

การเพิ่มอำนาจเจ้าหน้าที่สรรพากรเป็นพนักงานสอบสวนคดีภาษีอากร
ที่มีโทษทางอาญา



การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
วิชาเอกกฎหมายอาญาและกระบวนการยุติธรรม สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช

พ.ศ. 2564

**Empowering Tax Authority by Appointing officers of Revenue
Department as Inquiry officers in Criminal Tax Cases**

Mrs. Soawanee Sripoochai



An Independent Study Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for
the Degree of Master of Laws in Criminal Law and Criminal Justice

School of Law

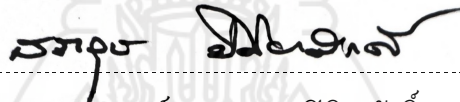
School of Sukhothai Thammathirat Open University

2021

หัวข้อการศึกษาค้นคว้าอิสระ	การเพิ่มอำนาจเจ้าหน้าที่สรรพากรเป็นพนักงานสอบสวนคดี ภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา
ชื่อและนามสกุล	นางสาวณีย์ ศรีฎไฟ
วิชาเอก	กฎหมายอาญาและกระบวนการยุติธรรม
สาขาวิชา	นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช
อาจารย์ที่ปรึกษา	ศาสตราจารย์ ดร.สราวุธ ปิตียาศักดิ์

การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้ ได้รับความเห็นชอบให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษา
ตามหลักสูตรระดับปริญญาโท เมื่อวันที่ 11 พฤศจิกายน 2565

คณะกรรมการสอบการศึกษาค้นคว้าอิสระ



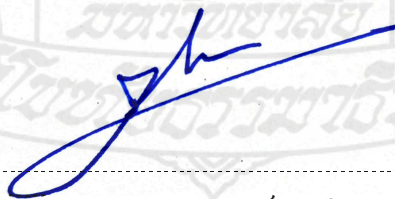
(ศาสตราจารย์ ดร.สราวุธ ปิตียาศักดิ์)

ประธานกรรมการ



(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วราภรณ์ วนาพิทักษ์)

กรรมการ



(รองศาสตราจารย์วรุฒิ เทพทอง)

ประธานกรรมการประจำสาขาวิชานิติศาสตร์

ชื่อการศึกษาค้นคว้าอิสระ การเพิ่มอำนาจเจ้าหน้าที่สรรพากรเป็นพนักงานสอบสวนคดีภาษีอากรที่มี
โทษทางอาญา

ผู้ศึกษา นางเสาวนีย์ ศรีภูไฟ รหัสนักศึกษา 2634002576 **ปริญญา** นิติศาสตรมหาบัณฑิต

อาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์ ดร.สราวุธ ปิตยาศักดิ์ **ปีการศึกษา** 2564

บทคัดย่อ

การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ (1) ศึกษาถึงแนวคิด ทฤษฎี ลักษณะของคดีภาษีอากร ขึ้นตอนการดำเนินคดีและอำนาจตามกฎหมายของกรมสรรพากรในการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา (2) ศึกษากระบวนการยุติธรรมทางอาญาในการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของไทยเปรียบเทียบกับสหรัฐอเมริกา (3) ศึกษา วิเคราะห์สภาพปัญหาเกี่ยวกับอำนาจของเจ้าหน้าที่สรรพากรและกระบวนการยุติธรรมทางอาญาในชั้นฝ่ายปกครองในการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา และ (4) เสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาลักษณะกระบวนการสอบสวนในชั้นก่อนฟ้องคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากร

การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้เป็นการศึกษาแบบวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ตลอดจนศึกษาค้นคว้ารวบรวมข้อมูลจากกฎ ระเบียบ หนังสือ บทความ เอกสารทางวิชาการ วิทยานิพนธ์ กฎหมายต่างประเทศ และข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ต่างๆ

ผลการศึกษาพบว่า (1) แนวคิดในการดำเนินคดีอาญาของผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรมิได้มุ่งประสงค์ลงโทษผู้กระทำความผิดเหมือนอาญาทั่วไป แต่สภาพบังคับทางอาญาของภาษีอากรต้องการเพียงการป้องปรามมิให้มีการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวเนื่องภาษีอากรเกิดขึ้นซ้ำอีก เป็นการควบคุมรักษาความสงบเรียบร้อยของบ้านเมือง (2) กระบวนการยุติธรรมทางอาญาในการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของไทยเป็นอำนาจของพนักงานสอบสวนซึ่งแตกต่างจากสหรัฐอเมริกาที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่พิเศษของกรมสรรพากรในการสอบสวนคดีภาษีอากร (3) ปัญหาการไม่มีอำนาจในการจับกุมผู้กระทำความผิดและการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากรของเจ้าหน้าที่สรรพากร ทำให้คดีมีความล่าช้า กระบวนการสอบสวนคดีขาดประสิทธิภาพ และบางครั้งไม่อาจนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษได้ (4) วิธีการแก้ไขปัญหาลักษณะนี้ให้มีการร่างพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีภาษีอากรฝ่ายสรรพากรเพื่อเป็นการแก้ไขข้อจำกัดและเพิ่มอำนาจการสอบสวนคดีอาญาตามประมวลรัษฎากร ไม่ว่าจะเป็นการจับกุมผู้กระทำความผิด การสอบสวนคดี และการแย้งคำสั่งไม่ฟ้องของพนักงานอัยการ

คำสำคัญ เพิ่มอำนาจเจ้าหน้าที่สรรพากร คดีภาษีอากร การสอบสวนคดีอาญา

Independent Study title: Empowering Tax Authority by Appointing Officers of Revenue Department as Inquiry officers in Criminal Tax Cases.

Author: Mrs.Soawanee Sripoofai; **ID:** 2634002576; **Degree:** Mater of Laws;
Independent Study advisor: Dr.Saravuth Pitiyasak; Professor;
Academic year: 2021

Abstract

This independent study aimed to (1) study ideas, theories, and characteristics of tax cases, criminal prosecution process, and legal authorities of Revenue Department to proceed criminal tax cases,(2) study the judicial process in investigating criminal tax cases in Thailand and United State of America comparatively,(3) analyze the problems regarding legal power of Revenue Department and criminal justice process of administration in investigating criminal tax cases, and (4) propose the resolution to problems on process of investigation prior to litigation of criminal tax cases stated by the Revenue Code.

This independent study is documentary research, conducted by studying the relevant statutes, namely the Criminal Procedure Code, the Revenue Code, the Excise Act B.E. 2560 and the Customs Act B.E. 2560. Other appropriate rules, regulations, books, articles, academic papers, theses, foreign laws, and electronic information are also included in this study.

The study showed that (1) unlike the general criminal prosecution, the criminal prosecution of criminal tax cases does not have the punishment objective and the criminal sanction of tax crimes is only a measure to prevent repeated tax crimes and maintain public order, (2) in the Thai criminal justice process of tax cases, inquiry officials hold the investigating authority, whereas in the US, the Internal Revenue Service has the power to investigate criminal tax cases, (3) tax authorities do not have the power to arrest tax offenders and investigate criminal tax cases stated by the Revenue Code, which lead to the delay of cases, inefficiency of investigation, and inability to sentence offenders in some cases, and (4) to resolve these problems, the law on proceeding criminal justice process of criminal tax cases by tax authorities should be specifically drafted and propose to amend the limitations in applicable laws and regulate the power for tax authorities to proceed criminal tax cases stated by Revenue Code, which includes the power to arrest tax offenders, the power to investigate criminal tax cases and the power to oppose non-prosecution order of public prosecutors.

Keywords : Empowering officers of Revenue Department, Criminal Tax Case, Investigation of Criminal case

กิตติกรรมประกาศ

การศึกษาชั้นคว่ำอิสระฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี เนื่องจากได้รับความช่วยเหลือจากบุคคลหลายท่าน ทั้งในด้านวิชาการ กำลังใจ ความหวังดี ตลอดจนการให้คำแนะนำ ซึ่งผู้เขียนรู้สึกซาบซึ้งในพระคุณนี้เป็นอย่างยิ่ง

ในการนี้ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ศาสตราจารย์ ดร.สราวุธ ปิตียาศักดิ์ ที่ได้สละเวลาอันมีค่าเพื่อเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาการศึกษาชั้นคว่ำอิสระและได้ให้คำปรึกษาและแนะนำในการจัดทำมาตั้งแต่ต้น รวมทั้งรับเป็นประธานกรรมการสอบการศึกษาชั้นคว่ำอิสระฉบับนี้ และขอขอบพระคุณผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วราภรณ์ วนาพิทักษ์ เป็นอย่างยิ่ง ที่ร่วมเป็นกรรมการสอบ และได้กรุณาแนะนำในการจัดทำการศึกษาชั้นคว่ำอิสระ พร้อมทั้งให้คำแนะนำต่าง ๆ ที่เป็นประโยชน์ให้กับผู้เขียนเป็นอย่างมาก

ขอกราบขอบพระคุณคณาจารย์สาขานิติศาสตร์ทุกท่านที่ได้ประสิทธิประสาทวิชาความรู้ตลอดหลักสูตรของการศึกษา และอำนวยความสะดวกทุกด้าน จนสามารถจัดทำการศึกษาชั้นคว่ำอิสระครั้งนี้สมบูรณ์สำเร็จด้วยดี

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณบิดา มารดา รวมถึงพี่น้องที่เป็นกำลังใจจนทำให้ผู้เขียนทำการศึกษาชั้นคว่ำอิสระสำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี หากการศึกษาชั้นคว่ำอิสระฉบับนี้พอจะมีคุณค่าและประโยชน์ในการศึกษาอยู่บ้าง ผู้เขียนขอมอบคุณประโยชน์นี้ให้แก่บิดา มารดา และคณาจารย์และผู้ให้คำปรึกษาและสนับสนุนทุกท่านที่ได้ถ่ายทอดให้ความรู้ ตลอดจนนักวิชาการเจ้าของผลงานทุกเรื่อง ทุกเล่ม ที่ผู้เขียนได้ใช้เป็นข้อมูลและอ้างอิงในการศึกษาชั้นคว่ำอิสระฉบับนี้

เสาวนีย์ ศรีภูไฟ

พฤศจิกายน 2565

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	จ
กิตติกรรมประกาศ	ฉ
สารบัญตาราง	ฅ
บทที่ 1 บทนำ	1
1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
2. วัตถุประสงค์ในการศึกษา	5
3. ขอบเขตของการศึกษา	6
4. ระเบียบวิธีการศึกษา	6
5. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	6
บทที่ 2 แนวคิด ทฤษฎี ลักษณะการดำเนินคดีอาญาคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา	7
1. หลักการดำเนินคดีอาญา	7
2. ความหมายและความสำคัญของการสอบสวนคดีอาญา	11
3. ทฤษฎีการสอบสวนและดำเนินคดีอาญา	16
4. แนวคิดและหลักการทั่วไปเกี่ยวกับคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา	22
บทที่ 3 การสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา ของประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา	43
1. วิธีการขั้นตอนในการดำเนินคดีอาญาตามประมวลวิธีพิจารณาความอาญา ของประเทศไทย	43
1.1 หลักการสำคัญในการดำเนินคดีอาญา	43
1.2 ขั้นตอนการดำเนินคดีอาญา	44
1.3 อำนาจการสืบสวน	46
1.4 อำนาจสอบสวนของพนักงานสอบสวน	46
1.5 ผู้มีอำนาจฟ้องคดีอาญา	47
1.6 กรณีที่สิทธินำคดีอาญามาฟ้องระงับ	48
1.7 เงื่อนไขของการทำให้คดีเลิกกัน	48
1.8 อายุความในคดีอาญา	48

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
2. วิธีการขั้นตอนในการดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากร	49
2.1 ลักษณะความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากร	49
2.2 วิธีการขั้นตอน และอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการสอบสวน ความผิดคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากร	55
2.3 การยื่นฟ้องคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากรต่อศาล	61
3. การดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของประเทศสหรัฐอเมริกา	62
3.1 ระบบศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา	63
3.2 ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับภาษีอากร	64
3.3 ระบบภาษีอากร	65
3.4 อำนาจในการจัดเก็บภาษีอากร	65
3.5 บทบาทและหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีของ IRS	67
3.6 มาตรการทางกฎหมายในการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา	68
3.7 การสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา	69
บทที่ 4 วิเคราะห์ปัญหาการเพิ่มอำนาจเจ้าหน้าที่สรรพากรเป็นพนักงานสอบสวนคดีภาษีอากร ที่มีโทษทางอาญา	72
1. ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจในการสืบสวนและจับกุมในฐานะพนักงานฝ่ายปกครอง ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของเจ้าหน้าที่สรรพากร	79
2. ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในการแย่งคำสั่ง ไม่ฟ้องคดีของพนักงานอัยการ	81
3. ปัญหาเกี่ยวกับการสอบสวนคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรของพนักงานสอบสวน ..	84
บทที่ 5 บทสรุป และข้อเสนอแนะ	87
1. บทสรุป	87
2. ข้อเสนอแนะ	92
บรรณานุกรม	96
ประวัติผู้ศึกษา	100

สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 4.1 การตรวจค้น ยึดหรืออายัด จับกุม	77
ตารางที่ 4.2 อำนาจในการแย่งคำสั่งไม่ฟ้องคดีของพนักงานอัยการ	78
ตารางที่ 4.3 อำนาจในการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร	78



บทที่ 1

บทนำ

1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของภาครัฐ โดยรัฐมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี เพื่อหารายได้ให้เพียงพอแก่ความจำเป็นในกิจการด้านต่าง ๆ ของส่วนรวม เพื่อส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งรัฐบาลจะนำเม็ดเงินที่ได้จากระบบภาษีอากรนี้ มาใช้กระตุ้นความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ เพื่อควบคุมการบริโภคของประชาชน เพื่อรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจ เพื่อกระจายรายได้ให้แก่ประชาชนหรือการกระจายความมั่งคั่งของกลุ่มคนร่ำรวยมาสู่คนยากจน ก่อให้เกิดความยุติธรรมในทางเศรษฐกิจ และเพื่อสนองต่อนโยบายของรัฐบาล เมื่อรัฐบาลมีความจำเป็นในด้านการเงินและคลังของประเทศ¹ โดยรัฐบาลมอบภาระหน้าที่สำคัญในการจัดเก็บภาษีอากร ให้องค์กรฝ่ายปกครอง ได้แก่ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมศุลกากร และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นผู้ที่มีอำนาจทางปกครองในการบริหารและจัดเก็บภาษี ไม่ว่าจะเป็นภาษีทางตรงหรือภาษีทางอ้อม โดยรัฐไม่มีภาระผูกพันจะต้องตอบแทนต่อผู้เสียภาษีอากรนั้น โดยตรง² เพียงแต่มีหน้าที่นำภาษีอากรไปใช้จ่ายในการบริหารประเทศ หรือเพื่อประโยชน์สาธารณะอันเป็นประโยชน์ต่อส่วนรวมของประเทศเท่านั้น โดยเหตุที่ภาษีอากรเป็นสิ่งที่รับใช้อำนาจทางมหาชน เป็นเครื่องมือบังคับจัดเก็บจากประชาชน เพื่อวัตถุประสงค์ในทางประโยชน์สาธารณะ การจัดเก็บภาษีอากรจึงควรจำกัดอยู่ภายใต้หลักการหรือลักษณะของภาษีอากรที่ดี คือ ความเป็นธรรมแน่นอน สะดวก ประหยัด มีประสิทธิภาพและสามารถใช้งบประมาณได้ในทางปฏิบัติ

กรมสรรพากร (The Revenue Department) เป็นส่วนราชการระดับกรม สังกัดอยู่ในกระทรวงการคลัง มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้และฐานการบริโภคภายในประเทศ ตามประมวลรัษฎากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องเพื่อเป็นรายได้ให้รัฐบาล เพื่อนำมาใช้พัฒนาประเทศ

¹ อรรถ ธรรมโน. ความรู้ทั่วไปทางการคลัง. (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์บริษัท อมรินทร์พริ้นติ้ง แอนด์พับลิชชิ่ง, 2548) น.22-23.

² เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 9. (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), น.41 และ 174.

ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ภาษีมูลค่าเพิ่ม อากรแสตมป์ นอกจากนี้ยังพิจารณาปรับปรุงตัวบทกฎหมาย และระบบการบริหารจัดเก็บภาษีเพื่อส่งเสริมการออม การลงทุนและการแข่งขันในการผลิตและการส่งออกกับนานาประเทศ ตลอดจนสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ และเสริมสร้างความสมัครใจในการเสียภาษี และยังทำ ความตกลงระหว่างประเทศเพื่อจัดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างกัน เพื่อสนับสนุนการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ

ภายใต้ระบบกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายภาษีอากรที่มีลักษณะพิเศษ กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหากฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ย่อมเกิดสภาพบังคับทางกฎหมายภาษีอากร (Tax Law Enforcement) ให้ต้องปฏิบัติตามและหากฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามผู้นั้นจะมีความผิดและต้องรับโทษทางอาญา ซึ่งปรากฏอยู่ใน โครงสร้างกฎหมายภาษีอากรทุกฉบับ เพื่อเป็นมาตรการบังคับให้ผู้ไม่ชำระภาษีอากรหรือชำระไม่ถูกต้องครบถ้วน จะต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีอากรที่ค้างชำระหรือชำระไม่ถูกต้องพร้อมด้วยเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม นอกจากนี้ การกระทำผิดต่อสารบัญญัติของกฎหมายยังอาจต้องรับ โทษทางอาญาตามที่กำหนดมาตรการในการลงโทษไว้ทั้งการเปรียบเทียบปรับ การเสียค่าปรับและหรือต้องระวางโทษจำคุกไว้ การกระทำ ความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรมีสาระอันเป็นแก่นแท้ที่แตกต่างจากการทำความผิดอาญาทั่วไป กล่าวคือ คดีภาษีอากรจัดเป็นคดีอาญาทางเศรษฐกิจซึ่งเป็นการผิดที่เกิดจากการที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นความผิด โดยกฎหมายที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นความผิดนี้ เป็นกฎหมายที่ตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเจาะจงในเรื่องหน้าที่ในการเสียภาษี ความรับผิดชอบในหนี้ค่าภาษีอากร และกำหนดบทลงโทษ สำหรับการหลีกเลี่ยงภาษีอากรเนื่องจากคดีภาษีอากรมีความเกี่ยวข้องกับรายได้ทางการคลังและมีผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ

ปัจจุบันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรไม่ได้จำกัดเฉพาะความผิดตามประมวลรัษฎากรแล้วเท่านั้น แต่หากการหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือนื้อ โกงภาษีอากร หรือขอคืนภาษีโดยความเท็จ โดยนื้อ โกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ได้ถือเป็นการผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและการปราบปรามการฟอกเงินอีกประการหนึ่งด้วย ซึ่งการกำหนดให้อาชญากรรมเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและการปราบปรามการฟอกเงินดังกล่าวต้องพิจารณาองค์ประกอบตามที่กฎหมายกำหนดเป็นสำคัญ คือ

1. การทำความผิดตามมาตรา 37 มาตรา 37 ทวิ และมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร

2. หลีกเลี้ยงภาษีอากร น้อ โกงภาษีอากร เป็นจำนวนตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป หรือขอคืนภาษีอากรโดยความเท็จ โดยน้อ โกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นทำนองเดียวกัน ตั้งแต่ 2 ล้านบาทขึ้นไป

3. กระทำในลักษณะกระบวนกร หรือเป็นเครือข่าย โดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จ หรือปกปิดรายได้เพื่อหลีกเลี้ยงหรือน้อ โกงภาษี

4. มีพฤติกรรมปกปิดหรือซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดเพื่อมิให้ติดตามทรัพย์สินนั้นได้

เมื่อเข้าองค์ประกอบทั้ง 4 ประการข้างต้น ให้ถือว่าความผิดดังกล่าวเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน จากการรวบรวมสถิติการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งมีการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรกลาง ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2558 จนถึงปี พ.ศ. 2562 พบข้อมูลว่า มีคดีที่ขึ้นสู่การพิจารณา เมื่อปี พ.ศ. 2558 จำนวน 325 คดี ปี พ.ศ. 2559 จำนวน 422 คดี ปี พ.ศ. 2560 จำนวน 447 คดี ปี พ.ศ. 2561 จำนวน 367 คดี และปี พ.ศ. 2562 จำนวน 347 คดี โดยข้อหาอันดับที่ 1 ของทุกปีเกี่ยวกับคดีภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งในปี พ.ศ. 2558 มีคดีที่มีทุนทรัพย์มูลค่ารวมสูงถึง 20,207,721,859.74 บาท³

ในประเทศไทย การดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา กำหนดให้อำนาจหน่วยงานจัดเก็บภาษี (Administration Function) ใช้อำนาจถึงตุลาการ กล่าวคือ หน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถเปรียบเทียบคดีกับผู้กระทำความผิดและยุติการฟ้องร้องดำเนินคดีภาษีอากรทางอาญาได้ในชั้นฝ่ายบริหารตามกฎหมายภาษีนั้น ๆ⁴ โดยไม่ต้องเข้าสู่กระบวนการพิจารณาความอาญาในศาล ซึ่งมีลักษณะแตกต่างจากกระบวนการพิจารณาความอาญาทั่วไป เนื่องจากคดีอาญาทั่วไปจะต้องมีการสืบสวนและสอบสวนให้ได้ข้อเท็จจริงเป็นที่ยุติในชั้นพนักงานสอบสวน และเมื่อการสอบสวนแล้วเสร็จ จึงจะส่งเรื่องให้พนักงานอัยการเพื่อดำเนินการฟ้องร้องดำเนินคดี แต่ในคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิเลือกช่องทางกระบวนการระงับคดีในชั้นฝ่ายปกครองต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือหากผู้กระทำความผิดไม่ยินยอมระงับคดีในชั้นฝ่ายปกครอง โดยประสงค์จะต่อสู้คดีในชั้นศาล ก็จะต้องดำเนินคดีตามกระบวนการพิจารณาความอาญา ซึ่งการสอบสวนจะสมบูรณ์ก็ต่อเมื่อเป็นการสอบสวนโดยพนักงานสอบสวนตามที่กฎหมายกำหนด หน่วยงานจัดเก็บภาษีจึงต้อง

³ สำนักงานศาลยุติธรรม, รายงานสถิติคดีของศาลทั่วราชอาณาจักร ประจำปี พ.ศ. 2558 ถึง พ.ศ. 2562.

⁴ กาวนา นามสุทธิ, “การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามกฎหมายศาลากร กรณีกระทำความผิดตามกฎหมายศาลากรและกฎหมายอื่น (1),” ฉบับที่ 42, ปีที่ 7, วารสารภายในเขตปลอดอากรท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ. : น.5. (2556).

ส่งตัวผู้กระทำความผิด พร้อมบันทึกข้อเท็จจริงและพยานหลักฐาน ต่าง ๆ ที่มีไปให้พนักงานสอบสวนตามกฎหมายเพื่อดำเนินการสอบสวนแล้วจึงส่งคดีให้พนักงานอัยการพิจารณาส่งฟ้องศาลต่อไป

การสอบสวนเพื่อดำเนินคดีตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญาตามปกติเป็นการสอบสวนคดีอาญาที่มีโทษทางอาญาในความผิดซึ่งไม่สามารถเปรียบเทียบระดับคดีได้ในตัว เพราะเป็นความผิดที่มีโทษร้ายแรง ต้องดำเนินการตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญาให้เป็นไปตามวิธีสบัญญัติในการสอบสวนและดำเนินคดีตามที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญากำหนดไว้ การสอบสวนจะสมบูรณ์ก็ต่อเมื่อเป็นการสอบสวนโดยพนักงานสอบสวนตามที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้บัญญัติให้เจ้าพนักงานกรมสรรพสามิต และเจ้าพนักงานกรมศุลกากรมีอำนาจในการจับกุมผู้กระทำความผิดตามกฎหมายอาญาที่มีโทษทางอาญา แต่มิได้มีบทบัญญัติให้เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจในการจับกุมและมีอำนาจในการสอบสวนคดีอาญาได้ การสอบสวนที่กระทำโดยเจ้าพนักงานสรรพากร จึงไม่มีผลเป็นการสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ดังนั้นการสอบสวนคดีอาญาจึงต้องส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนเป็นผู้ดำเนินการสอบสวนใหม่ เพื่อให้พนักงานอัยการดำเนินการฟ้องศาล และเมื่อคดีอยู่ในชั้นพิจารณาสั่งคดีของพนักงานอัยการก็ปรากฏว่าในชั้นนี้ มีข้อจำกัดอำนาจในการสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของพนักงานอัยการ ทั้งนี้เนื่องจากโครงสร้างการดำเนินคดีของไทยได้แบ่งอำนาจสอบสวนและอำนาจฟ้องร้องออกจากกัน ซึ่งการแบ่งอำนาจดังกล่าวเป็นการจำกัดอำนาจหน้าที่ของพนักงานอัยการ ก่อให้เกิดปัญหาในการดำเนินคดีอาญาและการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนหลายประการ⁵ ด้วยเหตุนี้การดำเนินคดีอาญาตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญาจึงใช้เวลาค่อนข้างนาน ล้าช้า ส่งผลให้มีคดีค้างเป็นจำนวนมาก เพราะหน่วยงานที่มีอำนาจในการสอบสวนและดำเนินคดีมีงานหลักในเรื่องอื่นมาก ถึงแม้จะมีองค์กรสอบสวนคดีพิเศษที่มีอำนาจในการสอบสวนคดีอาญา แต่ก็ยังคงมีปัญหาและข้อจำกัดหลายอย่าง ทั้งในแง่ของขอบเขตอำนาจในการพิจารณาเป็นคดีพิเศษ ความเชี่ยวชาญของเจ้าหน้าที่รวมถึงขั้นตอนต่าง ๆ ในการดำเนินคดีที่ยังมีความซ้ำซ้อนและไม่อาจรักษาผลประโยชน์ของรัฐให้สัมคงเจตนารมณ์ของกฎหมาย

ปัจจุบันการกระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากรได้เพิ่มขึ้นมาก และได้สร้างความเสียหายต่อประเทศชาติ

⁵ วัลลภ ห่างไธสง, “การเข้าร่วมสอบสวนโดยพนักงานอัยการในคดีอาญา ซึ่งมีอัตราโทษจำคุกตั้งแต่ห้าปีขึ้นไป”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์, 2556), น.33-39.

และประชาชนโดยส่วนรวมเป็นอย่างยิ่ง ซึ่งจากกรณีคดีโกงภาษีมูลค่าเพิ่มในช่วงปี 2557 มูลค่าความเสียหายประมาณกว่า 4,100 ล้านบาท ไม่สามารถติดตามเงินภาษีดังกล่าวกลับคืนมาได้ เนื่องจากช่องโหว่ของกฎหมาย ทำให้เกิดการโยกย้าย ถ้ายาททรัพย์สินที่เกิดจากการกระทำความผิดก่อนถูกอายัด เพราะกระบวนการในการดำเนินคดี อำนาจในการจับกุมและสอบสวนเป็นของตำรวจ หลังจากนั้นต้องส่งเรื่องฟ้องศาลฯ ขออำนาจศาล หรือขออำนาจของคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ในการอายัดทรัพย์สิน ซึ่งกระบวนการดังกล่าวต้องใช้เวลา ทำให้ไม่สามารถอายัดธุรกรรมทางการเงินได้ทันที หากเจ้าหน้าที่สรรพากรมีอำนาจในการจับกุมและสอบสวนคดีได้ ก็จะสามารถนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษได้อย่างรวดเร็ว และเพื่อเป็นการป้องปรามมิให้เกิดการกระทำความผิดซ้ำอีก ก็จะทำให้รัฐเสียหายน้อยลง

ด้วยปัญหาดังกล่าว จึงต้องทำการศึกษาเพื่อป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิดเกี่ยวกับคดีภาษีอากร ซึ่งจำเป็นต้องอาศัยการดำเนินการที่รวดเร็วและมีประสิทธิภาพโดยพนักงานสอบสวนผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านกฎหมายอากรเป็นการเฉพาะ และเพื่อเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร เห็นว่าควรกำหนดให้มีพนักงานสอบสวนคดีภาษีอากรขึ้น ในกรมสรรพากรเพื่อสืบสวนและสอบสวนคดีภาษีอากร และเพิ่มอำนาจในการจับกุมผู้กระทำความผิด อำนาจแย่งคำสั่งไม่ฟ้องของพนักงานอัยการ เพื่อให้การดำเนินกระบวนการยุติธรรมเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายอย่างแท้จริง

2. วัตถุประสงค์ในการศึกษา

- 2.1 เพื่อศึกษาแนวคิด ทฤษฎี ลักษณะของคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา ขั้นตอนการดำเนินคดี และอำนาจตามกฎหมายของกรมสรรพากรในการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา
- 2.2 เพื่อศึกษาเกี่ยวกับกระบวนการยุติธรรมทางอาญาในการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา
- 2.3 เพื่อวิเคราะห์สภาพปัญหาเกี่ยวกับอำนาจของกรมสรรพากรและกระบวนการยุติธรรมทางอาญาในชั้นฝ่ายปกครองในการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา
- 2.4 เพื่อเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาลักษณะเกี่ยวกับกระบวนการสอบสวนและดำเนินการในชั้นก่อนฟ้องคดีของพนักงานอัยการในคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

3. ขอบเขตของการศึกษา

การดำเนินคดีภาษีอากรมีบทบัญญัติกำหนดโทษทางแพ่งและโทษทางอาญา ซึ่งการศึกษาครั้งนี้จำกัดกรอบในการศึกษาการดำเนินคดีภาษีอากรเฉพาะคดีภาษีอากรเกี่ยวเนื่องกับอาญาเท่านั้น โดยมุ่งเน้นศึกษาสภาพปัญหาในการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองเกี่ยวกับการสอบสวนเพื่อดำเนินคดีตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญาตามปกติ โดยมุ่งศึกษาสภาพปัญหาของการสอบสวนก่อนการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลตามประมวลรัษฎากร กฎหมายภาษีสรรพสามิต กฎหมายภาษีศุลกากร โดยมุ่งเน้นศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศสหรัฐอเมริกา

4. ระเบียบวิธีการศึกษา

การศึกษาแบบวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ตลอดจนศึกษาค้นคว้ารวบรวมข้อมูลจากกฎ ระเบียบ ประกาศ คำสั่ง คำพิพากษาของศาลและหนังสือตอบข้อหารือต่าง ๆ หนังสือบทความ เอกสารทางวิชาการ วิทยานิพนธ์ กฎหมายต่างประเทศ และข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ แล้วนำมาศึกษาวิจัยทางกฎหมายโดยพรรณนาและวิเคราะห์ (descriptive and analytical method)

5. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

5.1 ทำให้สามารถเข้าใจลักษณะของคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา ขั้นตอนการดำเนินคดี และอำนาจตามกฎหมายของกรมสรรพากร ที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

5.2 ทำให้สามารถเข้าใจเกี่ยวกับกระบวนการยุติธรรมทางอาญาในการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา

5.3 ทำให้สามารถเข้าใจสภาพปัญหาเกี่ยวกับอำนาจของกรมสรรพากรและกระบวนการยุติธรรมทางอาญาในชั้นฝ่ายปกครองในการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

5.4 ทำให้สามารถเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาลักษณะเกี่ยวกับกระบวนการสอบสวนและดำเนินการในชั้นก่อนฟ้องคดีของพนักงานอัยการในคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี ลักษณะการดำเนินคดีอาญาคดีอาญา ที่มีโทษทางอาญา

1. หลักการดำเนินคดีอาญา

ในแต่ละประเทศหลักการดำเนินคดีอาญานั้นย่อมแตกต่างกันไปตามสภาพสังคมที่แตกต่างกันของแต่ละประเทศ โดยในอดีตเมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้นในสังคม การระงับข้อพิพาทนั้นได้ดำเนินการโดยเอกชนเป็นผู้ตัดสินชี้ขาดที่มีลักษณะเป็นการแก้แค้นทดแทน การตัดสินชี้ขาดข้อพิพาทจึงที่ไม่มีหลักเกณฑ์แน่นอน อันอาจทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมความไม่เป็นธรรมและวิธีการลงโทษอาจไม่ได้สัดส่วนกับความผิดที่ได้กระทำลงไป โดยหลักการดำเนินคดีอาญานั้นจะไม่คำนึงถึงสิทธิมนุษยชน แต่ในปัจจุบันเมื่อมีความเจริญก้าวหน้าขึ้นสังคมเปลี่ยนแปลงไป ระบบการดำเนินคดีอาญาจึงมีการปรับปรุงเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมสอดคล้องกับการพัฒนาการด้านสิทธิมนุษยชนมากขึ้น โดยระบบการดำเนินคดีอาญาแบ่งออกเป็นระบบดำเนินคดีอาญาแบบไต่สวนและระบบดำเนินคดีอาญาแบบกล่าวหา

ระบบการดำเนินคดีอาญาแบบไต่สวน (Inquisitorial System) เป็นระบบการให้สิทธิแก่ประชาชนอย่างจำกัด ผู้เสียหายมีสิทธิเพียงร้องทุกข์ต่อเจ้าหน้าที่เนื่องจากการฟ้องร้องเป็นอำนาจโดยแท้ของเจ้าพนักงานแม้ว่าจะไม่มีผู้ร้องทุกข์หรือกล่าวโทษก็ตามและการดำเนินคดีอาญาแบบไต่สวนเป็นการค้นหาความจริงแบบดั้งเดิมที่มองว่า การกระทำความผิดอาญาที่เกิดขึ้นเป็นการกระทำความผิดต่อรัฐ รัฐจึงมีหน้าที่ดำเนินคดีกับผู้กระทำผิดและค้นหาความจริงในชั้นฝ่ายปกครอง ในขณะที่การดำเนินคดีในชั้นศาลเป็นการค้นหาความจริงว่ามีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้นหรือไม่ ศาลมีบทบาทในการสอบสวน ฟ้องร้อง การค้นหาความจริงและพิจารณาคดีซึ่งศาลไม่เป็นแต่เพียงคนกลางในการตัดสินคดีแต่มีอำนาจแทรกแซงกระบวนการพิจารณาของกลุ่มความในการซักถามและแสวงหาพยานหลักฐานเพิ่มเติมจึงเปรียบเสมือนการดำเนินคดีอาญาที่ไม่มีทั้ง โจทก์และจำเลยมีแต่เพียงผู้ไต่สวนและผู้ถูกไต่สวนเท่านั้น⁶

⁶ ณรงค์ ใจหาญ, หลักกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541), น.29.

ระบบการดำเนินคดีอาญาแบบกล่าวหา (Accusatorial System) เป็นระบบการดำเนินคดีอาญาที่มีการแยกหน้าที่สอบสวนฟ้องร้องและหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีเป็นอิสระจากกัน อย่างชัดเจนกล่าวคือ พนักงานสอบสวนและพนักงานอัยการมีหน้าที่สอบสวนฟ้องร้อง ส่วนองค์กรศาลทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดี โดยกฎหมายให้สิทธิต่าง ๆ แก่ผู้กล่าวหาเปิดโอกาสให้ผู้ถูกกล่าวหาสามารถต่อสู้คดีได้อย่างเต็มที่และห้ามการดำเนินกระบวนการพิจารณาที่มีขอบ จึงเห็นได้ว่า ผู้ถูกกล่าวหาหรือฝ่ายจำเลยจะได้รับความคุ้มครองสิทธิในระดับเดียวกันกับฝ่ายกล่าวหาหรือฝ่ายโจทก์ หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ของกฎหมายจึงมุ่งคุ้มครองจำเลยในฐานะประธานแห่งสิทธิ มิใช่วัตถุที่ถูกกระทำ จำเลยจึงมีสิทธิที่จะต่อสู้คดีได้อย่างเต็มที่ พยานหลักฐานที่สำคัญมักจะได้รับการสืบพยานหลักฐานตามระบบกล่าวหา คือ พยานหลักฐานที่ได้จากระบบถามค้าน (Cross-examination) พยานหลักฐานฝ่ายตรงข้าม

นอกจากนี้ ในปัจจุบันประเทศต่าง ๆ ของโลกอาจแบ่งหลักการดำเนินคดีอาญาได้เป็น 3 หลักการดังนี้⁷

1.1 หลักการดำเนินคดีอาญาโดยผู้เสียหาย (Private Prosecution)

หลักการดำเนินคดีอาญาโดยผู้เสียหายเป็นรูปแบบของการดำเนินคดีอาญาตั้งแต่สมัยดั้งเดิม โดยหลักดังกล่าวนี้ผู้เสียหายหรือเอกชนจะมีบทบาทอย่างมากในการเป็นผู้มีหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อยและควบคุมอาชญากรรมในสังคม เมื่อการกระทำความผิดเกิดขึ้นจึงเป็นหน้าที่ของผู้เสียหายที่จะดำเนินการฟ้องร้องและหาพยานหลักฐานมาพิสูจน์ความผิดนั้น ๆ ต่อศาลตลอดจนแสวงหาพยานหลักฐานต่าง ๆ ได้เอง เพื่อให้ศาลพิพากษาซึ่งทำหน้าที่วางตนเป็นกลางในการชี้ขาดตัดสินคดีลงโทษผู้กระทำผิด และเพื่อแก้แค้นให้สาสมกับการกระทำผิดที่ผู้ถูกกล่าวหาก่อไว้ แต่สิทธิในการฟ้องคดีอาญาของเอกชนเป็นการต่อสู้กันระหว่างเอกชนกับเอกชน ดังนั้นจึงจำกัดอยู่เพียงผู้เสียหายที่ได้รับผลร้ายจากการกระทำผิดที่เกิดขึ้นเท่านั้น เอกชนอื่นซึ่งไม่ใช่ผู้เสียหายโดยตรงย่อมไม่สามารถนำคดีอาญามาฟ้องร้องต่อศาลได้ ซึ่งผู้เสียหายหมายรวมถึงบรรดาบุคคลในครอบครัวของผู้เสียหายด้วย โดยไม่คำนึงผลกระทบต่อความสงบสุขของสังคมแต่อย่างใด

การดำเนินคดีอาญาโดยผู้เสียหายนี้ตรงกับแนวคิดแบบปัจเจกชนนิยม ซึ่งยึดมั่นในสิทธิเสรีภาพของประชาชนหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ สิทธิเสรีภาพของประชาชนรัฐจะล่วง

⁷ เกรียงศักดิ์ คำรงค์คีรี, “ปัญหาอำนาจฟ้องของผู้เสียหายในความผิดต่อแผ่นดิน,” หลักสูตรผู้พิพากษาผู้บริหารในศาลชั้นต้น รุ่นที่ 6, จัดโดยสถาบันพัฒนาข้าราชการฝ่ายตุลาการของศาลยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม, 2551 : น.5 -7.

ละเมิดมิได้ ดังนั้นรัฐต้องบัญญัติรับรองให้สิทธิแก่ประชาชนในการฟ้องร้องคดีอาญาเมื่อมีความผิดเกิดขึ้น ซึ่งปรากฏในประวัติศาสตร์วัฒนธรรมโบราณพบว่า มีหลักการดำเนินคดีอาญาโดยผู้เสียหายในยุโรป เอเชียและแอฟริกา

1.2 หลักการดำเนินคดีอาญาโดยประชาชน (Popular Prosecution)

หลักนี้ให้ความสำคัญกับสิทธิเสรีภาพของประชาชนสูงมาก เนื่องจากมีแนวความคิดในการรักษาความสงบเรียบร้อยโดยประชาชนหรือแนวความคิดของระบบปัจเจกชนนิยม ซึ่งคำนึงถึงสิทธิและเสรีภาพของประชาชนที่รัฐจะละเมิดมิได้เป็นผลให้รัฐต้องบัญญัติกฎหมายรับรองให้ประชาชนมีอำนาจฟ้องร้องคดีอาญาได้ เมื่อมีความผิดอาญาเกิดขึ้นเพราะประชาชนไม่ไว้วางใจในอำนาจรัฐและต่อต้านอย่างรุนแรงเพื่อให้ได้มาซึ่งเสรีภาพของประชาชน ทำให้มีแนวโน้มไปทางปฏิเสธรอำนาจรัฐ

หลักการดำเนินคดีอาญาโดยประชาชน เป็นหลักที่ใช้ในกฎหมายอังกฤษตามแนวความคิดที่ถือว่า ประชาชนทุกคนมีหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อยของบ้านเมืองมีหน้าที่ป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิด เมื่อมีการกระทำผิดอาญาเกิดขึ้นก็มีผลกระทบต่อส่วนรวมประชาชนทุกคนจึงเป็นผู้เสียหายโดยไม่ต้องคำนึงว่าจะได้รับความเสียหายหรือไม่ ทุกคนจึงมีสิทธิฟ้องคดีอาญาแก่ผู้กระทำความผิดได้ ในปัจจุบันประเทศที่ยึดหลักการดำเนินคดีอาญาโดยประชาชนได้แก่ ประเทศอังกฤษ ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศในเครือจักรภพ เป็นต้น

1.3 หลักการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐ (Public Prosecution)

หลักการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐเป็นการดำเนินคดีอาญาที่เกิดขึ้นภายหลังหลักการดำเนินคดีอาญาโดยผู้เสียหายและหลักการดำเนินคดีอาญาโดยประชาชน ซึ่งหลักนี้สืบเนื่องมาจากแนวความคิดของพวกอรรถประโยชน์หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ มีความเห็นแย้งกับพวกปัจเจกชน โดยแนวความคิดของพวกอรรถประโยชน์ มุ่งเน้นถึงการควบคุมสังคมคือมีจุดมุ่งหมายในการแก้ไขผู้กระทำความผิดหรือเพื่อให้โอกาสผู้กระทำความผิดปรับตัวให้สามารถกลับเข้าสู่สังคมได้อย่างปกติสุข จำกัดความสามารถหรือจำกัดโอกาสกระทำความผิดของผู้ที่กระทำความผิดนิสัย และการป้องกันหรือปราบปรามผู้กระทำความผิดนั้น แนวคิดนี้เห็นว่าการควบคุมรักษาความสงบเรียบร้อยของบ้านเมืองเป็นหน้าที่ของรัฐหาใช่ของเอกชนไม่ รัฐจึงมีหน้าที่ต้องป้องกันปราบปรามการกระทำความผิดอาญา โดยถือหลักว่าความผิดอาญาเป็นความผิดต่อสังคมหรือเป็นความผิดทางมหาชน ดังนั้นสังคมหรือมหาชนเท่านั้นเป็นผู้เสียหาย จากหลักดังกล่าวทำให้เอกชนไม่มีอำนาจฟ้องคดีอาญาได้ด้วยตัวเอง เมื่อมีความผิดอาญาเกิดขึ้นรัฐหรือสังคมเท่านั้นที่จะเป็นผู้เสียหายได้ โดยผู้มีหน้าที่ดำเนินคดีอาญาแทนรัฐคือ พนักงานอัยการจะเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบการสอบสวนฟ้องร้องอันเป็นหลักเกณฑ์ของระบบพนักงานอัยการที่สมบูรณ์ แต่อย่างไรก็ตามรัฐไม่ได้ผูกขาด

อำนาจการดำเนินคดีอาญาไว้แต่เพียงผู้เดียวโดยเด็ดขาดเท่านั้น เนื่องจากในความผิดอาญาบางประเภทและบางฐานความผิดการกำหนดหลักการดำเนินคดีอาญาก็ค่อนข้างคลาไคลให้เอกชนสามารถฟ้องคดีได้บ้างเช่นกัน ประเทศที่ยึดหลักการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐ ได้แก่ ประเทศฝรั่งเศส ประเทศเยอรมัน และประเทศไทย เป็นต้น

1.4 หลักการแบ่งแยกอำนาจกับการถ่วงดุลอำนาจ

จอห์น ล็อกก์ ชาวอังกฤษ ได้กล่าวไว้ว่าอำนาจอธิปไตยแยกออกได้เป็น 3 อำนาจ คือ อำนาจนิติบัญญัติ อำนาจบริหาร และอำนาจเกี่ยวกับการทำสงคราม การทำสนธิสัญญา และการแลกเปลี่ยนทูต จากการแบ่งแยกอำนาจอธิปไตยของ จอห์น ล็อกก์ จะเห็นได้ว่าได้แยกอำนาจเกี่ยวกับการต่างประเทศออกมาเป็นอีกอำนาจหนึ่งต่างหาก โดยเห็นว่าอำนาจที่สำคัญที่สุดคือ อำนาจนิติบัญญัติที่กำหนดหลักเกณฑ์และขอบเขตของสิทธิตามธรรมชาติของมนุษย์ ส่วนอำนาจบริหารนั้นคืออำนาจที่บังคับการให้เป็นไปตามกฎหมายและการลงโทษผู้ฝ่าฝืน ซึ่ง จอห์น ล็อกก์ เห็นว่ามีความสำคัญน้อยกว่าอำนาจนิติบัญญัติแต่ก็เป็นอำนาจที่ขาดไม่ได้เช่นกัน

อย่างไรก็ตาม ทฤษฎีการแบ่งแยกอำนาจที่ได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายที่สุดเป็นของ มงเตสกีเยอ ชาวฝรั่งเศส ได้อธิบายไว้ในหนังสือ “จิตวิญญาณของกฎหมาย” ว่าในทุกรัฐจะมีอำนาจอยู่ 3 อย่าง คือ

อำนาจประการแรก คืออำนาจในการตรากฎหมายขึ้นบังคับใช้สำหรับเวลาหนึ่ง และอำนาจในการแก้ไขหรือยกเลิกกฎหมายที่มีอยู่แล้ว หรืออำนาจนิติบัญญัติ

อำนาจประการที่สอง คืออำนาจในการรักษาความสงบสุขหรือการทำสงคราม ส่งทูตไปประจำอยู่ต่างประเทศหรือยอมรับทูตจากต่างประเทศ รักษาความมั่นคงภายในและป้องกันการรุกรานจากภายนอก หรืออำนาจบริหารของรัฐ

อำนาจประการที่สาม คืออำนาจในการลงโทษผู้กระทำความผิดทางอาญาหรือพิพากษาคดีข้อพิพาทของเอกชน หรืออำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดี

มงเตสกีเยอ ยังเห็นว่าเมื่ออำนาจนิติบัญญัติและอำนาจบริหารรวมอยู่ที่ คน ๑ เดียว หรือองค์กรเดียว อิสระภาพย่อมไม่อาจหลงเหลืออยู่ได้เลย เพราะอาจเกรงได้ว่าผู้ปกครองคนเดียวหรือสภาเดียวกันนั้นอาจออกกฎหมายพระราชัยออกมาเพื่อบังคับใช้อย่างพระราชัยได้ และทุกสิ่งทุกอย่างจะสูญสิ้นไปหมด ถ้าหากบุคคลเดียวกันหรือกลุ่มบุคคลเดียวกันเป็นผู้ใช้อำนาจทั้ง 3 อย่าง

มงเตสกีเยอ ยังกล่าวไว้อีกว่า บุคคลใดก็ตามที่มีอำนาจมักจะใช้อำนาจเกินเลยอยู่เสมอ และจะใช้อำนาจนั้นจนถึงขีดจำกัดเท่าที่ตนจะใช้อำนาจนั้นได้ เพื่อมิให้มีการใช้อำนาจเกินขอบเขต จึงต้องให้อำนาจหยุดยั้งอำนาจตามวิถีทางของมันเอง

หลักการแบ่งแยกอำนาจนั้นนำมาสู่การถ่วงดุลอำนาจ หรือการคานกันและกันของอำนาจทั้ง 3 เพื่อให้เกิดความสมดุลของการใช้อำนาจ ไม่ให้อำนาจหนึ่งอำนาจใดมีอิทธิพลสูงกว่าอำนาจ⁸

หากพิจารณาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแล้ว จะพบว่านอกจากบทบาทหน้าที่ของแต่ละหน่วยงานแล้ว กฎหมายยังได้ให้อำนาจกับหน่วยงานต่างๆ เหล่านี้ไว้อย่างกว้างขวาง จนเป็นเหตุให้มีการละเมิดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนอยู่เสมอ ยิ่งเปิดโอกาสให้มีการใช้ดุลยพินิจได้กว้างขวางเพียงใดก็ยิ่งเท่ากับเปิดโอกาสให้มีการใช้อำนาจได้สูงมากขึ้นเพียงนั้น อำนาจของกระบวนการยุติธรรมไทยจึงไม่น่าจะมีจุดยอดอยู่เพียงที่ศาล โดยเฉพาะเมื่อมีกฎหมายห้ามมิให้ผู้พิพากษาพิจารณาพิพากษาฟ้องนอกประเด็น การใช้อำนาจตัดสินคดีของศาลไทยจึงอาจจะเป็นไปตามพยานหลักฐานที่ปรากฏ ซึ่งศาลเองไม่มีโอกาสได้รวบรวมด้วยตนเองแต่ต้องอาศัยหน่วยงานอื่นของกระบวนการยุติธรรมรวบรวมส่งมาให้

ปัจจุบันกระบวนการยุติธรรมไทยเป็นระบบปิด ไม่เปิดโอกาสให้คนภายนอกได้เข้ามามีส่วนร่วมด้วยในการใช้อำนาจ การตัดสินคดีที่ยังคงยึดติดกับคำพิพากษาศาลฎีกาและการใช้ระบบ "ยี่ตอก" ของศาลนั้น ยังคงเป็นกรอบให้การใช้ดุลยพินิจของศาลอยู่ในขอบเขตที่จำกัดเช่นกัน เมื่อศาลตัดสินใจว่าใครผิดและลงโทษบุคคลนั้นจะต้องถูกนำไปลงโทษ ตรงกันข้ามถ้าศาลชี้ว่าถูก บุคคลนั้นก็จะถูกปล่อยให้เป็นอิสระ ดังนั้นการใช้อำนาจจึงต้องเน้นที่การไม่รวมอำนาจไปไว้ที่เดียวกัน หรือบุคคลเพียงคนเดียว⁹

2. ความหมายและความสำคัญของการสอบสวนคดีอาญา

2.1 ความหมายของการสอบสวนคดีอาญา

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2 (11) ได้กำหนด คำนิยามของ “การสอบสวน” ไว้ว่า “หมายความถึง การรวบรวมพยานหลักฐานและการดำเนินการทั้งหลายอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำไปเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหา เพื่อที่จะทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิดและเพื่อจะเอาตัวผู้กระทำความผิดมาฟ้องลงโทษ”

⁸ ศาสตราจารย์ ดร.สมคิด เลิศไพฑูรย์, "กฎหมายรัฐธรรมนูญ", โดย คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

⁹ พงษ์กฤษณ์ มงคลสินธุ์ "กระบวนการยุติธรรมกับกรถ่วงดุลอำนาจโดยรัฐสภาไทย" (วิจัย) พิมพ์ครั้งที่ 1 2542, กองพิมพ์สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร กรุงเทพมหานคร

จากบทบัญญัติดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า “การสอบสวน” มี 2 ประการ ได้แก่ การรวบรวมพยานหลักฐานและการดำเนินการทั้งหลายอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำไปเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหา ซึ่งทั้งสองกรณีมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิดและเพื่อจะเอาตัวผู้กระทำความผิดมาฟ้องลงโทษกล่าวคือ¹⁰

1) การรวบรวมพยานหลักฐาน และ

2) การดำเนินการทั้งหลายอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำไปเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหา

ดังนั้นการสอบสวนจึงหมายถึง การรวบรวมพยานหลักฐานและการดำเนินการทั้งหลายอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำไปเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหาเพื่อที่จะทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิดตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2 (11) เพื่อที่จะเอาตัวผู้กระทำความผิดมาฟ้องลงโทษโดยพนักงานสอบสวน แต่การดำเนินการของพนักงานสอบสวนต้องถือว่าเป็นการดำเนินการเพื่อพนักงานอัยการ ฉะนั้นจึงกล่าวได้ว่าการสอบสวนฟ้องร้องเป็นกระบวนการเดียวกัน

โดยทั่วไปแล้วคดีแพ่งจะเริ่มเป็นคดีเมื่อมีการฟ้องต่อศาล ส่วนคดีอาญาจะเริ่มเป็นคดีเมื่อมีเรื่องเกิดหรืออ้างหรือเชื่อว่าได้เกิดขึ้น คดีอาญาจึงเริ่มเป็นคดีก่อนถึงศาลและความแตกต่างระหว่างคดีแพ่งกับคดีอาญาที่สำคัญมากประการหนึ่งก็คือ ในขณะที่ในคดีแพ่ง โดยหลักการแล้วใช้หลักในการดำเนินคดีที่เรียกกันว่า “หลักความตกลง” (negotiation principle) แต่ในคดีอาญาใช้หลักที่เรียกกันทั่วไปว่า “หลักการตรวจสอบ” (examination principle) กล่าวคือ ในคดีแพ่งโดยหลักแล้วคู่ความสามารถทำความตกลงกันได้และศาลจะต้องดำเนินการไปตามข้อตกลงของคู่ความเสมอ หากข้อตกลงกันนั้นไม่ขัดต่อกฎหมายหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน ด้วยเหตุนี้ในคดีแพ่งคู่ความจึงสามารถทำกันในเรื่องพยานหลักฐานได้ แต่ในคดีอาญาจะมีการทำกันในเรื่องพยานหลักฐานไม่ได้โดยเด็ดขาด¹¹ ทั้งนี้เพราะในคดีอาญาต้องมีการตรวจสอบความจริงแท้ของเรื่องและต้องตัดสินไปตามความจริงที่ตรวจสอบได้ความนั้น¹²

ในการตรวจสอบความจริงในคดีอาญานั้น กฎหมายแบ่งการตรวจสอบความจริงออกเป็นสองขั้นตอน คือ การตรวจสอบความจริงชั้นศาลและการตรวจสอบความจริง ชั้นเจ้า

¹⁰ ยิ่งพรวัฒน์ คำภูเวียง, “เขตอำนาจสอบสวนคดีอาญา,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555), น.42.

¹¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1570/2511 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1101/2516

¹² ยิ่งพรวัฒน์ คำภูเวียง, *อ่าวแล้ว เจริญรอดที่ 10*, น.43.

พนักงานคือ การตรวจสอบความจริงในเรื่องที่เกิดหรืออ้างหรือเชื่อว่าได้เกิดขึ้น โดยพนักงานสอบสวนและโดยพนักงานอัยการ ซึ่งการตรวจสอบความจริงในชั้นนี้เป็นเนื้อหาสาระที่สำคัญของการสอบสวน การตรวจสอบความจริงของคดีที่เกิดหรืออ้างหรือเชื่อว่าได้เกิดขึ้นนั้น ตามกฎหมายเป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวนที่จะต้องดำเนินการ กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ พนักงานสอบสวนมีอำนาจหน้าที่ในการเริ่มดำเนินคดีอาญา และในการสอบสวนนี้พนักงานสอบสวนมีอำนาจหน้าที่ในการรวบรวมพยานหลักฐานและมีอำนาจหน้าที่ในการใช้มาตรการบังคับ อันได้แก่ การจับ การค้น เป็นต้น เมื่อพนักงานสอบสวนได้ดำเนินการไปจนเห็นว่าการสอบสวนเสร็จสิ้นแล้วก็จะถึงขั้นตอนของการตรวจสอบพิจารณาเรื่องที่เกิดหรืออ้างหรือเชื่อได้ว่าเกิดขึ้นนั้น โดยพนักงานอัยการอีกครั้งหนึ่งและในการตรวจพิจารณาคดีของพนักงานอัยการนี้ พนักงานอัยการมีอำนาจหน้าที่ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 143 ที่จะสั่งให้พนักงานสอบสวน ทำการสอบสวนเพิ่มเติมหรือสั่งให้พนักงานสอบสวนส่งพยานคนใดมาให้ซักถามเพื่อส่งต่อไปได้ ฉะนั้น ตามกฎหมายพนักงานอัยการจึงมีอำนาจหน้าที่ในการรวบรวมพยานหลักฐานหรือมีอำนาจสอบสวน ความแตกต่างของการดำเนินคดีของพนักงานสอบสวนและพนักงานอัยการในชั้นตอนนี้ก็คือ พนักงานสอบสวนจะมีอำนาจหน้าที่ในการเริ่มดำเนินคดี การรวบรวมพยานหลักฐาน ตลอดจนการใช้มาตรการบังคับ ซึ่งแตกต่างจากพนักงานอัยการไม่มีหน้าที่ในการเริ่มคดีและไม่ใช่อำนาจหน้าที่ในการใช้มาตรการบังคับแต่มีเพียงอำนาจหน้าที่ในการรวบรวมพยานหลักฐานในคดี¹³

การรวบรวมพยานหลักฐานของพนักงานสอบสวนนั้น ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 131 บัญญัติว่า “ให้พนักงานสอบสวนรวบรวมหลักฐานทุกชนิดเท่าที่สามารถจะทำได้เพื่อประสงค์จะทราบข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ต่าง ๆ อันเกี่ยวกับความผิดที่ถูกลงโทษเพื่อจะรู้ตัวผู้กระทำความผิดและพิสูจน์ให้เห็นความผิด” และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 138 บัญญัติว่า “พนักงานสอบสวนมีอำนาจสอบสวนเองหรือส่งประเด็นไปสอบสวน เพื่อทราบความเป็นมาแห่งชีวิตและความประพฤติอันเป็นอาชญาของผู้ต้องหา แต่ต้องแจ้งให้ผู้ต้องหาทราบข้อความทุกข้อที่ได้มา”¹⁴

จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่า พนักงานสอบสวนมีอำนาจหน้าที่ที่จะต้องรวบรวมพยานหลักฐาน 3 ชนิดด้วยกันคือ

¹³ คณิต ฒ นคร, การสอบสวนผู้ต้องหา ภูมิธรรมและบทบาทของพนักงานอัยการ, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2551), น.105 – 115.

¹⁴ ยี่งพรณัฐ คำภูเวียง, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 10*, น.44 – 45.

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

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาบทบัญญัติดังกล่าวประกอบมาตรา 89 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแล้ว โดยเฉพาะอย่างยิ่งที่ว่า “ในการค้นเจ้าพนักงานมีอำนาจยึดสิ่งของใด ๆ ซึ่งน่าจะใช้เป็นพยานหลักฐานเพื่อเป็นประโยชน์หรือยืนยันผู้ต้องหา” แล้ว จะเห็นว่าการสอบสวนของพนักงานสอบสวนจะต้องมีความเป็นภาวะวิสัยที่สุด

ในการตรวจสอบค้นหาความจริงของพนักงานอัยการในเวลาต่อมา ก็เช่นเดียวกัน พนักงานอัยการจะต้องกระทำอย่างที่สุดที่จะให้ความจริงกระจ่าง และให้หลักประกันในความถูกต้องและเป็นธรรมในคดีแก่ผู้ต้องหา อีกทั้งจะต้องรักษาประโยชน์รัฐในการรักษาความสงบเรียบร้อย พนักงานอัยการจึงต้องดำเนินคดีอย่างละเอียดรอบคอบ เพื่อรักษาทั้งประโยชน์ของรัฐและคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของบุคคล เหตุนี้พนักงานอัยการจึงต้องรับผิดชอบในการดำเนินคดีชั้นสอบสวน 4 ประการคือ

- (1) รับผิดชอบในความถูกต้องชอบด้วยกฎหมายของการสอบสวน
- (2) รับผิดชอบในความถูกต้องชอบด้วยระเบียบของการสอบสวน
- (3) รับผิดชอบในความละเอียดรอบคอบของการสอบสวน และ
- (4) รับผิดชอบในความเชื่อถือได้ของการสอบสวน

2.2 ความสำคัญของการสอบสวนคดีอาญา

ในประเทศไทยคดีที่พนักงานอัยการเป็นโจทก์นั้น ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 120 บัญญัติว่า “ห้ามมิให้พนักงานอัยการยื่นฟ้องคดีใดต่อศาลโดยมิได้มีการสอบสวนในความผิดนั้นก่อน” โดยผลของมาตรานี้หากพนักงานอัยการยื่นฟ้องคดีใดโดยที่ยังไม่มีการสอบสวนคดีนั้นมาก่อน หรือหากมีการสอบสวนแต่การสอบสวนนั้นมีความบกพร่องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ศาลฎีกาได้วินิจฉัยตลอดมาว่าเป็นการสอบสวนที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ถือเท่ากับว่าไม่มีการสอบสวนความผิดนั้นมาก่อน และย่อมส่งผลให้พนักงานอัยการไม่มีอำนาจฟ้องตามมาตรา 120 เช่นกัน¹⁵

นอกจากนี้การสอบสวนคดีอาญาเป็นการตรวจสอบความจริง ซึ่งเป็นการค้นหาความจริงเกี่ยวกับการกระทำของผู้ต้องหาและข้อเท็จจริงเกี่ยวกับตัวผู้ต้องหา ทั้งเป็นหลักประกัน

¹⁵ ธานีศ เกศวพิทักษ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ภาค 1 - 2 (มาตรา 2 - 157), พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์พลสยามพรีนติ้ง, 2555), น.117 - 120.

แก่ผู้ต้องหา กล่าวคือ ผู้ต้องหาจะถูกฟ้องก็ต่อเมื่อได้มีการสอบสวนมาก่อนแล้ว ซึ่งหัวใจที่แท้จริงของการสอบสวนคดีอาญาก็คือ การสอบสวนแจ้งข้อกล่าวหาให้แก่ผู้ถูกกล่าวหาอันเป็นไปตาม “หลักฟังความทุกฝ่าย” กล่าวคือ แม้จะได้มีการรวบรวมพยานหลักฐานจนฟังได้ว่าผู้ต้องหาได้กระทำความผิดแต่จะต้องมีการสอบปากคำผู้ต้องหา ก่อนฟ้องคดีเสมอ กล่าวโดยเฉพาะคือต้องมีการสอบปากคำผู้ต้องหานั่นเอง และคดีมีมูลว่าได้กระทำความผิดจริงสมควรได้รับการพิจารณาจากศาล และโดยเหตุที่พนักงานอัยการจะฟ้องได้ต่อเมื่อได้มีการสอบสวนแล้วตามมาตรา 162 (2) บัญญัติว่า “ในคดีพนักงานอัยการเป็น โจทก์ไม่จำเป็นต้องไต่สวนมูลฟ้องแต่ถ้าเห็นสมควรจะสั่งให้ไต่สวนมูลฟ้องก่อนก็ได้ซึ่งหมายความว่า โดยปกติศาลจะไม่สั่งให้ไต่สวนมูลฟ้องเนื่องจากการสอบสวนมาแล้ว เว้นแต่จะมีเหตุผลพิเศษเฉพาะกรณีที่ศาลเห็นว่าควรจะสั่งให้ไต่สวนมูลฟ้องเสียก่อน¹⁶

การสอบสวนคดีอาญาจึงเปรียบเสมือนหัวใจของการดำเนินคดีอาญา ซึ่งจะต้องทำด้วยความบริสุทธิ์เที่ยงธรรมสอดคล้องตามบทบัญญัติกฎหมายที่ห้ามมิให้พนักงานสอบสวนทำหรือจัดให้ทำการใด ๆ ในเรื่องที่ต้องหา นั้น ทั้งการสอบสวนเงื่อนไขในการให้พนักงานสอบสวนมีอำนาจหน้าที่ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่กระทบต่อสิทธิเสรีภาพของบุคคลหลายประการเช่น มีอำนาจทำการตรวจค้นตัวผู้ต้องหา การค้นเพื่อพบสิ่งของซึ่งมีไว้เป็นความผิด การจับและการควบคุม ดังนั้น วัตถุประสงค์สำคัญในการสอบสวน จึงเป็นการมุ่งประสงค์ต่อการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของปัจเจกชน ทั้งยังเป็นการตอบสนองต่อวัตถุประสงค์แห่งประสิทธิผลในการลงโทษ และการป้องกันปราบปรามอาชญากรรมดังที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 130 บัญญัติว่า “ให้เริ่มสอบสวนโดยมิชักช้าจะทำการในที่ใดแล้วแต่จะเห็นสมควร โดยผู้ต้องหาไม่จำเป็นต้องอยู่ด้วย” ดังนั้นการที่พนักงานสอบสวนได้ดำเนินการสอบสวน โดยไม่ชักช้าย่อมจะเป็นประโยชน์ต่อการได้มาซึ่งพยานหลักฐานข้อเท็จจริงแห่งคดี และเป็นการบำรุงขวัญของประชาชน ตลอดจนเป็นการป้องกันยับยั้งมิให้ผู้อื่นเอาอย่าง เนื่องจากเกรงกลัวต่อโทษที่ได้รับและประจักษ์ชัดถึงผลของการกระทำที่ได้ทำไปแล้ว ทั้งพนักงานสอบสวนต้องมีความเป็นกลางดังบทบัญญัติกฎหมายที่ว่า “ห้ามมิให้พนักงานสอบสวนทำหรือจัดให้ทำการใด ๆ ซึ่งเป็นการล่อลวงหรือขู่เข็ญหรือให้สัญญาแก่ผู้ต้องหา เพื่อจูงใจให้เขาให้การอย่างใด ๆ ในเรื่องที่ต้องหา นั้น” ตามนัยมาตรา 135 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ดังนั้นจึงอาจถือได้ว่าการสอบสวนถือเป็นเงื่อนไขสำคัญในการยื่นฟ้องคดีอาญาของพนักงานอัยการ ถ้าหากยังไม่มีการสอบสวนผู้ต้องหา

¹⁶ หุศ ศแสอุทัย, ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ศึกษาทางคำพิพากษาศาลฎีกา, (พระนคร : สำนักพิมพ์แม่บ้านการเรือน, 2507), น.800 - 801.

ยังฟ้องคดีไม่ได้ และการสอบสวนคดีอาญาถือเป็นหัวใจของการดำเนินคดีอาญา ทั้งการสอบสวนจะต้องทำด้วยความบริสุทธิ์เที่ยงธรรมสอดคล้องตามบทบัญญัติกฎหมายที่ห้ามมิให้พนักงานสอบสวนทำหรือจัดให้ทำการใด ๆ ในเรื่องที่ต้องหาขึ้น¹⁷

3. ทฤษฎีการสอบสวนและดำเนินคดีอาญา

การสอบสวนคดีอาญาของเจ้าพนักงานในกระบวนการยุติธรรมมุ่งเน้นให้เกิดความเที่ยงธรรม เสมอภาคและบริสุทธิ์ยุติธรรมในการรวบรวมพยานหลักฐาน เนื่องจากหากเจ้าพนักงานของรัฐกระทำโดยขาดประสิทธิภาพ ขาดหลักการและเหตุผลแล้ว ผลการพิจารณาคดีของศาลจะดำเนินการให้เกิดความเที่ยงธรรมได้ยาก เพราะการพิจารณาคดีของศาลต้องอาศัยพยานหลักฐานจากการสอบสวนที่รวบรวมไว้เป็นสำคัญ การสอบสวนและการรวบรวมพยานหลักฐานจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องนำทฤษฎีการสอบสวนมาใช้เพื่อกำหนดแนวทางการปฏิบัติงานให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลให้ได้ผลดีที่สุด

ทฤษฎีการสอบสวน (Inquiry Theory) หมายถึง การนำหลักค้นหาความจริงและหลักเหตุผลมาใช้เป็นหลักแนวคิดในการสอบสวนรวบรวมพยานหลักฐาน เพื่อให้ได้พยานหลักฐานที่เป็นความจริงและถูกต้องอันจะทำให้เกิดความยุติธรรมตามความเป็นจริงได้อย่างแน่แท้ โดยทฤษฎีการสอบสวนมีองค์ประกอบที่สำคัญ คือ หลักค้นหาความจริง (Principle of Truth Finding) และหลักเหตุผล (Principle of Rationality) ดังนี้¹⁸

3.1 หลักค้นหาความจริงโดยฟังความทุกฝ่าย (Principle of Truth Finding)

การดำเนินคดีอาญาในชั้นสอบสวนมีความสำคัญอย่างมากต่อระบบการดำเนินกระบวนการยุติธรรมทางอาญา เพราะถือเป็นขั้นตอนแรกที่ส่งผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของผู้ต้องหา ดังนั้นทุกองค์กรไม่ว่าจะเป็นพนักงานสอบสวนหรือพนักงานอัยการ จะต้องร่วมมือกันในการค้นหาความจริงหรือกลั่นกรองมูลคดีเบื้องต้นให้มากที่สุด โดยหลักการค้นหาความจริง (Principle of Truth Finding) หมายถึง การค้นหาข้อเท็จจริงหรือหลักฐานของคดีเพื่อให้ได้ข้อยุติตามความเป็นจริง ซึ่งไม่ว่าข้อเท็จจริงหรือหลักฐานนั้นจะเป็นผลดีหรือผลร้ายของผู้กล่าวหาก็ตาม เจ้าพนักงานต้องพิจารณารายละเอียดข้อเท็จจริงที่ได้รับมาพิสูจน์ความจริงต่อไป โดยหลัก

¹⁷ ยิ่งพรธณัฐ คำภูเวียง, *อ่าวแล้ว เจริงรรถที่ 10*, น.46 - 47.

¹⁸ จักรพงษ์ วิวัฒน์วานิช, *หลักและทฤษฎีการสอบสวน (Principle and Theory of Inquiry)*, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัดพิมพ์อักษร, 2550), น.127 - 129.

ค้นหาความจริงมีการแยกพิจารณารายละเอียดในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการสอบสวนคดีอาญา กล่าวคือ การรับฟังความทุกฝ่ายถือเป็นขั้นตอนที่สำคัญที่สุดในกระบวนการสอบสวนคดีอาญา เนื่องจากการสอบสวนที่รวบรวมพยานหลักฐานต่าง ๆ ของทุกฝ่ายก่อนเข้าสู่กระบวนการยุติธรรม กระบวนการสุดท้าย คือการพิเคราะห์พยานหลักฐานต่าง ๆ ไม่ว่าจะพยานเอกสารหรือพยาน วัตถุว่ามีความน่าเชื่อถือเพียงใด (Credibility) เพื่อให้ได้ความจริงอันเป็นข้อยุติก่อนนำไปปรับกับ บทบัญญัติต่าง ๆ ของกฎหมาย แต่อย่างไรก็ตามการค้นหาความเป็นจริงและหลักฐานที่ได้รับของ เจ้าพนักงานของรัฐจะต้องดำเนินการภายใต้ความถูกต้องชอบธรรม และมีมูลความจริงตามที่ กฎหมายให้อำนาจหน้าที่ไว้

3.2 หลักเหตุผล (Principle of Rationality)

การดำเนินคดีอาญาในชั้นสอบสวนต้องกระทำโดยอาศัยหลักความสมเหตุสมผล ว่า กรณีการกระทำอาญา เหตุใดจึงเป็นที่มาแห่งการกระทำความผิด ทั้งนี้ หลักเหตุผล (Principle of Rationality) หมายถึง ความเป็นเหตุเป็นผลซึ่งกันของพยานหลักฐานต่าง ๆ ที่ได้มาโดยชอบด้วย กฎหมาย โดยยึดถือเหตุผลและความเชื่อมโยงสอดคล้องต้องกันของพยานนั้น ๆ ด้วยว่าจะเป็น พยานหลักฐานที่มีมูลความจริงและสามารถรับฟังได้ ตามหลักเหตุผลดังกล่าวพนักงานสอบสวน จะต้องอาศัยความเป็นเหตุเป็นผลของพยานหลักฐานที่ได้รับในคดีอาญาว่า เป็นพยานหลักฐานที่มี มูลความจริงหรือสามารถค้นหาความจริงของคดีได้ ประกอบกับต้องนำพยานหลักฐานต่าง ๆ มา พิเคราะห์ถึงผลแห่งรูปคดีว่ามีความสอดคล้องเชื่อมโยงกันและมีเหตุและผลของพยานหลักฐาน สอดคล้องกันอย่างน้อยเพียงใดซึ่งมีผลต่อการรับฟังพยานหลักฐานเพื่อชี้หน้าพยานหลักฐาน ของคดีซึ่งหลักเหตุผลดังกล่าว นำมาใช้ในการวินิจฉัยชี้ขาดคดีของศาลเนื่องจากศาลย่อมพิเคราะห์ พยานหลักฐานไปตามหลักกฎหมาย และหลักความเป็น ไปตามธรรมชาติของพยานหลักฐานว่า สอดคล้องกับเหตุผลหรือไม่ ถูกต้องตามหลักวิชาการหรือไม่ มีเหตุอันควรสงสัยตามสมควร หรือไม่ เพื่อประกอบดุลพินิจในการพิจารณาลงโทษ¹⁹

3.3 หลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ

การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจเกี่ยวกับการ เปรียบเทียบคดีและการสืบสวน ตลอดจนกระบวนการยุติธรรมทางอาญาเป็นการดำเนินคดีอาญาที่ สำคัญ เนื่องจากมีส่วนพัวพันกับสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ทั้งยังเป็นผู้บังคับใช้กฎหมายให้ เป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้บัญญัติกฎหมาย ดังนั้น การใช้ดุลพินิจในการปฏิบัติหน้าที่จึงมีผลอาจ ทำให้เกิดความไม่พอใจของประชาชนที่ได้รับผลจากการปฏิบัติหน้าที่นั้น ๆ “Roscoe Pound” ได้

¹⁹ จักรพงษ์ วัฒนวานิช, *อ้าวแล้ว เจริญรอกที่ 18*, น.175 - 177.

ให้ความหมายของคำว่า “ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ของรัฐไว้” กล่าวคือ การใช้อำนาจหน้าที่ภายใต้กฎหมายอันขึ้นกับเงื่อนไข หรือสถานการณ์ที่สอดคล้องกับความยุติธรรมและสติของพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นความคิดทางศีลธรรมที่ยังกำกึ่งระหว่างกฎหมายกับศีลธรรม²⁰

ดุลพินิจคือการใช้สามัญสำนึกภายใต้เหตุการณ์ที่เป็นข้อยกเว้นบางอย่าง โดยเป็นการกระทำที่ไม่ดำเนินการไปตามพิธีการที่เป็นทางการ อันนำไปสู่ภาระให้กับเจ้าหน้าที่ หรืออาจหมายถึงการใช้จิตใจที่ยุติธรรมของเจ้าหน้าที่ที่จะใช้ในการดำเนินการกระบวนการทางอาญา ในการจะค้นหาผู้กระทำความผิด โดยเป็นการเลือกที่จะบังคับการตามกฎหมายเมื่อมีการกระทำที่เป็นความผิดอาญาเกิดขึ้น²¹ ความมุ่งหมายของการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานของรัฐนั้น ก็เพื่อที่จะบังคับใช้กฎหมายให้เป็นไปตามหลักนิติธรรม (Rule of Law) หรือเจตนารมณ์ของกฎหมาย กล่าวคือมีความเสมอภาคและเป็นธรรมต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องทุกฝ่าย ซึ่งการใช้ดุลพินิจจะก่อให้เกิดผลต่อการตัดสินใจของเจ้าหน้าที่ในการกระทำหรือไม่กระทำก็ได้ ทั้งนี้จะต้องเป็นสิ่งที่กฎหมายให้อำนาจไว้เพราะเจ้าพนักงานของรัฐเป็นเพียงผู้บังคับใช้กฎหมายมิได้อยู่เหนือกฎหมาย²²

3.4 หลักอำนาจสอบสวนเป็นอำนาจเดียว

หลักอำนาจสอบสวนเป็นอำนาจเดียว ศาสตราจารย์ ดร. คณิต ฅ นคร ได้กล่าวไว้ว่า โดยที่การสอบสวนในส่วนหนึ่งเป็นการกระทำที่กระทบถึงสิทธิและเสรีภาพของบุคคล และโดยที่ในการดำเนินคดีอาญาในระบบกล่าวหา นั้น ผู้ถูกกล่าวหาเป็นประธานในคดี ฉะนั้นหากให้พนักงานสอบสวนที่มีอำนาจและหน้าที่ต่างคนต่างทำ กรณีก็อาจกระทบต่อหลักกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาข้อหนึ่งที่ว่า “บุคคลใดจะไม่เดือดร้อนหลายครั้งในเรื่องเดียวกัน” (non bis in idem)²³ ซึ่งโดยหลักแล้วอำนาจของพนักงานสอบสวนนั้นถือว่าเป็นการปฏิบัติหน้าที่ในฐานะที่เป็นองค์กรในการดำเนินคดีอาญา สามารถทำการสอบสวนคดีอาญาที่อยู่ในอำนาจของตนได้ทั่วราชอาณาจักร และ อำนาจสอบสวนเป็นอำนาจเดียวมิได้แบ่งแยกออกเป็นส่วน ๆ ได้ ส่วนการกำหนดเขตอำนาจสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญานั้น เป็นเพียงการแบ่งเขตพื้นที่เพื่อกำหนดตัวพนักงานสอบสวนที่มีหน้าที่ในการสอบสวนเท่านั้น เพื่อป้องกันการเกี่ยงงอน

²⁰ Kerry L. Milte, Police in Australia, (Sydney : Butterworths, 1997), p.27.

²¹ William G. Doerner, Introduction to Law Enforcement : An Insider's View, (Los Angeles : Kendall/Hunt Publishing, 1992), p.245.

²² วศินี วงศ์นิติ, “อำนาจสืบสวนคดีอาญาของเจ้าพนักงาน : ศึกษามาตรการในการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชน,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2550), น.42.

²³ คณิต ฅ นคร, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555), น.447.

การทำหน้าที่ของพนักงานสอบสวน และป้องกันมิให้สิทธิของบุคคลที่จะถูกสอบสวนถูกกระทบกระเทือนจากกระบวนการยุติธรรมทางอาญาและจากการกระทำของเจ้าพนักงาน ด้วยเหตุที่เจ้าพนักงานอาจอาศัยอำนาจสอบสวนดังกล่าว ทำการสอบสวนผู้ต้องหานอกเขตที่มีเขตเกาะเกี่ยวกับการกระทำความผิดอันจะส่งผลให้สิทธิของผู้ต้องหาถูกกระทบกระเทือนโดยการกระทำของอำนาจรัฐได้ ดังนั้นเขตอำนาจสอบสวนโดยหลักแล้ว ต้องถือว่าเป็นอำนาจเดียวมิได้แบ่งแยกออกเป็นส่วน ๆ ได้

3.5 หลักการสอบสวนฟ้องร้องเป็นกระบวนการเดียวกัน

ด้วยเหตุที่ระบบการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐ (Public prosecution) นั้นเกิดขึ้น มาจากแนวคิดที่ว่ารัฐมีหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อย ผู้มีอำนาจดำเนินคดีอาญาคือ รัฐ ถือว่าเมื่อรัฐมีหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อย หากมีการกระทำความผิดเกิดขึ้นรัฐย่อมเป็นผู้เสียหาย เว้นแต่จะเป็นความผิดบางประเภทที่ไม่มีประโยชน์สาธารณะ (Public interest) เข้ามาเกี่ยวข้อง รัฐอาจผ่อนคลายให้เอกชนที่เป็นผู้เสียหายฟ้องคดีอาญาเองได้ ระบบนี้มองว่าการรักษาความสงบเรียบร้อยควรเป็นเรื่องราวของรัฐเท่านั้น²⁴ จึงเป็นแนวความคิดที่ถือว่ารัฐเป็นผู้เสียหายอันเนื่องจากการกระทำความผิดอาญา การดำเนินคดีอาญาจึงต้องอยู่ในความรับผิดชอบของรัฐแต่เพียงผู้เดียวและเจ้าพนักงานของรัฐ ผู้มีอำนาจหน้าที่ดำเนินคดีอาญา คือ พนักงานอัยการซึ่งตามระบบอัยการที่สมบูรณ์ถือว่าการสอบสวนฟ้องร้องเป็นกระบวนการดำเนินคดีอาญากระบวนการเดียวกันที่แบ่งแยกมิได้ ดังนั้นพนักงานอัยการจึงเป็นผู้รับผิดชอบการสอบสวนฟ้องร้อง ส่วนเจ้าพนักงานตำรวจเป็นเพียงเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ให้ความช่วยเหลืออัยการเท่านั้น ทั้งนี้เป็นไปตามหลักการสอบสวนฟ้องร้องเป็นกระบวนการเดียวกันนั่นเอง

ในการดำเนินคดีอาญานั้นย่อมถือว่าการสอบสวนฟ้องร้องเป็นการดำเนินกระบวนการเดียวกันที่มีอาจแบ่งแยกได้ ผู้รับผิดชอบจึงต้องอยู่ที่องค์กรเดียวซึ่งได้แก่พนักงานอัยการ ทั้งนี้เพราะในที่สุดพนักงานอัยการต้องเป็นผู้นำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล พนักงานอัยการจึงชอบที่จะเข้าดำเนินคดีได้แต่ต้น โดยต้องมีอำนาจที่จะเข้าควบคุมคดีหรือเข้าดำเนินคดีได้ด้วย²⁵ ด้วยเหตุนี้ ข้อเรียกร้องที่ให้พนักงานอัยการเป็นหัวหน้าพนักงานสอบสวน²⁶ จึงเป็นข้อ

²⁴ คณิต ฒ นคร, “ปัญหาการใช้ดุลพินิจของอัยการ,” อัยการ, ปีที่ 5, ฉบับที่ 57, น. 36 - 37. (กันยายน 2525).

²⁵ คณิต ฒ นคร, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555), น.113.

²⁶ โกเมน ภัทรภิรมย์, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา : วิธีพิจารณาชั้นศาล, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร : มิตรนราการพิมพ์, 2531), น.1.

เรียกร้องที่ชอบด้วยเหตุผลและหลักการของระบบอัยการที่สมบูรณ์หรือระบบอัยการสากล ทั้งชอบด้วยการดำเนินคดีอาญาระบบกล่าวหาและไม่ขัดต่อหลักการดำเนินคดีอาญาใด ๆ ทั้งสิ้น²⁷

การดำเนินคดีตามหน้าที่สอบสวนฟ้องร้องตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของไทย อาจแยกพิจารณาเป็นการดำเนินการสอบสวนซึ่งกระทำโดยพนักงานสอบสวน กฎหมายมิได้บัญญัติไว้โดยตรงว่า พนักงานสอบสวนจะใช้ดุลพินิจที่จะไม่ดำเนินการสอบสวนในคดีที่เป็นความผิดอาญาได้หรือไม่ แต่เมื่อพิจารณาบทบัญญัติในมาตรา 122 ที่เปิดโอกาสให้พนักงานสอบสวนมีดุลพินิจไม่ดำเนินการสอบสวนได้จึงอาจแปลความหมายได้ว่ากรณีที่นอกเหนือจากที่มาตรา 122 ระบุไว้ พนักงานสอบสวนต้องดำเนินการสอบสวน ดังนั้นจึงมีผู้เห็นว่า การดำเนินคดีของพนักงานสอบสวนเป็นหลักการดำเนินคดีตามกฎหมาย ส่วนการดำเนินคดีของพนักงานอัยการนั้น ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาให้มีหน้าที่ในการสั่งคดีและฟ้องร้องซึ่งกฎหมายให้ดุลพินิจพนักงานอัยการที่จะใช้ดุลพินิจสั่งฟ้องหรือไม่ฟ้องคดีอาญานอกจากนี้ในมาตรา 155 และมาตรา 35 ยังเปิดโอกาสให้พนักงานอัยการถอนฟ้องคดีอาญาได้ ซึ่งการที่พนักงานอัยการมีอำนาจถอนฟ้องคดีอาญาได้ แสดงว่ากฎหมายอนุญาตให้ใช้ดุลพินิจในการดำเนินคดีอาญาได้ เพราะในหลักการดำเนินคดีอาญากฎหมายจะไม่เปิดโอกาสให้กระทำเช่นนี้ ดังนั้นการดำเนินคดีอาญาในชั้นพนักงานอัยการเป็นหลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ²⁸

อย่างไรก็ตามการที่เจ้าพนักงานตำรวจเป็นผู้มีหน้าที่ในการสอบสวนคดีอาญาถือได้ว่าเป็นขั้นตอนที่มีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง หากการสอบสวนซึ่งเป็นขั้นตอนเริ่มต้นของกระบวนการยุติธรรมได้เริ่มต้น โดยปราศจากความถูกต้องเป็นธรรมและล่าช้าแล้ว ย่อมหมายถึงความบริสุทธิ์ยุติธรรมที่ประชาชนควรได้รับถูกทำลายลงตั้งแต่ต้นเลยทีเดียว ทั้งนี้ การสอบสวนคดีอาญาในชั้นเจ้าพนักงานในปัจจุบัน ถือเป็นต้นทางของกระบวนการยุติธรรมทางอาญาที่มีความจำเป็นอย่างยิ่งที่เจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องต้องมีความเป็นภาวะวิสัย (Objectivity) และกลไกในการตรวจสอบและถ่วงดุล (Check and Balance) การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานที่ดี²⁹ ซึ่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้นิยามความหมายของ “การสอบสวน” เอาไว้ว่า “การรวบรวม

²⁷ คณิต ณ นคร, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555), น.115-116.

²⁸ ณรงค์ ใจหาญ, หลักกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 10 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552), น.35.

²⁹ จิตติมา ศรีอโนมัย, “การสอบสวนฟ้องร้อง : ศึกษาแนวทางพัฒนาการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพและประสิทธิภาพของการสอบสวนฟ้องร้องในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2549), น.5.

พยานหลักฐานและการดำเนินการทั้งหลายอย่างอื่น เพื่อที่จะทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิด และเพื่อที่จะเอาตัวผู้กระทำความผิดมาฟ้องลงโทษ” ดังนั้น เมื่อพิจารณาถึงความหมายของการสอบสวนตามที่กฎหมายบัญญัติดังกล่าว จะเห็นได้ว่าการสอบสวนต้องกระทำไปด้วยความบริสุทธิ์ยุติธรรม แสวงหาพยานหลักฐาน ด้วยวิธีการที่ชอบด้วยกฎหมายโดยต้องยึดหลักฟังความทุกฝ่ายเนื่องจากการสอบสวนเป็นการรวบรวมพยานหลักฐานที่ดำเนินการไปเพื่อทราบข้อเท็จจริง อันเป็นองค์ประกอบของความผิดที่ถูกกล่าวหา หรือเพื่อให้วิธีการนั้นได้พยานหลักฐานมาโดยชอบหรือเพื่อให้ได้พยานหลักฐานมาพิสูจน์ยืนยันว่า การกระทำนั้นเป็นความผิดตามกฎหมายหรือบริสุทธิ์

ในต่างประเทศถือว่าการสอบสวนฟ้องร้องเป็นกระบวนการเดียวกัน มีอาจแบ่งแยกได้และอยู่ในความรับผิดชอบของพนักงานอัยการ³⁰ แม้ว่าตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของประเทศไทยได้แยกกระบวนการสอบสวนฟ้องร้องและการพิจารณาคดีในศาลออกจากกันตามหลักสากล โดยอัยการมีหน้าที่รับผิดชอบก่อนส่งฟ้องสำนวนการสอบสวนตามหลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ อัยการสามารถใช้ดุลพินิจสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้องคดี ตลอดจนสั่งสอบสวนเพิ่มเติมได้ แต่ในทางปฏิบัติกลับแยกความรับผิดชอบในการดำเนินคดีอาญาชั้นเจ้าพนักงานออกเป็น 2 ส่วน³¹ ก่อนข้างจะเด็ดขาด กล่าวคือ แบ่งองค์กรที่ทำหน้าที่ในการสอบสวนฟ้องร้องออกเป็น 2 องค์กร โดยให้พนักงานสอบสวนรับผิดชอบการสอบสวนเพียงองค์กรเดียว และพนักงานอัยการรับผิดชอบในการสั่งคดี การที่กฎหมายกำหนดให้อำนาจหน้าที่ของพนักงานอัยการและพนักงานสอบสวนไว้ในภาคเดียวกัน³² กล่าวคือ ภาคการสอบสวน ในภาค 2 ว่าด้วยการสอบสวน แบ่งออกเป็น 2 ลักษณะคือ ลักษณะ 1 หลักทั่วไป และลักษณะ 2 สอบสวน สำหรับบทบัญญัติภาค 2 ลักษณะ 2 หมวด 1 ว่าด้วยการสอบสวนสามัญนี้ เริ่มต้นตั้งแต่มาตรา 130 ซึ่งเป็นมาตราเริ่มต้นในเรื่องอำนาจสอบสวนไปจนถึงการสรุปสำนวนทำความเห็นว่าควรสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้อง ส่งไปยังพนักงานอัยการเพื่อพิจารณาตามมาตรา 150, 151 และ 152 โดยพนักงานสอบสวนผู้รับผิดชอบ และได้บัญญัติต่อไปถึงอำนาจการสั่งคดี และผลของคำสั่งคดีในกรณีที่มีคำสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้องของพนักงานอัยการตามมาตรา 153 - 157 ซึ่งเป็นอำนาจโดยแท้ เมื่อพิจารณา

³⁰ คณิต ฒ นคร, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555), น.421.

³¹ จิราธร เจริญวุฒิ, “วิวัฒนาการการสอบสวนคดีอาญา,” ศึกษาบทบาทของพนักงานอัยการ” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2549), น.11.

³² อรุณี กระจ่างแจ้ง, “อัยการกับการสอบสวนคดีอาญา,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2532), น.94.

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแล้วเห็นว่ามีลักษณะมุ่งประสงค์ให้กระบวนการสอบสวนฟ้องร้องเป็นกระบวนการเดียวกันก่อนฟ้องเช่นเดียวกับหลักสากล

4. แนวคิดและหลักการทั่วไปเกี่ยวกับคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

การดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาในชั้นฝ่ายปกครองนั้น เกิดจากข้อพิพาททางอาญาภาษีอากรกล่าวคือ การที่ผู้เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีได้กระทำการฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา โดยข้อพิพาทในคดีอาญาภาษีอากรที่เกิดขึ้นส่วนมากมักเกิดจากการกระทำที่ฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติแห่งกฎหมายของผู้กระทำ ความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาหรือภาคเอกชนฝ่ายหนึ่ง และหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือองค์กรภาครัฐอีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งหากกระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครองไม่สามารถหาข้อยุติการดำเนินคดีได้ หน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องสรุปสำนวนคดี เพื่อส่งผลคดีให้พนักงานสอบสวนดำเนินคดีอาญาภาษีอากรอีกชั้นหนึ่ง ดังนั้น การสอบสวนภายใต้ระบบหรือกระบวนการยุติธรรมทางอาญาจึงเป็นกระบวนการที่มีความสำคัญยิ่งในการอำนวยความเป็นธรรมที่เกิดขึ้นจากข้อพิพาทในคดีอาญาภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญามีลักษณะเป็นกฎหมายพิเศษ ที่บัญญัติความผิดและโทษทางอาญาแตกต่างจากคดีอาญาโดยทั่วไป ไม่ว่าจะหลักการทั่วไป ความหมาย ประเภทคดี และสภาพบังคับของคดีดังนี้

4.1 หลักการทั่วไปของภาษีอากร

“ภาษี” คือ เงินที่รัฐใช้อำนาจบังคับเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนหรือกฎหมายมหาชนเป็นการถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี เพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะหรือเพื่อการแทรกแซงอื่น ๆ ของรัฐ³³ ซึ่งแบ่งแยกภาษีตามลักษณะการใช้จ่ายของรัฐบาลได้เป็น 2 ประเภทคือ ภาษีโดยทั่วไป (General Tax) และภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอย่าง (Earmarked Taxes) หากแบ่งแยกตามฐานภาษี (Tax Base) อาจแบ่งเป็น 3 ประเภทคือ ภาษีที่เรียกเก็บจากฐานเงินได้

³³ อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป, กฎหมายการคลัง, พิมพ์ครั้งที่ 3, โครงการตำราและเอกสารประกอบ การสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2557), น.94.

(Income Base) ภาษีที่เรียกเก็บจากฐานการบริโภค (Consumption Base) ภาษีที่เก็บจากฐานความมั่งคั่ง (Wealth Base) ซึ่งฐานภาษีทั้ง 3 ดังกล่าว ต่างมีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกัน ทั้งนี้ เนื่องจากเงินได้เกิดจากมูลค่าของการบริโภคสินค้าและบริการรวมกับมูลค่าของการออม ดังนั้นหากพิจารณาจากฐานภาษีเงินได้ก็จะได้ว่า ฐานภาษีเงินได้เกิดจากผลรวมของฐานภาษีการบริโภคและฐานภาษีความมั่งคั่ง ฐานภาษีการบริโภคก็จะเกิดจากผลต่างระหว่างฐานภาษีเงินได้กับฐานภาษีความมั่งคั่งและฐานภาษีความมั่งคั่งก็จะเกิดจากผลต่างระหว่างฐานภาษีเงินได้กับฐานภาษีการบริโภค³⁴

ศาสตราจารย์ Gaston Jeze ได้ให้นิยามไว้ว่า “ภาษี” (impôt) คือ เงินที่เรียกเก็บจากเอกชน โดยการใช้อำนาจบังคับเป็นการถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทน ทั้งนี้ เพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะ³⁵ การจัดเก็บภาษีของประเทศฝรั่งเศส รัฐธรรมนูญ ค.ศ. 1958 มาตรา 34 ให้อำนาจฝ่ายนิติบัญญัติเท่านั้นในการออกกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ (La loi) กำหนดฐานภาษี อัตราภาษีและวิธีการจัดเก็บภาษีทุกชนิด ดังนั้นการจัดเก็บภาษีจึงเป็นไปตามพระราชบัญญัติที่ออกโดยฝ่ายนิติบัญญัติ³⁶

ศาสตราจารย์ Paul - Marie Gaudemet ได้ให้นิยามไว้ว่า “ภาษี” คือ เงินที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อครอบคลุมรายจ่ายสาธารณะและเพื่อการกระจายภาระรายจ่ายดังกล่าวตามกำลังความสามารถในการให้ของพลเมือง³⁷

³⁴ David N. Hym, Public finance: A contemporary Application of Theory to Policy, 10th ed., (North Carolina: Cengage Learning, 2008), p.415.

³⁵ “L’Impôt est une prestation pécuniaire, requise des particuliers par voie d’autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques” อ้างใน อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป, กฎหมายการคลัง, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 33*, น.93.

³⁶ “Legislation shall be passed by Parliament : ... the basis of assessment, the rate and methods of collection of taxes of all kinds...” John Bell, “French Constitutional Law,” (London: Oxford University Press, 1995): 252, อ้างถึงใน ชีรพงษ์ ปิติวัฒนกุล, “หลักความยินยอมในการจัดเก็บภาษีของประชาชนในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), น.45.

³⁷ “L’impôt est un prélèvement, opéré par voie de contrainte par la puissance publique, et ayant pour objectif essentiel de couvrir les charges publiques et de les répartir en fonction des facultés contributives des citoyens” อ้างใน อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป, กฎหมายการคลัง, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 33*, น.93 -94.

ศาสตราจารย์ Paul - Marie Gaudemet และศาสตราจารย์ Joël Molinier เสนอว่า “อากร” คือ เงินที่บังคับเก็บจากผู้ได้รับประโยชน์โดยตรงจากการบริการสาธารณะ โดยที่ประโยชน์ที่ได้รับนั้น ไม่มีความสัมพันธ์กับต้นทุนในการบริการสาธารณะและเงินที่บังคับเก็บเพื่อประโยชน์ของรัฐ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือองค์กรมหาชนอิสระ³⁸ การจัดเก็บอากรของประเทศฝรั่งเศสจึงไม่อยู่ภายใต้อำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติ โดยรัฐธรรมนูญของประเทศฝรั่งเศส ค.ศ. 1958 มาตรา 37 กำหนดให้การจัดเก็บอากรอยู่ในอำนาจของฝ่ายบริหารที่จะออกกฎเกณฑ์ใช้บังคับเป็นการทั่วไปได้ ดังนั้นการจัดเก็บอากรจึงเป็นไปตามกฎหมายลำดับรอง (décrets) ที่ออกโดยฝ่ายบริหารเช่นเดียวกับค่าธรรมเนียม (redevance) และเงินสมทบเพื่อการประกันสังคม (cotisation sociales)³⁹

สำหรับประเทศไทยมีกฎหมายที่บัญญัติความหมายของ “ภาษี” และ “อากร” ไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 2 บัญญัติไว้ ดังนี้

“ค่าภาษี” หมายความว่า ค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียม หรือค่าภาระติดพันในทางศุลกากร หรืออากรชั้นใน

“อากร” หมายความว่า ค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียม หรือค่าภาระติดพันในทางศุลกากร หรืออากรชั้นใน

จากนิยาม “ค่าภาษี” และ “ค่าอากร” อาจก่อให้เกิดความสงสัยว่า เหตุใดจึงต้องกำหนดนิยามไว้เช่นนี้ ทั้งที่ความหมายของทั้งสองคำก็เหมือนกัน คือ ค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียม หรือค่าภาระติดพันในทางศุลกากร หรืออากรชั้นใน เหตุที่ต้องกำหนดนิยามของทั้งสองคำนี้ไว้เนื่องจากพระราชบัญญัติศุลกากรมีการใช้ทั้งคำว่า “ค่าภาษี” และ “อากร” จึงอาจทำให้เกิดปัญหาในแง่การตีความ ดังนั้น เพื่อมิให้เกิดปัญหาการตีความถ้อยคำดังกล่าวที่มีความแตกต่างกันหรือไม่ จึงได้มีการกำหนดนิยามไว้เช่นนี้ โดยให้หมายถึงว่าทั้ง “ค่าภาษี” และ “อากร” มีความหมายเหมือนกันและมีลักษณะในการดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรแก่รัฐเพื่ออำนวยความสะดวกเช่นเดียวกันในกฎหมายภาษีอากรทุกฉบับ

³⁸ “une taxe est, un prélèvement pécuniaire opéré au profit de l’Etat, des collectivités locales, ou des établissements publics par voie de contrainte sur le bénéficiaire d’un avantage particulier procuré à l’occasion du fonctionnement d’un service public, sans corrélation nécessaire avec le coût du service” อ้างใน สมคิด เลิศไพฑูรย์, คำอธิบายกฎหมายการคลัง, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม, 2541) น.111.

³⁹ วันวิสาข์ ขาวคม, “มาตรการภาษีเพื่อสู้สาธารณะ,” (วิทยานิพนธ์มหาวิทยาลัย คณະนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), น.98.

โครงสร้างภาษีอากรของประเทศไทยสามารถแบ่งประเภทภาษีอากรออกเป็น 2 วิธี กล่าวคือ แบ่งตามหลักการผลัดภาระภาษีอากร ซึ่งแทบทุกประเทศในโลกมีการแบ่งประเภทภาษีตามวิธีดังกล่าวนี้ โดยภาษีทางตรง (Direct Taxes) หมายถึง ภาษีประเภทใดก็ตามที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายไม่สามารถผลัดภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเป็นผู้รับภาระภาษีนั้นไว้เอง หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งรัฐบาลจัดเก็บภาษีโดยตรงจากผู้ที่ต้องเสียภาษีที่แท้จริง ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีท้องถิ่น ในส่วนภาษีทางอ้อม (Indirect Taxes) หมายถึง ภาษีประเภทต่าง ๆ ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายมีโอกาสจะผลัดภาระภาษีดังกล่าวไปให้ผู้อื่นช่วยแบ่งเบาภาระภาษีนั้นได้ รัฐบาลไม่ได้จัดเก็บภาษีโดยตรงจากผู้ที่ต้องจะต้องเสียภาษีอากร เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และอากรศุลกากร⁴⁰

นอกจากนี้ ภาษีอากรของประเทศไทยที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบันอาจแบ่งโครงสร้างภาษีอากร (Tax Structure) โดยแยกพิจารณาโครงสร้างภาษีอากรของประเทศไทยได้ ดังนี้

(1) กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานหลักในการจัดเก็บภาษีให้แก่รัฐ เพื่อเป็นรายได้ให้แก่รัฐบาลนำมาใช้ในการบริหารและพัฒนาประเทศ การจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วยภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีปีโตรเลียม และอากรแสตมป์ การจัดเก็บภาษีอากรที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพากรเป็นการจัดเก็บภาษีภายใต้หลักการประเมินตนเองของผู้เสียภาษี (Self Assessment) ซึ่งผู้เสียภาษีมี่หน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีประเภทต่าง ๆ เพื่อประเมินตนเองว่ามีรายได้หรือกำไรสุทธิและภาระภาษีที่ต้องชำระ หรือมีสิทธิได้รับคืนด้วยตนเอง โดยเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจะเป็นผู้กำกับดูแลผู้เสียภาษีและติดตามผลอย่างใกล้ชิดเนื่องจากผู้เสียภาษีที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี มีหลายประเภทมีทั้งผู้เสียภาษีที่ปฏิบัติถูกต้องตามกฎหมายและผู้เสียภาษีที่หลีกเลี่ยงภาษีด้วยเจตนาใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย⁴¹

(2) กรมสรรพสามิตมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีการบริโภคจากสินค้าบางประเภทที่ผลิตขึ้นในราชอาณาจักรหรือให้บริการเฉพาะอย่าง (Selective Sale Tax on Goods and Services) และสินค้าบางชนิดที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ อาทิ ภาษีสุรา ภาษียาสูบ ซึ่งเป็นสินค้าที่

⁴⁰ อรรถ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์บริษัท อมรินทร์ - พรินต์ติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2548), น.40.

⁴¹ ศศิกานต์ จัฒปา, “การบริหารจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร,” วารสารนักบริหาร, ฉบับที่ 1, ปีที่ 34, น.40 - 41. (มกราคม - มิถุนายน 2557).

ก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี (Sumptuary Excise) ภาษีสถานบริการจากการใช้บริการที่ฟุ่มเฟือย (Luxury Excise Tax) หรือได้รับผลประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐ (Benefit-Based Excise) โดยองค์กรที่ใช้อำนาจควบคุมและบริหารจัดการจัดเก็บภาษี คือ กรมสรรพสามิต จะเป็นหน่วยงานผู้กำหนดมาตรการควบคุมการจัดเก็บภาษีและการปราบปรามผู้กระทำความผิดต่อบทบัญญัติของกฎหมาย⁴² หากพบว่ามีการกระทำความผิดตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตเกิดขึ้น เช่น การหลีกเลี่ยงกฎหมายหรือการลักลอบนำขนสินค้าหนีภาษีในรูปแบบต่าง ๆ

(3) กรมศุลกากรเป็นองค์กรที่มีหน้าที่ในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีศุลกากร คือ กรมศุลกากรมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีศุลกากรจากอากรขาเข้าและอากรขาออก และค่าธรรมเนียมต่าง ๆ รวมทั้งจัดเก็บภาษีแทนหน่วยงานจัดเก็บภาษีอื่น ได้แก่ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกระทรวงมหาดไทย เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่แผ่นดิน โดยมีภารกิจหลักในการกำหนดมาตรการภาษีและอำนวยความสะดวกประโยชน์ด้านการส่งเสริมการส่งออก เปรียบเสมือนกลไกหนึ่งที่ภาครัฐใช้เป็นเครื่องมือในการส่งเสริมและสนับสนุนแก่ผู้ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร ในการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจส่งออกของไทย ตลอดจนให้บริการแก่ผู้นำเข้าและส่งออกเพื่อสนองนโยบายรัฐบาลในด้านการส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศให้สามารถส่งสินค้าไปจำหน่ายในตลาดต่างประเทศได้อย่างสะดวกรวดเร็ว นอกจากนี้มีการวางมาตรการป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงและลักลอบหนีภาษี⁴³ ซึ่งในทางปฏิบัติการศุลกากรจะพิจารณาจากลักษณะของความผิดที่มักมีความเกี่ยวข้องกับเอกสารทางการค้าและเกี่ยวข้องกับปฏิบัติพิธีการศุลกากร ได้แก่ เอกสารบัญชีราคาสินค้า (Invoice) ใบตราส่งสินค้า (Bill of Lading or Airway Bill) กรมธรรม์ประกันภัย (Insurance Policy) เป็นต้น นอกจากนี้กฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรใช้ระบบพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนายซ์ (Harmonized System : HS-CODE) ซึ่งสอดคล้องกับพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นสากล จึงเป็นเรื่องที่ค่อนข้างเข้าใจยากและส่งผลให้เกิดปัญหาในการตีความ และมักเกิดข้อโต้แย้งในเรื่องการกำหนดประเภทพิกัดอัตราศุลกากรเสมอแม้ว่ากฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรจะได้บัญญัติหลักเกณฑ์การตีความพิกัดศุลกากรไว้แล้วก็ตาม

⁴² เเพ็งอ้าง, น.41.

⁴³ ศศิกานต์ จตุปา, “การบริหารจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร,” วารสารนักบริหาร, ฉบับที่ 1, ปีที่ 34, น.41 - 42. (มกราคม -มิถุนายน 2557).

(4) องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น (Property Tax) อันเป็นแหล่งรายได้สำคัญของท้องถิ่นนั้น ๆ ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรับผิดชอบในการบริหารจัดการจัดเก็บเป็นของตนเอง โดยจัดเก็บภาษีจากความมั่งคั่ง (Wealth) ของทรัพย์สิน กล่าวคือจากการสะสมการออมหรือการลงทุนต่าง ๆ ภายในประเทศซึ่งทรัพย์สิน ณ เวลานั้นสามารถสะสมในรูปสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ (Property Transfer Tax) ภาษีทรัพย์สินของไทยมีรายได้หลักในการจัดเก็บมาจากภาษีโรงเรือนและที่ดินที่จัดเก็บจากมูลค่าผลตอบแทนที่ได้รับจากการให้เช่าหรือใช้สอยที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเหนือที่ดินนั้น โดยประโยชน์ของโรงเรือนและที่ดินที่เจ้าของได้รับเรียกว่า “ค่ารายปี” อัตราภาษีร้อยละ 12.5 ของค่ารายปีหรือค่าเช่ารายปี ในส่วนของภาษีบำรุงท้องที่ ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 จัดเก็บจากที่ดินทุกประเภทไม่ว่าจะมีเอกสารสิทธิ์หรือไม่มีเอกสารสิทธิ์ เป็นที่ว่างเปล่าหรือสิ่งปลูกสร้างใช้เพาะปลูก เลี้ยงสัตว์ อยู่อาศัย ให้ผู้อื่นเช่าหรือใช้ประโยชน์ก็ตาม ที่ดินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่นั้น นอกจากพื้นที่ที่ดินทั่ว ๆ ไปแล้ว ยังหมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาและแม่น้ำด้วย ฐานภาษี คือ ราคาปานกลางของที่ดินซึ่งจะถูกกำหนดทุก ๆ 4 ปี โดยมีอัตราภาษีหลายอัตราขึ้นอยู่กับราคาปานกลางที่ประเมินได้ และภาษีป้ายจัดเก็บจากเจ้าของหรือผู้ครอบครองป้าย ซึ่งป้ายที่ต้องเสียภาษีป้ายตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ได้แก่ ป้ายแสดงชื่อ ยี่ห้อ หรือเครื่องหมายที่ใช้ในการประกอบการค้าหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ไม่ว่าจะแสดงหรือโฆษณาไว้ที่วัตถุใด ๆ ด้วยอักษร ภาพ หรือเครื่องหมาย ที่เขียนแกะสลัก จารึก หรือทำให้ปรากฏด้วยวิธีใด ๆ แม้ว่าในปัจจุบันจะมีการกระจายอำนาจให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อประโยชน์แก่การบริหารและการจัดเก็บภาษีแต่พบว่าการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นของไทยไม่สามารถนำมาซึ่งรายได้อย่างแท้จริง เนื่องจากสาเหตุสำคัญหลายประการ เช่น การหลีกเลี่ยงภาษี การไม่มีบทกฎหมายสารบัญญัติของภาษีโรงเรือนและที่ดินให้เปรียบเทียบคดีอาญาได้ นอกจากนี้แม้ว่าภาษีบำรุงท้องที่และภาษีป้ายจะมีบทบัญญัติกฎหมายกำหนดแนวทางการเปรียบเทียบระดับคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรไว้ แต่คดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นคดีเล็กน้อยไม่สามารถยุติระงับคดีในชั้นฝ่ายปกครองได้อย่างแท้จริง นำมาซึ่งปัญหาในชั้นฝ่ายบริหารขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ต้องส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนเป็นผู้ดำเนินการสอบสวนเพื่อสรุปสำนวนส่งเรื่องให้พนักงานอัยการฟ้องคดีอาญาภาษีอากรในชั้นศาลต่อไป

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith⁴⁴ ในปี ค.ศ. 1776 Adam Smith (2000 : 888-889) ได้เสนอหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี 4 ประการ ในหนังสือ An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nation ดังนี้

(1) ความเสมอภาค (Equality) พลเมืองของทุก ๆ รัฐควรที่จะจ่ายเงินเพื่อสนับสนุนรัฐบาลให้ใกล้เคียงมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ตามสัดส่วนความสามารถของพวกเขาแต่ละคน นั่นคือ ตามสัดส่วนของรายได้ซึ่งพวกเขาแต่ละคนได้รับประโยชน์ภายใต้ความคุ้มครองจากรัฐ

(2) ความแน่นอนชัดเจน (Certainty) ภาษีที่ปัจเจกชนแต่ละคนต้องรับภาระจ่ายควรที่จะแน่นอนชัดเจน ไม่มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจ เวลาในการจ่ายภาษี วิธีการจ่าย จำนวนภาษีที่จะต้องจ่ายทั้งหมดนี้ควรชัดเจนและง่ายแก่ผู้จ่ายภาษีและต่อผู้อื่นทุก ๆ คน

(3) ความสะดวกในการจ่ายภาษี (Convenience of payment) ภาษีทุก ๆ ชนิดควรที่จะถูกจัดเก็บตามเวลาหรือตามวิธีการที่น่าจะสะดวกมากที่สุดสำหรับผู้จ่ายภาษี

(4) ความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy in collection) ภาษีทุก ๆ ชนิดควรถูกออกแบบทั้งในแง่วิธีการดึงเงินออกไปจากกระเป๋าของประชาชน ควรทำอย่างประหยัดที่สุดและเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับเงินของประชาชนน้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ นอกเหนือจากเงินภาษีที่นำเข้าสู่คลังสาธารณะของแต่ละรัฐ

นอกจากหลักการของ Adam Smith ตามหนังสือ The Commission on Taxation and Citizenship (2000 : 101-109) เสนอหลักการจัดเก็บภาษี ดังต่อไปนี้⁴⁵

(1) หลักความชอบด้วยกฎหมาย (Legitimacy) ในสายตาของประชาชนผู้เสียภาษี ทั้งเป้าหมายและการทำงานของระบบภาษีต้องมีความถูกต้องตามกฎหมาย

(2) หลักการยับยั้งสิ่งที่เป็นอันตรายของสังคม (Discouragement of Social Harm) ระบบภาษีควรที่จะสร้างแรงจูงใจให้มีการลดพฤติกรรมที่เป็นอันตรายของสังคม เช่น เมื่อมีการจัดเก็บภาษีจากสุรา จะทำให้สุรามีราคาสูงขึ้นและอาจทำให้บุคคลเลิกดื่มสุรา

(3) หลักความร่วมมือระหว่างนานาชาติ (International Cooperation) เนื่องจากการแข่งขันทางการจัดการจัดเก็บภาษีในระหว่างประเทศต่าง ๆ อย่างรุนแรง ประเทศต่าง ๆ จึงควรร่วมมือกันที่จะสร้างความปรองดองในการจัดเก็บภาษี

⁴⁴ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), น.7 - 8.

⁴⁵ เท็งฮ้าง, น.8 - 9.

(4) หลักความพอเพียง (Sufficiency) ระบบภาษีควรที่จะหารายได้ให้แก่รัฐบาลอย่างพอเพียง เพื่อที่จะสามารถอุดหนุนรายจ่ายสาธารณะได้ในระดับที่ปรารถนา

(5) หลักการส่งเสริมประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency) ระบบภาษีควรที่จะส่งเสริมการทำงาน การลงทุน การออม และความสำเร็จของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

4.2 ภาพรวมของสภาพบังคับเกี่ยวกับโทษตามกฎหมายภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรอันเป็นรายได้ที่สำคัญของรัฐบาลเพื่อใช้เม็ดเงินภาษีในการพัฒนาระบบเศรษฐกิจ สังคม และเพื่อดำเนินการตามภารกิจที่เป็นประโยชน์ต่อประชาชนทุกคนในประเทศ รัฐบาลจึงจำเป็นต้องหารายได้รูปใดรูปหนึ่งจากประชาชนนั้นคือ “การจัดเก็บภาษีอากร” อันมีลักษณะเป็นสภาพบังคับทางกฎหมายภาษีอากร (Tax Law Enforcement) โดยบทบัญญัติมาตรา 50 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 กำหนดให้ประชาชนทุกคนมีหน้าที่เสียภาษีอากรแก่รัฐตามที่กฎหมายนั้น ๆ บัญญัติไว้ แต่การดำเนินการบังคับจัดเก็บภาษีอากรทำให้ฐานะหรือสวัสดิการทางเศรษฐกิจของประชาชนผู้เสียภาษียลดลงและโดยปกติวิสัยคนเราย่อมไม่ยอมเสียรายได้หรือทรัพย์สินที่ตนหามาได้ หรือมีอยู่ไป⁴⁶ จึงมีผลให้กฎหมายภาษีอากรทุกฉบับจะกำหนดบทบังคับโทษไว้ กล่าวคือ หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องในอันที่จะต้องเสียภาษีไม่เสียภาษีหรือ เสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วนอันมีลักษณะเป็นการฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติของกฎหมาย จะมีความผิดและต้องได้รับผลหรืออยู่ภายใต้สภาพบังคับอันเกิดจากการฝ่าฝืนกฎหมายนั้น โดยเจ้าพนักงานมีอำนาจดำเนินการให้เป็นไปตามสภาพบังคับตามกฎหมายนั้นได้ ภาพรวมของสภาพบังคับเกี่ยวกับโทษตามกฎหมายภาษีอากรอาจแบ่งออกเป็น 3 ประเภทคือ สภาพบังคับทางแพ่ง สภาพบังคับทางปกครอง และสภาพบังคับทางอาญา

4.2.1 สภาพบังคับทางแพ่ง

สภาพบังคับทางแพ่งตามกฎหมายภาษีอากร คือ บทบัญญัติเกี่ยวกับ “เบี้ยปรับ” และ “เงินเพิ่ม” ตามกฎหมายภาษีอากร

นภดล อิ่มกระจำจ ได้ให้ความหมายว่า “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรเป็นบทลงโทษทางแพ่งที่กำหนดขึ้น เพื่อลงโทษผู้ไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้องหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดไว้ โดยเบี้ยปรับเป็นบทลงโทษกรณีผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการภาษี หรือยื่นรายการแล้วแต่ไม่ถูกต้อง หรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่

⁴⁶ อรัญ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์บริษัท อมรินทร์ - พรินต์ติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2548), น.72-73.

กฎหมายกำหนดไว้ในบางกรณี ส่วนเงินเพิ่มเป็นมาตรการบังคับกรณีและผู้เสียภาษีผิดนัดไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กำหนดไว้ เทียบได้กับดอกเบี้ยซึ่งลูกหนี้ต้องรับผิดชอบชำระในระหว่างผิดนัด⁴⁷

สาธิต รังคสิริ “เบี้ยปรับ คือ ค่าปรับซึ่งมีความหมายโดยละเอียด หมายถึงเงินที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการไม่ปฏิบัติหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร เช่น ไม่ได้เสียไว้เลยหรือเสียไว้แต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน เบี้ยปรับปกติจะคิดจากส่วนของภาษีที่คิดไว้ขาดไป โดยทั่วไปเบี้ยปรับของไทยจะกำหนดไว้ 1 เท่า แล้วแต่กรณี และหากผู้เสียภาษีเป็นผู้พบความผิดพลาดในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีไว้ขาด และได้นำส่งภาษีเพิ่มเติม เบี้ยปรับนี้มักจะได้รับการลดให้ด้วย”⁴⁸

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และคุณลักษณะ ตราชูธรรม เงินเพิ่มคือ เงินภาษีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีชำระ เมื่อผู้เสียภาษีผิดนัดไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กำหนด ภาระภาษีนี้เทียบได้กับดอกเบี้ยซึ่งลูกหนี้จะต้องรับผิดชอบชำระในระหว่างผิดนัด ฉะนั้นเมื่อผู้เสียภาษีต้องเสียเงินเพิ่มแล้วจึงมาไม่ต้องเสียดอกเบี้ยอีก ดังมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1198-1199/2511 วินิจฉัยว่า “ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้เรียกเงินค้างชำระภาษีอากรเพิ่มสองเท่าและให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1 ต่อเดือนเป็นทางแก้สำหรับกรณีลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระค่าภาษีอากรที่กำหนดไว้โดยเฉพาะแล้ว จะเรียกดอกเบี้ยในจำนวนนี้อีกตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 224 ไม่ได้” และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1747/2531 และ 4246/2536 วินิจฉัยเดินตาม⁴⁹

กล่าวโดยสรุป เบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นมาตรการในทางภาษีอากรอย่างหนึ่งที่จะบังคับเอาจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่มีได้ชำระค่าภาษีหรือชำระไว้โดยไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยปกติแล้วเบี้ยปรับเป็นมาตรการลงโทษในทางแพ่งเอาแก่ผู้เสียภาษีเนื่องจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายในส่วนการยื่นแบบรายการภาษีหรือยื่นแบบแล้วแต่ชำระค่าภาษีไว้ไม่ถูกต้อง ส่วนเงินเพิ่มนั้นถือว่าเป็นการเรียกเอาผลตอบแทนเหมือนกับดอกเบี้ยจากการที่ผู้เสียภาษีผิดนัดในการชำระภาษี ในส่วนของการเรียกเอาเบี้ยปรับและเงินเพิ่มนั้น เมื่อมีการเปรียบเทียบระหว่างการคิดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มระหว่างภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม อาจสรุปได้ว่า

⁴⁷ นกคณ อิมกระจ่าง, “เบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากรงดหรือลดได้เพียงใด,” เล่ม 219 ปีที่ 19 เอกสารภาษีอากร, น.49 (ธันวาคม 2542)

⁴⁸ สาธิต รังคสิริ, “เกร็ดความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีอากร,” เล่ม 144 ปีที่ 13 เอกสารภาษีอากร, น.71-83 (กันยายน 2536).

⁴⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และคุณลักษณะ ตราชูธรรม, “เงินเพิ่ม” เล่ม 269 ปีที่ 23 เอกสารภาษีอากร, น.113 - 119 (กุมภาพันธ์ 2547).

1) *ภายีสกุลการ* ไม่มีการกำหนดให้เรียกเก็บเบี้ยปรับ ส่วนเงินเพิ่มนั้นได้กำหนดให้เรียกเก็บไว้ตามพระราชบัญญัติสกุลการ พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ทวิ, 112 ตริ และ 112 จัตวา และไม่มีกำหนดให้คงหรือลดเงินเพิ่มได้

2) *ภายีสรรพสามิต* กำหนดให้เรียกเก็บเบี้ยปรับ ตามพระราชบัญญัติภายีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 136 และเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 137 เบี้ยปรับและเงินเพิ่มดังกล่าวสามารถคงหรือลดลงได้ตามมาตรา 138

3) *ภายีมูลค่าเพิ่ม* ตามประมวลรัษฎากรกฎหมายกำหนดบทบัญญัติทั่วไปให้เรียกเก็บเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 22 และมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร และกฎหมายกำหนดบทบัญญัติเฉพาะเพื่อใช้เรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภายีมูลค่าเพิ่ม ในส่วน 13 ตามมาตรา 89-89/2 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการเรียกเก็บเบี้ยปรับสามารถคงหรือลดลงได้ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 27 ทวิ แต่เงินเพิ่มนั้นมิได้มีการกำหนดให้คงหรือลดลงได้แต่อย่างใด

คดีภาษีอากรถือเป็นการดำเนินคดีที่มีลักษณะเฉพาะอันถือเป็นคดีแพ่ง ตามนัยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาความในศาลภาษีอากร บัญญัติว่า “คดีภาษีอากร” หมายความว่า คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร แต่เนื่องจากมีลักษณะเฉพาะแตกต่างจากคดีแพ่งทั่วไปเพราะคดีพิพาทในทางภาษีอากรเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน โดยรัฐจะใช้อำนาจมหาชนบังคับต่อเอกชนอันสืบเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีอากร⁵⁰ ดังนั้น ลักษณะของสภาพบังคับทางแพ่งหากเกิดข้อพิพาทขึ้นและมีอายุคดีได้ในชั้นฝ่ายปกครอง คดีที่เกิดขึ้นดังกล่าว จึงเข้าลักษณะของ “คดีแพ่งหรือคดีภาษีอากร” ตามความในมาตรา 3 วรรคท้าย แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 จึงอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรกลางตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เว้นแต่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 จะได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

4.2.2 สภาพบังคับทางปกครอง

สภาพบังคับทางปกครองเกิดจากการที่กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากร เพื่อชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือกฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินได้ดำเนินการประเมินอากรแล้ว ให้เจ้าพนักงานแจ้งการประเมินภาษีอากรตามแบบแจ้งการประเมินภาษีอากรไปยังผู้ต้อง

⁵⁰ ปิยะธิดา ไชยมงคล, “คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น.142 - 143.

เสียภาษี เพื่อชำระภาษี เนื่องจากการประเมินภาษีอากรเป็นการใช้อำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายภาษีอากรต่าง ๆ บังคับกับเอกชนผู้เสียภาษีด้วยการแสดงเจตนาฝ่ายเดียวออกคำสั่งเรียกให้ชำระค่าภาษีอากร ซึ่งมีลักษณะเป็นการกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน การประเมินภาษีอากรจึงเป็นการออกคำสั่งทางปกครองตามนัยมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539⁵¹

สภาพบังคับทางปกครองของประเทศไทยที่มีมาจากพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ตราขึ้นมาพร้อมกับพระราชบัญญัติความรับผิดชอบละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ. 2539 โดยกฎหมายทั้งสองฉบับได้มีการประกาศในราชกิจจานุเบกษาพร้อมกันเมื่อวันที่ 14 พฤศจิกายน พ.ศ. 2539 ซึ่งสภาพบังคับทางปกครองมีสอดแทรกอยู่ในกฎหมายภาษีอากรหลายฉบับที่บังคับใช้ก่อนพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 อาทิเช่น ตามนัยมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดหลักเกณฑ์ว่าด้วยการยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ตามนัยมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 บัญญัติให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึดอายัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของ ผู้ซึ่งค้างชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน ได้โดยมิต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด และตามนัยมาตรา 43 แห่งพระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522 ว่าด้วยเรื่องการให้อำนาจเจ้าพนักงานท้องถิ่นดำเนินการรื้อถอนอาคารที่มีการก่อสร้างโดยผิดกฎหมาย เป็นต้น อย่างไรก็ตามเมื่อพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มีผลใช้บังคับโดยมีบทบัญญัติว่าด้วยสภาพบังคับทางปกครองหาผลเป็นการยกเลิกการใช้มาตรการบังคับทางปกครองที่มีอยู่เดิมในกฎหมายเฉพาะเหล่านั้น ตามนัยมาตรา 63 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ที่บัญญัติว่า “ถ้าบทกฎหมายใดกำหนดมาตรการบังคับทางปกครองไว้โดยเฉพาะแล้วแต่เจ้าหน้าที่เห็นว่ามาตรการบังคับนั้นมีลักษณะที่จะเกิดผลน้อยกว่ามาตรการบังคับตามหมวดนี้ เจ้าหน้าที่จะใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามหมวดนี้แทนก็ได้”⁵²

สภาพบังคับทางปกครองหรือมาตรการทางบริหาร (Administrative sanction) เป็นมาตรการลงโทษรูปแบบหนึ่งโดยการบังคับทางปกครองหรือการบังคับตามคำสั่งทางปกครองมีผลมาจากการออกคำสั่งทางปกครอง เมื่อประชาชนผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทาง

⁵¹ ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย, “สิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2539), น.11.

⁵² สำนักงานคดีปกครองสงขลา, “มาตรการบังคับทางปกครอง,” สืบค้นเมื่อวันที่ 15 พฤศจิกายน 2558, <http://www.sk-ad.ago.go.th/index.php/2013-06-10-02-24-27>

ปกครองไม่ยินยอมปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติตามคำสั่ง เจ้าหน้าที่ที่อาจจะต้องใช้มาตรการบังคับทางปกครองกับประชาชนที่มีภาระผูกพันต้องปฏิบัติตามหน้าที่เพื่อให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครอง

ดร. มานิตย์ วงศ์เสรี ได้ให้คำอธิบายบทบัญญัติความหมายของ “การบังคับทางปกครอง” ตามนัยมาตรา 56 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539⁵³ ไว้ว่า “การบังคับทางปกครอง หมายถึง การดำเนินการของเจ้าหน้าที่โดยใช้มาตรการบังคับทางปกครองกับประชาชนที่มีภาระผูกพันต้องปฏิบัติตามหน้าที่เพื่อให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครอง”

รองศาสตราจารย์ ดร. กมลชัย รัตนสกววงศ์ ได้ให้อธิบายความหมายของการบังคับการตามนิติกรรมทางปกครองไว้ว่า “กฎหมายปกครองที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ของรัฐมีอำนาจออกคำสั่ง ออกใบอนุญาตหรือใช้มาตรการทางปกครองใด ๆ ก็เพื่อให้วัตถุประสงค์ของการตรากฎหมายนั้น ๆ บรรลุวัตถุประสงค์โดยทั่วไปแล้ว การที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะใช้มาตรการใด ๆ กับประชาชนในลักษณะการบังคับการต่าง ๆ เจ้าหน้าที่จะต้องออกนิติกรรมทางปกครองให้ประชาชนผู้มีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมายได้ทราบล่วงหน้าก่อน หากผู้รับนิติกรรมทางปกครองไม่เห็นด้วย หรือมีข้อโต้แย้งคัดค้านก็ชอบที่จะโต้แย้งคัดค้านตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดไว้ต่อไปได้ แต่ถ้าไม่ใช่สิทธิดังกล่าวภายในกำหนดเวลา เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองก็ชอบที่จะใช้มาตรการต่าง ๆ ที่กฎหมายกำหนดไว้ให้บังคับการให้บรรลุวัตถุประสงค์หรือเจตนารมณ์แห่งกฎหมายนั้น ๆ ต่อไป”⁵⁴

ในทางทฤษฎีแล้วการบังคับทางปกครอง เป็นมาตรการที่เกิดจากคำสั่งทางปกครอง เปรียบเสมือนเป็นเครื่องมือสำคัญของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ ในการดำเนินการตามกฎหมายเพื่อประโยชน์สาธารณะในทางที่เป็นประโยชน์แก่เอกชน เจ้าหน้าที่จึง

⁵³ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

มาตรา 56 เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองมีอำนาจที่จะพิจารณา ใช้มาตรการบังคับทางปกครองเพื่อให้เป็นไปตามคำสั่งของตน ได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เว้นแต่จะมีการสั่งให้ทุเลาการบังคับไว้ก่อน โดยเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งนั้นเอง ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์หรือผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยความถูกต้องของคำสั่งทางปกครองดังกล่าว เจ้าหน้าที่ตามวรรคหนึ่งจะมอบอำนาจให้เจ้าหน้าที่ซึ่งอยู่ใต้บังคับบัญชาหรือเจ้าหน้าที่อื่นเป็นผู้ดำเนินการก็ได้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวงให้เจ้าหน้าที่ตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสองใช้มาตรการบังคับทางปกครองเพียงเท่าที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ของคำสั่งทางปกครอง โดยกระทบกระเทือนผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองน้อยที่สุด

⁵⁴ กมลชัย รัตนสกววงศ์, กฎหมายปกครอง, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2554), น.301-311.

มีอำนาจออกคำสั่งในทางสั่งการต่าง ๆ นานาอันกระทบต่อสิทธิของเอกชนได้ การใช้อำนาจดังกล่าวนี้มีได้เกิดขึ้นโดยอำเภอใจ หากแต่องค์กรฝ่ายนิติบัญญัติทำหน้าที่บัญญัติกฎหมายผ่านทางรัฐสภาและองค์กรฝ่ายตุลาการเป็นองค์กรที่เข้าไปตรวจสอบการใช้อำนาจดังกล่าวได้ เมื่อองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองออกคำสั่งทางปกครองไปแล้ว หากคำสั่งทางปกครองเป็นคำสั่งให้บุคคลที่ตกอยู่ในบังคับกระทำการยอมให้บุคคลอื่นกระทำการหรือละเว้นกระทำการ ซึ่งบุคคลผู้ต้องรับผลจากการกระทำดังกล่าวไม่กระทำการ ไม่ยอมให้บุคคลอื่นกระทำการหรือละเว้นกระทำการตามที่ระบุไว้ในคำสั่งทางปกครอง เจ้าหน้าที่องค์กรฝ่ายปกครองจะต้องดำเนินการบังคับให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครองซึ่งในทางทฤษฎีองค์กรฝ่ายปกครองที่ออกคำสั่งทางปกครองอาจบังคับการให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครองได้เอง เว้นแต่ในบางกรณีที่หน่วยงานผู้ออกคำสั่งทางปกครองต้องขอความช่วยเหลือในการบังคับทางปกครองจากหน่วยงานของรัฐอื่น เช่น กรมบังคับคดี เป็นต้น⁵⁵

กฎหมายภาษีอากรก็มีการกำหนดหลักเกณฑ์สภาพบังคับทางปกครองไว้ในกฎหมายหลายฉบับ เช่น ตามนัยมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้เสียภาษีหรือนำส่งภาษีแก่รัฐให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งบังคับทางปกครองยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักรได้เอง โดยไม่ต้องขอให้ศาลมีคำสั่งแต่อย่างใด, ตามกรมสรรพสามิต บัญญัติไว้ในส่วนที่ 14 การบังคับชำระภาษีค้าง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 การยึดทรัพย์สินและการอายัดสิทธิเรียกร้องของผู้มีหน้าที่เสียภาษีกำหนดให้อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายดำเนินการยึดทรัพย์สินได้โดยไม่ต้องขออำนาจจากศาล และตามกฎหมายภาษีท้องถิ่นก็มีลักษณะการใช้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถนำมาตราการบังคับทางปกครองดังกล่าวได้เช่นเดียวกัน

สรุปว่า กฎหมายภาษีอากรเป็นการดำเนินการจัดเก็บภาษีโดยรัฐที่ใช้อำนาจฝ่ายปกครองบังคับเรียกเก็บภาษีเอาจากประชาชนหรือเอกชนทั่วไป การออกคำสั่งโดยใช้สภาพบังคับทางปกครองจึงถือเป็นส่วนหนึ่งในการดำเนินการจัดเก็บภาษีอากร ดังนั้นสภาพบังคับทางปกครองที่ใช้บังคับแก่กฎหมายภาษีอากร จึงมีลักษณะเป็นการกระทำทางปกครองที่กระทบต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชน เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะกระทำต่อเมื่อ มีกฎหมายให้อำนาจกระทำได้อย่างชัดเจนเท่านั้น

⁵⁵ ชำนาญ จันทร์เรือง, “ข้อสงสัยในมาตรการบังคับทางปกครอง,” สืบค้นเมื่อวันที่ 13 พฤศจิกายน 2558, <http://www.pub-law.net/publaw/view.aspx?id=858>.

4.2.3 สภาพบังคับทางอาญา

ศาสตราจารย์ ดร. คณิต ณ นคร ได้ให้ความหมายของคำว่า “สภาพบังคับทางอาญา” (Criminal Sanction) หมายถึง มาตรการบังคับต่าง ๆ ในกฎหมายอาญาที่จะใช้กับผู้กระทำความผิด ได้แก่ โทษ วิธีการเพื่อความปลอดภัยและมาตรการบังคับทางอาญาอื่นตามนัยมาตรา 332 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ในคดีหมิ่นประมาทซึ่งศาลมีคำพิพากษาว่าจำเลยมีความผิด โดยศาลสั่งให้ยึดและทำลายวัตถุหรือส่วนของวัตถุที่มีข้อความหมิ่นประมาท การโฆษณา คำพิพากษาในหนังสือพิมพ์ให้จำเลยเป็นผู้ชำระค่าโฆษณา เป็นต้น⁵⁶

ศาสตราจารย์ ดร. หยุต แสงอุทัย ได้ให้ความหมายของมาตรการบังคับทางอาญาไว้ว่า มาตรการบังคับทางอาญาแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้⁵⁷

“การป้องกันทั่วไป” (General Prevention) เป็นวัตถุประสงค์ของการลงโทษประการหนึ่งที่ได้รับการยอมรับในทางกฎหมายอาญา กล่าวคือ เป็นการใช้โทษเพื่อการข่มขู่ผู้อื่น มิให้กระทำความผิดในทำนองเดียวกัน หรือเพื่อให้เป็นแบบอย่างซึ่งบังคับจิตใจบุคคลทั่วไปที่คิดกระทำความผิดอย่างเดียวกันให้งดเว้นความคิดนั้น ๆ เสีย

“การป้องกันพิเศษ” (Special Prevention) เป็นวัตถุประสงค์อีกประการหนึ่งของกฎหมายอาญาที่จะป้องกันมิให้ผู้กระทำความผิดนั้นกระทำความผิดในลักษณะเดียวกันนั้นซ้ำอีก ทั้งนี้โดยการลงโทษผู้นั้นหรือโดยการใช้วิธีการเพื่อความปลอดภัยแก่ผู้นั้น

การกระทำความผิดเกี่ยวกับคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา⁵⁸ ได้แก่ การหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance) หนีภาษีอากร (Tax Evasion) หรือความรับผิดทางอาญาภาษีอากรในลักษณะอื่น ๆ หรือที่เรียกว่า “อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ” แม้โดยทั่วไปแล้วเมื่อกล่าวถึงอาชญากรรม คนทั่วไปมักจะนึกถึงอาชญากรรมประเภทการฆ่าคนตายโดยเจตนา การทำร้ายร่างกาย การฉ้อโกง การชิงทรัพย์ การปล้นทรัพย์ เพราะอาชญากรรมเหล่านี้สร้างความตระหนกตกใจหรือสร้างความสะเทือนขวัญให้แก่คนทั่วไปอย่างมาก และโดยทั่วไปข่าวหนังสือพิมพ์รายวันก็มักจะใช้ข่าวอาชญากรรมประเภทนี้พาดหัวเพื่อสร้างความสนใจให้คนอยาก

⁵⁶ คณิต ณ นคร, กฎหมายอาญาภาคทั่วไป, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2551), น.377.

⁵⁷ 25 หยุต แสงอุทัย, กฎหมายอาญา ภาค 1, พิมพ์ครั้งที่ 19. (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), น.255.

⁵⁸ คดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากร มิใช่คดีแพ่งหรือคดีภาษีอากร ตามนัยมาตรา 3 วรรคท้าย แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลอาญา

อ่าน อาชญากรรมประเภทนี้จึงถือว่าเป็นอาชญากรรมพื้นฐานทั่วไป (Conventional Crime) แต่ในปัจจุบันยังมีอาชญากรรมอีกประเภทหนึ่งซึ่งสร้างความเสียหายให้แก่สังคมไทยโดยส่วนรวมคิดเป็นมูลค่าอย่างมหาศาลนั่นคือ “อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ” หรือนักอาชญาวิทยาเรียกว่า “อาชญากรรมคอเชิ้ตขาว” (White Collar Crime)⁵⁹ ซึ่งคดีอาญาอากรนับเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจประเภทหนึ่งที่สำคัญ เนื่องจากลักษณะของคดีอาญาอากรมีความเกี่ยวข้องกับเม็ดเงินรายได้ทางการเงิน การคลัง และมีผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจภายในของรัฐ ประเทศต่าง ๆ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องบัญญัติกฎหมายเพื่อใช้บังคับ ควบคุมหรือป้องปรามการกระทำความผิดอาญาอากรภายในประเทศของตน โดยบทบังคับการลงโทษแก่การกระทำความผิดอาญาอากรกล่าวคือ ผู้กระทำความผิดต้องถูกประเมินภาษีซึ่งมีความผิดและต้องรับโทษทางอาญาตามที่กฎหมายกำหนดบทลงโทษทางอาญาอากรไว้เช่น จำคุก (Imprison) การปรับ (Fine) และการริบทรัพย์สิน (Property Seizure) อีกทั้งมาตรการในการป้องปรามการกระทำความผิดอาชญากรรมทางเศรษฐกิจภายนอกประเทศ มีมาตรการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างประเทศเข้ามาเกี่ยวข้อง โดยข้อผูกพันทั้งที่มีต่อองค์การการค้าโลก (World Trade Organization : WTO) องค์การความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development : OECD) ข้อตกลงการจัดภาวะภาษีซ้อน (Double Taxation) และการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศในระดับภูมิภาค (Regional Economic Integration) ทั้งนี้ เจตนารมณ์ในการกำหนดโทษทางอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร รัฐดำเนินการไปเพื่อตรวจสอบและป้องปรามการกระทำความผิดเพื่อมิให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีเท่านั้นไม่ได้ประสงค์ที่จะลงโทษอย่างรุนแรงถึงขนาดว่าหากกระทำผิดแล้วต้องจำคุก⁶⁰ ในขณะที่เดียวกันรัฐก็ต้องให้การรับรองและคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการจัดเก็บภาษีให้เกิดความเป็นธรรมเพื่อเสริมสร้างความมั่นใจ และความสนใจในการเสียภาษีของประชาชน ตลอดจนเพื่อเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ (Economic Stability) และเพื่ออำนวยเป็นรายได้ (Productivity) ให้แก่รัฐบาลซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์หลักและเป้าหมายอื่น ๆ ได้นั้น รัฐบาลจำเป็นต้องกำหนดนโยบายและออก

⁵⁹ พรเจริญ เพชรสุขศิริ, “อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ : อาชญากรรมคอปกขาวลักษณะและ การควบคุม,” ฉบับที่ 2 ปีที่ 1 วารสารการบริหารและการจัดการ, น.41 (กันยายน - ธันวาคม 2535).

⁶⁰ ศาลภาษีอากรกลาง, “สรุปผลการประชุมสัมมนา โครงการปฏิรูปกระบวนการยุติธรรมทางภาษี โดยการนำคดีอาญามาใช้ในศาลภาษีอากรกลาง ครั้งที่ 2/2554 วันที่ 30 สิงหาคม 2554,” สืบค้นเมื่อวันที่ 25 มิถุนายน 2558, <http://www.taxc.coj.go.th/userfiles/module/300854.pdf>.

กฎหมายภาษี รวมทั้งดำเนินการบริหารการจัดเก็บภาษีให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี (Good Principles of Taxation)

สภาพบังคับทางอาญาภาษีอากร (Criminal Tax Sanction) คือ มีลักษณะเป็นการกระทำเพื่อป้องปรามมิให้มีการกระทำความผิดในคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาเกิดขึ้น โดยแนวคิดสภาพบังคับทางอาญาสอดคล้องกับกระบวนการยุติธรรมทางอาญาภาษีอากร กล่าวคือ เจตนารมณ์ของหลักกฎหมายภาษีอากรทุกฉบับมุ่งเน้นให้มีการจัดเก็บรายได้ภาษีอากรให้แก่รัฐซึ่งมิได้มีเจตนามุ่งประสงค์ลงโทษผู้กระทำความผิดอาญาภาษีอากรตามกฎหมายอากรแต่อย่างใด ดังนั้น สภาพบังคับทางอาญาเกี่ยวเนื่องกับกฎหมายอากรจึงต้องการเพียงการป้องปรามมิให้มีการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรใด ๆ ขึ้นอีกเท่านั้น

4.3 ความหมายของคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

กฎหมายอากรที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดทางอาญา เมื่อพิจารณาถึงบทบัญญัติของกฎหมายต่าง ๆ จะพบว่าไม่มีกรให้นิยามคำว่า “คดีภาษีที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดทางอาญา” ไว้โดยตรงมีเพียงนิยามที่นำมาเทียบเคียงได้ซึ่งปรากฏในบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 3 ความว่า

“ในพระราชบัญญัตินี้...

“คดีภาษีอากร หมายความว่า คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร”

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ได้ให้ความหมายของคำว่า “โทษทางอาญา” ไว้ว่าหมายถึง มาตรการที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดอาญาตามประมวลกฎหมายอาญา อันได้แก่ การประหารชีวิต การจำคุก การกักขัง การปรับและการริบทรัพย์สิน ซึ่งสอดคล้องกับประมวลกฎหมายอาญาที่กำหนดไว้ในมาตรา 18 ที่บัญญัติว่า “โทษสำหรับลงแก่ผู้กระทำความผิด มีดังนี้ (1) ประหารชีวิต (2) จำคุก (3) กักขัง (4) ปรับ (5) ริบทรัพย์สิน” ซึ่งต้องตีความโดยเคร่งครัด กล่าวคือ ต้องเป็นโทษตามที่บัญญัติไว้ในมาตรานี้เท่านั้น จึงจะเป็นโทษทางอาญาตามกฎหมายไทยจะลงโทษทางอาญารูปแบบอื่นมิได้แต่เนื่องจากกฎหมายอากรของไทยไม่มีการนำโทษประหารชีวิตและโทษกักขังมาบัญญัติไว้ โทษทางอาญาในคดีอากรแทบทั้งหมด จึงมีเพียงสามประการคือ โทษจำคุก โทษปรับ และโทษริบทรัพย์สินไปโดยปริยาย ซึ่งตรงกับคำจำกัดความที่ปรากฏในพจนานุกรมภาษีเพื่อธุรกิจ (TAX DICTIONARY

FOR BUSINESS)⁶¹ ที่มีการให้ความหมายไว้ด้วยว่าหมายถึง โทษปรับและหรือโทษจำคุกอันเนื่องมาจากการฝ่าฝืนกฎหมายอากร โดยมีได้กล่าวถึงโทษชนิดอื่นเช่นกัน⁶²

จากคำนิยามข้างต้นพอสรุปได้ว่า กฎหมายอากรที่เกี่ยวกับการกระทำผิดทางอาญา หมายถึง กฎหมายอากรที่มีบทกำหนดโทษทางอาญาไว้สำหรับความผิดนั้นและจะต้องเป็นโทษทางอาญาตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 18 เท่านั้น ด้วย

ในกรณีที่กฎหมายอากรที่มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นโทษนั้น เนื่องจากรัฐธรรมนูญไทยได้กำหนดหลักไม่มีความผิดไม่มีโทษโดยไม่มีกฎหมาย ทำให้ไม่สามารถมีการตราบทบัญญัติกฎหมายที่มีผลบังคับใช้ย้อนหลังโดยเฉพาะ “โทษทางอาญา” ซึ่งหากมีการตรากฎหมายอากรในลักษณะดังกล่าว ย่อมเป็นการตรากฎหมายที่ขัดต่อบทบัญญัติรัฐธรรมนูญเช่นเดียวกัน⁶³ โทษทางอาญาเมื่อมีการทำความผิดกฎหมายอากรนั้นมีอยู่หลายประการด้วยกันแบ่งได้ดังนี้⁶⁴

4.3.1 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร มีปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากร ลักษณะ 1 ว่าด้วยข้อความเบื้องต้น มีการกำหนดโทษทางอาญาไว้ด้วยกัน 4 มาตรา คือ มาตรา 3 นว, มาตรา 3 ทศ, มาตรา 3 ทวาทศ และมาตรา 4 นว เนื่องจากเป็นบทบัญญัติทั่วไปของประมวลรัษฎากรจึงต้องนำมาใช้กับทุกประเภทภาษีอากรที่ระบุให้มีการจัดเก็บตามประมวลกฎหมายอื่น ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์

หมวด 3 ภาษีเงินได้ มีการกำหนดโทษทางอาญาไว้ด้วยกัน 5 มาตรา คือ มาตรา 35, มาตรา 35 ทวิ, มาตรา 36, มาตรา 37 และมาตรา 37 ทวิ

หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม มีการกำหนดโทษทางอาญาไว้ด้วยกัน 6 มาตรา คือ มาตรา 90 – 90/5

⁶¹ David Minars and Richard A Westin. TAX DICTIONARY FOR BUSINESS ,(Shephard ‘s Mcgraw – Hill, Inc .1994) ปิยะธิดา ไชยมงคล, “คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น.8.

⁶² วิไลลักษณ์ ศรีสูงใส, “การมีผลใช้บังคับย้อนหลังของกฎหมายอากรไทย,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553), น.58.

⁶³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวนล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), น.120 - 121.

⁶⁴ ปิยะธิดา ไชยมงคล, “คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” (วิทยานิพนธ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น.140.

หมวด 5 ภาษีธุรกิจเฉพาะ มีการกำหนดโทษทางอาญาไว้ด้วยกัน 2 มาตรา คือ มาตรา 91/18 และมาตรา 91/19

หมวด 6 อากรแสตมป์ มีการกำหนดโทษทางอาญาไว้ด้วยกัน 7 มาตรา คือ มาตรา 124 – 129

4.3.2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพสามิต เนื่องจากความผิดตามกฎหมายสรรพสามิตทุกฉบับ เป็นเรื่องเกี่ยวกับความรับผิดชอบของบุคคลในทางอาญา โดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องความรับผิดชอบและบทกำหนดโทษตลอดจนการดำเนินการต่อทรัพย์สินหรือเครื่องมือเครื่องใช้ที่เกี่ยวข้องกับการกระผิดไว้ในหมวด 13 ตั้งแต่มาตรา 145-168 ทั้งหมดจำนวน 21 มาตรา⁶⁵

4.3.3 ภาษีอากรฝ่ายศุลกากร ภาษีศุลกากรเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่งซึ่งทำการเรียกเก็บจากต้นทางที่สินค้าผ่านเข้าออก และเป็นภาษีอากรอีกประเภทหนึ่งที่น่าโทษทางอาญามาเป็นบทลงโทษ ดังจะเห็นได้จากกฎหมายศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน ได้แก่ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2480 พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2480 และพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2497

4.3.4 ภาษีอื่นๆ

- ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มีบทบัญญัติที่กำหนดโทษอาญาไว้สามมาตราด้วยกัน คือ มาตรา 46 ถึงมาตรา 48

- ภาษีบำรุงท้องที่ ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มีบทบัญญัติที่กำหนดระวางโทษอาญาไว้ด้วยกันสี่มาตราคือ มาตรา 53 ถึงมาตรา 56

- ภาษีป้าย ตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มีบทบัญญัติที่กำหนดระวางโทษอาญาไว้ในมาตรา 34 ถึงมาตรา 39 ทวิ ดังนี้ มาตรา 34, มาตรา 35, มาตรา 35 ทวิ, มาตรา 36, มาตรา 37 และมาตรา 39 ทวิ

นอกจากนี้ยังรวมภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 อากรรังนกนางแอ่นตามพระราชบัญญัติอากรรังนกนางแอ่น พ.ศ. 2482 และ พ.ศ. 2540⁶⁶ ภาษียรถยนต์ตามพระราชบัญญัติภาษียรถยนต์ พ.ศ. 2522 และพระราชบัญญัติขนส่ง พ.ศ.

⁶⁵ วิไลลักษณ์ ศรีสุขใส, “การมีผลใช้บังคับย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากรไทย,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553), น.61.

⁶⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2763/2541, <http://deka2007.supremecourt.or.th>

2522 (กรมขนส่งทางบก) อากรฆ่าสัตว์ตามพระราชบัญญัติควบคุมการฆ่าสัตว์และจำหน่ายเนื้อสัตว์ พ.ศ. 2505 และอากรการประมงตามพระราชบัญญัติการประมง พ.ศ. 2490 อีกด้วย

การกระทำผิดต่อกฎหมายภาษีอากรตามที่ได้อธิบายมาแล้ว มีทั้งโทษทางอาญาและโทษทางภาษีอากร ในส่วนของการกระทำความผิดกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญามีลักษณะเป็นคดีความผิดอาญาแผ่นดิน กล่าวคือ เป็นความผิดที่ยอมความไม่ได้หรือคดีความผิดซึ่งไม่ใช่ความผิดต่อส่วนตัว เมื่อความผิดเป็นความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาเกิดหรืออ้างหรือเชื่อว่าจะเกิดขึ้น และก่อให้เกิดความเสียหายแก่ประชาชนหรือหน่วยงานของรัฐย่อมเป็นหน้าที่โดยตรงของเจ้าพนักงานตำรวจที่ต้องสืบสวนจับกุมผู้กระทำความผิดให้พนักงานสอบสวนทำการสอบสวนเพื่อเอาความผิดแก่ผู้กระทำความผิดอาญาทั้งปวงตามมาตรา 18 ประกอบมาตรา 121 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ไม่ว่าจะมิใช่ผู้เสียหายร้องทุกข์หรือกล่าวโทษผู้กระทำความผิดหรือไม่ การสอบสวนของพนักงานสอบสวนรวมทั้งการที่พนักงานอัยการสั่งให้พนักงานสอบสวนแจ้งข้อหาเพิ่มเติมแก่ผู้ต้องหาจึงเป็นการกระทำโดยชอบแล้ว⁶⁷

อีกทั้ง บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดทางอาญาจะไม่มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นโทษต่อผู้เสียหายแต่หากจะตรากฎหมายให้มีผลย้อนหลังในทางเป็นคุณแก่ผู้กระทำความผิด แม้กฎหมายใหม่จะมีได้บัญญัติให้มีผลย้อนหลังก็ตาม เช่น รัฐจะตรากฎหมายเพื่อกำหนดโทษย้อนหลัง โดยการเพิ่มโทษปรับหรือจำคุกแก่ผู้เสียหายมิได้แต่สามารถตรากฎหมายย้อนหลังเพื่อลดหรือยกเลิกโทษปรับหรือจำคุกแก่ผู้เสียหายได้แม้ว่ากฎหมายนั้นจะมีได้บัญญัติให้มีผลย้อนหลัง

4.4 ความแตกต่างของคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญากับคดีอาญาทั่วไปและคดีปกครอง

คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา (Criminal Tax Case) คดีอาญาทั่วไป (Crime) และคดีปกครอง (Administrative offense) ล้วนแต่เป็นการดำเนินคดีรูปแบบหนึ่ง ที่มีผลทำให้เกิดการก่อสิทธิและจำกัดสิทธิ โดยการดำเนินคดีดังกล่าวจะกำหนดลักษณะการกระทำที่เป็นความผิดอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากร การกระทำที่เป็นความผิดทางอาญา และการกระทำที่เป็นความผิดทางปกครองในบางกรณี มีลักษณะเป็นการดำเนินการร่วมกันและบางกรณีมีความแตกต่างกันในสาระสำคัญดังนี้

⁶⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 781/2543, <http://deka2007.supremecourt.or.th>

4.4.1 ในแง่ของการเกิดมูลคดี

คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา (Criminal Tax Case) เป็นคดีที่มีมูลจากการกระทำความผิดตามกฎหมายภาษีอากร โดยมีบทบัญญัติที่กำหนดโทษในความผิดฐานนั้น ๆ เป็นโทษทางอาญาตามกฎหมายเฉพาะกล่าวคือ ตามภาษีอากรนั้น ๆ ประกอบกับการดำเนินคดีจะมีลักษณะโทษเป็นไปตามมาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายอาญา

คดีอาญาทั่วไป (Crime) เป็นคดีที่มีมูลจากการกระทำความผิดตามกฎหมายอาญา โดยมีบทบัญญัติที่กำหนดโทษในความผิดฐานนั้น ๆ เป็นโทษทางอาญาตามมาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายอาญา

คดีปกครอง (Administrative offense) เป็นคดีที่มีมูลจากการกระทำที่เกิดจากการฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย กฎ ระเบียบ ข้อบังคับหรือคำสั่งทางปกครองเพื่อประโยชน์แก่การจัดทำบริการสาธารณะ

4.4.2 ในแง่ของลักษณะความผิด

ลักษณะความผิดของภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา (Criminal Tax) ลักษณะความผิดทางอาญา (Crime) และลักษณะความผิดทางปกครอง (Administrative offense) มีลักษณะร่วมกันกล่าวคือ การกระทำที่เป็นการฝ่าฝืนกฎหมาย กฎ ระเบียบหรือข้อบังคับแต่ลักษณะของความผิดทางอาญา ความผิดทางปกครองและความผิดของภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา มีความแตกต่างกัน คือ การกระทำที่เป็นความผิดทางอาญา จะมีลักษณะเป็นความผิดโดยสภาพหรือเป็นสิ่งที่ชั่วร้ายเนื่องจากการละเมิดต่อคุณธรรมของกฎหมายอันเป็นสิทธิเสรีภาพขั้นพื้นฐานของบุคคล หรือมีการกระทำที่มีผลกระทบต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน เช่น การทำร้ายร่างกาย การลักทรัพย์ ซึ่งมีลักษณะแตกต่างจากความผิดทางปกครองที่ไม่มีลักษณะเป็นการละเมิดต่อสิทธิเสรีภาพขั้นพื้นฐานของบุคคลหรืออาจพิจารณาในแง่ของสังคมได้ว่า การกระทำดังกล่าวไม่ใช่สิ่งชั่วร้ายตามธรรมชาติ แต่กฎหมายมีความประสงค์ห้ามการกระทำเพื่อการบริการสาธารณะ⁶⁸ ในขณะที่ลักษณะของการกระทำที่เป็นความผิดของภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาเป็นบทบัญญัติกฎหมายที่มีลักษณะในการบังคับให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติกฎหมาย หากไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องจะมีความผิด

⁶⁸ องค์อาสน์ เจริญสุข, “เกณฑ์การแบ่งแยกความผิดทางอาญาและความผิดทางปกครอง,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553), น.39.

และโทษทางอาญา การที่กฎหมายต่าง ๆ กำหนดให้มีความผิดทางอาญาเพื่อเป็นการสร้างแรงจูงใจหรือบทบังคับให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรปฏิบัติให้ถูกต้องตามบทบัญญัติของกฎหมาย⁶⁹

4.4.3 ในแง่ของโทษและองค์การผู้มีอำนาจลงโทษ

ความผิดของภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา (Criminal Tax) ความผิดทางอาญา (Crime) และความผิดทางปกครอง (Administrative offense) ต่างก็มีลักษณะความร้ายแรงของการกระทำที่แตกต่างกัน โทษที่ใช้สำหรับความผิดทั้งสามกรณี จึงต้องมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ โทษทางอาญาเกี่ยวข้องกับภาษีอากรมีลักษณะเป็นการป้องปรามมิให้มีการกระทำ ความผิดเกิดขึ้นอีก หรือปราบปรามโดยการลงโทษให้ผู้กระทำความผิดอาญาภาษีอากรหลายจำ ไม่กระทำความผิดอาญาภาษีอากรเกิดขึ้นอีก เช่น การจำคุก (Imprison) การปรับ (Fine) และการริบทรัพย์สิน (Property Seizure) ซึ่งคดีอาญาเกี่ยวข้องกับภาษีอากรผู้พิจารณาพิพากษาลงโทษทางอาญาเป็นอำนาจของศาลยุติธรรมหรือศาลอาญาในรูปคำพิพากษา

โทษทางอาญามีลักษณะเป็นการลดอนสิทธิเสรีภาพของผู้กระทำความผิด เช่น การประหารชีวิต การจำคุก การกักขัง การปรับและการริบทรัพย์สิน⁷⁰ ผู้มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาพิพากษาคดีอาญา ผู้พิจารณาพิพากษาลงโทษทางอาญาเป็นอำนาจของศาลยุติธรรมหรือศาลอาญาในรูป คำพิพากษา

โทษทางปกครองใช้บังคับกับความผิดที่มีลักษณะเป็นการกระทำเพื่อประโยชน์ในการจัดทำบริการสาธารณะ เป็นเรื่องของอำนาจหน้าที่ของฝ่ายปกครองโดยแท้ ความผิดทางปกครองจึงไม่มีลักษณะร้ายแรงดังเช่นความผิดทางอาญา โทษทางปกครองจึงไม่มีลักษณะอันเป็นการกระทบสิทธิเสรีภาพของผู้ฝ่าฝืนกระทำความผิดดังกล่าว โดยรูปแบบของโทษทางปกครองได้แก่ โทษที่เกิดจากการออกคำสั่งทางปกครอง โทษทางการเงิน โทษที่มีลักษณะเป็นการเพิกถอนสิทธิและโทษที่กระทบต่อชื่อเสียง ฯลฯ นอกจากนี้ ผู้กำหนดโทษทางปกครองสามารถกระทำได้โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในรูปแบบของคำสั่งทางปกครอง

⁶⁹ วิทย์ ดันดิยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ห้างหุ้นส่วนสามัญโรงพิมพ์อักษรสัมพันธ์, 2522), น.16.

⁷⁰ องค์อาสน์ เจริญสุข, “เกณฑ์การแบ่งแยกความผิดทางอาญาและความผิดทางปกครอง,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553), น.40.

บทที่ 3

การสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา ของประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา

ภาษีอากรของประเทศไทย มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรทุกฉบับที่สอดคล้องกับลักษณะของการกระทำที่เป็นความผิดอาญา และการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรไว้ แม้ว่าคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากรจะไม่มีบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรฉบับใดกำหนดบทนิยามไว้เหมือนเช่นคดีภาษีอากรตามความในมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 บัญญัติว่า “คดีภาษีอากร หมายความว่า คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร” แต่หากมีลักษณะของการกระทำความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีบทกำหนดโทษทางอาญาสามสถาน กล่าวคือ โทษจำคุก โทษปรับ หรือโทษริบทรัพย์สืบตามนัยมาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายอาญาซึ่งสอดคล้องกับหลักการดำเนินคดีอาญา “หลักไม่มีโทษ ไม่มีควมผิด โดยไม่มีกฎหมาย” (nullum crimen, nulla poena sine lege) หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ บุคคลจะรับโทษทางอาญาก็ต่อเมื่อได้กระทำการอันกฎหมายที่ใช้ขณะกระทำบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้⁷¹ กรณีจึงเป็นคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรเพราะมีลักษณะการกระทำความผิดอาญาตามกฎหมายภาษีอากร

1. วิธีการขั้นตอนในการดำเนินคดีอาญาตามประมวลวิธีพิจารณาความอาญาของประเทศไทย

1.1 หลักการสำคัญในการดำเนินคดีอาญา

หลักการสำคัญในการดำเนินคดีอาญา การกระทำของบุคคลใด จะไม่เป็นความผิดถ้าไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้ว่าการกระทำนั้นเป็นความผิด แม้บุคคลใดกระทำการที่มีกฎหมายบัญญัติไว้ว่าเป็นความผิดแต่ไม่กำหนดโทษไว้ผู้นั้นก็ไม่ต้องรับโทษ และกฎหมายอาญาไม่มีผลย้อนหลัง การที่รัฐลงโทษทางอาญาบุคคลใดจะต้องมีกฎหมาย บัญญัติไว้ว่าการกระทำนั้นเป็น

⁷¹ จิตติ ดิงศภัทร์, กฎหมายอาญา ภาค 1, พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมและศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2536), น.25.

ความคิดและต้องกำหนดโทษไว้ว่าความคิดนั้นจะต้อง ลงโทษสถานใด และต้องเป็นกฎหมายที่ใช้ อยู่ในเวลากระทำผิดจะนำกฎหมายนั้นไปลงโทษย้อนหลังถึงการกระทำก่อนของบุคคลก่อนมี กฎหมายไม่ได้ อีกประการหนึ่ง การวินิจฉัยความคิดทางอาญาของบุคคลผู้กระทำนั้นจะต้อง พิจารณาถึงองค์ประกอบของเจตนาให้ครบถ้วนทั้งสองอย่าง ตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 59 วรรคสองประกอบวรรคสาม หากขาดส่วนใดส่วนหนึ่งไปแล้วย่อมไม่ครบองค์ประกอบความคิด ของกฎหมายและไม่อาจถือได้ว่าผู้กระทำมีเจตนาเป็นความคิดตามประมวลกฎหมายอาญาได้ และ ในคดีอาญา โจทก์มีหน้าที่นำสืบตามประเด็นข้อพิพาท โจทก์ต้องพิสูจน์จนศาลสิ้นสงสัยว่าจำเลย นั้นกระทำผิดจริง

1.2 ขั้นตอนการดำเนินคดีอาญา

โดยเริ่มจาก เมื่อมีการกระทำความผิดเกิดขึ้น ก็จะมีการเริ่มดำเนินคดีเกิดขึ้น โดย แยกเป็น การดำเนินคดีอาญาโดยราษฎร และการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐ

1.2.1 การดำเนินคดีอาญาโดยราษฎร เริ่มจากเมื่อมีการกระทำความผิดเกิดขึ้น ราษฎรซึ่งเป็นผู้เสียหายเริ่มต้นด้วยการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน จากนั้นเจ้าพนักงานนั้นก็จะ จัดทำบันทึกคำร้องทุกข์ แล้วพนักงานสอบสวนก็จะเริ่มทำการสอบสวนและสรุปสำนวนเสนอ อัยการเพื่อสั่งคดี อันนำไปสู่การฟ้องร้องดำเนินคดีในศาลต่อไป หรือผู้เสียหายอาจเลือกฟ้องคดีเอง ก็ได้ กรณีฟ้องคดีเองนั้น ผู้เสียหายสามารถแต่งตั้งทนายความเพื่อให้ดำเนินการร่างคำฟ้องและฟ้อง คดีต่อศาลได้โดยตรง ขั้นตอนต่อจากนั้นก็จะเป็นกระบวนการดำเนินคดีในชั้นศาลต่อไป

1.2.2 การดำเนินคดีอาญาโดยรัฐ แยกได้เป็น 2 ประเภท คือ คดีที่เป็นความผิดต่อ ส่วนตัว และคดีอาญาแผ่นดิน ซึ่งคดีที่เป็นความผิดต่อส่วนตัว เช่น ความผิดฐานฉ้อโกง ยักยอก หรือหมิ่นประมาท รัฐไม่สามารถเริ่มคดีได้เอง การเริ่มดำเนินคดีจะต้องมีการร้องทุกข์จากผู้เสียหาย ก่อน จากนั้นพนักงานสอบสวนจึงจะมีอำนาจสอบสวน และอัยการจึงจะมีอำนาจฟ้องคดีต่อ ศาล แต่ถ้าเป็นความผิดอาญาแผ่นดิน รัฐสามารถดำเนินคดีได้เองโดยลำพัง ไม่ว่าจะมีการร้องทุกข์ กล่าวโทษ จากบุคคลใดหรือไม่ก็ตาม โดยพนักงานสอบสวนสามารถเริ่มทำการสอบสวนได้เอง ทั้งนี้ โดยอาศัยอำนาจจากบทบัญญัติ มาตรา 121 วรรคแรก แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความ อาญา ทั้งนี้ในการดำเนินคดีอาญาในชั้นนี้จะมีบทบัญญัติของกฎหมายที่กำหนดถึงสิทธิของ ผู้ต้องหา และอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานตำรวจ เช่น บทบัญญัติที่เกี่ยวกับการดำเนินการตาม หมายเรียกและหมายอาญา การจับกุม การขัง และการค้น รวมถึงบทบัญญัติเรื่องอำนาจหน้าที่ของ พนักงานสอบสวนและขั้นตอนรวมทั้งวิธีการสอบสวน

ซึ่งเมื่อพนักงานสอบสวนทำการสอบสวนเสร็จสิ้นก็จะสรุปสำนวนทำ ความเห็นเสนอพนักงานอัยการต่อไป พนักงานอัยการที่รับสำนวนมากก็จะทำความเห็นว่าสั่งฟ้องหรือ สั่งไม่ฟ้อง หรือสั่งให้สอบสวนเพิ่มเติม แล้วแต่กรณี ถ้าสั่งฟ้อง ก็จะมีการฟ้องคดีต่อศาลต่อไป แต่

ถ้าสั่งไม่ฟ้องและคำสั่งนั้น ไม่ใช่คำสั่งของอัยการสูงสุด ก็จะมีขั้นตอนที่จะต้องส่งสำนวนพร้อมคำสั่งไปให้ผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติหรือรองฯ สำหรับกรุงเทพมหานคร แต่ถ้าเป็นจังหวัดอื่นก็ต้องส่งไปให้ผู้ว่าราชการจังหวัด ถ้าผู้บัญชาการตำรวจหรือรองฯ หรือผู้ว่าฯ เห็นด้วย คำสั่งไม่ฟ้องคดีก็เป็นอันเด็ดขาด แต่ถ้าผู้บัญชาการตำรวจหรือรองฯ หรือผู้ว่าฯ ทำความเห็นแย้ง ไม่เห็นด้วยกับคำสั่งดังกล่าว ก็ต้องเสนอเรื่องไปให้อัยการสูงสุดชี้ขาดต่อไป

1.2.3 ขั้นตอนการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีในชั้นศาล ถ้าเป็นการดำเนินคดีอาญาโดยราษฎร จะต้องมีการไต่สวนมูลฟ้องก่อน หากไต่สวนแล้วคดีมีมูลศาลจึงจะประทับรับฟ้องคดี แล้วดำเนินคดีต่อไป แต่ถ้าไต่สวนมูลฟ้องแล้วศาลเห็นว่าคดีไม่มีมูล ก็จะพิพากษายกฟ้องซึ่งราษฎรที่เป็นโจทก์ก็อาจอุทธรณ์ฎีกาคำพิพากษานั้นได้ต่อไป แต่ในส่วนของคดีอาญาโดยพนักงานอัยการ ศาลไม่จำเป็นต้องให้ไต่สวนมูลฟ้องก่อน โดยศาลสามารถประทับรับฟ้องได้เลย (แต่ถ้าเป็นคดีที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลแขวงการดำเนินคดีอาญาก็จะมีขั้นตอนการดำเนินคดีอาญาในศาลแขวง หรือคดีทุจริตและประพฤติมิชอบที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลอาญาคดีทุจริตและประพฤติมิชอบก็จะมีขั้นตอนการดำเนินคดีที่แตกต่างออกไป จากนั้นก็มาสู่ขั้นตอนการพิจารณาคดีศาลก็จะทำคำพิพากษาคดีต่อไป ซึ่งในการพิจารณาคดีนั้นหากปรากฏข้อเท็จจริงว่าสิทธินำคดีอาญามาฟ้องระงับไปแล้ว ศาลจะต้องสั่งจำหน่ายคดี ในส่วนคดีเมื่อศาลพิพากษาแล้ว โจทก์หรือจำเลยฝ่ายใดไม่เห็นด้วย ก็สามารถอุทธรณ์ฎีกาต่อศาลสูงได้ต่อไปตามลำดับ สำหรับการอุทธรณ์ฎีกาก็อาจมีบทบัญญัติเรื่องการจำกัดสิทธิในเรื่องอุทธรณ์ฎีกา ทั้งนี้ ในการฟ้องร้องและดำเนินคดีอาญหากมีคดีแพ่งเกี่ยวเนื่องกับคดีอาญา กฎหมายกำหนดให้พนักงานอัยการหรือผู้เสียหายสามารถฟ้องคดีแพ่งที่เกี่ยวข้องเนื่องกับคดีอาญาต่อศาลซึ่งพิจารณาคดีอาญาหรือผู้เสียหายจะเลือกฟ้องต่อศาลที่มีอำนาจชำระคดีแพ่งก็ได้

1.2.4 ขั้นตอนภายหลังการพิจารณาคดีในศาล เป็นขั้นตอนการบังคับตามคำพิพากษา โดยกรณีที่ศาลพิพากษาว่าจำเลยมีความผิด และกำหนดโทษอย่างใดอย่างหนึ่ง ได้แก่ ประหารชีวิต, จำคุก, กักขัง, ปรับ หรือริบทรัพย์สิน และคดีถึงที่สุด ต่อมาก็จะต้องมีการบังคับตามคำพิพากษานั้น ซึ่งกรณีที่โดยประหารชีวิต ก็จะมีขั้นตอนที่จำเลยสามารถขอภัยโทษได้ ส่วนถ้าถูกพิพากษาจำคุก ก็จะต้องถูกจำคุกในเรือนจำต่อไป สำหรับกรณีอื่นก็ต้องมีการบังคับให้เป็นไปตามคำพิพากษานั้น อย่างไรก็ตาม แม้จะมีคำพิพากษาถึงที่สุดและเป็นขั้นตอนบังคับตามคำพิพากษาแล้วก็ตาม หากปรากฏข้อเท็จจริงขึ้นใหม่ว่าบุคคลซึ่งต้องรับโทษนั้นมิใช่ผู้กระทำความผิด บุคคลนั้นหรือบุคคลอื่นผู้มีสิทธิก็สามารถยื่นคำร้องขอให้มีการรื้อฟื้นคดีอาญาขึ้นพิจารณาใหม่ได้ ซึ่งศาลก็จะทำการไต่สวนคำร้องถ้าศาลเห็นด้วยก็จะให้มีการรื้อฟื้นคดีอาญาขึ้นพิจารณาคดีใหม่ ซึ่งถ้าในที่สุดปรากฏตามที่ได้พิจารณาคดีใหม่ว่าบุคคลที่รับโทษนั้นไม่ใช่ผู้กระทำความผิด ก็จะมีมาตรการเยียวยาให้แก่บุคคลนั้นตามกฎหมายต่อไป

1.3 อำนาจการสืบสวน

“การสืบสวน”⁷² หมายถึงการแสวงหาข้อเท็จจริงและหลักฐาน ซึ่งพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจได้ปฏิบัติไปตามอำนาจและหน้าที่ เพื่อรักษาความสงบเรียบร้อยของประชาชน และเพื่อที่จะทราบรายละเอียดแห่งความผิด ผู้มีอำนาจในการสืบสวนคดีอาญานั้น คือ พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ ซึ่งความหมายของ “พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ” นั้น ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2(16) หมายความว่า เจ้าพนักงานซึ่งกฎหมายให้มีอำนาจและหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อยของประชาชน ทั้งนี้ โดยให้รวมถึงพัสดี เจ้าพนักงานสรรพสามิต กรมศุลกากร กรมเจ้าพนักงานตรวจคนเข้าเมือง และเจ้าพนักงานอื่น ๆ ที่ทำการเกี่ยวกับการจับกุมปราบปรามผู้กระทำความผิดกฎหมายซึ่งตนมีหน้าที่ต้องจับกุมหรือปราบปราม ในส่วนของอำนาจทำการสืบสวนและจับกุมผู้กระทำความผิดของเจ้าพนักงานตำรวจมีอำนาจทั่วราชอาณาจักร ที่เป็นเช่นนี้เพราะการจับกุม ไม่มีบทบัญญัติกฎหมายใดจำกัดให้ปฏิบัติหน้าที่ได้เฉพาะในเขตท้องที่ที่เจ้าพนักงานตำรวจผู้นั้นประจำการอยู่ เจ้าพนักงานตำรวจดังกล่าวจึงมีอำนาจจับกุมผู้กระทำความผิดและสืบสวนคดีอาญาได้ทั่วราชอาณาจักร⁷³

1.4 อำนาจสอบสวนของพนักงานสอบสวน

“การสอบสวน”⁷⁴ หมายถึง การรวบรวมพยานหลักฐานและการดำเนินการทั้งหลายอื่นตามที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญากำหนด ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำไปเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหา เช่น การควบคุมตัวผู้ถูกกล่าวหา การพิจารณาคำร้องขอปล่อยชั่วคราว เพื่อที่จะทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิดและเพื่อจะเอาตัวผู้กระทำความผิดมาฟ้องลงโทษ

การสอบสวนในคดีอาญาแยกออกได้เป็น 2 ลักษณะคือ การสอบสวนในคดีความผิดอาญาแผ่นดิน ซึ่งเป็นความผิดที่กระทบต่อความสงบสุขของสังคมโดยรวม เช่น ความผิดฐานลักทรัพย์ หรือฉ้อโกงประชาชน พนักงานสอบสวนสามารถทำการสอบสวนได้ ตั้งแต่เมื่อทราบว่ามีกระทำความผิดดังกล่าวเกิดขึ้น โดยไม่ต้องมีการร้องทุกข์หรือกล่าวโทษ แต่หากเป็นคดีความผิดต่อส่วนตัวหรือความผิดอันยอมความได้ เช่น ความผิดฐานยักยอกทรัพย์ หรือทำให้เสียทรัพย์แล้ว พนักงานสอบสวนจะทำการสอบสวนได้ก็ต่อเมื่อมีคำร้องทุกข์จากผู้เสียหายตามกฎหมายเสียก่อน

⁷² มาตรา 2(10) แห่งประมวลวิธีพิจารณาความอาญา

⁷³ มาตรา 17 แห่งประมวลวิธีพิจารณาความอาญา

⁷⁴ มาตรา 2(11) แห่งประมวลวิธีพิจารณาความอาญา

โดยที่กระบวนการยุติธรรมทางอาญาของประเทศไทยในปัจจุบันใช้ระบบกล่าวหา อีกทั้งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยได้บัญญัติให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้ถูกกล่าวหาในคดีอาญาไว้ โดยให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ต้องหาหรือจำเลยเป็นผู้บริสุทธิ์จนกว่าจะมีคำพิพากษาถึงที่สุดว่าผู้นั้นกระทำความผิด ดังนั้น จึงเป็นหน้าที่ของรัฐที่จะต้องทำการพิสูจน์ข้อเท็จจริงให้ปราศจากข้อสงสัยว่าผู้ต้องหาหรือจำเลยกระทำความผิดอาญาจริงตามที่ถูกกล่าวหา ทั้งนี้ เนื่องจากผลของกระบวนการยุติธรรมทางอาญาอาจทำให้ผู้ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดนั้นถูกลงโทษจำคุกหรือประหารชีวิต ซึ่งเป็นการกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของผู้ถูกกล่าวหาอย่างร้ายแรง การสอบสวนซึ่งกระทำโดยพนักงานสอบสวนในเบื้องต้น จึงมีความสำคัญอย่างยิ่งในการรวบรวมพยานหลักฐานทั้งปวงและกลั่นกรองข้อเท็จจริงอย่างรอบคอบ เพื่อพิจารณาว่าข้อกล่าวหา นั้นมีมูลหรือไม่เพียงใด ก่อนเสนอพนักงานอัยการยื่นฟ้องผู้ถูกกล่าวหาขึ้นต่อศาลเพื่อพิจารณาคดีต่อไป

ในการสอบสวนพนักงานสอบสวนจะต้องดำเนินการสอบสวนตามขั้นตอนและวิธีการที่กฎหมายกำหนด มิฉะนั้น การสอบสวนจะไม่ชอบด้วยกฎหมาย ส่งผลให้การฟ้องคดีและการพิจารณาคดีในชั้นศาลเสียไปได้ เนื่องจากประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญากำหนดห้ามไม่ให้พนักงานอัยการยื่นฟ้องคดีต่อศาลโดยไม่ได้มีการสอบสวนในความคิดนั้นก่อน การสอบสวนที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายจึงมีผลเท่ากับว่าไม่เคยมีการสอบสวน ทำให้พนักงานอัยการไม่มีอำนาจยื่นฟ้องคดี และหากคดีขึ้นสู่การพิจารณาคดีของศาลแล้ว ศาลต้องมีคำพิพากษายกฟ้อง

การสอบสวนในคดีอาญาจึงมีความสำคัญเนื่องจากเป็นต้นธารของกระบวนการยุติธรรม เป็นกลไกของรัฐที่ใช้ในการรักษาความสงบเรียบร้อยของสังคม และเป็นหลักประกันในการคุ้มครองสิทธิของผู้ถูกกล่าวหา จำเลยและผู้เสียหาย ดังนั้น พนักงานสอบสวนจึงต้องทำการสอบสวนและรวบรวมพยานหลักฐานทุกอย่างที่เกี่ยวข้องกับคดีทั้งที่เป็นคุณและเป็นโทษแก่ผู้ถูกกล่าวหาหรือจำเลยด้วยความสุจริต เทียงธรรม ซึ่งจะทำให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับคดีได้รับความยุติธรรมด้วยกันทุกฝ่าย

1.5 ผู้มีอำนาจฟ้องคดีอาญา

พนักงานอัยการและผู้เสียหายเป็นผู้มีอำนาจฟ้อง หากเป็นพนักงานอัยการฟ้อง ต้องมีการสอบสวนโดยชอบก่อน หากเป็นผู้เสียหายฟ้องต้องมีการไต่สวนมูลฟ้อง

1.6 กรณีที่สิทธินำคดีอาญามาฟ้องระงับ⁷⁵

กรณีที่สิทธินำคดีอาญามาฟ้องระงับนั้น เกิดจากผู้กระทำความผิดตาย หรือในคดีความผิดต่อส่วนตัว เมื่อได้มีการถอนคำร้องทุกข์, ถอนฟ้อง, ขอมความกัน โดยถูกต้องตามกฎหมาย หรือเมื่อคดีเลิกกันตามมาตรา 37 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เมื่อมีคำพิพากษาเสร็จเด็ดขาดในความผิดซึ่งได้ฟ้อง หรือเมื่อมีกฎหมายออกใช้ภายหลังการกระทำความผิดยกเลิกความผิดเมื่อคดีขาดอายุความ และเมื่อมีกฎหมายยกเว้น โทษ

1.7 เจื่อนใจของการทำให้คดีเลิกกัน⁷⁶

1.7.1 **คดีที่มีโทษปรับสถานเดียว** เมื่อผู้กระทำความผิดยินยอมเสียค่าปรับในอัตราอย่างสูงสำหรับความผิดนั้นแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนศาลพิจารณา

1.7.2 **คดีความผิดลหุโทษ** (จำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 10,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ) หรือโทษไม่สูงกว่าความผิดลหุโทษ หรือคดีอื่นที่มีโทษปรับอย่างสูงไม่เกิน 10,000 บาท หรือความผิดต่อกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งมีโทษปรับอย่างสูงไม่เกิน 10,000 บาท เมื่อผู้ต้องหาชำระค่าปรับตามที่พนักงานสอบสวนได้เปรียบเทียบแล้ว

1.7.3 **คดีความผิดลหุโทษหรือโทษไม่สูงกว่าความผิดลหุโทษหรือคดีมีโทษปรับสถานเดียวอย่างสูงไม่เกิน 10,000 บาท** ซึ่งเกิดในกรุงเทพมหานคร เมื่อผู้ต้องหาชำระค่าปรับตามที่นายตำรวจประจำท้องที่ตั้งแต่ตำแหน่งสารวัตรขึ้นไป หรือนายตำรวจชั้นสัญญาบัตรผู้ทำการในตำแหน่งนั้น ๆ ได้เปรียบเทียบปรับแล้ว

1.7.4 **ในคดีซึ่งเปรียบเทียบได้ตามกฎหมายอื่น** เมื่อผู้ต้องหาได้ชำระค่าปรับตามค่าเปรียบเทียบของพนักงานเจ้าหน้าที่แล้ว

1.7.5 **เจื่อนใจในการเปรียบเทียบปรับคือเจ้าพนักงานเห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรได้รับโทษถึงจำคุก**

1.8 อายุความในคดีอาญา⁷⁷

1.8.1 ก. 1 ปี (โทษจำคุกตั้งแต่ 1 เดือนลงมา), 5 ปี (โทษจำคุกกว่า 1 เดือนถึง 1 ปี), 10 ปี (โทษจำคุกกว่า 1 ปี ถึง 7 ปี), 15 ปี (โทษจำคุกกว่า 10 ปี แต่ไม่ถึง 20 ปี), 20 ปี (โทษประหารชีวิต จำคุกตลอดชีวิต หรือจำคุก 20 ปี) และ 30 ปี (ความผิดเกี่ยวกับยาเสพติดที่มีโทษประหารชีวิต หรือจำคุกตลอดชีวิต)

⁷⁵ มาตรา 39 แห่งประมวลวิธีพิจารณาความอาญา

⁷⁶ มาตรา 37 แห่งประมวลวิธีพิจารณาความอาญา

⁷⁷ มาตรา 95, 96 แห่งประมวลวิธีพิจารณาความอาญา

1.8.2 นับแต่กระทำความผิด

1.8.3 ความผิดอันยอมความได้ (ความผิดต่อส่วนตัว) ต้องร้องทุกข์หรือฟ้องภายใน 3 เดือน นับแต่รู้เรื่องความผิดและรู้ตัวผู้กระทำความผิด และต้องอยู่ในบังคับของอายุความตามมาตรา 95 ด้วย

1.8.4 รู้ตัวผู้กระทำความผิด หมายถึง รู้ว่าผู้ใดกระทำความผิด หรือพอบอกรูปพรรณสัณฐานผู้กระทำความผิดได้ ไม่จำต้องรู้ชื่อและนามสกุล

2. วิธีการขั้นตอนในการดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากร

2.1 ลักษณะความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากร

โครงสร้างภาษีอากรของประเทศไทยได้แบ่งลักษณะความผิดและโทษทางอาญาตามกฎหมายภาษีอากรไว้ดังนี้ ลักษณะความผิดและโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากรประกอบด้วย ภาษีทางตรงได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ในส่วนของภาษีทางอ้อมได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ซึ่งอยู่ในอำนาจกรมสรรพากรในการพิจารณาความผิดและโทษทางอาญา ลักษณะความผิดและโทษทางอาญาตามกฎหมายสรรพสามิตได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 และพระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486 โดยกรมสรรพสามิตรับผิดชอบในการบริหารจัดการเก็บภาษีและพิจารณาคดีอาญา ลักษณะความผิดและโทษทางอาญาตามกฎหมายศุลกากรที่อยู่ในอำนาจกรมศุลกากร กล่าวคือ พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 และลักษณะความผิดที่มีโทษทางอาญาตามกฎหมายท้องถิ่น ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติป้าย พ.ศ. 2510 การพิจารณาความผิดทางอาญาอยู่ในอำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้พิจารณาความผิดทางอาญา⁷⁸

นอกจากนี้ลักษณะความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา เป็นความผิดที่กฎหมายมุ่งคุ้มครองประโยชน์ของรัฐในการจัดเก็บภาษีอากร อันมีลักษณะเกี่ยวข้องกับรัฐโดยตรงและรัฐเท่านั้นเป็นผู้เสียหายหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ “ความผิดอาญาแผ่นดิน” ดังนั้นเอกชนใดคนหนึ่งจึงมิใช่ผู้เสียหายที่จะมีอำนาจฟ้องคดีได้แต่อย่างใด ทั้งนี้ศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาว่า

⁷⁸ สุพัตรา อนันตพงศ์ และประภาส คงเอียด, รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ การพิจารณาคดีอาญาในศาลภาษี, (กรุงเทพมหานคร : ศาลภาษีอากรกลาง สถาบันอบรมวิจัยและพัฒนากฎหมายภาษีอากร, 2553) น.3 - 7.

แนวบรรทัดฐานในเรื่องความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาไว้ ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2471/2518 วินิจฉัยว่า ความผิดฐานไม่ออกใบรับให้แก่ผู้ซื้อตามนัยมาตรา 105 และความผิดฐานไม่ออกใบรับ เมื่อผู้มีส่วนได้เสียเรียกร้องตามนัยมาตรา 106 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นความผิดที่รัฐเท่านั้นเป็นผู้เสียหาย ตามนัยมาตรา 2 (4) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เจ้าหน้าที่ของรัฐบาล กล่าวคือ พนักงานอัยการเท่านั้นที่มีสิทธิฟ้องคดีได้ เอกชนมิใช่ผู้เสียหายตามกฎหมายที่จะมีอำนาจฟ้องจึงเป็น โจทก์ฟ้องคดีในความผิดดังกล่าวมิได้ และในคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาอื่นๆ ศาลฎีกาก็ได้มีคำวินิจฉัยในลักษณะทำนองเดียวกัน⁷⁹

ในบทนี้ผู้ศึกษาจะกล่าวถึงลักษณะความผิด อัตราโทษและการเปรียบเทียบคดีสำหรับความผิดตามประมวลรัษฎากร ดังนี้

2.1.1 ความผิดตามประมวลรัษฎากรบททั่วไป

ประมวลรัษฎากรกำหนดเรื่องโทษทางอาญาในการใช้บังคับเป็นบทบัญญัติทั่วไปเพื่อนำมาใช้บังคับกับทุกประเภทภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรอื่น ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ ในลักษณะ 1 ข้อความเบื้องต้น ดังนี้

- 1) ความผิดฐานไม่อำนวยความสะดวกหรือขัดขวางเจ้าพนักงานผู้กระทำการตามหน้าที่ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ⁸⁰
- 2) ความผิดฐานไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท⁸¹
- 3) ความผิดฐานฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามประกาศ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท⁸²
- 4) ความผิดฐานไม่มีใบผ่านภาษีอากรของคนต่างด้าวในการเดินทางออกจกประเทศไทย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือนหรือทั้งปรับทั้งจำ⁸³

⁷⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 426/2547 ในความผิดตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3797 -3798/2540 ในความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

⁸⁰ ตามมาตรา 3 นว แห่งประมวลรัษฎากร

⁸¹ ตามมาตรา 3 ทศ แห่งประมวลรัษฎากร

⁸² ตามมาตรา 3 ทวาทศ แห่งประมวลรัษฎากร

⁸³ ตามมาตรา 4 นว แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้ประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติที่กำหนดลักษณะความผิดที่มีโทษทางอาญาตามกฎหมายในส่วน 3 บทกำหนดโทษไว้⁸⁴ ดังนี้

1) ความผิดฐานไม่ยื่นแบบแสดงรายการ รายงาน งบดุล ไม่ออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท⁸⁵

2) ความผิดฐานทำลาย ย้าย ซ่อนเร้น หรือโอนทรัพย์สินที่ลูกหนี้หรืออาัยด์ตามมาตรา 12 ทวิ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปีและปรับไม่เกินสองแสนบาท⁸⁶

3) ความผิดฐานจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอธิบดี หรือไม่ยอมตอบข้อซักถามมีความผิดต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือนหรือปรับไม่เกินสองพันบาท⁸⁷

4) ความผิดฐานจงใจแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จหรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานอันเป็นเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร หรือล่อโก่งด้วยกลอุบาย ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท⁸⁸

5) ความผิดฐานละเลย ไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาทหรือจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือทั้งจำทั้งปรับ⁸⁹

2.1.2 ความผิดตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีภาษีมูลค่าเพิ่มหากผู้ประกอบการฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม นอกจากจะต้องรับผิดทางแพ่งโดยเสียเบี้ยปรับเงินเพิ่มแล้วจะต้องรับโทษทางอาญา⁹⁰ ดังนี้

1) ความผิดฐานฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายที่ระบุไว้ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท⁹¹ อาทิเช่น ผู้ไม่จัดส่งสำเนาสัญญาหรือเอกสาร⁹² ผู้ประกอบการ

⁸⁴ ตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร

⁸⁵ ตามนัยมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร

⁸⁶ ตามนัยมาตรา 35 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

⁸⁷ ตามนัยมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร

⁸⁸ ตามนัยมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร

⁸⁹ ตามนัยมาตรา 38 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

⁹⁰ ปิยะธิดา ไชยมงคล, “คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” (วิทยานิพนธ์มหาวิทยาลัย คณະนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549) น.76 - 80.

⁹¹ ตามนัยมาตรา 90 แห่งประมวลรัษฎากร

จดทะเบียน ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี⁹³ ผู้มีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม⁹⁴ และผู้นำเข้าไม่ยื่นใบขนสินค้า⁹⁵ เป็นต้น

2) ความผิดฐานฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท⁹⁶ เช่น ตัวแทนละเลยไม่ดำเนินการเกี่ยวกับการจดทะเบียนของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร⁹⁷ ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แสดงใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม⁹⁸ และผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งการเปิดสถานประกอบการเพิ่มเติม หรือปิดสถานประกอบการ⁹⁹ เป็นต้น

3) ความผิดฐานฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติกฎหมายที่ระบุไว้ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ¹⁰⁰ เช่น ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งให้อธิบดีกรมสรรพากรทราบว่า มีมูลค่าของฐานภาษีเกินกว่ามูลค่าของฐานภาษีตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา¹⁰¹ หรือผู้ประกอบการใดซึ่งมีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มประกอบกิจการโดยไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁰² และผู้ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน¹⁰³ เป็นต้น

4) ความผิดฐานฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ¹⁰⁴ เช่น ตัวแทน

⁹² ตามนัยมาตรา 77/4 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

⁹³ ตามนัยมาตรา 83 มาตรา 83/1 มาตรา 83/2 และมาตรา 83/3 แห่งประมวลรัษฎากร

⁹⁴ ตามนัยมาตรา 83/5 มาตรา 83/6 หรือมาตรา 83/7 แห่งประมวลรัษฎากร

⁹⁵ ตามนัยมาตรา 83/8 หรือมาตรา 83/9 แห่งประมวลรัษฎากร

⁹⁶ ตามนัยมาตรา 90/1 แห่งประมวลรัษฎากร

⁹⁷ ตามนัยมาตรา 85/2 แห่งประมวลรัษฎากร

⁹⁸ ตามนัยมาตรา 85/4 แห่งประมวลรัษฎากร

⁹⁹ ตามนัยมาตรา 85/7 วรรคหนึ่งหรือวรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁰⁰ ตามนัยมาตรา 90/2 แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁰¹ ตามนัยมาตรา 82/18 แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁰² ตามนัยมาตรา 85/1 มาตรา 85/13 วรรคสอง หรือมาตรา 85/14 แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁰³ ตามนัยมาตรา 88/4 แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁰⁴ ตามนัยมาตรา 90/3 แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรออกไปกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ¹⁰⁵ ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่จัดทำรายงาน¹⁰⁶ หรือตามที่อธิบดีกำหนด¹⁰⁷ และผู้ขัดขวางหรือไม่อำนวยความสะดวกแก่การปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานประเมินหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน¹⁰⁸ เป็นต้น

5) *ความผิดฐานฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท*¹⁰⁹ เช่น ผู้ประกอบการจดทะเบียนเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิที่จะออกเอกสาร¹¹⁰ หรือตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ¹¹¹ และผู้ประกอบการจดทะเบียนเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มกระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน เป็นต้น

2.1.3 ความผิดตามกฎหมายภาษีธุรกิจเฉพาะ

ประมวลรัษฎากร ได้กำหนดลักษณะความผิดที่เป็นโทษทางอาญาสำหรับภาษีธุรกิจเฉพาะ¹¹² ดังนี้

1) *ความผิดฐานไม่จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ* คือ ผู้ประกอบกิจการที่อยู่ภายใต้บังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะประกอบกิจการโดยไม่จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะหรือบุคคลซึ่งเป็นตัวแทนของผู้ประกอบการนอกราชอาณาจักร ละเลยไม่ดำเนินการเกี่ยวกับการจดทะเบียนของผู้ประกอบกิจการ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ¹¹³

¹⁰⁵ ตามนัยมาตรา 86/2 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁰⁶ ตามนัยมาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁰⁷ ตามนัยมาตรา 87/1 แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁰⁸ ตามนัยมาตรา 88/3 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁰⁹ ตามนัยมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร

¹¹⁰ ตามนัยมาตรา 86 วรรคสอง หรือมาตรา 86/1 แห่งประมวลรัษฎากร

¹¹¹ ตามนัยมาตรา 86/2 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

¹¹² สุพัตรา อนันตพงศ์ และประกาศ คงเอียด, รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ การพิจารณาคดีอาญาในศาลภาษี, (กรุงเทพมหานคร : ศาลภาษีอากรกลาง สถาบันอบรมวิจัยและพัฒนากฎหมายภาษีอากร, 2553) น.15.

¹¹³ ตามนัยมาตรา 91/18 แห่งประมวลรัษฎากร

2) ความผิดฐานไม่จัดทำรายงานแสดงรายรับก่อนหักรายจ่ายที่ต้องเสียภาษี และรายรับที่ไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ¹¹⁴

3) ความผิดฐานจัดทำรายงาน โดยไม่เป็นไปตามแบบหรือไม่จัดทำเป็นรายงานประกอบการ หรือลงรายการในรายงานไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนด ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท¹¹⁵

2.1.4 ความผิดตามกฎหมายอากรแสตมป์

อากรแสตมป์ได้กำหนดไว้ในหมวด 6 ของประมวลรัษฎากร ส่วนบทบัญญัติที่กำหนดความผิดเกี่ยวกับอากรแสตมป์จะอยู่ในส่วน 3 บทลงโทษซึ่งแบ่งออกได้¹¹⁶ ดังนี้

1) ความผิดฐานไม่เสียอากรแสตมป์หรือไม่ขีดฆ่าแสตมป์ กล่าวคือ ผู้ใดมีหน้าที่เสียอากร หรือขีดฆ่าแสตมป์ เพิกเฉยหรือปฏิเสธไม่เสียอากร หรือไม่ขีดฆ่าแสตมป์ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท¹¹⁷

2) ความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรแสตมป์ กล่าวคือ ผู้ใดออกไปรับไม่ถึง 10 บาท สำหรับมูลค่าตั้งแต่ 10 บาทขึ้นไป หรือแบ่งแยกมูลค่าที่ได้รับชำระนั้น เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียอากรก็ดี จงใจกระทำหรือทำตราสารให้ผิดความจริงเพื่อหลีกเลี่ยงไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งหมวดนี้ก็ดี มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองร้อยบาท¹¹⁸

3) ความผิดฐานจงใจระบุนั้น เดือน ปี ที่ขีดฆ่าแสตมป์เป็นเท็จ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท หรือจำคุกไม่เกินสามเดือน หรือทั้งจำทั้งปรับ¹¹⁹

4) ความผิดฐานไม่ทำบันทึกจำนวนเงินตามแบบที่อธิบดีกำหนดหรือไม่เก็บบันทึกดังกล่าวไว้เป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปีนับแต่วันทำบันทึกนั้น¹²⁰ หรือไม่ออกไปรับให้

¹¹⁴ ตามนัยมาตรา 91/19 แห่งประมวลรัษฎากร

¹¹⁵ ตามนัยมาตรา 91/20 แห่งประมวลรัษฎากร

¹¹⁶ สุพัตรา อนันตพงศ์ และประกาศ คงเอียด, รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ การพิจารณาคดีอาญาในศาลภาษี, (กรุงเทพมหานคร : ศาลภาษีอากรกลาง สถาบันอบรมวิจัยและพัฒนากฎหมายอากร, 2553) น.16-17.

¹¹⁷ ตามนัยมาตรา 124 แห่งประมวลรัษฎากร

¹¹⁸ ตามนัยมาตรา 125 แห่งประมวลรัษฎากร

¹¹⁹ ตามนัยมาตรา 126 แห่งประมวลรัษฎากร

¹²⁰ ตามนัยมาตรา 105 ตีร แห่งประมวลรัษฎากร

ในทันทีที่ถูกเรียกร้อง¹²¹ หรือออกใบรับซึ่งไม่ปิดแถมปีตามจำนวนอากรที่ต้องเสีย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท¹²²

5) ความผิดฐานไม่ออกใบรับ กล่าวคือ ผู้ใดโดยตนเองหรือโดยสมคบกับผู้อื่น ทำให้ไม่มีการออกใบรับ หรือไม่ออกใบรับให้ในทันทีที่รับเงินหรือรับชำระราคา¹²³ หรือออกใบรับเป็นจำนวนเงินน้อยกว่าที่รับเงินหรือรับชำระราคาจริง ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือทั้งจำทั้งปรับ¹²⁴

6) ความผิดฐานไม่อำนวยความสะดวกแก่พนักงานเจ้าหน้าที่หรือนายตรวจในการปฏิบัติตามหน้าที่ หรือรู้อยู่แล้วหรือจงใจไม่ปฏิบัติตามคำเรียกหรือไม่ยอมให้ยึดตราสารหรือเอกสาร หรือไม่ปฏิบัติตามหมายของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือนายตรวจ¹²⁵ หรือไม่ยอมตอบคำถาม¹²⁶ เมื่อซักถามมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท¹²⁷

7) ความผิดฐานมิแถมปีปลอมหรือค้าแถมปีที่ใช้แล้ว กล่าวคือ ผู้ใดโดยเจตนาทุจริตมิแถมปีซึ่งรู้ว่าเป็นแถมปีปลอมที่ดี หรือค้าแถมปีที่ใช้แล้วหรือที่มีกฎกระทรวงประกาศให้เลิกใช้เสียแล้วก็ดี ผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินสามปี หรือทั้งจำทั้งปรับ¹²⁸

2.2 วิธีการขั้นตอน และอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการสอบสวนความผิด คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากร

คดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรมีลักษณะแตกต่างจากการดำเนินคดีอาญาทั่วไป เนื่องจากผู้เสียหายมีสิทธิเลือกช่องทางเปรียบเทียบคดี เพื่อให้คดีอาญาระงับในชั้นฝ่ายปกครองของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรได้ แต่อย่างไรก็ตามหากผู้กระทำความผิดไม่ยินยอมระงับคดีในชั้นฝ่ายปกครองแต่มีความประสงค์จะต่อสู้คดีในชั้นศาล จะต้องดำเนินคดีอาญาภาษีอากรตามกระบวนการพิจารณาความอาญา โดยการดำเนินการสืบสวนตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายภาษีอากรฉบับนั้น ๆ

¹²¹ ตามนัยมาตรา 106 แห่งประมวลรัษฎากร

¹²² ตามนัยมาตรา 127 แห่งประมวลรัษฎากร

¹²³ ตามนัยมาตรา 105 แห่งประมวลรัษฎากร

¹²⁴ ตามนัยมาตรา 127 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

¹²⁵ ตามนัยมาตรา 123 แห่งประมวลรัษฎากร

¹²⁶ ตามนัยมาตรา 105 ทวิ มาตรา 105 จัตวา หรือมาตรา 123 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

¹²⁷ ตามนัยมาตรา 128 แห่งประมวลรัษฎากร

¹²⁸ ตามนัยมาตรา 129 แห่งประมวลรัษฎากร

กำหนดให้อำนาจหน้าที่ไว้เป็นการเฉพาะเท่านั้น ซึ่งในส่วนของ การสอบสวนคดี ไม่มีกฎหมายฉบับใดบัญญัติให้อำนาจหน้าที่แก่เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร มีอำนาจสอบสวนคดีได้ การดำเนินคดีในชั้นฝ่ายปกครองของหน่วยงานจัดเก็บภาษีต้องบันทึกข้อเท็จจริงพร้อมทั้งพยานหลักฐานต่าง ๆ ให้แก่พนักงานสอบสวนเพื่อดำเนินการตามอำนาจหน้าที่สอบสวนดำเนินคดีอาญาภาษีอากร และเมื่อพนักงานสอบสวนดำเนินการแล้วเสร็จจึงจะสรุปสำนวนการสอบสวนให้แก่พนักงานอัยการเพื่อพิจารณาส่งฟ้องคดีในชั้นศาลต่อไป

2.2.1 การสอบสวนคดีตามประมวลรัษฎากร

อำนาจสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้กำหนดให้เป็นอำนาจของตัวบุคคลผู้เป็นพนักงานสอบสวน ซึ่งตามประมวลรัษฎากรมิได้มีบทบัญญัติใดกำหนดให้อำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวนแก่เจ้าหน้าที่ประเมินภาษีไว้ จึงทำให้การสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ต้องนำบทบัญญัติตามนัยมาตรา 2 (16) “พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ” แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามาใช้บังคับแก่การสอบสวน โดยการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ตามนัยมาตรา 2 (11) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้ให้ คำนิยาม “การสอบสวน” หมายถึง การรวบรวมพยานหลักฐานและดำเนินการทั้งหลายอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งเป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวนโดยเฉพาะเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหา เพื่อให้ทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิด และเพื่อนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษ

การสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีตามประมวลรัษฎากร พนักงานสอบสวนจะเกิดอำนาจสอบสวนได้ต่อเมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรได้ร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนก่อน ตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2552 “นับแต่วันประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ใช้บังคับ ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร”¹²⁹ ประกอบกับกรณีดังกล่าวศาลฎีกา ได้วางแนวทางการตัดสินคดีไว้เป็นบรรทัดฐานตามคำพิพากษาฎีกาที่ 427/2525 กล่าวคือ “หากแต่ประสงค์ให้เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบโดยตรงเป็นผู้ใช้ดุลพินิจว่า สมควรจะดำเนินคดีอาญากับผู้ใดหรือไม่ ตามความจำเป็นในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นราย ๆ ไป ดังนั้น เมื่อเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรไม่ได้มีคำขอให้ดำเนินคดีนี้ การสอบสวนที่ได้กระทำไปจึงไม่ชอบ พนักงานอัยการ โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้อง” ดังนั้นการ

¹²⁹ เลิศสิน สุวรรณปทุมเลิศ, “อำนาจการสอบสวนของเจ้าพนักงานสรรพากรในความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยจุฬาลงกรณ์, 2547), น.84 - 85.

สอบสวนโดยพนักงานตำรวจจะมีอำนาจต่อเมื่อ ได้รับมอบพยานหลักฐานต่างๆ ที่เจ้าพนักงานสรรพากรผู้มีหน้าที่รับผิดชอบรวบรวมไว้ตามนัยมาตรา 131 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

2.2.2 การเปรียบเทียบคดีตามประมวลรัษฎากร

เมื่อมีความผิดทางอาญาตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรเกิดขึ้นแล้ว เจ้าพนักงานสรรพากรผู้ปฏิบัติงานคดีอาจดำเนินคดีได้ 2 กรณี¹³⁰ คือ

1) กรณีคดีความผิดทางอาญาที่เจ้าพนักงานสามารถเปรียบเทียบ โดยกำหนดค่าปรับได้ การเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับในคดีความผิดทางอาญา เป็นการใช้อำนาจตามมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยวางหลักเกณฑ์คดีความผิดอาญาที่สามารถเปรียบเทียบ โดยการกำหนดค่าปรับได้ตามอัตราส่วนของโทษที่เป็นความผิด ท้องที่ที่ความผิดเกิดขึ้น และให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานใช้ดุลพินิจในการเปรียบเทียบคดี เมื่อเห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรถูกต้องได้รับโทษจำคุกหรือไม่ควรถูกฟ้องร้อง ให้มีอำนาจเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้ เว้นแต่ความผิดตามมาตรา 13 คือ ความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียว หรือมีโทษปรับหรือจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งจำทั้งปรับ ซึ่งโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนที่เกิดขึ้นในกรุงเทพมหานคร ให้เป็นอำนาจของอธิบดี ถ้าเกิดขึ้นในจังหวัดอื่นให้เป็นอำนาจของผู้ว่าราชการจังหวัด หรือในความผิดที่มีโทษปรับ หรือโทษจำคุกเกินหกเดือนแต่ไม่เกินหนึ่งปี หรือทั้งจำทั้งปรับ ซึ่งโทษจำคุกเกินหกเดือนแต่ไม่เกินหนึ่งปี ให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากร อธิบดีกรมการปกครอง และอธิบดีกรมตำรวจ หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย ความผิดที่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับตามหลักเกณฑ์และอัตราค่าปรับตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับตามมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากรได้แก่ความผิด ดังนี้¹³¹

1) ความผิดกรณีไม่อำนวยความสะดวก หรือขัดขวางเจ้าพนักงานในการค้นตามมาตรา 3 นว, ความผิดกรณีไม่ปฏิบัติตามคำสั่งเจ้าพนักงาน ที่ให้แปลบัญชี เอกสารมาตรา 3 ทศ, ความผิดกรณีไม่ปฏิบัติในการมีและใช้เลขประจำตัวตามมาตรา 3 ทวาทศ, ความผิดกรณีคนต่างด้าวที่ไม่มีใบผ่านภาษีอากร ตามมาตรา 4 นว, ความผิดกรณีไม่ยื่นรายการ ไม่ออกหนังสือรับรอง ไม่ปฏิบัติตามหนังสือแจ้งความ ตามมาตรา 35, ความผิดกรณีไม่ยื่นรายงาน/เอกสาร

¹³⁰ รัชชัช สวนสีดา, “คดีความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากรที่เป็นคดีพิเศษตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547,” วารสารยุติธรรม, ฉบับที่ 6 ปีที่ 8 น.1 - 6. (สิงหาคม - กันยายน 2551).

¹³¹ ข้อ 5 หมวด 1 การดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากร ส่วน 1 ความผิดที่สามารถเปรียบเทียบ โดยกำหนดค่าปรับ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2565

ของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันหรืออื่น ไม่ถูกต้อง ตามมาตรา 35 ตรี และความผิดกรณีไม่ปฏิบัติตาม
ตามหมายเรียก ตามมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร

2) *ความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม* บุคคลซึ่งฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม
บทบัญญัติตามมาตรา 90 (1)-(16), มาตรา 91/1 (1)-(6), มาตรา 91/3 (1)-(5) แห่งประมวลรัษฎากร

3) *ความผิดเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะ* บุคคลใดประกอบกิจการที่อยู่
ภายใต้บังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะประกอบกิจการ โดยไม่จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา
91/18, ไม่จัดทำรายงานตามมาตรา 91/19 และผู้ใดจัดทำรายงาน โดยไม่เป็นไปตามแบบหรือไม่
จัดทำเป็นรายงานประกอบกร หรือลงรายการในรายงานไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และ
เงื่อนไขที่กำหนดตามมาตรา 91/20 แห่งประมวลรัษฎากร

4) *ความผิดเกี่ยวกับอากรแสตมป์* กรณีไม่เสียอากรหรือไม่จัดเข้า
แสตมป์ ตามมาตรา 124, กรณีแยกมูลค่าใบรับเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียอากรตามมาตรา 125, กรณีลง
วันเดือนปีที่จัดเข้าแสตมป์เป็นเท็จตามมาตรา 126, กรณีไม่เก็บบันทึกหรือไม่ออกไปรับเมื่อถูก
เรียกร้องตามมาตรา 127, กรณีไม่ออกไปรับหรือออกเป็นจำนวนเงินน้อยกว่าที่รับจริงตามมาตรา
127 ทวิ และกรณีไม่อำนวยความสะดวกแก่เจ้าพนักงาน ไม่ยอมให้ยึดตราสารตามมาตรา 128 แห่ง
ประมวลรัษฎากร

2) *กรณีคดีความผิดทางอาญาที่เจ้าพนักงานไม่สามารถเปรียบเทียบโดย
กำหนดค่าปรับได้* ความผิดที่เจ้าพนักงานไม่สามารถเปรียบเทียบ โดยกำหนดค่าปรับได้เป็น
ความผิดที่มีโทษหนัก คือ มีโทษปรับและจำคุกในอัตราสูง โดยประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้ตาม
มาตรา 35 ทวิ มาตรา 37 (1) (2) มาตรา 90/4 (1) - (7) มาตรา 90/5 มาตรา 91/21 (7) และมาตรา 129
รวม 13 กรณี ทั้งนี้ กฎหมายกำหนดอัตราโทษสูงสุด คือ ระวังโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี
และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท ดังนั้นถ้าบุคคลใดมีพฤติการณ์ครบองค์ประกอบ
ความผิดอาญาแล้ว เจ้าพนักงานสรรพากรต้องดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนเพื่อ
ฟ้องร้องดำเนินคดีอาญาทางศาลเท่านั้น ซึ่งมีกรณีดังนี้

1) *ความผิดเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัด* ตามมาตรา 12 แห่ง
ประมวลรัษฎากร ซึ่งฝ่าฝืนมาตรา 12 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร อันเป็นความผิดตามมาตรา 35 ทวิ
แห่งประมวลรัษฎากร¹³² ให้ดำเนินการตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2565

¹³² มาตรา 35 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร “ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 12 ทวิ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสอง
ปี และปรับไม่เกินสองแสนบาท ในกรณีผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งเป็นนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ

ตามความในหมวด 1 ส่วน 2 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดที่ไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ¹³³ ดังนี้

- ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่รายงานข้อเท็จจริงพร้อมทำความเข้าใจ และจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคที่สังกัด เพื่อพิจารณาโดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี

- กรณีสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรดำเนินคดีอาญาให้จัดทำหนังสือร้องทุกข์ลงนามโดยสรรพากรภาคในฐานะปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากร มอบให้นิติกรหรือเจ้าหน้าที่ในสังกัดไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน หากสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรไม่ดำเนินคดีอาญาให้หยุดเรื่อง ทั้งนี้ต้องไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ทางราชการและแจ้งผลการดำเนินการให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ทราบด้วย

- กรณีกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ตรวจพบการกระทำ ความผิดให้มีอำนาจดำเนินการเช่นเดียวกับสำนักงานสรรพากรภาค โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี

2) ความผิดอาญาฐานเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ตามมาตรา 37¹³⁴ หรือ มาตรา 37 ทวิ¹³⁵ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ดำเนินการตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนิน

หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้น ต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้ในวรรคหนึ่งด้วย เว้นแต่ จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้มีส่วน ในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น”

¹³³ ข้อ 7 หมวด การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดที่ไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2565

¹³⁴ มาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร “ผู้ใด

(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจ แจ้งข้อความเท็จหรือให้ถ้อยคำเท็จหรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำ อันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ

(2) โดยความเท็จ โดยนอ้โก่งหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือ พยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปีและปรับตั้งแต่สอง พันบาทถึงสองแสนบาท”

¹³⁵ มาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร “ผู้ใดโดยเจตนาละเลย ไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นตามลักษณะ นี้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกิน หกเดือน หรือทั้งจำทั้งปรับ”

คดีอาญา พ.ศ. 2565 ตามความในหมวด 1 ส่วน 2 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดที่ไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ¹³⁶ ดังนี้

- ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่รายงานข้อเท็จจริงพร้อมทำความเข้าใจและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคที่สังกัดเพื่อพิจารณา ทั้งนี้ต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความ สำหรับความผิดตามมาตรา 37 ประมวลรัษฎากร ไม่น้อยกว่า 3 ปี และความผิดตามมาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ไม่น้อยกว่า 2 ปี

- กรณีกองตรวจสอบภาษีกลางเป็นผู้ตรวจพบการกระทำความผิดให้พิจารณาพร้อมทำความเข้าใจและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคซึ่งผู้กระทำความผิดมีสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่ หรือมีภูมิลำเนาอยู่ในขณะที่ความผิดเกิดเพื่อพิจารณา โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความ สำหรับความผิดตามมาตรา 37 ประมวลรัษฎากร ไม่น้อยกว่า 3 ปี และความผิดตามมาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ไม่น้อยกว่า 2 ปี

- กรณีสำนักงานสรรพากรภาคได้รับเรื่องแล้ว ให้สำนักงานสรรพากรภาคดำเนินการเช่นเดียวกับการกระทำอันเป็นความผิดตามมาตรา 35 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้สำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรดำเนินคดีอาญา ให้จัดทำหนังสือร้องทุกข์ลงนามโดยสรรพากรภาคในฐานะปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากรมอบให้นิติกรหรือเจ้าหน้าที่ในสังกัดไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน หากสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรไม่ดำเนินคดีอาญาก็ให้ยุติเรื่อง ทั้งนี้ ต้องไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ทางราชการ และแจ้งผลการดำเนินการให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักตรวจสอบภาษีกลางทราบด้วย

- กรณีกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ตรวจพบการกระทำความผิดให้มีอำนาจดำเนินการเช่นเดียวกับสำนักงานสรรพากรภาค โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความ ไม่น้อยกว่า 3 ปี

3) ความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 90/4 (1)-(7) แห่งประมวลรัษฎากร และความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/21 (7) ประกอบมาตรา 90/4 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ให้ดำเนินการตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา

¹³⁶ ข้อ 8 หมวด 1 ส่วน 2 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดที่ไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2565

พ.ศ. 2565 ตามความในหมวด 1 ส่วน 2 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดที่ไม่สามารถเปรียบเทียบ โดยกำหนดค่าปรับ¹³⁷ ดังนี้

- กรณีสำนักงานสรรพากรพื้นที่ตรวจพบการกระทำความผิด ให้รายงานข้อเท็จจริงพร้อมทำความเข้าใจและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคที่สังกัด โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี

กรณีกองตรวจสอบภาษีกลางเป็นผู้ตรวจพบการกระทำความผิดให้รายงานข้อเท็จจริงพร้อมทำความเข้าใจและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาค ซึ่งผู้กระทำความผิดมีสถานประกอบการตั้งอยู่หรือมีภูมิลำเนาอยู่ในขณะความผิดเกิดแล้วแต่กรณี โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความ ไม่น้อยกว่า 3 ปี

- เมื่อสำนักงานสรรพากรภาคได้รับเรื่องจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือกองตรวจสอบภาษีกลางแล้วให้ดำเนินการเช่นเดียวกับความผิดตามมาตรา 35 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

2.3 การยื่นฟ้องคดีภาษีอากรที่มีโทษอาญาตามประมวลรัษฎากรต่อศาล

ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ภาค 3 วิธีพิจารณาในศาลชั้นต้น ลักษณะ 1 การฟ้องคดีอาญาและการไต่สวนมูลฟ้อง มีบทบัญญัติว่าด้วยการยื่นฟ้องคดีอาญาภาษีอากรต่อศาลอาญาดำเนินมาตรา 157 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาว่า “การฟ้องคดีอาญาให้ยื่นฟ้องต่อศาลใดศาลหนึ่ง ที่มีอำนาจตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้หรือกฎหมายอื่น” กล่าวคือ การฟ้องคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาจะต้องทำเป็นคำฟ้องยื่นต่อศาลชั้นต้นที่มีเขตอำนาจชำระคดีนั้น และต้องพิจารณาว่าอัตราโทษในคดีที่ยื่นฟ้องอยู่ในเขตอำนาจศาลชั้นต้นใดไม่ว่าจะเป็นศาลแขวง ศาลจังหวัด หรือศาลอาญา ศาลอาญากรุงเทพใต้และศาลอาญาธนบุรี แล้วแต่กรณี ที่จะมีอำนาจพิจารณาพิพากษาดำเนินมาตรา 15 - 17 แห่งพระธรรมนูญศาลยุติธรรม

การยื่นฟ้องคดีต่อศาลอาญา ศาลอาญากรุงเทพใต้ หรือศาลอาญาธนบุรี ซึ่งเป็นศาลยุติธรรมที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอาญาทั้งปวงที่มีได้อยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรมอื่น รวมทั้งคดีอื่นใดที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีอาญา แล้วแต่กรณี โดยคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรแบ่งออกเป็น 2 กรณีดังนี้

¹³⁷ ข้อ 9 หมวด 1 ส่วน 2 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดที่ไม่สามารถเปรียบเทียบ โดยกำหนดค่าปรับ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2565

1) คดีอาญาอันเนื่องมาจากการกระทำความผิดกฎหมายอาญา เช่น กรณีความผิดเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดตามมาตรา 35 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หรือกรณีความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากร เป็นต้น

2) คดีอาญาอันเนื่องมาจากการกระทำความผิดกฎหมายอื่นที่มีใช้กฎหมายอาญาอากร เช่น กรณีเจ้าพนักงานกระทำความผิดฐานปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบตามนัยมาตรา 157 แห่งประมวลกฎหมายอาญา

การยื่นฟ้องคดียังศาลจังหวัด¹³⁸ ซึ่งเป็นศาลยุติธรรมที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งและคดีอาญาทั้งปวงที่มีได้อยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรมอื่น¹³⁹ โดยอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลยุติธรรมอื่น ได้จากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลนั้นหรือกฎหมายอื่นที่กำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าว¹⁴⁰

การยื่นฟ้องคดียังศาลแขวง¹⁴¹ ซึ่งเป็นศาลยุติธรรมที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีและมีอำนาจทำการไต่สวน หรือมีคำสั่งใด ๆ ที่ผู้พิพากษาคนเดียวมีอำนาจ¹⁴² ซึ่งคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาได้แก่ คดีอาญา กฎหมายกำหนดอัตราโทษอย่างสูงไว้ให้จำคุกไม่เกินสามปีหรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ แต่จะลงโทษจำคุกเกินหกเดือนหรือปรับเกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับซึ่งโทษจำคุกหรือปรับอย่างใดอย่างหนึ่งหรือทั้งสองอย่างเกินอัตรานี้ไม่ได้¹⁴³

3. การดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่ใช้กฎหมายในระบบคอมมอนลอว์ COMMON LAW ระบบการพิจารณาเป็นระบบกล่าวหา มีรัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดที่ใช้ในการบริหารประเทศมาอย่างยาวนาน ซึ่งรัฐธรรมนูญเป็นสิ่งที่กำหนดโครงสร้างของรัฐบาล วางกรอบอำนาจ

¹³⁸ ปิยะธิดา ไชยมงคล, “คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549) น.137.

¹³⁹ ตามนัยมาตรา 18 แห่งพระธรรมนูญศาลยุติธรรม

¹⁴⁰ ตามนัยมาตรา 20 แห่งพระธรรมนูญศาลยุติธรรม

¹⁴¹ ปิยะธิดา ไชยมงคล, “คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549) น.138.

¹⁴² ตามนัยมาตรา 17 แห่งพระธรรมนูญศาลยุติธรรม

¹⁴³ ตามนัยมาตรา 25 (5) แห่งพระธรรมนูญศาลยุติธรรม

อธิปไตย อันได้แก่ อำนาจ นิติบัญญัติ อำนาจบริหาร และอำนาจตุลาการ รวมถึงยังมีบทบัญญัติที่มุ่งให้หลักประกันในสิทธิและเสรีภาพของประชาชนด้วย

3.1 ระบบศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกา มีระบบศาลเป็นแบบศาลคู่ แบ่งออกเป็น ศาลรัฐบาลกลาง (Federal Court) และศาลมลรัฐ (State Court) โดยศาลทั้งสองจะมีเขตอำนาจที่เหลื่อมกัน หมายความว่า ศาลรัฐบาลกลางมิได้ถูกจำกัดอำนาจให้พิจารณาเฉพาะคดีที่เกี่ยวกับกฎหมายรัฐบาลกลาง ส่วนศาลมลรัฐก็ มิได้ถูกจำกัดอำนาจในการพิจารณาคดีที่เกี่ยวกับกฎหมายมลรัฐเท่านั้น ตัวอย่างเช่น ศาลรัฐบาลกลางมีอำนาจพิจารณาคดีแพ่งตามกฎหมาย สนธิสัญญา และรัฐธรรมนูญของสหรัฐอเมริกา ขณะเดียวกันศาล รัฐบาลกลางก็มีอำนาจพิจารณาคดี ที่เรียกว่า “คดีความแตกต่างของพลเมือง” ซึ่งคู่ความเป็นพลเมืองต่าง มลรัฐกัน แต่มีข้อพิพาทเกี่ยวกับกฎหมายของมลรัฐ ทั้งที่คดีประเภทหลังนี้อยู่ในเขตอำนาจศาลของมลรัฐ นอกจากนี้คดีในส่วน of ศาลรัฐบาลกลางที่เกี่ยวกับกฎหมายของรัฐบาลกลาง ก็อาจฟ้องต่อศาลมลรัฐได้ เช่นกัน เว้นแต่รัฐสภาสหรัฐ (Congress) จะตราบัญญัติให้ฟ้องได้ที่ศาลรัฐบาลกลางแห่งเดียว

รัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกา หมวด 3 (Article 3) บัญญัติให้มีศาลฎีกาหนึ่งศาล และศาล ล่างอื่นๆ ตามที่รัฐสภาสหรัฐฯ จะ ได้จัดตั้งขึ้น เป็นผู้ใช้อำนาจตุลาการ ทำให้เห็นได้ว่า บทบัญญัตินี้ กล่าวถึง ศาลรัฐบาลกลางเพียงศาลเดียว คือ ศาลฎีกา ส่วนศาลอื่นๆ จะถูกจัดตั้งขึ้นตามแต่รัฐสภาสหรัฐฯ จะกำหนด

รัฐบาลสหรัฐอเมริกาได้ตราบัญญัติจัดตั้ง ศาลในระบบ 3 ชั้น ประกอบด้วย ศาลชั้นต้น เรียกว่า ศาลจังหวัด (District Court) ศาลชั้นกลาง คือ ศาล อุทธรณ์ (Court of Appeals) และศาลสูงสุด ได้แก่ ศาลฎีกา (Supreme Court) ต่อมาในปี พ.ศ. 2511 รัฐสภาสหรัฐฯ ได้ผ่านบัญญัติจัดตั้งศาลแขวงเพิ่มขึ้นอีกหนึ่งศาล (Magistrates Court) เพื่อแบ่งเบาภาระ งานของศาลจังหวัด

3.1.1 ศาลชั้นต้น ประกอบด้วยศาลจังหวัด ศาลแขวง และศาลพิเศษอื่นๆ ที่รัฐบาลสหรัฐฯ ได้จัดตั้งขึ้นดังนี้

1) ศาลจังหวัด (District Court) ในระบบศาลรัฐบาลกลาง ทำหน้าที่พิจารณาสืบพยาน บรรดาคดีที่ขึ้นสู่ศาล มีทั้งหมด 94 ศาล

2) ศาลแขวง (Magistrates Court) ทำหน้าที่ไต่สวนเบื้องต้น และพิพากษาคดีเล็กๆ น้อย ๆ เฉพาะบางกรณี โดยส่วนมากการไต่สวนเบื้องต้นจะเป็นการรวบรวมพยานหลักฐาน เพื่อคว่า มีพยานหลักฐานเพียงพอ ที่จะควบคุมบุคคลไว้ในระหว่างดำเนินคดีอาญาหรือไม่

3) ศาลชั้นต้นพิเศษอื่นๆ นอกจากศาลชั้นต้นและศาลแขวง รัฐสภาสหรัฐฯ ได้จัดตั้งศาลชั้นต้นพิเศษเพื่อรับผิดชอบคดีที่มีลักษณะเฉพาะเรื่องขึ้น ได้แก่

- ศาลศุลกากร (Customs Court) มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับ พิักัดอัตรา ศุลกากร
- ศาลสิทธิเรียกร้อง (Court of Claims) มีหน้าที่พิจารณาคดีที่เอกชน หรือนิติบุคคลฟ้องรัฐบาลสหรัฐอเมริกาเรียกค่าเสียหาย
- ศาลภาษีอากร (Tax Court) ทำหน้าที่วินิจฉัยข้อพิพาทระหว่างผู้เสีย ภาษีกับ กรมสรรพากร

3.1.2 ศาลอุทธรณ์ (Court of Appeals) เป็นศาลระดับกลางของศาลรัฐบาลกลาง ใช้ชื่อเป็นทางการว่า “U.S. Court of Appeals for the ... Circuit” (ศาลอุทธรณ์ ภาค...) ซึ่งมีจำนวน 11 ภาค (Circuit) และศาลอุทธรณ์เขตวอชิงตัน ดี.ซี. 1 ศาล กับอีก 1 ศาล รวมศาลอุทธรณ์ทั้งหมด 13 ศาล ทั้งนี้ ศาลอุทธรณ์แห่งชาติ (Federal Circuit) ตั้งขึ้นหลังสุดเมื่อ พ.ศ. 2526 ตั้งอยู่กรุงวอชิงตัน ดี.ซี. เป็นศาลพิเศษพิจารณาพิพากษาคดีอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีทรัพย์สินทางปัญญา การค้าระหว่าง ประเทศ รวมทั้งคดีที่อุทธรณ์มาจากศาลจังหวัดที่เกาะกวม เกาะเวอร์จิน และหมู่เกาะมาเรียนาเหนือ

3.1.3 ศาลฎีกา (Supreme Court) ตั้งอยู่ที่กรุงวอชิงตัน ดี.ซี. นับว่าเป็นศาลสุดท้าย สำหรับ ตัดสินข้อพิพาท ซึ่งมีความแตกต่างจากการพิจารณาคดีในชั้นศาลอุทธรณ์ กล่าวคือ ในชั้น ศาลอุทธรณ์ คู่ความฝ่ายที่แพ้คดีมีสิทธิอุทธรณ์คดีต่อศาลอุทธรณ์ได้เสมอ ซึ่งถือว่าเป็นสิทธิของ คู่ความฝ่ายที่แพ้คดีโดยเฉพาะ แต่ในศาลฎีกากลับตรงกันข้ามกับศาลอุทธรณ์ เพราะไม่ถือว่าการ ฎีกาเป็นสิทธิของคู่ความฝ่ายที่แพ้คดีแต่อย่างใด ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของศาลฎีกาเองว่าจะรับคดี ใดไว้ในการพิจารณา ซึ่งในทางปฏิบัติศาลฎีกาจะรับพิจารณาพิพากษาคดีที่มีประเด็นข้อกฎหมาย สำคัญมากเท่านั้น

3.2 ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับภาษีอากร¹⁴⁴

ศาลภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกามีการจัดตั้งเป็นศาลพิเศษขึ้นต่างหาก มี 3 ชั้นศาล ดังที่ได้กล่าวไปในเบื้องต้น ซึ่งทำหน้าที่พิจารณาข้อพิพาทระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีกับ หน่วยงานจัดเก็บภาษีของรัฐ และใช้ชื่อศาลว่า “United States Tax Court” โดยกำหนดเขตอำนาจ (Jurisdiction) ของศาล ภาษีไว้ในระเบียบศาลภาษีอากร (United States Tax Rules) เรื่องที่ 13 อัน เป็นอำนาจเหนือคดีดังต่อไปนี้

3.2.1 คดีที่ขึ้นสู่ศาลโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี ในเรื่องของคำสั่งที่ไม่สมบูรณ์ของ อธิบดี (Commissioner) จากการมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้ ภาษีมรดก ภาษีที่ดิน หรือภาษี

¹⁴⁴ สราวุธ ภักดิ์วิไลเกียรติ, อำนาจของศาลภาษีอากรและศาลปกครองในคดีภาษีอากรของไทย, (วิทยานิพนธ์มหาวิทยาลัย คณะ นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), หน้า 1.

ตาม ประมวลกฎหมาย ตอนที่ 41-44 ที่เกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต หรือภาษีอื่นที่อยู่ภายใต้คำสั่งของ อธิบดี

3.1.2 คดีที่ขึ้นศาลโดยผู้รับโอน (Transferee) หรือผู้ที่ได้รับมอบอำนาจ (Fiduciary) ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการมีหนังสือแจ้งโดยอธิบดีถึงผู้รับโอนหรือผู้ที่ได้รับมอบอำนาจนั้น ให้รับผิดชอบ เมื่อพิจารณาจากเขตอำนาจศาลแล้วพบว่า การพิจารณาคดีของศาลภาษีเป็นการพิจารณาคดีภาษีอากรในส่วนแบ่ง ดังนั้น ในส่วนของคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา เมื่อไม่มีศาลพิเศษที่จัดตั้งขึ้น เพื่อพิจารณาคดีไว้เป็นการเฉพาะ ศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา จึงอยู่ในเขต อำนาจของศาลยุติธรรม ซึ่งเป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีอาญาทั่วไป

3.3 ระบบภาษีอากร

ระบบภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกา มีการจัดเก็บภาษีตั้งแต่ระดับรัฐบาลกลาง (Federal) จนถึงระดับรัฐบาลท้องถิ่น เช่น รัฐ (State) เทศมณฑล (County) หรือเมือง (City) ทั้งนี้ ภาษีที่จัดเก็บโดยหน่วยงานระดับรัฐ เทศมณฑล และเมืองนั้น จะมีความแตกต่างกันออกไปตาม กฎระเบียบและนโยบายในแต่ละพื้นที่ ภาษีที่เรียกเก็บจึงมีความแตกต่างกันไป

หน่วยงานจัดเก็บภาษีของรัฐบาลกลาง คือ กรมสรรพากรหรือเรียกว่า IRS ซึ่งภาษี ที่เก็บมีหลายรูปแบบ เช่น ภาษีเงินได้ที่จ่ายให้กับรัฐบาลกลาง (Income taxes) ภาษีผู้รับจ้างงาน อิสระ (Self-employment tax) ภาษีการจ้างงาน (Employment taxes) ภาษีโดยประมาณ (Estimated taxes) ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) เป็นต้น

ภาษีระดับรัฐ (State Taxes) การประกอบธุรกิจต้องเสียภาษีตามกฎหมายที่กำหนด โดยรัฐบาลระดับรัฐและระดับท้องถิ่นในพื้นที่ที่ธุรกิจจดทะเบียน บริษัทหรือประกอบธุรกิจ ภาษีที่ เรียกเก็บในระดับรัฐและท้องถิ่นนั้น มีความแตกต่างกันไปตามพื้นที่ ภาษีที่เรียกเก็บในระดับรัฐมี หลายประเภท เช่น ภาษีเงินได้ (income tax) ภาษีแฟรนไชส์ (franchise tax) ภาษีการจ้างงาน (employer taxes) ภาษีสรรพสามิต (excise tax) เป็นต้น

3.4 อำนาจในการจัดเก็บภาษีอากร

ประเทศสหรัฐอเมริกา มีการปกครองในรูปแบบสาธารณรัฐ กล่าวคือ มีการบริหาร จัดการ โดยรัฐบาลกลาง (Federal Government) และรัฐบาลของมลรัฐ (States Government) กฎหมายรัฐธรรมนูญของประเทศสหรัฐอเมริกาให้อำนาจรัฐบาลกลางและรัฐบาลของมลรัฐต่าง ๆ จัดเก็บภาษีอากรเพื่อนำมาใช้จ่ายในการบริหารประเทศ¹⁴⁵

¹⁴⁵ ดูโดยทั่วไป Boris I. Bittker, “ข้อจำกัด ตามรัฐธรรมนูญเกี่ยวกับอำนาจการจัดเก็บภาษีของ รัฐบาลกลาง,” Tax Lawyer, Vol. 41 เลขที่ 1 น. 3.

อำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลกลาง (Federal Tax Authority) ซึ่งรัฐธรรมนูญของสหรัฐอเมริกา มาตรา 1 ข้อ 8 (1) ให้อำนาจรัฐบาลกลางในการออกกฎหมายภาษีอากรและมีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรเพื่อนำมาใช้จ่ายในการบริหารประเทศซึ่งบทบัญญัติดังกล่าววางเงื่อนไขไว้ 4 ประการ ดังนี้

1. General Welfare Clause เงื่อนไขเพื่อนำมาใช้หนี้สาธารณะ ซึ่งเกี่ยวกับการบริการขั้นพื้นฐานที่รวมถึงนำเงินภาษีมาใช้ป้องกันประเทศด้วย
2. Uniformity Clause เงื่อนไขในความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน คือ สามารถใช้บังคับเป็นการทั่วไปทั้งประเทศ
3. Apportionment of direct taxes เป็นเงื่อนไขเกี่ยวกับการจัดสรรในการจัดเก็บภาษีทางตรง
4. No taxes on exports เงื่อนไขเกี่ยวกับการยกเว้นการเก็บภาษีจากการส่งสินค้าออกจากมลรัฐต่าง ๆ ซึ่งรัฐธรรมนูญมาตรา 1 ข้อ 9 (5) ได้บัญญัติยกเว้นไว้ว่า เมื่อมีการส่งสินค้าออกจากมลรัฐหนึ่งไปยังอีกมลรัฐหนึ่งไม่ต้องเก็บภาษี

ส่วนอำนาจในการจัดเก็บภาษีของมลรัฐและรัฐบาลท้องถิ่น (State and Local Tax Jurisdiction) รัฐธรรมนูญของแต่ละมลรัฐให้อำนาจการจัดเก็บภาษีแก่มลรัฐต่าง ๆ และรัฐบาลท้องถิ่นภายในขอบเขตท้องที่ของตนตรงเท่าที่ไม่ละเมิดอำนาจของรัฐบาลกลาง เช่น รัฐบาลกลางมีอำนาจในการควบคุมการดำเนินธุรกิจระหว่างมลรัฐ ทำให้มลรัฐไม่สามารถเข้าไปจัดเก็บภาษีจากการดำเนินธุรกิจระหว่างมลรัฐได้ ภาษีอากรที่จัดเก็บในแต่ละมลรัฐนำไปเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารและจัดการบริการสาธารณะภายในมลรัฐของตน

หน่วยงานในการจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา (The Executive Branch) คือ กระทรวงการคลัง (Treasury Department) สำนักงานสรรพากร (Internal Revenue Service หรือ IRS) เป็นหน่วยงานหนึ่งที่จัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code หรือ IRC) ซึ่งเป็นกฎหมายในระดับรัฐบาลกลาง

IRS มีคณะกรรมการกำกับดูแลการทำงานของเจ้าหน้าที่ อำนาจหน้าที่ของ IRS จะเกี่ยวข้องดังนี้

1. การประเมินภาษี และการจัดเก็บภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกา
2. การบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมาย IRC ของประเทศสหรัฐอเมริกา

สำหรับการดำเนินการในการปฏิบัติงานของ IRS จะเกี่ยวกับการกำหนดแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี คัดเลือกแบบแสดงรายการเพื่อทำการตรวจสอบความถูกต้องในการจัดเก็บภาษีอากร รวมถึงบทบาทในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในระดับปกครอง และควบคุม

จำนวนภาษีอากรที่จะนำมาสู่ศาลภาษีอากร นอกจากนี้มีบทบาทในการให้คำแนะนำผู้เสียภาษีในการยื่นแบบให้ถูกต้อง ช่วยเหลือผู้เสียภาษีในการใช้และตีความตามบทบัญญัติใน IRC

3.5 บทบาทและหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีของ IRS

บทบาทของ IRS ในการตรวจสอบแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีเงินได้ในประเทศ ตามปกติผู้เสียภาษีเงินได้จะเป็นผู้ประเมินภาษีด้วยตนเอง ซึ่งเรียกว่า Self Assessment จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในวันที่ 15 เมษายนของทุกปี หลังจากนั้น IRS จะทำการสุ่มแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้มาตรวจสอบ ขั้นแรกตรวจสอบเพื่อหาข้อผิดพลาดทางการคำนวณ ขั้นที่สอง จะใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในกรณีที่มีความสลับซับซ้อนในการตรวจแบบเข้มเพื่อดูว่านอกจากคำนวณผิดพลาดแล้ว แบบแสดงรายการเสียภาษีที่ยื่นมานั้นเป็นเท็จหรือไม่ เช่น ผู้เสียภาษีอ้างข้อเท็จจริงใด ๆ ที่ทำให้เสียภาษีน้อยลง หาก IRS ตรวจพบแบบแสดงรายการเสียภาษีดังกล่าวถูกส่งไปตรวจสอบอีกขั้นตอนหนึ่งซึ่งเรียกว่า Tax Audit

Tax audit เป็นเจ้าหน้าที่ของ IRS ที่ตั้งขึ้นมาเป็นการเฉพาะกิจเพื่อทบทวนแบบแสดงรายการเสียภาษีที่ถูกส่งเข้ามาในกระบวนการนี้ ซึ่งผู้เสียภาษีจะได้รับแจ้งจาก IRS ว่าแบบแสดงรายการถูกตรวจสอบให้ผู้เสียภาษีเงินได้นำหลักฐานมาแสดงโดย IRS จะแจ้งวัน เวลา สถานที่ อาจเป็นสำนักงานภาษีท้องถิ่นของ IRS หรืออาจเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่อาจไปตรวจสอบ ณ ที่ทำการของผู้เสียภาษีเอง ขึ้นอยู่กับผู้เสียภาษีว่าเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ถ้าเป็นบุคคลธรรมดาส่วนใหญ่ IRS จะให้ผู้เสียภาษีนำหลักฐานต่าง ๆ มาแสดงที่สำนักงานท้องถิ่น แต่ถ้าเป็นนิติบุคคล IRS จะออกไปตรวจปฏิบัติการ ณ ที่ทำการเพื่อเป็นการง่ายเพราะหลักฐานต่าง ๆ จะปรากฏอยู่ที่ทำการแล้ว

การอุทธรณ์การคัดค้านการประเมิน (Administrative Protests and Appeals) หาก IRS ตรวจสอบแล้วพบว่า ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้โดยจงใจยื่นแบบไม่ถูกต้อง ก็จะมีหนังสือแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีทราบ หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับจำนวนภาษีอากรก็จะเข้าสู่กระบวนการคัดค้านการประเมิน

เมื่อ IRS มีหนังสือแจ้งการประเมินแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรที่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงซึ่งเรียกว่า The Thirty Day Letter ให้ผู้เสียภาษีทราบ ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ของ IRS ภายใน 30 วัน หากผู้เสียภาษีอุทธรณ์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะแจ้งให้ผู้อุทธรณ์นำตัวแทนอาจเป็นทนายความหรือนักบัญชีมาชี้แจงพร้อมก็นำเอกสารต่าง ๆ มาแสดงกับคณะกรรมการและมีการประชุมร่วมกัน ถ้าตกลงกันได้คณะกรรมการมีอำนาจรับกับจำนวนเงินหรือที่ผู้เสียภาษียินยอมจ่ายตามที่ถูกประเมิน (ซึ่งกรณีนี้จะต่างกับกรณีของ Tax Audit เจ้าหน้าที่ประเมิน ไม่มีอำนาจตกลงกับผู้เสียภาษีว่าจะรับจำนวนเงินหรือที่ผู้เสียภาษีจ่ายภาษีตามที่ถูกประเมิน) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรยอมชำระค่าภาษีเพิ่มเติมตามการประเมิน ทำให้คดีภาษี

อากรระงับ อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีอาจมีสิทธิดำเนินการขอคืนภาษีอากร โดยดำเนินการขอคืนจาก IRS และรอให้พ้นระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่ได้ยื่นข้อเรียกร้องขอคืน หรือ IRS ได้ส่งหนังสือปฏิเสธการขอคืน (Notice of Disallowance of the Claim) ผู้เสียภาษีอาจใช้สิทธิยื่นฟ้องคดีต่อศาล U.S. District court หรือศาล U.S. court of Federal Claims

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเพิกเฉยไม่ดำเนินการใด ๆ ภายใน 30 วัน IRS จะส่งหนังสือซึ่งเรียกว่า “The Ninety Day Letter” เพื่อแจ้งแก่ผู้เสียภาษีให้ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรของสหรัฐได้ภายใน 90 วัน หนังสือดังกล่าวแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระ หากผู้เสียภาษีมีความประสงค์ฟ้องร้องต่อศาล สามารถร้องขอให้ยกเลิกหนังสือแจ้งการประเมินก็ต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ภายใน 30 วัน และขอให้ IRS ดำเนินการออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีฟ้องคดีต่อศาลภายใน 90 วันทันทีโดยไม่ต้องรอให้พ้นเงื่อนไข 30 วันก็ได้ ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถดำเนินการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรเร็วขึ้น การดำเนินการออกหนังสือแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีฟ้องคดีต่อศาลภายใน 90 วัน นั้นสำคัญมากในกรณีของการประเมินภาษีที่ชำระไม่ถูกต้องครบถ้วน เพราะว่าหากผู้เสียภาษีไม่ดำเนินการอุทธรณ์หรือฟ้องร้องคดีต่อศาลภายในระยะเวลาดังกล่าว IRS จะส่งหนังสือแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรค้างภายใน 60 วันนับแต่การประเมินยุติ และให้ผู้เสียภาษีชำระค่าภาษีอากรค้างภายใน 10 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง หากเพิกเฉย IRS มีอำนาจยึดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรเพื่อมาชำระหนี้ภาษีอากรได้¹⁴⁶

3.6 มาตรการทางกฎหมายในการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

สำหรับการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาในความผิดพลาดในการกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษีเป็นเจตนา ในประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีสำนักงานสอบสวนกลาง (เอฟ บี ไอ) ซึ่งโดยปกติจะทำงานประสานกับสำนักงานอัยการท้องถิ่นโดยตรง เมื่อทำการสืบสวนสอบสวนเสร็จก็จะส่งต่อไปยังสำนักงานอัยการท้องถิ่น เพื่อพิจารณาว่าจะสั่งฟ้องคดีหรือไม่ ทั้งนี้วิธีพิจารณาคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาจะมีความแตกต่างกันไปโดยหลักจะทำการสืบสวนสอบสวนโดยมีการสืบสวนสอบสวนทางอาญาของสำนักงานผู้รับผิดชอบจัดเก็บภาษีอากรนั้น ๆ เช่น หน่วยสืบสวนคดีอาญาของหน่วยงานสรรพากร¹⁴⁷ (Internal Revenue Service, Criminal Investigation Section: IRS-CI) ซึ่งเจ้าหน้าที่จะได้รับการฝึกฝนให้เชี่ยวชาญในทางเทคนิคและระบบการบังคับใช้กฎหมาย อีกทั้งยังได้รับการฝึกฝนให้มีความรู้ทางบัญชีเป็นอย่างดีอีกด้วย เมื่อ

¹⁴⁶ สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์. วารสารศาลยุติธรรมปริทัศน์.

¹⁴⁷ David W” Neubauer, and SStephen S. Meinhold Judicial Process: Law, Courts, and Politics in the United States. 2007.

ทำการสืบสวนพร้อมกับทำความเข้าใจควรตั้งฟ้อง ขั้นตอนของการกลั่นกรองในลำดับต่อมาอย่างน้อยที่สุดจะมีสองขั้นตอนเป็นการทบทวนดุลยพินิจและความชอบด้วยกฎหมายโดยหน่วยงานสรรพากร ขั้นตอนหนึ่งและโดยพนักงานอัยการอีกขั้นตอนหนึ่ง ต่างจากเดิมที่หน่วยงานสรรพากรจะต้องส่งเรื่องไปยังกรมการภาษี กระทรวงยุติธรรม ที่ตั้งอยู่ ณ กรุงวอชิงตัน ดี.ซี. ซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีความชำนาญพิเศษในเรื่องการบังคับใช้กฎหมายภาษีที่มีโทษทางอาญาเป็นผู้ทบทวนคดีและตัดสินใจว่าจะตั้งฟ้องหรือไม่ องค์การของรัฐบาลกลางที่เข้ามาเกี่ยวข้องนอกจากสำนักงานสอบสวนกลางแล้ว ยังมีสำนักงานตรวจสอบภาษีอากร (Bureau of Internal Revenue) เฉพาะกรณีเกี่ยวกับภาษี สำนักงานศุลกากร (U.S. Customs Service) อันเป็นองค์กรที่จัดตั้งขึ้นเป็นพิเศษอีกด้วย

กระบวนการทางกฎหมายของสหรัฐอเมริกาได้กำหนดความผิดเกี่ยวกับภาษีโดยการขอลี้ภัยอันเป็นเท็จ ซึ่งการกระทำดังกล่าวยังเป็นการกระทำฐานรายงานเอกสารอันเป็นเท็จหรือให้การเท็จ หรือส่งเอกสารเท็จ (false statement) เพื่อฉ้อโกงเงินของรัฐ อันเป็นความผิดร้ายแรงเช่นกันอีกด้วย จึงให้มีบทลงโทษเป็น 2 ส่วน คือ มีทั้งกระบวนการลงโทษทางกฎหมายอาญา (criminal penalties) และกระบวนการลงโทษทางกฎหมายแพ่ง (civil penalties) ซึ่งผู้กระทำความผิด อาจจะถูกฟ้องบังคับโดยทั้งสองกระบวนการไปพร้อม ๆ กัน¹⁴⁸ หรือแยกจากกันก็ได้ ตัวอย่างเช่น การฉ้อโกงหลักทรัพย์ ในขณะที่มีการดำเนินคดีอาญากันไป รัฐบาลก็อาจยื่นคำฟ้องทางแพ่งเพื่อยึดทรัพย์และบังคับให้เสียค่าปรับทางแพ่งได้อีกส่วนหนึ่งต่างหากหรือพร้อมกันไปก็ได้

3.7 การสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

Internal Revenue Service, Criminal Investigation (IRS-CI) คือหน่วยงานบังคับใช้กฎหมายของรัฐบาลกลางของสหรัฐอเมริกาที่รับผิดชอบในการตรวจสอบการละเมิดทางอาญาที่อาจเกิดขึ้นของประมวลรัษฎากรภายในของสหรัฐอเมริกาและอาชญากรรมทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เช่น การฟอกเงิน การละเมิดสกุลเงิน การฉ้อโกงเกี่ยวกับการโจรกรรมข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับภาษี และการจัดหาเงินทุนของผู้ก่อการร้ายที่ส่งผลเสียต่อการบริหารภาษี ในขณะที่หน่วยงานของรัฐบาลกลางอื่น ๆ ยังมีเขตอำนาจศาลสอบสวนสำหรับการฟอกเงินและพระราชบัญญัติความลับของธนาคารบางส่วนของกรมการละเมิด IRS-CI เป็นหน่วยงานของรัฐบาลกลางเพียงแห่งเดียวที่สามารถตรวจสอบการละเมิดทางอาญาที่อาจเกิดขึ้นของประมวลรัษฎากรภายในในลักษณะที่มุ่งสร้างความเชื่อมั่นในระบบภาษีและยับยั้งการละเมิดกฎหมายภาษี หน่วยสืบสวนคดีอาชญากรรมเป็นส่วนหนึ่งของกรมสรรพากรซึ่งจะเป็นสำนักงานภายในสหรัฐอเมริกา

¹⁴⁸ Elina N. Moustaira. Comparative Law: University Courses.2004

เจ้าหน้าที่พิเศษของ IRS-CI มักเรียกว่า "ผู้สืบสวนคดีอาญา" จะถูกฝึกด้วยโปรแกรมพิเศษการฝึกอบรมขั้นพื้นฐาน (SABT) ที่รัฐบาลกลางกำหนด เจ้าหน้าที่พิเศษของ IRS-CI เป็นพนักงานใน IRS ที่ได้รับอนุญาตให้พกพาและใช้อาวุธปืน¹⁴⁹ และผู้สืบสวนคดีอาญาของ IRS ได้รับอนุญาตให้ทำการจับกุม¹⁵⁰ ภายใต้กฎหมายของรัฐบาลกลางด้วย โดยขั้นตอนในการสอบสวนคดีอาญามีดังนี้¹⁵¹

3.7.1 การเริ่มต้นสอบสวนคดีอาญา กองสอบสวนคดีอาญาของสรรพากรบริการดำเนินการสืบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับการละเมิดข้อกล่าวหาของประมวลรัษฎากรภายในพระราชบัญญัติความลับของธนาคาร และบทบัญญัติการฟอกเงินต่าง ๆ ผลการสอบสวนเหล่านี้จะถูกส่งต่อไปยังกระทรวงยุติธรรมเพื่อขอคำแนะนำในการดำเนินคดี

3.7.2 แหล่งที่มาของการสอบสวนคดีอาญาสำหรับเจ้าหน้าที่พิเศษของ IRS การสืบสวนคดีอาญาสามารถเริ่มต้นได้จากข้อมูลที่ได้รับจากภายใน IRS เมื่อตัวแทนรายได้ (ผู้ตรวจสอบ) เจ้าหน้าที่สรรพากร (การรวบรวม) หรือนักวิเคราะห์การสืบสวนตรวจพบการถือโง่งที่อาจเกิดขึ้น ข้อมูลยังได้รับจากสาธารณะเป็นประจำรวมถึงการสอบสวนอย่างต่อเนื่องโดยหน่วยงานบังคับใช้กฎหมายอื่น ๆ หรือสำนักงานอัยการของสหรัฐอเมริกาทั่วประเทศ

3.7.3 การวิเคราะห์เบื้องต้นและการอนุมัติการสอบสวน ตัวแทนพิเศษวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อพิจารณาว่าอาจมีการถือโง่งภาษีทางอาญาหรืออาชญากรรมทางการเงินอื่น ๆ เกิดขึ้น มีการประเมินข้อมูลที่เกี่ยวข้อง กระบวนการเบื้องต้นนี้เรียกว่า "การสอบสวนเบื้องต้น" หัวหน้างานส่วนหน้าของตัวแทนพิเศษตรวจสอบข้อมูลเบื้องต้นและตัดสินใจที่จะอนุมัติหรือปฏิเสธการพัฒนาข้อมูลต่อไป หากผู้บังคับบัญชาอนุมัติ จะได้รับอนุมัติจากหัวหน้าสำนักงาน ซึ่งเป็นตัวแทนพิเศษที่รับผิดชอบ เพื่อเริ่ม "การสอบสวนคดีอาญาในเรื่อง" ณ จุดนี้ ผู้บริหาร CI อย่างน้อยสองชั้นได้ตรวจสอบเนื้อหา "การสอบสวนเบื้องต้น" และพิจารณาว่ามีหลักฐานเพียงพอที่จะเริ่มการสอบสวนคดีอาญาในหัวข้อ

3.7.4 การดำเนินการสอบสวนคดีอาญา เมื่อมีการเปิดการสอบสวน เจ้าหน้าที่พิเศษจะได้รับข้อเท็จจริงและหลักฐานที่จำเป็นในการสร้างองค์ประกอบของการกระทำผิดทางอาญา มีการใช้เทคนิคการสืบสวนต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐาน รวมถึงการสัมภาษณ์พยาน

¹⁴⁹ United States Code Title 26 มาตรา 7608 (a)(1)

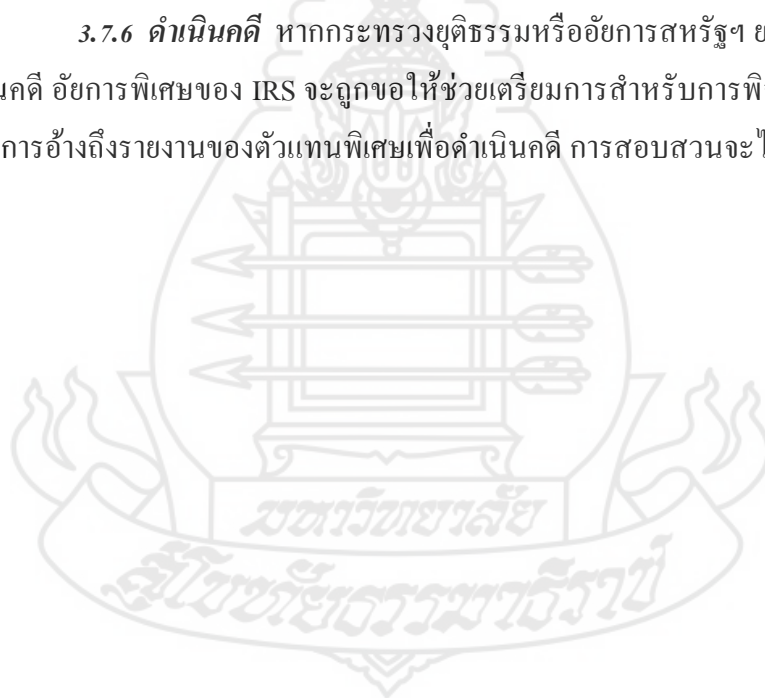
¹⁵⁰ United States Code Title 26 มาตรา 7608 (a)(3)

¹⁵¹ "คู่มือสรรพากร" หมวดที่ 1 การสอบสวนทางปกครองและกระบวนการสอบสวนทั่วไป.

บุคคลภายนอก การเฝ้าระวัง การดำเนินการหมายค้น หมายเรียกบันทึกของธนาคาร และการตรวจสอบข้อมูลทางการเงิน โดยมีตัวแทนพิเศษทำงานอย่างใกล้ชิดกับ IRS Chief Counsel Criminal Tax Attorneys ในระหว่างการสอบสวนคดีอาญา กระบวนการนี้ช่วยให้แน่ใจว่าทุกแง่มุมทางกฎหมายของการสอบสวนและคำแนะนำในการดำเนินคดีได้รับการจัดการอย่างถูกต้อง

3.7.5 คำแนะนำในการดำเนินคดีโดยตัวแทนพิเศษ หลังจากรวบรวมและวิเคราะห์หลักฐานทั้งหมดแล้ว เจ้าหน้าที่พิเศษและผู้บังคับบัญชาของเขาหรือเธออาจตัดสินใจว่าหลักฐานไม่ยืนยันว่ามีกรก่ออาชญากรรม ซึ่งในกรณีนี้การสอบสวนจะ 'ยุติ' หรือมีหลักฐานเพียงพอที่จะสนับสนุนคำแนะนำในการดำเนินคดี ซึ่งในกรณีนี้ตัวแทนจะดำเนินการจัดทำรายงานเป็นลายลักษณ์อักษรซึ่งมีรายละเอียดการค้นพบการละเมิดกฎหมายและแนะนำให้ดำเนินคดี รายงานนี้เรียกว่า "รายงานตัวแทนพิเศษ" และได้รับการตรวจสอบโดยเจ้าหน้าที่จำนวนมาก ซึ่งการตรวจสอบแต่ละระดับอาจกำหนดว่าหลักฐานไม่สามารถยืนยันการฟ้องร้องทางอาญาและการสอบสวนไม่ควรถูกดำเนินคดี

3.7.6 ดำเนินคดี หากกระทรวงยุติธรรมหรืออัยการสหรัฐฯ ยอมรับการสอบสวนเพื่อดำเนินคดี อัยการพิเศษของ IRS จะถูกขอให้ช่วยเตรียมการสำหรับการพิจารณาคดี อย่างไรก็ตาม เมื่อมีการอ้างถึงรายงานของตัวแทนพิเศษเพื่อดำเนินคดี การสอบสวนจะได้รับการจัดการโดยอัยการ



บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาการเพิ่มอำนาจเจ้าหน้าที่สรรพากรเป็นพนักงานสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานหลักในการจัดเก็บภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง โดยเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจะเป็นผู้กำกับดูแลผู้เสียภาษีและติดตามผลอย่างใกล้ชิด เนื่องจากผู้เสียภาษีมักมีผู้ที่ปฏิบัติตามกฎหมายและผู้ที่หลีกเลี่ยงภาษี แต่ในอีกแง่หนึ่ง การเสียภาษีก็นับเสมือนการที่รัฐบังคับเอาทรัพย์สินของเอกชน แล้วโยกย้ายมาเป็นทรัพย์สินของรัฐ ทั้งนี้ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรเป็นการจัดเก็บบนหลักการประเมินตนเองของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ซึ่งหน้าที่ดังกล่าวนั้นก็เป็นขั้นตอนที่ยุ่งยากและซับซ้อน ทำให้มีผู้เสียภาษีอากรจำนวนมากยังขาดความรู้ความเข้าใจทางภาษีอากร ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือยื่นไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน ส่งผลให้ถูกประเมินภาษีย้อนหลัง พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ซึ่งเมื่อนำมารวมกันแล้วถือเป็นเงินจำนวนมาก ทำให้บางรายไม่ยอมชำระภาษีเหล่านี้ นำไปสู่การพยายามไม่เข้าสู่ระบบผู้เสียภาษีหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามรายได้ที่เกิดขึ้นจริง ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและความไม่เท่าเทียมแก่ผู้เสียภาษีอย่างถูกต้อง โดยในปัจจุบันคดีเกี่ยวกับภาษีอากรมีจำนวนเพิ่มมากขึ้นเรื่อย ๆ และก่อให้เกิดมูลค่าความเสียหายต่อรัฐเป็นจำนวนมาก

ปัจจุบันการถือโงงภาษีตามประมวลรัษฎากร มีหลากหลายวิธีและสลับซับซ้อนมากขึ้น ทั้งที่หลอกลวงโดยตรงและหลอกลวงทางอ้อม ซึ่งในรอบ 5 ปีที่ผ่านมา มีผู้ถือโงงภาษีอากรเฉพาะที่ถูกจับได้จำนวน 287 คดี มีมูลค่าความเสียหายที่เกิดขึ้นเป็นจำนวนเงินสูงถึง 3,000 ล้านบาท ซึ่งการโงงแต่ละครั้งนั้นได้มีการพัฒนารูปแบบ วิธีคิด วิธีการทำงานที่เปลี่ยนแปลงไป ทำให้ยากต่อการตรวจสอบความถูกต้อง จนเป็นช่องทางให้มีจำนวนผู้ทุจริตต่อระบบภาษีอากรเพิ่มมากขึ้น ซึ่งถือได้ว่าเป็นภัยร้ายแรงต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจของประเทศชาติ และถ้าหากปล่อยให้ขบวนการเหล่านี้มีการเจริญเติบโตต่อไปเรื่อย ๆ ในไม่ช้าสภาพเศรษฐกิจของประเทศชาติก็จะถูกทำลาย ซึ่งวิธีการ โงงภาษีของอาชญากรทางเศรษฐกิจที่นับวันจะลึกลับซับซ้อนขึ้นสามารถจัดอันดับได้ดังนี้¹⁵²

¹⁵² สำนักงานบัญชีเอสเอ็มแอลอดิท, "10 กลโงงภาษี," 2558,

1. การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ไม่ได้ประกอบกิจการจริง คิดเป็น 24%

วิธีการนี้บริษัทไม่ได้ประกอบกิจการจริง แต่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อประโยชน์ในการขอคืนภาษี ซึ่งบางรายอ้างว่าเป็นผู้ส่งออกแต่ไม่ได้มีการส่งสินค้าจริงและบางรายก็ไม่ได้ทำกิจการอะไร มีลักษณะเป็นที่อยู่อาศัยมากกว่า โดยจะขอภาษีจากใบกำกับภาษีปลอมเมื่อขอคืนภาษีได้สักระยะหนึ่งก็จะปิดกิจการไป แล้วไปเปิดตัวบริษัทใหม่และดำเนินการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับดำเนินการขอคืนภาษีเวียนไปเช่นนี้เรื่อย เป็นความผิดฐานจงใจแจ้งข้อความเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือน้อ โกงด้วยกลอุบาย ตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

2. การขายใบกำกับภาษี คิดเป็น 20.5%

ผู้ประกอบการมีสถานประกอบการจริง และมีการประกอบธุรกิจจริงมีรายรับจากสินค้าที่ซื้อขายจริง แต่ได้นำใบกำกับภาษีที่ผู้ซื้อไม่ต้องการ ไปขายให้กับผู้ประกอบการที่ต้องการ ใบกำกับภาษี เพื่อขอคืนภาษีจากรัฐหรือทำให้เสียภาษีน้อยลง ส่วนใหญ่มักพบกับธุรกิจประเภทปั้มน้ำมัน หรือผู้ประกอบการที่ขายสินค้าให้กับผู้บริโภคชั้นสุดท้าย ซึ่งมักจะไม่ต้องการใบกำกับภาษี เป็นความผิดฐานออกใบกำกับภาษีโดยมิได้มีการประกอบกิจการจริง ตามมาตรา 90/4(3) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

3. การปลอมใบกำกับภาษีของบริษัทที่มีชื่อเสียง คิดเป็น 17.5%

วิธีการนี้ผู้ทุจริตจะทำการปลอมใบกำกับภาษีขึ้นมาเอง ส่วนใหญ่มักจะเกิดขึ้นในธุรกิจก่อสร้าง ซึ่งมักจะปลอมใบกำกับภาษีของบริษัทผู้ขายส่งรายใหญ่ที่มีเครือข่ายการขายส่งกระจายทั่วประเทศ ทำให้ยากต่อการตรวจสอบว่าใบกำกับภาษีที่ทำขึ้นมาเป็นของจริง หรือของปลอม โดยในบางครั้งผู้ซื้อใบกำกับภาษีก็สามารถตรวจสอบได้ว่าเป็นของปลอม แต่ส่วนใหญ่จะไม่ทราบว่าเป็นของปลอม เป็นความผิดฐาน โดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี ตามมาตรา 90/4(7) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

4. การตั้งบริษัทหลาย ๆ ทอดออกใบกำกับภาษีให้กันเอง โดยไม่ได้ประกอบกิจการจริง คิดเป็น 11%

วิธีการนี้จะมีการจัดตั้งบริษัทขึ้นมาหลาย ๆ แห่ง โดยจะทำเป็นขบวนการเพื่อให้ยากต่อการตรวจสอบ โดยจะออกใบกำกับภาษีซื้อขายแก่กันเป็นทอด ๆ โดยทอดสุดท้ายจะแสดงตัว เป็นผู้ส่งออก ซึ่งความจริงแล้วไม่ได้มีการส่งออกสินค้าเลย แต่จะมีการปลอมใบขนสินค้า และ

ใบตั้งซื้อสินค้าจากต่างประเทศเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งวิธีการนี้กรมสรรพากรได้ส่งเจ้าหน้าที่ไปตรวจสอบยังประเทศที่ถูกอ้างถึง จนทำให้สามารถจับกุมผู้ทุจริตมาลงโทษได้ เป็นความผิดฐานจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิที่จะออกเอกสารดังกล่าว ตามมาตรา 90/4(1) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

5. สำนักงานบัญชีปลอมเอกสารหรือสับเปลี่ยนใบกำกับภาษี คิดเป็น 9.5%

สำนักงานบัญชีมักจะรับทำบัญชีให้ลูกค้าหลาย ๆ ราย และจะมีการสับเปลี่ยนใบกำกับภาษีทั้งโดยเจตนาและไม่เจตนา โดยทำการแต่งยอดภาษีขึ้นมาใหม่ให้เพิ่มขึ้นหรือลดลง ซึ่งจะทำให้ยอดการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มมีการเปลี่ยนแปลงในจำนวนที่ลดลง เป็นความผิดฐานโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี ตามมาตรา 90/4(7) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

6. การออกใบกำกับภาษีโดยไม่ถูกต้องกฎหมาย คิดเป็น 7.5%

ผู้ที่กระทำจะปลอมแปลงว่าเป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อออกใบกำกับภาษีปลอมและขายให้กับผู้ต้องการซื้อใบกำกับภาษี ซึ่งวิธีการนี้ได้รับความนิยมนอกจากเหล่ามีจลาจลพวัก เป็นความผิดฐานโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี ตามมาตรา 90/4(7) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

7. การพิมพ์ใบกำกับภาษีใช้เองโดยไม่มีการซื้อขาย คิดเป็น 4.5%

วิธีการนี้เป็นการพิมพ์ใบกำกับภาษีขึ้นมาเอง โดยจะลงรายการซื้อขายต่าง ๆ ลงไปที่ความจริงไม่ได้มีการซื้อขายเกิดขึ้น แล้วจึงนำใบกำกับภาษีไปยื่นขอรับภาษีคืนอีกรอบ เป็นความผิดฐานโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี ตามมาตรา 90/4(7) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

8. การปลอมใบขนสินค้า และใบกำกับภาษีเพื่อขอภาษีคืน คิดเป็น 3%

วิธีการนี้ผู้ทุจริตจะอ้างว่าเป็นการส่งออก แต่มิได้มีการขนส่งสินค้าจริง โดยออกใบขนสินค้าปลอมขึ้นมา เพื่อออกใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานในการยื่นขอภาษีคืน จึงทำให้สามารถโกงภาษี ซึ่งเจ้าหน้าที่ไม่สามารถตรวจสอบได้ทันที เพราะว่าภาษีขาจากการส่งออกจะมีอัตราเป็นศูนย์ เป็นความผิดฐานจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม กระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใด

ทำนองเดียวกัน ตามมาตรา 90/4(6) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

9. การจัดทำใบกำกับภาษีขึ้นมา 2 ชุดเหมือนกัน คิดเป็น 2%

โดยจะพิมพ์แบบใบกำกับภาษีขึ้นมา 2 ชุด ซึ่งทั้ง 2 ชุดนี้จะมีเลขที่เดียวกันและเมื่อมีการขายสินค้าออกไปแล้ว ก็จะทำให้มียอดการขายซ้ำซ้อนกัน 2 ครั้ง ด้วยการใ้ใบกำกับภาษีเล่มที่เลขที่เดียวกัน วิธีการนี้จะทำให้ผู้ขายสามารถหลบยอดภาษีจากใบกำกับภาษีขายอีกชุดได้ โดยสามารถยื่นชำระภาษีเพียงยอดการขายเพียงครั้งเดียว และเพื่อให้ยากต่อการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ในคราวเดียวกัน แต่สามารถตรวจสอบพบภายหลังได้ เป็นความผิดฐานโดยเจตนาทำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี ตามมาตรา 90/4(7) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

10. การออกภาษีขายต่ำกว่าราคาจริง คิดเป็น 0.5%

วิธีการนี้มักจะเกิดขึ้นกับธุรกิจขายสินค้าที่ยากต่อการตรวจสอบในเรื่องราคา เช่น ธุรกิจอัญมณี เมื่อมีการซื้อขายสินค้ากันแล้ว ลูกค้านำรายที่ไม่ได้รับใบกำกับภาษี หรือไม่ต้องการรับใบกำกับภาษี จึงเกิดช่องโหว่ให้ผู้ขายสามารถออกใบกำกับภาษีขายในราคาที่ต่ำกว่าราคาจริงได้ เช่น เมื่อมีการขายเพชรให้กับลูกค้าในราคา 100,000 บาท โดยลูกค้าไม่ได้รับใบกำกับภาษีไว้เป็นหลักฐานการซื้อขาย ทำให้ผู้ขายสามารถออกใบกำกับภาษีในราคา 10,000 บาทได้ ยอดการขายในครั้งนี้จะต่ำกว่าความเป็นจริงทันที และทำให้ยอดการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะลดลง ทำให้รัฐได้รับภาษีน้อยลง เป็นความผิดฐานจดทะเบียน โดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ลงรายการ หรือลงรายการเป็นเท็จในรายงานตามมาตรา 87 มีความผิดตามมาตรา 90/4(4) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

จากวิธีการโกงภาษีดังกล่าว จะเห็นได้ว่าการโกงภาษีมีหลากหลายรูปแบบ มีความสลับซับซ้อนมากขึ้นทำให้ยากแก่การตรวจสอบ ซึ่งแม้กระทั่งเจ้าหน้าที่สรรพากรเองยังต้องหาวิธีการหรือพัฒนารูปแบบใหม่ ๆ ในการตรวจสอบภาษีเพื่อให้รู้เท่าทันกลโกงและเพื่อไม่ให้เกิดความเสียหายต่อประเทศชาติ ดังนั้น การดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร จึงถือเป็นการใช้มาตรการบังคับทางอาญาเพื่อป้องปรามและลงโทษผู้เสียภาษีอากรที่มีเจตนาหลีกเลี่ยงหรือทุจริตและสร้างความเสียหายให้แก่ส่วนรวม

ดังนั้น กระบวนการสอบสวนจึงเป็นกระบวนการยุติธรรมทางอาญาที่มีความสำคัญต่อการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาเป็นอย่างยิ่ง การสอบสวนคดีอาญา

เกี่ยวข้องกับคดีภาษีอากร เกิดจากข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรกับผู้กระทำความผิดตามกฎหมายภาษีอากร อันเนื่องมาจากการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีโทษทางอาญานั้นมีทั้งความผิดที่มีโทษร้ายแรงและที่สามารถเปรียบเทียบระดับคดีในชั้นฝ่ายปกครองได้ หากความผิดดังกล่าวสามารถเปรียบเทียบระดับคดีได้ หน่วยงานจัดเก็บภาษีก็จะต้องสืบสวนสอบสวนการกระทำความผิดและเปรียบเทียบระดับคดีตามหลักเกณฑ์ขั้นตอนและวิธีการตามที่สารบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรแต่ละประเภทกำหนดไว้ หากเป็นความผิดที่มีโทษร้ายแรงหรือเป็นความผิดที่มีโทษไม่ร้ายแรงแต่ผู้กระทำความผิดไม่ยินยอม ตกลงเปรียบเทียบเพื่อระดับคดี หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องส่งผลการดำเนินคดีให้แก่พนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาดำเนินการสอบสวนคดีต่อไป

การสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องอยู่ 3 ฉบับ ได้แก่ ประมวลรัษฎากร ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ปัญหาการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรเกิดขึ้นเนื่องมาจากความไม่ต่อเนื่องของระบบกฎหมายในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรระหว่างประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญากับประมวลรัษฎากร โดยมีประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 เป็นตัวเชื่อมโยง กล่าวคือ ประมวลรัษฎากรเป็นตัวบทบัญญัติที่วางองค์ประกอบการกระทำความผิดทางอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ส่วนประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเป็นบทบัญญัติที่กำหนดถึงขั้นตอนในการดำเนินคดีอาญา ตั้งแต่ขั้นกำหนดคดีจนถึงชั้นบังคับคดี ซึ่งความผิดทางอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นความผิดทางอาญาประเภทหนึ่ง จึงต้องเข้าสู่กระบวนการดำเนินคดีอาญาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา แต่ทั้งนี้จะต้องผ่านขั้นตอนการร้องทุกข์กล่าวโทษตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 เสียก่อน กล่าวคือ ประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ได้วางหลักไว้ว่า “ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่ดำเนินการตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร” ซึ่งจะเห็นได้ว่ามีเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องเด่นชัดในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร คือ เจ้าพนักงานสรรพากร และเจ้าพนักงานตำรวจ

ปัจจุบันการกระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากรเพิ่มขึ้นมาก และได้สร้างความเสียหายต่อประเทศชาติและประชาชนโดยส่วนรวมเป็นอย่างยิ่ง และไม่สามารถติดตามเงินภาษีดังกล่าวกลับคืนมาได้ เนื่องจากช่องโหว่ของกฎหมาย ทำให้เกิดการโยกย้าย ถ่ายเททรัพย์สินที่เกิดจากการกระทำความผิดก่อนถูกอายัด เพราะกระบวนการในการดำเนินคดี อำนาจในการจับกุมและสอบสวนเป็นของตำรวจ หลังจากนั้นต้องส่งเรื่องฟ้องศาลฯ ขออำนาจศาล หรือขออำนาจของคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินในการอายัดทรัพย์สิน ซึ่งกระบวนการดังกล่าวต้องใช้เวลา ทำ

ให้ไม่สามารถอายัดธุรกรรมทางการเงินได้ทันที หากเจ้าหน้าที่สรรพากรมีอำนาจในการจับกุม และสอบสวนคดีได้ ก็จะสามารถนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษได้อย่างรวดเร็ว และเพื่อเป็นการป้องปรามมิให้เกิดการกระทำความผิดซ้ำอีก ก็จะทำให้รัฐเสียหายน้อยลง

กระบวนการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรดังกล่าวจึงยังมีความไม่เหมาะสมในบางประการ เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกระบวนการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกาแล้ว อาจมีประเด็นปัญหาที่ต้องพิจารณาดังนี้

ตารางที่ 4.1 การตรวจค้น ยึดหรืออายัด จับกุม

กรมสรรพากร (ประมวลรัษฎากร)	กฎหมายอื่น (ประเทศไทย)	ประเทศสหรัฐอเมริกา
กรมสรรพากรมีอำนาจที่ ดำเนินการตรวจค้น ยึดหรือ อายัดทรัพย์สินตามประมวล รัษฎากร แต่การดำเนินการ ดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นการ สอบสวนแต่อย่างใด	- อำนาจ การตรวจค้น ยึดหรือ อายัด จับกุม ของเจ้าพนักงาน ตำรวจ เป็นการดำเนินการซึ่ง อาศัยอำนาจตามประมวล กฎหมายวิธีพิจารณาความ อาญา - อำนาจ การตรวจค้น ยึดหรือ อายัด จับกุม ของเจ้าพนักงาน สรรพสามิต เป็นการ ดำเนินการซึ่งอาศัยอำนาจ พระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2560 - อำนาจ การตรวจค้น ยึดหรือ อายัด จับกุม ของเจ้าพนักงาน ศุลกากร เป็นการดำเนินการซึ่ง อาศัยอำนาจพระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ.2560	หน่วยงาน CID special agent ของสหรัฐอเมริกา มีอำนาจที่ จะดำเนินการตรวจค้น ยึดหรือ อายัดทรัพย์สิน และจับกุม ซึ่ง สามารถใช้เป็นพยานหลักฐาน ทางอาญาได้

ตารางที่ 4.2 อำนาจในการแย่งคำสั่งไม่ฟ้องคดีของพนักงานอัยการ

กรมสรรพากร (ประมวลรัษฎากร)	กฎหมายอื่น (ประเทศไทย)	ประเทศสหรัฐอเมริกา
กรมสรรพากร ไม่ได้มีอำนาจในการแย่งคำสั่งไม่ฟ้องคดีของพนักงานอัยการ	- อำนาจในการแย่งคำสั่งไม่ฟ้องคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 145 เป็นของอธิบดีกรมตำรวจ - อำนาจในการแย่งคำสั่งไม่ฟ้องคดีของกรมสอบสวนคดีพิเศษ ตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ.2547 มาตรา 34 ให้เป็นอำนาจโดยเฉพาะของอธิบดีกรมสอบสวนคดีพิเศษ	- เจ้าพนักงานอัยการมีอำนาจฟ้องร้องคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตทางภาษีอากร ซึ่งในการใช้ดุลพินิจสั่งฟ้องหรือไม่ฟ้องของเจ้าพนักงานอัยการจะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายของแต่ละคดี

ตารางที่ 4.3 อำนาจในการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร

กรมสรรพากร (ประมวลรัษฎากร)	กฎหมายอื่น (ประเทศไทย)	ประเทศสหรัฐอเมริกา
กรมสรรพากร ไม่ได้มีอำนาจทำการสอบสวนความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร	ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา กำหนดให้พนักงานสอบสวนมีอำนาจสอบสวนคดีอาญาทั้งปวง	หน่วยงาน CID special agent มีอำนาจสอบสวนความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรตามกฎหมายซึ่งบัญญัติไว้เป็นพิเศษ

จากการเปรียบเทียบกฎหมายตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นของประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกา สามารถวิเคราะห์ประเด็นปัญหาสำคัญได้ดังนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจในการสืบสวนและจับกุมในฐานะพนักงานฝ่ายปกครองตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร

ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2(16) ได้กำหนดนิยามศัพท์คำว่า “พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ” ไว้ ซึ่งมีได้หมายความรวมถึงเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร และตามประมวลรัษฎากรก็ได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเป็นพนักงานฝ่ายปกครอง ประกอบกับมาตรา 17 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ได้กำหนดให้พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจเท่านั้นที่มีอำนาจสืบสวนคดีอาญา จะเห็นได้ว่าจากการที่บทบัญญัติดังกล่าวนี้ไม่ได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเป็นพนักงานฝ่ายปกครอง จึงทำให้เกิดปัญหาการไม่มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ในการที่จะทำการสืบสวนและจับกุมผู้กระทำความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากรได้ ซึ่งจากการที่การดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรเป็นคดีอาญาที่แตกต่างจากคดีอาญาประเภทอื่น ๆ ทำให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่ทำการแสวงหาข้อเท็จจริงและรวบรวมพยานหลักฐานเหล่านี้ ปฏิบัติงานด้วยความยากลำบาก เนื่องจากการพิสูจน์ความผิดในคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรนั้น ต้องอาศัยพยานเอกสารจำนวนมากในการนำสืบ และการอ้างพยานเอกสารจำเป็นต้องนำสืบด้วยต้นฉบับเอกสารเป็นหลัก การเสาะแสวงหาพยานเอกสารในภายหลังอาจทำให้เอกสารถูกแก้ไข เปลี่ยนแปลง ถูกทำลาย หรือทำให้สูญหายไป ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อคดีและทำให้ผู้กระทำความผิดมีข้อต่อสู้ในชั้นศาล หรือการจะขอความร่วมมือไปยังเจ้าหน้าที่ตำรวจก็มักจะยาก ทำให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินคดีมากขึ้น

นอกจากนี้เมื่อพิจารณาบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในชั้นการประเมินภาษีอากรก็ได้ครอบคลุมมาถึงการดำเนินการสืบสวนในคดีอาญาแต่อย่างใด ทำให้ในชั้นการพิจารณาดำเนินคดีอาญาของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมิได้มีบทบัญญัติกฎหมาย ระเบียบ คำสั่ง หรือแนวทางปฏิบัติที่สนับสนุนการปฏิบัติงานในเรื่องการเชิญตัวหรือให้สิทธิผู้ค้างภาษีอากร มาชี้แจงตามหลักค้นหาความจริงโดยฟังความทุกฝ่าย ดังนั้น การมิได้มีสถานะเป็นพนักงานฝ่ายปกครองซึ่งมีอำนาจสืบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร จึงทำให้ไม่อาจดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐานดังกล่าวข้างต้นได้ อีกทั้งหากผู้กระทำความผิด ไม่ให้ความร่วมมือหรือหลบหนี ก็ไม่มีอำนาจดำเนินการทางกายภาพในการจับกุมผู้กระทำความผิดได้

หากพิจารณาจากบทบัญญัติประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2(6) ซึ่งวางหลักไว้ว่า “เจ้าพนักงานซึ่งกฎหมายให้อำนาจและหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อยของประชาชน ให้รวมถึงพิศดี เจ้าพนักงานกรมสรรพสามิต กรมศุลกากร กรมเจ้าท่า พนักงานตรวจคนเข้าเมือง และเจ้าพนักงานอื่น ๆ ในเมื่อทำการอันเกี่ยวกับการจับกุมปราบปรามผู้กระทำความผิด

กฎหมายซึ่งตนมีหน้าที่ต้องจับกุมหรือปราบปราม” จะเห็นได้ว่า ในหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร กรมสรรพสามิตและกรมศุลกากร ถูกบัญญัติให้เป็นพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในการจับกุมปราบปรามผู้กระทำความผิดตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไป แต่จะเป็นความผิดฐานใดก็ขึ้นอยู่กับกฎหมายที่อยู่ในหน้าที่ของแต่ละหน่วยงานที่บัญญัติว่าฝ่าฝืนการกระทำในเรื่องใดแล้วเป็นความผิดเอาไว้

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ตามมาตรา 135 กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพสามิตในการจับกุมและปราบปรามผู้กระทำความผิด รวมถึงการตรวจค้น อำนาจการยึด หรืออายัดสินค้าและของกลางของผู้กระทำความผิดได้

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ตามมาตรา 157 ให้อำนาจเจ้าพนักงานศุลกากร มีอำนาจตรวจค้น จับกุมผู้กระทำความผิด ยึดหรืออายัดเอกสารหลักฐานที่ใช้พิสูจน์ความผิดได้

ในประเทศสหรัฐอเมริกา หน่วยงาน Internal Revenue Service, Criminal Investigation (IRS-CI) คือ หน่วยงานบังคับใช้กฎหมายของรัฐบาลกลางของสหรัฐอเมริกาที่รับผิดชอบในการตรวจสอบการละเมิดทางอาญาที่อาจเกิดขึ้นของประมวลรัษฎากรภายในของสหรัฐอเมริกา เจ้าหน้าที่พิเศษของ IRS-CI จะได้รับอนุญาตให้พกพาและใช้อาวุธปืน¹⁵³ ซึ่งผู้สืบสวนคดีอาญา ของ IRS ได้รับอนุญาตให้ทำการจับกุมภายใต้กฎหมายของรัฐบาลกลาง

จะเห็นได้ว่า ในส่วนของหน่วยจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทยอย่างกรมสรรพสามิตและกรมศุลกากร เจ้าพนักงานมีอำนาจในการตรวจค้น และจับกุม เช่นเดียวกับ เจ้าหน้าที่พิเศษของ IRS-CI ประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งทำให้การพบการกระทำความผิดซึ่งหน้า สามารถนำตัวผู้กระทำความผิดมารับโทษได้อย่างรวดเร็ว เป็นผลให้เกิดความเกรงกลัวในการกระทำความผิดทำให้การกระทำความผิดลดน้อยลง ซึ่งหากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมีอำนาจในการจับกุมผู้กระทำความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากรได้ จะทำให้ได้ตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษได้ทันที เพราะในกระบวนการตรวจสอบภาษีอากรเบื้องต้นของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรนั้น หากพบการกระทำความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากร เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจะกระทำเฉพาะการประเมินภาษีอากรที่เป็นความรับผิดชอบ ส่วนทางอาญาเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ไม่สามารถกระทำได้ด้วยตัวเอง ต้องเริ่มกระบวนการสอบสวนโดยการร้องทุกข์แก่เจ้าพนักงานตำรวจ และต้องเข้าสู่กระบวนการสอบสวนโดยเจ้าพนักงานตำรวจเสียก่อน จึงจะนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษได้ ซึ่งกว่าจะถึงเวลานั้นก็ใช้เวลาเนิ่นนาน จนบางครั้งผู้กระทำความผิดหลบหนี ไม่สามารถนำตัวมาลงโทษได้

¹⁵³ United States Code Title 26 มาตรา 7608

2. ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในการแย้งคำสั่งไม่ฟ้องคดีของพนักงานอัยการ

แม้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 143 กำหนดให้อำนาจในการพิจารณาสั่งฟ้องคดีเป็นอำนาจของพนักงานอัยการ ตามหลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลยพินิจ ก็ตาม แต่ในกรณีที่กรมสรรพากรเห็นว่าในคดีใดมีข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานเพียงพอว่ามีการกระทำความผิดอาญาจริง แต่พนักงานอัยการเห็นว่าพยานหลักฐานไม่เพียงพอและใช้ดุลยพินิจมีคำสั่งไม่ฟ้องคดี ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติขึ้น เพราะกรมสรรพากรเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรง และเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรแทนรัฐ จึงถือว่าเป็นผู้ได้รับความเสียหาย ตามนัยมาตรา 2(4) แต่ผู้มีอำนาจทำความเข้าใจคำสั่งของพนักงานอัยการไปให้อัยการสูงสุดวินิจฉัยชี้ขาดการสั่งฟ้องคดี กลับเป็นผู้บังคับบัญชาสำนักงานตำรวจแห่งชาติ ไม่ว่าจะเป็นระดับผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติหรือระดับผู้บัญชาการภาคแล้วแต่กรณี เพราะเป็นกรณีที่สำคัญการสอบสวนอยู่ในความรับผิดชอบของเจ้าพนักงานตำรวจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 145/1 กรมสรรพากรในฐานะหน่วยงานผู้เสียหาย ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐเช่นเดียวกัน กลับไม่มีอำนาจหน้าที่ที่จะทำความเข้าใจเองได้ในเรื่องที่ตนมีหน้าที่ความรับผิดชอบ อีกทั้งในทางปฏิบัติการทำความเข้าใจของผู้บังคับบัญชาสำนักงานตำรวจแห่งชาติก็ยังคงประสานงานมาที่กรมสรรพากรขอความเห็น ว่าควรใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับคำสั่งไม่ฟ้องของพนักงานอัยการในกรณีนั้นอย่างไร อันขัดต่อหลักความสะดวก ก่อให้เกิดภาระขั้นตอนที่ยุ่งยากในการปฏิบัติงานและการประสานงานของเจ้าหน้าที่ และเกิดความซ้ำซ้อนของการใช้ดุลยพินิจระหว่างหน่วยงานผู้รับผิดชอบ

กรณีต่อมาหากผู้มีอำนาจทำความเข้าใจมิได้มีความเห็นแย้งคำสั่งไม่ฟ้องคดีของพนักงานอัยการ หรือกรณีอัยการสูงสุดวินิจฉัยชี้ขาดความเห็นแย้งดังกล่าวแล้วมีความเห็นไม่สั่งฟ้องคดี การดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรก็จะมีผลคดีเป็นที่ยุติ กรมสรรพากรในฐานะหน่วยงานจัดเก็บภาษี และถือเป็นผู้เสียหายในคดี หรือกระทั่งพนักงานสอบสวนก็ไม่สามารถทำการสอบสวนเพื่อฟ้องร้องเป็นคดีในเรื่องเดิมได้อีก ต่างจากความผิดอาญาซึ่งประชาชนทั่วไปเป็นผู้เสียหาย ดังนั้น การให้อำนาจในการสั่งฟ้องคดีแก่องค์กรอัยการซึ่งเป็นหน่วยงานภายนอก ให้เป็นผู้ชี้ขาดตัดสินกระบวนการดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรว่าจะสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้อง แต่เพียงองค์กรเดียว จึงเป็นการยากลำบากที่จะตรวจสอบการใช้ดุลยพินิจของพนักงานอัยการได้อีกทั้งยังเป็นการปิดโอกาสของกรมสรรพากรในการดำเนินคดีต่อผู้กระทำความผิดอาญาที่สร้าง

ความเสียหายต่อระบบเศรษฐกิจ และระบบภาษีอากรให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของประมวล
 รัชฎาการ และเป็นการสูญเสียโอกาสของรัฐในการที่จะใช้ประโยชน์จากมาตรการบังคับทางอาญา
 เพื่อบังคับจัดเก็บภาษีอากรจากผู้กระทำความผิด

ปัจจุบันกระบวนการทำความเข้าใจของกรมสอบสวนคดีพิเศษตามพระราชบัญญัติ
 การสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ.2547 อยู่ในมาตรา 34 การดำเนินคดีอาญาที่เป็นคดีพิเศษตาม
 พระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ.2547 ซึ่งเป็นอำนาจการสอบสวนของพนักงาน
 สอบสวนคดีพิเศษ กรมสอบสวนคดีพิเศษนั้น หลักการเรื่องการทำความเข้าใจคำสั่งไม่ฟ้องคดี
 ตามมาตรา 145 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาหรือกฎหมายเกี่ยวกับวิธีพิจารณา
 ความอาญาอื่น ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 34 ให้เป็นอำนาจโดยเฉพาะของอธิบดีกรมสอบสวนคดี
 พิเศษหรือผู้ดำรงตำแหน่งอื่นตามที่ กำหนดไว้ในกฎกระทรวง

ในประเทศสหรัฐอเมริกากระบวนการยุติธรรมทางอาญาจะแตกต่างจากกระบวนการ
 ยุติธรรมทางอาญาของประเทศไทย กล่าวคือ ประเทศไทยผู้มีอำนาจฟ้องคดีอาญามี 2 พวก คือ
 พนักงานอัยการและผู้เสียหาย เมื่อพนักงานอัยการมีความเห็นสั่งฟ้องคดีอาญาแล้วก็สามารถนำตัว
 จำเลยไปฟ้องคดีต่อศาลที่มีอำนาจได้เลยโดยไม่มีการตรวจสอบจากหน่วยงานของรัฐหรือ
 ภาคเอกชน แต่ถ้าพนักงานอัยการมีความเห็นสั่งไม่ฟ้องจึงมีการตรวจสอบการสั่งคดีของพนักงาน
 อัยการ โดยคดีในต่างจังหวัดที่สอบสวนโดยตำรวจ พนักงานอัยการก็จะส่งสำนวนไปให้ ผู้
 บัญชาการตำรวจที่เป็นผู้บังคับบัญชาของพนักงานสอบสวนพิจารณา ตามประมวลกฎหมายวิธี
 พิจารณาความอาญา มาตรา 145 และ 145/1

สำหรับกระบวนการยุติธรรมทางอาญาในสหรัฐอเมริกามีลักษณะและรูปแบบเฉพาะ
 คือเป็นระบบ Dual Sovereignty กล่าวคือ มีการแยกอำนาจในการดำเนินคดีอาญาระหว่างรัฐบาล
 กลาง (Federal System) และมลรัฐ (State System) ออกจากกันอย่างชัดเจน ตามระบบ Dual
 Sovereignty ทั้งรัฐบาลกลางและมลรัฐ มีอำนาจดำเนินคดีอาญาจำเลยในการกระทำเดียวกัน หาก
 พบว่าการกระทำนั้นเป็นความผิดตามกฎหมายของรัฐบาลกลางและกฎหมายของแต่ละมลรัฐใน
 คราวเดียวกัน ดังนั้นกระบวนการยุติธรรมทางอาญาในสหรัฐอเมริกา จำแนกเป็น 2 ระดับ คือ
 ระดับสหพันธรัฐ (Federal State) และระดับมลรัฐ (States)¹⁵⁴

การดำเนินคดีอาญาทั้งในระดับ Federation และระดับ State จะเป็นหน้าที่ความ
 รับผิดชอบของพนักงานอัยการเท่านั้น ประชาชนไม่สามารถนำคดีอาญาขึ้นฟ้องต่อศาลได้ด้วย

¹⁵⁴ David W. Neubauer, and Stephen S. Meinhold Judicial Process: Law, Courts, and Politics
 in the United States. 2007.

ตนเอง เพราะการควบคุมการดำเนินคดีอาญาเป็นภารกิจของรัฐแต่เพียงผู้เดียว เพื่อป้องกันเอกชนในการเอาคดีอาญามาแก่งฟ้องเพื่อให้ร้ายกัน หรือเพื่อทำลายความน่าเชื่อถือของอีกฝ่ายหรือใช้คดีอาญาในการสร้างอำนาจต่อรองกับคู่กรณี ทั้งนี้ในกรณีที่คดีอาญาไม่มีพยานหลักฐานเพียงพอที่จะสามารถเอาผิดต่อผู้ต้องหาได้ พนักงานอัยการผู้ตรวจสำนวนจะปฏิเสธการรับสำนวนตั้งแต่นั้น หรือแม้ว่าผู้ตรวจสำนวนจะได้รับสำนวนนั้นแล้ว แต่หากปรากฏในภายหลังว่า พยานหลักฐานในสำนวนคดีอาญาไม่เพียงพอ พนักงานอัยการเจ้าของสำนวนก็สามารถใช้ดุลยพินิจที่จะปฏิเสธการฟ้องคดีต่อศาลได้ โดยการไม่ยื่นคำร้องต่อคณะลูกขุนใหญ่ (Grand Jury) เพื่อขออนุมัติให้พนักงานอัยการเสนอคำฟ้องต่อศาล ในทางกลับกันถ้าพนักงานอัยการเจ้าของสำนวนพบว่า มีพยานหลักฐานที่สำคัญ และจำเป็นต่อคดีบางส่วนขาดหายไปหรือไม่ได้รวบรวมไว้ในสำนวนการสอบสวน หรือมีความจำเป็นที่จะต้องรวบรวมถ้อยคำจากบางคนอีก พนักงานอัยการเจ้าของสำนวนก็มีอำนาจสั่งให้เจ้าหน้าที่ตำรวจสอบสวนเพิ่มเติม หรือจะมอบหมายให้เจ้าหน้าที่สืบสวนสอบสวนประจำสำนักงานอัยการแห่งนั้น ๆ ดำเนินการรวบรวมพยานหลักฐาน โดยไม่จำเป็นต้องแจ้งเจ้าหน้าที่ตำรวจผู้ส่งสำนวนการสอบสวนนั้นทราบก็ได้ ในทางปฏิบัติสำหรับคดีอาญาที่สำคัญ ๆ ที่กระทบต่อความสงบเรียบร้อยของประชาชนเป็นส่วนรวม หรือคดีอาญาใด ๆ ที่เจ้าหน้าที่ตำรวจละเลยไม่ดำเนินการสืบสวนสอบสวน ซึ่งอาจเกิดจากการอิทธิพลท้องถิ่นของผู้ต้องหาหรือกรณีที่เจ้าหน้าที่ตำรวจพยายามให้ความช่วยเหลือแก่ผู้ต้องหาเสียเอง หากมีการร้องขอจากผู้เสียหายหรือพนักงานอัยการทราบเหตุดังกล่าวด้วยตนเอง พนักงานอัยการก็มีอำนาจที่จะริเริ่มการสืบสวนสอบสวนคดีอาญาเองได้โดยการสั่งให้เจ้าหน้าที่สืบสวนสอบสวนประจำสำนักงานอัยการแห่งนั้น ๆ ดำเนินการสืบสวนสอบสวนเพื่อรวบรวมพยานหลักฐานใด ๆ ที่จำเป็นต่อคดีอาญา โดยไม่ต้องรอให้เจ้าหน้าที่ตำรวจส่งสำนวนการสอบสวนก็ได้ ซึ่งเจ้าหน้าที่สืบสวนสอบสวนประจำสำนักงานอัยการมีอำนาจในการพกพาอาวุธปืนและจับกุมผู้กระทำความผิด เช่นเดียวกับเจ้าหน้าที่ตำรวจ

พนักงานอัยการมีอำนาจและดุลยพินิจที่เป็นอิสระในการพิจารณาคดี เรียกว่า Prosecutorial Discretion แม้ว่าคดีอาญาจะมีพยานหลักฐานเพียงพอที่จะพิสูจน์ความผิดของจำเลยได้โดยปราศจากข้อสงสัย แต่ถ้าพนักงานอัยการเห็นว่าเป็นคดีความผิดเล็กน้อย และเห็นควรให้โอกาสแก่ผู้ต้องหากลับตนเป็นคนดี พนักงานอัยการอาจสั่งไม่ฟ้องคดีอาญานั้นก็ได้ ในการนี้พนักงานอัยการอาจกำหนดเงื่อนไขบางประการ เช่น ผู้ต้องหาต้องจ่ายค่าสินไหมทดแทน เป็นต้น โดยที่พนักงานอัยการมีทางเลือกในการบริหารจัดการคดีอาญามากเท่าใด (Diversion Program) ก็จะสามารถให้ความเป็นธรรมได้มากยิ่งขึ้น

3. ปัญหาเกี่ยวกับการสอบสวนคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรของพนักงานสอบสวน

ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 18 กำหนดให้การสอบสวนคดีอาญาเป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจชั้นผู้ใหญ่ ปลัดอำเภอ และข้าราชการตำรวจซึ่งมียศตั้งแต่ชั้นนายร้อยตำรวจตรีหรือเทียบเท่า นายร้อยตำรวจตรีขึ้นไปเท่านั้น ประกอบกับประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 ข้อ 2 กำหนดห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร จนกว่าจะมีคำร้องทุกข์คดีอาญาจากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ซึ่งการที่มาตรา 18 มิได้บัญญัติให้เจ้าหน้าที่อื่นของรัฐมีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนคดี จึงทำให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรซึ่งมีอำนาจหน้าที่ตามประมวลรัษฎากร แต่ไม่มีอำนาจสอบสวนการกระทำความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากร ซึ่งคดีเกี่ยวข้องกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเป็นความผิดทางเทคนิค และมีพื้นฐานทางกฎหมายมาจากหลักการทางบัญชี การเงิน และเศรษฐศาสตร์ จึงเป็นกฎหมายที่มีลักษณะเฉพาะแตกต่างจากกฎหมายอื่น ที่มีบทกำหนดโทษอาญาอื่น ๆ ประกอบกับการที่พนักงานสอบสวนไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในด้านดังกล่าว ย่อมส่งผลกระทบต่อ คุณยพินิจในการวิเคราะห์ข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานต่าง ๆ เกี่ยวกับภาษีอากร อันเกี่ยวกับการบัญชี การเงิน และเศรษฐศาสตร์ที่ใช้ประกอบในสำนวนสอบสวน ทั้งยังเคยเกิดปัญหาในการสอบสวนคดีและตั้งข้อหาฐานความผิดส่งผลให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินคดีโดยไม่มีเหตุอันควร และสำนวนการสอบสวนมีข้อบกพร่องจนเกิดความเสียหายในชั้นศาล อันขัดต่อหลักความสะดวกและหลักประสิทธิภาพในการบริหารจัดการ

อีกทั้งปัญหาข้อจำกัดในการเริ่มสอบสวนคดีตามข้อ 2 แห่งประกาศคณะปฏิวัติฯ ซึ่งมีหลักการขัดต่อหลักกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาทั่วไปและหลักการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐ เนื่องจากคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรถือเป็นความผิดต่อส่วนรวม ไม่จำเป็นต้องมีการร้องทุกข์โดยผู้เสียหายก่อน พนักงานสอบสวนก็มีสิทธิทำการสอบสวนได้ การกำหนดเงื่อนไขในการเริ่มต้นคดีกรณีนี้ จึงเป็นการออกกฎหมายให้มีผลใช้บังคับเป็นการเฉพาะกรณีเฉพาะคดีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ไม่ได้ใช้บังคับเป็นการทั่วไปกับภาษีอากรอื่น ๆ อันขัดต่อแนวนโยบายแห่งรัฐในด้านกระบวนการยุติธรรมที่จะต้องไม่เลือกปฏิบัติ ดังนั้น การสอบสวนคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบันจึงเกิดทั้งปัญหาการไม่มีอำนาจและปัญหาการถูกจำกัดอำนาจของเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้อง โดยเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจะทำการสอบสวนเองก็มีอาชกรกระทำได้ ส่วนพนักงานสอบสวนก็ถูกจำกัดอำนาจในการเริ่มสอบสวนไว้ ทำให้การดำเนินการเป็นไปในลักษณะที่มีขั้นตอนมากมายและยุ่งยากซับซ้อนแตกต่างจากคดีอาญาประเภทอื่น จนสร้างภาระและความ

สืบสวนแก่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน และเกิดความล่าช้ากระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบสวนคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรเป็นอย่างยิ่ง

ส่วนระบบการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา¹⁵⁵ ได้รับการวางหลักไว้ใน Criminal Tax Manual ปี 1994 มีเจ้าพนักงาน CID special agent อยู่ภายใต้ The IRS Criminal Investigation Division ซึ่งเป็นหน่วยสังกัด Tax Division กระทรวงยุติธรรม เป็นผู้บังคับใช้กฎหมาย กล่าวคือ ระบบการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ถูกบัญญัติไว้ในข้อที่ 6-4.100 แห่ง Criminal Tax Manual ปี 1994 เรื่อง อำนาจและกระบวนการสอบสวน (Investigative Authority and Procedure) มีหน่วยงาน The IRS Criminal Investigation Division เป็นหน่วยงานด้านบริหาร ทำนองเดียวกับกรมสรรพากรของไทยมีหน้าที่ในการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นความผิดต่อกฎหมายภาษีอากรภายในประเทศสหรัฐอเมริกา (The internal revenue laws) โดยสรุปก็คือ ความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรทุกฐานความผิดที่อยู่ภายใต้มาตรา 26 U.S.C. แห่งประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) แต่มีข้อยกเว้น คือ ไม่รวมฐานความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่เกี่ยวกับแอลกอฮอล์ ยาเสพติด และอาวุธปืน CID special agent เป็นตัวแทนของรัฐคล้ายกับเจ้าพนักงานสรรพากรของไทย แต่มีอำนาจในการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่เป็นการขัดต่อกฎหมายภาษีอากรภายในประเทศสหรัฐอเมริกา (The internal revenue laws) โดยมีอำนาจที่จะตรวจสอบพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ และที่สำคัญมีอำนาจตรวจสอบเอกสารทางภาษีทุกชนิด ภายใต้อำนาจแห่งมาตรา 26 U.S.C. ส่วนอำนาจในการออกหมายเรียก อำนาจค้น อำนาจจับกุมโดยมีหมายเหมือนกับเจ้าพนักงานสรรพากรของไทย ทั้งนี้ตามข้อ 6-4.110 วรรคสอง แห่ง Criminal Tax Manual ปี 1994 และเมื่อ CID special agent สรุปสำนวนคดีเสร็จสิ้น ก็มีหน้าที่ส่งสำนวนทั้งหมดโดยตรงสู่ U.S. Attorney ซึ่งเป็นการสะท้อนให้เห็นว่า U.S. Attorney เป็นผู้มีอำนาจฟ้องคดีโดยตรงสู่ศาล ทั้งนี้ตามข้อ 6-4.114 แห่ง Criminal Tax Manual ปี 1994 ที่สำคัญ CID special agent มีสิทธิร้องขอให้ Grand Jury สอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้ถ้า CID special agent เห็นว่ากระบวนการสอบสวนความผิดดังกล่าวไม่อาจกระทำให้สำเร็จได้ ทั้งนี้ตามข้อ 6-4.122 แห่ง Criminal Tax Manual ปี 1994 ซึ่งแสดงให้เห็นว่า Grand Jury เป็นอีกองค์กรหนึ่งที่มีอำนาจสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้

¹⁵⁵ เอกชัย ควรศิริ, "มาตรการทางกฎหมายในการพิจารณาคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา"

(ค้นคว้าอิสระ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2549) น.3.

เมื่อเปรียบเทียบด้านกระบวนการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกาอาจสรุปได้ดังนี้

1. เจ้าพนักงานตำรวจของประเทศไทยมีอำนาจทำการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร
2. กรมสรรพากรของประเทศไทย ไม่ได้มีอำนาจทำการสอบสวนความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร ในขณะที่หน่วยงาน CID special agent ของสหรัฐอเมริกามีอำนาจเช่นนี้ตามกฎหมายซึ่งบัญญัติไว้เป็นพิเศษ
3. การตรวจค้น ยึดหรืออายัดหรือจับกุม ของเจ้าพนักงานตำรวจนั้นเป็นการดำเนินการซึ่งอาศัยอำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และโดยปกติต้องมีหมาย
4. การตรวจค้น ยึดหรืออายัด หรือจับกุม เป็นอำนาจของหน่วยงาน CID special agent ของสหรัฐอเมริกาตามกฎหมายซึ่งบัญญัติไว้เป็นพิเศษ ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวถือเป็นการสอบสวนด้วย
5. เจ้าพนักงานอัยการทั้งในประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกาต่างมีอำนาจฟ้องร้องคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตทางภาษีอากร ซึ่งในการใช้ดุลยพินิจสั่งฟ้องหรือไม่ฟ้องของเจ้าพนักงานอัยการ จะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายของแต่ละคดี
6. กรมสรรพากรของประเทศไทย และหน่วยงาน The IRS Criminal Investigation Division ของสหรัฐอเมริกา ไม่ได้มีอำนาจฟ้องร้องคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตทางภาษีอากร

จากประเด็นปัญหาดังกล่าว ได้ส่งผลกระทบต่อทั้งในแง่ของภาครัฐ และโครงสร้างความเป็นธรรมของระบบเศรษฐกิจของประเทศ ซึ่งจำเป็นต้องมีการแก้ไข ปรับปรุงกฎหมายต่าง ๆ เนื่องจากการกระทำความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากรได้สร้างความเสียหายเป็นอย่างมาก การป้องกันและปราบปรามการกระทำผิดจึงจำเป็นต้องมีความรวดเร็วและมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

บทที่ 5

บทสรุป ข้อเสนอแนะ

1. บทสรุป

ปัจจุบันรูปแบบอาชญากรรมเกิดขึ้นหลากหลาย มีความซับซ้อนมากขึ้น มีการเอาลักษณะของการประกอบธุรกิจ หรือเทคโนโลยีในรูปแบบต่าง ๆ มาผสมผสานกันจนยากต่อการบังคับใช้กฎหมายซึ่งอาชญากรรมชนิดนี้เรียกว่า “อาชญากรรมคอเชิ้ตขาว”¹⁵⁶ ซึ่งรวมถึงการกระทำ ความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร เช่น การหลบเลี่ยงภาษีอากร การฉ้อโกงทางภาษีอากร ด้วย โดยผู้ประกอบอาชญากรรมประเภทนี้มักมีชื่อเสียง มีหน้ามีตา มีการศึกษา หรือมีฐานะที่ดีในสังคม อาชญากรรมเศรษฐกิจ หรืออาชญากรรมคอเชิ้ตขาวนี้ ได้ถูกศึกษาและนำเสนอขึ้นครั้งแรกโดย Edwin H. Sutherland โดยได้เสนอไว้ในรายงานปี ค.ศ.1949 เพื่อเรียกร้องให้คนมาสนใจการกระทำ ความผิดของบุคคลในวงสังคมชั้นสูง โดยเปลี่ยนความเชื่อในอดีตที่ว่า “อาชญากรรมเกิดขึ้นในชนชั้นล่างของสังคมเท่านั้น” และได้ให้นิยามว่าเป็นความผิดที่กระทำลงโดยบุคคลที่มีผู้สนับสนุนนำถือตามีสถานภาพทางเศรษฐกิจและสังคม (Person in upper socio-economic class) ได้อาศัยตำแหน่งหน้าที่การงานของเขาเหล่านั้นเป็นช่องทางในการกระทำความผิด และความผิดดังกล่าวก่อให้เกิดความเสียหายต่อแวดวงธุรกิจตลอดจนเศรษฐกิจของประเทศ¹⁵⁷

ดังนั้น ผู้กระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น ถือเป็นอาชญากรคอเชิ้ตขาวประเภทหนึ่งที่น่าจะเป็นการกระทำความผิดโดยกลุ่มบุคคลในชนชั้นสูงของสังคม ที่น่าสนใจคือ ผู้กระทำความผิดดังกล่าวมีทั้งความรู้ การศึกษา ฐานะทางการเงิน และหน้าที่การงานที่ค่อนข้างสูง ซึ่งการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรดังกล่าวนี้สามารถส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศได้ และเมื่อได้กระทำความผิดแล้วก็จะยากแก่การสืบสวนสอบสวน หรือรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อดำเนินคดี ที่สำคัญคือ การกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นเป็นรูปแบบการกระทำความผิดอาญาที่ไม่สะท้อนขวัญของประชาชน ทำให้ประชาชนส่วนใหญ่ไม่รู้สึกโกรธแค้นแต่อย่างใด

¹⁵⁶ วีระพงษ์ บุญโยภาส, อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2547), หน้า 3.

¹⁵⁷ Edwin H. Sutherland, White Collar Crime, (New York: Holt, Rineheart and Winton, 1961), pp.9-10.

การจัดเก็บภาษีอากรมีลักษณะเป็นสภาพบังคับทางกฎหมายภาษีอากร (Tax Law Enforcement) โดยบทบัญญัติมาตรา 50(9) แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 กำหนดให้ประชาชนทุกคนมีหน้าที่เสียภาษีอากรแก่รัฐตามที่กฎหมายนั้น ๆ แต่การดำเนินการบังคับจัดเก็บภาษีอากรทำให้ฐานะหรือสวัสดิการทางเศรษฐกิจของประชาชนผู้เสียภาษิลดลง และโดยปกติวิสัยคนเราย่อมไม่ยอมเสียรายได้หรือทรัพย์สินที่ตนหามาได้ จึงเป็นเหตุให้มีการกระทำหรือพยายามกระทำความผิดที่มีลักษณะเป็นการฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรในรูปแบบต่าง ๆ หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรในฐานะเป็นผู้บังคับใช้กฎหมาย จึงจำเป็นต้องบัญญัติกฎหมายเพื่อกำหนดบทลงโทษตามกฎหมายภาษีอากรให้มีสภาพบังคับทางกฎหมายภาษีอากร (Tax Law Enforcement) ในอันที่จะก่อให้เกิดความศักดิ์สิทธิ์ของกฎหมาย ทั้งนี้ โดยมีบทบังคับโทษในทางแพ่งอันได้แก่ เบี้ยปรับ (Penalty) หรือเงินเพิ่มภาษีอากร (Surcharge) และการฝ่าฝืนกฎหมายอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรอันได้แก่ การหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance) หนีภาษีอากร (Tax Evasion) หรือความรับผิดทางอาญาภาษีอากรในลักษณะอื่น ๆ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า “อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ”

กระบวนการยุติธรรมทางอาญาภาษีอากรของไทย หน่วยงานจัดเก็บภาษีต่าง ๆ และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ไม่มีอำนาจสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร เนื่องจากการสอบสวนเป็นอำนาจของพนักงานสอบสวนและเมื่อพนักงานสอบสวนดำเนินการที่เกี่ยวข้องแล้วเสร็จจะทำความเห็นควรสั่งฟ้องหรือไม่สั่งฟ้องให้พนักงานอัยการพร้อมสำนวนการสอบสวนเพื่อให้พนักงานอัยการใช้ดุลพินิจพิจารณาเห็นควรสั่งฟ้องคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาต่อไป

นอกจากนี้กฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของไทยไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร กฎหมายภาษีสรรพสามิต กฎหมายภาษีศุลกากร และกฎหมายภาษีท้องถิ่นต่าง ๆ ล้วนแล้วแต่มีบทบัญญัติที่กำหนดความรับผิดและบทลงโทษในทางภาษีอากรทั้งสิ้น ตลอดจนในชั้นกระบวนการก่อนส่งสำนวนการสอบสวนให้แก่พนักงานสอบสวน หน่วยงานจัดเก็บภาษีและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (Administration Function) สามารถเปรียบเทียบคดีระดับอาญาในชั้นฝ่ายปกครองได้ โดยใช้อำนาจกึ่งตุลาการ (Quasi-Judicial Function) อันมีผลให้คดีอาญาลดลงตามนัยมาตรา 37 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และสิทธินำคดีอาญามาฟ้องระดับตามนัยมาตรา 39 (2) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา แต่ในทางตรงกันข้ามหากไม่สามารถดำเนินการเปรียบเทียบคดีให้คดียุติได้ กระบวนการยุติธรรมทางอาญาภาษีอากรต้องเข้าสู่กระบวนการสอบสวนของพนักงานสอบสวนตามกระบวนการดำเนินคดีอาญาภาษีอากรปกติ

กระบวนการยุติธรรมทางอาญาในคดีอาญาเกี่ยวกับคดีภาษีอากรของไทยพบว่ามีสภาพปัญหาและข้อขัดข้องในการดำเนินคดีหลายประการ โดยเฉพาะกระบวนการดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากร ซึ่งกล่าวโดยสรุปได้ดังนี้

1.1 ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจในการสืบสวนและจับกุมในฐานะพนักงานฝ่ายปกครองตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร

การกระทำความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากรจะพบการกระทำความผิดก็ต่อเมื่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรตรวจพบ โดยการตรวจสอบข้อมูล และแสวงหาข้อเท็จจริง รวบรวมพยานหลักฐานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งในขั้นของการตรวจสอบนี้ ไม่ถือเป็นการสืบสวนเนื่องจากตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2(16) ได้กำหนดนิยามศัพท์คำว่า “พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ” ไว้ ซึ่งมีได้หมายความว่ารวมถึงเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร และตามประมวลรัษฎากรก็ได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเป็นพนักงานฝ่ายปกครอง ประกอบกับมาตรา 17 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา จึงเห็นได้ว่าการที่บทบัญญัติดังกล่าวนี้ไม่ได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเป็นพนักงานฝ่ายปกครอง ทำให้เกิดปัญหาการไม่มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ในการที่จะทำการสืบสวนและจับกุมผู้กระทำความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากรได้ ซึ่งจากการที่การดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรเป็นคดีอาญาที่แตกต่างจากคดีอาญาประเภทอื่น ๆ ทำให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่ทำการแสวงหาข้อเท็จจริงและรวบรวมพยานหลักฐานเหล่านี้ ปฏิบัติงานด้วยความยากลำบาก เนื่องจากการพิสูจน์ความผิดในคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรนั้น ต้องอาศัยพยานเอกสารจำนวนมากในการนำสืบ และการอ้างพยานเอกสารจำเป็นต้องนำสืบด้วยต้นฉบับเอกสารเป็นหลัก การเสาะแสวงหาพยานเอกสารในภายหลังอาจทำให้เอกสารถูกแก้ไข เปลี่ยนแปลง ถูกทำลาย หรือทำให้สูญหายไป ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อคดีและทำให้ผู้กระทำความผิดมีข้อต่อสู้ในชั้นศาล หรือการจะขอความร่วมมือไปยังเจ้าหน้าที่ตำรวจก็มักจะยากลำบาก ทำให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินคดีมากขึ้น

นอกจากนี้เมื่อพิจารณาตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในชั้นการประเมินภาษีอากรก็ได้ครอบคลุมมาถึงการดำเนินการสืบสวนในคดีอาญาแต่อย่างใด ทำให้ในชั้นการพิจารณาคำเนินคดีอาญาของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมิได้มีบทบัญญัติกฎหมาย ระเบียบ คำสั่ง หรือแนวทางปฏิบัติที่สนับสนุนการปฏิบัติงานในเรื่องการเชิญตัวหรือให้สิทธิผู้ค้างภาษีอากร มาชี้แจงตามหลักค้นหาความจริงโดยฟังความทุกฝ่าย ดังนั้น การมิได้มีสถานะเป็นพนักงานฝ่ายปกครองซึ่งมีอำนาจสืบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร จึงทำให้ไม่อาจดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐานดังกล่าวข้างต้นได้ อีกทั้งหากผู้กระทำความผิดไม่ให้ความร่วมมือหรือหลบหนี ก็ไม่มีอำนาจดำเนินการจับกุมผู้กระทำความผิดได้เช่นกัน ซึ่งหากพิจารณาในหน่วยจัดเก็บภาษีอากรด้วยกันพบว่า กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร มีกฎหมายบัญญัติให้เจ้าพนักงานเป็นพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ มีอำนาจหน้าที่ในการจับกุมปราบปรามผู้กระทำความผิดตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไป แต่จะ

เป็นความผิดฐานใดก็ขึ้นอยู่กับกฎหมายที่อยู่ในหน้าที่ของแต่ละหน่วยงานที่บัญญัติว่าฝ่าฝืนการกระทำในเรื่องใดแล้วเป็นความผิดเอาไว้ เช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกาที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่พิเศษของ IRS-CI ในการพกวาและใช้อาวุธปืน อำนาจในการจับกุมผู้กระทำความผิดภายใต้กฎหมายของรัฐบาลกลาง

ดังนั้นหากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมีอำนาจในการจับกุมผู้กระทำความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากรได้ เมื่อพบการกระทำความผิดซึ่งหน้า ก็จะสามารถจับกุมผู้กระทำความผิดมาลงโทษได้อย่างรวดเร็วและทันที เป็นผลให้เกิดความเกรงกลัวในการกระทำความผิด ทำให้มีการกระทำความผิดน้อยลง เพราะในกระบวนการตรวจสอบภาษีอากรเบื้องต้นของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรนั้น หากพบการกระทำความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากร เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจะกระทำได้เลยเฉพาะการประเมินภาษีอากรที่เป็นความรับผิดชอบทางแพ่งเท่านั้น ส่วนในคดีอาญาเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรไม่สามารถกระทำได้ด้วยตนเอง ต้องเริ่มกระบวนการสอบสวนโดยการร้องทุกข์กล่าวโทษแก่เจ้าพนักงานตำรวจ และต้องเข้าสู่กระบวนการสอบสวนโดยเจ้าพนักงานตำรวจเสียก่อน จึงจะนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษได้ ซึ่งกว่าจะถึงเวลานั้นก็ใช้เวลานานจนบางครั้งไม่สามารถนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษได้

1.2 ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในการแย่งคำสั่งไม่ฟ้องคดีของพนักงานอัยการ

ปัญหาการแย่งคำสั่งไม่ฟ้องคดีของพนักงานอัยการถือเป็นปัญหาสำคัญอีกประการหนึ่ง เนื่องจากการกระทำความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากร ถือว่ากรมสรรพากรเป็นผู้ได้รับความเสียหายตามนัยมาตรา 2 (4) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เพราะกรมสรรพากรเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรแทนรัฐ มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรง แต่ตามมาตรา 143 กำหนดให้อำนาจพนักงานอัยการในการพิจารณาสั่งฟ้องคดี ตามหลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลยพินิจ ซึ่งในกรณีที่กรมสรรพากรเห็นว่าในคดีใดมีข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานเพียงพอน่าเชื่อว่า มีการกระทำความผิดอาญาจริง แต่พนักงานอัยการเห็นว่าพยานหลักฐานไม่เพียงพอและใช้ดุลยพินิจมีคำสั่งไม่ฟ้องคดี อาจก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติขึ้น เพราะผู้มีอำนาจความเห็นแย้งคำสั่งของพนักงานอัยการไปให้อัยการสูงสุดวินิจฉัยชี้ขาดการสั่งฟ้องคดี กลับเป็นผู้บังคับบัญชาสำนักงานตำรวจแห่งชาติ ไม่ว่าจะเป็นระดับผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติหรือระดับผู้บัญชาการภาคแล้วแต่กรณี เพราะเป็นกรณีที่สำนวนการสอบสวนอยู่ในความรับผิดชอบของเจ้าพนักงานตำรวจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 145/1 กรมสรรพากรในฐานะหน่วยงานผู้เสียหาย ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐเช่นเดียวกัน กลับไม่มีอำนาจหน้าที่ที่จะความเห็นแย้งเองได้ในเรื่องที่ตนมีหน้าที่ความรับผิดชอบ อีกทั้งในทางปฏิบัติการทำความเห็นแย้งของผู้บังคับบัญชาสำนักงานตำรวจ

แห่งชาติ ก็ยังต้องประสานงานมาที่กรมสรรพากรขอความเห็น ว่า ควรใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับคำสั่งไม่ฟ้องของพนักงานอัยการในกรณีนั้นอย่างไร อันขัดต่อหลักความสะดวก ก่อให้เกิดภาระขั้นตอนที่ยุ่งยากในการปฏิบัติงานและการประสานงานของเจ้าหน้าที่ และเกิดความซ้ำซ้อนของการใช้ดุลยพินิจระหว่างหน่วยงานผู้รับผิดชอบ ซึ่งหากเปรียบเทียบกับกรมสอบสวนคดีพิเศษจะพบว่า การถ่วงดุลอำนาจคำสั่งไม่ฟ้องของพนักงานอัยการ โดยกระบวนการทำความเข้าใจตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ.2547 ซึ่งเป็นอำนาจการสอบสวนของพนักงานสอบสวนคดีพิเศษ หลักการเรื่องการทำความเข้าใจคำสั่งไม่ฟ้องคดีตามมาตรา 145 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาหรือกฎหมายเกี่ยวกับวิธีพิจารณาความอาญาอื่น ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 34 ให้เป็นอำนาจโดยเฉพาะของอธิบดีกรมสอบสวนคดีพิเศษหรือผู้ดำรงตำแหน่งอื่นตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง

1.3 ปัญหาเกี่ยวกับการสอบสวนคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรของพนักงานสอบสวน

ปัจจุบันการกระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรและการขอลี้ภัยภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากรได้เพิ่มขึ้นมาก และได้สร้างความเสียหายต่อประเทศชาติและประชาชนโดยส่วนรวมเป็นอย่างยิ่ง การดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร จึงถือเป็นการใช้มาตรการบังคับทางอาญาเพื่อป้องปรามและลงโทษผู้เสียภาษีอากรที่มีเจตนาหลีกเลี่ยงหรือทุจริตและสร้างความเสียหายให้แก่ส่วนรวม ซึ่งในการดำเนินคดีอาญา การสอบสวนคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ตามมาตรา 18 กำหนดให้การสอบสวนคดีอาญาเป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจชั้นผู้ใหญ่ ปลัดอำเภอ และข้าราชการตำรวจซึ่งมียศตั้งแต่ชั้นนายร้อยตำรวจตรีหรือเทียบเท่า นายร้อยตำรวจตรีขึ้นไปเท่านั้น ซึ่งการที่มาตรา 18 มิได้บัญญัติให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนคดี จึงทำให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรซึ่งมีอำนาจหน้าที่ตามประมวลรัษฎากร แต่ไม่มีอำนาจสอบสวนการกระทำความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากร เพราะคดีเกี่ยวข้องกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเป็นความผิดทางเทคนิค และมีพื้นฐานทางกฎหมายมาจากหลักการทางบัญชี การเงิน และเศรษฐศาสตร์ จึงเป็นกฎหมายที่มีลักษณะเฉพาะแตกต่างจากกฎหมายอื่น ที่มีบทกำหนดโทษอาญาอื่น ๆ ประกอบกับการที่พนักงานสอบสวนไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในด้านดังกล่าว ย่อมส่งผลกระทบต่อดุลยพินิจในการวิเคราะห์ข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานต่าง ๆ เกี่ยวกับภาษีอากร อันเกี่ยวกับการบัญชี การเงิน และเศรษฐศาสตร์ที่ใช้ประกอบในสำนวนสอบสวน ทั้งยังเคยเกิดปัญหาในการสอบสวนคดีและตั้งข้อหาฐานความผิด ส่งผลให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินคดีโดยไม่มีเหตุอันควร และสำนวนการสอบสวนมีข้อบกพร่องจนเกิดความเสียหายในชั้นศาล อันขัดต่อหลักความสะดวกและหลักประสิทธิภาพในการบริหารจัดการ

การสอบสวนคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบันจึงเกิดทั้งปัญหาการไม่มีอำนาจและปัญหาการถูกจำกัดอำนาจของเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้อง โดยเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจะทำการสอบสวนเองก็มีอำนาจกระทำได้ ส่วนพนักงานสอบสวนก็ถูกจำกัดอำนาจในการเริ่มสอบสวนไว้ ทำให้การดำเนินการเป็นไปในลักษณะที่มีขั้นตอนมากมายและยุ่งยากซับซ้อนแตกต่างจากคดีอาญาประเภทอื่น จนสร้างภาระและความสับสนแก่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน และเกิดความล่าช้ากระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบสวนคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรเป็นอย่างยิ่ง

เมื่อพิจารณากระบวนการการสอบสวนคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาของประเทศสหรัฐอเมริกาพบว่า ประเทศสหรัฐอเมริกาให้อำนาจหน่วยงานจัดเก็บภาษี มีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากร ซึ่งทำให้การสอบสวนมีความสะดวก รวดเร็ว และมีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี นำมาซึ่งประโยชน์ในการคุ้มครองผู้ถูกกล่าวหาที่จะได้รับการอำนวยความสะดวกเป็นธรรมในกระบวนการยุติธรรมทางอาญาภาษีอากรในหลายประการ เพราะในกระบวนการตรวจสอบภาษีอากรเบื้องต้นของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรนั้น มีการรวบรวมพยานหลักฐานในการกระทำความผิดไว้แล้ว แต่ไม่สามารถนำมาเป็นพยานหลักฐานในกระบวนการสอบสวนได้ ซึ่งเมื่อเริ่มกระบวนการสอบสวนโดยเจ้าพนักงานสอบสวนก็จะเกิดความล่าช้าและนำมาซึ่งการรั่วไหลของพยานหลักฐาน สะท้อนให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการสอบสวนตลอดจนความซ้ำซ้อนในเชิงกระบวนการทำงานและการวางรูปคดีอีกด้วย

2. ข้อเสนอแนะ

จากที่ได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาดังกล่าวข้างต้น ผู้ศึกษาจึงขอเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหาโดยให้มีการเสนอร่างพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีภาษีอากรฝ่ายสรรพากร เพื่อให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นพนักงานของกรมสรรพากร มีอำนาจหน้าที่ในกระบวนการสอบสวนความผิดคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของประมวลรัษฎากร ให้มีผลบังคับใช้แก่ผู้กระทำความผิดอาญาภาษีอากร เนื่องจากหากจะมีการดำเนินการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเฉพาะในประเด็นข้อกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรแต่เพียงอย่างเดียว อาจจะไม่สอดคล้องกับเจตจำนงของกฎหมาย ซึ่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับกับวิธีสบัญญัติที่เกี่ยวกับความผิดทางอาญาทั้งระบบ ดังนั้นการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติกฎหมายตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาจึงย่อมไม่ใช่เรื่องง่ายนัก เพราะอาจนำมาซึ่งการก่อให้เกิดช่องว่างของกฎหมายและอาจก่อให้เกิดปัญหาการตีความข้อกฎหมายเกิดขึ้นอีกมากมาย ในทางตรงกันข้ามการเสนอกฎหมายขึ้นมาเพื่อใช้บังคับเป็นการเฉพาะกับคดีภาษีอากรฝ่าย

สรรพากรที่มีโทษทางอาญาน่าจะสามารถกระทำได้ง่ายกว่าการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ด้วยเหตุนี้จึงเป็นที่มาของแนวคิดที่ควรเสนอให้มีการจัดทำ “ร่างพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีภาษีอากรฝ่ายสรรพากร” ขึ้น นอกจากนี้ยังอาจกำหนดรายละเอียดเพิ่มเติมบางประการที่ไม่สามารถบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาไว้ในร่างกฎหมายฉบับนี้ได้ โดยผู้เขียนเห็นว่า ในเบื้องต้นร่างพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีภาษีอากรฝ่ายสรรพากรควรมีหลักการที่สำคัญดังนี้

2.1 การกำหนดนิยามศัพท์ที่จำเป็นต้องบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัตินี้เป็นการเฉพาะ เช่น

2.2.1 **ภาษีอากร** หมายความว่า ภาษีอากรที่กฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากร

2.2.2 **คดีภาษีอากร** หมายความว่า ความผิดทางอาญาที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร

2.2.3 **พนักงานสอบสวนคดีภาษีอากร เจ้าหน้าที่คดีภาษีอากร** หมายความว่า เจ้าพนักงานกรมสรรพากร ซึ่งแต่งตั้งโดยอธิบดีให้มีอำนาจและหน้าที่สืบสวนและสอบสวนคดีภาษีอากร

2.2 ให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากร ที่ได้รับการแต่งตั้งจากอธิบดีเป็น

2.2.1 **พนักงานสอบสวนคดีภาษีอากร** ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และให้มีอำนาจสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาเฉพาะในเขตอำนาจหน้าที่ของตน

2.2.2 **เจ้าหน้าที่คดีภาษีอากร** ที่มีอำนาจและหน้าที่ในการจับกุมและปราบปรามผู้กระทำความผิดตามพระราชบัญญัตินี้ (เทียบเคียงกับพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2(16) และอำนาจตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ตามมาตรา 135 กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพสามิตในการจับกุมและปราบปรามผู้กระทำความผิด รวมถึงการตรวจค้น อำนาจการยึด หรืออายัดสินค้าและของกลางของผู้กระทำความผิดได้ และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ตามมาตรา 157 ให้อำนาจเจ้าพนักงานศุลกากร มีอำนาจตรวจค้น จับกุมผู้กระทำความผิด ยึดหรืออายัดเอกสารหลักฐานที่ใช้พิสูจน์ความผิดได้ซึ่งเจ้าพนักงานตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวมีอำนาจจับกุมและปราบปรามผู้กระทำความผิดได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา)

2.3 เพื่อประโยชน์แห่งการรวบรวมพยานหลักฐาน กำหนดให้พนักงานสอบสวนคดี ภาษีอากรมีอำนาจในการเข้าไปในเคหสถาน โดยต้องมีหมายค้น หรือคำสั่งของศาล (เทียบเคียง ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 92)¹⁵⁸ เพื่อตรวจค้น ค้นพินาศ มีหนังสือเรียก บุคคลเพื่อให้ถ้อยคำ และมีอำนาจในการยึดหรืออายัดทรัพย์สินที่ค้นพบได้

การกำหนดให้กรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร มีอำนาจ สอบสวนคดีที่กล่าวมาข้างต้น นอกจากจะทำให้มีอำนาจสืบสวนและจับกุมซึ่งเป็นอำนาจปกติของ พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจแล้ว ยังทำให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเป็นพนักงานสอบสวน ผู้รับผิดชอบในการมีหน้าที่รวบรวมพยานหลักฐาน สรุปสำนวนคดีส่งพนักงานอัยการเพื่อส่งฟ้อง คดีต่อศาล รวมทั้งมีเครื่องมือทางกฎหมายวิธีสบัญญัติอย่างอื่นตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา ความอาญา ทั้งนี้การดำเนินการต่าง ๆ ย่อมอยู่ภายใต้วิธีการและมาตรฐานที่ประมวลกฎหมายวิธี พิจารณาความอาญากำหนดไว้

นอกจากนี้ร่างพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีภาษีอากรฝ่ายสรรพากร ยังอาจ กำหนดคุณสมบัติ คุณสมบัติ หรือคุณวุฒิ รวมทั้งกำหนดตำแหน่งของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรที่จะ เป็นพนักงานสอบสวนคดีภาษีอากรและเจ้าหน้าที่คดีภาษีอากรตามกฎหมายฉบับนี้ไว้เป็นการ เฉพาะ เพื่อขจัดปัญหาข้อโต้แย้งหรือสงสัยเกี่ยวกับความรู้ความสามารถของกรมสรรพากรในการ สืบสวนสอบสวน เหมือนกรมสอบสวนคดีพิเศษที่กำหนดคุณสมบัติพนักงานสอบสวนคดีพิเศษ และเจ้าหน้าที่คดีพิเศษไว้ในพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ.2547 มาตรา 15 และมาตรา 16 และเจ้าหน้าที่พิเศษ IRS-CI ของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งกำหนด โปรแกรมพิเศษการฝึกอบรม ขั้นพื้นฐานภายใต้กฎหมายของรัฐบาลกลางไว้สำหรับเจ้าหน้าที่พิเศษ IRS เป็นผู้สืบสวนคดีอาญา

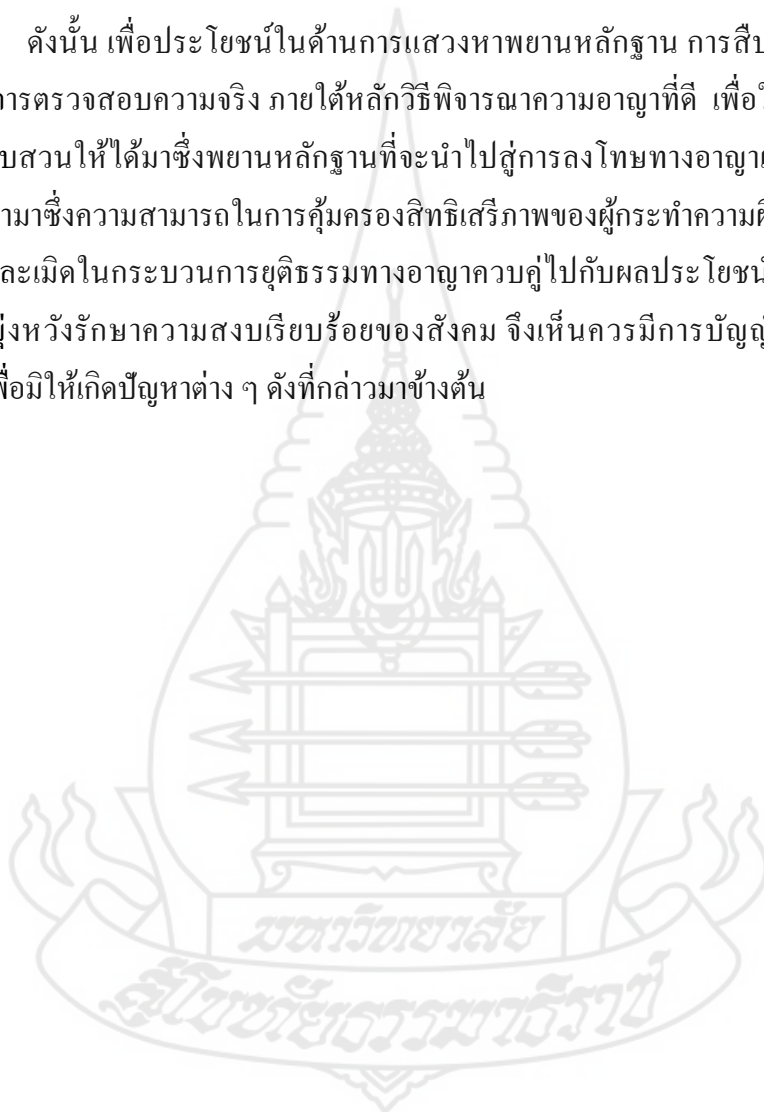
2.4 อาจกำหนดให้พนักงานอัยการมีอำนาจในการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมาย ภาษีอากรร่วมกับกรมสรรพากรได้ ทั้งนี้เพื่อให้เกิดประโยชน์ในการสอบสวนคดีที่กล่าวมาข้างต้น

2.5 เมื่อการสอบสวนเสร็จสิ้นลงก็ให้ส่งสรุปสำนวนการสอบสวนไปยังพนักงาน อัยการเพื่อฟ้องร้องดำเนินคดีต่อศาล ตามกระบวนการพิจารณาซึ่งบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธี พิจารณาความอาญาต่อไป

¹⁵⁸ มาตรา 92 ห้ามมิให้ค้นในที่รโหฐานโดยไม่มีหมายค้นหรือคำสั่งของศาล เว้นแต่พนักงานฝ่าย ปกครองหรือตำรวจเป็นผู้ค้น และในกรณีดังต่อไปนี้ (1) เมื่อมีเสียงร้องให้ช่วยมาจากข้างในที่รโหฐาน หรือมีเสียง หรือพฤติกรรมอื่นใดอันแสดงได้ว่ามีเหตุร้ายเกิดขึ้นในที่รโหฐานนั้น (2) เมื่อปรากฏความผิดซึ่งหน้ากำลังกระทำ ลงในที่รโหฐาน

2.6 ในกรณีที่พนักงานอัยการมีคำสั่งไม่ฟ้องคดีซึ่งได้สอบสวนโดยพนักงานสอบสวนคดีอาญา ให้การทำความเห็นแย้งตามนัยมาตรา 145 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากร และส่งสำนวนพร้อมด้วยความเห็นแย้งไปยังอัยการสูงสุดเพื่อวินิจฉัยชี้ขาดต่อไป (เทียบเคียงกับอำนาจการทำความเห็นแย้งตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ.2547 มาตรา 34 ให้เป็นอำนาจโดยเฉพาะของอธิบดีกรมสอบสวนคดีพิเศษ)

ดังนั้น เพื่อประโยชน์ในด้านการแสวงหาพยานหลักฐาน การสืบสวนและสอบสวน ตลอดจนการตรวจสอบความจริง ภายใต้หลักวิธีพิจารณาความอาญาที่ดี เพื่อให้บรรลุเจตนารมณ์ในการสอบสวนให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐานที่จะนำไปสู่การลงโทษทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิด อีกทั้งจะนำมาซึ่งความสามารถในการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของผู้กระทำความผิดอาญาอาญาภาชีอากร มิให้ถูกล่วงละเมิดในกระบวนการยุติธรรมทางอาญาควบคู่ไปกับผลประโยชน์แห่งการดำเนินการของรัฐที่มุ่งหวังรักษาความสงบเรียบร้อยของสังคม จึงเห็นควรมีการบัญญัติกฎหมายในเรื่องดังกล่าว เพื่อมิให้เกิดปัญหาต่าง ๆ ดังที่กล่าวมาข้างต้น





บรรณานุกรม

มหาวิทยาลัยราชภัฏสกลนคร

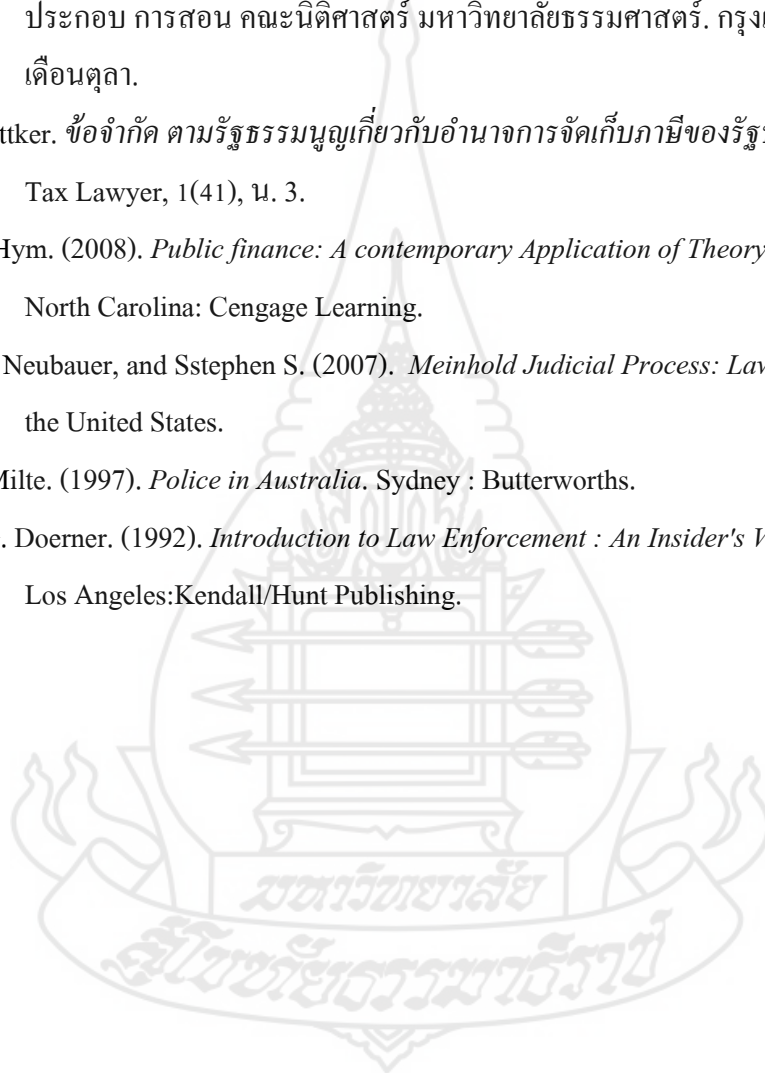
สกลราชภัฏนครราชสีมา

บรรณานุกรม

- กมลชัย รัตนสกาวงศ์. (2554). *กฎหมายปกครอง*. กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน.
- เกรียงเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2552). *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย*. (พิมพ์ครั้งที่ 9). กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- เกรียงศักดิ์ ดำรงค์ศักดิ์ศิริ. (2551). *ปัญหาอำนาจฟ้องของผู้เสียหายในความคิดต่อแผ่นดิน*. หลักสูตรผู้พิพากษาผู้บริหารในศาลชั้นต้น รุ่นที่ 6. สถาบันพัฒนาข้าราชการฝ่ายตุลาการของศาลยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม.
- โกเมน ภัทรภิรมย์. (2531). *กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา : วิธีพิจารณาชั้นศาล*. (พิมพ์ครั้งที่ 4). กรุงเทพมหานคร : มิตรนราการพิมพ์.
- คณิต ณ นคร. (2551). *การสอบสวนผู้ต้องหา ภูมิธรรมและบทบาทของพนักงานอัยการ*. กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน.
- คณิต ณ นคร. (2555). *กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา*. (พิมพ์ครั้งที่ 8). กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน.
- คู่มือสรรพากร หมวดที่ 1 การสอบสวนทางปกครองและกระบวนการสอบสวนทั่วไป. (2565). สืบค้นจาก <https://www.taxnotes.com/research/federal/internal-revenue-manual/9.5.1>.
- จิตติ ดิงศภัทธี. (2536). *กฎหมายอาญา ภาค 1*. (พิมพ์ครั้งที่ 9). กรุงเทพมหานคร:สำนักอบรมและศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.
- จิตติมา ศรีอโนมัย. (2549). *การสอบสวนฟ้องร้อง : ศึกษาแนวทางการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพและประสิทธิภาพของการสอบสวนฟ้องร้องในประเทศไทย* (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, กรุงเทพมหานคร.
- จักรพงษ์ วิวัฒน์วานิช. (2550). *หลักและทฤษฎีการสอบสวน (Principle and Theory of Inquiry)*. (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัดพิมพ์อักษร.
- ณรงค์ ใจหาญ. (2541). *หลักกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเล่ม 1*. (พิมพ์ครั้งที่ 4). กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน.
- ธวัชชัย สวนสีดา. (2551). *คดีความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากรที่เป็นคดีพิเศษตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547*. *วารสารยุติธรรม*, 8(6), 1 - 6.

- ธานีศ เกศวพิทักษ์. (2555). *คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ภาค 1 - 2 (มาตรา 2 - 157)*. (พิมพ์ครั้งที่ 5) กรุงเทพมหานคร : พลสยามพรีนติ้ง.
- พรเพ็ญ เพชรสุขศิริ. (2535). *อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ : อาชญากรรมคอปกขาลักษณะและการควบคุม. วารสารการบริหารและการจัดการ, 1(2)*.
- ปิยะธิดา ไชยมงคล. (2549). *คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา* (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, กรุงเทพมหานคร.
- ภาวนา งามสุทธิ. (2556). การเปรียบเทียบองค์การฟ้องร้องตามกฎหมายศุลกากร กรณีกระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่น. *วารสารภายในเขตปลอดอากรท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ. 7(42), 5*.
- ยิ่งพรรณธัญ คำภูเวียง. (2555). *เขตอำนาจสอบสวนคดีอาญา* (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, กรุงเทพมหานคร.
- เลิศสิน สุวรรณปทุมเลิศ. (2547). *อำนาจการสอบสวนของเจ้าพนักงานสรรพากรในความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร*. (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยจุฬาลงกรณ์, กรุงเทพมหานคร.
- วศินี วงศ์นิติ. (2550). *อำนาจสืบสวนคดีอาญาของเจ้าพนักงาน : ศึกษามาตรการในการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชน* (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, กรุงเทพมหานคร.
- วัลลภ ห่างไชสง. (2556). *การเข้าร่วมสอบสวนโดยพนักงานอัยการในการคดีอาญา ซึ่งมีอัตราโทษจำคุกตั้งแต่ห้าปีขึ้นไป* (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต). สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์. กรุงเทพมหานคร.
- ศศิกานต์ จัตุปา. (2557). การบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร. *วารสารนักบริหาร, 34(1), น.40 - 41*.
- สุกัลกษณ์ พินิจภูวดล. (2547). *คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร*. (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน.
- ศราวุธ ภัคดีวิไลเกียรติ. (2547). *อำนาจของศาลภาษีอากรและศาลปกครองในคดีภาษีอากรของไทย*. (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, กรุงเทพมหานคร.
- สาธิต รังคศิริ. (2536). *เกร็ดความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีอากร. เอกสารภาษีอากร, 13(144), น.71-83*.
- สุพัทธา อนันตพงศ์ และประภาศ คงเอียด. (2553). *รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ การพิจารณาคดีอาญาในศาลภาษี*. กรุงเทพมหานคร : ศาลภาษีอากรกลาง สถาบันอบรมวิจัยและพัฒนากฎหมายภาษีอากร.

- หยุด แสงอุทัย. (2507). *ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ศึกษาทางคำพิพากษาฎีกา*.
พระนคร : แม่บ้านการเรือน.
- อรัญ ธรรมโน. (2548). *ความรู้ทั่วไปทางคลัง*. กรุงเทพมหานคร : บริษัท อมรินทร์พริ้นติ้ง
แอนด์พับลิชชิ่ง.
- อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป. (2557). *กฎหมายการคลัง*. (พิมพ์ครั้งที่ 3) โครงการตำราและเอกสาร
ประกอบ การสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. กรุงเทพมหานคร :
เดือนตุลา.
- Boris I. Bittker. *ข้อจำกัด ตามรัฐธรรมนูญเกี่ยวกับอำนาจการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลกลาง*.
Tax Lawyer, 1(41), น. 3.
- David N. Hym. (2008). *Public finance: A contemporary Application of Theory to Policy*.
North Carolina: Cengage Learning.
- David W” Neubauer, and Sstephen S. (2007). *Meinhold Judicial Process: Law, Courts, and
Politics in the United States*.
- Kerry L. Milte. (1997). *Police in Australia*. Sydney : Butterworths.
- William G. Doerner. (1992). *Introduction to Law Enforcement : An Insider's View*.
Los Angeles:Kendall/Hunt Publishing.



ประวัติผู้ศึกษา

ชื่อ	นางเสาวณีษ์ ศรีภูไฟ
วัน เดือน ปีเกิด	28 กุมภาพันธ์ 2521
สถานที่เกิด	อำเภอเมืองอุบลราชธานี จังหวัดอุบลราชธานี
ประวัติการศึกษา	ศิลปศาสตรบัณฑิต (การบัญชี) สถาบันราชภัฏจันทรเกษม นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช
สถานที่ทำงาน	สำนักงานสรรพากรพื้นที่อุดรธานี จังหวัดอุดรธานี
ตำแหน่ง	นิติกรชำนาญการ

