

บทที่ 5

การวิเคราะห์ประเด็นความผิดที่ตรวจพบ จากการตรวจปฏิบัติการทั่วไปและการตรวจคืนภาษี

เมื่อได้จำแนกประเภทของกิจการ และประเด็นความผิดที่ตรวจพบจากการตรวจปฏิบัติการทั่วไป และการตรวจคืนภาษีดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 4 แล้ว ในบทนี้ จะได้ทำการวิเคราะห์ประเด็นความผิดทุก ประเด็นว่ามีที่มาอย่างไร

การวิเคราะห์ประเด็นความผิดที่ตรวจพบ

ในบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร ลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร หมวด 4 เกี่ยวแก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการที่ผู้ประกอบการต้องถือปฏิบัติอย่างหลีกเลี่ยงมิได้ แม้ว่าบทบัญญัติดังกล่าวจะมีการเปลี่ยนแปลงไปบ้าง แต่ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องทำความเข้าใจให้ชัดเจน

ในบทบัญญัตินี้ดังกล่าว นอกจากจะได้ระบุหลักเกณฑ์และวิธีการที่ผู้ประกอบการต้องปฏิบัติตามไว้แล้ว ยังได้ระบุโทษ และความรับผิดต่าง ๆ ที่เกิดจากการที่ผู้ประกอบการ ไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย หรือปฏิบัติไม่ถูกต้อง

เมื่อได้กระทำความผิดแล้ว หากผู้ประกอบการ ตรวจพบด้วยตนเอง ก็สามารถทำการแก้ไข ปรับปรุง โดยการยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติม ซึ่งจะได้รับประโยชน์ในเรื่องของการลดเบี้ยปรับ เงินเพิ่มภาษี

นอกจากนั้น กฎหมายยังได้มอบอำนาจให้แก่เจ้าพนักงาน ตามมาตรา 88 แห่งประมวลรัษฎากร ได้สามารถทำการประเมินภาษีอากรเพิ่มเติม หากพบเห็นว่าการเสียภาษีของผู้ประกอบการนั้นยังไม่ถูกต้อง การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานนี้เอง ที่เป็นหน้าที่ของฝ่ายตรวจปฏิบัติการ ที่ต้องทำหน้าที่รวบรวมข้อเท็จจริง จัดทำเป็นสำนวนการตรวจสอบ เพื่อตรวจให้พบว่าผู้ประกอบการปฏิบัติตามกฎหมายไว้ถูกต้องหรือไม่ หากไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานสามารถทำการประเมินภาษีโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย ที่มีอยู่จากประเด็นความผิดประเด็นต่าง ๆ ที่เจ้าพนักงานตรวจพบ

ประเด็นความผิดที่เจ้าพนักงานตรวจพบ คือ การที่ผู้ประกอบการ ไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย หรือปฏิบัติไว้ไม่ถูกต้อง ไม่ว่าจะโดยเจตนาหรือไม่ก็ตาม ความผิดบางประเภทอาจทำให้ผู้กระทำความผิดต้องชำระค่าปรับและเงินเพิ่มทางแพ่ง บางประเภทผู้กระทำความผิดอาจต้องชำระค่าปรับทางอาญา บางประเภทผู้กระทำความผิดต้องรับผิดเนื่องจากไม่มีโทษปรับ ขึ้นอยู่กับว่าเป็นความผิดชนิดใด

เบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม ถูกกำหนดไว้ตามมาตรา 89 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้กำหนดโทษปรับกรณีต่าง ๆ ไว้ตามแต่ประเด็นความผิดที่ตรวจพบ และหากความผิดดังกล่าวมีบทกำหนดโทษทางอาญา ผู้ประกอบการต้องรับผิดชำระค่าปรับตามมาตรา 90 อีกด้วย ซึ่งโทษปรับตามมาตรา 90 ขึ้นต่ำ ปรับไม่เกิน 2,000 บาท จนถึงโทษสูงสุด จำคุกตั้งแต่ 3 เดือนถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 บาท ถึง 200,000 บาท

ตารางที่ 28 - 31 ต่อไปนี้ จะได้จำแนกประเภทความผิดที่ตรวจพบของแต่ละประเภทกิจการ

ลำดับ ที่	ประเภท กิจการ ที่ตรวจสอบ	ลักษณะ ของ การประกอบกิจการ	จำนวนราย		ประเด็นความผิดที่ตรวจพบ														
			ที่ ตรวจ สอบ	ที่ ตรวจ พบ ความผิด	ยอด ขาย ขาด	ข้อ ต้อง ห้าม	ทำ ราย งาน ผิด	สิ้น ค้า เกิน	สิ้น ค้า ขาด	ไม่ ออก ใบ กำกับ	ไม่ ยื่น แบบ ภ.พ. 09	ไม่ แจ้ง ภ.พ. 09	ออก ใบ กำกับ ผิด	ไม่ เก็บ ใบ กำกับ	ยก เตร ติด ผิด	อื่น ๆ			
20	ขายรถยนต์	บุคคลธรรมดา	0	0													1		
21	ผลิตและส่งออกไม้กวาด	นิติบุคคล	22	8	3	4	1												
		บุคคลธรรมดา	0	0															
		นิติบุคคล	11	4			4												
22	ผลิตสินค้าอื่นๆ	บุคคลธรรมดา	0	0															
		นิติบุคคล	2	0															
23	ขายยางรถยนต์	บุคคลธรรมดา	0	0															
		นิติบุคคล	4	0															
		บุคคลธรรมดา	35	24	18	5	2	0	0	4	1	2	1	0	0				
		นิติบุคคล	173	97	50	42	35	4	4	17	0	3	5	1	1				
		รวม	208	121	68	47	37	4	4	21	1	5	6	1	1				

อัตราร้อยละของประเด็นความผิดที่ตรวจพบต่อจำนวนรายที่ตรวจ	100.0	58.2	32.7	22.6	17.8	1.9	1.9	10.1	0.5	2.4	2.9	0.5	0.5	3.4
---	-------	------	------	------	------	-----	-----	------	-----	-----	-----	-----	-----	-----

จากตารางที่ 28 ซึ่งเป็นการสรุปผลการตรวจปฏิบัติการที่ตรวจแล้วเสร็จในช่วงระหว่างเดือน มกราคม 2540 ถึง เดือน ธันวาคม 2540 พบว่า เจ้าพนักงานสามารถตรวจปฏิบัติการแล้วเสร็จทั้งสิ้น จำนวน 208 ราย สามารถตรวจพบความผิด จำนวน 121 ราย คิดเป็นอัตราร้อยละ 58.2 เป็นกิจการที่เป็นบุคคลธรรมดา จำนวน 35 ราย พบความผิด 24 ราย คิดเป็นอัตราร้อยละ 68.6 และกิจการที่เป็นนิติบุคคล จำนวน 173 ราย พบความผิด 97 ราย คิดเป็นอัตราร้อยละ 56.1

กิจการที่เจ้าพนักงานตรวจแล้วเสร็จได้จำนวนรายสูงสุด 5 ลำดับแรก คือ กิจการจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิง จำนวน 38 ราย กิจการจำหน่ายสินค้าอุปโภค บริโภค จำนวน 35 ราย กิจการรับเหมาก่อสร้าง จำนวน 29 ราย กิจการขายรถยนต์ จำนวน 22 ราย และกิจการขายวัสดุก่อสร้าง จำนวน 12 ราย

ประเภทกิจการที่เป็นนิติบุคคลที่ตรวจแล้วเสร็จสูงสุด 5 ลำดับแรก ได้แก่ กิจการขายน้ำมันเชื้อเพลิง จำนวน 35 ราย กิจการจำหน่ายสินค้าอุปโภค บริโภค จำนวน 26 ราย กิจการรับเหมาก่อสร้าง และกิจการขายรถยนต์ จำนวน 22 รายเท่ากัน

ประเภทกิจการที่เป็นบุคคลธรรมดาที่ตรวจแล้วเสร็จสูงสุด 5 ลำดับแรก ได้แก่ กิจการจำหน่ายสินค้าอุปโภค บริโภค จำนวน 9 ราย กิจการรับเหมาก่อสร้าง และกิจการขายเครื่องใช้สำนักงาน จำนวน 7 รายเท่ากัน กิจการจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิงและหล่อลื่น จำนวน 3 ราย กิจการขายเครื่องใช้ไฟฟ้าและเครื่องยนต์การเกษตร กิจการขายวัสดุก่อสร้าง และกิจการผลิตและจำหน่ายอาหารสำเร็จรูป จำนวน 2 รายเท่ากัน

กิจการที่ตรวจพบความผิดเป็นจำนวนรายสูงสุด 5 ลำดับแรก คือ กิจการจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิงและน้ำมันหล่อลื่น จำนวน 30 ราย กิจการรับเหมาก่อสร้าง และกิจการจำหน่ายสินค้าอุปโภค บริโภค จำนวน 14 ราย กิจการจำหน่ายวัสดุก่อสร้าง จำนวน 10 ราย กิจการผลิต และส่งออกพืชผลการเกษตร และกิจการขายรถยนต์ จำนวน 8 ราย

กิจการที่เป็นนิติบุคคล และถูกตรวจพบความผิดเป็นจำนวนรายสูงสุด คือ กิจการขายน้ำมันเชื้อเพลิง จำนวน 27 ราย รองลงมาคือ กิจการรับเหมาก่อสร้าง 11 ราย กิจการจำหน่ายสินค้าอุปโภค บริโภค จำนวน 9 ราย กิจการผลิตและส่งออกพืชผลการเกษตร กิจการขายวัสดุก่อสร้าง และกิจการขายรถยนต์ จำนวน 8 รายเท่ากัน

กิจการที่เป็นบุคคลธรรมดา และถูกตรวจพบความผิดเป็นจำนวนรายสูงสุด คือ กิจการขายเครื่องใช้สำนักงาน จำนวน 6 ราย รองลงมาคือ กิจการจำหน่ายสินค้าอุปโภค บริโภค จำนวน 5 ราย

ประเด็นความผิดที่ตรวจพบ 5 ลำดับแรก ได้แก่ ยอดขายแจ้งไว้ขาด คิดเป็นอัตราร้อยละ 32.7 รองลงมาได้แก่ ภาษีซื้อต้องห้าม อัตราร้อยละ 22.6 จัดทำรายงานไว้ไม่ถูกต้อง อัตราร้อยละ 17.8 ไม่ออกใบกำกับภาษีทันทีที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้น อัตราร้อยละ 10.1 และประเด็นอื่น ๆ ร้อยละ 3.4

ลำดับ ที่	ประเภท กิจการ ที่ตรวจสอบ	ลักษณะ ของ การประกอบการ	จำนวนราย		ประเด็นความผิดที่ตรวจพบ														
			ที่ ตรวจ สอบ	ที่ ตรวจ พบ ความผิด	ข้อ ต้อง ห้าม	ทำ ราย งาน ผิด	สิน ค้า เกิน	สิน ค้า ขาด	ไม่ ออก ใบ กำกับ	ไม่ ยื่น แบบ ภ.พ. 09	ไม่ แจ้ง ภ.พ. 09	ออก ใบ กำกับ ผิด	ไม่ เก็บ ใบ กำกับ	ยก เกร คิด ผิด	อื่น ๆ				
20	ขายรถยนต์	บุคคลธรรมดา	0	0															
21	ผลิต และส่งออก ไม้กวาด	นิติบุคคล	11	5	2	1													
22	ผลิตสินค้าอื่น ๆ	บุคคลธรรมดา	0	0															
23	ขายยางรถยนต์	นิติบุคคล	1	1	1	1													
		บุคคลธรรมดา	0	0															
		นิติบุคคล	7	2	1	1				1									
		บุคคลธรรมดา	34	26	10	3	0	0	0	2	0	3	0	0	0	0	0	0	1
		นิติบุคคล	234	164	111	29	8	3	3	8	3	10	9	5	2	7			
	รวม	บุคคลธรรมดา	268	190	121	32	8	3	3	10	3	13	9	5	2	8			
		นิติบุคคล																	
		บุคคลธรรมดา	100.0	70.9	45.1	11.9	3.0	1.1	3.0	1.1	3.7	1.1	4.9	3.4	1.9	0.7			3.0
		นิติบุคคล																	

อัตราร้อยละของประเด็นความผิดที่ตรวจพบต่อจำนวนรายที่ตรวจ

จากตารางที่ 29 ซึ่งแสดงประเด็นความผิดที่ตรวจพบของแต่ละประเภทกิจการที่ตรวจแล้วเสร็จในช่วงระหว่างเดือน มกราคม 2541 ถึง เดือน ธันวาคม 2541 พบว่าเจ้าพนักงานสามารถตรวจปฏิบัติการได้แล้วเสร็จถึง 268 ราย พบความผิด 190 ราย คิดเป็นอัตราร้อยละ 70.9 ในที่นี้เป็นผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดา จำนวน 34 ราย พบความผิด 26 ราย คิดเป็นอัตราร้อยละ 76.5 และผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล จำนวน 234 ราย พบความผิด 164 ราย คิดเป็นอัตราร้อยละ 70.1

กิจการที่เจ้าพนักงานตรวจได้จำนวนรายสูงสุดในปีนี้ ได้แก่ กิจการรับเหมาก่อสร้าง จำนวน 62 ราย ถัดมาได้แก่ กิจการจำหน่ายสินค้าอุปโภค บริโภค จำนวน 40 ราย กิจการจำหน่ายวัสดุก่อสร้าง จำนวน 35 ราย กิจการจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิง จำนวน 27 ราย และกิจการโรงแรม จำนวน 17 ราย

กิจการที่เป็นนิติบุคคลที่ตรวจได้จำนวนรายสูงสุด 5 ลำดับแรก ได้แก่ กิจการรับเหมาก่อสร้าง จำนวน 56 ราย กิจการจำหน่ายสินค้าอุปโภค บริโภค 31 ราย กิจการขายวัสดุก่อสร้าง 30 ราย กิจการจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิง จำนวน 27 ราย และกิจการโรงแรม 11 ราย

กิจการที่เป็นบุคคลธรรมดาซึ่งตรวจได้จำนวนรายสูงสุด 3 ลำดับแรก ได้แก่ กิจการขายสินค้าอุปโภค บริโภค จำนวน 7 ราย กิจการรับเหมาก่อสร้าง จำนวน 4 ราย และกิจการขายวัสดุก่อสร้าง จำนวน 3 ราย

กิจการที่ตรวจพบจำนวนรายที่ทำผิดสูงสุด 5 ลำดับแรก ได้แก่ กิจการรับเหมาก่อสร้าง จำนวน 53 ราย กิจการขายสินค้าอุปโภค บริโภค จำนวน 28 ราย กิจการขายน้ำมันเชื้อเพลิง 21 ราย กิจการขายวัสดุก่อสร้าง 19 ราย และกิจการโรงแรม 16 ราย

ประเด็นความผิดที่ผู้ประกอบการปฏิบัติไว้ไม่ถูกต้องมากที่สุด 5 ลำดับแรก ได้แก่ มีภาษีซื้อต้องห้าม อัตราร้อยละ 45.1 ยอดขายแจ้งไว้ขาด ร้อยละ 37.7 จัดทำรายงานไม่ถูกต้อง อัตราร้อยละ 11.9 ไม่แจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม อัตราร้อยละ 4.9 และไม่ออกใบกำกับภาษีทันทีที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้น อัตราร้อยละ 3.7 ของผู้ประกอบการทั้งหมดที่ตรวจแล้วเสร็จ

ในช่วงเวลาระหว่าง เดือน มกราคม 2542 ถึงเดือนมิถุนายน 2542 เจ้าหน้าที่งานสามารถตรวจปฏิบัติการแล้วเสร็จ จำนวน 88 ราย พบความผิด จำนวน 54 ราย คิดเป็นอัตราร้อยละ 61.4 โดยจำแนกเป็นการตรวจนิติบุคคล จำนวน 85 ราย พบความผิด 52 ราย คิดเป็นอัตราร้อยละ 61.2 และเป็นผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดา จำนวน 3 ราย พบความผิด 2 ราย คิดเป็นอัตราร้อยละ 66.7

ผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลที่เจ้าหน้าที่งานตรวจแล้วเสร็จเป็นจำนวนรายสูงสุด ได้แก่ กิจการขายวัสดุก่อสร้าง จำนวน 37 ราย รองลงมาคือ กิจการขายน้ำมันเชื้อเพลิง จำนวน 15 ราย กิจการขายสินค้าอุปโภคบริโภค จำนวน 8 ราย กิจการรับเหมาก่อสร้าง จำนวน 6 ราย และกิจการขายแก๊สหุงต้ม จำนวน 5 ราย

กิจการที่ตรวจพบความผิดเป็นจำนวนรายสูงสุด คือ กิจการขายวัสดุก่อสร้าง จำนวน 22 ราย กิจการขายน้ำมันเชื้อเพลิง จำนวน 12 รายเป็นอันดับรองลงมา กิจการขายสินค้าอุปโภค บริโภคและกิจการรับเหมาก่อสร้าง จำนวน 5 ราย และกิจการขายแก๊สหุงต้ม จำนวน 4 ราย

ประเภทความผิดที่ตรวจพบสูงสุด 5 ลำดับแรก ได้แก่ ยอดขายแจ้งไว้ขาด อัตราร้อยละ 36.4 ของจำนวนรายที่ตรวจทั้งสิ้น ภาษีซื้อต้องห้าม อัตราร้อยละ 35.2 จัดทำรายงานไว้ไม่ถูกต้อง อัตราร้อยละ 11.4 ยกเครดิตชำระไว้เกินผิด อัตราร้อยละ 10.2 และการไม่จัดเก็บใบกำกับภาษี อัตราร้อยละ 4.5

ลำดับ ที่	ประเภท กิจการ ที่ตรวจสอบ	ลักษณะ ของ การประกอบการ	จำนวนราย		ประเด็นความผิดที่ตรวจพบ													
			ที่ ตรวจ สอบ	ที่ ตรวจ พบ ความผิด	ยอด ขาย ขาด	ข้อ ต้อง ห้าม	ทำ ราย งาน ผิด	สิน ค้า เกิน	สิน ค้า ขาด	ไม่ ออก ใบ กำกับ	ไม่ ยื่น แบบ	ไม่ แจ้ง ภ.พ. 09	ออก ใบ กำกับ ผิด	ไม่ เก็บ ใบ กำกับ	ยก เคร ดิตร ผิด	อื่น ๆ		
20	ขายรถยนต์	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
21	ผลิตและส่งออกไม้กวาด	นิติบุคคล	34	13	6	6	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
22	ผลิตสินค้าอื่น ๆ	บุคคลธรรมดา	13	4	0	0	0	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23	ขายยางรถยนต์	นิติบุคคล	4	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		นิติบุคคล	12	2	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		บุคคลธรรมดา	72	52	43	16	5	0	0	0	6	1	5	1	0	0	0	2
	รวม	นิติบุคคล	492	313	158	183	74	13	8	28	3	14	15	10	12	14	14	14
		บุคคลธรรมดา	564	365	201	199	79	13	8	34	4	19	16	10	12	16	16	16

อัตรายอดของประเด็นความผิดที่ตรวจพบต่อจำนวนรายที่ตรวจ	100.0	64.7	35.6	35.3	14.0	2.3	1.4	6.0	0.7	3.4	2.8	1.8	2.1	2.8
--	-------	------	------	------	------	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

ตารางที่ 31 ซึ่งเป็นตารางสรุปผลทั้งหมด พบว่า ประเด็นความผิดที่ผู้ประกอบการปฏิบัติไม่ถูกต้อง เรียงตามลำดับได้ดังต่อไปนี้

1. ยอดขายยื่นไว้ขาด
2. มีภาษีซื้อต้องห้าม
3. จัดทำรายงานภาษีไว้ไม่ถูกต้อง
4. ไม่ออกใบกำกับภาษีทันทีที่ความรับผิดเกิดขึ้น
5. ไม่แจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
6. ใบกำกับภาษีขายมีข้อความไม่ครบถ้วน
7. มีสินค้าเกินจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ
8. ยกเครดิตภาษีชำระไว้เกินสูงไป
9. ไม่จัดเก็บใบกำกับภาษี

เมื่อพิจารณาจากลักษณะของประเภทกิจการ พบว่า บุคคลธรรมดา พบความผิดมากที่สุดในประเด็นที่เกี่ยวกับ การยื่นยอดขายไว้ขาดไป อันดับ 2 คือ มีภาษีซื้อต้องห้าม และอันดับ 3 คือ ไม่ออกใบกำกับภาษีทันทีที่ความรับผิดเกิดขึ้น

ส่วนนิติบุคคล พบความผิดมากที่สุดในประเด็นเกี่ยวกับ มีภาษีซื้อต้องห้าม อันดับ 2 คือ ยื่นยอดขายไว้ขาด อันดับ 3 คือ จัดทำรายงานภาษีไม่ถูกต้อง อันดับ 4 คือ ไม่ออกใบกำกับภาษีทันทีที่ความรับผิดเกิดขึ้น และอันดับที่ 5 คือ การออกใบกำกับภาษีโดยมีข้อความไม่ครบถ้วนและการไม่แจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในตารางที่ 32 จะเป็นการเปรียบเทียบอัตราส่วนจำนวนรายที่ตรวจพบความผิดแต่ละประเภทกิจการ เปรียบเทียบกับจำนวนรายที่ตรวจสอบของแต่ละกิจการ

ลำดับ ที่	ประเภท กิจการ ที่ตรวจสอบ	ลักษณะ ของ การประกอบกิจการ	จำนวนราย		ประเด็นความผิดที่ตรวจพบ													
			ที่ ตรวจ สอบ	ที่ ตรวจ พบ ความผิด	ข้อ ต้อง ห้าม	ทำ ราย งาน ผิด	สิน ค้า เกิน	สิน ค้า ขาด	ไม่ ออก ใบ กำกับ	ไม่ ยื่น แบบ	ไม่ แจ้ง ภ.พ. 09	ออก ใบ กำกับ ผิด	ไม่ เก็บ ใบ กำกับ	ยก กร ติด ผิด	อื่น ๆ			
20	ขายรถยนต์	บุคคลธรรมดา	0	0	17.6	5.9	0.0	0.0	8.8	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	2.9	0.0	2.9	0.0
21	ผลิตและส่งออกไม้กวาด	นิติบุคคล	34	13	17.6	5.9	0.0	0.0	8.8	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
22	ผลิตสินค้าอื่น ๆ	บุคคลธรรมดา	0	4	0.0	30.8	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
23	ขายยางรถยนต์	นิติบุคคล	4	1	25.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	25.0	0.0	0.0	0.0
		นิติบุคคล	0	0	8.3	8.3	0.0	0.0	8.3	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
		บุคคลธรรมดา	72	52	59.7	6.9	0.0	0.0	8.3	1.4	6.9	1.4	6.9	1.4	1.4	0.0	1.4	0.0
		นิติบุคคล	492	313	32.1	15.0	2.6	1.6	5.7	0.6	2.8	3.0	2.8	3.0	3.0	2.0	2.4	2.8
	รวม		564	365	35.6	14.0	2.3	1.4	6.0	0.7	3.4	2.8	3.4	2.8	1.8	2.1	2.1	2.8

จากตารางที่ 32 พบว่าผู้ประกอบการที่ยังปฏิบัติไม่ถูกต้องเกี่ยวกับการยื่นขอขยายไว้ขาดไป คิดเป็น อัตราร้อยละ 35.6 ของผู้ประกอบการทั้งหมด อันดับ 2 คือ การนำภาษีซื้อต้องห้ามมาใช้ในการยื่นแบบ คิดเป็นอัตราร้อยละ 35.3 อันดับ 3 คือ การจัดทำรายงานภาษี คิดเป็นอัตราร้อยละ 14.0 และอันดับที่ 4 คือ การไม่ออกไปกำกับภาษีทันทีที่ความรับผิดเกิดขึ้น คิดเป็นอัตราร้อยละ 6.0

เมื่อแยกเป็นการพิจารณาผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดา พบว่า ผู้ประกอบการยังปฏิบัติไม่ถูกต้องเกี่ยวกับการยื่นขอขยายไว้ขาดมากที่สุด คิดเป็นอัตราร้อยละ 59.7 ของผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดาทั้งหมด อันดับที่ 2 คือ ความผิดเกี่ยวกับการนำภาษีซื้อต้องห้ามมาใช้ คิดเป็นร้อยละ 23.6 อันดับที่ 3 คือ การไม่ออกไปกำกับภาษีทันทีที่ความรับผิดเกิดขึ้น คิดเป็นร้อยละ 8.3 อันดับที่ 4 คือ ความผิดเกี่ยวกับการจัดทำรายงานภาษี คิดเป็นร้อยละ 6.9 และอันดับที่ 5 คือ การไม่แจ้งการเปลี่ยนแปลงรายการในทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม คิดเป็นร้อยละ 5.6 ของผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดาทั้งหมด

สำหรับผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล พบว่า ผู้ประกอบการยังมีความไม่เข้าใจเกี่ยวกับการนำภาษีซื้อต้องห้ามมาใช้มากที่สุด คิดเป็นอัตราร้อยละ 37.0 อันดับ 2 คือ การยื่นขอขยายไว้ขาดไป คิดเป็นร้อยละ 32.1 อันดับ 3 เกี่ยวกับการจัดทำรายงานภาษี คิดเป็นอัตราร้อยละ 15.0 และอันดับ 4 คือ การทำความผิดเกี่ยวกับการไม่ออกไปกำกับภาษีทันทีที่ความรับผิดเกิดขึ้น คิดเป็นอัตราร้อยละ 5.7 ของผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลทั้งหมด

ต่อไป จะได้ทำการวิเคราะห์ประเด็นความผิดแยกเป็นแต่ละประเด็น ของแต่ละประเภทกิจการ อย่างละเอียด เพื่อจะได้ทราบถึงความผิดประเภทใด กิจการใดปฏิบัติไม่ถูกต้องมากที่สุด และมีข้อเหมือนหรือแตกต่างกันอย่างไร

การวิเคราะห์ประเด็นความผิดจากยอดขายยื่นไว้ขาด

ตารางที่ 33 แสดงประเด็นความผิดที่เกี่ยวกับยอดขายยื่นไว้ขาดของแต่ละประเภทกิจการ

ลำดับ ที่	ประเภท กิจการ ที่ตรวจสอบ	ลักษณะ ของ การประกอบกิจการ	จำนวนราย		ประเภทความผิด	
			ที่ ตรวจ สอบ	ที่ ตรวจ พบ ความผิด	ยอด ขาย ขาด	อัตรา ร้อยละ ต่อราย ที่ตรวจ
1	ร้านค้ารูป	บุคคลธรรมดา	2	2	2	100.0
		นิติบุคคล	1	1	1	100.0
2	ขายแก๊สหุงต้ม	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	11	10	7	63.6
3	โรงแรม	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	19	17	8	42.1
4	ขายเครื่องใช้สำนักงาน	บุคคลธรรมดา	7	6	4	57.1
		นิติบุคคล	2	2	0	0.0
5	ขายน้ำมันเชื้อเพลิง	บุคคลธรรมดา	3	3	3	100.0
		นิติบุคคล	77	60	51	66.2
6	ขายเครื่องใช้ไฟฟ้า และเครื่องยนต์การเกษตร	บุคคลธรรมดา	2	2	1	50.0
		นิติบุคคล	14	10	4	28.6
7	รับเหมาก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	14	8	6	42.9
		นิติบุคคล	83	64	25	30.1
8	ผลิต และส่งออกพืชผลการเกษตร	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	14	10	0	0.0
9	ขายบุหรี่ และเครื่องดื่ม	บุคคลธรรมดา	2	2	2	100.0
		นิติบุคคล	5	3	3	60.0
10	การผลิตสินค้าที่ใช้ในการก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	17	12	5	29.4
11	ขายอะไหล่รถยนต์	บุคคลธรรมดา	1	1	1	100.0
		นิติบุคคล	5	3	1	20.0

ลำดับ ที่	ประเภท กิจการ ที่ตรวจสอบ	ลักษณะ ของ การประกอบการ	จำนวนราย		ประเภทความผิด	
			ที่ ตรวจ สอบ	ที่ ตรวจ พบ ความผิด	ยอด ขาย ขาด	อัตรา ร้อยละ ต่อราย ที่ตรวจ
12	ขายวัสดุก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	8	5	4	50.0
		นิติบุคคล	76	46	30	39.5
13	ขายรถจักรยานยนต์	บุคคลธรรมดา	2	2	2	100.0
		นิติบุคคล	16	9	3	18.8
14	ผลิต และขายเสื้อผ้าสำเร็จรูป	บุคคลธรรมดา	3	3	2	66.7
		นิติบุคคล	4	1	0	0.0
15	การให้บริการทั่วไป	บุคคลธรรมดา	4	2	2	50.0
		นิติบุคคล	3	2	1	33.3
16	ขายสินค้าอุปโภค บริโภค	บุคคลธรรมดา	18	12	10	55.6
		นิติบุคคล	65	35	8	12.3
17	ผลิต และขายอาหารสำเร็จรูป	บุคคลธรรมดา	3	1	1	33.3
		นิติบุคคล	6	4	2	33.3
18	ขายสินค้าทั่วไป	บุคคลธรรมดา	3	3	3	100.0
		นิติบุคคล	6	2	0	0.0
19	ห้างสรรพสินค้า	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	5	2	1	20.0
20	ขายรถยนต์	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	34	13	6	17.6
21	ผลิต และส่งออกไม้กวาด	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	13	4	0	0.0
22	ผลิตสินค้าอื่น ๆ	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	4	1	1	25.0
23	ขายยางรถยนต์	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	12	2	1	8.3
รวม		บุคคลธรรมดา	72	52	43	59.7
		นิติบุคคล	492	313	158	32.1
			564	365	201	35.6

ลักษณะความผิด

เป็นความผิดเนื่องจาก การที่ผู้ประกอบการยื่นขอขายสินค้า ไม่ว่าจะยื่นขอขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ขอขายที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือ ขอขายที่ได้รับสิทธิ์เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 (ขายส่งออก) ต่ำกว่าความเป็นจริง หรือที่ควรจะได้ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้ผู้ประกอบการต้องเสียภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเพิ่มเติม หรืออาจต้องทำการยื่นแบบ (ภ.พ.30) เพื่อปรับปรุงรายการ เพราะถึงแม้ว่าจะไม่มีโทษปรับ เนื่องจากเป็นขอขายที่ได้รับการยกเว้น หรือขายส่งออก แต่เป็นการยื่นเพื่อให้ฐานข้อมูลถูกต้อง

การยื่นขอขายไว้ขนาดนอกจากจะกระทบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ยังส่งผลกระทบต่อภาษีเงินได้ประเภทอื่น เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ครึ่งปี เป็นต้น ซึ่งผู้ประกอบการต้องทำการยื่นแบบเพื่อปรับปรุงรายการไปพร้อม ๆ กัน

ที่มาของความผิด

ความผิดที่ตรวจพบประเด็นนี้ทั้งหมดมาจากการประเมินของเจ้าพนักงาน โดยอำนาจเจ้าพนักงานประเมินที่เจ้าพนักงานมีตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 88

การที่เจ้าพนักงานจะสามารถใช้อำนาจเจ้าพนักงานเพื่อทำการประเมินภาษีเพิ่มเติมได้ ต้องมีเหตุปรากฏแก่เจ้าพนักงานดังต่อไปนี้

1. ผู้ประกอบการมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด
2. มีหลักฐานแสดงว่า ผู้ประกอบการเสียภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง
3. ผู้ประกอบการไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมให้ความร่วมมือ

ในการตรวจสอบ

4. ผู้ประกอบการไม่มีหลักฐานใบกำกับภาษีไม่ว่าซื้อและขาย มาแสดงแก่เจ้าพนักงาน
 5. ผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่มีรายรับถึงเกณฑ์ที่ต้องจดทะเบียน
- เมื่อมีเหตุดังกล่าวข้างต้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจดังต่อไปนี้

1. จัดทำแบบแสดงรายการให้ผู้ประกอบการตามหลักฐานที่เห็นว่าถูกต้อง เมื่อผู้ประกอบการไม่ได้

ยื่นแบบแสดงรายการ

2. แก้ไขแบบแสดงรายการ
3. ประเมินภาษีในกรณีที่มีหลักฐานแสดงว่า ผู้ประกอบการเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้อง
4. กำหนดมูลค่าที่ควรได้รับ โดยพิจารณาจากข้อเท็จจริงต่างของผู้ประกอบการประกอบ
5. แก้ไขเปลี่ยนแปลงมูลค่าสินค้าที่ซื้อ
6. ประเมินภาษีตามที่รู้เห็น หรือพิจารณาว่าถูกต้อง เมื่อผู้ประกอบการไม่มีหลักฐานการซื้อ ขาย หรือ

ไม่ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบของเจ้าพนักงาน

จากการตรวจของเจ้าพนักงาน พบข้อเท็จจริงที่ทำให้ต้องประเมินยอดขายเพิ่ม ดังต่อไปนี้

1. การประเมินรายรับจากการส่งออกเพิ่มขึ้นโดยเจ้าพนักงาน จากการตรวจกิจการที่มีการส่งออกสินค้า โดยการตรวจสอบอัตรากำไรขั้นต้นจากการจำหน่ายสินค้า พบว่าผู้ประกอบการจำหน่ายสินค้าโดยมีอัตรากำไรขั้นต้นค่อนข้างต่ำ

เนื่องจากการขายส่งออกขายแดน ไม่มีหลักฐานการรับชำระเงินที่ชัดเจน เช่นเดียวกับการส่งออกสากล ซึ่งมีระบบการรับชำระเงินผ่านธนาคารพาณิชย์ การรับชำระเงินของการส่งออกขายแดน จะทำในรูปเงินสด ทำให้มีความน่าเชื่อถือของการขายค่อนข้างน้อย

ดังนั้น เมื่อเจ้าพนักงานไม่สามารถตรวจราคาขายให้เป็นที่พอใจได้ และผลการตรวจพบว่า มีอัตรากำไรขั้นต้นต่ำมาก เจ้าพนักงานจึงทำการประเมินราคาขายส่งออกเสียใหม่ โดยการเทียบเคียงกับธุรกิจเดียวกันที่มีความน่าเชื่อถือมากกว่า

ผลการตรวจมักสรุปว่า ผู้ประกอบการยินยอมให้มีการปรับราคาขายส่งออกเพิ่มขึ้นตามที่เจ้าพนักงานแจ้งข้อความให้ทราบ

ประเภทกิจการที่มักถูกประเมินรายรับเพิ่มขึ้น โดยวิธีนี้คือ กิจการที่มีการส่งออกสินค้าขายแดนโดยทั่วไป ได้แก่ กิจการจำหน่ายสินค้าอุปโภค บริโภค กิจการจำหน่ายแก๊สหุงต้ม กิจการจำหน่ายวัสดุก่อสร้าง กิจการจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิงและน้ำมันหล่อลื่น เป็นต้น

นอกจากผู้ประกอบการต้องรับผิดชอบในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้ประกอบการยังต้องทำการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือเงินได้บุคคลธรรมดาแล้วแต่กรณี เป็นการเพิ่มเติมอีกด้วย

2. การประเมินราคาขายเพิ่มขึ้นเนื่องจากการขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เป็นการนำเอาหลักการการตรวจภาษีเงินได้นิติบุคคลมาใช้ โดยการตรวจอัตรากำไรขั้นต้นเช่นเดียวกันกับข้อ 1 แต่ในกรณีนี้ มักเป็นการจำหน่ายภายในประเทศ

หลักการโดยทั่วไปเป็นเช่นเดียวกันกับการขายส่งออกขายแดน เนื่องจากการขายในประเทศบางรายการ ผู้ประกอบการขายสินค้าชนิดเดียวกันกับผู้ประกอบการประเภทเดียวกันรายอื่นในราคาที่ต่ำกว่า โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานจึงใช้ราคาตลาดของกิจการอื่นเทียบเคียง ทำการปรับราคาขายให้สูงขึ้น

กิจการที่ถูกตรวจพบกรณีนี้ มักได้แก่ กิจการจำหน่ายวัสดุก่อสร้าง กิจการจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิง และน้ำมันหล่อลื่น กิจการจำหน่ายสินค้าอุปโภค บริโภค รายเล็ก เป็นต้น

3. การประเมินราคาขายเพิ่มขึ้นเนื่องจากข้อมูลภายนอกอื่น เช่น กรมสรรพากรส่งข้อมูลการซื้อขายของผู้ประกอบการมาให้ทำการสอบย้อน ผลการสอบย้อนพบว่าผู้ประกอบการมิได้ลงรายการซื้อสินค้าดังกล่าวในรายงานภาษีซื้อ ซึ่งส่งผลทำให้ไม่มีการบันทึกการขายเช่นกัน เจ้าพนักงานจึงทำการประเมินราคาขายเพิ่มขึ้นจากข้อมูลดังกล่าว

นอกจากนี้ ยังมีข้อมูลการหักภาษี ณ ที่จ่ายของหน่วยงานราชการ ซึ่งมักนำมาใช้สอบย้อนการยื่นยอดขายของผู้ประกอบการรับเหมาก่อสร้าง รวมไปถึงการสอบย้อนข้อมูลการซื้อขายสินค้า ซึ่งกรมสรรพากรนิยมสุ่มเพื่อสอบย้อนระหว่างหน่วยงานอีกด้วย

ประเภทกิจการที่ถูกประเมินราคาขายลักษณะนี้ ได้แก่ กิจการจำหน่ายสินค้าอุปโภค บริโภค กิจการรับเหมาก่อสร้าง กิจการขายวัสดุก่อสร้าง ร้านถ่ายรูป เป็นต้น

4. การประเมินราคาเพิ่มขึ้นเนื่องจากการวิเคราะห์แบบแสดงรายการ เปรียบเทียบข้อเท็จจริงของ กิจการ การประเมินดังกล่าวกระทำโดยการรวบรวมข้อมูลของกิจการเป็นการเบื้องต้น และนำข้อมูลที่มีอยู่ มาทำการวิเคราะห์การเสียภาษี เปรียบเทียบข้อเท็จจริงเพื่อค้นหาว่า ผู้ประกอบการน่าจะเสียภาษีไว้ถูกต้อง หรือ ไม่ หากวิเคราะห์แล้วพบว่าไม่น่าจะถูกต้อง จะได้ทำการเชิญพบเพื่อแจ้งให้ผู้ประกอบการเพิ่มยอดราย รับเพิ่มขึ้นต่อไป

การเพิ่มรายรับวิธีนี้ มักนิยมใช้กับกิจการที่ไม่มีข้อมูลชัดเจน และเป็นผู้ประกอบการรายไม่ใหญ่ มากนัก ได้แก่ ร้านถ่ายรูป โรงแรม กิจการขายอาหาร การขายสินค้าทั่วไป การให้บริการทั่วไป เป็นต้น

5. การประเมินราคาขายเพิ่มขึ้น โดยการตรวจสอบจากเอกสารหลักฐานประกอบ ได้แก่ การตรวจสอบของเจ้าพนักงานตามปกติ ซึ่งหากพบข้อผิดพลาดในการบันทึกบัญชี ก็จะได้ทำการแจ้งให้ผู้ประกอบการ ประเมินยอดรายรับเพิ่มขึ้น พร้อมชำระภาษี พร้อมเบี้ยปรับเงินเพิ่ม ต่อไป

ประเภทกิจการที่มักถูกตรวจพบ ได้แก่ กิจการทั่ว ๆ ไปทุกประเภทกิจการที่นอกเหนือจากกรณีที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น และรวมไปถึงกิจการที่ได้กล่าวไว้แล้วด้วย

ความคิดกรณีประเมินราคาขายเพิ่มขึ้น หากเป็นการขายโดยการส่งออกไม่มีโทษปรับทางแพ่งและทางอาญา แต่อาจต้องทำการปรับปรุงการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือเงินได้บุคคลธรรมดาแล้วแต่กรณี

หากเป็นการขายในประเทศ ผู้ประกอบการต้องรับผิดชอบชำระเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (3) กรณี ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งไว้ไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียหรือนำส่งคลาดเคลื่อน หรือตาม มาตรา 89(4) กรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาด อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีขาย หรือภาษีซื้อในเดือนภาษีที่แสดงไว้คลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีขายที่แสดงไว้ขาดไปหรือจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไป นอกจากนี้ยังต้องทำการปรับปรุงการยื่นแบบภาษีเงินได้อีกกรณีหนึ่งด้วย

โทษทางอาญาของการประเมินรายรับเพิ่มไม่มีแต่อย่างใด

การวิเคราะห์ประเด็นความผิดจากกรณีมีภาษีซื้อต้องห้าม

ตารางที่ 34 แสดงประเด็นความผิดเกี่ยวกับภาษีซื้อต้องห้ามของแต่ละประเภทกิจการ

ลำดับ ที่	ประเภท กิจการ ที่ตรวจสอบ	ลักษณะ ของ การประกอบการ	จำนวนราย		ประเภทความผิด	
			ที่ ตรวจ สอบ	ที่ ตรวจ พบ ความผิด	ซื้อ ต้อง ห้าม	อัตรา ร้อยละ ต่อราย ที่ตรวจ
1	ร้านค้ายารูป	บุคคลธรรมดา	2	2	1	50.0
		นิติบุคคล	1	1	0	0.0
2	ขายแก๊สหุงต้ม	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	11	10	3	27.3
3	โรงแรม	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	19	17	13	68.4
4	ขายเครื่องใช้สำนักงาน	บุคคลธรรมดา	7	6	0	0.0
		นิติบุคคล	2	2	0	0.0
5	ขายน้ำมันเชื้อเพลิง	บุคคลธรรมดา	3	3	1	33.3
		นิติบุคคล	77	60	13	16.9
6	ขายเครื่องใช้ไฟฟ้า และเครื่องยนต์การเกษตร	บุคคลธรรมดา	2	2	0	0.0
		นิติบุคคล	14	10	10	71.4
7	รับเหมาก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	14	8	5	35.7
		นิติบุคคล	83	64	48	57.8
8	ผลิต และส่งออกพืชผลการเกษตร	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	14	10	10	71.4
9	ขายปุ๋ย และเครื่องคืม	บุคคลธรรมดา	2	2	2	100.0
		นิติบุคคล	5	3	0	0.0
10	การผลิตสินค้าที่ใช้ในการก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	17	12	7	41.2
11	ขายอะไหล่รถยนต์	บุคคลธรรมดา	1	1	1	100.0
		นิติบุคคล	5	3	3	60.0

ลำดับ ที่	ประเภท กิจการ ที่ตรวจสอบ	ลักษณะ ของ การประกอบการ	จำนวนราย		ประเภทความผิด	
			ที่ ตรวจ สอบ	ที่ ตรวจ พบ ความผิด	ชื่อ ต้อง ห้าม	อัตรา ร้อยละ ต่อราย ที่ตรวจ
12	ขายวัสดุก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	8	5	0	0.0
		นิติบุคคล	76	46	29	38.2
13	ขายรถจักรยานยนต์	บุคคลธรรมดา	2	2	0	0.0
		นิติบุคคล	16	9	3	18.8
14	ผลิต และขายเสื้อผ้าสำเร็จรูป	บุคคลธรรมดา	3	3	1	33.3
		นิติบุคคล	4	1	1	25.0
15	การให้บริการทั่วไป	บุคคลธรรมดา	4	2	1	25.0
		นิติบุคคล	3	2	1	33.3
16	ขายสินค้าอุปโภค บริโภค	บุคคลธรรมดา	18	12	3	16.7
		นิติบุคคล	65	35	27	41.5
17	ผลิต และขายอาหารสำเร็จรูป	บุคคลธรรมดา	3	1	0	0.0
		นิติบุคคล	6	4	4	66.7
18	ขายสินค้าทั่วไป	บุคคลธรรมดา	3	3	2	66.7
		นิติบุคคล	6	2	1	16.7
19	ห้างสรรพสินค้า	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	5	2	2	40.0
20	ขายรถยนต์	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	34	13	6	17.6
21	ผลิต และส่งออกไม้กวาด	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	13	4	0	0.0
22	ผลิตสินค้าอื่น ๆ	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	4	1	0	0.0
23	ขายยางรถยนต์	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	12	2	1	8.3
รวม		บุคคลธรรมดา	72	52	17	23.6
		นิติบุคคล	492	313	182	37.0
			564	365	199	35.3

ลักษณะความคิด

เป็นความคิดเนื่องจากการที่ผู้ประกอบการนำใบกำกับภาษีที่ไม่ถูกต้อง ตามมาตรา 82/5 ของประมวลรัษฎากรมาใช้ในการยื่นแบบแสดงรายการ เป็นเหตุให้ผู้ประกอบการยื่นภาษีซื้อไว้สูงไป ต้องรับผิดชอบชำระภาษีเพิ่มเติม พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

ภาษีซื้อตามมาตรา 82/5 แห่งประมวลรัษฎากร ที่ห้ามมิให้นำมาคำนวณภาษี มีหลักเกณฑ์ดังนี้

1. กรณีไม่มีใบกำกับภาษีซื้อมาแสดง เว้นแต่มีเหตุอันสมควร เช่น สูญหาย ไฟไหม้ น้ำท่วม เป็นต้น
2. ใบกำกับภาษีซื้อที่มีข้อความไม่ครบถ้วน หรือไม่สมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามเงื่อนไข

อธิบดีกำหนด

3. เป็นภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบการ

4. ภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายเพื่อการรับรอง

5. ภาษีซื้อที่ออกโดยผู้ไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษี เช่น ใบกำกับภาษีปลอม ใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ประกอบการที่จดทะเบียนนอกราชอาณาจักรและมีตัวแทนออกใบกำกับภาษีให้ หรือผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ถูกนำทรัพย์สินออกขายทอดตลาด เป็นต้น

6. ภาษีซื้อที่กำหนดโดยอธิบดีกรมสรรพากร

ภาษีซื้อที่กำหนดโดยอธิบดีกรมสรรพากร ปรากฏตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 42 มีรายการที่เป็นสาระสำคัญดังต่อไปนี้

1. ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อ เช่าซื้อ เช่า หรือรับโอนรถยนต์นั่ง ยกเว้นกิจการที่จำหน่ายรถยนต์นั่ง และกิจการประกันวินาศภัยรถยนต์นั่งดังกล่าว

2. ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีอย่างย่อ

3. ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อทรัพย์สินเพื่อใช้ในกิจการที่ไม่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

4. ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคาร หรือสังหาริมทรัพย์อื่นที่ใช้ในกิจการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ต่อมาได้นำไปใช้ในกิจการที่ไม่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ภายใน 3 ปีนับแต่ก่อสร้างเสร็จ ยกเว้น เหตุอันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงิน หรือเจ้าหน้าที่ดำเนินการตามลักษณะสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนด หรือการฟื้นฟูกิจการของลูกหนี้ตามกฎหมายว่าด้วยการล้มละลาย หรือ การปรับปรุงโครงสร้างองค์กร โดยการควบกิจการของบริษัทมหาชนกับบริษัทจำกัด

5. ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีที่ไม่ได้ตีพิมพ์ขึ้น หรือออกโดยคอมพิวเตอร์ทั้งฉบับ

6. ใบกำกับภาษีซื้อที่มีข้อความไม่ครบถ้วนตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร

7. ภาษีซื้อจากใบกำกับภาษีที่เป็นสำเนา และไม่มีคำว่า "เอกสารออกเป็นชุด"

8. ภาษีซื้อส่วนที่มีการเฉลี่ยภาษีซื้อ

9. ภาษีซื้อจากกิจการที่ประกอบกิจการทั้งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ได้ใช้สิทธิเลือกไม่นำภาษีซื้อไปหักคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากมีรายได้จากกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไม่น้อยกว่าร้อยละ 90 ของรายได้ของกิจการทั้งหมด

10. ใบกำกับภาษีที่อาจมีการแก้ไขข้อความที่เป็นสาระสำคัญแต่เป็นการเปลี่ยนแปลงโดยทางราชการ เช่น ที่อยู่ หรือเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร ให้สามารถใช้ได้ในระยะเวลาไม่เกิน 1 ปีนับแต่มีการแก้ไข

11. ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อ เช่าซื้อ เช่า หรือรับโอนรถยนต์ที่มีโชรยนต์นั่ง แต่ต่อมาได้ตัดแปลงเป็นรถยนต์นั่ง ยกเว้นกิจการจำหน่ายรถยนต์ และการให้บริการเช่ารถยนต์ดังกล่าว

12. ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีที่ซื้อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรมิได้ตีพิมพ์ขึ้น หรือมิได้จัดทำด้วยคอมพิวเตอร์ทั้งฉบับ

ที่มาของความผิด

จากการตรวจของเจ้าพนักงาน ตรวจพบข้อเท็จจริงที่เกี่ยวกับการนำภาษีซื้อต้องห้ามมาใช้ในการยื่นแบบชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังต่อไปนี้

1. ใบกำกับภาษีที่มีข้อความไม่ครบถ้วน หรือผิดพลาดในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ การระบุชื่อ ที่อยู่ ปริมาณ ราคา จำนวนเงินผิดพลาด หรือมีการขีดฆ่า แก้ไขข้อความสำคัญโดยมิได้ระบุชื่อผู้แก้ไข

การตรวจพบความผิดดังกล่าว สามารถตรวจพบในแทบทุกประเภทกิจการที่ตรวจ แม้ว่าในระยะหลังประเด็นความผิดเช่นนี้มีจำนวนลดน้อยลงมาก ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากผู้ประกอบการ ไม่ว่าจะเป็นส่วนของผู้จัดทำใบกำกับภาษี หรือผู้ซื้อ มีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับใบกำกับภาษีมากขึ้น

2. การนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ จากการตรวจสอบของเจ้าพนักงาน เมื่อพบใบกำกับภาษีที่มีลักษณะน่าสงสัย จะทำการสุ่มสอบค้นใบกำกับภาษีข้อดังกล่าว โดยส่งให้หน่วยงานในท้องที่เป็นผู้ทำการตรวจสอบ หรืออาจตรวจจากทะเบียนรายชื่อผู้ออกใบกำกับภาษีปลอมซึ่งกรมสรรพากรจัดทำไว้เพื่อการตรวจสอบ

ประเภทของใบกำกับภาษีปลอมที่เจ้าพนักงานตรวจพบ สามารถแบ่งได้ดังต่อไปนี้

1. ผู้ออกใบกำกับภาษีไม่มีการประกอบการจริง แต่ปลอมใบกำกับภาษีมาขาย
2. ผู้ออกใบกำกับภาษีมีการจดทะเบียนแต่ไม่มีการประกอบการ ปลอมใบกำกับภาษีขาย
3. ผู้ออกใบกำกับภาษีมีการจดทะเบียน ประกอบการจริง มีสินค้าส่งมอบ แต่ใบกำกับภาษีไม่ถูกต้อง
4. มีการปลอมใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการจริงมาเพื่อขาย

เมื่อสอบถามจากผู้นำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ ผู้ประกอบการมักจะตอบว่า ไม่ทราบว่า เป็นใบกำกับภาษีปลอม เนื่องจากมีการซื้อสินค้าจริง แต่เป็นการติดต่อซื้อโดยผ่านตัวแทนของผู้จำหน่ายซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ในเขตกรุงเทพมหานครเป็นส่วนใหญ่ แต่เมื่อตัวแทนดังกล่าวส่งใบกำกับภาษีมาให้ ก็นำมาใช้ลงรายงานภาษีโดยไม่ทราบว่า เป็นใบกำกับภาษีปลอม

ผลของการนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ ทำให้ผู้ประกอบการต้องรับผิดชำระภาษี พร้อมเบี้ยปรับเงินเพิ่ม เป็นจำนวนมาก เพราะกรมสรรพากรถือว่าผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมต้องรับโทษเช่นเดียวกับผู้จัดทำ แม้ว่าจะให้สิทธิ์ผู้ใช้พิสูจน์ตนเองว่าไม่มีเจตนา แต่โทษปรับ 2 เท่า ก็ทำให้ผู้ประกอบการต้องรับผิดชำระเงินภาษีจำนวนมากได้

ใบกำกับภาษีปลอมหรือไม่ มีข้อสังเกตดังนี้

1. มักติดต่อผ่านตัวแทน หรือนายหน้า
2. ใบกำกับภาษีอาจระบุชนิดของสินค้าโดยไม่มีรายละเอียดชัดเจน
3. เงื่อนไขการจ่ายเงิน มักเป็นเงินสด หรือสั่งจ่ายเช็คเงินสด
4. มาติดต่อเพียงครั้งเดียวแล้วหายไป หรือเพียงปีละครั้ง
5. ชื่อผู้ขายสินค้า มักเป็นผู้ประกอบการรายใหม่ที่ยังไม่เป็นที่รู้จัก
6. สินค้าจะมีราคาต่ำกว่าราคาสินค้าในท้องตลาด โดยไม่มีเหตุผล
7. การติดต่อตามที่อยู่ในใบกำกับภาษีทำได้ยาก หรือไม่สามารถติดต่อได้
8. จำนวนเงินในการซื้อ มักเป็นจำนวนสูงมากกว่าปกติ

หากผู้ประกอบการได้รับใบกำกับภาษีลักษณะดังกล่าว และมีข้อสงสัยให้ดำเนินการดังนี้

1. ติดต่อ ไปตามที่อยู่ในใบกำกับภาษี เพื่อพิสูจน์ว่าผู้ขายมีตัวตนจริงหรือไม่
2. ควรสั่งจ่ายเป็นเช็คในนามผู้รับเงิน และขีดคร่อมชื่อผู้ถือ เพื่อสามารถระงับการสั่งจ่ายได้
3. สอบถามมายังเจ้าพนักงานกรมสรรพากรว่ามีผู้ประกอบการดังกล่าวจริงหรือไม่
4. จดหมายเลขบัตรประจำตัวประชาชน และที่อยู่ของตัวแทน หรือนายหน้า เพื่อสามารถติดตามตัว

ได้หากมีปัญหา

เพื่อมิให้มีข้อผิดพลาดดังกล่าว ผู้ประกอบการควรปฏิบัติดังนี้

1. ติดต่อซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการในท้องถิ่นที่เชื่อถือได้
2. ตรวจสอบชนิด และประเภทของสินค้าอย่างละเอียด รวมทั้งความถูกต้องของใบกำกับภาษี ประเภทกิจการที่เจ้าพนักงานมักตรวจพบความผิดดังกล่าว ส่วนใหญ่เป็นกิจการรับเหมาก่อสร้าง

และกิจการซื้อวัสดุก่อสร้าง

3. การเฉลี่ยภาษีซื้อผิดพลาด มาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ ผู้ประกอบการจดทะเบียนประกอบกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และได้นำสินค้าหรือบริการมาใช้ในกิจการทั้งสองประเภท ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อดังกล่าว ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 29 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวไว้ สรุปได้ดังนี้

1. ในปีแรกให้เฉลี่ยภาษีซื้อ โดยการประมาณรายได้จากกิจการทั้งสองประเภท และทำการปรับปรุงเมื่อสิ้นปีดังกล่าวตามสัดส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริง
2. ในปีถัดไป ให้ใช้สัดส่วนที่เกิดขึ้นจริงจากปีแรก มาทำการเฉลี่ยภาษีซื้อของปีที่สองดังกล่าวต่อไป
3. หากรายได้ของกิจการใด มีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 90 ของรายได้ทั้งหมดของกิจการ ผู้ประกอบการสามารถเลือกจะใช้สิทธินำภาษีซื้อทั้งจำนวนไปขอลด หรือ ไม่ขอคืนภาษีซื้อทั้งจำนวนเลยก็ได้ ทั้งนี้แล้วแต่รายได้ของกิจการใดจะมากกว่า
4. กรณีภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคาร ให้เฉลี่ยตามประมาณการพื้นที่ที่คาดว่าจะใช้ และเมื่อ

ใช้จริงเท่าใด ให้ทำการปรับปรุงภาษีชื่อดังกล่าว

กิจการที่ตรวจพบความผิดดังกล่าว ได้แก่ ห้างสรรพสินค้า กิจการผลิต และส่งออกพืชผลการเกษตร เป็นต้น

สรุปเบี้ยปรับจากกรณีนำภาษีซื้อต้องห้ามมาใช้ หากมิใช่กรณีการนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ ต้องรับผิดชำระเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (3) หรือ 89 (4) หรือ 89 (9) กรณีมิได้จัดเก็บใบกำกับภาษีในกรณีภาษีซื้อที่ใช้เครดิตภาษีในการคำนวณภาษีไว้ตามที่กฎหมายกำหนด ให้เสียภาษีอีกร้อยละ 2 ของจำนวนภาษีที่นำมาเครดิตนั้น อย่างไรก็ตามอย่างหนึ่งแล้วแต่กรณีใดจะเรียกเก็บสูงกว่า

ส่วนกรณีของการนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ นั้น ต้องรับผิดตามมาตรา 89 (7) ให้เสียเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น และยังมีโทษปรับอาญาตามมาตรา 90/4 (7) หากผู้ประกอบการโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ มีโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท เป็นเหตุให้ผู้ประกอบการที่นำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ต้องทำการพิสูจน์ว่ามีเจตนาในการกระทำความผิดแต่อย่างใด

การวิเคราะห์ประเด็นความผิดกรณีการจัดทำรายงานภาษีไม่ถูกต้อง

ตารางที่ 35 แสดงประเด็นความผิดกรณีการจัดทำรายงานภาษีไม่ถูกต้องของแต่ละประเภทกิจการ

ลำดับ ที่	ประเภท กิจการ ที่ตรวจสอบ	ลักษณะ ของ การประกอบการ	จำนวนราย		ประเภทความผิด	
			ที่ ตรวจ สอบ	ที่ ตรวจ พบ ความผิด	ทำ ราย งาน ผิด	อัตรา ร้อยละ ต่อราย ที่ตรวจ
1	ร้านค้าถ่ายรูป	บุคคลธรรมดา	2	2	0	0.0
		นิติบุคคล	1	1	0	0.0
2	ขายแก๊สหุงต้ม	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	11	10	3	27.3
3	โรงแรม	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	19	17	1	5.3
4	ขายเครื่องใช้สำนักงาน	บุคคลธรรมดา	7	6	0	0.0
		นิติบุคคล	2	2	0	0.0
5	ขายน้ำมันเชื้อเพลิง	บุคคลธรรมดา	3	3	1	33.3
		นิติบุคคล	77	60	31	40.3
6	ขายเครื่องใช้ไฟฟ้า และเครื่องยนต์การเกษตร	บุคคลธรรมดา	2	2	1	50.0
		นิติบุคคล	14	10	1	7.1
7	รับเหมาก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	14	8	0	0.0
		นิติบุคคล	83	64	2	2.4
8	ผลิต และส่งออกพืชผลการเกษตร	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	14	10	1	7.1
9	ขายบุหรี และเครื่องคั้ม	บุคคลธรรมดา	2	2	0	0.0
		นิติบุคคล	5	3	1	20.0
10	การผลิตสินค้าที่ใช้ในการก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	17	12	3	17.6
11	ขายอะไหล่รถยนต์	บุคคลธรรมดา	1	1	0	0.0
		นิติบุคคล	5	3	0	0.0

