

ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม

PROBLEMS OF TAX EVASION IN VALUE ADDED TAXES

ธัญญา ธนะโสธร^{1*}
Thanunya Thanasotorn^{1*}

^{1*} สาขาวิชากฎหมายภาษี, คณะนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, กรุงเทพฯ

^{1*} Graduate of Laws Program in Tax Law, Faculty of Law, Thammasat University, Bangkok

Received: July 13, 2020, Revised: August 22, 2020, Accepted: September 1, 2020

บทคัดย่อ

บทความนี้ มุ่งศึกษาปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม และเปรียบเทียบกฎหมายของสหราชอาณาจักร เพื่อหาแนวทางแก้ไขทางด้านกฎหมายให้เหมาะสมกับรูปแบบต่าง ๆ ของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบัน ผลการวิเคราะห์พบว่าการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยและสหราชอาณาจักรที่พบบ่อยมี 3 รูปแบบ ได้แก่ 1. การหลีกเลี่ยงไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม 2. การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ไม่นำส่งให้แก่หน่วยงานด้านภาษี และ 3. การขายสินค้า หรือให้บริการกันหลาย ๆ ทอด ซึ่งสหราชอาณาจักรกำหนดแนวทางแก้ไขสำหรับรูปแบบการหลีกเลี่ยงดังกล่าว คือ 1. การกำหนดสถานะของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มชัดเจนและแน่นอน 2. การใช้ระบบให้ผู้ซื้อมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ขาย และ 3. กำหนดบทความรับผิดชอบร่วมกันและแยกกัน จากแนวทางแก้ไขดังกล่าวผู้ศึกษาเห็นว่า จะช่วยลดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในสามรูปแบบดังกล่าวได้ดียิ่งขึ้น จึงมีความจำเป็นที่ประเทศไทยจะต้องกำหนดเพิ่มเติมเรื่องสถานะของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอย่างผู้ประกอบการให้รวมถึงผู้ประกอบการทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อย่างชัดเจน และเรื่องหน้าที่ในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยให้ผู้ซื้อมีหน้าที่ในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ขายเฉพาะกิจการบางประเภทที่มีความเสี่ยงต่อการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม และเรื่องความรับผิดชอบเบี่ยงปรับตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89 ให้รวมถึงบุคคลในทอดใดทอดหนึ่งของสายการผลิตเดียวกันรู้ หรือควรจะรู้ถึงการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นให้ต้องรับผิดชอบร่วมกันด้วย

คำสำคัญ: การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม, หลีกเลี่ยง, ภาษีมูลค่าเพิ่ม

* Corresponding author. Tel.: 081 811 5033

Email address: abellbkl@gmail.com

Abstract

This article focused on the problems of tax evasion in value added taxes compared with the tax laws of the United Kingdom, in order to find appropriate legal and administrative solutions in all kinds of tax evasion in value added taxes cases. The analysis report showed the problems of tax evasion in value added taxes in three practices which are 1) Failure to register in the value added taxes system, 2) Value added taxes collected but not remitted to the tax authority and 3) Selling goods and services with multiple transactions. In the United Kingdom, the solutions applied for solving these problems are 1. To clearly and precisely determine status of traders in value added taxes system, 2. To use the system forcing the buyer, as a duty, to remit the VAT instead of the seller or "Reverse Charging", and 3. To determine Joint and Several Liability. According to the study, the tax evasion in value added taxes cases can be reduced by following those guidelines. Therefore, it is necessary for Thailand to clearly define and add duty to those who is responsible for tax remittance including the online commercial business. Buyers are responsible to pay tax, instead of sellers in some kinds of business that are at risk of value added tax evasion. Moreover, adding the penalty of fine rate under the Revenue Code, Section 89 is also important. And the persons in any part of the same production line or a joint sale or purchase transaction should be aware of and responsible for the penalty of tax evasion in value added taxes together.

Keywords: Tax Evasion in Value Added Taxes, Evasion, Value Added Taxes

บทนำ

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยมีการเริ่มต้นใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 นำมาใช้แทนภาษีการค้าที่บังคับใช้อยู่เดิม (กรมสรรพากร, 2543) ให้สอดคล้องกับสภาวะเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป ทั้งนี้ ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากรฐานการบริโภค (Consumption Vat Type) (กรมสรรพากร, ม.ป.ป.) ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีหน้าที่เรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการ เพื่อนำไปเสียให้แก่รัฐ ภาษีที่ผู้ประกอบการเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการในส่วนนี้จะเรียกว่า “ภาษีขาย” และในขณะเดียวกัน เมื่อผู้ประกอบการดังกล่าวได้ซื้อสินค้า หรือรับบริการจากผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่น ก็จะต้องถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน ภาษีที่ผู้ประกอบการถูกเรียกเก็บนี้จะเรียกว่า “ภาษีซื้อ” ในการนำมาคำนวณทำด้วยวิธีการเครดิตภาษี ให้ใช้ใบกำกับภาษีเป็นหลักฐาน ผู้ประกอบการต้องจัดเก็บเอกสารอันเป็นหลักฐานสำคัญไว้เพื่อการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่รัฐ เนื่องจากจะเป็นหลักฐานสำคัญที่แสดงว่า ผู้ประกอบการได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นภาษีซื้อไปจริง

เมื่อประเทศไทยมีการนำการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ปรากฏว่า ในช่วงระยะเวลา 3 ปีแรก ผลออกมาอย่างราบรื่นเป็นที่พึงพอใจของหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ กระทรวงการคลังและกรมสรรพากร แต่ต่อมาแม้การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทยจะก่อให้เกิดความสำเร็จ สามารถแก้ปัญหาภาระภาษีซ้ำซ้อน รวมทั้งยังเอื้ออำนวยต่อการลงทุนและการส่งออก แต่เชื่อว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยจะปราศจากปัญหาเสียทีเดียว เนื่องจากการใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาพร้อมปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือการโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม มักพบปัญหาจากพ่อค้า หรือผู้ประกอบการที่คิดจะหนีภาษี และต้องการลดค่าใช้จ่ายของตนเอง เพื่อเพิ่มศักยภาพของตนด้วยใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ปัญหาเหล่านี้แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่า ได้ก่อให้เกิดปัญหาต่อระบบการเงินการคลังของประเทศอย่างร้ายแรงจากการโกงของเหล่าผู้มีอาชีพ

จึงทำให้ประเทศไทยได้ประสบปัญหา ส่งผลเสียหายโดยตรงต่อรัฐบาลเป็นอย่างมากเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม อันเป็นรายได้ที่สำคัญของแผ่นดิน และยังส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจของประเทศไทยในปัจจุบัน

อย่างไรก็ตาม รูปแบบการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มปรากฏหลายรูปแบบ เช่น การอาศัยช่องโหว่ของโครงสร้างระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (บิดินทร์ มawangศ์ และไพบูลย์ ผจงวงศ์, 2562) ในการบรรลู่วัตถุประสงค์ เช่น เรื่องของการหลีกเลี่ยงไม่เข้าสู่ระบบจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มักพบปัญหาของผู้ค้าขายส่วนใหญ่ มีรายรับจากการขายสินค้า หรือให้บริการในทางธุรกิจเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี ผู้มีหน้าที่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการเสียภาษีอย่างถูกต้อง แต่ผู้ค้านั้น กลับหลีกเลี่ยงไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้ตนเองอยู่นอกระบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม และไม่ต้องมีหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่เกิดจากการขายสินค้า หรือให้บริการใด ๆ หรือแม้แต่ผู้ประกอบการที่เข้าระบบมาแล้วก็ตาม ก็ใช้วิธีการหลีกเลี่ยงในรูปแบบของการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมาแล้ว แต่ไม่นำส่งให้แก่หน่วยงานด้านภาษี มีจุดมุ่งหมายลดค่าภาษีที่ต้องชำระให้น้อยลงกว่าความเป็นจริง ด้วยการยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ครบ ไม่ถูกต้อง หรือยื่นเพียงบางส่วน อันเป็นการแสดงยอดที่เป็นเท็จ รวมถึงเรื่องการใช้วิธีการขายสินค้า หรือให้บริการกันหลาย ๆ ทอด เป็นการหลบเลี่ยงความผิดทางกฎหมาย ในเรื่องความรับผิดยังมีช่องโหว่ หรือไม่ครอบคลุมถึงการกระทำการหลีกเลี่ยงได้เพียงพอ เป็นต้น การกระทำเหล่านี้ล้วนเป็นการกระทำที่ขัดต่อหลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากรทั้งสิ้น และเป็นการทำให้รัฐต้องสูญเสียประโยชน์จากรายได้ภาษีในส่วนนี้จำนวนมหาศาล

ด้วยเหตุนี้ ผู้ศึกษาจึงได้ ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้อยู่ในประเทศไทยเป็นระบบที่มีช่องโหว่ของกฎหมายที่เอื้ออำนวยต่อการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างไร มีสาเหตุของการหลีกเลี่ยงเนื่องจากเหตุผลอย่างไร และมีรูปแบบของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีลักษณะของพฤติกรรมเป็นอย่างไร รวมทั้งผลกระทบต่าง ๆ จากการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม และวิธีการแก้ไขปัญหาดังกล่าวได้โดยวิธีการใด รวมถึงการศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศสหราชอาณาจักร เนื่องจากมีนโยบายที่มีการกำหนดแนวทางในการจัดการกับปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มต่าง ๆ เพื่อที่จะลดการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีประสิทธิภาพมากขึ้นต่อไปในอนาคต

จุดประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย
2. เพื่อดำเนินการศึกษาแนวความคิด หลักการที่เกี่ยวกับความหมาย สาเหตุ รูปแบบ และผลกระทบของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม
3. เพื่อประเมินแนวทางการแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม และหามาตรการที่เหมาะสมต่อไปในอนาคต เพื่อที่จะป้องกันการทำลายระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย

หลักการ แนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

เมื่อพิจารณาถึงวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะเห็นว่า ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value-added Tax) มีลักษณะเหมือนภาษีการขายที่เก็บทุกทอด (Turnover Tax) ในแง่ของการเก็บภาษีจากทุกขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่าย (กรมสรรพากร, ม.ป.ป.) ตั้งแต่ขั้นผู้ผลิต ผู้ขายส่งและผู้ขายปลีก แต่ภาษีทั้งสองประเภทนี้ มีข้อแตกต่างกันในแง่ของภาษีการขายทุกทอด (Turnover Tax) เป็นภาษีที่ชำระในทอดก่อน ๆ แล้วจะไม่นำมาหักออกจากภาษีในทอดต่อ ๆ มา มีผลให้ราคาสินค้าเพิ่มขึ้นในอัตราที่สูงกว่าภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value-added Tax) เป็นภาษีที่ชำระในทอดก่อน ๆ แล้วสามารถจะนำมาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระในทอดต่อ ๆ มาได้ จากคุณสมบัติของภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ จึงทำให้ประเทศที่ประสบปัญหาภาษีซ้ำซ้อน ในการขายทุกทอดนำเอาภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลดีในหลาย ๆ ด้าน จึงสรุปได้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นระบบภาษีประเภทหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับผู้บริโภคโดยตรง ถือเป็นภาษีทางอ้อมชนิดหนึ่งที่มีฐานภาษีจากการใช้จ่าย หรือการบริโภค ผ่านช่องทางของการผลิตและการจำหน่ายทุกขั้นตอน ทำให้มีฐานภาษีที่กว้างมาก

และเป็นภาษีที่มีประสิทธิภาพมากที่สุดในการเพิ่มรายได้ให้กับรัฐบาล ซึ่งจัดเก็บตามผลประโยชน์ที่ได้รับ กล่าวคือ ผู้ใดได้รับประโยชน์ หรือได้ใช้ทรัพยากรของรัฐมาก ก็มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลมากตามไปด้วย การจัดเก็บภาษีชนิดนี้มีวัตถุประสงค์ต้องการจัดเก็บจากการใช้จ่ายของประชาชน แต่เนื่องจากประชาชนมีจำนวนมาก ทำให้การจัดเก็บภาษีจากการใช้จ่ายของแต่ละคนทำได้ลำบาก ในทางปฏิบัติจะมีการเก็บผ่านผู้ประกอบการ กฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการเป็นผู้เสียภาษี (ภาษีธุรกิจเฉพาะ, ม.ป.ป.) แต่แท้จริงแล้ว ผู้ประกอบการมิได้รับภาระภาษีนี้ เมื่อถูกเรียกเก็บภาษีก็จะบวกภาษีเข้าไปในราคาสินค้า ผลภาระภาษีให้กับประชาชนผู้บริโภคต่อไป โดยเริ่มมีการนำเอาภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้าในปี พ.ศ. 2535 และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น สามารถทำรายได้ให้กับรัฐบาลเป็นจำนวนมาก

อย่างไรก็ตาม ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำมาใช้ในประเทศไทย ประสบความสำเร็จเป็นที่น่าพอใจ สามารถช่วยแก้ปัญหาภาระภาษีซ้ำซ้อน รวมทั้งยังเอื้ออำนวยต่อการลงทุนและการส่งออก แต่ก็ใช่ว่าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะปราศจากปัญหาเสียทีเดียว จากการศึกษาารูปแบบของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มที่สำคัญบางประการ พบว่า มีการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้วยวิธีการหลีกเลี่ยงไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ธุรกิจการค้าขายออนไลน์ การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ไม่นำส่งให้แก่หน่วยงานด้านภาษี เช่น การรายงานยอดขาย หรือยอดซื้อไม่ถูกต้อง หรือไม่ครบถ้วน รวมถึงการรายงานเพียงบางส่วนด้วย และการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีการขายสินค้า หรือให้บริการกันหลาย ๆ ทอด โดยที่ผู้หลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ต้องรับผิดชอบเพราะอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายเสียให้ตนไม่ผิดกฎหมาย ทั้งที่ในความเป็นจริงเป็นผู้หลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผิดกฎหมาย ปัญหาเหล่านี้ ล้วนมาจากเหตุที่กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มมีช่องโหว่ หรือขอบเขตของบทบัญญัติไม่ครอบคลุมถึงสถานการณ์ในความเป็นจริงไม่เพียงพอ รวมถึงมีช่องให้ผู้หลีกเลี่ยงทางออกให้ตนไม่ต้องรับผิดชอบได้ เหตุผลเหล่านี้ ทำให้เกิดปัญหาของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตามมาในรูปแบบต่าง ๆ กันออกไป ดังนั้น เพื่อทำความเข้าใจถึงปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงต้องพิจารณาถึงองค์ประกอบต่าง ๆ คือ 1. ความหมายการหลีกเลี่ยงภาษี 2. สาเหตุการหลีกเลี่ยงภาษี 3. รูปแบบการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม 4. ผลกระทบการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม 5. ความรับผิดชอบจากการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม และ 6. วิเคราะห์ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม

1. ความหมายการหลีกเลี่ยงภาษี

การหลีกเลี่ยงการชำระภาษีถือได้ว่าเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ หมายถึง การกระทำใด ๆ ก็ตามที่บ่อนทำลายเศรษฐกิจ หรือเป็นผลเสียอย่างร้ายแรงต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ ไม่ว่าจะการกระทำนั้นจะผิดกฎหมายหรือไม่ก็ตาม ไม่ว่าจะการกระทำนั้นจะมีเจตนา หรือไม่มีเจตนา ไม่ว่าจะการกระทำนั้นจะมีกฎหมายบัญญัติห้ามไว้หรือไม่ก็ตาม ส่งผลกระทบถึงการทำลายระบบภาษีและการคลังของประเทศ และเพื่อให้เข้าใจความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งเป็นส่วนสำคัญหนึ่งของการศึกษาถึงปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ศึกษาจึงได้เปรียบเทียบกับกรหลบหลีกภาษีอากร

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม (2559) ให้คำจำกัดความการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Evasion) ว่าเป็นการใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายที่จะไม่เสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลง เช่น มีเงินได้ที่จะต้องยื่นรายการและเสียภาษี แต่จงใจไม่ยื่นรายการและเสียภาษี หรือยื่นรายการและเสียภาษี แต่รายการและเสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน หรือยื่นรายการแต่แสดงจำนวนเงินได้ต่ำกว่าความเป็นจริง เพื่อเสียภาษีน้อย หรือแสดงตัวเลขค่าใช้จ่ายสูงกว่าความจริง ให้มีกำไรน้อยจะได้เสียภาษีน้อยลง หรือให้เกิดผลขาดทุนจะได้ไม่ต้องเสียภาษี หรือใช้ใบกำกับภาษีปลอม เพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มและใช้เป็นหลักฐานในการหักจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ จะได้ไม่ต้องเสียภาษี หรือใช้ใบกำกับภาษีปลอมในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม และใช้เป็นหลักฐานในการหักจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา และไม่ถือเป็นการวางแผนภาษีอากร เพราะการวางแผนภาษีอากร จะต้องไม่ใช้วิธีการที่ผิดกฎหมาย ส่วนการหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) ก็ยังถือว่า อยู่ในความหมายของการวางแผนภาษีอากร เพราะการหลบหลีกภาษีอากร คือ การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย เพื่อไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลง เช่น การใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย หรือทำนิติกรรม หรือสัญญา หรือธุรกรรม หรือจัดการธุรกิจ เพื่อไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลง

จากความหมายข้างต้น ผู้วิจัยสรุปความหมายการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Evasion) คือ การกระทำ หรือละเว้น การกระทำที่ฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมาย เพื่อไม่เสียภาษีอากร หรือเสียภาษีให้น้อยลง ด้วยวิธีการหลอกลวง ใช้กลอุบาย อันเป็นการฉ้อโกง อันถือว่าเป็นความผิดที่มีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา แต่หากพิจารณาเปรียบเทียบกับกรหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) คือ การเลือกใช้สิทธิหรือกระทำ หรือละเว้นกระทำตามวิธีทางกฎหมาย หลบหลีกภาษีทั้งหมด หรือชำระ จำนวนภาษีให้น้อยลง ถือได้ว่าเป็นการกระทำโดยชอบกฎหมาย บางครั้งอาศัยช่องโหว่ของกฎหมาย ซึ่งเป็นการกระทำที่ ปราศจากการฉ้อโกง อันเป็นการกระทำความผิด

2. สาเหตุการหลีกเลี่ยงภาษี

โดยทั่วไป จุดประสงค์ของการหลีกเลี่ยงภาษี เกิดจากการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ต้องการถูกบังคับเสียภาษีให้แก่รัฐ เพราะการเสียภาษีทำให้รายได้ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะนำไปใช้จ่ายในประโยชน์ส่วนตัวลดลงตามจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ จากการถูกบังคับเก็บภาษีนี้ ทำให้เกิดการต่อต้านโดยธรรมชาติที่จะเสียภาษีน้อยลง เพื่อให้มีเงินได้ในการใช้จ่ายมากขึ้น หากพิจารณาจากหลักการภาษีแล้ว สาเหตุสำคัญที่ทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีมัก คือ

2.1 อัตราภาษีที่รัฐจัดเก็บสูง คือ เมื่ออัตราภาษีที่สูงทำให้คนมีเงินเหลือใช้ในการบริโภคส่วนตัวลดลง จึงมีความไม่เต็มใจ หรือความไม่สมัครใจที่จะเสียภาษีมากขึ้น และหาทางลดการเสียภาษีด้วยการหลีกเลี่ยงภาษี รวมทั้งการที่ ภาษีสูงมากเท่าไร ก็ยังเป็นเหตุผลที่จะทำให้เกิดความคุ้มค่าพอที่จะเสี่ยงที่จะหลีกเลี่ยงภาษีขึ้นไปอีกด้วย

2.2 โอกาสในการถูกจับได้ว่าหลีกเลี่ยงภาษีต่ำ คือ โอกาสที่ผู้หลีกเลี่ยงภาษีจะถูกจับได้มาก หรือน้อย ขึ้นอยู่กับอัตราการตรวจสอบภาษี ที่สัมพันธ์กับงบประมาณการตรวจสอบและปราบปราม จำนวนเจ้าหน้าที่ ปริมาณ การตรวจสอบ ปราบปรามของรัฐ ความถี่ถ้วนในการตรวจสอบ และเนื่องจากการตรวจสอบปราบปรามนั้น มีต้นทุนสูง และ ใช้ระยะเวลานาน จึงเป็นไปได้ยากที่รัฐจะตรวจสอบผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุก ๆ ราย ทำให้โอกาสที่ผู้หลีกเลี่ยงภาษีจะถูกจับกุมได้ ทั่วไปแล้วค่อนข้างต่ำ ปัจจุบันได้นำเทคโนโลยีมาใช้ในการตรวจสอบ ทำให้มีโอกาสในการจับกุมได้ว่าหลีกเลี่ยงภาษีมียุติขึ้น

2.3 ระบบกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มมีช่องโหว่ คือ การที่กฎหมายมีช่องโหว่มาก กฎหมายที่ล่าช้า และไม่ทันการณ์ ส่งผลให้ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีหาช่องทางหลีกเลี่ยงภาษีได้ง่าย เป็นพฤติกรรมที่ขยายขอบเขตที่รวดเร็ว เพราะหากคนหนึ่งทำได้ และเสียภาษีน้อยลงโดยไม่ผิดกฎหมาย อีกคนหนึ่งย่อมทำตาม ทั้งนี้ บางคนยินยอมเสียค่าใช้จ่ายในการหลีกเลี่ยงภาษี ตรวจจับค่าใช้จ่ายดังกล่าวต่ำกว่ามูลค่าภาษีที่สามารถลดลงได้

2.4 บทลงโทษอาจไม่เพียงพอ คือ ในกรณีตรวจสอบพบว่า มีการหลีกเลี่ยงภาษี ผู้หลีกเลี่ยงภาษีจะต้องเสีย ภาษีในส่วนที่หลีกเลี่ยง รวมทั้งค่าปรับ เงินเพิ่ม และยังมีโทษทางอาญาถึงขั้นจำคุกด้วย แต่บทลงโทษที่มีอยู่อาจบัญญัติไว้ ไม่ครอบคลุม หรือไม่เพียงพอต่อการที่ผู้หลีกเลี่ยงภาษีนั้นได้กระทำความผิด ทำให้ผู้หลีกเลี่ยงหลุดพ้นจากบทลงโทษได้ เป็นช่องทางให้ผู้หลีกเลี่ยงสามารถทำการหลีกเลี่ยงได้โดยไม่ต้องรับผิดชอบใด ๆ (วาริชณี หลงสกุล, 2550)

3. รูปแบบการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม

ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยและสหราชอาณาจักรที่พบบ่อยครั้งมี 3 รูปแบบ ได้แก่

3.1 การหลีกเลี่ยงไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ โดยหลักการผู้ขายมีหน้าที่ หรือมีภาระหน้าที่ต้อง ประเมินผลประกอบการของการซื้อ ขายสินค้า หรือให้บริการ ถ้าผู้ขายมียอดขาย หรือรายได้เข้าหลักเกณฑ์ขั้นต่ำของ การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ขายนั้นต้องมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในการทำธุรกิจ แต่ปัญหาการหลีกเลี่ยงในรูปแบบนี้ เกิดขึ้น เมื่อผู้ค้าขายสินค้า หรือให้บริการมียอดขาย หรือรายได้เกินกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำของการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ผู้ขาย ไม่ทำการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นเหตุให้รัฐบาลสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมาก พบได้จากผู้ค้าขายรายย่อย หรือผู้ค้าที่อยู่ นอกโครงสร้างทางกฎหมาย ธุรกิจขนาดเล็กที่ดำเนินการขายสินค้า หรือให้บริการ และมียอดขาย หรือรายได้อยู่ในระดับเกณฑ์ที่ ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ส่วนใหญ่ละเลยไม่เข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อหลีกเลี่ยงค่าใช้จ่ายทางภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงกรณีบริษัทที่ขายสินค้า หรือให้บริการกับผู้ซื้อ หรือผู้บริโภครายบุคคล หรือบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนอื่น ๆ (Business to Customer: B2C) ที่มีความสัมพันธ์ระยะสั้นระหว่างเจ้าของธุรกิจและผู้ซื้อโดยตรง เนื่องจากไม่มีใบแจ้งหนี้มาเกี่ยวข้อง นอกจากนี้

ยังพบได้ทั่วไปในกลุ่มที่ต้องใช้แรงงานมาก ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ยังเข้าไม่ถึงกลุ่มบุคคลเหล่านี้ ดังนั้น สรุปได้ว่าในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าผู้ประกอบการที่ประกอบธุรกิจและกระทำการขายสินค้า หรือให้บริการเกินกว่าเกณฑ์ที่กำหนดไว้ จึงอยู่ในคุณสมบัติที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หากผู้ประกอบการนั้นตั้งใจไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นลักษณะการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มได้

3.2 การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว แต่ไม่นำส่งหน่วยงานด้านภาษีอากร คือ การที่ผู้ขายเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่รวบรวมได้ แต่ไม่ได้มีการนำส่งไปยังหน่วยงานสรรพากร หรือหน่วยงานผู้มีอำนาจ การหลีกเลี่ยงประเภทนี้เป็นตัวอย่างที่ชัดเจนของการหลีกเลี่ยงที่เป็นอันตราย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในภาคอุตสาหกรรมการก่อสร้าง หลักการนั้นผู้ประกอบการที่ได้เข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม แล้วมีหน้าที่ต้องนำส่งข้อมูลรายงานยอดขายที่เกิดขึ้นในทุก ๆ เดือน พร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษี แต่ผู้ประกอบการมักจะใช้วิธีการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้วยการที่ไม่แสดงรายการยอดขายในข้อมูลที่เป็นความจริง หรือรายงานผิดพลาด หรือผิดไปจากความจริง เพื่อหลีกเลี่ยงทำให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มน้อยลง ได้แก่ การหลบยอดขาย เช่น การขาย หรือให้บริการมาก แต่ผู้ประกอบการกับรายงานว่ามียอดขายน้อย รวมถึงการขาย หรือให้บริการแพง แต่แจ้งว่าขาย หรือให้บริการถูก ดังนั้น เมื่อแจ้งยอดขายต่ำก็จะส่งผลให้ภาษีขายก็ต่ำไปด้วย และเมื่อนำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษี มาเครดิตจึงทำให้เสียภาษีน้อยตามมา ทั้งนี้ การหลบยอดซื้อ เช่น เมื่อในเดือนนั้นมียอดซื้อสูงกว่ายอดขายต่ำ ย่อมเป็นที่ผิดสังเกต ผู้ประกอบการมักจะยอมเก็บใบกำกับภาษีไว้ หรือการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์บางชนิดทำขึ้นเพื่อปรับปรุงยอดซื้อและยอดขายให้สอดคล้องสัมพันธ์กันอย่างแนบเนียน รวมไปถึงการอาศัยการสมยอมกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย หรือมีการแต่งบัญชีให้ยอดขายเกิดขึ้นเท่าที่ต้องการจะเสียภาษี

3.3 การขายสินค้า หรือให้บริการกันหลาย ๆ ทอด คือ การขายสินค้า หรือให้บริการในสายการทำธุรกรรมเดียวกัน หรือในสายการผลิตเดียวกัน หากมีผู้ประกอบการหลายคนทำการซื้อขาย หรือให้บริการ และในช่วงทอดใดทอดหนึ่งทำการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ในประเทศไทยพบในกรณีการทำธุรกรรมกันมารายจากการส่งออกสินค้า มีการหลีกเลี่ยงในรูปแบบที่ไม่ได้มีการส่งออกสินค้าจริง แต่มีการไปขอคืนเครดิตภาษีซื้อทั้งหมด อันอาจก่อให้เกิดการสูญเสียดอกของกรมสรรพากรอย่างมาก การหลีกเลี่ยงนั้นอาจจะเกิดขึ้นในทอดใดทอดหนึ่งของการทำธุรกรรม ทำให้เห็นว่าถ้าหากมีการปรากฏขึ้นหลาย ๆ ทอด ยิ่งทำให้เป็นปัญหาในการตรวจสอบที่ยากขึ้นไปอีกของกรมสรรพากร อีกทั้งหากผู้ประกอบการในทอดใดทอดหนึ่ง ทำการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้องให้ผู้ประกอบการในทอดใดบ้างรับผิดชอบในการขายสินค้า หรือให้บริการที่มีการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น

4. ผลกระทบการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากการที่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร แต่กลับกระทำการต่าง ๆ เพื่อที่จะหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มบางส่วน หรือทั้งหมด อาศัยช่องโหว่ของกฎหมายเป็นเครื่องมือในการกระทำความผิด ทำให้เกิดผลกระทบต่าง ๆ (วราพร เศรษฐธรรักษ์, 2564) ดังนี้

4.1 ผลกระทบต่อรายรับของรัฐบาล คือ ส่งผลกระทบต่อหลักการหารายได้ที่ดี และฐานการคลังของประเทศเพราะทำให้การจัดเก็บภาษีได้น้อยกว่าความเป็นจริง และทำให้รัฐสูญเสียดอกที่เกิดจากการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ก่อให้เกิดความไม่มั่นคงในฐานการคลังของประเทศ

4.2 ผลกระทบต่อหลักการภาษีอากรที่ดี คือ การบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี รัฐบาลต้องคำนึงถึงหลักการภาษีอากรที่ดีเป็นสำคัญมาใช้ เพราะมีผลกระทบต่อเป้าหมายทางเศรษฐกิจในหลาย ๆ ด้าน ซึ่ง Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ผู้มีชื่อเสียงจากสกอตแลนด์ กล่าวว่า หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องประกอบด้วย 4 ประการ คือ หลักความยุติธรรม หลักความแน่นอน หลักความสะดวก และหลักความประหยัด (Smith & Cannan, 2003)

4.3 ผลกระทบต่อหลักความยุติธรรม คือ การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้การจัดเก็บภาษีไม่มีความเท่าเทียมกัน และยังทำให้ขาดความเป็นธรรม ในการแบ่งภาระแก่ผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามหลักความสามารถของแต่ละคน ส่งผลกระทบต่อหลักความยุติธรรมของผู้ประกอบการค้าที่สุจริตอันทำการค้าขายตามธุรกิจปกติ (โทษของการหลีกเลี่ยงภาษี, ม.ป.ป.)

5. ความรับผิดชอบจากการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 89 ได้กำหนดถึงความรับผิดชอบของเบี้ยปรับในรูปแบบ หรือพฤติกรรมการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม (คำสั่งกรมสรรพากร, 2542) ดังนี้

5.1 กรณีประกอบกิจการ โดยมีได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องเสียเบี้ยปรับสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียในแต่ละเดือนภาษี ตลอดระยะเวลาที่ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติ หรือเป็นเงินหนึ่งพันบาทต่อเดือนภาษี แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89(1)

5.2 กรณีมีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลา ต้องเสียเบี้ยปรับสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสีย หรือนำส่งในเดือนภาษีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89(2)

5.3 กรณียื่นแบบแสดงรายการจำนวนภาษีทั้งหมดไม่ถูกต้อง คือ เมื่อผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือแบบนำส่งภาษีไว้ไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสีย หรือนำส่งในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไป ต้องเสีย เบี้ยปรับหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อน ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89(3)

5.4 กรณียื่นแบบแสดงรายการจำนวนภาษีขาย หรือภาษีซื้อไม่ถูกต้อง เมื่อผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือแบบนำส่งภาษีไว้ไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีขาย หรือจำนวนภาษีซื้อในเดือนภาษีที่แสดงไว้คลาดเคลื่อนไป ต้องเสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีขายที่แสดงไว้ขาดไป หรือจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไปตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89(4)

5.5 กรณีผู้ประกอบการไม่จัดทำใบกำกับภาษี เมื่อผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษี และส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการ เมื่อผู้ประกอบการขายสินค้า หรือให้บริการโดยไม่ออกใบกำกับภาษี มีความรับผิดชอบในทางแพ่ง คือ ต้องเสียเบี้ยปรับสองเท่าของจำนวนภาษีในใบกำกับภาษีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89(5)

5.6 กรณีออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิจะออกตามกฎหมาย ต้องเสียเบี้ยปรับสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89(6)

5.7 กรณีนำใบกำกับภาษีปลอม ไม่ว่าจะทั้งหมด หรือบางส่วนมาใช้คำนวณภาษี ต้องเสียเบี้ยปรับสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89(7)

6. วิเคราะห์ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม

ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยและสหราชอาณาจักรที่พบบ่อยครั้งมี 3 รูปแบบ ได้แก่ 1. การหลีกเลี่ยงไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม 2. การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ไม่นำส่งให้แก่หน่วยงานด้านภาษี และ 3. การขายสินค้า หรือให้บริการกันหลาย ๆ ทอด สามารถนำวิเคราะห์ เพื่อหาแนวทางในการแก้ไขการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีมูลค่าเพิ่ม, ม.ป.ป.) ดังนี้

6.1 วิเคราะห์ปัญหาการหลีกเลี่ยงไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย พบว่า ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ประกอบการ ผู้ผลิต หรือผู้ขายสินค้า หรือให้บริการในทางธุรกิจ หรือวิชาชีพเป็นปกติธุระ ไม่ว่าจะประกอบกิจการในรูปแบบใด และมีการขายสินค้า หรือให้บริการตามประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1(8) และ (10) และได้กระทำการในราชอาณาจักร ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 77/2 และมีรายรับเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี ถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนตามกำหนดเวลาในประมวลรัษฎากร แต่พบว่า มีผู้ประกอบการส่วนใหญ่ขายสินค้า หรือให้บริการในราชอาณาจักร และมีรายรับเกินกว่า 1.8 ล้าน ต่อปี ถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ผู้ประกอบการเหล่านั้นไม่จดทะเบียน

ภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่ทำหน้าที่ตามหลักเกณฑ์การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือไม่ทำหน้าที่ในการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่รัฐ ปัญหาที่มีกบพในธุรกิจค้าขายผ่านทางตลาดออนไลน์ เนื่องจากในปัจจุบันมีเทคโนโลยีใหม่ ๆ เข้ามาเป็นอีกช่องทางของการค้าขาย ในยุคดิจิทัลสามารถซื้อขายสินค้า หรือให้บริการได้จากการผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หรือที่เรียกกันว่าเป็นร้านค้าออนไลน์ที่ปรากฏอยู่บนเครื่องคอมพิวเตอร์ หรือโทรศัพท์มือถือ ทำให้มีช่องทางการขายสินค้า หรือให้บริการหลากหลายมากขึ้น และปรากฏว่า ผู้ประกอบการค้าขายออนไลน์มียอดรายรับเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี แต่กรมสรรพากรไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลการค้าขายทางออนไลน์ได้ครบถ้วน เนื่องจากการวิเคราะห์บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรเห็นว่า ยังไม่มีความชัดเจนและความแน่นอน คือไม่ได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่า ผู้ประกอบการให้รวมถึงผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ด้วย เพียงแต่ให้นิยามว่า ผู้ประกอบการหมายถึงเพียงบุคคล ซึ่งขายสินค้า หรือให้บริการในทางธุรกิจ หรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (15) จึงทำให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์บางราย ไม่ทราบถึงหน้าที่ตามกฎหมายของตน หรือบางรายอาจอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายในส่วนนี้ตีความ เพื่อหลีกเลี่ยงในการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้อง และในส่วนของบทบัญญัติกฎหมายตามประมวลรัษฎากร ก็ได้มีการบัญญัติถึงวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไว้โดยเฉพาะ ทำให้ขั้นตอนและวิธีการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงต้องเป็นไปตามประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตาม หากวิเคราะห์เปรียบเทียบ สหราชอาณาจักรได้มีการจัดการปัญหาเหล่านี้ที่แตกต่างออกไป โดยมีการออกกฎระเบียบภายในสหราชอาณาจักร ในเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ให้สอดคล้องกับหลักการที่สหภาพยุโรปได้วางไว้ โดยกำหนดไว้ใน The Notice 700: Section 4 ในหัวข้อ VAT: Businesses Supplying Digital Services to Private Consumers (Government Digital Service, 2014) ช่วยให้เกิดความเป็นธรรมระหว่างผู้บริโภคด้วยกัน และระหว่างผู้ประกอบการด้วยกัน นอกจากนี้ ทางสหราชอาณาจักรมีการกำหนดไว้ด้วยว่า ใช้เฉพาะกรณีที่มีการให้บริการในรูปแบบดิจิทัล หมายถึง การให้บริการผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยระบุอย่างชัดเจนว่า ผู้บริโภคจะต้องเป็นผู้บริโภคที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการ และอยู่ในสหราชอาณาจักร ส่วนผู้ประกอบการก็จะต้องเป็นผู้ประกอบการที่ไม่ได้เป็นสมาชิกของสหภาพยุโรป จากหลักการดังกล่าวของประเทศสหราชอาณาจักรนี้ ทำให้เห็นได้ว่าได้มีการวางกฎระเบียบไว้อย่างชัดเจนถึงหลักเกณฑ์ของผู้ประกอบการและผู้บริโภค และยังมีความแน่นอนในเรื่องของการกำหนดสถานะของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น จึงสามารถนำมาเป็นแนวทางในการบัญญัติบทกฎหมายภายในประเทศไทยได้ต่อไปในอนาคต

6.2 วิเคราะห์ปัญหาการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแต่นำส่งให้แก่หน่วยงานด้านภาษี เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์ของการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นให้กับกรมสรรพากรมีกระบวนการเริ่มขึ้น การเกิดจุดความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้น โดยการส่งมอบสินค้า การโอนกรรมสิทธิ์ การรับชำระราคา หรือการออกไปกำกับภาษีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 78 และ 78/1 (คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 86/2542, 2542) ถือว่า ผู้ประกอบการนั้นมีหน้าที่ต้องเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยนำมาคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี แต่พบว่า ปัจจุบันผู้ประกอบการในประเทศไทยส่วนใหญ่เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว แต่ไม่ได้นำส่งให้กับกรมสรรพากร หรือยื่นแบบแสดงรายการภาษีที่มียอดขาย หรือยอดซื้อไม่ถูกต้อง ไม่ครบถ้วน หรือขาดไป รวมทั้งการแจ้งยอดขายบางส่วน เมื่อผู้ประกอบการได้แจ้งยอดขายต่ำ ก็จะส่งผลให้ภาษีขายก็ต่ำไปด้วย และเมื่อนำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีมาเครดิตจึงทำให้เสียภาษีน้อยตามมา เมื่อวิเคราะห์ตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรในประเทศไทยเห็นว่า มีวิธีการแก้กับปัญหาเหล่านี้ที่ปลายเหตุ อีกทั้งพบว่า ผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีขาย และภาษีซื้อไม่ถูกต้อง หรือไม่ครบถ้วนเกิดขึ้น ทางกรมสรรพากรก็จะมีวิธีการจัดการกับปัญหาเหล่านี้ตามบทบัญญัติในส่วนของบทลงโทษเท่านั้น โดยกำหนดว่า หากผู้ประกอบการมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89(2) หรือยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไปให้เสีย หรือมีข้อผิดพลาดให้เสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อนไปตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89(3) หรือยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้อง เป็นเหตุให้จำนวนภาษีขาย หรือจำนวนภาษีซื้อในเดือนภาษีที่แสดงไว้

ตลาดเคลื่อนไป ให้เสียเปรียบหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีชายที่แสดงไว้ขาดไป หรือจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไปตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89(4) ไว้เท่านั้น

อย่างไรก็ตาม หากวิเคราะห์เปรียบเทียบกับสหราชอาณาจักรที่มีวิธีแก้ไขปัญหาค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการแจ้งยอดขายขาด แจ้งไม่ครบ หรือแจ้งเพียงบางส่วนด้วยการแก้ไขปัญหาค่าเพิ่มที่ต้นเหตุ คือ การแก้ที่กลไกของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากสหราชอาณาจักรมองว่า หากเงินภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่กับผู้ขายในช่วงระยะเวลาหนึ่ง อาจทำให้เกิดโอกาสที่จะหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลให้เมื่อถึงกำหนดในแต่ละเดือนภาษีที่ต้องนำส่งให้กับรัฐ ผู้ประกอบการจะไม่สามารถทำหน้าที่ในการนำส่งได้อย่างเต็มประสิทธิภาพ เพราะฉะนั้น หากเปลี่ยนกลไกของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ในเรื่องผู้มีหน้าที่ในการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และนำส่งให้กับกรมสรรพากรให้เป็นหน้าที่ของผู้ซื้อแทน ใช้กับเฉพาะกิจการบางประเภท ที่มีความเสี่ยงจะเกิดการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มได้มาก สาเหตุที่สหราชอาณาจักรเปลี่ยนหน้าที่การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้ผู้ซื้อแทน เพราะเห็นว่าภาษีซื้อนั้นเป็นสิ่งที่ผู้ซื้อเป็นผู้ออก และเป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอยู่แล้ว จึงมีความเป็นไปได้ว่าผู้ซื้อจะทำหน้าที่ได้ดีกว่าผู้ขาย หากมองในการตรวจเช็คทางฝั่งผู้ขายก็อาจจะไม่สามารถที่จะตรวจสอบได้แม่นยำและไม่ทันการ เนื่องจากผู้ขายอาจแจ้งยอดที่ไม่ถูกต้อง หรือแจ้งยอดไม่ครบ หรือขาดหายไปบางส่วน จะแตกต่างกับกลไกของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย ที่ให้ผู้ขายเป็นผู้มีภาระหน้าที่ในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแทนที่ผู้ซื้อตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากรมาตรา 87

6.3 วิเคราะห์ปัญหาการขายสินค้า หรือให้บริการกันหลาย ๆ ทอด เมื่อมีการขายสินค้า หรือให้บริการกันหลาย ๆ ทอด หรือมีการทำธุรกรรมกันมากมาย มักเกิดขึ้นในประเทศไทยปัจจุบันในกรณีของการส่งออกสินค้า มีการหลีกเลี่ยงในรูปแบบที่ว่าไม่ได้มีการส่งออกสินค้าจริง แต่ได้มีการไปขอคืนเครดิตภาษีซื้อทั้งหมด อันอาจก่อให้เกิดการสูญเสียรายได้ของกรมสรรพากรอย่างมาก การหลีกเลี่ยงนั้นอาจเกิดขึ้นในทอดใดทอดหนึ่งของการทำธุรกรรมก็ได้ แต่เนื่องจากบทบัญญัติในเรื่องความรับผิดส่วนหนึ่งของเบี้ยปรับมาตรา 89(1)-(9) เพียงกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเสียเปรียบปรับในกรณีรูปแบบที่กำหนดไว้ ทำให้มีเนื้อหาที่ไม่ครอบคลุมถึงรูปแบบการหลีกเลี่ยงในหลาย ๆ ทอด เพราะฉะนั้น หากในกรณีผู้ที่ทำการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในทอดใดทอดหนึ่งรู้ถึงการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในทอดอื่น ๆ แต่ได้กระทำการหลีกเลี่ยงในรูปแบบที่ไม่เข้ารูปแบบตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ก็ถือว่าผู้หลีกเลี่ยงนั้นไม่มีความรับผิดในส่วนของการปรับแต่อย่างใด

แต่เมื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบกับสหราชอาณาจักรแก้ไขปัญหาค่าเพิ่มนี้ด้วยการกำหนดกฎหมายในเรื่องเกี่ยวกับความรับผิดร่วมกัน กล่าวคือ เมื่อมีการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นในหลาย ๆ ธุรกรรมร่วมกัน หรือมีการขาย หรือให้บริการหลาย ๆ ทอดนั้น ต้องมีความรับผิดร่วมกัน โดยไม่ได้จัดการเพียงแค่ทอดเดียว คือ ทอดของผู้ส่งออกเท่านั้น แต่กับให้มองในทุก ๆ ทอดของการทำธุรกรรมการซื้อขายการส่งออกสินค้ากัน เมื่อหากแค่ผู้ขาย หรือผู้ซื้อในทอดใดทอดหนึ่งนั้น “รู้” หรือ “มีเหตุอันควรสงสัย” ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มในการขาย หรือให้บริการในช่วงธุรกรรมทอดใด ไม่ได้มีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้ว่าทอดใดทอดหนึ่งนั้น จะได้กระทำการขายสินค้า หรือให้บริการ และเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้องก็ตาม

วิธีดำเนินการวิจัย

การศึกษานี้ ใช้วิธีการศึกษาแบบการวิจัยเอกสาร (Documentary Research) จากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ข้อกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง แนวคำพิพากษาศาลฎีกาและคำสั่งกรมสรรพากร ตลอดจนค้นคว้าข้อมูลจากตำราวิทยานิพนธ์ บทความ วารสารกฎหมาย และเอกสารทางวิชาการ รวมถึงการสืบค้นทางอินเทอร์เน็ต เพื่อนำข้อมูลต่าง ๆ มาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับกฎหมายของสหราชอาณาจักร หาข้อสรุปและข้อเสนอแนะในการปรับปรุงแก้ไขให้สอดคล้องกับปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผลการวิจัยและอภิปรายผล

1. บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1(15) ในประเทศไทยจะเห็นได้ว่า ยังไม่มีความชัดเจน และความแน่นอน คือ ไม่ได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่า ผู้ประกอบการให้รวมถึงผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ด้วย แต่ในสหราชอาณาจักร ได้มีการออกกฎระเบียบภายในสหราชอาณาจักร เรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จะช่วยให้เกิดความเป็นธรรมระหว่างผู้บริโภคด้วยกัน และระหว่างผู้ประกอบการด้วยกัน นอกจากนั้น ได้กำหนดให้ใช้เฉพาะกรณีที่มีการให้บริการในรูปแบบดิจิทัล หมายถึง การให้บริการผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จึงเห็นว่าได้มีการวางกฎระเบียบไว้อย่างชัดเจนถึงหลักเกณฑ์ของผู้ประกอบการ และเรื่องของการกำหนดสถานะของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ทางแก้สำหรับปัญหาการประกอบกิจการแต่หลีกเลี่ยงไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ ผู้ศึกษาเห็นว่าควรมีบทบัญญัติกฎหมายเพิ่มเติมให้ชัดเจนว่าผู้ประกอบการที่ทำการขายสินค้าผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และสินค้านั้นเข้าข่ายที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร ไม่ได้รับยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องมีหน้าที่จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

2. บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรมาตรา 82/3 ในประเทศไทยจะเห็นได้ว่าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้มอบหน้าที่ในการนำส่ง หรือยื่นภาษีมูลค่าเพิ่มให้เป็นหน้าที่ของผู้ประกอบการในฝั่งของผู้ขายเท่านั้น ยังมีช่องโหว่ และไม่มีประสิทธิภาพทำให้เกิดปัญหาการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว แต่ไม่นำส่งหน่วยงานด้านภาษีอากร รวมถึงระบบการตรวจของทางกรมสรรพากรที่มีกระบวนการ คือ เมื่อพบปัญหาการแจ้งยอดขายขาด หรือแจ้งไม่ครบ หรือแจ้งบางส่วน ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากรนั้นมีเพียงการตรวจสอบย้อนว่า ผู้ขายได้มีการขายสินค้ากันจริงหรือไม่ หรือผู้ซื้อได้ทำการซื้อสินค้านั้นจริงหรือไม่ ซึ่งไม่ได้มีมาตรการอื่นเข้ามาควบคุมควบคุมไปเพื่อลด หรือป้องกันการเกิดการหลีกเลี่ยงกับปัญหาดังกล่าว แต่ในสหราชอาณาจักรมีระบบการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ซื้อมีหน้าที่แทนที่ผู้ขายเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องหน้าที่ในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่มอบหมายหน้าที่ให้แก่ผู้ซื้อ ใช้อำนาจการบางประเภท ผู้ขายและผู้ซื้อที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนด้วยกัน

3. บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89(1)-(9) ในประเทศไทยจะเห็นได้ว่าการกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลตามมาตรา 86/13 เสียเบี้ยปรับในกรณีรูปแบบการหลีกเลี่ยงที่กำหนดใน (1)-(9) ไม่สามารถนำเรื่องความรับผิดในส่วนเบี้ยปรับมาลงโทษกับปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีมีการขายสินค้า หรือให้บริการในหลาย ๆ ทอด เนื่องจากมีเนื้อหาที่ไม่ครอบคลุมถึงผู้ที่สมรู้ถึงการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในทอดเดียวกัน รวมทั้งไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับให้ผู้ประกอบการที่เป็นผู้ขายและผู้ซื้อในการทำการขายสินค้า หรือให้บริการในสายทอดเดียวกัน หรือในขบวนการเดียวกันรับผิดชอบร่วมกัน แต่ในสหราชอาณาจักรนั้น มีบทบัญญัติกฎหมายในเรื่องของการให้รับผิดชอบร่วมกันที่นำมาปรับใช้กับปัญหาดังกล่าวที่เกิดขึ้นได้ กล่าวคือ กรณีที่ไม่มีการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนในสายการขายสินค้า หรือให้บริการเดียวกัน ถ้าผู้ประกอบการจดทะเบียนคนใดรู้ หรือควรจะรู้ถึงการเสียภาษีไม่ถูกต้อง ผู้ประกอบการนั้นจะต้องร่วมกันรับผิดชอบด้วยตาม Vat Act 1994 section 77A

สรุปผลการวิจัย

ในปัจจุบันการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มนับเป็นปัญหาที่สำคัญอย่างหนึ่งที่ส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจของชาติ ด้านงบประมาณของรัฐ ดังนั้น รัฐจึงจำเป็นต้องมีแนวทางในการป้องกันและแก้ไขกับผู้หลีกเลี่ยงภาษีในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยการปรับปรุงระบบของภาษีมูลค่าเพิ่มและแก้ไขเพิ่มเติมบทกฎหมาย เพื่อช่วยลดการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม จากการศึกษาความหมาย รูปแบบ สาเหตุ ความรับผิด และวิเคราะห์ถึงปัญหาต่าง ๆ ของประเทศไทยและสหราชอาณาจักรดังที่ได้กล่าวมาแล้ว มีหลายประการที่สามารถนำมาประยุกต์ใช้กับกฎหมายของประเทศไทย ดังนี้

1. การเพิ่มเติมนิยามคำว่าผู้ประกอบการ ให้รวมถึงผู้ประกอบการที่ทำการขายสินค้าผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และสินค้านั้นเข้าข่ายที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร

2. การกำหนดหน้าที่ในการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ผู้ซื้อเป็นผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ขาย โดยใช้กับกิจการบางประเภทที่มีความเสี่ยงในการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม และให้ใช้กับกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนด้วยกัน

3. การเพิ่มเติมเรื่องความรับผิดในส่วนของเบี่ยปรับ ให้รวมถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่รู้ หรือควรรู้ถึงการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในทอดใดทอดหนึ่งในสายเดียวกัน ต้องรับผิดร่วมกับ หรือเสียเบี่ยปรับร่วมด้วย

กิตติกรรมประกาศ

ผู้ศึกษาขอขอบพระคุณ ศาสตราจารย์วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์ อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ อาจารย์ที่ปรึกษาหลักวิทยานิพนธ์ และอาจารย์สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์ อาจารย์พิเศษประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ อาจารย์ที่ปรึกษาร่วมวิทยานิพนธ์ที่ได้ให้คำแนะนำในการเขียนบทความ รวมถึงบุคลากรในงานวิจัย วารสารศิลปศาสตร์ มทร.กรุงเทพ และคณะศิลปศาสตร์ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลกรุงเทพ ที่สนับสนุนการเขียนบทความในครั้งนี้

การอ้างอิง

กรมสรรพากร. (ม.ป.ป.). การปรับปรุงวิธีการจัดสรรรายได้ประเภทภาษีเพิ่มให้แก่องค์กรบริหารส่วนจังหวัดให้เกิดความเป็นธรรม โดยการใช้ข้อมูลจัดทำรายงานภาษีซื้อและภาษีขายของภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ และให้ภาคประชาชนมีส่วนร่วมในการจัดสรร. กรุงเทพฯ: กระทรวงการคลัง.

_____. (ม.ป.ป.). ภาษีมูลค่าเพิ่ม. สืบค้นจาก <https://www.rd.go.th/27864.html>

_____. (2543). รวมกฎหมายภาษี. สืบค้นจาก <https://www.rd.go.th/23962.html>

คำสั่งกรมสรรพากร. (2542). สืบค้นจาก <https://home.kku.ac.th/anuton/electronic%20tax/3361.0.html>

คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 86/2542. (2542). สืบค้นจาก <https://home.kku.ac.th/anuton/electronic%20tax/3568.0.html>

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2559). คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. (พิมพ์ครั้งที่ 11). กรุงเทพฯ: กรุงเทพฯ พิมพ์ลิข.

โทษของการหลีกเลี่ยงภาษี. (ม.ป.ป.). สืบค้นจาก <https://www.pattanakit.net/index.php?lay=show&ac=article&id=538700607&Ntype=134>

บดินทร์ มหาวงค์ และไพบุลย์ ผจญวงศ์. (2562). ความสัมพันธ์ระหว่างผลการดำเนินงานและการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคล ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกลุ่ม SET 100 Index. วารสารเกษตรศาสตร์ธุรกิจประยุกต์, 13(18), 15-40.

ภาษีธุรกิจเฉพาะ. (ม.ป.ป.). สืบค้นจาก http://www.thailaws.com/aboutthailaw/general_23.htm

ภาษีมูลค่าเพิ่ม. (ม.ป.ป.). สืบค้นจาก <https://thailawonline.com/th/business/tax-law/value-added-tax-vat.html>

วรารพร เศรษฐธนาภิรักษ์. (2564). การกระทำความผิด ตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร. สืบค้นจาก <https://www.dharmniti.co.th/special-offense37/>

วรัชนี หลงสกุล. (2550). การวิเคราะห์การหลีกเลี่ยงภาษีอากรของประชาชน ศึกษาเฉพาะกรณีสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา บางรัก 3 (สารนิพนธ์ปริญญารัฐประศาสนศาสตร์มหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ, กรุงเทพฯ

Government Digital Service. (2014). Guidance VAT guide (VAT Notice 700) The guide to VAT rules and procedures. Retrieved from <https://www.gov.uk/guidance/vat-guide-notice-700>

Smith, A., & Cannan, E. (2003). *The wealth of nations*. New York, N.Y: Bantam Classic.