หอสมุดกลาง สถาบันวิทยบริการ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่2

การดำเนินคดีในความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

เมื่อมีการกระทำความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ผู้กระทำความผิดจะต้องรับผิดทั้งทางแพ่งและทางอาญา โดยความรับผิดในทางแพ่งคือ การเสียเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และความรับผิดทางอาญาคือการได้รับโทษปรับ หรือจำคุก ซึ่งวิทยานิพนธ์เล่มนี้จะขอกล่าวถึงเฉพาะการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นความรับผิดทางอาญา ดังต่อไปนี้

2.1 ความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย

ความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายสามารถแยกออกเป็น 3 ประเภทดังต่อไปนี้คือ

2.1.1 ความผิดที่เป็นการฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามด้านวิธีการ (Method) ตามมาตรา 90-90/3 แห่งประมวลรัษฎากร

คือ กรณีที่ผู้กระทำความผิดได้กระทำความผิดโดยการฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดต่างๆ ตามที่กรมสรรพากรได้กำหนดขึ้นเพื่อการบริหารจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพ ได้แก่

1 ผู้ประกอบการไม่จัดส่งสำเนาสัญญาหรือเอกสาร
2 ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี
3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี
4 ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี
5 ผู้มีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มไม่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม
6 ผู้นำเข้าไม่ยื่นใบขนสินค้า
7 ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งการเปลี่ยนแปลงรายการทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
8 ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่คืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
9 ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งการย้ายสถานประกอบการ
10 ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งการหยุดประกอบกิจการชั่วคราว
11 ผู้ครอบครองทรัพย์มรดก ผู้จัดการมรดก หรือทายาทของผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่คืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

12 ผู้ประกอบการจดทะเบียนออกใบกำกับภาษี ใบกำกับภาษีอย่างย่อ ใบเพิ่มหนี้ หรือ ใบลดหนี้ โดยมีรายการในส่วนที่เป็นสาระสำคัญไม่ครบถ้วน

13 ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ออกใบแทนใบกำกับภาษี ใบแทนใบเพิ่มหนี้ หรือใบแทนใบลดหนี้

14 ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสินค้าเกินจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ

15 ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดทำรายงาน โดยไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนด

16 ผู้ประกอบการจดทะเบียนจงใจไม่เก็บและรักษาใบกำกับภาษี หรือสำเนาใบกำกับภาษี หรือเก็บรักษาเอกสารดังกล่าว โดยไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนด

17 ตัวแทนละเลยไม่ดำเนินการเกี่ยวกับการจดทะเบียนของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร

18 ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แสดงใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

19 ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งการเปิดสถานประกอบการเพิ่มเติม หรือปิดสถานประกอบการ

20 ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งการโอนกิจการบางส่วนหรือการรับโอนกิจการ

21 ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งการเลิกหรือการโอนกิจการทั้งหมด

22 ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรจัดทำรายงานโดยไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนด

23 ผู้ประกอบการใดซึ่งมีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มประกอบกิจการโดยไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

24 ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่จัดทำใบกำกับภาษีหรือสำเนาใบกำกับภาษี หรือจัดทำแล้วไม่ส่งมอบให้ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ หรือไม่จัดทำใบกำกับภาษีหรือสำเนา ใบกำกับภาษี และไม่ส่งมอบให้ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการตามที่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการเรียกร้อง

25 ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราว ออกใบกำกับภาษีที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

26 ตัวแทนออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียน ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

27 ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ปฏิบัติตามระเบียบเกี่ยวกับการใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน

28 ผู้ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน

29 ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ

30 ผู้ประกอบการจดทะเบียนใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินโดยไม่ได้รับอนุมัติ

31 ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่จัดทำรายงานเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม นั่นคือภาษีซื้อ รายงานภาษีขายหรือรายงานสินค้าและวัตถุดิบสำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบการขายสินค้า ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรไม่จัดทำรายงานเกี่ยวกับกิจการที่ตนทำการแทน ซึ่งแม้ว่าตัวแทนนั้นจะไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนก็ตาม

32 ผู้ขัดขวางหรือไม่อำนวยความสะดวกแก่การปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานประเมิน หรือขัดคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน

ความผิดตามมาตรา 90-90/3 แห่งประมวลรัษฎากรนี้เป็นความผิดอาญาซึ่งมีบทลงโทษเบา หรือเพียงขั้นลหุโทษ กรมสรรพากรได้กำหนดบทลงโทษไว้ในประมวลรัษฎากร คือ

1.1 มาตรา 90 ปรับไม่เกิน 2,000 บาท

1.2 มาตรา 90/1 ปรับไม่เกิน 5,000 บาท

1.3 มาตรา 90/2 จำคุกไม่เกิน 1 เดือน ปรับไม่เกิน 5,000 บาท หรือ ทั้งจำทั้งปรับ

1.4 มาตรา 90/3 จำคุกไม่เกิน 6 เดือน ปรับไม่เกิน 10,000 บาท หรือ ทั้งจำทั้งปรับ

2.1.2 ความผิดที่ผู้กระทำผิดมีเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือความผิดอาญาที่มีเจตนาฉ้อโกงโดยการขอคืนหรือเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ตามมาตรา 90/4 (1) – (7) แห่งประมวลรัษฎากร

(1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิที่จะออกเอกสารดังกล่าวตามมาตรา 86 วรรคสอง หรือ มาตรา 86/1

คือ ผู้ประกอบการที่ให้บริการในต่างประเทศแล้วได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร หรือประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักร และเข้ามาขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นครั้งคราว ตามปกติผู้ประกอบการประเภทนี้ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อธิบดีกรมสรรพากรจะผ่อนผันให้จดทะเบียนเป็นการชั่วคราวได้ และทำให้ผู้ประกอบการประเภทนี้จะออกใบกำกับภาษีได้ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด หรือผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรที่ได้ยื่นคำขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อให้ตัวแทนที่ทำการแทนตนในราชอาณาจักรนั้นออกใบกำกับภาษีแทนตนแล้วจะออกใบกำกับภาษีด้วยตนเองอีกไม่ได้ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนประเภทนี้ที่มีเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็ฝ่าฝืนออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ เช่น ออกใบกำกับภาษีโดยไม่เป็นไปตามเงื่อนไข ข้อตกลงตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด หรือให้ตัวแทนออกใบกำกับภาษีแทนตนแล้ว ยังไปออกใบกำกับภาษีด้วยตนเองอีก ทำให้ใบกำกับภาษีที่ออกมาเป็นใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบ แล้วนำไปกำกับภาษีดังกล่าวไปขายให้กับผู้ใช้ หรือผู้ที่ต้องการใบกำกับภาษีโดยไม่ได้มีการซื้อขายกันจริง ถือว่าเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย เพราะการขายใบกำกับภาษีให้กับผู้ที่ไม่ได้ซื้อสินค้าจริง ทำให้ผู้ซื้อสามารถนำใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ขอคืนเป็นภาษีซื้อโดยขอคืนเป็นเงินสดจากรัฐบาลหรือนำใบกำกับภาษีไปเครดิตเป็นภาษีซื้อในเดือนถัดไปทำให้เสียภาษีน้อยลง

(2) ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร โดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 86/2 วรรคหนึ่ง

คือ ตาม มาตรา 86/2 นั้นกำหนดว่า ผู้ประกอบการจดทะเบียนใดที่อยู่นอกราชอาณาจักร และมีตัวแทนทำการแทนตน หากประสงค์จะให้ตัวแทนของตนออกใบกำกับภาษีในนามของตนให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นยื่นคำขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด ดังนั้นการกระทำความผิดกรณีตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร โดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธินี้ เกิดขึ้นจากกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรไม่ได้ยื่นคำขออนุมัติให้ตัวแทนดังกล่าวออกใบกำกับภาษีในนามของตนต่ออธิบดีกรมสรรพากรตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด แต่ตัวแทนที่เป็นผู้กระทำความผิดนั้นได้ออกใบกำกับภาษีขึ้นโดยถือว่าเป็นการออกใบกำกับภาษีที่ไม่มีสิทธิจะออก แล้วนำใบกำกับภาษีดังกล่าวไปขายให้กับผู้ใช้ หรือผู้ที่ต้องการใบกำกับภาษีโดยไม่ได้มีการซื้อขายกันจริง ถือว่าเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย เพราะการขายใบกำกับภาษีให้กับผู้ที่ไม่ได้ซื้อสินค้าจริง ทำให้ผู้ซื้อสามารถนำใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ขอคืนเป็นภาษีซื้อโดยขอคืนเป็นเงินสดจากรัฐบาลหรือนำใบกำกับภาษีไปเครดิตเป็นภาษีซื้อในเดือนถัดไปทำให้เสียภาษีน้อยลง

(3) ผู้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิจะออก เอกสารดังกล่าวตามมาตรา 86/13

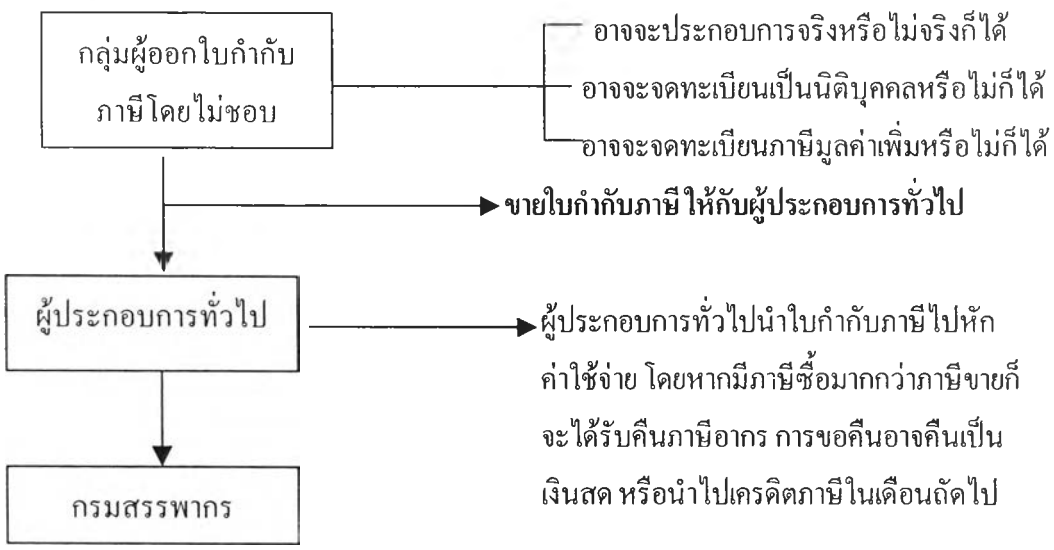
คือ มาตรา 86/13 ได้กำหนดห้ามมิให้บุคคลซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือมิใช่ผู้มีสิทธิออกใบกำกับภาษีได้ตามหมวดนี้ ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ ดังนั้นผู้กระทำความผิดอาจจะประกอบการจริงหรือไม่ก็ได้ อาจจะจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลหรือไม่ก็ได้ หรืออาจจะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ก็ได้ คือในกรณีนี้ สาเหตุส่วนใหญ่มาจากความต้องการเงินของผู้กระทำความผิด โดยเป็นผู้ที่วางแผนคิดทุจริตมาตั้งแต่แรก มีการตั้งบุคคลที่ไม่น่าเชื่อถือมาจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการ แต่ตัวการที่แท้จริงจะอยู่เบื้องหลัง[1] หรือไม่มีการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการแต่อย่างใด ลักษณะการดำเนินการจะเป็น "ขบวนการ" สมคบกันฉ้อโกง ซึ่งขบวนการประเภทนี้มีการดำเนินการที่มีระบบ โดยมีการแบ่งงาน แบ่งหน้าที่กันทำ วิธีการทุจริตในลักษณะนี้ คือ ผู้ทุจริตจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่ได้ทำธุรกิจจริงแล้วขอคืนภาษี และหรือขายใบกำกับภาษี หรือผู้ทุจริตจัดตั้งบริษัทขึ้นมาหลายบริษัทโดยจัดตั้งบริษัทตัวกลางขึ้นมาเพื่อออกใบกำกับภาษีให้แก่ตน ทั้งนี้เพื่อป้องกันการตรวจสอบยันใบกำกับภาษีจากเจ้าหน้าที่สรรพากร แล้วทำการออกใบกำกับภาษีซึ่งเป็นการซื้อขายกันเอง โดยมีทั้งการซื้อขายกันจริงและไม่จริง และบริษัทตัวกลางก็มีการใช้ใบกำกับภาษีปลอมเพื่อหักกลบลบ