ลำดับ ที่	ประเภท กิจการ ที่ตรวจสอบ	ลักษณะ ของ การประกอบการ	จำนวนราย		ประเภทความผิด	
			ที่ ตรวจ สอบ	ที่ ตรวจ พบ ความผิด	ทำ ราย งาน ผิด	อัตรา ร้อยละ ต่อราย ที่ตรวจ
12	ขายวัสดุก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	8	5	0	0.0
		นิติบุคคล	76	46	7	9.2
13	ขายรถจักรยานยนต์	บุคคลธรรมดา	2	2	2	100.0
		นิติบุคคล	16	9	3	18.8
14	ผลิต และขายเสื้อผ้าสำเร็จรูป	บุคคลธรรมดา	3	3	0	0.0
		นิติบุคคล	4	1	0	0.0
15	การให้บริการทั่วไป	บุคคลธรรมดา	4	2	0	0.0
		นิติบุคคล	3	2	0	0.0
16	ขายสินค้าอุปโภค บริโภค	บุคคลธรรมดา	18	12	1	5.6
		นิติบุคคล	65	35	13	20.0
17	ผลิต และขายอาหารสำเร็จรูป	บุคคลธรรมดา	3	1	0	0.0
		นิติบุคคล	6	4	0	0.0
18	ขายสินค้าทั่วไป	บุคคลธรรมดา	3	3	0	0.0
		นิติบุคคล	6	2	1	16.7
19	ห้างสรรพสินค้า	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	5	2	0	0.0
20	ขายรถยนต์	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	34	13	2	5.9
21	ผลิต และส่งออกไม้กวาด	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	13	4	4	30.8
22	ผลิตสินค้าอื่น ๆ	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	4	1	0	0.0
23	ขายยางรถยนต์	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	12	2	1	8.3
รวม		บุคคลธรรมดา	72	52	5	6.9
		นิติบุคคล	492	313	74	15.0
			564	365	79	14.0

ลักษณะความผิด

เป็นความผิดเนื่องจากผู้ประกอบการปฏิบัติไม่เป็นไปตาม มาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากร ภายใต้เงื่อนไขตามมาตราดังกล่าว ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังต่อไปนี้

1. รายงานภาษีขาย
2. รายงานภาษีซื้อ
3. รายงานสินค้าและวัตถุดิบ (เฉพาะผู้ประกอบการขายสินค้า)

เมื่อวันที่ 29 เมษายน 2542 กรมสรรพากร ได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 89 ซึ่งให้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 พฤษภาคม 2542 เป็นต้นไป กำหนดแบบ หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขเกี่ยวกับการจัดทำรายงาน การลงรายการในรายงาน การเก็บใบกำกับภาษี และเอกสารอื่น มีสาระสำคัญดังต่อไปนี้

1. ผู้ประกอบการจดทะเบียนทุกราย ต้องจัดทำรายงานภาษีขาย และรายงานภาษีซื้อตามแบบที่กรมสรรพากรกำหนดไว้
2. ผู้ประกอบการขายสินค้า ต้องจัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ซึ่งมีรายการและข้อความอย่างน้อยตามแบบที่กรมสรรพากรกำหนด ยกเว้นผู้ประกอบการต่อไปนี้สามารถจัดทำรายงานสินค้าฯ ที่มีข้อความแตกต่างจากแบบที่กำหนดได้

- 2.1 ผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการ โรงเลื่อย โรงค้าไม้แปรรูป และกิจการที่ต้องจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยป่าไม้
- 2.2 ผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการค้าของเก่า ซึ่งต้องจัดทำบัญชีตามแบบกฎหมายว่าด้วยการค้าของเก่า
- 2.3 ผู้ประกอบการที่ได้รับอนุมัติให้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร ซึ่งต้องจัดทำบัญชีแสดงรายละเอียดสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร
- 2.4 ผู้ประกอบการกิจการปิโตรเลียมตามกฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียม

และหากผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าโดยมีการรับประกันสินค้าที่ขายหรือบริการซ่อมสินค้าที่ขาย กรณีมีการชำรุดบกพร่อง ให้จัดทำรายงานการจ่ายอะไหล่โดยไม่คิดมูลค่าเพื่อใช้ในการรับประกันสินค้าที่ขายหรือบริการซ่อมสินค้าที่ขายแยกต่างหากจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบโดยทั่วไป

3. ผู้ประกอบการจดทะเบียนสามารถจัดทำรายงานภาษี โดยแยกออกเป็นแต่ละแผนกของสินค้าหรือบริการ หรือแยกออกเป็นแต่ละประเภท ชนิด ขนาด ก็ได้

4. กรณีผู้ประกอบการมีสถานประกอบการหลายแห่ง ให้จัดทำรายงานภาษีแยกเป็นรายสถานประกอบการ ไม่ว่าจะได้รับอนุมัติให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มรวมกันหรือไม่ก็ตาม

5. กรณีผู้ประกอบการมีหน่วยขายที่มีลักษณะเป็นร้านค้าย่อย เพื่อขายสินค้าในสถานที่ต่าง ๆ ที่เห็นได้ชัดเจนว่าเป็นการชั่วคราว ในช่วงระยะเวลาสั้น ๆ ให้จัดทำรายงานภาษีซื้อโดยไม่ต้องแยกตามหน่วยขายได้ แต่รายงานภาษีขายให้แยกแต่ละหน่วยขายต่างหากจากกัน

6. การลงรายการในรายงานภาษีขาย ให้ดำเนินการดังนี้

6.1 กรณีผู้ประกอบการที่ต้องออกใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ต้องลงรายงานภาษีขายตามมูลค่าสินค้าหรือบริการ เป็นรายใบกำกับภาษี และให้ลงภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ระบุใบกำกับภาษี

กรณีผู้ประกอบการได้จัดทำใบกำกับภาษีในแต่ละวันตั้งแต่ 100 ฉบับขึ้นไปของแต่ละสถานประกอบการ และได้จัดให้มีรายงานสรุปการขายประจำวัน สามารถสรุปการขายตามรายงานดังกล่าว โดยไม่ต้องลงเป็นรายใบกำกับภาษีก็ได้ และให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ระบุไว้ในใบกำกับภาษี

6.2 กรณีผู้ประกอบการมีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ ให้ลงรายการเฉพาะมูลค่าสินค้าหรือบริการทั้งหมดต่อวันที่ได้รับหรือพึงได้รับ โดยไม่ต้องลงเป็นรายใบกำกับภาษี แต่ให้ระบุว่า เป็นใบกำกับภาษีเล่มที่ เลขที่ เท่าใดถึงเท่าใด

6.3 กรณีผู้ประกอบการที่ได้รับอนุมัติให้ใช้เครื่องบันทึกเก็บเงิน ให้ลงรายการมูลค่าสินค้าหรือบริการทั้งหมดต่อวันที่ได้รับหรือพึงได้รับ โดยแยกออกเป็นรายเครื่อง พร้อมระบุเลขรหัสประจำเครื่องไว้ในรายงานภาษีขายด้วย

6.4 กรณีผู้ประกอบการประกอบกิจการสถานีบริการน้ำมัน และได้รับอนุมัติให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมิเตอร์หัวจ่าย ให้ลงรายการเฉพาะมูลค่าสินค้าและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดต่อวันที่ได้รับจากการขายน้ำมันเชื้อเพลิงผ่านมิเตอร์หัวจ่ายตามรายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิด (ส่วน ก.)

6.5 กรณีการขายโดยไม่ต้องออกใบกำกับภาษี ให้ผู้ประกอบการลงรายการตามมูลค่าสินค้าหรือบริการ และจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่พึงได้รับ โดยจัดให้มีเอกสารประกอบการลงรายงานตามประเภทความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

การขายโดยไม่ต้องออกใบกำกับภาษีในที่นี้ ได้แก่ การจำหน่าย จ่าย โอนสินค้าโดยไม่มีคำตอบแทน การใช้บริการของตนเอง หรือกรณีส่วนราชการเป็นผู้ทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ประกอบการ เป็นต้น ซึ่งจะได้อธิบายต่อไปในหัวข้อ "ความผิดจากกรณีไม่ออกใบกำกับภาษีทันทีที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้น"

7. การลงรายการในรายงานภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการแยกใบกำกับภาษีที่ได้รับออกต่างหากจากเอกสารหลักฐานอื่น โดยให้เลขที่กำกับใบสำคัญเรียงขึ้นมาใหม่ทางด้านบนขวาของใบสำคัญนั้น ๆ เรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับ และแยกเก็บเป็นรายเดือนภาษีที่ลงรายการในรายงานภาษีซื้อ

การลงรายการในรายงานภาษีซื้อดังกล่าว ให้ลงรายการเฉพาะรายการที่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป เป็นรายใบกำกับภาษี โดยให้ลงรายการเรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับโดยไม่คำนึงว่าใบกำกับภาษีนั้นจะลงวัน เดือน ปีใด และให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ได้รับใบกำกับภาษี เว้นแต่ภาษีซื้อที่มีได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีเพราะมีเหตุจำเป็น ให้สามารถนำไปถือเป็นภาษีซื้อ

ในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้ แต่ต้องไม่เกินหกเดือนนับแต่วันที่ออกใบกำกับภาษี โดยในระบุข้อความไว้ในใบกำกับภาษีนี้น่า "ถือเป็นภาษีซื้อในเดือนภาษี....."

8. กรณีผู้ประกอบการประกอบกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ผู้ประกอบการเฉลี่ยภาษีซื้อที่ได้รับมาจากการประกอบกิจการทั้งสองประเภทและลงรายการดังนี้

8.1 ลงรายการตามมูลค่าทั้งหมดของสินค้าหรือบริการ และ

8.2 ลงรายการตามมูลค่าสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีสิทธินำไปหักออกจากภาษีขาย

9. การลงรายการในรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ให้ลงรายการตามปริมาณสินค้าหรือวัตถุดิบที่รับมาหรือจ่ายไปจริง โดยจัดให้มีเอกสารประกอบการลงรายการเป็นใบสำคัญรับหรือจ่ายสินค้า และให้ลงรายการภายในสามวันทำการ นับแต่วันที่ได้รับมาหรือจ่ายไปซึ่งสินค้าหรือวัตถุดิบนั้น โดยให้แยกออกเป็นแต่ละชนิดประเภท ขนาด หรือในลักษณะทำนองเดียวกันของสินค้าหรือวัตถุดิบก็ได้

ที่มาของความผิด

ในส่วนของความผิดที่ตรวจพบ สามารถจำแนกได้ดังต่อไปนี้

1. การลงรายงานภาษีไม่เป็นไปตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด เช่น การลงรายการไม่เรียงลำดับวันที่เกิดเหตุการณ์ การระบุจำนวนหน่วยนับสินค้าแตกต่างกัน การไม่จัดทำรายงานสินค้าแต่ละชนิด เป็นต้น

แม้แต่การกรอกรายละเอียดในรายงานภาษี ต้องให้เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด ไม่ว่าจะเป็นชื่อรายงาน เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร และอื่น ๆ เพราะหากไม่ปฏิบัติตามถือว่าเป็นการจัดทำรายงานไม่เป็นไปตามกฎหมายทั้งสิ้น แต่ในทางปฏิบัติ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจะให้ผู้ประกอบการกลับไปแก้ไขให้ถูกต้อง เพื่อให้ต้องรับโทษผิดทางอาญา ตามมาตรา 90(15) แห่งประมวลรัษฎากร

ประเภทกิจการที่มีกปฏิบัติไม่ถูกต้องในประเด็นดังกล่าว ได้แก่ กิจการที่ต้องจัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบที่มีประเภทสินค้าค่อนข้างมาก เช่น กิจการจำหน่ายสินค้าอุปโภค บริโภค กิจการจำหน่ายวัสดุก่อสร้าง กิจการจำหน่ายแก๊สหุงต้ม กิจการจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิงและน้ำมันหล่อลื่น เป็นต้น

2. การลงรายการในรายงานภาษีขาดหรือเกินไป โดยเจ้าพนักงานตรวจพบจากการเปรียบเทียบข้อมูลใบกำกับภาษีกับรายงานภาษี และการอื่นแบบแสดงรายการ

อย่างไรก็ตาม โทษของการจัดทำรายงานภาษีผิดพลาดเป็นเพียงโทษปรับอาญา ตามมาตรา 90 ซึ่งมีโทษปรับสูงสุดไม่เกินกระหนงละ 2,000 บาท และตามปกติจะทำการปรับกระหนงละ 1,000 บาท

การวิเคราะห์ประเด็นความผิดเกี่ยวกับการมีสินค้าขาดหรือเกินจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ

ตารางที่ 36 แสดงประเด็นความผิดเกี่ยวกับการมีสินค้าเกินจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบแต่ละประเภทกิจการ

ลำดับ ที่	ประเภท กิจการ ที่ตรวจสอบ	ลักษณะ ของ การประกอบกิจการ	จำนวนราย		ประเภทความผิด	
			ที่ ตรวจ สอบ	ที่ ตรวจ พบ ความผิด	สินค้า เกิน	อัตรา ร้อยละ ต่อราย ที่ตรวจ
1	ขายน้ำมันเชื้อเพลิง	บุคคลธรรมดา	3	3	0	0.0
		นิติบุคคล	77	60	8	10.4
2	ขายบุหรี และเครื่องคั้ม	บุคคลธรรมดา	2	2	0	0.0
		นิติบุคคล	5	3	1	20.0
3	การผลิตสินค้าที่ใช้ในการก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	17	12	2	11.8
4	ขายวัสดุก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	8	5	0	0.0
		นิติบุคคล	76	46	2	2.6

ตารางที่ 37 แสดงประเด็นความผิดกรณีมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบของแต่ละประเภทกิจการ

ลำดับ ที่	ประเภท กิจการ ที่ตรวจสอบ	ลักษณะ ของ การประกอบกิจการ	จำนวนราย		ประเภทความผิด	
			ที่ ตรวจ สอบ	ที่ ตรวจ พบ ความผิด	สินค้า ขาด	อัตรา ร้อยละ ต่อราย ที่ตรวจ
1	ขายน้ำมันเชื้อเพลิง	บุคคลธรรมดา	3	3	0	0.0
		นิติบุคคล	77	60	3	3.9
2	ขายเครื่องใช้ไฟฟ้า และเครื่องยนต์การเกษตร	บุคคลธรรมดา	2	2	0	0.0
		นิติบุคคล	14	10	1	7.1
3	ขายบุหรี และเครื่องคั้ม	บุคคลธรรมดา	2	2	0	0.0
		นิติบุคคล	5	3	1	20.0
4	การผลิตสินค้าที่ใช้ในการก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	17	12	1	5.9
5	ขายวัสดุก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	8	5	0	0.0
		นิติบุคคล	76	46	2	2.6

ลักษณะความผิด

เจ้าพนักงานดำเนินการสุ่มตรวจนับสินค้าคงเหลือของผู้ประกอบการ พบว่ามีสินค้าคงเหลือที่ตรวจนับแตกต่างไปจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบของผู้ประกอบการ โดยผู้ประกอบการไม่สามารถหาสาเหตุได้ว่าเกิดขึ้นเนื่องจากสาเหตุใด

การแตกต่างดังกล่าว อาจเป็นไปในทางสินค้าที่ตรวจนับมากกว่ารายงาน ซึ่งเรียกว่า "สินค้าเกินจากรายงาน" หรือ น้อยกว่ารายงาน เรียกว่า "สินค้าขาดจากรายงาน" ก็ได้

ที่มาของความผิด

เป็นประเด็นความผิดจากการตรวจนับสินค้าคงเหลือ หรือการตรวจโดยวิธีตรวจรายงานสินค้าและวัตถุดิบ

ในส่วนของสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ กรมสรรพากรกำหนดแนวปฏิบัติไว้ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 86/2542 ไว้ว่า ถือเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีการตรวจพบตามมาตรา 78/3 แห่งประมวลรัษฎากร และข้อ 8 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 189 และต้องเสียเบี้ยปรับเช่นเดียวกับกรณียอดขายแจ้งไว้ขาด

ในส่วนของสินค้าเกินจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ แม้ไม่ถือเป็นการขาย แต่มีโทษปรับอาญาตามมาตรา 90(14) เนื่องจากถือว่าเป็นการจัดทำรายงานไม่ถูกต้อง มีโทษปรับไม่เกินสองพันบาท ในทางปฏิบัติจะปรับกระหนงละ 1,000 บาท

เมื่อผู้ประกอบการตรวจพบว่ามีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ให้ถือว่าเป็นการขายสินค้า ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อความรับผิดเกิดขึ้น โดยไม่ต้องจัดทำใบกำกับภาษี (ตามประกาศอธิบดีฯ ฉบับที่ 86/2542)

ประเภทกิจการที่เจ้าพนักงานมักตรวจพบความผิด ได้แก่ กิจการที่ต้องจัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ได้แก่ กิจการจำหน่ายสินค้าอุปโภค บริโภค กิจการจำหน่ายวัสดุก่อสร้าง กิจการจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิง และน้ำมันหล่อลื่น เป็นต้น

การวิเคราะห์ประเด็นความผิดปกติไม่ออกไปกำกับภาษีทันทีที่ความรับผิดเกิดขึ้น

ตารางที่ 38 แสดงประเด็นความผิดปกติไม่ออกไปกำกับภาษีทันทีที่ความรับผิดเกิดขึ้นแต่ละประเภทกิจการ

ลำดับ ที่	ประเภท กิจการ ที่ตรวจสอบ	ลักษณะ ของ การประกอบกร	จำนวนราย		ประเภทความผิด	
			ที่ ตรวจ สอบ	ที่ ตรวจ พบ ความผิด	ไม่ ออก ใบ กำกับ	อัตรา ร้อยละ ต่อราย ที่ตรวจ
1	ร้านถ่ายรูป	บุคคลธรรมดา	2	2	1	50.0
		นิติบุคคล	1	1	0	0.0
2	โรงแรม	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	19	17	1	5.3
3	ขายเครื่องใช้สำนักงาน	บุคคลธรรมดา	7	6	2	28.6
		นิติบุคคล	2	2	0	0.0
4	ขายน้ำมันเชื้อเพลิง	บุคคลธรรมดา	3	3	0	0.0
		นิติบุคคล	77	60	11	14.3
5	ขายเครื่องใช้ไฟฟ้า และเครื่องยนต์การเกษตร	บุคคลธรรมดา	2	2	1	50.0
		นิติบุคคล	14	10	0	0.0
6	รับเหมาก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	14	8	0	0.0
		นิติบุคคล	83	64	2	2.4
7	ขายบุหรี และเครื่องดืม	บุคคลธรรมดา	2	2	0	0.0
		นิติบุคคล	5	3	1	20.0
8	ขายวัสดุก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	8	5	0	0.0
		นิติบุคคล	76	46	3	3.9
9	ขายรถจักรยานยนต์	บุคคลธรรมดา	2	2	1	50.0
		นิติบุคคล	16	9	3	18.8
10	ขายสินค้าอุปโภค บริโภค	บุคคลธรรมดา	18	12	1	5.6
		นิติบุคคล	65	35	3	4.6
11	ขายรถยนต์	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	34	13	3	8.8

ลำดับ ที่	ประเภท กิจการ ที่ตรวจสอบ	ลักษณะ ของ การประกอบการ	จำนวนราย		ประเภทความผิด	
			ที่ ตรวจ สอบ	ที่ ตรวจ พบ ความผิด	ไม่ ออก ใบ กำกับ	อัตรา ร้อยละ ต่อราย ที่ตรวจ
12	ผลิต และส่งออกไม้กวาด	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	13	4	0	0.0
13	ขายยางรถยนต์	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	12	2	1	8.3

ลักษณะความผิด

คือ การตรวจพบว่าผู้ประกอบการไม่จัดทำใบกำกับภาษี และส่งมอบให้ผู้ประกอบการทันทีที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้น ความผิดดังกล่าว ถือเป็นความผิดค่อนข้างรุนแรง เนื่องจากการทำลาชระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทางอ้อม ผู้ประกอบการต้องรับโทษผิดทั้งทางแพ่งและทางอาญา

ความรับผิดชอบในการเสียภาษี ต้องเป็นไปตามมาตรา 78 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. การขายสินค้า ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า ได้รับชำระราคา หรือได้ออกใบกำกับภาษีอย่างใดอย่างหนึ่งแล้วแต่อย่างไรจะเกิดก่อน
2. การขายผ่อนชำระ ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเนื่องจากถึงกำหนดตามสัญญา หรือ ได้รับชำระราคา หรือ ได้ออกใบกำกับภาษี แล้วแต่อย่างไรจะเกิดก่อน
3. การขายโดยตัวแทน ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อตัวแทนส่งมอบสินค้า หรือ ได้รับชำระราคา หรือออกใบกำกับภาษี หรือเมื่อมีการนำสินค้าไปใช้ แล้วแต่อย่างไรจะเกิดก่อน
4. การขายโดยการส่งออก ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อมีการชำระอากรขาออก หรือหากได้รับยกเว้นอากร ให้ถือวันที่ออกใบขนสินค้าขาออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร
การส่งออก หมายความว่ารวมถึง การส่งสินค้าเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออก หรือคลังสินค้าทัณฑ์บนอีกด้วย
5. การให้บริการ ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระค่าบริการ หรือได้ออกใบกำกับภาษี หรือได้ให้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น
6. การให้บริการที่มีการชำระค่าตอบแทนตามส่วนของบริการ ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของบริการที่สิ้นสุดลง ยกเว้นการออกใบกำกับภาษี หรือการใช้บริการ โดยตนเองหรือบุคคลอื่น
7. การนำเข้า ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาเข้า หรือถ้าได้รับยกเว้นอากร ให้ถือวันที่มีการออกใบขนสินค้า

8. การนำเข้าสินค้าเข้าเขตอุตสาหกรรมส่งออก ให้ถือความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อนำสินค้าออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก

9. การนำเข้าของตกค้างตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ถือความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อมีการขายทอดตลาด

นอกจากที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว ยังได้มีการออกกฎกระทรวง ฉบับที่ 189 กำหนดความรับผิดชอบในการขายกรณีพิเศษต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1. การขายกระแสไฟฟ้า น้ำประปา ให้ถือความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้มีการออกไปกำกับภาษีก่อนได้รับชำระราคา
 2. การขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง เช่น สิทธิบัตร ภูมิปัญญา ลิขสิทธิ์ ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาสินค้า หรือ มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้า หรือ ได้ออกใบกำกับภาษี แล้วแต่อย่างใดจะเกิดก่อน
 3. การขายสินค้าโดยเครื่องอัตโนมัติ ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้นำเงิน ออกจากเครื่อง
 4. การขายสินค้าที่ชำระราคาโดยบัตรเครดิต ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้า หรือ ได้ออกหลักฐานบัตรเครดิต หรือ ได้ออกใบกำกับภาษี แล้วแต่อย่างใดจะเกิดขึ้นก่อน
 5. การให้บริการที่ชำระราคาโดยบัตรเครดิต ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้ออกหลักฐานบัตรเครดิต หรือ ได้ออกใบกำกับภาษี แล้วแต่อย่างใดจะเกิดขึ้นก่อน
 6. การขายสินค้าตามสัญญาจะขายสินค้า ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า หรือ ได้รับชำระราคาสินค้า หรือ ได้ออกใบกำกับภาษี แล้วแต่อย่างใดจะเกิดก่อน
- นอกจากนั้น กรมสรรพากรยังได้ออกคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.86/2542 กำหนดหลักเกณฑ์ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่ต้องจัดทำใบกำกับภาษี ดังนี้
1. ผู้ประกอบการนำสินค้าไปใช้ในทางที่ไม่ได้เพื่อประโยชน์ของกิจการ ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้าไปเพื่อใช้
 2. ผู้ประกอบการนำสินค้าไปใช้ในการบริหารของกิจการ แต่เป็นการใช้กับรถยนต์นั่ง ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า
 3. มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อตรวจพบ
 4. สินค้าคงเหลือ ณ วันเลิกประกอบการ ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อเลิกการประกอบการ
 5. สินค้าคงเหลือ ณ วันถูกเพิกถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้รับคำสั่งถอนฯ
 6. ผู้ประกอบการได้ใช้บริการของตนเองที่ไม่เกี่ยวข้องกับการบริหารงานกิจการ ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น
 7. ผู้ประกอบการได้ใช้บริการของตนเองที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการ แต่เป็นบริการเพื่อการรับรอง หรือรถยนต์นั่ง ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้ใช้บริการ
 8. ผู้ประกอบการได้จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า โดยไม่มีค่าตอบแทน ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า

9. ผู้ประกอบการให้บริการ โดยไม่มีค่าตอบแทน ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้ใช้บริการ
ที่มาของความผิด

กรณีของการตรวจพบผู้ประกอบการไม่ออกใบกำกับภาษี อาจตรวจพบหลายกรณีดังต่อไปนี้

1. ตรวจพบจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ กรณีพบว่ามี การตัดบัญชีจากบัญชีสินค้าและวัตถุดิบ แต่ไม่พบการออกใบกำกับภาษีขาย และการลงรายงานภาษีขาย
2. ตรวจพบจากการวิเคราะห์กระบวนการผลิต โดยการนำสูตรการผลิตสินค้าของผู้ประกอบการ มาใช้ในการวิเคราะห์ และพบว่ามี การรับสินค้าสำเร็จรูปเข้ามา น้อยกว่าที่ควรจะได้
3. ตรวจพบจากหลักฐานอื่น เช่น การนำข้อมูลชื่อที่กรมสรรพากรส่งมาให้สอบยื่น พบว่า ผู้ประกอบการมิได้ลงรายการซื้อสินค้าดังกล่าว จึงไม่ลงรายการขายสินค้าเช่นกัน
4. ตรวจพบจากการตรวจนับสินค้าคงเหลือ เมื่อตรวจนับสินค้าคงเหลือแล้วพบว่ามีสินค้าขาดจากรายงาน และผู้ประกอบการยอมรับว่าได้มีการขายสินค้าไปจริง จึงจะถือว่าได้มีการขาย โดยไม่ออกใบกำกับภาษี

อย่างไรก็ตาม กรณีดังกล่าวหากผู้ประกอบการไม่ยอมรับ เจ้าพนักงานไม่สามารถคำนวณเบี้ยปรับตามมาตรานี้ได้ คงทำได้เพียงปรับกรณีสินค้าขาดจากบัญชีเท่านั้น เนื่องจากกรณีดังกล่าวต้องทำการพิสูจน์ข้อเท็จจริงประกอบ เพราะต้องหาว่ามีการขายกี่ครั้ง จำนวนใบกำกับภาษีที่ต้องออกมีกี่ฉบับ

ผู้ประกอบการที่ไม่ออกใบกำกับภาษี นอกจากต้องรับโทษทางแพ่ง ตามมาตรา 89 (5) กรณีมิได้จัดทำใบกำกับภาษี และส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ให้เสียเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี

นอกจากโทษทางแพ่งแล้ว ผู้ประกอบการต้องรับโทษทางอาญาตามมาตรา 90/2 ซึ่งมีโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ และถ้าหากผู้ประกอบการมีเจตนาหลีกเลี่ยงต้องรับโทษผิดตามมาตรา 90/4 (5) ซึ่งมีโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันถึงสองแสนบาท

ผู้ประกอบการที่มักปฏิบัติไม่ถูกต้องในประเด็นความผิดดังกล่าว ได้แก่ ผู้ประกอบการรายเล็กที่ผู้บริหารเป็นคนในครอบครัวเดียวกัน เช่น กิจการจำหน่ายสินค้าอุปโภค บริโภค กิจการจำหน่ายวัสดุก่อสร้าง กิจการจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิง เป็นต้น

การวิเคราะห์ประเด็นความผิดกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ

ตารางที่ 39 แสดงประเด็นความผิดกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการของแต่ละประเภทกิจการ

ลำดับ ที่	ประเภท กิจการ ที่ตรวจสอบ	ลักษณะ ของ การประกอบกิจการ	จำนวนราย		ประเภทความผิด	
			ที่ ตรวจ สอบ	ที่ ตรวจ พบ ความผิด	ไม่ ยื่น แบบ	อัตรา ร้อยละ ต่อราย ที่ตรวจ
1	โรงแรม	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	19	17	2	10.5
2	ขายเครื่องใช้สำนักงาน	บุคคลธรรมดา	7	6	1	14.3
		นิติบุคคล	2	2	0	0.0
3	รับเหมาก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	14	8	0	0.0
		นิติบุคคล	83	64	1	1.2

ลักษณะความผิด

เป็นความผิดเนื่องจากผู้ประกอบการไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ.30 หรือไม่ยื่นแบบ ภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด

ความผิดกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเป็นการไม่ปฏิบัติตามมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องยื่นแบบแสดงรายการไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือไม่ก็ตาม ที่มาของความผิด

ความผิดของการไม่ยื่นแบบแสดงรายการมักตรวจพบเนื่องจากสาเหตุดังนี้

1. ผู้ประกอบการได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการแล้ว แต่ยังไม่ได้เริ่มประกอบกิจการ จึงไม่ทราบว่าหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการ
2. ผู้ประกอบการได้แจ้งเลิกประกอบการแล้ว แต่ยังไม่ได้รับอนุมัติให้แจ้งเลิก และไม่ยื่นแบบฯ ต่อไป โดยไม่ทราบว่ายังมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการอยู่
3. ผู้ประกอบการมีเจตนาไม่นำส่งแบบแสดงรายการ โดยคิดว่าเจ้าพนักงานไม่ทราบ หรือไม่ติดตาม
4. ผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการแล้ว แต่สำคัญผิด ยื่นแบบผิดเดือนภาษี เป็นเหตุให้เสียภาษีของเดือนหนึ่งไว้เกิน แต่อีกเดือนหนึ่งไม่ได้ยื่นแบบฯ

ไม่ว่าจะเป็นกรณีใดก็ตาม ความผิดจากการไม่ยื่นแบบแสดงรายการ มีผลติดตามมาก่อนข้างมาก ซึ่งอาจทำให้ผู้ประกอบการต้องพบเหตุการณ์ต่อไปนี้

1. ต้องรับผิดชอบชำระเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (2) ชำระเบี้ยปรับอีก 2 เท่า ของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง
2. ต้องรับผิดชอบอาญา ตามมาตรา 90 (2) ซึ่งมีโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท
3. ระยะเวลาในการออกหมายเรียกประเมินภาษี ขยายกว่าปกติจากอายุความเดิม 2 ปี เป็น 10 ปี
กิจการที่ตรวจพบการไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ได้แก่ กิจการรับเหมาก่อสร้าง กิจการขายเครื่องใช้สำนักงาน และโรงแรม

การวิเคราะห์ประเด็นความผิดกรณีไม่แจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตารางที่ 40 แสดงประเด็นความผิดกรณีไม่แจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ละประเภทกิจการ

ลำดับ ที่	ประเภท กิจการ ที่ตรวจสอบ	ลักษณะ ของ การประกอบกร	จำนวนราย		ประเภทความผิด	
			ที่ ตรวจ สอบ	ที่ ตรวจ พบ ความผิด	ไม่ แจ้ง ภ.พ. 09	อัตรา ร้อยละ ต่อราย ที่ตรวจ
1	โรงแรม	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	19	17	2	10.5
2	ขายเครื่องใช้สำนักงาน	บุคคลธรรมดา	7	6	0	0.0
		นิติบุคคล	2	2	1	50.0
3	ขายน้ำมันเชื้อเพลิง	บุคคลธรรมดา	3	3	0	0.0
		นิติบุคคล	77	60	2	2.6
4	ขายเครื่องใช้ไฟฟ้า และเครื่องยนต์การเกษตร	บุคคลธรรมดา	2	2	0	0.0
		นิติบุคคล	14	10	5	35.7
5	รับเหมาก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	14	8	0	0.0
		นิติบุคคล	83	64	2	2.4
6	ขายบุหรี และเครื่องคืม	บุคคลธรรมดา	2	2	1	50.0
		นิติบุคคล	5	3	0	0.0
7	ขายวัสดุก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	8	5	1	12.5
		นิติบุคคล	76	46	2	2.6
8	ขายรถจักรยานยนต์	บุคคลธรรมดา	2	2	1	50.0
		นิติบุคคล	16	9	0	0.0

ลำดับ ที่	ประเภท กิจการ ที่ตรวจสอบ	ลักษณะ ของ การประกอบการ	จำนวนราย		ประเภทความผิด	
			ที่ ตรวจ สอบ	ที่ ตรวจ พบ ความผิด	ไม่ แจ้ง ภ.พ. 9	อัตรา ร้อยละ ค่า ที่ตรวจ
9	การให้บริการทั่วไป	บุคคลธรรมดา	4	2	1	25.0
		นิติบุคคล	3	2	0	0.0
10	ขายสินค้าอุปโภค บริโภค	บุคคลธรรมดา	18	12	0	0.0
		นิติบุคคล	65	35	1	1.5

ลักษณะความผิด

ผู้ประกอบการไม่แจ้งการเปลี่ยนแปลงรายการทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อมีเหตุต้องแจ้ง อันได้แก่ การจดทะเบียนเพิ่มสาขา การแจ้งการเพิ่มประเภทกิจการ การแจ้งลดประเภทกิจการ การจดทะเบียนลดสาขา เป็นต้น

การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ปรากฏตามมาตรา 85 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดให้ผู้ประกอบการต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ ที่สำคัญต่อกรมสรรพากร หากไม่แจ้งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวต้องรับโทษปรับอาญาตามมาตรา 90 แห่งประมวลรัษฎากร

การแจ้งการเปลี่ยนแปลงรายการในทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากรกำหนดให้ใช้แบบแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.09) โดยผู้ประกอบการต้องยื่นแบบฯ ดังกล่าวเมื่อประสงค์จะขอแจ้งการเปลี่ยนแปลงภายใน 15 วันนับแต่วันเปลี่ยนแปลง ดังต่อไปนี้

1. ย้ายสถานประกอบการต่างท้องที่
2. ย้ายสถานประกอบการภายในท้องที่
3. เลิกการประกอบกิจการ
4. โอนกิจการ
5. ควบกิจการ
6. เปลี่ยนแปลงประเภทของการประกอบกิจการ
7. เปลี่ยนแปลงประเภทของสินค้าและหรือบริการของกิจการที่ประกอบเป็นส่วนใหญ่
8. เพิ่มจำนวนสาขา
9. ลดจำนวนสาขา
10. การคำนวณภาษี
11. อื่น ๆ เช่น ชื่อสถานประกอบการ ชื่อผู้รับมอบอำนาจของกิจการ เป็นต้น

ในส่วนของบทกำหนดโทษ ตามมาตรา 90 ระบุโทษของการไม่แจ้งการเปลี่ยนแปลงรายการที่เป็นสาระสำคัญซึ่งมีโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท ดังต่อไปนี้

1. ผู้ประกอบการไม่แจ้งการเปลี่ยนแปลงรายการทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 90 (7)
2. ผู้ประกอบการไม่แจ้งย้ายสถานประกอบการ ตามมาตรา 90 (9)
3. ผู้ประกอบการไม่แจ้งการหยุดประกอบกิจการชั่วคราว ตามมาตรา 90(10)

มาตรา 90/1 กำหนดโทษของการไม่แจ้งการเปลี่ยนแปลงมีโทษปรับไม่เกิน 5,000 บาท ดังต่อไปนี้

1. ผู้ประกอบการไม่แจ้งการเปิด หรือปิดสถานประกอบการ ตามมาตรา 90/1 (3)
2. ผู้ประกอบการไม่แจ้งการโอนกิจการบางส่วน หรือการรับโอนกิจการ ตามมาตรา 90/1 (4)
3. ผู้ประกอบการไม่แจ้งการเลิกหรือโอนกิจการทั้งหมด ตามมาตรา 90/1 (5)

จากการตรวจของเจ้าพนักงาน มักพบประเด็นที่ผู้ประกอบการไม่แจ้งการเปลี่ยนแปลงไว้ดังนี้

1. การเพิ่มประเภทการประกอบการ
2. การเพิ่มจำนวนสาขา
3. การลดจำนวนสาขา
4. การแจ้งหยุดประกอบกิจการชั่วคราว

การวิเคราะห์ประเด็นความผิดกรณีผู้ประกอบการออกไปกำกับภาษีมีข้อความไม่ครบถ้วน

ตารางที่ 41 แสดงประเด็นความผิดกรณีผู้ประกอบการออกไปกำกับภาษีผิดของแต่ละประเภทกิจการ

ลำดับ ที่	ประเภท กิจการ ที่ตรวจสอบ	ลักษณะ ของ การประกอบการ	จำนวนราย		ประเภทความผิด	
			ที่ ตรวจ สอบ	ที่ ตรวจ พบ ความผิด	ออก ใบ กำกับ ผิด	อัตรา ร้อยละ ต่อราย ที่ตรวจ
1	ร้านค้าयरรูป	บุคคลธรรมดา	2	2	0	0.0
		นิติบุคคล	1	1	1	100.0
2	ขายเครื่องใช้สำนักงาน	บุคคลธรรมดา	7	6	1	14.3
		นิติบุคคล	2	2	0	0.0
3	ขายน้ำมันเชื้อเพลิง	บุคคลธรรมดา	3	3	0	0.0
		นิติบุคคล	77	60	9	11.7
4	ขายเครื่องใช้ไฟฟ้า และเครื่องขนั้การเกษตร	บุคคลธรรมดา	2	2	0	0.0
		นิติบุคคล	14	10	1	7.1
5	ขายวัสดุก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	8	5	0	0.0
		นิติบุคคล	76	46	1	1.3
6	ขายสินค้าอุปโภค บริโภค	บุคคลธรรมดา	18	12	0	0.0
		นิติบุคคล	65	35	1	1.5
7	ขายรถยนต์	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	34	13	1	2.9
8	ผลิตสินค้าอื่น ๆ	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	4	1	1	25.0

ลักษณะความผิด

เป็นการที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดทำใบกำกับภาษีอากร ไม่เป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 86

แห่งประมวลรัษฎากร

กรมสรรพากร ได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.86/2542 กำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดทำใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 และมาตรา 86/8 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็นแบบเต็มรูป ไว้ดังนี้

1. ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องจัดทำใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 และหรือมาตรา 86/5 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็นแบบเต็มรูป จะต้องจัดทำใบกำกับภาษีทุกครั้งที่มีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เว้นแต่ ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าชนิดและประเภทเดียวกันให้แก่ผู้ซื้อสินค้ารายหนึ่งรายใดเป็นจำนวนหลายครั้งในหนึ่งวันทำการ สามารถจัดทำใบกำกับภาษีรวมเพียงครั้งเดียวในหนึ่งวันทำการสำหรับผู้ซื้อสินค้านั้นก็ได้

2. ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องจัดทำใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษี โดยส่งมอบต้นฉบับใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ และเก็บรักษาสำเนาใบกำกับภาษีเพื่อการลงรายงานภาษีขายตามมาตรา 87(1) แห่งประมวลรัษฎากร ใบกำกับภาษี ต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

- (1) คำว่า "ใบกำกับภาษี" ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด
- (2) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่จัดทำใบกำกับภาษี
- (3) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ
- (4) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม (ถ้ามี)
- (5) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ
- (6) มูลค่าของสินค้าหรือของบริการที่ยังไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม และจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการให้ชัดเจน
- (7) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

3. กรณีตัวแทนเป็นผู้จัดทำใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียน หรือผู้ทอดตลาดที่ไม่ใช่ส่วนราชการซึ่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียน ต้องจัดทำใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนเจ้าของทรัพย์สิน ให้ตัวแทนและผู้ทอดตลาดใช้แบบพิมพ์ใบกำกับภาษีของตัวแทนหรือผู้ทอดตลาด โดยใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยตามมาตรา 86/4 และต้องระบุชื่อ ที่อยู่ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของตัวการ หรือผู้ประกอบการจดทะเบียนเจ้าของทรัพย์สินด้วย

4. ใบกำกับภาษี สามารถจัดทำรวมกับเอกสารทางการค้าอื่น ๆ เช่น ใบเสร็จรับเงิน ใบส่งของ หรือใบแจ้งหนี้ ซึ่งมีหลายฉบับอยู่ในชุดเดียวกัน ซึ่งถ้าหากใบกำกับภาษีไม่ใช่เอกสารฉบับแรกของเอกสารดังกล่าว ต้องมีข้อความว่า "เอกสารออกเป็นชุด" ระบุไว้ด้วย

5. รายการต่าง ๆ ในใบกำกับภาษี จะจัดทำเป็นภาษาไทย หรือภาษาอังกฤษก็ได้ แต่ต้องจัดทำเป็นหน่วยเงินตราไทย กรณีมีความจำเป็นต้องจัดทำเป็นภาษาต่างประเทศอื่นนอกจากภาษาอังกฤษ และหรือเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร

6. ถ้ารายการต่อไปนี้ได้จัดทำโดยการตีพิมพ์ รายการอื่นจะประทับด้วยตรายาง เขียนด้วยหมึก พิมพ์ ตีดี จัดทำขึ้นด้วยระบบคอมพิวเตอร์ หรือทำให้ปรากฏขึ้นด้วยวิธีการอื่นใดก็ได้

- (1) คำว่า "ใบกำกับภาษี"
- (2) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่จัดทำใบกำกับภาษี

(3) คำว่า "เอกสารออกเป็นชุด"

แต่ถ้ารายการข้างต้นเพียงรายการใดรายการหนึ่ง หรือทั้งสามรายการ ได้จัดทำขึ้นด้วยระบบคอมพิวเตอร์ รายการอื่นจะต้องตีพิมพ์ หรือจัดทำขึ้นด้วยระบบคอมพิวเตอร์เท่านั้น ผู้ประกอบการที่ได้รับใบกำกับภาษีจึงจะมีสิทธินำไปถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้

7. ในการจัดทำใบกำกับภาษี หากมีการขายสินค้าหลายรายการ และไม่สามารถระบุรายการชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือบริการทั้งหมดในใบกำกับภาษี 1 แผ่น ผู้ประกอบการสามารถดำเนินการดังนี้

(1) จัดทำใบกำกับภาษี 1 ฉบับ ประกอบด้วยใบกำกับภาษี 1 แผ่น และจัดให้มีใบแนบใบกำกับภาษี ด้วย ซึ่งใบแนบใบกำกับภาษีอาจมีจำนวนมากกว่า 1 แผ่นก็ได้ ผู้ประกอบการจะต้องหมายเหตุในรายการสินค้าหรือบริการว่ามีรายละเอียดตามใบแนบใบกำกับภาษี โดยมูลค่ารวมของสินค้าหรือของบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ระบุในใบกำกับภาษี และที่ระบุในใบแนบใบกำกับภาษีต้องเป็นจำนวนเดียวกัน

ใบแนบใบกำกับภาษี ต้องมีรายการอย่างน้อย ดังต่อไปนี้

- (ก) คำว่า "ใบแนบใบกำกับภาษี" ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด
- (ข) เลขที่ เล่มที่ (ถ้ามี) ของใบกำกับภาษี
- (ค) วัน เดือน ปี ของใบกำกับภาษี
- (ง) รายละเอียดชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือบริการ
- (จ) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากค่าของสินค้าหรือของบริการให้ชัดเจน

(ฉ) กรณีมีใบแนบใบกำกับภาษีมากกว่า 1 แผ่น จะต้องระบุคำว่า "แผ่นที่..." ไว้ด้วย และรายการมูลค่ารวมของสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มจะปรากฏในใบแนบฯ ใบสุดท้ายเท่านั้น

(2) จัดทำใบกำกับภาษี 1 ฉบับ ประกอบด้วยใบกำกับภาษีมากกว่า 1 แผ่น โดยแต่ละแผ่นต้องมีรายการถูกต้องครบถ้วนตามมาตรา 86/4 (1) - (5) และ (7) แห่งประมวลรัษฎากร และใบกำกับภาษีที่ไม่ใช่แผ่นสุดท้าย จะต้องมีข้อความที่แสดงว่ามีใบกำกับภาษีแผ่นต่อไปไว้ด้วย สำหรับรายการมูลค่ารวมของสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการทั้งหมดจะปรากฏในใบกำกับภาษีแผ่นสุดท้ายเท่านั้น

การจัดทำใบกำกับภาษีดังกล่าว ถ้าได้ตีพิมพ์เลขที่ไว้แล้ว ใบกำกับภาษีแต่ละแผ่นจะเรียงลำดับเลขที่ แต่ถ้าไม่ได้ตีพิมพ์เลขที่ไว้ ใบกำกับภาษีแต่ละแผ่นอาจจะเรียงลำดับเลขที่หรือปรากฏเลขที่เพียงเลขที่เดียวก็ได้ กรณีใบกำกับภาษีแต่ละแผ่นมีเพียงเลขที่เดียว ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องระบุคำว่า "แผ่นที่..." ไว้ด้วย

8. กรณีมีการแถมสินค้าพร้อมการขายหรือให้บริการ ผู้ประกอบการต้องจัดทำใบกำกับภาษี โดยระบุชนิด ประเภท และปริมาณสินค้าที่แถมไว้ในใบกำกับภาษีฉบับเดียวกันกับสินค้าที่ขายด้วย แต่ไม่ต้องนำมูลค่าสินค้าที่แถมมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษี

9. กรณีมีการขายสินค้าหรือให้บริการโดยมีการให้ส่วนลดหรือค่าลดหย่อน ผู้ประกอบการต้องจัดทำใบกำกับภาษี ดังนี้

(1) กรณีให้ส่วนลด หรือค่าลดหย่อนในขณะที่ขายสินค้าหรือให้บริการ จะต้องจัดทำใบกำกับภาษีโดยระบุส่วนลด หรือค่าลดหย่อนไว้ให้เห็นชัดเจนในใบกำกับภาษี และคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าของสินค้าหลังจากหักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนแล้ว

(2) กรณีให้ส่วนลด หรือค่าลดหย่อนภายหลังจากที่ขายสินค้าไปแล้ว ซึ่งเป็นส่วนลดเงินสดหรือส่วนลดตามเป้า ผู้ประกอบการต้องจัดทำใบกำกับภาษีโดยคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าสินค้าทั้งหมดไม่หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อน

9. กรณีผู้ประกอบการมีสถานประกอบการหลายแห่ง ต้องจัดทำใบกำกับภาษีเป็นรายสถานประกอบการ และสถานประกอบการที่ไม่ใช่สำนักงานใหญ่ได้นำใบกำกับภาษีระบุที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ไปส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการทุกครั้ง ต้องระบุข้อความว่า "สาขาที่ออกใบกำกับภาษี คือ...." ไว้ในใบกำกับภาษีด้วย

10. กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องจัดทำใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/5 เฉพาะที่มีลักษณะเป็นแบบเต็มรูป จะต้องจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาโดยส่งมอบต้นฉบับใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ และเก็บรักษาสำเนาใบกำกับภาษีเพื่อการลงรายงานภาษีขายตามมาตรา 87(1) แห่งประมวลรัษฎากร ใบกำกับภาษีดังกล่าว ต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(1) ใบกำกับภาษีของการขายโดยการส่งออก ให้มีรายการเช่นเดียวกับใบขนสินค้าขาออก

(2) ใบกำกับภาษีของการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้ใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ให้มีรายการเช่นเดียวกับใบแจ้งหนี้หรืออินวอยซ์ซึ่งผู้ให้บริการได้ออกเป็นปรกติตามประเพณีการค้าระหว่างประเทศ

(3) ใบกำกับภาษีของการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยาน ให้มีรายการเช่นเดียวกับแอร์เวย์บิล หรือเฮาส์แอร์เวย์

(4) ใบกำกับภาษีของการขายน้ำมันดิบและผลิตภัณฑ์น้ำมัน ต้องมีรายการอย่างน้อยตามมาตรา 86/4 แต่ให้ระบุชื่อ ชนิด และประเภทของน้ำมันดิบและผลิตภัณฑ์น้ำมันเป็นภาษาอังกฤษได้ และต้องกำหนดช่องราคาขายปลีกด้วย

(5) ใบกำกับภาษีของการขายยาสูบบางประเภทที่กำหนดโดยอธิบดีกรมสรรพากร ต้องมีรายการอย่างน้อยตามมาตรา 86/4 แต่ต้องระบุชื่อ ชนิด และประเภทของยาสูบเป็นภาษาอังกฤษได้ และต้องกำหนดช่องราคาขายปลีกหักด้วยจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งคำนวณตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่รวมอยู่ในจำนวนเต็มของราคาขายปลีกไว้ในใบกำกับภาษีด้วย

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดทำใบกำกับภาษีโดยมีรายการในส่วนที่เป็นสาระสำคัญไม่ถูกต้องครบถ้วนดังกล่าว ต้องระวางโทษตามมาตรา 90 (12) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท

การวิเคราะห์ประเด็นความผิดกรณีไม่จัดเก็บใบกำกับภาษีซื้อหรือขาย

ตารางที่ 42 แสดงประเด็นความผิดกรณีไม่จัดเก็บใบกำกับภาษีซื้อหรือขายของแต่ละประเภทกิจการ

ลำดับ ที่	ประเภท กิจการ ที่ตรวจสอบ	ลักษณะ ของ การประกอบการ	จำนวนราย		ประเภทความผิด	
			ที่ ตรวจ สอบ	ที่ ตรวจ พบ ความผิด	ไม่ เก็บ ใบ กำกับ	อัตรา ร้อยละ ต่อราย ที่ตรวจ
1	โรงแรม	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	19	17	3	15.8
2	ขายน้ำมันเชื้อเพลิง	บุคคลธรรมดา	3	3	0	0.0
		นิติบุคคล	77	60	1	1.3
3	การผลิตสินค้าที่ใช้ในการก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	17	12	1	5.9
4	ขายวัสดุก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	8	5	0	0.0
		นิติบุคคล	76	46	5	6.6

ลักษณะความผิด

จากการตรวจสอบเอกสารหลักฐานที่ผู้ประกอบการส่งมอบเพื่อการตรวจสอบ ไม่พบต้นฉบับใบกำกับภาษีซื้อ หรือสำเนาใบกำกับภาษีขาย แต่ผู้ประกอบการมีหลักฐานแสดงว่าได้มีการซื้อสินค้าจริง เช่น ต้นฉบับใบเสร็จรับเงิน สำเนาภาพถ่ายใบกำกับภาษี เป็นต้น

การไม่จัดเก็บใบกำกับภาษีไม่ว่าซื้อหรือขาย เป็นความผิดตามมาตรา 87/3 แห่งประมวลรัษฎากร หากเจ้าพนักงานตรวจพบ มีโทษปรับตามมาตรา 89 (8) กรณีมิได้เก็บสำเนาใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขาย หรือ มาตรา 89(9) กรณีมิได้เก็บใบกำกับภาษีกรณีภาษีซื้อ ต้องเสียเบี้ยปรับอีกร้อยละสองของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี

นอกจากโทษปรับทางแพ่งแล้ว ผู้ประกอบการยังต้องรับผิดทางอาญา ตามมาตรา 90 (16) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีโทษปรับสูงสุดกระหนงละ 2,000 บาท

การไม่จัดเก็บใบกำกับภาษีดังกล่าว ผู้ประกอบการต้องมีหลักฐานชี้แจงให้เจ้าพนักงานทราบโดยชัดแจ้งว่าได้มีการซื้อขายสินค้าจริง มิฉะนั้น จะกลายเป็น ไม่มีใบกำกับภาษี ซึ่งถือเป็นภาษีซื้อต้องห้ามไปทันที

การวิเคราะห์ประเด็นความผิดกรณียกเครดิตภาษีชำระไว้เกินสูงไป

ตารางที่ 43 แสดงประเด็นความผิดกรณียกเครดิตภาษีชำระไว้เกินสูงไป ของแต่ละประเภทกิจการ

ลำดับ ที่	ประเภท กิจการ ที่ตรวจสอบ	ลักษณะ ของ การประกอบการ	จำนวนราย		ประเภทความผิด	
			ที่ ตรวจ สอบ	ที่ ตรวจ พบ ความผิด	ยก เคร ดิต ผิด ผิด	อัตรา ร้อยละ ต่อราย ที่ตรวจ
1	รับเหมาก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	14	8	0	0.0
		นิติบุคคล	83	64	3	3.6
2	ขายวัสดุก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	8	5	0	0.0
		นิติบุคคล	76	46	9	11.8

ลักษณะความผิด

เป็นความผิดกรณี ผู้ประกอบการยกเครดิตภาษีที่ชำระไว้เกินในเดือนก่อน มาเพื่อหักภาษีที่ต้องชำระในเดือนปัจจุบันไว้ผิด เป็นเหตุให้เสียภาษีไว้ผิด ไปจากความเป็นจริง

ในบางกรณี ผู้ประกอบการอาจมิได้กระทำความผิดดังกล่าว แต่จากผลการตรวจของเจ้าพนักงานในเดือนที่มีภาษีชำระไว้เกิน พบว่าผู้ประกอบการคำนวณภาษีไว้ไม่ถูกต้อง ทำให้ต้องปรับปรุงยอดภาษีชำระไว้เกินในเดือนนั้นให้น้อยลง ก็อาจเป็นเหตุสำคัญทำให้เกิดความผิดกรณีนี้ขึ้นได้

ความผิดกรณีนี้ ไม่มีโทษปรับตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากมิได้กำหนดโทษปรับเอาไว้ ผู้ประกอบการต้องรับผิดชอบชำระเฉพาะเงินเพิ่มตั้งแต่เดือนที่พ้นกำหนดการยื่นแบบแสดงรายการเท่านั้น

ในการตรวจสอบภาษีแต่เดิม เมื่อเจ้าพนักงานตรวจพบความผิด ผู้ประกอบการต้องรับผิดชอบชำระเงินภาษี พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มทันทีในเดือนที่ตรวจพบ

แต่ต่อมา กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.81/2542 กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการคำนวณเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม ตามมาตรา 89 และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากรเสียใหม่ ซึ่งมีผลทำให้ในการตรวจปฏิบัติการของเดือนใด หากผู้ประกอบการยังคงมีภาษีชำระไว้เกินอยู่ เจ้าพนักงานไม่สามารถประเมินเงินภาษีในเดือนนั้น ๆ ได้ คงประเมินได้เฉพาะเบี้ยปรับเงินภาษีดังกล่าว และต้องให้ผู้ประกอบการทำการปรับปรุงเครดิตภาษียกไปเอง ว่า ในเดือนใดที่เครดิตภาษีที่ลดลงนั้น ได้ใช้หมดไป จึงต้องรับผิดชอบชำระเงินภาษีและเงินเพิ่มตั้งแต่วันที่พ้นกำหนดยื่นแบบแสดงรายการของเดือนนั้น ๆ

กิจการที่ตรวจพบความผิดกรณีนี้ ส่วนใหญ่จะเป็นกิจการที่มีเครดิตภาษียกไปเป็นจำนวนมาก และมักถูกตรวจสอบจากเจ้าพนักงานเมื่อยื่นขอคืนเงินภาษี เช่น กิจการขายวัสดุก่อสร้าง กิจการรับเหมาก่อสร้าง กิจการโรงแรม (เมื่อมีการลงทุนหรือซื้อสินค้า) เป็นต้น

การวิเคราะห์ประเด็นความผิดกรณีความผิดอื่น ๆ

ตารางที่ 44 แสดงประเด็นความผิดกรณีอื่น ๆ ของแต่ละประเภทกิจการที่ตรวจพบ

ลำดับ ที่	ประเภท กิจการ ที่ตรวจสอบ	ลักษณะ ของ การประกอบกิจการ	จำนวนราย		ประเภทความผิด	
			ที่ ตรวจ สอบ	ที่ ตรวจ พบ ความผิด	อื่น ๆ	อัตรา ร้อยละ ต่อราย ที่ตรวจ
1	โรงแรม	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	19	17	5	26.3
2	ขายเครื่องใช้สำนักงาน	บุคคลธรรมดา	7	6	1	14.3
		นิติบุคคล	2	2	1	50.0
3	ขายน้ำมันเชื้อเพลิง	บุคคลธรรมดา	3	3	0	0.0
		นิติบุคคล	77	60	2	2.6
4	ขายบูทรี และเครื่องคั้ม	บุคคลธรรมดา	2	2	0	0.0
		นิติบุคคล	5	3	1	20.0
5	การผลิตสินค้าที่ใช้ในการก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	17	12	1	5.9
6	ขายวัสดุก่อสร้าง	บุคคลธรรมดา	8	5	1	12.5
		นิติบุคคล	76	46	1	1.3
7	ขายสินค้าอุปโภค บริโภค	บุคคลธรรมดา	18	12	0	0.0
		นิติบุคคล	65	35	1	1.5
8	ขายรถยนต์	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	34	13	1	2.9
9	ผลิต และส่งออกไม้กวาด	บุคคลธรรมดา	0	0	0	0.0
		นิติบุคคล	13	4	1	7.7

ลักษณะความผิดกรณีอื่น ๆ ได้แก่

1. ไม่จัดทำรายงานภาษี
2. ลงรายการไม่ทันภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด
3. ไม่ออกใบแทนใบกำกับภาษี
4. ไม่จัดทำรายงานภาษีแยกเป็นสถานประกอบการ
5. ไม่นำใบลดหนี้มาใช้
6. ไม่จัดเก็บใบกำกับภาษี ณ สถานประกอบการ

ความผิดดังกล่าวข้างต้น จากการสอบถามของเจ้าพนักงานมักพบว่า ผู้ประกอบการไม่ทราบว่ากฎหมายกำหนดให้ปฏิบัติอย่างไร

การไม่จัดทำรายงานภาษี การลงรายการไม่ทันภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด การไม่จัดทำรายงานภาษีแยกเป็นแต่ละสถานประกอบการ (หากมิได้ยื่นคำร้องขอขึ้นแบบรวมกัน ณ สถานประกอบการใดสถานประกอบการหนึ่ง) หรือการไม่จัดเก็บใบกำกับภาษี ณ สถานประกอบการ เป็นความผิดกรณีการไม่ปฏิบัติตามมาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากร เรื่อง การจัดทำรายงานและการเก็บรักษาหลักฐานและเอกสาร ดังที่ได้เคยกล่าวไว้แล้วข้างต้น จึงไม่ขออธิบายเพิ่มเติมอีก

ในส่วนของการไม่ออกใบแทนใบกำกับภาษี เป็นการปฏิบัติไม่ถูกต้องตามมาตรา 86/12 แห่งประมวลรัษฎากร นั่นคือ เมื่อผู้ออกใบกำกับภาษีได้รับการร้องขอจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ซึ่งทำใบกำกับภาษีใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้สูญหาย ถูกทำลาย หรือชำรุดในสาระสำคัญ ผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือผู้ออกใบกำกับภาษีนั้น ต้องจัดทำใบแทนใบกำกับภาษี ใบแทนใบเพิ่มหนี้ หรือใบแทนใบลดหนี้ให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการนั้น

ผู้ประกอบการที่ไม่ยอมออกใบแทนใบกำกับภาษีดังกล่าว ถือว่ามีความผิดต้องรับโทษปรับตามมาตรา 90 (13) ปรับสูงสุดกระหนงละไม่เกิน 2,000 บาท

การออกใบแทนใบกำกับภาษี ต้องปฏิบัติตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 36 ดังนี้

1. ให้ถ่ายสำเนาใบกำกับภาษี สำเนาใบเพิ่มหนี้ หรือสำเนาใบลดหนี้ และให้บันทึกรายการดังต่อไปนี้ลงในภาพถ่ายหรือด้านหลังของภาพถ่ายดังกล่าว

- (1) ใบแทนออกให้ครั้งที่
- (2) วัน เดือน ปี ที่ออกใบแทน
- (3) คำอธิบายย่อ ๆ ถึงสาเหตุที่ออกใบแทน
- (4) ลงลายมือชื่อของผู้ออกใบแทน

2. ให้บันทึกรายการตามข้อ 1 ไว้ในสำเนาใบกำกับภาษี และรายงานภาษีขายในเดือนที่มีการออกใบแทนด้วย

การไม่นำใบลดหนี้มาใช้ เป็นเหตุให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการพิศพลาด ต้อง
รับพิศชำระเบียปรับตามมาตรา 89 (3) หรือ 89 (4) แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากต้องชำระเบียปรับเงินเพิ่มแล้ว การไม่นำใบลดหนี้มาใช้ ทำให้ถูกเพ่งเล็งจากเจ้าพนักงาน
ว่า ผู้ประกอบการมีเจตนาหลบเลี่ยงการเสียภาษีอากร เพราะทำให้มีภาษีซื้อสูงกว่าความเป็นจริง

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Chiang Mai University