

บทที่ 3

การสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร

เมื่อกฎหมายอาญา ได้แก่ บรรดากฎหมายทั้งหลายที่บัญญัติถึงความผิดและกำหนดโทษ ที่รัฐจะเป็นผู้ลงไว้ในกรณีที่มีการกระทำผิดนั้น ๆ ดังนั้นกฎหมายอาญาจึงไม่ได้หมายถึงแต่เฉพาะประมวลกฎหมายอาญาแต่เพียงฉบับเดียว แต่ควรหมายถึงบรรดากฎหมายฉบับหนึ่งฉบับใด ที่บัญญัติถึงความผิดและกำหนดโทษทางอาญาไว้ด้วย ซึ่งรวมถึงประมวลรัษฎากร ประกอบกับการกระทำความผิดทางอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นการประกอบอาชญากรรมทางเศรษฐกิจชนิดหนึ่ง ที่มีความพิเศษกว่าการประกอบอาชญากรรมโดยทั่วไป เช่น ในด้านตัวผู้กระทำความผิดที่อาชญากรรมทางเศรษฐกิจจะเป็นผู้ที่มีฐานะดี มีการศึกษา ในด้านวิธีการกระทำความผิดอาชญากรรมทางเศรษฐกิจจะใช้เทคนิคขั้นสูงและมีความลับซับซ้อนมากกว่า หรือในด้านความเสียหายต่อสังคมอาชญากรรมทางเศรษฐกิจจะสร้างความเสียหายให้กับสังคมหรือรัฐมากกว่าอาชญากรรมธรรมดาโดยทั่วไป แต่ในทางกลับกันกับไม่เป็นที่โกรธแค้นของสังคม เพราะอาชญากรรมทางเศรษฐกิจเน้นที่ผลประโยชน์ทางทรัพย์สินเป็นหลัก แต่อาชญากรรมธรรมดาทั่วไปจะเน้นที่ชีวิต ร่างกาย ซึ่งถือว่าเป็นเรื่องเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนโดยตรง เป็นต้น ดังนั้นจึงควรที่จะศึกษาถึงหลักเกณฑ์การสอบสวนความผิดอาญาโดยทั่วไปเปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์การสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ว่ามีความเหมือนหรือแตกต่างกัน ดังนี้

3.1 การสอบสวนความผิดอาญาโดยทั่วไป

การสอบสวนความผิดอาญาโดยทั่วไป เป็นการดำเนินคดีอาญาในชั้นเจ้าพนักงานซึ่งถือเป็นการดำเนินคดีอาญาชั้นกำหนดคดีประเภทหนึ่ง กล่าวคือ การดำเนินคดีอาญาโดยทั่วไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา สามารถแบ่งออกได้เป็นทั้งหมด 2 ส่วนใหญ่ได้แก่ การดำเนินคดีอาญาชั้นกำหนดคดีและการดำเนินคดีอาญาชั้นบังคับคดี ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

1. การดำเนินคดีอาญาชั้นกำหนดคดี คือ การดำเนินการทั้งหลายของเจ้าพนักงานทั้งนอกศาลและในศาลรวมไปถึงการดำเนินคดีของศาลจนกระทั่งมีการพิพากษาคดี ซึ่งการกำหนดคดีนั้นหมายถึง การกำหนดว่าจำเลยหรือผู้ต้องหา นั้น ๆ ได้กระทำความผิดหรือไม่ เมื่อมีการกระทำ

ความผิดจริงจะต้องดำเนินการฟ้องหรือไม่ เมื่อดำเนินการฟ้องต่อศาลแล้ว ศาลจะต้องพิจารณาพิพากษาอย่างไร และหากปรากฏว่าได้กระทำความผิดตามฟ้องจริงจะพิพากษาโดยการลงโทษวิธีใด เป็นต้น

2. การดำเนินคดีอาญาชั้นบังคับคดี คือ เมื่อมีการตัดสินหรือพิพากษาโดยศาลแล้ว และคำพิพากษานั้นได้ถึงที่สุด จำเลยผู้นั้นต้องรับโทษอย่างไร เช่น จำเลยนั้นอาจถูกให้ทำงานบริการสังคม หรือ อาจได้รับการรอกการลงโทษ คุมประพฤติ หรือตัดสินประหารชีวิต เป็นต้น

ซึ่งจะเห็นได้ว่าการดำเนินคดีอาญาชั้นกำหนดคดีกับการดำเนินคดีอาญาชั้นบังคับคดีนั้น มีตัวเชื่อมโยงระหว่างทั้งสองชั้นคือ “คำพิพากษาถึงที่สุด” กล่าวคือ ตั้งแต่มีการกระทำความผิดไปจนถึงมีคำพิพากษาถึงที่สุดในการกระทำความผิดนั้น เป็นการดำเนินคดีอาญาชั้นกำหนดคดี แต่พอมีคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วก็จะเป็นการดำเนินคดีอาญาชั้นบังคับคดี

3.1.1 การแบ่งแยกกระบวนการสอบสวนออกจากการฟ้องร้องคดี

การดำเนินคดีอาญาในชั้นเจ้าพนักงาน เป็นการดำเนินคดีอาญาในชั้นพนักงานสอบสวน และฟ้องร้องคดีต่อศาล เมื่อคดีไปถึงศาลการดำเนินคดีอาญาในชั้นเจ้าพนักงานก็จะเป็นการดำเนินคดีอาญาในชั้นศาล แต่ก็ยังคงเป็นการดำเนินคดีอาญาชั้นกำหนดคดีอยู่นั่นเอง สำหรับประเทศไทยตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา การสอบสวนและฟ้องร้องคดีต่อศาล เป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานตำรวจและเจ้าพนักงานอัยการ ส่วนการพิจารณาคดีอาญาก็เป็นหน้าที่ของศาล ศาลจะไม่ลงมาเกี่ยวข้องกับการสอบสวนและฟ้องร้องคดี แต่เมื่อพิจารณาถึงระบบของประเทศฝรั่งเศสและประเทศสหรัฐอเมริกา จะเห็นได้ว่าการกระทำบางอย่างที่แสดงให้เห็นว่าศาลลงมายังเกี่ยวข้องในการดำเนินคดีอาญาชั้นเจ้าพนักงานหรือชั้นสอบสวนและฟ้องร้องคดี เช่น ในประเทศฝรั่งเศส มีการกำหนดให้ศาลทำหน้าที่สอบสวนส่วนหนึ่ง หรือในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งจริง ๆ คล้ายจะมีการเข้ามาเกี่ยวข้องกับการสอบสวนโดยศาล แต่ก็ไม่ใช่ที่เดียว ศาลทำหน้าที่เพียงตรวจสอบความถูกต้องเป็นธรรมในชั้นสอบสวนหรืออาจจะมีการสอบสวนโดย Grand Jury ซึ่งก็ไม่ใช่หน้าที่ของศาลโดยตรง แต่อย่างไรก็ดีก็ไม่มีหลักเกณฑ์อะไรที่จะสามารถแบ่งแยกได้อยู่ชัดเจน

ส่วนการฟ้องร้องคดีต่อศาลเป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานอัยการ มีวัตถุประสงค์เพื่อจะดูว่าบุคคลที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดนั้น ควรจะต้องถูกส่งตัวเพื่อดำเนินคดีอาญาในชั้นศาลจริงหรือไม่ กระบวนการสอบสวนและฟ้องร้องในระบบของประเทศต่าง ๆ ในปัจจุบัน เป็นที่เข้าใจว่าเป็นกระบวนการเดียวกันที่ไม่อาจแบ่งแยกออกจากกันได้ เพราะไม่ว่าจะเป็นการสอบสวน

โดยพนักงานสอบสวนก็ดี การดำเนินการพิจารณาพยานหลักฐานเพื่อที่จะฟ้องร้องของเจ้าพนักงานอัยการก็ดี ต่างมีวัตถุประสงค์เพื่อการตัดสินใจว่าควรจะนำตัวผู้ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดไปดำเนินคดีอาญาต่อในชั้นศาลหรือไม่ ดังนั้นโดยหลักการจึงถือว่าหลักเกณฑ์เรื่องกระบวนการสอบสวนและฟ้องร้องคดีในประเทศต่าง ๆ เป็นกระบวนการเดียวกันที่ไม่อาจแบ่งแยกได้

สำหรับประเทศไทยตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มีการตีความกันว่ากระบวนการสอบสวนและฟ้องร้องคดีอาญาต่อศาลนั้น เป็นคนละกระบวนการกันซึ่งก็คือกระบวนการสอบสวนและฟ้องร้องคดีอาญานั้นถูกแยกออกจากกัน กล่าวคือ มีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้นตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้กำหนดไว้ว่า เมื่อเป็นความผิดที่ต้องได้รับการสอบสวนโดยพนักงานสอบสวน การกระทำความผิดอาญานั้นก็ต้องได้รับการสอบสวนโดยเจ้าพนักงานตำรวจผู้เป็นพนักงานสอบสวน เจ้าพนักงานอัยการไม่มีอำนาจตามกฎหมายใด ๆ เลยที่จะมายุ่งเกี่ยวกับการคดีอาญานั้น ซึ่งแสดงให้เห็นว่าอำนาจการสอบสวนคดีอาญาเป็นอำนาจของเจ้าพนักงานตำรวจโดยแท้ เจ้าพนักงานอัยการต้องรอจนกว่าเจ้าพนักงานตำรวจสอบสวนคดีอาญานั้นเสร็จ แล้วได้ส่งสำนวนถึงเจ้าพนักงานอัยการ เจ้าพนักงานอัยการจึงจะมีอำนาจเข้ามาดูว่าพยานหลักฐานนั้น ถูกต้องหรือไม่ เพียงพอหรือไม่ การที่กระบวนการสอบสวนและฟ้องร้องคดีอาญาแยกออกจากกันของประเทศไทย ก่อให้เกิดความปัญหาที่เห็นได้ชัดคือ เมื่อมีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้น คนที่วางรูปคดีมีเพียงฝ่ายเดียวคือเจ้าพนักงานตำรวจ ไม่มีการตรวจสอบโดยองค์กรอื่นเลย กล่าวคือ ไม่มี Check & Balance มีแต่เพียงการตรวจสอบภายในตามสายงานขององค์กรตำรวจ ในต่างประเทศทุก ๆ ขั้นตอนนี้อาจเกิดความไม่เป็นธรรมโดยหลักการแล้วจะไม่ให้หน่วยงานเดียวเข้ามารับผิดชอบ เช่นเจ้าพนักงานอัยการของต่างประเทศมีอำนาจเข้ามาเกี่ยวข้องกับการสอบสวนของเจ้าพนักงานตำรวจได้ เมื่อเห็นว่ามีเหตุอันสมควร แต่เจ้าพนักงานอัยการไม่จำเป็นต้องเข้าร่วมกับเจ้าพนักงานตำรวจในการสอบสวนคดีอาญาทุกคดี

3.1.2 กระบวนการสอบสวนและฟ้องร้องคดีอาญา

กระบวนการสอบสวนความผิดอาญากับการฟ้องร้องคดีอาญา เป็นขั้นตอนการดำเนินคดีอาญาชั้นเจ้าพนักงาน ซึ่งแบ่งเป็นการสอบสวนคดีอาญาชั้นเจ้าพนักงานตำรวจ และการฟ้องร้องดำเนินคดีอาญาชั้นเจ้าพนักงานอัยการ ซึ่งแบ่งพิจารณาได้ดังนี้

3.1.2.1 การสอบสวนชั้นเจ้าพนักงานตำรวจ

หลักการสอบสวนความผิดอาญาโดยทั่วไปในชั้นเจ้าพนักงานตำรวจหรือพนักงานสอบสวนนั้น มีอยู่ 2 หลักได้แก่

1.หลักดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย

หลักดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย (Legality Prosecution) เมื่อมีความผิดอาญาเกิดขึ้น เจ้าพนักงานตามกฎหมายมีหน้าที่ต้องสอบสวนความผิดอาญานั้นในทันที โดยมีต้องคำนึงว่าจะได้มีการร้องทุกข์ หรือกล่าวโทษตามกฎหมายแล้วหรือไม่ และเมื่อเจ้าพนักงานได้สอบสวนเสร็จเรียบร้อยแล้ว เห็นว่า ผู้ต้องหาได้กระทำความผิดจริง เจ้าพนักงานก็มีหน้าที่ตามกฎหมายต้องดำเนินการฟ้องร้องคดีต่อไป นอกจากนี้เมื่อมีการฟ้องร้องคดีอาญานั้นไปแล้ว ก็จะถอนฟ้องไม่ได้ เพราะได้เกิดหลักเกณฑ์สำคัญ คือ “หลักเปลี่ยนแปลงไม่ได้” (Immutability Principle) ถือว่าเป็นหลักประกันของหลักการดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย

2.หลักดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ

หลักดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ (Opportunity Prosecution) ถือว่าเป็นหลักการดำเนินคดีอาญา ที่ตรงกันข้ามกับหลักดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย กล่าวคือ เมื่อมีความผิดอาญาเกิดขึ้น เจ้าพนักงานตามกฎหมายอาจไม่ดำเนินคดีอาญาตามกฎหมายได้ และเมื่อสอบสวนแล้วเห็นว่าผู้ต้องหากระทำความผิดจริง เจ้าพนักงานก็อาจไม่ฟ้องร้องได้ด้วย ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับเหตุผลรองรับเป็นรายคดีไป ซึ่งอาจได้แก่ความคุ้มค่าในการดำเนินคดีอาญานั้น ๆ หรือจากปัจจัยในหลาย ๆ ด้าน อาทิเช่น ด้านผลประโยชน์ที่สังคมจะได้รับ ด้านวัตถุประสงค์ในการลงโทษ ผู้กระทำความผิด กับ ความร้ายแรงแห่งความผิดต่อกฎหมายที่ผู้กระทำความผิดได้ก่อขึ้น เป็นต้น

สำหรับประเทศไทยยึดหลักการสอบสวนคดีอาญาในชั้นพนักงานสอบสวน คือหลักการดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย เพราะพนักงานสอบสวนมีหน้าที่ต้องทำการสอบสวนในทุกความผิดอาญาที่เกิดขึ้น ยกเว้นแต่กฎหมายจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น หน้าที่ที่สำคัญของพนักงานสอบสวนก็คือ หน้าที่ในการรวบรวมพยานหลักฐาน และดำเนินการทั้งหลาย เพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริงและนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษ ซึ่งถือเป็นขั้นตอนแรกในการดำเนินคดีอาญา กล่าวคือ เมื่อมีการกระทำความผิดทางอาญาเกิดขึ้นโดยเจ้าพนักงานตำรวจรู้เห็นเอง ซึ่ง “การรู้เอง” หมายถึง การรู้อันมิใช่เนื่องจากทางการ ซึ่งกรณีการรู้เองของพนักงานสอบสวนนั้นต้องสอบสวนเสมอไปหรือไม่ควรพิจารณาจากฐานความผิดอาญาเป็นหลักกล่าวคือ ความผิดอาญาบางฐานเกี่ยวข้องกับประโยชน์ได้เสียของสาธารณชน หรือความอยู่เย็นเป็นสุขของประชาชนส่วนรวมเป็นอันมาก ใน

กรณีนี้พนักงานสอบสวนต้องดำเนินการสอบสวน ถ้าไม่ดำเนินการสอบสวน หรือไม่เริ่มดำเนินการในเวลาอันควร ซึ่งตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 130 กำหนดว่าให้ดำเนินการโดยไม่ชักช้า พนักงานสอบสวนอาจมีความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 189 "ฐานช่วยผู้อื่นซึ่งเป็นผู้กระทำความผิด หรือเป็นผู้ต้องหาว่าได้กระทำความผิดอันมิใช่ความผิดลหุโทษ เพื่อไม่ให้ต้องโทษ..." ได้

หรือได้รับการร้องทุกข์จากผู้เสียหาย หรือกล่าวโทษจากผู้เห็นเหตุการณ์ ซึ่งในทางปฏิบัติเจ้าพนักงานตำรวจจะได้รับแจ้งจากผู้เสียหายหรือผู้กล่าวโทษมากกว่าจะรู้เห็นเอง เจ้าพนักงานตำรวจก็จะดำเนินการสืบสวนและจับกุมผู้กระทำความผิดมาดำเนินคดี หรือหากมีการร้องทุกข์ กล่าวโทษ พนักงานสอบสวนต้องรีบเดินทางไปยังที่เกิดเหตุ เพื่อสืบสวนหาตัวผู้กระทำความผิดดำเนินคดีโดยสอบปากคำผู้เสียหาย พยานผู้เห็นเหตุการณ์ ตลอดจนร่องรอยหรือพยานหลักฐานอื่น ๆ เมื่อสงสัยว่าผู้ใดเป็นผู้กระทำความผิด ก็จะทำการจับกุมและนำตัวผู้ถูกจับกุมมาควบคุม เพื่อแจ้งข้อกล่าวหาและทำการสอบสวนหาพยานหลักฐานเพิ่มเติม อนึ่งพนักงานสอบสวนมีอำนาจควบคุมผู้ต้องหาไว้ไม่เกิน 48 ชั่วโมง นับตั้งแต่ผู้ต้องหามาถึงยังที่ทำการของพนักงานสอบสวน ในระหว่างนี้ผู้ต้องหาอาจจะยื่นคำขอให้ปล่อยตัวชั่วคราว หากได้รับการอนุมัติก็จะได้รับการปล่อยตัวไป หากพนักงานสอบสวนควบคุมตัวผู้ต้องหาจนครบกำหนดแล้ว ต้องนำตัวผู้ต้องหาไปขออำนาจการควบคุมตัวจากศาล ซึ่งผู้ต้องหาก็สามารถยื่นคำขอให้ปล่อยตัวชั่วคราวในระหว่างนี้ต่อศาลได้ หากได้รับการอนุมัติก็ต้องปล่อยตัวไป เมื่อพนักงานสอบสวนได้ดำเนินการสอบสวนจนเสร็จสิ้นแล้ว ก็จะเสนอสำนวนการสอบสวนต่อเจ้าพนักงานอัยการต่อไป ในกรณีที่ยังไม่สามารถจับกุมผู้กระทำความผิดได้ หรือไม่ทราบว่ามีใครเป็นผู้กระทำความผิด พนักงานสอบสวนก็จะทำการสืบสวนสอบสวนต่อไป

3.1.2.2 การฟ้องร้องคดีชั้นเจ้าพนักงานอัยการ

การดำเนินคดีอาญาในชั้นเจ้าพนักงานอัยการใช้หลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ เพราะพนักงานมีอำนาจดุลพินิจสามารถสั่งไม่ฟ้องร้องคดีอาญาได้ ไม่มีบทบัญญัติกฎหมายใดวางหลักให้เจ้าพนักงานอัยการต้องดำเนินการฟ้องร้องคดีอาญาทุกเรื่องไป ซึ่งหลักดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ (Opportunity Prosecution) ถือว่าเป็นหลักการดำเนินคดีอาญาที่ตรงกันข้ามกับหลักดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย กล่าวคือ เมื่อมีความผิดอาญาเกิดขึ้น เจ้าพนักงานตามกฎหมายอาจไม่ดำเนินคดีอาญาตามกฎหมายได้ และเมื่อสอบสวนแล้วเห็นว่าผู้ต้องหากระทำความผิดจริง เจ้าพนักงานก็อาจไม่ฟ้องร้องได้ด้วย ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับเหตุผลรองรับเป็นรายคดีไป ซึ่งอาจได้แก่ความคุ้มค่าในการดำเนินคดีอาญานั้น ๆ หรือจากปัจจัยในหลาย ๆ ด้าน อาทิ เช่น ด้านผลประโยชน์ที่สังคมจะได้รับ ด้านวัตถุประสงค์ในการลงโทษผู้กระทำความผิด กับ ความ

ร้ายแรงแห่งความผิดต่อกฎหมายที่ผู้กระทำความผิดได้ก่อขึ้น เป็นต้น ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของไทยมาตรา 140 ถึง 142 เมื่อพนักงานสอบสวนทำการสอบสวนเสร็จสิ้นแล้ว ก็จะนำเสนอสำนวนสอบสวนให้เจ้าพนักงานอัยการพิจารณาตรวจสอบสำนวนการสอบสวนมีพยานหลักฐานเพียงพอที่จะฟ้องผู้ต้องหาหรือไม่ ถ้าเห็นว่าพยานหลักฐานยังไม่ชัดเจนเพียงพอก็อาจจะสั่งให้พนักงานสอบสวนสอบสวนเพิ่มเติมเพื่อรวบรวมพยานหลักฐานเพิ่มเติมก็ได้

ในกรณีที่ความเห็นของเจ้าพนักงานอัยการกับพนักงานสอบสวนขัดแย้งกัน เช่น พนักงานสอบสวนเห็นว่า ควรสั่งฟ้องผู้ต้องหา แต่เจ้าพนักงานอัยการเห็นสมควรไม่ฟ้อง ก็ต้องส่งสำนวนการสอบสวนให้อธิบดีกรมตำรวจ (ผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ) หรือผู้ว่าราชการจังหวัดเป็นผู้พิจารณา หากปรากฏว่าผู้ว่าราชการจังหวัดหรืออธิบดีกรมตำรวจ (ผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ) เห็นสมควรฟ้อง และเจ้าพนักงานอัยการยังคงเห็นสมควรไม่ฟ้อง ก็ต้องนำเสนอสำนวนสอบสวนให้อธิบดีกรมอัยการ (อัยการสูงสุด) พิจารณา โดยที่ความเห็นของอธิบดีกรมอัยการ (อัยการสูงสุด) ถือเป็นที่สุด และหลังจากที่เจ้าพนักงานอัยการมีความเห็นสั่งฟ้องคดีอาญานั้น ๆ แล้ว เจ้าพนักงานอัยการมีหน้าที่นำคดีอาญาที่ตนสั่งฟ้อง ยื่นฟ้องต่อศาลที่มีเขตอำนาจพร้อมตัวผู้ต้องหา และเมื่อศาลประทับรับฟ้องแล้ว ผู้ต้องหาหรือผู้ถูกกล่าวหา ก็จะกลายเป็นจำเลยในชั้นพิจารณาของศาล ระบบการดำเนินการสั่งฟ้องคดีนี้เรียกอีกอย่างหนึ่งว่า “ระบบกล่าวหา” ซึ่งระบบนี้เน้นการยกฐานะของผู้ถูกกล่าวหาจากสภาพที่เป็น “กรรมในคดี” (object) ขึ้นเป็น “ประธานในคดี” (Subject)¹

3.2 การสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร

ผู้ตรวจพบความผิดการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้แก่เจ้าพนักงานสรรพากร ซึ่งตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้วางหลักเกณฑ์ไว้ว่าการดำเนินคดีอาญาภาษีอากรต้องได้รับการร้องทุกข์จากเจ้าพนักงานสรรพากรเสียก่อน เจ้าพนักงานตำรวจจึงจะเกิดอำนาจสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น ๆ ได้ ซึ่งถือเป็นเงื่อนไขที่สำคัญในการเกิดอำนาจสอบสวนของเจ้าพนักงานตำรวจในความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร

¹ คณิต ณ นคร, ปัญหาการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานอัยการ การปรับปรุงระบบงานเจ้าพนักงานอัยการและแนวความคิดในการพัฒนาต่อไป, (นนทบุรี : โรงพิมพ์สงเคราะห์หญิงปากเกร็ด กรมประชาสงเคราะห์, 2526), หน้า 17.

3.2.1 ชั้นเจ้าพนักงานสรรพากร

ตามประมวลรัษฎากรเจ้าพนักงานสรรพากรเป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญในการบังคับใช้กฎหมายตามประมวลรัษฎากร ทั้งนี้เนื่องจากภาษีอากรทุกประเภท อันได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ อยู่ในอำนาจหน้าที่ และการควบคุมของกรมสรรพากรทั้งนี้ตามมาตรา 5 แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานสรรพากรเป็นข้าราชการพลเรือนสามัญ สังกัดกรมสรรพากร ซึ่งโดยสายบังคับบัญชาตามประมวลรัษฎากร มีอธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้บังคับบัญชาที่สูงที่สุดระดับกรม และมีรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดระดับกระทรวง ประกอบกับการบังคับใช้กฎหมาย คือ การนำเอาตัวบทกฎหมายที่เป็นถ้อยคำอยู่ในกฎหมายหรือราชกิจจานุเบกษา มาใช้บังคับให้เกิดผลตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย ตามที่รัฐได้ตรากฎหมายนั้นขึ้น เจ้าพนักงานสรรพากรจึงเป็นผู้บังคับใช้กฎหมายตามประมวลรัษฎากร จึงมีความจำเป็นอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ที่จะต้องเข้ามาเกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวภาษีอากร ดังนั้นจึงควรศึกษาถึงแนวคิดและความเป็นมาของเจ้าพนักงานสรรพากรต่อการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร อำนาจของเจ้าพนักงานสรรพากรตามประมวลรัษฎากร และที่สำคัญคือรายละเอียดของประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 อันเป็นบทบัญญัติกฎหมายที่สำคัญต่ออำนาจการสอบสวนของพนักงานสอบสวนในคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร

3.2.1.1 แนวคิดและความเป็นมา

ด้านแนวคิดและความเป็นมาในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรชั้นเจ้าพนักงานสรรพากร นั้นแบ่งพิจารณาออกเป็นแนวคิดในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของต่างประเทศ โดยพิจารณาประกอบระบบของประเทศไทยว่ามีความเหมือนหรือแตกต่างกันอย่างไร ประกอบกับความเป็นมาในการดำเนินคดีอาญาของเจ้าพนักงานสรรพากรนั้นมีที่มาจากอย่างไร มีหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรนอกจากเจ้าพนักงานสรรพากรและเจ้าพนักงานตำรวจหรือไม่ และมูลเหตุในการเกิดขึ้นของประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 นั้นมีที่มาจากอย่างไร ดังนี้กล่าวคือ

(1).แนวคิดในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร

ตามแนวคิดการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร สามารถแบ่งแนวคิดได้เป็นสองแนวคิดดังนี้ คือ 1).โดยองค์กรในกระบวนการยุติธรรมทางอาญาและ 2).โดยองค์กรบริหารงานจัดเก็บภาษี กล่าวคือ

1). โดยองค์กรในกระบวนการยุติธรรมทางอาญา

แนวคิดที่ให้การดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นขององค์กรในกระบวนการยุติธรรมนั้น ถือ เป็นแนวคิดในระบบกฎหมายของประเทศภาคพื้นยุโรป ที่เน้นการดำเนินกระบวนการยุติธรรมทางอาญาโดยรัฐ ซึ่งรวมทั้งการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งเป็นการดำเนินคดีอาญาประเภทหนึ่ง ทั้งนี้เพราะมีแนวความคิดว่านอกจากรัฐจะเป็นผู้เสียหายและมีหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อยของสังคมแล้ว รัฐยังมีหน้าที่คุ้มครองผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจการเงินของสาธารณะด้วย² ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าการดำเนินคดีอาญาดังกล่าวนี้นี้เป็นการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐ องค์กรต่าง ๆ ซึ่งมีอำนาจและหน้าที่ดำเนินคดีอาญาของรัฐ อันได้แก่ เจ้าพนักงานตำรวจ เจ้าพนักงานอัยการ ศาล ต่างก็มีหน้าที่ในการอำนวยความยุติธรรมและช่วยกันค้นหาความจริงผู้เกี่ยวข้องในคดีอาญาทุกฝ่าย ตามหลักการตรวจสอบ เช่น การสอบสวนเบื้องต้น (Preliminary enquiry) โดยการตรวจสอบหรือไต่สวนของศาล magistrate, เจ้าพนักงานอัยการ และเจ้าพนักงานตำรวจ ซึ่งเจ้าพนักงานตำรวจจะทำหน้าที่ช่วยเหลือในการสอบสวนดังกล่าว³ ในประเทศเยอรมัน ปี ค.ศ. 1960 มีหน่วยงานพิเศษของเจ้าพนักงานอัยการทำหน้าที่สืบสวนสอบสวนและฟ้องร้องคดีเกี่ยวกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจทุกประเภท รวมทั้งคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งถือเป็นคดีเกี่ยวกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจประเภทหนึ่ง สำหรับประเทศไทยเจ้าพนักงานตำรวจถือเป็นตัวแทนรัฐที่เข้ามามีหน้าที่ในการรักษาความสงบเรียบร้อยของสังคม และคุ้มครองผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจการเงินของสาธารณะตามแนวความคิดนี้ แนวความคิดนี้ถือเป็นกระบวนการดำเนินคดีอาญา โดยการที่รัฐจัดให้องค์กรลักษณะพิเศษของรัฐ

อย่างไรก็ตาม บางประเทศในภาคพื้นยุโรป องค์กรของรัฐดังกล่าว นอกจากองค์กรในกระบวนการยุติธรรมทางอาญาแล้ว องค์กรบริหารงานจัดเก็บภาษีอากร ก็นับว่ามีบทบาทสำคัญมากขึ้นต่อกระบวนการดำเนินคดี เช่น ประเทศเบลเยียม แต่เดิมนั้นถือกระบวนการดำเนินคดีโดยองค์กรในกระบวนการยุติธรรมทางอาญา และแม้มีการปฏิรูปภาษีอากรใน ค.ศ. 1980 เจ้าพนักงานอัยการก็ยังมีสิทธิเริ่มกระบวนการดำเนินคดีแต่เพียงฝ่ายเดียว เจ้าหน้าที่ภาษีอากรของรัฐไม่มีสิทธิดำเนินคดี จะมีสิทธิเป็นเพียงพยาน ผู้เชี่ยวชาญในศาลตามที่เจ้าพนักงานอัยการเปิดตัวเป็นพยานเท่านั้น แต่ภายหลังในปี ค.ศ. 1986 รัฐสภาได้ออกกฎหมายยินยอมให้เจ้าหน้าที่

²J.A.E., Vervael, Fraud against the Community : The Need for European Fraud Legislation, (Deventer-Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1992), p 97.

³Ibid., p. 98.

ภาษาอากรเข้ามามีส่วนร่วมในการสอบสวนของเจ้าพนักงานอัยการหรือการตรวจสอบของศาล magistrate อาทิเช่น การค้นสถานที่ใด ๆ , การรับฟังเป็นพยานบุคคล⁴ องค์กรลักษณะพิเศษของรัฐทำหน้าที่ตรวจสอบข้อเท็จจริงของเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับบุคคลผู้กระทำการทุจริตทางภาษาอากร และทำคำชี้ขาดในที่สุด การดำเนินคดีอาญาในประเทศที่ใช้หลักดำเนินคดีอาญาโดยรัฐ ในเนื้อหาต้องถือว่าไม่ใช่การพิพาทกันในศาล ฉะนั้นคดีความผิดทางอาญาเกี่ยวกับภาษาอากรจึงถือไม่ได้ว่าเป็นเรื่องระหว่างคู่ความ กล่าวคือ ในฐานะที่เป็นผู้รักษากฎหมายและอำนวยความสะดวกธรรมเนียมยอมไม่อาจถูกมองว่าเป็น “คู่ความ” กับประชาชนผู้ทุจริตในรัฐได้เลย ทั้งนี้เพราะผู้ที่อยู่ตรงข้ามกับเอกชนนั้นไม่ใช่องค์กรของรัฐแต่เป็นตัวรัฐเอง

2). โดยองค์กรบริหารงานจัดเก็บภาษี

เป็นแนวคิดเรื่องการสอบสวนคดีอาญาโดยประชาชน ซึ่งเป็นแนวคิดในระบบกฎหมายของประเทศอังกฤษที่เน้นประชาชนเป็นหลักในการดำเนินกระบวนการยุติธรรมทางอาญา กล่าวคือ ประชาชนมีแนวโน้มที่จะปฏิเสธอำนาจรัฐตามลัทธิเสรีนิยม ส่งผลให้เกิดรูปแบบการดำเนินคดีอาญาโดยองค์กรบริหารงานจัดเก็บภาษีที่มีอำนาจหน้าที่ดำเนินการแทนประชาชน ซึ่งจะต่างจากแนวความคิดในการดำเนินคดีอาญาของประเทศภาคพื้นยุโรปตามข้างต้นที่ถือว่ารัฐเป็นผู้รักษาความสงบเรียบร้อยของสังคม ประกอบกับความคิดเกี่ยวกับเสรีภาพของประชาชนในประเทศอังกฤษจะสูงมาก จนมีแนวโน้มไปในทางปฏิเสธอำนาจรัฐ จึงได้มีการสถาปนาอำนาจรัฐอันประกอบด้วยฝ่ายนิติบัญญัติและฝ่ายบริหาร ซึ่งถือว่าเป็นตัวแทนของประชาชนขึ้นมาคานอำนาจของกษัตริย์ และในที่สุดก็ได้รับการยอมรับว่าเป็นอำนาจสูงสุด ดังนั้นรูปแบบของการดำเนินคดีอาญาจึงเป็นการดำเนินคดีอาญาโดยประชาชน (Private Individuals) ซึ่งประชาชนทุกคนเป็นผู้เสียหายและสามารถที่จะนำคดีมาฟ้องได้โดยไม่จำกัดว่าจะต้องเป็นผู้เสียหายที่แท้จริงหรือไม่ ถึงแม้การฟ้องร้องคดีอาญาส่วนใหญ่เจ้าพนักงานตำรวจจะเป็นผู้ฟ้องคดีอาญาก็ตาม แต่การฟ้องร้องก็เป็นไปตามสิทธิของเขาในฐานะประชาชนคนหนึ่งมิใช่โดยหน้าที่ต้องฟ้องร้องคดี และแม้ภายหลังอังกฤษจะเปลี่ยนมาให้หลักการดำเนินคดีอาญาโดยประชาชนยังคงอยู่⁵

องค์กรบริหารงานจัดเก็บภาษีซึ่งมิใช่เจ้าพนักงานตำรวจ (Non-Police Agencies) ในทางปฏิบัติการที่องค์กรบริหารซึ่งมิใช่เจ้าพนักงานตำรวจนี้สามารถฟ้องร้องคดีด้วย

⁴ Ibid., pp. 137-138.

⁵ คณิต ฒ นคร, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2546), หน้า 13.

ตนเองนั้น ทำให้การฟ้องร้องคดีสามารถพัฒนานโยบายและรูปแบบได้โดยอิสระ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับปัจจัยที่สำคัญเช่น เป้าหมายขององค์กร, วัฒนธรรมและธรรมเนียมปฏิบัติขององค์กร, ทักษะด้านศีลธรรมหรือความรู้สึกรับผิดชอบต่อเป็นกรอบของพฤติกรรมกาปฏิบัติ, สถานะทางสังคมของคู่ความ และทางเลือกที่นำมาใช้ต่อการฟ้องร้องคดี เป็นต้น⁶ ตามแนวความคิดนี้ถือว่าองค์กรบริหารการจัดเก็บภาษีมียอำนาจและหน้าที่ในการดำเนินคดีอาญาในฐานะที่เป็นตัวแทนประชาชน ทั้งนี้เนื่องจากระบบการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐ (Public Prosecution) ของประเทศอังกฤษ ยังไม่ได้รับการพัฒนาอย่างเต็มที่ จึงทำให้การดำเนินคดีอาญาอยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยงานหรือองค์กรที่แตกต่างกันจำนวนมาก⁷ เช่น Health and Safety Inspectorate ดำเนินการเกี่ยวกับความผิดสุขภาพและความปลอดภัย (Health and Safety), องค์กรที่มีการข้อโกงต่าง ๆ ซึ่งรวมถึง Department of Trade and Industry ดำเนินการเกี่ยวกับความผิดทางข้อโกง (Fraud) เป็นต้น⁸

ในประเทศอังกฤษมี Inland Revenue ดำเนินการเกี่ยวกับความผิดทางภาษีอากร (Tax Evasion) ทั้งนี้เพื่อต่อประโยชน์ต่อกระบวนการสอบสวนและดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่ต้องการความสะดวกรวดเร็วเป็นความลับ ทั้งนี้เพราะมีเหตุผลสนับสนุนที่ว่าเรื่องภาษีอากรนั้นการรักษาความลับถือเป็นธรรมเนียมมาปฏิบัติอย่างหนึ่ง แม้ว่าผู้เสียภาษีจะต้องสงสัยว่ากระทำความผิดอื่น ๆ อีกก็ตาม การที่องค์กรบริหารผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเป็นทั้งผู้สืบสวนสอบสวนและฟ้องร้องเช่นนี้ ในทางปฏิบัติของการสืบสวนสอบสวน จะทำให้สามารถกำหนดและปรับใช้เป็นนโยบายร่วมกันได้ ยิ่งกว่านั้นการภาษีอากรเป็นกฎเกณฑ์ที่มีลักษณะพิเศษ เจ้าหน้าที่สืบสวนสอบสวน (Investigator) จะต้องเป็นผู้มีความรู้ประสบการณ์และได้รับการฝึกฝนด้านเทคนิคเป็นอย่างดี ดังนั้นทางปฏิบัติจึงไม่เปลี่ยนการสืบสวนสอบสวนจากองค์กรบริหารจัดเก็บภาษีอากรไปยังเจ้าพนักงานตำรวจ

ที่สำคัญต้องการผลของข้อพิพาทโดยเร็ว บ่อยครั้งที่กรมสรรพากรเลือกที่จะใช้กระบวนการยอมความนอกศาล (Compounding or Settlement) ซึ่งถือเป็นมาตรการหนึ่ง

⁶Roording, "The Punishment of Tax Fraud," *Criminal Law Review*, (April 1996): 247.

⁷Leonard Herschel Leigh, *The Control of Commercial Fraud*, (London : Heinemen, 1982), p 246.

⁸Andrew Sanders and Richard Young, *Criminal Justice*, (London : Butterworth, 1994), p 240.

ระับการดำเนินคดีอาญาแทนที่จะดำเนินการฟ้องร้องเป็นคดีอาญาหลังจากดำเนินการสืบสวนสอบสวนจนมีพยานหลักฐาน แน่ชัดแล้วว่ามีกระทำความผิดจริง ซึ่งการที่กรมสรรพากรเลือกใช้วิธีดังกล่าวก็เป็นผลจากนโยบายการฟ้องร้องคดี (Prosecution Policy) และการดำเนินคดีการใช้ดุลพินิจ (Exercise of discretion) ขององค์กรนั่นเอง⁹ รวมถึงเป็นประโยชน์ต่อการบริหารงานจัดเก็บภาษีตามนโยบายที่กำหนดไว้โดยองค์กรของรัฐนั้น

โดยสรุปสำหรับประเทศไทยยึดแนวคิดทั้งสองเรื่องคือการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรโดยองค์กรในกระบวนการยุติธรรมและโดยองค์กรบริหารงานจัดเก็บภาษี ทั้งนี้สังเกตได้จากประการแรก ประเทศไทยยึดแนวคิดเรื่องการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรโดยองค์กรบริหารการจัดเก็บภาษี เนื่องจากเมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรซึ่งเป็นองค์กรบริหารการจัดเก็บภาษีค้นพบการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรแล้ว เจ้าพนักงานสรรพากรต้องพิจารณาว่าการกระทำความผิดอาญานั้นอยู่ในประเภทความผิดอาญาที่ตนมีอำนาจที่จะเปรียบเทียบปรับตามมาตรา 3 ทวิหรือไม่ หากปรากฏว่าเป็นความผิดอาญาที่อยู่ในขอบเขตมาตรา 3 ทวิ แล้วเจ้าพนักงานสรรพากรสามารถที่จะเปรียบเทียบปรับเพื่อยุติคดีนั้นได้เลย ซึ่งสะท้อนให้เห็นว่าเจ้าพนักงานสรรพากรซึ่งเป็นองค์กรบริหารการจัดเก็บภาษีมีอำนาจในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรสามารถที่จะยุติคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้ แต่อย่างไรก็ดีประเทศไทยก็ได้ยึดแนวคิดเรื่องอำนาจการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรโดยองค์กรในกระบวนการยุติธรรมอีกด้วย กล่าวคือ ถ้าการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นไม่อยู่ขอบอำนาจที่เจ้าพนักงานสรรพากรจะยุติได้ เจ้าพนักงานสรรพากรมีหน้าที่ต้องร้องทุกข์กล่าวโทษต่อเจ้าพนักงานตำรวจตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ที่ให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อมีการร้องขอของเจ้าพนักงานสรรพากร สะท้อนให้เห็นว่าเจ้าพนักงานตำรวจผู้เป็นองค์กรหนึ่งในกระบวนการยุติธรรมทางอาญา เป็นผู้ที่มีอำนาจสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรดังกล่าว

(2).ความเป็นมาในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร

ความเป็นมาของการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรในชั้นเจ้าพนักงานสรรพากรมีดังนี้ กล่าวคือ นอกจากกรมสรรพากรจะเป็นหน่วยงานผู้รับผิดชอบต่อการดำเนินงานด้านภาษีอากรโดยตรงแล้ว เมื่อประมาณ พ.ศ. 2503 เคยได้มีการตั้งองค์การพิเศษขึ้นมาต่างหาก

⁹ Alan Buckett and Binder Hamlyn, VAT Enforcement and Appeals Manual, (London : Butterworth, 1986), p 43.

ทำหน้าที่เป็นศูนย์ควบคุมการปฏิบัติในเรื่องภาษีอากรของรัฐเรียกว่า “คณะกรรมการตรวจสอบการปฏิบัติเกี่ยวแก่ภาษีอากร” โดยมีสำนักงานของคณะกรรมการ เรียกว่า “สำนักงาน ก.ต.ภ.” เริ่มดำเนินงานตามหน้าที่ตั้งแต่วันที่ 11 พฤษภาคม 2503 ซึ่งสำนักงาน ก.ต.ภ. มีอำนาจหน้าที่อย่างกว้างขวาง เช่น ตรวจสอบว่าการจัดเก็บภาษีว่าได้กระทำไปโดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ก่อให้เกิดความเป็นธรรมหรือเดือดร้อนแก่ผู้เสียภาษีอากรหรือไม่ ตรวจตรา ระวัง ป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรและกระทำความผิดอันเกี่ยวกับการจัดเก็บและเสียภาษี รับการร้องเรียน กล่าวหาเจ้าพนักงานในกรณีกระทำหน้าที่โดยมิชอบ รวมทั้งศึกษาหาแนวทางแก้ไขวิธีการจัดเก็บภาษีที่อำนวยความสะดวกและเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี ในการปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวมาแล้วนั้น ก.ต.ภ. ยังมีอำนาจในการเข้าไปในเคหสถานและยานพาหนะใดได้ เพื่อการตรวจสอบในเวลาที่มีการกระทำความผิด แม้มีชั่วโมงกลางวัน การออกคำสั่งเป็นหนังสือเพื่อเรียกบุคคลมาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งบัญชีเอกสารหรือวัตถุใด ๆ มาเพื่อประกอบการพิจารณา และรวมทั้งเมื่อมีความจำเป็นเร่งด่วนก็ให้มีอำนาจจับผู้ซึ่งมีเหตุอันควรเชื่อได้ว่ากระทำความผิดกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรเช่นเดียวกับเจ้าพนักงานฝ่ายปกครองหรือนายตำรวจชั้นผู้ใหญ่ ทำนองเดียวกับอำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของเจ้าพนักงานตำรวจ ซึ่งในบางครั้งการปฏิบัติหน้าที่ของสำนักงาน ก.ต.ภ. เกิดความขัดข้องกับการทำงานของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเดิม คือกรมสรรพากร มีการใช้อำนาจไปในทางที่ไม่ถูกต้อง ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม ทำให้ประชาชนทั่วไปได้รับความเดือดร้อน ในที่สุดเมื่อปี พ.ศ. 2516 สำนักงาน ก.ต.ภ. จึงถูกยุบลง

เมื่อสำนักงาน ก.ต.ภ. ได้สิ้นสุดหน้าที่ลง เจ้าพนักงานตำรวจยังคงมีอำนาจดำเนินการสืบสวนสอบสวนดำเนินคดีอาญาได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เมื่อเจ้าพนักงานตำรวจพบการกระทำความผิดซึ่งมีโทษทางอาญาไม่ว่าการกระทำนั้นกฎหมายใดจะบัญญัติไว้เป็นความผิด ซึ่งการกระทำความผิดทางอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรถือเป็นการกระทำความผิดอาญาประเภทหนึ่ง ส่งผลให้เจ้าพนักงานตำรวจมีอำนาจดำเนินการในคดีอาญาที่เป็นความผิดตามประมวลรัษฎากรได้ ผลก็คือให้เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรและเจ้าพนักงานตำรวจต่างมีอำนาจในการตรวจสอบการชำระภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ทำให้พ่อค้าและประชาชนมีภาระต้องชี้แจงแสดงหลักฐานต่อเจ้าหน้าที่หลายฝ่าย

ดังนั้นเมื่อเกิดมีการปฏิวัติขึ้นในปี พ.ศ.2520 โดย พล.ร.อ.สงัด ชะลออยู่ เป็นหัวหน้าคณะปฏิวัติจึงได้ “ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8” พุทธศักราช 2520 มีคำสั่งห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรอันเป็นขจัดภาระของประชาชน เพื่อให้เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรมีอำนาจดำเนินการด้านภาษีอากรแต่เพียงฝ่ายเดียวจนกระทั่ง

ถึงปัจจุบัน ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงอำนาจสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของไทยอยู่ที่เจ้าพนักงานตำรวจ แต่เป็นอำนาจสอบสวนที่จะเกิดขึ้นได้โดยมีเงื่อนไขการร้องทุกข์จากเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร หรือเจ้าพนักงานสรรพากรก่อน ซึ่งในมุมมองกลับกันก็คือ เจตนารมณ์ด้านการจัดเก็บภาษีอากรควรเป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานสรรพากร เจ้าพนักงานตำรวจไม่ควรเข้ามาเกี่ยวข้องกับเรื่องทางภาษีอากร

3.2.1.2 อำนาจของเจ้าพนักงานสรรพากรตามประมวลรัษฎากร

รัฐบาลได้ตราประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2482 เป็นต้นมา ประมวลรัษฎากร เป็นบทบัญญัติที่มีทั้งเนื้อหาทั้งสาระบัญญัติ และ สบัญญัติเป็นเรื่องทั้งทางแพ่งและอาญา อีกทั้ง คาบเกี่ยวทั้งเรื่องทางปกครองและทางกระบวนการยุติธรรม ดังนั้นเพื่อความเข้าใจประเภทความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร จึงมีความจำเป็นที่จะต้องรู้ว่าประมวลรัษฎากรนั้นแบ่งออกเป็นกี่ลักษณะ กี่หมวดหมู่ และความผิดอาญาแต่ประเภทนั้นอยู่ในส่วนไหนของประมวลรัษฎากร ประมวลรัษฎากรของไทยในปัจจุบัน เนื้อหาภายในแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ กล่าวคือ ลักษณะที่ 1 ข้อความเบื้องต้น และ ลักษณะที่ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร โดยในแต่ละลักษณะแบ่งออกเป็นหมวดย่อยดังนี้

ลักษณะที่ 1 ข้อความเบื้องต้น

ลักษณะที่ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร

หมวดที่ 1 บทเบ็ดเสร็จทั่วไป

หมวดที่ 1 ทวิ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

หมวดที่ 2 วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน

หมวดที่ 3 ภาษีเงินได้

หมวดที่ 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

หมวดที่ 5 ภาษีธุรกิจเฉพาะ

หมวดที่ 6 อากรแสตมป์

หมวดที่ 7 อากรมหรสพ (ยกเลิก)

ประมวลรัชฎาภรณ์ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติม เพื่อความเหมาะสมกับสภาวะเศรษฐกิจและสิ่งแวดล้อม รวมทั้งความต้องการในด้านงบประมาณรวมหลายครั้ง บางครั้งก็เป็นการแก้ไขเพิ่มเติมเพียงเล็กน้อย บางครั้งก็เป็นการแก้ไขเพิ่มเติมในหลักการใหญ่ ๆ โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัชฎาภรณ์ มากกว่า 30 ครั้ง การแก้ไขโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัชฎาภรณ์ และประกาศของคณะปฏิวัติรวมทั้งการแก้ไขเพิ่มเติมโดยการตราเป็นพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศและคำสั่งโดยอำนาจอธิบดีกรมสรรพากร อีกเป็นจำนวนมาก ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นการแก้ไขเพิ่มเติมในเรื่องหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ในการจัดเก็บภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นในเรื่องของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้า ภาษีสแตมป์ ภาษีมรดกและภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น อันเป็นการแก้ไขเพื่อให้เกิดความเหมาะสมและปรับปรุงหลักเกณฑ์ต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร ดังนั้นเจ้าพนักงานสรรพากรในฐานะผู้บังคับใช้กฎหมายตามประมวลรัชฎาภรณ์ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องใช้อำนาจตามประมวลรัชฎาภรณ์ เพื่ออำนวยความสะดวกในการเข้าถึงวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอย่างมีประสิทธิภาพดังมีรายละเอียดดังนี้

(1).อำนาจการตรวจสอบได้สวนและแจ้งการประเมินภาษี

เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจในการตรวจสอบได้สวนและแจ้งการประเมินภาษีตามประมวลรัชฎาภรณ์ดังนี้ (1).อำนาจการออกหมายเรียก (2).อำนาจการออกหมายค้น (3).อำนาจการออกหมายยึดและอายัด และ(4).อำนาจการขายทอดตลาด อำนาจในการเข้าตรวจสอบธุรกรรมทางภาษี หรือที่เข้าใจว่าเป็นการบังคับใช้กฎหมายของเจ้าพนักงานสรรพากรมีขึ้นเพื่อให้ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้เสียภาษีกันอย่างถูกต้อง ประเทศชาติจะได้นำเงินภาษีไปพัฒนาประเทศต่อไป ซึ่งทางสรรพากรได้วางแนวทางการใช้อำนาจตรวจสอบได้สวนและแจ้งการประเมินภาษีไว้โดยแบ่งเป็นประเด็นย่อย คือ 1).ขนาดขององค์กรทางธุรกิจที่ถูกตรวจสอบได้สวน 2).แนวทางการพิจารณาพฤติการณ์ 3).ขั้นตอนการตรวจสอบได้สวนและแจ้งการประเมิน และ4).กำหนดระยะเวลาในการตรวจสอบได้สวนและแจ้งการประเมิน โดยมีรายละเอียดดังนี้

1).ขนาดขององค์กรทางธุรกิจที่ถูกตรวจสอบได้สวน

อำนาจของเจ้าพนักงานสรรพากรตามประมวลรัชฎาภรณ์เริ่มต้นขึ้นจากการตรวจสอบได้สวนและแจ้งการประเมินภาษีทั้งนี้ตาม หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0827/11284 ลงวันที่ 22 มิถุนายน 2525 มีใจความว่า

“3. ผู้เสียหายอากรที่ควรจะได้รับพิจารณาดำเนินคดีอาญาควรจะประกอบด้วยองค์ประกอบ 3 ประการดังนี้คือ

3.1 มีขนาดดังต่อไปนี้

ก. สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้แก่รายที่มีทุนจดทะเบียนตั้งแต่ 1 ล้านบาทขึ้นไป หรือมียอดรายรับตั้งแต่ 10 ล้านบาทต่อปีขึ้นไป หรือ

ข. สำหรับบุคคลธรรมดาได้แก่ผู้มีเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ 1 ล้านบาทต่อปีขึ้นไป

ส่วนรายที่มีขนาดเล็กกว่าที่กล่าวข้างต้น ให้อยู่ในดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินที่จะพิจารณาเห็นควรเป็นราย ๆ ไป”

2). แนวทางการพิจารณาพฤติการณ์

ปัจจุบันกรมสรรพากรได้วางแนวทางในการพิจารณาพฤติการณ์ต่าง ๆ ของผู้กระทำผิด ประกอบกับหลักเกณฑ์ในการพิจารณาทุนทรัพย์ของผู้กระทำความผิดเพื่อดำเนินคดีในทางอาญา ดังนี้คือ

1. กรณีมีเจตนาไม่ยื่นแบบแสดงรายการติดต่อกันหลายปี
2. มีหลักฐานว่าหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยชัดแจ้ง หรือมีหลักฐานแสดงว่ายื่นรายการเงินได้หรือรายรับขาดไปเกินกว่าร้อยละ 50 ของเงินได้พึงประเมินหรือรายรับขึ้นไป
3. มีหลักฐานแสดงว่าให้ด้อยค่าเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงต่อเจ้าพนักงาน หรือเจ้าพนักงานยึดมาเองได้ หรือโดยวิธีการอื่น หรือมีการแก้ไขหลักฐาน
4. ปรากฏข้อเท็จจริงแจ้งชัดว่ามีพฤติการณ์ฉ้อฉล มีการสมคบกัน หรือ เชิดบุคคลอื่น ฯลฯ
5. มีพฤติการณ์ที่สามารถพิสูจน์ได้อย่างแน่ชัดว่า มีเจตนาเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี เช่น แจ้งย้ายที่อยู่บ่อย เป็นต้น
6. มีเจตนาไม่ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบอย่างชัดแจ้ง เช่น ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือจงใจไม่ปฏิบัติตามคำสั่งอันชอบด้วยกฎหมายของเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งได้กระทำโดยลายลักษณ์อักษรตั้งแต่ 3 ครั้งขึ้นไป

7. มีพฤติการณ์อย่างอื่นนอกเหนือจากที่กล่าวมาโดยมีหลักฐาน หรือสามารถพิสูจน์ได้ว่ามีเจตนาที่หลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร

3). ขั้นตอนการตรวจสอบได้สวนและแจ้งการประเมิน

ขั้นตอนการตรวจสอบได้สวนและการพิจารณาเพื่อดำเนินคดีอาญาชั้นเจ้าพนักงานสรรพากร เช่น การกระทำความผิดฐานเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษี ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออก นำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ ฯลฯ ตามมาตรา 91/4 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น

(1). เริ่มจากการตรวจสอบแบบแสดงรายการ หรือ เอกสารทางภาษีต่าง ๆ ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องยื่น ซึ่งหากมีการเครดิตภาษีหรือมีการขอคืนภาษีอันเนื่องมาจากการนำจำนวนภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย เจ้าหน้าที่ก็จะทำการเรียกให้ผู้ประกอบการนำเอาหลักฐานใบกำกับภาษีซื้อและภาษีขายมาแสดงและให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบได้สวน

(2). เมื่อผู้ประกอบการได้นำใบกำกับภาษีมาให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบ เจ้าหน้าที่ก็จะทำการตรวจสอบใบกำกับภาษีขาย และตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษีซื้อไปยังผู้ประกอบการที่ออกใบกำกับภาษีดังกล่าว ซึ่งการสอบสวนย้อนในกรณีนี้นับว่าเสียเวลาอยู่มาก เพราะใบกำกับภาษีซื้อที่ได้มานั้น มักจะมาจากหลายท้องที่ จากผู้ประกอบการหลายรายและมาจากหลายจังหวัด ถ้าหากมีการสอบสวนใบกำกับภาษีซื้อทุกฉบับก็จะยิ่งเสียเวลาเป็นเดือน ๆ

(3). เมื่อมีการสอบสวนใบกำกับภาษีซื้อแล้วหากพบว่าใบกำกับภาษีซื้อที่นำมาเครดิตหรือขอคืนภาษี เป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ก็จะมีการดำเนินกับผู้ประกอบการที่นำใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบ ไม่ว่าจะโดยการเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มในทางแพ่งซึ่งเป็นมาตรการบังคับในทางแพ่ง ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 89 และ 89/1 และส่งให้ส่วนคดีและเร่งรัดภาษีอากรพิจารณาดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4(7) รุานนำใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมายมาเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษี

(4). จากนั้นเจ้าหน้าที่ก็จะมีการตรวจสอบถึงแหล่งที่มาของการออกใบกำกับภาษีโดยมิชอบนั้นโดยการส่งเจ้าหน้าที่ที่อยู่ในพื้นที่เพื่อการตรวจปฏิบัติการ หากพบว่ามีความผิดปกติในการออกใบกำกับภาษีโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ก็จะรายงานกรมสรรพากรให้ทราบและดำเนินคดีในทางลับ

(5).หากกรมสรรพากรเห็นว่าเอกสารและพยานหลักฐานนั้น ยังไม่เพียงพอที่จะดำเนินการให้เจ้าหน้าที่ทำการตรวจค้น เพื่อหาพยานหลักฐานเกี่ยวกับการกระทำความผิดเพิ่มเติม

(6).เมื่อได้มาซึ่งพยานหลักฐานอันครบถ้วนแล้ว เจ้าหน้าที่ก็จะดำเนินการตรวจสอบควบคุมคู่กันไปกับการพิจารณาดำเนินคดีอาญา ซึ่งในขั้นนี้จะเสียเวลามากเช่นกัน เนื่องจากพยานหลักฐานไม่ว่าจะเป็นพยานบุคคล เช่น ผู้ตรวจพบความผิด ผู้ตรวจปฏิบัติการ เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบและประเมินภาษี เป็นต้น หรือพยานเอกสาร เช่น ใบกำกับภาษีออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เอกสารหลักฐานประกอบคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม สำนวนการตรวจสอบภาษีอากร หมายถึง บันทึกการให้ถ้อยคำหรือคำให้การของผู้เกี่ยวข้อง แบบแสดงรายการที่ผู้ประกอบการยื่นไว้ หนังสือแจ้งการประเมิน รวมทั้งเอกสารหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง พฤติการณ์อันแสดงให้เห็นเจตนาทุจริตทางภาษีอากร เป็นต้น และพยานวัตถุ เช่น ตามประทับของนิติบุคคลที่ปลอมขึ้น เป็นต้น ทั้งนี้เพื่อพิสูจน์ความผิดที่จะมีจำนวนมากและข้อเท็จจริงมีความสลับซับซ้อน ต่อจากนั้นเมื่อรวบรวมพยานหลักฐานและพิจารณาข้อเท็จจริงเสร็จแล้ว เจ้าหน้าที่ก็จะดำเนินการเสนอกรมสรรพากรเพื่ออนุมัติการดำเนินคดีอาญาโดยส่งเรื่องร้องทุกข์ตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ไปยังพนักงานสอบสวนซึ่งก็คือเจ้าพนักงานตำรวจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

4.)กำหนดระยะเวลาในการตรวจสอบไตสวนและแจ้งการประเมิน

โดยปกติเมื่อมีการกระทำความผิดทางอาญาเกิดขึ้น ผู้กระทำผิดส่วนใหญ่จะถูกดำเนินการฟ้องร้องตามกระบวนการพิจารณาทางอาญา แต่สำหรับความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากรแล้วนั้นแตกต่างจากความผิดทางอาญาอื่น ๆ ทั่วไป คือ เจ้าพนักงานจะต้องดำเนินการตรวจสอบไตสวนภาษีพร้อมทั้งประเมินภาษี และแจ้งจำนวนภาษีไปยังผู้เสียภาษีที่กระทำความผิดให้เสร็จสิ้นก่อน จึงจะเริ่มดำเนินการได้ ซึ่งระยะเวลาในการดำเนินการก่อนการดำเนินคดีอาญานั้น อาจแบ่งได้เป็น 2 ช่วงระยะเวลา กล่าวคือ

1.กำหนดระยะเวลาในการออกหมายเรียก ผู้ยื่นรายการเสียภาษีมาไตสวน จะต้องกระทำภายในระยะเวลา 2 ปี แต่ไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันที่ได้อ่านรายการมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร

2.กำหนดระยะเวลาในการตรวจสอบภาษี และแจ้งจำนวนภาษีที่ประเมินไปยังผู้ถูกตรวจสอบภาษี ตามระเบียบการตรวจสอบภาษีอากร กำหนดเวลาภายใน 1 ปี แต่ไม่เกิน 2

ปี นับแต่วันส่งหมายเรียกตามข้อ 1 และขออนุมัติขยายเวลาได้ 2 ครั้ง ครั้งละไม่เกิน 6 เดือน หากไม่แล้วเสร็จสามารถขออนุมัติขยายเวลาต่ออธิบดีกรมสรรพากรได้

ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วพบว่า มีขั้นตอนและหน่วยงานต่าง ๆ หลายหน่วยงานที่เกี่ยวข้องอันทำให้ต้องใช้ระยะเวลาในการทำงานมาก เพราะการดำเนินการตรวจสอบได้ส่วนนั้นจะเริ่มต้นจากการที่เจ้าพนักงานรับแบบแสดงรายการแล้วทำการตรวจสอบ และวิเคราะห์ตามกรรมวิธีแบบแสดงรายการ ซึ่งมีวิธีดังนี้คือ

1. การตรวจสอบแบบแสดงรายการ เมื่อพ้นกำหนดเวลาชำระภาษีโดยเจ้าหน้าที่จะวิเคราะห์ว่ารายการในแบบแสดงรายการได้ลงไว้ถูกต้องครบถ้วนหรือไม่ หากคำนวณไว้ต่ำกว่าความเป็นจริงก็จะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีที่ขาดไปยังผู้เสียภาษี หากคำนวณภาษีสูงเกินไปก็จะดำเนินการคืนภาษีต่อไป

2. การตรวจสอบแบบแสดงรายการกับทะเบียนผู้เสียภาษี เพื่อทราบว่าผู้เสียภาษีอากรรายใดไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด และเพื่อติดตามให้ผู้มีหน้าที่เหล่านี้มาเสียภาษีต่อไป

3. การประมวลสถิติและข้อมูลจากแบบแสดงรายการต่าง ๆ ที่ยื่นเข้ามาจะนำไปประมวลเป็นสถิติและข้อมูล เพื่อประโยชน์ในการบริหารงานจัดเก็บภาษี และการวางนโยบายแผนทางเศรษฐกิจและการงบประมาณอย่างถูกต้องและรัดกุม

หลังจากที่แบบแสดงรายการได้ผ่านงานกรรมวิธีแบบแสดงรายการแล้ว ในกรณีที่ได้อะไรที่แสดงว่าผู้เสียภาษีไม่ได้กรอกรายการตรงตามความเป็นจริง หรือมีสิ่งบอกรเหตุที่ได้มาจากทางอื่นอันแสดงให้เห็นในทำนองเดียวกันแล้ว เจ้าหน้าที่จะเสนอขออนุญาตต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อทำการตรวจสอบความถูกต้องของจำนวนรายได้ รายจ่าย ฯลฯ ในรอบระยะเวลาหนึ่ง ๆ การตรวจสอบภาษีอากรนี้ กรมสรรพากรได้กำหนดให้เป็นหน้าที่ของกองตรวจภาษีเป็นผู้มีความรับผิดชอบเกี่ยวกับการตรวจสอบภาษี โดย “พระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากรกระทรวงการคลัง พุทธศักราช 2525” ซึ่งวิธีการตรวจสอบแยกได้เป็น 2 กรณี

1. การออกหมายเรียก เพื่อทำการตรวจสอบในทางบัญชี หรือทางเอกสารหลักฐานอื่น ๆ ซึ่งได้มาจากทางอื่น ทำโดยวิธีการที่เปิดเผย หรือโดยทางลับ และหากพบว่าผู้เสียภาษีหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรโดยเจตนา ก็จะส่งเรื่องไปยังกองคดีอาญาซึ่งมีหน้าที่ความรับผิดชอบเกี่ยวกับการดำเนินคดีอาญาในเขตของกรุงเทพฯ การควบคุมและให้ความเห็นข้อเสนอนั้น หรือคำปรึกษาเกี่ยวกับคดีและการดำเนินคดีภาษีอากรแก่หน่วยงานสรรพากรทั่ว

ราชอาณาจักร เพื่อดำเนินคดีอาญากับผู้เสียหาย นอกเหนือจากการตรวจสอบภาษีอากรเพื่อทำการประเมิน

2. การตรวจสอบโดยวิธีอื่น หมายถึง การตรวจสอบที่มีได้เรียกบัญชีมาทำการตรวจสอบ แต่เป็นการตรวจสอบไตสวนตามผลการวิเคราะห์และตรวจแบบแสดงรายการ แล้วทำการประเมินจากข้อเท็จจริงตามแบบแสดงรายการนั้น ว่าผู้เสียหายจะต้องเสียภาษีอีกเป็นจำนวนเท่าใด เมื่อได้รับอนุมัติให้ประเมินแล้วก็จะแจ้งการประเมินให้ผู้เสียหายทราบ

จากการที่การดำเนินการทางอาญาจะต้องผ่านขั้นตอนดังที่ได้กล่าวไปแล้ว ทำให้ต้องใช้ระยะเวลาในการทำงานมาก กว่าจะสามารถดำเนินการทางอาญาเพื่อลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดได้ และเมื่อขั้นตอนดังกล่าว ได้กำหนดระยะเวลาให้เจ้าพนักงานดำเนินการภายในกำหนดเวลา และถ้าหากไม่เสร็จก็ขอขยายเวลาได้นั้น เป็นผลทำให้เจ้าพนักงานสรรพากรส่วนใหญ่ใช้เวลาตามที่ได้กำหนดไว้ในแต่ละขั้นตอนจนเกือบครบกำหนดเวลา ซึ่งจะเห็นได้จากการที่กรมตำรวจได้เคยมีหนังสือขอความร่วมมือมายังกรมสรรพากร เกี่ยวกับการส่งเรื่องไปให้ดำเนินคดีอาญา โดยกำหนดระยะเวลา อย่างเช่น ในกรณีกระทำผิดฝ่าฝืนประมวลรัษฎากร มาตรา 37 อันเป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรซึ่งมีอายุความทางอาญา 10 ปี กล่าวคือ มาตรา 95 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ได้บัญญัติว่า “ในคดีอาญา ถ้ามิได้ฟ้องและได้ตัวผู้กระทำความผิดมายังศาลภายในกำหนดดังต่อไปนี้ นับแต่วันกระทำความผิดเป็นอันขาดอายุความ...สิบปี สำหรับความผิดต้องระวางโทษจำคุกกว่าหนึ่งปีถึงเจ็ดปี ฯลฯ

ขอให้ส่งเรื่องไปดำเนินคดีก่อนคดีขาดอายุความ 1 ปี ซึ่งกรมสรรพากรก็ได้มีคำสั่งของกรมสรรพากรให้หน่วยงานต่าง ๆ ส่งเรื่องที่จะต้องดำเนินคดีอาญาไปยังกรมสรรพากร ในกรณีความผิดฐานหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรก่อนคดีขาดอายุความ 2 ปี¹⁰ เป็นต้น นอกกรมสรรพากร จะนำคดีที่จะดำเนินการทางอาญามาร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนก่อนที่คดีจะขาดอายุความ 1 ปี ทั้งที่ในกรณีความผิดนั้นมีอายุความยาวถึง 10 ปี นอกจากจะทำให้ไม่สามารถดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดได้ทันทั้งที่แล้ว ในบางครั้งผู้กระทำความผิดอาจหลบหนีไปก่อนแล้วทำให้ไม่สามารถหาตัวพบ จนกระทั่งคดีขาดอายุความไปในที่สุด อันเป็นผลทำให้ผู้กระทำ

¹⁰ กรมสรรพากร, “คำสั่งกรมสรรพากรที่ กค 0806/ว 1593 เรื่องการชักซ้อมความเข้าใจเกี่ยวกับแนวทางปฏิบัติในการส่งเรื่องขอให้ดำเนินคดีอาญาในกรณีความผิดตามประมวลรัษฎากร,” 31 มกราคม 2533.

ความผิดไม่ได้รับการลงโทษตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญา ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการที่สุจริต และปฏิบัติตามกฎหมายอย่างถูกต้องมาตั้งแต่แรก

แต่อย่างไรก็ตามมีบางครั้งที่เจ้าพนักงานตำรวจอาจตรวจพบความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรก่อนเจ้าพนักงานสรรพากรก็ได้ เช่น พนักงานสอบสวนได้รับการร้องเรียนว่ามีบุคคลหรือบริษัทใดก็ตามมีพฤติกรรมที่น่าสงสัยว่าได้กระทำการต่าง ๆ เพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งเมื่อพนักงานสอบสวนได้เข้าไปดำเนินการสืบสวนได้ข้อเท็จจริงและหลักฐานต่าง ๆ อันมีเหตุที่น่าเชื่อได้ว่าพฤติกรรมดังกล่าวได้กระทำไปเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีอากรแล้วนั้น พนักงานสอบสวนจะทำการรวบรวมหลักฐานต่าง ๆ ที่ได้มาจากการสืบสวนเพื่อให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องคือกรมสรรพากร ดำเนินการตรวจสอบภาษีรายนั้น ๆ ต่อไปว่าการกระทำดังกล่าวเป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรหรือไม่ ทั้งนี้เนื่องจากพนักงานสอบสวนไม่มีอำนาจดำเนินการใดเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรได้ ตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 เว้นแต่เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรจะร้องขอเพื่อดำเนินคดีอาญาเสียก่อนจึงจะทำได้ ซึ่งหลังจากนั้นเมื่อพนักงานสอบสวน ได้ทำเรื่องเป็นหนังสือเพื่อขอทราบผลของการตรวจสอบภาษีในรายนั้น ๆ กรมสรรพากรกลับไม่สามารถแจ้งผลให้ทราบได้เนื่องจากอ้างว่าเป็นการกระทำที่ขัดต่อมาตรา 10 ตามประมวลรัษฎากร กล่าวคือ มาตรา 10 เจ้าพนักงานผู้ใดโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ ได้รู้เรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ห้ามมิให้นำออกแจ้งแก่ผู้ใดหรือยังให้ทราบกันไปโดยวิธีใด เว้นแต่จะมีอำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย อันถือว่าเป็นการเปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะโดยวิธีใดก็ตาม เป็นความผิดและมีโทษทางอาญา

(2) อำนาจในการยุติคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร

เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจยุติคดีอาญาตามมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร วางหลักไว้ว่า “ถ้าเจ้าพนักงานดังต่อไปนี้ เห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรถูกต้องได้รับโทษจำคุกหรือไม่ควรถูกฟ้องร้อง ให้มีอำนาจเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับแต่สถานเดียวในความผิดต่อไปนี้ เว้นแต่ความผิดตามมาตรา 13 คือ

1) ความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียว หรือมีโทษปรับหรือจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือทั้งปรับทั้งจำ ซึ่งโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนที่เกิดขึ้นในกรุงเทพมหานครให้เป็นอำนาจของอธิบดี ถ้าเกิดขึ้นในจังหวัดอื่น ให้เป็นอำนาจของผู้ว่าราชการจังหวัด

2). ความผิดที่มีโทษปรับ หรือโทษจำคุกเกินหกเดือน แต่ไม่เกินหนึ่งปี หรือทั้งปรับทั้งจำ ซึ่งโทษจำคุกเกินหกเดือนแต่ไม่เกินหนึ่งปี ให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดี อธิบดีกรมการปกครอง และอธิบดีกรมตำรวจ หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย

อนึ่งถ้าผู้ต้องหาใช้ค่าปรับตามที่เปรียบเทียบภายในกำหนดเวลาที่ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนดแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันคุ้มผู้ต้องหาให้ถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดนั้น แต่ถ้าผู้มีอำนาจเปรียบเทียบตามวรรคหนึ่งเห็นว่าไม่ควรใช้อำนาจเปรียบเทียบ หรือเมื่อเปรียบเทียบแล้วผู้ต้องหาไม่ยอมตามที่เปรียบเทียบ หรือยอมแล้วแต่ไม่ยอมชำระค่าปรับภายในระยะเวลาที่ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนด ให้ดำเนินการฟ้องร้องต่อไป และในกรณีนี้ห้ามมิให้ดำเนินการเปรียบเทียบปรับตามกฎหมายอื่นอีก" อย่างไรก็ตามมาตรา 3 ทวิ ประมวลรัษฎากรสามารถวางหลักการยุติคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้ดังนี้

1). เจ้าพนักงานที่มีอำนาจในการยุติความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร

แบ่งเป็น 3 กรณีดังนี้ 1. อธิบดีกรมสรรพากร ในกรณีเป็นความผิดอาญาที่เกิดขึ้นในกรุงเทพมหานคร และเป็นความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียว หรือมีโทษปรับหรือจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ 2. ผู้ว่าราชการจังหวัด ในกรณีเป็นความผิดอาญาที่เกิดขึ้นในจังหวัดอื่นและเป็นความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียว หรือมีโทษปรับหรือจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ และ 3. คณะกรรมการ ซึ่งประกอบด้วยบุคคล 3 คนได้แก่ คนที่หนึ่ง "อธิบดี" ซึ่งคือ อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย กล่าวคือ มาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากรวางหลักไว้ว่า ในประมวลรัษฎากรนี้ เว้นแต่ ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น "อธิบดี" หมายความว่า อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย คนที่สอง "อธิบดีกรมการปกครอง" คนที่สาม "อธิบดีกรมตำรวจ" ปัจจุบัน เป็นผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ โดยทั้งความผิดอาญาที่เกิดขึ้นในกรุงเทพมหานคร และจังหวัดอื่น แต่ต้องเป็นความผิดที่มีโทษปรับ หรือโทษจำคุกเกินหกเดือน แต่ไม่เกินหนึ่งปี หรือทั้งปรับทั้งจำ ซึ่งโทษจำคุกเกินหกเดือนแต่ไม่เกินหนึ่งปี

เจ้าพนักงานตามมาตรา 3 ทวิ ทั้ง 3 กรณีนี้มีอำนาจดุลพินิจในการเปรียบเทียบปรับเพื่อยุติคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้ หากเห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรต้องได้รับโทษจำคุก หรือไม่ควรถูกฟ้องร้องดำเนินคดีอาญา อนึ่งถ้าผู้ต้องหาใช้ค่าปรับตามที่เปรียบเทียบภายในกำหนดเวลาที่ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนดแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันคุ้มผู้ต้องหาให้ถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดนั้น แต่ถ้าผู้มีอำนาจเปรียบเทียบตามวรรคหนึ่งเห็นว่าไม่ควรใช้อำนาจเปรียบเทียบ หรือเมื่อเปรียบเทียบแล้วผู้ต้องหาไม่ยอมตามที่เปรียบเทียบ หรือยอมแล้วแต่ไม่ยอม

ชำระค่าปรับภายในระยะเวลาที่ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนด ให้ดำเนินการฟ้องร้องต่อไป และในกรณีนี้ห้ามมิให้ดำเนินการเปรียบเทียบปรับตามกฎหมายอื่นอีก

2).ประเภทความผิดอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรที่สามารถยุติได้

สามารถแยกแยะประเภทความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่สามารถยุติได้ โดยการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับในชั้นเจ้าพนักงานได้ดังนี้ (1).ความผิดอาญาที่มีโทษปรับสถานเดียว มีจำนวน 10 ฐานความผิด (2).ความผิดอาญาที่มีโทษปรับหรือจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ มีจำนวน 11 ฐานความผิด (3).ความผิดอาญาที่มีโทษปรับ หรือโทษจำคุกเกินหกเดือนแต่ไม่เกินหนึ่งปี หรือทั้งปรับทั้งจำ ไม่มีฐานความผิดตามประมวลรัษฎากร ดังนั้นรวมทั้ง 3 กรณี จึงมีความผิดอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรที่สามารถยุติได้โดยการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับ แต่สถานเดียว จำนวนทั้งสิ้น 21 ฐานความผิด

ตารางจำแนกประเภทการกระทำความผิดอาญาที่สามารถยุติได้โดยการเปรียบเทียบปรับในชั้นเจ้าพนักงานสรรพากร

ประเภทความผิด	ฐานความผิด	ระวางโทษ	อยู่ในประมวลรัษฎากร
(1) ความผิดอาญาที่มีโทษปรับสถานเดียว	1) ความผิดฐานไม่ปฏิบัติตามคำสั่งเจ้าพนักงานให้แปลบัญชี	ปรับไม่เกินห้าพันบาท	ลักษณะที่ 1 ข้อความเบื้องต้น มาตรา 3 ทศ
	2) ความผิดฐานไม่ปฏิบัติในการมีและใช้เลขประจำตัวผู้เสียภาษี	ปรับไม่เกินสองพันบาท	ลักษณะที่ 1 ข้อความเบื้องต้น มาตรา 3 ทวาทศ
	3) ความผิดฐานไม่ยื่นรายการ หรือไม่ออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย	ปรับไม่เกินสองพันบาท	ลักษณะที่ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร หมวด 2 วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน ส่วน 3 บทกำหนดโทษ มาตรา 35
	4) ความผิดฐานไม่จัดส่งสำเนาสัญญา ไม่ยื่นแบบ ไม่นำส่งภาษี ฯลฯ	ปรับไม่เกินสองพันบาท	ลักษณะที่ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วน 14 บทกำหนดโทษ มาตรา 90
	5) ความผิดฐานไม่จัด	ปรับไม่เกินห้าพันบาท	ลักษณะที่ 2 ภาษีอากรฝ่าย

	ทะเบียนของตัวแทน ไม่แสดงใบทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่ม ฯลฯ	พันบาท	สรรพากร หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วน 14 บท กำหนดโทษ มาตรา 90/1
	6) ความผิดฐานจัดทำรายงานเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์	ปรับไม่เกิน สองพันบาท	ลักษณะที่ 2 ภาษีอากรฝ่าย สรรพากร หมวด 5 ภาษีธุรกิจ เฉพาะ มาตรา 91/20
	7) ความผิดฐานไม่เสียอากรหรือชื้อดง่าแสดมปี	ปรับไม่เกินห้า ร้อยบาท	ลักษณะที่ 2 ภาษีอากรฝ่าย สรรพากร หมวด 6 อากรแสดมปี ส่วน 3 บทลงโทษ มาตรา 124
	8) ความผิดฐานทำตราสารให้ผิดความจริง	ปรับไม่เกิน สองร้อยบาท	ลักษณะที่ 2 ภาษีอากรฝ่าย สรรพากร หมวด 6 อากรแสดมปี ส่วน 3 บทลงโทษ มาตรา 125
	9) ความผิดฐานไม่เก็บ บันทึกรหรือไม่ออกใบรับ ที่ถูกเรียกร้อง	ปรับไม่เกินห้า ร้อยบาท	ลักษณะที่ 2 ภาษีอากรฝ่าย สรรพากร หมวด 6 อากรแสดมปี ส่วน 3 บทลงโทษ มาตรา 127
	10) ความผิดฐานไม่ อำนวยความสะดวกแก่ เจ้าพนักงานเกี่ยวกับ อากรแสดมปี	ปรับไม่เกินห้า ร้อยบาท	ลักษณะที่ 2 ภาษีอากรฝ่าย สรรพากร หมวด 6 อากรแสดมปี ส่วน 3 บทลงโทษ มาตรา 128
(2) ความผิด อาญาที่มีโทษ ปรับหรือจำคุก ไม่เกินหกเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ	1) ความผิดฐานไม่ อำนวยความสะดวก หรือขัดขวางเจ้า พนักงาน	ปรับไม่เกินห้า พันบาท หรือ จำคุกไม่เกิน หนึ่งเดือน หรือทั้งปรับ ทั้งจำ	ลักษณะ 1 ข้อความเบื้องต้น มาตรา 3 นว
	2) ความผิดฐานที่ไม่มี ใบผ่านภาษีอากร	ปรับไม่เกิน หนึ่งพันบาท หรือจำคุกไม่ เกินหนึ่งเดือน หรือทั้งปรับ	ลักษณะ 1 ข้อความเบื้องต้น มาตรา 4 นว

	ทั้งจำ	
3) ความผิดฐานเปิดเผย กิจการของผู้เสียภาษี อากร	ปรับไม่เกินห้า ร้อยบาท หรือ จำคุกไม่เกิน หกเดือน หรือ ทั้งปรับทั้งจำ	ลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่าย สรรพากร หมวด 1 บทเบ็ดเสร็จ ทั่วไป มาตรา 13
4) ความผิดฐานไม่ ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งเจ้าพนักงาน หรือไม่ยอมตอบคำถาม	ปรับไม่เกิน สองพันบาท หรือจำคุกไม่ เกินหนึ่งเดือน หรือทั้งปรับ ทั้งจำ	ลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่าย สรรพากร หมวด 2 วิธีการเกี่ยว แก่ภาษีอากรประเมิน ส่วน 3 บท กำหนดโทษ มาตรา 36
5) ความผิดฐานละเลย ไม่ยื่นรายการเพื่อ หลีกเลี่ยงหรือพยายาม หลีกเลี่ยงการเสียภาษี อากร	ปรับไม่เกินห้า พันบาท หรือ จำคุกไม่เกิน หกเดือน หรือ ทั้งปรับทั้งจำ	ลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่าย สรรพากร หมวด 2 วิธีการเกี่ยว แก่ภาษีอากรประเมิน ส่วน 3 บท กำหนดโทษ มาตรา 37 ทวิ
6) ความผิดฐานไม่จด ทะเบียน ไม่จัดทำ ใบกำกับภาษี ไม่ปฏิบัติ ตามหมายเรียก ฯลฯ	ปรับไม่เกินห้า พันบาท หรือ จำคุกไม่เกิน หนึ่งเดือน หรือทั้งจำทั้ง ปรับ	ลักษณะที่ 2 ภาษีอากรฝ่าย สรรพากร หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วน 14 บท กำหนดโทษ มาตรา 90/2
7) ความผิดฐานออก ใบกำกับภาษีโดยไม่มี สิทธิของตัวแทน ไม่ จัดทำรายงาน ฯลฯ	ปรับไม่เกิน หนึ่งหมื่นบาท หรือจำคุกไม่ เกินหกเดือน หรือทั้งจำทั้ง ปรับ	ลักษณะที่ 2 ภาษีอากรฝ่าย สรรพากร หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วน 14 บท กำหนดโทษ มาตรา 90/3
8) ความผิดฐานไม่จด ทะเบียนภาษีธุรกิจ	ปรับไม่เกินห้า พันบาท หรือ	ลักษณะที่ 2 ภาษีอากรฝ่าย สรรพากร หมวด 5 ภาษีธุรกิจ

	เฉพาะ	จำกัดไม่เกิน หนึ่งเดือน หรือทั้งจำกัด ปรับ	เฉพาะ มาตรา 91/18
	9) ความผิดฐานไม่ จัดทำรายงานเกี่ยวกับ ภาษีธุรกิจเฉพาะ	ปรับไม่เกิน หนึ่งหมื่นบาท หรือจำกัดไม่ เกินหกเดือน หรือทั้งจำกัด ปรับ	ลักษณะที่ 2 ภาษีอากรฝ่าย สรรพากร หมวด 5 ภาษีธุรกิจ เฉพาะ มาตรา 91/19
	10) ความผิดฐานลงวัน เดือน ปีขีดฆ่าแสดมปี เป็นเท็จ	ปรับไม่เกินห้า ร้อยบาท หรือ จำกัดไม่เกิน สามเดือน หรือทั้งจำกัด ปรับ	ลักษณะที่ 2 ภาษีอากรฝ่าย สรรพากร หมวด 6 อากรแสดมปี ส่วน 3 บทลงโทษ มาตรา 126
	11) ความผิดฐานไม่ ออกใบรับเงินหรือรับ ชำระราคา	ปรับไม่เกินห้า ร้อยบาท หรือ จำกัดไม่เกิน หนึ่งเดือน หรือทั้งจำกัด ปรับ	ลักษณะที่ 2 ภาษีอากรฝ่าย สรรพากร หมวด 6 อากรแสดมปี ส่วน 3 บทลงโทษ มาตรา 127 ทวิ
(3) ความผิด อาญาที่มีโทษ ปรับ หรือโทษ จำคุกเกินหก เดือนแต่ไม่เกิน หนึ่งปี หรือทั้ง ปรับทั้งจำ	ไม่มีฐานความผิดใน ประมวลรัษฎากร	-	-

แต่อย่างไรก็ดีทางกรมสรรพากรได้มีหนังสือที่ กค 0806(ก)/12258 ลงวันที่ 22 ธันวาคม 2535 เรื่องการเปรียบเทียบปรับคดีอาญาตามประมวลรัษฎากร ที่ได้ยืนยันว่าเป็นอำนาจเฉพาะของเจ้าพนักงานสรรพากรเท่านั้นที่จะเปรียบเทียบปรับคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้ หากผู้กระทำความผิดอาญาดังกล่าวไม่ยอมตามที่เปรียบเทียบปรับ หรือยอมแล้วแต่ไม่ชำระค่าปรับภายในกำหนดเวลา ให้ดำเนินการฟ้องร้องต่อไป ห้ามมิให้ดำเนินการเปรียบเทียบปรับตามกฎหมายอื่นอีก ประกอบกับประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 ข้อ 2. มีข้อกำหนดห้ามมิให้เจ้าพนักงานดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร จากข้อกฎหมายดังกล่าวเห็นว่าพนักงานสอบสวนมีอาจใช้อำนาจตามความในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 37(2) ที่จะเปรียบเทียบในกรณีความผิดตามประมวลรัษฎากรได้

ดังนั้นโดยสรุปก็คือ ถ้าเป็นความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจทำให้ยุติได้ตามมาตรา 3 ทวิและเจ้าพนักงานสรรพากรได้เปรียบเทียบกำหนดค่าปรับไว้แล้ว แต่ผู้กระทำความผิดนั้นไม่ยอมชำระค่าปรับตามที่เจ้าพนักงานสรรพากรได้เปรียบเทียบปรับไว้ หรือยอมแต่ผู้กระทำความผิดนั้นไม่ได้นำเงินค่าปรับไปชำระตามกำหนดเวลาที่เปรียบเทียบปรับไว้ เจ้าพนักงานสรรพากรต้องดำเนินการร้องทุกข์ต่อเจ้าพนักงานตำรวจผู้เป็นพนักงานสอบสวนให้ดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรกับผู้กระทำความผิดนั้นต่อไปตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 เจ้าพนักงานตำรวจจะใช้อำนาจเปรียบเทียบปรับที่ตนมีอยู่ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 37 (2) ไม่ได้ ถึงแม้ว่าฐานความผิดอาญานั้นจะอยู่ในขอบเขตอำนาจที่เจ้าพนักงานตำรวจมีอำนาจเปรียบเทียบได้ก็ตาม มาตรา 37 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา บัญญัติไว้ว่า “คดีอาญาเล็กน้อยได้ ดังต่อไปนี้...(2) ในคดีความผิดที่เป็นลหุโทษหรือความผิดที่มีอัตราโทษไม่สูงกว่าความผิดลหุโทษ หรือคดีอื่นที่มีโทษปรับสถานเดียวอย่างสูงไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือความผิดต่อกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งมีโทษปรับอย่างสูงไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท เมื่อผู้ต้องหาชำระค่าปรับตามที่พนักงานสอบสวนได้เปรียบเทียบแล้ว ...”

3.2.1.3 การร้องทุกข์ตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ ๘

การที่เจ้าพนักงานสรรพากรเป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญในการบังคับใช้กฎหมายตามประมวลรัษฎากร โดยเป็นผู้พบเห็นหรือตรวจพบการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรก่อนเจ้าพนักงานตามกฎหมายอื่น ๆ ทั้งนี้เนื่องจากภาษีอากรทุกประเภท อันได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ อยู่ในอำนาจ

หน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากรทั้งนี้ตามมาตรา 5 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร โดยเฉพาะความผิดอาญาบางฐานความผิดเกินกว่าอำนาจที่เจ้าพนักงานสรรพากรจะทำให้ยุติลงได้ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องร้องทุกข์กล่าวโทษต่อเจ้าพนักงานตำรวจตามขั้นตอนของประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 44 ตอนที่ 106 ลงวันที่ 8 พฤศจิกายน 2520 กล่าวคือประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ได้ระบุถึงขั้นตอนการดำเนินการคดีอาญาเมื่อเกิดความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรขึ้นและความผิดอาญานั้นเป็นความผิดอาญาที่ไม่สามารถยุติได้ในชั้นเจ้าพนักงานภาษีอากร หรือเจ้าพนักงานสรรพากร ทางเจ้าพนักงานสรรพากรมีหน้าที่ต้องไปร้องทุกข์กล่าวโทษต่อเจ้าพนักงานตำรวจ เพื่อให้เจ้าพนักงานตำรวจนั้นเกิดอำนาจสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร

อนึ่งอำนาจของเจ้าพนักงานสรรพากรแตกต่างจากอำนาจการสอบสวนของเจ้าพนักงานตำรวจทั้งนี้เนื่องจากประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 กำหนดให้การดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรโดยเฉพาะอำนาจการสอบสวนเป็นของเจ้าพนักงานตำรวจ กล่าวคือหากต้องมีการดำเนินการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ต้องได้รับการร้องขอหรือร้องทุกข์จากเจ้าพนักงานสรรพากรก่อน ดังนั้นจึงต้องศึกษาถึงประเภทความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่ไม่สามารถยุติได้ในชั้นเจ้าพนักงาน ซึ่งถือเป็นข้อยกเว้นหลักเกณฑ์การยุติความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรชั้นเจ้าพนักงาน หรือความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่นอกเหนือจากอำนาจในการยุติคดีอาญาเจ้าพนักงานสรรพากร ซึ่งหากต้องการดำเนินคดีอาญาต่อไปเจ้าพนักงานสรรพากรต้องดำเนินการร้องทุกข์ต่อเจ้าพนักงานตำรวจผู้เป็นพนักงานสอบสวนตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ดังนี้

(1). ความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรตามมาตรา 13

มาตรา 13 แห่งประมวลรัษฎากร วางหลักไว้ดังนี้ "เจ้าพนักงานผู้ใดฝ่าฝืนบทบัญญัติมาตรา 10 มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 500 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ" และ มาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร วางหลักไว้ดังนี้ "เจ้าพนักงานผู้ใดโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ ได้รู้เรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากร หรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ห้ามมิให้นำออกแจ้งแก่ผู้ใด หรือยังให้ทราบกันไปโดยวิธีใด เว้นแต่จะมีอำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย"

(2). ความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีโทษปรับ หรือ โทษจำคุกเกินกว่า 1 ปี หรือทั้งปรับทั้งจำ ซึ่งมีทั้งหมด 4 ประเภทดังนี้

1).ความผิดฐานทำลาย ย้าย ซ่อนเร้น หรือโอนทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัด อยู่ในประมวลรัษฎากร ลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร หมวด 2 วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากร ประเมิน ส่วน 3 บทกำหนดโทษ มาตรา 35 ทวิมีระวางโทษปรับไม่เกินสองแสนบาท และจำคุกไม่เกินสองปี ซึ่งในกรณีผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งเป็นนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้น ต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้ในวรรคหนึ่งด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้มีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น"

2).ความผิดฐานกระทำการอันเป็นเท็จ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร อยู่ในประมวลรัษฎากร ลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร หมวด 2 วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากร ประเมิน ส่วน 3 บทกำหนดโทษ มาตรา 37 มีระวางโทษปรับตั้งแต่สองพันถึงสองแสนบาท และจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี

3).ความผิดฐานเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษี ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออก นำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ ฯลฯ อยู่ในประมวลรัษฎากร ลักษณะที่ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วน 14 บทกำหนดโทษ มาตรา 90/4 มีระวางโทษปรับตั้งแต่สองพันถึงสองแสนบาท และจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี อนึ่งผู้กระทำความผิดซึ่งต้องรับโทษตามหมวดภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ ถ้าเป็นนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนนิติบุคคลนั้น ต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้น ๆ ด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้ยินยอมหรือมีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น ทั้งนี้ตามมาตรา 90/5 แห่งประมวลรัษฎากร ประมวลรัษฎากร มาตรา 90/5 ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดซึ่งต้องรับโทษตามหมวดนี้เป็นนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนนิติบุคคลนั้น ต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้น ๆ ด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้ยินยอมหรือมีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น

อนึ่งในการดำเนินอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร โดยเฉพาะการร้องทุกข์ กล่าวโทษของเจ้าพนักงานสรรพากรต่อพนักงานสอบสวนในความผิดฐานเป็นผู้ประกอบการโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี มาตรา 90/4(7) ซึ่งเป็นความผิดตามประมวลรัษฎากรแล้วกระทรวงความผิดหนึ่งผู้ประกอบการผู้นี้ อาจยังมีความผิดฐานข้อโกงตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 341 อีกกระทรวงหนึ่งทางกรมสรรพากรจึงได้มีหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0732/ว.10204 ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน 2547 เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติในการรวบรวมเอกสารหลักฐานเพื่อพิจารณาดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดตามมาตรา 90/4(7) กับแห่งประมวลรัษฎากรและมาตรา 341 แห่งประมวล

กฎหมายอาญา เนื่องจากที่ผ่านมาการรวบรวมเอกสารหลักฐานเพื่อจัดส่งให้พนักงานสอบสวน พิจารณาดำเนินคดีอาญายังไม่เป็นไปในทางเดียวกัน ซึ่งอาจก่อให้เกิดความเสียหายต่อทางราชการ สะท้อนให้เห็นว่าระบบการร้องทุกข์ตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ยังมีจุดอ่อนอันอาจทำให้เกิดความไม่มีประสิทธิภาพในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้

4). ความผิดฐานมีแสตมป์ปลอมหรือค่าแสตมป์ที่ใช้แล้ว อยู่ในประมวล รัชฎากร ลักษณะที่ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร หมวด 6 อากรแสตมป์ ส่วน 3 บทลงโทษ มาตรา 129 มีระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือ จำคุกไม่เกินสามปี หรือทั้งจำทั้งปรับ

ตารางจำแนกประเภทการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรในชั้นเจ้าพนักงานสรรพากรที่ต้องร้องทุกข์ตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8

ประเภทความผิด	ฐานความผิด	ระวางโทษ	อยู่ในประมวลรัชฎากร
(1) ความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรตามมาตรา 13	1) ความผิดฐานเจ้าพนักงานเปิดเผยกิจการของผู้เสียภาษีอากร	ปรับไม่เกิน 500 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ	ลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร หมวด 1 บทเบ็ดเสร็จทั่วไป
(2) ความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีโทษปรับ หรือโทษจำคุกเกินกว่า 1 ปี หรือทั้งปรับทั้งจำ	1) ความผิดฐานทำลาย ย้าย ซ่อนเร้น หรือโอนทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัด	ปรับไม่เกิน สองแสนบาท และจำคุกไม่เกินสองปี	ลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร หมวด 2 วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน ส่วน 3 บทกำหนดโทษ มาตรา 35 ทวิ
	2) ความผิดฐานกระทำการอันเป็นเท็จ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร	ปรับตั้งแต่ สองพันถึง สองแสนบาท และจำคุก ตั้งแต่สาม เดือนถึงเจ็ดปี	ลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร หมวด 2 วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน ส่วน 3 บทกำหนดโทษ มาตรา 37
	3) ความผิดฐานเจตนา	ปรับตั้งแต่	ลักษณะที่ 2 ภาษีอากรฝ่าย

	หลีกเลี้ยง หรือพยายาม หลีกเลี้ยงภาษี ออก ใบกำกับภาษี ใบเพิ่ม หนี้ ใบลดหนี้ โดยไม่มี สิทธิที่จะออก นำ ใบกำกับภาษีปลอมมา ใช้ ฯลฯ	สองพันถึง สองแสนบาท และจำคุก ตั้งแต่สาม เดือนถึงเจ็ดปี	สรรพากร หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วน 14 บท กำหนดโทษ มาตรา 90/4
	4) ความผิดฐานมี แสตมป์ปลอมหรือคำ แสตมป์ที่ใช้แล้ว	ปรับไม่เกินห้า พันบาท หรือ จำคุกไม่เกิน สามปี หรือทั้ง จำทั้งปรับ	ลักษณะที่ 2 ภาษีอากรฝ่าย สรรพากร หมวด 6 อากรแสตมป์ ส่วน 3 บทลงโทษ มาตรา 129

นอกจากนั้นการร้องทุกข์ในคดีภาษีอากรที่มีลักษณะพิเศษต่างจากคดีอาญาทั่วไป ก็คือเจ้าพนักงานตำรวจจะดำเนินเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยเจ้าพนักงานสรรพากรมิได้ร้องขอไม่ได้ แม้ว่าจะมีการกระทำความผิดซึ่งหน้า ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 80 อันเป็นความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากรก็ตาม ดังมีตัวอย่างคำพิพากษาของศาลฎีกาที่สำคัญเกี่ยวกับการร้องทุกข์โดยเจ้าพนักงานสรรพากรตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ดังนี้ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 427/2525 คำว่า "ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร" ตามประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน ข้อ 2 หมายถึง การดำเนินการในคดีอาญาที่เป็นความผิดตามประมวลรัษฎากรรวมอยู่ด้วย ทั้งข้อความตอนต่อไปที่ว่า "เว้นแต่การดำเนินคดีตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร" ก็มีความหมายชัดเจนอยู่ในตัวว่า มีข้อยกเว้นให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินคดีอาญาในความผิดตามประมวลรัษฎากร ได้อยู่ในกรณีเดียว คือ เมื่อมีคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น หาได้มีข้อยกเว้นในกรณีความผิดซึ่งหน้าไม่ ดังนั้นเมื่อเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรมิได้มีคำขอให้ดำเนินคดีในเรื่องนี้ เจ้าพนักงานตำรวจซึ่งเป็นพนักงานสอบสวนย่อมไม่มีอำนาจสอบสวนดำเนินคดี การสอบสวนนี้ได้กระทำไป โดยไม่ชอบใจที่ยังไม่มีอำนาจฟ้องร้องคดีนี้

ตารางสรุปประเภทความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรกับกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ประเภทความผิด	เจ้าพนักงานที่มีอำนาจในการดำเนินคดีอาญา	กฎหมายที่ให้อำนาจในการดำเนินคดีอาญา
ความผิดอาญาที่สามารถยุติได้ในชั้นเจ้าพนักงานสรรพากร	เจ้าพนักงานสรรพากร	ประมวลรัษฎากร
ความผิดอาญาที่ไม่สามารถยุติได้ในชั้นเจ้าพนักงานสรรพากร	เจ้าพนักงานสรรพากร	ประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8
	เจ้าพนักงานตำรวจ	ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 121
	เจ้าพนักงานอัยการ	ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 120

3.2.2 ชั้นเจ้าพนักงานตำรวจ

ในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร เมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรตรวจพบการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร และความผิดอาญานั้นเป็นความผิดที่เจ้าพนักงานสรรพากรไม่สามารถทำให้ยุติได้ตามมาตรา 3 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานสรรพากรต้องดำเนินการร้องทุกข์ต่อเจ้าพนักงานตำรวจตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 เพราะเจ้าพนักงานสรรพากรไม่มีอำนาจสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้ แม้ว่ากรกระทำความผิดอาญานั้นเจ้าพนักงานสรรพากรจะเป็นฝ่ายที่ตรวจพบก็ตาม หรือในอีกนัยหนึ่งก็คือประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 เป็นกฎหมายที่มีวัตถุประสงค์ให้เจ้าพนักงานตำรวจเป็นพนักงานสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรแต่เพียงผู้เดียว ดังนั้นจึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาถึงแนวคิดที่ให้เจ้าพนักงานตำรวจเป็นพนักงานสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร โดยขอแบ่งแยกศึกษาในเรื่องแนวคิดและความเป็นมาของเจ้าพนักงานตำรวจกับการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร รายละเอียดของอำนาจการสอบสวนของเจ้าพนักงานตำรวจเทียบกับแนวคิดของต่างประเทศ โดยสุดท้ายจะวิเคราะห์ถึงความแตกต่างระหว่างอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานสรรพากรและอำนาจของเจ้าพนักงานตำรวจว่ามีความเหมือนหรือแตกต่างกันอย่างไร ดังนี้

3.2.2.1 แนวคิดและความเป็นมา

ด้านแนวคิดและความเป็นมาของอำนาจการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของเจ้าพนักงานตำรวจ มีแนวความคิดพื้นฐานที่เกี่ยวข้องทั้งหมด 2 แนวคิด ได้แก่

แนวคิดที่ให้ประชาชนเป็นผู้รักษาความสงบเรียบร้อยของสังคม กับแนวคิดที่ให้รัฐเป็นผู้รักษาความสงบเรียบร้อยของสังคม จึงมีความจำเป็นที่จะต้องเปรียบเทียบว่าอำนาจการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของไทยนั้นเป็นแนวคิดที่มาจากพื้นฐานของแนวคิดใดระหว่าง 2 แนวคิดนี้ จากนั้นจะเข้าสู่ความเป็นมาของการเกิดอำนาจสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของไทยว่าเจ้าพนักงานตำรวจ มีอำนาจสอบสวนขึ้นตั้งแต่เมื่อไหร่และมีเหตุผลอะไรที่ช่วยสนับสนุนความคิดดังกล่าว

(1).แนวคิดในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร

จากวัตถุประสงค์ในการดำเนินคดีอาญาหรือการสอบสวนคดีอาญาโดยทั่วไปคือ เพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นว่าเกี่ยวกับการกระทำที่เป็นความผิดทางกฎหมายอาญา และมีโทษตามกฎหมายอาญาหรือไม่ พิจารณาเปรียบเทียบกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ภาค 3 วิธีพิจารณาในศาลชั้นต้น ส่วนที่ 3 ว่าด้วยคำพิพากษาและคำสั่ง มาตรา 185 วรรคหนึ่ง ที่บัญญัติไว้ว่า “ถ้าศาลเห็นว่าจำเลยมิได้กระทำความผิด การกระทำของจำเลยก็ดี คดีขาดอายุความก็ดี มีเหตุตามกฎหมายที่จำเลยไม่ต้องรับโทษก็ดี ให้ศาลยกฟ้องโจทก์ ปล่อยจำเลยไป...” และ วรรคสอง ที่ได้บัญญัติไว้ว่า “เมื่อศาลเห็นว่าจำเลยได้กระทำความผิด และไม่มีกรรณโทษตามกฎหมาย ให้ศาลลงโทษแก่จำเลยตามความผิด...” เพื่อให้ได้มาซึ่งตัวผู้กระทำความผิด และนำตัวผู้กระทำความผิดนั้นมาลงโทษตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ โดยคำนึงถึงประโยชน์สุขส่วนรวม และความสงบเรียบร้อยของสังคม ทั้งยังเป็นการคงไว้ซึ่งความเชื่อมั่นและศรัทธาในบทบัญญัติกฎหมาย ดังนั้นแนวคิดในการดำเนินคดีอาญาจึงมีรูปแบบในการพัฒนาออกเป็น 2 สาย แนวความคิดดังนี้ คือ

1).แนวคิดที่ให้ประชาชนเป็นผู้รักษาความสงบเรียบร้อยของสังคม

ปัญหาในการดำเนินคดีอาญามีมาตั้งแต่สมัยอดีต การปกป้องสังคมให้อยู่ในสภาวะเรียบร้อยสงบสุขร่มเย็นเป็นหน้าที่ของรัฐ และถือว่เป็นหน้าที่ที่สำคัญที่สุดที่รัฐต้องคงรักษาไว้ให้อยู่คู่สังคม เพื่อประชาชนจะได้มีความปลอดภัยในชีวิต ร่างกาย ทรัพย์สิน ชื่อเสียง รวมทั้งในสิทธิเสรีภาพในความเป็นมนุษย์ อำนาจหน้าที่ในการรักษาความสงบสุขนั้นรัฐสามารถแสดงออกได้โดยตัวแทนของรัฐ ซึ่งได้แก่ เจ้าพนักงานของรัฐ บ่อยครั้งมักมีโอกาสเสี่ยงต่อการใช้อำนาจหน้าที่โดยไม่สุจริต ไม่ว่าจะเจ้าพนักงานนั้น จะเป็นเจ้าหน้าที่ที่ทำหน้าที่ใด ๆ ก็ตามในกระบวนการยุติธรรม เป็นต้นว่า พนักงานฝ่ายปกครอง เจ้าพนักงานตำรวจ พนักงานสอบสวน เจ้าพนักงานอัยการ ผู้พิพากษา หรือเจ้าหน้าที่ของกรมราชทัณฑ์ก็ตาม ซึ่งหากศึกษาจากประวัติศาสตร์แล้ว ผู้พิพากษาในสมัยโบราณมักจะเป็นบุคคลของพระมหากษัตริย์ซึ่งทรงแต่งตั้ง

ตามพระราชอัธยาศัย การใช้อำนาจของผู้พิพากษา หรือศาล หรือของเจ้าพนักงานของรัฐ จึงถูกมองจากประชาชนว่า อาจเป็นการล่วงละเมิดต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนในรัฐได้¹¹ ประชาชนจึงพยายามต่อสู้เพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิและเสรีภาพในการดำเนินคดีอาญา เป็นเหตุนำไปสู่การดำเนินคดีอาญาในระบบการกล่าวหา (Accusatorial System) กล่าวคือ เป็นระบบที่เน้นในขั้นตอนการพิจารณาและพิพากษาของศาลยุติธรรม โดยที่มีโจทก์ฝ่ายหนึ่ง และมีจำเลยอีกฝ่ายหนึ่ง เรียกว่า “อำนาจพิจารณาพิพากษา” สะท้อนให้เห็นว่าประชาชนทุกคนมีฐานะเท่าเทียมกันในการแสวงหาพยานหลักฐานเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของผู้ถูกกล่าวหาอย่างเต็มที่ และประชาชนทุกคนเป็นผู้เสียหายและมีสิทธิฟ้องคดีอาญาได้ โดยไม่จำกัดว่าจะต้องเป็นผู้ที่ถูกประทุษร้าย หรือเป็นผู้เสียหายจากการกระทำโดยตรง¹² ระบบการกล่าวหา (Accusatorial System) นี้มาจากแนวความคิดที่ว่าประชาชนมีหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อยของสังคม ซึ่งเริ่มต้นครั้งแรกที่ประเทศอังกฤษ โดยเรียกว่า “Popular Prosecution” กล่าวคือ ไม่ว่าใคร ที่ถูกทำร้าย บุคคลทุกคนมีสิทธิฟ้องคดีได้ ยิ่งไปกว่านั้นแนวคิดนี้ยังนำไปสู่การส่งมอบอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานตำรวจไว้แก่ชุมชนของตนเอง เพื่อประชาชนจะได้เป็นผู้คัดเลือกและสรรหาเจ้าพนักงานตำรวจผู้ที่ชุมชนไว้ใจเป็นผู้ทำหน้าที่รักษาความสงบสุขเรียบร้อยภายในชุมชน ซึ่งต่อมาได้แก่ เจ้าพนักงานตำรวจท้องถิ่น หรือเจ้าพนักงานตำรวจเทศบาล เป็นต้น

อย่างไรก็ดีประเทศอังกฤษมีองค์กรชื่อ Crown Prosecution Service (CPS) มีอำนาจหน้าที่ในการฟ้องร้องคดีอาญาซึ่งเจ้าพนักงานตำรวจเป็นผู้สอบสวนทั้งหมด ยกเว้นแต่ในคดีเล็กน้อย เช่น คดีจราจร เป็นต้น¹³ ทั้งนี้โดยอยู่ภายใต้การบังคับบัญชาของ Director of Public Prosecutions (D.P.P.) ซึ่งถือว่าเป็นเจ้าหน้าที่รัฐที่มีอำนาจหน้าที่ในการควบคุมการดำเนินคดีอาญาให้เป็นไปโดยเรียบร้อย¹⁴ แม้ว่าในเวลาต่อมามีเจ้าพนักงานของรัฐเข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องด้วยซึ่งก็คือเจ้าพนักงานอัยการ แต่ถ้าพิจารณาแล้วจะเห็นว่า เจ้าพนักงานอัยการเป็น

¹¹พิชัย พงษ์พานิชย์, “อำนาจสอบสวนของพนักงานศุลกากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2537), หน้า 21-22.

¹²คณิต ณ นคร, “วิธีพิจารณาความอาญาไทย : หลักกฎหมายกับทางปฏิบัติที่ไม่ตรงกัน,” วารสารนิติศาสตร์, 3 (กันยายน 2548): 1-7.

¹³เรื่องเดียวกัน, หน้า 13.

¹⁴เรื่องเดียวกัน, หน้า 12.

เจ้าหน้าที่ของรัฐที่ทำหน้าที่แทนประชาชนในการดำเนินคดีในชั้นศาล แต่อย่างไรก็ดีประเทศอังกฤษได้มีการปรับปรุงอำนาจการฟ้องคดีให้มีหลักเกณฑ์ว่า “ความผิดบางอย่างต้องขออนุญาตฟ้อง” ขึ้นเพื่อเป็นกรอบการนำคดีขึ้นฟ้องร้องต่อศาล อันเป็นการนำระบบของประเทศภาคพื้นยุโรปเข้าไปใช้บ้าง¹⁵

2). แนวคิดที่ให้รัฐเป็นผู้รักษาความสงบเรียบร้อยของสังคม

แนวคิดนี้เป็นแนวคิดที่ยึดหลักว่ารัฐมีอำนาจสิทธิขาดเหนือประชาชน ในทุกเวลาทั้งในยามปกติสุขและในยามที่มีการเปลี่ยนแปลงการปกครอง โดยประเทศที่นำมาใช้ส่วนใหญ่เป็นประเทศที่อยู่แถบภาคพื้นยุโรป ซึ่งมีรูปแบบคือ “การดำเนินคดีอาญาโดยรัฐ” (Public Prosecution) องค์กรของรัฐ และเอกชน เช่น ทนายความ เจ้าพนักงานอัยการ และ ศาล เป็นต้น ต่างก็ต้องร่วมมือร่วมใจกันค้นหาความจริงในคดีอาญา คอยเชื่อมโยงและประสานซึ่งกันและกัน อันนำไปสู่การเกิดขึ้นของระบบค้นหาความจริง (Inquisitorial System) กล่าวคือ เป็นระบบที่ใช้ในการแสวงหาบุคคลผู้กระทำความผิดอาญา ตั้งแต่มีการสืบหาตัวผู้กระทำความผิดเมื่อมีการกระทำความผิดเกิดขึ้น และทำการสอบสวนผู้ที่ต้องสงสัยว่ากระทำความผิด จนกระทั่งนำตัวผู้นั้นส่งฟ้องร้องต่อศาล ซึ่งอาจเรียกว่า “อำนาจในการสืบสวน สอบสวน ฟ้องร้องคดี”

ลักษณะที่สำคัญอื่นของระบบค้นหาความจริง (Inquisitorial System) ได้แก่ การไม่คำนึงว่าในคดีอาญาที่เกิดขึ้นนั้นจะมีผู้เสียหายหรือไม่ มีผู้กล่าวหาหรือทุกข์หรือไม่ เป็นต้นสะท้อนให้เห็นถึงความไม่เคร่งครัดในต้วบทกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เนื่องจากมุ่งแต่จะให้ได้ตัวผู้กระทำความผิดเพียงเท่านั้น¹⁶ แต่จะใช้วิธีการที่ทำให้ผู้ถูกกล่าวหาตกเป็น “กรรมในคดี” (Prozess-objekt) ไม่ได้เท่านั้น ทั้งนี้เพราะในคดีอาญาผู้ถูกกล่าวหาเป็น “ประธานในคดี” (Prozess-subjekt) กล่าวคือ เป็นผู้ร่วมในคดีที่มีสิทธิต่าง ๆ ในอันที่จะสู้คดีได้อย่างเต็มที่¹⁷

¹⁵ อมร จันทรสมบูรณ์, “อำนาจสืบสวน สอบสวน ฟ้องร้อง ในกระบวนการยุติธรรมทางอาญาของไทย,” บทบัณฑิตย, 30 (มกราคม 2516): 619.

¹⁶ พรชัย จงสุขศรี, “การดำเนินคดีอาญาผิดพลาดโดยรัฐ หรือเจ้าพนักงานของรัฐกับการชดเชย แก่ผู้ต้องหาและจำเลยในคดีอาญา,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2539), หน้า 61.

¹⁷ คณิต ณ นคร, “เจ้าพนักงานอัยการกับการสอบสวนคดีอาญา,” วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2 (2520): 133.

ในปัจจุบันการดำเนินคดีอาญาของประเทศไทยเป็นระบบผสม กล่าวคือ มีทั้งการนำแนวคิดให้รัฐเป็นผู้รักษาความสงบเรียบร้อยของสังคมเช่น (ให้รัฐเป็นผู้ดำเนินคดีอาญา) และให้ประชาชนเป็นผู้รักษาความสงบเรียบร้อยของสังคม (ให้ประชาชนเป็นผู้ดำเนินคดีอาญา) เช่น ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยปี พ.ศ. 2540 มาตรา 75 กำหนดให้รัฐต้องดูแลให้มีการปฏิบัติตามกฎหมาย ค้ำครองสิทธิและเสรีภาพของบุคคล จัดระบบงานของกระบวนการยุติธรรมให้มีประสิทธิภาพและอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนอย่างรวดเร็ว และเท่าเทียมกัน ซึ่งสะท้อนให้เห็นว่าประเทศไทยนั้นนำระบบการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐมาใช้ แต่ในขณะเดียวกันประเทศไทยก็ได้เปิดโอกาสให้ประชาชนที่ได้รับผลกระทบจากการกระทำความผิดทางอาญามีสิทธิเริ่มต้นฟ้องร้องคดีอาญาได้เองเช่นกัน ยกตัวอย่างเช่น ในคดีอาญาที่ราษฎรเป็นโจทก์ฟ้องคดีอาญาต่อศาลที่มีเขตอำนาจ ให้ศาลนั้นทำการไต่สวนมูลฟ้อง ทั้งนี้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 162 (1) ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของระบบการกล่าวหา ประกอบกับเจ้าพนักงานรัฐมีอำนาจหน้าที่ในการเริ่มต้นคดีได้โดยอิสระ ไม่ต้องขึ้นตรงต่อศาล กล่าวคือ เมื่อปรากฏความผิดขึ้น และเป็นความผิดที่กฎหมายกำหนดว่าอยู่ในอำนาจการสอบสวนของพนักงานสอบสวน พนักงานสอบสวนมีอำนาจการสอบสวนขึ้นในทันที เช่น เป็นความผิดอาญาแผ่นดิน หรือเป็นความผิดต่อส่วนตัวที่ตามกฎหมายต้องมีกระบวนการร้องทุกข์ก่อน ตามที่ปรากฏในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 121 วรรคสอง “แต่ถ้าเป็นความผิดต่อส่วนตัว ห้ามมิให้ทำการสอบสวน เว้นแต่จะมีคำร้องทุกข์ตามระเบียบ จากนั้นพนักงานสอบสวนส่งสำนวนคดีพร้อมความเห็นควรสั่งฟ้องคดี หรือ ไม่ควรสั่งฟ้องคดี ทั้งนี้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 140 ถึง 142 ต่อเจ้าพนักงานอัยการ ซึ่งสะท้อนให้เห็นการแบ่งแยกความรับผิดชอบในชั้นสอบสวนออกจากชั้นฟ้องร้องคดี ซึ่งแตกต่างจากภาคพื้นยุโรปที่ไม่มีมีการแบ่งแยกความรับผิดชอบเช่นนี้ แต่ได้กำหนดให้การดำเนินคดีอาญาชั้นสอบสวนฟ้องร้องทั้งหมดอยู่ในความรับผิดชอบของเจ้าพนักงานอัยการฝ่ายเดียว ซึ่งก็คือให้เจ้าพนักงานอัยการเป็นผู้รับผิดชอบ “การสอบสวนฟ้องร้อง” อันเป็นหลักเกณฑ์ของระบบเจ้าพนักงานอัยการที่สมบูรณ์ กล่าวคือ ตามระบบเจ้าพนักงานอัยการที่สมบูรณ์ถือว่าการสอบสวนฟ้องร้องเป็นการดำเนินคดีอาญากระบวนการเดียวที่แบ่งแยกไม่ได้ เจ้าพนักงานตำรวจเป็นเพียงเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ช่วยเหลือเจ้าพนักงานอัยการ¹⁸

¹⁸ คณิต ณ นคร, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2546), หน้า 47.

(2).ความเป็นมาในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาชีอากร

ความเป็นมาที่ให้เจ้าพนักงานตำรวจเป็นพนักงานสอบสวน ต้องพิจารณาจาก ครั้งเมื่อประกาศใช้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา พ.ศ. 2478 อันเป็นฉบับที่ใช้บังคับ อยู่ในปัจจุบัน กฎหมายฉบับนี้ได้บัญญัติให้เจ้าพนักงานอัยการทำหน้าที่ฟ้องคดีอาญาต่อศาล เท่านั้น มาตรา 2 (5) “เจ้าพนักงานอัยการ” หมายความว่า เจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ฟ้องผู้ต้องหาต่อศาล ทั้งนี้เป็นข้าราชการในกรมอัยการหรือเจ้าพนักงานอื่นผู้มีอำนาจเช่นนั้นก็ได้ ดังนั้นตามคำจำกัดความดังกล่าวจึงประสงค์เพียงให้เจ้าพนักงานอัยการมีหน้าที่ฟ้องผู้ต้องหาต่อศาลเท่านั้น ไม่ให้มีหน้าที่สอบสวนคดีอาญาด้วย การสอบสวนคดีอาญาอยู่ในอำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวนโดยตลอด และความหมายของพนักงานสอบสวนอยู่ใน มาตรา 2 (6) ซึ่งหมายความว่า เจ้าพนักงานซึ่งกฎหมายให้อำนาจและหน้าที่ทำการสอบสวน เจ้าพนักงานผู้มี “อำนาจและหน้าที่สอบสวน” ตามกฎหมายฉบับนี้ได้แก่ เจ้าพนักงานสองฝ่ายคือ เจ้าพนักงานตำรวจและเจ้าพนักงานฝ่ายปกครอง เช่น ปลัดอำเภอ นายอำเภอ ปลัดจังหวัด ผู้ว่าราชการจังหวัด อธิบดีกรมการปกครอง ปลัดกระทรวงมหาดไทย ซึ่งอาจจะแบ่งพนักงานสอบสวนตามกฎหมายออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ

1).พนักงานฝ่ายปกครองหรือเจ้าพนักงานตำรวจ

ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งถือเป็นกฎหมายหลักที่ใช้ในการดำเนินกระบวนการยุติธรรมทางอาญานั้น ได้บัญญัติถึงบุคคลซึ่งมีอำนาจสอบสวนคดีอาญาไว้ ดังนี้

ข้อ 1. ในกรุงเทพมหานคร ได้แก่ บุคคลดังที่ระบุไว้ในมาตรา 18 วรรคสอง คือ ข้าราชการเจ้าพนักงานตำรวจมีศักดิ์ตั้งแต่ชั้นนายร้อยเจ้าพนักงานตำรวจตรีขึ้นไป หรือเทียบเท่า

ข้อ 2. ในจังหวัดอื่น ๆ ได้แก่ บุคคลดังที่ระบุไว้ในมาตรา 18 วรรคแรก คือ พนักงานฝ่ายปกครองหรือเจ้าพนักงานตำรวจชั้นผู้ใหญ่ ปลัดอำเภอ นายร้อยเจ้าพนักงานตำรวจตรีขึ้นไปหรือเทียบเท่า

แต่ในคดีความผิดซึ่งทำขึ้นนอกราชอาณาจักร (เช่น ตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 7, 8 และ 9) ได้แก่ บุคคลดังที่ระบุไว้ในมาตรา 20 คือ อธิบดีกรมอัยการ (อัยการสูงสุด) หรือผู้รักษาการแทน พนักงานสอบสวนที่ได้รับมอบหมายหน้าที่จากอธิบดีกรมอัยการ หรือผู้รักษาการแทน พนักงานสอบสวนแห่งท้องที่ที่ผู้ต้องหาถูกจับอยู่ในอำนาจ พนักงานสอบสวนซึ่งรัฐบาลประเทศอื่น หรือบุคคลผู้ได้รับความเสียหายได้ฟ้องร้องให้ทำโทษผู้ต้องหา และในกรณีนี้

มาตรา (3) และ (4) อำนาจสอบสวนเกิดขึ้นเฉพาะในกรณีจำเป็นในระหว่างรอคำสั่งจากอธิบดีกรมอัยการเท่านั้น¹⁹ ซึ่งจะเห็นได้ว่าบุคคลที่กฎหมายให้มีอำนาจสอบสวน ยกเว้นในกรณีความผิดซึ่งทำขึ้นนอกราชอาณาจักรย่อมจะได้แก่ เจ้าพนักงานตำรวจ

สำหรับพนักงานสอบสวนในจังหวัดอื่นตาม ข้อ 2. นั้นจะเห็นว่าทั้งฝ่ายปกครองและเจ้าพนักงานตำรวจ และในทางปฏิบัติกระทรวงมหาดไทยมักจะกำหนดให้พนักงานฝ่ายปกครองหรือเจ้าพนักงานตำรวจแต่ฝ่ายเดียวเป็นพนักงานสอบสวน ในปัจจุบันได้มีการบังคับใช้ข้อบังคับกระทรวงมหาดไทยที่ 1/2506 ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ.2506 ซึ่งให้โอนอำนาจในการสอบสวนจากพนักงานฝ่ายปกครองไปอยู่แก่เจ้าพนักงานตำรวจแต่ฝ่ายเดียวแล้ว และได้มีข้อบังคับกระทรวงมหาดไทยที่ 1/2509 ลงวันที่ 1 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2509 ยกเลิกข้อบังคับดังกล่าว แต่ก็ยังคงมีสาระสำคัญอย่างเดิม²⁰ จึงอาจจะกล่าวได้ว่าในปัจจุบันไม่ว่าจะเป็นในจังหวัดกรุงเทพมหานครหรือจังหวัดอื่น ๆ อำนาจสอบสวนคดีอาญาเป็นของเจ้าพนักงานตำรวจซึ่งพนักงานสอบสวนทั้งสิ้น กล่าวโดยสรุปก็คือ ในอดีตได้มีการโอนอำนาจหน้าที่สอบสวนคดีอาญาไปมาระหว่างฝ่ายปกครองและฝ่ายเจ้าพนักงานตำรวจหลายครั้งด้วยกัน ดังนี้

พ.ศ.2478 – 2481 อำนาจหน้าที่สอบสวนอยู่กับฝ่ายปกครองฝ่ายเดียว

พ.ศ.2482 – 2487 อำนาจหน้าที่สอบสวนอยู่กับเจ้าพนักงานตำรวจฝ่ายเดียว

พ.ศ.2488 อำนาจหน้าที่สอบสวนอยู่กับเจ้าพนักงานตำรวจและฝ่ายปกครอง โดยฝ่ายปกครองเป็นหัวหน้าพนักงานสอบสวน

พ.ศ.2489 – 2502 อำนาจหน้าที่สอบสวนอยู่กับฝ่ายปกครอง โดยฝ่ายปกครอง (นายอำเภอ) มีอำนาจแต่งตั้งให้เจ้าพนักงานตำรวจทำการสอบสวน

พ.ศ.2503 – 2506 อำนาจหน้าที่สอบสวนอยู่กับเจ้าพนักงานตำรวจและฝ่ายปกครอง โดยนายอำเภอและผู้ว่าราชการจังหวัดเป็นหัวหน้าพนักงานสอบสวน เจ้าพนักงาน

¹⁹ คະนึ่ง ภาไชย, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2537), หน้า 29.

²⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 30.

ตำรวจเป็นพนักงานสอบสวน (ข้อบังคับกระทรวงมหาดไทย ที่ 8/2502 ลงวันที่ 26 ตุลาคม พ.ศ. 2502)

ตั้งแต่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ.2506 อำนาจหน้าที่สอบสวนเป็นของเจ้าพนักงานตำรวจฝ่ายเดียว (ข้อบังคับกระทรวงมหาดไทย ที่ 1/2506 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน พ.ศ 2506)

และปัจจุบันการสอบสวนความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากรเป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานตำรวจฝ่ายเดียว (ตามข้อบังคับกระทรวงมหาดไทยที่ 1/2509 ลงวันที่ 1 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509) สาเหตุที่มีการโอนหน้าที่สอบสวนกันไปมาระหว่างฝ่ายเจ้าพนักงานตำรวจและฝ่ายปกครอง ก็เนื่องมาจากมีการพิจารณาเห็นว่าการสอบสวนตามกฎหมายมิได้ให้ความเป็นธรรมเท่าที่ควรจึงได้โอนหน้าที่ไปให้ฝ่ายหนึ่งทำการสอบสวนแทนอีกฝ่ายหนึ่ง โดยหวังจะทำให้การสอบสวนเป็นธรรมมากขึ้น แต่อย่างไรก็ดีปัญหาการสอบสวนคดีอาญายังมีมากกว่านี้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในฐานะความเป็นอิสระของผู้มีอำนาจสอบสวน และความเชี่ยวชาญหรือความสามารถเฉพาะด้านในเรื่องการสอบสวนทำสำนวนเพื่อไปสู่การพิจารณาพิพากษาของศาลยุติธรรม²¹ เจ้าพนักงานตำรวจของสิงคโปร์ดำเนินการภายใต้ความควบคุมของรัฐมนตรีว่าการกระทรวง Home Affair

และมุมมองด้านการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรกับคดีอาญา โดยทั่วไปของไทยนั้นเหมือนกัน กล่าวคือ ระบบการสอบสวนคดีอาญาโดยทั่วไปกับระบบการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญานั้นเหมือนกัน ดังนั้นพนักงานสอบสวนทั้งคดีอาญาทั่วไปและคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรจึงเป็นเจ้าพนักงานตำรวจ แต่ประเทศสิงคโปร์ ได้กำหนดให้ผู้มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ยกตัวอย่างเช่น ด้านความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มได้กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม Goods and Services Tax Act (Cap 177a) ซึ่งได้แก่ อธิบดีด้านภาษีมูลค่าเพิ่ม (Comptroller of Goods and Service Tax) หรือเจ้าพนักงานซึ่งได้รับมอบอำนาจจากอธิบดีตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว Goods and Services Tax Act (Cap 177a), sec 5 and 84 และความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นเป็นความผิดตามบทบัญญัติในประมวลกฎหมายอาญา Penal Code (Cap 224.) เช่นกัน ดังนั้นเจ้าพนักงานตำรวจก็จะมีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนความผิดนี้ได้เช่นกัน ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเหมือนเช่นคดีอาญา

²¹อมร จันทรสมบุรณ์, "อำนาจสืบสวน สอบสวน ฟ้องร้อง ในกระบวนการยุติธรรมทางอาญาของไทย," บทบัญญัติ,30 (2516): 621.

ทั่วไป Goods and Services Tax Act, sec 70, as “Nothing in this Act shall affect any criminal proceeding under any other written law.” ซึ่งในทางปฏิบัติยังไม่มีข้อกำหนดความร่วมมือในการดำเนินการระหว่างหน่วยงานสรรพากร หรือ “IRAS” ซึ่ง “IRAS” ย่อมาจาก “Inland Revenue Authority of Singapore” ซึ่งบทบาทและหน้าที่ของ IRAS ก็คือ กระทำการเป็นตัวแทนรัฐบาลในการบริหารงานระบบภาษีอากร ซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบสำหรับการประเมิน, การจัดเก็บ และการบังคับให้มีการชำระภาษีอากรประเภทต่าง ๆ เช่น ภาษีเงินได้ (Income Tax), ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax), อากรแสตมป์ (Stamp Duty) และภาษีมูลค่าเพิ่ม (Goods and Service Tax) เป็นต้น

ดังนั้นขอแบ่งการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ที่เจ้าพนักงานตำรวจเป็นพนักงานสอบสวน และเป็นผู้รับผิดชอบคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรในสวนกรุงเทพมหานคร และจังหวัดอื่น ดังนี้

1.กรุงเทพมหานคร จะดำเนินการโดยเจ้าพนักงานตำรวจประจำ “กองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ” กล่าวคือ กองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นโดยอาศัยคำสั่งกรมตำรวจที่ 924/2535 เป็นหน่วยงานที่อยู่ในสังกัดกองบัญชาการตำรวจสอบสวนกลาง สำนักงานตำรวจแห่งชาติ โดยมีหน้าที่รับผิดชอบในการดำเนินคดีอาญาในความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร และศุลกากร ความผิดเกี่ยวกับการเงิน และการธนาคาร ความผิดเกี่ยวกับการค้าและการพาณิชย์ เป็นต้น ดังนั้นอำนาจการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรจึงอยู่กับเจ้าพนักงานตำรวจผู้เป็นพนักงานสอบสวนสังกัดกองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจข้างต้น

ข.จังหวัดอื่น ๆ ได้แก่เจ้าพนักงานตำรวจตามพื้นที่นั้น ๆ ที่เป็นพนักงานสอบสวนความผิดอาญาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

3.2.2.2 อำนาจการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร

พนักงานสอบสวน หมายถึง เจ้าพนักงานซึ่งกฎหมายให้อำนาจและหน้าที่ทำการสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2 (6) และการสอบสวน หมายถึง การรวบรวมพยานหลักฐาน และการดำเนินการทั้งหลายอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำไปเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหา เพื่อจะทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิด และเพื่อจะเอาตัวผู้กระทำผิดมาลงโทษตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2(11) ดังนั้นจะเห็นได้ว่า การสอบสวนครอบคลุมเนื้อหาสอง

ประการ คือ การรวบรวมพยานหลักฐานและการใช้อำนาจบังคับ ซึ่งการใช้อำนาจบังคับ เช่น การจับ การควบคุม เป็นต้น เป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวนโดยเฉพาะ ส่วนการรวบรวมพยานหลักฐานแม้โดยทั่วไปจะเป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวน แต่เจ้าพนักงานอัยการก็มีอำนาจหน้าที่ในการรวบรวมพยานหลักฐานด้วย เพราะตามกฎหมายเจ้าพนักงานอัยการอาจสั่งให้สอบสวนเพิ่มเติม หรือสั่งให้ส่งพยานคนใดมาให้ซักถามได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 143 วรรคสอง (ก) ตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาในปัจจุบัน การสอบสวนเริ่มต้นโดยพนักงานสอบสวน ซึ่งพนักงานสอบสวนจะต้องเริ่มสอบสวนคดี เมื่อทราบเรื่องการกระทำผิด โดยอาจทราบจากการร้องทุกข์ การกล่าวโทษหรือโดยวิธีอื่นใดก็ได้ แต่สำหรับการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น พนักงานสอบสวนจะเกิดอำนาจสอบสวนได้ก็ต่อเมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรได้ร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนก่อนตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 จากนั้นพนักงานสอบสวนก็จะได้รับมอบพยานหลักฐานต่าง ๆ ที่เจ้าพนักงานสรรพากรผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้รวบรวมไว้ ทั้งนี้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 131 บัญญัติว่า “ให้พนักงานสอบสวนรวบรวมพยานหลักฐานทุกชนิดเท่าที่สามารถจะทำได้ เพื่อประสงค์จะทราบข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ต่าง ๆ อันเกี่ยวกับความผิดที่ถูกกล่าวหา และเพื่อที่จะรู้ตัวผู้กระทำความผิดและพิสูจน์ให้เห็นความผิด”

จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่า การสอบสวนเป็นการค้นหาข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการกระทำของผู้ต้องหาและข้อเท็จจริงเกี่ยวกับตัวผู้ต้องหา ดังนั้นพยานหลักฐานที่ต้องรวบรวมอาจกล่าวได้ว่ามีอยู่ 3 ชนิด คือ

1. พยานที่เป็นผลร้ายแก่ผู้ต้องหาหรือพยานหลักฐานที่ยันผู้ต้องหาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 98 (1)
2. พยานที่เป็นผลดีแก่ผู้ต้องหาหรือเป็นประโยชน์กับผู้ต้องหาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 98 (1)
3. พยานหลักฐานที่เกี่ยวกับเหตุบรรเทาของผู้ต้องหาตามพระราชบัญญัติวิธีพิจารณาความคดีเด็กและเยาวชน พ.ศ. 2494 มาตรา 9

การที่จะทราบข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ต่าง ๆ อันเกี่ยวแก่ความผิดที่ถูกกล่าวหาและเพื่อที่จะรู้ตัวผู้กระทำความผิดและพิสูจน์ให้เห็นความผิดนั้น พนักงานสอบสวนจะรวบรวมพยานหลักฐานที่เป็นผลร้ายต่อผู้ต้องหาหรือจำเลยอย่างเดียวนั้นไม่ได้ แต่ต้องรวบรวมพยานหลักฐานที่เป็นผลดีแก่ผู้ต้องหาหรือจำเลยด้วย เพราะในคดีอาญานั้นต้องตัดสินกันด้วย

ความจริง และการที่จะวินิจฉัยว่าสิ่งใดจริงหรือไม่อย่างไร ต้องพิจารณาโดยฟังความทุกฝ่ายมิใช่ฝ่ายเดียว²² แต่อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติพนักงานสอบสวนจะรวบรวมพยานหลักฐานที่เป็นผลร้ายแก่ผู้ต้องหา โดยให้ความสำคัญแก่พยานโดยตรงมากกว่าพยานแวดล้อมกรณี อื่นๆ พยานหลักฐานที่ต้องรวบรวมในชั้นพนักงานสอบสวนเพื่อมุ่งพิสูจน์ความผิดนั้น อาจกล่าวได้ดังนี้

1.พยานบุคคล หมายถึง บุคคลที่เกี่ยวข้องกับความผิดดังกล่าวที่พนักงานสอบสวนต้องสอบสวน เช่น เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบและประเมินภาษี และผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ผู้เสียหาย (กรมสรรพากร) ในทางปฏิบัติ ได้แก่ ผู้รับมอบอำนาจ และบุคคลอื่นที่รู้เรื่องในการเสียหายของรายที่เป็นคดี ทั้งนี้เพื่อจะได้ทราบข้อเท็จจริง และพฤติการณ์อันเกี่ยวกับความผิด และหากมีการฟ้องคดีความผิดดังกล่าว ก็จะใช้อ้างอิงเป็นพยานบุคคล เพื่อเบิกความต่อศาลต่อไป

2.พยานเอกสาร หมายถึง เอกสารหลักฐานที่สำคัญที่พนักงานสอบสวนต้องรวบรวมในชั้นสอบสวน คือ เอกสารที่เกี่ยวกับการตรวจสอบภาษีอากร เช่น สำนวนการตรวจสอบการเสียหายอากร หมายถึง ใบรับหมายเรียก บันทึกการให้ถ้อยคำหรือการให้การของผู้เสียหายหรือผู้ที่เกี่ยวข้อง แบบแสดงรายการของผู้เสียหายได้ยื่นไว้ หนังสือแจ้งการประเมินและใบรับแจ้งการประเมิน รวมทั้งเอกสารหลักฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับพฤติการณ์แห่งความผิดที่ถูกกล่าวหา เป็นต้น

3.พยานวัตถุ หมายถึง สิ่งใด ๆ ที่คู่ความอ้างให้ศาลตรวจดูเพื่อประโยชน์แก่คดีของตน ในคดีภาษีอากรนั้นไม่มีข้อพิพาทที่จะต้องอ้างพยานวัตถุ²³

สำหรับความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร เช่น ความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากร ความผิดอาญานี้จะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อมีการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งการหลีกเลี่ยงภาษีจะเกิดขึ้นได้ก็ต้องมีความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดแล้ว กล่าวคือ เมื่อถึงกำหนดเวลาชำระภาษีแล้วไม่ชำระภาษี หรือชำระแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน โดยมีเจตนาเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37 เป็นต้น อนึ่งในความผิดฐานผู้ประกอบการนำใบกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษีตามมาตรา 90/4(7) แห่งประมวลรัษฎากร และความผิดฐานฉ้อโกงตามมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมายอาญา พยานหลักฐานต่าง ๆ ที่พนักงานสอบสวนจะ

²² คณิต ณ นคร, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2546), หน้า 130.

²³ ชวลิต หงสกุล, "การดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากร," สรรพากรสารสิน, 36, 4 (กันยายน 2532): 20.

ได้รับการส่งมอบมาพร้อมกับการร้องทุกข์จากเจ้าพนักงานสรรพากร เช่น ต้นฉบับแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ต้นฉบับใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย จำนวน การตรวจสอบภาษี หรือจำนวนการตรวจปฏิบัติการ รายผู้ใช้ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วย กฎหมาย หนังสือแจ้งคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น โดยกรมสรรพากรได้ออกเป็นหนังสือที่ กค 0732/ว.10204 วันที่ 15 พฤศจิกายน 2547 เรื่องแนวทางปฏิบัติในการรวบรวมเอกสารหลักฐาน เพื่อพิจารณาดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดตามมาตรา 90/4(7) แห่งประมวลรัษฎากร และ ความผิดฐานฉ้อโกงตามมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมายอาญา

แต่อย่างไรก็ดีการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร จะมีลักษณะ การดำเนินการที่แตกต่างจากคดีอาญาทั่วไป และจะมีลักษณะเป็นอย่างไรนั้น ย่อมขึ้นอยู่กับระบบ กฎหมายและกฎหมายของแต่ละประเทศด้วยว่า กำหนดให้องค์กรใดเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการ สอบสวน อันจะมีผลต่อการรวบรวมพยานหลักฐาน และการใช้มาตรการบังคับเพื่อให้ได้มาซึ่ง พยานหลักฐานและความจริงในคดีนั้น ๆ

ยกตัวอย่างเช่นในประเทศอังกฤษ เมื่อพิจารณาด้านเนื้อหาของการสอบสวน ความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรจะพบว่าเป็นการพิจารณาเนื้อหา (matter) บนพื้นฐานของ นโยบายที่กำหนดมาจากส่วนกลาง กล่าวคือ เมื่อตรวจพบความผิด เจ้าหน้าที่สืบสวนสอบสวน (investigator) จะรายงานไปยังระดับผู้บริหาร (administrator) และส่วนกฎหมาย (legal branch) ของศุลกากรและสรรพสามิต (Customs and Excise) เพื่อร้องขอคำแนะนำในการสืบสวน สอบสวน ส่วนกฎหมายก็จะสอบถามกลับมายังเจ้าหน้าที่สืบสวนสอบสวนนั้น และอาจเป็น แบบสอบถามซึ่งคำตอบที่ได้รับสามารถใช้เป็นพยานหลักฐานได้ และถ้าส่วนกฎหมายดำเนินการ รวบรวมพยานหลักฐานเบื้องต้นแล้วพบว่า เอกสารหลักฐานต่าง ๆ แสดงถึงความผิดปกติแม้เพียง เล็กน้อย ก็จะต้องมีการดำเนินการสอบสวนร่วมกัน (unified investigation system) อย่างละเอียด ลึกซึ้งต่อไป²⁴ และจะเริ่มมีการใช้มาตรการบังคับต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐานที่จะใช้เพื่อ วัตถุประสงค์ในการดำเนินคดีซึ่งปรากฏแก่เจ้าหน้าที่ว่าความผิดนั้นมีลักษณะร้ายแรง (Serious

²⁴Herschel Leigh, The Control of Commercial Fraud,(London : Heineman, 1982), p 238.

nature) โดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายที่ให้ไว้แก่คณะกรรมการ (Commissioners)²⁵ หรือศาล (กรณีมีหมาย) แล้วแต่กรณี ดังนี้

1. พระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรการบังคับที่จะนำมาใช้ เช่น การเข้าไปในสถานที่เพื่อตรวจสอบเอกสาร หรือสถานที่โดยไม่มีหมายตาม sched 11, para 10 (1)-(2) และการเข้าไปในสถานที่เพื่อตรวจค้น ยึดหลักฐานสมุดบัญชีเอกสารโดยมีหมายตาม sched 11, para 10 (3) เป็นต้น²⁶

2. พระราชบัญญัติเจ้าพนักงานตำรวจและพยานหลักฐานทางอาญา มาตรการบังคับที่จะนำมาใช้ เช่น การเข้าไปในสถานที่โดยไม่มีหมายเพื่อจับกุม ตามมาตรา 17(1)(6), การเข้าไปในสถานที่เพื่อตรวจค้นภายหลังจับกุมตามมาตรา 18 และ 32 และเข้าไปในสถานที่เพื่อตรวจค้นโดยมีหมายตามมาตรา 8 เป็นต้น²⁷ ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวของคณะกรรมการมีเงื่อนไขว่าต้องเกี่ยวกับเนื้อหาซึ่งคณะกรรมการได้รับมอบหมาย (assigned matter) เพื่อปฏิบัติการตามหน้าที่เท่านั้น

3. พระราชบัญญัติบริหารงานศาลากรและสรรพสามิต มาตรการบังคับที่จะนำมาใช้ เช่น การเข้าไปในสถานที่เพื่อตรวจค้นทรัพย์สินและอาจจะริบทรัพย์สิน (forfeiture) ที่เกี่ยวข้องตามมาตรา 161 เป็นต้น²⁸ ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวของคณะกรรมการอาจดำเนินการภายใต้ writ of assistance กล่าวคือ writ of assistance คือ หมายค้นโดยทั่วไป ซึ่งออกโดย Queen's Remembrancer ณ สำนักงานส่วนกลางของศาลสูงสุด (Central Office of the Supreme Court) ให้แก่เจ้าหน้าที่ ทั้งนี้เพื่อความคุ้มครองในการดำเนินการแก่เจ้าหน้าที่ ดังที่ได้กล่าวไว้ต่อศาล อันมีระยะเวลาคุ้มครอง 6 เดือน นับแต่วันออกหมาย หรือหมาย (warrant) กล่าวคือ warrant คือ หมายค้นโดยทั่วไป ซึ่งออกโดย justice of the peace ณ ศาล magistrate ให้แก่เจ้าหน้าที่ ดังที่เจ้าหน้าที่ได้ยื่นคำร้องกล่าวหาต่อศาล (lay an information) พร้อมสำเนา

²⁵Richard Stone, Entry, Search and Seizure : A Guide to Civil and Criminal Powers of Entry, Third Edition (London : Sweet & Maxwell, 1997), p. 164.

²⁶Ibid., pp 165-167.

²⁷Ibid., pp 170-171.

²⁸Ibid., pp 171-172.

ประกอบคำร้องกล่าวหา นั้น เมื่อศาลออกหมายแล้ว เจ้าหน้าที่ต้องดำเนินการภายใน 1 เดือน ของศาลแล้วแต่กรณี

และในประเทศสิงคโปร์ เมื่อพิจารณาด้านเนื้อหาของการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรอาจกล่าวได้ว่าเมื่อตรวจพบความผิดและมีพยานหลักฐานที่บ่งชี้หรือมีมูลถึงการทุจริต เจ้าหน้าที่สืบสวนไม่ว่าจะเป็นหน่วยงานสรรพากร (IRAS) หรือเจ้าพนักงานตำรวจแล้วแต่กรณี ก็จะต้องดำเนินการรวบรวมพยานหลักฐานเบื้องต้นจากสำนวนตรวจสอบการภาษีของเจ้าพนักงานประเมินในชั้นตรวจสอบไต่สวน พร้อมกับใช้มาตรการบังคับต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐานและความจริงในคดี โดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายที่ให้ไว้ ซึ่งแยกพิจารณาได้ดังนี้

1.กรณีอำนาจตามพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มที่ให้ไว้แก่ อธิบดีด้านภาษีมูลค่าเพิ่ม (Comptroller of Goods and Services Tax) มาตรการบังคับที่จะนำมาใช้เช่น การเข้าไปในอาคารสถานที่อย่างอิสระ เพื่อตรวจสอบ ทำสำเนา หรือให้ได้มาซึ่งสมุดบัญชี ข้อมูลหลักฐานเอกสาร หรือรายงานที่เกี่ยวข้องกับกรณีนั้น ๆ และอาจจะยึดไว้ซึ่งสมุดบัญชี ข้อมูลหลักฐาน เอกสารหรือรายงานนั้นในกรณีที่เจ้าหน้าที่มีความเห็นว่าหลักฐานเอกสารดังกล่าวอาจจะใช้เป็นพยานหลักฐานในการดำเนินคดีความผิดภายใต้พระราชบัญญัตินี้ได้เป็นต้น Goods and Services Tax Act (cap 177a), sec 84(1),(2)

2.กรณีอำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา Procedure Criminal Code (Cap 68) ที่ให้ไว้แก่เจ้าพนักงานตำรวจหรือศาล (กรณีมีหมาย) แล้วแต่กรณี มาตรการบังคับที่จะนำมาใช้ เช่นการร้องขอต่อศาลให้ออกหมายเรียกในกรณีทั่วไปตามมาตรา 48 กับในกรณีคำสั่งให้นำเอกสารหรือสิ่งอื่นใดมาแสดงตามมาตรา 58, การค้นโดยมีหมายค้นตามมาตรา 61 และการจับโดยมีหมายจับหรือโดยไม่มีหมายจับตามมาตรา 46 และ 32 เป็นต้น

ส่วนระบบการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา ได้รับการวางหลักไว้ใน Criminal Tax Manual ปี 1994 มีหน่วยงาน CID special agent อยู่ภายใต้ The IRS Criminal Investigation Division ซึ่งเป็นหน่วยสังกัด Tax Division กระทรวงยุติธรรม

ระบบการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา ถูกบัญญัติไว้ในข้อที่ 6-4.100 แห่ง Criminal Tax Manual ปี 1994 เรื่อง อำนาจและกระบวนการสอบสวน (Investigative Authority and Procedure) มีหน่วยงาน The IRS Criminal Investigation Division เป็นหน่วยงานด้านบริหาร ทำนองเดียวกับกรมสรรพากรของไทยมีหน้าที่ในการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นความผิดต่อกฎหมายภาษีอากร

ภายในประเทศสหรัฐอเมริกา (The internal revenue laws) โดยสรุปก็คือความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรทุกฐานความผิดที่อยู่ภายใต้ มาตรา 26 U.S.C. แห่งประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) แต่มีข้อยกเว้นคือไม่รวมฐานความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่เกี่ยวกับแอลกอฮอล์ ยาเสพติด และอาวุธปืน CID special agent เป็นตัวแทนของรัฐคล้ายกับเจ้าพนักงานสรรพากรของไทยแต่มีอำนาจในการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่เป็นการขัดต่อกฎหมายภาษีอากรภายในประเทศสหรัฐอเมริกา (The internal revenue laws) โดยมีอำนาจที่จะตรวจสอบพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และที่สำคัญมีอำนาจตรวจสอบเอกสารทางภาษีทุกชนิด ภายใต้อำนาจแห่งมาตรา 26 U.S.C. ส่วนอำนาจในการออกหมายเรียกอำนาจค้น อำนาจจับกุมโดยมีหมาย เหมือนกับเจ้าพนักงานสรรพากรของไทย ทั้งนี้ตามข้อ 6-4.110 วรรคสอง แห่ง Criminal Tax Manual ปี 1994 ที่สำคัญ CID special agent มีสิทธิร้องขอให้ Grand Jury สอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้ถ้า CID special agent เห็นว่ากระบวนการสอบสวนความผิดดังกล่าวไม่อาจกระทำให้สำเร็จได้ ทั้งนี้ตาม ข้อ 6-4.122 แห่ง Criminal Tax Manual ปี 1994 ซึ่งแสดงให้เห็นว่า Grand Jury เป็นอีกองค์กรหนึ่งที่มีอำนาจสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบด้านการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรระหว่างประเทศไทยกับประเทศอังกฤษ สิงคโปร์และสหรัฐอเมริกาแล้ว อาจสรุปได้ดังนี้

ข้อเหมือนกัน

1. เจ้าพนักงานตำรวจทั้งในประเทศไทย อังกฤษ และสิงคโปร์ ต่างก็มีอำนาจทำการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร

2. การตรวจค้น ยึดหรืออายัดหรือจับกุม ของเจ้าพนักงานตำรวจนั้นเป็นการดำเนินการซึ่งอาศัยอำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และโดยปกติต้องมีหมาย

ข้อแตกต่างกัน

1. กรมสรรพากรของประเทศไทย ไม่ได้มีอำนาจทำการสอบสวนความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร ในขณะที่กรมศุลกากรและสรรพาสमित (Customs and Excise) ของประเทศอังกฤษ หน่วยงานสรรพากร (IRAS) ของประเทศสิงคโปร์ และหน่วยงาน CID special agent ของสหรัฐอเมริกากลับมีอำนาจเช่นนั้นตามกฎหมายซึ่งบัญญัติไว้เป็นพิเศษ

2. การตรวจค้น ยึดหรืออายัด หรือจับกุม

- ประเทศไทย กรมสรรพากร มีอำนาจที่จะดำเนินการตรวจค้น ยึดหรืออายัด
เท่านั้น ตามประมวลรัษฎากรโดยไม่มีต้องมีหมาย แต่การดำเนินการดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นการ
สอบสวนแต่อย่างใด

- ประเทศอังกฤษ ศาลการและสรรพสามิตมีอำนาจที่จะดำเนินการตรวจค้น
ยึดหรืออายัด หรือจับกุม ตามพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม, พระราชบัญญัติเจ้าพนักงานตำรวจ
และพยานหลักฐานทางอาญา และพระราชบัญญัติบริหารงานศาลการและสรรพสามิต ตาม
สมควรแล้วแต่กรณี และโดยปกติต้องมีหมาย ซึ่งเหมือนกับหน่วยงาน CID special agent ของ
สหรัฐอเมริกา

- ประเทศสิงคโปร์ หน่วยงานสรรพากร มีอำนาจที่จะดำเนินการตรวจค้น ยึด
หรืออายัดเท่านั้น ตามพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่มีต้องมีหมาย ซึ่งการดำเนินการ
ดังกล่าว ถือว่าเป็นการสอบสวน

3.2.2.3 อำนาจในการฟ้องร้องคดีชั้นเจ้าพนักงานอัยการ

ความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นความผิดที่รัฐเป็นผู้เสียหาย ซึ่งการ
ฟ้องร้องคดีดังกล่าวตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแล้ว เจ้าพนักงานอัยการเป็นผู้มี
อำนาจหน้าที่ฟ้องร้องคดี ซึ่งในปัจจุบัน คดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรนี้จะดำเนินการฟ้องร้อง โดย
กองคดีเศรษฐกิจและทรัพยากร ซึ่งเป็นหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นโดยคำสั่ง กรมอัยการ ที่ 224/2530 ลง
วันที่ 28 ธันวาคม 2530 อาศัยอำนาจความในมาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติเจ้าพนักงานอัยการ
พุทธศักราช 2498 มีฐานะเป็นกองย่อยในกองคดีอาญา มีหน้าที่รับผิดชอบการดำเนินคดีความผิด
เกี่ยวกับประมวลรัษฎากร กฎหมายศาลการ ความผิดเกี่ยวกับการเงิน ความผิดเกี่ยวกับป่าไม้และ
เหมืองแร่ ปิโตรเลียม เป็นต้น ความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ถูก
ดำเนินการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ดังนั้นเจ้าพนักงานอัยการจึงเป็นผู้ใช้
ดุลพินิจในการสั่งฟ้อง หรือไม่ฟ้องผู้ต้องหาตามหลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ
(Opportunity Principle) เช่นเดียวกับคดีอาญาโดยทั่วไป

การฟ้องร้องคดีในความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น ควรพิจารณาถึง
สาระสำคัญเกี่ยวกับการฟ้องร้องคดีความผิดดังกล่าวของประเทศไทยเปรียบเทียบกับบางประการกับ
ประเทศอังกฤษ และสิงคโปร์

(1).ผู้มีอำนาจหน้าที่ในการฟ้องร้องคดีความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร

ในประเทศไทย ความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นความผิดตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ดังเช่น การออกไปกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิจะออกตามมาตรา 86/13 (ม. 90/4 (3)), การมีเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ออกไปกำกับภาษี (ม.90/4(5)), การมีเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม กระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกง หรืออุบายหรือวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน (ม. 90/4 (6)) และการมีเจตนานำไปกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี (ม.90/4(7)) เป็นต้น หรือตามประมวลกฎหมายอาญา ดังเช่น การกระทำความผิดต่อเจ้าพนักงาน (ลักษณะ 2 หมวด 1), การกระทำความผิดเกี่ยวกับเอกสาร (ลักษณะ 7 หมวด 3) และการกระทำความผิดฐานฉ้อโกง (ลักษณะ 12 หมวด 3) เป็นต้น ถือเป็นความผิดที่รัฐเป็นผู้เสียหาย ซึ่งการฟ้องร้องคดีดังกล่าวตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแล้ว ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 28. เจ้าพนักงานอัยการจะเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการฟ้องร้องคดี

ในประเทศอังกฤษ ความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นความผิดตามบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังเช่น การหลีกเลี่ยงหลบหนีภาษีมูลค่าเพิ่ม (evasion) โดยฉ้อโกง (sec 39(1)), การใช้เอกสาร (document) ซึ่งปลอมแปลงในรายการสำคัญ (sec 39(2) (a)), การทำเอกสารหลักฐานทางบัญชี (statement) โดยปลอมแปลงในรายการบัญชี (sec.39(2)(b)), และการดำเนินการใด ๆ ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดดังกล่าวข้างต้น (sec.39(3)) เป็นต้น โดยมีรายละเอียดดังนี้คือ พระราชบัญญัติบริหารงานศุลกากร และสรรพสามิต ดังเช่น การให้สินบนแก่คณะกรรมการ (Commissioners), เจ้าพนักงานหรือบุคคลใด ซึ่งได้รับการแต่งตั้งหรือมอบอำนาจ (sec. 15(2)), การขัดขวางเจ้าพนักงานในการปฏิบัติการตามหน้าที่ (sec. 16), การแจ้งข้อความอันเป็นเท็จ (untrue declaration) (sec. 167) และการทำเอกสารปลอม (falsifying document) (sec.168) เป็นต้น หรือกฎหมายอาญาทั่วไป ดังเช่น การโกงรายได้ของรัฐ (cheating the revenue) (Theft Act 1968, sec. 32 (1)(a), การทำบัญชีเท็จ (false accounting) (Theft Act 1968,sec. 17), การได้มาซึ่งเงินตราโดยการหลอกลวง (Theft Act 1978, sec. 2) และการให้การเท็จ (perjury) Perjury Act 1911, sec. 1 and 5) เป็นต้น ถือเป็นความผิดที่ ศุลกากรและสรรพสามิต (Customs and Excise) เป็นผู้เสียหาย ซึ่งการฟ้องร้องคดีดังกล่าวตามพระราชบัญญัติบริหารงานศุลกากรและสรรพสามิต Customs and Excise Management Act 1979, sec 1 and 150 (1) โดยปกติคณะกรรมการศุลกากรและสรรพสามิต (Customs and Excise Commissioners) หรือเจ้าพนักงานซึ่งได้รับมอบอำนาจ จะเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการฟ้องร้องคดี อย่างไรก็ตาม องค์การ Crown Prosecution service (C.P.S.) ซึ่งบังคับ

บัญชาโดย D.P.P. นั้น มีอำนาจทั่วไปที่จะเข้ามาดำเนินการฟ้องร้องคดีแทนตุลาการและสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติการฟ้องร้องคดีความผิดอาญา Prosecution of Offences Act 1985, sec 6(2) ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความสอดคล้องและเป็นมาตรฐานอย่างเดียวกัน แม้ว่าบางคดีต้องร้องขอคำแนะนำจากผู้เชี่ยวชาญพิเศษก็ตาม²⁹ แต่การดำเนินการดังกล่าว ก็ไม่ใช่โดยหน้าที่ของ C.P.S. แต่อย่างใด³⁰

และประเทศสิงคโปร์ความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นความผิดตามบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังเช่น บทลงโทษเกี่ยวกับข้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม (sec.62), การได้มาซึ่งเงินคืนภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างไม่ถูกต้อง (sec. 63) และการขัดขวางเจ้าพนักงานในการปฏิบัติการตามหน้าที่ (sec. 66) เป็นต้น หรือในประมวลกฎหมายอาญา ดังเช่น การละเว้นไม่นำเอกสารมาแสดงต่อเจ้าพนักงาน (sec. 175), การขัดขวางเจ้าพนักงานในการปฏิบัติการตามหน้าที่ (sec.186), การข้อโกง (cheating) (sec. 415) การปลอมแปลงเอกสาร (forgery) (sec.463) และการทำเอกสารปลอม (making a false document) (sec.464) เป็นต้น ถือเป็นความผิดที่รัฐเป็นผู้เสียหาย ซึ่งการฟ้องร้องคดีดังกล่าวทั้งตามพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม Goods and Services Tax Act (Cap 177a), sec. 69 และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา Goods and Services Tax Act (Cap 177a), sec. 70. ประกอบกับ Criminal Procedure Code (Cap 68) sec. 336 กำหนดให้เจ้าพนักงานอัยการเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการฟ้องร้องคดีเหมือนเช่นคดีอาญาทั่วไป

(2).การใช้ดุลยพินิจในการฟ้องร้องคดี

ประเทศไทยและสิงคโปร์ ในคดีความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศไทยและประเทศสิงคโปร์ เจ้าพนักงานอัยการจะเป็นผู้ใช้ดุลยพินิจในการสั่งฟ้องหรือไม่ฟ้องผู้ต้องหาตามหลักดำเนินคดีอาญาตามดุลยพินิจ (Opportunity Principle) เช่นเดียวกับคดีอาญาทั่วไป ซึ่งในการที่จะพิจารณาว่าการกระทำของผู้ต้องหาเป็นความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรอันจะฟ้องร้อง

²⁹Alec Samuels, "Crown Prosecution Service," The Journal of Criminal Law,50 (November 1986): 435.

³⁰Roording,Jaap, "The Punishment of Tax Fraud" Criminal Law Review, (April 1996): 247.

ได้หรือไม่ นั้น เจ้าพนักงานอัยการก็ต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายประกอบกัน กล่าวคือ จะต้องพิจารณาก่อนว่าการกระทำใดเป็นความผิด และจะต้องถูกลงโทษตามองค์ประกอบที่กฎหมายบัญญัติไว้ ต่อจากนั้นจึงพิจารณาในส่วนองค์ประกอบความผิดซึ่งประกอบด้วย องค์ประกอบความผิดในส่วนของการกระทำ (องค์ประกอบภายนอก) และองค์ประกอบความผิดในส่วนของจิตใจ (องค์ประกอบภายใน) ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 59 ประกอบกับ Penal Code (Cap. 224) sec. 35 นั้นก็คือจะต้องพิจารณาว่าผู้ต้องหาได้กระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับ ภาษีอากรตามลักษณะที่กฎหมายบัญญัติไว้หรือไม่ และขณะกระทำการนั้นผู้ต้องหาได้มีเจตนา ทุจริตทางภาษีอากรหรือไม่ โดยปกติแล้วเจตนาทุจริตทางภาษีอากร นอกจากจะต้องมีเจตนาตาม ธรรมดาแล้วยังจะต้องมีเจตนาพิเศษด้วย ซึ่งเจตนาพิเศษนั้นก็คือ มูลเหตุจูงใจในการกระทำและ กฎหมายถือว่าเป็นความผิดเฉพาะเจตนาที่กฎหมายเขียนลงไปเท่านั้น ดังเช่น คำว่า "...เจตนา หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม..." (ประมวลรัษฎากร, มาตรา 90/4) หรือintent to evade tax.." (Goods and Services Tax Act (Cap 177a), sec. 62) เป็นต้น และ ผู้ต้องหาได้ร่วมกันสมคบเพื่อกระทำความผิดแล้ว สำหรับประเทศไทยเจ้าพนักงานอัยการจะ พิจารณาตามหลักเรื่องตัวการ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 83

ในขณะที่ประเทศสิงคโปร์ จะพิจารณาตามหลักการสมคบกันกระทำความผิด อาญา (Criminal Conspiracy) Penal Code (Cap 224) sec. 120A & 120 B ซึ่งจากการวินิจฉัย กฎหมายในลักษณะดังกล่าว ทำให้เจ้าพนักงานอัยการต้องพิจารณาด้วยว่าการที่จะสั่งฟ้องนั้น ต้องมีข้อเท็จจริงปรากฏจากพยานหลักฐานที่เพียงพอจะพิสูจน์ความผิดของผู้ต้องหาได้ว่า ผู้ต้องหาได้กระทำให้เจตนาทุจริตทางภาษีอากรอันเข้าข้อกฎหมายนั้น ๆ ด้วย มีข้อสังเกตว่า โดยที่ ประเทศไทยและประเทศสิงคโปร์นั้นเป็นประเทศที่ยึดถือหลักดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ จึงทำ ให้ในคดีอาญาบางเรื่องแม้จะได้ความว่าผู้ต้องหาได้กระทำความผิดจริงและมีพยานหลักฐานพอฟ้อง เมื่อมีเหตุอันควร เจ้าพนักงานอัยการก็อาจใช้ดุลพินิจในการสั่งไม่ฟ้อง โดยนัยแห่งบทบัญญัติ มาตรา 143 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาและหนังสือกรมอัยการที่ 8/540 ลง วันที่ 11 ตุลาคม 2470³¹ แต่ในทางปฏิบัติเช่นในคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตทางภาษีอากร เจ้า พนักงานอัยการของประเทศสิงคโปร์ไม่อาจใช้ดุลพินิจเช่นนั้นได้ เพราะเข้ากรณีการใช้ดุลพินิจโดย มิชอบ และปราศจากเหตุผล

³¹J.Kob, "Criminal Law Practice in Singapore : The Prosecutor's Perspective," *Practice Law Manual*, 3 (July 1985): 810-811.

ส่วนประเทศอังกฤษในคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตทางภาษีอากรของประเทศอังกฤษ โดยปกติองค์กรศุลกากรและสรรพสามิต (Customs and Excise) จะเป็นผู้ใช้ดุลพินิจในการที่จะฟ้องหรือไม่ฟ้องผู้ต้องหา ตามหลักดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ (Opportunity Principle) ผลที่ตามมาประการหนึ่งของหลักดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจในประเทศอังกฤษก็คือ ดุลพินิจในการวินิจฉัยว่าจะฟ้องหรือไม่ฟ้องคดีอาญาเล็ก ๆ น้อย ๆ ของเจ้าพนักงานตำรวจ ซึ่งมีลักษณะเป็นดุลพินิจเกือบจะเด็ดขาด (absolute) อันเป็นไปตามทฤษฎีความอิสระแห่งเจ้าพนักงานตำรวจ (The doctrine of constabulary independence) ซึ่งทฤษฎีนี้ได้นำมาปรับใช้กับองค์กรบังคับใช้กฎหมายต่าง ๆ ดังเช่น ศุลกากรและสรรพสามิตนั้น และทำให้ศุลกากรและสรรพสามิตสามารถพัฒนานโยบาย และรูปแบบในการใช้ดุลพินิจฟ้องร้องคดีได้ด้วยตนเอง³² ซึ่งในการใช้ดุลพินิจขององค์กรนั้น มีลักษณะพิเศษคือเป็นดุลพินิจที่เกือบจะเด็ดขาด (absolute) ดุลพินิจเด็ดขาด (absolute discretion) เป็นดุลพินิจที่มีความเด็ดขาดอยู่ในตัวเองสมบูรณ์ในตัวเองโดยไม่มีการทบทวน และองค์กรอื่นใดก็ไม่มีอำนาจที่จะเข้ามาพิจารณาทบทวนได้³³ และอยู่ภายใต้ันโยบายและรูปแบบการฟ้องร้องคดีขององค์กร กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ องค์กรเป็นผู้ควบคุมหรือกำหนดแนวทางการใช้ดุลพินิจในการฟ้องร้องคดี ซึ่งอาจพิจารณาตามลำดับขั้นตอนได้ดังนี้

1.โดยทั่วไป เริ่มต้นจาก Solicitor ของส่วนกฎหมาย (legal branch) จะพิจารณาว่าการกระทำที่กล่าวหาเป็นความผิดต่อกฎหมายหรือไม่ ผู้ต้องหาเป็นผู้กระทำผิดหรือไม่ และมีพยานหลักฐานเพียงพอแก่การพิสูจน์ความผิดของผู้ต้องหาหรือไม่ โดยพิจารณาตามข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายประกอบกัน ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของการใช้ดุลพินิจในทางกฎหมาย³⁴ ต่อจากนั้น Solicitor ก็จะใช้ดุลพินิจวินิจฉัย (decision) ว่า จะฟ้องหรือไม่ฟ้องผู้ต้องหาเป็น

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

³²Andrew Sanders and Richard Young, *Criminal Justice*, (London : Butterworth, 1994), pp 209-212.

³³ชัญญา (รัชนี) ชัยสุวรรณ, "การใช้ดุลพินิจในการดำเนินคดีอาญาของเจ้าพนักงานอัยการ," (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2526), หน้า 36.

³⁴Kenneth Cuop Davis, *Discretionary Justice*, (Louisiana : Edward Bros Inc., 1969), p. 6.

คดีอาญา พร้อมเสนอความเห็น (opinion) ต่อคณะกรรมการสิทธิการ (Commissioners) เพื่อให้ทบทวนการใช้ดุลพินิจอีกครั้งหนึ่ง³⁵

2. เมื่อคณะกรรมการสิทธิการ (Commissioners) ได้รับความเห็นแล้ว หากเห็นชอบว่าไม่ฟ้องก็จะวินิจฉัยว่าไม่ฟ้อง แต่หากเห็นว่ากรกระทำที่กล่าวหาเป็นความผิดต่อกฎหมายผู้ต้องหาเป็นผู้กระทำผิด และมีพยานหลักฐานเพียงพอแก่การพิสูจน์ความผิดของผู้ต้องหา คณะกรรมการสิทธิการก็จะดำเนินการใช้ดุลพินิจอย่างใดอย่างหนึ่ง ตามเหตุอันควรของแต่ละคดี (the merits of each case) โดยพิจารณาตามนโยบายและรูปแบบการฟ้องร้องคดี (prosecution policies and patterns) ซึ่งกำหนดทางเลือก (alternative) ไว้อย่างกว้าง ๆ 2 ประการ คือ

2.1). การยอมความหรือยุติข้อพิพาทนอกศาล (Compounding or Settlement out of Court) เป็นวิธีการใช้ดุลพินิจที่ระงับการฟ้องร้องคดีอย่างหนึ่งของคณะกรรมการตามนโยบายการฟ้องร้องคดี นอกเหนือจากการใช้ดุลพินิจตามปกติ (normal criteria) ซึ่งมักเลือกใช้ในคดีข้อโกงที่ไม่มีลักษณะผิดศีลธรรมอย่างชัดแจ้ง³⁶ โดยจะอยู่ในรูปแบบของการตกลงกันอย่างอิสระซึ่งผูกพันทางสัญญาาระหว่างตุลาการและสรรพสามิตกับผู้ต้องหา³⁷ และถ้าตุลาการและสรรพสามิตเสนอ (Offer) การยุติข้อพิพาทนอกศาลแล้ว ได้รับการปฏิเสธจากผู้ต้องหา ตุลาการและสรรพสามิตจะต้องฟ้องร้องเป็นคดีอาญาโดยไม่มีการเสนอความช่วยเหลืออื่น ๆ อีก³⁸

2.2). การฟ้องร้องคดีอาญา (Criminal Prosecution) เป็นวิธีการใช้ดุลพินิจตามปกติของคณะกรรมการในการวินิจฉัยว่าจะฟ้องร้องคดีหรือไม่ ซึ่งคำวินิจฉัยว่าฟ้อง มีหลัก

³⁵Herschel Leigh, The Control of Commercial Fraud, (London : Heineman, 1982), PP. 238-248.

³⁶Herschel Leigh, The Control of Commercial Fraud, (London : Heineman, 1982), pp. 250-251.

³⁷Alan Buckett and Binder Hamlyn, VAT Enforcement and Appeals Manual, (London : Butterworth, 1986), p. 43.

³⁸Herschel Leigh, The Control of Commercial Fraud, (London : Heineman, 1982), pp. 251.

ตามกฎหมาย (legal principles) ซึ่งใช้กันอยู่ในการควบคุมคำวินิจฉัยฟ้องร้องคดีขององค์กร บังคับใช้กฎหมายต่าง ๆ อยู่ 3 ประการคือ ประการแรก คำวินิจฉัยฟ้องร้องคดีต้องไม่ใช่การใช้ดุลพินิจโดยไม่ชอบ (bad faith) ประการที่สองคำวินิจฉัยฟ้องร้องคดีต้องไม่ใช่การใช้ดุลพินิจโดยปราศจากเหตุผล (unreasonable) และประการที่สามคำวินิจฉัยฟ้องร้องคดีต้องดำเนินการเพียงหลังจากการพิจารณาและปรับใช้นโยบายซึ่งสอดคล้องกัน (consistent policy)³⁹ ตามนโยบายการฟ้องร้องคดีนั้น มักเลือกใช้ในคดีข้อโกงที่แสดงถึงความสูญเสียด้านรายได้ของรัฐจำนวนมาก⁴⁰ อันคล้ายคลึงกับนโยบายการฟ้องร้องคดีของสรรพากร (Inland Revenue) ที่เรียกว่า นโยบายการคัดเลือกราย (Selective Policy) กล่าวคือ การฟ้องร้องคดีเพียงบางรายจากคดีข้อโกงภาษีอากรทั้งหมด เพื่อป้องกันการแพร่หลายของการข้อโกงภาษีที่มีขอบเขตอันไม่อาจยอมรับได้ (unacceptable limits)⁴¹ อย่างไรก็ตามบางครั้งคณะกรรมการสิทธิการสงวนไว้ซึ่งสิทธิจะไม่ปรับใช้นโยบายฟ้องร้องคดีในคดีบางประเภท เช่น คดีสมคบกับข้อโกง (Conspiracy to defraud) เป็นต้น⁴²

และระบบการฟ้องร้องคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา นั้น CID special agent เป็นตัวแทนของรัฐคล้ายกับเจ้าพนักงานสรรพากรของไทยแต่มีอำนาจในการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่เป็นการขัดต่อกฎหมายภาษีอากรภายในประเทศ สหรัฐอเมริกา (The internal revenue laws) โดยมีอำนาจที่จะตรวจสอบพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และที่สำคัญมีอำนาจตรวจสอบเอกสารทางภาษีทุกชนิด ภายใต้อำนาจแห่งมาตรา 26 U.S.C. ส่วนอำนาจในการออกหมายเรียก อำนาจค้น อำนาจจับกุมโดยมีหมาย เหมือนกับเจ้าพนักงานสรรพากรของไทย ทั้งนี้ตามข้อ 6-4.110 วรรคสอง แห่ง Criminal Tax Manual ปี 1994 และเมื่อ CID special agent สรุปสำนวนคดีเสร็จสิ้น ก็มีหน้าที่ส่งสำนวน

³⁹Andrew Sanders and Richard Young, Criminal Justice, (London : Butterworth, 1994),pp. 212-213.

⁴⁰Herschel Leigh, The Control of Commercial Fraud, (London : Heineman, 1982), pp. 250-251.

⁴¹Roording,Jaap. "The Punishment of Tax Fraud," Criminal Law Review, (April 1996), p. 243.

⁴²Alan Buckett and Binder Hamlyn, VAT Enforcement and Appeals Manual, (London : Butterworth, 1986), p. 47.

ทั้งหมดโดยตรงสู่ U.S. Attorney ซึ่งเป็นการสะท้อนให้เห็นว่า U.S. Attorney เป็นผู้ที่มีอำนาจฟ้องคดีโดยตรงสู่ศาล 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 อันเป็นการแสดงให้เห็นว่า ผู้มีอำนาจฟ้องร้องคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรคือ U.S. Attorney

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบด้านการฟ้องร้องคดีความผิด เกี่ยวกับการทุจริตทางภาษีอากรระหว่างประเทศไทยกับประเทศอังกฤษ สิงคโปร์และสหรัฐอเมริกาแล้ว อาจสรุปได้ดังนี้

ข้อเหมือนกัน

เจ้าพนักงานอัยการทั้งในประเทศไทย อังกฤษ สิงคโปร์และสหรัฐอเมริกา ต่างก็มีอำนาจฟ้องร้องคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตทางภาษีอากร ซึ่งในการใช้ดุลพินิจสั่งฟ้องหรือไม่ฟ้องของเจ้าพนักงานอัยการ จะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายของแต่ละคดี

ข้อแตกต่างกัน

กรมสรรพากรของประเทศไทยและหน่วยงานสรรพากร (IRAS) ด้านภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสิงคโปร์ และหน่วยงาน The IRS Criminal Investigation Division ของสหรัฐอเมริกา ไม่ได้มีอำนาจฟ้องร้องคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตทางภาษีอากร ในขณะที่ศุลกากรและสรรพสามิต (Customs and Excise) ของประเทศอังกฤษ กลับมีอำนาจเช่นนั้นตามกฎหมายซึ่งบัญญัติไว้เป็นพิเศษ ซึ่งในการใช้ดุลพินิจวินิจฉัยว่าจะฟ้องหรือไม่ฟ้องของศุลกากรและสรรพสามิต จะขึ้นอยู่กับนโยบายและรูปแบบการฟ้องร้องคดีขององค์การรวมถึงเหตุผลอื่น ๆ ที่สมควรของแต่ละคดี

3.2.3 เจ้าพนักงานตามกฎหมายอื่นที่มีอำนาจสอบสวน

ในการดำเนินคดีอาญาความผิดต่อรัฐ ซึ่งเจ้าพนักงานอัยการเป็นผู้ฟ้องคดีนั้น ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 120 บัญญัติว่า “ห้ามมิให้เจ้าพนักงานอัยการยื่นฟ้องคดีต่อศาลโดยมิได้มีการสอบสวนในความผิดนั้นก่อน” กำหนดให้ต้องมีการสอบสวนก่อนฟ้องคดีเพื่อให้มีการตรวจสอบข้อเท็จจริงและการสอบสวนของพนักงานสอบสวน

โดยการสอบสวนเป็นกระบวนการเกี่ยวกับการค้นหาข้อเท็จจริงของการกระทำความผิด เพื่อพิสูจน์ความผิดและเอาตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษ การสอบสวนจึงเป็นกลไกสำคัญในการนำเอาตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษ พนักงานสอบสวนจึงต้องมีความรู้ความสามารถ และมีความเชี่ยวชาญในการสอบสวนเพื่อให้สำนวนการสอบสวนคดีอาญานั้นมีประสิทธิภาพ มีน้ำหนักเพียงพอที่ศาลจะรับฟังและลงโทษผู้กระทำความผิด ซึ่งการสอบสวนนั้นเป็นการรวบรวมเอาพยานหลักฐานเกี่ยวกับความผิด เพื่อทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิดตามที่กล่าวหา และเพื่อเอาตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษ ทั้งนี้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้ให้อำนาจแก่พนักงานสอบสวน เพื่อเป็นประโยชน์แก่พนักงานสอบสวนในการรวบรวมพยานหลักฐานที่สำคัญ ๆ ให้ได้มากที่สุด คือ อำนาจในการตรวจค้นตัวบุคคลและสถานที่เกี่ยวกับการกระทำความผิด ยึดสิ่งของ ควบคุม และจับผู้ต้องหา ปล่อยชั่วคราวระหว่างการสอบสวน ออกหมายเรียก หมายจับ หมายค้น ชั่งสุตรพลิกศพ แต่การใช้อำนาจเหล่านี้อาจกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของบุคคลได้ การสอบสวนจึงเป็นกลไกสำคัญในการเอาตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษ พนักงานสอบสวนจึงต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ความสามารถ และมีความเชี่ยวชาญในการสอบสวนมากกว่าเจ้าพนักงานอื่นโดยทั่ว ๆ ไป

อย่างไรก็ดีได้มีกฎหมายพิเศษบางฉบับได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานตามกฎหมายพิเศษนั้นมีอำนาจสอบสวนคดีอาญาได้ และให้ถือว่าสำนวนการสอบสวนดังกล่าวเป็นสำนวนที่ได้รับการสอบสวนแล้ว ซึ่งเจ้าพนักงานอัยการสามารถพิจารณายื่นฟ้องคดีได้ทั้งนี้เทียบเคียงได้กับมาตรา 120 ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งกฎหมายพิเศษบางฉบับนั้นได้แก่พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ.2542 ที่ให้คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (หรือคณะกรรมการ ป.ป.ช.) เป็นพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และพระราชบัญญัติล้มละลาย ที่ให้เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ เป็นพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เป็นต้น ซึ่งจะแบ่งแยกการพิจารณาดังนี้

พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ.2542 มาตรา 97 ให้ถือว่า รายงานของคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (หรือคณะกรรมการ ป.ป.ช.) เป็นสำนวนการสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา สะท้อนให้เห็นว่า คณะกรรมการ ป.ป.ช. มีอำนาจการสอบสวนสามารถสอบสวนคดีได้โดยตรง และถือว่ารายงานการสอบสวนของคณะกรรมการ ป.ป.ช. เป็นสำนวนการสอบสวนของพนักงานสอบสวน ทั้งนี้โดยที่พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญดังกล่าวให้อำนาจคณะกรรมการ ป.ป.ช. ดำเนินการไต่สวนข้อเท็จจริง ซึ่งเทียบได้กับการสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา โดยแต่งตั้งคณะอนุกรรมการไต่สวนเพื่อดำเนินการแทนจึง

สามารถส่งให้เจ้าพนักงานอัยการยื่นฟ้องต่อศาลได้ โดยให้บุคคลที่มีความรู้ความสามารถและความเชี่ยวชาญในด้านต่าง ๆ ร่วมเป็นคณะอนุกรรมการไต่สวนข้อเท็จจริง เพื่อให้การดำเนินคดีอาญาในกรณีดังกล่าวมีความสมบูรณ์ และสำนวนการสอบสวนมีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษได้ คณะกรรมการป.ป.ช. สามารถทำการสอบสวนและส่งเรื่องให้เจ้าพนักงานอัยการฟ้องคดีได้โดยตรง ทำให้การปฏิบัติงานของสำนักงาน ป.ป.ช. ดำเนินไปได้รวดเร็ว เพราะมีมาตรการในการดำเนินคดีเกี่ยวกับการทุจริตเป็นพิเศษ ซึ่งทำให้การดำเนินคดีมีประสิทธิภาพสมดังเจตนารมณ์ของกฎหมาย

กรณีต่อมาได้แก่เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ ตามพระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ. 2483 มาตรา 160 บัญญัติว่า“ในระหว่างดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีล้มละลาย ถ้ามีเหตุอันควรเชื่อได้ว่าลูกหนี้หรือผู้หนึ่งผู้ใดได้กระทำความผิดในทางอาญาเกี่ยวกับการล้มละลาย ให้เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์เป็นพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาด้วย” และในวรรคสอง “ในกรณีที่เจ้าพนักงานอัยการมีความเห็นว่าไม่ควรฟ้อง ซึ่งแย้งกับเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ให้ส่งสำนวนไปยังอธิบดีกรมอัยการเพื่อสั่ง” ได้บัญญัติให้เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ “เป็นพนักงานสอบสวน” เพื่อ ดำเนินคดีอาญาในความผิดเกี่ยวกับการล้มละลาย หมายความว่า เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ นอกจากจะมีหน้าที่ดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณาคดีล้มละลายตามที่พระราชบัญญัติล้มละลายบัญญัติไว้แล้ว เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์นั้น ยังมีฐานะเป็นพนักงานสอบสวนในความผิดอาญาที่เกี่ยวกับการล้มละลายด้วย

ข้อที่น่าสังเกตก็คือเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ เป็นพนักงานสอบสวนตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติล้มละลาย โดยมีอำนาจสอบสวนคดีอาญาได้เฉพาะในความผิดอาญาที่เกี่ยวกับการล้มละลายเท่านั้น เช่น ลูกหนี้ล้มละลายยกยอกทรัพย์สินในคดีล้มละลาย เป็นต้น ความผิดอาญาอื่น ๆ นอกจากที่เกี่ยวกับการล้มละลายแล้ว เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ไม่มีอำนาจสอบสวนและดำเนินคดีแต่อย่างใด การที่เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์มีฐานะเป็นพนักงานสอบสวน ทำให้เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์มีอำนาจทำการสอบสวนเพื่อกำหนดความผิดและโทษ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2 (11) มีอำนาจแสวงหาพยานหลักฐาน โดยการเข้าไปในสถานที่ใด ๆ เพื่อตรวจค้นบุคคล สถานที่หรือสิ่งของ ยึดอายัดสิ่งของ ออกหมายเรียกหมายค้น หมายจับ และปล่อยชั่วคราวได้ ในความผิดอาญาที่เกี่ยวกับการล้มละลาย แต่อย่างไรก็ดีแม้ว่าเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ จะเป็นพนักงานสอบสวนก็ตามก็ไม่ตัดอำนาจของพนักงานสอบสวนที่จะดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับการล้มละลายนี้ หากปรากฏว่าเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ไม่สอบสวนความผิดที่เกิดขึ้นภายในเขตอำนาจของตน ผู้เสียหายชอบที่จะร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนให้ดำเนินคดีแทนได้

เมื่อสอบสวนเสร็จแล้วเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์มีหน้าที่สรุปสำนวนการสอบสวน พร้อมทำความเข้าใจเสนอเจ้าพนักงานอัยการโดยตรง และถ้าเจ้าพนักงานอัยการมีความเห็นไม่ควรฟ้อง ซึ่งแย้งกับความเห็นของเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ ก็ให้ส่งสำนวนการสอบสวนของเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์นั้นเสนออธิบดีกรมอัยการเพื่อมีคำสั่งชี้ขาด ตามที่บัญญัติในพระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ. 2483 มาตรา 160 เพื่อให้สำนวนการสอบสวนของเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ได้มีการตรวจสอบกลับกรองก่อนฟ้องคดี และเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ถูกกล่าวหา ดังนั้นจะเห็นได้ว่าทำให้เจ้าพนักงานอื่นดังเช่นเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ มีบทบาทเป็นพนักงานสอบสวน ย่อมทำให้เจ้าพนักงานอื่นนั้นมีโอกาสสอบสวน และดำเนินคดีอาญาตามอำนาจหน้าที่ที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้อย่างเต็มที่

กล่าวโดยสรุปก็คือการเป็นพนักงานสอบสวนนั้น นอกจากจะได้แก่พนักงานฝ่ายปกครองหรือเจ้าพนักงานตำรวจแล้ว ยังหมายความรวมถึงบุคคลที่เป็นเจ้าพนักงานและมีอำนาจและหน้าที่ทำการสอบสวนอีกด้วย ซึ่งขึ้นอยู่กับกฎหมายแต่ละฉบับที่ได้รับมอบอำนาจและให้ทำหน้าที่ในการทำการสอบสวนหรือไม่ หากไม่มีกฎหมายให้อำนาจและหน้าที่ไว้การดำเนินการต่าง ๆ ก็ไม่ถือว่าเป็นการกระทำในฐานะของพนักงานสอบสวนแต่อย่างใด การที่กฎหมายได้ให้อำนาจและหน้าที่ให้บุคคลในตำแหน่งใดมีอำนาจ และหน้าที่ในการทำการสอบสวนแล้ว ก็จะต้องถือว่าบุคคลนั้นเป็นพนักงานสอบสวน และก็ต้องถือว่าเป็นเจ้าพนักงานในการยุติธรรมด้วย ดังนั้น ในการปฏิบัติหน้าที่นอกจากจะมีอำนาจและหน้าที่ทำการสอบสวนแล้ว ยังต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความระมัดระวังและรอบคอบ หากกระทำการใดโดยปราศจากอำนาจหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายโดยมิชอบ ก็ย่อมจะต้องมีความผิดทางอาญาเกี่ยวกับความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ราชการ หรือความผิดต่อเจ้าพนักงานในการยุติธรรมแล้วแต่กรณี ซึ่งเจ้าพนักงานที่ได้รับมอบอำนาจให้เป็นพนักงานสอบสวน จะต้องพึงระลึกลูกอยู่เสมอในการปฏิบัติหน้าที่

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย