

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร

การสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องที่สำคัญอยู่ 3 ฉบับ ได้แก่ ประมวลรัษฎากร ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ปัญหาการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรเกิดขึ้นเนื่องมาจากความไม่ต่อเนื่องของระบบกฎหมายในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรระหว่างประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญากับประมวลรัษฎากร โดยมีประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 เป็นตัวเชื่อมโยง กล่าวคือ ประมวลรัษฎากรเป็นต้นบทบัญญัติที่วางองค์ประกอบของการกระทำความผิดทางอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ส่วนประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเป็นบทบัญญัติที่กำหนดถึงขั้นตอนในการดำเนินคดีอาญาตั้งแต่ขั้นกำหนดคดีจนถึงขั้นบังคับคดี ซึ่งความผิดทางอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นความผิดทางอาญาประเภทหนึ่งจึงต้องเข้าสู่กระบวนการดำเนินคดีอาญาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา แต่ทั้งนี้ทั้งนั้นจะต้องผ่านขั้นตอนการร้องทุกข์กล่าวโทษตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 เสียก่อน กล่าวคือ ประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ได้วางหลักไว้ว่า “ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเว้นแต่ดำเนินการตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร” ซึ่งจะเห็นได้ว่ามีเจ้าพนักงานผู้เกี่ยวข้องที่เด่นชัดในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้แก่เจ้าพนักงานสรรพากร และเจ้าพนักงานตำรวจ

ดังนั้นการวิเคราะห์ถึงปัญหาในการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร จึงขอวิเคราะห์แบ่งแยกตามชั้นเจ้าพนักงานผู้เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ประเด็นดังนี้ ประเด็นที่ 1. ปัญหาในชั้นเจ้าพนักงานสรรพากร โดยแบ่งเป็นปัญหาด้านนโยบายของกรมสรรพากรในการดำเนินคดีอาญาต่อผู้กระทำความผิดทางภาษีอากร ปัญหาด้านการเลือกรายดำเนินคดีอาญา และปัญหาด้านการตรวจสอบไตสวนและแจ้งการประเมิน ประเด็นที่ 2. ปัญหาในชั้นเจ้าพนักงานตำรวจ แบ่งเป็น ปัญหาด้านการจำกัดอำนาจในการเริ่มดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ปัญหาด้านการรั่วไหลของพยานหลักฐาน และปัญหาด้านเงื่อนไขเวลากับการพิสูจน์เจตนาในการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร สุดท้ายคือประเด็นที่ 3. ปัญหาระหว่างชั้นเจ้าพนักงานสรรพากรและเจ้าพนักงานตำรวจ มีรายละเอียดดังนี้

4.1 ปัญหาชั้นเจ้าพนักงานสรรพากร

โดยหลักทั่วไปเมื่อมีการกระทำความผิดอันมีโทษทางอาญาเกิดขึ้น ผู้กระทำความผิดจะต้องถูกดำเนินการเพื่อลงโทษทางอาญาในทันที แต่สำหรับผู้กระทำความผิดทางอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรนั้น เมื่อกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ผู้กระทำผิดจะยังไม่ถูกดำเนินการเพื่อให้ได้รับโทษทางอาญาในทันที ทั้งนี้เนื่องจากมีขั้นตอนทางพิธีการสรรพากรที่จะต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นเสียก่อนซึ่งในแต่ละขั้นตอนของพิธีการ สรรพากรต้องอาศัยระยะเวลาพอสมควรกว่าเจ้าพนักงานสรรพากร ซึ่งเป็นข้าราชการพลเรือน สังกัดกรมสรรพากรกระทรวงการคลัง จะสามารถร้องทุกข์ หรือส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินการทางอาญา ตามหลักการร้องทุกข์กล่าวโทษต่อพนักงานสอบสวนตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ได้ ดังนั้นขั้นตอนทางพิธีการสรรพากร จึงถือเป็นขั้นตอนที่มีความสำคัญต่อกระบวนการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร การสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรจะเกิดขึ้นไม่ได้เลยถ้าไม่ผ่านขั้นตอนทางสรรพากรหรือขั้นตอนการร้องทุกข์จากเจ้าพนักงานสรรพากรตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ข้างต้น ดังนั้นหากขั้นตอนทางสรรพากรไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอส่งผลถึงประสิทธิภาพด้านการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรในทันที ซึ่งสามารถแบ่งปัญหาในชั้นเจ้าพนักงานสรรพากรเป็นประเด็นย่อย ๆ ได้ 3 ประเด็นคือ นโยบายของกรมสรรพากร การเลือกรายเพื่อดำเนินคดีอาญาและการตรวจสอบไตสวนและแจ้งการประเมินภาษี ดังมีรายละเอียดดังนี้

4.1.1 นโยบายของกรมสรรพากร

กรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศ ได้มีนโยบายโดยมุ่งเน้นการจัดเก็บภาษีอากรจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้ได้มากที่สุด สำหรับผู้ที่ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรก็มีนโยบายที่จะนำมาตราการลงความรับผิดชอบมาบังคับใช้มากกว่าการใช้มาตรการทางอาญาเพื่อลงโทษแก่ผู้ที่ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร นอกจากนี้การนำมาตราการอภัยโทษทางภาษีมาบังคับใช้ โดยเปิดโอกาสให้ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีได้มาชำระภาษี และได้รับการยกเว้นไม่ต้องถูกลงโทษทางอาญานั้น อาจเป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้จำนวนของผู้กระทำความผิดที่จะต้องถูกลงโทษทางอาญาลดน้อยลง¹ หรืออาจจะกล่าวได้ว่า นอกจากการที่กรมสรรพากรไม่มีนโยบายในการใช้มาตรการลงโทษทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษี การนำมาตราการอภัยโทษทางภาษีมาใช้ ตลอดจนกระบวนการ

¹เจริญ ธฤติमानนท์, "มาตรการในการเพิ่มพูนประสิทธิภาพในการบริหารงานภาษีอากรของกรมสรรพากร," สรรพากรสาสน์, ปีที่ 33, ฉบับที่ 8 (สิงหาคม 2529): 10.

หรือขั้นตอนต่าง ๆ ในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีที่ไม่มีความสะดวกเท่าที่ควร อาจเป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้เกิดปัญหาในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้

4.1.2 การเลือกรายดำเนินคดีอาญา

ระบบการปฏิบัติงานในสรรพากรมีระบบขั้นตอนต่าง ๆ ก่อนที่จะดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร กล่าวคือในส่วนงานคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร กรมสรรพากรมีหน่วยงานภายในสังกัดถึง 3 หน่วยงานได้แก่ หน่วยตรวจสอบ หน่วยตรวจปฏิบัติการ และหน่วยตรวจประเมิน การเลือกรายดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร เป็นขั้นตอนเริ่มต้นก่อนการดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร โดยมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาจากเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษีอากร หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0827/11284 ลงวันที่ 22 มิถุนายน 2525 ความว่า

“3. ผู้เสียภาษีอากรที่ควรจะได้รับ การพิจารณาดำเนินคดีอาญาควร จะประกอบด้วยองค์ประกอบ 3 ประการดังนี้คือ

3.1 มีขนาดดังต่อไปนี้

ก. สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้แก่ รายที่มีทุนจดทะเบียนตั้งแต่ 1 ล้านบาทขึ้นไป หรือมียอดขายรับตั้งแต่ 10 ล้านบาทต่อปีขึ้นไป หรือ

ข. สำหรับบุคคลธรรมดา ได้แก่ ผู้มีเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ 1 ล้านบาทต่อปีขึ้นไป

ส่วนรายที่มีขนาดเล็กกว่าที่กล่าวข้างต้น ให้อยู่ในดุลพินิจของเจ้าพนักงาน ประเมินที่จะพิจารณาเห็นควรเป็นราย ๆ ไป ซึ่งการพิจารณาดังกล่าวถือได้ว่าเป็นนโยบายในการ เลือกปฏิบัติ เพราะบุคคลกระทำความผิดอย่างเดียวกันแต่เจ้าหน้าที่ปฏิบัติต่างกัน นอกจากจะ ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีอากรด้วยกันแล้ว ยังเป็นการกระทำที่อาจขัดต่อ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ฉบับปีพุทธศักราช 2540 มาตรา 30 ซึ่งได้บัญญัติว่า “บุคคล ย่อมเสมอกันในกฎหมาย และได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน” จึงไม่ควรจะยกเว้น หรือลงโทษบุคคลใดเพียงคนเดียว ทั้งที่บุคคลนั้นได้กระทำความผิดในฐานความผิดเดียวกัน ซึ่ง การพิจารณาเลือกรายดำเนินคดีอาญากับผู้เสียภาษีดังกล่าว เป็นผลทำให้มีการดำเนินคดีอาญา น้อยจนเกินไป ทำให้กฎหมายไม่เกิดความศักดิ์สิทธิ์ และไม่มีผู้ใดเกรงกลัวเท่าที่ควร จาก การศึกษาเปรียบเทียบกับต่างประเทศพบว่า ในประเทศสหรัฐอเมริกาถือว่าการหนีภาษีโดยมี

เจตนาทุจริตเป็นอาชญากรรมจะต้องดำเนินการฟ้องร้องทุกรายโดยไม่จำกัดจำนวนเงินภาษี² และมีการกำหนดให้เป็นความผิดฐานหนึ่งคือ ความผิดฐานฉ้อโกงภาษีด้วย กล่าวคือ ความผิดฐานฉ้อโกงภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา บัญญัติอยู่ใน Internal Revenue Code of 1954 Section 7201 Attempt to Evade of Defeat Tax "Any person who willfully attempt in any manner to evade or defeat any tax imposed by this title or the payment thereof shall, in addition to other penalties provided bylaw, be guilty of a felony and upon conviction thereof shall be fined not more than \$100,000 (\$500,000 in the case of a corporation), or imprisoned not more than 5 years or both, together with the costs of prosecution." และถือว่าการลงโทษทางอาญาเป็นมาตรการสำคัญของรัฐบาลที่จะปฏิบัติต่อผู้เสียภาษี ในปัจจุบันกรมสรรพากรได้วางแนวทางในการพิจารณาพฤติการณ์ต่าง ๆ ของผู้กระทำผิด ประกอบกับหลักเกณฑ์ในการพิจารณาทุนทรัพย์ของผู้กระทำความผิดเพื่อดำเนินคดีในทางอาญา ดังนี้คือ

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

²ทรรคิน ร่มรื่นสุขารมย์, "มาตรการเพื่อแก้ไขปัญหาภาษีอากรค้าง," (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2529), หน้า 181.

7. มีพฤติการณ์อย่างอื่นนอกเหนือจากที่กล่าวมาโดยมีหลักฐาน หรือสามารถ พิสูจน์ได้ว่ามีเจตนาที่หลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร

การพิจารณาจำนวนทุนทรัพย์และพฤติการณ์ในการเลือกรายผู้กระทำความผิด อาญาเกี่ยวกับภาษีอากร เป็นปัญหาที่สำคัญต่อกระบวนการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร เพราะจะทำให้ผู้กระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรในบางกรณีได้รับการยกเว้น ไม่ต้องถูก ดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร

4.1.3 การตรวจสอบไตสวนและแจ้งการประเมินภาษี

โดยปกติเมื่อมีการกระทำความผิดทางอาญาเกิดขึ้น ผู้กระทำผิดส่วนใหญ่จะถูก ดำเนินการฟ้องร้องตามกระบวนการพิจารณาทางอาญา แต่สำหรับความผิดทางอาญาตาม ประมวลรัษฎากรแล้วนั้นแตกต่างจากความผิดทางอาญาอื่น ๆ ทั่วไป คือ เจ้าพนักงานจะต้อง ดำเนินการตรวจสอบไตสวนภาษีพร้อมทั้งประเมินภาษี และแจ้งจำนวนภาษีไปยังผู้เสียภาษีที่ กระทำความผิดให้เสร็จสิ้นก่อน จึงจะเริ่มดำเนินการได้ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3252/2524 ซึ่ง ระยะเวลาในการดำเนินการก่อนการดำเนินคดีอาญานั้น อาจแบ่งได้เป็น 2 ช่วงระยะเวลา กล่าวคือ

1. กำหนดระยะเวลาในการออกหมายเรียก ผู้ยื่นรายการเสียภาษีมาไตสวน จะต้องกระทำภายในระยะเวลา 2 ปี แต่ไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันที่ได้อื่นรายการ มาตรา 19 แห่ง ประมวลรัษฎากร

2. กำหนดระยะเวลาในการตรวจสอบภาษี และแจ้งจำนวนภาษีที่ประเมินไปยังผู้ ถูกตรวจสอบภาษี ตามระเบียบการตรวจสอบภาษีอากร กำหนดเวลาภายใน 1 ปี แต่ไม่เกิน 2 ปี นับแต่วันส่งหมายเรียกตามข้อ 1 และขออนุมัติขยายเวลาได้ 2 ครั้ง ครั้งละไม่เกิน 6 เดือน หากไม่ แล้วเสร็จสามารถขออนุมัติขยายเวลาต่ออธิบดีกรมสรรพากรได้

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2525 หมวด 2 แก้ไขเพิ่มเติมโดยระเบียบ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2532, ข้อ 21 ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วพบว่า มีขั้นตอนและหน่วยงานต่าง ๆ หลายหน่วยงานที่เกี่ยวข้องอันทำให้ต้องใช้ระยะเวลาในการทำงาน มาก เพราะการดำเนินการตรวจสอบไตสวนนั้น จะเริ่มต้นจากการที่เจ้าพนักงานรับแบบแสดง รายการแล้วทำการตรวจสอบ และวิเคราะห์ตามกรรมวิธีแบบแสดงรายการ ซึ่งมีวิธีดังนี้คือ

1. การตรวจสอบแบบแสดงรายการ เมื่อพ้นกำหนดเวลาชำระภาษีโดยเจ้าหน้าที่ จะวิเคราะห์ว่ารายการในแบบแสดงรายการได้ลงไว้ถูกต้องครบถ้วนไหม หากคำนวณไว้ต่ำกว่าความเป็นจริงก็จะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีที่ขาดไปยังผู้เสียภาษี หากคำนวณภาษีสูงเกินไปก็จะดำเนินการคืนภาษีต่อไป

2. การตรวจสอบแบบแสดงรายการกับทะเบียนผู้เสียภาษี เพื่อทราบว่าผู้เสียภาษี ออกรายได้ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด และจะได้ติดตามให้ผู้มีหน้าที่เหล่านี้มาเสียภาษีต่อไป

3. การประมวลสถิติและข้อมูลจากแบบแสดงรายการต่าง ๆ ที่ยื่นเข้ามาจะนำไปประมวลเป็นสถิติและข้อมูล เพื่อประโยชน์ในการบริหารงานจัดเก็บภาษี และการวางนโยบายแผนทางเศรษฐกิจและการงบประมาณอย่างถูกต้องและรัดกุม

หลังจากที่แบบแสดงรายการได้ผ่านงานกรรมวิธีแบบแสดงรายการแล้ว ในกรณีที่ ได้ข้อมูลที่แสดงว่าผู้เสียภาษีไม่ได้กรอกรายการตรงตามความเป็นจริง หรือมีสิ่งบอกเหตุที่ได้มาจากทางอื่นอันแสดงให้เห็นในทำนองเดียวกันแล้ว เจ้าหน้าที่จะเสนอขออนุญาตต่ออธิบดี กรมสรรพากรเพื่อทำการตรวจสอบความถูกต้องของจำนวนรายได้ รายจ่าย ฯลฯ ในรอบระยะเวลา หนึ่ง ๆ ซึ่งวิธีการตรวจสอบแยกได้เป็น 2 กรณี การตรวจสอบภาษีอากรนี้ กรมสรรพากรได้ กำหนดให้เป็นหน้าที่ของกองตรวจภาษีเป็นผู้มีความรับผิดชอบเกี่ยวกับการตรวจสอบภาษี โดย “พระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พุทธศักราช 2525” ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 99 ตอนที่ 61 ลงวันที่ 29 เมษายน 2525 มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 30 เมษายน 2525 คือ

1. การออกหมายเรียก เพื่อทำการตรวจสอบในทางบัญชี หรือทางเอกสาร หลักฐานอื่น ๆ ซึ่งได้มาจากการไต่สวน ทำโดยวิธีการที่เปิดเผย หรือโดยทางลับ และหากพบว่าผู้เสียภาษีหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรโดยเจตนา ก็จะส่งเรื่องไปยังกองคดีอาญา กล่าวคือ กองคดี ภาษีอากร มีหน้าที่ความรับผิดชอบเกี่ยวกับการดำเนินคดีอาญาในเขตของกรุงเทพฯ การควบคุม และให้ความเห็น ข้อเสนอแนะ หรือคำปรึกษาเกี่ยวกับคดีและการดำเนินคดีภาษีอากรแก่หน่วยงานสรรพากรทั่วราชอาณาจักร เพื่อดำเนินคดีอาญากับผู้เสียภาษี นอกเหนือจากการ ตรวจสอบภาษีอากรเพื่อทำการประเมิน

2. การตรวจสอบโดยวิธีอื่น หมายถึง การตรวจสอบที่มีได้เรียกบัญชีมาทำการ ตรวจสอบ แต่เป็นการตรวจสอบไต่สวนตามผลการวิเคราะห์และตรวจแบบแสดงรายการ แล้วทำ

การประเมินจากข้อเท็จจริงตามแบบแสดงรายการนั้น ว่า ผู้เสียภาษีจะต้องเสียภาษีอีกเป็นจำนวนเท่าใด เมื่อได้รับอนุมัติให้ประเมินแล้วก็จะแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีทราบ

จากการที่การดำเนินการทางอาญาจะต้องผ่านขั้นตอนดังที่ได้กล่าวไปแล้ว ทำให้ต้องใช้ระยะเวลาในการทำงานมาก กว่าจะสามารถดำเนินการทางอาญาเพื่อลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดได้ และเมื่อขั้นตอนดังกล่าว ได้กำหนดระยะเวลาให้เจ้าพนักงานดำเนินการภายในกำหนดเวลา และถ้าหากไม่เสร็จก็ขอขยายเวลาได้นั้น เป็นผลทำให้เจ้าพนักงานสรรพากรส่วนใหญ่ใช้เวลาตามที่ได้กำหนดไว้ในแต่ละขั้นตอนจนเกือบครบกำหนดเวลา ซึ่งจะเห็นได้จากการที่กรมตำรวจได้เคยมีหนังสือขอความร่วมมือมายังกรมสรรพากร เกี่ยวกับการส่งเรื่องไปให้ดำเนินคดีอาญา โดยกำหนดระยะเวลา อย่างเช่น ในกรณีกระทำผิดฝ่าฝืนประมวลรัษฎากร มาตรา 37 อันเป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรซึ่งมีอายุความทางอาญา 10 ปี

มาตรา 95 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ได้บัญญัติว่า "ในคดีอาญา ถ้ามิได้ฟ้อง และได้ตัวผู้กระทำความผิดมายังศาลภายในกำหนดดังต่อไปนี้ นับแต่วันกระทำความผิดเป็นอันขาดอายุความ..."

ขอให้ส่งเรื่องไปดำเนินคดีก่อนคดีขาดอายุความ 1 ปี

ซึ่งกรมสรรพากรก็ได้มีคำสั่งของกรมสรรพากรให้หน่วยงานต่าง ๆ ส่งเรื่องที่จะต้องดำเนินคดีอาญาไปยังกรมสรรพากร ในกรณีความผิดฐานหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรก่อนคดีขาดอายุความ 2 ปี อยู่ใน คำสั่งกรมสรรพากร ที่ กค 0806/ว 1593 เรื่องการชักข้อมความเข้าใจเกี่ยวกับแนวทางปฏิบัติในการส่งเรื่องขอให้ดำเนินคดีอาญาในกรณีความผิดตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 31 มกราคม 2533. เป็นต้น นอกกรมสรรพากร จะนำคดีที่จะดำเนินการทางอาญามาร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนก่อนที่คดีจะขาดอายุความ 1 ปี ทั้งที่ในกรณีความผิดนั้นมีอายุความยาวถึง 10 ปี นอกจากจะทำให้ไม่สามารถดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดได้ทันท่วงทีแล้ว ในบางครั้งผู้กระทำความผิดอาจหลบหนีไปก่อนแล้วทำให้ไม่สามารถหาตัวพบ จนกระทั่งคดีขาดอายุความไปในที่สุด อันเป็นผลทำให้ผู้กระทำความผิดไม่ได้รับการลงโทษตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญาซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการที่สุจริต และปฏิบัติตามกฎหมายอย่างถูกต้องมาตั้งแต่แรก

4.2 ปัญหาชั้นเจ้าพนักงานตำรวจ

มาตรา 2(6) ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา บัญญัติว่า "พนักงานสอบสวน หมายถึง เจ้าพนักงานซึ่งกฎหมายให้มีอำนาจและหน้าที่ทำการสอบสวน" และตาม

มาตรา 18-21 ให้พนักงานสอบสวน ได้แก่ เจ้าพนักงานสองฝ่าย คือเจ้าพนักงานฝ่ายปกครอง และ เจ้าพนักงานตำรวจ ซึ่งในอดีตก็ได้มีการโอนหน้าที่สอบสวนคดีอาญาไปมาระหว่างฝ่ายปกครอง และฝ่ายเจ้าพนักงานตำรวจหลายครั้งด้วยกัน ทั้งนี้เนื่องจากเหตุผลด้านความเป็นธรรม แต่อย่างไรก็ดี กระทรวงมหาดไทยได้มีข้อบังคับที่ 1/2509 ลงวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2509 ให้โอนหน้าที่สอบสวน จากฝ่ายปกครองไปอยู่แก่เจ้าพนักงานตำรวจฝ่ายเดียว ซึ่งเป็นเช่นนี้มาจนถึงปัจจุบัน ข้อบังคับ กระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยระเบียบการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2523 ข้อ 2 พนักงานสอบสวน มีอำนาจที่จะเริ่มทำการสอบสวน เมื่อรู้เรื่องข้อสงสัยอันสมควรว่ามีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้น

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 121 บัญญัติว่า "พนักงานสอบสวนมีอำนาจสอบสวนคดีอาญาทั้งปวง" และในวรรคสอง "แต่ถ้าเป็นคดีความผิดต่อส่วนตัว ห้ามมิให้ทำการสอบสวน เว้นแต่จะมีคำร้องทุกข์ตามระเบียบ" ซึ่งการรู้เรื่องนั้น อาจรู้ได้สองทาง คือรู้จากการร้องทุกข์หรือจากการกล่าวโทษ การร้องทุกข์ ต่างจากการกล่าวโทษ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามาตรา 20(7) และ (8) ในประการสำคัญคือ ผู้ร้องทุกข์จะต้องเป็นผู้เสียหายเท่านั้น และการร้องทุกข์จำเป็นจะต้องกระทำเฉพาะความผิดต่อส่วนตัว (ดูรายละเอียดความแตกต่างในอนุมติ ใจสมุทร, คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, พิมพ์ครั้งที่ 3, 2 เล่ม (ธนบุรีนิติบรรณาการ, 2514), 1 หน้า 181-181.) และการรู้เอง หมายถึง การรู้อันมิใช่เนื่องมาจากการรู้ว่าเป็นทางการ (คณิต ณ นคร, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, หน้า 204) (ซึ่งมีเฉพาะความผิดอาญาแผ่นดิน โดยแม้ไม่มีการ ร้องทุกข์หรือการกล่าวโทษ พนักงานสอบสวนก็มีอำนาจสืบสวนสอบสวนให้เป็นคดีขึ้นได้เอง (อนุมติ ใจสมุทร, เรื่องเดียวกัน, หน้า 747.)

แต่โดยผลแห่งประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 ข้อ 2 ซึ่งบัญญัติว่า "นับแต่วันที่ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ใช้บังคับห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจ ดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร" ทำให้พนักงานสอบสวนถูกจำกัดอำนาจที่จะเริ่มทำการสอบสวน แม้รู้เรื่องข้อสงสัยอันสมควรว่ามีการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรเกิดขึ้น กล่าวคือ พนักงานสอบสวนจะเริ่มทำการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร โดยเจ้าพนักงานสรรพากรมิได้ร้องทุกข์ไม่ได้ แม้ว่าความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นจะเป็นความผิดอาญาทั้ง ตามประมวลรัษฎากร และประมวลกฎหมายอาญา

กรณีนี้ศาลฎีกายังไม่ได้มีคำพิพากษายืนยันไว้ และตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 427/2525 นั้นก็เป็นกรณีเฉพาะความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น อย่างไรก็ตาม

ในทางปฏิบัติ หน่วยงานที่เกี่ยวข้องจะยึดถือไว้ก่อนว่าความผิดอาญาตามประมวลกฎหมายอาญาที่เกี่ยวข้องกับความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากรนั้น ย่อมตกอยู่ภายใต้ประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ข้อ 2 ซึ่งเป็นความผิดอาญาแผ่นดินประกอบด้วยก็ตาม แต่อย่างไรก็ดีได้มีคำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 427/2525 คำว่า "ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร" ตามประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 ข้อ 2 หมายถึงการดำเนินการในคดีอาญาที่เป็นความผิดตามประมวลรัษฎากรรวมอยู่ด้วย ไม่ได้หมายความว่าห้ามเฉพาะการดำเนินการอย่างเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น ทั้งนี้เพราะอำนาจในการตรวจสอบการชำระภาษีอากรของเจ้าพนักงานตำรวจก็ต้องอาศัยอำนาจในการสืบสวนสอบสวนคดีอาญานั้นเอง หากได้มีกฎหมายให้อำนาจไว้เป็นพิเศษดังเช่นเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรไม่ ทั้งข้อความตอนต่อไปที่ว่า "เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร" ก็มีความหมายชัดเจนอยู่แล้วว่า มีข้อยกเว้นให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินคดีอาญาในความผิดตามประมวลรัษฎากรได้อยู่กรณีเดียวคือ เมื่อมีคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น

การสอบสวนเป็นการรวบรวมพยานหลักฐานและการดำเนินการทั้งหลายอื่นตามอำนาจหน้าที่ ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำไปเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหา เพื่อที่จะทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิด และเพื่อที่จะเอาตัวผู้กระทำความผิดมาฟ้องลงโทษ ซึ่งการสอบสวนอาจทำได้โดยสมบูรณ์โดยไม่ต้องอาศัยการสืบสวนเลย

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2(10) บัญญัติว่า "การสืบสวนหมายความว่า การแสวงหาข้อเท็จจริง และหลักฐานซึ่งเจ้าพนักงานฝ่ายปกครองหรือเจ้าพนักงานตำรวจได้ปฏิบัติไปตามอำนาจและหน้าที่เพื่อรักษาความสงบเรียบร้อยของประชาชน และเพื่อที่จะทราบรายละเอียดแห่งความผิด" เช่น เมื่อการกระทำผิดนั้นชัดเจนต่อหน้าพยานหลายคนและกระทำต่อหน้าพนักงานสอบสวน เป็นต้น ทั้งกฎหมายก็ไม่ได้บังคับว่าต้องมีการสืบสวนเสียก่อนจึงจะสอบสวนได้ ในกรณีที่ความผิดเกิดขึ้นแล้ว การสืบสวนย่อมเป็นเครื่องช่วยเจ้าพนักงานในการสอบสวนความผิดนั้น ในการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น ต้องกระทำโดยพนักงานสอบสวน ซึ่งเป็นเจ้าพนักงานที่กฎหมายให้อำนาจ และหน้าที่ทำการสอบสวน โดยในปัจจุบันผู้มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวน คือ เจ้าพนักงานตำรวจ³ ซึ่งเป็นหน่วยงานหนึ่งในกระบวนการ

³อมร จันทรสมบูรณ์, "อำนาจสืบสวน สอบสวน ฟ้องร้องในกระบวนการยุติธรรมทางอาญาของไทย," บทบัญญัติ, เล่มที่ 30, ตอนที่ 4 (2516): 621.

ยุติธรรมทางอาญาเบื้องต้นที่มีบทบาทต่อการดำเนินคดี อันจะส่งผลให้ประชาชนปฏิบัติอยู่ในกรอบของกฎเกณฑ์ของกฎหมาย และเป็นการรักษาความสงบเรียบร้อยของบ้านเมืองด้วย

อนึ่งเมื่อได้เกิดการกระทำผิดอาญาขึ้นก็จะต้องมีการปราบปรามโดยการสืบสวนจับกุม และสอบสวนคดี เพื่อนำตัวผู้กระทำผิดมาลงโทษการสอบสวนคดีอาญาจึงเป็นขั้นตอนตามกฎหมายที่สำคัญยิ่ง เพราะหลักฐานต่าง ๆ ที่รวบรวมไว้ในสำนวนการสอบสวนจะถูกส่งไปยังเจ้าพนักงานอัยการเพื่อพิจารณาว่าควรสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้องผู้ต้องหา การสืบพยานในศาลก็จะนำพยานหลักฐานที่ได้จากการสอบสวนนี้เอง ไปนำสืบเพื่อพิสูจน์ความผิดของจำเลย ดังนั้นหากการสอบสวนเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ก็จะทำให้การปราบปรามอาชญากรรมเป็นไปอย่างได้ผล โดยสามารถลงโทษผู้กระทำผิดได้อย่างรวดเร็วและเฉียบขาด และขณะเดียวกันก็เป็นการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนด้วย กล่าวคือ ป้องกันมิให้เกิดการจับกุมบุคคลโดยมีพยานหลักฐานไม่เพียงพอหรือเกิดการจับกุมผิดตัว เพราะการกระทำเช่นนี้ทำให้กระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพของผู้ถูกจับกุมอย่างร้ายแรง

4.2.1 การจำกัดอำนาจในการเริ่มดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร

จากการที่ประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 มีผลบังคับใช้ ส่งผลให้เจ้าพนักงานตำรวจไม่สามารถใช้อำนาจหน้าที่ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้ในทันที ซึ่งอำนาจที่ถูกจำกัดในที่นี้คือ "อำนาจในการเริ่มดำเนินคดี" หรือ "อำนาจที่จะเริ่มทำการสอบสวน" กล่าวคือ เมื่อเจ้าพนักงานตำรวจมีเหตุอันควรสงสัยว่า บุคคลใดมีพฤติการณ์เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร เจ้าพนักงานตำรวจก็ไม่อาจดำเนินการใด ๆ ได้ ไม่ว่าจะเป็นการออกหมายเรียก ค้น หรือ จับ โดยอาศัยอำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เนื่องจากทางเจ้าพนักงานตำรวจจะต้องให้เจ้าพนักงานสรรพากรร้องทุกข์ตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 เสียก่อนจึงจะสามารถดำเนินการได้

ตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ได้วางหลักไว้ว่า "ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่ดำเนินการตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร" หากเจ้าพนักงานตำรวจไปจับกุมความผิดทางภาษีอากร เช่น ที่จังหวัดชัยภูมิ มีการขายตัวดูหนังเวียนหลายครั้ง อันเป็นความผิดต่อกฎหมายภาษีอากรฐานหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากร เจ้าพนักงานตำรวจพบการกระทำผิดซึ่งหน้า จึงจับกุมและส่งดำเนินคดีตามกฎหมายจนถึงชั้นศาล ศาลมีคำสั่งยกฟ้องเนื่องมาจากการจับกุมและส่งดำเนินคดีอาญาโดยหลีกเลี่ยงประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 พนักงานสอบสวนไม่มีอำนาจการสอบสวนเนื่องจากไม่

ผ่านการร้องทุกข์กล่าวโทษโดยเจ้าพนักงานสรรพากร ส่งผลให้เป็นการสอบสวนที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เจ้าพนักงานอัยการไม่มีอำนาจยื่นฟ้องคดีอาญาต่อศาล เนื่องจากถือว่าไม่มีการสอบสวนในความผิดนั้นมาก่อน ตามมาตรา 120 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เป็นต้น ซึ่งปรากฏข้อเท็จจริงในคำพิพากษาศาลฎีกาโดยมติที่ประชุมใหญ่ ที่ 427/2525 “เจ้าพนักงานตำรวจจะดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรได้ก็ต่อเมื่อ เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรซึ่งมีแต่ข้าราชการพลเรือนสังกัดกรมสรรพากรร้องขอเท่านั้น หาได้มีข้อยกเว้นให้พนักงานฝ่ายปกครอง หรือเจ้าพนักงานตำรวจจับได้โดยต้องมีหมายจับในกรณีความผิดซึ่งหน้าแต่อย่างใดไม่ ฉะนั้นเมื่อข้อเท็จจริงในคดีนี้ฟังได้เป็นที่ยุติว่า เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร มิได้มีคำร้องขอแต่อย่างใด เจ้าพนักงานตำรวจซึ่งเป็นพนักงานสอบสวนย่อมไม่มีอำนาจสอบสวนดำเนินคดี การสอบสวนที่ได้กระทำไปจึงไม่ชอบ เจ้าพนักงานอัยการจึงไม่มีอำนาจฟ้องคดีนี้” ในบางครั้ง เช่น ในความผิดฐานปลอมแปลงใบกำกับภาษี ซึ่งเป็นความผิดอาญา ทั้งตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 266(1) ฐานปลอมแปลงเอกสารสิทธิ และ ตามประมวลกฎหมายรัษฎากร ทางพนักงานสอบสวนต้องมีหนังสือขอความร่วมมือให้เจ้าพนักงานสรรพากรไปร้องทุกข์ตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ก่อนจึงจะดำเนินการทางคดีอาญาต่อไปได้ ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงปัญหาในข้อกฎหมายต่อการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ดังนั้นเมื่อมีพฤติการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรเกิดขึ้น เจ้าพนักงานตำรวจคงทำได้แต่เพียงแจ้งให้กรมสรรพากรทราบเท่านั้น

โดยสรุปก็คือ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาและประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ทำให้มีการแบ่งแยกกระบวนการก่อนฟ้องชั้นเจ้าพนักงานออกจากกัน ไม่เป็นกระบวนการเดียวกัน โดยกระบวนการก่อนฟ้องคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรชั้นเจ้าพนักงาน นั้น เริ่มต้นขึ้นที่ชั้นเจ้าพนักงานสรรพากร ต่อด้วยชั้นเจ้าพนักงานตำรวจ(พนักงานสอบสวน) และสิ้นสุดด้วยชั้นเจ้าพนักงานอัยการ เจ้าพนักงานอัยการเป็นผู้มีอำนาจในการสั่งฟ้องคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น ๆ ต่อศาลหรือไม่ต่อไป กล่าวคือ

(1).ชั้นเจ้าพนักงานสรรพากร การตรวจพบความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรในชั้นเจ้าพนักงานสรรพากร และความผิดอาญานั้นเป็นความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่ไม่สามารถยุติได้ในชั้นเจ้าพนักงานสรรพากร เจ้าพนักงานสรรพากรต้องดำเนินการร้องทุกข์กล่าวโทษตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ต่อเจ้าพนักงานตำรวจผู้เป็นพนักงานสอบสวน

(2). ชั้นเจ้าพนักงานตำรวจ (พนักงานสอบสวน) ดำเนินการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาวะอากรที่ได้รับการร้องทุกข์จากเจ้าพนักงานสรรพากร แล้วดำเนินการสรุปสำนวนเพื่อเสนอความเห็นควรสั่งฟ้องหรือไม่ต่อเจ้าพนักงานอัยการต่อไป

(3). ชั้นเจ้าพนักงานอัยการ

ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าทั้งพนักงานสอบสวนและเจ้าพนักงานอัยการต่างก็ถูกจำกัดอำนาจดำเนินคดี อันเป็นการแบ่งแยกกระบวนการดำเนินคดีขึ้นก่อนฟ้องออกจากกัน ไม่เป็นกระบวนการเดียวกัน กล่าวคือ "อำนาจที่จะเริ่มคดี" อำนาจดำเนินคดี หมายถึง อำนาจที่จะดำเนินคดีใดโดยเฉพาะ กล่าวคือ หมายถึง อำนาจที่จะเริ่มคดีที่จะดำเนินคดี หรือที่จะดำเนินคดีนั้นต่อไปตามอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงาน (คณิต ณ นคร, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, หน้า 64) อีกนัยหนึ่งก็คืออำนาจที่จะเริ่มทำการสอบสวน ซึ่งการสอบสวนนั้นถือเป็นจุดเริ่มต้นที่สำคัญยิ่งของการดำเนินคดีอาญาที่มีผลสืบเนื่องไปถึงการพิจารณาสั่งคดีว่าจะฟ้องหรือไม่ฟ้อง ตลอดจนการพิสูจน์ความผิดในชั้นศาล

4.2.2 การรั่วไหลของพยานหลักฐาน

เกิดการรั่วไหลของพยานหลักฐาน เกิดขึ้นจากการที่พนักงานสอบสวนไม่ได้มีส่วนร่วมในการสืบสวนกับเจ้าพนักงานสรรพากรตั้งแต่เริ่มแรก ทำให้พนักงานสอบสวนไม่สามารถแสวงหาข้อเท็จจริงและรวบรวมพยานหลักฐานต่าง ๆ ให้มีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กันอันจะเชื่อมโยงให้เห็นพฤติการณ์ในการกระทำความผิดของผู้กระทำความผิดทางอาญาเกี่ยวกับภาวะอากรได้ กล่าวคือ ในขั้นตอนการสืบสวนชั้นเจ้าพนักงานสรรพากร เมื่อกรมสรรพากรมีเหตุอันควรสงสัยว่าบุคคลใดมีพฤติการณ์ที่เข้าข่ายการกระทำความผิดทางภาวะอากร กรมสรรพากรก็จะให้เจ้าพนักงานสรรพากรเข้าไปทำการตรวจค้นโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เบญจ อันเป็นขั้นตอนหนึ่งในขั้นการตรวจสอบได้สวนและการพิจารณาดำเนินคดีอาญาชั้นสรรพากร โดยทั่วไปเจ้าพนักงานสรรพากรผู้ทำการตรวจค้น จะเป็นเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบภาวะอากรซึ่งอาจไม่มีความรู้ความชำนาญด้านการรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาวะอากรโดยตรง ดังนั้นในบางครั้งเจ้าพนักงานผู้ทำการตรวจค้นอาจละเลยไม่ได้รวบรวมพยานหลักฐานที่สำคัญ เช่น เอกสารหลักฐานที่มีข้อความบ่งชี้เกี่ยวกับการซื้อขายใบกำกับภาษี เป็นต้น เจ้าพนักงานผู้ทำการตรวจค้นส่วนใหญ่จะมีความรู้ความชำนาญด้านการบัญชีภาวะอากรมักจะรวบรวมแต่พยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษีเท่านั้น ซึ่งแม้จะตรวจพบว่ามีใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมาย แต่ก็ไม่สามารถหาตัวการผู้กระทำความผิดที่แท้จริงได้ ทั้งนี้เพราะประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากร มาตรา 86/4 บัญญัติว่า "ภายใต้บังคับมาตรา 86/5 และมาตรา 86/6 ในกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้"

- (1). คำว่า "ใบกำกับภาษี" ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด
- (2). ชื่อ ที่อยู่ และ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี และในกรณีที่ตัวแทนเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 86 วรรคสี่ หรือมาตรา 86/2 หรือผู้ทอดตลาดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 86/3 ให้ระบุชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของตัวแทนนั้นด้วย
- (3). ชื่อ ที่อยู่ ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ
- (4). หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่มถ้ามี
- (5). ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ
- (6). จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน
- (7). วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี
- (8). ข้อความอื่นที่อธิบดีกรม..."

ไม่ได้กำหนดให้มีการลงลายมือชื่อผู้ออกใบกำกับภาษีในใบกำกับภาษี ดังนั้นแม้เจ้าพนักงานจะตรวจพบใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมายนั้น แต่ก็ไม่สามารถพิสูจน์ลายมือชื่อในใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าเป็นเอกสารหลักฐานที่ถูกปลอมขึ้น เช่น สำเนาสัญญาเช่าหรือหนังสือยินยอมให้ใช้สถานประกอบการปลอม สำเนาหนังสือจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือหนังสือรับรองนิติบุคคลปลอม สำเนาบัตรประจำตัวประชาชนปลอมและสำเนาทะเบียนบ้านปลอม หรือถ้าเป็นเอกสารหลักฐานของผู้อื่นซึ่งไม่รู้ไม่เห็นหรือยินยอมด้วยในการขอจดทะเบียน ไม่ว่าจะ เป็นบัตรประจำตัวประชาชนหรือสำเนาทะเบียนบ้าน หรือเอกสารหลักฐานอื่นที่ได้มาจากการขโมยหรือด้วยวิธีใด ๆ ที่มีชอปกี่ล้นไม่สามารถพิสูจน์ลายมือชื่อในคำขอจดทะเบียนได้เช่นกัน

เมื่อบุคคลผู้กระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรทราบว่าถูกตรวจค้นโดยกรมสรรพากรเมื่อไร บุคคลนั้นย่อมไหวตัวและพยายามทำลายพยานหลักฐานในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรทั้งหมด ซึ่งกว่าที่เจ้าพนักงานสรรพากรจะมา

ดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน พยานหลักฐานที่สำคัญอาจสูญหายไปก่อนได้ ทำให้พนักงานสอบสวนเข้าไปทำการค้น ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 69 โดยอาศัยอำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแล้ว อาจไม่สามารถรวบรวมพยานหลักฐานเอาผิดกับตัวผู้กระทำความผิดที่แท้จริงได้ ทั้งนี้เนื่องจากการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรมีเงื่อนไขเวลาคอยกำกับหรือเป็นองค์ประกอบที่สำคัญในการกระทำความผิด กล่าวคือ การกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรต้องเป็นการกระทำความผิดหลังจากที่ถึงกำหนดเวลาในการชำระภาษีอากรแล้ว แต่ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรนั้นไม่ได้ชำระภาษีตามเวลาที่กฎหมายบัญญัติไว้ ซึ่งอาจเกิดขึ้นจากข้อผิดพลาดโดยมีเจตนาทุจริตหรือด้วยความบริสุทธิ์ใจก็ได้ กรณีที่จะหยั่งทราบถึงเจตนาจำเลยนั้นต้องพิจารณาจากการกระทำและพฤติการณ์แวดล้อมเป็นสำคัญ ดังนั้นจึงเป็นภาระแก่โจทก์อย่างมากที่จะต้องแสดงพยานหลักฐานให้มากที่สุด เพื่อพิสูจน์ความผิดของจำเลยให้ศาลเชื่อโดยปราศจากความสงสัยว่าจำเลยได้กระทำความผิดโดยมีเจตนาทุจริตเพื่อการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร

การพิสูจน์ข้อเท็จจริงใด ๆ ที่คู่ความกล่าวอ้างในการดำเนินคดีอาญา ต้องอาศัยพยานหลักฐาน ซึ่งในการดำเนินคดีส่วนมากแล้ว จะมีคู่ความสองฝ่ายคือโจทก์และจำเลย โดยทั้งโจทก์และจำเลยต่างก็จะกล่าวอ้างข้อเท็จจริงต่าง ๆ มาในคำฟ้องและคำให้การเพื่อสนับสนุนข้อกล่าวอ้างและข้อแก้ของตน ข้อเท็จจริงต่าง ๆ เหล่านี้ ย่อมจะตรงกันบ้างและขัดแย้งกันบ้าง ฉะนั้นคู่ความแต่ละฝ่าย จึงมีความจำเป็นที่จะต้องหาทางพิสูจน์ข้อกล่าวอ้างของตนให้ศาลเชื่อ การที่ศาลจะเชื่อในข้อกล่าวอ้างใด ก็ต้องปรากฏว่าข้อความนั้นเป็นความจริง ซึ่งการที่ศาลจะทราบความจริงในข้อเท็จจริงอันใดอันหนึ่ง มีวิธีการอยู่ 3 ประการคือ ศาลทราบความจริงโดยตรวจสอบวัตถุที่เป็นพยานหลักฐานด้วยตนเอง ศาลทราบความจริงโดยค้นคว้าหาเหตุผลและศาลทราบความจริงโดยมีบุคคลยืนยันรับรอง (รายละเอียด แอล คูปลาดร์ และ วิจิตร ลulitanนท์, กฎหมายลักษณะพยานและจิตวิทยา (พระนคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ 1477), หน้า 7-8)

จากการวิเคราะห์ถึงปัญหาที่เกิดขึ้นในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร จะพบว่ามีความหลายเหตุด้วยกัน บางเหตุเกิดจากความล่าช้าของขั้นตอนการดำเนินการทางพิธีการของเจ้าพนักงานก่อนมีการฟ้องคดี จึงทำให้ไม่สามารถนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษได้ทันท่วงทีเมื่อพบว่ามีความผิดเกิดขึ้น เนื่องจากจะต้องรอให้เสร็จสิ้นขั้นตอนในการไต่สวนและการประเมินแจ้งจำนวนภาษีไปยังผู้กระทำความผิดเสียก่อน จึงจะดำเนินการทางอาญาได้ ซึ่งในบางครั้งทำให้ผู้กระทำความผิดสามารถหลบหนีและไม่อาจติดตามตัวพบได้

4.3 ปัญหาระหว่างชั้นเจ้าพนักงานสรรพากรและเจ้าพนักงานตำรวจ

เจ้าพนักงานตำรวจมีความชำนาญเรื่องการทำสำนวนสอบสวนคดีอาญา และการรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อนำไปสู่การดำเนินคดีอาญา แต่เจ้าพนักงานตำรวจไม่ได้เป็นผู้ตรวจพบบุคคลผู้กระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรในชั้นต้น ประกอบกับส่วนใหญ่เจ้าพนักงานสรรพากรชำนาญเรื่องภาษีอากร แต่ไม่ชำนาญเรื่องการทำสำนวนเพื่อสอบสวนคดีอาญา เช่น การเตรียมพยานหลักฐานให้ครบถ้วน อันเป็นมูลชี้ให้เห็นถึงการกระทำความผิดทางอาญา เป็นต้น ดังนั้นจึงต้องมีการประสานงานระหว่างชั้นเจ้าพนักงานตำรวจกับเจ้าพนักงานสรรพากรอยู่บ่อยครั้ง ลักษณะรูปแบบที่เฉพาะตัวขององค์กรของกรมสรรพากร และกองบัญชาการตำรวจแห่งชาติ ส่งผลต่อการประสานงานด้านการดำเนินคดีอาญาในปัจจุบันภายในกรมสรรพากร และกรมสรรพากรถึงเจ้าพนักงานตำรวจ และเจ้าพนักงานตำรวจส่งกลับให้กรมสรรพากร การรายงานความคืบหน้า ในการดำเนินการทางคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรในระดับระหว่างหน่วยงานไม่เป็นไปอย่างมีระบบ อาทิเช่น ทางกรมสรรพากรฝ่ายงานคดีอาญาต้องเป็นผู้ส่งหนังสือแจ้งหน่วยงานเจ้าพนักงานตำรวจ ,เจ้าพนักงานอัยการให้ส่งเรื่องการดำเนินคดีอาญาเป็นรายคดีไปว่าคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น ๆ มีคำสั่งฟ้อง หรือไม่ฟ้องแต่ประการใด และถึงชั้นไหนแล้ว เป็นต้น

การที่พนักงานสอบสวนได้รับการร้องเรียนว่ามีบุคคลหรือบริษัทใดก็ตามมีพฤติกรรมที่น่าสงสัยว่าได้กระทำการต่าง ๆ เพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งเมื่อพนักงานสอบสวนได้เข้าไปดำเนินการสืบสวนได้ข้อเท็จจริงและหลักฐานต่าง ๆ อันมีเหตุน่าเชื่อได้ว่าพฤติกรรมดังกล่าวได้กระทำไปเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีอากรแล้วนั้น พนักงานสอบสวนจะทำการรวบรวมหลักฐานต่าง ๆ ที่ได้มาจากการสืบสวนเพื่อให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องคือกรมสรรพากร ดำเนินการตรวจสอบภาษีรายนั้น ๆ ต่อไปว่าการกระทำดังกล่าวเป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรหรือไม่ ทั้งนี้เนื่องจากพนักงานสอบสวนไม่มีอำนาจดำเนินการใดเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรได้ ตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 เว้นแต่เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรจะร้องขอเพื่อดำเนินคดีอาญาเสียก่อนจึงจะทำได้ ซึ่งหลังจากนั้นเมื่อพนักงานสอบสวน ได้ทำเรื่องเป็นหนังสือเพื่อขอทราบผลของการตรวจสอบภาษีในรายนั้น ๆ กรมสรรพากรกลับไม่สามารถแจ้งผลให้ทราบได้เนื่องจากอ้างว่าเป็นการกระทำที่ขัดต่อมาตรา 10 ตามประมวลรัษฎากร อันถือว่าเป็นการเปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะโดยวิธีใดก็ตาม เป็นความผิดและมีโทษทางอาญา ซึ่งจากปัญหาดังกล่าวมีผลทำให้พนักงานสอบสวนผู้ซึ่งได้ทำการสืบสวนไว้แต่ต้น ไม่สามารถทราบได้ถึงความคืบหน้าของงานสืบสวนแต่ละรายว่าได้ก้าวหน้าไป

มากนักน้อยเพียงใด และเป็นประโยชน์แก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้บ้างหรือไม่ อันถือได้ว่าเป็นการขาดความร่วมมือประสานงานกันของหน่วยงานที่มีหน้าที่เกี่ยวเนื่องกัน

โดยสรุปก็คือการที่ระบบการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรไม่สามารถบังคับใช้ได้ทันทีที่พบการกระทำความผิด หรือเมื่อการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรเกิดขึ้น ประกอบกับนโยบายของกรมสรรพากรไม่มุ่งเน้นในการนำมาตราการทางอาญามาใช้บังคับแก่ผู้กระทำความผิด จึงมีผลทำให้การนำบทบัญญัติทางอาญาตามประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับน้อยลง หรือผู้บังคับใช้กฎหมายพยายามหลีกเลี่ยงไม่ใช้บทบัญญัติทางอาญาตามประมวลรัษฎากร ด้วยเหตุนี้จึงอาจกล่าวได้ว่าการปฏิบัติเช่นนี้เป็นการปฏิบัติที่ไม่สอดคล้องและขัดกับเจตนารมณ์ของกฎหมายที่บัญญัติโทษทางอาญาที่มีไว้เพื่อลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดและยังเป็นการก่อให้เกิดปัญหาด้านอำนาจในการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของเจ้าพนักงานตำรวจ

อนึ่งในการดำเนินอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร โดยเฉพาะการร้องทุกข์กล่าวโทษของเจ้าพนักงานสรรพากรต่อพนักงานสอบสวนในความผิดฐานเป็นผู้ประกอบการโดยเจตนาหนีภาษี ภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี มาตรา 90/4(7) ซึ่งเป็นความผิดตามประมวลรัษฎากรแล้วกระทรวงความผิดหนึ่ง ผู้ประกอบการผู้นั้นยังมีความผิดฐานข้อโกงตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 341 อีกกระทรวงหนึ่งทางกรมสรรพากรจึงได้มีหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0732/ว.10204 ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน 2547 เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติในการรวบรวมเอกสารหลักฐานเพื่อพิจารณาดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดตาม มาตรา 90/4(7) กับแห่งประมวลรัษฎากรและมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมายอาญา เนื่องจากที่ผ่านมาการรวบรวมเอกสารหลักฐานเพื่อจัดส่งให้พนักงานสอบสวนพิจารณาดำเนินคดีอาญายังไม่เป็นไปในทางเดียวกัน ซึ่งอาจก่อให้เกิดความเสียหายต่อทางราชการ สะท้อนให้เห็นว่าระบบการร้องทุกข์ตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ยังมีจุดอ่อนอันอาจทำให้เกิดความไม่มีประสิทธิภาพในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้ โดยเฉพาะในประเด็นด้านการประสานงานระหว่างเจ้าพนักงานสรรพากรและเจ้าพนักงานตำรวจ (พนักงานสอบสวน) มีข้อน่าสังเกตคือ หนังสือฉบับนี้ได้มีขึ้นเมื่อ วันที่ 15 พฤศจิกายน 2547 ซึ่งถือว่าเป็นแนวทางปฏิบัติที่ค่อนข้างใหม่ เหตุผลที่มีขึ้นก็เพื่ออุดช่องว่างที่มีในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรดังกล่าว