---

[1] สมภพ ผ่องสว่าง, "การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม : พ่อค้าโกงภาษี หรืออาชญากร," : หน้า 148.

กันกับภาษีขาย เพื่อให้ยอดภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ที่เรียกว่า การฟอกใบกำกับภาษี[2] ซึ่งจะทำให้ได้รับคืนภาษี แล้วขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไป ซึ่งการขอคืนอาจจะเป็นเงินสดหรือนำไปเครดิตภาษีในเดือนถัดไปหรือพนักงานหรือลูกจ้างของผู้ประกอบการจดทะเบียนลักลอบนำแบบฟอร์มใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียนไปกรอกข้อความแล้วส่งมอบหรือขายใบกำกับภาษีนั้นให้แก่ผู้อื่นโดยผู้ประกอบการจดทะเบียนมิได้รู้ถึงการกระทำนั้น หรือกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือบุคคลใดกระทำการปลอมใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการอื่นทั้งฉบับ แล้วส่งมอบหรือขายใบกำกับภาษีนั้นให้แก่ผู้อื่น หรือผู้กระทำความผิดได้ปลอมใบกำกับภาษีของบริษัทที่มีชื่อเสียงออกขาย ทั้งนี้เพื่อขอคืนภาษีหรือให้เสียภาษีน้อยลง หรือสำนักงานบัญชีใช้วิธีการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านบริษัทลูกค้าที่ที่มาว่าจ้างให้ทำบัญชีด้วยวิธียื่นแบบแสดงรายการภาษี เพื่อขอคืนในรายการภาษีซื้อของลูกค้าเกินความเป็นจริง โดยใช้ใบกำกับภาษีปลอมเป็นหลักฐาน และในขณะเดียวกันได้ใช้ใบกำกับภาษีของลูกค้าไปขายต่อให้กับผู้ประกอบการรายอื่นที่ไม่มีการซื้อขายหรือให้บริการกันจริง ซึ่งลูกค้าไม่ทราบเรื่องเพราะไว้ใจสำนักงานบัญชี[3] ซึ่งการกระทำความผิดตามข้อ(3)นี้ ถือว่าเป็นปัญหาสำคัญอย่างมากต่อระบบการบริหารจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร เพราะนอกจากจะส่งผลกระทบอย่างมากต่อรายได้ของประเทศชาติแล้ว ยังส่งผลต่อความรู้สึกของผู้ประกอบการที่ตั้งใจเสียภาษีอย่างถูกต้องอยู่แล้ว ว่าเหมือนโดนเอาเปรียบ ทำให้ไม่มีกำลังที่อยากจะเสียภาษีต่อไป เพราะผู้กระทำความผิดตามข้อ (3) ส่วนใหญ่แล้วจะไม่ใช่ผู้ประกอบการที่เสียภาษีอยู่แล้ว แต่จะเป็นพวกที่คิดจะฉ้อโกงเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินภาษี โดยไม่ได้ตั้งใจที่จะประกอบการหรือจดทะเบียนจริง โดยกลุ่มผู้กระทำความผิดเหล่านี้จะมีขั้นตอนของการกระทำความผิดที่มักตรวจพบอยู่บ่อยๆ ดังนี้คือ

ขั้นตอนของผู้ออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย



---

[2] เสรี ลีลาลัย, "จุดอ่อนภาษีมูลค่าเพิ่ม". วารสารธรรมนิติเอกสารภาษีอากร ปีที่16,ฉบับที่181 (ตุลาคม 2539): หน้า42.

[3] สมภพ ผ่องสว่าง, "กลโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม". วารสารศาลภาษีอากรกลาง. ปีที่ 1 ฉบับที่ 1 (เมษายน 2541), หน้า 98.

(4) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ลงรายการ หรือลงรายการเป็นเท็จในรายงานตามมาตรา 87 หรือตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 87/1

คือ ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม นั่นคือ รายงานภาษีขาย รายงานภาษีซื้อ หรือรายงานสินค้าและวัตถุดิบ เฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบกิจการขายสินค้า ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่กระทำความผิดก็จะไม่ลงรายการ หรือลงรายการเป็นเท็จในรายงาน เพื่อความคลาดเคลื่อนของรายงาน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ยอดภาษีขาย กับภาษีซื้อไม่ต้องต่างกันมาก ซึ่งจะทำให้ได้เสียภาษีน้อยลง หรือลงรายงานภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายเพื่อจะได้ไม่ต้องเสียภาษี หรือทำให้ได้รับคืนภาษี ซึ่งการขอคืนอาจจะเป็นเงินสดหรือนำไปเครดิตภาษีในเดือนถัดไป

(5) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ หรือใบแทนเอกสารดังกล่าว

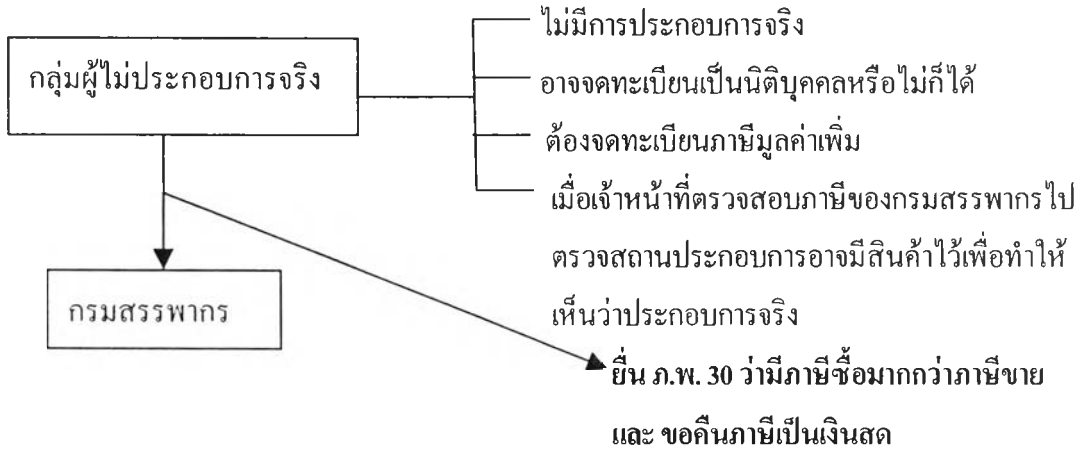
คือ ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเมื่อขายสินค้าหรือให้บริการแล้วมีหน้าที่จะต้องออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้า หรือรับบริการ โดยออกใบกำกับภาษีจำนวน 2 ฉบับ ซึ่งฉบับหนึ่งมอบให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือให้บริการ ส่วนอีกฉบับผู้ประกอบการจะต้องเก็บไว้เพื่อประกอบเป็นหลักฐานในการเสียภาษีให้กับกรมสรรพากรต่อไป และผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นก็มีสิทธิ์ที่จะได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่จ่ายไปในการซื้อสินค้าหรือรับบริการถ้ากรณีมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ซึ่งหากผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นผู้กระทำความผิดไม่ออกใบกำกับภาษีเวลาขายสินค้าหรือให้บริการ ให้ตรงตามความเป็นจริงที่ได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการจริงนั้น จะเห็นว่ามีเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะการไม่ออกใบกำกับภาษีให้ตรงตามความเป็นจริง ทั้งที่มีหน้าที่ที่จะต้องออกนั้น จะทำให้ยอดภาษีขายไม่ตรงกับความเป็นจริง และไม่มีใบกำกับภาษีขายเก็บไว้เป็นหลักฐานประกอบการยื่นรายงานภาษีขาย เพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้กรมสรรพากรไม่สามารถตรวจสอบได้ว่ารายงานภาษีขายนั้นตรงตามความเป็นจริงแค่ไหน มีการซื้อขายกันจริงในจำนวนเท่าใดเพราะกรมสรรพากรจะดูยอดภาษีขายจากรายงานภาษีขาย โดยมีใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานประกอบว่ามีการซื้อขายกันจริง ทำให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มเหล่านี้สามารถทำรายงานให้ยอดภาษีขายต่ำกว่าความเป็นจริงแค่ไหนก็ได้ เพราะกรมสรรพากรไม่สามารถตรวจสอบได้ ซึ่งจะมีผลให้ยอดภาษีขายต่ำกว่าภาษีซื้อ ทำให้ได้รับคืนภาษี หรือนำยอดภาษีที่เกินมาจากภาษีขายนั้นไปเครดิตเป็นภาษีในเดือนถัดไป หรือทำให้ยอดภาษีขายกับภาษีซื้อเท่ากัน เพื่อจะได้ไม่มีภาษีที่ต้องเสีย หรือทำให้ยอดภาษีขายต่างกับภาษีซื้อในจำนวนไม่มากนักเพื่อจะได้เสียภาษีน้อยลง

(6) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มกระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน

คือการใช้ใบกำกับภาษีปลอม แล้วดึงใบกำกับภาษีปลอมออกแล้วแก้ไขรายงานภาษีซื้อใหม่จึงทำให้ยอดภาษีซื้อคลาดเคลื่อนจากแบบ ภพ.30 ที่ยื่นไว้เดิม หรืออาจจะยื่นแบบแสดงรายการขอคืนเงินหรือขอเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้ใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยผู้ประกอบการที่มิได้ประกอบการจริงหรือไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีอันถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอมตามกฎหมายมาใช้ประกอบในการขอคืนหรือเครดิตภาษีดังกล่าว หรือการนำใบกำกับภาษีที่ลูกค้าไม่ต้องการไปขายแก่บุคคลอื่น

