



ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

โดย

นางสาวตรีรัตน์ มุ่งรักษาธรรม

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขากฎหมายภาษี

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

โดย

นางสาวตรีรัตน์ มุ่งรักษาธรรม

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขากฎหมายภาษี

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์



THE PROBLEM RELATED TO THE CRIMINAL
TAX LAW INVESTIGATION

BY

MISS RATIRAT MONGRAKSATHAM

A THESIS SUBMITTED IN PARTIAL FULFILLMENT OF THE REQUIREMENTS

FOR THE DEGREE OF MASTER DEGREE OF LAW

TAX LAW

FACULTY OF LAW

THAMMASAT UNIVERSITY

ACADEMIC YEAR 2015

COPYRIGHT OF THAMMASAT UNIVERSITY

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

คณะนิติศาสตร์

วิทยานิพนธ์

ของ

นางสาวตรีรัตน์ มุ่งรักษาธรรม

เรื่อง

ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

ได้รับการตรวจสอบและอนุมัติ ให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

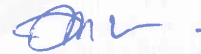
เมื่อ วันที่ 29 กรกฎาคม พ.ศ. 2559

ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์



(อาจารย์ ประภาศ คงเอียด)

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์



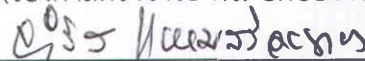
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. สุปรียา แก้วละเอียด)

กรรมการสอบวิทยานิพนธ์



(รองศาสตราจารย์ ดร. ปกป้อง ศรีสันท)

กรรมการสอบวิทยานิพนธ์



(อาจารย์ จำรัส แหยมสร้อยทอง)

คณบดี



(ศาสตราจารย์ ดร. อุดม รัฐอมฤต)

หัวข้อวิทยานิพนธ์
ชื่อผู้เขียน
ชื่อปริญญา
สาขาวิชา/คณะ/มหาวิทยาลัย

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์
ปีการศึกษา

ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากร
ที่มีโทษทางอาญา
นางสาวตรีรัตน์ มุ่งรักษาธรรม
นิติศาสตรมหาบัณฑิต
กฎหมายภาษี
นิติศาสตร์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. สุปรียา แก้วละเอียด
2558

บทคัดย่อ

การสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของไทยเป็นกระบวนการยุติธรรมทางอาญาในชั้นพนักงานสอบสวน โดยองค์กรจัดเก็บภาษีอากรมีข้อจำกัดด้านการสอบสวนเนื่องจากบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามิได้ให้อำนาจหน้าที่ดังกล่าวไว้แต่อย่างใด แม้ว่าในความเป็นจริงแล้ว หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรเป็นองค์กรที่แสวงหาพยานหลักฐานต่างๆ เพื่อพิสูจน์ความผิดของผู้กระทำผิดมาตั้งแต่แรกเริ่มคดีจึงย่อมรับรู้ข้อเท็จจริงอย่างละเอียดถี่ถ้วน แต่ผู้มีอำนาจสอบสวนที่แท้จริงคือ พนักงานสอบสวนหรือพนักงานสอบสวนคดีพิเศษที่ได้รับทราบข้อเท็จจริงในคดีและมีได้มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านภาษีนามาซึ่งปัญหาในทางปฏิบัติ อาทิเช่น คุณพินิจในการสอบสวนประสิทธิภาพในการดำเนินคดี ความล่าช้าและการรั่วไหลของพยานหลักฐานต่างๆ ไม่ว่าในชั้นก่อนการสอบสวนหรือระหว่างการสอบสวนก็ตาม

ปัจจุบันการสอบสวนดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของไทยมีปัญหาหลายประการที่สำคัญ ได้แก่ ปัญหาการสอบสวนความผิดคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร การเปรียบเทียบคดีกับองค์กรจัดเก็บภาษีอากร (Administration Function) ในการใช้อำนาจกึ่งตุลาการ (Quasi-Judicial Function) เพื่อยุติการฟ้องคดีชั้นฝ่ายบริหารได้ การแย่งคำสั่งไม่ฟ้องคดีของพนักงานอัยการ ซึ่งหน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่มีอำนาจดังกล่าวแต่อย่างใด นอกจากนี้ยังพบว่ามีข้อจำกัดที่เป็นอุปสรรคสำคัญต่อการสอบสวนความผิดคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของหน่วยงานในกระบวนการยุติธรรมตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาที่เกิดขึ้น เนื่องจากวิธีบัญญัติทางอาญาภาษีอากรมีลักษณะแบ่งแยกอำนาจสอบสวนและฟ้องร้องออกจากกันหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ พนักงานสอบสวนเป็นผู้มีอำนาจสอบสวนคดีอาญาทั้งปวง การเริ่มคดีในชั้นก่อนฟ้องคดีต่อศาลจึงอยู่ภายใต้อำนาจพนักงานสอบสวนอย่างเด็ดขาด ล้วนเป็นเหตุให้เกิดอุปสรรคต่อการดำเนินคดีในชั้นพนักงานสอบสวนและในชั้นพนักงานอัยการทั้งสิ้นเพราะข้อกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามิได้เปิดช่อง

ให้พนักงานอัยการร่วมสำนวนสอบสวน ซึ่งส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อการคุ้มครองสิทธิผู้กระทำความผิด ความเข้าใจข้อในเชิงกระบวนการ การขาดประสิทธิภาพและปัญหาในการวางรูปคดี อีกทั้งปัญหาการสอบสวนความผิดคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาขององค์กรสอบสวนคดีพิเศษที่ส่งผลกระทบต่ออำนาจความยุติธรรมแก่ผู้กระทำความผิด จากการศึกษาสภาพปัญหาทั้ง 3 กรณีดังกล่าวจึงส่งผลให้กระบวนการสอบสวนคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาของไทยขาดประสิทธิภาพ

วิทยานิพนธ์นี้มุ่งศึกษาสภาพปัญหาที่กล่าวมาข้างต้น เพื่อนำไปสู่การศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาของสหราชอาณาจักรและประเทศออสเตรเลีย พร้อมทั้งนำเสนอแนวทางแก้ปัญหาข้อกฎหมายและปัญหาทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นในกระบวนการยุติธรรมของการสอบสวนคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาอย่างเป็นรูปธรรม



Thesis Title	THE PROBLEM RELATED TO THE CRIMINAL TAX LAW INVESTIGATION
Author	Miss Ratirat Mongraksatham
Degree	Master of Laws
Department/Faculty/University	Tax Law Law Thammasat University
Thesis Advisor	Assistant Professor Supreeya Kaewla-iad, Ph.D.
Academic Year	2015

ABSTRACT

The Investigation of cases concerning violation of tax law in Thailand is in the process of criminal procedure, at the inquiry official level or the stage of police investigation. Tax collecting units have limitations in performing duties because the Criminal Procedure Code does not empower them to perform their investigation duties. Although they seek and collect all information to prove that tax payer commits wrong things, in the first hand tax collecting units know all facts. But the actual authorities that have such power are the investigation officer of the Royal Thai Police or the special case inquiry official of the Department of Special Investigation, who do not have skills on taxation and related matters, which cause low efficiency in working process and delayed investigation.

Presently, there are many major problems in the investigation of cases concerning violation of tax law in Thailand. In some cases, tax collecting units can be settled the cases in an internal taxation process by using administrative function or quasi - judicial function if the offender has complied with the settlement by officer, but they faced with several obstacles from the gap of law which cause problems to lawful authorities and the offenders. For the criminal justice system in Thailand, the inquiry procedure and the prosecution procedure has been absolutely separated apart, so the prosecutor has not participated in the inquiry or investigation of any offender from the first start. This may cause mistake or error in the criminal case

adjudication of the public prosecutor especially in the complex case such as criminal tax laws. These problems cause a significant impact on the protection of offender rights, redundancy of law and inefficiency of criminal process.

This thesis focuses studying on all problems as previously mentioned compare with criminal tax law investigation process of The United Kingdom and Australia to suggest the solutions on legal and practical problems that arise in the criminal tax investigation system in substantial.



กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีโอกาสสำเร็จลุล่วงได้หากผู้เขียนไม่ได้รับความกรุณาและอนุเคราะห์อย่างยิ่งจากบุคคลที่เกี่ยวข้องหลายท่าน ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. สุปรียา แก้วละเอียด เป็นอย่างสูงที่กรุณาให้เกียรติรับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาและสละเวลาอันมีค่ายิ่งในการให้คำปรึกษา คำแนะนำ ให้โอกาสและกำลังใจที่มีส่วนสำคัญต่อการสนับสนุนผลงานวิจัยแก่ผู้เขียน พร้อมทั้งให้ข้อเสนอแนะ ตลอดจนชี้แนะแนวทางที่เป็นประโยชน์มากมายต่อการจัดทำและเรียบเรียงวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์เป็นอย่างสูงไว้ ณ ที่นี้

ขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์ประกาศ คงเอียด เป็นอย่างสูงที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่ารับเป็นประธานกรรมการวิทยานิพนธ์ให้แก่ผู้เขียน ซึ่งท่านได้จุดประกายความคิด มอบความรู้ มุมมองทางกฎหมายภาษีอากรต่างๆ และความคิดเห็นทางวิชาการอันทรงคุณค่าให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ครอบคลุมสภาพปัญหาในทุกด้านแก่ผู้เขียน อันมีส่วนสำคัญยิ่งให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้บรรลุผลตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งใจไว้

ขอกราบขอบพระคุณท่านรองศาสตราจารย์ ดร. ปกป้อง ศรีสนิท เป็นอย่างสูงที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่ารับเป็นกรรมการวิทยานิพนธ์ ซึ่งท่านได้ให้ความรู้ความเข้าใจกระบวนการยุติธรรมทางอาญาทั้งระบบ โดยท่านได้ให้ข้อสังเกต ข้อเสนอแนะและข้อคิดเห็นต่างๆ ที่เป็นประโยชน์อย่างมาก แก่การประกอบการเขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์จรัส แหยมสร้อยทอง เป็นอย่างสูงที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่ารับเป็นกรรมการวิทยานิพนธ์ ซึ่งท่านกรุณาให้ความรู้และคำแนะนำนานับประการแก่ผู้เขียน ประกอบกับท่านได้ชี้แนะแนวทางสภาพปัญหาที่เป็นสาระสำคัญตลอดจนให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการค้นคว้าส่งผลให้ผู้เขียนมีความเข้าใจอย่างลึกซึ้งรอบด้านมากยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณบุญคุณอันยิ่งใหญ่ของบิดา มารดา ที่ได้เลี้ยงดูอบรมสั่งสอนจนผู้เขียนเติบโตและสำเร็จการศึกษาเป็นนิติศาสตรมหาบัณฑิตในวันนี้ รวมถึงพี่น้องสมาชิกในครอบครัวที่มอบความอบอุ่น คอยให้กำลังใจและให้ความช่วยเหลือในทุกๆ ด้านด้วยดีตลอดมาตลอดจนขอขอบคุณนายปฏิกรณ์ ลิวเวหา ผู้ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในด้านกฎหมายศุลกากรและนายเศกสรรค์ ประเสริฐศรี ผู้ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในด้านกฎหมายสรรพากร รวมถึงพี่ๆ เพื่อนๆ และน้องๆ ทุกท่านที่ให้ความช่วยเหลือและเป็นกำลังใจแก่ผู้เขียนด้วยดีเสมอมา แต่หากวิทยานิพนธ์นี้มีข้อบกพร่องหรือผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับความบกพร่องไว้แต่เพียงผู้เดียวทุกประการ

นางสาวตรีรัตน์ มุ่งรักษาธรรม

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	(1)
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	(3)
กิตติกรรมประกาศ	(5)
สารบัญตาราง	(12)
สารบัญภาพ	(13)
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	6
1.3 ขอบเขตการศึกษา	6
1.4 สมมติฐานของการศึกษา	7
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา	7
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	7
บทที่ 2 แนวคิดและหลักการทั่วไปเกี่ยวกับการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา	9
2.1 แนวคิดและหลักการทั่วไปเกี่ยวกับคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา	9
2.1.1 หลักการทั่วไปของภาษีอากร	10
2.1.2 ภาพรวมของสภาพบังคับเกี่ยวกับโทษตามกฎหมายภาษีอากร	16
2.1.2.1 สภาพบังคับทางแพ่ง	16
2.1.2.2 สภาพบังคับทางปกครอง	18
2.1.2.3 สภาพบังคับทางอาญา	21
2.1.3 ความหมายของคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา	24
2.1.4 ความแตกต่างของคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา คดีอาญาทั่วไป และคดีปกครอง	27

2.2 แนวคิด ทฤษฎี เกี่ยวกับการสอบสวนคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญา	30
2.2.1 หลักการดำเนินคดีอาญา	30
2.2.1.1 หลักการดำเนินคดีอาญาโดยผู้เสียหาย	31
2.2.1.2 หลักการดำเนินคดีอาญาโดยประชาชน	31
2.2.1.3 หลักการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐ	32
2.2.1.4 หลักการตรวจสอบถ่วงดุล	32
2.2.2 ความหมายและความสำคัญของการสอบสวนคดีอาญา	34
2.2.2.1 ความหมายของการสอบสวนคดีอาญา	34
2.2.2.2 ความสำคัญของการสอบสวนคดีอาญา	36
2.2.3 รูปแบบของการสอบสวนคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญา	38
2.2.3.1 การสอบสวนโดยองค์กรในกระบวนการยุติธรรมทั่วไป	38
2.2.3.2 การสอบสวนโดยองค์กรบริหารงานจัดเก็บภาษีอากร	38
2.2.3.3 การสอบสวนโดยองค์กรสอบสวนคดีพิเศษ	39
2.2.4 ทฤษฎีการสอบสวนและดำเนินคดีอาญา	41
2.2.4.1 หลักค้นหาความจริงโดยฟังความทุกฝ่าย	42
2.2.4.2 หลักเหตุผล	43
2.2.4.3 หลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ	44
2.2.4.4 หลักอำนาจสอบสวนเป็นอำนาจเดียว	45
2.2.4.5 หลักการสอบสวนฟ้องร้องเป็นกระบวนการเดียวกัน	46
บทที่ 3 การสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทย	49
3.1 ลักษณะความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา	49
3.1.1 ลักษณะความผิด อัตราโทษและการเปรียบเทียบคดี สำหรับความผิดตามประมวลรัษฎากร	50
3.1.1.1 ความผิดทั่วไป	50
3.1.1.2 ความผิดตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม	52
3.1.1.3 ความผิดตามกฎหมายภาษีธุรกิจเฉพาะ	54
3.1.1.4 ความผิดตามกฎหมายอากรแสตมป์	54
3.1.2 ลักษณะความผิด อัตราโทษและการเปรียบเทียบคดี สำหรับความผิดตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต	56
3.1.2.1 ความผิดตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตและ กฎหมายพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต	56
3.1.2.2 ความผิดตามกฎหมายสุรา	62
3.1.2.3 ความผิดตามกฎหมายยาสูบ	65
3.1.2.4 ความผิดตามกฎหมายไฟ	69

3.1.3 ลักษณะความผิด อัตราโทษและการเปรียบเทียบคดี สำหรับความผิดตามกฎหมายวิชาชีพศัลยกรรม	71
3.1.3.1 ความผิดฐานลักลอบหนีศัลยกรรม	71
3.1.3.2 ความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากร	72
3.1.3.3 ความผิดฐานสำแดงเท็จ	75
3.1.3.4 ความผิดฐานนำของต้องห้ามต้องจำกัดเข้ามาใน หรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร	76
3.1.3.5 ความผิดฐานรับของหนีภาษี	78
3.1.3.6 ความผิดฐานฝ่าฝืนพิธีการศัลยกรรม	78
3.1.4 ลักษณะความผิด อัตราโทษและการเปรียบเทียบคดี สำหรับความผิดตามกฎหมายวิชาชีพท้องถิ่น	82
3.1.4.1 ความผิดตามกฎหมายวิชาชีพโรงเรียนและที่ดิน	82
3.1.4.2 ความผิดตามกฎหมายวิชาชีพบำรุงท้องที่	83
3.1.4.3 ความผิดตามกฎหมายวิชาชีพป่า	84
3.2 วิธีการ ขั้นตอนการ และอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง กับการสอบสวนความผิดคดีวิชาชีพอากรที่มีโทษทางอาญา	85
3.2.1 การสอบสวนและการเปรียบเทียบคดีตามประมวลรัษฎากร	86
3.2.1.1 การสอบสวนคดีตามประมวลรัษฎากร	86
3.2.1.2 การเปรียบเทียบคดีตามประมวลรัษฎากร	87
3.2.2 การสอบสวนและการเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายวิชาชีพสรรพสามิต	92
3.2.2.1 การสอบสวนคดีตามกฎหมายวิชาชีพสรรพสามิต	92
3.2.2.2 การเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายวิชาชีพสรรพสามิต	95
3.2.3 การสอบสวนและการเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายวิชาชีพศัลยกรรม	97
3.2.3.1 การสอบสวนคดีตามกฎหมายวิชาชีพศัลยกรรม	97
3.2.3.2 การเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายวิชาชีพศัลยกรรม	99
3.2.4 การสอบสวนและการเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายวิชาชีพท้องถิ่น	102
3.2.4.1 การสอบสวนและการเปรียบเทียบคดี ตามกฎหมายวิชาชีพโรงเรียนและที่ดิน	102
3.2.4.2 การสอบสวนและการเปรียบเทียบคดี ตามกฎหมายวิชาชีพบำรุงท้องที่	104
3.2.4.3 การสอบสวนคดีและการเปรียบเทียบคดี ตามกฎหมายวิชาชีพป่า	106

3.2.5 การฟ้องคดี	107
3.2.5.1 การยื่นฟ้องคดีภาษีอากรที่มีโทษอาญาต่อศาล	109
3.2.5.2 ศาลที่มีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดี	111
3.2.5.3 เขตอำนาจศาลที่เกี่ยวข้องกับการสืบสวนสอบสวน ในการดำเนินคดีภาษีอากร	112
3.2.6 สรุปภาพรวมวิธีการและขั้นตอนการสอบสวนและดำเนินคดี ภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา	114
บทที่ 4 การสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของต่างประเทศ	115
4.1 ประเทศออสเตรเลีย	115
4.1.1 โครงสร้างและระบบการจัดเก็บภาษีอากร	116
4.1.2 ลักษณะความผิดและโทษทางอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร	125
4.1.2.1 ความผิดตามพระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร	125
4.1.2.2 ความผิดตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการกระทำความผิด อาญาภาษีอากร	126
4.1.2.3 ความผิดตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต	127
4.1.2.4 ความผิดตามพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร	128
4.1.3 หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการสอบสวนและดำเนินคดีภาษีอากร ที่มีโทษทางอาญา	131
4.1.3.1 สำนักงานภาษีออสเตรเลีย	131
4.1.3.2 สำนักงานตำรวจแห่งชาติ	131
4.1.3.3 สำนักงานอัยการ	132
4.1.4 อำนาจในการสอบสวนและดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา	133
4.1.4.1 อำนาจสอบสวน	133
4.1.4.2 อำนาจฟ้องคดี	135
4.2 สหราชอาณาจักร	139
4.2.1 โครงสร้างและระบบการจัดเก็บภาษีอากร	139
4.2.2 ลักษณะความผิดและโทษทางอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร	145
4.2.3 หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการสอบสวนและดำเนินคดีภาษีอากร ที่มีโทษทางอาญา	152

4.2.4	อำนาจในการสอบสวนและดำเนินคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญา	154
4.2.4.1	อำนาจสอบสวน	154
4.2.4.2	อำนาจฟ้องคดี	158
บทที่ 5	วิเคราะห์ปัญหาการสอบสวนความผิดคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทย	161
5.1	ปัญหาการสอบสวนความผิดคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญา ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาชีอากร	162
5.1.1	ปัญหาข้อจำกัดการสอบสวนคดีอาญาภาชีอากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษี	162
5.1.2	ปัญหาอำนาจในการแย้งคำสั่งไม่ฟ้องคดีของพนักงานอัยการ	169
5.1.3	ปัญหาการเปรียบเทียบคดีความผิดตามกฎหมายภาชีอากรไทย	171
5.2	ปัญหาการสอบสวนความผิดคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญา ของหน่วยงานในกระบวนการยุติธรรมตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา	192
5.2.1	ปัญหาการสอบสวนความผิดคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญา ของพนักงานสอบสวน	192
5.2.2	ปัญหาข้อจำกัดอำนาจในการสอบสวนความผิดคดีภาชีอากร ที่มีโทษทางอาญาของพนักงานอัยการ	196
5.2.2.1	ปัญหาประสิทธิภาพในการดำเนินคดีอาญา เกี่ยวเนื่องกับคดีภาชีอากร	199
5.2.2.2	ปัญหาสิทธิของผู้กระทำความผิดคดีภาชีอากร ที่มีโทษทางอาญาในกระบวนการสอบสวน	199
5.2.2.3	ปัญหาความซ้ำซ้อนในการดำเนินคดี	200
5.2.2.4	ปัญหาการวางรูปคดีของพนักงานอัยการ	201
5.3	ปัญหาการสอบสวนความผิดคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญา ขององค์กรสอบสวนคดีพิเศษ	203
5.3.1	ปัญหาการใช้ดุลพินิจในการกำหนดให้คดีภาชีอากรเป็นคดีพิเศษ	203
5.3.2	ปัญหาความเชี่ยวชาญในการสอบสวนคดี	208
บทที่ 6	บทสรุปและข้อเสนอแนะ	214
6.1	บทสรุป	214
6.2	ข้อเสนอแนะ	219

6.2.1 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการสอบสวนความผิดคดีภาษีอากรที่มีโทษ ทางอาญาของหน่วยงานจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาษีอากร	219
6.2.2 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการสอบสวนความผิดคดีภาษีอากรที่มีโทษ ทางอาญาของหน่วยงานในกระบวนการยุติธรรมตามกฎหมาย วิธีพิจารณาความอาญา	230
6.2.3 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการสอบสวนความผิดคดีภาษีอากรที่มีโทษ ทางอาญาขององค์กรสอบสวนคดีพิเศษ	236
รายการอ้างอิง	240
ภาคผนวก	
ภาคผนวก ก บัญชีอัตราค่าเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ ตามมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร	263
ภาคผนวก ข ประกาศ กคพ. ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2547 เรื่อง การกำหนด รายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิด ตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547	272
ภาคผนวก ค ประกาศ กคพ. (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2547 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2547 เรื่อง กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิด ตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวน คดีพิเศษ พ.ศ. 2547	277
ภาคผนวก ง ประกาศ กคพ. (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2548 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2548 เรื่อง การกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิด ตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวน คดีพิเศษ พ.ศ. 2547	279
ภาคผนวก จ ประกาศ กคพ. (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2554 ลงวันที่ 3 กุมภาพันธ์ 2554 เรื่อง กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิด ที่เป็นคดีพิเศษ ตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติ การสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547	283
ประวัติผู้เขียน	288

สารบัญตาราง

ตารางที่		หน้า
4.1	ร้อยละของอัตราโทษที่ใช้ในการคำนวณค่าปรับ.....	151



สารบัญภาพ

ภาพที่		หน้า
4.1	เปรียบเทียบผลการจัดเก็บภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม ของประเทศออสเตรเลีย ปี 2011 - 2012	119
4.2	ผลการจัดเก็บภาษีประเภทต่าง ๆ ของประเทศออสเตรเลีย ปี 2012-13	120
4.3	สัดส่วนภาพรวมผลการจัดเก็บภาษีต่อ GDP	121
4.4	ภาพรวมจำนวนคดีที่ได้รับการร้องเรียนและดำเนินคดีโดย ATO ในปี 1994 - 2000	134



บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของภาครัฐ โดยรัฐมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อหารายได้ให้เพียงพอแก่การจำเป็นในกิจการด้านต่าง ๆ ของส่วนรวม เพื่อเป็นเครื่องมือส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ (Economic Growth) โดยรัฐบาลจะนำเม็ดเงินที่ได้จากระบบภาษีอากรมาใช้กระตุ้นความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ เพื่อเป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคของประชาชน เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจ (Economic Stability) ในกรณีที่ภาวะเศรษฐกิจไม่ปกติ เพื่อเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ให้แก่ประชาชนหรือการกระจายความมั่งคั่งของกลุ่มคนร่ำรวยมาสู่คนยากจนก่อให้เกิดความยุติธรรมในทางเศรษฐกิจ (Economic Equity) ในการลดช่องว่างระหว่างกลุ่มคนให้น้อยลง และเพื่อเป็นเครื่องมือสนองต่อนโยบายของรัฐบาล เมื่อรัฐบาลมีความจำเป็นในด้านการเงินและคลังของประเทศ¹ โดยรัฐบาลมอบภาระหน้าที่ประการสำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรโดยให้องค์กรฝ่ายปกครองอันได้แก่ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมศุลกากร และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้มีอำนาจทางปกครองในการบริหารและจัดเก็บภาษี ไม่ว่าจะ เป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) หรือภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ซึ่งรัฐไม่มีภาระผูกพันจะต้องตอบแทนต่อผู้เสียภาษีอากรนั้นโดยตรง² เพียงแต่มีหน้าที่นำภาษีอากรไปใช้จ่ายในการบริหารประเทศหรือเพื่อประโยชน์สาธารณะอันเป็นประโยชน์ต่อส่วนรวมของประเทศเท่านั้น โดยเหตุที่ภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐใช้อำนาจทางมหาชนเป็นเครื่องมือบังคับจัดเก็บจากประชาชนเพื่อวัตถุประสงค์ในทางประโยชน์สาธารณะ การจัดเก็บภาษีอากรจึงควรจำกัดอยู่ภายใต้หลักการหรือ

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

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

ลักษณะของภาษีอากรที่ตีกล่าวคือ มีความเป็นธรรม แน่นอน สะดวก ประหยัด มีประสิทธิภาพและสามารถใช้งบคุ้มได้ในทางปฏิบัติ³

ภายใต้ระบบกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร กฎหมายภาษีสรรพสามิต กฎหมายภาษีศุลกากรและกฎหมายภาษีทรัพย์สินต่างๆ ล้วนแล้วแต่มีสารบัญญัติของกฎหมายที่กำหนดความรับผิดและบทลงโทษในทางภาษีทั้งสิ้น โดยกฎหมายภาษีอากรมีลักษณะพิเศษกล่าวคือ หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามกฎหมายย่อมเกิดสภาพบังคับทางกฎหมายภาษีอากร (Tax Law Enforcement) ให้ต้องปฏิบัติตามและหากฝ่าฝืนผู้นั้นจะมีความผิดและต้องรับโทษทางอาญา (Criminal Penalties)⁴ ดังที่ปรากฏอยู่ในโครงสร้างกฎหมายภาษีอากรทุกฉบับที่กำหนดขึ้นเพื่อเป็นมาตรการบังคับให้ผู้ไม่ชำระภาษีอากรหรือชำระไม่ถูกต้องครบถ้วนจะต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีอากรที่ค้างชำระหรือชำระไม่ถูกต้องพร้อมด้วยเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม (ถ้ามี) นอกจากนี้การกระทำผิดต่อสารบัญญัติของกฎหมายยังอาจต้องรับโทษทางอาญาตามที่กำหนดมาตรการในการลงโทษไว้ทั้งการเปรียบเทียบปรับ การเสียค่าปรับและหรือต้องระวางโทษจำคุกไว้

แม้ในปัจจุบันกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาทั้งตามประมวลรัษฎากร กฎหมายภาษีสรรพสามิต กฎหมายภาษีศุลกากรและกฎหมายภาษีทรัพย์สิน ได้บัญญัติลักษณะแห่งความผิดและโทษอาญาตามบทบัญญัติกฎหมายไว้ แต่การกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรก็ยังมีสาระอันเป็นแก่นแท้ที่แตกต่างจากการกระทำความผิดอาญาทั่วไปกล่าวคือ คดีภาษีอากรจัดเป็นคดีอาญาทางเศรษฐกิจซึ่งเป็นความผิดที่เกิดจากการที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นความผิด (Mala Prohibita)⁵ โดยกฎเกณฑ์ที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นความผิดนี้เป็นกฎเกณฑ์ที่ตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเจาะจงในเรื่องหน้าที่ในการเสียภาษี ความรับผิดในหนี้ค่าภาษีอากรและกำหนดบทลงโทษสำหรับการหลีกเลี่ยงภาษีอากรเนื่องจากคดีภาษีอากรมีความเกี่ยวข้องกับรายได้ทางการคลังและมีผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ นอกจากนี้กฎหมายภาษีอากรยังมีความเกี่ยวข้องกับหลักกฎหมาย (Principles of Law) หลักเศรษฐศาสตร์ (Principle of Economics) และหลักการบัญชี (Principles of Accounting)⁶ รวมทั้งระบบภาษีอากรมีความสัมพันธ์ระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับข้อผูกพันต่อ

³ เฟื่องอ้าง, น.135.

⁴ ปิยะธิดา ไชยมงคล, “คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549) น.1 – 2.

⁵ อรรถชัย วงศ์อุดมมงคล, “การใช้มาตรการอื่นแทนโทษทางอาญา : ศึกษาเฉพาะกรณีความผิดบางประการ,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น.16 – 17.

⁶ อรรถ ธรรมโน. อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1, น.274 – 283.

องค์การการค้าโลก (World Trade Organization : WTO) องค์การความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development : OECD) การรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศในระดับภูมิภาค (Regional Economic Integration) และการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจในอาณัติของประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (Asean Economics Community : AEC) คือการรวมตัวของชาติใน Asean เพื่อที่จะให้มีผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจร่วมกัน⁷ โดยการบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจส่วนใหญ่จะพิเคราะห์ว่าการกระทำใดกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอากรอย่างไรมาใช้เป็นหลักในการพิจารณา⁸ การกระทำที่ความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรจึงมุ่งเน้นกระทำต่อทรัพย์สินโดยใช้ความรู้ความสามารถและความเชี่ยวชาญในระบบกฎหมายภาษีอากรเป็นหลัก เช่น การหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) และการหนีภาษี (Tax Evasion)⁹ เป็นต้น ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อรักษาความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของสังคมเป็นหลัก ดังนั้นความผิดอาญาเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรจึงมีเจตนาของกฎหมายที่แตกต่างจากความผิดตามกฎหมายอาญาทั่วไป

การดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทยกำหนดให้อำนาจหน่วยงานจัดเก็บภาษี (Administration Function) ในการใช้อำนาจกึ่งตุลาการ (Quasi Judicial Function) กล่าวคือ หน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถเปรียบเทียบคดีกับผู้กระทำความผิดและยุติการฟ้องร้องดำเนินคดีภาษีอากรทางอาญาได้ในชั้นฝ่ายบริหารตามกฎหมายภาษีนั้นๆ¹⁰ โดยไม่ต้องเข้าสู่กระบวนการพิจารณาความอาญาในศาล ซึ่งมีลักษณะแตกต่างจากกระบวนการพิจารณาความอาญาทั่วไปเนื่องจากคดีอาญาทั่วไปจะต้องมีการสืบสวนและสอบสวนให้ได้ข้อเท็จจริงเป็นที่ยุติในชั้นพนักงานสอบสวนและเมื่อการสอบสวนแล้วเสร็จจึงจะส่งเรื่องให้พนักงานอัยการเพื่อดำเนินการฟ้องร้องดำเนินคดี แต่ในคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรผู้เสียหายมีสิทธิเลือกช่องทางกระบวนการระงับคดีในชั้นฝ่ายปกครองต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือหากผู้กระทำความผิดไม่ยินยอมระงับคดีในชั้นฝ่ายปกครอง โดยประสงค์จะต่อสู้คดีในชั้นศาลก็ต้องดำเนินคดีตามกระบวนการพิจารณาความอาญา ซึ่งการสอบสวนจะสมบูรณ์

⁷ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 3. (กรุงเทพมหานคร : โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), น.107 – 108.

⁸ วีระพงษ์ บุญโญภาส, อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ Economic crime, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2547), น.121 – 123.

⁹ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร Tax Planning, พิมพ์ครั้งที่ 4. (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์สถาบัน T. Training Center, 2553), น.2 – 9.

¹⁰ ภาวนา งามสุทธิ, “การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามกฎหมายศุลกากร กรณีกระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่น (1),” ฉบับที่ 42. ปีที่ 7. วารสารภายในเขตปลอดอากรท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ.: น.5. (2556).

ก็ต่อเมื่อเป็นการสอบสวนโดยพนักงานสอบสวนตามที่กฎหมายกำหนด หน่วยงานจัดเก็บภาษีจึงต้องส่งตัวผู้กระทำผิดพร้อมบันทึกข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานต่างๆ ที่มีไปให้พนักงานสอบสวนตามกฎหมายเพื่อดำเนินการสอบสวนแล้วจึงส่งคดีให้พนักงานอัยการพิจารณาส่งฟ้องศาลต่อไป

อย่างไรก็ตาม การดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของฝ่ายปกครองในปัจจุบันยังมีปัญหาประการสำคัญในเรื่องการสอบสวนคดีกล่าวคือ การสอบสวนเพื่อดำเนินคดีตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญาตามปกติประการหนึ่งและการใช้อำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการสอบสวนเพื่อเปรียบเทียบประจักษ์คดีอีกประการหนึ่ง

การสอบสวนเพื่อดำเนินคดีตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญาตามปกติเป็นการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาในความผิดซึ่งไม่สามารถเปรียบเทียบประจักษ์คดีได้ในตัวเพราะเป็นความผิดที่มีโทษร้ายแรงประการหนึ่ง กับอีกประการหนึ่งคือคดีอาญาภาษีอากรที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถเปรียบเทียบคดีได้แต่ผู้กระทำความผิดไม่ยินยอมให้เปรียบเทียบเนื่องจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่ว่าจะเป็นกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมศุลกากร และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่สามารถยุติการดำเนินคดีโดยการเปรียบเทียบประจักษ์คดีได้ย่อมทำให้คดีไม่อาจระงับเสร็จเด็ดขาดในชั้นฝ่ายปกครองส่งผลให้คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาไม่อาจเลิกกันตามกฎหมาย สิทธิในการนำคดีอาญามาฟ้องจึงมีอาจรงับตามนัยมาตรา 37 และมาตรา 39 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาซึ่งในความผิดคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาดังกล่าวจะต้องดำเนินการตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญาให้เป็นไปตามวิธีบัญญัติในการสอบสวนและดำเนินคดีตามที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญากำหนดไว้ การสอบสวนจะสมบูรณ์ก็ต่อเมื่อเป็นการสอบสวนโดยพนักงานสอบสวนตามที่กฎหมายกำหนดซึ่งกรมสรรพสามิตและกรมศุลกากรจึงต้องส่งตัวผู้กระทำผิดพร้อมบันทึกข้อเท็จจริงและหลักฐานต่างๆ ที่มีไปให้พนักงานสอบสวนตามกฎหมายเพื่อดำเนินการสอบสวนแล้วจึงสรุปสำนวนการสอบสวนพร้อมส่งผลการดำเนินคดีให้พนักงานอัยการพิจารณาส่งฟ้องศาลต่อไป

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาในแง่ขอบอำนาจตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของหน่วยงานจัดเก็บภาษีต่างๆ จะพบว่าแม้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาบัญญัติให้เจ้าพนักงานกรมสรรพสามิตและเจ้าพนักงานกรมศุลกากรมีอำนาจในการจับกุมผู้กระทำความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาก็ตาม แต่ไม่มีบทบัญญัติให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากร¹¹ และเจ้าพนักงานตามกฎหมายภาษีท้องถิ่นมีอำนาจในการจับกุมและในขณะเดียวกันประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาและกฎหมายภาษีอากรก็ไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานของ

¹¹ สุพัตรา อนันตพงศ์ และประภาศ คงเอียด, รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ การพิจารณาคดีอาญาในศาลภาษี, (กรุงเทพมหานคร : ศาลภาษีอากรกลาง สถาบันอบรมวิจัยและพัฒนากฎหมายภาษีอากร, 2553), น.98 - 99.

หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากรได้¹² การสอบสวนที่กระทำโดยเจ้าพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีจึงหาผลเป็นการสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาไม่ การสอบสวนคดีภาษีอากรเป็นอำนาจของพนักงานสอบสวนตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเท่านั้น ดังนั้นการสอบสวนคดีภาษีอากรจึงต้องส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนเป็นผู้ดำเนินการสอบสวนใหม่เพื่อให้พนักงานอัยการดำเนินการฟ้องศาลและเมื่อคดีอยู่ในชั้นพิจารณาสั่งคดีของพนักงานอัยการก็ปรากฏว่าในชั้นนี้มีข้อจำกัดอำนาจในการสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของพนักงานอัยการ ทั้งนี้เนื่องจากโครงสร้างการดำเนินคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของไทยได้แบ่งอำนาจสอบสวนและอำนาจฟ้องร้องออกจากกันอย่างเด็ดขาดซึ่งการแบ่งอำนาจสอบสวนและอำนาจฟ้องร้องออกจากกันดังกล่าวเป็นการจำกัดอำนาจหน้าที่ของพนักงานอัยการ อันก่อให้เกิดปัญหาข้อขัดข้องในการดำเนินคดีอาญาและการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนหลายประการ¹³ ด้วยเหตุนี้การดำเนินคดีภาษีอากรตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญาจึงใช้เวลาค่อนข้างนาน ส่งผลให้มีคดีค้างเป็นจำนวนมากเพราะหน่วยงานที่มีอำนาจในการสอบสวนและดำเนินคดีมีงานหลักในเรื่องอื่นเป็นจำนวนมาก การดำเนินคดีของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องขาดการบูรณาการอย่างเป็นเอกภาพมาตั้งแต่ต้นซึ่งแม้กฎหมายจะได้สร้างองค์กรสอบสวนคดีพิเศษให้มีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากรขึ้นแต่องค์กรสอบสวนคดีพิเศษก็ยังคงมีปัญหาและข้อจำกัดหลายประการ ทั้งในแง่ของขอบเขตอำนาจในการพิจารณาเป็นคดีพิเศษ ความเชี่ยวชาญของเจ้าหน้าที่รวมถึงขั้นตอนต่างๆ ในการดำเนินคดีที่ยังมีความซ้ำซ้อนและไม่อาจพิทักษ์สิทธิของผู้กระทำความผิดในคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา และรักษาผลประโยชน์ของรัฐให้สมดังเจตนารมณ์ของกฎหมาย สภาพบังคับที่กฎหมายมีเจตจำนงให้ใช้กับผู้กระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรจึงไม่อาจนำมาปรับใช้อย่างทันการณ์ได้

กระบวนการยุติธรรมทางอาญาเกี่ยวกับการดำเนินคดีภาษีอากรมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อผู้กระทำความผิดในคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาและองค์กรที่มีฐานะเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร¹⁴ จึงควรพิจารณาทบทวนถึงสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นประกอบกับกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนวางแนวทางการแก้ไขอำนาจของฝ่ายปกครอง เพื่อนำมาซึ่งการปฏิรูประบบกฎหมายว่าด้วยการ

¹² ดนัย เหลืองแก่นคูณ, “การดำเนินคดีอาญาโดยพนักงานเจ้าหน้าที่กรุงเทพมหานคร”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2555), น.120 -121.

¹³ วัลลภ ห่างไธสง, “การเข้าร่วมสอบสวนโดยพนักงานอัยการในคดีอาญา ซึ่งมีอัตราโทษจำคุกตั้งแต่ห้าปีขึ้นไป”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์, 2556), น.33 - 39.

¹⁴ ปิยะธิดา ไชยมงคล, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 4*, น.5 - 6.

สอบสวนและการพิจารณาคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทยให้สอดคล้องกับหลักการของ ภาษีอากรที่ดี และให้อำนาจหน่วยงานจัดเก็บภาษีให้มีอำนาจสืบสวนและสอบสวนคดีอาญาภาษีอากร ให้เป็นไปในทิศทางเดียวกันต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1.2.1 เพื่อศึกษาลักษณะของคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา ขั้นตอนการดำเนินคดี และ อำนาจตามกฎหมายของฝ่ายปกครองทั้งกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมศุลกากร และหน่วยงาน ท้องถิ่นที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

1.2.2 เพื่อวิเคราะห์สภาพปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการยุติธรรมทางอาญาในการสอบสวนคดี ภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาที่มีผลเชื่อมโยงมาจากคดีที่ไม่สามารถเปรียบเทียบประจักษ์คดีและงดการ ฟ้องร้องดำเนินคดีภาษีอากรได้

1.2.3 เพื่อวิเคราะห์สภาพปัญหาเกี่ยวกับอำนาจของฝ่ายปกครองและกระบวนการยุติธรรม ทางอาญาในชั้นฝ่ายปกครองในการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

1.2.4 เพื่อศึกษากระบวนการสอบสวนและการดำเนินการในชั้นก่อนฟ้องคดีของพนักงาน อัยการในคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา ตลอดจนเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหเกี่ยวกับกระบวนการ สอบสวนและการดำเนินการในชั้นก่อนฟ้องคดีของพนักงานอัยการในคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

1.3 ขอบเขตของการศึกษา

การดำเนินคดีภาษีอากรมีบทบัญญัติกำหนดโทษทางแพ่งและโทษทางอาญา ซึ่งวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จำกัดกรอบในการศึกษาการดำเนินคดีภาษีอากรเฉพาะคดีภาษีอากรเกี่ยวเนื่อง กับอาญาเท่านั้น โดยมุ่งเน้นศึกษาสภาพปัญหาในการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองในสองประเด็นคือ ประเด็นเกี่ยวกับการสอบสวนเพื่อดำเนินคดีตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญาตามปกติโดยมุ่งศึกษา สภาพปัญหาของการสอบสวนก่อนการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลและประเด็นเกี่ยวกับการใช้ อำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการสอบสวนเพื่อเปรียบเทียบประจักษ์คดี ซึ่งทั้งสองประเด็นจะศึกษา ความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาทั้งประมวลรัษฎากร กฎหมายภาษีสรรพสามิต กฎหมาย ภาษีศุลกากรและกฎหมายภาษีท้องถิ่นอื่นได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีป้าย โดยมุ่งเน้นศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศออสเตรเลียและสหราชอาณาจักร

1.4 สมมติฐานของการศึกษา

การดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทย ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับอำนาจในการเปรียบเทียบเพื่อระงับคดีจะต้องมีการแก้ไขกฎหมาย และการวางหลักเกณฑ์การตีความถ้อยคำตามบทบัญญัติกฎหมายและการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ในการลงโทษ เพื่อให้เกิดความเหมาะสมสร้างความเป็นธรรมและเพิ่มทางเลือกในการให้สิทธิของผู้เสียภาษีในการระงับคดีชั้นฝ่ายปกครองหรือการพิจารณาคดีของศาล กรณีประเด็นปัญหาอำนาจในการสอบสวนที่มีโทษทางอาญาก่อนการนำคดีขึ้นสู่ศาลในการฟ้องคดีภาษีอากรเกี่ยวเนื่องกับคดีอาญาควรวางแนวทางในการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย อันได้แก่ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร แก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 แก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร พ.ศ. 2469 และแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติภาษีท้องถิ่นให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน ตลอดจนเสนอร่างพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีภาษีอากร โดยให้อำนาจเจ้าพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในฐานะฝ่ายปกครองมีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากร รวมถึงการวางโครงสร้างการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นการบูรณาการและสามารถเชื่อมโยงกันได้อย่างเป็นระบบ เพื่อประโยชน์ในการบริหารและการจัดเก็บภาษีอากรของภาครัฐต่อไป

1.5 วิธีการศึกษา

การศึกษาแบบวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2507 พระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช 2486 พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และภาษีทรัพย์สินต่างๆ ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ตลอดจน ศึกษาค้นคว้ารวบรวมข้อมูลจากกฎ ระเบียบ ประกาศ คำสั่ง คำพิพากษาของศาลและหนังสือตอบข้อหารือต่างๆ หนังสือ บทความ เอกสารทางวิชาการ วิทยานิพนธ์ กฎหมายต่างประเทศ และข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ แล้วนำมาศึกษาวิจัยทางกฎหมายโดยพรรณนาและวิเคราะห์ (descriptive and analytical method)

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.6.1 ทำให้สามารถเข้าใจลักษณะของคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา ขั้นตอนการดำเนินคดี และอำนาจตามกฎหมายของฝ่ายปกครองทั้งกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมศุลกากร และหน่วยงานท้องถิ่นที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

1.6.2 ทำให้สามารถเข้าใจสภาพปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการยุติธรรมทางอาญา ในการสอบสวนคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาที่มีผลเชื่อมโยงมาจากคดีที่ไม่สามารถเปรียบเทียบระดับคดี และงดการฟ้องร้องดำเนินคดีอาชญากรรมได้

1.6.3 ทำให้สามารถเข้าใจสภาพปัญหาเกี่ยวกับอำนาจของฝ่ายปกครองและกระบวนการยุติธรรมทางอาญาในชั้นฝ่ายปกครองในการสอบสวนคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญา

1.6.4 เพื่อประโยชน์ในทางวิชาการในการศึกษากระบวนการสอบสวนและการดำเนินการในชั้นก่อนฟ้องคดีของพนักงานอัยการในคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญา ตลอดจนเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาลักษณะเกี่ยวกับกระบวนการสอบสวนและการดำเนินการในชั้นก่อนฟ้องคดีของพนักงานอัยการในคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญา



บทที่ 2

แนวคิดและหลักการทั่วไปเกี่ยวกับการสอบสวน คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

การดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาในชั้นฝ่ายปกครองนั้นเกิดจากข้อพิพาททางอาญาภาษีอากรกล่าวคือ การที่ผู้เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีได้กระทำการฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา โดยข้อพิพาทในคดีอาญาภาษีอากรที่เกิดขึ้นส่วนมากมักเกิดจากการกระทำที่ฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติแห่งกฎหมายของผู้กระทำความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาหรือภาคเอกชนฝ่ายหนึ่ง และหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือองค์กรภาครัฐอีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งหากกระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครองไม่สามารถหาข้อยุติการดำเนินคดีได้ หน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องสรุปสำนวนคดีเพื่อส่งผลคดีให้พนักงานสอบสวนดำเนินคดีอาญาภาษีอากรอีกชั้นหนึ่ง ดังนั้น การสอบสวนภายใต้ระบบหรือกระบวนการยุติธรรมทางอาญาจึงเป็นกระบวนการที่มีความสำคัญยิ่งในการอำนวยความสะดวกที่เพิ่มขึ้นจากข้อพิพาทในคดีอาญาภาษีอากร ในบทนี้ผู้เขียนได้อธิบายถึงแนวคิดและหลักการทั่วไปเกี่ยวกับการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาและกระบวนการยุติธรรมทางอาญาภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นแนวคิดหลักการทั่วไปเกี่ยวกับคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาและทฤษฎีเกี่ยวกับการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา ตลอดจนรูปแบบการสอบสวนขององค์กรในกระบวนการยุติธรรมทั่วไป องค์กรบริหารงานจัดเก็บภาษีหรือองค์กรสอบสวนคดีพิเศษในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีอาญาภาษีอากร

2.1 แนวคิดและหลักการทั่วไปเกี่ยวกับคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

กฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญามีลักษณะเป็นกฎหมายพิเศษที่บัญญัติความผิดและโทษทางอาญาแตกต่างจากคดีอาญาโดยทั่วไป ไม่ว่าจะเป็นหลักการทั่วไป ความหมาย ประเภทคดีและสภาพบังคับของคดีดังนี้

2.1.1 หลักการทั่วไปของภาษีอากร

“ภาษี” คือ เงินที่รัฐใช้อำนาจบังคับเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ตามกฎหมายเอกชนหรือกฎหมายมหาชนเป็นการถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี เพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะหรือเพื่อการแทรกแซงอื่นๆ ของรัฐ¹ ซึ่งแบ่งแยกภาษีตามลักษณะการใช้จ่ายของรัฐบาลได้เป็น 2 ประเภท คือ ภาษีโดยทั่วไป (General Tax) และภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอย่าง (Earmarked Taxes) หากแบ่งแยกตามฐานภาษี (Tax Base) อาจแบ่งเป็น 3 ประเภทคือ ภาษีที่เรียกเก็บจากฐานเงินได้ (Income Base) ภาษีที่เรียกเก็บจากฐานการบริโภค (Consumption Base) ภาษีที่เก็บจากฐานความมั่งคั่ง (Wealth Base) ซึ่งฐานภาษีทั้ง 3 ดังกล่าวต่างมีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกัน ทั้งนี้ เนื่องจากเงินได้เกิดจากมูลค่าของการบริโภคสินค้าและบริการรวมกับมูลค่าของการออม ดังนั้นหากพิจารณาจากฐานภาษีเงินได้ก็จะได้ว่า ฐานภาษีเงินได้เกิดจากผลรวมของฐานภาษีการบริโภคและฐานภาษีความมั่งคั่ง ฐานภาษีการบริโภคก็จะเกิดจากผลต่างระหว่างฐานภาษีเงินได้กับฐานภาษีความมั่งคั่งและฐานภาษีความมั่งคั่งก็จะเกิดจากผลต่างระหว่างฐานภาษีเงินได้กับฐานภาษีการบริโภค²

ศาสตราจารย์ Gaston Jeze ได้ให้นิยามไว้ว่า “ภาษี” (impôt) คือ เงินที่เรียกเก็บจากเอกชน โดยการใช้อำนาจบังคับเป็นการถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทน ทั้งนี้ เพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะ³ การจัดเก็บภาษีของประเทศฝรั่งเศส รัฐธรรมนูญ ค.ศ. 1958 มาตรา 34 ให้อำนาจฝ่ายนิติบัญญัติเท่านั้นในการออกกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ (La loi) กำหนดฐานภาษี อัตราภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษีทุกชนิด ดังนั้นการจัดเก็บภาษีจึงเป็นไปตามพระราชบัญญัติที่ออกโดยฝ่ายนิติบัญญัติ⁴

¹ อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป, กฎหมายการคลัง, พิมพ์ครั้งที่ 3, โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2557), น.94.

² David N. Hym, Public finance: A contemporary Application of Theory to Policy, 10th ed., (North Carolina: Cengage Learning, 2008), p.415.

³ “L’impôt est une prestation pécuniaire, requise des particuliers par voie d’autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques” อ้างใน อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป, กฎหมายการคลัง, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1, น.93.

⁴ “Legislation shall be passed by Parliament : ... the basis of assessment, the rate and methods of collection of taxes of all kinds...” John Bell, “French Constitutional Law,” (London: Oxford University Press, 1995): 252, อ้างถึงใน ธีรพงษ์

ศาสตราจารย์ Paul - Marie Gaudemet ได้ให้นิยามไว้ว่า “ภาษี” คือ เงินที่รัฐบังคับจัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อครอบคลุมรายจ่ายสาธารณะและเพื่อการกระจายภาระรายจ่ายดังกล่าวตามกำลังความสามารถในการให้ของพลเมือง⁵

ศาสตราจารย์ Paul - Marie Gaudemet และศาสตราจารย์ Joël Molinier เสนอว่า “อากร” คือ เงินที่บังคับเก็บจากผู้ได้รับประโยชน์โดยตรงจากการบริการสาธารณะ โดยที่ประโยชน์ที่ได้รับนั้นไม่มีความสัมพันธ์กับต้นทุนในการบริการสาธารณะและเงินที่บังคับเก็บเพื่อประโยชน์ของรัฐ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือองค์กรมหาชนอิสระ⁶ การจัดเก็บอากรของประเทศฝรั่งเศสจึงไม่อยู่ภายใต้อำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติ โดยรัฐธรรมนูญของประเทศฝรั่งเศส ค.ศ. 1958 มาตรา 37 กำหนดให้การจัดเก็บอากรอยู่ในอำนาจของฝ่ายบริหารที่จะออกกฎเกณฑ์ใช้บังคับเป็นการทั่วไปได้ ดังนั้นการจัดเก็บอากรจึงเป็นไปตามกฎหมายลำดับรอง (décrets) ที่ออกโดยฝ่ายบริหาร เช่นเดียวกับค่าธรรมเนียม (redevance) และเงินสมทบเพื่อการประกันสังคม (cotisation sociales)⁷

ผู้เขียนได้ศึกษากฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยว่า มีกฎหมายใดที่บัญญัติความหมายของ “ภาษี” และ “อากร” ไว้บ้าง พบว่าพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 2 บัญญัติไว้ ดังนี้

“ค่าภาษี” หมายความว่า ค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียม หรือค่าภาระติดพันในทางศุลกากร หรืออากรชั้นใน

ปีวัฒนกุล, “หลักความยินยอมในการจัดเก็บภาษีของประชาชนในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), น.45.

⁵ “L’impôt est un prélèvement, opéra par voie de contrainte par la puissance publique, et ayant pour objectif essentiel de couvrir les charges publiques et de les répartir en fonction des facultés contributives des citoyens” อ้างใน อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, กฎหมายการคลัง, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น.93 - 94.

⁶ “une taxe est, un prélèvement pécuniaire opéré au profit de l’Etat, des collectivités locales, ou des établissement public par voie de contrainte sur le bénéficiaire d’un avantage particulier procure à l’occasion du fonctionnement d’un service public, sans correlations nécessaire avec le coût du service” อ้างใน สมคิด เลิศไพฑูรย์, *คำอธิบายกฎหมายการคลัง*, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม, 2541) น.111.

⁷ วันวิสาข์ ชาวคม, “มาตรการภาษีเพื่อสื่อสาธารณะ,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), น.98.

“อากร” หมายความว่า ค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียม หรือค่าภาระติดพันในทางศุลกากร หรืออากรขั้นใน

จากนิยาม “ค่าภาษี” และ “ค่าอากร” อาจก่อให้เกิดความสงสัยว่าเหตุใดจึงต้องกำหนดนิยามไว้เช่นนี้ ทั้งที่ความหมายของทั้งสองคำก็เหมือนกันคือ ค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียม หรือค่าภาระติดพันในทางศุลกากร หรืออากรขั้นใน เหตุที่ต้องกำหนดนิยามของทั้งสองคำนี้ไว้เนื่องจากพระราชบัญญัติศุลกากรมีการใช้ทั้งคำว่า “ค่าภาษี” และ “อากร” จึงอาจทำให้เกิดปัญหาในแง่การตีความ ดังนั้นเพื่อมิให้เกิดปัญหาการตีความถ้อยคำดังกล่าวว่ามีความแตกต่างกันหรือไม่ จึงได้มีการกำหนดนิยามไว้เช่นนี้โดยให้หมายถึงทั้ง “ค่าภาษี” และ “อากร” มีความหมายเหมือนกันและมีลักษณะในการดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรแก่รัฐเพื่ออำนวยรายได้เช่นเดียวกันในกฎหมายภาษีอากรทุกฉบับ

โครงสร้างภาษีอากรของประเทศไทยสามารถแบ่งประเภทภาษีอากรออกเป็น 2 วิธี กล่าวคือ แบ่งตามหลักการผลภาระภาษีอากรซึ่งแทบทุกประเทศในโลกมีการแบ่งประเภทภาษีตามวิธีดังกล่าวนี้ โดยภาษีทางตรง (Direct Taxes) หมายถึง ภาษีประเภทใดก็ตามที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายไม่สามารถผลภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเป็นผู้รับภาระภาษีนั้นไว้เอง หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งรัฐบาลจัดเก็บภาษีโดยตรงจากผู้ที่ต้องเสียภาษีที่แท้จริงได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีท้องถิ่น ในส่วนภาษีทางอ้อม (Indirect Taxes) หมายถึง ภาษีประเภทต่าง ๆ ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายมีโอกาสจะผลภาระภาษีดังกล่าวไปให้ผู้อื่นช่วยแบ่งเบาภาระภาษีนั้นได้ รัฐบาลไม่ได้จัดเก็บภาษีโดยตรงจากผู้ที่จะต้องเสียภาษีอาทิตเช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และอากรศุลกากร⁸

นอกจากนี้ ภาษีอากรของประเทศไทยที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบันอาจแบ่งโครงสร้างภาษีอากร (Tax Structure) โดยแยกพิจารณาโครงสร้างภาษีอากรของประเทศไทยได้ ดังนี้

(1) กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานหลักในการจัดเก็บภาษีให้แก่รัฐเพื่อเป็นรายได้ให้แก่รัฐบาลนำมาใช้ในการบริหารและพัฒนาประเทศ การจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วยภาษีทางตรงได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีทางอ้อมได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีปีโตรเลียม และอากรแสตมป์ การจัดเก็บภาษีอากรที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพากรเป็นการจัดเก็บภาษีภายใต้หลักการประเมินตนเองของผู้เสียภาษี (Self Assessment) ซึ่งผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีประเภทต่างๆ เพื่อประเมินตนเองว่ามีรายได้หรือกำไรสุทธิและภาระภาษีที่ต้องชำระ

⁸ อรรถ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์บริษัท อมรินทร์ - พรินติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2548), น.40.

หรือมีสิทธิได้รับคืนด้วยตนเอง โดยเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจะเป็นผู้กำกับดูแลผู้เสียภาษีและติดตามผลอย่างใกล้ชิดเนื่องจากผู้เสียภาษีที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมียหลายประเภทที่ทั้งผู้เสียภาษีที่ปฏิบัติถูกต้องตามกฎหมายและผู้เสียภาษีที่หลีกเลี่ยงภาษีด้วยเจตนาใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย⁹

(2) กรมสรรพสามิตมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีการบริโภคจากสินค้าบางประเภทที่ผลิตขึ้นในราชอาณาจักรหรือให้บริการเฉพาะอย่าง (Selective Sale Tax on Goods and Services) และสินค้าบางชนิดที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ อาทิ ภาษีสุรา ภาษียาสูบ ซึ่งเป็นสินค้าที่ก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี (Sumptuary Excise) ภาษีสถานบริการจากการใช้บริการที่ฟุ่มเฟือย (Luxury Excise Tax) หรือได้รับผลประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐ (Benefit-Based Excise) โดยองค์กรที่ใช้อำนาจควบคุมและบริหารการจัดเก็บภาษีคือ กรมสรรพสามิตจะเป็นหน่วยงานผู้กำหนดมาตรการควบคุมการจัดเก็บภาษีและการปราบปรามผู้กระทำผิดต่อบทบัญญัติของกฎหมาย¹⁰ หากพบว่ามีกรกระทำผิดตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตเกิดขึ้นเช่น การหลีกเลี่ยงกฎหมายหรือการลักลอบนำขนสินค้าหนีภาษีในรูปแบบต่าง ๆ

(3) กรมศุลกากรเป็นองค์กรที่มีหน้าที่ในการบริหารการจัดเก็บภาษีศุลกากรคือ กรมศุลกากรมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีศุลกากรจากอากรขาเข้าและอากรขาออกและค่าธรรมเนียมต่างๆ รวมทั้งจัดเก็บภาษีแทนหน่วยงานจัดเก็บภาษีอื่นได้แก่ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกระทรวงมหาดไทย เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่แผ่นดิน โดยมีภารกิจหลักในการกำหนดมาตรการภาษีและอำนวยความสะดวกด้านการส่งเสริมการส่งออกเปรียบเสมือนกลไกหนึ่งที่ภาครัฐใช้เป็นเครื่องมือในการส่งเสริมและสนับสนุนแก่ผู้ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร ในการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจส่งออกของไทย ตลอดจนให้บริการแก่ผู้นำเข้าและส่งออกเพื่อสนองนโยบายรัฐบาลในด้านการส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศให้สามารถส่งสินค้าไปจำหน่ายในตลาดต่างประเทศได้อย่างสะดวกรวดเร็ว นอกจากนี้มีกรวางมาตรการป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงและลักลอบหนีภาษี¹¹ ซึ่งในทางปฏิบัติกรมศุลกากรจะพิจารณาจากลักษณะของความผิดที่มักมีความเกี่ยวข้องกับเอกสารทางการค้าและเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติพิธีการศุลกากรได้แก่ เอกสารบัญชีราคาสินค้า (Invoice) ใบตราส่งสินค้า (Bill of Lading or Airway Bill) กรมธรรม์ประกันภัย (Insurance Policy) เป็นต้น นอกจากนี้กฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรใช้ระบบพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนิซ (Harmonized System : HS-CODE) ซึ่งสอดคล้องกับพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นสากล จึงเป็นเรื่องที่ค่อนข้างเข้าใจยากและ

⁹ ศศิกานต์ จิตุปา, “การบริหารจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร,” วารสารนักบริหาร, ฉบับที่ 1, ปีที่ 34, น.40 - 41. (มกราคม - มิถุนายน 2557).

¹⁰ เพ็ญอ่าง, น.41.

¹¹ เพ็ญอ่าง, น.41 - 42.

ส่งผลให้เกิดปัญหาในการตีความและมักเกิดข้อโต้แย้งในเรื่องการกำหนดประเภทพิกัดอัตราศุลกากรเสมอแม้ว่ากฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรจะได้บัญญัติหลักเกณฑ์การตีความพิกัดศุลกากรไว้แล้วก็ตาม

(4) องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น (Property Tax) อันเป็นแหล่งรายได้สำคัญของท้องถิ่นนั้น ๆ ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรับผิดชอบในการบริหารการจัดเก็บเป็นของตนเอง โดยจัดเก็บภาษีจากความมั่งคั่ง (Wealth) ของทรัพย์สินกล่าวคือ จากการสะสมการออมหรือการลงทุนต่างๆภายในประเทศซึ่งทรัพย์สิน ณ เวลานั้นสามารถสะสมในรูปสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ (Property Transfer Tax) ภาษีทรัพย์สินของไทยมีรายได้หลักในการจัดเก็บมาจากภาษีโรงเรือนและที่ดินที่จัดเก็บจากมูลค่าผลตอบแทนที่ได้รับจากการให้เช่าหรือใช้สอยที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเหนือที่ดินนั้น โดยประโยชน์ของโรงเรือนและที่ดินที่เจ้าของได้รับเรียกว่า “ค่ารายปี” อัตราภาษีร้อยละ 12.5 ของค่ารายปีหรือค่าเช่ารายปี ในส่วนของภาษีบำรุงท้องที่ ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 จัดเก็บจากที่ดินทุกประเภทไม่ว่าจะมีเอกสารสิทธิ์หรือไม่มีเอกสารสิทธิ์เป็นที่ว่างเปล่าหรือสิ่งปลูกสร้างใช้เพาะปลูก เลี้ยงสัตว์ อยู่อาศัยให้ผู้อื่นเช่า หรือใช้ประโยชน์ก็ตาม ที่ดินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่นั้น นอกจากพื้นที่ที่ดินทั่วๆ ไปแล้วยังหมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาและแม่น้ำด้วย ฐานภาษีคือราคาปานกลางของที่ดินซึ่งจะถูกกำหนดทุกๆ 4 ปี โดยมีอัตราภาษีหลายอัตราขึ้นอยู่กับราคาปานกลางที่ประเมินได้ และภาษีป้ายจัดเก็บจากเจ้าของหรือผู้ครอบครองป้าย ซึ่งป้ายที่ต้องเสียภาษีป้ายตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ได้แก่ ป้ายแสดงชื่อ ยี่ห้อ หรือเครื่องหมายที่ใช้ในการประกอบการค้าหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ไม่ว่าจะแสดงหรือโฆษณาไว้ที่วัตถุใดๆ ด้วยอักษร ภาพ หรือเครื่องหมาย ที่เขียนแกะสลัก จารึกหรือทำให้ปรากฏด้วยวิธีใดๆ แม้ว่าในปัจจุบันจะมีการกระจายอำนาจให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อประโยชน์แก่การบริหารและการจัดเก็บภาษีแต่พบว่าการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นของไทยไม่สามารถนำมาซึ่งรายได้อย่างแท้จริงเนื่องจากสาเหตุสำคัญหลายประการเช่น การหลีกเลี่ยงภาษี การไม่มีบทกฎหมายสารบัญญัติของภาษีโรงเรือนและที่ดินให้เปรียบเทียบคดีอาญาได้ นอกจากนี้แม้ว่าภาษีบำรุงท้องที่และภาษีป้ายจะมีบทบัญญัติกฎหมายกำหนดแนวทางการเปรียบเทียบบ่งชี้คดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรไว้แต่คดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นคดีเล็กน้อยไม่สามารถยุติระงับคดีในชั้นฝ่ายปกครองได้อย่างแท้จริงนำมาซึ่งปัญหาในชั้นฝ่ายบริหารขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ต้องส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนเป็นผู้ดำเนินการสอบสวนเพื่อสรุปสำนวนส่งเรื่องให้พนักงานอัยการฟ้องคดีอาญาภาษีอากรในชั้นศาลต่อไป

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith¹² ในปี ค.ศ. 1776 Adam Smith (2000 : 888-889) ได้เสนอหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี 4 ประการ ในหนังสือ An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nation ดังนี้

(1) ความเสมอภาค (Equality) พลเมืองของทุกๆ รัฐควรที่จะจ่ายเงินเพื่อสนับสนุนรัฐบาลให้ใกล้เคียงมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ตามสัดส่วนความสามารถของพวกเขาแต่ละคน นั่นคือ ตามสัดส่วนของรายได้ซึ่งพวกเขาแต่ละคนได้รับประโยชน์ ภายใต้ความคุ้มครองจากรัฐ

(2) ความแน่นอนชัดเจน (Certainty) ภาษีที่ปัจเจกชนแต่ละคนต้องรับภาระจ่ายควรที่จะแน่นอนชัดเจน ไม่มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจ เวลาในการจ่ายภาษี วิธีการจ่าย จำนวนภาษีที่จะต้องจ่ายทั้งหมดนี้ควรชัดเจนและง่ายแก่ผู้จ่ายภาษีและต่อผู้อื่นทุกๆ คน

(3) ความสะดวกในการจ่ายภาษี (Convenience of payment) ภาษีทุกๆ ชนิดควรที่จะถูกจัดเก็บตามเวลาหรือตามวิธีการที่น่าจะสะดวกมากที่สุดสำหรับผู้จ่ายภาษี

(4) ความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy in collection) ภาษีทุกๆ ชนิดควรถูกออกแบบทั้งในแง่วิธีการดึงเงินออกไปจากกระเป๋าของประชาชนทำอย่างประหยัดที่สุด และเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับเงินของประชาชนน้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ นอกเหนือจากเงินภาษีที่นำเข้าสู่คลังสาธารณะของแต่ละรัฐ

นอกจากหลักการของ Adam Smith ตามหนังสือ The Commission on Taxation and Citizenship (2000 : 101-109) เสนอหลักการจัดเก็บภาษี ดังต่อไปนี้¹³

(1) หลักความชอบด้วยกฎหมาย (Legitimacy) ในสายตาของประชาชนผู้เสียภาษี ทั้งเป้าหมายและการทำงานของระบบภาษีต้องมีความถูกต้องตามกฎหมาย

(2) หลักการยับยั้งสิ่งที่เป็นอันตรายของสังคม (Discouragement of Social Harm) ระบบภาษีควรที่จะสร้างแรงจูงใจให้มีการลดพฤติกรรมที่เป็นอันตรายของสังคมเช่น เมื่อมีการจัดเก็บภาษีจากสุราจะทำให้สุรามีราคาสูงขึ้นและอาจทำให้บุคคลเลิกดื่มสุรา

(3) หลักความร่วมมือระหว่างนานาชาติ (International Cooperation) เนื่องจากมีการแข่งขันทางการจัดเก็บภาษีในระหว่างประเทศต่างๆ อย่างรุนแรง ประเทศต่างๆ จึงควรร่วมมือกันที่จะสร้างความปรองดองในการจัดเก็บภาษี

(4) หลักความพอเพียง (Sufficiency) ระบบภาษีควรที่จะหารายได้ให้แก่รัฐบาลอย่างพอเพียงเพื่อที่จะสามารถอุดหนุนรายจ่ายสาธารณะได้ในระดับที่ปรารถนา

¹² จีระศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), น.7 – 8.

¹³ เพิ่งอ้าง, น.8 - 9.

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

2.1.2 ภาพรวมของสภาพบังคับเกี่ยวกับโทษตามกฎหมายภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรอันเป็นรายได้ที่สำคัญของรัฐบาลเพื่อใช้เม็ดเงินภาษีในการพัฒนาระบบเศรษฐกิจ สังคม และเพื่อดำเนินการตามภารกิจที่เป็นประโยชน์ต่อประชาชนทุกคนในประเทศ รัฐบาลจึงจำเป็นต้องหารายได้รูปใดรูปหนึ่งจากประชาชนนั่นคือ “การจัดเก็บภาษีอากร” อันมีลักษณะเป็นสภาพบังคับทางกฎหมายภาษีอากร (Tax Law Enforcement) โดยบทบัญญัติมาตรา 73 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 กำหนดให้ประชาชนทุกคนมีหน้าที่เสียภาษีอากรแก่รัฐตามที่กฎหมายนั้นๆ กำหนดไว้แต่การดำเนินการบังคับจัดเก็บภาษีอากรทำให้ฐานะหรือสวัสดิการทางเศรษฐกิจของประชาชนผู้เสียภาษีลดลงและโดยปกติวิสัยคนเราย่อมไม่ยอมเสียรายได้หรือทรัพย์สินที่ตนหามาได้หรือมีอยู่ไป¹⁴ จึงมีผลให้กฎหมายภาษีอากรทุกฉบับจะกำหนดบทบังคับโทษไว้กล่าวคือ หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องในอันที่จะต้องเสียภาษีไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วนอันมีลักษณะเป็นการฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติของกฎหมายจะมีความผิดและต้องได้รับผลหรืออยู่ภายใต้สภาพบังคับอันเกิดจากการฝ่าฝืนกฎหมายนั้น โดยเจ้าพนักงานมีอำนาจดำเนินการให้เป็นไปตามสภาพบังคับตามกฎหมายนั้นได้ ภาพรวมของสภาพบังคับเกี่ยวกับโทษตามกฎหมายภาษีอากรอาจแบ่งออกเป็น 3 ประเภทคือ สภาพบังคับทางแพ่ง สภาพบังคับทางปกครอง และสภาพบังคับทางอาญา

2.1.2.1 สภาพบังคับทางแพ่ง

สภาพบังคับทางแพ่งตามกฎหมายภาษีอากรคือบทบัญญัติเกี่ยวกับ “เบี้ยปรับ” และ “เงินเพิ่ม” ตามกฎหมายภาษีอากร

นภดล อัมกระจำง ได้ให้ความหมายว่า “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรเป็นบทลงโทษทางแพ่งที่กำหนดขึ้นเพื่อลงโทษผู้ไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้องหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดไว้ โดยเบี้ยปรับเป็นบทลงโทษกรณีผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการภาษีหรือยื่นรายการแล้วแต่ไม่ถูกต้องหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดไว้ในบางกรณี ส่วนเงินเพิ่มเป็นมาตรการบังคับกรณีผู้เสียภาษีผิดนัดไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กำหนดไว้ เทียบได้กับดอกเบี้ยซึ่งลูกหนี้ต้องรับผิดชำระในระหว่างผิดนัด”¹⁵

¹⁴ อรรถ ธรรมโน, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 8*, น.72 - 73.

¹⁵ นภดล อัมกระจำง, “เบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากรงดหรือลดได้เพียงใด,” เล่ม 219 ปีที่ 19 *เอกสารภาษีอากร*, น.49 (ธันวาคม 2542)

สาธิต รังคสิริ “เบี้ยปรับคือ ค่าปรับซึ่งมีความหมายโดยละเอียด หมายถึงเงินที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการไม่ปฏิบัติหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรเช่นไม่ได้เสียไว้เลยหรือเสียไว้แต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน เบี้ยปรับปกติจะคิดจากส่วนของภาษีที่คิดไว้ขาดไปโดยทั่วไปเบี้ยปรับของไทยจะกำหนดไว้ 1 เท่า แล้วแต่กรณี และหากผู้เสียภาษีเป็นผู้พบความผิดพลาดในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีไว้ขาด และได้นำส่งภาษีเพิ่มเติม เบี้ยปรับนี้มักจะได้รับการลดให้ด้วย”¹⁶

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และดุยลักษณ์ ตราชูธรรม เงินเพิ่มคือ เงินภาษีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีชำระเมื่อผู้เสียภาษีผิดนัดไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กำหนด ภาระภาษีนี้เทียบได้กับดอกเบี้ยซึ่งลูกหนี้จะต้องรับผิดชอบในระหว่างผิดนัด ฉะนั้นเมื่อผู้เสียภาษีต้องเสียเงินเพิ่มแล้วจึงมาไม่ต้องเสียดอกเบี้ยอีก ดังมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1198-1199/2511 วินิจฉัยว่า “ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้เรียกเงินค้างชำระภาษีอากรเพิ่มสองเท่าและให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1 ต่อเดือนเป็นทางแก้สำหรับกรณีลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระค่าภาษีอากรที่กำหนดไว้โดยเฉพาะแล้วจะเรียกดอกเบี้ยในจำนวนนี้อีกตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 224 ไม่ได้” และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1747/2531 และ 4246/2536 วินิจฉัยเดินตาม¹⁷

กล่าวโดยสรุป เบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นมาตรการในทางภาษีอากรอย่างหนึ่งที่จะบังคับเอาจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่มีได้ชำระค่าภาษีหรือชำระไว้โดยไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยปกติแล้วเบี้ยปรับเป็นมาตรการลงโทษในทางแพ่งเอาแก่ผู้เสียภาษีเนื่องจากไม่ปฏิบัติตามกฎหมายในส่วนการยื่นแบบรายการภาษีหรือยื่นแบบแล้วแต่ชำระค่าภาษีไว้ไม่ถูกต้อง ส่วนเงินเพิ่มนั้นถือว่าเป็นการเรียกเอาผลตอบแทนเหมือนกับดอกเบี้ยจากการที่ผู้เสียภาษีผิดนัดในการชำระภาษี ในส่วนของการเรียกเอาเบี้ยปรับและเงินเพิ่มนั้น เมื่อมีการเปรียบเทียบระหว่างการคิดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มระหว่างภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม อาจสรุปได้ว่า

ภาษีศุลกากรไม่มีการกำหนดให้เรียกเก็บเบี้ยปรับ ส่วนเงินเพิ่มนั้นได้กำหนดให้เรียกเก็บไว้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ทวิ, 112 ตริ และ 112 จัตวา และไม่มีการกำหนดให้งดหรือลดเงินเพิ่มได้

¹⁶ สาธิต รังคสิริ, “เกร็ดความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีอากร,” เล่ม 144 ปีที่ 13 เอกสารภาษีอากร, น.71-83 (กันยายน 2536).

¹⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และดุยลักษณ์ ตราชูธรรม, “เงินเพิ่ม” เล่ม 269 ปีที่ 23 เอกสารภาษีอากร, น.113 - 119 (กุมภาพันธ์ 2547).

ภาษีสรรพสามิตกำหนดให้เรียกเก็บเบี้ยปรับ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 136 และเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 137 เบี้ยปรับและเงินเพิ่มดังกล่าวสามารถงดหรือลดลงได้ตามมาตรา 138

ภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรกฎหมายกำหนดบทบัญญัติทั่วไปให้เรียกเก็บเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 22 และมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร และกฎหมายกำหนดบทบัญญัติเฉพาะเพื่อใช้เรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม ในส่วน 13 ตามมาตรา 89 – 89/2 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งการเรียกเก็บเบี้ยปรับสามารถงดหรือลดลงได้ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 27 ทวิ แต่เงินเพิ่มนั้นมิได้มีการกำหนดให้งดหรือลดลงได้แต่อย่างใด

คดีภาษีอากรถือเป็นการดำเนินคดีที่มีลักษณะเฉพาะอันถือเป็นคดีแพ่งตามนัยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาความในศาลภาษีอากรบัญญัติว่า “คดีภาษีอากร” หมายความว่า คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร แต่เนื่องจากมีลักษณะเฉพาะแตกต่างจากคดีแพ่งทั่วไปเพราะคดีพิพาทในทางภาษีอากรเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน โดยรัฐจะใช้อำนาจมหาชนบังคับต่อเอกชนอันสืบเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีอากร¹⁸ ดังนั้นลักษณะของสภาพบังคับทางแพ่งหากเกิดข้อพิพาทขึ้นและมีอายุคดีในชั้นฝ่ายปกครอง คดีที่เกิดขึ้นดังกล่าวจึงเข้าลักษณะของ “คดีแพ่งหรือคดีภาษีอากร” ตามความในมาตรา 3 วรรคท้าย แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 จึงอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรกลางตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เว้นแต่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 จะได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

2.1.2.2 สภาพบังคับทางปกครอง

สภาพบังคับทางปกครองเกิดจากการที่กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรเพื่อชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือกฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินได้ดำเนินการประเมินอากรแล้วให้เจ้าพนักงานแจ้งการประเมินภาษีอากรตามแบบแจ้งการประเมินภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษีเพื่อชำระภาษีเนื่องจากการประเมินภาษีอากรเป็นการใช้อำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายภาษีอากรต่างๆ บังคับกับเอกชนผู้เสียภาษีด้วยการแสดงเจตนาฝ่ายเดียวออกคำสั่งเรียกให้ชำระค่าภาษี

¹⁸ ปิยะธิดา ไชยมงคล, “คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น.142 - 143.

อากร ซึ่งมีลักษณะเป็นการกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน การประเมินภาษีอากรจึงเป็นการออกคำสั่งทางปกครองตามนัยมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539¹⁹

สภาพบังคับทางปกครองของประเทศไทยมีที่มาจากพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ตราขึ้นมาพร้อมกับพระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ. 2539 โดยกฎหมายทั้งสองฉบับได้มีการประกาศในราชกิจจานุเบกษาพร้อมกันเมื่อวันที่ 14 พฤศจิกายน พ.ศ. 2539 ซึ่งสภาพบังคับทางปกครองมีสอดแทรกอยู่ในกฎหมายภาษีอากรหลายฉบับที่บังคับใช้ก่อนพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 อาทิเช่น ตามนัยมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดหลักเกณฑ์ว่าด้วยการยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างตามนัยมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 บัญญัติให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึด อายัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ซึ่งค้างชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินได้โดยมีต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึดและตามนัยมาตรา 43 แห่งพระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522 ว่าด้วยเรื่องการให้อำนาจเจ้าพนักงานท้องถิ่นดำเนินการรื้อถอนอาคารที่มีการก่อสร้างโดยผิดกฎหมาย เป็นต้น อย่างไรก็ตามเมื่อพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มีผลใช้บังคับโดยมีบทบัญญัติว่าด้วยสภาพบังคับทางปกครองหาผลเป็นการยกเลิกการใช้มาตรการบังคับทางปกครองที่มีอยู่เดิมในกฎหมายเฉพาะเหล่านั้น ตามนัยมาตรา 63 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ที่บัญญัติว่า “ถ้าบทกฎหมายใดกำหนดมาตรการบังคับทางปกครองไว้โดยเฉพาะแล้วแต่เจ้าหน้าที่เห็นว่ามาตรการบังคับนั้นมีลักษณะที่จะเกิดผลน้อยกว่ามาตรการบังคับตามหมวดนี้ เจ้าหน้าที่จะใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามหมวดนี้แทนก็ได้”²⁰

สภาพบังคับทางปกครองหรือมาตรการทางบริหาร (Administrative sanction) เป็นมาตรการลงโทษรูปแบบหนึ่งโดยการบังคับทางปกครองหรือการบังคับตามคำสั่งทางปกครองมีผลมาจากการออกคำสั่งทางปกครอง เมื่อประชาชนผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองไม่ยินยอมปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติตามคำสั่ง เจ้าหน้าที่ก็อาจจะต้องใช้มาตรการบังคับทางปกครองกับประชาชนที่มีภาระผูกพันต้องปฏิบัติตามหน้าที่เพื่อให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครอง

¹⁹ สดาวัลย์ แซ่มซ้อย, “สิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2539), น.11.

²⁰ สำนักงานคดีปกครองสงขลา, “มาตรการบังคับทางปกครอง,” สืบค้นเมื่อวันที่ 15 พฤศจิกายน 2558, <http://www.sk-ad.ago.go.th/index.php/2013-06-10-02-24-27>

ดร. มานิตย์ วงศ์เสรี ได้ให้คำอธิบายบทบัญญัติความหมายของ “การบังคับทางปกครอง” ตามนัยมาตรา 56 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539²¹ ไว้ว่า “การบังคับทางปกครองหมายถึง การดำเนินการของเจ้าหน้าที่โดยใช้มาตรการบังคับทางปกครองกับประชาชนที่มีภาระผูกพันต้องปฏิบัติตามหน้าที่เพื่อให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครอง”

รองศาสตราจารย์ ดร. กมลชัย รัตนสกวาวงศ์ ได้ให้อธิบายความหมายของการบังคับการตามนิติกรรมทางปกครองไว้ว่า “กฎหมายปกครองที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ของรัฐมีอำนาจออกคำสั่ง ออกใบอนุญาตหรือใช้มาตรการทางปกครองใดๆ ก็เพื่อให้วัตถุประสงค์ของการตรากฎหมายนั้นๆ บรรลุวัตถุประสงค์โดยทั่วไปแล้วการที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะใช้มาตรการใดๆ กับประชาชนในลักษณะการบังคับการต่างๆ เจ้าหน้าที่จะต้องออกนิติกรรมทางปกครองให้ประชาชนผู้มีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมายได้ทราบล่วงหน้าก่อน หากผู้รับนิติกรรมทางปกครองไม่เห็นด้วยหรือมีข้อโต้แย้งคัดค้านก็ชอบที่จะโต้แย้งคัดค้านตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดไว้ต่อไปได้แต่ถ้าไม่ใช่สิทธิดังกล่าวภายในกำหนดเวลา เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองก็ชอบที่จะใช้มาตรการต่างๆ ที่กฎหมายกำหนดไว้ให้บังคับการให้บรรลุวัตถุประสงค์หรือเจตนารมณ์แห่งกฎหมายนั้นๆ ต่อไป”²²

ในทางทฤษฎีแล้วการบังคับทางปกครองเป็นมาตรการที่เกิดจากคำสั่งทางปกครองเปรียบเสมือนเป็นเครื่องมือสำคัญของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐในการดำเนินการตามกฎหมายเพื่อประโยชน์สาธารณะในทางที่เป็นประโยชน์แก่เอกชน เจ้าหน้าที่จึงมีอำนาจออกคำสั่งในทางสั่งการต่างๆ นานาอันกระทบต่อสิทธิของเอกชนได้ การใช้อำนาจดังกล่าวนี้มิได้เกิดขึ้นโดยอำเภอใจหากแต่องค์กรฝ่ายนิติบัญญัติทำหน้าที่บัญญัติกฎหมายผ่านทางรัฐสภาและองค์กรฝ่ายตุลาการเป็นองค์กรที่เข้าไปตรวจสอบการใช้อำนาจดังกล่าวได้ เมื่อองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่าย

²¹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

มาตรา 56 เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองมีอำนาจที่จะพิจารณา ใช้มาตรการบังคับทางปกครองเพื่อให้เป็นไปตามคำสั่งของตนได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เว้นแต่จะมีการสั่งให้ทุเลาการบังคับไว้ก่อนโดยเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งนั่นเอง ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์หรือผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยความถูกต้องของคำสั่งทางปกครองดังกล่าว เจ้าหน้าที่ตามวรรคหนึ่งจะมอบอำนาจให้เจ้าหน้าที่ซึ่งอยู่ใต้บังคับบัญชาหรือเจ้าหน้าที่อื่นเป็นผู้ดำเนินการก็ได้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวงให้เจ้าหน้าที่ตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสองใช้มาตรการบังคับทางปกครองเพียงเท่าที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ของคำสั่งทางปกครอง โดยกระทบกระเทือนผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองน้อยที่สุด

²² กมลชัย รัตนสกวาวงศ์, กฎหมายปกครอง, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2554), น.301 - 311.

ปกครองออกคำสั่งทางปกครองไปแล้ว หากคำสั่งทางปกครองเป็นคำสั่งให้บุคคลที่ตกอยู่ในบังคับกระทำการยอมให้บุคคลอื่นกระทำการหรือละเว้นกระทำการ ซึ่งบุคคลผู้ต้องรับผลจากการกระทำดังกล่าวไม่กระทำการ ไม่ยอมให้บุคคลอื่นกระทำการหรือละเว้นกระทำการตามที่ระบุไว้ในคำสั่งทางปกครอง เจ้าหน้าที่องค์กรฝ่ายปกครองจะต้องดำเนินการบังคับให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครองซึ่งในทางทฤษฎีองค์กรฝ่ายปกครองที่ออกคำสั่งทางปกครองอาจบังคับการให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครองได้เอง เว้นแต่ในบางกรณีที่หน่วยงานผู้ออกคำสั่งทางปกครองต้องขอความช่วยเหลือในการบังคับทางปกครองจากหน่วยงานของรัฐอื่นเช่น กรมบังคับคดี เป็นต้น²³

กฎหมายภาษีอากรก็มีการกำหนดหลักเกณฑ์สภาพบังคับทางปกครองไว้ในกฎหมายหลายฉบับเช่น ตามนัยมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้เสียภาษีหรือนำส่งภาษีแก่รัฐให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งบังคับทางปกครองยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักรได้เอง โดยไม่ต้องขอให้ศาลมีคำสั่งบังคับแต่อย่างใด ตามหมวด 12 การบังคับชำระภาษีค้าง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 การยึดทรัพย์สินและการอายัดสิทธิเรียกร้องของผู้มีหน้าที่เสียภาษี กำหนดให้อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายดำเนินการยึดทรัพย์สินได้โดยไม่ต้องขออำนาจจากศาลและตามกฎหมายภาษีท้องถิ่นก็มีลักษณะการให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถใช้นัยมาตรการบังคับทางปกครองดังกล่าวได้เช่นเดียวกัน ผู้เขียนจึงขอกกล่าวโดยสรุปว่า กฎหมายภาษีอากรเป็นการดำเนินการจัดเก็บภาษีโดยรัฐที่ใช้อำนาจฝ่ายปกครองบังคับเรียกเก็บภาษีเอาจากประชาชนหรือเอกชนทั่วไป การออกคำสั่งโดยใช้สภาพบังคับทางปกครองจึงถือเป็นส่วนหนึ่งในการดำเนินการจัดเก็บภาษีอากร ดังนั้นสภาพบังคับทางปกครองที่ใช้บังคับแก่กฎหมายภาษีอากรจึงมีลักษณะเป็นการกระทำทางปกครองที่กระทบต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชน เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะกระทำต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจกระทำได้ไว้อย่างชัดเจนเท่านั้น

2.1.2.3 สภาพบังคับทางอาญา

ศาสตราจารย์ ดร. คณิต ฌ นคร ได้ให้ความหมายของคำว่า “สภาพบังคับทางอาญา” (Criminal Sanction) หมายถึง มาตรการบังคับต่างๆ ในกฎหมายอาญาที่จะใช้กับผู้กระทำความผิดได้แก่ โทษ วิธีการเพื่อความปลอดภัยและมาตรการบังคับทางอาญาอื่นตามนัยมาตรา 332 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ในคดีหมิ่นประมาทซึ่งศาลมีคำพิพากษาว่าจำเลยมีความผิด

²³ ชำนาญ จันทร์เรือง, “ข้อสงสัยในมาตรการบังคับทางปกครอง,” สืบค้นเมื่อวันที่ 13 พฤศจิกายน 2558, <http://www.pub-law.net/publaw/view.aspx?id=858>.

โดยศาลสั่งให้ยึดและทำลายวัตถุหรือส่วนของวัตถุที่มีข้อความหมิ่นประมาท การโฆษณาคำพิพากษา ในหนังสือพิมพ์ให้จำเลยเป็นผู้ชำระค่าโฆษณา เป็นต้น”²⁴

ศาสตราจารย์ ดร. หยุต แสงอุทัย ได้ให้ความหมายของมาตรการบังคับทางอาญาไว้ว่ามาตรการบังคับทางอาญาแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้²⁵

“การป้องกันทั่วไป” (General Prevention) เป็นวัตถุประสงค์ของการลงโทษประการหนึ่งที่ได้รับการยอมรับในทางกฎหมายอาญา กล่าวคือ เป็นการใช้โทษเพื่อการข่มขู่ผู้อื่นมิให้กระทำความผิดในทำนองเดียวกัน หรือเพื่อให้เป็นแบบอย่างซึ่งบังคับจิตใจบุคคลทั่วไปที่คิดกระทำความผิดอย่างเดียวกันให้งดเว้นความคิดนั้นๆ เสีย

“การป้องกันพิเศษ” (Special Prevention) เป็นวัตถุประสงค์อีกประการหนึ่งของกฎหมายอาญาที่จะป้องกันมิให้ผู้กระทำความผิดนั้นกระทำความผิดในลักษณะเดียวกันนั้นซ้ำอีก ทั้งนี้โดยการลงโทษผู้นั้นหรือโดยการใช้วิธีการเพื่อความปลอดภัยแก่ผู้นั้น

การกระทำความผิดเกี่ยวกับคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา²⁶ ได้แก่ การหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance) หนีภาษีอากร (Tax Evasion) หรือความรับผิดทางอาญาภาษีอากรในลักษณะอื่นๆ หรือที่เรียกว่า “อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ” แม้โดยทั่วไปแล้วเมื่อก้าวถึงอาชญากรรมคนทั่วไปมักจะนึกถึงอาชญากรรมประเภทการฆ่าคนตายโดยเจตนา การทำร้ายร่างกาย การฉ้อโกง การชิงทรัพย์ การปล้นทรัพย์ เพราะอาชญากรรมเหล่านี้สร้างความตระหนกตกใจหรือสร้างความสะเทือนขวัญให้แก่คนทั่วไปอย่างมากและโดยทั่วไปข่าวหนังสือพิมพ์รายวันก็มักจะใช้ข่าวอาชญากรรมประเภทนี้พาดหัวเพื่อสร้างความสนใจให้คนอยากอ่าน อาชญากรรมประเภทนี้จึงถือว่าเป็นอาชญากรรมพื้นฐานทั่วไป (Conventional Crime) แต่ในปัจจุบันยังมีอาชญากรรมอีกประเภทหนึ่งซึ่งสร้างความเสียหายให้แก่สังคมไทยโดยส่วนรวมคิดเป็นมูลค่าอย่างมหาศาลนั่นคือ “อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ” หรือนักอาชญาวิทยาเรียกว่า “อาชญากรรมคอเชิ้ตขาว” (White Collar

²⁴ คณิต ญ นคร, กฎหมายอาญาภาคทั่วไป, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2551), น.377.

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

²⁶ คดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากร มิใช่คดีแพ่งหรือคดีภาษีอากร ตามนัยมาตรา 3 วรรคท้าย แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลอาญา

Crime)²⁷ ซึ่งคดีอาญาภาษีอากรนับเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจประเภทหนึ่งที่สำคัญ เนื่องจากลักษณะของคดีอาญาภาษีอากรมีความเกี่ยวข้องกับเม็ดเงินรายได้ทางการเงิน การคลัง และมีผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจภายในของรัฐ ประเทศต่างๆจึงมีความจำเป็นที่จะต้องบัญญัติกฎหมายเพื่อใช้บังคับควบคุมหรือป้องปรามการกระทำความผิดอาญาภาษีอากรภายในประเทศของตน โดยบทบังคับการลงโทษแก่การกระทำความผิดอาญาภาษีอากรกล่าวคือ ผู้กระทำความผิดต้องถูกประณามภาษีซึ่งมีความผิดและต้องรับโทษทางอาญาตามที่กฎหมายกำหนดบทลงโทษทางอาญาภาษีอากรไว้เช่น จำคุก (Imprison) การปรับ (Fine) และการริบทรัพย์สิน (Property Seizure) อีกทั้ง มาตรการในการป้องปรามการกระทำความผิดอาชญากรรมทางเศรษฐกิจภายนอกประเทศมีมาตรการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างประเทศเข้ามาเกี่ยวข้อง โดยข้อผูกพันทั้งที่มีต่อองค์การการค้าโลก (World Trade Organization : WTO) องค์การความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development : OECD) ข้อตกลงการจัดภาวะภาษีซ้อน (Double Taxation) และการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศในระดับภูมิภาค (Regional Economic Integration) ทั้งนี้ เจตนารมณ์ในการกำหนดโทษทางอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร รัฐดำเนินการไปเพื่อตรวจสอบและป้องปรามการกระทำความผิดเพื่อมิให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีเท่านั้นไม่ได้ประสงค์ที่จะลงโทษอย่างรุนแรงถึงขนาดว่าหากกระทำความผิดแล้วต้องจำคุก²⁸ ในขณะที่เดียวกันรัฐก็ต้องให้การรับรองและคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการจัดเก็บภาษีให้เกิดความเป็นธรรมเพื่อเสริมสร้างความมั่นใจและความสมัครใจในการเสียภาษีของประชาชน ตลอดจนเพื่อเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ (Economic Stability) และเพื่ออำนวยเป็นรายได้ (Productivity) ให้แก่รัฐบาลซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์หลักและเป้าหมายอื่นๆ ได้นั้น รัฐบาลจำเป็นต้องกำหนดนโยบายและออกกฎหมายภาษีรวมทั้งดำเนินการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี (Good Principles of Taxation)

ผู้เขียนเห็นว่าสภาพบังคับทางอาญาภาษีอากร (Criminal Tax Sanction) คือ มีลักษณะเป็นการกระทำเพื่อป้องปรามมิให้มีการกระทำความผิดในคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาเกิดขึ้น โดยแนวคิดสภาพบังคับทางอาญาสอดคล้องกับกระบวนการยุติธรรมทางอาญาภาษีอากรกล่าวคือ เจตนารมณ์ของหลักกฎหมายภาษีอากรทุกฉบับมุ่งเน้นให้มีการจัดเก็บรายได้ภาษีอากรให้แก่รัฐซึ่งมิได้

²⁷ พรเพ็ญ เพชรสุขศิริ, “อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ : อาชญากรรมคอปกขาวลักษณะและการควบคุม,” ฉบับที่ 2 ปีที่ 1 วารสารการบริหารและการจัดการ, น.41 (กันยายน - ธันวาคม 2535).

²⁸ ศาลภาษีอากรกลาง, “สรุปผลการประชุมสัมมนา โครงการปฏิรูปกระบวนการยุติธรรมทางภาษี โดยการนำคดีอาญามาใช้ในศาลภาษีอากรกลาง ครั้งที่ 2/2554 วันที่ 30 สิงหาคม 2554,” สืบค้นเมื่อวันที่ 25 มิถุนายน 2558, <http://www.taxc.coj.go.th/userfiles/module/300854.pdf>.

มีเจตนามุ่งประสงค์ลงโทษผู้กระทำความผิดอาญาภาษีอากรตามกฎหมายภาษีอากรแต่อย่างใด ดังนั้นสภาพบังคับทางอาญาเกี่ยวเนื่องกับกฎหมายภาษีอากรจึงต้องการเพียงการป้องปรามมิให้มีการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรใดๆ ขึ้นอีกเท่านั้น

2.1.3 ความหมายของคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

กฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดทางอาญา เมื่อพิจารณาถึงบทบัญญัติของกฎหมายต่างๆ จะพบว่าไม่มีการให้นิยามคำว่า “คดีภาษีที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดทางอาญา” ไว้โดยตรงมีเพียงนิยามที่นำมาเทียบเคียงได้ซึ่งปรากฏในบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 3 ความว่า

“ในพระราชบัญญัตินี้...

“คดีภาษีอากร หมายความว่า คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร”

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ได้ให้ความหมายของคำว่า “โทษทางอาญา” ไว้ว่าหมายถึง มาตรการที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดอาญาตามประมวลกฎหมายอาญา อันได้แก่ การประหารชีวิต การจำคุก การกักขัง การปรับและการริบทรัพย์สินซึ่งสอดคล้องกับประมวลกฎหมายอาญาที่กำหนดไว้ในมาตรา 18 ที่บัญญัติว่า “โทษสำหรับลงแก่ผู้กระทำความผิด มีดังนี้ (1) ประหารชีวิต (2) จำคุก (3) กักขัง (4) ปรับ (5) ริบทรัพย์สิน” ซึ่งต้องตีความโดยเคร่งครัดกล่าวคือ ต้องเป็นโทษตามที่บัญญัติไว้ในมาตรานี้เท่านั้นจึงจะเป็นโทษทางอาญาตามกฎหมายไทยจะลงโทษทางอาญารูปแบบอื่นมิได้แต่เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรของไทยไม่มีการนำโทษประหารชีวิตและโทษกักขังมาบัญญัติไว้ โทษทางอาญาในคดีภาษีอากรแทบทั้งหมดจึงมีเพียงสามประการคือ โทษจำคุก โทษปรับ และโทษริบทรัพย์สินไปโดยปริยายซึ่งตรงกับคำจำกัดความที่ปรากฏในพจนานุกรมภาษีเพื่อธุรกิจ (TAX DICTIONARY FOR BUSINESS)²⁹ ที่มีการให้ความหมายไว้ด้วยว่าหมายถึง โทษปรับและหรือโทษจำคุกอันเนื่องมาจากการฝ่าฝืนกฎหมายภาษีอากรโดยมิได้กล่าวถึงโทษชนิดอื่นเช่นกัน³⁰

²⁹ David Minars and Richard A Westin. TAX DICTIONARY FOR BUSINESS , (Shephard ‘s McGraw – Hill, Inc .1994) ปิยะธิดา ไชยมงคล, “คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น.8.

³⁰ วิไลลักษณ์ ศรีสุขใส, “การมีผลใช้บังคับย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากรไทย,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553), น.58.

จากคำนิยามข้างต้นพอสรุปได้ว่า กฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการกระทำผิดทางอาญาหมายถึง กฎหมายภาษีอากรที่มีบทกำหนดโทษทางอาญาไว้สำหรับความผิดนั้นและจะต้องเป็นโทษทางอาญาตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 18 เท่านั้น ด้วย

ในกรณีที่กฎหมายภาษีอากรที่มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นโทษนั้นเนื่องจากรัฐธรรมนูญไทยได้กำหนดหลักไม่มีความผิดไม่มีโทษโดยไม่มีกำหนดทำให้ไม่สามารถมีการตราบทบัญญัติกฎหมายที่มีผลบังคับใช้ย้อนหลังโดยเฉพาะ “โทษทางอาญา” ซึ่งหากมีการตรากฎหมายภาษีอากรในลักษณะดังกล่าว ย่อมเป็นการตรากฎหมายที่ขัดต่อบทบัญญัติรัฐธรรมนูญเช่นเดียวกัน³¹ โทษทางอาญาเมื่อมีการกระทำความผิดกฎหมายภาษีอากรนั้นมีอยู่หลายประการด้วยกันแบ่งได้ดังนี้³²

ก) ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร มีปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากร ลักษณะ 1 ว่าด้วยข้อความเบื้องต้น มีการกำหนดโทษทางอาญาไว้ด้วยกัน 4 มาตรา คือ มาตรา 3 นว, มาตรา 3 ทศ, มาตรา 3 ทวาทศ และมาตรา 4 นว เนื่องจากเป็นบทบัญญัติทั่วไปของประมวลรัษฎากรจึงต้องนำมาใช้กับทุกประเภทภาษีอากรที่ระบุให้มีการจัดเก็บตามประมวลกฎหมายอันได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์

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

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

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

หมวด 6 อากรแสตมป์ มีการกำหนดโทษทางอาญาไว้ด้วยกัน 7 มาตรา คือ มาตรา 124 – 129

ข) ภาษีอากรฝ่ายสรรพสามิตเนื่องจากความผิดตามกฎหมายสรรพสามิตทุกฉบับเป็นเรื่องเกี่ยวกับความรับผิดชอบของบุคคลในทางอาญา โดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องความรับผิดชอบและบทกำหนดโทษตลอดจนการดำเนินการต่อทรัพย์สินหรือเครื่องมือเครื่องใช้ที่เกี่ยวข้องกับการกระผิดไว้ในหมวด 13 ตั้งแต่มาตรา 145 – 168 ทั้งหมดจำนวน 21 มาตรา³³

³¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), น.120 - 121.

³² ปิยะธิดา ไชยมงคล, อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 18, น.140.

³³ วิไลลักษณ์ ศรีสุขใส, อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 30, น.61.

ค) ภาษีอากรฝ่ายสุลกการ ภาษีสुकการเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่งซึ่งทำการเรียกเก็บจากต้นทางที่สินค้าผ่านเข้าออกและเป็นภาษีอากรอีกประเภทหนึ่งที่นำโทษทางอาญามาเป็นบทลงโทษ ดังจะเห็นได้จากกฎหมายสุลกการที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันได้แก่ พระราชบัญญัติสุลกการ พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติสุลกการ (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2480 พระราชบัญญัติสุลกการ (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2480 และพระราชบัญญัติสุลกการ (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2497

กฎหมายสุลกการมีลักษณะพิเศษในการแยกบทบัญญัติที่กำหนดโทษและบทบัญญัติที่กำหนดความผิดออกจากกันจึงมีบทบัญญัติต่างๆ เป็นจำนวนมากที่กฎหมายห้ามกระทำอันเป็นความผิด ดังนี้ เพื่อความสะดวก ประหยัดเวลาในการร่างและจัดการเขียนพระราชบัญญัติโทษซ้ำๆ กัน จึงบัญญัติโทษไว้เป็นบทบัญญัติกลางสำหรับความผิดที่ได้บัญญัติโทษไว้เป็นอย่างอื่นได้แก่ มาตรา 6(2), มาตรา 15, มาตรา 15 ทวิ, มาตรา 18, มาตรา 19, มาตรา 21, มาตรา 22, มาตรา 27, มาตรา 27 ทวิ, มาตรา 27 ตริ, มาตรา 28, มาตรา 29, มาตรา 30, มาตรา 31, มาตรา 32, มาตรา 33, มาตรา 35, มาตรา 37 ทวิ, มาตรา 37 ตริ, มาตรา 38, มาตรา 49 วรรคท้าย, มาตรา 53, มาตรา 55, มาตรา 57, มาตรา 60, มาตรา 66, มาตรา 68, มาตรา 69, มาตรา 70, มาตรา 72, มาตรา 73, มาตรา 74, มาตรา 86, มาตรา 89, มาตรา 90, มาตรา 91, มาตรา 92, มาตรา 93, มาตรา 96, มาตรา 99, มาตรา 110, มาตรา 114, มาตรา 115 และมาตรา 119³⁴

- พระราชบัญญัติสุลกการ (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2480 มีบทลงโทษทางอาญาปรากฏในสามมาตรา ดังนี้ มาตรา 10, มาตรา 11 และมาตรา 12

- พระราชบัญญัติสุลกการ (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2480 มีบทลงโทษทางอาญาปรากฏในมาตรา 22

- พระราชบัญญัติสุลกการ (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2497 มีบทลงโทษทางอาญาปรากฏในสองมาตรา ดังนี้ มาตรา 15 และมาตรา 16

ง) ภาษีอื่นๆ

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

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

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

³⁴ เฟิงอ้วง, น.61.

นอกจากนี้ยังรวมภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 อากรังนกนางแอ่นตามพระราชบัญญัติอากรังนกนางแอ่น พ.ศ. 2482 และ พ.ศ. 2540³⁵ ภาษียรถยนต์ตามพระราชบัญญัติภาษียรถยนต์ พ.ศ. 2522 และพระราชบัญญัติขนส่ง พ.ศ. 2522 (กรมขนส่งทางบก) อากรฆ่าสัตว์ตามพระราชบัญญัติควบคุมการฆ่าสัตว์และจำหน่ายเนื้อสัตว์ พ.ศ. 2505 และ อากรการประมงตามพระราชบัญญัติการประมง พ.ศ. 2490 อีกด้วย

การกระทำผิดต่อกฎหมายภาษีอากรตามที่ได้กล่าวมาแล้วมีทั้งโทษทางอาญาและโทษทางภาษีอากร ในส่วนของการกระทำความผิดกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญามีลักษณะเป็นคดีความผิดอาญาแผ่นดินกล่าวคือ เป็นความผิดที่ยอมความไม่ได้หรือคดีความผิดซึ่งไม่ใช่ความผิดต่อส่วนตัว เมื่อความผิดเป็นความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาเกิดหรืออ้างหรือเชื่อว่าได้เกิดขึ้นและก่อให้เกิดความเสียหายแก่ประชาชนหรือหน่วยงานของรัฐย่อมเป็นหน้าที่โดยตรงของเจ้าพนักงานตำรวจที่ต้องสืบสวนจับกุมผู้กระทำความผิดให้พนักงานสอบสวนทำการสอบสวนเพื่อเอาความผิดแก่ผู้กระทำความผิดอาญาทั้งปวงตามมาตรา 18 ประกอบมาตรา 121 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาไม่ว่าจะมีผู้เสียหายร้องทุกข์หรือกล่าวโทษผู้กระทำความผิดหรือไม่การสอบสวนของพนักงานสอบสวนรวมทั้งการที่พนักงานอัยการสั่งให้พนักงานสอบสวนแจ้งข้อหาเพิ่มเติมแก่ผู้ต้องหาจึงเป็นการกระทำโดยชอบแล้ว³⁶

อีกทั้ง บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดทางอาญาจะไม่มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นโทษต่อผู้เสียหายแต่หากจะตรากฎหมายให้มีผลย้อนหลังในทางเป็นคุณแก่ผู้กระทำความผิด แม้กฎหมายใหม่จะมีได้บัญญัติให้มีผลย้อนหลังก็ตามเช่นรัฐจะตรากฎหมายเพื่อกำหนดโทษย้อนหลังโดยการเพิ่มโทษปรับหรือจำคุกแก่ผู้เสียหายมิได้แต่สามารถตรากฎหมายย้อนหลังเพื่อลดหรือยกเลิกโทษปรับหรือจำคุกแก่ผู้เสียหายได้แม้ว่ากฎหมายนั้นจะมีได้บัญญัติให้มีผลย้อนหลัง

2.1.4 ความแตกต่างของคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา คดีอาญาทั่วไปและคดีปกครอง

คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา (Criminal Tax Case) คดีอาญาทั่วไป (Crime) และคดีปกครอง (Administrative offense) ล้วนแต่เป็นการดำเนินคดีรูปแบบหนึ่งที่มีผลทำให้เกิดการก่อสิทธิและจำกัดสิทธิ โดยการดำเนินคดีดังกล่าวจะกำหนดลักษณะการกระทำที่เป็นความผิดอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากร การกระทำที่เป็นความผิดทางอาญาและการกระทำที่เป็นความผิดทางปกครองในบางกรณีมีลักษณะเป็นการดำเนินการร่วมกันและบางกรณีมีความแตกต่างกันในสาระสำคัญดังนี้

³⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2763/2541, <http://deka2007.supremecourt.or.th>

³⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 781/2543, <http://deka2007.supremecourt.or.th>

2.1.4.1 ในแง่ของการเกิดมูลคดี

คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา (Criminal Tax Case) เป็นคดีที่มีมูลจากการกระทำความผิดตามกฎหมายภาษีอากร โดยมีบทบัญญัติที่กำหนดโทษในความผิดฐานนั้นๆ เป็นโทษทางอาญาตามกฎหมายเฉพาะกล่าวคือ ตามภาษีอากรนั้นๆ ประกอบกับการดำเนินคดีจะมีลักษณะโทษเป็นไปตามมาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายอาญา

คดีอาญาทั่วไป (Crime) เป็นคดีที่มีมูลจากการกระทำความผิดตามกฎหมายอาญา โดยมีบทบัญญัติที่กำหนดโทษในความผิดฐานนั้นๆ เป็นโทษทางอาญาตามมาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายอาญา

คดีปกครอง (Administrative offense) เป็นคดีที่มีมูลจากการกระทำที่เกิดจากการฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย กฎ ระเบียบ ข้อบังคับหรือคำสั่งทางปกครองเพื่อประโยชน์แก่การจัดทำบริการสาธารณะ

2.1.4.2 ในแง่ของลักษณะความผิด

ลักษณะความผิดของภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา (Criminal Tax) ลักษณะความผิดทางอาญา (Crime) และลักษณะความผิดทางปกครอง (Administrative offense) มีลักษณะร่วมกันกล่าวคือ การกระทำที่เป็นการฝ่าฝืนกฎหมาย กฎ ระเบียบหรือข้อบังคับแต่ลักษณะของความผิดทางอาญา ความผิดทางปกครองและความผิดของภาษีอากรที่มีโทษทางอาญามีความแตกต่างกันคือการกระทำที่เป็นความผิดทางอาญาจะมีลักษณะเป็นความผิดโดยสภาพหรือเป็นสิ่งที่ชั่วร้ายเนื่องจากการละเมิดต่อคุณธรรมของกฎหมายอันเป็นสิทธิเสรีภาพขั้นพื้นฐานของบุคคล หรือมีการกระทำที่มีผลกระทบต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชนเช่น การทำร้ายร่างกาย การลักทรัพย์ซึ่งมีลักษณะแตกต่างจากความผิดทางปกครองที่ไม่มีลักษณะเป็นการละเมิดต่อสิทธิเสรีภาพขั้นพื้นฐานของบุคคลหรืออาจพิจารณาในแง่ของสังคมได้ว่าการกระทำดังกล่าวไม่ใช่สิ่งชั่วร้ายตามธรรมชาติแต่กฎหมายมีความประสงค์ห้ามการกระทำดังกล่าวเพื่อการบริการสาธารณะ³⁷ ในขณะที่ลักษณะของการกระทำที่เป็นความผิดของภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาเป็นบทบัญญัติกฎหมายที่มีลักษณะในการบังคับให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติกฎหมาย หากไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องจะมีความผิดและโทษทางอาญา การที่กฎหมาย

³⁷ องค์อาสน์ เจริญสุข, “เกณฑ์การแบ่งแยกความผิดทางอาญาและความผิดทางปกครอง,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553), น.39.

ภาษีต่างๆ กำหนดให้มีความผิดทางอาญาเพื่อเป็นการสร้างแรงจูงใจหรือบังคับให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรปฏิบัติให้ถูกต้องตามบทบัญญัติของกฎหมาย³⁸

2.1.4.3 ในแง่ของโทษและองค์การผู้มีอำนาจลงโทษ

ความผิดของภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา (Criminal Tax) ความผิดทางอาญา (Crime) และความผิดทางปกครอง (Administrative offense) ต่างก็มีลักษณะความร้ายแรงของการกระทำที่แตกต่างกัน โทษที่ใช้สำหรับความผิดทั้งสามกรณีจึงต้องมีความแตกต่างกันกล่าวคือ โทษทางอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรมีลักษณะเป็นการป้องปรามมิให้มีการกระทำความผิดเกิดขึ้นอีกหรือปราบปรามโดยการลงโทษให้ผู้กระทำความผิดอาญาภาษีอากรหลายจำไม่กระทำความผิดอาญาภาษีอากรเกิดขึ้นอีกเช่น การจำคุก (Imprison) การปรับ (Fine) และการริบทรัพย์สิน (Property Seizure) ซึ่งคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรผู้พิจารณาพิพากษาลงโทษทางอาญาเป็นอำนาจของศาลยุติธรรมหรือศาลอาญาในรูปคำพิพากษา

โทษทางอาญามีลักษณะเป็นการลดอนสิทธิเสรีภาพของผู้กระทำความผิด เช่น การประหารชีวิต การจำคุก การกักขัง การปรับและการริบทรัพย์สิน³⁹ ผู้มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาพิพากษาคดีอาญา ผู้พิจารณาพิพากษาลงโทษทางอาญาเป็นอำนาจของศาลยุติธรรมหรือศาลอาญาในรูปคำพิพากษา

โทษทางปกครองใช้บังคับกับความผิดที่มีลักษณะเป็นการกระทำเพื่อประโยชน์ในการจัดทำบริการสาธารณะเป็นเรื่องของอำนาจหน้าที่ของฝ่ายปกครองโดยแท้ ความผิดทางปกครองจึงไม่มีลักษณะร้ายแรงดังเช่นความผิดทางอาญา โทษทางปกครองจึงไม่มีลักษณะอันเป็นการกระทบสิทธิเสรีภาพของผู้ฝ่าฝืนกระทำความผิดดังกล่าว โดยรูปแบบของโทษทางปกครองได้แก่ โทษที่เกิดจากการออกคำสั่งทางปกครอง โทษทางการเงิน โทษที่มีลักษณะเป็นการเพิกถอนสิทธิและโทษที่กระทบต่อชื่อเสียง ฯลฯ นอกจากนี้ ผู้กำหนดโทษทางปกครองสามารถกระทำได้โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในรูปแบบของคำสั่งทางปกครอง

³⁸ วิทย์ ตันตียกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ห้างหุ้นส่วนสามัญโรงพิมพ์อักษรสัมพันธ์, 2522), น.16.

³⁹ องค์อาสน์ เจริญสุข, อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 37, น.40.

2.2 แนวคิด ทฤษฎี และหลักการสอบสวนคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญา

การสอบสวนคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาได้นำทฤษฎีการสอบสวนและหลักการดำเนินคดีอาญาทั่วไปมาใช้กับคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาดังนี้

2.2.1 หลักการดำเนินคดีอาญา

ในอดีตการดำเนินคดีอาญาไม่คำนึงถึงสิทธิมนุษยชนแต่ในปัจจุบันระบบการดำเนินคดีอาญามีวิวัฒนาการมาจากระบบการดำเนินคดีอาญามีการปรับปรุงเพื่อให้เกิดความเป็นธรรม สอดคล้องกับการพัฒนาการด้านสิทธิมนุษยชนมากขึ้น โดยระบบการดำเนินคดีอาญาแบ่งออกเป็นระบบดำเนินคดีอาญาแบบไต่สวนและระบบดำเนินคดีอาญาแบบกล่าวหา

ระบบการดำเนินคดีอาญาแบบไต่สวน (Inquisitorial System) เป็นระบบการให้สิทธิแก่ประชาชนอย่างจำกัด ผู้เสียหายมีสิทธิเพียงร้องทุกข์ต่อเจ้าหน้าที่เนื่องจากการฟ้องร้องเป็นอำนาจโดยแท้ของเจ้าพนักงานแม้ว่าจะไม่มีผู้ร้องทุกข์หรือกล่าวโทษก็ตามและการดำเนินคดีอาญาแบบไต่สวนเป็นการค้นหาความจริงแบบดั้งเดิมที่มองว่า การกระทำความผิดอาญาที่เกิดขึ้นเป็นการกระทำความผิดต่อรัฐ รัฐจึงมีหน้าที่ดำเนินคดีกับผู้กระทำผิดและค้นหาความจริงในชั้นฝ่ายปกครอง ในขณะที่การดำเนินคดีในชั้นศาลเป็นการค้นหาความจริงว่ามีการกระทำความผิดเกิดขึ้นหรือไม่ ศาลมีบทบาทในการสอบสวน ฟ้องร้อง การค้นหาความจริงและพิจารณาคดีซึ่งศาลไม่เป็นแต่เพียงคนกลางในการตัดสินคดีแต่มีอำนาจแทรกแซงกระบวนการพิจารณาของคู่ความในการซักถามและแสวงหาพยานหลักฐานเพิ่มเติมจึงเปรียบเสมือนการดำเนินคดีอาญาที่ไม่มีทั้งโจทก์และจำเลยมีแต่เพียงผู้ไต่สวนและผู้ถูกไต่สวนเท่านั้น⁴⁰

ระบบการดำเนินคดีอาญาแบบกล่าวหา (Accusatorial System) เป็นระบบการดำเนินคดีอาญาที่มีการแยกหน้าที่สอบสวนฟ้องร้องและหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีเป็นอิสระจากกัน อย่างชัดเจนกล่าวคือ พนักงานสอบสวนและพนักงานอัยการมีหน้าที่สอบสวนฟ้องร้อง ส่วนองค์กรศาลทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดี โดยกฎหมายให้สิทธิต่างๆ แก่ผู้กล่าวหาเปิดโอกาสให้ผู้ถูกกล่าวหาสามารถต่อสู้คดีได้อย่างเต็มที่และห้ามการดำเนินกระบวนการพิจารณาที่มีขอบเขตกว้างเกินไป ผู้ถูกกล่าวหาหรือฝ่ายจำเลยจะได้รับความคุ้มครองสิทธิในระดับเดียวกันกับฝ่ายกล่าวหาหรือฝ่ายโจทก์ หลักเกณฑ์ต่างๆ ของกฎหมายจึงมุ่งคุ้มครองจำเลยในฐานะประธานแห่งสิทธิมิใช่วัตถุที่ถูกกระทำ จำเลยจึงมีสิทธิที่จะต่อสู้คดีได้อย่างเต็มที่ พยานหลักฐานที่สำคัญมักจะได้จากการสืบพยานหลักฐานตามระบบกล่าวหาคือ พยานหลักฐานที่ได้จากระบบถามค้าน (Cross – examination) พยานหลักฐานฝ่ายตรงข้าม

⁴⁰ ฌรงค์ ใจหาญ, หลักกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541), น.29.

นอกจากนี้ ในปัจจุบันประเทศต่างๆ ของโลกอาจแบ่งหลักการดำเนินคดีอาญาได้เป็น 3 หลักการดังนี้⁴¹

2.2.1.1 หลักการดำเนินคดีอาญาโดยผู้เสียหาย (Private Prosecution)

หลักการดำเนินคดีอาญาโดยผู้เสียหายเป็นรูปแบบของการดำเนินคดีอาญาตั้งแต่สมัยดั้งเดิม โดยหลักดังกล่าวนี้ผู้เสียหายหรือเอกชนจะมีบทบาทอย่างมากในการเป็นผู้มีหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อยและควบคุมอาชญากรรมในสังคม เมื่อการกระทำความผิดเกิดขึ้นจึงเป็นหน้าที่ของผู้เสียหายที่จะดำเนินการฟ้องร้องและหาพยานหลักฐานมาพิสูจน์ความผิดนั้นๆ ต่อศาลตลอดจนแสวงหาพยานหลักฐานต่างๆ ได้เอง เพื่อให้ศาลพิพากษาซึ่งทำหน้าที่วางตนเป็นกลางในการชี้ขาดตัดสินคดีถึงโทษผู้กระทำผิดและเพื่อแก้แค้นให้สาสมกับการกระทำผิดที่ผู้ถูกกล่าวหาก่อไว้ แต่สิทธิในการฟ้องคดีอาญาของเอกชนเป็นการต่อสู้กันระหว่างเอกชนกับเอกชน ดังนั้นจึงจำกัดอยู่เพียงผู้เสียหายที่ได้รับผลร้ายจากการกระทำความผิดที่เกิดขึ้นเท่านั้น เอกชนอื่นซึ่งไม่ใช่ผู้เสียหายโดยตรงย่อมไม่สามารถนำคดีอาญามาฟ้องร้องต่อศาลได้ซึ่งผู้เสียหายหมายความรวมถึงบรรดาบุคคลในครอบครัวของผู้เสียหายด้วยโดยไม่คำนึงผลกระทบต่อความสงบสุขของสังคมแต่อย่างใด

การดำเนินคดีอาญาโดยผู้เสียหายนี้ตรงกับแนวคิดแบบปัจเจกชนนิยมซึ่งยึดมั่นในสิทธิเสรีภาพของประชาชนหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ สิทธิเสรีภาพของประชาชนรัฐจะล่วงละเมิดมิได้ ดังนั้นรัฐต้องบัญญัติรับรองให้สิทธิแก่ประชาชนในการฟ้องร้องคดีอาญาเมื่อมีความผิดเกิดขึ้นซึ่งปรากฏในประวัติศาสตร์วัฒนธรรมโบราณพบว่า มีหลักการดำเนินคดีอาญาโดยผู้เสียหายในยุโรป เอเชียและแอฟริกา

2.2.1.2 หลักการดำเนินคดีอาญาโดยประชาชน (Popular Prosecution)

หลักนี้ให้ความสำคัญกับสิทธิเสรีภาพของประชาชนสูงมากเนื่องจากมีแนวความคิดในการรักษาความสงบเรียบร้อยโดยประชาชนหรือแนวความคิดของระบบปัจเจกชนนิยมซึ่งคำนึงถึงสิทธิและเสรีภาพของประชาชนที่รัฐจะละเมิดมิได้เป็นผลให้รัฐต้องบัญญัติกฎหมายรับรองให้ประชาชนมีอำนาจฟ้องร้องคดีอาญาได้ เมื่อมีความผิดอาญาเกิดขึ้นเพราะประชาชนไม่ไว้วางใจในอำนาจรัฐและต่อต้านอย่างรุนแรงเพื่อให้ได้มาซึ่งเสรีภาพของประชาชนทำให้มีแนวโน้มไปทางปฏิเสธอำนาจรัฐ

หลักการดำเนินคดีอาญาโดยประชาชนเป็นหลักที่ใช้ในกฎหมายอังกฤษตามแนวความคิดที่ถือว่า ประชาชนทุกคนมีหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อยของบ้านเมืองมีหน้าที่

⁴¹ เกรียงศักดิ์ คำรงค์ศักดิ์ศิริ, “ปัญหาอำนาจฟ้องของผู้เสียหายในความผิดต่อแผ่นดิน,” หลักสูตรผู้พิพากษาผู้บริหารในศาลชั้นต้น รุ่นที่ 6, จัดโดยสถาบันพัฒนาข้าราชการฝ่ายตุลาการของศาลยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม, 2551 : น.5 - 7.

ป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิด เมื่อมีการกระทำผิดอาญาเกิดขึ้นก็มีผลกระทบต่อส่วนรวม ประชาชนทุกคนจึงเป็นผู้เสียหายโดยไม่ต้องคำนึงว่าจะได้รับความเสียหายหรือไม่ ทุกคนจึงมีสิทธิฟ้องคดีอาญาแก่ผู้กระทำความผิดได้ ในปัจจุบันประเทศที่ยึดหลักการดำเนินคดีอาญาโดยประชาชนได้แก่ ประเทศอังกฤษ ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศในเครือจักรภพ เป็นต้น

2.2.1.3 หลักการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐ (Public Prosecution)

หลักการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐเป็นการดำเนินคดีอาญาที่เกิดขึ้นภายหลังหลักการดำเนินคดีอาญาโดยผู้เสียหายและหลักการดำเนินคดีอาญาโดยประชาชนซึ่งหลักนี้สืบเนื่องมาจากแนวความคิดของพวกอรรถประโยชน์หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ มีความเห็นแย้งกับพวกปัจเจกชน โดยแนวความคิดของพวกอรรถประโยชน์มุ่งเน้นถึงการควบคุมสังคมคือมีจุดมุ่งหมายในการแก้ไขผู้กระทำความผิดหรือเพื่อให้โอกาสผู้กระทำความผิดปรับตัวให้สามารถกลับเข้าสู่สังคมได้อย่างปกติสุข จำกัดความสามารถ หรือจำกัดโอกาสกระทำความผิดของผู้ที่กระทำผิดนิสัยและการป้องกันหรือปราบปรามผู้กระทำความผิดนั้น แนวคิดนี้เห็นว่าการควบคุมรักษาความสงบเรียบร้อยของบ้านเมืองเป็นหน้าที่ของรัฐหาใช่ของเอกชนไม่ รัฐจึงมีหน้าที่ต้องป้องกันปราบปรามการกระทำความผิดอาญาโดยถือหลักว่าความผิดอาญาเป็นความผิดต่อสังคมหรือเป็นความผิดทางมหาชน ดังนั้นสังคมหรือมหาชนเท่านั้นเป็นผู้เสียหาย จากหลักดังกล่าวทำให้เอกชนไม่มีอำนาจฟ้องคดีอาญาได้ด้วยตัวเอง เมื่อมีความผิดอาญาเกิดขึ้นรัฐหรือสังคมเท่านั้นที่จะเป็นผู้เสียหายได้ โดยผู้มีหน้าที่ดำเนินคดีอาญาแทนรัฐคือ พนักงานอัยการจะเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบการสอบสวนฟ้องร้องอันเป็นหลักเกณฑ์ของระบบพนักงานอัยการที่สมบูรณ์ แต่อย่างไรก็ตามรัฐไม่ได้ผูกขาดอำนาจการดำเนินคดีอาญาไว้แต่เพียงผู้เดียวโดยเด็ดขาดเท่านั้นเนื่องจากในความผิดอาญาบางประเภทและบางฐานความผิดการกำหนดหลักการดำเนินคดีอาญาก็ผ่อนคลายเป็นเอกชนสามารถฟ้องคดีได้บ้างเช่นกัน ประเทศที่ยึดหลักการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐ ได้แก่ ประเทศฝรั่งเศส ประเทศเยอรมัน และประเทศไทย เป็นต้น

2.2.1.4 หลักการตรวจสอบถ่วงดุล (Checks and Balances)

มงเตสกิเยอได้เขียนหนังสือ “เจตนารมณ์แห่งกฎหมาย” (L’Esprit des Lois) ปี ค.ศ. 1744 โดยอธิบายถึงหลักในการตรวจสอบถ่วงดุลแห่งอำนาจ (Checks and Balances) ว่า ในทุกรัฐจะมีอำนาจอยู่ 3 อย่างคือ อำนาจนิติบัญญัติมีอำนาจในการตรากฎหมาย อำนาจบริหารของรัฐในการรักษาความสงบสุขหรือทำสงครามและอำนาจในการลงโทษผู้กระทำความผิดโดยการพิจารณาพิพากษาคดี⁴² ซึ่งรัฐแต่ละรัฐใช้อำนาจอธิปไตยของตนโดยวางอยู่บนพื้นฐานของการแบ่งแยกอำนาจในการกระทำต่าง ๆ ทั้ง 3 อย่างมีความสัมพันธ์ต่อกันจึงมักที่จะปรากฏให้เห็นถึงระบบของ

⁴² ชาญชัย แสงศักดิ์, กฎหมายมหาชน ความเป็นมา ทฤษฎี และหลักการที่สำคัญ, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2553), น.257 - 258.

การตรวจสอบและการถ่วงดุลอำนาจดังกล่าว โดยแต่ละฝ่ายสามารถถือสิทธิและปกป้องสิทธิของตนเองในการยับยั้งหรือสนับสนุนกิจกรรมสำคัญต่างๆ ของอีกฝ่ายหนึ่งได้⁴³

การพิจารณากระบวนการตรวจสอบและถ่วงดุลอำนาจของฝ่ายบริหารมีกลไกสำคัญที่ใช้ควบคุมฝ่ายบริหารซึ่งกระทำโดยองค์กรภายนอกฝ่ายปกครองหรือองค์กรภายนอกฝ่ายบริหารจะทำหน้าที่ควบคุมฝ่ายปกครองใน 2 ลักษณะได้แก่ การควบคุมทางการเมือง (องค์กรที่มาจากการเลือกตั้ง) ซึ่งจะควบคุมได้มากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับรูปแบบของระบบการปกครอง ทั้งนี้เป็นไปตามกฎหมายรัฐธรรมนูญนั้นๆ กำหนดขอบเขตกลไกในการควบคุมตรวจสอบไว้ ประเทศไทยรัฐธรรมนูญใช้ระบอบรัฐสภาในการตรวจสอบเช่น การอภิปรายทั่วไปเพื่อลงมติไม่ไว้วางใจ การตั้งกระทู้และการตั้งกรรมาธิการต่างๆ เป็นต้น และการควบคุมโดยองค์กรศาลสามารถตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของฝ่ายปกครองได้ลึกกว่าฝ่ายการเมืองประกอบกับลักษณะของการควบคุมนำไปสู่การเพิกถอนเท่านั้น ศาลไม่สามารถเข้าไปใช้อำนาจแทนฝ่ายปกครองได้แต่อย่างใด

นอกจากนี้การตรวจสอบถ่วงดุลอำนาจของฝ่ายบริหารสามารถกระทำได้โดยองค์กรภายในฝ่ายปกครองเองซึ่งในทางกฎหมายปกครองเรียกว่า การควบคุมฝ่ายปกครอง หมายถึง การตรวจสอบฝ่ายปกครองที่อาจกระทำทางปกครองโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายและการแก้ไขความเสียหายแก่ประชาชนผู้ได้รับความเดือดร้อนอันเนื่องมาจากการกระทำของฝ่ายปกครอง ทั้งที่เป็นการควบคุมโดยฝ่ายปกครองเองและการควบคุมจากภายนอก เช่น ศาล รัฐสภา หรือองค์กรพิเศษ ซึ่งการควบคุมฝ่ายปกครองเปรียบเสมือนการคุ้มครองประชาชนจากการกระทำของฝ่ายปกครอง⁴⁴ ทั้งนี้ ระบบการควบคุมการใช้อำนาจของรัฐฝ่ายบริหาร ศาสตราจารย์ ดร. บวรศักดิ์ อุวรรณโณ ให้ความเห็นว่า องค์กรและกระบวนการตรวจสอบต้องมีหลายองค์กรเพื่อควบคุมกิจกรรมต่างๆ ของรัฐ และการใช้อำนาจรัฐต้องสมดุลระหว่างการใช้อำนาจเพื่อประโยชน์ส่วนรวมกับคุ้มครองสิทธิของเอกชนประกอบกับองค์กรที่ทำหน้าที่ตรวจสอบต้องมีความเป็นอิสระในการตรวจสอบกิจกรรมที่รัฐหรือเจ้าหน้าที่กระทำและต้องให้สิทธิประชาชนตรวจสอบควบคุมการใช้อำนาจรัฐ⁴⁵ ดังนั้นการกระทำทางปกครองไม่ว่าจะเป็นการเปรียบเทียบคดีโดยองค์กรจัดเก็บภาษีหรือการสอบสวนคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาของพนักงานสอบสวนจึงอยู่ภายใต้การควบคุมตรวจสอบหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ต้องมีการตรวจสอบถ่วงดุลแห่งอำนาจไม่ว่าองค์กรภายในฝ่ายปกครองหรือองค์กรภายนอกฝ่ายปกครอง

⁴³ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, “ศาลปกครองกับหลักการแบ่งแยกอำนาจ,” เล่มที่ 13 ตอนที่ 2 วารสารกฎหมายปกครอง, น.45. (2538).

⁴⁴ ชาญชัย แสงศักดิ์, การควบคุมการใช้อำนาจของฝ่ายบริหาร, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2540), น.14.

⁴⁵ เพ็งอ้วง, น.19 - 21.

2.2.2 ความหมายและความสำคัญของการสอบสวนคดีอาญา

2.2.2.1 ความหมายของการสอบสวนคดีอาญา

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2 (11) ได้กำหนดคำนิยามของ “การสอบสวน” ไว้ว่า “หมายความถึง การรวบรวมพยานหลักฐานและการดำเนินการทั้งหลายอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำไปเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหาเพื่อที่จะทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิดและเพื่อจะเอาตัวผู้กระทำความผิดมาฟ้องลงโทษ” จากบทบัญญัตินี้ดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า “การสอบสวน” มี 2 ประการได้แก่ การรวบรวมพยานหลักฐานและการดำเนินการทั้งหลายอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำไปเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหาซึ่งทั้งสองกรณีมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิดและเพื่อจะเอาตัวผู้กระทำความผิดมาฟ้องลงโทษกล่าวคือ⁴⁶

(ก) การรวบรวมพยานหลักฐาน และ

(ข) การดำเนินการทั้งหลายอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำไปเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหา

ดังนั้นการสอบสวนจึงหมายถึง การรวบรวมพยานหลักฐานและการดำเนินการทั้งหลายอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำไปเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหาเพื่อที่จะทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิด ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2 (11) เพื่อที่จะเอาตัวผู้กระทำความผิดมาฟ้องลงโทษซึ่งการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาก็มีลักษณะเช่นเดียวกับการสอบสวนคดีความผิดอาญาโดยทั่วไปกล่าวคือ การสอบสวนตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของไทยเริ่มต้น โดยพนักงานสอบสวนแต่การดำเนินการของพนักงานสอบสวนต้องถือว่าเป็นการดำเนินการเพื่อพนักงานอัยการ ฉะนั้น จึงกล่าวได้ว่าการสอบสวนฟ้องร้องเป็นกระบวนการเดียวกัน

โดยทั่วไปแล้วคดีแพ่งจะเริ่มเป็นคดีเมื่อมีการฟ้องต่อศาล ส่วนคดีอาญาจะเริ่มเป็นคดีเมื่อมีเรื่องเกิดหรืออ้างหรือเชื่อว่าได้เกิดขึ้น คดีอาญาจึงเริ่มเป็นคดีก่อนถึงศาลและความแตกต่างระหว่างคดีแพ่งกับคดีอาญาที่สำคัญประการหนึ่งก็คือ ในขณะที่ในคดีแพ่ง โดยหลักการแล้วใช้หลักในการดำเนินคดีที่เรียกกันว่า “หลักความตกลง” (negotiation principle) แต่ในคดีอาญาใช้หลักที่เรียกกันทั่วไปว่า “หลักการตรวจสอบ” (examination principle) กล่าวคือ ในคดีแพ่งโดยหลักแล้วคู่ความสามารถทำความตกลงกันได้และศาลจะต้องดำเนินการไปตามข้อตกลงของคู่ความเสมอหากข้อตกลงกันนั้นไม่ขัดต่อกฎหมายหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน เหตุนี้ในคดีแพ่ง

⁴⁶ ยิงพรรณณัฐ คำภูเวียง, “เขตอำนาจสอบสวนคดีอาญา,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555), น.42.

คู่ความจริงสามารถทำกันในเรื่องพยานหลักฐานได้ แต่ในคดีอาญาจะมีการทำกันในเรื่องพยานหลักฐานไม่ได้โดยเด็ดขาด⁴⁷ ทั้งนี้ เพราะในคดีอาญาต้องมีการตรวจสอบความจริงแท้ของเรื่องและต้องตัดสินใจไปตามความจริงที่ตรวจสอบได้ความนั้น⁴⁸

ในการตรวจสอบความจริงในคดีอาญานั้น กฎหมายแบ่งการตรวจสอบความจริงออกเป็นสองขั้นตอนคือ การตรวจสอบความจริงชั้นศาลและการตรวจสอบความจริงชั้นเจ้าพนักงานคือ การตรวจสอบความจริงในเรื่องที่เกิดหรืออ้างหรือเชื่อว่าได้เกิดขึ้น โดยพนักงานสอบสวนและโดยพนักงานอัยการซึ่งการตรวจสอบความจริงในขั้นนี้เป็นเนื้อหาสาระที่สำคัญของการสอบสวน การตรวจสอบความจริงของคดีที่เกิดหรืออ้างหรือเชื่อว่าได้เกิดขึ้นนั้น ตามกฎหมายเป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวนที่จะต้องดำเนินการ กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือพนักงานสอบสวนมีอำนาจหน้าที่ในการเริ่มดำเนินคดีอาญาและในการสอบสวนนี้พนักงานสอบสวนมีอำนาจหน้าที่ในการรวบรวมพยานหลักฐานและมีอำนาจหน้าที่ในการใช้มาตรการบังคับ อันได้แก่ การจับ การค้น เป็นต้น ครั้นเมื่อพนักงานสอบสวนได้ดำเนินการไปจนเห็นว่าการสอบสวนเสร็จสิ้นแล้วก็จะถึงขั้นตอนของการตรวจสอบพิจารณาเรื่องที่เกิดหรืออ้างหรือเชื่อได้ว่าเกิดขึ้นนั้นโดยพนักงานอัยการอีกครั้งหนึ่งและในการตรวจพิจารณาคดีของพนักงานอัยการนี้พนักงานอัยการมีอำนาจหน้าที่ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 143 ที่จะสั่งให้พนักงานสอบสวนทำการสอบสวนเพิ่มเติมหรือสั่งให้พนักงานสอบสวนส่งพยานคนใดมาให้ซักถามเพื่อส่งต่อไปได้ ฉะนั้นตามกฎหมายพนักงานอัยการจึงมีอำนาจหน้าที่ในการรวบรวมพยานหลักฐานหรือมีอำนาจสอบสวน ความแตกต่างของการดำเนินคดีของพนักงานสอบสวนและพนักงานอัยการในขั้นตอนนี้ก็คือ พนักงานสอบสวนจะมีอำนาจหน้าที่ในการเริ่มดำเนินคดี การรวบรวมพยานหลักฐาน ตลอดจนการใช้มาตรการบังคับซึ่งแตกต่างจากพนักงานอัยการไม่มีหน้าที่ในการเริ่มคดีและไม่มีอำนาจหน้าที่ในการใช้มาตรการบังคับแต่มีเพียงอำนาจหน้าที่ในการรวบรวมพยานหลักฐานในคดี⁴⁹

การรวบรวมพยานหลักฐานของพนักงานสอบสวนนั้นประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 131 บัญญัติว่า “ให้พนักงานสอบสวนรวบรวมหลักฐานทุกชนิดเท่าที่สามารถจะทำได้เพื่อประสงค์จะทราบข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ต่างๆ อันเกี่ยวกับความผิดที่ถูกกล่าวหาเพื่อจะรู้ตัวผู้กระทำความผิดและพิสูจน์ให้เห็นความผิด” และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 138 บัญญัติว่า “พนักงานสอบสวนมีอำนาจสอบสวนเองหรือส่งประเด็นไป

⁴⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1570/2511 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1101/2516

⁴⁸ ยิ่งพรรณณัฐ คำภูเวียง, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 46*, น.43.

⁴⁹ คณิต ฒ นคร, *การสอบสวนผู้ต้องหา ภูมิธรรมและบทบาทของพนักงานอัยการ*, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2551), น.105 – 115.

สอบสวนเพื่อทราบความเป็นมาแห่งชีวิตและความประพฤติอันเป็นอาชญาของผู้ต้องหาแต่ต้องแจ้งให้ผู้ต้องหาทราบข้อความทุกข้อที่ได้มา”⁵⁰

จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่า พนักงานสอบสวนมีอำนาจหน้าที่ที่ต้องรวบรวมพยานหลักฐาน 3 ชนิดด้วยกันคือ

(1) พยานหลักฐานที่เป็นผลร้ายแก่ผู้ต้องหาหรือพยานหลักฐานที่ยันผู้ต้องหา

(2) พยานหลักฐานที่เป็นผลดีแก่ผู้ต้องหาหรือเป็นประโยชน์แก่ผู้ต้องหา และ

(3) พยานหลักฐานที่เกี่ยวกับเหตุบรรเทาโทษผู้ต้องหา

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาบทบัญญัติดังกล่าวประกอบมาตรา 89 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแล้วโดยเฉพาะอย่างยิ่งที่ว่า “ในการค้นเจ้าพนักงานมีอำนาจยึดสิ่งของใดๆ ซึ่งน่าจะใช้เป็นพยานหลักฐานเพื่อเป็นประโยชน์หรือยันผู้ต้องหา” แล้ว จะเห็นว่าการสอบสวนของพนักงานสอบสวนจะต้องมีความเป็นภาวะวิสัยที่สุด

ในการตรวจสอบค้นหาความจริงของพนักงานอัยการในเวลาต่อมาก็เช่นเดียวกันพนักงานอัยการจะต้องกระทำอย่างที่สุดที่จะให้ความจริงกระจ่างและให้หลักประกันในความถูกต้องและเป็นธรรมในคดีแก่ผู้ต้องหา อีกทั้งจะต้องรักษาประโยชน์รัฐในการรักษาความสงบเรียบร้อย พนักงานอัยการจึงต้องดำเนินคดีอย่างละเอียดรอบคอบและมีความเป็นภาวะวิสัยที่สุดเพื่อรักษาทั้งประโยชน์ของรัฐและคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของบุคคล เหตุนี้พนักงานอัยการจึงต้องรับผิดชอบในการดำเนินคดีชั้นสอบสวน 4 ประการคือ⁵¹

(1) รับผิดชอบในความถูกต้องชอบด้วยกฎหมายของการสอบสวน

(2) รับผิดชอบในความถูกต้องชอบด้วยระเบียบของการสอบสวน

(3) รับผิดชอบในความละเอียดรอบคอบของการสอบสวน และ

(4) รับผิดชอบในความเชื่อถือได้ของการสอบสวน

2.2.2.2 ความสำคัญของการสอบสวนคดีอาญา

โดยที่ประเทศไทยนั้นในคดีที่พนักงานอัยการเป็นโจทก์นั้นประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 120 บัญญัติว่า “ห้ามมิให้พนักงานอัยการยื่นฟ้องคดีใดต่อศาลโดยมิได้มีการสอบสวนในความผิดนั้นก่อน” โดยผลของมาตรานี้หากพนักงานอัยการยื่นฟ้องคดีใดโดยที่ยังไม่มีการสอบสวนคดีนั้นมาก่อนหรือหากมีการสอบสวนแต่การสอบสวนนั้นมีความบกพร่องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ศาลฎีกาได้วินิจฉัยตลอดมาว่าเป็นการสอบสวนที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายถือเท่ากับ

⁵⁰ ยิ่งพริณณัฐ คำภูเวียง, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 46*, น.44 – 45.

ไม่มีการสอบสวนความผิดนั้นมาก่อนและยอมส่งผลให้พนักงานอัยการไม่มีอำนาจฟ้องตามมาตรา 120 เช่นกัน⁵²

นอกจากนี้การสอบสวนคดีอาญาเป็นการตรวจสอบความจริงซึ่งเป็นการค้นหาความจริงเกี่ยวกับการกระทำของผู้ต้องหาและข้อเท็จจริงเกี่ยวกับตัวผู้ต้องหาซึ่งเป็นหลักประกันแก่ผู้ต้องหา กล่าวคือ ผู้ต้องหาจะต้องถูกฟ้องก็ต่อเมื่อได้มีการสอบสวนมาก่อนแล้วซึ่งหัวใจที่แท้จริงของการสอบสวนคดีอาญาก็คือ การสอบสวนแจ้งข้อกล่าวหาให้แก่ผู้ถูกกล่าวหาอันเป็นไปตาม “หลักฟังความทุกฝ่าย” กล่าวคือ แม้จะได้มีการรวบรวมพยานหลักฐานจนฟังได้ว่าผู้ต้องหาได้กระทำความผิดแต่จะต้องมีการสอบปากคำผู้ต้องหาก่อนฟ้องคดีเสมอ กล่าวโดยเฉพาะคือต้องมีการสอบปากคำผู้ต้องหานั่นเองและคดีมีมูลว่าได้กระทำความผิดจริงสมควรได้รับการพิจารณาจากศาล และโดยเหตุที่พนักงานอัยการจะฟ้องได้ต่อเมื่อได้มีการสอบสวนแล้วตามมาตรา 162 (2) บัญญัติว่า “ในคดีพนักงานอัยการเป็นโจทก์ไม่จำเป็นต้องไต่สวนมูลฟ้องแต่ถ้าเห็นสมควรจะสั่งให้ไต่สวนมูลฟ้องก่อนก็ได้ซึ่งหมายความว่า โดยปกติศาลจะไม่สั่งให้ไต่สวนมูลฟ้องเนื่องจากได้มีการสอบสวนมาแล้ว เว้นแต่จะมีเหตุผลพิเศษเฉพาะกรณีที่ศาลเห็นว่าควรจะสั่งให้ไต่สวนมูลฟ้องเสียก่อน⁵³

การสอบสวนคดีอาญาจึงเปรียบเสมือนหัวใจของการดำเนินคดีอาญา ซึ่งจะต้องทำด้วยความบริสุทธิ์เที่ยงธรรมสอดคล้องตามบทบัญญัติกฎหมายที่ห้ามมิให้พนักงานสอบสวนทำหรือจัดให้ทำการใดๆ ในเรื่องที่ต้องหา นั้น ทั้งการสอบสวนเงื่อนไขในการให้พนักงานสอบสวนมีอำนาจหน้าที่ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่กระทบต่อสิทธิเสรีภาพของบุคคลหลายประการ เช่น มีอำนาจทำการตรวจค้นตัวผู้ต้องหา การค้นเพื่อพบสิ่งของซึ่งมีไว้เป็นความผิด การจับและการควบคุม ดังนั้นวัตถุประสงค์สำคัญในการสอบสวนจึงเป็นการมุ่งประสงค์ต่อการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของปัจเจกชนทั้งยังเป็นการตอบสนองต่อวัตถุประสงค์แห่งประสิทธิภาพในการลงโทษและการป้องกันปราบปรามอาชญากรรมดังที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 130 บัญญัติว่า “ให้เริ่มสอบสวนโดยมิชักช้าจะทำการในที่ใดแล้วแต่จะเห็นสมควร โดยผู้ต้องหาไม่จำเป็นต้องอยู่ด้วย” ดังนั้นการที่พนักงานสอบสวนได้ดำเนินการสอบสวนโดยไม่ชักช้าย่อมจะเป็นประโยชน์ต่อการได้มาซึ่งพยานหลักฐานข้อเท็จจริงแห่งคดีและเป็นการบำรุงขวัญของประชาชนตลอดจนเป็นการป้องกันยับยั้งมิให้ผู้อื่นเอาอย่างเนื่องจากเกรงกลัวต่อโทษที่ได้รับผลสนองตอบโดยพลันและประจักษ์ชัดถึงผลของการกระทำที่ได้ทำไปแล้วทั้งพนักงานสอบสวนต้องมีความเป็นกลางดัง

⁵² ธานิศ เกศวิทักษ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ภาค 1 - 2 (มาตรา 2 - 157), พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์พลสยามพรีนติ้ง, 2555), น.117 - 120.

⁵³ หยุด แสงอุทัย, ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ศึกษาทางคำพิพากษาฎีกา, (พระนคร : สำนักพิมพ์แม่บ้านการเรือน, 2507), น.800 - 801.

บทบัญญัติกฎหมายที่ว่า “ห้ามมิให้พนักงานสอบสวนทำหรือจัดให้ทำการใดๆซึ่งเป็นการล่อลวงหรือขู่ เชิญหรือให้สัญญากับผู้ต้องหา เพื่อจูงใจให้เขาให้การอย่างใดๆ ในเรื่องที่ต้องหานั้น” ตามนัยมาตรา 135 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ดังนั้นจึงอาจถือได้ว่าการสอบสวนถือเป็นเงื่อนไข สำคัญในการยื่นฟ้องคดีอาญาของพนักงานอัยการ ถ้าหากยังไม่มี การสอบสวนผู้ต้องหาก็ยังฟ้องไม่ได้และ การสอบสวนคดีอาญาถือเป็นหัวใจของการดำเนินคดีอาญา ทั้งการสอบสวนจะต้องทำด้วยความบริสุทธิ์ เทียงธรรมสอดคล้องตามบทบัญญัติกฎหมายที่ห้ามมิให้พนักงานสอบสวนทำหรือจัดให้ทำการใดๆใน เรื่องที่ต้องหานั้น⁵⁴

2.2.3 รูปแบบของการสอบสวนคดีอาชญากรที่มีโทษทางอาญา

2.2.3.1 การสอบสวนโดยองค์กรในกระบวนการยุติธรรมทั่วไป

พนักงานสอบสวนหรือตำรวจเป็นองค์กรที่สำคัญที่สุดองค์กรหนึ่งใน กระบวนการยุติธรรมทางอาญาเกี่ยวกับอาชญากรเพราะตำรวจเป็นผู้จับกุมผู้กระทำความผิดและ ทำการรวบรวมพยานหลักฐานที่ได้จากการสืบสวนสอบสวน เมื่อพนักงานสอบสวนดำเนินการแล้ว เสร็จจะส่งเรื่องดังกล่าวหรือสำนวนสอบสวนให้พนักงานอัยการซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐเปรียบเสมือน ทนายของแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่ในการดำเนินคดีในนามของรัฐดำเนินคดีต่อจากพนักงานสอบสวน เพื่อฟ้องผู้ต้องหาเป็นคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับอาชญากรต่อศาลเพื่อเข้าสู่การพิจารณาพิพากษาของศาล ต่อไปซึ่งการดำเนินคดีดังกล่าวศาลยุติธรรมเป็นผู้ทำหน้าที่พิจารณาชี้ขาดตัดสินคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับ อาชญากร โดยศาลแบ่งออกเป็น 3 ชั้นคือ ศาลชั้นต้นคือศาลอาญาเป็นผู้พิจารณาพิพากษาชี้ขาดตัดสิน คดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับอาชญากร ศาลอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์คดีอาญาอาชญากรและศาลฎีกา มีอำนาจหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับอาชญากรในชั้นที่สุด

2.2.3.2 การสอบสวนโดยองค์กรบริหารงานจัดเก็บภาษีอากร

การสอบสวนโดยองค์กรบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรได้แก่ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมศุลกากรและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จากการวิเคราะห์การดำเนินคดีอาญา ของประเทศไทยพบว่า ได้ยึดแนวทางการดำเนินคดีทั้งสองรูปแบบนำมาผสมผสานกันกล่าวคือ ประเทศไทยยึดรูปแบบเรื่องการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับอาชญากรโดยองค์กรบริหารงานจัดเก็บภาษี เนื่องจากเมื่อเจ้าพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีทั้งกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมศุลกากร และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ค้นพบการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับอาชญากรแล้ว เจ้าพนักงาน จะต้องพิจารณาว่าการกระทำความผิดนั้นอยู่ในประเภทความผิดที่ตนมีอำนาจที่จะเปรียบเทียบคดี หรือไม่ หากปรากฏว่าสามารถเปรียบเทียบคดีได้เจ้าพนักงานก็สามารถยุติคดีนั้นได้ทันทีซึ่งสะท้อนให้ เห็นว่าเจ้าพนักงานซึ่งเป็นองค์กรบริหารงานจัดเก็บภาษีสามารถที่จะยุติคดีอาญาเกี่ยวกับอาชญากรได้

⁵⁴ ยิ่งพรรัตน์ คำภูเวียง, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 46*, น.46 - 47.

แต่อย่างไรก็ดี ประเทศไทยก็ได้ยึดแนวคิดเรื่องอำนาจการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษาอากรโดยองค์กรในกระบวนการยุติธรรมด้วยกล่าวคือ หากการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษาอากรนั้นไม่อยู่ในขอบอำนาจที่ให้เจ้าพนักงานสามารถยุติคดีได้ เจ้าพนักงานก็มีหน้าที่ต้องร้องทุกข์กล่าวโทษต่อพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเพื่อดำเนินการสอบสวนความผิดและส่งเรื่องให้พนักงานอัยการดำเนินการฟ้องคดีต่อศาลต่อไป

2.2.3.3 การสอบสวนโดยองค์กรสอบสวนคดีพิเศษ

กรมสอบสวนคดีพิเศษของประเทศไทย (Department of Special Investigation : DSI) ก่อตั้งขึ้นเมื่อวันที่ 3 ตุลาคม 2545 ตามพระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม พ.ศ. 2545 ภายใต้สังกัดกระทรวงยุติธรรมแต่เนื่องจากมีความจำเป็นเร่งด่วนที่จะต้องจัดตั้งกรมสอบสวนคดีพิเศษขึ้นก่อนการประกาศใช้บังคับพระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวงทบวงกรม พ.ศ. 2545 ซึ่งบัญญัติให้มีกรมสอบสวนคดีพิเศษเกิดขึ้นในกระทรวงยุติธรรมและมีกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการของกรมสอบสวนคดีพิเศษกำหนดอำนาจหน้าที่ไว้แล้ว พระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษซึ่งมีการบังคับใช้ภายหลังจึงมิได้บัญญัติให้มีกรมสอบสวนคดีพิเศษอีกเพราะเป็นการซ้ำซ้อนกัน กรมสอบสวนคดีพิเศษเป็นกรมในกลุ่มภารกิจการบังคับใช้กฎหมาย ภารกิจตามอำนาจหน้าที่เกิดขึ้นมาจาก สถานการณ์โลกในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว การพัฒนาเทคโนโลยีส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจ สังคม การเมือง ฯลฯ รวมตลอดถึงการเปลี่ยนแปลงในการประกอบอาชญากรรมที่ใช้ความรุนแรงทารุณโหดร้ายมีรูปแบบในการประกอบอาชญากรรมที่ไม่ซับซ้อน (Street Crime) เป็นการประกอบอาชญากรรมที่ทำให้เกิดความเสียหายทางด้านเศรษฐกิจก่อให้เกิดความสูญเสียอย่างมหาศาลซึ่งส่งผลกระทบต่อประชาชนและประเทศชาติเป็นอย่างมาก อีกทั้งอาชญากรในปัจจุบันบางส่วนเป็นผู้มีความรู้มีการศึกษาสามารถใช้เทคนิคและเทคโนโลยีที่มีประสิทธิภาพสูงในการกระทำความผิดมีวิธีการกระทำความผิดโดยอาศัยช่องว่างของกฎหมายมีเครือข่ายองค์กรกว้างขวางทั้งภายในและภายนอกของประเทศทำให้ยากต่อการรวบรวมพยานหลักฐาน⁵⁵

แต่เดิมพนักงานสอบสวนผู้มีอำนาจหน้าที่สอบสวนคดีอาญาคือ พนักงานสอบสวนประจำสำนักงานตำรวจแห่งชาติซึ่งไม่สามารถแก้ไขปัญหาการก่ออาชญากรรมอย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควรเนื่องจากรูปแบบและวิธีการของอาชญากรรมมีการพัฒนา โดยเกิดจากการนำเอาความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านของผู้กระทำความผิดหรืออาศัยเทคโนโลยีสมัยใหม่มาใช้ในการกระทำความผิดเพื่อก่ออาชญากรรมรูปแบบใหม่ๆเช่น อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ (Economic Crimes)

⁵⁵ พชรวรรณ ขำตุ้ม, “อำนาจในการบังคับใช้กฎหมายของคณะกรรมการคดีพิเศษ (กพค.) ศึกษาเปรียบเทียบกับคณะกรรมการ ป.ป.ง. และคณะกรรมการ ป.ป.ส.,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2551), น.89.

อาชญากรรมข้ามชาติ (Transnational Crimes) อาชญากรรมที่กระทำเป็นองค์กร (Organized Crimes) เป็นต้น⁵⁶

ต่อมาในคดีความผิดที่เกี่ยวกับภาษีอากรทวีความรุนแรงมากขึ้นอย่างต่อเนื่องของความเสียหายเป็นจำนวนมากและมีความซับซ้อน หรือมีลักษณะเป็นการกระทำความผิดข้ามชาติที่สำคัญ หรือเป็นการกระทำขององค์กรอาชญากรรมหรือมีผู้ทรงอิทธิพลที่สำคัญเช่น มีตัวการผู้ใช้ หรือผู้สนับสนุนที่อาจกระทบต่อระบบเศรษฐกิจและการคลังของประเทศหรือเรียกว่า “อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ” หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ อาชญากรรมที่มีการกระทำความผิดทางเศรษฐกิจจัดอยู่ในประเภทอาชญากรอาชีพที่ใช้เทคนิคขั้นสูง โดยมีความรู้และประสบการณ์เชี่ยวชาญในวิชาชีพซึ่งคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาก็จัดอยู่ในประเภทความผิดแขนงหนึ่งของอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ทั้งนี้ รองศาสตราจารย์วีระพงษ์ บุญโญภาส ได้ให้ความหมายของอาชญากรรมทางเศรษฐกิจไว้ว่า การกระทำความผิดต่อกฎหมายที่มีผลกระทบต่อเศรษฐกิจและความมั่นคงของประเทศ โดยมีได้จำกัดเฉพาะความผิดทางอาญาเท่านั้น ผู้กระทำความผิดมักเป็นผู้มีความรู้มีหน้าที่การงานสูงที่เกี่ยวข้องต่อระบบเศรษฐกิจ การพาณิชย์และภาษีอากรเช่น กฎหมายเกี่ยวกับการเงิน การธนาคาร หลักทรัพย์ การโกงและหลีกเลี่ยงภาษีอากรในทุกรูปแบบ เป็นต้น⁵⁷

การปฏิรูปโครงสร้างกระบวนการยุติธรรมที่เกี่ยวข้องกับการสอบสวนคดีพิเศษ ในกรณีคดีภาษีอากรจึงอยู่ในความรับผิดชอบของกรมสอบสวนคดีพิเศษเพื่อมีอำนาจหน้าที่สอบสวนคดีความผิดอาญาอย่างร้ายแรงที่มีผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศจึงจำเป็นต้องใช้วิธีการสอบสวนและรวบรวมพยานหลักฐานเป็นพิเศษเพื่อที่จะเอาตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษตามกฎหมายเป็นลักษณะเฉพาะ โดยมีแนวคิดการดำเนินคดีภาษีอากรเป็นคดีพิเศษที่มุ่งเน้นความชำนาญเฉพาะด้านในงานที่ปฏิบัติผู้ปฏิบัติงานในการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรจึงต้องมีความรู้ความชำนาญเฉพาะสอดคล้องกับแนวคิดผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านในการสอบสวนคดีอาญาภาษีอากร (Professionalization) ในกระบวนการสอบสวนคดีซึ่งเปรียบเสมือนการอำนวยความสะดวกขั้นต้น⁵⁸ ทำให้กระบวนการสอบสวนคดีพิเศษมีการเพิ่มเติมคดีพิเศษในคดีความผิดทางอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษี

⁵⁶ ญาดา รัตนอารักขา และศุภชัย คำคุ้ม, คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยการสอบสวนคดีพิเศษ และการสอบสวนคดีพิเศษ, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด, 2557), น.1 - 3.

⁵⁷ วีระพงษ์ บุญโญภาส, อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ Economic crime, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2547), น.4 - 5.

⁵⁸ เชษฐ ชุนธิวงศ์, “การสอบสวนคดีพิเศษ : กลไกที่ทำให้การสอบสวนมีประสิทธิภาพ.” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น.35.

อาร⁵⁹ และให้คดีความผิดตามประมวลรัษฎากร กฎหมายว่าด้วยศุลกากร คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยสุราและคดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) เป็นคดีพิเศษเพิ่มเติมจากที่กำหนดไว้ในบัญชีท้ายพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 โดยอาศัยอำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรม โดยการเสนอแนะของคณะกรรมการคดีพิเศษ ออกกฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดคดีพิเศษเพิ่มเติม ตามกฎหมายว่าด้วยการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 ลงวันที่ 5 พฤศจิกายน พ.ศ. 2547 โดยให้พนักงานสอบสวนคดีพิเศษเป็นพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจชั้นผู้ใหญ่ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาในฐานะพนักงานสอบสวน⁶⁰

2.2.4 ทฤษฎีการสอบสวนและดำเนินคดีอาญา

การสอบสวนคดีอาญาของเจ้าพนักงานในกระบวนการยุติธรรมมุ่งเน้นให้เกิดความเที่ยงธรรม เสมอภาคและบริสุทธิ์ยุติธรรมในการรวบรวมพยานหลักฐานเนื่องจากหากเจ้าพนักงานของรัฐกระทำโดยขาดประสิทธิภาพ ขาดหลักการและเหตุผลแล้ว ผลการพิจารณาคดีของศาลจะดำเนินการให้เกิดความเที่ยงธรรมได้ยากเพราะการพิจารณาคดีของศาลต้องอาศัยพยานหลักฐานจากการสอบสวนที่รวบรวมไว้เป็นสำคัญ การสอบสวนและการรวบรวมพยานหลักฐานจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องนำทฤษฎีการสอบสวนมาใช้เพื่อกำหนดแนวทางการปฏิบัติงานให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลให้ได้ผลดีที่สุด

ทฤษฎีการสอบสวน (Inquiry Theory) หมายถึง การนำหลักค้นหาความจริงและหลักเหตุผลมาใช้เป็นหลักแนวคิดในการสอบสวนรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อให้ได้พยานหลักฐานที่เป็นความจริงและถูกต้องอันจะทำให้เกิดความยุติธรรมตามความเป็นจริงได้อย่างแน่แท้ โดยทฤษฎีการสอบสวนมีองค์ประกอบที่สำคัญคือ หลักค้นหาความจริง (Principle of Truth Finding) และหลักเหตุผล (Principle of Rationality) ดังนี้⁶¹

⁵⁹ หมายเหตุ : เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดคดีพิเศษเพิ่มเติม ตามกฎหมายว่าด้วยการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 ลงวันที่ 5 พฤศจิกายน พ.ศ. 2547

⁶⁰ กฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดคดีพิเศษเพิ่มเติม ตามกฎหมายว่าด้วยการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 ลงวันที่ 5 พฤศจิกายน พ.ศ. 2547 ประกาศราชกิจจานุเบกษา ลงวันที่ 22 พฤศจิกายน 2547 เล่มที่ 121 ตอนพิเศษ 71 ก น.2 - 3.

⁶¹ จักรพงษ์ วิวัฒน์วานิช, หลักและทฤษฎีการสอบสวน (Principle and Theory of Inquiry), พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัดพิมพ์อักษร, 2550), น.127 - 129.

2.2.4.1 หลักค้นหาความจริงโดยฟังความทุกฝ่าย (Principle of Truth Finding)

การดำเนินคดีอาญาภาชีอากรในชั้นสอบสวนมีความสำคัญอย่างมากต่อระบบการดำเนินกระบวนการยุติธรรมทางอาญาเพราะถือเป็นขั้นตอนแรกที่ส่งผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของผู้ต้องหา ดังนั้นทุกองค์กรไม่ว่าจะเป็นพนักงานสอบสวนหรือพนักงานอัยการจะต้องร่วมมือกันในการค้นหาความจริงหรือกลั่นกรองมูลคดีเบื้องต้นให้มากที่สุด โดยหลักค้นหาความจริง (Principle of Truth Finding) หมายถึง การค้นหาข้อเท็จจริงหรือหลักฐานของคดีเพื่อให้ได้ข้อยุติตามความเป็นจริงซึ่งไม่ว่าข้อเท็จจริงหรือหลักฐานนั้นจะเป็นผลดีหรือผลร้ายของผู้กล่าวหาก็ตามเจ้าพนักงานต้องพิจารณานำรายละเอียดข้อเท็จจริงที่ได้รับมาพิสูจน์ความจริงต่อไป โดยหลักค้นหาความจริงมีการแยกพิจารณารายละเอียดในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการสอบสวนคดีอาญาภาชีอากรกล่าวคือ การรับฟังความทุกฝ่ายถือเป็นขั้นตอนที่สำคัญที่สุดในกระบวนการสอบสวนคดีอาญาภาชีอากรเนื่องจากการสอบสวนที่รวบรวมพยานหลักฐานต่างๆ ของทุกฝ่ายก่อนเข้าสู่กระบวนการยุติธรรมกระบวนการสุดท้าย คือการพิเคราะห์พยานหลักฐานต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นพยานเอกสารหรือพยานวัตถุว่ามีความน่าเชื่อถือเพียงใด (Credibility) เพื่อให้ได้ความจริงอันเป็นข้อยุติก่อนนำไปปรับกับบทบัญญัติต่างๆ ของกฎหมาย แต่อย่างไรก็ตามการค้นหาความเป็นจริงและหลักฐานที่ได้รับของเจ้าพนักงานของรัฐจะต้องดำเนินการภายใต้ความถูกต้องชอบธรรมและมีมูลความจริงตามที่กฎหมายให้อำนาจหน้าที่ไว้ประกอบกับการเสนอข้อเท็จจริงที่ได้รับจากการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับคดีภาชีอากรจะเสนอข้อเท็จจริงในทางที่เป็นคุณและเป็นโทษผู้ต้องหาต่อศาลต้องเป็นการกระทำที่ถูกต้องตามหลักนิติบัญญัติของรัฐ (Due Process of Law) และทำโดยชอบด้วยกระบวนการยุติธรรมทางอาญา โดยมีต้องมุ่งหวังค้นหาความจริงในชั้นพิจารณาของศาลเท่านั้น⁶² นอกจากนี้การสอบสวนคดีอาญาภาชีอากรเป็นคดีอันเกิดจากการกระทำที่มีผลต่อระบบเศรษฐกิจจึงมักมีการดำเนินวิธีการที่สลับซับซ้อน บางกรณีมีการดำเนินการเป็นเครือข่ายและเชื่อมโยงเป็นกระบวนการมีลักษณะเป็นความผิดอาชญากรรมทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นยากต่อการแสวงหาพยานหลักฐานเมื่อความผิดเกิดขึ้น การสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับคดีภาชีอากรจึงมีความจำเป็นต้องใช้วิธีการสืบสวนก่อนการกระทำ ความผิดเกิดขึ้นเพื่อนำมายืนยันความผิดหรือความบริสุทธิ์ของผู้ถูกกล่าวหาได้ รวมทั้งการติดตามสืบสวนการกระทำความผิดทางภาชีอากรจึงมีการสืบสวนก่อนโดยดำเนินการติดตามสืบสวนการเฝ้าสังเกตการณ์เช่น ในระบบการปฏิบัติงานคดีความผิดตามกฎหมายศุลกากรมีระบบการตรวจสอบเอกสารในระบบ e- Paperless คือ เป็นระบบตรวจสอบใบขนสินค้าขาเข้าและขาออกและตรวจสอบประวัติการกระทำความผิดย้อนหลังของผู้ประกอบการนำเข้าหรือส่งออกได้โดยละเอียดอีกด้วยหรือ

⁶² คณิต ฒ นคร, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555), น.3.

ดำเนินการแจ้งเบาะแสการกระทำความผิด (สายลับ) เพื่อคอยแจ้งข่าวความเคลื่อนไหวของผู้หลักเลียง ภาชีอากรในรูปแบบต่างๆ เช่น ในระบบการปฏิบัติงานคดีของกรมศุลกากรและกรมสรรพสามิตการให้ เงินสินบนรางวัลนำจับแก่ผู้แจ้งเบาะแสการกระทำความผิดต่างๆ เช่น หลักเลียงภาชีอากร ลักลอบหนีภาษี ไม่มีใบอนุญาตหรือปลอมแปลงเอกสารเพื่อยื่นเสียภาษีต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร เป็นต้น

2.2.4.2 หลักเหตุผล (Principle of Rationality)

การดำเนินคดีอาญาภาชีอากรในชั้นสอบสวนต้องกระทำโดยอาศัยหลัก ความสมเหตุสมผลว่า กรณีการกระทำอาญาภาชีอากรความผิดอาญาภาชีอากรเหตุใดจึงเป็นที่มาแห่ง การกระทำความผิด ทั้งนี้ หลักเหตุผล (Principle of Rationality) หมายถึง ความเป็นเหตุเป็นผลซึ่ง กันของพยานหลักฐานต่างๆ ที่ได้มาโดยชอบด้วยกฎหมาย โดยยึดถือเหตุผลและความเชื่อมโยง สอดคล้องต้องกันของพยานนั้นๆ ด้วยว่าจะจะเป็นพยานหลักฐานที่มีมูลความจริงและสามารถรับฟังได้ ตามหลักเหตุผลดังกล่าวพนักงานสอบสวนจะต้องอาศัยความเป็นเหตุเป็นผลของพยานหลักฐานที่ ได้รับในคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาชีอากรว่า เป็นพยานหลักฐานที่มีมูลความจริงหรือสามารถค้นหา ความจริงของคดีได้ประกอบกับต้องนำพยานหลักฐานต่างๆ มาพิเคราะห์ถึงผลแห่งรูปคดีว่ามีความ สอดคล้องเชื่อมโยงกันและมีเหตุและผลของพยานหลักฐานสอดคล้องกันอย่างน้อยเพียงใดซึ่งมีผลต่อ การรับฟังพยานหลักฐานเพื่อชี้ว่าพนักงานหลักฐานของคดีซึ่งหลักเหตุผลดังกล่าวนำมาใช้ในการ วินิจฉัยชี้ขาดคดีของศาลเนื่องจากศาลย่อมพิเคราะห์พยานหลักฐานไปตามหลักกฎหมายและ หลักความเป็นไปตามธรรมชาติของพยานหลักฐานว่าสอดคล้องกับเหตุผลหรือไม่ ถูกต้องตามหลัก วิชาการหรือไม่ มีเหตุอันควรสงสัยตามสมควรหรือไม่ เพื่อประกอบดุลพินิจในการพิจารณาลงโทษ⁶³ นอกจากนี้ หลักเหตุผลดังกล่าวนำมาใช้เทียบเคียงได้กับการพิจารณาคดีของหน่วยงานจัดเก็บภาษี กรณีการใช้ดุลพินิจในการเปรียบเทียบคดีเช่น การเปรียบเทียบปรับเพื่อระงับการดำเนินคดีอาญาตาม ประมวลรัษฎากร กฎหมายภาษีสรรพสามิต กฎหมายภาษีศุลกากรและกฎหมายภาษีท้องถิ่นเฉพาะ ในส่วนที่ให้อำนาจแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเปรียบเทียบปรับระงับคดีอาญาได้เนื่องจากการ เปรียบเทียบคดีเป็นดุลพินิจในชั้นฝ่ายปกครองของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร ในการพิจารณาเหตุผล และพยานหลักฐานที่ได้รับว่ามีเจตนาในการกระทำความผิดหรือไม่และมีเหตุเหมาะสมให้คดีอาญา ระงับหรือไม่เพียงใด ตัวอย่างเช่นการเปรียบเทียบคดีอาญาภาษีศุลกากรให้อำนาจเจ้าหน้าที่ศุลกากรใช้ ดุลพินิจในการชี้ว่าพนักงานหลักฐานต่างๆ จากเอกสารประกอบการผ่านพิธีการศุลกากรเช่น ใบขนสินค้า ใบตราส่ง บัญชีสินค้าและเอกสารอื่นๆที่เกี่ยวข้อง โดยพิจารณาประกอบกับเอกสารคำชี้แจง ของผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออก แล้วแต่กรณีว่าคำชี้แจงดังกล่าวฟังขึ้นหรือไม่ หากคำชี้แจงและเอกสาร หลักฐานสอดคล้องกันถือว่ามีเหตุอันควรเปรียบเทียบปรับระงับคดีอาญาในชั้นศุลกากรได้แต่ในทาง

⁶³ จักรพงษ์ วิวัฒน์วานิช, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 61*, น.175 - 177.

ตรงกันข้ามหากคำชี้แจงไม่สอดคล้องกันกับเอกสารหลักฐานหรือมีเหตุอันควรเชื่อว่ามี การสร้างเอกสารหลักฐานเท็จการระงับคดีภาษีศุลกากรจึงมีอาจกระทำได้อาจส่งเรื่องดังกล่าวให้พนักงานสอบสวนรวบรวมพยานหลักฐานต่างๆ เพื่อส่งพนักงานอัยการฟ้องร้องดำเนินคดีอาญาในชั้นศาลต่อไป

2.2.4.3 หลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ

การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจเกี่ยวกับการเปรียบเทียบคดีและการสืบสวน ตลอดจนกระบวนการยุติธรรมทางอาญาเป็นการดำเนินการคดีอาญาที่สำคัญเนื่องจากมีส่วนพัวพันกับสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ทั้งยังเป็นผู้บังคับใช้กฎหมายให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้บัญญัติกฎหมาย ดังนั้นการใช้ดุลพินิจในการปฏิบัติหน้าที่จึงมีผลอาจทำให้เกิดความไม่พอใจของประชาชนที่ได้รับผลจากการปฏิบัติหน้าที่นั้น ๆ “Roscoe Pound” ได้ให้ความหมายของคำว่า “ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ของรัฐไว้” กล่าวคือ การใช้อำนาจหน้าที่ภายใต้กฎหมายอันขึ้นกับเงื่อนไขหรือสถานการณ์ที่สอดคล้องกับความยุติธรรมและสติของพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นความคิดทางศีลธรรมที่ยังกำกึ่งระหว่างกฎหมายกับศีลธรรม⁶⁴

ดุลพินิจคือการใช้สามัญสำนึกภายใต้พฤติการณ์ที่เป็นข้อยกเว้นบางอย่าง โดยเป็นการกระทำที่ไม่ดำเนินการไปตามพิธีการที่เป็นทางการอันนำมาสู่การให้กับเจ้าหน้าที่หรืออาจหมายถึงการใช้จิตใจที่ยุติธรรมของเจ้าหน้าที่ที่จะใช้ในการดำเนินกระบวนการทางอาญาในการจะค้นหาผู้กระทำความผิด โดยเป็นการเลือกที่จะบังคับการตามกฎหมายเมื่อมีการกระทำที่เป็นความผิดอาญาเกิดขึ้น⁶⁵ ความมุ่งหมายของการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานของรัฐนั้นก็เพื่อที่จะบังคับใช้กฎหมายให้เป็นไปตามหลักนิติธรรม (Rule of Law) หรือเจตนารมณ์ของกฎหมายคือมีความเสมอภาคและเป็นธรรมต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องทุกฝ่ายซึ่งการใช้ดุลพินิจจะก่อให้เกิดผลต่อการตัดสินใจของเจ้าหน้าที่ในการกระทำหรือไม่กระทำก็ได้ ทั้งนี้จะต้องเป็นสิ่งที่กฎหมายให้อำนาจไว้เพราะเจ้าพนักงานของรัฐเป็นเพียงผู้บังคับใช้กฎหมายมิได้อยู่เหนือกฎหมาย⁶⁶

หลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจเป็นหลักที่ผ่อนคลายความเข้มงวดในการใช้กฎหมายอาญา โดยเปรียบเสมือนหลักประกันความเป็นธรรมและความเสมอภาคของ

⁶⁴ Kerry L. Milte, *Police in Australia*, (Sydney : Butterworths, 1997), p.27.

⁶⁵ William G. Doerner, *Introduction to Law Enforcement : An Insider's View*, (Los Angeles : Kendall/Hunt Publishing, 1992), p.245.

⁶⁶ วศินี วงศ์นิติ, “อำนาจสืบสวนคดีอาญาของเจ้าพนักงาน : ศึกษามาตรการในการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชน,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2550), น.42.

กฎหมายในทางการดำเนินคดีอาญาทุกประเภท⁶⁷ รวมทั้งคดีอาญาภาชีอากรได้นำหลักการดำเนินคดีตามดุลพินิจมาใช้ในการพิจารณาเป็นการภายในชั้นฝ่ายปกครองของหน่วยงานจัดเก็บภาชีอากร การดำเนินคดีอาญาภาชีอากรของเจ้าหน้าที่ชั้นฝ่ายปกครองทุกเรื่อง การสอบสวนของพนักงานสอบสวน ตลอดจนการพิจารณาพยานหลักฐานการสอบสวนของพนักงานอัยการจึงต้องยึดหลักความเป็นธรรมในการพิจารณาคดีและการลงโทษในทุกขั้นตอนของการดำเนินการต่างๆ ว่ามีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ต้องหากระทำผิดจริงหรือไม่ โดยไม่คำนึงถึงความสามารถมีส่วนได้เสียในการพิจารณาคดี อีกทั้งการที่เจ้าหน้าที่ดำเนินการโดยชอบด้วยกฎหมายเปรียบเสมือนเป็นเกราะในการคุ้มกันเจ้าพนักงานผู้ปฏิบัติหน้าที่ไม่ว่าจะเป็นผู้มีอำนาจในการเปรียบเทียบระงับคดีอาญาภาชีอากร อำนาจจับกุม อำนาจสืบสวนสอบสวนและอำนาจฟ้องร้องคดี มิให้เจ้าหน้าที่ พนักงานสอบสวน และพนักงานอัยการใช้อำนาจหน้าที่หรือใช้อิทธิพลในทางที่มีชอบด้วยกฎหมายอีกด้วย

2.2.4.4 หลักอำนาจสอบสวนเป็นอำนาจเดียว

หลักอำนาจสอบสวนเป็นอำนาจเดียว ศาสตราจารย์ ดร. คณิต ฦ นคร ได้กล่าวไว้ว่า โดยที่การสอบสวนในส่วนหนึ่งเป็นการกระทำที่กระทบถึงสิทธิและเสรีภาพของบุคคล และโดยที่ในการดำเนินคดีอาญาในระบบกล่าวหา นั่น ผู้ถูกกล่าวหาเป็นประธานในคดี ฉะนั้นหากให้พนักงานสอบสวนที่มีอำนาจและหน้าที่ต่างคนต่างทำ กรณีก็อาจกระทบต่อหลักกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาข้อหนึ่งที่ว่า “บุคคลใดจะไม่เดือดร้อนหลายครั้งในเรื่องเดียวกัน” (ne bis in idem)⁶⁸ ซึ่งโดยหลักแล้วอำนาจของพนักงานสอบสวนนั้นถือว่าเป็นการปฏิบัติหน้าที่ในฐานะที่เป็นองค์กรในการดำเนินคดีอาญาสามารถทำการสอบสวนคดีอาญาที่อยู่ในอำนาจของตนได้ทั่วราชอาณาจักรและอำนาจสอบสวนเป็นอำนาจเดียวมิได้แบ่งแยกออกเป็นส่วนๆ ได้ ส่วนการกำหนดเขตอำนาจสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญานั้นเป็นเพียงการแบ่งเขตพื้นที่เพื่อกำหนดตัวพนักงานสอบสวนที่มีหน้าที่ในการสอบสวนเท่านั้นเพื่อป้องกันการเกี่ยงงอนการทำหน้าที่ของพนักงานสอบสวนและป้องกันมิให้สิทธิของบุคคลที่จะถูกสอบสวนถูกกระทบกระเทือนจากกระบวนการยุติธรรมทางอาญาและจากการกระทำของเจ้าพนักงาน ด้วยเหตุที่เจ้าพนักงานอาจอาศัยอำนาจสอบสวนดังกล่าวทำการสอบสวนผู้ต้องหานอกเขตที่มีเขตเกาะเกี่ยวกับการกระทำความผิดอันจะส่งผลให้สิทธิของผู้ต้องหาถูกกระทบกระเทือนโดยการกระทำของอำนาจรัฐได้ ดังนั้นเขตอำนาจสอบสวนโดยหลักแล้วต้องถือว่าเป็นอำนาจเดียวมิได้แบ่งแยกออกเป็นส่วนๆ ได้

⁶⁷ ดนัย เหลืองแก่นคุณ, “การดำเนินคดีอาญาโดยพนักงานเจ้าหน้าที่กรุงเทพมหานคร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2555), น.13.

⁶⁸ คณิต ฦ นคร, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 62*, น.447.

2.2.4.5 หลักการสอบสวนฟ้องร้องเป็นกระบวนการเดียวกัน

ด้วยเหตุที่ระบบการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐ (Public prosecution) นั้นเกิดขึ้นมาจากแนวคิดที่ว่ารัฐมีหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อย ผู้มีอำนาจดำเนินคดีอาญาคือ รัฐถือว่าเมื่อรัฐมีหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อย หากมีการกระทำความผิดเกิดขึ้นรัฐย่อมเป็นผู้เสียหาย เว้นแต่จะเป็นความผิดบางประเภทที่ไม่มีประโยชน์สาธารณะ (Public interest) เข้ามาเกี่ยวข้องรัฐอาจผ่อนคลายเป็นให้เอกชนที่ผู้เสียหายฟ้องคดีอาญาเองได้ ระบบนี้มองว่าการรักษาความสงบเรียบร้อยควรเป็นเรื่องราวของรัฐเท่านั้น⁶⁹ เป็นแนวความคิดที่ถือว่ารัฐเป็นผู้เสียหายอันเนื่องจากการกระทำความผิดอาญา การดำเนินคดีอาญาจึงต้องอยู่ในความรับผิดชอบของรัฐแต่ผู้เดียวและเจ้าพนักงานของรัฐผู้มีอำนาจหน้าที่ดำเนินคดีอาญาคือ พนักงานอัยการซึ่งตามระบบอัยการที่สมบูรณ์ถือว่าการสอบสวนฟ้องร้องเป็นกระบวนการดำเนินคดีอาญากระบวนการเดียวกันที่แบ่งแยกมิได้ ดังนั้นพนักงานอัยการจึงเป็นผู้รับผิดชอบการสอบสวนฟ้องร้อง ส่วนเจ้าพนักงานตำรวจเป็นเพียงเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ให้ความช่วยเหลืออัยการเท่านั้น ทั้งนี้เป็นไปตามหลักการสอบสวนฟ้องร้องเป็นกระบวนการเดียวกันนั่นเอง

ในการดำเนินคดีอาญานั้นย่อมถือว่าการสอบสวนฟ้องร้องเป็นการดำเนินการกระบวนการเดียวกันที่มีอาจแบ่งแยกได้ ผู้รับผิดชอบจึงต้องอยู่ที่องค์กรเดียวซึ่งได้แก่พนักงานอัยการ ทั้งนี้เพราะในที่สุดพนักงานอัยการต้องเป็นผู้นำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล พนักงานอัยการจึงชอบที่จะเข้าดำเนินคดีได้แต่ต้นโดยต้องมีอำนาจที่จะเข้าควบคุมคดีหรือเข้าดำเนินคดีได้ด้วย⁷⁰ ด้วยเหตุนี้ข้อเรียกร้องที่ให้พนักงานอัยการเป็นหัวหน้าพนักงานสอบสวน⁷¹ จึงเป็นข้อเรียกร้องที่ชอบด้วยเหตุผลและหลักการของระบบอัยการที่สมบูรณ์หรือระบบอัยการสากล ทั้งชอบด้วยการดำเนินคดีอาญาแบบกล่าวหาและไม่ขัดต่อหลักการดำเนินคดีอาญาใดๆ ทั้งสิ้น⁷²

การดำเนินคดีตามหน้าที่สอบสวนฟ้องร้องตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของไทยอาจแยกพิจารณาเป็นสองกรณีคือ การดำเนินการสอบสวนซึ่งกระทำโดยพนักงานสอบสวน กฎหมายมิได้บัญญัติไว้โดยตรงว่าพนักงานสอบสวนจะใช้ดุลพินิจที่จะไม่ดำเนินการสอบสวนในคดีที่เป็นความผิดอาญาได้หรือไม่ แต่เมื่อพิจารณาบทบัญญัติในมาตรา 122

⁶⁹ คณิต ฌ นคร, “ปัญหาการใช้ดุลพินิจของอัยการ,” อัยการ, ปีที่ 5, ฉบับที่ 57, น. 36 - 37. (กันยายน 2525).

⁷⁰ คณิต ฌ นคร, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 62, น.113.

⁷¹ โกเมน ภทธริกรมย์, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา : วิธีพิจารณาชั้นศาล, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร : มิตรนราการพิมพ์, 2531), น.1.

⁷² คณิต ฌ นคร, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 62, น.115 - 116.

ที่เปิดโอกาสให้พนักงานสอบสวนมีดุลพินิจไม่ดำเนินการสอบสวนได้จึงอาจแปลความหมายได้ว่ากรณี ที่นอกเหนือจากที่มาตรา 122 ระบุไว้ พนักงานสอบสวนต้องดำเนินการสอบสวน ดังนั้นจึงมีผู้เห็นว่าการ ดำเนินคดีของพนักงานสอบสวนเป็นหลักการดำเนินคดีตามกฎหมาย ส่วนการดำเนินคดีของ พนักงานอัยการนั้น ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาให้มีหน้าที่ในการสั่งคดีและฟ้องร้องซึ่ง กฎหมายให้ดุลพินิจพนักงานอัยการที่จะใช้ดุลพินิจสั่งฟ้องหรือไม่ฟ้องคดีอาญา นอกจากนี้ในมาตรา 155 และมาตรา 35 ยังเปิดโอกาสให้พนักงานอัยการถอนฟ้องคดีอาญาได้ซึ่งการที่พนักงานอัยการมี อำนาจถอนฟ้องคดีอาญาได้แสดงว่ากฎหมายอนุญาตให้ใช้ดุลพินิจในการดำเนินคดีอาญาได้เพราะใน หลักการดำเนินคดีอาญากฎหมายจะไม่เปิดโอกาสให้กระทำเช่นนี้ ดังนั้นการดำเนินคดีอาญาในชั้น พนักงานอัยการเป็นหลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ⁷³

อย่างไรก็ตามการที่เจ้าพนักงานตำรวจเป็นผู้มีหน้าที่ในการสอบสวน คดีอาญาถือได้ว่าเป็นขั้นตอนที่มีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง หากการสอบสวนซึ่งเป็นขั้นตอนเริ่มต้นของ กระบวนการยุติธรรมได้เริ่มต้นโดยปราศจากความถูกต้องเป็นธรรมและล่าช้าแล้วย่อมหมายถึงความ บริสุทธิ์ยุติธรรมที่ประชาชนควรได้รับถูกทำลายลงตั้งแต่ต้นเลยทีเดียว ทั้งนี้ การสอบสวนคดีอาญาใน ชั้นเจ้าพนักงานในปัจจุบันถือเป็นต้นทางของกระบวนการยุติธรรมทางอาญาที่มีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ เจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องต้องมีความเป็นภาวะวิสัย (Objectivity) และกลไกในการตรวจสอบและ ถ่วงดุล (Check and Balance) การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานที่ดี⁷⁴ ซึ่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา ความอาญาได้นิยามความหมายของ “การสอบสวน” เอาไว้ว่า “การรวบรวมพยานหลักฐานและการ ดำเนินการทั้งหลายอย่างอื่นเพื่อที่จะทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิดและเพื่อที่จะเอาตัวผู้กระทำ ความผิดมาฟ้องลงโทษ” ดังนั้นเมื่อพิจารณาถึงความหมายของการสอบสวนตามที่กฎหมายบัญญัติ ดังกล่าว จะเห็นได้ว่าการสอบสวนต้องกระทำไปด้วยความบริสุทธิ์ยุติธรรม แสวงหาพยานหลักฐาน ด้วยวิธีการที่ชอบด้วยกฎหมายโดยต้องยึดหลักฟังความทุกฝ่ายเนื่องจากการสอบสวนเป็นการรวบรวม พยานหลักฐานที่ดำเนินการไปเพื่อทราบข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบของความผิดที่ถูกกล่าวหา หรือเพื่อให้วิธีการนั้นได้พยานหลักฐานมาโดยชอบหรือเพื่อให้ได้พยานหลักฐานมาพิสูจน์ยืนยันว่า การกระทำนั้นเป็นความผิดตามกฎหมายหรือบริสุทธิ์

⁷³ ณรงค์ ใจหาญ, หลักกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 10 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552), น.35.

⁷⁴ จิตติมา ศรีอินมัย, “การสอบสวนฟ้องร้อง : ศึกษาแนวทางการพัฒนาคู่มือครองสิทธิเสรีภาพ และประสิทธิภาพของการสอบสวนฟ้องร้องในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2549), น.5.

ในต่างประเทศถือว่าการสอบสวนฟ้องร้องเป็นกระบวนการเดียวกัน มีอาจแบ่งแยกได้และอยู่ในความรับผิดชอบของพนักงานอัยการ⁷⁵ แม้ว่าตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของประเทศไทยได้แยกกระบวนการสอบสวนฟ้องร้องและการพิจารณาคดีในศาลออกจากกันตามหลักสากล โดยอัยการมีหน้าที่รับผิดชอบกลับกรองสำนวนการสอบสวนตามหลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ อัยการสามารถใช้ดุลพินิจสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้องคดีตลอดจนสั่งสอบสวนเพิ่มเติมได้ แต่ในทางปฏิบัติกลับแยกความรับผิดชอบในการดำเนินคดีอาญาชั้นเจ้าพนักงานออกเป็น 2 ส่วน⁷⁶ ค่อนข้างจะเด็ดขาดกล่าวคือ แบ่งองค์กรที่ทำหน้าที่ในการสอบสวนฟ้องร้องออกเป็น 2 องค์กร โดยให้พนักงานสอบสวนรับผิดชอบการสอบสวนเพียงองค์กรเดียวและพนักงานอัยการรับผิดชอบในการสั่งคดีการที่กฎหมายกำหนดให้อำนาจหน้าที่ของพนักงานอัยการและพนักงานสอบสวนไว้ในภาคเดียวกัน⁷⁷ กล่าวคือ ภาคการสอบสวน ในภาค 2 ว่าด้วยการสอบสวน แบ่งออกเป็น 2 ลักษณะคือ ลักษณะ 1 หลักทั่วไป และลักษณะ 2 สอบสวน สำหรับบทบัญญัติภาค 2 ลักษณะ 2 หมวด 1 ว่าด้วยการสอบสวนสามัญนี้ เริ่มต้นตั้งแต่มาตรา 130 ซึ่งเป็นมาตราเริ่มต้นในเรื่องอำนาจสอบสวนไปจนถึงการสรุปสำนวนทำความเข้าใจว่าควรสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้องส่งไปยังพนักงานอัยการเพื่อพิจารณาตามมาตรา 150, 151 และ 152 โดยพนักงานสอบสวนผู้รับผิดชอบและได้บัญญัติต่อไปถึงอำนาจการสั่งคดีและผลของคำสั่งคดี ในกรณีที่มีคำสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้องของพนักงานอัยการตามมาตรา 153 – 157 ซึ่งเป็นอำนาจโดยแท้ เมื่อพิจารณาประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแล้วเห็นว่ามีลักษณะมุ่งประสงค์ให้กระบวนการสอบสวนฟ้องร้องเป็นกระบวนการเดียวกันก่อนฟ้องเช่นเดียวกับหลักสากล⁷⁸

⁷⁵ คณิต ฦ นคร, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 62*, น.421.

⁷⁶ จิราธร เจริญวุฒิจิ, “วิวัฒนาการการสอบสวนคดีอาญา,” *ศึกษานานาชาติของพนักงานอัยการ* (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2549), น.11.

⁷⁷ อรุณี กระจ่างแจ้ง, “อัยการกับการสอบสวนคดีอาญา,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2532), น.94.

⁷⁸ ยิ่งพรรณธัญญ์ คำภูเวียง, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 46*, น.52 - 56.

บทที่ 3

การสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทย

ภาษีอากรของประเทศไทยมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรทุกฉบับที่สอดแทรก ลักษณะของการกระทำที่เป็นความผิดอาญาและการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรไว้แม้ว่า คดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากรจะไม่มีบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรฉบับใดกำหนดบทนิยามไว้ เหมือนเช่นคดีภาษีอากรตามความในมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและ วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 บัญญัติว่า “คดีภาษีอากร หมายความว่าคดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจ พิเคราะห์พิพากษาของศาลภาษีอากร” แต่หากมีลักษณะของการกระทำความผิดตามกฎหมายภาษี อากรที่มีบทกำหนดโทษทางอาญาสามสถานกล่าวคือ โทษจำคุก โทษปรับหรือโทษริบทรัพย์สินตามนัย มาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายอาญาซึ่งสอดคล้องกับหลักการดำเนินคดีอาญา “หลักไม่มีโทษ ไม่มี ความผิด โดยไม่มีกฎหมาย” (nullum crimen, nulla poena sine lege) หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ บุคคลจะรับโทษทางอาญาก็ต่อเมื่อได้กระทำการอันกฎหมายที่ใช้ขณะกระทำบัญญัติเป็นความผิดและ กำหนดโทษไว้¹ กรณีจึงเป็นคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรเพราะมีลักษณะการกระทำผิด ความผิด อาญาตามกฎหมายภาษีอากร

3.1 ลักษณะความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

โครงสร้างภาษีอากรของประเทศไทยได้แบ่งลักษณะความผิดและโทษทางอาญาตาม กฎหมายภาษีอากรไว้ดังนี้ ลักษณะความผิดและโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากรประกอบด้วย ภาษีทางตรงได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ในส่วนของภาษีทางอ้อมได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิตและอากรแสตมป์ซึ่งอยู่ในอำนาจกรมสรรพากรในการพิจารณา ความผิดและโทษทางอาญา ลักษณะความผิดและโทษทางอาญาตามกฎหมายสรรพสามิตได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 และพระราชบัญญัติไฟฟ้ พ.ศ. 2486 โดยกรมสรรพสามิตรับผิดชอบในการบริหารการ จัดเก็บภาษีและพิจารณาคดีอาญา ลักษณะความผิดและโทษทางอาญาตามกฎหมายศุลกากรที่อยู่ใน อำนาจกรมศุลกากรกล่าวคือพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 และลักษณะความผิดที่มีโทษ

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

ทางอาญาตามกฎหมายท้องถิ่นได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติป้าย พ.ศ. 2510 การพิจารณาความผิดทางอาญาอยู่ในอำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้พิจารณาความผิดทางอาญา²

นอกจากนี้ลักษณะความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาเป็นความผิดที่กฎหมายมุ่งคุ้มครองประโยชน์ของรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรอันมีลักษณะเกี่ยวข้องกับรัฐโดยตรงและรัฐเท่านั้นเป็นผู้เสียหายหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ “ความผิดอาญาแผ่นดิน” ดังนั้นเอกชนคนใดคนหนึ่งจึงมิใช่ผู้เสียหายที่จะมีอำนาจฟ้องคดีได้แต่อย่างใด ทั้งนี้ศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาวางแนวบรรทัดฐานในเรื่องความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาไว้ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2471/2518 วินิจฉัยว่า ความผิดฐานไม่ออกใบรับให้แก่ผู้ซื้อตามนัยมาตรา 105 และความผิดฐานไม่ออกใบรับเมื่อผู้มีส่วนได้เสียเรียกร้องตามนัยมาตรา 106 แห่งประมวลรัษฎากรเป็นความผิดที่รัฐเท่านั้นเป็นผู้เสียหายตามนัยมาตรา 2 (4) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เจ้าหน้าที่ของรัฐบาลกล่าวคือพนักงานอัยการเท่านั้นที่มีสิทธิฟ้องคดีได้ เอกชนมิใช่ผู้เสียหายตามกฎหมายที่จะมีอำนาจฟ้องจึงเป็นโจทก์ฟ้องคดีในความผิดดังกล่าวมิได้และในคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาอื่นๆ ศาลฎีกาก็ได้มีคำวินิจฉัยในลักษณะทำนองเดียวกัน³

3.1.1 ลักษณะความผิด อัตราโทษและการเปรียบเทียบคดี สำหรับความผิดตามประมวลรัษฎากร

3.1.1.1 ความผิดทั่วไป

ประมวลรัษฎากรกำหนดเรื่องโทษทางอาญาในการใช้บังคับเป็นบทบัญญัติทั่วไปเพื่อนำมาใช้บังคับกับทุกประเภทภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรอันได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิตและอากรแสตมป์ในลักษณะ 1 ข้อความเบื้องต้นดังนี้

(1) ความผิดฐานไม่อำนวยความสะดวกหรือขัดขวางเจ้าพนักงานผู้กระทำการตามหน้าที่ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ⁴

² สุพัตรา อนันตพงศ์ และประภาศ คงเอียด, รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ การพิจารณาดีอาญาในศาลภาษี, (กรุงเทพมหานคร : ศาลภาษีอากรกลาง สถาบันอบรมวิจัยและพัฒนากฎหมายภาษีอากร, 2553) น.3 - 7.

³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 426/2547 ในความผิดตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3797 - 3798/2540 ในความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

⁴ ตามมาตรา 3 นว แห่งประมวลรัษฎากร

(2) ความผิดฐานไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท⁵

(3) ความผิดฐานฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามประกาศ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท⁶

(4) ความผิดฐานไม่มีใบผ่านภาษีอากรของคนต่างด้าวในการเดินทางออกจากประเทศไทย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือนหรือทั้งปรับทั้งจำ⁷
นอกจากนี้ประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติที่กำหนดลักษณะความผิดที่มีโทษทางอาญาตามกฎหมายในส่วน 3 บทกำหนดโทษไว้⁸ ดังนี้

(1) ความผิดฐานไม่ยื่นแบบแสดงรายการ รายงาน งบดุล ไม่ออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ผู้ซึ่งมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท⁹

(2) ความผิดฐานทำลาย ย้าย ซ่อนเร้น หรือโอนทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัด ตามมาตรา 12 ทวิ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปีและปรับไม่เกินสองแสนบาท¹⁰

(3) ความผิดฐานจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอธิบดี หรือไม่ยอมตอบข้อซักถามมีความผิดต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือนหรือปรับไม่เกินสองพันบาท¹¹

(4) ความผิดฐานจงใจแจ้งข้อความเท็จหรือให้ถ้อยคำเท็จหรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานอันเป็นเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามหรือฉ้อโกงด้วยกลอุบาย ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท¹²

⁵ ตามมาตรา 3 ทศ แห่งประมวลรัษฎากร

⁶ ตามมาตรา 3 ทวาทศ แห่งประมวลรัษฎากร

⁷ ตามมาตรา 4 นว แห่งประมวลรัษฎากร

⁸ เพิ่งอ้าง, น.7 – 17.

⁹ ตามนัยมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁰ ตามนัยมาตรา 35 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

¹¹ ตามนัยมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร

¹² ตามนัยมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร

(5) ความผิดฐานละเลยไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาทหรือจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือทั้งจำทั้งปรับ¹³

3.1.1.2 ความผิดตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีภาษีมูลค่าเพิ่มหากผู้ประกอบการฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามนอกจากจะต้องรับผิดทางแพ่งโดยเสียเบี้ยปรับเงินเพิ่มแล้วจะต้องรับโทษทางอาญา¹⁴ ดังนี้

(1) ความผิดฐานฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายที่ระบุไว้ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท¹⁵ อาทิเช่น ผู้ไม่จัดส่งสำเนาสัญญาหรือเอกสาร¹⁶ ผู้ประกอบการจดทะเบียน ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี¹⁷ ผู้มีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มไม่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁸ และผู้นำเข้าไม่ยื่นใบขนสินค้า¹⁹ เป็นต้น

(2) ความผิดฐานฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท²⁰ เช่น ตัวแทนละเลยไม่ดำเนินการเกี่ยวกับการจดทะเบียนของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร²¹ ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แสดงใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม²² และผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งการเปิดสถานประกอบการเพิ่มเติมหรือปิดสถานประกอบการ²³ เป็นต้น

¹³ ตามนัยมาตรา 38 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁴ ปิยะธิดา ไชยมงคล, “คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549) น.76 - 80.

¹⁵ ตามนัยมาตรา 90 แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁶ ตามนัยมาตรา 77/4 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁷ ตามนัยมาตรา 83 มาตรา 83/1 มาตรา 83/2 และมาตรา 83/3 แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁸ ตามนัยมาตรา 83/5 มาตรา 83/6 หรือมาตรา 83/7 แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁹ ตามนัยมาตรา 83/8 หรือมาตรา 83/9 แห่งประมวลรัษฎากร

²⁰ ตามนัยมาตรา 90/1 แห่งประมวลรัษฎากร

²¹ ตามนัยมาตรา 85/2 แห่งประมวลรัษฎากร

²² ตามนัยมาตรา 85/4 แห่งประมวลรัษฎากร

²³ ตามนัยมาตรา 85/7 วรรคหนึ่งหรือวรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

(3) ความผิดฐานฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติกฎหมายที่ระบุไว้ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือนหรือปรับไม่เกินห้าพันบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ²⁴ เช่น ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งให้อธิบดีกรมสรรพากรทราบว่ามีมูลค่าของฐานภาษีเกินกว่ามูลค่าของฐานภาษีตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา²⁵ หรือผู้ประกอบการใดซึ่งมีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มประกอบกิจการโดยไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม²⁶ และผู้ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน²⁷ เป็นต้น

(4) ความผิดฐานฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ²⁸ เช่น ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรออกไปกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ²⁹ ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่จัดทำรายงาน³⁰ หรือตามที่อธิบดีกำหนด³¹ และผู้ขัดขวางหรือไม่อำนวยความสะดวกแก่การปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานประเมินหรือขัดคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน³² เป็นต้น

(5) ความผิดฐานฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท³³ เช่น ผู้ประกอบการจดทะเบียนเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิที่จะออกเอกสาร³⁴ หรือตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ³⁵ และผู้ประกอบการจดทะเบียนเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มกระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน เป็นต้น

²⁴ ตามนัยมาตรา 90/2 แห่งประมวลรัษฎากร

²⁵ ตามนัยมาตรา 82/18 แห่งประมวลรัษฎากร

²⁶ ตามนัยมาตรา 85/1 มาตรา 85/13 วรรคสอง หรือมาตรา 85/14 แห่งประมวลรัษฎากร

²⁷ ตามนัยมาตรา 88/4 แห่งประมวลรัษฎากร

²⁸ ตามนัยมาตรา 90/3 แห่งประมวลรัษฎากร

²⁹ ตามนัยมาตรา 86/2 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

³⁰ ตามนัยมาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากร

³¹ ตามนัยมาตรา 87/1 แห่งประมวลรัษฎากร

³² ตามนัยมาตรา 88/3 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

³³ ตามนัยมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร

³⁴ ตามนัยมาตรา 86 วรรคสอง หรือมาตรา 86/1 แห่งประมวลรัษฎากร

³⁵ ตามนัยมาตรา 86/2 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

3.1.1.3 ความผิดตามกฎหมายภาษีธุรกิจเฉพาะ

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดลักษณะความผิดที่เป็นโทษทางอาญาสำหรับ ภาษีธุรกิจเฉพาะ³⁶ ดังนี้

(1) ความผิดฐานไม่จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะคือ ผู้ประกอบกิจการที่อยู่ภายใต้บังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะประกอบกิจการโดยไม่จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะหรือบุคคล ซึ่งเป็นตัวแทนของผู้ประกอบการนอกราชอาณาจักรละเลยไม่ดำเนินการเกี่ยวกับการจดทะเบียนของผู้ประกอบกิจการ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ³⁷

(2) ความผิดฐานไม่จัดทำรายงานแสดงรายรับก่อนหักรายจ่ายที่ต้องเสียภาษี และรายรับที่ไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ³⁸

(3) ความผิดฐานจัดทำรายงานโดยไม่เป็นไปตามแบบหรือไม่จัดทำเป็นรายสถานประกอบการ หรือลงรายการในรายงานไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนด ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท³⁹

3.1.1.4 ความผิดตามกฎหมายอากรแสตมป์

อากรแสตมป์ได้กำหนดไว้ในหมวด 6 ของประมวลรัษฎากร ส่วนบทบัญญัติที่กำหนดความผิดเกี่ยวกับอากรแสตมป์จะอยู่ในส่วน 3 บทลงโทษซึ่งแบ่งออกได้⁴⁰ ดังนี้

(1) ความผิดฐานไม่เสียอากรแสตมป์หรือไม่ขีดฆ่าแสตมป์กล่าวคือ ผู้ใดมีหน้าที่เสียอากร หรือขีดฆ่าแสตมป์ เพิกเฉยหรือปฏิเสธไม่เสียอากร หรือไม่ขีดฆ่าแสตมป์ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท⁴¹

(2) ความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรแสตมป์กล่าวคือ ผู้ใดออกใบรับไม่ถึง 10 บาท สำหรับมูลค่าตั้งแต่ 10 บาทขึ้นไป หรือแบ่งแยกมูลค่าที่ได้รับชำระนั้น เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียอากรก็ตีจใจกระทำหรือทำตราสารให้ผิดความจริงเพื่อหลีกเลี่ยงไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งหมวดนี้ก็ตีมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองร้อยบาท⁴²

³⁶ สุพัตตรา อนันตพงศ์ และประภาศ คงเอียด, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น.15.

³⁷ ตามนัยมาตรา 91/18 แห่งประมวลรัษฎากร

³⁸ ตามนัยมาตรา 91/19 แห่งประมวลรัษฎากร

³⁹ ตามนัยมาตรา 91/20 แห่งประมวลรัษฎากร

⁴⁰ สุพัตตรา อนันตพงศ์ และประภาศ คงเอียด, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น.16 - 17.

⁴¹ ตามนัยมาตรา 124 แห่งประมวลรัษฎากร

⁴² ตามนัยมาตรา 125 แห่งประมวลรัษฎากร

(3) ความผิดฐานจงใจระบุน วัน เดือน ปี ที่ซัดขำแสตมป์เป็นเท็จ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท หรือจำคุกไม่เกินสามเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ⁴³

(4) ความผิดฐานไม่ทำบันทึกจำนวนเงินตามแบบที่อธิบดีกำหนดหรือไม่เก็บบันทึกดังกล่าวไว้เป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปีนับแต่วันทำบันทึกนั้น⁴⁴ หรือไม่ออกใบรับให้ในทันทีที่ถูกเรียกร้อง⁴⁵ หรือออกใบรับซึ่งไม่ปิดแสตมป์ตามจำนวนอากรที่ต้องเสีย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท⁴⁶

(5) ความผิดฐานไม่ออกใบรับ กล่าวคือ ผู้ใดโดยตนเองหรือโดยสมคบกับผู้อื่นทำให้ไม่มีการออกใบรับหรือไม่ออกใบรับให้ในทันทีที่รับเงินหรือรับชำระราคา⁴⁷ หรือออกใบรับเป็นจำนวนเงินน้อยกว่าที่รับเงินหรือรับชำระราคาจริง ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ⁴⁸

(6) ความผิดฐานไม่อำนวยความสะดวกแก่พนักงานเจ้าหน้าที่หรือนายตรวจในการปฏิบัติตามหน้าที่ หรือรู้อยู่แล้วหรือจงใจไม่ปฏิบัติตามคำเรียกหรือไม่ยอมให้ยึดตราสารหรือเอกสาร หรือไม่ปฏิบัติตามหมายของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือนายตรวจ⁴⁹ หรือไม่ยอมตอบคำถาม⁵⁰ เมื่อซักถามมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท⁵¹

(7) ความผิดฐานมิแสตมป์ปลอมหรือค้าแสตมป์ที่ใช้แล้วกล่าวคือ ผู้ใดโดยเจตนาทุจริตมีแสตมป์ซึ่งรู้อยู่ว่าเป็นแสตมป์ปลอมก็ดี หรือค้าแสตมป์ที่ใช้แล้วหรือที่มีกฎกระทรวงประกาศให้เลิกใช้เสียแล้วก็ดี ผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินสามปี หรือทั้งปรับทั้งจำ⁵²

⁴³ ตามนัยมาตรา 126 แห่งประมวลรัษฎากร

⁴⁴ ตามนัยมาตรา 105 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร

⁴⁵ ตามนัยมาตรา 106 แห่งประมวลรัษฎากร

⁴⁶ ตามนัยมาตรา 127 แห่งประมวลรัษฎากร

⁴⁷ ตามนัยมาตรา 105 แห่งประมวลรัษฎากร

⁴⁸ ตามนัยมาตรา 127 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

⁴⁹ ตามนัยมาตรา 123 แห่งประมวลรัษฎากร

⁵⁰ ตามนัยมาตรา 105 ทวิ มาตรา 105 จัตวา หรือมาตรา 123 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

⁵¹ ตามนัยมาตรา 128 แห่งประมวลรัษฎากร

⁵² ตามนัยมาตรา 129 แห่งประมวลรัษฎากร

3.1.2 ลักษณะความผิด อัตราโทษและการเปรียบเทียบคดีสำหรับความผิดตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต

การบริหารจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการให้อำนาจกรมสรรพสามิตจำนวน 7 ฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติพิกัตภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติไฟฟ้ พ.ศ. 2486 พระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสุรา พ.ศ. 2527 โดยกำหนดลักษณะความผิดและโทษตามกฎหมายสรุปได้⁵³ ดังนี้

3.1.2.1 ความผิดตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตและกฎหมายพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต

โดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เป็นกฎหมายที่ใช้ในการบริหารจัดการเก็บภาษีจากสินค้าและบริการตามพระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งมีลักษณะความผิดและโทษตามกฎหมายแบ่งออกเป็น 6 ประเภทดังนี้

(1) ความผิดที่เกี่ยวกับสินค้าที่มีได้ชำระภาษี

(1.1) ความผิดที่เกี่ยวกับการครอบครองสินค้า⁵⁴

- ความผิดฐานมีไว้ในครอบครองซึ่งสินค้าโดยรู้ว่าเป็นสินค้าที่มีได้เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ครบถ้วน เว้นแต่ในกรณีและผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือในคลังสินค้าทัณฑ์บน⁵⁵

- ความผิดฐานมีไว้ในครอบครองโดยไม่มีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมายซึ่งสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีหรือได้รับคืนภาษี

ต้องระวางโทษปรับตั้งแต่สองเท่าถึงสิบเท่าของค่าภาษีที่จะต้องเสีย แต่ต้องไม่ต่ำกว่าหนึ่งร้อยบาท⁵⁶

⁵³ สมณีย์ มงคลโกชน, “หลักการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต,” ในการบรรยายหลักสูตรโครงการบูรณาการความรู้ 3 กรมภาษี กระทรวงการคลัง, จัดโดยกระทรวงการคลัง, (พฤศจิกายน 2556) : น.1.

⁵⁴ ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายสรรพสามิต, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542), น.391 - 392.

⁵⁵ ตามนัยมาตรา 161 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁵⁶ ตามนัยมาตรา 161 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

(1.2) ความผิดที่เกี่ยวกับการสินค้าที่ขายหรือมีไว้เพื่อขาย⁵⁷

- ความผิดฐานขายหรือมีไว้เพื่อขายซึ่งสินค้าโดยรู้ว่าเป็นสินค้าที่มีได้เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ครบถ้วน เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ประกอบการมีไว้ในโรงอุตสาหกรรมหรือในคลังสินค้าที่ถาวร⁵⁸

- ความผิดฐานขายหรือมีไว้เพื่อขายโดยไม่มีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งสินค้าที่ได้รับยกเว้นหรือได้รับคืนภาษีแล้ว⁵⁹

ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับตั้งแต่ห้าเท่าถึงสิบห้าเท่าของค่าภาษีที่จะต้องเสีย แต่ต้องไม่ต่ำกว่าสองร้อยบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

(1.3) ความผิดฐานนำสินค้าที่ยังมีได้เสียภาษีโดยถูกต้องและครบถ้วนออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าที่ถาวร⁶⁰ ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออกและนำเข้าซึ่งสินค้าที่มีได้เสียภาษี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินเจ็ดปี หรือปรับตั้งแต่ห้าเท่าถึงยี่สิบห้าเท่าของค่าภาษีที่จะต้องเสีย หรือทั้งจำทั้งปรับ⁶¹

(2) ความผิดที่เกี่ยวกับการจดทะเบียนสรรพสามิตและใบอนุญาต⁶²

(2.1) กรณีความผิดที่เกี่ยวกับการจดทะเบียนสรรพสามิตได้แก่ กรณีผู้ประกอบการหรือประกอบกิจการสถานบริการฝ่าฝืนไม่ยื่นคำขอจดทะเบียนสรรพสามิตตามแบบที่อธิบดีกำหนด⁶³ หรือกรณีผู้ประกอบการหรือประกอบกิจการสถานบริการฝ่าฝืนไม่ยื่นคำขอย้ายโรงงานอุตสาหกรรมหรือสถานบริการตามแบบที่อธิบดีกำหนด⁶⁴ หรือกรณีผู้ประกอบการหรือประกอบกิจการสถานบริการฝ่าฝืนไม่แจ้งการเลิกหรือโอนกิจการตามแบบที่อธิบดีกำหนด⁶⁵ หรือกรณีทายาทหรือผู้จัดการมรดกฝ่าฝืนไม่แจ้งคำขอจดทะเบียนสรรพสามิต⁶⁶ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท นอกจากนี้หากผู้ประกอบการหรือประกอบกิจการสถานบริการ

⁵⁷ ประภาศ คงเอียด, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 54*, น.392 – 394.

⁵⁸ ตามนัยมาตรา 162 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁵⁹ ตามนัยมาตรา 162 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁶⁰ ตามนัยมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁶¹ ตามนัยมาตรา 147 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁶² ประภาศ คงเอียด, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 54*, น.289 – 292.

⁶³ ตามนัยมาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁶⁴ ตามนัยมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁶⁵ ตามนัยมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁶⁶ ตามนัยมาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

ฝ่าฝืนไม่แสดงใบทะเบียนสรรพสามิตไว้ในที่เปิดเผย ณ โรงงานอุตสาหกรรมหรือสถานบริการ⁶⁷ หรือกรณีผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือประกอบกิจการสถานบริการกระทำใ้ใบทะเบียนสรรพสามิตชำรุดในสาระสำคัญหรือสูญหายและไม่ดำเนินการยื่นคำขอใบแทนใบทะเบียนสรรพสามิตภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด⁶⁸ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสี่พันบาท⁶⁹

(2.2) ผู้ได้รับอนุญาตให้ผลิตเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีจัดทะเบียนโดยฝ่าฝืนหลักการดังต่อไปนี้⁷⁰ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท⁷¹

- ความผิดฐานไม่ดำเนินการผลิตเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีจัดทะเบียนภายใต้การควบคุมของเจ้าพนักงานสรรพสามิต โดยเสียค่าธรรมเนียมการควบคุมล่วงหน้าเป็นรายเดือนตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง

- ความผิดฐานไม่แจ้งเป็นหนังสือให้พนักงานเจ้าหน้าที่ทราบเวลาทำการหรือการเปลี่ยนแปลงเวลาทำการของโรงงานผลิตเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีจัดทะเบียนเป็นการล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสองวัน

- ความผิดฐานไม่แจ้งเป็นหนังสือให้พนักงานเจ้าหน้าที่ทราบจำนวนเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีจัดทะเบียนที่จะผลิตเป็นการล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสองวัน

- ความผิดฐานไม่จัดทำบัญชีประจำวันแสดงรายการเกี่ยวกับการผลิตและจำหน่ายเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีจัดทะเบียน ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและแบบที่อธิบดีกำหนด

(2.3) ผู้ได้รับอนุญาตให้ผลิตเครื่องหมายไม่แสดงการเสียภาษีจัดทะเบียนแก้ไขเปลี่ยนแปลงหรือใช้โรงงานผลิตเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีหรือส่วนหนึ่งส่วนใดของโรงงานให้ผิดไปจากที่ได้รับอนุญาตไว้แล้วนั้น เว้นแต่จะได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากอธิบดีและต้องปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด⁷²

(2.4) ความผิดเกี่ยวกับหน้าที่ของผู้ประกอบการอุตสาหกรรมเช่น กรณีผู้ประกอบการอุตสาหกรรมไม่จัดทำบัญชีประจำวันและงบเดือนแสดงรายการเกี่ยวกับวัตถุดิบการผลิตและการจำหน่ายสินค้าตามแบบที่อธิบดีกำหนด⁷³ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือนหรือปรับไม่เกิน

⁶⁷ ตามนัยมาตรา 28 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁶⁸ ตามนัยมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁶⁹ ตามนัยมาตรา 148 และมาตรา 151 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁷⁰ สุพัตรา อนันตพงศ์ และประภาศ คงเอียด, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น.42.

⁷¹ ตามนัยมาตรา 67 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁷² ตามนัยมาตรา 68 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁷³ ตามนัยมาตรา 112 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

ห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ หรือกรณีฝ่าฝืนไม่ให้เจ้าหน้าที่สรรพสามิตติดตั้งเครื่องจักร เครื่องกล หรือเครื่องมือใดๆ ในโรงอุตสาหกรรมหรือสถานบริการ⁷⁴ หรือผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือสถานบริการ ฝ่าฝืนไม่แจ้งวันเปิดทำการตามปกติของโรงงานอุตสาหกรรมหรือสถานบริการให้อธิบดีทราบ⁷⁵ หรือผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ฝ่าฝืนไม่แจ้งราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายตามแบบที่อธิบดีกำหนด ไม่น้อยกว่าเจ็ดวันก่อนวันเริ่มจำหน่ายสินค้า⁷⁶ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท⁷⁷

(2.5) ความผิดเกี่ยวกับหน้าที่ของผู้ประกอบกิจการสถานบริการเช่น ไม่แจ้งราคาค่าบริการที่เรียกเก็บในการประกอบกิจการต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ตามแบบรายละเอียดและกำหนดเวลาที่อธิบดีกำหนดหรือไม่แจ้งราคาค่าบริการที่เปลี่ยนแปลงต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ไม่น้อยกว่าเจ็ดวันก่อนวันที่จะมีการเปลี่ยนแปลงราคา ถ้าจะมีการเปลี่ยนแปลงราคาที่ได้แจ้งไว้⁷⁸

(2.6) ความผิดเกี่ยวกับใบอนุญาตตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนเช่นกรณี เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนทำใบอนุญาตตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนชำรุดในสาระสำคัญหรือสูญหาย โดยฝ่าฝืนไม่ยื่นคำขอใบแทนใบอนุญาตตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บน⁷⁹ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสี่พันบาท หรือความผิดกรณีฝ่าฝืนเก็บสินค้าอื่นในคลังสินค้าทัณฑ์บนที่ยังไม่ได้เสียภาษี⁸⁰ หรือความผิดกรณี ฝ่าฝืนหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดเกี่ยวกับการรับ การจ่าย การเก็บรักษาสินค้าและการทำบัญชีคุมสินค้า⁸¹ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือกรณีเปิดคลังสินค้าทัณฑ์บนโดย ไม่รับอนุญาต⁸² ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับหรือกรณีฝ่าฝืนให้ผู้อื่นเข้าคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยไม่ได้รับอนุญาต⁸³ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสี่พันบาท⁸⁴

⁷⁴ ตามนัยมาตรา 113 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁷⁵ ตามนัยมาตรา 116 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁷⁶ ตามนัยมาตรา 117 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁷⁷ ตามนัยมาตรา 159 และมาตรา 160 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁷⁸ ตามนัยมาตรา 117 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁷⁹ ตามนัยมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁸⁰ ตามนัยมาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁸¹ ตามนัยมาตรา 39 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁸² ตามนัยมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁸³ ตามนัยมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

(2.7) ความผิดเกี่ยวกับการผลิตและการนำเข้าเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีเช่น ผู้ใดผลิตเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีจดทะเบียนโดยไม่ได้รับอนุญาต⁸⁵ หรือผู้ใดฝ่าฝืนไม่ได้รับอนุญาตให้ผลิตเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีจดทะเบียนทำหรือรับจ้างทำสิ่งอื่นใดซึ่งมิใช่เครื่องหมายแสดงการเสียภาษีจดทะเบียน⁸⁶ หรือผู้ใดฝ่าฝืนนำเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีจดทะเบียนเข้ามาในราชอาณาจักร⁸⁷ หรือผู้ใดซื้อหรือรับทำแสตมป์หรือเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีสรรพสามิตโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย⁸⁸ หรือผู้ใดซื้อหรือรับไว้ด้วยวิธีการใดๆ ซึ่งเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีจดทะเบียนจากผู้มีได้รับอนุญาตให้ผลิตหรือนำเข้า⁸⁹ หรือความผิดกรณีผู้ประกอบการนำเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีออกจากโรงงานผลิตเครื่องหมายโดยไม่ทำตามแบบที่อธิบดีกำหนด⁹⁰ หรือผู้ใดฝ่าฝืนมีได้รับอนุญาตให้ผลิตหรือนำเข้าซึ่งเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีจดทะเบียน ขยายหรือจำหน่าย หรือมีไว้เพื่อขยายหรือจำหน่ายซึ่งเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีจดทะเบียนที่ยังไม่ได้ใช้⁹¹ หรือผู้ใดมีแสตมป์ปลอมหรือแสตมป์สรรพสามิต ที่ใช้แล้วเพื่อขยายหรือจำหน่ายหรือนำออกใช้โดยรู้ว่าเป็นแสตมป์ปลอมหรือแสตมป์สรรพสามิตที่ใช้แล้ว⁹² หรือผู้ใดนำแสตมป์สรรพสามิตหรือเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีที่ใช้แล้วมาใช้ซ้ำ⁹³ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท หรือทั้งจำหรือปรับ และกรณีผู้ใดฝ่าฝืนผลิตเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีจดทะเบียน แก้ไข เปลี่ยนแปลง หรือใช้โรงงานผลิตเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีผิดไป จากที่ได้รับอนุญาต⁹⁴ หรือผู้ใดฝ่าฝืนผลิต ทำ หรือรับจ้างทำเครื่องหมายแสดงรายการเสียภาษีโดยไม่ได้รับอนุญาต⁹⁵ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท

⁸⁴ ตามนัยมาตรา 152 มาตรา 153 และมาตรา 154 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁸⁵ ตามนัยมาตรา 64 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁸⁶ ตามนัยมาตรา 70 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁸⁷ ตามนัยมาตรา 71 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁸⁸ ตามนัยมาตรา 72 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁸⁹ ตามนัยมาตรา 73 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁹⁰ ตามนัยมาตรา 74 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁹¹ ตามนัยมาตรา 75 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁹² ตามนัยมาตรา 76 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁹³ ตามนัยมาตรา 77 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁹⁴ ตามนัยมาตรา 68 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁹⁵ ตามนัยมาตรา 69 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

และกรณีความผิดที่ผู้ได้รับอนุญาตให้ผลิตเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีขาดต่ออายุใบอนุญาต ต้องระวางโทษปรับเป็นรายวันวันละห้าร้อยบาทตลอดเวลาที่ใบอนุญาตขาดอายุ⁹⁶

(3) ความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษี⁹⁷

(3.1) ความผิดฐานผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่ยื่นแบบรายการภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือปรับไม่เกินห้าหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ⁹⁸

(3.2) ความผิดฐานแจ้งข้อความอันเป็นเท็จ ตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ นำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงหรือยื่นบัญชีหรือเอกสารอันเป็นเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินเจ็ดปีและปรับไม่เกินสามแสนบาท⁹⁹

(4) ความเกี่ยวกับพนักงานเจ้าหน้าที่หรือเจ้าพนักงานสรรพสามิต¹⁰⁰

ความผิดฐานพนักงานเจ้าหน้าที่หรือเจ้าพนักงานสรรพสามิต ผู้ใดเปิดเผยข้อเท็จจริงใดเกี่ยวกับกิจการของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอันเป็นข้อเท็จจริงที่ตามปกติวิสัยของผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะพึงสงวนไว้ไม่เปิดเผยซึ่งตนได้มาหรือล่วงรู้เนื่องจากการปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปีหรือปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ เว้นแต่เป็นการเปิดเผยในการปฏิบัติราชการหรือเพื่อประโยชน์ในการสอบสวนหรือการพิจารณาคดี¹⁰¹

(5) ความรับผิดชอบร่วมกับนิติบุคคล¹⁰²

ความรับผิดชอบร่วมกับนิติบุคคลในกรณีที่ผู้กระทำความผิดซึ่งต้องรับโทษตามพระราชบัญญัตินี้เป็นนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้น ต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้นๆ ด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้รู้เห็นหรือยินยอมในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น¹⁰³

⁹⁶ ตามนัยมาตรา 156 มาตรา 157 และมาตรา 158 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁹⁷ ประภาศ คงเอียด, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 54*, น.407 – 409.

⁹⁸ ตามนัยมาตรา 164 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁹⁹ ตามนัยมาตรา 165 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

¹⁰⁰ สุพัตตรา อนันตพงศ์ และประภาศ คงเอียด, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น.45.

¹⁰¹ ตามนัยมาตรา 166 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

¹⁰² สุพัตตรา อนันตพงศ์ และประภาศ คงเอียด, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น.46.

¹⁰³ ตามนัยมาตรา 167 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

(6) ความผิดในกรณีอื่น ๆ¹⁰⁴

(6.1) ความผิดที่เกี่ยวกับการขัดขวางการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานสรรพสามิตหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ¹⁰⁵

(6.2) ความผิดที่เกี่ยวกับการไม่ตอบคำถามอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร หรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งหรือหนังสือเรียกของอธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ¹⁰⁶

(6.3) ความผิดที่เกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท¹⁰⁷

(6.4) ความผิดฐานไม่อำนวยความสะดวกแก่เจ้าพนักงานสรรพสามิตหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งปฏิบัติกรตามหน้าที่ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท¹⁰⁸

3.1.2.2 ความผิดตามกฎหมายสุรา

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 เป็นกฎหมายที่ใช้ในการบริหารจัดการเก็บภาษีจากสินค้าสุราซึ่งได้กำหนดโทษทางอาญา โดยสามารถแบ่งลักษณะความผิดและโทษตามกฎหมายออกเป็น 3 ประเภท¹⁰⁹ ดังนี้

(1) ความผิดที่เกี่ยวกับสุรามิชอบด้วยกฎหมาย

- ความผิดฐานขายสุราหรือนำออกแสดงเพื่อขายซึ่งสุราที่ตนรู้ว่ากระทำขึ้นโดยไม่ได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพสามิต ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท¹¹⁰

- ความผิดฐานซื้อหรือมีไว้ครอบครองซึ่งสุราที่ตนรู้ว่ากระทำขึ้นโดยไม่ได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพสามิต ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท¹¹¹ แต่ถ้าสุรานั้นเป็นสุรากลั่น

¹⁰⁴ ประภาศ คงเอียด, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 54*, น.411 – 422.

¹⁰⁵ ตามนัยมาตรา 145 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

¹⁰⁶ ตามนัยมาตรา 146 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

¹⁰⁷ ตามนัยมาตรา 149 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

¹⁰⁸ ตามนัยมาตรา 150 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

¹⁰⁹ สุพัตรา อนันตพงศ์ และประภาศ คงเอียด, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 2*, น.46.

¹¹⁰ ตามนัยมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹¹¹ ตามนัยมาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

มีปริมาณต่ำกว่าหนึ่งลิตร หรือเป็นสุราเข้มข้นมีปริมาณต่ำกว่าสิบลิตร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองร้อยบาท¹¹²

- ความผิดฐานไม่ปิดแสตมป์สุราหรือปิดแสตมป์สุราไม่ครบถ้วนหรือมิได้ปิดแสตมป์สุราตามวิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือปรับไม่เกินสี่เท่าของภาษีสุราตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ต้องไม่น้อยกว่าลิตรละหนึ่งร้อยบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ¹¹³

- ความผิดฐานขาย มีไว้เพื่อขาย หรือมีไว้ในครอบครองซึ่งสุราที่ต้องเสียภาษีโดยมิได้เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ครบถ้วน ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินสี่เท่าของภาษีสุราตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ต้องไม่น้อยกว่าลิตรละหนึ่งร้อยบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ¹¹⁴

- ความผิดฐานซื้อหรือมีไว้ในครอบครองซึ่งสุราที่ต้องปิดแสตมป์สุราแต่มิได้ปิดแสตมป์สุรา หรือปิดแสตมป์สุราไม่ครบถ้วน หรือมิได้ปิดแสตมป์สุราตามวิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองเท่าของภาษีสุราตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ต้องไม่น้อยกว่าลิตรละห้าสิบบาท¹¹⁵

- ความผิดฐานนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรโดยไม่เสียภาษีสุราโดยปิดแสตมป์สุราที่ภาชนะบรรจุสุรา ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท¹¹⁶

- สุราที่ได้รับยกเว้นหรือคืนภาษีได้แก่ ความผิดฐานขายหรือมีไว้เพื่อขายโดยไม่มีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมายซึ่งสุราที่ได้รับยกเว้นภาษี หรือสุราที่ได้รับคืนค่าภาษีสุราและสุรานั้นได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินสี่เท่าของภาษีสุราตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวงแต่ต้องไม่น้อยกว่าลิตรละหนึ่งร้อยบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ¹¹⁷ และกรณีผู้ใดซื้อหรือมีไว้ในครอบครองโดยไม่มีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมายซึ่งสุราที่ได้รับยกเว้นภาษีสุราหรือสุราที่มีสิทธิได้รับคืนค่าภาษีสุราและสุรานั้นได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแล้ว ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองเท่าของภาษีสุรา ตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวงแต่ต้องไม่น้อยกว่าลิตรละห้าสิบบาท¹¹⁸

¹¹² ตามนัยมาตรา 32 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹¹³ ตามนัยมาตรา 33 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹¹⁴ ตามนัยมาตรา 33 ตริ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹¹⁵ ตามนัยมาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹¹⁶ ตามนัยมาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹¹⁷ ตามนัยมาตรา 33 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹¹⁸ ตามนัยมาตรา 34 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

หรือไม่ปฏิบัติตามกฎกระทรวงเกี่ยวกับการขอและยกเว้นภาษีสุรา การเก็บและการขนสุราดังกล่าว ออกจากโรงงานสุราเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองหมื่นบาท¹¹⁹

(2) ความผิดที่เกี่ยวกับใบอนุญาตและผู้ได้รับใบอนุญาต¹²⁰

- กรณีกฎหมายกำหนดให้ต้องได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพสามิตเช่น ผู้ใดฝ่าฝืนทำสุรา หรือมีภาชนะ หรือเครื่องกลั่นสำหรับทำสุราไว้ในครอบครอง¹²¹ หรือผู้ใดฝ่าฝืนนำสุราเกินกว่าหนึ่งลิตรเข้ามาในราชอาณาจักร¹²² หรือผู้ใดฝ่าฝืนใช้สุราทำของสิ่งหนึ่งสิ่งใดโดยไม่ได้รับอนุญาต¹²³ หรือผู้ใดทำการขนสุราที่มีได้เสียภาษีโดยไม่ได้รับอนุญาต¹²⁴ หรือผู้ใดทำการขนสุราตั้งแต่สิบลิตรขึ้นไปโดยไม่ได้รับอนุญาต¹²⁵ หรือผู้ใดไม่ได้รับอนุญาตทำการขนสุราที่ทำในราชอาณาจักรเกินกว่าหนึ่งลิตรแต่ไม่ถึงสิบลิตรเข้าในหรือออกนอกเขตท้องที่ตามที่กฎหมายกำหนด¹²⁶ หรือผู้ใดขายสุรา หรือนำสุราออกแสดงเพื่อขายโดยไม่มีใบอนุญาต¹²⁷ และผู้ใดทำหรือขายเชื้อสุราโดยไม่มีใบอนุญาต¹²⁸ ต้องระวางโทษตามที่กฎหมายกำหนดแล้วแต่กรณี¹²⁹

- กรณีที่เป็นผู้ได้รับใบอนุญาตตามกฎหมายฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย หรือปฏิบัติไม่ถูกต้องครบถ้วนตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดเช่น ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุรา ฝ่าฝืนวิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดเกี่ยวกับการทำสุราและการใช้วัตถุดิบ¹³⁰ หรือผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราฝ่าฝืนไม่แจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุรাত่อธิบดีตามแบบและภายในระยะเวลาที่อธิบดีกำหนดหรือแจ้งราคาขาย ไม่ถูกต้องตามความจริง¹³¹ หรือผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราฝ่าฝืนเจ็ปนสุรา¹³² หรือผู้ได้รับใบอนุญาต

¹¹⁹ ตามนัยมาตรา 35 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹²⁰ สุพัตรา อนันตพงศ์ และประภาศ คงเอียด, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น.49.

¹²¹ ตามนัยมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹²² ตามนัยมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹²³ ตามนัยมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹²⁴ ตามนัยมาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹²⁵ ตามนัยมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹²⁶ ตามนัยมาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹²⁷ ตามนัยมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹²⁸ ตามนัยมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹²⁹ ตามนัยมาตรา 30 มาตรา 35 มาตรา 38 มาตรา 38 ทวิ มาตรา 40 และมาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹³⁰ ตามนัยมาตรา 5 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹³¹ ตามนัยมาตรา 8 เบญจ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

ฝ่าฝืนไม่แสดงใบอนุญาตไว้ในที่เปิดเผย¹³³ หรือผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราไม่จัดทำบัญชีประจำวันและบัญชีงบเดือนแสดงจำนวนสุราหรือเชื้อสุราหรืองบบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนด¹³⁴ ต้องระวางโทษตามที่กฎหมายกำหนด แล้วแต่กรณี¹³⁵

(3) ความผิดในกรณีอื่นๆ¹³⁶

- ผู้รับใบอนุญาตทำสุราส่งสุราที่ตนทำไปนอกราชอาณาจักรไม่ปฏิบัติตามกฎกระทรวง¹³⁷ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองหมื่นบาท¹³⁸

- ความผิดฐานไม่ปิดและขีดฆ่าแสดมภ์สุราโดยไม่เป็นไปตามวิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท¹³⁹

- ความผิดฐานมีเชื้อสุราไว้ในครอบครองโดยไม่ได้เป็นผู้ได้รับใบอนุญาตหรือเป็นผู้ซื้อหรือได้มาจากผู้ได้รับใบอนุญาต¹⁴⁰ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองร้อยบาท¹⁴¹

- มีแสดมภ์สุราปลอมหรือมีแสดมภ์สุราที่ใช้แล้วไว้ในครอบครองเพื่อใช้อีกหรือเพื่อการค้า หรือนำแสดมภ์สุราที่ใช้แล้วมาใช้อีก ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ¹⁴²

3.1.2.3 ความผิดตามกฎหมายยาสูบ

พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 เป็นกฎหมายที่ใช้ในการบริหารจัดการเก็บภาษีสินค้ายาเส้นและยาสูบ ได้แก่ ยาเส้น ยาเส้นปรุง บุหรี่ซิการ์แรต บุหรี่ซิการ์ บุหรี่อื่น ยาเคี้ยว ซึ่งลักษณะความผิดและโทษตามกฎหมายแบ่งออกเป็น 4 ประเภท¹⁴³ ดังนี้

¹³² ตามนัยมาตรา 21 หรือมาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹³³ ตามนัยมาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹³⁴ ตามนัยมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹³⁵ ตามนัยมาตรา 32 ทวิ มาตรา 37 มาตรา 38 มาตรา 38 ทวิ มาตรา 40 ทวิ มาตรา 41 มาตรา 43 และมาตรา 43 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹³⁶ สุพัตรา อนันตพงษ์ และประภาศ คงเอียด, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 2*, น.51.

¹³⁷ ตามนัยมาตรา 7 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹³⁸ ตามนัยมาตรา 35 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹³⁹ ตามนัยมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹⁴⁰ ตามนัยมาตรา 24 และมาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹⁴¹ ตามนัยมาตรา 42 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

¹⁴² ตามนัยมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁴³ ประภาศ คงเอียด, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 54*, น.25 – 26.

(1) ความผิดเกี่ยวกับยาสูบที่มีได้ปิดแสตมป์ยาสูบ¹⁴⁴

- ความผิดฐานมียาสูบที่มีได้ปิดแสตมป์ยาสูบไว้ในครอบครองเกินกว่าห้าร้อยกรัม นอกจากผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยาสูบหรือความผิดฐานมียาเส้นที่มีได้ปิดแสตมป์ยาสูบตามพระราชบัญญัตินี้ไว้ในครอบครองเกินกว่าหนึ่งกิโลกรัม นอกจากยาเส้นที่ทำจากใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมืองหรือผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยาสูบ ต้องระวางโทษปรับสี่เท่าของค่าแสตมป์ยาสูบที่จะต้องปิดหรือที่ยังขาดอยู่แต่ต้องไม่น้อยกว่าหนึ่งร้อยบาท ถ้าเป็นบุหรี่ยาสูบที่ผลิตในประเทศและมีได้มีประกาศกำหนดราคาขายปลีกไว้ ต้องระวางโทษปรับสี่เท่าของค่าแสตมป์ยาสูบแต่ต้องไม่น้อยกว่าหนึ่งร้อยบาท¹⁴⁵
- ความผิดฐานไม่บรรจุยาเส้นในซองและปิดแสตมป์ยาสูบก่อนนำออกจากโรงงานอุตสาหกรรมตามมาตรา 18 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท¹⁴⁶
- ความผิดฐานขายยาสูบหรือยาเส้นที่มีได้ปิดแสตมป์ยาสูบ หรือมีไว้เพื่อขายยาสูบหรือยาเส้นที่มีได้ปิดแสตมป์ยาสูบ ต้องระวางโทษตามที่กฎหมายกำหนดแล้วแต่กรณี¹⁴⁷
- ความผิดฐานขายหรือมีไว้เพื่อขายซึ่งยาเส้นหรือยาสูบที่มีได้ปิดแสตมป์ยาสูบตามพระราชบัญญัตินี้ นอกจากยาเส้นที่ทำจากใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมือง ต้องระวางโทษปรับสี่เท่าของค่าแสตมป์ยาสูบที่จะต้องปิดหรือที่ยังขาดอยู่ แต่ต้องไม่น้อยกว่าหนึ่งร้อยบาท ถ้าเป็นบุหรี่ยาสูบที่ผลิตในประเทศและมีได้มีประกาศกำหนดราคาขายปลีกไว้ ต้องระวางโทษปรับสี่เท่าของค่าแสตมป์ยาสูบแต่ต้องไม่น้อยกว่าหนึ่งร้อยบาท¹⁴⁸

(2) ความผิดที่เกี่ยวกับใบอนุญาตและผู้ได้รับใบอนุญาต¹⁴⁹

- ความผิดฐานทำการเพาะปลูกต้นยาสูบ โดยไม่ได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงาน¹⁵⁰ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท¹⁵¹
- ความผิดฐานเพาะปลูกต้นยาสูบ จำหน่ายใบยาสดแก่ผู้อื่นโดยไม่ได้รับอนุญาต เว้นแต่จะได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากอธิบดี¹⁵² ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท¹⁵³

¹⁴⁴ เฟิงอ้วง, น.27.¹⁴⁵ ตามนัยมาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509¹⁴⁶ ตามนัยมาตรา 48 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509¹⁴⁷ ตามนัยมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509¹⁴⁸ ตามนัยมาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509¹⁴⁹ สุพัตรา อนันตพงศ์ และประภาศ คงเอียด, *อ้วงแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น.51 - 52.¹⁵⁰ ตามนัยมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509¹⁵¹ ตามนัยมาตรา 48 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509¹⁵² ตามนัยมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

- ความผิดฐานตั้งสถานปั๊ม หรือสร้างโรงบ่มใบยา หรือสร้างโรงบ่มใบยา เพิ่มจำนวนขึ้นโดยไม่ได้รับอนุญาตจากอธิบดี¹⁵⁴ และทำการบ่มใบยาโดยไม่ได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงาน¹⁵⁵ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาทถ้วน¹⁵⁶
- ความผิดฐานผู้บ่มใบยา จำหน่ายใบยาแห้งแก่ผู้อื่นที่ไม่ได้รับอนุญาต¹⁵⁷ การประกอบอุตสาหกรรมยาสูบโดยไม่ได้รับอนุญาตจากอธิบดี¹⁵⁸ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบไม่บรรจุกุญแจหรือยาสูบในซองและปิดแสตมป์ยาสูบ ตามพระราชบัญญัตินี้ก่อนนำออกจากโรงอุตสาหกรรมยาสูบ นอกจากยาเส้นที่ทำจากใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมือง ยาเส้นหรือยาสูบที่ได้รับอนุญาตให้ส่งออกไปขายนอกราชอาณาจักรไม่ต้องปิดแสตมป์ยาสูบ¹⁵⁹ และซื้อใบยาแห้งจากผู้บ่มใบยาโดยไม่ได้รับอนุญาตจากอธิบดี¹⁶⁰ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท¹⁶¹
- ความผิดฐานตั้งโรงอบใบยาโดยไม่ได้รับอนุญาตหรือเพิ่มจำนวนเครื่องอบใบยาโดยไม่ได้รับอนุญาตจากอธิบดี¹⁶² และทำการอบใบยาโดยไม่ได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงาน¹⁶³ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท¹⁶⁴
- ความผิดฐานทำการหันใบยา โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากอธิบดี¹⁶⁵ ขยายยาเส้นหรือยาสูบโดยไม่ได้รับอนุญาต หรือนำยาเส้นหรือยาสูบออกแสดงเพื่อขายโดย

¹⁵³ ตามนัยมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁵⁴ ตามนัยมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁵⁵ ตามนัยมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁵⁶ ตามนัยมาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁵⁷ ตามนัยมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁵⁸ ตามนัยมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁵⁹ ตามนัยมาตรา 18 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁶⁰ ตามนัยมาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁶¹ ตามนัยมาตรา 48 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁶² ตามนัยมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁶³ ตามนัยมาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁶⁴ ตามนัยมาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁶⁵ ตามนัยมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

ไม่ได้รับอนุญาต¹⁶⁶ หรือไม่ขายยาเส้นทั้งซองหรือแบ่งขายยาเส้น นอกจากยาเส้นที่ทำจากใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมือง¹⁶⁷ และขายยาสูบเกินราคาที่ยกข้อยกเว้น¹⁶⁸ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท¹⁶⁹

- ความผิดฐานซื้อขายใบยาไม่เป็นไปตามราคาที่ยกข้อยกเว้น¹⁷⁰ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท

- ความผิดฐานนำเมล็ดพันธุ์ยาสูบ ต้นยาสูบ ใบยา ยาอัด ยาเส้นหรือยาสูบเข้ามาหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรโดยไม่ได้รับอนุญาต เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากอธิบดีหรือเจ้าพนักงานที่ได้รับมอบหมายจากอธิบดี¹⁷¹ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปีหรือปรับไม่เกินสี่พันบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ¹⁷²

- ความผิดฐานใช้พันธุ์ยาสูบนอกจากที่ยกข้อยกเว้นได้ตามประกาศราชกิจจานุเบกษา (ที่กำหนดให้ผู้เพาะปลูกต้นยาสูบในท้องที่ใดท้องที่หนึ่งใช้พันธุ์ยาสูบใดๆ ได้)¹⁷³

- ความผิดฐานไม่แสดงใบอนุญาตไว้ในที่เปิดเผยและผู้ที่ได้รับใบอนุญาตไม่ได้ขอใบแทนใบอนุญาตออกใบอนุญาตภายในสามสิบวัน ในกรณีที่ใบอนุญาตหายหรือชำรุดเสียหายมากนับแต่วันที่ใบอนุญาตหายหรือชำรุดเสียหายมาก ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งร้อยบาท¹⁷⁴ และผู้ที่ได้รับใบอนุญาตเปลี่ยนสถานที่ที่ระบุไว้ในใบอนุญาตโดยไม่ได้รับอนุญาต เว้นแต่จะได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากผู้มีอำนาจออกใบอนุญาต¹⁷⁵ ต้องระวางโทษตามที่กฎหมายกำหนด แล้วแต่กรณี¹⁷⁶

¹⁶⁶ ตามนัยมาตรา 21 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁶⁷ ตามนัยมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁶⁸ ตามนัยมาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁶⁹ ตามนัยมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509

¹⁷⁰ ตามนัยมาตรา 15 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509

¹⁷¹ ตามนัยมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁷² ตามนัยมาตรา 52 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁷³ ตามนัยมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁷⁴ ตามนัยมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁷⁵ ตามนัยมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁷⁶ ตามนัยมาตรา 45 และมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

(3) ความผิดฐานมิไว้ในครอบครองซึ่งแสตมป์ยาสูบปลอม¹⁷⁷

ความผิดฐานมิไว้ในครอบครองซึ่งแสตมป์ยาสูบปลอมหรือใช้แล้วเพื่อขาย หรือเพื่อนำออกใช้โดยรู้ว่าเป็นแสตมป์ยาสูบปลอมหรือใช้แล้ว ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปีหรือปรับไม่เกินสี่พันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ¹⁷⁸

(4) ความผิดอื่นๆ¹⁷⁹

- ความผิดฐานผู้เพาะปลูกต้นยาสูบ ผู้บ่มใบยา ผู้อบใบยาหรือผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบไม่แจ้งชนิดและปริมาณหรือรายละเอียดเกี่ยวกับยาเส้นหรือยาสูบตามที่เจ้าพนักงานต้องการทราบ¹⁸⁰ หรือปิดและขีดฆ่าแสตมป์ยาสูบไม่เป็นตามวิธีการที่อธิบดีกำหนด ตามที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษา¹⁸¹ หรือผู้บ่มใบยา ผู้อบใบยาหรือผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบไม่ให้ความสะดวกแก่เจ้าพนักงานซึ่งปฏิบัติการตามหน้าที่¹⁸² ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท¹⁸³

- ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยาสูบไม่แจ้งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับราคาขายยาเส้น หรือยาสูบ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองหมื่นบาท หรือผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยาสูบแจ้งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับราคาขายยาเส้นหรือขายยาสูบอันเป็นเท็จ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปีหรือปรับไม่เกินห้าหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ¹⁸⁴

3.1.2.4 ความผิดตามกฎหมายไฟ

พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486 เป็นกฎหมายที่ใช้ในการบริหารจัดการเก็บภาษีไฟซึ่งลักษณะความผิดและโทษตามกฎหมายแบ่งออกเป็น 5 ประเภท¹⁸⁵ ดังนี้

(1) ความผิดฐานห้ามมิให้ผู้ใดทำไฟหรือนำไฟเข้ามา เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากอธิบดี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสิบปีและปรับตามจำนวนไฟของกลางเป็นเงินสี่เท่าของราคาไฟที่กรมสรรพสามิตขายในประเภทเดียวกัน แต่ในกรณีทำไฟต้องไม่ต่ำกว่าสองพันบาท¹⁸⁶

¹⁷⁷ สุพัตรา อนันตพงศ์ และประภาศ คงเอียด, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 2*, น.52.

¹⁷⁸ ตามนัยมาตรา 53 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁷⁹ สุพัตรา อนันตพงศ์ และประภาศ คงเอียด, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 2*, น.53.

¹⁸⁰ ตามนัยมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁸¹ ตามนัยมาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁸² ตามนัยมาตรา 38 และมาตรา 39 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁸³ ตามนัยมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁸⁴ ตามนัยมาตรา 45 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

¹⁸⁵ สุพัตรา อนันตพงศ์ และประภาศ คงเอียด, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 2*, น.54 - 55.

¹⁸⁶ ตามนัยมาตรา 14 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติไฟ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2505

(2) ความผิดฐานดัดแปลงแก้ไขหรือกระทำด้วยประการอื่นใดแก่ไฟซึ่งกรมสรรพสามิตทำขึ้นเพื่อขายอย่างไฟ¹⁸⁷ หรือความผิดฐานมีไฟไว้ในครอบครองเกินกว่าหนึ่งร้อยยี่สิบใบ หรือขายไฟไม่ว่าจำนวนใดๆ เว้นแต่ไฟนั้นเป็นไฟซึ่งกรมสรรพสามิตทำขึ้นหรือเป็นไฟที่มีตราซึ่งกรมสรรพสามิตได้กำหนดขึ้นประทับอยู่¹⁸⁸ หรือความผิดฐานขายหรือมีไว้เพื่อขายซึ่งไฟที่กระทำขึ้นโดยดัดแปลงแก้ไข หรือกระทำแก่ไฟทำขึ้นด้วยประการอื่นใด¹⁸⁹ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับตามจำนวนไฟของกลางเป็นเงินสี่เท่าของราคาไฟที่กรมสรรพสามิตขายในประเภทเดียวกัน แต่ต้องไม่ต่ำกว่าห้าร้อยบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ¹⁹⁰

(3) ความผิดฐานขายไฟเป็นการค้าโดยไม่ได้รับใบอนุญาตจากเจ้าพนักงาน ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ¹⁹¹

(4) ความผิดฐานมีไว้ในความครอบครองซึ่งแม่พิมพ์สำหรับพิมพ์ไฟ โดยไม่ได้รับอนุญาตจากอธิบดี¹⁹² ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่หนึ่งปีถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงห้าหมื่นบาท¹⁹³

(5) ความผิดฐานไม่ปฏิบัติตามกฎกระทรวงผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้กระทำการใดๆ ตามพระราชบัญญัตินี้ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในกฎกระทรวง มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองร้อยบาท¹⁹⁴

ในขณะนี้ กรมสรรพสามิตอยู่ระหว่างนำกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจำนวน 7 ฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติพิภตภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486 พระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสุรา พ.ศ. 2527 มารวบรวมเป็นประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต

¹⁸⁷ ตามนัยมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486

¹⁸⁸ ตามนัยมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486

¹⁸⁹ ตามนัยมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486

¹⁹⁰ ตามนัยมาตรา 14 ทวิ เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติไฟ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2505

¹⁹¹ ตามนัยมาตรา 14 ตรี เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติไฟ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2505

¹⁹² ตามนัยมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486

¹⁹³ ตามนัยมาตรา 14 จัตวา เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติไฟ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2505

¹⁹⁴ ตามนัยมาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486

3.1.3 ลักษณะความผิด อัตราโทษและการเปรียบเทียบคดี สำหรับความผิดตามกฎหมายภาษีศุลกากร

ความผิดตามกฎหมายศุลกากรในบางมาตรา การกระทำไม่ต้องมีเจตนาก็เป็นความผิด¹⁹⁵ เช่น ความผิดตามมาตรา 27 และมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ส่วนความผิดตามมาตราอื่นๆ คงเป็นไปตามหลักทั่วไปของความผิดทางอาญาคือต้องมีเจตนาถึงจะเป็นความผิด โดยความผิดอาญาตามกฎหมายศุลกากรมีจำนวนมากซึ่งโครงการพัฒนากฎหมายฉบับนี้จะกล่าวถึงเฉพาะความผิดที่สำคัญบางบทมาตราที่เกี่ยวกับการนำเข้ามาและส่งออกเท่านั้น โดยสามารถแยกเป็นหมวดหมู่ได้¹⁹⁶ ดังนี้

3.1.3.1 ความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากร

การลักลอบหนีศุลกากรหมายถึง การนำของที่ยังไม่ได้เสียค่าภาษีอากรหรือของที่ควบคุมการนำเข้าหรือของที่ยังไม่ได้ผ่านพิธีการศุลกากรโดยถูกต้องเข้ามาหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรไทย¹⁹⁷ โดยของที่ลักลอบหนีศุลกากรอาจเป็นของที่ต้องเสียภาษีหรือไม่ต้องเสียภาษีก็ได้หรืออาจเป็นของต้องห้ามหรือของต้องจำกัดหรือไม่ก็ได้ ลักษณะสำคัญของความผิดฐานนี้อยู่ที่กิริยาลักลอบนำของเข้าหรือส่งของออกโดยไม่ผ่านศุลกากร ความผิดฐานนี้กระทำได้ 2 ขั้นตอนคือ ขั้นตอนที่น่าำของเข้าหรือส่งของออก โดยลักลอบหนีศุลกากรและการไม่ได้นำเข้ามาหรือส่งออกหรือไม่เกี่ยวกับการข้ามเขตแดนคือ ลักลอบย้ายถิ่นของซึ่งนำเข้ามาดังกล่าวไปจากเรือกำปั่น ท่าเทียบเรือ โรงเก็บสินค้า คลังสินค้า ที่มั่นคง หรือโรงเก็บของซึ่งความผิดฐานนี้มุ่งเน้นเอาโทษแก่การไม่นำผ่านพิธีการศุลกากรมีความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากร อีกทั้งในการกระทำความผิดทั้ง 2 ขั้นตอน ผู้ช่วยเหลือก็มีความผิดและโทษเสมอตัวการ นอกจากนี้ผู้สนับสนุนภายหลังการกระทำความผิดโดยให้ที่อาศัยเก็บ หรือเก็บ หรือซ่อนของเช่นว่านั้นหรือเกี่ยวข้องในการขน หรือย้ายถิ่น หรือกระทำอย่างใดแก่ของเช่นว่านั้นก็มีโทษเท่าตัวการ¹⁹⁸

¹⁹⁵ ตามนัยมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482

¹⁹⁶ มาโนช รอดสม, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายศุลกากรและกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์บริษัท จี-อาร์ต จำกัด, 2555) น.232.

¹⁹⁷ กรมศุลกากร, “ความผิดทางศุลกากร,” สืบค้นเมื่อวันที่ 4 มีนาคม 2559, <http://www.internet1.customs.go.th/ext/Offence/CustomsOffence.jsp>.

¹⁹⁸ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532) น.208.

ทั้งนี้ กฎหมายศุลกากรได้กำหนดโทษสำหรับผู้กระทำผิดฐานลักลอบหนีศุลกากรในความผิดครั้งหนึ่งๆ ไว้อย่างสูงสุดคือ ให้ปรับของที่ลักลอบหนีศุลกากรและปรับเป็นเงิน 4 เท่าของของราคารวมค่าภาษีอากร หรือจำคุกไม่เกิน 10 ปี หรือทั้งปรับและจำ¹⁹⁹

3.1.3.2 ความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากร

ความรับผิดอาญาทางศุลกากรในความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามความในมาตรา 27 ตอนท้าย²⁰⁰ มีหลักกฎหมายว่า ผู้ใดเกี่ยวข้องกับด้วยประการใดๆ ในการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง การเสียค่าภาษีศุลกากรหรือในการหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยง บทกฎหมายและข้อจำกัดใดๆ อันเกี่ยวแก่การนำเข้า ส่งของออก ขนของขึ้นเก็บของในคลังสินค้า และการส่งมอบของโดยเจตนาจะฉ้อค่าภาษีของรัฐบาลของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวที่จะต้องเสียสำหรับของนั้นๆ ก็ดี สำหรับความผิดครั้งหนึ่งๆ ให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วหรือจำคุกไม่เกินสิบปีหรือทั้งปรับทั้งจำ²⁰¹

คำว่า “ผู้ใด” หมายถึง บุคคลใดๆ กฎหมายไม่จำกัดว่าเป็นใคร ซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียวหรือหลายคน²⁰² หรือนิติบุคคลก็ได้²⁰³

คำว่า “ค่าภาษี” หมายความว่า ค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียมหรือค่าภาระติดพันในทางศุลกากรหรืออากรชั้นในส่วนคำว่า “อากร” หมายความว่า ค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียมหรือค่าภาระติดพันในทางศุลกากรหรืออากรชั้นใน²⁰⁴

“ของที่ยังมีได้เสียค่าภาษี” หมายความว่า ของที่พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ภาค 2 และภาค 3 กำหนดว่าของนั้นจะต้องเสียภาษีศุลกากร²⁰⁵

การหลีกเลี่ยงอากรศุลกากรคือ²⁰⁶ การนำของที่ต้องชำระค่าภาษีอากรเข้ามาหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรไทย โดยผ่านพิธีการศุลกากรถูกต้องแต่ใช้วิธีการอย่างใด

¹⁹⁹ ตามนัยมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469

²⁰⁰ ตามนัยมาตรา 27 วรรคท้าย แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469

²⁰¹ วรเชษฐ์ อุตมะ, “ปัญหากฎหมายการลงโทษในความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรศุลกากร ข้อห้ามข้อจำกัดและสำแดงเท็จ,” (สารนิพนธ์นิติศาสตร์ มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2552) น.86.

²⁰² ชูชาติ อัสวโรจน์, รวมกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร พร้อมคำอธิบาย, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2549), น.415.

²⁰³ Kyoto Convention 1999, Definitions, Chapter 2.

²⁰⁴ ตามนัยมาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469

²⁰⁵ ชูชาติ อัสวโรจน์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 202, น.418.

²⁰⁶ วรเชษฐ์ อุตมะ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 201, น.87.

อย่างหนึ่งโดยมีเจตนาเพื่อมิให้ต้องชำระค่าภาษีอากรหรือชำระในจำนวนที่น้อยกว่าที่จะต้องชำระ โดยการหลบหลีกการเสียภาษี การกระทำนั้นมิได้ออกอาจเหมือนเช่นการลักลอบหนีศุลกากรแต่เป็นการชิงไหวชิงพริบกับพนักงานศุลกากรเพื่อให้ของของตนรอดพ้นจากการเสียภาษีอากร เช่น นำของมาให้ตรวจหรือผ่านพิธีการศุลกากรตามระเบียบปกติแต่ไม่ได้แสดงของนั้นโดยเปิดเผยไม่ว่าจะเป็นการสำแดงปริมาณ น้ำหนัก ราคา ชนิดสินค้าหรือพิกัดอัตราศุลกากรอันเป็นเท็จก็ดีเพื่อฉ้อค่าภาษีอากร หรืออาจจะมีการซ่อนเร้นของที่จะหลีกเลี่ยงค่าภาษีไว้มิติดชิดหรือหากว่าได้จัดทำใบขนสินค้าเพื่อให้เจ้าหน้าที่ตรวจปล่อยตามปกติแต่มีของที่เสียอากรสูงซุกซ่อนคละกันมาในหีบห่อเดียวกันหรือต่างหีบห่อกัน โดยไม่ได้สำแดงรายการของนั้นไว้ในใบขนสินค้า ความผิดฐานนี้เน้นลักษณะการผ่านของกล่าวคือของที่นำเข้าหรือส่งออกนั้นเป็นของต้องเสียภาษีนำมาผ่านศุลกากรโดยใช้อุบายอย่างใดอย่างหนึ่ง เพื่อมิให้เสียค่าภาษีหรือเสียน้อยกว่าที่พึงต้องเสีย²⁰⁷

การหลีกเลี่ยงบทกฎหมายและข้อจำกัดใดๆ อันเกี่ยวแก่การนำของเข้าส่งของออก ขนของขึ้นเก็บของในคลังสินค้าและการส่งมอบของนั้น การหลีกเลี่ยงภาษีอากรจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อได้ปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับของกรมศุลกากรมาขั้นหนึ่งก่อนแล้วเช่น ในการส่งมอบของต้องจัดทำใบขนสินค้าและต้องรับรองในใบขนสินค้าว่าข้อความที่แสดงไว้นั้นเป็นความจริง นอกจากนั้นยังต้องยื่นบัญชีราคาสินค้าประกอบด้วย ถ้ารายการที่สำแดงในใบขนสินค้าไม่ถูกต้องหรือบัญชีราคาสินค้าคลาดเคลื่อน ผู้นั้นย่อมมีความผิดฐานสำแดงเท็จตามมาตรา 99²⁰⁸ แต่การสำแดงเท็จนั้นจะเป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงก็ต่อเมื่อมีเจตนาจะฉ้อค่าภาษี ถึงแม้ค่าภาษีจะเสียขาดไปตามปกติวิสัยโดยไม่เจตนาจะฉ้อค่าภาษีแล้วก็เอาความผิดฐานนี้ไม่ได้²⁰⁹ ดังเช่น ยื่นใบขนสินค้าเสียภาษีอากรในพิกัดอัตราอากรต่ำแต่เจ้าหน้าที่ตรวจพบว่าควรเสียในพิกัดอัตราภาษีที่สูงกว่าชนิดของที่สำแดงไว้ ถูกต้องแต่จัดประเภทพิกัดผิดเพราะมีปัญหาคาบเกี่ยวซึ่งอาจจัดเข้าได้หลายประเภทถึงแม้ว่าการสำแดงคลาดเคลื่อนนั้นทำให้อากรขาด

การหลีกเลี่ยงอากรศุลกากรนี้ต้องเป็นเหตุให้อากรขาดกล่าวคืออากรที่รัฐพึงจะได้แต่มิได้เสียให้แก่รัฐหรือเสียอากรไม่ครบถ้วน หลักการข้อนี้ถือเป็นข้อที่สำคัญในความผิดกรณีหลีกเลี่ยงอากรศุลกากร การนำสินค้าเข้าหรือส่งสินค้าออกส่วนใหญ่จะนำเข้ามาหรือ

²⁰⁷ มานิต วิทยาเต็ม, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 198*, น.209.

²⁰⁸ ตามนัยมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469

²⁰⁹ คำพิพากษาฎีกาที่ 942/2503 (ประชุมใหญ่), คำพิพากษาฎีกาที่ 942/2504, คำพิพากษาฎีกาที่ 2605/2506, คำพิพากษาฎีกาที่ 967/2507, คำพิพากษาฎีกาที่ 612-613/2511, คำพิพากษาฎีกาที่ 2451/2523, คำพิพากษาฎีกาที่ 2605/2526, และคำพิพากษาฎีกาที่ 1113/2529, <http://deka2007.supremecourt.or.th>

ส่งออกไปโดยยื่นใบขนสินค้าหรือเอกสารที่เกี่ยวข้องสำแดงรายการต่างๆ เช่น ชนิดของ ขนาด พิกัด อัตราศุลกากร ราคาของ เป็นต้น ต่ำกว่าที่เป็นจริงหรือสำแดงของที่ต้องเสียอากรว่าได้รับยกเว้น หรือไม่ต้องเสียอากร การหลีกเลี่ยงบทกฎหมายและข้อจำกัดใดๆ อันเกี่ยวแก่การนำเข้าส่งออกของออก ขนของขึ้น เก็บของ ในคลังสินค้าและการส่งมอบของนั้นมิได้หมายถึงการหลีกเลี่ยงข้อห้ามข้อจำกัดในความหมายของ “ของต้องห้าม” หรือ “ของต้องจำกัด” ซึ่งเป็นของที่ห้ามนำเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแต่อย่างใด ของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรที่เป็นการหลีกเลี่ยงบทกฎหมายและข้อจำกัดในที่นี้หมายถึงของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรได้อยู่แล้วตามกฎหมายแต่หลีกเลี่ยงกฎหมายหรือระเบียบทำให้อากรขาด

รูปแบบของการกระทำความผิดในคดีหลีกเลี่ยงอากรได้แก่²¹⁰ การหลีกเลี่ยงอากรโดยสำแดงพิกัดอัตราอากรไม่ถูกต้อง คดีหลีกเลี่ยงอากรโดยสำแดงราคาซื้อขายของที่นำเข้าต่ำกว่าความเป็นจริง คดีหลีกเลี่ยงอากรโดยสำแดงชนิดสินค้า ยี่ห้อ รุ่น ปริมาณหรือรายการอื่นๆ ไม่ถูกต้อง คดีหลีกเลี่ยงอากรสำหรับของที่นำเข้ามาผลิต ผสม ประกอบ ตามมาตรา 19 ทวิ²¹¹ คดีหลีกเลี่ยงอากรสำหรับกรณีที่พึงเก็บแก่สิ่งที่สมบูรณ์แล้ว²¹² คดีหลีกเลี่ยงอากรสำหรับของซึ่งในเวลานำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร แต่ต่อมาได้โอนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือนำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้หรือสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงกล่าวคือของนั้นจะต้องเสียอากรโดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือนำไปใช้ในการอื่นหรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากรสำหรับกรณีที่ได้รับลดหย่อนอากรให้เสียอากร²¹³ หรือคดีหลีกเลี่ยงอากรสำหรับของที่นำเข้าโดยได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 หรือคดีหลีกเลี่ยงอากรกรณีฝ่าฝืนเงื่อนไขการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณีอื่นๆ รวมทั้งความผิดเกี่ยวเนื่องกับกฎหมายอื่น เป็นต้น²¹⁴

²¹⁰ กรมสอบสวนคดีพิเศษ, “เสวนาทางวิชาการกลุ่มผู้เชี่ยวชาญทางภาษี,” ในเอกสารประกอบการสัมมนาเรื่อง มาตรการดำเนินคดีอาญาในความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากรของกรมสอบสวนคดีพิเศษ ศาลภาษีอากรกลาง, สถาบันพัฒนาข้าราชการฝ่ายตุลาการ กรุงเทพมหานคร, 23 กันยายน 2552, น.1 - 2.

²¹¹ ตามนัยมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482

²¹² ตามนัยมาตรา 6 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

²¹³ ตามนัยมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

²¹⁴ วรเชษฐ์ อุตมะ, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 201*, น.87 - 89.

ทั้งนี้กฎหมายศุลกากรได้กำหนดโทษผู้กระทำผิดฐานหลีกเลี่ยงอากร โดยมีอัตราโทษสำหรับความผิดครั้งหนึ่งๆ ให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หรือจำคุกไม่เกินสิบปีหรือทั้งปรับทั้งจำ²¹⁵

3.1.3.3 ความผิดฐานสำแดงเท็จ

การสำแดงเท็จหมายถึง²¹⁶ การสำแดงใดๆ เกี่ยวกับการนำเข้าหรือส่งออก สินค้าไม่ตรงกับหลักฐานเอกสารและข้อเท็จจริงในการนำเข้าและส่งออก การกระทำผิดฐานสำแดงเท็จ มีลักษณะเป็นความผิดที่ไม่คำนึงถึงเจตนาว่าผู้กระทำมีเจตนาหรือกระทำโดยประมาทเลินเล่อหรือไม่²¹⁷ ทั้งนี้ ตามมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 แยกฐานความผิดได้ 6 ฐาน ความผิดดังนี้²¹⁸

(1) ความผิดฐานกระทำ หรือจัด หรือยอมให้ผู้อื่นกระทำ หรือยื่น หรือจัดให้ ผู้อื่นยื่นใบขนสินค้า คำสำแดง ใบรับรอง บันทึกเรื่องราวหรือตราสารอย่างอื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในเรื่องใดๆ อันเกี่ยวข้องกับ พระราชบัญญัตินี้หรืออันพระราชบัญญัตินี้บังคับให้กระทำนั้นเป็นความเท็จ เป็นความไม่สมบูรณ์หรือเป็นความชักพาให้ผิดหลงในรายการใดๆ ซึ่งจะเป็นความผิดฐานนี้เอกสารที่จัดทำต้องเป็นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการในชั้นศุลกากร หรือกฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่ต้องกระทำแต่ไม่กระทำหรือกระทำโดยไม่สมบูรณ์

(2) ความผิดฐานไม่ตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรที่ปฏิบัติหน้าที่ มิได้ตอบคำถามด้วยความสัตย์จริง

(3) ความผิดฐานไม่ยอมหรือละเลยไม่ทำ ไม่รักษาไว้ซึ่งบันทึกเรื่องราว หรือ ทะเบียน หรือสมุดบัญชี หรือเอกสาร หรือตราสารอย่างอื่น ๆ ซึ่งกฎหมายศุลกากรกำหนดไว้ในความผิด ลักษณะนี้กฎหมายกำหนดหน้าที่แก่ผู้นำเข้า ผู้ส่งออก ตัวแทนของเรือ ตัวแทนบุคคลดังกล่าว หรือบุคคล ซึ่งเกี่ยวข้องตามที่อธิบดีกำหนด

(4) ความผิดฐานปลอมแปลงหรือใช้เมื่อปลอมแปลงแล้วซึ่งเอกสาร บันทึก เรื่องราว หรือตราสารอย่างอื่นซึ่งกฎหมายศุลกากรกำหนดไว้ให้ทำหรือที่ใช้ในกิจการใดๆ เกี่ยวข้องกับกฎหมายศุลกากรในความผิดลักษณะนี้กฎหมายมุ่งลงโทษเอาผิดแก่ผู้มีเจตนาใช้เอกสารปลอมแปลง กับกรมศุลกากร

²¹⁵ มาโนช รอดสม, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 196*, น.238 – 239.

²¹⁶ *เพ็งอ้าง*, น.240 – 241.

²¹⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 244/2484, <http://deka2007.supremecourt.or.th>

²¹⁸ ชูชาติ อัสวโรจน์, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 202*, น.458 – 461.

(5) ความผิดฐานการแก้ไขเอกสาร บันทึกเรื่องราว หรือตราสารอย่างอื่น ภายหลังที่ทางราชการออกให้แล้วซึ่งการแก้ไขเอกสารภายหลังจากที่ทางราชการออกให้แล้วนั้นไม่ว่าจะเป็นการแก้ไขให้ถูกต้อง หรือแก้ไขไม่ถูกต้อง หรือบิดเบือนจากความเป็นจริงก็ผิดฐานนี้ทั้งสิ้น

(6) ความผิดฐานการปลอมดวงตรา ลายมือชื่อ ลายมือชื่อย่อ หรือเครื่องหมายอย่างอื่นของพนักงานศุลกากรหรือซึ่งพนักงานศุลกากรนั้นๆ ใช้ในการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายศุลกากร ความผิดฐานนี้ไม่ใช่ความผิดในการปลอมทั่วไปซึ่งกฎหมายบัญญัติเป็นการเฉพาะแก่การปลอมดวงตรา ลายมือชื่อ ลายมือชื่อย่อหรือเครื่องหมายอย่างอื่นของพนักงานศุลกากรกระทำได้ตามอำนาจหน้าที่

ทั้งนี้กฎหมายศุลกากรได้กำหนดโทษผู้กระทำความผิดฐานสำแดงเท็จไว้สูงสุดคือ ปรับเป็นเงินไม่เกิน 50,000 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 6 เดือน

3.1.3.4 ความผิดฐานนำของต้องห้าม ต้องจำกัดเข้ามาในหรือส่งออกนอกราชอาณาจักร

ของต้องห้ามคือ²¹⁹ ของที่มีกฎหมายห้ามมิให้นำเข้าหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรซึ่งมีลักษณะเป็นบทบัญญัติเด็ดขาดหากฝ่าฝืนกระทำความผิดและต้องรับโทษตามกฎหมายซึ่งกฎหมายในที่นี้หมายถึง กฎหมายเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากรและเป็นความผิดตามกฎหมายศุลกากรด้วย²²⁰ และไม่มีข้อยกเว้น²²¹ ทั้งนี้ ของต้องห้ามนั้น ห้ามทั้งการนำเข้าและส่งออก โดยไม่อาจจะขออนุญาตในการนำเข้าหรือส่งออกได้ นอกจากนี้ในบางกรณีจะกำหนดห้ามการส่งผ่านด้วย ผู้ใดนำสินค้าต้องห้ามเข้ามาหรือส่งสินค้าต้องห้ามออกไปนอกราชอาณาจักรจะมีความผิดต้องรับโทษตามกฎหมายเฉพาะที่เกี่ยวข้องนั้นๆ และเป็นความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ด้วย

ตัวอย่างของต้องห้ามได้แก่ วัตถุลามก ไม่ว่าจะอยู่ในรูปแบบหนังสือ ภาพเขียน ภาพพิมพ์ ภาพระบายสี สิ่งที่พิมพ์ขึ้น รูปภาพ ภาพโฆษณา เครื่องหมาย รูปถ่ายและ ภาพยนตร์ลามกหรือวัตถุลามกอื่นๆ สินค้าที่มีตราหรือลวดลายเป็นรูปธงชาติ ยาเสพติดให้โทษ เงินตรา พันธบัตร ใบสำคัญรับดอกเบี้ยพันธบัตรอันเป็นของปลอมหรือแปลง เหรียญกษาปณ์ที่ทำให้ น้ำหนักลดลงโดยทุจริต ดวงตราแผ่นดิน รอยตราแผ่นดิน หรือปรมาภิไธย ดวงตราหรือรอยตราของ

²¹⁹ มาโนช รอดสม, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 196*, น.232 – 233.

²²⁰ วิชัย มากวัฒนสุข, *กฎหมายภาษีและพิธีการศุลกากร*, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์สามเจริญพานิชย์, 2546) น.587.

²²¹ วีระพงษ์ บุญโญภาส, *อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ Economic crime*, พิมพ์ครั้งที่ 6, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2552) น.535.

ทางราชการอันเป็นของปลอม สินค้าละเมิดลิขสิทธิ์เช่น แอบบันทึกเสียง แผ่นบันทึกเสียง แอบบันทึกภาพ คอมพิวเตอร์ หนังสือหรือสินค้าอื่นใดที่ทำซ้ำหรือดัดแปลงงานอันมีลิขสิทธิ์ของผู้อื่น สินค้าปลอมแปลงหรือเลียนแบบเครื่องหมายการค้า เป็นต้น²²²

ของต้องจำกัดหมายถึง²²³ ของที่มีกฎหมายกำหนดว่าหากจะมีการนำเข้า ส่งออกหรือผ่านราชอาณาจักรจะต้องได้รับอนุญาตหรือปฏิบัติให้ครบถ้วนตามที่กำหนดไว้ในกฎหมาย เฉพาะนั้นเช่น ต้องมีใบอนุญาตการนำเข้าส่งออก ต้องปฏิบัติตามประกาศอันเกี่ยวกับฉลากหรือ ใบรับรองการวิเคราะห์หรือเอกสารกำกับยา เป็นต้น การนำเข้าของต้องจำกัดเข้ามาหรือส่งออกหรือส่งผ่าน ราชอาณาจักรโดยมิได้รับอนุญาตหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมายที่กำหนดไว้ให้ครบถ้วนจะมีความผิด ตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายเฉพาะที่เกี่ยวข้องนั้นๆ และเป็นความผิดตามกฎหมายศุลกากรด้วย²²⁴

ตัวอย่างของต้องจำกัดได้แก่ เงินไทยและเงินตราต่างประเทศ พันธุ์ยาง และยางธรรมชาติ ยาสูบรวมถึงต้นยาสูบและใบยาเส้น สัตว์และซากสัตว์ เครื่องวิทยุคมนาคมและส่วน แห่งเครื่องวิทยุคมนาคม อาวุธปืน เครื่องกระสุน วัตถุระเบิด ดอกไม้เพลิง สิ่งเทียมอาวุธปืน สุรา อาหารที่มีความหวานเจือปน เครื่องชั่ง ตวง วัด ดังนั้นสินค้านำเข้าจะเป็นสินค้านำเข้ามาโดยชอบ ด้วยกฎหมายได้ก็ต่อเมื่อได้รับใบอนุญาตจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์ก่อนการนำเข้ามาใน ราชอาณาจักรเท่านั้น ในบางกรณีอาจมีการขายของกลางคืนเจ้าของ การขายคืนของกลางที่เป็นของ ต้องจำกัดแก่เจ้าของจะต้องขออนุญาตจากกระทรวงการคลังก่อนเสมอ เหตุที่ต้องขออนุญาตจาก กระทรวงการคลังก่อนขายคืนเจ้าของก็เพื่อให้มีการพิจารณาอีกชั้นหนึ่งว่าสมควรขายคืนหรือไม่เพราะ แม้ว่าเจ้าของจะซื้อคืนในราคาสูงก็ยังคุ้มค่าของต้องจำกัดบางชนิดผู้นำเข้ายอมให้จับกุมแล้วขอซื้อคืน เช่น รถยนต์เพราะว่ารถยนต์ใช้แล้วเป็นของควบคุมการนำเข้า ผู้นำเข้าพยายามสั่งแยกชิ้นส่วนเข้ามาแล้ว ประกอบรวมกันซึ่งถือเป็นการกระทำเพื่อหลีกเลี่ยงข้อจำกัดรูปแบบหนึ่ง ดังนั้นหากจะมีการซื้อคืน จึงต้องขออนุญาตจากกระทรวงการคลังก่อนเสมอ²²⁵

ทั้งนี้ กฎหมายศุลกากรกำหนดโทษผู้กระทำความผิดในการนำของต้องห้าม ต้องจำกัดเข้าราชอาณาจักรไทยโดยมิได้รับอนุญาตสำหรับความผิดครั้งหนึ่งๆ ไว้อย่างสูงสุดคือ หาริบของที่ หลีกเลี่ยงข้อห้ามข้อจำกัดและปรับเป็นเงิน 4 เท่าของของราคารวมค่าภาษีอากร หรือจำคุกไม่เกิน 10 ปี หรือทั้งปรับและจำ²²⁶

²²² วรเชษฐ์ อุตมะ, *อ้างแล้ว เชียงธรรมที่ 201*, น.90 – 91.

²²³ มาโนช รอดสม, *อ้างแล้ว เชียงธรรมที่ 196*, น.233.

²²⁴ วิชัย มากวัฒนสุข, *อ้างแล้ว เชียงธรรมที่ 220*, น.587.

²²⁵ วรเชษฐ์ อุตมะ, *อ้างแล้ว เชียงธรรมที่ 201*, น.91 – 92.

²²⁶ ตามนัยมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469

3.1.3.5 ความผิดฐานรับของหนีภาษี

ความผิดฐานรับของหนีภาษีตามบทบัญญัติมาตรา 27 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 บัญญัติว่า “ผู้ใดช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสีย ซื่อ รับจําหน่าย หรือรับไว้โดยประการใดซึ่งของอันตนรู้ว่า เป็นของที่ยังมีได้เสียค่าภาษี หรือของต้องจํากัด หรือของต้องห้าม หรือที่เข้ามาในราชอาณาจักรโดยยังมีได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้องก็ดี หรือเป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงอากร ข้อจํากัดหรือข้อห้ามอันเกี่ยวแก่ของนั้นก็ตีความผิดต้องระวางโทษจําคุกไม่เกินห้าปี หรือปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หรือทั้งจําทั้งปรับ” เจตนารมณ์ของบทบัญญัติดังกล่าว เพื่อให้การรับไว้ซึ่งของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยไม่ถูกต้องตามกฎหมายเช่น การหลีกเลี่ยงอากรศุลกากร หรือหลีกเลี่ยงข้อห้ามข้อจํากัด โดยมีองค์ประกอบสำคัญคือ ต้องการเจตนาในการกระทำความผิดเนื่องจากตามนัยมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2548 มิได้รวมถึงการกระทำตามมาตรา 27 ทวิ แต่อย่างใด นอกจากนี้ผู้กระทำความผิดต้องรู้ด้วยว่าของที่ตนรับไว้เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงอากร หรือหลีกเลี่ยงข้อห้ามข้อจํากัด²²⁷

ลักษณะการกระทำความผิดในการซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสียหมายถึง การกระทำภายหลังการกระทำความผิดฐานลักลอบหรือหลีกเลี่ยงอากรสำเร็จ อันมีลักษณะเป็นการช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกในภายหลังการกระทำความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469²²⁸

3.1.3.6 ความผิดฐานฝ่าฝืนพิธีการศุลกากร

ความผิดฐานไม่ปฏิบัติพิธีการศุลกากรหรือปฏิบัติพิธีการศุลกากรไม่ถูกต้อง มีบทบัญญัติว่าด้วยความผิดภาษีศุลกากรที่มีโทษทางอาญาไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากรซึ่งแบ่งออกได้ดังต่อไปนี้²²⁹

²²⁷ วินัย แสงสีบ, “การตรวจสอบภาษีอากรตามกฎหมายศุลกากร : ศึกษากรณีเอกสารหลักฐานที่เก็บรักษาในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ในภายหลัง,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556), น.44.

²²⁸ มาโนช รอดสม, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 196*, น.239.

²²⁹ *เพ็งอ้าว*, น.246 - 248.

(1) การเก็บของในโรงพักสินค้าที่มั่นคงหรือคลังสินค้าที่มั่นคง²³⁰

- ความผิดฐานลอบเข้าไปในโรงพักสินค้าหรือที่มั่นคงหรืออาณานิคมซึ่งติดอยู่ ณ ที่นั้นออกโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ²³¹

- ความผิดฐานผู้ปกครองคลังสินค้าเคลื่อนที่ไม่เก็บของในคลังสินค้าให้มีทางเข้าถึงหีบห่อของทุกห่อได้โดยสะดวก ต้องระวางโทษปรับครั้งหนึ่งๆ ไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท²³²

- ความผิดฐานผู้ปกครองคลังสินค้าไม่แสดงของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าในเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรเรียกร้อง ต้องระวางโทษปรับครั้งหนึ่งๆ ไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท สำหรับหีบห่อหนึ่งๆ ที่ไม่ได้แสดงนอกจากค่าภาษีที่ต้องเสียสำหรับของนั้น²³³

- ความผิดฐานลักลอบเปิดคลังสินค้าหรือล่องเข้าไปถึงของที่อยู่ในคลังสินค้านั้น เว้นแต่จะได้เข้าไปต่อหน้าพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรในเวลาทำการตามหน้าที่ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับครั้งหนึ่งๆ ไม่เกินหนึ่งแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ²³⁴

(2) ความผิดเกี่ยวกับเรือที่เดินทางมาจากต่างประเทศ²³⁵

- ความผิดฐานไม่กระทำหรือปฏิบัติการบางอย่างเมื่อถึงด่านตรวจกล่าวคือ เรือทุกลำเมื่อมาถึงเขตท่าต้องหยุดลอยลำ ณ ด่านตรวจที่กำหนดไว้และต้องให้ความสะดวกทุกอย่างแก่พนักงานศุลกากร การที่จะเข้าไปและขึ้นบนเรือ ถ้าพนักงานศุลกากรสั่งให้เรื่อนั้นทอดสมอก็ต้องกระทำตาม นายเรือต้องตอบคำถามใดๆ ของพนักงานอันเกี่ยวแก่เรือ คนประจำเรือ คนโดยสาร การเดินทางและลักษณะของสินค้าในเรือให้นายเรือรายงานถึงอาวุธปืน กระสุนปืน ดินปืน หรือวัตถุระเบิดอันมีอยู่ในเรือและเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่สั่ง นายเรือต้องส่งมอบอาวุธปืนและกระสุนปืนทั้งหมดให้อยู่ในความรักษาของพนักงานกำกับด่านตรวจและให้ส่งวัตถุระเบิดทั้งหมดไปในความควบคุมของเจ้าหน้าที่ โดยกฎหมายกำหนดหน้าที่ให้ต้องปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากรและห้ามมิให้เรือลำใดล่อง

²³⁰ เฟิงอั้ง, น.247.

²³¹ ตามนัยมาตรา 6 (2) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469

²³² ตามนัยมาตรา 90 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 [อัตราโทษแก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2548]

²³³ ตามนัยมาตรา 91 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 [อัตราโทษแก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2548]

²³⁴ ตามนัยมาตรา 93 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 [อัตราโทษแก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2548]

²³⁵ มาโนช รอดสม, อั้งแล้ว เชิงอรรถที่ 196, น.247.

ด่านตรวจไปโดยไม่มีพนักงานศุลกากรลงประจำบนเรือ เว้นแต่จะได้รับอนุญาตพิเศษจากพนักงานกำกับด่าน ถ้าและนายเรือหรือบุคคลผู้ใดซึ่งเป็นผู้ควบคุมเรือไม่ยอมหรือละเลยไม่กระทำตามต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท²³⁶

- ความผิดฐานไม่รายงานเรือเข้า กฎหมายกำหนดหน้าที่ของนายเรือทุกลำที่บรรทุกสินค้าซึ่งมาจากนอกราชอาณาจักรต้องทำรายงานอันถูกต้องยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในยี่สิบสี่ชั่วโมงนับแต่เมื่อเรือมาถึงท่า เมื่อยื่นรายงานนี้ให้นายเรือแสดงใบทะเบียนเรือเพื่อตรวจด้วย และรายงานนี้ต้องทำยื่นก่อนเปิดระวางเรือ เว้นแต่จะได้รับอนุญาตพิเศษ หากฝ่าฝืนต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท และบรรดาของที่มีได้ทำรายงานยื่นไว้โดยถูกต้องนั้นให้ยกไว้จนกว่าจะได้รายงานให้ถูกต้องหรือจนกว่าจะได้อธิบายเหตุที่ทำการขาดตกบกพร่องนั้นให้เป็นที่พอใจของอธิบดี²³⁷

(3) ความผิดเกี่ยวกับเรือที่เดินทางไปต่างประเทศ²³⁸

- เรือลำใดมีพนักงานศุลกากรหรือพนักงานอื่นของรัฐบาลอยู่บนเรือและออกเรือไปโดยพนักงานนั้นๆ ไม่ยินยอมก็ดี หรือไม่ให้ความสะดวกแก่พนักงานนั้นๆ ก็ดี ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท²³⁹

- เรือลำใดออกไปโดยมิได้รับใบปล่อยเรือหรือไม่ได้รายงานเรือออก ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท แต่ส่วนตัวแทนนั้นต้องพิสูจน์ได้ว่าได้ทำการสมคบกันกับนายเรือด้วยจึงมีความผิด²⁴⁰

- เรือต่ำกว่าสองร้อยตันไม่ได้รับใบเปิดร่องผ่านปากน้ำ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสี่หมื่นบาท²⁴¹

²³⁶ ตามนัยมาตรา 21 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 [อัตราโทษแก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2548]

²³⁷ ตามนัยมาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 [อัตราโทษแก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2548]

²³⁸ มาโนช รอดสม, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 196*, น.247.

²³⁹ ตามนัยมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 [อัตราโทษแก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2548]

²⁴⁰ ตามนัยมาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 [อัตราโทษแก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2548]

²⁴¹ ตามนัยมาตรา 53 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 [อัตราโทษแก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2548]

- เรือทุกลำที่เตรียมจะออกจากท่าต้องชักธงลาขึ้นที่เสาหน้าธงนี้ต้องชักไว้จนกว่าเรือจะออกเดิน นายเรือคนใดละเลยไม่ปฏิบัติตามบทมาตรานี้ ท่านว่ามีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสี่หมื่นบาท²⁴²

(4) ความผิดเกี่ยวกับการค้าชายฝั่ง²⁴³

- ความผิดฐานบรรทุกของในทะเลลึกนอกเขตท่าหรือนอกราชอาณาจักรหรือเปลี่ยนทางเดินโดยมิได้มีพฤติการณ์อันมิอาจก้าวล่วงเสียได้มาบังคับให้ต้องกระทำซึ่งมิได้แจ้งให้พนักงานเจ้าหน้าที่ทราบในทันที ณ ท่าแรกก็ดี นายเรือนั้นมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท²⁴⁴

- เรือที่ได้รับอนุญาตไม่สงบใ้แจ้งความตามแบบต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนเวลาที่เรือจะออก ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท²⁴⁵

- ของอันพึงต้องเสียค่าอากรชั้นในหรือของต้องจำกัดบรรทุกไปในเรือค้าชายฝั่งลำใด ถ้าขนออกจากเรือโดยมิได้รับอนุญาตจากพนักงานเจ้าหน้าที่ นายเรือมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท²⁴⁶

(5) ความผิดเกี่ยวกับที่ทอดเรือภายนอก²⁴⁷

- ความผิดฐานฝ่าฝืนข้อบังคับซึ่งได้กำหนดเวลาและสถานที่เพื่อขนถ่ายและบรรทุกสินค้า ณ ที่ทอดเรือภายนอก ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท²⁴⁸

²⁴² ตามนัยมาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 [อัตราโทษแก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2548]

²⁴³ มาโนช รอดสม, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 196*, น.248.

²⁴⁴ ตามนัยมาตรา 66 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 [อัตราโทษแก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2548]

²⁴⁵ ตามนัยมาตรา 69 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 [อัตราโทษแก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2548]

²⁴⁶ ตามนัยมาตรา 70 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 [อัตราโทษแก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2548]

²⁴⁷ มาโนช รอดสม, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 196*, น.248.

²⁴⁸ ตามนัยมาตรา 72 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 [อัตราโทษแก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2548]

- ความผิดฐานบรรทุกสินค้าลงเรือหรือขนถ่ายสินค้าออกจากเรือ ณ ที่ทอดเรือภายนอก หรือ ณ ที่แห่งใดๆ ซึ่งมีได้อนุมัติโดยไม่ได้รับความยินยอมจากอธิบดี ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าแสนบาท²⁴⁹

3.1.4 ลักษณะความผิด อัตราโทษและการเปรียบเทียบคดี สำหรับความผิดตามกฎหมายภาษีท้องถิ่น

กฎหมายภาษีทรัพย์สินจัดเก็บผู้มีทรัพย์สินมากกว่าหรือจัดเก็บภาษีจากสิ่งที่มีสะท้อนให้เห็นถึงความมั่งคั่ง (Wealth) และรายได้ (Income) ความมั่งคั่งคือ ทรัพย์สินทุกอย่างที่มีเช่น บ้าน รถยนต์ ที่ดิน เงินฝาก ในขณะที่รายได้คือ เงินที่เราหาได้ในแต่ละช่วงเวลาเช่น เงินเดือน ผลตอบแทน โบนัส จริงอยู่แม้ว่าผู้มียาได้สูงก็อาจจะมีความมั่งคั่งสูงตามไปด้วย กฎหมายภาษีทรัพย์สินแบ่งแยกการเก็บภาษีทรัพย์สินจากตัวทรัพย์สินได้ดังนี้

3.1.4.1 ความผิดตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 เป็นกฎหมายที่มีกำหนดโทษทางอาญาไว้ในมาตรา 46 – มาตรา 48 โดยมีเจตนารมณ์ให้การกระทำความผิดทางอาญาในพระราชบัญญัตินี้เป็นการกระทำต่อรัฐ รัฐจึงเป็นผู้เสียหายโดยตรงและไม่อาจยอมความได้ซึ่งในความผิดตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาค 4 บทกำหนดโทษ บัญญัติการกระทำความผิดอาญาไว้ 3 ฐาน²⁵⁰ ดังนี้

(1) ความผิดฐานละเลยไม่แสดงข้อความในแบบพิมพ์ตามความเป็นจริงตามความรู้ความเห็นของตนให้ครบถ้วนและรับรองความถูกต้องของข้อความดังกล่าว พร้อมทั้งลงวันที่ เดือน ปี และลงลายมือชื่อของตนกำกับไว้แล้วส่งคืนไปยังพนักงานเจ้าหน้าที่แห่งท้องที่ที่ทรัพย์สินตั้งอยู่ เว้นแต่จะเป็นเหตุสุดวิสัย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองร้อยบาท²⁵¹

(2) ความผิดฐานไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่แจ้งรายการเพิ่มเติมละเอียดยิ่งขึ้นเมื่อเรียกร้อง ไม่นำพยานหลักฐานมาแสดง หรือไม่ตอบคำถามเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ซักถาม โดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจละเลย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท²⁵²

(3) ความผิดฐานฝ่าฝืนบทบัญญัติพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินห้าร้อยบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ²⁵³

²⁴⁹ ตามนัยมาตรา 74 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 [อัตราโทษแก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2548]

²⁵⁰ สุพัตรา อนันตพงศ์ และประภาศ คงเอียด, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 2*, น.55 – 56.

²⁵¹ ตามนัยมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

²⁵² ตามนัยมาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

(3.1.) โดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจยื่นข้อความเท็จหรือให้ถ้อยคำเท็จหรือตอบคำถามด้วยคำอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อการหลีกเลียงหรือจัดหาทางให้ผู้อื่นหลีกเลียงการคำนวณค่ารายปีแห่งทรัพย์สินของตนตามที่ควรก็ดี

(3.2.) โดยความเท็จ โดยเจตนาละเลย โดยฉ้อโกง โดยอุบาย โดยวิธีการอย่างหนึ่งอย่างใดทั้งสิ้นที่จะหลีกเลียงหรือพยายามหลีกเลียงการคำนวณค่ารายปีแห่งทรัพย์สินของตนตามที่ควรก็ดี

3.1.4.2 ความผิดตามกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เป็นกฎหมายที่มีกำหนดโทษทางอาญาไว้ในหมวด 9 บทกำหนดโทษ บัญญัติการกระทำความผิดอาญาไว้ 4 ฐาน²⁵⁴ ดังนี้

(1) ความผิดฐานแจ้งข้อความอันเป็นเท็จ ให้ถ้อยคำเท็จ ตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานมาแสดงเพื่อการหลีกเลียงหรือพยายามหลีกเลียงการเสียภาษีบำรุงท้องที่ โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินสองพันบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ²⁵⁵

(2) ความผิดฐานผู้ใดจงใจไม่มาหรือไม่ยอมชี้เขตหรือไม่ยอมแจ้งจำนวนเนื้อที่ดิน ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ²⁵⁶

(3) ความผิดฐานขัดขวางเจ้าพนักงานซึ่งปฏิบัติการตามหน้าที่เช่น เจ้าของที่ดินหรือผู้แทนไม่มาชี้เขตหรือไม่ยอมแจ้งจำนวนเนื้อที่ดิน หรือชี้เขตหรือแจ้งจำนวนเนื้อที่ดินขาดจากจำนวนที่เป็นจริง หรือไม่ให้ความสะดวกแก่เจ้าพนักงานสำรวจ เจ้าพนักงานสำรวจมีอำนาจเข้าไปในที่ดินหรือสถานที่ที่เกี่ยวข้องในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการเพื่อทำการสำรวจตามที่เห็นว่าถูกต้องได้²⁵⁷ หรือกรณีที่ต้องการเร่งรัดภาษีค้างชำระให้นายอำเภอหรือนายกเทศมนตรีหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจส่งหนังสือเรียกเจ้าของที่ดินหรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือส่งบัญชีหรือเอกสารมาตรวจสอบหรือสั่งให้เจ้าของที่ดินหรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้อง ปฏิบัติการเท่าที่จำเป็นตลอดจนมีอำนาจในการสอบถามบุคคลใดๆ หรือตรวจสอบ ตรวจค้นบัญชี หรือเอกสาร หรือยึด आयัด

²⁵³ ตามนัยมาตรา 48 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

²⁵⁴ สุพัตรา อนันตพงศ์ และประภาศ คงเอียด, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น.56 – 57.

²⁵⁵ ตามนัยมาตรา 53 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

²⁵⁶ ตามนัยมาตรา 54 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

²⁵⁷ ตามนัยมาตรา 28 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

บัญชี หรือเอกสาร²⁵⁸ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำ
ทั้งปรับ²⁵⁹

(4) ความผิดฐานฝ่าฝืนคำสั่งของเจ้าพนักงานซึ่งสั่งการตามหน้าที่ กล่าวคือ การพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีบำรุงท้องที่ต่อผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจส่งหนังสือเรียกให้ผู้อุทธรณ์หรือบุคคลใดๆ มาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งเอกสาร หากผู้อุทธรณ์คนใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือไม่ยอมให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดยกอุทธรณ์²⁶⁰ ซึ่งต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ²⁶¹

3.1.4.3 ความผิดตามกฎหมายภาษีป้าย

พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 เป็นกฎหมายที่มีกำหนดโทษทางอาญาไว้ในหมวด 7 บทกำหนดโทษ บัญญัติการกระทำความผิดอาญาไว้ 6 ฐาน²⁶² ดังนี้

(1) ความผิดฐานผู้รู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจแจ้งข้อความอันเป็นเท็จให้ถ้อยคำเท็จ ตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีป้าย ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับตั้งแต่ห้าพันบาทถึงห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ²⁶³

(2) ความผิดฐานจงใจไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้าย ต้องระวางโทษปรับตั้งแต่ห้าพันบาทถึงห้าหมื่นบาท²⁶⁴

(3) ความผิดฐานป้ายติดตั้งบนอสังหาริมทรัพย์ของบุคคลอื่นและมีพื้นที่เกินสองตารางเมตรโดยไม่มีและที่อยู่ของเจ้าของป้ายเป็นตัวอักษรไทยที่ชัดเจนที่มุมขวาด้านล่างของป้ายและให้ข้อความดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีป้ายตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวงต้องระวางโทษปรับวันละหนึ่งร้อยบาทเรียงรายวันตลอดระยะเวลาที่กระทำความผิด²⁶⁵

²⁵⁸ ตามนัยมาตรา 40 และมาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

²⁵⁹ ตามนัยมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

²⁶⁰ ตามนัยมาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

²⁶¹ ตามนัยมาตรา 56 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

²⁶² สุพัตรา อนันตพงศ์ และประภาศ คงเอียด, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น.57 – 59.

²⁶³ ตามนัยมาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

²⁶⁴ ตามนัยมาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

²⁶⁵ ตามนัยมาตรา 35 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

(4) ความผิดฐานไม่แจ้งการรับโอนป้ายหรือไม่แสดงการเสียภาษีป้าย
ต้องระวางโทษปรับตั้งแต่หนึ่งพันบาทถึงหนึ่งหมื่นบาท²⁶⁶

(5) ความผิดฐานขัดขวางการปฏิบัติการของพนักงานเจ้าหน้าที่
เมื่อเข้าไปในสถานที่ประกอบการค้าหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้าย
หรือบริเวณที่ต่อเนื่องกับสถานที่ดังกล่าวหรือสถานที่ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีป้ายในระหว่าง
พระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการ เพื่อตรวจสอบว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายได้
ปฏิบัติการถูกต้องตามพระราชบัญญัตินี้หรือไม่ หรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งออก
คำสั่งเป็นหนังสือเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายมาให้ถ้อยคำหรือส่งบัญชีหรือเอกสารเกี่ยวกับภาษีป้ายมา
ตรวจสอบภายในกำหนด ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือปรับตั้งแต่หนึ่งพันบาทถึงสองหมื่นบาท
หรือทั้งจำทั้งปรับ²⁶⁷

(6) ความรับผิดชอบร่วมกับนิติบุคคลในกรณีที่ผู้กระทำความผิดซึ่งต้อง
รับโทษตามพระราชบัญญัตินี้เป็นนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการหรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้น
ต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้นๆ ด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้รู้เห็นหรือยินยอม
ในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น²⁶⁸

3.2 วิธีการ ขั้นตอนการ และอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการสอบสวนความผิด คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

คดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรมีลักษณะแตกต่างจากการดำเนินคดีอาญาทั่วไป
เนื่องจากผู้เสียภาษีมีสิทธิเลือกช่องทางเปรียบเทียบคดีเพื่อให้คดีอาญาระงับในชั้นฝ่ายปกครองของ
หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรได้ แต่อย่างไรก็ตามหากผู้กระทำความผิดไม่ยินยอมระงับคดีในชั้นฝ่าย
ปกครองแต่มีความประสงค์จะต่อสู้คดีในชั้นศาลจะต้องดำเนินคดีอาญาภาษีอากรตามกระบวนการวิธี
พิจารณาความอาญา โดยการดำเนินการสืบสวนตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายภาษีอากรฉบับนั้นๆ กำหนดให้
อำนาจหน้าที่ไว้เป็นการเฉพาะเท่านั้น ดังจะกล่าวในรายละเอียดต่อไป ในส่วนของการสอบสวนคดี
ไม่มีกฎหมายฉบับใดบัญญัติให้อำนาจหน้าที่แก่เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมีอำนาจ
สอบสวนคดีได้แต่อย่างใด การดำเนินคดีในชั้นฝ่ายปกครองของหน่วยงานจัดเก็บภาษีต้องบันทึก
ข้อเท็จจริงพร้อมทั้งพยานหลักฐานต่างๆ ให้แก่พนักงานสอบสวนเพื่อดำเนินการตามอำนาจหน้าที่

²⁶⁶ ตามนัยมาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

²⁶⁷ ตามนัยมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

²⁶⁸ ตามนัยมาตรา 39 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

สอบสวนดำเนินคดีอาญาภาชีอากรและเมื่อพนักงานสอบสวนดำเนินการแล้วเสร็จจึงสรุปสำนวนการสอบสวนให้แก่พนักงานอัยการพิจารณาส่งฟ้องคดีในชั้นศาลต่อไป โดยการสืบสวนและสอบสวนคดีอาชีอากรที่มีโทษทางอาญาในชั้นฝ่ายปกครองของประเทศไทยแยกพิจารณาได้ดังนี้

3.2.1 การสอบสวนและการเปรียบเทียบคดีตามประมวลรัษฎากร

3.2.1.1 การสอบสวนคดีตามประมวลรัษฎากร

อำนาจสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาชีอากรได้กำหนดตัวบุคคลผู้เป็นพนักงานสอบสวน ซึ่งตามประมวลรัษฎากรมิได้มีบทบัญญัติใดกำหนดให้อำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวนแก่เจ้าหน้าที่ประเมินภาษีไว้จึงทำให้การสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาชีอากรต้องนำบทบัญญัติตามนัยมาตรา 2 (16) “พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ” แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามาใช้บังคับแก่การสอบสวน โดยการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาชีอากรตามนัยมาตรา 2 (11) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้ให้คำนิยาม “การสอบสวน” หมายถึง การรวบรวมพยานหลักฐานและดำเนินการทั้งหลายอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาซึ่งเป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวนโดยเฉพาะเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหาเพื่อทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิดเพื่อนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษ

การสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาชีตามประมวลรัษฎากร พนักงานสอบสวนจะเกิดอำนาจสอบสวนได้ต่อเมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรได้ร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนก่อนตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2552 “นับแต่วันประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ใช้บังคับ ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาชีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร”²⁶⁹ ประกอบกับกรณีดังกล่าวศาลฎีกาได้วางแนวทางการตัดสินคดีไว้เป็นบรรทัดฐานตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 427/2525 กล่าวคือ “หากแต่ประสงค์ให้เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบโดยตรงเป็นผู้ใช้ดุลพินิจว่าสมควรจะดำเนินคดีอาญากับผู้ใดหรือไม่ ตามความจำเป็นในการจัดเก็บภาชีอากรเป็นรายๆ ไป ดังนั้นเมื่อเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรไม่ได้มีคำขอให้ดำเนินคดีนี้ การสอบสวนที่ได้กระทำไปจึงไม่ชอบพนักงานอัยการโจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้อง” ดังนั้นการสอบสวนโดยพนักงานตำรวจจะมีอำนาจต่อเมื่อได้รับมอบพยานหลักฐานต่างๆ ที่เจ้าพนักงานสรรพากรผู้มีหน้าที่รับผิดชอบรวบรวมไว้ตามนัยมาตรา 131 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

²⁶⁹ เลิศสิน สุวรรณปทุมเลิศ, “อำนาจการสอบสวนของเจ้าพนักงานสรรพากรในความผิดอาญาเกี่ยวกับภาชีอากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยจุฬาลงกรณ์, 2547), น.84 - 85.

3.2.1.2 การเปรียบเทียบคดีตามประมวลรัษฎากร

เมื่อมีความผิดทางอาญาตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรเกิดขึ้นแล้ว เจ้าพนักงานสรรพากรผู้ปฏิบัติงานคดีอาจดำเนินคดีได้ 2 กรณีคือ การเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ ในคดีความผิดทางอาญาที่เจ้าพนักงานสามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้และคดีความผิดทางอาญาที่เจ้าพนักงานไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้ เจ้าพนักงานสรรพากรจะต้องฟ้องร้องดำเนินคดีอาญาต่อศาล²⁷⁰

(1) กรณีคดีความผิดทางอาญาที่เจ้าพนักงานสามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้

การเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับในคดีความผิดทางอาญาเป็นการใช้อำนาจตามมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยวางหลักเกณฑ์คดีความผิดอาญาที่สามารถเปรียบเทียบโดยการกำหนดค่าปรับได้ตามอัตราส่วนของโทษที่เป็นความผิด ท้องที่ที่ความผิดเกิดขึ้น และให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานใช้ดุลพินิจในการเปรียบเทียบคดี เมื่อเห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรถูกต้องได้รับโทษจำคุกหรือไม่ควรถูกฟ้องร้องให้อำนาจเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้ เว้นแต่ความผิดตามมาตรา 13 คือ ความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียว หรือมีโทษปรับหรือจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ ซึ่งโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนที่เกิดขึ้นในกรุงเทพมหานครให้เป็นอำนาจของอธิบดี ถ้าเกิดขึ้นในจังหวัดอื่นให้เป็นอำนาจของผู้ว่าราชการจังหวัด หรือในความผิดที่มีโทษปรับ หรือโทษจำคุกเกินหกเดือนแต่ไม่เกินหนึ่งปี หรือทั้งปรับทั้งจำ ซึ่งโทษจำคุกเกินหกเดือนแต่ไม่เกินหนึ่งปี ให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากร อธิบดีกรมการปกครอง และอธิบดีกรมตำรวจหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย นอกจากนี้กรมสรรพากรกำหนดให้มีอัตราโทษทางอาญาตามบัญชีอัตราการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ ตามความในมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ตามหนังสือที่ กค 0806 (ก)/1332 ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2535 โดยการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับรวม 50 กรณี (หรือฐานความผิด) ผู้เขียนยกตัวอย่างบางกรณีดังนี้

(1.1) การไม่ยื่นแบบแสดงรายการ กรณีผู้จ่ายเงินได้ไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลาต้องรับผิดระวางโทษปรับทางอาญาไม่เกิน 2,000 บาท ตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร²⁷¹ ซึ่งกรมสรรพากรกำหนดแนวทางปฏิบัติสำหรับอัตราส่วนโทษที่ควรเปรียบเทียบปรับดังนี้

²⁷⁰ รัชชัย สวณสีดา, “คดีความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากรที่เป็นคดีพิเศษตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547,” วารสารยุติธรรม, ฉบับที่ 6 ปีที่ 8 น.1 - 6. (สิงหาคม - กันยายน 2551).

²⁷¹ ตามนัยมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร “ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา 17 มาตรา 50 ทวิ หรือมาตรา 51 เว้นแต่จะแสดงว่าได้ มีเหตุสุดวิสัย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท”

(ก) กรณียื่นแบบแสดงรายการภายใน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา
ปรับกระหนงละ 100 บาท

(ข) กรณียื่นแบบแสดงรายการเกินกว่า 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา
ปรับกระหนงละ 200 บาท

(ค) กรณีเจ้าพนักงานสรรพากรตรวจพบความผิดปรับกระหนงละ 1,000 บาท

(1.2) การไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก โดยมีโทษกรณีไม่ปฏิบัติตาม
หมายเรียกตามความในมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการ
ดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553 หมวด 1 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดที่สามารถเปรียบเทียบโดย
กำหนดค่าปรับได้ซึ่งกำหนดค่าปรับตามหลักเกณฑ์และอัตราค่าปรับตามที่กฎหมายกำหนดในบัญชี
อัตราเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับตามมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร แยกกระบวนการ
ดำเนินคดีตามเขตท้องที่ในเขตกรุงเทพมหานครและจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานครได้ดังนี้

(ก) ความผิดเกิดในเขตกรุงเทพมหานคร กรณีสำนักงานสรรพากร
พื้นที่ตรวจพบการกระทำความผิด กรณีขัดหมายเรียกให้ดำเนินการเปรียบเทียบปรับโดยแจ้งให้
ผู้ต้องหารับทราบความผิดและชำระค่าปรับ กรณีผู้ต้องหายินยอมและชำระค่าปรับก็ให้ยุติเรื่อง หากไม่
ยอมตามที่เปรียบเทียบหรือยอมแล้วแต่ไม่ชำระค่าปรับภายในเวลาที่กำหนด ให้สรรพากรพื้นที่รายงาน
ข้อเท็จจริงพร้อมจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สรรพากรภาคที่สังกัด
โดยด่วนเพื่อพิจารณาดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความตามกฎหมาย²⁷²

(ข) ความผิดเกิดในเขตกรุงเทพมหานคร กรณีสำนักงานสรรพากร
ภาคตรวจพบการกระทำความผิด กรณีความผิดเกิดขึ้นในท้องที่สำนักงานสรรพากรภาค เว้นแต่
ความผิดกรณีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเกินกำหนดเวลาและกรณีขัดหมายเรียกให้ดำเนินการ
เปรียบเทียบปรับ โดยแจ้งให้ผู้ต้องหารับทราบความผิดและชำระค่าปรับ กรณีผู้ต้องหายินยอมและชำระ
ค่าปรับก็ให้ยุติเรื่อง หากไม่ยอมตามที่เปรียบเทียบหรือยอมแล้วแต่ไม่ชำระค่าปรับภายในระยะเวลาที่
กำหนดให้สำนักงานสรรพากรภาครายงานข้อเท็จจริงพร้อมจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้อง
ซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สรรพากรภาคที่สังกัดโดยด่วนเพื่อพิจารณาดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความ
ตามกฎหมาย²⁷³

²⁷² ข้อ 4.2.2 หมวด 1 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดที่ไม่สามารถเปรียบเทียบ
โดยกำหนดค่าปรับ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553

²⁷³ ข้อ 4.3.2 หมวด 1 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดที่ไม่สามารถเปรียบเทียบโดย
กำหนดค่าปรับ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553

(ค) ความผิดเกิดในเขตกรุงเทพมหานคร กรณีสำนักตรวจสอบภาษีกลาง ตรวจพบการกระทำความผิด กรณีขัดหมายเรียกให้บุคคลไปพบเจ้าพนักงานในท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้สำนักตรวจสอบภาษีกลางดำเนินการเปรียบเทียบปรับโดยแจ้งให้ผู้ต้องหารับทราบความผิดและชำระค่าปรับ กรณีผู้ต้องหายินยอมและชำระค่าปรับก็ให้ยุติเรื่องหากไม่ยอมตามที่เปรียบเทียบหรือยอมแล้วแต่ไม่ชำระค่าปรับภายในระยะเวลาที่กำหนดให้สำนักงานสรรพากรภาคที่รับผิดชอบตามที่อยู่ของบุคคลที่ระบุในหมายเรียกโดยด่วน รายงานข้อเท็จจริงพร้อมจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สรรพากรภาคที่สังกัดโดยด่วนเพื่อพิจารณาดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความตามกฎหมาย²⁷⁴

(ง) ความผิดเกิดในเขตกรุงเทพมหานคร กรณีสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ตรวจพบการกระทำความผิด กรณีขัดหมายเรียกให้ดำเนินการเปรียบเทียบปรับโดยแจ้งให้ผู้ต้องหารับทราบความผิดและชำระค่าปรับ กรณีผู้ต้องหายินยอมและชำระค่าปรับก็ให้ยุติเรื่อง หากไม่ยอมตามที่เปรียบเทียบหรือยอมแล้วแต่ไม่ชำระค่าปรับภายในเวลาที่กำหนด ให้สรรพากรพื้นที่รายงานข้อเท็จจริงพร้อมจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สรรพากรภาคที่สังกัดโดยด่วนเพื่อพิจารณาดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความตามกฎหมาย²⁷⁵

(จ) ความผิดเกิดในเขตจังหวัดอื่น กรณีสำนักงานสรรพากรพื้นที่ตรวจพบการกระทำความผิด กรณีขัดหมายเรียกให้ดำเนินการเปรียบเทียบปรับโดยแจ้งให้ผู้ต้องหารับทราบความผิดและชำระค่าปรับ กรณีผู้ต้องหายินยอมและชำระค่าปรับก็ให้ยุติเรื่อง หากไม่ยอมตามที่เปรียบเทียบหรือยอมแล้วแต่ไม่ชำระค่าปรับภายในเวลาที่กำหนด ให้สรรพากรพื้นที่รายงานข้อเท็จจริงพร้อมจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สรรพากรภาคที่สังกัดโดยด่วนเพื่อพิจารณาดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความตามกฎหมาย²⁷⁶

(1.3) ความผิดฐานรู้อยู่แล้วไม่อำนวยความสะดวกหรือขัดขวางเจ้าพนักงานผู้กระทำตามที่ตามความในมาตรา 3 เบื้อง ซึ่งมีโทษตามความในมาตรา 3 นว แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือทั้งจำทั้งปรับ

²⁷⁴ ข้อ 4.4.2 หมวด 1 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดที่ไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553

²⁷⁵ ข้อ 4.5.2 หมวด 1 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดที่ไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553

²⁷⁶ ข้อ 4.7.2 หมวด 1 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดที่ไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553

(1.4) ความผิดฐานไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ตามความในมาตรา 3 ฉ ซึ่งมีโทษตามมาตรา 3 ทศ แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท

(1.5) ความผิดฐานฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามประกาศที่ออกตามความในมาตรา 3 เอกาทศ ซึ่งมีโทษตามมาตรา 3 ทวา แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

(2) กรณีคดีความผิดทางอาญาที่เจ้าพนักงานไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้

ความผิดที่เจ้าพนักงานไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้เป็นความผิดที่มีโทษหนักคือมีโทษปรับและจำคุกในอัตราสูง โดยประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้ตามมาตรา 35 ทวิ มาตรา 37 (1) (2) มาตรา 90/4 (1) - (7) มาตรา 90/5 มาตรา 91/21 (7) และมาตรา 129 รวม 13 กรณี ทั้งนี้ กฎหมายกำหนดอัตราโทษสูงที่สุดคือ ระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท ดังนั้นถ้าบุคคลใดมีพฤติการณ์ครบองค์ประกอบความผิดอาญาแล้ว เจ้าพนักงานสรรพากรต้องดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนเพื่อฟ้องร้องดำเนินคดีอาญาทางศาลเท่านั้น โดยผู้เขียนยกตัวอย่างบางกรณีดังนี้

(2.1) ความผิดเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งฝ่าฝืนมาตรา 12 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร อันเป็นความผิดตามมาตรา 35 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร²⁷⁷ ให้ดำเนินการตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553 ตามความในหมวด 2 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดที่ไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ²⁷⁸ ดังนี้

(ก) ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่รายงานข้อเท็จจริงพร้อมทำความเข้าใจและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคที่สังกัดเพื่อพิจารณาโดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี

²⁷⁷ มาตรา 35 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร “ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 12 ทวิ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี และปรับไม่เกินสองแสนบาท ในกรณีผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งเป็นนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้น ต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้ในวรรคหนึ่งด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้มีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น”

²⁷⁸ ข้อ 5 หมวด 2 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดที่ไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553

(ข) กรณีสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรดำเนินคดีอาญาให้จัดทำหนังสือร้องทุกข์ลงนามโดยสรรพากรภาคในฐานะปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากรมอบให้นิติกรหรือเจ้าหน้าที่ในสังกัดไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน หากสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรไม่ดำเนินคดีอาญาก็ให้ยุติเรื่อง ทั้งนี้ต้องไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ทางราชการ และแจ้งผลการดำเนินการให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ทราบด้วย

(ค) กรณีสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ตรวจพบการกระทำความผิดให้มีอำนาจดำเนินการเช่นเดียวกับสำนักงานสรรพากรภาค โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี

(2.2) ความผิดอาญาฐานเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ตามมาตรา 37²⁷⁹ หรือมาตรา 37 ทวิ²⁸⁰ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ดำเนินการตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553 ตามความในหมวด 2 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดที่ไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ²⁸¹ ดังนี้

(ก) ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่รายงานข้อเท็จจริงพร้อมทำความเข้าใจและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคที่สังกัดเพื่อพิจารณา ทั้งนี้ต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี

กรณีสำนักตรวจสอบภาษีกลางเป็นผู้ตรวจพบการกระทำความผิดให้พิจารณาพร้อมทำความเข้าใจและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคซึ่งผู้กระทำความผิดมีสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่หรือมีภูมิลำเนาอยู่ในขณะที่ความผิดเกิดเพื่อพิจารณาโดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี

²⁷⁹ มาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร “ผู้ใด

(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจ แจ้งข้อความเท็จหรือให้ถ้อยคำเท็จหรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ

(2) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปีและปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท”

²⁸⁰ มาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร “ผู้ใดโดยเจตนาละเลย ไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นตามลักษณะนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาทหรือจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ”

²⁸¹ ข้อ 6 หมวด 2 การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดที่ไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553

(ข) กรณีสำนักงานสรรพากรภาคได้รับเรื่องตาม (1) แล้ว ให้สำนักงานสรรพากรภาคดำเนินการเช่นเดียวกับการกระทำอันเป็นความผิดตามมาตรา 35 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้สำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรดำเนินคดีอาญา ให้จัดทำหนังสือร้องทุกข์ ลงนามโดยสรรพากรภาคในฐานะปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากรมอบให้นิติกรหรือเจ้าหน้าที่ในสังกัดไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน หากสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรไม่ดำเนินคดีอาญาก็ให้ยุติเรื่อง ทั้งนี้ ต้องไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ทางราชการและแจ้งผลการดำเนินการให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักตรวจสอบภาษีกลางทราบด้วย

(ค) กรณีสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ตรวจพบการกระทำความผิดให้มีอำนาจดำเนินการเช่นเดียวกับสำนักงานสรรพากรภาค โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี

3.2.2 การสอบสวนและการเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต

3.2.2.1 การสอบสวนคดีตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต

การดำเนินคดีอาญาภาษีสรรพสามิตให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานภาษีอากรหรือเจ้าพนักงานกรมสรรพสามิตเป็นพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจตามบทบัญญัติมาตรา 2 (16) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเนื่องจากลักษณะงานในหน้าที่เป็นการปฏิบัติงานเกี่ยวข้องกับการจับกุมปราบปรามผู้กระทำความผิดอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากรซึ่งมีอำนาจในการสืบสวนตามนัยมาตรา 2 (10) ประกอบมาตรา 17 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาในการสืบสวนเพื่อแสวงหาข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานที่ได้จากการปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่และการสอบสวนจากการรวบรวมพยานหลักฐานต่างๆ ที่ดำเนินการทั้งหลายซึ่งได้มาจากการปฏิบัติไปตามอำนาจหน้าที่เพื่อที่จะทราบรายละเอียดแห่งความผิดเพื่อให้ทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิดอันเป็นปัจจัยสำคัญในการดำเนินคดีอาญาภาษีสรรพสามิต โดยอำนาจดังกล่าวมิใช่อำนาจในการสอบสวนดำเนินคดีตามนัยมาตรา 2 (11) ประกอบมาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแต่อย่างใดซึ่งการที่เจ้าพนักงานสรรพสามิตไม่มีอำนาจสอบสวน ทั้งนี้ ตามความในมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 “เจ้าพนักงานสรรพสามิต” หมายความว่า ข้าราชการพลเรือนสังกัดกรมสรรพสามิต และ “พนักงานเจ้าหน้าที่” หมายความว่า ข้าราชการพลเรือนสังกัดกระทรวงการคลังหรือบุคคลอื่นซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังแต่งตั้งให้ปฏิบัติราชการตามพระราชบัญญัตินี้ ประกอบกับประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง แต่งตั้งพนักงานเจ้าหน้าที่ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ลงวันที่ 5 เมษายน พ.ศ. 2553 อีกทั้งไม่มีอำนาจสอบสวนคดีอาญามีเพียงอำนาจในการสืบสวนตามนิยามในมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 “พนักงานเจ้าหน้าที่” หมายความว่า เจ้าพนักงานสรรพสามิตซึ่งอธิบดีแต่งตั้งให้มีอำนาจและหน้าที่เพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้ ตามนัยนิยามมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติ ยาสูบ

พ.ศ. 2509 “ให้อธิบดีมีอำนาจแต่งตั้งข้าราชการกรมสรรพสามิตเป็นเจ้าพนักงานปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้ หรือเป็นเจ้าพนักงานมีอำนาจหน้าที่จับกุมและปราบปรามผู้กระทำความผิดตามพระราชบัญญัตินี้ โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา” และตามนัยนิยามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติไฟฟุทศักราช 2486 “เจ้าพนักงาน” หมายความว่า เจ้าพนักงานซึ่งอธิบดีแต่งตั้งขึ้นเพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้ โดยกรมสรรพสามิตออกประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง แต่งตั้งเจ้าพนักงานสรรพสามิต พนักงานเจ้าหน้าที่และเจ้าพนักงาน ตามกฎหมายว่าด้วยสุรา ยาสูบ และไฟ ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2546, (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 26 สิงหาคม 2547 และ (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 31 มกราคม 2551 ดังนั้นการสอบสวนดำเนินคดีอาญาจึงเป็นอำนาจเฉพาะของพนักงานสอบสวน กองบังคับการปราบปรามการกระทำความผิดเกี่ยวกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจเป็นผู้ดำเนินการสอบสวนคดีภาษีสรรพสามิตต่อไปซึ่งกรมสรรพสามิตมีเพียงอำนาจดำเนินการสืบสวนดำเนินคดีอาญาดังต่อไปนี้

พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ในการตรวจและป้องกันการลักลอบหนีภาษีในหมวด 9 พนักงานเจ้าหน้าที่โดยมีรายละเอียดดังนี้

(1) การค้นกฎหมายให้อำนาจพนักงานสรรพสามิตในการค้นหรือเปิดหีบห่อภาชนะบรรจุได้โดยต้องกระทำมิให้เสียหาย²⁸² และมีอำนาจสั่งให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือเจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนเปิดหีบห่อหรือภาชนะบรรจุสินค้าเพื่อตรวจสอบสินค้าในขณะนำออกหรือเตรียมนำออกจากโรงงานอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บนและชักตัวอย่างของสินค้าเพื่อตรวจสอบหรือวิเคราะห์ก็ได้แต่ต้องส่งคืนโดยมิชักช้า²⁸³ ตลอดจนหากมีเหตุอันควรสงสัยว่ามีการกระทำความผิดตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต หรือมีสินค้าหลีกเลี่ยงการเสียภาษีชุกซ่อนอยู่เจ้าพนักงานสรรพสามิตมีอำนาจในการค้นสถานที่หรือยานพาหนะได้²⁸⁴ ซึ่งก่อนการลงมือค้นให้พนักงานเจ้าหน้าที่แสดงความบริสุทธิ์ก่อนและค้นต่อหน้าผู้ประกอบอุตสาหกรรม เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บน ผู้ครอบครองสถานที่บุคคลที่ทำงานในสถานที่นั้น หรือผู้ครอบครองยานพาหนะแต่หากไม่มีบุคคลดังกล่าวที่กล่าวข้างต้นให้ค้นต่อหน้าบุคคลอื่นอย่างน้อยสองคนตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ขอร้องให้มาเป็นพยาน²⁸⁵ ทั้งนี้ การค้นพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ค้นต้องบันทึกรายละเอียดแห่งการค้นและทำบัญชีรายละเอียดสิ่งของที่ค้นไว้ด้วย²⁸⁶

²⁸² ตามนัยมาตรา 120 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527

²⁸³ ตามนัยมาตรา 119 ประกอบมาตรา 118 (4) แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527

²⁸⁴ ตามนัยมาตรา 118 (2) แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527

²⁸⁵ ตามนัยมาตรา 121 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527

²⁸⁶ ตามนัยมาตรา 122 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527

(2) การจับและปราบปรามผู้กระทำความผิดตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต ให้พนักงานเจ้าหน้าที่เป็นพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา²⁸⁷ และการปฏิบัติการตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ให้พนักงานเจ้าหน้าที่เป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา²⁸⁸

(3) การยึดหรืออายัดสินค้า พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจยึดหรืออายัดสินค้า บัญชีเอกสารยานพาหนะหรือสิ่งใดๆ ที่เกี่ยวข้องหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าเกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตไว้เป็นพยานหลักฐานในการพิจารณาคดีจนกว่าพนักงานอัยการสั่งเด็ดขาดไม่ฟ้องคดีหรือจนกว่าคดีจะถึงที่สุด โดยไม่คำนึงว่าจะเป็นผู้กระทำความผิดหรือมีเหตุอันควรสงสัยหรือไม่²⁸⁹ ในทางตรงกันข้าม หากทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัดไว้ไม่จำเป็นต้องใช้เป็นพยานหลักฐานในการพิจารณาคดีให้พนักงานเจ้าหน้าที่อนุมัติอธิบดีคืนทรัพย์สินหรือเงินให้แก่ผู้ครอบครองซึ่งถูกยึดหรือดำเนินการถอนการอายัดทรัพย์สินนั้น²⁹⁰ ทรัพย์สินที่ยึดไว้ให้พนักงานเจ้าหน้าที่รักษาไว้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด²⁹¹ แต่ถ้าทรัพย์สินที่ยึดไว้เป็นของเสียหายและการเก็บรักษาจะเสี่ยงต่อความเสียหายหรือเสียค่าใช้จ่ายเกินค่าของทรัพย์สิน อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะขายหรือจำหน่ายทรัพย์สินเพื่อให้ได้เป็นเงินยึดไว้แทนทรัพย์สินนั้น²⁹²

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ได้ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่เข้าไปตรวจโรงงานสุราที่ได้รับอนุญาต หรือสถานที่ของผู้ได้รับอนุญาตให้ทำหรือขาย หรือเก็บสุรา หรือเชื้อสุรา หรือสินค้าอื่นใดได้ในเวลาทำการ²⁹³ และการใช้อำนาจในการจับกุมและปราบปรามผู้กระทำความผิดให้มีอำนาจและหน้าที่เช่นเดียวกับพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา²⁹⁴

พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ให้เจ้าพนักงานมีอำนาจเข้าตรวจที่เพาะปลูกต้นยาสูบ สถานที่ขายยาเส้นหรือยาสูบในเวลากลางวันและมีอำนาจในการตรวจบัญชีเอกสารเกี่ยวกับการเพาะปลูกต้นยาสูบ การขายยาเส้นหรือยาสูบไว้และผู้เพาะปลูกต้นยาสูบ ผู้ขายยาเส้นหรือ

²⁸⁷ ตามนัยมาตรา 131 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527

²⁸⁸ ตามนัยมาตรา 130 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527

²⁸⁹ ตามนัยมาตรา 123 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527

²⁹⁰ ตามนัยมาตรา 126 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527

²⁹¹ ตามนัยมาตรา 124 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527

²⁹² ตามนัยมาตรา 125 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527

²⁹³ ตามนัยมาตรา 28 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

²⁹⁴ ตามนัยมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

ยาสูบต้องให้ความสะดวกแก่เจ้าพนักงานในการปฏิบัติการด้วย²⁹⁵ และการใช้อำนาจในการจับกุมและปราบปรามผู้กระทำความผิดให้มีอำนาจยึดยาเส้นหรือยาสูบของผู้กระทำความผิดหรือ ของผู้มีเหตุอันควรสงสัยว่ากระทำความผิด ยาเส้นหรือยาสูบรวมทั้งหีบห่อที่ยึดไว้ถ้าไม่ทราบตัวเจ้าของหรือพนักงานอัยการสั่งเด็ดขาดไม่ฟ้องคดี หรือศาลไม่พิพากษาให้รับ และผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองมิได้ร้องขอรับคืนภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายให้ตกเป็นของแผ่นดิน แต่อย่างไรก็ตามถ้ายาเส้นหรือยาสูบที่ยึดไว้เสี่ยงต่อความเสียหายหรือค่าใช้จ่ายเกินมูลค่า อธิบดีหรือเจ้าพนักงานที่ได้รับมอบหมายจากอธิบดีจะขายทอดตลาด เมื่อได้เงินเป็นจำนวนเท่าใดให้ยึดไว้แทนยาเส้นหรือยาสูบ²⁹⁶

พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486 ให้เจ้าพนักงานมีอำนาจเข้าไปในสถานที่ใด ๆ ในเวลาระหว่างตั้งแต่พระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกเพื่อทำการตรวจค้นได้²⁹⁷

3.2.2.2 การเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต

การดำเนินคดีภาษีสรรพสามิตที่มีโทษทางอาญาต่อผู้กระทำความผิดกฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิตจะเริ่มต้นตั้งแต่การค้น การจับ การควบคุม การสอบสวน ตลอดจนถึงการฟ้องคดีต่อศาล ซึ่งการสอบสวนจะเป็นอำนาจของพนักงานสอบสวน ส่วนการดำเนินคดีในศาลจะเป็นอำนาจของพนักงานอัยการ โดยในชั้นเจ้าพนักงานผู้ทำการค้น จับ ควบคุม และเปรียบเทียบคดีนั้น กฎหมายกำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพสามิตเป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา²⁹⁸ โดย “พนักงานเจ้าหน้าที่” หมายความว่าข้าราชการพลเรือนสังกัดกระทรวงการคลังหรือบุคคลอื่นซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งให้ปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้ เพื่อประโยชน์ในการจับกุมและปราบปรามผู้กระทำความผิด²⁹⁹ นอกจากนี้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้กำหนดให้เจ้าพนักงานกรมสรรพสามิตเป็น “พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ”³⁰⁰ มีอำนาจหน้าที่ในการสืบสวน จับกุมและปราบปรามการกระทำความผิด ดังนั้น ในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่นอกจากจะต้องมีบทบัญญัติของกฎหมายพิเศษที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตแต่ละฉบับแล้วก็จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับวิธีสบัญญัติทางอาญาคือประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาด้วย อย่างไรก็ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามีได้บัญญัติให้เจ้าพนักงานกรมสรรพสามิตเป็นพนักงานสอบสวนตามกฎหมาย ดังนั้น กรมสรรพสามิตในฐานะผู้เสียหายจะต้องรวบรวมพยานหลักฐานเกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดเพื่อร้องทุกข์

²⁹⁵ ตามนัยมาตรา 39 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

²⁹⁶ ตามนัยมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

²⁹⁷ ตามนัยมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486

²⁹⁸ ตามนัยมาตรา 130 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

²⁹⁹ ตามนัยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

³⁰⁰ ตามนัยมาตรา 2 (16) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

กล่าวโทษผู้กระทำความผิดต่อพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาและดำเนินการให้พนักงานอัยการฟ้องร้องคดีต่อศาลไป

นอกจากการดำเนินคดีภาษีอากรตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญาตามปกติที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว ในด้านการเปรียบเทียบคดีเพื่อที่จะระงับคดีก่อนที่จะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 และพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ได้มีบทบัญญัติในเรื่องดังกล่าวไว้ดังนี้

(ก) พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527³⁰¹

กฎหมายให้อำนาจในการระงับคดีโดยการเปรียบเทียบคดีอยู่ 2 ระดับ³⁰²
ดังนี้

(1) โทษปรับเพียงสถานเดียวหรือโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน ให้อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจเปรียบเทียบคดี

(2) โทษปรับหรือโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน ให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการเปรียบเทียบคดีทำการเปรียบเทียบคดี

ทั้งนี้หากผู้ต้องหาได้ชำระเงินค่าปรับตามจำนวนที่เปรียบเทียบภายในสามสิบวันให้ถือว่าคดีเลิกกันตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา แต่หากผู้ต้องหาไม่ยินยอมตามที่เปรียบเทียบหรือเมื่อยินยอมแล้วไม่ชำระเงินค่าปรับภายในกำหนดเวลาดังกล่าวให้ดำเนินคดีต่อไป

(ข) พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493³⁰³

กฎหมายได้ให้อำนาจในการระงับคดีโดยการเปรียบเทียบคดีเฉพาะคดีที่มีโทษปรับสถานเดียว โดยให้อธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายเป็นผู้มีอำนาจเปรียบเทียบคดี³⁰⁴

(ค) พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509³⁰⁵

กฎหมายได้ให้อำนาจในการระงับคดีโดยการเปรียบเทียบคดีเฉพาะคดีที่มีโทษปรับสถานเดียว โดยให้อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายเป็นผู้มีอำนาจเปรียบเทียบคดี ทั้งนี้ หลักเกณฑ์และวิธีการปฏิบัติของกรมสรรพสามิตในการเปรียบเทียบเพื่อระงับคดีปรากฏตามระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายในหน้าที่กรมสรรพสามิต พ.ศ. 2551³⁰⁶

³⁰¹ ตามนัยมาตรา 133 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

³⁰² ประภาศ คงเอียด, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 54*, น.16.

³⁰³ ตามนัยมาตรา 44 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

³⁰⁴ ประภาศ คงเอียด, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 54*, น.25 – 26.

³⁰⁵ ตามนัยมาตรา 54 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

³⁰⁶ ประภาศ คงเอียด, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 54*, น.27.

3.2.3 การสอบสวนและการเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายภาษีศุลกากร

3.2.3.1 การสอบสวนคดีตามกฎหมายภาษีศุลกากร

การดำเนินคดีอาญาภาษีศุลกากรให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานภาษีศุลกากร กรมศุลกากรเป็นพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจตามบทบัญญัติมาตรา 2 (16) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเนื่องจากลักษณะงานในหน้าที่เป็นการปฏิบัติงานเกี่ยวข้องกับการจับกุมปราบปรามผู้กระทำความผิดอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากร ทั้งนี้อำนาจสืบสวนตามนัยมาตรา 2 (10) ประกอบมาตรา 17 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ในการการสืบสวนเพื่อแสวงหาข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานที่ได้จากการปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่และการสอบสวน จากการรวบรวมพยานหลักฐานต่างๆ ที่ดำเนินการทั้งหลายซึ่งได้มาจากการปฏิบัติไปตามอำนาจหน้าที่เพื่อที่จะทราบรายละเอียดแห่งความผิดเพื่อให้ทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิด การสอบสวนดำเนินคดีภาษีศุลกากร กรมศุลกากรจึงไม่มีอำนาจสอบสวนคดีอาญาภาษีตามนัยมาตรา 2 (11) ประกอบมาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแต่อย่างใด การสอบสวนดำเนินคดีอาญาดังกล่าวจึงเป็นอำนาจของพนักงานสอบสวน กองบังคับการปราบปรามการกระทำความผิดเกี่ยวกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจเป็นผู้ดำเนินการสอบสวนคดีภาษีศุลกากรต่อไป กรมศุลกากรจึงมีอำนาจลักษณะเช่นเดียวกับอำนาจสืบสวนและสอบสวนคดีอาญาตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต

การสืบสวนและดำเนินคดีตามกฎหมายภาษีศุลกากรได้ให้อำนาจพนักงานศุลกากรในการตรวจและป้องกันการลักลอบหนีศุลกากร ในหมวด 4 ของพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 โดยมีรายละเอียดดังนี้³⁰⁷

(1) การค้นของพนักงานศุลกากรเป็นอำนาจที่กฎหมายศุลกากรให้ไว้ โดยเฉพาะตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งมีอำนาจค้นได้โดยไม่ต้องมีหมายค้นเช่น การค้นหีบห่อให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรคนหนึ่งคนใดจะเปิดหีบห่อและตรวจของนั้นเพื่อตรวจสอบหรือตีราคาหรือประโยชน์อย่างอื่นตามที่เห็นจำเป็นก็ได้³⁰⁸ และการค้นเรือพนักงานศุลกากรอาจขึ้นไปบนเรือลำใดก็ได้ ภายในพระราชอาณาเขตและอาจอยู่ในเรือนั้นได้ตลอดเวลาที่ทำการบรรทุกสินค้าลงหรือขนสินค้าขึ้น หรือจนกว่าเรือนั้นออกไปไม่ว่าในที่ไหนๆ ของเรือ และไม่ว่าในเวลาใดๆ ให้พนักงานศุลกากรเข้าถึงและตรวจค้นได้³⁰⁹ ตลอดจนหากมีเหตุอันควรสงสัยพนักงานศุลกากรมีอำนาจสั่งให้หยุดเรือเพื่อดำเนินการตรวจให้ทราบว่ามิของลักลอบหนีศุลกากรหรือไม่³¹⁰

³⁰⁷ สุพัตตรา อนันตพงศ์ และประภาศ คงเอียด, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น.89 - 94.

³⁰⁸ ตามนัยมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469

³⁰⁹ ตามนัยมาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469

³¹⁰ ตามนัยมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469

การค้นบุคคล พนักงานสุกลางอาจตรวจค้นบุคคลได้เมื่อมีเหตุอันควรสงสัยว่ามีของยังมิได้เสียภาษี หรือมีของต้องจำกัดหรือของต้องห้ามในความครอบครอง³¹¹

(2) การจับ พนักงานเจ้าหน้าที่อาจจับผู้กระทำความผิดได้โดยไม่ต้องมีหมายจับได้หากพบผู้ใดกำลังกระทำความผิด หรือพยายามกระทำความผิดและเมื่อจับผู้นั้นแล้วให้นำส่งสถานีตำรวจพร้อมของกลางที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิด หรือพยายามจะกระทำความผิดนั้น³¹²

(3) การไล่ล่า (Hot Pursuit) เมื่อมีการกระทำความผิดตามกฎหมายสุกลางและความผิดเกิดในทะเลอาณาเขตประเทศไทย พนักงานสุกลางมีอำนาจจับตัวผู้ต้องหาเพื่อส่งให้พนักงานสอบสวนในท้องที่ที่ความผิดเกิดได้³¹³ และต้องให้ความสะดวกแก่พนักงานสุกลางในการ เข้าไปหรือขึ้นไปบนเรือเมื่อถึงเขตท่าที่ต้องหยุดลอยลำ ณ ตำแหน่งที่กำหนดไว้³¹⁴ ประกอบกับเมื่อเรือออกไปจากเขตท่าจะให้พนักงานสุกลางกำกับไปจนไปถึงด่านตรวจก็ได้ เพื่อหยุดลอยลำเรือส่งพนักงานสุกลางขึ้นจากเรือและให้ตรวจสอบ³¹⁵ แต่หากเรือไม่หยุดลอยลำเมื่อพนักงานสุกลางสั่งให้หยุดตรวจและมีเรือของกรมสุกลางซัดตรงติดตามไป พนักงานควบคุมเรือที่ไล่ติดตามมีอำนาจตามกฎหมายที่จะยิงเรือซึ่งกำลังหลบหนีได้³¹⁶

(4) ยึดสิ่งใดๆ อันพึงต้องริบ โดยให้อำนาจพนักงานสุกลาง พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจมีอำนาจยึดในเวลาใดๆ และ ณ ที่ใดๆ ก็ได้ และหากเจ้าของหรือผู้มีสิทธิไม่มายื่นคำร้องเรียกเอายานพาหนะที่ใช้ในการกระทำความผิดภายในกำหนดเวลา 60 วันนับแต่วันที่ยึดหรือสิ่งของอื่นที่มีไว้ในกระทำความผิดภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ยึดให้ถือว่าเป็นสิ่งไม่มีเจ้าของและให้ตกเป็นของแผ่นดิน³¹⁷ ซึ่งของที่ยึดไว้ต้องอยู่ในความครอบครองของพนักงานเจ้าหน้าที่สุกลาง ถ้าของที่ยึดไว้เป็นของเสียหายและการเก็บรักษาจะเสียค่าใช้จ่ายมากเกินสมควร อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะสั่งให้พนักงานเจ้าหน้าที่ขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่นตามที่เห็นสมควรก่อนของตกเป็นของแผ่นดินก็ได้³¹⁸

³¹¹ ตามนัยมาตรา 18 แห่งพระราชบัญญัติสุกลาง พุทธศักราช 2469

³¹² ตามนัยมาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติสุกลาง พุทธศักราช 2469

³¹³ ตามนัยมาตรา 20 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติสุกลาง พุทธศักราช 2469

³¹⁴ ตามนัยมาตรา 21 แห่งพระราชบัญญัติสุกลาง พุทธศักราช 2469

³¹⁵ ตามนัยมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติสุกลาง พุทธศักราช 2469

³¹⁶ ตามนัยมาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติสุกลาง พุทธศักราช 2469

³¹⁷ ตามนัยมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติสุกลาง พุทธศักราช 2469

³¹⁸ ตามนัยมาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติสุกลาง พุทธศักราช 2469

อำนาจสืบสวนตามพระราชบัญญัติศุลกากรให้อำนาจของเจ้าพนักงานศุลกากรมีอำนาจยึดสิ่งใดๆ อันพึงจะต้องริบตามนัยมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 โดยให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ทำการแทนกรมศุลกากรออกข้อบังคับต่างๆ เพื่อให้การดำเนินการเป็นไปโดยเรียบร้อยตามหน้าที่ของกรมศุลกากรตามนัยมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 รวมทั้งอำนาจยึดทรัพย์สินอันพึงริบตามนัยมาตรา 24 แต่บทกฎหมายดังกล่าวก็ไม่ได้บัญญัติว่า การกระทำผิดตามพระราชบัญญัตินี้เฉพาะกรมศุลกากร โดยอธิบดีกรมศุลกากรเท่านั้นที่มีอำนาจดำเนินการแก่ผู้กระทำผิดหรือมีอำนาจร้องทุกข์ให้ดำเนินคดีแก่ผู้กระทำผิด หากไม่มีการร้องทุกข์แล้วเจ้าพนักงานตำรวจจะไม่มีอำนาจดำเนินการสอบสวนในความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พนักงานสอบสวนจึงมีอำนาจสอบสวนคดีในความผิดต่อพระราชบัญญัติดังกล่าวได้เช่นเดียวกับคดีอาญาแผ่นดินทั่วไป เมื่อความผิดฐานช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสีย ซื้อ รับจำนำ หรือรับไว้ โดยประการใดซึ่งของที่น่าเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงอากรข้อห้ามหรือข้อจำกัดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 27 ทวิ เป็นความผิดอาญาแผ่นดิน ดังนั้นเมื่อมีการกระทำผิดเกิดขึ้นและก่อให้เกิดความเสียหายแก่หน่วยงานของรัฐย่อมเป็นหน้าที่โดยตรงของเจ้าพนักงานตำรวจที่จะสืบสวน จับกุมผู้กระทำผิดและพนักงานสอบสวนย่อมทำการสอบสวนเอาความผิดแก่ผู้กระทำผิดอาญาทั้งปวงได้ตามนัยมาตรา 17 และมาตรา 18 ประกอบด้วยมาตรา 121 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา (ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10561/2546)

3.2.3.2 การเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายภาษีศุลกากร

การดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาในส่วนของภาษีศุลกากรนั้น เริ่มต้นตั้งแต่การค้น การจับ การควบคุม การเปรียบเทียบคดี ตลอดจนการสอบสวนและการฟ้องคดีต่อศาลเช่นเดียวกับคดีอาญาทั่วไปซึ่งการสอบสวนจะเป็นอำนาจของพนักงานสอบสวน พนักงานศุลกากรมิได้เป็นผู้มีอำนาจสอบสวนแต่เนื่องจากเจ้าพนักงานศุลกากรเป็น “พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ” ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา³¹⁹ จึงมีอำนาจหน้าที่ในการสืบสวน จับกุม และปราบปรามการกระทำความผิดเช่นเดียวกับเจ้าพนักงานสรรพสามิตซึ่งการกระทำความผิดต่อกฎหมายศุลกากรนั้นสิทธิภาคตีมาฟ้องอากรจะจับหรือคดีถึงที่สุดได้โดยไม่ต้องยื่นฟ้องคดีต่อศาลก็ได้ไม่ว่าจะกำหนดโทษจำคุกหรือปรับไว้สูงเพียงใดก็ตาม ฉะนั้นในทางปฏิบัติพนักงานศุลกากรจึงได้ทำหน้าที่แสวงหาข้อเท็จจริงในชั้นสืบสวนและสอบสวนไปพร้อมกันด้วยเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานอันเป็นสาระสำคัญในรายละเอียดแห่งการกระทำความผิดนั้นโดยวิธีการที่เหมาะสม เช่น การเชิญตัวมาให้ถ้อยคำแทนการออกหมายเรียกหรือการส่งตัวไปฝากขังยังสถานีตำรวจแทนการ

³¹⁹ ตามนัยมาตรา 2 (16) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

ควบคุมตัวผู้ถูกกล่าวหาในระหว่างที่สอบสวนเสร็จ เป็นต้น เพราะผู้ถูกกล่าวหาสมัครใจด้วยหวังจะยินยอมระงับคดีและไม่เป็นการเสียเวลาต่อผู้คดีในชั้นศาล

เมื่อมีการจับกุมบุคคลที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดกฎหมายอาญาเกี่ยวเนื่องกับวิชาชีพตุลาการ เจ้าพนักงานตุลาการมีอำนาจและหน้าที่ในการแสวงหาข้อเท็จจริง การสืบสวนเปรียบเทียบคดี ตลอดจนการระงับคดีในชั้นตุลาการได้เอง ทั้งนี้ภายใต้หลักเกณฑ์การเปรียบเทียบและระงับคดีในชั้นตุลาการซึ่งเป็นการให้อำนาจหน้าที่แก่ฝ่ายบริหาร (Administration Function) ในการใช้อำนาจหน้าที่ทางตุลาการโดยเปรียบเสมือนการใช้อำนาจกึ่งตุลาการ (Quasi Judicial Function) เนื่องจากการเปรียบเทียบระงับคดีจะมีผลต่อเมื่อผู้ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดได้ยินยอมด้วยในการเปรียบเทียบระงับคดี กล่าวอีกนัยหนึ่งคือการเปรียบเทียบระงับคดีในชั้นตุลาการเป็นข้อตกลงด้วยความสมัครใจหรือยินยอมพร้อมใจของบุคคล 2 ฝ่าย อันได้แก่กรมตุลาการฝ่ายหนึ่งกับผู้ที่จะถูกฟ้องร้องในความผิดตามกฎหมายตุลาการซึ่งเป็นผู้กระทำความผิดอีกฝ่ายหนึ่ง โดยฝ่ายกรมตุลาการตามกฎหมายผู้มีอำนาจในการตกลงระงับคดีคืออธิบดีกรมตุลาการหรือคณะกรรมการเปรียบเทียบงดการฟ้องร้อง แล้วแต่กรณี ในส่วนผู้กระทำความผิดหรือผู้มีอำนาจตกลงระงับคดีกล่าวคือ ผู้กระทำความผิดโดยตรง จะตกลงระงับคดีสามารถกระทำได้ 4 วิธี ได้แก่ ใช้ค่าปรับ ทำความตกลงทำทัณฑ์บน และให้ประกันซึ่งการตกลงเปรียบเทียบระงับคดีจะมีผลสมบูรณ์เมื่อทั้ง 2 ฝ่าย ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของกฎหมาย³²⁰ แต่หากผู้ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดอาญา ตามกฎหมายวิชาชีพตุลาการไม่ยินยอมให้เปรียบเทียบปรับ กรมตุลาการมีหน้าที่ส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับวิชาชีพตุลาการต่อไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ส่วนการดำเนินคดีอาญาในชั้นศาลจะเป็นอำนาจของพนักงานอัยการถึงแม้ว่ากฎหมายตุลาการจะบัญญัติให้พนักงานเจ้าหน้าที่คนใดๆ ซึ่งกระทำการโดยอาศัยอำนาจของอธิบดีกรมตุลาการอาจยื่นฟ้องและดำเนินการฟ้องหรือแก้คดีอันเกี่ยวกับตุลาการหรือดำเนินคดีได้ไม่ว่าในศาลหนึ่งศาลใดก็ตาม³²¹ แต่ในทางปฏิบัติกรมตุลาการจะส่งเรื่องให้พนักงานอัยการเป็นผู้ดำเนินการฟ้องคดีแทนทั้งสิ้น

อำนาจระงับคดีในชั้นตุลาการนั้นกฎหมายตุลาการได้บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะไม่ว่าคดีตุลาการจะกำหนดโทษไว้หนักเพียงใด ทั้งโทษปรับหรือโทษจำคุกก็อาจมอบให้อธิบดีกรมตุลาการ พนักงานสอบสวนหรือคณะกรรมการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องสามารถระงับคดีได้แล้วแต่กรณี จึงมีความแตกต่างจากการกระทำผิดอาญาตามกฎหมายอื่นๆ ซึ่งโดยปกติต้องนำคดีขึ้น

³²⁰ ภาวนา งามสุทธิ, “การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามกฎหมายตุลาการ กรณีกระทำความผิดตามกฎหมายตุลาการและกฎหมายอื่น (1),” ฉบับที่ 42. ปีที่ 7. วารสารภายในเขตปลอดอากรท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ: น.5. (2556).

³²¹ ตามนัยมาตรา 101 แห่งพระราชบัญญัติตุลาการ พุทธศักราช 2469

ฟ้องต่อศาลทั้งสิ้น เว้นแต่คดีเล็กๆ น้อยๆ ซึ่งมีโทษปรับไม่มากกฎหมายก็ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ทำการเปรียบเทียบได้³²² แต่ความผิดตามกฎหมายศุลกากรแม้จะกำหนดโทษจำคุกหรือ โทษปรับไว้สูงเพียงใดก็ตาม พระราชบัญญัติภาษีศุลกากร พุทธศักราช 2469 ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่อาจใช้อำนาจงดการฟ้องร้องได้ทั้งสิ้น³²³

การใช้อำนาจเปรียบเทียบคดีและระงับคดีอาญาในชั้นศุลกากร โดยการเปรียบเทียบปรับระงับคดี กรมศุลกากรกำหนดแนวทางการปฏิบัติให้ผู้เสียภาษีพึงต้องยอมรับเพื่อปฏิบัติตามคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากร ที่ 29/2556 ลงวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2556 เรื่อง ให้ใช้ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2556 โดยอาศัยอำนาจอธิบดีกรมศุลกากรตามความในมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มีคำสั่งให้ยกเลิกประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2554 และให้ใช้ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2556 เกี่ยวกับเกณฑ์การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามพระราชบัญญัติศุลกากร ทั้งนี้อาศัยหลักเกณฑ์การพิจารณาเปรียบเทียบปรับงดการฟ้องร้องตามพระราชบัญญัติศุลกากรซึ่งเจ้าหน้าที่ปฏิบัติหน้าที่โดยใช้ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2556 อาจแบ่งแยกได้เป็น 3 ประการดังนี้

(ก) การใช้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรระงับคดี³²⁴

อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจงดการฟ้องร้อง โดยการใช้อำนาจของอธิบดีในการระงับคดีความผิดตามมาตรา 27 มาตรา 31 มาตรา 36 และมาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 และความผิดตามมาตรา 5 มาตรา 5 ทวิ และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พุทธศักราช 2480 นั้น อธิบดีมีอำนาจเฉพาะกรณีที่มีราคาของกลางรวมค่าอากรแล้วไม่เกินสี่แสนบาทเท่านั้น หากเป็นความผิดอื่นๆ แม้ราคาของกลางรวมค่าอากรเกินกว่าสี่แสนบาทก็อยู่ในอำนาจของอธิบดีที่จะเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องได้ ในการระงับคดีอธิบดีมีอำนาจกำหนดเงื่อนไขประการใดประการหนึ่งหรือหลายประการรวมกันกล่าวคือ อาจทำความยินยอมและใช้ค่าปรับ อาจทำความตกลง (โดยไม่ขัดต่อกฎหมาย) อาจกำหนดให้มีการทำทัณฑ์บนหรือให้ประกันตามที่อธิบดีจะเห็นสมควรก็ได้ ทั้งนี้ราคาของกลางรวมค่าอากรด้วยแล้วไม่เกินสี่แสนบาทและการที่อธิบดีงดการฟ้องร้องให้ถือเป็นอันคุ้มผู้กระทำความผิดในการที่จะถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดนั้น³²⁵

³²² ตามนัยมาตรา 37 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

³²³ ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์สามเจริญพานิช, 2522), น.18 - 19.

³²⁴ ตามนัยมาตรา 102 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469

³²⁵ มาโนช รอดสม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 196, น.268 - 269.

(ข) การใช้อำนาจของคณะกรรมการเปรียบเทียบปรับเพื่อระงับคดี³²⁶

คณะกรรมการเปรียบเทียบปรับเพื่อระงับคดีประกอบด้วยผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกระทรวงการคลังและผู้แทนสำนักตำรวจแห่งชาติ โดยมีอำนาจเปรียบเทียบปรับเพื่อระงับคดีตามเงื่อนไขและหลักเกณฑ์เดียวกับการใช้อำนาจอธิบดีในการระงับคดีตามที่กล่าวมาในข้อ (1) เฉพาะในกรณีที่เป็นความผิดตามมาตรา 27 มาตรา 31 มาตรา 36 และมาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 และความผิดตามมาตรา 5 มาตรา 5 ทวิ และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พุทธศักราช 2480 โดยจะต้องเป็นกรณีที่มีราคาของกลางรวมค่าอากรด้วยแล้วเกินกว่าสี่แสนบาทและการที่คณะกรรมการเปรียบเทียบปรับระงับคดีโดยการงดการฟ้องร้องให้ถือเป็นอันค้ำผู้กระทำความผิดในการที่จะถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดนั้น³²⁷

(ค) การใช้อำนาจของพนักงานสอบสวนในการเปรียบเทียบระงับคดี³²⁸

พนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามีอำนาจเปรียบเทียบปรับงดการฟ้องร้องในกรณีที่เป็นความผิดตามมาตรา 27 มาตรา 31 มาตรา 36 และมาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 และความผิดตามมาตรา 5 มาตรา 5 ทวิ และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พุทธศักราช 2480 โดยจะต้องเป็นกรณีที่เป็นความผิดเกี่ยวกับอากรเล็กน้อย เฉพาะรายที่มีอัตราโทษปรับอย่างสูงไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทกล่าวคือคดีที่มีราคาของกลางรวมค่าอากรไม่เกิน 2,500 บาท (ปรับไม่เกินสี่เท่าของราคารวมอากร) และเมื่อเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องแล้ว ให้ถือเป็นอันค้ำผู้กระทำความผิดในการที่จะถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดนั้น³²⁹

3.2.4 การสอบสวนและการเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายภาษีท้องถิ่น

3.2.4.1 การสอบสวนและการเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน

(1) การสอบสวนคดีตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ตามพระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 กำหนดให้อำนาจแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ตามนัยนิยามมาตรา 5³³⁰ โดยผู้เป็นพนักงานเจ้าหน้าที่จะได้รับการแต่งตั้งให้มีหน้าที่รับแบบแสดงรายการทรัพย์สินประเมินภาษีและปฏิบัติหน้าที่อื่นตามที่กฎหมายกำหนดซึ่งตาม

³²⁶ ตามนัยมาตรา 102 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469

³²⁷ มาโนช รอดสม, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 196*, น.269 – 270.

³²⁸ ตามนัยมาตรา 102 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469

³²⁹ มาโนช รอดสม, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 196*, น.273.

³³⁰ ตามนัยมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

พระราชบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดอำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ในการสืบสวนคดีอาญาในชั้นฝ่ายปกครอง ดังนี้

(1.1) อำนาจหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจไม่รับแบบพิมพ์ในกรณีที่กฎหมายกำหนดหน้าที่ผู้รับประเมินยื่นแบบพิมพ์แจ้งรายการทรัพย์สินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี ตามนัยมาตรา 19 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 แต่พนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ได้รับแบบพิมพ์ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด พนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจมีหนังสือสอบถามผู้เช่าหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินเพื่อตอบข้อความตามแบบพิมพ์ได้³³¹

(1.2) อำนาจหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจตรวจพิจารณาแบบใบแจ้งรายการและมีอำนาจใช้ดุลพินิจตามควรแก่ความจำเป็นมีอำนาจสั่งให้ผู้รับประเมินแสดงรายการเพิ่มเติมละเอียดยิ่งขึ้นและจะเรียกให้นำพยานหลักฐานมาสนับสนุนข้อความในรายการนั้นก็เรียกได้³³²

(1.3) อำนาจหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจออกหมายเรียกผู้รับประเมินมา ณ สถานที่ซึ่งเห็นสมควร หากพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าไม่ได้รับคำตอบจากผู้รับประเมินภายในสิบวันหรือได้รับคำตอบอันไม่เพียงพอ พร้อมทั้งให้นำพยานหลักฐานในเรื่องอสังหาริมทรัพย์นั้นๆ มาแสดงตามซึ่งเห็นจำเป็นกับให้มีอำนาจซักถามผู้รับประเมินในเรื่องใบแจ้งรายการ³³³

(1.4) อำนาจหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจที่จะเข้าไปตรวจตราทรัพย์สินได้ด้วยตนเองต่อหน้าผู้รับประเมิน ผู้เช่าหรือผู้ครองหรือผู้แทน ระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก และเมื่อผู้รับประเมิน ผู้เช่า หรือผู้ครองได้รับคำขอร้องแล้วก็จะต้องให้ความสะดวกตามสมควรแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในการตรวจตรานั้น ในการนี้ผู้รับประเมิน ผู้เช่า หรือผู้ครองจะต้องได้รับแจ้งความเป็นลายลักษณ์อักษรให้ทราบไม่ต่ำกว่าสี่สิบแปดชั่วโมงก่อนตรวจเพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษี³³⁴

อำนาจการสอบสวนคดีอาญาภาษีโรงเรือนและที่ดินเมื่อพิจารณาตามพระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มิได้บัญญัติให้พนักงานเจ้าหน้าที่เป็นพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจตามบทบัญญัติมาตรา 2 (16) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา จึงทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจสืบสวนคดีอาญาภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่มีอำนาจสอบสวนคดีอาญาดังกล่าวแต่อย่างใด

³³¹ ตามนัยมาตรา 19 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

³³² ตามนัยมาตรา 21 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

³³³ ตามนัยมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

³³⁴ ตามนัยมาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

(2) การเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มิได้มีบทบัญญัติใดให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ทำการเปรียบเทียบคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีโรงเรือนและที่ดินแต่อย่างใด จึงทำให้การดำเนินคดีอาญาพนักงานเจ้าหน้าที่คงมีเพียงแต่อำนาจร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน เพื่อดำเนินคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเท่านั้น³³⁵

3.2.4.2 การสอบสวนและการเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่

(1) การสอบสวนคดีตามกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่

อำนาจสืบสวนคดีอาญาภาษีอากรตามกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ตามนัยมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 บัญญัติให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมิน โดยพิจารณาแยกอำนาจการบริหารจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ตามเขตท้องที่กล่าวคือ ในเขตเทศบาลให้นายกเทศมนตรีมีอำนาจแต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินและเจ้าพนักงานสำรวจ กรณีนอกเขตเทศบาลให้นายอำเภอท้องที่มีอำนาจแต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินและเจ้าพนักงานสำรวจ โดยกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่มีบทบัญญัติว่าด้วยการสืบสวนทางอาญาดังนี้

(1.1) อำนาจหน้าที่เร่งรัดภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระ ให้นายอำเภอหรือนายกเทศมนตรีมีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้³³⁶

(1.1.1) มีหนังสือเรียกเจ้าของที่ดินหรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือส่งบัญชีหรือเอกสารมาตรวจสอบ

(1.1.2) สั่งให้เจ้าของที่ดินหรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องปฏิบัติตามการเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการเร่งรัดภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระ

ถ้าเจ้าของที่ดินหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องไม่ยอมปฏิบัติตาม (1) หรือ (2) ให้นายอำเภอหรือนายกเทศมนตรีมีอำนาจเข้าไปในที่ดินหรือสถานที่ที่เกี่ยวข้องแก่การจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระของผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการเพื่อสอบถามบุคคลใดๆ หรือตรวจสอบ ตรวจค้นบัญชี หรือเอกสาร หรือยึดอายัดบัญชีหรือเอกสาร

(1.2) ให้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินเฉพาะแต่การเข้าไปในที่ดินหรือสถานที่ที่เกี่ยวข้องแก่การจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่เท่านั้นในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการเพื่อสอบถามบุคคลใดๆ หรือตรวจสอบ

³³⁵ ดนัย เหลืองแก่นคุณ, “การดำเนินคดีอาญาโดยพนักงานเจ้าหน้าที่กรุงเทพมหานคร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2555) น.125.

³³⁶ ตามนัยมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

ตรวจค้นบัญชีหรือเอกสาร หรือยึด आयัดบัญชีหรือเอกสารเพื่อทราบว่ามีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่
ได้ปฏิบัติการถูกต้อง³³⁷

(1.3) ให้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการออกหนังสือเรียกผู้มีหน้าที่
เสียภาษีบำรุงท้องที่หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือส่งบัญชีหรือเอกสารมาตรวจสอบ³³⁸

อำนาจสอบสวนคดีอาญาภาษีบำรุงท้องที่ เมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติ
ภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มิได้มีบทบัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินเป็นพนักงานฝ่ายปกครอง
หรือตำรวจตามบทบัญญัติมาตรา 2 (16) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแต่อย่างใด
จึงทำให้ในทางปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ไม่ว่าจะเป็นพนักงาน
ฝ่ายปกครองหรือตำรวจและเจ้าพนักงานประเมินผู้มีอำนาจสืบสวนคดีอาญาเฉพาะบทบัญญัติตาม
พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ให้อำนาจไว้เท่านั้นแต่ไม่มีอำนาจสืบสวนและสอบสวน
คดีอาญาตามความหมายคำว่า “พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ” ตามที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา
ความอาญาบัญญัติไว้³³⁹

(2) การเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่

การเปรียบเทียบคดีภาษีบำรุงท้องที่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานครได้
กำหนดให้รัฐมนตรีว่าการมหาดไทย ในฐานะเป็นผู้รักษาการตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่
พ.ศ. 2508³⁴⁰ อาศัยอำนาจออกกฎกระทรวง แต่งตั้งผู้ปฏิบัติหน้าที่แทนนายอำเภอหรือ
นายกเทศมนตรีได้กล่าวคือ “หัวหน้าเขตหรือผู้อำนวยการเขต”³⁴¹ เป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการ
เปรียบเทียบปรับคดีอาญาภาษีบำรุงท้องที่ได้หากเห็นว่าเป็นคดีความผิดอาญาเพียงเล็กน้อยและไม่
ควรได้รับโทษถึงขั้นจำคุกแม้จะมีกฎหมายกำหนดอัตราส่วนของโทษขั้นสูงไว้ถึงจำคุกก็ตาม

ท้องที่ในเขตจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร นายอำเภอหรือ
นายกเทศมนตรี แล้วแต่กรณีมีอำนาจเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับในคดีความผิดตามกฎหมายภาษีได้
ในกรณีเห็นว่า ผู้ต้องหาไม่ควรได้รับโทษจำคุกและเมื่อผู้ต้องหาได้ชำระเงินค่าปรับตามจำนวนที่

³³⁷ ตามนัยมาตรา 47 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

³³⁸ ตามนัยมาตรา 47 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

³³⁹ ตามนัยมาตรา 2 (16) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

³⁴⁰ ตามนัยมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

³⁴¹ ตามข้อ 9 กฎกระทรวง ฉบับที่ 3 (พ.ศ. 2516) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีบำรุง
ท้องที่ พ.ศ. 2508 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2516

นายอำเภอหรือนายกเทศมนตรีกำหนดภายในสามสิบวัน คดีเป็นอันเสร็จเด็ดขาดตามนัยมาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508³⁴²

3.2.4.3 การสอบสวนคดีและการเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายภาษีป้าย

(1) การสอบสวนคดีตามกฎหมายภาษีป้าย

อำนาจสืบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ในการสืบสวนคดีอาญาดังนี้

(1.1) พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจเข้าไปในสถานที่ประกอบการค้าหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้าย หรือบริเวณที่ต่อเนื่องกับสถานที่ดังกล่าว หรือสถานที่ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีป้ายในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการ เพื่อตรวจสอบว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายได้ปฏิบัติตามการถูกต้องตามพระราชบัญญัตินี้³⁴³

(1.2) พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายมาให้ถ้อยคำ หรือให้ส่งบัญชีหรือเอกสารเกี่ยวกับภาษีป้ายมาตรวจสอบภายในกำหนดเวลาอันสมควร³⁴⁴

(1.3) ในการปฏิบัติหน้าที่ให้พนักงานเจ้าหน้าที่แสดงบัตรประจำตัวเมื่อบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องร้องขอบัตรประจำตัวพนักงานเจ้าหน้าที่ให้เป็นไปตามแบบที่กำหนดในกฎกระทรวง³⁴⁵

อำนาจสอบสวนคดีอาญาภาษีป้าย เมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มิได้มีบทบัญญัติให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจตามบทบัญญัติมาตรา 2 (16) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแต่อย่างใด จึงทำให้ในทางปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายภาษีป้ายไม่เป็นพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ และพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจสืบสวนคดีอาญาเฉพาะบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ให้อำนาจไว้เท่านั้น แต่ไม่มีอำนาจสืบสวนและสอบสวนคดีอาญาตามความหมายคำว่า “พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ” ตามที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาบัญญัติไว้

(2) การเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายภาษีป้าย

การเปรียบเทียบประจักษ์คดีในชั้นฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 บัญญัติว่า ให้ผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายเห็นว่าเป็นความผิดที่มี

³⁴² ดนัย เหลืองแก่นคูณ, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 335*, น.126 - 127.

³⁴³ ตามมาตรา 27(1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

³⁴⁴ ตามมาตรา 27(2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

³⁴⁵ ตามมาตรา 28 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

โทษปรับสถานเดียวหรือมีโทษจำคุกหรือปรับและโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจเปรียบเทียบสถานเดียว โดยพิจารณาเปรียบเทียบคดีภาษีป้ายแยกตามท้องที่ได้³⁴⁶ ดังนี้

(2.1) ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครในฐานะผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครมอบหมายกล่าวคือ ผู้อำนวยการเขตให้มีอำนาจเปรียบเทียบคดีภาษีป้ายในชั้นฝ่ายปกครอง

(2.2) ในเขตราชการส่วนท้องถิ่นอื่นนอกจากกรุงเทพมหานครให้ผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายของแต่ละท้องที่เป็นผู้มีอำนาจเปรียบเทียบและเมื่อผู้ต้องหาว่ากระทำความผิดได้ชำระเงินค่าปรับตามที่เปรียบเทียบภายใน 30 วัน นับแต่วันที่มีการเปรียบเทียบให้ถือว่าคดีเลิกกันตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแต่หากผู้ต้องหาไม่ยินยอมตามที่เปรียบเทียบหรือเมื่อยินยอมแล้วไม่ชำระเงินค่าปรับภายในกำหนดเวลาดังกล่าวให้ดำเนินคดีต่อไป³⁴⁷

การเปรียบเทียบคดีความผิดที่มีโทษทางอาญาตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 โดยทางปฏิบัติพนักงานเจ้าหน้าที่จะดำเนินการเมื่อครบกำหนดระยะเวลาที่ได้ออกหนังสือเตือนแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีป้าย (ภ.ป.1) และปรากฏว่าป้ายยังคงติดตั้งอยู่ให้พนักงานเจ้าหน้าที่เสนอต่อผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายของแต่ละท้องที่เป็นผู้มีอำนาจเปรียบเทียบ หรือผู้อำนวยการเขตเป็นผู้มีอำนาจเปรียบเทียบ แล้วแต่กรณีเพื่อดำเนินคดีอาญาแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้าย (ภ.ป.1) ภายในกำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่เสนอผู้อำนวยการเขตเพื่อดำเนินคดีอาญาแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

3.2.5 การฟ้องคดี

คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญามีลักษณะแตกต่างจากการดำเนินคดีอาญาโดยทั่วไปสืบเนื่องมาจากข้อพิพาทในคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาเป็นคดีพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชนซึ่งมีสาเหตุสำคัญจากการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากรและฐานความผิดที่ใช้เป็นไปตามบทลงโทษตามนัยมาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายอาญา การฟ้องคดีแม้ว่าในปัจจุบันคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาจะดำเนินคดีโดยศาลอาญาเช่นเดียวกับการฟ้องคดีอาญาโดยทั่วไปซึ่งวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาจึงใช้บังคับตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาดังนั้นการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาจึงไม่อยู่ในบังคับของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 ได้กำหนดขอบเขตของคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรว่า “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องดังต่อไปนี้

³⁴⁶ ดนัย เหลืองแก่นคูณ, *อ่างแล้ว เชิงอรรถที่ 335*, น.127 - 128.

³⁴⁷ ตามนัยมาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

(1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับ
ภาษีอากร

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร

(4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่
การจัดเก็บภาษีอากร

(5) คดีที่กฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร”

คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรคือคดีแพ่งเท่านั้น คดีอื่น
แม้จะพิพาทเกี่ยวกับเนื้อหาของภาษีอากรโดยตรงเช่น คดีฟ้องให้ลูกหนี้ค่าภาษีอากรเป็นบุคคล
ล้มละลายโดยฟ้องเป็นคดีล้มละลาย หรือคดีอาญาทางศุลกากรยอมไม่ใช่คดีตามอนุมาตรา (1) ถึง (4)
ของมาตราดังกล่าวจึงไม่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรกลาง³⁴⁸ ซึ่งขณะนี้ยังไม่มี
กฎหมายบัญญัติว่า คดีใดนอกจากกรณีตามมาตรา 7 (1) ถึง (4) ให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรกลาง
ปัจจุบันศาลภาษีอากรกลางจึงไม่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาเช่นเดียวกับ
ศาลแรงงานและศาลล้มละลาย ในทางตรงกันข้ามกับศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่าง
ประเทศที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอาญาด้วย³⁴⁹

ในปัจจุบันศาลภาษีอากรกลางยังไม่มีแผนกคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา
ดังนั้นการพิจารณาพิพากษาจึงอยู่ในอำนาจของศาลอาญาซึ่งเป็นศาลที่มีอำนาจในการพิจารณา
พิพากษาคดีอาญาโดยทั่วไป โดยศาลที่มีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรที่มีโทษทาง
อาญาคือ ศาลอาญา ศาลอาญากรุงเทพใต้ ศาลอาญาธนบุรี ศาลแขวงหรือศาลจังหวัด แล้วแต่กรณี
โดยนำกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามาใช้บังคับแก่กรณีให้เหมาะสมกับอาชญากรรมธรรมดาเป็น
หลักในการพิจารณาพิพากษาประกอบกับการที่จะลงโทษจำเลยในคดีอาญานั้นมีมาตรฐานการพิสูจน์
ความผิดของจำเลยในระดับที่ว่าจะต้องมีการพิสูจน์จนสิ้นสงสัยว่าจำเลยเป็นผู้กระทำความผิดจริง

³⁴⁸ เียรไท สุนทรนนท์, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดี
ภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พุทธศักราช 2539, (กรุงเทพมหานคร : ศาล
ภาษีอากรกลาง, 2539), น.20.

³⁴⁹ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศและวิธีพิจารณา
คดีทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ พ.ศ. 2539 มาตรา 7 วรรคแรก บัญญัติว่า ศาล
ทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีดังต่อไปนี้

1. คดีอาญาเกี่ยวกับเครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์และสิทธิบัตร
2. คดีอาญาเกี่ยวกับความผิดตามมาตรา 271 – 275 แห่งประมวลกฎหมายอาญา

เมื่อพิจารณาถึงเขตอำนาจศาลอาญาซึ่งมีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีอาญาทั้งปวงแล้ว หากความผิดเกิด อ่าง หรือเชื่อว่าได้เกิดขึ้น หรือจำเลยมีที่อยู่หรือถูกจับ หรือเมื่อเจ้าพนักงานทำการสอบสวนในท้องที่ซึ่งอยู่ในเขตอำนาจศาล และคดีที่เกิดขึ้นต้องมีอัตราโทษจำคุกเกิน 3 ปีขึ้นไป หรือปรับเกิน 60,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ แต่คดีที่เกิดขึ้นนอกเขตศาลอาญาโจทก์จะยื่นฟ้องต่อศาลอาญาก็ได้ ทั้งนี้อยู่ในดุลพินิจของศาลอาญาที่จะไม่ยอมรับพิจารณาพิพากษาคดีที่ยื่นฟ้องดังกล่าวหรือมีคำสั่งโอนคดีไปยังศาลอื่นที่มีเขตอำนาจ นอกจากนี้ศาลอาญามีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่ความผิดเกิดขึ้นนอกราชอาณาจักรไทยด้วย ศาลอาญาจึงมีอำนาจพิจารณาพิพากษารวมไปถึงคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาด้วย³⁵⁰

3.2.5.1 การยื่นฟ้องคดีภาษีอากรที่มีโทษอาญาต่อศาล

ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ภาค 3 วิธีพิจารณาในศาลชั้นต้น ลักษณะ 1 การฟ้องคดีอาญาและการไต่สวนมูลฟ้อง มีบทบัญญัติว่าด้วยการยื่นฟ้องคดีอาญาภาษีอากรต่อศาลอาญาตามนัยมาตรา 157 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาว่า “การฟ้องคดีอาญาให้ยื่นฟ้องต่อศาลใดศาลหนึ่งที่มีอำนาจตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้หรือกฎหมายอื่น” กล่าวคือ การฟ้องคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาจะต้องทำเป็นคำฟ้องยื่นต่อศาลชั้นต้นที่มีเขตอำนาจชำระคดีนั้นและต้องพิจารณาว่าอัตราโทษในคดีที่ยื่นฟ้องอยู่ในเขตอำนาจศาลชั้นต้นใดไม่ว่าจะเป็นศาลแขวง ศาลจังหวัด หรือศาลอาญา ศาลอาญากรุงเทพใต้และศาลอาญารธนบุรี แล้วแต่กรณี ที่จะมีอำนาจพิจารณาพิพากษาดำเนินมาตรา 15 - 17 แห่งพระธรรมนูญศาลยุติธรรม

การยื่นฟ้องคดีต่อศาลอาญา ศาลอาญากรุงเทพใต้ หรือศาลอาญารธนบุรี ซึ่งเป็นศาลยุติธรรมที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอาญาทั้งปวงที่มีได้อยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรมอื่น รวมทั้งคดีอื่นใดที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีอาญา แล้วแต่กรณี โดยคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรแบ่งออกเป็น 2 กรณีดังนี้

(1) คดีอาญาอันเนื่องมาจากการกระทำความผิดกฎหมายภาษีอากรเช่น กรณีความผิดเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดตามมาตรา 35 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กรณีความผิดฐานขัดขวางเจ้าพนักงานสรรพสามิต หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งปฏิบัติการตามหน้าที่เช่น กรณีฝ่าฝืนไม่ให้เจ้าหน้าที่สรรพสามิตติดตั้งเครื่องจักร เครื่องกล หรือเครื่องมือใดๆ ในโรงอุตสาหกรรม หรือสถานบริการ³⁵¹ หรือความผิดที่เกี่ยวกับการขัดขวางการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานสรรพสามิต หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปีหรือปรับไม่เกินสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ³⁵²

³⁵⁰ ปิยะธิดา ไชยมงคล, *อ่างแล้ว เชิงอรรถที่ 14*, น.16 - 18.

³⁵¹ ตามนัยมาตรา 113 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

³⁵² ตามนัยมาตรา 145 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หรือกรณีความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือลักลอบหนีภาษีศุลกากรตามนัยมาตรา 27 ตามพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร พ.ศ. 2469 นอกจากนี้ความผิดอาญาตามกฎหมายภาษีทรัพย์สินได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ในกรณีความผิดฐานไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่แจ้งรายการเพิ่มเติมละเอียดยิ่งขึ้นเมื่อเรียกร้องไม่นำพยานหลักฐานมาแสดง หรือไม่ตอบคำถามเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ซักถามโดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจละเลย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท³⁵³ ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กรณีความผิดฐานแจ้งข้อความอันเป็นเท็จ ให้ถ้อยคำเท็จ ตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีบำรุงท้องที่ โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินสองพันบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ³⁵⁴ และตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ในความผิดฐานผู้ใดรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจแจ้งข้อความอันเป็นเท็จ ให้ถ้อยคำเท็จ ตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีป้าย ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับตั้งแต่ห้าพันบาทถึงห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ³⁵⁵ เป็นต้น

(2) คดีอาญาอันเนื่องมาจากการกระทำความผิดกฎหมายอื่นที่มีใช้กฎหมายภาษีอากรเช่น กรณีเจ้าพนักงานกระทำความผิดฐานปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบตามนัยมาตรา 157 แห่งประมวลกฎหมายอาญา หรือกรณีชำระภาษีอากรด้วยเช็คตามนัยมาตรา 4³⁵⁶ พระราชบัญญัติว่าด้วยความผิดอันเกี่ยวกับการใช้เช็ค พ.ศ. 2535 เป็นต้น³⁵⁷

การยื่นฟ้องคดียังศาลจังหวัด³⁵⁸ ซึ่งเป็นศาลยุติธรรมที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งและคดีอาญาทั้งปวงที่มีได้อยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรมอื่น³⁵⁹ โดยพิจารณาอำนาจ

³⁵³ ตามนัยมาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

³⁵⁴ ตามนัยมาตรา 53 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

³⁵⁵ ตามนัยมาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

³⁵⁶ ตามนัยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยความผิดอันเกี่ยวกับการใช้เช็ค พ.ศ. 2535

“ผู้ใดออกเช็คเพื่อชำระหนี้ที่มีอยู่จริงและบังคับได้ตามกฎหมาย โดยมีลักษณะหรือมีการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(1) เจตนาที่จะไม่ให้มีการใช้เงินตามเช็ค

(2) ในขณะที่ออกเช็คนั้นไม่มีเงินอยู่ในบัญชีอันจะพึงให้ใช้เงินได้”

³⁵⁷ ปิยะธิดา ไชยมงคล, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 14*, น.137.

³⁵⁸ ปิยะธิดา ไชยมงคล, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 14*, น.138.

³⁵⁹ ตามนัยมาตรา 18 แห่งพระธรรมนูญศาลยุติธรรม

พิจารณาพิพากษาของศาลยุติธรรมอื่นได้จากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลนั้นหรือกฎหมายอื่นที่กำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าว³⁶⁰

การยื่นฟ้องคดียังศาลแขวง³⁶¹ ซึ่งเป็นศาลยุติธรรมที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีและมีอำนาจทำการไต่สวน หรือมีคำสั่งใดๆที่ผู้พิพากษาคนเดียวมีอำนาจ³⁶² ซึ่งคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาได้แก่ คดีอาญา กฎหมายกำหนดอัตราโทษอย่างสูงไว้ให้จำคุกไม่เกินสามปีหรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ แต่จะลงโทษจำคุกเกินหกเดือนหรือปรับเกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับซึ่งโทษจำคุกหรือปรับอย่างใดอย่างหนึ่งหรือทั้งสองอย่างเกินอัตรานี้ไม่ได้³⁶³

3.2.5.2 ศาลที่มีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดี

ศาลที่มีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีแบ่งออกเป็น 3 ชั้นศาลคือ

(1) ศาลชั้นต้นคือ ศาลที่เริ่มต้นคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาได้แก่ ศาลอาญา ศาลอาญากรุงเทพใต้ ศาลอาญารธนบุรี ศาลแขวง หรือศาลจังหวัด แล้วแต่กรณี ซึ่งแตกต่างจากคดีภาชีอากรที่ต้องส่งคดีให้ศาลภาชีอากรกลางเป็นหน่วยงานที่มีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาดำเนินคดี

(2) ศาลอุทธรณ์ มีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาอุทธรณ์คดีก็ต่อเมื่อคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่พอใจผลของคำพิพากษาศาลชั้นต้น คู่ความฝ่ายนั้นมีสิทธิอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวไปยังศาลอุทธรณ์ได้ ภายในกำหนดหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ได้อ่านหรือถือว่าได้อ่านคำพิพากษาซึ่งเฉพาะคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาเท่านั้นที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลอุทธรณ์ อันได้แก่ ศาลอุทธรณ์ ศาลอุทธรณ์ภาคและศาลอุทธรณ์ภาค 3 กรณีจึงแตกต่างจากการดำเนินคดีภาชีอากรเนื่องจากคดีภาชีอากรไม่อยู่ในบังคับการดำเนินคดีโดยศาลอุทธรณ์ หากผู้มีความรับผิดชอบในคดีภาชีอากรหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง (ผู้แพ้คดีในผลของคำพิพากษาศาลชั้นต้น) ไม่พอใจในผลของคำพิพากษาสมาารถอุทธรณ์โดยตรงต่อศาลฎีกาได้

(3) ศาลฎีกามีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาอุทธรณ์คดีก็ต่อเมื่อคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งที่ไม่พอใจในผลของคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ คู่ความฝ่ายนั้นมีสิทธิคัดค้านผลของคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ไปยังศาลฎีกาได้ภายในกำหนดหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ได้อ่านหรือถือว่าได้อ่านคำพิพากษา เพื่อรอผลของคำพิพากษาศาลฎีกาย่อมเป็นที่สุด

³⁶⁰ ตามนัยมาตรา 20 แห่งพระธรรมนูญศาลยุติธรรม

³⁶¹ ปิยะธิดา ไชยมงคล, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 14*, น.138.

³⁶² ตามนัยมาตรา 17 แห่งพระธรรมนูญศาลยุติธรรม

³⁶³ ตามนัยมาตรา 25 (5) แห่งพระธรรมนูญศาลยุติธรรม

3.2.5.3 เขตอำนาจศาลที่เกี่ยวกับการสืบสวนสอบสวนในการดำเนินคดีอาชญากรรม

เขตอำนาจศาลที่เกี่ยวกับการสืบสวนสอบสวนในการดำเนินคดีอาชญากรรม ได้แก่ อำนาจการออกหมายเรียก (Summons) และหมายอาญา (Warrant)³⁶⁴

(1) การออกหมายเรียก (Summons)³⁶⁵

ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 52 กำหนดว่าการที่จะให้บุคคลใดมาที่พนักงานสอบสวนหรือมาที่พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจชั้นผู้ใหญ่หรือมาศาลเนื่องในการสอบสวน การไต่สวนมูลฟ้อง การพิจารณาคดีหรือการอย่างอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้จักต้องมีหมายเรียกของพนักงานสอบสวนหรือพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจชั้นผู้ใหญ่หรือของศาล แล้วแต่กรณี แต่ในกรณีที่พนักงานสอบสวนหรือพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจชั้นผู้ใหญ่ไปทำการสอบสวนด้วยตนเองย่อมมีอำนาจที่จะเรียกผู้ต้องหาหรือพยานมาได้โดยไม่ต้องออกหมายเรียก

สำหรับวัตถุประสงค์ในการออกหมายเรียกของศาลนั้นก็เพื่อหมายเรียกบุคคลซึ่งครอบครองสิ่งของซึ่งอาจใช้เป็นพยานหลักฐานได้แต่บุคคลที่ถูกหมายเรียกไม่จำเป็นต้องมาเองเมื่อจัดสิ่งของมาตามหมายแล้วให้ถือเสมือนได้ปฏิบัติตามหมายตามมาตรา 132 (3) หรือเพื่อให้ผู้ต้องหาหรือจำเลยมายังศาลเพื่อดำเนินคดีต่อไปตามมาตรา 134 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

ในกรณีที่ดำเนินคดีอาญากับนิติบุคคลตามมาตรา 7 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาให้ออกหมายเรียกผู้จัดการหรือผู้แทนของนิติบุคคลไปยังพนักงานสอบสวนหรือศาล แล้วแต่กรณี

(2) การออกหมายอาญา (Warrant)³⁶⁶

หมายอาญา (Warrant) ตามมาตรา 2 (9) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาหมายความว่า หนังสือบังคับการที่ออกตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายนี้สั่งให้เจ้าหน้าที่ทำการจับ ชัง จำคุก หรือปล่อยผู้ต้องหา จำเลยหรือนักโทษ หรือให้ทำการค้น รวมทั้งสำเนาหมายจับหรือหมายค้นอันได้รับรองว่าถูกต้องและคำบอกกล่าวทางโทรเลขว่าได้หมายจับหรือหมายค้นแล้ว ตลอดจนสำเนาหมายจับหรือหมายค้นที่ได้ส่งทางโทรสาร สื่ออิเล็กทรอนิกส์หรือสื่อเทคโนโลยีสารสนเทศประเภทอื่น ทั้งนี้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 77 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาโดยหมายอาญามีรายละเอียดดังนี้

³⁶⁴ สุพัตรา อนันตพงศ์ และประภาศ คงเอียด, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 2*, น.108.

³⁶⁵ *เพ็ญอ้าง*, น.109.

³⁶⁶ *เพ็ญอ้าง*, น.109 - 113.

(2.1) ผู้มีอำนาจออกหมายอาญา

ผู้มีอำนาจออกหมายอาญาและผู้มีอำนาจขอออกหมายอาญาผู้มีอำนาจออกหมายอาญาได้แก่ ศาลตามบทบัญญัติมาตรา 57³⁶⁷ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาวางหลักว่า จะจำคุก ชัง หรือค้นในที่รโหฐานหาตัวคนหรือสิ่งของต้องมีคำสั่งหรือหมายของศาลสำหรับกรณีนั้น หรือบุคคลซึ่งต้องชังหรือจำคุกตามหมายศาล จะปล่อยไปได้ก็เมื่อมีหมายปล่อยของศาล และมาตรา 58 กำหนดว่าศาลมีอำนาจออกคำสั่งหมายอาญาได้ภายในเขตอำนาจตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในข้อบังคับของประธานศาลฎีกา

ส่วนผู้ที่มีอำนาจขอให้ศาลออกหมายอาญานั้นมาตรา 59 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญากำหนดว่า ศาลจะออกคำสั่งหรือหมายจับ หมายค้น ตามที่ศาลเห็นสมควรหรือโดยมีผู้ร้องขอก็ได้ และในกรณีที่ผู้ร้องขอเป็นพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจต้องเป็นพนักงานฝ่ายปกครองตั้งแต่ระดับสามหรือตำรวจซึ่งมียศตั้งแต่ชั้นร้อยตำรวจตรีหรือเทียบเท่าขึ้นไป

ตามข้อบังคับของประธานศาลฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการออกคำสั่งหรือหมายอาญา พ.ศ. 2548 ข้อ 9 กำหนดให้พนักงานที่ขอให้ศาลออกหมายจับจะต้องเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการสืบสวนสอบสวนคดีที่ร้องขอให้ศาลออกหมายนั้นและต้องพร้อมมาให้ผู้พิพากษาสอบถามก่อนออกหมายได้ทันที

(2.2) ประเภทของหมายอาญา

- หมายจับ หมายถึง หนังสือบงการที่ศาลได้ออกตามหมายเหตุที่ระบุไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เพื่อสั่งให้เจ้าพนักงานกระทำการจับกุมบุคคลที่ได้ระบุไว้ในหมายนั้น

- หมายค้น หมายถึง หนังสือบงการที่ศาลได้ออกเพื่อค้นหาตัวบุคคลหรือสิ่งของ ตามเหตุที่ระบุไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

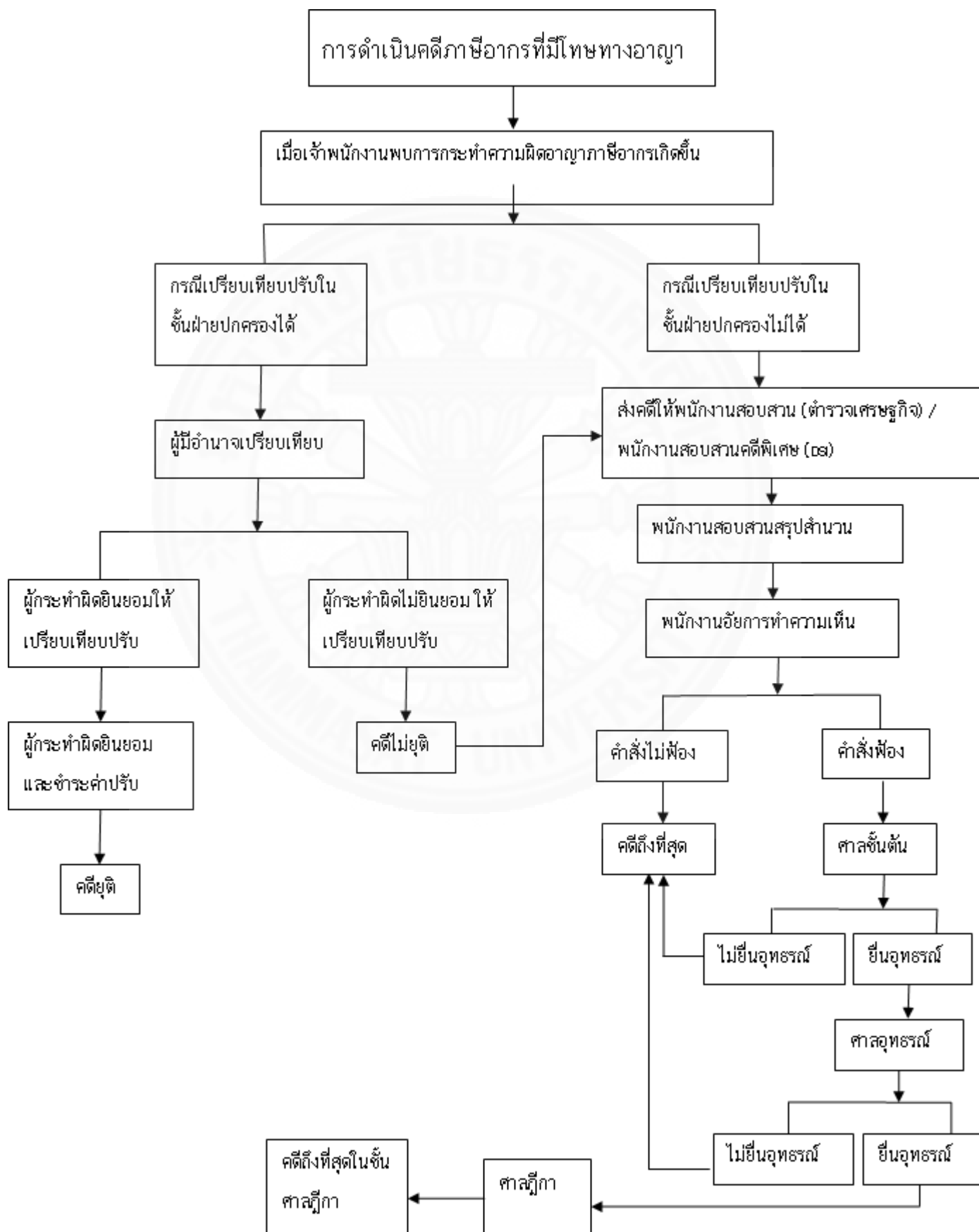
- หมายชัง หมายถึง หนังสือบงการที่ศาลเป็นผู้ออกเพื่อขังผู้ต้องหาหรือจำเลยตามหมายโดยพลัน ในระหว่างสอบสวน ไต่สวนมูลฟ้องหรือพิจารณาคดี

- หมายปล่อย หมายถึง หนังสือบงการที่ศาลเป็นผู้ออกเพื่อปล่อยผู้ต้องหาหรือจำเลยตามหมายโดยพลัน ในระหว่างการสอบสวน ไต่สวนมูลฟ้องหรือพิจารณาคดี

- หมายจำคุก หมายถึง หนังสือบงการที่ศาลออกเพื่อนำตัวผู้ต้องคำพิพากษาจำคุกหรือประหารชีวิต หรือจำคุกแทนค่าปรับไปจัดการตามหมายโดยพลัน

³⁶⁷ แก้ไขเพิ่มเติมโดย มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา (ฉบับที่ 22) พ.ศ. 2547 (รก. เล่ม 121 ตอนพิเศษ ลงวันที่ 23 ธันวาคม 2547)

3.2.6 สรุปภาพรวมวิธีการและขั้นตอนการสอบสวนและดำเนินคดีภาษีอากร ที่มีโทษทางอาญา



บทที่ 4

การดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาในชั้นฝ่ายปกครองของต่างประเทศ

ในบทนี้ผู้เขียนได้ศึกษาโครงสร้างและระบบการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของประเทศออสเตรเลียและประเทศสหราชอาณาจักรเนื่องจากทั้งสองประเทศมีองค์กรที่เข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีภาษีอากรคล้ายกับประเทศไทยกล่าวคือ ประกอบด้วยหน่วยงานจัดเก็บภาษี ตำรวจและพนักงานอัยการแต่บทบาทของทั้งสามองค์กรมีขอบเขตการใช้อำนาจที่ความแตกต่างกับประเทศไทย โดยเฉพาะการกำหนดให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีเข้ามามีอำนาจและมีส่วนในการสอบสวนคดีภาษีอากรตั้งแต่ต้น อีกทั้งในบางกรณียังให้อำนาจในการฟ้องคดีความผิดบางประเภทได้เองด้วย ผู้เขียนจึงได้ศึกษาทั้งโครงสร้างและระบบการจัดเก็บภาษีของทั้งสองประเทศ การใช้อำนาจ กระบวนการและขั้นตอนในการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาเพื่อใช้เป็นต้นแบบในการเสนอแนะแนวทางปรับปรุงโครงสร้างการสอบสวนคดีและการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทยต่อไป

4.1 ประเทศออสเตรเลีย

ออสเตรเลียเป็นประเทศที่มีความหลากหลายในการจัดเก็บภาษีประเทศหนึ่งเนื่องจากภาษีอากรถือเป็นแหล่งรายได้หลักที่สำคัญของประเทศ เมื่อพิจารณาในแง่โครงสร้างการปกครองของประเทศออสเตรเลียแบ่งออกเป็นสองชั้นคือ การปกครองชั้นแรกประกอบด้วยรัฐบาลของจักรภพ (The Commonwealth Government) หรือรัฐบาลสหพันธรัฐ (The Federal Government) ซึ่งมีหน้าที่ในการจัดทำภารกิจระดับชาติ อาทิเช่น ความสัมพันธ์ระหว่างประเทศและการป้องกันประเทศ เป็นต้น การปกครองในชั้นที่สองของประเทศออสเตรเลียเป็นการปกครองระดับรัฐ (State) ดังนั้นการที่โครงสร้างการปกครองแบ่งเป็นสองชั้นดังกล่าวจึงทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียแบ่งออกเป็นสองระดับกล่าวคือ รัฐบาลกลางของจักรภพหรือรัฐบาลกลางมีอำนาจจัดเก็บภาษีที่สำคัญอันได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีสินค้าและบริการทั่วไป ภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต ในขณะที่รัฐต่างๆมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีที่สำคัญได้แก่ ภาษีทรัพย์สิน ภาษีค่าจ้าง (Payroll Tax) และภาษีที่จัดเก็บจากการใช้สินค้าและกิจกรรม

4.1.1 โครงสร้างและระบบการจัดเก็บภาษีอากร

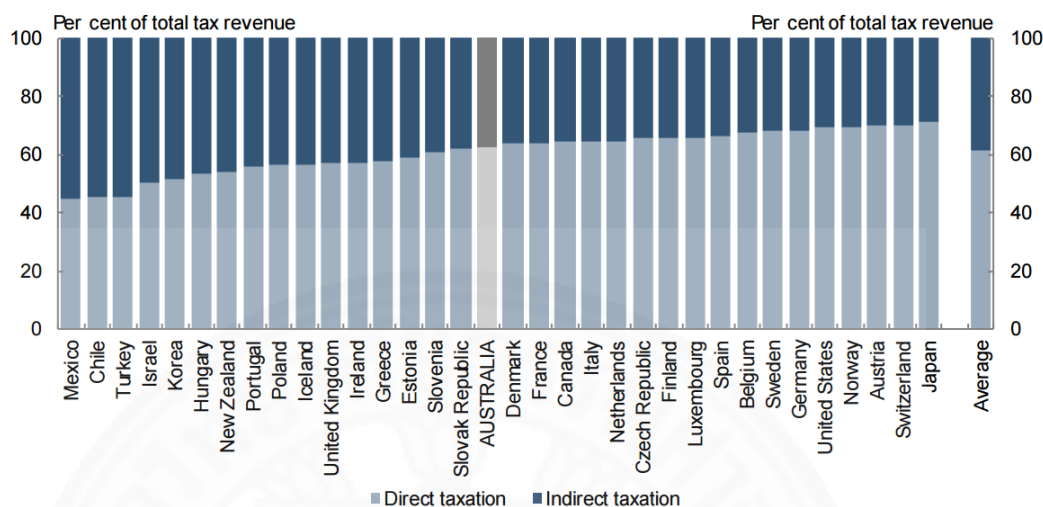
หน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรในระดับรัฐบาลของจักรภพ (The Commonwealth Government) หรือรัฐบาลสหพันธรัฐ (The Federal Government) (The Federal Government) มีสองหน่วยงานหลักคือคือ สำนักงานภาษีออสเตรเลีย (The Australian Taxation Office) หรือเรียกอย่างย่อๆ ว่า ATO และสำนักงานศุลกากรออสเตรเลีย (Australian Customs Service) หรือเรียกอย่างย่อๆ ว่า ACS ดังนี้

(1) สำนักงานภาษีออสเตรเลีย (The Australian Taxation Office : ATO) เป็นหน่วยงานหลักที่จัดเก็บภาษีภายในประเทศให้แก่รัฐบาลกลาง ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้ (Income Tax) ภาษีสินค้าและบริการทั่วไป (General Goods and Service Tax : GST) และภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) ซึ่งภาษีสรรพสามิตที่ ATO จัดเก็บได้แก่ ภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน ภาษีสุรา ภาษียาสูบ ATO เป็นหน่วยงานของรัฐบาลกลางซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของกระทรวงการคลัง มีกรรมการภาษี (Commissioner of Taxation) เป็นหัวหน้าหน่วยงาน (The Commissioner of Taxation) รองกรรมการภาษี 3 คนและผู้บริหารอาวุโส 2 คน ATO สามารถจัดเก็บภาษีได้คิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 90 ของรายได้ภาษีของรัฐบาลกลางทั้งสิ้น ส่วนใหญ่เป็นรายได้จากภาษีเงินได้ รองลงมาคือภาษีสินค้าและบริการทั่วไปซึ่งนอกจากหน้าที่หลักในการจัดเก็บภาษีแล้ว ATO ยังมีหน้าที่หลักในการสอบสวนคดีภาษีอากรด้วย¹

(2) สำนักงานศุลกากรออสเตรเลีย (Australian Customs Service : ACS) ทำหน้าที่บริหารจัดการเก็บภาษีสินค้าที่นำเข้าทุกประเภท ตามพระราชบัญญัติศุลกากร ค.ศ. 1995 (The Customs Act 1995) บัญญัติว่า การนำเข้าสินค้าจะจัดเก็บภาษีสรรพสามิตพร้อมๆ กับเก็บภาษีศุลกากรและภาษีสินค้าและบริการ ณ จุด นำเข้า โดยจัดเก็บจากกฎหมายต่างๆ ได้แก่ ภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต (Customs & Excise Duty) ภาษีสินค้าและบริการ (GST on Imports) และภาษีไวน์ (WET on Imports) เป็นต้น

¹ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์เสนอต่อศาลภาษีอากรกลาง, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2552), 151-152.

ภาพที่ 4.1 เปรียบเทียบผลการจัดเก็บภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อมของประเทศออสเตรเลีย ปี 2011 - 2012

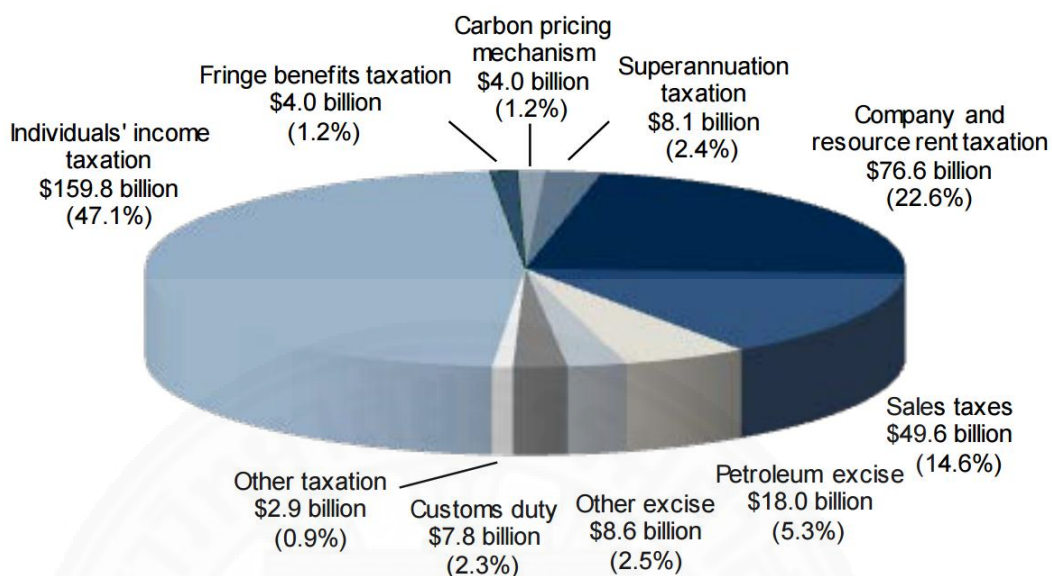


ที่มา : Australian Government financial statistics, Pocket Guide To The Australian Taxation System 2011 - 2012 (Sydney : Australian Government The Treasury, 2013), p. 3.

จากข้อมูลที่น่าเสนอข้างต้นจะพบว่าประเทศออสเตรเลียและส่วนใหญ่ของประเทศในกลุ่ม OECD มีภาพรวมหรือแนวโน้มการจัดเก็บภาษีทำนองเดียวกันคือ ภาษีทางตรง (Direct Tax) มีสัดส่วนมากกว่าภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) โดยในปี 2011 - 2012 ออสเตรเลียสามารถจัดเก็บภาษีทางตรงที่จัดเก็บจากเงินได้ (ได้แก่ ค่าจ้าง เงินเดือน กำไร) คิดเป็นร้อยละ 62.3 ของจำนวนภาษีอากรทั้งหมดที่จัดเก็บได้ซึ่งมีความใกล้เคียงกับค่าเฉลี่ยของการจัดเก็บภาษีทางตรงของประเทศในกลุ่ม OECD คือ ร้อยละ 61.6 ประเทศที่มีสัดส่วนการจัดเก็บภาษีทางตรงโดยเปรียบเทียบสูงสุดในกลุ่มประเทศ OECD ได้แก่ ประเทศญี่ปุ่น (ร้อยละ 71.3) ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ (ร้อยละ 70.0) ส่วนภาษีทางอ้อมที่จัดเก็บจากภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax) ภาษีสรรพสามิตและภาษีศุลกากร (Excise and Customs duties) นั้น ประเทศออสเตรเลียจัดเก็บได้ร้อยละ 37.7 ในขณะที่ค่าเฉลี่ยของกลุ่มประเทศ OECD คิดเป็นร้อยละ 38.4²

² Australian Government financial statistics, Pocket Guide To The Australian Taxation System 2011 - 2012 (Sydney : Australian Government The Treasury, 2013), p. 3.

ภาพที่ 4.2 ผลการจัดเก็บภาษีประเภทต่างๆ ของประเทศออสเตรเลีย ปี 2012-13³

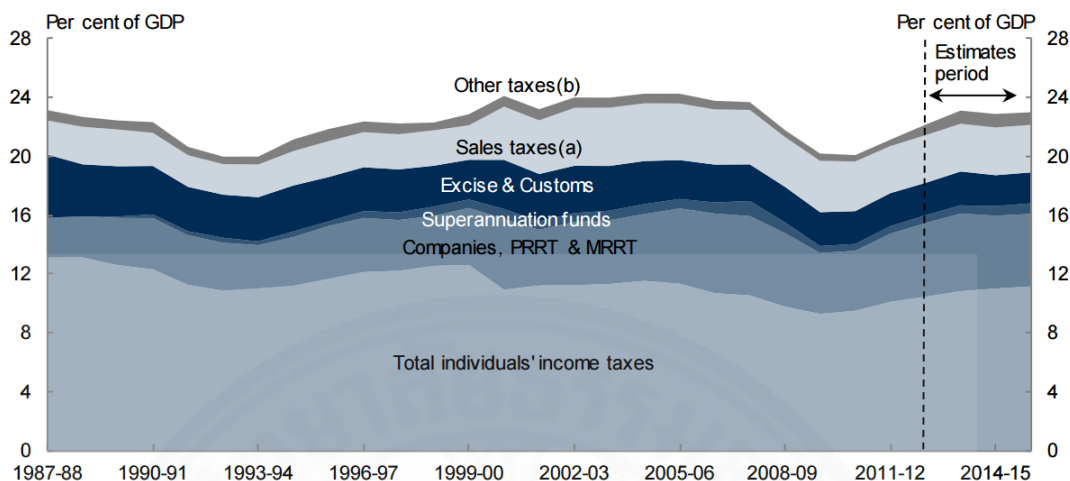


ที่มา : Australian Government financial statistics, Pocket Guide To The Australian Taxation System 2011 - 2012 (Sydney : Australian Government The Treasury, 2013), p. 3.

จากข้อมูลข้างต้นจะเห็นได้ว่าภาษีเงินได้ (Income Tax) เป็นรายได้หลักในของภาษีอากรในประเทศออสเตรเลีย โดยมีสัดส่วนที่จัดเก็บได้ประมาณร้อยละ 74.5 ของจำนวนภาษีอากรทั้งหมดที่จัดเก็บได้ในปี 2012 - 2013 ซึ่งภาษีในกลุ่มภาษีเงินได้แยกออกเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) ประมาณร้อยละ 47.1 ภาษีผลประโยชน์พิเศษที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้าง (Fringe Benefits Tax : FBT) ประมาณร้อยละ 1.2 ภาษีกองทุนเงินประกันสังคมและบำเหน็จบำนาญ (Superannuation Tax) ประมาณร้อยละ 2.4 ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีการเข้าทรัพยากร (Company Income and Resource rent tax) ประมาณร้อยละ 22.6 และภาษีคาร์บอน (Carbon Tax) โดยมีผลใช้บังคับในวันที่ 1 กรกฎาคม ปี 2012 สามารถจัดเก็บได้ประมาณร้อยละ 1.2 นอกจากนี้ยังมีภาษีในกลุ่มภาษีการบริโภค (Consumption Tax) ได้แก่ ภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Service Tax : GST) ประมาณร้อยละ 14.6 ภาษีศุลกากร (Customs Duty) ประมาณร้อยละ 2.3 ภาษีสรรพสามิตน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน (Petroleum Excise Tax) ประมาณร้อยละ 5.3 และภาษีสรรพสามิตสินค้าอื่น ๆ (Other Excise) สามารถจัดเก็บได้ประมาณร้อยละ 2.5

³ *ibid*, p. 6

ภาพที่ 4.3 สัดส่วนภาพรวมผลการจัดเก็บภาษีต่อ GDP⁴



ที่มา : Australian Government financial statistics, Pocket Guide To The Australian Taxation System 2011 - 2012 (Sydney : Australian Government The Treasury, 2013), p. 7.

จากข้อมูลข้างต้นจะพบว่าภาษีอากรที่จัดเก็บได้ของประเทศออสเตรเลียเมื่อเทียบเป็นสัดส่วนของผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศ (Gross Domestic Product : GDP) มีความเปลี่ยนแปลงเล็กน้อยในช่วงสองทศวรรษที่ผ่านมา ภาษีการขายมีการขยายตัวเพราะการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างจากภาษีมูลค่าเพิ่มในปี 1999 -2000 ในขณะที่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยรวมมีแนวโน้มลดลงและจำนวนภาษีเป็นสัดส่วนของ GDP ที่จัดเก็บได้โดยรวมมีแนวโน้มสูงขึ้นอย่างต่อเนื่องและสูงสุด ในปี 2004 - 2005 โดยมีสัดส่วนของจำนวนภาษีทั้งหมดที่จัดเก็บได้ต่อ GDP ที่ร้อยละ 24.2 แต่ต่อมาสัดส่วนภาษีต่อ GDP เริ่มลดลงอันเนื่องมาจากวิกฤตการเงินโลกแต่หลังจากนั้นสถานการณ์เริ่มดีขึ้นโดยมีการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องเมื่อเทียบกับ GDP โดยเฉลี่ยร้อยละ 22.8 ในช่วงระยะเวลาประมาณการ⁵

⁴ *Ibid*, p. 7.

⁵ Australian Government financial statistics, Pocket Guide To The Australian Taxation System 2011 - 2012 (Sydney : Australian Government The Treasury, 2013), p. 7.

4.1.1.1 ภาษีเงินได้ (Income Tax)

ภาษีเงินได้ (Income Tax) เป็นภาษีอากรหลักของประเทศออสเตรเลีย โดยในปี ค.ศ. 2011 - 2012 สามารถจัดเก็บได้ถึง 227,714 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย ซึ่งเป็นจำนวนที่รวมทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) ภาษีผลประโยชน์พิเศษที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้าง (Fringe Benefits Tax) ภาษีกองทุนเงินประกันสังคมและบำเหน็จบำนาญ (Superannuation Tax) ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีการเช่าทรัพยากร (Company Income and Resource rent tax) และภาษีคาร์บอน (Carbon Tax) โดยมีการคาดการณ์ไว้ว่าปี ค.ศ. 2015 - 2016 จะสามารถจัดเก็บภาษีได้ถึง 305,880 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย⁶

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) จัดเก็บในอัตราก้าวหน้า อัตราภาษีตั้งแต่ร้อยละ 0 - 45 ของเงินได้สุทธิ ผู้มีเงินได้เกินกว่า 18,200 ดอลลาร์ออสเตรเลีย มีหน้าที่ยื่นแบบชำระภาษีสำหรับเงินได้ที่ได้รับในปีภาษี (วันที่ 1 กรกฎาคม ถึง 30 มิถุนายน) ภายในวันที่ 31 ตุลาคม เว้นแต่ผู้มีเงินได้นั้นอยู่ภายใต้โปรแกรมการยื่นแบบแสดงรายการผ่านตัวแทนภาษีอากร (Tax Agent Lodgement) หรือได้รับสิทธิในการขยายเวลายื่นแบบชำระภาษี ประเทศออสเตรเลียไม่มีการยื่นแบบรวมกันของคู่สมรส⁷

การเรียกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของออสเตรเลียมีสัดส่วนดังนี้

- 0 A\$ - 6,000 A\$.....	0%
- 6,100 A\$ - 25,000 A\$.....	15%
- 25,001 A\$ - 75,000 A\$	30%
- 75,001 A\$ - 150,000 A\$.....	40%
- มากกว่า 150,000 A\$.....	45%

ในกรณีที่ผู้มีรายได้มิใช่ชาวออสเตรเลียและมีได้ทำงานตลอดทั้งปีดังนี้

- 0 A\$ - 25,000 A\$	29%
- 25,501 A\$ - 75,000 A\$	30%
- 75,001 A\$ - 150,000 A\$	40%
- มากกว่า 150,000 A\$.....	45%

⁶ *Ibid*, p. 21

⁷ Taxpayers Australia Inc, 2013-14 Tax Office lodgment program for Tax Agents (Sydney: Australian Government The Treasury, August 2013), p. 1.

ภาษีเงินได้นิติบุคคล นิติบุคคลที่ทำธุรกิจให้ออสเตรเลียและมีศูนย์กลางการบริหารงานให้ออสเตรเลียหรือมีอำนาจสั่งการบริหารหรือมีผู้ถือหุ้นซึ่งมีสิทธิออกเสียงซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในอสเตรเลียต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคมถึง 30 มิถุนายน ซึ่งนิติบุคคลสามารถใช้การยื่นแบบรวมกัน (Consolidated Returns) ได้โดยวันสุดท้ายของการยื่นแบบชำระภาษีคือ วันที่ 15 มกราคม สำหรับบริษัทขนาดใหญ่และขนาดกลาง (บริษัทที่มีรายได้เกินกว่า 10 ล้านดอลลาร์ให้ออสเตรเลีย หรือมีการลงทุนสูงกว่า 50 ล้านดอลลาร์ให้ออสเตรเลีย) และวันที่ 28 กุมภาพันธ์ สำหรับบริษัททั่วไป⁸ ภาษินิติบุคคลกรณที่ผู้ประกอบการเป็นผู้อยู่อาศัย (Resident corporations) มีภาระภาษีเท่ากับ 30% ของกำไรสุทธิ นอกจากนี้ผู้ประกอบการแต่ละรายยังต้องมีค่าใช้จ่ายในส่วนภาษีที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์พิเศษให้แก่พนักงาน (Fringe Benefit Tax: FBT) อีก 48.5% ของเงินเดือนพนักงาน

4.1.1.2 ภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax : GST)

ภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax : GST) หรือภาษีมูลค่าเพิ่มหรือบางกรณีเรียกว่า ภาษีการค้าที่มีการเรียกเก็บในประเทศอสเตรเลีย (Goods and Service: GST) ซึ่งจะมีรูปแบบคล้ายกับภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยกล่าวคือ มีการจัดเก็บจากการขายสินค้าและให้บริการในอัตราร้อยละ 10 ของรายรับ หรือของราคาสินค้าหรือบริการ อัตราดังกล่าวใช้เรียกเก็บทั้งสินค้าที่ผลิตภายในประเทศและสินค้านำเข้ามาในราชอาณาจักร อย่างไรก็ตามรัฐบาลอสเตรเลียได้มีนโยบายให้สิทธิผู้ได้รับการยกเว้นกับบริการบางประเภท อาทิเช่น การศึกษา สุขภาพ และการดูแลเด็กอ่อน นอกจากนี้การขายสินค้าและการให้บริการบางประเภทที่คิดภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 เช่น การให้บริการทางการเงินหรือการส่งออกสินค้า เป็นต้น นิติบุคคลที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม คือนิติบุคคลที่มีเงินได้เกินกว่า 150,000 ดอลลาร์ให้ออสเตรเลียต่อปี สำหรับนิติบุคคลที่มีรายได้ไม่ถึงเกณฑ์ก็สามารถขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้⁹ ในปี ค.ศ. 2011 - 2012 ประเทศอสเตรเลียสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ 45,861 ล้านดอลลาร์ให้ออสเตรเลีย โดยมีการ

⁸ Australian Taxation Office, "Tax returns by client type : Consolidated groups," Accessed November 22, 2015, <https://www.ato.gov.au/Tax-professionals/Prepare-and- lodge/Tax-agent-lodgment-program/Tax-returns-by-client-type/Consolidated-groups>

⁹ Australian Taxation Office, "Goods and services tax," Accessed January 25, 2015, <https://www.ato.gov.au/Non-profit/Getting-started-for-non-profit-organisations/Goods-and-services-tax>

คาดการณ์ไว้ว่าปี ค.ศ. 2015 - 2016 จะสามารถจัดเก็บภาษีได้ถึง 56,611 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย¹⁰

4.1.1.3 ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax)

รัฐธรรมนูญของเครือจักรภพออสเตรเลียมิได้ให้ความหมายของภาษีสรรพสามิตไว้บัญญัติเพียงว่า เครือจักรภพออสเตรเลียสามารถจัดเก็บภาษีสรรพสามิตได้ ซึ่งศาลสูงแห่งออสเตรเลียในคดี Ha & Anor v State Of New South Wales & Ors ; Walter Hammond & Associates Pty Limited v. State Of New South Wales & Ors ได้ให้คำอธิบายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิตไว้ว่า “.....ภาษีสรรพสามิตคือ ภาษีในการผลิต การประกอบ การขายหรือการกระจายสินค้า ไม่ว่าจะในหรือนอกประเทศ ภาษีสรรพสามิตในประเทศจึงมีความแตกต่างโดยสิ้นเชิงกับภาษีศุลกากรซึ่งเป็นภาษีของสินค้านำเข้า...” กล่าวโดยสรุป การเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตเรียกเก็บจากการประกอบอุตสาหกรรมหรือการผลิตภายในประเทศออสเตรเลียสำหรับสินค้าบางประเภท โดยกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ. 1901 (Excise Act 1901) พระราชบัญญัติพิกัดภาษีสรรพสามิต ค.ศ. 1921 (Excise Tariff Act 1921) ข้อบังคับภาษีสรรพสามิต ค.ศ. 1925 (Excise Regulations 1925) ส่วนสินค้านำเข้าจากต่างประเทศตามกฎหมายของประเทศออสเตรเลียก็มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเช่นเดียวกัน แต่เป็นการจัดเก็บตามพระราชบัญญัติศุลกากร ค.ศ. 1995 (The Customs Act 1995) และพระราชพิกัดภาษีศุลกากร ค.ศ.1995 (Excise Tariff Act 1995)¹¹

พระราชบัญญัติพิกัดภาษีสรรพสามิต ค.ศ. 1921 (Excise Tariff Act 1921) มีลักษณะเป็นกฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตที่สำคัญใน 3 ประการคือ การเรียกเก็บภาษีสรรพสามิต ระบุสินค้าที่ต้องเรียกเก็บภาษีและพิกัดภาษีที่สามารถนำไปเรียกเก็บได้โดยกำหนดสินค้าที่อยู่ภายใต้บังคับต้องถูกเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตเป็นสินค้าใน 3 กลุ่มคือ

- (1) เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ (Alcohol Beverages)
- (2) บุหรี่และผลิตภัณฑ์ยาสูบ (Tobacco)
- (3) ผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมและเชื้อเพลิง (Petroleum and other fuel products)

¹⁰ Australian Government financial statistics, *supra note 2*, p.21.

¹¹ เสริม เอียดตรง, “ปัญหาบางประการเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิตสำหรับผลิตภัณฑ์ยาสูบ,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), น.31 - 32.

กฎหมายที่ใช้ในการบริหารจัดการเก็บภาษีสรรพสามิตได้แก่¹²

(1) รัฐธรรมนูญของเครือจักรภพออสเตรเลีย (The Australian Constitution) มาตรา 90 เป็นกฎหมายสูงสุดที่ให้อำนาจรัฐบาลกลางของออสเตรเลียในการออกกฎหมายจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

(2) พระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต ค.ศ. 191 (The Excise Tariff Act 1921) เป็นกฎหมายระดับสหพันธรัฐที่ให้อำนาจรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้า (Goods) ประเภทต่างๆ นอกจากนี้ยังกำหนดเกี่ยวกับดัชนีอัตราภาษีสรรพสามิต (Indexation of Rates) อีกด้วย

(3) พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ. 1901 (The Excise Act 1901) เป็นกฎหมายระดับสหพันธรัฐที่กำหนดเกี่ยวกับกระบวนการควบคุมการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต อันได้แก่ การขออนุญาต (Licensing) การกำกับดูแล (Supervision of Licensing) ตั้งแต่กระบวนการผลิต (Production) ไปจนถึงการรายงาน (Reporting) การชำระภาษี (Duty Payment) การเคลื่อนย้ายสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตและการควบคุมต่างๆ (Movement and Other Control) ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษี การคืนภาษี (Refunds) อำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงาน (Power of Officers) บทกำหนดโทษ (Prosecution of Offences) รวมไปถึงการอุทธรณ์และบทบัญญัติที่ให้อำนาจการออกกฎหมายลำดับรอง เป็นต้น

(4) พระราชบัญญัติศุลกากร ค.ศ. 1901 (The Customs Act 1901) และพระราชบัญญัติพิกัตอัตราศุลกากร 1995 (Customs Tariff Act 1995) เป็นกฎหมายระดับสหพันธรัฐที่กำหนดเกี่ยวกับภาษีศุลกากร แต่อย่างไรก็ตามพระราชบัญญัติทั้งสองฉบับมีความเกี่ยวข้องกับภาษีสรรพสามิตเนื่องจากในอดีตศุลกากรและสรรพสามิตเป็นหน่วยงานเดียวกันก่อนที่จะมาแยกอำนาจหน้าที่กันภายหลังซึ่งกฎหมายทั้งสองฉบับกำหนดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีศุลกากรที่เทียบเท่ากับภาษีสรรพสามิต (Excise Equivalent Customs Duty) สำหรับสินค้านำเข้า (Imported Product) รวมทั้งการรายงานภายใต้กฎหมายศุลกากร

¹² สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, โครงการศึกษาวิจัยเรื่องการจัดทำประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต รายงานฉบับสมบูรณ์เสนอต่อกรมสรรพสามิต กระทรวงการคลัง, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ บริษัท มิสเตอร์ค็อบบี้ (ประเทศไทย) จำกัด, 2555), น.97-98.

ในปี ค.ศ. 2011 - 2012 ประเทศออสเตรเลียสามารถจัดเก็บภาษีสรรพสามิตได้ 25,545 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย โดยมีการคาดการณ์ไว้ว่าปี ค.ศ. 2015 - 2016 จะสามารถจัดเก็บภาษีได้ถึง 27,950 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย¹³

กฎหมายพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตกำหนดไว้ในตารางพระราชบัญญัติพิกัดภาษีสรรพสามิต ค.ศ. 1921 (Excise Tariff Act 1921) โดยมีการเปลี่ยนแปลงตามกฎหมายมาตรา 6A แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวให้มีการปรับอัตราภาษีตามดัชนีราคาผู้บริโภค (Consumer Price Index : CPI) ทุก 6 เดือน (โดยทั่วไปตั้งแต่วันที่ 1 กุมภาพันธ์และวันที่ 1 สิงหาคม) ขึ้นกับสภาพการณ์เพื่อให้คงไว้ซึ่งราคาไม่ลดลงตามอัตราเงินเฟ้อซึ่งอัตราเงินเฟ้อมีการปรับทุก 6 เดือน ตามอัตราเงินเฟ้อ การปรับอัตราภาษีจะดำเนินการผ่านกระบวนการตรากฎหมายของรัฐสภาออสเตรเลีย เรียกว่าการเสนอพิกัดอัตราภาษีและต้องประกาศในราชกิจจานุเบกษาของประเทศออสเตรเลีย¹⁴

4.1.1.4 ภาษีศุลกากร (Import Tax)

ประเทศออสเตรเลียมีรัฐธรรมนูญของประเทศบัญญัติหลักการไว้ โดยกำหนดให้หน่วยงานศุลกากรออสเตรเลีย (Australian Customs and Border Protection Service)¹⁵ มีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีศุลกากร ป้องกันปราบปรามต่อต้านการค้ายาเสพติด การตรวจตราและหยุดยั้งการเคลื่อนย้ายที่ผิดกฎหมายและสินค้าข้ามพรมแดนของประเทศซึ่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีศุลกากร ค.ศ. 1901 (The Customs Act 1901) พระราชบัญญัติพิกัดอัตราศุลกากร 1995 (Customs Tariff Act 1995) การจัดการเรื่องพิธีการศุลกากรมีการนำระบบศุลกากรอิเล็กทรอนิกส์ (Integrated Cargo System : ICS) มาใช้เพื่อในงานศุลกากรกับระบบต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นองค์กรที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีศุลกากร (Australian Taxation Office : ATO) หน่วยงานตรวจคนเข้าเมืองรวมทั้งประสานกับหน่วยงานกรมสรรพสามิตเพื่อดำเนินการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในกรณีมีการนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักรด้วย นอกจากนี้ระบบบริหารงานศุลกากรยังมีระบบบริหารความเสี่ยง (The Customs Risk Assessment : CRA) เพื่อประกอบดุลพินิจในการตรวจปล่อยสินค้าออกไปจากอารักขาศุลกากร

¹³ Australian Government financial statistics, *supra note 2*, p. 21.

¹⁴ The Australian Taxation Office Excise guidelines for the tobacco industry : introduction ,Accessed March 13, 2015, <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?DocID=sav%20FTOBACCO%2F00002>.

¹⁵ Subsection 4(1) of the Customs Administration Act 1985.

4.1.1.5 ภาษีท้องถิ่น

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (Local Government Authorities) เป็นหน่วยการปกครองหลักที่รับผิดชอบในการบริหารจัดการทางเศรษฐกิจและสังคมของท้องถิ่นเช่นงานด้านโครงสร้างพื้นฐานและการบริการสังคม โดยแหล่งที่มาของรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมี 3 ทางคือ เงินอุดหนุนจากรัฐบาลสหพันธ์เป็นเงินอุดหนุนเพื่อช่วยเหลือทางการเงิน (Financial Assistance Grants) เพื่อจัดสรรแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอย่างเท่าเทียมกันภายใต้พระราชบัญญัติองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (The Local Government [Financial Assistance] Act 1995) เงินอุดหนุนจากรัฐบาลแห่งรัฐเป็นรายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับจากรัฐที่กำหนดเป้าหมายของการให้เช่น การบริการสาธารณะทั่วไป ความมั่นคงและสวัสดิการสังคม การเคหะและการพัฒนาชุมชน เป็นต้น ประกอบกับเงินที่ท้องถิ่นจัดเก็บได้แก่ ภาษีท้องถิ่น ค่าธรรมเนียมการจัดสินค้าและบริการ ผลประโยชน์และทรัพย์สินของท้องถิ่น นอกจากนี้มีรายได้อื่นๆ เช่น ค่าธรรมเนียมการขนส่ง ค่าธรรมเนียมการใช้น้ำประปา และการอนามัย¹⁶

ภาษีทรัพย์สินที่ประเทศออสเตรเลียดำเนินการจัดเก็บได้แก่ ภาษีที่ดิน ภาษีท้องถิ่น ภาษีธุรกิจการเงินและการลงทุน และภาษีทรัพย์สินอื่นๆ

4.1.2 ลักษณะความผิดและโทษทางอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากร

ตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียกำหนดความผิดทางอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรไว้ในกฎหมายหลายฉบับดังนี้

4.1.2.1 ความผิดตามพระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร

พระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร (The Taxation Administration Act 1953) มาตรา 8B¹⁷ ได้กำหนดนิยามความผิดทางภาษีอากรหมายถึง

¹⁶ National Office of Local Government, “Australian Classification of Local Government : Appendix F” Local Government National Report : 2001, p.221.”, Accessed March 13, 2015, <http://www.nolg.gov.au>.

¹⁷ TAXATION ADMINISTRATION ACT 1953 - SECT 8B

Interpretation

- (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

(1) การกระทำผิดซึ่งกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรบัญญัติเป็นความผิดได้แก่ ความผิดตามมาตรา 8C ฐานฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดตามกฎหมายภาษีอากร ความผิดตามมาตรา 8D ฐานปฏิเสธหรือไม่ตอบคำถามเจ้าหน้าที่หรือบุคคลอื่นตามกฎหมายภาษีอากร ความผิดตามมาตรา 8H ฐานฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งศาล

(2) การกระทำความผิด

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

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

4.1.2.2 ความผิดตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการกระทำความผิดอาญาภาษีอากร

การกระทำความผิดอาญาภาษีอากร The Crimes (Taxation Offences) Act 1980 แบ่งความผิดทางภาษีอากรได้ดังนี้

- (1) ความผิดเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (Income Tax)
- (2) ความผิดเกี่ยวกับภาษีผลประโยชน์พิเศษที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้าง (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)

(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.

4.1.2.3 ความผิดตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต

บทบัญญัติเกี่ยวกับการกระทำความผิดกฎหมายอาญาภาษีสรรพสามิตของประเทศออสเตรเลียได้มีบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ค.ศ. 1901 (The Excise Act 1901) Part X—Penal provisions โดยมีบทบัญญัติที่เป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการกระทำความผิดอาญาตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตดังนี้

(1) การริบทรัพย์ อันเนื่องมาจากการกระทำความผิดกรณีสินค้าที่ผลิตทั้งหมดหรือบางส่วนโดยไม่ได้รับอนุญาต¹⁸ หรือกรณีเมล็ดยาสูบหรือใบยาสูบที่ผลิตสินค้าในสถานที่ใดๆ ที่ต้องเสียภาษีแต่ดำเนินการอย่างผิดกฎหมาย¹⁹ อาทิเช่นเมล็ดยาสูบหรือใบยาสูบที่เคลื่อนย้ายโดยไม่ได้รับอนุญาต²⁰ หรือเมล็ดยาสูบหรือใบยาสูบอยู่ในความครอบครองของบุคคลโดยไม่ได้รับอนุญาต (ทั้งนี้ไม่หมายความรวมถึงผู้ผลิตที่ได้รับใบอนุญาตหรือตัวแทนจำหน่ายที่ได้รับอนุญาต)²¹ หรือเมล็ดยาสูบหรือใบยาสูบเก็บไว้ในสถานที่ที่ไม่ได้ระบุไว้ในใบอนุญาตผลิตหรือใบอนุญาตตัวแทนจำหน่าย²² เป็นต้น โดยส่วนใหญ่สินค้าที่จะริบตามกฎหมายอาญาภาษีสรรพสามิตนั้นเป็นของที่ใช้ในการผลิตหรือมีไว้ในครอบครองหรือดำเนินการใดๆ อย่างผิดกฎหมาย

(2) การมีสินค้าที่ต้องเสียภาษีไว้ในครอบครองโดยมิชอบด้วยกฎหมาย²³ กล่าวคือ บุคคลที่มีไซ้ผู้ผลิตตามกฎหมายที่ได้รับอนุญาตมิเจตนาครอบครองหรือควบคุมการผลิตซึ่งสินค้าที่ต้องเสียภาษี โดยรู้ว่าเป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษีแต่จงใจกระทำความผิดและไม่ชำระภาษีตามกฎหมาย ซึ่งมีโทษจำคุกและปรับตามควรแก่กรณี

(3) การเคลื่อนย้ายสินค้าที่ต้องเสียภาษีโดยผิดกฎหมาย²⁴ กล่าวคือ บุคคลใดจงใจเคลื่อนย้ายสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตโดยไม่ได้รับอนุญาตและมีได้ชำระภาษีสรรพสามิตให้ถูกต้องครบถ้วนตามกฎหมายมีโทษจำคุกและปรับตามควรแก่กรณี

(4) การขายสินค้าที่ต้องเสียภาษีโดยผิดกฎหมาย²⁵ กล่าวคือ บุคคลใดจงใจขายสินค้าที่ต้องเสียภาษี โดยไม่ได้ชำระภาษีสรรพสามิตให้ถูกต้องครบถ้วนตามกฎหมายมีโทษจำคุก

¹⁸ Section 116(1)(a) Forfeiture, Excise Act 1901.

¹⁹ Section 116(1)(b) Forfeiture, Excise Act 1901.

²⁰ Section 116(1)(b)(ba) Forfeiture, Excise Act 1901.

²¹ Section 116(1)(b)(bb) Forfeiture, Excise Act 1901.

²² Section 116(1)(b)(bc) Forfeiture, Excise Act 1901.

²³ Section 117 Unlawful possession of excisable goods, Excise Act 1901.

²⁴ Section 117A Unlawfully moving excisable goods, Excise Act 1901.

(5) การหลีกเลี่ยงภาษีสรรพสามิต²⁶ กล่าวคือ บุคคลใดจงใจกระทำการอันเป็นเท็จในสาระสำคัญหรือจงใจละเว้นมิได้ดำเนินการเสียภาษีให้ถูกต้องตรงตามคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่โดยมีเจตนาหลบเลี่ยงการชำระภาษีสรรพสามิต

การกระทำที่เป็นความผิดตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตในส่วน X แห่ง The Excise Act 1901 (Penal Provisions) การครอบครองสินค้าสรรพสามิตที่ผิดกฎหมาย (Unlawful possession of excisable goods) การเคลื่อนย้ายสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตโดยผิดกฎหมาย (Unlawfully moving excisable goods) การขายสินค้าสรรพสามิตโดยผิดกฎหมาย (Unlawfully selling excisable goods) โดยรู้หรือควรรู้ว่าเป็นสินค้ายังไม่ได้เสียภาษีสรรพสามิต ต้องระวางโทษจำคุก 2 ปี หรือโทษปรับ 500 หน่วย (Penalty Unit)²⁷ และปรับ 5 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสียหากสินค้านั้นได้นำไปใช้ในการบริโภคแล้ว²⁸

การขนย้ายเมล็ดยาสูบหรือต้นยาสูบโดยผิดกฎหมาย ต้องระวางโทษจำคุก 2 ปี หรือโทษปรับ 500 หน่วย ถ้ากระทำความผิดเกี่ยวกับใบยาสูบ ต้องระวางโทษจำคุก 2 ปีหรือมากกว่า หรือปรับ 500 หน่วยและปรับ 5 เท่าของมูลค่าของภาษีที่ต้องเสียหากใบยาสูบถูกนำมาผลิตเป็นผลิตภัณฑ์ยาสูบที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต²⁹ นอกจากนี้ยังมีความผิดเกี่ยวกับการครอบครองเมล็ดยาสูบหรือต้นยาสูบที่ยังไม่ได้เสียภาษี การซื้อและการขายเมล็ดยาสูบหรือต้นยาสูบโดยผิดกฎหมาย เป็นต้น

4.1.2.4 ความผิดตามพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร

เนื่องจากประเทศออสเตรเลียเป็นประเทศซึ่งประกอบด้วยแผ่นดินหลักของทวีปออสเตรเลีย เกาะแทสมาเนียและเกาะอื่นๆ ในมหาสมุทรแปซิฟิก และหมู่เกาะทางทะเลใต้ ประเทศออสเตรเลียมีพื้นที่โดยส่วนใหญ่ติดกับทางทะเลจึงเป็นเหตุให้มีท่าเรืออยู่เป็นจำนวนมากและทำให้ประเทศออสเตรเลียมีกฎหมายเกี่ยวกับพาณิชย์นาวีถึงประมาณ 26 ฉบับซึ่งกฎหมายศุลกากรก็

²⁵ Section 117B Unlawfully selling excisable goods, Excise Act 1901.

²⁶ Section 120(iv)(i) Offence, Excise Act 1901.

²⁷ penalty unit หรือเรียกโดยย่อว่า PU เป็นจำนวนเงินซึ่งใช้คำนวณโทษปรับฐานละเมิดกฎหมายลายลักษณ์อักษรของประเทศออสเตรเลีย ค่าปรับสำหรับความผิดฐานใดคำนวณได้โดยคุณมูลค่าหน่วยโทษเข้ากับจำนวนหน่วยโทษที่กำหนดไว้สำหรับความผิดฐานนั้น เช่น ถ้าต้องโทษปรับ 20 หน่วยโทษ และหน่วยโทษหน่วยหนึ่งเท่ากับ 100 ดอลลาร์ออสเตรเลีย ก็คำนวณค่าปรับได้โดยนำ 100 คูณ 20 เป็นต้น ในปัจจุบัน 1 penalty unit มีมูลค่า 180 ดอลลาร์ออสเตรเลีย ซึ่งมูลค่าของ penalty unit จะได้รับการทบทวนทุก 3 ปี โดยกำหนดการทบทวนในครั้งต่อไปคือ ปี 2018

²⁸ Section 117 – 117B Penal Provisions, The Excise Act 1901.

²⁹ Section 117D Penal Provisions, The Excise Act 1901.

เป็นหนึ่งนั้น³⁰ โดยกฎหมายศุลกากรกำหนดให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรมีอำนาจอย่างกว้างให้สามารถตรวจตราบนเรือและตรวจยึดสินค้าต้องห้าม บุคคลต้องสงสัย และการขนส่งอาวุธเถื่อน ยาเสพติดและสินค้าผิดกฎหมาย การกระทำที่เป็นความผิดกฎหมายศุลกากรได้ถูกบัญญัติไว้ตามพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร ค.ศ. 1901 (The Customs Act 1901) ภาคที่ 13 บทลงโทษ (Penal Provisions) ส่วนที่ 1 การยึดทรัพย์สิน (Division 1 - Forfeitures) และส่วนที่ 2 ความผิด (Division 2 - Penalties) เช่น ผู้กระทำความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษี ความผิดฐานนำเข้าหรือส่งออกสินค้าต้องห้ามหรือความผิดฐานครอบครองหรือมีสินค้าที่หลีกเลี่ยงภาษีหรือสินค้าต้องห้ามนำเข้าหรือส่งออกเป็นความผิดตาม section 233 ซึ่งระวางโทษตาม section 233 AB คือ ความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีครอบครองหรือมีสินค้าที่หลีกเลี่ยงภาษีหรือสินค้าต้องห้ามนำเข้าหรือส่งออกซึ่งสามารถทราบจำนวนภาษีที่แน่นอนได้ ต้องรับโทษปรับ 5 เท่าของจำนวนภาษี แต่หากไม่สามารถคำนวณจำนวนภาษีที่แน่นอนได้ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 1,000 หน่วย หรือหากเป็นความผิดนำเข้าหรือส่งออกสินค้าต้องห้ามต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 3 เท่าของจำนวนภาษี หรือโทษปรับไม่เกิน 1,000 หน่วย เป็นต้น

พระราชบัญญัติภาษีศุลกากร ค.ศ. 1901 (The Customs Act 1901) ภาคที่ 13 ดังกล่าวข้างต้น มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการกระทำความผิดกฎหมายอาญาศุลกากรที่สำคัญดังนี้

(1) การยึดทรัพย์สิน โดยการริบเรือหรืออากาศยานที่ใช้ในการกระทำความผิดตามพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร ค.ศ. 1901 อาทิเช่น การลักลอบนำเข้าหรือใช้ของรู้ว่าเป็นการนำเข้าที่ผิดกฎหมายการส่งออกหรือยานพาหนะของการนำเข้าสิ่งต้องห้ามใดๆ หรือห้ามการส่งออก หรือเรือหรืออากาศยานที่สินค้าจะถูกโยนลงน้ำหรือถูกทำลายเพื่อป้องกันการจับกุมโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากร หรืออากาศยานที่พบในสนามบินหรือเรือที่ขนส่งสินค้าบนเรือซึ่งตรวจพบว่าสินค้าขาดหรือสำแดงไม่สามารถที่จะถูกต้องตามกฎหมายซึ่งแตกต่างจากที่สำแดงในสาระสำคัญหรือเรือหรืออากาศยานซึ่งในการถูกขึ้นพบว่าถูกสร้างดัดแปลงแก้ไขหรือติดตั้งในลักษณะใดเพื่อวัตถุประสงค์ในการปกปิดสินค้า³¹

(2) การลักลอบหนีศุลกากร มีบทบัญญัติกำหนดว่า การที่บุคคลใดกระทำการลักลอบหนีภาษีศุลกากรไม่ว่าจะเป็นกรณีการลักลอบนำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยผิดกฎหมายและการส่งออกไปนอกราชอาณาจักร โดยการลักลอบนำเข้าของต้องห้ามใดๆ หรือการส่งออกของต้องห้ามใดๆ หรือมีไว้ในครอบครองซึ่งของที่ได้มาจากการกระทำโดยการลักลอบหนีภาษี

³⁰ Maritime Law in Australia, <<http://www.legallawyers.com.au/legal-topics/admiralty-and-shipping-law/maritime-law-in-australia/>>

³¹ Section 228 – 230, Forfeited ships/aircraft sea installations packages and goods, Customs Act 1901.

ซึ่งของต้องห้ามนำเข้าหรือต้องห้ามส่งออกอันเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายและมีโทษปรับทางอาญา³² นอกจากนี้บทบัญญัติตามพระราชบัญญัติภาษีสศุลกากร ค.ศ. 1901 (The Customs Act 1901) มาตรา 233³³ หัวข้อย่อย (1A) วางหลักกฎหมายความผิดฐานลักลอบหนีภาษีสศุลกากรว่า การลักลอบหนีภาษีสศุลกากรเป็นความผิดอาญาโดยเคร่งครัด (Strict Liability) หรือในทางกฎหมายปกครองที่เรียกกันว่า ความรับผิดของรัฐโดยปราศจากความผิด (Liability without fault) ความรับผิดโดยปราศจากความผิดหรือความรับผิดเด็ดขาดหมายความว่า ความรับผิดของบุคคลที่จะต้องชดใช้ความเสียหายในการกระทำของตนที่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้อื่น แม้ว่าการกระทำนั้นจะไม่ใช่ความผิดหรือไม่ได้เจตนาหรือประมาทเลินเล่อกล่าวคือ ไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าการกระทำนั้นจะเป็นความผิดหรือไม่ ถ้าได้การกระทำนั้นก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้อื่นก็ต้องรับผิดโดยไม่จำเป็นต้องพิสูจน์ความผิดของบุคคลหรือพิสูจน์ความเสียหายที่เกิดขึ้น³⁴

(3) การหลีกเลี่ยงอากรศุลกากรหรือกรณีอื่นใดที่เกี่ยวกับการค่าภาษีอากรศุลกากร โดยมีลักษณะการกระทำหลบเลี่ยงการชำระเงินค่าภาษีอากรศุลกากรที่ตนมีหน้าที่และความรับผิดอันต้องชำระหรือรับคืนเงินภาษีหรือได้รับการลดภาษีที่ตนไม่มีสิทธิได้รับคืนหรือลดนั้นหรือการดำเนินการใดๆ โดยจงใจกระทำหรือกระทำโดยประมาททำให้สำแดงเท็จในสาระสำคัญแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากร หรือจงใจละเว้นหรือก่อให้เกิดความประมาทซึ่งเอกสารที่ยื่นแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากร หรือจงใจหรือละเลยให้ข้อมูลกับบุคคลอื่นโดยรู้ว่าข้อมูลเป็นเท็จในสาระสำคัญเป็นเหตุให้บุคคลอื่นเชื่อว่าเป็นข้อมูลที่ถูกต้องจึงนำข้อมูลดังกล่าวมาสำแดงต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากร โดยการกระทำดังกล่าวข้างต้นเป็นความผิดมีโทษปรับทางอาญา³⁵

(4) การสำแดงเท็จ ตามพระราชบัญญัติภาษีสศุลกากร ค.ศ. 1901 (The Customs Act 1901) มาตรา 243³⁶ วางหลักกฎหมายความผิดฐานสำแดงเท็จว่า การสำแดงเท็จเป็นความผิดอาญาโดยเคร่งครัด (Strict Liability) โดยบัญญัติว่าบุคคลต้องไม่ตอบคำถามหรือแจ้งการตรวจสอบอันเป็นเท็จต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจหน้าที่ตามพระราชบัญญัตินี้³⁷ หรือบุคคล

³² Section 233 – 233AB, Customs Act 1901.

³³ Section 233 (1A), Customs Act 1901.

³⁴ ณรงค์ฤทธิ์ เพชรฤทธิ์, “ความรับผิดของรัฐโดยปราศจากความผิด,” สืบค้นเมื่อวันที่ 30 สิงหาคม 2558, <http://www.pub-law.net/publaw/view.aspx?id=1665>

³⁵ Section 234 (1) (i), (ii), (iii), (iv) Customs offences, Customs Act 1901.

³⁶ Section 243, Customs Act 1901.

³⁷ Section 243SA, Customs Act 1901.

ต้องไม่สำแดงเท็จในดำเนินการด้านเอกสารที่ยื่นต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากร³⁸ หรือสำแดงบงกชบัญชีเท็จในสาระสำคัญ³⁹

4.1.3 หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการสอบสวนและดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

ในคดีอาญาต่างๆ ไป หน่วยงานหลักที่รับผิดชอบในการสอบสวนคือ สำนักงานตำรวจแห่งออสเตรเลีย (Australian Federal Police : AFP) และองค์กรอาชญากรรมแห่งชาติ (National Crime Authority) โดยมีวัตถุประสงค์หลักในการสอบสวนการกระทำความผิดทางอาญาเพื่อดำเนินคดีต่อไปแต่ในคดีอาญาทางภาษีอากรซึ่งเป็นคดีเฉพาะด้านมีหน่วยงานที่รับผิดชอบในการสอบสวนดังนี้

4.1.3.1 สำนักงานภาษีออสเตรเลีย

สำนักงานภาษีออสเตรเลียหรือ (The Australian Taxation Office : ATO) เป็นหน่วยงานหลักของรัฐบาลที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรดังที่กล่าวมาในส่วนต้น นอกจากนี้ ATO ยังมีหน้าที่หลักในการสอบสวนคดีภาษีอากร โดยสอบสวนในคดีที่มีโทษไม่ร้ายแรงซึ่งเป็นคดีที่มีจำนวนมากและไม่ซับซ้อนโดยมีเหตุผลเพื่อความสะดวกและรวดเร็วในการพิจารณาคดี ส่วนคดีภาษีอากรที่มีความร้ายแรง (Serious Offence) ซึ่งกำหนดนิยามไว้ในมาตรา 3E แห่งพระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร (The Taxation Administration Act 1953) ได้แก่ ความผิดที่มีโทษจำคุกมากกว่า 12 เดือนขึ้นไปจะเป็นหน้าที่ของสำนักงานภาษีออสเตรเลียและสำนักงานตำรวจแห่งออสเตรเลีย (Australian Federal Police : AFP) ในการร่วมกันดำเนินการสอบสวน นอกจากนี้ในบางคดีสำนักงานภาษีออสเตรเลียยังมีอำนาจในการดำเนินคดีและฟ้องคดีได้เอง โดยหน่วยงานภายในของสำนักงานภาษีออสเตรเลียที่มีอำนาจสอบสวนคือแผนกสอบสวนและดำเนินคดี (ATO Prosecution Investigation Units) และหน่วยงานภายในที่มีหน้าที่ในการพิจารณาดำเนินคดีส่งฟ้องศาลคือแผนกฟ้องคดี (ATO In-House Prosecution)

4.1.3.2 สำนักงานตำรวจแห่งออสเตรเลีย

สำนักงานตำรวจแห่งออสเตรเลีย (Australian Federal Police : AFP) เป็นหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นโดยพระราชบัญญัติตำรวจแห่งออสเตรเลีย ค.ศ. 1979 (The Australian Federal Police Act 1979) สำนักงานตำรวจแห่งออสเตรเลียเป็นหน่วยงานหลักในการบังคับใช้กฎหมายอาญาเพื่อคุ้มครองผลประโยชน์และความสงบสุขของประชาชนโดยมีอำนาจสอบสวนและดำเนินคดีตามที่กฎหมายกำหนดและมีอำนาจสอบสวนคดีภาษีอากรที่เป็นความผิดที่ร้ายแรง ในการ

³⁸ Section 243SB, Customs Act 1901.

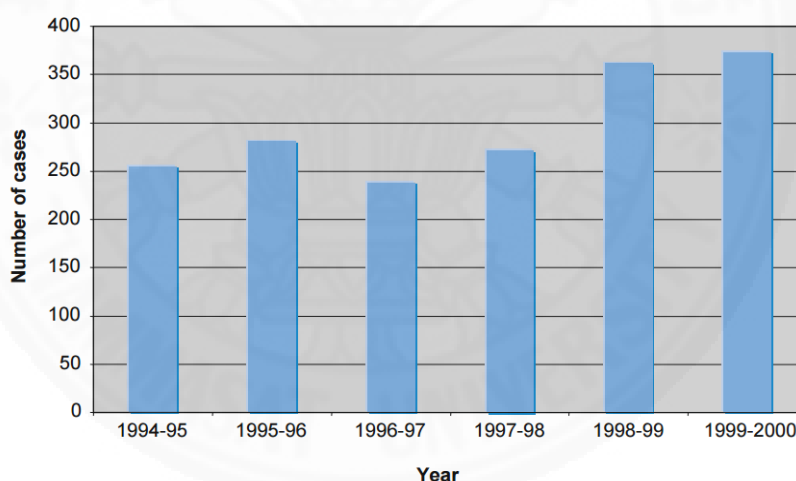
³⁹ Section 243T, Customs Act 1901.

สอบสวนแห่งออสเตรเลียจะทำการสอบสวนร่วมกับองค์กรอาชญากรรมแห่งชาติ (National Crime Authority : NCA)⁴⁰

4.1.3.3 สำนักงานอัยการ

สำนักงานอัยการ (The Commonwealth Director of Public Prosecutions : DPP) เป็นหน่วยงานที่มีอำนาจและความรับผิดชอบภายใต้พระราชบัญญัติอัยการ ค.ศ. 1983 (The Director of Public Prosecutions Act 1983) โดยสำนักงานอัยการมีหน้าที่ในการดำเนินคดีส่งฟ้องผู้ต้องหาต่อศาลในคดีที่เป็นความผิดอาญาที่เกิดขึ้นตามกฎหมายของประเทศออสเตรเลียซึ่งรวมถึงกฎหมายภาษีอากรด้วย นอกจากนี้สำนักงานอัยการยังมีหน้าที่รื้อฟื้นการดำเนินคดีภายใต้พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ค.ศ. 2002 (The Proceeds of Crime Act 2002) และบังคับมาตรการเยียวยาทางแพ่งในกรณีที่มีอำนาจทำได้ภายใต้พระราชบัญญัติอัยการ ค.ศ. 1983

ภาพที่ 4.4 ภาพรวมจำนวนคดีที่ได้รับการร้องเรียนและดำเนินคดีโดย ATO ในปี 1994 - 2000



ที่มา : Medha Kelshiker Jon Hansen and Peter White, Australian Taxation Office : Internal Fraud Control Arrangements (Canberra : Australian National Audit Office, November 2007), p. 37.

⁴⁰ Australian Federal Police, “Agency Budget 2013 - 2014,” Accessed January 13, 2015, <http://www.afp.gov.au>.

4.1.4 อำนาจในการสอบสวนและดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

4.1.4.1 อำนาจสอบสวน

ในคดีอาญาทั่วไป หน่วยงานหลักที่รับผิดชอบในการสอบสวนคือ สำนักงานตำรวจแห่งออสเตรเลียหรือเรียกอย่างย่อว่า AFP และองค์การอาชญากรรมแห่งชาติ (NCA) โดยมีวัตถุประสงค์หลักในการสอบสวนการกระทำความผิดทางอาญาเพื่อดำเนินคดีต่อไปแต่ในคดีอาญาทางภาษีอากรซึ่งเป็นคดีเฉพาะด้าน นอกจากจะมีสำนักงานตำรวจแห่งออสเตรเลียและองค์การอาชญากรรมแห่งชาติทำหน้าที่รับผิดชอบในการสอบสวนแล้ว สำนักงานภาษีออสเตรเลียหรือเรียกอย่างย่อว่า ATO ยังมีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากรในคดีที่มีโทษไม่ร้ายแรงซึ่งเป็นคดีที่มีจำนวนมากและไม่ซับซ้อน โดยมีเหตุผลเพื่อความสะดวกและรวดเร็วในการพิจารณาคดี ทั้งนี้เป็นไปตามแนวปฏิบัติในการปฏิบัติงานระหว่างสำนักงานตำรวจแห่งออสเตรเลียและสำนักงานภาษีออสเตรเลีย (Working Guidelines between Australian Federal Police and Australian Taxation Office) ซึ่งออกเมื่อปี 1998 และได้มีการทบทวนครั้งล่าสุดเมื่อปี 2003⁴¹ สำหรับคดีภาษีอากรที่มีความผิดร้ายแรง (Serious Offence) ซึ่งกำหนดนิยามไว้ในมาตรา 3E แห่ง The Taxation Administration Act 1953 ได้แก่ ความผิดที่มีโทษจำคุกมากกว่า 12 เดือนขึ้นไป จะเป็นหน้าที่ของ AFP ในการสอบสวน แต่ทั้งนี้ ATO อาจมีอำนาจสอบสวนคดีที่เป็นความผิดร้ายแรงหรือซับซ้อนได้ อย่างไรก็ตามแม้ว่า ATO จะสามารถสอบสวนคดีความผิดที่ร้ายแรงหรือซับซ้อนได้ ATO ก็ยังมีหน้าที่ต้องแจ้งให้ AFP ทราบรายละเอียดเนื้อหาของการสอบสวนนั้นในระหว่างการสอบสวน โดยต้องแจ้งข้อมูลเหล่านี้ไปยัง AFP โดยเร็วเท่าที่ในทางปฏิบัติจะทำได้เมื่อการสอบสวนเริ่มต้นขึ้น⁴²

แนวปฏิบัติในการปฏิบัติงานระหว่างสำนักงานตำรวจแห่งชาติและสำนักงานจัดเก็บภาษีอากรได้กำหนดคดีความผิดที่ร้ายแรงและซับซ้อนซึ่ง ATO มีอำนาจสอบสวนแต่จะต้องแจ้ง AFP ให้ทราบในการสอบสวนได้แก่⁴³

(1) คดีที่สำคัญที่มีแนวโน้มที่จะก่อให้เกิดความสูญเสียในด้านทรัพย์สินและเม็ดเงินต่อ ATO และระบบภาษีอากร

⁴¹ Australian Taxation Office, Freedom of information documents, “Working Guidelines between Australian Federal Police and Australian Taxation Office,” Accessed April 22, 2016, p. 1. ,<http://foi.iorder.com.au>.

⁴² Australian Taxation Office, “Fraud Control and the Prosecution process 2012,” Accessed June 25, 2015, <http://www.ato.gov.au>.

⁴³ Australian Taxation Office, *supra note 41*, p. 5-6.

(2) คดีที่ก่อให้เกิดความเสียหายต่อหลักทรัพย์ ความมั่นคงและความน่าเชื่อถือของ ATO

(3) คดีที่อันตรายต่อเศรษฐกิจ ทรัพยากร ทรัพย์สินสมบัติ สิ่งแวดล้อมและความผาสุกของประเทศออสเตรเลีย

(4) คดีที่เป็นการทำลายความน่าเชื่อถือของ ATO อย่างร้ายแรง โดยการกระทำของเจ้าหน้าที่ของ ATO เอง

(5) การใช้เทคโนโลยีที่ซับซ้อนเพื่อหลีกเลี่ยงการถูกติดตามซึ่งในการสอบสวนจำเป็นต้องใช้ทักษะความชำนาญที่พิเศษรวมทั้งใช้เทคโนโลยีขั้นสูงเพื่อติดตามสอบสวน

(6) คดีที่เกี่ยวข้องกับการรับสินบน คอร์รัปชันหรือการพยายามรับสินบนหรือการพยายามคอร์รัปชันโดยเจ้าหน้าที่ของ ATO

(7) การกระทำความผิดทางอาญาหรือเป็นที่สงสัยว่าเป็นการกระทำผิดทางอาญาต่อหน่วยงานของเครือรัฐออสเตรเลีย

(8) การกระทำที่ส่งผลกระทบต่อการบินบังคับใช้กฎหมายของเครือรัฐออสเตรเลียเช่น การเข้าเมืองโดยผิดกฎหมาย การลักลอบขนเงินออกนอกประเทศ

(9) การกระทำที่อยู่ภายใต้การดำเนินคดีของ the Proceeds of Crime Act 2002

(10) กรณีที่มีผลประโยชน์ทับซ้อนและ/หรือเป็นประเด็นทางการเมืองที่ละเอียดอ่อน

ทั้งนี้พนักงานสอบสวนของ ATO จะต้องมีคุณสมบัติตามที่กำหนดในแนวปฏิบัติในการควบคุมการกระทำผิด ปี 2002 (Commonwealth Fraud Control Guidelines 2002) เพื่อให้มั่นใจว่าพนักงานสอบสวนมีความรู้และความสามารถในการทำหน้าที่ของพนักงานสอบสวนอย่างแท้จริง การให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากรทำให้การสอบสวนคดีอาญาภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียมีความสะดวก รวดเร็วและมีประสิทธิภาพ

แม้ว่ากฎหมายดั้งเดิมให้อำนาจ AFP ในการสอบสวนคดีที่เป็นความผิดร้ายแรงหรือคดีที่มีการฉ้อภาษีที่ซับซ้อน อย่างไรก็ตามแนวปฏิบัติในการควบคุมการกระทำผิดปี 2002 (Commonwealth Fraud Control Guidelines 2002) ยอมรับประสิทธิภาพของ ATO ในความสามารถ ทักษะ เทคนิคและความพร้อมด้านบุคลากรในการสอบสวนคดีที่เป็นความผิดร้ายแรงหรือคดีที่มีการฉ้อภาษีที่ซับซ้อนได้ รวมทั้งการยอมรับว่า ATO มีมาตรฐานในการรวบรวมและเตรียมพยานหลักฐานตามที่ DPP ต้องการ ATO จึงได้รับอนุญาตให้สอบสวนทั้งคดีที่เป็นคดีภาษีอากรทั่วไปและคดีที่ซับซ้อนได้ ทั้งนี้ในการใช้อำนาจของ ATO จะต้องปฏิบัติตามแนวปฏิบัติที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบสวนของรัฐบาลออสเตรเลีย (Australian Government Investigations Standards)

แนวปฏิบัติในการควบคุมการกระทำความผิด ปี 2002 (Commonwealth Fraud Control Guidelines 2002) และต้องแจ้งรายละเอียดของการสอบสวนให้ AFP ทราบด้วย⁴⁴

การสอบสวนโดย ATO ดังกล่าว แนวปฏิบัติในการควบคุมการกระทำความผิด ปี 2002 (Commonwealth Fraud Control Guidelines 2002) ให้อำนาจไว้เฉพาะเจ้าหน้าที่ของ ATO ที่ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการควบคุมและป้องกันการกระทำความผิดที่มีโทษร้ายแรง (Commission in Serious non-Compliance and Fraud Prevention and Control) เท่านั้นที่จะทำการสอบสวนได้ โดยเจ้าหน้าที่ที่ทำการสอบสวนต้องทำการสอบสวนโดยใช้หลักคุณธรรม ความซื่อสัตย์ ยุติธรรมและยึดถือประโยชน์สาธารณะเป็นสำคัญ⁴⁵ ทั้งนี้ในการสอบสวนคดีอาญา โดยพนักงานสอบสวนของ ATO (Fraud Investigators) นั้น พนักงานสอบสวนจะต้องมีคุณสมบัติตามที่กำหนดในแนวปฏิบัติในการควบคุมการกระทำความผิด ปี 2002 และบางกรณีอาจต้องมีมาตรฐานสูงกว่าที่กำหนดไว้โดยหน่วยงานที่มีหน้าที่สอบสวนต้องมั่นใจว่าพนักงานสอบสวนมีคุณสมบัติและความสามารถตามที่ต้องการ

กระบวนการสอบสวนของ ATO จะต้องรวบรวมพยานหลักฐานต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดตามที่กล่าวหาเพื่อทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิด ดังนั้น ATO จึงมีอำนาจและอธิปไตยตามกฎหมายในการเข้าถึงและรวบรวมพยานหลักฐาน โดยกรรมการของ ATO หรือเจ้าหน้าที่ที่ได้รับมอบอำนาจมีอำนาจในการเข้าถึงข้อมูลหรือเอกสารจากบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งอำนาจเหล่านี้รวมถึงการสัมภาษณ์ผู้คน การเข้าไปในสถานที่ประกอบธุรกิจหรือที่พักอาศัยหรือการเรียกพยานเอกสารต่างๆ จากทั้งในประเทศและต่างประเทศ โดยอำนาจในการเข้าถึงพยานหลักฐานต่างๆ เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติไว้เช่น กรณีภาษีเงินได้บัญญัติให้อำนาจไว้ในมาตรา 263 และมาตรา 264 แห่งพระราชบัญญัติการจัดเก็บภาษีเงินได้ (Income Tax Assessment Act 1936)⁴⁶

4.1.4.2 อำนาจฟ้องคดี

ประเทศออสเตรเลียมีหน่วยงานหลักในการดำเนินคดีอาญาเพื่อส่งฟ้องศาลคือ สำนักงานอัยการ (The Commonwealth Director of Public Prosecutions) หรือ DPP แต่ก็ยังให้อำนาจสำนักงานภาษีออสเตรเลียหรือ ATO มีอำนาจฟ้องคดีความผิดที่ไม่ซับซ้อนต่อศาลได้

⁴⁴ CDPP Australia's Federal Prosecution Service, "Tax and the criminal law : Who should prosecute and how – DPP/ATO Liaison guidelines," Accessed June 23, 2015, <http://www.cdpp.gov.au/news/tax-and-the-criminal-law>.

⁴⁵ *Ibid.*

⁴⁶ Australian Taxation Office, *supra note* 41, p. 2-3.

โดยการดำเนินการของแผนกฟ้องคดี (ATO In-House Prosecution) ซึ่งเป็นแผนกหนึ่งใน ATO แต่อำนาจขั้นสุดท้ายในการดำเนินคดียังคงขึ้นอยู่กับ DPP

DPP และ ATO ได้ทำข้อตกลงแนวทางปฏิบัติร่วมกันปรากฏตามแนวปฏิบัติในการสอบสวนและการฟ้องคดี (Liaison Guidelines : Investigation and Prosecution between the Commonwealth Director of Public Prosecutions and the Australian Taxation Office) เกี่ยวกับกระบวนการสอบสวนและการดำเนินคดีส่งฟ้องต่อศาลในความผิดอาญาเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเป็นแนวปฏิบัติในการแบ่งแยกและกำหนดอำนาจหน้าที่ระหว่างสองหน่วยงาน โดยในปัจจุบัน DPP ไม่ได้ดำเนินการส่งคดีฟ้องศาลในความผิดอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรในทุกคดีเนื่องจากจะให้อำนาจแก่ ATO ในการดำเนินการส่งคดีฟ้องศาลได้ในคดีตามความผิดภายใต้ The Taxation Administration Act 1953 (Cth) และกฎหมายภาษีอากรอื่นๆ โดยกำหนดให้การสอบสวนคดีภาษีอากรเป็นหน้าที่ของสองหน่วยงานคือ ATO และ AFP⁴⁷ ทั้งนี้ในการดำเนินคดี ATO นอกจากจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในแนวปฏิบัติของการตรวจสอบและดำเนินคดีระหว่าง DPP และ ATO ดังกล่าวแล้ว ยังจะต้องปฏิบัติตามแนวปฏิบัติในการควบคุมการกระทำผิดและการฟ้องคดี (ATO Compare Management Practice Statement : Fraud Control and the Prosecutions Process) ทั้งนี้ในกรณีที่เกิดปัญหาขึ้น ATO จะปรึกษาร่วมกับ DPP ไม่ว่าจะเป็นประเด็นปัญหาข้อกฎหมาย ข้อเท็จจริงหรือนโยบายต่างๆ ทำให้การดำเนินคดีภาษีอากรมีความต่อเนื่องและมีประสิทธิภาพ โดยกรณีที่ ATO มีอำนาจฟ้องคดีต่อศาลได้เองมีดังนี้⁴⁸

(1) ความผิดในการไม่ยื่นภาษีเงินได้ ภาษีสินค้าและบริการและภาษีอื่นๆ ตามที่กำหนดในกฎหมายต่อคณะกรรมการบริหารของ ATO เช่น การกระทำผิดต่อมาตรา 8C (1) (a) แห่งพระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร (The Taxation Administration Act 1953)

(2) ความผิดในการไม่ทำตามคำสั่งของคณะกรรมการบริหารของ ATO ตามหมายเรียกพยานหลักฐานเช่น ไม่ส่งพยานหลักฐานที่อยู่ในความครอบครอง หรือไม่มาให้ข้อมูลที่จำเป็นตามหมายเรียก

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

⁴⁷ Australian Taxation Office, “Fraud Control and the Prosecution process 2012,” Accessed January 24, 2015, <http://www.ato.gov.au>.

⁴⁸ Australian Taxation Office, ATO PROSECUTION POLICY, (Sydney : Australian Government The Treasury, 2002), p. 2.

(4) ความผิดต่อตัวแทนภาษีอากรที่จดทะเบียนแล้วรวมถึงต่อ
กิจการของตัวแทนภาษีอากรที่ไม่ได้จดทะเบียนตามมาตรา 251L 251N และ 251O แห่ง
พระราชบัญญัติการจัดเก็บภาษีเงินได้ (Income Tax Assessment Act 1936)

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

(6) ความผิดอื่นๆ ตามที่ตกลงกันในระดับนานาชาติระหว่าง ATO
กับ DPP

ATO ได้ออกแนวปฏิบัติตาม Corporate Management Practice:
Fraud Control and the prosecution process เพื่อเป็นแนวทางให้เจ้าหน้าที่ของ ATO ในการ
พิจารณาว่า คดีใดบ้างสมควรดำเนินคดีอาญาต่อไปหรือใช้มาตรการลงโทษอย่างอื่นโดยพิจารณาว่า
ผู้กระทำความผิดมีเจตนาฉ้อภาษีหรือไม่

อย่างไรก็ตาม ATO Prosecution Policy ได้กำหนดกรณีที่ ATO ไม่มี
อำนาจฟ้องคดีต่อศาลได้เอง โดยต้องส่งคดีให้ DPP เป็นผู้ดำเนินการฟ้องคดีต่อศาล (เว้นแต่ได้มี
ข้อตกลงเป็นอย่างอื่นไว้ล่วงหน้าระหว่าง DPP กับ ATO) ดังนี้⁴⁹

(1) การดำเนินคดีต่อการกระทำความผิดตามประมวลกฎหมาย
อาญาหรือ The Crimes (Taxation Offences) Act 1980 (Cth)

(2) การกระทำความผิดทั้งหมดที่มีโทษสูงสุดจำคุกเกิน 12 เดือน

(3) กรณีใดก็ตามซึ่งในทัศนะของ ATO เห็นว่ามีความเป็นไปได้ว่า
คดีนั้นศาลจะพิพากษาให้ผู้กระทำความผิดได้รับโทษจำคุก

(4) ทุกกรณีที่เป็นเรื่องใหม่หรือมีปัญหาทางกฎหมายที่ซับซ้อน
หรือเป็นเรื่องที่ยังไม่ได้มีข้อวินิจฉัยที่ชัดเจน

(5) ทุกกรณีที่เป็นเรื่องสำคัญหรือเกี่ยวกับบุคคลที่มีชื่อเสียงซึ่งเป็น
คดีที่สังคมให้ความสนใจ

ในการดำเนินงานของ DPP นั้น แม้ว่า DPP จะไม่ได้เป็นหน่วยงานที่ทำ
หน้าที่สอบสวนคดีอาญาด้วยแต่ก็ยังมีบทบาทในการให้คำแนะนำทางกฎหมายและประเด็นอื่นๆ

⁴⁹ CDPP Australia's Federal Prosecution Service, "Tax and the criminal law : Who should prosecute and how – DPP/ATO Liaison guidelines," Accessed November 27, 2015, <http://www.cdpp.gov.au/news/tax-and-the-criminal-law>.

แก่หน่วยงานที่ทำหน้าที่สอบสวนทั้ง ATO และ AFP เช่น ได้รับการร้องขอจาก ATO ในระหว่างการสอบสวน โดย ATO เป็นฝ่ายแจ้งว่ามีพยานหลักฐานอะไรบ้างมีประเด็นใดที่ต้องพิจารณาและต้องสงสัยรวมทั้งประเด็นปัญหาต่างๆ ที่ต้องการแนะนำซึ่งแสดงถึงการที่ DPP มีบทบาทในการสอบสวน เช่น การให้คำแนะนำด้านกฎหมายอย่างใกล้ชิดในเรื่องการออกหมายค้นแก่เจ้าหน้าที่ของ ATO เป็นต้น

สำหรับคดีอาชญากรรมประเภทที่ซับซ้อนและมีโทษร้ายแรง DPP จะเป็นผู้มีบทบาทหลักในการฟ้องคดีต่อศาลได้แก่⁵⁰

- (1) คดีที่มีแนวโน้มว่าจะลงโทษด้วยการจำคุก
- (2) คดีใหม่ที่ไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อนหรือมีข้อเท็จจริงหรือปัญหาข้อกฎหมายที่ซับซ้อน
- (3) คดีที่สาธารณชนสนใจรวมทั้งคดีที่เป็นประเด็นที่ละเอียดอ่อน
- (4) คดีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีต่อพนักงานของ ATO
- (5) คดีที่มาจาก การสอบสวนของ AFP
- (6) คดีซึ่ง ATO สอบสวนแล้วส่งคดีมาที่ DPP เพื่อดำเนินคดีต่อไป

กล่าวโดยสรุป หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการสอบสวนคดีอาชญากรรมของประเทศออสเตรเลียมี 3 หน่วยงานได้แก่ สำนักงานตำรวจแห่งชาติ (The Australian Federal Police : AFP) สำนักงานภาษีออสเตรเลีย (The Australian Taxation Office : ATO) และสำนักงานอัยการ (The Commonwealth Director of Public Prosecutions : DPP) ซึ่งสำนักงานภาษีออสเตรเลียมีอำนาจในการสอบสวนคดีอาชญากรรมที่มีโทษไม่ร้ายแรงและมีโทษร้ายแรงหรือซับซ้อนบางคดีแต่ต้องแจ้งรายละเอียดการสอบสวนให้ The Australian Federal Police : AFP ทราบในระหว่างการสอบสวน ทั้งนี้พนักงานสอบสวนของสำนักงานภาษีออสเตรเลียจะต้องมีคุณสมบัติตามที่กำหนดใน Commonwealth Fraud Control Guidelines 2002 โดยสำนักงานภาษีออสเตรเลียยังสามารถฟ้องคดีความผิดที่ไม่ซับซ้อนต่อศาลได้แต่อำนาจขั้นสุดท้ายในการดำเนินคดียังคงขึ้นอยู่กับสำนักงานอัยการซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการดำเนินคดีโดยการฟ้องคดี

⁵⁰ 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 สติติย์ ลิ้มพงศ์พันธุ์, “การสอบสวนคดีอาชญากรรม,” (งานเอกสารวิชาการส่วนบุคคล หลักสูตรผู้บริหารกระบวนการยุติธรรมระดับสูง (บ.ย.ส.) รุ่นที่ 11, วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม, 2551), น.38.

ต่อศาลในคดีอาญาที่เกิดขึ้นตามกฎหมายเครื่องรัฐออสเตรเลียนรวมถึงกฎหมายภาษีอากรด้วย นอกจากนี้สำนักงานภาษีออสเตรเลียนยังมีอำนาจในการรวบรวมพยานหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการสอบสวนค่อนข้างกว้างมากเช่น การเข้าถึงข้อมูลหรือเอกสารจากบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล การเรียกพยานเอกสารต่างๆจากทั้งในประเทศและต่างประเทศ การสัมภาษณ์บุคคลที่เกี่ยวข้อง การเข้าไปในสถานที่ประกอบธุรกิจหรือที่พักอาศัย การเข้าไปในสถานที่ต่างๆ เพื่อขอดูและคัดลอกข้อมูลเอกสารและการเรียกขอเอกสารต่างๆ จากผู้ที่ครอบครองโดยการส่งหมายเรียกเอกสารตามที่ต้องการ เป็นต้น

4.2 สหราชอาณาจักร

สหราชอาณาจักรมีสถานะเป็นรัฐเดี่ยวมีการปกครองระบอบประชาธิปไตยและแบบรัฐสภา การบริหารราชการแผ่นดินแบ่งเป็น 2 ชั้นคือ การบริหารราชการส่วนกลางหรือระดับชาติ โดยรัฐสภาทำหน้าที่ฝ่ายนิติบัญญัติและนายกรัฐมนตรีเป็นหัวหน้าฝ่ายบริหารและการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นคือ หน่วยงานราชการส่วนท้องถิ่นซึ่งสหราชอาณาจักรไม่มีรัฐธรรมนูญที่เป็นลายลักษณ์อักษรแต่การบริหารจัดเก็บภาษีมักกฎหมายปกครองทางภาษีที่ใช้ในการตรวจสอบถ่วงดุลระหว่างฝ่ายบริหารและผู้เสียภาษี ทั้งนี้การเสียภาษีและการเปรียบเทียบคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาจึงขึ้นอยู่กับความเชื่อสัตย์ของ ผู้เสียภาษีว่าได้มีการแจ้งข้อมูลต่อรัฐเพียงใดประกอบด้วย โดยผู้เขียนมุ่งศึกษาโครงสร้างและระบบการจัดเก็บภาษีอากร ลักษณะความผิดของคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาตลอดจนอำนาจการสอบสวนและดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาต่อไป

4.2.1 โครงสร้างและระบบการจัดเก็บภาษีอากร

ภาษีอากรที่มีการจัดเก็บในสหราชอาณาจักรมีหลายประเภทภาษีทั้งภาษีที่จัดเก็บโดยหน่วยงานส่วนกลางและภาษีที่จัดเก็บโดยหน่วยงานส่วนท้องถิ่น ในอดีตสหราชอาณาจักรมีหน่วยงานส่วนกลางที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากร 2 หน่วยงานคือ สำนักงานสรรพากร (Inland Revenue) หน่วยงานหนึ่ง และสำนักงานศุลกากรและสรรพสามิต (HM Customs and Excise) อีกหน่วยงานหนึ่ง โดยสำนักงานสรรพากร (Inland Revenue) มีหน้าที่หลักในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้จากทุน ตามพระราชบัญญัติการบริหารจัดเก็บภาษี ค.ศ. 1970 (Taxes Management Act 1970) ส่วนสำนักงานศุลกากรและสรรพสามิต (HM Customs and Excise) มีหน้าที่หลักในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และอากรศุลกากร ตามพระราชบัญญัติการบริหารจัดเก็บอากรศุลกากรและสรรพสามิต ค.ศ. 1979 (Customs and Excise Management Act 1979) และกฎของสหภาพยุโรป (European Community Law)

ต่อมาในวันที่ 18 เมษายน 2548 ได้มีการยุบรวมหน่วยงานบริหารจัดการเก็บภาษีทั้งสองแล้วตั้งเป็นหน่วยงานใหม่คือ สำนักงานจัดเก็บภาษีอากร (Her Majesty's Revenue and Customs) หรือเรียกอย่างย่อๆ ว่า HMRC ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีทางตรงได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีส่วนเกินทุน ภาษีมรดก ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ภาษีอากรแสตมป์ที่ดิน ภาษีอากรแสตมป์สำหรับการซื้อขายหุ้น เป็นต้น⁵¹ ส่วนภาษีทางอ้อมได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต อากรศุลกากร ภาษีประกันภัยพิเศษ ภาษียาสูบ ภาษีรายได้ปิโตรเลียม ภาษีที่ดิน อากรผลิตภัณฑ์ยาสูบ อากรเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ อากรผู้โดยสารทางอากาศ อากรการพนันทั่วไป อากรลอตเตอรี่และอากรบิงโก เป็นต้น⁵² ในขณะที่ภาษีท้องถิ่นนั้นมีหน่วยงานในระดับท้องถิ่นทำหน้าที่จัดเก็บภาษีเช่น ภาษีสำหรับสถานที่พักที่ไม่มีที่พักอาศัย (Non Domestic Tax) ภาษีท้องถิ่น (Council Tax) และภาษีธุรกิจ (Business Tax) นอกจากนี้หน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรแล้ว HMRC ยังเป็นหน่วยงานหลักที่รับผิดชอบควบคุมการส่งออกและการนำเข้าสำหรับสินค้าและบริการต่างๆ ทำหน้าที่รักษาอำนาจอธิปไตยทางภาษีจากการลักลอบนำเข้าส่งออกสินค้าผิดกฎหมายเข้ามาในประเทศ⁵³

4.2.1.1 ภาษีเงินได้

ภาษีเงินได้ของสหราชอาณาจักรแบ่งประเภทออกเป็น 2 ประเภทคือ

(1) ภาษีนิติบุคคล (Corporate Income tax) จัดเก็บตาม Finance Act (“FA”) 1965 ในสหราชอาณาจักรเริ่มจัดเก็บภาษีประเภทนี้ในปี 1965 ภายหลังจากที่ประเทศอุตสาหกรรมหลายประเทศได้กำหนดให้ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีอีกส่วนหนึ่งที่จัดเก็บแยกต่างหากจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา⁵⁴ ภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บจากกำไรของนิติบุคคลใน

⁵¹ HM Revenue & Customs, “How to appeal against an HMRC decision -direct tax,” Accessed April 25, 2016, <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20100210151716/hmrc.gov.uk/complaints-appeals/direct-tax-appeal.htm>.

⁵² HM Revenue & Customs, “Appeals and tribunals: an overview for agents and advisers,” Accessed March 23, 2016, <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20100407010852/hmrc.gov.uk/complaints-appeals/indirect-tax-appeal.htm>.

⁵³ HM Revenue & Customs, “About us : What we do,” Accessed April, 2016, <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about>.

⁵⁴ D. Stopforth and A. Goodacre, “The birth of UK corporation tax – the official view” (2015) British Tax Review 2, 189-223.

ปีภาษีที่ผ่านมา โดยปีภาษีจะเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน ถึงวันที่ 31 มีนาคมของทุกปี⁵⁵ ภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บจากกำไรของบริษัทจำกัด (limited companies) และองค์กรบางองค์กรได้แก่ คลับสมาคม องค์กรหรือหน่วยงานการกุศล เป็นต้น หากบริษัทหรือองค์กรนั้นมีสถานที่ตั้งอยู่ในสหราชอาณาจักรก็จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานภาษีกำไรไม่ว่ากำไรนั้นจะมาจากที่ใดในโลกก็ตาม แต่อย่างไรก็ตาม หากบริษัทหรือองค์กรไม่ได้มีสถานที่ตั้งในสหราชอาณาจักรแต่มีสำนักงาน (office) หรือสาขา (branch) จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะกำไรที่เกิดจากการประกอบธุรกิจในสหราชอาณาจักร อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2554 เป็นอัตราที่ปรับใหม่ โดยอัตราภาษีของปี 2554 จัดเก็บในอัตราร้อยละ 26 สำหรับผู้ประกอบการที่มีกำไรตั้งแต่ 1,500,000 ปอนด์ต่อปีขึ้นไป ส่วนผู้ประกอบการรายย่อยที่มีกำไรต่ำกว่า 300,000 ปอนด์ต่อปี เสียภาษีในอัตราร้อยละ 20⁵⁶

(2) ภาษีส่วนบุคคล (Personal tax) ประกอบด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal income tax) และภาษีประกันสังคมที่เรียกเก็บจากรายได้ (National Insurance contributions) โดยมีรายละเอียด ดังนี้⁵⁷

(2.1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income tax) หรือเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “Pay-As-You-Earn : PAYE” เริ่มจัดเก็บในสหราชอาณาจักรในช่วงสงครามโลกครั้งที่ 2 โดยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะจัดเก็บจากรายได้ซึ่งต้องเสียภาษี (taxable income) ซึ่งเกิดจากการนำรายได้ทั้งหมด (total income) หักด้วยค่าลดหย่อน (allowances) ตามมาตรา 34 แห่ง Income Tax Act 2007 Part 3 Personal reliefs Chapter 2 Personal allowance and blind person's allowance โดยระบบภาษีมีทั้งการประเมินตนเอง (Self Assessment) และการหักภาษีที่จ่าย แต่ในสหราชอาณาจักรจะเน้นจัดเก็บโดยการหัก ณ ที่จ่ายจากเงินเดือนและค่าชดเชยต่าง ๆ เป็นหลัก⁵⁸ โดยในปี 2014 – 2015 หากบุคคลธรรมดาที่มีหน้าที่เสียภาษีมีรายได้ไม่เกิน £10,000 ต่อปีก็จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี

⁵⁵ Corporation Tax Act (“CA”) 2009, section 2(1).

⁵⁶ For an overview of this evolution see M. Gammie, “Taxing corporate profits in a global economy” (2013) British Tax Review 1, 42-58; and C. Sanger, “Corporate tax road map” (2011) British Tax Review 1, 2-10.

⁵⁷ Income Tax Act 2007 part 1 Section 1

⁵⁸ S. James, “Self- assessment for income tax” (1994) British Tax Review 3, 206.

(2.2) ภาษีประกันสังคมที่เรียกเก็บจากรายได้ (National Insurance : NI) เป็นภาษีประกันสังคมที่เรียกเก็บจากรายได้ (earnings) โดยการชำระภาษีทำให้ผู้ชำระภาษีมียสิทธิในสิทธิประโยชน์ด้านความปลอดภัยทางสังคม (social security benefits) ต่างๆ คือ บำนาญ (state pension) เงินช่วยเหลือเวลาตกงาน (unemployment benefits) เจ็บป่วย (sickness benefits) โดยทั้งนายจ้าง ลูกจ้าง และผู้ที่จ้างตัวเอง (self-employed) จะต้องชำระภาษีประกันสังคมที่เรียกเก็บจากรายได้นี้ ทั้งนี้รายละเอียดตาม Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003⁵⁹

4.2.1.2 ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax)

ในอดีตการจัดเก็บภาษีของสหราชอาณาจักรเริ่มมีการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มมาตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 1973 กฎหมายที่ให้อำนาจรัฐบาลจัดเก็บได้แก่ The Finance Act 1972 ต่อมาในปี ค.ศ. 1994 ได้รวบรวม (Consolidate) และปรับปรุงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มใหม่โดยนำกฎหมายและแนวคำวินิจฉัย (VAT tribunal) มารวมเป็นร่างฉบับเดียวกันภายใต้กรอบนโยบายทางเศรษฐกิจของสหภาพยุโรป (Policy of the European Economic Community (ECC)) โดยเฉพาะ “The E.C. Sixth Directive 77/388 of May 17, 1977” หรือเรียกว่า “The Sixth Directive” โดยใช้ชื่อกฎหมายฉบับใหม่ว่า The Value Added Tax 1994 หรือเรียกว่า “The VATA 1994” และประกาศใช้เมื่อวันที่ 5 กรกฎาคม ค.ศ. 1994 ด้วยเหตุนี้การจัดเก็บภาษีของสหราชอาณาจักรนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มมิใช่ภาษีของสหราชอาณาจักรโดยสภาพอย่างแท้จริงเนื่องจากตกอยู่ภายใต้ความตกลงร่วมกันของสมาชิกกลุ่มสหภาพยุโรป ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงจัดเป็นภาษีชนิดหนึ่งของความตกลงดังกล่าว หรือเรียกว่า “EU Tax”⁶⁰

การเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักรจากการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนดว่า หากการประกอบธุรกิจมีผลประกอบการตั้งแต่ 81,000 £ ให้เป็นผู้มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือบางกรณีเกิดจากความสมัครใจเข้าเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มให้จดทะเบียน⁶¹ ต่อ Her Majesty’s

⁵⁹ HM Revenue & Customs, “Revenue and Customs Prosecutions Office, Accessed November 12, 2015, <http://www.hmrc.gov.uk/ni/index.htm>.

⁶⁰ อวยชัย สุขวงศ์, “ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการโอนสิทธิ เรียกร้อย = VAT problems related to transfer of claims,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548), น.89.

⁶¹ Section 3. Part 1 Taxable persons and registration Value added tax Act 1994.

Revenue and Customs (HMRC) การที่รัฐจะดำเนินการจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมทางธุรกิจ อันได้แก่ การขายสินค้า (Supply of goods) หรือการให้บริการ (Supply of services) การนำเข้าสินค้า (Import of goods) จากประเทศนอกสมาชิกนอกจากจะต้องเสียภาษีศุลกากรแล้วก็มีภาระใน อันจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย การรับโอนสินค้า (acquisition of goods) ที่เกี่ยวข้องโดยตรงหรือ เกี่ยวเนื่องกับการประกอบธุรกิจ⁶² และมีใช้กิจการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (Exempt Supply) ความรับผิดชอบ ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีการลงทะเบียนต้องเสียค่าใช้จ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าหรือบริการของตน และอาจเรียกคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้หากมีการจ่ายเงินเพื่อได้มาซึ่งสินค้าที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจหรือบริการ ใดๆ ของตน โดยกำหนดหน้าที่ให้ผู้ประกอบการธุรกิจที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องรายงานรายได้ และภาษีศุลกากร (HMRC) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คุณได้เรียกเก็บและปริมาณของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ จ่ายนี้ทุกๆ 3 เดือน ต่อสำนักงานจัดเก็บภาษีอากร (HMRC)⁶³ อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจะเรียกเก็บใน อัตราร้อยละ 17.5 และจะต้องเป็นสินค้าหรือบริการที่อยู่ภายใต้บังคับพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ. 1994 (Value added tax Act 1994) หรือการซื้อสินค้าจากรัฐสมาชิกอีกรัฐหนึ่งโดยอ้างอิง มูลค่าของการซื้อในประเภทกิจการตามที่กำหนดตามพระราชบัญญัตินี้หรือการนำเข้าสินค้าจาก สถานที่นอกประเทศสมาชิกโดยถือตามมูลค่าของสินค้าตามที่กำหนดตามพระราชบัญญัตินี้⁶⁴

4.2.1.3 ภาษีสรรพสามิตและภาษีศุลกากร

ภาษีสรรพสามิตและภาษีศุลกากร (Customs and Excise Tax) การ จัดเก็บภาษีดังกล่าวเป็นไปตามพระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตและศุลกากร (Customs and Excise Management Act 1979) โดยภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) จัดเก็บภาษี จากสินค้าที่ผลิตหรือโรงงานที่ผลิตในสหราชอาณาจักร⁶⁵ ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิต เป็นไปตามมาตรา 1 ของ the Finance (No. 2) Act 1992⁶⁶ นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตยัง ประกอบด้วย พระราชบัญญัติสุรา 1979 (Alcoholic Liquor Duties Act 1979) ที่ดำเนินการจัดเก็บ

⁶² Value added tax Act 1994. Part 1 Imposition and Rate of VAT Section 1.

⁶³ HM Revenue & Customs, “Businesses and charging VAT” Accessed November 12, 2015, <https://www.gov.uk/vat-businesses#>

⁶⁴ Value added tax Act 1994. Part 1 Imposition and Rate of VAT Section 2.

⁶⁵ Customs and Excise Management Act 1979 Part I Preliminary F20 “representative” (a)

⁶⁶ Customs and Excise Management Act 1979 Part I Preliminary F10 and section 1 of the Finance (No. 2) Act 1992

จากสินค้าเบียร์ เหล้า และไวน์ พระราชบัญญัติน้ำมัน 1979 (Hydrocarbon Oil Duties Act 1979) เก็บภาษีผู้ใช้น้ำมัน พระราชบัญญัติผลิตภัณฑ์ยาสูบ 1979 (Tobacco Products Duty Act 1979) จัดเก็บภาษีจากผลิตภัณฑ์ยาสูบและภาษีศุลกากร (Customs Tax) จัดเก็บภาษีจากการนำเข้าและการส่งออกนอกอาณาจักกร ทั้งนี้ "ผู้นำเข้า" หมายถึง เจ้าของหรือบุคคลอื่นที่เป็นผู้ครอบครอง หรือมีส่วนได้เสียกับสินค้าใดๆ ในระหว่างเวลานำเข้าจนถึงเวลาที่ได้ส่งมอบสินค้าไป โดยถูกต้อง⁶⁷ กรณี "ส่งออก" หมายถึง การส่งออกซึ่งสินค้าของร้านค้าหรือบุคคลที่กระทำการเพื่อส่งออกสินค้าไปนอกอาณาจักกร⁶⁸ ทั้งนี้การประเมินภาษีเป็นไปตามพระราชบัญญัติการเงิน ค.ศ. 1994 (Finance Act 1994) และที่แก้ไขเพิ่มเติมตามพระราชบัญญัติการเงิน ค.ศ. 1997 (Finance Act 1997) และพระราชบัญญัติการเงิน ค.ศ. 1998 (Finance Act 1998) ซึ่งเมื่อประเมินภาษีแล้วหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องแจ้งให้ผู้เสียภาษีหรือตัวแทนของผู้เสียภาษีมาชำระภาษีภายในวันเวลาและสถานที่ที่กำหนดต่อไป

4.2.1.4 ภาษีท้องถิ่น⁶⁹

การคลังในระบบการปกครองท้องถิ่นของสหราชอาณาจักรมีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงตลอดเวลาขึ้นอยู่กับนโยบายของรัฐบาลแต่ละยุคสมัยประกอบกับสถานะทางเศรษฐกิจและการคลังของประเทศ การคลังท้องถิ่นถือเป็นเครื่องมือสำคัญที่รัฐบาลกลางใช้ในการควบคุมกำหนดทิศทางและผลักดันนโยบายในระดับท้องถิ่น⁷⁰ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีและการใช้จ่ายของหน่วยงานการปกครองส่วนท้องถิ่นถือเป็นสัดส่วนที่สำคัญในระบบเศรษฐกิจของสหราชอาณาจักร โดยระบบการคลังของท้องถิ่นในอังกฤษมีการแยกระบบบัญชีออกเป็น 2 หมวดใหญ่ได้แก่ ระบบการคลังเพื่อการลงทุน (Capital Finance System) และระบบการคลังทั่วไป (Current or Revenue Finance System) โดยมีรายละเอียดดังนี้

(1) ระบบการคลังเพื่อการลงทุน (Capital Finance System) จะเกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนหรือโครงการในระยะยาวเช่น ถนน สาธารณูปโภคและอื่นๆ ทั้งนี้เป็นไปตามพระราชบัญญัติการปกครองท้องถิ่นและการเคหะ ค.ศ. 1989 (Local Government

⁶⁷ Customs and Excise Management Act 1979 Part I Preliminary "importer"

⁶⁸ Customs and Excise Management Act 1979 Part I Preliminary "exporter"

⁶⁹ คณะผู้ศึกษาวิจัยภาษีท้องถิ่น, "การศึกษาเปรียบเทียบถึงระบบการปกครองท้องถิ่นในประเทศต่างๆ," สืบค้นเมื่อวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2558, <http://www.lawreform.go.th/lawreform/images/th/content/en/396/6499.doc>.

⁷⁰ ปรีชญา เวสารัชช์, การปกครองท้องถิ่นประเทศไทยอังกฤษ, (กรุงเทพมหานคร: โครงการส่งเสริมการบริหารจัดการที่ดีโดยกระจายอำนาจสู่ท้องถิ่น สำนักงาน ก.พ., 2543), น.18.

and Housing Act 1989) โดยรายรับขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมาจากการกู้ยืม (Credit Approval) รายได้จากการขายสินทรัพย์ในโครงการลงทุนต่างๆ (Capital Receipts) เงินอุดหนุนเพื่อการลงทุน (Capital Grants) และการใช้เงินจากบัญชีรายรับทั่วไป (Current/Revenue Income) ซึ่งรายรับทั่วไปเช่น ภาษีท้องถิ่นหรือค่าธรรมเนียมต่างๆ ของรัฐ

(2) ระบบการคลังทั่วไป (Current or Revenue Finance System) ถือเป็นระบบภาษีที่สะท้อนการคลังของท้องถิ่นอย่างแท้จริง โดยที่มาของรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้แก่ ค่าใช้บริการและค่าธรรมเนียม (Charges and Fees) เงินอุดหนุนรัฐบาล (Government Grants) ภาษีธุรกิจมาตรฐาน (National Non - Domestic Rate/Uniform Business Rate) เรียกเก็บจากผู้ประกอบธุรกิจในท้องถิ่นและภาษีส่วนนี้แม้จะจัดเก็บโดยท้องถิ่น แต่ท้องถิ่นทุกแห่งจะต้องส่งเงินเข้าส่วนกลางทั้งหมดเพื่อเป็นกองทุนรวมหรืออาจเรียกได้ว่าเป็นภาษีกลางของประเทศและภาษีท้องถิ่น (Local Taxation/Council Tax) ถือเป็นแหล่งรายได้ของท้องถิ่น โดยแท้จริงแต่เดิมภาษีท้องถิ่นเรียกว่า “ภาษีโรงเรือน” (Domestic Rate) ซึ่งมีลักษณะเป็นภาษีทรัพย์สินและเรียกเก็บจากการครอบครองทรัพย์สิน

4.2.2 ลักษณะความผิดและโทษทางอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากร

ภายใต้ระบบกฎหมายภาษีอากรของสหราชอาณาจักรอาจแบ่งลักษณะของการกระทำความผิดและโทษทางอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้เป็นสองประเภทคือ การกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่ไม่ร้ายแรงเช่น การชำระเงินภาษีล่าช้าโดยไม่ตั้งใจซึ่งความผิดประเภทนี้จะมีการลงโทษโดยการกำหนดให้จ่ายเงินค่าปรับเพื่อระงับคดีหรือการลงโทษในทางแพ่ง (Administrative Tax Penalties) ส่วนการกระทำความผิดอีกประเภทหนึ่งคือเกี่ยวกับภาษีอากรที่ร้ายแรง ซึ่งอาจเป็นความผิดที่สำคัญหรือรุนแรงอันเกิดจากการเพิกเฉย ความประมาทเลินเล่อหรือการฉ้อฉลค่าภาษีอากรหรือผู้เสียภาษีจงใจที่จะไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร ความผิดประเภทนี้จะต้องมีการลงโทษ (Criminal Penalties) และเข้าสู่การพิจารณาในกระบวนการยุติธรรมทางอาญา (Criminal Procedure) ตามลำดับขั้นตอน⁷¹ ดังนั้นจึงเป็นหน้าที่ของสำนักงานจัดเก็บภาษีอากรหรือ HMRC ในการตรวจสอบและสอบสวนการกระทำความผิดทางอาญาเพื่อที่จะเข้าสู่กระบวนการฟ้องร้องดำเนินคดีโดยสำนักงานอัยการคดีภาษีอากรต่อไป

4.2.2.1 ความผิดที่ร้ายแรง

⁷¹ A.K. Jain, “Income tax penalty and persecution provisions: a comparison of the United Kingdom and Indian experience” (1997) British Tax Review 10, 355.

ความผิดในทางอาญาเกี่ยวกับสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา⁷² และ ภาษีเงินได้นิติบุคคล⁷³ ที่บัญญัติไว้ตาม Taxes Management Act 1970 นั้น ความผิดจะเกิดขึ้นในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกระทำการโดยทุจริตหรือประมาทเลินเล่อในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี เอกสารหลักฐานหรือการสำแดงรายการในทางภาษีที่ไม่ถูกต้องทำให้การหักลดหย่อนหรือการบรรเทาภาระในทางภาษีอื่นๆ ไม่ถูกต้อง ส่งผลกระทบต่อจำนวนภาษีทำให้เสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริง โดยความผิดในทางอาญาเกี่ยวกับภาษีเงินได้นั้น หากพบว่ามีความผิดอันเป็นการฉ้อฉลเพื่อหลีกเลี่ยงหรือหนีค่าภาษีอากรตาม Finance Act 2000⁷⁴ ผู้กระทำความผิดก็จะต้องรับโทษตามกฎหมาย กล่าวคือ ในกรณีเป็นคดีซึ่งถูกพิจารณาโดยรวบรัดในศาล Magistrates' Court ผู้กระทำความผิดต้องรับโทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือปรับไม่เกินโทษสูงสุดตามกฎหมาย หรือทั้งจำทั้งปรับ และในกรณีเป็นคดีซึ่งถูกพิจารณาโดยผู้พิพากษาและลูกขุนในศาล Crown Court ผู้กระทำความผิดอาจต้องรับโทษจำคุกสูงสุดถึง 7 ปี นอกจากนี้ผู้กระทำความผิดอาจจะต้องรับโทษหนักขึ้นในกรณีที่การหลีกเลี่ยงภาษีนี้นั้นมีลักษณะเป็นความผิดฐานโกงรายได้ของรัฐที่กำหนดไว้ใน Theft Act 1968⁷⁵ กล่าวโดยสรุปคือ โทษในทางภาษีอากรหากมีการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีเงินได้ของสหราชอาณาจักร ผู้กระทำความผิดจะต้องชำระภาษีที่เป็นค่าปรับเพิ่มขึ้น 1 เท่า ของภาษีที่หลีกเลี่ยง และอาจต้องรับโทษจำคุกสูงสุดถึง 7 ปี และในกรณีที่เป็นการกระทำความผิดที่มีพฤติการณ์ของการกระทำความผิดอันเป็นการโกงค่าภาษีที่ร้ายแรงและส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญ HMRC มีสิทธิที่จะร้องขอในกระบวนการพิจารณาในชั้นศาลภายใต้ระบบคอมมอนลอว์ให้ลงโทษผู้ที่กระทำความผิดทั้งโทษปรับและโทษจำคุกได้โดยไม่มีขีดจำกัด⁷⁶

ความผิดทางอาญาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นในกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษีมูลค่าเพิ่มอันเกิดจากการกระทำที่ไม่ซื่อสัตย์หรือทุจริตเช่น การฉ้อโกง⁷⁷ การทำ

⁷² Section 95 Incorrect return or accounts for income tax or capital gains tax, Taxes Management Act 1970.

⁷³ Section 96 Incorrect return or accounts for corporation tax, Taxes Management Act 1970.

⁷⁴ Section 144 Offence of fraudulent evasion of income tax, Finance Act 2000.

⁷⁵ Section 32 (1) (a) Effect on existing law and construction of references to offences, Theft Act 1968.

⁷⁶ Rita de la Feria and Parintira Tanawong, "Surcharges and penalties in UK tax law," Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper Series (London: SAID Business School Press, 2015), p. 10.

⁷⁷ Section 1 Fraud, Fraud Act 2006.

บัญชีในทางภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นเท็จ⁷⁸ การหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษีมูลค่าเพิ่มอันมีลักษณะเป็นการ หลอกลวงหรือฉ้อฉล⁷⁹ การแสดงข้อความอันเป็นเท็จหรือผิดพลาดเพื่อวัตถุประสงค์หลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกง ภาษีมูลค่าเพิ่ม⁸⁰ ซึ่งกฎหมายได้กำหนดความผิดดังกล่าวไว้ตั้งแต่การกำหนดให้ชำระภาษีเพิ่มขึ้น 1 เท่า ของภาษีที่หลีกเลี่ยงและโทษสูงสุดอาจจะต้องถูกจำคุกสูงสุดถึง 10 ปี⁸¹

ตัวอย่างของพฤติกรรมที่อาจทำให้สำนักงานจัดเก็บภาษีอากรหรือ HMRC ตัดสินใจดำเนินคดีสำหรับผู้ที่กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่⁸²

(1) ในกรณีที่มีกลุ่มอาชญากรได้มีการสมรู้ร่วมคิดกันเพื่อโจมตีหรือ คุกคามระบบการจัดเก็บภาษีหรือมีการทุจริตอย่างเป็นระบบอันเป็นการสร้างความสูญเสียที่เป็นภัย คุกคามร้ายแรงต่อฐานภาษี

(2) ในกรณีที่พบว่าได้มีการจัดทำเอกสารหลักฐานสาระสำคัญในทาง ภาษีอันเป็นเท็จหรือได้มีการแสดงหรือเตรียมเพื่อนำเสนอเอกสารเท็จดังกล่าวในการตรวจสอบและ ประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นขั้นตอนในทางแพ่ง

(3) ในกรณีที่พบว่ามี การปกปิดโดยมีเจตนาหลอกลวง โดยมีการสมรู้ ร่วมคิดในประการซึ่งน่าสงสัยว่าจะทำให้เกิดความเสียหาย

(4) ในกรณีที่พบว่ามี การละเมิดข้อห้ามหรือข้อจำกัดในการนำเข้า หรือส่งออกสินค้า

(5) ในกรณีที่เกี่ยวข้องกับการฟอกเงินอันเกิดจากการให้คำปรึกษา ของผู้มีวิชาชีพเฉพาะเช่น นักบัญชี นักกฎหมาย ทนายความหรืออื่นๆ ซึ่งอาจทำให้เกิดข้อสงสัยได้ว่า มีการนำเงินที่ไม่สุจริตให้พ้นจากการตรวจสอบภายใต้กฎหมาย

4.2.2.2 ความผิดที่ไม่ร้ายแรง

นอกจากโทษในทางอาญา (Criminal Penalties) ซึ่งจะต้องเข้าสู่การ พิจารณาในกระบวนการยุติธรรมทางอาญา (Criminal Procedure) ดังกล่าวมาแล้ว หากมีการกระทำ ความผิดที่ไม่ร้ายแรงเช่น การชำระเงินภาษีล่าช้าโดยไม่ตั้งใจ เป็นต้น ความผิดประเภทนี้อาจจะมีการ ลงโทษโดยการจ่ายเงินค่าปรับหรือการลงโทษในทางแพ่ง (Administrative Tax Penalties) ซึ่งเมื่อต้อง

⁷⁸ Section 17 False accounting, Theft Act 1968.

⁷⁹ Section 72 (1) Offences, VAT Act 1994.

⁸⁰ Section 72 (3) Offences, VAT Act 1994.

⁸¹ Rita de la Feria and Parintira Tanawong, *supra note 76*, p. 12.

⁸² *Ibid.*

รับโทษปรับของภาษีในส่วนที่เพิ่มดังกล่าวแล้วก็จะทำให้คดีอาญาระงับไป⁸³ ความผิดเล็กน้อยที่สามารถลงโทษเปรียบเทียบปรับได้ตามกฎหมายของสหราชอาณาจักรนั้นมีหลายกรณี ผู้เขียนขอยกตัวอย่างเพียงบางกรณีดังนี้

ความผิดอันเกิดจากความผิดพลาดหรือไม่ถูกต้องในการยื่นแบบรายการภาษีหรือเอกสารที่เกี่ยวข้องต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี

ความผิดนี้ใช้กับภาษีทุกประเภททั้งภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อมที่จัดเก็บโดยสำนักงานจัดเก็บภาษีอากรหรือ HMRC⁸⁴ โดยเกิดขึ้นจากการที่ผู้เสียภาษีในระบบประเมินตนเอง (Self Assessment) ยื่นแบบแสดงรายการหรือเอกสารในทางภาษีที่เกี่ยวข้องต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีโดยแบบแสดงรายการหรือเอกสารดังกล่าวมีเนื้อหาที่ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดส่งผลกระทบต่อหน้าที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีทำให้ไม่ต้องเสียเลยหรือเสียน้อยกว่าความเป็นจริง หรือทำให้รัฐต้องคืนเงินภาษีไปโดยไม่ถูกต้องซึ่งความผิดพลาดดังกล่าวนี้ส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐบาลที่สำคัญทำให้เกิดการสูญเสียรายได้ของรัฐ หรือที่เรียกว่า “Potential Lost Revenue : PLR” ความผิดพลาดหรือไม่ถูกต้องดังกล่าวอาจเกิดจากความประมาทเลินเล่อ ความไม่เอาใจใส่ หรือเกิดจากการเจตนาที่ต้องการปิดบังข้อเท็จจริงบางอย่าง ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับพฤติกรรมหรือการกระทำ (Behavior) ของผู้เสียภาษี⁸⁵ โดย HMRC ได้จำแนกพฤติกรรมดังกล่าวออกเป็น 4 ลักษณะคือ⁸⁶

(1) “Reasonable Care” ความผิดพลาดที่เกิดขึ้นมีเหตุผลอันสมควรที่พอรับฟังได้ซึ่งย่อมจะแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับสถานการณ์ ทั้งนี้เพราะในบางกรณีอาจเป็นที่ได้รับความผิดพลาดนั้นจะเกิดจากความซับซ้อนของระบบบัญชีที่มีมากขึ้น⁸⁷ หากเจ้าหน้าที่เห็นว่าได้มีการเอาใจใส่อย่างสมเหตุสมผลที่จะทำดำเนินการให้ถูกต้องอย่างเพียงพอแล้วความผิดพลาดยังเกิดขึ้นอีกผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้กระทำความผิดก็ไม่ต้องรับผิดชอบในทางอาญาในความผิดพลาดดังกล่าว

⁸³ *Ibid.*

⁸⁴ HM Revenue & Customs, “Penalties: an overview for agents and advisers,” Accessed April 13, 2016, <https://www.gov.uk/guidance/penalties-an-overview-for-agents-and-advisers>.

⁸⁵ Rita de la Feria and Parintira Tanawong, *supra note 76*, p. 13.

⁸⁶ HM Revenue & Customs, “Penalties for inaccuracies in returns and documents,” Compliance checks series – CC/FS7a (London: HMRC factsheet, 2015), p. 2-3.

⁸⁷ Coman & Co. Ltd., “Penalties for tax errors ,” Accessed April 14, 2016, <https://comanandco.co.uk/penalties-for-tax-errors>.

(2) “Careless” ความผิดพลาดเกิดจากการไม่เอาใจใส่ของผู้เสียภาษีเอง

(3) “Deliberate” ความผิดพลาดดังกล่าวเกิดขึ้นด้วยความตั้งใจหรือเจตนาของผู้เสียภาษีให้เกิดความผิดพลาดนั้นขึ้น

(4) “Deliberate and Concealed” ความผิดพลาดดังกล่าวเกิดขึ้นด้วยความตั้งใจหรือเจตนาของผู้เสียภาษีให้เกิดความผิดพลาดนั้นขึ้น ทั้งยังมีการกระทำอันเป็นการปกปิดมิให้เจ้าหน้าที่ได้เห็นหรือได้รับรู้ความผิดพลาดดังกล่าว

เมื่อเจ้าหน้าที่ได้แบ่ง “พฤติกรรม” ของผู้กระทำความผิดออกเป็น 4 ลักษณะดังกล่าวแล้ว ปัญหาต่อมาคือผู้กระทำความผิดจะต้องรับผิดในทางอาญาโดยการถูกเปรียบเทียบปรับเป็นจำนวนเท่าใดก็ย่อมขึ้นอยู่กับว่าพฤติกรรมดังกล่าวอยู่ภายใต้ “พฤติกรรม” ในการเปิดเผยความผิดพลาดที่เป็น “Unprompted Disclosure” หรือ “Prompted Disclosure” กล่าวคือ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้แจ้งให้เจ้าหน้าที่ได้ทราบถึงความไม่ถูกต้องก่อนที่จะมีเหตุผลอันควรเชื่อว่าเจ้าหน้าที่กำลังจะพบความไม่ถูกต้องนั้นหรือก่อนจะได้รับแจ้งถึงความผิดพลาดจากเจ้าหน้าที่ พฤติกรรมนี้เรียกว่า “Unprompted Disclosure” และหากเจ้าหน้าที่ได้มีการแจ้งถึงความไม่ถูกต้องภายหลังจากนั้นแล้วมิใช่เกิดจากที่ผู้เสียภาษีได้รับรู้แล้วแจ้งต่อเจ้าหน้าที่เอง ก็จะเป็นพฤติกรรมที่เรียกว่า “Prompted Disclosure”⁸⁸ ทั้งนี้ “พฤติกรรม” ของผู้กระทำความผิดและ “พฤติกรรม” ของการเปิดเผยดังกล่าวนี้มีผลต่อร้อยละของอัตราโทษ (Penalty Percentage Rate) ก่อนนำไปคูณกับผลการสูญเสียรายได้ของรัฐ (Potential Lost Revenue : PLR) ซึ่งเป็นปัจจัยที่กำหนดความรับผิดในค่าปรับของผู้กระทำความผิดที่มีต่อรัฐปรากฏตามตารางดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4.1 ร้อยละของอัตราโทษที่ใช้ในการคำนวณค่าปรับ

“พฤติกรรม” ของผู้เสียภาษี Behaviour	ร้อยละของอัตราโทษสูงสุด (Maximum) (Original penalty)	“พฤติกรรม” ในการเปิดเผยความผิดพลาด(Disclosure)	
		(Unprompted) ร้อยละของอัตราโทษต่ำสุด (Minimum)	(prompted) ร้อยละของอัตราโทษต่ำสุด (Minimum)
Reasonable Care	0 %	0 %	0 %
Careless	30 %	0 %	15 %
Deliberate	70 %	20 %	35 %
Deliberate and concealed	100 %	30 %	50 %

⁸⁸ HM Revenue & Customs, *supra* note 86, p. 2-3.

ที่มา : Rita de la Feria and Parintira Tanawong, “Surcharges and penalties in UK tax law,” Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper Series (London: SAID Business School Press, 2015), p. 13.

อย่างไรก็ตามร้อยละของอัตราโทษ (Penalty Percentage Rate) ดังกล่าวยังมิใช่อัตราสุดท้ายที่จะนำไปคูณกับ Potential Lost Revenue : PLR แต่เจ้าหน้าที่จะต้องพิจารณาต่อไปอีกว่าผู้เสียหายซึ่งเป็นผู้กระทำความผิดนั้นได้ให้ความร่วมมือกับเจ้าหน้าที่ในการสอบสวนหรือดำเนินคดีเพื่อนำไปสู่การเปิดเผยข้อมูลหรือไม่ อย่างไรและเพียงใด หากให้ความร่วมมือก็จะได้รับการลดร้อยละของอัตราโทษ (Reduction) ลงไปอีกเช่น กรณีที่ผู้กระทำความผิดเป็นผู้แจ้ง (telling) ให้เจ้าหน้าที่ได้ทราบถึงความผิดพลาดดังกล่าวก็จะได้รับการลดอัตราสูงสุดถึง 30% หากผู้กระทำความผิดให้ความร่วมช่วยเหลือ (helping) ในการตรวจสอบก็จะได้รับการลดอัตราสูงสุดถึง 40% หรือหากผู้กระทำความผิดยินยอมให้สามารถเข้าถึงข้อมูลได้ (giving access to records) ก็จะได้รับการลดอัตราสูงสุดถึง 30% ทั้งนี้เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลพินิจในการลดร้อยละของอัตราโทษ โดยพิจารณาจากระดับของการเปิดเผยจากปัจจัยต่างๆ ร่วมกันได้ เช่น หากผู้กระทำความผิดทำการเปิดเผยโดยเป็นทั้งผู้แจ้ง ผู้ให้การช่วยเหลือ ทั้งยังยินยอมให้สามารถเข้าถึงข้อมูลได้ เจ้าหน้าที่จะลดอัตราให้ถึง 70% ก็ย่อมทำได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ที่กำหนดจาก “พฤติกรรม” และ “พฤติการณ์” ต่างๆ ของผู้เสียหายแต่ละราย⁸⁹

ตัวอย่างการคำนวณค่าปรับ⁹⁰

สมมติข้อเท็จจริงว่าเจ้าหน้าที่ของสำนักงานจัดเก็บภาษีอากรหรือ HMRC ตรวจพบว่า Mr. John เป็นผู้เสียหายรายหนึ่งได้ยื่นแบบรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและเอกสารที่เกี่ยวข้องไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้รัฐเกิดการสูญเสียรายได้ (Potential Lost Revenue : PLR) เป็นจำนวน £3,000 ความผิดพลาดดังกล่าวเกิดจากพฤติกรรมที่ไม่เอาใจใส่ของผู้เสียหายเองเมื่อเจ้าหน้าที่ได้ตรวจพบถึงความผิดพลาดดังกล่าวแล้วจึงแจ้งให้ Mr. John ทราบโดยไม่ปรากฏว่า Mr. John ได้โต้แย้งต่อเจ้าหน้าที่ ทั้งยังปรากฏข้อเท็จจริงว่า Mr. John เป็นทั้งผู้แจ้ง ผู้ให้การช่วยเหลือทั้งยังยินยอมให้สามารถเข้าถึงข้อมูลได้ กรณีตามข้อเท็จจริงดังกล่าว Mr. John จะต้องเสียค่าปรับให้กับ HMRC จากความผิดพลาดที่เกิดขึ้นเป็นจำนวนเท่าใด

“พฤติกรรม” ของ Mr. John อยู่ในระดับ “Careless” เนื่องจากความผิดพลาดดังกล่าวเกิดจากพฤติกรรมที่ไม่เอาใจใส่ของผู้เสียหายเอง

⁸⁹ *Ibid*, p. 14..

⁹⁰ HM Revenue & Customs, *supra* note 86, p. 3.

“พฤติกรรม” ของ Mr. John อยู่ในระดับ “Prompted Disclosure” เนื่องจากเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ได้ตรวจพบความผิดพลาดเอง ดังนั้นร้อยละของอัตราโทษ (Penalty Percentage Rate) จึงอยู่ในช่วง 15% - 30% เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่า Mr. John เป็นทั้งผู้แจ้งผู้ให้การช่วยเหลือ ทั้งยังยินยอมให้สามารถเข้าถึงข้อมูลได้จึงมีสิทธิได้รับการลดร้อยละของอัตราโทษ (Reduction) โดยสมมติว่าในเรื่องนี้เจ้าหน้าที่ HMRC ใช้ดุลพินิจลดให้ 70%

Behaviour	Maximum (Original penalty)	Disclosure	
		Minimum (Unprompted)	Minimum (Prompted)
Reasonable Care	0 %	0 %	0 %
Careless	30 %	0 %	15 %
Deliberate	70 %	20 %	35 %
Deliberate and concealed	100 %	30 %	50 %

ที่มา : Rita de la Feria and Parintira Tanawong, “Surcharges and penalties in UK tax law,” Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper Series (London: SAID Business School Press, 2015), p. 13.

ขั้นตอนที่ 1 การคำนวณเพื่อหาอัตราค่าปรับ (Final Penalty Percentage Rate)

(1.1) นำร้อยละของอัตราโทษสูงสุดของ “พฤติกรรม” (Careless) และ “พฤติกรรม” (Prompted Disclosure) ลบร้อยละของอัตราโทษต่ำสุด

$$30\% - 15\% = 15$$

(1.2) นำผลลัพธ์ที่ได้จากข้อ (1.1) คูณกับส่วนลดร้อยละของอัตราโทษ 70 % เนื่องจากการเป็นผู้แจ้ง ผู้ให้การช่วยเหลือ และยินยอมให้สามารถเข้าถึงข้อมูล

$$15 \times 70\% = 10.5 \%$$

(1.3) นำร้อยละของอัตราโทษสูงสุด 30% ลบผลลัพธ์ที่ได้จากข้อ (1.2) ก็จะได้อัตราค่าปรับ (Final Penalty Percentage Rate)

$$30\% - 10.5\% = 19.5\%$$

ขั้นตอนที่ 2 การคำนวณค่าปรับที่ Mr. John ต้องชำระต่อ HMRC โดยการนำรายได้ที่รัฐสูญเสีย (Potential Lost Revenue : PLR) จำนวน £3,000 คูณด้วยอัตราค่าปรับ (Penalty Percentage Rate)

$$£3,000 \times 19.5\% = £585$$

4.2.3 หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการสอบสวนและดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

4.2.3.1 สำนักงานจัดเก็บภาษีอากร

สำนักงานจัดเก็บภาษีอากรของสหราชอาณาจักร (Her Majesty's Revenue and Customs) หรือ HMRC เป็นหน่วยงานอิสระ (Non-Ministerial Department) ที่ไม่อยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาลของสหราชอาณาจักร นอกจากนี้ HMRC จะเป็นองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่การจัดเก็บภาษีอากรแล้วยังมีอำนาจในกระบวนการยุติธรรมในการสอบสวนความผิดสำหรับการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่เกิดขึ้นเพื่อส่งเรื่องให้องค์การอัยการดำเนินการฟ้องร้องและดำเนินคดีในศาลต่อไป เจ้าพนักงานของ HMRC มีอำนาจพิเศษในการสอบสวนคดีภาษีอากรโดยแบ่งเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจสอบสวนออกเป็น 3 ประเภทคือ

(1) เจ้าพนักงานทั่วไปที่มีอำนาจสอบสวนของ HMRC

(2) ผู้เชี่ยวชาญพิเศษในการสอบสวน (Specialist Investigation : SI) ทำหน้าที่สอบสวนคดีภาษีอากรที่มีความร้ายแรง มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญ และมีความอ่อนไหวสูง⁹¹

(3) เจ้าหน้าที่ส่วนวางแผนและความเสี่ยง (Risk and Intelligence Service : RIS)⁹² มีจุดมุ่งหมายเพื่อให้แน่ใจว่าทุก HMRC การบังคับใช้และการปฏิบัติงานเป็นผู้กำกับ และการสนับสนุนจากหน่วยสืบราชการลับและความเสี่ยงข้อมูลที่ดีที่สุด⁹³

4.2.3.2 สำนักงานอัยการคดีภาษีอากร

ในอดีตตั้งแต่สมัยยังไม่มียุทธวิธีตำรวจและระบบอัยการ ประชาชนผู้มีข้อพิพาทจะต้องนำคดีขึ้นฟ้องศาลและเสียค่าใช้จ่ายด้วยตนเอง จนกระทั่งปี ค.ศ. 1880 จึงมีการจัดตั้งหน่วยงานทำหน้าที่ในการฟ้องคดีที่มีความยุ่งยากโดยเป็นหน่วยงานหนึ่งในสังกัดกรมตำรวจ

⁹¹ HM Revenue & Customs, “Determine who can support the enquiry: Specialist Investigations: The Role of Specialist Investigations,” Accessed April 24, 2016, <http://www.hmrc.gov.uk/MANUALS/emmanual/EM0361.htm>.

⁹² HM Inspectorate of Constabulary, An inspection of Her Majesty’s Revenue and Customs performance in addressing the recovery of the proceeds of crime from tax and duty evasion and benefit fraud (London : UK Inspecting Policing, 2014), p. 9.

⁹³ HM Revenue & Customs, “Introduction and overview of oils activity: roles and responsibilities: risk and Intelligence Service, Accessed April 24, 2016, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/hcotegmanual/hcoteg10790.htm>.

(Home Office) จนกระทั่งปี ค.ศ. 1985 มีการตรากฎหมาย Prosecution of Offences Act 1985 จัดตั้งสำนักงานอัยการ (The Crown Prosecution Service หรือ CPS) โดยการรวมเอาหน่วยงานการฟ้องคดีทั้งหมดที่มีอยู่ของตำรวจเข้าด้วยกันก่อนมีการผ่านกฎหมาย The Crown Prosecutor Service through the Prosecution of Offences Act of 1985 และจัดตั้งหน่วยงาน The Crown Prosecution Service ตำรวจทั้งในอังกฤษและเวลส์มีอำนาจในการพิจารณาสั่งฟ้องผู้ต้องหาด้วยและมาถูกยกเลิกโดยกฎหมายดังกล่าว โดยมอบให้เป็นอำนาจหน้าที่ของอัยการแทน⁹⁴ เมื่อการฟ้องคดีของอัยการกระทำในนามของรัฐซึ่งหลักการสำคัญในการปฏิบัติหน้าที่ของอัยการตาม The Code for Crown Prosecutors คือ “การปฏิบัติหน้าที่เพื่อความยุติธรรมมิใช่เพียงเพื่อให้ได้มาซึ่งคำพิพากษาลงโทษจำเลย⁹⁵

ในส่วนที่เกี่ยวกับคดีความผิดเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรนั้น องค์กรอัยการกำหนดให้มีอัยการทำหน้าที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากรขึ้นโดยเฉพาะคือ สำนักงานอัยการคดีภาษีอากร (Revenue and Customs Prosecutions Office หรือ RCPO) มีสถานะเป็นหน่วยงานอิสระของรัฐบาลที่จัดตั้งขึ้นตาม The Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 มีหน้าที่รับผิดชอบต่อการฟ้องคดีอาญาทุกคดีที่ผ่านการสอบสวนโดย Her Majesty's Revenue and Customs หรือ HMRC โดยสำนักงานอัยการคดีภาษีอากรหรือเรียกอย่างย่อว่า RCPO นั้น มีอำนาจดำเนินคดีภาษีอากรในอังกฤษ เวลส์และไอร์แลนด์เหนือ หากอัยการคดีภาษีอากรที่ดำเนินคดีใน

⁹⁴ The Code for Crown Prosecutor

3. The Decision to Prosecute

3.1 In most cases, Crown Prosecutors are responsible for deciding whether a person should be charged with a criminal offence, and if so, what that offence should be. Crown Prosecutors make these decisions in accordance with this Code and the Director's Guidance on Charging. In those cases where the police determine the charge, which are usually more minor and routine cases, they apply the same provisions.....

⁹⁵ The Code for Crown Prosecutors; 2.3 “It is the duty of Crown Prosecutors to make sure that the right person is prosecuted for the right offence. In doing so, Crown Prosecutors must always act in the interests of justice and not solely for the purpose of obtaining a conviction”.

สก็อตแลนด์จะเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า Specialist Reporting Agency ทั้งนี้ RCPO ยังคงเป็นหน่วยงานที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสำนักงานอัยการสูงสุด⁹⁶

4.2.4 อำนาจในการสอบสวนและดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

4.2.4.1 อำนาจสอบสวน

(1) สำนักงานจัดเก็บภาษีอากร

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าสหราชอาณาจักรมีหน่วยงานหลักที่รับผิดชอบในการดำเนินคดีภาษีอากรคือ สำนักงานจัดเก็บภาษีอากร (Her Majesty's Revenue and Customs) หรือ HMRC และสำนักงานอัยการคดีภาษีอากร (Revenue and Customs Prosecutions Office) หรือ RCPO โดย HMRC มีอำนาจในการสอบสวนการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร มีหน้าที่รับผิดชอบในการสืบสวนสอบสวนความผิดทางอาญาที่เกี่ยวข้องทั้งหมดกับภาษีและระบบอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องซึ่งนับเป็นส่วนสำคัญของกลยุทธ์การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรโดยรวมของ HMRC โดย HMRC มี 3 หน่วยงานย่อยซึ่งมีเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจในการการสืบสวนสอบสวนคดีอาญาภาษีอากรคือ หน่วยสืบสวนสอบสวนทางอาญารวมถึงการกำกับดูแลภายในหน่วยสืบสวนสอบสวนพิเศษ (ROAD FUEL TESTING UNIT) และหน่วยสืบราชการลับ⁹⁷

HMRC มีอำนาจสืบสวนสอบสวนการกระทำความผิดทางอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรทั่วทั้งสหราชอาณาจักรซึ่งรวมทั้งสอบสวนการกระทำความผิดเกี่ยวกับการฉ้อฉลภาษีและ การเครดิตภาษี (Tax Credit Fraud) ดังนั้นในการสอบสวน HMRC จึงจำเป็นต้องมีอำนาจที่เหมาะสมเพื่อที่จะสืบสวนสอบสวนและค้นหารวบรวมพยานหลักฐานอย่างสะดวก รวดเร็วและมีประสิทธิภาพ รวมทั้งต้องมีมาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้ถูกกล่าวหาอย่างเหมาะสมด้วย HMRC ในอังกฤษและเวลส์ จึงมีอำนาจในการสอบสวนตาม The Police and Criminal Evidence Act 1984 : PACE และในไอร์แลนด์บัพัญญูติลักษณะเดียวกันนี้จะถูกบัญญัติไว้ใน Police and Criminal Evidence (Northern Ireland) Order 1989⁹⁸

⁹⁶ HM Revenue & Customs, "Revenue and Customs Prosecutions Office," Accessed November 24, 2015, <https://www.gov.uk/government/organisations/revenue-and-customs-prosecutions-office>.

⁹⁷ HM Revenue & Customs, Guidance Powers and safeguards (London : UK Government, 23 December 2015), p. 1.

⁹⁸ *Ibid.*

Police and Criminal Evidence (Northern Ireland) Order 1989 หรือเรียกอย่างย่อว่า “PACE” เป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจตำรวจและการคุ้มครองการใช้อำนาจของตำรวจในการตรวจค้น จับกุม กักขัง สอบสวน ซ้ำตัวและสอบปากคำผู้ถูกกักขัง โดย PACE ได้รักษาสมดุลระหว่างการใช้อำนาจของตำรวจและการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของสาธารณะซึ่งถือเป็นหัวใจสำคัญของ PACE⁹⁹ ซึ่งต่อมา The Finance Act 2007 ได้แก้ไขเพิ่มเติม PACE โดยให้อำนาจชุดหนึ่งที่ได้รับการออกแบบสำหรับการสอบสวนคดีอาชญากรรมให้แก่ HMRC โดยให้ HMRC มีอำนาจในการสอบสวนคดีอาชญากรรมมีอำนาจในการขอให้ศาลออก Production Orders อำนาจในการขอให้ออกหมายค้น อำนาจในการจับกุม อำนาจในการค้นตัวผู้ต้องสงสัยและอาคารสถานที่ เป็นต้น แต่ไม่ใช่ PACE จะมีอำนาจทั้งหมดที่บัญญัติไว้ ตัวอย่างเช่น HMRC ไม่มีอำนาจในการพิสูจน์ลายนิ้วมือ การเข้าชาร์จตัวหรือการประกันตัวผู้ต้องสงสัยซึ่งสิ่งเหล่านี้เจ้าหน้าที่ตำรวจเท่านั้นที่ทำได้ อำนาจบางส่วนที่กำหนดไว้ใน PACE ได้ถูกนำมาปรับใช้เพื่อให้อำนาจนั้นแก่เจ้าหน้าที่ของ HMRC ยกตัวอย่างเช่น หมายค้นอาจจะอนุญาตให้ HMRC ทำการค้นบุคคลเพื่อค้นหาบุคคลที่มีพยานหลักฐานเกี่ยวกับการกระทำความผิดโดยไม่จำเป็นต้องจับกุมอำนาจนี้จึงทำให้ HMRC ทำการตรวจค้นผู้ที่ทำบัญชีที่อาจมีพยานหลักฐานที่น่าสงสัยอยู่ในความครอบครองได้¹⁰⁰

PACE ไม่ถูกนำมาใช้บังคับในสกอตแลนด์ ทั้งนี้ เนื่องจาก The Finance Act 2007 ได้ให้อำนาจพิเศษบางประการไว้ใน Criminal Law (Consolidation) (Scotland) Act 1995 และ Criminal Procedure Scotland Act 1995 ซึ่งอำนาจเหล่านี้ก็มีลักษณะเดียวกับที่บัญญัติไว้ใน PACE โดยในกรณีที่ตำรวจเป็นผู้ดำเนินคดีก็ได้มีบทบัญญัติอันเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายกำหนดแนวปฏิบัติไว้เป็นพิเศษไว้ใน Criminal Procedure (Legal Assistance, Detention and Appeals) (Scotland) Act 2010 ซึ่งจะใช้บังคับกับตำรวจเป็นการเฉพาะและสำหรับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในกรณีที่ผู้กระทำความผิดถูกจับกุมโดย HMRC เจ้าหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตาม The Criminal Procedure (Legal Assistance, Detention and Appeals) (Scotland) Act 2010 (Consequential Provisions) Order 2011 ด้วย¹⁰¹

อำนาจในการสอบสวนการกระทำความผิดเป็นของเจ้าหน้าที่ซึ่งได้รับมอบหมายให้ใช้อำนาจเท่านั้นซึ่งเจ้าหน้าที่ของ HMRC ที่ได้รับมอบหมายให้ใช้อำนาจจะต้องได้รับการฝึกและมีส่วนร่วมในการปฏิบัติหน้าที่ในการสอบสวนอย่างแท้จริงแม้อำนาจบางประการที่กำหนด

⁹⁹ อัจฉรา เข้มทองใหญ่, “มาตรการทางกฎหมายในการสอบสวนคดีอาญาสุลกากร,” วิทยานินพนธ์ มหำบัณชิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2553) น.117 - 118.

¹⁰⁰ HM Revenue & Customs, *supra note 97*, p. 3.

¹⁰¹ *Ibid*, p. 4.

ใน PACE จะได้ถูกกำหนดไว้เป็นการเฉพาะให้เป็นอำนาจของตำรวจตามลำดับชั้น โดยมีการระบุตำแหน่งของตำรวจนั้นไว้ใน PACE แต่อย่างไรก็ตามเมื่อเป็นกรณีที่ HMRC เป็นผู้ใช้อำนาจใน PACE ในการสอบสวนคดีอาชญากรรม ตำแหน่งของตำรวจที่ระบุไว้เป็นการเฉพาะก็จะถูกเปลี่ยนเป็นตำแหน่งของเจ้าหน้าที่ใน HMRC โดยอัตโนมัติ เช่น PACE กำหนดให้อำนาจบางประการเป็นของตำรวจยศนายสิบ (Sergeant) หาก HMRC เป็นผู้ใช้อำนาจนั้นก็จะเป็อำนาจของเจ้าหน้าที่หรือพนักงานสอบสวนทั่วไปของ HMRC หรือในกรณีที่อำนาจที่กำหนดใน PACE เป็นของตำรวจยศสารวัตร (Inspector) หาก HMRC เป็นผู้ใช้อำนาจนั้นก็จะเป็อำนาจของเจ้าหน้าที่ระดับสูง (Higher Officer) หรือหากเป็นอำนาจของอำนวยการตำรวจ (Superintendent) อำนาจก็จะเป็ของเจ้าหน้าที่ระดับอาวุโส (Senior Officer) ของ HMRC¹⁰²

HMRC ได้แบ่งหน่วยงานที่มีอำนาจภายในเป็นระดับต่างๆ โดยกำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจจะต้องได้รับอนุมัติจากเจ้าหน้าที่ที่มีระดับที่สูงกว่าก่อนการใช้อำนาจบางประเภท ทั้งนี้ ระดับอำนาจของ HMRC จะไม่ต่ำกว่าอำนาจของเจ้าหน้าที่ตำรวจ โดย HMRC เป็นผู้ใช้อำนาจ PACE ในลำดับต้นด้วย อย่างไรก็ตามส่วนใหญ่ HMRC จะกำหนดระดับของผู้มีอำนาจหลักไว้เป็นเจ้าหน้าที่ระดับชำนาญการ (อาวุโส หรือ Senior Officer) เป็นอย่างน้อย ยกตัวอย่างเช่น การยื่นคำร้องขอต่อศาลเพื่อขอหมายค้น เป็นต้น¹⁰³

HMRC มีเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจจับกุม การสืบสวนสอบสวนการกระทำความผิดทางอาญา ซึ่งรวมถึงการทำหน้าที่กำกับดูแลภายใน (Internal Governance) เป็นจำนวน 1,570 คน เจ้าหน้าที่สืบสวนสอบสวนพิเศษ (Road Fuel Testing Unit) เป็นจำนวน 118 คน ทั้งนี้ อำนาจในการจับกุมจะมีไว้เพียงสำหรับกรณีการกระทำความผิดเกี่ยวกับอาชญากรรมเท่านั้นมิใช่ของเจ้าหน้าที่ของ HMRC จะมีอำนาจในการจับกุมการกระทำความผิดในทุกคดีดังเช่นตำรวจ ดังนั้นในการสืบสวนสอบสวนการกระทำความผิดทางอาญาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับคดีอาชญากรรมจะต้องกระทำโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจที่ได้รับการอบรมอย่างเหมาะสมแล้ว¹⁰⁴

ในกรณีที่มีการกระทำความผิดทางอาญาอย่างร้ายแรง HMRC อาจมีอำนาจพิเศษตาม Regulations of Investigatory Powers Act 2000 : RIPA และ Police Act 1999 โดยมีอำนาจที่สำคัญคือ การสกัดกั้นการ post และการสื่อสารโทรคมนาคม การเฝ้าระวังที่เป็น การละเมิดสิทธิส่วนบุคคล (Intrusive Surveillance) การเข้าแทรกแซงทรัพย์สิน โดยอำนาจเหล่านี้จะมีประสิทธิภาพมากในการต่อสู้กับการกระทำความผิดทางอาญาที่มีความร้ายแรงและได้รับการ

¹⁰² *Ibid*, p. 5.

¹⁰³ *Ibid*, p. 6.

¹⁰⁴ *Ibid*, p. 7.

วางแผนมาเป็นอย่างดี อย่างไรก็ตาม เนื่องจากอำนาจเหล่านี้เป็นอำนาจที่ล่วงล้ำสิทธิของบุคคล การใช้งานจึงถูกจำกัดอย่างเข้มงวด โดยสามารถใช้ได้เฉพาะในกรณีการสืบสวนการกระทำความผิดทางอาญาอย่างร้ายแรง ทั้งนี้ อำนาจในการสกัดกั้นการสื่อสารทางโทรคมนาคมจำเป็นต้องได้รับความยินยอมเป็นการเฉพาะจาก Home Secretary ก่อนและจะถูกกำกับการใช้อำนาจโดยหน่วยงานอิสระที่เรียกว่า Interception of Communications Commissioner¹⁰⁵

อำนาจการสอบสวนทางอาญาสามารถใช้โดยเจ้าหน้าที่ผู้ได้รับอนุญาตให้ใช้อำนาจเท่านั้น เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจคือ เจ้าหน้าที่ของ HMRC ที่ได้รับการฝึกฝนอย่างเหมาะสม และมีส่วนร่วมในการปฏิบัติหน้าที่ในการปฏิบัติงานสืบสวนคดีอาชญากรรม เจ้าหน้าที่จะต้องได้รับการฝึกอบรมอย่างถูกต้องเหมาะสมก่อนจึงจะสามารถใช้อำนาจต่างๆ ในการสืบสวนการกระทำความผิดทางอาญา ตลอดจนต้องได้รับการฝึกอบรมอย่างต่อเนื่องเพื่อให้มีองค์ความรู้เป็นปัจจุบัน ทั้งนี้ การอบรมจะมีเนื้อหาครอบคลุมถึง PACE Code of Practice and the Scottish Power บทบัญญัติของกฎหมายที่เปลี่ยนแปลงไป ตลอดจนแนวนโยบายและกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับ HMRC ทั้งนี้ การฝึกอบรมจะมีเนื้อหาครอบคลุมถึงประเด็นต่าง ๆ ดังนี้¹⁰⁶

- การเข้าตรวจค้นและอำนาจยึด
- การจับกุม
- การตั้งข้อสงสัยและสอบปากคำ
- กฎหมายพยานหลักฐาน
- ความปลอดภัยส่วนบุคคลและการใช้กุญแจมือ
- ความรับผิดชอบในการเปิดเผยข้อมูลภายใต้ Criminal Procedures

and Investigation Act 1996

นอกจากที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ยังจัดให้มีแนวทางปฏิบัติในการดำเนินงานกระบวนการอย่างครอบคลุม ตลอดจน ผู้สืบสวนสอบสวนเองสามารถขอรับคำแนะนำจาก HMRC Criminal lawyer ซึ่งได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานในภาพกว้างของการสืบสวนสอบสวน

(2) สำนักงานอัยการคดีอาชญากรรม

The Prosecution of offences Act 1985 ได้กำหนดให้ห้องอัยการ (CPS) มีอำนาจหน้าที่หลักในการดำเนินคดีอาญาในศาล พิจารณาตรวจสอบสำนวนการสอบสวนของตำรวจเพื่อใช้ดุลพินิจในการฟ้องหรือไม่ฟ้องคดีต่อศาล ทั้งนี้ พนักงานอัยการ (Crown Prosecutor) สามารถแนะนำพนักงานสอบสวนในการดำเนินการสอบสวนได้ แต่การแนะนำดังกล่าว

¹⁰⁵ *Ibid*, p. 9.

¹⁰⁶ *Ibid*, p. 10.

ไม่มีลักษณะบังคับให้พนักงานสอบสวนต้องทำตามแต่อย่างใด นอกจากนี้ยังมีหน้าที่ด้านความร่วมมือระหว่างประเทศทางอาญา การส่งผู้ร้ายข้ามแดน และเมื่อปี ค.ศ. 2003 ได้มีการตรากฎหมาย The Criminal Justice Act 2003 บัญญัติให้อำนาจในการตั้งข้อหา (Charging) เป็นของพนักงานอัยการซึ่งจะทำให้อัยการทำงานอย่างใกล้ชิดกับตำรวจในการสอบสวนเนื่องจากอัยการต้องรับผิดชอบต่อการฟ้องคดีอีกทั้งเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายและจำเลยด้วย¹⁰⁷

4.2.4.2 อำนาจฟ้องคดี

ในอดีตการดำเนินคดีในสหราชอาณาจักรให้สิทธิพลเมืองทุกคนมีอำนาจในการเป็นโจทก์ฟ้องคดีอาญาได้เองเนื่องจากถือว่าพลเมืองทุกคนต่างมีหน้าที่ในอันที่จะช่วยรักษากฎหมายและระเบียบของบ้านเมืองให้เป็นไปโดยเรียบร้อย ผู้ที่จะฟ้องคดีอาญาได้อาจเป็นพนักงานอัยการ เจ้าหน้าที่ตำรวจ เจ้าหน้าที่หน่วยงานอื่นต่างๆ ไป และไม่ได้มีบทบัญญัติเป็นการบังคับว่าหากเป็นหน่วยงานของรัฐแล้วจะต้องส่งเรื่องให้พนักงานอัยการดำเนินการให้แก่บรรดากระทรวง ทบวง กรม นอกจากนี้ส่วนราชการองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่างๆ ก็มีสำนักงานกฎหมายของตนเอง มีสิทธิที่จะดำเนินการฟ้องร้องคดีอาญาได้เอง

ในส่วนที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากรนั้น แม้ในปัจจุบันหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs) จะมีอำนาจสอบสวนคดีภาษีอากร แต่ก็ไม่มีอำนาจฟ้องคดีต่อศาล การฟ้องคดีจะดำเนินการโดยสำนักงานอัยการคดีภาษีอากรหรือ RCPO (Revenue and Customs Prosecutions) ซึ่งเป็นหน่วยงานอิสระของรัฐบาลที่จัดตั้งขึ้นตาม The Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 มีหน้าที่รับผิดชอบต่อการฟ้องคดีอาญาทุกคดีของ HMRC โดย RCPO มีความเป็นอิสระจาก HMRC หน้าที่สำคัญคือการตัดสินใจว่าจะฟ้องร้องดำเนินคดีหรือไม่¹⁰⁸

ในการฟ้องคดีภาษีอากรของสำนักงานอัยการคดีภาษีอากรมีหลักการเช่นเดียวกับอำนาจของอัยการในคดีทั่วไป กล่าวได้ว่าการสั่งคดีของอัยการของสหราชอาณาจักรเป็นระบบดุลพินิจ¹⁰⁹ เนื่องจากหากพิจารณาตาม The Code for Crown Prosecutors ในการพิจารณาสั่งฟ้องของอัยการจะต้องพิจารณาตามหลักการสองประการ คือ

¹⁰⁷ Kier Starmer, "CPS Speech – A Prosecution service for the 21st century", Accessed April 25, 2016. http://www.cps.gov.uk/news/articles/prosecuting_service_for_the_21st_century/.

¹⁰⁸ *Ibid.*

¹⁰⁹ The Code for Crown Prosecutors;

ประการแรก ต้องมั่นใจว่าพยานหลักฐานเพียงพอที่จะสามารถพิสูจน์ความผิดของจำเลย จนนำไปสู่การลงโทษได้และ

ประการที่สอง การฟ้องจะต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์สาธารณะ (Public Interest) ด้วย

ในกรณีทั่วไปอัยการจะฟ้องคดีเมื่อมีพยานหลักฐานเพียงพอที่จะดำเนินคดีต่อจำเลยเพื่อให้ได้มาซึ่งคำพิพากษาลงโทษ ยกเว้นแต่กรณีที่การฟ้องคดีมีแนวโน้มอย่างชัดเจนว่าการฟ้องคดีจะไม่สอดคล้องกับประโยชน์สาธารณะโดยจะเกิดผลเสียมากกว่าผลดีหรือปรากฏว่าเมื่อพิจารณาในทุกแง่มุมแล้วกรณีจะเป็นผลดียิ่งกว่าที่จะกั้นบุคคลออกจากการฟ้องคดี การชั่งน้ำหนักของประโยชน์สาธารณะว่ามีความจำเป็นที่จะต้องฟ้องคดีเพื่อปกป้องประโยชน์สาธารณะหรือไม่สามารถพิจารณาได้หลายประเด็น

การที่อัยการจะพิจารณาดำเนินคดีกับผู้ใดนั้นจะต้องครบหลักเกณฑ์ทั้งสองประการดังกล่าวเท่านั้น ถ้าพิจารณาแล้วพบว่าพยานหลักฐานไม่เพียงพอที่จะพิสูจน์ความผิดจำเลย อัยการจะต้องไม่ดำเนินคดีโดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าคดีมีความร้ายแรงเพียงใด การดำเนินคดีของอัยการนั้นกระทำในนามและกระทำเพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวมไม่ใช่ในนามหรือเพื่อประโยชน์ของผู้เสียหายหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่ง แต่อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาแล้วว่าเป็นประโยชน์ต่อสาธารณะ อัยการจะต้องดำเนินคดีโดยให้ความสำคัญต่อผลกระทบที่จะมีต่อผู้เสียหายด้วย ในการฟ้องคดีของอัยการนั้น อัยการจะต้องไม่ฟ้องด้วยจำนวนข้อหาที่เกินไปกว่าที่จำเป็นเพียงเพื่อให้ได้มาซึ่งคำรับสารภาพของจำเลย นอกจากนี้อัยการจะต้องไม่ฟ้องด้วยข้อหาที่ร้ายแรงหรือหนักเกินไปกว่าที่เป็นจริงเพียงเพื่อให้ได้มาซึ่งคำรับสารภาพในข้อหาที่เบากว่า¹¹⁰

5.7 The public interest must be considered in each case where there is enough evidence to provide a realistic prospect of conviction. Although there may be public interest factors against prosecution in a particular case, often the prosecution should go ahead and those factors should be put to the court for consideration when sentence is being passed. A prosecution will usually take place unless there are public interest factors tending against prosecution which clearly outweigh those tending in favour, or it appears more appropriate in all the circumstances of the case to divert the person from prosecution.

¹¹⁰ 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

กล่าวโดยสรุป หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการสอบสวนคดีภาษีอากรของ สหราชอาณาจักร คือ สำนักงานจัดเก็บภาษีอากร (Her Majesty's Revenue and Customs) หรือ HMRC และสำนักงานอัยการคดีภาษีอากร (Revenue and Customs Prosecutions Office) หรือ RCPO) ซึ่ง HMRC มีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากร โดยการนำบทบัญญัติ The Police and Criminal Evidence Act 1984 : PACE มาปรับใช้ในการสอบสวนคดีภาษีอากร ส่วนสำนักงานคดี ภาษีอากร (RCPO) เป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบการใช้อำนาจสอบสวนของ HMRC เพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชนที่จะได้รับผลกระทบจากการใช้อำนาจของ HMRC และมีหน้าที่ รับผิดชอบในการฟ้องคดีภาษีอากรซึ่งมีความเป็นอิสระจากหน่วยงานจัดเก็บภาษี (HMRC) ที่ทำ หน้าที่สอบสวน

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”

บทที่ 5

วิเคราะห์ปัญหาการสอบสวนความผิด คดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทย

การสอบสวนเป็นกระบวนการยุติธรรมทางอาญาที่มีความสำคัญต่อการดำเนินคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาเป็นอย่างยิ่ง การสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีอาชญากรรมเกิดจากข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรกับผู้กระทำความผิดตามกฎหมายอาชญากรรมอันเนื่องมาจากการที่ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาซึ่งความผิดอาญาเกี่ยวกับอาชญากรรมนั้นมีความผิดที่มีโทษร้ายแรงและที่สามารถเปรียบเทียบประจักษ์คดีในชั้นฝ่ายปกครองได้ หากความผิดดังกล่าวสามารถเปรียบเทียบประจักษ์คดีได้ หน่วยงานจัดเก็บภาษีก็จะต้องสืบสวนสอบสวนการกระทำผิดและเปรียบเทียบประจักษ์คดีตามหลักเกณฑ์ขั้นตอนและวิธีการตามที่สารบัญญัติของกฎหมายอาชญากรรมแต่ละประเภทกำหนดไว้ หากเป็นความผิดที่มีโทษร้ายแรงหรือเป็นความผิดที่มีโทษไม่ร้ายแรงแต่ผู้กระทำความผิดไม่ยินยอมตกลงเปรียบเทียบเพื่อระงับคดี หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องส่งผลการดำเนินคดีให้แก่พนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาดำเนินการสอบสวนคดีต่อไป

การพิจารณาคดีอาญาอาชญากรรมในประเทศไทยมีการนำรูปแบบการดำเนินคดีอาญาทั่วไปมาใช้ระบบ “Civil Law” โดยข้อเท็จจริงต่างๆ ในการกระทำความผิดจะได้มาจากการรวบรวมพยานหลักฐานของพนักงานสอบสวนแล้วสรุปสำนวนทำความเห็นว่าควรสั่งฟ้องหรือไม่ฟ้องส่งไปพร้อมกับสำนวนยังพนักงานอัยการซึ่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของไทยได้แบ่งขั้นตอนการดำเนินคดีอาญาในชั้นก่อนฟ้องออกเป็น 2 ขั้นตอนคือ การรวบรวมพยานหลักฐานของพนักงานสอบสวนและการกลั่นกรองคดีก่อนขึ้นสู่ศาล¹

จากการศึกษากระบวนการสอบสวนความผิดเกี่ยวกับคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาและการกลั่นกรองคดีก่อนขึ้นสู่ศาล ผู้เขียนพบปัญหาบางประการที่เป็นข้อจำกัดซึ่งส่งผลให้การดำเนินคดีอาชญากรรมตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญาไม่มีประสิทธิภาพและเป็นธรรม โดยแยกพิจารณาเป็น 3 ประการดังต่อไปนี้

¹ วัลลภ ห่างไธสง, “การเข้าร่วมสอบสวนโดยพนักงานอัยการในคดีอาญา ซึ่งมีอัตราโทษจำคุกตั้งแต่ห้าปีขึ้นไป”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์, 2556), น.1.

5.1. ปัญหาการสอบสวนความผิดคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของหน่วยงานจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาษีอากร

การสอบสวนคดีภาษีอากรตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญาตามปกติเกิดขึ้นในกรณีที่มีการกระทำความผิดเกี่ยวกับสารบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาและความผิดดังกล่าวไม่สามารถเปรียบเทียบคดีหรือระงับคดีในชั้นฝ่ายปกครองได้ โดยเหตุที่ไม่สามารถเปรียบเทียบคดีหรือระงับคดีได้นั้นอาจเป็นเพราะลักษณะแห่งคดีนั้นเองที่ไม่สามารถเปรียบเทียบคดีได้ในตัวเพราะเป็นความผิดที่มีโทษร้ายแรงประการหนึ่งกับอีกประการหนึ่งคือเป็นคดีความผิดที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถเปรียบเทียบคดีได้ แต่ผู้กระทำความผิดไม่ยินยอมให้มีการเปรียบเทียบคดีจึงต้องเข้าสู่กระบวนการดำเนินคดีในกระบวนการยุติธรรมทางอาญาตามปกติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาต่อไป จากการศึกษาสารบัญญัติและวิธีสบัญญัติของการดำเนินคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาและกฎหมายภาษีอากรของไทย ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงรายละเอียดของปัญหาในเรื่องเกี่ยวกับอำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญาตามปกติดังต่อไปนี้

5.1.1 ปัญหาข้อจำกัดการสอบสวนคดีอาญาภาษีอากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษี

การดำเนินคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากรเป็นการดำเนินคดีอาญาประเภทหนึ่งเช่นเดียวกับคดีอาญาทั่วไป โดยการดำเนินคดีอาญาภาษีอากรจะต้องมีการสืบสวนเพื่อแสวงหาข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานที่ได้จากการปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่และการสอบสวนโดยการรวบรวมพยานหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิด วิธีสบัญญัติของการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาจึงต้องนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามาใช้บังคับ

อำนาจในการ “สืบสวน” กับอำนาจในการ “สอบสวน” ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามีความแตกต่างกันคือ การสืบสวนหมายความถึง การแสวงหาข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานซึ่งพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจได้ปฏิบัติไปตามอำนาจหน้าที่เพื่อรักษาความสงบเรียบร้อยของประชาชนและเพื่อทราบรายละเอียดแห่งความผิด² และการสอบสวนหมายความถึง การรวบรวมพยานหลักฐานและการดำเนินการทั้งหลายอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้

² ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2 (10)

ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำไปเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหาเพื่อที่จะทราบข้อเท็จจริงหรือการพิสูจน์ความผิดและเพื่อจะเอาตัวผู้กระทำความผิดมาฟ้องโทษ³

ผู้ที่มีอำนาจสืบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาคือ พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ⁴ โดยกฎหมายบัญญัติให้มีอำนาจทำการสืบสวนคดีอาญาได้⁵ เมื่อพิจารณาจากสารบัญญัติของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแล้วพบว่า เจ้าพนักงานกรมสรรพสามิตและเจ้าพนักงานกรมศุลกากรเป็นพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจที่มีอำนาจในการสืบสวนการกระทำความผิดเกี่ยวกับกฎหมายภาษีสรรพสามิตและกฎหมายศุลกากร โดยสามารถแสวงหาข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานได้เนื่องจากลักษณะงานในหน้าที่เป็นการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับการจับกุมปราบปรามผู้กระทำความผิดอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากรแต่บทบัญญัติดังกล่าวก็มีได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานกรมสรรพสามิตและพนักงานเจ้าหน้าที่จัดเก็บรายได้ตามกฎหมายภาษีท้องถิ่นเป็นพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแต่อย่างไร

ผู้ที่มีอำนาจสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาคือ พนักงานสอบสวน⁶ กฎหมายบัญญัติให้พนักงานสอบสวนในเขตกรุงเทพมหานครคือข้าราชการตำรวจชั้นผู้ใหญ่ที่มียศร้อยตำรวจตรีหรือเทียบเท่าขึ้นไปและพนักงานสอบสวนในเขตพื้นที่อื่นนอกจากกรุงเทพมหานครคือ พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจชั้นผู้ใหญ่ ปลัดอำเภอและข้าราชการตำรวจซึ่งมียศตั้งแต่ชั้นนายร้อยตำรวจตรีหรือเทียบเท่านายร้อยตำรวจตรีขึ้นไปซึ่งได้รับมอบหมายจากผู้บังคับบัญชาให้ทำการสอบสวนคดีอาญาภายในเขตพื้นที่รับผิดชอบของตน เมื่อความผิดเกิด อ้าง หรือเชื่อว่าเกิดในเขตพื้นที่รับผิดชอบ หรือกรณีความผิดเกิดหลายท้องที่เกี่ยวพันกันหรือกรณีไม่แน่ชัดว่าเกิดในท้องที่ใดระหว่างหลายท้องที่ แล้วแต่ประเภทของคดีและการกระทำความผิด⁷ แต่บทบัญญัติดังกล่าวก็มีได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีหน่วยงานใดเป็นพนักงานสอบสวนผู้ที่มีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาตามกฎหมายแต่อย่างไร

ผู้เขียนขอแยกพิจารณาดังนี้

(1) คดีความผิดตามประมวลรัษฎากรมิได้มีบทบัญญัติใดกำหนดให้เจ้าพนักงานกรมสรรพสามิตเป็น “พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ” ตามนัยมาตรา 2 (16) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาซึ่งมีผลให้เจ้าพนักงานกรมสรรพสามิตไม่มีอำนาจในการจับกุม สืบสวนและ

³ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2 (11)

⁴ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2 (16)

⁵ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 17

⁶ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2 (6)

⁷ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 18 มาตรา 19 และมาตรา 21

สอบสวนคดีอาญาภาษีอากร การดำเนินคดีความผิดตามประมวลรัษฎากรที่มีโทษทางอาญาจึงเป็นของพนักงานสอบสวน (ตำรวจ) ทำหน้าที่จับกุม สืบสวนและสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับความผิดตามประมวลรัษฎากร ในกรณีการสอบสวนพนักงานสอบสวนจะมีอำนาจสอบสวนได้ต่อเมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรได้ร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนก่อน เนื่องจากตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2552 บัญญัติว่า “นับแต่วันประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ใช้บังคับ ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร”⁸ ดังนั้นพนักงานสอบสวนจะมีอำนาจสอบสวนต่อเมื่อเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรมีคำขอให้ดำเนินคดีอาญาภาษีอากรเท่านั้น

(2) คดีความผิดตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตและกฎหมายภาษีศุลกากรนั้น แม้กฎหมายจะให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานกรมสรรพสามิตและเจ้าพนักงานกรมศุลกากรเป็น “พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ” ตามบทบัญญัติมาตรา 2 (16) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเนื่องจากลักษณะงานในหน้าที่เกี่ยวข้องกับการจับกุมปราบปรามผู้กระทำความผิดอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากรและมีอำนาจสืบสวนเพื่อแสวงหาข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดตามนัยมาตรา 2 (10) ประกอบมาตรา 17 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแต่กฎหมายก็ได้ให้อำนาจสอบสวนดำเนินคดีอาญาภาษีอากรตามนัยมาตรา 2 (11) ประกอบมาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเพราะอำนาจหน้าที่ดังกล่าวเป็นของพนักงานสอบสวนมิใช่เจ้าหน้าที่กรมสรรพสามิตหรือเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรแต่อย่างใด

(3) คดีความผิดตามกฎหมายภาษีท้องถิ่นได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่และภาษีป้ายนั้นพบว่า การดำเนินคดีภาษีท้องถิ่นพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจในการประเมินภาษีตามกฎหมายภาษีท้องถิ่นมีอำนาจในการสืบสวนและดำเนินคดีตามที่กฎหมายแต่ละฉบับบัญญัติให้อำนาจไว้เป็นการเฉพาะเช่น การตรวจค้น เพื่อสอบถามบุคคล หรือตรวจสอบค้นบัญชี หรือเอกสาร หรือยึด आयัดบัญชีหรือเอกสาร แต่พนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายภาษีท้องถิ่นไม่มีฐานะเป็นพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจตามบทบัญญัติมาตรา 2 (16) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา พนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายภาษีท้องถิ่นจึงไม่มีอำนาจสืบสวนคดีอาญาตามที่กฎหมายกำหนดไว้ อีกทั้งผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครหรือผู้บริหารท้องถิ่นก็ไม่ได้แต่งตั้งให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายรายได้ซึ่งมีหน้าที่ตามกฎหมายภาษีท้องถิ่นโดยตรงให้เป็นพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจโดยการแต่งตั้ง เมื่อพิจารณาการดำเนินคดีในท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานครนั้นแม้ว่าจะมีการ

⁸ เลิศสิน สุวรรณปฐมเลิศ, “อำนาจการสอบสวนของเจ้าพนักงานสรรพากรในความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยจุฬาลงกรณ์, 2547), น.84 – 85.

กำหนดข้อบังคับกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยระเบียบการสอบสวนคดีอาญาบางประเภทในจังหวัดอื่น นอกจากกรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2520 ลงวันที่ 26 กันยายน 2520 แต่ก็ยังเป็นเพียงแนวทางการดำเนินคดีอาญาในการส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินคดีเท่านั้น ประกอบกับอำนาจในการสอบสวนคดีอาญา ภาษีพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่มีอำนาจในการสอบสวนและไม่ถือเป็นพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแต่อย่างใดเนื่องจากอำนาจในการสอบสวนยังคงเป็นของพนักงานสอบสวนเช่นเดียวกับกฎหมายภาษีอากรอื่น⁹

เมื่อพิจารณากฎหมายภาษีอากรต่างๆ ประกอบกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาไม่มีบทบัญญัติตามกฎหมายภาษีอากรใดให้อำนาจเจ้าพนักงานหน่วยงานจัดเก็บภาษีมีอำนาจสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรเนื่องจากการสอบสวนคดีภาษีอากรเป็นอำนาจโดยแท้ของพนักงานสอบสวนตามที่กำหนดในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเท่านั้น การสอบสวนคดีภาษีอากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษีจึงต้องส่งให้พนักงานสอบสวน (ตำรวจ) เป็นผู้ดำเนินการสอบสวนคดีเพื่อพิจารณาความผิด เมื่อภายหลังจากที่พนักงานสอบสวนได้ดำเนินการกระบวนการสอบปากคำบุคคลที่เกี่ยวข้องทุกฝ่ายตลอดจนรวบรวมพยานหลักฐานทั้งหลายเสร็จสิ้นแล้ว พนักงานสอบสวนจะพิจารณาทำความเข้าใจว่าควรสั่งฟ้องหรือไม่สั่งฟ้องเพื่อส่งผลการดำเนินคดีไปยังพนักงานอัยการพร้อมทั้งสำนวนการสอบสวนต่อไป

การที่เจ้าพนักงานหน่วยงานจัดเก็บภาษีได้ทำการแสวงหาข้อเท็จจริงและรวบรวมพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายภาษีอากร แต่ละประเภทนั้นไม่ถือเป็นการสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา แต่การที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีดำเนินคดีอาญาโดยอาศัยหลักการดำเนินคดีอาญาหรือหลักการดำเนินคดีตามกฎหมาย (Legality Compulsory Prosecution) ถือว่าเมื่อข้อเท็จจริงปรากฏชัดแจ้งว่ามีการกระทำความผิดเกิดขึ้น เจ้าพนักงานในหน่วยงานจัดเก็บภาษีต้องแสวงหาข้อเท็จจริงเบื้องต้นก่อนส่งผลการดำเนินคดีให้หน่วยงานผู้มีอำนาจหน้าที่รับผิดชอบสอบสวนต่อไป

หน่วยงานจัดเก็บภาษีในฐานะองค์กรที่ใช้อำนาจหน้าที่ชั้นฝ่ายปกครองสามารถดำเนินคดีอาญาโดยการเปรียบเทียบคดีได้ตามหลักเกณฑ์การเปรียบเทียบและระงับคดีในชั้นฝ่ายปกครองเป็นการให้อำนาจหน้าที่แก่ฝ่ายบริหาร (Administration Function) ซึ่งเปรียบเสมือนการใช้อำนาจกึ่งตุลาการ (Quasi Judicial Function) เนื่องจากการเปรียบเทียบคดีมีผลให้คดีอาญาระงับในชั้นฝ่ายปกครอง โดยมีต้องมีการฟ้องร้องดำเนินคดีในทางใดได้อีก ทั้งนี้การจะเปรียบเทียบคดีได้หรือไม่ ต้องพิจารณาจากกฎหมายภาษีอากรแต่ละฉบับว่าได้มีบทบัญญัติให้อำนาจหน่วยงานจัดเก็บ

⁹ ดนัย เหลืองแก่นคูณ, “การดำเนินคดีอาญาโดยพนักงานเจ้าหน้าที่กรุงเทพมหานคร”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2555), น.88.

ภาษาสามารถเปรียบเทียบคดีได้หรือไม่เช่น กฎหมายภาษีสกุลการตามนัยมาตรา 102 และ 102 ทวิ ให้อำนาจชั้นฝ่ายบริหารกล่าวคือ อธิบดีกรมศุลกากร หรือคณะกรรมการเปรียบเทียบคดีศุลกากร เปรียบเทียบคดีอาญาภาษีสกุลการได้ หรือตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หมวด 10 การเปรียบเทียบคดี และตามระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายในหน้าที่ กรมสรรพสามิต พ.ศ.2551 ลงวันที่ 17 พฤศจิกายน พ.ศ. 2551 ให้อำนาจกรมสรรพสามิตเปรียบเทียบ คดีอาญาภาษีสรรพสามิตได้ เป็นต้น การเปรียบเทียบคดีอาญาภาษีสกุลการเป็นไปตามหลักความตกลง ยินยอมทั้งสองฝ่ายระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีและผู้กระทำความผิดที่จะตกลงระงับคดีในชั้นฝ่าย บริหารซึ่งหากผู้กระทำผิดไม่ยินยอมเปรียบเทียบคดีและประสงค์จะต่อสู้คดีในชั้นศาล แต่อย่างไรก็ตาม การรวบรวมพยานหลักฐานของเจ้าพนักงานดังกล่าวหาว่ามีผลสมบูรณ์เป็นการสอบสวนตามประมวล กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาไม่ เจ้าพนักงานสอบสวนจะต้องดำเนินการสอบสวนใหม่ตามประมวล กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเพื่อพิสูจน์ความผิดแล้วจึงส่งคดีให้พนักงานอัยการส่งฟ้องคดีอาญา ภาษีสกุลการต่อศาลต่อไป

นอกจากนี้หน่วยงานจัดเก็บภาษีสกุลการต่างๆ มีอำนาจดำเนินการในชั้นฝ่าย ปกครองได้ โดยการใช้อำนาจมาตรการบังคับทางปกครองหรือมาตรการทางบริหาร (Administrative sanction) เป็นมาตรการลงโทษรูปแบบหนึ่งโดยการบังคับทางปกครองมีผลมาจากการออกคำสั่งทาง ปกครอง เมื่อประชาชนผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองไม่ยินยอมปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติ ตามคำสั่ง เจ้าหน้าที่ก็อาจจะต้องใช้มาตรการบังคับทางปกครองกับผู้อยู่ภายใต้บังคับของมาตรการ บังคับทางปกครองที่ต้องปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่เพื่อให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครอง อาทิเช่น

การบังคับทางปกครองตามประมวลรัษฎากร เมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ค่าภาษีสกุลการ กฎหมายให้ถือเป็นภาษีสกุลการค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบทบัญญัติในประมวล รัษฎากรให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่ที่สามารถดำเนินการยึดอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีสกุลการนำไปชำระหนี้ เพื่อดำเนินการเกี่ยวกับภาษีสกุลการค้างได้ตามมาตรา 12 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่ต้องฟ้องคดี ต่อศาลเพื่อให้บังคับชำระหนี้ดังเช่นการดำเนินการเรียกหนี้ในทางแพ่งทั่วไป นอกจากนี้การดำเนินการ เร่งรัดภาษีสกุลการค้างดังกล่าวของกรมสรรพากรกฎหมายได้ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานสรรพากรดำเนินการ ออกคำสั่งตรวจค้นและออกหมายเรียก¹⁰ ตามมาตรา 12 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁰ กรมสรรพากร , “คู่มือการปฏิบัติการของกรมสรรพากร เรื่อง การออกคำสั่งทำการตรวจ ค้นและออกหมายเรียก ตามนัยมาตรา 12 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร” จัดโดยกลุ่มมาตรฐานการเร่งรัด ภาษีสกุลการ สำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษี, กรกฎาคม 2553 : น.2 – 6.

การบังคับทางปกครองตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตตามนัยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หมวด 12 การบังคับชำระภาษีค้าง โดยการยึดทรัพย์สินของผู้มีอำนาจสั่งยึดทรัพย์สินและการอายัดสิทธิเรียกร้องของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามนัยมาตรา 140 และมาตรา 141 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 แล้วแต่กรณี รวมทั้งมีอำนาจในการขายทอดตลาดตามนัยมาตรา 143 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งวิธีปฏิบัติแก่การยึด การอายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามนัยมาตรา 142 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับ¹¹

การบังคับทางปกครองตามกฎหมายภาษีศุลกากรมีเพียงบทบัญญัติมาตรา 112 เบญจแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ใช้มาตรการทางปกครองโดยให้อำนาจในชั้นฝ่ายปกครองดำเนินการกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีอำนาจยึดสินค้าที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกค้างชำระค่าอากรศุลกากร ให้อำนาจอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจกักของใดๆ ของผู้นั้นที่กำลังผ่านศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรจนกว่าจะได้ชำระเงินอากรที่ค้างให้ครบถ้วน ซึ่งการกักยึดสินค้ามิใช่การยึดหรืออายัดเหมือนเช่นกฎหมายตามประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายภาษีสรรพสามิตแต่อย่างใด

มาตรการบังคับทางปกครองของภาษีโรงเรือนและที่ดินให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึดหรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ซึ่งค้างชำระค่าภาษีตามนัยมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2543 วางหลักเกณฑ์ในการดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ซึ่งค้างชำระภาษีหรือผู้ต้องรับผิดชอบชำระภาษีค้าง เพื่อนำเงินเป็นค่าภาษี เงินเพิ่ม ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายโดยต้องให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด ทั้งนี้ วิธีการยึด อายัดหรือขายทอดตลาดทรัพย์สิน ทั้งนี้ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม

มาตรการบังคับทางปกครองในการตรวจค้น การออกหมายเรียก รวมทั้งการยึดอายัดดังกล่าวเป็นเพียงวิธีการหนึ่งเพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงและเอกสารหลักฐานที่เป็นประโยชน์ต่อการเร่งรัดภาษีอากรค้างแม้ว่าในบางกรณีหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะมีอำนาจในการตรวจค้น ยึดบัญชี และเอกสารก็ตาม แต่อำนาจดังกล่าวเป็นเพียงอำนาจชั้นฝ่ายปกครองเท่านั้นมิใช่อำนาจในการดำเนินคดีอาญาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแต่อย่างใด

การที่เจ้าพนักงานในหน่วยงานจัดเก็บภาษีได้ทำการแสวงหาข้อเท็จจริงและรวบรวมพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดมีลักษณะเป็นไปตามหลักค้นหาความจริง (Principle of Truth Finding) หมายถึง การค้นหาข้อเท็จจริงหรือหลักฐานของคดีเพื่อให้ได้ข้อยุติ

¹¹ เฟิงอ้วง, น.3 - 8.

ตามความเป็นจริงซึ่งไม่ว่าข้อเท็จจริงหรือหลักฐานนั้นจะเป็นผลดีหรือผลร้ายของผู้กล่าวหาก็ตาม เจ้าพนักงานต้องพิจารณารายละเอียดข้อเท็จจริงที่ได้รับมาพิสูจน์ความจริงซึ่งการแสวงหาข้อเท็จจริง และรวบรวมพยานหลักฐานต่างๆ ไม่ถือเป็นการสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา โดยอำนาจสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญานั้น¹² กฎหมายภาษีอากรไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานหน่วยงานจัดเก็บภาษีสอบสวนคดีอาญา เกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากร

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับในต่างประเทศกล่าวคือ ประเทศออสเตรเลียจะให้ อำนาจหน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือสำนักงานภาษีออสเตรเลีย (The Australian Taxation Office : ATO) เป็นหน่วยงานหลักของรัฐบาลที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรและมีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากรด้วย ไม่ว่าจะเป็นการสอบสวนคดีที่มีโทษไม่ร้ายแรงและสามารถสอบสวนคดีความผิดที่ร้ายแรงหรือซับซ้อน ได้ด้วย ซึ่งหน่วยงานจัดเก็บภาษีมียหน้าที่ต้องแจ้งผลการสอบสวนให้สำนักงานตำรวจแห่งชาติ (The Australian Federal Police : AFP) ทราบรายละเอียดเนื้อหาของ การสอบสวนนั้นในระหว่าง การสอบสวน และสำนักงานจัดเก็บภาษีอากรของสหราชอาณาจักร (Her Majesty's Revenue and Customs : HMRC) เป็นองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่การจัดเก็บภาษีอากรและมีอำนาจในกระบวนการ ยุติธรรมในการสอบสวนความผิดสำหรับการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่เกิดขึ้น ซึ่งเจ้าพนักงาน ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีมียอำนาจพิเศษในการสอบสวนคดีภาษีอากรเพื่อส่งเรื่องให้องค์การอัยการ ดำเนินการฟ้องร้องและดำเนินคดีในศาลต่อไป

ในทางปฏิบัติเมื่อพิจารณาอำนาจสอบสวนคดีภาษีอากรของประเทศไทย พนักงาน เจ้าหน้าที่คงดำเนินการได้แต่เพียงร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนเพื่อดำเนินคดีตามอำนาจหน้าที่ของ พนักงานสอบสวนที่กำหนดในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเท่านั้น การสอบสวนคดีอาญา ภาษีอากรจึงต้องส่งคดีให้พนักงานสอบสวนเป็นผู้ดำเนินการซึ่งภายหลังจากที่พนักงานสอบสวนได้ สอบปากคำบุคคลที่เกี่ยวข้องทุกฝ่ายรวมทั้งรวบรวมพยานหลักฐานทั้งหลายจนดำเนินการสอบสวนเสร็จ ลื่นแล้วก็จะทำความเข้าใจว่าควรสั่งฟ้องหรือไม่สั่งฟ้องส่งไปยังพนักงานอัยการพร้อมกับสำนวนการ สอบสวน กรณีจึงส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อความมีประสิทธิภาพในการบริหารการจัดเก็บภาษี อากรของรัฐก่อให้เกิดความล่าช้าในการพิจารณาคดี ตลอดจนนำมาซึ่งการสูญเสียพยานหลักฐานที่ สำคัญในการดำเนินกระบวนการยุติธรรมทางอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากร

¹² จักรพงษ์ วิวัฒน์วานิช, หลักและทฤษฎีการสอบสวน (Principle and Theory of Inquiry), พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัดพิมพ์อักษร, 2550), น.127 - 129.

5.1.2 ปัญหาอำนาจในการแย้งคำสั่งไม่ฟ้องคดีของพนักงานอัยการ

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามีบทบัญญัติให้พนักงานอัยการมีอำนาจในการฟ้องร้องคดีแต่ไม่มีบทบัญญัติให้เจ้าพนักงานหน่วยงานจัดเก็บภาษีมีอำนาจฟ้องร้องคดีแต่อย่างใด ดังนั้นในกรณีที่ผู้กระทำความผิดมีความประสงค์จะต่อสู้คดีในชั้นศาล เจ้าพนักงานหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรจะต้องส่งคดีให้พนักงานสอบสวนดำเนินการสอบสวนแล้วส่งให้พนักงานอัยการเพื่อพิจารณาส่งฟ้องศาลตามกระบวนการยุติธรรมต่อไป

ศาสตราจารย์ ดร. คณิต ฦ นคร ได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับการสั่งคดีของพนักงานอัยการว่า “ การสั่งคดีและคำสั่งคดีของพนักงานอัยการควรสั่งคดีอย่างไร ซึ่งประเทศไทยไม่ได้มีการวิเคราะห์ปัญหาตามหลักวิชาการเท่าที่ควร เรื่องการสั่งคดีและคำสั่งคดีของพนักงานอัยการแต่ให้ความสนใจเรื่องการสั่งฟ้องและสั่งไม่ฟ้องเท่านั้น การสั่งคดีเป็นอำนาจของพนักงานอัยการแม้ว่าการดำเนินคดีของพนักงานสอบสวนตามกฎหมายจะแยกตัวออกเป็นอิสระจากการดำเนินคดีของพนักงานอัยการก็ตาม แต่ตามกฎหมายพนักงานสอบสวนไม่มีอำนาจสั่งคดีไม่ว่ากรณีใดๆ อำนาจสั่งคดีเป็นอำนาจของพนักงานอัยการเท่านั้น ทั้งนี้เพราะว่าการดำเนินคดีของพนักงานสอบสวนนั้นเป็นการดำเนินการเพื่อพนักงานอัยการ การสั่งคดีอาญาจึงเป็นไปตามนัยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลแขวงและวิธีพิจารณาความอาญาในศาลแขวง พ.ศ. 2499 ซึ่งในทางปฏิบัติมักก่อให้เกิดปัญหาเรื่องการตรวจสอบการสั่งคดีของพนักงานอัยการ”¹³ ตามความเห็นดังกล่าวนี้ ผู้เขียนเห็นว่าหน่วยงานจัดเก็บภาษีและพนักงานสอบสวนย่อมไม่มีอำนาจตามกฎหมายในการแย้งความเห็นของพนักงานอัยการที่สั่งไม่ฟ้องคดีต่อศาลเนื่องจากอำนาจในการสั่งคดีเป็นอำนาจแต่เพียงผู้เดียวของพนักงานอัยการ

สำหรับกฎหมายศุลกากรได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับอำนาจฟ้องไว้ในมาตรา 101 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ว่า “ มาตรา 101 ในคดีใดๆ อันเกี่ยวข้องด้วยการศุลกากรนั้น พนักงานเจ้าหน้าที่คนใดๆ ซึ่งกระทำการโดยอาศัยอำนาจของอธิบดีอาจยื่นฟ้องและทำการฟ้องหาหรือแก้คดีหรือดำเนินคดีได้ไม่ว่าในศาลหนึ่งศาลใด ” แต่เนื่องจากการฟ้องร้องคดีจะต้องผ่านการสอบสวนมาก่อนซึ่งในทางปฏิบัติพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาจะส่งเรื่องให้พนักงานอัยการฟ้องร้องคดีเท่านั้นจึงทำให้บทบัญญัตินี้ดังกล่าวมีอำนาจมาใช้บังคับได้¹⁴

¹³ คณิต ฦ นคร, วิ อาญา วิพากษ์, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552), น.59 - 60.

¹⁴ มานิช รอดสม, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายศุลกากรและกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์บริษัท จี-อาร์ต จำกัด, 2555) น.268.

การฟ้องคดีของพนักงานอัยการในประเทศไทยดังกล่าวมีความแตกต่างจากประเทศออสเตรเลียกล่าวคือ ประเทศออสเตรเลียมีหน่วยงานหลักในการดำเนินคดีส่งฟ้องศาลคือพนักงานอัยการ (The Commonwealth Director of Public Prosecutions : DPP) แต่ก็ยังให้หน่วยงานจัดเก็บภาษี (Australian Taxation Office : ATO) มีอำนาจฟ้องร้องคดีความผิดที่ไม่ซับซ้อนต่อศาลได้ โดยการดำเนินการขององค์กรภายในของหน่วยงานจัดเก็บภาษีสำนักฟ้องร้องคดีภาษีอากร ATO In-House Prosecutions แต่อำนาจขั้นสุดท้ายในการดำเนินคดีก็ยังคงขึ้นอยู่กับพนักงานอัยการ ทั้งนี้ในการดำเนินคดีของหน่วยงานจัดเก็บภาษี (Australian Taxation Office : ATO) จะต้องปฏิบัติตามขั้นตอนของสำนักงานอัยการ ภายใต้พระราชบัญญัติอัยการ ค.ศ. 1983 (The Director of Public Prosecutions Act 1983) และต้องปฏิบัติตามแนวปฏิบัติในการควบคุมการกระทำผิดและการฟ้องคดี (ATO Corporate Management Practice Statement : Fraud Control and the Prosecution Process) และกรณีที่เกิดปัญหาขึ้นหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะปรึกษาหารือกับพนักงานอัยการไม่ว่าจะเป็นประเด็นข้อกฎหมาย ข้อเท็จจริงหรือนโยบายต่างๆ ทำให้การดำเนินคดีอาญาภาษีอากรมีความต่อเนื่องและมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

ระบบการฟ้องคดีของประเทศออสเตรเลียที่ให้อำนาจหน่วยงานจัดเก็บภาษี (Australian Taxation Office : ATO) สามารถการฟ้องคดีภาษีอากรในบางเรื่องดังที่กล่าวมานั้น ผู้เขียนเห็นว่าคงไม่เหมาะสมหากจะนำมาปรับใช้กับประเทศไทย ทั้งนี้เนื่องจากหน่วยงานจัดเก็บภาษียังคงมีข้อจำกัดการดำเนินคดีในชั้นศาล องค์กรอัยการเป็นองค์กรที่ได้รับการยอมรับและย่อมจะมีความเชี่ยวชาญในการดำเนินกระบวนการพิจารณาในชั้นศาลมากกว่าหน่วยงานจัดเก็บภาษีอย่างไม่อาจปฏิเสธได้

อย่างไรก็ตามอำนาจในการสั่งคดีว่าจะฟ้องผู้ต้องหาต่อศาลหรือไม่นั้นย่อมเป็นอำนาจอันเกิดจากการใช้ดุลพินิจโดยอิสระในการชั่งน้ำหนักพยานหลักฐานของพนักงานอัยการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 143 ซึ่งพนักงานสอบสวนหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่อาจชี้นำไปในทางใดทางหนึ่งได้ ในบางเรื่องหน่วยงานจัดเก็บภาษีอาจเห็นว่ามีพยานหลักฐานที่เชื่อได้ว่าผู้ต้องหากระทำความผิดตามกฎหมายภาษีอากรจริง แต่พนักงานอัยการอาจมีความเห็นในทางตรงกันข้ามว่ามีได้มีการกระทำความผิดและสั่งไม่ฟ้องผู้ต้องหาต่อศาล หน่วยงานจัดเก็บภาษีก็ไม่อาจแย้งความเห็นของพนักงานอัยการได้แม้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 145/1¹⁵ จะบัญญัติให้อำนาจผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ รองผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติหรือผู้ช่วยผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ (กรณีอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร) หรือผู้บัญชาการหรือรองผู้บัญชาการ ซึ่งเป็น

¹⁵ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 145/1 โดยประกาศคณะรักษาความสงบเรียบร้อยแห่งชาติ ฉบับที่ 115/2557 ประกาศ ณ วันที่ 21 กรกฎาคม พุทธศักราช 2557

ผู้บังคับบัญชาการของพนักงานสอบสวนผู้รับผิดชอบ (กรณีอยู่ในต่างจังหวัด) มีอำนาจแย้งคำสั่งของพนักงานอัยการแล้วส่งสำนวนพร้อมความเห็นที่แย้งนั้นไปให้อัยการสูงสุดวินิจฉัยเป็นเด็ดขาดว่าจะสั่งฟ้องคดีหรือไม่ แต่กระบวนการดังกล่าวก็มีได้เป็นอำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีซึ่งไม่แน่ว่าในท้ายที่สุดแล้วผู้มีอำนาจทำความเห็นแย้งดังกล่าวจะเห็นแย้งแล้วส่งให้อัยการสูงสุดวินิจฉัยชี้ขาดหรือไม่ หรือหากเห็นแย้งแล้วประสงค์จะส่งให้อัยการสูงสุดวินิจฉัยชี้ขาด ในทางปฏิบัติก็จะต้องสอบถามความเห็นมายังหน่วยงานจัดเก็บภาษีอยู่ดี กรณีจึงทำให้เกิดขั้นตอนที่ไม่จำเป็นสร้างความยุ่งยากและเป็นกระบวนการควบคุมการใช้ดุลพินิจที่เกิดความซ้ำซ้อนไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อประสิทธิภาพของกระบวนการวิธีสบัญญัติในทางภาษีอากร ผู้เขียนเห็นว่าหากได้มีการกำหนดให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีเป็นพนักงานสอบสวน และเจ้าพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีได้ส่งคดีไปยังพนักงานอัยการแล้ว หากต่อมาปรากฏว่าพนักงานอัยการมีความเห็นสั่งไม่ฟ้องคดีแล้วกฎหมายกำหนดให้อธิบดีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีทั้ง 3 กรม มีอำนาจแย้งคำสั่งไม่ฟ้องคดีของพนักงานอัยการแล้วส่งไปให้อัยการสูงสุดวินิจฉัยชี้ขาดได้ในทันที โดยไม่จำเป็นต้องไปพึ่งพาสององค์กรตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาดังกล่าวข้างต้น ก็คงจะเป็นการลดขั้นตอนและสร้างประสิทธิภาพในระบบการดำเนินคดีภาษีอากรได้ไม่น้อย

5.1.3 ปัญหาการเปรียบเทียบคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรไทย

การดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทยกำหนดให้อำนาจหน่วยงานจัดเก็บภาษี (Administration Function) ในการใช้อำนาจกึ่งตุลาการ (Quasi Judicial Function) โดยสามารถเปรียบเทียบคดีระงับคดีกับผู้กระทำความผิดและยุติการฟ้องร้องดำเนินคดีภาษีอากรทางอาญาได้ในชั้นฝ่ายบริหารตามกฎหมายภาษีนั้นๆ¹⁶ โดยไม่ต้องเข้าสู่กระบวนการวิธีพิจารณาความอาญาในศาล การดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของฝ่ายปกครองในปัจจุบันยังมีปัญหาประการสำคัญในเรื่องการสอบสวนคดีอันเนื่องมาจากการใช้อำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่สามารถเปรียบเทียบคดีได้ แต่ผู้กระทำความผิดไม่ยินยอมให้เปรียบเทียบหรือบางกรณีไม่สามารถยุติการดำเนินคดีโดยการเปรียบเทียบระงับคดีได้ย่อมทำให้คดีไม่อาจระงับเสร็จเด็ดขาดในชั้นฝ่ายปกครอง ส่งผลให้คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาไม่อาจเลิกกันตามกฎหมาย สิทธิในการนำคดีอาญามาฟ้องจึงมีอาจระงับได้ตามนัยมาตรา 37 และมาตรา 39 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาส่งผลอย่างมีนัยสำคัญต่อกระบวนการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา โดยผู้เขียนขอแยกศึกษา

¹⁶ ภาวนา งามสุทธิ, “การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามกฎหมายศุลกากร กรณีกระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่น (1),” ฉบับที่ 42. ปีที่ 7. วารสารภายในเขตปลอดอากรท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ.: น.5. (2556).

สภาพปัญหาที่มีผลต่อการสอบสวนและเปรียบเทียบคดีในความผิดตามประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากรและภาษีท้องถิ่นดังนี้

5.1.3.1 ปัญหาการสอบสวนและเปรียบเทียบคดีในความผิดตามประมวลรัษฎากร

คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดเรื่องโทษทางอาญาไว้¹⁷ โดยปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากร ลักษณะ 1 ข้อความเบื้องต้น ในกรณีไม่อำนวยความสะดวกหรือขัดขวางเจ้าพนักงานผู้กระทำความหน้าที่¹⁸ หรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่¹⁹ หรือฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามประกาศ²⁰ หรือคนต่างด้าวผู้ใดเดินทางออกจากประเทศไทยโดยไม่มีใบผ่านภาษีอากร²¹ เพื่อบังคับใช้ทั่วไปกับภาษีอากรทุกประเภทประกอบกับการกำหนดเรื่องโทษไว้ในหมวด 1 บทเบ็ดเสร็จทั่วไปของลักษณะ 2 ว่าด้วยภาษีอากรฝ่ายสรรพากร ซึ่งใช้บังคับกับหมวด 3 ในเรื่องภาษีเงินได้ทั้งในส่วนที่ 2 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และส่วนที่ 3 ภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ เนื่องจากภาษีเงินได้ในหมวด 3 ไม่ได้บัญญัติเรื่องโทษไว้เป็นพิเศษ แตกต่างจากภาษีมูลค่าเพิ่มในหมวด 4 ภาษีธุรกิจเฉพาะในหมวด 5 และอากรแสตมป์ ในหมวด 6 ที่มีบัญญัติเรื่องโทษไว้²² นอกจากนี้ประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติที่กำหนดโทษทางอาญา ในส่วน 3 บทกำหนดโทษ²³ ทั้งนี้ คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากรนั้น เมื่อมีการกระทำความผิดทางอาญาภาษีอากรตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรเกิดขึ้นแล้ว เจ้าพนักงานสรรพากรผู้ปฏิบัติงานคดีมีอำนาจดำเนินการได้ 2 กรณีคือ กรณีที่หนึ่ง โดยการเปรียบเทียบคดีกำหนดค่าปรับเพื่อให้คดีอาญาระงับในชั้นฝ่ายบริหาร และกรณีที่สอง กรมสรรพากรส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนเพื่อสรุปสำนวนส่งพนักงานอัยการฟ้องร้องดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาในชั้นศาลต่อไป

การเปรียบเทียบระงับคดีในชั้นของฝ่ายบริหาร กรมสรรพากรได้วางแนวทางการเปรียบเทียบโดยการกำหนดค่าปรับไว้ 2 กรณีแบ่งเป็นความผิดอาญาที่เจ้าพนักงานสามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้ โดยกรมสรรพากรกำหนดให้มีอัตราโทษทางอาญาเพื่อใช้กับการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับไว้ตามหนังสือ ที่ กค 0806 (ก)/1332 ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2535

¹⁷ รายละเอียดโปรดศึกษาในบทที่ 3

¹⁸ ตามมาตรา 3 นว แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁹ ตามมาตรา 3 ทศ แห่งประมวลรัษฎากร

²⁰ ตามมาตรา 3 ทวาทศ แห่งประมวลรัษฎากร

²¹ ตามมาตรา 4 นว แห่งประมวลรัษฎากร

²² ปิยะธิดา ไชยมงคล, “คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549) น.73 – 74.

²³ ตามมาตรา 35 – 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

และกำหนดบัญชีอัตราการแข่งขันกำหนดค่าปรับตามมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ใช้ดุลพินิจในการเปรียบเทียบคดี ดังที่ปรากฏอยู่ในภาคผนวก ก และความผิดอาญาที่เจ้าพนักงานไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้ดังนี้²⁴

(1) กรณีคดีความผิดทางอาญาที่เจ้าพนักงานสามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้ การเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับคดีอาญาเป็นการใช้อำนาจตามบทบัญญัติมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยวางหลักเกณฑ์คดีความผิดอาญาที่สามารถเปรียบเทียบโดยการกำหนดค่าปรับได้ตามอัตราส่วนของโทษที่เป็นความผิด ท้องที่ที่ความผิดเกิดขึ้นและบุคคลผู้มีอำนาจเปรียบเทียบคดีอาญาไว้ว่า ถ้าเจ้าพนักงานเห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรถูกต้องได้รับโทษจำคุกหรือไม่ควรถูกฟ้องร้องให้มีอำนาจเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับแต่สถานเดียวในความผิด 2 กรณีกล่าวคือ ความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียว หรือมีโทษปรับหรือจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำคุกในความผิดเกิดขึ้นในเขตท้องที่กรุงเทพมหานครให้เป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากร แต่ถ้าความผิดเกิดขึ้นในจังหวัดอื่นให้เป็นอำนาจของผู้ว่าราชการจังหวัดในการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับและความผิดที่มีโทษปรับหรือโทษจำคุกเกินหกเดือนแต่ไม่เกินหนึ่งปี หรือทั้งปรับทั้งจำ ซึ่งโทษจำคุกเกินหกเดือนแต่ไม่เกินหนึ่งปีให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากร อธิบดีกรมการปกครองและอธิบดีกรมตำรวจ หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายเป็นผู้มีอำนาจในการเปรียบเทียบคดีความผิดอาญาซึ่งความผิดที่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้ อาทิเช่น ความผิดฐานไม่อำนวยความสะดวกหรือขัดขวางเจ้าพนักงานผู้กระทำความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกิน หนึ่งเดือนหรือทั้งปรับทั้งจำตามมาตรา 3 นว หรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาทตามมาตรา 3 ทศ หรือฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามประกาศมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาทตามมาตรา 3 ทวาทศ ทั้งนี้รวมความผิดอาญาที่เปรียบเทียบคดีได้ 50 ฐาน เป็นต้น²⁵

(2) กรณีคดีความผิดทางอาญาที่เจ้าพนักงานไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้เป็นความผิดที่มีบทลงโทษหนักซึ่งประมวลรัษฎากรกำหนดโทษหนักที่สุดที่เจ้าพนักงานไม่สามารถเปรียบเทียบปรับได้ในความผิดฐานหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษี เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับอัตราโทษสูงที่สุดในความผิดที่เจ้าพนักงานไม่สามารถเปรียบเทียบปรับได้นั้น ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปีและปรับตั้งแต่สองพันบาทถึง

²⁴ รัชชชัย สวนสีดา “คดีความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากรที่เป็นคดีพิเศษตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547,” สืบค้นเมื่อวันที่ 3 สิงหาคม 2558, <http://www.dsi.go.th/Files/%97.pdf>.

²⁵ รายละเอียดปรากฏตามภาคผนวก ก

สองแสนบาทซึ่งมีอัตราโทษจำคุกที่รุนแรงกว่ามาก นอกจากนี้ในความผิดที่เจ้าพนักงานไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้อาทิเช่น เมื่อมีคำสั่งยึดหรืออายัดตามมาตรา 12 ห้ามผู้ใดทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดตามมาตรา 35 ทวิ หรือ ผู้ใดรู้อยู่แล้วหรือจงใจแจ้งข้อความอันเป็นเท็จ ตอบคำถามเท็จ หรือฉ้อโกง หรือกระทำการอื่นใดโดยใช้ กลอุบายตามมาตรา 37 (1) และ (2) หรือผู้ใดฝ่าฝืนบทบัญญัติตามมาตรา 90/4 (1) – (7) หรือผู้กระทำความผิดเป็นนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลตามมาตรา 90/5 หรือ ฝ่าฝืนบทกำหนดโทษตามที่เกี่ยวกับบทบัญญัติมาตรา 91/21 (7) และผู้ใดเจตนาทุจริตมีแสตมป์ซึ่ง รู้อยู่ว่าเป็นแสตมป์ปลอมตามมาตรา 129 รวมความผิดทางอาญา 13 กรณีที่ไม่สามารถเปรียบเทียบ กำหนดค่าปรับได้ ดังนั้นถ้าบุคคลใดมีพฤติการณ์ครบองค์ประกอบความผิดอาญาแล้ว เจ้าพนักงาน สรรพการต้องดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนเพื่อฟ้องร้องดำเนินคดีอาญาทางศาลเท่านั้น

การเปรียบเทียบคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาซึ่งเจ้าพนักงานสามารถเปรียบเทียบคดีได้ ตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร ก่อนการแก้ไขเพิ่มเติม กรณีความผิดฐาน แสดงรายการเกินกำหนดเวลาตามกฎหมายหรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการอันเป็นการฝ่าฝืนมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งมีความผิดตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ผู้ใดไม่ปฏิบัติตาม มาตรา 17 มาตรา 50 ทวิ หรือมาตรา 51 เว้นแต่จะแสดงว่าได้มีเหตุสุดวิสัย ต้องระวางโทษปรับ ไม่เกินสองพันบาท” และการพิจารณากำหนดค่าปรับเป็นไปตามบัญชีอัตราค่าปรับเปรียบเทียบกำหนด ค่าปรับตามมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร จากการศึกษาพบว่ากรณีการยื่นรายการตาม มาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบ ระยะเวลาบัญชี ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษี ตามมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ มาตรา 66 และมาตรา 67 เกี่ยวกับรายรับ รายจ่าย กำไรสุทธิและ รายการอื่นๆ ต่อเจ้าพนักงานประเมินตามแบบที่อธิบดีกำหนด พร้อมด้วยบัญชีงบดุล บัญชีทำการและ บัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่ายหรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายที่มีบุคคลตามมาตรา 3 สัตต ตรวจสอบและรับรองในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว แล้วแต่กรณี” มักจะมีปัญหาในทางปฏิบัติ กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลาแต่ไม่ยื่นบัญชีงบดุล บัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่าย มาพร้อมกับแบบ แสดงรายการ เจ้าพนักงานจะดำเนินการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับ กรณีไม่ยื่นบัญชีงบดุล บัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่าย มาพร้อมกับแบบ แสดงรายการไม่ได้

แต่อย่างไรก็ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 41) พ.ศ. 2559²⁶ ได้ยกเลิกความในมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2521 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทนว่า “ผู้ใดไม่ปฏิบัติตาม มาตรา 17 มาตรา 50 ทวิ มาตรา 51 หรือมาตรา 69 เว้นแต่จะแสดงว่าได้มีเหตุสุดวิสัย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท” โดยเนื้อความที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรดังกล่าวมีเจตนารมณ์ในการแก้ไขกฎหมายเพื่อกำหนดบทลงโทษทางอาญา โดยการเพิ่มโทษปรับตามประมวลรัษฎากรให้ครอบคลุมถึงกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นแบบแสดงรายการพร้อมกับไม่ยื่นบัญชีงบดุล บัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่าย ตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร²⁷ ซึ่งตามบทบัญญัติมาตรา 69 ก่อให้เกิดปัญหาแนวทางการตีความข้อกฎหมายว่า ความผิดเกี่ยวกับการไม่ยื่นแบบรายการภายในเวลาที่กำหนดและไม่ยื่นบัญชีงบดุลหรือบัญชีอื่นๆ ประกอบการแสดงผลการหรือกรณียื่นแบบรายการภายในเวลาที่กำหนดแต่ไม่ยื่นบัญชีงบดุลหรือบัญชีอื่นๆ ในความผิดดังกล่าวควรเปรียบเทียบปรับอย่างไร อีกทั้งไม่มีหลักเกณฑ์การพิจารณาความผิดตามบัญชีอัตราการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับตามมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร ในการกำหนดแนวทางการเปรียบเทียบคดีไว้

จากการศึกษาสารบัญญัติของกฎหมายที่มีการแก้ไขใหม่ดังที่กล่าวข้างต้น และการรวบรวมสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในทางการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานกรมสรรพากร ผู้เขียนพบว่าเมื่อผู้กระทำความผิดคดีอาญาภาษีอากรฐานยื่นแบบแสดงรายการเกินกำหนดเวลาหรือฝ่าฝืนตามนัยมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร และไม่ยื่นแบบแสดงรายการพร้อมกับการไม่ยื่นบัญชีงบดุล บัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งมีอัตราโทษทางอาญาเป็นไปตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2521 แม้ว่ากฎหมายฉบับที่แก้ไขใหม่ดังกล่าวจะกำหนดให้มีอัตราโทษปรับไม่เกินสองพันบาท แต่ในทางปฏิบัติของพนักงานเจ้าหน้าที่การพิจารณาคดีจะยึดถือแนวทางในบัญชีอัตราการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับตามมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ เมื่อไม่มีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาความผิดตามบัญชีอัตราการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับจึงเป็นเหตุให้เกิดปัญหาการตีความข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย เพื่อประกอบการใช้ดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ว่าหากตรวจพบความผิดกรณีไม่ยื่นแบบรายการภายในเวลาที่กำหนดและไม่ยื่นบัญชีงบดุลหรือบัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่าย ประกอบแบบแสดงรายการ หรือกรณียื่นแบบแสดง

²⁶ ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 133 /ตอนที่ 17 ก /หน้า 1 /24 กุมภาพันธ์ 2559

²⁷ หมายเหตุ ท้ายพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 41) พ.ศ. 2559

รายการแต่ไม่ยื่นบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่าย ควรเปรียบเทียบปรับอย่างไร ประกอบกับลักษณะของการกระทำความผิดเป็นคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาจึงต้องพิจารณาอีกชั้นหนึ่งว่า การกระทำความผิดดังกล่าวควรมีที่ฐานความผิดและการกระทำความผิดกรรมเดียวกันหรือมีลักษณะเป็นการกระทำความผิดต่างกรรมต่างวาระหรือไม่ อย่างไร จากสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นดังกล่าวข้างต้นพิเคราะห์ข้อกฎหมายแล้วมีความเห็นที่แตกต่างกันในการพิจารณาความผิด 2 กรณีดังนี้

(1) หากผู้กระทำความผิดคดีอาญาอาชญากรรมมีความผิดฐานไม่ยื่นแบบแสดงรายการพร้อมกับการไม่ยื่นบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายประกอบการแสดงรายการฯ ตามแบบที่อธิบดีกำหนดหรือความผิดกรณียื่นแบบแสดงรายการแต่ไม่ยื่นบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายประกอบการแสดงรายการฯ ตามแบบที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีนี้ฝ่ายแรกเห็นว่า การยื่นบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายเป็นการกระทำที่เกิดขึ้นพร้อมกับขั้นตอนการยื่นแบบแสดงรายการอันเป็นความผิดที่เกิดขึ้นในคราวเดียวกันเข้าลักษณะเป็นความผิดกรรมเดียวเนื่องจากความผิดดังกล่าวเกิดขึ้นตั้งแต่ขั้นตอนการยื่นแบบแสดงรายการแล้วแม้ว่าจะไม่ยื่นแบบแสดงรายการพร้อมกับการไม่ยื่นบัญชีงบดุล ฯลฯ หรือยื่นแบบแสดงรายการแต่ไม่ยื่นบัญชีงบดุล ฯลฯ ก็ตาม ทั้งสองกรณีในด้านคดีเห็นควรเปรียบเทียบปรับเป็นจำนวนเงิน 2,000 บาท

(2) หากผู้กระทำความผิดคดีอาญาอาชญากรรมมีความผิดฐานไม่ยื่นแบบแสดงรายการพร้อมกับการไม่ยื่นบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายประกอบการแสดงรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด หรือความผิดกรณียื่นแบบแสดงรายการแต่ไม่ยื่นบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายประกอบการแสดงรายการฯ ตามแบบที่อธิบดีกำหนดฝ่ายที่สองเห็นว่า การยื่นแบบแสดงรายการและการยื่นบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่าย เป็นการกระทำที่เกิดขึ้นคนละขั้นตอนกันซึ่งมีลักษณะเป็นการกระทำคนละกรณี คนละคราวและคนละฐานความผิดจึงเป็นความผิดต่างกรรมต่างวาระเห็นควรเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับจำนวนเงิน 4,000 บาท จากความผิดที่เกิดขึ้นทั้งสองฐานความผิด

ผู้เขียนเห็นว่า ต้องพิจารณาข้อกฎหมายเป็นสำคัญในการพิจารณาข้อเท็จจริงประกอบการลงโทษผู้กระทำความผิดว่าลักษณะการกระทำความผิดเป็นการกระทำความผิดฐานใดและเข้าหลักเกณฑ์การกระทำผิดที่กรรมทั้งนี้

มาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

“การยื่นรายการ ให้ยื่นภายในเวลาที่กำหนดไว้ในหมวดว่าด้วยภาษีอากร
ต่างๆ และตามแบบแสดงรายการที่อธิบดีกำหนด

ถ้าอธิบดีต้องการรายงานประจำปี หรือบัญชีงบดุล หรือบัญชีอื่นๆ
ประกอบแบบแสดงรายการใดก็ให้สั่งเรียกได้กับให้อธิบดีมีอำนาจสั่งผู้ต้องเสียภาษีอากรให้มีสมุดบัญชี
พิเศษ และให้กรอกข้อความที่ต้องการลงในสมุดบัญชานั้นได้ เพื่อสะดวกแก่การคำนวณเงินภาษี
อากรที่ต้องเสียตามลักษณะนี้ เมื่ออธิบดีมีคำสั่งตามที่ว่ามานี้ ผู้ยื่นรายการหรือผู้ต้องเสียภาษีอากร
ต้องปฏิบัติตาม”

มาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

“ภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีให้
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามมาตรา 65 มาตรา
65 ทวิ มาตรา 66 และมาตรา 67 เกี่ยวกับรายรับ รายจ่าย กำไรสุทธิและรายการอื่นๆ ต่อเจ้าพนักงาน
ประเมินตามแบบที่อธิบดีกำหนด พร้อมด้วยบัญชีงบดุล บัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุน บัญชี
รายรับรายจ่ายหรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายที่มีบุคคลตามมาตรา 3 สัตต ตรวจสอบและรับรองใน
รอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว แล้วแต่กรณี”

มาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 41)

พ.ศ. 2559

“ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา 17 มาตรา 50 ทวิ มาตรา 51 หรือมาตรา 69
เว้นแต่จะแสดงว่าได้มีเหตุสุดวิสัย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท”

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติดังกล่าวแล้วผู้เขียนเห็นว่า มาตรา 69 แห่งประมวล
รัษฎากร มีลักษณะเป็นบทกฎหมายเฉพาะแก่ภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยกฎหมายกำหนดให้บริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล²⁸ พร้อม
ด้วยบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหัก
รายจ่าย และมาตรา 17 มีลักษณะเป็นบทกฎหมายทั่วไปที่ใช้บังคับกับการยื่นรายการและการเสียภาษี
ในทุกประเภทภาษีตามประมวลรัษฎากร ดังนั้นโดยผลของการที่ผู้กระทำความผิดฝ่าฝืนกรณีไม่ยื่น
แบบแสดงรายการพร้อมทั้งไม่ยื่นบัญชีงบดุล บัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย
หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายหรือกรณียื่นแบบแสดงรายการแต่ไม่ยื่นบัญชีงบดุล บัญชีทำการ
และบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายย่อมเป็นการกระทำ

²⁸ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 16) เรื่อง กำหนดแบบแสดง
รายการเกี่ยวกับภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2525

ความผิดที่กฎหมายบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะแล้วในมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากรว่าต้องยื่นแบบแสดงรายการพร้อมกันยื่นบัญชีฯ ต่างๆ ซึ่งในเนื้อหาของกฎหมายดังกล่าวสอดคล้องตรงกันกับหลักกฎหมายทั่วไปตามนัยมาตรา 17 แต่การที่บทบัญญัติกฎหมายตามนัยมาตรา 35 กำหนดบทลงโทษทางอาญาให้ปรับตามมาตรา 17 หรือมาตรา 69 ทั้งที่จริงแล้ว กรณีการกระทำความผิดดังกล่าวต้องพิจารณาเปรียบเทียบปรับและลงโทษผู้กระทำความผิด กรณีฝ่าฝืนไม่ยื่นแบบแสดงรายการพร้อมกันไม่ยื่นบัญชีงบดุล บัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่าย หรือกรณียื่นแบบแสดงรายการแต่ไม่ยื่นบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายซึ่งทั้ง 2 กรณีเป็นความผิดกรรมเดียวเนื่องจากหากพิจารณาในด้านคดีอาญาลักษณะของการกระทำดังกล่าวเป็นความผิดกรรมเดียวเพราะเป็นความผิดที่เกิดขึ้นในคราวเดียวกันมีจุดเริ่มต้นและจุดสิ้นสุดของการกระทำจากเจตนาเดียวกันพร้อมกันไม่สามารถแยกจากกันได้²⁹ ประกอบกับเนื้อหาของกฎหมายบัญญัติให้ต้องกระทำพร้อมกันมีอาจแบ่งแยกความผิดได้ อันเป็นความผิดตามมาตรา 69 ประกอบมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท ดังนั้นบทบัญญัติตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 41) พ.ศ. 2559 ที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมโทษตามมาตรา 69 นั้นจึงไม่สามารถแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติเพื่อบังคับใช้กฎหมายในการพิจารณาลงโทษผู้กระทำความผิดดังที่กล่าวมาข้างต้นได้แต่อย่างใด อีกทั้งข้อกฎหมายดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาในด้านการตีความนำมาซึ่งปัญหาในทางปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรเนื่องจากมิได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาความผิดในบัญชีอัตราการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับตามมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งขัดต่อหลักความแน่นอน (Certainty) ตามทฤษฎีภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith ในการพิจารณาลงโทษเนื่องจากหลักกฎหมายอาญาการลงโทษผู้กระทำความผิดได้นั้นต้องได้ความแน่ชัดเพียงพอว่าผู้กระทำความผิดมีการกระทำความผิดจริงก่อนพิจารณาลงโทษพร้อมทั้งต้องแจ้งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่เคยกระทำความผิดมาก่อนทราบว่า หากมีการกระทำความผิดดังกล่าวเกิดขึ้นจะมีความผิดซึ่งมีโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากรหรือต้องแจ้งให้ผู้กระทำความผิดทราบเพื่อมิให้มีการกระทำความผิดดังกล่าวซ้ำอีกอันเป็นการขัดต่อหลักประสิทธิภาพในการบริหาร (Administrative Efficiency) การกำหนดค่าปรับคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากรอีกด้วย

²⁹ เอื้อน มนเทียรทอง, “การกระทำความผิดหลายกรรมต่างกันหรือกระทำกรรมเดียว”, ดุลพาห, เล่ม 2, ปีที่ 22, น.6 (2518)

5.1.3.2 ปัญหาการสอบสวนและเปรียบเทียบคดีในความผิดตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต

การเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตนั้นได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ในตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หมวด 10 การเปรียบเทียบคดี และได้กำหนดแนวทางปฏิบัติสำหรับเจ้าหน้าที่กรมสรรพสามิตตามระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายในหน้าที่กรมสรรพสามิต พ.ศ.2551 ลงวันที่ 17 พฤศจิกายน พ.ศ. 2551 โดยระเบียบฉบับดังกล่าวอธิบดีกรมสรรพสามิตได้วางระเบียบไว้เพื่อให้การปฏิบัติเกี่ยวกับการเปรียบเทียบคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรตามความในมาตรา 44 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2510 มาตรา 54 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 และมาตรา 133 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน

โดยระเบียบกรมสรรพสามิตฉบับดังกล่าวนี้ได้กำหนดบทนิยามไว้ในข้อ 5 ว่า “การเปรียบเทียบคดีหมายความว่า การเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายในหน้าที่กรมสรรพสามิตของผู้มีอำนาจเปรียบเทียบคดีหรือคณะกรรมการเปรียบเทียบคดีและให้หมายความรวมถึงการอนุมัติเปรียบเทียบคดีของผู้มีอำนาจเปรียบเทียบคดีกรณีมีการส่งคดีไปก่อนเพื่อให้คดีอาญาลีกกันตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา” แม้ว่าการเปรียบเทียบคดีจะมีแนวทางในการเปรียบเทียบคดีกำหนดไว้ในบทบัญญัติกฎหมายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527³⁰ และระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายในหน้าที่กรมสรรพสามิต พ.ศ. 2551 แต่ในบางกรณีก็ไม่มีบทบัญญัติที่กำหนดหลักเกณฑ์ในการคิดคำนวณค่าปรับภาษีสรรพสามิตไว้เป็นการเฉพาะตามนัยมาตรา 132 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีเพียงการประเมินมูลค่า โดยอาศัยการเทียบเคียงจากฐานภาษีสรรพสามิตตามนัยมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เท่านั้น

การเปรียบเทียบคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีสรรพสามิตในกรณีการประเมินมูลค่าของสินค้าเพื่อกำหนดค่าปรับตามนัยมาตรา 132 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดหลักเกณฑ์ว่า การกำหนดค่าปรับต้องประเมินมูลค่าของสินค้าเพื่อประโยชน์ในการคำนวณค่าปรับได้แก่ ความผิดฐานมีไว้ในครอบครองซึ่งสินค้าโดยรู้ว่ามีได้เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ครบถ้วนหรือความผิดฐานมีไว้ในครอบครองโดยไม่มีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีหรือได้รับคืนภาษีตามมาตรา 161 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และ

³⁰ ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายสรรพสามิต, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542), น.116.

ฐานขายหรือมีไว้เพื่อขายซึ่งสินค้าโดยรู้ว่ามีได้เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ครบถ้วน หรือขายหรือมีไว้เพื่อขาย โดยไม่มีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมายตามความในมาตรา 162 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้ปรับโดยใช้ค่าภาษีเป็นฐานของการคำนวณค่าปรับ ซึ่งถ้าเป็นสินค้าที่ไม่อาจกำหนดฐานภาษีได้ก็จำเป็นต้องถือมูลค่าของสินค้าชนิดเดียวกันซึ่งได้เสียภาษีโดยถูกต้องแล้วในเวลา หรือใกล้เคียงเวลาที่กระทำความผิดนั้น ถ้าไม่มีสินค้าชนิดเดียวกันให้ถือมูลค่าของสินค้าที่มีลักษณะใกล้เคียงตามที่ซื้อขายกันในเวลาดังกล่าว กรณีที่ต้องประเมินมูลค่าของสินค้าที่ใช้เป็นฐานสำหรับการคำนวณภาษีตามนัยมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เช่น เป็นสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรซึ่งยังไม่เคยเสียภาษีหรือเป็นสินค้าที่ลักลอบนำเข้าจึงไม่อาจทราบได้ว่ามูลค่าเป็นเท่าใด แต่ถ้าเป็นสินค้าที่อาจกำหนดมูลค่าได้โดยไม่ต้องประเมินมูลค่าก็ไม่ต้องใช้วิธีดังกล่าวนี้ ดังนั้นหากว่าสินค้าที่ลักลอบนำเข้ามาในราชอาณาจักรยอมเป็นการยากที่จะทราบมูลค่าซึ่งเป็นฐานภาษีเพราะจะต้องใช้ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ซึ่งสินค้าที่ลักลอบนำเข้ามาในราชอาณาจักรจะไม่ปรากฏราคา ซี.ไอ.เอฟ.³¹ กรณีจึงเห็นได้ว่าถ้ามีการจับกุมและดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรก็ต้องใช้วิธีการตามนัยมาตรา 132 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

จากที่กล่าวมาข้างต้นพบว่า สภาพปัญหาที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากฐานภาษีสรรพสามิตในการคำนวณค่าปรับนำมาซึ่งการหลบหลีกและหนีภาษี (tax avoidance and evasion) โดยอาศัยช่องว่างของกฎหมายเนื่องจากผู้นำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักรโดยลักลอบการนำเข้าจะกระทำการหนีภาษีอากรโดยไม่เสียภาษีใดๆ เลยไม่ว่าจะภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเมื่อลักลอบนำเข้ามาสำเร็จโดยไม่ถูกดำเนินการจับกุมในชั้นของกรมศุลกากร แต่ถูกกรมสรรพสามิตตรวจจับเนื่องจากเป็นสินค้าที่อยู่ในพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิตที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ผู้กระทำความผิดดังกล่าวมักจะยินยอมให้มีการจับกุมให้ดำเนินคดีตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต โดยอาศัยช่องทางตามนัยมาตรา 132 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เพื่อคำนวณค่าปรับโดยอาศัยฐานภาษีภายในประเทศหรือราคา ณ โรงอุตสาหกรรม ด้วยเหตุผลที่ว่ากรมสรรพสามิตมิได้กำหนดบทนิยามหรือแนวทางการตีความคำว่า ราคา ณ โรงอุตสาหกรรมไว้ ประกอบกับการคำนวณค่าปรับตามฐานภาษีไม่มีกฎเกณฑ์ระงับคดีที่กำหนดฐานภาษีที่ชัดเจนหรือแนวทางในการวินิจฉัยไว้ซึ่งการที่ผู้กระทำความผิดแสวงหาหรือเสนอผลประโยชน์ให้แก่เจ้าหน้าที่สรรพสามิตเพื่อให้มีการประเมินฐานค่าปรับในอัตราที่ต่ำลงและกรมสรรพสามิตไม่อาจตรวจสอบการเรียกและรับสินบน (bribery) ของเจ้าหน้าที่ในการหนีภาษีได้

³¹ ประพันธ์ คงเอียด, “ปัญหาโครงสร้างฐานและอัตราภาษีสรรพสามิตรถยนต์,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556), น.28 – 35.

ตัวอย่างของสภาพปัญหาที่เห็นได้อย่างชัดเจนเกี่ยวกับการคำนวณค่าปรับตามฐานภาษี โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 132 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 คือการเปรียบเทียบปรับสำหรับการหลีกเลี่ยงภาษีรถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้วหรือรถยนต์จัดประกอบกล่าวคือ กรณีผู้กระทำประกอบการผลิตรถยนต์นำเข้าชิ้นส่วนรถยนต์เก่าจากต่างประเทศเข้ามาเป็นจำนวนมาก เมื่อนำเข้ามาแล้วจะประกอบเป็นรถยนต์ใหม่ทั้งคันโดยสำแดงการนำเข้าต่อกรมศุลกากรด้วยการออกใบขนสินค้าว่านำเข้าชิ้นส่วนอะไหล่รถยนต์แล้วนำมาประกอบขึ้นเป็นคันในโรงงานประกอบรถยนต์ที่ได้รับอนุญาตจากกรมสรรพสามิต รถยนต์ประเภทนี้เรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “รถยนต์จัดประกอบ” โดยรถยนต์จัดประกอบส่วนใหญ่จะเป็นรถยนต์หุราคาหลายล้านบาท มิได้มีโรงอุตสาหกรรมผลิตในประเทศไทย เมื่อประกอบเป็นรถยนต์ทั้งคันแล้วจึงยื่นเสียภาษีสรรพสามิตโดยพบว่า ผู้ประกอบการอาศัยช่องทางในการเสียภาษี 2 ช่องทางคือ

ช่องทางที่ 1 ยื่นเสียภาษีสรรพสามิตในฐานะผู้ประกอบการอุตสาหกรรมเช่นเดียวกับผู้ประกอบการรถยนต์ทั่วไป โดยกรมสรรพสามิตจะประเมินราคาเครื่องยนต์รุ่น ขนาดและราคาเครื่องยนต์เพื่อกำหนดภาระภาษี เมื่อชำระภาษีแล้วจึงนำรถยนต์ไปจดทะเบียนกับกรมการขนส่งทางบก

ช่องทางที่ 2 ไม่ยื่นเสียภาษีสรรพสามิตในฐานะผู้ประกอบการอุตสาหกรรม แต่จะยินยอมให้พนักงานเจ้าหน้าที่กรมสรรพสามิตเปรียบเทียบปรับและเสียภาษีจากราคาประเมินหลังจากนั้นจึงนำรถไปจดทะเบียนกับกรมการขนส่งทางบก

จากข้อเท็จจริงปรากฏว่า มีผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหลายรายเลือกใช้ช่องทางหลีกเลี่ยงภาษีในกรณีที่ 2 คือ ไม่ยื่นเสียภาษีสรรพสามิตแต่จะยินยอมให้พนักงานเจ้าหน้าที่กรมสรรพสามิตเปรียบเทียบปรับและเสียภาษีจากราคาประเมินตามมาตรา 132 โดยให้ถือมูลค่าของสินค้าชนิดเดียวกันซึ่งได้เสียภาษีโดยถูกต้องแล้วในเวลาหรือใกล้เวลาที่กระทำความผิดนั้น ถ้าไม่มีสินค้าชนิดเดียวกันให้ถือมูลค่าของสินค้าที่มีลักษณะใกล้เคียงกันตามที่ซื้อขายกันในเวลาดังกล่าว แต่เนื่องจากรถยนต์และรถจักรยานยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้วนำเข้าจากต่างประเทศไม่มีโรงอุตสาหกรรมที่ผลิตในประเทศไทยทำให้ยากแก่การกำหนดค่าปรับ อีกทั้งราคาประเมินที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณค่าปรับนั้นกฎหมายกำหนดไว้กว้างๆ ไม่มีเกณฑ์ประกอบการกำหนดในแต่ละพื้นที่จึงใช้ดุลพินิจในการกำหนดค่าปรับที่แตกต่างกัน บางพื้นที่กำหนดราคาประเมินน้อยค่าปรับจึงน้อยกว่าปกติจึงมีเหตุการณ์ที่ผู้ประกอบการหลายรายไปเสียค่าปรับยังสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่กำหนดราคาประเมินน้อยเป็นการเปิดช่องให้มีการเรียกรับสินบนบางพื้นที่มีการกำหนดค่าปรับสูงเกินไปก็ได้รับข้อโต้แย้งจากผู้ประกอบการว่าเป็นการใช้ดุลพินิจกำหนดค่าปรับที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ในบางกรณีสรรพสามิตพื้นที่กำหนดค่าปรับโดยใช้ราคาขายรถยนต์ใหม่

ณ ต่างประเทศ บวกด้วยค่าประกันภัย และค่าขนส่ง (ราคา CIF) โดยคิดมูลค่าบนพื้นฐานของรถยนต์ใหม่ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่ไม่เห็นด้วยกับการกำหนดค่าปรับดังกล่าวจึงนำคดีไปฟ้องร้องต่อศาล³²

5.1.3.3 ปัญหาการสอบสวนและเปรียบเทียบคดีในความผิดตามกฎหมายภาษีศุลกากร

การระงับคดีอาญาโดยการเปรียบเทียบปรับระงับคดีอาญาตามกฎหมายศุลกากร กรมศุลกากรได้กำหนดหลักเกณฑ์การเปรียบเทียบคดีไว้ ตามคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากร ที่ 29/2556 ลงวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2556 เรื่อง ให้ใช้ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2556 โดยอาศัยอำนาจอธิบดีกรมศุลกากรตามความในมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มีคำสั่งให้ยกเลิกประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2554 และให้ใช้ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2556 เกี่ยวกับเกณฑ์การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามพระราชบัญญัติศุลกากรมีผลให้ผู้ต้องหาคดีอาญาศุลกากรที่ประสงค์จะเปรียบเทียบคดีอาญาในชั้นเจ้าพนักงานศุลกากรต้องผูกพันตามคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากรตามที่กล่าวมาข้างต้น³³

หลักเกณฑ์การเปรียบเทียบและระงับคดีในชั้นศุลกากรเป็นการให้อำนาจหน้าที่แก่ฝ่ายบริหาร (Administration Function) ในการใช้อำนาจหน้าที่ทางตุลาการ โดยเปรียบเสมือนการใช้อำนาจกึ่งตุลาการ (Quasi Judicial Function) เนื่องจากการเปรียบเทียบระงับคดีจะมีผลต่อเมื่อผู้ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดได้ยินยอมด้วยในการเปรียบเทียบระงับคดี กล่าวอีกนัยหนึ่งคือการเปรียบเทียบระงับคดีในชั้นศุลกากรเป็นข้อตกลงด้วยความสมัครใจหรือยินยอมพร้อมใจของบุคคล 2 ฝ่ายอันได้แก่ กรมศุลกากรฝ่ายหนึ่งกับผู้ที่จะถูกฟ้องร้องในความผิดตามกฎหมายศุลกากรซึ่งเป็นผู้กระทำความผิดอีกฝ่ายหนึ่ง โดยตามกฎหมายกรมศุลกากรผู้มีอำนาจในการตกลงระงับคดีคืออธิบดีกรมศุลกากรและคณะกรรมการเปรียบเทียบงดการฟ้องร้อง โดยวิธีการตกลงระงับคดีสามารถกระทำได้ 4 วิธีได้แก่ ใช้ค่าปรับ ทำความตกลง ทำทัณฑ์บนและให้ประกันซึ่งการตกลงระงับคดีจะมีผลสมบูรณ์เมื่อทั้ง 2 ฝ่ายได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของกฎหมาย³⁴ แต่หากผู้ถูกกล่าวหาว่า

³² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3265/2554 ศาลได้มีคำพิพากษาว่าการที่เจ้าพนักงานสรรพสามิต นำรถยนต์ของกลางมาเทียบเคียงราคาขายปลีกในต่างประเทศรวมภาษีสำหรับการนำเข้ามาใช้คำนวณภาษีสำหรับการผลิตจึงไม่ถูกต้อง กำหนดค่าปรับซึ่งคิดราคาประเมินเสมือนว่ารถยนต์ดังกล่าวเป็นรถยนต์ใหม่นั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย

³³ มาโนช รอดสม, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 14*, น.271.

³⁴ ภาวนา งามสุทธิ, “การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามกฎหมายศุลกากร กรณีกระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่น (2),” ฉบับที่ 43. ปีที่ 7. วารสารภายในเขตปลอดอากรท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ: น.5 - 8. (2556).

กระทำความผิดอาญาตามกฎหมายภาษีศุลกากรไม่ยินยอมให้เปรียบเทียบปรับ กรมศุลกากรมีหน้าที่ส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีศุลกากรตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เมื่อพนักงานสอบสวนดำเนินการแล้วเสร็จจะส่งเรื่องให้พนักงานอัยการดำเนินการส่งคดีเพื่อฟ้องร้องคดีต่อศาล

ในทางปฏิบัติกรมศุลกากรให้อำนาจเจ้าพนักงานศุลกากรสามารถใช้ดุลพินิจได้อย่างอิสระพิจารณาจากเกณฑ์การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามพระราชบัญญัติศุลกากรฐานความผิดสำแดงเท็จ ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2556 1 03 03 01 (1) ข้อ 8 กำหนดว่า “ให้ผ่อนผันการปรับในความผิดฐานสำแดงเท็จ กรณีมีคำชี้แจงพอใจหรือเมื่อข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานฟังเป็นที่ยุติได้ว่า ผู้กระทำความผิดไม่มีเจตนาทุจริตหรือการกระทำนั้นไม่ทำให้รัฐต้องเสียหาย” จึงเห็นได้ว่า เกณฑ์การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องในประมวลระเบียบปฏิบัติของกรมศุลกากรนั้นได้กำหนดหลักการใช้ดุลพินิจในการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องได้อย่างกว้างขวาง เนื่องจากตามประมวลระเบียบใช้ถ้อยคำว่า “คำชี้แจงพอใจ” เป็นการให้อำนาจใช้ดุลพินิจอิสระโดยแท้ของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรซึ่งในทางปฏิบัติผู้มีอำนาจพิจารณาดำเนินการเปรียบเทียบและใช้ดุลพินิจลงโทษทางอาญาคือ “นิติกรมศุลกากร” ทั้งนี้ในทางปฏิบัติกรมศุลกากรได้กำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาคดีอาญาฐานความผิดสำแดงเท็จดังกล่าว โดยนิติกรมศุลกากรพิจารณาจากรายละเอียดเอกสารที่ยื่นผ่านพิธีการศุลกากร อาทิเช่น เอกสารใบขนสินค้า ใบตราส่ง บัญชีสินค้าสำหรับเรือ ฯลฯ พิจารณาประกอบกับหนังสือชี้แจงของผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร เมื่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรตรวจพบว่าเป็นความผิดฐานสำแดงเท็จ เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะใช้อำนาจในการเปรียบเทียบคดีตามคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากร ที่ 29/2556 ลงวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2556 เกณฑ์การพิจารณาเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามพระราชบัญญัติศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2556 1 03 03 01 (1) ข้อ 1 ถึง 8 เพื่อระงับคดีอาญาในชั้นฝ่ายปกครองแม้ว่าเกณฑ์การระงับคดีที่กล่าวมาข้างต้นจะเป็นการกระทำความผิดอาญาเพียงเล็กน้อย โดยให้ผ่อนผันการปรับในความผิดฐานสำแดงเท็จ หลักเกณฑ์การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องดังกล่าวตามกฎหมายศุลกากรมีผลทำให้คดีอาญาลดลงอันเป็นเหตุให้สิทธินำคดีอาญามาฟ้องระงับไปโดยถือเสมือนเป็นการคุ้มครองผู้กระทำความผิดมิให้ต้องถูกลงโทษใดๆ ทางอาญาในชั้นฝ่ายปกครองหรือถูกฟ้องร้องดำเนินคดีในความผิดตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่นๆ ตามนัยมาตรา 37 และมาตรา 39 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา แม้ว่าความผิดอาญาตามกฎหมายภาษีศุลกากรจะเป็นความผิดทางเทคนิคที่เกิดจากข้อห้าม (Mala Prohibita) ก็ตาม แต่ความผิดและโทษทางกฎหมายศุลกากรนั้นย่อมตกอยู่ภายใต้บทบังคับของหลักเกณฑ์ความรับผิดทางอาญา ตลอดจนการกำหนดโทษและการลงโทษตามกฎหมายศุลกากรก็ต้องสอดคล้องกับทฤษฎีการลงโทษทางอาญาด้วย ด้วยเหตุนี้การที่จะใช้โทษหรือมาตรการบังคับทางอาญาอย่างใดอย่างหนึ่งกับบุคคลผู้ที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดได้นั้นจะต้องมีความชัดเจนว่า

บุคคลดังกล่าวเป็นผู้กระทำความผิดตามกฎหมายอย่างชัดแจ้ง อย่างไรก็ตามผู้เขียนพบว่าการดำเนินคดีศุลกากรในปัจจุบันบุคคลที่ถูกกล่าวหาว่าได้กระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากรมักจะต้องตกลงยินยอมใช้ค่าปรับในชั้นศุลกากร ทั้งที่ในความเป็นจริงแล้วบุคคลดังกล่าวมิได้มีเจตนาที่จะกระทำความผิดตามกฎหมายหรือโดยเนื้อหาของข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายแล้วบุคคลดังกล่าวอาจมิได้มีการกระทำการใดที่เป็นความผิดตามกฎหมายเลยก็ได้

ในส่วนของความรับผิดอาญาทางศุลกากรในความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามความในมาตรา 27 ตอนท้าย³⁵ มีหลักกฎหมายว่า “ผู้ใดเกี่ยวข้องกับด้วยประการใดๆ ในการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง การเสียค่าภาษีศุลกากรหรือในการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง บทกฎหมายและข้อจำกัดใดๆ อันเกี่ยวแก่การนำเข้า ส่งออก ขนของขึ้น เก็บของในคลังสินค้า และการส่งมอบของ โดยเจตนาจะฉ้อค่าภาษีของรัฐบาลของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวที่จะต้องเสียสำหรับของนั้นๆ ก็ดี สำหรับความผิดครั้งหนึ่งๆ ให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วหรือจำคุกไม่เกินสิบปี หรือทั้งปรับทั้งจำ”³⁶

คำว่า “ผู้ใด” หมายถึง บุคคลใดๆ กฎหมายไม่จำกัดว่าเป็นใครซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียวหรือหลายคน³⁷ หรือนิติบุคคลก็ได้³⁸

คำว่า “ค่าภาษี” หมายความว่า ค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียม หรือค่าภาระติดพันในทางศุลกากรหรืออากรชั้นใน ส่วนคำว่า “อากร” หมายความว่า ค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียม หรือค่าภาระติดพันในทางศุลกากรหรืออากรชั้นใน³⁹

“ของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี” หมายความว่า ของที่พระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ภาค 2 และภาค 3 กำหนดว่าของนั้นจะต้องเสียภาษีศุลกากร⁴⁰

³⁵ ตามนัยมาตรา 27 วรรคท้าย แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469

³⁶ วรเชษฐ อุตมะ, “ปัญหากฎหมายการลงโทษในความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรศุลกากร ข้อห้ามข้อจำกัดและสำแดงเท็จ,” (สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2552) น.86.

³⁷ ชูชาติ อิศวโรจน์, รวมกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัตอัตราศุลกากร พร้อมคำอธิบาย, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2549), น.415.

³⁸ Kyoto Convention 1999, Definitions, Chapter 2.

³⁹ ตามนัยมาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469

⁴⁰ ชูชาติ อิศวโรจน์, อ้างแล้ว *เชิงอรรถที่ 37*, น.418.

การหลีกเลี่ยงอากรศุลกากร กล่าวคือ⁴¹ การนำของที่ต้องชำระค่าภาษีอากรเข้ามาหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรไทย โดยผ่านพิธีการศุลกากรถูกต้องแต่ใช้วิธีการอย่างใดอย่างหนึ่งโดยมีเจตนาเพื่อมิให้ต้องชำระค่าภาษีอากรหรือชำระในจำนวนที่น้อยกว่าที่จะต้องชำระ โดยการหลบหลีกการเสียภาษี

ความรับผิดอาญาทางศุลกากรในความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากร หมายถึง⁴² การนำของที่ยังไม่ได้เสียค่าภาษีอากรหรือของที่ควบคุมการนำเข้าหรือของที่ยังไม่ได้ผ่านพิธีการศุลกากรโดยถูกต้องเข้ามาหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรไทย โดยของที่ลักลอบหนีศุลกากรอาจเป็นของที่ต้องเสียภาษีหรือไม่ต้องเสียภาษีก็ได้หรืออาจเป็นของต้องห้ามหรือของต้องจำกัดหรือไม่ก็ได้ หากไม่นำมาผ่านพิธีการศุลกากรก็จะมี ความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากร ทั้งนี้กฎหมายศุลกากรได้กำหนดโทษสำหรับผู้กระทำผิดฐานลักลอบหนีศุลกากรในความผิดครั้งหนึ่งๆ ไว้อย่างสูงสุดคือให้รับของที่ลักลอบหนีศุลกากรและปรับเป็นเงิน 4 เท่าของของรวมค่าภาษีอากร หรือจำคุกไม่เกิน 10 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ⁴³ ประกอบกับตามนัยมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 บัญญัติว่า “ของใด ๆ อันเนื่องด้วยความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ประกอบด้วยมาตรา 16 ของกฎหมายฉบับดังกล่าวกำหนดว่า ท่านให้รับเสียทั้งสิ้น โดยมีพิกัดต้องคำนึงว่าบุคคลผู้ใดจะต้องรับโทษนั้นหรือไม่”⁴⁴ กรณีจึงเห็นได้ว่าโทษสำหรับความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรและลักลอบหนีศุลกากรตามมาตรา 27 มีทั้งโทษริบทรัพย์สิน โทษปรับ และโทษจำคุก อันมีลักษณะเป็นบทลงโทษตั้งแต่บทลงโทษเบาจนถึงบทลงโทษที่ร้ายแรง

การเปรียบเทียบคดีทางศุลกากรตามนัยมาตรา 102 และมาตรา 102 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ได้ให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารคือ อธิบดีกรมศุลกากร หรือคณะกรรมการซึ่งประกอบด้วยผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกระทรวงการคลัง และผู้แทนสำนักงานตำรวจแห่งชาติเป็นผู้มีอำนาจเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องคดีศุลกากรได้ อันเป็นลักษณะพิเศษของการดำเนินคดีศุลกากรที่แตกต่างจากการพิจารณาคดีอาญาตามปกติที่เป็นการพิจารณาพิพากษาคดีโดยศาลซึ่งเป็นผู้ใช้อำนาจตุลาการ โดยในปัจจุบันกรมศุลกากรมีประมวลระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับเกณฑ์การเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องตามกฎหมายศุลกากรเพื่อเป็นหลักเกณฑ์ให้เจ้าพนักงานที่

⁴¹ วรเชษฐ์ อุตมะ, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 36*, น.87.

⁴² กรมศุลกากร, “ความผิดทางศุลกากร,” สืบค้นเมื่อวันที่ 4 มีนาคม 2559, <http://www.internet1.customs.go.th/ext/Offence/CustomsOffence.jsp>.

⁴³ ตามนัยมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469

⁴⁴ มานิต วิทยาเต็ม, *ภาษีและกฎหมายศุลกากร*, พิมพ์ครั้งที่ 5. (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532.) น.209.

จะทำการเปรียบเทียบและระงับคดีในชั้นศาลการเช่น ให้ผ่อนผันการปรับในความผิดฐานสำแดงเท็จ ในกรณีสำแดงเท็จเป็นเหตุให้อาการเกินจากที่ต้องชำระหรือกรณีสำแดงเท็จเป็นเหตุให้อาการขาดไม่เกิน 5,000 บาท หรือกรณีที่ขอวางเงินประกันอากรไว้ในอัตราสูงก่อนที่เจ้าหน้าที่จะตรวจพบความผิด เป็นต้น หรือให้ปรับสองเท่าของอากรที่ขาดและให้ชำระภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วนพร้อมเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทยที่ขาด (ถ้ามี) ในกรณีความผิดฐานสำแดงเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงอากรให้ปรับสี่เท่าของอากรที่ขาดกับอีกหนึ่งเท่าของภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทยที่ขาด (ถ้ามี) และให้ยกของที่ชุกชอนมานั้นให้เป็นของแผ่นดิน ในกรณีความผิดฐานสำแดงเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงอากรที่เห็นได้ว่าเป็นการนำของที่ชุกชอนมากับของที่สำแดงโดยวิธีการอันแยบยลเพื่อให้เจ้าหน้าที่ตรวจพบของที่ชุกชอนไว้นั้นและความผิดฐานลักลอบหนีภาษีศุลกากร โดยการนำของที่ยังไม่ได้เสียค่าภาษีอากรหรือของที่ควบคุมการนำเข้าหรือของที่ยังไม่ได้ผ่านพิธีการศุลกากรโดยถูกต้องเข้ามาหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรไทย เป็นต้น⁴⁵ ดังนั้นเมื่อเปรียบเทียบกับบทกำหนดโทษในบทบัญญัติแห่งกฎหมายศุลกากรซึ่งให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าของราคาของที่รวมอากรขาเข้าด้วยแล้ว (มาตรา 27) จะเห็นได้ว่าเกณฑ์การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องในประมวลระเบียบปฏิบัติของกรมศุลกากรนั้นได้กำหนดบทลงโทษที่รุนแรงน้อยกว่ามาก

เหตุที่เป็นดังที่กล่าวมาข้างต้นก็เนื่องมาจากว่าฐานที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณค่าปรับระหว่างการดำเนินคดีศุลกากรในชั้นศาลกับการเปรียบเทียบและระงับคดีในชั้นศาลการมีความแตกต่างกันอย่างสิ้นเชิงกล่าวคือ บทกำหนดโทษตามพระราชบัญญัติศุลกากรพุทธศักราช 2469 มาตรา 27 ที่ให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าของราคาของรวมค่าอากรขาเข้าด้วยแล้วนั้นจะทำให้โทษปรับดังกล่าวนี้คิดเป็นจำนวนเงินที่สูงมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่เป็นการนำเข้าของหรือสินค้าในปริมาณมากและคิดเป็นมูลค่าสูงเพราะการใช้ราคาของบวกค่าอากรขาเข้าด้วยแล้วนั้นเป็นฐานในการคำนวณค่าปรับจะต้องคิดราคาของที่นำเข้าโดยใช้ราคา C.I.F คือ ราคาทุนที่ซื้อมาบวกกับค่าระวางบรรทุกและค่าประกันภัย ส่วนค่าอากรหมายถึง ค่าอากรที่จะพึงต้องเสียสำหรับของนั้นเมื่อได้ราคาของและค่าอากรแล้วก็บวกเข้าด้วยกันแล้วเอายอดจำนวนเงินที่ได้มาเป็นตัวตั้งใช้เป็นฐานในการคำนวณค่าปรับ กรณีนี้ค่าปรับจะคิดเป็นจำนวนเงินสูงมาก ในขณะที่เกณฑ์การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามกฎหมายศุลกากรตามคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากร ที่ 29/2556 ลงวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2556 ประกอบกับประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2556 เกี่ยวกับเกณฑ์การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามพระราชบัญญัติศุลกากรให้อำนาจเจ้าพนักงานศุลกากรใช้ดุลพินิจได้ตามประมวล

⁴⁵ ัญลักษณ์ เจริญศักดิ์, “การดำเนินคดีศุลกากร ศึกษาแนวทางในการกำหนดโทษสำหรับความผิดอาญาศุลกากร”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552), น.129.

ระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2556 1 03 03 01 (4) “กรณีความผิดฐานสำแดงเท็จที่มีข้อเท็จจริงและหลักฐานเห็นได้ว่า มูลเหตุแห่งการกระทำผิดเกิดจากผู้กระทำความผิดไม่ได้ใช้ความระมัดระวังให้เพียงพอให้ปรับร้อยละ 10 ของอากรที่ขาดไม่น้อยกว่า 1,000 บาท แต่ไม่เกิน 100,000 บาท และให้ชำระค่าภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วนพร้อมเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มตามส่วน” กล่าวคือ ค่าปรับร้อยละ 10 ในความผิดฐานสำแดงเท็จจะใช้ค่าภาษีอากรที่ขาดเป็นฐานในการคำนวณภาษี ค่าภาษีที่ขาดไปในกรณีนี้หมายความว่า ค่าอากรที่เสียไว้ไม่ครบถ้วนหรือไม่ได้เสียเลยเช่น ของต้องเสียอากร 10,000 บาท แต่ชำระค่าอากรไว้แล้ว 8,000 บาท ดังนั้นค่าอากรที่ขาดไปคือ 2,000 บาท⁴⁶ หรือตามประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2556 1 03 03 01 (10) “ความผิดฐานสำแดงเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงอากรหรือความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรให้ปรับสองเท่าของอากรที่ขาดและให้ชำระค่าภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วน พร้อมเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทยที่ขาด (ถ้ามี)” กล่าวคือ ค่าปรับสองเท่าของอากรที่ขาด ในความผิดฐานสำแดงเท็จหลีกเลี่ยงอากรหรือความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรจะใช้ค่าภาษีอากรที่ขาดเป็นฐานในการคำนวณภาษีเช่น ของต้องเสียอากร 10,000 บาท แต่ชำระค่าอากรไว้แล้ว 8,000 บาท ดังนั้นค่าอากรที่ขาดไปคือ 20,000 บาท ซึ่งกระบวนการดำเนินการเปรียบเทียบคดีในชั้นศุลกากรให้อำนาจเจ้าหน้าที่ใช้ดุลพินิจอย่างอิสระว่า การกระทำความผิดที่เกิดขึ้นตามพฤติการณ์ดังกล่าวควรเป็นความผิดฐานสำแดงเท็จหรือความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรแต่หากเป็นการดำเนินคดีในชั้นพิจารณาพิพากษาคดีของศาล บทกฎหมายศุลกากรดังกล่าวกำหนดอัตราโทษเด็ดขาดในชั้นศาล โดยกำหนดให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าของราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วหรือจำคุกไม่เกินสิบปีหรือทั้งปรับทั้งจำซึ่งมีลักษณะเด็ดขาดบังคับศาลให้ต้องถือปฏิบัติ

เมื่อพิจารณาถึงบทลงโทษของกฎหมายศุลกากรในฐานความผิดหลีกเลี่ยงอากรและลักลอบหนีศุลกากร ตามนัยมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ที่มีบทบัญญัติลักษณะเด็ดขาดในชั้นกระบวนการพิจารณาคดีของศาลกล่าวคือ เมื่อการกระทำเป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรหรือลักลอบหนีศุลกากร กฎหมายกำหนดอัตราโทษปรับเป็นเงินสี่เท่าของราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หรือจำคุกไม่เกินสิบปีหรือทั้งปรับทั้งจำ ซึ่งศาลไม่อาจใช้ดุลพินิจในการลงโทษได้ แต่ศาลจะต้องลงโทษปรับตามที่กฎหมายกำหนดไว้ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักค้นหาความจริง (Principle of Truth Finding)⁴⁷ และหลักเหตุผล (Principle of Rationality)⁴⁸ ในการดำเนิน

⁴⁶ เฟิงอ้วง, น.130.

⁴⁷ หลักค้นหาความจริง (Principle of Truth Finding) กล่าวคือ การค้นหาข้อเท็จจริงหรือพยานหลักฐานของคดี เพื่อให้ได้ข้อยุติตามความเป็นจริงว่าผู้ต้องหากระทำความผิดจริงหรือไม่ ซึ่งการบัญญัติกฎหมายต้องเป็นการกระทำที่ถูกต้องตามหลักนิติบัญญัติของรัฐ (Due Process of Law) และทำโดยชอบด้วยกระบวนการยุติธรรมทางอาญา

กระบวนการยุติธรรมทางอาญา ตลอดจนการบัญญัติกฎหมายดังกล่าวเป็นการกระทำที่ไม่ถูกต้องตรงตามหลักนิติบัญญัติของรัฐ (Due Process of Law) เนื่องจากการค้นหาความเป็นจริงและพยานหลักฐานที่ได้รับจากเจ้าพนักงานของรัฐจะต้องดำเนินกระบวนการทางอาญาภายใต้ความถูกต้องชอบธรรม และมีมูลความจริงตามที่กฎหมายบัญญัติให้อำนาจหน้าที่ไว้แต่บทบัญญัติกฎหมายที่กำหนดโทษไว้มีลักษณะเป็นบทบัญญัติที่บังคับเจ้าหน้าที่ตุลาการและองค์กรศาลให้ต้องปฏิบัติตามและหากพิจารณาแนวทางการปฏิบัติต่อกระบวนการดำเนินคดีในชั้นศาลต้องใช้ระยะเวลาและต่อสู้กันใน 2 ชั้นศาล กล่าวคือ ศาลภาษีอากรกลาง (ชั้นต้น) และศาลฎีกา ซึ่งมีลักษณะแตกต่างอย่างชัดเจนกับการพิจารณาคดีภายในของฝ่ายปกครอง โดยการเปรียบเทียบและระงับคดีในชั้นตุลาการเป็นการให้อำนาจหน้าที่แก่ฝ่ายบริหาร (Administration Function) ในการใช้อำนาจกึ่งตุลาการ (Quasi Judicial Function) และมีดุลพินิจที่เป็นอิสระกว่าในชั้นศาลเนื่องจากคำสั่งทั่วไปกรมตุลาการที่ 29/2556 ลงวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2556 ประกอบกับประมวลระเบียบปฏิบัติตุลาการ พ.ศ. 2556 เกี่ยวกับเกณฑ์การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามพระราชบัญญัติตุลาการให้อำนาจหน้าที่แก่เจ้าหน้าที่ตุลาการสามารถใช้ดุลพินิจโดยคำนึงถึงพฤติการณ์และความร้ายแรงแห่งการกระทำโทษผู้กระทำความผิดได้ ผู้เขียนเห็นว่าบทลงโทษตามกฎหมายตุลาการในความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรและลักลอบหนีภาษีตุลาการ การระงับคดีในชั้นตุลาการมีลักษณะยืดหยุ่นโดยเจ้าหน้าที่มีดุลพินิจอิสระแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญกว่าการดำเนินกระบวนการยุติธรรมทางอาญาตามปกติในชั้นพิจารณาคดีของศาลซึ่งบทบัญญัติมีลักษณะเด็ดขาดบังคับให้ศาลต้องดำเนินการถือปฏิบัติตาม

5.1.3.4 ปัญหาการสอบสวนและเปรียบเทียบคดีในความผิดตามกฎหมายภาษีท้องถิ่น

การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นได้ให้อำนาจแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ ตามพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 ซึ่งเป็นการปฏิบัติการกำหนดขั้นตอนการกระจายอำนาจทางการเงิน การคลังและงบประมาณให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และแผนปฏิบัติการถ่ายโอนบุคลากรให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยการปรับปรุงรายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บหรือจัดหาเอง โดยการเสริมสร้างรายได้และการปรับโครงสร้างภาษี อาทิ การขยายฐานภาษี การกำหนดอัตราภาษี การเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี การเพิ่มประเภทภาษีหรือรายได้ใหม่ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรวมทั้งสนับสนุนให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแสวงหาแนวทางเพิ่มรายได้รูปแบบอื่น ๆ เพื่อให้สามารถพึ่งตนเองได้มากขึ้นในระยะยาว แต่เมื่อพิจารณาถึงประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

⁴⁸ หลักเหตุผล (Principle of Rationality) กล่าวคือ ความเป็นเหตุเป็นผลซึ่งกันของพยานหลักฐานต่าง ๆ ที่ได้มาโดยชอบด้วยกฎหมาย โดยยึดถือเหตุผลและความเชื่อมโยงสอดคล้องกันของพยานนั้น ๆ ด้วยว่าจะเป็นพยานหลักฐานที่มีมูลความจริงและสามารถรับฟังได้

ทรัพย์สินในปัจจุบันพบว่า แม้จะมีการปรับปรุงหลักเกณฑ์การเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารการจัดเก็บภาษีและกำหนดวิธีการจัดแบ่งหรือจัดสรรที่ชัดเจนแต่ผลของการบริหารการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทไม่ว่าจะภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย และภาษีอื่นๆ กลับไม่สะท้อนให้เห็นถึงประสิทธิภาพในด้านรายได้ในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น⁴⁹ รวมทั้งสารบัญญัติของกฎหมายภาษีท้องถิ่นบางฉบับไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์การเปรียบเทียบปรับคดีภาษีเกี่ยวกับคดีอาญาไว้ในทิศทางเดียวกันในการกำหนดค่าปรับสำหรับความผิดคดีอาญาภาษีอากรไว้แต่อย่างใด

การกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับกฎหมายภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยมีกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาจำนวน 4 ฉบับได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 และพระราชบัญญัติอากรรังนกอีแอ่น พ.ศ. 2540⁵⁰ โดยผู้เขียนมุ่งศึกษาเฉพาะพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ซึ่งแม้ว่าการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับในความผิดอาญาภาษีอากรจะให้อำนาจแก่ผู้บริหารองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแล้วแต่ประเภทภาษีมีย่ออำนาจเปรียบเทียบปรับคดีได้เพื่อทำ คดีอาญาระงับในชั้นฝ่ายปกครอง คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาไม่ต้องเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลซึ่งเสียเวลามากกว่าวิธีการเปรียบเทียบคดีประกอบกับเมื่อดำเนินการไปแล้วและ ผู้ต้องหาว่ากระทำความผิดชำระเงินค่าปรับคดีเป็นอันเสร็จเด็ดขาดส่งผลให้สิทธินำคดีอาญามาฟ้องเป็นอันระงับก็ตาม⁵¹ แต่กฎหมายสารบัญญัติของภาษีท้องถิ่นบางฉบับจะบัญญัติกฎหมายเปิดช่องให้มีการเปรียบเทียบปรับคดีได้ตามบทบัญญัติมาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508⁵² บัญญัติว่า “ให้อำนาจนายอำเภอหรือนายกเทศมนตรี แล้วแต่กรณี มีอำนาจเปรียบเทียบ กำหนดค่าปรับในคดีความผิดตามกฎหมายได้ ในกรณีเห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรได้รับโทษจำคุก...” และ

⁴⁹ วีระศักดิ์ เครือเทพ, การบริหารภาษีอากรและรายได้ของรัฐ : หลักการและแนวปฏิบัติ สำหรับนักรัฐประศาสนศาสตร์, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548), น.11 - 12.

⁵⁰ ดนัย เหลืองแก่นคุณ, อ้างแล้ว เซึ่งอรรถที่ 9, น.35.

⁵¹ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น การบริหารท้องถิ่น สำหรับนักบริหารภาครัฐและเอกชน, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์สำนักนิติธรรม, 2547), น.211 - 212.

⁵² พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 57

“ให้อำนาจนายอำเภอหรือนายกเทศมนตรี แล้วแต่กรณี มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับในคดีความผิดตามกฎหมายได้ ในกรณีเห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรได้รับโทษจำคุก และเมื่อผู้ต้องหาได้ชำระเงินค่าปรับตามจำนวนที่นายอำเภอหรือนายกเทศมนตรีกำหนดภายในสามสิบวัน คดีนั้นเป็นอันเสร็จเด็ดขาด”

มาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510⁵³ บัญญัติว่า “ให้ผู้บริหารท้องถิ่นหรือซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมาย มีอำนาจเปรียบเทียบสถานเดียวได้ในกรณี que เห็นว่าเป็นความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียวหรือมีโทษจำคุกหรือปรับและโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน...” การดำเนินคดีตามกฎหมายภาษีท้องถิ่นได้แก่ กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน กฎหมายภาษีบำรุงท้องที่และกฎหมายภาษีป้ายมีลักษณะของการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีทรัพย์สิน โดยส่วนมากมักจะเป็นคดีอาญาเล็กน้อยหรือมีลักษณะคดีที่มีโทษไม่ร้ายแรงและมีใช้คดีที่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีต่อประชาชนซึ่งบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวสามารถดำเนินการได้ด้วยการเปรียบเทียบปรับเพื่อยุติการดำเนินคดีอาญาภาษีอากรได้เนื่องจากการเปรียบเทียบคดีเปรียบเสมือนภารกิจหนึ่งที่กฎหมายบัญญัติให้อำนาจแก่ผู้บริหารท้องถิ่นสามารถดำเนินคดีได้เอง โดยมีอำนาจเปรียบเทียบระดับคดีในบางฐานความผิดได้ แต่ในทางปฏิบัติกลับพบว่าพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ไม่มีบทบัญญัติในเรื่องการให้อำนาจแก่ผู้บริหารท้องถิ่นหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ใช้อำนาจเปรียบเทียบระดับคดีจากการกระทำความผิดในคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาในความผิดที่เกิดขึ้นได้⁵⁴ หากมีความผิดเกิดขึ้นต้องส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนฝ่ายปกครองในเขตอำนาจดำเนินการเปรียบเทียบปรับ โดยอาศัยช่องทางการระงับคดี เมื่อพนักงานสอบสวนฝ่ายปกครองในเขตอำนาจเปรียบเทียบปรับเป็นจำนวนเงิน 500 บาท ส่งผลให้คดีเล็กน้อยและสิทธินำคดีอาญาภาษีอากรมาฟ้องยอมระงับไปตามนัยมาตรา 37(3) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเท่านั้น ทั้งนี้ โดยผลของการเปรียบเทียบคดีดังกล่าวจึงมิได้อยู่ในบังคับของสารบัญญัติกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 แม้ว่าจะมีลักษณะของการกระทำความผิดและโทษเป็นอย่างเดียวกันกับกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่หรือกฎหมายภาษีป้ายก็ตาม

กฎหมายเกี่ยวกับการระงับคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน มีลักษณะแตกต่างจากกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่และกฎหมายภาษีป้าย อย่างมีนัยสำคัญกรณีจึงส่งผลให้เกิดความยุ่งยากซับซ้อนของกฎหมาย ในการบังคับใช้กฎหมายเพื่อเปรียบเทียบระดับคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินที่มีโทษทางอาญาและส่งผลกระทบต่อความแน่นอน (certainly) ในการบริหารการจับกุมภาษีกว่าคือ ภาษีโรงเรือนและที่ดินต้องมีความแน่นอนและชัดเจนในตัวบทบัญญัติของกฎหมายสารบัญญัติเนื่องจากกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินมีลักษณะเป็นกฎหมายเฉพาะที่นำมาใช้

⁵³ พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 38

“ให้ผู้บริหารท้องถิ่นหรือซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมาย มีอำนาจเปรียบเทียบสถานเดียวได้ในกรณี que เห็นว่า เป็นความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียวหรือมีโทษจำคุกหรือปรับและโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน และเมื่อผู้ต้องหาได้ชำระเงินค่าปรับตามที่เปรียบเทียบภายในสามสิบวันนับแต่วันที่มีการเปรียบเทียบ ให้ถือว่าคดีเล็กน้อยตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา”

⁵⁴ ดนัย เหลืองแก่นคุณ, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 9*, น.133 - 136.

เรียกเก็บภาษีอากรให้แก่รัฐจึงควรมีบทบัญญัติว่าด้วยการเปรียบเทียบคดีเป็นการเฉพาะในตัวพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 เนื่องจากหากกฎหมายดังกล่าวขาดความชัดเจนแน่นอนในการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานในการเปรียบเทียบประจักษ์คดีจะทำให้เกิดการความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอันเนื่องมาจากการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ซึ่งส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในด้านการบริหารการจัดเก็บภาษี (Administrative Efficiency) ของหน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่รับผิดชอบในการบริหารการจัดเก็บภาษีต่อไป

เมื่อพิจารณาการเปรียบเทียบคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของสหราชอาณาจักรใช้กับความผิดในคดีภาษีทุกประเภทพบว่า สหราชอาณาจักรได้แยกประเภทของการกระทำ ความผิดที่ไม่ร้ายแรงและความผิดร้ายแรงออกจากกัน โดยการเปรียบเทียบคดีความผิดอาญาภาษีอากรที่ไม่ร้ายแรงเป็นกระบวนการยุติธรรมทางอาญา (Criminal Procedure) จะพิจารณาลงโทษแพ่ง (Administrative Tax Penalties) โดยให้ชำระเงินค่าปรับ เมื่อมีการชำระเงินค่าปรับคดีอาญาจึงระงับ⁵⁵ โดยสำนักงานจัดเก็บภาษีอากร (Her Majesty's Revenue and Customs : HMRC) เป็นหน่วยงานที่มีอำนาจในการจัดเก็บค่าปรับ⁵⁶ การเปรียบเทียบคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาจะขึ้นอยู่กับพฤติกรรมหรือการกระทำ (Behavior) ของผู้เสียภาษี⁵⁷ โดยสำนักงานจัดเก็บภาษีอากรได้จำแนกพฤติกรรมดังกล่าวออกเป็น 4 ลักษณะคือ⁵⁸ “Reasonable Care” ความผิดพลาดที่เกิดขึ้นมีเหตุผลอันสมควรที่พอรับฟัง “Careless” ความผิดพลาดเกิดจากการไม่เอาใจใส่ของผู้เสียภาษี “Deliberate” ความผิดพลาดดังกล่าวเกิดขึ้นด้วยความตั้งใจหรือเจตนาของผู้เสียภาษีให้เกิดความผิดพลาดนั้นขึ้นและ “Deliberate and Concealed” ความผิดพลาดดังกล่าวเกิดขึ้นจากเจตนาของผู้เสียภาษีให้เกิดความผิดพลาดขึ้นและมีการกระทำอันเป็นการปกปิดมิให้เจ้าหน้าที่ได้เห็นหรือรับรู้ความผิดพลาดดังกล่าว ประกอบกับการเปรียบเทียบปรับเป็นจำนวนเท่าใดนั้นก็ย่อมขึ้นอยู่กับพฤติกรรมดังกล่าวอยู่ภายใต้ “พฤติการณ์” ในการเปิดเผยความผิดพลาดที่เป็น “Unprompted Disclosure” หรือ “Prompted Disclosure” คือ ผู้เสียภาษีได้แจ้งให้เจ้าหน้าที่ได้รับทราบถึงความไม่ถูกต้องก่อนที่เจ้าหน้าที่จะตรวจพบความผิด ทั้งนี้ “พฤติกรรม” ของผู้กระทำความผิดและ “พฤติการณ์” ของการเปิดเผยดังกล่าวนี้มีผล

⁵⁵ *Ibid.*

⁵⁶ HM Revenue & Customs, “Penalties: an overview for agents and advisers,” Accessed April 13, 2016, <https://www.gov.uk/guidance/penalties-an-overview-for-agents-and-advisers>.

⁵⁷ Rita de la Feria and Parintira Tanawong, *supra note* ..., p. 13.

⁵⁸ HM Revenue & Customs, “Penalties for inaccuracies in returns and documents,” Compliance checks series – CC/FS7a (London: HMRC factsheet, 2015), p. 2-3.

ต่อร้อยละของอัตราโทษ (Penalty Percentage Rate) ก่อนนำไปคูณกับผลการสูญเสียรายได้ของรัฐ (Potential Lost Revenue : PLR) ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญที่ใช้ในการกำหนดค่าปรับความรับผิดของผู้กระทำความผิดที่มีต่อรัฐ

ผู้เขียนจึงเห็นว่าการเปรียบเทียบคดีของประเทศสหราชอาณาจักรมีลักษณะการพิจารณาคดีโดยคำนึงถึงพฤติกรรม พฤติการณ์ และความร้ายแรงแห่งกรณีประกอบการลงโทษ ผู้กระทำความผิดอาญาอาชญากรซึ่งสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ความเสมอภาค (Equality) ความเป็นธรรม (Equity) และหลักความชอบด้วยกฎหมาย (legitimacy) ในการพิจารณาเปรียบเทียบคดี โดยสะท้อนให้เห็นถึงลักษณะของอาชญากรที่ดีในความแน่นอนชัดเจน (Certainty) ตลอดจนมีหลักประกันมาตรฐานการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่รัฐในการใช้อำนาจหน้าที่ภายใต้บทบัญญัติของกฎหมาย หลักเกณฑ์เงื่อนไขหรือสถานการณ์ที่สอดคล้องกับความยุติธรรมที่เหมาะสม ดังนั้นการเปรียบเทียบคดีอาชญากรที่มีโทษทางอาญาของไทยจึงควรนำรูปแบบการเปรียบเทียบคดีของสหราชอาณาจักรมาใช้เป็นต้นแบบในการเปรียบเทียบคดีอาญาอาชญากรของไทยเพื่อสร้างความเสมอภาค (Equality) และความเป็นธรรม (Equity) ในกระบวนการยุติธรรมทางอาญาอาชญากรของไทยต่อไป

5.2 ปัญหาการสอบสวนความผิดคดีอาชญากรที่มีโทษทางอาญาของหน่วยงานในกระบวนการยุติธรรมตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

ปัญหาการสอบสวนความผิดคดีอาชญากรที่มีโทษทางอาญาเกิดขึ้นได้ทั้งในชั้นพนักงานสอบสวนและชั้นพนักงานอัยการโดยมีรายละเอียดดังนี้

5.2.1 ปัญหาการสอบสวนความผิดคดีอาชญากรที่มีโทษทางอาญาของพนักงานสอบสวน

ความผิดตามกฎหมายอาชญากรเป็นความผิดเฉพาะเป็นความผิดทางเทคนิค (Technical Offence) หรือความผิดที่เกิดจากข้อห้าม (Mala-Prohibita) ซึ่งมีผลกระทบต่อภารกิจของประเทศโดยภาพรวมจึงมีลักษณะไม่เหมาะสมนักที่จะให้อำนาจในการสอบสวนเป็นของตำรวจซึ่งเป็นพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ทั้งนี้เนื่องจากความผิดตามสารบัญญัติทางกฎหมายอาชญากรบางประเภทมีความยุ่งยากซับซ้อนและมีหลักการที่แตกต่างจากกฎหมายอาญาโดยทั่วไปยกตัวอย่างเช่น

(1) ภาษีสรรพากร มีความเกี่ยวข้องกับฐานภาษีหลายประเภท ทั้งภาษีฐานเงินได้ ภาษีฐานการบริโภค และภาษีทรัพย์สินอันได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต อากรแสตมป์ รวมถึงภาษีการรับมรดกด้วย บทบัญญัติที่ในคดีภาษี

อากรที่มีโทษทางอาญาของภาษีสรรพากรจึงมีความหลากหลาย การพิจารณาฐานความผิดต่างๆ จึงไม่อาจพิจารณาเฉพาะบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการกำหนดโทษเท่านั้นแต่จะต้องพิจารณาเชื่อมโยงไปยังบทกฎหมายสารบัญญัติหรือตามประมวลรัษฎากร อันเป็นเนื้อแท้ของกฎหมายภาษีสรรพากรแต่ละประเภทด้วยจึงไม่อาจปฏิเสธได้เลยว่ากฎหมายภาษีสรรพากรมีความสลับซับซ้อนและเกี่ยวข้องกับบริบทขององค์ความรู้ต่างๆ หลายแขนงยากต่อการทำความเข้าใจได้โดยง่าย อีกทั้งภาษีสรรพากรยังมีความเกี่ยวข้องกับหน่วยภาษี (Tax Unit) เป็นจำนวนมาก ทั้งยังปรากฏว่าในปัจจุบันวิธีการต่างๆ ที่ผู้เสียภาษีสรรหามาเพื่อที่จะให้ตนไม่ต้องเสียภาษีมีมากขึ้น บางกรณีเป็นการวางแผนภาษี (Tax Planning) ซึ่งไม่ผิดกฎหมาย แต่บางกรณีมีลักษณะเป็นการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) หรือเป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) ซึ่งมีการกำหนดโทษในทางภาษีอากรไว้ด้วย⁵⁹

จากการศึกษาเกี่ยวกับการดำเนินคดีต่อผู้ที่ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันที่ดำเนินการโดยพนักงานสอบสวน (ตำรวจ) อาจกล่าวได้ว่ายังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควรเนื่องจากบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการพิจารณายังไม่เอื้ออำนวย อีกทั้งกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการดำเนินคดียังมิได้เป็นกระบวนการเดียวกันยังขาดมาตรการที่มีประสิทธิภาพในการป้องกันและปราบปรามผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีบางกรณีพนักงานตำรวจซึ่งทำหน้าที่เป็นพนักงานสอบสวนมีความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนโดยนำบทบัญญัติความผิดฐานฉ้อโกงและความผิดฐานปลอมเอกสารตามนัยมาตรา 341 และมาตรา 364 แห่งประมวลกฎหมายอาญามาปรับใช้กับคดีความผิดฐานฉ้อโกงภาษีและการปลอมเอกสารซึ่งตามนัยมาตรา 37 และมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกงภาษีไว้เป็นการเฉพาะแล้ว⁶⁰ โดยกำหนดให้มีอัตราโทษคือระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ซึ่งน้อยกว่าระวางโทษในความผิดฐานฉ้อโกงภาษีตามมาตรา 37 และมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร อีกทั้งในความผิดอาญฐานฉ้อโกงตามมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมายอาญาที่นำมาใช้บังคับกับกรณีการฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นความผิดต่อส่วนตัวซึ่งนับเป็นความผิดที่แตกต่างไปจากเจตนารมณ์แห่งกฎหมายภาษีอย่างสิ้นเชิง ดังนั้นกรณีจึงเป็นการสะท้อนให้เห็นถึงสภาพปัญหาของการดำเนินคดีภาษีอากรของเจ้าพนักงานตำรวจได้อย่างชัดเจน

⁵⁹ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร Tax Planning, พิมพ์ครั้งที่ 4. (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์สถาบัน T. Training Center, 2553), น.45 – 46.

⁶⁰ กัมปนาท บุญรอด, “ รู้จัก รู้ทัน ประเด็นสำคัญใบกำกับภาษีปลอม ตอนที่ 2,” สรรพากรสารสิน. ฉบับที่ 9 ปีที่ 56. (สิงหาคม 2552) : น.1 - 5.

(2) ภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีการบริโภคที่จัดเก็บจากการผลิตสินค้าหรือการให้บริการเฉพาะอย่าง (Selective Sale Tax on Goods and Services) ซึ่งมีเหตุผลสมควรที่จะต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติเช่น บริโภคแล้วอาจก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี (Sumptuary Excise) มีลักษณะเป็นสินค้าหรือบริการที่ฟุ่มเฟือย (Luxury Excise) หรือได้รับผลประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐ (Benefit-Based Excise) ส่งผลให้ลักษณะของสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตมีความหลากหลายบทบาทในด้านรายได้ของภาษีสรรพสามิตจึงมีเพิ่มขึ้นมาก โดยสามารถจัดเก็บได้เป็นอันดับสองรองจากภาษีสรรพากร ในปัจจุบันพบว่าแนวโน้มเกี่ยวกับการกระทำ ความผิดตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตเพิ่มมากขึ้น โดยมีวิธีการหลีกเลี่ยงกฎหมายในรูปแบบต่างๆ ซึ่งหากหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้สำเร็จก็ย่อมกระทบต่อผลการจัดเก็บภาษีมากเพราะเหตุว่าภาษีสรรพสามิต มีสัดส่วนสูงในแง่ของโครงสร้างราคา⁶¹ อย่างไรก็ตามองค์ความรู้ที่เกี่ยวข้องกับภาษีสรรพสามิตนั้นค่อนข้างอยู่ในแวดวงที่จำกัดประกอบกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมีมากถึง 7 ฉบับ อีกทั้งโครงสร้างของกฎหมายภาษีสรรพสามิตมีลักษณะเป็นการเฉพาะที่จะต้องอาศัยความรู้ ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านหรือต้องอาศัยข้อมูลที่อยู่ในความครอบครองของกรมสรรพสามิต จึงยากยิ่งที่พนักงานสอบสวนจะทำความเข้าใจได้ง่าย

(3) ภาษีศุลกากร เป็นภาษีการบริโภคที่จัดเก็บจากการนำเข้าหรือส่งสินค้าจากในประเทศหรือต่างประเทศเข้ามาหรือออกไปนอกราชอาณาจักร การพิจารณาว่าการกระทำใดจะเป็น ความผิดตามกฎหมายศุลกากรหรือไม่มีความยุ่งยากซับซ้อนแก่การทำความเข้าใจ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ความผิดที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายศุลกากร ยกตัวอย่างเช่น ความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรจะเป็น ปัญหาอย่างมากในการใช้และการตีความกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร ลักษณะของความผิดจะมีความ เกี่ยวพันกับเอกสารทางการค้าที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติพิธีการศุลกากร ทั้งบัญชีราคาสินค้า (Invoice) ใบตราส่งสินค้า (Bill of Lading or Airway Bill) กรมธรรม์ประกันภัย (Insurance Policy) เป็นต้น นอกจากนี้กฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรเป็นกฎหมายที่ค่อนข้างเข้าใจยากมีความยุ่งยากในการตีความ และมักจะมีปัญหาโต้แย้งในเรื่องการกำหนดประเภทพิกัดอัตราศุลกากรเสมอ แม้ว่ากฎหมายพิกัด อัตราศุลกากรจะได้บัญญัติหลักเกณฑ์การตีความพิกัดศุลกากรไว้แล้วก็ตาม แต่ก็เป็นการบัญญัติ หลักเกณฑ์ไว้อย่างกว้างๆ ซึ่งเป็นแนวทางในการตีความกฎหมายเท่านั้น นอกจากนี้การพิจารณาว่า การกระทำผิดใดจะเป็นความผิดตามกฎหมายศุลกากรหรือไม่จะต้องพิจารณาเกี่ยวกับระเบียบ และงานพิธีการศุลกากรอีกด้วยอันเป็นเรื่องเฉพาะการสอบสวนซึ่งรวมไปถึงการรวบรวมพยานหลักฐาน ทั้งหลายในชั้นของพนักงานสอบสวนมักเกิดความล่าช้าเนื่องจากว่าพนักงานสอบสวนส่วนใหญ่มี ความรู้ความสามารถและประสบการณ์เกี่ยวกับความผิดตามกฎหมายศุลกากรไม่เพียงพออาจเพราะ

⁶¹ ประพันธ์ คงเอียด, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 31*, น.55 – 57.

ลักษณะของความผิดจะมีความเกี่ยวข้องกับเอกสารทางการค้าที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติพิธีการศุลกากร ทั้งบัญชีราคาสินค้า (Invoice) ใบตราส่งสินค้า (Bill of Lading or Airway Bill) กรมธรรม์ประกันภัย (Insurance Policy) เป็นต้น⁶² การที่กฎหมายมิได้ให้อำนาจการสอบสวนแก่พนักงานศุลกากรแต่กลับให้อำนาจพนักงานสอบสวนซึ่งไม่มีความรู้ทางด้านพิธีการศุลกากรและเอกสารทางการค้าเป็นอย่างดี มาทำการสอบสวนรวบรวมพยานหลักฐานย่อมทำให้เกิดความไม่มั่นใจแก่ผู้ประกอบการที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดในการต่อสู้คดีตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญาตามปกติ

การสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของประเทศออสเตรเลีย สำนักงานภาษีออสเตรเลีย (The Australian Taxation Office : ATO) มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรและยังมีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากรได้ไม่ว่าจะเป็นการสอบสวนคดีที่มีโทษไม่ร้ายแรงและสามารถสอบสวนคดีความผิดที่ร้ายแรงหรือซับซ้อนได้ในบางกรณี และสำนักงานตำรวจแห่งชาติ (The Australian Federal Police : AFP) เป็นหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายในรูปของพระราชบัญญัติ (The Australian Federal Police Act 1979) โดยสำนักงานตำรวจแห่งชาติเป็นหน่วยงานหลักในการบังคับใช้กฎหมายอาญา เพื่อคุ้มครองผลประโยชน์และความสงบสุขของประชาชนมีอำนาจสอบสวนดำเนินคดีตามที่กฎหมายกำหนด และมีอำนาจสอบสวนคดีภาษีอากรที่เป็นความผิดที่ร้ายแรงซึ่งในการสอบสวนจะต้องดำเนินการสอบสวนร่วมกับองค์กรอาชญากรรมแห่งชาติ (National Crime Authority : NCA) ด้วย⁶³

ในทางปฏิบัติการดำเนินการในชั้นพนักงานสอบสวนของประเทศไทยเมื่อบุคคลผู้กระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรทราบว่าจะถูกตรวจค้นตั้งแต่ในชั้นการดำเนินการของหน่วยงานจัดเก็บภาษี บุคคลนั้นย่อมรู้เท่าทันเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นและพยายามทำลายหลักฐานในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรทั้งหมดซึ่งกว่าเจ้าพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะมาดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน พยานหลักฐานที่สำคัญอาจสูญหายไปก่อนส่งผลให้เมื่อพนักงานสอบสวนเข้าไปทำการค้นตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแล้วอาจไม่สามารถรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อเอาผิดกับตัวผู้กระทำความผิดที่แท้จริงได้⁶⁴ เช่น กรณีการตรวจค้นยึดบัญชีและเอกสารในกรณีที่ผู้เสียภาษีเงินได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามนัยมาตรา 3 เบญจแห่งประมวลรัษฎากร หรือการตรวจค้น กรณีผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีเจตนาหลีกเลี่ยง ตามนัยมาตรา 88/3 แห่งประมวลรัษฎากร อำนาจในกรณีนี้จะสามารถกระทำต่อเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดี

⁶² กาวนา งามสุทธิ, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 34*, น.1 - 3.

⁶³ Australian Federal Police, "Agency Budget 2013 - 2014," Accessed January 13, 2015, <http://www.afp.gov.au>.

⁶⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 59*, น.36 - 40.

กรมสรรพากรแล้วเท่านั้นและแม้หากไม่สามารถตรวจค้นได้ในทันทีก็อาจแจ้งเจ้าพนักงานตำรวจท้องที่เพื่อเป็นพยานหรือให้ออกหมายค้นแต่กว่าที่เจ้าพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะมาดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนพยานหลักฐานที่สำคัญอาจสูญหายหรือถูกทำลายไปก่อนได้ และเนื่องจากการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรมีเงื่อนไขเวลาคอยกำกับหรือเป็นองค์ประกอบที่สำคัญในการกระทำความผิด เมื่อจะต้องดำเนินการตามกระบวนการพิจารณาความอาญาตามปกติ อาจทำให้เกิดความล่าช้าและความล่าช้าดังกล่าวอาจนำมาซึ่งการก่อให้เกิดการรั่วไหลของพยานหลักฐานที่จะใช้เป็นข้อสนับสนุนเพื่อยุ้ทราบบถึงเจตนาในการกระทำความผิดและพฤติการณ์แวดล้อมเป็นสำคัญซึ่งจะส่งผลกระทบต่อการศึกษาพยานหลักฐานในชั้นศาลเนื่องจากการพิจารณาคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญานั้นจะต้องแสดงพยานหลักฐานให้มากที่สุดเพื่อพิสูจน์ความผิดของจำเลยให้ศาลเชื่อโดยปราศจากความสงสัยว่าจำเลยได้กระทำความผิดโดยมีเจตนาทุจริตเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีอากรของรัฐ ดังนั้นจึงเป็นภาระแก่โจทก์อย่างมากในการพิสูจน์ความผิดดังกล่าว

ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นว่าจากสภาพปัญหาข้อจำกัดที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีของไทย ไม่มีอำนาจสอบสวนคดีภาษีอากรซึ่งทุกในคดีทุกประเภทภาษีอากรจะต้องส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินการสอบสวนเพื่อลงโทษผู้กระทำความผิดนำมาซึ่งความล่าช้า การรั่วไหลของพยานหลักฐาน ตลอดจนความเสียหายในการดำเนินคดีอาญาภาษีอากรอันมีลักษณะแตกต่างจากประเทศออสเตรเลียที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีอำนาจสอบสวนคดีอาญาภาษีอากรได้และสำนักงานตำรวจแห่งชาติมีอำนาจสอบสวนคดีอาญาภาษีอากรที่ร้ายแรง กรณีจึงเห็นได้ว่าหากประเทศไทยมีการนำรูปแบบการให้อำนาจสอบสวนคดีอาญาภาษีอากรได้เช่นเดียวกับประเทศออสเตรเลียจะนำมาซึ่งความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลในกระบวนการยุติธรรมทางอาญาภาษีอากรของไทย

5.2.2 ปัญหาข้อจำกัดอำนาจในการสอบสวนความผิดคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของพนักงานอัยการ

โครงสร้างของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของไทย คดีอาญาที่พนักงานอัยการเป็นโจทก์ฟ้องจำเลยนั้นเป็น “ระบบการดำเนินคดีโดยรัฐ” ซึ่งตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาบัญญัติให้มีเจ้าพนักงานในกระบวนการยุติธรรมฝ่ายต่างๆ ทำหน้าที่ร่วมกันในการค้นหาความจริงว่าผู้ต้องหามีความผิดหรือบริสุทธิ์เพื่ออำนวยความสะดวกยุติธรรมให้แก่ประชาชนได้ ตั้งแต่ในชั้นสอบสวนโดยกำหนดให้มี “พนักงานสอบสวน” ทำหน้าที่สอบสวนเพื่อทำการรวบรวมพยานหลักฐาน และเมื่อ “พนักงานสอบสวนผู้รับผิดชอบ” เห็นว่าการสอบสวนเสร็จแล้วก็จะสรุปสำนวนทำความเข้าใจควรงดการสอบสวน ควรสั่งฟ้อง หรือสั่งไม่ฟ้องส่งไปพร้อมกับสำนวนการสอบสวนไปยัง “พนักงานอัยการ” เพื่อพิจารณาหากพนักงานอัยการเห็นว่า สำนวนการสอบสวนยังขาดตกบกพร่องก็อาจมีคำสั่งให้พนักงานสอบสวนดำเนินการสอบสวนเพิ่มเติมหรือส่งพยานคนใดมาให้ซักถามเพิ่มเติมเพื่อส่งต่อไป โดยอาจสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้องก็ได้ กล่าวอีกนัยหนึ่งคือผลการดำเนินคดี

ในชั้นสอบสวนอาจเพียงพอยุติได้โดยไม่จำเป็นต้องยื่นฟ้องผู้ต้องหาต่อศาล ด้วยเหตุนี้ทำให้กระบวนการสอบสวนและสรุปสำนวนพิจารณาสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้องของพนักงานสอบสวนและพนักงานอัยการเป็นขั้นตอนการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐที่สำคัญซึ่งพนักงานสอบสวนและพนักงานอัยการอยู่ในบังคับที่จะต้องปฏิบัติให้ถูกต้องครบถ้วนเสียก่อนจึงจะยื่นฟ้องต่อศาลได้ ทั้งนี้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 120 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา กำหนดเงื่อนไขการยื่นฟ้องคดีอาญาต่อศาล “ห้ามมิให้พนักงานอัยการยื่นฟ้องคดีต่อศาลโดยมิได้มีการสอบสวนในความผิดนั้นมาก่อน” และการสอบสวนที่จะทำให้พนักงานอัยการมีอำนาจฟ้องต้องเป็นการสอบสวนโดยชอบด้วยกฎหมาย ไม่ผิดพลาดบกพร่องในสาระสำคัญด้วยเพราะหากการสอบสวนกระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายในส่วนสาระสำคัญ ศาลฎีกาได้วินิจฉัยเป็นบรรทัดฐานมาโดยตลอดว่าเป็นการสอบสวนที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ถือเท่ากับไม่มีการสอบสวนความผิดนั้นมาก่อนย่อมส่งผลให้พนักงานอัยการไม่มีอำนาจฟ้อง (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1226/2503 และ 371/2531)⁶⁵ ซึ่งหลักการดำเนินการสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญานำมาใช้ในการดำเนินคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับคดีอาชญากรรมด้วย

ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้มีการแบ่งอำนาจสอบสวนและอำนาจฟ้องร้องออกจากกันอย่างเด็ดขาด โดยให้พนักงานสอบสวนเป็นผู้มีอำนาจสอบสวนคดีอาญาทั้งปวง⁶⁶ กล่าวคือ ตั้งแต่ขั้นตอนการรับคำร้องทุกข์ การรับคำกล่าวโทษ การสืบสวน การสอบสวน การจับกุม การรวบรวมพยานหลักฐานทั้งหลายอยู่ในอำนาจของพนักงานสอบสวนแต่ผู้เดียวมาโดยตลอดจนกระทั่งพนักงานสอบสวนเห็นว่าการสอบสวนเสร็จสิ้นจึงจะทำความเห็นและส่งสำนวนการสอบสวนพร้อมกับความเห็นดังกล่าวไปยังพนักงานอัยการเพื่อพิจารณาต่อไป จึงเห็นได้ว่าพนักงานอัยการไม่มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนเนื่องจากผู้ที่มีอำนาจทำการสอบสวนคดีอาญาคือพนักงานสอบสวนตามนัยมาตรา 2 (6) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา หรือพนักงานที่มีอำนาจและหน้าที่ทำการสอบสวนตามกฎหมายอื่นด้วยซึ่งไม่หมายความรวมถึงพนักงานอัยการแต่อย่างใด

การปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานอัยการอันเนื่องมาจากกฎหมายกำหนดอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนคดีอาญาซึ่งมิใช่การร่วมสอบสวนกับพนักงานสอบสวน หรือร่วมทำสำนวนกับพนักงานสอบสวนตามนัยมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติองค์กรอัยการและพนักงานอัยการ พ.ศ. 2553⁶⁷ บัญญัติให้พนักงานอัยการมีอำนาจและหน้าที่ทำการสอบสวนเช่นเดียวกับพนักงานสอบสวน

⁶⁵ ธานิศ เกศพิทักษ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ภาค 1 - 2, พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์พลสยาม พรินติ้ง (ประเทศไทย), 2555), น.137 - 139.

⁶⁶ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 121

⁶⁷ พระราชบัญญัติองค์กรอัยการและพนักงานอัยการ พ.ศ. 2553

คดีทั่วไปซึ่งในทางปฏิบัติการดำเนินคดีอาญาของพนักงานอัยการแม้ว่ากฎหมายจะเปิดช่องให้พนักงานอัยการ เมื่อได้รับสำนวนการสอบสวนแล้วสามารถสั่งให้พนักงานสอบสวนดำเนินการสอบสวนเพิ่มเติมได้หรือให้ส่งพยานคนใดๆ มาให้ซักถามหรือให้ถ้อยคำได้ก็ตามแต่การสอบสวนเพิ่มเติมดังกล่าวมักจะกระทำตามอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานตำรวจ โดยพนักงานอัยการไม่ได้เข้าร่วมทำการสอบสวนด้วยตนเองและมักจะถือสำนวนการสอบสวนของพนักงานสอบสวนเพื่อใช้สรุปสำนวนตามอำนาจหน้าที่ของพนักงานอัยการในการฟ้องร้องดำเนินคดีต่อศาล

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้มีการแบ่งอำนาจสอบสวนและอำนาจฟ้องร้องคดีออกจากกันอย่างเด็ดขาดดังกล่าว โดยให้พนักงานสอบสวนเป็นผู้มีอำนาจสอบสวนคดีอาญาทั้งปวง⁶⁸ และห้ามมิให้พนักงานอัยการยื่นฟ้องคดีต่อศาลโดยมิได้มีการสอบสวนในความผิดนั้นก่อน⁶⁹ จากข้อกฎหมายดังกล่าวทำให้อำนาจในการเริ่มกระบวนการทางอาญาของรัฐอยู่ภายใต้อำนาจของตำรวจโดยเด็ดขาด เนื่องจากเมื่อมีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้น หน่วยงานแรกและหน่วยงานเดียวที่มีอำนาจหน้าที่ในการรับผิดชอบคือ เจ้าพนักงานตำรวจมีอำนาจจะเข้าไปดูสถานที่เกิดเหตุเก็บรวบรวมพยานหลักฐานต่างๆ ตลอดจนออกหมายเรียกบุคคลใดๆ ที่จะต้องสงสัยว่ามีส่วนร่วมรู้เห็นในการกระทำความผิดหรือขออนุมัติหมายจับ หมายค้น การควบคุมและปล่อยชั่วคราว เจ้าพนักงานตำรวจมีอำนาจทำการสอบสวนผู้ต้องหาเพื่อสรุปสำนวนส่งไปยังพนักงานอัยการซึ่งเปรียบเทียบเป็นการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานตำรวจแต่เพียงองค์กรเดียวที่มีอำนาจเบ็ดเสร็จเด็ดขาดสามารถดำเนินการได้อย่างอิสระไม่มีการตรวจสอบหรือถ่วงดุลอำนาจจากองค์กรภายนอกประกอบกับคดีในชั้นสอบสวนก็ไม่มีหน่วยงานใดเข้าร่วมหรือรับฟังการสอบสวนได้⁷⁰ ทำให้กระบวนการชั้นก่อนฟ้องคดีอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของเจ้าพนักงานตำรวจ แม้กฎหมายจะเปิดช่องให้พนักงานอัยการเมื่อได้รับสำนวนสามารถสั่งให้พนักงานสอบสวนดำเนินการสอบสวนเพิ่มเติมหรือส่งพยานคนใดมาซักถาม (มาตรา 143) ก็ตาม แต่การสอบสวนเพิ่มเติมกระทำโดยเจ้าพนักงานตำรวจ พนักงานอัยการไม่สามารถ

“มาตรา 17 ในการปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานอัยการในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้อำนาจและหน้าที่ในการสอบสวนคดีอาญา ซึ่งมีใช้การร่วมสอบสวนกับพนักงานสอบสวน หรือร่วมทำสำนวนกับพนักงานสอบสวนให้พนักงานอัยการมีอำนาจและหน้าที่ในการสอบสวนเช่นเดียวกับพนักงานสอบสวน ทั้งนี้ ให้พนักงานอัยการเป็นพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจชั้นผู้ใหญ่และมีอำนาจหน้าที่ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา โดยในการค้น การจับ การคุมขัง อาจร่วมกันกับพนักงานตำรวจ หรือเจ้าพนักงานอื่น หรือแจ้งให้เจ้าพนักงานตำรวจ หรือเจ้าพนักงานอื่นดำเนินการได้”

⁶⁸ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 121

⁶⁹ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 120

⁷⁰ วัลลภ ท่างไรสง, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น.7 - 8.

เข้าไปทำการสอบสวนด้วยตนเองได้จึงเป็นการจำกัดอำนาจหน้าที่ของพนักงานอัยการซึ่งก่อให้เกิดปัญหาข้อขัดข้องในการดำเนินคดีอาญาและการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนในการดำเนินคดีอาญาภาชีอากรหลายประการ⁷¹ ดังนี้

5.2.2.1 ปัญหาประสิทธิภาพในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาชีอากร

การแบ่งแยกอำนาจสอบสวนและฟ้องร้องออกจากกันโดยเด็ดขาด ก่อให้เกิดผลกระทบโดยตรงต่อประสิทธิภาพในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาชีอากรเพราะ การสอบสวนเป็นจุดเริ่มต้นที่สำคัญของการดำเนินคดีอาญามีผลสืบเนื่องไปถึงอำนาจการสั่งคดีของ พนักงานอัยการเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการตัดสินใจที่สำคัญว่าจะฟ้องหรือไม่ฟ้อง ตลอดจนการ พิจารณาพิพากษาคดีในชั้นศาลด้วยเนื่องจากพนักงานอัยการไม่ทราบข้อเท็จจริงได้อย่างถ่องแท้ไม่ สามารถมีส่วนร่วมในการกำหนดข้อหา การวางรูปคดี หรือให้ความเห็นเกี่ยวกับการรวบรวมพยาน หลักฐานตั้งแต่เริ่มคดีได้⁷² แม้ว่ากฎหมายจะเปิดช่องให้พนักงานอัยการสามารถสั่งสอบสวนเพิ่มเติมได้ แต่การสอบสวนเพิ่มเติมต้องกระทำโดยอาศัยสำนวนการสอบสวนและรูปคดีที่พนักงานสอบสวน กำหนดคดีมาแต่เดิมประกอบกับต้องกระทำโดยผ่านพนักงานสอบสวนเท่านั้นทำให้มักเกิดปัญหา ในทางปฏิบัติซึ่งส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการดำเนินคดีเป็นอย่างมาก ทั้งระบบในกระบวนการ ยุติธรรมทางอาญาภาชีอากรเช่น ทำให้เกิดความผิดพลาดในการใช้ดุลพินิจในการสั่งคดี เนื่องจากไม่ทราบ ข้อเท็จจริงมาแต่ต้นเพราะไม่มีโอกาสร่วมสอบสวนกับพนักงานสอบสวนในการพิจารณากลับกรองคดี ได้อย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้การดำเนินคดีในชั้นศาลทำให้พนักงานอัยการเกิดปัญหาในการนำสืบ คดีความผิดอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาชีอากรแทนหน่วยงานของรัฐเนื่องจากไม่สามารถกำหนดรูปคดี ได้ด้วยตนเองมาตั้งแต่ต้น

5.2.2.2 ปัญหาสิทธิของผู้กระทำความผิดคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญา ในกระบวนการสอบสวน

การที่พนักงานอัยการไม่สามารถเข้าร่วมในการสอบสวนคดีอาญา เกี่ยวเนื่องกับคดีภาชีอากรได้ตั้งแต่ในชั้นของพนักงานสอบสวนย่อมทำให้ดุลพินิจสั่งไม่ฟ้องคดีอาจ ก่อให้เกิดการไม่มีพยานหลักฐานเพียงพอเปรียบเทียบเสมือนการจำกัดสิทธิของผู้กระทำความผิดคดีภาชี อากรที่มีโทษทางอาญาที่จะได้รับการแสวงหาความจริงในชั้นสืบสวนสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับ

⁷¹ เศรษฐ์ ชุนธิวงศ์, “การสอบสวนคดีพิเศษ : กลไกที่ทำให้การสอบสวนมีประสิทธิภาพ”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์), 2549. น.30.

⁷² เพ็งอ้วง, น.30 – 31.

ภาชีอากรไม่สอดคล้องกับหลักค้นหาความจริง (Principle of Truth Finding)⁷³ เนื่องจากการดำเนินคดีอาญาภาชีอากรในชั้นสอบสวนมีความสำคัญอย่างมากต่อระบบการดำเนินกระบวนการยุติธรรมทางอาญาเพราะถือเป็นขั้นตอนแรกที่ส่งผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของผู้ต้องหาประกอบกับการดำเนินคดีอาญาภาชีอากรต้องอาศัยหลักความจริงซึ่งสอดคล้องกับรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 หมวด 3 สิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย ส่วนที่ 2 มาตรา 30 มีบทบัญญัติเรื่องความเสมอภาคไว้ว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมาย และได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน” และมาตรา 40 (3) ที่บัญญัติว่า “บุคคลย่อมมีสิทธิในกระบวนการยุติธรรม ดังต่อไปนี้... (3) บุคคลย่อมมีสิทธิที่จะให้คดีของตนได้รับการพิจารณาอย่างถูกต้อง รวดเร็วและเป็นธรรม...” บทบัญญัติดังกล่าวจึงมีเจตนารมณ์มุ่งคุ้มครองรับรองประชาชนทุกคนจากกฎหมายโดยเท่าเทียมกันปราศจากการเลือกปฏิบัติในกระบวนการยุติธรรมจากบทบัญญัติดังกล่าวการดำเนินกระบวนการยุติธรรมทางอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาชีทุกองค์กร ไม่ว่าจะเป็นพนักงานสอบสวนหรือพนักงานอัยการจะต้องร่วมมือกันในการค้นหาความจริงหรือกลั่นกรองมูลคดีเบื้องต้นให้มากที่สุด โดยอาศัยหลักค้นหาความจริงซึ่งหากการที่พนักงานอัยการมีสิทธิเข้าร่วมการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาชีอากรจะทำให้ผู้มีอำนาจฟ้องคดีมีโอกาสรับทราบข้อเท็จจริงต่างๆ รวมทั้งมีโอกาสซักถามพยานได้ด้วยตนเองย่อมทำให้เกิดการตรวจสอบการสอบสวนของตำรวจได้อีกชั้นหนึ่งอันจะทำให้ผู้ที่กระทำความผิดหรือผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดอาญาตามกฎหมายภาชีอากรมีหลักประกันความเป็นธรรมว่าจะไม่ตกเป็นจำเลยหรือผู้ต้องหาโดยไม่มีควมผิด⁷⁴ ดังนั้นการให้อำนาจพนักงานอัยการมีสิทธิเข้าร่วมในการสอบสวนคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาจะทำให้การดำเนินคดีมีประสิทธิภาพเกิดความโปร่งใสและทำให้ผู้กระทำความผิดหรือมีส่วนเกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดอาญาตามกฎหมายภาชีอากรมีความมั่นใจในกระบวนการยุติธรรมทางอาญาภาชีอากรมากขึ้นอีกด้วย

5.2.2.3 ปัญหาความซ้ำซ้อนในการดำเนินคดี

การแบ่งแยกอำนาจสอบสวนและฟ้องร้องออกจากกันโดยเด็ดขาดก่อให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินคดีเนื่องจากการสอบสวนและการฟ้องร้องเป็นกระบวนการที่มี

⁷³ หลักค้นหาความจริง (Principle of Truth Finding) ในชั้นสอบสวนและชั้นพนักงานอัยการหมายถึง การดำเนินกระบวนการยุติธรรมทางอาญาในทุกองค์กรที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นพนักงานสอบสวนหรือพนักงานอัยการจะต้องร่วมมือกันในการค้นหาข้อเท็จจริงหรือพยานหลักฐานของคดี เพื่อให้ได้ข้อยุติตามความเป็นจริง โดยไม่คำนึงว่าข้อเท็จจริงหรือพยานหลักฐานจะเป็นผลดีหรือผลร้ายต่อผู้ถูกกล่าวหาก็ตาม เจ้าพนักงานต้องค้นหาเข้ามาในคดีซึ่งการพิสูจน์ความจริง

⁷⁴ จักรพงษ์ วิวัฒน์วานิช, หลักและทฤษฎีการสอบสวน (Principle and Theory of Inquiry), พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัดพิมพ์อักษร, 2550), น.128 - 129.

จุดมุ่งหมายเดียวกัน โดยมีลักษณะเป็นการกำหนดให้มีการรวบรวมพยานหลักฐานและการวางรูปคดี เพื่อจะดำเนินคดีกับผู้กระทำผิดต่อกฎหมายอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญา⁷⁵ ตลอดจนกระบวนการสอบสวนคดีอาชญากรรมของเจ้าพนักงานตำรวจและพนักงานอัยการต้องมีการตั้งข้อหาและทำความเข้าใจข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายจึงมีลักษณะเป็นการดำเนินการซ้ำซ้อนที่มีลักษณะเป็นการสร้างภาระแก่เจ้าพนักงานสอบสวน อีกทั้งเจ้าพนักงานสอบสวนมิได้มีความรู้หรือความเชี่ยวชาญในคดีอาชญากรรมโดยตรงเนื่องจากเป็นคดีความผิดทางอาญาเป็นการเฉพาะทำให้กระบวนการในการสอบสวนคดีของพนักงานสอบสวนดำเนินไปด้วยความล่าช้าต้องใช้เวลามากในการศึกษาข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจากการกระทำผิดอาญาเกี่ยวเนื่องกับอาชญากรรม

5.2.2.4 ปัญหาการวางรูปคดีของพนักงานอัยการ

การที่พนักงานอัยการไม่สามารถเข้าร่วมการสอบสวนตั้งแต่แรกหรือไม่สามารถทำการสอบสวนได้ด้วยตนเอง เมื่อพนักงานอัยการได้รับสำนวนจากตำรวจในการพิจารณาสำนวนคดีอาชญากรรม พนักงานอัยการต้องพิจารณาเฉพาะการสอบสวนของพนักงานตำรวจผู้ทำสำนวนเท่านั้นจึงมีลักษณะเป็นการเปิดโอกาสให้ใช้อำนาจโดยไม่ตรงจากความเป็นจริงอันมีผลกระทบต่อรูปคดีได้ง่ายไม่ว่าในชั้นพนักงานอัยการหรือชั้นศาลภายใต้กรอบพยานหลักฐานต่างๆและข้อเท็จจริงที่ได้รับจากสำนวนการสอบสวนของพนักงานสอบสวน

การที่พนักงานอัยการมิได้มีส่วนเข้าร่วมในการสอบสวนคดีอาชญากรรมกับพนักงานสอบสวนตั้งแต่ต้นของประเทศไทยทำให้พนักงานอัยการไม่ทราบข้อเท็จจริงในคดีโดยละเอียดเท่าที่ควร พนักงานอัยการคงพิจารณาเฉพาะพยานหลักฐานเท่าที่พนักงานสอบสวนรวบรวมมาให้ในสำนวนการสอบสวนเท่านั้นทำให้การใช้ดุลพินิจของพนักงานอัยการในการสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้องคดีอาจเกิดความผิดพลาดและสร้างความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดต่อกฎหมายอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาได้โดยง่ายเพราะไม่มีพยานหลักฐานเพียงพออันเป็นเหตุให้กระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชนอย่างร้ายแรงและทำให้ประสิทธิภาพในการอำนวยความยุติธรรมแก่ประชาชนลดน้อยถอยลงไป⁷⁶ ดังนั้นโครงสร้างของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาที่จำกัดอำนาจของพนักงานอัยการเช่นนี้ทำให้ที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดต่อกฎหมายอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาที่ไม่มีเจตนาในการกระทำความผิดขาดหลักประกันว่าจะไม่ตกเป็นผู้ต้องหาหรือจำเลยในคดีอาญาโดยไม่สมควรอันเป็นการกระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพของบุคคลดังกล่าวอย่างร้ายแรง จากสาเหตุที่กล่าวมานี้จึงเป็นเหตุสำคัญประการหนึ่งที่ทำให้ผู้ที่ถูกกล่าวหาว่า

⁷⁵ เซษฐ์ ขุนธวิวงศ์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 71*, น.31 -32.

⁷⁶ *เพ็งอ้าว*, น.32.

กระทำความผิดต่อกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาไม่ประสงค์ที่จะต่อสู้คดีตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญาตามปกติ

การสอบสวนคดีภาษีอากรของประเทศไทยดังกล่าวมีความแตกต่างจากการสอบสวนของประเทศออสเตรเลียและสหราชอาณาจักรกล่าวคือ ประเทศออสเตรเลียกำหนดให้ Australian Taxation Office : ATO มีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษไม่ร้ายแรงและที่มีโทษร้ายแรงหรือซับซ้อนบางคดีแต่ต้องแจ้งรายละเอียดการสอบสวนให้ The Australian Federal Police : AFP ทราบในระหว่างการสอบสวน ทั้งนี้พนักงานสอบสวนของ ATO จะต้องมีความปฏิบัติตามที่กำหนดใน Commonwealth Fraud Control Guidelines 2002 เพื่อให้มั่นใจว่าพนักงานสอบสวนมีความรู้และความสามารถในการทำหน้าที่พนักงานสอบสวนอย่างแท้จริง โดยสำนักงานอัยการ (The Commonwealth Director of Public Prosecutions : DPP) เป็นหน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่ในการดำเนินคดีส่งฟ้องผู้ต้องหาต่อศาลในคดีที่เป็นความผิดอาญาที่เกิดขึ้นตามกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย

สหราชอาณาจักรกำหนดให้ Her Majesty's Revenue and Customs : HMRC มีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากร โดยการนำบทบัญญัติ The Police and Criminal Evidence Act 1984 : PACE มาปรับใช้ในการสอบสวนคดีภาษีอากรและยังมี Revenue and Customs Prosecutions Office : RCPO เป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบการใช้อำนาจสอบสวนของ HMRC เพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชนที่จะได้รับผลกระทบจากการใช้อำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีจึงได้มีพระราชบัญญัติกำหนดให้องค์กรอัยการหรือ Crown Prosecutor (HMRC The Prosecution of offences Act 1985) มีอำนาจหน้าที่ดำเนินคดีอาญาในศาล พิจารณาตรวจสอบสำนวนการสอบสวนของตำรวจเพื่อใช้ดุลพินิจในการฟ้องหรือไม่ฟ้องคดีต่อศาล โดยพนักงานอัยการสามารถแนะนำพนักงานสอบสวนในการดำเนินการสอบสวนได้แต่การแนะนำดังกล่าวไม่มีลักษณะบังคับให้พนักงานสอบสวนต้องทำตามแต่อย่างใด

ดังนั้นการที่บทบัญญัติกฎหมายของประเทศออสเตรเลียและสหราชอาณาจักรกำหนดให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมีอำนาจสอบสวนคดีภาษีอากรทำให้การกระบวนกรยุติธรรมทางอาญาในชั้นสอบสวนคดีภาษีอากรมีความสะดวก รวดเร็ว และมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ประเทศไทยจึงควรนำรูปแบบกระบวนการสอบสวนในชั้นพนักงานอัยการของประเทศออสเตรเลียและสหราชอาณาจักรมาเป็นต้นแบบในการสอบสวนความผิดคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาในชั้นพนักงานอัยการต่อไป

5.3 ปัญหาการสอบสวนความผิดคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาขององค์กรสอบสวนคดีพิเศษ

ในทางปฏิบัติการสอบสวนคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาเป็นคดีพิเศษที่อยู่ในอำนาจของกรมสอบสวนคดีพิเศษมักพบกับสภาพปัญหาและอุปสรรคที่สำคัญเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจในการกำหนดให้คดีภาชีอากรเป็นคดีพิเศษและความเชี่ยวชาญในการสอบสวนคดีโดยมีรายละเอียดดังนี้

5.3.1 ปัญหาการใช้ดุลพินิจในการกำหนดให้คดีภาชีอากรเป็นคดีพิเศษ

การดำเนินคดีพิเศษเป็นคดีความผิดทางอาญาที่สำคัญอันเกิดจากความซับซ้อนของคดีจึงจำเป็นต้องใช้วิธีการสืบสวนและรวบรวมพยานหลักฐานเป็นพิเศษเนื่องจาก คุณสมบัติและที่มาของการกระทำอาชญากรรมที่เข้าข่ายเป็น “คดีพิเศษ” อยู่ในความดูแลของกรมสอบสวนคดีพิเศษ การสอบสวนคดีตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 จึงเปรียบเสมือนบทบัญญัติมาตรการพิเศษเพื่อเป็นเครื่องมือของเจ้าพนักงานในการค้นหาความจริงในคดีอาญาหรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง การสืบสวนและการสอบสวนจึงเป็นจุดเริ่มต้นของกระบวนการยุติธรรมทางอาญา⁷⁷ การสืบสวนสอบสวนและลักษณะคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาที่อยู่ในอำนาจของกรมสอบสวนคดีพิเศษ เป็นคดีความผิดอาญาหรืออาชญากรรมทางเศรษฐกิจที่สำคัญซึ่งมีผลกระทบต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน หรือความมั่นคงของประเทศ ความสัมพันธ์ระหว่างประเทศหรือระบบเศรษฐกิจหรือการคลังของประเทศและเป็นการดำเนินคดีความผิดทางอาญาที่มีความซับซ้อนจำเป็นต้องใช้วิธีการสืบสวนสอบสวนและรวบรวมพยานหลักฐานเป็นพิเศษตามความในมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547

แต่เดิม ประกาศ กคพ. ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2547 เรื่อง การกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิด ตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547⁷⁸ ซึ่งตามบัญชีท้ายพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 มิได้กำหนดคดีความผิดอาญาเกี่ยวกับภาชีอากร ไม่ว่าจะตามประมวลรัษฎากร กฎหมายศุลกากรหรือกฎหมายภาษีสรรพสามิตไว้แต่อย่างใดจึงเป็นเหตุให้มีการประชุมคณะกรรมการคดีพิเศษ (กคพ.) ครั้งที่ 1/2557 ลงวันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2547 โดยผลการประชุมมีมติให้เสนอแนะต่อคณะรัฐมนตรีในการออกกฎกระทรวงกำหนดให้คดีความผิดทางอาญาเกี่ยวกับภาชีอากรตามประมวลรัษฎากร

⁷⁷ กรมสอบสวนคดีพิเศษ “ทิศทางและนโยบายการดำเนินงานของกรมสอบสวนคดีพิเศษ ในปี พ.ศ.2558 และรายงานสถิติผลการดำเนินคดีพิเศษในรอบปี พ.ศ. 2557” สืบค้นเมื่อวันที่ 7 พฤศจิกายน 2558, <http://www.dsi.go.th/view.aspx?tid=T0000669>.

⁷⁸ รายละเอียดปรากฏตามภาคผนวก ข

กฎหมายว่าด้วยศุลกากร ภาษีสรรพสามิต สุรา และยาสูบ รวม 5 ฉบับ เป็นคดีพิเศษตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) เพิ่มเติมจากที่ได้กำหนดในบัญชีท้ายพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547⁷⁹ โดยออกเป็นกฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดคดีพิเศษเพิ่มเติม ตามกฎหมายว่าด้วยการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 ลงวันที่ 5 พฤศจิกายน 2547⁸⁰

ต่อมา กรมสอบสวนคดีพิเศษได้ออกประกาศ กคพ. (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2547 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2547 เรื่อง กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิด ตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547⁸¹ โดยมีรายละเอียดตามบัญชีท้ายประกาศ กคพ. ฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2547)⁸² ดังนี้

(1) คดีความผิดตามประมวลรัษฎากร ในกรณีคดีความผิดทางอาญาที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา 37 มาตรา 90/4 มาตรา 90/5 และ มาตรา 91/21 (7) แห่งประมวลรัษฎากร ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่าเป็นเหตุให้รัฐขาดรายได้เป็นเงินภาษีอากรรวมเบียดปรับและเงินเพิ่มตั้งแต่ห้าสิบล้านบาทขึ้นไป

(2) คดีความผิดตามกฎหมายศุลกากร ในกรณีคดีความผิดทางอาญาที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา 27 มาตรา 27 ทวิ มาตรา 60 มาตรา 96 และมาตรา 97 ทศ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 และที่แก้ไขเพิ่มเติม ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่ามีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังนี้

(2.1) มีของกลางมูลค่าราคาของรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วเป็นเงินตั้งแต่สามสิบล้านบาทขึ้นไป

(2.2) มีการฉ้อค่าภาษีหรือขอลคืนค่าภาษีโดยทุจริตเป็นเงินตั้งแต่สี่สิบล้านบาทขึ้นไป

(3) คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต ในกรณีคดีความผิดทางอาญาที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา 147 มาตรา 161 มาตรา 165 และมาตรา 167 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่ามีมูลค่าหรือปริมาณของสินค้าหรือบริการที่คำนวณเป็นเงินตั้งแต่สิบล้านบาทขึ้นไป

⁷⁹ กฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนด คดีพิเศษเพิ่มเติม ตามกฎหมายว่าด้วยการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 ลงวันที่ 5 พฤศจิกายน 2547

⁸⁰ รัชชัย สวนสีดา, *อ้วงแล้ว เชิงอรรถที่ 24*, น.44 - 60.

⁸¹ รายละเอียดปรากฏตามภาคผนวก ค

⁸² ประกาศ กคพ. (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2547 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2547 เรื่อง กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิด ตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547

(4) คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยสุรา ในกรณีคดีความผิดทางอาญาที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา 33 มาตรา 33 ทวิ มาตรา 33 ตริ มาตรา 34 และมาตรา 34 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่ามีปริมาณสุราตั้งแต่หนึ่งหมื่นลิตรขึ้นไป

(5) คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ ในกรณีคดีความผิดทางอาญาที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา 49 และมาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่ามีปริมาณยาสูบหรือยาเส้น น้ำหนักตั้งแต่หนึ่งล้านกรัมขึ้นไป

ต่อมา คดีความผิดทางอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากรที่ให้อยู่ในอำนาจสอบสวนคดีพิเศษของกรมสอบสวนคดีพิเศษตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 10 (2) และมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 โดย กคพ. ออกประกาศ กคพ. (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2548 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2548 เรื่อง การกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิด ตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 โดยมีผลบังคับใช้วันที่ 4 มกราคม 2549⁸³ ยกเลิกคดีความผิดตามประมวลรัษฎากร คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร และคดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยสรรพสามิตตามบัญชีท้ายประกาศ กคพ. ฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2547) เรื่อง กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิด ตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 และให้ใช้ความในประกาศ กคพ. ฉบับที่ 3 (พ.ศ. 2548) โดยมีรายละเอียด⁸⁴ ดังนี้

(1) คดีความผิดตามประมวลรัษฎากร ในกรณีคดีความผิดทางอาญาที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา 37 มาตรา 90/4 มาตรา 90/5 และ มาตรา 91/21 (7) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าจะมีความผิดกรรมเดียวหรือหลายกรรมต่างหากที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่าเป็นเหตุให้รัฐขาดรายได้เป็นเงินภาษีอากรรวมเบียดปรับและเงินเพิ่มตั้งแต่ห้าสิบล้านบาทขึ้นไป

(2) คดีความผิดตามกฎหมายศุลกากร ในกรณีคดีความผิดทางอาญาที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา 27 มาตรา 27 ทวิ มาตรา 60 มาตรา 96 และมาตรา 97 ทศ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 และที่แก้ไขเพิ่มเติม ไม่ว่าจะมีความผิดกรรมเดียวหรือหลายกรรมต่างหาก ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่ามีของกลางมูลค่าราคาของรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วรวมเป็นเงินตั้งแต่สามสิบล้านบาทขึ้นไป หรือมีการฉ้อค่าภาษีหรือขอคืนค่าภาษีโดยทุจริตรวมเป็นเงินตั้งแต่ยี่สิบล้านบาทขึ้นไป

⁸³ รายละเอียดปรากฏตามภาคผนวก ง

⁸⁴ รัชชชัย สวนสีดา, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 24*, น.44 - 47.

(3) คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา 147 มาตรา 161 มาตรา 165 และมาตรา 167 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ไม่ว่าจะเป็ความผิดกรรมเดียวหรือหลายกรรมต่างกัันที่มีหรือมีมูลนำเชื่อว่ามูลค่าหรือปริมาณของสินค้าหรือบริการที่คำนวณรวมเป็นเงินตั้งแต่สิบล้านบาทขึ้นไป

ในปัจจุบันคดีพิเศษที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของกรมสอบสวนคดีพิเศษ กรณีการดำเนินการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากรมิได้มีการกำหนดจำนวนทุนทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดไว้อย่างชัดเจนเนื่องจากอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 10 (2) และมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2551 กคพ. จึงออกประกาศให้มีการยกเลิกการกำหนดจำนวนทุนทรัพย์หรือจำนวนเงินภาษีอากรที่ได้จากการกระทำความผิดตามประกาศ กคพ. (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2548 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2548 เรื่อง การกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 โดยกรมสอบสวนคดีพิเศษได้มีการออกประกาศ กคพ. (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2554 ลงวันที่ 3 กุมภาพันธ์ 2554 เรื่อง กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดที่เป็นคดีพิเศษ ตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 โดยมีการกำหนดลักษณะของการกระทำความผิดที่เป็นคดีพิเศษตามบัญชีท้ายประกาศ กคพ. (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2554 ออกตามความในมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2554 มีรายละเอียด⁸⁵ ดังนี้

(1) คดีความผิดตามประมวลรัษฎากร คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา 37 มาตรา 90/4 มาตรา 90/5 และ มาตรา 91/21 (7) แห่งประมวลรัษฎากรและที่แก้ไขเพิ่มเติม

(2) คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา 27 มาตรา 27 ทวิ มาตรา 60 มาตรา 96 และมาตรา 97 ทศ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และที่แก้ไขเพิ่มเติม

(3) คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามตามมาตรา 147 มาตรา 161 มาตรา 165 และมาตรา 167 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และที่แก้ไขเพิ่มเติม

(4) คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยสุรา คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา 33 มาตรา 33 ทวิ มาตรา 33 ตริ มาตรา 34 และมาตรา 34 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 และที่แก้ไขเพิ่มเติม

⁸⁵ เพ็ญอ่าง, น.46 - 50.

(5) คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา 49 และมาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 และที่แก้ไขเพิ่มเติม

เมื่อพิจารณาหลักการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากรที่ให้อยู่ในอำนาจสอบสวนคดีพิเศษของกรมสอบสวนคดีพิเศษแล้วเห็นว่า การกำหนดหลักเกณฑ์ตามประกาศ กคพ. (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2548 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2548 เรื่อง การกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 มีการกำหนดหลักเกณฑ์จำนวนค่าภาษีอากรที่เกิดจากการกระทำความผิดอาญาที่เข้าข่ายเป็น “คดีพิเศษ” ที่ชัดเจนกล่าวคือ⁸⁶

(1) คดีความผิดตามประมวลรัษฎากรกำหนดจำนวนเงินภาษีอากร รวมเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มตั้งแต่ห้าสิบล้านบาทขึ้นไป

(2) คดีความผิดตามกฎหมายศุลกากรแบ่งออกเป็น 2 กรณีคือ กรณีมีของกลาง มูลค่าราคาของรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วเป็นเงินตั้งแต่สามสิบล้านบาทขึ้นไปและกรณีมีการซื้อค่าภาษี หรือขอคืนค่าภาษีโดยทุจริตเป็นเงินตั้งแต่ยี่สิบล้านบาทขึ้นไป

(3) คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต กรณีมีมูลค่าเชื่อว่ามูลค่าหรือปริมาณของสินค้าหรือบริการที่คำนวณเป็นเงินตั้งแต่สิบล้านบาทขึ้นไป

แต่ตามประกาศ กคพ. (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2554 ลงวันที่ 3 กุมภาพันธ์ 2554 เรื่อง กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดที่เป็นคดีพิเศษ ตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547⁸⁷ ได้ยกเลิกหลักเกณฑ์จำนวนค่าภาษีอากรที่เกิดจากการกระทำความผิดอาญาที่เข้าข่ายเป็นคดีพิเศษ โดยกำหนดให้กรมสอบสวนคดีพิเศษมีอำนาจในการใช้ดุลพินิจโดยแท้⁸⁸ โดยให้มีอำนาจเฉพาะบางฐานความผิดเท่านั้นซึ่งส่วนใหญ่มีอำนาจสอบสวนคดีลักลอบหรือหลีกเลี่ยงภาษีอากรดังนั้นไม่ว่าคดีดังกล่าวจะมีจำนวนทุนทรัพย์มากน้อยเพียงใดก็สามารถกำหนดให้เป็นคดีพิเศษและอยู่ในอำนาจสอบสวนของกรมสอบสวนคดีพิเศษได้ทั้งสิ้น

⁸⁶ ประกาศ กคพ. (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2548 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2548 เรื่อง การกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิด ตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547

⁸⁷ รายละเอียดปรากฏตามภาคผนวก จ

⁸⁸ ประกาศ กคพ. (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2554 ลงวันที่ 3 กุมภาพันธ์ 2554 เรื่อง กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดที่เป็นคดีพิเศษ ตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547

แม้ว่าตามนัยมาตรา 21 แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 ได้กำหนดเปิดกว้างให้คดีพิเศษจะต้องเป็นคดีที่มีความซับซ้อนจำเป็นต้องใช้วิธีการสืบสวน สอบสวน และรวบรวมพยานหลักฐานเป็นพิเศษ หรือคดีความผิดทางอาญาที่มีหรืออาจมีผลกระทบต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน ความมั่นคงของประเทศ ความสัมพันธ์ระหว่างประเทศหรือระบบเศรษฐกิจหรือการคลังของประเทศ ซึ่งหลักเกณฑ์ตามประกาศ กคพ. (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2554 ลงวันที่ 3 กุมภาพันธ์ 2554 เรื่อง กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดที่เป็นคดีพิเศษตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 ได้ยกเลิกหลักเกณฑ์จำนวนค่าภาษีอากรที่เกิดจากการกระทำความผิดอาญาที่เข้าข่ายเป็นคดีพิเศษ โดยกำหนดให้กรมสอบสวนคดีพิเศษมีอำนาจในการใช้ดุลพินิจโดยอิสระจึงเป็นการเปิดช่องให้ผู้มีอำนาจเลือกรับคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาเป็นคดีพิเศษสามารถใช้ดุลพินิจได้อย่างกว้างขวาง กรณีจึงทำให้เกิดปัญหาในการกำหนดหลักเกณฑ์ว่า คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาใดควรเข้าข่ายเป็นคดีพิเศษเพราะการใช้ดุลพินิจของคณะกรรมการคดีพิเศษ (กคค.) ดังกล่าวไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอน อันเป็นเหตุให้เกิดความบกพร่องในการเลือกรับเป็นคดีพิเศษ ทั้งนี้เนื่องจากในทางทฤษฎีถือว่าการใช้ดุลพินิจโดยปราศจากหลักเกณฑ์ของฝ่ายปกครองย่อมมีความโน้มเอียงตามธรรมชาติที่จะทำให้ฝ่ายปกครองกำหนดนโยบายในการใช้ดุลพินิจตามอำเภอใจตน⁸⁹ ด้วยเหตุนี้โดยผลของการใช้ดุลพินิจในการเลือกรับคดีพิเศษจึงไม่เหมาะสมแก่กรณีความผิดซึ่งขัดต่อหลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจที่เปรียบเสมือนหลักประกันความเป็นธรรมและความเสมอภาคของกฎหมายในทางการดำเนินคดีอาญา ภาษีอากรประกอบกับเมื่อพิจารณาทฤษฎีการสอบสวนคดีอาญา (Inquiry Theory) ของเจ้าพนักงาน ในกระบวนการยุติธรรมที่มุ่งเน้นให้เกิดความเที่ยงธรรม เสมอภาค และบริสุทธิ์ยุติธรรม

5.3.2 ปัญหาความเชี่ยวชาญในการสอบสวนคดี

การสอบสวนคดีอาญาซึ่งเป็นคดีอาชญากรรมทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากร กรมสอบสวนคดีพิเศษจะเป็นผู้พิจารณาใช้ดุลพินิจกำหนดลักษณะคดีพิเศษที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของ กรมสอบสวนคดีพิเศษ กรณีการดำเนินการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากรมิได้มีการกำหนดจำนวนทุนทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดไว้อย่างชัดเจนเนื่องจากอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 10 (2) และมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม โดยพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2551 โดยกรมสอบสวนคดีพิเศษ ออกประกาศ กคพ. (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2554 ลงวันที่ 3 กุมภาพันธ์ 2554 เรื่อง กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดที่เป็นคดีพิเศษตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1)

⁸⁹ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, “การควบคุมการใช้ดุลพินิจทางปกครองโดยองค์กรตุลาการ”, บทบัญญัติ, เล่มที่ 47 ตอน 1 (มีนาคม 2534), น.97 - 98.

แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 โดยมีการกำหนดลักษณะของการกระทำ ความผิดที่เป็นคดีพิเศษตามบัญชีท้ายประกาศ กคพ. (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2554 ออกตามความในมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547

การดำเนินการพิจารณาคัดเลือกเป็นคดีพิเศษเมื่อคณะกรรมการคดีพิเศษ พิจารณาแล้วเห็นว่า คดีภาษีอากรใดควรอยู่ในอำนาจสอบสวนคดีพิเศษจะเรียกให้หน่วยงานจัดเก็บ ภาษีอากรได้แก่ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร เป็นผู้นำคดีที่เกิดจากการกระทำ ความผิดมาให้กรมสอบสวนคดีพิเศษ สำนักคดีภาษีอากรเป็นผู้ปฏิบัติงานด้านการป้องกันปราบปราม การสืบสวนและการสอบสวนคดีพิเศษ เพื่อดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรหรือ ตามที่อธิบดีมอบหมาย⁹⁰

เมื่อพิจารณาถึงคุณสมบัติการเป็น “พนักงานสอบสวนคดีพิเศษ” ตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 หมายความว่า อธิบดี รองอธิบดี และผู้ซึ่งได้รับการแต่งตั้งให้มำนาจและหน้าที่สืบสวนและสอบสวนคดีพิเศษตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ โดยในการปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับคดีพิเศษ พนักงานสอบสวนคดีพิเศษมีฐานะเป็นพนักงานสอบสวน และเป็นพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจชั้นผู้ใหญ่ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา⁹¹ “เจ้าหน้าที่คดีพิเศษ” ตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 หมายความว่าผู้ซึ่งได้รับการแต่งตั้งให้ช่วยเหลือพนักงานสอบสวนคดีพิเศษในการสืบสวนและสอบสวน คดีพิเศษตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติ โดยในการปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวเจ้าหน้าที่คดีพิเศษมีฐานะ เป็นพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจหรือในฐานะเป็นพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมาย วิธีพิจารณาความอาญาซึ่งเห็นได้ว่าอำนาจของพนักงานสอบสวนคดีพิเศษกฎหมายเปิดกว้างให้ ดำเนินคดีพิเศษได้ทุกประเภทตามที่กำหนดในพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 ซึ่งการสืบสวนสอบสวนหรือดำเนินการอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับการสอบสวนคดีพิเศษมิใช่การสืบสวน สอบสวนในคดีอาญาโดยทั่วไปประกอบกับแม้ว่าหน่วยงานภายในกรมสอบสวนคดีพิเศษจะมีสำนักคดี

⁹⁰ โครงสร้างการแบ่งส่วนราชการ กรมสอบสวนคดีพิเศษ **สำนักคดีภาษีอากร**มีอำนาจหน้าที่คือ

(1) ปฏิบัติงานด้านการป้องกัน การปราบปราม การสืบสวน และการสอบสวนคดีพิเศษ เพื่อดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร หรือตามที่อธิบดีมอบหมาย รวมทั้งดำเนินคดีพิเศษ นอกพระราชอาณาจักตามที่ได้รับมอบหมาย

กรมสอบสวนคดีพิเศษ, “โครงสร้างการแบ่งส่วนราชการ,” สืบค้นเมื่อวันที่ 7 พฤศจิกายน 2558, <http://dsi.go.th/view.aspx?tid=T0000329>.

⁹¹ คณิต ฒ นคร, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555), น.113.

วิชาชีพการขึ้นเป็นการเฉพาะแต่การสืบสวนและสอบสวนคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญามีกฎหมายที่เกี่ยวข้องหลายฉบับได้แก่ ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติวิชาชีพสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ประกอบกับข้อพิพาททางวิชาชีพต้องการผู้มีความรู้เชี่ยวชาญมาทำการสืบสวนสอบสวนขึ้นเป็นการเฉพาะแตกต่างจากการสืบสวนสอบสวนคดีอาญาโดยทั่วไป อาทิเช่นคดีอาญาทั่วไปต้องอาศัยพฤติการณ์และลักษณะของการกระทำความผิดโดยคำนึงถึงเจตนาเป็นสำคัญ แต่สำหรับการพิจารณาคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาต้องอาศัยพยานหลักฐานต่างๆ และองค์ความรู้หลายๆ แขนงประกอบกันไม่ว่าจะเป็นหลักกฎหมาย หลักการบัญชี หลักเศรษฐศาสตร์ การเงินและการคลังเพื่อเป็นเครื่องมือในการวินิจฉัยความผิด นอกจากนี้การพิจารณาคดีอาญาวิชาชีพในบางกรณีมีลักษณะเฉพาะเจาะจง ทั้งนี้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 27 กฎหมายกำหนดว่า แม้ไม่มีเจตนากระทำความผิดก็มีความผิดตามกฎหมายศุลกากรแล้ว ดังนั้นกฎหมายวิชาชีพการจึงเป็นมีลักษณะพิเศษที่ต้องอาศัยความรู้ ความเข้าใจถึงบทบัญญัติของกฎหมายวิชาชีพการต่างๆ และต้องมีทักษะหรือประสบการณ์ในการทำงานด้านคดีอาชญากรรมเป็นการเฉพาะอย่างผู้เชี่ยวชาญซึ่งพนักงานสอบสวนคดีพิเศษและเจ้าหน้าที่คดีพิเศษของกรมสอบสวนคดีพิเศษมิได้เป็นผู้มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านอาชญากรรมแต่ละประเภทโดยตรงแตกต่างจากหน่วยงานจัดเก็บอาชญากรรมที่มีความเชี่ยวชาญชำนาญเฉพาะด้านอาชญากรรมของตน⁹²

นอกจากนี้ในปัจจุบันกรมสอบสวนคดีพิเศษไม่อาจเพิกถอนคดีพิเศษที่รับมาแล้วได้ จึงทำให้มีคดีพิเศษเป็นจำนวนมากและอาจไม่มีความแตกต่างกับการดำเนินคดีอาญาทั่วไปที่อยู่ในอำนาจการสืบสวนและสอบสวนของพนักงานสอบสวน สำนักงานตำรวจแห่งชาติ ซึ่งท้ายที่สุดแล้วมีผลกระทบต่อระบบบริหารงานคดีพิเศษเพราะจำนวนคดีพิเศษจะเพิ่มปริมาณมากขึ้นจนไม่ได้สัดส่วนกับจำนวนบุคลากรที่มีอยู่อย่างจำกัด⁹³ ซึ่งการกำหนดให้มีพนักงานสอบสวนคดีพิเศษและเจ้าหน้าที่คดีพิเศษตามหมวด 2 แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 ตลอดจนจำนวนเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจหน้าที่สืบสวนและสอบสวนคดีพิเศษ ตามพระราชบัญญัติกรมสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2542 ทั้งสิ้น 1,060 คน⁹⁴ แบ่งเป็นพนักงานสอบสวนคดีพิเศษ 489 คน เจ้าหน้าที่คดีพิเศษ 552 คน

⁹² สัมภาษณ์ ทวี สอดส่อง, อธิบดีกรมสอบสวนคดีพิเศษ, สัมภาษณ์, ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 4 มีนาคม 2552.

⁹³ หนังสือคณะกรรมการปฏิรูปกฎหมาย กม. คปก. (ก) ที่ 44/2558 บันทึกความเห็นและข้อเสนอแนะ เรื่อง การปฏิรูประบบงานสอบสวนคดีพิเศษ

⁹⁴ กรมสอบสวนคดีพิเศษ, “อัตรากำลังพล,” สืบค้นเมื่อวันที่ 17 สิงหาคม 2558, <http://dsi.go.th/Default.aspx>.

ผู้บัญชาการสำนัก 16 คน⁹⁵ และเมื่อเปรียบเทียบกับปริมาณคดีในขณะนี้จากสถานภาพคดีล่าสุดถึงวันที่ 15 ธันวาคม 2557 มีจำนวนคดีพิเศษที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมสอบสวนคดีพิเศษมีจำนวนมากและหลากหลาย โดยมีคดีพิเศษสะสมทั้งหมด 1,815 คดี ที่ดำเนินการสอบสวนเสร็จไปแล้วจำนวน 1,502 คดี และอยู่ระหว่างการสอบสวนจำนวน 313 คดี นอกจากนี้ยังมีเรื่องที่อยู่ระหว่างการสืบสวนอีกจำนวน 291 คดี⁹⁶

โดยคณะกรรมการปฏิรูปกฎหมาย สำนักงานคณะกรรมการปฏิรูปกฎหมายได้ให้ข้อสังเกตเรื่องอัตรากำลังบุคลากรของพนักงานสอบสวนคดีพิเศษว่า ลักษณะคดีและประเภทคดีตลอดจนจำนวนสำนวนการสอบสวนที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมสอบสวนคดีพิเศษอาจไม่ได้สัดส่วนกับจำนวนเจ้าพนักงานเพราะในขณะที่ยังคงแสวงหาและรวบรวมพยานหลักฐานในคดีพิเศษนั้นยังต้องอาศัยผู้มีความรู้ความสามารถในการสืบสวนและสอบสวนที่สอดคล้องกับลักษณะหรือพฤติการณ์ในการกระทำความผิด แม้ว่ากรมสอบสวนคดีพิเศษจะสามารถอาศัยอำนาจตามมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติกรมสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2542 แต่ก็เป็นไปเพื่อประสานความร่วมมือระหว่างหน่วยงานที่จำเป็นและเกี่ยวข้องกับการสืบสวนและสอบสวนเพื่อขอให้มีการสนับสนุนบุคลากรเพื่อประโยชน์สำหรับการดำเนินการเท่านั้นจึงทำให้เกิดผลกระทบต่อเนื่องในการใช้วิธีการสืบสวนและสอบสวนคดีพิเศษโดยเฉพาะการใช้มาตรการบังคับเอากับบุคคลผู้ต้องสงสัยหรือบุคคลอื่นที่ต้องเกี่ยวข้อง⁹⁷ เช่น การเข้าแฝงตัวเพื่อสอบสวน⁹⁸ การค้นตัวหรือยานพาหนะของบุคคลในที่สาธารณะ⁹⁹ การเข้าถึงข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์อันเป็นข้อมูลส่วนบุคคลหรือการสืบเบาะแสจากการดักฟัง

⁹⁵ รายงานข้อมูลสถิติกระบวนการยุติธรรม : ข้อมูลการดำเนินงานของสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐ กรมสอบสวนคดีพิเศษ สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน และสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามยาเสพติด ซึ่งเป็นหน่วยงานหลักในกระบวนการยุติธรรมที่รับผิดชอบการป้องกันปราบปรามอาชญากรรมพิเศษดังกล่าว ผลการรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูล

⁹⁶ กรมสอบสวนคดีพิเศษ , *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 94*, น.8.

⁹⁷ การประชุมของคณะกรรมการปฏิรูปกฎหมายด้านการศึกษาดำเนินคดีที่เป็นธรรม (Fair Trial) ภายใต้การดำเนินงานของคณะกรรมการพิจารณาปรับปรุงและพัฒนากฎหมายด้านกระบวนการยุติธรรม เพื่อรับฟังความเห็นจากหน่วยงานรัฐเกี่ยวกับระบบบริหารงานสอบสวนคดีพิเศษ เมื่อวันที่ 21 กรกฎาคม พ.ศ. 2557 นั้น มีการตั้งข้อสังเกตถึงการใช่วิธีการสืบสวนคดีพิเศษบางกรณีที่น่าจะละเมิดต่อสิทธิเสรีภาพของผู้ที่เกี่ยวข้องในการดำเนินคดีอาญาด้วย

⁹⁸ ตามนัยมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547

⁹⁹ ตามนัยมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547

โทรศัพท์¹⁰⁰ ที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายอันไม่อาจเยียวยาให้บุคคลกลับคืนสู่สภาพเดิมก่อนตกอยู่ภายใต้มาตรการพิเศษระหว่างอยู่ในกระบวนการสอบสวนนั้นได้จึงเป็นเหตุให้ขาดประสิทธิภาพในการค้นหาความจริงหรือกลั่นกรองมูลคดีเบื้องต้นเนื่องจากข้อจำกัดเรื่องบุคลากร เจ้าหน้าที่งานไม่สามารถพิจารณารายละเอียดข้อเท็จจริงที่ได้รับมาพิสูจน์ความจริงได้อย่างมีประสิทธิภาพซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักค้นหาความจริง (Principle of Truth Finding) ตลอดจนความบกพร่องดังกล่าวทำให้กระบวนการสอบสวนเกิดความล่าช้า ต้อยประสิทธิภาพ และไม่อาจอำนวยความสะดวกให้เกิดกับประชาชนที่เกี่ยวข้องได้อย่างแท้จริง

ในทางปฏิบัติการรับฟังพยานหลักฐานของพนักงานสอบสวนคดีพิเศษเป็นกระบวนการยุติธรรมทางอาญาในขั้นก่อนฟ้อง (Pre-trial stage) กล่าวคือ พนักงานสอบสวนในประเทศไทยยังไม่มีพนักงานสอบสวนคดีพิเศษที่มีลักษณะเป็นผู้ชำนาญการเฉพาะด้านซึ่งพนักงานสอบสวนจะต้องมีหน้าที่ในการสืบสวนสอบสวนพยานหลักฐานเพื่อจับกุมหรือทำสำนวนสอบสวนขั้นต้นนำคดีไปสู่กระบวนการยุติธรรมขั้นต่อไป¹⁰¹ ซึ่งการดำเนินการสืบสวนสอบสวนของพนักงานสอบสวนคดีพิเศษ เป็นไปตามหลักการตรวจสอบ (examination principle) เพราะในคดีอาญาต้องมีการตรวจสอบความจริงแท้ของเรื่องและต้องตัดสินใจไปตามความจริงที่ตรวจสอบได้ความนั้น¹⁰² ประกอบกับการตรวจสอบต้องใช้พยานเอกสารและหลักฐานต่างๆ ที่ได้รับจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีเป็นสำคัญและเป็นไปตามการหลักฟังความทุกฝ่ายซึ่งเอกสารที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรเกือบทั้งหมดอยู่ในความครอบครองของหน่วยงานจัดเก็บภาษีเช่น ความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรย่อมจะต้องพิเคราะห์ว่า ผู้กระทำความผิดมีภาระภาษีเท่าไร กรณีจึงมีความเกี่ยวข้องกับเอกสารโครงสร้างทางบัญชีต่างๆ ที่จะพิสูจน์ภาระภาษีของผู้กระทำความผิดเฉพาะรายนั้นๆ อาทิเช่น ความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีสรรพสามิตย่อมต้องพิจารณาจากเอกสารโครงสร้างต้นทุนซึ่งประกอบด้วยค่าวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายในการผลิตรวมทั้งกำไรที่ได้จากการขายสินค้าชิ้นๆ เอกสารต่างๆ เหล่านี้ล้วนแล้วแต่อยู่ในความครอบครองของผู้เสียภาษีและกรมสรรพสามิตซึ่งเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยองค์กรจัดเก็บภาษีจะมีบุคลากรที่มีความรู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านพิสูจน์เอกสารหลักฐานเป็นอย่างดีอยู่แล้ว การที่จะต้องส่งเอกสารหลักฐานซึ่งอยู่ในความครอบครองของผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวไปให้กับหน่วยงานที่มีได้เชี่ยวชาญและเกี่ยวข้องโดยตรงกับกระบวนการจัดเก็บภาษีมาตั้งแต่ต้นจึงอาจก่อให้เกิดปัญหาในด้านความรู้ความเชี่ยวชาญและบุคลากรผู้ทำหน้าที่สอบสวนคดีพิเศษอีกด้วย

¹⁰⁰ ตามนัยมาตรา 25 และมาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547

¹⁰¹ เชษฐ ชุนธิวงศ์, *อ้าวแล้ว เจิงอรรถที่ 71*, น.36.

¹⁰² ยิ่งพรธัญญ์ คำภูเวียง, “เขตอำนาจสอบสวนคดีอาญา”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์), 2555. น.43.

เนื่องจากไม่สอดคล้องกับการดำเนินคดีอาญาภาษาอากรด้วยเหตุที่สภาพและลักษณะเฉพาะของคดีภาษาอากรที่มีโทษทางอาญาต้องดำเนินการรับฟังพยานหลักฐาน การตรวจสอบและค้นหาข้อเท็จจริงแห่งคดีให้ออกมาใกล้เคียงกับความจริงมากที่สุดตามหลักการดำเนินคดีอาญาแบบตรวจสอบ (examination principle) แต่สภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในคดีภาษาอากรที่มีโทษทางอาญาเป็นคดีพิเศษกลับสะท้อนให้เห็นถึงการขัดต่อหลักการตรวจสอบ (examination principle) ในด้านการสืบสวนสอบสวนการพิจารณาและมาตรฐานในการประกันความเป็นธรรมต่อผู้เสียหายและหน่วยงานจัดเก็บภาษาอากรด้วย



บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

การจัดเก็บภาษีอากรมีลักษณะเป็นสภาพบังคับทางกฎหมายภาษีอากร (Tax Law Enforcement) โดยบทบัญญัติมาตรา 73 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 กำหนดให้ประชาชนทุกคนมีหน้าที่เสียภาษีอากรแก่รัฐตามที่กฎหมายนั้นๆ กำหนดไว้¹ แต่การดำเนินการบังคับจัดเก็บภาษีอากรทำให้ฐานะหรือสวัสดิการทางเศรษฐกิจของประชาชนผู้เสียภาษีลดลงและโดยปกติวิสัยคนเราย่อมไม่ยอมเสียรายได้หรือทรัพย์สินที่ตนหามาได้หรือมีอยู่ไปจึงเป็นเหตุให้มีการกระทำหรือพยายามกระทำความผิดที่มีลักษณะเป็นการฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรในรูปแบบต่างๆ หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรในฐานะเป็นผู้บังคับใช้กฎหมายจึงจำเป็นต้องบัญญัติกฎหมายเพื่อกำหนดบทลงโทษตามกฎหมายภาษีอากรให้มีสภาพบังคับทางกฎหมายภาษีอากร (Tax Law Enforcement) ในอันที่จะก่อให้เกิดความศักดิ์สิทธิ์ของกฎหมาย ทั้งนี้บทบังคับโทษในทางแพ่งได้แก่ เบี้ยปรับ (Penalty) หรือเงินเพิ่มภาษีอากร (Surcharge) และการฝ่าฝืนกฎหมายอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้แก่ การหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance) หนีภาษีอากร (Tax Evasion)² หรือความรับผิดทางอาญาภาษีอากรในลักษณะอื่นๆ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า “อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ” คดีภาษีอากรนับเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจประเภทหนึ่งที่ทำให้ผู้กระทำความผิดมักจะถูกเรียกชื่อเป็นอีกอย่างหนึ่งว่า “อาชญากรคอเชิ้ตขาว” (White Collar Crime)³ เนื่องจากคดีภาษีอากรมีผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศและกระทบต่อความมั่นคงของประเทศการดำเนินการป้องปรามอาชญากรรมทางเศรษฐกิจดังกล่าวจึงต้องกระทำโดยอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างประเทศเข้ามาเกี่ยวข้องตามข้อผูกพันระหว่างประเทศที่มีต่อองค์การการค้าโลก (World Trade

¹ ปรีชา สุวรรณทัต, วิชาธรรมศาสตร์ว่าด้วยการคลัง, พิมพ์ครั้งที่ 3. (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2553), น.143.

² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร Tax Planning, พิมพ์ครั้งที่ 4. (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์สถาบัน T. Training Center, 2553), น.2 – 9.

³ วีระพงษ์ บุญโญภาส, อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ Economic Crime, พิมพ์ครั้งที่ 6. (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2547), น.12 – 20.

Organization : WTO) องค์การความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development : OECD) ข้อตกลงการจัดการภาษีซ้อน (Double Taxation) และการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศในระดับภูมิภาค (Regional Economic Integration) เป็นต้น⁴

กระบวนการยุติธรรมทางอาญาภาษีอากรของไทย หน่วยงานจัดเก็บภาษีต่างๆ และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่มีอำนาจสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรเนื่องจากการสอบสวนเป็นอำนาจของพนักงานสอบสวนและเมื่อพนักงานสอบสวนดำเนินการที่เกี่ยวข้องแล้วเสร็จจะทำความเห็นควรสั่งฟ้องหรือไม่สั่งฟ้องให้พนักงานอัยการพร้อมสำนวนการสอบสวนเพื่อให้พนักงานอัยการใช้ดุลพินิจพิจารณาเห็นควรสั่งฟ้องคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาต่อไป เมื่อเปรียบเทียบกับกระบวนการสอบสวนของประเทศออสเตรเลียและสหราชอาณาจักรพบว่า ประเทศออสเตรเลียให้อำนาจหน่วยงานจัดเก็บภาษี (The Australian Taxation Office : ATO) มีอำนาจสอบสวนคดีภาษีอากรในคดีที่มีโทษไม่ร้ายแรงและคดีร้ายแรงหรือซับซ้อนบางกรณีได้⁵ ซึ่งในคดีร้ายแรงหน่วยงานจัดเก็บภาษีต้องแจ้งผลการสอบสวนให้สำนักงานตำรวจแห่งชาติ (The Australian Federal Police : AFP) ทราบแต่อย่างไรก็ตามสำนักงานตำรวจแห่งชาติมีอำนาจสอบสวนคดีภาษีอากรในความผิดร้ายแรงได้เองโดยดำเนินการสอบสวนร่วมกับองค์กรอาชญากรรมแห่งชาติ (National Crime Authority : NCA)⁶ และสำนักงานอัยการ (The Commonwealth Director of Public Prosecutions : DPP) มีอำนาจหน้าที่ฟ้องผู้ต้องหาต่อศาลแต่ไม่เป็นการตัดอำนาจหน่วยงานจัดเก็บภาษี (ATO In-House Prosecutions) ในบางกรณีฟ้องคดีความผิดที่ไม่ซับซ้อนต่อศาลได้ เมื่อพิจารณาในส่วนของสหราชอาณาจักรได้มีการกำหนดให้หน่วยงานจัดเก็บภาษี (Her Majesty's Revenue and Customs : HMRC) มีอำนาจสอบสวนคดีภาษีอากรและมีองค์กรตรวจสอบ (Revenue and Customs Prosecutions

⁴ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 3. (กรุงเทพมหานคร : โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), น.107 - 108.

⁵ Australian Taxation Office, Freedom of information documents, “Working Guidelines between Australian Federal Police and Australian Taxation Office,” Accessed April 22, 2016, <http://foi.iorder.com.au>.

⁶ Australian Federal Police, “Agency Budget 2013 - 2014,” Accessed January 13, 2015, <http://www.afp.gov.au>.

Office : RCPO)⁷ การใช้อำนาจสอบสวนของหน่วยงานจัดเก็บภาษี การฟ้องคดีต่อศาลให้อำนาจองค์กรอัยการเท่านั้น (The Crown Prosecution Service : CPS) หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรไม่มีอำนาจฟ้องคดีต่อศาลแต่อย่างใด จากการศึกษากระบวนการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของทั้งสองประเทศนั้น ผู้เขียนเห็นว่าการที่ทั้งสองประเทศกำหนดให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากรทำให้การสอบสวนมีความสะดวก รวดเร็ว และมีประสิทธิภาพสอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีนำมาซึ่งประโยชน์ในการคุ้มครองผู้ถูกกล่าวหาที่จะได้รับการอำนวยความสะดวกเป็นธรรมในกระบวนการยุติธรรมทางอาญาภาษีอากรต่อไป

นอกจากนี้กฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของไทยไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร กฎหมายภาษีสรรพสามิต กฎหมายภาษีศุลกากร และกฎหมายภาษีท้องถิ่นต่างๆ ล้วนแล้วแต่มีบทบัญญัติที่กำหนดความรับผิดชอบและบทลงโทษในทางภาษีอากรทั้งสิ้น ตลอดจนในชั้นกระบวนการก่อนส่งสำนวนการสอบสวนให้แก่พนักงานสอบสวน หน่วยงานจัดเก็บภาษีและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (Administration Function) สามารถเปรียบเทียบคดีระดับอาญาในชั้นฝ่ายปกครองได้โดยใช้อำนาจกึ่งตุลาการ (Quasi-Judicial Function)⁸ อันมีผลให้คดีอาญาเล็กน้อยตามนัยมาตรา 37 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และสิทธินำคดีอาญามาฟ้องระงับตามนัยมาตรา 39 (2) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา แต่ในทางตรงกันข้ามหากไม่สามารถดำเนินการเปรียบเทียบคดีให้คดียุติได้ กระบวนการยุติธรรมทางอาญาภาษีอากรต้องเข้าสู่กระบวนการสอบสวนของพนักงานสอบสวนตามกระบวนการดำเนินคดีอาญาภาษีอากรปกติซึ่งการเปรียบเทียบระงับคดีของประเทศไทยจึงมีลักษณะแตกต่างจากสหราชอาณาจักรอย่างมีนัยสำคัญเนื่องจากสหราชอาณาจักรจะทำการเปรียบเทียบคดีได้ในความผิดอาญาภาษีอากรที่ไม่ร้ายแรงและจำแนกตามพฤติกรรมหรือการกระทำ (Behavior) ของผู้เสียภาษีไว้โดยเฉพาะ⁹ โดยหลักเกณฑ์การคิดคำนวณเงินค่าปรับจะพิจารณาจากพฤติการณ์ของผู้กระทำความผิดเป็นสำคัญในการประกอบการลงโทษ

⁷ Australian Taxation Office, “Fraud Control and the Prosecution process 2012,” Accessed January 24, 2015, <http://www.ato.gov.au>.

⁸ ภาวนา งามสุทธิ, “การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามกฎหมายศุลกากร กรณีกระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่น (1),” ฉบับที่ 42. ปีที่ 7. วารสารภายในเขตปลอดอากรท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ: น.5. (2556).

⁹ Rita de la Feria and Parintira Tanawong, *supra note ...*, p. 13.

กระบวนการยุติธรรมทางอาญาในคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากรของไทยพบว่า มีสภาพปัญหาและข้อขัดข้องในการดำเนินคดีหลายประการกล่าวโดยสรุปได้ดังนี้

(1) ปัญหาการสอบสวนความผิดคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของหน่วยงานจัดเก็บภาษี ตามกฎหมายภาษีอากรได้แก่ ข้อจำกัดการสอบสวนคดีอาญาภาษีอากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษี เนื่องจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่มีอำนาจสอบสวนคดีอาญาภาษีอากรและเจ้าพนักงานในหน่วยงานจัดเก็บภาษีมิใช่พนักงานสอบสวนผู้มีอำนาจสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาตามกฎหมาย ปัญหาการแย้งคำสั่งไม่ฟ้องคดีของพนักงานอัยการเพราะการสั่งฟ้องหรือไม่ฟ้องคดีเป็นอำนาจ โดยแท้จริงของพนักงานอัยการ หน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือพนักงานสอบสวนไม่มีอำนาจแย้งคำสั่งไม่ฟ้องคดีแต่อย่างใด¹⁰ และปัญหาการเปรียบเทียบคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาซึ่งเป็นปัญหาในชั้นก่อน การส่งคดีให้พนักงานสอบสวน มีสภาพปัญหาที่แตกต่างกันตามแต่กรณีคือการแก้ไขบทบัญญัติ กฎหมายตามนัยมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร ก่อให้เกิดปัญหาในการตีความข้อกฎหมายถึงการ กำหนดบทลงโทษทางอาญาของเจ้าพนักงานในการปฏิบัติหน้าที่เปรียบเทียบคดี การประเมินมูลค่า ของสินค้าเพื่อกำหนดค่าปรับตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตตามนัยมาตรา 132 แห่งพระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2527 ไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์การคิดคำนวณค่าปรับไว้ตามกฎหมายภาษีศุลกากร อัตราโทษปรับและมาตรฐานการใช้ดุลพินิจลงโทษเจ้าพนักงานในการปฏิบัติตามคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากรที่ 29/2556 ลงวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2556 เรื่องให้ใช้ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2556 และ กฎหมายภาษีท้องถิ่นไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจเจ้าหน้าที่ใช้อำนาจเปรียบเทียบระงับคดีอาญา เกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรไว้ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 จึงทำให้การดำเนินคดี อาญาทุกคดีต้องส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนระงับคดีอาญาภาษีอากรทั้งสิ้นซึ่งส่งผลกระทบให้เกิด ความล่าช้าในการระงับคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของฝ่ายบริหารขัดต่อหลักประสิทธิภาพการบริหาร (Administrative Efficiency) จึงเป็นการขัดต่อหลักทฤษฎีภาษีอากรที่ดีตามหลักเกณฑ์ของ Adam Smith กล่าวคือ ขัดต่อหลักความแน่นอน (Certainty) ในการจัดเก็บภาษีอากรควรมีการกำหนด หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติที่ชัดเจนและต้องแจ้งให้ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีทราบ

(2) ปัญหาการสอบสวนความผิดคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของหน่วยงานใน กระบวนการยุติธรรมตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้แก่ การสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษ ทางอาญาของพนักงานสอบสวนที่ขาดความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านภาษีอากรจึงทำให้การดำเนินคดี เป็นไปด้วยความล่าช้าและนำมาซึ่งการรั่วไหลของพยานหลักฐาน ในแง่บทบาทของพนักงานอัยการ พบข้อจำกัดอำนาจการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาคือ การที่พนักงานอัยการไม่มีส่วนร่วม สอบสวนทำให้สิทธิของผู้เสียหายขัดต่อหลักความเป็นธรรมตามหลักค้นหาความจริง (Principle of

¹⁰ คณิต ณ นคร, วิ อาญา วิชาการ, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552), น.59 - 60.

Truth Finding)¹¹ เนื่องจากพนักงานอัยการไม่ทราบข้อเท็จจริงอย่างถ่องแท้สะท้อนให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการดำเนินคดี ตลอดจนความซ้ำซ้อนในเชิงกระบวนการทำงานในขั้นตอนชั้นเจ้าพนักงานตำรวจและพนักงานอัยการในการรวบรวมพยานหลักฐานและการวางรูปคดีอีกด้วย

(3) ปัญหาการสอบสวนความผิดคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาของกรมสอบสวนคดีพิเศษในการใช้ดุลพินิจอย่างอิสระในการกำหนดให้คดีอาชญากรรมเป็นคดีพิเศษตามประกาศ กคพ. (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2554 เรื่อง กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดที่เป็นคดีพิเศษ ตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 เนื่องจากโดยผลของการยกเลิกหลักเกณฑ์กำหนดจำนวนทุนทรัพย์ที่ได้จากการกระทำความผิดซึ่งเข้าข่ายคดีพิเศษจึงนำมาซึ่งการขาดหลักเกณฑ์ที่แน่นอนก่อให้เกิดความบกพร่องในการเลือกรับเป็นคดีพิเศษ นอกจากนี้เมื่อพิจารณาถึงความรู้เชี่ยวชาญของพนักงานสอบสวนคดีพิเศษและเจ้าหน้าที่คดีพิเศษมิได้มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านอาชญากรรมแต่ละประเภทโดยตรงในคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาประกอบกับปริมาณคดีที่ต้องแบกรับภาระที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมสอบสวนคดีพิเศษไม่ได้สัดส่วนกับจำนวนเจ้าพนักงาน¹² กรณีจึงขัดต่อหลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจที่ได้มีหลักประกันความเป็นธรรมและความเสมอภาคของกฎหมายในการดำเนินคดีอาญาอาชญากรรม อีกทั้งผู้อำนวยการความยุติธรรมในชั้นสอบสวนหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือพนักงานสอบสวนต้องมีความรู้ความสามารถในการสืบสวนและสอบสวนที่สอดคล้องกับลักษณะหรือพฤติการณ์ในการกระทำความผิดด้วย

เมื่อพิจารณาสภาพปัญหาการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีอาชญากรรมของไทยโดยภาพรวมแล้วเห็นได้ว่า กระบวนการยุติธรรมทางอาญาในคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีอาชญากรรมของไทยไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร กฎหมายอาชญากรรมสารพัด กฎหมายอาชญากรรมศุลกากร และกฎหมายอาชญากรรมอื่นใดก็ตาม ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีป้าย ต่างก็มีข้อจำกัดและสภาพปัญหาในทางปฏิบัติมากมาย อีกทั้งกระบวนการยุติธรรมทางอาญาในคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีอาชญากรรมมีลักษณะเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจที่สำคัญซึ่งส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศที่สะท้อนให้เห็นถึงความมีประสิทธิภาพการบริหาร (Administrative Efficiency) และการอำนวยความสะดวก (Productivity) ของรัฐ นอกจากนี้ปัญหาข้อจำกัดการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีอาชญากรรมที่เกิดขึ้นเป็นผลทำให้เกิดปัญหาทั้งแก่ผู้กระทำความผิดในคดีอาชญากรรมที่มีโทษทาง

¹¹ จักรพงษ์ วิวัฒน์วานิช, หลักและทฤษฎีการสอบสวน (Principle and Theory of Inquiry), พิมพ์ครั้งที่ 3. (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัดพิมพ์อักษร, 2550), น.127 - 129.

¹² หนังสือสำนักงานคณะกรรมการปฏิรูปกฎหมาย ที่ คปก. 014/1026 ลงวันที่ 23 กันยายน 2558 เรื่อง ความเห็นและข้อเสนอแนะ เรื่อง การปฏิรูประบบงานสอบสวนคดีพิเศษ และบันทึกความเห็นและข้อเสนอแนะ เรื่อง การปฏิรูประบบงานสอบสวนคดีพิเศษ

อาญา หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ พนักงานสอบสวน ตลอดจนพนักงานอัยการผู้รับผิดชอบ
สำนวนคดีตั้งที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ทั้งนี้ผู้เขียนจะได้เสนอแนะแนวทางการดำเนินการแก้ไขปัญหา
ดังกล่าวในหัวข้อต่อไป

6.2 ข้อเสนอแนะ

จากสภาพปัญหาการดำเนินการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรของไทย
ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้ศึกษาเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหาดังนี้

6.2.1 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับปัญหาการสอบสวนความผิดคดีภาษีอากรที่มีโทษทาง อาญาของหน่วยงานจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาษีอากร

ผู้เขียนเสนอให้มีการเสนอร่างพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทาง
อาญาเพื่อให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีมีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวน
ความผิดคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาให้มีผลบังคับใช้แก่ผู้กระทำความผิดอาญาภาษีอากร
เนื่องจากหากจะมีการดำเนินการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเฉพาะใน
ประเด็นข้อกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรแต่เพียงอย่างเดียวอาจจะไม่สอดคล้องกับเจตจำนงของ
กฎหมายซึ่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับกับวิธีสบัญญัติที่เกี่ยวกับ
ความผิดทางอาญาทั้งระบบ ดังนั้นการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติกฎหมายตามประมวลกฎหมายวิธี
พิจารณาความอาญาจึงย่อมไม่ใช่เรื่องง่ายนักเพราะอาจนำมาซึ่งการก่อให้เกิดช่องว่างของกฎหมายและ
อาจก่อให้เกิดปัญหาการตีความข้อกฎหมายเกิดขึ้นอีกมากมาย ในทางตรงกันข้ามการเสนอกฎหมาย
ขึ้นมาเพื่อใช้บังคับเป็นการเฉพาะกับคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาน่าจะสามารถกระทำได้ง่ายกว่า
การแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ด้วยเหตุนี้จึงเป็นที่มาของแนวคิดว่าควร
เสนอให้มีการจัดทำ “ร่างพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา” ขึ้น โดยให้
หน่วยงานจัดเก็บภาษีทั้ง 3 กรมซึ่งในปัจจุบันยังมีการดำเนินคดีในลักษณะ “ต่างกรม ต่างทำ” รวมไปถึง
ถึงองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น บูรณาการวิธีสบัญญัติทางภาษีในการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษ
ทางอาญาร่วมกัน นอกจากนี้ยังอาจกำหนดรายละเอียดเพิ่มเติมบางประการที่ไม่สามารถบัญญัติแก้ไข
เพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาไว้ในร่างกฎหมายฉบับนี้ได้ โดยผู้เขียนเห็นว่า
ในเบื้องต้นร่างพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาควรมีหลักการที่สำคัญดังนี้

(1) การกำหนดนิยามศัพท์ที่จำเป็นต้องบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัตินี้เป็นการ
เฉพาะเช่น การสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา พนักงานผู้มีอำนาจสอบสวนคดีภาษีอากรที่มี
โทษทางอาญา อธิบดี เป็นต้น

(2) ให้อธิบดีและเจ้าพนักงานกรมสรรพากร เจ้าพนักงานกรมสรรพสามิตและเจ้าพนักงานกรมศุลกากรที่ได้รับการแต่งตั้งจากอธิบดีเป็นพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาและให้มีอำนาจสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาเฉพาะในเขตอำนาจหน้าที่ของตนซึ่งรายละเอียดของการกำหนดเขตอำนาจก็ให้บัญญัติไว้ในกฎหมายลำดับรอง

การกำหนดให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมียอำนาจสอบสวนดังที่กล่าวมาข้างต้นนอกจากจะทำให้มีอำนาจสืบสวนและจับกุมซึ่งเป็นอำนาจปกติของพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจแล้วยังทำให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีเป็นพนักงานสอบสวนผู้รับผิดชอบในการมีหน้าที่รวบรวมพยานหลักฐานสรุปสำนวนคดีส่งพนักงานอัยการเพื่อส่งฟ้องคดีต่อศาล รวมทั้งมีเครื่องมือทางกฎหมายวิธีสบัญญัติอย่างอื่นตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ทั้งนี้การดำเนินการต่างๆ ย่อมอยู่ภายใต้วิธีการและมาตรฐานที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญากำหนดไว้ นอกจากนี้ร่างพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีภาษีอากรยังอาจกำหนดคุณสมบัติ คุณลักษณะ หรือคุณวุฒิ รวมทั้งมาตรฐานกำหนดตำแหน่งของเจ้าพนักงานหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่จะเป็นพนักงานสอบสวนตามกฎหมายฉบับนี้ไว้เป็นการเฉพาะเพื่อขจัดปัญหาข้อโต้แย้งหรือสงสัยเกี่ยวกับความรู้ความสามารถของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการสืบสวนสอบสวนซึ่งหลักการในเรื่องนี้มีความสอดคล้องกับอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียและสหราชอาณาจักรที่กำหนดให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมียอำนาจในการสอบสวนโดยกรณีของออสเตรเลียได้กำหนดให้ Australian Taxation Office : ATO มีอำนาจสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษไม่ร้ายแรงทุกประเภทและให้มีอำนาจสอบสวนคดีความผิดที่ร้ายแรงบางกรณี ในขณะที่สหราชอาณาจักรได้มีการแบ่งอำนาจบางส่วนตาม Police and Criminal Evidence Act 1984 : PACE¹³ ให้กับ Her Majesty's Revenue and Customs : HMRC ซึ่งหน่วยงานจัดเก็บภาษีมียอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากรและได้มีการกำหนดคุณสมบัติหรือความรู้ความสามารถของ HMRC ไว้เป็นการเฉพาะ¹⁴

(3) อาจกำหนดให้พนักงานอัยการมีอำนาจในการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรร่วมกับหน่วยงานจัดเก็บภาษี ทั้งนี้เพื่อให้เกิดประโยชน์ในการสอบสวนดังที่กล่าวมาข้างต้น

¹³ อาจเทียบได้กับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของไทย

¹⁴ CDPP Australia's Federal Prosecution Service, "Tax and the criminal law : Who should prosecute and how – DPP/ATO Liaison guidelines," Accessed June 23, 2015, <http://www.cdpp.gov.au/news/tax-and-the-criminal-law>.

(4) เมื่อการสอบสวนเสร็จสิ้นลงก็ให้ส่งสรุปสำนวนการสอบสวนไปยังพนักงานอัยการเพื่อฟ้องร้องดำเนินคดีต่อศาลตามกระบวนการพิจารณาซึ่งบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาต่อไป

6.2.1.1 ปัญหาอำนาจสอบสวนที่แท้จริงกับอำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่

ในปัจจุบันการดำเนินคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทย หน่วยงานจัดเก็บภาษีและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น แม้จะมีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี รั้งรู้ข้อเท็จจริงทั้งหมดในคดีมาตั้งแต่แรกเริ่มคดีและรวบรวมพยานหลักฐานที่ได้จากการสืบสวนข้อเท็จจริงต่างๆ สรุปผลคดีส่งให้พนักงานสอบสวนดำเนินการสอบสวนคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาต่อไป เมื่อพิจารณากระบวนการยุติธรรมทางอาญาในคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาจะเห็นได้ว่า หน่วยงานจัดเก็บภาษีและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่สามารถดำเนินการสอบสวนคดีอาญาอาชญากรรมได้เองโดยตรงต้องดำเนินการส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินการสอบสวนคดีอาญาอาชญากรรมในทุกประเภทคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทย เมื่อพิจารณากระบวนการยุติธรรมทางอาญาในคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทยเห็นว่า การดำเนินคดีในชั้นพนักงานสอบสวนต้องใช้ระยะเวลาอันนานเป็นเหตุให้มีปริมาณคดีค้างคั่งอยู่เป็นจำนวนมาก

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบการดำเนินคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทยออสเตรเลียและสหราชอาณาจักรพบว่า หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการสอบสวนคดีอาชญากรรมของประเทศไทยออสเตรเลียมี 3 หน่วยงานได้แก่ สำนักงานตำรวจแห่งชาติ (The Australian Federal Police : AFP) สำนักงานภาษีออสเตรเลีย (The Australian Taxation Office : ATO) และสำนักงานอัยการ (The Commonwealth Director of Public Prosecutions : DPP) ซึ่งสำนักงานภาษีออสเตรเลียมีอำนาจสอบสวนคดีอาชญากรรมที่มีโทษไม่ร้ายแรงและมีโทษร้ายแรงหรือซับซ้อนบางคดีแต่ต้องแจ้งรายละเอียดการสอบสวนให้ The Australian Federal Police : AFP ทราบในระหว่างการสอบสวน¹⁵ ซึ่งกระบวนการสอบสวนของประเทศไทยออสเตรเลียหน่วยงานจัดเก็บภาษี (ATO) มีอำนาจหน้าที่รวบรวมพยานหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดตามที่กล่าวหาเพื่อทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิดจึงมีอำนาจและอภิสิทธิ์ตามกฎหมายในการเข้าถึงและรวบรวมพยานหลักฐาน โดยกรรมการของ ATO หรือเจ้าหน้าที่ที่ได้รับมอบอำนาจมีอำนาจเข้าถึงข้อมูลหรือเอกสารจากบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลรวมถึงการเข้าไปในสถานที่ประกอบธุรกิจหรือที่พักอาศัยหรือการเรียกพยานเอกสารต่างๆ จากทั้งในประเทศและต่างประเทศด้วยเพื่อประโยชน์แก่การค้นหาคความ

¹⁵ Australian Taxation Office, *supra note* ..., p. 5-6.

จริงและการสอบสวนดำเนินคดี¹⁶ เมื่อพิจารณาในประเทศสหราชอาณาจักรมีหน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือสำนักงานจัดเก็บภาษีอากร (Her Majesty's Revenue and Customs : HMRC) และสำนักงานอัยการคดีภาษีอากร (Revenue and Customs Prosecutions Office : RCPO) โดย HMRC มีอำนาจสอบสวนการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรและมีหน้าที่รับผิดชอบการสืบสวนสอบสวนความผิดทางอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีและระบบอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องทั้งหมด ตลอดจนองค์กรภายในของ HMRC มี 3 หน่วยงานย่อยที่มีอำนาจสืบสวนสอบสวนคดีอาญาภาษีอากร¹⁷ คือ หน่วยสืบสวนสอบสวนทางอาญารวมถึงการกำกับดูแลภายในหน่วยสืบสวนสอบสวนพิเศษ (ROAD FUEL TESTING UNIT) และหน่วยสืบราชการลับ¹⁸

ผู้เขียนเสนอให้มีการปฏิรูปกระบวนการยุติธรรมทางอาญาในขั้นตอนของการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทยเสียใหม่ โดยให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอันได้แก่ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร ตลอดจนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เกี่ยวข้องด้วยการบริหารการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นให้มีอำนาจในการสอบสวนคดีอาญาภาษีอากรเพื่อให้ระบบการสอบสวนคดีและกระบวนการในการระงับข้อพิพาทยุติการดำเนินคดีเป็นไปโดยรวดเร็วมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลแก่รัฐ นอกจากนี้เห็นควรเสนอให้มีการจัดทำร่างพระราชบัญญัติว่าด้วยการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาเพื่อระบุขอบเขตอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีและพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ใช้อำนาจเกี่ยวแก่เรื่องที่จะทำการสอบสวนให้ชัดเจนต่อไป

6.2.1.2 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับอำนาจในการแย่งคำสั่งไม่ฟ้องคดีของพนักงานอัยการ

โดยหลักกฎหมายตามนัยมาตรา 145/1 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา กระบวนการในการแย่งความเห็นของพนักงานอัยการเป็นอำนาจของผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ รองผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติหรือผู้ช่วยผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ (กรณีอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร) หรือผู้บัญชาการหรือรองผู้บัญชาการ ซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาการของพนักงานสอบสวนผู้รับผิดชอบ (กรณีอยู่ในต่างจังหวัด) ที่จะมีอำนาจในการแย่งคำสั่งของพนักงานอัยการแล้ว

¹⁶ *Ibid.*, p. 2 - 3.

¹⁷ HM Revenue & Customs, "Introduction and overview of oils activity: roles and responsibilities: risk and Intelligence Service, Accessed April 24, 2016, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/hcotegmanual/hcoteg10790.htm>.

¹⁸ HM Revenue & Customs, *Guidance Powers and safeguards* (London : UK Government, 23 December 2015), p. 1.

ส่งสำนวนพร้อมความเห็นที่แย้งนั้นไปให้อัยการสูงสุดวินิจฉัยเป็นเด็ดขาดว่าจะสั่งฟ้องคดีหรือไม่¹⁹ แต่เนื่องจากตามกฎหมายภาษีอากรและประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา หน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่มีอำนาจสอบสวนย่อมทำให้ไม่มีอำนาจตามกฎหมายในกระบวนการแย้งความเห็นของพนักงานอัยการที่สั่งไม่ฟ้องคดีต่อศาล ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะว่าควรมีบทบัญญัติเป็นการเฉพาะในร่างพระราชบัญญัติว่าด้วยการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา โดยให้หัวหน้าส่วนราชการ ได้แก่ อธิบดีกรมสรรพากร อธิบดีกรมสรรพสามิต อธิบดีกรมศุลกากรและผู้ว่าราชการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้มีอำนาจแย้งคำสั่งไม่ฟ้องคดีของพนักงานอัยการในกรณีคำสั่งนั้นไม่ใช่คำสั่งของอัยการสูงสุดพร้อมทั้งส่งสำนวนพร้อมด้วยความเห็นแย้งไปยังอัยการสูงสุดเพื่อวินิจฉัยชี้ขาดต่อไป

6.2.1.3 ข้อเสนอแนะการเปรียบเทียบคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรไทย

เมื่อพิจารณาการระงับคดีอาญาโดยการเปรียบเทียบปรับระดับคดีอาญาตามกฎหมายเป็นไปตามหลักเกณฑ์การเปรียบเทียบและระงับคดีในชั้นฝ่ายปกครองเป็นการให้อำนาจหน้าที่แก่ฝ่ายบริหาร (Administration Function) ในการใช้อำนาจหน้าที่ทางตุลาการ โดยเปรียบเสมือนการใช้อำนาจกึ่งตุลาการ (Quasi Judicial Function) โดยองค์กรภายในฝ่ายปกครองหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีเองเป็นผู้ใช้อำนาจในการเปรียบเทียบดังกล่าวผ่านทางพนักงานเจ้าหน้าที่ตามที่กฎหมายภาษีอากรนั้นๆ บัญญัติและให้อำนาจหน้าที่ไว้ การเปรียบเทียบจึงเปรียบเสมือนเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการยุติธรรมทางอาญาภาษีอากรเนื่องจากการเปรียบเทียบระดับคดีจะมีผลต่อเมื่อผู้ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดได้ยินยอมด้วยในการเปรียบเทียบระดับคดีกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ การเปรียบเทียบระดับคดีในชั้นฝ่ายปกครองเป็นข้อตกลงด้วยความสมัครใจหรือยินยอมพร้อมใจของบุคคล 2 ฝ่าย อันได้แก่ หน่วยงานจัดเก็บภาษีฝ่ายหนึ่งกับผู้ที่จะถูกฟ้องร้องในความผิดอาญาตามกฎหมายภาษีอากร ซึ่งเป็นผู้กระทำความผิดอีกฝ่ายหนึ่ง²⁰

จากสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นทั้ง 4 กรณี ตามที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 5 ได้แก่ การสอบสวนและเปรียบเทียบคดีในความผิดตามประมวลรัษฎากรที่เกิดขึ้นสืบเนื่องมาจากการแก้ไขกฎหมาย ตามนัยมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 41) พ.ศ. 2559 ได้มีการเพิ่มโทษปรับในความผิดฐานไม่ยื่นรายการพร้อมด้วยบัญชีบุคคลบัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุนที่จำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อเจ้าพนักงานประเมินตามแบบที่อธิบดีกำหนดตามนัยมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร จึงเป็นเหตุให้ไม่มีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาความผิดตามบัญชีอัตราการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับตามมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร ในการกำหนดแนวทางการเปรียบเทียบคดีไว้ การเปรียบเทียบคดีตาม

¹⁹ คณิต ฒ นคร, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 10*, น.59 - 61.

²⁰ ภาวนา งามสุทธิ, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 8*, น.5.

กฎหมายภาษีสรรพสามิตแม้จะมีบทบัญญัติว่าด้วยการเปรียบเทียบคดีกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527²¹ และระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายใน หน้าที่กรมสรรพสามิต พ.ศ. 2551 แต่ไม่มีบทบัญญัติที่กำหนดหลักเกณฑ์คำนวณค่าปรับภาษี สรรพสามิตไว้เป็นการเฉพาะตามนัยมาตรา 132 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 แต่อย่างใด ในส่วนการเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายภาษีศุลกากรมักเกิดปัญหาอยู่บ่อยครั้งในเรื่อง เกี่ยวกับมาตรฐานการใช้ดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการระงับคดีอาญาตามกฎหมายศุลกากร และสภาพปัญหาภาษีท้องถิ่นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินซึ่งกฎหมายภาษี โรงเรือนและที่ดินดังกล่าวไม่มีสารบัญญัติกฎหมายมาตราใดบัญญัติเรื่องการเปรียบเทียบคดีอาญา ภาษีอากรไว้แต่อย่างใด ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาคดีที่อยู่ในอำนาจของ ฝ่ายปกครองควรนำมาใช้แก่กรณีการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากรที่มีอัตราโทษ เล็กๆ น้อยๆ โดยให้หน่วยงานทางปกครองอันได้แก่ กรมสรรพสามิต กรมศุลกากรและองค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่นในฐานะองค์กรฝ่ายปกครองเป็นผู้มีอำนาจเปรียบเทียบคดีในความผิดที่มีโทษ ทางอาญาได้ดังนี้

(1) ข้อเสนอแนะการสอบสวนและเปรียบเทียบคดีในความผิดตาม ประมวลรัษฎากร

การที่กฎหมายใหม่ตามนัยมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร แก้ไข เพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 41) พ.ศ. 2559 แม้ว่าจะมีการกำหนดอัตราโทษปรับไม่เกิน สองพันบาท ในความผิดตามมาตรา 17 และ 69 แห่งประมวลรัษฎากรก็ตาม แต่การแก้ไขเพิ่มเติม โทษตามความในมาตรา 69 นั้น ไม่สามารถแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติเพื่อบังคับใช้กฎหมาย พิจารณาลงโทษผู้กระทำความผิดได้เนื่องจากข้อกฎหมายดังกล่าวมีลักษณะก่อให้เกิดการตีความใน การพิจารณาลงโทษผู้กระทำความผิดและนำมาซึ่งปัญหาการใช้ดุลพินิจในทางปฏิบัติงานของ เจ้าพนักงานกรมสรรพากร นอกจากนี้การที่ผู้กระทำความผิดคดีอาญาภาษีอากรมีความผิดฐานไม่ยื่น แบบแสดงรายการพร้อมกับการไม่ยื่นบัญชีบุคคล บัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับ รายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายประกอบการแสดงรายการฯ ตามแบบที่อธิบดีกำหนด หรือความผิดกรณียื่นแบบแสดงรายการแต่ไม่ยื่นบัญชีบุคคล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายประกอบการแสดงรายการฯ ตามแบบที่ อธิบดีกำหนดตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับไม่มีหลักเกณฑ์การพิจารณาความผิด ตามบัญชีอัตราการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับตามมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร ในการ

²¹ ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายสรรพสามิต, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์สำนักพิมพ์ นิติธรรม, 2542), น.116.

กำหนดแนวทางการเปรียบเทียบคดีไว้ว่าการกระทำความผิดดังกล่าวควรมีพื้นฐานความผิดและการกระทำเป็นความผิดกรรมเดียวหรือไม่ ดังนั้นผู้เขียนจึงขอเสนอแนะว่ากรมสรรพากรควรกำหนดหลักเกณฑ์หรือแนวทางปฏิบัติแก่การพิจารณาลงโทษผู้กระทำความผิดให้ชัดเจนในบัญชีอัตราการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับเพื่อให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานกรมสรรพากรปฏิบัติงานคดีไปในทิศทางเดียวกันและสะท้อนให้เห็นถึงแนวทางการเปรียบเทียบคดีที่ชัดเจนตามความในมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร โดยมุ่งแก้ไขปัญหาอุปสรรคที่เกิดจากการตีความข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายประกอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรในการพิจารณาคดีและประโยชน์ในการอำนวยความสะดวกเป็นธรรมในการพิจารณาคดีต่อไป

(2) ข้อเสนอแนะการสอบสวนและเปรียบเทียบคดีในความผิด ตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต

การเปรียบเทียบคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายในหน้าที่กรมสรรพสามิต พ.ศ. 2551 ไม่มีบทบัญญัติกำหนดหลักเกณฑ์การคิดคำนวณค่าปรับภาษีสรรพสามิตไว้เป็นการเฉพาะตามนัยมาตรา 132 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีการประเมินมูลค่าของสินค้าเพื่อกำหนดค่าปรับซึ่งตามนัยมาตรา 132 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดหลักเกณฑ์ว่าการกำหนดค่าปรับต้องประเมินมูลค่าของสินค้าเพื่อประโยชน์ในการคำนวณค่าปรับจึงทำให้การเปรียบเทียบคดีกระทำโดยอาศัยการเทียบเคียงจากฐานภาษีสรรพสามิตกล่าวคือ การกำหนดให้ปรับโดยใช้ค่าภาษีเป็นฐานของการคำนวณค่าปรับ²² ซึ่งหากเป็นสินค้าที่ไม่อาจกำหนดฐานภาษีได้ก็จำเป็นต้องถือมูลค่าของสินค้าชนิดเดียวกันที่ได้มีการเสียภาษีโดยถูกต้องแล้วในเวลาหรือใกล้เคียงเวลาที่กระทำความผิดนั้น ถ้าไม่มีสินค้าชนิดเดียวกันให้ถือมูลค่าของสินค้าที่มีลักษณะใกล้เคียงตามที่ซื้อขายกันในเวลาดังกล่าว กรณีที่ต้องประเมินมูลค่าของสินค้าที่ใช้เป็นฐานสำหรับการคำนวณภาษีตามนัยมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527²³ จากสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นจึงเห็นได้ว่า การคิดคำนวณค่าปรับภาษีสรรพสามิตตามนัยมาตรา 132 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีลักษณะเป็นการบัญญัติกฎหมายที่ใช้บังคับอย่างกว้าง ซึ่งการบังคับใช้กฎหมายยืดหยุ่นเกินไปก่อให้เกิดปัญหาในการตีความข้อกฎหมายและดุลพินิจของผู้ใช้บังคับกฎหมาย ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นว่าการเปรียบเทียบคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีสรรพสามิตในกรณีการประเมินมูลค่าของสินค้าเพื่อกำหนดค่าปรับ ควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 132 แห่ง

²² ประพันธ์ คงเอียด, “ปัญหาโครงสร้างฐานและอัตราภาษีสรรพสามิตรถยนต์,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556), น.28 – 35.

²³ ประภาศ คงเอียด, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 21*, น.426 - 427.

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โดยกำหนดหลักเกณฑ์หรือแนวทางการคิดคำนวณค่าปรับให้ชัดเจนเพื่อประโยชน์ในการประเมินมูลค่าของสินค้าและการคำนวณค่าปรับในคดีอาญาภาษีอากร

(3) ข้อเสนอแนะการสอบสวนและเปรียบเทียบคดีในความผิดตามกฎหมายภาษีศุลกากร

การระงับคดีอาญาโดยการเปรียบเทียบปรับระงับคดีอาญาตามกฎหมายศุลกากร ผู้เขียนขอเสนอแนะแนวทางออกเป็น 2 กรณีกล่าวคือ

(2.1) กรณีความผิดฐานสำแดงเท็จ ตามคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากรที่ 29/2556 ลงวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2556 เรื่อง ให้ใช้ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2556 กำหนดเกณฑ์การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องในประมวลระเบียบปฏิบัติของกรมศุลกากร โดยประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2556 1 03 03 01 (1) ข้อ 8 กำหนดว่า “ให้ผ่อนผันการปรับในความผิดฐานสำแดงเท็จ กรณีมีคำชี้แจงพอใจหรือเมื่อข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานฟังเป็นที่ยุติได้ว่า ผู้กระทำความผิดไม่มีเจตนาทุจริตหรือการกระทำนั้นไม่ทำให้รัฐต้องเสียหาย” จึงเห็นได้ว่าเนื่องจากถ้อยคำว่า “คำชี้แจงพอใจ” จึงทำให้เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลพินิจในการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องได้อย่างอิสระ ดังนั้นจึงควรกำหนดหลักเกณฑ์การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องให้ชัดเจนและมาตรฐานการใช้ดุลพินิจ โดยตัดตอนประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2556 1 03 03 01 (1) ข้อ 8 ออกไป ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ของความเป็นธรรมในการเปรียบเทียบคดีอาญาภาษีอากร

(2.2) กรณีความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรและลักลอบหนีศุลกากร เนื่องจากบทบัญญัติมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 กำหนดโทษปรับเป็นเงินสี่เท่าของราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หรือจำคุกไม่เกินสิบปีหรือทั้งปรับทั้งจำซึ่งศาลไม่อาจใช้ดุลพินิจในการลงโทษได้แต่ศาลจะต้องลงโทษปรับตามที่บทบัญญัติกฎหมายศุลกากรกำหนดโทษไว้อันมีลักษณะตายตัวเพียงสถานเดียว²⁴ โดยศาลไม่อาจใช้ดุลพินิจในการกำหนดโทษให้เหมาะสมกับผู้กระทำความผิดหรือข้อเท็จจริงตามพฤติการณ์แห่งการกระทำความผิดที่เกิดขึ้นได้เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ในส่วนของบทกำหนดโทษให้ลดหลั่นกันตามความร้ายแรงแห่งการกระทำความผิดเพื่อเปิดโอกาสให้ศาลมีอิสระในการใช้ดุลพินิจวินิจฉัยตามควรแก่พฤติการณ์และความร้ายแรงของการ

²⁴ ธีรลักษณ์ เจริญศักดิ์, “การดำเนินคดีศุลกากร ศึกษาแนวทางในการกำหนดโทษสำหรับความผิดอาญาศุลกากร”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552), น.129.

กระทำในแต่ละกรณีประกอบกันเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่คู่ความทุกฝ่ายสอดคล้องกับหลักนิติธรรม (The Rule of Law)²⁵ เนื่องจากกฎหมายควรเปิดโอกาสให้ศาลใช้ดุลพินิจอย่างยุติธรรม²⁶

(4) ข้อเสนอแนะการสอบสวนและเปรียบเทียบคดีในความผิดตามกฎหมายภาษีท้องถิ่น

ภาษีท้องถิ่นได้มีกฎหมายสารบัญญัติบางฉบับบัญญัติกฎหมายเปิดช่องให้มีการเปรียบเทียบบรรษัคดีได้ซึ่งตามกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ตามนัยบทบัญญัติมาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508²⁷ บัญญัติว่า “ให้อำนาจนายอำเภอหรือนายกเทศมนตรีแล้วแต่กรณี มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับในคดีความผิดตามกฎหมายได้ในกรณีที่เห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรได้รับโทษจำคุก...” และมาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510²⁸ บัญญัติว่า “ให้ผู้บริหารท้องถิ่นหรือซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมาย มีอำนาจเปรียบเทียบสถานเดียวได้ในกรณีที่เห็นว่า เป็นความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียวหรือมีโทษจำคุกหรือปรับและโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน...” การดำเนินคดีตามกฎหมายภาษีท้องถิ่นได้แก่ กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน กฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ และกฎหมายภาษีป้าย ซึ่งการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีทรัพย์สินซึ่งส่วนใหญ่เป็นคดีอาญาล็กน้อยอันมีลักษณะของคดีที่มีโทษทางอาญาไม่ร้ายแรงและเป็นคดีที่มีได้ขัดต่อความสงบ

²⁵ หลักนิติธรรม (The Rule of Law) หมายถึง การออกกฎหมายนั้นจะต้องเป็นกฎหมายที่มีเจตนารมณ์และลายลักษณ์อักษรเป็นไปเพื่อประโยชน์กับคนส่วนใหญ่ ผดุงไว้ซึ่งความยุติธรรมอย่างถ่วงหน้า และมีความเป็นกลางไม่เลือกปฏิบัติ

²⁶ ธานีรินทร์ กรีวิเชียร, หลักนิติธรรม, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์บริษัท ธนาเพรส จำกัด, 2552), น.32 - 33.

²⁷ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 57

“ให้อำนาจนายอำเภอหรือนายกเทศมนตรี แล้วแต่กรณี มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับในคดีความผิดตามกฎหมายได้ ในกรณีที่เห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรได้รับโทษจำคุกและเมื่อผู้ต้องหาได้ชำระเงินค่าปรับตามจำนวนที่นายอำเภอหรือนายกเทศมนตรีกำหนดภายในสามสิบวัน คดีนั้นเป็นอันเสร็จเด็ดขาด”

²⁸ พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 38

“ให้ผู้บริหารท้องถิ่นหรือซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมาย มีอำนาจเปรียบเทียบสถานเดียวได้ในกรณีที่เห็นว่า เป็นความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียวหรือมีโทษจำคุกหรือปรับและโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน และเมื่อผู้ต้องหาได้ชำระเงินค่าปรับตามที่เปรียบเทียบภายในสามสิบวันนับแต่วันที่มีการเปรียบเทียบ ให้ถือว่าคดีเลิกกันตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา”

เรียบบร้อยหรือศีลธรรมอันดีต่อประชาชน แต่ในทางปฏิบัติกลับพบว่าพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ไม่มีบทบัญญัติเรื่องการให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ใช้อำนาจเปรียบเทียบระดับคดีจากการกระทำความผิดในคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาในความผิดที่เกิดขึ้นได้²⁹ ซึ่งเจ้าหน้าที่จะดำเนินการโดยอาศัยช่องทางการระดับคดี เมื่อคดีเลิกกันสิทธินำคดีอาญามาฟ้องย่อมระงับตามนัยมาตรา 37 (3) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญานั้นซึ่งผลของการเปรียบเทียบคดีมีได้อยู่ในบังคับของสารบัญญัติกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 แม้ว่ามีลักษณะการกระทำความผิดและโทษเป็นอย่างเดียวกันกับกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่หรือกฎหมายภาษีป้ายก็ตาม จึงเห็นได้ว่าการที่กฎหมายภาษีท้องถิ่นบัญญัติเรื่องการเปรียบเทียบคดีไว้แตกต่างกันส่งผลให้เกิดข้อจำกัดทางด้านกฎหมายและการใช้อำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ ดังนั้นผู้เขียนขอเสนอแนะว่า พนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายภาษีท้องถิ่นควรมีอำนาจเปรียบเทียบคดีและสั่งยุติการดำเนินคดีได้ภายใต้หลักเกณฑ์การเปรียบเทียบระดับคดีเช่นเดียวกันในทุกภาษีท้องถิ่น โดยควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติว่าด้วยการเปรียบเทียบระดับคดีอาญาภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ให้มีลักษณะสอดคล้องและเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับบทบัญญัติกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่และภาษีป้าย เพื่อให้กฎหมายสารบัญญัติภาษีท้องถิ่นมีผลใช้บังคับกับคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาลักษณะน้อย ๆ สามารถระงับคดีในชั้นฝ่ายปกครองได้จึงส่งผลให้กฎหมายสารบัญญัติของภาษีท้องถิ่นมีบทบัญญัติให้อำนาจแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในการเปรียบเทียบคดีอาญาได้

เมื่อพิจารณาการเปรียบเทียบคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของสหราชอาณาจักรซึ่งใช้กับความผิดภาษีทุกประเภททั้งภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อมพบว่าในการพิจารณาคดีความผิดอาญาภาษีอากรที่ไม่ร้ายแรงเป็นกระบวนการยุติธรรมทางอาญา (Criminal Procedure) จะลงโทษโดยการจ่ายเงินค่าปรับหรือการลงโทษในทางแพ่ง (Administrative Tax Penalties) ซึ่งเมื่อต้องรับโทษปรับของภาษีในส่วนที่เพิ่มแล้วก็จะทำให้คดีอาญาระงับไป ความผิดเล็กน้อยที่สามารถลงโทษเปรียบเทียบปรับได้ตามกฎหมายของสหราชอาณาจักร โดยสำนักงานจัดเก็บภาษีอากรหรือ HMRC เป็นหน่วยงานในการจัดเก็บค่าปรับ³⁰ การเปรียบเทียบคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาจะขึ้นอยู่กับพฤติกรรมหรือการกระทำ (Behavior) ของผู้เสียภาษี³¹ โดย HMRC ได้จำแนกพฤติกรรมดังกล่าว

²⁹ ดนัย เหลืองแก่นคูณ, “การดำเนินคดีอาญาโดยพนักงานเจ้าหน้าที่กรุงเทพมหานคร”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2555), น.141.

³⁰ HM Revenue & Customs, “Penalties: an overview for agents and advisers,” Accessed April 22, 2016, <https://www.gov.uk/guidance/penalties-an-overview-for-agents-and-advisers>.

³¹ Rita de la Feria and Parintira Tanawong, *supra note* ..., p. 13.

ออกเป็น 4 ลักษณะคือ³² “Reasonable Care” ความผิดพลาดที่เกิดขึ้นมีเหตุผลอันสมควรที่พอรับฟัง “Careless” ความผิดพลาดเกิดจากการไม่เอาใจใส่ของผู้เสียภาษี “Deliberate” ความผิดพลาดดังกล่าวเกิดขึ้นด้วยความตั้งใจหรือเจตนาของผู้เสียภาษีให้เกิดความผิดพลาดนั้นขึ้น และ “Deliberate and Concealed” ความผิดพลาดดังกล่าวเกิดขึ้นจากเจตนาของผู้เสียภาษีให้เกิดความผิดพลาดขึ้นและมีการกระทำอันเป็นการปกปิดมิให้เจ้าหน้าที่ได้เห็นหรือได้รับรู้ความผิดพลาดดังกล่าวประกอบกับเปรียบเทียบปรับเป็นจำนวนเท่าใดก็ย่อมขึ้นอยู่กับว่าพฤติกรรมดังกล่าวอยู่ภายใต้ “พฤติกรรม” ในการเปิดเผยความผิดพลาดที่เป็น “Unprompted Disclosure” หรือ “Prompted Disclosure” คือ ผู้เสียภาษีได้แจ้งให้เจ้าหน้าที่ได้ทราบถึงความไม่ถูกต้องก่อนที่เจ้าหน้าที่จะตรวจพบความผิด ทั้งนี้ “พฤติกรรม” ของผู้กระทำความผิดและ “พฤติกรรม” ของการเปิดเผยดังกล่าวนี้มีผลต่อร้อยละของ อัตราโทษ (Penalty Percentage Rate) ก่อนนำไปคูณกับผลการสูญเสียรายได้ของรัฐ (Potential Lost Revenue : PLR) ซึ่งเป็นปัจจัยที่กำหนดความรับผิดในค่าปรับของผู้กระทำความผิดที่มีต่อรัฐ กรณีจึงเห็นว่า สหราชอาณาจักรลักษณะการเปรียบเทียบคดีมีลักษณะความเป็นธรรม โดยคำนึงถึงพฤติกรรม พฤติการณ์และความร้ายแรงแห่งกรณีประกอบการลงโทษผู้กระทำความผิดอาญาภาษีอากรอันมีลักษณะ สอดคล้องกับภาษีอากรที่ดีในแง่ความแน่นอนชัดเจน (Certainty) ของการเปรียบเทียบคดีอาญาภาษี ไม่มีการใช้อำนาจดุลพินิจตามอำเภอใจเนื่องจากพิจารณาตามข้อเท็จจริงตามแต่กรณีและสอดคล้อง กับหลักความชอบด้วยกฎหมาย (legitimacy) เนื่องจากการเปรียบเทียบคดีคำนึงถึงผลได้ผลเสียของผู้กระทำความผิดและหน่วยงานจัดเก็บภาษีตลอดจนนำมาซึ่งการอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐ³³

การสอบสวนและเปรียบเทียบคดีในความผิดตามกฎหมายภาษีอากร เมื่อเปรียบเทียบระหว่างของสหราชอาณาจักรกับประเทศไทย ผู้เขียนขอเสนอแนะเพิ่มเติมในภาพรวม ที่เป็นประโยชน์ต่อประเทศไทยว่า เมื่อพิจารณาในแง่ขององค์กรผู้ใช้อำนาจ ลักษณะโทษ และอัตราโทษ ต่างๆ ควรกำหนดให้ชัดเจนในร่างพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา โดยให้แยกลักษณะของการกระทำความผิดที่เกิดขึ้นว่า กรณีความผิดภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาควรมีลักษณะแตกต่างจากคดีปกครองทั่วไปซึ่งไม่อยู่ภายใต้บังคับของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 นอกจากนี้ควรแบ่งเกณฑ์การเปรียบเทียบคดีโดยกำหนดลักษณะประเภทคดีและอัตราโทษให้ชัดเจนกล่าวคือ หากเป็นความผิดอาญาภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาไม่ร้ายแรงสามารถเปรียบเทียบปรับคดีในชั้นฝ่ายปกครองได้แต่คดีความผิดใดที่ไม่สามารถเปรียบเทียบปรับคดีได้ หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีอำนาจสอบสวนคดีดังกล่าวได้เองเพื่อส่งคดีให้พนักงานอัยการฟ้องคดีอาญา

³² HM Revenue & Customs, “Penalties for inaccuracies in returns and documents,” Compliance checks series – CC/FS7a (London: HMRC factsheet, 2015), p. 2-3.

³³ HM Revenue & Customs, *supra note* ..., p. 4 - 5.

ภาชีอากรต่อศาล นอกจากนี้หากในคดีอาญาที่ไม่อาจเปรียบเทียบระดับคดีในชั้นฝ่ายปกครองได้และ
เป็นความผิดภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาร้ายแรงให้คดีประเภทดังกล่าวอยู่ในอำนาจของกรมสอบสวน
คดีพิเศษดำเนินการสอบสวนตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญาภาชีอากร

กฎหมายที่ใช้บังคับแก่การเปรียบเทียบคดี ผู้เขียนขอเสนอแนะโดยให้
นำแนวทางของประเทศสหราชอาณาจักรมาใช้เป็นต้นแบบในการให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ในการ
ใช้ดุลพินิจเปรียบเทียบคดี โดยการเปรียบเทียบคดีควรมีลักษณะค้ำึงถึงพฤติกรรม พฤติการณ์ และ
ความร้ายแรงแห่งกรณีประกอบกรลงโทษผู้กระทำความผิดอาญาภาชีอากร ทั้งนี้เพื่อความชัดเจนใน
แง่ขององค์กรผู้ใช้อำนาจและเพื่ออำนวยความสะดวกเป็นธรรมในการเปรียบเทียบคดีอาญาภาชีอากรแก่
ผู้ถูกกล่าวหาต่อไป นอกจากนี้หากการเปรียบเทียบคดีมีกรณีเป็นที่สงสัยว่ามีได้ปฏิบัติตามกฎหมาย
หรือระเบียบที่เกี่ยวข้อง หรือมิได้อำนวยความสะดวกแก่ผู้กระทำความผิด หรือเจ้าพนักงานใช้อำนาจ
หน้าที่โดยมิชอบในการปฏิบัติตามหน้าที่ หรือในกรณีอื่นใดที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายอย่างร้ายแรง
แก่ผู้กระทำความผิดตามแต่กรณี เห็นควรให้อำนาจแก่องค์กรอัยการเนื่องจากมีช่องทางภายในของ
หน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือภายในกระทรวงการคลังให้อำนาจตรวจสอบการใช้อำนาจเปรียบเทียบคดี
ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรได้ตามสมควร ทั้งนี้เพื่อให้องค์กรอัยการสามารถ่วงดุลตรวจสอบ
อำนาจในการเปรียบเทียบคดีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรได้อีกชั้นหนึ่งต่อไป

6.2.2 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับปัญหาการสอบสวนความผิดคดีภาชีอากรที่มีโทษ ทางอาญาของหน่วยงานในกระบวนการยุติธรรมตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

ผู้เขียนขอให้ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับปัญหาการสอบสวนความผิดคดีภาชีอากรที่มี
โทษทางอาญาของหน่วยงานในกระบวนการยุติธรรมตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา โดยแยก
พิจารณากระบวนการสอบสวนในชั้นพนักงานสอบสวนและชั้นพนักงานอัยการได้ดังนี้

6.2.2.1 ข้อเสนอแนะการสอบสวนความผิดคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาของ พนักงานสอบสวน

ในปัจจุบันการสอบสวนความผิดคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาเป็น
อำนาจของตำรวจซึ่งเป็นพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเช่นเดียวกับการ
สอบสวนคดีอาญาทั่วไป ในคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญามีลักษณะเป็นคดีที่มีผลกระทบต่อ
คลังของประเทศ โดยรัฐบาลจะนำเม็ดเงินที่ได้จากระบบภาชีอากรมาใช้กระตุ้นความเจริญเติบโตทาง
เศรษฐกิจ (Economic Growth) เพื่อเป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคของประชาชนและรักษา
เสถียรภาพในทางเศรษฐกิจ (Economic Stability)³⁴ ดังนั้นความผิดอาญาภาชีอากรจึงเกี่ยวข้องกับ

³⁴ อรรถ ธรรมโน. ความรู้ทั่วไปทางการคลัง. (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์บริษัท อมรินทร์ -
พรินติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2548) น.22 – 23.

เชื่อมโยงกับศาสตร์หลายสาขาวิชา เช่น การเงิน การคลัง ภาษีอากร เศรษฐศาสตร์และการบัญชีซึ่งลักษณะของคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญามีความซับซ้อนและมีหลักการที่ต่างจากกฎหมายอาญาโดยทั่วไป³⁵

คดีอาญาเกี่ยวข้องกับภาษีอากรที่พนักงานสอบสวนดำเนินการยังขาดประสิทธิภาพเท่าที่ควรเนื่องจากบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการพิจารณาไม่เอื้ออำนวยประกอบกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการดำเนินคดียังมีได้เป็นกระบวนการเดียวกัน อีกทั้งประเด็นปัญหาที่เป็นสาระสำคัญของพนักงานสอบสวนคือ ความเชี่ยวชาญในการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาเนื่องจากกฎหมายภาษีอากรต่างๆ มีลักษณะเฉพาะที่ต้องอาศัยความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านหรือต้องอาศัยข้อมูลที่อยู่ในความครอบครองของหน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจึงเป็นเรื่องยากยิ่งที่พนักงานสอบสวนจะทำความเข้าใจอย่างลึกซึ้งซึ่งในการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาได้

การสอบสวนคดีความผิดอาญาภาษีอากรในต่างประเทศได้แก่ ประเทศออสเตรเลีย สำนักงานจัดเก็บภาษีอากร (ATO) มีอำนาจสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา ในขณะที่สำนักงานตำรวจแห่งชาติ (The Australian Federal Police) เป็นแต่เพียงองค์กรรับแจ้งรายละเอียดการสอบสวนจาก ATO ซึ่งการใช้อำนาจของ ATO ต้องปฏิบัติตามแนวปฏิบัติที่กำหนดใน Australian Government Investigations Standards และ Commonwealth Fraud Control Guidelines 2002³⁶ การให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมีอำนาจสอบสวนคดีภาษีอากรทำให้การสอบสวนคดีอาญาภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียมีความสะดวก รวดเร็ว และมีประสิทธิภาพ และในสหราชอาณาจักรมีสำนักงานจัดเก็บภาษีอากร (Her Majesty's Revenue and Customs) หรือ HMRC และสำนักงานอัยการคดีภาษีอากร (Revenue and Customs Prosecutions Office) หรือ RCPO โดย HMRC มีอำนาจสอบสวนการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรมีหน้าที่รับผิดชอบการสืบสวนสอบสวนความผิดทางอาญาที่เกี่ยวข้องทั้งหมด โดยตำรวจมีบทบัญญัติ Police and Criminal Evidence (Northern Ireland) Order 1989 หรือเรียกอย่างย่อว่า "PACE" คุ้มครองอำนาจของตำรวจที่ในการตรวจค้น จับกุม กักขัง ซ้ำตัวและสอบปากคำผู้ถูกกักขังได้ ซึ่งสำนักงานจัดเก็บภาษีอากรไม่อาจกระทำได้³⁷

³⁵ เพ็งอ้าง, น.24.

³⁶ Australian Taxation Office, "Fraud Control and the Prosecution process 2012," Accessed January 24, 2015, <http://www.ato.gov.au>.

³⁷ HM Revenue & Customs, Guidance Powers and safeguards (London : UK Government, 23 December 2015), p. 1.

ดังนั้น จากการศึกษาแนวทางการดำเนินคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาของไทยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะแนวทางตามที่ได้ความเห็นไปแล้วในหัวข้อที่ 6.2.1 ว่า หน่วยงานจัดเก็บภาษีมียอำนาจสอบสวนคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาได้ เช่นเดียวกับประเทศออสเตรเลียและสหราชอาณาจักร โดยพนักงานสอบสวน (เจ้าพนักงานตำรวจ) ไม่มีอำนาจในการสอบสวนคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาอีกต่อไป โดยให้อำนาจสอบสวนคดีอาญาภาชีอากรอยู่ในอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเนื่องจากองค์กรดังกล่าวเป็นผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นมาตั้งแต่ต้นและใกล้ชิดกับพยานหลักฐานต่างๆ อีกทั้งยังมีความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านมากกว่าพนักงานสอบสวน ทั้งนี้ให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจแต่งตั้งผู้ดำเนินคดีเป็นพนักงานสอบสวนผู้รับผิดชอบคดีได้

6.2.2.2 ข้อเสนอแนะข้อจำกัดอำนาจในการสอบสวนความผิดคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาของพนักงานอัยการ

โครงสร้างของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของไทยได้แบ่งอำนาจสอบสวนและอำนาจฟ้องร้องออกจากกันอย่างเด็ดขาดทำให้เกิดข้อจำกัดอำนาจในการสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของพนักงานอัยการทำให้พนักงานอัยการมิได้มีส่วนเข้าร่วมในการสอบสวนคดีอาญากับพนักงานสอบสวนตั้งแต่ต้นมีเพียงอำนาจในการฟ้องคดีเท่านั้น ทำให้พนักงานอัยการไม่อาจทราบข้อเท็จจริงของคดีโดยละเอียดเท่าที่ควร การใช้ดุลพินิจของพนักงานอัยการในการสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้องคดีอาจเกิดความผิดพลาดและไม่เป็นธรรมแก่ผู้ที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดได้โดยง่าย³⁸ สภาพปัญหาในข้อนี้ ผู้เขียนมีความเห็นในเชิงแนวคิดว่าควรมีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายเพื่อให้ระบบการสอบสวนคดีภาชีอากรของไทยเป็นไปตามหลักสากลที่ถือว่าอำนาจในการสอบสวนและอำนาจฟ้องคดีเป็นอำนาจอันมีอาจแบ่งแยกจากกันได้กล่าวคือ ควรให้พนักงานอัยการมีอำนาจที่จะเข้าร่วมดูแลการสอบสวนคดีภาชีอากรอย่างใกล้ชิดตั้งแต่เริ่มแรกร่วมกับเจ้าพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีซึ่งเป็นผู้มีอำนาจในการสอบสวนคดีโดยตรงหรือภายหลังจากที่ได้รับสำนวนการสอบสวนมาแล้วก็ควรให้พนักงานอัยการมีอำนาจที่จะทำการสอบสวนเพิ่มเติมได้นอกจากนี้เมื่อการสอบสวนของเจ้าพนักงานหน่วยงานจัดเก็บภาษีได้ดำเนินการจนเสร็จเรียบร้อยแล้ว ก็ให้พนักงานอัยการสามารถฟ้องร้องคดีต่อศาลตามมาตรา 120 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้ต่อไปซึ่งหากได้ให้เจ้าพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีมียอำนาจสอบสวนและให้พนักงานอัยการมีอำนาจในการควบคุมการสอบสวนได้เช่นนี้แล้ว หากพบว่ามีพยานหลักฐานไม่

³⁸ วัลลภ ท่างไธสง, “การเข้าร่วมสอบสวนโดยพนักงานอัยการในคดีอาญา ซึ่งมีอัตราโทษจำคุกตั้งแต่ห้าปีขึ้นไป”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์, 2556), น.30 - 35.

เพียงพอพนักงานอัยการก็สามารถใช้ดุลพินิจสั่งไม่ฟ้องคดีได้โดยเร็ว ปัญหาของการเห็นแย้งในการสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้องคดีก็ย่อมหมดไปซึ่งจะยังผลประการสำคัญที่ทำให้ผู้บริสุทธิ์ไม่ได้รับความเดือดร้อนจากกระบวนการยุติธรรมที่จะต้องตกเป็นผู้ต้องหาหรือจำเลยในคดีอาญาอันเป็นหลักประกันสิทธิและสร้างความเป็นธรรมให้แก่บุคคลที่เกี่ยวข้องในคดีนั้นได้

(1) ประสิทธิภาพในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากร

คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาอยู่ภายใต้กระบวนการยุติธรรมทางอาญาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา โดยกฎหมายดังกล่าวกำหนดให้อำนาจสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาแก่พนักงานสอบสวน หรือข้าราชการตำรวจซึ่งมียศตั้งแต่ชั้นนายร้อยตำรวจตรีหรือเทียบเท่า นายร้อยตำรวจตรีขึ้นไปมีอำนาจทำการสอบสวน³⁹ และเมื่อดำเนินการสอบสวนเสร็จสิ้นจึงสรุปสำนวนการสอบสวนประกอบกับความเห็นว่าควรสั่งฟ้องหรือไม่ฟ้องคดีเพื่อส่งสำนวนคดีให้แก่พนักงานอัยการ⁴⁰ เมื่อพิจารณากระบวนการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของไทยกฎหมายมิได้เปิดช่องให้อำนาจหน้าที่แก่พนักงานอัยการในการมีส่วนร่วมรับรู้รับทราบข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในชั้นการสืบสวนและการสอบสวนคดีแต่อย่างใดเนื่องจากพนักงานอัยการต้องรอผลการสรุปสำนวนการสืบสวนสอบสวนคดีจากพนักงานสอบสวนจึงเป็นเหตุให้พนักงานอัยการมีอาจรับทราบข้อเท็จจริงในคดีมาตั้งแต่ต้นที่มีการสอบสวน ดังนั้นจึงควรให้พนักงานอัยการผู้ซึ่งเป็นบุคคลที่สำคัญในการทำหน้าที่ฟ้องร้องผู้กระทำความผิดต่อศาลเข้ามามีส่วนร่วมในการรับรู้เรื่องราวที่เกิดขึ้นเนื่องจากการกำหนดอำนาจหน้าที่พนักงานอัยการในการเข้ามาควบคุมดูแลการสอบสวนตั้งแต่เริ่มคดีจะทำให้พนักงานอัยการเข้าใจข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นโดยละเอียดยิ่งขึ้นเพราะพนักงานอัยการจะเป็นผู้ร่วมวางแผนทางการสอบสวน หรือวางรูปคดี หรือแสวงหาพยานหลักฐานต่างๆ นำมาซึ่งประสิทธิภาพในการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาในการวินิจฉัยสั่งฟ้องหรือไม่ฟ้องคดีและอำนวยความสะดวกยุติธรรมให้แก่ผู้กระทำความผิดในคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากรด้วย⁴¹

³⁹ ตามนัยมาตรา 18 และ 19 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

⁴⁰ ตามนัยมาตรา 140 - 142 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

⁴¹ สิริพัฒน์ รันดาเว, “บทความวิจัย อำนาจสอบสวนของพนักงานอัยการกับตำรวจ,” (สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์, 2556), น.8 - 9.

(2) สิทธิของผู้กระทำความผิดคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาในกระบวนการสอบสวน

ในการดำเนินคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญารัฐมีความจำเป็นที่จะต้องกำลวงดำเนินการอันกระทบกระเทือนถึงสิทธิและเสรีภาพของผู้กระทำความผิดอาญา⁴² เกี่ยวเนื่องกับคดีอาชญากรรมอย่างมีอาจหลีกเลี่ยงได้ไม่ว่าจะในขั้นตอนการสืบสวน สอบสวน การจับกุม ฯลฯ เพราะคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาเป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือองค์กรภาครัฐกับผู้ที่ถูกกล่าวหาหรือองค์กรเอกชนจึงมีลักษณะของความไม่เท่าเทียมกันในแง่ของการใช้อำนาจหน้าที่ตามกฎหมาย ประกอบกับการที่บุคคลใดตกเป็นผู้ต้องหาในคดีอาญาอาชญากรรมจะต้องมีกระบวนการหรือขั้นตอนทางกฎหมายที่คุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของผู้ตกเป็นผู้ต้องหาเพื่อมิให้ต้องตกเป็นเหยื่อของกระบวนการยุติธรรมทางอาญาอันเนื่องมาจากความไม่มีประสิทธิภาพในการดำเนินคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาจนกลายเป็นเครื่องมือในการแสวงหาประโยชน์โดยมิชอบด้วยกฎหมายจากเจ้าหน้าที่รัฐ อาทิเช่น ในเรื่องของการจับกุม ในเรื่องของการตรวจค้น⁴³ ดังนั้น จึงควรให้พนักงานอัยการมีอำนาจหน้าที่สอบสวนคดีร่วมกับกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการดำเนินการตรวจสอบขั้นตอนการสอบสวนเพื่อถ่วงดุลอำนาจของพนักงานสอบสวนอันนำมาซึ่งประโยชน์แห่งความยุติธรรมในการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของผู้กล่าวหาอีกชั้นหนึ่ง

(3) ความซ้ำซ้อนในการดำเนินคดี

การดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับอาชญากรรมของประเทศไทยแม้จะกำหนดให้อำนาจหน้าที่ทำการสอบสวนแก่พนักงานสอบสวนและอำนาจในการฟ้องร้องคดีของพนักงานอัยการออกจากกันแต่การรวบรวมพยานหลักฐานและการวางรูปคดีในลักษณะการตั้งข้อหาและทำความเห็นข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเพื่อจะดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดต่อกฎหมายอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาในกระบวนการสอบสวนคดีอาชญากรรมของเจ้าพนักงานตำรวจและพนักงานอัยการเป็นการดำเนินการซ้ำซ้อนกัน⁴⁴ ก่อให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินคดีเนื่องจากการสอบสวนและการฟ้องร้องเป็นกระบวนการที่มีจุดมุ่งหมายเดียวกันเพื่อลงโทษผู้กระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับอาชญากรรม นอกจากนี้คดีอาชญากรรมเป็นคดีที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของรัฐ ความล่าช้าซ้ำซ้อนจะกระทบต่อสิทธิของผู้ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีอาชญากรรม ดังนั้นจึงควรให้พนักงานอัยการมีอำนาจหน้าที่สอบสวนคดีร่วมกับกับหน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยไม่ต้องแบ่งแยกอำนาจสอบสวน

⁴² เชษฐ ขุนธิวงค์, “การสอบสวนคดีพิเศษ : กลไกที่ทำให้การสอบสวนมีประสิทธิภาพ”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น.29.

⁴³ สิริพัฒน์ รันดาเว, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 41*, น.11.

⁴⁴ เชษฐ ขุนธิวงค์, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 42*, น.31 - 32.

ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีและอำนาจในการฟ้องร้องคดีออกจากกัน อีกทั้งกำหนดให้พนักงานอัยการสามารถที่จะรวบรวมพยานหลักฐานและการวางรูปคดี ในลักษณะการตั้งข้อหาและทำความเข้าใจข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายไปพร้อมกันกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรเพื่อลดปัญหาความล่าช้าและความซ้ำซ้อนที่จะเกิดขึ้นตั้งแต่ในชั้นการสอบสวน

(4) การวางรูปคดีของพนักงานอัยการ

การพิจารณาคดีของประเทศไทยไม่ว่าในชั้นพิจารณาของพนักงานอัยการหรือชั้นศาลจะถูกจำกัดอยู่ในกรอบของรูปคดีและกรอบของพยานหลักฐานทั้งพยานวัตถุและพยานบุคคลตามที่พนักงานสอบสวนกำหนดมาในสรุปสำนวนการสอบสวนแม้ว่าพนักงานอัยการจะมีการสอบสวนเพิ่มเติมแต่พนักงานอัยการมิได้มีส่วนร่วมในการสอบสวนคดีอาญากับพนักงานสอบสวนตั้งแต่ต้นอำนาจสอบสวนยังคงเป็นของพนักงานอัยการอยู่เช่นเดิมทำให้พนักงานอัยการไม่ทราบข้อเท็จจริงในคดีโดยละเอียดเท่าที่ควร พนักงานอัยการคงพิจารณาเฉพาะพยานหลักฐานเท่าที่พนักงานสอบสวนรวบรวมมาให้ในสำนวนการสอบสวนเท่านั้น การใช้ดุลพินิจของพนักงานอัยการในการสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้องคดีจึงอาจก่อให้เกิดความผิดพลาดและไม่ตรงตามความจริงได้โดยง่าย⁴⁵ ดังนั้น เพื่อแก้ปัญหาดังกล่าวผู้เขียนเห็นว่าการเปิดโอกาสให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีอำนาจในการสอบสวนและให้พนักงานอัยการมีส่วนร่วมดำเนินการสอบสวนตั้งแต่แรกเริ่มคดีจะนำมาซึ่งการถ่วงดุลอำนาจในการสอบสวน อำนวยความเป็นธรรมแก่ผู้ที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดต่อกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาอีกด้วย

เมื่อพิจารณาการสอบสวนความผิดคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของพนักงานอัยการในต่างประเทศพบว่า ในประเทศออสเตรเลียมีสำนักงานอัยการ The Commonwealth Director of Public Prosecutions (DPP) เป็นหน่วยงานที่มีอำนาจและความรับผิดชอบภายใต้ The Director of Public Prosecutions Act 1983 โดย DPP มีหน้าที่ในการดำเนินคดีฟ้องผู้ต้องหาต่อศาลในคดีที่เป็นความผิดอาญาตามกฎหมายภาษีอากร การดำเนินการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากรแม้หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะมีอำนาจหน้าที่ทำการสอบสวนภายใต้ Commonwealth Fraud Control Guidelines 2002 ในการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาทุกคดี⁴⁶ ตลอดจนในคดีความผิดที่มีโทษร้ายแรงหรือคดีที่มีการฉ้อฉลภาษีที่ซับซ้อนได้ แต่มาตรฐานการสอบสวนการรวบรวมและเตรียมพยานหลักฐานต้องอยู่ภายใต้การควบคุมดูแลของสำนักงานอัยการ (DPP)

⁴⁵ เพ็งอ้าง, น.33.

⁴⁶ 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>.

ทั้งคดีที่เป็นคดีอาญาภาษีอากรทั่วไปและคดีที่ยุ่งยากซับซ้อน หน่วยงานจัดเก็บภาษี (ATO) จะต้องปฏิบัติตามแนวทางการปฏิบัติที่กำหนดไว้ใน Australian Government Investigations Standards และ Commonwealth Fraud Control Guidelines 2002 และต้องแจ้งรายละเอียดของการสอบสวนให้สำนักงานตำรวจ (AFP) ทราบด้วย⁴⁷

ในสหราชอาณาจักรหน่วยงานจัดเก็บภาษี Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC) จะมีอำนาจสอบสวนคดีภาษีอากรแต่ไม่มีอำนาจฟ้องคดีต่อศาล การฟ้องคดีจะดำเนินการโดยองค์กรอัยการ Revenue and Customs Prosecutions Office หรือ RCPO ซึ่งเป็นหน่วยงานอิสระของรัฐบาลที่จัดตั้งขึ้นตาม The Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 มีหน้าที่รับผิดชอบต่อการฟ้องคดีอาญาทุกคดีของ HMRC โดย RCPO มีความเป็นอิสระจาก HMRC หน้าที่สำคัญคือการตัดสินใจว่าจะฟ้องร้องดำเนินคดีหรือไม่⁴⁸

6.2.3 ข้อเสนอแนะสอบสวนความผิดคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาขององค์กรสอบสวนคดีพิเศษ

ระบบการบริหารงานสอบสวนคดีพิเศษของกรมสอบสวนคดีพิเศษภายใต้พระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 มีโครงสร้างการสอบสวนที่เอื้ออำนวยต่อความเป็นยุติธรรมในการดำเนินคดีอาญาของประเทศไทยซึ่งมีความสำคัญและจำเป็นต่อการควบคุมป้องกันและปราบปรามอาชญากรรมที่ร้ายแรงหรือซับซ้อนอันเป็นภารกิจหลักในการดำเนินงานของกรมสอบสวนคดีพิเศษ แต่สภาพปัญหาที่เกิดขึ้นพบว่า การสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของกรมสอบสวนคดีพิเศษยังขาดประสิทธิภาพบางประการ ผู้เขียนจึงมีความเห็นและข้อเสนอแนะปรับปรุงแก้ไขระบบงานสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากรที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมสอบสวนคดีพิเศษตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547

6.2.3.1 การใช้ดุลพินิจในการกำหนดให้คดีภาษีอากรเป็นคดีพิเศษ

หลักการดำเนินคดีอาญาภาษีอากรมีลักษณะพิเศษเกิดจากการนำกฎหมายสารบัญญัติทางภาษีอากรต่างๆ และกฎหมายวิธีสบัญญัติตามที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาบัญญัติไว้ การดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาเป็นคดีพิเศษเกิดจากการสอบสวนในปัจจุบันไม่ทันต่อรูปแบบอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ (Economic Crimes) และไม่สามารถแก้ไขปัญหาคความบกพร่องของพยานหลักฐานซึ่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการสอบสวนเป็นบทกฎหมายหลักที่ใช้บังคับมาตั้งแต่ พ.ศ. 2477 และแม้จะได้มีการปรับปรุง

⁴⁷ Australian Taxation Office, ATO PROSECUTION POLICY, (Sydney : Australian Government The Treasury, 2002), p. 2.

⁴⁸ HM Revenue & Customs, *Ibid.*, p. 9.

แก้ไขบทบัญญัติในบางส่วนแล้วก็ไม่พัฒนาเทียบเท่ากับการเปลี่ยนแปลง⁴⁹ ดังนั้นการดำเนินคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาเป็นคดีพิเศษของกรมสอบสวนคดีพิเศษจึงมีนัยสำคัญต่อกระบวนการรวบรวมพยานหลักฐานต่างๆ กระบวนการสืบสวนสอบสวนและการพิจารณากำหนดหลักเกณฑ์การให้คดีอาญาภาชีอากรใดควรเป็นคดีพิเศษ⁵⁰ เพื่อใช้กำหนดแนวทางในการป้องกันปราบปรามอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ (Economic Crimes) ที่สำคัญเช่น คดีที่มีความเสียหายเป็นจำนวนมากหรือมีความซับซ้อนหรือมีลักษณะเป็นการกระทำขององค์กรอาชญากรรมหรือมีผู้ทรงอิทธิพลที่สำคัญเป็นตัวการ ผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนที่มีหรืออาจมีผลกระทบอย่างรุนแรงต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน ความมั่นคงของประเทศ หรือระบบเศรษฐกิจ หรือการคลังของประเทศต่อไปซึ่งจำเป็นต้องใช้วิธีการสอบสวนและรวบรวมพยานหลักฐานเป็นพิเศษในการรวบรวมพยานหลักฐานทั้งหลายเพื่อที่จะนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษตามกฎหมายอันมีลักษณะเป็นคดีพิเศษนั้น ผู้เขียนขอเสนอแนะว่ากรมสอบสวนคดีพิเศษยังคงเป็นองค์กรที่มีบทบาทสำคัญต่อกระบวนการรวบรวมพยานหลักฐานและกระบวนการสืบสวนสอบสวนคดีพิเศษของไทยในการดำเนินคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาที่เป็นคดีพิเศษประกอบกับการที่ผู้เขียนได้ให้ข้อเสนอเกี่ยวกับการดำเนินการสอบสวนคดีอาญาภาชีอากร โดยให้เจ้าพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาชีมีอำนาจสอบสวนคดีอาชญากรรมตามข้อเสนอจัดทำร่างพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญานั้น มุ่งเน้นให้มีขอบเขตอำนาจใช้บังคับเฉพาะแก่หน่วยงานจัดเก็บภาชีอากรและเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาชีอากรผู้ใช้อำนาจในการสอบสวนคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาที่มีใช้การสอบสวนอย่างคดีพิเศษเท่านั้น เนื่องจากอำนาจสอบสวนคดีอาชญากรรมอย่างคดีพิเศษของกรมสอบสวนคดีพิเศษยังคงมีอยู่เช่นเดิมตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 และกฎหมายลำดับรองที่เกี่ยวข้อง โดยการเสนอให้มีการจัดทำร่างพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาได้มีผลเป็นการตัดอำนาจสอบสวนคดีอาญาภาชีอากรของพนักงานสอบสวนคดีพิเศษและมีได้มีเจตนารมณ์ให้เนื้อความในร่างพระราชบัญญัติฯ ฉบับดังกล่าวนำมาใช้บังคับแก่กรมสอบสวนคดีพิเศษแต่อย่างใด

นอกจากนี้การสอบสวนคดีพิเศษควรกำหนดหลักเกณฑ์ว่า คดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาใดเข้าข่ายเป็นคดีพิเศษให้ชัดเจนในการแบ่งแยกประเภทและอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานที่มีอำนาจในการดำเนินคดีอาญาภาชีอากรดังเช่น การกำหนดแนวทางการพิจารณาให้ชัดเจนเป็นกฎหมายลำดับรอง ซึ่งแต่เดิมกรมสอบสวนคดีพิเศษได้เคยมีการออกประกาศ กคพ. (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2548 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2548 เรื่อง การกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำ

⁴⁹ ญาดา รัตนารักขา และศุภชัย คำคุ้ม, คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยการสอบสวนคดีพิเศษและการสอบสวนคดีพิเศษ, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด, 2557).

⁵⁰ ตามนัยมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547

ความผิดตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 โดยกำหนดหลักเกณฑ์จำนวนค่าภาษีอากรที่เกิดจากการกระทำความผิดอาญาที่เข้าข่ายเป็น “คดีพิเศษ” ซึ่งอันที่จริงแล้วกระบวนการยุติธรรมทางอาญาที่มีผลต่อการสืบสวนและสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากรควรมีความชัดเจนแน่นอนไม่ว่าจะเป็นหลักเกณฑ์ในการกำหนดจำนวนทุนทรัพย์และประเภทคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาเพื่อกำหนดลักษณะที่เข้าข่ายหรือคดีที่สามารถรับเป็นคดีพิเศษหรือแยกประเภทการกระทำความผิดในคดีพิเศษให้ชัดเจน ตลอดจนกำหนดจำนวนทุนทรัพย์หรือจำนวนค่าภาษีอากรที่เกิดจากการกระทำความผิดอาญาที่เข้าข่ายเป็นคดีพิเศษไว้เป็นการเฉพาะเท่าที่จำเป็นและสอดคล้องกับการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากร ทั้งนี้เพื่อแบ่งแยกอำนาจสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาระหว่างองค์กรจัดเก็บภาษีกับกรมสอบสวนคดีพิเศษ โดยแบ่งแยกตามจำนวนทุนทรัพย์และประเภทคดีให้ชัดเจน นอกจากนี้เพื่อประโยชน์แห่งความเป็นธรรมในกระบวนการสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของไทยให้เกิดผลสัมฤทธิ์ในการสืบสวนสอบสวนคดีต่อไป

6.2.3.2 ความเชี่ยวชาญในการสอบสวนคดี

เมื่อพิจารณาตั้งแต่ขั้นตอนกระบวนการดำเนินการรับคดีเป็นพิเศษของคณะกรรมการคดีพิเศษตามนัยมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 ซึ่งประกอบด้วย “นายกรัฐมนตรีเป็นประธานกรรมการ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรมเป็นรองประธานกรรมการ ปลัดกระทรวงยุติธรรม ปลัดกระทรวงการคลัง ปลัดกระทรวงมหาดไทย ปลัดกระทรวงพาณิชย์ อัยการสูงสุด ผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา เจ้ากรมพระธรรมนูญ ผู้ว่าการธนาคารแห่งประเทศไทย นายกสภานายความ และกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งคณะรัฐมนตรีแต่งตั้งจำนวนเก้าคน และในจำนวนนี้ต้องมีบุคคลซึ่งมีความรู้ความเชี่ยวชาญในด้านเศรษฐศาสตร์ การเงิน การธนาคาร เทคโนโลยีสารสนเทศ หรือกฎหมาย อย่างน้อยด้านละหนึ่งคนเป็นกรรมการ...” เมื่อพิจารณาองค์ประกอบของคณะกรรมการคดีพิเศษแล้วเห็นได้ว่าคุณสมบัติเฉพาะตัวบุคคลผู้เป็นองค์ประกอบของคณะกรรมการคดีพิเศษมิได้มีบุคลากรที่มีความรู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรแต่อย่างใด เมื่อได้มีการพิจารณารับคดีใดเป็นคดีพิเศษแล้ว คณะกรรมการคดีพิเศษจะส่งคดีดังกล่าวให้พนักงานสอบสวนคดีพิเศษดำเนินคดีสืบสวนสอบสวนในคดีความผิดตามสายอำนาจหน้าที่ในการบังคับบัญชา เมื่อพิจารณาถึงคุณสมบัติการเป็น “พนักงานสอบสวนคดีพิเศษ” ตามนัยมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 หมายความว่าถึง อธิบดี รองอธิบดี และผู้ซึ่งได้รับการแต่งตั้งให้มีอำนาจหน้าที่สืบสวนและสอบสวนคดีพิเศษตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ และ “เจ้าหน้าที่คดีพิเศษ” ตามนัยมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 หมายความว่า ผู้ซึ่งได้รับการแต่งตั้งให้ช่วยเหลือพนักงานสอบสวนคดีพิเศษในการสืบสวนและสอบสวนคดีพิเศษตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติโดยในการปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าว

เจ้าหน้าที่คดีพิเศษมีฐานะเป็นพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจหรือพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาซึ่งอำนาจของพนักงานสอบสวนคดีพิเศษและเจ้าหน้าที่คดีพิเศษดังกล่าวมีลักษณะเป็นการให้อำนาจดำเนินการสืบสวน สอบสวน หรือดำเนินการอื่นใดในคดีอาญาทุกประเภทซึ่งมีลักษณะเป็นการดำเนินคดีอาญาทั่วไปเท่านั้นไม่ได้กำหนดคุณสมบัติเฉพาะหรือความรู้ความเชี่ยวชาญหรือประสบการณ์ของพนักงานสอบสวนคดีพิเศษหรือเจ้าหน้าที่คดีพิเศษในการดำเนินการสอบสวนคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาโดยตรง

โดยเฉพาะอย่างยิ่งในปัจจุบันการปฏิบัติงานในด้านการสอบสวนคดีพิเศษขาดบุคลากรผู้มีความรู้เชี่ยวชาญและขาดอัตรากำลังผู้เป็นพนักงานสอบสวนคดีพิเศษที่มีอำนาจหน้าที่สืบสวนและสอบสวนคดีพิเศษซึ่งมีเจ้าหน้าที่คดีพิเศษปฏิบัติหน้าที่เป็นผู้ช่วยยอมทำให้เกิดผลกระทบโดยตรงต่อระบบการบริหารงานคดีพิเศษ อาทิเช่น ความล่าช้าของการทำสำนวนสอบสวน การแสวงหาและรวบรวมพยานหลักฐานในคดีพิเศษที่ต้องอาศัยความรู้ความเชี่ยวชาญด้านภาษีกฎหมายภาษีกฎหมายอาชญากรรมแต่ละฉบับซึ่งเป็นเรื่องยากในการทำความเข้าใจ ทั้งนี้อาจเป็นเหตุให้ขาดบุคลากรผู้มีความรู้ความสามารถในการสืบสวนและสอบสวนที่สอดคล้องกับลักษณะหรือพฤติการณ์ในการกระทำความผิด⁵¹ อีกทั้งการดำเนินคดีอาชญากรรมมีอายุความฟ้องร้องคดีเข้ามาเกี่ยวข้อง ดังนั้นปัญหาที่เกิดขึ้นจากกระบวนการสอบสวนจึงมีผลกระทบต่อกระบวนการดำเนินการฟ้องร้องคดีอาชญากรรมที่เป็นคดีพิเศษต่อไป

ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะแนวทางการแก้ปัญหาว่า เพื่อประโยชน์แก่การสอบสวนคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาจึงเห็นควรให้พนักงานสอบสวนคดีพิเศษและเจ้าหน้าที่คดีพิเศษพัฒนาองค์ความรู้ที่เกี่ยวข้องกับบทบัญญัติกฎหมายภาษีกฎหมายอาชญากรรมต่างๆ เพื่อประโยชน์ในด้านการแสวงหาพยานหลักฐาน การสืบสวนและสอบสวน ตลอดจนการตรวจสอบความจริงภายใต้หลักวิธีพิจารณาความอาญาที่ดี อีกทั้งจะนำมาซึ่งความสามารถในการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของผู้กระทำความผิดอาชญากรรมมิให้ถูกล่วงละเมิดในกระบวนการยุติธรรมทางอาญาควบคู่ไปกับผลประโยชน์แห่งการดำเนินการของรัฐที่มุ่งหวังรักษาความสงบเรียบร้อยของสังคมจากอาชญากรรมที่มีลักษณะรุนแรงและมีผลกระทบในวงกว้าง

⁵¹ เฝิงอ๋าง, น.12.

รายการอ้างอิง

1. เอกสารอ้างอิงภาษาไทย

1.1 หนังสือ

กมลชัย รัตนสกาวงศ์. กฎหมายปกครอง. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2554.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

เกียรติขจร วัจนะสวัสดิ์. คำอธิบายกฎหมายอาญา ภาค 1. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ห้างหุ้นส่วนจำกัด จีรัชการพิมพ์, 2549.

โกเมน ภัทรภิรมย์. กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา : วิธีพิจารณาชั้นศาล. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร : มิตรนราการพิมพ์, 2531.

คณิต ณ นคร. กฎหมายอาญาภาคทั่วไป. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2551.

_____ . วิ อาญา วิพากษ์. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552.

_____ . การสอบสวนผู้ต้องหา ภูมิธรรมและบทบาทของพนักงานอัยการ, กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2551.

จักรพงษ์ วิวัฒน์วานิช. หลักและทฤษฎีการสอบสวน (Principle and Theory of Inquiry). พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัดพิมพ์อักษร, 2550.

จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556.

จิตติ ดิงศภัทร์. กฎหมายอาญา ภาค 1. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมและศึกษา
กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2536.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. การวางแผนภาษีอากร Tax Planning. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร
: สำนักพิมพ์สถาบัน T. Training Center, 2553.

ชูชาติ อัครไวจน์. รวมกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร พร้อมคำอธิบาย.
กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2549.

ชาญชัย แสวงศักดิ์. กฎหมายมหาชน ความเป็นมา ทฤษฎี และหลักการที่สำคัญ.
กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2553.

_____ .การควบคุมการใช้อำนาจของฝ่ายบริหาร. กรุงเทพมหานคร :
สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2540.

ญาติา รัตนอารักขา และศุภชัย คำคุ้ม. คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยการสอบสวนคดีพิเศษและ
การสอบสวนคดีพิเศษ. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด, 2557.

ณรงค์ ใจหาญ. หลักกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เล่ม 1. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร
: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541.

_____ . หลักกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เล่ม 1. พิมพ์ครั้งที่ 10
กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552

ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง. ความรู้ทั่วไปกฎหมายภาษีตามประมวลรัษฎากร. กรุงเทพมหานคร :
สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2556.

ธานินทร์ กรัยวิเชียร. หลักนิติธรรม. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์บริษัท ธนาเพรส จำกัด, 2552.

ธานิส เกศวพิทักษ์. คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ภาค 1 - 2.
พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์พลสยาม พริ้นติ้ง (ประเทศไทย), 2555.

- เจียรไท สุนทรนนท์. คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดี
ภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พุทธศักราช 2539.
กรุงเทพมหานคร : ศาลภาษีอากรกลาง, 2539.
- ปรัชญา เวสารัชช์. การปกครองท้องถิ่นประเทศไทยอังกฤษ. กรุงเทพมหานคร: โครงการ
ส่งเสริมการบริหารจัดการที่ดีโดยกระจายอำนาจสู่ท้องถิ่น สำนักงาน ก.พ., 2543.
- ประพันธ์ เนตรนพรัตน์. คำบรรยายกฎหมายศุลกากร. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์
โรงพิมพ์สามเจริญพานิช, 2522.
- ประภาศ คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายสรรพสามิต. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์สำนักพิมพ์
นิติธรรม, 2542.
- ปรัชญา เวสารัชช์. การปกครองท้องถิ่นประเทศไทยอังกฤษ. กรุงเทพมหานคร: โครงการ
ส่งเสริมการบริหารจัดการที่ดีโดยกระจายอำนาจสู่ท้องถิ่น สำนักงาน ก.พ., 2543.
- ปรีชา สุวรรณทัต. วิชาธรรมศาสตร์ว่าด้วยการคลัง. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร :
สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2553.
- พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา. กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น การบริหารท้องถิ่น
สำหรับนักบริหารภาครัฐและเอกชน. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์สำนักนิติธรรม, 2547.
- มานิต วิทยาเต็ม. ภาษีและกฎหมายศุลกากร. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร :
สำนักพิมพ์โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532.
- มาโนช รอดสม. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายศุลกากรและกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตรา
ศุลกากร. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์บริษัท จี-อาร์ต จำกัด, 2555.
- มูลนิธิวิจัยและพัฒนากระบวนการยุติธรรมทางปกครอง (ว.พ.ปค.). คำอธิบายหลักกฎหมาย
วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.
2539. พิมพ์ครั้งที่ 3 กรุงเทพมหานคร : บริษัท ประชาชน จำกัด, 2554.

วรเจตน์ ภาคีรัตน์. กฎหมายปกครอง ภาคทั่วไป. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติราษฎร์, 2554.

วิชัย มากวัฒนสุข. กฎหมายภาษีและพิธีการศุลกากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์สามเจริญพานิชย์, 2546.

วิทย์ ตันตยกุล. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ห้างหุ้นส่วนสามัญโรงพิมพ์อักษรสัมพันธ์, 2522.

วีระพงษ์ บุญโญภาส. อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ Economic crime. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2547.

วีระศักดิ์ เครือเทพ. การบริหารภาษีอากรและรายได้ของรัฐ : หลักการและแนวปฏิบัติสำหรับนักรัฐประศาสนศาสตร์. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายกฎหมายการคลังและภาษีอากร : ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2542.

_____, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.

สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์เสนอต่อศาลภาษีอากรกลาง. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2552.

_____, โครงการศึกษาวิจัยเรื่องการจัดทำประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต รายงานฉบับสมบูรณ์เสนอต่อกรมสรรพสามิต กระทรวงการคลัง. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ บริษัท มิสเตอร์ก๊อปปี้ (ประเทศไทย) จำกัด, 2555.

สุภัตรา อนันตพงศ์ และประภาศ คงเอียด. รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ การพิจารณาคดีอาญาในศาลภาษี. กรุงเทพมหานคร : ศาลภาษีอากรกลาง สถาบันอบรมวิจัยและพัฒนากฎหมายภาษีอากร, 2553.

สุรียา ปานแป้น และ อนุวัฒน์ บุญนันท์. กฎหมายปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2554.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2554.

แสวง บุญเฉลิมวิภาส. หลักกฎหมายอาญา. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2544.

หยุด แสงอุทัย. กฎหมายอาญา ภาค 1. พิมพ์ครั้งที่ 19. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547.

_____ , ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ศึกษาทางคำพิพากษาฎีกา, พระนคร : สำนักพิมพ์แม่บ้านการเรือน, 2507.

อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป. กฎหมายการคลัง. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2557.

อรัญ ธรรมโน. ความรู้ทั่วไปทางการคลัง. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์บริษัท อมรินทร์ - พรินติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2548.

1.2 วิทยานิพนธ์และสารนิพนธ์

จิตติมา ศรีอินมัย. “การสอบสวนฟ้องร้อง : ศึกษาแนวทางการพัฒนาการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพและประสิทธิภาพของการสอบสวนฟ้องร้องในประเทศไทย.” วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2549.

จิราธร เจริญวุฒิ. “วิวัฒนาการการสอบสวนคดีอาญา ศึกษาบทบาทของพนักงานอัยการ” วิทยานิพนธ์นิติศาสตรบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2549.

เชษฐภัทร พรหมชนะ. “การนำมาตรการอื่นมาใช้บังคับค่าปรับนอกเหนือจากการกักขัง
แทนค่าปรับ.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546.

เชษฐ ชุนธิวงศ์. “การสอบสวนคดีพิเศษ : กลไกที่ทำให้การสอบสวนมีประสิทธิภาพ.”
วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

दनัย เหลืองแก่นคุณ. “การดำเนินคดีอาญาโดยพนักงานเจ้าหน้าที่กรุงเทพมหานคร.”
วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2555.

ธีรยุทธ โลหะเลิศกิจ. “ปัญหาในการเปรียบเทียบคดี : ศึกษาเปรียบเทียบระหว่างประมวล
กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญากับกฎหมายอื่น.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต
คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553.

ธัญลักษณ์ เจริญศักดิ์. “การดำเนินคดีศาลากร ศึกษาแนวทางในการกำหนดโทษสำหรับ
ความผิดอาญาศาลากร.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์
มหาวิทยาลัย, 2552.

ประพันธ์ คงเอียด. “ปัญหาโครงสร้างฐานและอัตราภาษีสรรพสามิตรถยนต์.”
วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556.

ปิยะธิดา ไชยมงคล. “คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะ
นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

พชรวรรณ ขำตุ้ม. “อำนาจในการบังคับใช้กฎหมายของคณะกรรมการคดีพิเศษ (กพค.)
ศึกษาเปรียบเทียบกับคณะกรรมการ ป.ป.ง. และคณะกรรมการ ป.ป.ส.”
วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2551.

ยิ่งพรรณณัฐ คำภูเวียง. “เขตอำนาจสอบสวนคดีอาญา.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555.

ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย. “สิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร.” วิทยานิพนธ์
มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2539.

เลิศสิน สุวรรณปฐมเลิศ. “อำนาจการสอบสวนของเจ้าพนักงานสรรพากรในความผิดอาญา
เกี่ยวกับภาษีอากร.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัย
จุฬาลงกรณ์ , 2547.

วรเชษฐ์ อุดมมะ. “ปัญหากฎหมายการลงโทษในความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรศุลกากร
ข้อห้ามข้อจำกัด และสำแดงเท็จ.” สารนิพนธ์นิติศาสตร์ มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัย
รามคำแหง, 2552.

วศินี วงศ์นิติ. “อำนาจสืบสวนคดีอาญาของเจ้าพนักงาน : ศึกษามาตรการในการคุ้มครอง
สิทธิและเสรีภาพของประชาชน.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2550.

วินัย แสงสืบ. “การตรวจสอบภาษีอากรตามกฎหมายศุลกากร : ศึกษากรณีเอกสารหลักฐาน
ที่เก็บรักษาในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ในภายหลัง.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต
คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556.

วิไลลักษณ์ ศรีสุขใส. “การมีผลใช้บังคับย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากรไทย.” วิทยานิพนธ์
นิติศาสตร์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553.

วันวิสาข์ ขาวคม. “มาตรการภาษีเพื่อสื่อสาธารณะ.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554.

วัลลภ ท่างไธสง. “การเข้าร่วมสอบสวนโดยพนักงานอัยการในคดีอาญา ซึ่งมีอัตราโทษ
จำคุกตั้งแต่ห้าปีขึ้นไป.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ สถาบันบัณฑิต
พัฒนบริหารศาสตร์, 2556.

สหชน รัตน์ไพจิตร. “ความประสงค์ของการลงโทษทางอาญา : ศึกษาเฉพาะประเทศไทย สมัยใช้กฎหมายลักษณะอาญาและประมวลกฎหมายอาญา.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2527.

สิริพัฒน์ รันดาเว. “บทความวิจัย อำนาจสอบสวนของพนักงานอัยการกับตำรวจ.” สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์, 2556.

เสริม เอียดตรง. “ปัญหาบางประการเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิตสำหรับผลิตภัณฑ์ยาสูบ.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

องค์อาสน์ เจริญสุข. “เกณฑ์การแบ่งแยกความผิดทางอาญาและความผิดทางปกครอง.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553.

อรรถชัย วงศ์อุดมมงคล. “การใช้มาตรการอื่นแทนโทษทางอาญา : ศึกษาเฉพาะกรณี ความผิดบางประการ.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

อัจฉรา เข็มทองใหญ่. “มาตรการทางกฎหมายในการสอบสวนคดีอาญาสุลการ.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2553.

อรุณี กระจ่างแจ้. “อัยการกับการสอบสวนคดีอาญา.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2532.

อวยชัย สุขวงศ์. “ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการโอนสิทธิ เรียกร้อย = VAT problems related to transfer of claims.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548.

1.3 บทความ

กัมปนาท บุญรอด. “เจาะปัญหา จับประเด็นการถูกประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน ตอนที่ 1.” สรรพากรสารสิน. ฉบับที่ 2. ปีที่ 60. (กุมภาพันธ์ 2556) : 30.

_____ . “รู้จัก รู้ทัน ประเด็นสำคัญใบกำกับภาษีปลอม ตอนที่ 2.” สรรพากรสาส์น. ฉบับที่ 9. ปีที่ 56. (สิงหาคม 2552) : 1 - 5.

คณิต ณ นคร, “ปัญหาการใช้ดุลพินิจของอัยการ,” อัยการ, ปีที่ 5, ฉบับที่ 57, (กันยายน 2525) : 36 - 37.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. “พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ฯ ใช้บังคับกับการประเมินและการอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร เพียงใด.” สรรพากรสาส์น. ฉบับที่ 9. ปีที่ 59. (กันยายน 2555) : 74.

_____ . “เงินเพิ่ม” เล่ม 269 ปีที่ 23 เอกสารภาษีอากร, (กุมภาพันธ์ 2547) : 113-119.

ธวัชชัย สวนสีดา. “คดีความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากรที่เป็นคดีพิเศษตามพระราชบัญญัติ การสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547.” วารสารยุติธรรม. ฉบับที่. ปีที่ 8. (สิงหาคม – กันยายน 2551) : 44 – 60.

นภดล อิ่มกระจ่าง. “เบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากรงดหรือลดได้เพียงใด.” เล่ม 219. ปีที่ 19. เอกสารภาษีอากร, (ธันวาคม 2542) : 49.

พรเพ็ญ เพชรสุขศิริ, “อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ : อาชญากรรมคอปกขาวลักษณะและการควบคุม.” ฉบับที่ 2. ปีที่ 1. วารสารการบริหารและการจัดการ. (กันยายน - ธันวาคม 2535) : 41.

ภาวนา งามสุทธิ. “การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามกฎหมายศุลกากร กรณีกระทำ ความผิดตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่น (1).” วารสารภายในเขตปลอดอากรท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ. ฉบับที่ 42. ปีที่ 7. (พฤศจิกายน 2556) : 5.

ภาวนา งามสุทธิ. “การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามกฎหมายศุลกากร กรณีกระทำ ความผิดตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่น (2).” วารสารภายในเขตปลอดอากรท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ. ฉบับที่ 43. ปีที่ 7. (ธันวาคม 2556) : 4.

วราพจน์ วิศรุตพิชญ์, “ศาลปกครองกับหลักการแบ่งแยกอำนาจ.” เล่มที่ 13. ตอนที่ 2.
วารสารกฎหมายปกครอง. (มิถุนายน 2538) : 45.

_____, “การควบคุมการใช้ดุลพินิจทางปกครองโดยองค์กรตุลาการ.” เล่มที่ 47.
ตอนที่ 1. บทบัญญัติ. (มีนาคม 2534) : 97 - 98.

ศศิกานต์ จัตูปลา. “การบริหารจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร.” วารสารนักบริหาร.
ฉบับที่ 1. ปีที่ 34. (มกราคม - มิถุนายน 2557) : 40 - 41.

สรายุทธ วุฒยาภรณ์. “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร.” ตุลพาห. เล่ม 3. ปีที่ 2.
(กันยายน - ธันวาคม 2548) : 34.

สาธิต รังคสิริ. “เกร็ดความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีอากร.” เล่ม 144. ปีที่ 13. เอกสารภาษี
อากร, (กันยายน 2536) : 71 - 83.

สำนักกฎหมายธรรมนิติ. “อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินภาษี.” เอกสารภาษีอากร.
(พฤษภาคม 2541) : 211 - 212.

เอื้อน มนเทียรทอง. “การกระทำผิดหลายกรรมต่างกันหรือกระทำกรรมเดียว.” ตุลพาห, เล่ม 2.
ปีที่ 22. (สิงหาคม - กันยายน 2518) : 6.

1.4 เอกสารอื่น ๆ

กมลกานต์ ศรสวรรณ เกวลี มโนภินิเวศ และศรียรัตน์ งามนิสัย, “สภาพปัญหาและแนว
ทางแก้ไขเกี่ยวกับการบังคับทางปกครอง ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทาง
ปกครอง พ.ศ. 2539.” สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (มิถุนายน 2552). : 77.

กรมสรรพากร. “คู่มือการปฏิบัติการของกรมสรรพากร เรื่อง การออกคำสั่งทำการตรวจค้น
และออกหมายเรียก ตามนัยมาตรา 12 ตีร แห่งประมวลรัษฎากร.” จัดโดยกลุ่ม
มาตรฐานการเร่งรัดภาษีอากร สำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษี. (กรกฎาคม 2553)
: 1 - 5

กรมสอบสวนคดีพิเศษ, “เสวนาทางวิชาการกลุ่มผู้เชี่ยวชาญทางภาษี.” ในเอกสารประกอบการสัมมนาเรื่อง มาตรการดำเนินคดีอาญาในความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากรของกรมสอบสวนคดีพิเศษ ศาลภาษีอากรกลาง, สถาบันพัฒนาข้าราชการฝ่ายตุลาการ กรุงเทพมหานคร. (23 กันยายน 2552) : 34 – 40.

เกรียงศักดิ์ ดำรงค์ศักดิ์ศิริ. “ปัญหาอำนาจฟ้องของผู้เสียหายในความผิดต่อแผ่นดิน.” หลักสูตรผู้พิพากษาผู้บริหารในศาลชั้นต้น รุ่นที่ 6. จัดโดยสถาบันพัฒนาข้าราชการฝ่ายตุลาการของศาลยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม กรุงเทพมหานคร. (มกราคม 2551) : 55 - 70.

คณะกรรมการปฏิรูปกฎหมาย กม. คปก. (ก) ที่ 44/2548 บันทึกความเห็นและข้อเสนอแนะเรื่องการปฏิรูประบบงานสอบสวนคดีพิเศษ

วงศ์สกุล กิตติพรหมวงศ์. “ปัญหาทางกฎหมายในการสอบสวนคดีพิเศษ ตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ.” การอบรมหลักสูตร ผู้บริหารกระบวนการยุติธรรมระดับสูง (บ.ย.ส.) รุ่นที่ 14. วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานยุติธรรม, (มกราคม 2553) : 12 – 14.

สมณีย์ มงคลโกชน. “หลักการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต.” ในการบรรยายหลักสูตรโครงการบูรณาการความรู้ 3 กรมภาษี กระทรวงการคลัง. จัดโดยกระทรวงการคลัง, (พฤศจิกายน 2556) : -3 - 10.

สถิตย์ ลิ้มพงศ์พันธุ์. “การสอบสวนคดีอาชญากรรม.” งานเอกสารวิชาการส่วนบุคคล หลักสูตรผู้บริหารกระบวนการยุติธรรมระดับสูง (บ.ย.ส.) รุ่นที่ 11, วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม. (มกราคม 2551) : 5 - 7.

1.5 เอกสารอิเล็กทรอนิกส์

กมลชัย รัตนสกาวงศ์. “e-book ram บทที่ 11 การบังคับทางปกครอง.” [http://www.e-book.ram.edu/e-book/LA342\(LW461\)/Chapter 11.PDF.](http://www.e-book.ram.edu/e-book/LA342(LW461)/Chapter%2011.PDF), 15 พฤศจิกายน 2558.

กรมศุลกากร, “ความผิดทางศุลกากร,” <http://www.internet1.customs.go.th/ext/Offence/CustomsOffence.jsp>.

กรมสอบสวนคดีพิเศษ. “ทิศทางและนโยบายการดำเนินงานของกรมสอบสวนคดีพิเศษ ในปี พ.ศ.2558 และรายงานสถิติผลการดำเนินคดีพิเศษในรอบปี พ.ศ.2557.” <http://www.dsi.go.th/view.aspx?tid=T0000669>., 7 พฤศจิกายน 2558.

_____, “โครงสร้างการแบ่งส่วนราชการ.” <http://dsi.go.th/view.aspx?tid=T0000329>, 7 พฤศจิกายน 2558.

คณะผู้ศึกษาวิจัยภาษีท้องถิ่น, “การศึกษาเปรียบเทียบถึงระบบการปกครองท้องถิ่นในประเทศไทย ต่างๆ,” <http://www.lawreform.go.th/lawreform/images/th/content/en/396/6499.doc>., 15 กุมภาพันธ์ 2558

ชำนาญ จันทร์เรือง. “สิ่งที่เป็นความผิดในตัวเองกับสิ่งที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นความผิด.” <http://www.pub-law.net/publaw/view.aspx?id=1669>, 16 สิงหาคม 2558.

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

ณรงค์ฤทธิ์ เพชรฤทธิ์. “ความรับผิดของรัฐโดยปราศจากความผิด.” <http://www.pub-law.net/publaw/view.aspx?id=1665>, 30 สิงหาคม 2558.

ธวัชชัย สวนสีดา. “คดีความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากรที่เป็นคดีพิเศษตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547.” <http://www.dsi.go.th/Files/%97.pdf>., 3 สิงหาคม 2558.

ศาลภาษีอากรกลาง. “สรุปผลการประชุมสัมมนา โครงการปฏิรูปกระบวนการยุติธรรมทางภาษี โดยการนำคดีอาญามาใช้ในศาลภาษีอากรกลาง ครั้งที่ 2/2554 วันที่ 30 สิงหาคม 2554.” <http://www.taxc.coj.go.th/userfiles/module/300854.pdf>., 15 พฤศจิกายน 2558.

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

1.6 กฎหมายที่เกี่ยวข้อง คำพิพากษา และแนวความเห็น

ประมวลรัษฎากร

ประมวลกฎหมายอาญา

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

พระราชบัญญัติพิกัดภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พุทธศักราช 2530

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

พระราชบัญญัติองค์การอัยการและพนักงานอัยการ พ.ศ. 2553

กฎกระทรวง ฉบับที่ 9 (พ.ศ. 2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 116 ตอนที่ 5 ก ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2542

กฎกระทรวง ฉบับที่ 10 (พ.ศ. 2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 116 ตอนที่ 5 ก ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2542

กฎกระทรวง ฉบับที่ 3 (พ.ศ. 2516) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2516

กฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดคดีพิเศษเพิ่มเติม ตามกฎหมายว่าด้วยการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 ลงวันที่ 5 พฤศจิกายน 2547

คำสั่งทั่วไปกรมศุลกากร ที่ 29/2556 ลงวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2556

บัญชีอัตราการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ ตามมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร

ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2556

ประกาศคณะกรรมการรักษาความสงบเรียบร้อยแห่งชาติ ฉบับที่ 115/2557 ลงวันที่ 21 กรกฎาคม 2557

ประกาศ กคพ. ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2547 เรื่อง การกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิด ตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547

ประกาศ กคพ. (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2547 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2547 เรื่อง กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิด ตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547

ประกาศ กคพ. (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2548 เรื่อง การกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิด ตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547 ลงวันที่ 4 มกราคม 2549

ประกาศ กคพ. (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2554 เรื่อง กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดที่เป็นคดีพิเศษ ตามมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547

ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2553

คำพิพากษาฎีกาที่ 244/2484

คำพิพากษาฎีกาที่ 942/2503 (ประชุมใหญ่)

คำพิพากษาฎีกาที่ 942/2504

คำพิพากษาฎีกาที่ 2605/2506

คำพิพากษาฎีกาที่ 967/2507

คำพิพากษาฎีกาที่ 612-613/2511

คำพิพากษาฎีกาที่ 1570/2511

คำพิพากษาฎีกาที่ 1101/2516

คำพิพากษาฎีกาที่ 2451/2523

คำพิพากษาฎีกาที่ 2605/2526

คำพิพากษาฎีกาที่ 3788/2528

คำพิพากษาฎีกาที่ 1113/2529

คำพิพากษาฎีกาที่ 2088/2532

คำพิพากษาฎีกาที่ 2342/2532

คำพิพากษาฎีกาที่ 2763/2541

คำพิพากษาฎีกาที่ 781/2543

คำพิพากษาฎีกาที่ 4857/2550

คำพิพากษาฎีกาที่ 3265/2554

2. เอกสารอ้างอิงภาษาต่างประเทศ

2.1 Books

A.K. Jain. Income tax penalty and persecution provisions: a comparison of the United Kingdom and Indian experience. : British Tax Review 10, 355 ,1997.

David N. Hyman. Public finance: A contemporary Application of Theory to Policy. 10th edition : USA: South - Western Cengage Learning, 2010.

D.J.B. Hawkins. Punishment and Moral Responsibility in Theories of Punishment. edited by Stanley E. Grupp : Indiana University Press, 1977.

David Minars and Richard A. Westin. Tax Dictionary for Business. Washington D.C. : Shepard's McGraw - Hill, 1994.

D. Stopforth and A. Goodacre. The birth of UK corporation tax – the official view : British Tax Review 2, 2015.

Edmund Peter Pincoffs. The Rational of Legal Punishment. : Humanities Press New York, 1966.

HM Revenue & Customs Penalties for inaccuracies in returns and documents. : Compliance checks series – CC/FS7a London: HMRC factsheet, 2015.

Robert Mass. Tax Planning and Anti – Avoidance Legislation, London : BNA International Inc, 2006.

S. James. Self- assessment for income tax : British Tax Review 3, 1994.

Rita de la Feria and Parintira Tanawong. Surcharges and penalties in UK tax law, : Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper Series London: SAID Business School Press, 2015.

2.2 Other Materials

Australian Government The Treasury. “Australian Government financial statistics” Pocket Guide To The Australian Taxation System 2011 – 2012. (November 2013) : 3.

Australian Government The Treasury. “2013-14 Tax Office lodgment program for Tax Agents” Taxpayers Australia Inc. (August 2013) : 1.

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

HM Inspectorate of Constabulary. “An inspection of Her Majesty’s Revenue and Customs performance in addressing the recovery of the proceeds of crime from tax and duty evasion and benefit fraud (London : UK Inspecting Policing, 2014) : 9.

HM Revenue & Customs. “Guidance Powers and safeguards (London : UK Government”, (23 December 2015) : 1.

Taxpayers Australia Inc, 2013-14 Tax Office lodgment program for Tax Agents (Sydney: Australian Government The Treasury, August 2013) : 1.

The Code for Crown Prosecutor

Customs Act 1901

Customs and Excise Management Act 1979

Corporation Tax Act (“CA”) 2009

Excise Act 1901.

Finance Act 2000

Fraud Act 2006

Income Tax Act 2007

Taxable persons and registration Value added tax Act 1994

Taxes Management Act 1970

The Customs Administration Act 1985

Theft Act 1968

Value added tax Act 1994

VAT Act 1994

2.3 Electronic Media

Australian Federal Police, "Agency Budget 2013 - 2014." <http://www.afp.gov.au>, June 13, 2015.

Australian Taxation Office. "Tax returns by client type : Consolidated groups." <https://www.ato.gov.au/Tax-professionals/Prepare-and-lodge/Tax-agent-lodgment-program/Tax-returns-by-client-type/Consolidated-groups>, February 25, 2015.

Australian Taxation Office. "Goods and services tax." <https://www.ato.gov.au/Non-profit/Getting-started-for-non-profit-organisations/Goods-and-services-tax>, January 30, 2015.

Australian Taxation Office. "Excise guidelines for the tobacco industry.", <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?DocID=sav%FTOBACCO%2F00002> ,October 5, 2015.

Australian Taxation Office, "Fraud Control and the Prosecution process 2012," <http://www.ato.gov.au>., June 25, 2015.

Australian Taxation Office, "Memorandum of Understanding between the Commonwealth Director of Public Prosecutions and the Australia

Taxation Office, ATO MOU Reference No40.04, 2007,” <http://www.ato.gov.au> ,January 13, 2015.

Australian Taxation Office, Freedom of information documents, Working Guidelines between Australian Federal Police and Australian Taxation Office, p. 1. <http://foi.iorder.com.au> ,April 22, 2016.

Bugg. D. Dpp. “Partnership with the ATO (Speech at ATO Serious Non Compliance Conference 2001).” http://www.cdpp.gov.au/Media/Speech/20010515_db.aspx, November 30, 2015.

CDPP Australia’s Federal Prosecution Service, “Tax and the criminal law : Who should prosecute and how – DPP/ATO Liaison guidelines),” <http://www.cdpp.gov.au/news/tax-and-the-criminal-law> ,November 27, 2015.

Coman & Co. Ltd., “Penalties for tax errors ,” <https://comanandco.co.uk/penalties-for-tax-errors>, April 14, 2016.

HMRC. “How to appeal against an HMRC decision – direct tax.”, <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20100210151716/hmrc.gov.uk/complaints-appeals/direct-tax-appeal.htm>, November 12, 2015.

“How to appeal against an HMRC decision – indirect tax.” http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20100407_010852/hmrc.gov.uk/complaints-appeals/indirect-tax-appeal.htm, November 12, 2015.

HM Revenue & Customs. “Revenue and Customs Prosecutions Office.” <http://www.hmrc.gov.uk/ni/index.htm>, November 12, 2015.

HM Revenue & Customs. “Businesses and charging VAT.” <https://www.gov.uk/vat-businesses#>, November 12, 2015.

HM Revenue & Customs. "HMRC Criminal Investigation Policy." <http://www.hmrc.gov.uk/prosecutions/crim-inv-policy.htm>., November 22, 2015.

HM Revenue & Customs. "How to appeal against an HMRC decision -direct tax." <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20100210151716/hmrc.gov.uk/complaints-appeals/direct-tax-appeal.htm>., April 25, 2016.

HM Revenue & Customs. "Appeals and tribunals: an overview for agents and advisers." <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20100407010852/hmrc.gov.uk/complaints-appeals/indirect-tax-appeal.htm>., March 23, 2016.

HM Revenue & Customs, "About us : What we do." <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about>., April 12, 2016.

HM Revenue & Customs. "Penalties: an overview for agents and advisers." <https://www.gov.uk/guidance/penalties-an-overview-for-agents-and-advisers>. April 13, 2016.

HM Revenue & Customs. "Determine who can support the enquiry: Specialist Investigations: The Role of Specialist Investigations." <http://www.hmrc.gov.uk/MANUALS/emmanual/EM0361.htm>. April 24, 2016.

HM Revenue & Customs. "Introduction and overview of oils activity: roles and responsibilities: risk and Intelligence Service." <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/hcotegmanual/hcoteg10790.htm>. April 24, 2016.

HM Revenue & Customs. "Revenue and Customs Prosecutions Office.", <https://www.gov.uk/government/organisations/revenue-and-customs-prosecutions-office>. November 24, 2015.

Kier Starmer. “CPS Speech – A Prosecution service for the 21st century”,
http://www.cps.gov.uk/news/articles/prosecuting_service_for_the_21st_century/. April 25, 2016.

National Office of Local Government, “Australian Classification of Local Government : Appendix F.” Local Government National Report : 2001, p.221 <http://www.nolg.gov.au.>, March 13, 2015.

The Australian Taxation Office Excise guidelines for the tobacco industry : introduction <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?DocID=sav%20FTO%20BACCO%200002>. ,March 13





ภาคผนวก

**บัญชีอัตราการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ
ตามมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร**

ตามหนังสือที่ กค 0806(ก)/1332 ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2535

(ข้อผ่อนปรนการปรับตามหนังสือที่ กค 0806/10040 ลงวันที่ 13 มิถุนายน 2537)

ทั่วไป

ลำดับ ที่	มาตรา ความผิด	ฐานความผิด	อัตราโทษตามกฎหมาย	อัตราที่ควรเปรียบเทียบปรับ กระทรวง/บาท
1	3 นว	รู้อยู่แล้วไม่อำนวยความสะดวกหรือขัดขวางเจ้าพนักงานผู้กระทำการตามหน้าที่ ตามความในมาตรา 3 เบญจ	ปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ (อายุความ 1 ปี)	5,000.-
2	3 ทศ	ไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ ตามความในมาตรา 3 ฉ	ปรับไม่เกินห้าพันบาท (อายุความ 1 ปี)	2,000.-
3	3 ทวาทศ	ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามประกาศที่ออกตามความในมาตรา 3 เอกาทศ (เลขประจำตัวผู้เสียภาษี)	ปรับไม่เกินสองพันบาท (อายุความ 1 ปี)	(1) บุคคลธรรมดา 100.- (2) นิติบุคคล 500.-
4	4 นว	คนต่างด้าวเดินทาง หรือพยายามเดินทางออกจากประเทศไทย โดยไม่มีใบผ่านภาษีอากร	ปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ (อายุความ 1 ปี)	1,000.-
5	35	1. ยื่นแบบแสดงรายการเกินกำหนดเวลาหรือฝ่าฝืนมาตรา 17 2. ไม่ออกหนังสือรับรองการหัก ณ ที่จ่ายหรือฝ่าฝืนมาตรา 50 ทวิ 3. ไม่ปฏิบัติตามหนังสือแจ้งความของเจ้าพนักงานหรือฝ่าฝืนมาตรา 51 - เว้นแต่จะแสดงได้ว่ามีเหตุสุดวิสัย	ปรับไม่เกินสองพันบาท (อายุความ 1 ปี)	(1) กรณียื่นแบบแสดงรายการเกินกำหนดเวลา 1.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี, ครึ่งปี, (ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายทุกประเภทภาษี) ก. ไม่เกิน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา 100.- ข. เกิน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา 200.- ค. เจ้าหน้าที่ตรวจพบความผิด 1,000

ลำดับ ที่	มาตรา ความผิด	ฐานความผิด	อัตราโทษตามกฎหมาย	อัตราที่ควรเปรียบเทียบปรับ กระทรวงละ/บาท
				<p>1.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปี ครึ่งปี ภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับการจำหน่ายกำไร ไปต่างประเทศ ก. ไม่เกิน 7 วัน นับแต่วัน พ้นกำหนดเวลา 1,000.- ข. เกิน 7 วัน นับแต่วัน พ้นกำหนดเวลา 2,000.- ค. เจ้าหน้าที่ตรวจพบความผิด 2,000.-</p> <p>1.3 มูลนิธิหรือสมาคม ยื่นแบบ เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ก. ไม่เกิน 7 วัน นับแต่วัน พ้นกำหนดเวลา 500.- ข. เกิน 7 วัน นับแต่วัน พ้นกำหนดเวลา 1,000.- ค. เจ้าหน้าที่ตรวจพบความผิด 2,000.-</p> <p>(2) ไม่ปฏิบัติตามคำสั่งอธิบดีกรณีเรียก รายงานประจำปี บัญชีงบดุล หรือบัญชีอื่น ประกอบแบบแสดง รายการหรือสั่งให้มีสมุดบัญชีพิเศษ และให้กรอกข้อความที่ต้องการลง ในสมุดบัญชี ฯลฯ 1,000.-</p> <p>(3) (ก) ไม่ออกหนังสือรับรองการหัก ภาษี ณ ที่จ่าย, ออกไม่ตาม กำหนดเวลา 500.- (ข) ไม่ยื่นบัญชีจ่ายเงินได้พึงประเมิน หรือพยานหลักฐานอื่นภายใน กำหนดเวลา 1,000.-</p>
6	36	รู้อยู่แล้วหรือจงใจไม่ปฏิบัติตาม หมายเรียกหรือคำสั่งของอธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายหรือ สรรพากรจังหวัด เจ้าพนักงาน ประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือกรรมการ ที่ออกตามมาตรา 12 ครี, 19, 23, 32 หรือไม่ ยอมตอบคำถามเมื่อชักถาม	จำคุกไม่เกินหนึ่งเดือนหรือ ปรับไม่เกินสองพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ (อายุความ 1 ปี)	(1) บุคคลธรรมดา 1,000.- (2) นิติบุคคล 2,000.-

ภาษีมูลค่าเพิ่ม

7	90 (1)	ไม่จัดส่งสำเนาสัญญาหรือเอกสาร ตามมาตรา 77/4(2)	ปรับไม่เกินสองพันบาท (อายุความ 1 ปี)	(1) ภายใน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา 300.- (2) เกิน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา 500.-
8	90 (2)	ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ยื่น แบบแสดงรายการภาษีตามมาตรา 83 หรือมาตรา 83/1 (ยื่นแบบเกินกำหนดเวลา)	ปรับไม่เกินสองพันบาท (อายุความ 1 ปี)	(1) ภายใน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา 300.- (2) เกิน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา 500.- (3) เจ้าหน้าที่ตรวจพบความผิด 1,000.-
9	90 (3)	ผู้ไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ตามมาตรา 83/2	ปรับไม่เกินสองพันบาท (อายุความ 1 ปี)	(1) ภายใน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา 300.- (2) เกิน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา 500.- (3) เจ้าหน้าที่ตรวจพบความผิด 1,000.-
10	90 (4)	ไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ตามมาตรา 83/3	ปรับไม่เกินสองพันบาท (อายุความ 1 ปี)	(1) ภายใน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา 300.- (2) เกิน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา 500.- (3) เจ้าหน้าที่ตรวจพบความผิด 1,000.-
11	90 (5)	ไม่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 83/5, 83/6 หรือมาตรา 83/7	ปรับไม่เกินสองพันบาท (อายุความ 1 ปี)	(1) ภายใน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา 300.- (2) เกิน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา 500.- (3) เจ้าหน้าที่ตรวจพบความผิด 1,000.-

ลำดับ ที่	มาตรา ความผิด	ฐานความผิด	อัตราโทษตามกฎหมาย	อัตราที่ควรเปรียบเทียบปรับ กระทรวง/บาท
12	90 (6)	ผู้นำเข้าไม่ยื่นใบขนสินค้า ตามมาตรา 83/8 หรือ 83/9	ปรับไม่เกินสองพันบาท (อายุความ 1 ปี)	(1) ภายใน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา 300.- (2) เกิน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา 500.- (3) เจ้าหน้าที่ตรวจพบความผิด 1,000.-
13	90 (7)	ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้ง การเปลี่ยนแปลงรายการทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 85/8	ปรับไม่เกินสองพันบาท (อายุความ 1 ปี)	1,000.-
14	90 (8)	ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ คืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 85/7 วรรคสาม, 85/8 วรรคสอง, 85/15 วรรคสอง หรือ 85/17 วรรคสอง	ปรับไม่เกินสองพันบาท (อายุความ 1 ปี)	1,000.-
15	90 (9)	ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ จัดแจ้งการย้ายสถานประกอบการ ตามมาตรา 85/8 วรรคหนึ่ง	ปรับไม่เกินสองพันบาท (อายุความ 1 ปี)	1,000.-
16	90 (10)	ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ แจ้งการหยุดประกอบกิจการ ชั่วคราว ตามมาตรา 85/12	ปรับไม่เกินสองพันบาท (อายุความ 1 ปี)	1,000.-
17	90 (11)	ผู้ครอบครองทรัพย์สินรถ ผู้จัดการ มรดก หรือทายาท ของผู้ประกอบการ จดทะเบียนไม่คืนใบทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 85/16 วรรคสาม หรือวรรคห้า	ปรับไม่เกินสองพันบาท (อายุความ 1 ปี)	1,000.-
18	90 (12)	ผู้ประกอบการจดทะเบียนออก ใบกำกับภาษี ใบกำกับภาษี อย่างย่อ ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยมีรายการในส่วนที่เป็น สาระสำคัญไม่ครบถ้วน ตาม มาตรา 86/4, 86/5, 86/6, 86/7, 86/9, 86/10 หรือ 86/11	ปรับไม่เกินสองพันบาท (อายุความ 1 ปี)	500.- <u>ข้อผ่อนปรนการปรับ</u> (1) ตรวจพบครั้งที่ 1 ปรับ 100.- ไม่เกิน 10,000.- (2) ตรวจพบครั้งที่ 2 ปรับ 200.- ไม่เกิน 100,000.- (3) ตรวจพบครั้งที่ 3 และครั้งต่อ ๆ ไป ปรับ 500.- ไม่เกิน 500,000.-

ลำดับ ที่	มาตรา ความผิด	ฐานความผิด	อัตราโทษตามกฎหมาย	อัตราที่ควรเปรียบเทียบปรับ กระทรวง/บาท
19	90 (13)	ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ออกใบแทนใบกำกับภาษี ใบแทนใบเพิ่มหนี้ หรือใบแทนใบลดหนี้ ตามมาตรา 86/12	ปรับไม่เกินสองพันบาท (อายุความ 1 ปี)	500.-
20	90 (14)	ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสินค้าเกินจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ตามมาตรา 87	ปรับไม่เกินสองพันบาท (อายุความ 1 ปี)	1,000.-
21	90 (15)	ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดทำรายงานโดยไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนด ตามมาตรา 87 หรือตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 87/1	ปรับไม่เกินสองพันบาท (อายุความ 1 ปี)	1,000.-
22	90 (16)	ผู้ประกอบการจดทะเบียนจงใจไม่เก็บและรักษาใบกำกับภาษี หรือสำเนาใบกำกับภาษี หรือเก็บรักษาเอกสารดังกล่าวโดยไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดตามมาตรา 87/3	ปรับไม่เกินสองพันบาท (อายุความ 1 ปี)	2,000.-
23	90/1(1)	ตัวแทนเลขไม่ดำเนินการเกี่ยวกับการจดทะเบียนของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร ตามมาตรา 85/2	ปรับไม่เกินห้าพันบาท (อายุความ 1 ปี)	2,000.-
24	90/1(2)	ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แสดงใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/4	ปรับไม่เกินห้าพันบาท (อายุความ 1 ปี)	1,000.-
25	90/1(3)	ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งการเปิดสถานประกอบการเพิ่มเติมหรือปิดสถานประกอบการตามมาตรา 85/7 วรรคหนึ่ง หรือวรรคสอง	ปรับไม่เกินห้าพันบาท (อายุความ 1 ปี)	2,000.-
26	90/1(4)	ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งการโอนกิจการบางส่วนหรือการรับโอนกิจการ ตามมาตรา 85/13	ปรับไม่เกินห้าพันบาท (อายุความ 1 ปี)	2,000.-

ลำดับ ที่	มาตรา ความผิด	ฐานความผิด	อัตราโทษตามกฎหมาย	อัตราที่ควรเปรียบเทียบปรับ กระทรวง/บาท
27	90/1(5)	ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้ง การเลิกหรือการโอนกิจการ ทั้งหมด ตามมาตรา 85/13 หรือ มาตรา 85/15 วรรคหนึ่ง	ปรับไม่เกินห้าพันบาท (อายุความ 1 ปี)	2,000.-
28	90/1(6)	ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียน ที่อยู่นอกราชอาณาจักร จัดทำ รายงานโดยไม่เป็นไปตาม หลักเกณฑ์ที่กำหนด ตามมาตรา 87/2	ปรับไม่เกินห้าพันบาท (อายุความ 1 ปี)	2,500.-
29	90/2(1)	ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ ปฏิบัติตามมาตรา 82/18(2)	จำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ (อายุความ 1 ปี)	3,000.-
30	90/2(2)	ผู้ประกอบการซึ่งมีหน้าที่ จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบกิจการโดยไม่จดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 85/1, 85/13 วรรคสอง หรือ 85/14	จำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ (อายุความ 1 ปี)	3,000.-
31	90/2(3)	ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ จัดทำใบกำกับภาษีหรือสำเนา ใบกำกับภาษี หรือจัดทำแล้ว ไม่ส่งมอบให้ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ ตามมาตรา 86 วรรคหนึ่ง หรือ ไม่จัดทำใบกำกับภาษีหรือสำเนา ใบกำกับภาษีและไม่ส่งมอบให้ ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการตามผู้ซื้อ หรือผู้รับบริการเรียกร้อง ตาม มาตรา 86/8 วรรคสอง	จำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ (อายุความ 1 ปี)	3,000.- <u>ข้อผ่อนปรนการปรับ</u> (1) ตรวจพบครั้งที่ 1 - ใบกำกับภาษีอย่างย่อปรับ 100.- แต่ไม่เกิน 10,000.- - ใบกำกับภาษีปรับ 500.- (2) ตรวจพบครั้งที่ 2 - ใบกำกับภาษีอย่างย่อปรับ 200.- แต่ไม่เกิน 100,000.- - ใบกำกับภาษีปรับ 1,000.-

ลำดับ ที่	มาตรา ความผิด	ฐานความผิด	อัตราโทษตามกฎหมาย	อัตราที่ควรเปรียบเทียบปรับ กระทรวงละ/บาท
				(3) ตรวจพบครั้งที่ 3 และครั้งต่อไป - โบก้ากับภาษีอย่างย่อ ปรับ 500.- แต่ไม่เกิน 500,000.- - โบก้ากับภาษีปรับ 2,000.-
32	90/2(4)	ผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราวออก ใบกำกับภาษีไม่เป็นไปตาม หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ที่อธิบดีกำหนด ตามมาตรา 86 วรรคสอง	จำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ (อายุความ 1 ปี)	3,000.-
33	90/2(5)	ตัวแทนออกใบกำกับภาษีในนาม ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่เป็น ไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ตามมาตรา 86 วรรคสี่	จำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ (อายุความ 1 ปี)	3,000.- <u>ข้อผ่อนปรนการปรับ</u> (1) ตรวจพบครั้งที่ 1 ปรับ 500.- (2) ตรวจพบครั้งที่ 2 ปรับ 1,000.- (3) ตรวจพบครั้งที่ 3 และครั้งต่อไป ปรับ 2,000.-
34	90/2(6)	ผู้ประกอบการจดทะเบียน ไม่ปฏิบัติตามระเบียบเกี่ยวกับ การใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน ตามมาตรา 86/6 วรรคหก	จำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ (อายุความ 1 ปี)	3,000.-
35	90/2(7)	ผู้ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งเจ้าพนักงาน ตามมาตรา 88/4	จำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ (อายุความ 1 ปี)	(1) บุคคลธรรมดา 1,000.- (2) นิติบุคคล 2,000.-
36	90/3(1)	ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียน ที่อยู่นอกราชอาณาจักรออก ใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ ตามมาตรา 86/2 วรรคสอง	จำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่น บาทหรือทั้งจำทั้งปรับ (อายุความ 5 ปี)	5,000.-
37	90/3(2)	ผู้ประกอบการจดทะเบียนใช้เครื่อง บันทึกการเก็บเงินโดยไม่ได้รับ อนุมัติ ตามมาตรา 86/6 วรรคหก หรือมาตรา 86/7	จำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่น บาทหรือทั้งจำทั้งปรับ (อายุความ 5 ปี)	3,000.-

ลำดับ ที่	มาตรา ความผิด	ฐานความผิด	อัตราโทษตามกฎหมาย	อัตราที่ควรเปรียบเทียบปรับ กระทรวงละ/บาท
38	90/3(3)	ผู้ประกอบการจดทะเบียน ไม่จัดทำรายงานตามมาตรา 87 หรือตามที่อธิบดีกำหนด ตามมาตรา 87/1	จำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่น บาทหรือทั้งจำทั้งปรับ (อายุความ 5 ปี)	5,000.-
39	90/3(4)	ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียน ที่อยู่นอกราชอาณาจักรไม่จัดทำ รายงาน ตามมาตรา 87/2	จำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่น บาทหรือทั้งจำทั้งปรับ (อายุความ 5 ปี)	5,000.-
40	90/3(5)	ผู้ชักชวนหรือไม่อำนวยความสะดวก สะดวกแก่การปฏิบัติงานของ เจ้าพนักงานประเมินหรือขัดคำสั่ง ของเจ้าพนักงานประเมินตาม มาตรา 88/3 วรรคหนึ่ง	จำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่น บาทหรือทั้งจำทั้งปรับ (อายุความ 5 ปี)	5,000.-

ภาษีธุรกิจเฉพาะ

มาตรา 91/21(7) กำหนดให้นำบทบัญญัติ ส่วน 14 บทกำหนดโทษ ในหมวด 4 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ลำดับ ที่	มาตรา ความผิด	ฐานความผิด	อัตราโทษตามกฎหมาย	อัตราที่ควรเปรียบเทียบปรับ กระทรวงละ/บาท
41	91/21(7)	ไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดหรือ ไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายใน กำหนดเวลาตามมาตรา 91/10	ปรับไม่เกินสองพันบาท (อายุความ 1 ปี)	(1) ไม่เกิน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา 300.- (2) เกิน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา 500.- (3) เจ้าหน้าที่ตรวจพบความผิด 1,000.-
42	91/18	ไม่จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/12, บุคคลตาม มาตรา 91/12 วรรคห้า ละเลย ไม่ดำเนินการเกี่ยวกับการ จดทะเบียนของผู้ประกอบกิจการ นอกราชอาณาจักร	จำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ (อายุความ 1 ปี)	3,000.-
43	91/19	ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ไม่จัดทำรายงานตามมาตรา 91/14	จำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่น บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ (อายุความ 5 ปี)	5,000.-
44	91/20	ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ จัดทำรายงานไม่เป็นไปตามแบบ หรือไม่จัดทำเป็นรายสถาน ประกอบการ หรือลงรายการใน รายงานไม่เป็นตามหลักเกณฑ์ ที่กำหนด ตามมาตรา 91/14 วรรคสอง หรือ วรรคสาม	ปรับไม่เกินสองพันบาท (อายุความ 1 ปี)	1,000.-

อากรแสตมป์

ลำดับ ที่	มาตรา ความผิด	ฐานความผิด	อัตราโทษตามกฎหมาย	อัตราที่ควรเปรียบเทียบปรับ กระทรวง/บาท
45	124	เพิกเฉยหรือปฏิเสธไม่เสียอากร หรือไม่ขีดฆ่าแสตมป์	ปรับไม่เกินห้าร้อยบาท (อายุความ 1 ปี)	(1) ไม่เสียอากร 200.- (2) ไม่ขีดฆ่าอากรแสตมป์ 100.-
46	125	ออกใบรับไม่ถึง 10 บาท สำหรับ มูลค่าตั้งแต่ 10 บาทขึ้นไป หรือ แบ่งแยกมูลค่าที่ได้รับชำระนั้น เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียอากรหรือ ทำตราสารให้ผิดความจริง	ปรับไม่เกินสองร้อยบาท (อายุความ 1 ปี)	100.-
47	126	ลงวันเดือนปี ที่ขีดฆ่าแสตมป์ เป็นเท็จ	ปรับไม่เกินห้าร้อยบาท หรือจำคุกไม่เกินสามเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ (อายุความ 1 ปี)	200.-
48	127	ผู้ใดทำหรือไม่เก็บบันทึกตาม มาตรา 105 ตรี หรือไม่ออก ใบรับในทันทีที่ถูกเรียกร้อง ตามมาตรา 106 หรือออกใบรับ ไม่ปิดแสตมป์ตามจำนวนอากร ที่ต้องเสีย	ปรับไม่เกินห้าร้อยบาท (อายุความ 1 ปี)	200.-
49	127 ทวิ	ผู้ใดโดยตนเองหรือโดยสมคบ กับผู้อื่น ทำให้ไม่มีการออกใบรับ หรือไม่ออกใบรับในทันทีที่รับเงิน หรือรับชำระราคา ตามมาตรา 105 หรือออกใบรับเงินจำนวน น้อยกว่าที่รับเงินหรือรับชำระ ราคาจริง	ปรับไม่เกินห้าร้อยบาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ (อายุความ 1 ปี)	200.-

ลำดับ ที่	มาตรา ความผิด	ฐานความผิด	อัตราโทษตามกฎหมาย	อัตราที่ควรเปรียบเทียบปรับ กระทรวง/บาท
50	128	- ไม่อำนวยความสะดวกแก่ พนักงานเจ้าหน้าที่ หรือ นายตรวจในการปฏิบัติตาม หน้าที่ หรือ - ไม่ปฏิบัติตามคำเรียกหรือไม่ ยอมให้ยึดตราสารหรือเอกสาร หรือ - ไม่ปฏิบัติตามหมายของ พนักงานเจ้าหน้าที่หรือนายตรวจ ตามความในมาตรา 123 หรือไม่ ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม หรือ - ผ่าฝืนบทบัญญัติมาตรา 105 ทวิ, 105 จัตวา หรือ 123 ทวิ	ปรับไม่เกินห้าร้อยบาท (อายุความ 1 ปี)	(1) กรณีไม่อำนวยความสะดวกแก่ เจ้าพนักงานหรือไม่ปฏิบัติตาม หมายของพนักงานเจ้าหน้าที่ 500.- (2) กรณีไม่เก็บรักษาต้นขั้วหรือสำเนา ใบรับหรือกรณีฝ่าฝืนมาตรา 105 ทวิ หรือ 105 จัตวา 500.- (3) กรณีนำส่งหรือเสียอากรเป็นตัวแทน เกินกำหนดเวลาหรือฝ่าฝืน มาตรา 123 ทวิ 200.-

หน้า ๖๖

เล่ม ๑๒๑ ตอนพิเศษ ๘๐ ง ราชกิจจานุเบกษา ๒๑ กรกฎาคม ๒๕๕๗

ประกาศ กคพ.

เรื่อง การกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิด

ตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑)

แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๕๗

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๐ (๒) และมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๕๗ กคพ. จึงออกประกาศดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้เรียกว่า “ประกาศ กคพ. เรื่อง การกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๕๗”

ข้อ ๒ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป

ข้อ ๓ ให้คดีความผิดอาญาตามกฎหมายที่กำหนดไว้ในบัญชีท้ายพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๕๗ ซึ่งมีรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดที่กำหนดไว้ในบัญชีท้ายประกาศนี้ เป็นคดีพิเศษที่จะต้องดำเนินการสืบสวนและสอบสวนตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๕๗

ข้อ ๔ เพื่อประโยชน์ในการสืบสวนสอบสวนคดีพิเศษ ในกรณีที่มีข้อโต้แย้งหรือข้อสงสัยว่าการกระทำความผิดใดตามบัญชีท้ายประกาศเป็นคดีพิเศษหรือไม่ ให้ประธาน กคพ. หรือผู้ซึ่งได้รับมอบหมายเป็นผู้มีอำนาจในการชี้ขาด

ประกาศ ณ วันที่ ๑๘ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๕๗

วิญญู เครื่องงาม

รองนายกรัฐมนตรี ปฏิบัติราชการแทน

นายกรัฐมนตรี

ประธานกรรมการคดีพิเศษ

บัญชีท้ายประกาศ กคพ. ออกตามความในมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑)
แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗

๑. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการกู้ยืมเงินที่เป็นการฉ้อโกงประชาชน

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๑๒ มาตรา ๑๕ มาตรา ๑๕/๑ และมาตรา ๑๕/๒ แห่งพระราชกำหนดการกู้ยืมเงินที่เป็นการฉ้อโกงประชาชน พ.ศ. ๒๕๒๗ ที่มีหรือมีภูมิลำเนาเชื่อว่า มีจำนวนผู้เสียหายตั้งแต่ห้าสิบคนขึ้นไป หรือมีจำนวนเงินที่กู้ยืมรวมกันตั้งแต่ยี่สิบล้านบาทขึ้นไป

๒. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการแข่งขันทางการค้า

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๕๑ ทั้งนี้ ไม่รวมการไม่ปฏิบัติตามมาตรา ๓๕ แห่งพระราชบัญญัติการแข่งขันทางการค้า พ.ศ. ๒๕๔๒ และมาตรา ๕๔ แห่งพระราชบัญญัติการแข่งขันทางการค้า พ.ศ. ๒๕๔๒

๓. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๔๐ และมาตรา ๔๖ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติการธนาคารพาณิชย์ พ.ศ. ๒๕๐๕

๔. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๗๑ มาตรา ๗๕ วรรคสอง มาตรา ๗๕ ทวิ มาตรา ๗๕ ตรี มาตรา ๗๕ จัตวา มาตรา ๗๕ เบญจ มาตรา ๗๕ ฉ มาตรา ๗๕ สัตต มาตรา ๗๕ อัฐ มาตรา ๗๕ นว มาตรา ๗๕ ทศ มาตรา ๗๕ เอกาทศ และมาตรา ๗๘ แห่งพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ พ.ศ. ๒๕๒๒

๕. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการเล่นแชร์

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตาม มาตรา ๑๖ มาตรา ๑๗ มาตรา ๑๘ และมาตรา ๒๖ แห่งพระราชบัญญัติการเล่นแชร์ พ.ศ. ๒๕๓๔ ที่มีหรือมีภูมิลำเนาเชื่อว่า มีนายวงแชร์ หรือผู้จัดให้มีการเล่นแชร์ โดยมีจำนวนสมาชิกวงแชร์รวมกันทุกวงตั้งแต่ห้าสิบคนขึ้นไป หรือมีทุนกองกลางต่อหนึ่งวงรวมกันทุกวงเป็นมูลค่าตั้งแต่ยี่สิบล้านบาทขึ้นไป

/b. คดีความผิด...

- ๒ -

๖. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๘ และมาตรา ๘ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน พ.ศ. ๒๔๘๕ ที่มีหรือมีมูลนําเชื่อว่ามีการกระทำความผิดเกี่ยวกับเงินตราต่างประเทศตั้งแต่ห้าสิบล้านบาทขึ้นไป

๗. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยความผิดเกี่ยวกับการเสนอราคาต่อหน่วยงานของรัฐ

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๔ มาตรา ๕ มาตรา ๖ มาตรา ๗ มาตรา ๘ มาตรา ๙ มาตรา ๑๐ มาตรา ๑๑ มาตรา ๑๒ และมาตรา ๑๓ แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยความผิดเกี่ยวกับการเสนอราคาต่อหน่วยงานของรัฐ พ.ศ. ๒๕๔๒ ที่มีหรือมีมูลนําเชื่อว่ามีการกระทำความผิดเกี่ยวกับการเสนอราคาเพื่อเป็นผู้มีสิทธิทำสัญญากับหน่วยงานของรัฐซึ่งมีวงเงินหรือมูลค่าตั้งแต่หนึ่งร้อยล้านบาทขึ้นไป

๘. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองแบบผังภูมิของวงจรรวม

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๔๘ มาตรา ๔๙ และมาตรา ๕๒ แห่งพระราชบัญญัติคุ้มครองแบบผังภูมิของวงจรรวม พ.ศ. ๒๕๔๓ ที่มีหรือมีมูลนําเชื่อว่ามีการกระทำความผิดในลักษณะเป็นแหล่งผลิต แหล่งจำหน่าย หรือได้นำเข้ามาในราชอาณาจักร โดยมีสิ่งของหรือสินค้าไว้ในความครอบครองเพื่อจะใช้ในการกระทำความผิด หรือซึ่งได้มาโดยการกระทำความผิด หรือซึ่งมีไว้เป็นความผิด อันมีมูลค่าตั้งแต่ห้าล้านบาทขึ้นไป

๙. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองผู้บริโภค

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๔๗ แห่งพระราชบัญญัติคุ้มครองผู้บริโภค พ.ศ. ๒๕๒๒ ที่มีหรือมีมูลนําเชื่อว่ามีการกระทำความผิดในลักษณะเป็นแหล่งผลิต แหล่งจำหน่าย หรือได้นำเข้ามาในราชอาณาจักร โดยมีสิ่งของหรือสินค้าไว้ในความครอบครองเพื่อจะใช้ในการกระทำความผิด หรือซึ่งได้มาโดยการกระทำความผิด หรือซึ่งมีไว้เป็นความผิดอันมีมูลค่าตั้งแต่ห้าสิบล้านขึ้นไป ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการฝ่าฝืนมาตรา ๒๓ มาตรา ๒๔ มาตรา ๒๕ และมาตรา ๒๖ แห่งพระราชบัญญัติคุ้มครองผู้บริโภค พ.ศ. ๒๕๒๒ และคดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๕๘ และมาตรา ๕๙ แห่งพระราชบัญญัติคุ้มครองผู้บริโภค พ.ศ. ๒๕๒๒

๑๐. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยเครื่องหมายการค้า

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๑๐๘ มาตรา ๑๐๙ มาตรา ๑๑๐ และมาตรา ๑๑๔ แห่งพระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า พ.ศ. ๒๕๓๔ ที่มีหรือมีมูลนําเชื่อว่ามีการกระทำความผิดในลักษณะเป็นแหล่งผลิต แหล่งจำหน่าย สถานที่รับซื้อ สถานที่เก็บสินค้า หรือได้นำเข้ามาในราชอาณาจักร โดยมีสิ่งของหรือสินค้าไว้ในความครอบครองเพื่อจะใช้ในการกระทำความผิด หรือซึ่งได้มาโดยการกระทำความผิด หรือซึ่งมีไว้เป็นความผิดอันมีมูลค่าตั้งแต่ห้าล้านบาทขึ้นไป

- ๓ -

๑๑. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยเงินตรา

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๓๕ แห่งพระราชบัญญัติเงินตรา พ.ศ. ๒๕๐๑ ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่ามีกระทำความผิดในลักษณะเป็นการทำ จำหน่าย ใช้หรือนำออกใช้ซึ่งวัตถุหรือเครื่องหมายใด ๆ แทนเงินตราอันมีมูลค่าตั้งแต่หนึ่งล้านบาทขึ้นไป

๑๒. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๓๑ และมาตรา ๓๒ แห่งพระราชบัญญัติชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๒๔ ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่ามีกระทำความผิดรับเงินชดเชยหรือมีการจ่ายเงินชดเชยตั้งแต่สิบล้านบาทขึ้นไป

๑๓. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยธนาคารแห่งประเทศไทย

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๔๒ แห่งพระราชบัญญัติธนาคารแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๔๘๕

๑๔. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชนจำกัด

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๑๕๓ มาตรา ๒๑๖ มาตรา ๒๑๗ มาตรา ๒๒๑ และมาตรา ๒๒๒ แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. ๒๕๓๕

๑๕. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๖๐ และมาตรา ๖๑ แห่งพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ ที่มีความผิดมูลฐานเป็นคดีพิเศษซึ่งอยู่ในอำนาจของพนักงานสอบสวนคดีพิเศษ ได้แก่ ความผิดเกี่ยวกับการชักออก หรือนำออก หรือประทุษร้ายต่อทรัพย์สิน หรือกระทำโดยทุจริตตามกฎหมายว่าด้วยการกู้ยืมเงินที่เป็นการฉ้อโกงประชาชน กฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ กฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ กฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งกระทำโดยกรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลใดซึ่งรับผิดชอบหรือมีประโยชน์เกี่ยวข้องในการดำเนินงานของสถาบันการเงิน หรือความผิดเกี่ยวกับการลักลอบหนีศุลกากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

๑๖. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๔๘ มาตรา ๔๘ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม พ.ศ. ๒๕๑๑ ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่ามีกระทำความผิดในลักษณะที่เป็นแหล่งผลิตในลักษณะโรงงาน จำพวกที่ 3 ตามกฎหมายว่าด้วยโรงงาน ที่มีกำลังแรงม้าเครื่องจักรตั้งแต่ห้าสิบลำแรงม้า

/ขึ้นไป หรือ ...

- ๔ -

ขึ้นไป หรือมีคณงานตั้งแต่ห้าสิบคนขึ้นไป หรือคดีที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่าได้นำผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรมเข้ามาในราชอาณาจักรอันมีมูลค่าตั้งแต่ห้าแสนบาทขึ้นไป และคดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๕๗ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม พ.ศ. ๒๕๑๑

๑๗. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยลิขสิทธิ์

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๖๘ มาตรา ๗๐ และมาตรา ๗๕ แห่งพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. ๒๕๑๗ ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่ามีกระทำความผิดในลักษณะเป็นสถานที่ผลิต แหล่งจำหน่าย สถานที่เก็บสินค้า หรือได้นำเข้ามาในราชอาณาจักร โดยมีสิ่งของหรือสินค้าไว้ในความครอบครองเพื่อจะใช้ในการกระทำความผิด หรือซึ่งได้มาโดยการกระทำความผิด หรือซึ่งมีไว้เป็นความผิดอันมีมูลค่าตั้งแต่ห้าล้านบาทขึ้นไป

๑๘. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อม

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๕๘ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ พ.ศ. ๒๕๑๕ เฉพาะกรณีที่ทำในเนื้อที่เกินกว่าห้าสิบไร่ขึ้นไป และคดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๕๙ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ พ.ศ. ๒๕๑๕

๑๙. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยสิทธิบัตร

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๘๕ มาตรา ๘๖ และมาตรา ๘๘ แห่งพระราชบัญญัติสิทธิบัตร พ.ศ. ๒๕๒๒ ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่ามีกระทำความผิดในลักษณะเป็น แหล่งผลิต แหล่งจำหน่าย สถานที่เก็บสินค้า หรือได้นำเข้ามาในราชอาณาจักร โดยมีสิ่งของหรือสินค้าไว้ในความครอบครองเพื่อจะใช้ในการกระทำความผิด หรือซึ่งได้มาโดยการกระทำความผิด หรือซึ่งมีไว้เป็นความผิดอันมีมูลค่าตั้งแต่ห้าล้านบาทขึ้นไป

๒๐. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๒๗๘ มาตรา ๒๘๘ มาตรา ๒๘๙ มาตรา ๒๙๖ มาตรา ๒๙๗ มาตรา ๓๐๑ และมาตรา ๓๐๖ ถึงมาตรา ๓๑๕ แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. ๒๕๑๕

ประกาศ กคพ.

(ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๔๘

เรื่อง การกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิด ตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑)
แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๘

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๐ (๒) และมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติ
การสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๘ กคพ. จึงออกประกาศ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้เรียกว่า “ประกาศ กคพ. (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๔๘ เรื่อง การกำหนดรายละเอียด
ของลักษณะของการกระทำความผิด ตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวน
คดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๘”

ข้อ ๒ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๓ ให้คดีความผิดอาญาตามกฎหมายที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดคดีพิเศษ
เพิ่มเติมตามกฎหมายว่าด้วยการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๘ ซึ่งมีรายละเอียดของลักษณะของการกระทำ
ความผิดที่กำหนดไว้ในบัญชีท้ายประกาศนี้ เป็นคดีพิเศษที่จะต้องดำเนินการตามพระราชบัญญัติ
การสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๘

ข้อ ๔. เพื่อประโยชน์ในการสืบสวนสอบสวนคดีพิเศษ ในกรณีที่มีข้อโต้แย้งหรือข้อสงสัยว่า
การกระทำความผิดใดตามบัญชีท้ายประกาศเป็นคดีพิเศษหรือไม่ ให้ประธาน กคพ. หรือผู้ซึ่งได้รับ
มอบหมายเป็นผู้มีอำนาจในการชี้ขาด

ประกาศ ณ วันที่ ๒๕ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๔๘

พลเอก ชวลิต ยงใจยุทธ

รองนายกรัฐมนตรี ปฏิบัติราชการแทน

นายกรัฐมนตรี

ประธานกรรมการคดีพิเศษ

บัญชีท้ายประกาศ กคพ.

ฉบับที่ ๒ (พ.ศ. ๒๕๔๗)

เรื่อง การกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑)

แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗

๑. คดีความผิดตามประมวลรัษฎากร

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๕๐/๔ มาตรา ๕๐/๕ และมาตรา ๕๑/๒๑ (๗) แห่งประมวลรัษฎากร ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่าเป็นเหตุให้รัฐขาดรายได้เป็นเงินภาษีอากรรวม เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตั้งแต่ห้าสิบล้านบาทขึ้นไป

๒. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๒๗ มาตรา ๒๗ ทวิ มาตรา ๖๐ มาตรา ๕๖ และมาตรา ๕๗ ทศ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๕ และที่แก้ไขเพิ่มเติม ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่ามีลักษณะใดลักษณะหนึ่ง ดังนี้

๒.๑ มีของกลางมูลค่าราคาของรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว เป็นเงินตั้งแต่สามสิบล้านบาทขึ้นไป

๒.๒ มีการถือค่าภาษี หรือขอคืนค่าภาษีโดยทุจริต เป็นเงินตั้งแต่สี่สิบล้านบาทขึ้นไป

๓. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๑๔๗ มาตรา ๑๖๑ มาตรา ๑๖๒ มาตรา ๑๖๕ และมาตรา ๑๖๗ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่ามีมูลค่าหรือปริมาณของสินค้าหรือบริการที่คำนวณเป็นเงินตั้งแต่สี่สิบล้านบาทขึ้นไป

๔. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยสุรา

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๓๓ มาตรา ๓๓ ทวิ มาตรา ๓๓ ตริ มาตรา ๓๔ และมาตรา ๓๔ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๕๓ ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่ามีปริมาณสุราตั้งแต่หนึ่งหมื่นลิตรขึ้นไป

๕. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๔๕ และมาตรา ๕๐ แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๕ ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่ามีปริมาณยาสูบหรือยาเส้น น้ำหนักตั้งแต่หนึ่งล้านกรัมขึ้นไป

ประกาศ กคพ.

(ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๕๘

เรื่อง การกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิด
ตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๕๗

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๐ (๒) และมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๕๗ กคพ.จึงออกประกาศ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้เรียกว่า “ประกาศ กคพ. (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๕๘ เรื่อง การกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๕๗”

ข้อ ๒ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๔ มกราคม ๒๕๕๘ เป็นต้นไป

ข้อ ๓ ให้ยกเลิกความใน ๘. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองแบบผังภูมิของวงจรรวม ตามบัญชีท้ายประกาศ กคพ. เรื่อง การกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๕๗ และให้ใช้ความตามบัญชีท้ายประกาศนี้แทน

ข้อ ๔ ให้ยกเลิกความใน ๑๐. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยเครื่องหมายการค้า ตามบัญชีท้ายประกาศ กคพ. เรื่อง การกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๕๗ และให้ใช้ความตามบัญชีท้ายประกาศนี้แทน

ข้อ ๕ ให้ยกเลิกความใน ๑๒. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร ตามบัญชีท้ายประกาศ กคพ. เรื่อง การกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๕๗ และให้ใช้ความตามบัญชีท้ายประกาศนี้แทน

ข้อ ๖ ให้ยกเลิกความใน ๑๔. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชนจำกัด ตามบัญชีท้ายประกาศ กคพ. เรื่อง การกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๕๗ และให้ใช้ความตามบัญชีท้ายประกาศนี้แทน

ข้อ ๗ ให้ยกเลิกความใน ๑๗. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยลิขสิทธิ์ ตามบัญชีท้ายประกาศ กคพ. เรื่อง การกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ และให้ใช้ความตามบัญชีท้ายประกาศนี้แทน

ข้อ ๘ ให้ยกเลิกความใน ๑๘. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยสิทธิบัตร ตามบัญชีท้ายประกาศ กคพ. เรื่อง การกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ และให้ใช้ความตามบัญชีท้ายประกาศนี้แทน

ข้อ ๙ ให้ยกเลิกความใน ๑. คดีความผิดตามประมวลรัษฎากร ๒. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร และ ๓. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต ตามบัญชีท้ายประกาศ กคพ. ฉบับที่ ๒ (พ.ศ. ๒๕๔๗) เรื่อง การกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ และให้ใช้ความตามบัญชีท้ายประกาศนี้แทน

ประกาศ ณ วันที่ ๑๘ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๔๘

พลตำรวจเอก ชิดชัย วรรณสถิตย์

รองนายกรัฐมนตรี ปฏิบัติราชการแทน

นายกรัฐมนตรี

ประธานกรรมการคดีพิเศษ

บัญชีท้ายประกาศ กคพ.

(ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๕๘

เรื่อง การกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิด
ตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๕๗

๘. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองแบบผังภูมิของวงจรรวม

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๔๘ มาตรา ๔๙ และมาตรา ๕๒ แห่งพระราชบัญญัติคุ้มครองแบบผังภูมิของวงจรรวม พ.ศ. ๒๕๕๓ ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่ามี การกระทำในลักษณะเป็นแหล่งผลิต แหล่งจำหน่าย หรือได้นำเข้ามาในราชอาณาจักร โดยมีสิ่งของหรือ สินค้าไว้ในความครอบครองเพื่อจะใช้ในการกระทำความผิด หรือซึ่งได้มาโดยการกระทำความผิด หรือซึ่งมีไว้เป็นความผิด อันมีมูลค่าตั้งแต่ห้าแสนบาทขึ้นไป

๑๐. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยเครื่องหมายการค้า

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๑๐๘ มาตรา ๑๐๙ มาตรา ๑๑๐ และ มาตรา ๑๑๔ แห่งพระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า พ.ศ. ๒๕๓๔ ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่ามี การกระทำ ในลักษณะเป็นแหล่งผลิต แหล่งจำหน่าย สถานที่รับซื้อ สถานที่เก็บสินค้า หรือได้นำเข้ามาใน ราชอาณาจักร โดยมีสิ่งของหรือสินค้าไว้ในความครอบครองเพื่อจะใช้ในการกระทำความผิด หรือซึ่งได้มาโดยการกระทำความผิด หรือซึ่งมีไว้เป็นความผิด อันมีมูลค่าตั้งแต่ห้าแสนบาทขึ้นไป

๑๒. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิต ในราชอาณาจักร

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๓๑ และมาตรา ๓๒ แห่งพระราชบัญญัติ ชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๒๔ ไม่ว่าจะมีความผิดกรรมเดียว หรือหลายกรรมต่างกัน ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่ามี การยื่นขอรับเงินชดเชยหรือมีการจ่ายเงินชดเชย รวมเป็นเงินตั้งแต่สิบล้านบาทขึ้นไป

๑๔. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชนจำกัด

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๑๕๓ มาตรา ๑๕๗ มาตรา ๒๑๖ มาตรา ๒๑๗ มาตรา ๒๑๘ และมาตรา ๒๑๙ แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. ๒๕๓๕

/๑๗. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยลิขสิทธิ์

๑๗. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยลิขสิทธิ์

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๖๕ มาตรา ๗๐ และมาตรา ๗๔ แห่งพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. ๒๕๓๗ ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่ามีกระทำความผิดในลักษณะเป็นสถานที่ผลิต แหล่งจำหน่าย สถานที่เก็บสินค้า หรือได้นำเข้ามาในราชอาณาจักร โดยมีสิ่งของหรือสินค้าไว้ในความครอบครองเพื่อจะใช้ในการกระทำความผิด หรือซึ่งได้มาโดยการกระทำความผิด หรือซึ่งมีไว้เป็นความผิด อันมีมูลค่าตั้งแต่ห้าแสนบาทขึ้นไป

๑๘. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยสิทธิบัตร

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๘๕ มาตรา ๘๖ และมาตรา ๘๘ แห่งพระราชบัญญัติสิทธิบัตร พ.ศ. ๒๕๒๒ ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่ามีกระทำความผิดในลักษณะเป็นแหล่งผลิต แหล่งจำหน่าย สถานที่เก็บสินค้า หรือได้นำเข้ามาในราชอาณาจักร โดยมีสิ่งของหรือสินค้าไว้ในความครอบครองเพื่อจะใช้ในการกระทำความผิด หรือซึ่งได้มาโดยการกระทำความผิด หรือซึ่งมีไว้เป็นความผิด อันมีมูลค่าตั้งแต่ห้าแสนบาทขึ้นไป

๑. คดีความผิดตามประมวลรัษฎากร

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๕๐/๔ มาตรา ๕๐/๕ และมาตรา ๕๑/๒๑ (๗) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าจะมีความผิดกรรมเดียวหรือหลายกรรมต่างกัน ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่าเป็นเหตุให้รัฐขาดรายได้เป็นเงินภาษีอากรรวมเบียดปรับและเงินเพิ่มตั้งแต่ห้าสิบล้านบาทขึ้นไป

๒. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๒๗ มาตรา ๒๘ ทวิ มาตรา ๖๐ มาตรา ๕๖ และมาตรา ๕๗ ทศ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๕ และที่แก้ไขเพิ่มเติม ไม่ว่าจะมีความผิดกรรมเดียวหรือหลายกรรมต่างกัน ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่ามีของกลางมูลค่าราคาของรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วรวมเป็นเงินตั้งแต่สามสิบล้านบาทขึ้นไป หรือมีการนื้อค่าภาษีหรือขอคืนค่าภาษีโดยทุจริต รวมเป็นเงินตั้งแต่ยี่สิบล้านบาทขึ้นไป

๓. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๑๔๗ มาตรา ๑๖๑ มาตรา ๑๖๒ มาตรา ๑๖๕ และมาตรา ๑๖๗ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ไม่ว่าจะมีความผิดกรรมเดียวหรือหลายกรรมต่างกัน ที่มีหรือมีมูลน่าเชื่อว่ามีมูลค่าหรือปริมาณของสินค้าหรือบริการที่คำนวณรวมเป็นเงินตั้งแต่สิบล้านบาทขึ้นไป”

หน้า ๓๖

เล่ม ๑๒๘ ตอนพิเศษ ๑๙ ง

ราชกิจจานุเบกษา

๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๔

ประกาศ กคพ.

(ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๕๔

เรื่อง กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดที่เป็นคดีพิเศษ
ตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๐ (๒) และมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๑ กคพ. จึงออกประกาศดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้เรียกว่า “ประกาศ กคพ. (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๕๔ เรื่อง กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดที่เป็นคดีพิเศษ ตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗”

ข้อ ๒ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๓ ให้ยกเลิก

(๑) ประกาศ กคพ. เรื่อง กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดที่เป็นคดีพิเศษ ตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ ลงวันที่ ๑๘ มิถุนายน ๒๕๔๗

(๒) ประกาศ กคพ. (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๔๗ เรื่อง กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดที่เป็นคดีพิเศษ ตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ ลงวันที่ ๒๕ ธันวาคม ๒๕๔๗

(๓) ประกาศ กคพ. (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๔๘ เรื่อง กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดที่เป็นคดีพิเศษ ตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ ลงวันที่ ๑๘ พฤศจิกายน ๒๕๔๘

ข้อ ๔ ให้คดีความผิดทางอาญาตามกฎหมายที่กำหนดไว้ในบัญชีท้ายพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ และคดีความผิดอาญาตามกฎหมายที่กำหนดเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ว่าด้วยการกำหนดคดีพิเศษเพิ่มเติมตามกฎหมายว่าด้วยการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ ซึ่งมีลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใด ตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) (ก) (ข) (ค) (ง) หรือ (จ) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๑ เฉพาะความผิดซึ่งมีรายละเอียดตามที่กำหนดไว้ในบัญชีท้ายประกาศนี้ และอธิบดีกรมสอบสวนคดีพิเศษมีคำสั่งให้ทำการสอบสวน เป็นคดีพิเศษที่จะต้องดำเนินการสืบสวนและสอบสวนตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗

ข้อ ๕ ให้บรรดาคดีพิเศษที่ได้ดำเนินการตามรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดตามประกาศ กคพ. ข้อ ๓ (๑) (๒) หรือ (๓) และอยู่ระหว่างการดำเนินการของพนักงานสอบสวนคดีพิเศษ ในวันที่ประกาศนี้มีผลใช้บังคับ ยังคงเป็นคดีพิเศษและอยู่ในอำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวนคดีพิเศษต่อไปจนคดีถึงที่สุด

เล่ม ๑๒๘ ตอนพิเศษ ๑๙ ง หน้า ๓๗
ราชกิจจานุเบกษา ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๔

ข้อ ๖ เพื่อประโยชน์ในการสืบสวนสอบสวนคดีพิเศษ ในกรณีที่มีข้อโต้แย้งหรือข้อสงสัย
ว่าการกระทำความผิดตามบัญชีท้ายประกาศเป็นคดีพิเศษหรือไม่ ให้กคพ. เป็นผู้ชี้ขาด

ประกาศ ณ วันที่ ๓ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๕๔
สุเทพ เทือกสุบรรณ
รองนายกรัฐมนตรี ปฏิบัติราชการแทน
นายกรัฐมนตรี
ประธานกรรมการคดีพิเศษ



บัญชีท้ายประกาศ กคพ.

(ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๕๔

ออกตามความในมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑)

แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗

๑. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการกู้ยืมเงินที่เป็นการฉ้อโกงประชาชน

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๑๒ มาตรา ๑๕ มาตรา ๑๕/๑ และมาตรา ๑๕/๒ แห่งพระราชกำหนดการกู้ยืมเงินที่เป็นการฉ้อโกงประชาชน พ.ศ. ๒๕๒๗ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

๒. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการแข่งขันทางการค้า

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๕๑ ทั้งนี้ ไม่รวมการไม่ปฏิบัติตามมาตรา ๓๙ แห่งพระราชบัญญัติการแข่งขันทางการค้า พ.ศ. ๒๕๔๒ และมาตรา ๕๔ แห่งพระราชบัญญัติการแข่งขันทางการค้า พ.ศ. ๒๕๔๒

๓. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์และคดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๑๒๑ มาตรา ๑๒๓ มาตรา ๑๒๖ มาตรา ๑๓๑ มาตรา ๑๓๒ มาตรา ๑๓๙ ถึงมาตรา ๑๕๐ และมาตรา ๑๕๒ ถึงมาตรา ๑๕๕ แห่งพระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. ๒๕๕๑

๔. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการเล่นแชร์

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๑๖ มาตรา ๑๗ มาตรา ๑๘ และมาตรา ๒๖ แห่งพระราชบัญญัติการเล่นแชร์ พ.ศ. ๒๕๓๔

๕. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๘ และมาตรา ๘ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน พ.ศ. ๒๔๘๕ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

๖. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยความผิดเกี่ยวกับการเสนอราคาต่อหน่วยงานของรัฐ

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๔ มาตรา ๕ มาตรา ๖ มาตรา ๗ มาตรา ๘ มาตรา ๙ มาตรา ๑๐ มาตรา ๑๑ มาตรา ๑๒ และมาตรา ๑๓ แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยความผิดเกี่ยวกับการเสนอราคาต่อหน่วยงานของรัฐ พ.ศ. ๒๕๔๒

๗. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองแบบผังภูมิของวงจรรวม

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๔๘ มาตรา ๔๙ และมาตรา ๕๒ แห่งพระราชบัญญัติคุ้มครองแบบผังภูมิของวงจรรวม พ.ศ. ๒๕๔๓

๘. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองผู้บริโภค

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๔๗ แห่งพระราชบัญญัติคุ้มครองผู้บริโภค พ.ศ. ๒๕๒๒ และที่แก้ไขเพิ่มเติม หรือคดีที่มีบทกำหนดโทษ ตามมาตรา ๔๘ แห่งพระราชบัญญัติคุ้มครองผู้บริโภค พ.ศ. ๒๕๒๒ และที่แก้ไขเพิ่มเติม ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการฝ่าฝืน มาตรา ๒๓ มาตรา ๒๔ มาตรา ๒๕ และมาตรา ๒๖ แห่งพระราชบัญญัติคุ้มครองผู้บริโภค พ.ศ. ๒๕๒๒ และที่แก้ไขเพิ่มเติมหรือคดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๕๘ และมาตรา ๕๙ แห่งพระราชบัญญัติคุ้มครองผู้บริโภค พ.ศ. ๒๕๒๒

๙. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยเครื่องหมายการค้า

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๑๐๘ มาตรา ๑๐๙ มาตรา ๑๑๐ และมาตรา ๑๑๔ แห่งพระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า พ.ศ. ๒๕๓๔ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

๑๐. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยเงินตรา

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๓๕ แห่งพระราชบัญญัติเงินตรา พ.ศ. ๒๕๐๑ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

๑๑. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๓๑ และมาตรา ๓๒ แห่งพระราชบัญญัติชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๒๔

๑๒. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยธนาคารแห่งประเทศไทย

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๖๒ และมาตรา ๖๕ ถึงมาตรา ๗๕ แห่งพระราชบัญญัติธนาคารแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๔๘๕ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

๑๓. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชนจำกัด

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๑๙๓ มาตรา ๑๙๗ มาตรา ๒๑๖ มาตรา ๒๑๗ มาตรา ๒๒๑ และมาตรา ๒๒๒ แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. ๒๕๓๕ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

๑๔. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๖๐ และมาตรา ๖๑ แห่งพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ และที่แก้ไขเพิ่มเติม ที่มีความผิดมูลฐานเป็นคดีพิเศษซึ่งอยู่ในอำนาจของพนักงานสอบสวนคดีพิเศษ

๑๕. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๔๘ มาตรา ๔๘ ทวิ และมาตรา ๕๗ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม พ.ศ. ๒๕๑๑ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

๑๖. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยลิขสิทธิ์

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๖๙ มาตรา ๗๐ และมาตรา ๗๔ แห่งพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. ๒๕๓๗

๑๗. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อม

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๙๘ และมาตรา ๙๙ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อม พ.ศ. ๒๕๓๕ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

๑๘. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยสิทธิบัตร

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๘๕ มาตรา ๘๖ และมาตรา ๘๘ แห่งพระราชบัญญัติสิทธิบัตร พ.ศ. ๒๕๒๒ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

๑๙. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๒๗๘ มาตรา ๒๘๘ มาตรา ๒๘๙ มาตรา ๒๙๖ มาตรา ๒๙๗ มาตรา ๓๐๑ และมาตรา ๓๐๖ ถึงมาตรา ๓๑๕ แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. ๒๕๓๕ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

๒๐. คดีความผิดตามประมวลรัษฎากร

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๙๐/๔ มาตรา ๙๐/๕ และมาตรา ๙๑/๒๑ (๗) แห่งประมวลรัษฎากร และที่แก้ไขเพิ่มเติม

๒๑. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๒๗ มาตรา ๒๗ ทวิ มาตรา ๖๐ มาตรา ๙๖ และมาตรา ๙๗ ทศ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๔๖๙ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

๒๒. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๑๔๗ มาตรา ๑๖๑ มาตรา ๑๖๒ มาตรา ๑๖๕ และมาตรา ๑๖๗ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

๒๓. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยสุรา

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๓๓ มาตรา ๓๓ ทวิ มาตรา ๓๓ ตริ มาตรา ๓๔ และมาตรา ๓๔ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๙๓ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

๒๔. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๔๙ และมาตรา ๕๐ แห่งพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ	นางสาวตรีรัตน์ มุ่งรักษาธรรม
วันเดือนปีเกิด	12 มิถุนายน 2528
วุฒิการศึกษา	ปีการศึกษา 2549: นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง ปีการศึกษา 2553: เนติบัณฑิตไทย สมัยที่ 63
ตำแหน่ง	ข้าราชการพลเรือนสามัญ ตำแหน่งนิติกร กรมศุลกากร กระทรวงการคลัง
ประสบการณ์ทำงาน	2559-ปัจจุบัน: ข้าราชการพลเรือนสามัญ ตำแหน่งนิติกร กรมศุลกากร กระทรวงการคลัง 2558-2559: ข้าราชการพลเรือนสามัญ ตำแหน่งนิติกร สำนักงานปลัดกระทรวงวัฒนธรรม กระทรวงวัฒนธรรม 2552-2558: นิติกร กรมศุลกากร กระทรวงการคลัง 2552: นักวิชาการสรรพสามิต กรมสรรพสามิต กระทรวงการคลัง