

บทที่ 1

บทนำ

1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ประเทศไทยได้เริ่มมีการนำเอาภาษีการค้ามาใช้บังคับในการจัดเก็บตั้งแต่ปี พ.ศ. 2504 ภาษีการค้าถือเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐ ต่อมาเศรษฐกิจได้มีพัฒนาการไปมาก กล่าวคือ มีการเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วของรายได้ประชาชาติและอุตสาหกรรมการผลิตภายในประเทศมีการขยายตัวเพิ่มมากขึ้น ซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมีผลทำให้ระบบภาษีอากรของประเทศไทยไม่สอดคล้องกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป และเมื่อพิจารณาจากโครงสร้างภาษีการค้าจะเห็นได้ว่าภาษีการค้านั้นเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาการผลิตและการส่งออกและก่อให้เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจหลายประการเช่น มีการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนทำให้ต้นทุนการผลิตสินค้ามีราคาสูงเกินสมควร มีการจัดเก็บภาษีการค้าหลายอัตราทำให้เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจ ไม่เอื้ออำนวยต่อการส่งออก มีความสลับซับซ้อนและยากต่อการปฏิบัติ

ดังนั้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องหาแนวทางเพื่อปรับปรุงระบบภาษีอากรของประเทศไทยเพื่อให้เกิดความเหมาะสมและสอดคล้องกับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจในปัจจุบันของประเทศ โดยได้เริ่มมีการนำเอาภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้าในปี พ.ศ. 2535 ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นสามารถทำรายได้ให้กับรัฐบาลเป็นจำนวนมากจึงถือว่าเป็นภาษีที่มีประสิทธิภาพมากที่สุด เนื่องจากรัฐบาลสามารถควบคุมการใช้นโยบายด้านภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ และสามารถเห็นผลได้อย่างชัดเจน ภาษีมูลค่าเพิ่มถือว่าเป็นภาษีรูปแบบหนึ่งที่มีฐานการจัดเก็บมาจากการใช้จ่ายและการบริโภคของประชาชนโดยจัดเก็บจากมูลค่าของสินค้าและบริการในส่วนที่มีการเพิ่มขึ้นของแต่ละขั้นตอนในการผลิตและการจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการชนิดต่างๆ กล่าวคือ เก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นแทนการเก็บจากยอดขายหรือบริการทั้งหมด ทั้งนี้ก็เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการ หากผู้ประกอบการรายใดได้รับผลประโยชน์มากก็ควรจะได้รับภาระในการชำระภาษีมากขึ้นด้วย

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยนั้นคำนวณโดยวิธีเครดิตซึ่งใช้ใบกำกับภาษีเป็นเอกสารสำคัญ กล่าวคือ นอกจากจะใช้เป็นหลักฐานในการขอเครดิตภาษีซื้อแล้วยังใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบย้อนของกรมสรรพากรอีกด้วย การให้ผู้ประกอบการจดทะเบียน

สามารถเครดิตหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงเป็นช่องทางที่อาจมีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้นได้ โดยง่ายไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงหรือไม่ ซึ่งวิธีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะมีวิธีที่แตกต่างกันออกไป ตัวอย่างเช่น

1. ผู้ทุจริตเป็นผู้ประกอบการ เช่น ผู้ประกอบการได้มีการจัดพิมพ์แบบฟอร์มใบกำกับภาษี 2 ชุดและมีการออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการโดยที่มีการยกเลิกใบกำกับภาษีบางฉบับแต่ตามความจริงแล้วไม่ได้มีการยกเลิก จากนั้นก็จะมีการเก็บสำเนาใบกำกับภาษีไว้เพื่อแสดงต่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเพียงชุดเดียวซึ่งเมื่อผู้ประกอบการที่ทุจริตได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วทำให้สามารถหลบยอดภาษีที่ขายทำให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มต่ำกว่าความเป็นจริง

