาถูก (ไม่มีจริง)
- 5) สังเกตจากความน่าเชื่อถือของผู้ประกอบการที่เป็นคู่ค้า
- 6) สินค้าที่ซื้อไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการ
- 7) ใบกำกับภาษีไม่พิมพ์ “เล่มที่”
- 8) วิธีการซื้อสินค้า ไม่ได้ซื้อจากผู้ผลิตโดยตรง แต่ซื้อจากตัวแทนจำหน่าย หรือพนักงานขายสินค้า

จากการศึกษาของผู้วิจัย พบว่าผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันมีความรู้ความเข้าใจในการจัดทำใบกำกับภาษีมากขึ้น พิจารณาจากจำนวนข้อหาหรือกรมสรรพากรในเรื่อง

¹⁸ กรมสรรพากร. (2552, สิงหาคม). “วิธีการตรวจสอบใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการ.” สรรพากรสาส์น, ฉบับที่ 8. หน้า 35.

ใบกำกับภาษีของปี พ.ศ. 2555 ลดลงอย่างมากจากปี พ.ศ. 2535 ซึ่งเป็นปีแรกที่ประเทศไทยเริ่มใช้ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่จากศึกษาของผู้วิจัยเห็นว่า แนวทางที่ใช้ในการตรวจสอบของผู้ประกอบการด้วยกันนั้น เป็นแค่การป้องกันที่ปลายเหตุ เนื่องจากผู้ประกอบการไม่ได้มีความรู้ความชำนาญในการตรวจสอบอย่างเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร กับทั้งไม่มีอำนาจตามกฎหมายที่จะไปดำเนินการตรวจสอบผู้ประกอบการรายอื่นได้ การตรวจสอบของผู้ประกอบการทำได้เพียงตรวจสอบในขั้นต้นที่ตัวใบกำกับภาษีที่ได้รับมาจากผู้ประกอบการอีกรายโดยใช้ความรู้ที่ตนเองมี ซึ่งความรู้นั้นได้รับมาจากการทำธุรกิจของตนเองเท่านั้น แต่วิธีการกระทำความผิดได้มีการพัฒนาให้ซับซ้อนอยู่ตลอดเวลา จึงเป็นยากที่ผู้ประกอบการที่สุจริตจะรู้เท่าทัน เพราะไม่ได้ติดตามศึกษาวิธีการกระทำความผิดอย่างต่อเนื่อง

4.8 ปัญหาเกี่ยวกับใบกำกับภาษีปลอม

ปัญหาในบทบัญญัติของกฎหมาย ได้แก่

1) ปัญหาการประเมินเบี้ยปรับการนำใบกำกับภาษีปลอม (ใบกำกับภาษีซึ่งผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี) มาใช้ตามมาตรา 89 (7) แห่งประมวลรัษฎากรคือ ความไม่ชัดเจนในบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าว ซึ่งสามารถตีความได้เป็น 2 วิธี ดังนี้

(1) หากผู้ประกอบการนำใบกำกับภาษีปลอม ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือแต่บางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษี ควรถูกเสียเบี้ยปรับไม่เกิน 2 เท่า ซึ่งถือเป็นอัตราสูงสุดตามมาตรา 89 หากเป็นการกระทำในครั้งเดียว ก็ไม่น่าจะถูกเสียเบี้ยปรับหลายวงเล็บอื่นๆ ในมาตรา 89 หรือ

(2) อาจถูกเสียเบี้ยปรับเกิน 2 เท่าได้ ถ้าหากเป็นกรณีที่เข้ามาตรา 89 ก็ปรับเข้าหลายวงเล็บอื่นๆ ในมาตรา 89 ได้

ปัญหาความไม่ชัดเจนของบทบัญญัตินี้ ได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 2317/2519 ที่ผู้วิจัยมีความเห็นว่า น่าจะนำมาเป็นบรรทัดฐานได้ โดยศาลฎีกาวินิจฉัยว่า “พระราชบัญญัติภาษีป้ายเป็นกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร เมื่อกฎหมายไม่แจ้งชัดก็ต้องตีความ โดยเคร่งครัดในทางที่ไม่เป็นโทษแก่ผู้ต้องเสียภาษีอากร” ดังนี้ การตีความตามข้อ 1 (1) ข้างต้น น่าจะถูกต้องเพราะถือเป็นการตีความในทางที่เป็นคุณแก่ผู้ต้องเสียภาษี

2) กรณีผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเท็จ โดยไม่มีสถานประกอบการจริง ได้ออกใบกำกับภาษี (หรือขายใบกำกับภาษี) ในนามของสถานประกอบการที่ได้จดทะเบียนไว้ โดยไม่มีการซื้อขายจริงให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่นเพื่อนำไปเครดิตภาษี หรือขอคืน

ภาษีมูลค่าเพิ่ม มีประเด็นปัญหาว่าใบกำกับภาษีนั้น เป็นใบกำกับภาษีปลอมตามความหมายในทางแพ่ง และทางอาญาหรือไม่ ซึ่งอาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

(1) ในทางแพ่ง เมื่อมีการตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษีที่ได้นำมาใช้เครดิตภาษี หรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม หากเจ้าพนักงานไปตรวจสอบสถานประกอบการที่ได้จดทะเบียนไว้พบว่า สถานประกอบการนั้นไม่ได้มีการประกอบการจริง เจ้าของสถานประกอบการไม่รู้เห็นยินยอมด้วยการประกอบการ การระงับการพิสูจน์ในเรื่องใบกำกับภาษีก็จะตกอยู่กับผู้ประกอบการที่ได้รับประโยชน์จากการนำใบกำกับภาษีนำมาใช้เครดิตภาษี หรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 89 (7) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องพิสูจน์ถึงความมีตัวตนของผู้ประกอบการที่ออกใบกำกับภาษี หากผู้ประกอบการนั้นไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าผู้ใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี กฎหมายก็ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม ซึ่งผู้ประกอบการที่นำใบกำกับภาษีปลอมไม่ว่าทั้งหมด หรือแต่บางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษี จะต้องเสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น

(2) ในทางอาญา เนื่องจากไม่มีบทบัญญัติให้กำหนดใบกำกับภาษีปลอมไว้ โดยเฉพาะเจาะจง จึงต้องพิจารณาตามหลักกฎหมายอาญา ตามข้อเท็จจริงดังกล่าวในข้อ 2 เห็นได้ว่า มีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจริง และเป็น การออกใบกำกับภาษีโดยออกในนามของสถานประกอบการที่ได้จดทะเบียนไว้ โดยไม่มีผู้อื่นปลอมใบกำกับภาษีนี้ และไม่ได้ออกใบกำกับภาษีในนามของสถานประกอบการอื่น ซึ่งต้องถือได้ว่าใบกำกับภาษีนั้นไม่ใช่ใบกำกับภาษีปลอม แต่เป็นเพียงใบกำกับภาษีที่มีข้อความอันเป็นเท็จนั้น ซึ่งเทียบเคียงกับคำพิพากษาฎีกาในเรื่องการปลอมเอกสาร ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 484/2503 ซึ่งศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่า “จำเลยเป็นผู้จัดการร้านขายรถจักรยาน เขียนใบส่งสิ่งขิงขึ้นเองหรือส่งให้คนในร้านทำขึ้นตามหน้าที่ของผู้จัดการ ไม่มีการปลอมลายมือชื่อของผู้ใดเพียงแต่จำเลยทำเป็นหนังสือของจำเลยเอง อันมีข้อความเท็จเท่านั้น ไม่ผิดฐานปลอมหนังสือ

ดังนี้ ผู้วิจัยจึงสรุปได้ว่า ถ้าหากมีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจริง และมีการออกใบกำกับภาษีในนามของสถานประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ประกอบการที่ขอจดทะเบียน ซึ่งไม่ใช่เป็นการออกใบกำกับภาษีโดยผู้อื่น หากเป็นการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีการซื้อขายสินค้ากันจริง ใบกำกับภาษีนั้นก็จะเป็นเพียงใบกำกับภาษีที่มีข้อความอันเป็นเท็จเท่านั้น ไม่ใช่ใบกำกับภาษีปลอมตามความหมายของหลักกฎหมายทางอาญา แต่อย่างไรก็ตามใบกำกับภาษีที่ออกโดยวิธีการดังกล่าว ถือได้ว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายตามประมวลรัษฎากร เพราะเป็นการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีการซื้อขายสินค้ากันจริง ซึ่งผู้ที่นำใบกำกับภาษีปลอมไม่ว่าทั้งหมด เข้าข่ายเป็นความผิดอาญาตามมาตรา 90/4 (7) แห่งประมวลรัษฎากร

ปัญหาใบกำกับภาษีปลอมในทางปฏิบัติ

สุพัตรา เปาอินทร์¹⁹ กล่าวว่า หลังจากที่ได้นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ พบว่าเกิดปัญหาการไม่ออกใบกำกับภาษีขาย และการไม่ขอรับใบกำกับภาษีซื้อ คือ

1) ด้านผู้ขาย โดยเฉพาะกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก เป็นกิจการแบบครอบครัวจะปฏิเสธการออกใบกำกับภาษี โดยมีการเรียกภาษีมูลค่าเพิ่มบวกเพิ่มอีก 7% จากผู้ซื้อที่ต้องการใบกำกับภาษี ทั้งๆ ที่ทางราชการประกาศชัดเจนแล้วว่า “ราคาสินค้าเป็นราคาที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว” หรือปัญหาที่เกิดขึ้นโดยผู้ขายที่ปฏิเสธการออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อรายย่อยหรือผู้บริโภคคนสุดท้าย ซึ่งไม่ต้องการใช้ใบกำกับภาษีแล้วนำไปกำกับภาษีมาขายให้แก่ผู้ที่ต้องใช้ ซึ่งอาจจะเอาไปใช้เพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งถือเป็นปัญหาที่แก้ได้ยากเพราะเป็นการสมยอมระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขาย ซึ่งเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทั้ง 2 ฝ่าย ประกอบกับจำนวนของเจ้าหน้าที่

2) ด้านผู้ซื้อ โดยเฉพาะกิจการขนาดกลางและขนาดเล็กจะปฏิเสธการขอรับใบกำกับภาษีซื้อ ถึงแม้จะมีการซื้อสินค้าจริง ทั้งนี้เพื่อช่วยให้สามารถบันทึกรับสินค้าที่น้อยลง และเพื่อการบันทึกยอดขายที่ต่ำกว่าความเป็นจริง ซึ่งหากเจ้าหน้าที่เข้าตรวจสอบด้านเอกสารจะพบความผิดปกติได้ยากมาก จากเหตุผลดังกล่าว พบว่าปัจจุบันผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเฉพาะกิจการขนาดเล็กและขนาดกลาง และเป็นกิจการแบบครอบครัว ซึ่งมีอยู่จำนวนมากประมาณ 80% ของผู้ประกอบการทั้งหมด สามารถเสียภาษีได้ตามอำเภอใจ เนื่องจากสามารถควบคุมยอดซื้อและยอดขายได้

สมภพ ผ่องสว่าง²⁰ กล่าวว่า “โดยเหตุที่การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยยึดหลักการคำนวณภาษีโดยใช้วิธีใบกำกับภาษี (TAX INVOICE METHOD) เป็นหลักฐาน จึงทำให้เกิดปัญหาตามมาว่า หากผู้ประกอบการขายสินค้า หรือให้บริการไม่ออกใบกำกับภาษี โดยประชาชนให้ความร่วมมือกับผู้ประกอบการดังกล่าว ขอมซื้อสินค้าโดยไม่รับใบกำกับภาษีหรือรับหลักฐานอื่นแทน ซึ่งก่อให้เกิดการรั่วไหลของภาษีเพราะฐานของภาษีจะลดลง และประเด็นที่สำคัญอีกประการหนึ่ง

สมภพ ผ่องสว่าง กล่าวว่า “โดยเหตุที่การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยยึดหลักการคำนวณภาษีโดยใช้วิธีใบกำกับภาษี (TAX INVOICE METHOD) เป็นหลักฐาน จึงทำให้เกิดปัญหาตามมาว่า หากผู้ประกอบการขายสินค้า หรือให้บริการไม่ออกใบกำกับภาษี โดยประชาชนให้ความร่วมมือกับผู้ประกอบการดังกล่าว ขอมซื้อสินค้าโดยไม่รับใบกำกับภาษีหรือรับหลักฐานอื่นแทน

¹⁹ สุพัตรา เปาอินทร์. (2545, มิถุนายน). “ใบกำกับภาษีปลอม.” สรรพากรสาส์น, ปีที่ 49, ฉบับที่ 6. หน้า 58-60.

²⁰ สมภพ ผ่องสว่าง. (2539, กุมภาพันธ์). “ปัญหาเกี่ยวกับใบกำกับภาษีปลอม.” สรรพากรสาส์น, ปีที่ 43, ฉบับที่ 2. หน้า 17-19.

ซึ่งก่อให้เกิดการรั่วไหลของภาษีเพราะฐานของภาษีจะลดลง และประเด็นที่สำคัญอีกประการหนึ่งก็คือใบกำกับภาษีไม่เพียงแต่จะแสดงถึงราคาสินค้าที่ขาย แต่ได้แสดงถึงจำนวนภาษีที่ชำระไว้กับราคาสินค้านั้นด้วย ดังนั้น ใบกำกับภาษีจึงเป็นหลักฐานสำคัญที่ผู้ซื้อสินค้าจะนำไปใช้เครดิตภาษี โดยทำให้ภาษีที่ชำระน้อยลงหรือนำใบกำกับภาษีไปขอคืนภาษีจากกรมสรรพากรได้โดยตรง จากความสำคัญของใบกำกับภาษีดังกล่าว จึงทำให้มีผู้ทุจริตจัดตั้งสถานประกอบการขึ้นมาเพื่อผลิตใบกำกับภาษีที่มีขอบด้วยกฎหมาย

ผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่า ปัญหาการใช้ใบกำกับภาษีปลอม ส่วนใหญ่เกิดขึ้นโดยการกระทำของผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดเล็ก เนื่องจากผู้ประกอบการเหล่านี้ส่วนใหญ่ขาดความรู้ ความเข้าใจ ในการจัดทำใบกำกับภาษี ทั้งยังมองว่าการจัดทำใบกำกับภาษีเป็นภาระต้นทุนที่สิ้นเปลือง โดยไม่ทราบถึงบทบัญญัติของกฎหมายแห่งประมวลรัษฎากรที่บัญญัติให้ผู้ประกอบการต้องออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อ เมื่อมีการขายสินค้าหรือบริการ จากการทำผู้วิจัยทำการสำรวจร้านค้าและร้านบริการขนาดกลางและขนาดเล็ก ในบริเวณใกล้เคียงกับที่อยู่อาศัยของผู้วิจัยพบว่าร้านค้าหรือร้านบริการ ที่ผู้วิจัยได้เข้าไปซื้อสินค้าหรือรับบริการ ไม่ได้ออกใบกำกับภาษีให้ผู้วิจัยเลย เมื่อสอบถามกับผู้เป็นเจ้าของร้านค้าหรือร้านบริการดังกล่าวแล้ว ปรากฏว่า ผู้ประกอบการบางรายไม่ทราบถึงข้อมูลเกี่ยวกับใบกำกับภาษี และไม่ทราบว่าตนมีหน้าที่ต้องจัดทำใบกำกับภาษี

4.9 ปัญหาเกี่ยวกับใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากตามหลักกฎหมายดังกล่าวผู้ประกอบการต้องจัดทำใบกำกับภาษี และสำเนาใบกำกับภาษีทันทีที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น พร้อมทั้งส่งมอบใบกำกับภาษีนั้นให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ส่วนสำเนาใบกำกับภาษีต้องเก็บรักษาไว้ ดังนั้นหากมีการออกใบกำกับภาษีใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ผู้ประกอบการบางรายมีความเข้าใจบางส่วนเกี่ยวกับใบกำกับภาษี แต่ไม่จัดทำเพราะคิดว่ากฎหมายไม่ได้บังคับและไม่มีคามผิดหากไม่ได้จัดทำเป็นต้น โดยไม่มีการจัดทำสำเนาใบกำกับภาษี เพื่อให้เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษีได้ ก็จะถือได้ว่าเป็นใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร

ปัญหาข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติเป็นกรณีที่ว่ามีการซื้อขายสินค้าแต่ผู้ประกอบการไม่ได้จัดทำสำเนาใบกำกับภาษีให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบ และไม่มีการลงรายงานภาษี เพื่อให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษีนั้นได้ หรือเป็นกรณีที่ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนเท็จโดยไม่มีสถานประกอบการที่แท้จริง แต่มีการซื้อขายสินค้าผ่านตัวแทน หรือเซลล์ที่นำสินค้ามาขาย เมื่อเจ้าหน้าที่ไปตรวจ ปรากฏว่าไม่มีการประกอบกิจการและไม่สามารถตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษีได้

กรณีเช่นนี้ มีปัญหาเกี่ยวกับผู้ประกอบการซึ่งซื้อสินค้าไปและได้ใบกำกับภาษีไปคำนวณภาษี แต่ไม่รู้ว่าผู้ประกอบการไม่ได้จัดทำสำเนาใบกำกับภาษีไว้เพื่อให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบ หรือไม่รู้ว่าตัวแทนที่นำสินค้ามาขายนั้น จดทะเบียนสถานประกอบการเป็นเท็จเพื่อไม่ให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบ

ผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่า การผลกระทบให้ผู้ซื้อ จะต้องพิสูจน์ตามมาตรา 89 (7) แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้พิสูจน์ นอกเหนือไปจากผู้ใดเป็นผู้ออกแล้ว น่าจะเป็นการไม่เป็นธรรมกับผู้ซื้อ เพราะหากผลกระทบการพิสูจน์ถึงว่า ผู้ใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีแล้วจะต้องพิสูจน์ว่าเป็นการออกใบกำกับภาษีโดยมีสำเนาใบกำกับภาษีอยู่ด้วย ย่อมเป็นไปได้ในทางปฏิบัติทางธุรกิจ เนื่องจากในทางธุรกิจ การติดต่อซื้อขายสินค้า ผู้ขายมักนำสินค้ามาเสนอขายให้โดยไม่มีใบกำกับภาษี ส่วนการจัดทำสำเนาใบกำกับภาษีนั้น ผู้ซื้อย่อมไม่สามารถรู้ได้เลยว่า ผู้ขายมีการจัดทำสำเนาใบกำกับภาษีหรือไม่ ผลเสียที่ต้องให้ผู้ซื้อพิสูจน์ถึงความถูกต้องของการออกใบกำกับภาษีจะทำให้ผู้ประกอบการซึ่งซื้อสินค้าโดยไม่สมัครใจในการเสียภาษี เพราะถ้าหากเสียภาษีแล้วเกิดผู้ขายไม่เก็บสำเนาหรือทำใบกำกับภาษีไม่ถูกต้อง ผู้ซื้อซึ่งเป็นผู้ประกอบการก็จะมีภาระการพิสูจน์มาก ยากต่อการพิสูจน์มากในทางปฏิบัติ

ตามมาตรา 90/4 (7) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีบทลงโทษทางอาญาแก่ผู้ที่ได้นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี ถ้าข้อเท็จจริงปรากฏว่า ผู้ประกอบการนำใบกำกับภาษีนี้ไปใช้โดยไม่รู้หรือไม่ได้มีเจตนา จะถูกลงโทษตามมาตรา 90/4 (7) หรือ ไม่นั้น ผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่า การที่เจ้าหน้าที่จะพิสูจน์ข้ออ้างว่า ผู้ประกอบการไม่รู้หรือไม่ได้มีเจตนา ในการนำใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ทำได้ยากในทางปฏิบัติ เนื่องจากเป็นเรื่องภายในจิตใจของผู้ประกอบการ

4.10 ปัญหาความผิดเกี่ยวกับใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

ความผิดที่เกี่ยวข้องกับการใช้ใบกำกับภาษี ตามที่ผู้วิจัยได้ศึกษารวบรวมไว้ ได้แก่

1) การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ไม่ได้ประกอบกิจการจริง วิธีการนี้บริษัทไม่ได้ประกอบกิจการจริง แต่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อประโยชน์ในการขอคืนภาษีซึ่งบางรายแจ้งว่าเป็นผู้ส่งออก แต่ไม่ได้มีการส่งสินค้าจริงและบางรายก็ไม่ได้ทำกิจการอะไร มีลักษณะเป็นที่อยู่อาศัยมากกว่า โดยจะขอคืนภาษีจากใบกำกับภาษีปลอมเมื่อขอคืนภาษีได้สักระยะหนึ่ง ก็จะปิดกิจการไปแล้วไปเปิดตัวบริษัทใหม่และดำเนินการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม พร้อมกับดำเนินการขอคืนภาษีเวียนไปเช่นนี้เรื่อยๆ (คำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0811/พ.14516, คำพิพากษาฎีกาที่ 1233/2551 คำพิพากษาฎีกาที่ 7312/2542 เป็นต้น)

2) การขายใบกำกับภาษี วิธีการนี้ คือ ผู้ประกอบการมีสถานประกอบการจริง และมีการประกอบธุรกิจจริงมีรายรับจากสินค้าที่ซื้อขายจริง แต่ได้นำใบกำกับภาษีที่ผู้ซื้อไม่ต้องการไปขายให้กับผู้ประกอบการที่ต้องการใบกำกับภาษี เพื่อขอคืนภาษีจากรัฐหรือทำให้เสียภาษีน้อยลง ส่วนใหญ่มักพบกับธุรกิจ ประเภทปั้มน้ำมัน หรือผู้ประกอบการที่ขายสินค้าให้กับผู้บริโภคชั้นสุดท้าย ซึ่งมักจะไม่ต้องการใบกำกับภาษี (คำพิพากษาฎีกาที่ 4464/2545, คำพิพากษาฎีกาที่ 5672/2548)

3) การปลอมใบกำกับภาษีของบริษัทที่มีชื่อเสียง คือ ผู้ทุจริตจะทำการปลอมใบกำกับภาษีขึ้นมาเองส่วนใหญ่มักจะเกิดขึ้นในธุรกิจก่อสร้าง ซึ่งมักจะปลอมใบกำกับภาษีของบริษัทผู้ขายส่งรายใหญ่ที่มีเครือข่ายการขายส่งกระจายทั่วประเทศ ทำให้ยากต่อการตรวจสอบว่าใบกำกับภาษีที่นำขึ้นมาเป็นของจริงหรือของปลอม โดยในบางครั้งผู้ซื้อใบกำกับภาษีก็สามารถตรวจสอบได้ว่าเป็นของปลอมแต่ ส่วนใหญ่จะไม่ทราบว่าเป็นของปลอม (คำพิพากษาฎีกาที่ 8969/2547)

4) การจัดตั้งบริษัทหลายๆ ทอดออกใบกำกับภาษีให้กันเอง วิธีการนี้จะมีการจัดตั้งบริษัทขึ้นมาหลายๆ แห่งโดยจะทำเป็นขบวนการเพื่อให้ยากต่อการตรวจสอบ โดยจะออกใบกำกับภาษีซื้อขายแก่กันเป็นทอดๆ โดยทอดสุดท้ายจะแสดงตัว เป็นผู้ส่งออก ซึ่งความจริงแล้วไม่ได้มีการส่งออกสินค้าเลยแต่จะมีการปลอมใบขนสินค้าและใบส่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศ เพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งวิธีการนี้กรมสรรพากรได้ ส่งเจ้าหน้าที่ไปตรวจสอบยังประเทศ ที่ถูกอ้างถึงจนทำให้สามารถจับกุมผู้ทุจริตมาลงโทษได้ (คำพิพากษาฎีกาที่ 5570/2548)

5) สำนักงานบัญชีปลอมเอกสารหรือสับเปลี่ยนใบกำกับภาษี สำนักงานบัญชีมักจะรับทำบัญชีให้ลูกค้าหลายๆ ราย และจะมีการสับเปลี่ยนใบกำกับภาษี ทั้งโดยเจตนาและไม่เจตนา โดยทำการแต่งยอดภาษีขึ้นมาใหม่ให้เพิ่มขึ้นหรือลดลง ซึ่งจะทำให้ยอดการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มมีการเปลี่ยนแปลงในจำนวนที่ลดลง

6) การออกใบกำกับภาษีโดยไม่ถูกต้องตามกฎหมาย ผู้ที่กระทำจะปลอมแปลงว่าเป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อออกใบกำกับภาษีปลอมและขายให้กับผู้ต้องการซื้อใบกำกับภาษี

7) การพิมพ์ใบกำกับภาษีใช้เองโดยไม่มีการซื้อขาย เป็นการพิมพ์ใบกำกับภาษีขึ้นมาเอง โดยจะลงรายการซื้อขายต่างๆ ลงไปทั้งที่ความจริงไม่ได้มีการซื้อขายเกิดขึ้น แล้วจึงนำใบกำกับภาษีไปยื่นขอรับภาษีคืน อีกรอบ

8) การปลอมใบขนสินค้า และใบกำกับภาษีเพื่อขอคืนภาษี วิธีการนี้ผู้ทุจริตจะอ้างว่าเป็นการส่งออก แต่ไม่ได้มีการขนส่งสินค้าจริง โดยออกใบขนสินค้าปลอมขึ้นมา เพื่อออกใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานในการยื่นขอภาษีคืน จึงทำให้สามารถ โกงภาษี ซึ่งเจ้าหน้าที่ไม่สามารถตรวจสอบได้ทันที เพราะว่าภาษีขายจากการส่งออกจะมีอัตราเป็นศูนย์

9) การจัดทำใบกำกับภาษีขึ้นมา 2 ชุด เหมือนกัน โดยจะพิมพ์แบบใบกำกับภาษีขึ้นมา 2 ชุด ซึ่งทั้ง 2 ชุดนี้จะมีเลขที่เดียวกันและเมื่อมีการขายสินค้าออกไปแล้ว ก็จะทำให้มียอดการขายซ้ำซ้อนกัน 2 ครั้ง ด้วยการใส่ใบกำกับภาษี เลขที่เลขที่เดียวกัน วิธีการนี้จะทำให้ผู้ขายสามารถหลบยอดภาษีจากใบกำกับภาษีขายอีก ชุดได้ โดยสามารถยื่นชำระภาษีเพียงยอดการขายเพียงครั้งเดียว และเพื่อให้ยากต่อการ ตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ในคราวเดียวกัน แต่สามารถตรวจสอบพบภายหลังได้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8301/2549)

10) การออกภาษีขายต่ำกว่าราคาจริง วิธีการนี้มักจะเกิดขึ้นกับธุรกิจขายสินค้าที่ยากต่อการตรวจสอบในเรื่องราคา เช่น ธุรกิจอัญมณี เมื่อมีการซื้อขายสินค้ากันแล้ว ลูกค้านางรายที่ไม่ได้รับใบกำกับภาษี หรือไม่ต้องการรับใบกำกับภาษี จึงเกิดช่องโหว่ให้ผู้ขายสามารถออกใบกำกับภาษีขายในราคาที่ต่ำกว่าราคาจริงได้ เช่น เมื่อมีการขายเพชรให้กับลูกค้าในราคา 100,000 บาท โดยลูกค้าไม่ได้รับใบกำกับภาษีไว้เป็นหลักฐานการซื้อขาย ทำให้ผู้ขายสามารถออกใบกำกับภาษีในราคา 10,000 บาทได้ ยอดการขายในครั้งนี้จะต่ำกว่าความเป็นจริงทันที และทำให้ยอดการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะลดลง ทำให้รัฐได้รับภาษีน้อยลง

11) ผู้ประกอบการขายสินค้าจำนวนมากในคราวเดียวกัน แต่ใช้วิธีทยอยส่งมอบสินค้า โดยมีหลักฐานการส่งมอบใบกำกับภาษี และใบส่งของให้ผู้ซื้อตามจำนวนที่มีการส่งมอบในแต่ละครั้ง และเมื่อได้ส่งมอบครบตามจำนวนที่สั่งแล้ว ผู้ขายจะออกใบกำกับภาษีพร้อมใบเสร็จรับเงินทั้งจำนวนอีกครั้งหนึ่ง ทำให้ผู้ซื้อสินค้าสามารถใช้ใบกำกับภาษีทั้งหมดซึ่งมีมูลค่าสินค้าที่จ่ายไปจริง

4.11 บทสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเกี่ยวกับมาตรการตรวจสอบใบกำกับภาษี และนักกฎหมาย

นิติกรชำนาญการ สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร ท่านหนึ่ง กล่าวว่า

“บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรฉบับปัจจุบัน มีสภาพบังคับในการลงโทษผู้กระทำทั้งทางแพ่งและทางอาญาเพียงพออยู่แล้ว และการเพิ่มโทษให้มีความรุนแรงมากขึ้น ไม่น่าจะมุ่งเน้นการแก้ปัญหาการทำใบกำกับภาษีปลอมและใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายให้ลดลง แต่ควรใช้วิธีการสร้างจิตสำนึกแก่ผู้ประกอบการ ให้มีความรู้สึกรู้ว่าการทำใบกำกับภาษีปลอมและใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เป็นการทำให้รัฐได้รับความเสียหายและเป็นสิ่งที่ไม่ควรกระทำอย่างยิ่ง ประการต่อมา แม้จะมีการเพิ่มบทบัญญัตินิยามศัพท์ของคำว่า ใบกำกับภาษีปลอม และ คำว่า ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไว้ในประมวลรัษฎากรก็ตาม แต่ก็คงไม่สามารถครอบคลุมข้อเท็จจริงได้ทั้งหมด และจะยังคงมีผู้ประกอบการหาวิธีการอื่นในการ

หลีกเลี่ยงกฎหมายต่อไป ประการสุดท้าย ไม่ควรมีการบัญญัติกฎหมายที่กำหนดให้การตรวจสอบใบกำกับภาษีเป็นหน้าที่ของประชาชน ซึ่งหากใครฝ่าฝืนจะต้องถูกลงโทษ เพราะเป็นการกระทบสิทธิของประชาชนเกินไป แต่ยอมรับว่าหากประชาชนส่วนใหญ่เข้ามามีบทบาทในการตรวจสอบใบกำกับภาษีแล้ว จะทำให้ปัญหาการกระทำความผิดในเรื่องใบกำกับภาษีลดลงไปได้อย่างมากแน่นอน ทั้งยังเป็นการลดค่าใช้จ่ายของภาครัฐได้ดีที่สุดด้วย”

ส่วนด้านวิธีปฏิบัติ นิตกรชำนาญการ สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร ท่านหนึ่ง กล่าวว่า “ปัจจุบัน แนวโน้มการกระทำความผิดในเรื่องใบกำกับภาษีมีแนวโน้มลดลง ดังจะเห็นได้จากจำนวนคดีในปีที่ผ่านมา ประกอบทั้งในเวลา นี้ กรมสรรพากรได้ยุบหน่วยงานที่มีหน้าที่โดยเฉพาะในการตรวจสอบการออกใบกำกับของผู้ประกอบการจากการปฏิบัติงาน เนื่องจากจำนวนคดีที่น้อยลง โดยสาเหตุนั้นอาจเป็นเพราะ ผู้ประกอบการมีความรู้ความเข้าใจในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนที่เกี่ยวกับการจัดทำใบกำกับภาษีมากขึ้น ประกอบทั้งในช่วงหลายปีที่ผ่านมากรมสรรพากรได้ส่งเจ้าหน้าที่ไปทำการตรวจสอบอย่างเข้มงวด จากการปฏิบัติงานที่ผ่านมา พบว่า ผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดเล็กเท่านั้นที่กระทำความผิดในเรื่องใบกำกับภาษี ซึ่งผู้ประกอบการเหล่านี้ส่วนใหญ่มักจะกระทำความผิดโดยเจตนาปลอมหรือออกใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย จะมีเพียงส่วนน้อยที่กระทำความผิดด้วยความสำคัญผิดหรือรู้เท่าไม่ถึงการณ์ ความผิดเกี่ยวกับใบกำกับภาษีที่พบในปัจจุบันยังคงใช้รูปแบบและวิธีการเดิมไม่ได้เปลี่ยนแปลงไปมากนัก ธุรกิจที่พบว่าการกระทำความผิดบ่อยๆ คือ ธุรกิจรับเหมาก่อสร้าง ส่วนในด้านผู้ประกอบการรายใหญ่นั้นไม่พบปัญหาการกระทำความผิดในเรื่องใบกำกับภาษี เนื่องจากผู้ประกอบการเหล่านี้มีความรู้เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นอย่างดี”

ส่วนด้านการณรงค์ประชาสัมพันธ์ “ปัจจุบัน กรม สรรพากรยังคงมีโครงการใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยให้ประชาชนส่งใบกำกับภาษีที่ได้รับจากผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมายังกรมสรรพากรและจะทำการจับชิง โฉกรางวัลของกรมสรรพากร เพื่อให้ประชาชนมีส่วนร่วมในการตรวจสอบใบกำกับภาษี แต่ที่กรมสรรพากรมิได้มีการณรงค์โดยผ่านสื่อต่างๆ เช่น โทรทัศน์ หนังสือพิมพ์ เป็นต้น ก็เนื่องจากจำนวนคดีการกระทำความผิดในเรื่องใบกำกับภาษีลดลงไปอย่างมากแล้วในปัจจุบัน”

นิตกรชำนาญการ สำนักสืบสวนและกองคดี กรมสรรพากร ท่านหนึ่ง กล่าวว่า “ในด้านกฎหมายบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรฉบับปัจจุบัน มีสภาพบังคับในการลงโทษผู้กระทำทั้งทางแพ่งและทางอาญาเพียงพออยู่แล้ว และการเพิ่มโทษให้มีความรุนแรงมากขึ้น ไม่แนวทางในการแก้ปัญหาการทำใบกำกับภาษีปลอมและใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายให้ลดลง การทำให้กฎหมายมีประสิทธิภาพนั้นควรพิจารณาถึงการบังคับใช้กฎหมายอย่างเคร่งครัดมากกว่าการ

เน้นบัญญัติกฎหมายให้มีโทษรุนแรง และควรใช้วิธีการสร้างจิตสำนึกแก่ผู้ประกอบการ ให้มีความรู้สึกรู้ว่าการทำใบกำกับภาษีปลอมและใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เป็นการทำให้รัฐได้รับความเสียหายและเป็นสิ่งที่ไม่ควรกระทำอย่างยิ่ง ประการต่อมา แม้จะมีการเพิ่มบทบัญญัตินิยามศัพท์ของคำว่า ใบกำกับภาษีปลอม และคำว่า ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ไว้ในประมวลรัษฎากรก็ตาม แต่ก็คงไม่สามารถครอบคลุมข้อเท็จจริงได้ทั้งหมด และจะยังคงมีผู้ประกอบการหาวิธีการอื่นในการหลีกเลี่ยงกฎหมายต่อไป ประการสุดท้าย ไม่ควรมีการบัญญัติกฎหมายที่กำหนดให้การตรวจสอบใบกำกับภาษีเป็นหน้าที่ของประชาชน ซึ่งหากใครฝ่าฝืนจะต้องถูกลงโทษ เพราะเป็นการกระทบสิทธิของประชาชนเกินไป แต่ยอมรับว่าหากประชาชนส่วนใหญ่เข้ามามีบทบาทในการตรวจสอบใบกำกับภาษีแล้ว จะทำให้ปัญหาการกระทำความผิดในเรื่องใบกำกับภาษีลดลงไปได้อย่างมากแน่นอน ทั้งยังเป็นการลดค่าใช้จ่ายของภาครัฐได้ดีที่สุดด้วย”

ส่วนด้านวิธีปฏิบัตินั้น “ปัจจุบัน แนวโน้มการกระทำความผิดในเรื่องใบกำกับภาษีมีแนวโน้มลดลง ดังจะเห็นได้จากจำนวนคดีในปีที่ผ่านมา โดยสาเหตุนั้นอาจเป็นเพราะผู้ประกอบการมีความรู้ความเข้าใจในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนที่เกี่ยวกับการจัดทำใบกำกับภาษีมากขึ้น ประกอบทั้งในช่วงหลายปีที่ผ่านมากรมสรรพากรได้ส่งเจ้าหน้าที่ไปทำการตรวจสอบอย่างเข้มงวด จากการปฏิบัติงานที่ผ่านมาพบว่าคุณประกอบการขนาดกลางและขนาดเล็กเท่านั้นที่กระทำความผิดในเรื่องใบกำกับภาษี ซึ่งผู้ประกอบการเหล่านี้ส่วนใหญ่มักจะกระทำความผิดโดยเจตนาปลอมหรือออกใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย จะมีเพียงส่วนน้อยที่กระทำความผิดด้วยความสำคัญผิดหรือรู้เท่าไม่ถึงการณ์ การที่กรมสรรพากรไม่เน้นส่งเจ้าหน้าที่ไปตรวจสอบการกระทำความผิดในเรื่องใบกำกับภาษีเหมือนในปีที่ผ่านมา เพราะเหตุมีจำนวนคดีลดลงอย่างมากแล้ว จำนวนเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรนั้นมีไม่เพียงพอต่อการปฏิบัติการที่มีหลายด้านในกรมสรรพากร จึงต้องใช้วิธีโยกย้ายงานของเจ้าหน้าที่ไปดูแลงานด้านอื่นๆ ที่มีความสำคัญกว่า

ส่วนด้านการรณรงค์ประชาสัมพันธ์ “ปัจจุบัน กรมสรรพากรได้มีโครงการที่ชื่อว่า RD CAMP สัจจร ปีที่ 3 ซึ่งเป็นโครงการให้ความรู้ด้านภาษีแก่นักเรียนที่เป็นเยาวชน เพื่อปลูกฝังจิตสำนึกที่ดีให้แก่เยาวชนเหล่านี้เติบโตเป็นผู้ใหญ่ที่ดีในอนาคต เชื่อว่า ควรใช้มาตรการด้านการปราบปรามควบคู่ไปกับมาตรการด้านให้ความรู้แก่ประชาชน เป็นแนวทางแก้ปัญหาได้ดีที่สุด

อาจารย์ อติเทพ ธีระวัฒน์ ผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลฎีกา แผนกผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมืองในศาลฎีกา กล่าวว่า “ใบกำกับภาษีถือเป็นหลักฐานที่มีความสำคัญที่สุด ในระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย เพราะเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงเรื่องสถานะภาพของผู้ประกอบการ การคำนวณภาษีจากการขายสินค้าหรือให้บริการ ว่ามีความถูกต้องเพียงใด ตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากรในเรื่องบทลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา กรณีที่ผู้ประกอบการกระทำความผิดเกี่ยวกับใบกำกับ

ภานี้ นั้น มีความรุนแรงเพียงพออยู่แล้ว การเพิ่มโทษและโทษจำคุกไม่ใช่แนวทางในการแก้ปัญหา แต่ควรพิจารณาถึงการบังคับกฎหมายให้มีประสิทธิภาพมากกว่า เจตนารมณ์แท้จริงตามกฎหมายแห่ง ประมวลรัษฎากรนั้นไม่มีเรื่องการลงโทษจำคุก เพราะการลงโทษจำคุกไม่ได้ทำให้รัฐได้ประโยชน์ แต่ควรใช้มีการสร้างความเข้าใจและจิตสำนึกให้แก่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบตระหนักถึงการกระทำของตนว่าจะส่งผลอย่างไรแก่รัฐ

จากบทสัมภาษณ์ ดังกล่าวสอดคล้องกับสมมติฐานของผู้วิจัยที่ว่า การนำมาตรการ ตรวจสอบทางกฎหมายไปบังคับใช้ในทางปฏิบัติไม่สามารถแก้ไขปัญหาการกระทำความผิดในเรื่องใบกำกับภาษีที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมายได้ เนื่องจากไม่มีกฎหมายให้อำนาจเจ้าหน้าที่สรรพากร อย่างเจ้าหน้าที่ตำรวจเพื่อความสะดวก รวดเร็ว ในการปฏิบัติงานค้นหาหลักฐาน หรือ การจับกุม ผู้กระทำความผิด และจำนวนบุคลากรของกรมสรรพากรมีไม่เพียงพอที่จะทำให้มาตรการทาง กฎหมายที่มีอยู่เกิดประสิทธิภาพอย่างแท้จริง การเพิ่มบทลงโทษทั้งในเรื่องเบี้ยปรับและโทษจำคุก ให้นักขึ้นไม่ใช่แนวทางในการแก้ไขปัญหาการกระทำความผิดในเรื่องใบกำกับภาษีที่ไม่ถูกต้อง ตามกฎหมาย และควรมีการณรงค์ให้ประชาชนส่วนใหญ่ตระหนักถึงความสำคัญของใบกำกับ ภาษีว่า หากเกิดความเสียหายจากการกระทำความผิดในเรื่องใบกำกับภาษีซึ่งแต่ละคดีมีมูลค่าความเสียหายหลายร้อยล้านบาท ความเสียหายที่เกิดขึ้นนี้จะส่งผลกระทบต่อประชาชนทุกคน เนื่องจากทำ ให้รัฐต้องสูญเสียนายได้ในการพัฒนาประเทศ

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

ใบกำกับภาษี คือ เอกสารหลักฐานสำคัญ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้องจัดทำ และออกให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ทุกครั้งที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อแสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษี มูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้า หรือรับบริการในแต่ละครั้ง

ใบกำกับภาษีเป็นเอกสารสำคัญภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็นผู้ขายสินค้าหรือให้บริการ มีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีในทันทีทุกครั้งที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้น ในทางตรงกันข้าม สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็นผู้ซื้อสินค้า หรือรับบริการ และผู้นำเข้ามีหน้าที่ต้องเรียกใบกำกับภาษีมาเก็บไว้เป็นหลักฐาน เพื่อพิสูจน์ว่าตนเองได้จ่ายค่าภาษีซื้อ ไปเป็นจำนวนเท่าใด ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระในแต่ละเดือน จะใช้ภาษีขาย หักด้วยภาษีซื้อ ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร หรือทั่วไปใช้แบบฟอร์มของกรมสรรพากร ภ.พ.30 ดังนั้น ใบกำกับภาษีจึงมีความสำคัญต่อผู้ประกอบการจดทะเบียน ทั้งด้านผู้ขาย และผู้ซื้อโดยฝั่งผู้ขายสินค้า หรือให้บริการ ใบกำกับภาษี แสดงว่าได้ขาย หรือบริการ ชนิดหรือประเภทใด ให้แก่บุคคลใด เมื่อใด มีจำนวนปริมาณและมูลค่าเท่าใด และคิดเป็นจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือ “ภาษีขาย” ที่ได้เรียกเก็บจะเป็นจำนวนเท่าใด สำหรับฝั่งผู้ซื้อ หรือผู้รับบริการ และผู้นำเข้า ใบกำกับภาษี เป็นหลักฐานสำคัญที่ใช้พิสูจน์ว่า ผู้ประกอบการได้ซื้อ หรือรับบริการ ชนิดหรือประเภทใด จากผู้ประกอบการรายใด หรือนำเข้าสินค้าจากประเทศใด เมื่อใด มีจำนวนปริมาณ และเป็นมูลค่าเท่าใด คิดเป็นจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระในแต่ละเดือนภาษี

ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้น ได้แก่

- 1) ใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้ออกใบกำกับภาษี โดยไม่มีการขายสินค้าจริง หรือเป็นการขายใบกำกับภาษี
- 2) ใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ประกอบการจดทะเบียน แต่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ไม่ได้จัดทำสำเนาเพื่อให้เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรตรวจสอบ หรือเป็นกรณีที่เป็นการจดทะเบียน

ภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีสถานประกอบการเป็นเท็จเพราะหากมีการตรวจสอบแล้วไม่พบว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ได้ออกจริงเมื่อใด มีการขายสินค้ากันจริงหรือไม่ หรือไม่สามารถตรวจสอบไปยังสถานประกอบการได้ ก็จะถือว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

3) กรณีไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ได้ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิออกตามกฎหมาย หรือเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน แต่เป็นการออกใบกำกับภาษีที่มีเล่มที่เลขเดียวกันหลายฉบับ ให้ผู้ประกอบการหลายคน

ใบกำกับภาษีปลอม เนื่องจากในประมวลรัษฎากร ไม่ได้ให้คำนิยามความหมายของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ไว้ ดังนั้นการตีความคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” จึงมีความแตกต่างกันออกไป แยกเป็นความหมายในทางแพ่ง และความหมายทางอาญา ได้ดังนี้

1) ความหมายของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ซึ่งเกี่ยวข้องกับเบี้ยปรับในทางแพ่งนั้น ตามบทบัญญัติของมาตรา 89 (7) วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากรที่ว่า “ในกรณีใบกำกับที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม” ตามบทบัญญัติดังกล่าว ผู้วิจัยจึงมีความคิดเห็นว่า ความหมายของใบกำกับภาษีปลอมในทางแพ่งนั้น หมายถึง ใบกำกับภาษีที่ถูกทำปลอมขึ้น และหมายความรวมถึงใบกำกับภาษีที่ “ผู้รับประโยชน์” ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี หากผู้ประกอบการมีการนำใบกำกับภาษีปลอม ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือแต่บางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษี ก็จะต้องเสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น

2) ความหมายของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ในทางอาญาตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4 (7) ได้บัญญัติไว้ว่า “บุคคลดังต่อไปนี้ ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ต้องระวางโทษตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท” (7) ผู้ประกอบการโดยเจตนาทำใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า ความหมายของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ในทางอาญานั้น คือการปลอมใบกำกับภาษีซึ่งมีลักษณะเป็นการปลอมเอกสาร โดยใช้บทบัญญัติในประมวลกฎหมายอาญา มาเทียบเคียง คือ มาตรา 264 ที่ว่า “ผู้ใดทำเอกสารปลอมขึ้นทั้งฉบับหรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใด เดิมหรือตัดทอนข้อความ หรือแก้ไขด้วยประการใดๆ ในเอกสารที่แท้จริง หรือประทับตราปลอม หรือลงลายมือชื่อปลอมในเอกสาร โดยประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่นหรือประชาชน ถ้าได้กระทำไปเพื่อให้ผู้หนึ่งผู้ใดหลงเชื่อว่าเป็นเอกสารที่แท้จริง ผู้นั้นกระทำความผิดฐานปลอมเอกสาร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปีหรือปรับไม่เกินหกพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ” วรรคสองที่ว่า “ผู้ใดกรอกข้อความลงในแผ่นกระดาษหรือวัตถุอื่นใด ซึ่งมีลายมือชื่อของผู้อื่น โดยไม่ได้รับความ

ยินยอม หรือโดยฝ่าฝืนคำสั่งของผู้อื่นนั้น ถ้าได้กระทำเพื่อนำเอกสารนั้นไปใช้ในกิจการที่อาจเกิดเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใดหรือประชาชน ให้ถือว่าผู้นั้นปลอมเอกสาร ต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน”

การออกใบกำกับภาษีปลอม และการออกใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายในแต่ละครั้งส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของรัฐ เนื่องรัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งรัฐจำเป็นต้องนำเงินนี้ไปพัฒนาประเทศ เห็นได้จากคดีตัวอย่างในบทที่ 4 ตอนต้น คดีเกี่ยวกับใบกำกับภาษีเพียงคดีเดียวมีมูลค่าความเสียหายนับพันล้านบาท และในแง่ที่ภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวข้องกับระบบเศรษฐกิจของประเทศ การที่ชาวต่างชาติได้รับรู้ถึงข้อมูลข่าวสาร ในเรื่องการไม่สามารถแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษี หรือการไม่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของรัฐ อาจส่งผลต่อความเชื่อมั่นในการลงทุน และอาจเกิดการย้ายเงินทุนไปลงทุนยังประเทศอื่น ซึ่งมีความเสียหายสูงจนไม่สามารถคำนวณเป็นมูลค่าจริงได้ ซึ่งท้ายที่สุดความเสียหายนี้ย่อมส่งผลกระทบต่อประชาชนไทยทุกคน

มาตรการทางกฎหมายในเรื่องการตรวจสอบใบกำกับภาษี มีบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ตั้งแต่มาตรา 86 ถึง มาตรา 86/14 ซึ่งเป็นการกำหนดรูปแบบการจัดทำใบกำกับภาษี ข้อความที่ต้องมีในใบกำกับภาษี และบทลงโทษกรณีที่มีการฝ่าฝืนกฎหมายในมาตรา 90/3 มาตรา 90/4 มาตรา 90/5 ซึ่งมาตรการทางกฎหมายนี้รวมไปถึงคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ข้อหาหรือภาษีอากร และคำพิพากษาศาลฎีกาในเรื่องใบกำกับภาษีด้วย ยกตัวอย่างเช่น คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 25/2537 คณะกรรมการฯ ได้พิจารณาและได้มีคำวินิจฉัยในการประชุมครั้งที่ 29/2537 วันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2537 ว่า ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร หรือใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินชนิดคอมพิวเตอร์ ซึ่งได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรออกใบกำกับภาษีอย่างย่อตามมาตรา 86/6 และมาตรา 86/7 แห่งประมวลรัษฎากร ในทันทีที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร หากผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ข้อมูลของใบกำกับภาษี และข้อมูลของใบกำกับภาษีอย่างย่อ ได้ถูกบันทึกในสื่อบันทึกข้อมูล เช่น Diskette เพื่อบันทึกรายละเอียดของรายการใบกำกับภาษีและใบกำกับภาษีอย่างย่อ ให้ถือเป็นสำเนาใบกำกับภาษี และสำเนาใบกำกับภาษีอย่างย่อตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร และ ข้อหาหรือภาษีอากรที่ กก 0702/พ./189 บริษัทฯ ประกอบกิจการผลิตคอมพิวเตอร์สำหรับเครื่องปรับอากาศ บริษัทฯ มีความประสงค์จะสั่งซื้อสินค้าจากผู้ขายทั้งในและนอกประเทศ ในการดำเนินการสั่งซื้อสินค้าดังกล่าว บริษัทฯ จะใช้ใบสั่งซื้อแบบใหม่ โดยระบุคำว่า "ราคาไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม" อยู่ในใบสั่งซื้อทุกฉบับ จึงขอทราบว่ ใบสั่งซื้อของบริษัทฯ ต้องระบุข้อความดังกล่าวหรือไม่ แนววินิจฉัย เนื่องจากใบสั่งซื้อสินค้าดังกล่าว ไม่ใช่ใบกำกับภาษี

ดังนั้น ใบสั่งซื้อสินค้าจึงไม่อยู่ในบังคับที่ต้องมีรายการตามที่กำหนดในมาตรา 86/4 แห่งประมวล
 รัชฎากร หรือคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1233/2551 เรื่อง ใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ไม่มีสิทธิออก โจทก์
 นำใบกำกับภาษีเลขที่ 05/201 ระบุชื่อบริษัท ค. เป็นผู้ออก ใบกำกับภาษีเลขที่ 025/1210 025/1211
 025/1229 025/1234 ระบุชื่อบริษัท บ. เป็นผู้ออก ใบกำกับภาษีเลขที่ 022/1075 022/1083 022/1088
 ระบุชื่อบริษัท พ. เป็นผู้ออก ใบกำกับภาษีเลขที่ 08/84 (03/114) 03/115 03/116 ระบุชื่อบริษัท อ.
 เป็นผู้ออก มาใช้แสดงเป็นภาษีซื้อในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษี
 สิงหาคม 2540 ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัชฎากร เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยเห็นว่าโจทก์
 ไม่สามารถพิสูจน์การจ่ายเงินตามใบกำกับภาษีดังกล่าวได้สมบูรณ์ จึงถือว่าใบกำกับภาษีดังกล่าว
 เป็นใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีให้ ถึ
 ว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบ ด้วยกฎหมายตามมาตรา 82/5 (5) ต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่า ตาม
 มาตรา 89 (7) แห่งประมวลรัชฎากร

มาตรการทางกฎหมายของกรมสรรพากร หลักการตรวจสอบใบกำกับภาษีที่ไม่ถูกต้อง
 ตามกฎหมายของกรมสรรพากรคือ เจ้าหน้าที่บริหารงานภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ
 ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงจะตรวจพบการกระทำผิดคิด จากการตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะมีขั้นตอน
 การตรวจสอบใต้นส่วนเพื่อใช้มาตรการบังคับทางแพ่งเสียก่อน ซึ่งขั้นตอนนี้ในประเทศไทยเป็นการ
 สืบสวนในชั้นพิจารณาดำเนินคดีอาญาของกรมสรรพากร โดยเจ้าพนักงานสรรพากรมีเพียงอำนาจ
 และหน้าที่สืบสวนตามประมวลรัชฎากร เช่น การตรวจค้น ยึดหรืออายัด เป็นต้น โดยมีใ้มีอำนาจ
 ที่จะทำการสืบสวนสอบสวนความผิดตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา
 และก็ไม่ถือว่าการสืบสวนตามประมวลรัชฎากรที่ได้กระทำนั้น เป็นขั้นการสืบสวนแต่อย่างใด

ดังนั้น เมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรรวบรวมพยานหลักฐานและพิจารณาข้อเท็จจริงเสร็จ
 แล้วก็ต้องดำเนินการเสนอกรมสรรพากร เพื่ออนุมัติการดำเนินคดีอาญา โดยส่งเรื่องร้องทุกข์ไป
 ยังพนักงานสอบสวน เพื่อให้ดำเนินการสอบสวนเป็นความผิดทางอาญาต่อไปผู้มีอำนาจหน้าที่ใน
 การสอบสวนเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าจะเป็ความผิดตามประมวลรัชฎากร หรือ
 ประมวลกฎหมายอาญา คือ พนักงานสอบสวน(เจ้าหน้าที่ตำรวจ) จะเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการ
 สอบสวนความผิด

จากการศึกษาของผู้วิจัยเห็นว่า การนำมาตรการทางกฎหมายที่มีอยู่ไปใช้ในทางปฏิบัติ
 ไม่สามารถแก้ปัญหาการกระทำผิดคิด ในเรื่องใบกำกับภาษีที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมายได้ เนื่องจาก
 ขั้นตอนการดำเนินการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมีความยุ่งยาก แต่ละขั้นตอนต้องใช้
 เวลานาน กว่าจะรู้แน่ชัดว่ามีการกระทำผิด และจะต้องอาศัยอำนาจของเจ้าหน้าที่ตำรวจในการ
 ค้นหา ตรวจยึดหลักฐาน และจับกุมผู้กระทำผิด การที่ต้องทำงานประสานงานกับเจ้าหน้าที่ตำรวจ

ตลอดเวลา ทำให้ต้องใช้เวลาเพิ่มมากขึ้นในช่วงดำเนินการตรวจสอบ การทำงานรูปแบบนี้เสี่ยงต่อการเกิดปัญหาเอกภาพในการทำงาน เพราะกรมสรรพากรไม่ได้เป็นหน่วยงานของสำนักงานตำรวจ และสำนักงานตำรวจก็ไม่ได้เป็นหน่วยงานในกรมสรรพากร เมื่อขั้นตอนในการปราบปรามผู้กระทำความผิดต้องใช้เวลาและมีความยุ่งยาก ย่อมส่งผลให้เป็นประโยชน์แก่ผู้กระทำความผิด ทั้งยังทำให้ผู้กระทำความผิดไม่มีความเกรงกลัวเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร ปัจจุบัน คดีที่เกี่ยวข้องกับการใช้ใบกำกับภาษีที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย ทั้งเรื่องใบกำกับภาษีปลอม ใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ผู้กระทำความผิดได้พยายามปรับเปลี่ยนรูปแบบการกระทำความผิดให้มีความซับซ้อนมากขึ้น เพื่อให้ยากแก่การตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ และยังหาวิธีทำลายหลักฐานต่างๆ อย่างรวดเร็วก่อนที่เจ้าหน้าที่จะมาตรวจสอบ อย่างเช่น ได้มีการนำคอมพิวเตอร์มาใช้ในการกระทำความผิด เปลี่ยนหลักฐานจากที่ใช้กระดาษ เป็นข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ ที่สามารถลบได้ง่าย ผู้กระทำความผิดทางภาษีในปัจจุบัน เป็นผู้มีความรู้ทางด้านภาษีอย่างมาก (white collar crime) และมีความรู้ความชำนาญในการใช้เครื่องมืออิเล็กทรอนิกส์ ไม่ใช่ผู้กระทำความผิดทั่วไป ดังนี้ หากพิจารณาในเรืออานาหน้าทีตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรนั้น ไม่สามารถ ตรวจสอบ หรือ จับกุมผู้กระทำความผิดได้ทันที จะต้องทำการหาหลักฐานให้ได้แน่ชัดว่ามีผู้ประกอบการกระทำความผิดจริงแล้ว จึงติดต่อประสานงานกับเจ้าหน้าที่ตำรวจเพื่อให้ใช้อำนาจในทางอาญา ซึ่งกระบวนการในการหาหลักฐานของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรข้างต้นที่มีหลายขั้นตอนที่ต้องใช้เวลาและยุ่งยาก อาจทำให้ผู้กระทำความผิดรู้ตัวและทำลายหลักฐานไปทั้งหมดก่อน

จากศึกษาของผู้วิจัย พบว่า จำนวนเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีของกรมสรรพากรนั้น มีจำนวนน้อย (ประมาณ 4,100 คน ทั่วประเทศ จากเว็บไซต์ กรมสรรพากร ในเรื่องโครงสร้างอัตราค่าจ้าง) เมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนประชากรไทย 60 ล้านกว่าคน จึงไม่สอดคล้องกับขั้นตอนการตรวจสอบหลักฐานในการกระทำความผิดเรื่องใบกำกับภาษีที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมายที่มีจำนวนมาก และการตรวจสอบหลักฐานต่างๆ นั้นต้องอาศัยความรู้ความชำนาญและประสบการณ์ของเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบอย่างมาก ประกอบทั้งเจ้าหน้าที่เหล่านี้ยังมีหน้าที่รับผิดชอบในเรื่องทางภาษีหลายเรื่อง ไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น ฉะนั้น กว่าจะได้หลักฐานที่แน่ชัดว่ามีการกระทำความผิด อาจต้องใช้เวลาหลายเดือน ทำให้ผู้กระทำความผิดรู้ตัวและอาจทำลายหลักฐานสำคัญที่เหลืออยู่ หรือ ทำให้การกระทำความผิดนั้นยังคงดำเนินต่อไปและสร้างความเสียหายเพิ่มมากขึ้น

ในด้านกฎหมายของบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ในเรื่องใบกำกับภาษียังคงมีความไม่ชัดเจนเกิดขึ้น เช่น ตามมาตรา 86 ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขในการจัดทำใบกำกับภาษี และสำเนาใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการ ดังนี้

- 1) ให้จัดทำและส่งมอบทุกครั้ง และต้องจัดทำในทันทีที่ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น
- 2) การออกไปกับภาษีของผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราว
- 3) ให้ออกไปกำกับภาษีเป็นรายสถานประกอบการ
- 4) การออกไปกำกับภาษีโดยตัวแทนในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนการกำหนดให้จัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการทุกครั้ง และต้องจัดทำในทันทีที่ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น พร้อมทั้งให้ส่งมอบใบกำกับภาษีนั้นแก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการนั้น ในทางปฏิบัติมีการละเว้นให้ไม่ต้องปฏิบัติตามในบางกรณี เช่น ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.36/2536, ป.86/2542 ดังนี้ คำสั่งกรมสรรพากรนั้น เป็นเพียงแนวทางปฏิบัติ มิใช่กฎหมายโดยแท้จริงแล้วไม่มีสภาพบังคับตามกฎหมายแต่อย่างใด จึงควรที่จะนำแนวทางปฏิบัติดังกล่าวมาบัญญัติเป็นอนุบัญญัติหรือกฎหมายลูกเพื่อให้เกิดความถูกต้องเหมาะสมตามหลักของกฎหมายที่ดี

ตามมาตรา 86/12 การออกไปแทนใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ และใบลดหนี้ หลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการออกไปแทนใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบแทนใบลดหนี้ตามมาตรา 86/12 ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดตามประกาศอธิบดีฯ เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 36) ที่กำหนดให้ใช้วิธีถ่ายเอกสารเพียงวิธีการเดียวไม่สอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติ ที่สามารถพิมพ์ออกจากรีเครื่องหรือพิมพ์จากข้อมูลที่อยู่ในรูปแบบของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ และไม่มีการขกเลิกแล้วออกไปกำกับภาษีฉบับใหม่แทนฉบับเดิม ตามแนวทางปฏิบัติในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 86/2542

ตามมาตรา 88 และมาตรา 89 อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 88 ไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติเกี่ยวกับเบี้ยปรับตามมาตรา 89 กล่าวคือ มีบทบัญญัติว่าด้วยเบี้ยปรับแต่ไม่มีบทบัญญัติว่าด้วยอำนาจเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 88 จึงไม่มีอำนาจประเมินได้ เช่น

- 1) กรณีภาษีขายแสดงไว้ขาดไป หรือกรณีภาษีซื้อแสดงไว้เกินไป ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ 1 เท่า ตามมาตรา 89 (4) แต่หากเมื่อผลการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มปรากฏว่าไม่มีภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติม หรือมีภาษีที่ชำระไว้เกิน เจ้าพนักงานประเมินก็จะไม่สามารถประเมินเบี้ยปรับได้
- 2) กรณีผู้ประกอบการไม่ออกไปกำกับภาษี ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ 2 เท่า ตามมาตรา 89 (5) เจ้าพนักงานประเมินก็จะไม่สามารถประเมินเบี้ยปรับได้
- 3) กรณีผู้ประกอบการไม่จัดทำรายงานหรือมีสินค้าขาดจากรายงานต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ 2 เท่า ตามมาตรา 89 (5) เจ้าพนักงานประเมินก็จะไม่สามารถประเมินเบี้ยปรับได้

- 4) อำนาจในการกำหนดรายรับขั้นต่ำกรณีให้บริการที่ระบบบัญชีไม่เป็นที่น่าเชื่อถือ
- 5) ไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจการเข้าถึงข้อมูลของผู้ต้องเสียดำเนินการเพิ่ม อาทิ ข้อมูลทางการเงินใน Bank Statement การชำระค่าสินค้าหรือบริการด้วยบัตรเครดิต ข้อมูลการบันทึกรายการบัญชีด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์

ผู้วิจัยเห็นว่า การกระทำความผิดในเรื่องใบกำกับภาษีนั้น แม้ปัจจุบันจะมีแนวโน้มลดลง แต่จากการศึกษาก็พบว่า ยังคงมีคดีการกระทำความผิดในเรื่องใบกำกับภาษีอยู่ ดังนี้ ผู้วิจัยเห็นว่า กรมสรรพากรไม่ควรยุบหน่วยงานที่ทำหน้าตรวจสอบใบกำกับภาษีโดยเฉพาะออกจากการดำเนินงาน เพราะหากมาตรการในการตรวจสอบไม่มีประสิทธิภาพแล้ว การกระทำความผิดย่อมมีแนวโน้มสูงขึ้นอีก ทั้งในด้านการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่นั้นควรมีการฝึกอบรมอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้มีความรู้ทันพฤติกรรมของผู้กระทำความผิดที่อาจพัฒนารูปแบบให้มีความซับซ้อนและยากแก่การตรวจสอบ การฝึกอบรมแก่เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรนั้นควรรู้ให้ความรู้ในด้านอื่นนอกจากการตรวจสอบทางภาษีอากร เช่น การเก็บรวบรวมพยานหลักฐานอย่างพนักงานตำรวจว่ามีลักษณะอย่างไรบ้าง เพื่อเป็นการป้องกันไม่ให้หลักฐานถูกทำลาย

ผู้วิจัยเห็นว่า ใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานที่มีความสำคัญมากในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉะนั้น ควรมีมาตรการตรวจสอบที่เข้มงวดอยู่ตลอดเวลา ควบคู่ไปกับมาตรการด้านการณรงค์ให้ความรู้แก่ประชาชน เพราะการทำให้ประชาชนตระหนักและรับรู้ถึงความสำคัญของใบกำกับภาษีนั้น ไม่เพียงแต่จะทำให้การกระทำความผิดน้อยลงแล้ว ยังเป็นการประหยัดค่าใช้จ่ายของรัฐในการตรวจสอบการกระทำความผิดในเรื่องใบกำกับภาษี ทำให้รัฐได้รับประโยชน์อย่างมาก ดังนั้น กรมสรรพากรควรมีการประชาสัมพันธ์โครงการที่เกี่ยวกับใบกำกับภาษีผ่านสื่อต่างๆ อย่างต่อเนื่อง

5.2 ข้อเสนอแนะ

- 1) มาตรการทางกฎหมายในเรื่องอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ควรมีการบัญญัติกฎหมายในประมวลรัษฎากรให้อำนาจเจ้าหน้าที่สรรพากร โดยให้มีอำนาจในการสืบสวนสอบสวนผู้กระทำความผิด มีอำนาจในการจับกุมผู้กระทำความผิดทันทีในกรณีพบเห็นความผิดแบบซึ่งหน้าโดยไม่ต้องมีหมายจับ การทำการตรวจค้นสถานประกอบการทันทีที่พบหลักฐานในการกระทำความผิดโดยไม่ต้องมีหมายค้น ซึ่งการบัญญัติกฎหมายนี้ไม่ทำให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมีอำนาจมากมากเกินไป เทียบเคียงกับการที่มีพระราชบัญญัติศุลกากรและพระราชบัญญัติสรรพากรให้อำนาจที่กล่าวมาแก่เจ้าหน้าที่ศุลกากรและเจ้าหน้าที่สรรพากร ซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่รับชอบในเรื่องเกี่ยวกับภาษีเช่นเดียวกับเจ้าหน้าที่สรรพากร โดยควรมีการบัญญัติในมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร เพิ่มเติมคำว่า “เจ้าพนักงานประเมิน” หมายความว่ารวมถึงบุคคลใดๆ ซึ่งรับราชการใน

กรมสรรพากร และกินความรวมไปถึงพนักงานใดๆ ซึ่งได้แต่งตั้งให้มีหน้าที่เฉพาะการ หรือ พนักงานใดซึ่งกระทำหน้าที่โดยเฉพาะในกิจการตามหน้าที่ของตนโดยปกติ และแก้ไขเพิ่มเติม อำนาจของเจ้าหน้าที่ประเมินในบทบัญญัติหมวด 4 เรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนที่ 12 เรื่องอำนาจเจ้าพนักงานประเมิน มาตรา 88 เพิ่มเติมเป็น (5) ว่า ถ้าพบผู้ใดกำลังกระทำผิด หรือพยายามจะกระทำผิดหรือใช้ หรือช่วยหรือยุยงให้ผู้อื่นกระทำผิดต่อประมวลกฎหมายนี้ พนักงานเจ้าหน้าที่อาจจับผู้นั้นได้โดยไม่ต้องมีหมายจับ แล้วนำส่งยังสถานีตำรวจพร้อมด้วยของกลางที่เกี่ยวกับการกระทำผิด หรือพยายามจะกระทำผิด เพื่อจัดการตามกฎหมาย และถ้ามีเหตุอันควรสงสัยว่าบุคคลใดได้กระทำการตามประมวลกฎหมายนี้ก็ดี หรือมีสิ่งของไปกับตัวอันเป็นของที่เกี่ยวกับการกระทำผิดมาแล้ว หรืออาจได้กระทำความผิดขึ้นก็ดี พนักงานเจ้าหน้าที่อาจจับผู้นั้นส่งไปจัดการโดยทำนองเดียวกัน และเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 88/2 ว่าเพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา 88 และมาตรา 88/1 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการจับกุมและปราบปรามผู้กระทำความผิดตามพระราชบัญญัตินี้ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่เป็นพนักงานฝ่ายปกครอง หรือตำรวจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา หรือ บัญญัติเพิ่มเติมมาตราใหม่เป็นมาตรา 88/7 กำหนดให้ชัดเจนว่า ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินพบเห็นการกระทำความผิดในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการทำ ผลิตร จำหน่าย หรือใช้ ใบก้ากับ ภาษีปลอม ใบก้ากับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย โดยซึ่งหน้า ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจจับกุมตัวผู้กระทำความผิดได้โดยไม่ต้องมีหมายจับ แล้วนำส่งยังสถานีตำรวจพร้อมด้วยของกลางที่ เกี่ยวกับการกระทำผิด หรือพยายามจะกระทำผิด เพื่อจัดการตามกฎหมาย และถ้ามีเหตุอันควรสงสัยว่าบุคคลใดได้กระทำความผิดตามประมวลกฎหมายนี้ก็ดี หรือมีสิ่งของไปกับตัวอันเป็นของที่ เกี่ยวกับการกระทำผิดมาแล้ว หรืออาจได้กระทำความผิดขึ้นก็ดี พนักงานเจ้าหน้าที่อาจจับผู้นั้นส่งไปจัดการโดย ทำนองเดียวกัน ข้อดีของการบัญญัติเป็นมาตราใหม่ขึ้นนี้จะทำให้กฎหมายมีความชัดเจนขึ้น สามารถสืบค้นได้ง่าย

การให้อำนาจเช่นนี้แก่เจ้าหน้าที่สรรพากร จะทำให้ผู้กระทำความผิดเกิดความเกรงกลัว ไม่กล้าที่จะเสี่ยงกระทำความผิด และเป็นการลดเวลาในการตรวจสอบผู้กระทำความผิด เนื่องจาก ไม่ต้องเสียเวลาติดต่อประสานการกับเจ้าหน้าที่ตำรวจซึ่งอยู่คนละหน่วยงานกัน ทำให้ผู้กระทำความผิดไม่สามารถเตรียมการระวังป้องกันตนเอง และไม่มีเวลาในการทำลาย ซ่อนเร้น หรือยัดย้าย พยานหลักฐานได้ ทั้งยังเป็นการแก้ปัญหาเรื่องเอกภาพในการทำงาน เพราะเจ้าหน้าที่ตำรวจไม่ได้มีความรู้ ความชำนาญในเรื่องใบก้ากับภาษีดีกว่าเจ้าหน้าที่สรรพากร หากเจ้าหน้าที่สรรพากรมีอำนาจ เสมือนเจ้าหน้าที่สรรพากรแล้วจะทำให้ประสิทธิภาพในการทำงานดีขึ้น มีความรวดเร็วมากขึ้น และควรมีการจัดตั้งหน่วยงานสืบสวนเป็นการถาวร เพื่อทำหน้าที่สืบสวนและสรุปความเห็นว่าจะมีการดำเนินคดีหรือไม่ การทำหน้าที่สืบสวนและรวบรวมพยานหลักฐานนั้น กรมสรรพากรควรจัด

ให้มีการฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอย่างต่อเนื่อง เนื่องจากการสืบสวนและรวบรวมพยานหลักฐานนั้น เป็นเรื่องที่ต้องอาศัยความรู้ความชำนาญ หากเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีไม่มีความรู้ความชำนาญเพียงพอ อาจทำให้ไม่สามารถดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดได้

2) เรื่องอัตรากำลังเจ้าหน้าที่สรรพากร ควรมีการเพิ่มจำนวนเจ้าหน้าที่สรรพากรให้มากขึ้น เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรการทางกฎหมายของกรมสรรพากรที่ใช้อยู่ เนื่องขั้นตอนการตรวจสอบแต่ละขั้นมีเอกสารที่เป็นหลักฐานจำนวนมากและมีความสลับซับซ้อน เมื่อมีจำนวนเจ้าหน้าที่น้อย ก็จะต้องใช้เวลานานในการตรวจสอบเอกสารต่างๆ ฉบับ เมื่อมีจำนวนเจ้าหน้าที่เพียงพอก็จะทำให้การนำมาตราการต่างๆ ที่มีอยู่ไปปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพเพิ่มมากขึ้น ควรจัดให้มีการฝึกอบรมให้กับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการดำเนินคดีอาญา ซึ่งเจ้าหน้าที่ดังกล่าวควรสำเร็จการศึกษาทางกฎหมายและบัญชีอย่างใดอย่างหนึ่ง ผู้ตรวจสอบจะรับผิดชอบในการตรวจสอบหาการกระทำความผิด โดยนำหลักกฎหมายและบัญชีมาใช้ประกอบ ควรจัดให้มีการสัมมนาทางวิชาการในระหว่างหน่วยงานที่มีส่วนในการดำเนินคดีอาญาอย่างต่อเนื่อง เพื่อเพิ่มพูนความรู้และประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน รวมถึงกรมสรรพากรควรมีการเผยแพร่ประชาสัมพันธ์ ความเคลื่อนไหวที่เกี่ยวกับภาษีอากรให้ประชาชนทั่วไปได้รับรู้ การจัดให้มีจำนวนเจ้าหน้าที่ให้เพียงพอจะสามารถแก้ไขปัญหาการขาดแคลนบุคลากร และลดภาระการทำงานของเจ้าหน้าที่สรรพากรที่ต้องมีหน้าที่รับผิดชอบหลายๆ เรื่องในเวลาเดียวกัน

ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการพัฒนาปรับปรุงระบบ สำนักงานบัญชีตัวแทน (Tax agent) ให้มีความสมบูรณ์มากขึ้น เนื่องจากผู้วิจัยเห็นว่าระบบนี้เป็นระบบที่มีข้อดีอย่างหลาย มีตัวอย่างที่ประสบความสำเร็จให้ศึกษาได้ชัดเจนจากประเทศออสเตรเลีย ระบบนี้สามารถลดภาระการทำงานของกรมสรรพากรและเพิ่มความสะดวกสบายให้แก่ผู้ประกอบการได้อย่างดี เนื่องกรมสรรพากรเพียงเข้าดูแลสำนักงานบัญชีตัวแทนให้การดำเนินการมีความถูกต้องตามหลักเกณฑ์ข้อกำหนดที่กรมสรรพากรตั้งไว้ ส่วนเรื่องการดูแลตรวจสอบผู้ประกอบการเป็นเรื่องที่สำนักงานบัญชีตัวแทนไปดำเนินการให้แทน ทำให้กรมสรรพากรสามารถลดจำนวนเจ้าหน้าที่ตรวจสอบลงได้ แต่เนื่องจากในประเทศยังไม่มีการตรากฎหมายในประมวลรัษฎากรเพื่อมารองรับเรื่อง ยังไม่มีการกำหนดลักษณะ คุณสมบัติ หน้าที่ ความรับผิดชอบ ของสำนักงานบัญชีตัวแทนเป็นดับทกฎหมายแต่อย่างใด ทั้งยังขาดการประชาสัมพันธ์ให้ความรู้ความเข้าใจแก่ผู้ประกอบการก่อนที่จะนำระบบนี้มาบังคับใช้ ดังนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการตราบทบัญญัติกฎหมายในประมวลรัษฎากรเพิ่มเติมเป็นหมวดใหม่ ให้บัญญัติเกี่ยวกับสำนักงานบัญชีตัวแทน (Tax agent) ถึงว่า สำนักงานบัญชีตัวแทนคือ สำนักงานบัญชีที่ได้รับการอนุมัติจากกรมสรรพากร ให้เป็นสำนักงานบัญชีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนสามารถไปเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทนการที่ต้องมาเสียภาษียังกรมสรรพากรได้ โดยทางสำนักงานบัญชี

ตัวแทนนั้นจะทำหน้าที่ในการตรวจสอบบัญชี และดำเนินการในทางภาษีแทนผู้ประกอบการรายนั้นจนเสร็จสิ้นกระบวนการ และควรตรากฎหมายให้ชัดเจนว่า สำนักงานบัญชีตัวแทนต้องมีคุณสมบัติอย่างไร เช่น เป็นสำนักงานบัญชีที่ได้รับการรับรองจากหน่วยงานของรัฐ เป็นต้น และควรมีการตรากฎหมายกำหนดหน้าที่ และความรับผิดชอบของสำนักงานบัญชีนี้ด้วย เพื่อเป็นการควบคุมคุณภาพของสำนักงานบัญชีเหล่านี้โดยใช้มาตรการบังคับทางกฎหมาย และทำให้เกิดความน่าเชื่อถือแก่ผู้ประกอบการที่ใช้บริการสำนักงานบัญชีเหล่านี้ และกรมสรรพากรต้องประชาสัมพันธ์ให้ความรู้ความเข้าใจแก่ผู้ประกอบการอย่างจริงจัง ไม่ว่าจะด้วยวิธีการใด เช่น การโฆษณาทางโทรทัศน์ การโฆษณาผ่านสื่อสังคมออนไลน์ หนังสือพิมพ์ เป็นต้น ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการประชาสัมพันธ์แก่ผู้ประกอบการธุรกิจขนาดเล็ (SME) โดยตรง ถึงหลักเกณฑ์ ข้อดี ข้อเสีย ต่างๆ ของระบบนี้ ไม่ว่าจะดำเนินการในรูปการอบรม การโฆษณาผ่านสื่อต่างๆ ซึ่งในประเทศออสเตรเลียได้ให้ความสำคัญต่อระบบ สำนักงานบัญชีตัวแทนนี้มาก ผู้ที่ได้รับการแต่งตั้งเป็น สำนักงานบัญชีตัวแทน รวมไปถึงลูกค้า (ผู้ประกอบการขนาดเล็ก) จะได้รับการบริการที่ดี มีการส่งเสริมและพัฒนาจากภาครัฐอย่างต่อเนื่อง ซึ่งเป็นสิ่งที่ประเทศไทยควรเอาแบบอย่าง หรือควรสนับสนุนให้ภาคธุรกิจเข้ามาใช้บริการ โดยอาจให้มีการนำค่าบริการมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการได้ เพื่อเพิ่มแรงจูงใจให้ผู้ประกอบการสมัครใจเข้ามาใช้บริการ และกรมสรรพากรต้องประชาสัมพันธ์ให้ความรู้ ความเข้าใจแก่ผู้ประกอบการอย่างจริงจัง ไม่ว่าจะด้วยวิธีการใด เช่น การโฆษณาทางโทรทัศน์ การโฆษณาผ่านสื่อสังคมออนไลน์ หนังสือพิมพ์ เป็นต้นเช่นนี้แล้ว จะทำให้การนำระบบสำนักงานบัญชีตัวแทนนี้มาใช้ในประเทศไทยจะเกิดความมีประสิทธิภาพมากขึ้นเพื่อทำให้ระบบนี้ส่งผลดีตามวัตถุประสงค์อย่างถูกต้องสมบูรณ์เช่นนี้แล้ว จะทำให้การนำระบบสำนักงานบัญชีตัวแทนนี้มาใช้ในประเทศไทยจะเกิดความมีประสิทธิภาพมากขึ้น

3) เรื่องการสร้างความสำนึกที่ดีในการเสียภาษีให้แก่ประชาชน รัฐควรมีมาตรการส่งเสริมความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี เพื่อให้ผู้เสียภาษีและสังคมมีความสำนึกในหน้าที่และความรับผิดชอบที่จะต้องเสียภาษี รวมทั้งผู้เสียภาษีจะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรด้วยความเต็มใจ โดยปกติการสร้างควมสมัครใจในการเสียภาษีอากร จะต้องสร้างให้เกิดแก่บุคคลทุกคน โดยการให้การศึกษาภาษีอากร ตั้งแต่ประถมศึกษาเพื่อเป็นการปลูกฝังความสำนึกเรื่องภาษี (Tax consciousness) ว่าเป็นหน้าที่และความรับผิดชอบของทุกคนที่จะต้องเสียภาษีให้กับรัฐ ผู้ใดมีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรจะต้องเป็นผู้ที่สังคมรังเกียจ เนื่องจากการเอาเปรียบสังคม ทำให้สังคมเสียหายขาดเงินที่พึงได้มาใช้จ่าย ควรมีการรณรงค์โครงการส่งใบกำกับภาษีมีรางวัลอย่างต่อเนื่องผ่านสื่อที่ได้รับการนิยมน ทั้งทางโทรทัศน์ คอมพิวเตอร์ หรือแม้กระทั่งโทรศัพท์มือถือ เพื่อทำให้เกิดแรงจูงใจให้ประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมในการตรวจสอบ หรือเป็นหู

เป็นตาให้เจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือควรวินิจฉัยวิธีใหม่ ๆ ที่ประเทศไทยยังไม่เคยใช้เพื่อจูงใจให้ประชาชนเสียภาษี เช่น ในประเทศจีนนั้นธุรกิจบางประเภทที่อยู่นอกระบบภาษีจะใช้คูโปง โดยให้ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการสามารถขอคูโปงชิงโชคที่ผู้ประกอบการต้องไปซื้อจากกรมสรรพากรเพื่อนำมาลุ้นรางวัลได้ คูโปงดังกล่าวจะสามารถขูดรางวัลได้เลย แล้วยังสามารถส่งมาชิงโชคจับรางวัลได้อีกด้วย ซึ่งจะมีการคำนวณว่าค่าใช้จ่ายการจ่ายรางวัลเมื่อเทียบกับรายได้ที่จะเข้ามาจะเป็นอย่างไร โดยรัฐบาลจีนจะพิมพ์ใบกำกับภาษีเองซึ่งจะต่างไปจากมาตรการเดิมที่กรมสรรพากรเคยทำที่ใช้วิธีให้นำใบกำกับภาษีมาชิงรางวัล หรือวิธีการลดภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นทางเลือกหนึ่งในการเพิ่มแรงจูงใจให้กับประชาชน เช่น หากซื้อสินค้าด้วยบัตรเครดิต อาจจะไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในช่วงแรก หรือเสียภาษีในอัตราที่ลดลงจาก 7% ซึ่งเป็นวิธีการของประเทศเกาหลีใต้ ดังนี้ หากมีพัฒนาโครงการและรณรงค์ประชาสัมพันธ์โครงการต่างๆ อย่างต่อเนื่อง ก็จะสามารถเพิ่มแรงจูงใจให้กับประชาชนในการเสียภาษีให้รัฐ เพื่อให้รัฐนำเงินไปพัฒนาประเทศให้มีความเจริญรุ่งเรืองต่อไป กรมสรรพากรควรมีมาตรการยกย่องผู้เสียภาษีที่ถูกต้อง เช่น มีการประกาศแสดงเกียรติคุณ หรือมีการใช้เครื่องราชอิสริยาภรณ์ เป็นต้น มาตรการนี้ นอกจากจะเป็นการให้เกียรติและกำลังใจแก่ผู้เสียภาษีแล้ว ยังเป็นตัวอย่างที่ดีให้แก่ประชาชนผู้เสียภาษีด้วย เป็นมาตรการยกย่องผู้เสียภาษีให้เป็นที่ยอมรับในสังคม ความรู้สำนึกคิดที่ว่า หากหนีภาษีได้จะเป็นวีรบุรุษก็จะหมดไปจากสังคม ในที่สุดคนที่หนีภาษีก็จะกลายเป็นที่รังเกียจและไม่ได้การยอมรับจากสังคมต่อไป

พัฒนาระบบ

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

หนังสือ

คณะเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร. (2535). **ข้อดีและข้อด้อยของภาษีมูลค่าเพิ่ม**. กรุงเทพฯ: ชรรมนิติ.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2542). **ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ**. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

เพิ่มบุญ แก้วเขียวและอรวรรณ พจนานูรัตน์. (2547). **ประมวลรัษฎากรฉบับประยุกต์**

(แก้ไขปรับปรุงล่าสุด พ.ศ. 2547). กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

วิริยะ อนุจारी, กฤษดา จันทร์สว่าง, สุชาติ นัตรีวัฒนากุล. (2535). **ถาม-ตอบ ปัญหา**

ภาษีมูลค่าเพิ่ม. กรุงเทพฯ: เพิ่มเสริมกิจ.

รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. (2516). **ทฤษฎีภาษีอากร**. กรุงเทพฯ: เคล็ดไทย.

วิทย์ ต้นตยกุล. (2540). **กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร**. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

สมคิด บางโม. (2538). **เหตุผลและความจำเป็นในการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทย**.

กรุงเทพฯ: อักษรกราฟฟิค.

สมเดช โรจน์คูรีเสถียร. (2548). **MODERN CASHIER**. กรุงเทพฯ: ชรรมนิติ เพรส.

อรวรรณ พจนานูรัตน์. (2547). **กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร**. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง

บทความ

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2518, พฤษภาคม-มิถุนายน). “ทำไมคนไทยจึงไม่ยอมเสียภาษี.”

สรรพากรสาส์น, เล่มที่ 3, หน้า 33.

จุฑาทอง จารุมิตินท. (2547, กรกฎาคม). “ความรู้พื้นฐานของภาษีมูลค่าเพิ่ม.” **สรรพากรสาส์น,**

ปีที่ 51, ฉบับที่ 7, หน้า 89.

_____. (2547, กรกฎาคม). “หลักการของภาษีมูลค่าเพิ่มและประเภทของฐานภาษี.”

สรรพากรสาส์น, ปีที่ 51, ฉบับที่ 7, หน้า 89-90.

_____. (2547, กรกฎาคม). “หลักการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม.” **สรรพากรสาส์น, ปีที่ 51, ฉบับ**

ที่ 7, หน้า 91.

ชุมพร เสนุไชย. (2544, พฤษภาคม). “การเรียกเก็บภาษีขาย.” **สรรพากรสาส์น, ปีที่ 48, ฉบับที่**
หน้า 23.

ชนาทิพย์ วีระพงศ์. (2547, ตุลาคม). “มีอะไรในโครงการ... ไบกำกับภาษีมีรางวัล.” **สรรพากร**
สาส์น, ปีที่ 51, ฉบับที่ 10. หน้า 14.

ฐานเศรษฐกิจ. (2535, มกราคม). “ทำไมต้องใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม.” **หนังสือพิมพ์ฐานเศรษฐกิจ,**
ฉบับพิเศษครบรอบ 11 ปี. หน้า 57.

สาธิต รังคสิริ. (2536, กุมภาพันธ์) “ไบกำกับภาษีอย่างย่อ.” **สรรพากรสาส์น, ปีที่ 40, ฉบับที่ 2.**
หน้า 21-25.

สาธิต รังคสิริ. (2533, มีนาคม). “ประสบการณ์และบทเรียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสาธารณรัฐ

เกาหลี.” **สรรพากรสาส์น, ปีที่ 37, ฉบับที่ 3.** หน้า 11-19.

สมภพ ผ่องสว่าง. (2539, กุมภาพันธ์). “การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ศึกษาเฉพาะกรณีที่เกี่ยวข้อง

ไบกำกับภาษี.” **สรรพากรสาส์น, ปีที่ 43, ฉบับที่ 2.** หน้า 57-59.

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2536, กุมภาพันธ์). “ภาษีซื้อ หลักเกณฑ์ เงื่อนไข ปัญหาและแนวทางแก้ไข.”
สรรพากรสาส์น, ปีที่ 40, ฉบับที่ 2. หน้า 4.

_____. (2536, มกราคม). “ผู้ประกอบการและการประกอบกิจการที่อยู่ในข่ายต้องเสีย

ภาษีมูลค่าเพิ่ม.” **สรรพากรสาส์น, ปีที่ 40, ฉบับที่ 1.** หน้า 4.

_____. (2536, กุมภาพันธ์). “ภาษีซื้อ” **สรรพากรสาส์น, ปีที่ 40, ฉบับที่ 2.** หน้า 8.

สุพัตรา เป้าอินทร์. (2545, มิถุนายน). “ควบคุมไบกำกับภาษีแก้ปัญหา ภาษีมูลค่าเพิ่ม.”
สรรพากรสาส์น, ปีที่ 49, ฉบับที่ 6. หน้า 27-32.

อุบลรัตน์ วั่งสุวรรณ และกรรณิการ์ เมธาชาลิตสิล. (2550, กันยายน). “วิเคราะห์รายได้ 3 ไตรมาส

ประจำปีงบประมาณ 2550 (ตุลาคม 2549-มิถุนายน 2550).” **สรรพากรสาส์น, ปีที่**

ฉบับที่ 9. หน้า 53-62.

วิทยานิพนธ์

กุนทีณี เจริญสาธิต. (2530). **กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับ ประเทศไทย.** วิทยานิพนธ์ปริญญา

มหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

ขนิษฐา แดงกนิษฐ. (2553). **ผลกระทบของมาตรการภาษีสรรพากรต่อการบริโภคภาคเอกชน.**

วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัย

รามคำแหง.

- นวิธ มานะกุล. (2553). **ใบกำกับภาษีปลอม**. วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชา
นิติศาสตร์. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- วรางคณา อำนวยเกียรติ. (2551). **การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับบริการทางการเงิน**. วิทยานิพนธ์
ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- สุชาดา ชวนใช้. (2534). **ผลกระทบของการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้าใน
ประเทศไทยต่อระดับราคาสินค้าภายในประเทศ**. วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชา
สาขาวิชานิติศาสตร์. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

เอกสารอื่นๆ

- คณะกรรมการกฤษฎีกา (สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา). (2551). **พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการ
ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 479 พ.ศ. 2551** ประกาศเมื่อวันที่ 17 สิงหาคม พ.ศ. 2551
ซึ่งปัจจุบันไทยยังคงใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ที่ร้อยละ 6.3. ม.ป.ท.
- สำนักนโยบายการคลัง. สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง. (2555). **ข่าวสารกระทรวงการคลัง**. ฉบับที่
4/2555 ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลประจำปี พ.ศ. 2554. กรุงเทพฯ: กระทรวงการคลัง.

สารสนเทศจากสื่ออิเล็กทรอนิกส์

- ผู้จัดทำนิตยสารสรพากร. (2553). **โครงการศึกษาและพัฒนาประมวลรัษฎากรเรื่อง “ศึกษา
ผลการวิจัยมาตรการเกี่ยวกับปัญหาและแนวทางแก้ไขหลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิ
เพื่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลาง
และขนาดย่อม (SMEs) และมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมตลาดทุน.”** สืบค้นเมื่อ 19
พฤษภาคม พ.ศ. 2555, จาก <http://www.rd.go.th>
- ผู้จัดทำเว็บไซต์ วิกีมีเดีย. (2552). **อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ**. สืบค้นเมื่อวันที่ 17
เมษายน 2552, จาก www.wikimedia.com
- ผู้จัดทำเว็บไซต์สรพากร. (2554). **คู่มือการตรวจใบกำกับภาษีปลอม**. สืบค้นเมื่อ 19
พฤษภาคม พ.ศ. 2555, จาก <http://www.rd.go.th>

กฎหมาย

ประมวลกฎหมายรัษฎากร

ข้อตกลงเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป EUROPEAN COMMISSION. DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION. Indirect Taxation and Tax administration. VAT and other turnover taxes.

ภาษาต่างประเทศ

BOOKS

CCH.I (1990). **NEW ZEALAND MASTR TAX GUIDE**. Wellington: n.p.

Musgrave R. and Musgrave P. (1998, February). **Public Finance in Theory and Practice**. New York: n.p.

SGATAR. (Nov. 1990). **Sgatar Meeting, Presentation Paper Topic II**. Tokyo: n.p.

๕๒๕

ภาคผนวก

1. ใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป

ใบกำกับภาษี
TAX INVOICE

บริษัท
Code
ชื่อบริษัท
Name
ที่ตั้ง
Address
หมายเหตุ
Remarks

วันที่ออกใบ
Date
เลขที่ใบ
No.
วันครบกำหนด
Due Date

รหัสสินค้า Product Code	รายละเอียด Description	จำนวน Quantity	หน่วย Unit	ส่วนลด Discount	จำนวนเงิน Amount
นิติบุคคล ธรรมดา E. & O.E.					
รวมเงิน Sub Total					
ภาษีมูลค่าเพิ่ม V.A.T.					
รวมเงินสุทธิ Net Total					

ชำระโดย :
 เงินสด
 เช็ค
 (หากชำระเป็นเงินสด โปรดใส่จำนวนเงินจริงไว้ที่ช่องว่างข้างล่าง)

ผู้รับซื้อ / Receiver ผู้ส่งมอบ / Delivered By ผู้รับเงิน / Collector ผู้จัดการ / Manager

ได้รับสินค้าตามรายการถูกต้องแล้ว
วันที่ / Date

วันที่ / Date

วันที่ / Date

วันที่ / Date

1.1

ใบกำกับภาษี

เล่มที่ 061 เลขที่ 012

บริษัท ร่ำรวยยิ่ง จำกัด

เลขที่ 3/107 ถนนศรีนครินทร์ แขวงหนองบอน เขตประเวศ กรุงเทพมหานคร 10260

โทร. 0 2744 9077 0 2746 6808

ใบกำกับภาษี

เลขประจำตัวผู้เสียภาษี

3 0 1 1 9 2 1 9 8 2

ชื่อผู้ซื้อ บริษัทท่ามาค้าจีน จำกัด

วันที่ 7 เมษายน 2551

ที่อยู่ 12/65 ถนนสุขุมวิท 64 แขวงบางจาก เขตพระโขนง กรุงเทพมหานคร 10260

ลำดับ	รายการ	จำนวน	ราคาต่อหน่วย	จำนวนเงิน
1	กระเบื้องปูพื้น	1,000 แผ่น	25.00	25,000.00
2	ปูนยาแนว	10 ถุง	20.00	200.00
ราคารวมทั้งสิ้น				25,200.00
จำนวนเงินรวมทั้งสิ้น (ตัวอักษร) (สองหมื่นห้าพันสองร้อยบาทถ้วน)			จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่ม 7%	1,764.00
จำนวนเงินรวมทั้งสิ้น				26,964.00

ลงชื่อ.....ผู้รับสินค้า

ลงชื่อ.....ผู้ขาย

2.1

ใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษีอย่างย่อ

เล่มที่ 10 เลขที่ 12

บริษัท รุ่งวอยอิง จำกัด

เลขที่ 3/107 ถนนศรีนครินทร์ แขวงหนองบอน เขตประเวศ กรุงเทพมหานคร 10260

โทร. 0 2744 9077 0 2746 6808

เลขประจำตัวผู้เสียภาษี 3 01192198 2

วันที่ 7 เมษายน 2551

ลำดับ	รายการ	จำนวน	ราคาต่อหน่วย	จำนวนเงิน
1	กระดาษห่อพลาสติกสีน้ำตาล	2.00	4.00	8.00
2	แผ่นพลาสติกคลุมฟูก	2.00	28.00	56.00
			(ราคารวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) รวมเงิน	64.00

ลงชื่อ..... ผู้รับเงิน

3.1

ใบเพิ่มหนี้

เล่มที่ 2 เลขที่ 12

บริษัท ร่ำรวยอั่ง จำกัด
 เลขที่ 3/107 ถนนศรีนครินทร์ แขวงหนองบอน เขตประเวศ กรุงเทพมหานคร 10260
 โทร. 0 2744 9077 0 2746 6808
 เลขประจำตัวผู้เสียภาษี 3 01192198 2

วันที่ 15 เมษายน 2551

ชื่อผู้ซื้อ บริษัท ทามาค้าจีน จำกัด
 ที่อยู่ 12/65 ถนนสุขุมวิท 64 แขวงบางจาก เขตพระโขนง กรุงเทพฯ 10260
 อ้างอิงใบกำกับภาษีเลขที่ 061/012 ลงวันที่ 7 เมษายน 2551

ลำดับ	รายการ	จำนวน	ราคาต่อหน่วย	จำนวนเงิน
1	กระเบื้องปูพื้น	1,000 แผ่น	27.00	27,000.00
2	ปูนยาแนว	10 ถุง	22.00	220.00
รวมมูลค่าสินค้าตามใบกำกับภาษีเดิม (1)				25,200.00
มูลค่าที่ถูกต้อง (2)				27,220.00
ผลต่าง (1) - (2)			= (3)	(2,020.00)
ภาษีมูลค่าเพิ่ม 7%			= (4)	(141.40)
รวม (3) + (4)			= (5)	(2,161.10)

เหตุผลในการเพิ่มหนี้
 ราคาสินค้าสูงกว่าที่ตกลงซื้อขายกัน

.....
 ผู้รับมอบอำนาจ

4. ใบลดหนี้

เล่มที่..... บริษัท..... จำกัด เลขที่.....
 ที่อยู่..... วันที่.....
 เลขประจำตัวผู้เสียภาษี.....

ใบลดหนี้ (Credit Note)

ชื่อผู้ซื้อ.....
 ที่อยู่.....
 อ้างอิงใบกำกับภาษีเลขที่..... ลงวันที่.....
 บริษัทฯ ได้เครดิตบัญชีของท่านตามรายการต่อไปนี้

ลำดับที่	รหัสสินค้า	รายการ	ราคา/หน่วย	ปริมาณ	จำนวนเงิน
		รวมมูลค่าสินค้าตามใบกำกับภาษีเดิม		①	
		มูลค่าที่ถูกต้อง		②	
		ผลต่าง ① - ②		= ③	
		ภาษีมูลค่าเพิ่ม <input type="checkbox"/> 7% <input type="checkbox"/> 0%		= ④	
		รวม ③ - ④		= ⑤	

เหตุผลในการลดหนี้

.....

ผู้รับมอบอำนาจ

4.1

ใบลดหนี้

เล่มที่ 3 เลขที่ 11

บริษัท ร่ำรวยยิ่ง จำกัด
 เลขที่ 3/107 ถนนศรีนครินทร์ แขวงหนองบอน เขตประเวศ กรุงเทพมหานคร 10260
 โทร. 0 2744 9077 0 2746 6808
 เลขประจำตัวผู้เสียภาษี 3 01192198 2

วันที่ 15 เมษายน 2551

ชื่อผู้ซื้อ บริษัท ทานาค้าจีน จำกัด
 ที่อยู่ 12/65 ถนนสุขุมวิท 64 แขวงบางจาก เขตพระโขนง กรุงเทพฯ 10260
 อ้างอิงใบกำกับภาษีเลขที่ 061/012 ลงวันที่ 7 เมษายน 2551

ลำดับ	รายการ	จำนวน	ราคาต่อหน่วย	จำนวนเงิน
1	กระเบื้องปูพื้น	950 แผ่น	25.00	23,750.00
2	ปูนยาแนว	10 ถุง	10.00	100.00
รวมมูลค่าสินค้าตามใบกำกับภาษีเดิม (1)				25,200.00
มูลค่าที่หักค้ำ				(2) 23,850.00
ผลต่าง (1) - (2)				= (3) 1,350.00
ภาษีมูลค่าเพิ่ม 7%				= (4) 94.50
รวม (3) + (4)				= (5) 1,444.50




เหตุผลในการเพิ่มหนี้
 สินค้าชำรุดเสียหาย

5. ตัวอย่างใบ PROFORMA INVOICE

PROFORMA INVOICE

Page 1

SANGSUPAMARN CO.,LTD. 618/1 ถ.พหลโยธิน แขวงสามเสนใน เขต พญาไท กรุงเทพฯ 10400 02-5805994 025919810	P.O. Number 060100004	Order Date 18/1/2549
	FOB Point	Ship Date 10/2/2549
Mr.Singchai Sangsupamarn Prabradank Bangkok	Payment Detail	Ship Via <input type="checkbox"/> Carry <input type="checkbox"/> Courier <input type="checkbox"/> FedEx <input type="checkbox"/> UPS <input type="checkbox"/> DHL

Item	Picture	Code	Productname	Weight(gm)	Size	Quantity	Unit Price	Amount
1		01	สินค้าทดสอบ 1	20.00		36	\$100.00	\$3,600.00
2		02	สินค้าทดสอบ 2	0.00		1	\$300.00	\$300.00
3		10	สินค้าทดสอบ 10	40.00		1	\$200.00	\$200.00

Note. The deposit of 30% balance should be paid in full to our account stated above before starting production.
 The balance amount must be paid in full to our account stated above before shipping goods.

Total FOB	\$4,100.00
Deposit	300.00
Balance	3,800.00

Sale

Customer Signature

Authorized Signature

6. 11 Recipient Created Tax Invoice (RCTI)

Statement by supplier:

In accordance with the pay as you go (PAYG) legislation and Tax Office guidelines, I state that the supply made by me is in the course of an activity that is: (Tick appropriate boxes)

of a private recreational pursuit or hobby, or is wholly of a private nature for me, or

wholly exempt from income tax, or

a supply made in a circumstance under the *Scrap metal industry Code of compliance* that would ordinarily require an ABN to be provided, and I supply specific reasons why the No ABN withholding provisions should not apply:

Therefore you should not withhold an amount from the payment you make to me for the supply.

Signature

--

Date / /

Proof of identity sighted (eg photo licence)	Vehicle type	Vehicle registration details

I have sighted the above proof of identity information and have made reasonable enquiries on the reasons provided not to withhold from the payment. I am satisfied that the no ABN withholding provisions do not apply to this transaction. No Yes

Name

--

Signature

--

Date / /

NAT 10210-07.2007

This statement must be retained for five years.

7. ใบกำกับภาษีออสเตรเลีย แบบราคาซื้อขาย เกิน 1000 เหรียญ

1 Tax invoice

2 Windows to Fit Pty Ltd
ABN: 32 123 456 789 **3** 15 Burshag Road
Festler NSW 2755

4 Date: 1 August 2010

To: Building Company **5**
254 Burshag Road
Festler NSW 2755

Qty	Description of supply	Unit price	Total
6b 50	Window frames 6a	\$165	\$8,250 6c
TOTAL			\$8,250

The total price includes GST **7a**

8. ภาษีออสเตรเลีย แบบราคาซื้อขาย ไม่เกิน 1000 เหรียญ

1 Tax invoice

2 Windows to Fit Pty Ltd
ABN: 32 123 456 789 **3** 15 Burshag Road
Festler NSW 2755

4 Date: 1 August 2010

To: Building Company
254 Burshag Road
Festler NSW 2755

Description of supply	Total
Window frames 5	\$825
TOTAL PRICE INCLUDING GST	\$825 6

ประวัติผู้วิจัย

ชื่อผู้วิจัย

นายสุชัย เกียรติชัยประสพ

วัน เดือน ปี เกิด

4 กุมภาพันธ์ 2526

วุฒิการศึกษา

มัธยมศึกษาปีที่ 6 โรงเรียนบดินทรเดชา (สิง สิงหนสนี)
ปริญญาตรี นิติศาสตร์บัณฑิต มหาวิทยาลัยธุรกิจ
บัณฑิตย์ หลักสูตรบัณฑิตเกียรตินิยม ปีการศึกษา 2548
ประกาศนียบัตร ภาษาอังกฤษสำหรับนักกฎหมาย
มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช ปีการศึกษา 2548