

ปัญหาเกี่ยวกับการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ¹

ธมนวรรณ ขาวขำ²

จากการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาเกี่ยวกับการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงประวัติความเป็นมา แนวคิด และทฤษฎี หลักการเกี่ยวกับการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ ซึ่งทำให้ผู้ศึกษาได้รับความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นการใช้สิทธิที่ตนพึงมีพึงได้ของผู้ประกอบการที่เสียภาษีเกินจำนวนที่ตนต้องเสีย โดยอ้างอิงได้จากหลักความเป็นธรรมของ อุดม สมิธ ที่เน้นถึงความเป็นธรรม ความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษีระหว่างภาครัฐและผู้มีหน้าที่เสียภาษี รวมทั้งหลักความสะดวก ของ อุดม สมิธ ที่เน้นให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปด้วยความสะดวก ทั้งต่อภาครัฐและผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยมีการบัญญัติขั้นตอน หลักเกณฑ์ วิธีการในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและหน่วยงานของรัฐให้สามารถทำงานได้สะดวกมากยิ่งขึ้น ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร กฎกระทรวงฉบับที่ 161 (พ.ศ. 2526) และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.159/2550 เรื่องหลักเกณฑ์การจัดระดับเป็นผู้ประกอบการส่งออกที่ดีหรือผู้ส่งออกขึ้นทะเบียน ซึ่งบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรกฎกระทรวงฉบับที่ 161 (พ.ศ. 2526) และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.159/2550 เรื่องหลักเกณฑ์การจัดระดับเป็นผู้ประกอบการส่งออกที่ดีหรือผู้ส่งออกขึ้นทะเบียนนั้นสามารถกำหนดขั้นตอน หลักเกณฑ์ วิธีการในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างเป็นธรรม หรืออำนวยความสะดวกให้แก่ภาครัฐและเอกชน รวมไปถึงสามารถป้องกันการกระทำความผิดเกี่ยวกับการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้หรือไม่ เพียงใด ต้องพิจารณาหาคำตอบจากหลักภาษีอากรที่ดี ของ อุดม สมิธ

จากการศึกษาทำให้ทราบว่ากฎหมายเกี่ยวกับการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ ยังไม่เป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี ของ อุดม สมิธ ซึ่งสรุปได้ ดังต่อไปนี้

จากการศึกษาประเด็นปัญหาระยะเวลาการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติมาตรา 84/1 และมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เนื่องจากระยะเวลาในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสั้นเกินไป อาจทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหาพยานหลักฐานในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ทันภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนด และทำให้ผู้ประกอบการไม่สามารถตรวจสอบความถูกต้อง

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาเกี่ยวกับการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ปวิศร เลิศธรรมเทวี และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.รติชัย รดทอง และอาจารย์ ดร.ปรีดา โชติมานนท์

²นักศึกษาระดับปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ของพยานหลักฐาน หรือหาพยานหลักฐานที่ถูกต้อง เพื่อนำมาขึ้นข้อค้นพยานมูลค่าเพิ่มได้ภายในระยะเวลา
ที่กฎหมายกำหนด ส่งผลให้ผู้ประกอบการเสียสิทธิในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นการขัดกับหลักความ
เป็นธรรม หนึ่งในหลักภาษีอากรที่ดีของ อุดม สมิธ นอกจากนี้ ระยะเวลาภายในสามปีนับแต่วันสุดท้าย
แห่งกำหนดเวลาขึ้นรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม อาจสั้นเกินไปในการหาเอกสารหลักฐานที่มีความน่าเชื่อถือ
มาประกอบการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงก่อให้เกิดความไม่สะดวกต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี
จะต้องอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี จึงเป็นการขัดกับหลักความสะดวก อีกหนึ่งหลักภาษีอากรที่ดี
ของ อุดม สมิธ

ภาษีอากรที่ดีต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บต่ำที่สุด และเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด
หากการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียค่าใช้จ่ายมากในการหาพยานหลักฐาน
มาประกอบการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างรวดเร็วกว่าปกติ เพื่อให้ทันระยะเวลาภายในสามปีตามที่กฎหมาย
กำหนด ก็อาจทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียค่าใช้จ่ายในการขอคืนภาษีมากกว่าปกติ จึงขัดหลักความประหยัด
ของ อุดม สมิธ อีกหลักหนึ่ง ดังนั้น ระยะเวลาการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงขัดกับหลักความเป็นธรรม
หลักความสะดวก และหลักความประหยัด ซึ่งเป็นหลักภาษีอากรที่ดี ของ อุดม สมิธ

