



บทสรุปและข้อเสนอแนะ

1. บทสรุป

การที่ได้นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับในประเทศไทย โดยเลือกใช้วิธีเครดิตภาษี ซึ่งมีใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานสำคัญที่ผู้ประกอบการจะนำมาเครดิตภาษีกับกรมสรรพากร ทำให้ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูปสามารถนำภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อวัตถุดิบทุกชนิด รวมทั้งสินค้าทุนตามที่ปรากฏตามหลักฐานใบกำกับภาษี มาหักออกจากภาษีที่เกิดจากการขายสินค้าของตนได้ ซึ่งมีผลทำให้สินค้าทุนปลอดภาษีมูลค่าเพิ่ม และทำให้ต้นทุนสินค้าเป็นต้นทุนที่ปราศจากความซับซ้อนของภาระภาษี จากหลักการดังกล่าว ทำให้หากมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการนั้นก็สามารถนำมาเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษีเป็นเงินสดได้ จึงเป็นช่องทางที่ทำให้เกิดการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีวิธีการและลักษณะการทุจริตที่แตกต่างกัน ซึ่งการทุจริตดังกล่าวมีสาเหตุจากปัจจัยหลายประการทั้งด้านสภาพสังคมและเศรษฐกิจ ด้านนโยบายและการบริหารงานจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และด้านบทบัญญัติกฎหมาย

การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนับว่าเป็นปัญหาที่สำคัญอย่างมาก ทั้งนี้เพราะการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลกระทบต่อผู้เสียภาษีอากรทั้งหมด เพราะเงินที่ได้มาจากการทุจริตนั้น เป็นเงินภาษีอากรที่ประชาชนเสียภาษีให้แก่รัฐไม่ว่าเป็นภาษีอากรประเภทใด ผลกระทบที่วุ่นวายเห็นได้ชัดก็คือจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการแข่งขันด้านการลงทุนระหว่างผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ถูกต้องครบถ้วนกับผู้ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ยิ่งไปกว่านั้นเมื่อพิจารณาให้ลึกซึ้งแล้วจะเห็นได้ว่า หากมีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแพร่หลาย ก็จะทำให้รัฐบาลขาดรายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ควรจะได้ไปจำนวนหนึ่ง อันเป็นผลเสียหายต่อเศรษฐกิจของชาติด้านงบประมาณของรัฐ ดังนั้นรัฐจึงต้องมีมาตรการในการป้องกันและปราบปรามผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการใช้มาตรการบังคับเพื่อลงโทษ ซึ่งโดยทั่วไปมีแนวคิด 3 ประการคือ

1. การใช้มาตรการทางแพ่ง หรือมาตรการทางบริหารในการลงโทษผู้กระทำความผิด โดยส่วนใหญ่จะเป็นการใช้อำนาจการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้ได้เงินภาษีคืนพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตามที่บัญญัติหลักเกณฑ์ไว้ในประมวลรัษฎากร โดยผู้มีอำนาจประเมินคือ

¹ สมภพ ผ่องสว่าง, “กลโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม,” หน้า 97.

เจ้าพนักงานประเมินอันเป็นเจ้าหน้าที่ฝ่ายสรรพากร

2. การใช้มาตรการทางอาญาลงโทษผู้กระทำความผิด โดยดำเนินการฟ้องร้องผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นคดีอาญา อันมีบทลงโทษทั้งปรับและจำคุกซึ่งจะเป็นการประสานงานกันระหว่าง เจ้าหน้าที่สรรพากร เจ้าหน้าที่ตำรวจ และอัยการ

3. การใช้มาตรการทางแพ่งและมาตรการทางอาญาลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดควบคู่กันไป ซึ่งเป็นวิธีการที่นำมาใช้กับผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากจะต้องชำระค่าภาษีให้แก่รัฐแล้ว ยังจะต้องได้รับโทษทางอาญาด้วย