(7) ผู้ประกอบการโดยเจตนานำใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี หรือขอคืนภาษีเป็นเงินสด

ขั้นตอนของกลุ่มผู้กระทำการฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม



คือ การกระทำความผิดตามมาตรา 90/4 (7) นี้ผู้กระทำความผิดจะใช้เอกสารปลอมจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วขอคืนภาษีและหรือขายใบกำกับภาษี ผู้กระทำความผิดจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่ได้ทำธุรกิจจริง เมื่อมีการไปตรวจสินค้าจากกรมสรรพากรก็อาจมีสินค้าเพื่อทำให้เห็นว่ามีการประกอบการจริง แล้วยื่น ภ.พ.30 ว่ามีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายแล้วขอคืนภาษีเป็นเงินสด หรือเครดิตภาษี หรืออาจจะมีการปลอมใบกำกับภาษีขึ้นมาเองเพื่อใช้ใบกำกับภาษีนั้นเป็นหลักฐานประกอบในการฉ้อโกงขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งในตอนแรกพวกนี้จะทำเป็นขอเครดิตภาษีก่อน พอซักสองสามเดือนต่อไปจึงขอคืนเป็นเงินสด ในจำนวนที่มากและพวกนี้ก็จะกระทำกันเป็นขบวนการมีการแบ่งหน้าที่กันทำอย่างดี

การกระทำความผิดทั้ง 7 ประการตามมาตรา 90/4(1) – (7)[4] แห่งประมวลรัษฎากรนี้ เป็นกรณีความผิดอาญาที่มีบทลงโทษหนัก มีบทลงโทษปรับและจำคุกในอัตราสูง เพราะถือว่ากระทบต่อรายได้ของประเทศชาติ อันเป็นเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศเป็นอย่างมาก บางกรณีมีมาตรการลงโทษทางแพ่งด้วย คือ ต้องเสียเงินเพิ่ม หรือเบี้ยปรับ และความผิดทั้ง 7 ประการนี้เป็นการกำหนดให้เอาโทษแก่ผู้กระทำความผิดที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มเสียเป็นส่วนใหญ่ ส่วนที่ระบุไว้กว้างๆคือ กรณีที่ 3 การออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออกได้ ผู้กระทำความผิดอาจเป็นบุคคลอื่นที่มิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน และความผิดตามมาตรา 90/4(3) นี้แม้ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็ถือว่าเป็นความผิด และกรณีที่ 7 ความผิดตาม มาตรา 90/4(7) เป็นการลงโทษสำหรับผู้ประกอบการที่กระทำความผิดกรณีกระทำการฉ้อโกงเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการใช้ใบกำกับภาษีปลอม ซึ่งความผิดทั้งสองอนุมาตรานี้ถือว่ามีระวางโทษเท่ากันกับอนุมาตราอื่น

2.1.3 ความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา

การกระทำความผิดของกลุ่มผู้ทำการฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ ถือว่าผิดฐานฉ้อโกงเงินคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 341[5] อัตราโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ และผิดฐานปลอมและใช้เอกสารสิทธิอันเป็นเอกสารราชการ ตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 265,268[6] อัตราโทษจำคุกตั้งแต่หกเดือนถึงห้าปี และปรับตั้งแต่หนึ่งพันถึงหนึ่งหมื่นบาท และผิดฐานแจ้งความเท็จต่อเจ้าพนักงาน เป็นความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 137, 267[7] อัตราโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ จะเห็นว่าบทลงโทษความผิดทั้ง 3 ฐานนี้ ประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติความผิดในลักษณะนี้ไว้ ดังนั้น จึงต้องใช้ความผิดทั้ง 3 ฐาน ตามประมวลกฎหมายอาญาดังกล่าวมาปรับใช้ ซึ่งถือได้ว่ามีระวางโทษน้อยกว่าระวางโทษในความผิดกรณีหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 90/4 (3) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งมีระวางโทษตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท ในขณะเดียวกันความผิดฐานฉ้อโกงเงินคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 341 ประมวลกฎหมายอาญา ที่นำมาบังคับใช้กับกรณีฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น เป็นความผิดต่อส่วนตัว ที่ผู้เสียหายนั่นคือกรมสรรพากรจะต้องร้องทุกข์ภายใน 3 เดือน นับแต่วันรู้การกระทำความผิดและรู้ตัวผู้กระทำความผิด ในทางปฏิบัติอาจจะมีปัญหาเรื่องการนับอายุความการร้องทุกข์ด้วย เนื่องจากความผิดในกรณีนี้มักตรวจพบ

---

[4] ดูประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4(1) ถึง 90/4(7)

[5] ดูประมวลกฎหมายอาญามาตรา 341

[6] ดูประมวลกฎหมายอาญามาตรา 265,268

[7] ดูประมวลกฎหมายอาญามาตรา 137,267

การกระทำความผิดเมื่อมีการตรวจสอบภายหลังจากการคืนเงินไปแล้ว เวลาอาจล่วงเลยระยะสามเดือน อาจทำให้คดีขาดอายุความการดำเนินคดีได้

2.2 แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการดำเนินคดีในความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อมีความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นแล้ว วิธีที่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานคดีของกรมสรรพากรอาจดำเนินการได้มี 2 กรณี คือ

2.2.1 การเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ ซึ่งมีบทลงโทษเบาหรือเพียงขั้นลหุโทษ ได้แก่ความผิดซึ่งเป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดต่างๆ ดังระบุไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 90,90/1,90/2,90/3 มีขั้นตอนดังต่อไปนี้

การเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับคดีอาญาในความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังระบุไว้ในมาตรา 90-90/3 แห่งประมวลรัษฎากรของเจ้าพนักงานสรรพากรนี้ เป็นการใช้อำนาจตามมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร[8] เพราะความผิดตามมาตรา 90-90/3 นั้น เป็นความผิดที่กฎหมายกำหนดบทลงโทษไว้เป็นการปรับสถานเดียว หรือทั้งจำทั้งปรับ ซึ่งจำคุกไม่เกิน 6 เดือน[9] โดยความผิดเหล่านี้เจ้าพนักงานมีอำนาจดำเนินการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้ทีนที เนื่องจากกฎหมายมีความประสงค์จะให้คดียุติในชั้นเจ้าพนักงาน ไม่ต้องการดำเนินการทางศาล แม้ว่าการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับอยู่ในดุลยพินิจของผู้มีอำนาจที่จะเปรียบเทียบก็ได้ หรือดำเนินคดีอาญาโดยไม่เปรียบเทียบก็ได้ ซึ่งโดยปกติในทางปฏิบัติแล้ว เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ

---

[8] ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 ทวิ บัญญัติว่า "ถ้าเจ้าพนักงานดังต่อไปนี้เห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรต้องได้รับโทษจำคุกหรือไม่ควรถูกฟ้องร้องให้มีอำนาจเปรียบเทียบ โดยกำหนดค่าปรับแต่สถานเดียวในความผิดต่อไปนี้ เว้นแต่ความผิดตามมาตรา 13 คือ

....(1) ความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียว หรือมีโทษปรับหรือจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำซึ่งโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน ที่เกิดขึ้นในกรุงเทพมหานคร ให้เป็นอำนาจของอธิบดี ถ้าเกิดขึ้นในจังหวัดอื่นให้เป็นอำนาจของผู้ว่าราชการจังหวัด..."

[9] ดูบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ส่วน 14 บทกำหนดโทษ

มาตรา 90 ปรับไม่เกิน 2,000 บาท

มาตรา 90/1 ปรับไม่เกิน 5,000 บาท

มาตรา 90/2 จำคุกไม่เกิน 1 เดือน ปรับไม่เกิน 5,000 บาท หรือ ทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 90/3 จำคุกไม่เกิน 6 เดือน ปรับไม่เกิน 10,000 บาท หรือ ทั้งจำทั้งปรับ

ก็จะกระทำการเปรียบโดยกำหนดค่าปรับสำหรับความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 90 – 90/3 เสมอ ทั้งนี้เพื่อลดขั้นตอนการทำงาน ประหยัดเวลา และงบประมาณ ไม่ต้องส่งเรื่องฟ้องไปยังศาลให้สิ้นเปลือง

การเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับในความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ ถ้าความผิดเกิดขึ้นในกรุงเทพมหานคร อธิบดีกรมสรรพากร จะเป็นผู้มีอำนาจลงนามอนุมัติในการเปรียบเทียบปรับ ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากร ได้มีคำสั่งมอบอำนาจให้ผู้อำนวยการสำนักตรวจสอบภาษี สรรพากรพื้นที่ สรรพากรอำเภอ ลงนามในแบบเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับ (แบบ ป.2) แทนอธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งมิใช่เป็นการมอบอำนาจโดยให้มีอำนาจในการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับเช่นเดียวกับอำนาจของอธิบดี ตามมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด เนื่องจากเป็นอำนาจเฉพาะตัว ทั้งนี้ให้สรรพากรพื้นที่ที่มีอำนาจดำเนินการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับสำหรับความผิดที่เกิดขึ้นในท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้นๆ และสรรพากรอำเภอในเขตกรุงเทพมหานคร ให้มีอำนาจดำเนินการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับเฉพาะกรณีผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเกินกำหนดเวลา แต่ถ้าความผิดเกิดขึ้นในต่างจังหวัด ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจเปรียบเทียบปรับ

ขั้นตอนและวิธีการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับในความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น กระทำดังต่อไปนี้

(1) ตรวจนับอายุความในการดำเนินคดีว่าคดีขาดอายุความหรือไม่

(2) ตรวจสอบเอกสารหลักฐานในสำนวนเรื่องให้ครบถ้วนถูกต้อง

(3) ออกหนังสือเชิญผู้กระทำความผิดให้มารับทราบความผิด และชำระค่าปรับตามหลักเกณฑ์และอัตราที่กรมสรรพากรกำหนด

(4) เมื่อผู้กระทำความผิดมาพบและยินยอมชำระค่าปรับ ให้จัดทำแบบเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ (แบบ ป.2) มีข้อความตรงกัน จำนวน 3 ฉบับ ให้ผู้กระทำผิดลงนามยินยอมในแบบ ป.2 ทั้ง 3 ฉบับ ในช่องผู้กระทำความผิด และให้นำแบบ ป. 2 ฉบับที่ 1 และ 2 ไปเข้าเครื่องออกใบเสร็จรับเงิน ณ หน่วยงานที่รับเงิน นำแบบ ป.2 ที่มีเลขที่ใบเสร็จรับเงิน จำนวน 2 ฉบับ เสนอให้ผู้มีอำนาจลงนามอนุมัติเพื่อให้การเปรียบเทียบปรับมีผลสมบูรณ์ตามกฎหมาย แล้วแจ้งผลให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบ ซึ่งถ้าผู้กระทำความผิดยินยอมชำระค่าปรับแล้วก็ถือว่าการดำเนินคดีอาญาเป็นอันเลิกกัน[10]

---

[10] ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 37 บัญญัติว่า "คดีอาญาเลิกกันได้ ดังต่อไปนี้ ... (1)...(2)ในคดีความผิดที่เป็นลหุโทษหรือความผิดที่มีอัตราโทษไม่สูงกว่าความผิดลหุโทษหรือคดีอื่นที่มีโทษปรับสถานเดียวอย่างสูงไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทหรือความผิดต่อกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งมีโทษปรับอย่างสูงไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทเมื่อผู้ต้องหาชำระค่าปรับตามที่พนักงานสอบสวนได้เปรียบเทียบแล้ว...(3)...(4)"

ถ้าผู้กระทำความผิดมาพบ แต่ไม่ยอมชำระค่าปรับตามที่ถูกเปรียบเทียบ หรือไม่มาพบตามหนังสือเชิญพบ เจ้าพนักงานจะต้องปฏิบัติตามขั้นตอนซึ่งอาจใช้ระยะเวลามาก กล่าวคือ เจ้าพนักงานจะทำการบันทึกถ้อยคำผู้กระทำความผิดถึงเหตุผลการไม่ยินยอมชำระค่าปรับ และให้ผู้กระทำความผิดลงชื่อในบันทึกถ้อยคำเป็นหลักฐาน หากผู้กระทำความผิดไม่ยอมลงชื่อ เจ้าพนักงานจะทำการลงหมายเหตุในบันทึกว่าผู้กระทำความผิดไม่ยอมลงชื่อ หรือผู้กระทำความผิดไม่มาพบเจ้าหน้าที่ตามหนังสือเชิญพบ ทั้งนี้เจ้าพนักงานจะต้องทำรายงานข้อเท็จจริง พร้อมทั้งส่งภาพถ่าย เอกสารหลักฐาน ซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคที่สังกัด เพื่อพิจารณาดำเนินการ

เมื่อสำนักงานสรรพากรภาคได้รับเรื่องแล้ว เพื่อให้โอกาสแก่ผู้กระทำความผิด สำนักงานสรรพากรภาคในกรุงเทพมหานครควรทำหนังสือแจ้งให้ผู้กระทำความผิดมารับทราบความผิด และชำระค่าปรับอีกครั้งหนึ่ง หากผู้กระทำความผิดไม่ยินยอมชำระค่าปรับ และสำนักงานสรรพากรภาคเห็นควรดำเนินคดีอาญา หากความผิดเกิดขึ้นในกรุงเทพมหานคร ให้สรรพากรภาคลงนามในหนังสือร้องทุกข์ ให้เจ้าพนักงานไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน ณ กองบังคับการสืบสวนคดีเศรษฐกิจ สำนักงานตำรวจแห่งชาติ กรณีความผิดเกิดขึ้นในเขตจังหวัดอื่นให้แจ้งสำนักงานสรรพากรจังหวัดดำเนินการเสนอผู้ว่าราชการจังหวัดลงนามในหนังสือร้องทุกข์มอบให้เจ้าหน้าที่สังกัดสำนักงานสรรพากรจังหวัดไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน ณ สถานีตำรวจภูธรประจำอำเภอท้องที่ที่ความผิดเกิด หากพนักงานสอบสวนจับตัวผู้กระทำความผิดได้ และผู้กระทำความผิดร้องขอให้เปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับแทนการดำเนินคดีอาญา ให้เจ้าพนักงานสรรพากรดำเนินการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับตามหลักเกณฑ์และอัตราค่าปรับตามที่กรมสรรพากรกำหนด แล้วจัดทำหนังสือถอนคำร้องทุกข์ไปยังพนักงานสอบสวนพร้อมทั้งแนบแบบ ป.2 ที่ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับลงนามอนุมัติแล้วเป็นหลักฐานและแจ้งผลให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบต่อไป

อย่างไรก็ตาม หากสำนักงานสรรพากรภาคเห็นควรระงับการดำเนินคดีอาญา ให้รายงานข้อเท็จจริงพร้อมเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องให้กรมสรรพากรพิจารณาทั้งกรณีความผิดที่เกิดขึ้นในเขตกรุงเทพมหานครและในเขตจังหวัดอื่น เมื่อกรมสรรพากรแจ้งผลการพิจารณาให้สำนักงานสรรพกรภาคทราบแล้ว ให้สำนักงานสรรพกรภาคแจ้งให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบต่อไป

กรณีผู้กระทำความผิดขอลดอัตราค่าปรับ ให้เจ้าพนักงานที่บันทึกถ้อยคำของผู้กระทำความผิดบอกถึงเหตุผลการขอลดค่าปรับ และให้ลงชื่อไว้เป็นหลักฐาน จากนั้นรายงานข้อเท็จจริงพร้อมทั้งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องให้กรมสรรพากรพิจารณาคำขอสำหรับความผิดที่เกิดขึ้นในเขตกรุงเทพมหานคร หรือให้ผู้ว่าราชการจังหวัดพิจารณาสำหรับความผิดที่เกิดขึ้นในเขตจังหวัดอื่น ในกรณีที่จังหวัดพิจารณาแล้วเห็นว่ามีปัญหาในการวินิจฉัยข้อกฎหมาย หรือข้อเท็จจริงไม่อาจดำเนินการได้ ให้รายงานข้อเท็จจริงพร้อมทั้งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องส่งให้กรมสรรพากรพิจารณาต่อไป

การเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับนั้น ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับไม่สามารถงดเว้นค่าปรับให้แก่ผู้ใดได้เนื่องจากไม่มีบทบัญญัติใดในประมวลรัษฎากรให้งดเว้นได้ แต่การลดหย่อนอัตราค่าปรับอยู่ในดุลยพินิจของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับที่จะพิจารณาลดหย่อนให้ได้

2.2.2 การฟ้องร้องดำเนินคดีอาญาต่อศาล

เป็นกรณีความผิดที่เจ้าพนักงานไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้ ซึ่งมีบทลงโทษหนักปรับและจำคุกในอัตราสูง เจ้าพนักงานจะต้องดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน เพื่อให้ดำเนินคดีอาญาทางศาลเท่านั้น นั่นคือ กรณีความผิดตามมาตรา 90/4 (1) – (7) และการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นความผิดตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 137, 265, 267, 268 และ 341 ดังต่อไปนี้

กรณีใบกำกับภาษี

(1) การขายใบกำกับภาษี ได้แก่ การออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิจะออกเป็นความผิดตามมาตรา 90/4(3)

(2) การใช้ใบกำกับภาษีปลอม ได้แก่ การนำใบกำกับภาษีที่ปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี ตามมาตรา 90/4(7)

กรณีหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร

ได้แก่ การกระทำความผิดที่มีเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีข้อเท็จจริงหรือพฤติการณ์ที่แสดงให้เห็นเจตนา "กรรมเป็นเครื่องชี้เจตนา" ตามที่กฎหมายระบุไว้ เช่น

(1) มาตรา 90/4(1) ผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิจะออกเอกสารดังกล่าวตามมาตรา 86 วรรคสอง หรือมาตรา 86/1

(2) มาตรา 90/4(2) ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร โดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษี โดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 86/2 วรรคหนึ่ง

(3) มาตรา 90/4(4) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ลงรายการหรือลงรายการเป็นเท็จในรายงานตามมาตรา 87 หรือตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 87/1

(4) มาตรา 90/4(5) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ หรือใบแทนเอกสารดังกล่าว

(5) มาตรา 90/4(6) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม กระทำการใดๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน

กรณีทุจริตฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา

ได้แก่การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่ตรงกับความเป็นจริง หรือใช้เอกสารเท็จในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่ากรมสรรพากรจะได้ตรวจสอบและคืนภาษีมูลค่าเพิ่มไปแล้วหรือไม่ก็ตาม เมื่อมีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) เพื่อขอคืนภาษี หรือยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ค.10 ก็ต้องรับโทษในการแสดงข้อความอันเป็นเท็จ หรือปกปิดความเป็นจริงในการขอคืนภาษีอากรของกรมสรรพากร อันเป็นความผิดฐานฉ้อโกงภาษีอากรตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 341 และผิดฐานปลอมและใช้เอกสารสิทธิอันเป็นเอกสารราชการ ตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 265,268 และผิดฐานแจ้งความเท็จต่อเจ้าพนักงาน เป็นความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 137, 267

2.3 ขั้นตอนการดำเนินคดีในความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อมีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้น ในคดีอาญาทั่วไปจะเริ่มต้นด้วยการสืบสวนก่อน เพื่อทราบรายละเอียดของความผิดอันจะนำมาซึ่งข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานแห่งคดี ทั้งนี้เพื่อจะเป็นประโยชน์ต่อการรวบรวมพยานหลักฐานในการสอบสวน และอาจจะสืบสวนต่อไป แม้ว่าจะได้มีการสอบสวนความผิดแล้วก็ตาม โดยถือว่าการสอบสวนเป็นขั้นตอนเริ่มต้นของการดำเนินคดีอาญาอย่างแท้จริง ในส่วนของการดำเนินคดีอาญาในความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศนั้น โดยส่วนใหญ่ ก็เป็นไปตามกระบวนการดำเนินคดีอาญาทั่วไป ในขณะที่ต่างประเทศ เช่น อังกฤษ หรือสิงคโปร์[11] การดำเนินคดีอาญาในความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จะกำหนดหลักเกณฑ์พิเศษที่นำมาใช้ไว้ค่อนข้างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศอังกฤษที่คำนึงถึงลักษณะความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มว่ามีลักษณะพิเศษกว่าความผิดอาญาทั่วไป จึงมีกระบวนการดำเนินคดีอาญาในความผิดดังกล่าวแตกต่างไปจากความผิดอาญาทั่วไป โดยมีเป้าหมายเพื่อให้การพิสูจน์ความผิดและกำหนดโทษเหมาะสมกับลักษณะความผิดดังกล่าวนั่นเอง ซึ่งของประเทศไทยมีขั้นตอนการดำเนินคดีอาญาในความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มดังนี้คือ

---

[11] วทัญญู เขมะจารีกุลย์, "ข้อจำกัดทางกฎหมายในการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม," (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2543), หน้า 35.

2.3.1 การตรวจสอบไต่สวนและการพิจารณาดำเนินคดีอาญาในความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในชั้นเจ้าพนักงานสรรพากร

การกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยปกติจะเกิดขึ้นเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาการชำระภาษี หรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม[12] และโดยที่ความผิดที่ไม่เห็นเด่นชัดเหมือนกับคดีอาญาทั่วๆไป ดังนั้นเจ้าหน้าที่บริหารงานภาษีมูลค่าเพิ่มจึงจะตรวจพบการกระทำความผิด จากการตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่ม (Vat Audit) โดยมีข้อสังเกตจากการตรวจสอบที่สามารถสันนิษฐานได้ว่ามีการกระทำความผิดเกิดขึ้นแล้ว คือ ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายมักจะออกโดยมีตัวเลขกลม เช่น 100,000 บาท หรือ 300,000 บาท และมีการนำใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการรายเดียวมาใช้ครั้งละหลายฉบับติดต่อกัน หรือรายการซื้อสินค้าในใบกำกับภาษีแต่ละฉบับมักจะมีปริมาณมากกว่าที่ควรจะใช้ในทางปกติ หรือเมื่อตรวจรายงานภาษีซื้อ ภาษีขาย หรือแบบแสดงรายการของผู้ออกใบกำกับภาษี อาจพบว่ามีแต่รายการภาษีขายแต่ไม่มีรายการภาษีซื้อ หรือยื่นแบบที่มีทั้งภาษีซื้อ ภาษีขาย โดยไม่มีภาษีต้องชำระโดยตลอด หรือมีภาษีซื้อที่มิใช่ภาษีซื้อของสินค้าขาย หรือมีสถานประกอบการหลายแห่งตั้งอยู่ในสถานที่เดียวกัน ซึ่งการตรวจสอบจะมีขั้นตอนการตรวจสอบไต่สวนเพื่อใช้มาตรการบังคับทางแพ่ง และในขณะเดียวกันจะมีการรวบรวมพยานหลักฐานให้มีความแน่ชัดเสียก่อน ซึ่งขั้นตอนนี้เป็นการสืบสวนในชั้นพิจารณาดำเนินคดีอาญาของกรมสรรพากร โดยเจ้าพนักงานสรรพากรมีเพียงอำนาจและหน้าที่สืบสวนตามประมวลรัษฎากร เช่นการตรวจค้น ยึด หรือ อายัด[13] เป็นต้น โดยมิได้ที่จะมีอำนาจที่จะทำการสืบสวนสอบสวนความผิดตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และก็ไม่ถือว่าการสืบสวนตามประมวลรัษฎากรที่กระทำมานั้น เป็นการสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแต่อย่างใดเมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรรวบรวมพยานหลักฐานและพิจารณาข้อเท็จจริงแล้วก็จะต้องดำเนินการเสนอกรมสรรพากร เพื่ออนุมัติการดำเนินคดีอาญาโดยส่งเรื่องร้องทุกข์ไปยังพนักงานสอบสวน เพื่อดำเนินการสอบสวนเป็นคดีความผิดทางอาญาต่อไป ซึ่งการ

---

[12] ดูประมวลรัษฎากร มาตรา 83 ประกอบกับ Value Added Tax Act 1983. Sec. 14(1)

[13] ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เบญจ บัญญัติว่า "เมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่ามีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ให้อธิบดีมีอำนาจเข้าไปหรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรเข้าไปในสถานที่ หรือยานพาหนะใดเพื่อทำการตรวจค้น ยึด หรืออายัดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวกับ หรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้องเสียได้ทั่วราชอาณาจักร

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือสรรพากรเขตมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคหนึ่ง สำหรับในเขตท้องที่จังหวัดหรือเขตนั้น การทำการตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสองต้องทำในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในระหว่างเวลาทำการของผู้ประกอบกิจการนั้น

(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 ใช้บังคับ 3 ก.ค.2525 เป็นต้นไป)"

ตรวจสอบไต่สวนและรวบรวมพยานหลักฐานในชั้นสรรพากรและการพิจารณาดำเนินคดีอาญา มีแนวทางปฏิบัติดังนี้

1. เริ่มจากการตรวจสอบแบบแสดงรายการที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องยื่น ซึ่งหากมีการเครดิตภาษีหรือมีการขอคืนภาษีอันเนื่องมาจากมีจำนวนภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย เจ้าหน้าที่ก็จะทำการเรียกให้ผู้ประกอบการนำเอาหลักฐานใบกำกับภาษีซื้อและใบกำกับภาษีขายมาแสดงเพื่อให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบไต่สวน

การไต่สวนนั้น จะมีการบันทึกถ้อยคำเก็บไว้เป็นหลักฐานด้วย เพราะการบันทึกถ้อยคำมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการตรวจสอบไต่สวนการเสียภาษีอากร เพราะใช้เป็นหลักฐานในการเสียภาษีได้[14] และในเรื่องของการดำเนินคดีอาญา ในการให้ถ้อยคำอันเป็นเท็จก็ถือว่าเป็นความผิดที่ใช้เป็นหลักฐานในการดำเนินคดีได้

การไต่สวนของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร คือ การสอบปากคำ ซึ่งผู้ถูกสอบปากคำอาจเป็นผู้เสียภาษีหรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง และตามระเบียบการตรวจสอบไต่สวนจะต้องใช้แบบพิมพ์ของทางราชการ คือ แบบ ต.6 และใบต่อ โดยการไต่สวนนี้จะมีการแนบหลักฐานบัตรประจำตัวประชาชน หรือบัตรประจำตัวเจ้าหน้าที่ของรัฐอันเป็นของผู้ถูกไต่สวนประกอบการไต่สวนด้วย บางกรณีที่เป็นการกระทำความผิดที่เป็นการฉ้อโกงเงินภาษีจำนวนมาก ก็จะมีการถ่ายภาพประกอบการไต่สวนบันทึกปากคำด้วย ทั้งนี้เพื่อให้สำนวนการตรวจสอบชัดเจน แน่นอนยิ่งขึ้น ก่อนการไต่สวนก็จะมีการวางแผนไว้ล่วงหน้าว่าจะสอบสวนในประเด็นใด มีการศึกษาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายตลอดจนเรื่องราวที่เกี่ยวข้องให้มากที่สุด แล้วนำมาเป็นประเด็นในการซักถามเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงอันเป็นประโยชน์ต่อการดำเนินคดีให้มากที่สุด

สำหรับการซักถามนั้นก็มีขั้นตอนและวิธีการเช่นเดียวกับกระบวนการดำเนินคดีอาญาทั่วๆไป คือ คำถามก็จะเป็นลักษณะที่ว่า ใคร ทำอะไร ที่ไหน เมื่อไหร่ อย่างไร ทำไม โดยเจ้าหน้าที่ที่ทำการซักถามจะเป็นเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรทั้งสิ้น เจ้าหน้าที่แต่ละคนนั้นต่างก็มีประสบการณ์การทำงานในเรื่องเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม และต้องมีศิลปะและเทคนิคในการซักถามด้วย นั่นคือ การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลายรูปแบบ บางรายมาในรูปแบบเชิดบุคคลที่ไม่มีหลักทรัพย์มาเป็นผู้เสียภาษี เช่นเชิดคนงานหรือคนขับรถของตนมาเป็นผู้มีเงินได้หรือผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาษี เจ้าหน้าที่ที่ทำการไต่สวนซักถามจะต้องมีวิจารณญาณสังเกตการสอบปากคำและจะต้องกระทำด้วยความละเอียดรอบคอบ จะพยายามสืบสวนตัวการผู้อยู่เบื้องหลังให้เข้ามาอยู่ในสำนวนให้จงได้ อย่างน้อยก็ให้สามารถตั้งข้อหาสมคบกันหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้

2. เมื่อผู้ประกอบการได้นำใบกำกับภาษีมาให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบแล้ว เจ้าหน้าที่ก็จะกระทำการตรวจสอบใบกำกับภาษีขาย และตรวจสอบยันใบกำกับภาษีซื้อไปยังผู้ประกอบการที่ออกใบกำกับภาษีดังกล่าว ซึ่งการสอบยันใบกำกับภาษีซื้อนี้นับว่าเสียเวลาอยู่มาก เพราะใบกำกับภาษีซื้อที่ได้มานั้น มักจะมาจากหลายท้องที่ จากผู้ประกอบการหลายราย และมาจากหลายจังหวัด ถ้าหากมีการสอบยันใบกำกับภาษีซื้อทุกฉบับก็จะยิ่งเสียเวลาเป็นเดือนๆ

---

[14] ดูคำพิพากษาฎีกาที่ 331-332/2526

3. เมื่อมีการสอบยันใบกำกับภาษีซื้อแล้วหากพบว่าใบกำกับภาษีซื้อที่นำมาเครดิตหรือขอคืนภาษีเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ก็จะมีการดำเนินคดีกับผู้ประกอบการที่นำใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย โดยจะเป็นการเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มในทางแพ่ง[15] ซึ่งบางกรณีผู้ประกอบการที่กระทำความผิดอาจร้องขอให้ลดเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม การลดเบี้ยปรับ เงินเพิ่มจึงเป็นสาระสำคัญของการดำเนินคดี เนื่องจากการลดเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม จะต้องมีข้อเท็จจริงว่า ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร เพราะฉะนั้นสำนวนใดที่มีการลดเบี้ยปรับ เงินเพิ่มในชั้นตรวจสอบแล้ว แม้ภายหลังได้บ่ายเบี่ยงไม่ยินยอมชำระเงินค่าภาษีอากร จะทำให้หลักฐานในการดำเนินคดีอ่อนเพราะข้อเท็จจริงขัดกัน เป็นผลให้พนักงานสอบสวนและพนักงานอัยการจะมีความเห็นสั่งไม่ฟ้อง จึงควรระมัดระวังในเรื่องการลดเบี้ยปรับ เงินเพิ่มนี้ ถ้ารายใดมีพฤติการณ์หลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ก็ไม่ควรลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มให้

เมื่อทำการสอบยันใบกำกับภาษีแล้ว หากปรากฏว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ก็จะส่งเรื่องให้ส่วนคดีและเร่งรัดภาษีอากร พิจารณาดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรฐานนำใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายมาเครดิตหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม[16]

4. จากนั้นเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรก็จะมีการตรวจสอบถึงแหล่งที่มาของการออกใบกำกับภาษีโดยมิชอบนั้น โดยการส่งเจ้าหน้าที่สรรพากรที่อยู่ในพื้นที่ที่มีการออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบนั้นไปเพื่อดำเนินการตรวจปฏิบัติการ หากพบว่ามีพฤติการณ์ในการออกใบกำกับภาษีโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งจะเป็นการทำลายระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าหน้าที่ที่ออกไปตรวจนั้นก็จะรายงานกรมสรรพากรให้ทราบและดำเนินการในทางลับ ทั้งนี้เพื่อค้นหา และรวบรวมพยานหลักฐานในการดำเนินคดีอาญากับผู้ออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบนั้น

5. หากกรมสรรพากรเห็นว่าเอกสารและพยานหลักฐานนั้น ยังไม่เพียงพอที่จะฟ้องร้องเอาผิดกับผู้กระทำความผิดได้ กรมสรรพากรก็จะดำเนินการให้เจ้าหน้าที่ทำการตรวจค้น เพื่อหาพยานหลักฐานเกี่ยวกับการกระทำความผิดเพิ่มเติม พยานหลักฐานที่ได้มาจะต้องเป็นประจักษ์พยานจึงจะมีน้ำหนัก เช่น การตรวจสอบการค้าที่ดิน ถ้าได้ภาพถ่ายสัญญาซื้อขายของสำนักงานที่ดิน จะมีน้ำหนักมากกว่าการที่ให้เจ้าหน้าที่ไปขอคัดมา และการออกหมายซึ่งเป็นจุดเริ่มต้นของการตรวจสอบจะต้องปฏิบัติให้ถูกต้อง ถ้ามีข้อผิดพลาดเกิดขึ้นแม้จะประเมินภาษีไปแล้วก็ไม่มีผลตามกฎหมาย รวมทั้งการแจ้งการประเมินจะต้องเป็นไปตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร[17] เพราะถ้ามีข้อบกพร่องเกิดขึ้นในช่วงการแจ้งการประเมินเท่ากับการตรวจสอบภาษียัง

---

[15] ดู ประมวลรัษฎากร มาตรา 89 และ 89/1

[16] ดู ประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4(7)

[17] มาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า "หมายเรียกหนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากรหรือหนังสืออื่นซึ่งมีถึงบุคคลใดตามลักษณะนี้ ให้ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือให้เจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่งณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น ในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้าไม่พบผู้รับณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของผู้รับจะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วและ

ไม่เสร็จสิ้น ต้องดำเนินการให้ถูกต้องเสียก่อนสำนวนการตรวจสอบจึงจะสมบูรณ์ ซึ่งพยานหลักฐานที่นำมาเป็นข้อพิสูจน์ต่อศาลนั้นจะมีทั้งพยานเอกสาร และพยานบุคคล หรือพยานวัตถุ

6. เมื่อได้พยานหลักฐานครบถ้วนแล้วที่จะดำเนินคดีเอาผิดกับผู้กระทำความผิด เจ้าหน้าที่สรรพากรก็จะดำเนินการตรวจสอบควบคู่ไปกับการพิจารณาดำเนินคดีอาญา ซึ่งในชั้นนี้จะเสียเวลามากเช่นกัน เนื่องจากพยานหลักฐานไม่ว่าจะเป็นพยานบุคคล เช่น ผู้ตรวจพบความผิด ผู้ตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบและประเมินภาษี หรือพยานเอกสาร เช่น ใบกำกับภาษีที่โดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย สำนวนการตรวจสอบภาษีอากร และพยานวัตถุเช่น ตราประทับของนิติบุคคลที่ทำปลอมขึ้น เป็นต้น ที่นำมาเพื่อพิสูจน์จะมีจำนวนมากและข้อเท็จจริงมีความสลับซับซ้อน ต่อจากนั้นเมื่อรวบรวมพยานหลักฐานและพิจารณาข้อเท็จจริงเสร็จแล้วเจ้าหน้าที่ส่วนคดีของกรมสรรพากรก็จะดำเนินการเสนอกรมสรรพากรเพื่ออนุมัติดำเนินคดีอาญา โดยส่งเรื่องร้องทุกข์ไปยังพนักงานสอบสวน

การส่งเรื่องให้กรมสรรพากรพิจารณาดำเนินคดีอาญาในความความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นขั้นตอนที่กระทำหลังจากขั้นตอนการไต่สวน ซักถาม ซึ่งการส่งเรื่องให้กรมสรรพากรพิจารณาดำเนินคดีอาญาจะต้องมีการรายงานข้อเท็จจริงดังต่อไปนี้

(1)ให้รายงานถึงข้อมูล ผลการสืบสวน สอบสวน และเบาะแสที่ได้รับโดยให้รายงานสภาพฐานะและพฤติการณ์ของผู้ออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย รวมทั้งผู้ใช้ใบกำกับภาษีดังกล่าว

(2)รายงานถึงจำนวนใบกำกับภาษีที่ตรวจพบว่าใช้ในการกระทำความผิด ความเสียหายที่เกิดขึ้นจริง หรือคาดว่าน่าจะบังเกิดความเสียหายแก่ทางราชการ โดยพิจารณาจากมูลค่าราคาสินค้าตามใบกำกับภาษี

(3) รายงานถึงกลุ่มบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องหรือคาดว่าเกี่ยวข้องในการร่วมกันกระทำความผิด เช่น นายหน้าซื้อ ขายใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

(4) รายงานว่าสถานประกอบการที่เกี่ยวข้องมีการประกอบการจริงตามที่จดทะเบียนไว้หรือไม่

(5) ให้รายงานว่าการกระทำดังกล่าวเป็นความผิดตามมาตราใด มีพฤติการณ์แวดล้อมใดที่แสดงให้เห็นว่ามีเจตนาในการกระทำความผิด

(6) กรณีมีข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิด แต่พยานหรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องไม่ยอมให้บันทึกถ้อยคำ หรือไม่สามารถบันทึกถ้อยคำด้วยเหตุอื่นใด ให้เจ้าหน้าที่บันทึกข้อเท็จจริงทั้งหมดเสนอผู้

อยู่หรือทำงานในบ้าน หรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้ กรณีไม่สามารถส่งตามวิธีในวรรคหนึ่งได้ หรือบุคคลนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร ให้ใช้วิธีปิดหมายหนังสือแจ้งหรือหนังสืออื่นแล้วแต่กรณี ในที่ซึ่งเห็นได้ง่ายณที่อยู่หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย หรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องที่นั้นก็ได้ เมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีดังกล่าวข้างต้นแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันได้รับแล้ว(พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม(ฉบับที่ 14)พ.ศ. 2529 ใช้บังคับ 1 ก.พ. 2529 เป็นต้นไป)"

บังคับบัญชาตามลำดับชั้น เพื่อทราบพร้อมกับส่งรายงานของเจ้าหน้าที่รวมไปเพื่อประกอบการดำเนินคดีอาญาด้วย

และการส่งเรื่องให้กรมสรรพากรพิจารณาดำเนินคดีอาญา จะต้องปรากฏเอกสารและหลักฐานสำคัญดังต่อไปนี้

(1) บันทึกการไต่สวนบุคคลที่เกี่ยวข้องในการกระทำความผิดทั้งหมด รวมถึงพยานและบุคคลที่รู้เห็น

(2) สำเนาทะเบียนบ้าน ภาพถ่ายบัตรประจำตัวประชาชน หรือบัตรประจำตัวข้าราชการของผู้ถูกไต่สวน

(3) หลักฐานการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล พร้อมชื่อและที่อยู่ของกรรมการ กรณีผู้กระทำความผิดเป็นนิติบุคคลซึ่งรับรองโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ กรณีเป็นนิติบุคคลซึ่งจดทะเบียนเลิกกิจการแล้วให้ตรวจสอบและหาหลักฐานที่แสดงว่ามีการชำระบัญชีหรือไม่ รวมถึงการหาชื่อสำนักงานและสำเนาทะเบียนของผู้ชำระบัญชี

(4) หลักฐานการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.01) และการเปลี่ยนแปลงทะเบียน (ภ.พ.09) พร้อมเอกสารหลักฐานประกอบการจดทะเบียนทั้งหมด แบบแสดงรายการการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) แบบแสดงรายการการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.90, 91, 94) หรือภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50, 51) สำหรับปีที่กระทำความผิดอีก 2 ปี สำหรับ ภ.พ.30 ย้อนหลังเพียงเท่าที่กฎหมายมีผลใช้บังคับ

(5) ภาพถ่ายรายงานภาษีซื้อ รายงานภาษีขาย รายงานสินค้าและวัตถุดิบ สำหรับปีตามข้อ 2.4

(6) ภาพถ่ายใบกำกับภาษี หรือภาพถ่ายสำเนาใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ทั้งของผู้ถูกตรวจค้นและของผู้ประกอบการรายอื่นที่ตรวจพบ

(7) บัญชีลับเกี่ยวกับการซื้อ ขายสินค้าและการรับจ่ายเงิน รวมถึง ต้นขั้วเช็ค สมุดรับจ่ายเงิน รายการฝากและถอนเงินธนาคาร (Bank Statement) และหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องทั้งหมด

เนื่องจากความผิดตามประมวลรัษฎากรเป็นความผิดอาญาแผ่นดิน* หน่วยงานผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้องโดยตรงคือกรมสรรพากร ซึ่งถือเป็นนิติบุคคล[18] และเป็นผู้เสียหาย โดยอธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจจัดการ

---

*ความผิดอาญาแผ่นดิน เป็นความผิดที่มีผลกระทบต่อความสงบเรียบร้อยของสังคม โดยส่วนรวม เช่น ความผิดฐานฆ่าผู้อื่น ฐานทำร้ายร่างกาย ฐานลักทรัพย์ ฐานแจ้งความเท็จ ฐานจำหน่ายยาเสพติดให้โทษ ฐานขับรถโดยประมาท ฐานความผิดตาม พ.ร.บ.จราจรทางบก ความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร เป็นต้น ความผิดเหล่านี้มีอายุความการดำเนินคดีตามความหนักเบาของข้อหาอาจเป็น 5 ปี 10 ปี 20 ปี ตามฟ้องและได้ตัวผู้กระทำผิดภายในอายุความ กรณีมีประกันแล้วหลบหนี ศาลจะสั่งปรับนายประกันและออกหมายจับผู้ต้องหาเพื่อให้ได้ตัวมาฟ้อง

[18] ดูประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 65 และประมวลรัษฎากร มาตรา 5

แทนกรมสรรพากรผู้เสียหาย อธิบดีกรมสรรพากรจึงมีอำนาจร้องทุกข์ต่อเจ้าพนักงานสอบสวนเพื่อดำเนินคดี ในทางปฏิบัติอธิบดีกรมสรรพากรก็จะมอบอำนาจให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องเป็นผู้ร้องทุกข์แทน หรือถ้าความผิดเกิดขึ้นในเขตจังหวัดอื่นๆนอกจากกรุงเทพมหานคร ผู้ว่าราชการจังหวัดจะเป็นผู้มีอำนาจฟ้องคดี[19] ในคดีความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ เจ้าพนักงานตำรวจจะดำเนินการสอบสวนความผิดโดยเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมิได้ร้องทุกข์ไม่ได้ แม้ว่าจะมีการกระความผิดซึ่งหน้าก็ตาม[20]

2.3.2 การสอบสวนความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในชั้นพนักงานสอบสวน

การสอบสวนความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการนำเอาพยานหลักฐานที่ได้รวบรวมจากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ และการดำเนินการทั้งหลายอย่างอื่นอันถือเป็นการสอบสวนตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เช่นการสอบปากคำผู้กระทำความผิดหรือพยานเพิ่มเติม หรือการออกหมายเรียกบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ปากคำกับพนักงานสอบสวน เป็นต้น ทั้งนี้เนื่องจากกรมสรรพากรของประเทศไทย ไม่ได้มีอำนาจทำการสอบสวนความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ถึงแม้ว่าจะมีอำนาจที่จะดำเนินการตรวจค้น ยึด หรืออายัด ตามประมวลรัษฎากร แต่การดำเนินการดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นการสอบสวนแต่อย่างใด ดังนั้น ความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นความผิดตามประมวลรัษฎากร หรือประมวลกฎหมายอาญา พนักงานสอบสวนจึงเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนคดีดังกล่าว ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเหมือนเช่นคดีอาญาทั่วๆไป เพื่อจะได้ทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิด และสามารถนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษได้

ในปัจจุบันคดีอาญาทางภาษีอากร จะดำเนินการสอบสวนโดยกองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ กองกำกับการ1 งาน3[21]ซึ่งมีอำนาจหน้าที่สืบสวนสอบสวนการกระทำความผิดทางอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรฝ่ายสรรพากร และการกระทำความผิดอาญาอื่นๆที่เกี่ยวเนื่องกับเรื่องดังกล่าวทั่วราชอาณาจักร อยู่ในสังกัดกองบัญชาการตำรวจสอบสวนกลาง สำนักงานตำรวจแห่งชาติ

---

[19] ดูประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามาตรา5และพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ.2534 มาตรา52 และ 54

[20] ประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 ข้อ 2 บัญญัติว่า "นับแต่วันที่ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ใช้บังคับห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร"

[21] ดู http://www.ecid.police.go.th/

เมื่อมีการร้องทุกข์ของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรแล้ว พนักงานสอบสวนก็จะทำการรวบรวมพยานหลักฐาน โดยนำเอาพยานหลักฐานที่ได้รวบรวมจากเจ้าพนักงานสรรพากรผู้มีอำนาจรับผิดชอบ และทำการรวบรวมพยานหลักฐานทุกชนิดเท่าที่สามารถจะทำได้ รวมถึงการดำเนินการทั้งหลายอื่นๆ อันมีลักษณะเป็นการใช้มาตรการบังคับตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เช่น การออกหมายเรียกตามมาตรา 52 การค้นโดยมีหมายค้นตามมาตรา 69 และการจับโดยมีหมายจับหรือโดยไม่มีหมายจับ ตามมาตรา 66 และ 78 เป็นต้น ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหา เพื่อจะได้ทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิด และเพื่อจะเอาตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษ ซึ่งการใช้มาตรการบังคับนี้เป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวนโดยเฉพาะและโดยปกติต้องมีหมาย

2.3.3 การฟ้องร้องคดีในความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อพนักงานสอบสวนได้ดำเนินการรวบรวมพยานหลักฐานในคดีความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มมาเท่าที่จะทำได้แล้ว ขั้นตอนต่อไปเป็นการพิจารณาสั่งคดี ซึ่งเป็นอำนาจของพนักงานอัยการ เพราะความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นความผิดตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร หรือประมวลกฎหมายอาญา ถือเป็นความผิดที่รัฐเป็นผู้เสียหาย ซึ่งการฟ้องร้องคดีดังกล่าวตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแล้ว พนักงานอัยการจะเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการฟ้องคดี โดยจะเป็นผู้ใช้ดุลพินิจในการสั่งฟ้อง หรือไม่ฟ้องผู้ต้องหาตามหลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ (Opportunity Principle) เช่นเดียวกับคดีอาญาทั่วๆไป ซึ่งปัจจุบันคดีอาญาทางภาษีอากรนี้ จะดำเนินการฟ้องร้องโดยสำนักงานคดีเศรษฐกิจและทรัพยากร ของสำนักงานอัยการสูงสุด มีหน้าที่รับผิดชอบการดำเนินคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรและศุลกากร ความผิดเกี่ยวกับการเงินและการธนาคาร ความผิดเกี่ยวกับป่าไม้และเหมืองแร่ ปิโตรเลียม เป็นต้น

ดังนั้น เมื่อพนักงานอัยการเห็นว่าผู้กระทำความผิดน่าจะกระทำความผิด โดยพิจารณาจากพยานหลักฐานต่างๆที่แนบมาในสำนวน พนักงานอัยการก็จะสั่งฟ้อง โดยฟ้องร้องคดีที่ศาลอาญา เพราะคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 90 -90/4 (1)-(7) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีอากรจึงฟ้องที่ศาลอาญา

2.3.4 การพิสูจน์ความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

การพิสูจน์ความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยนั้น โจทก์จะมีหน้าที่ที่จะต้องพิสูจน์ความผิดของจำเลยในทุกประเด็นที่กล่าวอ้าง ทั้งองค์ประกอบภายนอก และองค์ประกอบภายในของความผิด ตามที่ได้บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ประมวลกฎหมายอาญา และกฎหมายอื่นๆที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งโจทก์จะต้องทำการรวบรวมพยานหลักฐานเกี่ยวกับการกระทำความผิด และ

ข้อเท็จจริงแวดล้อมต่างๆ ด้วยวิธีการต่างๆ ให้ได้มากที่สุด เพื่อจะได้พิสูจน์หักล้างข้อแก้ตัวของจำเลย ให้ศาลได้เชื่อจนปราศจากข้อสงสัยตามสมควร (proof beyond reasonable doubt)[22] ว่าจำเลยได้กระทำความผิดโดยมีเจตนากระทำความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นความผิดและมีบทลงโทษตามกฎหมาย ซึ่งการพิสูจน์ความผิดของจำเลยนี้โจทก์จะพิสูจน์ความผิดของจำเลยตามหลักเรื่องตัวการ คือต้องพิสูจน์ให้ได้ว่าจำเลยเป็นผู้ลงมือกระทำความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในลักษณะต่างๆด้วยตัวจำเลยเอง ไม่ว่าจะเป็นการออกใบกำกับภาษีโดยมิชอบ การฉ้อโกงขอคืนเงินภาษี การขอเครดิตภาษีหรือการปลอมเอกสาร การแจ้งความเท็จเพื่อให้ได้เสียภาษีน้อยลง[23]

2.3 ข้อจำกัดทางกฎหมายในการดำเนินคดีในความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากที่ได้ศึกษาเกี่ยวกับการดำเนินคดีในความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มมาแล้วข้างต้นจะเห็นว่าการดำเนินคดีดังกล่าวมีปัญหาเกี่ยวกับการบริหารยุติธรรมทางอาญาดังต่อไปนี้

2.4.1 ข้อจำกัดทางกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

การดำเนินคดีในความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม เริ่มจากการสืบสวนของเจ้าพนักงานสรรพากรที่เรียกว่าการตรวจสอบไต่สวนและการพิจารณาดำเนินคดีอาญาชั้นเจ้าพนักงานสรรพากร หลังจากนั้นเจ้าพนักงานสรรพากร ซึ่งถือว่าเป็นผู้ได้รับมอบอำนาจจากผู้เสียหายคือกรมสรรพากรก็จะไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อเจ้าพนักงานสอบสวน เจ้าพนักงานสอบสวนจึงจะมีอำนาจสอบสวนความผิดที่เกิดขึ้นอันเป็นขั้นตอนการดำเนินคดีอาญาในชั้นพนักงานสอบสวน จากนั้นเจ้าพนักงานสอบสวนก็จะส่งสำนวนการสอบสวนความผิดที่เกิดขึ้นนั้นไปยังพนักงานอัยการเพื่อใช้ดุลพินิจในการสั่งฟ้องหรือไม่ฟ้องคดีอันเป็นการดำเนินคดีในความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในชั้นอัยการ จะเห็นว่า กระบวนการดำเนินคดีของเจ้าพนักงานชั้นก่อนฟ้องกับผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นกระบวนการดำเนินคดีที่แยกออกจากกันไม่เป็นกระบวนการเดียวกัน ทั้งนี้เพราะขั้นตอนการดำเนินคดีอาญาในความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยนั้น มีรูปแบบการดำเนินคดีเหมือนการดำเนินคดีอาญาทั่วไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา แต่พนักงานสอบสวนและพนักงานอัยการต่างก็ถูกจำกัดอำนาจการดำเนินคดี กล่าวคือ พนักงานสอบสวนจะ

---

[22] พรเพชร วิชิตชลชัย, คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยาน.พิมพ์ครั้งที่3(กรุงเทพฯ: บริษัทนิติบรรณการ จำกัด, 2539). หน้า194.

[23] ประมวลกฎหมายอาญามาตรา83 บัญญัติว่า "ในกรณีความผิดใดเกิดขึ้นโดยการกระทำของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป ผู้ที่ได้ร่วมกระทำความผิดด้วยกันนั้นเป็นตัวการ ต้องระวางโทษตามที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับความผิดนั้น

ทำการสอบสวนความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อผู้เสียหายคือกรมสรรพากรนั้นได้ทำการร้องทุกข์ในความผิดดังกล่าวต่อพนักงานสอบสวนแล้ว จึงจะดำเนินคดีเอาผิดกับผู้กระทำความผิดต่อไปได้ ทำให้กระบวนการดำเนินคดีอาญาในชั้นก่อนฟ้องในความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยต้องแยกออกจากกัน ไม่เป็นกระบวนการเดียวกัน ทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ กล่าวคือ ในกรณีที่เจ้าพนักงานสอบสวนตรวจพบการกระทำความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้ว่าจะเป็นความผิดซึ่งหน้าเจ้าหนักงานสอบสวนก็ไม่อาจอาศัยอำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเข้าจับกุมผู้กระทำความผิดได้ เพราะจะต้องมีการร้องทุกข์จากกรมสรรพากรก่อน จึงก่อให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินคดี และส่งผลทำให้พนักงานสอบสวนไม่สามารถทราบข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานต่างๆอันสำคัญแห่งคดี ที่มีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กัน อันจะเชื่อมโยงให้เห็นรูปแบบ วิธีการกระทำความผิด ของผู้กระทำความผิด โดยเฉพาะผู้กระทำความผิดที่กระทำความผิดโดยเป็นกระบวนการฉ้อโกงที่มีการวางแผนการกระทำความผิดอย่างสลับซับซ้อนยากต่อการจับกุม นั่นคือ พยานหลักฐานที่สำคัญของคดีส่วนใหญ่มักจะมีอยู่มากในขั้นตอนของการตรวจสอบสืบสวนของเจ้าพนักงานสรรพากร ซึ่งในการตรวจสอบ สืบสวนในชั้นเจ้าพนักงานสรรพากรนั้น จะเป็นการตรวจค้นโดยเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี ซึ่งอาจไม่มีความรู้ ความชำนาญด้านการรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อดำเนินคดีอาญา อาจจะละเลยไม่ได้รวบรวมพยานหลักฐานที่สำคัญซึ่งสามารถเอาผิดกับผู้กระทำความผิดได้ เช่น เอกสารหลักฐานที่มีข้อความบ่งชี้เกี่ยวกับการซื้อขายใบกำกับภาษี เป็นต้น เจ้าพนักงานสรรพากรที่ทำการตรวจสอบ สืบสวน ส่วนใหญ่จะมีความรู้ความชำนาญด้านการบัญชีภาษีอากร มักจะรวบรวมแต่พยานหลักฐานที่เกี่ยวกับใบกำกับภาษีเท่านั้น ซึ่งแม้จะตรวจพบว่ามีใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่ก็ไม่สามารถหาตัวผู้กระทำความผิดที่แท้จริงได้ ทั้งนี้เพราะประมวลรัษฎากร ไม่ได้กำหนดให้มีการลงลายมือชื่อผู้ออกใบกำกับ ภาษี[24] ดังนั้นแม้เจ้าพนักงานจะตรวจพบใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมาย

---

[24] ประมวลรัษฎากร มาตรา 86/4 บัญญัติว่า "ภายใต้บังคับมาตรา 86/5 และมาตรา 86/6 ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(1) คำว่า "ใบกำกับภาษี" ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด

(2) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษีและในกรณีที่ตัวแทนเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 86 วรรคสี่ หรือมาตรา 86/2 หรือผู้ทอดตลาดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 86/3 ให้ระบุชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของตัวแทนนั้นด้วย

(3) ชื่อ ที่อยู่ ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

(4) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่มถ้ามี

(5) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ

(6) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดแจ้ง

I21284817

นั้น แต่ก็ไม่สามารถพิสูจน์ลายมือชื่อในใบกำกับภาษีได้ นอกจากนั้นเอกสารหลักฐานอื่นๆ เช่น เอกสารหลักฐานที่ถูกปลอมขึ้นเพื่อใช้ประกอบในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม อาจจะเป็นบัตรประจำตัวประชาชนปลอม ทะเบียนบ้านปลอม เมื่อผู้กระทำความผิดทราบว่าถูกตรวจค้นโดยกรมสรรพากรแล้วย่อมทำให้ผู้กระทำความผิดนั้นไหวตัวทัน และพยายามทำลายพยานหลักฐานในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดทั้งหมด ซึ่งกว่าที่เจ้าพนักงานสรรพากร จะมาดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน พยานหลักฐานที่สำคัญอาจสูญหายไปในที่สุด ทำให้เมื่อพนักงานสอบสวนเข้าไปทำการตรวจหาพยานหลักฐานเพิ่มเติมหลังจากที่เจาหน้าที่กรมสรรพากรได้ทำการร้องทุกข์แล้ว อาจไม่สามารถรวบรวมพยานหลักฐานเอาผิดกับผู้กระทำความผิดที่แท้จริงได้ ซึ่งถือเป็นความผิดพลาดอย่างหนึ่งที่จะดำเนินคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างมีประสิทธิภาพ

2.4.2 ข้อจำกัดทางกฎหมายลักษณะพยาน

การพิสูจน์ความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น กฎหมายได้กำหนดข้อสันนิษฐานไว้เฉพาะกรณีผู้กระทำความผิดเป็นนิติบุคคลเท่านั้น¨ ดังที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 90/5 ซึ่งกรณีผู้กระทำความผิดที่มิใช่นิติบุคคลจึงไม่ต้องด้วยตามมาตรา 90/5 แห่งประมวลรัษฎากรนี้ ทำให้ถ้าเป็นกรณีผู้กระทำ

---

(7) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

(8) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด (ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 39)

(ดูคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.117/2545)

(ดูคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.46/2537)

(ดูคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.86/2542) รายการในใบกำกับภาษี ให้ทำเป็นภาษาไทยเป็นหน่วยเงินตราไทยและใช้ตัวเลขไทยหรืออารบิคเว้นแต่ในกิจการบางประเภทที่มีความจำเป็นต้องทำเป็นภาษาต่างประเทศหรือเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศให้กระทำได้เมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดี (ดูคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 25/2537)

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 92))

(ดูคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.71/2541) ใบกำกับภาษีอาจออกรวมกันสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการหลายอย่างก็ได้ เว้นแต่อธิบดีจะได้กำหนดให้การออกใบกำกับภาษีสำหรับสินค้าหรือบริการบางอย่างหรือหลายอย่างต้องกระทำแยกต่างหาก โดยมิให้รวมไว้ในใบกำกับภาษีเดียวกันกับรายการอื่น (ดูคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.121/2545)"

¨ ข้อสันนิษฐานตามกฎหมายแบ่งเป็น 2 ประเภท คือ

(1) การที่กฎหมายกำหนดข้อสันนิษฐานว่าผู้แทนนิติบุคคลมีความผิดด้วยกรณีที่นิติบุคคลกระทำความผิด

(2) การที่กฎหมายกำหนดว่า หากจำเลยได้กระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดเข้าลักษณะองค์ประกอบความผิดให้สันนิษฐานว่าจำเลยได้กระทำความผิดนั้น โจทก์เพียงแต่พิสูจน์ข้อเท็จจริงอันเป็นเงื่อนไขแห่งการสันนิษฐานก็เพียงพอที่จะพิสูจน์ว่าจำเลยกระทำความผิด (ดู พรเพชร วิชิตชลชัย. คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยาน. หน้า 90-91.)

ความผิดที่เป็นบุคคลธรรมดาต้องเข้าสู่การพิสูจน์ความผิดตามหลักเกณฑ์ทั่วไปอันไม่สอดคล้องกับสภาพความเป็นจริงในปัจจุบันที่ว่า ผู้กระทำความผิดอาจมิได้เป็นนิติบุคคลแต่เพียงอย่างเดียวเหมือนเช่นแต่ก่อน เพราะผู้กระทำความผิดที่วางแผนคิดกระทำความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มมาตั้งแต่แรกนั้น ส่วนใหญ่แล้ว จะไม่ใช่ผู้ประกอบการจริงและผู้กระทำความผิดนั้นอาจจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลหรือไม่ก็ได้ ซึ่งการพิสูจน์ตามหลักเกณฑ์ทั่วไปเช่นนี้ก่อให้เกิดปัญหาความยากลำบากในการดำเนินคดี โดยเฉพาะอย่างยิ่งการพิสูจน์เจตนาในการกระทำความผิดดังกล่าว

กล่าวคือ โดยทั่วไปแล้ว เจตนาเป็นองค์ประกอบภายในของการกระทำความผิด ซึ่งโจทก์จะต้องพิสูจน์ให้ศาลเชื่อจนปราศจากข้อสงสัยตามสมควรว่าจำเลยมีเจตนาในการกระทำความผิด ศาลจึงจะลงโทษจำเลยได้ ซึ่งเจตนาเป็นสิ่งที่อยู่ในใจหยั่งรู้ไม่ได้ กฎหมายจึงให้ถือเอา "กรรมเป็นเครื่องชี้เจตนา" ดังนั้นจึงพิสูจน์เจตนาจากการกระทำของผู้กระทำความผิด ซึ่งอาศัยจากพยานหลักฐานอันเกิดจากการกระทำความผิดและพฤติการณ์แวดล้อมต่างๆ

เจตนาในการกระทำความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น นอกจากโจทก์จะต้องพิสูจน์ให้ศาลเชื่อจนปราศจากข้อสงสัยตามสมควรว่า จำเลยมีเจตนากระทำความผิดอันเป็นเจตนาธรรมดาแล้ว โจทก์ยังอาจจะต้องพิสูจน์ให้ศาลเชื่อจนปราศจากข้อสงสัยว่าจำเลยมีมูลเหตุชักจูงใจในการกระทำความผิดอันเป็นเจตนาพิเศษ ด้วย[***] นั่นคือ โจทก์จะต้องพิสูจน์ให้ศาลเห็นว่า "นอกจากจำเลยจะมีเจตนาธรรมดาในการกระทำความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว จำเลยยังมีเจตนากระทำความผิดเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือ เจตนาเพื่อนำใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี" เป็นต้น มิฉะนั้นแล้วศาลก็ไม่อาจลงโทษจำเลยได้ แต่การกระทำความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีการกระทำความผิดที่เป็น ขบวนการฉ้อโกง มีการแบ่งหน้าที่กันทำหลายคน มีรูปแบบการกระทำความผิดที่สลับซับซ้อน มีตัวการผู้กระทำความผิดที่แท้จริงอยู่เบื้องหลัง เมื่อตรวจพบว่ามีการกระทำความผิดเกิดขึ้น ผู้กระทำความผิดมักจะยกข้อแก้ตัวว่าตนสำคัญผิดในข้อเท็จจริง หรือไม่รู้ข้อเท็จจริงอันเท่ากับปฏิเสธว่าไม่มีเจตนากระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มนั่นเอง ทำให้โอกาสที่โจทก์จะสืบหักล้างก็มีอยู่แต่ในตอนสืบพยานโจทก์เท่านั้น ภาระการพิสูจน์ความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มนี้จึงตกอยู่แก่โจทก์ จึงเป็นการยากแก่การพิสูจน์และเป็นภาระการพิสูจน์แก่โจทก์เป็นอย่างมากในการที่จะต้องเสนอหลักฐานให้มากที่สุด เพื่อพิสูจน์หักล้างข้อแก้ตัวของจำเลยให้ศาลเชื่อจนปราศจากข้อสงสัยตามสมควรว่าจำเลยได้

[***] เจตนาพิเศษแตกต่างจากเจตนาธรรมดาเพราะเจตนาธรรมดามีทั้งประสงค์ต่อผลและเล็งเห็นผล ส่วนเจตนาพิเศษคือเจตนาให้เกิดผลโดยตรงเท่านั้น ไม่มีการเล็งเห็นผลเหมือนเจตนาธรรมดา (ดู เกียรติขจร วัจนะสวัสดิ์, คำอธิบายกฎหมายอาญาภาค 1, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2533), หน้า 123.)

กระทำความผิดโดยมีเจตนากระทำความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงทำให้เป็นปัญหาในการรวบรวมพยานหลักฐานต่างๆ เพื่อเอาผิดกับผู้กระทำความผิด

จากปัญหาการรวบรวมพยานหลักฐาน และปัญหาความล่าช้าในการดำเนินคดีในความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ย่อมเป็นอุปสรรคต่อการดำเนินคดีในความผิดดังกล่าวที่ไม่สามารถเอาผิดกับผู้กระทำความผิดได้เท่าที่ควร เนื่องจากระเบียบและวิธีการในกฎหมายไม่เอื้ออำนวยต่อการแสวงหารวบรวมพยานหลักฐานในการพิจารณาคดี ผู้เขียนจึงเห็นว่าน่าจะนำวิธีการอันสามารถแสวงหาพยานหลักฐาน และสร้างความรวดเร็วในการดำเนินคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มได้มากยิ่งขึ้น เพื่อมาบังคับใช้ในการดำเนินคดีดังกล่าว จึงควรจะศึกษาวิธีการต่อรองคำรับสารภาพ **(plea bargaining)** เพื่อแก้ไขปัญหาในการดำเนินคดีอาญาในความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม อันจะทำให้สามารถแก้ไขปัญหาการค้นหาพยานหลักฐาน และความล่าช้าในการดำเนินคดีดังกล่าวได้ดังที่จะศึกษาในบทที่ 3 ต่อไป