



บทที่ 3

การดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม : เปรียบเทียบขั้นตอนของกระบวนการ
วิธีพิจารณา

ปัจจุบันการดำเนินคดีอาญาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของประเทศไทย เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของระบบกล่าวหา¹ โดยเจ้าพนักงานมีอำนาจดำเนินคดีได้โดยอิสระจากศาล เริ่มต้นด้วยการดำเนินการของพนักงานสอบสวน จากคำร้องทุกข์หรือกล่าวโทษ แล้วต่อด้วยการดำเนินการของพนักงานอัยการ อันเป็นการแบ่งแยกความรับผิดชอบในการดำเนินคดีอาญาชั้นสอบสวนและฟ้องร้องออกจากกัน ซึ่งแตกต่างกับต่างประเทศไม่ว่าจะเป็นในประเทศภาคพื้นยุโรปที่ไม่มีการแบ่งแยกความรับผิดชอบเช่นนั้น แต่ได้กำหนดให้การดำเนินคดีอาญาชั้นสอบสวนฟ้องร้องทั้งหมดอยู่ในความรับผิดชอบของอัยการฝ่ายเดียว² หรือประเทศอังกฤษที่องค์กร Crown Prosecution Service (CPS) มีอำนาจหน้าที่ในการฟ้องคดีอาญาซึ่งตำรวจเป็นผู้สอบสวนทั้งหมด³ โดยอยู่ภายใต้การบังคับบัญชาของ Director of Public Prosecutions (D.P.P.)⁴ ต่อจากนั้นก็เป็นการดำเนินคดีอาญาชั้นพิจารณาคดีในศาล และเมื่อศาลได้กำหนดสภาพบังคับในคดีใดแล้ว ก็จะต้องมีการจัดการบังคับให้เป็นไปตามคำพิพากษานั้น เว้นแต่จะได้มีการลดโทษ เปลี่ยนโทษ หรืออภัยโทษ การดำเนินการหลังจากกำหนดสภาพบังคับโดยคำพิพากษาถึงที่สุดนี้ อาจเรียกว่า “การดำเนินคดีอาญาชั้นบังคับคดี”⁵

¹ ดู เซิงอรรถที่ 23 ของบทที่ 2

² คณิต ฌ นคร, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, หน้า 4.

³ ยกเว้นในคดีเล็ก ๆ น้อย ๆ เช่น คดีจราจร เป็นต้น (คณิต ฌ นคร, เรื่องเดียวกัน, หน้า 13)

⁴ D.P.P. แม้จะเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีอำนาจและหน้าที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีอาญา แต่ก็ไม่ใช้พนักงานอัยการในความหมายของพนักงานอัยการของประเทศในภาคพื้นยุโรป อำนาจหน้าที่ของ D.P.P. ก็คือ การระแວดระวังหรือการควบคุมให้การดำเนินคดีอาญาเป็นไปโดยเรียบร้อยเท่านั้น (ดู คณิต ฌ นคร, “วิธีพิจารณาความอาญาของไทย : หลักกฎหมายกับทางปฏิบัติที่ไม่ตรงกัน,” หน้า 12)

⁵ คณิต ฌ นคร, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, หน้า 5.

อนึ่ง หลักการดำเนินคดีอาญาเป็นปัญหาของการสอบสวนฟ้องร้องของเจ้าพนักงาน กล่าวคือ เมื่อมีเหตุอันควรสงสัยว่ามีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้น ปัญหาว่าเจ้าพนักงานมีหน้าที่ต้องสอบสวนดำเนินคดีหรือไม่ และถ้าสอบสวนแล้วฟังได้ว่ามีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้นจริง เจ้าพนักงานมีหน้าที่ต้องฟ้องร้องผู้ต้องหาหรือไม่ มีหลักที่ยึดถือกันอยู่ 2 หลักคือ หลักดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย และหลักดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ ซึ่งกล่าวได้ดังนี้

1. หลักดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย (Legality Principle)

หลักดำเนินคดีอาญาตามกฎหมายนี้ ถือว่า เจ้าพนักงานมีหน้าที่ต้องสอบสวนคดีขึ้นเองโดยลำพัง เมื่อทราบว่าได้มีการกระทำความผิดเกิดขึ้น โดยไม่ต้องคำนึงว่าจะได้มีการร้องทุกข์ หรือ กล่าวโทษแล้วหรือไม่ และเมื่อได้สอบสวนเสร็จสิ้นแล้วเห็นว่า ผู้ต้องหาได้กระทำความผิดจริง เจ้าพนักงานก็มีหน้าที่ต้องฟ้องร้องต่อไป ซึ่งถือได้ว่าเป็นหลักประกันแห่งความเสมอภาคตามกฎหมาย และยังป้องกันมิให้เกิดการใช้อิทธิพลที่มีชอบด้วยความยุติธรรมต่อการฟ้องร้องคดีนั้น นอกจากนี้เมื่อมีการฟ้องร้องคดีอาญานั้นไปแล้ว ก็จะถอนฟ้องไม่ได้ เพราะได้เกิดหลักเกณฑ์อีกอันหนึ่งคือ “หลักเปลี่ยนแปลงไม่ได้” (Immutability Principle)⁷ ซึ่งถือได้ว่าเป็นหลักประกันของหลักดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย

2. หลักดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ (Opportunity Principle)

หลักดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ เป็นหลักดำเนินคดีอาญาที่ตรงข้ามกับหลักดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย กล่าวคือ เมื่อมีการกระทำความผิดเกิดขึ้น เจ้าพนักงานอาจไม่ดำเนินคดีอาญาได้ และเมื่อสอบสวนแล้วเห็นว่าผู้ต้องหากระทำความผิดจริง เจ้าพนักงานก็อาจไม่ฟ้องได้ด้วย ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับเหตุผลของแต่ละคดีไป โดยคำนึงถึงผลได้ผลเสียที่สังคมจะได้รับการฟ้องคดี และคำนึงถึงผลร้ายที่เกิดแก่ผู้กระทำความผิด เนื่องจากการฟ้องคดีแล้วไม่ได้สัดส่วนกับการกระทำความผิดของเขา รวมถึงเหตุผลอื่นๆ ที่สมควร

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 200-201.

⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 207 อย่างไรก็ตาม แม้ในประเทศซึ่งใช้หลักดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย เช่น เยอรมัน ก็ได้มีการผ่อนคลายความเข้มงวดลงไปอีกมาก โดยได้มีการบัญญัติกฎหมายให้มีกรณีต่าง ๆ ที่เจ้าพนักงานอาจใช้ดุลพินิจไม่ดำเนินคดีหรือไม่ฟ้องร้องคดี จนความเคร่งครัดของหลักดำเนินคดีอาญาตามกฎหมายเดิมได้หมดสิ้นไปแล้ว (ดู คณิศ ฌ นคร “ปัญหาการใช้ดุลพินิจของอัยการ,” การปรับปรุงระบบงานอัยการ และแนวความคิดในการพัฒนาต่อไป. (นันทบุรี : โรงพิมพ์สงเคราะห์หญิงปากเกร็ด กรมประชาสงเคราะห์ 2521, หน้า 26.)

สำหรับหลักการดำเนินคดีอาญาในประเทศไทยนั้น ดร.คณิต ฒ นคร เห็นว่าการดำเนินคดีอาญาของพนักงานสอบสวนใช้หลักดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย เพราะนอกจากกรณีความผิดที่กฎหมายยกเว้นไว้แล้ว⁸ พนักงานสอบสวนต้องทำการสอบสวนกับทั้งตามหลักทั่วไปตำรวจมีหน้าที่ต้องรักษากฎหมาย คือต้องดำเนินการให้กฎหมายมีผลบังคับได้ ซึ่งถ้าพนักงานสอบสวนมีดุลพินิจที่จะสอบสวนก็ย่อมทำผิดหน้าที่ตามกฎหมาย⁹ ส่วนการดำเนินคดีของพนักงานอัยการนั้น ใช้หลักดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ เพราะพนักงานอัยการอาจจะไม่ฟ้องคดีอาญาได้ ทั้ง ๆ ที่ผู้ต้องหาได้กระทำความผิดตามที่กล่าวหา และไม่มีกฎหมายบังคับให้พนักงานอัยการต้องเข้าดำเนินคดีฟ้องร้องทุกเรื่อง กับทั้งยังมีกฎหมายอนุญาตให้พนักงานอัยการถอนฟ้องได้ด้วย¹⁰