2. ผู้ทุจริตไม่ได้เป็นผู้ประกอบการ ซึ่งอาจมีหรือไม่มีฐานของสินค้าที่ทำการซื้อขาย แต่ได้มีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลและจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อขอคืนภาษีหรือขายใบกำกับภาษีซึ่งก็จะมีวิธีการอำพรางการทุจริตต่างกันทั้งนี้ก็เพื่อหลีกเลี่ยงการดำเนินการตรวจสอบได้ส่วนของเจ้าหน้าที่

3. ผู้ทุจริตมีการปลอม ขโมย หรือมีการนำหลักฐานของบุคคลอื่นมาใช้ในการจดทะเบียน เช่น มีการพิมพ์ใบกำกับภาษีขึ้นโดยสมมติชื่อที่อยู่ขึ้นเองแล้วขายใบกำกับภาษีให้กับผู้ที่ต้องการซึ่งกรณีนี้ผู้ทุจริตจะไม่ได้มีการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ผู้ทุจริตยังอาจมีการสมคบกับกลุ่มนายหน้าที่ขายสินค้าในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อจะนำไปเครดิตหรือขอคืนภาษีโดยที่ไม่ได้มีการซื้อสินค้ากันจริงๆ เป็นต้น

การหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าวข้างต้น ตามมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากรได้มีการกำหนดโทษผู้กระทำความผิดไว้โดยกำหนดโทษจำคุกไว้อย่างสูงเพียง 7 ปี และโทษปรับไม่เกิน 200,000 บาท อย่างไรก็ตามโดยที่บทบัญญัตินี้ไม่ได้บัญญัติถึงความผิดฐานฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เป็นพิเศษ ดังนั้น ในการดำเนินคดีเพื่อลงโทษผู้ทุจริตจึงต้องปรับใช้บทบัญญัติตามประมวลกฎหมายอาญาที่มีอยู่ คือ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 341 ซึ่งได้กำหนดบทลงโทษไว้น้อยมากเมื่อเทียบกับความเสียหายที่เกิดขึ้น เพราะผู้ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มอาจมีการฉ้อโกงเงินภาษีไปเป็นจำนวนมากศาล ปัจจุบันพบว่าผู้ทุจริตดังกล่าวมักจะมีการร่วมมือกันกระทำความผิดเป็นขบวนการ กล่าวคือ มีผู้กระทำความผิดร่วมกันหลายคนและมีการแบ่งงานกันทำอย่างเป็นสัดส่วน ขบวนการดังกล่าวนี้ถือว่าเป็นขบวนการฉ้อโกงรัฐ โดยเงินที่ฉ้อโกงไปนั้นแท้จริงแล้วเป็นเงินของประชาชนที่เสียภาษีอากรให้แก่รัฐในรูปแบบต่างๆ จึงเป็นการกระทำความผิดต่อความสงบเรียบร้อยของบ้านเมืองและเป็นการทำลายเศรษฐกิจรวมทั้งบั่นทอนจิตใจของผู้ประกอบการ

