

## บทที่ 6

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ความผิดฐานสมคบ คือ ความผิดที่เกิดขึ้นเมื่อบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปรู้เห็นเป็นใจ หรือตกลงกันไม่ว่าโดยชัดแจ้งหรือโดยปริยายที่จะกระทำการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือกระทำการที่ชอบด้วยกฎหมายด้วยวิธีการที่ไม่ชอบ ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงความผิดฐานนี้แล้ว จะเห็นได้ว่าความผิดฐานนี้มีลักษณะพิเศษที่กำหนดให้ “การตกลงกัน” เป็นความผิด

อันที่จริงความผิดฐานสมคบเป็นความผิดที่มีมานานแล้วในกฎหมายของประเทศที่ใช้ระบบคอมมอนลอว์ (Common Law) แต่มีการนำมาใช้ค่อนข้างจำกัด เพิ่งจะในช่วงห้าสิบกว่าปีที่ผ่านมาที่ความผิดฐานนี้ได้ถูกหยิบยกมาพัฒนาให้เป็นเครื่องมืออันทรงประสิทธิภาพในการปราบปรามอาชญากรรมในรูปแบบใหม่ๆ โดยเฉพาะในการดำเนินการกับองค์กรอาชญากรรมดังที่ได้กล่าวมาแล้ว ซึ่งก็ส่งผลให้ความผิดฐานนี้เป็นความผิดที่ได้รับการวิพากษ์วิจารณ์มากที่สุดทั้งในเชิงสนับสนุนและในเชิงคัดค้าน ฝ่ายที่สนับสนุนเห็นว่า หลักความผิดฐานสมคบเป็นเสมือนอาวุธอันทรงประสิทธิภาพที่รัฐมีอยู่ภายใต้กรอบของกฎหมายที่จะใช้จัดการกับบรรดาอาชญากรซึ่งสามารถกระทำการเลวร้ายต่างๆ ได้โดยทันที ส่วนฝ่ายที่คัดค้านก็อ้างว่าเป็นวิธีการที่ขัดต่อทฤษฎีกฎหมายอาญาพื้นฐานและกระทบถึงสิทธิเสรีภาพของประชาชนมากเกินไป เหตุนี้การที่เราจะนำเอาหลักเรื่องการสมคบซึ่งเปรียบเสมือนเป็นอาวุธร้ายซึ่งมีทั้งคุณและโทษมาบังคับใช้ เราจึงควรศึกษาถึงผลดีผลเสียและแนวทางในการนำมาใช้อย่างรอบคอบ

ความจริงความผิดฐานสมคบไม่ใช่เป็นเรื่องใหม่สำหรับประเทศไทย เรามีหลักกฎหมายนี้อยู่ในหลักกฎหมายอาญามานานพอสมควรแล้ว เช่น ความผิดฐานสมคบกันเพื่อเป็นกบฏ ตามมาตรา 114 , ความผิดฐานเป็นช่องโจร ตามมาตรา 210 แห่งประมวลกฎหมายอาญา แม้แต่ในประมวลรัษฎากรก็มีการนำหลักความผิดฐานสมคบมาใช้เป็นบทลงโทษในเรื่องอากรแสตมป์<sup>1</sup> แต่มิได้มีการหยิบยกมาใช้อย่างจริงจัง เพิ่งจะในระยะไม่กี่ปีที่ผ่านมา ที่ประเทศไทยเริ่มตระหนักถึงความรุนแรงของอาชญากรรมต่างๆ จึงเริ่มมีการนำหลักการสมคบมาบัญญัติใช้ โดย

---

<sup>1</sup> มาตรา 127 ทวิ ผู้ใดโดยตนเอง หรือโดยสมคบกับผู้อื่น ทำให้ไม่มีการออกไปรับ หรือไม่ออกไปรับให้ในทันทีที่รับเงินหรือชำระราคาตามมาตรา 105 หรือออกไปรับเป็นจำนวนเงินน้อยกว่าที่รับเงินหรือชำระราคาจริง ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ

เริ่มจากความผิดเกี่ยวกับยาเสพติด, การค้าหญิงและเด็ก, การฟอกเงิน<sup>2</sup> ซึ่งจะเห็นได้ว่าความผิดที่มีการนำหลักการสมคบมาบังคับใช้นั้น ล้วนแต่เป็นความผิดที่มีลักษณะรุนแรงและมีความสำคัญ

---

<sup>2</sup> พระราชบัญญัติมาตรการในการปราบปรามผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับยาเสพติด พ.ศ.2534 มาตรา 8 บัญญัติว่า

“ผู้ใดสมคบกันโดยตกลงกันตั้งแต่สองคนขึ้นไปเพื่อกระทำความผิดเกี่ยวกับยาเสพติด ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินห้าปี หรือปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ถ้าได้มีการกระทำความผิดเกี่ยวกับยาเสพติดเพราะเหตุที่ได้มีการสมคบกันตามวรรคหนึ่ง ผู้สมคบกันนั้นต้องระวางโทษตามที่กำหนดไว้สำหรับความผิดนั้น”