ประเด็นปัญหาที่สองปัญหาการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการส่งออกที่ดีหรือผู้ส่งออก
ขึ้นทะเบียน เป็นการอำนวยความสะดวกในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการส่งออกที่ดี
หรือผู้ส่งออกขึ้นทะเบียน ให้ได้รับเงินคืนภายในระยะเวลาอันรวดเร็ว ซึ่งเป็นไปตามหลักความสะดวก
หนึ่งในหลักภาษีอากรที่ดี ที่มีจุดประสงค์ให้การดำเนินการทางภาษีเป็นไปด้วยความสะดวก รวดเร็ว
ทั้งกับผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี และผู้มีหน้าที่จ่ายภาษี ตามหลักความสะดวก ของ อุดม สมิธ
แต่การคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการส่งออกที่ดีหรือผู้ส่งออกขึ้นทะเบียนจะได้รับการปฏิบัติที่ดีกว่า
การคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการทั่วไป นั่นคือกระบวนการคืนก่อนตรวจ สำหรับการคืนเงิน
ภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการส่งออกที่ดีหรือผู้ส่งออกขึ้นทะเบียน ในทางกลับกันสำหรับผู้ประกอบการ
ทั่วไป กรมสรรพากรจะต้องทำการตรวจก่อนคืนเงินภาษีให้แก่ผู้ประกอบการ ซึ่งเป็นการเลือกปฏิบัติ
และแสดงออกถึงความสองมาตรฐาน โดยเป็นการเลือกปฏิบัติในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่าง
ผู้ประกอบการส่งออกที่ดีหรือผู้ส่งออกขึ้นทะเบียนกับผู้ประกอบการทั่วไป ดังนั้น การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม
ของผู้ประกอบการส่งออกที่ดีหรือผู้ส่งออกขึ้นทะเบียน จึงขัดกับหลักความเป็นธรรม ของ อุดม สมิธ

การคืนเงินให้แก่ผู้ประกอบการส่งออกที่ดีหรือผู้ส่งออกขึ้นทะเบียน เป็นการคืนก่อนตรวจ
เพราะฉะนั้นการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการส่งออกที่ดีหรือผู้ส่งออกขึ้นทะเบียนจึงอาจเกิด
ความผิดพลาดได้โดยง่าย ซึ่งถ้าหากมีการคืนเงินผิดพลาด ก็จะทำให้เงินภาษีที่รัฐนั้นจัดเก็บมาได้เสียไป

โดยเปล่าประโยชน์ อันเป็นการขัดกับหลักอำนาจรายได้อย่างยิ่ง แม้ว่าในภายหลังกรมสรรพากรจะตรวจเจอ ข้อบกพร่อง หรือข้อผิดพลาดในการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ก็ตาม แต่ข้อบกพร่องหรือข้อผิดพลาดนั้น ก็ทำให้รัฐเสียประโยชน์ไปแล้ว อันเป็นการขัดกับหลักอำนาจรายได้ การที่กรมสรรพากรมีการคืนเงิน ภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการส่งออกที่ดีหรือผู้ส่งออกขึ้นทะเบียนก่อน แล้วค่อยตรวจสอบทีหลัง หากการตรวจสอบพบว่า การคืนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นผิดพลาด หรือคืนเงินเกินไปจากจำนวนที่ผู้ประกอบการ ส่งออกที่ดีหรือผู้ส่งออกขึ้นทะเบียนนั้นมีสิทธิได้รับตามกฎหมาย กรมสรรพากรก็จะเรียกเงินที่จ่ายเกิน แก่ผู้ประกอบการส่งออกที่ดีหรือผู้ส่งออกขึ้นทะเบียนคืน ซึ่งก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในการคืนเงิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม อันเป็นการขัดกับหลักความแน่นอน ดังนั้น ถึงแม้ว่าการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ ส่งออกที่ดีหรือผู้ส่งออกขึ้นทะเบียน จะนำไปตามหลักความสะดวก แต่ก็ขัดกับหลักความเป็นธรรม หลักอำนาจรายได้ และหลักความแน่นอน

