

### บทที่ 3

#### การตรวจปฏิบัติการทั่วไป และการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ของฝ่ายตรวจปฏิบัติการ สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย

กระบวนการตรวจสอบการเสียภาษีอากร เป็นกระบวนการหนึ่งที่มีรัฐนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการป้องปรามผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเพื่อให้มีการเสียภาษีอากรอย่างถูกต้อง และเป็น การลดโอกาสในการกระทำความผิดที่อาจเกิดขึ้นหากปราศจากวิธีการควบคุมที่เหมาะสม

อย่างไรก็ตาม กลไกการควบคุมต่าง ๆ ที่รัฐนำมาใช้ย่อมมีการเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ ไม่ว่าจะเป็นรูปแบบ วิธีการ หรือแม้กระทั่งตัวบทกฎหมายที่ใช้ในการควบคุม เพื่อให้เกิด ความคล่องตัวในการทำงาน และสร้างความเป็นธรรมแก่ทุก ๆ ฝ่ายในสังคม

การเปลี่ยนแปลงระบบการเสียภาษีจากภาษีการค้าเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นอีก ตัวอย่างหนึ่งของการเปลี่ยนแปลงที่เห็นได้อย่างชัดเจน และทุกครั้งที่มีการเปลี่ยนแปลง ย่อมก่อให้เกิด ปัญหาสำคัญต่าง ๆ ติดตามมาอยู่เสมอ ไม่ว่าจะเป็นการขาดความรู้ ความเข้าใจอย่างถ่องแท้ของ ผู้เสียภาษีอากร หรือแม้แต่เจ้าพนักงานของรัฐ จึงเป็นสาเหตุสำคัญที่ก่อให้เกิดการปฏิบัติที่ผิดพลาด ติดตามมา ทั้งที่เกิดจากการปฏิบัติโดยความรู้เท่าไม่ถึงการณ์ หรือโดยเจตนาที่จะกระทำความผิด

วิธีการหนึ่งที่กรมสรรพากรนำมาใช้ในการควบคุมและป้องปรามการกระทำความ ผิดที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ การตรวจปฏิบัติการทั่วไป และการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### การตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่ม

โดยทั่วไป การตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่ม จะแบ่งเป็น 3 ลักษณะ คือ การตรวจ ปฏิบัติการทั่วไป การตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม และการตรวจปฏิบัติการเฉพาะประเด็น ซึ่งในการ ศึกษาครั้งนี้ จะกล่าวถึงเฉพาะการตรวจปฏิบัติการทั่วไป และการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น เนื่องจากเป็นการตรวจปฏิบัติการทุกประเด็นที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะที่การตรวจปฏิบัติการ เฉพาะประเด็น จะเน้นไปที่การตรวจเรื่องใดเรื่องหนึ่งเท่านั้น จึงทำให้ผลการตรวจไม่ครบถ้วนทุก ประเด็นดังเช่นการตรวจทั้งสอง

การตรวจปฏิบัติการดังกล่าว เป็นการตรวจโดยเจ้าพนักงานฝ่ายตรวจปฏิบัติการ กรมสรรพากร ซึ่งมุ่งเน้นการตรวจการปฏิบัติของผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มว่าเป็นไป ตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากร ว่าด้วย ภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ การตรวจปฏิบัติการทั่วไป จะมุ่ง เน้นไปที่การตรวจการปฏิบัติโดยทั่วไปของผู้ประกอบการ ไม่ว่าจะเป็นในส่วนของการจดทะเบียน การจัดทำรายงานภาษี การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม และอื่น ๆ แต่การตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม จะมุ่งเน้น ไปที่ความถูกต้องของเอกสารหลักฐานตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะคืนภาษีมูลค่า เพิ่มแก่ผู้ประกอบการ โดยเร็วและถูกต้องที่สุด

ถึงแม้วัตถุประสงค์เบื้องต้นของการตรวจปฏิบัติการทั้งสองจะมีความแตกต่างกัน อยู่บ้าง แต่ในแง่ของการปฏิบัติเพื่อตรวจสอบจะมีแนวทางคล้ายคลึงกันเป็นอย่างมาก ซึ่งในปัจจุบันนี้ แทบจะไม่มี ความแตกต่างกันในส่วนของการตรวจสอบทั้งสองประเภท เจ้าพนักงานจะใช้กลยุทธ์ชนิดเดียวกัน ในการตรวจสอบกิจการประเภทเดียวกัน ผลสรุปของการตรวจของทั้งสองประเภทจะมีข้อสรุปแบบเดียวกัน และใช้แบบรายงานเดียวกันเสนอผลการตรวจให้แก่ผู้บังคับบัญชา

จึงควรทำความรู้จักเกี่ยวกับลักษณะการบริหารงาน ของสำนักงานสรรพากร จังหวัดเชียงราย และฝ่ายตรวจปฏิบัติการเสียก่อน เพื่อให้เข้าใจขอบบาท ที่มาของผลการตรวจสอบ และวิธีการที่ใช้ในการตรวจโดยทั่วไปของฝ่ายตรวจปฏิบัติการ ว่าเป็นอย่างไร

#### สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย

สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงรายเป็นหน่วยจัดเก็บภาษีสรรพากรส่วนภูมิภาค รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากรในท้องถิ่นจังหวัดเชียงราย ซึ่งประกอบไปด้วย 16 อำเภอ และ 2 กิ่งอำเภอ ได้แก่ อำเภอเมืองเชียงราย อำเภอแม่จัน อำเภอพาน อำเภอแม่สาย อำเภอเวียงป่าเป้า อำเภอแม่สรวย อำเภอเชียงของ อำเภอเชียงแสน อำเภอเทิง อำเภอป่าแดด อำเภอเวียงชัย อำเภอพญาเม็งราย อำเภอขุนตาล อำเภอเวียงแก่น อำเภอแม่ลาว อำเภอแม่ฟ้าหลวง กิ่งอำเภอเวียงเชียงรุ้ง และ กิ่งอำเภอดอยหลวง ขึ้นตรงอยู่กับสำนักงานสรรพากรภาค 8<sup>3</sup> ตามการแบ่งส่วนราชการใหม่ของกรมสรรพากร เมื่อวันที่ 1 สิงหาคม 2539

ในส่วนของการบริหารงานของสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย แบ่งส่วนการบริหารงานออกเป็นฝ่ายต่าง ๆ จำนวน 6 ฝ่าย (ดังภาพที่ 1) ดังนี้

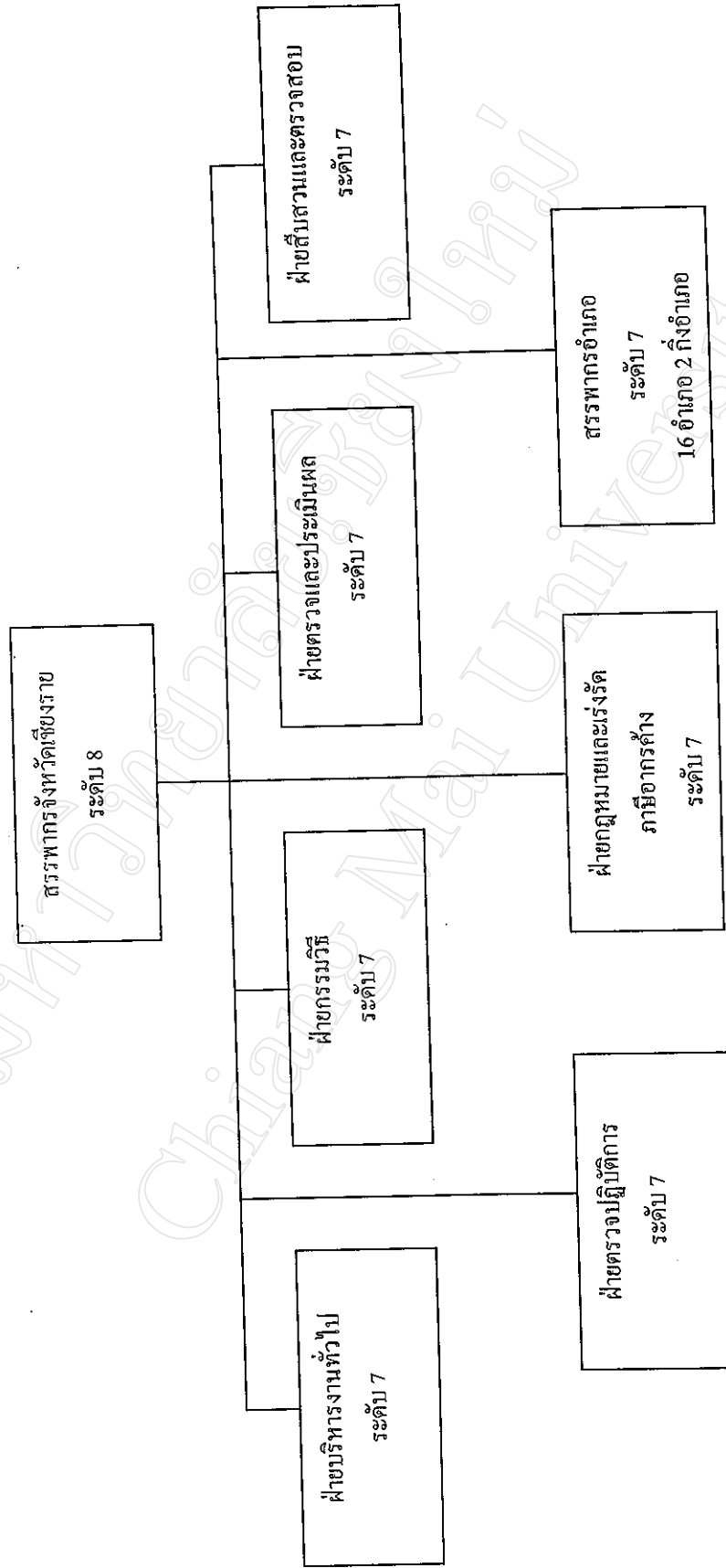
#### 1. การบริหารงานทั่วไป

- 1.1 ฝ่ายบริหารงานทั่วไป มีหน้าที่ในการสนับสนุนการทำงานของเจ้าหน้าที่ฝ่ายต่าง ๆ ในจังหวัด งานให้บริการแก่ผู้เสียภาษี รวมถึงงานด้านเอกสาร และงานการสารบัญ
- 1.2 ฝ่ายกรรมวิธี ทำหน้าที่เกี่ยวกับการจัดเก็บข้อมูลและการประมวลผลข้อมูลด้วยคอมพิวเตอร์ การวิเคราะห์แบบแสดงรายการ เป็นต้น

<sup>3</sup>สำนักงานสรรพากรภาค 8 ตั้งอยู่ที่จังหวัดเชียงใหม่ รับผิดชอบบริหารการจัดการจัดเก็บภาษีอากรในท้องที่ 8 จังหวัด คือ จังหวัดเชียงใหม่ จังหวัดลำพูน จังหวัดเชียงราย จังหวัดลำปาง จังหวัดแพร่ จังหวัดน่าน จังหวัดพะเยา และจังหวัดแม่ฮ่องสอน

