

การดำเนินคดีอาชญากรรมประมวลรัษฎากร

เนื่องจากภาษีอากรเป็นการบังคับจัดเก็บตามกฎหมาย การที่จะทำให้กฎหมายมีผลใช้บังคับอย่างจริงจัง รัฐจะต้องมีระบบภาษีที่สามารถบังคับจัดเก็บที่เหมาะสม และมีมาตรการบังคับเพื่อดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดกฎหมายภาษีอากร เพื่อให้การบริหารงานภาษีอากรมีประสิทธิภาพ ดังนั้นการใช้มาตรการบังคับตามกฎหมายจึงเป็นองค์ประกอบที่สำคัญหนึ่งของระบบภาษีอากร เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรได้ชำระภาษีอากรอย่างครบถ้วน และมีการลงโทษแก่ผู้ชำระภาษีไว้ไม่ครบถ้วน หรือไม่ได้ชำระไว้เลย ซึ่งการลงโทษผู้กระทำความผิด ตามประมวลรัษฎากรมีวัตถุประสงค์ในการลงโทษที่มุ่งหมายพิเศษ มากกว่าประมวลกฎหมายอาญาดังนี้

1) การลงโทษเพื่อเป็นการชดเชยและทดแทนการกระทำความผิด (Punishment as a expiation or atonement) หมายความว่า ผู้ใดกระทำความผิดก็ควรจะได้รับโทษเป็นการตอบแทน การชดเชยหรือทดแทนความผิดอาจทำได้หลายทาง คือ โดยการลงโทษให้สาสมกับความผิดที่ได้กระทำขึ้น สำหรับความผิดที่ร้ายแรง หรือโดยการใช้ค่าเสียหาย ค่าทดแทนแก่ผู้เสียหาย แทนการถูกลงโทษ หรือโดยการลงโทษให้สาสมกับความผิด และให้ใช้ค่าเสียหาย หรือค่าทดแทนด้วย¹

2) การลงโทษเพื่อการยับยั้งหรือป้องกัน (Punishment as a deterrence or restraint or prevention) หมายความว่า การลงโทษเพื่อจะทำให้ผู้กระทำความผิดเข็ดหลาบ และเกรงกลัวไม่กล้ากระทำความผิดอีกต่อไป อีกประการหนึ่ง ก็เพื่อเป็นการเตือนมิให้คนอื่น ๆ ทำตามอย่างผู้กระทำความผิด เพราะจะถูกลงโทษเช่นเดียวกัน

¹สุพจน์ สุโรจน์, "วิธีการลงโทษและการปฏิบัติต่อผู้กระทำความผิด," เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายอาญา 1 หน่วย 1-7 (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัดสำนักการพิมพ์, 2530), หน้า 175.

การลงโทษผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับกฎหมายภาษี จำเป็นต้องลงโทษเพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าวข้างต้นเป็นหลัก คือ ลงโทษเพื่อเป็นการชดเชยและทดแทนที่ผู้กระทำความผิดเอาเปรียบกับผู้เสียภาษรายอื่น ๆ ที่สุจริต และการลงโทษเพื่อเป็นการยับยั้งหรือป้องกัน เพื่อให้ผู้กระทำความผิดเกิดความเกรงกลัวและเข็ดหลาบที่จะกระทำความผิดอีก

3.1 โทษสำหรับความผิดตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรได้มีการบัญญัติบทลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษี* ทั้งในส่วนของกรกระทำผิดที่มีโทษทางอาญา และการกระทำผิดที่มีโทษทางแพ่ง อันมีลักษณะดังนี้

1) โทษทางอาญาหรือมาตรการบังคับทางอาญา เพื่อลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร อันมีโทษทั้งการปรับและการจำคุก โดยจะดำเนินการฟ้องร้องผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีเป็นคดีอาญา เช่น ความผิดหลักเลียงภาษีอากรโดยจงใจ ตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติบทลงโทษผู้กระทำความผิดทั้งโทษจำคุกและโทษปรับ ซึ่งความผิดฐานนี้มีอัตราโทษที่สูงและไม่สามารถดำเนินการเปรียบเทียบปรับได้ อีกกรณีหนึ่ง เป็นความผิดที่มีบทลงโทษทางอาญาเบาหรือมีบทลงโทษจำคุก อันเป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติเกี่ยวกับพิธีการต่าง ๆ ซึ่งเป็นความผิดที่เปรียบเทียบจำนวนค่าปรับได้ตามความในมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ดังได้กล่าวไว้ในบทที่ 2

2) โทษทางแพ่งหรือมาตรการบังคับทางแพ่งมี 2 ชนิดคือ

ก) เบี้ยปรับ คือ เงินเพิ่มจำนวนภาษีอากร ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรประเมินตนเองไม่ถูกต้องหรือให้ข้อความเพื่อการประเมินของเจ้าพนักงานไม่ถูกต้อง ทำให้

*ในบางครั้ง หน่วยงานที่เกี่ยวข้องก็ได้มีการใช้มาตรการรอกับโทษทางภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากรที่ได้กระทำความผิดทางภาษีอากรทุกประเภทโดยให้ผู้กระทำความผิดทางภาษีอากร หรือผู้ที่หลักเลียงภาษีอากรมาชำระภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน อันจะมีผลทำให้ได้รับการยกเว้นไม่ถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับ เงินเพิ่มและไม่ต้องถูกลงโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากรทุกชนิด อันถือว่า การใช้มาตรการรอกับโทษทางภาษีอากรนี้เป็นมาตรการหนึ่งที่จะทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเข้าสู่ระบบภาษีได้ แต่ทั้งนี้ไม่ถือว่าการรอกับโทษทางภาษีอากรเป็นบทลงโทษหรือมาตรการบังคับทางกฎหมายภาษีอากรโดยตรงแต่อย่างใด

ภาษีอากรที่เสียน้อยกว่าที่ต้องเสียจริงหรือมีข้อผิดพลาดต่างอื่น แต่เบี่ยปรับนี้อาจงดหรือลดได้*

ข) เงินเพิ่ม คือ ดอกเบี่ยจากการชำระเกินกำหนด ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ไม่ชำระค่าภาษีอากรภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย จึงมีบทบัญญัติให้เสียดอกเบี่ยแก่รัฐด้วย ซึ่งเรียกว่า "เงินเพิ่ม" เงินเพิ่มนี้มีลักษณะเช่นเดียวกับดอกเบี่ยที่ลูกหนี้ต้องชำระหนี้เมื่อถึงกำหนดเวลาชำระหนี้แล้วผิดนัด

สำหรับอัตราโทษ หรือมาตรการลงโทษทางภาษีตามประมวลรัษฎากร ปรากฏตามตารางดังนี้



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

*คำสั่ง กรมสรรพากรที่ ท.ป. 11/2529 เรื่องระเบียบการงดหรือลดเบี่ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้และภาษีการค้า ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี และมาตรา 89 แห่งประมวลรัษฎากร

ตารางที่ 3 มาตรการบังคับทางภาษีของบุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร (เงินเพิ่ม
เบี่ยงปรับ)

ประเภทภาษี	ลักษณะความผิด	เงินเพิ่มหรือ เบี่ยงปรับตาม กฎหมาย	งดหรือลดตามกฎหมาย กฎกระทรวงหรือคำสั่ง		กฎกระทรวง หรือ คำสั่ง
			งด	ลดลงเรียกเก็บ	
ภาษีเงินได้ บุคคล ธรรมดา	ก. เบี่ยงปรับ (1) กรณีไม่ยื่น รายการเสีย ภาษี (มาตรา 26) (2) กรณียื่น รายการเสีย ภาษีไว้ไม่ ถูกต้อง (มาตรา 22)	2 เท่าของ เงินภาษี	ได้	50%	คำสั่งที่ ท.ป. 11/ 2529
		1 เท่าของ เงินภาษี	ได้	50%	

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 3 (ต่อ)

ประเภทภาษี	ลักษณะความผิด	เงินเพิ่มหรือ เบี้ยปรับตาม กฎหมาย	งดหรือลดตามกฎหมายหรือคำสั่ง		กฎหมาย หรือ คำสั่ง
			งด	ลดลงเรียกเก็บ	
	ข. เงินเพิ่ม				
	(1) กรณีชำระ ภาษีเกิน กำหนดเวลา (มาตรา 27)	1.5% ต่อ เดือน	ไม่ได้	ไม่ได้	
	(2) กรณีชำระ ภาษีเกิน กำหนดเวลา โดยได้รับ อนุมัติให้ ขยายเวลา	0.75% ต่อ เดือน	ไม่ได้	ไม่ได้	

3.2 การบังคับใช้ประมวลรัษฎากรกับความผิดทางอาญาเกี่ยวกับภาษี

การบังคับใช้กฎหมาย คือ การนำเอาตัวบทกฎหมายที่เป็นอักษรคำอยู่ในกฎหมายหรือราชกิจจานุเบกษา มาใช้บังคับให้เกิดผลตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย ตามที่รัฐได้ตรากฎหมายนั้นขึ้น สำหรับประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายซึ่งบัญญัติเกี่ยวกับการภาษีอากรของประเทศ อันมีเจตนารมณ์ที่สำคัญประการหนึ่ง ก็คือ การหารายได้ให้แก่รัฐเพื่อรัฐจะได้นำเงินไปใช้ในการพัฒนาประเทศ รัฐสามารถทำให้กฎหมายภาษีอากร มีอำนาจบังคับได้ โดยการกำหนดบทลงโทษ เพื่อลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดฝ่าฝืนหลักเกณฑ์ตามที่บัญญัติไว้ อันได้กล่าวมาแล้วว่า มาตรการบังคับ หรือบทลงโทษตามประมวลรัษฎากร ที่ใช้ลงโทษแก่ผู้กระทำ

ความผิดเกี่ยวกับภาษีนั้นใช้ทั้งบทลงโทษทางแพ่ง หรือมาตรการบังคับทางแพ่งกับบทลงโทษทางอาญา ในบางครั้ง ผู้กระทำความผิดอาจได้รับโทษเพียงโทษอย่างใดอย่างหนึ่ง อย่างเช่น กรณีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไม่ถูกต้อง จะถูกลงโทษทางแพ่งคือ ต้องเสียภาษีเพิ่มพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนด แต่ในบางครั้งผู้กระทำความผิดอาจได้รับการลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาพร้อม ๆ กัน เช่น ในกรณีที่จงใจยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง ทำให้เสียภาษีน้อยไป อาจต้องโทษทางอาญาในความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากร ตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร และโทษทางแพ่ง คือ ต้องเสียภาษีอากรเพิ่มพร้อมเบี้ยปรับ เนื่องจากการประเมินตนเองไม่ถูกต้อง ขณะเดียวกันจะต้องเสียดอกเบี้ยหรือเงินเพิ่ม เพราะไม่ได้เสียภาษีอากรภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด

การกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีจะเกิดขึ้นได้ ก็ต่อเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาการชำระภาษีตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ซึ่งจะตรวจพบการกระทำความผิดได้ จากการตรวจสอบภาษี ซึ่งเป็นหน่วยงานต่างหากจากหน่วยงานที่มีหน้าที่รับแบบแสดงรายการ และรับชำระภาษีอากรจากผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยทำการตรวจสอบความถูกต้องของจำนวนรายได้รายจ่าย ในรอบระยะเวลาหนึ่ง ๆ (ปีภาษีหรือรอบระยะเวลาบัญชี) ในราชที่ส่งสัธ หรือในกรณีที่ผู้เสียภาษีเคยยื่นแบบแสดงรายการไว้แล้วหุคยื่นแบบแสดงรายการ หรือเสียภาษีไม่ถูกต้องให้มีการสันนิษฐานว่าผู้เสียภาษีมี่เจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร กรมสรรพากรจะ

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ใช้มาตรการติดตามผู้เสียหายโดยการออกหนังสือเตือน หรือหนังสือเชิญพบโดยการออกหมายเรียก* เพื่อทำการตรวจสอบต่อไป

ดังนั้น ความผิดตามประมวลรัษฎากรจะถูกตรวจพบได้ก็ต่อเมื่อมีการตรวจสอบภาษี ซึ่งเมื่อพบว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษี ยื่นรายการไว้ไม่ถูกต้อง หรือเคยยื่นแบบแสดงรายการแล้ว หักยื่นแบบแสดงรายการ ก็จะทำกรออกหมายเรียกมาเพื่อทำการตรวจสอบได้ส่วน และทำการประเมินแจ้งจำนวนภาษีที่ขาดหรือที่ควรจะเสียให้ทราบพร้อมกับกำหนดจำนวนเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ซึ่งเป็นการลงโทษผู้กระทำความผิด โดยใช้มาตรการบังคับทางแพ่งก่อน เว้นแต่ในรายที่เจ้าพนักงานส่งสัยหรือมีพฤติการณ์หลักเสี่ยงการเสียหายอากร ก็จะดำเนินการโดยใช้มาตรการบังคับทางอาญา

ต่ออย่างไรก็ตาม การที่จะดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดเป็นคดีอาญาได้นั้น จะต้องผ่านขั้นตอนการตรวจสอบได้ส่วน และการประเมินแจ้งจำนวนภาษีที่ต้องเสียพร้อมจำนวนเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มโดยไม่มีทางลดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเด็ดขาด^๒ ให้เสร็จสิ้นก่อน จึงจะดำเนินการเป็นคดีอาญาต่อไปได้ ซึ่งในขั้นตอนการตรวจสอบภาษีนี้นี้ เจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้อง

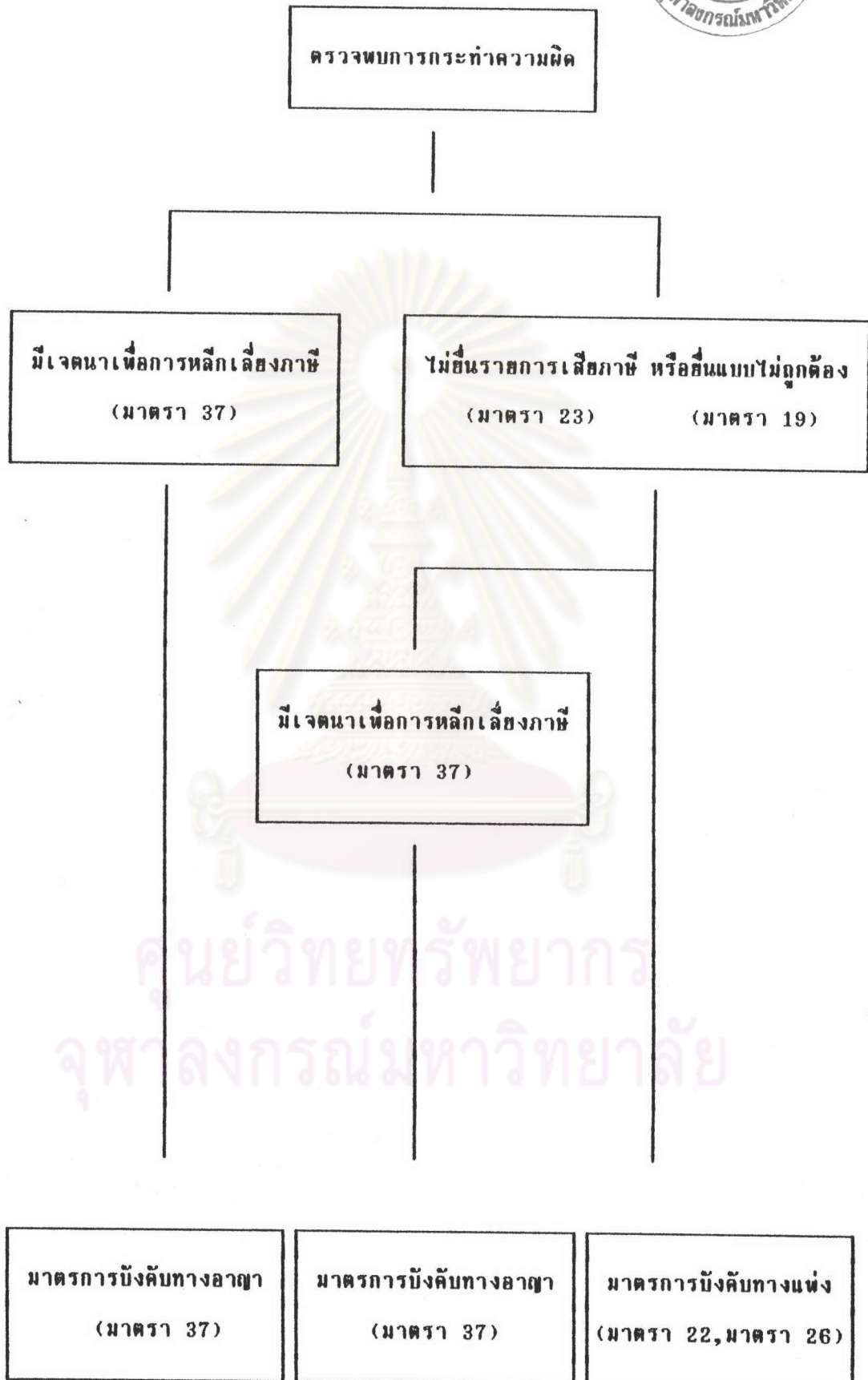
*หมายเรียก คือ หนังสือซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายเพื่อเรียกบุคคล พยานบุคคล หรือพยานเอกสารให้ไปให้ถ้อยคำ ให้ส่งเอกสาร หรือพยานอื่นอันควรแก่เรื่อง กล่าวโดยเฉพาะตามประมวลรัษฎากร หมายถึง หนังสือ ซึ่งออกตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ถึงบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร หรือพยานบุคคลที่เกี่ยวข้อง หรือเพื่อประโยชน์ในการเสาะแสวงหาข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการเสียหายอากรของบุคคลหนึ่งบุคคลใด หรือให้บุคคลหนึ่งบุคคลใดส่งพยานเอกสาร หรือให้มาให้ถ้อยคำ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 19 มาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีเหตุผลสรุปได้ว่าในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมิน หรือพนักงานเจ้าหน้าที่มีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง หรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการนั้นมาได้ส่วนได้ ทั้งนี้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะได้ได้ส่วนให้ทราบข้อเท็จจริง กรณียื่นรายการไม่ถูกต้อง หรือกรณีไม่ยื่นรายการเสียภาษีเงินได้ เพราะเหตุใด แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันส่งหมาย สำหรับการออกหมายเรียกตามมาตรา 19 และมาตรา 23

^๒ชวลิต หงสกุล, "การดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากร," สรรพากรศาสตร์ ปีที่ 36 ฉบับที่ 4 (เมษายน 2532), หน้า 20.

มีส่วนสำคัญอย่างยิ่งที่จะเป็นผู้พิจารณาว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีพฤติการณ์หลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือไม่ เนื่องจากลักษณะของการตรวจสอบภาษีเป็นการใช้ดุลพินิจในการเลือกแบบแสดงรายการ เพื่อทำการตรวจสอบ ซึ่งเจ้าหน้าที่แต่ละคนอาจมีหลักเกณฑ์การใช้ดุลพินิจที่ต่างกัน อันอาจมีผลในด้านความเป็นธรรม นอกจากนี้โดยลักษณะของงานสามารถให้คุณและให้โทษแก่ผู้เสียภาษีได้ง่าย จึงอาจเกิดการสมยอมระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้

ดังนั้นจึงอาจสรุปในเบื้องต้นได้ว่า เมื่อเกิดการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีชั้นในปัจจุบันหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้อง จะดำเนินการทางมาตรการบังคับทางแพ่ง เพื่อที่จะบังคับเอากับจำนวนภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม จากผู้กระทำความผิด แต่ถ้าหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีรายใดมีพฤติการณ์น่าสงสัยว่าจะมีการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ก็จะดำเนินการเป็นคดีอาญา โดยเริ่มทำการตรวจสอบได้ส่วนก่อนเพื่อประเมินแจ้งจำนวนภาษีพร้อมกับจำนวนเบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่ต้องเสียให้ทราบ อันเป็นการดำเนินการใช้ทั้งมาตรการบังคับทางอาญาและมาตรการบังคับทางแพ่งควบคู่กันไป

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ศูนย์วิทยพัรพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

3.3 การดำเนินคดีความผิดฐานหลักเล็งซึ่งภาชีอากร

ในปัจจุบันการดำเนินคดีอาญาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของไทย เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของระบบกล่าวหา³ โดยเจ้าพนักงานมีอำนาจดำเนินคดีได้โดยอิสระ จากศาล เริ่มต้นด้วยการดำเนินการของพนักงานสอบสวน จากคำร้องทุกข์หรือกล่าวโทษ และต่อด้วยการดำเนินการของพนักงานอัยการ อันเป็นการแบ่งแยกความรับผิดชอบในการดำเนินคดีอาญาระหว่างพนักงานสอบสวนและฟ้องร้องออกจากกัน ต่อจากนั้นก็จะเป็นการดำเนินคดีอาญาขึ้นพิจารณาคดีในศาล และเมื่อศาลได้กำหนดสภาพบังคับในคดีใดแล้ว ก็จะต้องมีการจัดการบังคับให้เป็นไปตามคำพิพากษานั้น ๆ เว้นแต่จะได้มีการลดโทษ เปลี่ยนโทษ หรือยกโทษ การดำเนินการ หลังจากกำหนดสภาพบังคับโดยคำพิพากษาถึงที่สุดนี้ อาจเรียกว่า "การดำเนินคดีอาญาขึ้นบังคับคดี"³

1) หลักในการดำเนินคดีอาญา

หลักการดำเนินคดีอาญา เป็นปัญหาของการสอบสวนฟ้องร้องคดีอาญาของเจ้าพนักงาน กล่าวคือ เป็นปัญหาว่าเมื่อมีข้อสงสัยอันควรว่ามีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้น เจ้าพนักงานมีหน้าที่ต้องสอบสวนดำเนินคดีหรือไม่ และถ้าฟังได้ว่ามีการกระทำผิด

³ลักษณะสำคัญของการดำเนินคดีอาญาระบบกล่าวหา (Accusatorial System) คือการแยก "หน้าที่สอบสวนฟ้องร้อง" และ "หน้าที่พิจารณาพิพากษาคดี" ออกจากกัน โดยให้องค์กรในการดำเนินคดีอาญาที่ต่างหากจากกันเป็นผู้ทำหน้าที่ทั้งสองนั้น ทั้งนี้โดยให้ศาลซึ่งเป็นองค์กรในการดำเนินคดีอาญาดั้งเดิมรับผิดชอบเฉพาะการพิจารณาพิพากษาคดี ส่วนการสอบสวนฟ้องร้อง ให้องค์กรในการดำเนินคดีอาญาที่จัดตั้งขึ้นใหม่เป็นผู้รับผิดชอบโดยตรงที่จะดำเนินการเพื่อรักษาผลประโยชน์ของรัฐ พร้อมกันนั้นก็ให้สิทธิต่าง ๆ แก่ผู้ถูกกล่าวหา เพื่อให้โอกาสแก้ข้อหาและต่อสู้คดี โดยสถานะของผู้ถูกกล่าวหาจากสภาพที่เป็น "กรรมในคดี" (object) ขึ้นเป็น "ประธานในคดี" (Subject) ราชละเอียด คุ คณิต ๗ นคร, ปัญหาการใช้ดุลพินิจของอัยการ การปรับปรุงระบบงานอัยการและแนวความคิดในการพัฒนาต่อไป (นนทบุรี: โรงพิมพ์สงเคราะห์หญิงปากเกร็ด กรมประชาสัมพันธ์, 2526), หน้า 17.

³คณิต ๗ นคร, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา (กรุงเทพมหานคร: เนติธรรม 2528), หน้า 3.

อาญาเกิดขึ้นจริง เจ้าพนักงานมีหน้าที่ต้องฟ้องร้องคดีนั้นต่อไปหรือไม่ โดยนัยดังกล่าวนี้หลัก
 ค่าเนนคดีอาญาจึงมีอยู่ 2 หลัก⁴ คือหลักค่าเนนคดีอาญาตามกฎหมาย และหลักค่าเนนคดี
 อาญาตามดุลพินิจ

1. หลักการค่าเนนคดีอาญาตามกฎหมาย (Legality หรือ Compulsory Prosecution) หลักการค่าเนนคดีอาญาประเภทนี้ ถือว่าเมื่อทราบว่ามีกระทำความผิดขึ้น
 เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจจะต้องทำการสอบสวนคดี โดยไม่ต้องคำนึงถึงว่าจะมีการร้องทุกข์
 หรือกล่าวโทษโดยผู้ใดแล้วหรือไม่ และเมื่อการสอบสวนได้เสร็จสิ้นลงแล้ว เจ้าพนักงานผู้มี
 อำนาจหน้าที่ฟ้องร้อง ซึ่งในประเทศทั้งหลายคืออัยการ เห็นว่ามีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ต้องหา
 ได้กระทำความผิดจริง⁵ และได้พิจารณาโดยแน่ใจแล้วว่า มีทางที่จะพิสูจน์ถึงความผิดของผู้ต้องหา
 ในศาลได้แน่ ๆ อัยการก็มีหน้าที่ฟ้องร้องผู้ต้องหาเสมอไป และเมื่อฟ้องคดีแล้วจะถอนฟ้อง
 คดีนั้นไม่ได้⁶

2. หลักการค่าเนนคดีอาญาตามดุลพินิจ (Opportunity Prosecution)
 หลักการค่าเนนคดีอาญาประเภทนี้ ตรงข้ามกับหลักการค่าเนนคดีอาญาตามกฎหมาย และอาจ
 กล่าวได้ว่าเป็นที่มาแห่งอำนาจการใช้ดุลพินิจของอัยการ กล่าวคือ เมื่อมีการกระทำความผิด
 เกิดขึ้น เจ้าพนักงานอาจไม่ดำเนินการสอบสวนได้ และเมื่อสอบสวนแล้วเห็นว่าผู้ต้องหา
 กระทำความผิดจริง เจ้าพนักงานก็อาจไม่ฟ้องได้ด้วย ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับเหตุผลของแต่ละคดีไป

หลักการค่าเนนคดีอาญาตามดุลพินิจ เป็นหลักผ่อนคลายความเข้มงวดในการ
 ใช้กฎหมาย และเนื่องจากในปัจจุบันทฤษฎีการลงโทษได้แปรเปลี่ยนไป โดยประเทศต่าง ๆ
 ได้ยกเลิกใช้ทฤษฎีแก้แค้นและเห็นว่าการลงโทษควรมีจุดมุ่งหมาย เพื่อ "การป้องกันทั่วไป"
 กล่าวคือ การลงโทษควรกระทำเพื่อให้ผู้กระทำความผิดเห็นว่าสังคมส่วนรวมจะไม่นิ่งดูดาย หากมี
 การกระทำเช่นนั้นขึ้นอีก ก็จะต้องได้รับโทษเช่นนั้นเช่นกัน กับเห็นว่าการลงโทษนั้นควรมี
 จุดมุ่งหมายเพื่อ "การป้องกันพิเศษ" กล่าวคือ การลงโทษนั้นจะต้องให้เหมาะสมกับความผิด

⁴ คณิต ฌ นคร, "กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา," หน้า 116-117.

⁵ คณิต ฌ นคร, "ปัญหาการใช้ดุลพินิจของอัยการ การปรับปรุงระบบงานอัยการ
 และแนวความคิดในการพัฒนาต่อไป," หน้า 25.

⁶ กุลพล พลวัน, "ข้อสังเกตเกี่ยวกับความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา,"
วารสารอัยการ ปีที่ 1 ฉบับที่ 1(2520), หน้า 10.

และความชั่วของผู้กระทำผิด เพื่อให้เขาได้มีโอกาสแก้ไขปรับปรุงตนเองที่จะไม่กระทำผิด เช่นนั้นซ้ำชั้นอีก และเพื่อให้เขากลับเข้าสู่สังคมอีกได้

สำหรับการดำเนินคดีในประเทศไทยนั้น ดร.คณิต ๗ นคร เห็นว่า การดำเนินคดีอาญาของพนักงานสอบสวนใช้หลักการดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย เพราะนอกจากกรณีความผิดที่กฎหมายยกเว้นไว้แล้ว พนักงานสอบสวนต้องสอบสวนความผิดที่เกิดขึ้น ทั้งนี้ เพื่อดำเนินการให้เป็นไปตามกฎหมาย ซึ่งถ้าพนักงานสอบสวนมีดุลพินิจที่จะสอบสวนก็ย่อมทำผิดหน้าที่ตามกฎหมาย⁷ ส่วนการดำเนินคดีของพนักงานอัยการนั้น ใช้หลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ เพราะพนักงานอัยการอาจจะไม่ฟ้องคดีอาญาได้ ทั้ง ๆ ที่เห็นว่าผู้ต้องหาได้กระทำความผิดตามที่กล่าวหา และในทางปฏิบัติก็ได้มีการชี้ขาดความเห็นแย้ง โดยอธิบดีกรมอัยการมาแล้วหลายเรื่องว่ากระทำได้ นอกจากนี้ไม่มีบทบัญญัติในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของไทย บังคับให้พนักงานอัยการต้องฟ้องคดีทุกเรื่อง และกฎหมายยังอนุญาตให้พนักงานอัยการถอนฟ้องได้ด้วย ซึ่งแสดงว่าหลักดำเนินคดีอาญาของอัยการคือหลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ⁸

2) การร้องทุกข์กล่าวโทษผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษี

เนื่องจากความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากรเป็นความผิดอาญาแผ่นดิน หน่วยงานผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้องโดยตรง คือ กรมสรรพากร ซึ่งถือเป็นนิติบุคคล ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 65 และมาตรา 5 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้กรมสรรพากรมีอำนาจหน้าที่ควบคุมจัดเก็บภาษี เพราะฉะนั้นเมื่อมีผู้กระทำความผิดฝ่าฝืนประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรจึงเป็นผู้เสียหาย โดยอธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจจัดการแทนผู้เสียหาย หรือเป็นผู้เสียหายโดยนิตินัย อธิบดีกรมสรรพากร จึงมีอำนาจร้องทุกข์ต่อเจ้าพนักงานสอบสวนเพื่อดำเนินคดี

สำหรับกรณีความผิดเกิดขึ้นในเขตจังหวัดอื่น ๆ นอกจากกรุงเทพมหานคร ผู้ว่าราชการจังหวัด ก็มีอำนาจฟ้องคดีได้ เพราะจังหวัดเป็นนิติบุคคล อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และ ข้อ 53(1) ตามประกาศ

⁷คณิต ๗ นคร, "กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา," หน้า 118.

⁸เรื่องเดียวกัน, หน้า 120.

ของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 218 ลงวันที่ 29 กันยายน 2515 นอกจากนั้นสรรพากรจังหวัดเป็น
หน่วยงานหน่วยหนึ่ง ซึ่งอยู่ในความรับผิดชอบของผู้ว่าราชการจังหวัด ตามระเบียบบริหาร
ราชการส่วนภูมิภาค ดังนั้นผู้ว่าราชการจังหวัดก็มีอำนาจฟ้องคดีได้*

นอกจากนี้ลักษณะสำคัญของการร้องทุกข์ในคดีภาษีอากรที่มีลักษณะพิเศษต่าง
จากคดีอาญาทั่วไปก็คือ เจ้าพนักงานตำรวจจะดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวล
รัษฎากร โดยเจ้าพนักงานสรรพากร มิได้ร้องขอไม่ได้ แม้ว่าจะมีการกระทำความผิดซึ่ง
หน้า** อันเป็นความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากรก็ตาม*** อาศัยตามประกาศคณะ
ปฏิวัติ ฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520+

3) การสอบสวนความผิดฐานหลักเล็งภาษีอากร

การสอบสวน หมายถึง การรวบรวมพยานหลักฐานและการดำเนินการ
ทั้งหลาย ตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำ
ไปเกี่ยวกับความผิดกล่าวหา เพื่อจะได้ทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิด และเพื่อจะเอา

*หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0806/9167 ลงวันที่ 6 กรกฎาคม 2530.

**คู่มวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 80.

***คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 427/2525 คำว่า "ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการ
เกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร" ตามประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7
พฤศจิกายน ข้อ 2 หมายถึง การดำเนินการในคดีอาญาที่เป็นความผิดตามประมวลรัษฎากร
รวมอยู่ด้วย ทั้งข้อความตอนต่อไปที่ว่า "เว้นแต่การดำเนินคดีตามคำขอของเจ้าพนักงานตาม
ประมวลรัษฎากร" ก็มีความหมายชัดเจนแจ้งอยู่ในตัวว่า มีข้อยกเว้นให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนิน
คดีอาญาในความผิดตามประมวลรัษฎากร ได้อยู่ในกรณีเดียว คือ เมื่อมีคำขอของเจ้าพนักงาน
ตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น หากได้มีข้อยกเว้นในกรณีความผิดซึ่งหน้าไม่ ดังนั้นเมื่อ
เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรมิได้มีคำขอให้ดำเนินคดีในเรื่องนี้ เจ้าพนักงานตำรวจซึ่ง
เป็นพนักงานสอบสวน ย่อมไม่มีอำนาจสอบสวนดำเนินคดี การสอบสวนนี้ได้กระทำไป โดยไม่
ชอบโจทก์ก็ไม่มีอำนาจฟ้องร้องคดีนี้

+ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 44 ตอนที่ 106 ลงวันที่ 8 พฤศจิกายน 2520.

ตัวผู้กระทำผิดมาลงโทษ* ดังนั้นจะเห็นได้ว่า การสอบสวนครอบคลุมเนื้อหาสองประการ คือ การรวบรวมพยานหลักฐานและการใช้อำนาจบังคับ ซึ่งการใช้อำนาจบังคับ เช่น การจับ การควบคุม เป็นต้น เป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวนโดยเฉพาะ ส่วนการรวบรวมพยานหลักฐานแม้โดยทั่วไปจะเป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวน แต่พนักงานอัยการก็มีอำนาจหน้าที่ในการรวบรวมพยานหลักฐานด้วย เพราะตามกฎหมายพนักงานอัยการอาจสั่งให้สอบสวนเพิ่มเติม หรือสั่งให้ส่งพยานคนใดมาให้ซักถามได้**

ตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของไทยในปัจจุบัน การสอบสวนเริ่มต้นโดยพนักงานสอบสวน ซึ่งพนักงานสอบสวนจะต้องเริ่มสอบสวนคดี เมื่อทราบเรื่องการกระทำผิด โดยอาจทราบจากการร้องทุกข์การกล่าวโทษหรือโดยวิธีอื่นใดก็ได้

สำหรับการสอบสวนความผิดฐานหลักเลี้ยงภาษีอากรนั้น ก็เป็นการนำเอาพยานหลักฐานที่ได้รวบรวมจากเจ้าพนักงานสรรพากรผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ และการดำเนินการทั้งหลายอื่น ๆ ตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำไปเกี่ยวกับความผิดดังกล่าว เพื่อจะได้ทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิดและเพื่อเอาตัวผู้กระทำผิดมาลงโทษ ซึ่งจะได้กล่าวถึงสาระสำคัญเกี่ยวกับการสอบสวนความผิดดังกล่าวต่อไป

1. ผู้มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนความผิดฐานหลักเลี้ยงภาษีอากร

พนักงานสอบสวน หมายความว่า เจ้าพนักงานซึ่งกฎหมายให้มีอำนาจและหน้าที่ทำการสอบสวน*** และตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา บุคคลที่มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวน ได้แก่ ตำรวจการตำรวจที่มียศตั้งแต่ร้อยตำรวจตรีขึ้นไป หรือเทียบเท่าสำหรับกรุงเทพมหานคร และพนักงานฝ่ายปกครอง หรือตำรวจชั้นผู้ใหญ่ ปลัดอำเภอหรือร้อยตำรวจตรีขึ้นไป หรือเทียบเท่าสำหรับจังหวัดอื่น+ ส่วนบุคคลผู้มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนคดีความผิดที่ทำขึ้นนอกราชอาณาจักร ได้แก่ อัยการสูงสุด หรือผู้รักษาการแทน หรือพนักงานสอบสวนที่ได้รับมอบหมายหน้าที่จากอัยการสูงสุด หรือผู้รักษาการแทน แต่ในกรณี

* คูประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2(11)

** คูประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 143 วรรคสอง (ก)

*** คูประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2(6)

+ คูประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 18

จำเป็นในระหว่างรอคำสั่งจากอธิการสูงสุด ก็ให้พนักงานสอบสวนแห่งท้องที่ที่ผู้ต้องหาถูกจับ อยู่ในเขตอำนาจ หรือพนักงานสอบสวน ซึ่งรัฐบาลประเทศอื่นหรือบุคคลผู้ใดได้รับความเสียหายได้ฟ้องร้องให้ทำโทษผู้ต้องหาเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวน*

แต่สำหรับความผิดฐานหลักเลื่องภาชีอากรนั้น ความผิดจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อได้มีการหลักเลื่องภาชี ซึ่งการหลักเลื่องภาชีจะเกิดขึ้นได้ก็ต้องมีความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาชีเกิดแล้ว กล่าวคือ เมื่อถึงกำหนดเวลาชำระภาชีแล้วไม่ชำระภาชี หรือชำระแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน โดยมีเจตนาเพื่อหลักเลื่องภาชีอากร** ดังนั้นเมื่อมีการหลักเลื่องภาชีอากรเกิดขึ้น พนักงานสอบสวนจึงเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวน ในปัจจุบันเขตกรุงเทพมหานคร การสอบสวนคดีภาชีอากรอยู่ในอำนาจของพนักงานสอบสวน กองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีความรู้ความชำนาญทางด้านคดีภาชีอากรเป็นพิเศษ

2. พยานหลักฐานที่ต้องรวบรวมในชั้นสอบสวน

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 131 บัญญัติว่า

"ให้พนักงานสอบสวนรวบรวมพยานหลักฐานทุกชนิด เท่าที่สามารถจะทำได้ เมื่อประสงค์จะทราบข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ต่าง ๆ อันเกี่ยวกับความผิดที่ถูกกล่าวหา และเพื่อที่จะรู้ตัวผู้กระทำผิดและพิสูจน์ให้เห็นความผิด"

จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่า การสอบสวนเป็นการค้นหาข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการกระทำของผู้ต้องหาและข้อเท็จจริงเกี่ยวกับตัวผู้ต้องหา ดังนั้นพยานหลักฐานที่ต้องรวบรวมอาจกล่าวได้ว่ามีอยู่ 3 ชนิด คือ

- ก) พยานที่เป็นผลร้ายแก่ผู้ต้องหาหรือพยานหลักฐานที่ยันผู้ต้องหา***
- ข) พยานที่เป็นผลดีแก่ผู้ต้องหาหรือเป็นประโยชน์กับผู้ต้องหา⁺
- ค) พยานหลักฐานที่เกี่ยวกับเหตุบรรเทาโทษของผู้ต้องหา⁺⁺

* ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 20

** ประมวลวิธีอากร มาตรา 37

*** ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 98(1)

⁺ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 98(1)

⁺⁺ พระราชบัญญัติวิธีพิจารณาความคดีเด็กและเยาวชน พ.ศ. 2494 มาตรา 9

การที่จะทราบข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ต่าง ๆ อันเกี่ยวข้องกับความผิดที่ ถูกกล่าวหาและเพื่อที่จะรู้ตัวผู้กระทำความผิดและพิสูจน์ให้เห็นความผิดนั้น พนักงานสอบสวน จะรวบรวมพยานหลักฐานที่อื่นผู้ต้องหาอย่างเดี๋ยวนั้นไม่ได้ แต่ต้องรวบรวมพยานหลักฐานที่เป็นผลดีแก่จำเลยด้วย เพราะในคดีอาญานั้นต้องตัดสินกันด้วยความจริง และการที่จะวินิจฉัยว่าสิ่งใดจริงหรือไม่ อย่างไร ต้องพิจารณาโดยฟังความทุกฝ่ายมิใช่ฝ่ายเดียว^๙ แต่อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติพนักงานสอบสวนจะรวบรวมพยานหลักฐานที่เป็นผลร้ายแก่ผู้ต้องหา โดยให้ความสำคัญแก่พยานโดยตรงมากกว่าพยานแวดล้อมกรณี

พยานหลักฐานที่ต้องรวบรวมในชั้นสอบสวนเพื่อยืนยันความผิดนั้น อาจกล่าวได้ดังนี้

ก) พยานบุคคล บุคคลที่เกี่ยวข้องกับความผิดดังกล่าว ที่พนักงานสอบสวนต้องสอบสวน เช่น เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบและประเมินภาษี และผู้อื่นที่เกี่ยวข้องผู้เสียหาย (กรมสรรพากร) ในทางปฏิบัติ ได้แก่ ผู้รับมอบอำนาจ และบุคคลอื่นที่รู้เรื่องในการเสียภาษีของราชที่เป็นคดี ทั้งนี้เพื่อจะได้ทราบข้อเท็จจริง และพฤติการณ์อันเกี่ยวกับความผิด และหากมีการฟ้องคดีความผิดดังกล่าว ก็จะใช้อ้างอิงเป็นพยานบุคคล เพื่อเบิกความต่อศาลต่อไป

ข) พยานเอกสาร เอกสารหลักฐานที่สำคัญที่พนักงานสอบสวน ต้องรวบรวมในชั้นสอบสวน คือ เอกสารที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภาษีอากร เช่น ส่วนวนการตรวจสอบการเสียภาษีอากร หมายเรียก ใบรับหมายเรียก บันทึกการให้ถ้อยคำหรือการให้การของผู้เสียหายหรือผู้ที่เกี่ยวข้อง แบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นไว้ หนังสือแจ้งการประเมินและใบรับแจ้งการประเมิน รวมทั้งเอกสารหลักฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับพฤติการณ์แห่งความผิดที่ถูกกล่าวหา เป็นต้น

ค) พยานวัตถุ หมายถึง สิ่งใด ๆ ที่คู่ความอ้างให้ศาลตรวจดูเพื่อประโยชน์แก่คดีของตน ในคดีภาษีอากรนั้นไม่มีข้อพิพาทที่จะต้องอ้างพยานวัตถุ^{๑๐}

^๙ คณิต ๗ นคร, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, หน้า 130.

^{๑๐} ชวลิต หงส์กล, การดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากร, หน้า 20.



4) การฟ้องร้องคดีความผิดฐานหลักเลียงภาษีอากร

ความผิดฐานหลักเลียงภาษีอากรเป็นความผิดที่รัฐเป็นผู้เสียหาย ซึ่งการฟ้องร้องคดีดังกล่าวตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแล้ว พนักงานอัยการเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ฟ้องร้องคดี ซึ่งในปัจจุบัน คดีอาญาทางภาษีอากรนี้จะดำเนินการฟ้องร้อง โดยกองคดีเศรษฐกิจและทรัพย์สิน ซึ่งเป็นหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นโดยคำสั่ง กรมอัยการ ที่ 224/2530 ลงวันที่ 28 ธันวาคม 2530 อาศัยอำนาจความในมาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติพนักงานอัยการ พุทธศักราช 2498 มีฐานะเป็นกองย่อยในกองคดีอาญา มีหน้าที่รับผิดชอบการดำเนินคดีความผิดเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร กฎหมายศุลกากร ความผิดเกี่ยวกับการเงิน ความผิดเกี่ยวกับป่าไม้และเหมืองแร่ ปิโตรเลียม เป็นต้น

5) การพิสูจน์ความผิดฐานหลักเลียงภาษีอากร

การพิสูจน์ข้อเท็จจริงใดที่คู่ความกล่าวอ้างในการดำเนินคดีอาญานั้น ต้องอาศัยพยานหลักฐาน ซึ่งในการดำเนินคดีส่วนมากแล้วจะมีคู่ความสองฝ่ายคือโจทก์และจำเลย โดยทั้งโจทก์และจำเลยต่างก็จะกล่าวอ้างข้อเท็จจริงต่าง ๆ มาในคำฟ้องและคำให้การ เพื่อสนับสนุนข้อกล่าวหาและข้อแก้ของตน ข้อเท็จจริงต่าง ๆ เหล่านี้ย่อมจะตรงกันบ้างและขัดแย้งกันบ้าง ฉะนั้นคู่ความแต่ละฝ่ายจึงมีความจำเป็นที่จะต้องหาทางพิสูจน์ข้อกล่าวอ้างของตนให้ศาลเชื่อ

การที่ศาลจะเชื่อในข้อกล่าวอ้างใด ก็ต้องปรากฏว่าข้อกล่าวอ้างนั้นเป็นความจริงซึ่งการที่ศาลจะทราบความจริงในข้อเท็จจริงอันใดอันหนึ่งนั้นมิใช่การอยู่ 3 ประการคือ

- 1) ศาลทราบความจริงโดยตรวจสอบวัตถุที่เป็นพยานหลักฐานด้วยตนเอง
- 2) ศาลทราบความจริงโดยค้นคว้าหาเหตุผล คือ เมื่อความจริงนั้นศาลไม่อาจที่จะทราบได้โดยตรง ศาลก็อาจจะทราบได้โดยวิธีค้นคว้าหาเหตุผล โดยอาศัยข้อเท็จจริง ซึ่งประจักษ์แจ้ง หรือรับรองกันอยู่แล้วเป็นเครื่องวินิจฉัยเล็งไปถึงข้อเท็จจริงที่โต้แย้งกัน การทราบความจริงโดยวิธีนี้เป็นการคาดหมายโดยอาศัยเค้าเงื่อนบางอย่าง ซึ่งการฟังข้อเท็จจริงโดยอาศัยเค้าเงื่อนนี้เป็นสิ่งยุ่งยากและลำบาก เพราะต้องให้การสันนิษฐานว่าความจริงเป็นอยู่อย่างไร ซึ่งความคิดเห็นของบุคคลย่อมผิดแผกแตกต่างกันได้ในการที่จะเชื่อไปในทางใดทางหนึ่ง ฉะนั้นพยานที่คู่ความนำมาแสดงหรือให้ความรู้ได้เพียงให้ทราบ

เค้าเงื่อน จึงจัดเป็นพยานประพจน์เหตุแวดล้อมกรณี หรือพยานโดยอ้อม ซึ่งต่างจากพยานโดยตรงซึ่งช่วยให้ศาลล่วงรู้ความจริงได้จากถ้อยคำหรือความที่ปรากฏของพยานนั่นเอง โดยตรง

3) ศาลทราบความจริงโดยมีบุคคลอื่นยืนยันรับรอง วิธีนี้คือ เมื่อข้อเท็จจริงที่ได้เถียงกันนั้นมีได้มีหลักฐานเป็นวัตถุ หรือไม่มีเค้าเงื่อนอันใด ซึ่งเป็นการพินิจที่ศาลจะทราบความจริงได้เอง โดยการตรวจสอบโดยตรงหรือไม่มีทางที่จะหาเหตุผลโดยอาศัยเค้าเงื่อนเพื่อสันนิษฐานความจริง ในกรณีเช่นนี้ ศาลอยู่ในบังคับแห่งความจำเป็นที่จะต้องฟังคำยืนยันรับรองของบุคคลใด ๆ ที่มาให้การต่อศาลสำหรับข้อความจริงนั้น¹¹

สำหรับการค้นคว้าความจริงเพื่อพิสูจน์ความผิดของผู้ถูกกล่าวหา นั้นเป็นไปตามระบบการค้นคว้าข้อเท็จจริงในทางคดี ซึ่งอาจแบ่งได้เป็น 2 ระบบ คือ ระบบไต่สวน (Inquisitorial System) หรือระบบกล่าวหา (Accusatorial System) หรือระบบผสม (Mixed System) สำหรับประเทศไทยนั้น นักนิติศาสตร์ส่วนใหญ่เห็นว่าระบบการค้นคว้าข้อเท็จจริงในทางคดีเป็นระบบกล่าวหา แต่ก็มีนักนิติศาสตร์บางท่านเห็นว่า¹² ระบบการค้นคว้าข้อเท็จจริงในทางคดีน่าจะเป็นระบบผสม (Mixed System) ระหว่างระบบไต่สวน (Inquisitorial System) และระบบกล่าวหา (Accusatorial System) โดยมีเนื้อหาออกไปทางระบบไต่สวน แต่อย่างไรก็ตาม เพื่อคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนให้ได้มาซึ่งความเสมอภาคกันตามกฎหมาย จึงมีการนำเอาหลักนิติธรรม (The Rule of Law) มาเป็นหลักใหญ่ในกฎหมายเพื่อประกันสิทธิและเสรีภาพของประชาชน กล่าวคือ บุคคลจะต้องรับโทษทางอาญา ต่อเมื่อกระทำการอันกฎหมายซึ่งใช้อยู่ในเวลาก่อทำนั้น เป็นความผิดและกำหนดโทษและให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ต้องหาหรือจำเลยเป็นผู้บริสุทธิ์ จนกว่าจะพิสูจน์ได้ว่าเป็นผู้กระทำผิด ด้วยเหตุนี้ ผู้ที่กล่าวหาว่าบุคคลใดกระทำความผิดนั้นจะต้องมีหน้าที่พิสูจน์ให้ได้ตามที่กล่าวหา ซึ่งบทบัญญัติต่าง ๆ ของกฎหมายก็ได้บัญญัติให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์นี้ แต่ในบางกรณีก็เป็นการยากที่จะให้ฝ่ายที่กล่าวหาพิสูจน์ข้อเท็จจริงได้ จึงเป็น

¹¹ แอล คูปลาตร์ และวิจิตร ลุลิตานนท์, กฎหมายลักษณะพยานและจิตวิทยา (พระนคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2477), หน้า 7-8.

¹² ชวลีศ โสภณวัต, "กฎหมายลักษณะพยานของไทยเป็นกฎหมายในระบบกล่าวหาจริงหรือ," คณาพาหะ 27 (พฤศจิกายน-ธันวาคม 2524), หน้า 38-41.

การจำเป็นที่จะต้องผ่อนคลายภาระของฝ่ายกล่าวหาลงบ้าง โดยมีการผลักระการพิสูจน์ให้ กับฝ่ายที่ถูกกล่าวหา ซึ่งกล่าวได้ว่าเป็นการผสมระหว่างระบบกล่าวหาและระบบไต่สวน ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความยุติธรรมภายใต้กฎหมาย

ในคดีอาญานั้น โจทก์จะเป็นฝ่ายกล่าวอ้างว่ามีการกระทำผิดอาญาขึ้นและ จำเลยเป็นผู้กระทำ ดังนั้นถ้าจำเลยให้การปฏิเสธหรือไม่ให้การใด ๆ เลย โจทก์ก็จะต้องมี หน้าที่นำสืบไปทุกประเด็น ทั้งองค์ประกอบภายนอกและองค์ประกอบภายในของความผิดนั้น ๆ แต่ถ้าข้อสันนิษฐานตามกฎหมายว่า จำเลยกระทำความผิดหรือมีข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบ ความผิดเกิดขึ้น ดังนั้นโจทก์เพียงแต่พิสูจน์ข้อเท็จจริงอันเป็นเงื่อนไขแห่งการสันนิษฐานก็ เพียงพอที่จะฟังได้ว่าจำเลยกระทำความผิด หรือมีข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบเกิดขึ้น

สำหรับการพิสูจน์ความผิดฐานหลักเสียงภาษีอากรนั้น โจทก์ก็มีหน้าที่ที่จะ ต้องพิสูจน์ความผิดของจำเลยในทุกประเด็นทั้งองค์ประกอบภายนอกและองค์ประกอบภายใน ของความผิด ตามที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร รวมทั้งโจทก์จะต้องทำ การรวบรวมหลักฐานเกี่ยวกับการกระทำความผิด และข้อเท็จจริงแวดล้อมต่าง ๆ ด้วยวิธี การต่าง ๆ ให้ได้มากที่สุด เพื่อจะได้พิสูจน์หักล้างข้อแก้ตัวของผู้กระทำความผิดให้ศาลได้ เชื่อโดยปราศจากความสงสัยว่าจำเลยได้กระทำความผิดโดยมีเจตนาเพื่อการหลีกเลี่ยงการ เสียภาษีอากร อันเป็นความผิดและมีบทลงโทษตามกฎหมาย

ในส่วนของ การพิสูจน์ความผิดของผู้กระทำความผิดจากการศึกษากฎหมาย ต่างประเทศ พบว่าในประเทศสหรัฐอเมริกา จะมีวิธีในการพิสูจน์ความผิดอยู่ 2 วิธีคือ¹³

1. วิธีการพิสูจน์โดยตรง (Direct Method of Proof)
2. วิธีการพิสูจน์โดยทางอ้อม (Indirect Method of Proof)

การใช้วิธีการพิสูจน์โดยตรงสำหรับกรณีความผิดเกี่ยวกับภาษีนั้นเป็นการ ที่เจ้าหน้าที่ของรัฐสามารถใช้แบบแสดงรายการการเสียภาษีที่ได้พบว่ามีข้อผิดพลาดอย่าง ชัดเจนมาเป็นพยานหลักฐานเพื่อบ่งชี้ความผิดหลักเสียงการเสียภาษีอากร โดยไม่ ต้องแสวงหาพยานหลักฐานแวดล้อมอื่น ๆ อีก แต่สำหรับวิธีการพิสูจน์โดยทางอ้อมนั้นจะเป็น การที่นำพยานหลักฐานอื่น ๆ มาพิจารณาประกอบเพื่อบ่งชี้ความผิดหลักเสียง

¹³Robert S.Fink, "Tax Fraud, Audits, Investigations, Procedures," Matthew and Bender & Co., 1992, Chapter 17.03, P.1-2.

การเสียภาษีอาจด้วยวิธีพิสูจน์ถึงมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้มา พิสูจน์แหล่งที่มาของเงินฝากธนาคาร หรือการใช้จ่ายต่าง ๆ ของผู้กระทำความผิดว่า เงินที่ได้มาหรือทรัพย์สินต่าง ๆ ที่มีอยู่นั้น ได้มีการเสียภาษีหรือไม่ โดยส่วนใหญ่แล้วการใช้วิธีการพิสูจน์โดยทางอ้อมของความผิดเกี่ยวกับภาษีนั้น รัฐบาลมักจะใช้กับกรณีที่รัฐบาลต้องการจะดำเนินการทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิดที่ประกอบอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ การค้ายาเสพติด หรือองค์กรอาชญากรรมที่เป็นการประกอบอาชญากรรมเป็นกระบวนการ (Gangsters)¹⁴ และมีรายได้จากการทำผิดกฎหมาย เช่น มีรายได้จากการค้ายาเสพติด รายได้จากการพนัน รายได้จากการค้าหึงบริการ เป็นต้น ซึ่งผู้กระทำความผิดส่วนใหญ่มักจะเป็นผู้มีอิทธิพลและมีเงินสดหมุนเวียนอยู่ในความครอบครองมาก แต่รัฐบาลไม่สามารถที่จะดำเนินคดีในทางอาญาแก่ผู้ประกอบอาชญากรรมเหล่านี้ได้โดยตรง การใช้มาตรการทางภาษีจึงเป็นเสมือนทางเลือกหนึ่ง ที่รัฐบาลสามารถนำมาใช้เพื่อดำเนินคดีในทางอาญาแก่ผู้ประกอบอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ หรือองค์กรอาชญากรรมได้อย่างเป็นผลสำเร็จ กรณีคดีของ Al Capone เป็นตัวอย่างหนึ่ง ผู้ซึ่งเป็นนักค้ายาเสพติดรายใหญ่ที่มีอิทธิพลมาก รัฐบาลได้นำมาตรการทางภาษีมาใช้บังคับด้วยการพิสูจน์ว่าเงินฝากในธนาคารของ Al Capone นั้นไม่ได้มีการเสียภาษี อันเป็นการดำเนินการด้วยวิธีการพิสูจน์โดยทางอ้อม (Indirect Method of Proof) และทำให้รัฐบาลสามารถดำเนินการจับกุม Al Capone เพื่อดำเนินคดีในทางอาญาได้ในความผิดฐานหลีกเลี่ยงการเสียภาษี (Tax evasion) อันเป็นความผิดตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ เป็นต้น

จากที่ได้กล่าวมาแล้วในบทนี้ เมื่อมีการกระทำความผิดเกิดขึ้น ผู้นั้นจะต้องรับผิดชอบตามที่ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติโทษไว้ เพื่อเป็นการชดเชยและทดแทนที่ผู้นั้นได้เอาเปรียบกับผู้อื่นที่สุจริตและเพื่อเป็นการยับยั้งหรือป้องกันมิให้ผู้อื่นกระทำความผิดอีก ดังนั้นการดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีจึงมีความสำคัญมาก แต่ปัจจุบันพบว่ากรมสรรพากรได้ใช้มาตรการทางบริหารหรือมาตรการทางแพ่งลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีเพื่อให้รัฐได้รับเงินค่าภาษีคืนพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ซึ่งการใช้วิธีการดังกล่าวไม่ใช่เป็นวิธีการลงโทษที่ถูกต้อง เพราะหากผู้บังคับใช้กฎหมายไม่ดำเนินการหรือใช้มาตรการทางอาญาให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการลงโทษทางอาญาแล้ว นอกจากจะทำให้ผู้กระทำความผิด

¹⁴ Ibid, Chepter 5.04, P.22.

หลักเล็งภาษีอากรไม่เกรงกลัวกฎหมายและกระทำความผิดมากขึ้น และยังก่อให้เกิดความ
ไม่เป็นธรรมในระหว่างผู้เสีภาษีอากรด้วยกัน

แต่อย่างไรก็ตาม การที่ผู้บังคับใช้กฎหมายไม่ดำเนินการทางอาญาหรือไม่ใช้
มาตรการลงโทษทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิด อาจเป็นเพราะวิธีการดำเนินคดีอาญาตาม
ประมวลรัษฎากรมีความแตกต่างจากการดำเนินคดีอาญาทั่วไปซึ่งอาจไม่เอื้ออำนวยให้การ
ดำเนินคดีเพื่อลงโทษทางอาญาเป็นไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งในบทต่อไปผู้เขียนจะชี้ให้เห็น
ถึงปัญหาของการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีที่ประสบอยู่ในปัจจุบัน



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย