



บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การจัดเก็บภาษีอากรมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อแสวงหารายได้ให้เพียงพอกับค่าใช้จ่ายของรัฐ เนื่องจากภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐ แม้ว่ารัฐจะมีรายได้มาจากหลากหลายทางก็ตาม นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีอากรมีวัตถุประสงค์อื่น ๆ อีกเช่น การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจให้มีความเจริญเติบโตอย่างสม่ำเสมอ การกระจายรายได้เพื่อสร้างความเป็นธรรมทางเศรษฐกิจ การควบคุมการอุปโภคบริโภคของประชาชน หรือใช้เป็นเครื่องมือในนโยบายทางธุรกิจบางประการ ซึ่งในการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ได้แยกการจัดเก็บภาษีออกเป็น 5 ประเภทคือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์

ในส่วนของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value-Added Tax) เป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิต และการจำหน่ายสินค้าหรือบริการชนิดต่าง ๆ ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มเริ่มนำมาใช้บังคับในประเทศไทยแทนภาษีการค้า ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 ทั้งนี้โดยกระทรวงคลังคาดหวังว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นทางออกที่ดี เหมาะสมกับเศรษฐกิจไทย ข้อสำคัญก็คือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนของภาษี ทำให้ไม่เป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาอุตสาหกรรมและการส่งออก เอื้ออำนวยต่อการลงทุนภายในประเทศมากยิ่งขึ้น แสวงหารายได้ทันกับการขยายตัวทางเศรษฐกิจ และสามารถลดการหลีกเลี่ยงภาษีลงได้เป็นอย่างดี เนื่องจากฐานภาษีมูลค่าเพิ่มกว้างกว่าภาษีการค้าและเป็นระบบที่ผู้เสียภาษีต่างต้องช่วยกันคุมกันเอง เพราะการหลบเลี่ยงภาษีของธุรกิจหนึ่งจะมีผลให้ธุรกิจอื่นที่เกี่ยวข้องเสียภาษีมากขึ้น ขณะเดียวกันการจัดความซ้ำซ้อนและยุ่งยากก็จะช่วยให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษีมากขึ้น

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำมาใช้บังคับในประเทศไทย มีข้อควรพิจารณา ดังนี้

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ผลิต ผู้ให้บริการ ผู้ขายส่งทุกทอดและผู้ขายปลีก ตลอดจนผู้นำเข้าและผู้ส่งออก ทั้งนี้ไม่ว่าผู้เสียภาษีดังกล่าวจะประกอบกิจการในรูปของบุคคลธรรมดา คณะบุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัทหรือนิติบุคคลในรูปแบบใดก็ตาม

2. วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นวิธีเครดิตภาษี โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูป¹ ต้องทำการคำนวณจำนวนภาษีที่ต้องชำระในแต่ละรอบเวลาภาษี

$$\text{ภาษีที่ต้องชำระ} = \text{ภาษีขาย} - \text{ภาษีซื้อ}$$

ภาษีขาย คือ ภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อขายสินค้าหรือให้บริการ

ภาษีซื้อ คือ ภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้จ่ายให้กับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ เมื่อซื้อสินค้า (วัตถุดิบ สินค้าทุน) หรือรับบริการเพื่อใช้ในการประกอบกิจการ

ถ้าผลการคำนวณเป็นบวก (+) ผู้ประกอบการจดทะเบียนนำเอาส่วนต่างดังกล่าวไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนนั้น โดยผู้ประกอบการมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ถ้าผลการคำนวณเป็นลบ (-) ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนนั้น แต่ผู้ประกอบการยังคงมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และส่วนต่างดังกล่าวยังเป็นเครดิตภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิที่จะนำไปเป็นเครดิตภาษีในเดือนต่อไปหรือขอคืนภาษีได้

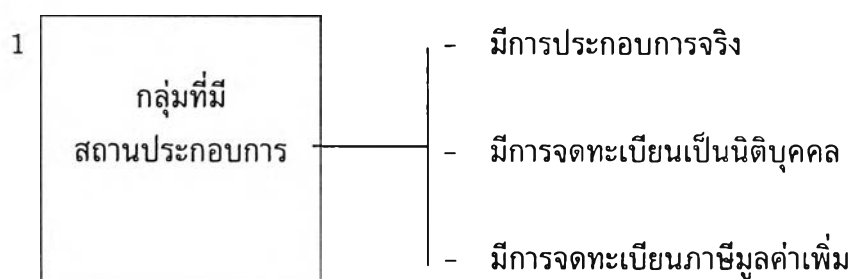
3. เอกสารหลักฐานในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ใบกำกับภาษีเป็นเอกสารหลักฐานสำคัญอย่างหนึ่งในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่มีไว้เพื่อใช้แสดงจำนวนภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการ จะต้องนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งซื้อสินค้าหรือรับบริการจะนำไปเป็นเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษี ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการ มีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือรับ

¹ ซึ่งก็คือ ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ซึ่งโดยปกติได้แก่ ผู้ประกอบการที่มีรายรับเกินปีละ 1,200,000 บาท (ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/4) นอกจากนี้ยังได้แก่ ผู้ประกอบการที่มีรายรับเกินปีละ 600,000 บาท แต่ไม่เกิน 1,200,000 บาท (ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/6, 82/17, 82/18(1)) และผู้ประกอบการที่มีรายรับไม่เกินปีละ 600,000 บาท (ประมวลรัษฎากร มาตรา 81/1, 81/3(2)) ที่สมัครใจขอจดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ด้วย

บริการ โดยต้องจัดทำอย่างน้อย 2 ฉบับ ผู้ประกอบการจะต้องส่งมอบต้นฉบับให้แก่ผู้ซื้อ ส่วนสำเนาใบกำกับภาษีผู้ประกอบการจะต้องเก็บรักษาไว้เพื่อเป็นหลักฐานประกอบการลงบัญชี และเพื่อให้เจ้าหน้าที่สรรพากร ตรวจสอบความถูกต้อง

การที่ได้นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับในประเทศไทย โดยเลือกใช้วิธีเครดิตภาษี ซึ่งมีใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานสำคัญที่ผู้ประกอบการจะนำมาเครดิตภาษีกับกรมสรรพากร ทำให้ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูปสามารถนำภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อวัตถุดิบทุกชนิด รวมทั้งสินค้าทุนตามที่ปรากฏตามหลักฐานใบกำกับภาษี มาหักออกจากภาษีขายที่เกิดจากการขายสินค้าของตนได้ ซึ่งมีผลทำให้สินค้าทุนปลอดภาษีมูลค่าเพิ่ม และทำให้ต้นทุนสินค้าเป็นต้นทุนที่ปราศจากความซับซ้อนของภาระภาษี จากหลักการดังกล่าว ทำให้หากมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการนั้นก็สามารถนำมาเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษีเป็นเงินสดได้ จึงเป็นช่องทางที่ทำให้เกิดการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม²

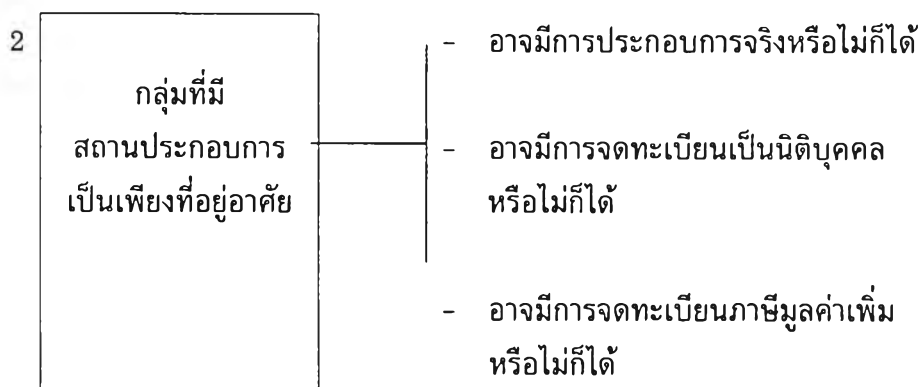
ปัจจุบันการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้ระบาดแพร่หลายไปทุกระดับของผู้ประกอบการ รวมถึง บุคคลซึ่งมิได้เป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จะมีวิธีการที่แตกต่างกัน และตรวจพบว่ามีลักษณะดังนี้



วิธีการทุจริตในลักษณะนี้ อย่างเช่น ผู้ทุจริตจัดพิมพ์แบบฟอร์มใบกำกับภาษี 2 ชุด มีเล่มที่ เลขที่เดียวกัน และออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการ โดยมีการยกเลิกใบกำกับภาษีบางฉบับที่ต้องการ แต่ตามข้อเท็จจริงไม่มีการยกเลิกจริง แล้วจะมีการเก็บสำเนาใบกำกับภาษีไว้เพื่อแสดงต่อเจ้าหน้าที่สรรพากรเพียงชุดเดียว ซึ่งเมื่อผู้ทุจริตยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 30) แล้วทำให้สามารถหลบยอดภาษีที่ขายและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต่ำกว่าความเป็นจริง หรือ ผู้ทุจริตมีฐานของสินค้าที่ซื้อขายจริงแต่ นำยอดสินค้าที่ขายให้กับผู้ที่ไม่ต้องการใบกำกับภาษี หรือผู้ที่อยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาออกใบกำกับภาษี เพื่อ

² สมภพ ผ่องสว่าง, “กลโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม,” วารสารภาษีอากรกลาง. ปีที่ 1 ฉบับที่ 1 (เมษายน. 2541), หน้า 97.