- 1.3 ฝ่ายตรวจและประเมินผล มีหน้าที่ในการควบคุมข้อมูลสถิติ ตัวเลขในการบริหารต่าง ๆ และควบคุมการทำงานของสำนักงานสรรพากรอำเภอในท้องที่
  - 1.4 ฝ่ายสืบสวนและตรวจสอบ มีหน้าที่ในการตรวจสอบข้อมูลและเอกสารของผู้เสียภาษีสรรพากรในท้องที่จังหวัดเชียงราย สืบค้นข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบทุกประเภทภาษีอากร
  - 1.5 ฝ่ายตรวจปฏิบัติการ ทำหน้าที่ในการตรวจสอบผู้ประกอบการที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยเฉพาะ
  - 1.6 ฝ่ายกฎหมายและเร่งรัดภาษีอากรค้าง มีหน้าที่ในการเร่งรัดภาษีอากรและการกระทำต่าง ๆ ที่ต้องเกี่ยวข้องกับการใช้กฎหมายสรรพากร
2. การบริหารการจัดเก็บภาษีสรรพากร ได้แก่ สำนักงานสรรพากรอำเภอจำนวน 16 อำเภอ และ 2 กิ่งอำเภอ มีหน้าที่ในการดำเนินการจัดเก็บภาษีสรรพากรทุกประเภทที่จัดเก็บโดยกรมสรรพากร

ภาพที่ 1 แสดงการจัดผังองค์กร สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย ระหว่างปี 2540 – 2542



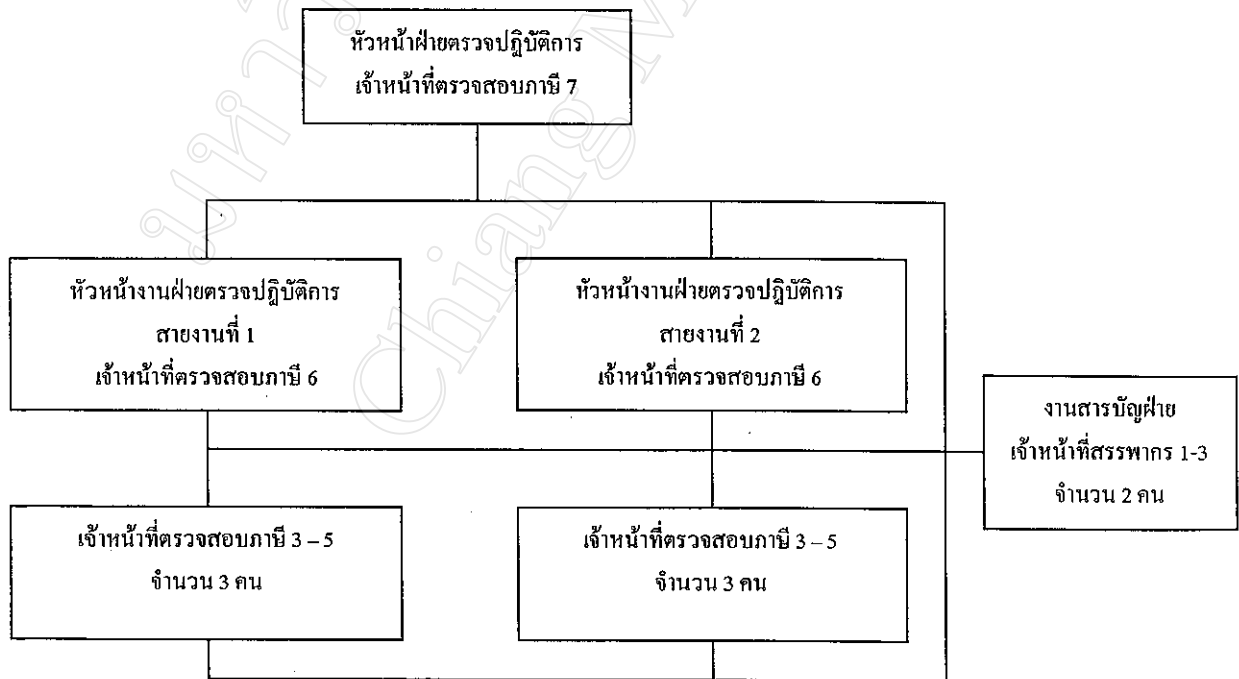
**ฝ่ายตรวจปฏิบัติการ สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย**

ฝ่ายตรวจปฏิบัติการ เป็นฝ่ายหนึ่งในส่วนของการบริหารงานของสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย รับผิดชอบเกี่ยวกับการให้คำแนะนำ และการตรวจสอบเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับบัญชีผู้คิดของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ ประกอบไปด้วยเจ้าหน้าที่ในฝ่าย จำนวน 11 คน ดังนี้

1. หัวหน้าฝ่ายตรวจปฏิบัติการ ระดับ 7 จำนวน 1 คน
2. หัวหน้างานฝ่ายตรวจปฏิบัติการ ระดับ 6 จำนวน 2 คน
3. เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี ระดับ 3 – 5 จำนวน 6 คน
4. เจ้าหน้าที่งานสรรพากร ระดับ 1 – 3 จำนวน 2 คน

ในส่วนของวิธีการทำงาน จะแบ่งสายการทำงานออกเป็น 2 สาย (ดังภาพที่ 2) รับผิดชอบในงานตรวจปฏิบัติการทั่วไป และการตรวจคืนภาษีอากร ซึ่งจะต้องปฏิบัติตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยวิธีการตรวจปฏิบัติการทั่วไปและการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาพที่ 2 แสดงแผนผังการจัดการทำงานของฝ่ายตรวจปฏิบัติการ สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย ระหว่างเดือน มกราคม 2540 – มิถุนายน 2542



ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่ม และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

เจ้าพนักงานในฝ่ายตรวจปฏิบัติการต้องดำเนินการตรวจปฏิบัติการตามคู่มือที่กำหนดโดยกรมสรรพากร โดยในระหว่างช่วงระยะเวลาตั้งแต่เดือน มกราคม 2540 ถึง วันที่ 5 ตุลาคม 2541 เจ้าพนักงานต้องตรวจปฏิบัติการทั่วไปภายใต้ระเบียบว่าด้วยการตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. 2539 ลงวันที่ 26 กรกฎาคม 2539 ซึ่งได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2540 ลงวันที่ 3 กรกฎาคม 2540 และแก้ไขเพิ่มเติมโดยระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2540 ลงวันที่ 20 ตุลาคม 2540 และในช่วงระหว่างเดือน มกราคม 2540 ถึง วันที่ 12 ตุลาคม 2541 ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ.2539 ลงวันที่ 11 กันยายน 2539

ตั้งแต่วันที่ 6 ตุลาคม 2541 ได้มีการกำหนดระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ.2541 และวันที่ 13 ตุลาคม 2541 ได้ยกเลิกระเบียบการตรวจคืนภาษีเดิม และได้กำหนดระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ.2541 เสียใหม่ ซึ่งยังคงถือเป็นระเบียบที่ใช้กันเรื่อยมาจนถึงปัจจุบัน

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. 2539 ลงวันที่ 26 กรกฎาคม 2539 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2540 ลงวันที่ 3 กรกฎาคม 2540 และแก้ไขเพิ่มเติมโดยระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2540 ลงวันที่ 20 ตุลาคม 2540 และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ.2539 ลงวันที่ 11 กันยายน 2539 ได้กำหนดแนวทางในการตรวจสอบไว้ มีสาระสำคัญพอสรุปได้ดังนี้

1. ให้มีการคัดเลือกรายตามนโยบายที่กำหนดโดยกรมสรรพากร โดยจะต้องได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจที่ได้รับอนุมัติจากกรมสรรพากรเสียก่อน (ผู้มีอำนาจในท้องที่สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย หมายถึง สรรพากรจังหวัดเชียงราย หรือผู้ที่สรรพากรจังหวัดมอบอำนาจให้ดำเนินการแทนเป็นลายลักษณ์อักษร เท่านั้น)
2. การตรวจครั้งแรก จะต้องออกตรวจ ณ สถานที่ประกอบการของผู้ประกอบการ โดยการออกตรวจแต่ละครั้ง ประกอบไปด้วยเจ้าหน้าที่อย่างน้อย 2 คน หัวหน้าคณะต้องดำรงตำแหน่งไม่ต่ำกว่าระดับ 5 เว้นแต่กรณีจำเป็น ให้อยู่ในดุลยพินิจของผู้มีอำนาจฯ หากผู้ประกอบการไม่สะดวกให้มีการตรวจที่สถานประกอบการ ก็สามารถทำได้ แต่เจ้าพนักงานจะต้องเคยเห็นสถานประกอบการ

การมาแล้ว และเชื่อได้ว่า มีการประกอบกิจการจริง ซึ่งต้องได้รับความเห็นชอบจากผู้มีอำนาจ

3. ในการตรวจปฏิบัติการทั่วไป ต้องจัดทำหนังสือแจ้งการตรวจปฏิบัติการแจ้งให้ผู้ประกอบการทราบเป็นการล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน เว้นแต่การตรวจปฏิบัติการตรวจนับสินค้าและวัตถุดิบ ให้ทำการตรวจปฏิบัติการโดยไม่ต้องแจ้งให้ผู้ประกอบการทราบล่วงหน้า เช่นเดียวกับการตรวจคืนภาษี แต่ต้องแสดงหนังสือนำตัว และบัตรประจำตัวข้าราชการ
4. ระยะเวลาในการตรวจปฏิบัติการทั่วไป ไม่เกิน 3 เดือนนับแต่วันที่ได้รับข้อมูล แต่สามารถขอขยายเวลาได้ 2 ครั้ง ครั้งละไม่เกิน 5 วัน แต่ระยะเวลาในการตรวจคืนภาษี ให้แล้วเสร็จภายใน 3 วันทำการ นับแต่วันเข้าตรวจ หากไม่แล้วเสร็จ สามารถขอขยายเวลาได้ แต่ไม่เกิน 2 เดือนนับแต่วันที่ผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการ หากยังไม่แล้วเสร็จ ให้ขออนุมัติต่อสรรพากรภาค และกรมสรรพากรเป็นราย ๆ ไป
5. กรณีที่ได้รับคำขอให้ช่วยตรวจปฏิบัติการจากต่างท้องที่ ให้เจ้าพนักงานตรวจให้แล้วเสร็จภายใน 10 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือ สำหรับการตรวจปฏิบัติการทั่วไป และภายใน 7 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือ สำหรับการตรวจคืนภาษี
6. วิธีการตรวจปฏิบัติการทั่วไป ให้ดำเนินการตรวจดังต่อไปนี้
  - 6.1 ตรวจการจดทะเบียน
  - 6.2 ตรวจการจัดทำและเก็บรักษารายงานและเอกสารต่าง ๆ
  - 6.3 ตรวจการยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษี
  - 6.4 ตรวจการใช้เครื่องบันทึกเก็บเงิน
  - 6.5 ตรวจยอดขายสินค้าหรือให้บริการ ณ จุดที่ขาย และตรวจพิสูจน์การบันทึกยอดขายหรือให้บริการวันก่อนเข้าตรวจปฏิบัติการ 30 วัน
  - 6.6 ตรวจนับปริมาณสินค้าสำเร็จรูปและวัตถุดิบหลักที่ใช้ในการผลิต.
  - 6.7 ตรวจปฏิบัติการเฉพาะประเด็นอื่น ๆ ได้แก่ กรณีขอใช้สิทธิตามมาตรา การพิเศษในช่วงเปลี่ยนแปลงระบบภาษีการค้ามาสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น
7. สำหรับวิธีการตรวจคืนภาษี ให้ตรวจรายงานภาษี และเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง หากพบใบกำกับภาษีที่มีลักษณะผิดปกติ ให้ทำการสอบย้อนใบกำกับภาษีดังกล่าว