ที่เสียภาษีอากรที่ถูกต้องตามกฎหมายให้แก่รัฐอีกด้วย การดำเนินคดีต่อผู้ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันนั้นกล่าวได้ว่ายังไม่มีประสิทธิภาพเต็มที่ เนื่องจากว่าบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการพิจารณายังไม่เอื้ออำนวย อีกทั้งกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการดำเนินคดียังไม่ได้เป็นกระบวนการเดียวกัน กล่าวคือ การที่เจ้าหน้าที่ตำรวจจะดำเนินการใดๆ จะต้องให้ทางกรมสรรพากรซึ่งเปรียบเสมือนเจ้าทุกข์หรือผู้เสียหายร้องขอพร้อมทั้งมีการรวบรวมพยานหลักฐานมาเสนอเสียก่อนจึงจะสามารถดำเนินการได้ แล้วจึงจะถึงขั้นตอนของการสืบสวนสอบสวนต่อไป จึงเห็นได้ว่าการรวบรวมพยานหลักฐานของเจ้าหน้าที่นั้นต้องผ่านหน่วยงานหลายหน่วยงานซึ่งอาจทำให้เกิดปัญหาความผิดพลาดและล่าช้าในการดำเนินคดีได้ นอกจากนี้ในการดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลได้กำหนดหน้าที่นำสืบแก่โจทก์ที่จะต้องนำสืบพยานหลักฐานเพื่อพิสูจน์ให้ศาลเชื่อจนปราศจากข้อสงสัยตามสมควรว่าจำเลยกระทำความผิดจริง ซึ่งการพิสูจน์ดังกล่าวนี้ทำให้เกิดความยากลำบากในการดำเนินคดีเพื่อที่จะเอาตัวผู้กระทำผิดมาลงโทษเพราะผู้ที่ได้ร่วมกระทำความผิดจะไม่สร้างพยานหลักฐานผูกมัดตัวเองว่าตนมีส่วนเกี่ยวข้องกับการกระทำผิด ดังนั้น จึงเห็นว่ากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการพิจารณาของไทยยังขาดมาตรการที่มีประสิทธิภาพพอเพียงในการป้องกันและปราบปรามผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้เพราะการดำเนินคดีในปัจจุบันเป็นเพียงกระบวนการปกติธรรมดา และแม้ได้มีการบังคับใช้มาเป็นเวลานานแล้ว แต่มักจะไม่สามารถนำมาใช้ดำเนินคดีกับผู้ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งกระทำกันเป็นขบวนการได้ และปัจจุบัน การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มก็ยังเป็นปัญหาที่สำคัญ โดยผลการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลปีงบประมาณ 2552 สิ้นสุดเดือนมีนาคม ปรากฏว่ากรมสรรพากรจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ 214,633 ล้านบาท แต่มียอดคืนภาษีมูลค่าเพิ่มถึง 91,573 ล้านบาท เกือบครึ่งหนึ่งของยอดจัดเก็บ ซึ่งเป็นเรื่องผิดปกติเป็นพฤติกรรมที่สะท้อนให้เห็นว่าอาจมีการทุจริตโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นผลให้รายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มสุทธิต่ำกว่าภาษีเงินได้ถึงเท่าตัว หากปล่อยปละละเลยรายได้แผ่นดินจะเสียหายมาก¹

ดังนั้นจากความเสียหายดังกล่าวจึงจำเป็นต้องหามาตรการหนึ่งมาตรการใดมาช่วยป้องกันการกระทำความผิดที่เกิดขึ้น ซึ่งหลักการที่เหมาะสมในการนำมาปรับใช้แก้ไขปัญหาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มได้เป็นอย่างดีก็คือ หลักความผิดฐานสมคบ หรือ conspiracy ซึ่งหลักนี้

¹ จากการเปิดเผยของนายไพศาล พืชมงคล อดีตสมาชิกสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ในการตรวจเอกสารประกอบการพิจารณาของสภาผู้แทนราษฎร ในการพิจารณาพระราชกำหนดกู้เงิน 400,000 ล้านบาท ทั้งนี้ นายไพศาลได้เรียกร้องให้รัฐบาลเร่งตรวจสอบการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการด่วนที่สุด ก่อนที่จะไปเพิ่มภาษีอื่นๆ ให้เป็นภาระแก่ประชาชนมากขึ้น

เป็นที่รู้จักกันดีในระบบคอมมอนลอว์ โดยในระบบคอมมอนลอว์นั้น ความผิดฐานสมคบนำไปใช้กับความผิดอาญาทุกฐานความผิด เป็นหลักความรับผิดชอบของบุคคลแบบหลักทั่วไป² แต่

² ในสหรัฐอเมริกา ได้วางหลักการเรื่องนี้ไว้ ในคดี *Pinkerton v. U.S.*, 328 U.S. 640 ตั้งแต่ ปี ค.ศ. ๑๙๔๖ กล่าวโดยย่อว่า “จำเลยทั้งสองคน คือ ฟีน้องตระกูล Pinkerton ได้ถูกพิพากษาโดยศาลชั้นต้น และศาลอุทธรณ์ เขต ๕ (The Circuit Court of Appeals for the Fifth Circuit) ว่ากระทำความผิดตามกฎหมายว่าด้วยภาษีอากร (Internal Revenue Code) ทั้งในความผิดฐานสมคบ (Conspiracy) ที่จะกระทำความผิดตามกฎหมายภาษีอากรฯ และความผิดตามกฎหมายสารบัญญัติดังกล่าว (Substantive offences) จำเลยจึงอุทธรณ์คดีนี้ไปยังศาลสูงสุด (The U.S. Supreme Court) โดยจำเลยคนหนึ่ง ได้อ้างเหตุผลว่า ในขณะที่มีการกระทำความผิดจริง ๆ (Substantive offences) นั้น ตนถูกจำคุกอยู่ในความผิดฐานอื่น ๆ ตนจึงไม่ต้องรับผิดชอบที่จะกระทำความผิดตามกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรอีก ศาลสูงสุด พิพากษายืนตามศาลอุทธรณ์ จำเลยทั้งสองคนกระทำความผิดตามฟ้องฯ แม้จำเลยที่สองจะอยู่ในคุก ไม่ได้มีส่วนลงมือกระทำความผิดด้วยเลย ก็ต้องรับผิดชอบสมคบด้วย

เหตุที่จำเลยที่สองต้องรับผิดชอบ แม้จะไม่ได้มีส่วนลงมือกระทำความผิดด้วยเลย เพราะหลักการในเรื่อง การสมคบกันเพื่อกระทำความผิดตามกฎหมาย Common Law วางหลักไว้ดังนี้

(๑) องค์ประกอบการกระทำความผิด : ส่วนของการกระทำ (Actus Reus) คือ การตกลงกันเพื่อกระทำความผิดของคนสองคนขึ้นไป (Bilateral Agreement) เช่น นาย Pinkerton ผู้ที่ ตกลงกับ นาย Pinkerton ผู้น้อง ว่า จะโกงภาษีรัฐบาลสหรัฐ โดยวางแผนว่าจะสร้างบริษัทกระดาษ (Paper company) ขึ้นมาเพื่อฉ้อโกงภาษีของรัฐบาล

(๒) องค์ประกอบการกระทำความผิด : ส่วนของจิตใจ (Mens Rea) คือ มีเจตนาที่จะกระทำความผิด เช่น ได้ตกลงใจที่จะกระทำความผิด (Stake in the Venture) หรือ แม้กระทั่งเพียงรู้ว่า จะมีการกระทำความผิดเกิดขึ้น และตนมีส่วนสนับสนุนให้ความผิดนั้นสำเร็จลุล่วง แม้จะไม่ได้พูดตรง ๆ ว่า จะตกลงกระทำความผิดด้วย (Knowledge that the crimes will occur) โดยมีข้อเท็จจริงอื่นประกอบ เช่น ได้ผลประโยชน์จากการกระทำการสนับสนุนให้การกระทำความผิดสำเร็จ ฯลฯ เป็นต้น

ด้วยเหตุนี้ หากมีการกระทำความผิดตามที่ตกลงกันไว้ แม้ผู้ที่ตกลงจะร่วมกระทำความผิดไม่ได้ลงมืออะไรเลย หรือในวันที่ตกลงกันจะไปกระทำความผิดนั้น ผู้ที่ตกลงด้วย เจ็บป่วย ไม่ได้อยู่ร่วมกระทำความผิดด้วย ตัวอย่างที่ชัดเจน คือ ในคดีนี้ นาย Pinkerton ผู้น้อง ได้หลบหนีไปอยู่ในคุก (เพราะกระทำความผิดฐานอื่น) ก่อนที่ นาย Pinkerton ผู้พี่ จะโกงภาษี นาย Pinkerton ผู้น้อง ต้องรับผิดชอบในสิ่งที่ทำอยู่อย่าง ที่ผู้ร่วมสมคบกันได้ลงมือกระทำความผิด แม้จะไม่ได้มีส่วนร่วมลงมือกระทำความผิดเลยก็ตาม

ในระบบซีวิลลอว์ หลักความผิดฐานสมคบเป็นใช้บังคับเฉพาะกับความผิดฐานใดฐานหนึ่งเท่านั้น

โดยในประเทศไทย ปี 2530 เป็นต้นมา ประเทศไทยตระหนักถึงการกระทำ ความผิดขององค์การอาชญากรรมจึงมีการนำหลักความผิดฐานสมคบไปใช้กับการดำเนินคดีเกี่ยวกับยาเสพติด มีการตราพระราชบัญญัติมาตรการในการปราบปรามผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับยาเสพติด พ.ศ.2534 พระราชบัญญัติมาตรการในการป้องกันและปราบปรามการค้าหญิงและเด็ก พ.ศ. 2540 พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. 2542 โดยความผิดฐานสมคบต้องมีบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปร่วมตกลงกันและถือเป็นความผิดสำเร็จทันทีเมื่อมีการตกลงกันแม้จะยังไม่ถึงขั้นเตรียมการกระทำความผิดก็ตาม ทั้งนี้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายเพื่อที่จะยับยั้งไม่ให้เกิดการกระทำความผิดเกิดขึ้น

ปัญหาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนับเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจอย่างหนึ่ง โดยการกระทำความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม มักกระทำเป็นกลุ่มนิติบุคคลและมีบุคคลหลายคนร่วมกันกระทำความผิด โดยกระทำความผิดในรูปแบบของ “ขบวนการฉ้อโกง” ปัญหาของการรวบรวมพยานหลักฐานจึงอยู่ที่การหาพยานหลักฐานให้มีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กัน และจะต้องโยงให้เห็นถึงพฤติการณ์ในการกระทำความผิดของกลุ่มบุคคลดังกล่าว ประกอบกับพยานหลักฐานในส่วนที่เกี่ยวข้องมักมีจำนวนมากไม่ว่าจะเป็นพยานบุคคลที่เกี่ยวข้อง พยานเอกสารใบกำกับภาษี จำนวนการตรวจสอบ เอกสารอื่นที่แสดงให้เห็นพฤติการณ์ในการกระทำความผิดและพยานวัตถุที่เกี่ยวข้อง ทำให้การตรวจสอบหลักฐานและการรวบรวมพยานหลักฐานในการดำเนินคดีเสียเวลามาก และการดำเนินคดีเกิดความล่าช้าไม่ทันต่อเหตุการณ์ ทำให้การปราบปรามการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มขาดประสิทธิภาพ

และเนื่องจากการพิสูจน์เจตนาซึ่งเป็นองค์ประกอบภายในในการกระทำความผิดทางอาญานั้น โจทก์จะต้องพิสูจน์ให้ศาลเชื่อจนปราศจากข้อสงสัยตามสมควรว่าจำเลยมีเจตนาในการกระทำความผิด ศาลจึงจะลงโทษจำเลยได้ แต่โดยเหตุที่เจตนาเป็นสิ่งที่อยู่ภายในจิตใจไม่สามารถหยั่งรู้ได้แน่ชัด การพิสูจน์เจตนาจึงต้องใช้การอนุมานคาดเดาเอาจากพยานหลักฐานเกี่ยวกับการกระทำ และพฤติการณ์แวดล้อมต่างๆ ที่เกี่ยวกับการกระทำ สำหรับเจตนาในการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น นอกจากโจทก์จะต้องพิสูจน์ให้ศาลเชื่อจนปราศจากข้อสงสัยว่าจำเลยมีมูลเหตุจูงใจในการกระทำอันเป็นเจตนาพิเศษด้วย ดังเช่น “...เจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษี...” หรือ “...เจตนาไปกำกับภาษีปลอม หรือไปกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี...” เป็นต้น มิฉะนั้นแล้วศาลก็ไม่อาจลงโทษจำเลยได้