พระราชบัญญัติมาตรการในการป้องกันและปราบปรามการค้าหญิงและเด็ก พ.ศ. 2540 มาตรา 7 บัญญัติว่า

“ผู้ใดสมคบกันตั้งแต่สองคนขึ้นไปเพื่อกระทำความผิดตามกฎหมายที่ระบุในมาตรา 5 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินห้าปี หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ถ้าผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งคนใดได้ลงมือกระทำความผิดตามที่ได้สมคบกันไปแล้ว ผู้ร่วมสมคบด้วยกันทุกคนต้องระวางโทษตามที่ได้บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้น อีกกระทงหนึ่งด้วย

ในกรณีที่ความผิดได้กระทำถึงขั้นลงมือกระทำความผิด แต่เนื่องจากการเข้าขัดขวางของผู้สมคบทำให้การกระทำนั้นกระทำไปไม่ตลอด หรือกระทำไปตลอดแล้วแต่การกระทำนั้นไม่บรรลุผล ผู้สมคบที่กระทำการขัดขวางนั้น คงรับโทษตามที่กำหนดไว้ในวรรคหนึ่งเท่านั้น

ถ้าผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งกลับใจให้ความจริงแก่การสมคบต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนที่จะมีการกระทำความผิดตามที่ได้สมคบกัน ต้องระวางโทษน้อยกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้หรือศาลจะไม่ลงโทษเลยก็ได้ ”

พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. 2542 มาตรา 9 บัญญัติว่า

“ผู้ใดสมคบโดยการตกลงกันตั้งแต่สองคนขึ้นไปเพื่อกระทำความผิดฐานฟอกเงิน ต้องระวางโทษกึ่งหนึ่งของโทษที่กำหนดไว้สำหรับความผิดนั้น

ถ้ามีการกระทำความผิดฐานฟอกเงิน เพราะเหตุที่ได้มีการสมคบกันตามวรรคหนึ่ง ผู้สมคบกันนั้นต้องระวางโทษตามที่กำหนดไว้สำหรับความผิดนั้น

ในสังคม สำหรับการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตรวจพบส่วนใหญ่จะเป็นการออกใบกำกับภาษีปลอม หรือการขอคืนภาษีอันเป็นเท็จ ซึ่งส่วนใหญ่จะมีใช้ผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนที่ผ่านมา แต่เป็นผู้ที่วางแผนคิดกระทำความผิดมาตั้งแต่แรก นั่นคือ มีการตั้งบุคคลที่ไม่น่าเชื่อถือมาจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีตัวการที่แท้จริงอยู่เบื้องหลังการจดทะเบียนอันเป็นขั้นตอนหนึ่งในการกระทำความผิดนั้น หรือไม่มีการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการแต่อย่างใด ลักษณะการดำเนินการจะเป็นขบวนการ สมคบกันฉ้อโกง ซึ่งขบวนการประเภทนี้มีการดำเนินการที่มีระบบ โดยมีการแบ่งงาน แบ่งหน้าที่กันทำ วิธีการทุจริตในลักษณะนี้ คือ ผู้ทุจริตจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่ได้ทำธุรกิจจริงแล้วขอคืนภาษี และหรือขายใบกำกับภาษี หรือผู้ทุจริตจัดตั้งบริษัทขึ้นมาหลายบริษัทโดยจัดตั้งบริษัทตัวกลางขึ้นมาเพื่อออกใบกำกับภาษีให้แก่ตน ทั้งนี้ เพื่อป้องกันการตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษีจากเจ้าหน้าที่สรรพากรแล้วทำการออกใบกำกับภาษีซึ่งเป็นการซื้อขายกันเอง โดยมีทั้งการซื้อขายกันจริงและไม่จริง และบริษัทตัวกลางก็มีการใช้ใบกำกับภาษีปลอมเพื่อหักกลบลบกันกับภาษีขายเพื่อให้ยอดภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายที่เรียกว่า การฟอกใบกำกับภาษี ซึ่งจะทำให้ได้รับคืนภาษีแล้วขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไป โดยการขอคืนอาจจะเป็นเงินสดหรือนำไปเครดิตภาษีในเดือนถัดไป หรือในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือบุคคลใดกระทำการปลอมใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการอื่นทั้งฉบับ แล้วส่งมอบหรือขายใบกำกับภาษีนั้นให้แก่ผู้อื่น หรือผู้กระทำความผิดได้ปลอมใบกำกับภาษีของบริษัทที่มีชื่อเสียงออกขาย ทั้งนี้ เพื่อขอคืนภาษีหรือให้เสียภาษีน้อยลง ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าความผิดฐานร่วมกันทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งมีความร้ายแรงเพราะในแต่ละปีนั้นทำให้ประเทศชาติต้องสูญเสียเงินไปเป็นหลายพันล้านบาท ซึ่งเงินจำนวนนี้สามารถอำนวยความสะดวกให้แก่ชาวบ้านที่ยากไร้ได้เป็นจำนวนมาก เช่น นำไปสร้างโรงเรียน โรงพยาบาลตามชนบทได้นับสิบๆ แห่ง นอกจากนี้ การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มยังมีผลกระทบต่อยอดการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยอาจมีการนำรายจ่ายตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษี

---

ในกรณีที่ความผิดได้กระทำถึงขั้นลงมือกระทำความผิด แต่เนื่องจากการเข้าขัดขวางของผู้สมคบทำให้การกระทำนั้นกระทำไปไม่ตลอด หรือกระทำไปตลอดแล้วแต่การกระทำนั้นไม่บรรลุผล ผู้สมคบที่กระทำขัดขวางนั้นคงรับโทษตามที่กำหนดไว้ในวรรคหนึ่งเท่านั้น

ถ้าผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งกลับใจให้ความจริงแก่การสมคบต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนที่จะมีการกระทำความผิดตามที่ได้สมคบกัน ศาลจะไม่ลงโทษผู้นั้นหรือลงโทษผู้นั้นน้อยกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้เพียงใดก็ได้ ”

ปลอมไปหักจากรายได้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่งผลให้ยอดการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลได้รับความเสียหาย หากมีการนำหลักการสมคบกกันกระทำความผิดมาบังคับใช้กับกรณีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็จะเป็นเครื่องมืออันทรงประสิทธิภาพที่จะทำให้รัฐได้รับเงินที่สูญเสียไปจากการทุจริตกลับคืนมาโดยเร็วที่สุด และยังเป็นการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มได้อีกทางหนึ่งด้วย เนื่องจากหากยังไม่ได้มีการลงมือกระทำผิด เจ้าหน้าที่ของรัฐก็ยังไม่สามารถนำตัวผู้ถูกกล่าวหามาดำเนินคดีได้ เนื่องจากแค่เพียงผู้ถูกกล่าวหาตกลงวางแผนกันเพื่อที่จะฉ้อโกงรัฐ หรือทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ยังไม่ได้ดำเนินการก็ยังไม่มีความผิดฐานเป็นตัวการ ผู้ใช้ และผู้สนับสนุน ตามประมวลกฎหมายอาญา แต่หากนำหลักการสมคบกกันกระทำ ความผิดมาใช้ก็จะสามารถดำเนินการกับผู้สมคบกกันทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มได้ แม้บุคคลเหล่านั้น ยังไม่ได้ลงมือกระทำผิด เนื่องจากในทางทฤษฎี หลักการสมคบกกันกระทำผิดได้ยึด หลักการตกลงกันระหว่างผู้ร่วมสมคบกกันกระทำผิด เป็นหลักเกณฑ์ในการพิจารณา เพราะฉะนั้น ถึงแม้ผู้ร่วมสมคบกกันกระทำผิดเพียงแค่ตกลงร่วมกันในการกระทำผิดยัง มิได้ลงมือกระทำผิด ถือได้ว่ามีความผิดสำเร็จทันทีในความผิดฐานสมคบกกันกระทำผิด ซึ่งเป็นการเหมาะสมเป็นอย่างสูงในการบังคับใช้กับการประกอบอาชญากรรมในรูปแบบของ องค์กรอาชญากรรม ซึ่งมีสมาชิกจำนวนมากมีโครงสร้างการควบคุมบังคับเป็นลำดับชั้น มีความ รวดเร็วและวางแผนรูปแบบในการกระทำที่ลับซับซ้อน เนื่องจากทฤษฎีหลักการสมคบกกันกระทำ ความผิด มีหลักเกณฑ์ในเรื่องพยานหลักฐานและวิธีพิจารณาที่แตกต่างจากการดำเนินคดีอาญา ความผิดอื่นเป็นอย่างมาก กล่าวคือ มีกฎเกณฑ์ในการยอมรับฟังพยานบอกเล่า และพยาน พฤติเหตุแวดล้อมกรณี ในการพิสูจน์ความผิดและดำเนินคดีกับผู้กระทำผิดได้ แม้จะไม่มี พยานโดยตรงในการพิสูจน์ความผิดก็ตาม ประกอบกับวิธีการพิจารณาคดีการฟ้องร้องผู้สมคบกกัน กระทำความผิด โจทก์(อัยการ) สามารถฟ้องร้องที่ศาลใดก็ได้ที่เกิดการกระทำผิดฐานสมคบก ขึ้น และสามารถนำตัวผู้สมคบกกันกระทำผิด ตลอดจนบุคคลที่เกี่ยวข้องเข้ามาร่วมพิจารณา คดีในศาลที่ได้ฟ้องร้องดังกล่าวได้ซึ่งเป็นการเหมาะสมเป็นอย่างสูงในการนำหลักการสมคบกกัน กระทำความผิดมาบังคับใช้กับการกระทำผิดในรูปแบบขององค์กรอาชญากรรม โดยผู้เขียน ขอเสนอให้บัญญัติหลักการสมคบกกันกระทำผิดเพิ่มเติมเป็นบทบัญญัติมาตรา 90/6 แห่ง ประมวลรัษฎากร ดังนี้

มาตรา 90/6 “ผู้ใดสมคบกกันโดยตกลงกันตั้งแต่สองคนขึ้นไปเพื่อกระทำผิด เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินห้าปี หรือปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำ ทั้งปรับ

ถ้าได้มีการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะเหตุที่ได้มีการสมคบกันตามวรรคหนึ่ง ผู้สมคบกันนั้นต้องระวางโทษตามที่ได้กำหนดไว้สำหรับความผิดนั้น

ในกรณีที่ความผิดได้กระทำถึงขั้นลงมือกระทำความผิด แต่เนื่องจากการเข้าขัดขวางของผู้สมคบทำให้การกระทำนั้นกระทำไปไม่ตลอด หรือกระทำไปตลอดแล้วแต่การกระทำนั้นไม่บรรลุผล ผู้สมคบที่กระทำการขัดขวางนั้น คงรับโทษตามที่กำหนดไว้ในวรรคหนึ่งเท่านั้น

ถ้าผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งกลับใจให้ความจริงแก่การสมคบต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนที่จะมีการกระทำความผิดตามที่ได้สมคบกัน ต้องระวางโทษน้อยกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้หรือศาลจะไม่ลงโทษเลยก็ได้”

นอกจากการนำหลักสมคบกันกระทำความผิดมาใช้กับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว เพื่อให้การป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นผู้เขียนมีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมดังต่อไปนี้

1. ในส่วนที่เกี่ยวกับการรวบรวมพยานหลักฐานคดีอาญา ผู้เขียนขอเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวกับรายการในใบกำกับภาษี โดยให้มีการเพิ่มเติมรายการ การลงลายมือชื่อของผู้ประกอบการหรือผู้แทนที่ออกไปกำกับภาษี และควรให้มีการเขียนชื่อเต็มของผู้ลงชื่อ และให้มีการประทับตราของผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลลงในใบกำกับภาษีด้วย เนื่องจากแม้เจ้าหน้าที่จะตรวจพบใบกำกับภาษีปลอม แต่ก็ยากที่จะหาพยานหลักฐานมาพิสูจน์ว่าผู้ออกไปกำกับภาษีปลอมเป็นใคร และการพิสูจน์ลายมือที่เขียนในใบกำกับภาษีก็ทำได้ยากลำบาก ดังนั้นหากมีการเพิ่มเติมรายการดังกล่าวลงในใบกำกับภาษี ก็จะทำให้การเปรียบเทียบเพื่อพิสูจน์ว่าผู้ใดเป็นผู้ออกไปกำกับภาษีปลอมทำได้สะดวกยิ่งขึ้น สามารถดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดที่แท้จริงได้

นอกจากนี้พยานหลักฐานในส่วนที่เป็นหลักฐานที่ได้ยื่นประกอบคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ควรให้มีการนำหลักฐานตัวจริงมาแสดงประกอบด้วยในการขอจดทะเบียน และต้องให้ผู้ประกอบการและเจ้าหน้าที่ที่รับเรื่องลงลายมือชื่อรับรองว่าได้ตรวจแล้วด้วย ทั้งนี้เพื่อป้องกันการนำหลักฐานปลอมมาจดทะเบียนเท็จ และการรวบรวมพยานหลักฐานของกรมสรรพากรควรทำเป็นระบบ ต้องมีพยานหลักฐานและข้อเท็จจริงที่เชื่อมโยงถึงพฤติการณ์ของกลุ่มผู้กระทำความผิดให้เห็นเป็นขั้นตอนของการกระทำความผิดในการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะทำให้เกิดความรวดเร็วในการสอบสวนของพนักงานสอบสวน และในการฟ้องร้องดำเนินคดีในชั้นพนักงานอัยการ นอกจากนี้ ควรมีการประสานงานร่วมกันระหว่างกรมสรรพากร กรมตำรวจ และ

สำนักงานอัยการสูงสุด หากจุดบกพร่องของการแสวงหาข้อเท็จจริง และรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อดำเนินคดีกับผู้ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม

2. ควรมีการพิจารณา ปรับปรุงกฎหมายในการเพิ่มอำนาจให้เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจ ในการจับกุมปราบปรามผู้กระทำความผิดกฎหมายเช่นเดียวกับเจ้าพนักงานกรมสรรพสามิต กรมศุลกากร เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปราบปรามการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มให้มากยิ่งขึ้น อีกทั้งสามารถปฏิบัติงานได้คล่องตัวยิ่งขึ้น โดยผู้เขียนขอเสนอให้แก้ไขกฎหมายตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เพื่อให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรมีอำนาจเหมือนเจ้าพนักงานกรมสรรพสามิต หรือเจ้าพนักงานกรมศุลกากร โดยบัญญัติเพิ่มเติมในส่วนของคำนิยามว่า พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ ตามมาตรา 2(16) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา หมายความว่าถึงเจ้าพนักงานกรมสรรพากรด้วย ซึ่งจะทำให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรมีอำนาจในการจับกุมผู้กระทำความผิดหลักเลี่ยงภาษี ในกรณีที่เป็นความผิดซึ่งหน้า โดยไม่มีหมายจับ ตามมาตรา 78 ประกอบมาตรา 80 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เช่นเดียวกับอำนาจของเจ้าพนักงานกรมสรรพสามิต หรือเจ้าพนักงานกรมศุลกากร โดยเฉพาะความผิดซึ่งหน้าเกี่ยวกับการหลักเลี่ยงภาษีในส่วนของกรอกใบกำกับภาษีปลอมให้ผู้ประกอบการอื่น เพื่อใช้ในการเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษี ซึ่งเกิดจากการที่เจ้าหน้าที่ไปล่อซื้อใบกำกับภาษีปลอมหรือเกิดจากการตรวจค้น ซึ่งพบหลักฐานใบกำกับภาษีปลอมที่ใช้ในการหลักเลี่ยงภาษี

นอกจากนี้ในส่วนของกรายยื่นฟ้องคดีเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ควรแก้ไขกฎหมายเพื่อเปิดช่องทางให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากร โดยอนุมัติอธิบดี มีส่วนร่วมกับเจ้าพนักงานอัยการในการดำเนินคดีทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มที่สำคัญและมีความยุ่งยากซับซ้อน โดยการตั้งเป็นคณะทำงานร่วมระหว่างเจ้าพนักงานอัยการและเจ้าพนักงานกรมสรรพากร เนื่องจากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเป็นผู้ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในการดำเนินคดีเกี่ยวกับภาษี เพื่อความสะดวกรวดเร็วในการดำเนินคดี

3. ในส่วนของการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ผู้เขียนขอเสนอให้แก้ไขกฎหมาย กรณีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีสถานประกอบการหลายแห่ง ตามมาตรา 83 แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากร ซึ่งทำให้สถานประกอบการที่เป็นสาขาคงยื่นแบบแสดงรายการภาษี แยกจากสถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ โดยการบัญญัติกฎหมายให้สถานประกอบการที่เป็นสาขายื่นแบบแสดงรายการภาษีรวมทั้งสถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่เพียงแห่งเดียว เพื่อแก้ไขปัญหาการตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษี ซึ่งส่งผลดีคือจะช่วยลดจำนวนแบบแสดงรายการภาษีที่ยื่นโดยสถานประกอบการที่เป็นสาขา ทำให้การตรวจสอบแบบ

แสดงรายการภาษีทำได้ง่าย เมื่อมีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีรวมที่สถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ และยังทำให้การรวบรวมข้อมูลต่างๆ เช่น จำนวนภาษีซื้อ จำนวนภาษีขาย ภาษีที่ต้องชำระ และอื่นๆ ในแบบแสดงรายการภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีสถานประกอบการหลายแห่งทำได้โดยง่าย ส่งผลให้การตรวจสอบความถูกต้องในการเสียภาษีของสถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ และสถานประกอบการที่เป็นสาขากระทำได้โดยสะดวกรวดเร็ว อันเป็นมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีในระบบเครดิตได้ แต่ทั้งนี้มาตรการดังกล่าวอาจจะทำให้สถานประกอบการดังกล่าวไม่ได้รับความสะดวกสบายในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ก่อนปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าว กรมสรรพากรก็ควรศึกษาถึงผลได้ผลเสียระหว่างความสะดวกรวดเร็วในการตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษีกับการเพิ่มภาระให้แก่ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้เสียภาษีว่าจะมีผลได้คุ้มกับการที่จะไปสร้างภาระให้แก่สถานประกอบการดังกล่าวหรือไม่ ทั้งนี้เนื่องจากว่าหน้าที่ในการให้บริการผู้เสียภาษี ก็เป็นหน้าที่ที่สำคัญประการหนึ่งของกรมสรรพากร

4. ในส่วนของอายุความในการตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้เขียนขอเสนอให้แก้ไขกฎหมายในส่วนของการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะต้องกระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ซึ่งมีอายุความทั่วไปเพียง 2 ปี ตามมาตรา 88/6 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจะเห็นว่าการใช้อำนาจดังกล่าวไม่อาจกระทำกับผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีได้ทั้งหมด ทั้งนี้ เนื่องจากผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีนั้น กรมสรรพากรไม่สามารถตรวจสอบได้ทั้งหมดภายในระยะเวลาอายุความ 2 ปี ซึ่งเป็นอายุความทั่วไป แม้ว่าในกรณีมีเหตุอันควรเชื่อได้ว่าผู้ประกอบการหรือผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม แสดงรายการตามแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่ สมบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดีมีอำนาจประเมินภาษีได้ภายในกำหนด 5 ปีก็ตาม แต่กรณีนี้ไม่ใช่เป็นการทั่วไป เจ้าพนักงานประเมินจะต้องขออนุมัติอธิบดีกรมสรรพากรก่อน ซึ่งเป็นเพียงเฉพาะเรื่องเฉพาะรายเท่านั้น และแม้ว่าตามมาตรา 88/6 (1) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มภายในอายุความ 10 ปี แต่อายุความกรณีนี้ใช้เฉพาะกรณีผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือยื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยแสดงฐานภาษีต่ำกว่ามูลค่าที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับ เป็นจำนวนเกินกว่าร้อยละยี่สิบห้าของฐานภาษีที่แสดงในแบบแสดงรายการภาษีเท่านั้น ส่วนในกรณีที่ผู้ประกอบการได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ในกรณีอื่น ไม่อยู่ภายใต้บังคับของอายุความ 10 ปี แต่อยู่ภายใต้บังคับอายุความทั่วไปเพียง 2 ปี

ดังนั้น เมื่ออายุความการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทั่วไปมีอายุความเพียง 2 ปี เท่านั้น ตามมาตรา 88/6 แห่งประมวลรัษฎากร จากสภาพปัญหาของอายุความในการตรวจสอบ จะเห็นได้ว่าการใช้อำนาจดังกล่าวไม่อาจกระทำกับผู้ประกอบการที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ได้ทั้งหมด ภายในกำหนดอายุความ 2 ปี เนื่องจากมีผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งมี หน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการจำนวนมาก และสัดส่วนการตรวจสอบของกรมสรรพากรก็อยู่ในระดับ ต่ำ จึงไม่สามารถตรวจสอบผู้ประกอบการเหล่านั้นได้ทั้งหมด ผู้เขียนเห็นว่า อายุความโดยทั่วไปใน การใช้อำนาจประเมินภาษีตามบทบัญญัติดังกล่าว ซึ่งต้องทำในเวลา 2 ปีมีระยะเวลาค่อนข้างสั้น ดังนั้น เพื่อให้การตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่มมีประสิทธิภาพ และเพื่อป้องกันและปราบปรามการ หลีกเลี่ยงภาษี จึงควรแก้ไขบทบัญญัติในเรื่องอายุความทั่วไปของการใช้อำนาจประเมินภาษีซึ่งมี ระยะเวลาเพียง 2 ปีสำหรับกรณีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีให้ขยายระยะเวลาไปเป็น 5 ปีเป็น การทั่วไป ตามมาตรา 88/6 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้เจ้าพนักงานสามารถตรวจสอบ ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีได้เพิ่มขึ้น ซึ่งจะช่วยแก้ไขปัญหการ ตรวจสอบของกรมสรรพากร และแก้ไขปัญหการหลีกเลี่ยงภาษีที่เกิดจากการยื่นแบบแสดง รายการภาษีต่ำกว่าความจริงได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

5. ควรมีการกำหนดโทษในการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มใน ระดับที่สูง เพียงพอที่จะทำให้ผู้กระทำความผิดเกรงกลัว ในส่วนที่เกี่ยวกับบทลงโทษในความผิดฐานจง ใจไม่จัดเก็บและรักษาสำเนาใบกำกับภาษี ผู้เขียนขอเสนอให้มีการปรับปรุงบทกำหนดโทษ สำหรับการไม่เก็บรักษาใบกำกับภาษีหรือสำเนาใบกำกับภาษีตามมาตรา 90(16) แห่งประมวล รัษฎากรซึ่งมีระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท ให้มีบทลงโทษมากขึ้นกว่าเดิม โดยจะต้องมีระวาง โทษจำคุกรวมอยู่ด้วย เนื่องจากเห็นว่า ปัญหาในกรณีที่ผู้ประกอบการจงใจไม่เก็บและรักษา ใบกำกับภาษีหรือสำเนาใบกำกับภาษี มีผลกระทบต่อระบบการตรวจสอบภาษี (cross-checking) ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และหากเป็นกรณีที่ผู้ประกอบการทิ้งใบกำกับภาษีหรือสำเนาใบกำกับ ภาษีเป็นจำนวนมาก จนทำให้เจ้าหน้าที่ไม่สามารถตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มได้ จะ ก่อให้เกิดผลเสียต่อการตรวจสอบในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างมาก และก่อให้เกิดความไม่ ยุติธรรมต่อผู้ประกอบการรายอื่นๆ นอกจากนี้ ในส่วนของเบี้ยปรับตามมาตรา 89(8)(9) แห่ง ประมวลรัษฎากร สำหรับกรณีการไม่เก็บใบกำกับภาษีหรือสำเนาใบกำกับภาษี กฎหมาย กำหนดให้เสียเบี้ยปรับร้อยละ 2 ของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีซึ่งเป็นจำนวนค่อนข้างน้อย เมื่อเทียบกับความเสียหายของระบบการตรวจสอบที่ไม่สามารถตรวจสอบย้อนถึงความถูกต้องของ ใบกำกับภาษีได้ ผู้เขียนจึงขอเสนอให้ปรับปรุงเบี้ยปรับให้มากขึ้นกว่านี้ เช่น ให้เสียเบี้ยปรับเป็น



ร้อยละ 10 เป็นต้น ซึ่งหากได้มีการแก้ไขบทลงโทษทั้งในทางอาญา และทางแพ่งดังกล่าวให้สูงขึ้น ผู้ประกอบการในระบบเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะเกิดความเกรงกลัวต่อการกระทำความผิด และ จะช่วยให้ระบบการตรวจสอบย้อนในระบบเครดิตมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น อันส่งผลให้การทุจริต ภาษีมูลค่าเพิ่มลดลง

นอกจากนี้ในส่วนที่เกี่ยวกับบทลงโทษในความผิดฐานฉ้อโกงเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้เขียนขอเสนอให้ บัญญัติความผิดอันเกี่ยวกับการฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่มไว้โดยเฉพาะในมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากรเนื่องจากความผิดนี้ไม่ได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ซึ่งทางปฏิบัติ หากเกิดการกระทำความผิดลักษณะนี้ต้องปรับไปใช้ความผิดฐานฉ้อโกง ตามมาตรา 341 แห่งประมวล กฎหมายอาญา ซึ่งความผิดฐานนี้มีระวางโทษน้อยกว่าระวางโทษของการหลอกลวงภาษีตาม มาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร แต่การกระทำความผิดฉ้อโกงภาษีแต่ละครั้ง ได้สร้างความเสียหาย ให้กับยอดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นจำนวนมาก นอกจากนี้ความผิดฐานฉ้อโกงตามมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมายอาญาก็เป็นความผิดอันยอมความได้ ซึ่งมีอายุความร้องทุกข์เพียง 3 เดือน ตามมาตรา 96 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ถ้าร้องทุกข์ไม่ทันในอายุความดังกล่าว ก็เป็น อันขาดอายุความ เมื่อการกระทำความผิดฉ้อโกงภาษีมีโทษน้อยและมีอายุความการร้องทุกข์สั้น ซึ่งผู้กระทำความผิดคิดว่าคุ้มค่าในการเสี่ยงที่จะกระทำความผิดเพื่อฉ้อโกงภาษี จึงทำให้ผู้กระทำ ผิดไม่เกรงกลัวต่อการลงโทษตามกฎหมาย ดังนั้น หากมีการบัญญัติความผิดฐานฉ้อโกงเงิน ภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร ก็จะทำให้ความผิดฐานฉ้อโกงเงิน ภาษีมูลค่าเพิ่มมีบทลงโทษสูงขึ้น คือ ระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปีและปรับตั้งแต่สอง พันบาทถึงสองแสนบาท และความผิดตามมาตรานี้ยังเป็นความผิดอาญาแผ่นดิน มีอายุความใน การร้องทุกข์ดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดภายในเวลา 10 ปี ซึ่งจะทำให้เจ้าหน้าที่มีเวลา ตรวจสอบหาพยานหลักฐานในการกระทำความผิด โดยไม่ทำให้ขาดอายุความ และยังทำให้ ผู้กระทำความผิดฉ้อโกงภาษีได้รับโทษหนักยิ่งขึ้น ผู้ที่คิดจะกระทำความผิดก็จะเกิดความเกรงกลัว ต่อบทลงโทษตามกฎหมาย อันจะเป็นมาตรการช่วยป้องกันและปราบปรามผู้กระทำความผิดฐาน ฉ้อโกงภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากความผิดฐานฉ้อโกงเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้ทำให้ กรมสรรพากรได้รับความเสียหายจากการสูญเสียเงินภาษีให้กับผู้กระทำความผิด ซึ่งตามประมวล กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 43 และมาตรา 44 ในคดีความผิดฉ้อโกง ตามประมวล กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา กรมสรรพากรซึ่งเป็นผู้เสียหายมีสิทธิที่จะเรียกทรัพย์สินหรือ เงินภาษีที่สูญเสียไปเนื่องจากการกระทำความผิดคืน โดยให้พนักงานอัยการขอรวมไปกับฟ้อง

คดีอาญา ดังนั้น เมื่อมีการบัญญัติความผิดฐานข้อโกงเงินภาษีไว้ในมาตรา 90/4 แห่งประมวล  
 รัชฎาการ ซึ่งเป็นความผิดเฉพาะต่างหากจากความผิดข้อโกงตามประมวลกฎหมายอาญาแล้ว  
 ผู้เขียนเห็นว่าควรบัญญัติให้กรมสรรพากรมีสิทธิที่จะเรียกทรัพย์สินหรือเงินภาษีที่สูญหายไป  
 เนื่องจากการกระทำผิดคืน โดยให้พนักงานอัยการขอรวมไปกับฟ้องคดีอาญา เช่นเดียวกับที่  
 บัญญัติไว้ในมาตรา 43 และมาตรา 44 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาด้วย เพื่อ  
 ป้องกันปัญหาข้อกฎหมาย เนื่องจากเมื่อมีการบัญญัติความผิดฐานข้อโกงเงินภาษีไว้โดยเฉพาะใน  
 ประมวลรัชฎาการแล้ว จะไม่ปรับเป็นความผิดข้อโกงตามประมวลกฎหมายอาญาอีก ทำให้ไม่  
 สามารถใช้บทบัญญัติตามมาตรา 43 และมาตรา 44 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความ  
 อาญาได้ ดังนั้น เพื่อให้มีการติดตามเอาเงินภาษีที่ถูกข้อโกงคืนแก่กรมสรรพากร จึงต้องมีการ  
 บัญญัติให้อำนาจในการติดตามเอาเงินภาษีที่ถูกข้อโกงคืนได้ด้วย

6. ควรมีมาตรการเสริมในการป้องกันและปราบปราม เช่น การพิจารณาให้สินบนกับ  
 ประชาชนทั่วไป ที่สามารถแจ้งข่าวสารและมอบพยานหลักฐานจนเป็นเหตุให้เจ้าพนักงานสามารถ  
 จับกุมตัวผู้กระทำความผิดได้

หลักความผิดฐานสมคบเป็นหลักที่ให้ประโยชน์อย่างมากในการป้องกันและ  
 ปราบปรามอาชญากรรม แต่ในขณะเดียวกันหลักนี้ ก็เปิดโอกาสให้รัฐเข้าไปแทรกแซงและใช้  
 อำนาจกระทบถึงสิทธิเสรีภาพของประชาชนได้ง่ายกว่าปกติ เนื่องจากทฤษฎีหลักสมคบกันกระทำ  
 ความผิดเป็นมาตรการทางกฎหมายที่มีลักษณะทางอัตวิสัยมากเกินไป ตลอดจนการบังคับใช้  
 หลักสมคบกันกระทำความผิดโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ อาจจะมีการนำไปใช้บังคับและปฏิบัติต่อผู้ถูก  
 กล่าวหาที่บริสุทธิ์หรือถูกกลั่นแกล้ง จากเจ้าหน้าที่ของรัฐที่ประพฤติตนไม่ชอบด้วยกฎหมายได้  
 การนำหลักเรื่องการสมคบมาใช้ในการทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจึงต้องมีมาตรการในการ  
 ควบคุมควบคุมไปด้วย เช่น การกำหนดให้การจับกุมและการแจ้งข้อหาความผิดฐานสมคบจะต้อง  
 ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือรองอธิบดี หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายก่อน ประกอบกับ  
 สมควรให้มีพนักงานอัยการเป็นผู้ที่มีส่วนร่วมในการพิจารณาคำร้องขอ และเมื่อได้ดำเนินการ  
 ตามที่ขออนุมัติแล้วให้รายงานให้อธิบดีทราบทันที การพิจารณาที่จะนำหลักความผิดฐานสมคบ  
 มาใช้ เจ้าหน้าที่จะต้องกระทำอย่างรอบคอบโดยการเข้าไปตรวจสอบถึงพยานหลักฐานต่างๆ  
 อย่างละเอียด

ในประเทศไทยนั้น กระบวนการในชั้นก่อนฟ้องยังไม่สามารถให้ความคุ้มครองที่  
 เหมาะสมกับผู้ต้องหาและจำเลยได้อย่างเต็มที่เหมือนอย่างในประเทศสหรัฐอเมริกา ดังนั้น การนำ  
 หลักกฎหมายเรื่องการสมคบมาใช้จึงต้องมีความระมัดระวังอย่างยิ่ง

การนำหลักกฎหมายนี้มาใช้อย่างรอบคอบและระมัดระวัง จะช่วยสร้างความเชื่อถือ  
ของทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง ซึ่งความเชื่อถือนี้ถือเป็นหัวใจและจะเป็นสิ่งที่จะนำมาซึ่งความสำเร็จใน  
ที่สุด