8. หลังจากตรวจสอบเสร็จแล้ว ให้นำเสนอผู้บังคับบัญชาภายใน 3 วัน และหากพบว่าผู้ประกอบการมีความผิดต่อเนื่องถึงเดือนภาษีอื่น ๆ หรือเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ให้แจ้งฝ่ายสืบสวนและตรวจสอบเพื่อดำเนินการต่อไป

ต่อมา กรมสรรพากรได้ยกเลิกระเบียบดังกล่าวข้างต้น โดยมีการออกกระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ.2541 ให้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 6 ตุลาคม 2541 เป็นต้นไป และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ.2541 ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 13 ตุลาคม 2541 เป็นต้นไป เสียใหม่ สาระสำคัญโดยส่วนใหญ่ยังคงเน้นการตรวจในลักษณะเช่นเดิม แต่มีการเปลี่ยนแปลงบางประการที่สำคัญดังต่อไปนี้

1. วิธีการตรวจปฏิบัติการทั่วไป มีการเปลี่ยนแปลงดังนี้
  - 1.1 ให้เพิ่มการตรวจการจัดทำบัญชีพิเศษแสดงการหักภาษี ณ ที่จ่าย และการนำส่งภาษีตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ และภาษีการค้า (ฉบับที่ 4 ) ลงวันที่ 31 พฤษภาคม 2531
  - 1.2 การตรวจขอขยายสินค้าหรือให้บริการ ณ จุดที่ขาย ให้ทำการตรวจพิสูจน์การบันทึกขอขยายสินค้าหรือให้บริการจำนวน 1 วันซึ่งเป็นวันใดก็ได้ ในช่วงก่อนวันที่เข้าตรวจปฏิบัติการ 30 วัน
  - 1.3 การตรวจนับสินค้าและวัตถุดิบจะดำเนินการหรือไม่ ให้ปฏิบัติตามคำสั่งของผู้มีอำนาจ
2. ระยะเวลาในการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ตรวจให้แล้วเสร็จภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ทำการตรวจ หากไม่แล้วเสร็จ ให้สามารถขยายเวลาได้ แต่ไม่เกิน 60 วัน นับแต่วันที่ได้รับเรื่องให้ทำการตรวจ
3. สำหรับการตรวจคืนภาษีอากร ถ้าหากพบว่าผู้ประกอบการมีประเด็นความผิดต่อเนื่องในเดือนภาษีอื่น หรือพบข้อผิดพลาดซึ่งมีผลเชื่อมโยงถึงการเสียภาษีเงินได้ ให้ทำการตรวจเพื่อขยายผลไปยังเดือนภาษีนั้น ๆ รวมทั้งภาษีเงินได้ และทำการบันทึกแจ้งให้ผู้ประกอบการรับทราบเพื่อให้ผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีเอง

ในปี พ.ศ.2542 กรมสรรพากรได้มีหนังสือที่ กค 0814/737 ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ 2542 กำหนดคำสั่งและแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบภาษี และการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับปีงบประมาณ 2542 เพิ่มเติม โดยมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการดำเนินการบางประการ และเพิ่มเติมการทำงานเพื่อให้เกิดความเหมาะสม และสอดคล้องกับสถานะเศรษฐกิจของประเทศที่ต้องการความเร่งด่วนในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นเม็ดเงิน ซึ่งได้มีการเปลี่ยนแปลงในสาระสำคัญดังต่อไปนี้



1. สำหรับการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้มีการจัดทำทะเบียนประวัติผู้ประกอบการ โดยจำแนกเป็นผู้ส่งออก ผู้ซื้อสินค้าปรกติ และผู้ซื้อสินค้าผิดปรกติ เพื่อกำหนดแนวการตรวจสอบเฉพาะแต่ละกรณี
2. กำหนดแนวทางการตรวจสอบเพื่อขยายฐานภาษี สำหรับรายที่พบจากการตรวจ หรือมีการวิเคราะห์แบบแสดงรายการแล้ว เชื่อว่าเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้อง โดยให้ผู้ประกอบการเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเพิ่มเติมด้วยตนเอง
3. ชะลอการตรวจรายที่คาดว่าเมื่อตรวจแล้วไม่พบความผิด หรือ ให้ตรวจให้แล้วเสร็จโดยเร็ว และให้ความสนใจกับผู้ประกอบการที่ปฏิบัติไว้ไม่ถูกต้อง โดยเฉพาะรายที่จะทำให้ได้เม็ดเงินจำนวนมาก ให้ดำเนินการเป็นลำดับแรก

วิธีการตรวจปฏิบัติการทั่วไป และการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานฝ่ายตรวจปฏิบัติการ สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย

ดังที่ได้กล่าวมาข้างต้น เจ้าพนักงานฝ่ายตรวจปฏิบัติการของกรมสรรพากรต้องดำเนินการตรวจตามระเบียบการตรวจที่ถูกกำหนดมาโดยกรมสรรพากร ซึ่งได้ระบุวิธีการตรวจแต่ละประเภทไว้อย่างค่อนข้างละเอียด เพื่อให้ได้ผลในการตรวจเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากความแตกต่างหลาย ๆ ประการ ไม่ว่าจะเป็นประเภทของผู้ประกอบการ ลักษณะของการประกอบการ ความรู้ ความชำนาญของเจ้าพนักงานผู้ทำการตรวจ ตลอดจนไปถึงความยุ่งยากของระบบบัญชีและเอกสารของผู้ประกอบการเอง ฝ่ายตรวจปฏิบัติการ สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย จึงมีแนวทางในการตรวจสอบบางประการที่เป็นเอกลักษณ์ของตนเอง เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่ต้องการและชัดเจน จึงสามารถสรุปวิธีการตรวจปฏิบัติการของสำนักงาน ออกเป็น 4 ขั้นตอนดังต่อไปนี้

1. การเตรียมตัวก่อนการตรวจสอบ
2. การวางแผนการตรวจสอบ
3. วิธีการตรวจสอบของเจ้าพนักงาน
4. การดำเนินการภายหลังการตรวจสอบ

#### การเตรียมตัวก่อนการตรวจสอบ

เมื่อได้รับข้อมูล เจ้าพนักงานที่ได้รับมอบหมายให้เป็นผู้ดำเนินการตรวจ ต้องจัดทำหนังสือนำตัวตามระเบียบการตรวจสอบ พร้อมทั้งรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ ของกิจการที่ตนต้องดำเนินการตรวจสอบ เพื่อใช้เป็นข้อมูลสำหรับการศึกษาลักษณะการประกอบการเป็นเบื้องต้น และจะได้วิเคราะห์หาความผิดปกติของข้อมูลต่าง ๆ ที่ได้รับ เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาตรวจสอบ

ข้อมูลที่เจ้าพนักงานต้องจัดเตรียม มีดังต่อไปนี้

1. แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (แบบ ภ.พ.30)
2. แบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ (แบบ ภ.ง.ด.90 ,91 หรือ 50)
3. ข้อมูลบันทึกในระบบคอมพิวเตอร์จากฝ่ายกรรมวิธี
4. รายละเอียดการหักภาษี ณ ที่จ่าย
5. ข้อมูลใบขนสินค้าขาออกฉบับม้วนน้ำเงิน (กรณีผู้ส่งออก)
6. ข้อมูลจากหน่วยงานราชการอื่น (ถ้ามี)
7. ข้อมูลอื่น ๆ เช่น ข้อมูลจากการสอบค้นใบกำกับภาษี ข้อมูลใบกำกับภาษี  
ปลอมจากกรมสรรพากร เป็นต้น

ข้อมูลดังกล่าว จะนำมาใช้เป็นหลักฐานเพื่อเปรียบเทียบกับข้อมูลของผู้ประกอบการ โดยเจ้าพนักงานจะให้ความสำคัญกับความถูกต้องของข้อมูลเหล่านี้ มากกว่าข้อมูลที่ได้รับจากผู้ประกอบการเสมอ

#### การวางแผนการตรวจสอบ

ก่อนดำเนินการตรวจสอบ เจ้าพนักงานจะต้องมีการวางแผนวิธีที่ใช้ในการตรวจสอบกับหัวหน้าผู้ควบคุมเป็นการเบื้องต้น เพื่อกำหนดทิศทางและวิธีการที่จะใช้ในการตรวจสอบ นอกจากรายที่ตรวจสอบนั้นเป็นผู้ประกอบการรายเดิม หรือหากเป็นรายที่ประกอบกิจการลักษณะเดียวกัน ที่สามารถนำลักษณะการตรวจเช่นเดิมมาใช้ อาจไม่จำเป็นต้องมีการวางแผนการตรวจก็ได้

การวางแผนการตรวจสอบ จะเป็นการกำหนดสิ่งต่าง ๆ ที่จำเป็นในการตรวจสอบ โดยเฉพาะประเด็นสำคัญที่เจ้าพนักงานผู้ตรวจต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษ ข้อกฎหมายใหม่ ๆ ที่อาจมีการเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ ตลอดจนนโยบายหลักที่ผู้บริหาร หรือกรมสรรพากรระบุไว้เป็นคราว ๆ ในแต่ละช่วงเวลาที่เปลี่ยนไปอีกด้วย

ในการวางแผนการตรวจสอบ เจ้าพนักงานจะได้พิจารณาถึงสิ่งสำคัญ ดังต่อไปนี้

1. นโยบายของกรมสรรพากร บางครั้ง กรมสรรพากรจะกำหนดวิธีการตรวจสอบสำหรับกิจการบางประเภทที่กรมกำลังให้ความสนใจ หรือมีข้อมูลเป็นพิเศษ จึงจำเป็นที่ผู้ตรวจต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษเช่นกัน
2. ลักษณะของผู้ประกอบการ พิจารณาความน่าเชื่อถือของผู้ประกอบการ ประวัติการเสียภาษีอากร การเปรียบเทียบกับผู้ประกอบการรายอื่นที่ประกอบกิจการลักษณะเดียวกัน เช่น ผู้ประกอบการรายใหญ่ที่มีระบบข้อมูลที่ชัดเจน จะมีความน่าเชื่อถือกว่าผู้ประกอบการรายเล็กที่ทำงานแบบครอบครัว เป็นต้น
3. ประเภทของการประกอบการ มีกิจการบางประเภทที่มีข้อมูลว่ามีการหลบเลี่ยงภาษีอากรได้ง่าย ซึ่งเจ้าพนักงานต้องใช้ความระมัดระวังกว่ากิจการที่มีข้อ

มูลการเสียหายที่ชัดเจน เช่น กิจการขายวัสดุก่อสร้าง หรือรับเหมาก่อสร้างที่  
อาจนำไปกำกับภาษีปลอมมาใช้ เป็นต้น

4. ลักษณะการตรวจสอบ เจ้าพนักงานจะให้ความระมัดระวังในการตรวจค้น  
ภาษีอากรมากกว่าการตรวจลักษณะอื่น โดยมีแนวความคิดที่ว่า ผู้ประกอบการ  
ทั่วไปที่เสียภาษีไว้อย่างถูกต้อง ไม่ควรจะมีการขอคืนภาษีอากร เพราะวัตถุประสงค์  
ในการประกอบการคือ การแสวงหาผลกำไร และเมื่อขายสินค้ามี  
กำไร ก็ควรจะมีภาษีที่ต้องชำระ ยกเว้น ผู้ประกอบการที่เป็นผู้ส่งออกสินค้าที่  
ได้รับประโยชน์ไม่ต้องคำนวณภาษีขาย จึงมีสิทธินำภาษีซื้อมาใช้ขอคืนจาก  
กรมสรรพากรได้
5. หลักการบัญชีและหลักการทางภาษีอากร เจ้าพนักงานจะพิจารณาหลักการ  
ทางการบัญชีและทางภาษีอากรของผู้ประกอบการว่ามีความเหมาะสมกับกิจ  
การหรือไม่
6. วิธีที่ต้องใช้ในการตรวจสอบ เจ้าพนักงานจะเลือกกำหนดวิธีที่ต้องใช้ในการ  
ตรวจสอบซึ่งเหมาะสมกับแต่ละประเภทกิจการ เช่น การตรวจนับสินค้าคง  
เหลือ การตรวจอัตรากำไรขั้นต้น การตรวจยอดขาย ณ จุดขาย เป็นต้น และ  
เมื่อเจ้าพนักงานได้เลือกวิธีการใดแล้ว ต้องดำเนินการตรวจตามแผนที่ได้วาง  
เอาไว้ ยกเว้นหากมีปัญหาในการปฏิบัติจริง อาจสามารถเปลี่ยนวิธีการเพื่อให้  
ได้ผลตามแผนที่ได้วางเอาไว้ก็ได้

#### วิธีการตรวจสอบของเจ้าพนักงาน

ภายหลังจากเจ้าพนักงานได้รับอนุมัติจากผู้บังคับบัญชา ให้สามารถทำการตรวจ  
สอบผู้ประกอบการได้ ก็จะกำหนดวันเวลาที่เข้าตรวจ ณ สถานที่ประกอบการของผู้ประกอบการ  
สำหรับการตรวจปฏิบัติการทั่วไป จะต้องส่งหนังสือแจ้งการตรวจปฏิบัติการล่วงหน้าก่อนเข้าทำ  
การตรวจอย่างน้อย 7 วันทำการ แต่หากเป็นการตรวจค้นภาษีอากร การตรวจปฏิบัติการเฉพาะ  
ประเด็น กรณีตรวจนับสินค้าคงเหลือ หรือการตรวจปฏิบัติการเฉพาะประเด็นกรณีอื่นที่ไม่ต้องแจ้ง  
ให้ผู้ประกอบการทราบเป็นการล่วงหน้าเพื่อผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เจ้าพนักงาน  
สามารถเข้าตรวจได้โดยไม่ต้องแจ้งให้ผู้ประกอบการทราบเป็นการล่วงหน้าได้

การตรวจปฏิบัติการ ณ สถานที่ประกอบการ เป็นการสร้างความเชื่อมั่นให้แก่เจ้า  
พนักงานว่า ผู้ประกอบการมีการประกอบกิจการจริง เปิดเผย และเป็นที่ยุ้จักโดยทั่วไป มิได้มีการ  
ประกอบการที่ไม่ได้แจ้งให้เจ้าพนักงานรับทราบ อย่างไรก็ตาม หากเจ้าพนักงานเคยทำการตรวจผู้  
ประกอบการรายนั้นแล้ว และเกรงว่าการเข้าตรวจ ณ สถานที่ประกอบการอาจสร้างความไม่สะดวก

ในการประกอบการแก่ผู้ประกอบการจนเกินสมควร ก็สามารถเรียกให้ผู้ประกอบการนำเอกสารหลักฐานมาส่งมอบให้ตรวจ ณ สำนักงานสรรพากรจังหวัดก็ได้

เมื่อเข้าตรวจ เจ้าพนักงานผู้ตรวจสอบ จะต้องตรวจสอบตามระเบียบและแนวทางที่ได้วางแผนไว้ก่อน โดยมีวิธีการตรวจสอบดังต่อไปนี้

1. ตรวจสอบการจดทะเบียน คือ การตรวจหลักฐานการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการว่าถูกต้องหรือไม่ มีการเปิดเผยในที่เห็นได้ชัดเจนหรือไม่ หากมีการเปลี่ยนแปลง ได้แจ้งให้เจ้าพนักงานทราบ และจดทะเบียนเพิ่มเติมหรือไม่ โดยการตรวจจากใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.20) แบบคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.01) หรือ แบบแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.09) เป็นต้น
2. ตรวจสอบการจัดทำและเก็บรักษารายงานและเอกสารต่าง ๆ คือ การตรวจสอบการจัดทำและการจัดเก็บรายงานภาษีต่าง ๆ ว่าเป็นตามกฎหมายหรือไม่ มีการลงรายการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ เอกสารหลักฐานประกอบที่สำคัญ โดยเฉพาะใบกำกับภาษี มีความสมบูรณ์และมีสาระสำคัญครบถ้วนถูกต้องหรือไม่
3. ตรวจสอบยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษี คือ การทดสอบการคำนวณและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากแบบแสดงรายการว่าครบถ้วนถูกต้องหรือไม่ มีการชำระภาษีเกินกำหนดหรือไม่
4. ตรวจสอบการใช้เครื่องบันทึกเก็บเงิน (ถ้ามี) คือ การตรวจสอบการขออนุมัติการใช้เครื่องบันทึกเก็บเงิน การเก็บรักษา และวิธีการใช้ ตลอดจนการจัดทำรายงานตามระเบียบการตรวจเครื่องบันทึกเก็บเงิน
5. ตรวจสอบยอดขายสินค้าหรือให้บริการ ณ จุดที่ขาย และตรวจพิสูจน์การบันทึกยอดขายหรือให้บริการวันก่อนเข้าตรวจปฏิบัติการ 30 วัน หรือตามระเบียบใหม่ พ.ศ. 2541 ให้เลือกตรวจวันใดวันหนึ่ง ก่อนวันเข้าตรวจปฏิบัติการ 30 วัน เพื่อพิสูจน์ความน่าเชื่อถือในการบันทึกบัญชี
6. ตรวจสอบปริมาณสินค้าสำเร็จรูปและวัตถุดิบหลักที่ใช้ในการผลิต (หากจำเป็น) กรณีนี้ เจ้าพนักงานอาจนำมาใช้ หากตรวจแล้วพบว่าผู้ประกอบการไม่น่าจะประกอบการอย่างถูกต้อง หรือน่าจะมีการบันทึกบัญชีไม่ครบถ้วน

7. ตรวจสอบปฏิบัติการเฉพาะประเด็นอื่น ๆ ตามที่จะได้รับการร้องขอจากหน่วยงานอื่น เช่น ตรวจสอบการประกอบกิจการของสาขา ตรวจสอบยื่นใบกำกับภาษีซื้อหรือขาย เป็นต้น

นอกจากการตรวจดังกล่าวข้างต้นแล้ว ในการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงรายยังได้ดำเนินตรวจสอบการรับและจ่ายเงินซื้อ หรือขายสินค้า เนื่องจากผู้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของจังหวัดเชียงรายนั้น ส่วนใหญ่เป็นการส่งออกสินค้าตามชายแดนที่มีหลักฐานทางการเงินที่น่าเชื่อถือค่อนข้างน้อย การซื้อขายมิได้ดำเนินการโดยผ่านธนาคารพาณิชย์ และรับชำระเป็นเงินสด (เงินบาท) จึงจำเป็นต้องตรวจสอบให้ระมัดระวังยิ่งขึ้น มิให้มีการสร้างหลักฐานเท็จโดยอาจมิได้มีการส่งออกสินค้าจริง แต่กลับนำสินค้าที่แจ้งว่ามีการส่งออกนั้นเข้ามาขายภายในประเทศแข่งกับผู้ขายภายในประเทศรายอื่น สร้างความเสียหายแก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่จำหน่ายสินค้าภายในประเทศโดยรวม

#### การดำเนินการภายหลังการตรวจสอบ

เมื่อเจ้าพนักงานได้ดำเนินการตรวจสอบตามวิธีการดังกล่าวเสร็จสิ้นแล้ว ก็จะแจ้งผลการตรวจให้ผู้ประกอบการรับทราบ หากผู้ประกอบการไม่เห็นด้วยกับวิธีการและผลการตรวจสอบก็สามารถชี้แจงหรือขออุทธรณ์ผลการตรวจสอบได้ภายใน 30 วัน แล้วจึงสรุปผลการตรวจจัดทำเป็นสำนวนการตรวจสอบ<sup>4</sup> ส่งให้ผู้มีอำนาจอนุมัติผลการตรวจตามระเบียบการตรวจฯ ต่อไป

หากผลการตรวจไม่พบความผิด เจ้าพนักงานจะได้ขออนุมัติให้ยุติการตรวจปฏิบัติการ และอาจได้รับการจัดอันดับเป็นผู้ประกอบการที่มีความน่าเชื่อถือ ซึ่งจะได้รับประโยชน์ไม่ต้องถูกตรวจสอบอีก อย่างน้อยในระยะเวลา 1 ปี

แต่หากผลการตรวจพบความผิด เจ้าพนักงานจะได้ทำการขออนุมัติประเมินภาษีอากรที่ขาดไป พร้อมด้วยเบี้ยปรับ หรือเงินเพิ่ม (ถ้ามี) หรือของด ลด หรือไม่คืนภาษีแล้วแต่กรณี และหากตรวจสอบพบว่า ความผิดดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อภาษีในเดือนอื่น ๆ หรือภาษีประเภทอื่น เจ้าพนักงานจะต้องดำเนินการตรวจเพื่อขยายฐานภาษีในคราวเดียวกันด้วย

<sup>4</sup> สำนวนการตรวจสอบ คือ การรวบรวมข้อเท็จจริง กระดาษทำการ และเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ที่เจ้าพนักงานเป็นผู้จัดทำ หรือ ได้มาจากผู้ประกอบการ ใช้เป็นหลักฐานประกอบการตรวจสอบของเจ้าพนักงาน เพื่อส่งมอบและชี้แจงข้อเท็จจริง ตลอดจนผลที่ได้จากการตรวจสอบให้ผู้บังคับบัญชารับทราบตามระเบียบกรมสรรพากร