ขายใบกำกับภาษีให้กับผู้ที่ต้องการใบกำกับภาษี นำไปใช้เครดิตภาษีหรือขอคืนภาษี โดยมีได้มี การซื้อสินค้าจริงและผู้ทุจริตออกใบกำกับภาษีนั้น จะยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ตามปกติ การทุจริตดังกล่าว ทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม บิดเบือนไปจากความเป็นจริง³



วิธีการทุจริตในลักษณะนี้ อย่างเช่น ผู้ทุจริตไม่มีการประกอบการจริง อาจมีหรือไม่มีฐานของสินค้าที่ทำการซื้อขาย แต่ได้มีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล และจดทะเบียนภาษี มูลค่าเพิ่ม โดยมีวัตถุประสงค์หลัก เพื่อขอคืนภาษี และหรือขายใบกำกับภาษี ซึ่งมีวิธีการอำพราง การทุจริตต่าง ๆ กัน⁴ เช่น

1. ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) อย่างต่อเนื่อง โดยจะมียอดที่ต้องคืนภาษีให้ เพราะยอดภาษีซื้อมากกว่ายอดภาษีขาย ในระยะแรกจะนำไปเป็นเครดิตภาษีในเดือนถัดไป เมื่อมีการเครดิตภาษีเป็นจำนวนมาก ก็จะขอคืนภาษีเป็นเงินสด พร้อมทั้ง

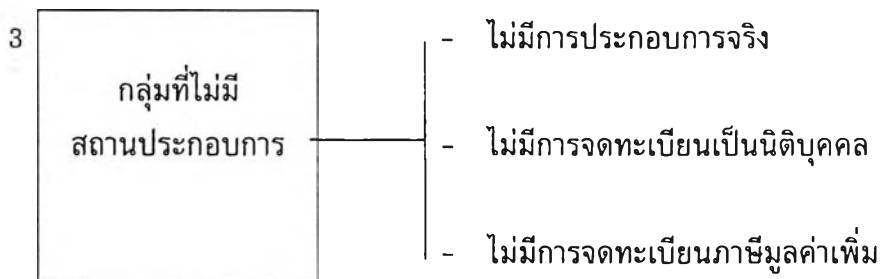
³ สมภพ ผ่องสว่าง, “การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม : ศึกษาเฉพาะกรณีที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษี,” สรรพากรสาส์น. ปีที่ 43 ฉบับที่ 2 (กุมภาพันธ์ 2539), หน้า 114-115.

⁴ ทั้งนี้ก็เพื่อหลีกเลี่ยงโอกาสในการที่เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี จะคัดเลือกรายไปดำเนินการตรวจสอบได้ส่วน

ทั้งเลิกกิจการไป⁵

2. ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 30) โดยมียอดภาษีขายเพื่อเสียภาษี เพียงเล็กน้อย แต่ไม่มียอดภาษีซื้อมาหักออกจากยอดภาษีขายหรือยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) โดยมีทั้งยอดภาษีขายและภาษีซื้อจำนวนไม่มาก มีการเสียภาษีเพียงเล็กน้อยทุกเดือน หรือไม่มีการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) แต่ได้ประกอบการโดยการออกไปกำกับภาษีเพื่อขายไปกำกับภาษีนั้น แต่เพียงอย่างเดียว เมื่อขายไปกำกับภาษีได้เงินเป็นจำนวนมากแล้ว ก็จะเลิกกิจการไป⁶

นอกจากนี้ยังพบว่าผู้ทุจริตมีการปลอม ขโมยหรือนำหลักฐานของบุคคลอื่นมาใช้ในการจดทะเบียน เช่น ปลอมสัญญาเช่า ขโมยหรือนำภาพถ่ายบัตรประจำตัวประชาชน และทะเบียนบ้านของลูกจ้างเก่า หรือของผู้ที่ยื่นคำขอบัตรประจำตัวประชาชนหรือของผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องไปยื่นคำขอจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลและจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งหลักฐานที่นำมาใช้ในการจดทะเบียนนั้น จะเป็นภาพถ่ายและรับรองโดยผู้ที่เกี่ยวข้องทุจริต ลายมือชื่อในคำขอจดทะเบียนจะไม่ใช้ลายมือชื่อของเจ้าของที่แท้จริง⁷



⁵ สมภพ ผ่องสว่าง, การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม : ศึกษาเฉพาะกรณีเกี่ยวกับใบกำกับภาษี, หน้า 114. สำหรับในส่วนของผู้ทุจริตที่ประกอบการบังหน้าว่าส่งออกสินค้า จะมีวิธีการที่แตกต่างไปบ้าง คือ ผู้ทุจริตจะมีการประกอบการส่งออกสินค้า โดยเริ่มแรกตั้งบริษัทขึ้นมาอย่างน้อย 2 บริษัท และในระยะแรกจะมีการประกอบการส่งออกจริง แต่ต่อมาตั้งบริษัทขึ้นมาอีกหลาย ๆ บริษัท และบริษัทเหล่านี้ไม่ได้มีการประกอบการส่งออกจริง โดยผู้ทุจริตจะให้พวกพ้องเข้าไปเป็นกรรมการบริษัทที่มีอำนาจเด็ดขาดในการบริหารงาน จากนั้นก็จะมีการปลอมใบขนสินค้าขาออกของกรมศุลกากรและปลอมใบกำกับภาษีซื้อเพื่อขอคืนภาษีซื้อ โดยอ้างว่าได้ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร (บริษัทที่มีการประกอบการส่งออกสินค้าจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 0 ภาษีขายจึงมีค่าเป็น 0 ในขณะที่ภาษีซื้อจะเกิดขึ้นตลอดเวลา)

⁶ สมภพ ผ่องสว่าง, เรื่องเดียวกัน, หน้า 114.

⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 115.

วิธีการทุจริตในลักษณะนี้ อย่างเช่น ผู้ทุจริตพิมพ์ใบกำกับภาษีขึ้น โดยสมมติชื่อที่อยู่ขึ้นเอง แล้วขายใบกำกับภาษีให้ผู้ที่ต้องการใบกำกับภาษี ผู้ทุจริตจะไม่มีกรยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 30) นอกจากนี้ผู้ทุจริตอาจมีการสมคบกับกลุ่มนายหน้าที่ขายสินค้านอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยพิมพ์ใบกำกับภาษีลอกเลียนใบกำกับภาษีของร้านค้าที่มีชื่อเสียงแล้วนำไปกำกับภาษีนั้นไปมอบให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือเฉพาะผู้ที่ต้องการใบกำกับภาษีไปใช้เป็นเครดิตภาษี หรือขอคืนภาษีโดยมิได้มีการซื้อสินค้าจริง⁸

จากการวิเคราะห์ข้างต้นถึงวิธีการและลักษณะการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติ ผู้เขียนเห็นว่าวิธีการและลักษณะการทุจริตดังกล่าว คงไม่ได้มีอยู่เพียงเท่าที่นำมาวิเคราะห์เท่านั้น หากแต่คงจะมีการพัฒนาต่อไปเพื่อให้ยากแก่การตรวจสอบได้ อย่างไรก็ตามวิธีการและลักษณะการทุจริตดังกล่าวนี้ ในทางทฤษฎี ซึ่งก็คือ ทฤษฎีการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance, Tax Evasion) ถือเป็น Tax Evasion⁹ ที่กระทำโดยการฉ้อโกง (Fraud)

⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 115.

⁹ Tax Evasion (การหลบหนีภาษีอากร) หมายถึง การไม่ชำระภาษีตามส่วนที่ต้องรับผิดชอบตามกฎหมายและเป็นสิ่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่ผู้เสียภาษียังจะพยายามหลุดพ้นจากภาระภาษีด้วยวิธีการที่มีขบนั้นและปกปิดรายได้โดยการปลอมแปลงหรือแสดงหลักฐานที่เป็นเท็จหรือหลอกลวงการดำเนินธุรกิจโดยใช้กฎหมายในทางที่ผิด Tax Evasion ถือเป็นกรกระทำ ความผิดอาญา (Soon Choo Hock, *Singapore Master Tax Guide* (Singapore : CCH Asia Limited, 1989), p. 563) โดยวิธีการฉ้อโกง หรือวิธีการฝ่าฝืนอื่น ๆ อันขัดต่อกฎหมาย (David Nelken, *White Collar Crime*. (Aldershot : Dartmouth Publishing Company Limited, 1993), p. 323) ในขณะที่ Tax Avoidance (การหลีกเลี่ยงภาษีอากร) หมายถึง การกระทำโดยชอบด้วยกฎหมาย เพื่อลดจำนวนค่าภาษีที่จะต้องชำระให้น้อยลง โดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมาย หรือ วิธีการวางแผนทางภาษีอากร (สุทธิพงษ์ ศรีสอาด, “กฎหมายต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีของออสเตรเลีย,” *วารสารธรรมนิติฉบับเอกสารภาษีอากร*. 16, 187 (เมษายน, 2540), หน้า 197.

และบางครั้งอยู่ในรูปของการสมคบกันฉ้อโกง (Conspiracy to defraud)¹⁰ ซึ่งการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น อาจมีสาเหตุจากปัจจัยหลายประการ ทั้งด้านสภาพสังคมและเศรษฐกิจ ด้านนโยบาย และการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและด้านบทบัญญัติกฎหมาย ซึ่งกล่าวได้ดังต่อไปนี้