ในส่วนของการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยนั้น โดยส่วนใหญ่ ก็เป็นไปตามกระบวนการดำเนินคดีอาญาทั่วไป ในขณะที่ต่างประเทศ เช่น ประเทศอังกฤษ และสิงคโปร์ การดำเนินคดีผู้ทุจริตดังกล่าว กฎหมายได้กำหนดหลักเกณฑ์พิเศษที่นำมาใช้ไว้ค่อนข้างมากโดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศอังกฤษ ที่คำนึงถึงลักษณะความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มว่ามีลักษณะพิเศษกว่าความผิดอาญาทั่วไป ด้วยเหตุนี้กระบวนการดำเนินคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงแตกต่างไปจากกระบวนการดำเนินคดีอาญาทั่วไป โดยมีเป้าหมายเพื่อให้การพิสูจน์ความผิดและกำหนดโทษเหมาะสมกับลักษณะความผิดดังกล่าวนั่นเอง ซึ่งต่อไปในบทนี้ผู้เขียนจะได้ทำการศึกษากฎการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย โดยจะเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ และสิงคโปร์ ตามลำดับขั้นตอนของกระบวนการดำเนินคดีดังต่อไปนี้

3.1 การตรวจสอบไตสวน และการพิจารณาดำเนินคดีอาญาชั้นสรรพากร

เมื่อมีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้น ในคดีอาญาทั่วไปจะเริ่มต้นด้วยการสืบสวนก่อน เมื่อทราบรายละเอียดของความผิดอันจะนำมาซึ่งข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานแห่งคดี ทั้งนี้เพื่อจะเป็นประโยชน์ต่อการรวบรวมพยานหลักฐานในการสอบสวน และอาจจะสืบสวนต่อไปแม้ว่าจะได้มีการสอบสวนความผิดแล้วก็ตาม โดยถือว่าการสอบสวนเป็นขั้นตอนเริ่มต้นของการ

⁸ ดู ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 122.

⁹ คณิต ฒ นคร, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, หน้า 203.

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 206-207.

ดำเนินคดีอาญาอย่างแท้จริง อันเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการวิธีพิจารณาในการดำเนินคดีอาญา¹¹ กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาจึงมิได้กำหนดหลักเกณฑ์ของการสืบสวนคดีอาญาไว้ ทั้งนี้เพราะเห็นว่าเป็นเรื่องที่ต้องกระทำโดยลับ และมีเทคนิคเฉพาะจึงให้เป็นหน้าที่ขององค์กรหรือหน่วยงานผู้รับผิดชอบเป็นผู้วางระเบียบวิธีปฏิบัติเป็นการภายใน¹²

สำหรับการกระทำความผิดเกี่ยวกับทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยปกติจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาการชำระภาษี หรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม¹³ และโดยที่ความผิดที่ไม่เห็นเด่นชัดเหมือนกับคดีอาญาทั่วไป ดังนั้นเจ้าหน้าที่บริหารงานภาษีมูลค่าเพิ่มจึงจะตรวจพบการกระทำความผิด จากการตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT Audit)¹⁴ ซึ่งจะมีขั้นตอนการตรวจสอบไตสวนเพื่อใช้มาตรการบังคับทางแพ่ง และในขณะเดียวกันจะมีการรวบรวมพยานหลักฐานให้มีความแน่ชัดเสียก่อน ซึ่งขั้นตอนนี้ในประเทศไทยเป็นการสืบสวนในชั้นพิจารณาดำเนินคดีอาญาของกรมสรรพากร โดยเจ้าพนักงานสรรพากรมี

¹¹ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของไทย แยกการสืบสวนและการสอบสวนออกจากกัน แต่ในทางปฏิบัติแทบจะแยกไม่ออกเลยว่า การสืบสวนและการสอบสวนโดยเฉพาะของเจ้าพนักงานตำรวจแยกออกจากกันเมื่อใด เพราะในขณะสอบสวนหากเป็นเจ้าพนักงานซึ่งมีอำนาจสอบสวนก็มีอำนาจสืบสวนไปด้วย จึงมักเรียกกันว่าเป็นการสืบสวนสอบสวนในเวลาเดียวกันและตามกฎหมายต่างประเทศก็ไม่ปรากฏว่ามีการแยกการสืบสวนสอบสวนออกไปต่างหากจากกัน

¹² ณรงค์ ใจหาญ, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เล่ม 1 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2536), หน้า 56.

¹³ ดูประมวลรัษฎากร มาตรา 83 ประกอบกับ Value Added Tax Act 1983. sec. 14(1) และ Goods and Services Tax Act (Cap 117a) sec 41.

¹⁴ การตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่ม จะใช้วิธีการตรวจย้อนใบกำกับภาษี (Cross-Checking) เกี่ยวกับจำนวนภาษีซื้อและภาษีขาย ซึ่งกระทำโดยหน่วยงานต่างหากจากหน่วยงานที่รับแบบแสดงรายการและรับชำระภาษีอากรจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตรวจพบความผิดนี้ อาจมาจากการตรวจสอบในรูปแบบของการตรวจปฏิบัติการ (Control Visits) การตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (Checking of Claims for Vat credit or refund) ข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบดังกล่าวจะเป็นข้อมูลสำคัญยิ่งประการหนึ่ง ในการคัดเลือกรายที่จะ

เพียงอำนาจและหน้าที่สืบสวนตามประมวลรัษฎากร¹⁵ เช่น การตรวจค้น ยึดหรืออายัด เป็นต้น โดยมีได้มีอำนาจที่จะทำการสืบสวนสอบสวนความผิดตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาและก็ไม่ถือว่าการสืบสวนตามประมวลรัษฎากรที่ได้กระทำมานั้น เป็นขั้นตอนสอบสวนแต่อย่างใด ซึ่งต่างจากประเทศอังกฤษและสิงคโปร์ ที่การสืบสวนสอบสวนความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานเป็นกระบวนการเดียวกัน ไม่ว่าจะอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือ ตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาก็ตาม ดังนั้นในประเทศไทย เมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรรวบรวมพยานหลักฐานและพิจารณาข้อเท็จจริงเสร็จแล้วก็จะต้องดำเนินการเสนอกรมสรรพากร เพื่ออนุมัติการดำเนินคดีอาญา โดยส่งเรื่องร้องทุกข์ไปยังพนักงานสอบสวน เพื่อให้ดำเนินการสอบสวนเป็นคดีความผิดทางอาญาต่อไป

3.2 การสอบสวนความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม

การสอบสวน หมายถึง การรวบรวมพยานหลักฐานและการดำเนินคดีทั้งหลายตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำไปเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหา เพื่อจะได้ทราบข้อเท็จจริง หรือพิสูจน์ความผิดและเพื่อจะเอาตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษ¹⁶

อาจกล่าวได้ว่า การสอบสวนคดีอาญานั้น เป็นการค้นหาบุคคลหรือสิ่งของเพื่อรวบรวมพยานหลักฐาน และให้ได้มาซึ่งความจริงในการชี้ขาดข้อกล่าวหาที่มีขึ้นว่าผู้ถูกกล่าวหาเหล่านั้นกระทำความผิดจริงหรือไม่¹⁷ และการสอบสวนก็เป็นการกระทำที่เป็นอำนาจรัฐ ในการอำนวย

¹⁴ (ต่อ) ทำการตรวจสอบทั่วไป (Tax Audit) เนื่องจากเป็นการตรวจสอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มรายที่มีข้อมูลหรือหลักฐานบ่งชี้ว่ามีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยจะทำการตรวจสอบควบคู่ไปกับการตรวจสอบการเสียภาษีเงินได้และภาษีอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง(อ่านรายละเอียดใน Alan A. Tait, *Value Added Tax : International Practice and Problem*, 291-296. ประกอบ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, “ภาษีมูลค่าเพิ่ม : อำนาจเจ้าพนักงานประเมินและบทกำหนดโทษ,” หน้า 56-57)

¹⁵ ดู ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เบญจ.

¹⁶ ดู ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2(11)

¹⁷ พยานหลักฐานที่ต้องรวบรวมนั้น อาจกล่าวได้ว่ามีอยู่ 3ชนิดคือ

- (1) พยานหลักฐานที่เป็นผลร้ายแก่ผู้ต้องหาหรือพยานหลักฐานที่ยืนยันผู้ต้องหา
- (2) พยานหลักฐานที่เป็นผลดีแก่ผู้ต้องหาหรือเป็นประโยชน์กับผู้ต้องหา และ
- (3) พยานหลักฐานที่เกี่ยวกับเหตุบรรเทาโทษผู้ต้องหา

(คณิต ฅ นคร, *กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา*, หน้า 220)

ความยุติธรรม ซึ่งในการค้นหาความจริงเพื่อให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐานนั้น จำเป็นอย่างยิ่งที่รัฐจะต้องใช้อำนาจก้าวล่วงสิทธิของบุคคลอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้¹⁸ ดังนั้นการสอบสวนเพื่อให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐานและความจริงในคดีนั้น จึงจำเป็นที่จะต้องมีการใช้มาตรการบังคับต่าง ๆ เช่น การค้น การเรียก การจับ การยึด เป็นต้น หรืออาจกล่าวได้ว่า การสอบสวนคดีอาญาครอบคลุมเนื้อหา 2 ประการคือ การรวบรวมพยานหลักฐานและการใช้มาตรการบังคับ

สำหรับการสอบสวนความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม จะมีลักษณะการดำเนินการที่แตกต่างจากคดีอาญาทั่วไป และจะมีลักษณะเป็นอย่างไรนั้น ย่อมขึ้นอยู่กับระบบกฎหมายและกฎหมายของแต่ละประเทศด้วยว่า กำหนดให้องค์กรใดเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวน อันจะมีผลต่อการรวบรวมพยานหลักฐาน และการใช้มาตรการบังคับเพื่อให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐานและความจริงในคดีนั้น ๆ ซึ่งต่อไปจะได้กล่าวถึงสาระสำคัญเกี่ยวกับการสอบสวนความผิดดังกล่าวของประเทศไทย โดยจะมีข้อพิจารณาเปรียบเทียบบางประการกับประเทศอังกฤษ และสิงคโปร์

1. ผู้มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศไทย

ความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นความผิดตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร หรือประมวลกฎหมายอาญา พนักงานสอบสวน¹⁹ จะเป็น

¹⁸ คณิต ฌ นคร, เรื่องเดียวกัน, หน้า 114.

¹⁹ พนักงานสอบสวน หมายความว่า เจ้าพนักงานซึ่งตามกฎหมายให้อำนาจและทำหน้าที่ทำการสอบสวน และตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้แก่เจ้าพนักงานสองฝ่ายคือเจ้าพนักงานฝ่ายปกครอง และเจ้าพนักงานตำรวจ อย่างไรก็ตามกระทรวงมหาดไทยได้มีข้อบังคับที่ 1/2509 ลงวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2509 ให้โอนหน้าที่สอบสวนจากฝ่ายปกครองไปอยู่แก่ตำรวจฝ่ายเดียว ซึ่งเป็นเช่นนี้มาจนถึงปัจจุบัน ดังนั้นในทางปฏิบัติราชการจะกำหนดให้เจ้าพนักงานตำรวจเท่านั้น ทำการสอบสวนคดีอาญา และผู้ที่จะเป็นพนักงานสอบสวนได้ต้องเป็นข้าราชการตำรวจที่มียศตั้งแต่ร้อยตำรวจตรีขึ้นไป หรือเทียบเท่า (ดูประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2(6) และ 18 ประกอบกับ คณิต ฤาไชย, คำอธิบายกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเล่ม 1. (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ดีธรรมาสาร, 2521, หน้า 33) ซึ่งในการทวิจัยครั้งนี้จะมุ่งเน้นศึกษาเฉพาะกรณีความผิดเกิดขึ้นในราชอาณาจักรเท่านั้น

ผู้มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนความผิดดังกล่าว²⁰ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เหมือนเช่นคดีอาญาทั่วไป

ประเทศอังกฤษ

ความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศอังกฤษ ไม่ว่าจะเป็นความผิดตามบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม²¹ พระราชบัญญัติบริหารงานศุลกากรและสรรพสามิต²² หรือ กฎหมายอาญาทั่วไป²³ โดยปกติคณะกรรมการศุลกากรและสรรพสามิต (Customs and Excise Commissioners) หรือเจ้าพนักงานซึ่งได้รับมอบอำนาจ จะเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนความผิดดังกล่าวโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติบริหารงานศุลกากร และสรรพสามิต²⁴ ซึ่งศุลกากรและสรรพสามิต (Customs and Excise) นั้น จะมีแผนกสืบสวนสอบสวน (Investigation Division) และหน่วยงานสืบสวนสอบสวนโดยเฉพาะ (investigation units)²⁵ อย่างไรก็ตาม เจ้าพนักงานตำรวจก็ยังคงมีอำนาจสอบสวนความผิด

²⁰ ในปัจจุบัน คดีอาญาทางภาษีอากร จะดำเนินการสอบสวนโดยกองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นโดยอาศัยคำสั่งกรมตำรวจที่ 924/2535 และอยู่ในสังกัดกองบัญชาการตำรวจสอบสวนกลาง กรมตำรวจ (ปัจจุบันคือ สำนักงานตำรวจแห่งชาติ) มีหน้าที่รับผิดชอบการดำเนินคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรและศุลกากร ความผิดเกี่ยวกับการเงินและการธนาคาร ความผิดเกี่ยวกับการค้าและการพาณิชย์ เป็นต้น

²¹ Value Added Tax Act 1983 (V.A.T.A. 1983)

²² Customs and Excise Management Act 1979 (C.E.M.A. 1979)

²³ Theft Act 1968, Theft Act 1978 and Perjury Act 1911.

²⁴ ซึ่งต้องมีขอบเขตอยู่ในเนื้อหาซึ่งได้รับมอบหมายเท่านั้น ดังที่ C.E.M.A. 1979 มาตรา 1 (1) บัญญัติว่า “เนื้อหาซึ่งได้รับมอบหมาย หมายถึง เนื้อหาใด ๆ อันเกี่ยวกับคณะกรรมการศุลกากร ซึ่งได้รับขณะหนึ่งในการดำเนินการตามกฎหมายใด ๆ ที่บัญญัติไว้เพื่อปฏิบัติการตามหน้าที่อย่างใด ๆ” (Defined in the C.E.M.A. 1979, sec 1(1), as “assigned matter means any matter in relation to which the Commissioners are for the time being required in pursuance of any enactment to perform any duties.”)

²⁵ Herschel Leigh, op. cit, p. 238. ซึ่งในปัจจุบันมีชื่อเรียกว่า Customs National Investigation Service.

ดังกล่าว ตามพระราชบัญญัติตำรวจและพยานหลักฐานทางอาญา²⁶ เหมือนเช่นคดีอาญาทั่วไป แต่ในทางปฏิบัติแล้ว ก็ไม่ใช่หน้าที่ของเจ้าพนักงานตำรวจที่จะเข้ามาร่วมดำเนินการสืบสวนสอบสวนเว้นแต่คู่การและสรรพสามิตจะเสนอเรื่อง (refer) ไปยังองค์กร Crown Prosecution Service (C.P.S.)²⁷

ประเทศสิงคโปร์

ผู้มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศสิงคโปร์ อาจแบ่งแยกได้ตามลักษณะความผิด กล่าวคือ กรณีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นความผิดตามบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม²⁸ อธิบดีด้านภาษีมูลค่าเพิ่ม (Comptroller of Goods and Services Tax) หรือเจ้าพนักงานซึ่งได้รับมอบอำนาจ จะเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนความผิดนี้ได้โดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม²⁹ ส่วนกรณีที่มีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นความผิดตามบทบัญญัติในประมวลกฎหมายอาญา³⁰ ด้วย เจ้าพนักงานตำรวจก็จะมีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนความผิดนี้ได้เช่นกัน ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเหมือนเช่นคดีอาญาทั่วไป³¹ ซึ่งในทางปฏิบัติยังไม่มีกำหนดความร่วมมือในการดำเนินการระหว่างหน่วยงานสรรพากร

²⁶ Police and Criminal Evidence Act 1984 (P.A.C.E. 1984) ซึ่งโดยผลแห่งบทบัญญัติ มาตรา 24 ของ P.A.C.E. 1984 ที่ได้ให้นิยามของคำว่า “ความผิดซึ่งต้องจับกุม” (arrestable offence) ครอบคลุมถึงความผิดซึ่งบุคคลอาจจะถูกจับกุมภายใต้บทบัญญัติศุลกากรและสรรพสามิต (Customs and Excise Acts) จึงทำให้เจ้าพนักงานตำรวจมีอำนาจทำการสอบสวนความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม และพระราชบัญญัติบริหารงานศุลกากรและสรรพสามิตด้วย ดังเช่น การเข้าไปในสถานที่ใด ๆ เพื่อตรวจค้นภายหลังจากจับกุม สำหรับความผิดซึ่งต้องจับกุม โดยไม่ต้องมีหมาย (มาตรา 18) เป็นต้น

²⁷ Herschel Leigh, op.cit, p. 234-235.

²⁸ Goods and Services Tax Act (Cap 117a).

²⁹ Goods and Services Tax Act (Cap 117a), sec 5 and 84.

³⁰ Penal Code (Cap 224).

³¹ Goods and Services Tax Act, sec 70, as “Nothing in this Act shall affect any criminal proceeding under any other written law.”

(IRAS)³² ด้านภาษีมูลค่าเพิ่ม กับตำรวจที่ชัดเจนนัก

2. การรวบรวมพยานหลักฐาน และการใช้มาตรการบังคับ

ประเทศไทย

เมื่อพิจารณาด้านเนื้อหาของ การสอบสวนความผิดเกี่ยวกับกรทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ในประเทศไทยแล้ว อาจกล่าวได้ว่า การรวบรวมพยานหลักฐานก็เป็นการที่พนักงานสอบสวนนำเอาพยานหลักฐานที่ได้รับรวบรวมจากเจ้าพนักงานสรรพากรผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ และทำการรวบรวมพยานหลักฐานทุกชนิดเท่าที่สามารถจะทำได้³³ รวมถึงการดำเนินการทั้งหลายอื่น ๆ อันมีลักษณะเป็นการใช้มาตรการบังคับตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เช่น การออกหมายเรียก ตามมาตรา 52, การค้นโดยมีหมายค้นตามมาตรา 69 และการจับโดยมีหมายจับหรือโดยไม่มีหมายจับ ตามมาตรา 66 และ 78 เป็นต้น ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหา เพื่อจะได้ทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิดและเพื่อจะเอาตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษ การใช้มาตรการบังคับนี้เป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวนโดยเฉพาะ และโดยปกติต้องมีหมาย³⁴ ส่วนการรวบรวมพยานหลักฐานแม้โดยทั่วไปจะเป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวนแต่พนักงานอัยการก็มีอำนาจหน้าที่ในการรวบรวมพยานหลักฐานด้วย เพราะตามกฎหมาย³⁵ พนักงานอัยการอาจสั่งให้สอบสวนเพิ่มเติม หรือสั่งให้ส่งพยานคนใดมาให้ซักถามได้

³² IRAS ย่อมาจาก “Inland Revenue Authority of Singapore” ซึ่งบทบาทและหน้าที่ของ IRAS ก็คือ กระทำการเป็นตัวแทนรัฐบาลในการบริหารงานระบบภาษีอากร มีหน้าที่รับผิดชอบสำหรับการประเมิน, การจัดเก็บ และการบังคับให้มีการชำระภาษีอากรประเภทต่าง ๆ เช่นภาษีเงินได้ (Income Tax), ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax), อากรแสตมป์ (Stamp Duty) และภาษีมูลค่าเพิ่ม (Goods and Services Tax) เป็นต้น

³³ ดู ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 131

³⁴ อย่างไรก็ตามการใช้มาตรการบังคับของพนักงานสอบสวนอาจจะต้องมีการดำเนินการที่เปลี่ยนแปลงไปในบางกรณีเมื่อมีการแก้ไขประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาให้สอดคล้องกับหลักการในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 ดังเช่น เรื่องการจับและคุมขัง (ม.237) การค้น (ม. 238) เป็นต้น

³⁵ ดู ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 143 วรรคสอง (ก)

ประเทศอังกฤษ

เมื่อพิจารณาด้านเนื้อหาของ การสอบสวนความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ในประเทศอังกฤษแล้ว จะพบว่า เป็นการพิจารณาเนื้อหา (matter) บนพื้นฐานของนโยบายที่กำหนดมาจากส่วนกลาง กล่าวคือ เมื่อตรวจพบความผิด เจ้าหน้าที่สืบสวนสอบสวน (investigator) จะรายงานไปยังระดับผู้บริหาร (administrator) และส่วนกฎหมาย (legal branch) ของศุลกากรและสรรพสามิต (Customs and Excise) เพื่อร้องขอคำแนะนำในการสืบสวนสอบสวน ส่วนกฎหมายก็จะสอบถามกลับมายังเจ้าหน้าที่สืบสวนสอบสวนนั้น และอาจเป็นแบบสอบถามซึ่งคำตอบที่ได้รับสามารถใช้เป็นพยานหลักฐานได้ และถ้าส่วนกฎหมายดำเนินการรวบรวมพยานหลักฐานเบื้องต้นแล้วพบว่า เอกสารหลักฐานต่างๆ แสดงถึงความผิดปกติแม้เพียงเล็กน้อย ก็จะต้องมีการดำเนินการสอบสวนร่วมกัน (unified investigation system) อย่างละเอียดลึกซึ้งต่อไป³⁶ และจะเริ่มมีการใช้มาตรการบังคับต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐานที่จะใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการดำเนินคดีซึ่งปรากฏแก่เจ้าหน้าที่ว่าความผิดนั้นมีลักษณะร้ายแรง (serious nature) โดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายที่ให้ไว้แก่คณะกรรมการ (Commissioners)³⁷ หรือ ศาล (กรณีมีหมาย) แล้วแต่กรณี ดังนี้

1. พระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรการบังคับที่จะนำมาใช้ เช่น การเข้าไปในสถานที่เพื่อตรวจสอบเอกสาร หรือ สถานที่โดยไม่มีหมายตาม sched 11, para 10 (1)-(2) และการเข้าไปในสถานที่เพื่อตรวจค้น ยึดหลักฐานสมมุติบัญญัติเอกสารโดยมีหมายตาม sched 11, para-10(3) เป็นต้น³⁸

2. พระราชบัญญัติตำรวจและพยานหลักฐานทางอาญา มาตรการบังคับที่จะนำมาใช้ เช่น การเข้าไปในสถานที่โดยไม่มีหมายเพื่อจับกุม ตามมาตรา 17(1)(6), การเข้าไปในสถานที่เพื่อตรวจค้นภายหลังจากจับกุมตามมาตรา 18 และ 32 และเข้าไปในสถานที่เพื่อตรวจค้นโดยมีหมายตามมาตรา 8 เป็นต้น³⁹ ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวของคณะกรรมการ มีเงื่อนไขว่าต้องเกี่ยวกับเนื้อหาซึ่งคณะกรรมการได้รับมอบหมาย (assigned matter) เพื่อปฏิบัติการตามหน้าที่เท่านั้น

³⁶ Herschel Leigh, op. cit, p. 238.

³⁷ Richard Stone, Entry, Search and Seizure : A Guide to Civil and Criminal Powers of Entry, Third Edition (London : Sweet & Maxwell, 1997), p. 164.

³⁸ Ibid, pp 165-167.

³⁹ Ibid, pp 170-171.

3. พระราชบัญญัติบริหารงานศุลกากรและสรรพสามิต มาตรการบังคับที่จะนำมาใช้ เช่น การเข้าไปในสถานที่เพื่อตรวจค้นทรัพย์สินและอาจจะริบทรัพย์สิน (forfeiture) ที่เกี่ยวข้องตามมาตรา 161 เป็นต้น⁴⁰ ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวของคณะกรรมการอาชญากรรมดำเนินการ (exercisable) ภายใต้วrit of assistance⁴¹ หรือ หมาย (warrant)⁴² ของศาลแล้วแต่กรณี

ประเทศสิงคโปร์

เมื่อพิจารณาด้านเนื้อหาของ การสอบสวนความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศสิงคโปร์แล้ว อาจกล่าวได้ว่า เมื่อตรวจพบความผิดและมีพยานหลักฐานที่บ่งชี้หรือมีมูลถึงการทุจริต เจ้าหน้าที่สืบสวนสอบสวน ไม่ว่าจะเป็นของหน่วยงานสรรพากร (IRAS) ด้านภาษีมูลค่าเพิ่มหรือตำรวจแล้วแต่กรณี ก็จะต้องดำเนินการรวบรวมพยานหลักฐานเบื้องต้นจากสำนวนตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินในชั้นตรวจสอบได้สวน พร้อมกับใช้มาตรการบังคับต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐานและความจริงในคดี โดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายที่ให้ไว้ ซึ่งแยกพิจารณาได้ดังนี้

1. กรณีอำนาจตามพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มที่ให้ไว้แก่ อธิบดีด้านภาษีมูลค่าเพิ่ม (Comptroller of Goods and Services Tax) มาตรการบังคับที่จะนำมาใช้เช่น การเข้าไปในอาคารสถานที่อย่างอิสระ เพื่อตรวจสอบ ทำสำเนา หรือให้ได้มาซึ่งสมุดบัญชี ข้อมูลหลักฐานเอกสาร หรือรายงานที่เกี่ยวข้องกับกรณีนั้น ๆ และอาจจะยึดไว้ซึ่งสมุดบัญชี ข้อมูลหลักฐานเอกสารหรือรายงานนั้นในกรณีที่เจ้าหน้าที่มีความเห็นว่าหลักฐานเอกสารดังกล่าว อาจจะใช้เป็น

⁴⁰ Ibid, pp 171-172.

⁴¹ writ of assistance คือ หมายค้นโดยทั่วไป ซึ่งออกโดย Queen's Remembrancer ณ สำนักงานส่วนกลางของศาลสูงสุด (Central Office of the Supreme Court) ให้แก่เจ้าหน้าที่ ทั้งนี้เพื่อให้ความคุ้มครองในการดำเนินการแก่เจ้าหน้าที่ตั้งที่ได้กล่าวไว้ต่อศาล อันมีระยะเวลาคุ้มครอง 6 เดือน นับแต่วันออกหมาย

⁴² warrant คือ หมายค้นโดยทั่วไป ซึ่งออกโดย justice of the peace ณ ศาล magistrate ให้แก่เจ้าหน้าที่ ตั้งที่เจ้าหน้าที่ได้ยื่นคำร้องกล่าวหาต่อศาล (lay an information) พร้อมสาบานประกอบคำร้องกล่าวหา นั้น เมื่อศาลออกหมายแล้ว เจ้าหน้าที่ต้องดำเนินการภายใน 1 เดือน นับแต่วันออกหมาย

พยานหลักฐานในการดำเนินคดีความผิดภายใต้พระราชบัญญัตินี้ได้เป็นต้น⁴³

2. กรณีอำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา⁴⁴ ที่ให้ไว้แก่เจ้าพนักงานตำรวจหรือศาล (กรณีมีหมาย) แล้วแต่กรณี มาตรการบังคับที่จะนำมาใช้ เช่นการร้องขอต่อศาลให้ออกหมายเรียกในกรณีทั่วไปตามมาตรา 48 กับในกรณีคำสั่งให้นำเอกสารหรือสิ่งอื่นใดมาแสดงตามมาตรา 58, การค้นโดยมีหมายค้นตามมาตรา 61 และการจับโดยมีหมายจับ หรือโดยไม่มีหมายจับตามมาตรา 46 และ 32 เป็นต้น

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบด้านการสอบสวนความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างประเทศไทยกับประเทศอังกฤษและสิงคโปร์แล้ว อาจสรุปได้ดังนี้

ข้อเหมือนกัน

1. เจ้าพนักงานตำรวจทั้งในประเทศไทย อังกฤษ และสิงคโปร์ ต่างก็มีอำนาจทำการสอบสวนความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม
2. การตรวจค้น ยึดหรืออายัดหรือจับกุม ของเจ้าพนักงานตำรวจนั้นเป็นการดำเนินการซึ่งอาศัยอำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และโดยปกติต้องมีหมาย

ข้อแตกต่างกัน

1. กรมสรรพากรของประเทศไทย ไม่ได้มีอำนาจทำการสอบสวนความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะที่กรมศุลกากรและสรรพสามิต (Customs and Excise) ของประเทศอังกฤษและหน่วยงานสรรพากร (IRAS) ด้านภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสิงคโปร์ กลับมีอำนาจเช่นนั้น ตามกฎหมายซึ่งบัญญัติไว้เป็นพิเศษ
2. การตรวจค้น ยึดหรืออายัด หรือจับกุม
 - ประเทศไทย กรมสรรพากร มีอำนาจที่จะดำเนินการตรวจค้น ยึดหรืออายัดเท่านั้น ตามประมวลรัษฎากร โดยไม่ต้องมีหมาย แต่การดำเนินการดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นการสอบสวนแต่อย่างใด

⁴³ Goods and Services Tax Act (cap 117a), sec 84(1),(2).

⁴⁴ Procedure Criminal Code (Cap 68).

- ประเทศอังกฤษ ศาลการและสรรพสามิตมีอำนาจที่จะดำเนินการตรวจค้น ยึด หรืออายัด หรือจับกุม ตามพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม, พระราชบัญญัติตำรวจและพยานหลักฐานทางอาญา และพระราชบัญญัติบริหารงานศาลการและสรรพสามิต ตามสมควรแล้วแต่กรณี และโดยปกติต้องมีหมาย

- ประเทศสิงคโปร์ หน่วยงานสรรพากรด้านภาษีมูลค่าเพิ่ม มีอำนาจที่จะดำเนินการตรวจค้น ยึด หรือ อายัดเท่านั้น ตามพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่ต้องมีหมาย ซึ่งการดำเนินการดังกล่าว ถือว่าเป็นการสอบสวน

3.3 การฟ้องร้องคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อพนักงานสอบสวนได้ดำเนินการรวบรวมพยานหลักฐานในคดีอาญามาเท่าที่จะทำได้แล้ว ขั้นตอนต่อไปเป็นการพิจารณาสั่งคดี ซึ่งเป็นอำนาจของพนักงานอัยการ ซึ่งทั้งการสอบสวนและการสั่งคดีเป็นกระบวนการทางกฎหมายที่จะนำไปสู่การพิจารณาของศาล

ในการสั่งคดีนั้น ขั้นตอนในการพิจารณาของพนักงานอัยการชอบที่จะเป็นไปตามลำดับดังนี้⁴⁵

1. การสั่งคดีกรณีข้อเท็จจริงเกี่ยวกับวิธีพิจารณา

พิจารณาเงื่อนไขให้อำนาจดำเนินคดี หรือเงื่อนไขระงับคดี ซึ่งพนักงานอัยการต้องกระทำก่อนที่จะพิจารณาในเนื้อหาของคดีในขั้นต่อไป ถ้ามีเงื่อนไขระงับคดี พนักงานอัยการก็ต้องสั่งระงับคดีเพราะเหตุนั้น

2. การสั่งคดีกรณีข้อเท็จจริงเกี่ยวกับเนื้อหาคดี

เมื่อได้พิจารณาแล้วว่ากรณีนั้นไม่มีเงื่อนไขระงับคดี พนักงานอัยการก็ต้องพิจารณาว่าต่อไปในเนื้อหาของคดี ซึ่งในการที่จะส่งฟ้องหรือไม่ฟ้องนี้ ลำดับขั้นตอนของการพิจารณาจะเป็นไปดังนี้⁴⁶

(1) พิจารณาว่าการกระทำที่กล่าวหานั้นเป็นความผิดต่อกฎหมายหรือไม่

(2) ถ้าการกระทำที่กล่าวหาเป็นความผิดต่อกฎหมาย พิจารณาต่อไปว่า

ผู้ต้องหาเป็นผู้กระทำผิดหรือไม่

⁴⁵ คณิต ฒ นคร, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, หน้า 225-227.

⁴⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 228.

(3) ถ้าการกระทำที่กล่าวหาเป็นความผิด และผู้ต้องหาเป็นผู้กระทำผิด ก็พิจารณาต่อไปว่ามีพยานหลักฐานเพียงพอแก่การพิสูจน์ความผิดของผู้ต้องหาหรือไม่

(4) ถ้าการกระทำที่กล่าวมาเป็นความผิด ผู้ต้องหาเป็นผู้กระทำผิดและมีพยานหลักฐานเพียงพอแก่การพิสูจน์ความผิดของผู้ต้องหา ก็จะต้องพิจารณาในลำดับสุดท้ายด้วยว่ามีเหตุอันควรไม่ฟ้องผู้ต้องหาหรือไม่

ถ้ามีเหตุอันควรไม่ฟ้องผู้ต้องหา พนักงานอัยการก็ชอบที่จะสั่งไม่ฟ้องผู้ต้องหานั้น อันเป็นกรณีของการใช้ดุลพินิจตามหลักดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจนั่นเอง

สำหรับการฟ้องร้องคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น อาจมีลักษณะการดำเนินการที่แตกต่างจากคดีอาญาทั่วไป และจะมีลักษณะเป็นอย่างไรนั้น ย่อมขึ้นอยู่กับระบบกฎหมายและกฎหมายของแต่ละประเทศด้วยว่ากำหนดให้องค์กรใด เป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการฟ้องร้องคดี อันจะมีผลต่อการใช้ดุลพินิจในการฟ้องร้องคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งต่อไปจะได้กล่าวถึงสาระสำคัญเกี่ยวกับการฟ้องร้องคดีความผิดดังกล่าวของประเทศไทย โดยจะมีข้อพิจารณาเปรียบเทียบบางประการกับประเทศอังกฤษ และสิงคโปร์

1. ผู้มีอำนาจหน้าที่ในการฟ้องร้องคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศไทย

ความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นความผิดตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร⁴⁷ หรือประมวลกฎหมายอาญา⁴⁸ ถือเป็นความผิดที่รัฐ

⁴⁷ ดังเช่น การออกไปกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิจะออกตามมาตรา 86/13(ม. 90/4(3)), การมีเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ออกไปกำกับภาษี(ม.90/4(5)), การมีเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม กระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกง หรืออุบายหรือวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน (ม. 90/4(6)) และการมีเจตนาไปกำกับภาษีปลอมหรือไปกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี (ม.90/4(7)) เป็นต้น

⁴⁸ ดังเช่น การกระทำความผิดต่อเจ้าพนักงาน (ลักษณะ 2 หมวด 1) , การกระทำความผิดเกี่ยวกับเอกสาร (ลักษณะ 7 หมวด 3) และการกระทำความผิดฐานฉ้อโกง (ลักษณะ 12 หมวด 3) เป็นต้น

เป็นผู้เสียหาย ซึ่งการฟ้องร้องคดีดังกล่าวตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแล้ว⁴⁹ พนักงานอัยการจะเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการฟ้องร้องคดี⁵⁰ เช่นเดียวกันกับคดีอาญาทั่วไป

ประเทศอังกฤษ

ความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศอังกฤษ ไม่ว่าจะเป็นความผิดตามบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม⁵¹ พระราชบัญญัติบริหารงานศุลกากร และ

⁴⁹ ดูประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 28.

⁵⁰ ซึ่งปัจจุบันคดีอาญาทางภาษีอากรนี้ จะดำเนินการฟ้องร้องโดยกองคดีเศรษฐกิจและทรัพย์สิน ซึ่งเป็นหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นโดยอาศัยคำสั่งกรมอัยการที่ 224/2530 อาศัยอำนาจความในมาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติพนักงานอัยการ พุทธศักราช 2496 มีฐานะเป็นกองย่อยในกองคดีอาญาของสำนักงานอัยการสูงสุด มีหน้าที่รับผิดชอบการดำเนินคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร และศุลกากร ความผิดเกี่ยวกับการเงินและการธนาคาร ความผิดเกี่ยวกับป่าไม้และเหมืองแร่ ปิโตรเลียม เป็นต้น

⁵¹ ดังเช่น การหลีกเลี่ยงหลบหนีภาษีมูลค่าเพิ่ม (evasion) โดยฉ้อโกง (sec 39(1)), การใช้เอกสาร (document) ซึ่งปลอมแปลงในรายการสำคัญ (sec 39(2)(a)), การทำเอกสารหลักฐานทางบัญชี (statements) โดยปลอมแปลงในรายการสำคัญ (sec.39(2)(b)), และการดำเนินการใดๆ ซึ่งมีความเกี่ยวพันกับการกระทำความผิดดังกล่าวข้างต้น (sec.39(3)) เป็นต้น

สรรพสามิต⁵² หรือ กฎหมายอาญาทั่วไป⁵³ ถือเป็นความผิดที่ศุลกากรและสรรพสามิต (Customs and Excise) เป็นผู้เสียหาย ซึ่งการฟ้องร้องคดีดังกล่าวตามพระราชบัญญัติบริหารงานศุลกากรและสรรพสามิต⁵⁴ โดยปกติคณะกรรมการศุลกากรและสรรพสามิต (Customs and Excise Commissioners) หรือ เจ้าพนักงานซึ่งได้รับมอบอำนาจ จะเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการฟ้องร้องคดี อย่างไรก็ตาม องค์การ Crown Prosecution Service (C.P.S.) ซึ่งบังคับบัญชาโดย D.P.P. นั้น มีอำนาจทั่วไปที่จะเข้ามาดำเนินการฟ้องร้องคดีแทนศุลกากรและสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติการฟ้องร้องคดีความผิดอาญา⁵⁵ ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความสอดคล้องและเป็นมาตรฐานอย่างเดียวกัน แม้ว่าบางคดีจะต้องร้องขอคำแนะนำจากผู้เชี่ยวชาญพิเศษก็ตาม⁵⁶ แต่การดำเนินการดังกล่าว ก็ไม่ใช่โดยหน้าที่ของ C.P.S. แต่อย่างใด⁵⁷

⁵² ดังเช่น การให้สินบนแก่คณะกรรมการ (Commissioners), เจ้าพนักงานหรือบุคคลใด ซึ่งได้รับแต่งตั้งหรือมอบอำนาจ (sec.15(2)), การขัดขวางเจ้าพนักงานในการปฏิบัติหน้าที่ (sec.16), การแจ้งข้อความอันเป็นเท็จ (untrue declaration) (sec.167) และการทำเอกสารปลอม (falsifying document) (sec.168) เป็นต้น

⁵³ ดังเช่น การโกงรายได้ของรัฐ (cheating the revenue) (Theft Act 1968, sec.32 (1)(a), การทำบัญชีเท็จ (false accounting) (Theft Act 1968, sec. 17), การได้มาซึ่งเงินตราโดยการหลอกลวง (Theft Act 1978, sec.2) และการให้การเท็จ (perjury) Perjury Act 1911, sec. 1 and 5) เป็นต้น

⁵⁴ Customs and Excise Management Act 1979, sec 1 and 150(1).

⁵⁵ Prosecution of Offences Act 1985, sec 6(2).

⁵⁶ Alec Samuels, Crown Prosecution Service, "The Journal of Criminal Law," Vol 50 (November, 1986), p. 435.

⁵⁷ Roording, "The Punishment of Tax Fraud," p. 247.

ประเทศสิงคโปร์

ความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศสิงคโปร์ ไม่ว่าจะเป็นความผิดตามบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม⁵⁸ หรือประมวลกฎหมายอาญา⁵⁹ ถือเป็นความผิดที่รัฐเป็นผู้เสียหาย ซึ่งการฟ้องร้องคดีดังกล่าวทั้งตามพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม⁶⁰ และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา⁶¹ กำหนดให้พนักงานอัยการเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการฟ้องร้องคดีเหมือนเช่นคดีอาญาทั่วไป

2. การใช้ดุลพินิจในการฟ้องร้องคดี

ประเทศไทยและประเทศสิงคโปร์

ในคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยและประเทศสิงคโปร์ พนักงานอัยการจะเป็นผู้ใช้ดุลพินิจในการสั่งฟ้องหรือไม่ฟ้องผู้ต้องหาตามหลักดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ (Opportunity Principle) เช่นเดียวกับคดีอาญาทั่วไป ซึ่งในการที่จะพิจารณาว่าการกระทำของผู้ต้องหาเป็นความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มอันจะฟ้องร้องได้หรือไม่นั้น พนักงานอัยการก็ต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายประกอบกัน กล่าวคือ จะต้องพิจารณาก่อนว่าการกระทำใดเป็นความผิด และจะต้องถูกลงโทษตามองค์ประกอบที่กฎหมายบัญญัติไว้ ต่อจากนั้นจึงพิจารณาในส่วนองค์ประกอบความผิดซึ่งประกอบด้วยองค์ประกอบความผิดในส่วนของการกระทำ (องค์ประกอบภายนอก) และองค์ประกอบความ

⁵⁸ ดังเช่น บทลงโทษเกี่ยวกับการฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม (sec.62), การได้มาซึ่งเงินคืนภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างไม่ถูกต้อง(sec.63) และการขัดขวางเจ้าพนักงานในการปฏิบัติการตามหน้าที่ (sec.66) เป็นต้น

⁵⁹ ดังเช่น การละเว้นไม่นำเอกสารมาแสดงต่อเจ้าพนักงาน (sec.175), การขัดขวางเจ้าพนักงานในการปฏิบัติการตามหน้าที่ (sec.186), การฉ้อโกง (cheating) (sec.415), การปลอมแปลงเอกสาร (forgery)(sec.463) และการทำเอกสารปลอม (making a false document) (sec. 464) เป็นต้น

⁶⁰ Goods and Services Tax Act (Cap 117a), sec. 69.

⁶¹ ดู Goods and Services Tax Act (Cap 117a) sec. 70 ประกอบกับ Criminal Procedure Code (Cap 68) sec. 336.

ผิดในส่วนของจิตใจ (องค์ประกอบภายใน)⁶² นั่นก็คือจะต้องพิจารณาว่าผู้ต้องหาได้กระทำความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มตามลักษณะที่กฎหมายบัญญัติไว้หรือไม่ และขณะกระทำการนั้นผู้ต้องหาได้มีเจตนาทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยหรือไม่⁶³ และถ้าผู้ต้องหาได้ร่วมกันสมคบเพื่อกระทำความผิดแล้ว สำหรับประเทศไทยพนักงานอัยการจะพิจารณาตามหลักเรื่องตัวการ⁶⁴ ในขณะที่ประเทศสิงคโปร์ จะพิจารณาตามหลักการสมคบกันกระทำความผิดอาญา (Criminal Conspiracy)⁶⁵ ซึ่งจากการวินิจฉัยกฎหมายในลักษณะดังกล่าว ทำให้พนักงานอัยการต้องพิจารณาด้วยว่าการที่จะสั่งฟ้องนั้น ต้องมีข้อเท็จจริงปรากฏจากพยานหลักฐานที่เพียงพอจะพิสูจน์ความผิดของผู้ต้องหาได้ว่า ผู้ต้องหาได้กระทำโดยมีเจตนาทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มอันเข้าข้อกฎหมายนั้น ๆ ด้วย

มีข้อสังเกตว่า โดยที่ประเทศไทยและประเทศสิงคโปร์นั้น เป็นประเทศที่ยึดถือหลักดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ จึงทำให้ในคดีอาญาบางเรื่องแม้จะได้รับความว่าผู้ต้องหาได้กระทำความผิดจริงและมีพยานหลักฐานพอฟ้อง เมื่อมีเหตุอันควร พนักงานอัยการก็อาจใช้ดุลพินิจในการสั่งไม่ฟ้องได้^{66,67} แต่ในทางปฏิบัติในคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม พนักงานอัยการไม่อาจใช้ดุลพินิจเช่นนั้นได้ เพราะเข้ากรณีการใช้ดุลพินิจโดยมิชอบ และปราศจากเหตุผล

⁶² ดู ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 59 ประกอบกับ Penal Code (Cap.224) sec.35.

⁶³ โดยปกติแล้วเจตนาทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากจะต้องมีเจตนาตามธรรมดาแล้วยังจะต้องมีเจตนาพิเศษด้วย ซึ่งเจตนาพิเศษนั้นก็คือ มูลเหตุจูงใจในการกระทำและกฎหมายถือว่าจะเป็นความผิดเฉพาะเจตนาที่กฎหมายเขียนลงไปเท่านั้น ดังเช่น คำว่า “...เจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม...” (ประมวลรัษฎากร, มาตรา 90/4) หรือ “...intent to evade tax...” (Goods and Services Tax Act (Cap 117a), sec. 62) เป็นต้น

⁶⁴ ดู ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 83.

⁶⁵ Penal Code (Cap 224) sec. 120A & 120 B.

⁶⁶ โดยนัยแห่งบทบัญญัติ มาตรา 143 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และหนังสือกรมอัยการที่ 8/540 ลงวันที่ 11 ตุลาคม 2470.

⁶⁷ ดู Criminal Procedure Code (Cap 68), sec 336, ประกอบกับ J.Kob, “Criminal Law Practice in Singapore : The Prosecutor’s Perspective” in Practice Law Manual : Vol 3 – Procedure. (July, 1985), pp. 810-811.

ประเทศอังกฤษ

ในคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษ โดยปกติ องค์กรศุลกากรและสรรพสามิต (Customs and Excise) จะเป็นผู้ใช้ดุลพินิจในการที่จะฟ้องหรือไม่ฟ้องผู้ต้องหา ตามหลักดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ (Opportunity Principle)⁶⁸ ซึ่งในการใช้ดุลพินิจขององค์กรนั้น มีลักษณะพิเศษคือเป็นดุลพินิจที่เกือบจะเด็ดขาด (absolute)⁶⁹ และอยู่ภายใต้นโยบายและรูปแบบการฟ้องร้องคดีขององค์กร กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ องค์กรเป็นผู้ควบคุมหรือกำหนดแนวทางการใช้ดุลพินิจในการฟ้องร้องคดี ซึ่งอาจพิจารณาตามลำดับขั้นตอนได้ดังนี้

1. โดยทั่วไป เริ่มต้นจาก Solicitor ของส่วนกฎหมาย (legal branch) จะพิจารณาว่าการกระทำที่กล่าวหาเป็นความผิดต่อกฎหมายหรือไม่ ผู้ต้องหาเป็นผู้กระทำผิดหรือไม่ และมีพยานหลักฐานเพียงพอแก่การพิสูจน์ความผิดของผู้ต้องหาหรือไม่ โดยพิจารณาตามข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายประกอบกัน⁷⁰ ต่อจากนั้น Solicitor ก็จะใช้ดุลพินิจวินิจฉัย (decision) ว่าจะฟ้องหรือไม่ฟ้องผู้ต้องหาเป็นคดีอาญา พร้อมเสนอความเห็น (opinion) ต่อคณะกรรมการ (Commissioners) เพื่อให้ทบพวนการใช้ดุลพินิจอีกครั้งหนึ่ง⁷¹

⁶⁸ ผลที่ตามมาประการหนึ่งของหลักดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจในประเทศอังกฤษก็คือ ดุลพินิจในการวินิจฉัยว่าจะฟ้องหรือไม่ฟ้องคดีอาญาเล็ก ๆ น้อย ๆ ของเจ้าพนักงานตำรวจ ซึ่งมีลักษณะเป็นดุลพินิจเกือบจะเด็ดขาด (absolute) อันเป็นไปตามทฤษฎีความอิสระแห่งตำรวจ (The doctrine of constabulary independence) ซึ่งทฤษฎีนี้ได้นำมาปรับใช้กับองค์กรบังคับใช้กฎหมายต่าง ๆ ดังเช่น ศุลกากรและสรรพสามิตนั้น และทำให้ศุลกากรและสรรพสามิตสามารถพัฒนานโยบาย และรูปแบบในการใช้ดุลพินิจฟ้องร้องคดีได้ด้วยตนเอง (Andrew Sanders and Richard Young, op.cit, pp. 209-212.)

⁶⁹ ดุลพินิจเด็ดขาด (absolute discretion) เป็นดุลพินิจที่มีความเด็ดขาดอยู่ในตัวเอง สมบูรณ์ในตัวเองโดยไม่มีการทบทวน และองค์กรอื่นใดก็ไม่มีอำนาจที่จะเข้ามาพิจารณาทบทวนได้ (ชนิญญา (รัชรี) ชัยสุวรรณ, “การใช้ดุลพินิจในการดำเนินคดีอาญาของอัยการ.” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 2526), หน้า 36.)

⁷⁰ ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของการใช้ดุลพินิจในทางกฎหมาย (ดู Kenneth Culp Davis, *Discretionary Justice* (Louisiana : Edward Bros, Inc., 1969),p.6)

⁷¹ Herschel Leigh, op.cit.,p. 238 & 248.

2. เมื่อคณะกรรมการบริหาร (Commissioners) ได้รับความเห็นแล้ว หากเห็นชอบว่าไม่ฟ้องก็จะวินิจฉัยว่าไม่ฟ้อง แต่หากเห็นว่าการกระทำที่กล่าวหาเป็นความผิดต่อกฎหมาย ผู้ต้องหาเป็นผู้กระทำผิด และมีพยานหลักฐานเพียงพอแก่การพิสูจน์ความผิดของผู้ต้องหา คณะกรรมการบริหารก็จะดำเนินการใช้ดุลพินิจอย่างใดอย่างหนึ่ง ตามเหตุอันควรของแต่ละคดี (the merits of each case) โดยพิจารณาตามนโยบายและรูปแบบการฟ้องร้องคดี (prosecution policies and patterns) ซึ่งกำหนดทางเลือก (alternative) ไว้อย่างกว้าง ๆ 2 ประการคือ

2.1 การยอมความหรือยุติข้อพิพาทนอกศาล (Compounding or Settlement out of Court) เป็นวิธีการใช้ดุลพินิจที่ระงับการฟ้องร้องคดีอย่างหนึ่งของคณะกรรมการบริหารตามนโยบายการฟ้องร้องคดี นอกเหนือจากการใช้ดุลพินิจตามปกติ (normal criteria) ซึ่งมักเลือกใช้ในคดีฉ้อโกงที่ไม่มีลักษณะผิดศีลธรรมอย่างชัดเจน⁷² โดยจะอยู่ในรูปแบบของการตกลงกัน อย่างอิสระซึ่งผูกพันทางสัญญาระหว่างคู่กลางและสรรพสามิตกับผู้ต้องหา⁷³ และถ้าคู่กลางและสรรพสามิตเสนอ (offer) การยุติข้อพิพาทนอกศาลแล้ว ได้รับการปฏิเสธจากผู้ต้องหา คู่กลางและสรรพสามิตจะต้องฟ้องร้องเป็นคดีอาญาโดยไม่มีการเสนอความช่วยเหลืออื่น ๆ อีก⁷⁴

2.2 การฟ้องร้องคดีอาญา (Criminal Prosecution) เป็นวิธีการใช้ดุลพินิจตามปกติของคณะกรรมการบริหารในการวินิจฉัยว่าจะฟ้องร้องคดีหรือไม่ ซึ่งคำวินิจฉัยว่าฟ้อง⁷⁵ ตามนโยบายการฟ้องร้องคดีนั้น มักเลือกใช้ในคดีฉ้อโกงที่แสดงถึง (produce) ความสูญเสียด้านรายได้ของรัฐจำนวนมาก⁷⁶ อันคล้ายคลึงกับนโยบายการฟ้องร้องคดีของสรรพากร (Inland Revenue) ที่เรียกว่า นโยบายการคัดเลือกราย (Selective Policy) กล่าวคือ การฟ้องร้องคดีเพียงบางรายจากคดีฉ้อโกงภาษีอากรทั้งหมด เพื่อป้องกันการแพร่หลายของการฉ้อโกงภาษีที่มี

⁷² Herschel Leigh, op.cit, pp.250-251.

⁷³ Alan Buckett and Binder Hamlyn, op.cit., p. 43.

⁷⁴ Herschel Leigh, op.cit,p.251.

⁷⁵ มีหลักตามกฎหมาย (legal principles) ซึ่งใช้กันอยู่ในการควบคุมคำวินิจฉัยฟ้องร้องคดีขององค์กรบังคับใช้กฎหมายต่าง ๆ อยู่ 3 ประการคือ

- (1) คำวินิจฉัยฟ้องร้องคดีต้องไม่ใช่การใช้ดุลพินิจโดยไม่ชอบ (bad faith)
- (2) คำวินิจฉัยฟ้องร้องคดีต้องไม่ใช่การใช้ดุลพินิจโดยปราศจากเหตุผล(unreasonable)
- (3) คำวินิจฉัยฟ้องร้องคดีต้องดำเนินการเพียงหลังจากการพิจารณาและปรับใช้นโยบายซึ่งสอดคล้องกัน (consistent policy) รายละเอียดดู SandersandYoung,op.cit.,

pp. 212-213.

⁷⁶ Herschel Leigh,op.cit,p.251.

ขอบเขตอันไม่อาจยอมรับได้ (unacceptable limits)⁷⁷ อย่างไรก็ตามบางครั้งคณะกรรมการสิทธิการ
สงวนไว้ซึ่งสิทธิจะไม่ปรับใช้นโยบายการฟ้องร้องคดีในคดีบางประเภท เช่น คดีสมคบกันฉ้อโกง
(Conspiracy to defraud) เป็นต้น⁷⁸

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบด้านการฟ้องร้องคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่า
เพิ่มระหว่างประเทศไทย กับประเทศอังกฤษและสิงคโปร์แล้ว อาจสรุปได้ดังนี้

ข้อเหมือนกัน

พนักงานอัยการทั้งในประเทศไทย อังกฤษ และสิงคโปร์ ต่างก็มีอำนาจฟ้องร้อง
คดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งในการใช้ดุลพินิจสั่งฟ้องหรือไม่ฟ้องของ
พนักงานอัยการ จะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายของแต่ละคดี

ข้อแตกต่างกัน

กรมสรรพากรของประเทศไทยและหน่วยงานสรรพากร (IRAS) ด้านภาษี
มูลค่าเพิ่ม ของประเทศสิงคโปร์ ไม่ได้มีอำนาจฟ้องร้องคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษี
มูลค่าเพิ่ม ในขณะที่ ศุลกากรและสรรพสามิต (Customs and Excise) ของประเทศอังกฤษ กลับ
มีอำนาจเช่นนั้นตามกฎหมายซึ่งบัญญัติไว้เป็นพิเศษ ซึ่งในการใช้ดุลพินิจวินิจฉัยว่าจะฟ้องหรือไม่
ฟ้อง ของศุลกากรและสรรพสามิต จะขึ้นอยู่กับนโยบายและรูปแบบการฟ้องร้องคดีขององค์กร
รวมถึงเหตุผลอื่น ๆ ที่สมควรของแต่ละคดี

3.4 การพิสูจน์ความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม

การพิสูจน์ข้อเท็จจริงใด ๆ ที่คู่ความกล่าวอ้างในการดำเนินคดีอาญา ต้องอาศัย
พยานหลักฐาน ซึ่งในการดำเนินคดีส่วนมากแล้ว จะมีคู่ความสองฝ่ายคือ โจทก์และจำเลย โดย
ทั้งโจทก์และจำเลยต่างก็จะกล่าวอ้างข้อเท็จจริงต่าง ๆ มาในคำฟ้องและคำให้การเพื่อสนับสนุน
ข้อกล่าวอ้างและข้อแก้ของตน ข้อเท็จจริงต่าง ๆ เหล่านี้ ย่อมจะตรงกันบ้างและขัดแย้งกันบ้าง

⁷⁷ Roording, op.cit, p. 243.

⁷⁸ Buckett and Hamlyn, op.cit.,p.47.

ฉะนั้นคู่ความแต่ละฝ่าย จึงมีความจำเป็นที่จะต้องหาทางพิสูจน์ข้อกล่าวอ้างของตนให้ศาลเชื่อ⁷⁹

ในคดีอาญานั้น โจทก์จะเป็นฝ่ายกล่าวอ้างว่ามีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้น และจำเลยเป็นผู้กระทำความผิด ดังนั้นถ้าจำเลยให้การปฏิเสธหรือไม่ให้การใด ๆ เลย โจทก์จะต้องมีหน้าที่นำสืบในทุกประเด็นทั้งองค์ประกอบภายนอก และองค์ประกอบภายในของความผิดนั้น ๆ โดยโจทก์จะต้องนำสืบพยานหลักฐานเพื่อพิสูจน์ให้ศาลได้เชื่อจนปราศจากข้อสงสัยตามสมควร⁸⁰ ว่าจำเลยกระทำความผิด แต่ถ้ามีข้อสันนิษฐานตามกฎหมายว่า จำเลยกระทำความผิดหรือมีข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบของความผิดเกิดขึ้น ดังนั้น โจทก์เพียงแต่นำสืบเพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริงอันเป็นเงื่อนไขแห่งการสันนิษฐานก็เพียงพอที่จะฟังได้ว่าจำเลยกระทำความผิดหรือมีข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบความผิดเกิดขึ้นแล้ว

สำหรับการพิสูจน์ความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย, อังกฤษ และสิงคโปร์นั้น จะมีลักษณะหลักเกณฑ์เช่นเดียวกับคดีอาญาทั่วไป กล่าวคือ โจทก์มีหน้าที่ที่จะต้องพิสูจน์ความผิดของจำเลยในทุกประเด็นที่กล่าวอ้าง ทั้งองค์ประกอบภายนอกและองค์ประกอบภายในของความผิด ตามที่ได้บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม, ประมวลกฎหมายอาญา และกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งโจทก์จะต้องทำการรวบรวมพยานหลักฐานเกี่ยวกับการกระทำความผิด และข้อเท็จจริงแวดล้อมต่าง ๆ ด้วยวิธีการต่าง ๆ ให้ได้มากที่สุด เพื่อให้ได้พิสูจน์หักล้างข้อแก้ตัวของจำเลย ให้ศาลได้เชื่อจนปราศจากข้อสงสัยตามสมควร (proof

⁷⁹ การที่ศาลจะเชื่อในข้อกล่าวอ้างใด ก็ต้องปรากฏว่าข้อความนั้นเป็นความจริง ซึ่งการที่ศาลจะทราบความจริงในข้อเท็จจริงอันใดอันหนึ่งนั้น มีวิธีการอยู่ 3 ประการคือ ศาลทราบความจริงโดยตรวจสอบวัตถุที่เป็นพยานหลักฐานด้วยตนเอง ศาลทราบความจริงโดยค้นคว้าหาเหตุผล และศาลทราบความจริงโดยมีบุคคลอื่นยืนยันรับรอง (รายละเอียดดู แอล คูปลาตร์ และ วิจิตร ลุสิตานนท์, กฎหมายลักษณะพยานและจิตวิทยา (พระนคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2477), หน้า 7-8)

⁸⁰ ดู ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 227.

beyond reasonable doubt)⁸¹ ว่าจำเลยได้กระทำความผิดโดยมีเจตนาทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นความผิด และมีบทลงโทษตามกฎหมาย และถ้าจำเลยได้ร่วมกันสมคบเพื่อกระทำความผิดแล้ว สำหรับประเทศไทย โจทก์จะพิสูจน์ความผิดตามหลักเรื่องตัวการ ในขณะที่ประเทศอังกฤษและสิงคโปร์ จะพิสูจน์ความผิดตามหลักการสมคบกันกระทำความผิด (Conspiracy)

จากที่ได้กล่าวมาแล้วในบทนี้ถึงการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มว่ามีความแตกต่างจากการดำเนินคดีผู้กระทำความผิดอาญาโดยทั่วไป ดังเช่น ประเทศอังกฤษ และสิงคโปร์ ที่การดำเนินคดีผู้ทุจริตดังกล่าว กฎหมายได้กำหนดหลักเกณฑ์พิเศษที่นำมาใช้ไว้ค่อนข้างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศอังกฤษที่คำนึงถึงลักษณะความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ว่ามีลักษณะพิเศษกว่าความผิดอาญาทั่วไป ด้วยเหตุนี้ กระบวนการดำเนินคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงแตกต่างไปจากกระบวนการดำเนินคดีอาญาทั่วไป ทั้งนี้ก็เพื่อให้การพิสูจน์ความผิด และกำหนดโทษเหมาะสมกับลักษณะความผิดดังกล่าว/ ในขณะที่การดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย โดยส่วนใหญ่กลับเป็นไปตามกระบวนการดำเนินคดีอาญาทั่วไป ซึ่งในบทต่อไปผู้เขียนจะชี้ให้เห็นถึงข้อจำกัดทางกฎหมายในการดำเนินคดีผู้ทุจริตดังกล่าวที่มีอยู่ในปัจจุบัน อันไม่เอื้ออำนวยให้การดำเนินคดีเพื่อลงโทษผู้ทุจริตดังกล่าวนั้น เป็นไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ

⁸¹ ดูพรเพชร วิชิตชลชัย, คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยาน, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ : บริษัทยูแพค จำกัด, 2539), หน้า 94 ประกอบกับ Helena H.M. Chan , An Introduction to the Singapore Legal System. (Malasia : Malayan Law Journal (Pte) Ltd., 1986), p.107 และ Buckett and Hamlyn, op.cet., p. 47.