



บทที่ 2

แนวความคิดเกี่ยวกับการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นปัญหาที่สำคัญอย่างหนึ่ง ซึ่งมีผลกระทบต่อผู้เสียภาษีอากรทั้งหมด เพราะเงินที่ได้มาจากการทุจริตนั้น เป็นเงินภาษีอากรที่ประชาชนเสียภาษีให้แก่รัฐ ไม่ว่าจะเป็นภาษีอากรประเภทใด ผลกระทบที่วุ่นวายเห็นได้ชัดก็คือจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการแข่งขันด้านการลงทุนระหว่างผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ถูกต้องครบถ้วน กับผู้ที่ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม/ยิ่งไปกว่านั้น เมื่อพิจารณาให้ลึกซึ้งแล้วจะเห็นได้ว่า หากมีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแพร่หลาย ก็จะทำให้รัฐบาลขาดรายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ควรจะต้องเก็บได้ไปจำนวนหนึ่ง อันเป็นผลเสียหายต่อเศรษฐกิจของชาติด้านงบประมาณของรัฐในการพัฒนาประเทศ/ดังนั้นรัฐจึงต้องมีมาตรการในการป้องกันและปราบปรามผู้ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งถือว่าเป็นวัตถุประสงค์หลักของการบริหารงานภาษีอากรโดยเฉพาะการดำเนินคดีอาญาทางภาษีอากรนั้น เป็นมาตรการอย่างหนึ่งในทางกฎหมายที่จะทำให้บุคคลใด ๆ เกรงกลัวต่อการกระทำความผิด และเพื่อให้ผู้กระทำความผิดได้รับโทษตามที่กฎหมายบัญญัติไว้/และหากว่าการดำเนินคดีอาญาทางภาษีอากรเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรแล้ว ก็จะทำให้การบริหารงานภาษีอากรที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น/ซึ่งต่อไปในบทนี้จะได้กล่าวถึงแนวความคิดทั่วไปในการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และแนวความคิดเฉพาะในการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.1 แนวความคิดทั่วไปในการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

แนวความคิดเกี่ยวกับลักษณะของภาษีได้แปรเปลี่ยนไปตามยุคสมัยนับจากศตวรรษที่ 16-19 ตามแนวความคิดนักการคลัง อย่างไรก็ตาม นักการคลังทุกยุคทุกสมัยต่างก็เห็นพ้องต้องกันว่า “ภาษีเป็นรายได้ประเภทหนึ่งของรัฐ” แต่เหตุผลหรือเงื่อนไขในการชำระภาษีของผู้เสียภาษี อาจเป็นไปโดยความสมัครใจ หรือ การใช้อำนาจบังคับ¹ ในปัจจุบัน

¹ ในระยะแรก นักการคลังมีความเห็นว่า ภาษีเป็นส่วยอากร ต่อมาจึงมีความเห็นว่า ภาษีเป็นค่าตอบแทนในการให้ความคุ้มครองป้องกันภัยที่รัฐจัดให้แก่ประชาชน (มีลักษณะเหมือนเบี้ยประกันภัย) ในระยะต่อมา มีความเห็นว่าภาษีเป็นค่าตอบแทนแก่รัฐในการให้บริการ

ภาษีเป็นรายได้ในรูปแบบของเงินตราที่รัฐเรียกเก็บจากผู้เสียภาษี โดยมีลักษณะเป็นการใช้อำนาจบังคับจัดเก็บ เป็นการจัดเก็บอย่างถาวร และไม่เป็นประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากรายได้ดังกล่าวนำไปใช้เพื่อประโยชน์สาธารณะตามวัตถุประสงค์ที่รัฐได้กำหนดไว้²

ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งที่เป็นรายได้สำคัญของรัฐ หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย รวมถึงบุคคลอื่นซึ่งมิใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย หลีกเลี่ยงหลบหนีหรือทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ตามกฎหมายหรือโดยฝ่าฝืนกฎหมายแล้ว ก็จะเป็นการสร้างผลกระทบต่อสังคมส่วนรวมและเศรษฐกิจของชาติ จึงเป็นหน้าที่ของรัฐในการรักษาความสงบเรียบร้อยของบ้านเมือง และความมั่นคงทางเศรษฐกิจของชาติ ในการนี้การจะทำให้กฎหมายมีผลใช้บังคับอย่างจริงจัง รัฐจะต้องมีระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่สามารถบังคับจัดเก็บที่เหมาะสม³ และมีมาตรการบังคับกับผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นวิธีการที่หน่วยงานของรัฐใช้ในการป้องกันและปราบปรามผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงเป็นการใช้มาตรการบังคับเพื่อลงโทษ ซึ่งมีแนวคิดอยู่ 3 ประการคือ

^{1(ต่อ)} สาธารณะแก่ประชาชน (จึงมีลักษณะเหมือนหนึ่งราคาของค่าบริการที่รัฐได้จัดหาให้แก่ประชาชน) และในท้ายที่สุดต่างมีความเห็นว่าภาษีเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะระหว่างประชาชนตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งความเห็นประการหลังนี้แตกต่างจากความเห็นในช่วงระยะแรก ตรงที่ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายได้ที่ได้มาโดยรัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากประชาชน มิใช่เรื่องของความสมัครใจ (ดู ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร : ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2542), หน้า 33-34.)

² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, เรื่องเดียวกัน, หน้า 18-19.

³ เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่าการยินยอมเสียภาษีด้วยความสมัครใจ เป็นส่วนประกอบที่สำคัญที่สุดของระบบภาษีอากร ซึ่งการที่ประชาชนจะมีความยินยอมเสียภาษีให้แก่รัฐด้วยความสมัครใจมากน้อยเพียงใดนั้น นอกจากจะขึ้นอยู่กับความเชื่อมั่นของประชาชนที่มีต่อระบบภาษีอากรของรัฐแล้ว ยังจะต้องพิจารณาถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่ส่งผลกระทบต่อประชาชนในการเสียภาษีทั้งด้านปัจจัยทางสังคม การเมือง การบริหาร และเศรษฐกิจ (ดู ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, “กรอบความคิดทางสังคมวิทยาและรูปแบบภาษี,” รวมบทความเนื่องในโอกาสครบรอบ 84 ปี ศาสตราจารย์ ดร.ประยูร กาญจนดุล. (มีนาคม 2540), หน้า 191-196)

1. การใช้มาตรการทางแพ่ง หรือมาตรการทางปกครองในการลงโทษผู้กระทำความผิด โดยส่วนใหญ่จะเป็นการใช้อำนาจดำเนินการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้ได้เงินภาษีคืนพร้อมทั้งเบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม ตามที่บัญญัติหลักเกณฑ์ไว้ในประมวลรัษฎากร โดยผู้มีอำนาจประเมิน คือ เจ้าพนักงานประเมินอันเป็นเจ้าหน้าที่ฝ่ายสรรพากร

2. การใช้มาตรการทางอาญา ลงโทษผู้กระทำความผิด โดยจะเป็นการใช้อำนาจดำเนินการฟ้องร้องผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นคดีอาญา อันมีบทลงโทษทั้งปรับ และจำคุกซึ่งจะเป็นการประสานงานกันระหว่าง เจ้าหน้าที่สรรพากร เจ้าหน้าที่ตำรวจ และ อัยการ

3. การใช้มาตรการทางแพ่ง และมาตรการทางอาญาลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดควบคู่กันไป ซึ่งเป็นวิธีการที่นำมาใช้กับผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนอกจากจะต้องชำระค่าภาษีให้แก่รัฐแล้ว ยังจะต้องได้รับโทษทางอาญาด้วย

อาจกล่าวได้ว่า แนวความคิดในการดำเนินคดีของรัฐสำหรับผู้กระทำการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นแนวความคิดในการดำเนินคดีอาญา⁴ เพื่อยืนยันความถูกต้องแน่นอนของการบังคับใช้มาตรการทางอาญาตามแนวคิดข้างต้น ซึ่งมีเหตุผลด้านวัตถุประสงค์ในการลงโทษที่มุ่งหมายพิเศษ เนื่องจากความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร อันรวมถึงความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากรนั้น เป็นความผิดทางเทคนิคหรือความผิดที่เกิดจากข้อห้าม (Mala Prohibita) คือ เป็นความผิดที่กฎหมายกำหนดการกระทำหรือพฤติกรรมใด ๆ และประสงค์ที่จะลงโทษผู้ฝ่าฝืนข้อหานั้น ๆ ทั้ง ๆ ที่การกระทำหรือพฤติกรรมดังกล่าวไม่ได้มีความผิดในตัวเอง (Mala Inse) และไม่ผิดในแง่ศีลธรรม (Moral) เหมือนอย่างความผิดฐานลักทรัพย์ ชิงทรัพย์ ฆ่า หรือทำร้ายผู้อื่น เป็นต้น แต่เป็นพฤติกรรมที่เป็นไปในลักษณะของการก่อให้เกิดความเสียหายต่อความสงบเรียบร้อยและความมั่นคงของสังคม จึงทำให้มีแนวความคิดด้านวัตถุประสงค์ในการลงโทษที่มุ่งหมายพิเศษมากกว่าประมวลกฎหมายอาญา ดังนี้

1. การลงโทษเพื่อเป็นการชดเชย หรือทดแทนการกระทำความผิด (Punishment as a expiation or atonement) หมายความว่าผู้ใดกระทำความผิดต้องได้รับโทษเป็นการตอบแทนการชดเชย หรือทดแทนความผิดอาจทำได้หลายทางคือ โดยการลงโทษให้สาสมกับความผิดที่ได้

⁴ J.A.E. Veraele, Fraud against the Community ; The Need for European Fraud Legislation. (Deventer-Boston : Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991), p.98.

กระทำขึ้น สำหรับความผิดที่ร้ายแรง หรือโดยการใช้ค่าเสียหายหรือค่าทดแทนด้วย⁵ อันมีพื้นฐานมาจากทฤษฎีการลงโทษโดยรัฐที่เรียกว่าทฤษฎีทดแทน (Retributive Theory)

2. การลงโทษเพื่อเป็นการข่มขู่ หรือป้องกันการกระทำความผิด (Punishment as a deterrence or expiation) หมายความว่า การลงโทษเพื่อจะทำให้ผู้กระทำความผิดเข็ดหลาบ ไม่กล้ากระทำซ้ำอีก และเพื่อให้เป็นตัวอย่างแก่คนทั่วไปเกิดเกรงกลัวไม่กล้ากระทำความผิด ซึ่งเป็นการลงโทษที่มีประโยชน์ในด้านการป้องกันสังคม วิธีการที่จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการข่มขู่ หรือป้องกันมิให้คนกระทำความผิดก็คือ⁶ ผู้มีอำนาจลงโทษจะต้องลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดโดยให้ผลร้ายที่กระทำผิดได้รับการถูกลงโทษสูงกว่าผลดี ซึ่งผู้กระทำผิดได้รับอันเกิดจากการกระทำผิด นอกจากนี้วิธีการที่จะทำให้บุคคลอื่นกลัวการถูกลงโทษ จะต้องลงโทษผู้กระทำความผิดโดยให้สาธารณชนได้เห็นหรือรับทราบ เพื่อผลของการข่มขู่บุคคลทั่วไป อันมีพื้นฐานมาจากทฤษฎีการลงโทษโดยรัฐ ที่เรียกว่า ทฤษฎีอรรถประโยชน์ (Utilitarian Theories)

สำหรับการลงโทษผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม จำเป็นต้องลงโทษเพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าวข้างต้นเป็นหลัก คือ ลงโทษเพื่อเป็นการขุดเซยหรือทดแทนที่ผู้กระทำความผิดเขาเปรียบผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มรายอื่น ๆ ที่สุจริต ตลอดจนผู้เสียภาษีอากรให้แก่รัฐทุกประเภท และการลงโทษเพื่อเป็นการข่มขู่หรือป้องกันนั้น เพื่อให้ผู้กระทำความผิดเกิดความเกรงกลัว และเข็ดหลาบที่จะกล้ากระทำความผิดอีก อีกประการหนึ่งก็เพื่อเตือนบุคคลทั่วไปในสังคมว่า ถ้ามีการกระทำเช่นนั้นอีก ก็จะได้รับโทษเช่นเดียวกัน

1. แนวความคิดว่าด้วยการใช้มาตรการบังคับทางแพ่ง

มาตรการบังคับทางแพ่ง เป็นรูปแบบหนึ่งของมาตรการที่โดยทั่วไป เรียกกันว่า มาตรการบังคับทางปกครอง (Administrative Sanctions) เพราะฝ่ายปกครอง (Administrative Agency) เป็นผู้บังคับตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางแพ่ง และโดยปกติไม่ขึ้นอยู่กับกฎหมาย

⁵ สุพจน์ สุโรจน์, “วิธีการลงโทษและการปฏิบัติต่อผู้กระทำผิด, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายอาญา 1 หน่วย 1-7 (กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัดสำนักการพิมพ์, 2530), หน้า 175.

⁶ ณรงค์ ใจหาญ, คำอธิบายกฎหมายอาญาภาคหนึ่งว่าด้วยโทษ และวิธีการเพื่อความปลอดภัย (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มิตรนราการพิมพ์, 2534), หน้า 12-13.

แพ่ง (Civil Law) แต่ขึ้นอยู่กับกฎหมายปกครอง (Administrative Law)⁷ ทั้งนี้เพราะ ลักษณะการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ เป็นการใช้อำนาจฝ่ายเดียว กล่าวคือฝ่ายปกครองมีอำนาจเหนือกว่าผู้เสียภาษี ทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการบังคับ โดยฝ่ายปกครองกำหนดมาตรการบังคับ และมาตรการลงโทษต่อผู้เสียภาษี เพื่อให้ชำระภาษี⁸ ดังนั้นโทษทางแพ่ง (Civil Penalty) ที่ใช้กันอยู่ จึงเป็นรูปแบบหนึ่งของโทษทางปกครอง (Administrative Penalty)⁹ ลักษณะของโทษทางแพ่งในที่นี้ จึงไม่เหมือนกับค่าเสียหายในทางแพ่ง ซึ่งเกิดจากการผิดสัญญาหรือละเมิด

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็น “ภาษีอากรประเมิน” ซึ่งกำหนดวิธีการเสียภาษีโดยให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดเพื่อประเมินตนเองถึงจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ หรือมีสิทธิขอคืนตามหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม และให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินการเสียภาษีของผู้ประกอบการกรณีมีการไม่ปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายที่กำหนดไว้ ในการชำระหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่ถูกต้องครบถ้วน ไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือไม่ก็ตาม รวมทั้งมีอำนาจประเมินการเสียภาษีของบุคคลอื่นกรณีมีการฝ่าฝืนกฎหมายที่กำหนดไว้ ในการออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออก¹⁰ การประเมินเพื่อให้ได้เงินภาษีคืนนี้ ถือเป็นจุดเริ่มของการใช้มาตรการบังคับทางแพ่ง¹¹

⁷ Jaap Rooding, “The Punishment of Tax Fraud,” *Criminal Law Review*. (April 1996), p. 241. ซึ่งกฎหมายปกครองนั้น หมายถึง กฎหมายมหาชนที่ใช้บังคับกับกิจกรรมของฝ่ายปกครองในฐานะที่มีอำนาจรัฐเหนือเอกชน กฎหมายที่อยู่ในสาขาหนึ่งของกฎหมายมหาชน ก็คือ กฎหมายภาษีอากร นั่นเอง

⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร : ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 80-81.

⁹ An Outline of Japanese Taxes. (Tokyo : Bureau Ministry of Finance, 1986), p. 167.

¹⁰ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, “ภาษีมูลค่าเพิ่ม : อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินและบทกำหนดโทษ,” สรรพากรสาส์น. ปีที่ 39 ฉบับที่ 11 (พฤศจิกายน 2535), หน้า 53-54.

¹¹ ผู้ที่ไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน อาจอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว หากไม่พอใจคำวินิจฉัยนั้น ก็มีสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อศาลคือฟ้องคดีต่อศาลได้แต่จะข้ามขั้นตอนมายื่นฟ้องต่อศาลโดยมิได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนไม่ได้

การที่รัฐนำมาตรการบังคับทางแพ่งมาใช้สำหรับผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ก็เพื่อลงโทษทางแพ่งแก่ผู้กระทำความผิด ซึ่งประกอบด้วยเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้บริหารงานจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และป้องกันมิให้มีการกระทำความผิดที่ฝ่าฝืนบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม¹² กับให้การเร่งรัดชำระภาษีในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม¹³

โทษทางแพ่งหรือโทษทางปกครองที่นิยมใช้กันอยู่โดยทั่วไปกับผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มนั้น กล่าวได้ดังนี้

ก. เบี้ยปรับ คือ เงินเพิ่มจำนวนค่าภาษีอากร ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ชำระ หรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน หรือขาดจำนวนไป ไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียน รวมทั้งบุคคลที่มีใช้ผู้มีสิทธิออกใบกำกับภาษี แต่ได้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ นอกจากนี้ยังลงโทษแก่ผู้ประกอบการที่มีได้ปฏิบัติหน้าที่ต่าง ๆ ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มบางกรณีอีกด้วย แต่เบี้ยปรับนี้อาจงดหรือลดได้ตามระเบียบที่กรมสรรพากรกำหนด¹⁴

ข. เงินเพิ่ม คือ ดอกเบี้ยจากการชำระเกินกำหนด ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือผู้มีหน้าที่นำส่งภาษี ไม่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย จึงมีบทบัญญัติให้เสียดอกเบี้ยแก่รัฐด้วย ซึ่งเรียกว่า “เงินเพิ่ม” เงินเพิ่มนี้มีลักษณะเช่นเดียวกับดอกเบี้ยที่ลูกหนี้ต้องชำระหนี้ เมื่อถึงกำหนดเวลาชำระหนี้แล้ว ผิดนัดนั่นเอง¹⁵

¹² ในประเทศภาคพื้นยุโรป การลงโทษทางแพ่งหรือทางปกครอง (Administrative Penalty) จะได้รับอิทธิพลส่วนหนึ่งมาจากมาตรา 6 ของ ศาลยุโรปเพื่อสิทธิมนุษยชน (E.C.H.R.) ที่จะกำหนดมาตรการทางปกครองค่อนข้างมากทางกระบวนการดำเนินคดีอาญาซึ่งมีวัตถุประสงค์ทั้งเป็นการข่มขู่และการลงโทษ จึงมีความเป็นไปได้ที่โทษทางภาษีอากรประเภทนี้จะมีบทลงโทษที่หนัก เพื่อป้องกันการกระทำความผิด (ดู Roording, “The Punishment of Tax Fraud,” p. 246.)

¹³ ดู พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, “มาตรการภาษีมูลค่าเพิ่ม,” วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปีที่ 21 ฉบับที่ 4 (ธันวาคม 2534), หน้า 503-505.

¹⁴ ดู ประมวลรัษฎากร มาตรา 89.

¹⁵ ดู ประมวลรัษฎากร มาตรา 89/1

2. แนวความคิดว่าด้วยการใช้มาตรการบังคับทางอาญา

มาตรการบังคับทางอาญา เป็นรูปแบบของมาตรการที่ศาลเป็นผู้บังคับตามกฎหมายที่มีโทษทางอาญา โดยมาตรการบังคับทางอาญาที่รัฐใช้ในการลงโทษทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรจะเป็นการดำเนินการฟ้องร้องผู้กระทำความผิดเป็นคดีอาญา ซึ่งการดำเนินคดีอาญาแก่ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น มีข้อพิจารณาด้านแนวคิดอยู่ 2 ประการคือ ¹⁶

1. แนวคิดสนับสนุนให้มีการลงโทษทางอาญา มีความเห็นว่าการเรียกเก็บภาษีย้อนหลังจากผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร ก็เพียงได้เงินภาษีคืนและเบี้ยปรับเงินเพิ่ม ซึ่งเป็นเสมือนการลงโทษทางการเงินนั้น ไม่ใช่วิธีการลงโทษที่ถูกต้อง การที่จะลงโทษผู้กระทำความผิดให้ได้ผล จำเป็นต้องดำเนินการในทางอาญา ทั้งนี้เพื่อจะให้ความเกรงกลัวอันจะมีผลในการปราบปรามการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร ซึ่งถือเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจอย่างหนึ่ง

2. แนวคิดคัดค้านการลงโทษทางอาญา มีความเห็นว่าผู้ที่กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร อาจจะไม่มิสัยเป็นอาชญากรที่จะก่อให้เกิดความไม่สงบเรียบร้อยต่อสังคม การลงโทษทางแพ่งหรือทางภาษีอากร ซึ่งผู้เสียภาษีอากรยินยอมชดใช้ให้ก็ได้รับการลงโทษในทางสังคมส่วนหนึ่งแล้ว ย่อมเป็นการเพียงพอถ้าหากมีมาตรการลงโทษทางอาญาอีกแล้ว จะไม่ก่อให้เกิดผลดีต่อสังคมแต่ประการใด เพราะรัฐก็ได้รับประโยชน์คืนมาทั้งหมดแล้ว ในทางตรงกันข้ามอาจจะทำให้บุคคลนั้นต้องเสื่อมเสียชื่อเสียงและไม่อาจจะเข้าสังคมได้อีก ซึ่งสังคมยังมีความต้องการที่จะใช้บริการเพราะความสามารถของเขาประการใดประการหนึ่ง

สำหรับแนวความคิดในการดำเนินคดีอาญาผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้รับการสนับสนุนในประเทศต่าง ๆ ที่มีการบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากเป็นที่ยอมรับกันว่า การฟ้องร้องเป็นคดีอาญาเพื่อลงโทษนั้นสร้างความกลัวเกรงต่อผู้ทุจริตได้มากที่สุดในการบรรเทาโทษที่มีอยู่ทั้งหมด ทั้งนี้จะมีผลต่อการข่มขู่ (deterence) บุคคลอื่นมากน้อยเพียงใด ย่อมขึ้นอยู่กับมาตรการด้านประชาสัมพันธ์ (publicity) ถึงการดำเนินคดี

¹⁶ บรรหาร บัณฑุกุล, “การป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีอากร,” สรรพากรสาส์น. ปีที่ 30 ฉบับที่ 5 (กันยายน-ตุลาคม, 2526) , หน้า 47-48.

อาญาของรัฐด้วย¹⁷ ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่าการลงโทษทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรและอาจรวมถึงประมวลกฎหมายอาญา¹⁸ ซึ่งประกอบด้วยโทษจำคุกและปรับนั้น มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อข่มขู่ หรือป้องกันการกระทำความผิด และยังเป็น การชดเชยหรือทดแทนการกระทำความผิดอีกด้วย

โทษทางอาญาที่นิยมใช้กันอยู่โดยทั่วไปกับผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มคือ โทษจำคุก และโทษปรับนั้น กล่าวได้ดังนี้

ก. โทษจำคุก

เป็นโทษหนักที่สุดและเป็นวิธีการลงโทษสำหรับใช้กำจัดผู้กระทำความผิดออกไปเสียจากสังคมเป็นการชั่วคราว โทษจำคุกก่อให้เกิดผลที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการลงโทษผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ โทษจำคุกถูกนำมาใช้เพื่อตอบสนองผู้กระทำความผิดตามความร้ายแรงแห่งความผิด ซึ่งพิจารณาจากความน่าตำหนิอันกระทบต่อเศรษฐกิจ และความสงบเรียบร้อยในสังคม นอกจากนี้การลงโทษจำคุกยังมีผลให้ผู้กระทำความผิดหลายจำ และเกรงกลัวไม่กล้ากระทำความผิดอีกอันเป็นการป้องกันโดยเฉพาและมีผลเป็นการข่มขู่มิให้ผู้อื่นกระทำความผิดอีกด้วย อย่างไรก็ตาม การลงโทษจำคุกมีจุดอ่อนตรงที่ว่าต้องใช้คนและงบประมาณในการดูแลนักโทษ

ผู้มีอำนาจสั่งจำคุกได้คือศาล ซึ่งตามทางพิจารณาคดีของศาลในความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ ปรากฏว่าผู้กระทำความผิดดังกล่าวจะถูกศาลพิพากษาจำคุก และศาลไม่เคยใช้ดุลพินิจในการรอกการลงโทษเลย¹⁹ ในขณะที่การกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรโดยทั่วไป ไม่ว่าภาษีอากรประเภทใด แม้ศาลจะพิพากษาจำคุก แต่ก็มักจะได้รับการรอกการลงโทษไว้ เนื่องจากศาลเห็นว่า การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการกระทำที่มีส่วนทำลายความมั่นคงทางเศรษฐกิจของชาติ และเป็นภัยร้ายแรงต่อสังคมโดยรวมมากกว่าการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรประเภทอื่น

¹⁷ Alan A. Tait, *Value Added Tax : International Practice and Problem*, (Washington D.C. : International Monetary Fund, 1988), p 323.

¹⁸ การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะพิเศษมากกว่าการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทั่วไป ตรงที่ว่าพฤติการณ์และสภาพความผิดบางกรณีอาจทำให้ผู้ทุจริตมีความรับผิดชอบตามกฎหมายอาญาด้วย เช่น ความผิดเกี่ยวกับเอกสาร, ความผิดต่อเจ้าพนักงาน และความผิดฐานฉ้อโกง เป็นต้น (ดู สมภพ ผ่องสว่าง, “กลไกภาษีมูลค่าเพิ่ม,” หน้า 152)

¹⁹ สมภพ ผ่องสว่าง, เรื่องเดียวกัน, หน้า 155.

ข. โทษปรับ

เป็นโทษที่บังคับเอาจากทรัพย์สินที่ศาลกำหนดโดยคำพิพากษากายในขอบเขตที่กฎหมายบัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้น ส่วนใหญ่โทษปรับจะเป็นเงินตราซึ่งอาจกำหนดเป็นเงินจำนวนแน่นอน โทษปรับนี้มีมาตั้งแต่สมัยโบราณควบคู่กับโทษจำคุกแต่ถือว่าเป็นโทษที่เบากว่าโทษจำคุก ความมุ่งหมายของโทษปรับนี้สอดคล้องกับการลงโทษเพื่อชดเชยหรือทดแทนความเสียหายที่ผู้กระทำก่อให้เกิดขึ้นเนื่องจากการกระทำความผิดและมีผลต่อการช่มชู้ผู้กระทำผิดและบุคคลอื่นให้มีความเกรงกลัวไม่กล้ากระทำความผิดเพราะโทษปรับอาจมีจำนวนสูงมาก จนทำให้ผู้กระทำกลัวเกรงได้

ข้อดีของโทษปรับก็คือ เป็นโทษที่สามารถใช้อย่างประหยัดและรวดเร็ว เพราะรัฐไม่ต้องเสียงบประมาณในการดูแลนักโทษเช่นเดียวกับโทษจำคุก และผู้ต้องโทษก็ไม่ต้องปะปนกับผู้กระทำผิดติดนิสัย จึงไม่ก่อให้เกิดการถ่ายทอดนิสัยหรือวิธีการก่ออาชญากรรมระหว่างผู้ต้องโทษเหมือนอย่างโทษจำคุก/อย่างไรก็ดี โทษปรับก็มีข้อเสียคือโทษปรับที่เล็กน้อยไม่น่าจะก่อให้เกิดความเข็ดหลาบ หวาดกลัว หรือแม้แต่โทษปรับที่รุนแรงแต่ถ้าผู้กระทำผิดมีฐานะทางเศรษฐกิจดี ก็ไม่น่าก่อให้เกิดผลกระทบใด ๆ²⁰ และเมื่อพิจารณาโทษปรับที่จะบังคับใช้กับผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ว่าจะเป็นตามประมวลรัษฎากรหรือประมวลกฎหมายอาญา โดยเทียบเคียงกับผลประโยชน์ที่ผู้กระทำจะได้รับจากการทุจริตแล้ว นับว่าเป็นการลงโทษที่น้อยมาก

3. แนวความคิดว่าด้วยการใช้มาตรการบังคับทางแพ่งและมาตรการบังคับทางอาญา

ปัจจุบันในทางปฏิบัติเมื่อเกิดความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากรชั้น กรมสรรพากรซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นจะมีการใช้มาตรการทางแพ่ง เพื่อดำเนินการลงโทษทางแพ่งแก่ผู้กระทำความผิด โดยจะเป็นการใช้อำนาจดำเนินการประเมินภาษีให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้มาชำระภาษี พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม หากผู้กระทำผิดไม่ปฏิบัติตาม ก็ถือเป็นลูกหนี้หรือผู้ค้างภาษีอากร²¹ และหากไม่มีการอุทธรณ์การ

²⁰ ณรงค์ ใจหาญ, คำอธิบายกฎหมายอาญาภาคหนึ่งว่าด้วยโทษและวิธีการเพื่อความปลอดภัย, หน้า 47.

²¹ ดู ประมวลรัษฎากร มาตรา 12

ประเมิน หรือคำวินิจฉัยดังกล่าวต่อศาลย่อมเป็นที่สุด โดยกรมสรรพากรจะดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิด²² ในขณะเดียวกันจะมีการใช้มาตรการทางอาญา เพื่อดำเนินการลงโทษทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิด โดยจะเป็นการใช้อำนาจดำเนินการฟ้องร้องผู้กระทำความผิดเป็นคดีอาญา ทั้งตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร และประมวลกฎหมายอาญาในกรณีที่มีลักษณะความผิดมีความเกี่ยวพัน เพื่อวัตถุประสงค์ในการลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว

ทั้งนี้เนื่องจากเชื่อกันว่า การลงโทษทางแพ่งไม่เป็นการเพียงพอเพราะจะทำให้ผู้นั้นไม่เข็ดหลาบ อีกทั้งยังอาจจะเป็นตัวอย่างแก่ผู้ประกอบการหรือบุคคลรายอื่น ๆ ที่จะกระทำการทุจริตเพิ่มเติมตามมาอีกด้วย ดังนั้น ถ้าหากได้มีการนำเอาโทษทางอาญาไปใช้ควบคู่กันด้วยแล้ว จะเป็นผลให้เกิดความเกรงกลัวในด้านผู้ที่จะกระทำการทุจริตว่า การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มจะได้ผลไม่คุ้มค่าหรือเป็นการกระทำที่เสี่ยงต่อความผิดมากเกินกว่าที่พึงได้รับซึ่งในแง่ของการบริหารงานภาษีมูลค่าเพิ่ม ถือว่าเป็นนโยบายและเป้าหมายที่จะเป็นการปราบปราม หรือป้องกันให้มีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มน้อยลงได้

²² โดยทั่วไป กรณีที่ลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระหนี้ เจ้าหนี้จะไปยึดหรืออายัดทรัพย์สินของลูกหนี้มาชำระหนี้โดยผลการเองไม่ได้ จะต้องฟ้องคดีต่อศาลขอให้บังคับลูกหนี้ชำระหนี้ เมื่อศาลมีคำพิพากษา และคำบังคับแล้ว ลูกหนี้ไม่ปฏิบัติตามคำบังคับ ศาลจะออกหมายบังคับคดีตั้งเจ้าพนักงานบังคับคดียึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของลูกหนี้ แต่หลักการนี้จะใช้กับหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรไม่ได้ เพราะหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรนั้น มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องฟ้องคดีต่อศาล อำนาจดังกล่าวนี้อธิบดีกรมสรรพากรจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้ และในจังหวัดอื่น นอกจากกรุงเทพมหานคร ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีกรมสรรพากร ภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอนั้นจะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด อนึ่ง วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินจะต้องปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดจะต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง (ดู ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, “ลักษณะพิเศษของประมวลรัษฎากร,” ตุลพาท ปีที่ 35 ฉบับที่ 4 (กรกฎาคม-สิงหาคม 2531), หน้า 48-49)

2.2 แนวความคิดเฉพาะในการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

ปัจจุบันการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการดำเนินคดีอาญาตามระบบกล่าวหา²³ เช่นเดียวกับการดำเนินคดีอาญาโดยทั่วไปที่มีเป้าหมายของการดำเนินคดีอาญาเพื่อชี้ขาดหรือพิสูจน์ความผิดเรื่องที่ถูกกล่าวหา²⁴ แต่เนื่องจากกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นกฎหมายภาษีอากรประเภทหนึ่งที่มีลักษณะพิเศษ หรือมีลักษณะเป็นเอกเทศ ซึ่งเป็นไปตามหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร (Autonomie du droit fiscal) ที่ว่าผู้บัญญัติกฎหมายสามารถร่างบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวความคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่นได้²⁵ รวมทั้งไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีอากรในลักษณะเดียวกันกับที่ปรากฏในกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา (Criminal Procedure Law) ซึ่งเนื้อหาสาระนั้นครอบคลุมถึงองค์การซึ่งมีอำนาจและหน้าที่ดำเนินคดีและกระบวนการดำเนินคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร (special proceeding)²⁶ /หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร จึงทำให้องค์กรต่าง ๆ ของรัฐซึ่งมีอำนาจและหน้าที่ดำเนินคดีเพื่อพิสูจน์ความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละประเทศมีลักษณะพิเศษแต่จะมีลักษณะแตกต่างกันอย่างไรนั้น ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับประวัติความเป็นมาของระบบกฎหมายและระบบการบริหารงานจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ในแต่ละประเทศ อันมีรากฐานของแนวความคิดต่าง ๆ ที่ต่างกันออกไป โดยเฉพาะ

²³ ลักษณะสำคัญของการดำเนินคดีอาญาตามระบบกล่าวหา (Accusatorial System) คือ การแยก “หน้าที่สอบสวนฟ้องร้อง” และ “หน้าที่พิจารณาพิพากษาคดี” ออกจากกันโดยให้องค์กรในการดำเนินคดีอาญาที่ต่างหากจากกันเป็นผู้ทำหน้าที่ทั้งสองนั้น ทั้งนี้โดยให้ศาลซึ่งเป็นองค์กรในการดำเนินคดีอาญาดังเดิมรับผิดชอบเฉพาะการพิจารณาพิพากษาคดี ส่วนการสอบสวนฟ้องร้อง ให้องค์กรในการดำเนินคดีอาญาที่จัดตั้งขึ้นใหม่เป็นผู้รับผิดชอบโดยตรงที่จะดำเนินการเพื่อรักษาผลประโยชน์รัฐ พร้อมกันนั้นก็ให้สิทธิต่าง ๆ แก่ผู้ถูกกล่าวหา (ผู้ต้องหาและจำเลย) เพื่อให้โอกาสแก้ข้อกล่าวหาและต่อสู้คดีได้อย่างเต็มที่ โดยยกฐานะของผู้ถูกกล่าวหาจากสภาพที่เป็น “กรรมในคดี” ขึ้นเป็น “ประธานในคดี” ทั้งนี้เพราะกฎหมายไม่ได้มองผู้ถูกกล่าวหาเป็นวัตถุแห่งการซักพอกอีกต่อไป แต่ถือว่าผู้ถูกกล่าวหาเป็น “คน” และเป็นส่วนหนึ่งของวิธีพิจารณาความอาญา (ดู คณิต ณ นคร, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ : เนติธรรม, 2528), หน้า 11-12.)

²⁴ คณิต ณ นคร, เรื่องเดียวกัน, หน้า 6.

²⁵ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร : ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 93-94.

²⁶ ดู An Outline of Japanese Tax, pp. 168-169.

แนวความคิดด้านกระบวนการดำเนินคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งอาจแบ่งออกได้ 2 แนวความคิดคือ แนวความคิดว่าด้วยกระบวนการดำเนินคดีโดยองค์กรในกระบวนการยุติธรรมทางอาญาและแนวความคิดว่าด้วยกระบวนการดำเนินคดีโดยองค์กรบริหารงานจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

1. แนวความคิดว่าด้วยกระบวนการดำเนินคดีโดยองค์กรในกระบวนการยุติธรรมทางอาญา

แนวความคิดว่ากระบวนการดำเนินคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มโดยองค์กรในกระบวนการยุติธรรมทางอาญานี้ เกิดจากแนวความคิดที่ว่ารัฐเป็นผู้รักษาความสงบเรียบร้อยอันเป็นแนวความคิดดั้งเดิมที่สืบทอดกันมาในประเทศภาคพื้นยุโรป ดังนั้นการดำเนินคดีอาญาจึงเป็นการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐ²⁷ แต่ถือเป็นการดำเนินกระบวนการยุติธรรมทางอาญาโดยรัฐที่มีลักษณะพิเศษกว่าคดีความผิดอาญาทั่วไป เพราะมีแนวความคิดว่านอกจากรัฐจะเป็นผู้เสียหายและมีหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อยของสังคมแล้ว รัฐยังมีหน้าที่คุ้มครองผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจการเงินของสาธารณะด้วย²⁸ องค์กรต่าง ๆ ซึ่งมีอำนาจและหน้าที่ดำเนินคดีอาญาของรัฐ อันได้แก่ตำรวจ อัยการ ศาล ต่างก็มีหน้าที่ในการอำนวยความยุติธรรมและช่วยกันค้นหาความจริง ผู้เกี่ยวข้องในคดีอาญาทุกฝ่าย หรือองค์กรในการดำเนินคดีอาญาทุกองค์กรจะร่วมมือกันในการค้นหาความจริงตามหลักการตรวจสอบ²⁹ ในรูปแบบการดำเนิน

²⁷ แม้ว่าประเทศภาคพื้นยุโรปจะมีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการปกครองจากระบอบกษัตริย์ที่มีอำนาจสิทธิเด็ดขาดมาเป็นระบอบกษัตริย์ภายใต้รัฐธรรมนูญ หรือเปลี่ยนรูปรัฐจากราชอาณาจักร (Kingdom) มาเป็นสาธารณรัฐ (Federal State) แต่นั่นก็เป็นเพียงการเปลี่ยนผู้ถืออำนาจเท่านั้น ในเนื้อหายังคงยอมรับอำนาจรัฐหรืออำนาจส่วนกลางอยู่เช่นเดิมไม่เปลี่ยนแปลง (ดู คณิต ฒ นคร, “วิธีพิจารณาความอาญาของไทย : หลักกฎหมายกับทางปฏิบัติที่ไม่ตรงกัน,” วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปีที่ 15 ฉบับที่ 3 (กันยายน 2528), หน้า 3)

²⁸ J.A.E. Vervaele, op. cit., p 97.

²⁹ เช่น การสอบสวนเบื้องต้น (Preliminary enquiry) โดยการตรวจสอบหรือไต่สวนของศาล magistrate, อัยการ และตำรวจ ซึ่งตำรวจจะทำหน้าที่ช่วยเหลือในการสอบสวนดังกล่าว (ดู Vervaele, op. cit, p 98)

งานขององค์กรพิเศษ³⁰ โดยการให้องค์กรอัยการ (Public Prosecutor) ที่มีผู้เชี่ยวชาญพิเศษ เป็นผู้ดำเนินการสืบสวนสอบสวนและฟ้องร้อง³¹ (Investigation and Prosecution) ทั้งนี้เป็นไป

³⁰ เช่น ประเทศเยอรมัน ในปี ค.ศ. 1960 จะมีหน่วยงานพิเศษของอัยการ (Schwerpunktstaatsanwaltschaften) ทำหน้าที่สืบสวนสอบสวนและฟ้องร้องคดีเกี่ยวกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจทุกประเภท ต่อมาในปี ค.ศ. 1979 ก็มีการจัดตั้งศาลแผนกคดีเศรษฐกิจ (Economic Chamber) สำหรับพิจารณาคดีดังกล่าวเป็นกรณีพิเศษ ไม่ว่าจะเป็นความผิดทางอาญาภายใต้บทบัญญัติพิเศษหรือภายใต้ประมวลกฎหมายอาญาในกรณีที่เกี่ยวข้องกับการนั่งพิจารณาคดีของผู้พิพากษาจะมีการนำระบบผู้พิพากษาสมทบ (lay judges) มาใช้ด้วย ซึ่งกระบวนการดังกล่าวข้างต้นได้นำมาใช้กับคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มภายหลังที่มีการบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อปี ค.ศ. 1968 (ดู J.A.E. Vervaele, op. cit, pp. 99-100)

³¹ กฎหมายต่างประเทศโดยมาก ไม่ได้แยกอำนาจหน้าที่สืบสวนและสอบสวนออกจากกันในความผิดทางอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งรวมถึงความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ประเทศเยอรมันจะกำหนดให้เจ้าหน้าที่สืบสวนสอบสวนภาษีอากร (Tax Investigator) มีหน้าที่ในการแสวงหาข้อเท็จจริงและรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อพิสูจน์ความผิด โดยเจ้าหน้าที่สืบสวนนี้ถือเป็นเจ้าพนักงานซึ่งได้รับมอบหมายเป็นลายลักษณ์อักษรจากสำนักงานการคลังท้องถิ่น (Regional Finance Office) และเป็นเจ้าพนักงานในสังกัดสำนักงานอัยการ (Public Prosecutor's office) และเมื่อการสืบสวนสอบสวนเสร็จสิ้นจึงมีพยานหลักฐานที่จะพิสูจน์ความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีอากรอย่างแน่ชัดแล้ว เจ้าหน้าที่สืบสวนสอบสวนจะทำรายงาน (reports) เพื่อเสนอให้มีการฟ้องร้องเป็นคดีอาญาต่อไป (ดู Herbert Zangl, *Tax Auditing and Investigation* (Berlin : German Foundation for International Development, 1982), p. 315 & 332)

ตามระบบอัยการสมบูรณ³²

แนวความคิดนี้ถือเป็นกระบวนการดำเนินคดีอาญา โดยการที่รัฐจัดให้องค์กรลักษณะพิเศษของรัฐ³³ ทำหน้าที่ตรวจสอบข้อเท็จจริงของเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับบุคคลผู้กระทำการทุจริต และทำคำชี้ขาดในที่สุด การดำเนินคดีอาญาในประเทศที่ใช้หลักดำเนินคดีอาญาโดยรัฐ ในเนื้อหาต้องถือว่าไม่ใช่การพิพาทกันในศาล ฉะนั้นคดีความผิดทางอาญาเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มจึงถือไม่ได้ว่าเป็นเรื่องระหว่างคู่ความ กล่าวคือ ในฐานะที่เป็นผู้รักษา

³² หลักเกณฑ์ของระบบอัยการสมบูรณในคดีอาญาถือว่า การสอบสวนฟ้องร้องเป็นกระบวนการดำเนินคดีอาญากระบวนการเดียวกันที่แบ่งแยกไม่ได้ เจ้าพนักงานตำรวจเป็นเพียงเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ช่วยเหลืออัยการเท่านั้น (ดู คณิต ณ นคร , *กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา*, หน้า 14) ซึ่งประเทศภาคพื้นยุโรป เช่น เยอรมัน การสืบสวนจะถือเป็นส่วนหนึ่งของการสอบสวนเบื้องต้น (Preliminary Investigation or Enquiry) และการสอบสวนนั้นจะเป็นขั้นตอนเริ่มต้นของการดำเนินคดีอาญาอย่างแท้จริง (Pre-trial Procedure) (ดู Nigel G. Foster, *German & Legal System* (London : Blackstone Press Limited, 1993), p 177) สำหรับประเทศไทยนั้น เนื่องจากเป็นประเทศที่ไม่ได้มีระบบอัยการสมบูรณ จึงอาจแยกความรับผิดชอบในการสืบสวนสอบสวนและฟ้องร้องคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มออกเป็น การสืบสวนของเจ้าพนักงานสรรพากรที่เรียกว่าการตรวจสอบไตสวนและการพิจารณาดำเนินคดีอาญาชั้นสรรพากร การดำเนินคดีอาญาของพนักงานสอบสวนแล้วต่อด้วยการดำเนินคดีอาญาของพนักงานอัยการ การแยกความรับผิดชอบเช่นนี้เป็นการแยกที่ค่อนข้างเด็ดขาดซึ่งผิดระบบ

³³ อย่างไรก็ตาม บางประเทศในภาคพื้นยุโรป องค์กรของรัฐดังกล่าว นอกจากองค์กรในกระบวนการยุติธรรมทางอาญาแล้ว องค์กรบริหารงานจัดเก็บภาษีอากร ก็นับว่ามีบทบาทสำคัญมากขึ้นต่อกระบวนการดำเนินคดี เช่น ประเทศเบลเยียม แต่เดิมนยึดถือกระบวนการดำเนินคดีโดยองค์กรในกระบวนการยุติธรรมทางอาญา และแม้มีการปฏิรูปภาษีอากรในปี ค.ศ. 1980 พนักงานอัยการก็ยังมีสิทธิเริ่มกระบวนการดำเนินคดีแต่เพียงฝ่ายเดียว เจ้าหน้าที่ภาษีอากรของรัฐไม่มีสิทธิดำเนินคดี จะมีสิทธิเป็นเพียงพยาน ผู้เชี่ยวชาญในศาลตามที่อัยการเบิกตัวเป็นพยานเท่านั้น แต่ภายหลังในปี ค.ศ. 1986 รัฐสภาได้ออกกฎหมายยินยอมให้เจ้าหน้าที่ภาษีอากรเข้ามามีส่วนร่วมในการสอบสวนของอัยการหรือการตรวจสอบของศาล magistrate อาทิเช่น การค้นสถานที่ใด ๆ , การรับฟังเป็นพยานบุคคล เป็นต้น (ดู Vervaele, op. cit, pp 137-138)

กฎหมายและอำนาจความยุติธรรมย่อมไม่อาจถูกมองว่าเป็น “คู่ความ” กับประชาชนผู้ทุจริตในรัฐได้เลย ทั้งนี้เพราะผู้ที่อยู่ตรงข้ามกับเอกชนนั้นไม่ใช่องค์กรของรัฐ แต่เป็นตัวรัฐเอง³⁴ จึงได้รับการยืนยันจากฝ่ายทฤษฎีว่า ในประเทศภาคพื้นยุโรปนั้น อัยการและตำรวจมีความเป็นภาวะวิสัย (Objectivity) กล่าวคือ อัยการและตำรวจมีหน้าที่ค้นหาความจริงแท้ของเรื่อง หรือความจริงในเนื้อหาโดยไม่ผูกมัดกับคำร้องขอของผู้ใดทั้งสิ้น³⁵ ส่วนศาลก็ต้องมีความกระตือรือร้น (Active) ในการค้นหาความจริงด้วยตัวเอง ศาลจึงเป็นผู้ถามพยานเอง และจะค้นหาความจริงจนพอใจ การค้นหาความจริงจะไม่จำกัดอยู่กับรูปแบบพิธี กล่าวคือ เมื่อไม่มีลักษณะของการต่อสู้หรือคู่ความก็ย่อมไม่อาจมีหลักเกณฑ์ในเรื่องพยานหลักฐานที่เคร่งครัด การดำเนินคดีอาญาตามแนวความคิดนี้มีหลักเกณฑ์เพียงว่าจะใช้วิธีการที่ทำให้ผู้ถูกกล่าวหาตกเป็น “กรรมในคดี” ไม่ได้เท่านั้น³⁶ ดังนั้น การค้นหาความจริงในศาลจึงไม่ถือว่าเรื่องหน้าที่นำสืบหรือระบบการถามค้าน (Cross-Examination) เป็นสาระสำคัญแต่อย่างใด ซึ่งการค้นหาความจริงในลักษณะนี้เรียกว่า “หลักการค้นหาความจริงในเนื้อหา” (Inquisitionsprinzip)³⁷

³⁴ องค์กรของรัฐโดยเฉพาะอย่างยิ่งอัยการ ไม่มีฐานะทางกฎหมายของตนเอง เพราะในทางประวัติความเป็นมาของอัยการนั้น อัยการมีที่มาจากอำนาจตุลาการ ซึ่งก็เป็นคู่ความในเนื้อหาไม่ได้เช่นเดียวกัน (ดู คณิต ฌ นคร, “อัยการเยอรมันและการดำเนินคดีอาญาของอัยการก่อนฟ้อง,” ในระบบอัยการสากล รวบรวมโดยกรมอัยการ (กรุงเทพฯ : เรือนแก้วการพิมพ์, 2526), หน้า 92)

³⁵ คณิต ฌ นคร, “วิธีพิจารณาความอาญาของไทย : หลักกฎหมายกับทางปฏิบัติไม่ตรงกัน,” วารสารนิติศาสตร์, หน้า 7)

³⁶ เนื่องจากกระบวนการดำเนินคดีอาญาในภาคพื้นยุโรป ปัจจุบันเป็นการดำเนินคดีโดยรัฐตามระบบกล่าวหาที่ให้สิทธิต่าง ๆ แก่ผู้ถูกกล่าวหากับยกฐานะผู้ถูกกล่าวหาขึ้นเป็นประธานในคดี อันเป็นผลมาจากยุครุ่งเรืองด้านภูมิปัญญาของมนุษย์ใน ศ.18 (Enlightenment) และอนุสัญญายุโรปเพื่อคุ้มครองสิทธิมนุษยชนและเสรีภาพขั้นพื้นฐาน (The European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms) (ดู Vervaele, op. cit., p. 98)

³⁷ สำหรับการพิจารณาตีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มของศาลไทย แม้เป็นการดำเนินคดีอาญาตามระบบกล่าวหา และเป็นการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐ แต่ในทางปฏิบัติทำให้น่าเชื่อว่ามีลักษณะโน้มเอียงไปในระบบกล่าวหาเหมือนอย่างประเทศอังกฤษมากกว่าทางภาคพื้นยุโรป กล่าวคือ เป็นการต่อสู้ระหว่างคู่ความ ศาลซึ่งเป็นผู้ชี้ขาดจะวางเฉย (Passive) และมีหน้าที่เพียงควบคุมการพิจารณาให้บังเกิดความเป็นธรรมตามหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่กำหนดไว้อย่างเคร่งครัด เช่น หน้าที่นำสืบ การถามค้าน เป็นต้น

2. แนวความคิดว่าด้วยกระบวนการดำเนินคดีโดยองค์กรบริหารงานจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

แนวความคิดว่ากระบวนการดำเนินคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยองค์กรบริหารงานจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นแนวความคิดที่เกิดขึ้นครั้งแรกในประเทศอังกฤษ เมื่อมีการบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม วันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 1973 โดยมีรากฐานความคิดมาจากการดำเนินคดีอาญาทั่วไปของประเทศอังกฤษที่ว่า³⁸ ประชาชนเป็นผู้รักษาความสงบเรียบร้อยและประชาชนไม่ไว้วางใจในอำนาจรัฐ ซึ่งจะต่างจากแนวความคิดในการดำเนินคดีอาญาของประเทศภาคพื้นยุโรป ที่ถือว่ารัฐเป็นผู้รักษาความสงบเรียบร้อย และด้วยเหตุที่ความคิดเกี่ยวกับเสรีภาพของประชาชนในประเทศอังกฤษจะสูงมาก จนมีแนวโน้มไปในทางปฏิเสธอำนาจรัฐ จึงได้มีการสถาปนาอำนาจรัฐสภาอันประกอบด้วยฝ่ายนิติบัญญัติและฝ่ายบริหาร ซึ่งถือว่าเป็นตัวแทนของประชาชนขึ้นมาคานอำนาจของกษัตริย์ และในที่สุดก็ได้รับการยอมรับว่าเป็นอำนาจสูงสุด ดังนั้นรูปแบบของการดำเนินคดีอาญาจึงเป็นการดำเนินคดีอาญาโดยประชาชน (Private Individuals)³⁹ และองค์กรบริหาร ซึ่งมีใช้ตำรวจ (non - police agencies)⁴⁰

³⁸ Delmar Karlen, *Anglo-American Criminal Justice* (London : Oxford University Press, 1967), p 19.

³⁹ ซึ่งประชาชนทุกคนเป็นผู้เสียหายและสามารถที่จะนำคดีมาฟ้องได้โดยไม่จำกัดว่าจะต้องเป็นผู้เสียหายที่แท้จริงหรือไม่ ถึงแม้การฟ้องร้องคดีอาญาส่วนใหญ่ตำรวจจะเป็นผู้ฟ้องคดีอาญาก็ตาม แต่การฟ้องร้องก็เป็นไปตามสิทธิของเขาในฐานะประชาชนคนหนึ่งมิใช่โดยหน้าที่ต้องฟ้องร้องคดี (ดู Karlen, op.cit, p 19) และแม้ภายหลังอังกฤษจะเปลี่ยนมาใช้หลักการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐในปี ค.ศ. 1986 แต่สิทธิในการฟ้องร้องคดีของผู้เสียหายตามหลักการดำเนินคดีอาญาโดยประชาชนยังคงอยู่ (ดูเพิ่มเติมใน คณิศ ฅ นคร, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, หน้า 13)

⁴⁰ ในทางปฏิบัติที่องค์กรบริหารสามารถฟ้องร้องคดีด้วยตนเองนั้น ทำให้การฟ้องร้องคดีสามารถพัฒนานโยบายและรูปแบบได้โดยอิสระ (autonomously) ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับปัจจัยที่สำคัญเช่น เป้าหมายขององค์กร, วัฒนธรรมและธรรมเนียมปฏิบัติขององค์กร, ทักษะด้านศีลธรรมหรือความรู้สึกรับผิดชอบที่เป็นกรอบของพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติ, สถานะทางสังคมของคู่ความ และทางเลือกที่นำมาใช้ต่อกรฟ้องร้องคดี เป็นต้น (ดู Roording, "The Punishment of Tax Fraud," p. 247)

ตามแนวความคิดนี้ถือว่าองค์กรบริหารมีอำนาจและหน้าที่ในการดำเนินคดีอาญาในฐานะที่เป็นตัวแทนประชาชน⁴¹ โดยการให้องค์กรบริหารที่รับผิดชอบต่อการบริหารงานจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งในที่นี้คือ ศุลกากรและสรรพสามิต (Customs and Excise) เป็นผู้ดำเนินการสืบสวนสอบสวนและฟ้องร้อง (Investigation and Prosecution) สำหรับความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะมีแนวคิดที่⁴² ความผิดนี้ควรจะมี ความเกี่ยวข้องเป็นหลักกับผู้กำหนดนโยบาย (Policy Makers) ของรัฐ (Public) ซึ่งควบคุมเอกสารหลักฐานทางบัญชีของผู้ประกอบการโดยส่วนใหญ่ การที่กฎหมายให้อำนาจในการดำเนินคดีแก่ผู้มีหน้าที่บริหารงานจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างกว้างขวางเช่นนี้⁴³ ก็เพื่อให้กระบวนการดำเนินคดีความผิดอันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้มีความสะดวก เป็นความลับ⁴⁴ และต้องการผลของข้อพิพาท

⁴¹ ทั้งนี้เนื่องจากระบบการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐ (Public Prosecution) ของประเทศอังกฤษ ยังไม่ได้รับการพัฒนาอย่างเต็มที่ จึงทำให้การดำเนินคดีอาญาอยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยงานหรือองค์กรที่แตกต่างกันจำนวนมาก (ดู Leonard Herschel Leigh, *The Control of Commercial Fraud* (London : Heineman, 1982), p 246) เช่น Health and Safety Inspectorate ดำเนินการเกี่ยวกับความผิดสุขภาพและความปลอดภัย (Health and Safety) , องค์กรที่มีการฉ้อโกงต่าง ๆ ซึ่งรวมถึง Department of Trade and Industry ดำเนินการเกี่ยวกับความผิดทางฉ้อโกง (Fraud) และ Inland Revenue ดำเนินการเกี่ยวกับความผิดทางภาษีอากร (Tax Evasion) เป็นต้น (ดู Andrew Sanders and Richard Young, *Criminal Justice* (London : Butterworth, 1994), p 240.)

⁴² Sanders and Young, op. cit, p 241.

⁴³ อย่างไรก็ตาม การดำเนินคดีดังกล่าวก็อาจมีข้อจำกัด หากคดีความผิดที่กระทำโดยมีเจตนาฉ้อโกงหรือทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น กระทบต่อความสงบเรียบร้อยของสังคมและประโยชน์สาธารณะ ซึ่งอาจทำให้ Director of Public Prosecution (D.P.P.) เข้ามาร่วมในการดำเนินคดีอาญาด้วย (ดู Herschel Leigh, op. cit, p 248)

⁴⁴ ทั้งนี้เพราะมีเหตุผลสนับสนุนที่ว่า เรื่องภาษีอากรนั้นการรักษาความลับถือเป็นธรรมเนียมปฏิบัติอย่างหนึ่ง แม้ว่าผู้เสียภาษีจะต้องสงสัยว่ากระทำความผิดอื่น ๆ อีกก็ตาม การที่องค์กรบริหารผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเป็นทั้งผู้สืบสวนสอบสวนและฟ้องร้องเช่นนี้ในทางปฏิบัติของการสืบสวนสอบสวน จะทำให้สามารถกำหนดและปรับใช้เป็นนโยบายร่วมกันได้ ยิ่งกว่านั้นการภาษีอากรเป็นกฎเกณฑ์ที่มีลักษณะพิเศษ เจ้าหน้าที่สืบสวนสอบสวน (Investigator) จะต้องเป็นผู้มีความรู้ ประสบการณ์ และได้รับการฝึกฝนด้านเทคนิคเป็นอย่างดี ดังนั้นทางปฏิบัติจึงไม่เปลี่ยนการสืบสวนสอบสวนจากองค์กรบริหารจัดเก็บภาษีอากรไปยังตำรวจ (ดู Herschel Leigh, op. cit, p. 234.)

โดยเร็ว⁴⁵ รวมถึงเป็นประโยชน์ต่อการบริหารงานจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามนโยบายที่กำหนดไว้ โดยองค์กรของรัฐนั้น⁴⁶ อย่างไรก็ตามในพื้นฐานของความคิดแล้ว การดำเนินคดีของศุลกากร และสรรพสามิต (Custom and Excise) หาได้กระทำแทนรัฐไม่แต่กระทำแทนประชาชน ดังนั้นในทางทฤษฎีจึงถือว่าองค์กรบริหารซึ่งเป็นโจทก์ในคดี มีฐานะเท่าเทียมกับผู้ทุจริตซึ่งเป็นจำเลยอันมีลักษณะเช่นเดียวกับคดีแพ่งซึ่งเป็นการต่อสู้ระหว่างคู่ความสองฝ่าย ซึ่งแต่ละฝ่ายต้องมีสิทธิที่จะนำพยานหลักฐานมาแสดงต่อศาล และเมื่อโจทก์เป็นผู้ฟ้องร้อง โจทก์ก็ต้องมีหน้าที่นำสืบ (Burden of Proof) ความผิดของจำเลยก่อนเสมอ นอกจากนี้เมื่อลักษณะการดำเนินคดีความผิดเป็นการต่อสู้ระหว่างคู่ความศาลซึ่งเป็นผู้ชี้ขาดจึงต้องวางเฉย (Passive) มีหน้าที่เพียงควบคุมการพิจารณาให้บังเกิดความเป็นธรรม โดยการวางกติกากการต่อสู้ มิให้มีการเอารัดเอาเปรียบกันในการต่อสู้คดี กติกาหรือหลักเกณฑ์ที่สำคัญอย่างหนึ่งก็คือ หลักเกณฑ์เกี่ยวกับเรื่องพยานหลักฐาน เช่น หน้าที่นำสืบ การถามค้าน การนำพยานหลักฐานเข้าสู่การพิจารณา และการรับฟังพยานหลักฐานเป็นต้นซึ่งศาลจะต้องยึดถือหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่กำหนดไว้อย่างเคร่งครัด

จากที่ได้กล่าวมาแล้วในบทนี้ถึงแนวความคิดของรัฐในการพิจารณาดำเนินการทั้งในด้านมาตรการทางแพ่ง หรือมาตรการทางปกครอง และด้านมาตรการทางอาญา การลงโทษทางแพ่งเพื่อเป็นการชดเชยทดแทนที่ผู้ผิดได้เอาเปรียบสังคมและผู้อื่นที่สุจริตนั้นไม่เป็นการเพียงพอ เพราะจะทำให้ผู้ผิดไม่เข็ดหลาบ ทั้งยังอาจจะทำให้บุคคลอื่น ๆ ไม่เกรงกลัวที่จะกระทำการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ดังนั้นแนวความคิดในการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปแบบของการดำเนินคดีอาญา ไม่ว่าจะเป็นกระบวนการดำเนินคดีโดยองค์กรใด ถือว่าเป็นมาตรการปราบปรามที่จำเป็นและสำคัญอย่างมากในด้านการรักษาความสงบเรียบร้อยต่อสังคมและความมั่นคงทางเศรษฐกิจของชาติรวมถึงในด้านการบริหารงานจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

⁴⁵ บ่อยครั้งจึงมักพบว่าศุลกากร และสรรพสามิต (Customs and Excise) เลือกที่จะใช้กระบวนการยอมความนอกศาล (Compounding or Settlement) ซึ่งถือเป็นมาตรการหนึ่งที่ระงับการดำเนินคดีอาญาแทนที่จะดำเนินการฟ้องร้องเป็นคดีอาญาหลังจากดำเนินการสืบสวนสอบสวนจนมีพยานหลักฐาน แน่ชัดแล้วว่ามีกระทำความผิดจริง ซึ่งการที่ ศุลกากรและสรรพสามิต (Customs and Excise) เลือกใช้วิธีการดังกล่าว ก็เป็นผลจากนโยบายการฟ้องร้องคดี (Prosecution Policy) และการดำเนินการใช้ดุลพินิจ (Exercise of Discretion) ขององค์กรนั่นเอง (รายละเอียดดู Alan Buckett and Binder Hamlyn, VAT Enforcement and Appeals Manual (London : Butterworth, 1986), p 43 ประกอบกับ Herschel Leigh, op. cit, p 249.)

⁴⁶ Herschel Leigh, op. cit, p 238.

ของรัฐ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในช่วงหรือระยะเวลาที่ระดับการสมัครใจที่จะเสียภาษี (Tax Voluntary) ยังมีอยู่จำกัด อีกทั้งระบบการตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่มของรัฐ (Tax Auditing) ยังขาดประสิทธิภาพอันอาจเนื่องมาจากนโยบายบริหารและอัตรากำลัง ซึ่งในบทต่อไปผู้เขียนจะกล่าวถึงการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย โดยจะทำการศึกษาเปรียบเทียบกับ การดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษและสิงคโปร์