

## มาตรการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ศึกษารณึ ใบกำกับภาษีปลอม



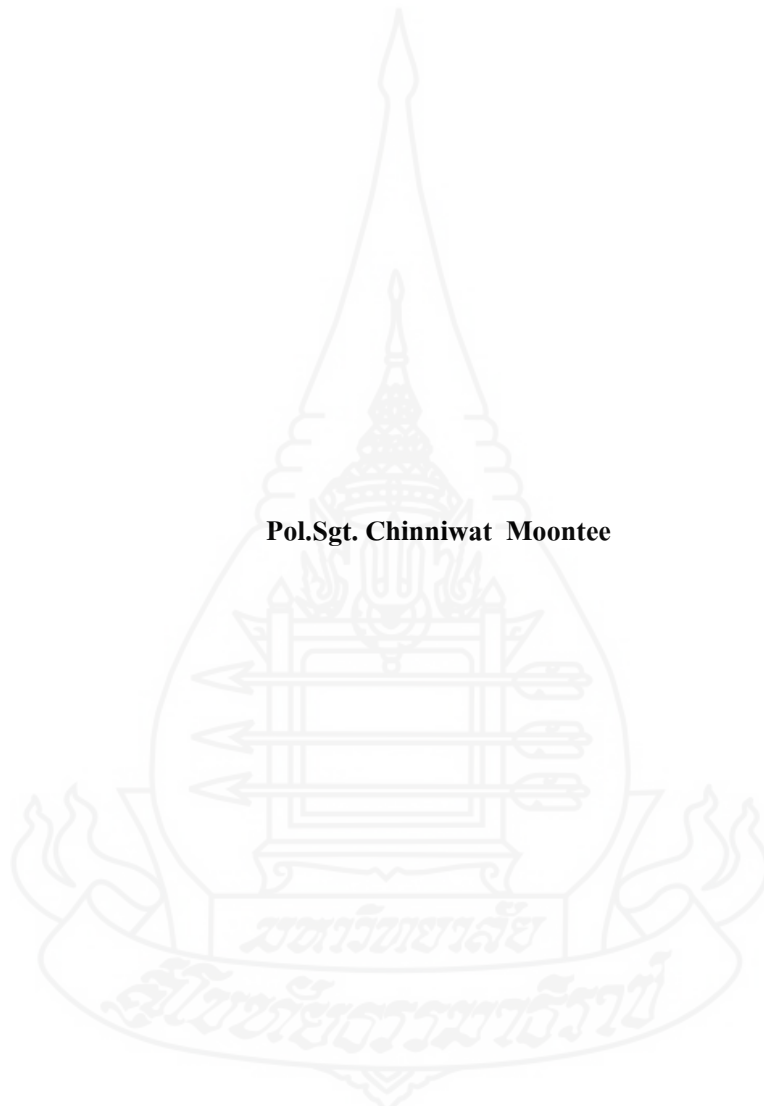
สืบตำรวจเอกชินนิวัฒน์ มุลลฐึ

การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต  
วิชาเอกกฎหมายอาญาและกระบวนการยุติธรรม สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

พ.ศ. 2555

**Measure Levy of Value Added Tax: Case Study of False Tax Invoice**

**Pol.Sgt. Chinniwat Moontee**



An Independent Study Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for  
the Degree of Master of Laws

School of Law

Sukhothai Thammathirat Open University

2012

หัวข้อการศึกษาค้นคว้าอิสระ	มาตรการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ศึกษากรณี ใบกำกับภาษีปลอม
ชื่อและนามสกุล	สิบทำรวงเอกชินนิวัฒน์ มุลัฐิ
วิชาเอก	กฎหมายอาญาและกระบวนการยุติธรรม
สาขาวิชา	นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช
อาจารย์ที่ปรึกษา	รองศาสตราจารย์ภาณี กิจพ่อคำ

การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้ ได้รับความเห็นชอบให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษา  
ตามหลักสูตรระดับปริญญาโท เมื่อวันที่ 21 พฤษภาคม 2556

คณะกรรมการสอบการศึกษาค้นคว้าอิสระ



ประธานกรรมการ

(รองศาสตราจารย์ภาณี กิจพ่อคำ)



กรรมการ

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์สิริพันธ์ พลรบ)



(อาจารย์ไชยรัช ญ นคร)

ประธานกรรมการประจำสาขาวิชานิติศาสตร์

**ชื่อการศึกษา** คั่นคว่าอิสระ    **มาตรการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม**    **ศึกษากรณี**    **ใบกำกับภาษีปลอม**  
**ผู้ศึกษา**    **สืบตำรวจเอกชินนิวัฒน์ มุลลิว**    **รหัสนักศึกษา** 2544001692    **ปริญญา**    **นิติศาสตรมหาบัณฑิต**  
**อาจารย์ที่ปรึกษา**    **รองศาสตราจารย์ภานินี กิจพ้อคำ**    **ปีการศึกษา** 2555

### บทคัดย่อ

การศึกษาคั่นคว่าอิสระฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ตลอดจนศึกษาถึงสภาพของปัญหาเกี่ยวกับการกระทำความผิดและวิธีการกระทำความผิดจากการใช้ใบกำกับภาษีปลอมของคั่นภาษีมูลค่าเพิ่ม ข้อจำกัดทางกฎหมายในการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญากรณีใบกำกับภาษีปลอม เพื่อเสนอแนะให้มีการยกเลิก การปรับปรุงแก้ไขระเบียบ กฎหมาย และการเพิ่มบทบัญญัติฐานความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกงภาษีโดยใช้ใบกำกับภาษีปลอม

การดำเนินการศึกษาคั่นคว่าฉบับนี้ เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยใช้วิธีคั่นคว่าและรวบรวมข้อมูลแบบเอกสาร จากประมวลรัษฎากร ประมวลกฎหมายอาญา แนวคำพิพากษาศาลฎีกา คำสั่งกรมสรรพากร หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ตลอดจนคั่นคว่าข้อมูลจากวารสารกฎหมาย หนังสือกฎหมายของไทย บทความเอกสาร วิทยานิพนธ์ รวมถึงข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อนำข้อมูลต่างๆมาเรียบเรียงศึกษาวิเคราะห์หาข้อสรุปและข้อเสนอแนะในแนวทางแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น

ผลการศึกษาคั่นคว่าพบว่าระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ความสำคัญกับใบกำกับภาษีจึงทำให้ผู้ที่ทุจริตแสวงหาประโยชน์ที่มิควรได้โดยชอบด้วยกฎหมายปลอม “ใบกำกับภาษี” เพื่อล่อโกงเงินภาษี เป็นการทำลายระบบเศรษฐกิจ ซึ่งการดำเนินคดีอาญาต่อผู้กระทำความผิดในปัจจุบันยังไม่สามารถยับยั้งและป้องกันการกระทำความผิดในกรณีนี้ได้เนื่องจากแนวปฏิบัติ ระเบียบ แนวปฏิบัติ และกฎหมายที่เกี่ยวข้องบางฉบับเป็นอุปสรรคต่อการดำเนินคดี ผู้ศึกษาเห็นว่าการแก้ไขปัญหสามประการกล่าวคือประการแรกเสนอให้มีการปรับปรุงด้านกฎหมาย ได้แก่ ระเบียบ กฎหมาย ที่เป็นอุปสรรคต่อการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับบทลงโทษที่ไม่เพียงพอ ประการที่สองในด้านนโยบายการให้เครดิตภาษีและการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่ กระบวนการตรวจสอบความผิดของผู้ออกหรือใช้ใบกำกับภาษีล่าช้า ประการสุดท้ายในด้านมาตรการสนับสนุนในการป้องกันและปราบปรามใบกำกับภาษีปลอม ได้แก่ เสนอให้เพิ่มงบประมาณเพื่อจัดอัตราค่าล้างเจ้าหน้าที่ที่ได้รับผิดชอบ โดยตรง มีการตั้งหน่วยงานใหม่เพื่อรับผิดชอบการดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับใบกำกับภาษีปลอม เป็นต้น เพื่อให้สามารถยับยั้งและป้องกันผู้กระทำความผิดได้อย่างมีประสิทธิภาพและสามารถจัดเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยมากยิ่งขึ้น

**คำสำคัญ**    **มาตรการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม**    **ใบกำกับภาษีปลอม**



**Independent Study title:** Measure Levy of Value Added Tax: Case Study of False Tax Invoice

**Author:** Pol.Sgt. Chinniwat Moontee; **ID:** 2544001692; **Degree:** Master of Laws;

**Independent Study advisor:** Paninee Kijporaka, Associate Professor;

**Academic year:** 2012

### **Abstract**

The objectives of this independent study title “Measure Levy of Value Added Tax: Case Study of False Tax Invoice” are as follow; firstly, to study the origin of a value added tax system and to study the problems of using false tax invoice to return added tax. There is the legislative limitation in the punishment of criminal penalties of false tax invoice case. Next to suggest the cancellation and solutions of regulations, laws and the increasing of provision about anti – tax fraud using false tax invoice.

This is a qualitative research by using Revenue Code, Criminal Code, regulation, academic papers, legal researches, thesis and the documents relate to the topic.

This research found that the wrongdoers took advantages by false tax invoice to defraud the amount of money. It destroyed economic system and discouraged the honest businessmen who paid taxes to government correctly. At the present, the criminal penalties cannot stop and protect the offence because some regulations, practices and relevant laws obstructed the litigation. The researcher had offered three solutions. The first solution is legal improvement. For example; the laws about authority of the revenue officers, regulations, laws the obstructed the litigation. Secondly, the policies of tax credit and tax refund of the revenue office, for instance; verification process or the delay of tax invoice, duration modification to present the added tax forms, improve the examination of added tax refund. Finally, the supportive measurement in protection and suppress false tax invoice, for example; offer the budget increase for adding the number of the officers and establish the organization taking care of false tax invoice case, set the fund to support the suppression of false tax invoice and coordinate with the relevant organizations which can litigate criminal penalties effectively and help the revenue office to collect taxes successfully.

**Keywords:** Measure of VAT collection, false tax invoice

## กิตติกรรมประกาศ

การศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้สำเร็จลงได้ด้วยความสะดวกและเป็นอย่างยิ่งจากคณะกรรมการการศึกษาค้นคว้าอิสระทุกท่าน ผู้ศึกษาขอกราบขอบพระคุณรองศาสตราจารย์ภานิณี กิจพ่อคำ ที่กรุณาได้รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาการศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้และผู้ช่วยศาสตราจารย์สิริพันธ์ พลรบ กรรมการการศึกษาค้นคว้าอิสระที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่าในการให้คำปรึกษาแนะนำ ข้อคิดเห็น ตลอดจนแนวทางในการจัดทำการศึกษาค้นคว้าอิสระตั้งแต่เริ่มแรกจนกระทั่งเสร็จสมบูรณ์

ผู้ศึกษาขอขอบพระคุณต่อครอบครัว ผู้บังคับบัญชา ตลอดจนเพื่อนร่วมงานของผู้ศึกษา ที่ให้โอกาสทางการศึกษาให้แก่ผู้ศึกษาอย่างเต็มที่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งบิดามารดา ภรรยา และบุตร ที่คอยห่วงใยและเป็นกำลังใจให้ผู้ศึกษาด้วยดีเสมอมา และขอขอบพระคุณมหาวิทยาลัยสุโขทัย-ธรรมมาธิราชที่กรุณาให้โอกาสรับผู้ศึกษาเข้าศึกษาในระดับบัณฑิตศึกษาและขอขอบพระคุณกรมสรรพากรที่ให้โอกาสแก่ผู้ศึกษาได้มาปฏิบัติหน้าที่ราชการจนทำให้ผู้ศึกษาได้มีโอกาสทราบถึงปัญหาและอุปสรรคในการบังคับใช้กฎหมายและทำให้ได้หัวข้อในการการศึกษาค้นคว้าอิสระในเรื่องนี้

อนึ่งหากการศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้ ปรากฏคุณค่าและประโยชน์ในทางวิชาการอยู่บ้าง ผู้ศึกษาขอน้อมบูชาแต่ บิดามารดาผู้เป็นบุพพจารย์และขอกราบ กตเวทิตาแด่คณาจารย์ ผู้ประสิทธิ์ประสาทความรู้แก่ผู้ศึกษาทั้งในอดีตและปัจจุบัน ส่วนความบกพร่องของการศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้ผู้ศึกษาขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

ชินนิวัฒน์ มุลลิจู

พฤษภาคม 2556

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย .....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ .....	จ
กิตติกรรมประกาศ .....	ฉ
บทที่ 1 บทนำ .....	1
1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา .....	1
2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา .....	6
3. ประเด็นปัญหาการวิจัย .....	6
4. ขอบเขตของการศึกษา .....	7
5. ระเบียบวิธีวิจัย .....	7
6. คำนิยามศัพท์เฉพาะ .....	7
7. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ .....	9
บทที่ 2 หลักทั่วไปในการจัดเก็บภาษีอากรและหลักการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญา .....	10
1. หลักการจัดเก็บภาษีอากร .....	10
1.1 แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีอากร .....	10
1.2 หลักการจัดเก็บภาษีอากรในปัจจุบัน .....	12
2. ความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีและปัญหาอุปสรรคการบังคับใช้กฎหมายภาษี .....	14
2.1 ความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีอากร .....	14
2.2 ปัญหาและอุปสรรคการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร .....	16
3. ลักษณะความผิดและการดำเนินคดีอาญาความผิดกฎหมายภาษีอากร .....	18
3.1 ลักษณะความผิดทางอาญาของกฎหมายภาษีอากร .....	18
3.2 แนวคิดและทฤษฎีหลักการดำเนินคดีอาญา .....	22
3.3 หลักการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาต่างประเทศ .....	30
3.4 การดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาในประเทศไทย .....	37

## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
บทที่ 3 หลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม ลักษณะของใบกำกับภาษีปลอมและผลทางกฎหมาย .....	46
1. หลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	46
1.1 หลักเกณฑ์สำคัญของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	47
1.2 ปัญหาการทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	61
1.3 ความหมายของการทุจริตตามกฎหมายไทย .....	61
1.4 มาตรการการลงโทษ .....	63
1.5 ความหมายโดยทั่วไปของคำว่า “ปลอม” .....	64
1.6 รูปแบบกลโกงภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษี .....	68
2. ใบกำกับภาษีปลอมในส่วนที่เกี่ยวกับความรับผิดทางแพ่ง .....	70
2.1 ลักษณะใบกำกับภาษีปลอมทางแพ่ง .....	70
2.2 ใบกำกับภาษีปลอมโดยสภาพ .....	71
2.3 ใบกำกับภาษีปลอมโดยข้อสันนิษฐานของกฎหมาย .....	73
2.4 เปรียบเทียบใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89(7) กับคำว่าปลอม ตามลักษณะโดยทั่วไป .....	76
3. ใบกำกับภาษีปลอมในส่วนที่เกี่ยวกับความรับผิดทางอาญา .....	78
3.1 ลักษณะใบกำกับภาษีปลอมทางอาญา .....	78
3.2 เปรียบเทียบใบกำกับภาษีปลอมที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย กับใบกำกับภาษีปลอมในทางอาญา .....	85
3.3 การพิสูจน์เกี่ยวกับใบกำกับภาษีปลอมในทางอาญาและใบกำกับปลอม ที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย .....	85
3.4 ความรับผิดกรณีใบกำกับภาษีปลอม .....	90
บทที่ 4 วิเคราะห์การดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญากรณีใบกำกับภาษีปลอม .....	97
1. วิเคราะห์หลักเกณฑ์และมูลเหตุที่ทำให้มีการใช้ใบกำกับภาษีปลอม ไปใช้ในการเครดิตภาษีเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	97
1.1 วิเคราะห์ระบบการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	97
1.2 วิเคราะห์การตรวจสอบ .....	99
1.3 วิเคราะห์วิธีดำเนินการตรวจสอบใบกำกับภาษีปลอม .....	100

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
2. วิเคราะห์แนวปฏิบัติ ระเบียบกฎหมายการดำเนินคดีอาญา	
กรณีใบกำกับภาษีปลอม .....	106
2.1 แนวปฏิบัติในการดำเนินคดีอาญากรณีใบกำกับภาษีปลอม .....	106
2.2 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553 .....	110
2.3 ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 .....	111
2.4 การแก้ไขเพิ่มเติมในส่วนบทลงโทษทางอาญา .....	115
3. เปรียบเทียบการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาของต่างประเทศ .....	116
3.1 การดำเนินคดีภาษีอากรของประเทศสหราชอาณาจักร .....	117
3.2 การดำเนินคดีภาษีอากรประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส .....	118
3.3 วิเคราะห์เปรียบเทียบการดำเนินคดีภาษีอากร .....	119
4. มาตรการเสริมในการป้องกันและปราบปรามการขโมยคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทุจริต ..	122
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ .....	123
1. บทสรุป .....	123
2. ข้อเสนอแนะ .....	125
2.1 ในด้านกฎหมาย .....	125
2.2 ในด้านนโยบายการให้เครดิตภาษีและการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	134
2.3 ในด้านมาตรการสนับสนุนในการป้องกันและปราบปราม .....	135
บรรณานุกรม .....	138
ภาคผนวก .....	141
ก แนวปฏิบัติการดำเนินคดีอาญากับผู้ประกอบการที่มีเจตนา นำใบกำกับภาษี	
ที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย .....	142
ข ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553 .....	145
ค สำเนา ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 .....	149
ประวัติผู้ศึกษา .....	152

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ประเทศไทยได้เริ่มมีการนำเอาภาษีการค้า (Business Tax) มาใช้ในการจัดเก็บตั้งแต่ปี พ.ศ. 2504 ต่อมาเศรษฐกิจ ได้มีการพัฒนาการไปอย่างรวดเร็ว ทั้งการเพิ่มรายได้ประชาชาติและการพัฒนาอุตสาหกรรมการผลิตภายในประเทศมีการขยายตัวเพิ่มมากขึ้น และเมื่อพิจารณาจากโครงสร้างภาษีการค้าแล้ว จะเห็นได้ว่าภาษีการค้าเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาการผลิตและการส่งออกและก่อให้เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจหลายประการ เช่น มีการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนทำให้ต้นทุนการผลิตสินค้ามีราคาสูงเกินสมควร มีการจัดเก็บภาษีการค้าหลายอัตรา ไม่อำนวยความสะดวก

เมื่อมีการนำเอาระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) มาบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 สิ่งซึ่งรัฐโดยกระทรวงการคลังคาดหวัง คือการจัดภาษีซ้ำซ้อน เกิดความไม่ชอบธรรมแก่ภาษีได้ทั่วถึงและจัดเก็บภาษีอากร ได้มากขึ้น และสิ่งหนึ่งที่รัฐหวังเป็นอย่างมากคือ การคืนภาษีซื้อให้แก่ผู้ซื้อสินค้าซื้อเป็นพิเศษ โดยเน้นถึงความรวดเร็ว ซึ่งนับว่าชอบด้วยเหตุผลและหลักสากล ซึ่งผู้ประกอบการควรได้รับภาษีซื้อคืนโดยสะดวกและรวดเร็ว เพื่อไปลงทุนต่อไป

ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น สามารถทำรายได้ให้กับรัฐบาลเป็นจำนวนมากจึงถือว่าเป็นภาษีที่มีประสิทธิภาพมากที่สุด เนื่องจากรัฐบาลสามารถควบคุมการใช้จ่ายด้านภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพและสามารถเห็นผลได้อย่างชัดเจน ภาษีมูลค่าเพิ่มมุ่งจัดเก็บจากการบริโภค (Tax on Consume) ผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Burden) แท้จริงคือ ผู้บริโภคคนสุดท้าย (Final Consumers) สำหรับผู้ประกอบการที่เป็นผู้ขายสินค้าหรือให้บริการ แม้จะถูกกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี มูลค่าเพิ่ม โดยต้องมีหน้าที่ยื่นรายการ และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มทุกเดือนภาษีก็ตาม แต่ผู้ประกอบการก็ได้สิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการได้หรือ “ภาษีขาย” และนำภาษี มูลค่าเพิ่มที่ได้จ่ายหรือพึงต้องจ่ายหรือ “ภาษีซื้อ” มาเครดิตหักออกจากภาษีขายที่ได้เรียกเก็บหรือมีสิทธิเรียกเก็บนั้น ซึ่งเท่ากับผู้ประกอบการจะได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มกลับคืนมาทันที

---

<sup>1</sup> พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา “ความผิดและระวางโทษสำหรับผู้ถือใบอนุญาตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม” วารสารศุลกากร เล่มที่ 4 ปีที่ 43 น. 126

เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ประกอบการมียอดภาษีซื้อมากกว่ายอดภาษีขายในแต่ละเดือนภาษี ก็จะได้สิทธิขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวจากทางราชการ

ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ใบกำกับภาษีนับว่ามีความสำคัญอย่างมากที่ผู้เสียภาษีนำมาเป็นหลักฐานในการเครดิตหรือขอคืนภาษี หรือเปรียบเสมือนเป็นหลักฐานทางการเงิน ทำให้กลุ่มผู้กระทำความผิดซึ่งเป็นผู้ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านภาษี<sup>2</sup> ได้พัฒนารูปแบบของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยการใช้ใบกำกับภาษีปลอมอย่างแนบเนียนมากขึ้นเพื่อนำไปใช้เป็นหลักฐาน นอกจากนี้จะเป็นหลักฐานในการขอเครดิตภาษีซื้อแล้วยังใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบขั้นของกรมสรรพากรอีกด้วย การออกใบกำกับภาษีเพื่อโก่งภาษีมีหลายกรณี แต่ที่ถือว่ามีความสำคัญอย่างมากก็คือ ใบกำกับภาษีปลอม เพราะว่าเป็นการจงใจเจตนา ที่ต้องการหลีกเลี่ยงภาษีและเป็นความผิดร้ายแรง รัฐจึงต้องหาแนวทางป้องกันการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้น ซึ่งวิธีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะมีวิธีการที่แตกต่างกันไป ตัวอย่างเช่น

1) การออกภาษีขายต่ำกว่าความเป็นจริง<sup>3</sup> คิดเป็นร้อยละ 0.5

วิธีการนี้มักจะเกิดขึ้นกับธุรกิจขายสินค้าที่ยากต่อการตรวจสอบในเรื่องราคา เช่น ธุรกิจอัญมณี เมื่อมีการซื้อขายสินค้าแล้ว ผู้ซื้อสินค้าบางรายไม่รับใบกำกับภาษีหรือไม่ต้องการรับใบกำกับภาษี จึงทำให้เกิดช่องโหว่ให้ผู้ขายสามารถออกใบกำกับภาษีขายอัญมณีในราคาที่ต่ำกว่าราคาจริง เช่น เมื่อมีการขายเพชรให้ผู้ซื้อในราคา 100,000 บาทโดยผู้ซื้อไม่รับใบกำกับภาษีไว้เป็นหลักฐานการซื้อขายทำให้ผู้ขายสามารถออกใบกำกับภาษีในราคา 10,000 บาทได้ ทำให้ยอดขายต่ำกว่าความเป็นจริงและทำให้ยอดชำระภาษีมูลค่าเพิ่มลดลงไปด้วย

2) จัดพิมพ์แบบฟอร์มใบกำกับภาษี 2 ชุด เหมือนกัน คิดเป็นร้อยละ 2

โดยจะพิมพ์ใบกำกับภาษีขึ้นมา 2 ชุดซึ่งทั้ง 2 ชุดจะมีเลขที่เดียวกันและเมื่อมีการขายสินค้าออกไปแล้ว ก็จะทำให้ยอดขายซ้ำซ้อนกัน 2 ครั้ง ด้วยการใส่ใบกำกับภาษีเลขที่เล่มที่เดียวกันวิธีการนี้จะทำให้ผู้ขายสามารถหลบยอดภาษีจากใบกำกับภาษีขายอีกชุดหนึ่งได้โดยสามารถยื่นชำระภาษีเพียงยอดการขายเพียงครั้งเดียวทำให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มต่ำกว่าความเป็นจริง

3) การปลอมใบขนสินค้าและใบกำกับภาษีเพื่อขอคืนภาษี คิดเป็นร้อยละ 3

วิธีการนี้ผู้ทุจริตจะอ้างว่าเป็นการส่งออก แต่ไม่ได้มีการขนส่งสินค้าจริง โดยออกใบขนสินค้าปลอมขึ้นมาเพื่อออกใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานในการยื่นขอคืนภาษี จึงทำให้สามารถโก่งภาษี ซึ่งเจ้าหน้าที่ไม่สามารถตรวจสอบได้ทันที เพราะว่ามีภาษีขายจากการส่งออกจะมีอัตราเป็นศูนย์

<sup>2</sup> กัมปนาท บุญรอด (2552) *สรรพากรสาส์น* ปีที่ 56 ฉบับวันที่ 8 สิงหาคม น. 17

<sup>3</sup> <http://www.pattanakit.net/index.php?lay=show&ac=article&Id=524521&Ntype=134>



- 4) การพิมพ์ใบกำกับภาษีใช้เองโดยไม่มีการซื้อขาย คิดเป็นร้อยละ 4.5

วิธีการนี้จะเป็นการพิมพ์ใบกำกับภาษีขึ้นมาเอง โดยจะลงรายการซื้อขายต่างๆไป ทั้งที่ความจริงไม่ได้มีการซื้อขายเกิดขึ้น แล้วจึงนำไปกำกับภาษีไปยื่นขอรับคืนภาษี

- 5) การออกใบกำกับภาษีโดยไม่ถูกกฎหมาย คิดเป็นร้อยละ 7.5

ผู้ที่กระทำจะปลอมแปลงว่าเป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อออกใบกำกับภาษีปลอมและขายให้กับผู้ต้องการซื้อใบกำกับภาษี

- 6) สำนักงานบัญชีปลอมเอกสารหรือสับเปลี่ยนใบกำกับภาษี คิดเป็นร้อยละ 9.5

สำนักงานบัญชีมักจะรับทำบัญชีให้ลูกค้าหลายๆรายและมักจะมีการสับเปลี่ยนใบกำกับภาษีทั้งโดยเจตนาและไม่เจตนา โดยทำการแต่งยอดภาษีขึ้นมาใหม่ให้เพิ่มขึ้นหรือลดลงซึ่งจะทำให้ยอดการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มมีการเปลี่ยนแปลงในจำนวนที่ลดลง

- 7) การตั้งบริษัทหลายๆทอด ออกใบกำกับภาษีให้กันเองโดยไม่ได้ประกอบกิจการจริง คิดเป็นร้อยละ 11

วิธีการนี้จะมีการจัดตั้งบริษัทขึ้นมาหลายๆแห่งโดยจะทำเป็นขบวนการเพื่อให้ยากต่อการตรวจสอบ โดยจะออกใบกำกับภาษีซื้อ ขายให้แก่กันเป็นทอดๆโดยทอดสุดท้ายจะแสดงตัวเป็นผู้ส่งออก ซึ่งความเป็นจริงแล้วไม่ได้มีการส่งออกสินค้าเลย แต่จะมีการปลอมใบขนส่งสินค้าและใบสั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

- 8) การปลอมใบกำกับภาษีของบริษัทที่มีชื่อเสียง<sup>4</sup> คิดเป็นร้อยละ 17.5

วิธีการนี้ผู้ทุจริตจะทำการปลอมใบกำกับภาษีขึ้นมาเองส่วนใหญ่มักจะเกิดขึ้นในธุรกิจก่อสร้าง ซึ่งมักจะปลอมใบกำกับภาษีของบริษัทผู้ขายส่งรายใหญ่ที่มีเครือข่ายการขายส่งกระจายทั่วประเทศ ทำให้ยากต่อการตรวจสอบว่าใบกำกับภาษีที่ทำขึ้นมาเป็นของจริงหรือของปลอม โดยในบางครั้งผู้ซื้อใบกำกับภาษีก็สามารถตรวจสอบได้ว่าเป็นของปลอมแต่บางส่วนก็ไม่ทราบว่าเป็นของปลอม

- 9) การขายใบกำกับภาษี คิดเป็นร้อยละ 20.5

ผู้ประกอบการมีสถานประกอบการจริง และมีการประกอบธุรกิจจริงมีรายรับจากสินค้าที่ซื้อขายจริงแต่ได้นำใบกำกับภาษีที่ผู้ซื้อไม่ต้องการไปขายให้กับผู้ประกอบการที่ต้องการใบกำกับภาษี เพื่อขอคืนภาษีจากรัฐหรือทำให้เสียภาษีน้อยลง ส่วนใหญ่มักจะพบกับธุรกิจประเภทน้ำมัน หรือผู้ประกอบการที่ขายสินค้าให้กับผู้บริโภคขั้นสุดท้ายซึ่งมักจะไม่ต้องการใบกำกับภาษี

<sup>4</sup> <http://www.pattanakit.net/index.php?lay=show&ac=article&Id=524521&Ntype=134>



## 10) การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ไม่ได้ประกอบกิจการจริง คิดเป็นร้อยละ 24

ผู้ทุจริตไม่ได้ประกอบกิจการจริงแต่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อประโยชน์ในการขอคืนภาษีซึ่งบางรายแจ้งว่าเป็นผู้ส่งออก แต่ไม่ได้มีการส่งออกสินค้าจริงและบางรายก็ไม่ได้ทำกิจการจริงและสถานประกอบการมีลักษณะเป็นที่อยู่อาศัยมากกว่า โดยจะขอคืนภาษีจากใบกำกับภาษีปลอมเมื่อได้รับภาษีคืนแล้วก็จะปิดกิจการไปแล้วก็ไปเปิดกิจการใหม่และดำเนินการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับดำเนินการขอคืนภาษีเวียนไปเช่นนี้เรื่อยๆ มีการนำหลักฐานของบุคคลอื่นมาใช้ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น มีการพิมพ์ใบกำกับภาษีขึ้นโดยสมมติชื่อที่อยู่ขึ้นเองแล้วขายใบกำกับภาษีให้กับผู้ที่ต้องการซึ่งกรณีนี้ผู้ทุจริตจะไม่มีกรขึ้นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ผู้ทุจริตยังอาจมีการสมคบกับกลุ่มนายหน้าที่ขายสินค้านอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อจะนำไปเครดิตหรือขอคืนภาษีโดยที่มิได้มีการซื้อสินค้ากันจริงๆ เป็นต้น<sup>5</sup>

การหลีกเลี่ยงภาษี ตามมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร ได้มีการกำหนดโทษผู้กระทำความผิดไว้โดยกำหนดโทษจำคุกไว้อย่างสูงเพียง 7 ปี และโทษปรับไม่เกิน 200,000 บาท ความผิดตามกฎหมายนี้ยังไม่มีการดำเนินการอย่างเด็ดขาด เนื่องจากมีแนวปฏิบัติ ระเบียบ กฎหมาย และบุคคลผู้ปฏิบัติไม่มีความรู้ ตามกฎหมายอาญา การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้ใบกำกับภาษีปลอมถือเป็นการแสดงข้อความอันเป็นเท็จเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินจึงเป็นความผิดฐานฉ้อโกงและปลอมเอกสารหรือใช้เอกสารปลอมหรืออ้างเอกสารปลอมด้วย แต่ในประมวลรัษฎากรยังไม่ได้บัญญัติความผิดลักษณะนี้ไว้ ซึ่งในปัจจุบันการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาในกรณีนี้ยังไม่สามารถหยุดยั้งขบวนการฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่มได้ แต่กลับมีจำนวนเพิ่มขึ้นทั้งจำนวนคดี และจำนวนเงินเป็นทวีคูณ จึงเป็นอาชญากรรมทำลายเศรษฐกิจให้เสียหายอย่างมาก

ผู้ศึกษาได้มีพบข้อเท็จจริงจากการปฏิบัติงานซึ่งสำนักตรวจสอบภาษีกลางได้ส่งข้อมูลบุคคลที่อยู่ในพื้นที่รับผิดชอบเกี่ยวข้องขบวนการ “ใบกำกับภาษีปลอม” ที่กรุงเทพมหานคร โดยมีบุคคลและนิติบุคคลที่นำใบกำกับภาษีปลอมดังกล่าวไปใช้ประกอบการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 6 ราย และจากการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ที่มกำกับดูแล พบว่าผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมทั้ง 6 รายไปซื้อใบกำกับภาษีปลอมจากบุคคลหนึ่ง ซึ่งจำหน่ายในอัตราร้อยละ 3 แต่การตรวจสอบหลักฐานและการดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดยังไม่สามารถดำเนินการได้แม้แต่รายเดียวเนื่องจากยังติดขัดในข้อกฎหมาย ระเบียบและแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร บางประการทำให้ไม่สามารถดำเนินคดีอาญากับผู้ที่นำใบกำกับภาษีปลอมไปใช้ในการเครดิตหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ จึงควรมีการ

<sup>5</sup> พรรณิศา ชีระกุลพิศุทธิ์ (2553) “การนำหลักสมคบกันกระทำความผิดมาใช้เพื่อป้องกันและปราบปรามการทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม” วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ น. 2

ยกเลิก ปรับปรุงแก้ไขและบัญญัติเพิ่มเติมฐานความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่มให้เหมาะสมต่อไป

ในรอบปีเศษที่ผ่านมา “กรมสรรพากร” ได้จับกุมผู้ที่ขายใบกำกับภาษีปลอม คิดเป็นมูลค่าตามใบกำกับภาษีรวมกัน 8.8 พันล้านบาท ซึ่งใบกำกับภาษีเหล่านี้ มีร้านค้าธุรกิจรับซื้อไป เพื่อนำไปลงเป็นรายจ่ายของกิจการ ทำให้กรมสรรพากรสูญเสียรายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่ม 619 ล้านบาท และรายได้จากภาษีเงินได้นิติบุคคลอีก 2.65 พันล้านบาท ซึ่งทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากภาษีแล้วรวมกว่า 3.27 พันล้านบาท<sup>6</sup> ปัจจุบันมีจำนวนคดีทั้งสิ้น 1,500 กว่าคดี<sup>7</sup> และมีสถิติคดีย้อนหลัง 2 ปี ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 ข้อมูลการดำเนินคดีอาญากรณีใบกำกับภาษีปลอม ตามมาตรา 90/4(7)

แห่งประมวลรัษฎากร ในปี 2554-2555<sup>8</sup>

ชั้นการดำเนินคดี	จำนวนราย	จำนวนเงิน โดยประมาณ
อยู่ระหว่างการพิจารณาของนิติกร	108	150,000,000
ชั้นพนักงานสอบสวน	42	100,000,000
ชั้นพนักงานอัยการ	3	2,200,000
อยู่ระหว่างการพิจารณาศาลชั้นต้น	2	800,000
ยุติสำนวนคดี	214	300,000,000
คดีถึงที่สุดศาลชั้นต้น	1	1,500,000
รวม	370	554,500,000

<sup>6</sup> หนังสือพิมพ์ฐานเศรษฐกิจ ฉบับที่ 2,731 15-18 เมษายน พ.ศ. 2555

<sup>7</sup> ข้อมูลจากเจ้าหน้าที่สำนักสืบสวนคดี กรมสรรพากร วันที่ 15 มีนาคม 2555

<sup>8</sup> สืบค้นจาก [http://Lmspos.rd.go.th/it/\[8fu](http://Lmspos.rd.go.th/it/[8fu) (ข้อมูลระบบการดำเนินคดี กรมสรรพากร) เมื่อวันที่ 15 มีนาคม 2555 จำนวนคดีบางส่วนที่มีการบันทึกข้อมูลไว้

## 2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา

2.1 เพื่อศึกษาถึงความเป็นมาวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม การคำนวณภาษี การขอลดคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตลอดจนศึกษาถึงสภาพของปัญหาเกี่ยวกับการกระทำความผิดและวิธีการกระทำความผิดจากการใช้ใบกำกับภาษีปลอม ในการขอลดคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.2 เพื่อศึกษาถึงสภาพของปัญหาและข้อจำกัดทางกฎหมายในการดำเนินคดีอาญาคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาความผิดเกี่ยวกับใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มและเปรียบเทียบการดำเนินคดีอาญากรณีความผิดฐานปลอมเอกสารตามกฎหมายอาญากับความผิดฐานปลอมใบกำกับภาษีตามประมวลรัษฎากร

2.3 เพื่อศึกษาถึงการยกเลิก การปรับปรุงแก้ไขระเบียบ กฎหมาย และการเพิ่มบทบัญญัติฐานความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกงภาษีโดยใช้ใบกำกับภาษีปลอมและศึกษาถึงกระบวนการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาของไทยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ

2.4 เพื่อศึกษาและเสนอแนะแนวทางในการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญากรณีใบกำกับภาษีปลอม

## 3. ประเด็นปัญหาการวิจัย

การขอลดคืนภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละเดือนภาษีนี้นกรมสรรพากรให้โอกาสให้ผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองหลายช่องทางและมีการยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวนมากโดยหลักฐานสำคัญที่ใช้ประกอบการร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มก็คือ “ใบกำกับภาษีปลอม” ซึ่งนำไปสู่ขบวนการฉ้อโกงรัฐ โดยมีขั้นตอนและวิธีการต่างๆ ที่อาศัยจุดอ่อนทางกฎหมาย การอำนวยความสะดวกของรัฐ การขาดประสิทธิภาพของบุคลากรและมาตรการลงโทษที่ไม่รุนแรง ซึ่งการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญา ทางปฏิบัติจะถือตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรโดยตรงที่กำหนดการกระทำเป็นความผิดไว้ ไม่สามารถหยุดยั้งขบวนการใบกำกับภาษีปลอมได้ เนื่องจากมีแนวปฏิบัติ ระเบียบ กฎหมายที่ไม่มีการปรับปรุงแก้ไขมาเป็นเวลานาน ทำให้ผู้กระทำความผิดไม่เกรงกลัวต่อกฎหมายเพราะคุ้มกับผลตอบแทนเป็นเงินจำนวนมากมหาศาล รัฐจึงต้องหามาตรการ ป้องกันและปราบปราม รวมทั้งนำเอาตัวผู้กระทำความผิดกรณีใช้ใบกำกับภาษีปลอมมาลงโทษให้เหมาะสมกับการกระทำความผิดนั้น โดยต้องมีการยกเลิกกฎหมาย ปรับปรุง แก้ไขบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษี การขอลดคืนภาษี ความผิดและการดำเนินคดีเพื่อลงโทษกับผู้กระทำความผิด ต่อไป

#### 4. ขอบเขตของการศึกษา

ศึกษาและวิเคราะห์ถึงต้นเหตุของปัญหาโดยเริ่มศึกษาหลักการเสียภาษีอากร หลักการของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม กระบวนการหลักเกณฑ์การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย หลักเกณฑ์การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี และหลักเกณฑ์การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไต้หวัน และปัญหาและสาเหตุของการใช้ใบกำกับภาษีปลอม ผลทางกฎหมาย การดำเนินคดีอาญาความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศไทย เปรียบเทียบการดำเนินคดีความผิดการออกและหรือใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามประมวลรัษฎากรกับการปลอมและหรือใช้เอกสารปลอมตามประมวลกฎหมายอาญา พร้อมทั้งศึกษาถึงอุปสรรคและข้อจำกัดการดำเนินคดีอาญาความผิดเกี่ยวกับใบกำกับภาษีปลอม ตลอดจนศึกษาถึงการดำเนินคดีอาญากับผู้ที่กระทำ ความผิดคดีภาษีอากรในประเทศสหราชอาณาจักรและประเทศฝรั่งเศส เพื่อนำมาวิเคราะห์ เปรียบเทียบ พร้อมทั้งเสนอแนะ ยกเลิกกฎหมาย ปรับปรุง แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ที่เป็นข้อจำกัดและอุปสรรคตามความเหมาะสม

#### 5. ระเบียบวิธีวิจัย

การดำเนินการศึกษาวิจัยฉบับนี้ เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยใช้วิธีค้นคว้าและรวบรวม ข้อมูลแบบเอกสาร (Documentary Research) จากประมวลรัษฎากร ประมวลกฎหมายอาญา ข้อกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง แนวคำพิพากษาศาลฎีกา คำสั่งกรมสรรพากร หนังสือตอบข้อหารือ กรมสรรพากร ตลอดจนค้นคว้าข้อมูลจากวารสารกฎหมาย หนังสือกฎหมายของไทย บทความ เอกสาร วิทยานิพนธ์ รวมถึงข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อนำข้อมูลต่างๆมาเรียบเรียงศึกษาวิเคราะห์ หาข้อสรุปและข้อเสนอแนะในแนวทางแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น

#### 6. คำนิยามศัพท์เฉพาะ

ในการให้คำนิยามศัพท์ในบทนี้เนื่องจากคำศัพท์ตามประมวลรัษฎากรนั้นทราบเฉพาะ ผู้ที่เกี่ยวข้องในวงจำกัดเท่านั้น ส่วนบุคคลโดยทั่วไปจะไม่ทราบความหมาย เนื่องจากเป็นคำศัพท์ที่บัญญัติไว้ในลักษณะคำเฉพาะที่ไม่ใช่โดยทั่วไป ผู้ศึกษาเห็นว่าเพื่อความสะดวกและความเข้าใจในการศึกษา อีกทั้งคำบางคำในกฎหมายก็ไม่ได้บัญญัติให้ชัดเจน ต้องอาศัยเทียบเคียงจากกฎหมายอื่น จึงได้นำคำศัพท์มาลงไว้ดังนี้

“ผู้ประกอบการ” หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่

“ผู้ประกอบการจดทะเบียน” หมายความว่า ผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85 หรือมาตรา 85/1 หรือที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราวตามมาตรา 85/3

“ใบกำกับภาษี” หมายความว่า หลักฐานสำคัญในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนตลอดจนบุคคลอื่น ตามที่กฎหมายกำหนด มีหน้าที่ต้องจัดทำ และ ส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ในทันทีทุกครั้งที่มีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือให้บริการเกิดขึ้น เพื่อแสดงว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าว ได้ขายสินค้าหรือให้บริการชนิดหรือประเภทใด ให้แก่บุคคลใด เมื่อใด มีจำนวน ปริมาณ และคิดเป็นมูลค่าเท่าใด และมีจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีขาย ที่ได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บเป็นจำนวนเท่าใด และสำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็นผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการและผู้นำเข้า ใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานพิสูจน์ว่า ผู้ประกอบการได้จ่ายหรือพึงต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีซื้อไปเป็นจำนวนเท่าใด<sup>9</sup>

“ใบกำกับภาษีปลอมในทางแฝง” หมายความว่า ใบกำกับภาษีที่ถูกผู้อื่นปลอมขึ้นและกฎหมายยังให้ความหมายรวมถึงในกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้รับประโยชน์ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี กฎหมายให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม

“ผู้รับประโยชน์” หมายความว่า ผู้ประกอบการจดทะเบียนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้องเป็นผู้พิสูจน์ถึงความมีตัวตนของผู้ออกใบกำกับภาษี หากพิสูจน์ไม่ได้ว่าผู้ใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีกฎหมายถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอมหากนำใบกำกับภาษีปลอมไปใช้ต้องเสียเบี้ยปรับอีกสองเท่า “ใบกำกับภาษีปลอมในทางอาญา” หมายความว่า ใบกำกับภาษีที่ผู้อื่นทำปลอมขึ้นโดยการปลอมทั้งฉบับ หรือ แต่ส่วนหนึ่งส่วนใด เดิม หรือ ตัดทอนข้อความ หรือแก้ไขด้วยประการใดๆ ในใบกำกับภาษีที่แท้จริง ประทับตราปลอม หรือลงลายมือชื่อปลอมในใบกำกับภาษี

“ภาษีขาย” หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการตามมาตรา 82/4 วรรคหนึ่ง และภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่เสียในกรณีที่เป็นการขายสินค้าตาม (ง) (จ) (ฉ) หรือ (ช) ของ (8) หรือในกรณีที่เป็นการให้บริการตาม (10) แต่ไม่รวมถึงภาษีที่ต้องเสียตามมาตรา 82/16

“ภาษีซื้อ” หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามมาตรา 82/4 วรรคสี่ และให้หมายความรวมถึง

<sup>9</sup> คู่มือแนวทางการตรวจใบกำกับภาษีปลอม กรมสรรพากร สืบค้นเมื่อวันที่ 15 มีนาคม 2555

(ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า

(ข) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสีย เนื่องจากได้รับ โอนสินค้า นำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตรา ศุลกากรตามมาตรา 82/15

“คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา” หมายถึง คดีอันเนื่องมาจากการกระทำความผิด กฎหมายภาษีอากรที่มีบทกำหนดโทษทางอาญาไว้สำหรับความผิดนั้น ในกรณีกฎหมายภาษีอากร ของไทยนั้นจะต้องเป็นโทษทางอาญาตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายอาญามาตรา 18 เท่านั้น

## 7. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

7.1 ทำให้ทราบถึงความเป็นมาวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม การคำนวณภาษี การขอคืน ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตลอดจนสภาพของปัญหาเกี่ยวกับการกระทำความผิดและวิธีการกระทำความผิดจาก การใช้ใบกำกับภาษีปลอม ในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

7.2 ทำให้ทราบถึงสภาพของปัญหาและข้อจำกัดทางกฎหมายในการดำเนินคดีใน ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

7.3 ทำให้ทราบถึงความเหมาะสมของการนำโทษทางอาญามาใช้กับคดีภาษีอากรและ วิธีการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาทั้งของไทยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ

7.4 ได้ข้อเสนอแนะแนวทางการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาให้เหมาะสมกับ ลักษณะคดีภาษีอากรและสอดคล้องกับสภาวการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป



## บทที่ 2

# หลักทั่วไปในการจัดเก็บภาษีอากรและหลักการดำเนินคดีภาษี ที่มีโทษทางอาญา

ในบทนี้ผู้ศึกษาจะได้ศึกษาถึง (1) หลักการจัดเก็บภาษีอากร โดยจะศึกษาถึงแนวคิดในการจัดเก็บภาษีอากร (2) ความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีและปัญหาอุปสรรคการบังคับใช้กฎหมายและ (3) ลักษณะความผิดและการดำเนินคดีอาญาความผิดกฎหมายภาษีอากร ซึ่งผู้ศึกษาจะได้นำเสนอตามลำดับไป

### 1. หลักการจัดเก็บภาษีอากร

#### 1.1 แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีอากร

แนวความคิดการจัดเก็บภาษีอากรมีพื้นฐานมาจากหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี<sup>1</sup> ตามแนวความคิดของ Adam Smith ซึ่งเกิดขึ้นประมาณสองร้อยกว่าปีมาแล้ว (ตั้งแต่ ค.ศ. 1776)<sup>10</sup> แต่ก็ยังสามารถนำมาเป็นแนวทางในการพิจารณาการจัดเก็บภาษีอากร

Adam Smith เป็นนักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษแห่งสำนัก Classic ผู้ให้กำเนิดวิชาเศรษฐศาสตร์ ได้ทำการศึกษาค้นคว้าเกี่ยวกับลักษณะและมูลเหตุต่างๆ ที่ก่อให้เกิดความร่ำรวยของชาติ โดยเห็นว่ารัฐไม่ควรเข้าแทรกแซงในระบบเศรษฐกิจ เพราะรัฐมีหน้าที่เพียงป้องกันภัยจากภายในและภายนอก และรักษาความสงบเรียบร้อย การแทรกแซงรัฐอาจกระทำได้เฉพาะในกิจการบางประเภทที่เอกชนไม่สามารถทำเองได้เท่านั้นและพบว่า “โลกเศรษฐกิจเหมือนโรงงานขนาดใหญ่” มีการแบ่งกันทำผู้ทำงานช่วยกันทำสินทรัพย์ช่วยกันผลิตโภคทรัพย์แต่ละคน หากเชี่ยวชาญในงานที่ตนเองถนัด ก็จะทำงานได้ผลดียิ่งขึ้น ดังนั้นที่ดินไม่ใช่สิ่งเดียวที่สร้างความร่ำรวย ความมั่งมีให้แก่ชาติ แต่กลับเป็นงานของมนุษย์ ความคิดเห็นส่วนตัวกระตุ้นเตือนการทำงานของบุคคล แม้จะมีความขัดแย้งก็จะมีเป็นส่วนน้อย ซึ่งจะมีผลดีแก่บุคคลและแก่ชาติมาก” เมื่อนำแนวความคิดของ Adam Smith มาพิจารณาทำให้เห็นถึงการมีส่วนร่วมและบริหารงานของบุคคลที่ก่อให้เกิด

<sup>10</sup> ประมินทร์ ศรีสุข (2549) “การชะลอการดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากร” วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง หน้า 16-17

ประโยชน์ต่อชาติและประชาชนส่วนรวม อันเป็นที่มาของความร่ำรวยของชาติ ดังนั้น การแบ่งงานกันทำ และการแบ่งสรรภาระสาธารณะ อาจเปรียบเทียบกับการทำงานของมนุษย์และหน้าที่ของมนุษย์ต่อสังคม Adam Smith ได้กำหนดหลักการภาษีอากรที่ดี ซึ่งสามารถนำไปเป็นแนวทางในการกำหนดรูปแบบของภาษีอากรและการจัดเก็บภาษีอากรได้เป็นอย่างดี<sup>11</sup> ซึ่ง Adam Smith ได้กล่าวถึงหลักการบริหารภาษีที่ดีไว้ในหนังสือเรื่อง THE WEALTH OF NATIONS อันเป็นหลักที่ยอมรับกันทุกประเทศเมื่อปลายศตวรรษที่ 18 สรุปเป็นหลักการ จัดเก็บภาษีที่ดีมี 4 หลักการ<sup>12</sup> คือ

1.1.1 หลักความเป็นธรรม (equality)

1.1.2 ความแน่นอนชัดเจน (certainty)

1.1.3 ความสะดวกในการจ่ายภาษี (convenience of payment)

1.1.4 ความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (economy in collection)

#### 1.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equality)

ระบบภาษีอากรที่ดีต้องเป็นระบบที่มีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีอากรเองและระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีอากรกับประชาชนผู้เสียภาษีอากรทั้งหลาย หลักความเป็นธรรมนี้นับเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี ถ้าระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรมแล้ว ความยินยอมเสียภาษีอากรโดยสมัครใจ (Voluntary Compliance) ก็คงจะเกิดได้ยาก

#### 1.1.2 หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)

ความแน่นอนเกี่ยวกับระบบภาษีอากรนับเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญอีกประการหนึ่งของระบบภาษีอากรที่ดี ทั้งนี้เพราะว่าประชาชนผู้อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีต้องการที่จะทราบเพื่อความมั่นใจว่าภาษีที่จะต้องเสียจะเป็นจำนวนเท่าใด จะต้องเสียเมื่อใดและจะต้องเสียด้วยวิธีการใด กล่าวคืออ่านแล้วสามารถพยากรณ์ได้ว่าจะต้องจ่ายภาษีจำนวนเท่าไร มีความชัดเจนในเวลาการจ่ายมีความแน่นอนชัดเจนในวิธีการจ่ายเช่นจะคำนวณภาษีออกมาอย่างไร จะคำนวณภาษีกลางปีหรือสิ้นปีหรือภาษีหัก ณ ที่จ่าย อย่างไร ภาษีต้องมีความแน่นอนชัดเจนในจำนวนที่จะต้องจ่ายถ้าไม่แน่นอนชัดเจนก็จะก่อให้เกิดการใช้อำนาจตามอำเภอใจของผู้จัดเก็บภาษีได้ เพราะหากภาษีที่จัดเก็บมีกฎเกณฑ์ที่คลุมเครือข้าราชการที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บอาจให้จ่ายทั้งที่บางที่ผู้จ่ายอาจไม่เห็นด้วย ดังนั้นเพื่อป้องกันการโต้เถียงกันจึงควรให้มีความแน่นอนชัดเจนซึ่งความแน่นอน

<sup>11</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล (2544) คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์วิญญูชน หน้า 73-74

<sup>12</sup> เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ (2539) “ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มอันเนื่องมาจากระบบเครดิต” วิทยานพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง น.22-24



ชัดเจนนี้อาจเกิดจากกฎหมาย ซึ่งกฎหมายนี้หมายถึงกฎหมายที่ออกโดยรัฐสภา และรวมถึงกฎหมายลำดับรอง ซึ่งเป็นกฎหมายที่ออกโดยฝ่ายบริหารด้วย

### 1.1.3 หลักความสะดวก (Convenience)

ภาษีอากรทุกประเภทต้องเรียกเก็บตรงตามเวลา วิธีการชำระต้องทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุด ต้องสะดวกทั้งเวลาในการจ่าย วิธีในการจ่าย และวิธีการคืนภาษีที่สะดวกด้วย ภาษีทุกภาษีที่จัดเก็บ ควรจัดเก็บในเวลาที่เหมาะสม หรือเก็บในวิธีการที่สะดวก เช่น ให้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในเวลากลางวัน หรือ on-line และวิธีการคืนภาษีก็ต้องสะดวกด้วย เช่น ในกรณีที่เสียภาษีไว้เกิน โดยเสียที่ใดก็ควรให้รับคืนที่นั่นด้วย หากให้มารับคืนที่อื่นก็อาจจะไม่สะดวกในการรับคืน

### 1.1.4 หลักความประหยัด (Economy of Payment)

การจัดเก็บภาษีอากรเพื่อนำรายได้เข้าสู่คลัง ควรกระทำให้น้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้ นอกเหนือจากสิ่งที่จะจัดเก็บในคลังของรัฐแล้วภาระของผู้จัดเก็บภาษีควรที่จะต้องต่ำถ้าวิธีการจัดเก็บภาษีที่สูงรายได้เข้าคลังก็จะน้อยการทำให้ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีของรัฐต่ำ ก็ควรให้ประชาชนเดือดร้อนน้อยที่สุด โดยให้ผู้เสียภาษีมักมีภาระน้อย เมื่อมีภาระน้อย ก็จะเต็มใจที่จะจ่าย แต่ถ้ายุ่งยากก็อาจจะไม่ยอมจ่าย

## 1.2 หลักการจัดเก็บภาษีอากรในปัจจุบัน

เนื่องจาก Adam Smith ได้กำหนดหลักในการจัดเก็บภาษีอากรไว้เมื่อ 200 กว่าปีมาแล้วและเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป แต่เมื่อสภาพทางเศรษฐกิจ สังคมและการเมืองของโลกเปลี่ยนแปลงไป ทำให้ภาษีอากรทวีบทบาทและมีความสำคัญมากขึ้น นักการคลังหลายท่านมีแนวความคิดเรื่องหลักการจัดเก็บภาษีอากร โดยเห็นสมควรเพิ่มหลักเกณฑ์อื่นๆ ขึ้นอีกเพื่อให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงได้แก่<sup>13</sup>

### 1) หลักการยอมรับ (Acceptability)

เนื่องจากรัฐบาลจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีอากรในจำนวนที่สูงกว่าเดิมและมากประเภทกว่าเดิม เพื่อให้ทันกับแนวโน้มของรายจ่ายของรัฐบาล รัฐบาลจึงควรสร้างระบบภาษีอากรที่ประชาชนยอมรับจะเสียเพราะ โดยปกติแล้วรัฐบาลเก็บภาษีมากขึ้น ประชาชนก็จะเสียภาษีมากขึ้น ดังนั้นรัฐบาลจึงควรป้องกันทางด้านนี้ให้มาก ภาษีอากรที่เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ควรมีลักษณะอย่างน้อย 2 ประการคือ

<sup>13</sup> ประมินทร์ ศรีสุข (2549) “การชะลอการดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากร” วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง หน้า 22- 23

(1) ลักษณะความยุติธรรมกล่าวคือ ถ้าประชาชนมีความเห็นว่า ระบบภาษีอากรมีความยุติธรรมย่อมจะยินดีเสียภาษีอากรมากกว่าระบบที่ไม่ยุติธรรม เพราะถ้าทุกคนต้องเสียภาษีอากรโดยยุติธรรมแล้ว ทุกคนก็พอใจเสียภาษี ถ้าระบบภาษีอากรไม่ยุติธรรมประชาชนบางคนก็อาจจะคิดว่า เมื่อผู้อื่นไม่ต้องเสียภาษีทำไมตนต้องเสียภาษี

(2) ลักษณะระบบภาษีอากรที่ใช้มานาน กล่าวคือ โดยปกติวิสัยของมนุษย์เราจะเคยชินกับสิ่งที่ทำมานาน ถึงแม้ว่ามีความยากลำบากก็สามารถทำและรับได้ แต่ถ้าเป็นความยากลำบากที่เกิดขึ้นใหม่ๆ เรามักจะทนกันไม่ได้ ระบบภาษีอากรก็เช่นเดียวกัน ถ้าระบบการจัดเก็บภาษีอากรที่ใช้มานานประชาชนก็ย่อมมีความเคยชินและยินดีที่จะเสีย แต่ถ้าเป็นภาษีอากรที่รัฐบาลจะจัดเก็บขึ้นใหม่ ประชาชนก็พยายามจะต่อต้านด้วยวิถีต่างๆ ดังนั้น ในต่างประเทศจึงพยายามใช้กลวิธีนำภาษีอากรใหม่มาใช้โดยสัญญาต่อฝ่ายนิติบัญญัติว่า จะเก็บภาษีอากรเป็นการชั่วคราว ประชาชนย่อมจะไม่คัดค้าน เพราะคิดว่าเป็นเรื่องชั่วคราวพอจะช่วยกันได้ รัฐบาลก็ขอต่ออายุไปเรื่อยๆจนกระทั่งประชาชนเกิดความเคยชิน ก็เสนอเก็บภาษีนั่นเป็นภาษีถาวร เช่นในประเทศสหรัฐอเมริกา มีคำกล่าวกันว่า “ไม่มีภาษีใดจะถาวรเท่ากับภาษีชั่วคราว”

## 2) หลักทำรายได้ (Productivity)

บทบาทของรัฐบาลในทางเศรษฐกิจของแต่ละประเทศมีเพิ่มมากขึ้น ความจำเป็นในการหารายได้ภาษีอากรเพื่อนำมาใช้จ่ายให้มากขึ้น จึงเป็นสิ่งที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ ดังนั้น ภาษีอากรที่ดีโดยมีวัตถุประสงค์เช่นนี้ จึงควรเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้สูงให้กับรัฐบาล หากระบบภาษีใดมีโครงสร้างที่อำนวยความสะดวกให้กับรัฐบาลต่ำ เมื่อรัฐบาลมีความจำเป็นจะต้องจัดเก็บภาษีอากรเพื่อนำมาใช้จ่ายเพิ่มขึ้นรัฐบาลก็ต้องเพิ่มอัตราภาษีที่มีอยู่เดิมหรือเพิ่มประเภทภาษีใหม่ๆ ซึ่งในทัศนะของผู้เสียภาษีเห็นว่าเป็นการสร้างความสะดวกเพิ่มเติมกับตนเองจะมีผลกระทบกระเทือนต่อความสนใจในการเสียภาษีอากรได้ ดังนั้น ระบบภาษีอากร ที่ดีตามหลักการนี้ จึงควรประกอบด้วยภาษีอากรน้อยประเภท แต่ภาษีอากรแต่ละประเภทสามารถทำรายได้ให้กับรัฐบาลได้สูงทั้งในปัจจุบันและเมื่อสถานการณ์ทางเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไป

## 3) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

เป้าหมายสำคัญประการหนึ่งของการดำเนินนโยบายเศรษฐกิจก็คือการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจทั้งทางด้านราคาและด้านการจ้างงาน ดังนั้น ระบบภาษีอากรที่ดีจึงควรเป็นระบบช่วยให้บรรลุดัชนีประสิทธิผลในการรักษาเสถียรภาพทางด้านเศรษฐกิจด้วย กล่าวคือ ภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความยืดหยุ่นหรือปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม เช่น ในขณะที่ระบบเศรษฐกิจประสบกับปัญหาระดับราคาสินค้าเพิ่มสูงขึ้นหรือปัญหาเงินเฟ้อ โครงสร้างภาษีอากรที่ดีตามความหมายนี้ควรจะเป็นโครงสร้างที่ส่งผลให้มีการจัดเก็บภาษีมากขึ้น

ทั้งนี้เพื่อจะได้ช่วยลดการใช้จ่ายของภาคเอกชนอันจะมีส่วนช่วยบรรเทาแรงกดดันทางด้านภาวะเงินเฟ้อได้ หรือในขณะที่ระบบเศรษฐกิจประสบกับปัญหาภาวะเศรษฐกิจชะงักงันมีการว่างงานในอัตราสูง โครงสร้างภาษีอากรที่ดีจึงควรเป็นโครงสร้างที่ส่งผลการจัดเก็บภาษีลงโดยอัตราสูง ทั้งนี้เพื่อจะได้ทำให้รายได้ของประชาชนไม่ลดลงมากนัก ก็จะมีส่วนช่วยบรรเทาความเดือดร้อนของประชาชนและมีส่วนช่วยพยุงระดับการใช้จ่ายของภาคเอกชนไว้ไม่ให้ตกต่ำจนเกินไป โครงสร้างอัตราภาษีที่มีลักษณะยืดหยุ่นจะเป็นโครงสร้างอัตราภาษีแบบอัตราก้าวหน้า

#### 4) หลักการบริหาร (Administrative Feasibility)

ระบบภาษีอากรที่ดีต้องเป็นระบบที่สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ กล่าวคือ ควรเป็นระบบที่เสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรนี้นอกจากจะเกิดขึ้นกับรัฐบาลในรูปของเงินเดือนค่าจ้างที่จ้างให้กับเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ค่าใช้จ่ายสำหรับอุปกรณ์ เครื่องมือเครื่องมือต่างๆที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีแล้วยังมีค่าใช้จ่ายในส่วนที่เกิดขึ้นกับผู้เสียภาษีอากรด้วย เช่น ค่าใช้จ่ายในการเดินทางมาชำระภาษีหรือในบางกรณีก็มีค่าใช้จ่ายในการจ้างทนายความ หรือนักบัญชีเพื่อช่วยคิดคำนวณ กรอกแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีให้ เป็นต้น ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีที่กล่าวมานี้ นับได้ว่าเป็นความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ ทั้งนี้เพราะว่าการจัดเก็บภาษีเป็นเพียงการโอนทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐบาล โดยมิได้ก่อให้เกิดรายได้หรือผลผลิตของประเทศ แต่อย่างใด

ประสิทธิภาพในการบริหารภาษีอากรนี้ นอกจากจะพิจารณาค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรแล้ว ยังควรพิจารณาประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของหน่วยงานรับผิดชอบการจัดเก็บภาษีอากรด้วย โดยต้องมีการจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างสูง แต่เสียค่าใช้จ่ายในการติดตามจัดเก็บ ภาษีอากรต่ำ

ดังนั้น หากรัฐได้ยึดถือหลักการภาษีอากรที่ดีดังกล่าวแล้ว จะทำให้การบริหารจัดการจัดเก็บภาษีของรัฐมีประสิทธิภาพและทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีต่อไป

## 2. ความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีและอุปสรรคการบังคับใช้กฎหมายภาษี

### 2.1 ความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

ความหมายของการเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) เป็นส่วนสำคัญของการวิจัยปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีในการขอคืนหรือเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่ม ในประเทศไทยเป็นอย่างยิ่ง ผู้ศึกษาจึงได้มุ่งศึกษาและวิเคราะห์ความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีอากร โดยเน้นในส่วนความหมายตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย เนื่องจากความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามทฤษฎีการ

หลีกเลี่ยงภาษีอากรมีคำศัพท์อยู่ 2 คำ คือ คำว่า Tax Avoidance และ Tax Evasion ซึ่งแต่ละคำมีความหมายต่างกันออกไปตามลักษณะของการบังคับใช้กฎหมายของแต่ละประเทศ

การหลีกเลี่ยงภาษี<sup>14</sup> (Tax avoidance) การหลบหลีกภาษีคือการใช้วิธีการที่ถูกต้องตามกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง การใช้ช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร (Tax Loopholes) เพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลงก็ถือเป็นการหลบหลีกด้วย ดังนั้นการหลีกเลี่ยงภาษีถือเป็นการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมาย ตัวอย่าง ของการหลบหลีกภาษี เช่น การที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยไม่นำเงินได้ที่ได้รับจากการทำงานหรือประกอบธุรกิจ ในต่างประเทศเข้ามาในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้นั้น แต่นำเข้ามาในปีภาษีอื่น ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีก็เป็นการหลีกเลี่ยงภาษีที่ไม่ผิดกฎหมาย เพราะตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร<sup>15</sup> หากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยไม่นำเงินได้ที่ได้รับจากการทำงาน หรือประกอบธุรกิจในต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้นั้น กรมสรรพากร ก็ไม่เก็บภาษี หรือ การกระจายฐานรายได้ให้ต่ำกว่าเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษี เช่น การตั้งคณะบุคคลหลายคณะเพื่อให้รายได้สุทธิไม่ถึงเกณฑ์ซึ่งเมื่อพิจารณาตามตัวบทกฎหมายแล้ว จะเห็นว่าไม่เป็นการละเมิดกฎหมาย แต่เมื่อพิจารณาถึงเจตนารมณ์ของการยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้สุทธิที่ไม่ถึงเกณฑ์แล้วจะเห็นว่ามิวัตถุประสงค์เพื่อการแบ่งเบาภาระภาษีของผู้ที่มีรายได้น้อย มิใช่เพื่อให้กระจายฐานรายได้เพื่อการวางแผนเลี่ยงภาษี

การหลบหนีภาษี (Tax Evasion) คือการใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายหรือฉ้อฉลเพื่อที่จะทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง ซึ่งการกระทำเช่นนี้มีความผิดและต้องได้รับโทษตามกฎหมายตัวอย่างของการหนีภาษีเช่น ผู้เสียภาษีไม่กรอกจำนวนเงินได้หรือทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีในแบบแสดงรายการโดยเจตนา หรือกรอกแต่กรอกไม่ตรงต่อความเป็นจริงเพื่อให้เสียภาษีน้อย หรือการตั้งราคาโอน (Transfer Pricing) ก็เป็นการหนีภาษีเช่นเดียวกัน การตั้งราคาโอนหมายถึงการที่บริษัทในเครือของบริษัทข้ามชาติ (Multinational Firm) ซื้อสินค้าจากบริษัทแม่หรือในบริษัทในเครือในต่างประเทศในราคาสูงกว่าความเป็นจริง เพื่อทำให้ต้นทุนสูง กำไรของบริษัทในประเทศไทยจะได้ต่ำ ทำให้เสียภาษีน้อยลง หรือการที่บริษัทในประเทศไทยขายสินค้าให้แก่บริษัทแม่หรือบริษัทในเครือในต่างประเทศในราคาต่ำกว่าความเป็นจริง กำไรจะได้ต่ำหรือขาดทุน ทำให้เสียภาษีในประเทศไทยน้อยหรือไม่ต้องเสียภาษีเลย หน่วยงานสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ที่เรียกว่า Internal Revenue Service (IRS) ได้ให้ความหมายของ Tax avoidance ไว้ว่าการหลบหลีกภาษีไม่ใช่เป็นการเลี่ยงที่เป็นความผิดอาญา ผู้เสียภาษีทั้งหมดมีสิทธิที่จะลด หลบหลีก

<sup>14</sup> สืบค้นจาก <http://www.thaiblogonline.com/taxrdkhonkaen.blog?PostID=43043> วันที่ 15 มีนาคม 2555

<sup>15</sup> ข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0802/696 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2530

หรือทำให้เสียภาษีน้อยที่สุด โดยเจตนาที่ถูกต้องตามกฎหมาย ส่วนคำว่า Tax Evasion มีความหมายลักษณะตรงกันข้ามกับคำว่า Tax avoidance กล่าวคือ เป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมาย โดยการหลอกลวง อุบาย อำพราง ปกปิด บางทีพยายามมุ่งหมายหรือปิดบังเหตุการณ์หรือการกระทำสิ่งใด<sup>16</sup>

ส่วนนักวิชาการภาษีของไทยได้ให้คำจำกัดความของคำศัพท์ทั้งสอง ดังนี้

ศ.พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม<sup>17</sup> ได้ให้ความหมายของคำว่า Tax Evasion คือการไม่เสียภาษีหรือภาษีน้อยโดยฝ่าฝืนกฎหมาย เช่น การไม่กรอกรายการที่ต้องเสียภาษี ในแบบแสดงรายการโดยเจตนา ต่างกับการหลบหลีกภาษีที่เป็นการไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยโดยอาศัยวิธีการที่ผิดกฎหมายหรือ โดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร ส่วน Tax Avoidance เป็นการไม่ชำระภาษีหรือชำระภาษีน้อยลงโดยอาศัยใช้ช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร ระเบียบปฏิบัติหรือข้อวินิจฉัยส่วนราชการที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีให้เป็นประโยชน์เท่านั้น

จากความหมายของ Tax Avoidance และ Tax Evasion ดังกล่าวข้างต้นแล้วพอสรุปความหมายหรือคำจำกัดความ ดังนี้

- Tax Avoidance คือ การเลือกใช้สิทธิหรือละเว้นการทำตามวิธีทางกฎหมายเพื่อหลบหลีกภาษีทั้งหมดหรือเพื่อชำระภาษีให้น้อยลง ซึ่งถือว่าการกระทำโดยชอบด้วยกฎหมาย บางครั้งอาศัยช่องโหว่ของกฎหมาย

- Tax Evasion คือ การกระทำหรือละเว้นการกระทำที่ฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมายเพื่อไม่ให้เสียภาษีหรือเสียภาษีให้น้อยลงโดยวิธีการที่ผิดกฎหมาย ด้วยวิธีการหลอกลวงหรือ ใช้กลอุบายอันเป็นการฉ้อโกง ซึ่งถือว่าเป็นความผิดที่มีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา

จากความหมายของ Tax Avoidance และ Tax Evasion แม้กฎหมายของไทยยังไม่ได้มีบทบัญญัติไว้ชัดเจนแต่การแบ่งแยกการกระทำระหว่าง Tax Avoidance และ Tax Evasion นั้นชัดเจน การศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้มุ่งวิเคราะห์ในส่วน Tax Evasion เท่านั้นเพราะเป็นความผิดที่มีโทษทางอาญา

## 2.2 ปัญหาและอุปสรรคการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร

เนื่องจากคตินิยมที่เกี่ยวกับกฎหมายทางภาษีอากรจัดอยู่ในลักษณะของอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ในกรณีคดีเกี่ยวกับการทุจริตต่อภาษีอากร<sup>18</sup> ดังนั้นจึงจะกล่าวถึงอุปสรรคในการบังคับใช้กฎหมายกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ดังต่อไปนี้คือ

<sup>16</sup> Martin Kaplan, CPA, and Naomi Weiss, (1999) *what the IRA doesn't want you to Know*. New York: Villard' P.68.

<sup>17</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม (2554) *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร* พิมพ์ครั้งที่ 8 น.433

<sup>18</sup> รวีพงษ์ บุญญาภาส (2540) *อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ* พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร นิติธรรม หน้า 57



1) โอกาสที่จะทราบการกระทำความผิดเพื่อที่จะดำเนินการจับกุมการกระทำความผิดในคดีอาญาทั่วไปกับความผิดอาญาที่จัดว่าเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจมีความแตกต่างกันมากกล่าวคือ ในอาชญากรรมธรรมดา มักจะปรากฏให้เห็นชัดเจนจากพฤติกรรมที่กำลังเกิดขึ้น และมักจะมีการแจ้งความในทันทีทันใดส่วนอาชญากรรมทางเศรษฐกิจนั้นเจ้าหน้าที่ตำรวจมักจะได้ทราบก็ต่อเมื่อความผิดได้ล่วงเลยมาถึงขั้นปรากฏความเสียหายแก่ประชาชนส่วนใหญ่จึงจะมีการแจ้งความโยงโยความผิดได้ก่อตัวขึ้นเป็นเวลานานทำให้เป็นอุปสรรคต่อเจ้าพนักงานที่จะบังคับใช้กฎหมายอย่างมีประสิทธิภาพ

2) เมื่อมีความผิดอาญาเกิดขึ้นและผู้เสียหายได้มาร้องขอให้เจ้าพนักงานดำเนินการกับผู้กระทำความผิดสภาพเมื่อแรกพบสภาพอาชญากรรมทางเศรษฐกิจจะไม่ชัดเจนเท่ากับอาชญากรรมธรรมดา

3) อาชญากรรมทางเศรษฐกิจมักจะเป็นไปในรูปนิติบุคคล ซึ่งเป็นการยากที่จะเจาะระบบงานเข้าไปดำเนินการตรวจสอบ ซึ่งอาจจะเป็นเพราะไม่รู้ระบบของนิติบุคคลนั้นหรือความยากลำบากในการรวบรวมข้อมูลเพื่อนำมาใช้ในคดี

4) อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ มักจะปรากฏว่ามีผู้เกี่ยวข้องร่วมมือในการกระทำความผิดเป็นจำนวนมากบางครั้งอาจจะกล่าวได้ว่าเป็นองค์กรอาชญากรรมหรือขบวนการ นับตั้งแต่การคบคิด การดำเนินการ การจัดหาให้ผู้อื่นหลงเชื่อ ซึ่งจะต้องดำเนินการอย่างเป็นระบบโดยจะให้มีช่องว่างหรือที่พยานหลักฐานไว้ให้น้อยที่สุดลักษณะของการดำเนินการในรูปแบบนี้จึงก่อให้เกิดความยากลำบากแก่เจ้าหน้าที่ตำรวจในการใช้บังคับกฎหมาย

5) ปฏิกริยาของประชาชนโดยทั่วไปหรือเหยื่ออาชญากรรมต่ออาชญากรรมทางเศรษฐกิจค่อนข้างจะมีความรุนแรงน้อยกว่าอาชญากรรมธรรมดาทำให้ลดโอกาสที่ประชาชนหรือเหยื่อจะได้รับความช่วยเหลือหรือความร่วมมือต่อเจ้าหน้าที่บ้านเมือง<sup>19</sup>

ผู้ศึกษาเห็นว่าการศึกษาถึงอาชญากรรมทางเศรษฐกิจจะทำให้สามารถหาทางแก้ไขปัญหาและอุปสรรคในการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและก่อให้เกิดความเป็นธรรมกับทุกฝ่าย

<sup>19</sup> รวีพงษ์ บุญโยภาส หน้า 59-60

### 3. ลักษณะความผิดและการดำเนินคดีอาญาความผิดกฎหมายภาษีอากร

#### 3.1 ลักษณะความผิดทางอาญาของกฎหมายภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรทำให้เงินได้ของผู้เสียภาษีอากรลดลง เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรเป็นการบังคับจัดเก็บที่ไม่เห็นผลตอบแทนโดยตรงเหมือนกับการซื้อขายสินค้าโดยทั่วไป ผู้เสียภาษีอากรจึงพยายามที่จะไม่เสียภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรให้น้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้ จึงทำให้ผู้ที่มิหน้าที่เสียภาษีอากรหลบหนีภาษีอากรโดยฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติของกฎหมาย

ประเภทของการหนีภาษีเป็นการปฏิบัติต่าง ๆ อย่างหนึ่งของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรกระทำกับรัฐบาลโดยมีวัตถุประสงค์จะลดจำนวนภาษีของตนลงหรือไม่ต้องชำระภาษีแบ่งออกเป็น 2 รูปแบบ ดังนี้<sup>20</sup>

1) การหลีกเลี่ยงภาษีอากร (tax avoidance) หมายถึง การไม่เสียภาษีอากร หรือเสียภาษีอากรน้อยกว่าที่ควรจะเสียโดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมาย (loop-hole) หรือความคลุมเครือของกฎหมายแต่ไม่ผิดกฎหมายได้แก่

- (1) การแตกออกเป็นหลายหน่วย
- (2) การหาประโยชน์จากการยกเว้นข้อกฎหมาย
- (3) การหาประโยชน์จากการตีความตามกฎหมาย

2) การหลบหนีภาษีอากรหรือการหนีภาษีอากร (tax evasion) หมายถึง การฝ่าฝืนไม่ต้องเสียภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรน้อยกว่าจำนวนที่ต้องเสียตามบทบัญญัติของกฎหมาย เนื่องจากไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายเป็นการหนีภาษีโดยมีเจตนา ซึ่งเป็นการกระทำความผิดตามกฎหมายอย่างชัดเจน จะต้องรับผิดทางแพ่งและอาจต้องรับโทษทางอาญาด้วย ในทางปฏิบัติถึงแม้ ผู้เสียภาษีอากรจะไม่มีเจตนาในการกระทำความผิด แต่มีความผิดพลาดเกิดขึ้นจากการเพิกเฉยหรือรู้เท่าไม่ถึงการณ์ก็อยู่ในข่ายของการหลบหนีภาษีด้วย เช่น การหลีกเลี่ยงด้านรายได้ การหลีกเลี่ยงด้านรายจ่าย การทำ บัญชีสองชุด การเชิด หรือการอุปโลกน์บุคคลอื่นขึ้นมา เป็นผู้มีเงินได้ แทนตนทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ที่แท้จริงได้ การแสดงข้อความในแบบแสดงรายการเป็นเท็จ การประกอบกิจการ ณ ที่แห่งใดแห่งหนึ่งเพียงชั่วคราวแล้วย้ายสถานประกอบการไปเรื่อย ๆ จนเจ้าหน้าที่ไม่อาจตามตัวพบ และการใช้อิทธิพลบังคับให้เจ้าหน้าที่ของรัฐยอมทำตามอำนาจตนสาเหตุของการหนีภาษีอากรพอสรุปได้ว่าเกิดขึ้นจากกรณีดังต่อไปนี้<sup>21</sup>

<sup>20</sup> ประมินทร์ ศรีสุข เรื่องเดียวกัน หน้า 27

<sup>21</sup> สุเทพ พงษ์พิทักษ์ (2539) “ปัญหาการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ศึกษาเฉพาะกรณีการโอนภาษีมูลค่าเพิ่ม” สารนิพนธ์รัฐศาสตรมหาบัณฑิต คณะรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ น.15

- (1) ภาระภาษี (tax burden) ที่มีอยู่นั้นมากเกินไป
- (2) ความไม่เป็นธรรมในการแบ่งภาระภาษีแก่ผู้เสียภาษี
- (3) การบริหารของรัฐเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษียังไม่ดีพอ
- (4) กฎหมายภาษีมืดมน

### 3.1.1 นโยบายของรัฐเกี่ยวกับเศรษฐกิจ สังคม และการเมืองยังไม่โปร่งใส

การหลีกเลี่ยงภาษีอากรเกิดจากภาวะเศรษฐกิจค่านิยมของประชาชนและตัวบทกฎหมาย หรือระเบียบที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีอากร กลไกการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ และอาจเกิดจากตัวผู้เสียภาษี เช่น ไม่มีเงินเสียภาษี หรือมีเงินได้ที่ไม่สุจริต หรือมิได้รับความสะดวกจากเจ้าหน้าที่ หรืออาจเป็นว่าการจัดเก็บภาษีไม่เป็นธรรมเนื่องจากคู่แข่งชั้นทางการค้าที่ไม่เสียภาษีหรือเกิดความไม่มั่นใจว่าเงินภาษีที่เสียไปนั้นจะก่อให้เกิดประโยชน์อย่างแท้จริง โดยเฉพาะหากยังมีการฉ้อราษฎร์บังหลวงทำให้เกิดความเสียหายเงินภาษีอีกทั้ง บทบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรอาจสลับซับซ้อนเข้าใจยาก เป็นต้น

สำหรับความผิดอาญาที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีอากร เป็นที่ยอมรับว่าเป็นความผิดที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นความผิด เกิดจากแนวความคิดในการแบ่งแยกความผิดทางอาญา โดยเริ่มมีมาตั้งแต่สมัยกลางในประเทศอังกฤษ โดยพระมหากษัตริย์สมัยก่อนมีแนวความคิดว่า กษัตริย์สามารถออกกฎหมายที่ระบุนความผิดและข้อห้ามไว้ได้ แต่ไม่อาจให้รายละเอียดเกี่ยวกับความผิดที่ทุกคนยอมรับกันตามธรรมชาติ กฎเกณฑ์ที่เราบัญญัติขึ้นมาต่างหากที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับหน้าที่และสิ่งที่จะต้องห้ามต่างๆ ซึ่งสิ่งเหล่านี้ไม่ใช่ความผิดตามธรรมชาติ เพราะบางกรณีปราศจากความผิดทางศีลธรรมด้วย จึงเท่ากับยอมรับว่า มีความผิดตามกฎหมายธรรมชาติ (Natural Law) ว่าเป็นหลักเกณฑ์ของกฎหมายอุดมคติที่มีค่าบังคับสูงกว่ากฎหมายที่มนุษย์บัญญัติขึ้นเองกฎหมายใดที่มนุษย์บัญญัติขึ้นขัดหรือแย้งต่อหลักกฎหมายธรรมชาติ ย่อมไม่มีค่าบังคับเป็นกฎหมาย ความผิดทางอาญามีการแบ่งแยกความผิดออกเป็น 2 ลักษณะได้แก่<sup>22 1</sup>

#### 1) ความผิดแบบ Mala Inse

ความผิดแบบ Mala Inse นี้หนังสือ Black Law Dictionary ได้ให้ความหมายไว้ว่า Mala Inse คือ ความผิดในตัวของมันเอง การกระทำที่ผิดศีลธรรม การกระทำที่ละเมิดต่อความรู้สึกผิดชอบของคนเรา ตามความคิดนี้เอง พิจารณาในแง่ที่ว่า Mala Inse เป็นความผิดที่มีอยู่ตามธรรมชาติที่คนเราสามารถรับรู้ได้ด้วยตนเองว่าการกระทำเช่นใดเป็นความผิด เช่น การปล้นทรัพย์ การชิงทรัพย์ การวางเพลิง และการข่มขืนกระทำชำเรา เป็นต้น

<sup>22</sup> จรัญ โฆษณานันท์ (2547) นิติปรัชญา กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง หน้า 118



## 2) ความผิดแบบ Mala Prohibita

ความหมายของคำว่า Mala Prohibita ตาม Black Law Dictionary ได้ให้คำจำกัดความเอาไว้ว่า คือ การกระทำที่ถือเป็นความผิด หรือที่ห้ามเอาไว้ หรือการกระทำที่กฎหมายปัจจุบันบัญญัติว่าเป็นความผิด

ความแตกต่างนี้แสดงให้เห็นว่า การกำหนดเป็นความผิดนั้นมีลักษณะเป็นข้อตกลงมิใช่โดยธรรมชาติ (Nature) กล่าวคือ เป็นการกระทำที่มีได้เป็นความผิดในตัวเองแต่เป็นความผิดเพราะกฎหมายบัญญัติไว้ อาจด้วยเหตุผลเพื่อรักษาความเป็นระเบียบเรียบร้อยในสังคม หรือเพื่อสวัสดิภาพของส่วนรวม เช่น ความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร ความผิดเกี่ยวกับการพนัน พระราชบัญญัติอาวุธปืน เป็นต้น การที่กฎหมายบัญญัติให้การกระทำหรือไม่กระทำนั้นเป็นความผิด เพราะยังสังคมพัฒนาและก้าวหน้าด้วยเทคโนโลยีมากเท่าใด การกระทำที่เป็นความผิดก็ยิ่งมากขึ้น จึงต้องบัญญัติความผิดเอาไว้โดยหลักเกณฑ์ส่วนใหญ่ก็เพื่อต้องการความเป็นระเบียบเรียบร้อยของสังคมและประโยชน์ส่วนรวม

### 3.1.2 หลักการลงโทษทางอาญาต่อความผิดตามประมวลรัษฎากร

ความผิดอาญาที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีอากรเป็นความผิดอาญาแบบ Mala Prohibita อันเป็นความผิดที่กฎหมายบัญญัติไว้ ส่วนการลงโทษผู้กระทำความผิดนั้นมักมีปัญหาโต้แย้งเสมอว่า ความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรควรให้มีการลงโทษเช่นเดียวกับความผิดแบบ Mala Inse อันเป็นความผิดในตัวเองหรือการนำโทษทางอาญาตามกฎหมายภาษีอากรนั้นมาใช้ควรต้องมีขอบเขตกว้างขวางหรือจำกัดแค่ไหนเพียงใด กรณีดังกล่าวนี้ได้มีการให้ความเห็นที่น่าสนใจว่าการลงโทษทางอาญานั้นต้องบรรลุนิติประสงค์ทางกฎหมายอย่างน้อย 6 ประการ<sup>23</sup> คือ

(1) เพื่อคุ้มครองป้องกันตัวบุคคลจากการกระทำโดยเจตนา อันเป็นการโหดเหี้ยม ทารุณ หรือการประกอบกิจกรรมทางเพศด้วยวิธีอันไม่พึงประสงค์ต่างๆ หรือคุ้มครองป้องกันบุคคลจากภัยบางประการ อันเกิดจากการกระทำโดยไม่เจตนา เช่น ภัยบนท้องถนน ภัยจากยาพิษ หรือโรคระบาด เป็นต้น การคุ้มครองบุคคลที่อาจถูกชักจูงให้หลงผิดได้ง่ายจากการทำร้ายร่างกาย กดขี่ หรือขูดรีด เช่น ผู้เยาว์ หรือบุคคลผู้มีจิตใจไม่สมประกอบ

(2) เพื่อคุ้มครองป้องกันสภาวะจิตใจของสมาชิกในสังคมให้รอดพ้นจากความกระทบ กระเทือนจากการกระทำที่ผิดธรรมชาติ แม้ว่าจะเป็นเรื่องส่วนบุคคลซึ่งเป็นผู้ใหญ่ และเป็นการกระทำโดยยินยอมก็ตาม เช่นการร่วมประเวณีระหว่างพี่น้อง หรือความสัมพันธ์ทางเพศที่ผิดปกติ หรือการป้องกันการกระทำบางอย่าง ซึ่งเมื่อได้กระทำขึ้นท่ามกลางสาธารณะชนแล้ว

<sup>23</sup> อภิรัตน์ เพ็ชรศิริ (2547) *ทฤษฎีอาญา* กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์วิญญูชน หน้า 50-53

จะกระทบกระเทือนจิตใจบุคคลอื่นเป็นอย่างมากรวมทั้งป้องกันพฤติกรรมบางประเภทอันอาจช่วยุให้เกิดความไม่สงบในหมู่ประชาชน

(3) เพื่อคุ้มครองป้องกันซึ่งทรัพย์สินส่วนบุคคลจากการลักขโมย การฉ้อโกง หรือการทำให้เสียทรัพย์สินและกรณีอื่นๆ

(4) เพื่อคุ้มครองป้องกันสาธารณภัยจากความไม่สะดวกสบายต่างๆ เช่น การ กีดขวางสัญจร ปิดกั้นทางสาธารณะ เป็นต้น รวมทั้งใช้สภาพบังคับทางอาญาเพื่อเก็บรวบรวม ภาษีอากร

(5) เพื่อป้องกันรักษาไว้ซึ่งสถาบันทางสังคม เช่น พระมหากษัตริย์ หรือ สถาบันทางศาสนา เป็นต้น รวมทั้งเพื่อบังคับสังคม เช่น การห้ามละทิ้งเด็ก คนพิการ คนชรา หรือ ผู้ซึ่งไม่สามารถพึ่งพาตนเองได้ หรือการลงโทษผู้ที่ไม่ให้ความช่วยเหลือผู้ที่อยู่ในภยันตราย ซึ่งตนเองสามารถช่วยเหลือได้โดยไม่เกิดอันตราย เป็นต้น

(6) เพื่อบังคับใช้วิธีการต่างๆ ที่ทำให้วัตถุประสงค์ทั้งหมดดังกล่าวข้างต้น สามารถบรรลุผล เช่น การจัดคำสั่งเจ้าพนักงาน หรือการให้การอันเป็นเท็จ เป็นต้น

ผู้ศึกษาเห็นว่าจากวัตถุประสงค์ดังกล่าว เมื่อนำไปพิจารณาถึงเหตุผลในการ ลงโทษทางอาญาในกฎหมายภาษีอากรแล้ว จะเห็นได้ว่าเป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์ในการบังคับ จัดเก็บภาษีอากรของรัฐ เนื่องจากถึงแม้ว่ากฎหมายภาษีอากรจะได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่ของรัฐมี อำนาจทางปกครองในการเรียกเก็บภาษีอากร แต่ก็อาจยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอต่อการบังคับ จัดเก็บภาษีอากรของรัฐ กล่าวกันโดยทั่วไปแล้วต้องยอมรับกันว่าในการบังคับให้ประชาชน ตระหนักถึงภาระหน้าที่ซึ่งจะต้องร่วมกันรับผิดชอบต่อสังคมตามหลักสัดส่วนของภาระสาธารณะ นั้น เป็นเรื่องที่ยากลำบากเพราะการชำระภาษีอากรเป็นการลดความสามารถในการจ่ายของ ประชาชนแต่ละคน ดังนั้น ไม่ว่าในยุคใดจึงเกิดกรณีของการหลีกเลี่ยงภาษีอากรอยู่เสมอ โดยแสดง ออกมาในรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งตามสภาพทางเศรษฐกิจและสังคมในแต่ละยุค มาตรการทางอาญา จึงเป็นสิ่งที่แสดงออกถึงอำนาจที่เด็ดขาดของรัฐที่ซัดเซ็งที่สุดและเป็นเครื่องมือที่รัฐใช้ในการ ควบคุมความประพฤติของสมาชิกในสังคมที่ทรงประสิทธิภาพ เพราะมาตรการทางอาญานั้นอาจ ส่งผลกระทบต่อชีวิต ร่างกาย และเสรีภาพ รวมทั้งทรัพย์สินของบุคคลได้ การทำโทษทางอาญามา บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีอากรจึงเป็นเครื่องมือในการควบคุมความประพฤติบางอย่างของบุคคลที่ เกี่ยวกับหน้าที่ในการชำระภาษีอากรได้ดี โดยกำหนดให้พฤติกรรมบางอย่างที่ไม่อาจยอมรับได้และ อาจส่งผลการกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐนั้นจะต้องถูกควบคุม

### 3.2 แนวคิดและทฤษฎีหลักการดำเนินคดีอาญา

การดำเนินการของหน่วยงานต่าง ๆ ในการบังคับใช้กฎหมายทางอาญา เช่น หน่วยงานตำรวจ หน่วยงานอัยการ หน่วยงานศาล หน่วยงานในกระทรวงยุติธรรม เพื่อการบังคับใช้กฎหมาย และการวินิจฉัยชี้ขาดให้เป็นไปตามกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นกระบวนการชั้นสืบสวน สอบสวน พิจารณา พิพากษา หรือบังคับคดี หรือกระบวนการอื่นใดจะยังให้เกิดความยุติธรรมในสังคม

#### 3.2.1 หลักการดำเนินคดีอาญา

หลักการดำเนินคดีอาญามีแนวความคิดมาจากการรักษาความสงบเรียบร้อยของบ้านเมืองที่เป็นภารกิจสำคัญของรัฐในอันที่จะทำให้เกิดความสงบและสันติสุขในรัฐ ซึ่งหลักการดำเนินคดีอาญาในปัจจุบัน รัฐเป็นผู้มีหน้าที่ชี้ขาดตัดสิน โดยอำนาจตุลาการ แต่มีหลักที่แตกต่างกันในระบบกฎหมายว่าใครเป็นผู้รับผิดชอบในการดำเนินการนำเสนอคดี เพื่อให้ตุลาการพิจารณาพิพากษา ซึ่งอาจแยกออกเป็น 2 หลักดังนี้

##### (1) หลักการดำเนินคดีอาญาโดยประชาชน (Popular Prosecution)

หลักการดำเนินคดีอาญาโดยประชาชนเป็นหลักที่เกิดก่อนหลักการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐและมีรากฐานมาจากประเทศอังกฤษ ซึ่งเป็นแนวความคิดแบบปัจเจกชนนิยม (Individualism) กล่าวคือ ประชาชนทุกคนต่างมีหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อยของสังคม จึงเป็นผู้เสียหายและมีสิทธิฟ้องคดีอาญาได้โดยไม่ต้องคำนึงว่าบุคคลนั้นจะเป็นผู้เสียหายในความคิดนั้นหรือไม่ และคดีอาญาเป็นเรื่องที่มีผลกระทบต่อส่วนรวม จึงเป็นหน้าที่ของประชาชนทุกคนในการป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิดอาญาในทุกขั้นตอนของกระบวนการ ตั้งแต่ขั้นตอนการสืบสวนสอบสวน ฟ้องร้องและการชี้ขาดตัดสิน<sup>24</sup> ดังนั้นผู้ที่ฟ้องคดีอาญา ได้แก่ ผู้ที่ทำหน้าที่เป็นอัยการ (Public Prosecutor) เจ้าหน้าที่ตำรวจหรือเจ้าหน้าที่อื่นๆ ของรัฐ รวมทั้งผู้เสียหาย โดยไม่มีอัยการหรือพนักงานอัยการไว้ดำเนินคดีอาญาเหมือนนานาประเทศ ซึ่งระบบนี้ใช้ในประเทศอังกฤษและประเทศที่ได้รับอิทธิพลจากระบบกฎหมายของประเทศอังกฤษ เช่น ประเทศแคนาดาและออสเตรเลีย ซึ่งได้นำไปดัดแปลงให้เข้ากับสภาวะแวดล้อมภายในประเทศของตน<sup>25</sup>

สำหรับประเทศไทย นั้นมาตรา 28 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญากำหนดให้สิทธิของผู้เสียหายซึ่งเป็นราษฎรฟ้องคดีอาญาได้เอง แต่ศาลฎีกาได้วางแนว

<sup>24</sup> ฌรงค์ ใจหาญ (2547) *หลักกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา* พิมพ์ครั้งที่ 8 กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์วิญญูชน น. 30

<sup>25</sup> สุจินต์ ทิมสุวรรณ (2525) “กรมอัยการกับการดำเนินคดีของรัฐ” *วารสารอัยการ* หน้า 3-4

การตีความคำว่า “ผู้เสียหาย” ว่าต้องเป็นผู้เสียหายที่ได้รับความเสียหายจากการกระทำความผิดนั้น โดยตรง จึงจะถือว่าผู้เสียหายที่เป็นราษฎรที่ฟ้องคดีเป็นผู้เสียหายโดยนิตินัย<sup>26</sup>

(2) หลักการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐ (Public Prosecution)

หลักการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐเกิดขึ้นในประเทศภาคพื้นยุโรป เช่น ฝรั่งเศส เยอรมัน เป็นแนวคิดแบบอรรถประโยชน์ กล่าวคือ รัฐมีหน้าที่ในการรักษาความสงบเรียบร้อย และเป็นผู้เสียหายอันเนื่องมาจากการกระทำความผิดอาญา การดำเนินคดีอาญาจึงต้องอยู่ในความรับผิดชอบของรัฐแต่ผู้เดียวและเจ้าพนักงานของรัฐที่มีหน้าที่ดำเนินคดีอาญา คือพนักงานอัยการ ซึ่งตามระบบอัยการที่สมบูรณ์ถือว่า การสอบสวนฟ้องร้องเป็นกระบวนการดำเนินคดีอาญา กระบวนการเดียวกันที่แบ่งแยกไม่ได้ อัยการจึงเป็นผู้รับผิดชอบการสอบสวนฟ้องร้อง ส่วนตำรวจ เป็นเพียงเจ้าพนักงานของรัฐผู้มีหน้าที่ช่วยเหลือพนักงานอัยการเท่านั้น<sup>27</sup>

อย่างไรก็ดี รัฐไม่ได้ผูกขาดการดำเนินคดีอาญาไว้แต่เพียงผู้เดียว แม้ในประเทศที่ถือหลักการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐอย่างเคร่งครัด ก็มีความผ่อนคลายให้เอกชนผู้เสียหายฟ้องคดีอาญาได้แต่ภายในขอบเขตจำกัด โดยจำกัดประเภทและฐานความผิดไว้ซึ่งเป็นคดีเล็กน้อยๆบางอย่างเท่านั้น เช่น กฎหมายของเยอรมัน อนุญาตให้เอกชนฟ้องคดีได้แต่ต้องตามที่กฎหมายกำหนดฐานความผิดไว้ แต่ในบางประเภท เช่น กฎหมายฝรั่งเศส ไม่เปิดโอกาสให้เอกชนฟ้องคดีอาญา แต่ผู้เสียหายอาจฟ้องคดีแพ่งที่เกี่ยวข้องกับคดีอาญาเพื่อบังคับให้พนักงานอัยการฟ้องคดีอาญาได้<sup>28</sup>

สำหรับการดำเนินคดีอาญาของประเทศไทย กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานของรัฐเป็นผู้ดำเนินการในกระบวนการพิจารณาคดี ประชาชนจะเข้ามามีบทบาทในการดำเนินคดีก็แต่เพียงการร้องทุกข์ กล่าวโทษและการฟ้องคดีต่อศาล โดยประชาชนที่มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลจะต้องเป็นบุคคลที่ได้รับความเสียหายจากการกระทำความผิดอาญาหรือเป็นผู้ที่กฎหมายให้อำนาจดำเนินการแทนผู้เสียหายเท่านั้น ประชาชนโดยทั่วไปไม่มีอำนาจในการฟ้องร้องคดี นอกจากนี้องค์กรที่ทำหน้าที่สอบสวนฟ้องร้องก็มีได้อยู่ในความรับผิดชอบของพนักงานอัยการทั้งหมดดังเช่นอัยการในยุโรป แต่ได้แยกอำนาจหน้าที่การสอบสวนออกจากอำนาจการสั่งคดีและฟ้องร้อง กล่าวคือ ตำรวจมีหน้าที่ในการสอบสวน ส่วนพนักงานอัยการมีหน้าที่ในการสั่งสำนวนการสอบสวนและฟ้องร้อง<sup>29</sup>

<sup>26</sup> มาตรา 28 บุคคลเหล่านี้มีอำนาจฟ้องคดีอาญาต่อศาล...(2) ผู้เสียหาย

<sup>27</sup> คณิศ ฅ นคร (2540) “ปัญหาในการใช้ดุลพินิจของอัยการ” *รวมบทความวิชาการ* กรุงเทพมหานคร พิมพ์อักษร หน้า 32

<sup>28</sup> สุจินต์ ทิมสุวรรณ “กรมอัยการกับการดำเนินคดีของรัฐ” *วารสารอัยการ* หน้า 3-4

<sup>29</sup> ณรงค์ ใจหาญ *หลักกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา* หน้า 31-32

### 3.2.2 ระบบการดำเนินคดีอาญา

ระบบการดำเนินคดีอาญามีวิวัฒนาการจากระบบการดำเนินคดีอาญา ที่การดำเนินคดีเป็นการดำเนินการ โดยไม่คำนึงถึงสิทธิมนุษยชนไปสู่ระบบการดำเนินคดีอาญาที่การดำเนินคดีอาญาเป็นการดำเนินโดยคำนึงถึงสิทธิมนุษยชน ตามแนวความคิดของพวกเสรีนิยม หากพิจารณาตามประวัติความเป็นมาของระบบการดำเนินคดีอาญาแล้ว กล่าวได้ว่า ระบบการดำเนินคดีอาญามี 2 ระบบคือ ระบบไต่สวน (Inquisitorial System) และระบบกล่าวหา (Accusatorial System)<sup>30</sup>

#### (1) ระบบไต่สวน (Inquisitorial System)

ระบบไต่สวน (Inquisitorial System/Le système inquisitoire) ในคริสต์ศาสนจักรได้มีอิทธิพลต่อการดำเนินคดีอาญาในประเทศฝรั่งเศสตั้งแต่ยุคกลางเป็นต้นมา เนื่องจากประเทศฝรั่งเศสได้ชื่อว่า เป็นประเทศแม่ของคริสต์ศาสนานิกายคาทอลิก ด้วยเหตุนี้กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของฝรั่งเศสจึงได้นำรูปแบบของระบบไต่สวนที่พระในคริสต์ศาสนามีอำนาจดำเนินคดีตั้งแต่ต้นจนจบมาใช้ในการดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำผิดทั่วไป จนกระทั่งเมื่อครั้งมีการปฏิวัติใหญ่เปลี่ยนแปลงการปกครองจากระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์มาเป็นระบอบสาธารณรัฐเมื่อค.ศ.1789 ก็ได้มีการปฏิรูประบบการดำเนินคดีอาญาในประเทศฝรั่งเศสครั้งใหญ่ โดยมีการนำระบบลูกขุนของประเทศอังกฤษมาใช้ในการดำเนินคดีที่เป็นความผิดที่มีลักษณะร้ายแรง และนับแต่นั้นเป็นต้นมา กระบวนการยุติธรรมทางอาญาของฝรั่งเศสก็มีวิวัฒนาการและการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา ระบบไต่สวนมีลักษณะวิธีพิจารณาคดีซึ่งตรงกันข้ามกับระบบกล่าวหาดังต่อไปนี้<sup>31</sup>

- 1) บทบาทนำของศาลในการดำเนินคดี (Importance du rôle du juge)
- 2) วิธีพิจารณาเป็นปรปักษ์กันเพียงเล็กน้อย (Procédure faiblement contradictoire)

3) วิธีพิจารณาเป็นลายลักษณ์อักษร (Procédure écrite)

4) การไต่สวนเป็นความลับ (Secret de l'instruction)

**ระบบไต่สวนมีลักษณะสำคัญ พอสรุปได้ดังนี้**

- 1) ศาลเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการพิจารณาคดี มีอำนาจที่จะสืบพยานเพิ่มเติมหรือดลสืบพยาน ทั้งนี้เพื่อค้นหาให้ได้ข้อเท็จจริงใกล้เคียงความจริงมากที่สุด การกำหนด

<sup>30</sup> คณิต ฒ นคร กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา น.57

<sup>31</sup> อุทัย อาทิวา เอกสารการสอนมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช หน่วยที่ 2 ระบบการดำเนินคดีอาญา: ระบบกล่าวหาและระบบไต่สวน น.25



ระเบียบวิธี (Technicality) เกี่ยวกับการสืบพยานมีน้อย ศาลมีอำนาจใช้ดุลยพินิจได้กว้างขวางและยืดหยุ่นได้มาก

2) การพิจารณาคดีโดยเฉพาะในคดีอาญา จะมีลักษณะเป็นการดำเนินการระหว่างศาลกับจำเลย โจทก์จะไม่มีบทบาทสำคัญมาก เป็นเพียงผู้ช่วยเหลือศาลให้การค้นคว้าหาพยานหลักฐาน ส่วนระดับของความช่วยเหลือที่โจทก์กับศาลจะร่วมมือกันมากน้อยเพียงใด ขึ้นอยู่กับระบบของแต่ละประเทศ เช่น ในประเทศฝรั่งเศส พนักงานอัยการอาจขึ้นนั่งชั่งถามพยานบนบัลลังก์เคียงคู่ผู้พิพากษาได้

3) ในระบบไต่สวน มักจะไม่มีกฎเกณฑ์การสืบพยานที่เคร่งครัดมากนัก โดยเฉพาะอย่างยิ่งจะไม่มีบทคัดพยาน (Exclusionary rule) ที่เด็ดขาด แต่จะเปิดโอกาสให้มีการเสนอพยานหลักฐานทุกชนิดมาสู่ศาลได้ และศาลก็มีอำนาจใช้ดุลยพินิจได้อย่างกว้างขวาง เป็นระบบการดำเนินคดีในยุโรปดั้งเดิม ที่ศาลมีบทบาทหน้าที่ทั้งการสอบสวนและการพิจารณาพิพากษาโดยศาลมีอำนาจที่จะสืบพยานเพิ่มเติมหรือลดสืบพยาน ทั้งนี้เพื่อค้นหาให้ได้ข้อเท็จจริงใกล้เคียงความจริงมากที่สุด การกำหนดระเบียบวิธีเกี่ยวกับการสืบพยานมีน้อย มักจะไม่มีหลักเกณฑ์การสืบพยานที่เคร่งครัดมากนัก โดยเฉพาะจะไม่มีบทคัดพยานที่เด็ดขาด แต่จะเปิดโอกาสให้มีการเสนอพยานหลักฐานทุกชนิดสู่ศาล ศาลจึงมีสิทธิรับฟังพยานบอกเล่าได้และศาลมีอำนาจใช้ดุลยพินิจได้อย่างกว้างขวาง การพิจารณาโดยเฉพาะคดีอาญา จะมีลักษณะเป็นการดำเนินการระหว่างศาลกับจำเลย โจทก์ไม่มีบทบาทในการสืบพยานน้อยมาก โจทก์เป็นเพียงผู้ช่วยเหลือศาลในการค้นคว้าหาพยานหลักฐานเท่านั้น ในระบบไต่สวนจะไม่ใช้หลักยกประโยชน์แห่งความสงสัยให้กับจำเลย (in dubio pro reo) ดังนั้น จำเลยจึงมีหน้าที่สำคัญในการพิสูจน์ความบริสุทธิ์ของตนเองให้ชัดเจน พยานหลักฐานของฝ่ายจำเลยก็สามารถนำมาลงโทษแก่จำเลยได้

#### (2) ระบบกล่าวหา (Accusatorial System/Le système accusatoire)

ผู้ที่มีบทบาทสำคัญในการดำเนินคดีในระบบกล่าวหาคือคู่ความซึ่งเป็นคู่พิพาทกันในคดีอาญา เพราะระบบกล่าวหา มีแนวคิดพื้นฐานของการดำเนินคดีอาญาซึ่งจะเป็นการต่อสู้กันระหว่างคู่พิพาทสองฝ่ายเหมือนกับการต่อสู้ระหว่างคู่ความในการพิพาททางแพ่งศาลเป็นเพียงผู้ชี้ขาดเมื่อเสร็จสิ้นการพิจารณาว่าใครผิดในระหว่างสองฝ่าย โดยในระหว่างการพิจารณาคดีศาลจะวางตัวเป็นกลาง ไม่เข้าแทรกแซงในระหว่างที่คู่ความกำลังดำเนินคดีลักษณะที่เป็นสาระสำคัญของการดำเนินคดีดังต่อไปนี้<sup>32</sup>

- 1) ความสำคัญของคู่ความในการดำเนินคดี
- 2) วิธีพิจารณาเป็นปรบักษ์

<sup>32</sup> อุทัย อาทิวา อ่างแล้ว เจริญธรรมที่ 2 หน้า 23, น. 19

- 3) วิธีพิจารณาต่อสู้กันด้วยวาจา
- 4) วิธีพิจารณาโดยเปิดเผย
- 5) ผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่เสมือนกรรมการรักษาการศึกษา

ระบบกล่าวหา (Accusatorial System) เป็นระบบการดำเนินคดีอาญาในปัจจุบันซึ่งแก้ไขข้อบกพร่องของการดำเนินคดีในระบบไต่สวน โดยศาลจำกัดบทบาทเป็นเพียงผู้ตัดสินคดีเท่านั้น ไม่มีอำนาจในการสืบพยานเพิ่มเติมหรือช่วยคู่ความฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดแสวงหาพยานหลักฐาน การดำเนินการพิจารณามีหลักเกณฑ์ละเอียดปลีกย่อยมาก ศาลใช้ดุลพินิจได้น้อยมาก คู่ความสองฝ่ายมีบทบาทสำคัญเป็นคู่ต่อสู้ซึ่งกันและกันเห็นได้ชัด ในคดีอาญา ศาลจะไม่ช่วยโจทก์แสวงหาพยานหลักฐาน ดังนั้น บางครั้งศาลอาจยกฟ้องต่างๆ ปรากฏว่าจำเลยกระทำความผิดก็ได้ แต่พยานหลักฐานโจทก์มีข้อสงสัย ต้องยกผลประโยชน์แห่งความสงสัยให้กับจำเลย และในระบบกล่าวหานี้ มีหลักเกณฑ์การสืบพยานที่เคร่งครัดมาก ศาลมีโอกาสใช้ดุลพินิจได้น้อย มีบทตัดพยานเด็ดขาด ไม่ยอมให้ศาลรับฟังพยานนั้นเข้าสู่สำนวนความเลย นอกจากนี้มีการห้ามใช้คำถามนำในการถามพยานตนเอง

จากระบบการดำเนินคดีอาญาทั้งสองระบบดังกล่าว จะเห็นได้ว่า ระบบกล่าวหาจะเกิดความเป็นธรรมแก่ทั้งสองฝ่ายเพราะต่างฝ่ายต่างปกป้องรักษาสิทธิของตนเอง แต่ถ้าคู่กรณีหรือคู่ความมีสถานะไม่เท่าเทียมกัน การใช้ระบบไต่สวนจะมีความเหมาะสมและเป็นธรรมแก่คู่กรณีหรือคู่ความ ทำให้มีการนำลักษณะที่ผิดของแต่ละระบบมาใช้ผสมกัน โดยระบบกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของแต่ละประเทศจะมีลักษณะของวิธีพิจารณารูปแบบใดรูปแบบหนึ่งเป็นหลัก อาจเป็นรูปแบบของระบบกล่าวหาหรือระบบไต่สวนก็ได้ขึ้นอยู่กับการที่แต่ละประเทศได้รับอิทธิพลจากแนวคิดในระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common law) หรือระบบประมวลกฎหมาย (Civil law) ระบบกฎหมายหลักสองระบบนี้จะมีความสัมพันธ์กับรูปแบบของวิธีพิจารณาความอาญาในระบบกล่าวหาและระบบไต่สวนอย่างที่ยากจะแยกออกจากกันได้ กล่าวคือ ระบบกล่าวหาจะเป็นระบบวิธีพิจารณาความอาญาที่ใช้ในกลุ่มประเทศจารีตประเพณี ส่วนระบบไต่สวนจะเป็นระบบวิธีพิจารณาความอาญาที่ใช้อยู่ในกลุ่มของประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย ดังนั้น ในโลกของกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาจึงเปรียบเสมือนมีการแบ่งฝ่ายออกเป็นสองฝ่ายฝ่ายแรกคือกลุ่มของประเทศที่ใช้ระบบกล่าวหาจะอยู่ในกลุ่มของประเทศเอง โกล-อเมริกัน (Angloamerican) ซึ่งได้แก่ ประเทศสหราชอาณาจักร สหรัฐอเมริกา แคนาดา ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ แอฟริกาใต้และประเทศในกลุ่มเครือจักรภพอื่นๆ ส่วนฝ่ายที่สองคือ กลุ่มของประเทศที่ใช้ระบบไต่สวนจะอยู่ในกลุ่มของประเทศภาคพื้นยุโรป (The Continent of Europe) ซึ่งได้แก่ ประเทศฝรั่งเศส เยอรมัน อิตาลี เนเธอร์แลนด์เบลเยียม สเปน และประเทศที่ได้รับอิทธิพล เช่น

ประเทศในแถบทวีปเอเชีย และอเมริกาใต้ เป็นต้น นอกจากระบบกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของแต่ละประเทศจะได้รับอิทธิพลจากระบบกฎหมายของประเทศที่เป็นแม่แบบในแต่ละระบบแล้ว ระบบกฎหมายของแต่ละประเทศก็จะมีลักษณะเฉพาะที่มาจากแนวคิด วัฒนธรรม ขนบธรรมเนียมประเพณีรวมอยู่ในกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาด้วย ยกตัวอย่าง ในแต่ละประเทศจะมีการใช้มาตรการเบี่ยงเบนคดีออกจากศาลหรือมาตรการทางเลือก แต่ก็อาจจะมีการเรียกชื่อมาตรการดังกล่าวแตกต่างกันในแต่ละประเทศ เช่น การไกล่เกลี่ยทางอาญา การขอมความ การอำนวยการยุติธรรมเชิงสมานฉันท์ ยุติธรรมชุมชน ความตกลงทางอาญา การชะลอการฟ้อง หรือการต่อรองคำรับสารภาพ เป็นต้น แต่ละมาตรการก็อาจมีความแตกต่างกันในรายละเอียด ขึ้นอยู่กับว่ามีวัตถุประสงค์ประการใดเป็นวัตถุประสงค์หลัก เช่น เน้นเรื่องประสิทธิภาพในการลดปริมาณหรือบริหารจัดการคดี หรือต้องการให้คดียุติลงเพื่อเกิดความสันติสุขขึ้นในสังคมโดยเร็ว ในบางประเทศอาจมีการใช้มาตรการทางเลือกอยู่หลายมาตรการตามความเหมาะสมอย่างไรก็ตาม ระบบกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของแต่ละประเทศก็มีวิวัฒนาการซึ่งเป็นผลมาจากความเปลี่ยนแปลงดังที่ได้กล่าวมาในตอนต้นแล้ว การเปลี่ยนแปลงอาจจะมีมาจากปัจจัยทั้งที่เกี่ยวกับการเมืองการปกครอง หรือความจำเป็นในการปรับปรุงโครงสร้างหรือกลไกในการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น หรือความต้องการลดปริมาณคดีที่เพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วจนรัฐไม่สามารถบริหารงานยุติธรรมทางอาญาได้อย่างมีประสิทธิภาพ หรือความจำเป็นในการลดภาระค่าใช้จ่ายของรัฐในการบริหารงานราชทัณฑ์ รวมทั้งการเปิดโอกาสให้ประชาชนมีส่วนร่วมในการดำเนินคดีตามหลักการปกครองในระบอบประชาธิปไตย

สำหรับระบบวิธีพิจารณาความอาญาของไทยจะเป็นระบบกล่าวหาหรือไต่สวน หรือจะเป็นระบบผสมอย่างไหนั้น ในทางตำรากฎหมายว่าด้วยลักษณะพยานของนักกฎหมายซึ่งสำเร็จการศึกษากฎหมายจากประเทศอังกฤษหรือรับราชการเป็นผู้พิพากษาจะมีความเห็นส่วนใหญ่ในทำนองเดียวกันว่า ระบบกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของไทยเป็นระบบกล่าวหา<sup>33</sup> ในขณะที่นักกฎหมายบางท่านเห็นว่าเป็นระบบไต่สวนเพราะประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของไทยก็ให้อำนาจศาลเกี่ยวกับการสืบพยานไว้มากมาย เช่น มาตรา 229 บัญญัติให้ศาลเป็นผู้สืบพยาน มาตรา 228 ให้อำนาจศาลที่จะเรียกพยานมาสืบเพิ่มเติมได้ การที่

<sup>33</sup> ประมุข สุวรรณสร (2517) คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยาน พิมพ์ครั้งที่ 7 กรุงเทพมหานคร นิติบรรณการ หน้า



กฎหมายให้อำนาจไว้มากมายเช่นนี้คล้ายกับจะให้ศาลมีบทบาทในการค้นหาความจริงอย่างในระบบไต่สวน<sup>34</sup>

### 3.2.3 การดำเนินคดีอาญาของเจ้าพนักงานของรัฐ

การดำเนินคดีอาญาเป็นปัญหาของการสอบสวนฟ้องร้องคดีอาญาของเจ้าพนักงาน กล่าวคือ เมื่อมีข้อสงสัยอันสมควรว่ามีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้น เจ้าพนักงานมีหน้าที่ต้องสอบสวนดำเนินคดีหรือไม่และถ้าฟังได้ว่ามีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้นจริง เจ้าพนักงานมีหน้าที่ต้องฟ้องร้องคดีนั้นต่อไป หลักการดำเนินคดีอาญามีอยู่ 2 หลัก คือหลักดำเนินคดีอาญาตามกฎหมายและหลักดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ

#### (1) หลักการดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย (Legality Principles)

เมื่อมีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้น และการกระทำนั้นครบองค์ประกอบความผิดอาญาแล้ว ผู้นั้นย่อมมีความผิดและต้องถูกดำเนินคดี โดยเจ้าหน้าที่ของรัฐจะเป็นผู้เริ่มดำเนินคดีกับผู้ที่ได้กระทำความผิดทุกกรณี โดยจะมีผู้ร้องทุกข์หรือไม่ ก็ต้องทำการสอบสวนฟ้องร้องผู้ที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดและเข้าสู่กระบวนการยุติธรรมทางอาญา โดยเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการนั้น ไม่สามารถที่จะใช้ดุลพินิจไปในทางอื่นได้ ต้องปฏิบัติตามขั้นตอนและวิธีการที่กฎหมายได้กำหนดไว้เท่านั้น และเมื่อฟ้องคดีต่อศาลแล้วอัยการจะถอนฟ้องคดีผู้นั้นต่อศาลไม่ได้ จะต้องดำเนินคดีจนกว่าคดีจะสิ้นสุด ซึ่งเป็นหลักประกันความเท่าเทียมกันทางกฎหมายของประชาชน ว่าเมื่อใดก็ตาม หากมีการกระทำความผิดเกิดขึ้น แล้วประชาชนที่ได้กระทำความผิดนั้นจะต้องถูกดำเนินคดีและเข้าสู่กระบวนการยุติธรรมอย่างเดียวกัน และการที่เจ้าหน้าที่ของรัฐต้องดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดทุกกรณีนั้นยังเป็นการป้องกันการใช้อิทธิพลเพื่อแทรกแซงการดำเนินคดีของเจ้าหน้าที่รัฐและกระบวนการยุติธรรมด้วย และเมื่อเข้าสู่กระบวนการยุติธรรมแล้ว ย่อมไม่อาจจะยุติการดำเนินคดีได้ เพราะถือว่าคดีได้เข้าสู่กระบวนการยุติธรรมแล้วตาม “หลักเปลี่ยนแปลงมิได้” ซึ่งถือเป็นหลักประกันในทางอาญา และเมื่อพิจารณาตามหลักการดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย (Legality Principles) แล้วจะเห็นว่ามาจากแนวคิดทฤษฎีแก้แค้น ซึ่งเปรียบเสมือนการดำเนินคดีอาญาของรัฐนั้นเป็นการแก้แค้นทดแทน ผู้ที่ได้กระทำความผิดแทนผู้เสียหายการฟ้องคดีของอัยการในระบบนี้นั้นการพิจารณาว่าฟ้องผู้ต้องหาต่อศาลหรือไม่ขึ้นอยู่กับว่า การกระทำของผู้กระทำความผิดหรือผู้ที่ถูกกล่าวหาเป็นการกระทำครบองค์ประกอบความผิดอาญาครบถ้วนหรือไม่ หากพิจารณาแล้วเห็นว่าผู้ต้องหาได้กระทำครบ

<sup>34</sup> ชวลิต โสภณวัต (2524) “กฎหมายลักษณะพยานของไทยเป็นกฎหมายในระบบกล่าวหาจริงหรือ” *คูลพาท* 28, 6 หน้า 38-41 และ เข็มชัย ชูติวงศ์ *คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยาน* กรุงเทพมหานคร นิติบรรณการ พิมพ์ครั้งที่ 7 หน้า 7

องค์ประกอบความผิดจริงก็ต้องฟ้องผู้ต้องหาขึ้นต่อศาลเสมอ และในบางกรณีหากอัยการสั่งไม่ฟ้องคดี ศาลก็มีอำนาจที่จะเรียกสำนวนการสอบสวนไปพิจารณาอีกครั้งหนึ่ง และหากศาลมีความเห็นแตกต่างจากอัยการ ศาลก็มีอำนาจสั่งให้อัยการฟ้องคดีอาญาเรื่องนั้นต่อศาลได้

หลักการดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย (Legality Principles) นั้นถือว่าเป็นหลักประกันความเสมอภาคให้กับประชาชนทุกคน หากมีการกระทำครบองค์ประกอบความผิดอาญาแล้ว ผู้นั้นต้องถูกดำเนินคดีไม่ว่าจะกระทำความผิดด้วยเหตุใดก็ตาม ดังนั้นทำให้ตัดปัญหาเรื่องการใช้อิทธิพลในการเข้าแทรกแซงกระบวนการยุติธรรม เพราะเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการยุติธรรมก่อนจะถึงชั้นศาลไม่อาจจะใช้ดุลยพินิจในการไม่ดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดในคดีที่มีมูลได้ แต่หลักการดำเนินคดีอาญาตามกฎหมายนั้นมีข้อเสีย คือ ไม่มีการกลั่นกรองคดีที่ขึ้นสู่ศาลทำให้มีประมาทคดีที่ขึ้นสู่ศาลมีจำนวนมาก และเป็นการฟ้องคดีตามกฎหมายนั้นทำให้อัยการไม่มีบทบาทสำคัญในการดำเนินคดี จะมีหน้าที่เพียงแต่เป็นผู้นำจำเลยฟ้องคดีต่อศาลเท่านั้น และเป็นการดำเนินคดีที่แข็งกระด้างเกินไปทำให้การดำเนินคดีอาญานั้นไม่ยืดหยุ่นและอาจไม่เหมาะสมกับสถานะทางสังคม

#### (2) การดำเนินคดีตามดุลยพินิจ (Opportunity Principle)

หลักการดำเนินคดีตามดุลยพินิจนั้น เป็นหลักที่ตรงกันข้ามกับหลักการดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย ซึ่งให้อำนาจเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องในกระบวนการยุติธรรม โดยเฉพาะอัยการสามารถใช้ดุลยพินิจในการไม่ดำเนินคดีอาญาที่มีมูล ซึ่งปรากฏตามการสอบสวนและพยานหลักฐานว่าจำเลยได้กระทำความผิด หรือมีมูลว่าน่าจะกระทำความผิด ซึ่งอัยการสามารถใช้ดุลยพินิจเป็นคดีๆ ไป โดยพิจารณาจากข้อเท็จจริงในแต่ละเรื่อง หากมีเหตุที่ไม่สมควรจะฟ้องผู้ต้องหารายนั้นต่อศาล เช่น อายุ บุคลิกภาพลักษณะ สภาพแวดล้อมของผู้กระทำผิดและองค์ประกอบอื่นๆ ซึ่งทำให้อัยการสามารถที่จะใช้ดุลยพินิจในการสั่งไม่ฟ้องคดีกับผู้ต้องหารายนั้นได้ และจากหลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลยพินิจนี้แม้อัยการจะได้ฟ้องคดีอาญาต่อศาลแล้ว หากเห็นว่าไม่ควรจะดำเนินคดีอาญากับจำเลยนั้นอีกต่อไป อัยการก็สามารถถอนฟ้องคดีนั้นจากศาลได้

เนื่องจากการดำเนินคดีตามกฎหมายนั้นเป็นการเข้มงวดเกินไป ไม่เปิดโอกาสให้มีการกลั่นกรองคดีที่จะขึ้นสู่ศาล การที่เปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องในกระบวนการยุติธรรมทางอาญา โดยเฉพาะการเปิดโอกาสให้อัยการสามารถใช้ดุลยพินิจสั่งไม่ฟ้องคดีที่มีมูลได้นั้นเป็นการคลายความเข้มงวดของการดำเนินคดีตามกฎหมาย ซึ่งเป็นไปตามทฤษฎีการลงโทษในปัจจุบันที่ได้เปลี่ยนแปลงไป จากการลงโทษที่มุ่งแก้แค้นทดแทน ซึ่งเรียกว่า “ทฤษฎีแก้แค้น (retributive theory) มาเป็นการลงโทษโดยมุ่งเพื่อ” การป้องกันทั่วไป กล่าวคือ การลงโทษควรกระทำเพื่อให้ผู้กระทำความผิดเห็นว่าสังคมส่วนใหญ่ไม่ได้นิ่งดูดายกับการกระทำความผิดอันนั้น และเป็นการเตือนบุคคลที่ยังไม่ได้กระทำความผิดให้ตระหนักว่าหากเขาได้กระทำความผิด เขา

อาจจะต้องถูกดำเนินคดี และการลงโทษยังต้องเหมาะสมกับการกระทำความผิดและความชั่วของผู้กระทำเพื่อเปิดโอกาสให้เขาได้ปรับปรุงแก้ไขพฤติกรรมที่ไม่ดีนั้นกลับตัวกลับใจไม่กระทำความผิดต่อไป ซึ่งเป็นการลงโทษโดยมีจุดประสงค์เฉพาะ “การป้องกันพิเศษ” (Special Prevention)

ข้อดีของการฟ้องคดีของอัยการที่สามารถใช้ดุลพินิจในการดำเนินคดีอาญาได้อย่างยืดหยุ่น เพื่อปรับให้เข้ากับสภาพสังคมและเศรษฐกิจที่เปลี่ยนไปทำให้อัยการสามารถที่จะกลั่นกรองคดีอาญาก่อนขึ้นสู่ศาลได้ หากคดีโดยอัยการเห็นว่าการไม่ฟ้องคดีอาญาเรื่องนั้นจะเป็นประโยชน์ต่อสังคมมากกว่า ก็จะช่วยกลั่นกรองคดีที่ไม่สมควรจะเข้าสู่กระบวนการพิจารณาของศาล ช่วยให้อัยการไม่ล้นศาล และการสั่งไม่ฟ้องคดีมีมูลของอัยการยังสามารถนำมาปรับใช้กับการแก้ปัญหาสังคม โดยเฉพาะคดีอาญาที่เกิดจากความขัดแย้งทางการเมือง ที่ต่างฝ่ายต่างอาศัยกฎหมายอาญาเพื่อโจมตีอีกฝ่ายหนึ่ง และคดีความผิดทางการเมืองนั้น ซึ่งผู้กระทำความผิดมีความแตกต่างจากผู้กระทำความผิดอาญาทั่วไป อัยการสามารถใช้ดุลพินิจในการสั่งไม่ฟ้องคดีความผิดอาญาทางการเมืองที่มีมูลได้

### 3.3 หลักการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษทางอาญาต่างประเทศ

การดำเนินคดีอาญาอากรของต่างประเทศ ผู้ศึกษาได้ศึกษาการดำเนินคดีอาญาของประเทศสหราชอาณาจักร ซึ่งเป็นประเทศที่ใช้ระบบกล่าวหาและการดำเนินคดีอาญาของประเทศฝรั่งเศส ซึ่งใช้ระบบไต่สวน ตามลำดับไป

#### 3.3.1 ดำเนินคดีอาญาอากรของประเทศสหราชอาณาจักร

##### (1) หน่วยงานที่รับผิดชอบ

##### ก. Her Majesty' Revenue and Customs (HMRC)

Her Majesty' Revenue and Customs (HMRC) ก่อตั้งจากการรวมตัวของ Inland Revenue (ex-IR) และ HM Customs and Excise Departments (ex-HMCE) เป็นหน่วยงานหนึ่งของรัฐบาล สหราชอาณาจักร มีหน้าที่หลักในการจัดเก็บภาษีอากรหลายประเภท ได้แก่ ภาษีทางตรง ซึ่งประกอบด้วยภาษีเงินได้ ภาษีมรดก และภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีแสตมป์และที่ดิน (stamp duty land tax และภาษีสิ่งแวดล้อม นอกจากนี้ HMRC ยังเป็นหน่วยงานหลักที่รับผิดชอบควบคุมการส่งออกและนำเข้าสำหรับสินค้าและบริการต่าง ๆ และเป็นการปกป้องชายแดน สหราชอาณาจักรต่อการลักลอบส่งออกและนำเข้าสินค้าผิดกฎหมาย เช่น ยาเสพติดและสินค้าลอกเลียนแบบต่างๆ<sup>35</sup>

<sup>35</sup> HM Revenue & Customs. HM Revenue and Customs and the Taxpayer: Modernising Powers, Deterrents and Safeguards (Criminal Investigation Power: A Technical Consultation Document) 2006. Retrieved February 27, 2013, From <http://www.hmrc.gov.uk>

ข. Revenue and Customs Prosecutions Office (RCPO)

RCPO เป็นหน่วยงานอิสระของรัฐบาลมีหน้าที่รับผิดชอบต่อการฟ้องคดีอาญาทุกคดีของ HMRC โดยมีความเป็นอิสระจากหน่วยงานที่ทำหน้าที่สอบสวน คือ HMRC ซึ่งจะเป็นผลดีต่อการทำหน้าที่พิจารณาดำเนินคดีของ RCPO ที่ต้องการความเป็นอิสระในการดำเนินการในทางวิชาชีพของตนโดยไม่ถูกแรงกดดันจากหน่วยงานทำหน้าที่สอบสวน<sup>36 2</sup>

(2) อำนาจการสอบสวนของ HMRC

เนื่องจาก HMRC เป็นหน่วยงานที่ก่อตั้งขึ้นมาใหม่จากการรวมตัวของสองหน่วยงาน คือ ex-HMCE และ ex-IR ในด้านของอำนาจสอบสวน HMRC จึงรับโอนอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีอยู่เดิมจาก ex-HMCE และ ex-IR มาด้วย

HMRC รับผิดชอบการสอบสวนการกระทำความผิดทางอาญาทางภาษีอากรทั่วทั้ง สหราชอาณาจักร รวมทั้งสอบสวนการกระทำความผิดเกี่ยวกับการหนีภาษี และการฉ้อโกงภาษี (tax credit fraud) ดังนั้น ในการสอบสวน HMRC จึงจำเป็นต้องมีอำนาจที่เหมาะสมเพื่อที่จะสืบสวน สอบสวน และค้นหารวบรวมพยานหลักฐานอย่างสะดวก รวดเร็ว และมีประสิทธิภาพ รวมทั้งต้องมีมาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้ถูกกล่าวหาอย่างเหมาะสมด้วย ซึ่งโดยหลักแล้ว HMRC มีอำนาจในการสอบสวนตาม The Police and Criminal Evidence Act 1984 (PACE)

PACE เป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจตำรวจและการคุ้มครองการใช้อำนาจของตำรวจในการตรวจค้น จับกุม กักขัง สอบสวน ซ้ำตัวและสอบปากคำผู้ถูกกักขัง โดย PACE ได้รักษาสมดุลระหว่างการใช้อำนาจของตำรวจและการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของสาธารณะ ซึ่งถือเป็นหัวใจสำคัญของ PACE อย่างไรก็ตาม HMRC ได้นำบางส่วนของบทบัญญัติ PACE มาปรับใช้กับการสอบสวนคดีภาษีอากร แต่ยังเป็นที่ไม่แน่นอนว่าจะคัดแปลง PACE ซึ่งเป็นอำนาจในการสอบสวนของตำรวจมาใช้กับอำนาจสอบสวนของ HMRC เพียงใด ทำให้อำนาจของ HMRC ในการสอบสวนคดีภาษีอากรในปัจจุบันได้นำ The Police and Criminal Evidence Act 1984 (Application to Revenue and Customs) Order 2007 บังคับใช้ เพื่อประโยชน์สูงสุดในการปฏิบัติงานของ HMRC และเพื่อประโยชน์ในการดำเนินการด้านคดี HMRC จำเป็นต้องมีอำนาจในการสอบสวนดังนี้

- มีสัดส่วนที่เหมาะสมกับการกระทำความผิดที่สอบสวนและสอดคล้องกับ Human Rights Act

<sup>36 2</sup> Revenue & Customs Prosecution Office, Retrieved February 27, 2013, From <http://www.rcpo.gov.uk/rcpo/about/background.html>

- มีการรักษาสมดุลระหว่างอำนาจที่ HMRC จำเป็นต้องใช้ในการ  
สอบสวนกับการคุ้มครองประชาชน

- การใช้อำนาจของ HMRC ต้องมีความแน่ชัด และแน่นอน
- มีประสิทธิภาพ สะดวก และทันสมัย
- สามารถรวบรวมพยานหลักฐานซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการดำเนินคดีใน

ชั้นศาลได้

- สอดคล้องกับหลักการของกระบวนการยุติธรรมทางอาญา

การใช้อำนาจสอบสวนการกระทำความผิดทางอาญาของ HMRC จะมี  
หน่วยงานที่ทำหน้าที่ตรวจสอบการใช้อำนาจของ HMRC คือ Her Majesty's Inspectorate of  
Constabulary โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชนที่จะได้รับผลกระทบจากการใช้  
อำนาจของ HMRC เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ในการสอบสวนคดีอาญา จำเป็นต้องรวบรวม  
พยานหลักฐานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดนั้นๆ ซึ่งในปัจจุบัน HMRC มีอำนาจ ดังนี้

ก. ขอออกหมายเรียกบุคคลมาให้การ โดยให้ HMRC มีอำนาจในการ  
ขอเจ้าพนักงานฝ่ายปกครองผู้พิพากษา หรือนายอำเภอ เพื่อออกหมายเรียกบุคคลมาให้การหรือให้  
นำพยานหลักฐานมามอบให้บนพื้นฐานที่มีเหตุผลเชื่อถือว่าพยานหลักฐานที่ว่านั้นจะเกี่ยวข้องกับ  
คดีโดยทั่วไปจะเป็นการขอพยานหลักฐานหรือข้อมูลจากบุคคลที่สาม เช่น ธนาคาร มากกว่าจะ  
ขอจากผู้ต้องสงสัย โดยในกฎหมายปัจจุบันหลาย ๆ ฉบับยังคงไม่คงที่หรือสอดคล้องกัน เช่น  
หมายเรียกควรออกโดยผู้พิพากษาหรือเจ้าพนักงานฝ่ายปกครอง

ข. ขอออกหมายค้น ในกรณีมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้นั้นเป็นผู้ครอบครอง  
พยานหลักฐานในคดีอยู่ ซึ่ง HMRC มีอำนาจในการขอออกหมายค้น ขึ้นอยู่กับกฎหมายที่เกี่ยวข้อง  
ว่าจะต้องขอออกหมายค้นกับเจ้าพนักงานฝ่ายปกครอง ผู้พิพากษา หรือนายอำเภอ ซึ่งในทางปฏิบัติ  
ยังคงมีปัญหา เช่น อำนาจของ ex-revenue ในการขอออกหมายค้น จำเป็นต้องกระทำโดยกรรมการ  
2 คน ที่ได้รับมอบอำนาจซึ่งเป็นกระบวนการที่ชักช้าทำให้เสี่ยงต่อการไม่ทันการในการรวบรวม  
พยานหลักฐาน เนื่องจากผู้กระทำความผิดและทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิดอาจจะถูกเคลื่อนย้าย  
ออกจากเขตอำนาจของ HMRC ก่อนที่จะออกหมายค้น

ค. ทำการจับกุม โดย HMRC มีอำนาจจับกุมหรือกักขังในความผิดที่  
เกี่ยวกับ ex-HMCE แต่ HMRC ไม่มีอำนาจจับกุมหรือกักขังในความผิดเกี่ยวกับ ex-Revenue ซึ่ง  
เป็นหน้าที่ของตำรวจ ทำให้มีปัญหาในทางปฏิบัติ และเกิดความล่าช้าในการติดต่อประสานงาน  
ระหว่างสองหน่วยงาน เช่น กรณีการกระทำความผิดที่ต้องสงสัยเกี่ยวกับทั้ง ex-HMCE และ ex-



Revenue HMRC จะมีอำนาจจับกุมเพียงการกระทำความผิดเดียวเท่านั้น จึงมีข้อเสนอว่า HMRC ควรจะมีอำนาจที่แน่นอนคงที่ โดยให้มีอำนาจทั้งของ ex-HMCE และ ex-Revenue

อำนาจดังกล่าวเหล่านี้ครอบคลุมทั่วทั้งสหราชอาณาจักรและมีกำหนด อยู่ในพระราชบัญญัติหลายฉบับ แม้ว่าบทบัญญัติจะคล้าย ๆ กัน แต่ก็ยังคงมีความไม่แน่นอนอยู่ใน เรื่องของวิธีการใช้อำนาจ เช่น มีบทบัญญัติถึงอำนาจในการขอออกหมายค้นในการกระทำความผิด เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มใน The Value Added Tax Act 1994 และมีบทบัญญัติที่คล้าย ๆ กันเกี่ยวกับ ภาษีประกันภัย (insurance premium tax) ใน The Finance Act 1994 อย่างไรก็ตามใน Taxes Management Act 1970 มาตรา 20 เกี่ยวกับภาษีทางตรงบัญญัติเรื่องระดับการใช้อำนาจนี้ต่างจาก พระราชบัญญัติอื่น ซึ่งกฎหมายเหล่านี้คงต้องมีการแก้ไขให้สอดคล้องและคงที่ เพื่อที่จะรองรับการ ใช้อำนาจของ HMRC

#### *การปรับเอาบทบัญญัติของ PACE มาปรับใช้กับ HMRC*

สำหรับประเทศอังกฤษ เวลส์ และไอร์แลนด์เหนือ รัฐสภาได้ลงมติแล้วว่า บทบัญญัติใน PACE มีความเหมาะสมที่จะนำมาใช้กับการสอบสวนคดี เนื่องจากบทบัญญัติ ดังกล่าวได้รับการยอมรับและเข้าใจได้ง่าย ดังนั้น ทางเลือกของ HMRC ในการใช้อำนาจสอบสวน จึงควรเป็นการรับเอาบางส่วนที่เกี่ยวข้องจาก PACE มาใช้กับการสอบสวนคดีของ HMRC เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า HMRC มีอำนาจสอบสวนครอบคลุมถึงกิจกรรมทั้งหมดที่อยู่ในความรับผิดชอบ รวมทั้งการสอบสวนคดีภาษีอากรอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้ต้องหาด้วย<sup>37</sup>

อย่างไรก็ตาม อำนาจของ HMRC มีเฉพาะบทบัญญัติของ PACE ในส่วนที่ เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของ HMRC และบทบัญญัติที่เป็นอำนาจของ ex-HMCE และ ex-IR เท่านั้น และต้องเป็นการใช้อำนาจอย่างมีสัดส่วนที่เหมาะสมและสอดคล้องกับ the Human Rights Act ด้วย โดยมี

- 1) อำนาจในการขอให้ศาลออก production order
- 2) อำนาจในการขอให้ออกหมายค้น โดยทั้งนี้ในบทบัญญัติของ PACE จะเป็นการคุ้มครองสิทธิของประชาชนไว้ด้วย เช่น ในกรณีที่ HMRC จะขอออกหมายค้นเพื่อหา พยานหลักฐานที่เป็นข้อมูลที่ละเอียดอ่อนหรือเป็นความลับ หมายค้นนั้นจะต้องออกโดยศาลเท่านั้น ไม่ใช่ขอออกโดยพนักงานฝ่ายปกครอง

- 3) อำนาจในการจับกุม ซึ่งนำมาใช้กับการสอบสวนทั้งการกระทำความผิดที่ เกี่ยวกับทั้ง ex-IR โดยเป็นอำนาจที่ให้เฉพาะเจ้าหน้าที่ของ HMRC ที่ได้รับมอบอำนาจทำหน้าที่นี้

<sup>37</sup> HM Revenue & Customs. Modernising Powers, Deterrents and Safeguards: The developing programme of work, 2006. Retrieved February 28, 2013, From <http://www.hmrc.gov.uk>



โดยเฉพาะเท่านั้น ซึ่งเป็นผู้ที่ได้รับการฝึกอบรมเป็นอย่างดีในการจับกุมผู้ต้องหาในการกระทำผิดอาญา ในขณะที่เจ้าหน้าที่ทั่วไป เช่น พนักงานตรวจสอบภาษีซึ่งทำงานที่เป็นลักษณะประจำจะไม่มีอำนาจเหล่านี้ ทั้งนี้ โครงสร้างของ HMRC ได้แยกหน่วยงานที่สอบสวนคดีอาญาออกจากหน่วยงานที่สอบสวนการกระทำความผิดทั่วไป เพื่อให้มั่นใจ เพื่อให้มั่นใจว่าเจ้าหน้าที่คนเดียวกันจะไม่สอบสวนทั้งการกระทำความผิดอาญาทางภาษีอากร และความผิดทั่วไป<sup>38</sup>

#### ปัญหาในการปรับบทบัญญัติของ PACE มาใช้กับ HMRC

ปรากฏว่า มีอำนาจ 2 ส่วนที่มาจาก PACE ซึ่งไม่เหมาะสมกับการใช้อำนาจสอบสวนโดย HMRC ดังนี้

1) หมายค้น การตรวจค้นบุคคล รวมทั้งการได้รับอนุญาตให้เข้าค้นสถานที่ซึ่งอำนาจของ ex-HMCE และ ex-IR อนุญาตให้เจ้าหน้าที่ HMRC ตรวจค้นบุคคลที่พบในสถานที่ซึ่งเข้าทำการตรวจค้นซึ่งมีเหตุผลที่เชื่อได้ว่าจะครอบครองพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการสอบสวน ซึ่งเป็นอำนาจที่จำเป็นในกรณีที่พยานหลักฐานนั้นอาจถูกซุกซ่อนปิดบังโดยบุคคลที่พบในสถานที่นั้นหรืออยู่ในความครอบครองโดยบุคคลนั้น แต่ตามบทบัญญัติใน PACE อนุญาตให้ค้นบุคคลที่พบในสถานที่นั้นเฉพาะในกรณีที่ถูกจับกุม ซึ่งจะไม่เหมาะสมกับการสอบสวนของ HMRC เช่น กรณีคดีการฉ้อภาษี ที่จะต้องทำการจับกุมทุกคนที่พบในสถานที่นั้นเพื่อตรวจค้น ดังนั้น การดัดแปลง PACE มาใช้ในการสอบสวนของ HMRC ควรที่จะสงวนตามอำนาจที่ ex-HMCE และ ex-IR มีอยู่เดิม คือ อนุญาตให้เจ้าหน้าที่ของ HMRC ตรวจค้นบุคคลที่พบในสถานที่ซึ่งเข้าทำการตรวจค้นซึ่งมีเหตุผลที่เชื่อได้ว่าจะครอบครองพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการสอบสวน<sup>39</sup>

2) กรณีที่จะขอออกหมายค้นและ production order ในปัจจุบันอำนาจของ ex-HMCE และ ex-IR ใช้ในกรณีที่มีเหตุผลที่น่าเชื่อถือได้ว่าการกระทำความผิดที่ต้องสงสัยกำลังกระทำหรือได้กระทำไปแล้วหรือกำลังจะกระทำ แต่ในขณะที่อำนาจดังกล่าวตาม PACE ใช้เฉพาะในกรณีมีเหตุอันควรเชื่อถือได้ว่าการกระทำความผิดดังกล่าวได้กระทำไปแล้ว ซึ่งอำนาจในการขอออกหมายค้น เป็นสิ่งที่สำคัญมากต่อการสอบสวนคดีภาษี เนื่องจากถ้า HMRC ต้องรอให้การกระทำผิดดังกล่าวได้กระทำไปแล้ว จะเป็นการทำให้กระบวนการสอบสวนล่าช้า และเสี่ยงต่อการ

<sup>38</sup> HM Revenue & Customs. Responses to the January 2007 consultation document: Modernising Powers, Deterrents and Safeguards – Criminal Investigation Power, 2007. Retrieved February 28, 2013, From <http://www.hmrc.gov.uk>

<sup>39</sup> HM Revenue & Customs. HM Revenue and Customs and the Taxpayer: Modernising Power, Deterrents and Safeguards: (Criminal Investigation Power: A Technical Consultation Document), 2006. Retrieved February 27, 2013, From <http://www.hmrc.gov.uk>

สูญเสียในการจัดเก็บภาษีอากร โดยกรณีการฉ้อโกงภาษีโดยทั่วไปจะเกิดขึ้นเมื่อมีการกระทำในจำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษีไม่ถูกต้อง แต่การสูญเสียภาษีอากรจะเกิดขึ้นก่อนที่จำนวนเงินที่ควรจะต้องเสียภาษีจะถูกโอนไปยังผู้กระทำความผิดแล้วก่อนหน้านั้น เช่น กรณีมีเหตุต้องสงสัยว่าการกระทำผิดตาม a missing trader intra community fraud (MTIC) ซึ่งเป็นการกระทำความผิดฉ้อภาษีประเภทหนึ่ง และเป็นกรกระทำที่ยากต่อการตรวจสอบการกระทำความผิดของ HMRC ทำให้เสี่ยงต่อความล้มเหลวในสอบสวนของ HMRC ที่จะรวบรวมพยานหลักฐานต่าง ๆ ถ้าต้องรอให้ผู้ต้องสงสัยส่งจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมายัง HMRC ดังนั้น การที่จะตัดแปลง PACE มาใช้ในการสอบสวนของ HMRC ควรที่จะส่งวนตามอำนาจที่ ex-HMCE และ ex-IR มีอยู่เดิมในกรณีตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น

### 3.3.2 การดำเนินคดีภาษีอากรประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส

การดำเนินคดีอาญาของประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศสเป็นประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย หรือระบบไต่สวน และปัจจุบันมีการประยุกต์ใช้แนวคิดของระบบการดำเนินคดีแบบกล่าวหาในระบบวิธีพิจารณาความอาญาของฝรั่งเศส เช่นการใช้ระบบลูกขุนและการให้ความเสมอภาคในการต่อสู้คดีมากยิ่งขึ้น บทบาทของศาลในระบบกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของประเทศฝรั่งเศสจึงเป็นบทบาทนำของการดำเนินคดีอาญา ทั้งในชั้นสอบสวน ชั้นพิจารณาพิพากษาคดี รวมทั้งในชั้นบังคับโทษด้วย ประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศสจึงได้ชื่อว่าเป็นประเทศที่เป็นตัวอย่างระบบกฎหมายแม่แบบของระบบไต่สวนและมีอิทธิพลต่อประเทศที่อยู่ในระบบประมวลกฎหมาย (Civil law) ทั่วโลกโดยเฉพาะประเทศไทยซึ่งถือว่าเป็นประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย เช่นเดียวกับประเทศฝรั่งเศส โดยได้แยกประเภทกฎหมายมหาชนและกฎหมายเอกชนออกจากกัน ซึ่งกฎหมายภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศสจะกำหนดให้คดีความผิดทางภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาอยู่ในอำนาจศาลอาญา ซึ่งตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาฝรั่งเศส ได้กำหนดวิธีพิจารณาคดีไว้โดยเฉพาะ (Procédures pénales de la fraude fiscale) สำหรับการดำเนินกระบวนการพิจารณาหลักๆตั้งแต่เริ่มต้นจนถึงสิ้นสุดและให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามาใช้บังคับเพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายเท่านั้น ซึ่งผลจากการอุดช่องว่างของวิธีพิจารณาคดีความผิดทางภาษีซึ่งมีโทษทางอาญาดังวิธีเช่นนี้ทำให้ในคดีความผิดทางภาษีที่มีโทษทางอาญาอยู่ในอำนาจของศาลอาญา ส่วนในคดีโต้แย้งการจัดเก็บภาษี (Contentieux de l'imposition) อยู่ในอำนาจศาลยุติธรรม

คดีภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศสจำแนกออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ ประเภทแรก ลักษณะข้อพิพาท เป็นการโต้แย้งกันในเรื่องความถูกต้องของการประเมินกำหนดจำนวนภาษีคดีประเภทนี้เรียกว่า “คดีภาษีอากรโดยแท้” โดยประเด็นข้อพิพาทในคดีได้แก่

- การขอให้ยกเลิกภาษี (Demande en décharge)
- การขอให้ลดหย่อนภาษี (Demande en réduction)
- การขอให้คืนภาษีในส่วนที่จ่ายเกินไป (Demande en restitution)
- การใช้สิทธิเรียกร้องตามกฎหมาย (Caractère révocatoire)

คดีประเภทที่สองลักษณะแห่งข้อพิพาทมิใช่เป็นการโต้แย้งกันโดยตรงในเรื่องความถูกต้องของการประเมินกำหนดจำนวนภาษี แต่มูลคดีที่ความเกี่ยวพันถึงภาษีอากร เรียกคดีประเภทนี้ว่า “คดีเกี่ยวเนื่องกับการจัดเก็บภาษีอากร” ได้แก่

- คดีขอให้เพิกถอนการกระทำทางปกครองอันไม่ชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายบริหารทางภาษี (Le Contentieux de l’Annulation en Matière Fiscale)

- คดีโต้แย้งการกระทำของเจ้าหน้าที่ว่าไม่ชอบด้วยกฎหมายเกี่ยวกับวิธี

พิจารณาในชั้นฝ่ายบริหารทางภาษี (Les Actes Individuels Détachables de la d’Imposition)

- คดีโต้แย้งเกี่ยวกับหน้าที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษี (Le Contentieux du

Recouvrement)

- คดีการทำความผิดทางภาษีที่มีโทษทางอาญา (La Répression Pénale de la Fraude Fiscale) ซึ่งเป็นการพิพาทกันในกรณีของการกระทำที่กฎหมายภาษีอากรบัญญัติว่าเป็นความผิดอาญาและกำหนดโทษไว้ เช่น การหลีกเลี่ยงภาษีโดยไม่ชำระภาษีโดยจงใจ คดีประเภทนี้อยู่ในอำนาจการพิจารณาของผู้พิพากษาคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร (Juge Pénale de la Fraude Fiscale)<sup>40</sup>

โทษทางภาษีอากร (sanction fiscales) จะเป็นบทบัญญัติที่กำหนดโทษทางแพ่ง และโทษทางอาญา เช่นเดียวกับกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย โทษทางแพ่งนั้นอาจกำหนดให้มีเบี้ยปรับร้อยละสิบ หรืออาจได้ถึงร้อยละสองร้อยในบางกรณี หรือเงินเพิ่ม (amendes fiscales) เป็นเงินจำนวนหนึ่งจัดเก็บโดยหน่วยงานทางภาษีของรัฐ ส่วนโทษทางอาญา (sanction extrafiscales) โดยอาศัยกระบวนการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลนั้น ศาลอาจพิจารณาลงโทษปรับหรือจำคุก หรือทั้งจำทั้งปรับแก่ผู้กระทำความผิดกฎหมายภาษีอากรก็ได้<sup>41</sup> ความผิดอาญาในประเทศฝรั่งเศสแบ่งออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ ความผิดเล็กน้อย (Contraventions) ความผิดอาญาธรรมดา (Delits) และความผิดอาญาร้ายแรง (Crimes) การพิจารณาคดีในคดีความผิดอาญาน้อย เช่น การจอดรถในที่ห้ามจอดและขับรถเร็วเกินอัตราที่กำหนด จะถูกพิจารณาโดย Tribunal de Police ก่อน

<sup>40</sup> Dominique MoRENO, “De Quelques Nouveautés en Matière de Contentieux Pénale de l’urbanisme Fiscale.”

<[http://www.effe.fr/FR/revue/pdf/Bjdu1-2009\\_a.pdf](http://www.effe.fr/FR/revue/pdf/Bjdu1-2009_a.pdf)>

<sup>41</sup> Martin Norr and Pierre Kerian, (1996) *World Tax Series: Taxation in France*. Harvard Law School. p.957

น้ำหนักขึ้นสู่ศาล ความผิดธรรมดาจากการกระทำที่มีความรุนแรงมากขึ้น เช่น การลักทรัพย์ ทำร้ายร่างกาย คดีความผิดเหล่านี้จะถูกพิจารณาตัดสินโดย Tribunal Correctionnel ส่วนคดีความผิดร้ายแรงนั้นเป็นความผิดที่มีความรุนแรงที่สุด เช่น คดีฆาตกรรม ข่มขืนกระทำชำเรา เป็นต้น คดีเหล่านี้จะถูกพิจารณาโดย Cour D'Assises นอกจากการพิจารณาโดยศาลที่แตกต่างกันแล้ว ข้อแตกต่างอีกประการหนึ่งคือ Tribunal de Police และ Tribunal Correctionnel จะไม่มีลูกขุนส่วน Cour D'Assises จะมีคณะลูกขุนคณะหนึ่งซึ่งประกอบด้วยบุคคลจำนวนสิบสองคน เป็นประชาชนจำนวนเก้าคนมีที่มาจากกลุ่มเลือกทางอิเล็คทรอนิกส์และเป็นผู้พิพากษาจำนวนสามคน

### 3.4 การดำเนินคดีอาญาที่มีโทษทางอาญาในประเทศไทย

การดำเนินคดีอาญาของประเทศไทย กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานของรัฐเป็นผู้ดำเนินการในกระบวนการพิจารณาคดี ประชาชนจะเข้ามามีบทบาทในการดำเนินคดีก็แต่เพียงการร้องทุกข์ กล่าวโทษและการฟ้องคดีต่อศาล โดยประชาชนที่มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลจะต้องเป็นบุคคลที่ได้รับความเสียหายจากการทำความผิดอาญาหรือเป็นผู้ที่กฎหมายให้มีอำนาจดำเนินการแทนผู้เสียหายเท่านั้น ประชาชนโดยทั่วไปไม่มีอำนาจในการฟ้องร้องคดี ในการใช้อำนาจปกครองประเทศนั้น รัฐย่อมต้องออกกฎหมายเพื่อกำหนดสิทธิและหน้าที่ของประชาชนในการที่จะต้องปฏิบัติตาม กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรก็เป็นกฎหมายหนึ่งที่มีความสำคัญอย่างยิ่งในการบังคับจัดเก็บภาษีอากรของรัฐและย่อมมีการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร จึงต้องกำหนดสภาพบังคับเป็นบทลงโทษสำหรับผู้ฝ่าฝืนเพื่อให้ทั้งบุคคลผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้องต้องปฏิบัติตามเพื่อให้มาตรการบังคับทางภาษีอากรบรรลุผล โดยกำหนดให้เจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องมีอำนาจในการดำเนินการตามที่กำหนดไว้ ซึ่งเป็นเรื่องที่มีอาจหลีกเลี่ยงได้และเจ้าพนักงานของรัฐก็มีหน้าที่ต้องดำเนินการตามกฎหมายด้วย<sup>42</sup> ซึ่งการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรจึงมีลักษณะพิเศษแตกต่างจากคดีอาญาทั่วไป ในการศึกษาการดำเนินคดีอาญาครั้งนี้จะศึกษาเฉพาะกรณีใบกำกับภาษีปลอม ตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น และการดำเนินคดีอาญาต้องนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเป็นหลักในการดำเนินคดีเนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติวิธีพิจารณาไว้

การดำเนินคดีภาษี กรณีที่เกี่ยวข้องกับการออกและหรือการใช้ใบกำกับภาษีปลอม ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4(3)(7)<sup>43</sup> ไปใช้ในการเครดิตภาษี ได้กำหนดโทษทางอาญาคือต้อง

<sup>42</sup> ศุภลักษณ์ พินิจกุล (2542) คำอธิบายกฎหมายการคลัง: ภาควิชาภาษีและหลักกฎหมายภาษีอากร วิทยุชน น.89

<sup>43</sup> มาตรา 90/4 บุคคลดังต่อไปนี้ ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

“(3) ผู้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือ ใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิจะออกเอกสารดังกล่าวตามมาตรา 86/13

ระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท ประมวล  
 รัชฎาธิปไตยไม่ได้กำหนดให้มีวิธีพิจารณาความอาญาที่มีโทษทางอาญาไว้ จึงต้องดำเนินคดีตามประมวล  
 กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการไว้ ซึ่งผู้ศึกษาจะได้อธิบายตามลำดับ  
 ไปดังนี้

### 3.4.1 หน่วยงานและกระบวนการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษทางอาญา

การดำเนินคดีความผิดทางอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร นั้นก็แทบไม่มีความ  
 แตกต่างจากการดำเนินคดีอาญาโดยทั่วไป แต่ที่จะมีความแตกต่างก็คือในการดำเนินคดีอาญานั้น  
 จะต้องมีการสอบสวน ในฐานะเป็นผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรมีส่วนเกี่ยวข้องกับอยู่ด้วย ส่วน  
 กระบวนการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษทางอาญาก็เป็นกระบวนการดำเนินคดีอาญาในกระบวนการ  
 ยุติธรรมนั่นเอง ซึ่งผู้ศึกษาจะได้นำมาศึกษาพอสังเขปตามลำดับดังนี้

#### 1) กรมสรรพากร

กรมสรรพากร มีหน้าที่บริหารการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวล  
 รัชฎาธิปไตยตามประมวลรัชฎาธิปไตยและเป็นหน่วยงานแรกที่จะวินิจฉัยว่าการเอกสารใดเข้าลักษณะของ  
 ใบกำกับภาษีปลอมหรือไม่ ซึ่งเมื่อตรวจพบว่าใบกำกับภาษีนั้นเป็นใบกำกับภาษีปลอม  
 กรมสรรพากรในฐานะผู้เสียหายในคดี ได้มี แนวปฏิบัติ ระเบียบกฎหมาย เกี่ยวกับการดำเนิน  
 คดีอาญา กำหนดให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติ ดังนี้

- หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/ว. 03157 วันที่ 5 เมษายน 2542  
 เรื่อง แนวทางในการดำเนินคดีอาญากับผู้ประกอบการที่มีเจตนาทำใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบ  
 ด้วย ซึ่งมีใจความพอสังเขปคือ<sup>44</sup>

“...ขณะนี้การพิจารณาดำเนินคดีอาญากับผู้ประกอบการที่มีเจตนาทำใบกำกับภาษี  
 ที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี อันเป็นความผิดตามมาตรา 90/4 (7) แห่ง  
 ประมวลรัชฎาธิปไตย และรูปแบบหนังสือร้องทุกข์ สำหรับความผิดดังกล่าวของหน่วยงาน  
 กรมสรรพากรยังมีได้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน

กรมสรรพากรจึงขอกำหนดแนวทางในการดำเนินการสำหรับความผิดอาญา  
 ดังกล่าว ดังนี้

1. หนังสือร้องทุกข์ขอให้ระบุความผิดเฉพาะกรณีตามมาตรา 90/4 (7) แห่ง  
 ประมวลรัชฎาธิปไตยเท่านั้น เว้นแต่มีข้อเท็จจริงอื่นนอกเหนือจากการใช้ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่

(7) ผู้ประกอบการ โดยเจตนาทำใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการ  
 เครดิตภาษี”

<sup>44</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/ว.03157 วันที่ 5 เมษายน 2542 สืบค้นจาก [www.rdsrv.rd.go.th](http://www.rdsrv.rd.go.th)



ชอบด้วยกฎหมาย เช่น การใช้ตัวแทนเซ็ด การนำเอกสารเท็จมาแสดงต่อเจ้าหน้าที่ ฯลฯ ซึ่งเป็นองค์ประกอบของความผิด กรณีหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 90/4 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ก็ให้ระบุนความผิดตามมาตรา 90/4 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ในหนังสือร้องทุกข์ด้วย

2. กำหนดรูปแบบของหนังสือร้องทุกข์เพื่อให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน  
รายละเอียดปรากฏตามหนังสือร้องทุกข์ที่ส่งมาพร้อมนี้

3. กำหนดให้กรณีต่อไปนี้อย่างพิจารณา คำนึงคดีอาญา

(1) กรณีที่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าผู้ประกอบการรู้อยู่ในขณะที่นำใบกำกับภาษีมาใช้ว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น หลักฐานการสั่งซื้อใบกำกับภาษี ฯลฯ

(2) กรณีนำใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายมาใช้ในการเครดิตภาษี ตั้งแต่ร้อยละ 75 ของยอดซื้อในช่วงระยะเวลาที่ได้ทำการตรวจ เว้นแต่เป็นที่เห็นโดยชัดแจ้งว่าผู้ประกอบการไม่มีเจตนากระทำความผิด

(3) กรณีไม่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มที่เจ้าพนักงานได้ประเมิน สำหรับการนำใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย มาใช้ในการเครดิตภาษี เว้นแต่

(3.1) เรื่องดังกล่าวมีข้อเท็จจริงที่แตกต่างหรือมีลักษณะพิเศษจนเป็นที่เห็นโดยชัดแจ้งว่าผู้ประกอบการไม่มีเจตนากระทำความผิด

(3.2) กรณีผู้ประกอบการอยู่ระหว่างการผ่อนชำระเงินภาษี ให้ชะลอการพิจารณาคำนึงคดีอาญาไว้จนกว่าจะชำระหมด เนื่องจากมีอายุความในการดำเนินคดี 10 ปี นับแต่วันกระทำความผิด..”

- ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553<sup>45</sup>

“...ข้อ 7 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 90/4(1)-(7) แห่งประมวลรัษฎากร ให้ดำเนินการดังนี้

7.1 ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่รายงานข้อเท็จจริงพร้อมทำความเข้าใจและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคที่สังกัดเพื่อพิจารณา

เมื่อสำนักงานสรรพากรภาคได้รับเรื่องจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่แล้ว ให้พิจารณาพร้อมทำความเข้าใจและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่ได้รับจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่ให้สำนักสืบสวนและคดีเพื่อพิจารณา โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี

<sup>45</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553 สืบค้นจาก [www.rdsrv.rd.go.th](http://www.rdsrv.rd.go.th)



7.2 กรณีสำนักตรวจสอบภาษีกลาง หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ เป็นผู้ตรวจพบการกระทำความผิด ให้พิจารณาพร้อมทำความเข้าใจและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักสืบสวนและคดีเพื่อพิจารณาโดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี

7.3 กรณีสำนักสืบสวนและคดี ได้รับเรื่องตามข้อ 7.1 หรือ ข้อ 7.2 หากพิจารณาเห็นควรดำเนินการคดีอาญา ให้จัดทำหนังสือร้องทุกข์ลงนามโดยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมายให้ปฏิบัติราชการแทน มอบให้นิติกรหรือเจ้าหน้าที่ในสังกัดไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน หากสำนักสืบสวนและคดี พิจารณาเห็นควรไม่ดำเนินคดีอาญาก็ให้ยุติเรื่อง ทั้งนี้ ต้องไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ทางราชการและแจ้งผลการดำเนินการให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบด้วย

ข้อ 8 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดอาญาฐานนำไปกำกับภาษีปลอมหรือไปกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษีตามมาตรา 90/4(7) แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีความผิดอาญาฐานเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/21(7) ประกอบมาตรา 90/4(6) แห่งประมวลรัษฎากร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ สำนักตรวจสอบภาษีกลาง หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ และสำนักงานสรรพากรภาค ดำเนินการเช่นเดียวกับข้อ 6

ซึ่งในข้อ 6 แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553 บัญญัติไว้ดังนี้

ข้อ 6 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดอาญาฐานเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ ตามมาตรา 37 หรือตามมาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ดำเนินการดังนี้

6.1 ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่รายงานข้อเท็จจริงพร้อมทำความเข้าใจและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคที่สังกัดเพื่อพิจารณา โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี

กรณีสำนักตรวจสอบภาษีกลางเป็นผู้ตรวจพบการกระทำความผิด ให้พิจารณาพร้อมทำความเข้าใจและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาค ซึ่งผู้กระทำความผิดมีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ หรือมีภูมิลำเนาอยู่ในขณะที่ความผิดเกิดเพื่อพิจารณา โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี

6.2 เมื่อสำนักงานสรรพากรภาคได้รับเรื่องตามข้อ 6.1 แล้วให้สำนักงานสรรพากรภาคดำเนินการเช่นเดียวกับข้อ 5.2 และแจ้งผลการดำเนินการให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักตรวจสอบภาษีกลางทราบด้วย

6.3 ในกรณีสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ตรวจพบการกระทำความผิดให้มีอำนาจดำเนินการเช่นเดียวกับสำนักงานสรรพากรภาค โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี

ซึ่งในข้อ 5.2 แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553 บัญญัติไว้ดังนี้

5.2 กรณีสำนักงานสรรพากรภาค พิจารณาเห็นควรดำเนินคดีอาญาให้จัดทำหนังสือ ร้องทุกข์ลงนามโดยสรรพากรภาคในฐานะปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากรมอบให้นิติกรหรือเจ้าหน้าที่ในสังกัดไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน หากสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรไม่ดำเนินคดีอาญาก็ให้ยุติเรื่อง ทั้งนี้ ต้องไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ทางราชการและแจ้งผลการดำเนินการให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบด้วย...”

จากแนวปฏิบัติและระเบียบดังกล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่า การดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญา ตามมาตรา 90/4(1)-(7)<sup>46</sup> กรมสรรพากรได้มีการแยกการดำเนินคดีออกเป็น 2 กรณีคือ

ก. กรณีการดำเนินคดีอาญากับผู้ที่ออกไปกำกับภาษี ตามมาตรา 90/4(1) - (6) ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่รายงานข้อเท็จจริงพร้อมทำความเข้าใจและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคที่สังกัดเพื่อพิจารณาเมื่อสำนักงานสรรพากรภาคได้รับเรื่องจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่แล้ว ให้พิจารณาพร้อมทำ

<sup>46</sup> มาตรา 90/4 บุคคลดังต่อไปนี้ ฝ่าฝืน ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

- (1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิที่จะออกเอกสารดังกล่าวตามมาตรา 86 วรรคสอง หรือมาตรา 86/1
- (2) ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร โดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 86/2 วรรคหนึ่ง
- (3) ผู้ออกไปกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิที่จะออกเอกสารดังกล่าวตามมาตรา 86/13
- (4) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ลงรายการหรือลงรายการเป็นเท็จในรายงานตามมาตรา 87 หรือตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 87/1
- (5) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ออกไปกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ หรือใบแทนเอกสารดังกล่าว
- (6) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มกระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบายหรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน
- (7) ผู้ประกอบการโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี

ความเห็นและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่ได้รับจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่ให้สำนักสืบสวนและคดีเพื่อพิจารณา โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี ในการดำเนินคดีกับผู้ออกใบกำกับภาษีในอนุมาตราดังกล่าวข้างต้นไม่ปรากฏคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ซึ่งจะสังเกตเห็นว่า ในอนุมาตรา(1),(3),(5)และ(6)จะใช้คำว่า “ผู้ประกอบการจดทะเบียน” เป็นผู้ออก ก็หมายความว่าเป็นผู้มีสิทธิที่จะออกใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายอยู่แล้ว เช่น ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ทรัพย์สินถูกนำออกขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่นโดยบุคคลอื่น หากผู้ประกอบการจดทะเบียนยังยื่นออกใบกำกับภาษีอีกก็จะเป็นใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ส่วน(2) ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร ไม่ได้อนุญาตออกใบกำกับภาษี โดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ เป็นต้น ที่น่าสังเกตคือ (3)ผู้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิจะออกเอกสารดังกล่าว ตามประมวลกฎหมายอาญาจะออกเอกสารโดยไม่มีสิทธิจะมีความผิดฐาน ปลอมเอกสาร แต่อนุมาตรา (3)ไม่ได้ใช้คำว่าปลอม ผู้ศึกษาจะได้นำไปวิเคราะห์ในบทที่ 4 ต่อไป

ข. กรณีการดำเนินคดีกับผู้ถือใบกำกับภาษี ตามมาตรา 90/4(7) การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดอาญานำใบกำกับภาษีปลอมหรือ ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ไปใช้ในการเครดิตภาษี ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ สำนักตรวจสอบภาษีกลาง สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่และสำนักงานสรรพากรภาค ดำเนินการรวบรวมข้อเท็จจริงพร้อมความเห็นและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องส่งให้สำนักงานสรรพากรภาคที่สังกัดเพื่อพิจารณา

เมื่อสำนักงานสรรพากรภาค พิจารณาเห็นควรดำเนินคดีอาญา ให้จัดทำหนังสือร้องทุกข์ลงนามโดยสรรพากรภาคในฐานะปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากรมอบให้นิติกรหรือเจ้าหน้าที่ในสังกัดไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน หากสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรไม่ดำเนินคดีอาญาก็ให้ยุติเรื่อง

ผู้ศึกษาเห็นว่า การให้อำนาจสรรพากรภาคยุติเรื่องควรจะมีการตรวจสอบการใช้ดุลพินิจดังกล่าวไว้ด้วยเช่น อาจส่งให้ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือผู้ที่ผู้ว่าราชการจังหวัดมอบหมาย พิจารณาอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งจะได้นำไปวิเคราะห์ในบทที่ 4 ต่อไป

## 2) พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ

เมื่อมีการกระทำความผิดเกิดขึ้น กระบวนการดำเนินคดีอาญาเริ่มต้นจากการร้องทุกข์ กล่าวโทษและการสืบสวนสอบสวนเพื่อเอาตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษตามกฎหมาย พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ ซึ่งรวมถึง พศดี เจ้าพนักงานกรมสรรพสามิต กรมศุลกากร กรมเจ้าท่า พนักงานตรวจคนเข้าเมือง ปลัดอำเภอ ทหารเรือซึ่งมีอำนาจหน้าที่หลักในการ

สืบสวนป้องกันปราบปรามและจับกุมผู้กระทำความผิดตามกฎหมายอาญาที่มีโทษทางอาญาแล้วส่งตัวผู้ถูกจับพร้อมด้วยของกลางต่อพนักงานสอบสวน<sup>47</sup>

3) พนักงานสอบสวน สำนักงานตำรวจแห่งชาติ<sup>48</sup> หรือพนักงานสอบสวนคดีพิเศษและเจ้าหน้าที่คดีพิเศษ กรมสอบสวนคดีพิเศษ<sup>49</sup> แล้วแต่กรณี โดยมีหน้าที่หลักในการควบคุม ผัดฟ้องหรือฝากขังผู้ต้องหาต่อศาล และรวบรวมพยานหลักฐานและดำเนินการอื่นใดเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหา แล้วทำความเห็นตามสำนวนคดีว่าควรสั่งฟ้อง สั่งไม่ฟ้อง งดการสอบสวนหรือเปรียบเทียบปรับ เพื่อส่งสำนวนการสอบสวนไปยังพนักงานอัยการ

พนักงานสอบสวนจะทำการสอบสวนได้ต้องมีการร้องทุกข์หรือกล่าวโทษ ตามกฎหมาย แบ่งออกเป็น 2 กรณีคือ

- การร้องทุกข์ในคดีความผิดต่อส่วนตัว

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 121 กำหนดให้พนักงานสอบสวนมีอำนาจสอบสวนคดีอาญาทั้งปวงได้ ยกเว้นในคดีความผิดต่อส่วนตัว ห้ามมิให้พนักงานสอบสวนทำการสอบสวนหากไม่มีการร้องทุกข์ คำร้องทุกข์จึงเป็นเงื่อนไขแห่งอำนาจการสอบสวนของพนักงานสอบสวนในคดีความผิดต่อส่วนตัว

- การร้องทุกข์ความผิดอาญาแผ่นดิน

ตามปกติแล้วคดีอาญาแผ่นดินพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจสามารถดำเนินคดีได้โดยไม่ต้องมีการร้องทุกข์กล่าวโทษ แต่มีคดีอาญาบางประเภท เช่น คดีอาญาตามประมวลรัษฎากร นั้นมี ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 พ.ศ. 2520 ข้อ 2 กำหนดว่า “... ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร...” ซึ่งมีความเห็นของนายปรีชา สุวรรณทัต ให้เห็นต่อกรณี ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 58 ซึ่งเกี่ยวข้องกับอำนาจหน้าที่ของผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครในครั้งการเลือกตั้งวันที่ 3 มีนาคม 2556 โดยกล่าวว่า ความชอบด้วยกฎหมายของประกาศของคณะปฏิวัติทุกฉบับจึงสิ้นสุดไปเพราะขัดหรือแย้งต่อมาตรา 195 ที่บัญญัติไว้ว่า

“บทกฎหมาย ....และพระบรมราชโองการอันเกี่ยวกับราชการแผ่นดินต้องมีรัฐมนตรีลงนามรับสนองพระบรมราชโองการ เว้นแต่ที่มีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในรัฐธรรมนูญนี้” จึงเป็นผลให้ประกาศของคณะปฏิวัติทุกฉบับเป็นอันใช้บังคับมิได้ตามมาตรา 6 ที่บัญญัติไว้ทุกฉบับว่า “รัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศ บทบัญญัติใดของกฎหมาย กฎ หรือข้อบังคับ ขัด

<sup>47</sup> ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2 (16)

<sup>48</sup> ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2 (6)

<sup>49</sup> พระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ มาตรา 3 วรรคสามและวรรคสี่

หรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญนี้ บทบัญญัตินั้นเป็นอันใช้บังคับมิได้...” คำสั่งของคณะปฏิวัติในยุคเผด็จการที่ผ่านมาก็ใช้บังคับมิได้แล้ว<sup>50</sup> แต่ในที่ประชุมสัมมนาศาลภาษีอากรกลาง โครงการศึกษาการปฏิรูปกระบวนการยุติธรรมทางภาษีโดยการนำคดีอาญามาใช้ในศาลภาษีอากรกลาง ครั้งที่ 1/2554 วันที่ 26 พฤษภาคม 2554 ในที่ประชุมสัมมนามีความเห็นที่ “...คดีอาญาความผิดตามประมวลรัษฎากรการสืบสวนสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ตามกฎหมายว่าด้วยการสอบสวนคดีพิเศษ ยังคงต้องอยู่ภายใต้บังคับตามประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 พ.ศ. 2520 กล่าวคือการสืบสวนสอบสวนคดีอาญาความผิดตามประมวลรัษฎากรถ้าเจ้าพนักงานสรรพากรมิได้ร้องขอแล้วห้ามไม่ให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับคดีภาษีและมีการตีความของคณะกรรมการกฤษฎีกา ว่าพนักงานสอบสวนคดีพิเศษก็เหมือนกับพนักงานสอบสวนทั่วไป ถ้าเจ้าพนักงานสรรพากรไม่ได้ขอให้ดำเนินการแล้ว เจ้าพนักงานคดีพิเศษก็ไม่มีอำนาจที่จะสืบสวนสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรด้วยเช่นกัน...”<sup>51</sup>

#### 4) พนักงานอัยการ สำนักงานอัยการสูงสุด

มีหน้าที่เกี่ยวกับการดำเนินคดีอาญาทั้งปวง ดำเนินคดีแพ่ง และให้คำปรึกษาด้านกฎหมายแก่รัฐบาลและหน่วยงานของรัฐ ตามที่กฎหมายกำหนด ให้เป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานอัยการ หรือสำนักงานอัยการสูงสุด มีหน้าที่หลักในการพิจารณาตั้งสำนวนการสอบสวนที่ส่งมาจากพนักงานสอบสวนแล้วทำความเห็นสั่งสอบสวนเพิ่มเติม สั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้องและว่าต่างและแก้ต่างคดีในศาล รวมทั้งบังคับคดีตามสัญญาประกันตัวหรือปล่อยตัวชั่วคราว

#### 5) ผู้พิพากษา หรือศาล สำนักงานศาลยุติธรรม

มีหน้าที่หลักในการพิจารณาพิพากษาคดี ซึ่งมี 3 ชั้นศาลคือ

- ศาลชั้นต้น
- ศาลอุทธรณ์
- ศาลฎีกา

ศาลยุติธรรม มีหน้าที่ในการพิจารณาพิพากษาคดีอาญาของศาลไทย ใช้ระบบกล่าวหา (Accusatorial System ) ซึ่งมีลักษณะเป็นการต่อสู้คดีกันระหว่าง โจทก์ กับ จำเลย โดยโจทก์มีหน้าที่นำพยานหลักฐานมาสืบเพื่อพิสูจน์ความผิดของจำเลย ส่วนจำเลยก็มีสิทธิต่อสู้คดีว่าตนเองไม่ได้กระทำความผิดตามที่โจทก์ฟ้อง และมีสิทธินำสืบพยานหลักฐาน เพื่อหักล้างข้อกล่าวหา นั้นได้ การพิจารณาพิพากษาคดีอาญาของศาล เริ่มตั้งแต่ โจทก์ไปยื่นฟ้องคดีต่อศาล ซึ่งอาจจะเป็นอัยการหรือผู้เสียหายฟ้องเอง เมื่อศาลประทับฟ้องแล้ว ศาลจะนัดจำเลยมาสอบคำให้การ ถ้าในคดีที่

<sup>50</sup> ที่มา <http://www.naewna.com/politic/columnist/4791> สืบค้นเมื่อวันที่ 29 มีนาคม 2556

<sup>51</sup> ที่มา [www.taxc.coj.go.th](http://www.taxc.coj.go.th) น. 6 สืบค้นเมื่อวันที่ 29 มีนาคม 2556

จำเลยให้การรับสารภาพ ศาลจะตัดสินตามนั้น ส่วนคดีที่มีโทษจำคุกอย่างต่ำ ตั้งแต่ 5 ปีขึ้นไป แม้จำเลยจะรับสารภาพศาลก็ยังคงสืบพยานประกอบ เพื่อฟังให้แน่ชัดว่าจำเลยกระทำผิดจริง

6) **เจ้าหน้าที่ราชทัณฑ์และพัศดี กรมราชทัณฑ์**

มีหน้าที่หลักในการบังคับคดีอาญาตามคำพิพากษาและแก้ไขปรับปรุงความประพฤติ เพื่อให้สามารถกลับสู่สังคมได้ตามปกติหลังจากพ้นโทษแล้ว และไม่กลับไปกระทำผิดซ้ำอีก

7) **ทนายความ**

ทนายความ มีหน้าที่ในการให้แนะนำปรึกษา ให้การช่วยเหลือประชาชนทางกฎหมายและรับว่าต่างแก้ต่างคดีอาญาแทนผู้ต้องหาหรือจำเลย รวมทั้งผู้เสียหาย ให้เป็นไปตามมรรยาททนายความ





### บทที่ 3

## หลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม ลักษณะของใบกำกับภาษีปลอม และผลทางกฎหมาย

ในบทนี้ผู้ศึกษาได้ศึกษาและวิเคราะห์ถึง (1) หลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม (2) ใบกำกับภาษีปลอมในส่วนที่เกี่ยวกับความรับผิดทางแพ่ง และ (3) ใบกำกับภาษีปลอมในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดทางอาญา ตามลำดับไป

### 1. หลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มนิยมเรียกกันสั้นๆว่า VAT ซึ่งเป็นคำที่ย่อมาจากภาษีอังกฤษคำว่า Value Added Tax เป็นภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าของสินค้าและบริการที่ถูกจำหน่ายระหว่างธุรกิจหรือบุคคล โดยจัดเก็บภาษีทุกขั้นตอนของการผลิตสินค้าและการจำหน่ายสินค้า (distribution) รวมทั้งขั้นตอนขายปลีก (retail stage)<sup>52</sup> แนวความคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ในปี ค.ศ. 1919 โดย Wilhelm Von Siemens ซึ่งได้รับการยกย่องว่าเป็นคนแรกที่ได้เสนอภาษีมูลค่าเพิ่มต่อรัฐบาลเยอรมันในขณะนั้น<sup>53</sup> ให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนภาษีขายทุกทอด แต่ผู้ที่ถือว่าเป็น “บิดา” ของภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบที่ใช้กันอย่างแพร่หลายในปัจจุบันนี้คือ M. Maurice Laure<sup>54</sup> เป็นชาวฝรั่งเศส ได้คิดวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเสนอต่อกระทรวงการคลัง ในปี ค.ศ. 1948 โดยประเทศฝรั่งเศสได้เริ่มใช้ภาษีการขายที่เก็บจากผู้ผลิต กล่าวคือกำหนดให้ผู้ผลิตในทุกขั้นตอนตั้งแต่ผู้ผลิตขั้นแรกจนถึงผู้ผลิตขั้นสุดท้ายมีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากรายรับของตนแต่กำหนดให้ผู้ผลิตนำภาษีที่วัตถุดิบและสินค้าชั้นกลางได้เสียไปแล้วในขั้นตอนการผลิตขั้นก่อนมาเป็นเครดิตหักออกได้ ซึ่งประเทศไทยก็ได้นำหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2535 เป็นต้นมา

<sup>52</sup> Alan A tail, (1972) *Value Added Tax*. London: McGraw-Hill. p.1

<sup>53</sup> Ben J.m. Terra and Julie Kajus (1992) *International to Value Added Tax in the EC after 1992*. Amsterdam: Kluwer. p.3

<sup>54</sup> เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ (2539) “ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มอันเนื่องมาจากระบบเครดิต” วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ น.47

ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นรายได้หลักของประเทศโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อนำเงินไปใช้ในการพัฒนาประเทศให้เจริญก้าวหน้าทัดเทียมกับประเทศอื่น

### 1.1 หลักเกณฑ์สำคัญของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม ถือเป็นภาษีทางอ้อมชนิดหนึ่งที่เกิดขึ้นจากฐานการบริโภคทั่วไป<sup>55</sup> ซึ่งจัดเก็บตามผลประโยชน์ที่ได้รับกล่าวคือ ผู้ใดได้รับประโยชน์หรือได้ใช้ทรัพยากรของรัฐมากก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลมากตามไปด้วย โดยการจัดเก็บภาษีชนิดนี้มีวัตถุประสงค์ต้องการจัดเก็บจากการใช้จ่ายของประชาชน แต่เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการใช้จ่ายของประชาชนโดยตรง ไม่สามารถทำได้ ซึ่งในทางปฏิบัติจะมีการเก็บผ่านผู้ประกอบการโดยกฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการเป็นผู้เสียภาษีแต่แท้จริงแล้ว ผู้ประกอบการมิได้รับภาระภาษีนี้เมื่อถูกเรียกเก็บภาษีก็จะบวกภาษีเข้าไปในราคาสินค้าแล้วผลภาระภาษีให้กับประชาชนผู้บริโภค ในการศึกษาหัวข้อนี้จะได้นำหลักการของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศเกาหลีใต้และประเทศไต้หวัน มาเปรียบเทียบพอสังเขป ซึ่งจะได้อธิบายตามลำดับไป

#### 1.1.1 ความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่ม

คำว่า “ภาษีมูลค่าเพิ่ม” (Value Added Tax: VAT) หมายถึง ภาษีการขาย (Sales Tax) ประเภทหนึ่งที่เกิดขึ้นบนฐานของมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิต การจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการชนิดต่าง ๆ ซึ่งมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากการที่ผู้ประกอบการได้บวกค่าใช้จ่ายที่เป็นผลตอบแทนของปัจจัยการผลิตต่าง ๆ อันได้แก่ แรงงาน ที่ดิน เงินทุนและการจัดการ เข้าไปกับค่าใช้จ่ายในการซื้อวัตถุดิบเพื่อใช้ในการผลิตหรือให้บริการเป็นมูลค่าเท่าใดแล้วนำเอาผลรวมของผลตอบแทนต่อปัจจัยการผลิต (เงินเดือน ค่าจ้าง ค่าเช่า ดอกเบี้ยและกำไร) รวมเข้าด้วยกันเพื่อกำหนดราคาขายของสินค้าหรือบริการนั้น ๆ<sup>56</sup> ดังนั้น มูลค่าเพิ่ม(Value Added) จึงมีค่าเท่ากับ ผลต่างระหว่างยอดขายของผลผลิตกับยอดซื้อของวัตถุดิบจึงสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าเพิ่มของกิจการนั่นเอง<sup>57</sup> อย่างไรก็ตามการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องมีการจัดเก็บจากการนำเข้สินค้าซึ่งเป็นต้นทุนของการผลิต การจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการทุกชนิด โดยไม่ควรมียกเว้น จึงจะทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพหากไม่จัดเก็บภาษีในขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งภาระภาษีจะตกอยู่กับผู้เสียภาษีในขั้นตอนถัดมาทันทีทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้น

<sup>55</sup> สุเทพ พงษ์พิทักษ์ (2539) “ปัญหาการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ศึกษาเฉพาะกรณีการ โกงภาษีมูลค่าเพิ่ม” สารนิพนธ์ รัฐศาสตรมหาบัณฑิต คณะรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ น. 10

<sup>56</sup> Garner, Bryan A. (2004) *Black's Law Dictionary*. 8<sup>th</sup> ed. St. Paul, Minn.: Thomson/West p.1499

<sup>57</sup> จงรัก ธรรมวาท (2533) จากภาษีการค้าสู่ภาษีมูลค่าเพิ่ม พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร นิติธรรม น.126-129

### 1.1.2 ลักษณะและการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งที่มีลักษณะพิเศษเฉพาะตัว โดยมีหลักการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มดังนี้

1) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) หมายถึง ภาษีที่เก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการ โดยผลภาระภาษีให้แก่ผู้อื่นได้ ผู้ที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงคือผู้บริโภค

2) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีขายทั่วไป (General Sale Taxes) ซึ่งเก็บจากสินค้าและบริการทุกประเภทที่ได้กำหนดเอาไว้ในฐานภาษีโดยเก็บจากการใช้จ่าย การซื้อสินค้าและการบริการของประชาชน

3) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือบริการ (ภาษีขาย) ไม่ใช่รายได้จากการประกอบกิจการ และในทางตรงกันข้ามภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการ จดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บจากการซื้อสินค้าหรือจากการรับบริการ (ภาษีซื้อ) ก็ไม่ใช่รายจ่ายจากการประกอบกิจการเช่นกัน

4) ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากการขายสินค้า การให้บริการ และการนำสินค้าเข้าประเทศ ซึ่งความรับผิดชอบภาษีจะเกิดขึ้นทันทีเมื่อมีการซื้อสินค้าหรือใช้บริการ ไม่ว่าจะผู้ประกอบการนั้นจะอยู่ในรูปของบุคคลธรรมดา นิติบุคคล หรือคณะบุคคลก็ตาม

### 1.1.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Taxable Person)

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายถึง บุคคลที่มีหน้าที่ต้องนำเงินภาษีมูลค่าเพิ่มไปชำระต่อเจ้าหน้าที่<sup>58</sup> จากความหมายดังกล่าว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจึงหมายถึง ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเป็นปกติธุระไม่ว่าจะประกอบกิจการในรูปของบุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีหรือนิติบุคคล หรือนิติบุคคลใด ๆ หากมีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี มีหน้าที่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน<sup>59</sup>

#### ประเทศสาธารณรัฐเกาหลี

ส่วนผู้มีหน้าที่ (Taxpayer) ตามกฎหมายของประเทศสาธารณรัฐเกาหลีนั้น ได้กำหนดไว้ในกฎหมายชื่อ Value Added Tax Law ซึ่งเป็นกฎหมายภาษีประเภทหนึ่งที่อยู่ภายใต้

<sup>58</sup> สมชัย ฤชุพันธ์ (2533) ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย พิมพ์ครั้งที่ 3 กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์กฎหมายธุรกิจ หน้า 105

<sup>59</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม (2549) คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 3 (แก้ไขเพิ่มเติม)

กรุงเทพมหานคร สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา น. 394

กฎหมายภาษีแห่งชาติ (Laws Of National Taxes)<sup>60</sup> หมายถึง บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการอย่างอิสระในทางธุรกิจไม่ว่าจะมุ่งกำไรหรือหากำไรหรือไม่ และคำว่า “บุคคล” หมายความว่าบุคคลธรรมดา นิติบุคคล หน่วยราชการ องค์การของรัฐ สมาคม มูลนิธิและองค์กรอื่นที่มีได้จดทะเบียน

### *ประเทศไต้หวัน*

ประเทศไต้หวันกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มจะบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีธุรกิจ (Value-added and Non-value-added Business Tax Act)<sup>61</sup> ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแบ่งได้ 2 ประเภท คือ ผู้เสียภาษีทั่วไปที่มีรายรับต่อเดือนสูงกว่า NT 200,000 ผู้เสียภาษีประเภทนี้มีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีที่ทางราชการเป็นผู้จัดทำจำหน่าย (Uniform Invoice) ในการขายสินค้าหรือให้บริการกับผู้ซื้อหรือผู้รับบริการของตน และสามารถนำภาษีที่จ่ายไปเพื่อการขายสินค้าหรือการให้บริการไปหักออกจากภาษีที่ต้องนำส่งกรมสรรพากรได้ ส่วนผู้มีหน้าที่เสียภาษีประเภทที่ 2 คือ ผู้เสียภาษีรายย่อยที่มีรายรับไม่ถึง NT 200,000 และผู้ประกอบการในธุรกิจเกี่ยวกับสถาบันการเงิน ในศัลยกรรม ภัตตาคารที่มีการแสดงประกอบ ตลอดจนสถานบันเทิงต่างๆ ผู้เสียประเภทนี้ไม่จำเป็นต้องออกใบกำกับภาษีและไม่มีการหักภาษีที่จ่ายไปจริงเพื่อการขายสินค้าหรือการให้บริการเหมือนกับกรณีผู้เสียภาษีประเภททั่วไป

จากการพิจารณาผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีของประเทศไทยและประเทศสาธารณรัฐเกาหลีจะเห็นว่าทั้งสองประเทศกำหนดให้ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเป็นปกติธุระไม่ว่าจะประกอบกิจการในรูปแบบของบุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีหรือนิติบุคคล หรือนิติบุคคลใด ๆ เช่นกันแต่ผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี จะครอบคลุมถึงหน่วยราชการ องค์การของรัฐ ให้มีหน้าที่เสียภาษีด้วย แต่ประเทศไทยไม่ได้กำหนดให้หน่วยราชการ องค์การของรัฐที่มีได้แสวงหากำไรมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด ส่วนประเทศไต้หวันกำหนดจำนวนเงินเกณฑ์ในการแบ่งประเภทของผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับแบบใบกำกับภาษีเพื่อให้เจ้าหน้าที่ได้ตรวจสอบต่อไป

#### **1.1.4 กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม**

เป็นการกำหนดขอบเขตของการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทราบว่า การขายสินค้าหรือการให้บริการใดบ้างที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ไว้ในมาตรา 77/2 ว่าการกระทำได้ดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักรให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้

<sup>60</sup> Ministry Of Finance and Economy, Korea. (1996) *Korean Taxation*. 1996 Seoul: Korea Press. P. 170

<sup>61</sup> KLUWER LAW INTERNATIONAL. “Tax Planning & Compliance in Asia” P.3-5

1) การขายสินค้าหรือให้บริการโดยผู้ประกอบการ

2) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

*ประเทศสาธารณรัฐเกาหลี*

ประเทศสาธารณรัฐเกาหลีนั้น ได้กำหนดถึงธุรกรรมที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ว่า การขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้าสินค้า จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและยังได้เรียกเก็บจากกิจการที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจำเป็นกับการขายสินค้าหรือให้บริการที่เป็นกิจการหลักด้วย<sup>62</sup>

*ประเทศไต้หวัน*

ประเทศไต้หวันเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าและการให้บริการ การขายส่ง การขายปลีก ของวิสาหกิจที่แสวงหากำไร (Profit Seeking Enterprise) หรือ PSE เป็นส่วนใหญ่ นอกจากนี้ก็จะมีการจัดเก็บจากการนำเข้าสินค้าหรือบริการจากผู้นำเข้าด้วย<sup>63</sup>

จากหลักกฎหมายเกี่ยวกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของทั้งประเทศไทยประเทศสาธารณรัฐเกาหลี และประเทศไต้หวัน จะบัญญัติหลักการไว้ในลักษณะเดียวกันสามารถครอบคลุมกิจการอย่างกว้างขวาง ทำให้มีจำนวนผู้ที่มีหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนมาก

### **1.1.5 ความรับผิดชอบในการเสียมูลค่าเพิ่มและการคำนวณภาษี**

1) *ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point)*

ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการกำหนดว่า ความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อใด หากมิได้กำหนดไว้ก็จะไม่ทราบว่า ผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดชอบในการเสียภาษีเมื่อใด ซึ่งมาตรา 82/4 ได้บัญญัติให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น โดยคำนวณจากฐานภาษีที่เกิดขึ้น เช่น กรณีการขายสินค้า ความรับผิดชอบในการเสียภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อมีการชำระค่าสินค้าหรือเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์หรือเมื่อมีการส่งมอบสินค้า เมื่อมีกรณีใดกรณีหนึ่งเกิดขึ้นผู้ขายสินค้ามีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้านั้น

บทบัญญัติมาตรานี้ มิได้เป็นการห้ามผู้ประกอบการจดทะเบียนที่จะเสนอ หรือแสดงราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการแก่ผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการในราคาโดยรวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้ว ทั้งนี้ ไม่ว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนจะได้แจ้งให้ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการทราบด้วยหรือไม่ก็ตาม

<sup>62</sup> op.cit.p.172

<sup>63</sup> สาธิต รังคสิริ (2535) “ประสบการณ์และบทเรียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี” วารสารมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช 5, 1 (มกราคม-เมษายน) น. 40



2) วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม (ม. 82/3)<sup>64</sup>

ผู้ประกอบการจดทะเบียน มีหน้าที่ต้องคำนวณภาษีเพื่อหาจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือจะได้รับการคืนภาษี วิธีการคำนวณภาษีในประเทศไทยคือคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับการคืนภาษีหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้

*ประเทศสาธารณรัฐเกาหลี*

กำหนดความรับผิดในการเสียภาษี กรณีการขายสินค้าที่เคลื่อนย้ายได้ (The goods to be removed) ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อเวลาที่มีการส่งมอบ (Delivery) สินค้าชิ้นนั้น แต่หากเป็นการขายสินค้าที่ไม่อาจเคลื่อนย้ายได้ ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อมีการกระทำที่อาจจะหาผลประโยชน์ได้ (Made available) และถ้าหากเป็นกรณีที่เป็นสินค้าที่จะต้องจัดทำขึ้นมาก่อนหรือต้องจัดหา (The provisions) และยังมีได้ใช้ประโยชน์ซึ่งสินค้านั้น ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีการกำหนดตัวสินค้าโดยเฉพาะเจาะจงก่อน (Goods is fixed) ส่วนกรณีการส่งออก (The date of shipping) และกรณีนำเข้า (Import goods) ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้รับอนุญาตให้นำเข้า (Import license)

ส่วนการให้บริการ (Services) กำหนดให้ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อเริ่มให้บริการ (The rendering of services) หรือกรณีต้องใช้สินค้าด้วย ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อมีการใช้สินค้าด้วย (Facilities) หรือมีสิทธิ (Rights) ที่จะได้ใช้สินค้านั้น และในกรณีต่อไปนี้ ถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นแล้ว ได้แก่<sup>65</sup>

ก. เมื่อได้ออกใบกำกับภาษี (Issued tax invoices) หรือ

ข. เมื่อได้รับได้รับเงินก่อนการให้บริการ (Receipts before the normal time of supply)

วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งของประเทศสาธารณรัฐเกาหลีได้บัญญัติวิธีการคำนวณไว้ในทำนองเดียวกันกับของประเทศไทย ดังได้กล่าวไว้ข้างต้น

*ประเทศไต้หวัน*

ความรับผิดในการเสียภาษีก็มีลักษณะคล้ายคลึงกับประเทศไทยคือจัดเก็บในขณะที่ย้ายสินค้าหรือให้บริการการคำนวณธุรกิจที่อยู่ในลักษณะภาษีมูลค่าเพิ่มจะคำนวณ

<sup>64</sup> สืบค้นจาก <http://rdsrv.rd.go.th/8020.0.html#mata82/3> เมื่อวันที่ 15 มีนาคม 2555

<sup>65</sup> สาธิต รังคสิริ (2535) “ประสบการณ์และบทเรียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี” วารสารมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช 5, 1 (มกราคม-เมษายน) น. 34



จากผลต่างระหว่างภาษีขายกับภาษีซื้อในเดือนภาษีนั้น(ภาษีขาย- ภาษีซื้อ) “ภาษีขาย”คือ ภาษีที่เรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือให้บริการ “ภาษีซื้อ”คือ ภาษีที่จ่ายไปในการลงทุนไม่ว่าจะเป็นวัตถุดิบ สินค้าหรือเครื่องจักร เป็นต้น ซึ่งตัวแทนของภาษีซื้อก็คือ ใบกำกับภาษีที่ได้ในรอบภาษีนั้น ส่วนภาษีซื้อที่ห้ามนำมาหักออกจากภาษีขาย เช่น ภาษีซื้อที่ไม่มีหลักฐานใบกำกับภาษี ภาษีซื้อที่เกิดจากค่ารับรอง เป็นต้น<sup>66</sup>

### 1.1.6 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นมาตรการเพื่อบรรเทาภาระภาษี ซึ่งสามารถแบ่งได้ 2 ประเภทคือ<sup>67</sup>

1) การยกเว้นภาษีทั้งหมด ในกรณีนี้เป็นการยกเว้นเพื่อส่งเสริมการส่งออกหรือการลงทุน จึงได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้ทั้งหมด แต่ในบทบัญญัติของกฎหมายจะใช้ คำว่า เรียกเก็บภาษีในอัตราศูนย์ (Zero rate) ซึ่งจะทำให้ผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้ามา มีภาษีซื้อแต่ขณะส่งออกมีภาษีขายเป็นศูนย์จึงทำให้ผู้ประกอบการขอคืนภาษีได้ทั้งหมด

2) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มบางส่วน เป็นการยกเว้นสำหรับกิจการซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการ โดยไม่ต้องนำเงินภาษีมูลค่าเพิ่มไปชำระ การยกเว้นกรณีนี้ผู้ประกอบการยังมีภาษีซื้อที่ถูกเรียกเก็บไปขณะซื้อสินค้ามาใช้ในกิจการทำให้ไม่สามารถขอเครดิตภาษีและต้องรับภาระภาษีไว้เอง กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มบางส่วนได้แก่

(ก) ผู้ประกอบกิจการ ขายพืชผลทางการเกษตร สัตว์ ไม่ว่ามีชีวิตหรือไม่มีชีวิต ปุ๋ยปลาป่น อาหารสัตว์ ยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ หนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน ฯลฯ

(ข) ผู้ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการซึ่งไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายและมีรายรับไม่เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี

(ค) การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร โดยอากาศยาน

(ง) การส่งออกของผู้ประกอบการในเขตอุตสาหกรรมส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

(จ) การให้บริการขนส่งน้ำมันเชื้อเพลิงทางท่อในราชอาณาจักร

**สาธารณรัฐเกาหลี**

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มประเทศสาธารณรัฐเกาหลี ให้ยกเว้นภาษีแก่สินค้าและบริการบางชนิด เช่น

<sup>66</sup> สาธิต รังคสิริ เฟื่องอ้าง น. 42

<sup>67</sup> สืบค้นจาก <http://rdsrv.rd.go.th/8020.0.html#mata81,81/1,81/2> เมื่อวันที่ 15 มีนาคม 2555

- สินค้าจำเป็นต่อการครองชีพ เช่น อาหารที่ยังไม่ได้แปรรูป น้ำประปา
- สินค้าประเภทสื่อวัฒนธรรมและสังคม เช่น การรักษาพยาบาล การศึกษา

งานศิลป์ การแสดง เป็นต้น

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี จะมีลักษณะทำนองเดียวกับประเทศไทย

*การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มประเทศไต้หวัน*

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไต้หวันมีความคล้ายคลึงกับประเทศอื่นๆที่ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีการยกเว้นอยู่ 2 กรณีคือ

กรณีแรก เป็นการยกเว้นบางส่วน (Partial Exemption) เมื่อผู้ประกอบการซื้อสินค้าหรือรับบริการมาก็ต้องจ่ายค่าสินค้าหรือค่าบริการบวกภาษีซื้อ แต่เมื่อขายต่อหรือให้บริการต่อไปไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้อื่น ภาษีซื้อที่ติดมาก็ต้องเอามารวมเป็นต้นทุนสินค้าขายไปมาสามารถนำมาหักออกได้ แต่เมื่อเข้าระบบแล้วต้องอยู่ภายในระบบเป็นเวลา 3 ปี จึงจะขอออกจากระบบได้ การยกเว้นบางส่วนก็เนื่องมาจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมชนิดหนึ่ง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายมิใช่ผู้รับภาระภาษีที่แท้จริง ในทางปฏิบัติผู้ประกอบการจะผลักภาระภาษีให้กับ ผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการ ซึ่งจะกระทำเช่นนี้ต่อไปเป็นทอดๆ ภาระภาษีที่แท้จริงจึงรวมอยู่ในตัวสินค้าและบริการ ซึ่งจะทำให้ผู้รับภาระก็คือประชาชนผู้บริโภคสินค้าหรือรับบริการ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องให้การยกเว้นแก่สินค้าหรือบริการบางประเภทที่จำเป็นต่อการครองชีพเพื่อบรรเทาภาระให้กับผู้มีรายได้น้อย

กรณีที่สอง เป็นการยกเว้นอย่างแท้จริง (Full Exemption: Zero Rate) การยกเว้นในกรณีนี้ผู้ประกอบการไม่ต้องคำนวณภาษีขายเมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการและยังมีสิทธินำภาษีซื้อที่ชำระไปเพื่อการลงทุนทั้งสิ้นตามหลักฐานใบกำกับภาษีที่ได้มานำไปเป็นหลักฐานการขอลดภาษีจากกรมสรรพากรด้วย ในบางประเทศเรียกการยกเว้นภาษีอย่างแท้จริงว่า การจัดเก็บอัตราศูนย์

ในเรื่องอัตราภาษีและการยกเว้นภาษีทั้งประเทศไทย ประเทศสาธารณรัฐเกาหลี และประเทศไต้หวัน ได้บัญญัติหลักการไว้ในลักษณะทำนองเดียวกันตามที่ได้นำเสนอไปแล้วในข้างต้น นอกจากนี้ในส่วนของประเทศไทยได้กำหนดอัตราภาษีไว้ในมาตรา 80 ว่าให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 10 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มและอัตราภาษีดังกล่าวให้ลดลงได้โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกาแต่ต้องกำหนดอัตราภาษีให้เป็นอัตราเดียว สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ และการนำเข้าทุกกรณี

ส่วนอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสาธารณรัฐเกาหลีได้กำหนดให้ใช้อัตราภาษีเดียวกันคือร้อยละ 10 แต่กฎหมายก็ยังเปิดช่องให้มีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีได้โดยปรับจากอัตรามาตรฐานร้อยละ 13 ซึ่งอาจจะเพิ่มหรือลดได้ร้อยละ 3 และนอกจากนี้ยังให้อำนาจรัฐมนตรีที่จะเพิ่มหรือลดอัตราภาษีได้หากว่าเป็นการสมควร และอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไต้หวันจัดเก็บในอัตราไม่ต่ำกว่าร้อยละ 5 และไม่เกินร้อยละ 10 ซึ่งอัตราที่ใช้จริงคือร้อยละ 5

หลักการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งสามประเทศดังกล่าวข้างต้นนี้มีลักษณะการยกเว้นภาษีสำหรับเพื่อช่วยเหลือด้านค่าครองชีพแก่ประชาชน และสินค้าการเกษตร แต่อาจแตกต่างกันในข้อยกเว้นปลีกย่อยแล้วแต่ความเหมาะสมกับกับสภาพเศรษฐกิจ สังคมและการเมืองของแต่ละประเทศไป ส่วนอัตราภาษีแต่ละประเทศมักจะกำหนดให้ใกล้เคียงกัน

สำหรับอัตราภาษีของประเทศไทย นั้นมี การตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 549) พ.ศ. 2555 ให้ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร และคงจัดเก็บในอัตราร้อยละหกจุดสาม สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าทุกกรณี ซึ่งความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2555 ถึงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2557

ผู้ศึกษาเห็นว่า การตราพระราชกฤษฎีกาลดอัตราภาษีดังกล่าวรัฐบาลมีนโยบายกระตุ้นให้อัตราการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศสูงขึ้นและเพื่อลดภาระค่าครองชีพและสนับสนุนให้เกิดการขายตัวด้านการใช้จ่ายภาคเอกชนที่มีส่วนสำคัญต่อการฟื้นตัวของเศรษฐกิจควบคู่ไปกับการรักษาระดับอัตราเงินเฟ้อให้อยู่ในระดับที่มีเสถียรภาพ ซึ่งมาตรการทางภาษีสามารถช่วยให้เศรษฐกิจของประเทศมีการเจริญเติบโตต่อไป การปรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มก็ขึ้นอยู่กับปัจจัยทางเศรษฐกิจเป็นสำคัญ

### **1.1.7 การยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษี (Return & Payment)**

การยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษี มีความสำคัญ 3 ประการคือ

1) เป็นการแสดงยอดขาย ภาษีขาย ยอดซื้อและภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในรอบเวลาภาษีนั้น

2) แสดงจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระหรือได้คืนภาษีหากในรอบเวลาภาษีนั้นมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย

3) เป็นใบสำคัญหรือหลักฐานการชำระภาษี

ตามประมวลรัษฎากร ได้กำหนดการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในมาตรา 83<sup>68</sup> ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบที่

<sup>68</sup> สืบค้นจาก <http://rdsrv.rd.go.th/8020.0.html#mata83> เมื่อวันที่ 15 มีนาคม 2555

อธิบดีกำหนด โดยให้ยื่นเป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษีถ้ามี ไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีสำหรับเดือนภาษีใด ให้ยื่นภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่น การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษี ให้ยื่นและชำระ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่

ถ้าผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสถานประกอบการหลายแห่ง การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษี ให้แยกยื่นและชำระเป็นรายสถานประกอบการ ทั้งนี้ เว้นแต่ผู้ประกอบการ จดทะเบียนจะยื่นคำร้องต่ออธิบดี ขออนุมัติยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีรวมกัน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่แห่งใดแห่งหนึ่ง หรือ ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนดตามวรรคสามก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้วให้ถือปฏิบัติตั้งแต่เดือนภาษีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีดังกล่าวข้างต้นหากมีเครดิตภาษี หรือมีภาษีที่ต้องขอคืนต่อไป

#### ประเทศสาธารณรัฐเกาหลี

ส่วนการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี ได้กำหนดให้ผู้ประกอบการยื่นแบบและชำระภาษีผู้ประกอบการต้องประเมินตนเองพร้อมยื่นแบบแสดงรายการ ชำระเงินภาษีและแนบด้วยใบกำกับภาษีซึ่งเป็นหลักฐานที่นำมาหักออกจากภาษีที่ต้องนำส่งภายใน 25 วันนับจากวันถึงกำหนด ตามรอบระยะเวลาดังนี้<sup>69</sup>

#### 1) รอบเวลาภาษีที่ 1 เริ่มจากวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 30 มิถุนายน

ในรอบเวลาที่ 1 (Preliminary Return) ผู้ประกอบการจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีช่วงแรก ซึ่งเป็นช่วงวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 มีนาคม ภายในวันที่ 25 เมษายน และยื่นแบบแสดงรายการช่วงที่สอง (Final Return) ซึ่งเป็นช่วงวันที่ 1 เมษายน ถึงวันที่ 30 มิถุนายน ภายในวันที่ 25 กรกฎาคม

#### 2) รอบเวลาภาษีที่ 2 เริ่มจากวันที่ 1 กรกฎาคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม

ในรอบเวลาที่ 2 (Second Taxable Period) ผู้ประกอบการจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีช่วงแรกของรอบที่ 2 ซึ่งเป็นช่วงวันที่ 1 กรกฎาคม ถึงวันที่ 30 กันยายน ภายในวันที่ 25 ตุลาคม และยื่นแบบแสดงรายการช่วงที่สองซึ่งเป็นช่วงวันที่ 1 ตุลาคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม ภายในวันที่ 25 มกราคม ของปีถัดไป

#### ประเทศไต้หวัน

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีทุกๆรอบ 2 เดือน ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป ณ สำนักงานสรรพากรท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่เป็นรายสถาน

<sup>69</sup> op.cit.p.171

ประกอบการ ทั้งนี้จะต้องแนบใบกำกับภาษีที่ขอหักเป็นภาษีซื้อมาด้วยทั้งหมด เพื่อเจ้าหน้าที่จะได้นำใบกำกับภาษีมาตรวจความถูกต้องทุกใบด้วยระบบคอมพิวเตอร์ สำหรับผู้เสียภาษีในอัตราศูนย์สามารถยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพื่อขอคืนภาษีที่ชำระไปแล้วได้เป็นรายเดือน

จะเห็นว่าประเทศไทย ผู้ประกอบการมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีทุกๆ เดือน ประเทศสาธารณรัฐเกาหลี ผู้ประกอบการมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีทุกๆ 3 เดือนและประเทศไต้หวันยื่นแบบฯทุกๆ 2 เดือน ซึ่งผู้ประกอบการต้องประเมินตนเองพร้อมชำระภาษีและต้องแนบใบกำกับภาษีที่เป็นหลักฐานในการชำระภาษีที่ต้องชำระด้วย<sup>70</sup>

ในการกำหนดเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี ในปีหนึ่งผู้ประกอบการมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเพียง 4 ครั้งประเทศไต้หวันปีละ 6 ครั้ง ซึ่งต่างกับกำหนดเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของประเทศไทยที่กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มทุกเดือนในหนึ่งปีต้องมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีถึง 12 ครั้ง ผู้ศึกษาเห็นว่า การกำหนดให้ผู้ประกอบการมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีหลายครั้งจะเป็นการเพิ่มภาระและค่าใช้จ่ายในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี และยังเพิ่มปริมาณงานให้เจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบเอกสาร ตรวจคืนภาษี ในประเด็นนี้ผู้ศึกษาเห็นว่าควรกำหนดจำนวนครั้งในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีในลักษณะเดียวกับของประเทศสาธารณรัฐเกาหลีหรือประเทศไต้หวัน จะมีความเหมาะสมและเกิดประโยชน์กับผู้ประกอบการจดทะเบียนและเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน

### 1.1.8 ใบกำกับภาษี (Tax Invoice)

ใบกำกับภาษีเป็นเอกสารที่มีความสำคัญในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีเครดิตหรือขอคืนภาษี เนื่องจากเป็นหลักฐานที่แสดงว่าผู้ซื้อได้ถูกเรียกเก็บภาษีไปเมื่อตอนซื้อสินค้า และนอกจากนี้ยังเป็นประโยชน์ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี การออกใบกำกับภาษีจึงเป็นหน้าที่ที่สำคัญของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าหรือให้บริการที่จะต้องออกใบกำกับภาษีทุกครั้งที่เกิดความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น พร้อมทั้งให้ส่งมอบใบกำกับภาษีนั้นแก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ส่วนสำเนาใบกำกับภาษีให้เก็บรักษาไว้ตามมาตรา 87/3<sup>71</sup>

<sup>70</sup> สาทิต รังคสิริ (2535) “ประสบการณ์และบทเรียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี” วารสารมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช 5, 1 (มกราคม-เมษายน) น. 36

<sup>71</sup> สืบค้นจาก <http://rdsrv.rd.go.th/8021.0.html#mata87/3> เมื่อวันที่ 15 มีนาคม 2555



ตามประมวลรัษฎากร ได้กำหนดรายการในใบกำกับภาษีไว้ในมาตรา 86/4 ว่าอย่างน้อยต้องมีข้อความดังต่อไปนี้

1) คำว่า “ใบกำกับภาษี” ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด  
 2) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียน ที่ออกใบกำกับภาษีและในกรณีที่ตัวแทนเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียน ตามมาตรา 86 วรรคสี่ หรือมาตรา 86/2 หรือผู้ทอดตลาดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 86/3 ให้ระบุชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของตัวแทนนั้นด้วย

3) ชื่อ ที่อยู่ ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ  
 4) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม ถ้ามี  
 5) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ  
 6) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน

7) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

8) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

*ประเทศสาธารณรัฐเกาหลี*

ส่วนประเทศสาธารณรัฐเกาหลีใช้ระบบใบกำกับภาษีเป็นตัวควบคุมการเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องออกใบกำกับภาษีให้ผู้ซื้อทุกครั้งที่มีการจำหน่ายสินค้าและบริการ รายละเอียดสำคัญที่ปรากฏในใบกำกับภาษีได้แก่<sup>72 2</sup>

1) เลขทะเบียนและชื่อผู้ประกอบการ

2) เลขทะเบียนและชื่อผู้ซื้อ

3) มูลค่าของสินค้าและบริการ และจำนวนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม

4) วันเดือนปีที่ออกใบกำกับภาษี

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีต้องแนบใบกำกับภาษีไปด้วยทุกครั้ง เจ้าหน้าที่จะนำใบกำกับภาษีไปจับคู่กันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย เพื่อหาผู้ประกอบการที่เลี่ยงภาษี เช่น ทำใบกำกับภาษีปลอม

สำหรับปัญหาการทุจริตในการจัดทำเอกสารและออกใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีผลกระทบต่อภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ผู้ศึกษาจะได้ศึกษาและวิเคราะห์ในบทที่ 4 ต่อไป

<sup>72</sup> สาธิต รังคสิริ อ่างแก้ว เจริญธรรมที่ 2 น.33



### ประเทศไต้หวัน

ประเทศไต้หวันกำหนดให้ผู้ที่จะออกไปกำกับภาษีจะต้องเป็นแบบฟอร์มที่พิมพ์และจำหน่ายโดยรัฐบาล หรือเป็นแบบฟอร์มที่หน่วยธุรกิจพิมพ์ขึ้น โดยได้รับอนุญาตจากรัฐบาลให้พิมพ์ไปกำกับภาษีได้เอง ซึ่งกระทรวงการคลังจะเป็นผู้กำหนดแบบฟอร์มและรายละเอียดที่ต้องบันทึกไว้ในใบกำกับภาษี

ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการ มีหน้าที่ต้องออกไปกำกับภาษีเต็มรูปแบบให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการ เว้นแต่ธุรกิจขนาดเล็กซึ่งอาจได้รับการยกเว้นให้ออกใบเสร็จรับเงินแทนได้<sup>73</sup>

#### 1.1.7 การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (Refund)

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นระบบภาษีที่ยินยอมให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนหักภาษีที่ได้เสียไปแล้วเมื่อตอนซื้อสินค้าชั้นกลางและสินค้าทุนมาใช้ในการผลิตออกจากภาษีที่เรียกเก็บเมื่อมีการขายสินค้าในรอบเวลาภาษีใดรอบภาษีหนึ่ง เหลือเท่าใดจึงจะนำไปชำระภาษีให้แก่รัฐ ซึ่งวิธีการคำนวณคือ ภาษีขาย - ภาษีซื้อ = ภาษีที่ต้องชำระหรือที่ต้องขอคืน ระบบการคืนภาษีถือว่าเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม การคืนภาษีจะต้องหาวิธีการหรือกลไกในการตรวจสอบให้รอบครอบ ก่อนที่จะศึกษาวิธีการขอคืนภาษี จากการศึกษาพบว่าการคืนภาษีมียุทธศาสตร์ที่สำคัญได้แก่

##### ก. ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีในอัตราศูนย์ (Zero Rate)

ตามประมวลรัษฎากร ได้กำหนดกิจการที่ต้องเสียภาษีในอัตราศูนย์ไว้ในมาตรา 80/1 ว่า ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- (1) การส่งออกสินค้าที่มีใช้การส่งออกสินค้าซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตาม
- (2) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด
- (3) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยาน หรือเรือเดินทะเลที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล

<sup>73</sup> นววิธ มานะกุล (2553) “ใบกำกับภาษีปลอม” วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ น.134

(4) การขายสินค้าหรือการให้บริการกับกระทรวง ทบวง กรม ราชการ ส่วนท้องถิ่น หรือรัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรี

(5) การขายสินค้าหรือ การให้บริการกับองค์การสหประชาชาติ ทบวง การชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล ทั้งนี้ เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(6) การขายสินค้าหรือการให้บริการระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการ มีที่อยู่ในเขตปลอดอากรไม่ว่าจะอยู่ในเขตเดียวกันหรือไม่ หรือระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

#### ข. ขอกินภาษีเนื่องจากการลงทุนในสินค้า (Capital Goods)

ในการขอกินภาษีเนื่องจากการซื้อสินค้ามาลงทุนย่อมมีสิทธิที่จะนำภาษีซื้อไปหักออกจากภาษีขายได้ทั้งจำนวน จึงมีความเป็นไปได้ที่ภาษีซื้อจะมากกว่าภาษีขายทำให้ได้รับคืนภาษีจากการลงทุนดังกล่าวเต็มจำนวน

การเสียภาษีในอัตราศูนย์จะมีผลทำให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่มีภาษีขาย คงมีแต่ภาษีซื้อที่ได้ถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่นเรียกเก็บตอนซื้อสินค้า ดังนั้นผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวนี้มีสิทธิขอกินภาษีซื้อได้ทั้งจำนวน จึงเป็นการส่งเสริมการลงทุนในประเทศและส่งเสริมให้มีการส่งสินค้าออกไปขายต่างประเทศได้

##### 1) หลักเกณฑ์การขอกินภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 ได้กำหนดวิธีการขอกินภาษีมูลค่าเพิ่มออกเป็น 2 กรณีคือ

- การขอกินภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยวิธีคำนวณภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ

(output- input)

- การขอกินภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่ใช้วิธีการคำนวณภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ การขอกินภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีนี้ได้แก่ กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีไว้แล้ว เป็นต้น

2) กำหนดเวลาในการขอคืนภาษี ตามประมวลรัษฎากร กำหนดไว้ใน มาตรา 84, 84/1 ว่าการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการให้กระทำได้ตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(ก) การขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีที่มีภาษีต้องคืน แต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมิได้ขอคืนตามมาตรา 84 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายในสามปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น

(ข) การขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีอื่น ให้ยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันที่ชำระภาษี คำร้องขอคืนภาษีให้เป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนด

ในกรณีที่ผู้ขอคืนภาษีเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนให้ยื่นคำร้องขอคืนภาษี ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ และถ้าผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสถานประกอบการหลายแห่ง ให้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีเป็นรายสถานประกอบการ ทั้งนี้ เว้นแต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีรวมกันก็ให้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีรวมกัน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ หรือ ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 83 วรรคสี่ และในกรณีที่ผู้ขอคืนภาษีมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้ยื่นคำร้องขอคืน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่ผู้ขอคืนมีภูมิลำเนา

#### *การขอคืนภาษีในประเทศสาธารณรัฐเกาหลี<sup>74</sup>*

ประเทศสาธารณรัฐเกาหลีกำหนดให้มีการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนไว้ 2 ประเภทคือ การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มแบบปกติธรรมดาหรือแบบธรรมดา (Ordinary) ประการหนึ่งและการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเร็ว (Early Refund) อีกประการหนึ่งผู้มีสิทธิขอคืนภาษี ได้แก่ ผู้ประกอบการจดทะเบียนทั่วไป และผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีในอัตราศูนย์ หรือผู้ประกอบการที่เริ่มประกอบกิจการใหม่ เป็นต้น

#### *การขอคืนภาษีในประเทศไต้หวัน*

ผู้เสียภาษีทั่วไป ถ้ามีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายก็ให้นำภาษีซื้อส่วนที่เกินไปหักออกจากภาษีขายในงวดต่อไปได้ไม่มีกำหนดเวลา แต่ภาษีซื้อส่วนที่เกินที่เกิดจากการเสียภาษีในอัตราศูนย์ การซื้อทรัพย์สินถาวร การเลิกกิจการ การรวมกิจการ การโอนกิจการ เป็นต้น ต้องขอคืนเป็นเงินสดเช่นเดียวกัน<sup>75</sup>

<sup>74</sup> สาธิต รัชคศิริ (2535) “ประสบการณ์และบทเรียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี” วารสารมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช 5, 1 (มกราคม-เมษายน) น. 35

<sup>75</sup> สาธิต รัชคศิริ (2535) “ประสบการณ์และบทเรียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี” วารสารมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช 5, 1 (มกราคม-เมษายน) น. 42

หลักการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยก็จะมีหลักการเดียวกับประเทศสาธารณรัฐเกาหลีและไต้หวัน เนื่องจากประเทศไทยได้ศึกษาวิธีการของทั้งสองประเทศ แต่ในบากรณีประเทศไทยยังไม่ได้นำระบบเกี่ยวกับใบกำกับภาษีมาใช้ในประเทศอย่างเช่นของทั้งสองประเทศ สาธารณรัฐเกาหลีและไต้หวัน ซึ่งหากนำมาใช้บังคับก็อาจช่วยให้การนำใบกำกับภาษีปลอมไปเป็นหลักฐานการขอคืนภาษีลดลงได้

## 1.2 ปัญหาการทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

การนำหลักการของวิธีการขอคืนภาษีหรือเครดิตภาษีที่มีใบกำกับภาษี (Tax Invoice) เป็นกลไกของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ผู้ประกอบการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูปแบบ ซึ่งหลักการดังกล่าวจะใช้วิธีการคำนวณภาษีจากใบกำกับภาษี (Invoice Method) โดยผู้ประกอบการจะคำนวณจากยอดขายสินค้าหรือบริการคูณกับอัตราภาษีก็จะได้ภาษีจากยอดขายแล้วนำภาษีที่เสียไปแล้วในการซื้อสินค้าหรือบริการต่าง ๆ ที่ใช้ในการผลิตซึ่งเป็นต้นทุนของผู้ประกอบการมาเครดิตหักออกจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการต้องเสียทั้งหมด หากคำนวณภาษีซื้อแล้วต่ำกว่าภาษีขายส่วนต่างของภาษีซื้อและภาษีขายที่เกิดขึ้นเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการต้องเสียเพิ่มเติม แต่หากคำนวณแล้วหากมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายก็สามารถนำมาเครดิตหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ จึงเห็นได้ว่าใบกำกับภาษีนับเป็นหลักฐานที่สำคัญในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จากหลักการของระบบการขอคืนภาษีหรือเครดิตดังกล่าวเป็นช่องทางให้ผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีเจตนาทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้มีการนำใบกำกับภาษีซื้อปลอมมาขอคืนหรือเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรมสรรพากร ซึ่งการกระทำดังกล่าวเป็นการฝ่าฝืนกฎหมายตามประมวลรัษฎากร มีความผิดทั้งทางอาญาและทางแพ่ง ปัญหาเหล่านี้ถือว่าเป็นปัญหาสำคัญในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม สาเหตุก็เนื่องมาจากนโยบายการบริหารจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและมาตรการในการป้องกันและปราบปรามไม่มีประสิทธิภาพ อีกทั้งการจัดเก็บภาษีนับถือเป็นการบังคับจัดเก็บจากประชาชน ทำให้ผู้เสียภาษีพยายามที่จะหลีกเลี่ยงไม่เสียภาษี หรือเสียภาษีให้น้อยที่สุด จึงเป็นสาเหตุทำให้เกิดการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้น

## 1.3 ความหมายของการทุจริตตามกฎหมายไทย

คำว่า “ทุจริต” มีการบัญญัติเอาไว้โดยทั่วไปในกฎหมายอาญาและตามคำพิพากษาศาลฎีกาอีกหลายฉบับ คำว่าโดยทุจริตนั้นมีลักษณะสำคัญ 3 ประการ คือ

- 1) เพื่อแสวงหาผลประโยชน์
- 2) เป็นประโยชน์ที่มิควรได้โดยชอบด้วยกฎหมาย
- 3) เป็นการแสวงหาเพื่อตนเองหรือผู้อื่น

โดยทุจริตนั้นตามประมวลกฎหมายอาญาถือเป็นเจตนาพิเศษซึ่งผู้กระทำความผิดต้องประสงค์ต่อประโยชน์เช่นว่านั้นโดยตรง ซึ่งตามหลักทั่วไปในกฎหมายอาญาบุคคลจะต้องรับผิดชอบในทางอาญาต่อเมื่อการกระทำความผิดได้กระทำโดยเจตนา เว้นแต่เป็นการกระทำโดยประมาท ซึ่งกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งให้ต้องรับผิดชอบตามมาตรา 59 อย่างไรก็ตามในประมวลกฎหมายอาญานั้นแม้ไม่มีบทบัญญัติว่าผู้กระทำความผิดกระทำความผิดโดยเจตนาที่ต้องถือว่ามิ่งค์ประกอบภายในของความผิดว่าต้องกระทำโดยเจตนาเสมอ ซึ่งความผิดในภาค 2 ที่มีคำว่า “โดยทุจริต”<sup>76</sup> เป็นองค์ประกอบความผิด ผู้กระทำจะมีความผิดฐานนั้นจะต้องมีเจตนาพิเศษคือ “โดยทุจริต” หากกระทำโดยเจตนาธรรมดาแล้วยังถือว่าการกระทำดังกล่าวไม่มีความผิดในส่วนของประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้มีการลงโทษบุคคลที่ทุจริตเกี่ยวกับใบกำกับภาษีปลอมในทางอาญาเอาไว้ในมาตรา 36<sup>77</sup> มาตรา 37<sup>78</sup> และมาตรา 90/4(3),(7)<sup>79</sup> แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นเรื่องการจงใจหรือการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งตามประมวลรัษฎากรใช้คำว่า โดยฉ้อโกง โดยจงใจ โดยอุบาย ออกหรือใช้

<sup>76</sup> ฎีกาที่ 836/2513 จำเลยที่ 1 ที่ 2 สมคบกันหลอกลวงโจทก์ว่า จำเลยที่ 2 เป็นนายเชวง เจ้าของที่ดินตาม น.ส.3 จนโจทก์หลงเชื่อและทำหนังสือรับรองหลักทรัพย์กับยื่นขอประกันตัวนายกุหลาบต่อศาล แม้จะไม่ปรากฏว่าจำเลยได้รับประโยชน์เป็นทรัพย์สินแต่อย่างใด แต่ก็เป็นการทำให้นายกุหลาบได้รับประโยชน์ โดยนำหนังสือรับรองหลักทรัพย์นั้นไปอ้ายยื่นยันต่อศาลจนได้ประกันตัวไป เป็นการแสวงหาประโยชน์สำหรับผู้อื่นแล้ว จึงถือว่าจำเลยกระทำโดยทุจริตตามมาตรา 1(1) แห่งประมวลกฎหมายอาญา

ฎีกาที่ 557/2502 ได้เงินจากประชาชนที่เชื่อตามหลอกว่าน้ำพุศักดิ์สิทธิ์รักษาโรคได้ถือว่าเป็นการแสวงหาประโยชน์ที่มิควรได้โดยชอบด้วยกฎหมายเป็นการทุจริต

<sup>77</sup> มาตรา 36 “ผู้ใดโดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย หรือสรรพากรจังหวัด เจ้าพนักงานประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือกรรมการที่ออกตามมาตรา 12 ตรี มาตรา 19 มาตรา 23 หรือมาตรา 32 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินสองพันบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ”

<sup>78</sup> มาตรา 37 “ผู้ใด

(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจ แจ้งข้อความอันเป็นเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถาม ด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ

(2) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกง หรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยง หรือพยายาม หลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้”

<sup>79</sup> มาตรา 90/4 บุคคลดังต่อไปนี้ ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

“... (3) ผู้ออกไปกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิจะออก เอกสารดังกล่าวตามมาตรา 86/13

(7) ผู้ประกอบการโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี”



ใบกำกับภาษีปลอมหรือโดยวิธีการอื่นใดในทำนองเดียวกัน แต่อย่างไรก็ตามถึงแม้ว่าประมวลรัษฎากรจะไม่ได้กำหนดให้การกระทำดังกล่าวต้องมีเจตนาพิเศษซึ่งก็คือ “โดยทุจริต” เอาไว้ก็ตาม แต่การบัญญัติดังกล่าวสามารถลงโทษผู้กระทำความผิดโดยมีเจตนาพิเศษหรือไม่ก็ได้ซึ่งมีวัตถุประสงค์ของการบังคับใช้และองค์ประกอบความผิดเช่นเดียวกันกับกฎหมายอาญานั้นเอง

#### 1.4 มาตรการการลงโทษ (Sanction)

การปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติอันเป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติบทบัญญัติต่างๆของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม อาจได้รับรับโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา ทั้งนี้มาตรการการลงโทษมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและป้องกันมิให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีกับให้มีการเร่งรัดชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงจำเป็นต้องมีมาตรการใช้บังคับ<sup>80</sup> กล่าวคือ

1) โทษทางแพ่ง เป็นโทษที่เกิดจากการปฏิบัติหรือไม่ปฏิบัติหน้าที่ทางแพ่ง เช่น การประกอบกิจการโดยไม่จดทะเบียน มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือไม่นำส่งภาษีภายในกำหนดเวลา ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด มิได้จัดทำใบกำกับภาษี เป็นต้น ซึ่งการกระทำดังกล่าวข้างต้นทำให้มีการเสียภาษีไม่ถูกต้อง ผู้ประกอบการนั้นต้องรับผิดชอบชำระภาษีพร้อมเบี้ยปรับ (Penalty) และเงินเพิ่ม (Surcharge) ซึ่งในการคำนวณเบี้ยปรับมีลักษณะคิดเป็นเท่าตัวหรือคิดเป็นร้อยละของจำนวนภาษี ส่วนเงินเพิ่มนั้นมีลักษณะเป็นดอกเบี้ยจากการเสียภาษีหรือนำส่งภาษีม่าช้าและคิดในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

2) โทษทางอาญา (Punishment) นอกจากโทษทางแพ่งดังกล่าวข้างต้นแล้ว หากข้อเท็จจริงปรากฏว่าผู้ประกอบการหรือบุคคลใด ได้กระทำความผิดตามที่กฎหมายบัญญัติโดยมีเจตนาที่จะฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมายก็อาจต้องรับโทษทางอาญาอีกส่วนหนึ่งด้วย ซึ่งมีตั้งแต่โทษปรับถึงโทษจำคุก โทษทางอาญาในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่ม ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้ในมาตรา 90 ถึงมาตรา 90/5

ส่วนโทษตามกฎหมายของประเทศสาธารณรัฐเกาหลีนั้น ได้กำหนดเบี้ยปรับ (Penalty Tax) ไว้ในอัตราที่ต่ำเมื่อเทียบกับกรณีของประเทศไทย เช่น กรณีที่ผู้ประกอบการไม่จดทะเบียนภายในกำหนดเวลา (fails to apply for registration) กรณีบุคคลธรรมดาให้เสียเบี้ยปรับ ร้อยละ 1 หรือกรณีเป็นนิติบุคคลให้เสียเบี้ยปรับร้อยละ 2 ของมูลค่าที่ขายหรือให้บริการหรือของจำนวนภาษีที่ต้องชำระอย่างใดอย่างหนึ่ง หรือกรณีที่มีการเพิกเฉยไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี (on default on return and payment) ให้เสียเบี้ยปรับร้อยละ 10 ของจำนวนภาษีที่ต้องชำระ แต่หากเป็นการยื่นแบบแสดงรายการภาษีน้อยกว่าภาษีที่ต้องชำระให้คิดร้อยละ 10 จากยอดที่แตกต่างกันนั้น สำหรับประเทศไทยกรณีดังกล่าวจะเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของภาษีที่ต้องชำระ หรือ

<sup>80</sup> พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา (2535) “มาตรการภาษีมูลค่าเพิ่ม” *สรรพากรศาสตร์* 39, 1 (มกราคม) หน้า 43-44



กรณีที่ยื่นภาษีมูลค่าเพิ่มไว้มากกว่าที่มีสิทธิ (the tax return filed show more Tax amount refundable than duly refundable) ก็ให้คิดเบี้ยปรับเพียงร้อยละ 10 ของจำนวนภาษีที่ขอเกิน แต่สำหรับประเทศไทยกรณีดังกล่าวจะเสียเบี้ยปรับ 1 เท่าของภาษีที่ขอคืน

### 1.5 ความหมายโดยทั่วไปของคำว่า “ปลอม”

ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน คำว่า “ปลอม” หมายถึง ทำให้เหมือนคนอื่นหรือสิ่งอื่นเพื่อให้หลงผิดว่าเป็นคนนั้นหรือสิ่งนั้น หรือไม่แท้หรือไม่จริงตามสภาพของสิ่งนั้น<sup>81</sup>

คำว่า “ปลอม” นี้ ปรากฏอยู่ในกฎหมายหลายฉบับ ซึ่งแต่ละฉบับก็จะกำหนดลักษณะของการปลอมไว้โดยเฉพาะ ดังจะเห็นได้จากกรณีดังต่อไปนี้

#### 1.5.1 เอกสารปลอมตามประมวลกฎหมายอาญา

ประมวลกฎหมายอาญาได้บัญญัติถึงลักษณะความผิดฐานปลอมเอกสารไว้ดังนี้

มาตรา 264 ผู้ใดทำเอกสารปลอมขึ้นทั้งฉบับหรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใด เติมหรือตัดทอนข้อความ หรือแก้ไขด้วยประการใด ๆ ในเอกสารที่แท้จริง หรือประทับตราปลอม หรือลงลายมือชื่อปลอมในเอกสาร โดยประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่นหรือประชาชน ถ้าได้กระทำให้ผู้หนึ่งผู้ใดหลงเชื่อว่าเป็นเอกสารที่แท้จริง ผู้นั้นกระทำความผิดฐานปลอมเอกสาร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ผู้ใดกรอกข้อความลงในแผ่นกระดาษหรือวัตถุอื่นใด ซึ่งมีลายมือชื่อของผู้อื่นโดยไม่ได้รับความยินยอม หรือโดยฝ่าฝืนคำสั่งของผู้อื่นนั้น ถ้าได้กระทำให้ผู้อื่นปลอมเอกสาร ต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน จากบทบัญญัติมาตรา 264 ของประมวลกฎหมายอาญาข้างต้น ลักษณะของการทำเอกสารปลอมสามารถจำแนกได้ ดังนี้<sup>82</sup>

- 1) ทำเอกสารปลอมขึ้นทั้งฉบับหรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใด
- 2) เติมหรือตัดทอนข้อความหรือแก้ไขด้วยประการใด ๆ ในเอกสารที่แท้จริง
- 3) ประทับตราปลอม
- 4) ลงลายมือชื่อปลอม

<sup>81</sup> นววิธ มานะกุล (2553) “ใบกำกับภาษีปลอม” วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ น.14

<sup>82</sup> สติติ ไพเราะ (2552) คำอธิบายประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 209- 287 และมาตรา 367-398 กรุงเทพมหานคร สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา น.158-162

การทำเอกสารปลอมมีปัญหาที่ต้องพิจารณาคือจำเป็นหรือไม่ที่จะต้องมียกเอกสารที่แท้จริงอยู่ จากปัญหาดังกล่าวหากเป็นการปลอมด้วยวิธีการเดิมหรือตัดทอนข้อความหรือแก้ไขด้วยประการใด ๆ ก็เป็นที่ชัดเจนอยู่ในตัวแล้วว่าต้องเป็นการทำลงในเอกสารที่แท้จริง แต่ใน ส่วนของการปลอมในลักษณะอื่นก็ยังคงเป็นปัญหาที่ต้องตีความจากเจตนารมณ์ของกฎหมายต่อไป เนื่องจากถ้อยคำในกฎหมายยังไม่ชัดเจนอยู่ในตัว ในประเด็นนี้ท่านศาสตราจารย์จิติ ดิงศภัทย์ ได้ อธิบายไว้ว่า การทำปลอมเอกสาร ไม่ต้องมีเอกสารที่แท้จริงอยู่ก่อน และไม่จำเป็นต้องทำให้เหมือนของจริงก็ปลอมเอกสาร

ตัวอย่างที่ศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ว่าเป็นการปลอมเอกสาร เช่น ทำเอกสารมีข้อความเท็จทั้งสิ้น และจำเลยเซ็นชื่อรับรองว่าเป็นสำเนาอันถูกต้อง แม้ต้นฉบับอันแท้จริงไม่มี ก็เท่ากับเป็นการปลอมเอกสารขึ้นทั้งหมดเพื่อให้เห็นว่าเป็นคำมาจากต้นฉบับที่แท้จริง ถือได้ว่าเป็นการ ทำเอกสารปลอม (คำพิพากษาฎีกา ที่ 1733/2514) จำเลยทำคำสั่งจังหวัดตราดเรื่องแต่งตั้งข้าราชการ ลงในกระดาษไข โดยไม่มีอำนาจแล้วตัดเอากระดาษไขที่มีลายมือชื่อของผู้ว่าราชการจังหวัดตราด ซึ่งได้ ลงนามไว้ในคำสั่งฉบับอื่นมาติดไว้ท้ายคำสั่งที่จำเลยทำขึ้นและจำเลยโรเนียวคำสั่งนี้ออกมา เพื่อแสดงให้บุคคลอื่นหลงเชื่อว่าคำสั่งที่จำเลยทำขึ้นนี้เป็นคำสั่งที่แท้จริงถือได้ว่าการกระทำของ จำเลยเป็นการทำเอกสารปลอมขึ้นทั้งฉบับ (คำพิพากษาฎีกาที่ 2316/2529) จำเลยปลอมหนังสือ ลาออกจากตำแหน่งผู้ช่วยผู้ใหญ่บ้านและคำรับรองความเห็นชอบของกำนัน โดยลงลายมือชื่อปลอม บุคคลทั้งสองในหนังสือลาออก กับปลอมหนังสือขอแต่งตั้งผู้ช่วยผู้ใหญ่บ้าน โดยจำเลยลงลายมือชื่อ ปลอมของกำนันลงในเอกสารเพื่อแสดงว่าจำเลยได้ร่วมกับกำนันพิจารณาคัดเลือกและจัดทำ หนังสือขอแต่งตั้งผู้ช่วยผู้ใหญ่บ้านเสนอต่อนายอำเภอตามระเบียบ เป็นการทำเอกสารปลอมขึ้นทั้ง ฉบับ จึงเป็นความผิดฐานปลอมเอกสาร (คำพิพากษาฎีกาที่ 4495/2548)<sup>83</sup>

นอกจากนี้ ในการปลอมเอกสารที่เป็นการปลอมชื่อผู้อื่น ก็มีปัญหาที่ต้อง พิจารณาต่อไปว่ากรณีจำเป็นหรือไม่ที่ตัวผู้ถูกปลอมชื่อนี้จะต้องมีตัวตนอยู่จริง ในประเด็นนี้เคยมีคำ พิพากษาของศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ว่าการปลอมเอกสารนี้ แม้เป็นการสมมุติชื่อขึ้นก็เป็นความผิด ฐานปลอมเอกสาร ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาฎีกาที่ 278-279/2501 ซึ่งมีเนื้อความโดยย่อ ดังนี้

คดี 2 ส่วนนี้ ได้ความว่านายเซ่งหรือปรีชัช จำเลยที่ 1 เป็นลูกจ้างของห้าง หุ่นส่วนจำกัดตั้งท่งหวดซึ่งขายสินค้าต่าง ๆ จำเลยที่ 1 เป็นพี่จำเลยที่ 2 กับนายเลียงหรือวีระอายุ 17 ปี เป็นน้อง จำเลยที่ 1 เป็นคนเดินตลาดของห้างนี้ หากมีผู้ต้องการซื้อ จำเลยที่ 1 ก็ไปแจ้งแก่ผู้จัดการ หรือผู้ช่วยผู้จัดการห้างให้ออกใบเบิกสินค้าเพื่อรับสินค้าของห้างนำไปมอบแก่ผู้ซื้อ ให้ผู้ซื้อลงนาม ในใบรับสิ่งของหรือใบคัดใช้เงิน แล้วนำไปมอบแก่ห้างเพื่อจะได้เก็บเงินจากผู้ซื้อตามใบรับสิ่งของ

<sup>83</sup> นววิธ มานะกุล อ้างแล้วในเชิงอรรถที่ 32 หน้า 16

เดิมห้างขายเงินสด จำเลยที่ 1 แนะนำให้ขายสินค้าเงินเชื่ออ้างว่าลูกค้ามีหลักฐานดี เมื่อห้างยอมขายเชื่อ จำเลยที่ 1 จึงเอาความเท็จมาแจ้งแก่ผู้จัดการหรือผู้ช่วยผู้จัดการว่า ห้างร้านชื่อนั้น ๆ ต้องการสินค้าอย่างนั้นอย่างนี้จำนวนเท่าใด โดยจำเลยที่ 1 สมมติชื่อขึ้น มีชื่อตรงกับห้างร้านที่ตั้งอยู่บ้าน เช่น บริษัทเฮงจ้วน และมีชื่อคล้ายคลึงหรือไม่คล้ายคลึงกับชื่อห้างร้านอื่นบ้าง ผู้จัดการหรือผู้ช่วยผู้จัดการหลงเชื่อออกไปเบิกสินค้าให้จำเลยที่ 1 หรือจำเลยที่ 2 ก็นำไปเบิกสินค้าไปเอาของที่คลังสินค้าของห้างหรือที่ทำเรือคลองเตย ได้สินค้าแล้วก็เอาไปขาย โดยจำเลยที่ 1 ทำใบรับสั่งของหรือใบตัดใช้เงินขึ้น ลงชื่อห้างร้านและประทับตราตามที่จำเลยที่ 1 สมมติขึ้นเป็นผู้รับของไว้ จำเลยที่ 1 นำใบรับของมาให้ห้างบ้าง จำเลยที่ 2 นำมาบ้าง เงินที่จำเลยขายสินค้าได้ได้ฝากธนาคารไว้โดยชื่อต่าง ๆ กันรวมหลายธนาคารเมื่อถึงกำหนดใช้เงินตามใบรับของคนเก็บเงิน ไปเก็บเงินไม่พบร้านสมมติไปถามจากจำเลยที่ 1 ตอนต้น ๆ จำเลยที่ 1 รับไปเก็บให้ ได้เป็นเงินสดบ้างหรือเช็คส่งจ่ายหรือสลักหลังโดยชื่อสมมติบ้าง นำมาให้คนเก็บเงิน

ศาลชั้นต้นเห็นว่าจำเลยสมคบกันใช้อุบายหลอกลวงผู้เสียหายเอาสินค้าไปจำหน่ายเป็นประโยชน์ส่วนตัว ส่วนข้อหาฐานปลอมหนังสือไม่ปรากฏว่าจำเลยปลอมดวงตราของ บริษัทเฮงจ้วนอย่างไร ห้างร้านยี่ห้ออื่นจำเลยก็สมมติขึ้น พิพากษาว่าจำเลยผิดตาม กฎหมายอาญา มาตรา 304, 63 รวมกระทงลงโทษจำคุกจำเลยที่หนึ่ง 8 ปี จำเลยรับสารภาพ จึงลดโทษกึ่งหนึ่ง จำคุก 4 ปี จำคุกจำเลยที่สอง 4 ปี ให้ช่วยกันคืนหรือชำระค่าทรัพย์สินตามคำขอท้ายฟ้องทั้งสองคดี

ศาลอุทธรณ์เห็นว่า จำเลยสมคบกันทำผิดฐานฉ้อโกงตาม มาตรา 304 และ 319 การที่จำเลยที่ 1 สมมติชื่อห้างร้านขึ้นแล้วนำไปรับสั่งของ ออกเช็คส่งจ่ายหรือสลักหลังเช็คที่ไม่มีตัวจริงเป็นความผิดฐานปลอมหนังสือ การรวมกระทงลงโทษตามมาตรา 304 มาตราเดียว ต้องลงโทษไม่เกินอัตราชั้นสูง คือจำคุกไม่เกิน 3 ปี

จำเลยที่ 1 ฎีกาว่า จำเลยไม่ควรผิดฐานปลอมหนังสือ

ศาลฎีกาเห็นว่าชื่อที่จำเลยเขียนและตราที่จำเลยประทับในใบรับของและเช็ค อันเป็นชื่อและตราที่ไม่มีตัวจริงนั้น การที่ไม่มีห้างร้านตัวจริงแต่เป็นห้างร้านที่สมมติขึ้น จึงเป็นความผิดฐานปลอมหนังสือทั้งฉบับ เช็คเป็นใบสั่งให้จ่ายเงินตามกฎหมายอาญา มาตรา 225 (4) ที่คัดค้านว่าควรผิดตาม ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 264 นั้น เช็คอยู่ในลักษณะ 21 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อันว่าด้วยตัวเงิน จึงต้องด้วยประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 266 (4) ซึ่งโทษหนักกว่ากฎหมายลักษณะอาญา คือโทษปรับสูงกว่าไม่ต้องแก้ไข พิพากษายืนกำหนดโทษตามศาลอุทธรณ์

องค์ประกอบสำคัญของการปลอมเอกสารตามมาตรา 264 อีกประการหนึ่งคือ ต้องเป็นการทำเพื่อให้ผู้อื่นหลงเชื่อว่าเป็นเอกสารที่แท้จริง ซึ่งคำว่า “แท้จริง” นี้ หากเป็นกรณี

การปลอมโดยประทับตราปลอมหรือลงลายมือชื่อปลอม ก็เป็นที่ชัดเจนอยู่ในตัวแล้วว่าหมายถึงความแท้จริงของบุคคลผู้มีอำนาจในการทำเอกสารนั้น ๆ แต่ในกรณีของการทำปลอมขึ้นทั้งฉบับยังมีปัญหาที่น่าพิจารณา คือคำว่า “แท้จริง” นี้ หมายถึงความแท้จริงของข้อความในเอกสารที่สื่อให้เห็นถึงข้อเท็จจริงต่าง ๆ หรือหมายถึงความแท้จริงของบุคคลผู้ทำเอกสาร

ในประเด็นนี้ท่านศาสตราจารย์จิติ ดิงศรัทิตย์ ได้อธิบายไว้ว่า “คำว่า “แท้จริง” ไม่ได้หมายความว่าเท็จหรือจริง ไม่ได้หมายความว่าความหมายของเอกสารอันแท้จริงนั้นเป็นจริงเอกสารปลอมต่างจากเอกสารเท็จ เอกสารแท้จริงอาจมีข้อความอันเป็นเท็จก็ได้ เอกสารปลอมอาจมีข้อความตรงกับความจริงก็ได้ เอกสารมิได้เกิดขึ้นได้ต้องมีผู้ทำขึ้น และตัวเอกสารเองย่อมแสดงว่าผู้ใดทำขึ้น จึงพึงเล็งถึงผู้ทำเอกสาร คือเอกสารนั้นในตัวของมันเองดูแล้วเห็นได้ว่าผู้ใดทำขึ้นและความจริงผู้ใดทำขึ้นจริงหรือไม่”<sup>84</sup> ดังนั้นหากเอกสารที่ทำขึ้นมีข้อความเป็นเท็จแต่ผู้ทำนั้นมีอำนาจหน้าที่ เอกสารดังกล่าวก็ไม่ถือเป็นเอกสารปลอมตามมาตรา 264 นี้ ในทางกลับกันแม้ข้อความในเอกสารจะเป็นจริง แต่ผู้ทำเอกสารนั้นไม่มีอำนาจ และได้ทำเอกสารขึ้นเพื่อให้ผู้อื่นหลงเชื่อว่าเป็นเอกสารที่มีอำนาจทำขึ้น ก็ถือเป็นเอกสารปลอม

ตามบทบัญญัติของประมวลกฎหมายอาญาผลของการทำ “เอกสารปลอม” กับการทำ “เอกสารเท็จ” ต่างกันตรงที่ว่าการทำเอกสารเท็จหากเป็นบุคคลธรรมดาทำก็จะไม่เป็นความผิดตามมาตรา 264 แต่ข้อเท็จจริงอาจไปเข้าลักษณะของความผิดฐานอื่น ๆ เช่นการฉ้อโกง การแจ้งความเท็จ เป็นต้น ซึ่งความผิดเหล่านี้ไม่ได้มุ่งเน้นที่จะถือเอาเอกสารเป็นองค์ประกอบของความผิดไว้โดยเฉพาะ แต่หากเป็นเจ้าพนักงานทำก็อาจมีความผิดตามมาตรา 162 (1)<sup>85</sup>

ในประเด็นความแตกต่างระหว่างการทำเอกสารปลอมกับการทำเอกสารเท็จนี้ ศาลฎีกาได้เคยวินิจฉัยไว้เป็นตัวอย่างที่ชัดเจนในคำพิพากษาฎีกาที่ 6509/2549 ว่าจำเลยที่ 2 ในฐานะกรรมการผู้จัดการและผู้ถือหุ้นของบริษัทจำเลยที่ 1 ซึ่งเป็นประธานที่ประชุมผู้ถือหุ้นเป็นผู้มีหน้าที่ต้องจัดให้มีการทำรายงานการประชุมของจำเลยที่ 1 การที่จำเลยที่ 2 ได้จัดให้มีการทำบันทึกรายงานการประชุมผู้ถือหุ้นขึ้นตามหน้าที่ของตนและลงลายมือชื่อตนเป็นประธานที่ประชุมมิได้ทำในนามของบุคคลอื่น จึงเป็นเอกสารที่แท้จริงของจำเลยที่ 2 แม้ข้อความในเอกสารจะไม่เป็นความจริง เพราะไม่มีการประชุมดังกล่าว ก็เป็นการทำเอกสารอันเป็นความเท็จเท่านั้น ไม่ทำให้เป็นเอกสารปลอมตาม ป.อ. มาตรา 264<sup>86</sup>

<sup>84</sup> สติชัย ไพเราะ (2552) คำอธิบายประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 209-287 และมาตรา 367-398 กรุงเทพมหานคร สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสถาน น.158-162

<sup>85</sup> นววิธ มานะกุล (2553) “ใบกำกับภาษีปลอม” วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ น.18

<sup>86</sup> สติชัย ไพเราะ เพิ่งอ้าง น.162

จากคำพิพากษาฎีกาข้างต้นซึ่งมีการทำเอกสารอันมีข้อความเป็นเท็จ แต่เมื่อผู้อ่านเข้าใจว่าจำเลยที่ 2 เป็นผู้ทำเอกสารนั่นเอง ไม่ได้ลอบให้เข้าใจว่าผู้อื่นเป็นผู้ทำขึ้น ก็ไม่ถือเป็นการทำเอกสารปลอมแต่อย่างใด

อย่างไรก็ดี หากเป็นกรณีที่มีอำนาจทำเอกสาร ได้ทำเอกสารไว้ซึ่งเป็นเอกสารที่มีผลสมบูรณ์ตามกฎหมายแล้ว แต่ได้ทำเอกสารนั้นขึ้นอีกครั้งโดยมีข้อความแตกต่างจากข้อความเดิมในประการที่น่าจะทำให้ผู้อื่นได้รับความเสียหาย ก็ถือเป็นความผิดฐานปลอมเอกสารได้ เช่น คำพิพากษาฎีกาที่ 744/2506 จำเลยเป็นเจ้าพนักงานมีหน้าที่ออกใบอนุญาตก่อสร้างอาคาร จำเลยอนุญาตและออกใบอนุญาตให้โจทก์แล้ว ต่อมาผู้มีผู้ยื่นร้องเรียน จำเลยจึงเรียกใบอนุญาตคืนจากโจทก์แล้วออกใบอนุญาตใหม่เป็นว่าจำเลยไม่อนุญาตให้ก่อสร้างเพราะไม่เว้นระยะห่าง 50 เซนติเมตร เป็นความผิดฐานปลอมเอกสารทั้งฉบับ เพราะแม้ใบอนุญาตฉบับแรกจำเลยจะเป็นผู้ทำก็ส่งมอบให้โจทก์ไปแล้ว (เป็นเอกสารที่มีผลสมบูรณ์ตามกฎหมายแล้วจำเลยไม่มีสิทธิจะแก้ไขใหม่หรือทำขึ้นใหม่) เมื่อได้กระทำให้หลงเชื่อว่าใบอนุญาตฉบับหลังเป็นเอกสารที่แท้จริงก็เป็นความผิด<sup>87</sup>

ในกรณีของการใช้ชื่อปลอมและลงลายมือชื่อตามชื่อปลอมในเอกสาร หากเป็นการกระทำที่ไม่ได้มีเจตนาปลอมชื่อหรือเอกสารของผู้หนึ่งผู้ใด หากแต่เพียงไม่ประสงค์จะใช้ชื่ออันแท้จริงของตนนั้น แม้ว่าจะกระทำไปโดยมีเจตนาทุจริต ก็ไม่เป็นความผิดฐานปลอมเอกสาร เช่น จำเลยใช้ชื่อปลอมในการเปิดบัญชีฝากเงินและออกเช็คเบิกเงินจากบัญชีดังกล่าวเพื่อซื้อ โกง ไม่เป็นความผิดฐานปลอมเอกสาร เพราะเป็นการกระทำของตนเอง แต่ไม่ใช่นามจริงเท่านั้น (คำพิพากษาฎีกาที่ 151/2507)<sup>88</sup>

## 1.6 รูปแบบกลโกงภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษี

ก่อนที่จะได้อธิบายถึงใบกำกับภาษีปลอม ใบเบื้องต้นผู้ศึกษาขอยกตัวอย่างของกลโกงภาษีในลักษณะต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษี<sup>89</sup> ดังนี้

1) การขายใบกำกับภาษี กรณีนี้ผู้ออกใบกำกับภาษีเป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจริง มีสถานประกอบการจริง รวมทั้งได้ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการจริง แต่ในการขายสินค้าหรือการให้บริการในแต่ละครั้งไม่ได้มีการออกใบกำกับภาษีเสมอไป เนื่องจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการนั้นอาจเป็นผู้บริโภคคนสุดท้ายที่ไม่ต้องการนำใบกำกับภาษีไปใช้ในการคำนวณภาษี

<sup>87</sup> สติติช ไพเราะ เฟิงอ้าง น.162

<sup>88</sup> สติติช ไพเราะ เฟิงอ้าง น.162

<sup>89</sup> สุเทพ พงษ์พิทักษ์ (2539) “ปัญหาการบริหารจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ศึกษาเฉพาะกรณีการโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม” สารนิพนธ์ คณะรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ น.52-57



ต่อไป ตัวอย่างที่เกิดขึ้นเป็นประจำก็คือกรณีสถานบริการปั้มน้ำมัน ดังนั้นผู้ประกอบการจึงได้นำใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการในครั้งนั้นไปขายให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่น ๆ ที่ต้องการใบกำกับภาษีไปใช้ในการเครดิตภาษี

2) การปลอมใบกำกับภาษีของบริษัทที่มีชื่อเสียงออกขาย กรณีนี้ผู้ที่ออกใบกำกับภาษีอาจไม่ได้เป็นผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งไม่ได้ประกอบกิจการเลย แต่ได้ปลอมใบกำกับภาษีของบริษัทที่มีชื่อเสียง แล้วนำออกขายให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่นที่ต้องการใบกำกับภาษีไปใช้ในการเครดิตภาษี ซึ่งกรณีนี้จะยากแก่การตรวจสอบเนื่องจากบริษัทที่ถูกปลอมใบกำกับภาษีนี้ส่วนใหญ่จะมีการขายส่งสินค้าไปทั่วประเทศ

3) การพิมพ์ใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการรายอื่น กรณีนี้ผู้ประกอบการจะใช้วิธีปลอมใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการรายอื่นเพื่อนำมาใช้ในการเครดิตภาษีในกิจการของตน

4) การจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขึ้นมาเพื่อขายใบกำกับภาษีปลอม โดยเฉพาะ กรณีนี้ ผู้ออกใบกำกับภาษีจะเป็นผู้ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ แต่ไม่ได้มีการประกอบกิจการจริงตามที่ได้จดทะเบียน แต่ได้ออกใบกำกับภาษีและนำออกจำหน่ายให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่นที่ต้องการใบกำกับภาษีไปใช้ในการเครดิตภาษี

5) จัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนขึ้นมาหลายๆทอด เพื่อออกใบกำกับภาษีให้บริษัทในกลุ่ม กรณีนี้เกิดขึ้นกับผู้ประกอบการที่เป็นผู้ส่งออกเสื้อผ้า การ์เมนต์ เป็นต้น ซึ่งอาจมีการส่งออกจริงบางส่วน แต่บางส่วนก็ได้นำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้เพื่อขอคืนภาษีโดยไม่มีการส่งออก การออกใบกำกับภาษีในลักษณะนี้จะออกต่อกันมาเป็นทอดๆ เริ่มตั้งแต่ทอดการขายผ้าดิบ การขายผ้าที่ผ่านการฟอกย้อมแล้ว การขายเสื้อผ้าสำเร็จรูป และท้ายสุดเป็นบริษัทส่งออกเสื้อผ้า

6) สำนักงานบัญชีใช้ใบกำกับภาษีปลอมเพื่อปรับแต่งยอดบัญชีให้แก่ลูกค้า กรณีนี้จะเกิดขึ้นกับสำนักงานบัญชีที่ได้ให้บริการรับทำบัญชีแก่ผู้ประกอบการหลายๆรายและได้มีการสับเปลี่ยนใบกำกับภาษีชื่อของผู้ประกอบการแต่ละรายเพื่อประโยชน์ในการปรับแต่งยอดบัญชี

7) การจัดทำใบกำกับภาษีเหมือนกัน 2 ชุด กรณีนี้ผู้ประกอบการจะได้จัดพิมพ์ใบกำกับภาษีเลขที่และเล่มเดียวกันไว้จำนวน 2 ชุด เพื่อใช้ในการขายสินค้าทั้ง 2 ชุด โดยเมื่อได้ขายสินค้าไปแล้ว 2 ครั้ง ก็จะออกใบกำกับภาษีที่เลขเดียวกันนี้ไปให้แก่ผู้ซื้อทั้ง 2 ครั้งทำให้การยื่นแบบเสียภาษีขายจะต้องเสียจากยอดขายเพียงครั้งเดียว

8) ปลอมใบขนสินค้ามาใช้ควบคู่กับใบกำกับภาษีปลอมในกรณีนี้เป็นผู้ประกอบการอาจประกอบกิจการส่งออกบ้างเล็กน้อยหรือไม่ได้ประกอบกิจการเลย แต่ได้ทำการปลอมใบขนสินค้าขาออกและใช้ใบกำกับภาษีปลอมเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม



รูปแบบการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มต่างๆข้างต้น เป็นการกระทำเพื่อโกงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้ใบกำกับภาษีเป็นเครื่องมือ โดยผลจากการกระทำดังกล่าวทำให้ใบกำกับภาษีถูกพิจารณาว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม ซึ่งกฎหมายได้กำหนดโทษไว้ทั้งทางแพ่งและทางอาญาสำหรับผู้ออกและผู้ใช้ใบกำกับภาษีในข้อ 2) และ 3) ดังกล่าวข้างต้น ตรงกับลักษณะเป็นการปลอมเอกสารตามมาตรา 90/4(3),(7) โดยบทลงโทษทางแพ่งและทางอาญานี้ก็มีการบัญญัติลักษณะรายละเอียดของความผิดที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษีปลอมไว้แตกต่างกันออกไป ซึ่งจะได้กล่าวในหัวข้อต่อไป

## 2. ใบกำกับภาษีปลอมในส่วนที่เกี่ยวกับความรับผิดทางแพ่ง

### 2.1 ลักษณะใบกำกับภาษีปลอมทางแพ่ง

“ใบกำกับภาษีปลอม”<sup>90</sup> นี้เป็นคำที่นักกฎหมายและผู้ประกอบการโดยทั่วไปต้องเคยได้ยินได้ฟังอยู่บ่อยครั้ง โดยเป็นที่ทราบกันดีว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” นี้เป็นสิ่งที่ต้องห้ามในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรแล้ว กลับไม่พบว่ามีมาตราใดกล่าวถึงนิยามของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ไว้โดยชัดเจน แต่ในส่วนของบทลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม กลับมีการกำหนดเรื่องดังกล่าวไว้ โดยบทบัญญัติในลักษณะ 2 หมวด 4 ส่วน 13 เรื่องเบี้ยปรับอันเป็นบทลงโทษทางแพ่งของเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มได้บัญญัติไว้ถึงการเรียกเก็บเบี้ยปรับสำหรับกรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอม ดังนี้

มาตรา 89 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลตามมาตรา 86/3 เสียเบี้ยปรับในกรณีและตามอัตราดังต่อไปนี้...

(7) นำใบกำกับภาษีปลอม ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษี ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น

ในกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม

จากบทบัญญัติมาตรา 89 (7) ข้างต้น แม้จะไม่มีกล่าวถึงความหมายโดยตรงของใบกำกับภาษีปลอมไว้ แต่เมื่อพิจารณาจากข้อความในวรรคสองของอนุมาตราดังกล่าวประกอกับแนวทางการวินิจฉัยของศาลและกรมสรรพากรที่ได้นำบทบัญญัตินี้ดังกล่าวไปใช้บังคับเรียกเก็บเบี้ยปรับแล้ว อาจสรุปได้ว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” อันเข้าลักษณะตามมาตรา 89 (7) ที่มีการตีความ

<sup>90</sup> นววิธ มานะกุล (2553) “ใบกำกับภาษีปลอม” วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ น.24-27

บังคับใช้กันอยู่ในปัจจุบัน อาจแบ่งได้เป็น 2 ความหมาย ความหมายแรกได้แก่ใบกำกับภาษีที่เป็นของปลอมโดยสภาพ กล่าวคือเป็นใบกำกับภาษีที่ถูกทำปลอมขึ้นโดยผู้ทำมุ่งหมายที่จะให้ผู้อื่นเข้าใจว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ประกอบการที่มีชื่อปรากฏอยู่ในใบกำกับภาษีนั้นจริง ใบกำกับภาษีปลอมประเภทนี้มีนัยเหมือนกับการ “ปลอม” ตามความหมายโดยทั่วไปซึ่งปรากฏอยู่ในกฎหมายอื่น ๆ ดังที่ได้อธิบายไว้ข้างต้นซึ่งอาจกล่าวได้ว่าใบกำกับภาษีปลอมโดยสภาพนี้หมายถึงใบกำกับภาษีที่ไม่แท้จริงตามสภาพ โดยความแท้จริงนี้จะพิจารณาจากความแท้จริงของผู้ออกใบกำกับภาษีเป็นสำคัญ หากใบกำกับภาษีที่ออกมาเป็นการออกโดยปลอมแปลงชื่อของผู้ประกอบการรายอื่น ใบกำกับภาษีดังกล่าวย่อมถูกพิจารณาว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม โดยไม่ต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงอื่น หรือข้อสันนิษฐานตามมาตรา 89 (7) วรรคสอง ต่อไป ส่วน “ใบกำกับภาษีปลอม” ประเภทที่สองเป็นใบกำกับภาษีปลอมที่เกิดขึ้นโดยบทบัญญัติอันเป็นข้อสันนิษฐานที่มีลักษณะเฉพาะของมาตรา 89 (7) วรรคสอง ซึ่งก็คือใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่า “บุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี” นั่นเอง

## 2.2 ใบกำกับภาษีปลอมโดยสภาพ

คำว่า “ใบกำกับภาษีปลอมโดยสภาพ” นี้ เป็นคำที่ผู้ศึกษาได้กำหนดขึ้นเอง เพื่อประโยชน์ในการอธิบายแบ่งแยกลักษณะของใบกำกับภาษีปลอมในแต่ละลักษณะ โดยคำว่า “สภาพ” ในที่นี้ จะมุ่งพิจารณาจากสภาพความแท้จริงของตัวผู้ออกใบกำกับภาษีเป็นสำคัญ ซึ่งอาจเทียบเคียงได้กับ “เอกสารปลอม” ตามประมวลกฎหมายอาญา กล่าวคือ เป็นใบกำกับภาษีที่ทำขึ้นเพื่อให้ผู้อื่นหลงผิดในความแท้จริงของตัวผู้จัดทำใบกำกับภาษี ดังนั้น ใบกำกับภาษีปลอมในลักษณะนี้นอกจากจะเป็นใบกำกับภาษีปลอมตามประมวลรัษฎากรแล้ว ยังถือเป็นเอกสารปลอมตามประมวลกฎหมายอาญาอีกด้วย

จากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน มีผู้ประกอบการและมิจกาชีพหลายรายที่ได้ใช้วิธีการปลอมใบกำกับภาษีขึ้นเพื่อการ โกงภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยในบางกรณีฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์จากใบกำกับภาษีนั้นก็ได้รับรู้เห็นเป็นใจด้วย ยกตัวอย่างเช่น กรณีพิมพ์ใบกำกับภาษีโดยระบุชื่อของบริษัทที่มีชื่อเสียงแล้วนำออกขายให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่น โดยไม่มีการซื้อขายสินค้ากันจริง หรือกรณีการพิมพ์ใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่นขึ้นเองแล้วนำมาใช้เป็นภาษีชื่อของตนเองเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

อนึ่ง กรณีมีปัญหาที่ต้องพิจารณาว่าหากการพิมพ์ใบกำกับภาษีดังกล่าวผู้ออกใบกำกับภาษีได้ระบุชื่อของผู้ประกอบการที่ไม่มีตัวตนอยู่จริง จะถือเป็นการปลอมใบกำกับภาษีหรือไม่ ในปัญหานี้ผู้ศึกษาเห็นว่าหากพิจารณาจากลักษณะของเอกสารปลอมตามประมวลกฎหมายอาญา ในมาตรา 264 ซึ่งได้เคยมีคำพิพากษาฎีกาวินิจฉัยไว้ว่าแม้จะทำเอกสารปลอมขึ้น โดยเป็นการ

สมมุติชื่อของบุคคลที่ไม่มีตัวตนอยู่จริงก็เป็นความผิดฐานปลอมเอกสารเช่นกัน (คำพิพากษาฎีกาที่ 278-279/2501) แล้ว จะเห็นได้ว่าการปลอมใบกำกับภาษีโดยสภาพนี้ก็อาจเทียบเคียงได้กับการปลอมเอกสารในลักษณะดังกล่าว กล่าวคือ แม้ใบกำกับภาษีจะระบุชื่อผู้ประกอบการที่ไม่มีตัวตนอยู่จริง ใบกำกับภาษีดังกล่าวก็ถือเป็นใบกำกับภาษีปลอมเช่นกัน

ในกรณีของใบกำกับภาษีปลอมโดยสภาพนี้ มีข้อสังเกตว่าในบางกรณีผู้ประกอบการที่ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีนี้อาจไม่รู้เห็นถึงการปลอมใบกำกับภาษีดังกล่าวแต่อย่างใด เนื่องจากการซื้อขายสินค้าและชำระราคาไปจริง และได้นำใบกำกับภาษีนั้นไปใช้คำนวณภาษีด้วยความเชื่อโดยสุจริตว่าใบกำกับภาษีที่ได้รับมานั้นเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ประกอบการที่ปรากฏชื่อในใบกำกับภาษีนั้นจริง ในกรณีหลังนี้ฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์จะหยิบยกความสุจริตดังกล่าวขึ้นอ้างเพื่อที่จะไม่ต้องถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับไม่ได้ เนื่องจากบทบัญญัติในมาตรา 89 นี้ ไม่ได้กำหนดเรื่องเจตนาไว้แต่อย่างใด ซึ่งก็หมายความว่าผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมต้องถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับไม่ว่าจะมีเจตนากระทำผิดหรือไม่ ส่วนข้อเท็จจริงที่ว่าผู้ได้รับประโยชน์ได้ใช้ใบกำกับภาษีดังกล่าวโดยความสุจริตนี้ อาจเป็นเพียงเหตุที่จะขอให้เจ้าพนักงานหรือศาลใช้ดุลยพินิจลดหรืองดเบี้ยปรับให้เท่านั้น ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 4464/2545 ที่ศาลได้วินิจฉัยไว้มีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

ใบกำกับภาษีชื่อที่โจทก์ได้มาจากการซื้อสินค้าโดยมีเซลแมนมาติดต่อขายสินค้าพร้อมแสดงหนังสือรับรองการจดทะเบียนนิติบุคคลและใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของบริษัทผู้ขาย โจทก์เชื่อว่าบริษัทผู้ขายเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โจทก์ชำระเงินค่าสินค้าเป็นเช็คเงินสดธนาคาร แม้ใบกำกับภาษีที่โจทก์ได้รับเป็นใบกำกับภาษีที่ปรากฏชื่อบริษัทผู้ออกใบกำกับภาษี มีสถานที่ตั้งและหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีครบถ้วน สถานที่ตั้งบริษัทตามใบกำกับภาษีปรากฏในหนังสือรับรองการจดทะเบียนบริษัท อีกทั้งหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีของบริษัทตามใบกำกับภาษีก็นตรงกับที่ปรากฏในแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ.30 ที่บริษัทยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแก่เจ้าเลยก็ตาม แต่ก่อนจ่ายเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัท โจทก์มิได้สอบถามบริษัทว่าได้ออกใบกำกับภาษีพาทหรือไม่ อีกทั้งโจทก์ไม่เคยส่งเจ้าหน้าที่ของโจทก์ไปตรวจสอบที่ตั้งของบริษัทว่ามีที่ตั้งอยู่จริงหรือไม่ และโจทก์ไม่รู้ว่าบริษัทมีตัวตนจริงหรือไม่ ในชั้นตรวจสอบได้สวนชั้นอุทธรณ์การประเมิน และชั้นพิจารณาของศาล โจทก์ไม่สามารถนำกรรมการบริษัทผู้ขายและพนักงานขายของบริษัทมาให้การยืนยันได้ จึงเป็นกรณีโจทก์ผู้ได้รับประโยชน์จากใบกำกับภาษีไม่สามารถนำสืบพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี จึงถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอมตามประมวลรัษฎากร มาตรา 89 (7) วรรคสอง ตามนัยของคำพิพากษาฎีกาข้างต้น แม้โจทก์ซึ่งเป็นผู้ได้รับประโยชน์จะกล่าวอ้างว่าตนได้ซื้อขายสินค้าจริง โดยติดต่อผ่านเซลแมนซึ่งมีแสดงหลักฐานการจดทะเบียน

ภาษีมูลค่าเพิ่มของฝ่าย ผู้ออกใบกำกับภาษีประกอบการติดต่อซื้อขาย อันเป็นการยืนยันความมีตัวตนและยืนยันว่าผู้ออกใบกำกับภาษีนั้นเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจริง แต่โจทก์ก็ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใบกำกับภาษีพิพาทเป็นใบกำกับภาษีที่บริษัทผู้ขายเป็นผู้ออกจริงซึ่งก็หมายความว่าหากบริษัทผู้ขายที่มีชื่อปรากฏในใบกำกับภาษีนั้นไม่ได้เป็นผู้ออกใบกำกับภาษีแล้ว ใบกำกับภาษีดังกล่าวก็เป็นใบกำกับภาษีที่ถูกปลอมขึ้นอันถือเป็นใบกำกับภาษีปลอม โดยสภาพนั่นเอง ซึ่งข้อเท็จจริงในส่วนนี้โจทก์ซึ่งเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากใบกำกับภาษีต้องใช้ความระมัดระวังในการตรวจสอบความแท้จริงของใบกำกับภาษีที่ได้รับมา โดยจะกล่าวอ้างถึงความสุจริตเพื่อไม่ให้เข้าลักษณะเป็นความผิดที่จะต้องถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับไม่ได้

อนึ่ง มีข้อน่าสังเกตว่าใบกำกับภาษีที่ถูกปลอมขึ้นนี้ ก็เข้าลักษณะเป็น ใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี อันเข้าลักษณะเป็นใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89 (7) วรรคสองด้วยเช่นกัน ซึ่งเมื่อมีกรณีดังกล่าวเกิดขึ้นศาลก็จะวินิจฉัยความรับผิดในเบี้ยปรับของฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีปลอมโดยปรับบทตามวรรคสองของอนุมาตราดังกล่าว

### 2.3 ใบกำกับภาษีปลอมโดยข้อสันนิษฐานของกฎหมาย

การศึกษาคำความรับผิดทางอาญากรณีใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 90/4(7) มีความจำเป็นต้องความรับผิดทางแพ่งในทางแพ่งตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89(7) วรรคสองประกอบด้วยเนื่องจากต้องอาศัยความหมายตามมาตรา 89(7)ประกอบการพิจารณาด้วย ซึ่งมาตรา 89(7) ได้กำหนดข้อสันนิษฐานไว้ว่ากรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม จากลักษณะข้อสันนิษฐานไว้เช่นนี้แสดงให้เห็นว่ากฎหมายประสงค์ที่จะขยายความหมายของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ให้กว้างขวางขึ้นกว่าการ “ปลอม” โดยทั่วไป โดยให้ครอบคลุมถึงใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกด้วย ส่วนความรับผิดของผู้ออกในเรื่องเบี้ยปรับทางแพ่งไว้ไม่ชัดเจน ซึ่งตามมาตรา 89(6) ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิที่จะออกไม่ได้ใช้คำว่าปลอม

กรณีตามมาตรา 89 (7) วรรคสองดังกล่าวมีข้อที่พิจารณาคือการพิสูจน์ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีนั้นต้องพิสูจน์แค่ไหนเพียงใด ซึ่งหากพิจารณาเพียงถ้อยคำที่ปรากฏในบทบัญญัติดังกล่าวอาจทำให้เข้าใจได้ว่าการพิสูจน์เรื่องใบกำกับภาษีปลอมนี้จะต้องพิสูจน์แต่เฉพาะข้อเท็จจริงที่เกี่ยวกับผู้ออกใบกำกับภาษีนั้นมีตัวตนจริง มีการประกอบกิจการจริง และเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีนั้นจริง แต่ในความเป็นจริงที่ศาลและกรมสรรพากรได้นำบทบัญญัตินี้ไปบังคับใช้เพื่อวินิจฉัยถึงความรับผิดในเบี้ยปรับของผู้ใช้ใบกำกับภาษีนั้น ประเด็นที่ผู้ได้รับประโยชน์ต้องพิสูจน์หาได้จำกัดอยู่เพียงแต่ข้อเท็จจริงที่เกี่ยวกับ “บุคคลผู้ออกใบกำกับภาษี” ดังที่ได้ยกตัวอย่างข้างต้น

เท่านั้น หากแต่ยังรวมถึงความถูกต้องแท้จริงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับธุรกรรมการซื้อขายสินค้าหรือการให้บริการอันเป็นที่มาแห่งการออกใบกำกับภาษีด้วย

หากเปรียบเทียบกับลักษณะใบกำกับภาษีปลอมโดยสภาพแล้ว ก็อาจกล่าวได้ว่า ใบกำกับภาษีปลอมโดยข้อสันนิษฐานของกฎหมายนี้ โดยสภาพของใบกำกับภาษีเองอาจไม่ได้เป็นเอกสารปลอมเหมือนดังเช่นใบกำกับภาษีปลอมเหมือนดังเช่นใบกำกับภาษีปลอมที่ได้ยกตัวอย่างไว้ข้างต้น เนื่องจากไม่ได้ออกโดยปลอมชื่อของผู้อื่น แต่ด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นเหตุแห่งการออกใบกำกับภาษีนั้นอาจไม่มีอยู่จริงหรือเป็นเท็จ ทำให้ถูกพิจารณาว่ามีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีปลอมตามข้อสันนิษฐานของมาตรา 89 (7) แห่งประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาและกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องแล้ว พบว่า ประเด็นข้อเท็จจริงเกี่ยวกับธุรกรรมการซื้อขายสินค้าอันเป็นที่มาแห่งการออกใบกำกับภาษี ที่เป็นปัจจัยหลักในการพิจารณาว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอมหรือไม่นั้น อาจจำแนกได้เป็น 2 ประเด็นใหญ่ๆ คือ การซื้อขายและการชำระราคา และผู้ซื้อสินค้าที่แท้จริงตามใบกำกับภาษี

### 2.3.1 การซื้อขายและการชำระราคา

จากแนวคำพิพากษาศาลฎีกาและคำวินิจฉัยกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้อง ในการพิสูจน์ตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมาตรา 89 (7) วรรคสอง ผู้ได้รับประโยชน์จะต้องพิสูจน์ว่ามีการซื้อขายสินค้าและมีการชำระราคาตามรายการในใบกำกับภาษีนั้นจริง หากไม่สามารถพิสูจน์ให้เห็นถึงความถูกต้องแท้จริงในเรื่องดังกล่าวได้ ก็จะถือเป็นกรณีที่ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี อันถือเป็นใบกำกับภาษีปลอม ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1116/2541 ซึ่งศาลได้วินิจฉัยไว้มีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

โจทก์เป็นผู้รับประโยชน์ในการนำใบกำกับภาษีชื่อไปใช้ในการเครดิตภาษี การพิจารณาพิสูจน์ว่าใบกำกับภาษีชื่อออกโดยถูกต้องแท้จริงและชอบด้วยกฎหมายตกอยู่แก่โจทก์ เมื่อข้อเท็จจริงรับฟังได้ว่า ร้าน ก.และบริษัท ท. ออกใบกำกับภาษีชื่อให้แก่โจทก์โดยไม่มีการขายสินค้า ถือว่าใบกำกับภาษีดังกล่าวเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ถูกต้อง โจทก์จึงไม่อาจนำภาษีชื่อตามใบกำกับภาษีนั้นมาหักในการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/5 (5) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อโจทก์นำใบกำกับภาษีดังกล่าวมาใช้จึงต้องเสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีดังที่กำหนดไว้ในมาตรา 89(7) และเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

### 2.3.2 ผู้ซื้อสินค้าที่แท้จริงตามใบกำกับภาษี

แม้ผู้ได้รับประโยชน์จะพิสูจน์ได้ว่ามีการซื้อขายและชำระราคาตามใบกำกับภาษีจริง แต่หากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นรับฟังได้ว่าผู้ได้รับประโยชน์ไม่ได้ซื้อสินค้าสำหรับรับบริการนั้นจากผู้ออกใบกำกับภาษีโดยตรง กล่าวคือ เป็นการขายสินค้าผ่านคนกลางที่ไม่ได้เป็นตัวแทนของ



ฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีหรือฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์ ก็จะถือเป็นกรณีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี อันถือเป็นใบกำกับภาษีปลอมเช่นกัน หรือหากกล่าวอีกนัยหนึ่งกรณีนี้ก็คือกรณีที่ไม่มีการซื้อขายสินค้าและการชำระราคาเกิดขึ้นจริงระหว่างผู้ออกใบกำกับภาษีกับผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีนั่นเอง ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 5570/2548 ซึ่งศาลได้วินิจฉัยไว้มีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

การพิสูจน์ว่ามีการซื้อสินค้าและชำระราคาจริง และพิสูจน์ตัวผู้รับเงินได้นั้น ต้องเป็นการพิสูจน์ว่ามีการซื้อสินค้าและชำระราคาให้แก่ผู้ออกใบกำกับภาษีตามรายการที่ปรากฏในใบกำกับภาษีนั้นจริง มิใช่ว่าซื้อสินค้าและชำระราคาแก่ผู้ประกอบการรายหนึ่ง แต่ผู้ออกใบกำกับภาษีเป็นผู้ประกอบการอีกรายหนึ่ง ใบกำกับภาษีพิพาทจึงเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ถือได้ว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม

โจทก์สั่งซื้อสินค้าต่าง ๆ จากนายยุทธนาและชำระค่าสินค้าให้แก่ นายยุทธนา ใบกำกับภาษีพิพาทนายยุทธนาเป็นผู้นำมาให้โจทก์ โดยนายยุทธนาเป็นผู้มีอาชีพค้าขาย เมื่อได้รับคำสั่งซื้อจากโจทก์ก็จะไปจัดซื้อสินค้าส่งให้แก่โจทก์ตามคำสั่งซื้อของโจทก์โดยนายยุทธนาชำระราคาสินค้าไปก่อนและเรียกเก็บเงินจากโจทก์พร้อมกับการส่งมอบสินค้า ดังนี้ เห็นได้ว่าผู้ขายสินค้าให้แก่โจทก์คือนายยุทธนาซึ่งเป็นผู้ประกอบการรายหนึ่ง หากให้ห้างหุ้นส่วนจำกัดพีเอสทีเซนเตอร์เซอร์วิส ห้างหุ้นส่วนจำกัดเอ็นเอสพีแทรคเตอร์ และห้างหุ้นส่วนจำกัดเอ็มจีอุตสาหกรรม ซึ่งเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีพิพาทไม่ หากว่าสินค้าที่นายยุทธนานำมาส่งมอบให้แก่โจทก์เป็นสินค้าที่นายยุทธนาซื้อจากห้างทั้งสามนั้นจริง ใบกำกับภาษีที่ห้างทั้งสามดังกล่าวออกให้ก็ต้องระบุชื่อนายยุทธนา เป็นผู้ซื้อหาใช้ระบุชื่อโจทก์ไม่ เมื่อโจทก์ไม่ใช่ผู้ซื้อสินค้าจากห้างทั้งสามนั้น โจทก์ย่อมไม่อาจนำใบกำกับภาษีที่ออกโดยห้างทั้งสามมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของโจทก์

จากลักษณะของใบกำกับภาษีปลอมทั้งสองลักษณะตามที่ได้อธิบายไว้ข้างต้นอาจสรุปได้ว่าใบกำกับภาษีปลอมโดยสภาพก็ถือเป็นใบกำกับภาษีปลอมตามข้อสันนิษฐานในมาตรา 89(7) วรรคสองเช่นเดียวกัน เนื่องจากถือเป็นกรณีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี แต่ในทางกลับกันใบกำกับภาษีปลอมตามข้อสันนิษฐานในมาตรา 89(7) วรรคสอง นี้ อาจไม่ใช่ใบกำกับภาษีปลอมโดยสภาพก็ได้ กล่าวคือ ใบกำกับภาษีปลอมโดยข้อสันนิษฐานนี้ โดยสภาพของใบกำกับภาษีเองอาจไม่ได้เป็นเอกสารที่ออกโดยปลอมชื่อของผู้อื่นหรือเป็นเอกสารปลอมตามความหมายโดยทั่วไป แต่ด้วยข้อเท็จจริงเกี่ยวกับธุรกรรมการซื้อขายสินค้าหรือบริการอันเป็นเหตุแห่งการออกใบกำกับภาษีนี้อาจไม่มีอยู่จริงหรือเป็นเท็จ จึงเข้าลักษณะเป็นใบกำกับภาษีปลอมตามข้อสันนิษฐานของมาตรา 89(7) แห่งประมวลรัษฎากร



ลักษณะของใบกำกับภาษีปลอมที่เกิดจากข้อสันนิษฐานของมาตรา 89(7) วรรคสองข้างต้น จะเห็นได้ว่าศาลและกรมสรรพากรได้นำบทบัญญัติดังกล่าวไปใช้บังคับโดยขยายความในเรื่องการพิสูจน์ออกไปจากถ้อยคำที่ปรากฏตามตัวบทกฎหมายเป็นอย่างมากกล่าวคือ ในมาตราดังกล่าวได้กำหนดเรื่องการพิสูจน์ไว้ในประเด็นที่ว่า “บุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี” ซึ่งถ้อยคำดังกล่าวน่าจะหมายถึงเฉพาะข้อเท็จจริงเรื่องความมีตัวตนของผู้ออกใบกำกับภาษีเท่านั้น แต่ตามแนวทางวินิจฉัยของศาลและกรมสรรพากรที่ปรากฏในปัจจุบันผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษียังต้องพิสูจน์ถึงประเด็นเรื่องการซื้อขายและการชำระราคา และผู้ซื้อที่แท้จริงด้วย หากพิจารณาในแง่ของความถูกต้องตามถ้อยคำตามกฎหมายแล้ว ผู้ศึกษาเห็นว่ากรณีความในลักษณะนี้อาจเป็นการตีความบังคับใช้โดยขยายความตัวบทกฎหมายเกินกว่าถ้อยคำที่ปรากฏอยู่ ซึ่งอาจก่อให้เกิดประเด็นโต้แย้งกันได้

อย่างไรก็ดี หากพิจารณาจากลักษณะกลไกภาษีมูลค่าเพิ่มรูปแบบต่าง ๆ ในปัจจุบัน จะเห็นได้ว่าผู้ประกอบการที่ไม่สุจริตจำนวนมากได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่กันโดยไม่มี การซื้อขายสินค้าเกิดขึ้น โดยผู้ได้รับใบกำกับภาษีก็จะนำไปใช้เครดิตภาษีซึ่ง การกระทำของฝ่ายผู้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีในลักษณะนี้ หากจะเอาผิดในเรื่องเบี่ยงปรับก็ คงจะเรียกได้ตามมาตรา 89 (3) และ (4) เรื่องการยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง ซึ่งเรียกเบี่ยงปรับได้ 1 เท่า ของจำนวนภาษีเท่านั้น ซึ่งอาจเป็นโทษทางแพ่งที่ไม่หนักพอที่จะให้ ผู้ประกอบการที่ทุจริตเกิดความเกรงกลัวได้ หากพิจารณาในแง่แล้วการเรียกเก็บเบี่ยงปรับ 2 เท่า ก็ น่าจะเป็นสิ่งที่ช่วยป้องกันปราบปรามผู้ไม่สุจริตที่ได้โกงภาษีได้ดีกว่าในระดับหนึ่ง ดังนั้น ผู้ศึกษา จึงเห็นว่าน่าจะมีการปรับปรุงแก้ไขถ้อยคำตามบทบัญญัติในมาตรา 89 (7) ดังกล่าวให้มีความ ชัดเจนขึ้น เพื่อให้สอดคล้องและรองรับต่อกลไกภาษีที่เกิดขึ้นในลักษณะนี้ ทั้งยังเพื่อให้ นักกฎหมายและบุคคลทั่วไปมีความเข้าใจที่ชัดเจนในการที่จะปฏิบัติตามกฎหมายต่อไปด้วย

#### 2.4 เปรียบเทียบใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89(7) กับคำว่าปลอมตามลักษณะ โดยทั่วไป

ตามที่ได้อธิบายยกตัวอย่างถึงลักษณะของการ “ปลอม” โดยทั่วไป คำว่า “ปลอม” หมายถึง ทำให้เหมือนคนอื่นหรือสิ่งอื่นเพื่อให้หลงคิดว่าเป็นคนนั้นหรือสิ่งนั้นหรือไม่แท้หรือไม่จริงตามสภาพของสิ่งนั้น เมื่อนำความหมายดังกล่าวมาพิจารณาประกอบกับการปลอมตามกฎหมายอื่น ๆ แล้ว จะเห็นได้ว่าโดยทั่วไปคำว่า “ปลอม” จะมุ่งเน้นถึงความแท้จริงของตัวบุคคลผู้มีอำนาจ ในการจัดทำสิ่งนั้น ๆ เป็นสำคัญ หากเป็นการกระทำโดยผู้มีอำนาจแล้วสิ่งนั้นก็ไม่ใช่ของปลอม ไม่ ว่าจะมีลักษณะเป็นเท็จหรือไม่

กรณีเอกสารปลอมจะต้องพิจารณาว่าบุคคลผู้ทำเอกสารเป็นผู้ที่มีอำนาจตามสิทธิที่กฎหมายรับรองไว้หรือไม่ ยกตัวอย่างเช่น กรรมการผู้จัดการบริษัทมีหน้าที่ในการจัดทำรายงานการประชุม หากได้จัดทำรายงานการประชุมขึ้นโดยไม่มีการประชุมกันจริง แม้จะเป็นเท็จแต่รายงานการประชุมนั้นก็ไม่ได้เป็นเอกสารปลอม ในทางกลับกันหากผู้ที่ไม่ใช่อำนาจไปจัดทำรายงานการประชุม แม้จะมีข้อความจริงแต่รายงานนั้นก็จะเป็นเอกสารปลอม ในกรณีของตัวเงินปลอม หากผู้ลงลายมือชื่อออกตัวเป็นผู้มีอำนาจที่แท้จริง ตัวเงินดังกล่าวก็ไม่ใช่ตัวเงินปลอมหรือกรณีการแก้ไขข้อความสำคัญในตัวเงินหากคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องได้ให้ความยินยอม ซึ่งก็หมายความว่าคู่สัญญาฝ่ายอื่นได้ให้อำนาจในการแก้ไข ผู้แก้ไขก็จะมีอำนาจที่จะแก้ไขได้ตามความตกลงร่วมกัน จึงไม่เข้าลักษณะเป็นตัวเงินปลอม ส่วนในกรณีของเครื่องหมายการค้าปลอมก็จะมุ่งเน้นที่ตัวผู้ผลิตสินค้านั้นว่าเป็นเจ้าของเครื่องหมายการค้าหรือไม่ หากไม่ใช่เจ้าของเครื่องหมายการค้าที่แท้จริง ก็ไม่มีอำนาจที่จะนำเครื่องหมายการค้าดังกล่าวไปใช้กับสินค้าได้ มิฉะนั้นก็จะเป็นกรณีการปลอมเครื่องหมายการค้า

ในส่วนของใบกำกับภาษีปลอม หากผู้ที่จัดทำใบกำกับภาษีไม่ใช่ผู้มีสิทธิออกใบกำกับภาษีที่แท้จริงก็จะถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอมเช่นกัน ยกตัวอย่างเช่น การปลอมใบกำกับภาษีขึ้นเองโดยใช้ชื่อบริษัทผู้ประกอบการรายอื่น เป็นต้น ซึ่งใบกำกับภาษีปลอมในลักษณะนี้จะมีนัยเดียวกันกับคำว่า “ปลอม” ตามกฎหมายในประมวลกฎหมายอาญาข้างต้น

อย่างไรก็ดี ใบกำกับภาษีปลอมที่เกิดจากข้อสันนิษฐานของกฎหมาย เช่น ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีการซื้อขายกันจริง ใบกำกับภาษีที่ออกโดยระบุชื่อผู้ซื้อผิดไปจากความเป็นจริงเหล่านี้ จะแตกต่างไปจากคำว่าปลอมตามกฎหมายอื่น กล่าวคือ ในกรณีเหล่านี้ผู้ออกใบกำกับภาษีล้วนเป็นผู้ที่มีอำนาจออกใบกำกับภาษีได้ เนื่องจากเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่ได้ออกใบกำกับภาษีในนามตนเอง ใบกำกับภาษีจึงไม่ใช่เอกสารปลอมหรือเป็นของปลอมตามความหมายโดยทั่วไป แต่การออกใบกำกับภาษีนี้นั้นมีลักษณะเป็นเท็จ ขัดแย้งกับข้อเท็จจริงอันเป็นเหตุแห่งการออกใบกำกับภาษีทำให้ใบกำกับภาษีนั้นกลายเป็นใบกำกับภาษีปลอม ทั้งนี้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 87 (7) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งใบกำกับภาษีปลอมในลักษณะนี้จะเป็นลักษณะเฉพาะของประมวลรัษฎากรที่แตกต่างจากคำว่า “ปลอม” ตามกฎหมายอื่นๆ เนื่องจากการปลอมในส่วนนี้จะไม่พิจารณาถึงตัวผู้ออกใบกำกับภาษีเพียงประการเดียว หากยังพิจารณาถึงความถูกต้องแท้จริงของข้อเท็จจริงอันเป็นที่มาแห่งการออกใบกำกับภาษีนั้นด้วย

### 3. ไบก้ากับภำษีปลอมในส่วนที่เกี่ยวกับควำมรับผิดทงอำณำ

#### 3.1 ลักษณะไบก้ากับภำษีปลอมทงอำณำ

ดั่งที่ได้กล่ำวมำแล้วว่ำบทบัญญัติในประมวรัชฎำกรไม่ได้อำหนดควำมหมำยของค่ำว่ำ “ไบก้ากับภำษีปลอม” เอำไว้ ดั่งนั้นผู้ศีกษำจึงขอหีบขกบทบัญญัติที่เกี่ยวกับไบก้ากับภำษีปลอมอื่กมำตรำหนึ่งคือ มำตรำ 89(7)<sup>91</sup> ในเรื่อง เบี้ยปรับ ซึ่งเป็นเรื่องกรลงโทษทงแพ่ง มำอธิบายประกอบกรวิเครำะห์ มำตรำ 90/4(3), (7) ที่เป็นบทลงโทษทงอำณำสำหรับผู้ที่เจตนำออกไบก้ากับภำษีปลอมและนำไบก้ากับภำษีปลอมหรือไบก้ากับภำษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมำยไปใช้ในการเครดิทภำษี ซึ่งมีการบัญญัติลักษณะควำมผิดไว้ดั่งนี้

“มำตรำ 90/4 บุคคลดั่งต่อไปนี้ ฝ่ำฝืนหรือไม่ปฏิบัติตมบทบัญญัติที่ระบุไว้ ต้องระวำงโทษจำคุกดั่งแต่สำมเดือนถึงเจ็ดปี และปรับดั่งแต่สองพันบำทถึงสองแสนบำท...

(3) ผู้ออกไบก้ากับภำษี ไบเพิ่มหนี หรือไบลดหนีโดยไม่มีสิทธิจะออก เอกสรดั่งกล่ำวตมมำตรำ 86/13<sup>92</sup>

(7) ผู้ประกอบการโดยเจตนำนำไบก้ากับภำษีปลอมหรือไบก้ากับภำษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมำยไปใช้ในการเครดิทภำษี”

จกบทบัญญัติดั่งกล่ำวข้างต้นมีปัญหำที่ต้องพิจารณำค่ำว่ำ “ไบก้ากับภำษีปลอม” ตมมำตรำ 90/4 (7) นี้มีลักษณะอย่งไร จะมีลักษณะเหมือนกับบไบก้ากับภำษีปลอมตมมำตรำ 89 (7) อันเป็นบทลงโทษทงแพ่งหรือไม่

ในประเด็นนี้ได้มีความเห็นทงวิชาการของผู้ศีกษำเห็นว่ำ “ไบก้ากับภำษีปลอม” ในทงอำณำตมมำตรำ 90/4 (7) นี้ไม่นำจะนำบทบัญญัติตมมำตรำ 89 (7) แห่งประมวรัชฎำกรที่วำงหลักไว้ว่ำ “ไบก้ากับภำษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สมำรถพิสูจน์ได้ว่ำบุคคลใดเป็นผู้ออกไบก้ากับภำษีให้ถือว่ำเป็นไบก้ากับภำษีปลอม” ซึ่งเป็นเรื่องของกรลงโทษทงแพ่งมำใช้ในการตีควำมโดย

<sup>91</sup> มำตรำ 86/13 หำมมิให้บุคคลซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือมิใช่ผู้มีสิทธิออกไบก้ากับภำษีได้ตมหมำยนี้ ออกไบก้ากับภำษี ไบเพิ่มหนี หรือไบลดหนี

บุคคลใดออกไบก้ากับภำษี ไบเพิ่มหนี หรือไบลดหนี โดยไม่มีสิทธิที่จะออกตมกฎหมำย บุคคลนั้นต้องรับผิดชอบในภำษีมูลค่าเพิ่มตมจำนวนที่ปรำกฏในไบก้ากับภำษี ไบเพิ่มหนี หรือไบลดหนีนั้นเสมือนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

<sup>92</sup> มำตรำ 89 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภำษี หรือบุคคลตมมำตรำ 86/13 เสียเบี้ยปรับในกรณีและตมอัตราดั่งต่อไปนี้....

(7) นำไบก้ากับภำษีปลอม ไม่ว่าทั้งหมดหรือบงส่วนมำใช้ในการคำนวณภำษี ให้เสียเบี้ยปรับอื่กสองเท่ำของจำนวนภำษีตมไบก้ากับภำษีนั้น”

เครื่องคิดในการลงโทษทางอาญา เมื่อประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้คำนิยามของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ไว้อย่างชัดเจน ประกอบกับใบกำกับภาษีถือได้ว่าเป็น “เอกสาร” ตามความหมายของกฎหมายอาญา จึงต้องนำหลักกฎหมายอาญาในเรื่องของการปลอมเอกสารมาใช้โดยอนุโลมใช้กับความหมายของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ซึ่งบัญญัติไว้ใน มาตรา 90/4(7) แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ในทางอาญา คำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม”<sup>93</sup> ควรหมายถึงใบกำกับภาษีที่มีผู้อื่นทำปลอมขึ้น โดยการปลอมทั้งฉบับหรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใด เดิมหรือตัดข้อความหรือแก้ไขด้วยประการใดๆ ในใบกำกับภาษีที่แท้จริง ประทับตราปลอมหรือลงลายมือชื่อปลอมในใบกำกับภาษี

ผู้ศึกษาเห็นด้วยกับความเห็นข้างต้น เนื่องจากโทษที่กำหนดไว้ตามมาตรา 90/4 (7) นี้เป็นโทษทางอาญา ซึ่งต้องอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ทั่วไปว่าด้วยความรับผิดชอบทางอาญาที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายอาญา กล่าวคือ จะต้องตีความบังคับใช้อย่างเคร่งครัด โดยในกรณีของประมวลรัษฎากรที่ไม่ได้มีการกำหนดนิยามที่ชัดเจนของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ไว้จึงน่าจะถือเอาตามความหมายอันเป็นที่เข้าใจตามลักษณะโดยทั่วไปของ คำว่า “ปลอม” หรือ “เอกสารปลอม” เพื่อนำมาพิจารณาความผิดตามมาตราดังกล่าว

หากพิจารณาจากข้อเท็จจริงเกี่ยวกับรูปแบบของการทุจริต โกงภาษีมูลค่าเพิ่มที่เข้าหลักเกณฑ์การลงโทษทางอาญาตามมาตรา 90/4(3)และ (7) อาจพิจารณาได้ 2 กรณีคือ

### 3.1.1 กรณีที่มีการออกใบกำกับภาษีโดยปลอมชื่อของผู้ประกอบการรายอื่น

กรณีที่มีการออกใบกำกับภาษีปลอมชื่อของผู้ประกอบการรายอื่น ไม่ว่าจะผู้ประกอบการรายนั้นจะมีตัวตนอยู่หรือไม่และไม่ว่าจะทำขึ้นมาเพื่อใช้ในการคำนวณภาษีของกิจการตนเอง หรือนำมาออกให้แก่ผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการ ไปจากตน ซึ่งในกรณีหลังการที่จะเอาผิดกับผู้ใ้ใบกำกับภาษีดังกล่าวได้ ต้องปรากฏว่าผู้ใ้ใบกำกับภาษีได้ทราบถึงข้อเท็จจริงว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ปลอมขึ้นด้วย ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของประมวลกฎหมายอาญามาตรา 59 วรรคสองและวรรคสาม ที่กำหนดไว้ว่า

“การกระทำโดยเจตนา ได้แก่การกระทำโดยรู้สำนึกในการที่กระทำและในขณะที่เดียวกันผู้กระทำประสงค์ต่อผลหรือย่อมเล็งเห็นผลของการกระทำนั้น ถ้าผู้กระทำมิได้รู้ข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบของความผิด จะถือว่าผู้กระทำประสงค์ต่อผลหรือย่อมเล็งเห็นผลของการกระทำนั้นมิได้”

นอกจากกรณีที่ได้ยกตัวอย่างไว้ข้างต้น แม้จะมีการออกใบกำกับภาษีโดยไม่ถูกต้อง เช่น การที่ผู้ขายได้ออกใบกำกับภาษีในนามของตนเองโดยไม่มีการซื้อขายเกิดขึ้นจริงหรือการที่ผู้ใ้ได้รับประโยชน์ตามใบกำกับภาษีไม่ใช่ผู้ซื้อที่แท้จริง แต่หากนำมาพิจารณาตาม

<sup>93</sup> กัมปนาท บุญรอด (2552) *สรรพากรศาสตร์* 56, 8 (สิงหาคม) น.26

องค์ประกอบความผิดเรื่องการใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 90/4 (7) นี้แล้ว ก็ไม่ใช่การใช้ใบกำกับภาษีปลอมแต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม ภาษีดังกล่าวนี้ก็อาจเข้าลักษณะของใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายตามมาตราเดียวกันนี้ได้ แต่ในส่วนของผู้ออกใบกำกับภาษีนั้นแม้จะเป็นการปลอมเอกสารประกอบองค์ประกอบความผิดตามของกฎหมายอาญาแต่ประมวลรัษฎากรยังไม่มีข้อกำหนดเป็นความผิดของผู้ออกใบกำกับภาษีปลอมคงมีตามมาตรา 90/4(3) บัญญัติความรับผิดชอบออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิที่จะออกเท่านั้น

### 3.1.2 กรณีการออกใบกำกับภาษีเลขที่ซ้ำกัน 2 ชุด

วิธีการในลักษณะนี้ ผู้ประกอบการจะทำใบกำกับภาษีที่มีเลขที่และเล่มที่ซ้ำกันขึ้น 2 ชุด โดยเมื่อขายสินค้าไปแล้ว 2 ครั้งก็จะออกใบกำกับภาษี 2 ครั้ง แต่เป็นเลขเดียวซ้ำซ้อนกัน และเมื่อยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีก็จะแสดงยอดขายเพียงครั้งเดียว

กรณีนี้มีประเด็นที่น่าพิจารณาคือการกระทำในลักษณะนี้ ผู้ออกใบกำกับภาษีเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้ขายสินค้าหรือให้บริการจริง รวมทั้งได้ออกใบกำกับภาษีในนามของตนเอง จะถือได้หรือไม่ว่าเป็นกรณีการออกใบกำกับภาษีปลอม

ในประเด็นนี้ผู้ศึกษาเห็นว่าใบกำกับภาษีเป็นเอกสารที่มีการกำหนดรูปแบบรายละเอียดไว้อย่างชัดเจน รวมทั้งมีการกำหนดให้ผู้จัดทำจะต้องลงรายละเอียดดังกล่าวไว้อย่างเคร่งครัด เลขที่ใบกำกับภาษีจึงถือเป็นสาระสำคัญของใบกำกับภาษีแต่ละใบ เพราะเป็นรายละเอียดที่แบ่งแยกให้เห็นถึงข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในการซื้อขายแต่ละครั้ง ทำให้สามารถนำมาได้เรียงตรวจสอบได้ง่ายในภายหลัง ด้วยเหตุนี้ ใบกำกับภาษีแต่ละเลขที่จึงเป็นเอกสารที่มีความสมบูรณ์ในตัวเอง โดยมีเลขที่เป็นส่วนสำคัญที่กำกับความสมบูรณ์ของใบกำกับภาษีใบนั้นๆ ดังนั้นเมื่อผู้ประกอบการได้ออกใบกำกับภาษีที่มีเลขที่กำกับอยู่ให้แก่ผู้ซื้อไปแล้ว จึงต้องถือว่าใบกำกับภาษีที่ออกไปนั้นมีผลสมบูรณ์ในตัวเอง โดยมีเลขที่เป็นสาระสำคัญ หากผู้ประกอบการได้ออกใบกำกับภาษีเลขที่นั้นขึ้นอีกครั้งโดยมีข้อความแตกต่างจากข้อความเดิม ก็น่าจะถือเป็นการทำเอกสารขึ้นใหม่เพื่อให้ผู้อื่นหลงผิดสับสนกับเอกสารเดิมที่สมบูรณ์อยู่แล้ว จึงถือได้ว่าใบกำกับภาษีใบหลังนี้เป็นเอกสารปลอม ทั้งนี้ อาจเทียบเคียงได้จากนัยของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 744/2506 ซึ่งเป็นเรื่องการปลอมเอกสารตามประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ตอนหนึ่งว่าจำเลยเป็นเจ้าของพนักงานมีหน้าที่ออกใบอนุญาตก่อสร้างอาคาร จำเลยอนุญาตและออกใบอนุญาตให้โจทก์แล้วต่อมามีผู้มาขึ้นร้องเรียน จำเลยจึงเรียกใบอนุญาตคืนจากโจทก์แล้วออกใบอนุญาตใหม่เป็นว่าจำเลยไม่อนุญาตให้ก่อสร้าง เป็นความผิดฐานปลอมเอกสารทั้งฉบับ เพราะแม้ใบอนุญาตฉบับแรกจำเลยจะเป็นผู้ทำที่ส่งมอบให้โจทก์ไปแล้ว เมื่อได้กระทำให้หลงเชื่อว่าใบอนุญาตฉบับหลังเป็นเอกสารที่แท้จริงก็เป็นความผิด



อย่างไรก็ดี เนื่องจากความผิดฐานการนำใบกำกับภาษีปลอมไปใช้ตาม มาตรา 90/4(7) นี้ เป็นความรับผิดสำหรับผู้นำใบกำกับภาษีไปใช้ ดังนั้น ในการที่จะพิจารณาลงโทษ ทางอาญากับผู้ใช้ใบกำกับภาษีดังกล่าว จะต้องปรากฏว่าผู้ใช้ใบกำกับภาษีรู้ว่าใบกำกับภาษีที่ใช้นั้น เป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยมีเลขที่ซ้ำกันด้วย จึงจะถือว่าเป็นการนำไปใช้โดยมีเจตนา ในความเห็น ของผู้ศึกษาการที่ผู้ออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 90/4 (3) ผู้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลด หนี้โดยไม่มีสิทธิจะออกเอกสารดังกล่าวตามมาตรา 86/13 ควรจะกำหนดฐานความผิดให้ชัดเจน เพื่อให้เป็นไปในทางเดียวกับผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอม

### 3.1.3 ลักษณะใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

คำว่า “ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย” มีปรากฏอยู่ใน บทบัญญัติ มาตรา 90/4(7) ซึ่งเป็นอนุมาตราเดียวกันกับเรื่องใบกำกับภาษีปลอม โดยเป็นการ กำหนดความ รับผิดของฝ่ายผู้นำใบกำกับภาษีไปใช้ ดังนี้

มาตรา 90/4(7) ผู้ประกอบการ โดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอมหรือ ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี

การที่จะพิจารณาใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ผู้ ศึกษาขอ ยกความหมาย ของคำว่า “ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย” หมายถึง<sup>94</sup> ใบกำกับภาษีที่ ผู้ประกอบการได้ออกโดยฝ่าฝืนบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร

ดังนั้น ใบกำกับภาษีปลอม หรือ ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิออก จึง เป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

“ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิออกตามกฎหมาย” หมายถึง ภาษีซึ่งตาม ใบกำกับภาษีที่จะนำมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ผู้ออกจะต้องเป็นผู้มีสิทธิออกใบกำกับภาษี

ในการกำหนดความหมายของคำว่า “ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วย กฎหมาย” หมายถึง ใบกำกับภาษีที่ผู้ประกอบการได้ออกโดยฝ่าฝืนบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร และให้หมายความรวมถึง การกำหนดให้ใบกำกับภาษีปลอม และใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิ นั้น ผู้ศึกษาเห็นด้วยกับการกำหนดความหมายดังกล่าว แต่ควรที่จะแยกความหมายของคำว่า ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายและความหมายของคำว่า ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มี สิทธิออกตามกฎหมาย ให้ชัดเจนเพื่อให้ตรงกับลักษณะของใบกำกับภาษีนั้นๆ ซึ่งจะส่งผลต่อการ ดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับใบกำกับภาษีปลอมได้

ในเรื่องใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายมีประเด็นที่ต้อง พิจารณาว่าคำว่า “ไม่ชอบด้วยกฎหมาย” นี้ มีความหมายครอบคลุมถึงกรณีใดบ้าง ในประเด็นนี้มีผู้

<sup>94</sup> กัมปนาท บุญรอด (2554) “รู้ได้อย่างไรใบกำกับภาษีปลอม” *สรรพากรสารัน* (มกราคม) น. 25

อธิบายไว้ว่าใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย หมายถึง ใบกำกับภาษีที่ผู้ประกอบการได้ออกโดยฝ่าฝืนบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร ซึ่งยกตัวอย่างได้ ดังนี้

(1) ใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีการขายสินค้าจริง หรือเป็นการขายใบกำกับภาษีอันเป็นการฝ่าฝืนมาตรา 86

(2) ใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ประกอบการจดทะเบียน แต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ได้จัดทำสำเนาใบกำกับภาษีตามบทบัญญัติในมาตรา 86 หรือเป็นกรณีที่เป็นกร จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีสถานประกอบการเป็นเท็จ ซึ่งหากมีการตรวจสอบแล้วไม่พบว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ได้ออกจริง หรือไม่สามารตรวจสอบไปยังสถานประกอบการได้ ก็จะถือได้ว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายอันเป็นการฝ่าฝืนมาตรา 86 เช่นเดียวกัน

(3) ใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยผู้ประกอบการซึ่งไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชอบด้วยกฎหมายมีความหมายที่กว้างขวางมาก โดยคำว่า “ไม่ชอบด้วยกฎหมาย” จะหมายถึงความไม่ชอบทั้งในแง่เนื้อหาของกรออกใบกำกับภาษี และความไม่ชอบในแง่ของรูปแบบการออกใบกำกับภาษี ความไม่ชอบในแง่เนื้อหาก็คือ ข้อเท็จจริงอันเป็นที่มาของการออกใบกำกับภาษีนั้นไม่ชอบด้วยบทบัญญัติของกฎหมาย เช่น การออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีการซื้อขายสินค้ากันจริง เป็นต้น ส่วนความไม่ชอบในแง่รูปแบบก็คือ รูปแบบของการออกใบกำกับภาษีนั้น ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น การออกใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ได้จัดทำสำเนา เป็นต้น

ในเรื่องใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายนี้ มีผู้เชี่ยวชาญกรมสรรพากรท่านหนึ่งได้ให้ความเห็นไว้ว่าทั้งใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ มีสิทธิ ก็ล้วนแต่เป็นส่วนหนึ่งของใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายด้วย ซึ่งผู้ศึกษาเห็นว่าใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายอาจตีความกว้างออกไปได้มากกว่าว่าใบกำกับภาษีปลอมและใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิ กล่าวคือกรณีใบกำกับภาษีปลอมโดยหลักแล้วจะพิจารณาถึงความแท้จริงของผู้ออกใบกำกับภาษีเป็นสำคัญ และหากเป็นกรณีใบกำกับภาษีปลอมในทางแพ่งก็จะพิจารณาไปถึงความถูกต้องแท้จริงของธุรกรรมการซื้อขายสินค้าอันเป็นที่มาของการออกใบกำกับภาษีนั้นด้วย ส่วนใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิจะพิจารณาว่าผู้ออกเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือไม่ และมีการซื้อขายสินค้าอันมีความรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นหรือไม่ ส่วนใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายนี้จะพิจารณาไปถึงรูปแบบหลักเกณฑ์อื่นๆ ที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับการออกใบกำกับภาษีด้วย ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างดังกล่าวข้างต้น ในกรณีที่ผู้ออกใบกำกับภาษีไม่ได้จัดทำสำเนาใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายด้วยเช่นกัน

ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วว่า “ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย” นี้มีความหมายกว้างขวาง ซึ่งมีการนำถ้อยคำไปใช้ในกรณีต่างๆมากมาย ดังจะเห็นได้จาก คำพิพากษาฎีกาที่ 1499/2542 กรณีการออกใบกำกับภาษีโดยไม่ใช้ผู้ประกอบการจดทะเบียนทะเบียน ซึ่งศาลก็ได้วินิจฉัยโดยใช้ถ้อยคำว่าเป็นการออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายเช่นกัน

บริษัทเพอร์มาคอนสตรัคชั่น จำกัด มิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและออกใบกำกับภาษีให้แก่โจทก์ การที่บริษัท เพอร์มาคอนสตรัคชั่น จำกัดเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากโจทก์ จึงเป็นการกระทำโดยไม่มีอำนาจที่จะกระทำได้และออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย โจทก์ไม่มีหน้าที่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่บริษัทเพอร์มาคอนสตรัคชั่น จำกัด ไปแล้วก็ตาม โจทก์ก็ไม่มีสิทธิที่จะนำภาษีซื้อดังกล่าวไปหักออกจากภาษีขายของโจทก์ ตามมาตรา 82/3 ได้ ทั้งนี้เนื่องจากบริษัทเพอร์มาคอนสตรัคชั่น จำกัด ไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับโจทก์ แม้โจทก์จะชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่บริษัทเพอร์มาคอนสตรัคชั่น จำกัด ไปโดยสุจริตโจทก์จะนำภาษีซื้อดังกล่าวไปหักออกจากภาษีขายของโจทก์ไม่ได้ เมื่อโจทก์นำภาษีซื้อดังกล่าวไปหักออกจากภาษีขาย จึงมีผลเท่ากับ โจทก์เสียภาษีไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินให้โจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีการออกใบกำกับภาษีซ้ำซ้อนในการขายสินค้าเพียงครั้งเดียว กรมสรรพากรได้วินิจฉัยไว้ในหนังสือตอบข้อหารือ กรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./11074 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2545 ว่าเป็นกรณีการออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

กรณีการออกใบกำกับภาษีซ้ำซ้อนในการขายสินค้าเพียงครั้งเดียว กรมสรรพากรได้วินิจฉัยไว้ในหนังสือตอบข้อหารือ กรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./11074 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2545 ว่าเป็นกรณีการออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

ข้อหารือ:<sup>95</sup> บริษัทฯ ประกอบกิจการ โรงโม่หิน ขายหินและรับจ้างขนส่ง บริษัทฯ ได้ขายหินและรับขนส่ง ให้กับกิจการร่วมทุน โดยเป็นการขายเชื่อ บริษัทฯ ได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่กิจการร่วมทุนฯ ตั้งแต่วันที่ส่งสินค้าให้กับลูกค้า เนื่องจากกิจการร่วมทุนฯ ผิดนัดตามสัญญาซื้อขายหินและขนส่ง บริษัทฯ จึงได้ดำเนินการฟ้องต่อศาลแพ่งธนบุรี ขอให้ชำระหนี้เป็นจำนวนเงิน 5,062,682.53 บาท ในระหว่าง การพิจารณาคดีดังกล่าว บริษัทฯ ได้ยื่นคำร้องขออายัดเงินประกันผลงานของกิจการร่วมทุนฯ เป็น จำนวนเงิน 6 ล้านบาทไปยังกรมทางหลวงซึ่งเป็นคู่สัญญากับกิจการร่วมทุนฯ ศาลได้มีคำสั่งอายัดเงิน ดังกล่าวไว้แล้ว และเพื่อป้องกันความเสียหายกิจการร่วมทุนฯ จึงได้ว่าจ้างบริษัท ม. เข้ามาทำงาน ส่วนที่เหลือต่อจากกิจการร่วมทุนฯ และจาก

<sup>95</sup> สืบค้นจาก [http://interweb.rd.go.th/cgi-bin/intra\\_search?q=%A1%A4%200706%2F%BE%2F11074;t=5;field=1;page=1;long=1](http://interweb.rd.go.th/cgi-bin/intra_search?q=%A1%A4%200706%2F%BE%2F11074;t=5;field=1;page=1;long=1) วันที่ 27 ธันวาคม 2555

การตกลงกัน 3 ฝ่าย คือ กิจการร่วมทุน ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) และบริษัท ม. ตกลงให้บริษัท ม. เข้ามาชำระหนี้ที่กิจการร่วมทุนฯ มีต่อบริษัทฯ แทน ในจำนวนเงิน 3 ล้านบาท โดยให้บริษัทฯ ยื่นคำร้องถอนอุทธรณ์และถอนฟ้องคดีดังกล่าว ในการชำระหนี้ บริษัท ม. ได้ขอให้บริษัทฯ ออกใบกำกับภาษีและใบเสร็จรับเงินให้แก่บริษัท ม. ด้วย บริษัทฯ จึงขอทราบว่

1. กรณีบริษัท ม. ได้ชำระหนี้ให้กับบริษัทฯ ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว บริษัทฯ มีสิทธิ ออกใบกำกับภาษีได้หรือไม่ หากเป็นการออกใบกำกับภาษีซ้ำจะมีโทษอย่างไร และบริษัท ม. มีสิทธิ นำใบกำกับภาษีดังกล่าว ไปใช้เป็นภาษีซื้อได้หรือไม่

2. กรณีบริษัท ม. ได้ชำระหนี้ให้กับบริษัทฯ ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว บริษัทฯ จะต้องออก ใบเสร็จรับเงิน โดยระบุข้อความว่า “ได้รับชำระหนี้จากบริษัท ม. เป็นการชำระหนี้แทนกิจการร่วมทุนฯ ได้หรือไม่” หรือ ออกใบเสร็จรับเงินในนามของกิจการร่วมทุนฯ

แนววินิจฉัย :

1. กรณีบริษัทฯ ขายหินโดยรวมค่าขนส่งให้กับกิจการร่วมทุน โดยในระหว่างวันที่ 16 กรกฎาคม 2540 ถึงวันที่ 31 กรกฎาคม 2540 บริษัทฯ ได้ทยอยส่งหินให้กับกิจการร่วมทุนฯ และได้ ออกใบกำกับภาษีตั้งแต่วันที่บริษัทฯ ได้ส่งสินค้าให้กับกิจการร่วมทุนฯ แล้ว ทั้งนี้ ตามมาตรา 78(1) แห่ง ประมวลรัษฎากร แต่บริษัทฯ ยังไม่ได้รับชำระราคาค่าขายหินดังกล่าว

2. กรณีบริษัท ม. จะชำระหนี้ค่าหินให้กับบริษัทฯ แทน กิจการร่วมทุนฯ ด้วยเหตุผลที่บริษัทม. เข้ามารับงานต่อจากกิจการร่วมทุนฯ และเพื่อเป็นการตอบแทนที่บริษัทฯ ได้ถอนการอายัดเงินและถอนฟ้อง การชำระหนี้แทนตามข้อเท็จจริงดังกล่าวไม่อยู่ในบังคับต้องออกใบกำกับภาษีและเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ประการใด การรับชำระหนี้ดังกล่าวบริษัทฯ ต้องออกใบรับให้กับผู้จ่ายเงินตามมาตรา 105 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ระบุข้อความว่า “ได้รับเงินจากบริษัท ม.เพื่อชำระหนี้แทนกิจการร่วมทุนฯ”

3. กรณีบริษัทฯ ได้ออกใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าตั้งแต่วันที่บริษัทฯ ได้ส่งมอบสินค้าให้กับกิจการร่วมทุนฯ ไปแล้ว และหากบริษัทฯ จะออกใบกำกับภาษีเมื่อบริษัทฯ ได้รับชำระราคาค่าสินค้าดังกล่าวอีก กรณีเป็นการออกใบกำกับภาษีซ้ำ ต้องรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏใน ใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/13 แห่งประมวลรัษฎากร พร้อมทั้งเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89(6) แห่งประมวลรัษฎากร และมีความผิดทางอาญาต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่ สองพันบาทถึงสองแสนบาทตามมาตรา 90/4(3) แห่งประมวลรัษฎากร

4. สำหรับผู้นำใบกำกับภาษีดังกล่าวไปใช้ ต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89(3)และ (4) แห่งประมวลรัษฎากร และเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงิน

ภาษีที่ต้อง ชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร และมีความผิดทางอาญาต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาทตามมาตรา 90/4(7) แห่งประมวลรัษฎากร

### 3.2 เปรียบเทียบใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายกับใบกำกับภาษีปลอมในทางอาญา

ใบกำกับปลอมในทางอาญามีลักษณะการพิจารณาถึงความผิดเช่นเดียวกันกับเอกสารปลอมตามประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งจะพิจารณาจากผู้ทำเอกสารเป็นสำคัญ โดยหากมีการออกใบกำกับภาษีโดยปลอมชื่อผู้ประกอบการรายอื่น ผู้ที่นำใบกำกับภาษีดังกล่าวไปใช้โดยรู้ว่ามี การปลอมชื่อผู้ออกใบกำกับภาษี ก็ถือเป็นกรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 90/4 (7) แต่หากมีการออกใบกำกับภาษีในนามตนเอง แม้จะมีข้อความอันเป็นเท็จ เช่น ไม่มีการซื้อขายเกิดขึ้นจริง หรือผู้ออกใบกำกับภาษีไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ใบกำกับภาษีดังกล่าวก็เป็นเพียงเอกสารเท็จ ไม่ใช่เอกสารปลอมหรือใบกำกับภาษีปลอมแต่อย่างใด

ส่วนใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย จะพิจารณาถึงเนื้อหาข้อเท็จจริงรวมทั้งรูปแบบในการออกใบกำกับภาษี ว่าเป็นไปตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรหรือไม่ หากมีการออกใบกำกับภาษีโดยผิดไปจากข้อเท็จจริง เช่น ออกให้แก่ผู้ที่ไม่ใช่ผู้ซื้อสินค้าที่แท้จริง หรือออกโดยไม่มีการซื้อขายสินค้าเกิดขึ้น หรือมีการออกใบกำกับภาษีผิดรูปแบบ เช่น ออกใบกำกับภาษีโดยมีรายการไม่ถูกต้องครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ย่อมถือว่าเป็นการออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งจากลักษณะดังกล่าว จึงอาจกล่าวได้ว่าใบกำกับภาษีปลอมในทางอาญาแท้จริงแล้วก็คือส่วนหนึ่งของใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายนั่นเอง

### 3.3 การพิสูจน์เกี่ยวกับใบกำกับภาษีปลอมในทางอาญาและใบกำกับปลอมที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

#### 3.3.1 หลักทั่วไปในการพิสูจน์ข้อเท็จจริงทางอาญา

ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 39 วรรคสอง ได้กำหนดไว้ว่า “ในคดีอาญาต้องสันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ต้องหาหรือจำเลยไม่มีความผิด” ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวนี้เป็นบทบัญญัติที่มุ่งจะคุ้มครองสิทธิของผู้ต้องหาหรือจำเลยในคดีอาญา ให้ได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรม และไม่ให้อ้างอิงโทษโดยปราศจากพยานหลักฐานที่แน่ชัดและสืบสงสัยว่าได้กระทำความผิดจริง โดยหากมีความสงสัยตามสมควรว่าจำเลยได้กระทำความผิดหรือไม่ ศาลจะต้องยกประโยชน์แห่งความสงสัยนั้นให้จำเลย ทั้งนี้ เป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 227 วรรคสองและแม้ในกรณีที่จำเลยให้การรับสารภาพตามฟ้องโจทก์



หากคดีนั้นเป็นคดีที่มีโทษอย่างต่ำให้อำนาจตั้งแต่ 5 ปีขึ้นไปหรือโทษที่สถานหนักกว่านั้น ศาลยังคงต้องให้โจทก์สืบพยานจนกว่าจะฟังเป็นที่พอใจว่าจำเลยได้กระทำความผิดจริง

จากข้อสันนิษฐานดังกล่าวข้างต้น ทำให้โจทก์ในคดีอาญาซึ่งเป็นผู้กล่าวอ้างว่าจำเลยได้กระทำความผิด เป็นผู้มีการพิสูจน์ในประเด็นที่กระทบต่อความผิดหรือความบริสุทธิ์ของจำเลยเพื่อหักล้างข้อสันนิษฐานดังกล่าวให้ได้<sup>6</sup> โดยจะต้องพิสูจน์จนสิ้นสงสัยว่าจำเลยได้กระทำความผิดจริง มิฉะนั้น ศาลก็ไม่อาจพิพากษาลงโทษจำเลยได้ ซึ่งฝ่ายจำเลยเองก็มีสิทธิที่จะนำพยานเข้าสืบเพื่อหักล้างพยานโจทก์ได้เช่นกัน อย่างไรก็ตาม แม้จำเลยจะไม่นำพยานหลักฐานใดๆ เข้าสืบก็ไม่ได้หมายความว่าจำเลยจะต้องเป็นฝ่ายแพ้คดี เนื่องจากภาระการพิสูจน์ดังกล่าวตกอยู่แก่โจทก์ ภาระการพิสูจน์ดังกล่าวข้างต้นเป็นการพิสูจน์ในประเด็นที่กระทบต่อความผิดหรือความบริสุทธิ์ของจำเลยหากเป็นประเด็นอื่นๆ ที่จำเลยเป็นผู้กล่าวอ้างขึ้น เช่น ประเด็นเรื่องเหตุยกเว้นโทษหรือเหตุลดหย่อนโทษก็ถือว่าจำเลยได้กล่าวอ้างข้อเท็จจริงขึ้นมาใหม่ภาระการพิสูจน์จึงตกอยู่แก่จำเลย

### 3.3.2 การพิสูจน์ตาม 90/4 (3)(7)

ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วว่าในคดีอาญาที่โจทก์กล่าวอ้างว่าจำเลยได้กระทำความผิด โจทก์ก็เป็นผู้มีการพิสูจน์ตามข้อกล่าวอ้างนั้น โดยจะต้องพิสูจน์จนสิ้นสงสัยว่าจำเลยได้กระทำความผิดจริง ซึ่งมาตรา 90/4(3),(7) อันเป็นความผิดเกี่ยวกับการออกและการใช้ใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายที่มีโทษทางอาญาซึ่งจะต้องตกอยู่ภายใต้หลักการเรื่องภาระการพิสูจน์ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ดังนั้น โจทก์มีหน้าที่ต้องพิสูจน์ให้ได้ว่าจำเลยได้ออกหรือใช้ใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย โดยมีเจตนา และทางฝ่ายจำเลยซึ่งก็คือผู้ที่ออกใบกำกับภาษีหรือเป็นผู้ประกอบการที่ออกหรือนำใบกำกับภาษีไปใช้ในการคำนวณภาษี ก็อาจพิสูจน์เพื่อหักล้างข้อกล่าวอ้างของโจทก์ได้

สำหรับประเด็นในการพิสูจน์อาจแบ่งได้เป็น 3 ประเด็นใหญ่ๆ ดังนี้

#### 1) ประเด็นเรื่องใบกำกับภาษี

การที่โจทก์ฟ้องว่าจำเลยได้ออกหรือใช้ใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เท่ากับโจทก์มีภาระต้องพิสูจน์ให้ข้อเท็จจริงฟังได้ว่าใบกำกับภาษีที่จำเลยใช้ในการเครดิตภาษีเป็นใบกำกับภาษีปลอมหรือเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ในขณะที่เดียวกันจำเลยก็อาจพิสูจน์หักล้างได้ว่าใบกำกับภาษีที่โจทก์กล่าวอ้างขึ้นนี้ไม่ใช่ใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

<sup>6</sup> ธานี สิงหนาท (2552) คำอธิบายพยานหลักฐานคดีแพ่งและคดีอาญา กรุงเทพมหานคร กรุงสยามพับลิชชิง

การพิสูจน์ในประเด็นนี้แม้การพิสูจน์จะตกอยู่แก่โจทก์ แต่เนื่องจากข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการซื้อขายการชำระราคาปรากฏอยู่ในเอกสารเป็นสิ่งที่อยู่ในความรู้เห็นของผู้ประกอบการเสียส่วนใหญ่ ดังนั้น ในความเป็นจริงทางฝ่ายจำเลยเองก็ควรจะต้องนำเสนอเอกสารที่เกี่ยวข้องต่อเจ้าพนักงานเพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริง หากจำเลยไม่ให้ความร่วมมือในเรื่องดังกล่าวก็อาจเป็นสิ่งช่วยยืนยันสนับสนุนพยานหลักฐานของโจทก์ได้ว่าจำเลยได้กระทำผิดจริง ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 6873/2544<sup>97</sup> ซึ่งศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ตอนหนึ่งว่า จำเลยทั้งสองฎีกาเป็นทนายโจทก์มีหน้าที่นำสืบพิสูจน์ว่าจำเลยทั้งสองเป็นผู้กระทำความผิดแต่โจทก์ไม่มีประจักษ์พยานรู้เห็น โจทก์มีนางศรีสุดา รามสูตร เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบการเสียหายของจำเลยที่ 1 และนายปรีชา พรสุนทรสวัสดิ์ นิติกรผู้มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับกฎหมายอาญาสรรพากร สำนักงานสรรพากรภาค 1 เป็นพยานเบิกความยืนยันบัญชีรายชื่อนิติบุคคลที่ออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

ที่กรมสรรพากรได้รวบรวมไว้ตามเอกสารหมาย จ.19 ซึ่งจำเลยทั้งสองได้นำใบกำกับภาษีของนิติ บุคคลตามบัญชีดังกล่าว 11 รายจำนวน 119 ฉบับ มาใช้ในการเครดิตภาษีต่อกรมสรรพากรระหว่างเดือนมีนาคม 2538 ถึงเดือนพฤษภาคม 2540 และนางศรีสุดาได้แจ้งให้จำเลยทั้งสองทราบเพื่อนำพยานหลักฐานมาปกป้องสิทธิแสดงว่าจำเลยทั้งสองกระทำโดยสุจริต แต่จำเลยทั้งสองไม่สามารถนำพยานบุคคลหรือเอกสารใด ๆ มาแสดงให้เห็นว่าได้มีการซื้อขายสินค้ากันจริงตามใบกำกับภาษีเหล่านั้นเลย ทั้งนี้ จำเลยทั้งสองเป็นบุคคลผู้เกี่ยวข้องโดยตรงกับการซื้อขายสินค้าตามใบกำกับภาษีดังกล่าว ซึ่งสามารถพิสูจน์ถึงความจริง ตามใบกำกับสินค้าได้โดยง่าย เพราะหากมีการซื้อขายสินค้ากันจริงพยานบุคคลและเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องย่อมต้องมีอยู่ที่จำเลยทั้งสองซึ่งเป็นผู้ซื้อด้วยโดยเฉพาะการซื้อขายสินค้าตามใบกำกับภาษีที่ออกให้โดยห้างหุ้นส่วนจำกัด ปฐมพงษ์คำวิศุ มีจำนวนถึง 31 ฉบับ ระยะเวลาการติดต่อซื้อขายกันตั้งแต่เดือนมีนาคมถึงเดือนธันวาคม 2538 นานถึง 10 เดือน เงินที่ชำระค่าสินค้ามีจำนวนสูงหาใช่เป็นการซื้อขายลักษณะรายย่อยประเภทครั้งคราว ที่มีจำนวนเงินเพียงเล็กน้อยแต่อย่างใด โจทก์ไม่จำเป็นต้องมีประจักษ์พยาน ผู้รู้เห็น โดยตรงถึงการทำเอกสารปลอมดังกล่าวนำมาสืบแต่อย่างใด<sup>98</sup>

ตามคำพิพากษาฎีกาดังกล่าวข้างต้นแม้ฝ่ายโจทก์จะไม่มีประจักษ์พยานรู้เห็นถึงประเด็นเรื่องใบกำกับภาษีปลอม แต่การที่จำเลยไม่นำพยานหลักฐานเข้าพิสูจน์ในชั้นเจ้าพนักงานประเมินก็เป็นสิ่งสนับสนุนให้เห็นว่าจำเลยได้ใช้ใบกำกับภาษีปลอม เนื่องจากเอกสารหลักฐานต่าง ๆ เป็นสิ่งที่อยู่ในความรู้เห็นของจำเลย ซึ่งจำเลยน่าจะนำมาได้หากมีอยู่จริง จึงอาจ

<sup>97</sup> สืบค้นจาก <http://rdsrv.rd.go.th/14870.0.html> เมื่อวันที่ 27 ธันวาคม 2555

<sup>98</sup> สืบค้นจาก <http://www.rd.go.th> 27 ธันวาคม 2555

กล่าวได้ว่าในประเด็นที่เป็นความรู้เห็น โดยเฉพาะของฝ่ายผู้ประกอบการ หากโจทก์ไม่สามารถนำสืบถึงเรื่องดังกล่าวได้ เนื่องจากผู้ประกอบการไม่ให้ความร่วมมือทำให้โจทก์ไม่มีพยานหลักฐานหรือประจักษ์พยานที่ชัดเจนนั้น ก็ยังไม่ถือเป็น “ความสงสัยตามสมควรว่าจำเลยได้กระทำผิดหรือไม่” ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 227 วรรคสอง ที่ศาลจะต้องยกประโยชน์แห่งความสงสัยให้จำเลย ดังนั้น การพิสูจน์ทางอาญาเกี่ยวกับใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายนี้ ในความเป็นจริงฝ่ายจำเลยเองก็มีภาระการพิสูจน์ในเบื้องต้นเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ที่มีอยู่หรือควรจะต้องมี เพื่อให้เห็นถึงความบริสุทธิ์ของฝ่ายตนเช่นกัน มิฉะนั้นก็อาจถูกพิจารณาว่ามีความผิดได้

ตามคำวินิจฉัยของศาลฎีกา เห็นว่าแม้ฝ่ายโจทก์จะไม่มีประจักษ์พยานรู้เห็นถึงประเด็นเรื่องใบกำกับภาษีปลอม แต่การที่จำเลยไม่นำพยานหลักฐานเข้าพิสูจน์ในชั้นเจ้าพนักงานประเมินก็เป็นสิ่งสนับสนุนให้เห็นว่าจำเลยได้ใช้ใบกำกับภาษีปลอม เนื่องจากเอกสารหลักฐานต่าง ๆ เป็นสิ่งที่อยู่

ในความรู้เห็นของจำเลย แสดงว่าภาระพิสูจน์ส่วนหนึ่งอยู่ที่จำเลยจะนำไปหักล้างข้อสันนิษฐานของคำว่าใบกำกับภาษีที่ไม่สามารถพิสูจน์ว่าผู้ใดออกเป็นใบกำกับภาษีปลอม ผู้ศึกษาเห็นว่ากรณีที่ศาลวินิจฉัยแนวนี้เป็นประโยชน์ต่อการป้องกันปราบปรามอาชญากรรมทางเศรษฐกิจเป็นอย่างดี

## 2) ประเด็นเรื่องเจตนา

หากข้อเท็จจริงฟังได้ว่าผู้ประกอบการได้นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ก็ยังมีประเด็นที่จะต้องพิจารณาต่อไปว่าจำเลยได้ใช้ใบกำกับภาษีดังกล่าวโดยเจตนาหรือไม่ หากจำเลยไม่รู้ถึงข้อเท็จจริงว่าใบกำกับภาษีดังกล่าวเป็นใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายแล้ว ก็ไม่อาจลงโทษจำเลยได้ ทั้งนี้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 59 ของประมวลกฎหมายอาญา<sup>99</sup> ส่วนการพิสูจน์เจตนาของผู้กระทำความผิดฐานออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ (ใบกำกับภาษีปลอม) นั้นกรรมเป็นเครื่องชี้เจตนาอยู่แล้ว

<sup>99</sup> ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 59 บุคคลจะต้องรับผิดชอบในทางอาญาก็ต่อเมื่อได้กระทำโดยเจตนา เว้นแต่จะได้กระทำโดยประมาท หรือเว้นแต่ในกรณีที่ถูกกฎหมายบัญญัติไว้โดยแจ้งชัดให้ต้องรับผิดชอบแม้ได้กระทำโดยไม่มีเจตนา กระทำโดยเจตนา ได้แก่ กระทำโดยรู้สำนึกในการที่กระทำและในขณะที่เดียวกันผู้กระทำความประสงค์ต่อผล หรือยอมเล็งเห็นผลของการกระทำนั้น

ถ้าผู้กระทำความผิดรู้ข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบของความผิด จะถือว่าผู้กระทำความประสงค์ต่อผล หรือยอมเล็งเห็นผลของการกระทำนั้นมิได้

อย่างไรก็ดี “ความไม่รู้” นี้เป็นสิ่งที่อยู่ภายในจิตใจ ซึ่งผู้อื่นไม่อาจหยั่งรู้ได้แน่ชัด การพิสูจน์เจตนาจึงต้องอาศัยการอนุมานจากพยานหลักฐานเกี่ยวกับการกระทำและพฤติการณ์แวดล้อมต่างๆ ตามหลักที่ว่า “กรรมเป็นเครื่องชี้เจตนา” ซึ่งในกรณีใบกำกับภาษีปลอมนี้ คงจะต้องพิจารณาปัจจัยหลายๆประการประกอบกัน เช่น ลักษณะการซื้อขายสินค้าและการออกใบกำกับภาษีเป็นไปตามประเพณีทางการค้าขายปกติหรือไม่ สามารถพิสูจน์ถึงความมีตัวตนของผู้ออกใบกำกับภาษีได้หรือไม่ การชำระราคาเป็นไปตามทางคำธุรกิจหรือไม่ เป็นต้น ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6873/2544 ศาลฎีกาได้วินิจฉัยเกี่ยวกับเรื่องเจตนาดังที่ได้กล่าวแล้วข้างต้น

### 3) ประเด็นเรื่องกรณีมีส่วนร่วมรู้เห็นในการกระทำความผิดของนิติบุคคล

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 90/5 ได้บัญญัติไว้ว่ากรณีผู้กระทำความผิดเป็นนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้น ต้องรับโทษตามความผิดนั้นๆด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนไม่ได้ยินยอมหรือมีส่วนร่วมในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น

ในกรณีที่ข้อเท็จจริงในทางนำสืบฟังได้ว่านิติบุคคลมีการกระทำความผิดที่มีโทษทางอาญาตามบทบัญญัติในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่ม บทบัญญัติมาตรา 90/5 ดังกล่าวก็ได้กำหนดข้อสันนิษฐานที่ก่อให้เกิดภาระพิสูจน์แก่กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลที่จะต้องพิสูจน์ว่าตนไม่ได้มีส่วนร่วมในการกระทำความผิดหรือให้ความยินยอมในการกระทำความผิดดังกล่าว หากไม่สามารถพิสูจน์หักล้างข้อสันนิษฐานดังกล่าวได้ กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลก็ต้องร่วมรับผิดชอบทางอาญาดังกล่าว แต่ในทางกลับกันหากสามารถพิสูจน์หักล้างได้ก็ไม่ต้องรับผิดชอบแต่อย่างใด

โดยพิจารณาจากพยานหลักฐานในประเด็นนี้จะมีการพิจารณาจากพฤติการณ์หลายๆอย่างประกอบกันไป เช่น ผู้มีอำนาจดังกล่าวได้ลงลายมือชื่อในแบบแสดงรายการภาษีของบริษัทหรือไม่ หรือเป็นผู้เข้าให้ถ้อยคำต่อเจ้าพนักงานในชั้นตรวจสอบประเมินหรือไม่ มีการลงนามในเอกสารที่เกี่ยวข้องหรือไม่ เป็นต้น ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีหมายเลขแดงที่ 12396/2552<sup>100</sup> วินิจฉัยไว้โดยมีใจความสำคัญว่า

โจทก์นำสืบได้เพียงว่า บริษัท ท. และนาย ย. กระทำความผิดตามประมวลรัษฎากรมาตรา 90/4(7) ประกอบด้วยประมวลกฎหมายอาญามาตรา 83 และมาตรา 268 ส่วนที่โจทก์บรรยายฟ้องว่าจำเลยเป็นกรรมการบริษัท ท. ต้องร่วมรับโทษกับบริษัทตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้นๆด้วย และขอให้ลงโทษตามประมวลรัษฎากรมาตรา 90/5 นั้น จำเลยมีตัวจำเลยนำสืบว่าจำเลยไม่เคยไปที่บริษัท ท. และไม่ทราบว่ามีพนักงานบริษัทมีใครบ้าง ในปี 2540 จำเลย

<sup>100</sup> สืบค้นจาก <http://www.rd.go.th/publish/36119.0.html>

ไม่ได้ยินยอมให้ใครไปยื่นแบบแสดงรายการภาษี และไม่เคยได้รับหนังสือแจ้งการประเมินจาก กรมสรรพากร จำเลยเพิ่งทราบเรื่องเมื่อพนักงานสอบสวนมีหมายเรียกไปที่บ้าน และจำเลยได้ชำระ ภาษีในส่วนที่รัฐเสียหายเพื่อแสดงความรับผิดชอบเพราะจำเลยเป็นกรรมการ ซึ่งสอดคล้องกับคำ เบิกความของ ช นิติกรสำนักตรวจสอบภาษี กรมสรรพากร และนาง ก. ซึ่งเบิกความในทำนอง เดียวกันว่า บริษัท ท. ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ. 30 ตามเอกสารหมายเลข 2 และ 3 โดยผู้ยื่นคือ นาย ย. ไม่ปรากฏชื่อจำเลยในเอกสารดังกล่าว ละเมื่อนาง ก. มีหนังสือแจ้งให้บริษัท ท. ไปชี้แจง คง มิแต่นาง ป. ไปชี้แจงพร้อมหนังสือมอบอำนาจบริษัท เอกสารหมายเลข 20 แต่ชื่อของจำเลยใน หนังสือมอบอำนาจดังกล่าวเปรียบเทียบกับลายมือจำเลยในคำขอจดทะเบียนบริษัทแล้ว มีลักษณะ แตกต่างกัน ทั้งจากคำให้การของจำเลย จำเลยไม่ทราบเกี่ยวกับการกระทำของนาย ย. ทั้งยัง สอดคล้องกับพยานโจทก์ปาก พันตำรวจโท ธ. พนักงานสอบสวนซึ่งเบิกความว่าจากการสอบสวน พยานไม่ปรากฏว่าจำเลยมีส่วนร่วมร่วมกับบริษัท ท. ในการใช้ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบ สาเหตุที่ ส่งฟ้องจำเลยเพราะจำเลยเป็นกรรมการบริษัท ท. เท่านั้น นอกจากนี้จำเลยยังมีนางสาว จ. พนักงาน บริษัท ท. เบิกความว่าไม่เคยเห็นจำเลยและไม่ทราบว่าจำเลยเป็นกรรมการของบริษัท ท. เห็นว่า ประมวลรัษฎากรมาตรา 90/5 เป็นเพียงบทสันนิษฐานของกฎหมาย ที่ให้กรรมการหรือผู้แทนนิติ บุคคลต้องรับผิดชอบด้วยเท่านั้น ซึ่งไม่ใช่ข้อสันนิษฐานเด็ดขาด เมื่อจำเลยนำสืบได้ว่าจำเลยไม่ได้มีส่วน รู้เห็นในการกระทำของบริษัท ท. ข้อเท็จจริงจึงฟังไม่ได้ว่าจำเลยร่วมกระทำความผิด ส่วนที่โจทก์ อุทธรณ์ว่าจำเลยเชิดให้ นาย ย. เป็นผู้มีส่วนและกระทำการในฐานะตัวแทนของบริษัท ท. ได้ ถ้าฟังนั้น เห็นว่า โจทก์ไม่ได้นำสืบให้ได้ความว่าจำเลยได้กระทำการใดๆ อันเป็นการเชิดนาย ย. อัน จะทำให้การกระทำของนาย ย. มีผลผูกพันจำเลย ที่ศาลชั้นต้นพิพากษายกฟ้อง โจทก์นั้น ศาล อุทธรณ์เห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น

ตามคำวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าวข้างต้นการพิสูจน์ถึงความรับผิดชอบ ของผู้จัดการหรือกรรมการผู้จัดการที่ต้องรับผิดชอบร่วมกับนิติบุคคลนั้นกรมสรรพากรไม่สามารถพิสูจน์ เชื่อมโยงให้ศาลเห็นว่ามีการแบ่งหน้าที่หรือเชื่อมโยงอย่างไร ศาลจึงยกประโยชน์แห่งความ สงสัยให้จำเลยไป

### 3.4 ความรับผิดชอบใบกำกับภาษีปลอม

#### 3.4.1 ความรับผิดชอบของฝ่ายผู้ออกใบกำกับภาษีโดยการปลอมหรือโดยไม่ชอบด้วย

##### กฎหมาย

(1) ผู้ออกใบกำกับภาษีต้องรับผิดชอบทางอาญาในฐานะออกใบกำกับภาษีโดย ไม่มีสิทธิ ซึ่งเข้าลักษณะเป็นความผิดตามมาตรา 90/4(1), (2) หรือ (3) ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือน ถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 บาท ถึง 200,000 บาท



(2) หากการกระทำดังกล่าว เป็นการออกไปกำกับภาษีโดยปลอมชื่อผู้ประกอบการรายอื่น ก็จะเข้าข่ายเป็นการปลอมเอกสาร ตามประมวลกฎหมายอาญาอีกด้วยและเนื่องจากใบกำกับภาษีนี้เป็นเอกสารที่เป็นหลักฐานแห่งการก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ ซึ่งสิทธิ ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 1(9) ดังนั้น การปลอมใบกำกับภาษีในลักษณะนี้จึงถือเป็น การปลอม “เอกสารสิทธิ” ตามมาตรา 265 ของประมวลกฎหมายอาญา<sup>101</sup> ดังจะเห็นได้จากตัวอย่าง คำพิพากษาฎีกาที่ 7154/2545 ซึ่งมีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

คดีนี้โจทก์ฟ้องว่าจำเลยทั้งสามร่วมกันกระทำความผิดหลายกรรม กล่าวคือ จำเลยทั้งสามร่วมกันทำปลอมใบเสร็จรับเงิน ใบกำกับภาษีพร้อมสำเนาของร้านเหรียญชัยพัฒนา บริษัทแอร์ปาร์ค จำกัด และร้านไทยอินต้า กรุ๊ป ขึ้นทั้งฉบับ แล้วกรอกข้อความลงใบแบบพิมพ์ปลอมดังกล่าวเป็นหลักฐานว่าผู้ประกอบการขายสินค้าให้แก่ห้างหุ้นส่วนจำกัด ที.ที.เอ็น.เซอร์วิส และจำเลยทั้งสาม ได้ใช้เอกสารสิทธิที่ทำปลอมขึ้นขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรมสรรพากรโดย ประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่น กรมสรรพากรและประชาชน เพื่อให้ผู้หนึ่งผู้ใดหลงเชื่อว่าเป็นเอกสารที่แท้จริง

ระหว่างพิจารณาจำเลยที่ 1 หลบหนี ศาลชั้นต้นมีคำสั่งจำคุกคดีชั่วคราว เฉพาะจำเลยที่ 1 ต่อมาศาลชั้นต้นพิพากษาว่าจำเลยที่ 2 มีความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 86/13 วรรคหนึ่ง และมาตรา 90/4(3) และประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 264 วรรคหนึ่งและประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 265 “ผู้ใดปลอมเอกสารสิทธิหรือเอกสารราชการต้องระวางโทษ จำคุกตั้งแต่หกเดือนถึงห้าปี และปรับตั้งแต่หนึ่งพันบาทถึงหนึ่งหมื่นบาท” มาตรา 265 ประกอบ มาตรา 86 และมาตรา 268 วรรคหนึ่ง ประกอบมาตรา 83 การกระทำของจำเลยที่ 2 เป็นความผิด หลายกรรมต่างกันลงโทษทุกกรรมเป็นกระทงความผิดไปตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 91 ความผิดฐานสนับสนุนให้ผู้อื่นออกไปเสร็จรับเงินและใบกำกับภาษีโดยมิชอบเป็นกรรมเดียวกับ ฐานสนับสนุนให้ผู้อื่นปลอมเอกสารสิทธิลงโทษฐานออกไปเสร็จรับเงินและใบกำกับภาษีโดยมิ ชอบ ซึ่งเป็นบทที่มีโทษหนักที่สุดตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 90 รวม 69 กระทง จำคุก กระทงละ 6 เดือน และลงโทษฐานร่วมกันใช้เอกสารสิทธิปลอมจำคุก 6 เดือน รวมจำคุก 35 ปี แต่ ทั้งนี้ให้ลงโทษจำคุก 20 ปี ตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 91(2) ธิบของกลางยกฟ้องจำเลยที่ 3

ต่อมา ศาลอุทธรณ์พิพากษาอื่น คดีจึงมีประเด็นขึ้นสู่ศาลฎีกาเพียงในส่วน ของจำเลยที่ 2 เพียงคนเดียว ซึ่งได้มีการยื่นฎีกาผู้ในประเด็นที่ว่า การกระทำของจำเลยที่ 2 ตามฟ้อง โจทก์เป็นการกระทำความผิดกรรมเดียวหรือไม่ โดยศาลฎีกาก็ได้วินิจฉัยไว้ว่าการกระทำของจำเลย

<sup>101</sup> ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 265 “ผู้ใดปลอมเอกสารสิทธิหรือเอกสารราชการต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่หก เดือนถึงห้าปี และปรับตั้งแต่หนึ่งพันบาทถึงหนึ่งหมื่นบาท”



ของธนาคารอยู่ในความครอบครองของผู้ต้องหาทั้งสองและในจำนวนนี้มีสมุดคู่ฝากของผู้ต้องหาที่ 2 รวมอยู่ด้วย พยานหลักฐานจึงน่าจะเชื่อว่าการต้องหาทั้งสองร่วมกันรู้เห็นในการปลอมเอกสารสิทธิดังกล่าว หรือมีส่วนร่วมในการกระทำความผิดด้วย

### 3.4.2 ความรับผิดของฝ่ายผู้นำไปใช้

(1) ผู้ที่นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ต้องรับผิดตามมาตรา 90/4(7) ซึ่งต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือน ถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 บาท ถึง 200,000 บาท

เป็นที่น่าสังเกตว่าความผิดตามมาตรา 90/4(7) ไม่มีการบัญญัติไว้ถึงเรื่องเจตนาพิเศษเหมือนดังเช่นอนุมาตราอื่นๆ ที่มีการบัญญัติไว้ถึงเจตนาพิเศษว่า “โดยมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี” ซึ่งเมื่อพิจารณาตามถ้อยคำโดยทั่วไปแล้วก็อาจเห็นว่าไม่มีปัญหาแต่อย่างไรเนื่องจากการที่จะลงโทษตามอนุมาตรานี้ได้จะต้องปรากฏว่าผู้เสียภาษีได้กระทำไปโดยรู้ข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบของความผิดนั้นด้วย ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 59 วรรคสามของประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งก็หมายความว่าผู้เสียภาษีต้องรู้ว่าใบกำกับภาษีนั้นเป็น ใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย จึงจะถือว่าเจตนาในการกระทำความผิด

อย่างไรก็ดี กรณียังเป็นที่น่าสงสัยอยู่ว่าการ “รู้” ว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายนี้ จะต้องรู้เพียงใด หากเป็นกรณีใบกำกับภาษีปลอมที่พิมพ์ปลอมขึ้น ถ้าผู้ใช้ใบกำกับภาษีไม่ได้รู้เห็นในการปลอมใบกำกับภาษีนั้น ก็ชัดเจนอยู่แล้วว่าผู้ใช้ใบกำกับภาษีไม่รู้ถึงข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบของความผิด แต่ในกรณีของการออกใบกำกับภาษีให้ผู้ที่ไม่ได้เป็นผู้ซื้อสินค้าจากผู้ออกใบกำกับภาษี ยกตัวอย่างเช่นกรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5672/2548 ที่ศาลได้วินิจฉัยไว้ว่า หากโจทก์ซื้อน้ำมันจากผู้ออกใบกำกับภาษีจริง โจทก์ก็ย่อมต้องเป็นผู้ชำระราคาแก่ผู้ออกใบกำกับภาษี แต่โจทก์เบิกความตอบคำถามค้านของทนายจำเลยว่า โจทก์ชำระราคาน้ำมันแก่นางจรรยาแล้วนางจรรยานำไปชำระแก่ผู้ขายอีกทอดหนึ่ง บางครั้งโจทก์ชำระราคาไม่ครบนางจรรยา ก็จะออกแทนในส่วนที่ยังขาดอยู่ไปก่อน แล้วโจทก์จึงชำระให้นางจรรยาตามหลังจนครบ นางจรรยาจึงเป็นผู้รับผิดชอบในการชำระราคาน้ำมันต่อผู้ขาย หากโจทก์ไม่ แสดงว่านางจรรยาซื้อน้ำมันจากผู้ออกใบกำกับภาษีแล้วนำมาขายให้แก่โจทก์ หากโจทก์เป็นผู้ซื้อน้ำมันจากผู้ออกใบกำกับภาษีไม่ ซึ่งโจทก์ก็ได้ให้การต่อเจ้าพนักงานประเมินว่าโจทก์ซื้อน้ำมันจากสถานบริการน้ำมันภัทรกิจบริการของนางจรรยา แล้วนางจรรยานำไปกำกับภาษีของบุคคลอื่นมามอบให้กับโจทก์ ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า โจทก์ซื้อน้ำมันจากนางจรรยาไม่ใช่ซื้อจากผู้ออกใบกำกับภาษี ดังนั้นใบกำกับภาษีดังกล่าวจึงออกโดยผู้ที่มิได้ขายน้ำมันให้แก่โจทก์โดยตรง การที่

ใบกำกับภาษีดังกล่าวระบุชื่อโจทก์เป็นลูกค้าหรือผู้ซื้อจึงไม่ถูกต้องตรงกับความเป็นจริง ถือได้ว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม จึงเป็นกรณีที่โจทก์นำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ในการคำนวณภาษี

กรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว ใบกำกับภาษีถือเป็นใบกำกับภาษีปลอมตามข้อสันนิษฐานในมาตรา 89(7) ซึ่งเป็นการโต้แย้งกันในเรื่องของเบี้ยปรับ โดยไม่ได้มีการกล่าวถึง โทษทางอาญาตามมาตรา 90/4(7) ไว้แต่หากนำข้อเท็จจริงดังกล่าวมาพิจารณาถึงความรับผิดชอบของฝ่ายโจทก์ในทางอาญาแล้ว ผู้ศึกษาเห็นว่าในกรณีเช่นนี้หากจะตีความว่าโจทก์รู้ว่าใบกำกับภาษีนั้นปลอมหรือเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายจึงถือว่าโจทก์มีเจตนาทำความผิดอาญาก็จะไม่เป็นกรรมต่อผู้ใช้ใบกำกับภาษี เนื่องจากข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาดังกล่าวเป็นการวินิจฉัยด้วยเหตุผลในเชิงของนักกฎหมายที่ค่อนข้างซับซ้อน หากเป็นบุคคลทั่วไปที่ไม่ได้มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางกฎหมายก็อาจมองว่าโจทก์ได้ซื้อน้ำมันจากผู้ออกใบกำกับภาษีโดยตรงโดยมีนางจรยาเป็นตัวแทนก็ได้ นอกจากนี้เรื่องหลักเกณฑ์ในการออกใบกำกับภาษีนี้อีกเป็นกฎหมายเทคนิคซึ่งไม่อาจเข้าใจได้ด้วยการคิดวิเคราะห์ตามหลักเหตุผลโดยทั่วไป ดังนั้น แม้ผู้ใช้ใบกำกับภาษีจะทราบข้อเท็จจริงของขั้นตอนการซื้อขายสินค้า แต่ก็ไม่ได้หมายความว่าผู้ใช้ใบกำกับภาษีจะทราบว่า การออกใบกำกับภาษีดังกล่าวเป็นการออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายแต่อย่างใด

(2) หากปรากฏว่าการนำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ เป็นการกระทำโดยเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษี ผู้ประกอบการก็มีความผิดตามมาตรา 90/4(6) ฐานเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มกระทำการใดๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบายหรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน

(3) กรณีผู้ออกใบกำกับภาษีปลอมและผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมเป็นคนเดียวกัน

กรณีการปลอมใบกำกับภาษีอื่นเพื่อนำไปใช้ในการคำนวณภาษีของตนเอง ผู้ประกอบการดังกล่าวก็มีความผิดฐานใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 90/4(7) และฐานอ้างเอกสารปลอมตามมาตรา 268 ของประมวลกฎหมายอาญาอีกฐานหนึ่ง

อนึ่ง โทษในกรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอมนี้ มีปัญหาที่น่าพิจารณา คือ ตามมาตรา 268 วรรคสอง ของประมวลกฎหมายอาญา ได้กำหนดหลักเกณฑ์ให้ผู้กระทำผิดฐานใช้เอกสารปลอมที่เป็นผู้ปลอมเอกสารนั้นเองต้องรับผิดตามมาตรา 268 นี้ เพียงกระทงเดียว ดังนั้น กรณีจึงมีปัญหาว่าหากเป็นกรณีการปลอมใบกำกับภาษีซึ่งผู้ปลอมจะต้องรับโทษตามประมวลรัษฎากรมาตรา 90/4 (3) แล้ว ผู้นั้นจะได้รับการผ่อนโทษตามมาตรา 268 ของประมวลกฎหมายอาญาที่ได้รับผิดตามมาตรา 268 นี้ แต่เพียงกระทงเดียวหรือไม่

ในประเด็นนี้ ศาลฎีกาได้เคยวางบรรทัดฐานไว้ในคำพิพากษาฎีกาที่ 7056/2539 ว่าตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 268 บัญญัติว่า ผู้ใดใช้เอกสารอันเกิดจากการกระทำความผิดตามมาตรา 265 และเป็นผู้ปลอมเอกสารนั้น ให้ลงโทษตามมาตรานี้เพียงกระทงเดียว แต่จำเลยที่ 1 ใช้เอกสารอันเกิดจากการกระทำความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 86/13,90/4 (3) ซึ่งเป็นกฎหมายพิเศษต่างหากจากประมวลกฎหมายอาญา จึงไม่เข้าข้อยกเว้นให้รับโทษฐานใช้เอกสารสิทธิปลอมเพียงกระทงเดียวตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 268 ดังนั้น ผู้ปลอมใบกำกับภาษีที่นำไปกำกับภาษีไปใช้อ้างในการเครดิตภาษี จึงต้องรับผิดทั้งโทษตามมาตรา 90/4 (3) และมาตรา 90/4 (7) อีกกระทงหนึ่งด้วย

ผู้ศึกษาเห็นด้วยกับแนวทางการวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าว เนื่องจากความผิดเกี่ยวกับใบกำกับภาษีเป็นความผิดที่มีลักษณะเฉพาะ ดังนั้น ประมวลกฎหมายจึงต้องมีการบัญญัติโทษในส่วนนี้ไว้เป็นพิเศษต่างหากจากประมวลกฎหมายอาญา จึงไม่น่าจะนำบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายอาญาซึ่งเป็นลักษณะความผิดเกี่ยวกับการปลอมเอกสารโดยทั่วไปมาใช้บังคับอีก นอกจากนี้ หากพิจารณาถึงผลประโยชน์ของรัฐแล้ว จะเห็นได้ว่าใบกำกับภาษีเป็นสิ่งที่มีความสำคัญในแง่ของมูลค่าทางเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดสิทธิประโยชน์แก่ผู้นำไปใช้ในการคำนวณภาษี ซึ่งหากมีการปลอมขึ้นก็จะทำให้รัฐเกิดความเสียหายมากกว่าปลอมเอกสารในกรณีอื่น ๆ การที่ศาลฎีกาวางแนวทางการวินิจฉัยเช่นนี้นอกจากจะเป็นการวินิจฉัยตามความถูกต้องในเชิงกฎหมายแล้ว ยังเป็นการช่วยป้องกันให้ผู้ที่ทุจริตเกิดความเกรงกลัวต่อการกระทำความผิดอีกด้วย

### 3.4.3 การบรรยายฟ้องกรณีความผิดตามมาตรา 268 ของประมวลกฎหมายอาญา

เนื่องจากการกระทำความผิดฐานการอ้างหรือใช้เอกสารปลอมตามมาตรา 268 เป็นความผิดอันเกิดจากการใช้หรืออ้างอิงเอกสารที่เกิดจากการกระทำความผิดตามมาตรา 264-267 ดังนั้น ในการบรรยายฟ้องเกี่ยวกับความผิดฐานใช้ใบกำกับภาษีปลอม หากประสงค์จะให้ผู้กระทำผิดรับโทษตามมาตรา 268 ด้วย ก็จะต้องบรรยายถึงลักษณะความผิดให้ชัดเจนว่าเอกสารหรือใบกำกับภาษีดังกล่าวเป็นเอกสารปลอมตามมาตรา 264 หรือ 265 อย่างไร มิฉะนั้นศาลก็ไม่อาจลงโทษในฐานความผิดตามมาตรา 268 ได้ เนื่องจากเป็นเรื่องนอกฟ้อง ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 5246/2548 ซึ่งศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้มีสาระสำคัญโดยย่อ ดังนี้

การกระทำอันเป็นความผิดฐานใช้หรืออ้างเอกสารปลอมตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 268 วรรคแรก นั้น ต้องเป็นการใช้หรืออ้างเอกสารอันเกิดจากการกระทำความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 264, 265, 266 หรือ 267 โจทก์บรรยายฟ้องความว่า จำเลยทั้งสองร่วมกันใช้ใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายและไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี อันเป็นเอกสารปลอมไปใช้ในการเครดิตภาษีซึ่ง



หมายความว่าใบกำกับภาษีใบกำกับภาษีซื้อที่โจทก์อ้างว่าเป็นเอกสารปลอมนั้นเป็นใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายและไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออก อันเป็นองค์ประกอบของความผิดตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4 (7) เท่านั้น คำฟ้องโจทก์ไม่มีข้อความใดที่แสดงว่าเอกสารดังกล่าวเป็นเอกสารที่ทำปลอมขึ้นทั้งฉบับหรือ แต่ส่วนหนึ่งส่วนใด หรือมีการกระทำอื่นใดต่อเอกสารให้ผิดไปจากเดิมอันเป็นองค์ประกอบของความผิดเกี่ยวกับเอกสารตาม ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 267, 265, 266 หรือ 267 แต่อย่างใด คำฟ้องโจทก์จะมีคำขอให้ลงโทษจำเลยทั้งสองให้การรับสารภาพ การกระทำของจำเลยทั้งสองก็ไม่ใช่ความผิดฐานใช้หรืออ้างเอกสารปลอมตามบทบัญญัติดังกล่าว กรณีเป็นข้อกฎหมายที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อย แม้จำเลยทั้งสองไม่ได้ฎีกา ศาลฎีกาก็มีอำนาจยกขึ้นอ้างและแก้ไขโดยปรับบทกฎหมายให้ถูกต้องได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 195 วรรคสอง ประกอบมาตรา 225

#### 3.4.4 กรณีผู้ทำความผิดเป็นนิติบุคคล

กรณีที่ผู้กระทำความผิดเป็นนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้น ต้องรับโทษตามความผิดฐานนั้น ๆ ด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนไม่ได้ยินยอมหรือมีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น ทั้งนี้ เป็นไปตามมาตรา 90/5 ของประมวลรัษฎากร ดังได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 2)(3) ข้างต้น

## บทที่ 4

### วิเคราะห์การดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญากรณีใบกำกับภาษีปลอม

ในบทนี้ผู้ศึกษาจะได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์ถึงหลักเกณฑ์และมูลเหตุที่ทำให้มีการใช้ใบกำกับภาษีปลอมไปใช้ในการเครดิตภาษีเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นประการแรก หลังจากนั้นก็จะศึกษาถึงวิเคราะห์แนวปฏิบัติ ระเบียบกฎหมายการดำเนินคดีอาญากรณีใบกำกับภาษีปลอม เป็นประการที่สอง เปรียบเทียบการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาของประเทศสหราชอาณาจักร และประเทศฝรั่งเศสกับประเทศไทยเป็นประการที่สามและประการสุดท้ายจะกล่าวถึงมาตรการเสริมในการป้องกันและปราบปรามการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยทุจริต ซึ่งจะได้ศึกษาตามลำดับ ดังนี้

#### 1. วิเคราะห์หลักเกณฑ์และมูลเหตุที่ทำให้มีการใช้ใบกำกับภาษีปลอมไปใช้ในการเครดิตภาษีเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

สาเหตุที่สำคัญที่ทำให้มีการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยใช้ใบกำกับภาษีปลอมเพิ่มจำนวนขึ้นทุกวันเนื่องจากผลประโยชน์ตอบแทนอาจมีมูลค่ามากกว่าความผิดหรือโทษที่จะได้รับ จึงอาจล่อตาล่อใจให้เกิดความกล้าที่จะเสี่ยงกระทำความผิดได้ ในการป้องกันการใช้ใบกำกับภาษีปลอม จึงต้องหาแนวทางป้องกันมิให้ผู้ที่ทุจริตมีโอกาสนำใบกำกับภาษีปลอมไปใช้ประกอบในขั้นตอนการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ โดยผู้ศึกษาจะได้วิเคราะห์เฉพาะในส่วนสำคัญดังนี้

##### 1.1 วิเคราะห์ระบบการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

การเครดิตภาษีและการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องมีหลักฐานสำคัญไปแสดงต่อเจ้าพนักงานคือ “ใบกำกับภาษี” ซึ่งคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ และมีเครดิตภาษีเหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษี เนื่องจากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ 2 วิธีคือ

##### 1.1.1 การขอคืนเครดิต

ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการและมีเครดิตภาษีเหลืออยู่จากการคำนวณภาษีในเดือนภาษีใด มีสิทธิขอคืนเครดิตภาษีคงเหลือนั้นยกไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดจากเดือนภาษีที่คำนวณภาษีนั้น และหากในเดือนภาษีที่นำเครดิตไปชำระยังมีเครดิตภาษี

คงเหลืออยู่ก็ให้นำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดไปได้เช่นนี้ถัดไปจนกว่าเครดิตที่เหลืออยู่นั้นจะหมดไป ในกรณีที่มิได้นำ เครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปจะยกเครดิตภาษีดังกล่าวข้ามไปชำระภาษีในเดือนอื่น ๆ ไม่ได้แต่ให้ขอคืนเป็นเงินสดโดยยื่นคำร้อง ด้วยแบบ ค.10

### 1.1.2 การขอคืนเป็นเงินสด

ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการคำนวณแล้วภาษีซื้อมากกว่า ภาษีขายและมีเครดิตภาษีเหลืออยู่จะขอคืนเป็นเงินสด หรือขอ โอนเข้าธนาคาร โดยจะต้องลงลายมือชื่อในช่องขอคืนภาษีเป็นเงินสดหรือโอนเข้าธนาคาร

การขอเครดิตหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ที่ขอคืนภาษีต้องมีหลักฐานที่ทางราชการกำหนดประกอบการตรวจสอบการขอคืนภาษีด้วย ซึ่งเอกสารที่มีความสำคัญมากที่สุดคือ “ใบกำกับภาษีซื้อ” หากมีใบกำกับภาษีซื้อมากเท่าใดก็จะทำให้ผู้ประกอบการได้คืนภาษีมูลค่าเพิ่มมากขึ้นเท่านั้น จึงทำให้มีขบวนการปลอมใบกำกับภาษี เพื่อจำหน่ายให้กับผู้ที่ต้องการใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเทศไทยกำหนดให้ข้อความในใบกำกับภาษีมีข้อความอย่างน้อยตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น จึงทำให้มีแบบฟอร์มใบกำกับภาษีไม่เหมือนกันมีหลายรูปแบบ แบบฟอร์มที่ใช้หาซื้อที่ใดก็ได้ ผู้ศึกษาเห็นว่าทางราชการควรกำหนดแบบฟอร์มใบกำกับภาษีที่พิมพ์และจำหน่ายโดยรัฐบาลหรือเป็นแบบฟอร์มที่หน่วยงานหรือองค์กรธุรกิจที่ได้รับอนุญาตจากรัฐบาลให้จัดพิมพ์ใบกำกับภาษีได้เอง ทั้งนี้เพื่อให้ลักษณะของแบบฟอร์ม ข้อความเป็นไปในทิศทางเดียวกันทั้งประเทศ และจะเป็นการป้องกันมิให้มีการปลอมใบกำกับภาษีเกิดขึ้นได้ง่าย ดังเช่น ประเทศไต้หวัน<sup>102</sup> กำหนดให้ใช้แบบฟอร์มที่พิมพ์และจำหน่ายโดยรัฐบาลและกำหนดให้แนบบใบกำกับภาษีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการทุกๆ 2 เดือน ซึ่งจะเป็นการช่วยแก้ปัญหาใบกำกับภาษีปลอมได้ในระดับหนึ่ง ส่วนประเทศสาธารณรัฐเกาหลีใช้ระบบใบกำกับภาษีเป็นตัวควบคุมการเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน ผู้ประกอบการจะต้องออกใบกำกับภาษีให้ผู้ซื้อทุกครั้งที่มีการจำหน่ายสินค้าและบริการและในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีต้องแนบบใบกำกับภาษีไปด้วยทุกครั้ง เพื่อเจ้าหน้าที่จะนำใบกำกับภาษีไปจับคู่กันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายเพื่อหา

<sup>102</sup> Article 32 Paragraph 3-4 The uniform invoice shall be printed and sold by the government, or the business entity may print its own invoices with approval from the government. The forms, items to be recorded, and use of invoices shall be prescribed by the Ministry of Finance.

The competent tax authority may approve a business entity to use a cash register to issue uniform invoices or to issue cash register receipts instead of issuing uniform invoices on an item-by-item basis. Regulations governing the use of cash registers shall be provided by the Ministry of Finance.

ผู้ประกอบการที่เลี้ยงภาษี เช่น ใบบำกับภาษีปลอม<sup>103</sup> และกำหนดให้มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มทุก 3 เดือน

กรณีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับแนบบำกับภาษี ผู้ศึกษาเห็นว่า เป็นปัจจัยสำคัญอย่างยิ่งต่อการแก้ไขปัญหาใบบำกับภาษีปลอม เนื่องจากการกำหนดให้แนบลักษณะคือใบบำกับภาษีพร้อมยื่นแบบแสดงรายการ ข้อมูลภาษีซื้อขายก็ต้องเป็นไปตามความเป็นจริงเนื่องจากผู้ยื่นแบบแสดงรายการไม่มีเวลาที่จะต้องไปแสวงหาใบบำกับภาษีปลอมเพื่อนำยื่นต่อเจ้าหน้าที่ในภายหลังเมื่อถูกตรวจสอบ หรือตรวจปฏิบัติการ ซึ่งการกำหนดให้แนบบำกับภาษีพร้อมยื่นแบบแสดงรายการจะเป็นการตรวจสอบผู้ที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มทุกรายไปในตัว มิใช่เลือกตรวจใบบำกับภาษีเฉพาะรายที่ขอเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษีเท่านั้น ต้องตรวจสอบทุกรายจึงจะทำให้การบริหารงานจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพ ผู้ศึกษาเห็นว่า การกำหนดให้มีการยื่นแบบแสดงรายการพร้อมกับแนบบำกับภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นประโยชน์ต่อการป้องกันการปลอมใบบำกับภาษีในเบื้องต้น

ส่วนการกำหนดให้มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มทุก 3 เดือนของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี และประเทศไต้หวันทุกๆ 2 เดือน จะทำให้ปริมาณแบบแสดงรายการลดลงจึงเป็นการลดปริมาณงานลงจะทำให้เจ้าหน้าที่มีโอกาสตรวจสอบข้อมูลใบบำกับภาษีอย่างทั่วถึง ซึ่งต่างกับของประเทศไทยในปัจจุบันที่กำหนดให้มีการยื่นแบบแสดงรายการทุกเดือน ทำให้มีแบบแสดงรายการจำนวนมากและเจ้าหน้าที่ก็ไม่สามารถตรวจสอบข้อมูลใบบำกับภาษีให้ทั่วถึงได้ ย่อมส่งผลให้การจัดเก็บภาษีไม่มีประสิทธิภาพ ผู้ศึกษาเห็นว่าควรกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการทุก 3 เดือนซึ่งจะทำให้ปริมาณแบบแสดงรายการลดลงและจำนวนผู้ขอคืนภาษีก็จะลดลงไปด้วย เนื่องจากระยะเวลา 3 เดือนผู้ประกอบการจะมีการขายสินค้าออกไปเพื่อมิให้เกิดภาระดอกเบี้ยจากการกู้ยืมมาลงทุน ก็จะทำให้ภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อในแต่ละรอบเวลาการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี อันจะทำให้เจ้าหน้าที่มีเวลาในการตรวจสอบละเอียดมากขึ้น ทำให้เกิดประโยชน์ต่อทุกฝ่ายและการจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นธรรม

## 1.2 วิเคราะห์การตรวจสอบ

ในการตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสาธารณรัฐเกาหลีใช้วิธีการนำใบบำกับภาษีไปจับคู่กันระหว่างผู้ซื้อผู้ขาย ส่วนประเทศไต้หวัน ใช้การบันทึกข้อมูลในระบบคอมพิวเตอร์ตรวจสอบใบบำกับภาษีโดยบันทึกทั้งภาษีซื้อ ภาษีขายและเครดิตภาษีที่เกิดขึ้น อีกทั้ง

<sup>103</sup> สาริต รังคสิริ (2535) “ประสบการณ์และบทเรียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี ประเทศไต้หวัน และประเทศญี่ปุ่น” วารสารสุโขทัยธรรมาธิราช 5, 1 (มกราคม-เมษายน) น.36

ผู้ประกอบการธุรกิจส่วนใหญ่จะถูกกำหนดให้ออกใบกำกับภาษีที่เป็นแบบฟอร์มของรัฐบาล ซึ่งจำหน่ายโดยสำนักงานสรรพากร และตามพระราชบัญญัติภาษีธุรกิจได้ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานโดยหากผู้ประกอบการใดถูกตั้งข้อสงสัยว่าไม่ได้ออกใบกำกับภาษีตามที่กฎหมายกำหนด เจ้าพนักงานสืบสวนต้องบันทึกการฝ่าฝืนดังกล่าวไว้ที่สรรพากรพื้นที่นั้น โดยระบุชื่อบริษัท เวลาที่ตั้ง การทำธุรกรรมและยอดขายตามที่อ้างถึงนั้นไว้ให้แก่เจ้าพนักงานประเมิน เพื่อส่งให้ศาลกำหนดโทษต่อไป ซึ่งในการบันทึกนั้นต้องมีลายมือชื่อของหน่วยธุรกิจหรือผู้ซื้อหรือตราประทับ ถ้าบุคคลดังกล่าว ปฏิเสธไม่ลงลายมือชื่อ ก็ให้พนักงานสอบสวนบันทึกเหตุการณ์ดังกล่าวไว้<sup>104</sup>

ผู้ศึกษาเห็นว่ากรณีการตรวจสอบใบกำกับภาษีของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี และประเทศไต้หวัน เป็นแบบอย่างที่ดีในการตรวจสอบ ประเทศไทยหากมีการปรับเปลี่ยนระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีให้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มทุก 3 เดือน ก็จะทำให้ปริมาณงานน้อยลงกว่าการกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีทุกเดือน เมื่อปริมาณงานน้อยลงเจ้าหน้าที่จะสามารถตรวจสอบความถูกต้องของใบกำกับภาษีโดยวิธีการจับคู่กันได้ หรืออาจใช้ระบบคอมพิวเตอร์ช่วยบันทึกข้อมูลภาษีซื้อ ภาษีขายและเครดิตภาษีที่เกิดขึ้น ซึ่งจะช่วยแก้ปัญหาการนำใบกำกับภาษีปลอมไปใช้ในการเครดิตหรือขอคืนภาษีได้

### 1.3 วิเคราะห์วิธีดำเนินการตรวจสอบใบกำกับภาษีปลอม

**1.3.1 ดูปัจจัยบ่งชี้ว่ามีแนวโน้มที่จะใช้ใบกำกับภาษีปลอม** โดยศึกษาพฤติกรรมของรายที่ใช้ใบกำกับภาษีปลอม โดยดูปัจจัยบ่งชี้<sup>105</sup>

- 1) คุณลักษณะกิจการ ผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอม ลักษณะกิจการจะไม่มีค่านาเชื่อถือ จะเป็นกิจการครอบครัว หรือบริหารแบบครอบครัว
- 2) ประเภทกิจการ เป็นกิจการที่จะไม่มีใบเสร็จ หรือใบกำกับภาษีมาเป็นค่าใช้จ่ายหรือกำไรในการประกอบกิจการสูง ส่วนมากจะเป็นกิจการให้บริการ เช่น ธุรกิจรับเหมารับจ้างให้บริการอยู่ซ่อมรถยนต์ ขายวัสดุก่อสร้าง ปั้นน้ำมัน ฯลฯ

<sup>104</sup> Value-added and Non-value-added Business Tax Act; Article 44 In the course of investigation performed by an inspector appointed by the Ministry of Finance, if a business entity is suspected of failing to issue uniform invoices when required to, the inspector shall record the violation at that locality, with specifications of name of the business entity, time, location, transacted item, and sales amount and refer the case to the competent tax authority so as to transmit the case to the court for imposition of penalty.

<sup>105</sup> สุเทพ พงษ์พิทักษ์ เอกสารประกอบการบรรยาย เรื่องการวางแผนภาษีมูลค่าเพิ่ม



3) การจ่ายเงินค่าสินค้า ค่าบริการ ถ้ามีการจ่ายเป็นเงินสดหรือเช็คเงินสดแต่ละครั้งเกิน 50,000 บาท โอกาสที่จะใช้ใบกำกับภาษีปลอมมีมาก เพราะการทำธุรกรรมทางการเงินปกติแล้วจะไม่มีการซื้อขายเป็นเงินสด จะชำระเงินเป็นเช็คเข้าบัญชี หรือโอนเงินทางธนาคาร

4) คู่ค้าส่วนการจ่ายเงินของธุรกิจหากมีการจ่ายเป็นเงินสดในสัดส่วน ที่เกิน 20% ของการจ่ายเงินทั้งหมด ก็มีโอกาสเสี่ยงในการใช้ใบกำกับภาษีปลอม

5) ระยะเวลาที่ซื้อสินค้า หรือ บริการ ว่าห่างไกลกับสถานประกอบการ หากสินค้าห่างไกลมาก มีเหตุสงสัยเพียงพอว่าเหตุใดจะซื้อสินค้าที่ห่างไกลจากสถานประกอบการ เช่น สถานประกอบการอยู่ชลบุรี ไปซื้อวัสดุที่ร้อยเอ็ด

6) คู่ค้าเฉลี่ย P/T<sup>106</sup> โดยปกติกิจการให้บริการค่า P/T ไม่ควรเกิน 70% ดังนั้น ถ้าค่า P/T สูงกว่าปกติหรือสูงมากความเป็นไปได้ว่ามีการซื้อใบกำกับภาษีหรือหลบยอดขาย

7) ผลการประกอบกิจการ การประกอบธุรกิจโดยปกติทั่วไป การกำหนดราคาสินค้าราคาค่าบริการ จะถูกกำหนดราคาได้ต้องคำนวณต้นทุนสินค้า ค่าใช้จ่าย การขายบริการ ถ้าไรขั้นต้นควรจะได้หรือถ้าไรสูงที่คุ้มการประกอบกิจการ ดังนั้นถ้ากิจการใดประกอบกิจการมีกำไรต่ำไม่ เหมาะสมกับการลงทุน หรือ ประกอบกิจการแล้วขาดทุนติดต่อกันก็ยังประกอบกิจการอยู่ส่อให้เห็นความผิดปกติ

8) ลักษณะสถานประกอบการ ก็เป็นสิ่งสำคัญในการพิจารณา ถ้าสถานประกอบการเป็นบ้านเช่าอยู่อาศัย ไม่มีลักษณะเป็นสถานประกอบการ ก็เป็นตัวบ่งชี้ให้เห็นว่าตัวตนของผู้ประกอบการไม่ได้จริงจัง หรือประกอบกิจการจริง

9) ช่วงระยะเวลาที่ซื้อสินค้าสูง ปกติการซื้อสินค้า ซื้อวัตถุดิบในการประกอบกิจการ ก็ควรมีความสัมพันธ์กับการผลิต เช่น ผลิตมากก็สั่งซื้อวัตถุดิบมาก ผลิตสินค้าน้อย ก้สั่งซื้อวัตถุดิบน้อย แต่ถ้ามียอดซื้อสูงโดยไม่มีเหตุผล ส่อให้เห็นความผิดปกติ เช่นช่วงปลายปีมียอดซื้อสูง เป็นเหตุให้เห็นว่าผู้ประกอบการพอจะมีรายจ่ายไม่เพียงพอในการคำนวณภาษี จึงมีการซื้อบิล หรือใบกำกับภาษี

10) ดูหลักฐานการซื้อการจ้าง โดยดูหลักฐานทางการค้าการซื้อการขายจะมีใบเสนอราคาสั่งซื้อ สั่งจ้าง ซึ่งจะมีรายละเอียดการเสนอราคา และผู้ว่าจ้าง หรือ ผู้ซื้อจะนำใบเสนอราคารามาเปรียบเทียบราคา หรือรายละเอียดของเงื่อนไขที่จะได้มากที่สุด ถ้า ไม่มีใบเสนอราคา ข้อตกลงการซื้อขาย จะมีความผิดปกติพอที่จะเชื่อว่าจะไม่ใช่การซื้อการจ้างจริง

11) จำนวนใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ขาย ผู้ให้บริการต่อเดือน ถ้ามีการออกใบกำกับภาษีให้รายเดิมในแต่ละเดือนหลายใบหรือหลายครั้ง แสดงให้เห็นถึงความคุ้นเคย และ

<sup>106</sup> ค่า P/T หมายถึง ยอดซื้อและค่าใช้จ่ายที่มีภาษีซื้อ : ยอดขาย

ความผิดปกติ ของการซื้อขาย ถ้าหากมีความถี่ในการซื้อขายมากเกินไป คาดว่าอาจจะไม่มีการซื้อขายหรือให้บริการจริง

ตัวบ่งชี้หรือปัจจัย ครบทั้ง 11 ข้อ ที่ได้พิจารณาแล้วว่าเป็นตัวบ่งชี้ผู้ประกอบการที่สื่อใช้ใบกำกับภาษีปลอม นำปัจจัยบ่งชี้ดังกล่าวตัวใดตัวหนึ่ง หรือ มากกว่าหนึ่งตัว มาคัดเลือกรายกลุ่มตรวจ ถ้าหากผู้ประกอบการเข้าข่ายบ่งชี้ โดยดำเนินการตรวจดังนี้

- 1) เชิญพบผู้ประกอบการที่มีตัวบ่งชี้ใช้ใบกำกับภาษีปลอม
- 2) ผู้เสียภาษีมาพบ ดำเนินการประเมินความเสี่ยง โดยใช้แบบประเมินความเสี่ยงการใช้ใบกำกับภาษีปลอม

### **1.3.2 ข้อพิจารณาในการพิสูจน์ใบกำกับภาษีปลอมหรือ ใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ไม่มีสิทธิออก**

- 1) เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน
- 2) ได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการ
- 3) ขายสินค้าหรือให้บริการแก่ผู้ซื้อสินค้า และผู้รับบริการรายใดต้องออกใบกำกับภาษีให้ผู้ซื้อ หรือ ผู้รับบริการ (ห้ามออกให้บุคคลอื่น)

สำหรับแนวทางในการตรวจสอบใบกำกับภาษีปลอมนั้น ผู้ศึกษาเห็นว่าเป็นแนวทางที่ดีสามารถที่จะชี้ว่าผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมนั้นมีเจตนาหรือไม่เจตนา แต่สิ่งที่เป็ปัจจัยต่อการพิจารณาก็คือผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมจะไม่ยอมส่งเอกสาร เมื่อเจ้าหน้าที่ไปตรวจสอบสถานประกอบการแล้วก็ไม่พบหลักฐานที่เกี่ยวข้อง ผู้ศึกษาเห็นว่า ผู้ที่ทุจริตต่อระบบภาษีถือว่าเป็นภัยร้ายแรงต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจของประเทศชาติ หากปล่อยให้ขบวนการเหล่านี้ต่อไปในไม่ช้า ประเทศชาติจะถูกทำลาย และผู้ศึกษาเห็นว่าวิธีดำเนินการตรวจสอบใบกำกับภาษีปลอมดังกล่าวข้างต้นเป็นแนวทางในการตรวจสอบโดยวิธีการตรวจเฉพาะผู้ที่ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น หากนำวิธีการตรวจสอบดังกล่าวไปดำเนินการกับผู้ที่ใช้ใบกำกับภาษีทุกรายดังเช่นการตรวจสอบของประเทศสาธารณรัฐเกาหลีและประเทศไต้หวันแล้วเชื่อว่าจะสามารถลดจำนวนผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมได้อย่างเป็นรูปธรรม ส่วนผู้ที่กระทำความผิดเกี่ยวกับการออกและการปลอมใบกำกับภาษีปลอมนั้นขอเสนอว่าหากเจ้าหน้าที่ตรวจสอบแล้วเชื่อว่ามีเจตนาใช้ใบกำกับภาษีปลอมต้องดำเนินคดีอาญาทุกราย

### **1.3.3 การดำเนินการกรณีตรวจพบใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย**

ต้องพิจารณาว่าใบกำกับภาษีนั้นเป็นใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย หลักในการพิจารณาว่าใบกำกับภาษีที่นำไปเป็นหลักฐานในการเครดิต

หรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 90/4(3)(7) บัญญัติความผิดทั้งกรณีนำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตหรือขอคืนภาษี ผู้ศึกษาจะวิเคราะห์ให้เห็นว่ากรณีใดเป็นความผิดในเรื่องของใบกำกับภาษีปลอมและกรณีใดเป็นความผิดในเรื่องใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ดังนี้

### 1) ใบกำกับภาษีปลอม

ผู้ศึกษาเห็นว่า การพิจารณาใบกำกับภาษีปลอมนั้นไม่น่าจะนำเอาบทบัญญัติตามมาตรา 89 (7) ที่วางหลักไว้ว่า ใบกำกับภาษีที่ผู้รับประโยชน์ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม นำไปใช้กับความหมายกรณีใบกำกับภาษีปลอมทางอาญาได้ เนื่องจากเป็นข้อสันนิษฐานของทางแพ่ง การตีความต้องตีความโดยเคร่งครัดตามประมวลกฎหมายอาญา ประกอบกับใบกำกับภาษีเป็นเอกสารตามความหมายของประมวลกฎหมายอาญา จึงต้องนำหลักการปลอมเอกสารตามประมวลกฎหมายอาญามาใช้น่าจะถูกต้องมากกว่า ดังนั้น “ใบกำกับภาษีปลอม” ในทางอาญาจึงหมายถึง “ใบกำกับภาษีที่ผู้อื่นทำปลอมขึ้น โดยการปลอมทั้งฉบับ หรือ แต่ส่วนหนึ่งส่วนใด เติม หรือ ตัดทอนข้อความ หรือแก้ไขด้วยประการใดๆ ในใบกำกับภาษีที่แท้จริง ประทับตราปลอม หรือลงลายมือชื่อปลอมในใบกำกับภาษี” เท่านั้นและเอกสารปลอมต้องเป็นเอกสารที่แสดงว่า ผู้ใดทำโดยที่ผู้นั้นมิได้ทำเอกสารนั้น หรือมิได้ให้อำนาจผู้ใดทำเอกสารนั้น เอกสารปลอมเป็นเอกสารที่คนหนึ่งทำขึ้นโดยให้เข้าใจว่าเป็นเอกสารที่คนอื่นทำ กล่าวคือ หลอกในตัวผู้ทำเอกสาร โดยไม่ต้องคำนึงว่า ข้อความที่เขียนลงในเอกสารนั้นจะจริงหรือเท็จแต่ประการใด ความผิดฐานปลอมใบกำกับภาษีนั้น ตามคำวินิจฉัยของศาลวินิจฉัยว่า “ใบกำกับภาษีเป็นเอกสารสิทธิ” การปลอมใบกำกับภาษี จึงมิได้ทั้งกรณีที่ผู้ปลอมไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ได้ออกใบกำกับภาษีในชื่อของผู้อื่น<sup>107</sup> และปลอมใบกำกับภาษีในนามตนเองก็มีความผิดฐานปลอมเอกสารสิทธิเนื่องจากครบองค์ประกอบความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา ผู้ศึกษาเห็นว่าควรแก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4(3) โดยให้ระบุให้ชัดเจนว่าเป็นผู้ปลอมใบกำกับภาษี หรือออกใบกำกับภาษีปลอม ทั้งนี้เนื่องจาก ในอนุมาตราสาม

<sup>107</sup> คดีหมายเลขแดงที่ 6097/2546 จำเลยกับพวกไม่ใช่ผู้ประกอบการโดยการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจ และมีไม่ใช่ผู้มีสิทธิออกใบกำกับภาษีในนามบริษัท สุเทพวัสดุก่อสร้าง จำกัด บริษัท เจ.ซี.พี. จำกัด บริษัท ขอแซฟคอนกรีต จำกัด บริษัท โปรเมฆานนท์ จำกัด บริษัท ไทยเพชรค้าไม้ จำกัด บริษัท แหลมทองค้าไม้และวัสดุก่อสร้าง จำกัด ได้ออกใบกำกับภาษีในชื่อของผู้อื่นทั้งสิ้น 1,082 ฉบับ มีความผิดฐานปลอมเอกสาร โดยนำไปขายให้กับผู้อื่น มีความผิดฐานปลอมและใช้เอกสารใบกำกับภาษีปลอมอันเป็นเอกสารสิทธิ ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 265, 268 และประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4(3)

ไม่ได้ใช้คำว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีแต่ใช้คำว่า “ผู้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิจะออกเอกสาร” ผู้ศึกษามีความเห็นว่าการกำหนดฐานความผิดของผู้ออกใบกำกับภาษีให้ชัดเจนน่าจะมีผลต่อการดำเนินคดีอาญาและการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิจะออก ตามความหมายของกฎหมายอาญาผู้ออกก็จะมีฐานผิดฐานปลอมเอกสาร และเพื่อให้สอดคล้องกับมาตรา 90/4(7) ได้บัญญัติว่า “ผู้ประกอบการโดยเจตนาทำใบกำกับภาษีปลอม...” ต่อไป

## 2) ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

หมายถึง ใบกำกับภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ออกโดยฝ่าฝืนบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร ดังนั้น การออกใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิออก จึงเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายด้วย

คำว่า “ไม่ชอบด้วยกฎหมาย” หมายถึงความไม่ชอบทั้งในเนื้อหาของ การออกใบกำกับภาษี และความไม่ชอบในรูปแบบการออกใบกำกับภาษี ความไม่ชอบในเนื้อหา ก็คือ ข้อเท็จจริงอันเป็นที่มาของการออกใบกำกับภาษีนั้น ไม่ชอบด้วยบทบัญญัติของกฎหมาย เช่น การออกใบกำกับภาษีโดยไม่มี การซื้อขายสินค้ากันจริง เป็นต้น ส่วนความไม่ชอบใน รูปแบบก็คือ รูปแบบของการออกใบกำกับภาษีนั้น ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น การออกใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ได้จัดทำสำเนา เป็นต้น

ผู้ศึกษามีความเห็นว่าการ “ใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย” ต่างกับ “ใบกำกับภาษีปลอม” ตรงที่ผู้ออกใบกำกับภาษีนั้นมีสิทธิที่จะออกหรือไม่ หากเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนออกใบกำกับภาษีในนามตนเองแต่ข้อความไม่ตรงกับความเป็นจริง ก็จะเป็นเอกสารเท็จไม่เป็นเอกสารปลอม แต่หากผู้ที่ออกใบกำกับภาษีนั้น ไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน จะออกใบกำกับภาษีในนามตนเองก็ไม่ได้เนื่องจากประมวลรัษฎากรกำหนดว่าผู้ที่มีสิทธิออกใบกำกับภาษี จะต้องเป็นผู้ประกอบการที่ขึ้นคำขอจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว เมื่อผู้ออกใบกำกับภาษีในนามตนเองไม่ได้จึงอาจไปใช้ชื่อของผู้ประกอบการอื่นเพื่อออกใบกำกับภาษี เช่นนี้ ผู้ออกใบกำกับภาษีนั้นก็จะมีฐานผิดฐานปลอมเอกสาร และใบกำกับภาษีเป็นเอกสารทางการเงินด้วย ผู้ออกใบกำกับภาษีปลอมจึงมีความผิดฐานปลอมเอกสารสิทธิ ตามองค์ประกอบความผิดของประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 265

## 3) ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิออกตามกฎหมาย

หมายถึงภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีที่จะนำมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ผู้ออกจะต้องเป็นผู้มีสิทธิออกใบกำกับภาษี

ในส่วนความผิดกรณีออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิตามประมวล รัษฎากรในกรณีผู้กระทำความผิดอ้างที่ว่าไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีนั้น เนื่องจากความผิดตามมาตรา 90/4(3) แห่งประมวลรัษฎากรไม่ต้องการเจตนาพิเศษเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรแต่อย่างใด เพียงแต่รู้ว่าเป็นการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีภาษีซื้อขายสินค้ากันจริงเท่านั้นก็ครบองค์ประกอบของความผิดฐานออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิจะออกตามความนัยมาตรา 90/4(3) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว

*ใบกำกับภาษีที่ออกโดยบุคคลซึ่งไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีได้แก่ บุคคลดังต่อไปนี้*

- (1) บุคคลซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน (มาตรา 86/13)
- (2) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร และได้ให้ตัวแทนออกใบกำกับภาษีแทนตามมาตรา 86/2 (ตัวแทนออกใบกำกับภาษี ในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียน) (มาตรา 86/1(1))
- (3) ผู้ประกอบการที่ทรัพย์สินถูกนำออกมาขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่นโดยบุคคลอื่นตามมาตรา 83/5 (การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายทอดตลาด) (มาตรา 86/1(2))
- (4) ผู้ประกอบการจดทะเบียนตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/6(3)
- (5) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ไม่ได้ขายสินค้าหรือให้บริการแต่ได้ออกใบกำกับภาษี

ในเรื่องใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายนี้ ผู้ศึกษาเห็นว่า เห็นว่าทั้งใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิ ก็ล้วนแต่เป็นส่วนหนึ่งของใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายด้วย นอกจากนี้ยังเห็นว่าใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายอาจตีความกว้างออกไปได้มากกว่าว่าใบกำกับภาษีปลอมและใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิกล่าวคือ กรณีใบกำกับภาษีปลอมโดยหลักแล้วจะพิจารณาถึงความแท้จริงของผู้ออกใบกำกับภาษีเป็นสำคัญ และหากเป็นกรณีใบกำกับภาษีปลอมในทางแพ่งก็จะพิจารณาไปถึงความถูกต้องแท้จริงของธุรกรรมการซื้อขายสินค้าอันเป็นที่มาของการออกใบกำกับภาษีนั้นด้วย ส่วนใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิพิจารณาว่าผู้ออกเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือไม่ และมีการซื้อขายสินค้าอันมีความรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นหรือไม่ ส่วนใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายนี้จะพิจารณาไปถึงรูปแบบหลักเกณฑ์อื่นๆ ที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับการออกใบกำกับ ซึ่งในการกำหนดฐานความผิดก็ควรจะแยกกันให้ชัดเจนว่ามาตราใดเป็นการออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบ มาตราใดเป็นการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิและมาตราใดเป็นการออกใบกำกับภาษีปลอม



## 2. วิเคราะห์แนวปฏิบัติ ระเบียบกฎหมายการดำเนินคดีอาญากรณีใบกำกับภาษีปลอม

ปัจจุบันการถือ โกงภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลายวิธีและซับซ้อนมากขึ้นทั้งที่หลอกลวงโดยตรงและหลอกลวงโดยอ้อม ซึ่งในการ โกงภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ละครั้งขบวนการก็ได้มีการพัฒนา รูปแบบวิธีการทำงานที่เปลี่ยนแปลงไปทำให้ยากต่อการตรวจสอบความถูกต้อง ในส่วนของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีก็ต้องปรับปรุงแนวปฏิบัติ ระเบียบ กฎหมาย ให้ทันต่อ อาชญากรรมทางเศรษฐกิจและพัฒนาตัวบุคลากรให้มีความรู้ความเข้าใจระบบการดำเนินคดีซึ่ง ผู้ศึกษาจะได้วิเคราะห์ตามลำดับไป

### 2.1 แนวปฏิบัติในการดำเนินคดีอาญากรณีใบกำกับภาษีปลอม

ดังที่ได้กล่าวมาในบทที่ 2 หัวข้อ 3.4 มาแล้วว่าการดำเนินคดีอาญาคดีภาษี กรณี ใบกำกับภาษีปลอมในส่วนของแนวปฏิบัติ ระเบียบ กฎหมาย มีส่วนทำให้ไม่สามารถดำเนิน คดีอาญากับผู้ที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษีปลอมได้ ผู้ศึกษาได้วิเคราะห์ตามลำดับไป ปัจจุบันมีแนว ปฏิบัติให้เจ้าหน้าที่ในการพิจารณาดำเนินคดีอาญากล่าวคือ

หนังสือที่ กค 0811/ว.03157 วันที่ 5 เมษายน 2542 เรื่อง แนวทางในการดำเนินคดี อาญากับผู้ประกอบการที่มีเจตนาใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยซึ่งกำหนดให้เจ้าหน้าที่ ปฏิบัติ ซึ่งผู้ศึกษาได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 แล้วจะเห็นว่า แนวปฏิบัติกรมสรรพากร สำนักกฎหมาย เสนอให้กรมสรรพากร ใช้เป็นแนวทางในการดำเนินคดีอาญาตั้งแต่วันที่ 5 เมษายน 2542 ถ้านับถึง ปัจจุบันนี้เป็นเวลากว่า 14 ปีแล้วก็ยังไม่มีมีการปรับปรุงแก้ไขผู้ศึกษามีความเห็นว่าควรจะมีการ ปรับปรุงแก้ไขให้เหมาะสมกับสภาพของอาชญากรรมทางเศรษฐกิจในปัจจุบัน โดยเห็นว่าในข้อ (1) ของแนวปฏิบัติจะกำหนดให้หนังสือร้องทุกข์ขอให้ระบุความผิดเฉพาะกรณีตามมาตรา 90/4 (7) แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้น เว้นแต่มีข้อเท็จจริงอื่นนอกเหนือจากการใช้ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ ชอบด้วยกฎหมาย เช่น การใช้ตัวแทนเชิด การนำเอกสารเท็จมาแสดงต่อเจ้าหน้าที่ ฯลฯ จะเห็นได้ว่า กรมสรรพากรจะเน้นการดำเนินคดีเฉพาะคดีความผิดผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมหรือใช้ใบกำกับภาษีที่ ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 90/4 (7) เท่านั้น ทั้งๆที่ความเป็นจริงในปัจจุบันนี้เป็นที่ ทราบกันดีว่าขบวนการถือ โกงภาษีจะมีกลุ่มผู้ออกใบกำกับภาษีปลอมในรูปแบบต่างดังที่กล่าว มาแล้วในบทที่ 1 แล้วขายส่งให้ตัวแทนในแต่ละภาคแต่ละจังหวัดไปจำหน่ายอีกทอดหนึ่งซึ่ง ตัวแทนในระดับนี้จะจำหน่ายใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบในอัตรา ร้อย ละ 3 ของมูลค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นผู้ศึกษาเห็นว่าควรมีการแก้ไขแนวปฏิบัติโดยให้ระบุมาตรา ความผิดตามที่ปรากฏในข้อเท็จจริงที่มีการตรวจพบความผิดและข้อที่ทำให้การดำเนินคดีในทาง

ปฏิบัติต้องยุติการดำเนินคดีจำนวนมาก เนื่องจากข้อ 3 ของแนวปฏิบัติ กำหนดให้กรณีต่อไปนี้ ต้องพิจารณาดำเนินคดีอาญา ซึ่งจะได้อธิบายในแต่ละข้อ ไปด้วยดังนี้

(3.1) กรณีที่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่า ผู้ประกอบการรู้อยู่ในขณะที่นำไปกำกับ ภาษีมาใช้ว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น หลักฐานการสั่งซื้อใบกำกับภาษี ฯลฯ

คำว่า “หลักฐานที่แสดงให้เห็นว่า ผู้ประกอบการรู้อยู่ในขณะที่นำไปกำกับภาษีมา ใช้ว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น หลักฐานการสั่งซื้อใบกำกับภาษี” ความเป็นจริง แล้วที่กำกับดูแลผู้เสียภาษีจะไม่ได้รับความร่วมมือจากผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ ออกโดยไม่ชอบ หรืออาจเป็นกรณีไปตรวจเฉพาะประเด็นหรือตรวจปฏิบัติการ ณ สถานที่ ประกอบการแล้วไม่พบ เพราะก่อนที่จะไปตรวจสอบสถานประกอบการของผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอม ต้องใช้ระยะเวลาไม่น้อยกว่าวันที่ได้รับข้อมูลบางราย 3 เดือนขึ้นไปหรืออาจเกิน 1 ปีก็มี เท่าที่ ผู้ศึกษาปฏิบัติงานในส่วนกฎหมายและเร่งรัดภาษีอากรค้าง ส่วนวันที่กำกับดูแลผู้เสียภาษีส่งมา ให้พิจารณาไม่ปรากฏหลักฐานที่จะบ่งชี้ว่าผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมมีเจตนาหรือไม่เจตนา เช่น หลักฐานทางชำระเงิน ส่วนมากจะให้การชำระเป็นเงินสดผ่านเชลล์แมน หรือ ผ่านธนาคารแต่ ไม่มีหลักฐานส่งให้เจ้าหน้าที่ส่วนกฎหมายพิจารณา ซึ่งหากพิจารณาในข้อ 1.3 วิธีดำเนินการ ตรวจสอบใบกำกับภาษีปลอม แล้วมีความเชื่อว่าผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมมีเจตนาแต่ผู้มีอำนาจบาง คนพยายามจะให้เสนอยุติการดำเนินคดีอาญาไปให้สรรพากรภาคเพื่อความเห็นชอบ จะไม่ พิจารณาข้อเท็จจริงประเด็นนี้ส่วนมากจะพิจารณาว่าผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมยินยอมชำระภาษีโดย ไปยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมแล้วให้ยุติการดำเนินคดีอาญาโดยเทียบเคียงในข้อ (3.1.2) ของแนว ปฏิบัติที่กำหนดว่า กรณีผู้ประกอบการอยู่ระหว่างการผ่อนชำระเงินภาษี ให้ชะลอการพิจารณา ดำเนินคดีอาญาไว้จนกว่าจะชำระหมด เนื่องจากมีอายุความในการดำเนินคดี 10 ปี นับแต่วันกระทำ ความผิด ทำให้คดีอาญาต้องจบเพียงแค่การที่ผู้ใช้ใบกำกับภาษีไปยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติม และ ผู้มีอำนาจบางหน่วยงานจะไม่รับฟังข้อพิจารณาจากส่วนกฎหมายที่เสนอให้หาหลักฐานเพิ่มเติม แต่ ให้เสนอความเห็นควรยุติการดำเนินคดีต่อสรรพากรภาคเพื่อพิจารณายุติการดำเนินคดีผู้ใช้ใบกำกับ ภาษีปลอมโดยอ้างว่ามีชำระภาษีเพิ่มเติมแล้ว ซึ่งทั้ง 6 ส่วนสรรพากรภาคก็ยุติคดีตามเสนอ ผู้ศึกษาเห็นว่าเพื่อป้องกันการดุลพินิจการใช้อำนาจของผู้ที่มีอำนาจพิจารณาไม่เป็นไปตาม ข้อเท็จจริง ควรจะกำหนดให้มีหน่วยงานอื่นในกระบวนการยุติธรรมพิจารณาคำสั่งยุติการดำเนิน คดีอาญาอีกครั้งหนึ่ง โดยไม่ให้มีการยุติการดำเนินคดีอาญาในชั้นของเจ้าพนักงานสรรพากรเป็น ที่สุด เนื่องจากยังไม่มีความหมายที่ให้อำนาจการยุติคดีดังเช่น การยุติการดำเนินคดีอาญา หรือว่าคดี เลิกกันตามประมวลกฎหมายอาญา ทั้งนี้เพื่อป้องกันการใช้อำนาจตามอำเภอใจของผู้เกี่ยวข้องด้วย

(3.2) กรณีนำไปกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายมาใช้ในการเครดิตภาษี ตั้งแต่ร้อยละ 75 ของยอดซื้อในช่วงระยะเวลาที่ได้ทำการตรวจ เว้นแต่เป็นที่เห็นโดยชัดแจ้งว่าผู้ประกอบการไม่มีเจตนากระทำความผิด

ในข้อ (3.2) ของแนวปฏิบัตินี้ กรณีที่ผู้ที่นำไปกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือไปกำกับภาษีปลอมไปเครดิตภาษี น้อยกว่าร้อยละ 75 แม้จะมีเจตนากระทำความผิดก็ไม่ต้องพิจารณาคำเนนคดีอาญาแต่อย่างใด ผู้ศึกษาเห็นว่าปัจจุบันหลายๆคดีผู้ใช้ไปกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไปกำกับภาษีปลอมจะมียอดซื้อไม่ถึงร้อยละ 75 ของช่วงเวลาที่ตรวจ จึงน่าจะเป็นช่องทางหนึ่งที่ผู้ที่มีความรู้ทางภาษีใช้เป็นช่องทางที่ไม่ต้องถูกดำเนินคดีอาญา ซึ่งผู้ศึกษาเห็นว่าหากผู้ที่กระทำความผิดมีเจตนานำไปกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบหรือไปกำกับภาษีปลอมไปใช้ในการเครดิตหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว แม้จะมียอดซื้อในช่วงระยะเวลาที่ได้ทำการตรวจต่ำกว่าร้อยละ 75 ลงมาควรจะนำหลักเจตนาในกระทำความผิดมาพิจารณาประกอบเพื่อเสนอให้สรรพากรภาคที่ปฏิบัติราชการแทนอธิบดีพิจารณาอนุมัติหรือไม่อนุมัติให้ดำเนินคดีอาญาต่อไป

กรณีแนวปฏิบัติกำหนดให้ดำเนินคดีในข้อ (3.3) กรณีไม่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มที่เจ้าพนักงานได้ประเมิน สำหรับการนำไปกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย มาใช้ในการเครดิตภาษี ในข้อนี้เป็นกรณีที่ผู้ใช้ไปกำกับภาษีปลอมหรือไปกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่ยอมชำระโดยวิธียื่นแบบแสดงรายการปรับปรุงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มหรือตามที่เจ้าพนักงานประเมินก็ต้องส่งดำเนินคดีอาญา ผู้ศึกษาเห็นว่าในกรณีนี้ต้องส่งดำเนินคดีอาญาเท่านั้นเว้นแต่จะเข้าข้อยกเว้นว่าไม่มีเจตนากระทำความผิด ตามข้อ (3.1.1) และ (3.1.2) ก็ไม่ต้องขออนุมัติดำเนินคดีอาญาแต่ต้องขออนุมัติยุติการดำเนินคดีอาญา

(ข้อ 3.1.1) เรื่องดังกล่าวมีข้อเท็จจริงที่แตกต่างหรือมีลักษณะพิเศษจนเป็นที่เห็นโดยชัดแจ้งว่าผู้ประกอบการไม่มีเจตนากระทำความผิด

การกล่าวอ้างว่าไม่มีเจตนาว่าไม่มีกระทำความผิด ในข้อนี้ต้องพิสูจน์ให้เห็นว่าได้นำไปกำกับภาษีนั้นไปใช้โดยไม่มีเจตนา ซึ่งประเด็นในเรื่องที่จะพิสูจน์ ก็น่าจะเป็นเรื่องการอ้างถึงความไม่รู้ หากพิสูจน์ข้อเท็จจริงนี้ได้ ก็อาจทำให้ถือว่าเป็น ผู้ประกอบการที่มีได้มีเจตนากระทำความผิดได้ ผู้ศึกษาเห็นว่า ในเรื่องเจตนาต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงและหลักฐานแต่ละคดีไป

(ข้อ 3.1.2) กรณีผู้ประกอบการอยู่ระหว่างการผ่อนชำระเงินภาษี ให้ชะลอการพิจารณาคำเนนคดีอาญาไว้จนกว่าจะชำระหมด เนื่องจากมีอายุความในการดำเนินคดี 10 ปี นับแต่วันกระทำความผิด

แนวปฏิบัติการดำเนินคดีอาญาในข้อนี้ที่กำหนดว่าถ้าผู้ประกอบการอยู่ระหว่างการผ่อนชำระเงินภาษี ให้ชะลอการพิจารณาคำเนนคดีอาญาไว้จนกว่าจะชำระหมด ซึ่ง

ต่อมากรมสรรพากรได้หารือกับสำนักงานอัยการสูงสุดกรณีที่ได้ร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน เพื่อให้ดำเนินคดีอาญากับผู้เสียหายในความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากร ซึ่งมีใช้ความผิดอันยอมความได้ไว้แล้ว หากต่อมาผู้เสียหายได้ให้ความร่วมมือกับกรมสรรพากรเป็นอย่างดี และได้ชำระภาษี อากรที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีในความผิดที่ตรวจพบครบถ้วนแล้ว กรมสรรพากรจึงได้ขอถอนคำร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนก่อนที่พนักงานสอบสวนจะส่งเรื่องให้พนักงานอัยการดำเนินการต่อไป กรณีนี้เมื่อถอนคำร้องทุกข์แล้ว พนักงานสอบสวนจะมีอำนาจสอบสวนในความผิดที่กรมสรรพากรถอนคำร้องทุกข์แล้วต่อไปหรือไม่นั้น กรมสรรพากรได้รับแจ้งจากสำนักงานอัยการสูงสุดว่ากรณีที่กรมสรรพากรได้ร้องขอให้พนักงานสอบสวนดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรไว้แล้ว หากต่อมากรมสรรพากรได้ถอนคำขอหรือคำร้องทุกข์นั้นแล้ว กรณีการถอนคำขอหรือคำร้องทุกข์ดังกล่าว *ไม่ตัดอำนาจพนักงานสอบสวนที่จะสอบสวนต่อไป* ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 126 ไม่ว่าจะมีความผิดตามประมวลรัษฎากร หรือกฎหมายอื่นเพราะตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน พ.ศ. 2520 ได้กำหนดการร้องขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรไว้เป็นเงื่อนไขการเริ่มดำเนินคดีเท่านั้น แต่ไม่ได้กำหนดการระงับคดีไว้เป็นพิเศษอีกด้วย การดำเนินคดีอาญาจึงต้องถือบังคับตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ดังนั้น เพื่อมิให้มีปัญหาในเรื่องดังกล่าว จึงขอให้หน่วยงานกรมสรรพากรถือปฏิบัติตามหนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0811/ว.03157 ลงวันที่ 5 เมษายน 2542 ข้อ 3(3) (3.2) “กรณีผู้ประกอบการอยู่ระหว่างการผ่อนชำระเงินภาษี ให้ชะลอการพิจารณาดำเนินคดีอาญาไว้จนกว่าจะชำระหมด เนื่องจากมีอายุความในการดำเนินคดี 10 ปี นับแต่วันกระทำความผิด” ในความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากรที่มีอายุความ 10 ปี ทุกฐานความผิดอย่างเคร่งครัด กล่าวคือ หากผู้เสียหายอยู่ระหว่างการผ่อนชำระเงินภาษีอากร ไม่ว่าจะผ่อนชำระตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากรหรือไม่ก็ตาม ให้ชะลอการพิจารณาดำเนินคดีอาญาไว้ก่อน หากผู้เสียหายผ่อนชำระภาษีอากรครบถ้วน ก็ให้ส่งเรื่องให้กรมสรรพากรพิจารณายุติการดำเนินคดี แต่หากผ่อนชำระภาษีอากรไม่ครบถ้วน ก็ขอให้ดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนก่อนขาดอายุความไม่น้อยกว่า 2 ปี<sup>108</sup> ผู้ศึกษาเห็นว่ากรณีที่กรมสรรพากรได้ออกแนวปฏิบัติให้เจ้าพนักงานสรรพากรใช้อำนาจชะลอการดำเนินคดีก็มาจากเหตุผลว่าการดำเนินคดีอาญากับผู้เสียหายในความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากร เป็นคดีที่มีใช้ความผิดอันยอมความได้ หากต่อมาผู้เสียหายได้ให้ความร่วมมือกับกรมสรรพากรเป็นอย่างดี และได้ชำระภาษีอากรที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีในความผิดที่ตรวจพบครบถ้วนแล้ว กรมสรรพากรจึงได้ขอถอน

<sup>108</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/ว 7904 ลงวันที่ 16 สิงหาคม 2544 สืบค้นจาก rdsrv.rd.go.th เมื่อวันที่ 6 พฤษภาคม 2556

คำร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนก่อนที่พนักงานสอบสวนจะส่งเรื่องให้พนักงานอัยการดำเนินการต่อไป นั้นไม่สามารถถอนคำร้องทุกข์ให้คดียุติได้ ซึ่งการออกแนวปฏิบัติให้เจ้าพนักงานสรรพากรชะลอการดำเนินคดีผู้ศึกษาเห็นว่าไม่มีระเบียบกฎหมายในการสั่งชะลอการดำเนินคดีอาญากรณีใช้ใบกำกับภาษีปลอมได้ และเป็นเรื่องน่าคิดว่าหากสั่งชะลอการดำเนินคดีไปแล้วปีที่ 8 ไม่ยอมชำระภาษีอากรจะสั่งดำเนินคดีได้หรือไม่ เพราะตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553 ข้อ 7 (7.1 วรรคสอง) ต้องดำเนินการส่งให้สำนักงานสรรพากรภาคดำเนินคดีก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี หากเกิดกรณีเช่นนี้จะทำอย่างไร ผู้ศึกษาเห็นว่ากรณีทูลกระหม่อมโก่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันหากไม่ใช้มาตรการทางกฎหมายอย่างเด็ดขาดก็ยากที่จะหมดไปหากว่ายังมีระบบภาษีมูลค่าเพิ่มใช้บังคับอยู่ ซึ่งหากเป็นการกระทำโดยเจตนาแล้วต้องดำเนินการคดีอาญาตามกฎหมายต่อไป ส่วนเงินภาษีอากรที่เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินผู้กระทำความผิดที่ใช้ใบกำกับภาษีปลอมไปเครดิตหรือขอคืนภาษีก็ต้องดำเนินการตามระเบียบ หากเป็นหนี้ภาษีอากรค้างก็ต้องดำเนินการบังคับตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ต่อไปเช่นกัน

## 2.2 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553

จากการศึกษาระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553 พบว่าหากเป็นกรณีความผิดเกี่ยวกับผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมจะต้องส่งไปให้สรรพากรภาคพิจารณาแต่หากเป็นความผิดเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษีโดยมิชอบ หรือโดยไม่มีสิทธิ ตามมาตรา 90/4(1)-(6) ให้รายงานข้อเท็จจริงส่งให้สำนักสืบสวนและคดีดำเนินการ ซึ่งจะเห็นข้อแตกต่างว่าหากเป็นกรณีจะดำเนินคดีกับผู้ท้อออกใบกำกับภาษีโดยมิชอบหรือทำใบกำกับภาษีปลอม จะต้องส่งเรื่องผ่านสำนักงานสรรพากรภาคเพื่อส่งต่อให้สำนักสืบสวนและคดีดำเนินการพิจารณา แต่หากจะดำเนินคดีกับผู้ที่ใช้ใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบให้สรรพากรภาค พิจารณาว่าจะอนุมัติหรือไม่อนุมัติให้ดำเนินคดีอาญา ปัญหาจะเกิดขึ้นหากในสำนักงานสรรพากรที่ตรวจพบผู้กระทำความผิดตามมาตรา 90/4(1)-(6) และมาตรา 90/4(7) เกี่ยวเนื่องกันและในมาตรานี้มีอัตราโทษเหมือนกัน แต่เมื่อจะดำเนินคดีกลับต้องแยกส่งให้ต่างหน่วยงานกันพิจารณาอนุมัติให้ดำเนินคดีอาญา ผู้ศึกษามีความเห็นว่าการแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบการดำเนินคดีอาญา ข้อ 5 ข้อ 7 และยกเลิกข้อ 8 โดยให้อำนาจสรรพากรภาคที่ความผิดเกิดขึ้นพิจารณาอนุมัติการดำเนินคดีทั้งกรณีผู้ท้อออกใบกำกับภาษีโดยมิชอบหรือทำใบกำกับภาษีปลอม กับผู้ที่ใช้ใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบ แต่หากพิจารณาไม่อนุมัติให้ดำเนินคดีอาญาให้ส่ง ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ที่ผู้ว่าราชการจังหวัดมอบหมายให้ความเห็นชอบอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งผู้ศึกษามีความเห็นว่าการแก้ไขเพิ่มเติม ข้อ 5.2 ดังนี้



“...(ข้อ 5.2) กรณีสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรดำเนินคดีอาญาให้จัดทำหนังสือร้องทุกข์ลงนามโดยสรรพากรภาคในฐานะปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากรมอบให้นิติกรหรือเจ้าหน้าที่ในสังกัดไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน หากสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควร *ไม่*ดำเนินคดีอาญาก็ให้ยุติเรื่อง ให้ส่งให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ที่ผู้ว่าราชการจังหวัดมอบหมายพิจารณาให้ความเห็นชอบ ทั้งนี้ต้องไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ราชการและแจ้งผลดำเนินการให้สำนักงานสรรพากรภาคทราบหรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่แล้วแต่กรณีทราบด้วย”

เห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมความในข้อ 7 เนื่องจากการพิจารณาคดีอาญาที่จะได้รับการพิจารณาจากหน่วยงานที่รับผิดชอบเดียวกันในมาตราเดียวกันจึงแก้ไขเพิ่มเติมข้อข้อความ ดังนี้

“...ข้อ 7 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 90/4(1)-(7) แห่งประมวลรัษฎากรและความผิดฐานเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/21(7) ประกอบมาตรา 90/4(6) ให้ดำเนินการดังนี้

7.1 ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่รายงานข้อเท็จจริงพร้อมทำความเข้าใจและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคที่สังกัดเพื่อพิจารณาโดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี...”

เมื่อสำนักงานสรรพากรภาคได้รับเรื่องตามข้อ 7.1 แล้วให้สำนักงานสรรพากรภาคดำเนินการเช่นเดียวกับข้อ 5.2 และแจ้งผลการดำเนินการให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ทราบด้วย

7.2 กรณีสำนักตรวจสอบภาษีกลาง หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ เป็นผู้ตรวจพบการกระทำความผิด ให้พิจารณาพร้อมทำความเข้าใจและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักสืบสวนและคดีเพื่อพิจารณาโดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี...”

### 2.3 ประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520

ตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 มีใจความเกี่ยวกับข้อกำหนดในการดำเนินคดีอาญาภาษีที่มีโทษทางอาญาว่า โดยที่ในปัจจุบันเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรและเจ้าพนักงานตำรวจต่างมีอำนาจในการตรวจสอบการชำระภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ทำให้พ่อค้าประชาชนมีภาระต้องชี้แจงแสดงหลักฐานต่อเจ้าหน้าที่หลายฝ่าย สมควรบริหารจัดการดังกล่าวด้วยการให้เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรดำเนินการไปแต่ฝ่ายเดียว และโดยที่สมควรเร่งรัดการตรวจสอบภาษีอากรให้แล้วเสร็จโดยเร็ว หัวหน้าคณะปฏิวัติจึงมีคำสั่งว่านับแต่วันที่ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ใช้บังคับห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร

ผู้ศึกษาเห็นว่า ก่อนที่จะมีประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 เดิมตำรวจมีอำนาจตรวจสอบและดำเนินคดีกับผู้เสียหายฐานหลีกเลี่ยงไม่ยอมเสียหาย และในส่วนของกรมสรรพากรก็มีหน้าที่ในการตรวจสอบการเสียหายของผู้เสียหายเหมือนกัน คณะปฏิวัติจึงออกประกาศห้ามไม่ให้ตำรวจเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับคดีภาษีอีก ห้ามไม่ให้เข้าไปตรวจสอบภาษี ด้วยเหตุนี้ก็ทำให้ตำรวจไม่มีอำนาจเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับคดีอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากร เว้นแต่จะได้รับการร้องขอจากกรมสรรพากรแม้กระทั่งความผิดซึ่งหน้าเกี่ยวกับคดีภาษีอากร ซึ่งศาลก็ได้พิพากษาว่าแม้ว่าเป็นความผิดซึ่งหน้าตำรวจก็ไม่มีอำนาจ เพราะฉะนั้นก็เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ เช่น เวลาตำรวจไปพบใบกำกับภาษีปลอม ตำรวจก็ทำอะไรไม่ได้ เนื่องจากปัจจุบันขบวนการปลอมใบกำกับภาษีด้วยวิธีต่างๆ เพื่อกระทำการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มมีการฉ้อโกงเงินจากเงินรัฐ ทำให้รัฐสูญเสียเงินเป็นจำนวนเงินมหาศาลหลายพันล้าน จึงเป็นการทำลายเศรษฐกิจและบั่นทอนทางจิตใจผู้ประกอบการโดยสุจริตที่เสียหายให้แก่รัฐ ปัจจุบันพบว่าผู้ทุจริตมักจะมีการร่วมมือกันกระทำความผิดเป็นขบวนการ กล่าวคือ มีผู้กระทำความผิดร่วมกันหลายคนและมีการแบ่งงานกันกระทำความผิดเป็นส่วน ส่วนขบวนการดังกล่าวนี้ถือว่าเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ จึงสมควรยกเลิกประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 เพราะในปัจจุบันกรมสรรพากรก็แทบไม่ได้ร้องทุกข์ เพราะไปติดขัดว่าเรื่องนี้ต้องมีการประเมินเสียก่อน เพราะฉะนั้นก็จะร้องทุกข์ดำเนินคดีอาญาได้ก็ปรากฏว่าผู้ต้องหาทำลายหลักฐานไปแล้ว และหากเป็นกรณีในส่วนของกรมสอบสวนคดีพิเศษ ก็ถูกจำกัดอำนาจการสอบสวนเช่นเดียวกับตำรวจ โดยมีความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องที่เสร็จ 63/2552 ซึ่งมีความสำคัญดังนี้ “... คำวินิจฉัยเรื่องที่กรมสอบสวนคดีพิเศษ (ดีเอสไอ) หรือเป็น หนังสือด่วนมาก เรื่อง อำนาจการสอบสวนของพนักงานสอบสวนคดีพิเศษ กรณีความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร คำวินิจฉัยคณะกรรมการกฤษฎีกาล่าสุด ยืนยันว่า การดำเนินคดีพิเศษที่เป็นคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรของพนักงานสอบสวนคดีพิเศษ ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 กำหนดไว้ โดยต้องมีคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร ตามนัยคำพิพากษาศาลฎีกา (ประชุมใหญ่) ที่ 427/2525 กรมสอบสวนคดีพิเศษพิจารณาความเห็นดังกล่าวแล้วไม่เห็นพ้องด้วย จึงขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาทบทวนความเห็นทั้งนี้กรมสอบสวนคดีพิเศษสรุปเหตุผล ไว้ดังนี้

1. เนื่องจากความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากรถือเป็นความผิดอาญาแผ่นดิน<sup>109</sup> ซึ่งไม่จำเป็นต้องมีการร้องทุกข์โดยผู้เสียหาย เจ้าพนักงานมีสิทธิดำเนินคดีแก่ผู้กระทำความผิดได้ ดังนั้นแม้ผู้เสียหายจะไม่ระบุชื่อผู้กระทำความผิด เจ้าพนักงานตำรวจมีสิทธิดำเนินคดีแก่ผู้อื่นได้

<sup>109</sup> ความผิดอาญาแผ่นดิน หมายถึง ความผิดอาญาที่กฎหมายถือว่ารัฐเป็นผู้เสียหาย มีความเสียหายที่เกิดขึ้นแก่รัฐบาลกรณี เป็นความผิดตามที่กฎหมายบัญญัติไว้เพื่อความสงบเรียบร้อยของบ้านเมือง

2. พนักงานสอบสวนคดีพิเศษมีอำนาจหน้าที่สืบสวนสอบสวนตามที่กำหนดไว้ใน มาตรา 23 และมาตรา 23/1 แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 และกฎกระทรวง ว่าด้วยการกำหนดคดีพิเศษเพิ่มเติมตามกฎหมายว่าด้วยการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 โดยไม่ น่าจะอยู่ภายใต้บังคับประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 แต่อย่างใด

3. ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 ขัดหรือแย้งกับมาตรา 6 ประกอบกับมาตรา 81 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ซึ่งบัญญัติให้รัฐต้องปฏิบัติตามแนวนโยบายด้าน กฎหมายและการยุติธรรม โดยตามมาตรา 81 (1) ได้กำหนดให้รัฐต้องดูแลให้มีการปฏิบัติและบังคับ การให้เป็นไปตามกฎหมายอย่างถูกต้อง รวดเร็ว เป็นธรรม และทั่วถึง

คณะกรรมการกฤษฎีกา (ที่ประชุมร่วมกรรมการกฤษฎีกาคณะที่ 11 และคณะที่ 12)<sup>110</sup> ได้พิจารณาทบทวนปัญหาตามข้อหาหรือของกรมสอบสวนคดีพิเศษ โดยได้รับฟัง คำชี้แจง ข้อเท็จจริงจากผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) ผู้แทนกระทรวงยุติธรรม (กรมสอบสวน คดีพิเศษ) และผู้แทนสำนักงานตำรวจแห่งชาติ แล้ว เห็นว่า ข้อ 2 ของประกาศ ของคณะปฏิวัติ ฉบับ ที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับเงื่อนไขที่กำหนดให้พนักงานตำรวจ ดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรได้ โดยต้องมีคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรนั้น มี เจตนารมณ์ให้การดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรได้รับการตรวจสอบ กลั่นกรองโดยผู้มีความรู้ความ ชำนาญเสียก่อน มิฉะนั้น อาจส่งผลเสียต่อประโยชน์ของรัฐหรือรูปคดีได้ ประกอบกับได้เคยให้ ความเห็นไว้แล้วว่า พนักงานสอบสวนคดีพิเศษมีลักษณะเช่นเดียวกันกับเจ้าพนักงานตำรวจตาม ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 จึงต้องอยู่ภายใต้บังคับของประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 เช่นกัน สำหรับเหตุผลทั้งสามประการที่กรมสอบสวนคดีพิเศษอ้างมาในการขอให้ทบทวน ความเห็น นั้น คณะกรรมการกฤษฎีกา (ที่ประชุมร่วมกรรมการกฤษฎีกา คณะที่ 11 และคณะที่ 12) เห็นว่า เป็นเหตุผลที่ฟังไม่ขึ้น...”

ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาเกี่ยวกับอำนาจการสอบสวนคดีภาษีอากร ของพนักงานสอบสวนคดีพิเศษดังกล่าวข้างต้นนั้น เป็นความเห็นภายหลังจากที่ประเทศไทยได้มีการ ประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 แล้ว ผู้ศึกษา มีความเห็นใน บทที่ 2 ต่อกรณีความเห็นของนักกฎหมายเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของประกาศคณะปฏิวัติ ว่ามีความเห็นแตกต่างกัน สำหรับบทที่ 4 นี้ผู้ศึกษาได้นำความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาวินิจฉัย เกี่ยวกับอำนาจสอบสวนของพนักงานสอบสวนคดีพิเศษว่าอยู่ภายใต้บังคับประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 มานั้น แสดงว่าประกาศคณะปฏิวัติยังมีผลใช้บังคับต่อไปและยังมีความเห็นของนักวิชาการ เกี่ยวกับสถานะทางกฎหมายของคำสั่งหรือประกาศของคณะรัฐประหาร ไว้ดังนี้

<sup>110</sup> สืบค้นจากสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เมื่อวันที่ 4 กุมภาพันธ์ 2552

สถานะทางกฎหมายของคำสั่งหรือประกาศของคณะรัฐประหาร<sup>111</sup>

“...แนวทางที่สอง เห็นว่ารัฐธรรมนูญกับกฎหมายอื่นๆ แยกขาดจากกัน การรัฐประหารเป็นการกระทำที่มุ่งเปลี่ยนผู้ทรงอำนาจเท่านั้น หากได้มุ่งต่อระบบกฎหมายไม่ จริ่งอยู่ที่รัฐธรรมนูญให้กำเนิดองค์กรตามรัฐธรรมนูญและกฎหมายอื่นๆ แต่เมื่อเกิดขึ้นแล้วก็ตัดขาดจากกัน ความสมบูรณ์ขององค์กรตามรัฐธรรมนูญหรือกฎหมายอื่นๆ ขึ้นกับตัวของมันเอง ไม่ได้ขึ้นกับการดำรงอยู่ของรัฐธรรมนูญ หากองค์กรตามรัฐธรรมนูญหรือกฎหมายอื่นๆ เกิดขึ้นตามกระบวนการที่รัฐธรรมนูญกำหนดแล้ว แม้ภายหลังรัฐธรรมนูญจะถูกยกเลิกไป ก็ไม่ส่งผลกระทบต่อองค์กรตามรัฐธรรมนูญหรือกฎหมายอื่นๆ การยกเลิกรัฐธรรมนูญมีผลเพียงว่าต่อไปในภายหน้าจะไม่มี การเกิดขึ้นขององค์กรตามรัฐธรรมนูญหรือกฎหมายอื่นๆ โดยอาศัยอำนาจจากรัฐธรรมนูญนี้ ดังนั้นเมื่อคณะรัฐประหารยกเลิกรัฐธรรมนูญไปแล้ว องค์กรตามรัฐธรรมนูญต่างๆ ที่เกิดขึ้นแล้วก็ยังคงอยู่ต่อไป เว้นแต่คณะรัฐประหารจะไปยกเลิกภายหลังและให้ถือว่าประกาศหรือคำสั่งของคณะปฏิวัติรัฐประหาร ตลอดจนการปฏิบัติตามประกาศหรือคำสั่งนั้น ไม่ว่าจะปฏิบัติตามประกาศหรือคำสั่งนั้น จะกระทำก่อนหรือหลังวันประกาศใช้รัฐธรรมนูญนี้ เป็นประกาศหรือคำสั่งหรือการปฏิบัติที่ชอบด้วยกฎหมาย และชอบด้วยรัฐธรรมนูญ”

ระบบกฎหมายไทยเดินตามแนวทางที่สอง ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาฎีกาหลายฉบับที่ยืนยันว่าแม้รัฐประหารจะยกเลิกรัฐธรรมนูญแต่ก็ไม่มีผลต่อกฎหมายอื่นๆ เว้นแต่คณะรัฐประหารจะมีประกาศยกเลิกในภายหลัง

คำพิพากษาฎีกาที่ 1234/2523 “แม้จะมีรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยออกประกาศใช้แล้วก็ตาม แต่หากได้มีกฎหมายยกเลิกประกาศหรือคำสั่งคณะปฏิวัติหรือคณะปฏิรูปการปกครองแผ่นดินไม่ ประกาศหรือคำสั่งนั้นจึงยังคงเป็นกฎหมายใช้บังคับอยู่” นอกจากนี้ยังพบเห็นประกาศคณะปฏิวัติ (ป.ว.) ฉบับเก่าๆ ที่เป็นผลต่อเนื่องมาจากรัฐประหารในอดีตจำนวนมากยังคงมีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายอยู่ในปัจจุบัน

ผู้ศึกษาเห็นว่า เหตุผลของกรมสอบสวนคดีพิเศษก็เป็นเหตุผลที่น่ารับฟังว่าประกาศของคณะปฏิวัตินั้นไม่ชอบด้วยรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 แต่เมื่อคณะกรรมการกฤษฎีกาวินิจฉัยออกมาเช่นนี้ แล้วหากต้องการจะแก้ไขปัญหาการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรให้ได้ผลอย่างจริงจังก็ต้องมีการเสนอให้ยกเลิกประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ต่อไป ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ใช้บังคับมาก่อนที่ประเทศไทยจะมีการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาบังคับใช้เป็นเวลากว่า 15 ปี สมัยก่อนคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาอาจจะมีจำนวนน้อยและไม่ซับซ้อนดังเช่นปัจจุบันที่กลายเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจไปแล้วจึงสมควรที่จะยกเลิก

<sup>111</sup> ผลทางกฎหมายของรัฐประหาร ที่มา <http://www.onopen.com/2006/01/1036> สืบค้นเมื่อวันที่ 29 มีนาคม 2556

ข้อกำหนดในประกาศฉบับนี้ไป ความเห็นของผู้ศึกษาเห็นด้วยกับหมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาล คดี หมายเลขแดงที่ 89/2549 ความว่า “(3) การกระทำความคิดของจำเลยเป็นการเอาประโยชน์จาก บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เพื่อสร้างพยานหลักฐานอันเป็นเท็จ และนำพยานหลักฐานอันเป็น เท็จไปใช้ในการกระทำความคิดต่อบทบัญญัติกฎหมายฉบับอื่น ซึ่งรัฐเป็นผู้เสียหายทั้งสิ้น ตาม หลักประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เจ้าพนักงานฯ ผู้มีอำนาจบังคับใช้กฎหมายของรัฐมี อำนาจสืบสวนสอบสวนความคิดประเภทนี้ได้โดย ไม่ต้องมีการร้องทุกข์หรือกล่าวโทษแต่อย่างใด แต่ความคิดต่อบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มีประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ซึ่งเป็นกฎหมาย พิเศษยกเว้นหลักประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งเป็นหลักกฎหมายทั่วไปไว้ว่าต้องให้ กรมสรรพากรร้องขอต่อเจ้าหน้าที่ตำรวจเสียก่อน เจ้าหน้าที่ตำรวจจึงจะมีอำนาจดำเนินคดีอาญาใน ความคิดตามประมวลรัษฎากรได้ เมื่อความคิดต่อประมวลรัษฎากรเป็นความคิดที่เกี่ยวข้องต่อกฎหมายอื่น ๆ อีก การดำเนินคดีอาญาตามหลักกฎหมายทั่วไป สำหรับการกระทำความคิดครั้ง เดียวกัน กล่าวคือเจตนาเดียวกันหรือกรรมเดียวกัน ควรจะได้รับการพิจารณาไปในคราวเดียวกัน”

การที่ศาลมีหมายเหตุเช่นนี้หมายความว่า การกระทำความคิดคดีภาษีที่มีโทษทาง อาญาเป็นการเอาประโยชน์จากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เพื่อสร้างพยานหลักฐานอันเป็น เท็จ และนำพยานหลักฐานอันเป็นเท็จไปใช้ในการกระทำความคิดต่อบทบัญญัติกฎหมายฉบับอื่น ถือว่ารัฐเป็นผู้เสียหายทั้งสิ้น และตามหลักประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เจ้าพนักงานฯ ผู้มีอำนาจบังคับใช้กฎหมายของรัฐมีอำนาจสืบสวนสอบสวนความคิดประเภทนี้ได้โดย ไม่ต้องมี การร้องทุกข์หรือกล่าวโทษแต่อย่างใด การที่ศาลหมายเหตุไว้เช่นนี้ก็น่าจะเป็นเหตุผลสนับสนุนให้ ยกเลิกประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ลงวันที่ 20 พฤศจิกายน 2520 ต่อไป

#### 2.4 การแก้ไขเพิ่มเติมในส่วนบทลงโทษทางอาญา

บทบัญญัติในส่วนอาญา ตามประมวลรัษฎากร ไม่ได้บัญญัติให้ความคลุมถึง ความคิดฐานขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยทุจริต หรือฐานน้อ โกงภาษีจากรัฐ หากจะเทียบเคียงความคิด ตามประมวลรัษฎากรที่บัญญัติไว้ก็จะมีคดีฐานหลักเคียงภาษีเท่านั้น ซึ่งจะนำมาใช้บังคับโดย อนุโลมก็ไม่ได้ เพราะหลักการตีความกฎหมายอาญานั้นต้องตีความโดยเคร่งครัด ทั้งนี้หากพิจารณา บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรมาตรา 90/4 (1)-(7) แล้ว จะเห็นว่า ตัวบทจะเน้นที่การกระทำที่เป็น การออกใบกำกับภาษีและการใช้ใบกำกับภาษีเท่านั้น ไม่มีบทบัญญัติใดๆ ที่ใช้ลงโทษแก่ผู้ขอคืน ภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยทุจริต หรือผู้ที่น้อ โกงเงินภาษีจากรัฐ โดยตรงเลย หากจะเทียบเคียงว่าผู้ขอคืน ภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทุจริตหรือผู้ที่น้อ โกงเงินภาษีจากรัฐเป็นผู้ประกอบการที่หลักเคียงภาษีอย่างหนึ่ง ก็ยังไม่ตรงกับข้อเท็จจริง ซึ่งคำว่า “หลักเคียง” ก็คือ การกระทำที่ไม่ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ กฎหมายที่บัญญัติการกระทำเช่นนี้ได้แก่ การกระทำเพื่อให้เสียภาษีให้น้อยลง หรือผิดไปจาก



ความเป็นจริง ฉะนั้นการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทุจริตจึงไม่ใช่การหลีกเลี่ยงภาษี ดังที่ผู้ศึกษาได้นำเสนอไปแล้วว่าขบวนการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทุจริตบางส่วนจะมีได้ประกอบกิจการจริงแต่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้นมาเพื่อดำเนินการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเฉพาะ ดังนั้นจึงไม่มีข้อเท็จจริงที่ปรากฏว่าจำนวนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่กลุ่มบุคคลเหล่านี้จะหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง การกระทำใดๆของขบวนการนี้จึงเป็นการกระทำในลักษณะเป็นการวางแผนเป็นขั้นเป็นตอนเพื่อหนีโอนเงินภาษีของรัฐโดยตรง ซึ่งการกระทำของขบวนการเหล่านี้ถือว่าเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจประเภทหนึ่ง ดังนั้น เมื่อกฎหมายพิเศษไม่ได้บัญญัติเรื่องนี้โดยเฉพาะ จึงต้องนำความผิดฐานหนีโอนตามประมวลกฎหมายอาญามาใช้บังคับ ซึ่งบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายอาญามีอัตราโทษจำคุกไม่เกินสามปีหรือปรับไม่เกินหกพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ อีกทั้งเป็นความผิดอันยอมความได้ ซึ่งหากจะเปรียบเทียบกับความผิดกับความผิดที่บัญญัติไว้ในมาตรา 90/4(1)-(7) จะเห็นว่าการกระทำความผิดฐานขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทุจริตหรือหนีโอนภาษีจากรัฐมีความร้ายแรงและเสียหายมากกว่าการกระทำความผิดตามที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ แต่กลับมีอัตราโทษที่ต่ำ ทั้งที่การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทุจริตนั้น เป็นการหนีโอนเงินภาษีจากรัฐ แต่การกระทำตามมาตรา 90/4 (1)-(7) เป็นการกระทำในลักษณะการลงรายการเป็นเท็จหรือไม่ลงรายการเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี หรือการนำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบไปใช้ในการเครดิตภาษีเพื่อมิให้ตนเองเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริงเท่านั้น ดังนั้น เพื่อป้องกันและปราบปรามการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยทุจริต ผู้ศึกษาเห็นว่า ควรจะบัญญัติเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรและกำหนดอัตราโทษให้รุนแรงขึ้นและให้ใช้บังคับกับบุคคลที่สมคบหรือรู้เห็นเป็นใจกับผู้กระทำความผิดด้วย เพราะว่าขบวนการทุจริตในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มนี้มักจะเป็นผู้ที่มีความรู้ความสามารถทางด้านบัญชีและกฎหมายเป็นอย่างดี การกระทำความผิดใดๆมักจะไม่มีร่องรอยหรือหลักฐานไว้ ซึ่งเป็นการยากที่จะนำตัวไปลงโทษ

### 3. เปรียบเทียบการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาของต่างประเทศ

ดังที่ได้กล่าวแล้วในบทที่ 2 ว่าการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทยมีลักษณะเช่นเดียวกับการดำเนินคดีอาญาโดยทั่วไป แต่ที่จะมีขั้นตอนที่เพิ่มขึ้นมาก็คือคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาถือว่าเป็นคดีความผิดที่ไม่สามารถยอมความได้พนักงานสอบสวนสามารถดำเนินการเมื่อมีการร้องทุกข์หรือกล่าวโทษได้ทันทีแต่ปรากฏว่าคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาว่าห้ามไม่ให้ตำรวจเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับคดีภาษีอีก ห้ามไม่ให้เข้าไปตรวจสอบภาษีอะไรทั้งสิ้น ด้วยเหตุนี้ก็ทำให้ตำรวจไม่มีอำนาจเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับคดีอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากร เว้นแต่จะได้รับการร้องขอจากกรมสรรพากร

การดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญา ได้ศึกษามาแล้วในบทที่ 2 หัวข้อการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาในประเทศไทย ต่อไปจะได้ศึกษาการดำเนินคดีภาษีของประเทศ สหราชอาณาจักร ซึ่งเป็นประเทศที่ใช้ระบบกล่าวหาและการดำเนินคดีภาษีของประเทศฝรั่งเศสซึ่งใช้ระบบไต่สวนตามลำดับไป

### 3.1 การดำเนินคดีภาษีอากรของประเทศสหราชอาณาจักร

การดำเนินคดีภาษีอากรของประเทศสหราชอาณาจักรมีหน่วยงานที่รับผิดชอบ ในการดำเนินคดีภาษีได้แก่

#### 3.1.1 *Her Majesty' Revenue and Customs (HMRC)*

Her Majesty' Revenue and Customs (HMRC) เป็นหน่วยงานหนึ่งของรัฐบาลสหราชอาณาจักร มีหน้าที่หลักในการจัดเก็บภาษีอากรหลายประเภท ได้แก่ ภาษีทางตรงซึ่งประกอบด้วยภาษีเงินได้ ภาษีมรดก และภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีแสตมป์และที่ดิน (stamp duty land tax) และภาษีสิ่งแวดล้อม นอกจากนี้ HMRC ยังเป็นหน่วยงานหลักที่รับผิดชอบควบคุมการส่งออกและนำเข้าสำหรับสินค้าและบริการต่าง ๆ และเป็นการปกป้องชายแดนสหราชอาณาจักรต่อการลักลอบส่งออกและนำเข้าสินค้าผิดกฎหมาย เช่น ยาเสพติด และสินค้านอกเลียนแบบต่างๆ

#### 3.1.2 *Revenue and Customs Prosecutions Office (RCPO)*

RCPO เป็นหน่วยงานอิสระของรัฐบาลมีหน้าที่รับผิดชอบต่อการฟ้องคดีอาญาทุกคดีของ HMRC โดยมีความเป็นอิสระจากหน่วยงานที่ทำหน้าที่สอบสวน คือ HMRC ซึ่งจะเป็นผลดีต่อการทำหน้าที่พิจารณาคำวินิจฉัยของ RCPO มีความเป็นอิสระในการดำเนินการในทางวิชาชีพของตนโดยไม่ถูกแรงกดดันจากหน่วยงานทำหน้าที่สอบสวน

#### *อำนาจการสอบสวนของ HMRC*

HMRC รับผิดชอบการสอบสวนการกระทำความผิดทางอาญาทางภาษีอากรทั่วทั้งสหราชอาณาจักร รวมทั้งสอบสวนการกระทำความผิดเกี่ยวกับการหนีภาษีและการหนีเครดิตภาษี (tax credit fraud) ซึ่งโดยหลักแล้ว HMRC มีอำนาจในการสอบสวนตาม The Police and Criminal Evidence Act 1984 (PACE) PACE เป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจตำรวจและการคุ้มครองการใช้อำนาจของตำรวจในการตรวจค้น จับกุม กักขัง สอบสวน ซ้ำตัวและสอบปากคำผู้ถูกกักขัง โดย PACE ได้รักษาสมดุลระหว่างการใช้อำนาจของตำรวจและการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของสาธารณะ HMRC ได้นำบางส่วนของบทบัญญัติ PACE มาปรับใช้กับการสอบสวนคดีภาษีอากร แต่ยังเป็นที่ไม่แน่นอนว่าจะดัดแปลง PACE ซึ่งเป็นอำนาจในการสอบสวนของตำรวจมาใช้กับอำนาจสอบสวนของ HMRC เพียงใด ทำให้อำนาจของ HMRC ในการสอบสวนคดีภาษีอากรในปัจจุบัน

ได้นำ The Police and Criminal Evidence Act 1984 (Application to Revenue and Customs) Order 2007 บังคับใช้ และมีหน่วยงานที่ทำหน้าที่ตรวจสอบการใช้อำนาจของ HMRC คือ Her Majesty's Inspectorate of Constabulary โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชนที่จะได้รับผลกระทบจากการใช้อำนาจของ HMRC เพื่อบรรล่วัตถุประสงค์ในการสอบสวนคดีอาชญากรรม จำเป็นต้องรวบรวมพยานหลักฐานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดนั้นๆ ซึ่งในปัจจุบัน HMRC มีอำนาจ ดังนี้

ก. ขอออกหมายเรียกบุคคลมาให้การ โดยให้ HMRC มีอำนาจในการขอเจ้าพนักงานฝ่ายปกครอง ผู้พิพากษา หรือนายอำเภอ เพื่อออกหมายเรียกบุคคลมาให้การหรือให้นำพยานหลักฐานมามอบให้บนพื้นฐานที่มีเหตุผลเชื่อถือว่าพยานหลักฐานที่ว่านั้นจะเกี่ยวข้องกับคดี โดยทั่วไปจะเป็นการขอพยานหลักฐานหรือข้อมูลจากบุคคลที่สาม เช่น ธนาคาร มากกว่าจะขอจากผู้ต้องสงสัย

ข. ขอออกหมายค้น ในกรณีมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้นั้นเป็นผู้ครอบครองพยานหลักฐานในคดีอยู่ ซึ่ง HMRC มีอำนาจในการขอออกหมายค้น ขึ้นอยู่กับกฎหมายที่เกี่ยวข้องว่าจะต้องขอออกหมายค้นกับเจ้าพนักงานฝ่ายปกครอง ผู้พิพากษา หรือนายอำเภอ

ค. ทำการจับกุม โดย HMRC มีอำนาจจับกุมหรือกักขังในความผิดที่เกี่ยวข้องกับ ex-HMCE แต่ HMRC ไม่มีอำนาจจับกุมหรือกักขังในความผิดเกี่ยวกับ ex-Revenue ซึ่งเป็นหน้าที่ของตำรวจ อำนาจในการจับกุม ซึ่งนำมาใช้กับการสอบสวนทั้งการกระทำความผิดที่เกี่ยวกับทั้ง ex-IR โดยเป็นอำนาจที่ให้เฉพาะเจ้าหน้าที่ของ HMRC ที่ได้รับมอบอำนาจทำหน้าที่นี้โดยเฉพาะเท่านั้น ซึ่งเป็นผู้ที่ได้รับการฝึกอบรมเป็นอย่างดีในการจับกุมผู้ต้องหาในการกระทำผิดอาญาในขณะที่เจ้าหน้าที่ทั่วไป เช่น พนักงานตรวจสอบภาษีซึ่งทำงานที่เป็นลักษณะประจำจะไม่มีอำนาจเหล่านี้ ทั้งนี้ โครงสร้างของ HMRC ได้แยกหน่วยงานที่สอบสวนคดีอาญาออกจากหน่วยงานที่สอบสวนการกระทำความผิดทั่วไป เพื่อให้มั่นใจ เพื่อให้มั่นใจว่าเจ้าหน้าที่คนเดียวกันจะไม่สอบสวนทั้งการกระทำความผิดอาญาทางอาชญากรรม และความผิดทั่วไป

### 3.2 การดำเนินคดีอาชญากรรมประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส

การดำเนินคดีอาญาของประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส ใช้ระบบประมวลกฎหมายหรือระบบไต่สวน และปัจจุบันมีการประยุกต์ใช้แนวคิดของระบบการดำเนินคดีแบบกล่าวหาในระบบวิธีพิจารณาความอาญาของฝรั่งเศส เช่นการใช้ระบบลูกขุนและการให้ความเสมอภาคในการต่อสู้คดีมากยิ่งขึ้น บทบาทของศาลในระบบกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของฝรั่งเศสจึงเป็นเป็นบทบาทนำของการดำเนินคดีอาญา ทั้งในชั้นสอบสวน ชั้นพิจารณาพิพากษาคดี รวมทั้งในชั้นบังคับโทษด้วย ได้แยกประเภทกฎหมายมหาชนและกฎหมายเอกชนออกจากกัน ซึ่งกฎหมาย

ภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศสจะมีอยู่ 2 ประเภท คือ โทษทางภาษีอากร (sanction fiscales) จะเป็นบทบัญญัติที่กำหนดโทษทางแพ่ง และโทษทางอาญา โทษทางแพ่งนั้นอาจกำหนดให้มีเบี้ยปรับ ร้อยละสิบ หรืออาจถึงร้อยละสองร้อยในบางกรณี หรือเงินเพิ่ม (amendes fiscales) เป็นเงินจำนวนหนึ่งที่จัดเก็บเอง โดยหน่วยงานทางภาษีของรัฐ ส่วนโทษทางอาญา (sanction extrafiscales) โดยอาศัยกระบวนการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลนั้น ศาลอาจพิจารณาลงโทษปรับหรือจำคุกหรือทั้งจำทั้งปรับแก่ผู้กระทำความผิดกฎหมายภาษีอากรก็ได้ ความผิดอาญาในประเทศฝรั่งเศสแบ่งออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ ความผิดเล็กน้อย (Contraventions) ความผิดอาญาธรรมดา (Delits) และความผิดอาญาร้ายแรง (Crimes) การพิจารณาคดีในคดีความผิดอาญาน้อย เช่น การจอดรถในที่ห้ามจอด และขับรถเร็วเกินอัตราที่กำหนด จะถูกพิจารณาโดย Tribunal de Police ก่อนนำคดีขึ้นสู่ศาล ความผิดธรรมดาจะการกระทำที่มีความรุนแรงมากขึ้น เช่น การลักทรัพย์ ทำร้ายร่างกาย คดีความผิดเหล่านี้จะถูกพิจารณาคดีโดย Tribunal Correctionnel ส่วนคดีความผิดร้ายแรงนั้นเป็นความผิดที่มีความรุนแรงที่สุด เช่น คดีฆาตกรรม ข่มขืนกระทำชำเรา เป็นต้น จะถูกพิจารณาโดย Cour D'Assises นอกจากการพิจารณาโดยศาลที่แตกต่างกันแล้ว

### 3.3 วิเคราะห์เปรียบเทียบการดำเนินคดีภาษีอากร

จากการวิเคราะห์ การดำเนินคดีภาษีอากร พบว่า หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศสหราชอาณาจักร มีอำนาจในการสอบสวนและจับกุมคดีภาษีอากร แต่หน่วยงานที่จัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรไม่มีอำนาจในการสอบสวนจับกุมคดีภาษีอากร ซึ่งระบบการดำเนินคดีของประเทศสหราชอาณาจักรและประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส มีความแตกต่างจากประเทศไทย ดังนี้

1) ในการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทย หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร คือกรมสรรพากร ไม่มีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากร การสอบสวนของเจ้าพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรเป็นการดำเนินการเพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบคดี ไม่มีผลสมบูรณ์เป็นการสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เพราะการสอบสวนคดีอาญาทางภาษีอากรจะต้องเป็นการสอบสวนโดยเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

การสอบสวนคดีภาษีอากรของประเทศไทย มีความแตกต่างจากการสอบสวนของประเทศสหราชอาณาจักร กล่าวคือ ประเทศสหราชอาณาจักร ให้ HMRC มีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากร โดยนำบทบัญญัติ PACE มาปรับใช้ในการสอบสวนคดีภาษีอากร ซึ่งจะตัดแปลง PACE ที่เป็นอำนาจสอบสวนของตำรวจมาใช้กับอำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษี และยังมีหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบการใช้กับอำนาจสอบสวนของ HMRC เพื่อคุ้มครองสิทธิ

ของประชาชนที่จะได้รับผลกระทบจากการใช้อำนาจของการสอบสวนของ HMRC การให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากร ทำให้การสอบสวนคดีภาษีอากรของทั้งสองประเทศมีความสะดวก รวดเร็วและมีประสิทธิภาพ

ส่วนประเทศฝรั่งเศสได้แยกประเภทกฎหมายมหาชนและกฎหมายเอกชนออกจากกัน ซึ่งกฎหมายภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศสจะกำหนดให้คดีความผิดทางภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาอยู่ในอำนาจศาลอาญา ซึ่งตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความผิดทางอาญาของประเทศฝรั่งเศส ได้กำหนดวิธีพิจารณาคดีไว้โดยเฉพาะ (Procédures pénales de la fraude fiscale) สำหรับการดำเนินกระบวนการพิจารณาหลักๆตั้งแต่เริ่มต้นจนคดีเสร็จสิ้นและให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามาใช้บังคับเพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายเท่านั้น ซึ่งผลจากการอุดช่องว่างของวิธีพิจารณาคดีความผิดทางภาษีซึ่งมีโทษทางอาญาดังกล่าวด้วยวิธีเช่นนี้ทำให้ในคดีความผิดทางภาษีที่มีโทษทางอาญาอยู่ในอำนาจของศาลอาญา ส่วนในคดีโต้แย้งการจัดเก็บภาษี (Contentieux de l'imposition) อยู่ในอำนาจศาลยุติธรรม คดีภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศสจำแนกออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ คือประเภทแรกลักษณะข้อพิพาท เป็นการโต้แย้งกันในเรื่องความถูกต้องของการประเมินกำหนดจำนวนภาษี คดีประเภทนี้เรียกว่า “คดีภาษีอากร โดยแท้” คดีประเภทที่สองลักษณะแห่งข้อพิพาทมิใช่เป็นการโต้แย้งกันโดยตรงในเรื่องความถูกต้องของการประเมินกำหนดจำนวนภาษี แต่มูลคดีที่ความเกี่ยวพันถึงภาษีอากร เรียกดคดีประเภทนี้ว่า “คดีเกี่ยวเนื่องกับการจัดเก็บภาษีอากร”

คดีการกระทำความผิดทางภาษีที่มีโทษทางอาญา (La Répression Pénale de la Fraude Fiscale) ซึ่งเป็นการพิพาทกันในกรณีของการกระทำที่กฎหมายภาษีอากรบัญญัติว่าเป็นความผิดอาญาและกำหนดโทษไว้ เช่น การหลีกเลี่ยงภาษีโดยไม่ชำระภาษีโดยจงใจ คดีประเภทนี้อยู่ในอำนาจการพิจารณาของผู้พิพากษาคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร (Juge Pénale de la Fraude Fiscale) โทษทางภาษีอากร (sanction fiscales) จะเป็นบทบัญญัติที่กำหนดโทษทางแพ่ง และโทษทางอาญา เช่นเดียวกับกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย โทษทางแพ่งนั้นอาจกำหนดให้มีเบี้ยปรับร้อยละสิบ หรืออาจถึงร้อยละสองร้อยในบางกรณี หรือเงินเพิ่ม (amendes fiscales) เป็นเงินจำนวนหนึ่ง ที่จัดเก็บโดยหน่วยงานทางภาษีของรัฐ ส่วนโทษทางอาญา (sanction extrafiscales) โดยอาศัยกระบวนการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลนั้น ศาลอาจพิจารณาลงโทษปรับหรือจำคุก หรือทั้งจำทั้งปรับแก่ผู้กระทำความผิดกฎหมายภาษีอากรก็ได้

ระบบการสอบสวนคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาของประเทศสหราชอาณาจักร จะมีหน่วยงานที่รับผิดชอบในการสืบสวนสอบสวนคดีเกี่ยวกับภาษีอากรไว้โดยตรง ส่วนประเทศฝรั่งเศส มีการแยกการพิจารณาคดีเป็นกฎหมายเอกชนและมหาชนและมีการบัญญัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความผิดทางอาญาของประเทศฝรั่งเศส ได้กำหนดวิธีพิจารณาคดีไว้โดยเฉพาะ (Procédures



pénales de la fraude fiscal) ไว้เพื่อพิจารณาคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาไว้โดยเฉพาะแต่ประเทศไทย ไม่มีการบัญญัติให้มีหน่วยงานที่รับผิดชอบในการสืบสวนสอบสวนคดีภาษีอากรดังเช่นประเทศ สหราชอาณาจักร หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการสืบสวนสอบสวนก็เป็นหน่วยงานในกระบวนการ ยุติธรรมเช่นเดิม ได้มีการแยกองค์กรในกระบวนการยุติธรรมทางอาญา โดยแยกอำนาจการ สอบสวนและอำนาจการฟ้องร้องออกจากกันโดยเด็ดขาด กล่าวคือ การสอบสวนเป็นอำนาจของ พนักงานสอบสวนตามที่กฎหมายกำหนด ส่วนการฟ้องร้องเป็นอำนาจของพนักงานอัยการ ดังนั้น เมื่อพนักงานสอบสวนดำเนินการสอบสวนผู้กระทำความผิดแล้วจะต้องส่งเรื่องให้พนักงานอัยการ ดำเนินการฟ้องร้องคดีต่อศาลต่อไป โดยพนักงานอัยการจะพิจารณาคดีจากพยานหลักฐานที่ พนักงานสอบสวนรวบรวมมาให้ในสำนวน ซึ่งหากการสอบสวนไม่มีน้ำหนักเพียงพอ เพราะไม่ได้ มีพยานหลักฐานเพียงพอที่จะพิสูจน์ความผิดของผู้กระทำความผิดได้ก็จะมีผลต่อการสั่งฟ้องคดีของ พนักงานอัยการ

จากการศึกษาการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาของประเทศสหราชอาณาจักร และประเทศฝรั่งเศส จะพบว่าประเทศสหราชอาณาจักร หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากร มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนและจับกุมคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรด้วย ทำให้สามารถบริหาร การจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ เมื่อมีการกระทำความผิดเกี่ยวกับคดีภาษีอากรแล้ว ผู้กระทำความผิดจะต้องถูกลงโทษทางอาญาอย่างเด็ดขาด ต่างกับประเทศไทยที่หน่วยงานจัดเก็บ ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรคือกรมสรรพากรมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรเท่านั้น หากมี ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา เจ้าพนักงานสรรพากรจะไม่มีอำนาจใน การสอบสวนและจับกุมผู้กระทำความผิดในคดีเกี่ยวกับภาษีอากรแต่อย่างใด จึงทำให้การบริหาร การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างไม่มีประสิทธิภาพและการดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดคดีภาษี ที่มีโทษทางอาญาโดยเฉพาะความผิดเกี่ยวกับใบกำกับภาษีปลอมไม่สามารถดำเนินการให้ได้ผล อย่างจริงจัง ผู้ที่กระทำความผิดไม่เกรงกลัวต่อโทษที่จะได้รับทั้งที่โทษจำคุกที่กำหนดไว้คือจำคุก ตั้งแต่ 3 เดือนถึง 7 ปีและปรับตั้งแต่ สองพันบาทถึงสองแสนบาท แต่ผู้ที่กระทำความผิดก็หาได้ ลดลงไปไม่ ในทางตรงกันข้ามจำนวนผู้กระทำความผิดกลับเพิ่มขึ้นทุกวัน ผู้ศึกษาเห็นว่าหาก ประเทศไทยมีแนวทางในการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาอาญาดังเช่นประเทศสหราชอาณาจักรแล้วเชื่อได้ว่าจำนวนผู้กระทำความผิดจะต้องลดจำนวนลงได้อย่างแน่นอน สำหรับ แนวทางการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาของประเทศฝรั่งเศสนั้นมีการบัญญัติประมวลกฎหมาย วิธีพิจารณาคดีภาษีอากรฝรั่งเศส ได้กำหนดวิธีพิจารณาคดีไว้โดยเฉพาะ ส่วนการดำเนินคดีภาษีที่มี โทษทางอาญาของ ประเทศไทยก็จะมีการดำเนินคดีอาญาในศาลยุติธรรมเช่นเดียวกับประเทศ สาธารณรัฐฝรั่งเศส ผู้ศึกษาเห็นว่าหากจะให้การดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาในประเทศไทย

ได้ผลอย่างจริงจังก็ควรจะมีการบัญญัติวิธีพิจารณาคดีภาษีไว้โดยเฉพาะก็จะทำให้การดำเนินคดีอาญาเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ทำให้ผู้กระทำความผิดมีความเกรงกลัวที่จะได้รับโทษทางอาญา

#### 4. มาตรการเสริมในการป้องกันและปราบปรามการขอลี้ภัยภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทุจริต

เนื่องจากกลุ่มผู้กระทำความผิดซึ่งมีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านภาษี ได้พัฒนารูปแบบของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยการใช้ใบกำกับภาษีปลอมได้อย่างแนบเนียนมากขึ้น จึงเห็นควรหามาตรการเพื่อหยุดยั้งขบวนการขอลี้ภัยภาษีมูลค่าเพิ่มโทษทุจริต โดยทำการตรวจค้น ชี้ด आयัดบัญชีและเอกสารหลักฐานสำหรับรายที่มีเจตนาหลีกเลี่ยง ภาษีอากรโดยเน้นกิจการที่มีข้อมูลอยู่แล้ว เช่น กลุ่มค้าวัสดุก่อสร้าง กลุ่มสิ่งทอ เป็นต้น

4.1 ประสานงานและร่วมมือกับกรมศุลกากร กองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ (สศก.) กรมตำรวจ เพื่อป้องกันและดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดอย่างจริงจัง

4.2 ติดต่อประสานงานกับกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ และสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทยเพื่อหามาตรการป้องกันสำนักงานบัญชีที่ไม่มีจรรยาบรรณ ที่จัดทำเอกสารหลักฐาน โกงภาษีหรือช่วย เหลือผู้เสียภาษีให้มา โกงภาษีของชาติ

4.3 ทำการประชาสัมพันธ์ แลงข่าวต่อสื่อมวลชน เพื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้องได้ทราบถึงผลกระทบ ความเสียหาย โทษทางแพ่งและอาญา ต่อการทุจริตขอลี้ภัยภาษีมูลค่าเพิ่มโดยมิชอบร่วมมือกับส่วนราชการอื่นที่เกี่ยวข้อง อาทิ กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต กรมทะเบียนการค้า สำนักงานตำรวจแห่งชาติ เพื่อกำหนดมาตรการและ วิธีป้องกันมิให้มีการกระทำความผิดทางภาษีมูลค่าเพิ่ม

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 1. บทสรุป

กฎหมายภาษีอากรถือเป็นกฎหมายมหาชน โดยรัฐมีอำนาจบังคับจัดเก็บภาษีอากรเหนือเอกชนตามที่กฎหมายกำหนด เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรบรรลุผลทางกฎหมาย จึงมีความจำเป็นต้องมีสภาพบังคับ (Sanction) โดยการกำหนดความผิดและโทษไว้ในกรณีที่เอกชนหลีกเลี่ยงภาษีอากร ความผิดทางภาษีอากรเป็นความผิดทางเทคนิค (Technical Offense) หรือความผิดที่เกิดจากข้อกฎหมายห้าม (Mala-Prohibita) ซึ่งมีผลกระทบต่อคลั่งของประเทศไทยโดยรวม การดำเนินคดีภาษีอากร แต่เดิมตามประมวลรัษฎากร มิได้มุ่งเน้นการปราบปรามผู้กระทำความผิด เนื่องจากความผิดเกี่ยวกับภาษีฝ่ายสรรพากร ผู้ประกอบการต้องการเสียภาษีน้อยลง จึงได้กระทำความผิด และจะมีการตรวจสอบและมีมาตรการทางแพ่งคอยควบคุมอยู่ ต่อมาเมื่อมีการประกาศใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มมิได้เป็นเรื่องของผู้ประกอบการธุรกิจที่ต้องการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Evasion) แต่เพียงอย่างเดียว เพราะการกระทำความผิดมีลักษณะเป็นการฉ้อโกงภาษี (Tax Fraud) ดังนั้นมาตรการทางแพ่งในการตรวจสอบและประเมินภาษีที่เคยเป็นกลไกสำคัญในการควบคุมการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีฝ่ายสรรพากรจึงใช้ไม่ได้ผลในการปราบปรามการโกงภาษี

การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ในแต่ละเดือนภาษีนั้นกรมสรรพากรเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองหลายช่องทางและมีการยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวนมาก โดยหลักฐานสำคัญที่ใช้ประกอบการยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มก็คือ “ใบกำกับภาษีปลอม” ซึ่งนำไปสู่ขบวนการฉ้อโกงรัฐ โดยมีขั้นตอนและวิธีการต่างๆ ที่อาศัยจุดอ่อนทางกฎหมาย การอำนวยความสะดวกของรัฐ การขาดประสิทธิภาพของบุคลากรและมาตรการลงโทษที่ไม่รุนแรง ซึ่งการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญา ทางปฏิบัติจะถือตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรโดยตรงที่กำหนดการกระทำเป็นความผิดไว้ ไม่สามารถหยุดยั้งขบวนการใบกำกับภาษีปลอมได้ เนื่องจากมีแนวปฏิบัติ ระเบียบ กฎหมายไม่มีการปรับปรุงแก้ไขมาเป็นเวลานาน ทำให้ผู้กระทำความผิดไม่เกรงกลัวต่อกฎหมายเพราะผลตอบแทนเป็นเงินจำนวนมาก รัฐจึงต้องหามาตรการ ป้องกันและปราบปราม รวมทั้งนำเอาตัวผู้กระทำความผิดกรณีใช้

ใบกำกับภาษีปลอมมาลงโทษให้เหมาะสมกับการกระทำความผิดนั้น โดยต้องมีการยกเลิกกฎหมายปรับปรุง แก้ไขบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษี การขอคืนภาษี ความผิดและการดำเนินคดีเพื่อลงโทษกับผู้กระทำความผิด

ในปัจจุบันและบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องแล้ว พบว่าการบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับใบกำกับภาษียังมีปัญหาหลายประการ ไม่ว่าจะเป็นปัญหาของระบบการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มแบบฟอร์มและข้อความในใบกำกับภาษี กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันปราบปรามการโกงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการใช้ใบกำกับภาษีปลอมเพื่อเป็นหลักฐานประกอบการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตลอดจนบทบัญญัติของกฎหมายที่ยังไม่ทันกับความเปลี่ยนแปลงทั้งทางด้านเศรษฐกิจ สังคม ผู้ศึกษาเห็นว่าเพื่อประโยชน์ของประเทศชาติและเพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี จึงขอสรุปปัญหาที่พบดังนี้

1) การขอเครดิตภาษีเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม เอกสารที่มีความสำคัญมากที่สุดคือ “ใบกำกับภาษี” โดยที่ใบกำกับภาษีที่ผู้ขอเครดิตเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นประเทศไทยกำหนดให้มีข้อความตามอย่างน้อยกฎหมายกำหนดเท่านั้น จึงทำให้แบบฟอร์มไม่เหมือนกันหลากหลายรูปแบบ แบบฟอร์มที่ใช้หาซื้อที่ใดก็ได้ จึงควรแก้ไขกฎหมายให้รัฐเข้าไปควบคุมการออกใบกำกับภาษีให้เป็นรูปแบบเดียวกันทั่วประเทศ

2) ปัจจัยสำคัญอย่างยิ่งต่อการแก้ไขปัญหาใบกำกับภาษีปลอม เนื่องจากการกำหนดต้องแนบหลักฐานคือใบกำกับภาษีพร้อมยื่นแบบแสดงรายการ ข้อมูลภาษีซื้อภาษีขายก็ต้องเป็นไปที่ปรากฏในใบกำกับ จึงควรแก้ไขกฎหมายกำหนดให้แนบบใบกำกับภาษีพร้อมยื่นแบบแสดงรายการจะเป็นการตรวจสอบผู้ที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มทุกราย และแก้ไขกฎหมายกำหนดให้มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มทุก 3 เดือน

3) ปัญหาเจ้าหน้าที่ขาดขวัญกำลังใจและมีกำลังไม่เพียงพอต่อการตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มและใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

4) ปัญหาการใช้ดุลพินิจในการตรวจสอบว่ากรณีใดเป็นเจตนาใช้ใบกำกับภาษีปลอมหรือไม่

5) ปัญหาความหมาย “ใบกำกับภาษีปลอม” ในทางอาญาประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติไว้

6) แนวปฏิบัติ ระเบียบ กฎหมายและผู้มีอำนาจอนุมัติให้ดำเนินคดีอาญาของหน่วยจัดเก็บภาษีอากรในการพิจารณาดำเนินคดีอาญากรณีใบกำกับภาษีปลอม ยังไม่สามารถดำเนินการกับผู้กระทำความผิดอย่างเด็ดขาดเนื่องจากการฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลายวิธีและซับซ้อนมากขึ้น ทั้งที่หลอกลวงโดยตรงและหลอกลวงโดยอ้อม ซึ่งในการโกงภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ละครั้งขบวนการก็

ได้มีการพัฒนารูปแบบวิธีการทำงานที่เปลี่ยนแปลงไปทำให้ยากต่อการตรวจสอบความถูกต้อง ใน ส่วนของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีก็ต้องปรับปรุงแนวปฏิบัติ ระเบียบ และกฎหมาย ให้ทันต่ออาชญากรรมทางเศรษฐกิจและพัฒนาตัวบุคลากรให้มีความรู้ความเข้าใจระบบการนิติคดี

7) มีหน่วยงานที่รับผิดชอบในการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาหลายหน่วยงานซึ่ง แต่ละหน่วยงานไม่มีความเชี่ยวชาญในการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาอย่างแท้จริง เช่น พนักงานสอบสวน สำนักงานตำรวจแห่งชาติ หรือพนักงานสอบสวนกองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ มีหน้าที่รับผิดชอบเฉพาะคดีที่เกิดขึ้นในพื้นที่กรุงเทพมหานครเท่านั้น หรือ พนักงานสอบสวนคดีพิเศษ กรมสอบสวนคดีพิเศษ ซึ่งแต่ละหน่วยก็แยกกันทำงานไม่มีการ ประสานความร่วมมือและเปลี่ยนข้อมูลซึ่งกันและกัน

## 2. ข้อเสนอแนะ

### 2.1 ในด้านกฎหมาย

ปัญหาทางด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบและการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษ ทางอาญา ผู้ศึกษาขอเสนอแนะปัญหาออกเป็น 3 ประเด็น คือ ประเด็นแรก กฎหมายที่เป็นอุปสรรค ต่อการตรวจสอบการหลีกเลี่ยงภาษีอากร จะเกี่ยวข้องกับการเพิ่มข้อความในใบกำกับภาษี ประเด็นที่ สองจะเสนอแนะปัญหาเกี่ยวกับระเบียบ กฎหมาย ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทาง อาญา ประเด็นที่สามจะเสนอแนะปัญหาเกี่ยวกับบทลงโทษผู้กระทำความผิด ดังนี้

#### 2.1.1 กฎหมายที่เป็นอุปสรรคในการตรวจสอบการหลีกเลี่ยงภาษี

ในส่วนของการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ให้ความสำคัญกับใบกำกับภาษีผู้ ศึกษา ขอเสนอแนะทาง 2 แนวทางคือแนวทางแรกเสนอให้รัฐควบคุมการจัดทำแบบฟอร์มใบกำกับ ภาษีให้เป็นรูปแบบเดียวกันทั่วประเทศดังเช่นมีการดำเนินการที่ประเทศไต้หวัน แนวทางที่สอง เสนอแก้ไขกฎหมายเพิ่มเติมข้อความในอนุมาตรา (2) มาตรา 86/4 วรรคสาม เกี่ยวกับ ข้อความใน ใบกำกับภาษี ตามมาตรา 86/4 วรรคสาม โดยเสนอให้ใช้ข้อความต่อไปนี้แทน

“มาตรา 86/4 ภายใต้งบบังคับมาตรา 86/5 และมาตรา 86/6 ใบกำกับภาษีต้องมี รายการดังต่อไปนี้

(1) คำว่า “ใบกำกับภาษี” ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด

(2) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียน ที่ออกใบกำกับภาษีและในกรณีที่ตัวแทนเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจด



ทะเบียน ตามมาตรา 86 วรรคสี่ หรือมาตรา 86/2 หรือผู้ทอดตลาดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 86/3 ให้ระบุชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของตัวแทนนั้นด้วยและการลงชื่อผู้ออกใบกำกับภาษีให้ลงลายมือชื่อและเขียนชื่อชื่อสกุลกำกับลายมือชื่อผู้ออกไว้ด้วย

- (3) ชื่อ ที่อยู่ ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ
- (4) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม ถ้ามี
- (5) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ
- (6) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน
- (7) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี
- (8) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

เหตุที่ผู้ศึกษาเสนอขอให้มีการเพิ่มเติมข้อความที่ขีดเส้นใต้ในมาตรา 86/4 วรรคสาม (2) เนื่องจากจากการตรวจสอบใบกำกับภาษีปลอมที่ผู้ขอคืนภาษีนำไปเป็นหลักฐานเพื่อขอคืนภาษีแล้วพบว่าไม่สามารถยืนยันตัวบุคคลที่ลงลายมือชื่อผู้มีอำนาจลงนามได้ จึงสมควรเพิ่มเติมข้อความ “และการลงชื่อผู้ออกใบกำกับภาษีให้ลงลายมือชื่อและเขียนชื่อชื่อสกุลกำกับลายมือชื่อผู้ออกไว้ด้วย” ทั้งนี้การแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวนี้มีได้เป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีที่สุจริต เนื่องจากการกำหนดให้ผู้มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีนั้นผู้ประกอบการจะต้องยื่นคำร้องขอเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมส่งเอกสารที่เกี่ยวข้องให้กับเจ้าหน้าที่อยู่แล้วอยู่แล้ว ฉะนั้นการขอให้ผู้ประกอบการหรือผู้เสียภาษีส่งตัวอย่างลายมือชื่อผู้ที่จะทำหน้าที่ลงลายมือชื่อในใบกำกับภาษีจึงไม่ทำให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีแต่อย่างใด ซึ่งหากมีการเพิ่มเติมข้อความในใบกำกับภาษีแล้ว กรมสรรพากรอาจต้องมีมาตรการป้องกันการลงลายมือชื่อปลอมในใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียน เพื่อให้ง่ายต่อการพิสูจน์ตัวตนของผู้ที่ลงลายมือชื่อในใบกำกับภาษี โดยอาจให้ผู้ที่มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มส่งตัวอย่างลายมือชื่อและหรือตราประทับของนิติบุคคล หรืออาจใช้วิธีการลงทะเบียนผู้ที่มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีต่อกรมสรรพากรไว้ทุกราย ผู้ศึกษาเชื่อว่าจะส่งผลต่อปริมาณใบกำกับภาษีปลอม ให้ลดลงได้อย่างมากเนื่องจากหากมีการนำใบกำกับภาษีปลอมฉบับนั้นไปใช้ในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว พนักงานเจ้าหน้าที่สามารถสืบหาผู้กระทำความผิดได้ง่ายกว่าในปัจจุบัน

ดังนั้น หากมีการเพิ่มเติมรายการลายมือชื่อและชื่อเต็มของผู้ออกใบกำกับภาษีรวมทั้งการประทับตราของผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลในใบกำกับภาษีก็จะทำให้การเปรียบเทียบ

เพื่อพิสูจน์ว่าผู้ใดเป็นผู้อภิไต่กับภานี้ปลอม ทำได้โดยง่ายขึ้นและรวดเร็วยิ่งขึ้น สามารถดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดที่แท้จริงได้

### 2.1.2 ระเบียบ กฎหมาย ที่เป็นอุปสรรคต่อการดำเนินคดีภานี้ที่มีโทษทางอาญา

(1) หนังสือที่ กค 0811/ว.03157 วันที่ 5 เมษายน 2542 เรื่อง แนวทางในการดำเนินคดีอาญากับผู้ประกอบการที่มีเจตนาไปกำกับภานี้ที่ออกโดยไม่ชอบด้วยซึ่งกำหนดให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติ ที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 และบทที่ 4 ผู้ศึกษามีความเห็นว่าการแก้ไขปรับปรุง ดังนี้

(ข้อ 3.2) กรณีนำไปกำกับภานี้ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายมาใช้ในการเครดิตภานี้ ตั้งแต่ร้อยละ 75 ของยอดซื้อในช่วงระยะเวลาที่ได้ทำการตรวจ เว้นแต่เป็นที่เห็น โดยชัดแจ้งว่าผู้ประกอบการไม่มีเจตนากระทำความผิด

ในข้อ (3.2) ของแนวปฏิบัตินี้ ผู้ศึกษาเห็นว่า การกำหนดกรณีผู้ใช้ไปกำกับภานี้ ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายมาใช้ในการเครดิตภานี้ตั้งแต่ร้อยละ 75 ของยอดซื้อในช่วงระยะเวลาที่ได้ทำการตรวจ เว้นแต่เป็นที่เห็น ได้ชัดแจ้งว่าผู้ประกอบการไม่มีเจตนากระทำความผิด ให้ส่งดำเนินคดี ผู้ศึกษาเห็นว่า การกำหนดมูลค่าของยอดซื้อตั้งแต่ร้อยละ 75 ขึ้นไปก็เป็นช่องทางหนึ่ง ซึ่งส่วนใหญ่ผู้ใช้ไปกำกับภานี้ปลอมจะมียอดซื้อไม่ถึงร้อยละ 75 หลายๆคดีมีการปรับข้อเท็จจริงเพื่อเข้าข้อยกเว้นการดำเนินคดีอาญา ซึ่งผู้ศึกษาเห็นว่า การนำหลักเจตนาของผู้ที่กระทำความผิดไปประกอบการพิจารณาดำเนินคดีอาญาเป็นสิ่งที่มีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าการกำหนดตัวเลขร้อยละของยอดซื้อในช่วงระยะเวลาที่ได้ทำการตรวจ ซึ่งหากเป็นการกระทำโดยเจตนาแม้จะมียอดซื้อที่ทำการตรวจไม่เกินร้อยละ 75 การกระทำนั้นก็เป็นความผิดตามกฎหมายแล้ว

ในข้อ (3.3) กรณีไม่ชำระภานี้มูลค่าเพิ่มที่เจ้าพนักงานได้ประเมิน สำหรับการนำไปกำกับภานี้ที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย มาใช้ในการเครดิตภานี้ ในข้อนี้เป็นกรณีที่ผู้ใช้ไปกำกับภานี้ปลอมหรือไปกำกับภานี้ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่ยอมชำระ โดยวิธียื่นแบบแสดงรายการปรับปรุงรายการภานี้มูลค่าเพิ่มหรือตามที่เจ้าพนักงานประเมิน ก็ต้องส่งดำเนินคดีอาญา ผู้ศึกษาเห็นว่า ในกรณีนี้ต้องส่งดำเนินคดีอาญาเท่านั้น เว้นแต่จะเข้าข้อยกเว้นว่าไม่มีเจตนากระทำความผิด ตามข้อ (3.1.1) และ (3.1.2) ก็ไม่ต้องขออนุมัติดำเนินคดีอาญาแต่ต้องขออนุมัติยุติการดำเนินคดีอาญา

(ข้อ 3.1.1) เรื่องดังกล่าวมีข้อเท็จจริงที่แตกต่างหรือมีลักษณะพิเศษจนเป็นที่เห็น โดยชัดแจ้งว่าผู้ประกอบการไม่มีเจตนากระทำความผิด

การกล่าวอ้างว่าไม่มีเจตนาว่าไม่มีกระทำความผิด ในข้อนี้ต้องพิสูจน์ให้เห็นว่าได้นำไปกำกับภานี้ไปใช้โดยไม่เจตนา ซึ่งประเด็นในเรื่องที่จะพิสูจน์ ก็น่าจะเป็นเรื่อง

การอ้างถึงความไม่รู้ หากพิสูจน์ข้อเท็จจริงนี้ได้ ก็อาจทำให้ถือว่าเป็น ผู้ประกอบการที่มีเจตนากระทำผิดได้ ผู้ศึกษาเห็นว่าในเรื่องเจตนาต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงและหลักฐานแต่ละคดีไป

(ข้อ 3.1.2) กรณีผู้ประกอบการอยู่ระหว่างการผ่อนชำระเงินภาษี ให้ชะลอการพิจารณาดำเนินคดีอาญาไว้จนกว่าจะชำระหมด เนื่องจากมีอายุความในการดำเนินคดี 10 ปี นับแต่วันกระทำความผิด

แนวปฏิบัติการดำเนินคดีอาญาในข้อนี้ที่กำหนดว่าถ้าผู้ประกอบการอยู่ระหว่างการผ่อนชำระเงินภาษี ให้ชะลอการพิจารณาดำเนินคดีอาญาไว้จนกว่าจะชำระหมด ผู้ศึกษาเห็นว่า เจ้าพนักงานสรรพากรใช้อำนาจโดยไม่มีระเบียบกฎหมายในการตั้งชะลอการดำเนินคดีอาญากรณีใช้ใบกำกับภาษีปลอมได้ และเป็นเรื่องน่าคิดว่าหากตั้งชะลอการดำเนินคดีไปแล้ว ปีที่ 8 ไม่ยอมชำระภาษีอากรจะตั้งดำเนินคดีได้หรือไม่ เพราะตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553 ข้อ 7 (7.1 วรรคสอง) ต้องดำเนินการส่งให้สำนักงานสรรพากรภาคดำเนินคดีก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี หากเกิดกรณีเช่นนี้จะทำอย่างไร ผู้ศึกษาเห็นว่า การดำเนินการตามกฎหมายต้องแยกออกเป็น 2 กรณีคือ กรณีแรกความผิดตามกฎหมายอาญา ก็ต้องดำเนินการไปตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญา หากพิจารณาแล้วว่าการกระทำของผู้กระทำความผิดเป็นการกระทำโดยเจตนาแล้วควรต้องดำเนินการคดีอาญาตามกฎหมายต่อไป ส่วน กรณีที่สองเงินภาษีอากรที่เกิดจากการใช้ใบกำกับภาษีปลอมไปเครดิตหรือขอคืนภาษีเจ้าพนักงานประเมินก็ต้องดำเนินการประเมินตามอำนาจหน้าที่หากเกิดเป็นหนี้ภาษีอากรค้างต้องบังคับตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ต่อไป

(2) ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วย การดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553 พบว่าหากเป็นกรณีความผิดเกี่ยวกับผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมจะต้องส่งไปให้สรรพากรภาคพิจารณาแต่หากเป็นความผิดเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษีโดยมิชอบ หรือโดยไม่มีสิทธิ ตามมาตรา 90/4(1)-(6) ให้รายงานข้อเท็จจริงส่งให้สำนักสืบสวนและคดีดำเนินการ ซึ่งจะเห็นข้อแตกต่างว่าหากเป็นกรณีจะดำเนินคดีกับผู้ถือใบกำกับภาษีโดยมิชอบหรือทำใบกำกับภาษีปลอม จะต้องส่งเรื่องผ่านสำนักงานสรรพากรภาค เพื่อส่งต่อให้สำนักสืบสวนและคดีดำเนินการพิจารณา แต่หากจะดำเนินคดีกับผู้ที่ใช้ใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบให้สรรพากรภาค พิจารณาว่าจะอนุมัติหรือไม่อนุมัติให้ดำเนินคดีอาญา ปัญหาจะเกิดขึ้นหากในสำนักงานสรรพากรที่ตรวจพบผู้กระทำความผิดตามมาตรา 90/4(1)-(6) และมาตรา 90/4(7) เกี่ยวเนื่องกันและในมาตรานี้มีอัตราโทษเหมือนกัน แต่เมื่อจะดำเนินคดีกลับต้องแยกส่งให้ต่างหน่วยงานกันพิจารณาอนุมัติให้ดำเนินคดีอาญา ซึ่งจากการสอบถามผู้รับผิดชอบในการร่างกฎหมายกรมสรรพากรแล้วทราบว่า เดิมการกระทำความผิดฐานความผิดเกี่ยวกับผู้ถือใบกำกับภาษีจะอยู่ในพื้นที่กรุงเทพมหานคร อธิบัต

กรมสรรพากร จึงมอบอำนาจให้สำนักสืบสวนและคดี เป็นผู้รับมอบอำนาจในการดำเนินคดีอาญา ในส่วนความผิดเกี่ยวกับผู้ออกไปกำกับภาษี ส่วนกรณีผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมมอบอำนาจให้สรรพากรภาคเป็นผู้พิจารณาอนุมัติในการดำเนินคดีอาญา และผู้ศึกษาได้สอบถามต่อไปว่าหากเกิดกรณีผู้กระทำความผิดคนเดียวแต่กระทำความผิดทั้งฐานเป็นผู้ออกไปกำกับภาษีและเป็นผู้ใช้ใบกำกับภาษีจะให้หน่วยงานใดเป็นผู้อนุมัติในการดำเนินคดีอาญา ก็ได้รับคำตอบว่าต้องเป็นไปตามระเบียบการดำเนินคดีอาญาคือต้องแยกหน่วยในการพิจารณาอนุมัติในการดำเนินคดี ผู้ศึกษามีความเห็น ว่าหากข้อเท็จจริงกรณีเช่นนี้เกิดขึ้นจริงแล้วปรากฏว่าการใช้ดุลพินิจสั่งดำเนินคดีหรือยุติการดำเนินคดี แตกต่างกันจะทำเช่นไร กรมสรรพากรยังไม่มีมาตรการในการควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจ ผู้ศึกษาเห็นว่า ควรแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบการดำเนินคดีอาญา ข้อ 5 ข้อ 7 และยกเลิกข้อ 8 โดยให้อำนาจสรรพากรภาคที่ความผิดเกิดขึ้นพิจารณาอนุมัติการดำเนินคดีทั้งกรณีผู้ถือใบกำกับภาษีโดยมิชอบหรือทำใบกำกับภาษีปลอม กับผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบ แต่หากพิจารณาไม่อนุมัติให้ดำเนินคดีอาญาให้ส่ง ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ที่ ผู้ว่าราชการจังหวัดมอบหมายให้ความเห็นชอบอีกครั้งหนึ่ง ทั้งนี้เนื่องจากการใช้อำนาจของกรมสรรพากรดังกล่าวเป็นการใช้อำนาจถึงตุลาการ การใช้ดุลพินิจในการยุติคดียังไม่มีกำหนดมาตรการหรือหน่วยงานภายนอกที่เป็นกลางเข้ามาควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจดังกล่าวเพื่อป้องกันปัญหาการใช้อำนาจตามอำเภอใจ ซึ่งการใช้ดุลพินิจยุติการดำเนินคดีอาญาเป็นการใช้ดุลพินิจอย่างหนึ่งในกระบวนการยุติธรรมต้องทำให้สอดคล้องกับหลักกระบวนการยุติธรรมทางอาญา ดังเช่นระบบการตรวจสอบคำสั่งไม่ฟ้องคดีของพนักงานสอบสวน หรือพนักงานอัยการ ตามลำดับดังนี้

- กระบวนการตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของพนักงานสอบสวน อัยการมี

หน้าที่รับผิดชอบกลั่นกรองสำนวนการสอบสวน ตามหลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจอัยการสามารถใช้ดุลพินิจสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้องคดี ตลอดจนสั่งสอบสวนเพิ่มเติม

- กระบวนการตรวจสอบดุลพินิจของพนักงานอัยการมีหลายวิธีการ ทั้งตาม ป.วิ.อาญา ซึ่งเป็นการตรวจสอบโดยตรงและทางอ้อมตามกฎหมายอื่น ๆ การตรวจสอบโดยตรงเป็นไปตาม ป.วิ.อาญา มาตรา 145 ซึ่งเป็นกลไกที่สำคัญที่สุดกล่าวคือ เมื่ออัยการมีคำสั่งไม่ฟ้องในกรุงเทพมหานคร จะส่งสำนวนการสอบสวนพร้อมด้วยคำสั่งไปยังผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ ส่วนในต่างจังหวัดจะส่งไปยังผู้ว่าราชการจังหวัดนั้น ๆ หากทั้งสองตำแหน่งไม่เห็นด้วยกับการสั่งไม่ฟ้องของอัยการก็จะทำความเห็นแย้ง แล้วส่งไปยังอัยการสูงสุดเพื่อชี้ขาดความเห็นแย้งต่อไป ส่วนการตรวจสอบโดยอ้อมได้แก่ การตรวจสอบโดยฝ่ายนิติบัญญัติ เป็นต้น

ผู้ศึกษามีความเห็นว่าการแก้ไขเพิ่มเติม ข้อ 5.2 ดังนี้

“...(ข้อ 5.2) กรณีสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรดำเนินคดีอาญา ให้จัดทำหนังสือร้องทุกข์ลงนามโดยสรรพากรภาคในฐานะปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากรมอบให้นิติกรหรือเจ้าหน้าที่ในสังกัดไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน หากสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควร *ไม่ดำเนินคดีอาญา* ก็ให้ยุติเรื่อง ให้ส่งให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ที่ผู้ว่าราชการจังหวัดมอบหมายพิจารณาให้ความเห็นชอบ ทั้งนี้ต้องไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ ราชการและแจ้งผลการดำเนินการให้สำนักงานสรรพากรภาคทราบหรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่แล้วแต่กรณีทราบด้วย”

เห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมความในข้อ 7 เนื่องจากการพิจารณาคดีอาญาที่จะได้รับการพิจารณาจากหน่วยงานที่รับผิดชอบเดียวกันในมาตราเดียวกันจึงแก้ไขเพิ่มเติมข้อข้อความ ดังนี้

“...ข้อ 7 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ตาม มาตรา 90/4(1)-(7) แห่งประมวลรัษฎากรและความคิดฐานเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีธุรกิจเฉพาะตาม มาตรา 91/21(7) ประกอบมาตรา 90/4(6) ให้ดำเนินการดังนี้

7.1 ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่รายงานข้อเท็จจริงพร้อมทำความเข้าใจและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคที่สังกัดเพื่อพิจารณาโดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี...”

เมื่อสำนักงานสรรพากรภาคได้รับเรื่องตามข้อ 7.1 แล้วให้สำนักงานสรรพากรภาคดำเนินการเช่นเดียวกับข้อ 5.2 และแจ้งผลการดำเนินการให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ทราบด้วย

7.2 กรณีสำนักตรวจสอบภาษีกลาง หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ เป็นผู้ตรวจพบการกระทำความผิด ให้พิจารณาพร้อมทำความเข้าใจและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักสืบสวนและคดีเพื่อพิจารณาโดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี...”

( 3 ) ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 ซึ่งเป็นเรื่องที่มีให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่จะมีการร้องขอจากกรมสรรพากร ผู้ศึกษาเห็นว่า กฎหมายในส่วนนี้ใช้บังคับมาก่อนที่ประเทศไทยจะนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับ เป็นเวลากว่า 15 ปีแล้วประกอบกับขบวนการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้ใบกำกับภาษีปลอมได้พัฒนาการเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ได้ทำลายเศรษฐกิจของประเทศให้เสียหายอย่างมาก จึงเห็นควรมีการยกเลิกประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ เพื่อให้



เหมาะสมกับอาชญากรรมในปัจจุบัน แม้ว่าวัตถุประสงค์ของประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 จะมีเจตนาที่จะป้องกันไม่ให้เจ้าหน้าที่ตำรวจใช้อำนาจในทางกฎหมายอาญาในส่วนที่เกี่ยวกับการหลีกเลียงภาษีอากรกับผู้เสียภาษีและจะทำให้ผลกระทบต่อการประกอบกิจการของผู้เสียภาษีก็ตาม เพราะหากเปรียบเทียบผลกระทบที่จะเกิดขึ้นจากการดำเนินการตามกฎหมายกับผู้เสียภาษีกับผลกระทบที่ประเทศชาติได้รับนั้น ผู้ศึกษาเห็นว่าผลกระทบต่อผู้เสียภาษีที่หลีกเลียงภาษีโดยใช้ใบกำกับภาษีปลอมอันเกิดจากการกระทำของตนเองเป็นการทำเพื่อประโยชน์ส่วนตัว ซึ่งเป็นผู้เสียภาษีส่วนน้อยเมื่อเทียบกับผู้ที่เสียภาษีอย่างถูกต้อง แต่ผลกระทบต่อเศรษฐกิจ สังคมของประเทศที่เกิดจากการกระทำโดยทุจริตต่อโกงภาษีของรัฐ จึงควรมีการยกเลิกประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 และให้ดำเนินการกับผู้ที่กระทำความผิดอาญาฐานเป็นผู้ออกและหรือใช้ใบกำกับภาษีปลอมเพื่อมิให้เป็นแบบอย่างผู้อื่นต่อไป ซึ่งความเห็นของผู้ศึกษาสอดคล้องกับหมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลคดีหมายเลขแดงที่ 89/2549 ความว่า “(3) การกระทำความผิดของจำเลยเป็นการเอาประโยชน์จากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เพื่อสร้างพยานหลักฐานอันเป็นเท็จ และนำพยานหลักฐานอันเป็นเท็จไปใช้ในการกระทำความผิดต่อบทบัญญัติกฎหมายฉบับอื่น ซึ่งรัฐเป็นผู้เสียหายทั้งสิ้น ตามหลักประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เจ้าพนักงานฯ ผู้มีอำนาจบังคับใช้กฎหมายของรัฐมีอำนาจสืบสวนสอบสวนความผิดประเภทนี้ได้โดยไม่ต้องมีการร้องทุกข์หรือกล่าวโทษแต่อย่างใด แต่ความผิดต่อบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มีประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ซึ่งเป็นกฎหมายพิเศษยกเว้นหลักประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งเป็นหลักกฎหมายทั่วไปไว้ว่าต้องให้กรมสรรพากรร้องขอต่อเจ้าหน้าที่ตำรวจเสียก่อน เจ้าหน้าที่ตำรวจจึงจะมีอำนาจดำเนินคดีอาญาในความผิดตามประมวลรัษฎากรได้ เมื่อความผิดต่อประมวลรัษฎากรเป็นความผิดที่เกี่ยวข้องต่อกฎหมายอื่นๆ อีก การดำเนินคดีอาญาตามหลักกฎหมายทั่วไป สำหรับการกระทำความผิดครั้งเดียวกัน กล่าวคือเจตนาเดียวกันหรือกรรมเดียวกัน ควรจะได้รับการพิจารณาไปในคราวเดียวกัน” การที่ศาลมีหมายเหตุเช่นนี้หมายความว่า การกระทำความผิดคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาเป็นการเอาประโยชน์จากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เพื่อสร้างพยานหลักฐานอันเป็นเท็จ และนำพยานหลักฐานอันเป็นเท็จไปใช้ในการกระทำความผิดต่อบทบัญญัติกฎหมายฉบับอื่น ถือว่ารัฐเป็นผู้เสียหายทั้งสิ้น และตามหลักประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เจ้าพนักงานฯ ผู้มีอำนาจบังคับใช้กฎหมายของรัฐมีอำนาจสืบสวนสอบสวนความผิดประเภทนี้ได้โดยไม่ต้องมีการร้องทุกข์หรือกล่าวโทษแต่อย่างใด การที่ศาลหมายเหตุไว้เช่นนี้ก็น่าจะเป็นเหตุผลสนับสนุนให้ยกเลิกประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ลงวันที่ 20 พฤศจิกายน 2520 ต่อไป

### 2.1.3 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับบทลงโทษที่ไม่เพียงพอ

ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบทลงโทษในความผิดฐานฉ้อโกงเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ศึกษาขอเสนอให้บัญญัติความผิดอันเกี่ยวกับการฉ้อโกงเงินภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ โดยเฉพาะในมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากความผิดนี้ไม่ได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรซึ่งทางปฏิบัติ หากเกิดการกระทำผิดลักษณะนี้ต้องปรับไปใช้ความผิดฐานฉ้อโกงตามมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมายอาญาซึ่งความผิดฐานนี้มีระวางโทษน้อยกว่าระวางโทษของการหลีกเลียงภาษีตามมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร แต่การกระทำผิดฉ้อโกงภาษีแต่ละครั้ง ได้สร้างความเสียหายให้กับยอดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นจำนวนมาก นอกจากนี้ความผิดฐานฉ้อโกงตามมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมายอาญาก็เป็นความผิดอันยอมความได้ ซึ่งมีอายุความร้องทุกข์เพียง 3 เดือน ตามมาตรา 96 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ถ้าวรุษไม่ทันในอายุความดังกล่าว ก็เป็นอันขาดอายุความ เมื่อการกระทำผิดฉ้อโกงภาษีมีโทษน้อยและมีอายุความการร้องทุกข์สั้น ซึ่งผู้กระทำความผิดคิดว่าคุ้มค่าในการเสี่ยงที่จะกระทำความผิดเพื่อฉ้อโกงภาษี จึงทำให้ผู้กระทำความผิดไม่เกรงกลัวต่อการลงโทษตามกฎหมาย

ดังนั้น หากมีการบัญญัติความผิดฐานฉ้อโกงเงินภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เป็น (8) แห่งมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร ก็จะทำให้ความผิดฐานฉ้อโกงเงินภาษีมูลค่าเพิ่มมีบทลงโทษไว้เป็นการเฉพาะ คือ ระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปีและปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาทและความผิดตามมาตรา 341 นี้ยังเป็นความผิดอาญาแผ่นดินมีอายุความในการร้องทุกข์ดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดภายในเวลา 10 ปี ซึ่งจะช่วยให้เจ้าหน้าที่มีเวลาตรวจสอบหาพยานหลักฐานในการกระทำความผิด โดยไม่ทำให้ขาดอายุความ และยังทำให้ผู้กระทำความผิดฉ้อโกงภาษีได้รับโทษหนักกว่าความผิดฐานฉ้อโกงตามมาตรา 90/4 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ทำให้ผู้ที่คิดจะกระทำความผิดเกิดความเกรงกลัวต่อบทลงโทษตามกฎหมาย อันจะเป็นมาตรการช่วยป้องกันและปราบปรามผู้กระทำความผิดฐานฉ้อโกงภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ

อย่างไรก็ตามเนื่องจากความผิดฐานฉ้อโกงเงินภาษีมูลค่าเพิ่มได้ทำให้กรมสรรพากรได้รับความเสียหายจากการสูญเสียเงินภาษีให้กับผู้กระทำความผิด ซึ่งตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 43 และมาตรา 44 ในคดีความผิดฉ้อโกง ตามประมวลกฎหมายอาญา กรมสรรพากร ซึ่งเป็นผู้เสียหายมีสิทธิที่จะเรียกทรัพย์สินหรือเงินภาษีที่สูญเสียไปเนื่องจากการกระทำผิดคืน โดยให้พนักงานอัยการขอรวมไปกับฟ้องคดีอาญา เมื่อมีการบัญญัติความผิดฉ้อโกงเงินภาษีไว้ในมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นความผิดเฉพาะต่างหากจากความผิดฉ้อโกงตามมาตรา 90/4 แห่งประมวลกฎหมายอาญาแล้ว ผู้ศึกษาเห็นว่าควรบัญญัติให้กรมสรรพากรมีสิทธิที่จะเรียกทรัพย์สินหรือเงินภาษีที่สูญเสียไปเนื่องจากการกระทำผิดคืน โดยให้พนักงานอัยการขอรวมไปกับ

ฟ้องคดีอาญาเช่นเดียวกับที่บัญญัติไว้ในมาตรา 43 และมาตรา 44 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาด้วย เพื่อป้องกันปัญหาข้อกฎหมาย เนื่องจากเมื่อมีการบัญญัติความผิดฐานฉ้อโกงภาษีไว้โดยเฉพาะในประมวลรัษฎากรแล้ว จะไม่เป็นการตีความผิดฐานฉ้อโกงตามประมวลกฎหมายอาญาอีกทำให้ไม่สามารถใช้บทบัญญัติตามมาตรา 43 และมาตรา 44 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาอาญาได้ ดังนั้น เพื่อให้มีการติดตามเอาเงินภาษีที่ถูกฉ้อโกงคืนแก่กรมสรรพากรจึงต้องมีการบัญญัติให้อำนาจในการติดตามเอาเงินภาษีที่ถูกฉ้อโกงคืนไว้ด้วย ผู้ศึกษาจึงขอเสนอให้บัญญัติความผิดฐานฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ดังนี้

มาตรา 90/4 บุคคลดังต่อไปนี้ ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

(1) ...

8) ผู้ใดโดยทุจริต หลอกลวงทางราชการ ด้วยการแสดงข้อความอันเป็นเท็จ หรือปกปิดข้อความจริงซึ่งควรบอกให้แจ้ง และโดยการหลอกลวงดังกล่าวนี้ ได้ไปซึ่งเงินภาษีอากรของรัฐ หรือผลประโยชน์ใดๆ หรือทำให้หน่วยงานของรัฐ ทำ ถอน หรือทำลายเอกสาร ผู้นั้นกระทำความผิดฐาน ฉ้อโกงภาษีอากร...”

ทั้งนี้การเสนอขอแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรมาตรา 90/4 มุ่งหมายที่จะคุ้มครองความมั่นคงทางเศรษฐกิจและประเทศชาติ การกำหนดบทลงโทษปรับที่หนักเพื่อให้ผู้กระทำความผิดเข็ดหลาบไม่กล้าที่จะกระทำความผิดหรือไม่กระทำความผิดซ้ำอีก อันเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของทฤษฎีการลงโทษเพื่อข่มขู่หรือยับยั้งอาชญากรรม (Deterrence)

(2) ควรกำหนดความหมายของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ซึ่งบัญญัติไว้ใน มาตรา 90/4(7) แห่งประมวลรัษฎากร ให้ชัดเจน โดยเทียบเคียงองค์ประกอบความผิดตามกฎหมายอาญา ผู้ศึกษามีความเห็น ว่า ควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมความหมายของคำว่าใบกำกับภาษีปลอมในทางอาญาเพิ่มเป็น (24) แห่งมาตรา 77/1 ดังนี้ คำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” หมายถึงใบกำกับภาษีที่มีผู้อื่นทำปลอมขึ้น โดยการปลอมทั้งฉบับหรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใด เดิมหรือตัดข้อความหรือแก้ไขด้วยประการใดๆ ในใบกำกับภาษีที่แท้จริง ประทับตราปลอมหรือลงลายมือชื่อปลอมในใบกำกับภาษี และควรเพิ่มเติมบทลงโทษผู้ที่ ออกใบกำกับภาษีปลอม ผู้ที่เป็นผู้ใช้ใบกำกับภาษี ตัวการและผู้สนับสนุนในการกระทำความผิดเกี่ยวกับใบกำกับภาษีปลอมไว้ในประมวลรัษฎากรด้วย

## 2.2 ในด้านนโยบายการให้เครดิตภาษีและการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

### 2.2.1 ในส่วนที่เกี่ยวกับความล่าช้าของกระบวนการพิจารณาคำเนิ่นคดีกับกลุ่มผู้กระทำผิดเกี่ยวกับการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ด้านการดำเนินการปราบปราม ความผิดประเภทนี้จะพบได้ชัดเจนก็ต่อเมื่อกรมสรรพากรได้คืนเงินภาษีหรือได้มีการนำไปกำกับภาษีมาเครดิตภาษีแล้ว และผู้กระทำความผิดจะอาศัยช่วงเวลาที่เจ้าหน้าที่ตรวจสอบเพื่อสอบย้อนใบกำกับภาษีหลบหนีไป ซึ่งถ้าหากเป็นการคืนเงินภาษีไปก็จะทำให้รัฐบาลสูญเสียเงินภาษีอากรไปเป็นจำนวนมาก ผู้ศึกษาขอเสนอให้จัดตั้งมีหน่วยงานเพื่อสืบสวนสอบสวนภาษีอากร (Tax Investigation) เพื่อดำเนินการกับผู้กระทำความผิดที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเฉพาะ โดยหากมีการตรวจสอบผู้เสียภาษีรายใด เจ้าหน้าที่จะต้องสืบสวนและสอบสวนหลักฐานต่าง ๆ เกี่ยวกับการหลบหนีภาษีอากรเสียก่อน เพื่อประโยชน์ที่จะได้เอกสารหรือพยานนั้น ๆ มาเพื่อประโยชน์ในการดำเนินคดีอาญา ก่อนที่เอกสารพยานหลักฐานต่าง ๆ เหล่านี้จะได้ถูกทำลาย โดยต้องมีการเตรียมเอกสารหลักฐานประกอบสำนวนไว้ล่วงหน้า ซึ่งแต่เดิม ส่วนใหญ่การเสนอดำเนินคดีอาญาในความหลบหนีภาษีได้กระทำภายหลังจากตรวจสอบได้สวนและประเมินเรียกเก็บภาษีอากรเสร็จสิ้นแล้ว ไม่มีการเตรียมเอกสารไว้ล่วงหน้า ทำให้การดำเนินการปราบปรามเกิดความล่าช้าไม่สามารถจับตัวผู้กระทำความผิดได้ และเพื่อให้เกิดความรวดเร็วในการดำเนินการปราบปรามผู้กระทำผิด

### 2.2.2 นโยบายด้านการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

นโยบายการคืนภาษีให้มีความรวดเร็วเป็นเรื่องที่ต้องพึงปฏิบัติเนื่องจากเป็นกลไกที่สำคัญของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่จะทำให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้ประกอบการในระบบ แต่อย่างไรก็ตาม การพิจารณาคืนภาษี ผู้ศึกษาขอเสนอให้กำหนดเงื่อนไขในการคืนภาษีเป็นเงินสด เช่น ต้องมีภาษีซื้อเกินติดต่อกันเป็นเวลา 3 เดือน และเป็นจำนวนเงินคืนภาษีที่ขอคืนไม่น้อยกว่า 100,000 บาท จึงจะคืนเป็นเงินสดเพื่อประโยชน์ในการช่วยลดปัญหาการตรวจสอบเพื่อคืนเงินภาษี ซึ่งจะทำให้ภาระการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ลดลง และทำให้มีเวลาในการตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษีได้เพิ่มขึ้น หลักเกณฑ์ดังกล่าวจะลดการปฏิบัติงานในด้านการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะช่วยให้เจ้าหน้าที่มีประสิทธิภาพในการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่มในรายที่ขอคืนภาษีจำนวนมากและควรเสนอให้มีการนำเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มที่ขอคืนไปหักออกจากภาษีอากรค้างชำระได้เพื่อลดการเร่งรัดภาษีอากรค้างและตรวจสอบส่วนการคืนภาษีให้กับกิจการที่เริ่มลงทุนซึ่งจะมีภาษีซื้อสำหรับวัตถุดิบที่ใช้จ่ายและวัตถุดิบเป็นจำนวนมากนั้นก็ควรต้องมีการตรวจสอบถึงสถานประกอบการและกิจการของผู้ประกอบการรวมทั้งการตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษีซื้อด้วย เพื่อป้องกันการขอคืนภาษีโดยทุจริต

### 2.2.3 ในส่วนที่เกี่ยวกับนโยบายในการตรวจสอบในระบบการขอกู้เงินที่มีมูลค่าเพิ่ม

กรมสรรพากรควรปรับปรุงแนวทางการบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในระบบคอมพิวเตอร์ โดยจัดทำประวัติผู้เสียภาษีทุกราย แล้วควรพิจารณาว่ามีประวัติการเสียภาษีที่ดีหรือไม่ ผู้ประกอบการที่ดี ควรได้รับแรงจูงใจจากทางราชการในการที่จะลดการตรวจสอบลง ซึ่งการประมวลข้อมูลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์เป็นหัวใจสำคัญของการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งต้องใช้ระบบที่มีประสิทธิภาพเพื่อช่วยทั้งด้านการจัดเก็บ และการตรวจสอบตั้งแต่ขั้นตอนการยื่นแบบแสดงรายการ การแนบไฟล์เอกสารต่าง ที่จะตรวจสอบและการสร้างระบบช่วยตรวจสอบ เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ดังนั้นระบบคอมพิวเตอร์ที่นำมาใช้ช่วยในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจึงต้องสมบูรณ์โดยเร็วที่สุดรัฐบาลต้องจัดสรรงบประมาณสนับสนุนกรมสรรพากรเพื่อจัดซื้อคอมพิวเตอร์เสริมประสิทธิภาพในการตรวจสอบระบบภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไป ซึ่งผู้ศึกษาเห็นว่าผลที่จะได้รับนั้นจะช่วยป้องกันการทุจริตในระบบการขอกู้เงินหรือเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่ม และที่สำคัญจะทำให้สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย เกิดผลตามวัตถุประสงค์และนโยบายภาษีอากรด้วย

### 2.3 ในด้านมาตรการสนับสนุนในการป้องกันและปราบปราม

ในการป้องกันปราบปรามคดีเกี่ยวกับการฉ้อโกงเงินภาษีอากรของรัฐในรูปแบบต่างๆ ผู้ศึกษาเห็นว่า ยังมีลักษณะต่างคนต่างทำดังเช่นปัจจุบันที่บางคดีต้องไปเริ่มต้นที่พนักงานสอบสวน สำนักงานตำรวจแห่งชาติ หรือบางคดีต้องไปที่พนักงานสอบสวนคดีพิเศษ กรมสอบสวนคดีพิเศษ จึงส่งผลให้การป้องกันและปราบปรามคดีความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกงภาษีอากรยังไม่มีประสิทธิภาพ ผู้ศึกษาจึงขอเสนอแนวทางในด้านมาตรการในการป้องกันและปราบปราม ดังนี้

(1) รัฐควรมีการตั้งหน่วยงานใหม่ขึ้นมาเพื่อรับผิดชอบเกี่ยวกับการป้องกันและปราบปรามผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกงภาษีอากร โดยให้มีอำนาจในการสอบสวนปราบปรามคดีเกี่ยวกับภาษีอากร โดยเพิ่มจำนวนเจ้าหน้าที่และงบประมาณ ในการดำเนินการดังกล่าวอย่างเพียงพอ ซึ่งหากรัฐมีการดำเนินการจัดตั้งหน่วยงานใหม่ขึ้นรับผิดชอบเกี่ยวกับปราบปรามและคดีเกี่ยวกับภาษีอากรแล้ว ผู้ศึกษาเชื่อว่าจะทำให้เงินที่สูญหายไปจากการฉ้อโกงภาษีอากรไปพัฒนาประเทศเพิ่มขึ้นอีกหลายพันล้านบาท

(2) ตั้งกองทุนในการปราบปรามการกระทำความผิดเกี่ยวกับใบกำกับภาษีปลอม เพื่อประโยชน์ในการกระทำผิดหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งใบกำกับภาษีที่ใช้เครดิตหรือขอกู้เงินภาษีเป็นพยานหลักฐานที่สำคัญ โดยขอเสนอให้มีการตั้งกองทุนดังกล่าวเป็นสองประการกล่าวคือ ในประการแรกกองทุนป้องกัน โดยส่งเสริมให้ประชาชนขอรับใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มให้ได้มากที่สุด ซึ่งอาจดำเนินการในรูปแบบต่างๆ เช่น ทำในรูปแบบใบกำกับภาษีมีรางวัล หรือ ผู้ที่ขอใบกำกับภาษี



สามารถนำมูลค่าจากใบกำกับภาษีไปลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การกระทำเช่นนี้เป็นการป้องกันที่สาเหตุของการปลอมใบกำกับภาษีตั้งแต่ต้นทาง ประการที่สองตั้งเป็นกองทุนปราบปรามใบกำกับภาษีปลอม โดยเสนอให้เป็นรางวัลนำจับหรือการชี้เบาะแสแก่ผู้แจ้งให้มีการจับผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับใบกำกับภาษีปลอม ดังเช่นที่มีการตั้งรางวัลนำจับในคดีอาญาทั่วไป ในประการนี้จะเป็นการสนับสนุนให้มีผู้แจ้งเบาะแสผู้กระทำความผิดทำให้เจ้าหน้าที่สามารถดำเนินการจับกุมผู้กระทำความผิดได้อย่างรวดเร็วไม่ต้องรอให้ผู้กระทำความผิดนำใบกำกับภาษีปลอมไปเป็นหลักฐานการขอกู้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็จะให้รัฐไม่ต้องสูญเสียเงินภาษีอากรให้กับพวกอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งในการป้องกันและปราบปรามอาชญากรรมทางเศรษฐกิจยังมีอีกหลายมาตรการส่วนหนึ่งก็อยู่ที่รัฐจะมีความตระหนักถึงความเสียหายจากการกระทำความผิดจากการฉ้อโกงภาษีหรือไม่

(3) ประสานงานและบูรณาการในด้านต่างกับหน่วยงาน ได้แก่ กรมศุลกากร กองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ (สศก.) กรมตำรวจ สำนักคดีภาษี กรมสอบสวนคดีพิเศษ สำนักคดีภาษี สำนักงานอัยการสูงสุด เพื่อผลในการป้องกันปราบปรามและดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำผิดอย่างจริงจัง ดังนี้

- จัดอบรมสัมมนาเพื่อพัฒนาและเพิ่มเติมความรู้ ความเข้าใจ เทคนิค ในการดำเนินคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาร่วมกันระหว่างกรมสรรพากร กรมศุลกากร กองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ (สศก.) กรมตำรวจ สำนักคดีภาษี กรมสอบสวนคดีพิเศษสำนักคดีภาษี สำนักงานอัยการสูงสุด เพื่อให้มีความเข้าใจและกำหนดทิศทางการเป้าหมายในการทำงานเป็นไปในทางเดียวกัน

- ทำบันทึกข้อตกลงว่าด้วยการประสานความร่วมมือในการปฏิบัติงานในการป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิดเกี่ยวกับคดีภาษีระหว่างกรมสรรพากร กับ กรมศุลกากร กองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ (สศก.) กรมตำรวจ สำนักคดีภาษี กรมสอบสวนคดีพิเศษสำนักคดีภาษี สำนักงานอัยการสูงสุด ในการแลกเปลี่ยนข้อมูล การเข้าถึงข้อมูล การขอข้อมูล และมีการแลกเปลี่ยนสารสนเทศเกี่ยวกับผู้ส่งออกกันทุกเดือน เป็นต้น

(4) ติดต่อประสานงานกับกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ และสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทยเพื่อหามาตรการป้องกันสำนักงานบัญชีที่ไม่มีจริยบรรณ ที่จัดทำเอกสารหลักฐานโกงภาษีหรือช่วย เหลือผู้เสียหายให้มาโกงภาษีของชาติ

(5) ประชาสัมพันธ์ แลกข่าวต่อสื่อมวลชน เพื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้องได้ทราบถึงผลกระทบความเสียหาย โทษทางแพ่งและอาญา ต่อการทุจริตขอกู้ภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีขอร่วมมือกับ

ส่วนราชการอื่นที่เกี่ยวข้อง อาทิ กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต กรมทะเบียนการค้า สำนักงานตำรวจแห่งชาติ เพื่อกำหนดมาตรการและ วิธีป้องกันมิให้มีการกระทำความผิดทางภาษีมูลค่าเพิ่ม

(6) ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นผู้ส่งออก ควรให้สมาคมผู้ส่งออกหรือองค์กรเอกชนที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นสมาชิก รับรองความมีตัวตนและเป็นผู้ประกอบการส่งออกจริง และถือเป็นหน้าที่สำคัญของเจ้าหน้าที่ต้องไปตรวจสอบความมีตัวตนและการประกอบการส่งออกจริงทุกราย และภายหลังมีการตรวจเยี่ยมอย่างต่อเนื่อง เว้นแต่เป็นรายที่มีความมั่นคงและมีประวัติความน่าเชื่อถือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนด

(7) ควรจัดอัตราค่าลงเจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่ในการตรวจปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มให้เพิ่มขึ้น หากอัตราค่าลงเจ้าหน้าที่ที่เพิ่มขึ้น ความถี่ในการตรวจปฏิบัติการหรือตรวจอย่างอื่น ๆ เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมมีมากขึ้น ซึ่งจะทำให้ผู้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทุจริตเกรงกลัว และอัตราความเสี่ยงในการจะถูกตรวจสอบจากเจ้าหน้าที่ก็มีเพิ่มขึ้นมากเช่นกัน

(8) จัดโครงการพิเศษต่างๆ เพื่อรณรงค์หรือกระตุ้นให้ประชาชนเรียกใบกำกับภาษีจากผู้ขายสินค้าหรือให้บริการ ดังเช่น โครงการใบกำกับภาษีพาโชค หรือโครงการออกสลากกินแบ่งตามเลขใบกำกับภาษี เป็นต้น นอกจากนี้ควรชี้แจงหรือประชาสัมพันธ์ให้ประชาชนทราบถึงภาระภาษีที่แท้จริงของภาษีมูลค่าเพิ่มว่า ผู้รับภาระที่แท้จริงคือประชาชนหรือผู้บริโภคเท่านั้น โดยประชาสัมพันธ์ตามสื่อต่างๆอย่างต่อเนื่องเพื่อให้ประชาชนมีจิตสำนึกที่ดีในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

อย่างไรก็ตามผู้ศึกษาเห็นว่า ควรมีมาตรการเสริมในการป้องกันและปราบปรามเกี่ยวกับความผิดมูลฐานตามกฎหมายฟอกเงินเพื่อดำเนินการกับทรัพย์สินของผู้ที่การกระทำผิดเกี่ยวกับการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยใช้ใบกำกับภาษีปลอม เนื่องจากหากเปรียบเทียบกับความผิดมูลฐานในความผิดอื่นๆ แล้วความเสียหายจากกรณีนี้ถือเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจของประเทศให้เสียหายอย่างมหาศาล เพื่อปรับปรุงแก้ไขกฎหมายต่อไป ในอนาคตจะเป็นประโยชน์ต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรและเป็นมาตรการที่จะช่วยป้องกันและปราบปรามผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรอีกทางหนึ่งด้วย

บรรณานุกรม



## บรรณานุกรม

- กรมสรรพากร (2544) “คำพิพากษาฎีกา” ค้นคืนวันที่ 13 มกราคม 2556 จาก <http://rdsrv.rd.go.th/14870.0.html>
- กัมปนาท บุณรอด (2554) *คู่มือแนวทางการตรวจใบกำกับภาษีปลอม* กรุงเทพมหานคร  
กรมสรรพากร  
\_\_\_\_\_ . (2552) “รู้ได้อย่างไรใบกำกับภาษีปลอม” *สรรพากรสาส์น* 56, 8 (สิงหาคม): 17
- เจียมชัย ชุตินวงศ์ (2543) *คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยาน* พิมพ์ครั้งที่ 7 กรุงเทพมหานคร  
นิติบรรณการ
- คณิต ฒ นคร (2540) “ปัญหาในการใช้ดุลพินิจของอัยการ” *รวมบทความวิชาการ* กรุงเทพมหานคร  
พิมพ์อักษร
- จรงค์ ระรวยทรง (2533) *จากภาษีการค้าสู่ภาษีมูลค่าเพิ่ม* พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร นิติธรรม
- จรัญ โฆษณานันท์ (2547) *นิติปรัชญา* กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง
- เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ (2539) “ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มอันเนื่องมาจากระบบเครดิต”  
วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- ชวลิต โสภณวัต (2524) “กฎหมายลักษณะพยานของไทยเป็นกฎหมายในระบบกล่าวหาจริงหรือ”  
*ศุลพาห* 28, 6 (พฤศจิกายน- ธันวาคม): 38-41
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม (2549) *คู่มือการศึกษากฎหมายภาษีอากร* พิมพ์ครั้งที่ 3 (แก้ไขเพิ่มเติม)  
กรุงเทพมหานคร สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา
- ณรงค์ ใจหาญ (2547) *หลักกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา* พิมพ์ครั้งที่ 8 กรุงเทพมหานคร  
สำนักพิมพ์วิญญูชน
- ธานี สิงหนาท (2552) *คำอธิบายพยานหลักฐานคดีแพ่งและคดีอาญา* กรุงเทพมหานคร กรุงเทพมหานคร  
พับลิชชิง
- นวิธ มานะกุล (2553) “ใบกำกับภาษีปลอม” วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขา  
กฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- บุญชนะ อัดถากร (2500) *ทฤษฎีภาษีและทางปฏิบัติ* พระนคร โรงพิมพ์รุ่งเรืองธรรม
- ปรมินทร์ ศรีสุข (2549) “การชะลอการดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากร” วิทยานิพนธ์ปริญญา  
นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

- ประมุล สุวรรณสร (2517) *คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยาน* พิมพ์ครั้งที่ 7 กรุงเทพมหานคร  
นิติบรรณการ
- พรรณิศา ชีระกุลพิศุทธิ์ (2553) “การนำหลักสมคบกันกระทำความผิดมาใช้เพื่อป้องกันและ  
ปราบปรามการทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม” วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตร  
มหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- วิทย์ ต้นตยกุล (2528) *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร* กรุงเทพมหานคร สำนักอบรมศึกษากฎหมาย  
แห่งเนติบัณฑิตยสภา
- วินัย เนื่อนจันทร์ (2556) “วิชาการภาษีอากร (ความรู้เกี่ยวกับภาษีอากร)” ค้นคืนวันที่ 13 มกราคม  
2556 จาก <http://www.thaiblogonline.com/taxrdkhonkaen.blog?PostID=43043>
- ศุภลักษณ์ พิณีจวบดล (2544) *คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร* พิมพ์ครั้งที่ 2  
กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์วิญญูชน
- สถิต ไพเราะ (2552) *คำอธิบายประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 209- 287 และ มาตรา 367-398*  
กรุงเทพมหานคร สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา
- สำนักสืบสวนและคดี กรมสรรพากร (2555) “ระบบงานคดี” ค้นคืนวันที่ 15 ธันวาคม 2555 จาก  
[http://Lmspos.rd.go.th/it/\[8fu](http://Lmspos.rd.go.th/it/[8fu)
- สุจินต์ ทิมสุวรรณ (2525) “กรมอัยการกับการดำเนินคดีของรัฐ” *วารสารอัยการ* 5, 52 (เมษายน):  
3-4
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์ (2539) “ปัญหาการบริหารจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ศึกษาเฉพาะกรณีการโกง  
ภาษีมูลค่าเพิ่ม” สารนิพนธ์ คณะรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- อภิรัตน์ เพ็ชรศิริ (2547) *ทฤษฎีอาญา* กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์วิญญูชน
- อุทัย อาทิวา (2555) “ระบบการดำเนินคดีอาญา: ระบบกล่าวหาและระบบไต่สวน” ใน *ประมวล  
สาระชุดวิชากฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาและพยานชั้นสูง* หน่วยที่ 2 หน้า 17-26  
นนทบุรี มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช สาขาวิชานิติศาสตร์
- Garner, Bryan A. (2004) *Black's Law Dictionary*. 8<sup>th</sup> ed. St. Paul, Minn.: Thomson/West.
- Minars, David and Westin, A. (1994) *TAX DICTIONARY FOR BUSINESS*. Shepard's McGraw-Hill.





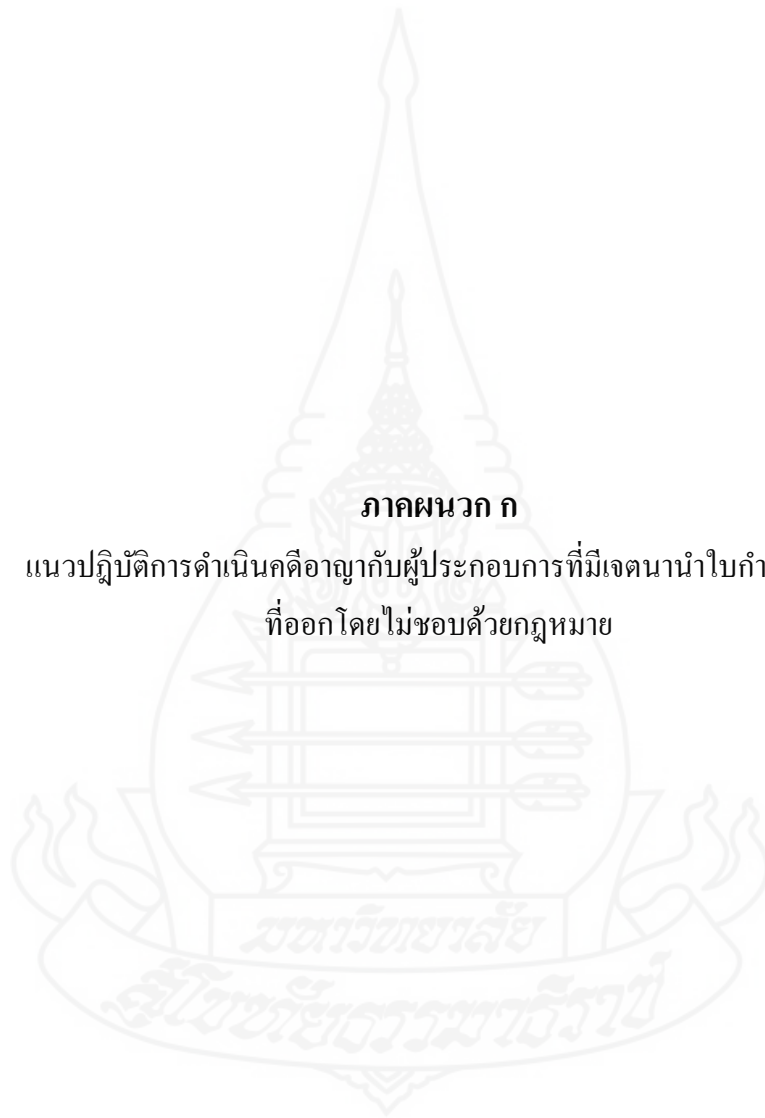
ภาคผนวก

มหาวิทยาลัยราชภัฏสกลนคร

สภามหาวิทยาลัยราชภัฏสกลนคร

**ภาคผนวก ก**

แนวปฏิบัติการดำเนินคดีอาญากับผู้ประกอบการที่มีเจตนาเอาเปรียบการค้ากับภาษี  
ที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย





### บันทึกข้อความ

ส่วนราชการ กรมสรรพากร สำนักกฎหมาย โทร. 2728421-22

ที่ กค 0811/ว. 03157 วันที่ 5 เมษายน 2542

เรื่อง แนวทางในการดำเนินคดีอาญากับผู้ประกอบการที่มีเจตนาไปกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

เรียน ผู้อำนวยการสำนักตรวจสอบภาษี , สรรพากรภาค 1 – 12, สรรพากรพื้นที่ 1 – 16

เนื่องด้วยในขณะนี้การพิจารณาคำเนินคดีอาญากับผู้ประกอบการที่มีเจตนาไปกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี อันเป็นความผิดตามมาตรา 90/4 (7) แห่งประมวลรัษฎากร และรูปแบบหนังสือร้องทุกข์ สำหรับความผิดดังกล่าวของหน่วยงานกรมสรรพากรยังมีได้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน

กรมสรรพากรจึงขอกำหนดแนวทางในการดำเนินการสำหรับความผิดอาญาดังกล่าว ดังนี้

1. หนังสือร้องทุกข์ขอให้ระบุนความผิดเฉพาะกรณีตามมาตรา 90/4 (7) แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้น เว้นแต่มีข้อเท็จจริงอื่นนอกเหนือจากการใช้ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น การใช้ตัวแทนเซ็ด การนำเอกสารเท็จมาแสดงต่อเจ้าหน้าที่ ฯลฯ ซึ่งเป็นองค์ประกอบของความผิด กรณีหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 90/4 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ก็ให้ระบุนความผิดตามมาตรา 90/4 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ในหนังสือร้องทุกข์ด้วย

2. กำหนดรูปแบบของหนังสือร้องทุกข์เพื่อให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน รายละเอียดปรากฏตามหนังสือร้องทุกข์ที่ส่งมาพร้อมนี้

3. กำหนดให้กรณีต่อไปนี้ ต้องพิจารณาคำเนินคดีอาญา

(1) กรณีที่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่า ผู้ประกอบการรู้อยู่ในขณะที่นำไปกำกับภาษีมาใช้ว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น หลักฐานการสั่งซื้อใบกำกับภาษี ฯลฯ

(2) กรณีนำไปกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายมาใช้ในการเครดิตภาษี ตั้งแต่ร้อยละ 75 ของยอดซื้อในช่วงระยะเวลาที่ได้ทำการตรวจ เว้นแต่เป็นที่เห็นโดยชัดแจ้งว่าผู้ประกอบการไม่มีเจตนากระทำความผิด

(3) กรณีไม่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มที่เจ้าพนักงานได้ประเมิน สำหรับการนำไปกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย มาใช้ในการเครดิตภาษี เว้นแต่

(3.1) เรื่องดังกล่าวมีข้อเท็จจริงที่แตกต่างหรือมีลักษณะพิเศษจนเป็นที่เห็น โดยชัดแจ้งว่าผู้ประกอบการไม่มีเจตนากระทำความผิด

(3.2) กรณีผู้ประกอบการอยู่ระหว่างการผ่อนชำระเงินภาษี ให้ชะลอการพิจารณาดำเนินคดีอาญาไว้จนกว่าจะชำระหมด เนื่องจากมีอายุความในการดำเนินคดี 10 ปี นับแต่วันกระทำความผิด

จึงเรียนมาเพื่อทราบและแจ้งให้เจ้าหน้าที่ถือเป็นแนวทางปฏิบัติต่อไป

ลงชื่อ (เกรียงศักดิ์ วัฒนวรานุกร)

(นายเกรียงศักดิ์ วัฒนวรานุกร)

รองอธิบดี ปฏิบัติราชการแทน

อธิบดีกรมสรรพากร



ภาคผนวก ข

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553







## ระเบียบกรมสรรพากร

ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553

.....

เพื่อให้การปฏิบัติงานเกี่ยวกับการดำเนินคดีอาญาของกรมสรรพากรดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพและรวดเร็วสมประโยชน์ของทางราชการ กรมสรรพากรจึงวางระเบียบไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ระเบียบนี้เรียกว่า “ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553”

ข้อ 2 ระเบียบนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 18 มิถุนายน 2553 เป็นต้นไป

ข้อ 3 ให้ยกเลิกระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2546 บรรดาระเบียบ คำสั่ง หรือแนวปฏิบัติอื่นใดในส่วนที่กำหนดไว้ในระเบียบนี้หรือซึ่งขัดหรือแย้งกับระเบียบนี้ ให้ใช้ระเบียบนี้แทน

ข้อ 4 ...

## หมวด 2

การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดที่ไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ

ข้อ 5 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัด ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร โดยฝ่าฝืนมาตรา 12 ทวิ อันเป็นความผิดตามมาตรา 35 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ดำเนินการดังนี้

5.1 ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่รายงานข้อเท็จจริงพร้อมทำความเข้าใจ และจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้อง ให้สำนักงานสรรพากรภาคที่สังกัดเพื่อพิจารณา โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี

5.2 กรณีสำนักงานสรรพากรภาค พิจารณาเห็นควรดำเนินคดีอาญาให้จัดทำหนังสือ ร้องทุกข์ลงนามโดยสรรพากรภาคในฐานะปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากร มอบให้นิติกรหรือเจ้าหน้าที่ในสังกัดไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน หากสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรไม่ดำเนินคดีอาญาก็ให้ยุติเรื่อง ทั้งนี้ ต้องไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ทางราชการและแจ้งผลการดำเนินการให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบด้วย

5.3 กรณีสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ตรวจพบการกระทำความผิดให้มีอำนาจดำเนินการเช่นเดียวกับสำนักงานสรรพากรภาค โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี

ข้อ 6 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดอาญาฐานเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ ตามมาตรา 37 หรือตามมาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ดำเนินการดังนี้

6.1 ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่รายงานข้อเท็จจริงพร้อมทำความเข้าใจและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคที่สังกัดเพื่อพิจารณา โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี

กรณีสำนักตรวจสอบภาษีกลางเป็นผู้ตรวจพบการกระทำความผิด ให้พิจารณาพร้อมทำความเข้าใจและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาค ซึ่งผู้กระทำความผิดมีสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่ หรือมีภูมิลำเนาอยู่ในขณะที่ความผิดเกิดเพื่อพิจารณา โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี

6.2 เมื่อสำนักงานสรรพากรภาคได้รับเรื่องตามข้อ 6.1 แล้วให้สำนักงานสรรพากรภาคดำเนินการเช่นเดียวกับข้อ 5.2 และแจ้งผลการดำเนินการให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักตรวจสอบภาษีกลางทราบด้วย

6.3 ในกรณีสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ตรวจพบการกระทำความผิดให้มีอำนาจดำเนินการเช่นเดียวกับสำนักงานสรรพากรภาค โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี

ข้อ 7 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 90/4 (1)-(7) แห่งประมวลรัษฎากร ให้ดำเนินการดังนี้

7.1 ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่รายงานข้อเท็จจริงพร้อมทำความเข้าใจและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคที่สังกัดเพื่อพิจารณา

เมื่อสำนักงานสรรพากรภาคได้รับเรื่องจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่แล้ว ให้พิจารณาพร้อมทำความเข้าใจและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่ได้รับจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่ให้สำนักสืบสวนและคดีเพื่อพิจารณา โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี

7.2 กรณีสำนักตรวจสอบภาษีกลาง หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ เป็นผู้ตรวจพบการกระทำความผิด ให้พิจารณาพร้อมทำความเข้าใจและจัดส่งสำเนาเอกสาร

หลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักสืบสวนและคดีเพื่อพิจารณา โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี

7.3 กรณีสำนักสืบสวนและคดีได้รับเรื่องตามข้อ 7.1 หรือ ข้อ 7.2 หากพิจารณาเห็นควรดำเนินคดีอาญา ให้จัดทำหนังสือร้องทุกข์ลงนามโดยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมายให้ปฏิบัติราชการแทน มอบให้นิติกรหรือเจ้าหน้าที่ในสังกัดไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน หากสำนักสืบสวนและคดี พิจารณาเห็นควรไม่ดำเนินคดีอาญาก็ให้ยุติเรื่อง ทั้งนี้ ต้องไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ทางราชการและแจ้งผลการดำเนินการให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบด้วย

ข้อ 8 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดอาญาฐานนำไปกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษีตามมาตรา 90/4(7) แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีความผิดอาญาฐานเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/21(7) ประกอบมาตรา 90/4(6) แห่งประมวลรัษฎากร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ สำนักตรวจสอบภาษีกลาง หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ และสำนักงานสรรพากรภาค ดำเนินการเช่นเดียวกับข้อ 6 ...

หมวด 6

เบ็ดเตล็ด

ข้อ 17 ให้หน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการดำเนินคดีอาญาตามระเบียบนี้ส่งสำเนาคำพิพากษาคดีถึงที่สุดเกี่ยวกับการดำเนินคดีอาญาไม่ว่าจะถึงที่สุดในปีใดให้สำนักสืบสวนและคดี เพื่อพิจารณาดำเนินการต่อไป รวมทั้งผลคดีที่พนักงานอัยการสั่งไม่ฟ้องคดีด้วย

ข้อ 18 กรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติหรือไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในระเบียบนี้ หรือปัญหาอื่นใดที่มีได้กำหนดไว้ในระเบียบนี้ หรือเป็นการสมควรและเพื่อความเหมาะสมให้รายงานกรมสรรพากรเพื่อพิจารณาสั่งการ

ข้อ 19 ให้ผู้อำนวยการสำนักสืบสวนและคดีเป็นผู้รักษาการตามระเบียบนี้

ประกาศ ณ วันที่ 18 มิถุนายน 2553

นายวินัย วิทวัสการเวช

(นายวินัย วิทวัสการเวช)

อธิบดีกรมสรรพากร

ภาคผนวก ค

สำเนา ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๘



**อำนาจ**  
**ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8**

-----

โดยที่ในปัจจุบันเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรและเจ้าพนักงานตำรวจต่างมีอำนาจในการตรวจสอบการชำระภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ทำให้พ่อค้าประชาชนมีภาระต้องชี้แจงแสดงหลักฐานต่อเจ้าหน้าที่หลายฝ่าย สมควรจัดการดังกล่าวด้วยการให้เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรดำเนินการไปแต่ฝ่ายเดียว และโดยที่สมควรเร่งรัดการตรวจสอบภาษีอากรให้แล้วเสร็จโดยเร็ว หัวหน้าคณะปฏิวัติจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ในกรณีที่เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรได้ออกหมายเรียกหรือหนังสือเชิญผู้มีหน้าที่ชำระหรือนำส่งภาษีอากรมาทำการตรวจสอบได้ส่วนก่อนวันที่ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ใช้บังคับ ให้เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรดำเนินการประเมินหรือออกคำสั่งให้ชำระหรือนำส่งภาษีอากรให้แล้วเสร็จภายในเวลาสองปีนับแต่วันที่ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ใช้บังคับ และให้อธิบดีกรมสรรพากรรายงานจำนวนผู้ถูกเรียกตรวจสอบได้ส่วน และผลการตรวจสอบต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังอย่างน้อยทุกหกเดือน เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาสองปีดังกล่าว ถ้าเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรยังประเมินหรือออกคำสั่งให้ชำระภาษีอากรไม่แล้วเสร็จสำหรับรายใด ให้ระงับการตรวจสอบได้ส่วนและการประเมินหรือการออกคำสั่งให้ชำระหรือนำส่งภาษีอากรสำหรับรายนั้น เว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุจำเป็นไม่อาจประเมินหรือส่งภายในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจะสั่งขยายกำหนดเวลาออกไปตามควรแก่กรณีก็ได้ แต่ต้องไม่เกินหนึ่งปีนับแต่วันสิ้นกำหนดเวลาดังกล่าว

ข้อ 2 นับแต่วันที่ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ใช้บังคับห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร

ข้อ 3 บรรดาคดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรที่เจ้าพนักงานตำรวจได้ทำการค้นและยึดบัญชีหลักฐานและเอกสารไว้แล้วก่อนวันที่ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ใช้บังคับ ให้เจ้าพนักงานตำรวจทำการตรวจสอบได้ส่วนให้แล้วเสร็จ และส่งเรื่องให้เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรภายในหกเดือนนับแต่วันที่ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ใช้บังคับ และให้เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาตามข้อ 1



ข้อ 4 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย  
รักษาการตามประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้

ข้อ 5 ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศใน  
ราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ 7 พฤศจิกายน พุทธศักราช 2520

พลเรือเอก สจ๊วต ชะลออยู่  
หัวหน้าคณะปฏิวัติ



หมายเหตุ ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา ฉบับพิเศษ เล่ม 94  
ตอนที่ 106 วันที่ 8 พฤศจิกายน 2520

## ประวัติผู้ศึกษา

ชื่อ	สืบตำรวจเอกชินนิวัฒน์ มูลฐี
วัน เดือน ปีเกิด	3 พฤษภาคม 2512
สถานที่เกิด	อำเภอเชียงกลาง จังหวัดน่าน
ประวัติการศึกษา	นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช พ.ศ. 2539 เนติบัณฑิตไทยสมัยที่ 56 สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา
สถานที่ทำงาน	สำนักงานสรรพากรพื้นที่น่าน
ตำแหน่ง	นักวิชาการสรรพากรชำนาญการพิเศษ สำนักงานสรรพากรพื้นที่น่าน

