

## บทที่ 1

### บทนำ



#### 1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

การจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ได้แยกการจัดเก็บภาษีออกเป็น 5 ประเภท คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อแสวงหารายได้ให้เพียงพอกับค่าใช้จ่ายของรัฐ เนื่องจากภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐ นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีอากรมีวัตถุประสงค์อื่นๆอีกเช่น การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจให้มีความเติบโตอย่างสม่ำเสมอ การกระจายรายได้เพื่อสร้างความเป็นธรรมทางเศรษฐกิจ การควบคุมการอุปโภคบริโภคของประชาชน หรือใช้เป็นเครื่องมือในนโยบายธุรกิจบางประการ

ในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value - Added Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิต และการจำหน่ายสินค้าหรือบริการชนิดต่างๆ<sup>1</sup>

เพราะคำว่า “มูลค่าเพิ่ม” หมายถึง ส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายสินค้าหรือการบริการ<sup>2</sup> ฉะนั้น มูลค่าเพิ่มจึงมีค่าเท่ากับ ผลต่างระหว่างราคาของสินค้าหรือบริการที่ผลิตหรือจำหน่าย กับราคาของสินค้าหรือบริการที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการผลิตหรือจำหน่ายสินค้าหรือบริการนั้น รวมถึงค่าใช้จ่ายในการขายและสินค้าทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการ ส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการดังกล่าวจึงได้แก่ ค่าจ้างค่าแรงที่ผู้ประกอบการต้องจ่ายให้กับลูกจ้างคนงาน ค่าเช่าที่ดินหรือสำนักงาน ค่าดอกเบี้ยสำหรับเงินกู้ยืมลงทุน และกำไรที่ผู้ประกอบการบวกเข้าไปด้วยในสินค้าหรือบริการเหล่านั้น ก็คือส่วนที่เพิ่มขึ้นที่ทำให้ราคาซื้อสินค้ามาต่างกับราคาขายสินค้า

ภาษีมูลค่าเพิ่มเริ่มนำมาใช้บังคับในประเทศไทยแทนภาษีการค้า ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 ทั้งนี้โดยกระทรวงการคลังคาดหวังว่า เมื่อนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ นอกจากจะแก้ปัญหาที่มีอยู่ภายใต้

---

<sup>1</sup> ปรีดี บุญยัง, ภาษีมูลค่าเพิ่มกับความมั่นคงทางเศรษฐกิจ “เอกสารวิจัยส่วนบุคคล ลักษณะวิชาเศรษฐกิจ”. วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร ปีการศึกษา 2533-2534. หน้า 67.

<sup>2</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 67

ระบบภาษีการค้าได้แล้ว ยังนับเป็นการวางรากฐานสำคัญที่จะรองรับการพัฒนาประเทศในระยะยาวอีกด้วย นั่นคือ<sup>3</sup>

- 1) ภาษีมูลค่าเพิ่มจะช่วยพัฒนาประสิทธิภาพการผลิตของประเทศให้ดีขึ้น ทั้งนี้เพราะจัดเก็บไม่ซ้ำซ้อนและเสมอเหมือนกันหมด ผู้ประกอบการสามารถเลือกเทคนิคและวิธีการผลิตที่มีประสิทธิภาพสูงสุดได้ โดยไม่ต้องกังวลเกี่ยวกับความได้เปรียบเสียเปรียบทางด้านภาษีอากร
- 2) ภาษีมูลค่าเพิ่มจะช่วยส่งเสริมการลงทุนได้เป็นการทั่วไป เพราะการลงทุนในเครื่องมือเครื่องจักร วัสดุอุปกรณ์ต่างๆ ที่ใช้ในการผลิตหรือแม้กระทั่งที่ใช้ในการทำการค้า และไม่ว่าจะเป็นธุรกิจขนาดเล็กหรือขนาดใหญ่ก็ตามล้วนแล้วแต่จะปลอดภาระภาษีทั้งสิ้น ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจึงมีส่วนช่วยส่งเสริมการลงทุน โดยเฉพาะอย่างยิ่งของธุรกิจขนาดย่อมได้ดีกว่าภาษีการค้าเป็นอย่างมาก
- 3) ภาษีมูลค่าเพิ่มช่วยลดต้นทุนการส่งออก ทั้งสินค้าอุตสาหกรรมและสินค้าเกษตรกรรม ทั้งนี้เพราะระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีการคืนภาษีต้นทุนสำหรับสินค้าส่งออกเหล่านี้ให้ผู้ประกอบการด้วยวิธีการที่เป็นที่ยอมรับในทางการค้าระหว่างประเทศ การนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จึงนับเป็นเงื่อนไขที่สำคัญยิ่งต่อคู่ทางที่แจ่มใสของการส่งออกของประเทศไทยอันมีส่วนช่วยพัฒนาประเทศได้เป็นอย่างดี ทำให้มีการขยายตัวในด้านการผลิตทั้งสินค้าอุตสาหกรรม สินค้าเกษตรอุตสาหกรรม และสินค้าทางการเกษตร ผลดีประการนี้จะช่วยทำให้ประชาชนในประเทศมีงานทำมากขึ้น และมีรายได้เพิ่มขึ้นในท้ายที่สุด
- 4) การนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ จะทำให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีได้ยากขึ้น เนื่องจากฐานภาษีมูลค่าเพิ่มกว้างกว่าภาษีการค้าและเป็นระบบที่ผู้เสียภาษีต่างต้องช่วยกันคุ้มกันเอง เพราะการหลบเลี่ยงภาษีของธุรกิจหนึ่งจะมีผลให้ธุรกิจอื่นที่เกี่ยวข้องเสียภาษีมากขึ้น

สำหรับประเทศไทย ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าที่ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเป็นปกติธุระ ไม่ว่าจะประกอบกิจการในรูปของบุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชนิติบุคคล หรือนิติบุคคลใด ๆ และรวมถึงตัวแทนของผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้านั้นๆด้วย<sup>4</sup>

และหากมีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการเกินกว่า 1.2 ล้านบาทต่อปี มีหน้าที่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งจะให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ดังนี้

<sup>3</sup> ฝ่ายเลขานุการคณะกรรมการระบบจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากร, “ประเทศชาติได้อะไรจากภาษีมูลค่าเพิ่ม,” สรรพากรสาส์น. 37, 5 (พฤษภาคม. 2533): หน้า 17.

<sup>4</sup> คูประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2, 82 และมาตรา 82/1-2

1. เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ และจัดทำใบกำกับภาษีเพื่อเป็นหลักฐานในการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ทุกครั้งที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการ<sup>5</sup>

2. จัดทำรายงานตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งได้แก่

(1) รายงานภาษีซื้อ

(2) รายงานภาษีขาย

(3) รายงานสินค้าและวัตถุดิบ ทั้งนี้เฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบกิจการขายสินค้า<sup>6</sup>

3. ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามแบบ ภ.พ.30<sup>7</sup> โดยคำนวณภาษีที่ต้องเสียจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ<sup>8</sup> นั่นคือ เป็นการคำนวณโดยใช้วิธีเครดิตภาษี โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูป<sup>9</sup> ต้องทำการคำนวณจำนวนภาษีที่ต้องชำระในแต่ละรอบเวลาภาษีคือ

$$\text{ภาษีที่ต้องชำระ} = \text{ภาษีขาย} - \text{ภาษีซื้อ}$$

ภาษีขาย คือ ภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อขายสินค้าหรือให้บริการ

ภาษีซื้อ คือ ภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้จ่ายให้กับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ เมื่อซื้อสินค้า (วัตถุดิบ สินค้าทุน) หรือรับบริการเพื่อใช้ในการประกอบกิจการ

ถ้าผลการคำนวณเป็นบวก (+) ผู้ประกอบการจดทะเบียนนำเอาส่วนต่างดังกล่าวไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนนั้น โดยผู้ประกอบการมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>9</sup>

ถ้าผลการคำนวณเป็นลบ (-) ผู้ประกอบการไม่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนนั้น แต่ผู้ประกอบการยังคงมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และส่วนต่างดังกล่าวยังเป็นเครดิตภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิที่จะนำไปเป็นเครดิตภาษีในเดือนต่อไป หรือขอคืนภาษีได้<sup>10</sup>

<sup>5</sup> ดูประมวลรัษฎากร มาตรา 86

<sup>6</sup> ดูประมวลรัษฎากร มาตรา 87

<sup>7</sup> ดูประมวลรัษฎากร มาตรา 87/3

<sup>8</sup> ดูประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 วรรคหนึ่ง

\* ซึ่งก็คือ ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ซึ่งโดยปกติได้แก่ ผู้ประกอบการที่มีรายรับเกินปีละ 1,200,000 บาท นอกจากนี้ยังได้แก่ผู้มีรายรับเกินปีละ 600,000 บาท แต่ไม่เกิน 1,200,000 บาท (ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/6,85/17,82/18(1)) และผู้ประกอบการที่มีรายรับไม่เกินปีละ 600,000 บาท (ประมวลรัษฎากร มาตรา 81/1,81/3(2)) ที่สมัครใจของจดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ด้วย

<sup>9</sup> ดูประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3

จากการที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องจัดทำรายงานภาษีซื้อ รายงานภาษีขาย หรือรายงานสินค้าและวัตถุดิบ และจะต้องมีใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานสำคัญ ยืนยันประกอบเพื่อแสดงข้อเท็จจริงว่ามีการซื้อขาย ให้บริการหรือรับบริการจริง ตามที่ปรากฏในรายงานนั้นถือว่าก่อให้เกิดช่องทางในการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มได้เป็นอย่างดี นั่นคือผู้เสียภาษีที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนอาจจะสร้างรายงานภาษีซื้อที่เป็นเท็จ โดยอาจจะสร้างรายงานว่ามีภาษีซื้อเกินกว่าความเป็นจริง ทำให้ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ทำให้ผลการคำนวณภาษีเป็นลบ ผู้เสียภาษีก็จะได้ไม่ต้องเสียภาษี แต่ให้ถือเป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิได้รับคืนภาษี หรือนำไปชำระเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มได้เครดิตภาษีที่เหลืออยู่(ภาษีที่ชำระไว้เกิน) ในแต่ละเดือนภาษีจากการคำนวณภาษี (ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย) ให้ผู้ประกอบการมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือขอคืนภาษี

การชำระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องจัดทำใบกำกับภาษีและใช้เป็นหลักฐานประกอบรายงานรายงานภาษีซื้อ ภาษีขาย หรือรายงานสินค้าและวัตถุดิบด้วย เพื่อใช้เป็นหลักฐานอันแสดงถึงจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องนำไปชำระให้กับกรมสรรพากร ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการ โดยต้องจัดทำอย่างน้อย 2 ฉบับ ซึ่งผู้ประกอบการจะต้องส่งมอบต้นฉบับให้แก่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ ส่วนสำเนาใบกำกับภาษีผู้ประกอบการต้องเก็บรักษาไว้เพื่อเป็นหลักฐานประกอบการลงบัญชี และเพื่อให้เจ้าหน้าที่สรรพากรตรวจสอบความถูกต้อง จะเห็นว่าใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานสำคัญที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะนำมาเครดิต หรือขอคืนภาษีกับกรมสรรพากร ทำให้ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ต้องจัดหาใบกำกับภาษีให้ได้จำนวนที่ถูกต้องตรงตามที่ปรากฏในรายงานภาษีซื้อ ภาษีขาย หรือสินค้าและวัตถุดิบนั้นด้วย ซึ่งจากกรณีการที่ผู้ประกอบการที่ทำให้รายงานภาษีซื้อให้มียอดภาษีซื้อที่มากกว่าความเป็นจริงนั้น ต้องจัดหาใบกำกับภาษีมาให้ได้ตรงตามจำนวนยอดซื้อที่ปรากฏในรายงานนั้น ซึ่งเป็นการจัดหาใบกำกับภาษีปลอมที่เป็นใบกำกับภาษีที่ไม่มีมีการซื้อขายกันจริง หรือไปซื้อใบกำกับภาษีจากที่อื่นมาเพื่อใช้ประกอบรายงานนั้น จึงเป็นช่องทางที่ทำให้เกิดการกระทำความผิด หรือการโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>11</sup> โดยการนำใบกำกับภาษีซื้อ

