

ปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร*

นายสัญญา แก้วคง**

บทนำ

ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 50(9) กำหนดให้ “บุคคลทุกคนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ” ประกอบกับมาตรา 62 ที่กำหนดว่า “รัฐต้องจัดระบบภาษีให้เกิดความเป็นธรรมแก่สังคม” การเสียภาษีจึงเป็นหน้าที่อันสำคัญของพลเมือง และเป็นเครื่องมือหลักของรัฐในการนำมาใช้จัดสรรเป็นงบประมาณในการบริหารบ้านเมือง เพื่อสนองตอบกลับไปยังประชาชนอย่างเท่าเทียม ซึ่งกรมสรรพากรเป็นหน่วยงานหลักในการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีปิโตรเลียม และอากรแสตมป์ โดยเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจะเป็นผู้กำกับดูแลผู้เสียภาษีและติดตามผลอย่างใกล้ชิด เนื่องจากผู้เสียภาษีมีทั้งผู้ที่ปฏิบัติตามกฎหมายและผู้ที่ไม่เสียภาษี แต่ในอีกแง่หนึ่ง การเสียภาษียังเปรียบเสมือนการที่รัฐบังคับเอาทรัพย์สินของเอกชนแล้วโยกย้ายมาเป็นทรัพย์สินของรัฐ ทั้งนี้ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรเป็นการจัดเก็บบนหลักการประเมินตนเองของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ซึ่งหน้าที่ดังกล่าวนั้นก็เป็นขั้นตอนที่ยุ้งยากและซับซ้อน ทำให้มีผู้เสียภาษีอากรอีกจำนวนมากที่ยังขาดความรู้ความเข้าใจทางภาษีอากร ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือยื่นไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน ส่งผลให้ถูกประเมินภาษีย้อนหลังพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ซึ่งเมื่อนำมารวมกันแล้วถือเป็นเงินจำนวนมาก ทำให้บางรายไม่ยอมชำระภาษีเหล่านี้ นำไปสู่การพยายามไม่เข้าสู่ระบบผู้เสียภาษีหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามรายได้ที่เกิดขึ้นจริง ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและความไม่เท่าเทียมแก่ผู้ที่ไม่เสียภาษีอย่างถูกต้อง โดยในปัจจุบันคดีเกี่ยวกับภาษีอากรมีจำนวนเพิ่มมากขึ้นเรื่อย ๆ และก่อให้เกิดมูลค่าความเสียหายต่อรัฐเป็นจำนวนมาก การดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร จึงถือเป็นการใช้มาตรการบังคับทางอาญาเพื่อป้องปรามและลงโทษผู้เสียภาษีอากรที่มีเจตนาหลีกเลี่ยงหรือทุจริตและสร้างความเสียหายให้แก่ส่วนรวม แต่อย่างไรก็ตามกระบวนกรดังกล่าวยังมีความไม่เหมาะสมในบางประการ จึงทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติหลายประการ ดังนี้

* บทความนี้เรียบเรียงจากสารนิพนธ์ เรื่อง “ปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร” ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษมบัณฑิต ปีการศึกษา 2563

** นักศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษมบัณฑิต

1. ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจในการสืบสวนและจับกุมในฐานะพนักงานฝ่ายปกครองตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร

ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2(16) ได้กำหนดนิยามศัพท์คำว่า “พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ” ไว้ ซึ่งมีได้หมายความรวมถึงเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร และตามประมวลรัษฎากรก็ได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเป็นพนักงานฝ่ายปกครอง ประกอบกับมาตรา 17 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา กำหนดให้พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจเท่านั้นที่มีอำนาจสืบสวนคดีอาญา จะเห็นได้ว่าจากการที่บทบัญญัติดังกล่าวนี้ไม่ได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเป็นพนักงานฝ่ายปกครอง จึงทำให้เกิดปัญหาการไม่มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ในการที่จะทำการสืบสวนและจับกุมผู้กระทำความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากรได้ ซึ่งจากการที่การดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรเป็นคดีอาญาที่แตกต่างจากคดีอาญาประเภทอื่น ๆ ทำให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่ทำการแสวงหาข้อเท็จจริงและรวบรวมพยานหลักฐานเหล่านี้ปฏิบัติงานด้วยความยากลำบาก เนื่องจากการพิสูจน์ความผิดในคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรนั้น ต้องอาศัยพยานเอกสารจำนวนมากในการนำสืบ และการอ้างพยานเอกสารจำเป็นต้องนำสืบด้วยต้นฉบับเอกสารเป็นหลัก การเสาะหาพยานเอกสารในภายหลังอาจทำให้เอกสารถูกแก้ไข เปลี่ยนแปลง ถูกทำลาย หรือทำให้สูญหายไป ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อคดีและทำให้ผู้กระทำความผิดมีข้อต่อสู้ในชั้นศาล หรือการจะขอความร่วมมือไปยังเจ้าหน้าที่ตำรวจก็มักจะยังทำให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินคดีมากขึ้น นอกจากนี้เมื่อพิจารณาบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในชั้นการประเมินภาษีอากรก็ได้ครอบคลุมมาถึงการดำเนินการสืบสวนในคดีอาญาแต่อย่างใด ทำให้ในชั้นการพิจารณาดำเนินคดีอาญาของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมิได้มีบทบัญญัติกฎหมาย ระเบียบคำสั่ง หรือแนวทางปฏิบัติที่สนับสนุนการปฏิบัติงานในเรื่องการเชิญตัวหรือให้สิทธิผู้ค้างภาษีอากรมาชี้แจงตามหลักค้นหาความจริงโดยฟังความทุกฝ่าย ดังนั้น การมิได้มีสถานะเป็นพนักงานฝ่ายปกครองซึ่งมีอำนาจสืบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร จึงทำให้ไม่อาจดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐานดังกล่าวข้างต้นได้ อีกทั้งหากผู้กระทำความผิดไม่ให้ความร่วมมือหรือหลบหนี ก็ไม่มีอำนาจดำเนินการทางกายภาพในการจับกุมผู้กระทำความผิดได้

2. ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในการแย่งคำสั่งไม่ฟ้องคดีของพนักงานอัยการ

แม้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 143 กำหนดให้อำนาจในการพิจารณาสั่งฟ้องคดีเป็นอำนาจของพนักงานอัยการ ตามหลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลยพินิจก็ตาม แต่ในกรณีที่กรมสรรพากรเห็นว่าในคดีใดมีข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานเพียงพอว่าเชื่อว่ามีกรกระทำ ความผิดอาญาจริง แต่พนักงานอัยการเห็นว่าไม่เพียงพอและใช้ดุลยพินิจมีคำสั่งไม่ฟ้องคดี การดังกล่าวนี้ได้ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติขึ้น เพราะกรมสรรพากรเป็นผู้มีหน้าที่ความรับผิดชอบโดยตรงและ

เป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรแทนรัฐ จึงถือว่าเป็นผู้ได้รับความเสียหาย ตามนัยมาตรา 2(4) แต่ผู้มีอำนาจทำให้ความเห็นแย้งคำสั่งของพนักงานอัยการไปให้อัยการสูงสุดวินิจฉัยชี้ขาดการสั่งฟ้องคดี กลับเป็นผู้บังคับบัญชาสำนักงานตำรวจแห่งชาติ ไม่ว่าจะป็นระดับผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติหรือระดับผู้บัญชาการภาค แล้วแต่กรณี เนื่องจากเป็นกรณีที่สำคัญการสอบสวนอยู่ในความรับผิดชอบของเจ้าพนักงานตำรวจ ตามมาตรา 145/1 กรมสรรพากรในฐานะหน่วยงานผู้เสียหายซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐเช่นเดียวกันกลับไม่มีอำนาจหน้าที่ที่จะทำให้ความเห็นแย้งเองได้ในเรื่องที่ดินมีหน้าที่ความรับผิดชอบ อีกทั้งในทางปฏิบัติ การทำให้ความเห็นแย้งของผู้บังคับบัญชาสำนักงานตำรวจแห่งชาติ ก็ยังต้องประสานงานมาที่กรมสรรพากรขอความเห็นว่าจะใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับคำสั่งไม่ฟ้องของพนักงานอัยการในกรณีนั้นอย่างไร อันขัดต่อหลักความสะดวก เพราะก่อให้เกิดภาระชั้นตอนที่ยุ่งยากในการปฏิบัติงานและการประสานงานของเจ้าหน้าที่ และเกิดความซ้ำซ้อนของการใช้ดุลยพินิจระหว่างหน่วยงานผู้รับผิดชอบ กรณีต่อมาหากผู้มีอำนาจทำให้ความเห็นแย้งมิได้มีความเห็นแย้งคำสั่งไม่ฟ้องคดีของพนักงานอัยการ หรือกรณีอัยการสูงสุดวินิจฉัยชี้ขาดความเห็นแย้งดังกล่าวแล้วมีความเห็นไม่สั่งฟ้องคดี การดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรก็จะมีผลคดีเป็นที่ยุติ กรมสรรพากรในฐานะหน่วยงานจัดเก็บภาษีและถือเป็นผู้เสียหายในคดี หรือกระทั่งพนักงานสอบสวนก็ไม่สามารถทำการสอบสวนเพื่อฟ้องร้องเป็นคดีในเรื่องเดิมได้อีก ต่างจากความผิดอาญาซึ่งประชาชนทั่วไปเป็นผู้เสียหาย ดังนั้น การให้อำนาจในการสั่งฟ้องคดีแก่องค์กรอัยการซึ่งเป็นหน่วยงานภายนอกให้เป็นผู้ชี้ขาดตัดสินกระบวนการดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรว่าจะสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้องแต่เพียงองค์กรเดียว จึงเป็นการยากลำบากที่จะตรวจสอบการใช้ดุลยพินิจของพนักงานอัยการได้ อีกทั้งยังเป็นการปิดโอกาสของกรมสรรพากรในการดำเนินคดีต่อผู้กระทำความผิดอาญาที่สร้างความเสียหายต่อระบบเศรษฐกิจและระบบภาษีอากรให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากร และเป็นการสูญเสียโอกาสของรัฐในการที่จะใช้ประโยชน์จากมาตรการบังคับทางอาญาเพื่อบังคับจัดเก็บภาษีอากรจากผู้กระทำความผิด

3. ปัญหาเกี่ยวกับการสอบสวนคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรของพนักงานสอบสวน

ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 18 กำหนดให้การสอบสวนคดีอาญาเป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจชั้นผู้ใหญ่ ปลัดอำเภอ และข้าราชการตำรวจซึ่งมียศตั้งแต่ชั้นนายร้อยตำรวจตรีหรือเทียบเท่า นายร้อยตำรวจตรีขึ้นไปเท่านั้น ประกอบกับประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 ข้อ 2 กำหนดห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร จนกว่าจะมีคำร้องทุกข์คดีอาญาจากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ซึ่งการที่มาตรา 18 มิได้บัญญัติให้เจ้าหน้าที่อื่นของรัฐที่มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายอื่นเป็นผู้มีอำนาจสอบสวน จึงก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรซึ่งมีอำนาจหน้าที่ตามประมวลรัษฎากร แต่ไม่มีอำนาจสอบสวนการกระทำความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากร ซึ่งคดีเกี่ยวข้องกับ

ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเป็นความผิดทางเทคนิค และมีพื้นฐานทางกฎหมายมาจากหลักการทางบัญชี การเงิน และเศรษฐศาสตร์ จึงเป็นกฎหมายที่มีลักษณะเฉพาะแตกต่างจากกฎหมายที่มีบทกำหนดโทษอาญาอื่น ๆ ประกอบกับการที่พนักงานสอบสวนไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในด้านดังกล่าว ย่อมส่งผลกระทบต่อดุลยพินิจในการวิเคราะห์ข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานต่าง ๆ เกี่ยวกับภาษีอากร อันเกี่ยวกับการบัญชี การเงิน และเศรษฐศาสตร์ที่ใช้ประกอบในสำนวนสอบสวน ทั้งยังเคยเกิดปัญหาในการสอบสวนคดีและตั้งข้อหาฐานความผิด ส่งผลให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินคดี โดยไม่มีเหตุอันควร และสำนวนการสอบสวนมีข้อบกพร่องจนเกิดความเสียหายในชั้นศาล อันขัดต่อหลักความสะดวกรวดเร็วและหลักประสิทธิภาพในการบริหารจัดการ อีกทั้งปัญหาข้อจำกัดในการเริ่มสอบสวนคดีตามข้อ 2 แห่งประกาศคณะปฏิวัติฯ ซึ่งมีหลักการขัดต่อหลักกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาทั่วไปและหลักการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐ เนื่องจากคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรถือเป็นความผิดต่อส่วนรวม ไม่จำเป็นต้องมีการร้องทุกข์โดยผู้เสียหายก่อน พนักงานสอบสวนก็มีสิทธิทำการสอบสวนได้ การกำหนดเงื่อนไขในการเริ่มต้นคดีกรณีนี้ จึงเป็นการออกกฎหมายให้มีผลใช้บังคับเป็นการเฉพาะกรณีเฉพาะคดีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ไม่ได้ใช้บังคับเป็นการทั่วไปกับภาษีอากรอื่น ๆ อันขัดต่อแนวนโยบายแห่งรัฐในด้านกระบวนการยุติธรรมที่จะต้องไม่เลือกปฏิบัติ ดังนั้น การสอบสวนคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบันจึงเกิดทั้งปัญหาการไม่มีอำนาจและปัญหาการถูกจำกัดอำนาจของเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้อง โดยเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจะทำการสอบสวนเองก็มีอำนาจกระทำได้ ส่วนพนักงานสอบสวนก็ถูกจำกัดอำนาจในการเริ่มสอบสวนไว้ ทำให้การดำเนินการเป็นไปในลักษณะที่มีขั้นตอนมากมายและยุ่งยากซับซ้อนแตกต่างจากคดีอาญาประเภทอื่น จนสร้างภาระและความสับสนแก่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน และเกิดความล่าช้ากระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบสวนคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรเป็นอย่างยิ่ง

4. ปัญหาเกี่ยวกับบทกำหนดโทษทางอาญาที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้และความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม

คดีอาญาตามประมวลรัษฎากร มิได้อยู่ในเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร แต่อยู่ในเขตอำนาจของศาลอาญา ส่วนมูลเหตุในการดำเนินคดีอาญาเกิดจากการฝ่าฝืนหลักเกณฑ์การเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ทำให้ต้องประเมินภาษีอากร และจะเข้าสู่กระบวนการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้าง หากยังไม่สามารถชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้ครบถ้วน ก็จะนำไปสู่การดำเนินคดีอาญาฐานหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ตามมาตรา 37 หรือหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 90/4 แล้วแต่กรณี ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวมีปัญหาอยู่ด้วยกัน 2 ประการ กรณีแรก เป็นปัญหาเกี่ยวกับองค์ประกอบความผิดทางอาญา ตามมาตรา 37(2) และมาตรา 90/4(6) โดยบทบัญญัติดังกล่าวกำหนดถ้อยคำที่มีขอบเขตในการตีความค่อนข้างกว้างมาก คือคำว่า “หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน” เมื่อประกอบกับคำว่า “หลีกเลี่ยงภาษี” ทำให้การกำหนดลักษณะความผิดเช่นนี้ย่อมหมายความว่า

ครอบคลุมทุกกรณี ตั้งแต่ความผิดเล็กน้อยไปจนถึงความผิดรุนแรง ถือว่าเข้าองค์ประกอบความผิดอาญาฐานนี้ทั้งสิ้น อันเป็นการขัดต่อหลักกฎหมายทั่วไปทางอาญาในเรื่องความชัดเจนของความผิดและการตีความตามตัวอักษร ประกอบกับระเบียบ คำสั่ง หรือแนวทางปฏิบัติ ก็มีได้กำหนดขยายความชัดเจนไว้ หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นการบัญญัติเพื่อ “ล้อมคอก” แล้วจึงให้เจ้าหน้าที่เลือกที่จะปฏิบัติหรือไม่ปฏิบัติ ส่งผลให้เกิดแนวทางในการใช้ดุลยพินิจที่แตกต่างกันและไม่มีบรรทัดฐานที่ชัดเจน และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ประชาชนที่อยู่ภายใต้บังคับกฎหมาย ปัญหาดังกล่าวนี้จึงขัดต่อหลักความแน่นอนและหลักความเป็นธรรม และไม่สอดคล้องกับหลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลยพินิจสะท้อนให้เห็นถึงความเหลื่อมล้ำในการบังคับใช้กฎหมายอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติกับเจ้าหน้าที่เพราะอาจเข้าข่ายเป็นการเลือกปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบด้วยกฎหมาย สำหรับปัญหาอีกกรณีหนึ่ง เป็นเรื่องความเหมาะสมของอัตราโทษที่กำหนดไว้สำหรับความผิดฐานเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ ตามมาตรา 37 และความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีรูปแบบการกำหนดอัตราโทษไว้เพียงระดับเดียวและมีอัตราโทษเท่ากัน โดยถูกใช้บังคับมาเป็นเวลานาน ซึ่งสัดส่วนอัตราโทษเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากร มีความไม่สอดคล้องกับพฤติการณ์ความผิดและสัดส่วนมูลค่าความเสียหายที่เกิดขึ้นแต่ละคดีในปัจจุบัน โดยเป็นการกำหนดสัดส่วนอัตราโทษในลักษณะมีเพียงอัตราโทษช่วงเดียวใช้กับทุกกรณีความผิด และไม่มีการคำนึงถึงมูลค่าความเสียหายที่เกิดขึ้นต่อรัฐ อันเป็นการขัดต่อหลักความได้สัดส่วนของการกำหนดโทษทางอาญา เนื่องจากสัดส่วนการกำหนดโทษแต่ละกรณีความผิดไม่ควรจะมีรูปแบบและอัตราเดียว และเป็นการไม่สอดคล้องกับแนวคิดเรื่องนิติเศรษฐศาสตร์ เป็นผลให้ไม่อาจป้องปรามให้ผู้กระทำความผิดเกิดความเกรงกลัว และไม่อาจยับยั้งส่วนเพิ่มที่ผู้กระทำความผิดต้องการกระทำความผิดในส่วนที่ร้ายแรงขึ้นได้ และในปัจจุบันการกระทำความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรก็เพิ่มจำนวนขึ้นเรื่อย ๆ อันแสดงให้เห็นว่าอัตราโทษกรณีนี้ยังไม่ตอบสนองต่อวัตถุประสงค์ในการนำโทษทางอาญามาใช้เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร และทำให้ขาดประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรตามหลักภาษีอากรที่ดี นอกจากนี้ การที่กำหนดรูปแบบและอัตราโทษเช่นกรณีนี้ยังขัดต่อหลักความเป็นธรรมและไม่มีความยืดหยุ่นในการลงโทษกับผู้กระทำความผิดเล็กน้อย ซึ่งไม่จำเป็นต้องลงโทษจำคุกทุกกรณี แต่เนื่องจากบทบัญญัติบังคับไว้อย่างตายตัว ทำให้ฝ่ายตุลาการไม่อาจกำหนดให้เป็นอย่างอื่นได้ จึงก่อให้เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมในการลงโทษทางอาญา ประกอบกับอัตราโทษที่บังคับให้ต้องลงโทษทั้งจำคุกและปรับ และอัตราโทษขั้นต่ำที่กำหนดไว้คือ ตั้งแต่ 3 เดือน ก็ส่งผลให้เจ้าหน้าที่ไม่สามารถระงับคดีโดยเปรียบเทียบปรับได้ โดยหากไม่ดำเนินคดีก็อาจเข้าข่ายละเว้นการปฏิบัติหน้าที่หรือเลือกปฏิบัติโดยมิชอบด้วยกฎหมายอีกเช่นกัน ดังนั้น กรณีทั้งหมดดังที่ได้กล่าวมาข้างต้นนี้ จึงก่อให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติงานแก่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเป็นอย่างยิ่ง และทำให้การใช้มาตรการบังคับทางอาญาไม่อาจบรรลุวัตถุประสงค์ของประมวลรัษฎากรได้ ส่งผลให้เกิดปัญหาการ

ขาดประสิทธิภาพในการบริหารต่อระบบการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ ซึ่งเป็นส่วนสำคัญที่ใช้ในการจัดหาเงินงบประมาณสำหรับการบริหารประเทศ

ข้อเสนอแนะ

จากที่ได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาดังกล่าว ผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับปัญหาดังกล่าว ดังต่อไปนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจในการสืบสวนและจับกุมในฐานะพนักงานฝ่ายปกครองตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของเจ้าหน้าที่

ควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2(16) ดังนี้
เดิมกำหนดว่า

“พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ หมายความว่าเจ้าพนักงานซึ่งกฎหมายให้มีอำนาจและหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อยของประชาชน ให้รวมทั้งพศติ เจ้าพนักงานกรมสรรพสามิต กรมศุลกากร กรมเจ้าท่า พนักงานตรวจคนเข้าเมือง และเจ้าพนักงานอื่น ๆ ในเมื่อทำการอันเกี่ยวกับการจับกุมปราบปรามผู้กระทำความผิดกฎหมาย ซึ่งตนมีหน้าที่ต้องจับกุมหรือปราบปราม”

แก้ไขเป็นว่า

“พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ หมายความว่าเจ้าพนักงานซึ่งกฎหมายให้มีอำนาจและหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อยของประชาชน ให้รวมทั้งพศติ เจ้าพนักงานกรมสรรพสามิต กรมศุลกากร กรมสรรพากร กรมเจ้าท่า พนักงานตรวจคนเข้าเมือง และเจ้าพนักงานอื่น ๆ ในเมื่อทำการอันเกี่ยวกับการจับกุมปราบปรามผู้กระทำความผิดกฎหมาย ซึ่งตนมีหน้าที่ต้องจับกุมหรือปราบปราม”

เพื่อให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร มีสถานะเป็น “พนักงานฝ่ายปกครอง” ตามมาตรา 2(16) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา อันจะมีอำนาจทำการสืบสวนและจับกุมผู้กระทำความผิดคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรได้ ตามมาตรา 17 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เช่นเดียวกับเจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายอื่น และมีอำนาจสืบสวนแสวงหาพยานหลักฐานเกี่ยวกับการกระทำความผิดได้ตั้งแต่ในชั้นเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร เช่น การเรียกผู้ต้องสงสัยว่ากระทำความผิดมาสอบปากคำ การสืบสวนพฤติการณ์ของผู้กระทำความผิดในทางลับ การสืบสวนหาข่าวการกระทำความผิดตามที่มีผู้แจ้งเบาะแส เป็นต้น โดยมีต้องรอให้ไปถึงชั้นพนักงานสอบสวนก่อน อันจะเป็นอีกเครื่องมือหนึ่งที่จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการปฏิบัติงานในกระบวนการดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรของกรมสรรพากร

2. ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในการแย่งคำสั่ง ไม่ฟ้องคดีของพนักงานอัยการ

มีข้อเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหาเป็น 2 แนวทาง อย่างไม่อย่างหนึ่ง ดังนี้

2.1 ควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 145/1 วรรคแรกและวรรคสอง ดังนี้

เดิมกำหนดว่า

“สำหรับการสอบสวนซึ่งอยู่ในความรับผิดชอบของเจ้าพนักงานตำรวจในกรณีที่มีคำสั่งไม่ฟ้องและคำสั่งนั้นไม่ใช่คำสั่งของอัยการสูงสุด ถ้าในกรุงเทพมหานครให้รับส่งสำนวนการสอบสวนพร้อมกับคำสั่งเสนอผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ รองผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ หรือผู้ช่วยผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ ถ้าในจังหวัดอื่นให้รับส่งสำนวนการสอบสวนพร้อมกับคำสั่งเสนอผู้บัญชาการหรือรองผู้บัญชาการ ซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาของพนักงานสอบสวนผู้รับผิดชอบ แต่ทั้งนี้ มิได้ตัดอำนาจพนักงานอัยการที่จะจัดการอย่างใดแก่ผู้ต้องหาตั้งบัญญัติไว้ในมาตรา 143

ในกรณีที่ผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ รองผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ หรือผู้ช่วยผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติในกรุงเทพมหานคร หรือผู้บัญชาการหรือรองผู้บัญชาการซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาของพนักงานสอบสวนผู้รับผิดชอบในจังหวัดอื่นแย่งคำสั่งของพนักงานอัยการ ให้ส่งสำนวนพร้อมกับความเห็นที่แย้งไปยังอัยการสูงสุดเพื่อชี้ขาด แต่ถ้าคดีจะขาดอายุความ หรือมีเหตุอย่างอื่นอันจำเป็นจะต้องรีบฟ้อง ก็ให้ฟ้องคดีนั้นตามความเห็นของผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ รองผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ ผู้ช่วยผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ ผู้บัญชาการหรือรองผู้บัญชาการดังกล่าวแล้วแต่กรณีไปก่อน”

แก้ไขเป็นว่า

“สำหรับการสอบสวนซึ่งอยู่ในความรับผิดชอบของเจ้าพนักงานตำรวจในกรณีที่มีคำสั่งไม่ฟ้องและคำสั่งนั้นไม่ใช่คำสั่งของอัยการสูงสุด ถ้าในกรุงเทพมหานครให้รับส่งสำนวนการสอบสวนพร้อมกับคำสั่งเสนอผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ รองผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ หรือผู้ช่วยผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ ถ้าในจังหวัดอื่นให้รับส่งสำนวนการสอบสวนพร้อมกับคำสั่งเสนอผู้บัญชาการหรือรองผู้บัญชาการ ซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาของพนักงานสอบสวนผู้รับผิดชอบ **เว้นแต่คดีตามประมวลรัษฎากร ให้รับส่งสำนวนการสอบสวนพร้อมกับคำสั่งเสนออธิบดีกรมสรรพากร** แต่ทั้งนี้ มิได้ตัดอำนาจพนักงานอัยการที่จะจัดการอย่างใดแก่ผู้ต้องหาตั้งบัญญัติไว้ในมาตรา 143

ในกรณีที่ผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ รองผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ หรือผู้ช่วยผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติในกรุงเทพมหานคร หรือผู้บัญชาการหรือรองผู้บัญชาการซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาของพนักงานสอบสวนผู้รับผิดชอบในจังหวัดอื่น **หรืออธิบดีกรมสรรพากรในกรณีคดีตามประมวลรัษฎากร** แย่งคำสั่งของพนักงานอัยการ ให้ส่งสำนวนพร้อมกับความเห็นที่แย้งไปยังอัยการสูงสุดเพื่อชี้ขาด แต่ถ้าคดีจะขาดอายุความ หรือมีเหตุอย่างอื่นอันจำเป็นจะต้องรีบฟ้อง ก็ให้ฟ้อง

คดีนั้นตามความเห็นของผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ รองผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ ผู้ช่วยผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติ ผู้บัญชาการหรือรองผู้บัญชาการ หรืออธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าวแล้วแต่กรณีไปก่อน”

เพื่อให้อธิบดีกรมสรรพากร มีอำนาจในการทำความเห็นแย้งคำสั่งไม่ฟ้องคดีของพนักงานอัยการ ในฐานะเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดของกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่ความรับผิดชอบเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและเป็นผู้เสียหายโดยตรง ตามนัยมาตรา 2(4) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งจะเพิ่มประสิทธิภาพในการใช้มาตรการบังคับทางอาญาและการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร เพราะเป็นการช่วยลดขั้นตอนการปฏิบัติระหว่างหน่วยงานในกระบวนการยุติธรรมทางอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยไม่ต้องผ่านองค์รกลางอย่างสำนักงานตำรวจแห่งชาติ ซึ่งจะช่วยลดระยะเวลาและค่าใช้จ่ายของรัฐที่ใช้ในการดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร

2.2 ควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 143 ดังนี้

เดิมกำหนดว่า

“เมื่อได้รับความเห็นและสำนวนจากพนักงานสอบสวนดังกล่าวในมาตราก่อนให้พนักงานอัยการปฏิบัติดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่มีความเห็นควรสั่งไม่ฟ้อง ให้ออกคำสั่งไม่ฟ้อง แต่ถ้าไม่เห็นชอบด้วย ก็ให้สั่งฟ้องและแจ้งให้พนักงานสอบสวนส่งผู้ต้องหาเพื่อฟ้องต่อไป

(2) ในกรณีมีความเห็นควรสั่งฟ้อง ให้ออกคำสั่งฟ้องและฟ้องผู้ต้องหาต่อศาล ถ้าไม่เห็นชอบด้วย ก็ให้สั่งไม่ฟ้อง

ในกรณีหนึ่งกรณีใดข้างต้น พนักงานอัยการมีอำนาจ

(ก) สั่งตามที่เห็นควร ให้พนักงานสอบสวนดำเนินการสอบสวนเพิ่มเติมหรือส่งพยานคนใดมาให้ซักถามเพื่อสั่งต่อไป

(ข) วินิจฉัยว่าควรปล่อยผู้ต้องหา ปล่อยชั่วคราว ควบคุมไว้ หรือขอให้ศาลชั่งแล้วแต่กรณี และจัดการหรือสั่งการให้เป็นไปตามนั้น”

แก้ไขเป็นว่า

“เมื่อได้รับความเห็นและสำนวนจากพนักงานสอบสวนดังกล่าวในมาตราก่อนให้พนักงานอัยการปฏิบัติดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่มีความเห็นควรสั่งไม่ฟ้อง ให้ออกคำสั่งไม่ฟ้อง แต่ถ้าไม่เห็นชอบด้วย ก็ให้สั่งฟ้องและแจ้งให้พนักงานสอบสวนส่งผู้ต้องหาเพื่อฟ้องต่อไป

(2) ในกรณีมีความเห็นควรสั่งฟ้อง ให้ออกคำสั่งฟ้องและฟ้องผู้ต้องหาต่อศาล ถ้าไม่เห็นชอบด้วย ก็ให้สั่งไม่ฟ้อง

ในกรณีหนึ่งกรณีใดข้างต้น พนักงานอัยการมีอำนาจ

(ก) สั่งตามที่เห็นควร ให้พนักงานสอบสวนดำเนินการสอบสวนเพิ่มเติมหรือส่งพยานคนใดมาให้ซักถามเพื่อส่งต่อไป

(ข) วินิจฉัยว่าควรปล่อยผู้ต้องหา ปล่อยชั่วคราว ควบคุมไว้ หรือขอให้ศาลขังแล้วแต่กรณี และจัดการหรือสั่งการให้เป็นไปตามนั้น

ในคดีตามประมวลรัษฎากร การดำเนินการตามความในวรรคแรกของพนักงานอัยการ ให้เรียกตัวแทนจากกรมสรรพากรเข้าร่วมในการพิจารณาด้วย”

เพื่อให้ตัวแทนกรมสรรพากร ในฐานะหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรง ในคดีตามประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นความเสียหายโดยตรงต่อรัฐในการจัดเก็บรายได้เพื่อใช้ในการบริหารประเทศและมีความสำคัญไม่น้อยไปกว่าคดีทุจริต สามารถเข้าร่วมพิจารณาหรือให้ความเห็นแก่พนักงานอัยการในกระบวนการสั่งคดี ตามมาตรา 143 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ได้ อันเป็นไปตามแนวทางเดียวกันกับกรณีที่กฎหมายให้อำนาจคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตสามารถแห่งชาติสามารถตั้งคณะกรรมการร่วมกับพนักงานอัยการเพื่อสั่งคดีได้ ทั้งยังให้อำนาจฟ้องคดีเองได้ การกำหนดให้ร่วมกันพิจารณาหรือให้ความเห็นจึงเป็นไปเพื่อรักษาผลประโยชน์ของรัฐในการจัดเก็บภาษีอากร และเป็นการช่วยถ่วงดุลการสั่งคดีของพนักงานอัยการในคดีที่มีความเสียหายเกิดขึ้นโดยตรงต่อรัฐ ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและถูกต้องสอดคล้องกับเจตนารมณ์ในการจัดเก็บรายได้ของประเทศ

3. ปัญหาเกี่ยวกับการสอบสวนคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรของพนักงานสอบสวน

มีข้อเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหา โดยควรแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมาย 2 ฉบับ ประกอบกัน ดังนี้

3.1 ควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 18 ดังนี้

เดิมกำหนดว่า

“ในจังหวัดอื่นนอกจากจังหวัดพระนครและจังหวัดธนบุรี พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจชั้นผู้ใหญ่ ปลัดอำเภอ และข้าราชการตำรวจซึ่งมียศตั้งแต่ชั้นนายร้อยตำรวจตรีหรือเทียบเท่า นายร้อยตำรวจตรีขึ้นไป มีอำนาจสอบสวนความผิดอาญาซึ่งได้เกิด หรืออ้าง หรือเชื่อว่าได้เกิดภายในเขตอำนาจของตน หรือผู้ต้องหาที่มีที่อยู่ หรือถูกจับภายในเขตอำนาจของตนได้”

สำหรับในจังหวัดพระนครและจังหวัดธนบุรี ให้ข้าราชการตำรวจซึ่งมียศตั้งแต่ชั้นนายร้อยตำรวจตรีหรือเทียบเท่า นายร้อยตำรวจตรีขึ้นไป มีอำนาจสอบสวนความผิดอาญาซึ่งได้เกิด หรืออ้าง หรือเชื่อว่าได้เกิดภายในเขตอำนาจของตน หรือผู้ต้องหาที่มีที่อยู่ หรือถูกจับภายในเขตอำนาจของตนได้”

แก้ไขเป็นว่า

“ในจังหวัดอื่นนอกจากจังหวัดพระนครและจังหวัดธนบุรี พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจชั้นผู้ใหญ่ ปลัดอำเภอ และข้าราชการตำรวจซึ่งมียศตั้งแต่ชั้นนายร้อยตำรวจตรีหรือเทียบเท่า นายร้อยตำรวจตรีขึ้นไป มีอำนาจสอบสวนความผิดอาญาซึ่งได้เกิด หรืออ้าง หรือเชื่อว่าจะได้เกิดภายในเขตอำนาจของตน หรือผู้ต้องหาที่มีที่อยู่ หรือถูกจับภายในเขตอำนาจของตนได้ เว้นแต่คดีตามประมวลรัษฎากร ให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจสอบสวนความผิดอาญาซึ่งได้เกิดหรืออ้าง หรือเชื่อว่าจะได้เกิดภายในเขตอำนาจของตน หรือผู้ต้องหาที่มีที่อยู่ หรือถูกจับภายในเขตอำนาจของตน

สำหรับในจังหวัดพระนครและจังหวัดธนบุรี ให้ข้าราชการตำรวจซึ่งมียศตั้งแต่ชั้นนายร้อยตำรวจตรีหรือเทียบเท่า นายร้อยตำรวจตรีขึ้นไป มีอำนาจสอบสวนความผิดอาญาซึ่งได้เกิดหรืออ้าง หรือเชื่อว่าจะได้เกิดภายในเขตอำนาจของตน หรือผู้ต้องหาที่มีที่อยู่ หรือถูกจับภายในเขตอำนาจของตนได้ เว้นแต่คดีตามประมวลรัษฎากร ให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจสอบสวนความผิดอาญาซึ่งได้เกิด หรืออ้าง หรือเชื่อว่าจะได้เกิดภายในเขตอำนาจของตน หรือผู้ต้องหาที่มีที่อยู่ หรือถูกจับภายในเขตอำนาจของตน”

เพื่อเปลี่ยนแปลงผู้มีอำนาจสอบสวนคดีอาญา ตามมาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ในกรณีคดีอาญาตามประมวลรัษฎากร จากพนักงานสอบสวนฝ่ายตำรวจซึ่งไม่ได้มีความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับภาษีอากร มาเป็นเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรซึ่งเป็นผู้มีความเชี่ยวชาญในเรื่องดังกล่าวนี้ และเพื่อให้การแสวงหาข้อเท็จจริงและรวบรวมพยานหลักฐานของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติในระหว่างการพิจารณาคำเนนคดีอาญาอยู่แล้ว ถือเป็นส่วนหนึ่งของการสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา อันจะทำให้เกิดความรวดเร็วและมีประสิทธิภาพในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการสอบสวน ขจัดภาระงานที่ซ้ำซ้อนกันระหว่างเจ้าหน้าที่ทั้งสองหน่วยงาน และสามารถแก้ไขความบกพร่องที่เกิดขึ้นบ่อยครั้งจากความไม่เชี่ยวชาญกฎหมายได้

3.2 ควรแก้ไขเพิ่มเติมประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 เรื่องอำนาจเจ้าพนักงานตำรวจและเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร ข้อ 2 ดังนี้

เดิมกำหนดว่า

“นับแต่วันที่ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ใช้บังคับ ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร”

แก้ไขเป็นว่า

“ยกเลิก”

เพื่อยกเลิกเงื่อนไขที่จำกัดอำนาจในการเริ่มสอบสวนคดีของพนักงานสอบสวนไว้ไว้ให้หายไป ตามข้อ 2 แห่งประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 เรื่อง อำนาจเจ้าพนักงานตำรวจและเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ขัดต่อหลักกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาทั่วไป ทั้งยังมีปัญหาความชอบธรรมแห่งที่มาของกฎหมาย และมีได้ผ่านการตรวจสอบความถูกต้องในการตรากฎหมายโดยรัฐสภา ซึ่งจะส่งผลให้พนักงานสอบสวนสามารถเริ่มสอบสวนคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นความผิดต่อส่วนรวมได้เช่นเดียวกับคดีความผิดต่อส่วนรวมอื่น ๆ ตามหลักกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาทั่วไป โดยไม่ต้องรอให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรทำการร้องทุกข์ก่อน อันจะทำให้การสอบสวนคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรสามารถดำเนินไปได้ตามระบบปกติ และสามารถดำเนินการได้อย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

4. ปัญหาเกี่ยวกับบทกำหนดโทษทางอาญาที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับความผิดฐาน หลีกเลี่ยงภาษีเงินได้และความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม

มีข้อเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหา โดยควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรมาตรา 37 และมาตรา 94/4 ดังนี้

เดิมกำหนดว่า

“มาตรา 37 ผู้ใดกระทำการดังต่อไปนี้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

(2) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้”

“มาตรา 90/4 บุคคลดังต่อไปนี้ ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

(6) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม กระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน”

แก้ไขเป็นว่า

“มาตรา 37 ผู้ใดกระทำการดังต่อไปนี้

(2) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้

ต้องระวางโทษดังต่อไปนี้

(ก) กรณีภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง หรือภาษีอากรที่ขอคืน เป็นจำนวนไม่เกิน 100,000 บาท ระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกิน 5,000 บาท

(ข) กรณีภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง หรือภาษีอากรที่ขอคืน เป็นจำนวนไม่เกิน 2,000,000 บาท ระยะเวลาโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือน ถึง 3 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 บาท ถึง 100,000 บาท

(ค) กรณีภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง หรือภาษีอากรที่ขอคืน เป็นจำนวนไม่เกิน 5,000,000 บาท ระยะเวลาโทษจำคุกตั้งแต่ 3 ปี ถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 10,000 บาท ถึง 500,000 บาท

(ง) กรณีภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง หรือภาษีอากรที่ขอคืน เป็นจำนวนเกินกว่า 5,000,000 บาท ระยะเวลาโทษจำคุกตั้งแต่ 7 ปี ถึง 15 ปี และปรับตั้งแต่ 50,000 บาท ถึง 2,500,000 บาท”

“มาตรา 90/4 บุคคลดังต่อไปนี้ ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้

(6) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม กระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย

ต้องระวางโทษดังต่อไปนี้

(ก) กรณีภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง หรือภาษีอากรที่ขอคืน เป็นจำนวนไม่เกิน 100,000 บาท ระยะเวลาโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกิน 5,000 บาท

(ข) กรณีภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง หรือภาษีอากรที่ขอคืน เป็นจำนวนไม่เกิน 2,000,000 บาท ระยะเวลาโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือน ถึง 3 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 บาท ถึง 100,000 บาท

(ค) กรณีภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง หรือภาษีอากรที่ขอคืน เป็นจำนวนไม่เกิน 5,000,000 บาท ระยะเวลาโทษจำคุกตั้งแต่ 3 ปี ถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 10,000 บาท ถึง 500,000 บาท

(ง) กรณีภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง หรือภาษีอากรที่ขอคืน เป็นจำนวนเกินกว่า 5,000,000 บาท ระยะเวลาโทษจำคุกตั้งแต่ 7 ปี ถึง 15 ปี และปรับตั้งแต่ 50,000 บาท ถึง 2,500,000 บาท”

เพื่อแก้ไขเพิ่มเติมบทกำหนดโทษทางอาญาที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้และความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 37 และมาตรา 90/4 แห่งประมวลกฎหมายอาญา พร้อมกัน 2 ประการ ดังนี้

1) เพื่อให้ขอบเขตขององค์ประกอบความผิดทางอาญา ตามมาตรา 37(2) และมาตรา 90/4(6) แห่งประมวลกฎหมายอาญา มีความชัดเจนและแน่นอนสอดคล้องกับหลักการพื้นฐานของกฎหมายอาญา โดยตัดถ้อยคำที่มีความคลุมเครือและถูกใช้ตีความขยายขอบเขตการกระทำความผิดอาญาออกไป ซึ่งจะทำให้การกระทำที่จะเข้าองค์ประกอบความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรจะต้องกระทำโดยเจตนา โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย และเพื่อเจตนาพิเศษในการหลีกเลี่ยง

หรือพยายามหลีกเลี่ยงหรือเพื่อขอคืนภาษีอากรเท่านั้น อันจะทำให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้อยู่ภายใต้บังคับกฎหมาย และขจัดปัญหาในทางปฏิบัติเกี่ยวกับบรรทัดฐานการใช้ดุลยพินิจและการตีความจนนำไปสู่การเลือกปฏิบัติ และ

2) เพื่อให้รูปแบบอัตราโทษและระดับความรุนแรงของโทษ สำหรับความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้และความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 37 และมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร มีความเหมาะสม เป็นธรรม ยืดหยุ่น และได้สัดส่วนกับลักษณะการกระทำความผิดและมูลค่าความเสียหายที่เกิดขึ้นต่อรัฐในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งเป็นการลดความคุ้มค่าของผลประโยชน์ที่ผู้กระทำความผิดจะได้รับเมื่อเปรียบเทียบกับอัตราโทษที่สูงขึ้น ทำให้สามารถป้องปรามให้เกิดความเกรงกลัว และช่วยยับยั้งไม่ให้เกิดการกระทำความผิดในลักษณะที่รุนแรงขึ้นได้ แต่ทั้งนี้ กรณีความผิดเล็กน้อยที่มูลค่าความเสียหายไม่ร้ายแรง อัตราโทษระดับต่ำสุดซึ่งกำหนดโทษไว้ในรูปแบบไม่บังคับตายตัว เพื่อให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสามารถใช้ดุลยพินิจเปรียบเทียบปรับเพื่อระงับคดีอาญาได้ในฐานะพนักงานเจ้าหน้าที่ตามประมวลรัษฎากร ซึ่งจะเป็นการลดความเข้มงวดและเพิ่มประสิทธิภาพในการบังคับใช้กฎหมายต่อประชาชน ทั้งยังทำให้ฝ่ายตุลาการสามารถพิพากษากำหนดอัตราโทษได้อย่างเหมาะสมและเป็นธรรมยิ่งขึ้น

บรรณานุกรม

- กรมสรรพากร. **ประวัติการจัดเก็บภาษีอากร**. [ออนไลน์]. 2560. เข้าถึงได้จาก: <http://www.rd.go.th/publish/3453.0.html> [15 กันยายน 2562].
- กิตติวัชร ภูมิธเนศ. **อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอม: ศึกษาเฉพาะเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในเขตกรุงเทพมหานคร**. สารนิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขาวิชาศิลปศาสตร์ การบริหารงานยุติธรรม คณะสังคมสงเคราะห์ศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2545.
- กิติมา แก้วนะรา. **หลักความได้สัดส่วนกับบทกำหนดโทษที่เหมาะสมสำหรับผู้กระทำความผิดในคดีอาญาเสพติดให้โทษ: ศึกษากรณีแอมเฟตามีน**. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. 2559.
- กุลนิษฐ์ รัตนคุณกุล. **การลงโทษในการกระทำความผิดหลายกรรมกับการป้องกันอาชญากรรม**. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2559.
- เกียรติขจร วัจนะสวัสดิ์. **คำอธิบายกฎหมายอาญาภาค 1 บทบัญญัติทั่วไป**. กรุงเทพมหานคร: พลสยามพริ้นติ้ง, 2551.
- คณิน บุญสุวรรณ. **อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ**. กรุงเทพมหานคร: บ้านเมือง, 2528.

- จักรพงษ์ วิวัฒน์วานิช. **คู่มือสอบและการปฏิบัติงานกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา**. กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัดพิมพ์อักษร, 2545.
- เฉลิมวุฒิ สาระกิจ. **คำอธิบายกฎหมายอาญาภาคทั่วไป** [หนังสืออิเล็กทรอนิกส์]. 2561. เข้าถึงได้จาก: <https://drive.google.com/file/d/16YQ1acwSFdiU-jkCMQVldZCnFkXQSSl5/view> [25 สิงหาคม 2563].
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. **มาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่บริสุทธิ์**. กรุงเทพมหานคร: โครงการอบรมหลักสูตรผู้บริหารกระบวนการยุติธรรมระดับสูง (บ.ย.ส.) รุ่นที่ 13. วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม, 2552.
- ทวีเกียรติ มีนะกนิษฐ. **คำอธิบายกฎหมายอาญา ภาคทั่วไป**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2554.
- นธี ชุมเกษตร. **การดำเนินคดีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรไทยในชั้นก่อนฟ้อง**. วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2557.
- ปกป้อง ศรีสนิท. **กฎหมายอาญาชั้นสูง**. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2561.
- ประโมท พุทธสุภะ. **สิทธิของผู้เสียภาษีกับการบังคับหนี้ภาษีอากรค้าง: ศึกษาภาษีตามประมวล รัษฎากร**. วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2551.
- ปรานี สุขศรี. **หลักกฎหมายทั่วไปในทางปกครองในคำพิพากษาของศาลปกครองสูงสุด: ศึกษาหลัก ความได้สัดส่วน (Principle of proportionality) และหลักความเสมอภาค (Principle of Equality)**. กรุงเทพมหานคร: สำนักวิจัยและวิชาการ สำนักงานศาลปกครอง, 2559.
- ปิยะธิดา ไชยมงคล. **คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา**. วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต, สาขาวิชา นิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2549.
- พรรณิศา อีระกุลพิศุทธิ์. **การนำหลักสมคบก้นกระทำความผิดมาใช้เพื่อป้องกันและปราบปราม การทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม**. วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2553.
- ไพจิตร โจนวานิช และคณะ. **คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2**. กรุงเทพมหานคร: บริษัทสามเจริญ พานิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2561.
- ไพรัช แก้วประดิษฐ์. **ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์และการดำเนินคดีภาษีอากร**. วิทยานิพนธ์ ปริญญา มหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง. 2556.
- ภาคภูมิ อุทัยรัตน์. **มาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร**. วิทยานิพนธ์ ปริญญา มหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2549.
- มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. **กฎหมายธุรกิจ**. [ออนไลน์]. 2560. เข้าถึงได้จาก: <https://www.s>

tu.ac.th/Schools/Slw/upload/40205%20%E0%B8%AB%E0%B8%99%E0%B9%88%E0%B8%A7%E0%B8%A2%209.pdf [18 กันยายน 2562].

รติรัตน์ มุ่งรักษาธรรม. **ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา.** วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2558.

ศุภลักษณ์ ศิริพิศาลกุล. **ความรับผิดทางอาญารฐานหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: ศึกษา คำพิพากษาศาลอุทธรณ์ คดีหมายเลขแดงที่ 6095/2554.** วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2556.

สำนักแผนงานและงบประมาณ สำนักงานศาลยุติธรรม. **สถิติคดีค้างมา รับใหม่ เสร็จไป และคดีค้างไป ของศาลทั่วราชอาณาจักร ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2562 (ตุลาคม 61 - สิงหาคม 62).** [ออนไลน์]. 2562. เข้าถึงได้จาก: <https://oppb.coj.go.th/th/content/category/detail/id/8/cid/2091/iid/163396> [15 กรกฎาคม 2563].

สุพรรณษา ศิลปเสริฐ. **ปัญหาการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร.** วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม. 2552.

สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ. **ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2562.** กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้ว การพิมพ์, 2562.

แสวง บุญเฉลิมวิภาส. **หลักกฎหมายอาญา.** กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2551.

วภูววรรษ ดีประชา. **การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการดำเนินคดีภาษีอากร.** วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2549.

อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป. **กฎหมายการคลัง. พิมพ์ครั้งที่ 3.** กรุงเทพมหานคร: โครงการตำรา และเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557.