อาจกล่าวได้ว่า แนวความคิดในการดำเนินคดีของรัฐสำหรับผู้ทุจริตในระบบมูลค่าเพิ่ม เป็นแนวความคิดในการดำเนินคดีอาญา เพื่อยืนยันความถูกต้องแน่นอนของการบังคับใช้มาตรการทางอาญาตามแนวคิดข้างต้น ซึ่งมีเหตุผลด้านวัตถุประสงค์ในการลงโทษที่มุ่งหมายพิเศษคือ การลงโทษเพื่อเป็นการชดเชยหรือทดแทนที่ผู้กระทำความผิดเอาเปรียบผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มรายอื่น ๆ ที่สุจริต ตลอดจนผู้เสียภาษีอากรให้แก่รัฐทุกประเภท และการลงโทษเพื่อเป็นการข่มขู่หรือป้องกัน เพื่อให้ผู้กระทำความผิดเกิดความเกรงกลัว และเข็ดหลาบที่กล้ากระทำความผิดอีก อีกประการหนึ่งก็เพื่อเตือนบุคคลทั่วไปในสังคมว่า ถ้ามีการกระทำเช่นนั้นอีก ก็จะได้รับโทษเช่นเดียวกัน

ปัจจุบันการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นการดำเนินคดีอาญาตามระบบกล่าวหา เช่นเดียวกับการดำเนินคดีอาญาโดยทั่วไปที่มีเป้าหมายของการดำเนินคดีอาญาเพื่อชี้ขาดหรือพิสูจน์ความผิดเรื่องที่ถูกกล่าวหา/ โดยองค์กรต่าง ๆ ของรัฐ ซึ่งมีอำนาจและหน้าที่ดำเนินคดีเพื่อพิสูจน์ความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละประเทศนั้น จะมีลักษณะพิเศษแตกต่างกัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับแนวความคิดด้านกระบวนการดำเนินคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มของแต่ละประเทศยึดถือ ซึ่งอาจแบ่งออกได้เป็น 2 แนวความคิดคือ

1. แนวความคิดว่าด้วยกระบวนการดำเนินคดีโดยองค์กรในกระบวนการยุติธรรมทางอาญา

เป็นแนวความคิดในประเทศภาคพื้นยุโรป แนวความคิดนี้ถือว่าองค์กรต่าง ๆ ซึ่งมีอำนาจและหน้าที่ดำเนินคดีอาญาของรัฐ อันได้แก่ ตำรวจ อัยการ และศาล ต่างก็มีหน้าที่ในการอำนวยความสะดวกยุติธรรม และช่วยกันค้นหาความจริง ผู้เกี่ยวข้องในคดีอาญาทุกฝ่าย หรือองค์กรในการดำเนินคดีอาญาทุกองค์กร จะร่วมมือกันในการค้นหาความจริงตามหลักการ

ตรวจสอบในรูปการดำเนินงานขององค์กรพิเศษ โดยการให้องค์กรอัยการที่มีผู้เชี่ยวชาญพิเศษ เป็นผู้ดำเนินการสืบสวนสอบสวน และฟ้องร้อง ในการนี้ตำรวจจะทำหน้าที่ช่วยเหลืออัยการเท่านั้น ทั้งนี้เป็นไปตามระบบอัยการสมบูรณ์ ส่วนศาลนั้นจะเข้ามาสอบถามค้นหาความจริงด้วยตนเอง

2. แนวความคิดว่าด้วยกระบวนการดำเนินคดีโดยองค์กรบริหารงานจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

เป็นแนวความคิดในประเทศอังกฤษ แนวความคิดนี้ถือว่า องค์กรบริหารมีอำนาจ และหน้าที่ดำเนินคดีอาญาในฐานะที่เป็นตัวแทนประชาชน โดยการให้องค์กรบริหารที่มีหน้าที่ต่อการบริหารงานจัดเก็บภาษามูลค่าเพิ่ม ซึ่งก็คือ ศุลกากรและสรรพสามิต เป็นผู้ดำเนินการสืบสวนสอบสวน และฟ้องร้อง ทั้งนี้เป็นไปตามนโยบายการบริหารงานจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตาม องค์กร Crown Prosecution Service (CPS) มีอำนาจที่จะเข้ามาดำเนินการฟ้องร้องคดีแทนศุลกากรและสรรพสามิต โดยการให้ตำรวจเป็นผู้ดำเนินการสืบสวนสอบสวนร่วมกับศุลกากรและสรรพสามิต ส่วนศาลนั้นจะวางตัวเป็นกลาง โดยปล่อยให้เป็นการต่อสู้ระหว่างคู่ความสองฝ่ายคือ โจทก์และจำเลย

สำหรับประเทศไทยนั้น ด้วยความไม่ชัดเจนว่ากระบวนการดำเนินคดีของประเทศไทย เป็นกระบวนการใด กล่าวคือในขณะที่แนวทางปฏิบัติขององค์กรในกระบวนการยุติธรรม เช่นอัยการและศาล มีลักษณะคล้ายกับแนวปฏิบัติในประเทศอังกฤษ โดยอัยการจะไม่เข้ามาทำหน้าที่อำนวยความสะดวกอย่างเต็มที่ แต่จะทำหน้าที่เป็นทนายฝ่ายโจทก์ และศาลจะวางตัวเป็นกลางในการพิจารณา แต่ประเทศไทยกลับขาดลักษณะพิเศษที่จำเป็นที่จะทำให้ระบบกล่าวหาสามารถจะปฏิบัติงานอย่างได้ผล กล่าวคือ ประเทศไทยไม่มีระบบการสืบสวนสอบสวนที่เข้มแข็ง ดังเช่น ระบบการสืบสวนสอบสวนร่วมกันของศุลกากรและสรรพสามิตกับตำรวจและไม่มีมาตรการทางกฎหมายที่แบ่งเบาภาระการพิสูจน์ ดังเช่น หลักการสมคบกันกระทำความผิด

จากปัญหาดังกล่าวจึงมีความจำเป็นที่จะต้องพิจารณาถึงแนวความคิดพื้นฐานของกระบวนการดำเนินคดีในประเทศไทย และบทบาทขององค์กรต่าง ๆ ที่เข้ามาเกี่ยวข้องว่าควรจะมีการพัฒนาไปในทิศทางใดจึงจะเป็นประโยชน์มากที่สุด/ ในความเห็นของผู้เขียน การจะนำเอากระบวนการดำเนินคดีในประเทศภาคพื้นยุโรป หรือ ประเทศอังกฤษมาใช้ไม่น่าจะเป็นปัญหาสำคัญ สิ่งที่สำคัญที่สุดก็คือ กระบวนการที่นำมาใช้ต้องเหมาะสมกลมกลืนกับสภาพปัจจุบันของสังคมไทย และสามารถทำให้กระบวนการทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ และด้วยเหตุผลดังกล่าวนี้เอง ผู้เขียนจึงเชื่อว่าประเทศไทยควรที่จะพัฒนากระบวนการดำเนินคดี โดยอาศัยโครงสร้างของกระบวนการในประเทศภาคพื้นยุโรปเป็นหลัก ในขณะที่เดียวกันก็อาจนำลักษณะพิเศษที่ดัด

เกี่ยวข้องกับกระบวนการในประเทศอังกฤษมาใช้ประยุกต์เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

ดังนั้น ในทัศนะของผู้เขียนควรปรับบทบาทขององค์กรต่าง ๆ โดยเฉพาะตำรวจ และอัยการในชั้นก่อนฟ้องให้มีลักษณะของการอำนวยความสะดวกและช่วยกันค้นหาความจริงมากขึ้น เพราะประเทศไทยไม่สามารถสร้างระบบการสืบสวนสอบสวนร่วมกันของกรมสรรพากรกับตำรวจที่มีประสิทธิภาพขึ้นมาได้ภายในระยะเวลาอันใกล้ ประกอบกับโครงสร้างของกระบวนการดำเนินคดีอาญาในประเทศไทย มีลักษณะคล้ายคลึงกับประเทศในภาคพื้นยุโรปมากกว่าในประเทศอังกฤษ ในขณะที่เดียวกัน ก็ควรปรับบทบาทของอัยการโจทก์ในชั้นศาลให้มีลักษณะของภาระการพิสูจน์ที่ลดลง เพราะประเทศไทย ศาลจะไม่เข้ามาสอบถามค้นหาความจริงด้วยตนเอง

อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบัน การจะให้กระบวนการดำเนินคดีและบทบาทขององค์กรต่าง ๆ เป็นไปในลักษณะดังกล่าวในการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม อาจกล่าวได้ว่า ยังมีข้อจำกัดทางกฎหมายอันไม่เอื้ออำนวยอยู่ และก่อให้เกิดปัญหาในการดำเนินคดีอยู่พอสมควร ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว ซึ่งสรุปได้ดังนี้

1. ข้อจำกัดทางกฎหมายวิธีพิจารณาความ : การแบ่งแยกกระบวนการดำเนินคดีชั้นก่อนฟ้อง ออกจากกัน ไม่เป็นกระบวนการเดียวกัน

เนื่องจาก พนักงานสอบสวนและพนักงานอัยการ ต่างก็ถูกจำกัดอำนาจที่จะเริ่มคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้กระบวนการดำเนินคดีของเจ้าพนักงานชั้นก่อนฟ้อง เริ่มต้นด้วยการสืบสวนของเจ้าพนักงานสรรพากรที่เรียกว่า การตรวจสอบไต๋สวน และพิจารณาดำเนินคดีอาญาชั้นสรรพากร แล้วต่อด้วยการดำเนินคดีอาญาของพนักงานสอบสวน และการดำเนินคดีอาญาของพนักงานอัยการ (ซึ่งเมื่อนำกระบวนการนี้มาใช้กับคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่ต้องการเจ้าพนักงานผู้รับผิดชอบที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญหลาย ๆ ด้าน มาประสานงานกันอย่างใกล้ชิด เพราะคดีความผิดประเภทนี้ เป็นคดีที่มีพยานหลักฐานจำนวนมากกว่คดีทั่วไป และยังมีข้อเท็จจริงที่สลับซับซ้อน ทำให้หลาย ๆ กรณีมีการทำงานที่ไม่ประสานหรือไม่ลงรอยกันระหว่างเจ้าพนักงาน โดยเฉพาะการรวบรวมพยานหลักฐานต่าง ๆ ซึ่งความผิดพลาดที่เกิดขึ้นในแต่ละขั้นตอน เป็นเหตุให้ไม่สามารถแก้ไขรูปคดีในชั้นสั่งการฟ้องคดีได้ทันท่วงที นอกจากนี้ยังทำให้เกิดความล่าช้าไม่ทันต่อเหตุการณ์

2. ข้อจำกัดทางกฎหมายลักษณะพยาน : การกำหนดหน้าที่นำสืบ

เนื่องจาก การจำกัดข้อสันนิษฐานตามกฎหมายที่นำมาใช้กับคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม เฉพาะกรณีผู้ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นนิติบุคคล ทำให้กรณีผู้ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม มิได้เป็นนิติบุคคล ได้นำไปสู่การพิสูจน์ความผิดตามหลักเกณฑ์ทั่วไป กรณีเช่นนี้จึงไม่สอดคล้องกับสภาพความเป็นจริงในปัจจุบัน ที่ว่าผู้ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม อาจมิได้เป็นนิติบุคคลแต่เพียงอย่างเดียวเหมือนเช่นแต่ก่อน เพราะผู้ที่วางแผนคิดทุจริตมาตั้งแต่แรก ส่วนใหญ่แล้วจะไม่ใช้ผู้ประกอบการจริง และผู้ทุจริตนั้นอาจจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลหรือไม่ก็ได้ ซึ่งเมื่อนำการพิสูจน์ความผิดตามหลักเกณฑ์ทั่วไปมาใช้กับคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีลักษณะยุ่งยากซับซ้อน ปกปิด และอยู่ในแผนการซึ่งเตรียมไว้อันเป็นความรู้เห็นแต่เพียงฝ่ายเดียวของผู้ที่คิดทุจริต ทำให้เป็นการยากแก่การพิสูจน์และเป็นภาระแก่โจทก์อย่างมากในการเสนอพยานหลักฐานต่าง ๆ ให้มากที่สุดเพื่อจะพิสูจน์ให้ศาลได้เชื่อจนปราศจากข้อสงสัยตามสมควรว่าผู้ทุจริตซึ่งเป็นจำเลยนั้น ได้กระทำความผิดโดยมีเจตนาทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม

2. ข้อเสนอแนะ

จากผลการวิจัยดังกล่าว จะเห็นได้ว่า การดำเนินคดีผู้ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มยังไม่มีความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเท่าที่ควร ฉะนั้นเพื่อให้การดำเนินคดีเป็นไปด้วยความรวดเร็วเหมาะสม และเกิดประโยชน์แก่ทางราชการ ผู้เขียนใคร่ขอเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหา ดังนี้

1. ควรยกเลิกประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 ซึ่งเป็นเรื่องที่ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร และในขณะเดียวกันก็ควรปรับปรุงแก้ไขประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา พ.ศ. 2478 เพื่อให้พนักงานอัยการ มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนโดยเฉพาะความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากประกาศคณะปฏิวัติและประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญานั้นได้ประกาศใช้มานานแล้ว ก่อนมีการบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม และเจตนารมณ์ของประกาศคณะปฏิวัติกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเกี่ยวกับเรื่องนี้ ก็คือ ประสงค์ให้มีการคานอำนาจกันระหว่างองค์กรต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องระหว่างกรมสรรพากร ตำรวจ และอัยการ โดยการจำกัดอำนาจที่จะเริ่มคดีของเจ้าพนักงานตำรวจ และพนักงานอัยการเพื่อป้องกันการใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบของเจ้าพนักงานนั้น แต่เจตนารมณ์ดังกล่าวอาจไม่สมดังวัตถุประสงค์ของการลงโทษทางอาญา ซึ่ง

มุ่งหมายให้ผู้กระทำความผิดได้รับการลงโทษตามกฎหมาย เหตุที่เป็นเช่นนี้เพราะคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะยุ่งยากซับซ้อน ดังนั้นการรวบรวมพยานหลักฐานต่าง ๆ จึงต้องมีการประสานงานกันอย่างใกล้ชิดตั้งแต่เริ่มแรกระหว่างองค์กรต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญหลาย ๆ ด้าน เพื่อให้การป้องกันและปราบปรามผู้ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปได้โดยมีประสิทธิภาพ

2. ควรปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร โดยการกำหนดข้อสันนิษฐานตามกฎหมายที่จะนำมาใช้กับคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ครอบคลุมไปถึงกรณีผู้ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม มิได้เป็นนิติบุคคลด้วย ข้อสันนิษฐานประเภทนี้ได้แก่ การที่กฎหมายกำหนดว่า หากจำเลยได้กระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดเข้าลักษณะองค์ประกอบความผิดให้สันนิษฐานว่า จำเลยได้กระทำความผิดนั้น โจทก์เพียงแต่พิสูจน์ข้อเท็จจริงอันเป็นเงื่อนไขแห่งการสันนิษฐานก็เพียงพอที่จะพิสูจน์ว่าจำเลยกระทำความผิด อันเป็นการหลักการการพิสูจน์ให้แก่จำเลย ทั้งนี้เพื่อขจัดความไม่ยุติธรรมที่อาจเกิดขึ้นในการดำเนินคดี เนื่องจากผู้ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งตกเป็นจำเลยนั้น เป็นฝ่ายได้เปรียบอย่างมากในการพิสูจน์ข้อเท็จจริงบางประการซึ่งยุ่งยากซับซ้อนและเป็นฝ่ายที่รู้ข้อเท็จจริงแต่ฝ่ายเดียว ดังนั้นจึงเป็นการสมควรและชอบด้วยเหตุผลที่จะให้ภาระการพิสูจน์ตกอยู่กับผู้ทุจริต เพื่อสนองตอบต่อปัญหาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้น

3. ควรนำหลักการสมคบกันกระทำความผิด (Conspiracy) มาใช้กับการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยสมควรให้มีการนำมาบัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษร และให้มีการนำข้อกำหนดและหลักเกณฑ์ที่สำคัญในระบบกฎหมาย Common Law มาเป็นแนวบรรทัดฐานทั้งนี้มีเหตุผลสนับสนุนซึ่งกล่าวได้ดังนี้

ปัจจุบันผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม มักนิยมทุจริตกันเป็น “ขบวนการฉ้อโกง” กล่าวคือ มีผู้กระทำความผิดร่วมกันหลายคน และมีการแบ่งงานแบ่งหน้าที่กันทำอย่างเป็นสัดส่วน โดยตัวการผู้กระทำความผิดที่แท้จริงจะอยู่เบื้องหลัง ซึ่งตัวการที่แท้จริงนั้นจะเป็นผู้ตกลงวางแผน การในการกระทำความผิดโดยมิได้เป็นผู้ลงมือกระทำความผิดด้วยตนเอง แต่จะให้ผู้ที่ร่วมแผนการ เป็นผู้ลงมือกระทำความผิดแทนตน ดังนี้จึงเห็นได้ว่า ตัวการผู้กระทำความผิดที่แท้จริง เป็นบุคคลสำคัญที่มีผลต่อการคงอยู่ หรือล้มเลิกของ “ขบวนการฉ้อโกง” ดังนั้นรัฐจึงต้องมีมาตรการทางกฎหมายในการปราบปราม “ขบวนการฉ้อโกง” ที่กระทำการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งอาจพิจารณาในอีกแง่หนึ่งก็คือ การดำเนินคดีกับตัวการผู้กระทำความผิดที่แท้จริงนั้น

แต่มาตรการทางกฎหมายสารบัญญัติโดยทั่วไปเกี่ยวกับเรื่องตัวการ² ในประเทศไทยไม่สามารถนำมาใช้ในการดำเนินคดีและพิสูจน์ความผิดกับตัวการผู้กระทำความผิดที่แท้จริงได้อย่างมีประสิทธิภาพเพราะการกระทำความผิดขาดองค์ประกอบในส่วนตัวส่วนหนึ่ง โดยเฉพาะในการที่ไม่ได้ร่วมกระทำความผิดในลักษณะลงมือกระทำการและปฏิบัติงานอย่างแท้จริง

ในขณะที่มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับหลักการสมคบกันกระทำความผิด³ (Conspiracy) ในระบบกฎหมาย Common Law สามารถนำมาใช้ในการดำเนินคดีและพิสูจน์ความผิดกับตัวการผู้กระทำความผิดที่แท้จริง ได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพราะหลักการนี้มีข้อกำหนดและหลักเกณฑ์ที่สำคัญคือ การกำหนดการกระทำความผิดในชั้นตกลงใจ (Resolution) ของผู้สมคบกันกระทำความผิดโดยกฎหมายถือว่า การตกลงกัน (Agreement) ของผู้สมคบกันกระทำความผิดตั้งแต่สองคนขึ้นไปมีความผิดสำเร็จทันทีในฐานความผิดการสมคบกันกระทำความผิด แม้ว่าผู้สมคบกันกระทำความผิดจะยังมีได้ลงมือกระทำความผิดตามวัตถุประสงค์ที่ได้ตกลงร่วมกันนั้นก็ตาม โดยรูปแบบของการตกลงกันกฎหมายมิได้กำหนดว่าจะต้องมีรูปแบบลักษณะใดซึ่งจะมีรูปแบบของการตกลงกันทางวาจา ลายลักษณ์อักษร กิริยาท่าทาง สัญญาณ หรือสัญลักษณ์ก็ได้ ด้วยเหตุนี้จึงอาจกล่าวได้ว่าหลักการสมคบกันกระทำความผิด ยังสามารถป้องกัน “ขบวนการฉ้อโกง” ไม่ให้มี การลงมือกระทำการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างมีประสิทธิภาพ

² ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 83 บัญญัติว่า

“ในกรณีความผิดใดเกิดขึ้นโดยการกระทำของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป ผู้ที่ได้ร่วมกระทำความผิดด้วยกันนั้นเป็นตัวการ ต้องระวางโทษตามที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับความผิดนั้น”

³ หลักการสมคบกันกระทำความผิด หมายถึง การที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกันที่จะกระทำการอันมิชอบด้วยกฎหมายหรือกระทำการอันชอบด้วยกฎหมายโดยใช้วิธีการอันมิชอบด้วยกฎหมาย