

ปัญหาการดำเนินคดีเกี่ยวกับการหลอกลวงภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับการป้องกัน และปราบปรามการฟอกเงิน¹

ณัฐวรินทร์ ชูทอง²

ในปัจจุบันการหลอกลวงภาษีมูลค่าเพิ่มได้ก่อให้เกิดความเสียหายต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศอย่างมหาศาล ซึ่งส่งผลกระทบต่อรายได้ของประเทศโดยตรง ซึ่งผู้หลอกลวงภาษีโดยส่วนใหญ่แล้วจะไม่ใช้ผู้ประกอบการ แต่จะมีการกระทำความผิดกันเป็นขบวนการมีการวางระบบมาอย่างดี มีการจัดองค์กรในรูปแบบขององค์กรอาชญากรรม เป็นการสมคบกันกระทำความผิดมีการแบ่งหน้าที่กันทำปกปิดซ่อนเร้นการกระทำความผิดอย่างเชี่ยวชาญ การกระทำความผิดลักษณะนี้จึงเป็น “อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ” หรืออาชญากรรมคอเชิ้ตขาว (White Collar Crime)³ ซึ่งทำให้พยานหลักฐานส่วนใหญ่อยู่กับผู้กระทำความผิด อันก่อให้เกิดความยุ่งยากในการแสวงหาพยานหลักฐานมานำสืบพิสูจน์ความผิดของผู้หลอกลวงภาษีอากรเป็นอย่างมาก และไม่สามารถรวบรวมพยานหลักฐานได้อย่างรัดกุมและเพียงพอต่อการดำเนินคดีเพื่อเอาผิดต่อผู้หลอกลวงภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งยังไม่สามารถสาวไปถึงตัวผู้บงการที่แท้จริงที่อยู่เบื้องหลังได้ แม้จะมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 45) พ.ศ.2560 โดยเพิ่มมาตรา 37ตรี ก็ยังไม่ครอบคลุมถึงการกระทำความผิด โดยผู้เขียนเห็นว่ายังมีประเด็นปัญหาข้อกฎหมายที่เกิดขึ้น คือ

1. ปัญหาขององค์ประกอบความผิดฐานหลอกลวงภาษี การกำหนดเกณฑ์ในเรื่องกรอบวงเงินในการพิจารณาว่าเป็นความผิดหรือไม่นั้น เพื่อเป็นตัวกรองไม่ให้กระทบบุคคลในวงกว้าง แต่การกำหนดกรอบวงเงินดังกล่าวก็ไม่ได้เป็นตัวกรองที่สำคัญ ไม่ว่าจะหลอกลวงภาษีจำนวนเท่าใดก็ต้องถือเป็นความผิดทั้งสิ้น และไม่ว่าจะกำหนดวงเงินไว้เท่าใด ก็ไม่ครอบคลุมถึงผู้กระทำความผิดทั้งหมด โดยเฉพาะอย่างกลุ่มบุคคลที่อยู่นอกระบบภาษีแม้จะเพิ่มจำนวนเงินให้สูงขึ้นกว่าเดิมก็ยังมีผู้ที่ไม่เข้าเงื่อนไขความผิดตามมาตรา 37ตรี แห่งประมวลรัษฎากรอยู่ และยังใช้เป็นช่องทางหลบเลี่ยงของผู้มีเจตนาฉ้อโกงได้อีกด้วย และเมื่อเวลาเปลี่ยนแปลงไปการกำหนดวงเงินเป็นตัวเลขตายตัวตามมาตรา 37ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ย่อมไม่เหมาะสมกับสภาพการหลอกลวงหรือฉ้อโกงภาษีอากรที่เป็นอยู่ในประเทศไทยในขณะนั้น และหากพิจารณา

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหาการดำเนินคดีเกี่ยวกับการหลอกลวงภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.รติชัย รตทอง และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.วิญญู แสงสุข และรองศาสตราจารย์ ดร.ปภาศรี บัวสวรรค์

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

³ สมภพ ผ่องสว่าง, “การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม พ่อค้าโกงภาษีหรืออาชญากร,” *สรรพากรสาส์น* 45, 9 (กันยายน 2541): หน้า 148.

จากประเทศที่มีการกำหนดให้ความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากรและข้อ โงงภาษีอากรเป็นความผิดมูลฐาน บทบัญญัติของแต่ละประเทศนั้น จะกำหนดไว้ในลักษณะใกล้เคียงกัน โดยจะไม่มีกำหนดในเรื่องของวงเงินเข้ามาเกี่ยวข้อง และในมาตรฐานสากลก็ไม่ได้มีการกล่าวถึงในเรื่องของจำนวนเงินในการกระทำความผิด โดยให้เป็นการพิจารณาความร้ายแรงของการหลีกเลี่ยงภาษีอากรของแต่ละประเทศ⁴ การจำกัดจำนวนเงินดังกล่าว แม้จะไม่กระทบต่อคนส่วนใหญ่ก็จริง แต่การกำหนดจำนวนเงินภาษีที่กำหนดโดยไม่เหมาะสมเช่นนี้ย่อมขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการบังคับใช้กฎหมาย ว่ากฎหมายอาจไม่สามารถบังคับใช้ได้จริง และแม้จะไม่มีกำหนดกรอบวงเงินไว้ก็ไม่มีผลกระทบต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่กระทำการโดยสุจริตอยู่ดีเพราะจะไม่เข้าองค์ประกอบความผิดในข้ออื่นๆ อาทิเช่น นอกจากเป็นผู้กระทำความผิดตามมาตรา 37 มาตรา 37 ทวิ และมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรดังกล่าวยังต้องกระทำในลักษณะที่เป็นกระบวนกร หรือเป็นเครือข่าย โดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จหรือปกปิดเงินได้พึงประเมิน หรือรายได้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือข้อ โงงภาษีอากร และพฤติกรรมปกปิดซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิด เพื่อมิให้ติดตามทรัพย์สินนั้นได้ เป็นต้น ซึ่งการกำหนดกรอบวงเงินดังกล่าวนี้ยังมีความครอบคลุมไม่เพียงพอ โดยควรดูที่เจตนาทุจริตของผู้กระทำความผิดมากกว่าจำนวนเงิน ซึ่งไม่ว่าจะหลีกเลี่ยงภาษีจำนวนเท่าใดรัฐก็ได้รับความเสียหายทั้งสิ้น

2. ปัญหาในการใช้ดุลพินิจของคณะกรรมการกลั่นกรองความผิดมูลฐาน เมื่อการกระทำครอบงำองค์ประกอบความผิดตามมาตรา 37ตรี แห่งประมวลรัษฎากรได้แก่ ความผิดฐานหลีกเลี่ยงหรือข้อ โงงภาษีอากร ซึ่งเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินแล้วนั้น ตามมาตรา 37ตรีแห่งประมวลรัษฎากรตอนท้ายได้กำหนดว่า ให้อำนาจคณะกรรมการพิจารณาและกลั่นกรองความผิดมูลฐานนั้นก่อน โดยกรมสรรพากรยังไม่สามารถส่งข้อมูลการกระทำความผิดไปให้สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินดำเนินการได้ทันที เนื่องจากต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกลั่นกรองความผิดของกรมสรรพากรก่อนว่าจะส่งข้อมูลการกระทำความผิดดังกล่าวให้สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินดำเนินการตามกฎหมายต่อไปหรือไม่

ผู้ศึกษาวิเคราะห์ว่าบทบัญญัติตามมาตรา 37ตรีข้างต้นนั้น เป็นบทบัญญัติที่เป็นภาคความผิดและเมื่อมีการกระทำครอบงำองค์ประกอบความผิดตามกฎหมายแล้ว ย่อมเป็นความผิดสำเร็จทันที ดังนั้น กฎหมายควรกำหนดให้กรมสรรพากรมีอำนาจส่งข้อมูลการกระทำความผิดไปให้สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินดำเนินคดีได้ทันที โดยไม่ควรให้อำนาจคณะกรรมการพิจารณาและกลั่นกรองความผิด เนื่องจากการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม หรือมีการเลือกปฏิบัติต่อผู้กระทำความผิดแต่ละรายซึ่งขัดต่อหลักความเป็นธรรม คือ ระบบภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีทุกคนอย่างเป็น

⁴ สถานิติบัญญัติแห่งชาติ, ข้อเสนอต่อร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ.... (แก้ไขเพิ่มเติมกรณีหลีกเลี่ยงภาษีและการข้อ โงงภาษีตามข้อเสนอของ FATF) ของที่ประชุมคณะกรรมการวิสามัญกิจการสถานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 10/2560 วันศุกร์ ที่ 17 กุมภาพันธ์ 2560.

ธรรม เนื่องจากผู้เสียอากรทุกคนต้องเสียภาษีอากรตามความสามารถในการชำระภาษีของแต่ละบุคคล ดังนั้น ในส่วนของขั้นตอนการพิจารณาและกลั่นกรองความผิด กฎหมายจึงไม่ควรให้อำนาจคณะกรรมการ ใช้ดุลยพินิจ เนื่องจากการกระทำที่ครบองค์ประกอบความผิดของกฎหมายอันเป็นความผิดสำเร็จแล้วจึงต้องดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดทันที

3. ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจของเจ้าหน้าที่ในการจับกุมผู้กระทำความผิดซึ่งหน้ากรณีหลีกเลี่ยง

ภาษีมูลค่าเพิ่ม ในเรื่องอำนาจของเจ้าหน้าที่ เนื่องจากเจ้าพนักงานกรมสรรพากรไม่มีอำนาจจับกุมผู้กระทำความผิดซึ่งหน้าในขณะที่เจ้าพนักงานกรมสรรพสามิต หรือเจ้าพนักงานกรมศุลกากรมีอำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2(16) มาตรา 78 มาตรา 80 ที่จะจับกุมตัวผู้กระทำความผิดเมื่อพบการกระทำความผิดซึ่งหน้า เจ้าพนักงานกรมสรรพากรไม่มีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจในการจับกุมผู้กระทำความผิดซึ่งหน้าไว้ ทำให้ไม่มีอำนาจเพียงพอในการป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร กล่าวคือ เมื่อมีการตรวจพบว่ามีกลุ่มผู้กระทำความผิดหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น มีการออกใบกำกับภาษีเพื่อขายให้ผู้ประกอบการรายอื่นเพื่อนำไปเครดิตหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือมีการตรวจพบว่ามี การตั้งสำนักงานเพื่อนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้เพื่อขอเครดิตภาษี หรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าพนักงานสรรพากรก็ไม่สามารถทำการจับกุมผู้กระทำความผิดได้ในทันที ทำให้ขัดต่อหลักความสะดวกรวดเร็ว ทำให้การปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานสรรพากรเป็นไปอย่างล่าช้าและขาดประสิทธิภาพ เมื่อเปรียบเทียบกับ การปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานกรมสรรพสามิตและเจ้าหน้าที่ศุลกากรซึ่งไม่เป็นไปตามหลักความสะดวกรวดเร็วตามลักษณะภาษีอากรที่ดี

นอกจากนี้ ในส่วนของอำนาจในการสอบสวนและดำเนินคดีทางภาษีนั้นเจ้าพนักงานตำรวจนั้นถูกจำกัดอำนาจในการดำเนินคดีภาษีอากร กล่าวคือ อำนาจในการดำเนินคดีทางภาษีอากรนั้น ตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 ข้อ 2 ได้กำหนดไว้ว่า ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร จากประกาศคณะปฏิวัติดังกล่าวข้างต้น ถ้าหากเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรมิได้มีคำขอให้ดำเนินคดีในเรื่องนี้ พนักงานสอบสวนย่อมไม่มีอำนาจสอบสวนดำเนินคดีได้ ดังนั้น การที่เจ้าหน้าที่ตำรวจจะดำเนินการใดๆ จะต้องมีการร้องขอจากกรมสรรพากรเสียก่อนจึงจะสามารถดำเนินการได้

ผู้ศึกษาวิเคราะห์ว่า ถ้าหากมีกฎหมายบัญญัติให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสามารถดำเนินการจับกุมตัวผู้กระทำความผิดได้โดยไม่ต้องมีหมายจับซึ่งจะส่งผลให้การดำเนินการปราบปรามผู้กระทำความผิดเป็นไปอย่างรวดเร็วตามหลักความมีประสิทธิภาพ ทั้งยังเป็นการช่วยลดจำนวนการเกิดอาชญากรรมทางภาษีอากร และเพื่อป้องกันมิให้มีการขอคืนเงินภาษีอากรอันเป็นเท็จ เนื่องจากความผิดเกี่ยวกับใบกำกับภาษี โดยการออกใบกำกับภาษีปลอมเพื่อนำไปใช้ในการเครดิตภาษี หรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นเท็จนั้นก่อให้เกิดความเสียหายต่อรัฐเป็นอย่างมาก ทั้งยังขัดต่อหลักอำนาจรายได้ของลักษณะภาษีอากรที่ดี

4. ปัญหาการรวบรวมพยานหลักฐานที่เกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภคสินค้าของประชาชนที่ภาระภาษีต้องตกไปยังผู้บริโภค โดย

จัดเก็บผ่านผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นผู้ขายสินค้าหรือให้บริการ เฉพาะส่วนที่เพิ่มขึ้นแต่ละขั้นตอนของการขายสินค้าหรือให้บริการ ซึ่งการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีการเก็บทุกขั้นตอนของการผลิตและจำหน่ายสินค้า ซึ่งต้องจัดเก็บจากการขายสินค้าและให้บริการทุกชนิด และเมื่อนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับก็มีการหาทางพยายามที่จะไม่เสียภาษีหรือเสียให้น้อยที่สุด เพื่อพยายามรักษาระดับรายได้ที่แท้จริงของตนไว้ การพยายามหาทางไม่เสียภาษีหรือเสียให้น้อยที่สุดนี้ จึงเป็นต้นเหตุที่มาของการปลอมใบกำกับภาษี ออกใบกำกับภาษีเพื่อขาย หรือตั้งสำนักงานเพื่อนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้เพื่อขอเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งทำให้รัฐต้องดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินคดีฐานหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มดังนี้

4.1 ปัญหาการตรวจสอบพยานหลักฐานเพื่อดำเนินคดีกับการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อมีการตรวจค้นพบว่าการออกใบกำกับภาษีเพื่อขายให้ผู้ประกอบการรายอื่นเพื่อนำไปเครดิตหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือมีการตรวจค้นพบว่าการตั้งสำนักงานเพื่อนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้เพื่อขอเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น อันเนื่องมาจากมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ได้กำหนดรายการในใบกำกับภาษีไว้ไม่ครอบคลุม ซึ่งจากบทบัญญัติดังกล่าวนี้ จะเห็นได้ว่าใบกำกับภาษีนั้นสามารถออกใช้กันได้ง่าย และแพร่หลายเป็นการทั่วไป ทั้งนี้ ถ้าใบกำกับภาษีนั้นมีรายการเพิ่มขึ้น เช่น มีการลงลายมือชื่อของผู้ประกอบการหรือผู้แทนที่ออกใบกำกับภาษี และให้มีการประทับตราของผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลลงในใบกำกับภาษีด้วย ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการดำเนินคดีกับผู้ทำการทุจริตเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากจะทำให้ใบกำกับภาษีนั้น มีขั้นตอนในการออกเพิ่มขึ้น ทำให้การปลอมใบกำกับภาษีนั้นทำได้ยากขึ้น ทั้งยังสามารถตรวจสอบที่มาที่ไปใบกำกับภาษีนั้นได้โดยง่าย เนื่องจากมีลายมือชื่อของบุคคลผู้ต้องรับผิดชอบ ซึ่งจะช่วยป้องกันการทุจริตเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษีนั้นได้

4.2 ปัญหาความล่าช้าของกระบวนการพิจารณาดำเนินคดีอาญาของกรมสรรพากร เมื่อได้มาซึ่งพยานหลักฐานครบถ้วนแล้ว เจ้าพนักงานสรรพากรก็จะดำเนินการตรวจสอบควบคู่กันไป กับการพิจารณาดำเนินคดีอาญาซึ่งในขั้นนี้จะเสียเวลามากเช่นกันเนื่องจากพยานหลักฐาน ไม่ว่าจะเป็นพยานบุคคล พยานเอกสาร หรือพยานวัตถุ ที่นำมาเพื่อพิสูจน์ความผิดจะมีจำนวนมาก และข้อเท็จจริงมีความสลับซับซ้อน ต่อจากนั้นเมื่อรวบรวมพยานหลักฐานและพิจารณาข้อเท็จจริงเสร็จแล้ว เจ้าพนักงานสรรพากรก็จะดำเนินการเสนอกรมสรรพากรเพื่ออนุมัติการดำเนินคดีอาญาโดยส่งเรื่องร้องทุกข์ไปยังพนักงานสอบสวน ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ.2553 ข้อ 5.2

ผู้ศึกษาวิเคราะห์ว่าในการรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อดำเนินคดีนั้นตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ.2553 ข้อ 5.2 กำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพากรก็จะดำเนินการเสนอกรมสรรพากรเพื่ออนุมัติการดำเนินคดีอาญา โดยตามระเบียบได้กำหนดให้กรมสรรพากรภาคมีอำนาจในการร้องทุกข์ไปยังพนักงานสอบสวนนั้นก่อให้เกิดความล่าช้าและไม่สะดวกในการดำเนินคดีอันขัดกับหลักความสะดวกของลักษณะภาษีอากรที่ดี ซึ่งหมายถึง ภาษีอากรที่ดีต้องก่อให้เกิดความสะดวกแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐในการจัดเก็บภาษี และผู้เสียภาษีสะดวกในการชำระภาษี ดังนั้น ในการดำเนินคดีจึงควรให้เจ้าพนักงาน

กรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจในการสอบสวนคดีเกี่ยวกับภาษีอากร เนื่องจากเจ้าพนักงานกรมสรรพากรนั้นเป็นผู้รวบรวมพยานหลักฐานและแสวงหาข้อเท็จจริงในตอนต้น โดยเฉพาะเอกสารเกี่ยวกับทางบัญชีซึ่งต้องใช้ความรู้และมีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน ย่อมทำให้เกิดความสะดวกในการรวบรวมพยานหลักฐานและดำเนินคดีภาษีอากร มากกว่าพนักงานสอบสวนซึ่งอาจไม่มีความชำนาญในการรวบรวมพยานหลักฐานเกี่ยวกับทางภาษีอากร

จากกรณีดังกล่าวจึงเห็นได้ว่าระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ.2553 ข้อ 5.2 ที่กำหนดให้ การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดอาญานำไปกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษีตามมาตรา 90/4(7) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ให้ดำเนินการเช่นเดียวกับข้อ 6 คือ กรณีที่มีความผิดอาญาเกิดขึ้น ให้จัดทำหนังสือร้องทุกข์ลงนามโดยสรรพากรภาคในฐานะปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากรมอบให้นิติกรหรือเจ้าหน้าที่ในสังกัดไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนนั้น ส่งผลให้เกิดความล่าช้าขัดต่อหลักความสะดวก ซึ่งหมายถึง ภาษีอากรที่ดีต้องก่อให้เกิดความสะดวกแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐในการจัดเก็บภาษี และผู้เสียภาษีสะดวกในการชำระภาษี ทั้งยังขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการบริหารจัดการภาษีอากรที่ดี ซึ่งหลักความมีประสิทธิภาพนั้นจะต้องมีการกำหนดอัตรา และการจัดสรรทรัพยากรที่ถูกต้อง และเหมาะสมรวมถึงหลักการบริหารในการจัดเก็บภาษี รัฐจะต้องสูญเสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุดเพื่อทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพในการดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิด เนื่องจากรัฐต้องใช้งบประมาณจำนวนมากในการดำเนินคดีของทั้งสองหน่วยงาน ทั้งปัจจุบันนี้การถือโยงหรือหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มได้พัฒนาไปไกลจนถึงขั้นกลายเป็นอาชญากรรมทางภาษีแล้ว พยานหลักฐานที่จะใช้ในการดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดก็ย่อมมีความสลับซับซ้อนมากยิ่งขึ้นเช่นกัน จึงมีความจำเป็นที่จะต้องอาศัยความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร

จากการศึกษาปัญหาการดำเนินคดีเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พบว่ามีข้อเสนอแนะดังนี้

1. ปัญหาขององค์ประกอบความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษี ควรตัดองค์ประกอบความผิดในเรื่องของจำนวนเงินออก เพื่อให้สอดคล้องกับข้อแนะนำของ FATF และสอดคล้องกับประเทศสิงคโปร์ซึ่งเป็นประเทศสมาชิกของ FATF เหมือนกัน

โดยแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 37ตรี แห่งประมวลรัษฎากรจากเดิม “ความผิดตามมาตรา 37 มาตรา 37 ทวิ หรือมาตรา 90/4 ที่ผู้กระทำความผิดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร และเป็นความผิดที่เกี่ยวข้องกับจำนวนภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือถือโยงตั้งแต่สิบล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป หรือจำนวนภาษีอากรที่ขอคืนโดยความเท็จ โดยถือโยงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ตั้งแต่สองล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรดังกล่าวได้กระทำในลักษณะที่เป็นกระบวนการหรือเป็นเครือข่าย โดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จหรือปกปิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือถือโยงภาษีอากร และมีพฤติกรรมปกปิดหรือซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดเพื่อมิให้

ติดตามทรัพย์สินนั้นได้ ให้ถือว่าความผิดดังกล่าวเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เมื่ออธิบดีโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการพิจารณากันกรองความผิดทางภาษีอากรที่เข้าข่าย ความผิดมูลฐานส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินแล้ว ให้ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินต่อไป

คณะกรรมการตามวรรคหนึ่งประกอบด้วยอธิบดี รองอธิบดีและที่ปรึกษากรมสรรพากรทุกคน” โดยตัดจำนวนเงินที่เป็นองค์ประกอบความผิดออกดังนี้

“มาตรา 37ตรี ความผิดตามมาตรา 37 มาตรา 37 ทวิ หรือมาตรา 90/4 ที่ผู้กระทำความผิดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร และเป็นความผิดที่เกี่ยวกับภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือนื้อ โกง ภาษีอากรที่ขอลิ้นโดยความเท็จ โดยนื้อ โกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรดังกล่าวได้กระทำในลักษณะที่เป็นกระบวนการหรือเป็นเครือข่าย โดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จหรือปกปิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือนื้อ โกงภาษีอากร และมีพฤติกรรมปกปิดหรือซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดเพื่อมิให้ติดตามทรัพย์สินนั้นได้ ให้ถือว่าความผิดดังกล่าวเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เมื่ออธิบดีโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการพิจารณากันกรองความผิดทางภาษีอากรที่เข้าข่าย ความผิดมูลฐานส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินแล้ว ให้ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินต่อไป

คณะกรรมการตามวรรคหนึ่งประกอบด้วยอธิบดี รองอธิบดีและที่ปรึกษากรมสรรพากรทุกคน”

2. ปัญหาคณะกรรมการกันกรองความผิดมูลฐานตามมาตรา 37ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อความรวดเร็วและเป็นธรรมจึงควรตัดขั้นตอนการพิจารณาของคณะกรรมการกันกรองความผิดออกตามมาตรา 37ตรี วรรคหนึ่งและวรรคสองออก ดังนี้

มาตรา 37ตรี แห่งประมวลรัษฎากรจากเดิม “ความผิดตามมาตรา 37 มาตรา 37 ทวิ หรือมาตรา 90/4 ที่ผู้กระทำความผิดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร และเป็นความผิดที่เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือนื้อ โกงตั้งแต่สิบล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป หรือจำนวนภาษีอากรที่ขอลิ้นโดยความเท็จ โดยนื้อ โกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ตั้งแต่สองล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรดังกล่าวได้กระทำในลักษณะที่เป็นกระบวนการหรือเป็นเครือข่าย โดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จหรือปกปิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือนื้อ โกงภาษีอากร และมีพฤติกรรมปกปิดหรือซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดเพื่อมิให้ติดตามทรัพย์สินนั้นได้ ให้ถือว่าความผิดดังกล่าวเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เมื่ออธิบดีโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการพิจารณากันกรองความผิดทางภาษีอากรที่เข้าข่าย ความผิดมูลฐานส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินแล้ว ให้ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินต่อไป

คณะกรรมการตามวรรคหนึ่งประกอบด้วยอธิบดี รองอธิบดีและที่ปรึกษากรมสรรพากรทุกคน”

โดยแก้ไขเพิ่มเติมใหม่เป็นว่า

“มาตรา 37ตรี ความผิดตามมาตรา 37 มาตรา 37 ทวิ หรือมาตรา 90/4 ที่ผู้กระทำความผิดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร และเป็นความผิดที่เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือน้อย โกง ตั้งแต่สิบล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป หรือจำนวนภาษีอากรที่ขอกิน โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ตั้งแต่สองล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรดังกล่าวได้กระทำในลักษณะที่เป็นกระบวนการหรือเป็นเครือข่าย โดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จ หรือปกปิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือน้อย โกงภาษีอากร และมีพฤติกรรมปกปิดหรือซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดเพื่อมิให้ติดตามทรัพย์สินนั้นได้ ให้ถือว่าความผิดดังกล่าวเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน โดยให้กรมสรรพากรส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินแล้ว ให้ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินต่อไป”

3. ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจของเจ้าหน้าที่ในการจับกุมผู้กระทำความผิดซึ่งหน้ากรณีหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงควรแก้ไขประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2(16) จากเดิม “พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ” หมายความว่า เจ้าพนักงานซึ่งกฎหมายให้มีอำนาจและหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อยของประชาชน ให้รวมทั้งพศติ เจ้าพนักงานกรมสรรพสามิต กรมศุลกากร กรมเจ้าท่า พนักงานตรวจคนเข้าเมือง และเจ้าพนักงานอื่น ๆ ในเมื่อทำการอันเกี่ยวกับการจับกุมปราบปรามผู้กระทำความผิดกฎหมาย ซึ่งตนมีหน้าที่ต้องจับกุมหรือปราบปราม” ควรแก้ไขใหม่เป็นว่า

“มาตรา 2(16) “พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ” หมายความว่า เจ้าพนักงานซึ่งกฎหมายให้มีอำนาจและหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อยของประชาชน ให้รวมทั้งพศติ เจ้าพนักงานกรมสรรพสามิต กรมศุลกากร กรมสรรพากร กรมเจ้าท่า พนักงานตรวจคนเข้าเมือง และเจ้าพนักงานอื่น ๆ ในเมื่อทำการอันเกี่ยวกับการจับกุมปราบปรามผู้กระทำความผิดกฎหมาย ซึ่งตนมีหน้าที่ต้องจับกุมหรือปราบปราม”

4. ปัญหาการรวบรวมพยานหลักฐานที่เกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม

4.1 ปัญหาการตรวจสอบพยานหลักฐานเพื่อดำเนินคดีกับการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีการปลอมใบกำกับภาษีควรแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 86/4 วรรคหนึ่ง จากเดิม “ภายใต้บังคับมาตรา 86/5 และมาตรา 86/6 ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้”

(1) คำว่า “ใบกำกับภาษี” ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด

(2) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี และในกรณีที่ตัวแทนเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียน ตามมาตรา 86 วรรคสี่ หรือมาตรา 86/2 หรือผู้ทอดตลาดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 86/3 ให้ระบุชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของตัวแทนนั้นด้วย

(3) ชื่อ ที่อยู่ ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

- (4) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม ถ้ามี
 - (5) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ
 - (6) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน
 - (7) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี
 - (8) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด”
- โดยเพิ่มเติม (9) ในมาตรา 86/4 เป็นว่า

“(9) ลายมือชื่อของผู้ประกอบการหรือผู้แทนในใบกำกับภาษี และในกรณีที่ผู้ประกอบการเป็นนิติบุคคลต้องประทับตราลงในใบกำกับภาษีนั้นด้วย”

4.2 กรณีปัญหาความล่าช้าของกระบวนการพิจารณาดำเนินคดีอาญาของกรมสรรพากร ควรแก้ไขระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ.2553 ข้อ 5.2 จากเดิม “กรณีสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรดำเนินคดีอาญา ให้จัดทำหนังสือร้องทุกข์ลงนามโดยกรมสรรพากรภาคในฐานะปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากรมอบให้นิติกรหรือเจ้าหน้าที่ในสังกัดไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน หากสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรไม่ดำเนินคดีอาญาก็ให้ยุติเรื่อง ทั้งนี้ ต้องไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ทางราชการ และแจ้งผลการดำเนินการให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ทราบด้วย” โดยแก้ไขเพิ่มเติมเป็นว่า

“ข้อ 5.2 กรณีสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรดำเนินคดีอาญา ให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรภาคมีอำนาจในการสอบสวนการกระทำความผิดดังกล่าว และรวบรวมพยานหลักฐานสรุปสำนวนส่งพนักงานอัยการ หากสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรไม่ดำเนินคดีอาญาก็ให้ยุติเรื่อง ทั้งนี้ ต้องไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ทางราชการ และแจ้งผลการดำเนินการให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ทราบด้วย”

เอกสารอ้างอิง

- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 11 กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2559.
- พัฒนจิตา ไททองศัสกุล. ภาษีอากรธุรกิจ ตามประมวลรัษฎากร 2560. พิมพ์ครั้งที่ 1 กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560.
- สีหนาท ประยูรรัตน์. คำอธิบายพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ.2542. พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วินเนอรฺเอเชียเทรด, 2544.
- สมภพ ผ่องสว่าง. “การทุจริตมูลค่าเพิ่ม : ฟอคำโกงภาษีหรืออาชญากร.” สรรพากรสาส์น 45,9 (กันยายน 2541): หน้า 148.

