



#### บทที่ 4

### ข้อจำกัดทางกฎหมายในการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย

ปัจจุบันผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม มักนิยมทุจริตโดยใช้กระบวนการที่เรียกว่า “ชบวนการฉ้อโกง” ซึ่งมีวิธีการกระทำความผิดหลายรูปแบบ<sup>1</sup> แต่มีลักษณะเป็นชบวนการ กล่าวคือ มีผู้กระทำความผิดร่วมกันหลายคน และมีการแบ่งงานแบ่งหน้าที่กันทำอย่างเป็น สัดส่วน โดยตัวการผู้กระทำความผิดที่แท้จริงจะอยู่เบื้องหลัง ซึ่งตัวการที่แท้จริงนั้น มักเป็นผู้ที่ อยู่ในวิชาชีพการบัญชีภาษีอากร และยังเป็นผู้ที่สามารถใช้ความรู้ความเชี่ยวชาญวางแผน ระเบียบการได้เป็นอย่างดี โดยใช้กลวิธีที่ซับซ้อน และในการดำเนินคดีผู้ทุจริตดังกล่าวของ ประเทศไทย มีกระบวนการดำเนินคดีทั้งในชั้นสรรพากร สอบสวน ฟ้องร้อง และพิจารณาคดี ในศาล แต่อย่างไรก็ตามในการดำเนินคดีผู้ทุจริตดังกล่าวนั้น อาจกล่าวได้ว่า ยังมีปัญหาในการ ดำเนินคดีอยู่บ้าง ดังจะเห็นได้จากสถิติการดำเนินคดีอาญาภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่ส่วนคดีและเร่งรัด ภาษีอากร กรมสรรพากร ได้รวบรวมไว้ พบว่า มีคดีค้างค้างอยู่เป็นจำนวนมากโดยเฉพาะใน กระบวนการดำเนินคดีชั้นก่อนฟ้อง ซึ่งต่อไปในบทนี้ ผู้เขียนจะได้ทำการศึกษาวิเคราะห์ถึงข้อ จำกัดทางกฎหมายที่มีอยู่ อันก่อให้เกิดปัญหาในการดำเนินคดี คือ ข้อจำกัดทางกฎหมายวิธี พิจารณาความและข้อจำกัดทางกฎหมายลักษณะพยาน

<sup>1</sup> ซึ่งในปัจจุบันพบว่ามักจะมีลักษณะดังนี้

- (1) ผู้ทุจริตจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีการขายสินค้าจริง แต่จะนำไปกำกับภาษีที่ ผู้ซื้อสินค้าไม่ต้องการไปขายแก่บุคคลอื่น
- (2) ผู้ทุจริตเซตบุคคลที่ไม่มีหลักแหล่ง แล้วมอบอำนาจให้นายหน้ามาจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่ม มีการขายสินค้าบังหน้าเพียงเล็กน้อย กิจการส่วนใหญ่จะขายไปกำกับภาษี
- (3) ผู้ทุจริตตาม (2) ขายสิทธิให้ผู้ทุจริตรายอื่นออกไปกำกับภาษีในนามตนเองที่ได้ จดทะเบียนไว้
- (4) ผู้ทุจริตปลอมใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการที่มีชื่อเสียงทั่วไปออกขาย
- (5) ผู้ทุจริตใช้ใบกำกับภาษีปลอมเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

(ดู สมภพ ผ่องสว่าง, “การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม : พ่อค้าโกงภาษี หรืออาชญากร,” หน้า 149-150)

สถิติการดำเนินคดีอาญาภาษีมูลค่าเพิ่ม  
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2542

ปีที่ร้องทุกข์	จำนวนคดี (กลุ่ม)	จำนวนผู้ต้องหา ที่จับได้	ความเสียหาย	สถานะคดี				หมายเหตุ
				ตำรวจ	อัยการ	ศาล		
						ระหว่างพิจารณา	มีคำพิพากษาชนะ (แพ้)	
2537	13	12	337,162,209.61	0	9	1	3	
2538	12	21	49,438,311.74	0	10	0	2	คดีระงับผู้ต้องหาตาย 1 ราย
2539	27	20	1,388,854,954.85	0	20	4	3	
รวมปี 37-39	52	83	1,775,455,476.20	0	39	5	8	
2540	61	30	898,021,808.88	0	52	6	3	
2541	126	14	122,732,517.96	123	2	0	1	
2542	104	65	370,565,637.56	104	-	-	-	
รวม ปี 40-42	291	109	1,391,964.40	227	54	6	4	
รวม 6 ปี	343	192	3,166,775,440.60	227	93	11	12	

ที่มา : ส่วนคดีและเร่งรัดภาษีอากร สำนักตรวจสอบภาษีอากร กรมสรรพากร

4.1 ข้อจำกัดทางกฎหมายวิธีพิจารณาความ : การแบ่งแยกกระบวนการดำเนินคดี  
ชั้นก่อนฟ้อง ออกจากกัน ไม่เป็นกระบวนการเดียวกัน

กระบวนการดำเนินคดีของเจ้าพนักงานชั้นก่อนฟ้องกับผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่า  
เพิ่ม เริ่มต้นด้วย การสืบสวนของเจ้าพนักงานสรรพากรที่เรียกว่าการตรวจสอบไตสวนและการ  
พิจารณาดำเนินคดีอาญาชั้นสรรพากร แล้วต่อด้วยการดำเนินคดีอาญาของพนักงานสอบสวนและ  
การดำเนินคดีอาญาของพนักงานอัยการ อันเป็นการแบ่งแยกกระบวนการดำเนินคดีชั้นก่อนฟ้อง  
ออกจากกัน ไม่เป็นกระบวนการเดียวกัน ทั้งนี้เพราะพนักงานสอบสวนและพนักงานอัยการต่างก็  
ถูกจำกัดอำนาจดำเนินคดี กล่าวคือ อำนาจที่จะเริ่มคดี<sup>2</sup> อีกนัยหนึ่งก็คืออำนาจที่จะเริ่มทำการ  
สอบสวน ซึ่งการสอบสวนนั้นถือเป็นจุดเริ่มต้นที่สำคัญยิ่งของการดำเนินคดีอาญาที่มีผลสืบเนื่อง  
ไปถึงการพิจารณาสั่งคดีว่าจะฟ้องหรือไม่ฟ้อง ตลอดจนการพิสูจน์ความผิดในชั้นศาล

1. การเริ่มคดีของพนักงานสอบสวนในคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษี  
มูลค่าเพิ่ม

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2(6) บัญญัติว่า “พนักงาน  
สอบสวน หมายถึง เจ้าพนักงานซึ่งกฎหมายให้มีอำนาจและหน้าที่ทำการสอบสวน”

และตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ได้แก่<sup>3</sup> เจ้าพนักงานสอง  
ฝ่ายคือ เจ้าพนักงานฝ่ายปกครอง และเจ้าพนักงานตำรวจ ซึ่งในอดีตก็ได้มีการโอนหน้าที่สอบ  
สวนคดีอาญาไปมาระหว่างฝ่ายปกครองและฝ่ายตำรวจหลายครั้งด้วยกัน<sup>4</sup> อย่างไรก็ตาม กระทรวง  
มหาดไทยได้มีข้อบังคับที่ 1/2509 ลงวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2509 ให้โอนหน้าที่สอบสวนจากฝ่าย

<sup>2</sup> อำนาจดำเนินคดี หมายถึง อำนาจที่จะดำเนินคดีได้โดยเฉพาะ กล่าวคือ หมายถึง  
อำนาจที่จะเริ่มคดี ที่จะดำเนินคดี หรือที่จะดำเนินคดีนั้นต่อไปตามอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงาน  
(คณิต ณ นคร, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, หน้า 64)

<sup>3</sup> ดู ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 18 (ซึ่งในการทำวิจัยครั้งนี้จะมุ่งเน้น  
ศึกษาเฉพาะกรณีความผิดที่เกิดขึ้นในราชอาณาจักรเท่านั้น)

<sup>4</sup> สาเหตุที่มีการโอนหน้าที่สอบสวนกันไปมา ระหว่างฝ่ายปกครองกับฝ่ายตำรวจก็เนื่องมา  
จากมีการพิจารณาเห็นว่า การสอบสวนตามกฎหมายมิได้ให้ความเป็นธรรมเท่าที่ควร จึงให้โอน  
หน้าที่ไปให้ฝ่ายหนึ่งทำการสอบสวนแทนอีกฝ่ายหนึ่ง โดยหวังว่าจะทำให้การสอบสวนเป็นธรรม  
มากขึ้น (ดู กุลพล พลวัน, “ระบบการดำเนินคดีอาญาโดยอัยการในประเทศไทย” วารสารอัยการ  
ปีที่ 9 ฉบับที่ 101 (พฤษภาคม, 2539), หน้า 82 )

ปกครองไปอยู่แก่ตำรวจฝ่ายเดียว ซึ่งเป็นเช่นนี้มาจนถึงปัจจุบัน<sup>5</sup>

พนักงานสอบสวน มีอำนาจที่จะเริ่มทำการสอบสวน เมื่อรู้เรื่องข้อสงสัยอันสมควร ว่ามีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้น<sup>6</sup> ซึ่งการรู้เรื่องนั้น อาจรู้ได้สองทาง คือรู้จากการร้องทุกข์ หรือการกล่าวโทษ<sup>7</sup> และ การรู้เอง<sup>8</sup> แต่โดยผลแห่งประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 ข้อ 2 ซึ่งบัญญัติว่า “นับแต่วันที่ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ใช้บังคับ ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร” ทำให้พนักงานสอบสวนถูกจำกัดอำนาจที่จะเริ่มทำการสอบสวน แม้อันที่รู้เรื่องข้อสงสัยอันสมควรว่ามีการกระทำความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น<sup>9</sup> กล่าวคือ พนักงานสอบสวนจะเริ่มทำการสอบสวนความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเจ้าพนักงานสรรพากรมิได้ร้องทุกข์ไม่ได้ แม้ว่าความผิดเกี่ยวกับ

<sup>5</sup> ดูข้อบังคับกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยระเบียบการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2523 ข้อ 2.

<sup>6</sup> ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 121 บัญญัติว่า

“พนักงานสอบสวนมีอำนาจสอบสวนคดีอาญาทั้งปวง

แต่ถ้าเป็นคดีความผิดต่อส่วนตัว ห้ามมิให้ทำการสอบสวน เว้นแต่จะมีคำร้องทุกข์ตามระเบียบ”

<sup>7</sup> การร้องทุกข์ ต่างจากการกล่าวโทษ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามาตรา 2(7) และ (8) ในประการสำคัญคือ ผู้ร้องทุกข์จะต้องเป็นผู้เสียหายเท่านั้น และการร้องทุกข์จำเป็นจะต้องกระทำเฉพาะความผิดต่อส่วนตัว (ดูรายละเอียด ความแตกต่างในอนุมติ ใจสมุทร, คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, พิมพ์ครั้งที่ 3, 2 เล่ม (ธนบุรี : นิติบรรณาการ, 2514), 1 หน้า 181-181.)

<sup>8</sup> การรู้เอง หมายถึง การรู้อันมิใช่เนื่องมาจากการรู้ว่าเป็นทางการ (คณิต ณ นคร, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, หน้า 204) ซึ่งมีเฉพาะความผิดอาญาแผ่นดิน โดยแม้ไม่มี การร้องทุกข์ หรือการกล่าวโทษ พนักงานสอบสวน ก็มีอำนาจสืบสวนสอบสวนให้เป็นคดีขึ้นได้เอง (อนุมติ ใจสมุทร, เรื่องเดียวกัน, หน้า 747.)

<sup>9</sup> ประกาศของคณะปฏิวัติ เป็นกฎหมายพิเศษ จึงยกเว้นบทบัญญัติว่าด้วยอำนาจของเจ้าพนักงานตำรวจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไป

การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นทั้งความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากร<sup>10</sup> และประมวลกฎหมายอาญา<sup>11</sup> อันเป็นความผิดอาญาแผ่นดินก็ตาม

การจำกัดอำนาจดำเนินคดีของพนักงานสอบสวนไว้ดังกล่าวข้างต้น ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ กล่าวคือ

1. การที่พนักงานสอบสวนไม่ได้มีส่วนเข้าร่วมในการสืบสวนกับเจ้าพนักงานสรรพากรตั้งแต่เริ่มแรก ทำให้พนักงานสอบสวนไม่สามารถแสวงหาข้อเท็จจริงและรวบรวมพยานหลักฐานต่าง ๆ ให้มีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กัน อันจะเชื่อมโยงให้เห็นพฤติการณ์ในการกระทำความผิดของ “ขบวนการฉ้อโกง” อันก่อให้เกิดปัญหาความผิดพลาดในการดำเนินคดีกับ “ขบวนการฉ้อโกง” ดังเช่น

เมื่อกรมสรรพากร มีเหตุอันควรสงสัยว่า ผู้ประกอบการรายใดมีพฤติการณ์ที่จะทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากรก็จะให้เจ้าพนักงานเข้าไปทำการตรวจค้นโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร<sup>12</sup> อันเป็นขั้นตอนหนึ่งในการตรวจสอบไตสวน และการพิจารณาดำเนินคดีอาญาชั้นสรรพากร ซึ่งเจ้าพนักงานผู้ทำการตรวจค้น มักจะเป็นเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากร

<sup>10</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 427/2525 : คำว่า “ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร” ตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 ข้อ 2 หมายถึง การดำเนินการในคดีอาญาที่เป็นความผิดตามประมวลรัษฎากรรวมอยู่ด้วย ไม่ได้หมายความว่าห้ามการดำเนินการอย่างเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น ทั้งนี้เพราะอำนาจในการตรวจสอบการชำระภาษีอากรของเจ้าพนักงานตำรวจก็ต้องอาศัยอำนาจในการสืบสวนสอบสวนคดีอาญานั้นเอง หากได้มีกฎหมายให้อำนาจไว้เป็นพิเศษดังเช่นเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรไม่ ทั้งข้อความตอนต่อไปที่ว่า “เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร” ก็มีความหมายชัดเจนอยู่แล้วว่า มีข้อยกเว้นให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินคดีอาญาในความผิดตามประมวลรัษฎากรได้อยู่กรณีเดียวคือ เมื่อมีคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น

<sup>11</sup> กรณีนี้ ศาลฎีกายังไม่ได้มีคำพิพากษายืนยันไว้ และตามคำพิพากษาฎีกาที่ 427/2525 นั้น ก็เป็นกรณีเฉพาะความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติ หน่วยงานที่เกี่ยวข้องจะยึดถือไว้ก่อนว่าความผิดทางอาญาตามประมวลกฎหมายอาญา ย่อมตกอยู่ภายใต้ประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 ดังที่บัญญัติไว้ในข้อ 2.

<sup>12</sup> ดู ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เบญจ.

ซึ่งอาจไม่มีความรู้ความชำนาญด้านการรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อดำเนินคดีอาญา ดังนั้นในบางครั้งเจ้าพนักงานผู้ทำการตรวจค้น อาจละเลยไม่ได้รวบรวมพยานหลักฐานที่สำคัญ เช่น เอกสารหลักฐานที่มีข้อความบ่งชี้เกี่ยวกับการซื้อขายใบกำกับภาษี เป็นต้น เจ้าพนักงานผู้ทำการตรวจค้นซึ่งส่วนใหญ่จะมีความรู้ความชำนาญด้านการบัญชีภาษีอากร มักจะรวบรวมแต่พยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษีเท่านั้น ซึ่งแม้จะตรวจพบว่ามีใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมาย แต่ก็ไม่สามารถหาตัวการผู้กระทำความผิดที่แท้จริงได้ ทั้งนี้เพราะประมวลรัษฎากร<sup>13</sup> ไม่ได้กำหนดให้มีการลงลายมือชื่อผู้ออกใบกำกับภาษีในใบกำกับภาษี ดังนั้นแม้เจ้าพนักงานจะตรวจพบใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมายนั้น แต่ก็ไม่สามารถพิสูจน์ลายมือชื่อในใบกำกับภาษีได้ นอกจากนั้นพยานหลักฐานในส่วนที่เป็นเอกสารที่ได้ยื่นประกอบคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าเป็นเอกสารหลักฐานที่ถูกปลอมขึ้น เช่น สำเนาสัญญาเช่าหรือหนังสือยินยอมให้ใช้สถานประกอบการปลอม สำเนาหนังสือจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือหนังสือรับรองนิติบุคคลปลอม สำเนาบัตรประจำตัวประชาชนปลอมและสำเนาทะเบียนบ้านปลอม หรือ ถ้าเป็นเอกสารหลักฐานของผู้อื่นซึ่งไม่รู้ไม่เห็นหรือยินยอมด้วยในการขอจดทะเบียน ไม่ว่าจะ เป็นบัตรประจำตัวประชาชนหรือสำเนาทะเบียนบ้าน หรือเอกสารหลักฐานอื่น ที่ได้มาจากการขโมย หรือด้วยวิธีใด ๆ ที่มิชอบก็ล้วนไม่สามารถพิสูจน์ลายมือชื่อในคำขอจดทะเบียนได้เช่นกัน ซึ่งเมื่อผู้ประกอบการที่ทุจริต

---

<sup>13</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 86/4 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 86/5 และมาตรา 86/6 ในกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

- (1) คำว่า “ใบกำกับภาษี” ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด
- (2) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี และในกรณีที่ตัวแทนเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 86 วรรคสี่ หรือมาตรา 86/2 หรือผู้ทอดตลาดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 86/3 ให้ระบุชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของตัวแทนนั้นด้วย
- (3) ชื่อ ที่อยู่ ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ
- (4) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่มถ้ามี
- (5) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ
- (6) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการโดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน
- (7) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี
- (8) ข้อความอื่นที่อธิบดีกรม ...”

ภาษีมูลค่าเพิ่มทราบว่าถูกตรวจค้นโดยกรมสรรพากรแล้วยอมทำให้ผู้ประกอบการรายนั้นไหวตัวทันและพยายามทำลายพยานหลักฐานในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด ซึ่งกว่าที่เจ้าพนักงานสรรพากร จะมาดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน พยานหลักฐานที่สำคัญอาจสูญหายไปเป็นที่สุดและทำให้พนักงานสอบสวนเข้าไปทำการค้น<sup>14</sup> โดยอาศัยอำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแล้ว อาจไม่สามารถรวบรวมพยานหลักฐานเอาผิดกับตัวการผู้กระทำผิดที่แท้จริงได้ อันถือเป็นความผิดพลาดอย่างหนึ่ง

2. การที่พนักงานสอบสวนไม่ได้มีส่วนเข้าร่วมในการสืบสวนกับเจ้าพนักงานสรรพากรตั้งแต่เริ่มแรก ทำให้มีการแบ่งแยกการตรวจสอบไต่สวนและการพิจารณาดำเนินคดีอาญาชั้นสรรพากรกับการสอบสวนความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกจากกันไม่เป็นกระบวนการเดียวกัน อันก่อให้เกิดปัญหาความล่าช้าในการดำเนินคดีกับ “ขบวนการฉ้อโกง” ดังเช่น

เมื่อพนักงานสอบสวนมีเหตุอันควรสงสัยว่า ผู้ประกอบการรายใดมีพฤติการณ์ที่จะทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม พนักงานสอบสวนก็ไม่อาจดำเนินการใด ๆ ไม่ว่าจะเป็นการเรียก การค้น หรือการจับ โดยอาศัยอำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้ เนื่องจากจะต้องให้กรมสรรพากรร้องขอมาเสียก่อนจึงจะสามารถดำเนินการได้ ในกรณีนี้พนักงานสอบสวนกระทำได้เพียงแจ้งให้กรมสรรพากรทราบ ซึ่งโดยปกติการที่กรมสรรพากรจะมาร้องขอนั้น จะต้องผ่านขั้นตอนการตรวจสอบไต่สวนและการพิจารณาดำเนินคดีอาญาเสียก่อน ซึ่งมีวิธีการดังนี้<sup>15</sup>

1. เริ่มจากการตรวจสอบแบบแสดงรายการที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องยื่น ซึ่งหากมีการเครดิตภาษีหรือมีการขอคืนภาษีอันเนื่องมาจากมีจำนวนภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย เจ้าหน้าที่ก็จะทำการเรียกให้ผู้ประกอบการนำเอาหลักฐานใบกำกับภาษีซื้อและภาษีขายมาแสดงและให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบไต่สวน

2. เมื่อผู้ประกอบการได้นำใบกำกับภาษีมาให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบแล้ว เจ้าหน้าที่ก็จะทำการตรวจสอบใบกำกับภาษีขาย และตรวจสอบยันใบกำกับภาษีซื้อไปยังผู้ประกอบการที่

<sup>14</sup> ดู ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 69.

<sup>15</sup> เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ, ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มอันเนื่องมาจากระบบการเครดิต (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2539) หน้า 115-116.

ออกใบกำกับภาษีดังกล่าว ซึ่งการสอบยันในกรณีนี้นับว่าเสียเวลาอยู่มาก เพราะใบกำกับภาษีซื้อที่ได้มานั้น มักจะมาจากหลายห้องที่ จากผู้ประกอบการหลายรายและมาจากหลายจังหวัด ถ้าหากมีการสอบยันใบกำกับภาษีซื้อทุกฉบับก็จะยิ่งเสียเวลาเป็นเดือน ๆ

3. เมื่อมีการสอบยันใบกำกับภาษีซื้อแล้วหากพบว่าใบกำกับภาษีซื้อที่นำมาเครดิตหรือขอคืนภาษี เป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ก็จะมีการดำเนินการกับผู้ประกอบการที่นำใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบไม่ว่าการเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มในทางแพ่ง<sup>16</sup> และส่งให้ส่วนคดีและเร่งรัดภาษีอากร พิจารณาดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากร<sup>17</sup> ฐานนำใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมายมาเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษี

4. จากนั้นเจ้าหน้าที่ก็จะมีการตรวจสอบถึงแหล่งที่มาของการออกใบกำกับภาษีโดยมิชอบนั้น โดยการส่งเจ้าหน้าที่ที่อยู่ในพื้นที่ไปเพื่อการตรวจปฏิบัติการ หากพบว่ามีพฤติการณ์ในการออกใบกำกับภาษีโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งจะเป็นการทำลายระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็จะรายงานกรมสรรพากรให้ทราบและดำเนินการในทางลับ

5. หากกรมสรรพากรเห็นว่าเอกสารและพยานหลักฐานนั้น ยังไม่เพียงพอที่จะดำเนินการให้เจ้าหน้าที่ทำการตรวจค้น เพื่อหาพยานหลักฐานเกี่ยวกับการกระทำความผิดเพิ่มเติม

6. เมื่อได้มาซึ่งพยานหลักฐานอันครบถ้วนแล้ว เจ้าหน้าที่ก็จะดำเนินการตรวจสอบควบคู่กันไปกับการพิจารณาดำเนินคดีอาญา ซึ่งในขั้นนี้จะเสียเวลามากเช่นกัน เนื่องจากพยานหลักฐานไม่ว่าจะเป็นพยานบุคคล<sup>18</sup> พยานเอกสาร<sup>19</sup> และพยานวัตถุ<sup>20</sup> ที่นำมาเพื่อพิสูจน์

<sup>16</sup> ดู ประมวลรัษฎากร มาตรา 89 และ 89/1

<sup>17</sup> ดู ประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4(7).

<sup>18</sup> เช่น ผู้ตรวจพบความผิด ผู้ตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบและประเมินภาษี เป็นต้น

<sup>19</sup> เช่น ใบกำกับภาษีออกโดยมิชอบด้วยกฎหมาย เอกสารหลักฐานประกอบคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนวนการตรวจสอบภาษีอากร หมายเรียกบันทึกการให้ถ้อยคำหรือคำให้การของผู้เกี่ยวข้อง แบบแสดงรายการที่ผู้ประกอบการยื่นไว้ หนังสือแจ้งการประเมิน รวมทั้งเอกสารหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับพฤติการณ์อันแสดงให้เห็นเจตนาทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

<sup>20</sup> เช่น ตราประทับของนิติบุคคลที่ปลอมขึ้น เป็นต้น



ความผิดจะมีจำนวนมากและข้อเท็จจริงมีความสลับซับซ้อน ต่อจากนั้นเมื่อรวบรวมพยานหลักฐานและพิจารณาข้อเท็จจริงเสร็จแล้วเจ้าหน้าที่ก็จะดำเนินการเสนอกรมสรรพากรเพื่ออนุมัติการดำเนินคดีอาญา โดยส่งเรื่องร้องทุกข์ไปยังพนักงานสอบสวน

จากการที่การดำเนินการใด ๆ ของพนักงานสอบสวน จะต้องผ่านขั้นตอนดังที่ได้กล่าวไปแล้ว ทำให้ต้องใช้ระยะเวลาในการทำงานมาก กว่าที่พนักงานสอบสวนจะสามารถดำเนินการได้ อันทำให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินคดี

นอกจากนี้บางกรณีของกระบวนการดำเนินคดีชั้นสรรพากรและสอบสวน เป็นกระบวนการที่มีจุดมุ่งหมายเดียวกัน กล่าวคือเป็นการแสวงหาข้อเท็จจริง และการรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อพิจารณาว่าจะดำเนินคดีกับ “ขบวนการฉ้อโกง” ต่อไปหรือไม่ ซึ่งเป็นงานด้านการรักษาความสงบเรียบร้อยมากกว่างานด้านการบริหารงานจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นหน้าที่หลักของกรมสรรพากร การที่เจ้าพนักงานสรรพากรพิจารณาดำเนินคดีอาญาไปโดยลำพัง จึงเป็นการซ้ำซ้อนกับงานที่พนักงานสอบสวนจะต้องกระทำอยู่แล้วเมื่อได้รับเรื่องร้องทุกข์จากเจ้าพนักงานสรรพากร ดังเช่นการตรวจค้นของเจ้าพนักงานสรรพากร โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร<sup>21</sup> และการค้นของเจ้าพนักงานตำรวจ โดยอาศัยอำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา<sup>22</sup> กระบวนการที่ซ้ำซ้อนเช่นนี้ ยังเป็นต้นเหตุของความล่าช้าในการดำเนินคดีเช่นเดียวกัน

## 2. การเริ่มคดีของพนักงานอัยการในคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2(5) บัญญัติว่า “พนักงานอัยการ หมายถึง เจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ฟ้องผู้ต้องหาต่อศาล ทั้งนี้จะเป็นข้าราชการในกรมอัยการ หรือเจ้าพนักงานอื่นผู้มีอำนาจเช่นนั้นก็ได้”

ตามคำจำกัดความดังกล่าว ประสงค์ให้อัยการมีหน้าที่ฟ้องคดีอาญาเท่านั้น ไม่ให้มีหน้าที่สอบสวนคดีอาญาด้วย อย่างไรก็ตามการที่อัยการไม่มี “หน้าที่” สอบสวนคดีอาญา

<sup>21</sup> ดู ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เบญจ

<sup>22</sup> ดู ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 69.

แต่คงมีหน้าที่ฟ้องร้องคดีอาญา มิได้หมายความว่า อัยการไม่มี “อำนาจ” สอบสวนคดีอาญา เสียทีเดียว เพราะบางกรณี<sup>23</sup> อัยการก็มีอำนาจสอบสวนคดีอาญาได้เช่นกัน แต่การดำเนินการใช้อำนาจดังกล่าวได้ถูกจำกัดเป็นอย่างมาก กล่าวคือ

1. อัยการจะใช้อำนาจสอบสวนนั้นได้ ก็ต่อเมื่อ พนักงานสอบสวนได้ทำการสอบสวนจนเห็นว่าเสร็จสิ้นแล้ว และทำความเห็นพร้อมกับส่งสำนวนการสอบสวนมาให้<sup>24</sup>
2. เมื่อได้รับสำนวนการสอบสวน แม้อัยการมีอำนาจสั่งสอบสวนเพิ่มเติมได้ แต่อัยการมี “อำนาจและหน้าที่สั่ง” เท่านั้น โดยไม่มี “หน้าที่ทำการสอบสวน” ด้วยตนเองและต้องส่งผ่านพนักงานสอบสวนให้ไปดำเนินการสอบสวนเพิ่มเติมมาให้อีกชั้นหนึ่ง<sup>25</sup>

อาจกล่าวได้ว่า พนักงานอัยการไม่มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวน แต่คงมีอำนาจหน้าที่ในการฟ้องร้องเท่านั้น<sup>26</sup> และเมื่อพนักงานอัยการไม่มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนก็ย่อมไม่มีอำนาจที่จะเริ่มทำการสอบสวน แม้รู้เรื่องข้อสงสัยอันสมควรจะมีการกระทำความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ไม่ว่าจะรู้เรื่องนั้นโดยวิธีใด ๆ ก็ตาม

การจำกัดอำนาจหน้าที่ของพนักงานอัยการไว้ดังกล่าวข้างต้น ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ กล่าวคือ

---

<sup>23</sup> บางกรณี ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ก็บัญญัติให้อัยการมีอำนาจและหน้าที่ทำการสอบสวนโดยตรง ซึ่งก็คือ มาตรา 20 ที่ว่า “ถ้าความผิดซึ่งมีโทษตามกฎหมายไทย ได้กระทำความผิดลงนอกราชอาณาจักรไทย ให้อธิบดีกรมอัยการ หรือผู้รักษาการแทนเป็นพนักงานสอบสวนที่รับผิดชอบ หรือจะมอบหมายหน้าที่นั้นให้พนักงานสอบสวนคนใดก็ได้...”

<sup>24</sup> ดู ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 130-139.

<sup>25</sup> ดู ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 143.

<sup>26</sup> คณิต ณ นคร, “อัยการกับการสอบสวนคดีอาญา,” *อัยการนิเทศน์*, ฉบับที่ 4 เล่ม 38 (2519), หน้า 400.

1. การที่พนักงานอัยการไม่ได้มีส่วนร่วมในการสอบสวนกับพนักงานสอบสวนไม่ว่าจะเป็นการวางรูปคดี หรือ ให้ความเห็นเกี่ยวกับการรวบรวมพยานหลักฐานตั้งแต่เริ่มแรก ทำให้พนักงานอัยการไม่สามารถทราบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการกระทำความผิดของ “ชบวนการฉ้อโกง” โดยละเอียดเท่าที่ควร อัยการคงพิจารณาเพียงพยานหลักฐานเท่าที่พนักงานสอบสวนรวบรวมมาให้ในสำนวนการสอบสวนเท่านั้น อันก่อให้เกิดปัญหาความผิดพลาดในการดำเนินคดีกับ “ชบวนการฉ้อโกง” ดังเช่น

เมื่อพนักงานสอบสวนได้รวบรวมพยานหลักฐานและสรุปสำนวนเสนอความเห็นส่งมาให้อัยการเพื่อพิจารณาในการสั่งคดี อัยการจะพิจารณาสำนวนการสอบสวนรวมทั้งการพิจารณาผลการดำเนินคดีในศาลทั้งในข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายแล้วจึงออกคำสั่ง ซึ่งมีผลอย่างไรอย่างหนึ่งต่อคดี เช่น สั่งไม่ฟ้องหรือสั่งฟ้อง แต่การที่จะให้การดำเนินคดีของอัยการมีประสิทธิภาพนั้น จะต้องเป็นไปโดยมีข้อมูลหรือพยานหลักฐานต่าง ๆ อย่างครบถ้วนสมบูรณ์ เพราะอัยการไม่ได้รู้เห็นหรือสัมผัสข้อเท็จจริงต่าง ๆ เกี่ยวกับคดีนั้นมาตั้งแต่ต้น แต่อย่างไรก็ตาม โดยที่ความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นความผิดที่มีพยานหลักฐานไม่ว่าจะเป็นพยานบุคคล พยานเอกสาร และพยานวัตถุ ที่จำนวนมากกวาคดีโดยทั่วไป และยังมีข้อเท็จจริงที่สลับซับซ้อน เนื่องจากพฤติการณ์ในการกระทำความผิด จะมีผู้กระทำความผิดร่วมกันหลายคน และมีการแบ่งงาน แบ่งหน้าที่กันทำอย่างเป็นสัดส่วน โดยตัวการผู้กระทำความผิดที่แท้จริงจะอยู่เบื้องหลัง ดังนั้น การสอบสวนต้องใช้บุคลากรจำนวนมากที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญทั้งต้องใช้ระยะเวลาต่อเนื่องยาวนาน แต่ในทางปฏิบัติพนักงานสอบสวนส่วนมากยังขาดความรู้ความเชี่ยวชาญ และยังมีกรอบโยกย้ายตำแหน่งกันเป็นประจำทุกปี ประกอบกับพนักงานสอบสวนมักรีบทำการสอบสวนให้เสร็จโดยเร็ว เพราะว่ยังมีคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มอื่น ๆ อีกมาก จึงทำให้ผลของการสอบสวนไม่สมบูรณ์ กล่าวคือ พนักงานสอบสวนอาจวางรูปคดีผิดทางหรือละเลย ไม่ได้รวบรวมพยานหลักฐานที่สำคัญเข้ามาแต่แรก อันทำให้พยานหลักฐานบางชิ้นอาจสูญหาย ผลของการสอบสวนดังกล่าว ย่อมส่งผลต่อการพิจารณาในการสั่งคดีของอัยการซึ่งอาจจะเกิดความผิดพลาดได้ เช่น สั่งไม่ฟ้องผู้ซึ่งร่วมกระทำความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มบางคน โดยเฉพาะอย่างยิ่งการสั่งไม่ฟ้องตัวการผู้กระทำความผิดที่แท้จริง ทั้ง ๆ ที่ในความเป็นจริงปรากฏหลักฐานอย่างแน่ชัดว่าเรื่องนี้มิใช่กล่าวหาลอย ๆ

2. แม้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 143 จะเปิดช่องให้พนักงานอัยการมีอำนาจสั่งให้มีการสอบสวนเพิ่มเติมได้ ทั้งนี้เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานเพิ่มเติม อันจะทำให้การใช้ดุลพินิจสั่งคดีถูกต้องยิ่งขึ้น แต่การสอบสวนเพิ่มเติมต้องอยู่ในกรอบของรูปคดีที่พนักงานสอบสวนกำหนดมาแต่เดิม และต้องส่งผ่านพนักงานสอบสวนเท่านั้น อันทำให้มิได้รับความร่วมมือจากพนักงานสอบสวนเท่าที่ควร ดังเช่น

เมื่อสำนักงานสอบสวนปรากฏว่ามีการสอบสวนพยานบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มยังไม่สมบูรณ์หรือไม่ชัดเจน อันเป็นเรื่องที่อยู่ในดุลพินิจของพนักงานสอบสวนซึ่งไม่มีกฎหมายหรือระเบียบปฏิบัติใดวางไว้ ซึ่งแม้การมีอำนาจสั่งให้สอบสวนเพิ่มเติมได้ เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานที่น่าจะถูกต้องกับความเป็นจริง แต่การสอบสวนเพิ่มเติมต้องอยู่ในกรอบของรูปคดีที่พนักงานสอบสวนกำหนดมาแต่เดิม และต้องสั่งผ่านพนักงานสอบสวนเท่านั้น ดังนั้นหากพนักงานสอบสวนไม่ทำการสอบสวนเพิ่มเติมส่งมาให้ อัยการก็ไม่สามารถทำการสอบสวนเพิ่มเติมด้วยตนเองได้ และคงพิจารณาพยานหลักฐานเท่าที่พนักงานสอบสวนรวบรวมมาให้ในสำนวนการสอบสวนเช่นเดิม ทั้งนี้เพราะอัยการไม่ใช่หัวหน้าพนักงานสอบสวน ในการที่จะสั่งให้พนักงานสอบสวน มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามในฐานะผู้ใต้บังคับบัญชา กรณีเช่นนี้ อัยการมีอำนาจเพียงแนะนำ หากพนักงานสอบสวนไม่ปฏิบัติตามคำแนะนำก็มีผลเพียงแจ้งผู้บังคับบัญชาของพนักงานสอบสวนตามลำดับเท่านั้น<sup>27</sup> ซึ่งได้เป็นที่ยอมรับและกรมอัยการได้ประมวลเอาไว้ในระเบียบข้อบังคับและเป็นหลักปฏิบัติราชการของกรมอัยการด้วย ตามระเบียบกรมอัยการว่าด้วยการดำเนินคดีอาญาของพนักงานอัยการ พ.ศ. 2528 ข้อ 21 กำหนดว่า

---

<sup>27</sup> ในรายงานการประชุมอัยการจังหวัด และอัยการพิเศษประจำเขตที่วราชอาณาจักร เมื่อวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2510 หน้า 753-759 เลขานุการอ่านข้อเสนอของอัยการจังหวัดสกลนครว่า เมื่ออัยการแนะนำให้พนักงานสอบสวนทำการสอบสวนพยานเป็นผู้ต้องหาพนักงานสอบสวนไม่กระทำตามและเมื่อได้แจ้งคำแนะนำไปยังหัวหน้าพนักงานสอบสวนจังหวัดก็ไม่ได้ผลควรใช้วิธีรายงานอัยการพิเศษประจำเขตเพื่อแจ้งให้ผู้บังคับการตำรวจภูธรเขตทราบ

หากคำแนะนำนี้ยังไม่ได้รับการปฏิบัติอยู่อีกก็ควรระงับหรือมิฉะนั้นก็ควรแก้ไข ป.วิ. อาญา มาตรา 141 วรรค 3 เป็นว่า “ถ้าพนักงานอัยการเห็นว่าควรสอบสวนต่อไปหรือสมควรปฏิบัติอย่างใด ๆ ก็สั่งให้พนักงานสอบสวนปฏิบัติเช่นนั้น” ซึ่งเลขานุการได้อ่านมติที่ประชุมผู้อำนวยการเขตครั้งที่ 1/2499 ระเบียบวาระที่ 5 ข้อ 5 ว่าไม่ควรแก้กฎหมายให้อัยการสั่งให้พนักงานสอบสวนผู้ใดเป็นผู้ต้องหา เพราะไม่ควรเข้าไปมีอำนาจปฏิบัติกิจการที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวนโดยเฉพาะ

อัยการจังหวัดสกลนครแถลงประกอบว่า เมื่อมีการแนะนำไปแล้วก็ควรจะหาทางให้มีการปฏิบัติตามคำแนะนำนั้น จึงขอถอนข้อเสนอในส่วนที่เกี่ยวกับการแก้ไข ป.วิ.อาญา แต่เห็นว่าควรใช้วิธีรายงานไปยังอัยการพิเศษประจำเขต

“ในการดำเนินคดีอาญา ถ้าพนักงานอัยการไม่ได้รับความร่วมมือจากพนักงานสอบสวนหรือพบข้อบกพร่องของพนักงานสอบสวน อันอาจทำให้คดีเสียหายได้ พนักงานอัยการอาจแนะนำพนักงานสอบสวนโดยตรงหรือทำหนังสือชี้แจงข้อบกพร่องและวิธีแก้ไขหรือป้องกัน โดยทำความเข้าใจเสนอไปยังผู้ว่าราชการจังหวัดหรือกรมอัยการเพื่อแจ้งกรมตำรวจแล้วแต่กรณี”

อาจกล่าวได้ว่า เมื่ออัยการมิได้รับความร่วมมือจากพนักงานสอบสวน ก็ย่อมก่อให้เกิดปัญหาความผิดพลาดในการดำเนินคดีดังกล่าวมาแล้วในข้อ 1)

3. การที่พนักงานอัยการไม่ได้มีส่วนเข้าร่วมในการสอบสวนกับพนักงานสอบสวน ตั้งแต่เริ่มแรก ทำให้มีการแบ่งแยกการสอบสวน และการฟ้องร้องคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริต ภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกจากกัน ไม่เป็นกระบวนการเดียวกัน อันก่อให้เกิดปัญหาความล่าช้าในการดำเนินคดีกับ “ขบวนการฉ้อโกง” ทั้งนี้เพราะ กระบวนการดำเนินคดีดังกล่าว เป็นกระบวนการที่มีจุดมุ่งหมายเดียวกัน กล่าวคือ เป็นการวางรูปคดี และการรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อพิจารณาว่าจะดำเนินคดีกับ “ขบวนการฉ้อโกง” ต่อไปหรือไม่ ซึ่งเป็นงานที่ต้องใช้ความรู้ทางกฎหมายมากกว่างานด้านการรักษาความสงบเรียบร้อย ซึ่งเป็นหน้าที่หลักของตำรวจ การที่พนักงานสอบสวนดำเนินการสอบสวนไปโดยลำพัง ทั้งในการรวบรวมข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้อง จึงเป็นการซ้ำซ้อนกับงานที่อัยการจะต้องกระทำอยู่แล้วเมื่อได้รับสำนวนจากตำรวจ ดังเช่น

---

<sup>27</sup> (ต่อ) ประธานกล่าวว่า กรมอัยการเคยสั่งการว่าทำได้เฉพาะแนะนำ ดังนั้นเมื่อเป็นเพียงคำแนะนำจึงไม่สมควรที่จะบังคับไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม และขอความเห็นที่ประชุมว่าควรรายงานอัยการพิเศษประจำเขตให้ดำเนินการตามข้อเสนอหรือไม่

ที่ประชุมเห็นว่าไม่ควร

กรมอัยการเห็นว่า “ไม่ควรแก้ไขโดยใช้วิธีรายงานอัยการพิเศษประจำเขตทันที แต่ควรจะดำเนินการให้ได้ความเสียก่อนว่า การที่พนักงานสอบสวนไม่ปฏิบัติตามคำแนะนำเช่นนั้น มีเหตุผลอันไม่สมควรแล้วจึงแจ้งขอให้ผู้บังคับบัญชาของพนักงานสอบสวนพิจารณาโดยลำดับ หากผู้บังคับบัญชาของพนักงานสอบสวนอยู่ในลำดับที่อัยการพิเศษประจำเขตจะติดต่อก็ควรรายงานอัยการที่พิเศษประจำเขต ทั้งนี้เพราะก่อนพนักงานอัยการจะแนะนำก็ย่อมพิจารณาหลักฐานแล้วว่าพอฟ้อง หากแต่พนักงานอัยการไม่มีอำนาจสั่งจึงได้แต่เพียงแนะนำเมื่อไม่ปฏิบัติตามคำแนะนำก็ควรมีเหตุผลพอ”

เมื่อพนักงานอัยการพิจารณาแล้วเห็นว่า ข้อเท็จจริงซึ่งปรากฏจากพยานหลักฐานนั้นไม่เพียงพอที่จะพิสูจน์ความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มของตัวการผู้กระทำความผิดที่แท้จริง อัยการก็จะสั่งให้พนักงานสอบสวนดำเนินการสอบสวนเพิ่มเติมในประเด็นนั้น ๆ เพราะความสำเร็จของการสอบสวน มิได้อยู่ที่ผลของการสอบสวนนั้นสมบูรณ์ในทัศนะของพนักงานสอบสวนแต่เพียงหน่วยงานเดียว แต่ขึ้นอยู่กับอัยการด้วยว่ามีความเชื่อมั่นในพยานหลักฐานที่รวบรวมมาเพียงพอที่จะฟ้องคดีนั้นต่อศาลหรือไม่ ซึ่งเคยปรากฏอยู่เสมอ ๆ ว่าอัยการต้องสั่งให้พนักงานสอบสวนทำการสอบสวนเพิ่มเติมในคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำแล้วซ้ำอีก โดยเฉพาะในประเด็นที่พฤติการณ์และข้อเท็จจริงมีความสลับซับซ้อน เช่น กลวิธีต่าง ๆ ในการร่วมกันปลอมใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการรายอื่น หรือร่วมกันออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ทั้งนี้เพราะผลของการสอบสวนเพิ่มเติมยังไม่สมบูรณ์ในทัศนะของอัยการที่จะสามารถพิสูจน์ได้ว่าผู้ออกใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายเป็นใคร และอัยการก็มีอำนาจเพียงการใช้ดุลพินิจว่าพยานหลักฐานพอฟ้องหรือไม่เท่านั้น อัยการไม่สามารถสอบสวนรวบรวมพยานหลักฐานด้วยตนเองได้ ต้องสั่งให้พนักงานสอบสวนดำเนินการให้จึงทำให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินคดีต่อไปเกี่ยวกับเรื่องนี้ของอัยการ

#### 4.2 ข้อจำกัดทางกฎหมายลักษณะพยาน : การกำหนดหน้าที่นำสืบ

แม้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาจะไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับหน้าที่นำสืบไว้อย่างชัดเจน แต่ทางฝ่ายปฏิบัติและฝ่ายวิชาการเห็นพ้องต้องกันว่า<sup>28</sup> เมื่อโจทก์ เป็นฝ่ายกล่าวอ้างว่ามีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้น และจำเลยเป็นผู้กระทำความผิดนั้น โจทก์ก็มีหน้าที่

---

<sup>28</sup> ดู เป็นต้นว่า พรเพชร วิชิตชลชัย, คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยาน, หน้า 85 ประกอบกับ โสภณ รัตนากร, คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยาน (กรุงเทพฯ, บริษัท 21 เซ็นจูรี, 2536), หน้า 94.

นำสืบ<sup>29</sup> ทั้งนี้เป็นไปตามหลักที่บัญญัติไว้อย่างกว้าง ๆ ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 174 ว่า “ก่อนนำพยานเข้าสืบ โจทก์มีอำนาจเปิดคดีเพื่อให้ศาลทราบคดีโจทก์คือแถลงถึงลักษณะของฟ้อง อีกทั้งพยานหลักฐานที่จะนำสืบเพื่อพิสูจน์ความผิดของจำเลยเสร็จแล้วให้โจทก์นำพยานเข้าสืบ”<sup>30</sup> ดังนั้น ถ้าจำเลยให้การปฏิเสธ หรือไม่ให้การใด ๆ เลย โจทก์ก็ควรมีหน้าที่นำสืบในทุกประเด็น ทั้งองค์ประกอบภายนอกและองค์ประกอบภายในของความผิดนั้น โดยโจทก์ก็ต้องนำสืบพยานหลักฐาน เพื่อพิสูจน์ให้ศาลได้เชื่อจนปราศจากข้อสงสัยตามสมควรว่าจำเลยกระทำความผิด<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> แต่ ดร.คณิต ณ นคร เห็นต่างออกไปว่า ไม่มีเรื่องหน้าที่นำสืบ โดยทั้งโจทก์และจำเลยก็ไม่มีหน้าที่สืบพยาน แต่เป็นเพียงผู้กระตุ้นให้มีการสืบพยานโดยการอ้างการร้องขอให้มีการสืบพยาน ส่วนการสืบพยานนั้น เป็นหน้าที่ของศาลตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 229 ที่บัญญัติว่า “ศาลเป็นผู้สืบพยาน จะสืบในศาลหรือนอกศาลก็ได้ แล้วแต่เห็นควรตามลักษณะของพยาน” ทั้งนี้เพราะในคดีอาญา ใช้ “หลักการตรวจสอบ” (Untersuchungsgrundsatz) กล่าวคือ เป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานและศาลที่จะต้องตรวจสอบข้อเท็จจริงในเรื่องที่กล่าวหาโดยไม่มีข้อผูกมัดกับคำร้องขอใด ๆ (ดู คณิต ณ นคร, “วิธีพิจารณาความอาญาของไทย : หลักกฎหมายกับทางปฏิบัติที่ไม่ตรงกัน,” หน้า 16.)

<sup>30</sup> นอกจากนี้ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญายังบัญญัติให้ศาลมีอำนาจค้นหาความจริงได้อย่างกว้างขวางโดยไม่จำกัดเฉพาะพยานหลักฐานเท่าที่คู่ความนำสืบ ดังเช่นมาตรา 175, 228 และ 235 เป็นต้น อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติแล้ว ศาลมักจะไม่ใช่อำนาจดังกล่าวแต่ศาลจะวางตัวเป็นกลาง ดังประมวลจริยธรรมข้าราชการตุลาการ ที่ได้บัญญัติไว้ในข้อ 9 ว่า “ผู้พิพากษาพึงระลึกว่า การนำพยานหลักฐานเข้าสืบ และการซักถามพยานควรเป็นหน้าที่ของคู่ความและทนายความแต่ละฝ่ายที่จะกระทำ ผู้พิพากษาพึงเรียกพยานหลักฐานหรือซักถามพยานด้วยตนเอง ก็ต่อเมื่อจำเป็นเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม หรือมีกฎหมายบัญญัติไว้ให้ศาลเป็นผู้กระทำเอง”

<sup>31</sup> ดังที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 227 ว่า “ให้ศาลใช้ดุลพินิจวินิจฉัยชี้ว่าหนักพยานหลักฐานทั้งปวง อย่าพิพากษาลงโทษจนกว่าจะแน่ใจว่ามีการกระทำความผิดจริง และจำเลยเป็นผู้กระทำความผิดนั้น

เมื่อมีความสงสัยตามสมควรว่าจำเลยได้กระทำความผิดหรือไม่ ให้ยกประโยชน์แห่งความสงสัยนั้นให้จำเลย”

แต่ถ้ามีข้อสันนิษฐานตามกฎหมายว่า จำเลยกระทำความผิด หรือมีข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบของความผิดเกิดขึ้น ดังนั้น โจทก์เพียงแต่นำสืบเพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริงอันเป็นเงื่อนไขแห่งการสันนิษฐานก็เพียงพอที่จะฟังได้ว่าจำเลยกระทำความผิด หรือมีข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบความผิดเกิดขึ้นแล้ว ในการนี้กฎหมายกลับกำหนดหน้าที่นำสืบ<sup>32</sup> ให้อยู่แก่จำเลยในการนำสืบแก้ตัวว่าตนมิได้กระทำความผิด

อาจกล่าวได้ว่า ข้อสันนิษฐานตามกฎหมายเป็นหลักเกณฑ์สำคัญซึ่งเปลี่ยนแปลงหน้าที่นำสืบ อันมีผลทำให้การกำหนดหน้าที่นำสืบแตกต่างไปจากหลักเกณฑ์ทั่วไปจากการให้ฝ่ายโจทก์มีหน้าที่นำสืบเพื่อพิสูจน์จนปราศจากข้อสงสัยตามสมควรว่าจำเลยกระทำความผิดเป็นการผลักระการพิสูจน์ไปให้ฝ่ายจำเลยมีหน้าที่นำสืบเพื่อพิสูจน์หักล้างการกระทำความผิดของตน<sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> หน้าที่นำสืบในที่นี้ หมายถึง หน้าที่นำพยานเข้าสืบ (ดูโสภณ รัตนกร, เรื่องเดียวกัน, หน้า 76) ซึ่งจำเลยเพียงแต่นำสืบให้เกิดข้อสงสัยตามสมควรในพยานหลักฐานของโจทก์ว่าจำเลยกระทำผิดจริงหรือไม่ ก็เพียงพอแล้ว กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือภาระการพิสูจน์ของจำเลยนั้นมีใช้อยู่ในระดับที่จำเลยจะต้องพิสูจน์โดยปราศจากข้อสงสัยเช่นของโจทก์ (proof beyond a reasonable doubt) แต่เป็นการพิสูจน์โดยพยานหลักฐานที่มีน้ำหนักมากกว่า (preponderance of evidence) ดู พรเพชร วิชิตชลชัย, เรื่องเดียวกัน, หน้า 93-94)

<sup>33</sup> ถือเป็นข้อสันนิษฐานซึ่งเปิดโอกาสให้มีการโต้แย้งหรือหักล้างได้ ซึ่งเรียกว่าข้อสันนิษฐานไม่เด็ดขาด (Reputable Presumption)



สำหรับการพิสูจน์ความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ก็ได้มีการนำข้อสันนิษฐานตามกฎหมายมาใช้ แต่จำกัดเฉพาะกรณีผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นนิติบุคคลเท่านั้น<sup>34</sup> ดังที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร<sup>35</sup> มาตรา 90/5 ว่า “ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดซึ่งต้องรับโทษตามหมวดนี้เป็นนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการหรือผู้แทนนิติบุคคลนั้น ต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้น ๆ ด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้ยินยอม หรือมีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น” ดังนั้น กรณีผู้กระทำความผิดมิได้เป็นนิติบุคคลจึงไม่ต้องด้วย ข้อสันนิษฐานตามกฎหมาย ซึ่งจากกรณีดังกล่าวได้ส่งผลไปสู่การพิสูจน์ความผิดตามหลักเกณฑ์ทั่วไป อันไม่สอดคล้องกับสภาพความเป็นจริงในปัจจุบันที่ว่าผู้กระทำความผิด อาจมิได้เป็นนิติบุคคลแต่เพียงอย่างเดียวเหมือนเช่นแต่ก่อน เพราะผู้กระทำความผิดที่วางแผนคิดทุจริตมาตั้งแต่แรกส่วนใหญ่แล้วจะไม่ใช่ผู้ประกอบการจริง และผู้กระทำความผิดนั้นอาจจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลหรือไม่ก็ได้ ซึ่งการพิสูจน์ความผิดตามหลักเกณฑ์ทั่วไปเช่นนี้ก่อให้เกิดปัญหาความยากลำบากในการดำเนินคดี โดยเฉพาะอย่างยิ่งเกี่ยวกับการพิสูจน์เจตนาในการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม

กล่าวคือ โดยทั่วไปแล้ว เจตนาเป็นองค์ประกอบภายในของความผิดที่สำคัญประการหนึ่ง ซึ่งโจทก์จะต้องพิสูจน์ให้ศาลเชื่อจนปราศจากข้อสงสัยตามสมควรว่าจำเลยมีเจตนาในการกระทำความผิดจึงจะลงโทษจำเลยได้ แต่โดยเหตุที่เจตนาเป็นสิ่งที่อยู่ภายในจิตใจซึ่งผู้อื่นไม่สามารถหยั่งรู้ได้แน่ชัด การพิสูจน์เจตนาจึงต้องใช้การอนุมานคาดเดาเอาจากพยานหลักฐาน

<sup>34</sup> ข้อสันนิษฐานตามกฎหมาย อาจแบ่งออกเป็น 2 ประเภท

ข้อสันนิษฐานประเภทแรก ได้แก่ การที่กฎหมายกำหนดข้อสันนิษฐานว่า ผู้แทนนิติบุคคลมีความผิดด้วยกรณีที่นิติบุคคลกระทำความผิด

ข้อสันนิษฐานประเภทที่สอง ได้แก่ การที่กฎหมายกำหนดว่า หากจำเลยได้กระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดเข้าลักษณะองค์ประกอบความผิดให้สันนิษฐานว่าจำเลยได้กระทำความผิดนั้น โจทก์เพียงแต่พิสูจน์ข้อเท็จจริงอันเป็นเงื่อนไขแห่งการสันนิษฐานก็เพียงพอที่จะพิสูจน์ว่าจำเลยกระทำความผิด (ดู พรเพชร วิชิตชลชัย, เรื่องเดียวกัน, หน้า 90-91)

<sup>35</sup> ข้อสันนิษฐานอาจมิได้ทั้งในกฎหมายสารบัญญัติและกฎหมายวิธีสารบัญญัติ ดังที่ได้มีการบัญญัติรับรองไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 226 ว่า “พยานวัตถุ พยานเอกสาร หรือพยานบุคคล ซึ่งน่าจะพิสูจน์ได้ว่าจำเลยมีผิดหรือบริสุทธิ์ ให้อ้างเป็นพยานหลักฐานได้ ... และให้สืบตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ หรือกฎหมายอื่นอันว่าด้วยการสืบพยาน”

เกี่ยวกับการกระทำ และพฤติกรรมแวดล้อมต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการกระทำตามหลักที่ว่า “กรรม เป็นเครื่องชี้เจตนา” เช่นนี้จึงหมายความว่า เจตนาของจำเลยตามที่ศาลกล่าวอ้างในการพิพากษา ลงโทษทุกวันนี้ แท้จริงเป็นเพียงผลของการอนุมาน หรือการคาดคะเนเอาโดยอาศัยพยาน หลักฐานดังกล่าว ประกอบกับสามัญสำนึกของศาลเท่านั้น ซึ่งอาจจะใช้เจตนาที่แท้จริงของจำเลย หรือไม่ก็ได้

สำหรับเจตนาในการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากโจทก์จะต้องพิสูจน์ให้ศาลเชื่อ จนปราศจากข้อสงสัยตามสมควรว่าจำเลยมีเจตนาในการกระทำอันเป็นเจตนาตามธรรมดาแล้ว<sup>36</sup> โจทก์ยังอาจจะต้องพิสูจน์ให้ศาลเชื่อจนปราศจากข้อสงสัยว่าจำเลยมีมูลเหตุจูงใจในการกระทำ อันเป็นเจตนาพิเศษด้วย<sup>37</sup> ดังเช่น “... เจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ...” หรือ “... เจตนาหนีภาษีกับภาษีปลอม หรือหนีภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วย กฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี ...” เป็นต้น<sup>38</sup> มิฉะนั้นแล้วศาลก็ไม่อาจลงโทษจำเลยได้ แต่ โดยเหตุที่ผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม มักนิยมทุจริตกันเป็น “ขบวนการฉ้อโกง” กล่าวคือมี ผู้กระทำความผิดร่วมกันหลายคน และมีการแบ่งงานแบ่งหน้าที่กันทำอย่างเป็นสัดส่วน โดย ตัวการผู้กระทำความผิดที่แท้จริงจะอยู่เบื้องหลัง ซึ่งเมื่อตรวจพบว่ามีกระทำความผิดเกิดขึ้น ผู้กระทำความผิดแต่ละคน มักจะยกข้อแก้ตัวว่าตนสำคัญผิดในข้อเท็จจริงหรือไม่รู้ข้อเท็จจริง อันเท่ากับปฏิเสธว่าไม่มีเจตนาทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนั่นเอง ดังนั้นเมื่อมีการดำเนินคดีกับผู้ที่ได้ กระทำความผิดร่วมกัน<sup>39</sup> ผู้กระทำความผิดซึ่งตกเป็นจำเลยจะยกเหตุนี้ขึ้นอ้างในคำให้การ

<sup>36</sup> ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 59 วรรคสองและวรรคสาม บัญญัติว่า

“การกระทำโดยเจตนา ได้แก่ กระทำโดยรู้สำนึกในการที่กระทำและในขณะเดียวกัน ผู้กระทำประสงค์ต่อผลหรือย่อมเล็งเห็นผลของการกระทำนั้น

ถ้าผู้กระทำมิได้รู้ข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบของความผิด จะถือว่าผู้กระทำ ประสงค์ต่อผลหรือย่อมเล็งเห็นผลของการกระทำนั้นมิได้”

<sup>37</sup> “เจตนาพิเศษ” แตกต่างจาก “เจตนาธรรมดา” เพราะเจตนาธรรมดามีทั้งประสงค์ ต่อผลและเล็งเห็นผล ส่วน “เจตนาพิเศษ” นั้น คือ เจตนาให้เกิดผลโดยตรงเท่านั้น ไม่มีการเล็ง เห็นผลดังเช่นกรณีเจตนาธรรมดา (ดู เกียรติขจร วัจนะสวัสดิ์, คำอธิบายกฎหมายอาญาภาค 1 พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2533), หน้า 123.)

<sup>38</sup> ดู ประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4

<sup>39</sup> ดู ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 83.

โอกาสที่โจทก์จะนำสืบหักล้างก็มีอยู่แต่ในตอนสืบพยานโจทก์เท่านั้น จึงดูเหมือนหนึ่งว่าภาระการนำสืบปฏิเสธว่าข้อเท็จจริงมิได้เป็นดังจำเลยอ้างอันเป็นสภาพจิตใจของจำเลยนั้นจะตกอยู่แก่โจทก์เสมอ เช่นนี้กรณีจะหยั่งทราบถึงเจตนาร่วมกันของจำเลยจะต้องพิจารณาจากพยานหลักฐานเกี่ยวกับการกระทำและพฤติการณ์แวดล้อมต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการกระทำเป็นสำคัญ แต่พยานหลักฐานซึ่งแสดงข้อเท็จจริงเหล่านั้นมักจะมีลักษณะยุ่งยากซับซ้อน, ปกปิดและอยู่ในความรู้เห็นเพียงฝ่ายเดียวของจำเลย ดังนั้นจึงเป็นการยากแก่การพิสูจน์และเป็นภาระการพิสูจน์แก่โจทก์เป็นอย่างมากในการที่จะต้องเสนอพยานหลักฐานให้มากที่สุด เพื่อพิสูจน์หักล้างข้อแก้ตัวของจำเลยให้ศาลได้เชื่อจนปราศจากข้อสงสัยตามสมควรว่าจำเลยได้กระทำความผิดโดยมีเจตนาทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มอันจะทำให้จำเลยได้รับการลงโทษตามกฎหมาย

จากการวิเคราะห์ถึงข้อจำกัดทางกฎหมายที่มีอยู่ของกระบวนการดำเนินคดีกับผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งข้อจำกัดทางกฎหมายวิธีพิจารณาความและข้อจำกัดทางกฎหมายลักษณะพยาน จะพบว่ามีปัญหาเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการดำเนินคดีอยู่หลายประการ ไม่ว่าจะเป็นปัญหาอันเนื่องจากการแบ่งแยกกระบวนการดำเนินคดีชั้นก่อนฟ้อง ออกจากกัน ไม่เป็นกระบวนการเดียวกัน ที่ก่อให้เกิดความผิดพลาดในการดำเนินคดี และความล่าช้าในการดำเนินคดีหรือจะเป็นปัญหาอันเนื่องจากการกำหนดหน้าที่นำสืบ ที่ก่อให้เกิดความยากลำบากในการดำเนินคดี ทั้งนี้เพราะกระบวนการดำเนินคดีเหล่านั้น เป็นเพียงกระบวนการปกติธรรมดา และได้มีการบังคับใช้มาเป็นระยะเวลานาน แต่ไม่เคยนำมาใช้กับการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งกระทำกันเป็น “ขบวนการฉ้อโกง”