แต่โดยเหตุที่ผู้ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม มักนิยมกระทำความผิดกันเป็น “ขบวนการซ้อนโกง” กล่าวคือ มีผู้กระทำความผิดร่วมกันหลายคน และมีการแบ่งงานแบ่งหน้าที่กันทำอย่างเป็นสัดส่วน โดยตัวการผู้กระทำความผิดที่แท้จริงจะอยู่เบื้องหลัง ซึ่งเมื่อตรวจพบว่ามีผู้กระทำความผิดเกิดขึ้น ผู้ร่วมกระทำความผิดแต่ละคนมักจะยกข้อแก้ตัวว่าตนสำคัญผิดในข้อเท็จจริงหรือไม่รู้ข้อเท็จจริง อันเท่ากับปฏิเสธว่าไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีนั่นเอง ดังนั้น เมื่อมีการดำเนินคดีกับผู้ที่ได้ร่วมกันกระทำความผิดร่วมกัน ผู้กระทำความผิดที่ตกเป็นจำเลยจะยกเหตุนี้ขึ้นอ้างในคำให้การ โอกาสที่โจทก์จะนำสืบหักล้างก็มีอยู่แต่ในตอนสืบพยานโจทก์เท่านั้น จึงดูเหมือนว่าภาระการนำสืบปฏิเสธว่าข้อเท็จจริงมิได้เป็นดังจำเลยอ้างอันเป็นสภาพจิตใจของจำเลยนั้นจะตกอยู่แก่โจทก์เสมอ การที่จะหยั่งทราบถึงเจตนาร่วมกันของจำเลยจะต้องพิจารณาจากพยานหลักฐานเกี่ยวกับการกระทำและพฤติการณ์แวดล้อมต่างๆ ที่เกี่ยวกับการกระทำเป็นสำคัญ แต่พยานหลักฐานซึ่งแสดงข้อเท็จจริงเหล่านั้นมักจะมีลักษณะยุ่งยากซับซ้อน ปกปิด และอยู่ในความรู้เห็นเพียงฝ่ายเดียวของจำเลย ดังนั้น จึงเป็นการยากแก่การพิสูจน์และเป็นภาระการพิสูจน์แก่โจทก์เป็นอย่างมาก ในการที่จะต้องเสนอพยานหลักฐานให้มากที่สุด เพื่อพิสูจน์หักล้างข้อแก้ตัวของจำเลยให้ศาลได้เชื่อจนปราศจากข้อสงสัยตามสมควรว่าจำเลยได้กระทำความผิดโดยมีเจตนาทุจริตภาษี อันจะทำให้จำเลยได้รับการลงโทษตามกฎหมาย

การนำหลักความผิดฐานสมคบมาบังคับใช้ จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพให้แก่เจ้าหน้าที่ผู้ใช้กฎหมายในการปราบปรามการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยโจทก์เพียงแต่พิสูจน์ให้เห็นว่าจำเลยมีการตกลงร่วมกันกระทำความผิด ก็สามารถลงโทษจำเลยให้ร่วมกันคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ หากจำเลยจะต่อสู้ก็เป็นภาระการพิสูจน์ของจำเลยที่จะหาพยานหลักฐานมาพิสูจน์ยืนยันว่าตัวเองไม่ได้มีส่วนร่วมในการทุจริต

ดังนั้น ถ้าประเทศไทยทำการปรับปรุงกฎหมายจากระบบที่จะต้องพิสูจน์เจตนาของผู้กระทำความผิด หรือจะต้องรับฟังพยานหลักฐานจนเป็นที่แน่ใจว่าจำเลยรวมถึงบุคคลที่เกี่ยวข้องมีเจตนาจึงจะลงโทษผู้กระทำความผิดได้ มาเป็นระบบที่นำหลักการสมคบกันกระทำความผิดมาใช้กับผู้กระทำความผิดกรณีการทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็จะเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะหลักการสมคบกันกระทำความผิดในระบบกฎหมายคอมมอนลอว์นี้ สามารถนำมาใช้ในการดำเนินคดี และพิสูจน์ความผิดเอาตัวการผู้กระทำความผิดที่แท้จริงได้อย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากหลักดังกล่าวมีข้อกำหนดและหลักเกณฑ์ที่สำคัญ คือ มีการกำหนดการกระทำความผิดตั้งแต่ขั้นตกลงหรือรู้เห็นเป็นใจกันของผู้สมคบกันกระทำความผิดโดยกฎหมายถือว่า การตกลงหรือรู้เห็นเป็นใจกัน

ของผู้สมคบกันกระทำความผิด เป็นความผิดฐานสมคบกันกระทำความผิด แม้ว่าผู้สมคบกันกระทำความผิดจะยังมีได้ลงมือกระทำความผิดตามวัตถุประสงค์ที่ได้ตกลงร่วมกันนั้นก็ตาม โดยรูปแบบของการตกลงกันอาจเป็นการตกลงกันโดยตรง เช่น ทางวาจา ลายลักษณ์อักษร กิริยาท่าทาง สัญญาณ หรือสัญลักษณ์ หรืออาจตกลงหรือรู้เห็นเป็นใจกันโดยปริยายก็ได้

2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1 เพื่อศึกษาถึงสภาพปัญหาเกี่ยวกับการกระทำความผิด และวิธีการกระทำความผิดในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 2 เพื่อศึกษาถึงสภาพปัญหาและข้อจำกัดทางกฎหมายในการดำเนินคดีในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 3 เพื่อศึกษาเปรียบเทียบความเหมาะสมและแนวทางในการนำหลักสมคบกันกระทำความผิดของต่างประเทศมาใช้เพื่อลงโทษผู้กระทำความผิดในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย

3. สมมติฐานของการศึกษา

ปัจจุบันประเทศไทยได้มีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นจำนวนมากซึ่งการกระทำดังกล่าวจะก่อให้เกิดความเสียหายต่อประเทศชาติ และการดำเนินคดีอาญาในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยถึงแม้ว่าจะได้มีกำหนดไว้ในมาตรา 90/4 แห่งประมวลกฎหมายอาญาแต่ไม่อาจใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพจึงจำเป็นต้องมีการนำเอาประมวลกฎหมายอาญามาใช้ประกอบด้วยการที่จะพิสูจน์ความผิดของผู้กระทำความผิดเป็นไปได้อย่างยากเนื่องจากมิได้มีมาตรการที่ชัดเจนในการที่จะเข้าถึงตัวการผู้กระทำความผิดมาลงโทษจึงเห็นว่าถ้าได้มีการนำหลักการสมคบกันกระทำความผิดมาใช้ดำเนินคดีอาญาในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการพิสูจน์ถึงความผิดและนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

4. ขอบเขตของการศึกษา

ศึกษาหาแนวคิดของหลักสมคบกันกระทำความผิดมาใช้ในการดำเนินคดีในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มรวมทั้งศึกษาถึงอุปสรรค และข้อจำกัดของการดำเนินคดีของประเทศไทย ตลอดจนศึกษาถึงหลักการสมคบกันกระทำความผิดในต่างประเทศ เพื่อนำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับมาตรการที่ใช้ดำเนินคดีกับผู้ทุจริตพร้อมทั้งเสนอแนะให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมส่วนที่เป็นข้อจำกัด และอุปสรรคตามความเหมาะสมเช่นเดียวกับหลักกฎหมายในต่างประเทศ

5. วิธีการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ทำการศึกษาโดยการค้นคว้าจากเอกสารต่างๆ ทั้งจากหนังสือ บทความ งานวิจัย วารสาร สื่ออิเล็กทรอนิกส์ สิ่งพิมพ์ และแนวคำพิพากษาฎีกาและคำวินิจฉัยของศาลทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ

6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ได้ทราบถึงสภาพปัญหาเกี่ยวกับการกระทำความผิดและวิธีการกระทำความผิดในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม
2. ได้ทราบถึงสภาพปัญหาและข้อจำกัดในการดำเนินคดีในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม
3. ได้ทราบถึงแนวทางการนำหลักสมคบกันกระทำความผิดของต่างประเทศมาใช้เพื่อลงโทษผู้กระทำความผิดในคดีภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย
4. ได้ความรู้ที่อาจนำไปใช้เพื่อเป็นประโยชน์ในการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายต่อไป