<sup>10</sup> ดูประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 วรรคสาม ประกอบกับ มาตรา 84 ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 242 พ.ศ.2534

ปลอมมาเครดิตหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้มีผลกระทบต่อการจัดเก็บรายได้ และเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศ

เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นต้นทุนชนิดหนึ่งของสินค้าหรือบริการ และประกอบกับปัจจุบันธุรกิจมีการแข่งขันกันอย่างสูง กิจการใดจะอยู่รอดหรือมีกำไรมาก ๆ ก็ต้องพยายามลดต้นทุนของตนเอง ทำให้ผู้ประกอบการบางรายหันมาลดต้นทุนด้านภาระภาษี และวิธีการที่นิยมกระทำกันสำหรับผู้ประกอบการที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คือการซื้อใบกำกับภาษีปลอมและนำไปกำกับภาษีดังกล่าวไปใช้ในการคำนวณภาษีหรือเครดิตภาษีในแต่ละเดือนภาษี และนำมาหักรายจ่ายนิติบุคคล เป็นต้น หรือในช่วงที่ภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ ผู้ประกอบการส่วนใหญ่ขาดสภาพคล่องทางการเงินและไม่สามารถจัดหาแหล่งเงินจากที่อื่นได้ จึงเป็นแรงจูงใจให้ผู้ประกอบการที่มีการทำธุรกิจ บางรายทุจริตเพียงเพื่อต้องการเงินจากรัฐเป็นสำคัญ เช่นนำไปกำกับภาษีที่ลูกค้าไม่ต้องการไปขายให้บุคคลอื่น เป็นต้น หรือกรณีบุคคลผู้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจริงในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่มีการคิดวางแผนกระทำความผิดเพื่อฉ้อโกงเงินภาษีมามากตั้งแต่เริ่มแรก โดยจะมีการตั้งบุคคลที่ไม่น่าเชื่อถือมาจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการ แต่ตัวการที่แท้จริงจะอยู่เบื้องหลัง<sup>12</sup> หรือไม่มีการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการแต่อย่างใด ซึ่งการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มลักษณะนี้ ถือว่าเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจประเภทหนึ่ง คือการโกง หรือการหลีกเลี่ยงภาษี (tax evasion) มูลค่าเพิ่มดังกล่าวได้แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนโดยตัวของมันเองว่าเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ทั้งนี้เพราะความผิดดังกล่าวเป็นความผิดที่เกี่ยวกับการเงินและการคลังของรัฐ ซึ่งมีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ทางรายได้และเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจของรัฐ โดยตรง ซึ่งในทางเศรษฐศาสตร์ก็ได้ถือว่า การฝ่าฝืนบทบัญญัติทางกฎหมายโดยการหลีกเลี่ยงการชำระภาษีที่พึงต้องเสียให้ครบถ้วนเป็นความผิดทางอาญา ซึ่งหากจะรวมนับถึงการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันที่ตรวจพบความเสียหายเป็นจำนวนมากนับพันล้านแล้ว ย่อมจะต้องถือได้ว่าเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจที่ร้ายแรงส่งผลกระทบต่อ

<sup>11</sup> สมภพ ผ่องสว่าง, “กลโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม,” วารสารศาลภาษีอากรกลาง 1.1 (เมษายน 2541): หน้า 97.

<sup>12</sup> สมภพ ผ่องสว่าง, “การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม: พ่อค้าโกงภาษีหรืออาชญากร,” สรรพากรศาสตร์ 45, 9 (กันยายน 2541): หน้า 148.

ดังจะเห็นได้จากการที่กรมตำรวจและกระทรวงมหาดไทย ได้กำหนดลักษณะของอาชญากรรมทางเศรษฐกิจไว้ 4 ประเภท โดยถือลักษณะของการกระทำความผิดเป็นสำคัญ ได้แก่

- 1) ประเภทความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรและศุลกากร
- 2) ประเภทความผิดเกี่ยวกับการเงินและการธนาคาร
- 3) ประเภทความผิดเกี่ยวกับการค้าและการพาณิชย์
- 4) ประเภทความผิดเกี่ยวกับการคุ้มครองผู้บริโภคและการกระทำที่เป็นอันตรายต่อสิ่งแวดล้อม

ทำลายระบบภาษีและการเงินการคลังของประเทศ โดยปัญหาดังกล่าวถ้าพิจารณาอย่างผิวเผินแล้ว ก็อาจดูเหมือนเป็นปัญหาของผู้ประกอบการที่คิดจะโกงภาษี ไม่ว่าจะใช้ระบบภาษีใดก็มีคนคอยคิดโกงภาษีอยู่เสมอ แต่ถ้าจะวิเคราะห์กันอย่างละเอียดแล้วผู้ที่คิดจะโกงส่วนใหญ่แล้วจะไม่ใช้ผู้ประกอบการเอง แต่จะเป็น “ขบวนการ” ที่วางระบบมาเป็นอย่างดี มีการจัดองค์กร(ORGANIZED CRIME) มีเครื่องมือเครื่องใช้ที่ทันสมัย สมคบกันฉ้อโกง มีการแบ่งหน้าที่กันทำดังนั้น หากจะเรียกให้ถูกต้อง พวกที่กระทำผิดในลักษณะนี้จะเป็น “อาชญากรทางเศรษฐกิจ” หรืออาชญากรรมคอเชิ้ตขาว (White Collar Crime)<sup>13</sup> เหตุผลที่จะกล่าวเช่นนี้เพราะนับตั้งแต่กรมสรรพากรเผชิญหน้ากับปัญหาการโกงภาษีมาโดยตลอด จะพบปัญหาที่เป็นพ่อค้าหรือผู้ประกอบการที่คิดจะหนีภาษี ก็คือ เป็นผู้ประกอบการที่ต้องการลดค่าใช้จ่ายของตนเอง เพื่อเพิ่มศักยภาพของตน โดยอาจจะใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น ลงรายการเท็จ ยื่นยอดขายเท็จ หรือนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ซึ่งกรมสรรพากรก็จะใช้มาตรการทางแพ่งเสียเป็นส่วนใหญ่ แต่สำหรับการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มจริงๆ ที่ตรวจพบจะเป็นการออกไปกำกับภาษีปลอม หรือการขอลิ้นภาษีอันเป็นเท็จแล้วส่วนใหญ่จะมีผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนที่ผ่านมา แต่เป็นผู้ที่วางแผนคิดกระทำความผิดมาตั้งแต่แรก นั่นคือ มีการตั้งบุคคลที่ไม่น่าเชื่อถือมาจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีตัวการที่แท้จริงอยู่เบื้องหลังการจดทะเบียนอันเป็นขั้นตอนหนึ่งในการกระทำความผิดนั้น ซึ่งคาดว่าอีกไม่นานคงจะมีอาชญากรประเภทต่างๆ เช่นขบวนการขายยาเสพติดหรือมาเฟียมาร่วมอยู่ในกระบวนการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มนี้มากขึ้น หากการดำเนินงานของส่วนราชการไม่มีมาตรการที่เด็ดขาดและรวดเร็ว

การกระทำความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น การซื้อใบกำกับภาษีปลอมเพื่อไปใช้ขอลิ้นภาษีเป็นเงินสด หรือเครดิตภาษี ทำให้เสียภาษีน้อยลง ตามประมวลกฎหมายอาญาถือว่าเป็นความผิดฐานฉ้อโกง<sup>14</sup> มีระวางโทษถึงจำคุก และกรณีทำเป็นขบวนการยังมีความผิดฐานเป็นอั้งยี่<sup>15</sup> แล้วยังอาจมีความผิดฐานปลอมเอกสารหรือใช้หรืออ้างเอกสารปลอมด้วย<sup>16</sup> ในทางปฏิบัติในการดำเนินคดีอาจมิได้กล่าวหากันในความผิดเหล่านี้ เนื่องจากคงห่วงกันในเรื่องพยานหลักฐานที่จะนำมาสืบพิสูจน์ความผิดของผู้กระทำ ส่วนความผิดเฉพาะก็เป็นความผิดตามประมวลรัษฎากรฐานใช้ใบกำกับภาษีปลอมออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิจะออก และฐานหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น การดำเนินคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มจะถือเอาตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร โดยตรงที่

<sup>13</sup> สมภพ ผ่องสว่าง, “การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม: พ่อค้าโกงภาษีหรืออาชญากร,” : หน้า 148.

<sup>14</sup> คุประมวลกฎหมายอาญามาตรา 341

<sup>15</sup> คุประมวลกฎหมายอาญามาตรา 209 และ 213

<sup>16</sup> คุประมวลกฎหมายอาญามาตรา 264, 265 และ 268

กำหนดการกระทำที่เป็นความผิดเฉพาะไว้แล้ว โดยมีมาตรการลงโทษทางอาญาและทางแพ่งไว้ด้วย สำหรับการหาพยานหลักฐานมานำสืบสนับสนุนคำฟ้องหรือข้อกล่าวหาจะง่ายกว่ากรณีความผิดอาญาทั่วไปตามกฎหมายอาญา และมาตรการลงโทษก็หนักกว่า แต่ในทางปฏิบัติก็พบว่า มีข้อยุ่งยากในการหาพยานหลักฐานมานำสืบพิสูจน์ความผิดมากพอสมควรเช่นเดียวกัน ทำให้ไม่สามารถปราบปรามการกระทำผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างได้ผล แม้ว่าปัจจุบันหน่วยงานที่รับผิดชอบในการดำเนินคดีดังกล่าว ไม่ว่าจะเป็น กรมสรรพากร หรือเจ้าหน้าที่ตำรวจสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจจะมีมาตรการต่างๆ อันได้แก่ การล่อซื้อใบกำกับภาษีปลอม การสืบสวน การตรวจค้น การแจ้งข้อมูลของส่วนราชการต่างๆ การร้องเรียนของประชาชนผู้ได้รับความเสียหายจากการกระทำผิดดังกล่าว เพื่อให้ได้หลักฐานเกี่ยวกับการกระทำความผิดที่ใช้อยู่ในปัจจุบันไม่เพียงพอที่จะดำเนินการให้ไปถึงตัวการเบื้องหลังได้ เพราะสาเหตุที่ว่า การกระทำความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นอาชญากรรมที่กระทำกันเป็นองค์กรอาชญากรรมมีการปกปิดซ่อนเร้น การกระทำความผิดอย่างเชี่ยวชาญ ทำให้พยานหลักฐานส่วนใหญ่อยู่กับผู้กระทำความผิด มีการดำเนินการที่สลับซับซ้อน ทำให้ไม่สามารถติดตามพยานหลักฐานได้อย่างรัดกุมและเพียงพอที่จะฟ้องร้องดำเนินคดีได้ และปัญหาสำคัญอีกอย่างคือ ในความผิดฐานหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ประมวลรัษฎากรจะบัญญัติไว้อย่างชัดเจนถึงเจตนาในการกระทำความผิด อันไม่ใช่แค่เจตนากระทำความผิดธรรมดา แต่ผู้กระทำความผิดจะต้องกระทำความผิดถึงขนาดมีเจตนา **“เพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง”** ภาษีมูลค่าเพิ่ม ถึงจะถือว่าเป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร อันมีผลในทางปฏิบัติคือ จำเลยก็จะต่อสู้ว่ามีเจตนาหรือหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม หากแต่กระทำไปโดยความเข้าใจผิด ซึ่งเป็นภาระหน้าที่ของโจทก์ที่จะต้องพิสูจน์ให้เห็นว่าจำเลยมีเจตนา **“เพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง”** ภาษีมูลค่าเพิ่มและกระทำการตามที่กฎหมายระบุไว้จึงเป็นความผิด เพราะการกระทำบางกรณี เช่น ไม่ออกใบกำกับภาษี อาจเป็นเพราะความหลงลืมก็ได้ ถ้าหากกฎหมายบัญญัติระบุโดยใช้คำว่า **“เจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง”** ภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วก็จะทำให้การออกใบกำกับภาษีเพราะความหลงลืมนั้นเป็นความผิดเช่นกัน ทำให้การจะพิสูจน์เจตนาในการกระทำความผิดของผู้กระทำผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ไม่ได้พิสูจน์แค่เจตนาธรรมดาทั่วไปว่ามีเจตนากระทำความผิดเฉยๆ แต่จะต้องพิสูจน์ให้ได้ว่าผู้กระทำความผิดมีเจตนาพิเศษ นั่นคือ มีเจตนากระทำความผิด **“เพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง”** ภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงยังทำให้ยากและต้องใช้เวลา และพยานหลักฐานที่แน่นอนหลายอย่างในการเอาผิดกับผู้กระทำความผิด อีกทั้งมักจะประสบปัญหาในชั้นพนักงานสอบสวนและพนักงานอัยการ ในการระบุว่า ใบกำกับภาษีใบไหนมีการซื้อขายกันจริงหรือไม่ (สำหรับกรณีการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยใช้ใบกำกับภาษี) อันมีผลเสียต่อรูปคดีเป็นอย่างมาก

นอกจากนี้ยังมีปัญหาในด้านความล่าช้าในการดำเนินคดีอาญาในความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะการดำเนินคดีอาญาในความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันนี้มีการแบ่งแยกกระบวนการดำเนินคดีชั้นก่อนฟ้อง ออกจากกัน ไม่เป็นกระบวนการเดียวกัน คือเจ้าหน้าที่สรรพากรไม่มีอำนาจจับ

กุม นั่นคือเมื่อมีการตรวจพบการกระทำผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรก็ไม่มีอำนาจจับกุมได้ทันที แม้ว่าจะเห็นอยู่ขณะที่กระทำความผิด และการตรวจสอบได้สวนขึ้นเจ้าหน้าที่สรรพากรก็ไม่ถือว่าเป็นการสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เจ้าหน้าที่สรรพากรต้องทำการรวบรวมหลักฐานทั้งหมดที่ตรวจพบ เพื่อทำการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนก่อน พนักงานสอบสวนจึงจะสอบสวนความผิดดังกล่าว ทางด้านเจ้าหน้าที่ตำรวจหรือพนักงานสอบสวนที่ได้พบการกระทำผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มก็ไม่สามารถจับกุมผู้กระทำความผิดได้ แม้ว่าจะเป็นความผิดซึ่งหน้า เพราะจะต้องขอให้กรมสรรพากรร้องทุกข์ กล่าวโทษเสียก่อน หากกรมสรรพากรยังไม่ได้ร้องทุกข์พนักงานสอบสวนก็ไม่สามารถสอบสวนดำเนินคดีอาญาดังกล่าวต่อไปได้ จะเห็นว่าทำให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินคดี ทำให้พยานหลักฐานกระจัดกระจาย เพราะต้องผ่านกระบวนการหลายขั้นตอน ขั้นตอนการดำเนินการทางกฎหมายไม่เป็นขั้นตอนเดียวกัน ทำให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินคดี ส่งผลกระทบต่อรูปคดีในด้านของพยานหลักฐาน และค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีเป็นอย่างมาก คือการกระทำความผิดเกี่ยวกับการภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นคดีอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งเมื่อมีการกระทำความผิดเกิดขึ้นจะสร้างความเสียหายต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจของรัฐเป็นอย่างมาก ความรวดเร็ว และความแน่นอนของพยานหลักฐานในการดำเนินคดี จึงเป็นเรื่องสำคัญมากสำหรับการดำเนินคดีอาญาในความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะที่เดียวกันอายุความในการตรวจสอบภาษีของเจ้าหน้าที่สรรพากรก็มีกำหนดเพียงแค่ 2 ปี จึงทำให้ต้องตรวจสอบแบบเร่งรีบ ซึ่งมีผลทำให้ไม่มีความรอบคอบในการตรวจสอบสร้างความผิดพลาดในการตรวจสอบ ผู้ประกอบการก็มักจะกระทำการเพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอยู่บ่อยๆ เป็นอีกสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มมากยิ่งขึ้น

และปัญหาอีกประการคือ ปัจจุบันได้ให้ความสำคัญเรื่องการรักษาสิทธิมนุษยชนในหลายๆ ด้าน โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎหมายรัฐธรรมนูญในปัจจุบันได้บัญญัติคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนในกระบวนการพิจารณาความอาญา การแสวงหาพยานหลักฐานต้องอยู่ในกรอบของกฎหมาย และตรวจสอบได้ ซึ่งวิธีการดังที่ใช้อยู่แม้จะได้พยานหลักฐานแต่ก็เป็นการก้ำกึ่งระหว่างพยานหลักฐานที่ได้มาโดยชอบที่สามารถรับฟังได้ กับพยานหลักฐานที่ได้มาโดยมิชอบที่รับฟังเป็นพยานหลักฐานมิได้ นอกจากนี้การได้ข้อมูลหรือหลักฐานบางอย่างในทางสืบสวนและจับกุมยังไม่สามารถนำมาใช้รับฟังเป็นพยานหลักฐานในชั้นศาลได้ และการดำเนินกระบวนการยุติธรรมทางอาญายังขาดแคลนทรัพยากรบุคคลากร งบประมาณ และระเบียบข้อบังคับกฎหมาย โดยเฉพาะกฎหมายที่บังคับใช้อยู่ส่วนใหญ่ออกแบบมาเพื่อปราบปรามอาชญากรรมที่กระทำโดยปัจเจกชนมากกว่าเพื่อปราบปรามอาชญากรรมองค์กร<sup>17</sup> ในขณะที่การกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะเป็นองค์กรอาชญากรรม จึงทำให้

<sup>17</sup> ฐิตพล เรืองนุ่ม, “การนำวิธีการต่อรองคำรับสารภาพมาใช้ในคดีอาชญากรรม,” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2543), หน้า 9.



การดำเนินคดีมีประสิทธิภาพเพียงเฉพาะแต่ตัวผู้ถูกจับในลักษณะปัจเจกชนเท่านั้น แต่ไม่มีประสิทธิภาพที่เพียงพอในการปราบปรามผู้กระทำความผิดอื่นในองค์กร แม้ในทางปฏิบัติการดำเนินคดีอาญาในความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มจะถือเอาตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร โดยตรงที่กำหนดการกระทำที่เป็นความผิดเอาไว้ โดยมีมาตรการโทษทางอาญาและทางแพ่งไว้ด้วย โดยมีความเชื่อกันว่าการหาพยานหลักฐานมานำสืบสนับสนุนคำฟ้องหรือข้อกล่าวหาจะง่ายกว่ากรณีความผิดอาญาทั่วไปตามประมวลกฎหมายอาญา และมาตรการลงโทษก็หนักกว่า แต่ในทางปฏิบัติก็พบว่า มีข้อยุ่งยากในการหาพยานหลักฐานมานำสืบ พิสูจน์ความผิดมากพอสมควร

ดังนั้น การกระทำความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งมีลักษณะการกระทำความผิดที่เป็นองค์กรอาชญากรรมนั้น การแสวงหาพยานหลักฐานจึงเป็นเรื่องยาก จำเป็นต้องอาศัยความเชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากรและมีวิธีการพิเศษที่จะทำให้ได้พยานหลักฐานในการสอบสวนฟ้องร้องดำเนินคดีให้มีประสิทธิภาพ พยานหลักฐานต่าง ๆ นั้น จะต้องมีความถูกต้องครบถ้วน มีความสมบูรณ์เกี่ยวข้องโดยตรงกับความผิด และที่สำคัญพยานหลักฐานนั้นจะต้องได้มาโดยชอบ เพื่อสามารถรับเข้าเป็นพยานหลักฐานและมีน้ำหนักฟังลงโทษผู้กระทำความผิดได้

เมื่อพิจารณาจากความใกล้ชิดของเหตุการณ์แล้ว ผู้ที่รับรู้รับทราบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการกระทำความผิดที่ดีที่สุดก็คือตัวผู้กระทำความผิดเอง โดยที่ เป็นผู้ลงมือกระทำความผิดและรู้ถึงพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิด เช่นการจัดทำรายงานเท็จ โดยมีการนำไปกำกับภาษีปลอมมาใช้เป็นหลักฐานประกอบเพื่อขอเครดิตหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรมสรรพากร รวมทั้ง ในการจับกุมผู้กระทำความผิด ถ้าผู้กระทำความผิดให้ข้อมูลเปิดเผยข้อเท็จจริงกับเจ้าหน้าที่ของรัฐ ก็จะเป็นประโยชน์ต่อการรวบรวมพยานหลักฐาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในความผิดที่มีลักษณะเป็นองค์กรอาชญากรรม ที่มีทั้งคนในองค์กรและทรัพย์สินเกี่ยวข้องด้วยแล้ว ก็จะเพิ่มประสิทธิภาพในการรวบรวมพยานหลักฐานในการจับกุมฟ้องร้องดำเนินคดีกับบุคคลในองค์กรอาชญากรรมอย่างได้ผลในระดับหนึ่ง

การนำวิธีการต่อรองคำรับสารภาพมาใช้ในการกระทำความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยได้รับความร่วมมือจากผู้กระทำความผิดซึ่งเป็นผู้ที่เกี่ยวข้องในคดี เพื่อขยายผลเอาผิดกับผู้กระทำความผิดคนอื่นที่อยู่เบื้องหลังที่แท้จริง จะทำให้แก้ไขปัญหาการบริหารงานยุติธรรมในการดำเนินคดีเกี่ยวกับความผิดดังกล่าวได้ผลเป็นอย่างดี ทั้งในด้านการค้นหาพยานหลักฐาน ความรวดเร็วในการดำเนินคดี การประหยัดค่าใช้จ่าย และบุคลากรในการดำเนินคดีต่างๆ เป็นต้น<sup>18</sup> ทั้งนี้ เนื่องจากวิธี

<sup>18</sup> นิจรินทร์ องค์กรพิสุทธิ, “การต่อรองคำรับสารภาพ,” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2527), หน้า 19-21.

การต่อรองคำรับสารภาพ(plea bargaining) เป็นกระบวนการทางอาญาที่พนักงานอัยการเจรจาเสนอข้อตกลงกับจำเลยหรือทนายจำเลย เพื่อให้จำเลยรับสารภาพโดยแลกเปลี่ยนกับการได้รับโทษน้อยลง ไม่ว่าจะเป็นการลดข้อหา การเปลี่ยนข้อกล่าวหาในฐานะความผิดที่มีอัตราโทษน้อยกว่า หรือลดข้อหาบางข้อหา ซึ่งเกิดจากความร่วมมือของผู้เกี่ยวข้องในคดี อันเป็นกระบวนการพิจารณาที่ทำให้คดีเสร็จสิ้นไปอย่างรวดเร็ว โดยไม่มีการพิจารณาคดีอย่างเต็มรูปแบบ เป็นการประหยัดทั้งเวลาและค่าใช้จ่าย บุคลากรทำให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ที่เกี่ยวข้องในคดี<sup>19</sup> และจากผลการปฏิบัติงานที่ผ่านมา เฉพาะปี 2540 ถึงปัจจุบัน กรมสรรพากรได้ดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มไปแล้ว ส่วนใหญ่เมื่อมาถึงชั้นศาลจำเลยจะรับสารภาพเกือบทุกราย โดยเฉพาะอย่างยิ่งคดีที่ได้มีการล่อซื้อและจับกุมในกรณีผู้ขายใบกำกับภาษีที่มีเครือข่ายผูกโยงกันเป็นผู้ออกและผู้ใช้ใบกำกับภาษีไว้ด้วยกันหลายราย และศาลได้ตัดสินลงโทษจำคุกจำเลยทุกราย ซึ่งบางรายได้รับโทษจำคุกสูงสุดถึง 20 ปี โดยไม่มีการรอกการลงโทษแม้แต่รายเดียว เพราะจะเห็นว่าการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการทำลายระบบภาษีของประเทศ โดยรัฐจะไม่ได้รับภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้มีรายได้และยังต้องจ่ายคืนภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการจดทะเบียนอีก จึงถือว่าเป็นความผิดร้ายแรงไม่มีเหตุรอกการลงโทษ และการดำเนินคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว แม้เจ้าหน้าที่ของรัฐจะสามารถค้นหาพยานหลักฐานมายืนยันการกระทำความผิดของจำเลยได้ จนทำให้จำเลยรับสารภาพ และศาลสามารถพิพากษาลงโทษจำเลยได้ แต่ก็เป็นการดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณาความอาญาอย่างเต็มรูปแบบ ซึ่งต้องใช้ระยะเวลา งบประมาณ และเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องในจำนวนที่มาก ซึ่งส่งผลต่อความมีประสิทธิภาพในการบริหารงานยุติธรรมทางอาญา และการบริหารงานด้านภาษีอากรเป็นอย่างยิ่ง

ดังนั้น ผู้เขียนวิทยานิพนธ์จึงเห็นว่า ถ้ามีการนำวิธีการต่อรองคำรับสารภาพมาใช้ในการดำเนินคดีอาญาในความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย จะทำให้ได้มาซึ่งคำรับสารภาพของผู้กระทำความผิด โดยการได้รับความร่วมมือของผู้กระทำความผิดที่เป็นผู้ที่ใกล้ชิดเกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดโดยตรง ซึ่งจะทำให้พยานหลักฐานที่ได้มานั้นเป็นพยานหลักฐานที่มีความชัดเจน แน่นอนมากยิ่งขึ้น อันสามารถเอาผิดกับผู้กระทำความผิดได้โดยไม่ต้องมีการพิจารณาคดีอย่างเต็มรูปแบบเหมือนอย่างในปัจจุบัน ซึ่งจะส่งผลถึงการประหยัดเวลา ค่าใช้จ่าย และเกิดประโยชน์ต่อผู้ที่เกี่ยวข้องในการดำเนินคดีทุกฝ่าย

นอกจากนี้การนำวิธีการต่อรองคำรับสารภาพมาใช้ในความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ เป็นการยืดหยุ่นในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่กรมสรรพากรจะพิจารณาใช้กับผู้กระทำความผิดทาง

<sup>19</sup> Mike McConville, The Handbook of the Criminal Justice Process : PLEA BARGAINING.

<sup>1</sup> published(New York : Oxford University Press Inc, 2002), p.366,376.

ภายในบางกรณีที่ไม่สมควรต้องรับโทษตามที่กฎหมายกำหนดไว้อย่างเคร่งครัด แต่กลับได้รับโอกาสจากการบังคับใช้กฎหมายของรัฐในลักษณะที่เป็นประโยชน์แก่ผู้กระทำความผิดเอง ทำให้ผู้เสียภาษีอากรเกิดทัศนคติที่ดีขึ้นต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของรัฐ ซึ่งส่งผลถึงการยินยอมเสียภาษีด้วยความสมัครใจ สามารถแก้ปัญหาเรื่องการกระทำความผิดดังกล่าวได้ อันจะส่งผลดีต่อนโยบายความมั่นคงของรัฐต่อไป ตามแนวความคิดเรื่อง “การยินยอมเสียภาษีด้วยความสมัครใจ” (Tax Voluntary Compliance) ซึ่งการเสียภาษีด้วยความสมัครใจนี้ถือว่าเป็นส่วนประกอบที่สำคัญที่สุดของระบบภาษีอากร<sup>20</sup> การที่ประชาชนจะมีความยินยอมเสียภาษีให้แก่รัฐด้วยความสมัครใจมากน้อยเพียงใดนั้น นอกจากจะขึ้นอยู่กับความเชื่อมั่นของประชาชนที่มีต่อระบบภาษีอากรของรัฐแล้ว ยังจะต้องพิจารณาถึงปัจจัยต่างๆ ที่ส่งผลกระทบต่อประชาชน ในการเสียภาษีทั้งด้านปัจจัยทางสังคม การเมือง การบริหารและเศรษฐกิจ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรจากประชาชนนั้นมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการเสียภาษีด้วยความสมัครใจของประชาชน ซึ่งการนำวิธีการต่อรองคำรับสารภาพมาใช้กับผู้เสียภาษีที่กระทำความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ถือว่าเป็นการให้โอกาสแก่ผู้กระทำความผิดในการที่จะได้เจรจาต่อรองในสิ่งที่ประโยชน์มากที่สุดต่อทั้งผู้กระทำความผิด และผู้เสียหาย รวมถึงต่อระบบการบริหารงานยุติธรรมทางอาญา นั้น จะทำให้ผู้เสียภาษีที่กระทำความผิดดังกล่าวเกิดความสำนึกที่อยากจะเสียภาษีด้วยความสมัครใจมากยิ่งขึ้น และเมื่อสมัครใจที่อยากจะเสียภาษีแล้ว ก็จะไม่เกิดการกระทำความผิดเกิดขึ้นอีก ในทางตรงกันข้ามหากรัฐไม่ให้โอกาสผู้กระทำความผิด โดยลงโทษผู้กระทำความผิดตามที่กำหนดไว้อย่างเคร่งครัดแล้วก็จะทำให้ผู้กระทำความผิดไม่เกิดสำนึกที่จะเสียภาษีด้วยความสมัครใจ ซึ่งจะทำให้ไม่เจ็ดหลายหาวิธีต่าง ๆ นานาเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรต่อไป โดยวิธีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรแต่ละวิธีนั้นต่างก็จะได้รับการพัฒนาต่อไปเรื่อยๆ ในด้านของความสลับซับซ้อนของการกระทำความผิด ซึ่งยากต่อการเอาผิดต่อผู้กระทำความผิดมากยิ่งขึ้น ก็จะกลายเป็นปัญหาที่รัฐต้องแก้ไข ปราบปรามอย่างไม่รู้จักจบสิ้นต่อไป

และตามทฤษฎี *crime control model* ซึ่งเป็นทฤษฎีที่ให้ความสำคัญกับการควบคุม ปราบปราม อาชญากรรม โดยให้อำนาจเจ้าพนักงานในการสืบสวนสอบสวน เพื่อแสวงหาพยานหลักฐาน ในการเอาผิดกับผู้กระทำผิด เพื่อป้องกันและปราบปรามอาชญากรรมได้อย่างกว้างขวาง รวมทั้งการรับฟังคำรับสารภาพเป็นพยานหลักฐานก็สามารถทำได้อย่างกว้างขวางด้วยเช่นกัน ทำให้พยานหลักฐานที่ได้มาจากการรับสารภาพของผู้กระทำผิด ซึ่งวิธีการที่ได้มาอาจจะไม่ชอบ แต่ตามหลัก *crime control model* ก็

<sup>20</sup> สุกฤษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและภาษีอากร:ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2542), หน้า 33-34, ดูประกอบกับรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 มาตรา 69 ที่มีหลักว่า ประชาชนมีหน้าที่เสียภาษีให้ถูกต้อง ดังนั้นจิตสำนึกจึงเป็นเรื่องจำเป็นอย่างยิ่งสำหรับการเสียภาษีอากรให้ถูกต้อง

สามารถรับฟังได้ เพราะการรับฟังคำรับสารภาพเป็นพยานหลักฐานนี้จะไม่ถูกจำกัดขอบเขตไว้อย่างเคร่งครัดเหมือนกับ ทฤษฎี due process model<sup>21</sup>

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ จึงจะศึกษาถึงการนำเอาวิธีการต่อรองคำรับสารภาพ (plea bargaining) ในคดีอาญาอันเป็นวิธีการที่มีการใช้กันในประเทศสหรัฐอเมริกาใช้ในการกระทำความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย โดยให้ตัวผู้ต้องหาให้ความร่วมมือเปิดเผยข้อเท็จจริง และให้ความร่วมมือกับเจ้าหน้าที่ของรัฐในการแสวงหาพยานหลักฐานเกี่ยวกับองค์กรอาชญากรรม และผู้กระทำผิดที่ให้ความร่วมมือกับรัฐควรที่จะได้รับประโยชน์ด้วย เพื่อให้สามารถนำกฎหมายที่มีอยู่มาบังคับใช้อย่างได้ผล

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษา ทำความเข้าใจประวัติ ความเป็นมาของการต่อรองคำรับสารภาพ และการใช้วิธีการต่อรองคำรับสารภาพในความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศสหรัฐอเมริกา
2. เพื่อศึกษาเปรียบเทียบถึงรูปแบบและวิธีการต่อรองคำรับสารภาพในประเทศสหรัฐอเมริกาในชั้นก่อนฟ้อง กับวิธีการต่อรองคำรับสารภาพที่จะนำมาใช้กับความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยในชั้นก่อนฟ้องว่าเป็นวิธีการเดียวกันหรือเทียบเคียงกับวิธีการต่อรองคำรับสารภาพในประเทศสหรัฐอเมริกา และหากนำวิธีการดังกล่าวมาใช้จะก่อให้เกิดผลประการใดบ้างในกระบวนการยุติธรรมทางอาญาไทย ทั้งด้านผลดีและผลเสีย และความเป็นไปได้ที่จะนำวิธีการต่อรองคำรับสารภาพมาใช้ให้สอดคล้องกับสภาพบังคับในทางอาญาในด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย
3. เพื่อศึกษาบทบาทขององค์กรที่จะทำการต่อรองคำรับสารภาพ ขั้นตอนและความร่วมมือในนโยบายยุติธรรมร่วมกันในชั้นก่อนฟ้อง โดยปรับใช้ให้เหมาะสมกับขั้นตอนการดำเนินกระบวนการยุติธรรมของไทยในการบังคับใช้กับผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

## 1.3 ขอบเขตของการวิจัย

จะครอบคลุมเฉพาะกระบวนการต่อรองคำรับสารภาพในชั้นก่อนฟ้อง และเงื่อนไขในการต่อรองคำรับสารภาพในความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยจะไม่กล่าวถึงความผิดอื่น และศึกษาถึงบทบาทขององค์กรที่มีความเหมาะสมที่สุดที่จะทำการต่อรองคำรับสารภาพในความผิดดังกล่าว โดย

<sup>21</sup> ก่อเกียรติ เอี่ยมบุตรลบ, “หลักการรับฟังคำรับสารภาพของผู้ต้องหา,” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2527), หน้า

ศึกษาหลักเกณฑ์การต่อรองคำรับสารภาพในคดีที่มีลักษณะเป็นการทั่วไปในประเทศสหรัฐอเมริกา และคดีที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันตามระเบียบวิธีปฏิบัติของกฎหมายไทย โดยนำมาเปรียบเทียบและปรับใช้กับระบบกฎหมายของประเทศไทย

#### 1.4 สมมุติฐานของการวิจัย

การนำวิธีการต่อรองคำรับสารภาพ โดยการร่วมมือของผู้กระทำความผิดมาใช้ในการดำเนินคดีอาญาในความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีลักษณะการกระทำความผิดเป็นขบวนการฉ้อโกงนั้นจะทำให้สามารถได้ข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานที่แน่นอนและรวดเร็วมากยิ่งขึ้น ในการเอาผิดกับผู้กระทำความผิดทั้งขบวนการ ทำให้การดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับความผิดดังกล่าวมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

#### 1.5 ระเบียบวิธีวิจัย

วิจัยเชิงคุณภาพ(Qualitative Research) โดยเป็นการวิจัยเอกสาร(Documentary Research) กล่าวคือ ศึกษาและมุ่งเน้นการวิเคราะห์การนำวิธีการการต่อรองคำรับสารภาพในประเทศสหรัฐอเมริกาใช้ในคดีความผิดอาญาอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย โดยวิเคราะห์ข้อมูลจากตัวบทกฎหมายต่างๆ หนังสือคำอธิบายกฎหมาย คำพิพากษาของศาลฎีกา วิทยานิพนธ์ บทความในวารสาร ข่าว ข้อมูลทางคอมพิวเตอร์ และอินเทอร์เน็ต ตลอดจนเอกสารต่างๆที่เกี่ยวข้อง

#### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

ได้ข้อมูลที่เป็นจริงเกี่ยวกับปัญหาที่เกิดขึ้นในความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงมีความเข้าใจมากยิ่งขึ้นถึงผลดีผลเสียของการนำวิธีการต่อรองคำรับสารภาพมาใช้กับคดีดังกล่าว และจะเป็นข้อเสนอแนะแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมาย ในส่วนของการนำวิธีการต่อรองให้รับสารภาพมาใช้การคดีอาญาต่อไป