

มาตรการทางกฎหมายในการพิจารณาคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา¹

เอกชัย ควรศิริ²

การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรของไทยนั้นเป็นการพิจารณาคดีโดยศาลภาษีอากร ซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษ โดยการพิจารณาพิพากษาคดีจะเป็นไปตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ที่ตราขึ้นโดยมีเจตนารมณ์ที่เห็นว่าคดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างไปจากคดีแพ่งโดยทั่วไป เพราะเป็นข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับรัฐอันเนื่องมาจากการประเมินหรือการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งหากได้รับการพิจารณาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ ความเข้าใจในปัญหาทางด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ ก็จะทำให้การพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นไปได้โดยรวดเร็วยิ่งขึ้น ยกเว้นขั้นตอนและวิธีการต่าง ๆ ที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งบางอย่างเพื่อให้เกิดการคล่องตัวยิ่งขึ้น จากเจตนารมณ์ดังกล่าวแสดงให้เห็นได้ว่า พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวครอบคลุมเฉพาะทางแพ่งเท่านั้น ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษอาญา ที่ยังคงมีประเด็นปัญหาที่ทำการวิเคราะห์ 4 ประเด็นดังนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับคดีที่อยู่ในเขตอำนาจศาลคดีภาษีอากร

จากแนวความคิดการนำโทษทางอาญามาใช้กับคดีภาษีอากร ทำให้หลักการดำเนินคดีที่นำมาใช้กับคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา ต้องเป็นไปตามหลักการดำเนินคดีอาญา แต่เมื่อศึกษาพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 ซึ่งได้บัญญัติอำนาจหน้าที่ของศาลภาษีอากรให้มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องดังต่อไปนี้

- (1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร
- (2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษี
- (3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร
- (4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร
- (5) คดีที่กฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษี

¹บทความนี้เรียบร้อยจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง มาตรการทางกฎหมายในการพิจารณาคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ดิษฐ์ รถมทอง และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ปวิศ เลิศธรรมทวี และ ดร.ปรีดา โชติมานนท์

²นักศึกษาระดับปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

แสดงให้เห็นได้ว่าบทบัญญัติดังกล่าวเป็นการกำหนดให้ศาลภาษีอากรให้มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่เกี่ยวกับการเรียกเก็บภาษีอากรทุกชนิด และเป็นความผิดในส่วนแห่งเท่านั้น โดยไม่รวมถึงคดีภาษีอากรที่มีโทษอาญาแต่อย่างใด การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาจึงต้องย้อนกลับไปพิจารณาเขตอำนาจศาลตามตามพระราชบัญญัติ ให้ใช้พระธรรมนูญศาลยุติธรรม พ.ศ. 2543 ในมาตรา 16 วรรคสองเป็นการ กำหนดอำนาจศาลยุติธรรมที่มีอำนาจพิจารณาคดีอาญา สำหรับคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาจึงขึ้นกับศาลธรรมดาทั่วไป หรืออาจกล่าวได้ว่าปัจจุบันศาลภาษีอากรยัง ไม่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

ประเด็นนี้ผู้ศึกษาเห็นว่าเมื่อศาลภาษีอากรซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษ จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติ จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และมีวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งว่า “โดยที่คดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างไปจากคดีแพ่งโดยทั่วไปเพราะเป็นข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับรัฐ อันเนื่องมาจากการประเมินหรือการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งหากได้รับการพิจารณาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเข้าใจในปัญหาทางด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ ก็จะทำให้การพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นไปด้วยความรวดเร็วยิ่งขึ้น จึงสมควรจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นเพื่อพิจารณาคดีภาษีอากร โดยมีวิธีพิจารณาคดีเป็นพิเศษ ยกเว้นขั้นตอนและวิธีการต่างๆที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งบางอย่างเพื่อให้เกิดการคล่องตัวยิ่งขึ้น จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้” จากวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งศาลภาษีอากรแสดงให้เห็นได้ว่า คดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีความซับซ้อนซึ่งต้องใช้ทั้งหลักวิชาการทางบัญชี หลักเศรษฐศาสตร์ หลักสังคมศาสตร์ อีกทั้งกฎหมายภาษีอากรมีการแก้ไขปรับปรุงเพื่อให้ทันสมัยทันเหตุการณ์อยู่เสมอจึงจำเป็นต้องอย่างยิ่งที่ต้องอาศัยความรู้ความชำนาญเฉพาะของผู้พิพากษาในการพิจารณา หากนำคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาให้อยู่ในอำนาจของศาลธรรมดาทั่วไป ที่ปัจจุบันมีปริมาณคดีเป็นจำนวนมากย่อมเกิดความล่าช้าในการพิจารณาคดี เนื่องจากการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาดังกล่าวต้องเป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเช่นเดียวกับคดีอาญาทั่วไป ขณะเดียวกันกระบวนการดังกล่าวยังเปิดโอกาสให้คู่ความสามารถดำเนินการได้สามศาล ได้แก่ ศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์ และศาลฎีกา ซึ่งถือเป็นกระบวนการถ่วงดุลการใช้อำนาจภายในองค์กรศาลโดยระบบศาลสูงซึ่งมีศาล ซึ่งผู้ศึกษาเห็นว่า การดำเนินดังกล่าวนี้ไม่เหมาะสมกับคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา เนื่องจากเป็นความผิดอาญาที่รัฐบัญญัติขึ้นหรือเรียกว่ากฎหมายเทคนิค ไม่ได้มีลักษณะเป็นความผิดที่มีความรุนแรงและขัดต่อศีลธรรมอันดีของประชาชน เช่น ความผิดฐานฆ่าคนตาย ตามประมวลกฎหมายอาญา แต่กฎหมายภาษีอากรมีความเกี่ยวพันอย่างใกล้ชิดกับเศรษฐกิจการคลังของประเทศ การพิจารณาสามศาลนั้นอาจเป็นการสร้างขั้นตอนที่ซ้ำซ้อนโดยไม่จำเป็น อีกทั้งระยะเวลาที่ใช้ในการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีจนกว่าคดีจะสิ้นสุดย่อมมีความยืดเยื้อ จากลักษณะของคดีภาษีอากรที่มีความซับซ้อน และมีความพิเศษเฉพาะด้านอย่างมาก การนำคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญามาพิจารณาพิพากษาในศาลอาญาทั่วไปที่จัดตั้งขึ้นเพื่อพิจารณาวินิจฉัยคดีอาญาเป็นการทั่วไปจึงส่งผล

กระทบต่อคู่ความอย่างยิ่ง ประกอบกับกระบวนการคัดเลือกผู้พิพากษาในศาลอาญานั้น ไม่ได้เน้นให้ผู้พิพากษาต้องมีความเชี่ยวชาญในด้านภาษีอากรจึงทำให้เป็นไปได้ว่าผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบคดีอาจไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากรอย่างเพียงพอ และที่สำคัญขัดต่อวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งศาลภาษีอากรเพื่อพิจารณาคดีภาษีอากรที่ประสงค์ให้เกิดความรวดเร็ว และเป็นธรรมต่อประชาชน

สำหรับประเทศสหรัฐอเมริกาเกี่ยวกับการดำเนินการกระบวนการพิจารณาคดีภาษีนั้น กระทรวงยุติธรรมแห่งสหรัฐอเมริกาได้รวบรวมประมวลความที่เกี่ยวกับวิธีพิจารณาคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาไว้เป็นการเฉพาะในคู่มือเกี่ยวกับภาษีอากรด้วย เช่น การออกแบบ โปรแกรมการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรแห่งรัฐขึ้นมาเพื่อปกป้องคุ้มครองประโยชน์มหาชนในความมั่นคงของระบบภาษีอากร ผ่านการบังคับใช้กฎหมายรัษฎากรที่เข้มแข็งและมีแบบแผน จะเห็นได้ว่าประเทศสหรัฐอเมริกามีความพยายามและพัฒนาการในเรื่องของการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของประเทศให้มีประสิทธิภาพอย่างชัดเจน จากการวิเคราะห์ปัญหาดังกล่าวข้างต้นผู้ศึกษาเห็นว่าจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 โดยให้อำนาจศาลภาษีอากรในการพิจารณาคดีภาษีอากรที่มีโทษอาญา เนื่องจากเมื่อศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา ทำให้ศาลภาษีอากรมีลักษณะคล้ายกับศาลจังหวัดที่มีอำนาจพิจารณาทั้งคดีแพ่งและคดีอาญา โดยไม่ต้องแยกคดีไปยังศาลอื่นซึ่งก่อความยุ่งยาก ส่งผลให้มีความสะดวกต่อคู่ความประกอบกับผู้พิพากษาศาลภาษีอากรเป็นผู้ที่มีความชำนาญและมีความเข้าใจปัญหาด้านภาษีอากรเป็นพิเศษ ย่อมทำให้การดำเนินคดีเป็นอย่างมีประสิทธิภาพ และคู่ความสามารถอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาษีอากรไปสู่ศาลฎีกา โดยไม่ต้องผ่านศาลอุทธรณ์ การพิจารณาคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาจึงมีการพิจารณาคดีเพียงสองศาลทำให้ขั้นตอนของการสิ้นสุดคดีเป็นไปด้วยความรวดเร็ว

ข้อเสนอแนะควรแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 บรรคแรก ดังนี้ “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา และคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

2. ปัญหาการดำเนินการคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา

จากการศึกษาการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา ไม่ว่าจะเป็นพระราชบัญญัติให้ใช้บัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ที่ให้อำนาจสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรเป็นพนักงานสอบสวน ซึ่งต้องนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามาใช้บังคับแก่การสอบสวน โดยการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากร มาตรา 2 (16) “พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ” และมาตรา 2 (11) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้ให้คำนิยาม “การสอบสวน” หมายถึง การรวบรวมพยานหลักฐานและดำเนินการทั้งหลายอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาซึ่งเป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวนโดยเฉพาะเกี่ยวกับ

ความผิด ที่กล่าวหาเพื่อทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิดเพื่อนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษ รวมถึง และพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469 เป็นอำนาจของพนักงานสอบสวนอีกทั้งในทางปฏิบัติการศาลการ ไม่มีห้องขังหรือคุกไว้กักขังผู้ถูกกล่าวหา และกฎหมายมิได้ให้อำนาจดังกล่าวไว้แก่กรมศาลการ ดังนั้นเมื่อมีการจับกุมบุคคลที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดกฎหมายศาลการจึงต้องนำตัวผู้ถูกกล่าวหาไปยังสถานีตำรวจ แต่เนื่องจากกรมศาลการมีอำนาจและหน้าที่ในการแสวงหาข้อเท็จจริง ตลอดจนการระงับคดี ฉะนั้นก่อนส่งผู้ถูกกล่าวหาไปยังสถานีตำรวจ ก็จะดำเนินการสอบปากคำไว้เป็นพยานหลักฐานประกอบสำนวน ในระหว่างสอบปากคำอาจนำตัวไปฝากขังยังสถานีตำรวจหรือให้ประกันตัวไปก่อนก็ได้ เว้นแต่ผู้ถูกกล่าวหาไม่ยอมให้เปรียบเทียบปรับที่กรมศาลการ ก็ต้องส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินการต่อไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ส่วนการดำเนินคดีในศาลจะเป็นอำนาจของพนักงานอัยการและศาล

เห็นได้ว่า เมื่อพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลอาญาและวิธีพิจารณาคดีอาญา พ.ศ. 2528 ไม่ได้กำหนดเขตอำนาจศาลอาญาให้มีความอำนาจในการพิจารณาคดีอาญาที่มีโทษทางอาญา จากการศึกษาเกี่ยวกับการดำเนินการพิจารณาคดีในชั้นศาลซึ่งมีระบบวิธีพิจารณาคดีอยู่ 2 ระบบ ได้แก่ ระบบกล่าวหา (Accusatorial System) การดำเนินคดีในระบบนี้อยู่ภายใต้แนวความคิดที่ว่า การดำเนินคดีเป็นการต่อสู้ของบุคคล 2 ฝ่ายจึงมีรูปแบบการดำเนินกระบวนการพิจารณาเป็นการต่อสู้ระหว่างคู่ความทำนองเดียวกับคดีแพ่ง การพิจารณาคดีอาญาในระบบนี้ประกอบด้วยองค์ 3 ฝ่ายได้แก่ ศาล ซึ่งจะเป็นผู้รักษากฎเกณฑ์ในการพิจารณาคดีเพื่อให้เกิดความสมดุลระหว่างประโยชน์ของรัฐและสิทธิเสรีภาพของเอกชน พนักงานอัยการ และทนายจำเลย ระบบการพิจารณาคดีนี้มีรากฐานมาจากการดำเนินคดีโดยประชาชน (Popular Prosecution) เป็นกรณีที่เอกชนคนหนึ่งฟ้องเอกชนอีกคนหนึ่งที่มิฉะนั้นจะเท่าเทียมกัน มีลักษณะการต่อสู้กันระหว่างโจทก์จำเลย ส่วนศาลวางตนเป็นกลาง วางเฉย ทำให้โจทก์ผู้ฟ้องคดีต่อศาลมีหน้าที่นำสืบให้ศาลเห็นว่าจำเลยเป็นผู้กระทำความผิด จึงเป็นการต่อสู้คดีอย่างเคร่งครัดและใช้วิธีการค้นหาความจริงโดยการถามค้านเป็นหลัก และศาลจะตัดสินไปตามพยานหลักฐานที่คู่ความนำสืบ ศาลแทบไม่มีหน้าที่ถามพยานบุคคลที่อยู่ต่อหน้าจำเลย ก็จะถามเฉพาะเมื่อคำตอบของพยานที่ตอบ โจทก์หรือจำเลยไม่เป็นที่ชัดเจนหรือไม่เป็นที่เข้าใจ ศาลจะไม่ถามเพื่อค้นหาความจริงจากพยานบุคคลที่มาให้การอยู่ต่อหน้าศาล เพียงแต่จะควบคุมการนำเสนอพยานหลักฐานของคู่ความ ตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับพยานหลักฐานการนำเสนอพยานหลักฐานในคดี จะถือว่าคู่ความทราบอยู่ก่อนแล้ว เนื่องจากมีกฎหมายที่แน่นอนตายตัว มีการสืบพยานที่เคร่งครัดมาก มีบทคัดพยานที่เด็ดขาด ศาลจะไม่แสวงหาพยานหลักฐานเพิ่มเติม เหตุผลก็เนื่องจากความจำเป็นของกติกาในการต่อสู้ระหว่างคู่ความมิให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบกัน และในประเทศระบบคอมมอนลอว์ใช้ระบบการพิจารณาคดีที่มีลูกขุนซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาเป็นผู้ชี้ขาดข้อเท็จจริง ดังนั้น การค้นหาความจริงตามระบบคอมมอนลอว์จึงปล่อยให้คู่กรณีนำพยานหลักฐานมาสืบกันเอง เมื่อถึงขั้นสุดท้ายผู้พิพากษาเป็นผู้ตัดสินให้ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งชนะคดี ตามพยานหลักฐานที่มีการนำมาพิสูจน์ได้

ในขณะที่ระบบไต่สวน (Inquisitorial System) นั้น ศาลไม่ได้ทำหน้าที่วางตัวเป็นกลางอย่างเคร่งครัดเหมือนระบบกล่าวหาแต่จะทำหน้าที่ค้นหาความจริงด้วยตนเอง ศาลจะมีบทบาทในการดำเนินคดีอย่างสูง โดยที่ระบบไต่สวนเน้นในเรื่องการค้นหาความจริงเป็น

ดังนั้นเมื่อได้พิจารณาการดำเนินคดีที่ศาลอาญาของไทย พบว่ากระบวนการพิจารณาคดีเป็นไปตามระบบกล่าวหา ดังนั้นคดีอาญาที่มีโทษทางอาญาที่ต้องใช้กระบวนการพิจารณาคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาและการดำเนินคดีที่เน้นใช้ระบบกล่าวหาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาอาจส่งผลเสียอย่างยิ่งต่อกระบวนการพิจารณาคดีอาญาที่มีโทษทางอาญา เนื่องจากทำให้ประชาชนที่เป็นคู่ความนั้นไม่ได้รับความเป็นธรรมในกระบวนการกลั่นกรองข้อเท็จจริง การคุ้มครองสิทธิของคู่ความที่มีสถานะไม่เท่าเทียมกันในคดีอาญาที่มีโทษทางอาญานั้นการใช้ระบบไต่สวนเพื่อให้ผู้พิพากษามีบทบาทในการดำเนินคดีเพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชนที่เกี่ยวข้องกับคดีอย่างแท้จริง

3. ปัญหาการพิสูจน์พยานหลักฐานคดีอาญาที่มีโทษทางอาญา

ตามที่ได้วิเคราะห์ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับคดีที่อยู่ในเขตอำนาจศาลคดีอาญาตามมาตรา 7 ของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลอาญาและวิธีพิจารณาคดีอาญา พ.ศ. 2528 ที่กำหนดให้อำนาจการพิจารณาพิพากษาของศาลอาญามีได้เฉพาะคดีแพ่งเท่านั้น ทำให้คดีอาญาที่มีโทษทางอาญาจะต้องได้รับการพิจารณาพิพากษาตามพระราชบัญญัติพระธรรมนูญศาลยุติธรรม มาตรา 16 วรรคสองซึ่งแสดงให้เห็นได้ว่าคดีอาญาที่มีโทษทางอาญาต้องศาลยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาคดีอาญา ดังนั้นถ้าในคดีอาญาที่มีโทษทางอาญาจึงขึ้นกับศาลธรรมดาทั่วไป หรืออาจกล่าวได้ว่าปัจจุบันศาลอาญายังไม่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอาญาที่มีโทษทางอาญา และเนื่องจากคดีอาญาที่มีความซับซ้อนซึ่งต้องใช้ทั้งหลักวิชาการทางบัญชี หลักเศรษฐศาสตร์ หลักสังคมศาสตร์ อีกทั้งกฎหมายอาญามีการแก้ไขปรับปรุงเพื่อให้ทันสมัยทันเหตุการณ์อยู่เสมอจึงจำเป็นต้องอาศัยความรู้ความชำนาญเฉพาะของผู้พิพากษาในการพิจารณา การพิจารณาคดีอาญาที่มีโทษทางอาญาในศาลธรรมดาทั่วไปจึงส่งผลกระทบต่อกระบวนการยุติธรรมอย่างมาก

จากที่ได้กล่าวไว้แล้วถึงการดำเนินคดีอาญาของไทยในปัจจุบันนั้นเป็นไปตามระบบกล่าวหา และการค้นหาความจริงในคดีของระบบกล่าวหานี้มีหลักเกณฑ์ที่เคร่งครัด ได้แก่

1) หลักการสันนิษฐานว่าจำเลยเป็นผู้บริสุทธิ์จนกว่าจะพิสูจน์ให้ศาลเชื่อโดยปราศจากข้อสงสัยว่าจำเลยกระทำความผิดจริง

2) ถือหลักสำคัญว่าโจทก์และจำเลยมีฐานะในศาลเท่าเทียมกัน

3) ศาลจะวางตนเป็นกลางโดยเคร่งครัด ทำหน้าที่เหมือนกรรมการตัดสินกีฬาคอยควบคุมให้ทั้งสองฝ่ายปฏิบัติตามกฎหมายลักษณะพยานโดยเคร่งครัดการปฏิบัติผิดหลักเกณฑ์อาจถูกศาลพิพากษายกฟ้องได้

4) ศาลจะมีบทบาทค้นหาความจริงน้อยมาก เพราะถือว่าเป็นหน้าที่ของคู่กรณีหรือ คู่ความจะต้องแสวงหาพยานมาแสดงต่อศาลด้วยตนเอง

ระบบนี้เปิดโอกาสให้คู่ความต่อสู้คดีอย่างเท่าเทียมกัน ศาลจะไม่เข้าไปยุ่งเกี่ยวกับการต่อสู้คดีระหว่างคู่ความ ถ้ามองเผินๆจะเห็นได้ว่าระบบนี้เป็นการให้คู่ความต่อสู้คดีอย่างเสมอภาคกัน แต่ในความจริงที่คู่ความมีความต่างกัน ไม่ว่าจะเป็นเรื่องฐานะ ความรู้ การวางตนเป็นกลางของศาลอาจก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคในการต่อสู้คดีได้ เนื่องจากข้อเท็จจริงบางประการคู่ความที่มีความรู้น้อยกว่า หรือฐานะยากจน ไม่สามารถที่นำพยานหลักฐานที่สำคัญขึ้นนั้นมาเสนอต่อศาลได้ การวางตนเป็นกลางของศาลจึงอาจทำให้คู่ความที่ด้อยกว่าในเรื่องความรู้ และฐานะทางการเงินไม่ได้รับความยุติธรรมอย่างแท้จริง

ในขณะที่การค้นหาความจริงระบบไต่สวน (Inquisitorial System) นี้ เป็นาระบบที่ใช้วิธีซักฟอกหาข้อเท็จจริงในคดีที่เกิดขึ้น องค์กรทุกฝ่ายในกระบวนการยุติธรรมทางอาญามีการร่วมมือกันในการค้นหาข้อเท็จจริงอย่างจริงจัง ศาลหรือผู้พิพากษาจะเป็นผู้รับผิดชอบในการค้นหาข้อเท็จจริงจากการสืบพยานหลักฐาน และข้อเท็จจริงของการกระทำผิด โดยไม่ปล่อยให้บทบาทหน้าที่ของพนักงานอัยการและทนายจำเลยเท่านั้น ศาลจะเป็นผู้ดำเนินการค้นหาข้อเท็จจริงด้วยตนเอง กำหนดประเด็นในคดีในฐานะเป็นผู้ดำเนินการพิจารณาสืบพยาน เป็นผู้ควบคุมการดำเนินคดีทุกขั้นตอนและอยู่ในฐานะที่สามารถให้ความคุ้มครองแก่สิทธิและเสรีภาพของผู้ต้องหาหรือจำเลยในคดีอาญาได้โดยตรง ไม่มีบทกฎหมายวางระเบียบการสืบพยาน หรือไม่มีบทตัดพยาน (Exclusionary Rule) โดยเคร่งครัดว่าพยานประเภทนี้รับฟังได้หรือไม่ได้ ดังนั้น ศาลมักจะรับพยานหลักฐานทุกชิ้นเข้าสู่สำนวนความ และจะไปพิจารณาละเอียดตอนซึ่งน้ำหนักพยานหลักฐานว่าพยานชิ้นใดควรมีน้ำหนักน่าเชื่อถือมากน้อยเพียงใด ศาลจึงมีอำนาจใช้ดุลพินิจได้กว้างขวางและ ยืดหยุ่นได้มาก

จากการศึกษาพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอัยการและวิธีพิจารณาคดีฎีกา พ.ศ. 2528 มาตรา 20 “เพื่อให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาเป็นไปโดยสะดวกรวดเร็ว และเที่ยง ธรรม อธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกา อารกกลางโดยอนุมัติประธานศาลฎีกามีอำนาจออกข้อกำหนดใด ๆ เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณา และการรับฟังพยานหลักฐาน ใช้บังคับในศาลฎีกาอัยการได้” แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนได้ว่าการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีฎีกาอัยการนั้นศาลไม่ได้ทำหน้าที่วางตัวเป็นกลางอย่างเคร่งครัดเหมือนระบบกล่าวหาแต่จะทำหน้าที่ค้นหาความจริงด้วยตนเอง ศาลจะมีบทบาทในการดำเนินคดีอย่างสูง ผิดกับในระบบกล่าวหาที่ศาลมีบทบาทน้อยมากเพราะต้องวางตัวเป็นกลาง ดังนั้นในปัจจุบันการที่คดีฎีกาอัยการที่มีโทษทางอาญาต้องพิจารณาพิพากษตามขั้นตอนและแนวคิดตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาซึ่งนิติสัมพันธ์ในทางวิธีพิจารณาความอาญาของไทย ค่อนข้างจะเป็นไปในรูปนิติสัมพันธ์ 3 ฝ่ายระหว่าง ศาล โจทก์ จำเลย เหมือนกับระบบกล่าวหาในระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ จึงไม่เหมาะกับการพิจารณาพิพากษาคดีฎีกาอัยการที่มีโทษทางอาญา เพราะคดีฎีกาอัยการนั้นเป็นปัญหาทางด้านฎีกาอัยการโดยเฉพาะ หาก

ได้พิจารณาพิพากษาในศาลชั้นอุทธรณ์หรือศาลฎีกาที่จัดตั้งขึ้นเพื่อพิจารณาคดีอาญาโดยมีวิธีพิจารณาคดีเป็นพิเศษก็จะทำให้การพิจารณาคดีอาญาเป็นไปได้อย่างรวดเร็วยิ่งขึ้น

สำหรับคดีอาญาที่มีโทษทางอาญามีลักษณะของคู่ความที่มีฐานะไม่เท่าเทียมกันซึ่งฝ่ายหนึ่งเป็นเอกชน และอีกฝ่ายหนึ่งเป็นองค์กรของรัฐ ดังนั้นหากใช้หลักการพิสูจน์พยานในระบบกล่าวหา ซึ่งเป็นการผลักภาระการพิสูจน์ให้ตกอยู่แต่คู่ความฝ่ายที่กล่าวอ้างข้อเท็จจริงโดยในประเด็นนี้ได้แก่ เอกชนเป็นโจทก์ก็ต้องมีการพิสูจน์ หลักการนี้สร้างความยุ่งยากให้เอกชนผู้เสียหายและสร้างความเสียเปรียบอย่างยิ่ง เนื่องจากคดีอาญามีรายละเอียดมากต้องใช้ความรู้ทั้งด้านบัญชี ด้านธุรกิจตลอดจนพยานหลักฐานต่างๆ ที่เป็นประโยชน์แก่การพิสูจน์ความจริงส่วนใหญ่อยู่ในความครอบครองขององค์กรรัฐ จึงเป็นการยากที่ฝ่ายราษฎรจะนำสืบหรืออ้างพยานหลักฐานตามระบบกล่าวหาที่มีหลักว่า “ผู้ใดกล่าวอ้าง ผู้นั้นนำสืบ” โอกาสที่จะชนะคดีสำหรับราษฎรหรือเอกชนจึงเป็นไปได้ยาก การค้นหาความจริงตามระบบกล่าวหาจึงไม่เหมาะสมต่อคดีอาญาที่มีโทษทางอาญาที่คู่ความมีสถานะแตกต่างกันอย่างเห็นได้ชัด

จากการศึกษาในทางปฏิบัติที่มีการใช้ระบบไต่สวนปรากฏอยู่ในบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ซึ่งพบว่ามี 8 ประเภท ได้แก่

(1) คดีในทางปกครองตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองฯ และระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุดฯ ข้อ 5

(2) คดีในศาลรัฐธรรมนูญตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยวิธีพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญ

(3) คดีในศาลฎีกาแผนกคดีอาญาของผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง (4) คดีเรื่องการฝ่าฝืนมาตรฐานทางจริยธรรมอย่างร้ายแรง

(5) คดีเกี่ยวกับการเลือกตั้ง

(6) คดีล้มล้างตามพระราชบัญญัติวิธีพิจารณาคดีล้มล้าง

(7) คดีทุจริตและประพฤติมิชอบ และ

(8) คดีคุ้มครองผู้บริโภค

ผู้ศึกษาเห็นว่าในการค้นหาความจริงในคดีอาญาที่มีโทษทางอาญาของไทยนั้นควรใช้ระบบไต่สวน เนื่องจากศาลจะเป็นผู้ควบคุมการดำเนินกระบวนการพิจารณาและเป็นผู้รับผิดชอบในการรวบรวมหาข้อมูลและเอกสารเกี่ยวกับคดี เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อคู่ความที่มีสถานะเสียเปรียบในคดีอาญาที่มีโทษทางอาญา

4. ปัญหาอำนาจพนักงานสอบสวนในการสอบสวนคดีอาญาที่มีโทษทางอาญา

ในประเด็นนี้จะได้วิเคราะห์ถึงความรู้ความเชี่ยวชาญของพนักงานสอบสวนในการสอบสวนคดีอาญาที่มีโทษทางอาญา ซึ่งจากการศึกษากฎหมายอาญาที่มีโทษทางอาญาพระราชบัญญัติให้ใช้

บัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เป็นอำนาจของพนักงานสอบสวน โดยตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 18 กำหนดให้การสอบสวน คดีอาญาเป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจชั้นผู้ใหญ่ ปลัดอำเภอ และข้าราชการตำรวจซึ่งมียศตั้งแต่ชั้นนายร้อยตำรวจตรีหรือเทียบเท่า นายร้อยตำรวจตรีขึ้นไปเท่านั้น โดยไม่ได้บัญญัติให้เจ้าหน้าที่อื่นของรัฐที่มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายอื่นเป็นผู้มีอำนาจสอบสวน จึงก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรซึ่งมีอำนาจหน้าที่ตามประมวลรัษฎากรแต่ไม่มีอำนาจสอบสวนการกระทำความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากร การให้พนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 18 มีอำนาจสอบสวนจึงส่งผลส่งพนักงานสอบสวนที่ไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในด้านเฉพาะทางคดีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเป็นความผิดพลาดทางเทคนิค และมีพื้นฐานทางกฎหมายมาจากหลักการ ทางบัญชี การเงิน และเศรษฐศาสตร์จะส่งผลกระทบต่อดุลพินิจในการวิเคราะห์ข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานต่าง ๆ จนสร้างภาระ และความสับสนแก่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน และเกิดความล่าช้ากระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบสวน คดีอาญาตามประมวลรัษฎากรเป็นอย่างยิ่ง

จะเห็นได้ว่า คดีภาษีอากรที่เป็นคดีความผิดทางอาญาที่มีความซับซ้อน จำเป็นต้องใช้วิธีการสืบสวนสอบสวน และรวบรวมพยานหลักฐานเป็นพิเศษ ดังนั้นพนักงานสอบสวนที่จะเป็นผู้รับผิดชอบนั้น ย่อมต้องมีความชำนาญและมีประสบการณ์เกี่ยวกับคดีภาษีอากร เพราะหากพนักงานสอบสวนผู้รับผิดชอบยังขาดความรู้ความชำนาญเกี่ยวกับการกระทำลักษณะของการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร ซึ่งอาจส่งผลให้การดำเนินการสอบสวนนั้นขาดประสิทธิภาพเนื่องจากพนักงานสอบสวนผู้รับผิดชอบอาจไม่มีความชำนาญหรือประสบการณ์ในลักษณะของคดีภาษีอากร ในการศึกษากฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาที่กำหนดองค์กรที่ทำหน้าที่หลักในการสอบสวนในกระบวนการคดีคดีภาษีอากร คือ สำนักงานตำรวจสอบสวนกลาง (เอฟ บี ไอ)

จากการวิเคราะห์เกี่ยวกับอำนาจของพนักงานสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาข้างต้น ผู้ศึกษาพิจารณาแล้วจึงเห็นสมควรที่จะต้องมีการกำหนดให้หน่วยงานเฉพาะที่มีความเข้าใจและมีประสบการณ์เกี่ยวกับลักษณะการกระทำความผิดเกี่ยวกับการค้าภาษีอากรเข้ามารับผิดชอบในการสอบสวน ทั้งนี้ โดยพิจารณาจากแนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นแนวทางในการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายต่อไป

เมื่อวิเคราะห์ประเด็นปัญหากฎหมายที่เกี่ยวกับการดำเนินคดีคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น แสดงให้เห็นได้ว่า คดีคดีภาษีอากรที่มีโทษอาญาซึ่งถือเป็นคดีอาญาจึงต้องใช้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเป็นกฎหมายหลัก และผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบย่อมมีความรู้ความชำนาญเฉพาะกฎหมายอาญาทั่วไป เมื่อต้องพิจารณาคดีคดีภาษีอากรซึ่งเป็นคดีที่มีความซับซ้อนและต้องอาศัยความชำนาญทางด้านภาษีอากรโดยเฉพาะจึงก่อให้เกิดปัญหาต่อกระบวนการยุติธรรมหลายประการ

ข้อเสนอแนะ

จากจากวิเคราะห์ปัญหาข้างต้นผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะเพื่อแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องต่อไป

1. ควรแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 วรรคแรก ด้วยข้อความดังนี้ “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา และคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

- (1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร
- (2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร
- (3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร
- (4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิ หรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษี

อากร

- (5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร”

2. ควรมีกฎหมายที่เกี่ยวกับบทบาทของผู้พิพากษาให้มีลักษณะเหมือนระบบไต่สวน โดยเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7/1 โดยมีข้อความ ดังนี้ “วิธีพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นวิธีพิจารณาโดยใช้ระบบไต่สวน”

3. แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 20 ของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 วรรคท้ายโดยเพิ่มข้อความว่า “ให้ฝ่ายหน่วยงานรัฐเกี่ยวกับภาษีอากรต้องเป็นฝ่ายนำข้อมูลหลักฐานมาแสดงต่อศาล เพื่อสนับสนุนข้อกล่าวหาของตน”

4. แก้ไขพระราชบัญญัติให้ใช้บัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 มาตรา 3 ทวิ วรรคท้าย ด้วยข้อความ ดังนี้ “เจ้าพนักงานสอบสวนคดีภาษีอากรมีอำนาจสืบสวน และสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา”

เอกสารอ้างอิง

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร :

สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

คณิต ฒ นคร. “วิธีพิจารณาความอาญาไทย : หลักกฎหมายกับทางปฏิบัติที่ไม่ตรงกัน”, ในหนังสือรวม

บทความด้านวิชาการของศาสตราจารย์ คณิต ฒ นคร, กรุงเทพฯ : พิมพ์อักษร, 2540.

ปิยะธิดา ไชยมงคล, “คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะ นิติศาสตร์

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

วิไลลักษณ์ ศรีสุขใส, “การมีผลใช้บังคับย้อนหลังของกฎหมายอากรไทย,” วิทยานิพนธ์ นิติศาสตร์
มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553.

รติรัตน์ มุ่งรักษาธรรม, “ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายอากรที่มีโทษทางอาญา,”
วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558.

อังรา ละอ้อน, ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับเขตอำนาจในการพิจารณาคดีของศาลอากรกลาง,
(ออนไลน์) เข้าถึงข้อมูลโดย <https://grad.dpu.ac.th/upload/content/files.pdf> (กรกฎาคม 2565)