1) สาเหตุด้านสภาพสังคมและเศรษฐกิจ สามารถแยกพิจารณาสาเหตุได้ 2 กรณี⁴

ก. กรณีผู้ประกอบการจริงในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในกรณีนี้สาเหตุมาจากภาษีเป็นต้นทุนชนิดหนึ่งของสินค้าหรือบริการประกอบกับปัจจุบันธุรกิจมีการแข่งขันอย่างสูง กิจการใดจะอยู่รอดหรือมีกำไรมาก ๆ ก็ต้องพยายามลดต้นทุนของตนเอง ทำให้ผู้ประกอบการบางรายหันมาลดต้นทุนด้านภาระภาษี วิธีการที่นิยมกระทำกัน อย่างเช่น การซื้อใบกำกับภาษีปลอมและนำไปกำกับภาษีดังกล่าวไปใช้ในการคำนวณภาษีหรือเครดิตภาษีในแต่ละเดือนภาษี และหักรายจ่ายนิติบุคคล เป็นต้น สำหรับในช่วงที่ภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ ผู้ประกอบการส่วนใหญ่ขาดสภาพคล่องทางการเงินและไม่สามารถจัดหาแหล่งเงินจากที่อื่นได้ จึงเป็นแรงจูงใจให้ผู้ประกอบการที่มีการทำธุรกิจบางราย ทุจริตเพียงเพื่อต้องการเงินจากรัฐเป็นสำคัญ เช่น นำใบกำกับภาษีที่ลูกค้าไม่ต้องการไปขายให้แก่บุคคลอื่น เป็นต้น

ข. กรณีบุคคลซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจริงในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในกรณีนี้ สาเหตุส่วนใหญ่มาจากความต้องการเงิน โดยเป็นผู้ที่วางแผนคิดทุจริตมาตั้งแต่แรก มีการตั้งบุคคลที่ไม่น่าเชื่อถือมาจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการ แต่ตัวการที่แท้จริงจะอยู่เบื้องหลัง¹¹ หรือไม่มีการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการแต่อย่างใด ลักษณะการดำเนินการจะเป็น “ขบวนการ” สมคบกันฉ้อโกง ซึ่งขบวนการประเภทนี้มีการดำเนินการที่มีระบบโดยมีการแบ่งงาน แบ่งหน้าที่กันทำ วิธีการทุจริตในลักษณะนี้ อย่างเช่น ผู้ทุจริต จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่ได้ทำธุรกิจจริงแล้วขอคืนภาษี และหรือขายใบกำกับภาษีหรือ

¹⁰ Conspiracy to defraud เป็นความผิดตามกฎหมายคอมมอนลอว์ ซึ่งโดยทั่วไป ประกอบด้วยการตกลงกันของบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป ต่อการกระทำอันมิชอบด้วยกฎหมาย หรือการกระทำที่ชอด้วยกฎหมาย โดยวิธีการอันมิชอบด้วยกฎหมาย (Peter Hobbs. “Civil and Criminal Liability for Tax Fraud,” *Madrid Conference on the Law of the World’s Work Paper*. September 16–20, 1979, p11.

¹¹ สมภพ ผ่องสว่าง, “การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม : พ่อค้าโกงภาษี หรืออาชญากรสรรพากรสาส์น. ปีที่ 45 ฉบับที่ 9 (กันยายน 2541), หน้า 148.

สำนักงานบัญชีปลอมเอกสารโดยลูกค้าไม่ทราบ ทั้งนี้เพื่อขอคืนภาษี¹² หรือผู้ทุจริตจัดตั้งบริษัท ขึ้นมาหลายบริษัทและทำการออกใบกำกับภาษีซึ่งเป็นการซื้อขายกันเอง โดยมีทั้งการซื้อขายจริง และไม่จริง ที่เรียกกันว่า การพอกใบกำกับภาษี ทั้งนี้เพื่อขอคืนภาษี¹³ หรือผู้ทุจริตปลอมใบกำกับ ภาษีของบริษัทที่มีชื่อเสียงออกขาย เป็นต้น¹⁴

2) สาเหตุด้านนโยบายและการบริหารงานจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในการเครดิตและขอคืนภาษี ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูปแบบของประเทศไทย ซึ่งคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากภาษีขาย¹⁵ หักด้วยภาษีซื้อ¹⁶ หากในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มปรากฏว่ามีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้ถือเป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิได้รับคืนภาษี หรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้¹⁷ เครดิตภาษีที่เหลืออยู่ (ภาษีที่ชำระไว้เกิน) ในแต่ละเดือนภาษีจากการคำนวณภาษี (ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย) ให้ผู้ประกอบการมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือขอคืนภาษีได้ ทั้งนี้ตามเงื่อนไขของประมวลรัษฎากร¹⁸ ซึ่งจากหลักการนี้เอง กรมสรรพากรก็ได้กำหนดเป็นนโยบายเกี่ยวกับการให้เครดิตภาษีและการคืนภาษี¹⁹ ว่าหากผู้ประกอบการใดมีภาษีซื้อก็สามารถนำมาหักออกจากภาษีขาย หากมีภาษีซื้อเหลืออยู่ก็สามารถนำภาษีซื้อนั้นไปเครดิตในเดือนต่อไปได้ โดยต้องระบุไว้ในแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม และกรณีผู้ประกอบการจะขอคืนภาษีเป็นเงินสดหรือขอโอนเงินเข้าธนาคารก็ต้องระบุไว้ในแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มหรือยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม จากนโยบายดังกล่าวจึงเป็นสาเหตุของการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้วยวิธีการแตกต่างกัน โดยมีเจ้าหน้าที่สรรพากรที่ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการบริหารงานด้านการตรวจสอบในระบบภาษี

¹² สมภพ ผ่องสว่าง, “กลโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม,” หน้า 98.

¹³ เสรี ลีลาสัย, “จุดอ่อนภาษีมูลค่าเพิ่ม,” วารสารธรรมนิติเอกสารภาษีอากร 16,181 (ตุลาคม 2539), หน้า 42.

¹⁴ สมภพ ผ่องสว่าง, “กลโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม,” หน้า 98

^{15,16} ประมวลรัษฎากร มาตรา 71/1

¹⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3

¹⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 84 ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 242) พ.ศ. 2534, มาตรา 3.

¹⁹ กรมสรรพากร, “ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. 2539 หมวด 3,” 1 สิงหาคม 2539.

มูลค่าเพิ่ม²⁰ เป็นตัวจักรสำคัญที่จะทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มประสบความสำเร็จหรือล้มเหลว กล่าวคือระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นระบบที่มีการตรวจสอบยันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย แต่ถ้าขาด หรือไม่มีผู้ดำเนินการตรวจสอบความถูกต้องและควบคุมระบบ การบริหารงานจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะประสบความสำเร็จล้มเหลว และเป็นสาเหตุของการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างเช่น เจ้าหน้าที่สรรพากรร่วมมือกับผู้ประกอบการ หรือ สำนักงานบัญชีในการทุจริต เช่น แนะนำวิธีการ ออกใบกำกับภาษีปลอม เป็นต้น หรือหากกลุ่มผู้ทุจริตปรับปรุงการยื่นแบบแสดงรายการภาษีให้อยู่ในชั้นปกติโอกาสในการถูกตรวจสอบจะน้อยลง นอกจากนี้จำนวนเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนไม่สมดุลกับผู้ประกอบการ อีกทั้งกรมสรรพากรยังขาดเทคโนโลยีด้านระบบเครือข่าย Net-work ที่สามารถ On-Line สำหรับการควบคุมตรวจสอบการเสียภาษี ก็ล้วนเป็นสาเหตุสำคัญของการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม

3) สาเหตุด้านบทบัญญัติกฎหมาย

บทบัญญัติว่าด้วยความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 90/4 ตามประมวลรัษฎากร กำหนดระวางโทษจำคุกอย่างสูงเพียงเจ็ดปีและปรับเพียงสองแสนบาท ไม่ว่าผู้กระทำผิดเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน หรือบุคคลอื่นที่มีใช้ผู้ประกอบการจดทะเบียน หรือบุคคลอื่นที่มีใช้ผู้ประกอบการจดทะเบียน ในขณะที่ผู้ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งกระทำในรูปแบบต่าง ๆ กัน ได้มีการฉ้อโกงเงินภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นจำนวนมหาศาลโดยบทบัญญัติ มาตรา 90/4 นี้ ไม่ได้บัญญัติความผิดฐานฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เป็นพิเศษ ในการดำเนินคดีเพื่อลงโทษจึงต้องปรับใช้บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรที่มีอยู่ เช่น มาตรา 90/4 (3), (6) และ (7)²¹ เป็นต้น ซึ่งทำให้มีระวางโทษเท่ากัน แต่ความเสียหายที่เกิดขึ้นต่อรัฐและ

²⁰ การตรวจสอบในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม อาจกระทำในรูปแบบของการตรวจปฏิบัติการ การตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม การตรวจสอบทั่วไป และการตรวจสอบยันใบกำกับภาษี

²¹ มาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “บุคคลดังต่อไปนี้ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปีและปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท ...

(3) ผู้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิจะออกเอกสารดังกล่าวตามมาตรา 86/13...

(6) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม กระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกง หรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใด ทำนองเดียวกัน

(7) ผู้ประกอบการโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี”

ประชาชนผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยตรงนั้นแตกต่างกันมาก

นอกจากนี้ การที่ได้กระทำตามมาตรา 90/4 บางกรณีมีมาตรการทางแพ่งคือ เบี้ยปรับ 2 เท่า ของจำนวนตามใบกำกับภาษี²² ซึ่งถือว่าเหมาะสม แต่หากความผิดนั้นเข้า ลักษณะจะต้องเสียเบี้ยปรับหลายกรณีตามมาตรา 89 แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมิน ก็มีอำนาจสั่งเรียกเก็บเบี้ยปรับได้อย่างจำกัด²³ และโอกาสที่เจ้าพนักงานจะสามารถติดตามเรียก เงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกผู้ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มได้ฉ้อโกงไปอย่างทันทีทันใดนั้น ในทางปฏิบัติก็ เป็นไปได้ยาก แม้จะมีกฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพากรในการเร่งรัดหนี้ภาษีอากร ดังกล่าวก็ตาม²⁴ ดังนั้นด้วยมาตรการลงโทษที่ไม่รุนแรงนี้ จึงเป็นสาเหตุสำคัญของการทุจริตภาษี มูลค่าเพิ่ม และยังทำให้เกิด “ขบวนการฉ้อโกง” ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

ปัจจุบันพบว่าผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมักจะทุจริตกันเป็น “ขบวนการ ฉ้อโกง” กล่าวคือ จะมีผู้กระทำความผิดร่วมกันหลายคนและมีการแบ่งงานแบ่งหน้าที่กันทำ อย่างเป็นสัดส่วน ซึ่ง “ขบวนการฉ้อโกง” นี้ ถือเป็นขบวนการฉ้อโกงรัฐ²⁵ เพราะเงินที่ฉ้อโกง รัฐไปนั้นเป็นเงินของรัฐ ไม่ใช่เงินของประชาชนคนใดคนหนึ่ง แต่แท้จริงแล้วก็คือ เงินภาษีอากร ที่ประชาชนเสียให้แก่รัฐในรูปของภาษีต่าง ๆ เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจ เฉพาะ เป็นต้น จึงเท่ากับฉ้อโกงประชาชนผู้เสียภาษีอากรทั่วประเทศ ถือว่าเป็นการกระทำต่อ ความสงบเรียบร้อยของบ้านเมือง เป็นการทำลายเศรษฐกิจและบั่นทอนจิตใจผู้ประกอบการโดยสุจริต ที่เสียภาษีอากรให้แก่รัฐ ดังนั้นรัฐมีความจำเป็นต้องเข้ามาควบคุม โดยต้องมีมาตรการในการ ป้องกันและปราบปรามผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเฉพาะการดำเนินคดีอาญาซึ่งเป็น มาตรการอย่างหนึ่งในทางกฎหมายที่จะทำให้บุคคลใด ๆ เกรงกลัวต่อการกระทำความผิดและ เพื่อให้ผู้กระทำความผิดได้รับโทษตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ อันจะมีส่วนช่วยลดจำนวนผู้ทุจริตใน ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยรวม แต่อย่างไรก็ตามการดำเนินคดีผู้ทุจริตดังกล่าวก็ไม่อาจบรรลุผลได้ อย่างเต็มที่ ทั้งนี้เพราะปัจจุบันบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการวิธีพิจารณา ยังไม่เอื้อ อำนวยให้การดำเนินคดีกับผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ และ

²² มาตรา 89(6), (7) แห่งประมวลรัษฎากร

²³ คำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 5878/2540 ประกอบกับ “คำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป.37/2534 เรื่องระเบียบการงดหรือลดเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 89 และภาษีธุรกิจเฉพาะตาม มาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร, ข้อ 8 “ 27 ธันวาคม 2534.

²⁴ ดูประมวลรัษฎากร มาตรา 12.

²⁵ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, “ความผิดและระวางโทษสำหรับผู้ฉ้อโกงรัฐในระบบภาษี มูลค่าเพิ่ม, ตุลพาห ปีที่ 43 ฉบับ 4 (ตุลาคม - ธันวาคม 2539), หน้า 126-127.

ประสิทธิผล กล่าวคือ กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการดำเนินคดีของเจ้าพนักงานชั้นก่อนฟ้อง แบ่งแยกกระบวนการดำเนินคดีชั้นก่อนฟ้องออกจากกัน ไม่เป็นกระบวนการเดียวกัน โดยกระบวนการประกอบไปด้วยขั้นตอนที่แบ่งแยกออกจากกันตั้งแต่การเริ่มต้น ซึ่งได้แก่การสืบสวนของเจ้าพนักงานสรรพากรที่เรียกว่า การตรวจสอบไตสวนและการพิจารณาดำเนินคดีอาญาชั้นสรรพากรแล้วต่อด้วย การดำเนินคดีอาญาของพนักงานสอบสวน และการดำเนินคดีอาญาของพนักงานอัยการ การรวบรวมพยานหลักฐานของเจ้าพนักงานที่ต้องผ่านหน่วยงานหลายหน่วยงาน ทั้งของเจ้าพนักงานสรรพากร และพนักงานสอบสวนกว่าจะถึงหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการฟ้องร้องคดีอาญา คือ อัยการนั้น อาจทำให้เกิดปัญหาความผิดพลาดในการดำเนินคดี และความล่าช้าในการดำเนินคดี มากกว่าการรวบรวมพยานหลักฐานของเจ้าพนักงานที่จัดเป็นกระบวนการเดียวกัน นอกจากนี้กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีอาญาชั้นพิจารณาในศาลก็กำหนดหน้าที่นำสืบแก่โจทก์ โดยอัยการโจทก์ จะต้องนำสืบพยานหลักฐานเพื่อพิสูจน์ให้ศาลได้เชื่อจนปราศจากข้อสงสัยตามสมควรว่าจำเลยกระทำความผิด การพิสูจน์ความผิดตามหลักเกณฑ์ทั่วไปเช่นนี้ อาจทำให้เกิดปัญหาความยากลำบากในการดำเนินคดี โดยเฉพาะอย่างยิ่งเกี่ยวกับการพิสูจน์เจตนาในการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้เพราะผู้ทุจริตที่ร่วมกันกระทำความผิดจะพยายามไม่สร้างไม่สร้างพยานหลักฐานผูกมัดตัวเองว่ามีส่วนเกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดตั้งแต่แรก

อาจกล่าวได้ว่า กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการวิธีพิจารณาของประเทศไทย ยังขาดมาตรการที่จะใช้กับผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้เพราะกระบวนการดำเนินคดีเหล่านั้น เป็นเพียงกระบวนการปกติธรรมดา และได้มีการบังคับใช้มาเป็นระยะเวลานาน แต่ไม่เคยนำมาใช้กับการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งกระทำกันเป็น “ขบวนการฉ้อโกง” ดังนั้นการศึกษาพิจารณาถึงแนวทางในการแก้ไขปัญหาคดีอื่นเนื่องจากข้อจำกัดทางกฎหมายที่มีอยู่ จึงคาดหวังว่าจะช่วยส่งเสริมการป้องกันและปราบปรามผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

1. เพื่อศึกษาถึงสภาพปัญหาการทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในด้านสาเหตุและปัจจัยต่าง ๆ ที่ส่งผล
2. เพื่อศึกษาถึงแนวความคิดเกี่ยวกับการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม
3. เพื่อศึกษาเปรียบเทียบขั้นตอนของกระบวนการวิธีพิจารณาเกี่ยวกับการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างประเทศไทยกับประเทศอังกฤษและสิงคโปร์

4. เพื่อวิเคราะห์ถึงข้อจำกัดทางกฎหมายในการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

5. เพื่อเสนอแนวทางในการแก้ไขปัญหาการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีความเหมาะสมกับสภาวะการณ์ปัจจุบัน

1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

ปัจจุบันการดำเนินคดีกับผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยรัฐ มักประสบปัญหาในหลายด้านและหลายประการด้วยกัน ปัญหาบางด้านเกิดจากรูปแบบของวิธีการกระทำความผิด กล่าวคือ ในปัจจุบันพบว่าผู้กระทำความผิดมักจะทุจริตโดยใช้กระบวนการที่เรียกว่า “ขบวนการฉ้อโกง” ซึ่งมีวิธีการกระทำความผิดหลายรูปแบบ แต่มีลักษณะเป็นขบวนการ คือ มีผู้กระทำความผิดหลายคน มีการแบ่งหน้าที่กันทำ ทำให้ยากแก่การแสวงหาพยานหลักฐานเพื่อดำเนินคดี ยิ่งไปกว่านั้นยังมีปัญหาอันเกิดจากกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการพิจารณาเพื่อดำเนินคดีและลงโทษผู้ทุจริต ซึ่งยังขาดมาตรการที่จะใช้กับผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะกระบวนการเหล่านั้นเป็นเพียงกระบวนการปกติธรรมดา และได้มีการบังคับใช้มาเป็นระยะเวลาอันยาวนาน แต่ไม่เคยนำมาใช้กับการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ต้องการศึกษาวิเคราะห์ถึงอุปสรรคหรือข้อจำกัดทางกฎหมายปัจจุบัน และแสวงหาแนวทางที่เหมาะสมของการปรับปรุงกฎหมายที่จะใช้กับผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

1.4 ขอบเขตการศึกษาวิจัย

ในการศึกษาวิจัยเพื่อเรียบเรียงเป็นวิทยานิพนธ์นี้ กำหนดขอบเขตของการวิจัย เฉพาะภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากร โดยจะทำการวิจัยถึงความเป็นมาและความสำคัญของปัญหาของการทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม แนวความคิดเกี่ยวกับการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้การวิจัยจะเน้นถึงการศึกษาเปรียบเทียบการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยกับต่างประเทศ เพื่อเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอันเนื่องมาจากข้อจำกัดทางกฎหมายที่มีอยู่

1.5 วิธีการศึกษาวิจัย

การดำเนินการวิจัย จะใช้วิธีค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลแบบเอกสาร (Document Research) โดยการรวบรวมข้อมูลจากตัวบทกฎหมายและค้นคว้าจากบทความ เอกสาร

วิทยานิพนธ์ หนังสือ และคำพิพากษาฎีกาของทั้งประเทศไทยและต่างประเทศ นอกจากนี้ยังจะดำเนินการวิจัยแบบสนาม (Field Research) โดยการสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีภาษีอากรด้วย

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย

1. ทำให้ทราบถึงสภาพปัญหาการทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งในด้านสาเหตุและปัจจัยต่าง ๆ ที่ส่งผล
2. เพื่อความเข้าใจถึงแนวความคิดเกี่ยวกับการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม
3. เพื่อทำให้ทราบถึงขั้นตอนของกระบวนการวิธีพิจารณาเกี่ยวกับการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย อังกฤษ และสิงคโปร์
4. เพื่อแนวทางในการแก้ไขปัญหาคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม อันเนื่องจากข้อจำกัดทางกฎหมาย
5. เพื่อประโยชน์ทางวิชาการในอันจะพัฒนามาตรการทางอาญาที่จะนำมาใช้กับการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม