

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ข้อความจริงที่ไม่อาจปฏิเสธได้ก็คือ อาชญากรรมเป็นปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้นในทุกลัทธิสังคม ไม่มีสังคมใดเลยที่ปลอดภัยจากปัญหาอาชญากรรมและการกระทำความผิดอย่างแท้จริง หรือถ้าจะกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ อาชญากรรมเป็นปรากฏการณ์ธรรมดาของสังคม แต่อาจมีรูปแบบที่เปลี่ยนแปลงไปตามพัฒนาการของสังคมนั้น ๆ ในสังคมยุคแรก ๆ ซึ่งรูปแบบความสัมพันธ์ของสมาชิกในสังคมไม่ซับซ้อน รูปแบบของอาชญากรรมมักเป็นรูปแบบที่รุนแรงและเกี่ยวข้องกับปัจจัยพื้นฐานของชีวิต เช่น ความผิดต่อทรัพย์สิน ต่อร่างกายและต่อชีวิต แต่เนื่องจากสังคมได้พัฒนาตนเองอย่างไม่หยุดยั้ง รูปแบบของอาชญากรรมเกิดขึ้นหลากหลาย มีความซับซ้อนมากขึ้น มีการเอาลักษณะของการประกอบธุรกิจ หรือเทคโนโลยีในรูปแบบต่าง ๆ มาผสมผสาน กับรูปแบบการกระทำความผิดจนยากต่อการบังคับใช้กฎหมายซึ่งอาชญากรรมชนิดนี้ถูกเรียกว่า “อาชญากรรมคอเช็ทขาว”<sup>1</sup> ซึ่งถือเป็นรูปแบบของอาชญากรรมทางเศรษฐกิจในปัจจุบัน ซึ่งการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร เช่น การหลบเลี่ยงภาษีอากร การฉ้อโกงทางภาษีอากร เป็นต้น ก็คืออาชญากรรมคอเช็ทขาวประเภทหนึ่ง ซึ่งผู้ประกอบการอาชญากรรมประเภทนี้มักมีชื่อเสียง มีหน้ามีตา มีการศึกษา หรือมีฐานะที่ดีในสังคม อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ หรือ อาชญากรรมคอเช็ทขาว ได้ถูกศึกษาและนำเสนอขึ้นครั้งแรกโดย Edwin H. Sutherland โดยได้เสนอไว้ในรายงานปี ค.ศ. 1949 เพื่อเรียกร้องให้คนหันมาสนใจการกระทำความผิดของบุคคลในวงสังคมชั้นสูง โดยเปลี่ยนความเชื่อในอดีตที่ว่า “อาชญากรรมเกิดขึ้นในชนชั้นล่างของสังคมเท่านั้น” และได้ให้นิยามว่าเป็นความผิดที่กระทำลงโดยบุคคลที่มีผู้สนับสนุนด้านสื่อ มีสถานภาพทางเศรษฐกิจและสังคม (Person in upper socio-economic class) ได้อาศัยตำแหน่งหน้าที่การงานของเขาเหล่านั้นเป็นช่องทางในการกระทำความผิด และความผิดดังกล่าวก่อให้เกิดความเสียหายต่อแวดวงธุรกิจตลอดจนเศรษฐกิจของประเทศ<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup>วีระพงษ์ บุญญภาส, อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ, พิมพ์ครั้งที่ 4(กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2547), หน้า 3.

<sup>2</sup>Edwin H. Sutherland, White Collar Crime,(New York: Holt,Rineheart and Winton, 1961), pp.9-10.

ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าผู้กระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร นั้น เป็นอาชญากรคอแข็งชาวประเภทหนึ่งที่น่าจะเป็นการกระทำความผิดโดยกลุ่มบุคคลในชนชั้นสูงของสังคมโดยไม่จำกัดอยู่เฉพาะกลุ่มชนชั้นล่าง ที่น่าสนใจก็คือผู้กระทำความผิดดังกล่าวมีทั้งความรู้ การศึกษา ฐานะทางการเงิน และหน้าที่การงานที่ค่อนข้างสูง ซึ่งการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรดังกล่าวนั้นสามารถส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศได้ และเมื่อได้กระทำความผิดแล้วก็จะยากแก่การสืบสวนสอบสวน หรือรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อดำเนินคดี ที่สำคัญคือการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นเป็นรูปแบบการกระทำความผิดอาญาที่ไม่สะท้อนขวัญของประชาชน ทำให้ประชาชนส่วนใหญ่ไม่รู้สึกรังเกียจ

### 5.1 บทสรุป

การดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรมีอยู่ 2 แนวความคิด กล่าวคือ แนวคิดการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรโดยองค์กรในกระบวนการยุติธรรม กับแนวคิดการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรโดยองค์กรบริหารงานจัดเก็บภาษี จากการวิเคราะห์ระบบการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศไทยนั้น ถือว่ายึดแนวทางการดำเนินคดีทั้งสองแนวคิด กล่าวคือทั้งการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรโดยองค์กรในกระบวนการยุติธรรมและโดยองค์กรบริหารงานจัดเก็บภาษี สังเกตได้จากประการแรก ประเทศไทยยึดแนวคิดเรื่องการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรโดยองค์กรบริหารงานจัดเก็บภาษี เนื่องจากเมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรซึ่งเป็นองค์กรบริหารงานจัดเก็บภาษีค้นพบการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรแล้ว เจ้าพนักงานสรรพากรต้องพิจารณาว่าการกระทำความผิดอาญานั้นอยู่ในประเภทความผิดอาญาที่ตนมีอำนาจที่จะเปรียบเทียบปรับตามมาตรา 3 ทวิหรือไม่ หากปรากฏว่าเป็นความผิดอาญาที่อยู่ในขอบเขตมาตรา 3 ทวิ แล้วเจ้าพนักงานสรรพากรสามารถที่จะเปรียบเทียบปรับเพื่อยุติคดีนั้นได้เลย ซึ่งสะท้อนให้เห็นว่าเจ้าพนักงานสรรพากรซึ่งเป็นองค์กรบริหารงานจัดเก็บภาษีมีอำนาจในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรสามารถที่จะยุติคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้ แต่อย่างไรก็ดีประเทศไทยก็ได้ยึดแนวคิดเรื่องอำนาจการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรโดยองค์กรในกระบวนการยุติธรรมอีกด้วย กล่าวคือ ถ้าการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นไม่อยู่ในขอบอำนาจที่เจ้าพนักงานสรรพากรจะยุติได้ เจ้าพนักงานสรรพากรมีหน้าที่ต้องร้องทุกข์กล่าวโทษต่อเจ้าพนักงานตำรวจ ตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ที่ให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อมีการร้องขอของเจ้าพนักงานสรรพากร สะท้อนให้เห็นว่าเจ้าพนักงานตำรวจผู้เป็นองค์กรหนึ่งในกระบวนการยุติธรรมทางอาญา เป็นผู้ที่มีอำนาจสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรดังกล่าว

ประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 เกิดขึ้นเนื่องจากมีการปฏิวัติขึ้นในปี พ.ศ.2520 โดย พล.ร.อ.สงัด ชะลออยู่ เป็นหัวหน้าคณะปฏิวัติจึงได้ “ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8” พุทธศักราช 2520 ขึ้นใช้บังคับโดยมีเนื้อคือ ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรอันเป็นขจัดภาระของประชาชน เพื่อให้เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรมีอำนาจดำเนินการด้านภาษีอากรแต่เพียงฝ่ายเดียวจนกระทั่งถึงปัจจุบัน ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงอำนาจสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของไทยอยู่ที่เจ้าพนักงานตำรวจ แต่เป็นอำนาจสอบสวนที่จะเกิดขึ้นได้โดยมีเงื่อนไขการร้องทุกข์จากเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร หรือเจ้าพนักงานสรรพากรก่อน ซึ่งถ้าพิจารณาในอีกมุมมองหนึ่งประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 น่าจะมีเจตนารมณ์สนับสนุนแนวคิดการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรโดยองค์การบริหารงานจัดเก็บภาษีเช่นกัน เพราะเจ้าพนักงานตำรวจจะมีอำนาจสอบสวนความผิดอาญาภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อ ได้รับคำร้องทุกข์ตามกฎหมายจากเจ้าพนักงานสรรพากร ประกอบกับเรื่องเกี่ยวกับภาษีอากรควรเป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานสรรพากร เจ้าพนักงานตำรวจไม่ควรเข้ามาเกี่ยวข้องกับเรื่องทางภาษีอากร

อำนาจในการยุติคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของเจ้าพนักงานสรรพากร มีอยู่ใน มาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยทั้ง 3 กรณีที่ปรากฏอยู่มาตรา 3 ทวิดังกล่าวนี้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจดุลพินิจในการเปรียบเทียบปรับเพื่อยุติคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้ หากเห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรต้องได้รับโทษจำคุก หรือไม่ควรถูกฟ้องร้องดำเนินคดีอาญา อนึ่งถ้าผู้ต้องหาใช้ค่าปรับตามที่เปรียบเทียบภายในกำหนดเวลาที่ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนดแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันค้ำผู้ต้องหามิให้ถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดนั้น แต่ถ้าผู้มีอำนาจเปรียบเทียบตามวรรคหนึ่งเห็นว่าไม่ควรใช้อำนาจเปรียบเทียบ หรือเมื่อเปรียบเทียบแล้วผู้ต้องหาไม่ยอมตามที่เปรียบเทียบ หรือยอมแล้วแต่ไม่ยอมชำระค่าปรับภายในระยะเวลาที่ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนด ให้ดำเนินการฟ้องร้องต่อไป และในกรณีนี้ห้ามมิให้ดำเนินการเปรียบเทียบปรับตามกฎหมายอื่นอีก

ดังนั้นโดยสรุปก็คือ ถ้าเป็นความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจทำให้ยุติได้ตามมาตรา 3 ทวิและเจ้าพนักงานสรรพากรได้เปรียบเทียบกำหนดค่าปรับไว้แล้ว แต่ผู้กระทำความผิดนั้นไม่ยอมชำระค่าปรับตามที่เจ้าพนักงานสรรพากรได้เปรียบเทียบปรับไว้ หรือยอมรับตามที่ตนถูกเปรียบเทียบแต่ผู้กระทำความผิดนั้นไม่ได้นำเงินค่าปรับไปชำระตามกำหนดเวลาที่เปรียบเทียบปรับไว้ เจ้าพนักงานสรรพากรต้องดำเนินการร้องทุกข์ต่อเจ้าพนักงานตำรวจผู้เป็นพนักงานสอบสวนให้ดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรกับผู้กระทำความผิดนั้นต่อไป

ตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 เจ้าพนักงานตำรวจจะใช้อำนาจเปรียบเทียบปรับที่ตนมีอยู่ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 37 (2) ไม่ได้ ถึงแม้ว่าฐานความผิดอาญานั้นจะอยู่ในขอบเขตอำนาจที่เจ้าพนักงานตำรวจมีอำนาจเปรียบเทียบได้ก็ตาม หนึ่งอำนาจของเจ้าพนักงานตำรวจอยู่ในมาตรา 37 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งบัญญัติไว้ว่า “คดีอาญาเล็กน้อยได้ ดังต่อไปนี้...(2)ในคดีความผิดที่เป็นลหุโทษหรือความผิดที่มีอัตราโทษไม่สูงกว่าความผิดลหุโทษ หรือคดีอื่นที่มีโทษปรับสถานเดียวอย่างสูงไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือความผิดต่อกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งมีโทษปรับอย่างสูงไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท เมื่อผู้ต้องหาชำระค่าปรับตามที่พนักงานสอบสวนได้เปรียบเทียบแล้ว...”

หนึ่งในการดำเนินอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร โดยเฉพาะการร้องทุกข์กล่าวโทษของเจ้าพนักงานสรรพากรต่อพนักงานสอบสวนในความผิดฐานเป็นผู้ประกอบการโดยเจตนา นำไปกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี มาตรา 90/4(7) ซึ่งเป็นความผิดตามประมวลรัษฎากรแล้วกระทำความผิดหนึ่ง ผู้ประกอบการผู้นี้อาจยังมีความผิดฐานข้อโกงตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 341 อีกกระบวนหนึ่ง ดังนั้นทางกรมสรรพากรจึงได้มีหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0732/ว.10204 ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน 2547 เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติในการรวบรวมเอกสารหลักฐานเพื่อพิจารณาดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดตามมาตรา 90/4(7) กับแห่งประมวลรัษฎากรและมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมายอาญา เนื่องจากที่ผ่านมาการรวบรวมเอกสารหลักฐานเพื่อจัดส่งให้พนักงานสอบสวนพิจารณาดำเนินคดีอาญายังไม่เป็นไปในทางเดียวกัน ซึ่งอาจก่อให้เกิดความเสียหายต่อทางราชการ สะท้อนให้เห็นว่าระบบการร้องทุกข์ตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ยังมีจุดอ่อนอันอาจทำให้เกิดความไม่มีประสิทธิภาพในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้

ยิ่งไปกว่านั้นการร้องทุกข์ในคดีภาษีอากรที่มีลักษณะพิเศษต่างจากคดีอาญาทั่วไป ก็คือเจ้าพนักงานตำรวจจะดำเนินเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยเจ้าพนักงานสรรพากรมิได้ร้องขอไม่ได้แม้ว่าจะมีการกระทำความผิดซึ่งหน้า ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 80 อันเป็นความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากรก็ตาม ดังมีตัวอย่างคำพิพากษาของศาลฎีกาที่สำคัญเกี่ยวกับการร้องทุกข์โดยเจ้าพนักงานสรรพากรตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ดังนี้ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 427/2525 คำว่า “ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร” ตามประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน ข้อ 2 หมายถึง การดำเนินการในคดีอาญาที่เป็นความผิดตามประมวลรัษฎากรรวมอยู่ด้วย ทั้งข้อความตอนต่อไปที่ว่า “เว้นแต่การดำเนินคดีตามคำขอของเจ้าพนักงานตาม

ประมวลรัษฎากร” ก็มีความหมายชัดเจนอยู่ในตัวว่า มีข้อยกเว้นให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินคดีอาญาในความผิดตามประมวลรัษฎากร ได้อยู่ในกรณีเดียว คือ เมื่อมีคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลเท่านั้น หากได้มีข้อยกเว้นในกรณีความผิดซึ่งหน้าไม่ ดังนั้นเมื่อเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรมิได้มีคำขอให้ดำเนินคดีในเรื่องนี้ เจ้าพนักงานตำรวจซึ่งเป็นพนักงานสอบสวนย่อมไม่มีอำนาจสอบสวนดำเนินคดี การสอบสวนนี้ได้กระทำไป โดยไม่ชอบใจก็ไม่มีอำนาจฟ้องร้องคดีนี้

ลักษณะที่สำคัญของความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร เช่น ความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากร เป็นต้น ความผิดอาญานี้จะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อมีการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งการหลีกเลี่ยงภาษีจะเกิดขึ้นได้ก็ต้องมีความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดแล้ว กล่าวคือ เมื่อถึงกำหนดเวลาชำระภาษีแล้วไม่ชำระภาษี หรือชำระแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน โดยมีเจตนาเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37 เป็นต้น อนึ่งในความผิดฐานผู้ประกอบการนำไปกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษีตามมาตรา 90/4(7) แห่งประมวลรัษฎากร และความผิดฐานฉ้อโกงตามมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมายอาญา พยานหลักฐานต่าง ๆ ที่พนักงานสอบสวนจะได้รับการส่งมอบมาพร้อมกับการร้องทุกข์จากเจ้าพนักงานสรรพากร เช่น ต้นฉบับแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ต้นฉบับใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย สำนวนการตรวจสอบภาษี หรือสำนวนการตรวจปฏิบัติการผู้ใช้ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย หนังสือแจ้งคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น โดยกรมสรรพากรได้ออกเป็นหนังสือที่ กค 0732/ว.10204 วันที่ 15 พฤศจิกายน 2547 เรื่องแนวทางปฏิบัติในการรวบรวมเอกสารหลักฐาน เพื่อพิจารณาดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดตามมาตรา 90/4(7) แห่งประมวลรัษฎากร และความผิดฐานฉ้อโกงตามมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมายอาญา -

ส่วนระบบการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศอังกฤษ เมื่อพิจารณาด้านเนื้อหาของการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรจะพบว่าเป็นการพิจารณาเนื้อหา (matter) บนพื้นฐานของนโยบายที่กำหนดมาจากส่วนกลาง กล่าวคือ เมื่อตรวจพบความผิด เจ้าหน้าที่สืบสวนสอบสวน (investigator) จะรายงานไปยังระดับผู้บริหาร (administrator) และส่วนกฎหมาย (legal branch) ของศุลกากรและสรรพสามิต (Customs and Excise) เพื่อร้องขอคำแนะนำในการสืบสวนสอบสวน ส่วนกฎหมายก็จะสอบถามกลับมายังเจ้าหน้าที่สืบสวนสอบสวนนั้น และอาจเป็นแบบสอบถามซึ่งคำตอบที่ได้รับสามารถให้เป็นพยานหลักฐานได้ และถ้าส่วนกฎหมายดำเนินการรวบรวมพยานหลักฐานเบื้องต้นแล้วพบว่ามีเอกสารหลักฐานต่าง ๆ แสดงถึงความผิดปกติแม้เพียงเล็กน้อย ก็จะต้องมีการดำเนินการสอบสวน

ร่วมกัน (unified investigation system) อย่างละเอียดลึกซึ้งต่อไป<sup>3</sup> และจะเริ่มมีการใช้มาตรการ บังคับต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐานที่จะใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการดำเนินคดีซึ่งปรากฏแก่ เจ้าหน้าที่ว่าความผิดนั้นมีลักษณะร้ายแรง (Serious nature) โดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายที่ให้ไว้แก่คณะกรรมการ (Commissioners)<sup>4</sup> หรือศาล (กรณีมีหมาย) แล้วแต่กรณี ดังนี้

1. พระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรการบังคับที่จะนำมาใช้ เช่นการเข้าไปใน สถานที่เพื่อตรวจสอบเอกสาร หรือสถานที่โดยไม่มีหมายตาม sched 11, para 10 (1)-(2) และการเข้าไปในสถานที่เพื่อตรวจค้น ยึดหลักฐานสมมุติบัญญัติเอกสารโดยมีหมายตาม sched 11, para 10 (3) เป็นต้น<sup>5</sup>

2. พระราชบัญญัติเจ้าพนักงานตำรวจและพยานหลักฐานทางอาญา มาตรการบังคับที่จะนำมาใช้ เช่น การเข้าไปในสถานที่โดยไม่มีหมายเพื่อจับกุม ตามมาตรา 17(1)(6), การเข้าไป ในสถานที่เพื่อตรวจค้นภายหลังจับกุมตามมาตรา 18 และ 32 และเข้าไปในสถานที่เพื่อตรวจค้น โดยมีหมายตามมาตรา 8 เป็นต้น<sup>6</sup> ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวของคณะกรรมการมีเงื่อนไขว่าต้อง เกี่ยวกับเนื้อหาซึ่งคณะกรรมการได้รับมอบหมาย (assigned matter) เพื่อปฏิบัติการตามหน้าที่ เท่านั้น

3. พระราชบัญญัติบริหารงานศุลกากรและสรรพสามิต มาตรการบังคับที่จะนำมาใช้ เช่น การเข้าไปในสถานที่เพื่อตรวจค้นทรัพย์สินและอาจจะริบทรัพย์สิน (forfeiture) ที่เกี่ยวข้อง ตามมาตรา 161 เป็นต้น<sup>7</sup> ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวของคณะกรรมการอาจดำเนินการภายใต้ writ of assistance กล่าวคือ writ of assistance คือ หมายค้นโดยทั่วไป ซึ่งออกโดย Queen's Remembrancer ณ สำนักงานส่วนกลางของศาลสูงสุด (Central Office of the Supreme Court)

<sup>3</sup>Herschel Leigh, The Control of Commercial Fraud, (London : Heineman, 1982), p. 238.

<sup>4</sup>Richard Stone, Entry, Search and Seizure : A Guide to Civil and Criminal Powers of Entry, Third Edition (London : Sweet & Maxwell, 1997), p. 164.

<sup>5</sup>Ibid., pp 165-167.

<sup>6</sup>Ibid., pp 170-171.

<sup>7</sup>Ibid., pp 171-172.

ให้แก่เจ้าหน้าที่ ทั้งนี้เพื่อให้ความคุ้มครองในการดำเนินการแก่เจ้าหน้าที่ดังที่ได้กล่าวไว้ต่อศาล อันมีระยะเวลาคุ้มครอง 6 เดือน นับแต่วันออกหมาย หรือหมาย (warrant) กล่าวคือ warrant คือหมายค้นโดยทั่วไป ซึ่งออกโดย justice of the peace ณ ศาล magistrate ให้แก่เจ้าหน้าที่ ดังที่เจ้าหน้าที่ได้ยื่นคำร้องกล่าวหาต่อศาล (lay an information) พร้อมสาบานประกอบคำร้องกล่าวหา นั้น เมื่อศาลออกหมายแล้ว เจ้าหน้าที่ต้องดำเนินการภายใน 1 เดือน ของศาลแล้วแต่กรณี

และการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์ เมื่อพิจารณาด้านเนื้อหาของ การสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรอาจกล่าวได้ว่าเมื่อตรวจพบความผิดและมีพยานหลักฐานที่บ่งชี้หรือมีมูลถึงการทุจริตเกี่ยวกับภาษีอากร เจ้าหน้าที่สืบสวนไม่ว่าจะเป็นหน่วยงานสรรพากร (IRAS) หรือเจ้าพนักงานตำรวจแล้วแต่กรณี ก็จะต้องดำเนินการรวบรวมพยานหลักฐานเบื้องต้นจากสำนวนตรวจสอบการภาษีของเจ้าพนักงานประเมินในชั้นตรวจสอบได้สวน พร้อมกับใช้มาตรการบังคับต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐานและความจริงในคดี โดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายที่ให้ไว้ ซึ่งแยกพิจารณาได้ดังนี้

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

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

ส่วนระบบการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของสหรัฐอเมริกาได้รับการวางหลักไว้ใน Criminal Tax Manual ปี 1994 มีเจ้าพนักงาน CID special agent อยู่ภายใต้ The IRS Criminal Investigation Division ซึ่งเป็นหน่วยสังกัด Tax Division กระทรวงยุติธรรม เป็นผู้บังคับใช้กฎหมาย กล่าวคือ ระบบการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา ถูก

บัญญัติไว้ในข้อที่ 6-4.100 แห่ง Criminal Tax Manual ปี 1994 เรื่อง อำนาจและกระบวนการสอบสวน (Investigative Authority and Procedure) มีหน่วยงาน The IRS Criminal Investigation Division เป็นหน่วยงานด้านบริหาร ทำนองเดียวกับกรมสรรพากรของไทยมีหน้าที่ในการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นความผิดต่อกฎหมายภาษีอากรภายในประเทศสหรัฐอเมริกา (The internal revenue laws) โดยสรุปก็คือความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรทุกฐานความผิดที่อยู่ภายใต้ มาตรา 26 U.S.C. แห่งประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) แต่มีข้อยกเว้นคือไม่รวมฐานความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่เกี่ยวกับแอลกอฮอล์ ยาเสพติด และอาวุธปืน CID special agent เป็นตัวแทนของรัฐคล้ายกับเจ้าพนักงานสรรพากรของไทยแต่มีอำนาจในการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่เป็นการขัดต่อกฎหมายภาษีอากรภายในประเทศสหรัฐอเมริกา (The internal revenue laws) โดยมีอำนาจที่จะตรวจสอบพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และที่สำคัญมีอำนาจตรวจสอบเอกสารทางภาษีทุกชนิด ภายใต้อำนาจแห่งมาตรา 26 U.S.C. ส่วนอำนาจในการออกหมายเรียกอำนาจค้น อำนาจจับกุมโดยมีหมาย เหมือนกับเจ้าพนักงานสรรพากรของไทย ทั้งนี้ตามข้อ 6-4.110 วรรคสอง แห่ง Criminal Tax Manual ปี 1994 และเมื่อ CID special agent สรุปสำนวนคดีเสร็จสิ้น ก็มีหน้าที่ส่งสำนวนทั้งหมดโดยตรงสู่ U.S. Attorney ซึ่งเป็นการสะท้อนให้เห็นว่า U.S. Attorney เป็นผู้ที่มีอำนาจฟ้องคดีโดยตรงสู่ศาล ทั้งนี้ตามข้อ 6-4.114 แห่ง Criminal Tax Manual ปี 1994 ที่สำคัญ CID special agent มีสิทธิร้องขอให้ Grand Jury สอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้ถ้า CID special agent เห็นว่ากระบวนการสอบสวนความผิดดังกล่าวไม่อาจกระทำให้สำเร็จได้ ทั้งนี้ตาม ข้อ 6-4.122 แห่ง Criminal Tax Manual ปี 1994 ซึ่งแสดงให้เห็นว่า Grand Jury เป็นอีกองค์กรหนึ่งที่มีอำนาจสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบด้านการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรระหว่างประเทศไทยกับประเทศอังกฤษ สิงคโปร์และสหรัฐอเมริกาแล้ว อาจสรุปได้ดังนี้

#### ข้อเหมือนกัน

1. เจ้าพนักงานตำรวจทั้งในประเทศไทย อังกฤษ และสิงคโปร์ ต่างก็มีอำนาจทำการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร

2. การตรวจค้น ยึดหรืออายัดหรือจับกุม ของเจ้าพนักงานตำรวจนั้นเป็นการดำเนินการซึ่งอาศัยอำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และโดยปกติต้องมีหมาย



### ข้อแตกต่างกัน

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

### 2. การตรวจค้น ยึดหรืออายัด หรือจับกุม

- ประเทศไทย กรมสรรพากร มีอำนาจที่จะดำเนินการตรวจค้น ยึดหรืออายัดเท่านั้น ตามประมวลรัษฎากรโดยไม่มีต้องมีหมาย แต่การดำเนินการดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นการสอบสวนแต่อย่างใด

- ประเทศอังกฤษ ศุลกากรและสรรพาสमितมีอำนาจที่จะดำเนินการตรวจค้น ยึดหรืออายัด หรือจับกุม ตามพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม, พระราชบัญญัติเจ้าพนักงานตำรวจ และพยานหลักฐานทางอาญา และพระราชบัญญัติบริหารงานศุลกากรและสรรพาสमित ตามสมควรแล้วแต่กรณี และโดยปกติต้องมีหมาย ซึ่งเหมือนกับหน่วยงาน CID special agent ของสหรัฐอเมริกา

- ประเทศสิงคโปร์ หน่วยงานสรรพากร มีอำนาจที่จะดำเนินการตรวจค้น ยึดหรืออายัดเท่านั้น ตามพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่มีต้องมีหมาย ซึ่งการดำเนินการดังกล่าว ถือว่าเป็นการสอบสวน

การฟ้องร้องคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศไทย ความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็ความผิดตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายรัษฎากร ดังเช่น การออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิจะออกตามมาตรา 86/13 (ม. 90/4 (3) ), การมีเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ออกใบกำกับภาษี (ม.90/4(5) ), การมีเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม กระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยข้อโกง หรืออุบายหรือวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน (ม. 90/4 (6) ) และการมีเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี (ม.90/4(7) ) เป็นต้น หรือตามประมวลกฎหมายอาญา ดังเช่น การกระทำความผิดต่อเจ้าพนักงาน (ลักษณะ 2 หมวด 1), การกระทำความผิดเกี่ยวกับเอกสาร (ลักษณะ 7 หมวด 3) และการกระทำความผิดฐานข้อโกง (ลักษณะ 12 หมวด 3) เป็นต้น ถือเป็นความผิดที่รัฐเป็นผู้เสียหาย ซึ่งการฟ้องร้องคดีดังกล่าวตามประมวลกฎหมายวิธี

พิจารณาความอาญาแล้ว ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 28. เจ้าพนักงานอัยการจะเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการฟ้องร้องคดี

ตามนโยบายการฟ้องร้องคดีนั้น มักเลือกใช้ในคดีข้อโกงภาษีอากรที่แสดงถึงความสูญเสียด้านรายได้ของรัฐจำนวนมาก<sup>8</sup> อันคล้ายคลึงกับนโยบายการฟ้องร้องคดีของสรรพากร (Inland Revenue) ที่เรียกว่า นโยบายการคัดเลือกราย (Selective Policy) กล่าวคือ การฟ้องร้องคดีเพียงบางรายจากคดีข้อโกงภาษีอากรทั้งหมด เพื่อป้องกันการแพร่หลายของการข้อโกงภาษีที่มีขอบเขตอันไม่อาจยอมรับได้ (unacceptable limits)<sup>9</sup> อย่างไรก็ตามบางครั้งคณะกรรมการการสงวนไว้ซึ่งสิทธิจะไม่ปรับใช้นโยบายฟ้องร้องคดีในคดีบางประเภท เช่น คดีสมคบกับข้อโกง (Conspiracy to defraud) เป็นต้น<sup>10</sup>

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบด้านการฟ้องร้องคดีความผิด เกี่ยวกับการทุจริตทางภาษีอากรระหว่างประเทศไทยกับประเทศอังกฤษ สิงคโปร์และสหรัฐอเมริกาแล้ว อาจสรุปได้ดังนี้

#### ข้อเหมือนกัน

เจ้าพนักงานอัยการทั้งในประเทศไทย อังกฤษ สิงคโปร์และสหรัฐอเมริกา ต่างก็มีอำนาจฟ้องร้องคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตทางภาษีอากร ซึ่งในการใช้ดุลพินิจสั่งฟ้องหรือไม่ฟ้องของเจ้าพนักงานอัยการ จะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายของแต่ละคดี

#### ข้อแตกต่างกัน

กรมสรรพากรของประเทศไทยและหน่วยงานสรรพากร (IRAS) ด้านภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสิงคโปร์ และหน่วยงาน The IRS Criminal Investigation Division ของสหรัฐอเมริกา ไม่ได้มีอำนาจฟ้องร้องคดีความผิดเกี่ยวกับการทุจริตทางภาษีอากร ในขณะที่

<sup>8</sup>Herschel Leigh, The Control of Commercial Fraud, (London : Heineman, 1982), p. 251.

<sup>9</sup>Roording, Jaap, "The Punishment of Tax Fraud," Criminal Law Review, (April 1996): 243.

<sup>10</sup>Alan Buckett and Binder Hamlyn, VAT Enforcement and Appeals Manual, (London : Butterworth, 1986), p. 47.

ศุลกากรและสรรพสามิต (Customs and Excise) ของประเทศอังกฤษ กลับมีอำนาจเช่นนั้นตามกฎหมายซึ่งบัญญัติไว้เป็นพิเศษ ซึ่งในการใช้ดุลพินิจวินิจฉัยว่าจะฟ้องหรือไม่ฟ้องของศุลกากรและสรรพสามิต จะขึ้นอยู่กับนโยบายและรูปแบบการฟ้องร้องคดีขององค์การรวมถึงเหตุผลอื่น ๆ ที่สมควรของแต่ละคดี

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

ความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรส่วนใหญ่สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท การแก้ไขปัญหาค่าการสอบสวนดังกล่าวข้างต้นจึงควรใช้รูปแบบการสอบสวนที่แตกต่างกันตามประเภทคดีตามลำดับดังนี้

ประเภทที่ 1). การกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งเป็นกรรมเดี่ยวแต่ผิดกฎหมายหลายบท ควรใช้รูปแบบการสอบสวนของกรมสอบสวนคดีพิเศษเพราะคดีประเภทนี้ส่วนใหญ่ เป็นการกระทำความผิดที่มีความผิดทั้งประมวลกฎหมายอาญาและประมวลรัษฎากร กล่าวคือ การกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรมักจะมี ความผิดฐานปลอมแปลงเอกสาร (อันเป็นความผิดที่อยู่ในลักษณะ 12 หมวด 3) ความผิดฐานฉ้อโกง (อันเป็นความผิดที่อยู่ในลักษณะ 7 หมวด 3) หรือความผิดต่อเจ้าพนักงาน (อันเป็นความผิดที่อยู่ในลักษณะ 2 หมวด 1) ตามประมวลกฎหมายอาญารวมอยู่ด้วย ดังนั้นจึงควรนำระบบการสอบสวนของกรมสอบสวนคดีพิเศษมาปรับใช้โดยการให้ทั้งเจ้าพนักงานตำรวจและเจ้าพนักงานสรรพากร ร่วมกันสอบสวนความผิดอาญาประเภทนี้

ทั้งนี้เนื่องจากความรู้ความชำนาญในการสอบสวนความผิดอาญาทั่วไปหรือความผิดอาญาตามประมวลกฎหมายอาญา เจ้าพนักงานตำรวจจะมีความรู้ความชำนาญมากกว่าเจ้าพนักงานสรรพากร ยิ่งเป็นความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่เป็นการกระทำความผิดแต่เป็นความผิดทั้งตามประมวลรัษฎากรและประมวลกฎหมายอาญาด้วยแล้ว หากให้เจ้าพนักงานตำรวจมีอำนาจสอบสวนคดีอาญาไปตามที่เป็นอยู่ในปัจจุบันย่อมเป็นการดีแล้ว แต่อย่างไรก็ดีเพื่อเป็นการเสริมประสิทธิภาพยิ่งขึ้นต่อระบบการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร เพราะไม่ว่าอย่างไรก็ตามความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ส่วนหนึ่งย่อมมีความรับผิดชอบตามประมวลรัษฎากรรวมอยู่ด้วย ก็ย่อมน่าจะเป็นการสมควรที่จะให้เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจการสอบสวนร่วมกับเจ้าพนักงานตำรวจ ทั้งนี้โดยเทียบเคียงกับรูปแบบการร่วมกันสอบสวนความผิดอาญาของกรมสอบสวนคดีพิเศษมาปรับใช้ แม้ว่าความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรหรือคดีความผิดตามประมวลรัษฎากรจะอยู่ในขั้นตอนของร่างกฎหมายก็ตาม กล่าวคือ ในปัจจุบันมี

แนวความคิดให้คดีความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรอยู่ในอำนาจการสอบสวนของกรมสอบสวนคดีพิเศษด้วย โดยให้คดีความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรหรือคดีความผิดตามประมวลรัษฎากรบรรจุอยู่ในร่างของ “บัญชีท้ายประกาศ กคพ. ออกตามความในมาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ.2547” อนึ่งแม้ว่าจะมีการกำหนดกฎเกณฑ์ขั้นต่ำเรื่องจำนวนความเสียหายเอาไว้ก็ตาม เช่น ในคดีความผิดตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร ที่มีมูลเหตุเชื่อว่าเป็นเหตุให้รัฐขาดรายได้เป็นเงินภาษีอากรตั้งแต่ หนึ่งร้อยล้านบาทขึ้นไป และในคดีความผิดตามมาตรา 90/4 และ มาตรา 91/27(7) แห่งประมวลรัษฎากรที่มีมูลน่าเชื่อว่าเป็นเหตุให้รัฐขาดรายได้เป็นเงินภาษีอากรตั้งแต่ ห้าสิบล้านบาทขึ้นไป เป็นต้น

ประกอบกับในประเด็นเรื่องการตรวจพบและรวบรวมพยานหลักฐานที่สำคัญในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรเจ้าพนักงานสรรพากรเป็นผู้มีหน้าที่ รวบรวม ตรวจพบและแยกแยะมาตั้งแต่ต้น หรืออาจกล่าวได้ว่าพยานหลักฐานในสำนวนของพนักงานสอบสวนส่วนใหญ่มาจากเจ้าพนักงานสรรพากร กล่าวคือ เนื่องจากพยานหลักฐานที่ปรากฏในสำนวนการสอบสวนของเจ้าพนักงานตำรวจ ส่วนใหญ่มาจากหลักฐานที่เจ้าพนักงานสรรพากรรวบรวมในชั้นตรวจสอบและแจ้งการประเมินภาษีตามอำนาจของประมวลรัษฎากร ซึ่งเห็นได้ชัดเช่นในหนังสือที่ กค 0732/ว.10204 วันที่ 15 พฤศจิกายน 2547 เรื่องแนวทางปฏิบัติในการรวบรวมเอกสารหลักฐาน เพื่อพิจารณาดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดตามมาตรา 90/4(7) แห่งประมวลรัษฎากร และความผิดฐานฉ้อโกงตามมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ทั้งนี้เนื่องจากความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรนี้จะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อมีการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งการหลีกเลี่ยงภาษีจะเกิดขึ้นได้ก็ต้องมีความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีอากรเกิดแล้ว กล่าวคือ เมื่อถึงกำหนดเวลาชำระภาษีแล้วไม่ชำระภาษี หรือชำระแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน โดยมีเจตนาเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น อนึ่งในความผิดฐานผู้ประกอบการนำใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษีตามมาตรา 90/4(7) แห่งประมวลรัษฎากร และความผิดฐานฉ้อโกงตามมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมายอาญา พยานหลักฐานต่าง ๆ ที่พนักงานสอบสวนจะได้รับการส่งมอบมาพร้อมกับการร้องทุกข์จากเจ้าพนักงานสรรพากร เช่น ต้นฉบับแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ต้นฉบับใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย สำนวนการตรวจสอบภาษี หรือสำนวนการตรวจปฏิบัติการ รายผู้ใช้ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย หนังสือแจ้งคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม ฯลฯ เป็นต้น ประกอบเจ้าพนักงานสรรพากรเท่านั้นที่จะเป็นผู้มีเวลาไปตรวจสอบธุรกรรมทางภาษีต่าง ๆ นี้ได้

สรุปข้อเสนอแนะสำหรับความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรประเภทนี้ก็คือ ควรให้เจ้าพนักงานสรรพากร มีอำนาจการสอบสวนร่วมกันกับเจ้าพนักงานตำรวจ

ประเภทที่ 2).การกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งเป็นกรรมเดียวผิดกฎหมายบทเดียว เช่น การกระทำความผิดตามมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น เป็นการกระทำความผิดที่เป็นกรรมเดียวและผิดกฎหมายตามประมวลรัษฎากรเพียงบทเดียว ถ้าผู้กระทำความผิดไม่ยอมชำระค่าปรับตามที่เจ้าพนักงานสรรพากรเปรียบเทียบก็ควรให้เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจสอบสวนความผิดนั้นทันที จากนั้นค่อยส่งสำนวนทั้งหมดให้เจ้าพนักงานอัยการเพื่อส่งฟ้องคดีต่อไป เป็นต้น

ทั้งนี้เนื่องจากคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรประเภทนี้ เป็นคดีอาญาที่มีลักษณะเนื้อหาความรับผิดทางอาญาหรือโทษทางอาญาเกี่ยวกับประมวลรัษฎากรเพียงอย่างเดียว ไม่มีเนื้อหาความรับผิดทางอาญาหรือโทษทางอาญาเกี่ยวกับประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งเป็นบทบัญญัติกฎหมายอาญาโดยทั่วไปเลย เมื่อโอกาสในการค้นพบการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรดังกล่าวตามประมวลรัษฎากรเจ้าพนักงานสรรพากรเป็นผู้มีโอกาสในการค้นพบการกระทำความผิดคดีที่สุด เพราะเจ้าพนักงานสรรพากรเป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญในการบังคับใช้กฎหมายตามประมวลรัษฎากรเนื่องจากภาษีอากรทุกประเภท อันได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ อยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากรทั้งนี้ตามมาตรา 5 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรดังกล่าว จึงควรเป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานสรรพากรเช่นกัน โดยสรุปก็คือการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นความผิดทางเทคนิค เจ้าพนักงานสรรพากรเท่านั้น ที่จะมีโอกาสสูงกว่าเมื่อเทียบกับเจ้าพนักงานตำรวจที่จะตรวจพบหรือค้นพบการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร

ระบบการตรวจพบหรือตรวจสอบการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของเจ้าพนักงานสรรพากร เป็นระบบการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นโดยระบบของกฎหมาย ทั้งตามประมวลรัษฎากร และตามระเบียบวิธีการปฏิบัติราชการด้านการบริหารงานแผ่นดิน กล่าวคือ กรมสรรพากรมีเจ้าพนักงานสรรพากรเป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งถือเป็นข้าราชการพลเรือนสังกัดกรมสรรพากรกระทรวงการคลัง มีหน้าที่ในการตรวจสอบธุรกรรมด้านภาษีของบุคคลทุกคน ว่าได้กระทำการเสียภาษีโดยถูกต้องตามประมวลรัษฎากรหรือไม่ ซึ่งการตรวจพบการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของเจ้าพนักงานสรรพากรมีขั้นตอนที่ยุ่งยากซับซ้อน เรื่องอำนาจการตรวจสอบได้สวนและแจ้งการประเมินภาษี ซึ่งถือว่าขั้นตอนการตรวจพบการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษี

อากรข้างต้น คงมีได้แต่เฉพาะผู้ปฏิบัติงานเกี่ยวกับภาษีอากรโดยตรงหรือเจ้าพนักงานสรรพากรเท่านั้น ที่จะเป็นผู้มีเวลาเข้ามาตรวจสอบธุรกรรมทางภาษีอากรต่าง ๆ ได้ เจ้าพนักงานตำรวจมีโอกาสน้อยที่จะตรวจพบ หรือพบเห็นการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรแบบความผิดซึ่งหน้า ไม่เหมือนรูปแบบอาชญากรรมที่ประทุษร้ายต่อชีวิต ร่างกาย ทรัพย์สิน หรือสิทธิเสรีภาพอื่น ๆ โดยทั่วไป ตามประมวลกฎหมายอาญา

ประกอบกับแนวคิดเรื่องอำนาจสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของต่างประเทศโดยเฉพาะหน่วยงานสรรพากรของสิงคโปร์ และ เจ้าพนักงาน CID special agent แห่ง The IRS Criminal Investigation Division ของสหรัฐอเมริกา ที่ให้เจ้าพนักงานสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร เจ้าพนักงานสรรพากรของไทยก็ควรที่จะมีอำนาจสอบสวนในส่วนนี้ด้วย

ซึ่งสามารถแยกประเภทความผิดอาญาประเภทที่ 2) ได้ดังนี้คือ

1). ความรับผิดทางอาญาที่สามารถเปรียบเทียบปรับได้ตามมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ เป็นกรณีที่เจ้าพนักงานสรรพากรเห็นว่าไม่ควรใช้อำนาจเปรียบเทียบปรับ หรือผู้กระทำความผิดนั้นไม่ยอมชำระค่าปรับตามที่เจ้าพนักงานสรรพากรเปรียบเทียบ หรือผู้กระทำความผิดนั้นยอมชำระค่าปรับแล้วแต่ไม่ได้ชำระภายในกำหนดเวลาที่เจ้าพนักงานสรรพากรกำหนด ประกอบกับเจ้าพนักงานสรรพากรมีดุลพินิจเห็นว่าผู้กระทำความผิดนั้นสมควรที่จะได้รับการฟ้องร้องคดีต่อไป

2). ความผิดฐานเลี่ยงภาษีอากรตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีที่ไม่มี ความผิดตามประมวลกฎหมายอาญารวมอยู่ด้วย

3). ความผิดฐานเจ้าพนักงานเปิดเผยกิจการของผู้เสียภาษีอากร ตามมาตรา 13 แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีที่ไม่มีเจตนาเพื่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด หรือปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริต ทั้งนี้ตามมาตรา 157 ประกอบมาตรา 1 (1) แห่งประมวลกฎหมายอาญา

สรุปข้อเสนอแนะสำหรับความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรประเภทนี้ก็คือ ควรให้เจ้าพนักงานสรรพากร มีอำนาจสอบสวนแต่เพียงฝ่ายเดียว