

การเพิ่มอำนาจหน้าที่ให้กับเจ้าพนักงานในหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรในการดำเนินคดีอาญา :

กรณีศึกษาอำนาจฟ้องและดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษอาญา

นางสาวศิริดา อรุณชัยภิมรมย์

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2563

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

A critical analysis on the increment of power of the tax collecting officer in pursuing

a criminal proceeding : case study on the power to prosecute and taxation crime

Miss Sirada Aroonchairom

An Individual Study Research Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2020

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อเอกัตศึกษา	การเพิ่มอำนาจหน้าที่ให้กับเจ้าพนักงานในหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรในการ
นินิต	ดำเนินคดีอาญา : กรณีศึกษาอำนาจฟ้องและดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษอาญา
สาขาวิชา	ศรดา อรุณชัยภรรมย์
อาจารย์ที่ปรึกษา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
	ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ธีรคุปต์

บทคัดย่อ

เนื่องจากการดำเนินคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรของประเทศไทยในปัจจุบันนั้น ไม่มีกฎหมายวิธีพิจารณาความเป็นบทบัญญัติเฉพาะ กระบวนการทางอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรจึงเป็นไปตามบทบัญญัติกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาทั่วไป ทำให้เจ้าพนักงานในหน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือกรมสรรพากรต้องส่งเรื่องพร้อมด้วยบันทึกข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานต่าง ๆ ไปให้พนักงานสอบสวนทำการสอบสวน และพนักงานสอบสวนจึงส่งสำนวนพร้อมทั้งความเห็นให้พนักงานอัยการพิจารณาและทำคำสั่งฟ้องคดีต่อไป ซึ่งไม่เพียงแต่ทำให้เกิดความล่าช้า แต่ยังทำให้กระบวนการดำเนินคดีอาญาทางภาษีอากรขาดประสิทธิภาพอีกด้วย

จากการศึกษาพบว่า จึงควรแก้ไขกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร โดยการเพิ่มอำนาจฟ้องแก่เจ้าหน้าที่สรรพากร เพื่อให้เจ้าหน้าที่สรรพากรสามารถดำเนินคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรได้


..... อาจารย์ที่ปรึกษา

(ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ธีรคุปต์)

..... ศรดา อรุณชัยภรรมย์ นินิต

(นางสาวศรดา อรุณชัยภรรมย์)

Individual Study A critical analysis on the increment of power of the tax collecting officer in pursuing a criminal proceeding : case study on the power to prosecute and taxation crime

Researcher Sirada Aroonchairom


Field of Study Finance and Tax Laws

Advisor Professor Dr. Paul Thirakhupt

Abstract

Due to the lack of specific procedural law, criminal procedure related to taxation follows the general criminal procedural law. Thus the tax officer has to refer the case to the inquiry officer and the prosecutor, which not only causes delay but also inefficiency in the procedure.

From the study, it is suggested that the criminal procedural law should be amended to allow the tax officer to prosecute.


..... Advisor
(Professor Dr. Paul Thirakhupt)


..... Researcher
(Ms. Sirada Aroonchairom)

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานับนี้สำเร็จลุล่วงมาได้ก็ด้วยความเมตตาของท่านศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล อธิวิเศษ ที่กรุณา
รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา และสละเวลาอันมีค่าในการให้คำปรึกษาและคำชี้แนะในแนวความคิดที่ถูกต้องอันเป็น
ประโยชน์อย่างมาก ซึ่งทำให้ผู้เขียนมีความรู้ ความเข้าใจในปัญหาที่ทำการวิจัยมากยิ่งขึ้น ผู้เขียนจึงกราบ
ขอบพระคุณท่านอาจารย์เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้

ขอกราบขอบพระคุณท่านสุรพันธ์ กิจพ่อคำ รองอธิบดีอัยการ สำนักงานคดีปราบปรามการทุจริต
สำนักงานอัยการสูงสุด และรองศาสตราจารย์ภาณินี กิจพ่อคำ เป็นอย่างสูงที่ได้มอบข้อเสนอแนะและข้อคิดเห็น
ต่าง ๆ ที่เป็นประโยชน์แก่การเขียนเอกัตศึกษานับนี้ และเอกัตศึกษานับนี้จะสำเร็จไม่ได้เลย หากไม่ได้รับความ
ช่วยเหลือจากท่านเจษฎา อรุณชัยภิมย์ อธิบดีอัยการ สำนักงานคดีอาญา สำนักงานอัยการสูงสุด ที่คอยช่วย
ประสานงานกับสำนักงานอัยการ ทั้งยังให้ความรู้ คำแนะนำและกำลังใจแก่ผู้เขียน

ขอกราบขอบพระคุณท่านภคิน ไพศาลธีรเดช อัยการจังหวัดประจำสำนักงานอัยการสูงสุด สำนักงาน
อัยการพิเศษฝ่ายคดีเศรษฐกิจและทรัพยากร 3 สำนักงานอัยการสูงสุด ผู้ให้ข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินคดีอาญาทาง
ภาษี ทั้งให้ข้อสังเกต และข้อคิดเห็นที่เป็นประโยชน์ รวมทั้งเจ้าหน้าที่ธุรการกองเศรษฐกิจและทรัพยากร 2 ของ
สำนักงานอัยการสูงสุด อาคารรัชดาภิเษก ที่คอยช่วยเหลือ ให้คำแนะนำในการสืบค้นข้อมูลเกี่ยวกับสำนวน
คดีอาญาที่มีโทษทางภาษี และเจ้าหน้าที่นิติกรกองสืบสวนและคดี กรมสรรพากร ผู้ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในด้าน
กฎระเบียบในการดำเนินคดีอาญาทางภาษีของกรมสรรพากร

ขอขอบพระคุณคณาจารย์ เจ้าหน้าที่ และเพื่อนนิสิตสาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร ที่ช่วยเหลือ
และให้กำลังใจผู้เขียนมาตลอดระยะเวลาสองปี ตลอดจนขอขอบคุณกลุ่มเพื่อนสนิท ภาควิชานิติศาสตร์ รุ่น 10
มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ ของผู้เขียน ที่คอยให้กำลังใจและให้ความช่วยเหลือในทุก ๆ ด้านด้วยดีมาตลอด

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณบิดามารดา ผู้บังเกิดเกล้าของผู้เขียนที่ได้ส่งเสริมและสนับสนุน
ผู้เขียนจนผู้เขียนสำเร็จการศึกษาเป็นนิติศาสตรมหาบัณฑิตในวันนี้ และรวมถึงพี่น้องสมาชิกในครอบครัวของ
ผู้เขียนที่ให้กำลังใจผู้เขียนเสมอมา แต่หากเอกัตศึกษานับนี้มีข้อบกพร่องหรือผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขออ้อม
รับความบกพร่องไว้แต่เพียงผู้เดียวทุกประการ

นางสาวศิริดา อรุณชัยภิมย์

สารบัญ

เรื่อง	หน้า
บทคัดย่อ.....ค	ค
Abstract ง	ง
กิตติกรรมประกาศ..... จ	จ
สารบัญตาราง ฉ	ฉ
บทที่ 1 บทนำ..... 1	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา..... 1	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา..... 5	5
1.3 ขอบเขตการศึกษา..... 5	5
1.4 สมมุติฐาน 6	6
1.5 วิธีการศึกษาวิจัย 6	6
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ 6	6
บทที่ 2 การดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับโทษทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร..... 7	7
2.1 หลักการดำเนินคดีอาญาทั่วไปตามกฎหมายไทย 7	7
2.1.1 ผู้มีอำนาจฟ้องคดีอาญา 7	7
2.1.2 ขั้นตอนการดำเนินคดีอาญาทั่วไปตามกฎหมายไทย 9	9
2.2 แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการคดีอาญาเกี่ยวกับโทษทางภาษีอากร 13	13
2.2.1 ความหมายของคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา..... 13	13
2.2.2 ความแตกต่างของคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญากับคดีอาญาทั่วไป 14	14
2.2.3 ลักษณะความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากร 16	16
2.3 แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษเกี่ยวกับภาษีอากร..... 17	17

2.3.1	หลักการตรวจสอบถ่วงดุลแห่งอำนาจ	17
2.3.2	หลักการสังคมของพนักงานอัยการ.....	17
2.3.3	หลักการทบทวนดุลพินิจ.....	18
2.4	ขั้นตอนและวิธีการในการดำเนินคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาตามกฎหมายไทย	19
2.4.1	การเปรียบเทียบคดีตามประมวลรัษฎากร	19
2.4.2	การสอบสวนคดีตามประมวลรัษฎากร	25
2.4.3	การสังคมของพนักงานอัยการ.....	26
บทที่ 3	การดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับโทษทางอาชญากรรมในต่างประเทศ	31
3.1	สหราชอาณาจักร	32
3.1.1	ระบบจัดเก็บอาชญากรรมสหราชอาณาจักร	32
3.1.2	ลักษณะความผิดทางอาญาที่เกี่ยวกับอาชญากรรม	34
3.1.3	หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษทางอาชญากรรม	36
3.1.4	อำนาจในการฟ้องคดีอาญาที่มีโทษทางอาชญากรรม.....	38
3.2	ประเทศออสเตรเลีย	39
3.2.1	ระบบจัดเก็บอาชญากรรมของประเทศออสเตรเลีย.....	40
3.2.2	ลักษณะความผิดทางอาญาที่เกี่ยวกับอาชญากรรม	40
3.2.3	หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษทางอาชญากรรม	42
3.2.4	อำนาจในการฟ้องคดีอาญาที่มีโทษทางอาชญากรรม.....	44
บทที่ 4	ปัญหาการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับโทษทางอาชญากรรมตามประมวลรัษฎากรของอัยการ	48
4.1	ปัญหาอำนาจฟ้องคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญา.....	48
4.1.1	ปัญหาความล่าช้าและซ้ำซ้อนในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีอาชญากรรม	49
4.1.2	ปัญหาการวางรูปคดีและประสิทธิภาพในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีอาชญากรรม	57
4.2	ปัญหาอำนาจความเห็นแย้งคำสั่งไม่ฟ้องของพนักงานอัยการ.....	60

บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	63
5.1 บทสรุป.....	63
5.2 ข้อเสนอแนะ	65
บรรณานุกรม	67
ภาษาไทย.....	67
ภาษาอังกฤษ.....	69
ภาคผนวก	71
ภาคผนวก ก	72
ภาคผนวก ข	95

สารบัญตาราง

ตาราง	หน้า
ตารางที่ 1 ข้อมูลสถิติในการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษทางภาคีอากร.....	49
ตารางที่ 2 ระยะเวลาเฉลี่ยในการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษทางภาคีอากร	54

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

เนื่องจากในสมัยก่อนภาระหน้าที่ของรัฐบาลถูกจำกัดอยู่เพียงเฉพาะแต่หน้าที่การรักษาความสงบภายในประเทศจากการรุกรานของศัตรูภายนอกประเทศเท่านั้น แต่ปัจจุบันโลกได้เปลี่ยนแปลงไปสู่สมัยแห่งเทคโนโลยี¹ ภารกิจสำคัญของรัฐบาลในยุคปัจจุบันจึงคือ การบริหารประเทศ ซึ่งในการบริหารประเทศนั้น รัฐบาลต้องใช้จ่ายเงินเป็นจำนวนมากเพื่อให้บรรลุเป้าหมายดังกล่าว รัฐบาลจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องมีการรับหรือรายได้² ซึ่งภาษีอากรนั้นถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของภาครัฐ โดยรัฐมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อหารายได้ให้เพียงพอต่อการใช้ในกิจการด้านต่าง ๆ³ โดยรัฐมอบหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรให้แก่องค์กรฝ่ายปกครอง ได้แก่ กรมสรรพากร กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้เป็นผู้มีอำนาจทางปกครองในการจัดเก็บและบริหารภาษี โดยทางฝ่ายภาครัฐไม่มีภาระผูกพันที่จะต้องตอบแทนผู้เสียภาษีอากรนั้นโดยตรง⁴ จะมีก็เพียงแต่หน้าที่นำภาษีอากรนั้นไปใช้ในการบริหารประเทศหรือเพื่อสาธารณประโยชน์เท่านั้น⁵ จึงอาจกล่าวได้ว่า ภาษีอากรคือสิ่งที่รัฐบังคับเก็บจากประชาชน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรจึงควรอยู่ภายใต้หลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith กล่าวคือ มีความเป็นธรรม ความแน่นอน ความเป็นกลาง และความประหยัด และภายใต้หลักการของกฎหมายภาษีอากรในปัจจุบัน ได้แก่ หลักการยอมรับ หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ หลักการทำรายได้ และหลักการยืดหยุ่น⁶

นอกจากนี้กฎหมายเกี่ยวกับภาษีทั้งหลาย อันได้แก่ ประมวลรัษฎากร กฎหมายภาษีศุลกากร กฎหมายภาษีสรรพสามิต และภาษีทรัพย์สินต่าง ๆ ยังกำหนดให้บุคคลบางกลุ่มที่อยู่ในขอบข่ายตามแต่กฎหมายนั้นกำหนด

¹ ปรีดา นาคเนาวิม, เศรษฐศาสตร์ภาษีอากร 1, พิมพ์ครั้งที่ 6. (กรุงเทพฯ : แสงจันทร์การพิมพ์, 2531), หน้า 7.

² ซัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 9, (กรุงเทพฯ : บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด, 2541), หน้า 9.

³ อรัญ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์บริษัทอมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2548), หน้า 22-23.

⁴ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), หน้า 174.

⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 135.

⁶ ศุภลักษณ์ พิณภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพฯ : บริษัท ที. เค. เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2556), หน้า 54-57.

มีความรับผิดชอบทางภาษี ประกอบกับมาตรา 50 (9) แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560⁷ กำหนดให้ปวงชนชาวไทยมีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย ก่อให้เกิดลักษณะพิเศษของกฎหมายภาษีอากร คือ สภาพบังคับทางภาษีอากร (Tax Law Enforcement) ทำให้บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายนั้น มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตาม และหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดย่อมต้องได้รับโทษจากการกระทำที่ฝ่าฝืนนั้น ด้วยเหตุนี้เองกฎหมายภาษีอากรทุกฉบับจึงมีการกำหนดโทษทางภาษีอากรเป็นสาระสำคัญในโครงสร้างของกฎหมายภาษีอากรนั้น ๆ⁸ เช่น หมวด 2 ส่วน 3 แห่งประมวลรัษฎากร ที่บัญญัติเกี่ยวกับบทกำหนดโทษ เป็นต้น โดยความรับผิดหรือโทษตามกฎหมายภาษีอากรนั้นมีทั้งโทษทางแพ่ง (Civil Penalties) ที่ปรากฏในรูปแบบของการชำระเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม และโทษทางอาญา (Criminal Penalties)⁹ ที่ปรากฏในรูปแบบของการลงโทษจำคุกและหรือโทษปรับ

แม้กฎหมายภาษีอากรต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติศุลกากร พระราชบัญญัติสรรพสามิต เป็นต้น จะมีการบัญญัติความรับผิดทางอาญาหรือโทษทางอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรไว้ก็ตาม แต่อย่างไรก็ดี การกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นยังคงมีความแตกต่างจากการกระทำความผิดอาญาทั่วไปอยู่ในสาระสำคัญ โดยคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญานั้นเป็นคดีอาญาทางเศรษฐกิจ (Economic Crime)

⁷ มาตรา 50 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 “บุคคลมีหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(1) พิทักษ์รักษาไว้ซึ่งชาติ ศาสนา พระมหากษัตริย์ และการปกครองระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข
(2) ป้องกันประเทศ พิทักษ์รักษาเกียรติภูมิ ผลประโยชน์ของชาติ และสาธารณสมบัติของแผ่นดินรวมทั้งให้ความร่วมมือในการป้องกันและบรรเทาสาธารณภัย

(3) ปฏิบัติตามกฎหมายอย่างเคร่งครัด

(4) เข้ารับการศึกษอบรมในการศึกษาภาคบังคับ

(5) รับราชการทหารตามที่กฎหมายบัญญัติ

(6) เคารพและไม่ละเมิดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลอื่น และไม่กระทำการใดที่อาจก่อให้เกิดความแตกแยกหรือเกลียดชังในสังคม

(7) ไปใช้สิทธิเลือกตั้งหรือลงประชามติอย่างอิสระโดยคำนึงถึงประโยชน์ส่วนรวมของประเทศเป็นสำคัญ

(8) ร่วมมือและสนับสนุนการอนุรักษ์และคุ้มครองสิ่งแวดล้อม ทรัพยากรธรรมชาติ ความหลากหลายทางชีวภาพ รวมทั้งมรดกทางวัฒนธรรม

(9) เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ

(10) ไม่ร่วมมือหรือสนับสนุนการทุจริตและประพฤติมิชอบทุกรูปแบบ”

⁸ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2545), หน้า 2. อ้างถึงใน ธรรมิกา คุณตะโย, ปัญหาการดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร [ออนไลน์], 12 ตุลาคม 2563. แหล่งที่มา http://www.lawgrad.ru.ac.th/AbstractsFile/6012011008/1573110080212cf5df284f8c5871b703e241fa7837_abstract.pdf

⁹ ปิยะธิดา ไชยมงคล, “คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), หน้า 1-2.

หรืออาชญากรรมคอเชิ้ตขาว (White-Collar Crime) ¹⁰ กล่าวคือ การกระทำความผิดมุ่งเน้นที่ตัวทรัพย์สินเป็นหลัก โดยอาศัยความรู้และความเชี่ยวชาญด้านภาษีเพื่อหนีภาษีหรือฉ้อโกงทางภาษี เป็นต้น¹¹ จึงกล่าวได้ว่า โดยสภาพของความผิดเกี่ยวกับภาษี ไม่ได้เป็นความผิดด้วยตัวเอง แต่กฎหมายบัญญัติให้เป็นความผิด (Mala prohibita)¹² เพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเจาะจงในเรื่องหน้าที่ในการเสียภาษี ความรับผิดในหนี้ค่าภาษีอากร และกำหนดบทลงโทษสำหรับการเลี่ยงภาษีอากร¹³ ซึ่งแตกต่างจากคดีอาญาทั่วไปหรือความผิดด้วยตัวเอง (Mala in se) ที่มุ่งเน้นการกระทำความผิดต่อร่างกาย¹⁴

ในส่วนของการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษเกี่ยวกับภาษีอากรในประเทศไทยนั้น หน่วยงานจัดเก็บภาษี (Administration Function) จะมีบทบาทในการใช้อำนาจกึ่งตุลาการ (Quasi-Judicial Function) โดยทำการเปรียบเทียบคดีกับผู้กระทำความผิด และยุติการฟ้องร้องดำเนินคดีได้ในชั้นฝ่ายบริหารตามกฎหมายภาษีนั้น ๆ อันทำให้ไม่ต้องนำคดีเข้าสู่กระบวนการพิจารณาในชั้นศาลได้¹⁵ แต่ถ้าหากผู้กระทำความผิดประสงค์จะสู้คดีในชั้นศาล กล่าวคือ ไม่ยอมระงับคดีในชั้นฝ่ายปกครองก็จะต้องดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณาความอาญา แต่เนื่องจากการดำเนินคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีนั้นไม่มีกฎหมายวิธีสบัญญัติเฉพาะ จึงต้องนำกฎหมายประมวลวิธีพิจารณาความอาญามาใช้กับการดำเนินคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรด้วย โดยเริ่มตั้งแต่หน่วยงานจัดเก็บภาษีต้องส่งตัวผู้กระทำความผิดพร้อมด้วยบันทึกข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานต่าง ๆ ไปให้พนักงานสอบสวนตามกฎหมายทำการสอบสวน ซึ่งการสอบสวนจะสมบูรณ์เมื่อเป็นการสอบสวนโดยพนักงานสอบสวนผู้มีอำนาจ

¹⁰ Edwin H. Sutherland เป็นผู้ที่ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับอาชญากรรมคอเชิ้ตขาว (White-Collar Crime) ได้ให้คำนิยามของอาชญากรรมคอเชิ้ตขาวไว้ว่า “การกระทำความผิดโดยบุคคลที่มีผู้นับหน้าถือตามีสถานภาพทางเศรษฐกิจ และสังคมได้อาศัยตำแหน่ง อำนาจหน้าที่การงานเป็นช่องทางในการกระทำความผิด โดยความผิดดังกล่าวนี้จะส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ” อ้างถึงใน นิชนันท์ อิศรางกูร ณ อยุธยา และปิยะนุช โปตะวงษ์, อาชญากรรมทางเศรษฐกิจและการลงโทษทางอาญาที่เหมาะสม : ศึกษากรณีการฉ้อโกงประชาชน[ออนไลน์], 12 ตุลาคม 2563. แหล่งที่มา <https://grad.dpu.ac.th/upload/content/files/year8-1/8060.pdf>

¹¹ เลิศสิน สุวรรณปทุมเลิศ, “อำนาจการสอบสวนของเจ้าพนักงานสรรพากรในความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2547), หน้า 1.

¹² อรรถชัย วงศ์อุดมมงคล, “การใช้มาตรการอื่นแทนโทษทางอาญา : ศึกษาเฉพาะกรณีความผิดบางประการ,” (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2549), หน้า 16.

¹³ ธรรมิกา คุณตะโย, ปัญหาการดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร [ออนไลน์], 12 ตุลาคม 2563. แหล่งที่มา http://www.lawgrad.ru.ac.th/AbstractsFile/6012011008/1573110080212cf5df284f8c5871b703e241fa7837_abstract.pdf

¹⁴ เลิศสิน สุวรรณปทุมเลิศ, “อำนาจการสอบสวนของเจ้าพนักงานสรรพากรในความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร,” หน้า 1.

¹⁵ ภาวนา งามสุทธิ, “การเปรียบเทียบการฟ้องร้องตามกฎหมายตุลาการ กรณีกระทำความผิดตามกฎหมายตุลาการและกฎหมายอื่น (1),” วารสารภายในเขตปลอดอากรท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ 7, ฉบับที่ 42 (2556) : 5.

สอบสวนตามที่กฎหมายตามมาตรา 120 แห่งประมวลวิธีพิจารณาความอาญา เพื่อส่งให้พนักงานอัยการพิจารณาสำนวนและทำคำสั่งฟ้องคดีต่อไป¹⁶

อย่างไรก็ตาม การฟ้องคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาของพนักงานอัยการยังคงมีประเด็นปัญหาอยู่เนื่องจากความผิดเกี่ยวกับภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาเป็นความผิดที่รัฐเป็นผู้เสียหาย ดังนั้น พนักงานอัยการเท่านั้นจึงเป็นผู้มีอำนาจใช้ดุลพินิจที่จะพิจารณาและคำสั่งฟ้องหรือคำสั่งไม่ฟ้องคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาดังกล่าวตามประมวลวิธีพิจารณาความอาญา โดยในปัจจุบันคดีอาญาเกี่ยวกับภาชีอากรนี้จะดำเนินการฟ้องร้องโดยสำนักงานคดีเศรษฐกิจและทรัพยากร¹⁷ ซึ่งการกำหนดให้พนักงานอัยการเป็นผู้มีอำนาจใช้ดุลพินิจฟ้องร้องคดีแต่เพียงผู้เดียวนั้นย่อมเป็นการจำกัดอำนาจในการฟ้องร้องมากเกินไป เนื่องจากหลักสำคัญในการดำเนินคดีภาชีอากร คือ ความรวดเร็ว การให้พนักงานอัยการเป็นผู้ใช้ดุลพินิจในการฟ้องคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญา ย่อมทำให้เกิดความล่าช้า เพราะต้องรอหน่วยจัดเก็บภาชีรวบรวมพยานหลักฐานและส่งให้พนักงานสอบสวนพิจารณาอีกทอดหนึ่งก่อนจะส่งสำนวนให้พนักงานอัยการ มิเช่นนั้นพนักงานอัยการจะไม่มีอำนาจในการฟ้องร้องตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 120

อีกทั้ง ในกรณีที่พนักงานอัยการมีคำสั่งไม่ฟ้องคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาดังกล่าว จะต้องมีการเสนอสำนวนคดีต่อผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติหรือเสนอสำนวนต่อผู้ว่าราชการจังหวัด ในกรณีที่สำนวนการสอบสวนดังกล่าวมาจากพนักงานฝ่ายปกครอง ตามประมวลวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 145 และหากสำนวนการสอบสวนมาจากพนักงานสอบสวน จะต้องมีการเสนอสำนวนคดีต่อผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติหรือเสนอสำนวนต่อผู้บัญชาการตำรวจภูธรภาค ตามประมวลวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 145/1 เพื่อส่งสำนวนพร้อมความเห็นแย้งไปยังอัยการสูงสุด แต่หน่วยจัดเก็บภาชีซึ่งเป็นผู้มีความรู้ด้านภาชีและอยู่กับพยานหลักฐานกลับไม่มีอำนาจในการทำความเข้าใจแย้งคำสั่งไม่ฟ้องของพนักงานอัยการ จึงก่อให้เกิดปัญหาในกรณีที่หน่วยงานจัดเก็บภาชีมีความเห็นไม่ตรงกับพนักงานอัยการได้

¹⁶ รติรัตน์ มุ่งรักษาธรรม, “ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาชีอากรที่มีโทษทางอาญา,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบัณฑิตสาขากฎหมายภาชี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558), หน้า 3-4.

¹⁷ เลิศสิน สุวรรณปทุมเลิศ, “อำนาจการสอบสวนของเจ้าพนักงานสรรพากรในความผิดอาญาเกี่ยวกับภาชีอากร,” หน้า 91.

กระบวนการยุติธรรมทางอาญาในการดำเนินคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาจึงมีความจำเป็นต้องทบทวนถึงสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เพื่อวางแผนทางปรับปรุงแก้ไขกฎหมายการดำเนินคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทยให้สอดคล้องกับหลักการดำเนินคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับอาชญากรรม

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1) เพื่อศึกษาลักษณะของคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากร
- 2) เพื่อศึกษาขั้นตอนการดำเนินคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาและอำนาจตามกฎหมายของฝ่ายปกครองของกรมสรรพากรที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในการดำเนินคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญา
- 3) เพื่อวิเคราะห์สภาพปัญหาเกี่ยวกับอำนาจในการทำคำสั่งฟ้องคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาของพนักงานอัยการ
- 4) เพื่อวิเคราะห์สภาพปัญหาเกี่ยวกับอำนาจในขั้นตอนภายหลังการทำคำสั่งไม่ฟ้องคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาของพนักงานอัยการ
- 5) เพื่อศึกษาและเปรียบเทียบขั้นตอนการดำเนินคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาและอำนาจตามกฎหมายของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องตามกฎหมายของสหราชอาณาจักรและประเทศออสเตรเลียกับของประเทศไทย

1.3 ขอบเขตการศึกษา

เนื่องจากการดำเนินคดีทางอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญานั้น มีกระบวนการดำเนินคดีตั้งแต่การสอบสวนและการรวบรวมพยานหลักฐานต่าง ๆ ของพนักงานสอบสวน ตลอดจนถึงกระบวนการดำเนินคดีในชั้นพิจารณาคดี ซึ่งรายงานฉบับนี้จำกัดกรอบในการศึกษาเฉพาะเพียงแต่การดำเนินคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาในส่วนของพนักงานอัยการเท่านั้น โดยมุ่งศึกษาสภาพปัญหาในขั้นตอนการทำคำสั่งฟ้องคดีของพนักงานอัยการและประเด็นปัญหาในขั้นตอนภายหลังการทำคำสั่งไม่ฟ้องของพนักงานอัยการ เพื่อดำเนินคดีตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญา ซึ่งทั้งสองประเด็นจะศึกษาความผิดทางอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากร โดยเปรียบเทียบกับกฎหมายของสหราชอาณาจักร และประเทศออสเตรเลีย

1.4 สมมุติฐาน

การดำเนินคดีอาญาที่มีโทษทางอาชญากรรม ในส่วนของอำนาจในการฟ้องร้องถูกจำกัดเฉพาะแต่พนักงานอัยการก่อให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินคดี จึงควรให้หน่วยจัดเก็บภาษีมียอำนาจในการฟ้องร้องคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาบางคดีที่ไม่มีข้อยุ่งยากเพื่อให้เกิดความรวดเร็ว

1.5 วิธีการศึกษาวิจัย

วิธีการศึกษารายงานฉบับนี้ เป็นการศึกษาแบบวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ประมวลรัษฎากร กฎกระทรวงต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนเอกสารราชการอื่นใดที่เกี่ยวข้อง หนังสือคำอธิบายกฎหมายอาชญากรรม บทความทางวิชาการ เอกสารประกอบการสัมมนา เอกสารงานวิจัย คำพิพากษาฎีกา รวมทั้งข้อมูลทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์ต่าง ๆ ของหน่วยงานภาครัฐและองค์กรเอกชนทั้งภายในและระหว่างประเทศ กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศและฐานข้อมูลจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง อาทิ กรมสรรพากร สำนักงานอัยการสูงสุด เป็นต้น และนำมาทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบ เพื่อหาข้อสรุปและข้อเสนอแนะ รวมทั้งแนวทางการแก้ไขเพื่อให้รายงานฉบับนี้มีความสมบูรณ์อย่างที่สุด

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

การศึกษานี้จะทำให้เข้าใจถึงลักษณะคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากร กฎหมายอาชญากรรม ศุลกากร กฎหมายอาชญากรรมสรรพสามิต และอาชญากรรมทรัพย์สิน และขั้นตอนการดำเนินคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญา ซึ่งต้องนำหลักการดำเนินคดีตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ทำให้เข้าใจถึงบทบัญญัติที่ทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่าง ๆ เข้าใจถึงขั้นตอนการดำเนินคดีตามกฎหมายต่างประเทศ เพื่อประโยชน์แห่งข้อเสนอแนะ เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายให้เหมาะสม เป็นธรรม เกิดประโยชน์สูงสุดต่อทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินกระบวนการยุติธรรม

บทที่ 2

การดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับโทษทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรของประเทศไทยได้มีการบัญญัติเกี่ยวกับประเภทของความรับผิดในคดีภาษีอากรไว้ 3 ประเภทด้วยกัน ได้แก่ ความรับผิดทางแพ่ง ความรับผิดทางอาญา และความรับผิดทางปกครอง โดยในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับโทษทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรนั้น จะต้องมีการศึกษาถึงหลักการการดำเนินคดีอาญาทั่วไปตามกฎหมายไทย เพื่อให้เห็นลักษณะของการดำเนินคดีอาญาทั่วไปตามประมวลวิธีพิจารณาความอาญา จากนั้นจึงศึกษาแนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา เพื่อให้เกิดความรู้และความเข้าใจพื้นฐานลักษณะของคดีภาษีประเภทดังกล่าวเสียก่อน การดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับโทษทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย และท้ายสุดคือการศึกษาบทบาทของพนักงานอัยการในการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาตามกฎหมายไทย

2.1 หลักการดำเนินคดีอาญาทั่วไปตามกฎหมายไทย

กระบวนการดำเนินคดีอาญาทั่วไปตามกฎหมายไทย สามารถแบ่งได้เป็น 3 ขั้นตอน ได้แก่ ขั้นตอนการพิจารณาคดีในศาล ชั้นระหว่างการพิจารณาคดีในศาล และชั้นหลังการพิจารณาคดี แต่เนื่องจากเอกัตศึกษาฉบับนี้ศึกษาอำนาจฟ้องของพนักงานอัยการ จึงจะกล่าวถึงเพียงขั้นตอนการพิจารณาคดีเท่านั้น

2.1.1 ผู้มีอำนาจฟ้องคดีอาญา

เมื่อมีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้น การเริ่มดำเนินคดีก็จะเกิดขึ้นเช่นกัน โดยมีรูปแบบการดำเนินคดี ดังต่อไปนี้

2.1.1.1 การดำเนินคดีโดยผู้เสียหาย

ในการดำเนินคดีโดยผู้เสียหาย (Private Prosecution)¹⁸ เป็นรูปแบบหนึ่งของการดำเนินคดีอาญาที่มีมาตั้งแต่สมัยดั้งเดิม โดยหลักการดังกล่าวผู้เสียหายหรือเอกชนจะมีบทบาทในการเป็นผู้มีหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อยและมีส่วนร่วมในการควบคุมอาชญากรในสังคม ดังนี้เมื่อมีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้น

¹⁸ อลงกรณ์ กลิ่นหอม, “สิทธิในการฟ้องคดีอาญาของเอกชน,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2540), หน้า 28.

ผู้เสียหายจึงมีหน้าที่ในการดำเนินการฟ้องร้องและแสวงหาพยานหลักฐานมาพิสูจน์ความผิดนั้น ๆ ต่อศาลได้ด้วยตัวเอง เพื่อให้ศาลพิพากษาโดยตัวของศาลจะวางตนเป็นกลางในการวินิจฉัยชี้ขาดตัดสินคดีลงโทษผู้กระทำความผิดและเพื่อแก้แค้นให้กับผู้เสียหายหรือเอกชนที่ได้รับความเสียหาย แต่สิทธิในการฟ้องร้องคดีอาญาของเอกชนจะเป็นการต่อสู้กันระหว่างเอกชนกับเอกชน ซึ่งจะจึงจำกัดอยู่เพียงผู้เสียหายที่ได้รับผลร้ายจากการกระทำความผิดที่เกิดขึ้นเท่านั้น ตามมาตรา 28 ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งอำนาจฟ้องของผู้เสียหายดังกล่าวนี้เป็นอำนาจที่มีอยู่กว้างขวางและเป็นอิสระแยกต่างหากจากการฟ้องของพนักงานอัยการ¹⁹ กล่าวคือผู้เสียหายที่ไม่ใช่ผู้เสียหายโดยนิตินัยหรือผู้เสียหายโดยตรงย่อมไม่สามารถนำคดีอาญามาฟ้องร้องต่อศาลได้ ซึ่ง “ผู้เสียหาย” ในที่นี้หมายความรวมถึงบุคคลบรรดาบุคคลผู้มีอำนาจจัดการแทนผู้เสียหายด้วยตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2 (4)²⁰ อย่างไรก็ตามในประเทศไทยยังคงให้ความสำคัญแก่การดำเนินคดีอาญาโดยพนักงานอัยการมากกว่า ซึ่งพิจารณาได้จากมาตรา 31 ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาที่บัญญัติให้การฟ้องคดีอาญาโดยผู้เสียหายอาจถูกควบคุมโดยพนักงานอัยการได้ในคดีที่มีใช้ความผิดต่อส่วนตัว ซึ่งพนักงานอัยการสามารถยื่นคำร้องขอเข้าเป็นโจทก์ร่วมก่อนคดีเสร็จเด็ดขาดได้ หรือตามมาตรา 32 พนักงานอัยการมีอำนาจร้องขอต่อศาลให้สั่งผู้เสียหายไม่ให้กระทำความผิดหรือละเว้นการกระทำการใดที่ก่อให้เกิดความเสียหายต่อรูปคดีของพนักงานอัยการได้²¹

2.1.1.2 การดำเนินคดีโดยประชาชน

การดำเนินคดีโดยประชาชน (Popular Prosecution) เป็นหลักที่ให้ความสำคัญกับสิทธิและเสรีภาพของประชาชนเป็นอย่างมากเนื่องจากมีแนวความคิดในการรักษาความสงบเรียบร้อยโดยประชาชน โดยเชื่อว่า ประชาชนทุกคนมีหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อยของบ้านเมือง มีหน้าที่ป้องกันและปราบปรามการกระทำ

¹⁹ ศุภษา กิรติวราชศ, “อำนาจดำเนินคดีอาญาของผู้เสียหาย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2560), หน้า 3 - 4.

²⁰ รติรัตน์ มุ่งรักษาธรรม, “ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558), หน้า 31.

²¹ อติสร ไชยคุปต์, “ดุลพินิจของพนักงานอัยการในการสั่งให้ฟ้องคดีอาญา,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2542), หน้า 39-40.

ความผิด เมื่อมีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้นก็จะส่งผลกระทบต่อส่วนรวม ประชาชนทุกคนจึงถือได้ว่าเป็นผู้เสียหายไม่ว่าจะมีความเสียหายหรือไม่ ส่งผลให้ทุกคนมีสิทธิฟ้องคดีอาญาแก่ผู้กระทำความผิดได้²²

2.1.1.3 การดำเนินคดีโดยรัฐ

การดำเนินคดีอาญาโดยรัฐ (Public Prosecution)²³ เป็นหลักที่มีจุดมุ่งหมายในการแก้ไขผู้กระทำความผิดหรือเพื่อให้โอกาสผู้กระทำความผิดได้ปรับตัวให้สามารถกลับเข้ามาอยู่ในสังคมได้อย่างปกติสุข มีการจำกัดโอกาสของการกระทำความผิดของผู้ที่ทำผิดเป็นนิสัยและการป้องกันหรือปราบปรามผู้กระทำความผิดนั้น แนวคิดนี้เห็นว่าการควบคุมและรักษาความสงบเรียบร้อยของบ้านเมืองเป็นหน้าที่ของรัฐมิใช่ของเอกชน รัฐจึงมีหน้าที่ต้องป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิดอาญาโดยยึดหลักว่าความผิดอาญาเป็นความผิดต่อสังคมหรือเป็นความผิดทางมหาชน ดังนั้น ผู้เสียหายคือสังคมหรือมหาชนเท่านั้น ด้วยเหตุนี้เองจากหลักดังกล่าวข้างต้นจึงทำให้เอกชนไม่มีอำนาจฟ้องคดีอาญาได้ด้วยตนเองเมื่อมีความผิดอาญาเกิดขึ้น ผู้ที่มีอำนาจในฟ้องร้องดำเนินคดีเป็นอำนาจของรัฐเท่านั้นเนื่องจากรัฐเท่านั้นที่จะเป็นผู้เสียหายได้ โดยมีผู้ที่มีอำนาจหน้าที่ในการดำเนินคดีอาญาแทนรัฐคือ พนักงานอัยการซึ่งเป็นผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในส่วนของการสอบสวนหรือฟ้องร้องคดี อันเป็นหลักเกณฑ์ของระบบพนักงานอัยการที่สมบูรณ์ แต่อย่างไรก็ดีรัฐก็ได้ผูกขาดอำนาจในการดำเนินคดีอาญาไว้เป็นของตนเองไว้แต่เพียงผู้เดียว เนื่องจากในความผิดอาญาบางประเภทหรือบางฐานมีการกำหนดหลักการดำเนินคดีอาญาไว้ให้เป็นที่ของเอกชนที่สามารถดำเนินคดีได้เช่นกัน²⁴

2.1.2 ขั้นตอนการดำเนินคดีอาญาทั่วไปตามกฎหมายไทย

ในส่วนของขั้นตอนการดำเนินคดีอาญานั้น อาจแบ่งออกได้เป็น 2 รูปแบบ ได้แก่ การดำเนินคดีอาญาโดยราษฎร ซึ่งจะเริ่มต้นจากเมื่อมีการกระทำความผิดเกิดขึ้น ราษฎรซึ่งเป็นผู้เสียหายอาจทำการการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน จากนั้นเจ้าพนักงานนั้นก็จะจัดทำบันทึกคำร้องทุกข์ แล้วพนักงานสอบสวนก็จะเริ่มทำการสอบสวนและสรุปสำนวนเสนออัยการเพื่อสั่งคดี อันนำไปสู่การฟ้องร้องดำเนินคดีในศาลต่อไป หรือผู้เสียหายอาจเลือกฟ้องคดีเองก็ได้ โดยผู้เสียหายสามารถแต่งตั้งทนายความเพื่อให้ดำเนินการร่างคำฟ้องและฟ้องคดีต่อศาลได้โดยตรง และการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐ ซึ่งแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ คดีที่เป็นความผิดต่อส่วนตัว เช่น

²² เรื่องเดียวกัน, หน้า 31-32.

²³ คณิต ฒ นคร, “บทบาทของศาลในคดีอาญา,” *วารสารธุรกิจบัณฑิต* 1, ฉบับที่ 1 (มกราคมมิถุนายน 2544) : 49

²⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 32.

ความผิดฐานฉ้อโกง ยักยอก หรือหมิ่นประมาท รัฐไม่สามารถเริ่มคดีได้เอง การเริ่มดำเนินคดีจะต้องมีการร้องทุกข์จากผู้เสียหายก่อน จากนั้นพนักงานสอบสวนจึงจะมีอำนาจสอบสวน และอัยการจึงจะมีอำนาจฟ้องคดีต่อศาล และคดีอาญาแผ่นดิน รัฐสามารถดำเนินคดีได้เองโดยลำพัง ไม่ว่าจะมีการร้องทุกข์ กล่าวโทษ จากบุคคลใดหรือไม่ก็ตาม โดยพนักงานสอบสวนสามารถเริ่มทำการสอบสวนได้เอง ทั้งนี้ โดยอาศัยอำนาจจากบทบัญญัติ มาตรา 121 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา²⁵ เมื่อพนักงานสอบสวนทำการสอบสวนเสร็จสิ้นก็จะสรุปสำนวนทำความเห็นเสนอพนักงานอัยการต่อไป พนักงานอัยการที่รับสำนวนมาก็จะทำความเข้าใจว่าสิ่งฟ้องหรือสิ่งไม่ฟ้อง หรือสิ่งให้สอบสวนเพิ่มเติม แล้วแต่กรณี ถ้าสิ่งฟ้อง ก็จะมีการฟ้องคดีต่อศาลต่อไป แต่ถ้าสิ่งไม่ฟ้องและคำสั่งนั้นไม่ใช่คำสั่งของอัยการสูงสุด ก็จะมีขั้นตอนที่จะต้องส่งสำนวนพร้อมคำสั่งไปให้ผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติหรือรองผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ หรือผู้ช่วยผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ สำหรับกรุงเทพมหานคร แต่ถ้าเป็นจังหวัดอื่นก็ต้องส่งไปให้ผู้ว่าราชการจังหวัด ถ้าผู้บัญชาการตำรวจหรือรองผู้บัญชาการ หรือผู้ว่าราชการจังหวัดเห็นด้วย คำสั่งไม่ฟ้องคดีก็เป็นอันเด็ดขาด แต่ถ้าผู้บัญชาการตำรวจหรือรองผู้บัญชาการ หรือผู้ว่าราชการจังหวัด ทำความเห็นแย้ง ไม่เห็นด้วยกับคำสั่งดังกล่าว ก็ต้องเสนอเรื่องไปให้อัยการสูงสุดชี้ขาดต่อไป

อย่างไรก็ดี ขั้นตอนกระบวนการดำเนินคดีอาญาที่ต้องให้พนักงานสอบสวนรวบรวมพยานหลักฐานทำความเข้าใจและสั่งให้พนักงานอัยการฟ้องคดีในลักษณะเช่นนี้นั้นก็มีข้อยกเว้นให้หน่วยงานบางหน่วยงานมีอำนาจฟ้องสามารถฟ้องคดีเองได้ เช่น คดีที่ผู้มีหน้าที่ยื่นบัญชีทรัพย์สินและหนี้สินต่อคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (ป.ป.ช.) จงใจไม่ยื่นบัญชีทรัพย์สินและหนี้สิน หรือจงใจยื่นบัญชีแสดงรายการทรัพย์สินหรือหนี้สินด้วยข้อความอันเป็นเท็จ หรือปกปิดข้อเท็จจริงที่ควรแจ้งให้ทราบ และมีพฤติการณ์อันควรเชื่อได้ว่ามีเจตนาไม่แสดงที่มาแห่งทรัพย์สินหรือหนี้สินนั้น ให้คณะกรรมการ ป.ป.ช. กรรมการหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายแจ้งข้อกล่าวหาให้ผู้นั้นทราบ คณะกรรมการ ป.ป.ช. สามารถยื่นฟ้องคดีต่อศาลฎีกาแผนกคดีอาญาของผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมืองได้ด้วยตนเอง โดยไม่ต้องผ่านพนักงานอัยการ ตามความในมาตรา 114²⁶ แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. 2561

²⁵ มาตรา 121 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา “พนักงานสอบสวนมีอำนาจสอบสวนคดีอาญาทั้งปวง แต่ถ้าเป็นคดีความผิดต่อส่วนตัว ห้ามมิให้ทำการสอบสวนเว้นแต่จะมีคำร้องทุกข์ตามระเบียบ”

²⁶ มาตรา 114 แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. 2561 “เมื่อปรากฏว่าผู้มีหน้าที่ยื่นบัญชีทรัพย์สินและหนี้สินต่อคณะกรรมการ ป.ป.ช. ผู้ใดจงใจไม่ยื่นบัญชีทรัพย์สินและหนี้สิน หรือจงใจยื่นบัญชีแสดงรายการทรัพย์สินหรือหนี้สินด้วยข้อความอันเป็นเท็จ หรือปกปิดข้อเท็จจริงที่ควรแจ้งให้ทราบ และมีพฤติการณ์อันควรเชื่อได้ว่ามีเจตนาไม่แสดงที่มาแห่งทรัพย์สินหรือหนี้สินนั้น ให้คณะกรรมการ ป.ป.ช. กรรมการหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายแจ้งข้อกล่าวหาให้ผู้นั้นทราบ และกำหนดระยะเวลาตามสมควรที่ผู้นั้นจะมาชี้แจงข้อกล่าวหา ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการ ป.ป.ช. กำหนด แล้วนำเสนอคณะกรรมการ ป.ป.ช. เพื่อพิจารณาต่อไป

อีกทั้ง มีกรณีที่กฎหมายมอบอำนาจให้หน่วยงานมีอำนาจฟ้องคดีเองเมื่อมีความเห็นที่ขัดแย้งกับพนักงานอัยการ เช่น คดีที่อยู่ในอำนาจไต่สวนของคณะกรรมการ ป.ป.ช.²⁷ โดยเป็นกรณีที่คณะกรรมการ ป.ป.ช. มีมติว่ามีมูลความผิดทางอาญา ตามมาตรา 91²⁸ แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. 2561 คณะกรรมการ ป.ป.ช. ส่งรายงานสำนวนการไต่สวน หลักฐานต่าง ๆ และคำวินิจฉัยไปยังอัยการสูงสุดเพื่อให้อัยการสูงสุดยื่นฟ้องคดีต่อไป แต่หากอัยการสูงสุดเห็นว่ารายงานและความเห็นของคณะกรรมการ ป.ป.ช. ยังไม่สมบูรณ์เพียงพอ จะดำเนินการตั้งคณะกรรมการเพื่อพิจารณาร่วมกัน และในกรณีที่เมื่ออาจหาข้อยุติได้ ให้คณะกรรมการ ป.ป.ช. มีอำนาจฟ้องคดีเองหรือแต่งตั้งทนายความให้ฟ้องคดีแทนได้ และห้ามมิให้พนักงานอัยการรับแก้ต่างคดีให้จำเลย ตามมาตรา 77²⁹ แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. 2561

กรณีตามวรรคหนึ่ง หากคณะกรรมการ ป.ป.ช. มีมติว่าผู้ใดจงใจไม่ยื่นบัญชีแสดงรายการทรัพย์สินและหนี้สิน หรือจงใจยื่นบัญชีแสดงรายการทรัพย์สินหรือหนี้สินด้วยข้อความอันเป็นเท็จ หรือปกปิดข้อเท็จจริงที่ควรแจ้งให้ทราบ และมีพฤติการณ์อันควรเชื่อได้ว่ามีเจตนาไม่แสดงที่มาแห่งทรัพย์สินหรือหนี้สิน ให้ดำเนินการ ดังต่อไปนี้

(1) กรณีเป็นบุคคลตามมาตรา 102 (1) (2) (3) และ (9) ให้เสนอเรื่องต่อศาลฎีกาแผนกคดีอาญาของผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมืองเพื่อวินิจฉัย ทั้งนี้ ให้ศาลฎีกาแผนกคดีอาญาของผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมืองมีอำนาจพิจารณาและพิพากษาคดีของบุคคลตามมาตรา 102 (9) ด้วย

(2) กรณีเป็นเจ้าของหน้าที่ของรัฐ ยกเว้นเจ้าหน้าที่ของรัฐตามมาตรา 102 (9) ให้เสนอเรื่องต่อศาลอาญาคดีทุจริตและประพฤติมิชอบเพื่อวินิจฉัยในการดำเนินคดีกับผู้ถูกกล่าวหาตามวรรคสอง ให้นำความในมาตรา 80 มาตรา 81 และมาตรา 86 มาใช้บังคับด้วยโดยอนุโลม”

²⁷ เจษฎา อรุณชัยภิรมย์ และคมคะเน หงส์ธนนันท์, “การดำเนินคดีเกี่ยวกับการทุจริตภาครัฐ,” (เอกสารประกอบการบรรยาย โครงการฝึกอบรมหลักสูตรอัยการผู้ช่วย รุ่น 59, 2562).

²⁸ มาตรา 91 แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. 2561 “เมื่อคณะกรรมการ ป.ป.ช. ไต่สวนแล้วมีมติวินิจฉัยว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำความผิดฐานทุจริตต่อหน้าที่ หรือกระทำความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ราชการ หรือความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ในการยุติธรรม หรือความผิดที่เกี่ยวข้องกัน ให้ดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) ถ้ามีมูลความผิดทางอาญา ให้คณะกรรมการ ป.ป.ช. ส่งรายงาน สำนวนการไต่สวนเอกสารหลักฐาน สำเนาอิเล็กทรอนิกส์ และคำวินิจฉัยไปยังอัยการสูงสุดภายในสามสิบวัน เพื่อให้อัยการสูงสุดยื่นฟ้องคดีต่อไป

(2) ถ้ามีมูลความผิดทางวินัย ให้คณะกรรมการ ป.ป.ช. ส่งรายงาน สำนวนการไต่สวนเอกสารหลักฐาน และคำวินิจฉัยไปยังผู้บังคับบัญชาหรือผู้มีอำนาจแต่งตั้งถอดถอนภายในสามสิบวันเพื่อให้ดำเนินการทางวินัยต่อไป”

²⁹ มาตรา 77 แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. 2561 “เมื่ออัยการสูงสุดได้รับสำนวนคดีอาญามาตรา 76 ไว้แล้ว ให้อัยการสูงสุดดำเนินการฟ้องคดีต่อศาลฎีกาแผนกคดีอาญาของผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมืองภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับสำนวน

ในกรณีที่อัยการสูงสุดเห็นว่าสำนวนการไต่สวนยังไม่สมบูรณ์พอที่จะดำเนินคดีได้ ให้แจ้งคณะกรรมการ ป.ป.ช. โดยระบุข้อไม่สมบูรณ์ให้ครบถ้วนในคราวเดียวกัน ภายในเก้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับเรื่อง ในกรณีนี้ให้อัยการสูงสุดและคณะกรรมการ ป.ป.ช. ตั้งคณะกรรมการร่วมฝ่ายละเท่ากัน โดยมีผู้แทนจากแต่ละฝ่ายไม่เกินฝ่ายละห้าคน ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจากอัยการสูงสุด

เพื่อดำเนินการรวบรวมพยานหลักฐานให้สมบูรณ์ รวมทั้งดำเนินการอื่นใดให้สำนวนการไต่สวนครบถ้วนสมบูรณ์ให้แล้วเสร็จภายในเก้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแต่งตั้ง เพื่อส่งให้อัยการสูงสุดฟ้องคดีต่อไป ทั้งนี้ ให้คณะกรรมการร่วมมีอำนาจตามมาตรา 34 (1) (2) (3) และ (4) ด้วย

นอกจากนี้ ยังมีกรณีที่กฎหมายให้อำนาจบางหน่วยงานในการทำความเห็นแย้งคำสั่งไม่ฟ้องของพนักงานอัยการได้ เช่น คดีความผิดเกี่ยวกับการแข่งขันทางการค้า เมื่อผู้ได้รับความเสียหายจากการกระทำอันเป็นความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการแข่งขันร้องเรียนเกี่ยวกับการกระทำความผิดต่อสำนักงาน ตามข้อ 8 แห่งระเบียบคณะกรรมการการแข่งขันทางการค้า ว่าด้วยการร้องเรียนและการแสวงหาข้อเท็จจริงและการดำเนินคดีทางอาญาหรือคดีทางปกครอง พ.ศ. 2562 เมื่อสำนักงานได้รับเรื่องร้องเรียนแล้ว ให้พนักงานลงทะเบียนรับเรื่องและบันทึกข้อมูลแล้วเสนอความเห็นต่อเลขาธิการทางการค้า เลขาธิการอาจมอบหมายให้พนักงานเจ้าหน้าที่ดำเนินการแสวงหาข้อเท็จจริงและรวบรวมพยานหลักฐาน เพื่อให้ทราบข้อเท็จจริงและพฤติการณ์อันเกี่ยวกับการกระทำผิดตามกฎหมายว่าด้วยการแข่งขันทางการค้าและเพื่อรู้ตัวผู้กระทำความผิดได้ เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ดำเนินการเสร็จแล้ว ให้จัดทำรายงานเสนอต่อเลขาธิการ และเสนอต่อคณะกรรมการเพื่อประกอบการพิจารณาเรื่องร้องเรียน ตามความในข้อ 14 แห่งระเบียบคณะกรรมการการแข่งขันทางการค้า ว่าด้วยการร้องเรียนและการแสวงหาข้อเท็จจริงและการดำเนินคดีทางอาญาหรือคดีทางปกครอง พ.ศ. 2562 หากคณะกรรมการเห็นว่าเรื่องร้องเรียนใดเป็นความผิดทางอาญา ให้คณะกรรมการแต่งตั้งคณะอนุกรรมการสอบสวนตามมาตรา 21 แห่งพระราชบัญญัติการแข่งขันทางการค้า พ.ศ. 2560 เมื่อคณะอนุกรรมการสอบสวนได้ดำเนินการสอบสวนเสร็จสิ้น ให้ทำการพิจารณาด้วยว่าเป็นความผิดตามบทบัญญัติมาตราใด โดยหากเป็นความผิดอาญาให้เสนอข้อพิจารณาพร้อมความเห็นว่าสมควรดำเนินการเปรียบเทียบคดีอาญาและอัตราค่าปรับ หรือการดำเนินการฟ้องคดีอาญา ตามความในหมวด 3 แห่งระเบียบคณะกรรมการการแข่งขันทางการค้า ว่าด้วยการร้องเรียนและการแสวงหาข้อเท็จจริงและการดำเนินคดีทางอาญาหรือคดีทางปกครอง พ.ศ. 2562 แม้ว่าตามความในมาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติ การแข่งขันทางการค้า พ.ศ. 2560 จะกำหนดให้ในกรณีที่คณะกรรมการมีความเห็นควรสั่งฟ้อง

ในกรณีที่คณะกรรมการร่วมไม่อาจหาข้อยุติได้ ให้คณะกรรมการ ป.ป.ช. ดำเนินการต่อไปตามที่เห็นสมควร โดยจะยื่นฟ้องคดีเองก็ได้ แต่ในกรณีที่คณะกรรมการ ป.ป.ช. เห็นควรฟ้องคดีคณะกรรมการ ป.ป.ช. ต้องดำเนินการฟ้องคดีภายในกำหนดอายุความ แต่ต้องไม่ช้ากว่าเก้าสิบวันนับแต่วันที่ทำข้อยุติไม่ได้

ให้สำนักงานอำนวยความสะดวกในการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการร่วมตามวรรคสอง และ ให้จัดให้มีเจ้าหน้าที่ของสำนักงานทำหน้าที่เลขานุการด้วย

ในกรณีที่คณะกรรมการ ป.ป.ช. ยื่นฟ้องคดีเอง ห้ามมิให้พนักงานอัยการรับแก้ต่างคดีให้แก่จำเลย

ระยะเวลาตามวรรคหนึ่ง มิให้นับรวมระยะเวลาที่ต้องดำเนินการตามวรรคสองและวรรคสามด้วย ระยะเวลาที่กำหนดไว้ตามมาตรานี้ ในกรณีมีเหตุอันจำเป็นอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ อัยการสูงสุด หรือคณะกรรมการ ป.ป.ช. อาจขอยายออกไปก็ได้ แต่ต้องไม่เกินกึ่งหนึ่งของระยะเวลาที่กำหนดไว้ และ เมื่ออัยการสูงสุดหรือคณะกรรมการ ป.ป.ช. ขยายเวลาแล้วให้แจ้งให้อีกฝ่ายหนึ่งทราบ ในการปฏิบัติหน้าที่ และการขยายระยะเวลาต้องคำนึงถึงอายุความในการดำเนินคดีประกอบด้วย

การฟ้องคดีเมื่อล่วงพ้นระยะเวลาตามที่กำหนดในมาตรานี้ย่อมกระทำได้ถ้าได้ฟ้องภายในอายุความ แต่ให้เป็นหน้าที่ของคณะกรรมการอัยการสูงสุด หรือคณะกรรมการ ป.ป.ช. แล้วแต่กรณี ต้องดำเนินการสอบสวน หากปรากฏว่าการไม่ปฏิบัติภายในระยะเวลาดังกล่าวเกิดจากการจงใจปล่อยปละละเลย หรือประมาทเลินเล่อในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ใด ให้ดำเนินการเพื่อลงโทษผู้นั้นต่อไปโดยเร็ว”

ต้องทำการส่งความเห็นพร้อมสำนวนไปยังพนักงานอัยการ กล่าวคือ ให้พนักงานอัยการเป็นผู้ฟ้องคดีก็ตาม แต่เมื่อพนักงานอัยการมีคำสั่งไม่ฟ้อง การแย้งคำสั่งไม่ฟ้องของพนักงานอัยการตามความในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ให้ประธานกรรมการเป็นผู้ใช้อำนาจของผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติหรือผู้ว่าราชการจังหวัด แล้วแต่กรณี

2.2 แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการคดีอาญาเกี่ยวกับโทษทางภาษีอากร

2.2.1 ความหมายของคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

กฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดทางอาญา เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติกฎหมายทางภาษีทั้งหลายจะพบว่าบทบัญญัติของกฎหมายต่าง ๆ ไม่มีการให้นิยามของคำว่า “คดีภาษีที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดทางอาญา” ไว้โดยชัดแจ้ง มีเพียงการให้นิยามในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 3 และพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2544 มาเทียบเคียงในการตีความหมาย³⁰ กล่าวคือ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 3 ได้นิยามคำว่า “คดีภาษีอากร หมายความว่า คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร” และพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 ได้ให้ความหมายของคำว่า “โทษทางอาญา” ไว้ว่าหมายถึง “โทษที่ลงแก่ผู้กระทำความผิดอาญา ซึ่งตามประมวลกฎหมายอาญาได้กำหนดไว้ 5 สถาน ได้แก่ ประหารชีวิต จำคุก กักขัง ปรับ และริบทรัพย์สิน”³¹ ซึ่งความหมายที่พจนานุกรมได้ให้ไว้มีความสอดคล้องกับประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 18 ที่บัญญัติว่า “โทษสำหรับลงแก่ผู้กระทำความผิด มีดังนี้ (1) ประหารชีวิต (2) จำคุก (3) กักขัง (4) ปรับ (5) ริบทรัพย์สิน” ซึ่งการตีความตามกฎหมายอาญานั้นต้องตีความโดยเคร่งครัด กล่าวคือกรณีที่เชื่อว่าเป็นโทษทางอาญา ต้องเป็นโทษที่บัญญัติไว้เฉพาะไว้ในประมวลกฎหมายอาญาเท่านั้น

แต่อย่างไรก็ดี เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรของไทย ไม่มีการนำโทษประหารชีวิตและโทษกักขัง มาบัญญัติไว้สำหรับการกระทำผิดทางภาษี ดังนั้น ความรับผิดหรือโทษทางอาญาในคดีภาษีอากรจึงมีเพียง 3 ประการเท่านั้น ได้แก่ โทษจำคุก ปรับโทษ และโทษริบทรัพย์สินไปโดยปริยาย ซึ่งทั้งสามโทษมีความหมายตรงกับ

³⁰ ปิยะธิดา ไชยมงคล, “คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), หน้า 7.

³¹ สำนักงานราชบัณฑิตยสภา, โทษทางอาญา [ระบบออนไลน์], 26 พฤษภาคม 2563. แหล่งที่มา <http://www.royin.go.th/dictionary/>

คำจำกัดความที่ปรากฏอยู่ในพจนานุกรมภาษีเพื่อธุรกิจ (Tax Dictionary For Business)³² ที่ได้ให้ความหมายว่า หมายถึง โทษปรับและหรือโทษจำคุกอันเนื่องมาจากการฝ่าฝืนกฎหมายภาษีอากร โดยไม่ได้มีการอ้างถึงโทษชนิดอื่นเลยเช่นกัน³³

เมื่อพิจารณาถึงนิยามข้างต้นจึงสรุปความได้ว่า คำจำกัดความของกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดทางอาญา คือ กฎหมายภาษีอากรที่มีบทกำหนดโทษทางอาญาไว้สำหรับความผิดนั้นและต้องเป็นโทษทางอาญาตามมาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายอาญาได้บัญญัติไว้

2.2.2 ความแตกต่างของคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญากับคดีอาญาทั่วไป

คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา (Criminal Tax Case) และคดีอาญาทั่วไป (Crime) นั้นล้วนมีรูปแบบในการดำเนินคดีที่ส่งผลเป็นการก่อกองและจำกัดสิทธิทั้งหมด ซึ่งในการดำเนินคดีดังกล่าวได้มีการกำหนดลักษณะการกระทำความผิดอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรและการกระทำที่เป็นความผิดทางอาญา มีลักษณะที่เหมือนและแตกต่างกันในแต่ละแง่มุม ดังนี้

2.2.2.1 ในแง่มุมของการเกิดมูลคดี

คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาเป็นคดีที่มีมูลคดีจากการกระทำความผิดตามกฎหมายภาษีอากร โดยกฎหมายภาษีได้มีการกำหนดโทษไว้ในบทบัญญัติเหล่านั้นเป็นโทษทางอาญาตามมาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ส่วนคดีอาญาเป็นคดีที่มีมูลมาจากการกระทำความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา โดยมีบทบัญญัติที่กำหนดโทษไว้ในความผิดฐานนั้น ๆ ซึ่งล้วนแล้วแต่เป็นโทษทางอาญาตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 18³⁴

³² David Minars and Richard A Westin, *Tax Dictionary For Business*, (Shepard's Mcgraw – Hill, Inc .1994) อ้างถึงใน ปิยะธิดา ไชยมงคล, “คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา”, (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), หน้า 8.

³³ วิไลลักษณ์ ศรีสุขใส, “การมีผลใช้บังคับย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากรไทย”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553), หน้า 58.

³⁴ รติรัตน์ มุ่งรักษาธรรม, “ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558), หน้า 28.

2.2.2.2 ในแง่มุมมองของลักษณะความผิด

ลักษณะความผิดของคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาและลักษณะความผิดทางอาญา ทั้งสองคดีมีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน คือ เป็นการกระทำที่เป็นการฝ่าฝืนกฎหมาย กฎ ระเบียบหรือข้อบังคับด้วยกันทั้งสิ้น แต่ทั้งสองคดีก็มีความแตกต่างกันในบางประการคือ ลักษณะของความผิดในคดีที่เป็นคดีอาญาจะมีลักษณะที่เป็นความผิดโดยสภาพ กล่าวคือ เป็นการกระทำที่เป็นสิ่งชั่วร้าย เนื่องจากการละเมิดต่อคุณธรรมของกฎหมายอันเป็นสิทธิเสรีภาพขั้นพื้นฐานของบุคคล หรือเป็นการกระทำที่มีผลกระทบต่อความสงบเรียบร้อยหรือสิทธิเสรีภาพขั้นพื้นฐานของประชาชน เช่น การทำร้ายร่างกาย หรือการลักทรัพย์ เป็นต้น ในขณะที่ลักษณะของการกระทำที่เป็นความผิดของคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาเป็นบทบัญญัติกฎหมายที่มีลักษณะบังคับให้ผู้มีหน้าที่เสียอาชญากรรมทุกคนต้องปฏิบัติตามกฎหมาย หากไม่ปฏิบัติตามหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องจะมีความผิดและมีโทษทางอาญา ซึ่งการที่กฎหมายอาญาต่าง ๆ ได้กำหนดโทษให้มีความผิดทางอาญาด้วย ก็เพื่อเป็นการสร้างแรงจูงใจหรือบทบังคับให้กับผู้ที่มีหน้าที่เสียอาชญากรรมทุกคนปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมาย³⁵

2.2.2.3 ในแง่มุมมองของโทษและองค์กรผู้มีอำนาจลงโทษ

ความผิดของคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาและความผิดทางอาญาต่างก็มีลักษณะความผิดของการกระทำที่แตกต่างกัน กล่าวคือ โทษทางอาญาที่เกี่ยวข้องกับอาชญากรรมมีลักษณะสำคัญเพื่อป้องกันมิให้เกิดการกระทำผิดซ้ำอีก หรือปราบปรามโดยการลงโทษให้ผู้กระทำความผิดสำนึกและไม่กระทำความผิดซ้ำ เช่น การจำคุก (Imprison) การปรับ (Fine) และการริบทรัพย์สิน (Property Seizure) โดยหน่วยงานหรือองค์กรที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาในคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับอาชญากรรม คือศาลยุติธรรมหรือศาลอาญาในรูปแบบคำพิพากษา ส่วนโทษทางอาญาในคดีความผิดอาญาเป็นคดีที่มีลักษณะเป็นการลดทอนสิทธิเสรีภาพของผู้กระทำความผิด เช่น การประหารชีวิต การจำคุก การกักขัง การปรับและการริบทรัพย์สิน โดยหน่วยงานหรือองค์กรที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคือศาลยุติธรรมหรือศาลอาญาในรูปแบบคำพิพากษา³⁶

³⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 28.

³⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 29.

2.2.3 ลักษณะความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากร ได้กำหนดลักษณะความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา โดยบัญญัติไว้ใน 5 หมวดตามประเภทของภาษีอากร ดังนี้

1) ลักษณะ 1 ว่าด้วยข้อความเบื้องต้น

มีการกำหนดโทษทางอาญาไว้ 4 มาตราด้วยกัน ประกอบไปด้วย มาตรา 3 นว, มาตรา 3 ทศ, มาตรา 3 ทวาทศ และมาตรา 4 นว แต่อย่างไรก็ดีเนื่องจากมาตราดังกล่าวเป็นมาตราที่อยู่บทบัญญัติทั่วไปของประมวลรัษฎากรจึงต้องนำมาใช้กับทุกประเภทของภาษีอากรที่ได้ระบุไว้ในประมวลรัษฎากรที่ได้กำหนดให้มีการจัดเก็บได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และอากรแสตมป์เท่านั้น ส่วนภาษีอากรประเภทอื่นที่ไม่ได้มีการบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร อาทิ ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร และภาษีที่ดิน จะต้องใช้บทบัญญัติกฎหมายเฉพาะของภาษีนั้น ๆ เช่น การกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีศุลกากรที่มีโทษทางอาญา ย่อมต้องใช้พระราชบัญญัติภาษีศุลกากร เป็นต้น

2) หมวด 3 ภาษีเงินได้

มีการกำหนดโทษทางอาญาไว้ทั้งหมด 5 มาตรา ได้แก่ มาตรา 35, มาตรา 35 ทวิ, มาตรา 36, มาตรา 37 และมาตรา 37 ทวิ

3) หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

มีการกำหนดโทษทางอาญาไว้ทั้งหมด 6 มาตรา ได้แก่ มาตรา 90, มาตรา 90/1, มาตรา 90/2, มาตรา 90/3, มาตรา 90/4 และมาตรา 90/5

4) หมวด 5 ภาษีสรรพสามิต

มีการกำหนดโทษทางอาญาไว้ทั้งหมด 2 มาตรา ได้แก่ มาตรา 91/18 และมาตรา 91/19

5) หมวด 6 อากรแสตมป์

มีการกำหนดโทษทางอาญาไว้ทั้งหมด 7 มาตรา คือ มาตรา 124, มาตรา 125, มาตรา 126, มาตรา 127, มาตรา 128 และมาตรา 129

2.3 แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษเกี่ยวกับภาษีอากร

เนื่องจากกฎหมายเกี่ยวกับการดำเนินคดีอาญาที่เกี่ยวกับโทษทางภาษีอากรนั้นเป็นกฎหมายที่มีลักษณะพิเศษ อันมีความแตกต่างจากกฎหมายว่าด้วยการดำเนินอาญาโดยทั่วไป จึงต้องทำการศึกษาแนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับรูปแบบการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษทางภาษีอากรเพื่อให้เข้าใจถึงความแตกต่างดังกล่าว

2.3.1 หลักการตรวจสอบถ่วงดุลแห่งอำนาจ

หลักการตรวจสอบถ่วงดุลแห่งอำนาจ (Checks and Balances) เป็นหลักที่มองแต่สกีเยอ (Montesquieu) ได้อธิบายไว้ในหนังสือ “เจตนารมณ์แห่งกฎหมาย” ไว้ว่า ในทุกรัฐจะมีอำนาจอยู่สามอย่าง อันได้แก่ อำนาจนิติบัญญัติที่มีอำนาจในการตรากฎหมาย อำนาจบริหารที่เป็นอำนาจของรัฐในการรักษาความสงบสุขหรือทำสงคราม และสุดท้ายอำนาจในการลงโทษผู้กระทำความผิดโดยการพิจารณาพิพากษาคดี³⁷ ซึ่งทั้งสามอำนาจเรียกรวมว่า อำนาจอธิปไตย โดยรัฐแต่ละรัฐจะใช้อำนาจของตนเองโดยตั้งอยู่บนพื้นฐานของการแบ่งแยกอำนาจในการกระทำต่าง ๆ แต่ทั้งสามอำนาจก็มีความสัมพันธ์กัน จึงเป็นที่มาถึงระบบของการตรวจสอบและการถ่วงดุลอำนาจ โดยแต่ละฝ่ายก็จะสามารถถือสิทธิและปกป้องสิทธิของตนเองในการยับยั้งหรือสนับสนุนกิจกรรมต่าง ๆ ของอีกฝ่ายหนึ่งได้³⁸

2.3.2 หลักการสังคดีของพนักงานอัยการ

การสังคดีของพนักงานอัยการเป็นการนำข้อเท็จจริงแห่งกรณีหรือการกระทำที่เกิดขึ้นมาปรับกับบทกฎหมายเพื่อให้ทราบว่ากรกระทำดังกล่าวมีผลทางกฎหมายอย่างไร ซึ่งพนักงานอัยการมีหลักการสังคดีใน 2 ลักษณะ คือ

³⁷ ชาญชัย แสงศักดิ์, กฎหมายมหาชน ความเป็นมา ทฤษฎี และหลักการที่สำคัญ, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2553), หน้า 257-258.

³⁸ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, “ศาลปกครองกับหลักการแบ่งแยกอำนาจ”, (เล่มที่ 13 ตอนที่ 2 วารสารกฎหมายปกครอง, พ.ศ.2538), หน้า 45.

2.3.2.1 หลักการสังคดีตามกฎหมาย (Legality Principle)

หลักการสังคดีตามกฎหมาย คือ การที่พนักงานอัยการพิจารณาพยานหลักฐานจากสำนวนคดีที่ได้จากพนักงานสอบสวนแล้วเห็นว่า คดีดังกล่าวมีมูล หรือมีเหตุผลที่เชื่อได้ว่าผู้ต้องหากระทำความผิดจริง พนักงานอัยการมีหน้าที่ต้องฟ้องผู้ต้องหาเสมอ ซึ่งการสังคดีในลักษณะเช่นนี้ย่อมทำให้การบังคับใช้กฎหมาย (Law Enforcement) เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ³⁹ แต่ในขณะเดียวกันก็ขาดความยืดหยุ่น ซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมได้ในบางกรณี

2.3.2.1 หลักการสังคดีตามดุลพินิจ (Opportunity Principle)

หลักการสังคดีตามดุลพินิจ คือ การที่พนักงานอัยการพิจารณาพยานหลักฐานจากสำนวนคดีที่ได้จากพนักงานสอบสวนแล้วเห็นว่า คดีดังกล่าวมีมูล หรือมีเหตุผลที่เชื่อได้ว่าผู้ต้องหากระทำความผิด แต่เมื่อพิจารณาคำนิ่งถึงผลเสียที่สังคมได้รับและผลร้ายที่จะเกิดแก่ผู้ต้องหาจากการฟ้องคดีแล้วพบว่า ไม่ได้สัดส่วนกับการกระทำความผิดของผู้ต้องหา⁴⁰ พนักงานอัยการอาจใช้ดุลพินิจไม่ฟ้องคดีได้

2.3.3 หลักการทบทวนดุลพินิจ

การทบทวนดุลพินิจ (Checking) แบ่งตามวิธีการทบทวนการใช้ดุลพินิจออกได้เป็น 2 ประการคือ

2.3.3.1 ดุลพินิจที่มีการทบทวน (Checking discretion)

ดุลพินิจที่มีการทบทวน คือ เมื่อใช้ดุลพินิจแล้ว จะมีการควบคุมตรวจสอบจากภายในองค์กรและภายนอกองค์กร กล่าวคือ คือ ศาลหรือองค์กรผู้ใช้ดุลพินิจในการพิจารณารอคดี หรือข้อเท็จจริงตามอำนาจของตน แต่เมื่อมีการใช้ดุลพินิจแล้วจะมีองค์กรหนึ่งคอยควบคุมการใช้ดุลพินิจนั้น ซึ่งการควบคุมนี้อาจเป็นไปในรูปของการอุทธรณ์ (appeal) การตรวจทาน (supervision) หรือการควบคุมมิให้ใช้กฎหมายที่ขัดกับหลักเกณฑ์ (judicial review)⁴¹

³⁹ สุรียา ปานแป้น และอนุวัฒน์ บุณนันทน์, หลักกฎหมายว่าด้วยองค์กรอัยการและพนักงานอัยการ (กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2563). หน้า 150

⁴⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 150

⁴¹ มรุตสันต์ โสรรัตน์, “การตรวจสอบการใช้ดุลพินิจในการสังคดีอาญาของอัยการ,” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558), หน้า 13.

2.3.3.2 ดุลพินิจเด็ดขาด (Absolute discretion)

เป็นดุลพินิจที่มีความเด็ดขาดอยู่ในตัวเอง สมบูรณ์ในตัวเองโดยไม่มีกำหนด และองค์กรอื่นใดก็ไม่มีอำนาจที่จะเข้ามาทบทวนได้ซึ่งองค์กรที่จะใช้ดุลพินิจเด็ดขาดนี้ได้ ต้องมีความสำคัญในตัวเองในลักษณะ “สูงสุด” อยู่ในตัว และเมื่อได้ใช้ดุลพินิจไปในทางใดแล้ว จะมีองค์กรอื่นใดมาทบทวนการใช้ดุลพินิจไม่ได้ หรืออาจเป็นองค์กรที่มีวัตถุประสงค์ที่จะแสดงความเฉียบขาดฉบับล้นเพื่อรักษาไว้ซึ่งความสงบเรียบร้อยในประเทศ

42

2.4 ขั้นตอนและวิธีการในการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาตามกฎหมายไทย

การดำเนินคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรมีขั้นตอนและวิธีการ ตลอดจนอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องที่แตกต่างจากการดำเนินคดีอาญาทั่วไป เนื่องจากผู้กระทำความผิดทางภาษีมลิสิตินิติที่จะเลือกช่องทางในการเปรียบเทียบคดีเพื่อให้คดีอาญาระงับในชั้นฝ่ายปกครองของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรได้⁴³ แต่อย่างไรก็ตามหากผู้กระทำความผิดนั้นไม่ยินยอมที่จะเปรียบเทียบเพื่อระงับคดีในชั้นฝ่ายปกครองแต่กลับมีความประสงค์จะต่อสู้คดีในชั้นศาล หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องดำเนินคดีอาญาทางภาษีอากรตามกระบวนการวิธีพิจารณาความอาญาตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายภาษีอากรฉบับนั้น ๆ กำหนดไว้ โดยการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษเกี่ยวกับภาษีนั้น ในชั้นฝ่ายปกครองของหน่วยงานจัดเก็บภาษีต้องบันทึกข้อเท็จจริงพร้อมทั้งพยานหลักฐานต่าง ๆ เพื่อให้แก่พนักงานสอบสวนเพื่อดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนและดำเนินคดีอาญาที่มีโทษเกี่ยวกับภาษีนอกเหนือจากพนักงานสอบสวนดำเนินการแล้วเสร็จจึงสรุปสำนวนการสอบสวนและส่งให้แก่พนักงานอัยการเพื่อพิจารณาส่งฟ้องคดีในชั้นศาลต่อไป⁴⁴ ดังนั้น ขั้นตอนและวิธีการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา จึงแบ่งเป็น 3 ส่วนที่สำคัญดังต่อไปนี้

2.4.1 การเปรียบเทียบคดีตามประมวลรัษฎากร

เมื่อมีการกระทำความผิดทางอาญาที่เกี่ยวกับภาษีนอกเหนือจากที่บัญญัติในประมวลรัษฎากรเกิดขึ้นแล้ว เจ้าพนักงานสรรพากรผู้ปฏิบัติงานคดีต้องพิจารณาว่า ความผิดทางอาญาเกี่ยวกับภาษีนอกเหนือจากที่บัญญัติในประมวลรัษฎากรดังกล่าวเป็น

⁴² เรื่องเดียวกัน, หน้า 13.

⁴³ รติรัตน์ มุ่งรักษารธรรม, “ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา”, หน้า 85.

⁴⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 86.

ความผิดอาญาที่สามารถเปรียบเทียบคดีได้หรือไม่ หากเป็นกรณีที่สามารถเปรียบเทียบคดีได้ให้เจ้าพนักงานสรรพากรทำการเปรียบเทียบคดีโดยการกำหนดค่าปรับ แต่หากเป็นคดีที่ความผิดทางอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรนั้น กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้ เจ้าพนักงานสรรพากรจะต้องฟ้องร้องดำเนินคดีอาญาต่อศาลต่อไป⁴⁵ อย่างไรก็ตาม แม้เป็นความผิดทางอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่สามารถเปรียบเทียบคดีโดยกำหนดค่าปรับได้ แต่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้กระทำความผิดอาญาดังกล่าวไม่ยินยอมที่จะชำระค่าปรับ เจ้าพนักงานสรรพากรจะต้องฟ้องร้องดำเนินคดีอาญาต่อศาลต่อไปเช่นเดียวกัน

2.4.1.1 กรณีคดีความผิดทางอาญาที่เจ้าพนักงานสรรพากรสามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้

การเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับในคดีความผิดทางอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรนั้นเป็นการใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 ทวิ⁴⁶ ซึ่งวางหลักเกณฑ์ไว้ว่า คดีความผิดอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรนั้นสามารถเปรียบเทียบโดยการกำหนดค่าปรับได้ตามอัตราส่วนของโทษที่เป็นความผิด และโทษที่ความผิดเกี่ยวกับภาษีนั้นกระทำขึ้น และยังให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานสรรพากรในการใช้ดุลพินิจเพื่อการเปรียบเทียบคดี หากเห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรถูกต้องได้รับโทษจำคุกหรือไม่ควรถูกฟ้องร้อง ให้เจ้าพนักงานสรรพากรดังกล่าวมีอำนาจที่จะเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้ แต่หากเป็นความผิดตามมาตรา 13 แห่งประมวลรัษฎากรคือ ความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียว หรือมีโทษปรับหรือจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ ซึ่งโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนที่เกิดขึ้นในกรุงเทพมหานครให้เป็นอำนาจของอธิบดี ถ้าเกิดขึ้นในจังหวัดอื่นให้เป็นอำนาจของผู้ว่า

⁴⁵ รัชชัย สวนสีดา, “คดีความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากรที่เป็นคดีพิเศษตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547,” วารสารยุติธรรม 8, ฉบับที่ 6 (สิงหาคม - กันยายน 2551) : 1 - 6. อ้างถึงใน รติรัตน์ มุ่งรักษาธรรม, “ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” หน้า 87.

⁴⁶ มาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร “ถ้าเจ้าพนักงานดังต่อไปนี้เห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรถูกต้องได้รับโทษจำคุก หรือไม่ควรถูกฟ้องร้องให้มีอำนาจเปรียบเทียบ โดยกำหนดค่าปรับแต่สถานเดียวในความผิดต่อไปนี้ เว้นแต่ความผิดตามมาตรา 13 คือ

(1) ความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียว หรือมีโทษปรับหรือจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ ซึ่งโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน ที่เกิดขึ้นในกรุงเทพมหานคร ให้เป็นอำนาจของอธิบดี ถ้าเกิดขึ้นในจังหวัดอื่นให้เป็นอำนาจของผู้ว่าราชการจังหวัด

(2) ความผิดที่มีโทษปรับหรือโทษจำคุกเกินหกเดือนแต่ไม่เกินหนึ่งปี หรือทั้งปรับทั้งจำ ซึ่งโทษจำคุกเกินหกเดือนแต่ไม่เกินหนึ่งปีให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการซึ่งประกอบด้วย อธิบดี อธิบดีกรมการปกครอง และอธิบดีกรมตำรวจ หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย

ถ้าผู้ต้องหาใช้ค่าปรับตามที่เปรียบเทียบภายในระยะเวลาที่ผู้มีอำนาจ เปรียบเทียบกำหนดแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันคุ้มผู้ต้องหาให้ถูกฟ้องร้องต่อไป ในกรณีแห่งความผิดนั้น

ถ้าผู้มีอำนาจเปรียบเทียบตามวรรคหนึ่งเห็นว่า ไม่ควรใช้อำนาจเปรียบเทียบ หรือเมื่อเปรียบเทียบแล้วผู้ต้องหาไม่ยอมตามที่เปรียบเทียบ หรือยอมแล้วแต่ไม่ชำระค่าปรับภายในระยะเวลาที่ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนดให้ดำเนินการฟ้องร้องต่อไป และในกรณีนี้ ห้ามมิให้ดำเนินการเปรียบเทียบตามกฎหมายอื่นอีก”

ราชการจังหวัด หรือในความผิดที่มีโทษปรับ หรือโทษจำคุกเกินหก เดือนแต่ไม่เกินหนึ่งปี หรือทั้งปรับทั้งจำ ซึ่งโทษจำคุกเกินหกเดือนแต่ไม่เกินหนึ่งปี ให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากร อธิบดีกรมการปกครอง และอธิบดีกรมตำรวจหรือ ผู้ที่ได้รับมอบหมาย

อีกทั้ง กรมสรรพากรกำหนดให้มีอัตราโทษทางอาญาตามบัญชีอัตราการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ ตามความในมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ตามหนังสือ ที่ กค 0806 (ก)/1332 ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2535 โดยการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับรวม 50 กรณีหรือฐานความผิด อาทิเช่น ความผิดฐานรู้อยู่แล้วไม่อำนวยความสะดวกหรือขัดขวางเจ้าพนักงานผู้กระทำตามหน้าที่ตามความในมาตรา 3 เบญจ⁴⁷ ซึ่งต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือทั้งจำทั้งปรับ⁴⁸ หรือความผิดฐานไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ตามความในมาตรา 3 ฉ⁴⁹ ซึ่งต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท⁵⁰ หรือความผิดฐานฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามประกาศที่ออกตามความในมาตรา 3 เอกาทศ⁵¹ ซึ่งต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท⁵² เป็นต้น

⁴⁷ มาตรา 3 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร “เมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่าการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ให้อธิบดีมีอำนาจเข้าไป หรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรเข้าไปในสถานที่ หรือยานพาหนะใดเพื่อทำการตรวจค้น ยึด หรืออายัดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้องเสียได้ทั่วราชอาณาจักร

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือสรรพากรเขตมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคหนึ่ง สำหรับในเขตท้องที่จังหวัดหรือเขตนั้น

“การทำการตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง ต้องทำในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในระหว่างเวลาทำการของผู้ประกอบกิจการนั้น”

⁴⁸ ตามนัยมาตรา 3 นว แห่งประมวลรัษฎากร

⁴⁹ มาตรา 3 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร “บรรดาบัญชี เอกสาร และหลักฐานต่าง ๆ ซึ่งเกี่ยวกับหรือ สันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้องเสีย ถ้าทำเป็นภาษาต่างประเทศ เจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่จะสั่งให้บุคคลใดที่มีหน้าที่รับผิดชอบ จัดการแปลเป็นภาษาไทยให้เสร็จภายในเวลาที่สมควรก็ได้”

⁵⁰ ตามนัยมาตรา 3 ทศ แห่งประมวลรัษฎากร

⁵¹ มาตรา 3 เอกาทศ แห่งประมวลรัษฎากร “เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร อธิบดีมีอำนาจกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร และผู้มีหน้าที่จ่ายเงินได้มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากรได้ตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่อธิบดีกำหนด ทั้งนี้โดยอนุมัติรัฐมนตรี

การกำหนดตามวรรคหนึ่งให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

⁵² ตามนัยมาตรา 3 ทวาทศ แห่งประมวลรัษฎากร

2.4.1.2 กรณีคดีความผิดทางอาญาที่เจ้าพนักงานสรรพากรไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้

ความผิดที่เจ้าพนักงานไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้ตามประมวลรัษฎากรนั้น คือ ความผิดที่มีโทษปรับและจำคุกในอัตราสูง ซึ่งถือเป็นความผิดที่มีโทษหนัก โดยกำหนดอัตราโทษสูงสุดคือ ระวังโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท ทั้งนี้ ตามประมวลรัษฎากรได้บัญญัติความผิดที่เจ้าพนักงานไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้ทั้งหมด 13 กรณีด้วยกัน

ได้แก่ ตามมาตรา 35 ทวิ⁵³, มาตรา 37 (1) - (2)⁵⁴, มาตรา 90/4 (1) - (7)⁵⁵, มาตรา 90/5⁵⁶, มาตรา 91/21 (7)⁵⁷ และมาตรา 129⁵⁸ ดังนั้น ถ้าบุคคลใดได้มีการกระทำความผิดทางอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอันเป็นโทษหนักครบองค์ประกอบความผิดแล้ว⁵⁹ เจ้าพนักงานสรรพากรต้องดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนเพื่อฟ้องร้องดำเนินคดีอาญาทางศาลเท่านั้น อาทิเช่น ความผิดเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดตามมาตรา 12 แห่งประมวล

⁵³ มาตรา 35 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร “ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 12 ทวิ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี และปรับไม่เกินสองแสนบาท

ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งเป็นนิติบุคคล ถ้าการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น เกิดจากการสั่งการหรือการกระทำของกรรมการ หรือผู้จัดการ หรือบุคคลใด ซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลนั้น หรือในกรณีที่บุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ต้องสั่งการ หรือกระทำการ และละเว้นไม่สั่งการหรือไม่กระทำการจนเป็นเหตุให้นิติบุคคลนั้นกระทำความผิดผู้นั้นต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้ในวรรคหนึ่งด้วย”

⁵⁴ มาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร แห่งประมวลรัษฎากร “ผู้ใดกระทำการดังต่อไปนี้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

(1) โดยเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือเพื่อขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ

(2) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้”

⁵⁵ มาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร “บุคคลดังต่อไปนี้ ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

(1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิที่จะออกเอกสารดังกล่าวตามมาตรา 86 วรรคสอง หรือ มาตรา 86/1

(2) ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร โดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 86/2 วรรคหนึ่ง

(3) ผู้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิจะออก เอกสารดังกล่าวตามมาตรา 86/13

(4) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ลงรายการ หรือลงรายการเป็นเท็จในรายงานตามมาตรา 87 หรือตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 87/1

(5) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ หรือใบแทนเอกสารดังกล่าว

(6) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม กระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใด ทำนองเดียวกัน

(7) ผู้ประกอบการโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี”

⁵⁶ มาตรา 90/5 แห่งประมวลรัษฎากร “ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดตามหมวดนี้เป็นนิติบุคคล ถ้าการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้นเกิดจากการสั่งการหรือการกระทำของกรรมการหรือผู้จัดการ หรือบุคคลใดซึ่งรับผิดชอบ ในการดำเนินงานของนิติบุคคลนั้น หรือในกรณีที่บุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ต้องสั่งการหรือกระทำการและละเว้นไม่สั่งการหรือไม่กระทำการจนเป็นเหตุให้นิติบุคคลนั้นกระทำความผิด ผู้นั้นต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้น ๆ ด้วย”

⁵⁷ มาตรา 91/21 แห่งประมวลรัษฎากร “ให้นำบทบัญญัติในหมวด 4 ดังต่อไปนี้ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

(7) ส่วน 14 บทกำหนดโทษเกี่ยวข้องกับบทบัญญัติมาตราดังกล่าวข้างต้นรวมทั้งมาตรา 90/5”

⁵⁸ มาตรา 129 แห่งประมวลรัษฎากร “ผู้ใดโดยเจตนาทุจริตมีแสตมป์ซึ่งรู้ว่าเป็นแสตมป์ปลอมก็ดี หรือค่าแสตมป์ที่ใช้แล้ว หรือที่มีกฎกระทรวงประกาศให้เลิกใช้เสียแล้วก็ดี ผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินสามปี หรือทั้งปรับทั้งจำ”

⁵⁹ รศิรัตน์ มุ่งรักษารธรรม, “ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา”, หน้า 90.

ราชการ ซึ่งฝ่าฝืนมาตรา 12 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร⁶⁰ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปีและปรับไม่เกินสองแสนบาท⁶¹ ให้ดำเนินการตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553 ดังนี้ ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่รายงานข้อเท็จจริงพร้อมทำความเข้าใจ และจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคที่สังกัด เพื่อพิจารณาโดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี ในกรณีสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรดำเนินคดีอาญาให้ จัดทำหนังสือร้องทุกข์ลงนามโดยสรรพากรภาคในฐานะปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากรมอบให้ นิติกรหรือเจ้าหน้าที่ในสังกัดไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน แต่หากสำนักงานสรรพากรภาค พิจารณาเห็นควรไม่ดำเนินคดีอาญาก็ให้ยุติเรื่อง ทั้งนี้ต้องไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ทางราชการ และแจ้งผลการดำเนินการให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ทราบด้วย และกรณีสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ตรวจพบการกระทำผิด ให้มีอำนาจดำเนินการเช่นเดียวกับสำนักงานสรรพากรภาค โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความ ไม่น้อยกว่า 3 ปี⁶² หรือความผิดอาญาฐานเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ตามมาตรา 37 หรือมาตรา 37 ทวิ⁶³ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ดำเนินการตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนิน คดีอาญา พ.ศ. 2553 ดังนี้ ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่รายงานข้อเท็จจริงพร้อมทำความเข้าใจ และจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคที่สังกัดเพื่อพิจารณา โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี ในกรณีสำนักตรวจสอบภาษีกลางเป็นผู้ตรวจพบการกระทำผิดดังกล่าวให้สำนักตรวจสอบภาษีกลางพิจารณาพร้อมทำความเข้าใจและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคซึ่งผู้กระทำความผิดมีสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่หรือมีภูมิลำเนาอยู่ในขณะที่ความผิดเกิดเพื่อพิจารณาโดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี และเมื่อสำนักงานสรรพากรภาคดำเนินการตามเบื้องต้นแล้ว หากสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรดำเนินคดีอาญา ให้จัดทำหนังสือ ร้องทุกข์ ลงนามโดยสรรพากรภาคในฐานะปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากรมอบให้นิติกรหรือ เจ้าหน้าที่ในสังกัดไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน แต่ถ้าหากสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรไม่ดำเนินคดีอาญาก็ให้ยุติเรื่อง ทั้งนี้ ต้องไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่

⁶⁰ มาตรา 12 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร “เมื่อได้มีคำสั่งยึดหรืออายัดตามมาตรา 12 แล้ว ห้ามผู้ใดทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดดังกล่าว”

⁶¹ ตามนัยมาตรา 35 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

⁶² ตามนัยในข้อ 5 หมวด 2 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดที่ไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ แห่งระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553

⁶³ มาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร “ผู้ใดโดยเจตนาไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นตามลักษณะนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

ทางราชการและแจ้งผลการดำเนินการให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักตรวจสอบภาษีกลางทราบด้วย และในกรณีสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ตรวจพบการกระทำผิดคดี ให้มีอำนาจดำเนินการเช่นเดียวกับสำนักงานสรรพากรภาค โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความ ไม่น้อยกว่า 3 ปี⁶⁴

2.4.2 การสอบสวนคดีตามประมวลรัษฎากร

การที่ผู้กระทำความผิดทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรจะเข้าสู่กระบวนการดำเนินคดีอาญา เกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรนั้นย่อมเริ่มจากการที่ผู้กระทำความผิดนั้นไม่ยินยอมที่จะเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ เพื่อระงับคดีในชั้นฝ่ายปกครองแต่กลับมีความประสงค์จะต่อสู้คดีในชั้นศาล ในกรณีที่เป็นคดีที่ความผิดทางอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรนั้นกฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานสามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้ หรือเป็นกรณีคดีที่ความผิดทางอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรนั้นกฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้ ซึ่งสำนักงานสรรพากรจะต้องดำเนินคดีอาญาทางภาษีอากรตามกระบวนการวิธีพิจารณาความอาญาตามหลักเกณฑ์ที่ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553 กำหนดให้ไว้ กล่าวคือ หากสำนักงานสรรพากรพิจารณาเห็นควรดำเนินคดีอาญา ให้จัดทำหนังสือ ร้องทุกข์ ลงนามโดยสรรพากรในฐานะปฏิบัติราชการ แพนอธิบดีกรมสรรพากรมอบให้นิติกรหรือ เจ้าหน้าที่ในสังกัดไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน

อย่างไรก็ดี ประมวลรัษฎากรไม่ได้มีบทบัญญัติใดกำหนดให้อำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวน แก่เจ้าหน้าที่ประเมินภาษีไว้ จึงทำให้การสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรมีความจำเป็นต้องนำบทบัญญัติ มาตรา 2 (16)⁶⁵ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามาใช้บังคับแก่การสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับ ภาษีอากรดังกล่าวด้วย โดยให้อำนาจสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรแก่ “พนักงานฝ่ายปกครองหรือ ตำรวจ” เป็นพนักงานสอบสวน และทำการรวบรวมพยานหลักฐานและดำเนินการทั้งหลายอื่นตามบทบัญญัติแห่ง ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาซึ่งเป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวนโดยเฉพาะเกี่ยวกับความผิดที่ กล่าวหาเพื่อทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิดเพื่อนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษ ตามนิยามของคำว่า “การ สอบสวน” ของมาตรา 2 (11) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

⁶⁴ ตามนัยในข้อ 6 หมวด 2 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดที่ไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ แห่งระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553

⁶⁵ มาตรา 2 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา “ในประมวลกฎหมายนี้
(6) “พนักงานสอบสวน” หมายความว่าเจ้าพนักงานซึ่งกฎหมายให้อำนาจและหน้าที่ทำการสอบสวน”

อีกทั้ง ตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2552 ที่ว่า “นับแต่วันประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ใช้บังคับ ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร” ประกอบกับมีคำพิพากษาฎีกาที่ 427/2525 ได้วางแนวทางการตัดสินคดีกรณีดังกล่าวไว้เป็นบรรทัดฐานว่า “หากแต่ประสงค์ให้เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบโดยตรงเป็นผู้ใช้ดุลพินิจว่า สมควรจะดำเนินคดีอาญากับผู้ใดหรือไม่ ตามความจำเป็นในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นราย ๆ ไป ดังนั้น เมื่อเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรไม่ได้มีคำขอให้ดำเนินคดีนี้ การสอบสวนที่ได้กระทำไปจึงไม่ชอบ พนักงานอัยการโจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้อง” ดังนั้น พนักงานสอบสวนจะเกิดอำนาจในการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีตามประมวลรัษฎากรได้ต่อเมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรได้ร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนก่อน และได้รับมอบพยานหลักฐานต่าง ๆ ที่เจ้าพนักงานสรรพากรผู้มีหน้าที่รับผิดชอบรวบรวมไว้ตามนัยมาตรา 131 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา⁶⁶

เมื่อพนักงานสอบสวนทำการรวบรวมพยานหลักฐานและดำเนินการทั้งหลายอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาที่เกี่ยวกับความผิดทางภาษีที่กล่าวหาเพื่อทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิดเพื่อนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษ⁶⁷ และเมื่อพนักงานสอบสวนดำเนินการดังกล่าวเสร็จแล้วต้องทำการสรุปสำนวนและทำความเห็นเพื่อส่งไปให้อัยการต่อไป

2.4.3 การสังคดีของพนักงานอัยการ

ในประเทศไทย เมื่อคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญานั้นเข้าสู่กระบวนการยุติธรรมทางอาญาแล้ว คดีทางภาษีดังกล่าวย่อมถือเป็นคดีอาญาประเภทหนึ่ง และการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษเกี่ยวกับภาษีนี้นิยมใช้หลักการดำเนินคดีเช่นเดียวกับคดีอาญาทั่วไป ดังนั้น เมื่อพนักงานอัยการได้รับสำนวนการสอบสวนมาจากพนักงานสอบสวนแล้ว การใช้ดุลพินิจในการสังคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของพนักงานอัยการในประเทศไทย จึงเป็นไปตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 143⁶⁸ ประกอบกับระเบียบสำนักงานอัยการสูงสุดว่าด้วย

⁶⁶ มาตรา 131 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา “ให้พนักงานสอบสวนรวบรวมหลักฐานทุกชนิด เท่าที่สามารถจะทำได้ เพื่อประสงค์จะทราบข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ต่าง ๆ อันเกี่ยวกับความผิดที่ถูกกล่าวหา เพื่อจะรู้ตัวผู้กระทำความผิดและพิสูจน์ให้เห็นความผิดหรือความบริสุทธิ์ของผู้ต้องหา”

⁶⁷ ตามนัยมาตรา 2 (11) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

⁶⁸ มาตรา 143 แห่งประมวลวิธีพิจารณาความอาญา “เมื่อได้รับความเห็นและสำนวนจากพนักงานสอบสวนดังกล่าวในมาตราก่อน ให้พนักงานอัยการปฏิบัติดังต่อไปนี้

การดำเนินคดีอาญาอัยการ พ.ศ. 2563 ข้อ 50⁶⁹ ที่กำหนดให้อำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการสั่งคดีอาญาของอัยการไว้ ซึ่งเมื่อพิจารณาบทบัญญัติดังกล่าวจะพบว่า การสั่งของพนักงานอัยการที่สำคัญ มีดังนี้

2.3.3.1 การสั่งฟ้องคดีอาญากรณีที่มีโทษทางอาญา

การสั่งฟ้องคดีอาญากรณีที่มีโทษทางอาญานั้นเป็นการสั่งชี้ขาดว่าผู้ต้องหาได้กระทำความผิดเกี่ยวกับอาชญากรรมหรือไม่และมีเหตุที่ผู้ต้องหาไม่ควรถูกต้องรับโทษ กับทั้งไม่มีเหตุที่ไม่ควรฟ้องผู้ต้องหา นั้น และเมื่อพนักงานอัยการได้สั่งฟ้องแล้ว พนักงานอัยการก็จะฟ้องหรือดำเนินการเพื่อให้ได้ตัวมาฟ้องต่อไป⁷⁰

ในการสั่งฟ้องคดีอาญามีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาเพียงว่า ข้อเท็จจริงมีการครบองค์ประกอบความผิดหรือไม่ หากข้อเท็จจริงมีการครบองค์ประกอบความผิด พนักงานอัยการก็สามารถสรุปความเห็นสั่งฟ้องคดีได้เลย ตามหลักการที่ว่า “คดีมีหลักฐานพอฟ้อง เห็นควรสั่งฟ้อง” โดยคำว่า “หลักฐานพอฟ้อง”

(1) ในกรณีที่มีความเห็นควรสั่งไม่ฟ้อง ให้ออกคำสั่งไม่ฟ้อง แต่ถ้าไม่เห็นชอบด้วย ก็ให้สั่งฟ้องและแจ้งให้พนักงานสอบสวนส่งผู้ต้องหาตามมาฟ้องต่อไป

(2) ในกรณีที่มีความเห็นควรสั่งฟ้อง ให้ออกคำสั่งฟ้องและฟ้องผู้ต้องหาต่อศาล ถ้าไม่เห็นชอบด้วย ก็ให้สั่งไม่ฟ้อง

ในกรณีหนึ่งกรณีใดข้างต้น พนักงานอัยการมีอำนาจ

(ก) สั่งตามที่เห็นควร ให้พนักงานสอบสวนดำเนินการสอบสวนเพิ่มเติมหรือส่งพยานคนใดมาให้ซักถามเพื่อสั่งต่อไป

(ข) วินิจฉัยว่าควรปล่อยผู้ต้องหา ปล่อยชั่วคราว ควบคุมไว้ หรือขอให้ศาลชั่ง แล้วแต่กรณี และจัดการหรือสั่งการให้เป็นไปตามนั้น

ในคดีฆาตกรรม ซึ่งผู้ตายถูกเจ้าพนักงานซึ่งอ้างว่าปฏิบัติราชการตามหน้าที่ฆ่าตาย หรือตายในระหว่างอยู่ในความควบคุมของเจ้าพนักงานซึ่งอ้างว่าปฏิบัติราชการตามหน้าที่ อธิบดีกรมอัยการหรือผู้รักษาการแทนเท่านั้นมีอำนาจออกคำสั่งฟ้องหรือไม่ฟ้อง”

⁶⁹ ข้อ 50 แห่งระเบียบสำนักงานอัยการสูงสุดว่าด้วยการดำเนินคดีอาญาอัยการ พ.ศ. 2563 “การออกคำสั่งฟ้องหรือไม่ฟ้อง เป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานอัยการผู้มีอำนาจดำเนินคดีนั้น

ส่วนการลงนามในคำฟ้อง เป็นอำนาจหน้าที่ของหัวหน้าพนักงานอัยการ เว้นแต่กรณีจำเป็นและเร่งด่วน ให้พนักงานอัยการผู้มีอาวุโสถัดลงมา มีอำนาจลงนามในคำฟ้อง

ในกรณีที่มีคำสั่งตั้งคณะทำงานเป็นผู้รับผิดชอบการดำเนินคดี ให้หัวหน้าคณะทำงานหรือผู้ที่คณะทำงานมอบหมายเป็นผู้ลงนามในคำฟ้อง”

⁷⁰ มรุต สโรตน์, “การตรวจสอบการใช้ดุลพินิจในการสั่งคดีอาญาของอัยการ,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558), หน้า 24.

ฟ้อง” นั้นหมายถึง เมื่อได้พิจารณาพยานหลักฐานประกอบด้วยข้อกฎหมายแล้วมีเหตุควรเชื่อว่าผู้ถูกกล่าวหาได้กระทำความผิดและพยานหลักฐานนั้นมีเพียงพอสำหรับพิสูจน์ความผิดของผู้นั้นในศาลเพื่อให้ศาลลงโทษตามฟ้อง⁷¹

2.3.3.2 การสั่งไม่ฟ้องคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

การสั่งไม่ฟ้อง เป็นการสั่งชี้ขาดอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้⁷²

- 1) ชี้ขาดว่าการกระทำของผู้ต้องหาไม่มีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา
- 2) ชี้ขาดว่าฟังไม่ได้ว่าผู้ต้องหาได้กระทำความผิดตามที่ถูกกล่าวหา
- 3) ชี้ขาดว่าฟังได้ว่าผู้ต้องหาได้กระทำความผิดตามข้อกล่าวหา แต่มีเหตุตามกฎหมายที่ผู้ต้องหาไม่ควรถูกต้องรับโทษ
- 4) ชี้ขาดว่าฟังได้ว่าผู้ต้องหาได้กระทำความผิด และไม่มีเหตุตามกฎหมายที่ผู้ต้องหาไม่ควรถูกต้องรับโทษ แต่มีเหตุที่ไม่ควรฟ้องผู้ต้องหานั้น

ทั้งนี้ การสั่งไม่ฟ้องคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญานั้น ยังอาจแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่

- 1) การสั่งไม่ฟ้องคดีอาญาที่ไม่มีมูล⁷³

เป็นการพิจารณาเงื่อนไขในการสอบสวน ตามลำดับขั้นตอนดังนี้

⁷¹ สุจินต์ ทิมสุวรรณ, กรมอัยการกับการดำเนินคดีให้แก่รัฐ, (กรุงเทพฯ : ศูนย์บริการเอกสารและวิชาการ กองวิชาการกรมอัยการ), หน้า 99-100.

⁷² คณิต ฒ นคร, “การสั่งคดีและคำสั่งคดีของอัยการ,” วารสารอัยการ, เล่มที่ 1 (กุมภาพันธ์ 2521) : 27.

⁷³ มรุตสันต์ โสรรัตน์, “การตรวจสอบการใช้ดุลพินิจในการสั่งคดีอาญาของอัยการ,” หน้า 25.

(1) ต้องพิจารณาเงื่อนไขให้อำนาจดำเนินคดี หรือเงื่อนไขระดับคดีก่อน ถ้าพบว่ามีเงื่อนไขระดับคดีในกรณีนั้น อาทิเช่น สิทธินำคดีอาญามาฟ้องระดับ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 39 อัยการต้องสั่งระงับการดำเนินคดีเพราะเหตุนี้

(2) ถ้าไม่มีเงื่อนไขระดับคดี ก็ให้พิจารณาว่าการกระทำที่กล่าวหา นั้น เป็นความผิดต่อกฎหมายหรือไม่ ถ้าเห็นว่าไม่เป็นความผิดต่อกฎหมายก็ต้องสั่งไม่ฟ้องตามข้อกฎหมาย

(3) ถ้ามีการกระทำที่เป็นความผิดต่อกฎหมาย แต่ผู้ต้องหาไม่ได้เป็นผู้กระทำก็ต้องสั่งไม่ฟ้องตามข้อเท็จจริง

(4) หากเห็นว่ามี การกระทำที่ผิดต่อกฎหมายและเห็นว่าผู้ต้องหาเป็นผู้กระทำความผิด ต้องวินิจฉัยต่อไปว่าพยานหลักฐานเพียงพอแก่การพิสูจน์ความผิดของผู้ต้องหาหรือไม่ ถ้าเห็นว่าไม่เพียงพอก็ต้องสั่งไม่ฟ้องผู้ต้องหา

2) การสั่งไม่ฟ้องคดีอาญาที่มีมูล⁷⁴

กรณีของการสั่งไม่ฟ้องคดีอาญาที่มีมูลนั้นถือเป็นการสั่งคดีที่พนักงานอัยการมีดุลพินิจ เนื่องจากพนักงานอัยการสามารถมีความเห็นเป็นอื่นได้ แม้ว่าเมื่อพนักงานอัยการพิจารณาพยานหลักฐานจากการสอบสวนแล้วจะพบว่า กรณีแห่งคดีจะเข้าหลักเกณฑ์ที่ต้องสั่งฟ้องหรือมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ต้องหากระทำความผิดก็ตาม แต่เมื่อคำนึงถึงผลเสียที่สังคมจะได้รับ รวมทั้งเหตุผลประการอื่น ๆ ที่สมควรพนักงานอัยการก็สามารถใช้ดุลพินิจสั่งไม่ฟ้องได้⁷⁵ ซึ่งผิดกับการสั่งฟ้องคดีอาญาที่ไม่มีมูลที่จะเป็นกรณีที่ใช้หลักเกณฑ์การวินิจฉัยเดียวกันกับการสั่งฟ้อง คือ พิจารณามีพยานหลักฐานเพียงพอหรือการกระทำครบองค์ประกอบความผิดหรือไม่ หากไม่เพียงพอก็ต้องสั่งไม่ฟ้อง จึงไม่ใช่การใช้ดุลพินิจในการสั่งแต่อย่างใด ซึ่งหลักเกณฑ์ที่พนักงานอัยการจะนำมาพิจารณาประกอบการใช้ดุลพินิจในการสั่งไม่ฟ้องคดีอาญาที่มีมูลนั้น ในประเทศไทยเนื่องจากใช้ระบบการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจทำให้บางคดีแม้ปรากฏว่าการกระทำที่กล่าวหาเป็นความผิดต่อกฎหมายและมีพยานหลักฐานเพียงพอว่าผู้ต้องหาเป็นผู้กระทำผิด แต่พนักงานอัยการก็อาจใช้ดุลพินิจ

⁷⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า25.

⁷⁵ สุรียา ปานแป้น และอนุวัฒน์ บุณนันทน์, หลักกฎหมายว่าด้วยองค์การอัยการและพนักงานอัยการ (กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2563). หน้า 152.

สั่งไม่ฟ้องผู้ต้องหาได้ แต่ทั้งนี้จะต้องมีเหตุผลอันสมควรในอันที่จะสั่งไม่ฟ้องด้วย ซึ่งตามระเบียบสำนักงานอัยการสูงสุดว่าด้วยการสั่งคดีอาญาที่จะไม่เป็นประโยชน์แก่สาธารณชน หรือจะมีผลกระทบต่อความปลอดภัยมั่นคงของชาติ หรือต่อผลประโยชน์อันสำคัญของประเทศ พ.ศ. 2554 ข้อ 5 ก็ได้บัญญัติกำหนดเหตุผลอันควรที่จะไม่ฟ้องผู้ต้องหาไว้ดังนี้

(1) หากการฟ้องคดีนั้นไม่เป็นประโยชน์แก่สาธารณชน หรือ

(2) การฟ้องคดีจะมีผลกระทบต่อความปลอดภัย หรือต่อความมั่นคงของชาติ หรือต่อผลประโยชน์อันสำคัญของประเทศ

ในกรณีที่พนักงานอัยการเห็นว่า การฟ้องคดีจะมีผลกระทบต่อความปลอดภัย หรือต่อความมั่นคงของชาติ หรือต่อผลประโยชน์อันสำคัญของประเทศนั้น ตามข้อ 7 แห่งระเบียบสำนักงานอัยการสูงสุดว่าด้วยการสั่งคดีอาญาที่จะไม่เป็นประโยชน์แก่สาธารณชน หรือจะมีผลกระทบต่อความปลอดภัยมั่นคงของชาติ หรือต่อผลประโยชน์อันสำคัญของประเทศ พ.ศ. 2554 กำหนดให้พนักงานอัยการต้องคำนึงถึงปัจจัยต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ สาเหตุหรือมูลเหตุจูงใจในการกระทำความผิด ลักษณะความร้ายแรงของการกระทำความผิด ผลร้ายที่เกิดขึ้นจากการกระทำความผิด เหตุผลตามความเห็นของกระทรวงการต่างประเทศถึงผลกระทบต่อนโยบายส่งเสริมความสัมพันธ์ไมตรีกับนานาประเทศ เหตุผลตามความเห็นของสภาความมั่นคงแห่งชาติถึงผลกระทบต่อความปลอดภัยหรือความมั่นคงของชาติ หรือต่อผลประโยชน์อันสำคัญของประเทศ เหตุผลตามความเห็นของรัฐบาลโดยมติคณะรัฐมนตรีถึงผลกระทบต่อความปลอดภัย หรือความมั่นคงของชาติ หรือต่อผลประโยชน์อันสำคัญของประเทศ และความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนหรือความสามัคคีของคนในชาติ

บทที่ 3

การดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับโทษทางภาษีกฎหมายในต่างประเทศ

เมื่อได้ทราบถึงแนวคิดและหลักการเกี่ยวกับการดำเนินคดีอาญามีโทษทางภาษีกฎหมายตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยแล้ว ในบทนี้ผู้เขียนจะนำเสนอการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับโทษทางภาษีกฎหมายของกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งได้แก่ สหราชอาณาจักร⁷⁶ (The United Kingdom: U.K.) และประเทศออสเตรเลีย (Australia) โดยผู้เขียนขออธิบายพื้นฐานของประเทศทั้งสองดังนี้ สหราชอาณาจักร มีรูปแบบเป็นรัฐเดี่ยวที่มีการปกครองด้วยระบอบประชาธิปไตยแบบรัฐสภา (Parliamentary system)⁷⁷ โดยการบริหารราชการแผ่นดินแบ่งเป็น 2 ส่วน คือ การบริหารราชการส่วนกลางที่มีรัฐสภาทำหน้าที่ฝ่ายนิติบัญญัติและคณะรัฐมนตรีทำหน้าที่เป็นฝ่ายบริหาร และส่วนท้องถิ่น คือ หน่วยงานราชการส่วนท้องถิ่น และสหราชอาณาจักรมีระบบกฎหมายแบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law System) ไม่มีรัฐธรรมนูญที่เป็นลายลักษณ์อักษร (Unwritten Constitution)⁷⁸ จึงทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีกฎหมายปกครองทางภาษีที่ใช้ในการตรวจสอบถ่วงดุลระหว่างฝ่ายบริหารและผู้เสียภาษี อาจกล่าวได้ว่าการเสียภาษีและการเปรียบเทียบคดีอาญาที่มีโทษทางอาญาจึงขึ้นอยู่กับความซื่อสัตย์ของผู้เสียภาษีว่าได้มีการแจ้งข้อมูลต่อรัฐเพียงใดประกอบด้วย⁷⁹ ซึ่งมีลักษณะแตกต่างจากประเทศไทย ดังนั้นจะทำให้เห็นอีกมิติของการดำเนินคดีอาญาที่เกี่ยวกับโทษทางภาษี

ในส่วนของประเทศออสเตรเลีย แม้ว่าระบบกฎหมายของเครือรัฐออสเตรเลีย (Commonwealth of Australia) จะอยู่ในรูปแบบกฎหมายจารีตประเพณีเช่นเดียวกับสหราชอาณาจักร แต่ในส่วนของกฎหมายภาษีซึ่งถือเป็นกฎหมายพิเศษที่ออกโดยรัฐสภา ใช้บังคับกับพลเมืองทุกคนของเครือรัฐไม่ว่าจะอยู่ในส่วนกลางหรือส่วนท้องถิ่นก็ตาม จึงถือได้ว่ากฎหมายภาษีกฎหมายของเครือรัฐออสเตรเลียนั้นเป็นบทกฎหมายที่อยู่ในรูปแบบของ

⁷⁶ สหราชอาณาจักร (United Kingdom) ประกอบด้วยประเทศ อังกฤษ (England) ประเทศเวลส์ (Wales) ประเทศสกอตแลนด์ (Scotland) และประเทศไอร์แลนด์เหนือ (Northern Ireland)

⁷⁷ R.A.W. Rhodes, John Wanna and Patrick Weller, *Comparing Westminster*, (Oxford: Oxford University Press, 2015) อ้างถึงใน ปวีศร เลิศธรรมเทวี, “ระบอบการปกครอง ระบบกฎหมาย และรัฐธรรมนูญของอังกฤษ: บ่อเกิดแห่งประเพณีทางรัฐธรรมนูญ,” *รัฐศาสตร์* 66, 5 (กันยายน - ตุลาคม 2561): 9.

⁷⁸ ปวีศร เลิศธรรมเทวี, “ระบอบการปกครอง ระบบกฎหมาย และรัฐธรรมนูญของอังกฤษ: บ่อเกิดแห่งประเพณีทางรัฐธรรมนูญ,” *รัฐศาสตร์* 66, 5 (กันยายน - ตุลาคม 2561): 15.

⁷⁹ รติรัตน์ มุ่งรักษาธรรม, “ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีกฎหมายที่มีโทษทางอาญา,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558), หน้า 139.

กฎหมายที่เป็นลายลักษณ์อักษรหลายลักษณะอักษร (Civil Law System)⁸⁰ ซึ่งเป็นระบบกฎหมายเดียวกับประเทศไทย ดังนั้น การศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษทางภาษีกฎหมายของประเทศออสเตรเลียจะทำให้เห็นถึงความแตกต่างในขั้นตอน กระบวนการการดำเนินคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับโทษทางภาษีภายในว่ามีความแตกต่างจากประเทศไทยอย่างไร

3.1 สหราชอาณาจักร

ในการศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษทางภาษีของสหราชอาณาจักร ในขั้นแรกจะต้องทำการศึกษาระบบจัดเก็บภาษีก่อน เพื่อให้ทราบพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีอากรของสหราชอาณาจักร จากนั้นจึงศึกษาลักษณะความผิดและโทษทางอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรตามกฎหมายของประเทศสหราชอาณาจักร หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับโทษทางภาษีอากรและอำนาจในการฟ้องคดีอาญาที่มีโทษทางภาษีอากรเป็นลำดับสุดท้าย

3.1.1 ระบบจัดเก็บภาษีอากรสหราชอาณาจักร

เนื่องจากสหราชอาณาจักรมีภาษีอากรหลายประเภท ทั้งภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax) ภาษีกำไรจากการลงทุน (Capital Gains Tax) ภาษีประกันสังคมที่เก็บจากรายได้ (National Insurance Contributions) ภาษีมรดก (Inheritance Tax) ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (Petroleum Revenue Tax) ภาษีอากรแสตมป์ (Stamp Taxes) เป็นต้น⁸¹ และภาษีทางอ้อม ได้แก่ อากรผู้โดยสารทางอากาศ (Air Passenger Duty) อากรเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ (Alcohol duties) อากรการพนัน อากรเกมส์และอากรล็อตเตอรี่ (Betting, gaming and lottery duties) ภาษีประกันภัยพิเศษ (Insurance Premium Tax) ภาษีที่ดิน (Landfill Tax) อากรผลิตภัณฑ์ยาสูบ (Tobacco duties) อากรเครื่องดื่มน้ำอัดลม (Soft Drinks Industry Levy) ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) ภาษี

⁸⁰ มสารัตน์ หรสิทธิ์เดชเจริญ, “ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง : ศึกษากรณีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2560), หน้า127.

⁸¹ HM Revenue & Customs, Estimation of tax gap for direct taxes [Online], 23 February 2021. Available from : https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/329278/direct-tax-gaps.pdf

สรรพสามิตและอากรศุลกากร (Customs and Excise Tax) เป็นต้น⁸² จึงทำให้การจัดเก็บภาษีอากรในสหราชอาณาจักรนั้นมั่งคั่งที่เป็นการจัดเก็บโดยหน่วยงานส่วนกลางและจัดเก็บโดยหน่วยงานส่วนท้องถิ่น ซึ่งแต่เดิมสำนักงานสรรพากร (Inland Revenue) และสำนักงานศุลกากรและสรรพสามิต (HM Customs and Excise) เป็นหน่วยงานส่วนกลางที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากร โดยสำนักงานสรรพากรมีหน้าที่หลักในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้จากทุน ตามพระราชบัญญัติการบริหารจัดเก็บภาษี ค.ศ. 1970 (Taxes Management Act 1970) ส่วนสำนักงานศุลกากรและสรรพสามิตมีหน้าที่หลักในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และภาษีศุลกากร ตามพระราชบัญญัติการบริหารจัดเก็บอากรศุลกากรและสรรพสามิต ค.ศ. 1979 (Customs and Excise Management Act 1979) และกฎของสหภาพยุโรป (European Community Law)⁸³

ต่อมาในปี 2548 ได้มีการยุบรวมหน่วยงานจัดเก็บภาษีทั้งสองแล้วตั้งเป็นหน่วยงานใหม่คือสำนักงานจัดเก็บภาษีอากร (Her Majesty's Revenue and Customs: HMRC) ซึ่งทำหน้าที่จัดเก็บภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ภาษีมรดก ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม เป็นต้น และภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร ภาษีที่ดิน เป็นต้น⁸⁴ ในส่วนภาษีท้องถิ่นนั้นมีหน่วยงานในระดับท้องถิ่นทำหน้าที่จัดเก็บภาษี เช่น ภาษีสำหรับสถานที่พักที่ไม่มีการพักอาศัย (Non Domestic Tax) ภาษีท้องถิ่น (Council Tax) และภาษีธุรกิจ (Business Tax)⁸⁵ และนอกเหนือจากหน้าที่ข้างต้นแล้ว สำนักงานจัดเก็บภาษีอากรยังเป็นหน่วยงานหลักที่รับผิดชอบในการควบคุมการนำเข้าและการส่งออกสำหรับสินค้าและบริการต่าง ๆ ทำหน้าที่ป้องกันการลักลอบนำเข้าส่งออกสินค้าผิดกฎหมายเข้ามาภายในประเทศอีกด้วย

⁸² HM Revenue & Customs, Excise duties, VAT and other indirect tax statistics [Online], 24 February 2021. Available from : <https://www.gov.uk/government/collections/vat-excise-duties-and-other-minor-industry-specific-duties-and-levies>

⁸³ HM Revenue & Customs, About us [Online], 24 February 2021. Available from : <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about>

⁸⁴ Low Income Tax Reform Group, Introduction to the tax system [Online], 23 February 2021. Available from : <https://www.litr.org.uk/tax-guides/tax-basics/introduction-tax-system#toc-who-collects-tax->

⁸⁵ Low Income Tax Reform Group, Council tax and rates [Online], 23 February 2021. Available from : <https://www.litr.org.uk/tax-guides/savers-property-owners-and-other-tax-issues/council-tax-and-rates>

3.1.2 ลักษณะความผิดทางอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากร

การกระทำความผิดและโทษทางอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรตามกฎหมายภาษีของสหราชอาณาจักรนั้นสามารถแบ่งตามลักษณะของความผิด ได้เป็น 2 กลุ่ม ได้แก่ การกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่ไม่ร้ายแรง และการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่ร้ายแรง โดยการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่ไม่ร้ายแรงจะมีการลงโทษโดยการกำหนดให้จ่ายเงินค่าปรับเพื่อระงับคดีหรือการลงโทษในทางแพ่ง (Administrative Tax Penalties) เช่น การชำระเงินภาษีล่าช้าโดยไม่ตั้งใจ ส่วนการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่ร้ายแรงนั้น เช่น ความผิดฐานฉ้อฉลค่าภาษีอากรหรือความผิดฐานจงใจที่จะไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร ความผิดประเภทนี้จะแตกต่างจากความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่ไม่ร้ายแรง เนื่องจากมีการลงโทษทางอาญา (Criminal Penalties) และต้องเข้าสู่การพิจารณาในกระบวนการยุติธรรมทางอาญา (Criminal Procedure) ตามลำดับขั้นตอน⁸⁶ ดังนั้นสำนักงานจัดเก็บภาษีอากรหรือ HMRC จึงมีหน้าที่ของในการตรวจสอบและสอบสวนการกระทำความผิดทางอาญาเพื่อที่จะเข้าสู่กระบวนการฟ้องร้องดำเนินคดีโดยสำนักงานอัยการคดีภาษีอากรต่อไป

3.1.2.1 ความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่ร้ายแรง

ความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่ร้ายแรงภายใต้กฎหมายภาษีของสหราชอาณาจักรสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บัญญัติไว้ตาม Taxes Management Act 1970 นั้น⁸⁷ โดยเป็นกรณีที่มีหน้าที่เสียภาษีได้กระทำการโดยทุจริตหรือประมาทเลินเล่อในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี เอกสารหลักฐานหรือการสำแดงรายการในทางภาษีที่ไม่ถูกต้องทำให้การหักลดหย่อนหรือการบรรเทาภาระในทางภาษีอื่น ๆ ไม่ถูกต้อง ส่งผลกระทบต่อจำนวนภาษีทำให้เสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริงโดยความผิดในทางอาญาเกี่ยวกับภาษีเงินได้นั้น หากพบว่ามีการฉ้อฉลเป็นการฉ้อฉลเพื่อหลีกเลี่ยงหรือหนีค่าภาษีอากรตาม Finance Act 2000 ผู้กระทำความผิดก็จะต้องรับโทษตามกฎหมาย⁸⁸ และนอกจากนี้ หากการหลีกเลี่ยงภาษีนี้นั้นมีลักษณะเป็นความผิดฐานโกงรายได้ของรัฐที่กำหนดไว้ใน Theft Act 1968⁸⁹ กล่าวคือ เป็นการกระทำความผิดเกี่ยวกับ

⁸⁶ A.K. Jain, “Income tax penalty and persecution provisions: a comparison of the United Kingdom and Indian experience” (1997) British Tax Review 10, 355 อ้างถึงใน รติรัตน์ มุ่งรักษารธรรม, “ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558), หน้า 145

⁸⁷ รติรัตน์ มุ่งรักษารธรรม, “ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” หน้า 146

⁸⁸ According to section 144 Offence of fraudulent evasion of income tax, Finance Act 2000.

⁸⁹ According to Section 32 (1) (a) Effect on existing law and construction of references to offences, Theft Act 1968.

ภาษีเงินได้ของสหราชอาณาจักร ผู้กระทำความผิดอาจจะต้องรับโทษหนักขึ้นโดยต้องชำระภาษีที่เป็นค่าปรับเพิ่มขึ้น 1 เท่า ของภาษีที่หลีกเลี่ยง และอาจต้องรับโทษจำคุกสูงสุดถึง 7 ปี และหากกระทำดังกล่าวเป็นความผิดที่มีพฤติการณ์ของการกระทำอันเป็นการโกงค่าภาษีที่ร้ายแรง HMRC ย่อมมีสิทธิที่จะร้องขอในกระบวนการพิจารณาในชั้นศาลภายใต้ระบบ Common Law ให้ลงโทษผู้ที่กระทำความผิดทั้งโทษปรับและโทษจำคุกได้อย่างไม่มีขีดจำกัด

ในส่วนของความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่ร้ายแรงสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นในกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษีมูลค่าเพิ่มอันเกิดจากการกระทำโดยทุจริต เช่น การฉ้อโกง การทำบัญชีในทางภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นเท็จ การหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษีมูลค่าเพิ่มอันมีลักษณะเป็นการหลอกลวงหรือฉ้อฉล การแสดงข้อความอันเป็นเท็จหรือผิดพลาดเพื่อวัตถุประสงค์หลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งกฎหมายได้กำหนดความผิดดังกล่าวไว้ตั้งแต่การกำหนดให้ชำระภาษีเพิ่มขึ้น 1 เท่าของภาษีที่หลีกเลี่ยงและโทษสูงสุดจะต้องถูกจำคุกสูงสุดถึง 10 ปี

3.1.2.2 ความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่ไม่ร้ายแรง

นอกจากความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่ร้ายแรงซึ่งมีโทษในทางอาญาและจะต้องเข้าสู่การพิจารณาในกระบวนการยุติธรรมทางอาญาดังกล่าวมาแล้วนั้น ยังมีความผิดอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอีกประเภทหนึ่ง คือ การกระทำความผิดที่ไม่ร้ายแรง โดยความผิดประเภทนี้จะมีการลงโทษโดยการลงโทษในทางแพ่ง หรือการจ่ายเงินค่าปรับ ซึ่งเมื่อต้องรับโทษปรับของภาษีในส่วนที่เพิ่มดังกล่าวแล้วก็จะทำให้คดีอาญาระงับไป อาจกล่าวได้ว่า เป็นความผิดเล็กน้อยที่สามารถลงโทษเปรียบเทียบปรับได้ ซึ่งตามกฎหมายของสหราชอาณาจักรนั้นมีหลายกรณีด้วยกัน เช่น ความผิดอันเกิดจากความผิดพลาดหรือไม่ถูกต้องในการยื่นแบบรายการภาษีหรือเอกสารที่เกี่ยวข้องต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีในระบบประเมินตนเอง (Self Assessment) ได้ทำการยื่นแบบแสดงรายการหรือเอกสารในทางภาษีที่เกี่ยวข้องต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีโดยแบบแสดงรายการหรือเอกสารดังกล่าวมีเนื้อหาที่ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดส่งผลให้ไม่ต้องเสียเลยหรือเสียน้อยกว่าความเป็นจริง หรือทำให้รัฐต้องคืนเงินภาษีไปโดยไม่ถูกต้อง ซึ่งความผิดพลาดดังกล่าวนี้ส่งผลโดยนัยสำคัญทำให้รัฐเกิดการสูญเสียรายได้ (Potential Lost Revenue : PLR) ซึ่งความผิดพลาดหรือไม่ถูกต้องดังกล่าวอาจเกิดจากความประมาทเลินเล่อ ความไม่เอาใจใส่ หรือเกิดจากการเจตนาที่ต้องการปิดบังข้อเท็จจริงบางอย่าง ขึ้นอยู่กับพฤติกรรมหรือการกระทำ (Behavior) ของผู้เสียภาษี ทั้งนี้ พฤติกรรมหรือการกระทำของผู้เสียภาษีดังกล่าวจะมีผลต่อการคำนวณเงินค่าปรับ กล่าวคือ ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีนั้นจะต้องรับผิดในทางอาญาโดยการถูกเปรียบเทียบปรับเป็น

จำนวนเท่าใดก็ย่อมขึ้นอยู่กับว่าพฤติกรรมดังกล่าวอยู่ภายใต้ “พฤติกรรม” เช่นใด เนื่องจากร้อยละของอัตราโทษ (Penalty Percentage Rate) ที่กำหนดจะเป็นไปตามความรุนแรงแห่งพฤติกรรม⁹⁰

3.1.3 หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษทางภาษี

3.1.3.1 สำนักงานจัดเก็บภาษีอากร

สำนักงานจัดเก็บภาษีอากรของสหราชอาณาจักร (Her Majesty's Revenue and Customs : HMRC) เป็นหน่วยงานอิสระ (Non-Ministerial Department) ที่ไม่อยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาลของสหราชอาณาจักร ซึ่งสำนักงานจัดเก็บภาษีอากรของสหราชอาณาจักรมีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรดังที่กล่าวไว้ข้างต้น และมีอำนาจในกระบวนการยุติธรรมทางอาญาในการสอบสวนความผิดสำหรับการกระทำ ความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่เกิดขึ้นเพื่อส่งเรื่องให้องค์การอัยการดำเนินการฟ้องร้องและดำเนินคดีในศาลต่อไป นอกจากนี้ เจ้าพนักงานของสำนักงานจัดเก็บภาษีอากรของสหราชอาณาจักรยังมีอำนาจพิเศษในการสอบสวนคดีภาษีอากรอีกด้วย โดยแบ่งเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจสอบสวนเป็น 3 ประเภท ได้แก่

- 1) เจ้าพนักงานทั่วไปที่มีอำนาจสอบสวนของสำนักงานจัดเก็บภาษีอากรของสหราชอาณาจักร
- 2) ผู้เชี่ยวชาญพิเศษในการสอบสวน (Specialist Investigation: SI) ทำหน้าที่สอบสวนคดีภาษีอากรที่มีความร้ายแรง มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญ และมีความอ่อนไหวสูง⁹¹

⁹⁰ HM Revenue & Customs, Compliance checks for penalties of inaccuracies in returns or documents (CC/FS7a) [Online], 23 February 2021. Available from : https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/877277/CC-FS7a_English.pdf

⁹¹ HM Revenue & Customs, Determine who can support the enquiry: Specialist Investigations: The Role of Specialist Investigations [Online], 23 February 2021. Available from : <http://www.hmrc.gov.uk/MANUALS/emmanual/EM0361.htm>.

3) เจ้าหน้าที่ส่วนวางแผนและความเสี่ยง (Risk and Intelligence Service : RIS) มีจุดมุ่งหมายเพื่อให้แน่ใจว่าทุก HMRC การบังคับใช้และการปฏิบัติงานเป็นผู้กำกับและการสนับสนุนจากหน่วยสืบราชการลับและความเสี่ยงข้อมูลที่ดีที่สุด⁹²

3.1.3.2 สำนักงานอัยการคดีภาษีอากร

ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1985 มีการตรากฎหมาย Prosecution of Offences Act 1985 และได้มีจัดตั้งสำนักงานอัยการ (The Crown Prosecution Service หรือ CPS) โดยการรวมเอาหน่วยงานการฟ้องคดีทั้งหมดที่มีอยู่ของตำรวจ⁹³ เข้าด้วยกันก่อนมีการผ่านกฎหมาย The Crown Prosecutor Service through the Prosecution of Offences Act of 1985 ซึ่งการออกกฎหมายดังกล่าวออกมา มีผลทำให้อำนาจในการพิจารณาสั่งฟ้องผู้ต้องหาของตำรวจทั้งในอังกฤษและเวลส์ ซึ่งมีแต่เดิมนั้นเป็นอันถูกยกเลิกเพิกถอนไป โดยมอบให้เป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานอัยการแทน

บทบาทขององค์กรอัยการ (CPS) ในการดำเนินคดีอาญา คือ มีอำนาจหน้าที่หลักในการพิจารณาตรวจสอบสำนวนการสอบสวนของตำรวจเพื่อประกอบการใช้ดุลพินิจในการฟ้องหรือไม่ฟ้องคดีต่อศาล นอกจากนี้ พนักงานอัยการ (Crown Prosecutor) สามารถแนะนำพนักงานสอบสวนในการดำเนินการสอบสวนได้ แต่การแนะนำดังกล่าวไม่มีลักษณะบังคับให้พนักงานสอบสวนต้องทำตามแต่อย่างใด อีกทั้ง เมื่อมีการตรากฎหมาย The Criminal Justice Act 2003 บัญญัติให้อำนาจแก่พนักงานอัยการในการตั้งข้อหา (Charging) เนื่องจากอัยการต้องรับผิดชอบต่อการฟ้องคดีและเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายและจำเลยด้วย

ในส่วนที่เกี่ยวกับคดีความผิดเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรนั้น องค์กรอัยการกำหนดให้มีหน่วยงานของอัยการทำหน้าที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากรขึ้นโดยเฉพาะคือ สำนักงานอัยการคดีภาษีอากร (Revenue and Customs Prosecutions Office หรือ RCPO) มีสถานะเป็นหน่วยงานอิสระของรัฐบาลที่จัดตั้งขึ้นตาม The Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 เป็นหน่วยงานที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสำนักงานอัยการสูงสุด มีหน้าที่รับผิดชอบต่อการฟ้องคดีอาญาทุกคดีที่ผ่านการสอบสวนโดยสำนักงานจัดเก็บภาษี

⁹²HM Revenue & Customs, Introduction and overview of oils activity: roles and responsibilities: risk and Intelligence Service [Online], 23 February 2021. Available from : <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/hcotegmanual/hcoteg10790.htm>

⁹³ ในอดีตตั้งแต่สมัยยังไม่มียุทธวิธีตำรวจและระบบอัยการ ประชาชนผู้มีข้อพิพาทจะต้องนำคดีขึ้นฟ้องศาลและเสียค่าใช้จ่ายด้วยตนเอง จนกระทั่งปี ค.ศ. 1880 จึงมีการจัดตั้งหน่วยงานทำหน้าที่ในการฟ้องคดีที่มีความยุ่งยากโดยเป็นหน่วยงานหนึ่งในสังกัดกรมตำรวจ

อากรของสหราชอาณาจักร หรือ HMRC⁹⁴ โดยสำนักงานอัยการคดีภาษีอากรมีอำนาจดำเนินคดีภาษีอากรใน อังกฤษ เวลส์และไอร์แลนด์เหนือ หากอัยการคดีภาษีอากรที่ดำเนินคดีในสกอตแลนด์จะเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า Specialist Reporting Agency

3.1.4 อำนาจในการฟ้องคดีอาญาที่มีโทษทางภาษี

ในสหราชอาณาจักรในอดีตให้สิทธิพลเมืองทุกคนในการดำเนินคดี กล่าวคือ พลเมืองทุกคนมีอำนาจในการเป็นโจทก์ฟ้องคดีอาญาได้เอง ซึ่งมาจากหลักการที่ว่าพลเมืองทุกคนต่างมีหน้าที่ในการช่วยรักษา กฎหมายและระเบียบของบ้านเมืองให้เป็นไปโดยเรียบร้อย ดังนั้น ผู้ที่จะฟ้องคดีอาญาได้อาจเป็นพนักงานอัยการ เจ้าหน้าที่ตำรวจ เจ้าหน้าที่หน่วยงานอื่นทั่ว ๆ ไป และไม่ได้มีบทบัญญัติเป็นการบังคับว่าหากเป็นหน่วยงานของรัฐ แล้วจะต้องส่งเรื่องให้พนักงานอัยการดำเนินการให้ นอกจากนี้ส่วนราชการองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่าง ๆ ก็มี สำนักงานกฎหมายของตนเอง มีสิทธิที่จะดำเนินการฟ้องร้องคดีอาญาได้เอง

อย่างไรก็ดี สำหรับคดีภาษีอากรนั้น แม้ในสหราชอาณาจักรในปัจจุบันจะมีสำนักงานจัดเก็บภาษี อากรของสหราชอาณาจักร (HMRC) ที่มีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากรก็ตาม แต่สำนักงานจัดเก็บภาษีอากร ของสหราชอาณาจักรก็ไม่มีอำนาจฟ้องคดีต่อศาล การฟ้องคดีจะดำเนินการโดยสำนักงานอัยการคดีภาษีอากร (Revenue and Customs Prosecutions : RCPO) ซึ่งเป็นหน่วยงานอิสระของรัฐบาลที่จัดตั้งขึ้นตาม The Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 รวมทั้งมีความเป็นอิสระจากสำนักงานจัดเก็บภาษี อากรของสหราชอาณาจักรหรือ HMRC ด้วย

ในการฟ้องคดีภาษีอากรของสำนักงานอัยการคดีภาษีอากรมีหลักการเช่นเดียวกับอำนาจของ อัยการในคดีทั่วไป กล่าวคือ ในการพิจารณาสั่งคดีเป็นดุลพินิจของอัยการ ซึ่งการที่อัยการพิจารณาจะสั่งฟ้อง ดำเนินคดีกับบุคคลใดนั้นจะต้องอยู่บนพื้นฐานของหลักการสองประการ คือ ประการแรก ต้องมั่นใจว่า พยานหลักฐานเพียงพอที่จะสามารถพิสูจน์ความผิดของจำเลยจนนำไปสู่การลงโทษได้ ถ้าพิจารณาแล้วพบว่า พยานหลักฐานไม่เพียงพอที่จะพิสูจน์ความผิดจำเลย อัยการจะต้องไม่ดำเนินคดีโดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าคดีมีความ ร้ายแรงเพียงใดและประการที่สอง การฟ้องจะต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์สาธารณะ (Public Interest) ไม่ใช่ในนาม

⁹⁴ HM Revenue & Customs, Revenue and Customs Prosecutions Office [Online], 23 February 2021. Available from : <https://www.gov.uk/government/organisations/revenueand-customs-prosecutions-office>

หรือเพื่อประโยชน์ของผู้เสียหายหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่ง แต่อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาแล้วว่าเป็นประโยชน์ต่อสาธารณชน อัยการจะต้องดำเนินคดีโดยให้ความสำคัญต่อผลกระทบที่จะมีต่อผู้เสียหายด้วย นอกจากนี้ อัยการจะต้องไม่ฟ้องด้วยจำนวนข้อหาที่เกินไปกว่าที่จำเป็นเพียงเพื่อให้ได้มาซึ่งคำรับสารภาพของจำเลย และจะต้องไม่ฟ้องด้วยข้อหาที่ร้ายแรงหรือหนักเกินไปกว่าที่เป็นจริงเพียงเพื่อให้ได้มาซึ่งคำรับสารภาพในข้อหาที่เบากว่า⁹⁵ ทั้งนี้ ตามความใน The Code for Crown Prosecutors

กล่าวโดยสรุป แม้ว่าสำนักงานจัดเก็บภาษีอากร (Her Majesty's Revenue and Customs) หรือ HMRC จะเป็นหน่วยงานที่มีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากรของสหราชอาณาจักร โดยการนำบทบัญญัติ The Police and Criminal Evidence Act 1984 มาปรับใช้ในการสอบสวนคดีภาษีอากร แต่หน่วยงานที่มีอำนาจในการฟ้องคดีอาญาทางภาษี คือ สำนักงานอัยการคดีภาษีอากร (Revenue and Customs Prosecutions Office) หรือ RCPO ซึ่งมีความเป็นอิสระแยกต่างหากจากหน่วยงานจัดเก็บภาษี

3.2 ประเทศออสเตรเลีย

ประเทศออสเตรเลียเป็นประเทศที่มีโครงสร้างการปกครองประเทศ แบ่งออกเป็นสองชั้น คือ การปกครองชั้นแรกประกอบด้วยรัฐบาลของจักรภพ (The Commonwealth Government) หรือรัฐบาลสหพันธรัฐ (The Federal Government) ซึ่งมีหน้าที่ในการจัดทำภารกิจระดับชาติ อาทิเช่น ความสัมพันธ์ระหว่างประเทศและการป้องกันประเทศ เป็นต้น และการปกครองในชั้นที่สองของประเทศออสเตรเลียเป็นการปกครองระดับรัฐ (State) ดังนั้น การที่โครงสร้างการปกครองแบ่งเป็นสองชั้นดังกล่าวจึงทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีอากรซึ่งถือเป็นแหล่งรายได้หลักที่สำคัญของประเทศออสเตรเลียนั้น ถูกแบ่งออกเป็นสองระดับตามรูปแบบโครงสร้างการปกครอง กล่าวคือ รัฐบาลของจักรภพหรือรัฐบาลกลางมีอำนาจจัดเก็บภาษีที่สำคัญอันได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีสินค้าและบริการทั่วไป ภาษีสกุลากรและภาษีสรรพสามิต ในขณะที่รัฐต่าง ๆ ก็มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีที่สำคัญ อันได้แก่ ภาษีทรัพย์สิน ภาษีค่าจ้าง (Payroll Tax) และภาษีที่จัดเก็บจากการใช้สินค้าและกิจกรรม

⁹⁵ The Code for Crown Prosecutors; 7.2 “Crown Prosecutors should never go ahead with more charges than are necessary just to encourage a defendant to plead guilty to a few. In the same way, they should never go ahead with a more serious charge just to encourage a defendant to plead guilty to a less serious one”

3.2.1 ระบบจัดเก็บภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย

ในระดับรัฐบาลของจักรภพ (The Commonwealth Government) หรือรัฐบาลสหพันธรัฐ (The Federal Government) มีหน่วยงานหลักสองหน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากร ได้แก่

1) สำนักงานภาษีออสเตรเลีย (The Australian Taxation Office : ATO) เป็นหน่วยงานหลักที่จัดเก็บภาษีภายในประเทศให้แก่รัฐบาลกลาง ซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของกระทรวงการคลัง โดยจัดเก็บภาษีทั้งภาษีเงินได้ (Income Tax) ภาษีสินค้าและบริการทั่วไป (General Goods and Service Tax : GST) และภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) ซึ่งสามารถจัดเก็บภาษีได้คิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 90 ของรายได้ภาษีของรัฐบาลกลางทั้งสิ้น นอกจากนี้ สำนักงานภาษีออสเตรเลีย หรือ ATO ยังมีหน้าที่หลักในการสอบสวนคดีภาษีอากรด้วย⁹⁶

2) สำนักงานศุลกากรออสเตรเลีย (Australian Customs Service : ACS) ทำหน้าที่บริหารจัดการเก็บภาษีสินค้าที่นำเข้าทุกประเภท ได้แก่ ภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต (Customs & Excise Duty) และภาษีสินค้าและบริการ (GST on Imports) เป็นต้น ทั้งนี้ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร ค.ศ. 1995 (The Customs Act 1995)

3.2.2 ลักษณะความผิดทางอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากร

ภายใต้บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย ได้มีกำหนดความผิดทางอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรไว้ในกฎหมายหลายฉบับ ไม่ว่าจะเป็นพระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร พระราชบัญญัติว่าด้วยการกระทำความผิดอาญาภาษีอากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พระราชบัญญัติภาษีศุลกากร เป็นต้น แต่เพื่อการเปรียบเทียบลักษณะความผิดทางอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรที่เป็นประเภทเดียวกับประมวลรัษฎากรของประเทศไทย ผู้เขียนจึงยกมาเพียงพระราชบัญญัติ ดังต่อไปนี้

⁹⁶ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์เสนอต่อศาลภาษีอากรกลาง, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2552), 151-152. อ้างถึงใน รัตรัตน์ มุ่งรักษาธรรม, “ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทสาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558), หน้า 116

3.2.2.1 ความผิดตามพระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร

มาตรา 8B⁹⁷ แห่งพระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร ค.ศ. 1953 (The Taxation Administration Act 1953) ได้กำหนดคำจำกัดความคำว่า “ความผิดทางภาษีอากร” หมายถึง

1) การกระทำผิดซึ่งกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรบัญญัติเป็นความผิด ได้แก่ ความผิดฐานฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดตามกฎหมายภาษีอากร ตามมาตรา 8C, ความผิดฐานปฏิเสธหรือไม่ตอบคำถามเจ้าหน้าที่หรือบุคคลอื่นตามกฎหมายภาษีอากร ตามมาตรา 8D และความผิดฐานฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งศาล ตามมาตรา 8H

2) การกระทำความผิด

(ก) ตามพระราชบัญญัติอาชญากรรม ค.ศ. 1914 (Crime Act 1914) มาตรา 6 ฐานช่วยเหลือหรือให้ความช่วยเหลือผู้กระทำความผิดที่กฎหมายของประเทศออสเตรเลีย (ซึ่งหมายรวมถึงกฎหมายภาษีอากร) กำหนดไว้เป็นความผิด

(ข) ตามประมวลกฎหมายอาญา ค.ศ. 1995 (Criminal Code Act 1995) มาตรา 11.1, มาตรา 11.4 และมาตรา 11.5 ฐานพยายามกระทำความผิดเป็นตัวการ ผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนการกระทำความผิด

3.2.2.2 ความผิดตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการกระทำความผิดอาญาภาษีอากร

การกระทำความผิดอาญาภาษีอากร The Crimes (Taxation Offences) Act 1980 แบ่งความผิดทางภาษีอากรได้ ดังนี้

⁹⁷ 8B Interpretation, Taxation Administration Act 1953 “(1) A reference in this Subdivision to a relevant offence is a reference to:

(a) an offence against section 8C, subsection 8D(1) or (2) or section 8H; or

(b) an offence against:

(i) section 6 of the Crimes Act 1914; or

(ii) section 11.1, 11.4 or 11.5 of the Criminal Code;

being an offence that relates to an offence of a kind referred to in paragraph (a) of this subsection.

- 1) ความผิดเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (Income Tax)
- 2) ความผิดเกี่ยวกับภาษีผลประโยชน์พิเศษที่นายจ้างจ่ายให้แก่ ลูกจ้าง (Fringe Benefit Tax)
- 3) ความผิดเกี่ยวกับภาษีการให้เช่าทรัพยากรปิโตรเลียม (Petroleum Resource Rent Tax)
- 4) ความผิดเกี่ยวกับภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax)
- 5) ความผิดเกี่ยวกับภาษีไวน์ (Wine Equalisation Tax)
- 6) ความผิดเกี่ยวกับภาษีรถยนต์ (Luxury Car Tax) โดยการกระทำความผิดภายใต้ The Crimes (Taxation offences) Act 1980 จะต้องเป็นการกระทำที่เกิดจากเจตนาฉ้อโกงภาษี (Tax Fraud)

3.2.3 หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษทางภาษี

ในการดำเนินคดีอาญาทั่ว ๆ ไป จะมีหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง คือ สำนักงานตำรวจแห่งออสเตรเลีย (Australian Federal Police : AFP) และองค์กรอาชญากรรมแห่งชาติ (National Crime Authority) โดยทั้งสองหน่วยงานมีหน้าที่หลักในการสอบสวนการกระทำความผิดทางอาญาเพื่อดำเนินคดีต่อไป และภายหลังจากการสอบสวน จะเป็นหน้าที่ของสำนักงานอัยการ (The Commonwealth Director of Public Prosecutions) ในการดำเนินการพิจารณาคดีส่งฟ้องผู้ต้องหาต่อศาล แต่ในกรณีที่เป็นคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรซึ่งเป็นคดีเฉพาะด้าน ในประเทศออสเตรเลียมีหน่วยงานที่รับผิดชอบในการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษทางภาษี ดังนี้

3.2.3.1 สำนักงานภาษีออสเตรเลีย

นอกจากสำนักงานภาษีออสเตรเลีย (The Australian Taxation Office : ATO) จะเป็นหน่วยงานหลักของรัฐบาลที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรดังที่กล่าวไว้ข้างต้น สำนักงานภาษีออสเตรเลียยังมีหน้าที่หลักอีกประการ คือ หน้าที่ในการสอบสวนคดีภาษีอากร แต่อย่างไรก็ดี อำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากรของสำนักงานภาษีออสเตรเลียนั้น ถูกจำกัดเฉพาะการสอบสวนคดีที่มีโทษไม่ร้ายแรง ซึ่งเป็นคดีที่มีจำนวนมากและไม่ซับซ้อน โดยมีเหตุผลเพื่อความสะดวกและรวดเร็วในการพิจารณาคดี ส่วนคดีภาษีอากรที่มีความร้ายแรง

(Serious Offence) ได้แก่ ความผิดที่มีอัตราโทษจำคุกมากกว่า 12 เดือนขึ้นไป ตามความในมาตรา 3E แห่งพระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร (The Taxation Administration Act 1953) จะเป็นหน้าที่ของสำนักงานภาษีออสเตรเลียและสำนักงานตำรวจแห่งออสเตรเลีย (Australian Federal Police : AFP) ในการร่วมกันดำเนินการสอบสวน

ในบางคดีสำนักงานภาษีออสเตรเลียยังมีอำนาจในการดำเนินคดีและฟ้องคดีได้เอง โดยหน่วยงานภายในของสำนักงานภาษีออสเตรเลียที่มีอำนาจสอบสวนคือแผนกสอบสวนและดำเนินคดี (ATO Prosecution Investigation Units) และหน่วยงานภายในที่มีหน้าที่ในการพิจารณาดำเนินคดีส่งฟ้องศาล คือแผนกฟ้องคดี (ATO In-House Prosecution)⁹⁸

3.2.3.2 สำนักงานตำรวจแห่งออสเตรเลีย

สำนักงานตำรวจแห่งออสเตรเลีย (Australian Federal Police : AFP) เป็นหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นโดยพระราชบัญญัติตำรวจแห่งออสเตรเลีย ค.ศ. 1979 (The Australian Federal Police Act 1979) สำนักงานตำรวจแห่งออสเตรเลียเป็นหน่วยงานหลักในการบังคับใช้กฎหมายอาญาเพื่อคุ้มครองผลประโยชน์และความสงบสุขของประชาชนโดยมีอำนาจสอบสวนและดำเนินคดีตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งในกรณีคดีภาษีอากรนั้น สำนักงานตำรวจแห่งออสเตรเลียมีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากรที่เป็นความผิดที่ร้ายแรง โดยในการสอบสวนจะต้องทำร่วมกับองค์กรอาชญากรรมแห่งชาติ (National Crime Authority : NCA)⁹⁹

3.2.3.3 สำนักงานอัยการ

สำนักงานอัยการ (The Commonwealth Director of Public Prosecutions: DPP) เป็นหน่วยงานที่ตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติอัยการ ค.ศ. 1983 (The Director of Public Prosecutions Act 1983) โดยมีหน้าที่ในการดำเนินคดีส่งฟ้องผู้ต้องหาต่อศาลในคดีที่เป็นความผิดอาญาที่เกิดขึ้นตามกฎหมายทั้งหลายของประเทศออสเตรเลีย และหมายรวมถึงกฎหมายภาษีอากรด้วย

⁹⁸ รติรัตน์ มุ่งรักษารธรรม, “ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” หน้า 131

⁹⁹ Australian Federal Police, Agency Budget 2013 - 2014 [Online], 23 February 2021. Available from : <http://www.afp.gov.au>.

3.2.4 อำนาจในการฟ้องคดีอาญาที่มีโทษทางภาษี

ในการดำเนินคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรในประเทศออสเตรเลียนั้น มีหน่วยงานหลักที่มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาคดีเพื่อส่งฟ้องคดีต่อศาล คือ สำนักงานอัยการ (The Commonwealth Director of Public Prosecutions) หรือ DPP แต่สำนักงานภาษีสหรัฐออสเตรเลียหรือ ATO ก็ยังคงมีอำนาจฟ้องคดีความผิดอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรที่ไม่ซับซ้อนต่อศาลได้ โดยการดำเนินการของแผนกฟ้องคดี (ATO In-House Prosecution) ซึ่งเป็นแผนกหนึ่งในสำนักงานภาษีสหรัฐออสเตรเลีย อย่างไรก็ตาม อำนาจขั้นสุดท้ายในการดำเนินคดียังคงขึ้นอยู่กับสำนักงานอัยการ

เมื่อมีการแบ่งหน้าที่และความรับผิดชอบในคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรที่แตกต่างกัน เพื่อความเข้าใจที่ตรงกันของทั้งสองหน่วยงาน สำนักงานอัยการและสำนักงานภาษีสหรัฐออสเตรเลียจึงได้ทำข้อตกลงแนวทางปฏิบัติร่วมกันปรากฏตามแนวปฏิบัติในการสอบสวนและการฟ้องคดี (Liaison Guidelines : Investigation and Prosecution between the Commonwealth Director of Public Prosecutions and the Australian Taxation Office) ซึ่งบัญญัติแนวทางเกี่ยวกับการสอบสวนและการดำเนินคดีส่งฟ้องต่อศาลในความผิดอาญาเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเป็นแนวปฏิบัติในการแบ่งแยกและกำหนดอำนาจหน้าที่ระหว่างสองหน่วยงาน¹⁰⁰

ในปัจจุบัน สำนักงานอัยการก็ไม่ได้ดำเนินการพิจารณาและส่งฟ้องคดีต่อศาลในความผิดอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรทุกคดี เนื่องจากสำนักงานภาษีสหรัฐออสเตรเลียก็มีอำนาจในการดำเนินการส่งคดีฟ้องศาลได้ในคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรตามความผิดภายใต้ The Taxation Administration Act 1953 และกฎหมายภาษีอากรอื่น ๆ โดยกรณีที่สำนักงานภาษีสหรัฐออสเตรเลียมีอำนาจฟ้องคดีต่อศาลได้เอง มีดังนี้¹⁰¹

1) ความผิดในการไม่ยื่นภาษีเงินได้ ภาษีสินค้าและบริการและภาษีอื่น ๆ ตามที่กำหนดในกฎหมายต่อคณะกรรมการบริหารของสำนักงานภาษีสหรัฐออสเตรเลีย เช่น การกระทำผิดต่อมาตรา 8C

¹⁰⁰ Australian Taxation Office, Fraud Control and the Prosecution process 2012 [Online], 23 February 2021. Available from : <http://www.ato.gov.au>.

¹⁰¹ Australian Taxation Office, ATO PROSECUTION POLICY, (Sydney : Australian Government The Treasury, 2002), p. 2.

(1) (a) แห่งพระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร (The Taxation Administration Act 1953)

2) ความผิดในการไม่ทำตามคำสั่งของคณะกรรมการของสำนักงานภาษีออสเตรเลียตามหมายเรียกพยานหลักฐาน เช่น ไม่ส่งพยานหลักฐานที่อยู่ในความครอบครอง หรือไม่มาให้ข้อมูลที่จำเป็นตามหมายเรียก

3) การดำเนินคดีจากการขัดขืนคำสั่งศาลตามมาตรา 8H แห่งพระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร (The Taxation Administration Act 1953)

4) ความผิดต่อตัวแทนภาษีอากรที่จดทะเบียนแล้วรวมถึงต่อกิจการของตัวแทนภาษีอากรที่ไม่ได้จดทะเบียนตามมาตรา 251L 251N และ 251O แห่งพระราชบัญญัติการจัดเก็บภาษีเงินได้ (Income Tax Assessment Act 1936)

5) ความผิดเกี่ยวกับการจดทะเบียนและยกเลิกการจดทะเบียนภายใต้พระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1999 (Goods and Services Tax Act 1999) ทั้งนี้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 8C (1) (g) แห่งพระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร (The Taxation Administration Act 1953)

6) ความผิดอื่น ๆ ตามที่ตกลงกันในระดับนานาชาติระหว่างสำนักงานอัยการและสำนักงานภาษีออสเตรเลีย

นอกจากนี้สำนักงานภาษีออสเตรเลียได้ออกแนวปฏิบัติตาม Corporate Management Practice: Fraud Control and the prosecution process เพื่อเป็นแนวทางให้เจ้าหน้าที่ของสำนักงานภาษีออสเตรเลียในการพิจารณาว่า คดีใดบ้างสมควรดำเนินคดีอาญาต่อไป หรือคดีใดควรใช้มาตรการลงโทษอย่างอื่น โดยพิจารณาว่า ผู้กระทำความผิดมีเจตนาฉ้อภาษีหรือไม่

อย่างไรก็ตาม ATO Prosecution Policy ได้กำหนดกรณีที่สำนักงานภาษีออสเตรเลีย หรือ ATO ไม่มีอำนาจฟ้องคดีต่อศาลได้เอง โดยต้องส่งคดีให้สำนักงานอัยการเป็นผู้ดำเนินการฟ้องคดีต่อศาล (เว้นแต่ได้มีข้อตกลงเป็นอย่างอื่นไว้ล่วงหน้าระหว่างสำนักงานอัยการและสำนักงานภาษีออสเตรเลีย) ดังนี้¹⁰²

1) การดำเนินคดีต่อการกระทำความผิดตามประมวลกฎหมายอาญาหรือ The Crimes (Taxation Offences) Act 1980 (Cth)

2) การกระทำความผิดทั้งหมดที่มีโทษสูงสุดจำคุกเกิน 12 เดือน

3) กรณีใดก็ตามซึ่งในทัศนะของสำนักงานภาษีออสเตรเลียเห็นว่ามีความเป็นไปได้ว่า คดีนั้นศาลจะพิพากษาให้ผู้กระทำความผิดได้รับโทษจำคุก

4) ทุกกรณีที่เป็นเรื่องใหม่หรือมีปัญหาทางกฎหมายที่ซับซ้อนหรือเป็นเรื่องที่ยังไม่ได้มีข้อวินิจฉัยที่ชัดเจน

5) ทุกกรณีที่เป็นเรื่องสำคัญหรือเกี่ยวกับบุคคลที่มีชื่อเสียงซึ่งเป็นคดีที่สังคมให้ความสนใจในการดำเนินงานของสำนักงานอัยการนั้น แม้ว่าสำนักงานอัยการจะไม่ได้เป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่สอบสวนคดีอาญาด้วย แต่ก็ยังมีบทบาทในการให้คำแนะนำทางกฎหมายและประเด็นอื่น ๆ แก่หน่วยงานที่ทำหน้าที่สอบสวน เช่น การให้คำแนะนำด้านกฎหมายอย่างใกล้ชิดในเรื่องการออกหมายค้นแก่เจ้าหน้าที่ของสำนักงานภาษีออสเตรเลีย เป็นต้น

อีกทั้ง สำนักงานอัยการจะเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการฟ้องคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรต่อศาลในคดีบางประเภทที่ซับซ้อนและมีโทษร้ายแรง¹⁰³ ซึ่งได้แก่

1) คดีที่มีแนวโน้มว่าจะลงโทษด้วยการจำคุก

¹⁰² CDDP Australia's Federal Prosecution Service, Tax and the criminal law : Who should prosecute and how – DPP/ATO Liaison guidelines [Online], 23 February 2021. Available from : <http://www.cdpp.gov.au/news/tax-and-the-criminal-law>

¹⁰³ Australian Taxation Office, "Memorandum of Understanding between the Commonwealth Director of Public Prosecutions and the Australia Taxation Office, ATO MOU Reference No40.04, 2007," Accessed January 13, 2015, <http://www.ato.gov.au>. อ้างถึงใน รติรัตน์ มุ่งรักษาธรรม, "ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา," (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558), หน้า 116

- 2) คดีใหม่ที่ไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อนหรือมีข้อเท็จจริงหรือปัญหาข้อกฎหมายที่ซับซ้อน
- 3) คดีที่สาธารณชนสนใจ รวมทั้งคดีที่เป็นประเด็นที่ละเอียดอ่อน
- 4) คดีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีต่อพนักงานของสำนักงานภาษีออสเตรเลีย
- 5) คดีที่มาจากการสอบสวนของสำนักงานตำรวจแห่งออสเตรเลีย หรือ AFP
- 6) คดีซึ่งสำนักงานภาษีออสเตรเลียสอบสวนแล้วส่งคดีมาที่สำนักงานอัยการเพื่อดำเนินคดีต่อไป

กล่าวโดยสรุป หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการฟ้องคดีภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียมี 2 หน่วยงาน ได้แก่ สำนักงานภาษีออสเตรเลีย (The Australian Taxation Office : ATO) และสำนักงานอัยการ (The Commonwealth Director of Public Prosecutions : DPP) ซึ่งสำนักงานภาษีออสเตรียมีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษไม่ร้ายแรงและมีโทษร้ายแรงหรือซับซ้อนบางคดีและยังสามารถฟ้องคดีความผิดที่ไม่ซับซ้อนต่อศาลได้แต่อำนาจขั้นสุดท้ายในการดำเนินคดียังคงขึ้นอยู่กับสำนักงานอัยการซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการดำเนินคดีโดยการฟ้องคดีต่อศาลในคดีอาญาที่เกิดขึ้นตามกฎหมายเครือรัฐออสเตรเลีย รวมถึงกฎหมายภาษีอากรด้วย

บทที่ 4

ปัญหาการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับโทษทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรของอัยการ

จากการศึกษาทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษทางภาษีอากร ภายใต้ประมวลรัษฎากร ตลอดจนการศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษทางภาษีอากรของประเทศไทยและต่างประเทศมาแล้วนั้น ทำให้สามารถวิเคราะห์สภาพปัญหาในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับโทษทางภาษีอากรของประเทศไทยในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการฟ้องคดีของพนักงานอัยการได้ ดังนี้

4.1 ปัญหาอำนาจฟ้องคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

เนื่องจากความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาเป็นความผิดที่รัฐเป็นผู้เสียหาย ในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร พนักงานอัยการเท่านั้นจึงเป็นผู้มีอำนาจใช้ดุลพินิจที่จะพิจารณาและคำสั่งฟ้องหรือคำสั่งไม่ฟ้องคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาดังกล่าวตามประมวลวิธีพิจารณาความอาญา โดยในปัจจุบันอัยการสำนักงานคดีเศรษฐกิจและทรัพยากรจะเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ดำเนินการฟ้องร้องคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรนี้ ซึ่งการใช้ดุลพินิจในการสั่งคดีอาญาของพนักงานอัยการนั้น พนักงานอัยการสามารถใช้ดุลพินิจในการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษทางภาษีอากรได้อย่างมีลักษณะเป็นอำนาจ “กึ่งตุลาการ” กล่าวคือ อัยการมีอำนาจในการวินิจฉัยหรือคำสั่งทางคดีโดยอิสระ ปราศจากการแทรกแซงทั้งจากภายในและภายนอกองค์กร ดังนั้น การสั่งคดีของอัยการไม่จำเป็นต้องผูกพันกับความเห็นทางคดีของพนักงานสอบสวนที่เสนอมาพร้อมสำนวนการสอบสวน อีกทั้ง การใช้ดุลพินิจในการสั่งฟ้องของพนักงานอัยการยังถือเป็นดุลพินิจที่มีความเด็ดขาดอยู่ในตัวเอง เนื่องจากมีลักษณะสมบูรณ์ในตัวเองโดยไม่มีการทบทวน แม้จะมีบทบัญญัติในประมวลวิธีพิจารณาความอาญาที่ให้อำนาจศาลในการไต่สวนมูลฟ้องคดีที่พนักงานอัยการเป็นโจทก์ฟ้องก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติศาลก็ไม่ก้าวล่วงมาไต่สวนมูลฟ้องคดีที่พนักงานอัยการเป็นโจทก์ แต่จะทำการไต่สวนเพียงคดีที่ประชาชนเป็นโจทก์ฟ้องคดีเท่านั้น¹⁰⁴

อย่างไรก็ดี การกำหนดให้พนักงานอัยการเป็นผู้มีอำนาจใช้ดุลพินิจฟ้องร้องคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร แต่เพียงผู้เดียวนั้นย่อมเป็นการจำกัดอำนาจในการฟ้องร้องมากเกินไป ก่อให้เกิดปัญหาหลายประการ ดังต่อไปนี้

¹⁰⁴ ธาณี สิงหนาทสมัย, ฎีการวมคำบรรยายเนติ เล่ม 5 (กรุงเทพฯ: เนติบัณฑิตยสภา, 2563).

4.1.1 ปัญหาความล่าช้าและซ้ำซ้อนในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากร

จากที่กล่าวไว้ในตอนต้น ขั้นตอนวิธีการดำเนินคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของประเทศไทยนั้น พนักงานอัยการต้องเป็นโจทก์ฟ้องจำเลยหรือผู้ต้องหาในคดีความผิดทางภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา อันเป็น “ระบบการดำเนินคดีโดยรัฐ” ซึ่งตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้กำหนดให้มีเจ้าพนักงานในกระบวนการยุติธรรมฝ่ายต่าง ๆ ร่วมกันทำหน้าที่ในการแสวงหาความจริงว่าผู้ต้องหานั้นเป็นผู้กระทำความผิดจริงหรือไม่ ตั้งแต่ในชั้นสอบสวนโดยกำหนดให้มีพนักงานสอบสวนทำหน้าที่สอบสวนเพื่อทำการรวบรวมพยานหลักฐาน และเมื่อพนักงานสอบสวนผู้รับผิดชอบคดีเห็นว่าการสอบสวนเสร็จแล้วก็จะสรุปสำนวนทำความเห็นควรดocketสอบสวน ควรสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้องส่งไปพร้อมกับสำนวนการสอบสวนไปยังพนักงานอัยการเพื่อพิจารณา และหากพนักงานอัยการเห็นว่า สำนวนการสอบสวนยังขาดตกบกพร่องก็อาจมีคำสั่งให้พนักงานสอบสวนดำเนินการสอบสวนเพิ่มเติมหรือส่งพยานคนใดมาให้ซักถามเพิ่มเติมเพื่อส่งต่อไป โดยอาจสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้องก็ได้ จะเห็นได้ว่า โครงสร้างการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีนั้น เป็นเหมือนดังเช่นการดำเนินคดีอาญาทั่วไป ซึ่งใช้หลักการแบ่งแยกอำนาจสอบสวนและฟ้องร้องออกจากกันโดยเด็ดขาด

อย่างไรก็ดี หลักสำคัญในการดำเนินคดีเกี่ยวกับภาษีอากร คือ ความรวดเร็ว แต่การแบ่งแยกอำนาจสอบสวนและฟ้องร้องออกจากกันโดยเด็ดขาด และการให้สิทธิแก่พนักงานอัยการเพียงผู้เดียวเป็นผู้ใช้ดุลพินิจในการฟ้องคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา ย่อมทำให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินคดี โดยเมื่อพิจารณาจากจากสถิติในการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษทางภาษีอากร ตามตารางดังต่อไปนี้

ตารางที่ 1 ข้อมูลสถิติในการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษทางภาษีอากร¹⁰⁵

¹⁰⁵ ข้อมูลสถิติสำนวนคดีอาญาที่มีโทษทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ย้อนหลังเป็นระยะเวลา 5 ปี (ตั้งแต่ปี 2559-2563) โดยเก็บข้อมูลจากกองเศรษฐกิจและทรัพยากร 2 ของสำนักงานอัยการสูงสุด อาคารรัชดาภิเษก เมื่อวันที่ 18 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2564 – 6 เมษายน พ.ศ. 2564

ปี	ส.1 ¹⁰⁶	ส.4 ¹⁰⁷	ข้อหา	วันที่มีการ ร้องทุกข์	วันที่ส่ง สำนวน ¹⁰⁸	วันที่พนักงาน อัยการรับ สำนวน ¹⁰⁹	วันที่พนักงาน อัยการทำ คำสั่ง
2559	62/59	87/59	แสดงความเท็จ โดย ฉ้อโกง หรืออุบายหรือวิธี อื่นใดทำนองเดียวกันเพื่อ หลีกเลียงหรือพยายาม เลี่ยงการเสียภาษี ตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 37และมาตรา 37 ทวิ	3 กรกฎาคม 2555	23 กรกฎาคม 2558	25 พฤษภาคม 2559	14 กันยายน 2559 (ฟ้องศาล)
2559	91/59	70/59	ร่วมกันเจตนาหลีกเลียง หรือพยายามหลีกเลียง ภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 90/4 แห่งประมวล รัษฎากร	_110	-	-	-

¹⁰⁶ สารบบรับความอาญาปรากฏผู้ต้องหาที่ส่งตัวมา

¹⁰⁷ สารบบฟ้องความอาญา

¹⁰⁸ วันที่พนักงานสอบสวนสรุปสำนวนเพื่อนำส่งพนักงานอัยการ ซึ่งคือ วันที่พนักงานสอบสวนลงในสำนวนการสอบสวน

¹⁰⁹ วันที่เจ้าหน้าที่ธุรการลงบันทึกไว้ในสารบบฟ้องความอาญา

¹¹⁰ ไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลสำนวนคดีได้ เนื่องจากคดียังไม่สิ้นสุด

ปี	ส.1	ส.4	ข้อหา	วันที่มีการ ร้องทุกข์	วันที่ส่ง สำนวน	วันที่พนักงาน อัยการรับ สำนวน	วันที่พนักงาน อัยการทำ คำสั่ง
2560	19/60	28/60	ร่วมกันเจตนาหรือ พยายามหลีกเลียง ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตาม มาตรา 90/4 แห่ง ประมวลรัษฎากร	_111	-	-	-
2561	125/61	11/62	ร่วมกันนำใบกำกับภาษีที่ ออกโดยไม่ชอบไปใช้ใน การเครดิตภาษี ตาม ประมวลรัษฎากร	7 กุมภาพันธ์ 2561	9 มีนาคม 2561	22 ตุลาคม 2561	17 มกราคม 2562 (ฟ้องศาล)
2562	11/62	18/62	ร่วมกันนำใบกำกับภาษีที่ ออกโดยไม่ชอบไปใช้ใน การเครดิตภาษี ตาม ประมวลรัษฎากร	27 มีนาคม 2560	17 กันยายน 2561	17 มกราคม 2562	6 กุมภาพันธ์ 2562 (ฟ้องศาล)

¹¹¹ ไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลสำนวนคดีได้ เนื่องจากคดียังไม่สิ้นสุด

ปี	ส.1	ส.4	ข้อหา	วันที่มีการ ร้องทุกข์	วันที่ส่ง สำนวน	วันที่พนักงาน อัยการรับ สำนวน	วันที่พนักงาน อัยการทำ คำสั่ง
2562	53/62	78/62	ร่วมกันโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอมหรือ ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ ชอบไปใช้ในการเครดิต ภาษี โดยเจตนาหรือ พยายามหลีกเลี่ยง ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 90/4 (6) (7) แห่ง ประมวลรัษฎากร	20 มิถุนายน 2560	6 กุมภาพันธ์ 2562	17 พฤษภาคม 2562	14 สิงหาคม 2562 (ฟ้องศาล)
2562	90/62	95/62	ร่วมกันโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอมหรือ ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ ชอบไปใช้ในการเครดิต ภาษี ตามมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร	_112	-	-	-

¹¹² ไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลสำนวนคดีได้ เนื่องจากคดียังไม่สิ้นสุด

ปี	ส.1	ส.4	ข้อหา	วันที่มีการ ร้องทุกข์	วันที่ส่ง สำนวน	วันที่พนักงาน อัยการรับ สำนวน	วันที่พนักงาน อัยการทำ คำสั่ง
2562	131/62	117/62	เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนา หลีกเลี่ยงหรือพยายาม หลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม กระทำการใด โดยความ เท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใด ทำนองเดียวกัน ประมวล รัษฎากร	13 มิถุนายน 2561	3 ตุลาคม 2562	3 ตุลาคม 2562	6 พฤศจิกายน 2562 (ฟ้องศาล)

* **หมายเหตุ** เนื่องจากปี พ.ศ. 2563 ไม่มีคดีอาญาที่เกี่ยวกับความผิดทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ในความรับผิดชอบของกองเศรษฐกิจและทรัพยากร 2 ของสำนักงานอัยการสูงสุด อาคารรัชดาภิเษก จึงไม่มีตาราง บันทึกสถิติการทำสำนวนคดีอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรของพนักงานสอบสวนปี พ.ศ. 2563

ตารางที่ 2 ระยะเวลาเฉลี่ยในการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษทางภาษีอากร¹¹³

ปี	จำนวนคดีอาญาที่มีโทษทางภาษีตามประมวลรัษฎากร	ระยะเวลาเฉลี่ยในทำสำนวนของพนักงานสอบสวน	ระยะเวลาเฉลี่ยในการส่งสำนวนคดีจากพนักงานสอบสวนไปยังพนักงานอัยการ	ระยะเวลาเฉลี่ยในการทำสำนวนของพนักงานอัยการ	ระยะเวลาเฉลี่ยในการดำเนินคดีอาญาทางภาษี
2559	มีจำนวน 2 คดี	1,116 วัน	306 วัน	112 วัน	1,534 วัน
2560	มีจำนวน 1 คดี	- ¹¹⁴	-	-	-
2561	มีจำนวน 1 คดี	760 วัน	227 วัน	87 วัน	1,074 วัน
2562	มีจำนวน 4 คดี	538 วัน	156 วัน	48 วัน	742 วัน
2563	มีจำนวน - คดี	-			

จะเห็นได้ระยะเวลาเฉลี่ยในการดำเนินคดีอาญาทางภาษีอากร 1,117 วัน หรือประมาณ 3 ปี 22 วัน ซึ่งถือเป็นระยะเวลาที่ค่อนข้างมากสำหรับการดำเนินคดีที่เกี่ยวกับภาษีอากร โดยปัจจัยหลักที่ทำให้เกิดความล่าช้าดังกล่าว คือ การใช้หลักการดำเนินคดีทางอาญาทั่วไปกับการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษทางภาษีอากร ซึ่งในทางปฏิบัติต้องรอหน่วยจัดเก็บภาษี ซึ่งในที่นี้ คือ กรมสรรพากรซึ่งเป็นองค์กรที่มีความใกล้ชิดกับพยานหลักฐานทำการรวบรวมพยานหลักฐานก่อนจะส่งให้พนักงานสอบสวนที่มีหน้าที่ทำการรวบรวมพยานหลักฐานและพิจารณาการสอบสวนแล้วก็จะสรุปสำนวนทำความเข้าใจและนำเสนอสำนวนดังกล่าวให้แก่พนักงานอัยการอีกทอดหนึ่ง โดยกระบวนการสอบสวนและสรุปสำนวนพิจารณาสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้องของพนักงานสอบสวนถือเป็นขั้นตอนที่สำคัญในการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐ ถือได้ว่าเป็นเงื่อนไขในการฟ้องคดีอาญาที่พนักงานสอบสวนและพนักงานอัยการอยู่ใน

¹¹³ ข้อมูลสถิติสำนวนคดีอาญาที่มีโทษทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ย้อนหลังเป็นระยะเวลา 5 ปี (ตั้งแต่ปี 2559-2563) โดยเก็บข้อมูลจากกองเศรษฐกิจและทรัพยากร 2 ของสำนักงานอัยการสูงสุด

¹¹⁴ ไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลสำนวนคดีได้ เนื่องจากคดียังไม่สิ้นสุด

บังคับที่จะต้องปฏิบัติให้ถูกต้องครบถ้วนเสียก่อนจึงจะยื่นฟ้องต่อศาลได้ มิเช่นนั้นพนักงานอัยการจะไม่มีอำนาจในการฟ้องร้อง ตามความในมาตรา 120 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งบัญญัติว่า “ห้ามมิให้พนักงานอัยการยื่นฟ้องคดีใดต่อศาลโดยมิได้มีการสอบสวนในความผิดนั้นมาก่อน” ทั้งนี้ การสอบสวนที่จะทำให้พนักงานอัยการมีอำนาจฟ้องต้องเป็นการสอบสวนโดยชอบด้วยกฎหมาย ไม่ผิดพลาดบกพร่องในสาระสำคัญด้วย เพราะหากการสอบสวนกระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ศาลฎีกาได้วินิจฉัยเป็นบรรทัดฐานมาโดยตลอดว่าเป็นการสอบสวนที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ถือเท่ากับไม่มีการสอบสวนความผิดนั้นมาก่อนย่อมส่งผลให้พนักงานอัยการไม่มีอำนาจฟ้อง¹¹⁵

อีกทั้ง การสอบสวนและการฟ้องร้องต่างเป็นกระบวนการที่มีจุดมุ่งหมายเดียวกัน กล่าวคือ เป็นการรวบรวมพยานหลักฐานและการวางรูปคดี เพื่อจะดำเนินคดีกับผู้กระทำผิดต่อกฎหมายอาญาที่มีโทษทางอาญา¹¹⁶ ซึ่งในกระบวนการสอบสวนคดีอาญาของเจ้าพนักงานสอบสวนและพนักงานอัยการต้องมีการตั้งข้อหาและทำความเข้าใจเกี่ยวกับข้อเท็จจริงในคดีและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง จึงมีลักษณะเป็นการดำเนินการที่ซับซ้อนที่มีลักษณะเป็นการสร้างภาระแก่เจ้าพนักงานสอบสวน ประกอบกับเจ้าพนักงานสอบสวนมิได้มีความรู้หรือความเชี่ยวชาญในคดีอาญาโดยตรง เนื่องจากเป็นคดีความผิดทางอาญาที่เกี่ยวกับอาชญากรรมนั้นมีลักษณะเฉพาะ และต้องอาศัยความรู้ทางกฎหมายอาญาคือด้วย ทำให้กระบวนการในการสอบสวนคดีของพนักงานสอบสวนดำเนินไปด้วยความล่าช้าต้องใช้เวลามากในการศึกษาข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจากการทำความผิดอาญาเกี่ยวเนื่องกับอาชญากรรมนั่นเอง

เมื่อเปรียบเทียบขั้นตอนกระบวนการในการดำเนินคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับอาชญากรรมของประเทศไทยกับการดำเนินคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับอาชญากรรมของสหราชอาณาจักรและประเทศออสเตรเลียแล้ว จะเห็นได้ว่า ขั้นตอนในการดำเนินคดีอาญาทางอาชญากรรมดังกล่าว ตลอดจนอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องมีความแตกต่างหลายประการด้วยกัน โดยภายใต้กฎหมายอาชญากรรมในสหราชอาณาจักรได้มีการกำหนดให้สำนักงานจัดเก็บภาษีอากร (Her Majesty's Revenue and Customs : HMRC) เป็นองค์กรที่มีอำนาจในการสอบสวนคดีอาชญากรรม โดยการนำบทบัญญัติ The Police and Criminal Evidence Act 1984 มาปรับใช้ในการสอบสวนคดีอาชญากรรมของสำนักงานจัดเก็บภาษี แม้สำนักงานจัดเก็บภาษีอากรของสหราชอาณาจักรจะมีอำนาจ

¹¹⁵ โปรดดูคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1226/2503

¹¹⁶ เชษฐ ชุนธิวงศ์, “การสอบสวนคดีพิเศษ : กลไกที่ให้การสอบสวนมีประสิทธิภาพ”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์), 2549. น.31=32. อ้างถึงใน รติรัตน์ มั่งรักษาธรรม, “ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญา”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขากฎหมายอาชญากรรม คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558), หน้า 201.

ในการสอบสวนคดีภาษีอากรก็ตาม แต่สำนักงานจัดเก็บภาษีอากรของสหราชอาณาจักรก็ไม่มีอำนาจฟ้องคดีต่อศาลเช่นเดียวกับกรมสรรพากรของประเทศไทย ซึ่งในการฟ้องคดีอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรของสหราชอาณาจักร จะดำเนินการโดยสำนักงานอัยการคดีภาษีอากร (Revenue and Customs Prosecutions : RCPO) ซึ่งเป็นหน่วยงานอิสระของรัฐบาลที่จัดตั้งขึ้นตาม The Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 มีความเป็นอิสระจากสำนักงานจัดเก็บภาษีอากรของสหราชอาณาจักร

ส่วนขั้นตอนในการดำเนินคดีอาญาทางภาษีของประเทศออสเตรเลียนั้นมีการกำหนดให้สำนักงานภาษีออสเตรเลีย (The Australian Taxation Office : ATO) เป็นหน่วยงานที่มีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษไม่ร้ายแรง และรวมถึงคดีที่มีโทษร้ายแรงหรือซับซ้อนบางคดี แต่ต้องทำการแจ้งรายละเอียดของการสอบสวนให้สำนักงานตำรวจแห่งออสเตรเลีย (Australian Federal Police : AFP) ทราบในระหว่างการสอบสวนด้วย โดยแผนกสอบสวนและดำเนินคดี (ATO Prosecution Investigation Units) เป็นผู้รับผิดชอบในการสอบสวนคดีอาญาทางภาษีดังกล่าวข้างต้นและเมื่อทำการสอบสวนเสร็จแล้ว จะส่งสำนวนให้แก่แผนกฟ้องคดี (ATO In-House Prosecution) ซึ่งเป็นแผนกหนึ่งในสำนักงานภาษีออสเตรเลียซึ่งมีอำนาจในการฟ้องคดีความผิดอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรที่ไม่ซับซ้อนต่อศาลได้ แต่อย่างไรก็ดี ในขั้นตอนสุดท้ายในการตัดสินใจดำเนินการส่งฟ้องคดีต่อศาล สำนักงานอัยการ (The Commonwealth Director of Public Prosecutions : DPP) จะเป็นผู้ใช้ดุลพินิจตัดสินใจและมีคำสั่งฟ้องคดีอาญาทุกประเภทที่เกิดขึ้นตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย ไม่ว่าจะคดีที่มีโทษร้ายแรงหรือไม่โทษร้ายแรงก็ตาม ดังนั้น แม้ว่าสำนักงานอัยการจะเป็นหน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่ในการในการตัดสินใจดำเนินการส่งฟ้องคดีก็ตาม แต่การที่หน่วยงานที่มีพยานหลักฐานในการกระทำ ความผิดทางภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาดังแต่ต้น ซึ่งคือ สำนักงานภาษีออสเตรเลียเป็นหน่วยงานที่ทำการสอบสวนและดำเนินการฟ้องคดีในขั้นต้น ย่อมก่อให้เกิดความรวดเร็วในการดำเนินคดี ช่วยลดระยะเวลาในการทำ คำสั่งฟ้องคดีของพนักงานอัยการ ทั้งยังลดภาระคดีแก่สำนักงานอัยการ เนื่องจากคดีภาษีที่ไม่มีข้อยุ่งยากเป็นคดีที่มีจำนวนมากในประเทศออสเตรเลีย

กล่าวโดยสรุป ตามบทบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับขั้นตอนกระบวนการในการดำเนินคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรของสหราชอาณาจักรและประเทศออสเตรเลียกำหนดให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรในประเทศมีอำนาจสอบสวนและให้สำนักงานอัยการเป็นหน่วยงานที่มีอำนาจในการสั่งฟ้องคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา ซึ่งแตกต่างจากประเทศไทยตรงที่บุคคลที่มีอำนาจในการสอบสวนคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีตาม

กฎหมายประมวลวิธีพิจารณาความอาญา คือ พนักงานสอบสวนเท่านั้น ส่วนหน่วยงานที่มีอำนาจในการฟ้องร้องคดีอาญาที่มีโทษทางภาษีอากรของสหราชอาณาจักรและประเทศออสเตรเลียมีการบัญญัติในลักษณะเช่นเดียวกับประเทศไทย คือ ให้อำนาจสำนักงานอัยการในการฟ้องร้องคดีดังกล่าว แต่การที่กฎหมายของประเทศออสเตรเลียได้มอบอำนาจในการใช้ดุลพินิจตัดสินใจและทำคำสั่งฟ้องในชั้นต้นให้แก่สำนักงานภาษีอากรออสเตรเลียย่อมช่วยลดระยะเวลาที่ต้องใช้ในการศึกษาข้อเท็จจริงตามสำนวนที่เกิดขึ้นจากการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรหรือลดความล่าช้าในการทำคำสั่งฟ้องของพนักงานอัยการนั่นเอง

อย่างไรก็ดี ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า การพิจารณาถึงความเหมาะสมในการให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศไทย ซึ่งคือ กรมสรรพากรนั้น มีอำนาจในการสอบสวนคดีและฟ้องคดีเองเช่นเดียวกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศออสเตรเลียเพื่อให้เกิดความรวดเร็วขึ้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องพิจารณาถึงสมรรถวิสัยของหน่วยงานจัดเก็บภาษี (Capacity) ของทั้งสองประเทศเปรียบเทียบกัน เพื่อพิจารณาว่ากรมสรรพากรมีศักยภาพและความเหมาะสมที่จะมีอำนาจในการใช้ดุลพินิจฟ้องคดีหรือไม่ เพราะหากพิจารณาและพบว่า จำนวนบุคลากรของกรมสรรพากรมีสัดส่วนที่น้อยกว่าของสำนักงานภาษีอากรออสเตรเลีย (The Australian Taxation Office : ATO) มาก อาจทำให้การดำเนินคดีอาญาทางภาษีอากรมีความล่าช้ามากขึ้นก็ได้ อีกทั้ง ต้องพิจารณารูปแบบการทำงานของกรมสรรพากรประกอบด้วย เนื่องจากปัจจุบันกรมสรรพากรไม่มีกองที่รับผิดชอบในการฟ้องร้องคดีดังกล่าว มีเพียงกองสืบสวนและคดีเท่านั้น ดังนั้น หากจะให้กรมสรรพากรมีอำนาจฟ้องคดีอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรนั้น ต้องพิจารณาว่ากรมสรรพากรควรทำการแยกกองออกมาอีก 1 กอง ในลักษณะเช่นเดียวกันกับสำนักงานภาษีอากรออสเตรเลีย ที่มีทั้งแผนกสอบสวนและดำเนินคดี (ATO Prosecution Investigation Units) เป็นผู้รับผิดชอบในการสอบสวนคดีอาญาทางภาษีและแผนกฟ้องคดี (ATO In-House Prosecution) เป็นผู้รับผิดชอบในการฟ้องคดีดังกล่าว หรือจะให้กองสืบสวนและคดีเพิ่มภาระหน้าที่ในการฟ้องคดีอาญาทางภาษีอากรด้วย โดยต้องพิจารณาภายใต้เงื่อนไขสมรรถวิสัยของกรมสรรพากรนั่นเอง

4.1.2 ปัญหาการวางรูปคดีและประสิทธิภาพในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากร

เมื่อพนักงานอัยการได้รับสำนวนจากตำรวจหรือเจ้าพนักงานสอบสวน ในขั้นตอนการใช้ดุลพินิจในการพิจารณาการสั่งฟ้องหรือไม่ฟ้องคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของพนักงานอัยการนั้น ซึ่งภายใต้กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของประเทศไทยกำหนดให้พนักงานอัยการมิได้มีส่วนร่วมในการสอบสวนคดีอาญา กับพนักงานสอบสวนตั้งแต่ต้น การสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้องพนักงานอัยการต้องพิจารณาภายใต้กรอบพยานหลักฐานต่าง ๆ

และข้อเท็จจริงที่ได้รับเฉพาะจากสำนวนการสอบสวนของพนักงานตำรวจหรือพนักงานสอบสวนผู้ทำสำนวนเท่านั้น ทำให้พนักงานอัยการไม่ทราบข้อเท็จจริงในคดีโดยละเอียดเท่าที่ควร มีลักษณะเป็นการเปิดโอกาสให้ใช้ดุลพินิจในการพิจารณาที่คลาดเคลื่อนไม่ตรงจากความเป็นจริงตามสำนวนการสอบสวนที่ปรากฏ ส่งผลกระทบต่อรูปคดีได้โดยง่าย ทั้งในชั้นพนักงานอัยการหรือในชั้นศาล และการฟ้องคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรดังกล่าวอาจเกิดความผิดพลาด ขาดประสิทธิภาพและสร้างความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดต่อกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาได้โดยง่ายเช่นกัน อาจเป็นเพราะพนักงานอัยการไม่ได้ทราบข้อเท็จจริงมาแต่ต้น เนื่องจากไม่มีโอกาสร่วมสอบสวนกับพนักงานสอบสวนในการพิจารณากลับกรองคดีได้อย่างมีประสิทธิภาพ หรืออาจเป็นพยานหลักฐานในคดีตามสำนวนของพนักงานสอบสวนไม่เพียงพอต่อความต้องการของพนักงานอัยการเพื่อประกอบการพิจารณาในการใช้ดุลพินิจ และแม้กฎหมายประมวลวิธีพิจารณาความอาญาจะได้เปิดช่องให้พนักงานอัยการสามารถสั่งให้พนักงานสอบสวนดำเนินการสอบสวนเพิ่มเติมหรือส่งพยานคนใดมาซักถามภายหลังจากที่พนักงานอัยการได้รับสำนวนจากพนักงานสอบสวนแล้ว ตามนัยมาตรา 143 แห่งประมวลวิธีพิจารณาความอาญาก็ตาม แต่การสอบสวนเพิ่มเติมกระทำโดยเจ้าพนักงานสอบสวนซึ่งสังกัดสำนักงานตำรวจเช่นเดิม โดยพนักงานอัยการไม่สามารถเข้าไปทำการสอบสวนด้วยตนเองได้จึงเป็นการจำกัดอำนาจหน้าที่ของพนักงานอัยการ อันเป็นเหตุให้กระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชนและก่อให้เกิดความยุติธรรมแก่ประชาชนอย่างร้ายแรงจากสาเหตุที่กล่าวมานี้จึงเป็นเหตุสำคัญประการหนึ่งที่ทำให้ผู้ที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดต่อกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาไม่ประสงค์ที่จะต่อสู้คดีตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญาตามปกติ

เมื่อเปรียบเทียบการสอบสวนคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรของประเทศไทยดังกล่าวกับการสอบสวนของสหราชอาณาจักรและประเทศออสเตรเลียแล้ว จะพบว่า มีความแตกต่างในหลายส่วนที่สำคัญ กล่าวคือ ในสหราชอาณาจักรกำหนดให้สำนักงานจัดเก็บภาษีอากร (HMRC) เป็นองค์กรที่มีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากรโดยมีอำนาจตาม The Police and Criminal Evidence Act 1984 และยังมีสำนักงานอัยการคดีภาษีอากร (RCPO) เป็นหน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบการใช้อำนาจสอบสวนของสำนักงานจัดเก็บภาษีอากร และเพื่อเป็นการป้องกันและคุ้มครองสิทธิของประชาชนที่จะได้รับผลกระทบจากการใช้อำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีจึงได้มีพระราชบัญญัติกำหนดให้องค์กรอัยการมีอำนาจหน้าที่ดำเนินคดีอาญาในศาลพิจารณาและตรวจสอบสำนวนการสอบสวนของตำรวจเพื่อใช้ดุลพินิจในการฟ้องหรือไม่ฟ้องคดีต่อศาล โดยพนักงานอัยการสามารถแนะนำพนักงานสอบสวนในการดำเนินการสอบสวนได้แต่การแนะนำดังกล่าวไม่มี ลักษณะบังคับให้พนักงานสอบสวนต้องทำตามแต่อย่างใด ซึ่งจะเห็นได้ว่า ในสหราชอาณาจักร สำนักงานอัยการคดีภาษี

อากรเองก็ไม่มีอำนาจทำการสอบสวนสำนวนคดีร่วมกับสำนักงานจัดเก็บภาษีอากรที่เป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่สอบสวนแต่อย่างใดเช่นเดียวกับประเทศไทย มีเพียงแต่อำนาจในการตรวจสอบการใช้อำนาจสอบสวนของสำนักงานจัดเก็บภาษีอากรและสิทธิในการให้คำแนะนำแก่พนักงานสอบสวนในสำนักงานจัดเก็บภาษีอากรในการดำเนินการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้เท่านั้น ซึ่งช่วยแก้ลดปัญหาการใช้ดุลพินิจในการพิจารณาที่คลาดเคลื่อนไม่ตรงจากความเป็นจริงที่ส่งผลกระทบต่อรูปคดีและสร้างความไม่เป็นธรรมแก่ประชาชนได้

ในขณะที่ประเทศออสเตรเลียกำหนดให้สำนักงานภาษีอากร (ATO) เป็นผู้ที่มีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษไม่ร้ายแรง และรวมถึงคดีที่มีโทษร้ายแรงหรือซับซ้อนบางคดี โดยพนักงานสอบสวนของสำนักงานภาษีอากรที่สังกัดอยู่ในแผนกสอบสวนและดำเนินคดี (ATO Prosecution Investigation Units) จะต้องมีคุณสมบัติตามที่ได้มีการกำหนดไว้ใน Commonwealth Fraud Control Guidelines 2002 เพื่อให้มั่นใจว่าพนักงานสอบสวนของสำนักงานภาษีอากรมีความรู้และความสามารถในการสอบสวนคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอย่างแท้จริง และเมื่อทำการสอบสวนเสร็จแล้ว สำนักงานภาษีอากรก็ยังคงมีอำนาจฟ้องคดีความผิดอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรที่ไม่ซับซ้อนต่อศาลได้ โดยการดำเนินการของแผนกฟ้องคดี (ATO In-House Prosecution) ซึ่งเป็นแผนกหนึ่งในสำนักงานภาษีอากรนั่นเอง ดังนั้น เมื่อหน่วยงานที่ทำการสอบสวนและหน่วยงานที่ดำเนินการฟ้องคดีเป็นหน่วยงานเดียวกัน คือ สำนักงานภาษีอากร และยังเป็นหน่วยงานเดียวกับที่มีพยานหลักฐานในการกระทำความผิดทางภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาตั้งแต่ต้น ย่อมทำให้เกิดความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกันในข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานต่าง ๆ ตลอดจนช่วยลดปัญหาในการตกลงหรือสูญหายของพยานหลักฐานได้อีกด้วย แม้ว่าหน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่ในการในการตัดสินใจดำเนินการส่งฟ้องคดีที่เป็นการกระทำความผิดอาญาทุกประเภท ไม่ว่าจะคดีที่มีโทษร้ายแรงหรือไม่โทษร้ายแรงก็ตามที่เกิดขึ้นตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียต่อศาลภายในประเทศออสเตรเลียในขั้นสุดท้ายนั้น คือ สำนักงานอัยการ (The Commonwealth Director of Public Prosecutions : DPP) ก็ตาม แต่การที่แผนกฟ้องคดีของสำนักงานภาษีอากรจะช่วยวางรูปคดีที่สอดคล้องกับข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานที่แผนกสอบสวนและดำเนินคดีของสำนักงานภาษีอากรช่วยแก้ปัญหาก็กล่าวมาในข้างต้นได้ แม้ว่าพนักงานอัยการจากสำนักงานอัยการจะไม่ได้เข้าร่วมสอบสวนตั้งแต่แรกเช่นเดียวกับประเทศไทยก็ตาม

กล่าวโดยสรุป การที่บทบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับขั้นตอนกระบวนการในการดำเนินคดีอาญาที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับภาษีอากรของสหราชอาณาจักรและประเทศออสเตรเลีย แม้ว่าจะไม่ได้มีการกำหนดให้อำนาจ

พนักงานอัยการในการเข้าร่วมการสอบสวนคดีอาญาที่มีโทษเกี่ยวกับภาษีอากรเช่นเดียวกับประเทศไทยก็ตาม แต่ทั้งกฎหมายของสหราชอาณาจักรและของประเทศออสเตรเลียต่างกำหนดให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรในประเทศมีอำนาจสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา ซึ่งแตกต่างจากประเทศไทยที่บุคคลที่มีอำนาจในการสอบสวนตามกฎหมายประมวลวิธีพิจารณาความอาญา คือ พนักงานสอบสวนเท่านั้น และนอกจากนี้ยังมีการกำหนดอำนาจพิเศษบางประการให้แก่องค์กรอัยการเพื่อช่วยให้สามารถวางรูปคดีได้อย่างสอดคล้องกับพยานหลักฐานและข้อเท็จจริงจากสำนวนการสอบสวนของหน่วยงานจัดเก็บภาษี เช่น การให้อำนาจแก่อัยการในการตรวจสอบการใช้อำนาจสอบสวนของสำนักงานจัดเก็บภาษีอากรของสหราชอาณาจักร หรือการให้สำนักงานอัยการของประเทศออสเตรเลียในการตัดสินใจขั้นสุดท้ายก่อนที่แผนกฟ้องคดีของสำนักงานภาษีออสเตรเลียจะทำการฟ้องคดีอาญาทางภาษีที่มีโทษไม่ร้ายแรงต่อศาล ซึ่งจะช่วยแก้ปัญหาความคลาดเคลื่อนของในการใช้ดุลพินิจการพิจารณาทำคำสั่งฟ้องของพนักงานอัยการเนื่องจากพนักงานอัยการไม่ได้เข้าร่วมการสอบสวนตั้งแต่แรก ให้กระบวนการยุติธรรมทางอาญาในชั้นสอบสวนมีความยุติธรรมและประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

ดังนั้น หากมีความประสงค์จะเพิ่มอำนาจฟ้องให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศไทย ซึ่งคือกรมสรรพากร จึงมีความจำเป็นที่ต้องพิจารณาว่า คดีประเภทใดที่ควรให้กรมสรรพากรมีอำนาจในการฟ้องคดีได้ และคดีประเภทใดควรให้พนักงานอัยการเป็นผู้มีอำนาจฟ้องคดีดั้งเดิม กล่าวคือ ต้องมีการกำหนดเป็นเงื่อนไขในการใช้อำนาจของกรมสรรพากรในการดำเนินการ เช่น กำหนดให้คดีที่มีทุนทรัพย์น้อย หรือคดีที่จำเลยรับสารภาพ หรือคดีที่ไม่มีข้อยุ่งยากประการอื่นตามแนวปฏิบัติของอัยการ ให้เป็นอำนาจของกรมสรรพากรในการฟ้องร้องคดีดังกล่าวต่อศาลด้วยตนเอง หรืออาจกำหนดเงื่อนไขให้พนักงานอัยการมีอำนาจในการกลั่นกรองขั้นสุดท้ายเช่นเดียวกันกับของประเทศออสเตรเลียเพื่อให้เป็นไปตามหลักถ่วงดุลอำนาจ และป้องกันไม่ให้กรมสรรพากรผูกขาดอำนาจมากเกินไป¹¹⁷

4.2 ปัญหาอำนาจความเห็นแย้งคำสั่งไม่ฟ้องของพนักงานอัยการ

ในกรณีที่พนักงานอัยการมีคำสั่งไม่ฟ้องคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาจะมีความแตกต่างจากการใช้ดุลพินิจในการสั่งฟ้องคดี เนื่องจากเมื่อพนักงานอัยการสั่งไม่ฟ้องคดีนั้น จะต้องมีการเสนอสำนวนคดีต่อผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติหรือเสนอสำนวนต่อผู้ว่าราชการจังหวัด ในกรณีที่สำนวนการสอบสวนดังกล่าวมาจากพนักงานฝ่าย

¹¹⁷ สัมภาษณ์ ภคิน ไพบูลย์เรศ, อัยการจังหวัดประจำสำนักงานอัยการสูงสุด สำนักงานอัยการพิเศษฝ่ายคดีเศรษฐกิจและทรัพยากร 3, 6 เมษายน 2564.

ปกครอง ตามความในมาตรา 145 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และหากสำนวนการสอบสวนมาจากพนักงานสอบสวน จะต้องมีการเสนอสำนวนคดีต่อผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติหรือเสนอสำนวนต่อผู้บัญชาการตำรวจภูธรภาค ตามความในมาตรา 145/1 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เพื่อส่งสำนวนพร้อมความเห็นแย้งไปยังอัยการสูงสุด จะเห็นได้ว่า เมื่อพนักงานอัยการใช้ดุลพินิจในการมีคำสั่งไม่ฟ้องคดีอาญาที่มีโทษทางอาญา จะมีการควบคุมตรวจสอบจากภายในองค์กรและภายนอกองค์กร จึงถือได้ว่าเป็นดุลพินิจที่มีการทบทวน สอดคล้องตามหลักตรวจสอบถ่วงดุล

อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติกลับมีประเด็นปัญหาเกิดขึ้น ในกรณีที่พนักงานอัยการพิจารณาและใช้ดุลพินิจแล้วเห็นว่า คดีอาญาที่มีโทษทางอาญานั้นไม่มีมูลหรือคดีอาญาที่มีโทษทางอาญานั้นมีมูลแต่มีเหตุผลอันควรที่จะไม่ฟ้องผู้ต้องหาจึงมีคำสั่งไม่ฟ้อง แต่หน่วยจัดเก็บภาษีซึ่งเป็นผู้มีความรู้ด้านภาษีและอยู่กับพยานหลักฐานมีความเห็นว่าควรที่จะฟ้องคดี ในกรณีนี้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกลับไม่มีอำนาจในการทำความเห็นแย้งคำสั่งไม่ฟ้องของพนักงานอัยการได้ และเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับหน่วยงานอื่น ๆ ในประเทศไทยที่มีความรู้เฉพาะสาขาในลักษณะเช่นเดียวกับกรมสรรพากร เช่น คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (ป.ป.ช.) และคณะกรรมการการแข่งขันทางการค้า จะพบว่า กฎหมายมอบอำนาจให้หน่วยงานการทำความเห็นแย้งคำสั่งไม่ฟ้องของพนักงานอัยการได้ เช่น คดีที่อยู่ในอำนาจไต่สวนของคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (ป.ป.ช.) ในกรณีที่คณะกรรมการ ป.ป.ช. มีมติว่ามีมูลความผิดทางอาญา ตามมาตรา 91 แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. 2561 คณะกรรมการ ป.ป.ช. ส่งรายงานสำนวนการไต่สวน หลักฐานต่าง ๆ และคำวินิจฉัยไปยังอัยการสูงสุดเพื่อให้อัยการสูงสุดยื่นฟ้องคดีต่อไป แต่หากอัยการสูงสุดเห็นว่ารายงานและความเห็นของคณะกรรมการ ป.ป.ช. ยังไม่สมบูรณ์เพียงพอ จะดำเนินการตั้งคณะกรรมการเพื่อพิจารณาร่วมกัน ซึ่งทำให้คณะกรรมการ ป.ป.ช. ซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีพยานหลักฐานทุกอย่างตลอดจนมีความรู้ความเชี่ยวชาญในกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันปราบปรามทุจริตเป็นหน่วยงานผู้มีอำนาจในการมีความเห็นแย้งกับคำสั่งไม่ฟ้องของพนักงานอัยการ และในกรณีที่ไม้อาจหาข้อยุติระหว่างพนักงานอัยการกับคณะกรรมการ ป.ป.ช. ได้ กฎหมายได้ให้อำนาจแก่คณะกรรมการ ป.ป.ช. ในการฟ้องคดีเองหรือแต่งตั้งนายความให้ฟ้องคดีแทนได้ โดยห้ามมิให้พนักงานอัยการรับแก้ต่างคดีให้จำเลย ตามมาตรา 77 แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. 2561 เช่นเดียวกับคดีความผิดเกี่ยวกับการแข่งขันทางการค้า เมื่อผู้ได้รับความเสียหายจากการกระทำอันเป็นความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการแข่งขันร้องเรียนเกี่ยวกับการกระทำความผิดต่อสำนักงาน ตามข้อ 8 แห่งระเบียบคณะกรรมการการแข่งขันทางการค้า ว่าด้วยการร้องเรียนและการแสวงหาข้อเท็จจริงและการดำเนินคดีทางอาญาหรือคดีทาง

ปกครอง พ.ศ. 2562 เมื่อสำนักงานได้รับเรื่องร้องเรียนแล้ว ให้พนักงานลงทะเบียนรับเรื่องและบันทึกข้อมูลแล้ว เสนอความเห็นต่อเลขาธิการทางการค้า เลขาธิการอาจมอบหมายให้พนักงานเจ้าหน้าที่ดำเนินการแสวงหาข้อเท็จจริงและรวบรวมพยานหลักฐาน เพื่อให้ทราบข้อเท็จจริงและพฤติการณ์อันเกี่ยวกับการกระทำความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการแข่งขันทางการค้าและเพื่อรู้ตัวผู้กระทำความผิดได้ เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ดำเนินการเสร็จแล้ว ให้จัดทำรายงานเสนอต่อเลขาธิการ และเสนอต่อคณะกรรมการเพื่อประกอบการพิจารณารับเรื่องร้องเรียน ตามความในข้อ 14 แห่งระเบียบคณะกรรมการการแข่งขันทางการค้า ว่าด้วยการร้องเรียนและการแสวงหาข้อเท็จจริงและการดำเนินคดีทางอาญาหรือคดีทางปกครอง พ.ศ. 2562 หากคณะกรรมการเห็นว่าเรื่องร้องเรียนใดเป็นความผิดทางอาญา ให้คณะกรรมการแต่งตั้งคณะอนุกรรมการสอบสวนตามมาตรา 21 แห่งพระราชบัญญัติการแข่งขันทางการค้า พ.ศ. 2560 เมื่อคณะอนุกรรมการสอบสวนได้ดำเนินการสอบสวนเสร็จสิ้น ให้ทำการพิจารณาด้วยว่าเป็นความผิดตามบทบัญญัติมาตราใด โดยหากเป็นความผิดอาญาให้เสนอข้อพิจารณาพร้อมความเห็นสมควรดำเนินการเปรียบเทียบคดีอาญาและอัตราค่าปรับ หรือการดำเนินการฟ้องคดีอาญา ตามความในหมวด 3 แห่งระเบียบคณะกรรมการการแข่งขันทางการค้า ว่าด้วยการร้องเรียนและการแสวงหาข้อเท็จจริงและการดำเนินคดีทางอาญาหรือคดีทางปกครอง พ.ศ. 2562 ในกรณีที่คณะกรรมการมีความเห็นควรสั่งฟ้อง ต้องทำการส่งความเห็นพร้อมสำนวนไปยังพนักงานอัยการ แต่เมื่อพนักงานอัยการมีคำสั่งไม่ฟ้อง ให้ประธานกรรมการซึ่งเป็นตัวแทนของหน่วยงานที่มีพยานหลักฐานทุกอย่าง ตลอดจนมีความรู้ความเชี่ยวชาญในกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการแข่งขันทางการค้าเป็นผู้ใช้อำนาจของผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติหรือผู้ว่าราชการจังหวัด แล้วแต่กรณี ในการทำความเห็นแย้งคำสั่งไม่ฟ้องของพนักงานอัยการตามความในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา จึงเห็นได้ว่าเมื่อในทางปฏิบัติกรมสรรพากร กองสืบสวนและคดีเป็นฝ่ายรวบรวมพยานหลักฐานในคดีอาญาที่เกี่ยวกับโทษทางภาษีอยู่แล้ว อีกทั้งเป็นหน่วยงานที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านกฎหมายภาษีจึงควรให้กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานที่มีอำนาจในการทำความเห็นแย้งคำสั่งไม่ฟ้องของพนักงานอัยการ

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

เนื่องจากเงินภาษีอากรที่ประชาชนชำระให้กับรัฐมีความสำคัญต่อการบริหารราชการแผ่นดินเพราะเป็นรายได้หลักของรัฐ ในประเทศไทยปัจจุบันจึงได้กำหนดให้ประชาชนมีหน้าที่ในการเสียภาษีตามบัญญัติมาตรา 50 (9) แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย การที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีไม่ว่าในทางใดทางหนึ่ง จึงมีความรับผิดชอบทางภาษี ความรับผิดชอบในคดีภาษีอากรประกอบไปด้วยทั้งทางแพ่งและอาญา ซึ่งความรับผิดชอบทางอาญาปรากฏในรูปแบบของการรับโทษจำคุกและหรือโทษปรับ

การพิจารณาคดีภาษีในส่วนของการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรในประเทศไทยนั้น หน่วยงานจัดเก็บภาษีซึ่งคือ กรมสรรพากร จะมีบทบาทในการใช้อำนาจกึ่งตุลาการ โดยทำการเปรียบเทียบคดีกับผู้กระทำความผิด และยุติการฟ้องร้องดำเนินคดีได้ในชั้นฝ่ายบริหารตามกฎหมายภาษีนั้น ๆ อันทำให้ไม่ต้องนำคดีเข้าสู่กระบวนการพิจารณาในชั้นศาลได้ แต่ถ้าหากเป็นคดีที่ไม่สามารถเปรียบเทียบปรับได้หรือเป็นคดีที่สามารถเปรียบเทียบปรับได้ แต่ผู้กระทำความผิดประสงค์จะสู้คดีในชั้นศาล คดีย่อมไม่ระงับในชั้นฝ่ายปกครองก็ต้องดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553 กำหนดขั้นตอนในทางปฏิบัติของกรมสรรพากรไว้ว่า หากสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรดำเนินคดีอาญา ให้จัดทำหนังสือ ร้องทุกข์ ลงนามโดยสรรพากรภาคในฐานะปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากรมอบให้นิติกรหรือ เจ้าหน้าที่ในสังกัดไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน

อย่างไรก็ดี ภายใต้บัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรและกฎหมายภาษีอื่น ๆ ไม่มีบทบัญญัติใดกำหนดขั้นตอนในการดำเนินคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น เมื่อคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาเข้าสู่กระบวนการยุติธรรมทางอาญาแล้วต้องนำกฎหมายประมวลวิธีพิจารณาความอาญามาใช้กับการดำเนินคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร เมื่อนิติกรหรือเจ้าหน้าที่ในสังกัดกรมสรรพากรได้เข้าไปร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน กรมสรรพากรต้องส่งตัวผู้กระทำความผิดพร้อมด้วยบันทึกข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานต่าง ๆ ไปให้พนักงานสอบสวนตามกฎหมายทำการสอบสวน ซึ่งการสอบสวนจะสมบูรณ์เมื่อเป็นการสอบสวนโดยพนักงานสอบสวนผู้มีอำนาจสอบสวนตามที่กฎหมายตามมาตรา 120 แห่งประมวลวิธีพิจารณาความอาญา เพื่อส่งให้พนักงานอัยการพิจารณาสำนวนและทำคำสั่งฟ้องคดีต่อไป

จากการศึกษาในส่วนการฟ้องคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของพนักงานอัยการมีประเด็นปัญหาอยู่หลายประการ สามารถกล่าวโดยสรุปได้ดังนี้

(ก) ปัญหาอำนาจฟ้องคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร เนื่องจากความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาเป็นความผิดที่รัฐเป็นผู้เสียหาย พนักงานอัยการเท่านั้นจึงเป็นผู้มีอำนาจใช้ดุลพินิจที่จะพิจารณาและคำสั่งฟ้องหรือคำสั่งไม่ฟ้องคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาดังกล่าวตามประมวลวิธีพิจารณาความอาญา โดยในปัจจุบันคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรนี้จะดำเนินการฟ้องร้องโดยสำนักงานคดีเศรษฐกิจและทรัพยากร ซึ่งการกำหนดให้พนักงานอัยการเป็นผู้มีอำนาจใช้ดุลพินิจฟ้องร้องคดีแต่เพียงผู้เดียวนั้นย่อมเป็นการจำกัดอำนาจในการฟ้องร้องมากเกินไป เนื่องจากหลักสำคัญในการดำเนินคดีภาษีอากร คือ ความรวดเร็ว การให้พนักงานอัยการอัยการเป็นผู้ใช้ดุลพินิจในการฟ้องคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาย่อมทำให้เกิดความล่าช้า เพราะต้องรอหน่วยจัดเก็บภาษีรวบรวมพยานหลักฐานและส่งให้พนักงานสอบสวนพิจารณาอีกทอดหนึ่งก่อนจะส่งสำนวนให้พนักงานอัยการ มิเช่นนั้นพนักงานอัยการจะไม่มีอำนาจในการฟ้องร้อง ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 120 ประกอบกับในกระบวนการสอบสวนคดีภาษีอากรของเจ้าพนักงานสอบสวนและพนักงานอัยการต้องมีการตั้งข้อหาและทำความเข้าใจเกี่ยวกับข้อเท็จจริงในคดีและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ซึ่งต้องอาศัยความรู้ทางกฎหมายภาษีด้วย ทำให้กระบวนการในการสอบสวนคดีของพนักงานสอบสวนดำเนินไปด้วยความล่าช้าต้องใช้เวลามากในการศึกษาข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจากการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากร อีกทั้งในขั้นตอนการใช้ดุลพินิจในการพิจารณาการสั่งฟ้องหรือไม่ฟ้องคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของพนักงานอัยการนั้น ซึ่งภายใต้กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของประเทศไทยกำหนดให้พนักงานอัยการมิได้มีส่วนร่วมในการสอบสวนคดีอาญากับพนักงานสอบสวนตั้งแต่ต้น การสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้องพนักงานอัยการต้องพิจารณาภายใต้กรอบพยานหลักฐานต่าง ๆ และข้อเท็จจริงที่ได้รับเฉพาะจากสำนวนการสอบสวนของพนักงานตำรวจหรือพนักงานสอบสวนผู้ทำสำนวนเท่านั้น ทำให้พนักงานอัยการไม่ทราบข้อเท็จจริงในคดีโดยละเอียดเท่าที่ควร มีลักษณะเป็นการเปิดโอกาสให้ใช้ดุลพินิจในการพิจารณาที่คลาดเคลื่อนไม่ตรงจากความเป็นจริงตามสำนวนการสอบสวนที่ปรากฏ ส่งผลกระทบต่อรูปคดีได้โดยง่าย ทำให้การฟ้องคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรดังกล่าวอาจเกิดความผิดพลาด ขาดประสิทธิภาพและสร้างความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดต่อกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาได้ เป็นเพราะพนักงานอัยการไม่ได้ทราบข้อเท็จจริงมาแต่ต้น เนื่องจากไม่มีโอกาสร่วมสอบสวนกับพนักงานสอบสวนในการพิจารณากลับรองคดีได้อย่างมีประสิทธิภาพ หรืออาจเป็นพยานหลักฐานในคดีตามสำนวนของพนักงานสอบสวนไม่เพียงพอต่อความต้องการของพนักงานอัยการเพื่อประกอบการพิจารณาในการใช้ดุลพินิจ และแม้กฎหมายประมวลวิธีพิจารณาความอาญาจะได้เปิดช่องให้พนักงานอัยการสามารถสั่งให้พนักงานสอบสวนดำเนินการ

สอบสวนเพิ่มเติมหรือส่งพยานคนใดมาซักถามภายหลังจากที่พนักงานอัยการได้รับสำนวนจากพนักงานสอบสวนแล้ว ตามนัยมาตรา 143 แห่งประมวลวิธีพิจารณาความอาญาก็ตาม แต่การสอบสวนเพิ่มเติมกระทำโดยเจ้าพนักงานสอบสวนซึ่งสังกัดสำนักงานตำรวจเช่นเดิม โดยพนักงานอัยการไม่สามารถเข้าไปทำการสอบสวนด้วยตนเองได้จึงเป็นการจำกัดอำนาจหน้าที่ของพนักงานอัยการ ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม กระทบกระเทือนต่อสิทธิของประชาชนอย่างร้ายแรง

(ข) ปัญหาอำนาจความเห็นแย้งคำสั่งไม่ฟ้องของพนักงานอัยการ ในกรณีที่พนักงานอัยการมีคำสั่งไม่ฟ้องคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาดังกล่าว จะต้องมีการเสนอสำนวนคดีต่อผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติหรือเสนอสำนวนต่อผู้ว่าราชการจังหวัด ในกรณีที่สำนวนการสอบสวนดังกล่าวมาจากพนักงานฝ่ายปกครอง ตามประมวลวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 145 และหากสำนวนการสอบสวนมาจากพนักงานสอบสวน จะต้องมีการเสนอสำนวนคดีต่อผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติหรือเสนอสำนวนต่อผู้บัญชาการตำรวจภูธรภาค ตามประมวลวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 145/1 เพื่อส่งสำนวนพร้อมความเห็นแย้งไปยังอัยการสูงสุด แต่หน่วยจัดเก็บภาษีซึ่งเป็นผู้มีความรู้ด้านภาษีและอยู่กับพยานหลักฐานกลับไม่มีอำนาจในการทำความเห็นแย้งคำสั่งไม่ฟ้องของพนักงานอัยการ จึงก่อให้เกิดปัญหาในกรณีที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีความเห็นไม่ตรงกับพนักงานอัยการได้

กระบวนการยุติธรรมทางอาญาในการดำเนินคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาจึงมีความจำเป็นต้องทบทวนถึงสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เพื่อวางแนวทางแก้ไขให้สอดคล้องกับหลักอาชญากรรมที่ดี และให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีอำนาจ

5.2 ข้อเสนอแนะ

ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะแนวทางที่เหมาะสมในการแก้ไขปัญหาการดำเนินคดีอาญาที่เกี่ยวข้องอาชญากรรม โดยเสนอให้ทำการแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา โดยเพิ่มหมวดเกี่ยวกับการฟ้องคดีอาญาที่เกี่ยวข้องอาชญากรรมลงไป หรือทำจัดทำ “ร่างพระราชบัญญัติว่าด้วยการดำเนินคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญา” ขึ้นมา เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติในการดำเนินคดีอาญาที่มีโทษเกี่ยวกับอาชญากรรมและอาจนำไปสู่การใช้กฎหมายดังกล่าวร่วมกันในอนาคตของหน่วยจัดเก็บภาษีในประเทศไทย ทั้งนี้ เพื่อที่จะไม่ต้องดำเนินการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลวิธีพิจารณาความอาญาที่อาจก่อให้เกิดช่องว่างในทางกฎหมาย หรือปัญหาในการตีความได้ เนื่องจากหากมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลวิธีพิจารณาความอาญาเฉพาะประเด็นข้อกฎหมายเกี่ยวกับอาชญากรรมแต่

เพียงอย่างเดียวจะไม่สอดคล้องกับเจตจำนงของกฎหมายประมวลวิธีพิจารณาความอาญาที่ใช้กับวิธีสบัญญัติที่เกี่ยวกับความผิดอาญาทั้งระบบ รายละเอียดดังต่อไปนี้

(ก) กำหนดให้เพิ่มอำนาจฟ้องให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี ซึ่งคือ กรมสรรพากร ในการดำเนินคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรที่ไม่มีโทษร้ายแรง ตามแนวทางปฏิบัติของประเทศออสเตรเลีย และคดีที่ไม่มีข้อยุ่งยาก เช่น กำหนดให้คดีที่มีทุนทรัพย์น้อย หรือคดีที่จำเลยรับสารภาพ หรือคดีที่ไม่มีข้อยุ่งยากประการอื่นตามแนวปฏิบัติของพนักงานอัยการ โดยกำหนดให้กรมสรรพากรมีอำนาจในการฟ้องร้องคดีดังกล่าวต่อศาลด้วยตนเอง หรืออาจกำหนดเงื่อนไขให้พนักงานอัยการมีอำนาจในการกลั่นกรองขั้นสุดท้ายเช่นเดียวกันกับของประเทศออสเตรเลีย เพื่อให้เป็นไปตามหลักถ่วงดุลอำนาจ และเพื่อแก้ปัญหาความล่าช้าในการดำเนินคดี เนื่องจากกรมสรรพากรเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่รวบรวมพยานหลักฐานตั้งแต่ต้น ทั้งยังมีความรู้ความเชี่ยวชาญและมีความเข้าใจทางกฎหมายภาษีอากรที่ดี

อย่างไรก็ดี หากการบัญญัติกฎหมายเพื่อเพิ่มอำนาจฟ้องให้แก่กรมสรรพากรในการดำเนินคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรที่ไม่มีโทษร้ายแรงและคดีที่ไม่มีข้อยุ่งยากดังกล่าวนี้ช่วยแก้ปัญหาความล่าช้า ตลอดจนแก้ปัญหาประสิทธิภาพในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวข้องกับคดีภาษีอากรได้ด้วยดี ก็ควรมีการบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมให้อำนาจกรมสรรพากรในการดำเนินคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรทุกประเภท เพื่อแก้ปัญหาความล่าช้าและซ้ำซ้อนในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวข้องกับคดีภาษีอากรต่อไปในอนาคต

(ข) ในส่วนของอำนาจในการแย้งคำสั่งไม่ฟ้องคดีของพนักงานอัยการ ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะว่าควรมีบทบัญญัติเป็นการเฉพาะในร่างพระราชบัญญัติว่าด้วยการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาโดยให้หัวหน้าส่วนราชการ ได้แก่ อธิบดีกรมสรรพากร ให้มีอำนาจแย้งคำสั่งไม่ฟ้องคดีของพนักงานอัยการในกรณีคำสั่งนั้นไม่ใช่คำสั่งของอัยการสูงสุดพร้อมทั้งส่งสำนวนพร้อมด้วยความเห็นแย้งไปยังอัยการสูงสุดเพื่อวินิจฉัยชี้ขาดต่อไป เช่นเดียวกับคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (ป.ป.ช.) และคณะกรรมการการแข่งขันทางการค้า

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2545
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.
- คณิต ณ นคร. การสังคดีและคำสังคดีของอัยการ. วารสารอัยการ, เล่มที่ 1 (กุมภาพันธ์ 2521) : 27
- คณิต ณ นคร. บทบาทของศาลในคดีอาญา. วารสารธุรกิจบัณฑิต ปีที่ 1 (มกราคมมิถุนายน 2544) : 49.
- เจษฎา อรุณชัยภิรมย์ และคมคะเน หงส์ธนนันท์. การดำเนินคดีเกี่ยวกับการทุจริตภาครัฐ. เอกสารประกอบการบรรยาย โครงการฝึกอบรมหลักสูตรอัยการผู้ช่วย รุ่น 59, 2562.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพฯ : บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด, 2541.
- ชาญชัย แสวงศักดิ์. กฎหมายมหาชน ความเป็นมา ทฤษฎี และหลักการที่สำคัญ. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2553.
- เชษฐ ขุนธิวงศ์. การสอบสวนคดีพิเศษ : กลไกที่ทำให้การสอบสวนมีประสิทธิภาพ. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.
- ธรรมิกา คุณตะโย. ปัญหาการดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร [ออนไลน์], 12 ตุลาคม 2563. แหล่งที่มา http://www.lawgrad.ru.ac.th/AbstractsFile/6012011008/1573110080212cf5df284f8c5871b703e241fa7837_abstract.pdf.
- ปรีดา นาคเนาทิม. เศรษฐศาสตร์ภาษีอากร 1, พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพฯ : แสงจันทร์การพิมพ์, 2531.
- ปวีตร เลิศธรรมเทวี. ระบอบการปกครอง ระบบกฎหมาย และรัฐธรรมนูญของอังกฤษ: ป่อเกิดแห่งประเพณีทางรัฐธรรมนูญ. รัฐสภาสาร (กันยายน -ตุลาคม 2561): 15.
- ปิยะธิดา ไชยมงคล. คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.
- ภาวนา งามสุทธิ. การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามกฎหมายศุลกากร กรณีกระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่น. วารสารภายในเขตปลอดอากรท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ (2556) : 5.

มรุสันต์ โสรรัตน์. การตรวจสอบการใช้ดุลพินิจในการสั่งคดีอาญาของอัยการ. วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัย คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558.

มสารัทม์ หรสิทธิ์เดชเจริญ. ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง : ศึกษากรณีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร. วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริธีพนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2560.

รติรัตน์ มุ่งรักษาธรรม. ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา. วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558.

เลิศสิน สุวรรณปทุมเลิศ. อำนาจการสอบสวนของเจ้าพนักงานสรรพากรในความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร. วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2547.

วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. ศาลปกครองกับหลักการแบ่งแยกอำนาจ. วารสารกฎหมายปกครอง (2538) : 45.

วิไลลักษณ์ ศรีสุกใส. การมีผลใช้บังคับย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากรไทย. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ : บริษัท ที. เค. เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2556.

ศุภษา กীরติวรายศ. อำนาจดำเนินคดีอาญาของผู้เสียหาย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2560.

สำนักงานราชบัณฑิตยสภา, โทษทางอาญา [ระบบออนไลน์], 26 พฤษภาคม 2563. แหล่งที่มา <http://www.royin.go.th/dictionary/>.

สุจินต์ ทิมสุวรรณ. กรมอัยการกับการดำเนินคดีให้แก่รัฐ. กรุงเทพฯ : ศูนย์บริการเอกสารและวิชาการ กองวิชาการ กรมอัยการ.

สุรียา ปานแป้น และอนุวัฒน์ บุณนันท. หลักกฎหมายว่าด้วยองค์กรอัยการและพนักงานอัยการ. กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2563.

อดิศร ไชยคุปต์. ดุลพินิจของพนักงานอัยการในการสั่งให้ฟ้องคดีอาญา. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2542.

อรรถชัย วงศ์อุดมมงคล. การใช้มาตรการอื่นแทนโทษทางอาญา : ศึกษาเฉพาะกรณีความผิดบางประการ.

วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2549.

อรัญ ธรรมโน. ความรู้ทั่วไปทางการคลัง. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์บริษัททอมรินทร์พรินติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2548.

อลงกรณ์ กลิ่นหอม. สิทธิในการฟ้องคดีอาญาของเอกชน. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2540.

ภาษาอังกฤษ

Australian Federal Police, Agency Budget 2013 - 2014 [Online], 23 February 2021. Available from : <http://www.afp.gov.au>.

Australian Taxation Office. ATO PROSECUTION POLICY. Sydney : Australian Government The Treasury, 2002

Australian Taxation Office, Fraud Control and the Prosecution process 2012 [Online], 23 February 2021. Available from : <http://www.ato.gov.au>.

CDPP Australia's Federal Prosecution Service, Tax and the criminal law : Who should prosecute and how – DPP/ATO Liaison guidelines [Online], 23 February 2021. Available from : <http://www.cdpp.gov.au/news/tax-and-the-criminal-law>

HM Revenue & Customs, About us [Online], 24 February 2021. Available from : <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about>

HM Revenue & Customs, Compliance checks for penalties of inaccuracies in returns or documents (CC/FS7a) [Online], 23 February 2021. Available from : https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/877277/CC-FS7a_English.pdf

HM Revenue & Customs, Determine who can support the enquiry: Specialist Investigations: The Role of Specialist Investigations [Online], 23 February 2021. Available from : <http://www.hmrc.gov.uk/MANUALS/emmanual/EM0361.htm>.

HM Revenue & Customs, Estimation of tax gap for direct taxes [Online], 23 February 2021. Available from : https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/329278/direct-tax-gaps.pdf

HM Revenue & Customs, Excise duties, VAT and other indirect tax statistics [Online], 24 February 2021. Available from : <https://www.gov.uk/government/collections/vat-excise-duties-and-other-minor-industry-specific-duties-and-levies>

HM Revenue & Customs, Introduction and overview of oils activity: roles and responsibilities: risk and Intelligence Service [Online], 23 February 2021. Available from : <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/hcotegmanual/hcoteg10790.htm>

HM Revenue & Customs, Revenue and Customs Prosecutions Office [Online], 23 February 2021. Available from : <https://www.gov.uk/government/organisations/revenueand-customs-prosecutions-office>

Low Income Tax Reform Group, Council tax and rates [Online], 23 February 2021. Available from : <https://www.litr.org.uk/tax-guides/savers-property-owners-and-other-tax-issues/council-tax-and-rates>

Low Income Tax Reform Group, Introduction to the tax system [Online], 23 February 2021. Available from : <https://www.litr.org.uk/tax-guides/tax-basics/introduction-tax-system#toc-who-collects-tax->

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

ตารางบันทึกสถิติการทำสำนวนคดีอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรของพนักงานอัยการ ปี พ.ศ. 2559¹¹⁸

ลงวันที่	ส.1 ¹¹⁹	ส.4 ¹²⁰	ข้อหา	ผลที่ได้จัดการไป	ระยะเวลาเฉลี่ย ¹²¹
24 กุมภาพันธ์ 2559	19/59	-	ซื้อหรือรับไว้โดยประการใดซึ่งของ อันตนรู้ว่าเป็นของนำเข้ามาใน ราชอาณาจักรโดยเลี่ยงอากร หรือ ของต้องจำกัด ของต้องห้าม ตาม พ.ร.บ. ศุลกากร	สั่งสอบเพิ่ม 7 มีนาคม 2559 และ แจ้งคำสั่งยุติการ ดำเนินคดี 25 กันยายน 2560	579 วัน
7 เมษายน 2559	41/59	57/59-	ร่วมกันละเลยไม่ยื่นแบบแสดง รายการเพื่อเสวยภาษีโดยความเท็จ โดยฉ้อโกง หรืออุบายหรือวิธีอื่นใด ทำนองเดียวกันเพื่อหลีกเลี่ยงหรือ พยายามเลี่ยงการเสียภาษี ตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 37 และ มาตรา 37 ทวิ	ฟ้องศาล 16 มิถุนายน 2559	70 วัน
ลงวันที่	ส.1	ส.4	ข้อหา	ผลที่ได้จัดการไป	ระยะเวลาเฉลี่ย

¹¹⁸ ข้อมูลสถิติสำนวนคดีอาญาที่โทษทางภาษีอากร โดยเก็บข้อมูลจากกองเศรษฐกิจและทรัพย์สิน 2 ของสำนักงานอัยการสูงสุด อาคาร
รัชดาภิเษก เมื่อวันที่ 18 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2564 – 6 เมษายน พ.ศ. 2564

¹¹⁹ สารบบรับความอาญาปรากฏผู้ต้องหาที่ส่งตัวมา

¹²⁰ สารบบฟ้องความอาญา

¹²¹ ระยะเวลาเฉลี่ยในการสั่งคดีของพนักงานอัยการ

25 พฤษภาคม 2559	62/59	87/59	แสดงความเท็จ โดยฉ้อโกง หรือ อุบายหรือวิธีอื่นใดทำนองเดียวกัน เพื่อหลีกเลียงหรือพยายามเลี่ยงการ เสียภาษี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37, 37 ทวิ	ฟ้องศาล 14 กันยายน 2559	112 วัน
29 มิถุนายน 2559	91/59	70/59	ร่วมกันเจตนาหลีกเลียงหรือพยายาม หลีกเลียงภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร	ฟ้องศาล 29 กรกฎาคม 2559	30 วัน
17 สิงหาคม 2559	111/59	86/59	ซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยนำไปเสีย ชื่อ รับจำหน่ายหรือรับไว้โดยประการใด ซึ่งของอันพึงรู้ว่าเป็นของที่มีได้ เสียภาษี หรือของต้องจำกัด ของ ต้องห้าม หรือที่เข้ามาใน ราชอาณาจักรโดยมิได้ผ่านพิธี ศุลกากรโดยถูกต้อง หรือเป็นที่นำเข้า มาราชาอาณาจักร โดยหลีกเลียงอากร หรือข้อจำกัดหรือข้อห้ามอันเกี่ยวกับ ของนั้น	ฟ้องศาล 14 กันยายน 2559	28 วัน
ลงวันที่	ส.1	ส.4	ข้อหา	ผลที่ได้จัดการไป	ระยะเวลาเฉลี่ย

7	140/59	3/60	ร่วมกันซื้อ หรือมีไว้โดยประการใดซึ่ง ของอันตนรู้ว่าเป็นของที่ยังมีได้เสีย ภาษี หรือของต้องจำกัด หรือของ ต้องห้าม หรือที่นำเข้ามาใน ราชอาณาจักรโดยมิได้ผ่านพิธี ศุลกากรโดยถูกต้องหรือโดย หลีกเลี่ยงภาษีอากร	ฟ้องศาล 18 มกราคม 2560	72 วัน
9	144/59	133/59	ช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพา เอาไปเสีย ซื้อรับจํานำหรือรับไว้โดย ประการใดซึ่งของอันตนรู้ว่าเป็นของ ที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรโดย หลีกเลี่ยงอากร	ฟ้องศาล 23 ธันวาคม 2559	44 วัน
8	153/59	130/59	มีไว้เพื่อขายยาสูบที่มีได้ปิดแสตมป์ ยาสูบ ซึ่งของอันตนรู้ว่าจะนำเข้ามาใน ราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงอากร	ฟ้องศาล 9 ธันวาคม 2559	1 วัน
ลงวันที่	ส.1	ส.4	ข้อหา	ผลที่ได้จัดการไป	ระยะเวลาเฉลี่ย

27	160/59	135/59	ช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพา เอาไปเสีย ซื่อ รับจำหน่ายหรือรับไว้โดย ประการใดซึ่งของอันตนรู้ว่าเป็นของ ที่ยังมิได้เสียภาษี หรือของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม หรือนำเข้ามาใน ราชอาณาจักรโดยมิได้ผ่านพิธี ศุลกากรโดยถูกต้องหรือโดย หลีกเลี่ยงภาษีอากร	ฟ้องศาล 28 ธันวาคม 2559	1 วัน
----	--------	--------	---	----------------------------	-------

จากสถิติสำนวนคดีทั้งหมดในปี พ.ศ. 2559 ที่อยู่ในความรับผิดชอบของกองเศรษฐกิจและทรัพยากร 2
ของสำนักงานอัยการ มีจำนวนคดี 160 คดี โดยเป็นคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรจำนวนทั้งหมด 12 คดีตามตารางที่
แสดงข้างต้น และในคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น มีคดีอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรจำนวน
ทั้งสิ้น 1 คดี

ตารางบันทึกสถิติการทำสำนวนคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรของพนักงานอัยการ ปี พ.ศ. 2560¹²²

ลงวันที่	ส.1 ¹²³	ส.4 ¹²⁴	ข้อหา	ผลที่ได้จัดการไป	ระยะเวลาเฉลี่ย ¹²⁵
19 มกราคม 2560	5/60	12/60-	ขายบารากู บารากูไฟฟ้า หรือบุหรีไฟฟ้า น้ำตาสำหรับเติม บารากูหรือบุหรีไฟฟ้า ให้เช่า หรือ ให้เช่าซื้อหรือจัดหาให้ไม่ว่าด้วย ประการใด ๆ โดยเรียกค่าตอบแทน หรือผลประโยชน์อย่างอื่นโดย รู้ยู่ว่าเป็นของที่มีได้เสียภาษี หรือของต้องจำกัด ของต้องห้าม หรือที่เข้ามาในราชอาณาจักร โดยมิได้ผ่านพิธีศุลกากรโดยถูกต้อง ตามพ.ร.บ. ศุลกากร	ฟ้องศาล 6 กุมภาพันธ์ 2560	18 วัน
ลงวันที่	ส.1	ส.4	ข้อหา	ผลที่ได้จัดการไป	ระยะเวลาเฉลี่ย

¹²² ข้อมูลสถิติสำนวนคดีอาญาที่โทษทางภาษีอากร โดยเก็บข้อมูลจากกองเศรษฐกิจและทรัพยากร 2 ของสำนักงานอัยการสูงสุด อาคาร
รัชดาภิเษก เมื่อวันที่ 18 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2564 – 6 เมษายน พ.ศ. 2564

¹²³ สารบบรับความอาญาปรากฏผู้ต้องหาที่ส่งตัวมา

¹²⁴ สารบบฟ้องความอาญา

¹²⁵ ระยะเวลาเฉลี่ยในการสั่งคดีของพนักงานอัยการ

15 กุมภาพันธ์ 2560	11/60	19/60	ซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยนำไปเสีย ชื่อ รับจำหน่ายหรือรับไว้โดยประการใด ซึ่งของอันพึงรู้ว่าเป็นของที่มีได้ เสียภาษี หรือของต้องจำกัด ของ ต้องห้าม หรือที่เข้ามาโดยมิได้ผ่าน พิธีศุลกากรโดยถูกต้อง หรือเป็นที่ นำเข้ามาราชอาณาจักร โดย หลีกเลี่ยงอากรหรือข้อจำกัดหรือข้อ ห้ามอันเกี่ยวกับของนั้น ตามพ.ร.บ. ศุลกากร มาตรา 242	ฟ้องศาล 27 กุมภาพันธ์ 2560	12 วัน
9 มีนาคม 2560	19/60	28/60	ร่วมกันเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายาม หลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร	ฟ้องศาล 15 มีนาคม 2560	6 วัน
25 เมษายน 2560	41/60	-	ซื้อหรือรับไว้โดยประการใดซึ่งของ อันตนรู้ว่าเป็นของนำเข้ามาใน ราชอาณาจักรโดยเลี่ยงอากร หรือ ของต้องจำกัด ของต้องห้าม ตาม พ.ร.บ. ศุลกากร	คืนสำนวน 27 เมษายน 2560	2 วัน
ลงวันที่	ส.1	ส.4	ข้อหา	ผลที่ได้จัดการไป	ระยะเวลาเฉลี่ย

3 กรกฎาคม 2560	70/60	69/60	ขายบารากู บารากูไฟฟ้าหรือบุหรีไฟฟ้า น้ำตาสำหรับเติมบารากูหรือบุหรีไฟฟ้า ให้เช่า หรือให้เช่าซื้อหรือจัดหาให้ไม่ว่าด้วยประการใด ๆ โดยเรียกค่าตอบแทนหรือผลประโยชน์อย่างอื่นโดยรู้ยู่ว่าเป็นของที่มีได้เสีย ภาษี หรือของต้องจำกัดของต้องห้าม หรือที่เข้ามาในราชอาณาจักรโดยมิได้ผ่านพิธีศุลกากรโดยถูกต้องตามพ.ร.บ. ศุลกากร	พ้องศาล 6 กรกฎาคม 2560	3 วัน
7 สิงหาคม 2560	79/60	78/60	ช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสีย ซื้อรับจํานำหรือรับไว้โดยประการใดซึ่งของอันตนรู้ว่าเป็นของที่ยังมิได้เสียภาษีหรือของต้องห้ามหรือนำเข้ามาในราชอาณาจักร	พ้องศาล 10 สิงหาคม 2560	3 วัน
ลงวันที่	ส.1	ส.4	ข้อหา	ผลที่ได้จัดการไป	ระยะเวลาเฉลี่ย

<p>12 กันยายน 2560</p>	<p>95/60</p>	<p>109/60</p>	<p>ขายบารากู บารากูไฟฟ้าหรือบุหรีไฟฟ้า น้ำตาสำหรับเติมบารากูหรือบุหรีไฟฟ้า ให้เช่า หรือให้เช่าซื้อหรือจัดหาให้ไม่ว่าด้วยประการใด ๆ โดยเรียกค่าตอบแทนหรือผลประโยชน์อย่างอื่นโดยรู้อยู่ว่าเป็นของที่มีได้เสียภาษี หรือของต้องจำกัดของต้องห้าม หรือที่เข้ามาในราชอาณาจักรโดยมิได้ผ่านพิธีศุลกากรโดยถูกต้อง ตามพ.ร.บ.ศุลกากร และช่วยซ่อนเร้นช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสียซื้อ รับจำหน่าย หรือรับไว้โดยประการใดซึ่งของอันตนรู้ว่าเป็นของที่ยังมีได้เสียภาษีหรือของต้องห้ามหรือนำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยมิผ่านพิธีศุลกากร</p>	<p>ฟ้องศาล 12 ตุลาคม 2560</p>	<p>30 วัน</p>
<p>ลงวันที่</p>	<p>ส.1</p>	<p>ส.4</p>	<p>ข้อหา</p>	<p>ผลที่ได้จัดการไป</p>	<p>ระยะเวลาเฉลี่ย</p>

24	119/60	-	จำหน่ายซึ่งของอันพึงรู้ว่าเป็นของ ที่มีได้เสียภาษี หรือของต้องจำกัด ของต้องห้าม หรือที่เข้ามาใน ราชอาณาจักรโดยมิได้ผ่านพิธี ศุลกากรโดยถูกต้อง หรือเป็นที่นำเข้า มาราชาอาณาจักร โดยหลีกเลี่ยงอากร	คืนสำนวน 24 ตุลาคม 2560	0 วัน
----	--------	---	---	----------------------------	-------

จากสถิติสำนวนคดีทั้งหมดในปี พ.ศ. 2560 ที่อยู่ในความรับผิดชอบของกองเศรษฐกิจและทรัพยากร 2 ของสำนักงานอัยการ มีจำนวนคดีทั้งหมด 144 คดี โดยเป็นคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรจำนวน 12 คดีตามตารางที่แสดงข้างต้น และในคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร มีคดีอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร จำนวนทั้งสิ้น 1 คดี

ตารางบันทึกสถิติการทำสำนวนคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรของพนักงานอัยการ ปี พ.ศ. 2561¹²⁶

ลงวันที่	ส.1 ¹²⁷	ส.4 ¹²⁸	ข้อหา	ผลที่ได้จัดการไป	ระยะเวลาเฉลี่ย ¹²⁹
6 มีนาคม 2561	25/61	-	มิไว้เพื่อครอบครองซึ่งสินค้าที่ยังมิได้ เสียหายี ตามพ.ร.บ. สรรพสามิต มาตรา 161, 163	คืนสำนวน 8 มีนาคม. 2561	2 วัน
8 มีนาคม 2561	26/61	83/61	ร่วมกันนำสินค้าที่ยังมิได้เสียหายีโดย ถูกต้องครบถ้วนออกไปจากโรงงาน อุตสาหกรรม และร่วมกันมิไว้เพื่อ ครอบครองซึ่งสินค้าที่ยังมิได้เสียหายี หรือเสียหายีไม่ครบถ้วน ตามพ.ร.บ. สรรพสามิต มาตรา 19, 147	ส่งไม่ฟ้องผู้ต้องหาที่ 1 วันที่ 4 กันยายน 2561 โดยผบ.ตร.มี ความเห็นไม่แย้ง คำสั่งไม่ฟ้องของ พนักงานอัยการ ฟ้องผู้ต้องหาที่ 2-5 ต่อศาล 25 กันยายน. 2561	182 วัน 203 วัน

¹²⁶ ข้อมูลสถิติสำนวนคดีอาญาที่โทษทางภาษีอากร โดยเก็บข้อมูลจากกองเศรษฐกิจและทรัพยากร 2 ของสำนักงานอัยการสูงสุด อาคาร
รัชดาภิเษก เมื่อวันที่ 18 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2564 – 6 เมษายน พ.ศ. 2564

¹²⁷ สารบบรับความอาญาปรากฏผู้ต้องหาที่ส่งตัวมา

¹²⁸ สารบบฟ้องความอาญา

¹²⁹ ระยะเวลาเฉลี่ยในการสั่งคดีของพนักงานอัยการ

ลงวันที่	ส.1	ส.4	ข้อหา	ผลที่ได้จัดการไป	ระยะเวลาเฉลี่ย
22 มิถุนายน 2561	72/61	70/61	ช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพา เอาไปเสีย ซื้อรับจํานำหรือรับไว้โดย ประการใดซึ่งของอันตนรู้ว่าเป็นของ ที่ไม่ผ่านพิธีศุลกากร พ.ร.บ.ศุลกากร	ฟ้องศาล 17 กรกฎาคม 2561	25 วัน
11 กรกฎาคม 2561	80/61	66/61	ช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพา เอาไปเสีย ซื้อรับจํานำหรือรับไว้โดย ประการใดซึ่งของรู้ว่าเป็นความผิด ตามพ.ร.บ. ศุลกากร มาตรา 246	ฟ้องศาล 13 กรกฎาคม 2561	2 วัน
19 ตุลาคม 2561	123/61	95/61	ช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยนำไป ซื้อ รับจํานำหรือรับไว้โดยประการใด ซึ่งของอันพึงรู้อยู่ว่าเป็นของที่มีได้ เสียภาษี หรือของต้องจํากัด ของ ต้องห้าม หรือที่เข้ามาราชาอาณาจักร โดยมิได้ผ่านพิธีศุลกากรโดยถูกต้อง หรือโดยหลีกเลี่ยงอากรหรือข้อจํากัด หรือข้อห้ามอันเกี่ยวกับของนั้น ตาม พ.ร.บ. ศุลกากร มาตรา 242	ฟ้องศาล 25 ตุลาคม 2561	6 วัน
ลงวันที่	ส.1	ส.4	ข้อหา	ผลที่ได้จัดการไป	ระยะเวลาเฉลี่ย

22 ตุลาคม 2561	125/61	11/62	ร่วมกันนำใบกำกับภาษีที่ออก โดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ไปใช้ในการ เครดิตภาษี ตามมาตรา 90/4 แห่ง ประมวลรัษฎากร	พ้องศาล 17 มกราคม 2562	87 วัน
1 พฤศจิกายน 2561	130/61	109/61	ช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพา เอาไปเสีย ซ้ำรับจำนำหรือรับไว้โดย ประการใดซึ่งของอันตนรู้ว่าเป็นของ ที่ยังมิได้เสียภาษีหรือของต้องห้าม หรือนำเข้ามาในราชอาณาจักร ตามพ.ร.บ. ศุลกากร	พ้องศาล 28 พฤศจิกายน 2561	27 วัน
9 พฤศจิกายน 2561	136/61	102/61	ร่วมกันนำสินค้าที่ยังมิได้เสียภาษีโดย ถูกต้องครบถ้วนออกไปจากโรงงาน อุตสาหกรรมโดยฝ่าฝืนต่อ กฎหมาย ตามพ.ร.บ.สรรพสามิต	พ้องศาล 9 ธันวาคม 2561	30 วัน
ลงวันที่	ส.1	ส.4	ข้อหา	ผลที่ได้จัดการไป	ระยะเวลาเฉลี่ย
20 พฤศจิกายน 2561	138/61	118/61	ซื้อหรือมีไว้ซึ่งบุหรี่ไฟฟ้าโดยรู้ยู่ว่าเป็น ของที่มีได้เสียภาษี หรือของต้อง จำกัด ของต้องห้าม หรือที่เข้ามาใน ราชอาณาจักรโดยมิได้ผ่านพิธี	พ้องศาล 19 ธันวาคม 2561	29 วัน

			<p>ศุลกากรโดยถูกต้อง ตามพ.ร.บ. ศุลกากร มาตรา 242 246</p>		
<p>20 พฤศจิกายน 2561</p>	139/61	119/61	<p>ซื้อหรือมีไว้ซึ่งบุหรี่ปริไฟฟ้าโดยรู้ยู่ว่าเป็นของที่มีได้เสียภาษี หรือของต้องจำกัด ของต้องห้าม หรือที่เข้ามาในราชอาณาจักรโดยมิได้ผ่านพิธีศุลกากรโดยถูกต้อง ตามพ.ร.บ. ศุลกากร มาตรา 242 246</p>	<p>พียงศาล 19 ธันวาคม 2561</p>	29 วัน
<p>12 ธันวาคม 2561</p>	145/61	5/62	<p>ซื้อหรือรับไว้ซึ่งบุหรี่ปริไฟฟ้า น้ำยาบุหรี่ปริไฟฟ้า โดยรู้ยู่ว่าเป็นของที่มีได้ผ่านพิธีศุลกากรโดยถูกต้อง ตามพ.ร.บ. ศุลกากร มาตรา 246</p>	<p>พียงศาล 9 มกราคม 2562</p>	28 วัน
<p>ลงวันที่</p>	ส.1	ส.4	<p>ข้อหา</p>	<p>ผลที่ได้จัดการไป</p>	<p>ระยะเวลาเฉลี่ย</p>
<p>24 ธันวาคม 2561</p>	151/61	13/62	<p>เป็นผู้รับซื้อของหนีภาษีศุลกากร โดยช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยนำไปเสีย ซื้อ รับจำนำหรือรับไว้โดยประการใดซึ่งของอันพึงรู้ยู่ว่าเป็นของที่มีได้เสียภาษี หรือของต้องจำกัด ของต้องห้าม หรือที่เข้ามาใน</p>	<p>พียงศาล 22 มกราคม 2562</p>	29 วัน

			<p>ราชอาณาจักรโดยมิได้ผ่านพิธี ศุลกากรโดยถูกต้อง หรือเป็นที่นำเข้า มาราชอาณาจักร โดยหลีกเลี่ยงอากร หรือข้อจำกัดหรือข้อห้ามอันเกี่ยวกับ ของนั้น เป็นผู้ครอบครองสินค้า ต้องห้าม ตามพ.ร.บ. ศุลกากร</p>		
--	--	--	--	--	--

จากสถิติสำนวนคดีทั้งหมดในปี พ.ศ. 2561 ที่อยู่ในความรับผิดชอบของกองเศรษฐกิจและทรัพยากร 2 ของสำนักงานอัยการ มีจำนวนคดีทั้งหมด 152 คดี โดยเป็นคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรจำนวน 12 คดีตามตารางที่แสดงข้างต้น และในคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร มีคดีอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร จำนวนทั้งสิ้น 1 คดี

ตารางบันทึกสถิติการทำสำนวนคดีอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรของพนักงานอัยการ ปี พ.ศ. 2562¹³⁰

ลงวันที่	ส.1 ¹³¹	ส.4 ¹³²	ข้อหา	ผลที่ได้จัดการไป	ระยะเวลาเฉลี่ย ¹³³
17 มกราคม 2562	10/62	23/62	มีไว้เพื่อขายสินค้าที่ยังมิได้เสียภาษี ตาม พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิต มาตรา 201 (1)	ฟ้องศาล 12 กุมภาพันธ์ 2562	26 วัน
17 มกราคม 2562	11/62	18/62	ร่วมกันโดยเจตนาไปกำกับภาษี ที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ไปใช้ในการเครดิตภาษี ตามประมวลรัษฎากร	ฟ้องศาล 6 กุมภาพันธ์ 2562	20 วัน
7 มีนาคม 2562	27/62	33/62	มีไว้ครอบครองซึ่งสินค้าที่มีได้เสีย ภาษีสรรพสามิตหรือมีไว้เพื่อจำหน่าย ซึ่งสินค้าที่ไม่ได้เสียภาษีอากร ตาม พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิต	ฟ้องศาล 9 เมษายน 2562	33 วัน
ลงวันที่	ส.1	ส.4	ข้อหา	ผลที่ได้จัดการไป	ระยะเวลาเฉลี่ย

¹³⁰ ข้อมูลสถิติสำนวนคดีอาญาที่โทษทางภาษีอากร โดยเก็บข้อมูลจากกองเศรษฐกิจและทรัพยากร 2 ของสำนักงานอัยการสูงสุด อาคาร
รัชดาภิเษก เมื่อวันที่ 18 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2564 – 6 เมษายน พ.ศ. 2564

¹³¹ สารบบรับความอาญาปรากฏผู้ต้องหาที่ส่งตัวมา

¹³² สารบบฟ้องความอาญา

¹³³ ระยะเวลาเฉลี่ยในการสั่งคดีของพนักงานอัยการ

18 มีนาคม 2562	31/62	38/62	ช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสีย ซื่อรับจำหน่าย หรือรับไว้โดยประการใด ซึ่งของอันตนรู้ว่าเป็นของที่ นำเข้ามาในราชอาณาจักร โดยหลีกเลี่ยงอากร ตาม ตามพ.ร.บ. ศุลกากร	ฟ้องศาล 22 เมษายน 2562	35 วัน
17 พฤษภาคม 2562	53/62	78/62	ร่วมกันโดยเจตนานำไปกำกับภาษี ปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออก โดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ไปใช้ในการเครดิตภาษี โดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือ พยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม อันเป็นความผิดตามบทกฎหมาย มาตรา 90/4 (6) และ (7) แห่ง ประมวลรัษฎากร	ฟ้องศาล 14 สิงหาคม 2562	89 วัน
ลงวันที่	ส.1	ส.4	ข้อหา	ผลที่ได้จัดการไป	ระยะเวลาเฉลี่ย

24 มิถุนายน 2562	71/62	71/62	ช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยนำไปเสีย ซื้อ รับจํานำ หรือรับไว้โดยประการใด ซึ่งของอันพึงรู้ยู่ว่าเป็นของที่มีได้ เสียภาษี หรือของต้องจํากัด ของต้องห้าม หรือที่เข้ามาใน ราชอาณาจักรโดยมิได้ผ่าน พิธีศุลกากรโดยถูกต้อง หรือเป็นที่นำเข้ามาราชอาณาจักร โดยหลีกเลี่ยงอากร หรือข้อจํากัด หรือข้อห้ามอันเกี่ยวกับของนั้น ตามพ.ร.บ. ศุลกากร	ฟ้องศาล 24 กรกฎาคม 2562	30 วัน
5 กรกฎาคม 2562	76/62	64/62	ช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพา เอาไปเสีย ซื้อรับจํานำหรือรับไว้โดย ประการใดซึ่งของอันตนรู้ยู่ว่าเป็นของ ที่ยังมิได้เสียภาษีหรือนำเข้ามาใน ราชอาณาจักร	ฟ้องศาล 11 กรกฎาคม 2562	6 วัน
ลงวันที่	ส.1	ส.4	ข้อหา	ผลที่ได้จัดการไป	ระยะเวลาเฉลี่ย

5	90/62	95/62	ร่วมกันโดยเจตนานำไปกำกับภาษี ปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิต ภาษี ตามมาตรา 90/4 แห่งประมวล รัษฎากร โดยเจตนาหลีกเลี่ยง ภาษีมูลค่าเพิ่มโดยความเท็จ	พ้องศาล 5 กันยายน 2562	31 วัน
6	93/62	83/62	ช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยนำไป เสีย ชื่อ รับจำหน่ายหรือรับไว้โดย ประการใดซึ่งของอันพึงรู้ว่าเป็น ของที่มีได้เสียภาษี หรือของต้อง จำกัด ของต้องห้าม หรือที่เข้ามาใน ราชอาณาจักรโดยมิได้ผ่านพิธี ศุลกากรโดยถูกต้อง หรือเป็นที่นำเข้า มาราชาอาณาจักร โดยหลีกเลี่ยงอากร หรือข้อจำกัดหรือข้อห้ามอันเกี่ยวกับ ของนั้น ตามพ.ร.บ. ศุลกากร	พ้องศาล 27 สิงหาคม 2562	21 วัน
ลงวันที่	ส.1	ส.4	ข้อหา	ผลที่ได้จัดการไป	ระยะเวลาเฉลี่ย

8 สิงหาคม 2562	96/62	80/62	ช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยนำไป เสีย ชื่อ รับจำหน่ายหรือรับไว้โดย ประการใดซึ่งของอันพึงรู้ว่าเป็น ของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรโดย มิได้ผ่านพิธีศุลกากร ตาม พ.ร.บ. ศุลกากร	ฟ้องศาล 21 สิงหาคม 2562	13 วัน
23 สิงหาคม 2562	106/62		นำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งของ ที่ยังมิได้ผ่านศุลกากร	ฟ้องศาล 27 สิงหาคม 2562	4 วัน
4 กันยายน 2562	109/62	113/62	รับไว้โดยประการใดซึ่งของอันพึงรู้อยู่ ว่าเป็นของที่นำเข้ามาใน ราชอาณาจักรโดยมิได้ผ่านพิธี ศุลกากร ตามพ.ร.บ. ศุลกากร มาตรา 242	ฟ้องศาล 21 ตุลาคม 2562	47 วัน
10 กันยายน 2562	118/62		ซ่อนเร้นของอันต้องรู้ว่าเป็นของที่ยัง มิได้เสียภาษี พ.ร.บ.ศุลกากร มาตรา 246	นัด 9 ตุลาคม 2562	29 วัน
ลงวันที่	ส.1	ส.4	ข้อหา	ผลที่ได้จัดการไป	ระยะเวลาเฉลี่ย

3 ตุลาคม 2562	131/62	117/62	เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนโดย เจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายาม หลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มหรือขอคืน ภาษีมูลค่าเพิ่ม กระทำการใด ๆ โดย ความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือ โดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ประมวลรัษฎากร	ฟ้องศาล 6 พฤศจิกายน 2562	34 วัน
19 ธันวาคม 2562	163/62	14/63	มีไว้เพื่อขายซึ่งสินค้าที่มีได้เสียภาษี พ.ร.บ. ยาสูบ พ.ศ. 2509 มาตรา 204 24 50	ฟ้องศาล 19 กุมภาพันธ์ 2563	62 วัน
26 ธันวาคม 2562	168/62	136/62	ร่วมกันซ่อนเร้น เร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาไปเสีย ชื่อ รับจํานำหรือรับไว้ โดยประการใดซึ่งของอันพึงรู้อยู่ว่า เป็นของที่มีได้เสียภาษี	ฟ้องศาล 27 ธันวาคม 2562	1 วัน

จากสถิติสำนวนคดีทั้งหมดในปี พ.ศ. 2562 ที่อยู่ในความรับผิดชอบของกองเศรษฐกิจและทรัพยากร 2 ของสำนักงานอัยการ มีจำนวนคดีทั้งหมด 168 คดี โดยเป็นคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรจำนวน 16 คดีตามตารางที่แสดงข้างต้น และในคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร มีคดีอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร จำนวนทั้งสิ้น 4 คดี

ตารางบันทึกสถิติการทำสำนวนคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรของพนักงานอัยการ ปี พ.ศ. 2563¹³⁴

ลงวันที่	ส.1 ¹³⁵	ส.4 ¹³⁶	ข้อหา	ผลที่ได้จัดการไป	ระยะเวลาเฉลี่ย ¹³⁷
22 มิถุนายน 2563	72/63	-	มีไว้เพื่อขายสินค้าที่ยังไม่ได้เสียภาษี มีไว้เพื่อครอบครองสินค้าที่ยังมิได้ เสียภาษี ขายสุรายาสูบโดยไม่ได้รับ อนุญาตจากสรรพสามิต	คืนสำนวน 24 มิถุนายน 2563	2 วัน
23 มิถุนายน 2563	75/63	-	ร่วมกันนำหรือพาของที่ยังมิได้ชำระ ค่าภาษีอากรหรือของต้องห้าม ต้อง จำกัด หรือของที่ยังมิผ่านศุลกากร โดยถูกต้องเข้ามาในราชอาณาจักร โดยเจตนาฉ้อค่าภาษี หลบเลี่ยงข้อ ห้าม ข้อจำกัดหรือตัวบทกฎหมายอัน เกี่ยวกับ พ.ร.บ.ศุลกากร มาตรา 27 และมาตรา 99	คืนสำนวน 2 กรกฎาคม 2562	9 วัน
ลงวันที่	ส.1	ส.4	ข้อหา	ผลที่ได้จัดการไป	ระยะเวลาเฉลี่ย

¹³⁴ ข้อมูลสถิติสำนวนคดีอาญาที่โทษทางภาษีอากร โดยเก็บข้อมูลจากกองเศรษฐกิจและทรัพยากร 2 ของสำนักงานอัยการสูงสุด อาคาร
รัชดาภิเษก เมื่อวันที่ 18 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2564 – 6 เมษายน พ.ศ. 2564

¹³⁵ สารบบรับความอาญาปรากฏผู้ต้องหาที่ส่งตัวมา

¹³⁶ สารบบฟ้องความอาญา

¹³⁷ ระยะเวลาเฉลี่ยในการสั่งคดีของพนักงานอัยการ

15 กรกฎาคม 2563	82/63	56/63	ร่วมกันนำของเข้ามาใน ราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงภาษี โดยสำแดงเท็จ	ฟ้องศาล 15 กรกฎาคม 2563	0 วัน
8 กันยายน 2563	109/63	87/63	ช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสีย ซื้อรับจำนำ หรือรับไว้โดยประการใดซึ่งของอันรู้ ว่าเป็นของที่ยังมีได้เสียภาษี ตามมาตรา 4 มาตรา 242 และมาตรา 246	ฟ้องศาล 14 กันยายน 2563	6 วัน
16 ตุลาคม 2563	135/63	101/63	มีไว้ขายซึ่งสินค้าที่ยังมิได้เสียภาษี ตาม พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิต มาตรา 204 (1)	ฟ้องศาล 20 ตุลาคม 2563	4 วัน
2 พฤศจิกายน 2563	146/63	107/63	ช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยนำไป เสีย ซื้อ รับจำนำหรือรับไว้โดย ประการใดซึ่งของอันพึงรู้ว่าเป็น ความผิดตามมาตรา 242 ตามพ.ร.บ. ศุลกากร	ฟ้องศาล 5 พฤศจิกายน 2563	3 วัน
ลงวันที่	ส.1	ส.4	ข้อหา	ผลที่ได้จัดการไป	ระยะเวลาเฉลี่ย

13	151/63	113/63	รับไว้โดยประการใดซึ่งของที่ตนพึงรู้ ว่ามีได้ผ่านพิธีศุลกากรเข้ามาใน ราชอาณาจักร และช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสีย ซึ่งของอันตนพึงรู้ ว่ามีได้ผ่านพิธีศุลกากรเข้ามาใน ราชอาณาจักร	ฟ้องศาล 18 พฤศจิกายน 2563	5 วัน
----	--------	--------	--	------------------------------	-------

จากสถิติสำนวนคดีทั้งหมดในปี พ.ศ. 2563 ที่อยู่ในความรับผิดชอบของกองเศรษฐกิจและทรัพยากร 2 ของสำนักงานอัยการ มีจำนวนคดีทั้งหมด 162 คดี โดยเป็นคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรจำนวน 7 คดีตามตารางที่แสดงข้างต้น และในคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร และไม่มีคดีอาญาที่เกี่ยวกับภาษีตามประมวลรัษฎากร

ภาคผนวก ข

ตารางบันทึกสถิติการทำสำนวนคดีอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรของพนักงานสอบสวนปี พ.ศ. 2559¹³⁸

ส.1 ¹³⁹	ส.4 ¹⁴⁰	ข้อหา	รายงานการ สอบสวนคดีที่	วันที่มีการ ร้องทุกข์	วันที่ส่งสำนวน ¹⁴¹	ระยะเวลา เฉลี่ย ¹⁴²
62/59	87/59	แสดงความเท็จ โดยฉ้อโกง หรืออุบายหรือวิธีอื่นใดทำนอง เดียวกันเพื่อหลีกเลียงหรือ พยายามเลี่ยงการเสียภาษี ตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 37 และมาตรา 37 ทวิ	25/2555	3 กรกฎาคม 2555	23 กรกฎาคม 2558	1116 วัน
91/59	70/59	ร่วมกันเจตนาหลีกเลียงหรือ พยายามหลีกเลียง ภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร	_143	-	-	-

¹³⁸ ข้อมูลสถิติสำนวนคดีอาญาที่โทษทางภาษีอากร โดยเก็บข้อมูลจากกองเศรษฐกิจและทรัพย์สิน 2 ของสำนักงานอัยการสูงสุด อาคาร
รัชดาภิเษก เมื่อวันที่ 18 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2564 – 6 เมษายน พ.ศ. 2564

¹³⁹ สารบบรับความอาญาปรากฏผู้ต้องหาที่ส่งตัวมา

¹⁴⁰ สารบบฟ้องความอาญา

¹⁴¹ วันที่พนักงานสอบสวนสรุปสำนวนเพื่อนำส่งพนักงานอัยการ ซึ่งคือ วันที่พนักงานสอบสวนลงในสำนวนการสอบสวน

¹⁴² ในการสรุปสำนวนเพื่อนำส่งพนักงานอัยการ

¹⁴³ ไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลสำนวนคดีได้ เนื่องจากคดียังไม่สิ้นสุด

ตารางบันทึกสถิติการทำสำนวนคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรของพนักงานสอบสวนปี พ.ศ. 2560¹⁴⁴

ส.1 ¹⁴⁵	ส.4 ¹⁴⁶	ข้อหา	รายงานการ สอบสวนคดีที่	วันที่มีการ ร้องทุกข์	วันที่ส่งสำนวน ¹⁴⁷	ระยะเวลา เฉลี่ย ¹⁴⁸
19/60	28/60	ร่วมกันเจตนาหลีกเลี่ยงหรือ พยายามหลีกเลี่ยง ภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร	- ¹⁴⁹	-	-	-

¹⁴⁴ ข้อมูลสถิติสำนวนคดีอาญาที่โทษทางภาษีอากร โดยเก็บข้อมูลจากกองเศรษฐกิจและทรัพยากร 2 ของสำนักงานอัยการสูงสุด อาคาร
รัชดาภิเษก เมื่อวันที่ 18 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2564 – 6 เมษายน พ.ศ. 2564

¹⁴⁵ สารบบรับความอาญาปรากฏผู้ต้องหาที่ส่งตัวมา

¹⁴⁶ สารบบฟ้องความอาญา

¹⁴⁷ วันที่พนักงานสอบสวนสรุปสำนวนเพื่อนำส่งพนักงานอัยการ ซึ่งคือ วันที่พนักงานสอบสวนลงในสำนวนการสอบสวน

¹⁴⁸ ในการสรุปสำนวนเพื่อนำส่งพนักงานอัยการ

¹⁴⁹ ไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลสำนวนคดีได้ เนื่องจากคดียังไม่สิ้นสุด

ตารางบันทึกสถิติการทำสำนวนคดีอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรของพนักงานสอบสวนปี พ.ศ. 2561¹⁵⁰

ส.1 ¹⁵¹	ส.4 ¹⁵²	ข้อหา	รายงานการ สอบสวนคดีที่	วันที่มีการ ร้องทุกข์	วันที่ส่งสำนวน ¹⁵³	ระยะเวลา เฉลี่ย ¹⁵⁴
125/61	11/62	ร่วมกันใบกำกับภาษีที่ออกโดย ไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ใน การเครดิตภาษี ตามมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร	11/2561	7 กุมภาพันธ์ 2561	9 มีนาคม 2561	30 วัน

¹⁵⁰ ข้อมูลสถิติสำนวนคดีอาญาที่โทษทางภาษีอากร โดยเก็บข้อมูลจากกองเศรษฐกิจและทรัพยากร 2 ของสำนักงานอัยการสูงสุด อาคาร
รัชดาภิเษก เมื่อวันที่ 18 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2564 – 6 เมษายน พ.ศ. 2564

¹⁵¹ สารบับรับความอาญาปรากฏผู้ต้องหาที่ส่งตัวมา

¹⁵² สารบับฟ้องความอาญา

¹⁵³ วันที่พนักงานสอบสวนสรุปสำนวนเพื่อนำส่งพนักงานอัยการ ซึ่งคือ วันที่พนักงานสอบสวนลงในสำนวนการสอบสวน

¹⁵⁴ ในการสรุปสำนวนเพื่อนำส่งพนักงานอัยการ

ตารางบันทึกสถิติการทำสำนวนคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรของพนักงานสอบสวนปี พ.ศ. 2562¹⁵⁵

ส.1 ¹⁵⁶	ส.4 ¹⁵⁷	ข้อหา	รายงานการ สอบสวนคดีที่	วันที่มีการ ร้องทุกข์	วันที่ส่ง สำนวน ¹⁵⁸	ระยะเวลา เฉลี่ย ¹⁵⁹
11/62	18/62	ร่วมกันนำใบกำกับภาษีที่ออกโดย ไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการ เครดิตภาษี ประมวลรัษฎากร	81/2561	27 มีนาคม 2560	17 กันยายน 2561	539 วัน
53/62	78/62	ร่วมกันโดยเจตนา นำใบกำกับ ภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไป ใช้ในการเครดิตภาษี โดยเจตนา หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง ภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นความผิดตา มาตรา 90/4 (6) (7) แห่ง ประมวลรัษฎากร	(ภษ.1) 3/2562	20 มิถุนายน 2560	6 กุมภาพันธ์ 2562	596 วัน

¹⁵⁵ ข้อมูลสถิติสำนวนคดีอาญาที่โทษทางภาษีอากร โดยเก็บข้อมูลจากกองเศรษฐกิจและทรัพยากร 2 ของสำนักงานอัยการสูงสุด อาคาร
รัชดาภิเษก เมื่อวันที่ 18 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2564 – 6 เมษายน พ.ศ. 2564

¹⁵⁶ สารบับรับความอาญาปรากฏผู้ต้องหาที่ส่งตัวมา

¹⁵⁷ สารบับฟ้องความอาญา

¹⁵⁸ วันที่พนักงานสอบสวนสรุปสำนวนเพื่อนำส่งพนักงานอัยการ ซึ่งคือ วันที่พนักงานสอบสวนลงในสำนวนการสอบสวน

¹⁵⁹ ในการสรุปสำนวนเพื่อนำส่งพนักงานอัยการ

ส.1	ส.4	ข้อหา	รายงานการ สอบสวนคดีที่	วันที่มีการ ร้องทุกข์	วันที่ส่ง สำนวน	ระยะเวลา เฉลี่ย
90	95/62	ร่วมกันโดยเจตนาไปกำกับ ภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไป ใช้ในการเครดิตภาษี ตามมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร โดย เจตนาหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยความเท็จ	_160	-	-	-
131	117/62	เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายาม หลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มหรือขอ คืนภาษีมูลค่าเพิ่ม กระทำการใด โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรือ อุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใด ทำนองเดียวกัน ประมวลรัษฎากร	51/2562	13 มิถุนายน 2561	3 ตุลาคม 2562	477 วัน

¹⁶⁰ ไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลสำนวนคดีได้ เนื่องจากคดียังไม่สิ้นสุด

* **หมายเหตุ** เนื่องจากปี พ.ศ. 2563 ไม่มีคดีอาญาที่เกี่ยวกับความผิดทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ในความรับผิดชอบของกองเศรษฐกิจและทรัพยากร 2 ของสำนักงานอัยการสูงสุด อาคารรัชดาภิเษก จึงไม่มีตาราง บันทึกสถิติการทำสำนวนคดีอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรของพนักงานสอบสวนปี พ.ศ. 2563