

บทที่ 5

การนำหลักสมคบกันกระทำความผิดมาใช้เพื่อป้องกันและปราบปรามการทุจริตในระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

1. สภาพการณ์ในประเทศอังกฤษและประเทศสหรัฐอเมริกา

ในประเทศอังกฤษได้มีการออกรัฐบัญญัติให้ความผิดฐานสมคบเป็นความผิดทั่วไปในรัฐทุกรัฐของประเทศสหรัฐอเมริกาก็มีบทบัญญัติทั่วไปเรื่องการสมคบกันไปกระทำความผิด เว้นแต่เพียงรัฐอลาสก้ารัฐเดียวเท่านั้นที่ไม่มีบทบัญญัตินี้ดังกล่าว โดยตำรากฎหมายเห็นว่ากฎหมายเรื่องการสมคบนี้มีวัตถุประสงค์ 2 ประการ คือ 1) เพื่อเข้าป้องกันและแทรกแซงการกระทำความผิด 2) เพื่อจัดการกับองค์การอาชญากรรม¹

ประเทศอังกฤษเป็นประเทศหนึ่งที่เหมาะสมความสำเร็จในการใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและอยู่ในกลุ่มของประเทศสหภาพยุโรปซึ่งมีการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแพร่หลายโดยมีกฎเกณฑ์ของ Sixth Directive บัญญัติหลักเกณฑ์และขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มไว้

ปัจจุบันรัฐสภาของอังกฤษได้วางหลักว่าการสมคบกันไปกระทำการนั้นจะเป็นความผิดอาญาก็ต่อเมื่อเป็นการสมคบกันไปกระทำความผิดอาญาเท่านั้น กระนั้นก็ดีศาลอังกฤษก็ยังสร้างความผิดอาญาฐานสมคบให้กับการกระทำ 3 ประการที่แม้ตัวมันเองจะไม่ใช่ความผิดอาญา แต่หากได้สมคบกันไปกระทำก็จะเป็นความผิดอาญาขึ้นมาทันที ได้แก่ 1) การสมคบกันไปกระทำการอันเป็นการทำลายศีลธรรมอันดีของประชาชน 2) การสมคบกันไปกระทำการอันเป็นการทำลายความสงบเรียบร้อยของประชาชน 3) การสมคบกันไปหลอกลวง นอกจากนี้อาจยังมีกรณีอื่นอีกในอนาคต

สำหรับการนำหลักสมคบกันกระทำความผิดมาปรับใช้ในการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น

ศาลอุทธรณ์ (แผนกคดีอาญา) ของประเทศอังกฤษ ได้ตัดสินไว้ในคดี R. v Namer (Michael) เมื่อ 21 November 2007 ดังนี้

¹ รณกรณ์ บุญมี, “ความผิดที่เป็นการเริ่มต้น : ศึกษาแนวความคิดของกฎหมายในระบบคอมมอนลอว์” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), น. 19.

บทคัดย่อ: ผู้อุทธรณ์ (N) ได้อุทธรณ์โต้แย้งการลงโทษจำคุกหกปีที่ลงภายหลังได้สารภาพผิดในความผิดสามกระทงฐานสมคบกันโกง (conspiracy to cheat) N เกี่ยวข้องกับการฉ้อโกงโดยการปรับแต่งบัญชีเพื่อหลีกเลียงภาษี (missing trader frauds) ซึ่งเกี่ยวกับสินค้าที่ได้ซื้อและนำเข้ามาในสหราชอาณาจักร โดยไม่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และ นำขายต่อไปโดยรวมภาษีมูลค่าเพิ่มโดยจงใจ ผ่านบริษัทที่ไม่เสียภาษี (missing trader company) กลุ่มบริษัทกันชน (buffer company) แล้วจึงส่งออกอีกครั้งเพื่อที่จะทำการฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับความผิดสองกระทงแรก N ได้เกี่ยวข้องในการจดทะเบียนบริษัทที่ไม่เสียภาษี (missing trader company) เพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้เชื่อมโยงผ่านทางเอกสารไปยังบริษัทอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการฉ้อโกง N ได้ยอมรับว่าได้ใช้บริษัทกันชน และยังรับว่าเขาได้หาชิ้นส่วนคอมพิวเตอร์และขายออกไปโดยมีเจตนาที่จะโกงภาษี จำนวนภาษีที่โกงตามความผิดสองกระทง เป็นจำนวน 1,610,197 ปอนด์ และ ในส่วนที่เกี่ยวกับความผิดกระทงที่สามเป็นจำนวน 910,587 ปอนด์ N ได้บรรยายสถานะของตนในการยื่นขอเปิดบัญชีธนาคาร ว่าเป็นพนักงานของบริษัทที่ปรากฏว่าเป็นบริษัทที่ไม่เสียภาษีที่ดำเนินการโดยใช้ที่อยู่ประเภทตู้ไปรษณีย์ติดต่อกับที่ไม่ใช่ที่อยู่จริง (accommodation address) และเกี่ยวข้องกับตน เมื่อได้รับการติดต่อจากกรมสรรพากรและศุลกากร (Revenue and Customs) เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่ได้ชำระ N ได้ชำระทั้งหมด ยกเว้นจำนวน 86,018 ปอนด์ มีหลักฐานว่าเงินจำนวน 670,000 ปอนด์ ได้ถูกโอนมายัง N และหุ้นส่วนของ N ในการพิจารณาคดีศาลได้ให้ความสนใจไปที่การกระทำผิดครั้งก่อนๆ ของ N เกี่ยวกับการฉ้อโกงภาษีในฝรั่งเศส ซึ่งได้ลงโทษจำคุก 10 เดือน และรอลงอาญาไว้ ผู้พิพากษาผู้กำหนดโทษได้สรุปว่า การรับสารภาพผิดของ N แสดงให้เห็นว่า เขารู้ว่าบริษัทอื่นๆ ได้ทำหน้าที่ของบริษัทนั้นๆ ในการสมคบกัน เขาได้เชื่อมโยงบริษัทเหล่านี้ และได้มีบทบาทสำคัญในธุรกรรมหลายธุรกรรมที่แสดงให้เห็นการฉ้อโกง และรู้ถึงขนาดของกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง N จึงถูกลงโทษจำคุกสี่ปีสำหรับความผิดกระทงแรก และเก้าเดือนสำหรับความผิดกระทงที่สองโดยนับโทษพร้อมกัน และ จำคุกสองปีสำหรับความผิดกระทงที่สามโดยนับโทษต่อ N ยืนยันว่า (1) ผู้พิพากษาได้กำหนดโทษโดยผิดพลาดว่า การกระทำผิดครั้งก่อนของ N ในฝรั่งเศสเกี่ยวข้องกับความไม่สุจริต แต่ในความเป็นจริงแล้ว การลงโทษสำหรับการกระทำผิดนั้นค่อนข้างคล้ายกับความรับผิดโดยเคร่งครัดมากกว่า นอกจากนี้ระยะเวลาการรอลงอาญาก็ได้หมดอายุไปแล้ว และภายใต้กฎหมายฝรั่งเศส การลงโทษเหล่านั้นไม่สามารถนำมาอ้างในศาลฝรั่งเศสได้ หากท่านผู้พิพากษาได้รู้ตามนั้น ย่อมมีความเป็นไปได้ว่าในการลงโทษผู้พิพากษาจะปฏิบัติต่อ N ในฐานะบุคคลที่มีประวัติดี (2) การลงโทษทั้งหมดนั้นยาวนานไป เพราะท่านผู้พิพากษา (ก) ได้ใช้จุดเริ่มต้นที่สูงเกินไป คือ การจำคุกเก้าปีภายหลังการสอบสวนได้แย้ง (ข)

ไม่ได้ใช้ความรอบคอบในการพิจารณาอัตราโทษสูงสุดที่มีไว้คือ โทษจำคุกเจ็ดปี หากต้องลงโทษการกระทำความผิดสำเ็จนั้น

สรุป: ยกอุทธรณ์ (1) ไม่มีคำร้องที่ได้อ้างถึงการกระทำผิดครั้งก่อนของ N ในการพิจารณาลงโทษ และผู้พิพากษามีสิทธิที่จะพิจารณาถึง มีข้อสงสัยอยู่ว่า การรู้ว่า N ได้กระทำความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกงภาษีในฝรั่งเศส ที่มีความร้ายแรงเพียงพอที่จะออกคำสั่งลงโทษจำคุกแม้ว่าในท้ายที่สุดจะรอลงอาญา ผู้พิพากษาคควรจะปฏิบัติต่อ N เหมือนเป็นบุคคลที่มีประวัติดี แต่ไม่ว่าในกรณีใดๆ ก็ตาม การตัดสินลงโทษนั้นไม่ได้ปรากฏว่าเกี่ยวข้องอย่างมีนัยสำคัญในการที่ผู้พิพากษาประเมินความผิดอาญาของ N (2) (ก) การลงโทษโดยรวมทั้งหมดหนักปี แม้ว่าจะรุนแรง แต่ไม่เกินสมควร เมื่อพิจารณาการสมคบกันโกงของ N การขาดรายได้ของสรรพากรและประโยชน์ที่ N คาดหมายจะได้ การอ้างอิงของอัยการสูงสุด (เลขที่ 88, 89, 90 และ 91 ปี 2006), Re [2006] EWCA Crim 3254, [2007] 2 Cr. App. R. (S.) 28 และ R. v Ward (Paul) [2005] EWCA Crim 1926, [2006] 1 Cr. App. R. (S.) 66 ได้ถูกนำมาพิจารณา เป็นเหตุผลทั่วไปที่ว่า หน่วยงานจะระบุโทษเป็นเลขสองหลักสำหรับผู้กระทำความผิดฉ้อโกงโดยการปรับแต่งบัญชีเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี N เป็นหนึ่งในผู้ฉ้อโกง และบทบาทของ N เป็นศูนย์กลางการฉ้อโกง ไม่ใช่เป็นเพียงผู้ค้ากันชน (buffer trader) ธรรมดาๆ เท่านั้น หากไม่ใช่เป็นผู้กระทำหลัก ก็ใกล้เคียงกับการเป็นผู้กระทำหลัก N ได้ก่อตั้งบริษัทเพื่ออำนวยความสะดวกในการฉ้อโกงโดยเฉพาะ ย่อมไม่ใช่เรื่องบังเอิญว่า N เป็นหัวใจของการสมคบกันโกงซ้ำกันทั้งสามครั้ง โดยเขาได้รับประโยชน์อย่างมากจากการเกี่ยวข้องนี้ ปัจจัยในการบรรเทาการลงโทษเดียว คือ การที่ N ได้ยอมรับสารภาพผิดในภายหลัง ตามที่พิจารณาในความผิดกระทงที่สามคือการชำระเงินที่ค้างชำระบางส่วนเมื่อมีการตรวจสอบโดยสรรพากร (ข) N ได้รับโทษสามกระทงฐานสมคบกันโกงสรรพากร ความผิดเหล่านี้ไม่ใช่การกระทำผิดภาษีมูลค่าเพิ่มธรรมดา ในกรณีนี้ เกี่ยวข้องกับการกล่าวหาว่ารายได้ประเทศหลายล้านได้สูญไป จึงเป็นการสมควรที่ศาลจะพิจารณาเรื่องนี้บนฐานของการสมคบกันโกง ที่ให้สิทธิศาลจะสรุปโทษเกินกว่าอัตราโทษสูงสุดที่บัญญัติไว้สำหรับการกระทำผิดฐานเดียว

สำหรับในประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากในประเทศสหรัฐอเมริกาไม่มีระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนในประเทศไทยและประเทศอังกฤษ โดยที่ระบบกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา แต่ละมลรัฐ (State) สามารถที่จะตรากฎหมายขึ้นใช้บังคับในแต่ละมลรัฐได้เอง การบัญญัติกฎหมายในการเก็บภาษีจึงแตกต่างกันขึ้นอยู่กับนโยบายของแต่ละมลรัฐ หน่วยงานของรัฐบาลที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา คือ The Internal Revenue Service หรือ IRS โดยหน่วยงานที่มีบทบาทสำคัญในการตรวจสอบและดำเนินการต่อการกระทำความผิด

เกี่ยวกับภาษีอากร คือ Criminal Investigation Division หรือ CID ซึ่งมีหน้าที่ในการสนับสนุนภารกิจของ IRS ทั้งในด้านการสืบสวนสอบสวนคดีอาญาในความผิดตามกฎหมายภาษีและความผิดอื่นที่เกี่ยวข้องกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ประเทศสหรัฐอเมริกาจึงไม่มีการนำหลักสมคบกันกระทำความผิดมาบังคับใช้กับภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการเฉพาะเจาะจง แต่เนื่องจากประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศในระบบคอมมอนลอว์ โดยในระบบคอมมอนลอว์นั้น ความผิดฐานสมคบนำไปใช้กับความผิดอาญาทุกฐานความผิด เป็นหลักความรับผิดชอบของบุคคลแบบหลักทั่วไป รวมถึงความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรด้วย²

² คดี *Pinkerton v. U.S.*, 328 U.S. 640 ตั้งแต่ปี ค.ศ. ๑๙๔๖ กล่าวโดยย่อว่า “จำเลยทั้งสองคน คือ พี่น้องตระกูล Pinkerton ได้ถูกพิพากษาโดยศาลชั้นต้น และศาลอุทธรณ์เขต 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) โดยจำเลยคนหนึ่งได้อ้างเหตุผลว่า ในขณะที่มีการกระทำความผิดจริง ๆ (Substantive offences) นั้น ตนถูกจำคุกอยู่ในความผิดฐานอื่น ๆ ตนจึงไม่ต้องรับผิดชอบที่จะกระทำความผิดตามกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรอีก ศาลสูงสุด พิพากษายืนตามศาลอุทธรณ์ จำเลยทั้งสองคนกระทำความผิดตามฟ้องฯ แม้จำเลยที่สองจะอยู่ในคุก ไม่ได้มีส่วนลงมือกระทำความผิดด้วยเลย ก็ต้องรับผิดชอบด้วย” ที่ศาลพิพากษาให้จำเลยที่สองต้องรับผิดชอบด้วย แม้ขณะกระทำความผิดจำเลยที่สองอยู่ในคุก เนื่องจากความผิดฐานสมคบเป็นความผิดสำเร็จเมื่อได้มีการตกลงกันจะไปกระทำความผิด เมื่อจำเลยทั้งสองได้รู้เห็นเป็นใจหรือได้ตกลงร่วมกันในการที่จะไปกระทำความผิด จึงครบทั้งองค์ประกอบในส่วนของกรกระทำ (Actus Reus) คือ การตกลงกันเพื่อกระทำความผิดของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป และองค์ประกอบส่วนของจิตใจ (Mens Rea) คือ มีเจตนาที่จะกระทำความผิด ดังนั้น จำเลยทั้งสองจึงมีความผิดฐานสมคบกันไปกระทำความผิด และเมื่อความผิดหลักหรือความผิดที่ได้สมคบกันไปกระทำความผิดเกิดขึ้น แม้จำเลยที่สองจะไม่ได้มีส่วนร่วมลงมือกระทำความผิดเลยก็ตาม แต่เนื่องจากจำเลยที่สองได้สมคบกันกระทำความผิดกับจำเลยที่หนึ่งตั้งแต่ต้น จึงต้องรับผิดชอบในสิ่งที่ผู้ร่วมสมคบกันได้ลงมือกระทำความผิดด้วย

2. เหตุผลที่ควรนำหลักสมคบกันกระทำความผิดมาใช้ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย

การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นความผิดที่ส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจและส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเพื่อทำรายได้ให้แก่ประเทศชาติเป็นอย่างมาก นับเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจอย่างหนึ่ง เนื่องจากปัจจุบันการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม มักนิยมกระทำกันเป็นกระบวนการที่เรียกว่า ขบวนการฉ้อโกง คือ มีผู้กระทำความผิดร่วมกันหลายคน และมีการแบ่งงานแบ่งหน้าที่กันทำอย่างเป็นสัดส่วน โดยตัวการผู้กระทำความผิดที่แท้จริงจะอยู่เบื้องหลัง ซึ่งตัวการที่แท้จริงนั้นมักเป็นผู้ที่อยู่ในวิชาชีพการบัญชีภาษีอากร และเป็นผู้ที่สามารถใช้ความรู้ ความเชี่ยวชาญวางแผนเตรียมการเป็นอย่างดี โดยใช้กลวิธีที่ซับซ้อน จึงส่งผลให้การบังคับใช้กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับมาตรการในการป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันนั้นไม่สามารถนำมาใช้ดำเนินการต่อการกระทำความผิดที่เกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควร อันเนื่องมาจากปัญหาหลายประการ ดังต่อไปนี้

2.1 ปัญหาจากบทสันนิษฐานความรับผิด

การที่ประเทศจะสามารถพัฒนาเจริญขึ้นให้ทัดเทียมกับประเทศอื่นๆ ในโลกได้นั้น รายรับถือเป็นส่วนสำคัญของประเทศ ซึ่งส่วนใหญ่แล้วจะมีที่มาจากเงินภาษีอากร ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นถือเป็นภาษีทางอ้อมที่ทำรายได้ให้กับประเทศสูงสุด และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยนั้นจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในทุกทอดของการผลิต ซึ่งผู้ที่รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง ก็คือ ผู้บริโภคทอดสุดท้าย กล่าวคือ ผู้ประกอบการจดทะเบียนในทอดอื่นๆ ที่เสียภาษีไปแล้วสามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้โดยวิธีการเครดิต และในการเครดิตนั้นจะมีเอกสารที่สำคัญ คือ ใบกำกับภาษีถือว่าเป็นหลักฐานสำคัญในการเครดิตภาษีเพื่อขอเงินภาษีคืน ซึ่งกรณีนี้ถือเป็นจุดอ่อนของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นกับทุกๆ ประเทศที่ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจากการเครดิต เนื่องจากการที่กฎหมายได้กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีไปแล้วมาขอคืนภาษีได้นั้น ทำให้เกิดปัญหาการฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการใช้ใบกำกับภาษีปลอม การกระทำความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นการเอาไปซึ่งเงินของประเทศชาติ หรือเงินของประชาชนทุกคนที่ร่วมกันชำระเป็นค่าภาษีอากรให้กับประเทศเพื่อใช้ในการพัฒนาระบบสาธารณูปโภค และความเจริญในประเทศ แต่การติดตามเอาตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษเป็นไปได้ว่ายากลำบาก เนื่องจากเมื่อผู้กระทำความผิดได้รับเงินจากการกระทำ

ความผิดแล้วก็จะหนีหายไป และการติดตามตรวจสอบพยานหลักฐานก็ใช้เวลานานกว่าที่ กรมสรรพากรจะสามารถสืบหาตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษทำให้พยานหลักฐานต่างๆอาจสูญหายไปแล้วซึ่งยากต่อการติดตามตรวจสอบพยานหลักฐาน อีกทั้งการดำเนินคดีภาษีอากรก็ไม่ได้แตกต่างกับคดีอาญาทั่วไป เนื่องจากกฎหมายรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 มาตรา 39 ได้กำหนดบทสันนิษฐานของกฎหมายเอาไว้ว่า “ในคดีอาญาต้องสันนิษฐานเอาไว้ก่อนว่าผู้ต้องหาหรือจำเลยไม่มีความผิด ก่อนมีคำพิพากษาอันถึงที่สุดแสดงว่าบุคคลใดได้กระทำความผิดจะปฏิบัติต่อบุคคลนั้นเสมือนเป็นผู้กระทำความผิดมิได้” การที่กฎหมายได้กำหนดบทสันนิษฐานไว้ดังกล่าวยิ่งทำให้การลงโทษผู้กระทำความผิดแทบเกิดขึ้นไม่ได้เลย อีกทั้ง การกระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม มักกระทำความผิดกันเป็น “ขบวนการฉ้อโกง” กล่าวคือ มีผู้กระทำความผิดร่วมกันหลายคน และมีการแบ่งงานแบ่งหน้าที่กันทำอย่างเป็นสัดส่วน โดยตัวการผู้กระทำความผิดที่แท้จริงจะอยู่เบื้องหลัง และพยานหลักฐานมักจะมีลักษณะยุ่งยาก ซับซ้อน ปกปิด และอยู่ในความรู้เห็นแต่เพียงฝ่ายเดียวของจำเลย ดังนั้น จึงยากแก่การพิสูจน์และเป็นภาระการพิสูจน์แก่โจทก์เป็นอย่างมาก ที่จะต้องเสนอพยานหลักฐานให้มากที่สุด เพื่อพิสูจน์หักล้างข้อแก้ตัวของจำเลยให้ศาลเชื่อจนปราศจากข้อสงสัยตามสมควรว่าจำเลยได้กระทำความผิดโดยมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี อันจะทำให้จำเลยได้รับการลงโทษตามกฎหมายได้

อนึ่ง การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ใช่การฉ้อโกงประชาชนตามมาตรา 343 แห่งประมวลกฎหมายอาญา³ จึงไม่ใช่มูลฐานความผิดของสำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ดังนั้น จึงต้องใช้บทสันนิษฐานความผิดแบบคดีอาญาทั่วไป และเมื่อหาพยานหลักฐานไม่ได้ ก็จะต้องอยู่ในบังคับเรื่องหน้าที่นำสืบตามมาตรา 174⁴ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และการสืบพยานก็ต้องปราศจากข้อสงสัยตามประมวลวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 227⁵ เมื่อบทสันนิษฐานของกฎหมายไม่อาจป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิดได้ ดังนั้น

³ มาตรา 343 “ถ้าการกระทำความผิดตามมาตรา 341 ได้กระทำด้วยการแสดงข้อความอันเป็นเท็จต่อประชาชน หรือด้วยการปกปิดความจริง ซึ่งควรบอกให้แจ้งแก่ประชาชน ผู้กระทำความผิดจะวางโทษจำคุกไม่เกินห้าปี หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ”.

⁴ มาตรา 174 “ก่อนนำพยานเข้าสืบ โจทก์มีอำนาจเปิดคดีเพื่อให้ศาลทราบคดีโจทก์คือแถลงถึงลักษณะของฟ้อง อีกทั้งพยานหลักฐานที่จะนำสืบเพื่อพิสูจน์ความผิดของจำเลย เสร็จแล้วให้โจทก์นำพยานเข้าสืบ”.

⁵ มาตรา 227 “ให้ศาลใช้ดุลพินิจวินิจฉัยซึ่งน้ำหนักพยานหลักฐานทั้งปวง อย่าพิพากษาลงโทษจนกว่าจะแน่ใจว่ามีการกระทำความผิดจริงและจำเลยเป็นผู้กระทำความผิดนั้น

การที่จะนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษและเรียกเงินคืนแก่รัฐก็แทบจะเป็นไปไม่ได้เลย จึงเห็นควรเปลี่ยนบทสันนิษฐานของความผิดให้กับบุคคลผู้กระทำความผิดมาพิสูจน์ความบริสุทธิ์ของตัวเอง น่าจะเป็นวิธีการแก้ปัญหาที่จะทำให้การทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มลดลง

2.2 ปัญหาในการรวบรวมพยานหลักฐานที่ใช้ในการดำเนินคดี

การดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากรในระบบเครดิตต้องอาศัยพยานหลักฐานซึ่งเป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ไม่ว่าจะเป็นพยานบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องกับความผิดดังกล่าว เช่น ผู้ตรวจพบความผิด ผู้ตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบและประเมินภาษี พยานเอกสารที่เป็นเอกสารหลักฐานที่สำคัญในการพิสูจน์ความผิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากรก็คือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เอกสารหลักฐานประกอบคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม สำนวนการตรวจสอบภาษีอากร หมายถึงบันทึกการให้ถ้อยคำหรือคำให้การของผู้เกี่ยวข้อง แบบแสดงรายการที่ผู้ประกอบการยื่นไว้ หนังสือแจ้งการประเมินรวมทั้งเอกสารหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับพฤติการณ์อันแสดงให้เห็นเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร นอกจากนี้ยังรวมถึงพยานวัตถุสำหรับใช้ทำการหลีกเลี่ยงภาษีอากร เช่น ตราประทับของนิติบุคคลที่ปลอมขึ้น เป็นต้น

ปัญหาของการรวบรวมหลักฐานต่างๆ ที่จะพิสูจน์ความผิดของผู้กระทำความผิดเกิดขึ้นเนื่องจากสาเหตุหลายประการด้วยกัน คือ

1) เมื่อมีการตรวจค้นสถานที่ โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากกรมสรรพากรมีเหตุอันควรสงสัย ผู้ประกอบการอาจมีพฤติการณ์ที่จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร หรือมีการออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจในการตรวจค้นมักจะเป็นเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากร หรืออาจเป็นเจ้าหน้าที่ที่ไม่มีความรู้ความชำนาญในด้านการรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อดำเนินคดีอาญา ดังนั้นในบางครั้ง เจ้าหน้าที่ผู้ทำการตรวจค้นมักจะเลย พยานหลักฐานที่สำคัญในการดำเนินคดีอาญา เช่น จดหมายในการติดต่อ สั่งซื้อใบกำกับภาษีหรือเศษกระดาษที่มีข้อความบ่งชี้ว่าจะมีการขายใบกำกับภาษีให้แก่ใคร เป็นต้น เจ้าหน้าที่ผู้ทำการตรวจค้นซึ่งส่วนมากจะมีความชำนาญในด้านบัญชี มักจะรวบรวมแต่เอกสารหลักฐานที่

เมื่อมีความสงสัยตามสมควรว่าจำเลยได้กระทำความผิดหรือไม่ ให้ยกประโยชน์แห่งความสงสัยนั้นให้จำเลย” .

เกี่ยวกับบัญชีและใบกำกับภาษีเท่านั้น ซึ่งแม้จะพบว่ามิใช่ใบกำกับภาษีที่ออกไปโดยมิชอบด้วยกฎหมายแต่ก็ไม่สามารถหาตัวการผู้กระทำความผิดที่แท้จริงได้ เนื่องจากความผิดในลักษณะนี้ มักมีการกระทำเป็นกลุ่มบุคคลหลายคน หากไม่มีพยานหลักฐานใด อันจะพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้กระทำการออกไปกำกับภาษีโดยมิชอบด้วยกฎหมายนั้น การดำเนินคดีอาญาก็กระทำได้ยาก

2) การกระทำความผิดเกี่ยวกับการโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม มักกระทำเป็นกลุ่มนิติบุคคล และมีคนหลายคนร่วมกันกระทำความผิด ปัญหาของการรวบรวมพยานหลักฐานจึงอยู่ที่การหาพยานหลักฐานให้มีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กัน และจะต้องโยงให้เห็นถึงพฤติการณ์ในการกระทำความผิดของกลุ่มบุคคลดังกล่าวประกอบกับพยานหลักฐานในส่วนที่เกี่ยวข้องมักมีจำนวนมาก ไม่ว่าจะเป็นพยานบุคคลที่เกี่ยวข้อง พยานเอกสาร ใบกำกับภาษี จำนวนการตรวจสอบเอกสารอื่นที่แสดงให้เห็นพฤติการณ์ในการกระทำความผิดและพยานวัตถุที่เกี่ยวข้อง ทำให้การตรวจสอบหลักฐานและการรวบรวมพยานหลักฐาน ในการดำเนินคดีเสียเวลามาก และการดำเนินคดีเกิดความล่าช้าไม่ทันต่อเหตุการณ์ทำให้การปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีอากรไม่มีประสิทธิภาพ

3) กรณีพบว่าการปลอมใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการรายอื่น หรือมีการออกไปกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพื่อนำไปเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็มีปัญหาในการรวบรวมพยานหลักฐานในการดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดที่แท้จริง ทั้งนี้เพราะตามประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดให้มีการลงลายมือชื่อผู้ออกไปกำกับภาษีในใบกำกับภาษี ดังนั้น แม้เจ้าหน้าที่จะตรวจพบใบกำกับภาษีที่ปลอมดังกล่าวก็ไม่สามารถพิสูจน์ว่าเป็นใครและไม่สามารถพิสูจน์ลายมือชื่อในใบกำกับภาษีได้

นอกจากนั้นพยานเอกสารในส่วนที่เป็นหลักฐานที่ได้ยื่นประกอบคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าเป็นเอกสารหลักฐานที่ถูกปลอมขึ้น เช่น สำเนาสัญญาเช่าหรือหนังสือยินยอมให้ใช้สถานประกอบการปลอม สำเนาหนังสือจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือหนังสือรับรองนิติบุคคลปลอม สำเนาบัตรประจำตัวประชาชนปลอม และสำเนาทะเบียนบ้านปลอม หรือเป็นเอกสารหลักฐานของผู้อื่น ซึ่งไม่รู้เห็นหรือยินยอมด้วยในการขอจดทะเบียน ไม่ว่าจะเป็นบัตรประจำตัวประชาชนหรือสำเนาทะเบียนบ้าน หรือเอกสารหลักฐานอื่น ที่ได้มาจากการขโมย หรือด้วยวิธีใดๆ ที่มีชอบ ทำให้เกิดปัญหาในการรวบรวมพยานหลักฐาน คือ ไม่สามารถรวบรวมพยานหลักฐานเอาผิดกับตัวการผู้กระทำความผิดที่แท้จริงได้

2.3 ปัญหาความล่าช้าของกระบวนการพิจารณาดำเนินคดี

ตามกระบวนการพิจารณาดำเนินคดีอาญาโดยทั่วไป เมื่อมีการกระทำผิดเกิดขึ้น ผู้กระทำความผิดส่วนใหญ่จะถูกดำเนินคดีและฟ้องร้อง ซึ่งเป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา แต่ความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีในระบบเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่ม จะมีความแตกต่างจากความผิดทางอาญาโดยทั่วไป กล่าวคือ กระบวนการดำเนินคดีของเจ้าพนักงานชั้นก่อนฟ้องกับผู้หลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม เริ่มต้นที่การสืบสวนของเจ้าพนักงานสรรพากรที่เรียกว่า การตรวจสอบได้ส่วนและการพิจารณาดำเนินคดีอาญาชั้นสรรพากร แล้วต่อด้วยการสอบสวนคดีอาญาของพนักงานสอบสวนและการดำเนินคดีอาญาของพนักงานอัยการ อันเป็นการแบ่งแยกกระบวนการดำเนินคดีชั้นก่อนฟ้องออกจากกัน ไม่เป็นกระบวนการเดียวกันและเป็นการดำเนินการที่ซ้ำซ้อนกัน จึงทำให้เกิดปัญหาความล่าช้าของกระบวนการดำเนินการกับกลุ่มผู้กระทำความผิด การปราบปรามผู้กระทำความผิดจึงไม่ได้ผลและไม่มีประสิทธิภาพ มีผลทำให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรปรากฏอย่างต่อเนื่อง จากการศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาดังกล่าวพบว่าสาเหตุมีดังนี้

1) ความล่าช้าของขั้นตอนในการดำเนินการตรวจสอบ ได้ส่วน และการพิจารณาดำเนินการของกรมสรรพากร

ความผิดเกี่ยวกับการโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นความผิดที่ไม่เห็นเด่นชัดเหมือนกับคดีอาญาทั่วไป การตรวจสอบได้ส่วนของเจ้าหน้าที่เท่านั้นที่จะทำให้มีการพบว่ามีการกระทำความผิดหรือไม่ ซึ่งมีวิธีการดังนี้

1.1) การตรวจสอบแบบแสดงรายการ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องยื่น ซึ่งหากมีการเครดิตภาษีหรือมีการขอคืนภาษีอันเนื่องมาจากมีจำนวนภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย เจ้าหน้าที่ก็จะทำการเรียกให้ผู้ประกอบการนำเอกสารหลักฐานใบกำกับภาษีซื้อและภาษีขายมาแสดงและให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบได้ส่วน

1.2) เมื่อผู้ประกอบการ ได้นำใบกำกับภาษีมาให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบแล้ว เจ้าหน้าที่ก็จะทำการตรวจสอบใบกำกับภาษีขาย และตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษีซื้อไปยังผู้ประกอบการที่ออกใบกำกับภาษีดังกล่าว ซึ่งการสอบย้อนในกรณีนี้นับว่าเสียเวลาอยู่มาก เพราะใบกำกับภาษีซื้อที่ได้มานั้น มักจะมาจากหลายท้องที่จากผู้ประกอบการหลายราย และมาจากหลายจังหวัด ถ้าหากมีการสอบย้อนใบกำกับภาษีซื้อทุกฉบับก็วยังเสียเวลาเป็นเดือนๆ

1.3) เมื่อมีการสอบย้อนใบกำกับภาษีซื้อแล้ว หากพบว่าใบกำกับภาษีซื้อที่นำมาเครดิตหรือขอคืนภาษีเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ก็จะมีการดำเนินการกับ

ผู้ประกอบการที่นำไปกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบไม่ว่าการเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มในทางแพ่ง และส่งให้ฝ่ายคดีอาญาพิจารณาดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากร ฐานนำไปกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมายมาเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษี การตรวจสอบการออกไปกำกับภาษีโดยมิชอบนั้น กระทำโดยการส่งเจ้าหน้าที่ที่อยู่ในพื้นที่ไปเพื่อตรวจปฏิบัติการ หากพบว่ามีพฤติการณ์ในการออกไปกำกับภาษีโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งจะเป็นการทำลายระบบภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะรายงานกรมสรรพากรให้ทราบและดำเนินการในทางกลับ

1.4) หากกรมสรรพากรเห็นว่าเอกสารและพยานหลักฐานนั้น ยังไม่เพียงพอจะดำเนินการให้เจ้าหน้าที่ทำการตรวจค้น เพื่อหาพยานหลักฐานเกี่ยวกับการกระทำความผิดเพิ่มเติม

1.5) เมื่อได้พยานหลักฐานครบถ้วนแล้ว เจ้าหน้าที่ก็จะดำเนินการตรวจสอบควบคุมกันไปกับการพิจารณาดำเนินคดีอาญา ซึ่งในขั้นนี้จะเสียเวลามากเช่นกันเนื่องจากพยานหลักฐานไม่ว่าจะเป็นพยานบุคคล พยานเอกสารและพยานวัตถุที่นำมาเพื่อพิสูจน์ความผิดตามกฎหมาย จะมีจำนวนมากและข้อเท็จจริงมีความซับซ้อน นอกจากนี้พฤติการณ์ในการกระทำความผิดจะกระทำเป็นกลุ่มบุคคลหลายคนและมีประเด็นทางคดีที่จะต้องพิจารณามาก ทำให้เกิดความล่าช้า เมื่อรวบรวมพยานหลักฐานและพิจารณาข้อเท็จจริงเสร็จแล้ว ก็จะดำเนินการเสนอกรมสรรพากรเพื่ออนุมัติการดำเนินคดีอาญา โดยส่งเรื่องร้องทุกข์ไปยังพนักงานสอบสวน กองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ สำนักงานตำรวจแห่งชาติ

2) ความล่าช้าของขั้นตอนในการดำเนินการสอบสวน และส่งคดีให้พนักงานอัยการฟ้องร้องดำเนินคดี

เมื่อกรมสรรพากรได้ส่งเรื่องไปยังกองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ สำนักงานตำรวจแห่งชาติ พนักงานสอบสวนก็ดำเนินการสอบสวนคำให้การผู้รับมอบอำนาจของกรมสรรพากร เพื่อร้องทุกข์และดำเนินการสอบสวนถึงบุคคลที่เกี่ยวข้องในคดีและรวบรวมพยานหลักฐานแล้วทำความเห็นส่งเรื่องให้พนักงานอัยการเพื่อดำเนินการสั่งฟ้องคดีต่อไป สาเหตุของความล่าช้า เกิดขึ้นเนื่องจากความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากรในระบบเครดิตเป็นความผิดที่มีพยานหลักฐานจำนวนมากกว่าคดีโดยทั่วไป นอกจากนี้ พยานบุคคลที่เกี่ยวข้องยังมีหลายคน พฤติการณ์และข้อเท็จจริงมีความซับซ้อน นอกจากนี้ หากพนักงานอัยการ เห็นว่าข้อเท็จจริงที่พนักงานสอบสวนรวบรวมมาไม่เพียงพอ ก็จะส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินการสอบสวนเพิ่มเติมในประเด็นนั้นๆ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา จึงทำให้การสอบสวนและการฟ้องคดีกับผู้กระทำความผิดเกิดความล่าช้า มีผลกระทบต่อมาตรการป้องกันและปราบปรามการโกงภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นอย่างยิ่ง

ดังนั้น หากนำหลักสมคบก้นกระทำความผิดมาใช้บังคับกับการทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็จะลดขั้นตอนความล่าช้าที่กล่าวไว้ในเบื้องต้น ส่งผลให้การป้องกันและปราบปรามการทุจริตมีประสิทธิภาพดียิ่งขึ้น

2.4 ปัญหาการกำหนดโทษ

จะเห็นได้ว่า บทลงโทษของกฎหมายบางประการยังไม่เหมาะสม ดังเช่น บทลงโทษตามมาตรา 90(16) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดโทษสำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ไม่เก็บรักษาใบกำกับภาษีหรือสำเนาใบกำกับภาษีไว้เพียงระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท บทลงโทษตามมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งกำหนดอัตราโทษทางอาญาสำหรับการกระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เพียงระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาทโดยอัตราโทษดังกล่าวมีความรุนแรงน้อยมากเมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าความเสียหายที่รัฐได้รับ นอกจากนั้น ยังมีบทลงโทษในความผิดฐานข้อโกงเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ขาดความรุนแรงอีกด้วย กล่าวคือ ในทางปฏิบัติกลุ่มผู้กระทำความผิดจะตั้งสถานประกอบการเท็จขึ้นมาแล้วจดทะเบียนเพื่อเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยอ้างว่าประกอบกิจการส่งออก และยื่นแบบแสดงรายการโดยแสดงภาษีซื้อซึ่งเป็นตัวเลขเท็จเป็นจำนวนมาก แล้วขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรมสรรพากร ซึ่งนโยบายที่ให้คืนภาษีอย่างรวดเร็วโดยเฉพาะกลุ่มผู้ส่งออก จึงทำให้มีการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้ก่อน แล้วถึงสุ่มตรวจในภายหลัง ซึ่งกรณีนี้จะไม่มีการใช้ใบกำกับภาษีปลอมเพื่อเป็นหลักฐานในการยื่นแบบด้วย เมื่อพิจารณาถึงลักษณะของการกระทำความผิดแล้วจะเห็นได้ว่าความผิดฐานข้อโกงเงินภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติความผิดในลักษณะนี้ไว้ ดังนั้น จึงต้องใช้ความผิดฐานข้อโกงตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 341 มาปรับใช้ โดยความผิดฐานข้อโกงนี้มีระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ซึ่งถือได้ว่าเป็นระวางโทษที่น้อยกว่าระวางโทษในความผิดกรณีหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากรที่มีระวางโทษตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท ดังนั้น จะเห็นได้ว่าความผิดฐานข้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นความผิดที่สร้างความเสียหายให้กับยอดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นจำนวนมากแต่กลับมีระวางโทษน้อยมากเมื่อเทียบกับความเสียหายที่เกิดขึ้น และความผิดฐานข้อโกงตามมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ที่นำมาบังคับใช้กับกรณีการข้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นความผิดต่อส่วนตัว ผู้เสียหายจะต้องร้องทุกข์ภายในสามเดือน นับแต่วันรู้

การกระทำความผิดและรู้ตัวผู้กระทำความผิด ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 96 ซึ่งในทางปฏิบัติอาจจะมีปัญหาการนับอายุความการร้องทุกข์ด้วย เนื่องจากความผิดในกรณีนี้มักตรวจพบเมื่อมีการตรวจสอบภายหลังจากการคืนเงินไปแล้ว กำหนดเวลาอาจล่วงเลยระยะเวลาสามเดือนซึ่งทำให้คดีขาดอายุความการดำเนินคดีได้ ดังนั้น จะเห็นได้ว่าความผิดฐานข้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นความผิดที่สร้างความเสียหายให้กับยอดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นจำนวนมาก แต่กลับมีระวางโทษที่น้อยมากเมื่อเปรียบเทียบกับความเสียหายที่เกิดขึ้น หรือผลประโยชน์ที่ผู้กระทำความผิดได้รับ

นอกจากนี้ หลักการจะพิพากษาลงโทษจำเลยในระบบปัจจุบันนั้น โจทก์มีหน้าที่นำสืบก่อนเสมอตามมาตรา 174 และโจทก์จะต้องพิสูจน์ความผิดของจำเลยให้ศาลเห็นโดยปราศจากข้อสงสัยว่าจำเลยได้กระทำความผิดจริง ศาลจึงจะใช้ดุลพินิจลงโทษจำเลยได้ ตามมาตรา 227 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งในประเด็นนี้จะทำการศึกษาในประเด็นการลงโทษของศาลในกรณี ดังนี้

2.4.1 การวินิจฉัยความผิดในกรณีที่จำเลยรับสารภาพ

คดีที่มีการนำไปกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษีนั้น ถือเป็นความผิดในคดีอาญา เพราะเนื่องจากเป็นเรื่องของการปลอมเอกสารตามมาตรา 264 และใช้เอกสารปลอมตามมาตรา 268 แห่งประมวลกฎหมายอาญา เมื่อมีการปลอมและใช้ใบกำกับภาษีปลอมนั้นประมวลรัษฎากรได้มีการกำหนดโทษและความผิดเอาไว้ตามมาตรา 90/4 และ 90/5 ดังนั้น เมื่อพนักงานสอบสวนได้สอบสวนและส่งเรื่องให้พนักงานอัยการฟ้องแล้ว จึงไม่มีปัญหาเรื่องว่าคดีมีมูลหรือไม่ และเมื่อคดีได้ขึ้นมาสู่ศาลแล้วถ้าจำเลยให้การรับสารภาพในความผิดตามมาตรา 90/2(7) ฐานเป็นผู้ใช้ใบกำกับภาษีโดยมิชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี ซึ่งกรณีนี้การสืบพยานจะเป็นเพียงการสืบประกอบคำรับสารภาพเท่านั้น และการสืบพยานไม่จำเป็นที่จะต้องสืบให้ศาลเห็นว่าจำเลยได้กระทำความผิดโดยปราศจากข้อสงสัย ดังนั้น พยานหลักฐานของโจทก์ในส่วนของการไปกำกับภาษีอาจไม่มีความจำเป็นมากนักสำหรับการสืบประกอบคำรับสารภาพ แม้จำเลยจะรับสารภาพแต่ในเรื่องของการลงโทษก็ยังคงอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ของมาตรา 185 แห่งประมวลวิธีพิจารณาความอาญา ที่ว่าจะต้องไม่มีเหตุจากการที่กำหนดว่าจะยกฟ้องได้ ซึ่งได้กล่าวมาข้างต้นแล้วว่าการกระทำความผิดฐานใช้ใบกำกับภาษีปลอมนั้นบางครั้งตัวผู้กระทำความผิดก็ไม่รู้ว่าตนเองใช้ใบกำกับภาษีปลอม แต่การที่จำเลยรับสารภาพก็อาจจะเป็นเพราะผู้ประกอบบางคนไม่อยากจะยุ่งเกี่ยวกับกรมสรรพากร หรือเพราะ

ต้องการรับผิดชอบต่อสังคม ซึ่งการลงโทษผู้กระทำความผิดฐานใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 176 ตามคำพิพากษาหลายฉบับของศาลอาญาก็อาจไม่ใช่วัตถุประสงค์ที่แท้จริงของการปราบปรามผู้กระทำความผิด และไม่ใช่ว่าการแก้ปัญหานั้นที่แท้จริงเพราะการลงโทษผู้กระทำความผิดฐานเป็นผู้ใช้ถือว่าเป็นการลงโทษที่ปลายเหตุ

2.4.2 การวินิจฉัยความผิดในกรณีที่จำเลยไม่รับสารภาพ

ในการพิจารณาคดีของศาลในกรณีที่จำเลยไม่รับสารภาพนั้น การสืบพยานจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา กล่าวคือ โจทก์มีหน้าที่นำสืบก่อนเสมอ ตามมาตรา 174 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และการที่จะทำคำพิพากษานั้นก็ต้องพิจารณาทั้งคำฟ้อง และคำขอให้ลงโทษว่าได้ปฏิบัติตามมาตรา 158 หรือไม่ และการใช้ดุลพินิจของศาลในการกำหนดบทลงโทษก็ต้องไม่เกินไปกว่าคำขอที่โจทก์ได้กล่าวมาในคำฟ้องตามมาตรา 192 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และในการสืบพยานเพื่อจะลงโทษผู้กระทำความผิดนั้นจะต้องปราศจากข้อสงสัยว่าจำเลยได้กระทำความผิดตามมาตรา 227 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งความผิดตามประมวลรัษฎากรในเรื่องใบกำกับภาษีปลอมตามที่ได้กล่าวมาแล้ว ในกรณีการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีอำนาจตามประมวลรัษฎากรถือว่าเป็นความผิดที่ร้ายแรงจึงควรมีการกำหนดโทษเอาไว้สูง เพราะทำให้เกิดความเสียหายแก่ประเทศชาติและความพึงพอใจของประชาชนผู้ที่เสียภาษี แต่การดำเนินคดีกับผู้ทุจริตที่ผ่านมาไม่อาจลงโทษผู้กระทำความผิดได้หากจำเลยมิได้มีการรับสารภาพ ด้วยเหตุผลในเรื่องของพยานหลักฐานที่ไม่สามารถนำมาพิสูจน์ความผิดของจำเลยได้เนื่องจากไม่มีความชัดเจนเพียงพอที่ศาลจะพิพากษาลงโทษจำเลยได้ ในกรณีนี้หากบทสันนิษฐานของกฎหมายยังคงให้ผู้เสียหายเป็นผู้นำสืบและให้สันนิษฐานเอาไว้ก่อนว่าผู้ต้องหาหรือจำเลยเป็นผู้บริสุทธิ์ตามประมวลวิธีพิจารณาความอาญาและรัฐธรรมนูญ พ.ศ. 2550 จะทำให้ไม่สามารถนำตัวบุคคลผู้กระทำความผิดมาลงโทษตามกฎหมายให้สมกับความผิดและความเสียหายที่ได้กระทำต่อประเทศชาติ ซึ่งถ้าได้มีการเปลี่ยนบทสันนิษฐานของกฎหมายในกรณีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มให้ผู้ต้องหา, จำเลย หรือผู้กระทำความผิด เป็นผู้พิสูจน์ความผิดของตนเองก็จะสามารถลดภาระหน้าที่ของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและสามารถนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษได้ง่ายขึ้นเพราะคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นเรื่องของชาติบ้านเมือง

2.5 ปัญหาเกี่ยวกับบทบัญญัติของกฎหมายที่เป็นอุปสรรคในการตรวจสอบการหลีกเลี่ยงภาษี

กฎหมายที่เป็นอุปสรรคในการตรวจสอบการหลีกเลี่ยงภาษี แบ่งได้เป็น 3 ส่วน คือ

2.5.1 ในส่วนอำนาจของเจ้าหน้าที่

กล่าวคือ เจ้าหน้าที่สรรพากรไม่มีอำนาจจับกุมในขณะที่เจ้าพนักงานกรมสรรพสามิตหรือเจ้าพนักงานกรมศุลกากร มีอำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาที่จะจับกุมตัวผู้กระทำความผิด เมื่อพบการกระทำความผิดซึ่งหน้า เช่น ตรวจพบบุหรี่ที่ลักลอบนำเข้าโดยไม่ได้เสียภาษี หรือตรวจพบการผลิตสุราโดยไม่ได้รับอนุญาตตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2 (16), มาตรา 78 และมาตรา 80 ในขณะที่เจ้าพนักงานกรมสรรพากรนั้น หากมีการตรวจพบเป็นที่แน่ชัดว่ามีกลุ่มผู้กระทำความผิดหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น มีการออกไปกำกับภาษีเพื่อขายให้ผู้ประกอบการรายอื่นเพื่อนำไปเครดิตหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือมีการตรวจค้นพบว่ามีที่ตั้งสำนักงานเพื่อนำไปกำกับภาษีปลอมมาใช้เพื่อขอเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็ไม่สามารถกระทำการจับกุมได้ในทันที แต่ต้องรวบรวมพยานหลักฐาน และดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนตามขั้นตอนของกฎหมาย ทำให้การปฏิบัติงานล่าช้าขาดประสิทธิภาพ ทั้งนี้เนื่องจากไม่มีกฎหมายให้อำนาจเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในการจับกุมผู้กระทำความผิด เหมือนกับอำนาจของเจ้าพนักงานกรมศุลกากรและเจ้าพนักงานกรมสรรพสามิต นอกจากนี้ทางด้านเจ้าหน้าที่ตำรวจก็ถูกจำกัดอำนาจในการจับกุมหรือการดำเนินคดี อันเนื่องมาจากประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 ซึ่งห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่เป็นการดำเนินคดีตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร ดังนั้น การที่เจ้าหน้าที่ตำรวจจะดำเนินการใดๆ จะต้องให้กรมสรรพากรร้องขอมาเสียก่อนจึงสามารถดำเนินการได้ โดยกรมสรรพากรก็เปรียบเสมือนเจ้าทุกข์หรือผู้เสียหายนั่นเอง พร้อมทั้งมีการรวบรวมพยานหลักฐานมาเสนอ จึงจะถึงขั้นตอนของการสืบสวนสอบสวนต่อไป จึงทำให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินการปราบปรามการกระทำความผิด

2.5.2 ในส่วนของการยื่นแบบแสดงรายการภาษี

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยสาขาของผู้ประกอบการจดทะเบียน และการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเป็นรายเดือนเพิ่มเติม ทำให้ภาระของเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มขึ้น ตามบทบัญญัติมาตรา 83 ที่ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีสถาน

ประกอบการหลายแห่ง ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีโดยให้แยกยื่นและชำระภาษีเป็นรายสถานประกอบการ บทบัญญัตินี้จะทำลายหลักการที่สำคัญที่สุดในการบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และเพิ่มปัญหาข้อกฎหมาย กล่าวคือ ผู้ประกอบการที่มีสถานประกอบการหลายแห่ง จะถูกบังคับให้จดทะเบียนเพียงแห่งเดียว ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ตามมาตรา 85 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น สถานประกอบการที่เป็นสาขาจึงไม่ต้องจดทะเบียน แต่กฎหมายกลับให้อำนาจสถานประกอบการที่เป็นสาขาสมาารถยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและสามารถออกไปกำกับภาษีได้ ตามมาตรา 83 ประกอบมาตรา 86 วรรคสาม ซึ่งเป็นการถือเสมือนว่าเป็นการอนุญาตให้ผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนสามารถออกไปกำกับภาษีและสามารถนำใบกำกับภาษีซื้อที่สาขานั้นได้มาเป็นเครดิตภาษีได้ อันเป็นการทำลายแนวคิดของการบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับการจดทะเบียน ดังนั้น โดยหลักการแล้วสถานประกอบการที่เป็นสาขาซึ่งไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่ควรที่จะได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและไม่ควรที่จะออกไปกำกับภาษีได้ รวมทั้งไม่มีสิทธิที่จะได้เครดิตภาษีซื้อด้วย นอกจากนี้การอนุญาตให้ผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติม ตามมาตรา 83/4 แห่งประมวลรัษฎากร จะเป็นสาเหตุของการละเลยการแสดงข้อมูลภาษีที่ถูกต้อง อันเป็นช่องทางของการทุจริตภาษี กล่าวคือ โดยหลักการแล้วหากผู้เสียภาษีแสดงข้อมูลเกี่ยวกับภาษีไว้ไม่ถูกต้อง โดยเฉพาะภาษีขายและภาษีซื้อ ก็จะต้องมีการถูกลงโทษโดยการประเมินภาษีในส่วนที่ไม่ถูกต้องนั้น แต่การอนุญาตให้ผู้เสียภาษีปรับปรุงข้อมูลให้ถูกต้องตามแบบแสดงรายการภาษีเพื่อให้แบบแสดงรายการภาษีที่ได้ยื่นครั้งแรกถูกต้อง เสมือนกับเป็นช่องทางหลบเลี่ยงกฎหมาย ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ละเลยการยื่นข้อมูลที่ต้องการในเอกสารแบบแสดงรายการภาษี ซึ่งมีความสำคัญต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น การอนุญาตให้มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมจึงเป็นสาเหตุให้การบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดปัญหา และเป็นช่องทางของการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการแสดงข้อมูลซึ่งไม่ถูกต้องตรงความจริง และยังเป็นการเพิ่มภาระในการตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการภาษีที่ได้ยื่นเพิ่มเติมซึ่งจะต้องตรวจสอบกับแบบที่ได้ยื่นไว้ก่อนแล้ว ทำให้การตรวจสอบทำได้อย่างล่าช้า อันเป็นอุปสรรคประการหนึ่งของการตรวจสอบภาษี ซึ่งเป็นสาเหตุประการหนึ่งที่ทำให้เกิดการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.5.3 ในส่วนของอายุความในการตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่ม

การตรวจสอบภาษีถือเป็นมาตรการในการป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีอากรของผู้ประกอบการ ในส่วนของการตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่ม การตรวจสอบจะกระทำได้โดย

การตรวจปฏิบัติการ การตรวจแนะนำ การตรวจสอบยันและการตรวจสอบเพื่อคืนเงิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งหากเจ้าพนักงานพบว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ปฏิบัติหรือฝ่าฝืนที่จะปฏิบัติ ให้ถูกต้องตามที่กฎหมายได้บัญญัติไว้ในส่วนต่างๆ ที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าพนักงานประเมิน ย่อมมีอำนาจที่จะประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม ทั้งนี้เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งการใช้อำนาจประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจะต้องกระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ตามมาตรา 88/6 แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณียื่นแบบแสดงรายการภาษี มีอายุความทั่วไป 2 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือนับแต่วันที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่น แบบแสดงรายการภาษี แต่ในกรณีมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดีมีอำนาจประเมิน ภาษีภายในอายุความ 5 ปี และในกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือยื่น แบบแสดงรายการภาษี โดยแสดงฐานภาษีต่ำกว่ามูลค่าที่ผู้ประกอบการได้รับ หรือพึงได้รับ เป็น จำนวนเกินกว่าร้อยละยี่สิบห้าของฐานภาษีที่แสดงในแบบแสดงรายการภาษี เจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจประเมินภาษีภายในอายุความ 10 ปี อย่างไรก็ตาม อายุความ 5 ปี และ 10 ปี ข้างต้นนี้ มิใช่อายุความทั่วไปในการประเมินภาษีทุกกรณี แต่จะใช้ประเมินภาษีเป็นบางกรณีดังกล่าวเท่านั้น ดังนั้น เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าวแล้ว ผู้ประกอบการที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ แม้ จะยื่นเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย เช่น ยื่นแบบแสดงรายการภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง เจ้า พนักงานประเมินก็ไม่มีอำนาจประเมินภาษีกับผู้ประกอบการเหล่านี้ได้ เนื่องจากขาดอายุความ การประเมินตามมาตรา 88/6 แห่งประมวลรัษฎากร จึงเห็นได้ว่าอายุความการประเมินภาษีทั่วไป ซึ่งมีเวลาเพียง 2 ปีนี้ ไม่เพียงพอต่อการตรวจสอบภาษีของกรมสรรพากร

การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นความผิดที่ก่อให้เกิดความเสียหายต่อประเทศชาติเป็น จำนวนมหาศาล โดยมาตรการทางกฎหมายในการดำเนินคดีต่อผู้ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการใช้ หลักการดำเนินคดีอาญาทั่วไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาซึ่งมีปัญหาและ ข้อจำกัดในการบังคับใช้กฎหมายเพื่อปราบปรามผู้หลีกเลี่ยงภาษี เนื่องจากการดำเนินการเอาตัว ผู้กระทำความผิดมาลงโทษเป็นเรื่องยาก เพราะการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มมักจะกระทำความผิดกัน เป็นขบวนการที่วางระบบมาเป็นอย่างดี มีการจัดองค์กรในรูปแบบขององค์กรอาชญากรรม เป็น การสมคบกันกระทำความผิด มีการแบ่งหน้าที่กันกระทำ มีวิธีการปกปิดซ่อนเร้นการกระทำ ความผิดอย่างเชี่ยวชาญ ทำให้พยานหลักฐานส่วนใหญ่อยู่กับผู้กระทำความผิด อันก่อให้เกิด ความยุ่งยากในการแสวงหาพยานหลักฐานมานำสืบพิสูจน์ความผิดของผู้กระทำความผิดเป็น อย่างมาก และไม่สามารถดำเนินคดีเพื่อนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ดังนั้น หากมีการนำหลักสมคบกันกระทำความผิดมาใช้ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม สามารถนำตัวผู้ที่อยู่เบื้องหลังการทุจริตหรือตัวการที่แท้จริงและบุคคลที่เกี่ยวข้องเข้ามาสู่บทลงโทษฐานความรับผิดชอบได้ง่ายขึ้น โดยเจ้าหน้าที่เพียงแต่หาพยานหลักฐานเพื่อพิสูจน์ให้เห็นถึงการตกลงร่วมกันกระทำความผิดซึ่งง่ายกว่าการหาพยานหลักฐานว่ามีการกระทำความผิดทางอาญาเกิดขึ้น โดยผู้ถูกกล่าวหาจะต้องรับภาระหน้าที่เป็นผู้พิสูจน์ความบริสุทธิ์ของตนเอง เป็นการลดขั้นตอนในการแสวงหาพยานหลักฐานให้แก่เจ้าหน้าที่ เนื่องจากพยานหลักฐานและเอกสารส่วนใหญ่ ผู้ถูกกล่าวหาจะเป็นผู้เก็บรักษาไว้ และลดขั้นตอนในการดำเนินคดี ทำให้เกิดความสะดวกรวดเร็วและเพิ่มประสิทธิภาพในการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.6 ปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายในการพิสูจน์ความผิดของ “องค์กรอาชญากรรม” เกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม

การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มได้ก่อให้เกิดความเสียหายอย่างมหาศาลต่อประเทศและเป็นการกระทำความผิดที่มีลักษณะเป็นความผิดเกี่ยวกับการเงินการคลังที่ส่งผลกระทบต่อเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศโดยตรง อันเป็นการทำลายระบบภาษีและการเงินการคลังของประเทศ ปัญหาดังกล่าวถ้าพิจารณาอย่างผิวเผินอาจดูเหมือนเป็นปัญหาของผู้ประกอบการที่คิดจะโกงภาษี ซึ่งไม่ว่าจะระบบภาษีใดก็มีคนคิดที่จะโกงภาษีอยู่เสมอ แต่หากวิเคราะห์กันอย่างละเอียด ผู้ที่โกงหรือหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยส่วนใหญ่แล้วจะไม่ใช่ผู้ประกอบการ แต่จะกระทำความผิดกันเป็นขบวนการที่วางระบบมาอย่างดี มีการจัดองค์กรในรูปแบบขององค์กรอาชญากรรม เป็นการสมคบกันกระทำความผิด มีการแบ่งหน้าที่กันกระทำ ปกปิดซ่อนเร้นการกระทำความผิดอย่างเชี่ยวชาญ ดังนั้น การกระทำความผิดในลักษณะนี้จึงเป็น “อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ” ซึ่งทำให้พยานหลักฐานส่วนใหญ่อยู่กับผู้กระทำความผิด อันก่อให้เกิดความยุ่งยากในการแสวงหาพยานหลักฐานมานำสืบพิสูจน์ความผิดของผู้หลีกเลี่ยงภาษีอากรเป็นอย่างมาก และไม่สามารถรวบรวมพยานหลักฐานได้อย่างรัดกุมและเพียงพอต่อการดำเนินคดีเพื่อเอาผิดต่อผู้ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนั้น ยังไม่สามารถสาวไปถึงผู้บงการแท้จริงที่อยู่เบื้องหลังได้

ปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายและการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ของรัฐ ในการพิสูจน์ความผิดขององค์กรอาชญากรรม โดยเฉพาะบุคคลที่มีอำนาจสูงสุดขององค์กรนั้น มีลักษณะสภาพปัญหาที่สำคัญคือ

- การพิสูจน์ความผิดในเรื่องของ “ตัวการ”
- การพิสูจน์ความผิดในเรื่องของ “ผู้ใช้”
- การพิสูจน์ความผิดในเรื่องของ “ผู้สนับสนุน”

2.6.1. การพิสูจน์ความผิดในเรื่องของ “ตัวการ”

ประมวลกฎหมายอาญามาตรา 83 ได้บัญญัติไว้ว่า

“ในกรณีความผิดใดเกิดขึ้นโดยการกระทำของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปผู้ที่กระทำความผิดด้วยกันนั้นเป็นตัวการ ต้องระวางโทษตามที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับความผิดนั้น”

จากบทบัญญัติมาตรา 83 ดังกล่าวข้างต้นนั้นองค์ประกอบที่สำคัญ 3 ประการ⁶คือ

1. องค์ประกอบข้อที่ 1 ต้องมีบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป หมายความว่า การกระทำความผิดที่มีลักษณะเป็นตัวการตามมาตรา 83 นั้นจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปเข้าร่วมกระทำความผิด ถ้าบุคคลหลายคนต่างกระทำความผิดแม้จะเป็นความผิดอย่างเดียวกันในวาระและสถานที่เดียวกันหากมิได้มีการร่วมกันกระทำความผิดก็มิใช่กรณีกระทำความผิดเป็นตัวการแต่อย่างใด

2. องค์ประกอบข้อที่ 2 ต้องได้ร่วมกันกระทำความผิดด้วยกัน หมายความว่า การกระทำความผิดต้องมีบุคคลได้ร่วมกันกระทำความผิด และลงมือกระทำการอันเป็นความผิดด้วยกันตั้งแต่สองคนขึ้นไป ซึ่งการร่วมกระทำความผิดนั้นไม่จำเป็นที่ทุกคนจะต้องลงมือกระทำการอันเป็นความผิดเสมอไป เพราะว่าการร่วมมือกันกระทำความผิดนั้น สามารถแบ่งหน้าที่กระทำได้

3. องค์ประกอบข้อที่ 3 ต้องได้มีเจตนาที่จะร่วมกระทำความผิดด้วยกัน หมายความว่า การกระทำความผิดโดยบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปซึ่งได้ร่วมกระทำความผิดร่วมกัน ต้องประกอบด้วยเจตนาที่จะร่วมกระทำความผิดด้วย คือต้องมีความรู้สึกที่จะกระทำและประสงค์ต่อผลหรือยอมเล็งเห็นผลของการกระทำ จึงจะถือได้ว่า บุคคลที่กระทำความผิดร่วมกันมีสถานะเป็นตัวการตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย

⁶

หยุด แสงอุทัย, กฎหมายอาญาภาค 1, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2537), น. 96.

จากองค์ประกอบความผิดฐาน “ตัวการ” ตามบทบัญญัติมาตรา 83 แห่งประมวลกฎหมายอาญาดังกล่าวข้างต้น ปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายและพิสูจน์ความผิดของหัวหน้า ซึ่งมีอำนาจและอิทธิพลสูงสุดในการสั่งการและความคุ้มครองกราชอาชญากรรมคือ องค์ประกอบข้อที่ 2 ที่ว่า ต้องได้ร่วมกระทำความผิดด้วยกัน หมายความว่า บุคคลที่กระทำความผิดนั้นต้องได้ร่วมกระทำความผิดด้วยกัน ในลักษณะที่ลงมือกระทำการและปฏิบัติงานได้อย่างแท้จริง ถึงแม้จะมีการแบ่งหน้าที่ในการลงมือกระทำการและปฏิบัติงาน ก็ถือว่าได้ร่วมกระทำความผิดด้วยกัน

แต่ในทางปฏิบัติบุคคลที่มีสถานะเป็นหัวหน้าขององค์การอาชญากรรมจะเป็นผู้ออกคำสั่งและควบคุมสมาชิกขององค์กรให้ลงมือกระทำการและปฏิบัติงานเท่านั้น โดยเป็นบุคคลที่อยู่เบื้องหลังในการกระทำความผิด ซึ่งไม่ได้ร่วมกระทำความผิดในลักษณะที่ได้ลงมือกระทำการและปฏิบัติการด้วยตนเอง เพราะฉะนั้นในการดำเนินคดีและฟ้องร้องบุคคลที่เป็นหัวหน้าขององค์การอาชญากรรมจึงประสบปัญหาในการพิสูจน์ความผิดในฐาน “ตัวการ” ตามมาตรา 83 แห่งประมวลกฎหมายอาญา

2.6.2. การพิสูจน์ความผิดในเรื่องของ “ผู้ใช้”

ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 84 ได้บัญญัติไว้ว่า

“ผู้ใดก่อให้เกิดผู้อื่นกระทำความผิดไม่ว่าด้วยการใช้บังคับ ชูเชิญ จ้าง วาน หรือยุยงส่งเสริมหรือด้วยวิธีอื่นใด ผู้นั้นเป็นผู้ใช้ให้กระทำความผิด

ถ้าผู้ถูกใช้ได้กระทำความผิดนั้น ผู้ใช้ต้องรับโทษเสมือนเป็นตัวการ ถ้าความผิดมิได้กระทำความผิดไม่ว่าจะเป็นเพราะผู้ถูกใช้ไม่ยอมกระทำ ยังไม่ได้กระทำหรือเหตุอื่นใด ผู้ใช้ต้องระวางโทษเพียงหนึ่งในสามของโทษที่กำหนดไว้สำหรับความผิดนั้น”

จากบทบัญญัติมาตรา 84 ดังกล่าวข้างต้นมีองค์ประกอบที่สำคัญ 3 ประการ⁷คือ

1. องค์ประกอบข้อที่ 1 ต้องก่อให้เกิดผู้อื่นกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใด หมายความว่า บุคคลนั้นจะต้องมีการก่อเจตนาของผู้อื่นในลักษณะของการเข้าไปมีส่วนในการตกลงใจในการกระทำความผิดฐานใดฐานหนึ่งของผู้กระทำความผิด โดยที่ผู้ใช้ให้กระทำความผิดนั้นไม่ได้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกระทำความผิดฐานนั้นของผู้อื่นนั้น⁸ ให้กระทำการอย่างหนึ่งอย่างใด แต่ในกรณีนี้

⁷ เพ็งอ้าง, น.102

⁸ คณิต ณ นคร, กฎหมายอาญาภาคทั่วไป, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2551), น. 355.

ผู้อื่นนั้นได้มีการตัดสินใจกระทำความผิดหรือลงมือกระทำความผิดไปแล้วนั้นถือว่ามิได้มีการก่อให้เกิดผู้อื่นกระทำความผิดเกิดขึ้น ดังนั้นจึงไม่ใช่ “ผู้ใช้” ให้กระทำความผิดตามบทบัญญัติของกฎหมาย⁹

2. องค์ประกอบข้อที่ 2 การกระทำตามที่ก่อให้เกิดผู้อื่นกระทำการนั้น เป็นความผิดอาญาหมายความว่า บุคคลใดจะมีสถานะ “ผู้ใช้” ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายนั้นจะต้องก่อให้เกิดผู้อื่นกระทำการอันเป็นความผิดทางอาญาเท่านั้น เพราะฉะนั้นถ้าก่อให้เกิดผู้อื่นป้องกันตนเองโดยชอบด้วยกฎหมาย (มาตรา 68) หรือก่อให้เกิดผู้อื่นฆ่าตัวตาย บุคคลดังกล่าวไม่มีความผิดเป็น “ผู้ใช้” ให้ผู้อื่นกระทำความผิด เพราะเหตุที่ว่าก่อให้เกิดการกระทำดังกล่าวถือได้ว่าเป็นการกระทำที่ไม่เป็นความผิดทางอาญาแต่ประการใด

3. องค์ประกอบข้อที่ 3 ต้องมีเจตนาก่อให้เกิดผู้อื่นกระทำความผิด หมายความว่า บุคคลที่มีความผิดฐาน “ผู้ใช้” ให้ผู้อื่นกระทำความผิด ต้องมีความประสงค์ต่อผลหรือยอมเล็งเห็นผลได้ว่าจะเป็นเหตุก่อให้เกิดผู้อื่นกระทำความผิด¹⁰ เพราะฉะนั้นถ้าบุคคลดังกล่าวได้พูดล้อเล่นแต่ผู้ถูกใช้สำคัญผิดว่าต้องการให้กระทำความผิดจริงๆ จึงได้ลงมือกระทำความผิด บุคคลนั้นไม่มีเจตนาที่จะก่อให้เกิดผู้อื่นกระทำความผิดซึ่งถือไม่ได้ว่า บุคคลนั้นมีความผิดฐาน “ผู้ใช้” ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย

จากองค์ประกอบความผิดฐาน “ผู้ใช้” ตามบทบัญญัติมาตรา 84 มีปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายและพิสูจน์ความผิดของบุคคลที่เป็นหัวหน้าขององค์กรอาชญากรรม เพราะโดยสภาพขององค์กรอาชญากรรมบุคคลที่เป็นสมาชิกขององค์กรอาชญากรรมนั้นย่อมมีเจตนาและทราบวาทนนั้นมีหน้าที่ที่จะต้องลงมือกระทำการและปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดให้แก่องค์กรอาชญากรรมนั้นอยู่แล้ว ดังนั้นการที่บุคคลที่เป็นหัวหน้าขององค์กรอาชญากรรมมีคำสั่งให้สมาชิกขององค์กรดำเนินการและปฏิบัติงานในการกระทำความผิดตามคำสั่งนั้น จึงถือไม่ได้ว่ามีการก่อเจตนาให้ผู้อื่นกระทำการอันเป็นความผิดทางอาญาแต่อย่างใด เพราะเหตุที่ว่าสมาชิกขององค์กรอาชญากรรมที่ได้รับคำสั่งนั้น ย่อมมีเวลาในการตัดสินใจกระทำความผิดและลงมือกระทำความผิดก่อนที่จะได้รับคำสั่งให้กระทำความผิดนั้น ดังนั้นในทางปฏิบัติการฟ้องร้องและดำเนินคดีบุคคลที่เป็นหัวหน้าขององค์กรอาชญากรรมจึงประสบปัญหาในการพิสูจน์ความผิดในฐาน “ผู้ใช้” ให้ผู้อื่นกระทำความผิดตามมาตรา 84 แห่งประมวลกฎหมายอาญา

⁹ เกียรติขจร วังนะสวัสดิ์, คำอธิบายกฎหมายอาญาภาค 1, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2533), น. 395.

¹⁰ จิตติ ดิงศภิทัย, กฎหมายอาญาภาค 1, กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เนติบัณฑิตยสภา, น. 444.

2.6.3. การพิสูจน์ความผิดในเรื่องของ “ผู้สนับสนุน”

ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 86 ได้บัญญัติไว้ว่า

“ผู้ใดกระทำการด้วยประการใด ๆ อันเป็นการช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกในการที่ผู้อื่นกระทำความผิดก่อนหรือขณะกระทำความผิด แม้ผู้กระทำความผิดจะมีได้รู้ถึงการช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกนั้นก็ตาม ผู้นั้นเป็นผู้สนับสนุนการกระทำความผิด ต้องระวางโทษสองในสามส่วนของโทษที่กำหนดไว้สำหรับความผิดที่สนับสนุนนั้น”

จากบทบัญญัติมาตรา 86 ดังกล่าวข้างต้น มีองค์ประกอบสำคัญ 4 ประการ¹¹ ดังนี้คือ

1. องค์ประกอบข้อที่ 1 การกระทำด้วยประการใด ๆ อันเป็นการช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกในการที่ผู้อื่นกระทำความผิด หมายความว่า ต้องมีการกระทำที่เป็นการช่วยเหลือ หรือให้ความสะดวกโดยไม่จำกัดว่าจะต้องกระทำการด้วยวิธีการใด ๆ¹² รวมถึงการให้ความช่วยเหลือทางด้านจิตใจก็ได้ เช่น การเร้าใจให้มุ่งกระทำให้หนักแน่นยิ่งขึ้น¹³

2. องค์ประกอบข้อที่ 2 การช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกในการที่ผู้อื่นกระทำความผิดต้องกระทำก่อนหรือขณะกระทำความผิด หมายความว่า บุคคลใดจะมีความผิดฐาน “ผู้สนับสนุน” ได้ต้องช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกผู้อื่นในการกระทำความผิดก่อนหรือขณะกระทำความผิดเท่านั้น ถ้าช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกภายหลังการกระทำความผิดเกิดขึ้นแล้วนั้นถือว่าบุคคลนั้นมิได้มีความผิดเป็น “ผู้สนับสนุน”

3. องค์ประกอบข้อที่ 3 ผู้กระทำความผิดจะได้รู้ถึง หรือมิได้รู้ถึงการช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกนั้นหรือไม่ ไม่เป็นข้อสำคัญ หมายความว่า การให้ความช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกแก่ผู้กระทำความผิด ผู้กระทำความผิดจะรู้หรือไม่ไม่เป็นข้อสำคัญ สำคัญที่ว่าผู้กระทำความผิดนั้นได้รับประโยชน์จากการช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกนั้นหรือไม่ หากได้รับประโยชน์จากการช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกนั้น บุคคลที่ให้ความช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกนั้นก็มีความผิดฐาน “ผู้สนับสนุน” ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย

4. องค์ประกอบข้อที่ 4 ผู้สนับสนุนต้องมีเจตนาที่จะช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกในการกระทำความผิดก่อนหรือขณะกระทำความผิดหมายความว่า บุคคลที่มีความผิดฐาน “ผู้สนับสนุน” ได้นั้นต้องมีเจตนาประสงค์ต่อผลหรือยอมเล็งเห็นผลในการช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกในการกระทำของผู้อื่นเป็นสำคัญ

¹¹ หยุต แสงอุทัย, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 6, น. 112.

¹² จิตติ ดิงศภัทริย์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 10, น. 458.

¹³ คณิต ณ นคร, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 8, น. 360.

จากองค์ประกอบความผิดในฐานะ “ผู้สนับสนุน” ตามบทบัญญัติมาตรา 86 แห่งประมวลกฎหมายอาญาดังกล่าวข้างต้น ปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายและการพิสูจน์ความผิดของบุคคลที่เป็นหัวหน้าขององค์กรอาชญากรรม เนื่องจากการกระทำความผิดหรือการประกอบอาชญากรรมในรูปแบบขององค์กรอาชญากรรม บุคคลที่ลงมือกระทำความผิดซึ่งเป็นสมาชิกขององค์กรย่อมทราบถึงหน้าที่และแนวทางในการลงมือปฏิบัติงานของตนเป็นอย่างดี โดยที่มิต้องมีการช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกในการกระทำความผิดแต่อย่างใด ประกอบกับบุคคลที่มีสถานะเป็นหัวหน้าขององค์กรอาชญากรรมนั้นเป็นผู้ที่อยู่เบื้องหลังในการกระทำความผิดเท่านั้น มิได้ร่วมลงมือช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกแก่ผู้ที่ลงมือกระทำความผิดแต่อย่างใด ในทางปฏิบัตินั้น หัวหน้าขององค์กรอาชญากรรมจะให้ความช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกแก่ผู้อื่นในการกระทำความผิดนั้นภายหลังจากที่มีการกระทำความผิดเกิดขึ้นแล้ว ทั้งเพื่อช่วยเหลือในการหลีกเลี่ยงการถูกจับกุมและดำเนินคดีมากกว่า ซึ่งเป็นปัญหาในการพิสูจน์ความผิดของบุคคลที่เป็นหัวหน้าขององค์กรอาชญากรรมในฐานะความผิด “ผู้สนับสนุน” ตามบทบัญญัติมาตรา 86 แห่งประมวลกฎหมายอาญา

2.7 ปัญหาจากบทบัญญัติเรื่องอภัย ช่องโจร

กรณีบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปสมคบกันเพื่อทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ไม่สามารถนำบทบัญญัติเรื่องช่องโจร แห่งประมวลกฎหมายอาญา¹⁴ เข้ามาใช้บังคับได้ เนื่องจากไม่ต้องด้วยบทบัญญัติดังกล่าว กล่าวคือ ความผิดฐานเป็นช่องโจรตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 210 นั้นจะต้องเป็นการสมคบกันตั้งแต่ห้าคนขึ้นไป เพื่อกระทำความผิดอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่บัญญัติไว้ในภาค 2 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ได้แก่ ความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา

¹⁴ บทบัญญัติเรื่องช่องโจร ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 210

“ผู้ใดสมคบกันตั้งแต่ห้าคนขึ้นไปเพื่อกระทำความผิดอย่างหนึ่งอย่างใด ตามที่บัญญัติไว้ในภาค 2 นี้ และความผิดนั้นมิกำหนดโทษจำคุกอย่างสูงตั้งแต่หนึ่งปีขึ้นไป ผู้นั้นกระทำความผิดฐานเป็นช่องโจร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินห้าปี หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ถ้าเป็นการสมคบเพื่อกระทำความผิดที่มีระวางโทษถึงประหารชีวิต จำคุกตลอดชีวิต หรือจำคุกอย่างสูงตั้งแต่สิบปีขึ้นไป ผู้กระทำต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สองปีถึงสิบปี และปรับตั้งแต่สี่พันบาทถึงสองหมื่นบาท”

มาตรา 107 ถึงมาตรา 366 มาตราหนึ่งหรือหลายมาตรา และความผิดนั้นมิกำหนดโทษจำคุกอย่างสูงตั้งแต่หนึ่งปีขึ้นไป ซึ่งความผิดดังกล่าวไม่ได้ครอบคลุมถึงความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มหรือความผิดตามประมวลรัษฎากรด้วยแต่อย่างใด

สำหรับความผิดฐานเป็นอั้งยี่ตามประมวลกฎหมายอาญานั้น¹⁵ ผู้เขียนเห็นว่าการที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปสมคบกันเพื่อทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น อาจต้องด้วยบทบัญญัติดังกล่าวในบางกรณี เช่น การที่ผู้กระทำความผิดเป็นสมาชิกของคณะบุคคลซึ่งหมายถึง ผู้กระทำความผิดได้เข้าเป็นผู้มีสิทธิ และมีส่วนร่วม ในกลุ่มคนผู้ร่วมกันเพื่อกระทำการใด ซึ่งปกปิดวิธีดำเนินการ และมีความมุ่งหมายเพื่อการอันมิชอบด้วยกฎหมาย โดยกลุ่มคนที่สมคบกันวางแผนการเพื่อที่จะทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะต้องดำเนินการโดยไม่เปิดเผยวิธีดำเนินการให้ผู้อื่นรู้เป็นธรรมดา และความมุ่งหมายในการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มก็เป็นความมุ่งหมายที่มิชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้น การที่สมาชิกของคณะบุคคลสมคบกันเพื่อทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มจึงอาจเป็นการกระทำความผิดฐานเป็นอั้งยี่ได้ แต่การจะพิสูจน์ความผิดฐานเป็นอั้งยี่นั้นพิสูจน์ได้ยากกว่าการพิสูจน์ว่ามีการสมคบกันกระทำความผิด เห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาดังต่อไปนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7056/2539¹⁶

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 86/13 มิได้ระบุว่าจะต้องออกไปกำกับภาษีในนามของตนเองจึงจะมีความผิด ดังนั้นการที่จำเลยซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนและมิใช่ผู้มีสิทธิออกไปกำกับภาษีได้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้อื่นก็เป็นความผิดตามบทบัญญัติดังกล่าวได้ จำเลยใช้เอกสารอันเกิดจากการกระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 86/13, 90/4(3) ซึ่งเป็นกฎหมายพิเศษต่างหากจากประมวลกฎหมายอาญา จึงไม่เข้าข่ายยกเว้นให้รับโทษฐานใช้เอกสารสิทธิปลอมเพียงกระทงเดียวตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 268 โจทก์ฟ้องว่าจำเลยกับพวกได้ร่วมกันกระทำผิดกฎหมายหลายกรรมต่างกันโดยจำเลยกับพวกร่วมกันออกไปกำกับ

¹⁵ ความผิดฐานเป็นอั้งยี่ ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 209

“ผู้ใดเป็นสมาชิกของคณะบุคคลซึ่งปกปิดวิธีดำเนินการ และมีความมุ่งหมายเพื่อการอันมิชอบด้วยกฎหมาย ผู้นั้นกระทำความผิดฐานเป็นอั้งยี่ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินเจ็ดปี และปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นสี่พันบาท

ถ้าผู้กระทำความผิดเป็นหัวหน้า ผู้จัดการหรือผู้มีตำแหน่งหน้าที่ในคณะบุคคลนั้น ผู้นั้นต้องระวางโทษไม่เกินสิบปี และปรับไม่เกินสองหมื่นบาท”

¹⁶ เนติบัณฑิตยสภา, คำพิพากษาศาลฎีกาประจำ พุทธศักราช 2539, ตอนที่ 10, น. 2018

ภาษีโดยไม่มีสิทธิออกจำนวนถึง 56 ใบ จำเลยให้การรับสารภาพแม้เจ้าพนักงานจะยึดใบกำกับภาษีปลอมได้จากจำเลยกับพวกในวันเดียวกัน ก็ถือไม่ได้ว่าจำเลยกับพวกปลอมใบกำกับภาษีทั้งหมดพร้อมกันอันจะเป็นการกระทำความผิดเดียว

คำพิพากษากฎีกาฉบับนี้ อาจารย์พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษาได้ตั้งข้อสังเกตไว้ว่า หากการกระทำของจำเลยที่ 1 กับพวกมีลักษณะเป็นขบวนการที่ทำอยู่เป็นประจำแล้ว น่าจะถือว่าการกระทำดังกล่าวเป็นความผิดฐานเป็นอั้งยี่ตามประมวลกฎหมายอาญา¹⁷ แต่ทางปฏิบัติในการฟ้องคดีก็มักจะไม่นำฟ้องในความผิดฐานนี้ เพราะเนื่องจากการนำสืบว่ากระทำเป็นอั้งยี่อาจหาพยานหลักฐานมาพิสูจน์ต่อศาลได้ยาก เว้นแต่จะมั่นใจในพยานหลักฐานจริงๆว่ามีการกระทำเป็นขบวนการและกระทำอยู่เสมอ¹⁸ นอกจากนี้จำเลยที่ 1 กับพวก อาจมีความผิดฐานฉ้อโกง¹⁹ตามประมวลกฎหมายอาญาอีกด้วย แต่ในคดีนี้ก็มิได้ฟ้องเช่นกัน เพราะอาจเห็นว่าความผิดฐานปลอมเอกสารสิทธิและปลอมใบกำกับภาษีมีระวางโทษหนักกว่าก็ได้ อีกทั้งในความผิดฐานฉ้อโกงดังกล่าวเป็นความผิดอันยอมความได้ ซึ่งต้องร้องทุกข์ต่อเจ้าพนักงานตำรวจภายใน 3 เดือนนับแต่รู้เรื่องและรู้ตัวผู้กระทำความผิดอีกด้วย²⁰ จึงอาจเกิดปัญหาได้ว่าการร้องทุกข์แล้วหรือไม่ ซึ่งผู้เขียนก็เห็นด้วยกับความเห็นดังกล่าว

¹⁷ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 209

¹⁸ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, สรรพากรสาส์น, ปีที่ 44, ฉบับที่ 11, น. 43 (พ.ย. 2540)

¹⁹ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 341

²⁰ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 96