ประเด็นปัญหาที่สามปัญหาอัตราโทษกรณีขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเท็จ ซึ่งบัญญัติให้ผู้กระทำความผิดต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท ตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นอัตราโทษที่ค่อนข้างต่ำในการที่จะลงโทษผู้กระทำความผิดฐานขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเท็จ ไม่อาจทำให้ประชาชนเกรงกลัวต่อการกระทำความผิดฐานขอคืน ภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเท็จได้ จึงไม่สามารถลดการกระทำความผิดฐานขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเท็จได้อย่างแท้จริง ทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี อันเป็นการขัดกับหลักอำนาจรายได้ และอัตราโทษที่ค่อนข้างต่ำนั้น ไม่ก่อให้เกิดความเกรงกลัวในการกระทำความผิด อาจทำให้ผู้กระทำความผิดไม่เข็ดหลาบ และกลับมากระทำความผิดอีกครั้งหนึ่ง หรือเป็นเยี่ยงอย่างที่ไม่ดีในการกระทำความผิดต่อภาครัฐได้ ทำให้ภาครัฐได้รับความเสียหายจากการกระทำความผิดอย่างยิ่ง อันเป็นการขัดกับหลักความเป็นธรรม ดังนั้น จึงเห็นได้ว่า อัตราโทษกรณีผู้ประกอบการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเท็จนั้น ขัดกับหลักอำนาจรายได้ และหลักความเป็นธรรม ของ อัดัม สมิธ

จากการศึกษาปัญหาเกี่ยวกับการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ ผู้ศึกษาขอเสนอแนะ แนวทางในการแก้ไขปัญหาดังต่อไปนี้

1. ปัญหาระยะเวลาการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะว่า เห็นควรให้มีการแก้ไข เปลี่ยนแปลงบทบัญญัติมาตรา 84/1 และมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ขยายระยะเวลาการขอคืน ภาษีมูลค่าเพิ่มจากเดิมสามปีเป็นห้าปี หรือเพิ่มความยืดหยุ่นในการใช้กฎหมาย โดยให้อธิบดีมีอำนาจ ปรับเปลี่ยนระยะเวลาการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามที่เห็นสมควร ซึ่งจะเป็นการให้ความเป็นธรรม ความสะดวก และความประหยัดต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี ตามหลักความเป็นธรรม หลักความสะดวก

และหลักความประหยัค อันเป็นหลักการของภาษีอากรที่ดีที่นักกฎหมายภาษีอากร ผู้จัดเก็บภาษี หรือบุคลากรในภาคส่วนที่เกี่ยวข้อง ควรที่จะนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ทั้งต่อตัวผู้จัดเก็บภาษี และผู้มีหน้าที่เสียภาษีต่อไป

2. ปัญหาการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการส่งออกที่ดีหรือผู้ส่งออกขึ้นทะเบียน ผู้ศึกษาพบว่าข้อเสนอแนะ คือ

2.1 ควรมีการปรับแก้กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการส่งออกที่ดีหรือผู้ส่งออกขึ้นทะเบียน โดยให้มีการตรวจสอบก่อนการคืน

2.2. ควรขยายระยะเวลาในการได้เงินคืนของผู้ประกอบการส่งออกที่ดีที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต จากได้รับคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) เป็นได้รับเงินคืนภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30)

เพื่อให้กรมสรรพากรมีระยะเวลาในการตรวจสอบก่อนคืนเงินให้แก่ผู้ประกอบการส่งออกที่ดีหรือผู้ส่งออกขึ้นทะเบียน ส่งผลให้การคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการส่งออกที่ดีหรือผู้ส่งออกขึ้นทะเบียน มีความถูกต้องแน่นอน และก่อให้เกิดความเสมอภาคกับการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการทั่วไป ซึ่งจะมีการตรวจสอบก่อนคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามหลักแน่นอน และหลักความเป็นธรรม นอกจากนี้ ยังเป็นการป้องกันความผิดพลาดในการคืนเงินให้แก่ผู้ประกอบการส่งออกที่ดีหรือผู้ส่งออกขึ้นทะเบียน และป้องกันความผิดพลาดในการคืนเงินให้แก่ผู้ประกอบการส่งออกที่ดีหรือผู้ส่งออกขึ้นทะเบียน ในจำนวนที่มากกว่าผู้ประกอบการส่งออกที่ดีหรือผู้ส่งออกขึ้นทะเบียนมีสิทธิจะได้รับคืน อันเป็นการระมัดระวังมิให้เงินของรัฐรั่วไหลออกไปโดยมิสมควร ซึ่งเป็นไปตามหลักอำนาจรายได้หนึ่งในหลักภาษีอากรที่ดีอีกด้วย

3. ปัญหาอัตราโทษกรณีขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเท็จ ผู้ศึกษาขอเสนอแนะให้แก้บทบัญญัติมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร ที่จากเดิมบัญญัติบทลงโทษผู้กระทำความผิดฐานขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเท็จ เป็นโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท โดยแก้ไขเป็นโทษจำคุกตั้งแต่ห้าปีถึงสิบปี และปรับตั้งแต่หนึ่งแสนบาทจนถึงห้าแสนบาท เพื่อให้อัตราโทษอย่างต่ำของความผิดฐานขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเท็จ มีความเหมาะสมมากยิ่งขึ้น และไม่ให้ประชาชนเอาเป็นเยี่ยงอย่างในการกระทำความผิด อีกทั้งอัตราโทษปรับขั้นต่ำยังเป็นจำนวนเงินที่ไม่สูงมากจนเกินกว่าที่ผู้ประกอบการทั่วไปจะสามารถชดใช้เป็นรายบุคคลได้ ผู้กระทำความผิดจึงมีความสามารถในการชำระค่าปรับในอัตราโทษดังกล่าวได้ ทำให้รัฐได้รับชำระค่าปรับจากการกระทำความผิดของผู้กระทำความผิด ตามหลักอำนาจรายได้

โดยการแก้ไขโทษจำคุกจากจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี เป็นจำคุกตั้งแต่ห้าปีถึงสิบปีนั้น เป็นการเพิ่มโทษจำคุกให้มีอัตราโทษที่หนักกว่าเดิม เพื่อให้ประชาชนเกิดความเกรงกลัวในการกระทำความผิดเพิ่มมากยิ่งขึ้น ซึ่งระยะเวลาสามเดือน กับห้าปีมีความแตกต่างกันมาก ย่อมแสดงถึงบทลงโทษที่รัฐตั้งใจจะลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดฐานขโมยทรัพย์มูลค่าเพิ่ม โดยตั้งใจให้ได้รับโทษหนักขึ้น อาจทำให้ผู้ประกอบการตระหนักได้ว่า ไม่ควรเอาเป็นเยี่ยงอย่างในการกระทำความผิด และอาจลดปริมาณการกระทำความผิดฐานขโมยทรัพย์มูลค่าเพิ่มโดยตั้งใจได้ อีกทั้ง ความเสียหายที่เกิดจากการกระทำความผิดฐานขโมยทรัพย์มูลค่าเพิ่มโดยตั้งใจก่อให้เกิดความเสียหายแก่ประเทศไทยค่อนข้างมาก ดังนั้น การเพิ่มอัตราโทษจำคุก และโทษปรับสำหรับการขโมยทรัพย์มูลค่าเพิ่มโดยเจตนา ย่อมมีความถูกต้อง เหมาะสม และเป็นธรรมแล้ว ตามหลักความเป็นธรรม อันเป็นหลักภาษีอากรที่ดี ของ อุดม สมิธ

เอกสารอ้างอิง

เกียรติขจร วัจนะสวัสดิ์. คำอธิบายกฎหมายอาญา ภาค 1. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร:

สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2549.

จรัญ โฆษณานันท์. นิติปรัชญาแนววิพากษ์. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2550.

ดุสิตลักษณ์ ตราชูธรรม. กฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562.

ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง. ความรู้ทั่วไปกฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2561.

พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด, 2561.

ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร แสนไสย และสาโรช ทองประคำ. คำอธิบายประมวลรัษฎากร

ภาษีสรรพากร. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพานิชย์

(กรุงเทพ) จำกัด, 2561, หน้า 479-480.

_____. นิติปรัชญา. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์,

ม.ป.ป.