

การจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา



นายรัฐพล โลนา

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2546

ISBN 974-17-4685-7

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

I21578861

TAXATION OF PROCEEDS DERIVED FROM CRIMINAL ACTIVITY



Mr.Ratapon Lona

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Laws in Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2003

ISBN 974-17-4685-7

หัวข้อวิทยานิพนธ์

การจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา

โดย

นายรัฐพล ไลนา

สาขาวิชา

นิติศาสตร์


อาจารย์ที่ปรึกษา

รองศาสตราจารย์ ดร.อภิรัตน์ เพ็ชรศิริ

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทมหาบัณฑิต


..... คณบดีคณะนิติศาสตร์
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ุ เชื้อบุญชัย)

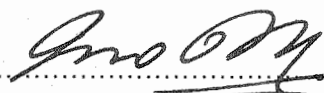
คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์


..... ประธานกรรมการ
(รองศาสตราจารย์วิระพงษ์ บุญโญภาส)


..... อาจารย์ที่ปรึกษา
(รองศาสตราจารย์ ดร.อภิรัตน์ เพ็ชรศิริ)


..... กรรมการ
(รองศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณีจกวอดล)


..... กรรมการ
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.นวลน้อย ตวีรัตน์)


..... กรรมการ
(อาจารย์ ดร.พล ธีระคุปต์)

รัฐพล โลนา : การจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา

(TAXATION OF PROCEEDS DERIVED FROM CRIMINAL ACTIVITIES)

อาจารย์ที่ปรึกษา : รองศาสตราจารย์ ดร.อภิรัตน์ เพ็ชรศิริ, 85 หน้า, ISBN 974--17-4685-7

การวิจัยครั้งนี้มีจุดประสงค์เพื่อทราบถึงแนวความคิดที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา ตลอดจนการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีที่เหมาะสม รวมทั้งวิเคราะห์ถึงแนวความคิดและกฎหมายของประเทศไทยในปัจจุบันทั้งในส่วนของเนื้อหาของกฎหมายและการบังคับใช้กฎหมาย ผู้วิจัยศึกษาวิเคราะห์กฎหมายไทย และกฎหมายเปรียบเทียบ โดยใช้กฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย เป็นหลัก

ผลการวิจัยพบว่า 1. ไม่มีการแบ่งแยกการบังคับใช้กฎหมายกับเงินได้ที่ได้มาโดยวิธีการที่ผิดกฎหมายต่างหากไปจากเงินได้ประเภทอื่น

2. ตัวอย่างจากการศึกษาวิจัยของ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศออสเตรเลีย ประเทศแคนาดา ล้วนแต่มีการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาทั้งสิ้น และในบางประเทศถึงกับตั้งหน่วยงานเพื่อดำเนินการเกี่ยวกับเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดโดยเฉพาะ

3. สำหรับประเทศไทยพบว่าไม่มีกฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับเรื่องนี้ไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้นหากมีการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาจะต้องปรับใช้กฎหมายที่มีหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกับเงินได้ทั่วไป ผู้วิจัยเห็นว่าหลักเกณฑ์ทั่วไปอาจไม่เหมาะสมกับเงินได้ประเภทนี้

4. ยิ่งไปกว่านั้นผลจากการขาดหลักกฎหมายที่ชัดเจน ทำให้เกิดปัญหาในเรื่องความซ้ำซ้อนของการบังคับใช้กฎหมาย เพราะเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญายังอยู่ภายใต้กฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องอีกหลายฉบับ เช่น ประมวลกฎหมายอาญา พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน หากไม่มีกฎหมายภาษีที่ชัดเจน อาจทำให้กระบวนการบังคับใช้กฎหมายในส่วนอื่นๆ มีความสับสน

งานวิจัยนี้จึงเสนอแนะว่า ควรสร้างหลักกฎหมายภาษีในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาให้มีความชัดเจน เพื่อให้เกิดพัฒนาการทางกฎหมายในเรื่องนี้ และควรมีการแก้ไขปรับปรุงประมวลรัษฎากรในเรื่องประเภทของเงินได้ และเรื่องค่าใช้จ่าย เพื่อสร้างหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีที่เป็นธรรม รวมทั้งแก้ไขปรับปรุงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาอื่นๆ เพื่อป้องกันปัญหาในเรื่องความซ้ำซ้อนและการขัดขวางการบังคับใช้กฎหมายที่อาจเกิดขึ้น

ลายมือชื่อนิติสด

สาขาวิชา นิติศาสตร์

ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา

ปีการศึกษา 2546

ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษาร่วม

4386123134 : MAJOR LAWS

KEYWORD ; ILLEGAL INCOME.

RATAPON LONA ; TAXATION OF PROCEEDS DERIVED FROM
CRIMINAL ACTIVITIES. THESIS ADVISOR ; ASSOC. PROF. APIRAT
PETCHSIRI, Ph.D. 85 PP. ISBN 974-17-4685-7

The objectives of this research is to examine the legal concept of taxing proceeds derived from criminal activities and to devise the most appropriate methods of taxation. This research analyzes the effectiveness of the enforcement of Thai tax law regarding the issues– both substantive and procedural aspects. The researcher also analyzes Thai law as well as conducts comparative analyzes using U.S. and Australian tax legislations in force.

Findings:

1. There is no distinction in the enforcement of Tax law with regard to sources of income. Legal as well as illegal incomes are treated alike.
2. Research countries' sampling, i.e. U.S.A. Australia, and Canada, reveals that proceeds derived from criminal activities are systematically taxed. In some countries there are special state organ to deal with the matter.
3. The law in Thailand regarding the matter is not specific. There is no special or systemic legislation dealing with illegally derived income. This may cause enforcement difficulties.
4. Moreover, without specific provision, it may result in the duplication and confusion of law enforcement activities because proceeds from illegal activities in Thailand are now subjected to many laws, e.g. Penal Code, Money Laundering law, Narcotic Control Law, etc. Therefore, enforcement of one law may create problems and obstructs the enforcement of others.

This research proposes that specific Tax legislation concerning proceeds derived from criminal activities should be introduced into the Thai Tax system. In order to develop the concept into practical reality, The Thai Revenue Code should be amended to cover the more specific types of income and deductible expenses to truly reflect the fairness of the system of Taxation. Also, related laws should be amended to avoid enforcement duplication and conflicting enforcement.

Student ' s Signature

Field of study LAWS

Advisor ' s Signature

Academic year 2003

Co Advisor ' s Signature

กิตติกรรมประกาศ

การที่วิทยานิพนธ์นี้สำเร็จขึ้นได้นั้น ผู้ที่มีส่วนสำคัญอย่างที่สุดในการทำวิจัยครั้งนี้ของผู้เขียนคือ รองศาสตราจารย์ ดร.อภิรัตน์ เพ็ชรศิริ ที่กรุณาได้รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา โดยสละเวลาในการให้คำปรึกษา ข้อเสนอแนะ มุมมอง วิเคราะห์ ตลอดจนแนวทางการศึกษาวิจัย ที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อผู้เขียนทั้งในด้านวิชาการ และด้านอื่นๆ ผู้เขียนจึงขอกราบขอบพระคุณไว้ ณ ที่นี้

ผู้เขียนยังขอกราบขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์วีระพงษ์ บุญโยภาส รองศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณีจิวคณ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.นวลน้อย ตรีรัตน์ และ อาจารย์ ดร.พล ธีรคุปต์ ที่กรุณาได้รับเป็นประธานและกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ซึ่งได้ให้ข้อเสนอแนะ ตลอดจนความเห็นที่มีต่อวิทยานิพนธ์นี้ บนพื้นฐานของแนวความคิดที่หลากหลาย ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อผู้เขียนอย่างสูง

นอกจากคณาจารย์ดังที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว ผู้เขียนยังขอขอบคุณ คุณสงกรานต์ เกาอำพันไพฑูรย์ คุณสันติสุข ทิพย์สุข คุณปาริชาติ มั่นสกุล รวมทั้งบุคคลที่มีได้กล่าวนามในที่นี้ที่เป็นกำลังใจ และให้ความช่วยเหลือผู้เขียนในเรื่องต่างๆ ด้วยดี นอกจากนี้ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา ที่สนับสนุน และเป็นกำลังใจให้กับผู้เขียนเสมอมา

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	จ
กิตติกรรมประกาศ	ฉ
สารบัญ	ช
บทที่	
1. บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย	4
1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย	4
1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย	4
1.5 วิธีการศึกษาวิจัย	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย	5
2. ความหมายของเงินได้ที่ได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมาย	6
2.1 แนวความคิดทั่วไปว่าด้วยภาษี	6
2.1.1 ความหมายและลักษณะ	6
2.1.2 อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี	8
2.1.3 หลักความเสมอภาคทางภาษี	9
2.1.4 หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร	10
2.1.5 หลักความสามารถในการเสียภาษี	11
2.2 แนวความคิดว่าด้วยเศรษฐกิจนอกกฎหมาย	11
2.3 แนวความคิดว่าด้วยเงินได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมาย และการจัดเก็บภาษี	13
2.4 มาตรการทางอาญากับเงินได้ที่ได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมาย ...	19
2.4.1 การจัดเก็บภาษีกับโทษทางอาญา	19

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
2.4.2 โทษทางอาญาที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สิน ของผู้กระทำความผิด	20
2.4.2.1 โทษปรับ	20
2.4.2.2 โทษริบทรัพย์	22
2.5 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการ กระทำความผิดอาญา	25
2.5.1 การกำหนดค่าใช้จ่าย	25
2.5.2 การกำหนดค่าลดหย่อน	27
2.5.3 การกำหนดอัตราภาษี	28
3. เปรียบเทียบกระบวนการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จาก การกระทำความผิดอาญา	29
3.1 การจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา	29
3.1.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา	29
3.1.2 ประเทศออสเตรเลีย	41
3.1.2.1 กรณีชดใช้หรือคืนทรัพย์สินที่ได้รับ	47
3.1.2.2 กรณีต้องโทษปรับหรือโทษทางอาญาอื่น ...	47
3.2 กระบวนการตรวจสอบภาษี	48
3.3.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา	49
4. บทบัญญัติของกฎหมายภาษีและแนวทางการบังคับใช้	52
4.1 กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จาก การกระทำความผิดอาญา	52
4.2 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการ กระทำความผิดอาญาของประเทศไทย	54

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4.2.1 ประเภทของเงินได้พึงประเมิน	54
4.2.2 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากเงินได้พึงประเมิน	56
4.3 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา ...	57
4.4 การบังคับใช้กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ที่ได้จาก การกระทำความผิดอาญา.....	62
4.4.1 การบังคับใช้ประมวลรัษฎากรและประมวลกฎหมาย อาญากับเงินได้	63
4.4.2 การบังคับใช้ประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติ ป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินกับเงินได้	64
4.4.3 การบังคับใช้ประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติ มาตรการในการปราบปรามผู้กระทำความผิด เกี่ยวกับยาเสพติดกับเงินได้	67
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ	68
รายการอ้างอิง	80
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์	84

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การจัดเก็บภาษี เป็นการใช้อำนาจรัฐในการบังคับเรียกเก็บเงินภาษีจากรายกร เพื่อที่รัฐจะนำเงินภาษีนี้นั้นไปใช้ในกิจการสาธารณะต่างๆ ซึ่งภาษีถือเป็นแหล่งรายได้ของรัฐที่สำคัญที่สุดแหล่งหนึ่ง และนอกจากวัตถุประสงค์ในด้านรายได้แล้ว รัฐยังสามารถใช้การจัดเก็บภาษียังเป็นเครื่องมือทางเศรษฐกิจที่มีประสิทธิภาพได้อีกด้วย การจัดเก็บภาษีเงินได้ (Income Tax) เป็นการจัดเก็บภาษีประเภทหนึ่งที่มีความสำคัญและเป็นที่ยอมรับอย่างกว้างขวางในประเทศต่างๆ รวมถึงประเทศไทย เนื่องจากเงินได้ (Income) เป็นสิ่งที่สามารถวัดความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay) ของแต่ละบุคคลได้เป็นอย่างดี สำหรับประเทศไทยได้เริ่มมีการจัดเก็บภาษีเงินได้มาเป็นระยะเวลานานแล้ว มีการพัฒนาหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีตลอดมา และในปัจจุบันหน้าที่ในการเสียภาษียังเป็นหน้าที่ที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญอีกด้วย

ภาษีเงินได้ของประเทศไทยจัดเก็บโดยอาศัยหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) และหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) ในการกำหนดนิยามของเงินได้นั้นประมวลรัษฎากรได้ให้ความหมายที่หมายรวมถึงสิ่งที่เป็นตัวเงิน ทรัพย์สิน และประโยชน์ใดๆ ที่ได้รับ และยังสามารถแบ่งแยกประเภทของเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท แต่สำหรับผู้ที่ประกอบอาชญากรรม และมีรายได้จากการกระทำความผิดอาญานั้น ประเทศไทยยังไม่มีหลักกฎหมาย และแนวทางในการดำเนินการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทนี้ที่ชัดเจน จากการศึกษาพบว่ามูลค่าของธุรกิจที่ผิดกฎหมายมีส่วนที่เป็นมูลค่าเพิ่มหรือผลกำไรถึง 200,000 - 400,000 ล้านบาท หรือ คิดเป็นร้อยละ 8 ถึง 13 ของผลิตภัณฑ์มวลรวมประชาชาติของประเทศ (GNP) โดยธุรกิจบ่อนการพนันเป็นอาชญากรรมที่สร้างรายได้สูงสุด คือ 134,000 ถึง 270,000 ล้านบาท¹ อย่างไรก็ตามประเทศไทยยังไม่เคยมีการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ของผู้

¹ ผาสุก พงษ์ไพจิตร , สังคีต พิริยะรังสรรค์ และนวนลน้อย ศรีรัตน์, ห่วย บ่อน ช่อง ยาบ้า : เศรษฐกิจนอกกฎหมายกับนโยบายสาธารณะในประเทศไทย, พิมพ์ครั้งที่ 1 (เชียงใหม่ : ตริสวิน ,2543), หน้า 5

ที่มีเงินได้จากธุรกิจที่ผิดกฎหมายดังกล่าว ซึ่งนอกจากส่งผลเสียในด้านรายได้จากเงินภาษี ยังอาจเกิดปัญหาในแง่ของความเป็นธรรมในการบังคับใช้กฎหมาย และการที่ไม่มีหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาที่ชัดเจนนี้ ทำให้รัฐจำเป็นต้องปรับใช้กฎหมายภาษีเท่าที่มีอยู่ที่ใช้สำหรับการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ต่างๆ ไป ในการดำเนินการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา ซึ่งอาจขาดความเหมาะสมกับลักษณะของเงินได้ประเภทนี้

นอกจากหลักกฎหมายภาษีที่มีความเกี่ยวข้องกับรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาแล้ว ในด้านของกฎหมายอาญาก็เป็นอีกส่วนหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา โดยในทางอาชญวิทยาเห็นว่าจุดมุ่งหมายที่สำคัญของการประกอบอาชญากรรมประการหนึ่งคือ ความต้องการได้มาซึ่งเงินหรือทรัพย์สิน และอาชญากรยังอาศัยเงินหรือทรัพย์สินที่ได้มาจากการกระทำความผิดนั้น เป็นฐานในการกระทำความผิดครั้งต่อไป โดยเฉพาะอย่างยิ่งการประกอบอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ดังนั้นนอกจากจะมีมาตรการทางกฎหมายในการลงโทษต่อตัวผู้กระทำความผิดแล้ว ยังจำเป็นต้องมีมาตรการทางกฎหมายในการดำเนินการกับรายได้หรือทรัพย์สินที่ได้มาจากการประกอบอาชญากรรมนั้น เพื่อเป็นการตัดโอกาสหรือป้องกันมิให้อาชญากรใช้ประโยชน์จากเงินหรือทรัพย์สินที่ตนได้มาจากการกระทำความผิดนั้นๆ²

มาตรการทางอาญาที่รัฐใช้ดำเนินการเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ได้มาจากการกระทำความผิดที่สำคัญคือ การริบทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายอาญา³ ซึ่งเป็นโทษทางอาญาประการหนึ่ง⁴ โดยถือเป็นโทษอุปกรณที่มีผลทำให้ทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดถูกริบตกเป็นของแผ่นดิน จึงเป็นโทษที่มุ่งถึงตัวทรัพย์สินที่สำคัญ⁵ แต่การริบทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายอาญานี้ยังคงมีข้อจำกัดที่สำคัญ กล่าวคือทรัพย์สินที่สามารถริบได้ต้องเป็นทรัพย์สินที่ได้มาจากการกระทำความผิดโดยตรง

² นิกธ เกริกกุล, การป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ทฤษฎี กฎหมาย และแนวทางปฏิบัติ,

(กรุงเทพฯ : กองตรวจสอบและวิเคราะห์ สำนักงาน ปปง., 2543), หน้า 202-203.

³ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 32 - 34

⁴ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 18 (5)

⁵ คณิต ฒ นคร, กฎหมายอาญาภาคทั่วไป, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2543), หน้า 349

หรือหากมีการแปรสภาพทรัพย์สินที่ได้มาแล้ว ก็ไม่สามารถที่จะริบทรัพย์สินนั้นได้ รวมถึงไม่อาจริบทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิดครั้งก่อนได้⁶

นอกจากโทษริบทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายอาญาแล้วยังมีมาตรการริบทรัพย์สินตามกฎหมายอื่นอีก เช่น พระราชบัญญัติมาตรการในการปราบปรามผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับการกระทำความผิด พ.ศ.2534 พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ.2542 เป็นต้น โดยเฉพาะอย่างยิ่ง มาตรการริบทรัพย์สินทางแพ่ง (Civil forfeiture) ตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ที่สามารถดำเนินการริบทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิดให้ตกเป็นของแผ่นดิน แม้ว่าทรัพย์สินนั้นจะได้แปรสภาพไป มาตรการดังกล่าวมีลักษณะพิเศษแตกต่างจากการริบทรัพย์สินในทางอาญา คือสามารถเริ่มต้นคดีได้จากตัวทรัพย์สิน โดยไม่ต้องมีตัวผู้ต้องหา รวมทั้งไม่ผูกพันกับผลของคดีอาญา และภาระการพิสูจน์ตกเป็นของเจ้าของทรัพย์สินที่จะต้องพิสูจน์ว่าทรัพย์สินนั้นไม่เป็นทรัพย์สินอันจะริบได้ตามกฎหมาย⁷ แต่ทั้งนี้ทรัพย์สินที่สามารถใช้มาตรการริบทรัพย์สินทางแพ่งได้จะต้องเป็นเงินหรือทรัพย์สินที่ได้มาจากการกระทำซึ่งเป็นความผิดมูลฐานหรือจากการสนับสนุนหรือช่วยเหลือการกระทำที่เป็นความผิดมูลฐาน ซึ่งตามกฎหมายได้กำหนดความผิดมูลฐานไว้ 7 ประเภท⁸

เมื่อรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญามีกฎหมายที่เกี่ยวข้องทั้งเรื่องหลักกฎหมายอาญา และหลักกฎหมายอาญา การพิจารณากำหนดหลักเกณฑ์ของกฎหมายในการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา ตลอดจนแนวทางการบังคับใช้กฎหมาย จึงต้องศึกษาถึงหลักกฎหมายทั้งสองเรื่องควบคู่กัน เพื่อสร้างหลักกฎหมายอาญาที่มีความเหมาะสม และไม่เกิดปัญหาในการบังคับใช้กฎหมาย

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

1. เพื่อศึกษาถึงแนวความคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา

⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 998/2536 , 121/2541

⁷ นิกร เกริกกุล, การป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ทฤษฎีกฎหมาย และแนวทางปฏิบัติ, หน้า 218

⁸ พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ.2542 มาตรา 3

2. เพื่อศึกษาถึงหลักเกณฑ์ทางกฎหมายที่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการ
กระทำความผิดอาญา

3. เพื่อศึกษาถึงการจัดเก็บภาษีอากรจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาของประเท
ไทยและต่างประเทศ

4. เพื่อศึกษาวิเคราะห์ถึงการบังคับใช้กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการ
กระทำความผิดอาญา

1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

ปัจจุบันรัฐยังขาดหลักกฎหมายภาษีที่ชัดเจนในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการ
กระทำความผิดอาญา และแม้จะไม่มีกฎหมายห้ามการจัดเก็บภาษีเงินได้ประเภทนี้ แต่การบังคับใช้
กฎหมายภาษีที่มีอยู่ในปัจจุบันยังไม่เหมาะสม การศึกษาเปรียบเทียบมาตรการทางกฎหมายกับจัดเก็บ
ภาษีที่มีอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศออสเตรเลีย สามารถใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุง
กฎหมายไทยให้มีหลักเกณฑ์แน่นอนและมีความเป็นธรรมมากขึ้น

1.4 ขอบเขตการศึกษาวิจัย

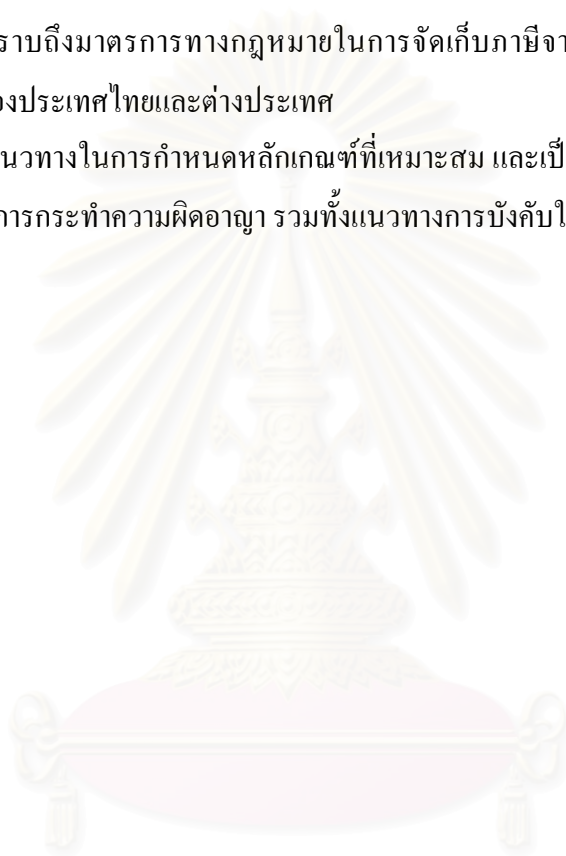
ศึกษาถึงแนวความคิด เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา
รวมทั้งเปรียบเทียบมาตรการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาของต่างประเทศ
วิเคราะห์บทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร กรณีจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จาก
การกระทำความผิดอาญา ตลอดจนศึกษาถึงกฎหมายที่มีความเกี่ยวข้องกับรายได้ที่ได้จากการกระทำ
ความผิดอาญาของประเทศไทย

1.5 วิธีการศึกษาวิจัย

การดำเนินการวิจัยนี้ ใช้วิธีการศึกษาวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยการรวบรวม
ข้อมูล ค้นคว้าจากกฎหมาย บทความ วิทยานิพนธ์ คำพิพากษา ทั้งของประเทศไทยและต่าง
ประเทศ รวมทั้งความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายว่าด้วยภาษีอากร และกฎหมายที่
เกี่ยวข้องอื่นๆ

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงแนวความคิดว่าด้วยการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา ตลอดจนแนวความคิดอื่นที่เกี่ยวข้องกับรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา
2. ทำให้ทราบถึงมาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ
3. เพื่อหาแนวทางในการกำหนดหลักเกณฑ์ที่เหมาะสม และเป็นธรรมในการการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา รวมทั้งแนวทางการบังคับใช้กฎหมายที่มีประสิทธิภาพ



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 2

ความหมายของเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดตามกฎหมาย

2.1 แนวความคิดทั่วไปว่าด้วยภาษี

2.1.1 ความหมายและลักษณะ

นักวิชาการได้ให้ความหมายของ " ภาษี (Tax) " ไว้อย่างหลากหลาย ซึ่งมีความแตกต่างกันในแต่ละยุคสมัย และสำนักความคิด¹ แต่ในปัจจุบันความหมายซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปนั้น หมายถึงสิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายการ และนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี²

จากคำนิยามดังกล่าวจะเห็นได้ว่าลักษณะที่สำคัญของภาษีมมี 2 ประการคือ

1. ภาษีที่รัฐบาลเก็บจากประชาชนนั้น จะมีลักษณะของการบังคับ ภาษีที่จะเก็บนั้นอาจจะเป็นรายได้หรือสิ่งของ หรือผลประโยชน์ หรือบริการจากตัวผู้เสียภาษี

2. ภาษีที่เก็บได้นั้นจะต้องนำไปใช้เพื่อสังคมส่วนรวม ตัวผู้เสียภาษีนั้นจะไม่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากรัฐบาล ซึ่งต่างจากซื้อสินค้าหรือบริการ ซึ่งผู้ที่เสียเงินจะเป็นผู้ได้รับผลประโยชน์โดยตรงจากการซื้อสินค้าหรือบริการนั้น อย่างไรก็ตามผู้เสียภาษีจะได้รับผลประโยชน์

¹ ดูพัฒนาการทางความหมายของภาษี (ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร ทฤษฎีหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน 2544), หน้า 31 - 42.)

² คำนิยามนี้อาจไม่ครอบคลุมถึงภาษีบางชนิด ทั้งนี้เพราะว่าการจัดเก็บภาษีบางประเภทนั้น อาจจะไม่มีการบังคับ โดยตรง แต่ผู้เสียภาษียินยอมเสียภาษีนั้นโดยสมัครใจ (ดู เกริกเกียรติ พิพัฒน์ เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2541), หน้า 108.

โดยทางอ้อมจากรัฐบาล เช่น การป้องกันประเทศ การรักษาความสงบภายใน การสวัสดิการสังคม เป็นต้น³

การที่ประชาชนได้รับประโยชน์จากการให้บริการต่างๆ ของรัฐ อาจกล่าวได้ว่าการที่รัฐจัดเก็บภาษี ก็เปรียบเสมือนกับเป็นค่าตอบแทนสำหรับบริการสาธารณะที่รัฐเป็นผู้ให้บริการ และค่าตอบแทนจากการให้บริการ สมควรที่จะต้องแบ่งสรรค่าบริการนั้นๆ ระหว่างกันตามสัดส่วนแห่งความสามารถในการจ่ายของแต่ละบุคคล ไม่ใช่ตามส่วนของผลประโยชน์ที่ตนได้รับ⁴ และนักวิชาการยังได้แบ่งวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีออกเป็น 4 ประการคือ⁵

1. เพื่อหารายได้ การจัดเก็บภาษีในระยะแรกๆ มีเหตุผลเพียงประการเดียว คือ เพื่อประโยชน์ในการหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการต่างๆ ของรัฐ ดังนั้นถ้ารัฐบาลมีความจำเป็นต้องใช้จ่ายน้อย ก็เก็บภาษีน้อย แต่ในกรณีที่มีความจำเป็นต้องใช้จ่ายเงินเพิ่มขึ้น รัฐจึงจะเก็บภาษีมากขึ้น ที่เป็นเช่นนี้ก็เพราะมาตรการด้านภาษีเป็นมาตรการที่ประชาชน โดยปกติไม่นิยมมากนัก เนื่องจากการเสียภาษีทำให้สวัสดิการทางเศรษฐกิจของประชาชนลดลง และอาจก่อให้เกิดผลกระทบในด้านอื่นด้วยหลายประการ ในระยะต่อๆ มา รัฐจึงเริ่มใช้มาตรการภาษี เพื่อวัตถุประสงค์ด้านอื่นๆ ด้วย

2. เพื่อการควบคุมและส่งเสริม การจัดเก็บภาษีอากรสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคบางชนิด เป็นต้นว่า สินค้าใดที่อาจเป็นผลเสียต่อสุขภาพหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนหรือเป็นสินค้าฟุ่มเฟือย รัฐก็อาจจะจัดเก็บภาษีในอัตราสูง เพื่อให้สินค้านั้นมีราคาแพง ประชาชนจะได้บริโภคน้อยลง และถ้าประชาชนคนใดยังบริโภคอยู่ก็จะถูกกลงโทษโดยภาษีอากร แต่การจัดเก็บภาษีอากรมิได้ใช้เพื่อการควบคุมแต่เพียงอย่างเดียว รัฐอาจจะใช้ภาษีอากรเพื่อเป็นการส่งเสริมการบริโภคสินค้าบางชนิด ส่งเสริมการผลิตบางชนิดหรือส่งเสริมวิธีดำเนินการธุรกิจบางชนิดได้

³ เกริกเกียรติ พิพัฒนเสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 6, (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2541), หน้า 107 - 108.

⁴ ศุภลักษณ์ พิณภูวคณ, คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร ทฤษฎีหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2544), หน้า 41.

⁵ อรัญ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพฯ : บพิข, 2518), หน้า 124 - 127.

3. เพื่อการแบ่งกระจายทรัพยากร รัฐสามารถใช้นโยบายภาษีอากรเพื่อสร้างความเป็นธรรมในการแบ่งกระจายทรัพยากรทั้งในด้านระหว่างบุคคล และระหว่างท้องถิ่น สำหรับในด้านการสร้างความเป็นธรรมในการกระจายทรัพยากรระหว่างบุคคล ก็อาจจะดำเนินการได้วิธี เป็นต้นว่า การใช้ภาษีอากรประเภทที่มีอัตราก้าวหน้า จัดเก็บภาษีที่คาดว่าจะกระทบกระเทือนผู้ที่มีรายได้น้อยมากกว่าผู้ที่มีรายได้ต่ำ

4. เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจเป็นหน้าที่อันสำคัญยิ่งของรัฐ รัฐสามารถใช้มาตรการด้านภาษีเพื่อการนี้ได้ โดยอาจจะใช้ระบบภาษีที่มีความยืดหยุ่นในตัวเองตามภาวะเศรษฐกิจ

2.1.2 อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี

ตามทฤษฎีว่าด้วยอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี (Tax Jurisdiction / Taxing Power) ไม่มีการห้ามหรือจำกัดอำนาจอธิปไตยของประเทศหนึ่งในการบัญญัติกฎหมาย (Legislative Jurisdiction) และการบังคับใช้กฎหมาย (Enforcement Jurisdiction) เพื่อการจัดเก็บภาษีภายในดินแดนของตน ดังนั้นประเทศต่างๆ จึงมีอำนาจอย่างเต็มที่ ในการจัดเก็บภาษีที่อยู่ในเขตอำนาจของประเทศตน และถือเป็นอำนาจสมบูรณ์ แม้ว่าการบัญญัติและการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรภายในประเทศดังกล่าว จะสร้างผลกระทบในทางลบต่อประเทศอื่นก็ตาม ทั้งนี้ในการที่ประเทศหนึ่งๆ จะบัญญัติกฎหมายสำหรับการจัดเก็บภาษีขึ้นนั้น จะต้องมียุทธศาสตร์ประกอบที่เป็นจุดเชื่อมโยงระหว่างรัฐ และผู้เสียภาษี (Connecting Factors between taxing power and taxpayer) เช่น จุดเชื่อมโยงในเรื่องของแหล่งเงินได้ (Source Rule) หรือจุดเชื่อมโยงในเรื่องของถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) อันเป็นรากฐานของการใช้อำนาจดังกล่าวอยู่ด้วย⁶ และกฎหมายรัฐธรรมนูญของประเทศต่างๆ มักจะระบุถึงอำนาจรัฐในการเก็บภาษี และหน้าที่ในการเสียภาษีไว้อย่างชัดเจน⁷ เพราะถือว่าอำนาจในการเก็บภาษีเป็นอำนาจสำคัญ สมควรจะระบุไว้ในกฎหมายสูงสุดของประเทศ⁸

⁶ พนิต ธีรภาพวงศ์, หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ : การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541), หน้า 22-30.

⁷ สำหรับประเทศไทย รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 69 ว่า " บุคคลมีหน้าที่ป้องกันประเทศ รับราชการทหาร เสียภาษีอากร ... ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ "

⁸ อรรถ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, หน้า 122.

2.1.3 หลักความเสมอภาคทางภาษี

หลักนี้มีที่มาจาก " หลักความเสมอภาคในทางกฎหมาย " ⁹ และหลักความเป็นธรรมทางสังคม (Justice Social) ซึ่งกำหนดให้บุคคลย่อมมีสิทธิ มีโอกาสเท่าเทียมกันนับตั้งแต่เกิด และส่งผลให้องค์กรต่างๆ ของรัฐต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญ เป็นอย่างเดียวกัน และปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญ แตกต่างกันไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละคน ดังนั้น " หลักความเสมอภาคทางกฎหมายภาษี " จึงหมายถึง การที่บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรต้องมีลักษณะทั่วไปมิใช่เป็นกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม โดยยกเหตุจากการมีถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ศาสนา ฯลฯ และฝ่ายนิติบัญญัติสามารถบัญญัติกฎหมายภาษีอากร (ระบบภาษี) ที่บังคับใช้แก่บุคคลแตกต่างกันได้ หากบุคคลนั้นมีสาระสำคัญ หรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจแตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็นสถานะภาพทางครอบครัว สถานะภาพที่เกี่ยวข้องกับการประกอบอาชีพ รวมถึงการออกมาตรการทางกฎหมายเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจตามสภาวะการณ์ที่เปลี่ยนไป ¹⁰ ซึ่งหลักการดังกล่าวนี้ถือได้ว่าเป็นหัวใจของระบบภาษีที่ดี อย่างไรก็ตามการพิจารณาถึงความยุติธรรมหรือความเสมอภาคในเรื่องนี้ควรแบ่งแยกการพิจารณาออกเป็น 2 ส่วนคือ ¹¹

1. ความเสมอภาคในทางทฤษฎี ซึ่งในทางทฤษฎีสามารถแบ่งหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้เป็นสองหลักใหญ่คือ

- หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of absolute equity)

หลักการดังกล่าวนี้จะวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนทุกคนในรูปของตัวเงิน โดยผู้เสียภาษีทุกคนควรต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงินที่เท่ากัน กล่าวคือภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลควรต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน แต่หลักการนี้จะใช้ได้ต่อเมื่อผู้เสียภาษี

⁹ สำหรับประเทศไทย " หลักความเสมอภาคในทางกฎหมาย " ได้มีการบัญญัติหลักการดังกล่าวไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 30 ว่า " บุคคลย่อมเสมอภาคกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน "

¹⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร ทฤษฎีหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 124 - 125.

¹¹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, หน้า 126 - 130.

ทุกคนมีฐานะทางเศรษฐกิจที่เหมือนกัน และรัฐรู้ถึงจำนวนผู้เสียภาษีที่แน่นอน ซึ่งอาจทำได้โดยนำรายจ่ายของรัฐเป็นตัวตั้งแล้วหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีทุกคนแล้วเสียภาษีในแบบของการเหมาจ่าย (lump-sum taxes) อย่างไรก็ตามในความเป็นจริงแล้วฐานะทางเศรษฐกิจของประชาชนแต่ละคนไม่เท่ากัน ดังนั้นหลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์นี้จึงไม่อาจใช้ได้ในทางปฏิบัติ เพราะจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นในสังคม

- หลักความเป็นธรรมสัมพันธ (Modified equity principles) หลักการนี้แบ่งแยกความยุติธรรมออกเป็นสองหลักคือ " หลักการเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The benefit principle) " ที่เห็นว่าควรจัดเก็บภาษีตามผลประโยชน์ที่ได้รับ และ " หลักการเก็บภาษีตามความสามารถในการเสียภาษี (The ability to pay principle) " เห็นว่าควรจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละคน

2. ความเสมอภาคในทางปฏิบัติ ความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีนอกจากจะพิจารณาหลักเกณฑ์ตามทฤษฎีดังกล่าวมาแล้ว จะต้องพิจารณาถึงความยุติธรรมที่เกิดจากการปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีด้วย ทั้งนี้เนื่องจากการจัดเก็บภาษีที่ไม่ทั่วถึงหรือมีการเลือกปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีแล้วจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมสำหรับผู้เสียภาษี

2.1.4 หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร (Autonomie du droit fiscal)

หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร หมายถึง การที่ผู้บัญญัติกฎหมายสามารถบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวความคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่นได้ ทั้งนี้เพราะภายใต้กรอบหลักเกณฑ์ทางทฤษฎีภาษีแต่ละประเภท (ฐานภาษี) มีความหมายหรือมีลักษณะที่แตกต่างกัน รวมทั้งไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระของกฎหมายอากรในลักษณะเดียวกันกับที่ปรากฏในกฎหมายแพ่ง เช่น ในเรื่องหน่วยภาษี หรือการขาย เป็นต้น¹² กล่าวคือ กฎหมายภาษีอากรมีบทบัญญัติที่แตกต่างไปจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือกฎหมายอื่นๆ ได้ สำหรับประเทศไทยนั้นกฎหมายภาษีย่อมมีลักษณะที่เป็นเอกเทศเช่นเดียวกัน ตัวอย่างที่เห็นได้อย่างชัดเจนคือ นิยามของหน่วยภาษีกรณีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งเป็นหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยที่ตาม

¹² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร ทฤษฎีหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 103.

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของมรดกไม่มีฐานะเป็นบุคคลตามกฎหมายแต่อย่างใด รวมทั้งการกำหนดนิยามคำว่า " ขาย " ตามประมวลรัษฎากรให้หมายความรวมถึงการแลกเปลี่ยน ให้ ด้วย ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์สัญญาดังกล่าวเป็นเอกเทศสัญญาที่มีลักษณะและสาระสำคัญที่แตกต่างกัน

2.1.5 หลักความสามารถในการเสียภาษี (Theory of Ability to Pay)

ทฤษฎีภาษีอากรในอดีตยึด " หลักการแลกเปลี่ยน (Exchange Theory)" โดยมองว่าภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐเรียกเก็บจากประชาชนเพื่อตอบแทนบริการที่ประชาชนได้รับจากรัฐ ซึ่งจะเก็บภาษีเท่าใดนั้น ต้องดูที่ค่าใช้จ่ายในการให้บริการของรัฐและดูที่ประโยชน์หรือบริการที่ประชาชนแต่ละคนได้รับจากรัฐเป็นหลัก แต่สำหรับทฤษฎีภาษีในปัจจุบันยึดหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay) เป็นสำคัญ เพราะมีความสมบูรณ์กว่าหลักการแลกเปลี่ยนในอดีต หลักที่ใช้ในปัจจุบันนี้นอกจากจะแฝงด้วยเหตุผลของหลักการแลกเปลี่ยนแล้ว ยังพิจารณาถึงความมั่งคั่งตลอดจนการบริโภคของบุคคลอีกด้วย กล่าวคือ ในอดีตถือหลักว่าประชาชนจ่ายภาษีอากรแก่รัฐตามส่วนของบริการที่ได้รับแต่ในปัจจุบันถือหลักว่า ประชาชนจ่ายภาษีอากรแก่รัฐตามความสามารถในการเสียภาษีอากร ซึ่งโดยทั่วไปจะวัดจากรายได้ ทรัพย์สิน และการบริโภคของผู้เสียภาษีอากร สำหรับภาษีเงินได้ที่จัดเก็บจากบุคคลธรรมดาโดยทั่วไปนั้น ภาษีคิดจากฐานเงินได้สุทธิ (net income) หรือเงินได้ที่หักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนต่างๆ ออกแล้วในปีภาษี ถ้าไม่มีเงินได้สุทธิเหลือ แม้จะมีเงินได้ก็อาจไม่ต้องเสียภาษีเงินได้¹³

2.2 แนวความคิดว่าด้วยเศรษฐกิจนอกกฎหมาย (Illegal Economy)

เศรษฐกิจนอกกฎหมาย (Illegal Economy) คือ " ธุรกิจที่ผิดกฎหมายแต่มีผู้ที่ลักลอบทำ และมิได้มีการประมาณการไว้ในบัญชีรายได้ประชาชาติ " ¹⁴ โดยในบางประเทศไม่ได้คิดคำนวณมูลค่ารวมทั้งกำลังการผลิตที่เกิดจากการกระทำที่ผิดกฎหมาย เช่น การผลิตยาเสพติด การผลิตอาวุธ

¹³ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, (กรุงเทพฯ :สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), หน้า 43-44.

¹⁴ ผาสุก พงษ์ไพจิตร ,สังคีตพิริยะรังสรรค์ และนวลน้อย ตรีรัตน์, ห่วย ช่อง บ่อน ยาบ้า เศรษฐกิจนอกกฎหมายกับนโยบายสาธารณะในประเทศไทย, หน้า 1-9.

เป็นต้น¹⁵ ธุรกิจผิดกฎหมายดังกล่าวอาจแยกได้เป็นธุรกิจที่ไม่ได้รับอนุญาตให้กระทำได้อย่างเด็ดขาด เช่น การค้าประเวณี การค้ายาเสพติด ฯลฯ และธุรกิจที่กฎหมายอนุญาตให้กระทำได้แต่ต้องได้รับอนุญาตตามที่กฎหมายกำหนดแต่ผู้กระทำไม่ได้รับอนุญาตตามกฎหมาย เช่น การพนันบางประเภท การประกอบวิชาชีพที่ต้องได้รับอนุญาตต่างๆ เป็นต้น ในการประชุมนานาชาติเรื่องเศรษฐกิจนอกกฎหมายและการฟอกเงิน (International Conference on Illegal Economy and Money Laundering) ได้กล่าวถึงเศรษฐกิจนอกกฎหมายว่าให้หมายความถึงการนอกราชการบังหลวง การนอโก่งทั้งที่เป็นการนอโก่งจากรัฐ เช่น การหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต รวมทั้งการนอโก่งเอกชน เช่น การนอโก่งธนาคาร ที่ประชุมยังได้แสดงความวิตกเกี่ยวกับการขยายตัวของเศรษฐกิจนอกกฎหมาย โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศที่มีการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ สังคม รวมทั้งนโยบายทางด้านเศรษฐกิจอย่างรวดเร็ว อาจส่งผลให้มีการขยายตัวของการกระทำที่ผิดกฎหมายและเศรษฐกิจนอกระบบเกิดขึ้นอย่างมาก¹⁶ ในการประชุมกลุ่มประเทศ จี-7 ในปี 1989 พบว่าธุรกิจค้ายาเสพติดในประเทศสหรัฐอเมริกาและยุโรปมีมูลค่าประมาณ 120 พันล้านเหรียญสหรัฐ ซึ่งมีเงินที่เข้าสู่กระบวนการฟอกเงิน 85 พันล้านเหรียญสหรัฐ แต่ในปี 1993 Organization of American States ศึกษาพบว่าการฟอกเงินที่ได้จากธุรกิจค้ายาเสพติดมีมูลค่าถึงประมาณ 250 พันล้านเหรียญสหรัฐ¹⁷ การที่เศรษฐกิจนอกกฎหมายมีการขยายตัวออกไปอาจทำให้มีการดึงทรัพยากรออกจากธุรกิจที่ถูกต้องตามกฎหมาย นอกจากนี้ธุรกิจที่ผิดกฎหมายเหล่านี้ยังไม่มีภาษีเสียภาษี รวมทั้งสร้างความไม่เป็นธรรมขึ้นในสังคม

¹⁵ Organization for Economic Co-operation and Development [OECD]. Framework for the Measurement of Unrecorded Economic Activities in Transition Economies. <http://www.oecd.org/dataoecd/5/56/2463883.pdf> [2004, April.13]

¹⁶ United Nations Office on Drugs and Crime[UNODC]. International Conference on Illegal Economy and Money Laundering. Available from : http://www.unodc.org/unodc/event_2001-06-05_1_page003.html [2004, April.5].

¹⁷ UNODC. Drug Money in a Changing World : Economy Reform And Criminal Finance. Available from: http://www.unodc.org/pdf/technical_series_1996_01_01_2.pdf. [2004, April.4].

นักเศรษฐศาสตร์หลายท่าน¹⁸ ได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับผลกระทบที่เกิดจากเศรษฐกิจนอกกฎหมายว่ามีทั้งด้านบวกและด้านลบ ในด้านบวกธุรกิจผิดกฎหมายทำให้เกิดการจ้างแรงงาน ในอีกด้านหนึ่งธุรกิจผิดกฎหมาย ก็ส่งผลกระทบต่อในด้านลบ โดยแม้ว่าธุรกิจผิดกฎหมายจะก่อให้เกิดการจ้างงานเหมือนกับเศรษฐกิจที่ถูกกฎหมาย แต่ผลกระทบโดยรวมของเศรษฐกิจนอกกฎหมาย ส่งผลต่อการกระจายรายได้ การพัวพันถ่ายเทเงินจากคนจนสู่คนรวย การค้ายาเสพติดสร้างความร่ำรวยให้กับคนรวยจากรายจ่ายของนักเรียน ผู้ใช้แรงงาน และกลุ่มคนที่อ่อนแอ เศรษฐกิจนอกกฎหมายยังเป็นเครื่องทำลายทรัพยากรมนุษย์ของประเทศ การเสพยาเสพติด โรคติดต่อทางเพศ นอกจากนี้เศรษฐกิจนอกกฎหมาย ยังทำให้การบริหารจัดการรวมทั้งการกำหนดนโยบายด้านเศรษฐกิจมหภาคมีความยากลำบาก¹⁹

สำหรับขนาดของเศรษฐกิจนอกกฎหมายในประเทศไทยจากการศึกษาในช่วงระหว่างปี 2536 - 2538 ภาพรวมของเศรษฐกิจนอกกฎหมาย 6 ประเภทที่ทำการศึกษาพบว่าเศรษฐกิจนอกกฎหมายมีมูลค่าเพิ่มระหว่าง 286,000 ถึง 457,000 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 8 ถึง 13 ของผลิตภัณฑ์มวลรวมประชาชาติของประเทศ (GNP) ธุรกิจที่สร้างงานสูงที่สุดคือการค้าประเวณี โดยมีหญิงบริการทางเพศประมาณ 200,000 คน และยังมีผู้ที่เกี่ยวข้องอื่นๆ อีก สำหรับมูลค่าเพิ่มของธุรกิจผิดกฎหมายในประเภทที่ทำการศึกษาแยกได้ดังนี้ 1.การค้ายาเสพติด มีมูลค่าเพิ่มประมาณ 28,000 ถึง 33,000 ล้านบาท 2.การค้าอาวุธสงคราม มีมูลค่าเพิ่มประมาณ 6,000 ถึง 31,000 ล้านบาท 3.การค้าน้ำมันเถื่อน มีมูลค่าเพิ่มประมาณ 9,000 ล้านบาท 4.การค้าประเวณี มีมูลค่าเพิ่มประมาณ 100,000 ล้านบาท 5.นายหน้าค้าแรงงานเถื่อนและค้าหญิง มีมูลค่าเพิ่มประมาณ 5,000 ถึง 7,000 ล้านบาท 6.การพนัน มีมูลค่าเพิ่มประมาณ 134,000 ถึง 277,000 ล้านบาท²⁰ ซึ่งธุรกิจเหล่านี้ส่วนมากไม่มีการเสียภาษีให้กับรัฐ

2.3 แนวความคิดว่าด้วยเงินที่ได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมายและการจัดเก็บภาษี

¹⁸ ผาสุก พงษ์ไพจิตร ,สังคีตพิริยะรังสรรค์ และนวนลน้อย ตรีรัตน์, ห่วย ช่อง บ่อน ยาบ้า เศรษฐกิจนอกกฎหมายกับนโยบายสาธารณะในประเทศไทย, หน้า 1-9.

¹⁹ เดอ โซโต, เออร์นันโด, เปรู บนเส้นทางเศรษฐกิจนอกระบบ การปฏิวัติที่มองไม่เห็นในโลกที่สาม, (กรุงเทพฯ : โครงการจัดพิมพ์คบไฟ, 2542), หน้า 285

²⁰ ในปัจจุบันธุรกิจการพนันน่าจะมีมูลค่าลดลง เนื่องจากธุรกิจหวยใต้ดิน ได้ลดขนาดลงจากการที่รัฐบาลให้ทำธุรกิจดังกล่าวถูกกฎหมายแล้ว

" เงินได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมาย (Illegal income) " สำหรับวิทยานิพนธ์นี้ให้หมายความถึง ผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจทั้งหลายที่ได้รับไม่ว่าจะเป็นในรูปของเงินหรือทรัพย์สินอื่นทุกประเภท ที่ได้รับจากการกระทำที่ผิดกฎหมาย ซึ่งการกระทำที่ผิดกฎหมายนี้ไม่ได้จำกัดอยู่แต่เฉพาะการลักทรัพย์ การชิงทรัพย์ การปลอมแปลง การรับสินบนของเจ้าพนักงาน การค้าประเวณี การเล่นเกมพนัน การฉ้อโกง หรือการค้ำสิ่งของผิดกฎหมาย เท่านั้น แต่หมายถึงการกระทำที่ผิดกฎหมายทุกประเภท²¹ ทั้งนี้การกระทำที่ก่อให้เกิดเงินได้ไม่จำเป็นต้องมีลักษณะเป็นการประกอบธุรกิจเท่านั้น แต่รวมถึงการประกอบอาชญากรรมทุกประเภทที่ก่อให้เกิดเงินได้ขึ้น ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเป็นความหมายที่เหมาะสมในการให้คำจำกัดความในระดับหนึ่ง

นักวิชาการด้านภาษีได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับ " เงินได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมาย " ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีไว้ดังนี้

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ กาญจนา นิมมานเหมินทร์ ผู้บรรยายพิเศษแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ได้อธิบายถึงเงินได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมายว่า

" มิเงินได้หลายอย่างที่คนเรารู้สึกว่าไม่ใช่เงินได้ หากแต่เป็นเงินได้ตามทฤษฎีภาษี เท่าที่พอจะนึกเป็นตัวอย่างได้แก่

(3) เงินได้จากกิจกรรมที่ผิดกฎหมาย เช่น เงินที่ผู้เสียหายยึดออกมาได้ เป็นต้น เรื่องนี้ตามทฤษฎีถือว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แต่ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรไทยไม่เคยเป็นโจทก์ฟ้องผู้กระทำคามผิดฐานยึดออกเพื่อเรียกเอาภาษี แต่กรมสรรพากรอเมริกาทำเป็นประจำ ศาลสหรัฐอเมริกาพิพากษาหลายครั้งว่าต้องถือเป็นเงินได้ (United States V. Sullivan 274 US, 259,47 S. ct. 607, 71 L.Ed. 1037 (1927)) แต่ถ้าผู้กระทำความผิดต้องคืนเงินให้แก่เจ้าทรัพย์ กรณีเช่นนี้ไม่ถือว่าเป็นเงินได้ (Commissioner V. Wileo., 327 US, 404, 66 S. Ct 546, 90 L Ed.752 (1946)) "²²

²¹ "Illegal income" means any economic benefit of money or property of any kind derived from any unlawful activity, including but not limited to theft, robbery, forgery, bribery, prostitution, gambling, fraud, or unlawful sales. เป็นความหมายที่บัญญัติใน Arizona income tax act of 1978

²² กาญจนา นิมมานเหมินทร์ และธิดิพันธุ์ เชื้อบุญชัย, " กฎหมายภาษีอากร ชุดที่ 2 " , หน้า 12.

Sohan Lal Dhawn จาก University of Singapore ได้กล่าวไว้ในหนังสือ Singapore Income Tax ว่า " กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีเงินได้ ซึ่งจัดเก็บจากเงินได้หรือผลประโยชน์ที่ได้รับนั้น ไม่ได้แบ่งแยกการใช้บังคับ ระหว่างธุรกิจที่ถูกต้องกฎหมาย กับธุรกิจที่ผิดกฎหมาย ดังนั้นหากมีการประกอบธุรกิจ การค้าที่ผิดกฎหมาย ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการประกอบธุรกิจนั้นก็อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษี ตัวอย่างเช่น การมีเงินได้จากการเล่นการพนันผิดกฎหมาย การนำเข้า - ส่งออกสินค้าที่ผิดกฎหมาย การลักขโมย การฉ้อโกง เงินได้เหล่านี้ก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี และยังได้อธิบายเพิ่มเติมว่าผู้ที่มีเงินได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมาย ยังต้องชี้แจงรายละเอียดของเงินได้ของตนที่ได้รับจากการประกอบอาชญากรรม หรือการกระทำที่ผิดกฎหมาย ต่อเจ้าพนักงานเพื่อเสียภาษี ขณะเดียวกันเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี ก็ต้องรักษาข้อมูลที่ได้รับไว้เป็นความลับ ²³

Mr.Herman Stuetzer , Jr.,of Lybrand, Ross Bros. & Montgomery, Boston ได้กล่าวไว้ในหนังสือ World Tax Series , Taxation In The United States , Harvard University ว่า " แหล่งที่มาของเงินได้ในทางภาษีในปัจจุบันนี้ ต้องพิจารณาถึงการเพิ่มขึ้นของทรัพย์สิน ไม่ว่าจะเกิดขึ้นจากการจ้างแรงงาน การลงทุน หรือทั้ง 2 อย่างประกอบกัน และยังรวมถึงทรัพย์สินที่ได้มาโดยบังเอิญ ซึ่งถือว่าเป็นเงินได้ในทางภาษีเช่นกัน นอกจากนี้ การที่บุคคลได้รับเงิน หรือผลประโยชน์ ที่มีที่มาจากธุรกิจ หรือการกระทำที่ผิดกฎหมาย ก็ต้องถือว่าเป็นเงินหรือผลประโยชน์นั้นๆ เป็นเงินได้ในทางภาษี ดังนั้น เงิน หรือผลประโยชน์ที่ได้รับจากการยกยอก การฉ้อโกง การกรรโชก ชูเชิญ หรือการกระทำที่มีความผิดตามกฎหมายอาญาอื่น ก็ถือว่าเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเช่นกัน (James V. United States , 366 U.S.213 (1961)) ²⁴ "

Judith A. Sage จาก University of Illinois at Chicago ได้กล่าวไว้ในหนังสือ FEDERAL TAX COURSE ว่า " เงินได้พึงประเมิน (Gross Income) " คือเงินได้ทั้งหมดที่ได้รับ ซึ่งไม่ได้รับการ

²³ Sohan Lal Dhawn, Singapore Income Tax , third edition (Stamford College Press (PTE)LTD.,1976), P.53.

²⁴Herman Stuetzer , Jr.,of Lybrand, Ross Bros. & Montgomery, Boston , World Tax Series Taxation In The United States Harvard University, (Chicago:Commerce Clearing House INC,1963), P.368.

ยกเว้นภาษีตามกฎหมาย เช่นเงินได้จากการจ้างแรงงาน หรือการประกอบวิชาชีพต่างๆ เงินได้จากการประกอบธุรกิจ กำไรจากการขายสินค้าหรือทรัพย์สิน เงินปันผล ค่าเช่า ดอกเบี้ย ผลประโยชน์ที่ได้รับไม่ว่ามีที่มาจากแหล่งใดก็ตาม เว้นแต่ว่าจะได้รับการยกเว้นภาษีตามกฎหมาย และยังรวมถึงเงินได้ที่ได้รับจากการกระทำผิดกฎหมายด้วย (U.S. v Sullivan. 274 US 259 47 Sct. 607, 71 L.Ed.1037, 6 AFTR 6753.)²⁵

Mervyn Lewis หัวหน้าภาควิชาภาษี (Head of Department of Taxation) แห่ง University of Glasgow ได้กล่าวไว้ในหนังสือ British Tax Law ซึ่งได้อธิบายถึงเงินได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมาย โดยอาศัยหลักจากคำพิพากษาในคดีต่างๆ ที่เกิดขึ้น (Case Laws) ว่า " การจัดเก็บภาษีเงินได้ จากผลประโยชน์ที่ได้รับจากการกระทำที่ผิดกฎหมาย เมื่อได้พิจารณาจากคดีที่เกิดขึ้น เช่นคดีตัวอย่างดังต่อไปนี้ ในคดี Partridge v. Mallandaine (1886) 2 T.C. 179. ได้มีการโต้เถียงกันในประเด็นว่า เงินหรือผลประโยชน์ที่ได้รับโดยชอบด้วยกฎหมายเท่านั้นที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีตามกฎหมาย โดยในคดี Minister of Finance v. Smith (1927) A.C. 193 Lord Haldane แห่ง Privy Council มีความเห็น ว่ากฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษี มิได้บังคับใช้เฉพาะกับธุรกิจที่ถูกกฎหมายเท่านั้น และในคดี Mann v. Nash (1932) i6 T.C.523 per Rowlatt, J ตัดสินว่าเงินได้ที่ได้รับจากการเล่นการพนันผิดกฎหมาย ถือเป็นผลประโยชน์จากการทำธุรกิจอย่างหนึ่ง แม้ว่าธุรกิจดังกล่าวจะเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย แต่ก็ไม่เป็นการยกเว้นไม่บังคับใช้กฎหมายภาษีกับธุรกิจดังกล่าว ซึ่งแนวคำพิพากษาดังกล่าวได้ใช้กับคดีที่เกิดขึ้นตามมาภายหลังเช่น คดี Southern v. A.B. (1933) i8 T.C.59 ตัดสินว่าผลประโยชน์จากการรับแทงม้าแข่งผิดกฎหมายถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากการประกอบธุรกิจ คดี Lindsay v. I.R.C. (1932) i8 T.C.43. ตัดสินว่าผลประโยชน์จากการส่งออกสุราไปยังประเทศสหรัฐอเมริกา ในระหว่างที่ระยะเวลาที่มีการห้ามการส่งออก โดยการสำแดงเท็จต่อศุลกากรเป็นเงินได้พึงประเมิน และยังได้เสนอแนะเพิ่มเติมว่า ผลประโยชน์ที่ได้จากการประกอบอาชญากรรม ที่จะต้องเสียภาษีภาษีนั้น อาจจะมีผลประโยชน์จากการประกอบธุรกิจที่ผิดกฎหมายเท่านั้น ตัวอย่างเช่น การฉ้อโกงอาจจะมีลักษณะเป็นการประกอบธุรกิจอย่างหนึ่ง ซึ่งผลประโยชน์ที่ได้รับนั้นไม่ได้รับการยกเว้นภาษีตามกฎหมาย แต่ก็มีกรกระทำที่ผิดกฎหมายอื่นๆ ที่ไม่มีลักษณะเป็นการประกอบธุรกิจ เช่น การโจรกรรม ก็อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเช่นกัน (J.P.Harrison (Watford) , Ltd. v. Griffiths (1962) 40 T.C. 28i)²⁶ "

²⁵ Judith A. Sage, FEDERAL TAX COURSE, (U.S.A.:Prentice Hall A Simon & Schuster Company Printed, 1997), p 4 - 2.

²⁶ Mervyn Lewis, British Tax Law, (Macdonald & Evans LTD. 1977), p 113.

ในอดีตเคยมีแนวความคิด เกี่ยวกับเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา ว่าเงินได้ดังกล่าวไม่ถือเป็นเงินได้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษี ทั้งนี้เนื่องจากเงินได้ที่ได้รับจากการกระทำความผิดอาญามีลักษณะเป็นเหมือนกับเงินกู้ยืม ที่ผู้กู้มีภาระหน้าที่ตามกฎหมายต้องคืนเงินได้นั้นให้กับผู้ให้กู้ โดยคำพิพากษาในคดี Commissioner v. Wilcox, 327 U.S.404, 404, 66 S.Ct. 546 (1946) ซึ่งตัดสินว่าเงินได้ที่ได้จากการยกยอกหรือฉ้อโกงนั้น มิใช่เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตาม Internal Revenue Code เนื่องจากผู้กระทำความผิดมีหน้าที่ที่จะต้องชดใช้คืนให้กับผู้เสียหาย แต่ในภายหลังได้มีแนวคำพิพากษาที่ได้กลับแนวคำพิพากษาข้างต้นแล้วและได้ยืนยันการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา เช่น ในคดี Rutkin v. U.S., 343 U.S. 130 72 S.Ct.571 (1952) ที่ตัดสินว่าทรัพย์สินที่ได้รับจากการปล้นทรัพย์ ถือเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษี, คดี James v. United States 366 U.S. 213, 81 S.Ct.1052 (1961) ที่ตัดสินว่า เงินที่ได้รับจากการยกยอกทรัพย์เป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกัน

จากความเห็นของนักวิชาการดังกล่าวข้างต้น อาจสรุปได้ว่า การจะพิจารณาว่าเงินหรือผลประโยชน์ที่ได้รับ มีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีตามกฎหมายหรือไม่ นั้น มีข้อพิจารณาที่สำคัญคือ ผลประโยชน์นั้นๆ มีลักษณะเป็นเงินได้ (Income) หรือไม่²⁷ ส่วนแหล่งที่มาของเงินได้ไม่ใช่สาระสำคัญ เมื่อมีลักษณะเป็นเงินได้แล้ว ไม่ว่าจะเงินได้นั้นจะเกิดขึ้นจากการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย หรือไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ตาม หากไม่มีกฎหมายยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้จำนวนนั้นๆ แล้ว เงินได้นั้นก็อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีทั้งสิ้น และจากคำพิพากษาในคดี Mann v. Nash (1932) 6 T.C.523 per Rowlatt, J ที่กล่าวว่า แม้ว่าเงินได้นั้นจะเกิดจากการประกอบธุรกิจที่ผิดกฎหมาย แต่ก็ไม่ใช่การยกเว้นไม่บังคับใช้กฎหมายภาษีกับธุรกิจดังกล่าว ยังสอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษี ซึ่งเป็นหลักการที่สำคัญประการหนึ่งในทางทฤษฎีภาษี กล่าวคือ บทบัญญัติของกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีอากรต้องมีลักษณะทั่วไป มิใช่เป็นกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม ซึ่งหากรัฐทำการจัดเก็บภาษีกับเฉพาะผู้ที่ประกอบอาชีพสุจริต แต่กลับละเว้นไม่จัดเก็บภาษีจากอาชญากรซึ่งมีรายได้จากการกระทำความผิดกฎหมาย ย่อมเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมกับผู้ประกอบอาชีพสุจริต ซึ่งแนวความคิดในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญายังได้รับการยอมรับในหลายประเทศ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา

²⁷ ดู ความหมายของ เงินได้ในหัวข้อ 2.2

ประเทศออสเตรเลีย ประเทศแคนาดา เป็นต้น²⁸ ซึ่งล้วนแต่เป็นประเทศที่พัฒนาแล้วและมีรัฐสวัสดิการที่ดี

ในประเทศที่มีระบบเศรษฐกิจเสรี การจัดเก็บภาษีเพื่อนำเงินมาใช้ในกิจการของรัฐ เช่น ในรัฐสวัสดิการต่างๆ ถือเป็นบริการสาธารณะที่รัฐมีหน้าที่ที่จะต้องจัดให้มีขึ้นย่อมต้องมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ ซึ่งการจัดเก็บภาษีกว่าได้ว่า เป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุด รัฐจึงควรมีหลักกฎหมายภาษีที่ดี คือ กฎหมายภาษีที่ยึดหลักความเสมอภาคทางภาษีซึ่งถือเป็นหัวใจของระบบภาษีที่ดี²⁹ ในขณะที่เดียวกันรัฐต้องสามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีได้จริงและครบถ้วนตามจำนวนที่ควรจะได้รับ และมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่เหมาะสมกับบุคคลแต่ละประเภทตามสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจที่มีความแตกต่างกัน ซึ่งในการนี้รัฐสามารถบัญญัติกฎหมายให้แตกต่างจากหลักกฎหมายในเรื่องอื่นๆ ได้ ทั้งนี้เนื่องจากวัตถุประสงค์ทางกฎหมายที่มีความแตกต่างกัน และจากการให้ความหมายของภาษี ในลักษณะที่เป็นเงินตราที่เป็นส่วนแบ่งในภาระสาธารณะ หรือเป็นการตอบแทนการบริการสาธารณะของรัฐ ตามหลักความสามารถในการชำระภาษี (Ability to pay) เพื่อนำเงินมาใช้ในกิจการของรัฐ การที่อาชญากรเป็นบุคคลหนึ่งที่อาศัยอยู่ในสังคม มีส่วนได้รับประโยชน์จากการบริการสาธารณะของรัฐ เช่นเดียวกับบุคคลทั่วไป ไม่ว่าจะเป็น การรักษาพยาบาล การคมนาคม หรือบริการสาธารณะในด้านอื่นๆ การที่รัฐละเลยไม่เรียกเก็บภาษีจากอาชญากร ย่อมเป็นการยกเว้นภาระสาธารณะของบุคคลดังกล่าว ซึ่งไม่เป็นธรรมต่อสุจริตชนในสังคม อีกทั้งหากกล่าวว่ารรัฐไม่ประสงค์ที่จะให้อาชญากรเหล่านี้ได้รับประโยชน์จากการบริการสาธารณะ หากแต่มุ่งที่จะปราบปรามอาชญากรเหล่านี้ ด้วยโทษทางอาญาต่างๆ ซึ่งทำให้บุคคลเหล่านี้ได้รับความเสียหายจากการกระทำของรัฐ ไม่จะเป็นการประหารชีวิต หรือตัดออกจากสังคม โดยการลงโทษจำคุก บุคคลเหล่านี้จึงไม่จำเป็นต้องเสียภาษีให้กับรัฐ ที่มีความประสงค์จะลงโทษตนเองนั้น ในประเด็นนี้เมื่อพิจารณาต่อไปว่ารัฐมีหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อยในสังคม ซึ่งหน้าที่ดังกล่าวถือได้ว่าเป็นบริการสาธารณะของรัฐอย่างหนึ่ง และอาชญากรก็เป็นบุคคลที่ทำให้รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการทำหน้าที่ในส่วนที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยในสังคมเพิ่มมากขึ้น ไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายในกระบวนการยุติธรรม ในส่วนของพนักงานสอบสวน พนักงานอัยการ ศาล ราชทัณฑ์ รวมถึงค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียไปในการเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการกระทำที่ผิดกฎหมายนั้นๆ จึงกล่าวได้ว่าอาชญากรเป็นผู้ที่ทำให้รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายสำหรับการบริการสาธารณะมากกว่าผู้ที่ประกอบอาชีพสุจริต ดังนั้น รัฐจึงไม่ควรที่จะยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่บุคคลที่ประกอบอาชีพที่ผิดกฎหมายได้รับ

²⁸ รายละเอียดจะได้กล่าวถึงในบทที่ 3

²⁹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, หน้า 126.

นอกจากนี้ยังมีผู้ที่เห็นว่าสามารถการใช้มาตรการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมาย เพื่อทดแทนความล้มเหลวในการดำเนินกระบวนการยุติธรรมทางอาญา ในกรณีที่ต้องการดำเนินการทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิด โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ที่ประกอบอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ การค้ายาเสพติด ที่มีรายได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมาย ที่รัฐไม่สามารถที่จะดำเนินคดีอาญาแก่ผู้ประกอบอาชญากรรมโดยตรงได้ การใช้มาตรการทางภาษีจึงเป็นเสมือนทางเลือกหนึ่ง ที่รัฐสามารถนำมาใช้เพื่อดำเนินคดีอาญาความผิดเกี่ยวกับภาษี แก่ผู้ประกอบอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ หรือองค์กรอาชญากรรมได้เป็นผลสำเร็จ โดยอาจใช้วิธีการพิสูจน์ถึงมูลค่าทรัพย์สินที่ได้มา พิสูจน์แหล่งที่มาของเงินฝากธนาคาร หรือการใช้จ่ายต่างๆ ของผู้กระทำความผิดว่า เงินหรือทรัพย์สินต่างๆ ที่ได้มานั้น ได้มีการเสียภาษีหรือไม่³⁰

2.4 มาตรการทางอาญา กับเงินได้ที่ได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมาย

การกระทำที่เป็นความผิดตามกฎหมายอาญานั้น ผู้กระทำความผิดย่อมจะต้องมีความรับผิดชอบทางอาญา ซึ่งกฎหมายอาญาได้บัญญัติถึงโทษที่ผู้กระทำความผิดจะได้รับ รวมทั้งมาตรการบังคับอื่นที่ไม่ใช่โทษ เช่น วิธีการเพื่อความปลอดภัย ฯลฯ ซึ่งมาตรการทางอาญาบางประเภทมีความเกี่ยวข้องหรือบังคับเอากับกับทรัพย์สินของผู้กระทำความผิด ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำผิดอาญา

2.4.1 การจัดเก็บภาษีกับโทษทางอาญา

ในเบื้องต้นผู้เขียนขอแบ่งแยกวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีและการลงโทษทางอาญาให้เห็นชัดเจน การจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำผิดอาญา มิใช่เป็นการลงโทษต่อตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษี กฎหมายภาษีไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะลงโทษต่อผู้กระทำความผิดโดยตรง ดังเช่นการลงโทษในกฎหมายอาญา แม้ว่าผลของการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่เกิดจากการกระทำผิดกฎหมาย กับการลงโทษทางอาญาโดยการลงโทษปรับหรือโทษริบทรัพย์ จะส่งผลให้ผู้กระทำความผิดต้องส่งมอบทรัพย์สินของตนให้แก่รัฐเช่นเดียวกัน แต่เมื่อพิจารณาถึงเนื้อหาของกฎหมายว่าด้วย

³⁰ อรุณ กนกทิพย์พรชัย, ความรับผิดชอบอาญาตามประมวลรัษฎากร : ศึกษาเฉพาะกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2537), หน้า 61.

การจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่เกิดจากการกระทำผิดกฎหมาย กับการลงโทษทางอาญาแล้วจะมีความแตกต่างกันอย่างชัดเจน กล่าวคือ กฎหมายอาญาเป็นกฎหมายที่บัญญัติว่าการกระทำใดเป็นความผิด และกำหนดโทษในทางอาญาที่จะลงแก่ผู้กระทำความผิดนั้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะห้ามปรามบุคคลไม่ให้กระทำการบางอย่าง ที่รัฐเห็นว่าเป็นการกระทำที่สร้างความเสียหายให้กับสังคม ตัวอย่างเช่น รัฐได้บัญญัติกฎหมายให้ลงโทษปรับสำหรับการกระทำความผิดบางอย่างเช่น การไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี การครอบครองยาเสพติด การฉ้อโกง ในกรณีดังกล่าวนี้ รัฐย่อมมีจุดมุ่งหมายหลัก คือ การห้ามปรามไม่ให้เกิดการกระทำต่างๆ เหล่านั้น ขึ้นในสังคม รัฐไม่ได้ต้องการผลประโยชน์จากเงินค่าปรับที่ได้รับจากการบังคับใช้กฎหมายเป็นวัตถุประสงค์หลักแต่อย่างใด โดยเงินค่าปรับที่รัฐได้รับจากผู้กระทำความผิดนั้น ถือเป็นผลประโยชน์เพียงเล็กน้อยที่เกิดขึ้นตามมาจากการบังคับใช้กฎหมายอาญานั้น สิ่งสำคัญในการในการบัญญัติกฎหมายอาญาให้บุคคลมีความผิดและต้องรับโทษทางอาญานั้น คือการรักษาระเบียบและความสงบสุขของสังคม ซึ่งมีความสำคัญสูงสุด

สำหรับกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีนั้น ไม่ได้บัญญัติขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อต่อต้านการกระทำอย่างหนึ่งอย่างใดโดยเฉพาะเจาะจง อย่างไรก็ตามในบางกรณี กฎหมายภาษีก็นำผลกระทบต่อพฤติกรรมของคนในสังคม แต่ก็เป็นพฤติกรรมโดยทั่วไป ไม่ได้เฉพาะเจาะจงถึงพฤติกรรมที่เป็นอันตรายต่อสังคม ตัวอย่างเช่น การจัดเก็บภาษีเพื่อควบคุมการใช้จ่ายหรือการบริโภคบางประเภท ให้มีจำนวนน้อยลง เช่นการบริโภคสุรา ยาสูบ เป็นต้น ถ้าการบริโภคสินค้าดังกล่าวรัฐได้พิจารณาแล้วเห็นว่าไม่ต้องการให้มีปริมาณสูง³¹ นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีเงินได้ยังมีผลกระทบต่อ การเลือกอาชีพในการทำงาน โดยการเก็บภาษีเงินได้นั้นอาจมีอิทธิพลต่อการเลือกประกอบอาชีพของคนได้เหมือนกัน เช่น คนบางคนอาจไม่เลือกทำงานในอาชีพที่ถูกเก็บภาษีในอัตราที่สูง แต่เลือกประกอบอาชีพอื่นที่เสียภาษีต่ำกว่าหรือมีทางเลือกเสียภาษีได้มากกว่า³²

2.4.2 โทษทางอาญาที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินของผู้กระทำความผิด

³¹ Ray m.Sommerfeld, An Introduction To Taxation, 1982 Edition.(Harcourt Brace Jovanovich,1982), P1-2.

³² เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, หน้า 178.

กฎหมายอาญา คือกฎหมายที่บัญญัติว่า การกระทำหรือไม่กระทำการอย่างใดเป็นความผิด และกำหนดโทษที่จะลงแก่ผู้กระทำความผิดไว้ด้วย³³ ซึ่งโทษก็คือสภาพบังคับของกฎหมายอาญาและโทษทางอาญาที่บังคับเอากับทรัพย์สินของผู้กระทำความผิดได้แก่ โทษปรับ (Fine) และ โทษริบทรัพย์ (Confiscation of Property) ซึ่งส่งผลให้ผู้กระทำความผิดมีทรัพย์สินลดลง

2.4.2.1 โทษปรับ (Fine)

มีลักษณะที่สำคัญคือ³⁴

1. เป็นโทษที่บังคับเอากับทรัพย์สินของผู้กระทำความผิด และทรัพย์สินนั้นคือเงิน การบังคับเอาแก่ทรัพย์สินอื่น ไม่ใช่โทษปรับ แต่ถ้าทรัพย์สินนั้นเกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดก็ถือว่าเป็นโทษเกี่ยวกับการริบทรัพย์ (Confiscation)

2. เงินที่บังคับได้มา หรือค่าปรับต้องตกเป็นของแผ่นดิน ซึ่งลักษณะของโทษปรับในข้อนี้อาจกล่าวได้ว่าเป็นการแบ่งแยกโทษปรับออกจากค่าเสียหายในทางแพ่ง

3. โทษปรับเป็นโทษที่อาจใช้เป็นเอกเทศโดยไม่มีโทษอื่นด้วยก็ได้ หรืออาจจะใช้ควบคู่กับโทษอาญาสถานอื่นก็ได้ ซึ่งกฎหมายนิยมใช้โทษปรับสถานเดียวสำหรับความผิดเล็กน้อย เช่น ความผิดลหุโทษ หรือใช้กับความผิดใหม่ๆ ที่เพิ่งสร้างขึ้นให้เป็นความผิดอาญา เช่น กรณีความผิดอาญาทางเศรษฐกิจ การคุ้มครองผู้บริโภค การค้าที่ไม่เป็นธรรม แต่โทษปรับที่นำมาใช้กับความผิดใหม่ๆ เช่นนี้ มักเป็นโทษปรับที่รุนแรง โดยกำหนดค่าปรับให้สูงสมกับที่ความผิดนั้นเป็นความผิดทางเศรษฐกิจ เรียกได้ว่าเป็นการลงโทษแก่เศรษฐกิจของผู้กระทำความผิด

การที่ผู้ที่มีเงินได้จากการกระทำความผิดอาญาต้องโทษในทางอาญา สำหรับความผิดอาญาที่ก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นนั้น สำหรับกรณีของโทษปรับ เนื่องจากโทษปรับเป็นโทษที่ไม่

³³ เกียรติจักร วัจนะสวัสดิ์, คำอธิบายกฎหมายอาญาภาค 1, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2540), หน้า 1.

³⁴ พิรุฬห์ โดสกุลวรรณ, " การลงโทษปรับทางอาญา," (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2532), หน้า 18 - 21.

ได้เจาะจงถึงทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิดโดยตรง แต่บังคับโทษเอาที่ทรัพย์สินทั้งหมดของผู้ที่กระทำความผิด ดังนั้น การลงโทษปรับแก่ผู้กระทำความผิด จึงไม่ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา กล่าวคือ ผู้ที่ต้องโทษปรับไม่สามารถนำค่าปรับที่ชำระให้กับรัฐมาหักออกจากเงินได้ในฐานะที่เป็นค่าใช้จ่าย (personal deductions) จากเงินได้ที่ได้รับ เนื่องจาก ค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นั้น ถือว่าค่าใช้จ่ายคือต้นทุนที่ทำให้เกิดเงินได้ขึ้น และสามารถนำมาหักออกจากเงินได้ที่ได้รับ ตามที่กฎหมายอนุญาต แต่ค่าปรับนั้นมิได้เป็นเงินที่อาชญากรจ่ายเพื่อให้ได้รับเงินได้นั้นๆ แต่อย่างใด³⁵ ดังนั้น จะเห็นได้ว่าการลงโทษปรับทางอาญาแม้ว่าจะเป็นโทษที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินของผู้กระทำความผิด แต่ก็ไม่ส่งผลกระทบต่อ จำนวนภาษีที่จัดเก็บจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา

2.4.2.2 โทษริบทรัพย์สิน (Confiscation of Property)

การริบทรัพย์สินถือเป็นโทษอุปกรณที่มีผลทำให้ทรัพย์สินที่ถูกริบตกเป็นของแผ่นดิน จึงเป็นโทษที่มุ่งถึงตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญ³⁶ โดยในอดีตโทษริบทรัพย์สินนั้น อาจมีการริบทรัพย์สินทั้งหมดของผู้กระทำความผิดให้ตกเป็นของรัฐ เรียกว่า " ริบราชบาต (la confiscation general) " ต่อมาได้เปลี่ยนเป็นการริบทรัพย์สินเฉพาะทรัพย์สินที่เกี่ยวกับความผิด (la confiscation special) ซึ่งการริบทรัพย์สินนี้มีลักษณะเป็นทั้งโทษ และวิธีการเพื่อความปลอดภัย กล่าวคือ การริบทรัพย์สินอาจกระทำเพื่อมิให้ผู้กระทำความผิดได้รับผลจากการกระทำความผิดของตน โดยริบสิ่งที่ได้มาจากการกระทำความผิด ซึ่งมีลักษณะเป็นการลงโทษ³⁷ ส่วนที่เป็นวิธีการเพื่อความปลอดภัยคือ เมื่อริบทรัพย์สินแล้วทรัพย์สินนั้นก็มิอาจถูกใช้ในการกระทำความผิดอีกได้ เป็นการป้องกันการกระทำความผิดอันจะเกิดขึ้นในภายหน้าเนื่องมาจากทรัพย์สินนั้น³⁸

³⁵ ในบางประเทศกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีเงินได้ มีบทบัญญัติในเรื่องการไม่อนุญาตให้นำโทษปรับตามกฎหมายอาญามาหักเป็นค่าใช้จ่าย ใ่ว่างชัดเจน เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ใน Internal Revenue Code Section 162 (f) และประเทศออสเตรเลีย ใน Income Tax Assessment Act 1936 Subsection 51 (4) (ดูรายละเอียดในบทที่ 3)

³⁶ คณิต ฒ นคร, กฎหมายอาญา ภาคทั่วไป, หน้า 349.

³⁷ จิตติ ดิงศภัทย์, คำอธิบายประมวลกฎหมายอาญาภาค 1, พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2536), หน้า 893.

³⁸ อุททิศ แสน โกศิก, กฎหมายอาญาภาค 1, (ศูนย์บริการเอกสารและวิชาการ กองวิชาการ กรมอัยการ, 2525), หน้า 257.

นอกจากนี้ในปัจจุบันยังมีการใช้มาตรการการริบทรัพย์สินทางแพ่ง (Civil forfeiture) ในกฎหมายฟอกเงินเพื่อริบทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิด ซึ่งวิธีการนี้มีลักษณะพิเศษแตกต่างจากการริบทรัพย์สินในทางอาญา คือ สามารถเริ่มต้นคดีได้จากตัวทรัพย์สิน โดยไม่ต้องมีตัวผู้ต้องหา รวมทั้งไม่ผูกพันกับผลของคดีอาญา และภาระการพิสูจน์ตกเป็นของเจ้าของทรัพย์สินที่ต้องพิสูจน์ว่าทรัพย์สินของตนไม่เป็นทรัพย์สินที่สามารถริบได้ตามกฎหมาย³⁹ แต่มาตรการริบทรัพย์สินดังกล่าวไม่สามารถที่จะกำหนดให้ครอบคลุมถึงทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาได้ทุกประเภท เนื่องจากมาตรการดังกล่าวจะก่อให้เกิดผลกระทบเป็นภาระแก่ประชาชนทั่วไปเกินความจำเป็น⁴⁰ ทั้งนี้เพราะรัฐจำเป็นต้องได้รับความร่วมมือจากเอกชนในการตรวจสอบเกี่ยวกับธุรกรรมทางการเงินทั้งหลาย โดยเฉพาะอย่างยิ่งสถาบันการเงินที่มีภาระต้องทำรายงานการทำธุรกรรมทางการเงิน รวมทั้งการมีหน้าที่ต้องตรวจสอบข้อมูลต่างๆ การกำหนดความผิดมูลฐานจึงได้กำหนดเฉพาะกรณีที่ดินหรือทรัพย์สินนั้นได้มาจากการกระทำความผิดร้ายแรง และนักวิชาการบางส่วนยังเห็นว่า มาตรการริบทรัพย์สินทางแพ่งตามกฎหมายฟอกเงิน เป็นการระงับใช้รัฐธรรมนูญไปบางส่วน เนื่องจากสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลย่อมได้รับการคุ้มครองตามรัฐธรรมนูญ นอกจากนี้ กฎหมายฟอกเงินยังขัดแย้งกับกระบวนการอันสุจริตของกฎหมาย (Due process of law) เพราะถือว่าผู้ถูกกล่าวหาที่มีความผิดแล้ว ผู้ถูกกล่าวหาจึงมีภาระที่จะต้องเป็นผู้พิสูจน์ความบริสุทธิ์ของตน ด้วยการแสดงที่มาอันสุจริตของทรัพย์สิน ในขณะที่กระบวนการอันสุจริตของกฎหมาย ถือว่าบุคคลย่อมเป็นผู้บริสุทธิ์ และฝ่ายผู้กล่าวหาที่มีภาระต้องพิสูจน์ความผิดของผู้ถูกกล่าวหา ฉะนั้นกฎหมายฟอกเงินจึงมีอันตรายต่อสิทธิ เสรีภาพของสังคมอย่างมาก จำเป็นต้องใช้อย่างเคร่งครัดและระมัดระวัง

กรณีที่โทษริบทรัพย์สินเป็นโทษที่บังคับเข้ากับตัวทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิดอาญานั้นๆ โดยตรง ตัวอย่างเช่น นาย ก. เป็นพนักงานบริษัท มีรายได้จากเงินเดือนปีละ 1,000,000 บาท และได้รับเงินจากการกระทำความผิดอาญาฐานฉ้อโกงอีกจำนวน 1,000,000 บาท หากศาลพิพากษาให้ลงโทษริบทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิด โทษริบทรัพย์สินต้องบังคับกับเฉพาะเงินได้ที่ได้จากการฉ้อโกง 1,000,000 บาท โดยไม่สามารถบังคับกับเงินเดือน 1,000,000 บาทที่ได้รับจากการทำงานได้ เนื่องจากไม่ใช่ทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิด แต่หากศาลลงโทษปรับ นาย ก. ในความผิดฐานฉ้อโกงจำนวน 100,000 บาท ด้วย โทษปรับจำนวน 100,000 บาทนี้ รัฐ

³⁹ นิกร เกริกกุล, การป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ทฤษฎี กฎหมาย และแนวทางปฏิบัติ, หน้า 202 - 203.

⁴⁰ นิธิ เอียวศรีวงศ์, " ฟอกกฎหมายฟอกเงิน, " มติชน (1 กันยายน 2546): 6.

สามารถบังคับกับทรัพย์สินทั้งหมดของนาย ก. ได้ ในกรณีนี้จึงสามารถบังคับโทษปรับเอาคืนเงินเดือนที่นาย ก. ได้รับจากการทำงานได้

การลงโทษริบทรัพย์สินที่ได้รับจากการกระทำความผิดอาญานี้ ส่งผลให้เงินได้จำนวนที่ผู้เสียหายได้รับ ถูกรัฐใช้อำนาจบังคับเอาไปเป็นของแผ่นดิน ตัวอย่างเช่น นาย ก. ได้รับเงินได้จากกระทำความผิดอาญาลักทรัพย์จำนวน 1,000,000 บาท ซึ่งศาลมีคำพิพากษาให้ริบเงินจำนวนดังกล่าว เนื่องจากเป็นทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิด แต่แม้ว่ารัฐจะทำการริบทรัพย์สินที่ได้รับจากการกระทำความผิดแล้ว แต่เมื่อ นาย ก. ได้รับเงินได้ ภาระภาษีสำหรับเงินได้จำนวนนั้นๆ เกิดขึ้นโดยสมบูรณ์ตั้งแต่เมื่อ นาย ก. ได้รับเงินได้แล้ว แม้ต่อมา นาย ก. จะต้องสูญเสียเงินจำนวนนั้นไป ไม่ว่าจะด้วยเหตุใด ก็ไม่ทำให้ภาระหน้าที่ในการเสียภาษีตามกฎหมายหมดไป ตัวอย่างเช่น นาย ก. ได้รับเงินได้จากกระทำความผิดอาญายกยอกทรัพย์จำนวน 1,000,000 บาท หน้าที่ในการเสียภาษีจากเงินได้จำนวนดังกล่าวของ นาย ก. เกิดขึ้นแล้ว หากต่อมา นาย ก. ต้องสูญเสียเงินจำนวนดังกล่าวนี้ ไปไม่ว่าด้วยเหตุใดๆ ก็ไม่ทำให้ นาย ก. หลุดพ้นจากหน้าที่ในการเสียภาษีสำหรับเงินจำนวนนี้ไป เช่น นาย ก. ถูกศาลพิพากษาให้ริบเงินที่ได้รับจากการกระทำความผิดอาญายกยอก หรือ นาย ก. ถูกคนร้ายชิงทรัพย์เอาเงินจำนวนที่ได้จากการยกยอกทรัพย์ไป หรือ นาย ก. เป็นผู้ทำเงินที่ได้รับหายไป กรณีดังกล่าวเหล่านี้ นาย ก. ก็ยังคงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับเงินที่ตนเองได้รับอยู่เช่นเดิม นอกจากนี้ในประเทศสหรัฐอเมริกาศาลได้มีคำพิพากษาในคดี Wood v United States (1989) 863 F 2d 417 ว่าการที่เงินได้ที่ได้จากการจำหน่ายยาเสพติดผิดกฎหมายแม้ว่าจะถูกริบให้ตกเป็นของรัฐแล้ว แต่ก็ไม่สามารถนำมาหักออกเป็นค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีได้

แต่ในกรณีที่ผู้มีเงินได้จากการกระทำความผิดอาญาได้ชดใช้หรือคืนเงินที่ได้รับจากการกระทำความผิดอาญาให้กับผู้เสียหาย ตัวอย่างเช่น นาย ก. มีเงินได้จากการกระทำความผิดอาญาลักทรัพย์เป็นเงินจำนวน 1,000,000 บาท หากต่อมา นาย ก. กลับใจนำเงินที่ได้จากการลักทรัพย์ไปคืนให้กับผู้เสียหาย กรณีเช่นนี้ถือว่า นาย ก. สูญเสียเงินได้ที่ได้รับ แต่เป็นการคืนเงิน ได้กลับคืนสู่แหล่งที่มาของเงินได้นั้น คือการคืนทรัพย์สินให้กับผู้เสียหาย กรณีเช่นนี้นาย ก. ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้จากเงินได้ที่ได้รับจากการลักทรัพย์ดังกล่าว⁴¹ ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าการลงโทษในทางอาญากับทรัพย์สินของผู้กระทำความผิดทั้งโทษปรับและโทษริบทรัพย์สิน ไม่ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา ลงมีแต่เพียงการชดใช้ หรือ

⁴¹ Commissioner V. Wileo., 327 US, 404, 66 S. Ct 546, 90 L Ed 752 (1946)

คืนทรัพย์สินที่ได้รับจากการกระทำความผิดให้กับผู้เสียหายเท่านั้นที่มีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา⁴²

2.5 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา

การจัดเก็บภาษีจากฐานเงินได้นั้น ดังที่ได้กล่าวแล้วว่ารัฐมิได้จัดเก็บภาษีจากเงินได้ทั้งหมดที่ได้รับ แต่จัดเก็บจาก " เงินได้สุทธิ (taxable income or net taxable income) " กล่าวคือ เงินได้พึงประเมิน หลังจากหักค่าลดหย่อนส่วนตัว (personal exemption)⁴³ และค่าใช้จ่าย (personal deductions) ตามกฎหมายแล้ว นอกจากหลักกฎหมายภาษีที่ผู้เขียนกล่าวไว้ข้างต้นแล้ว กฎหมายภาษีที่ดีก็ควรที่จะมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษี ที่เหมาะสมกับผู้เสียภาษีแต่ละประเภท กล่าวคือสามารถจำแนกหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมกับผู้เสียภาษีนั้นๆ รวมถึงหลักเกณฑ์ดังกล่าวควรได้รับการยอมรับจากผู้เสียภาษีอีกด้วย และในอีกด้านหนึ่งกฎหมายภาษีไม่ควรที่ใช้หลักเกณฑ์ที่มีลักษณะอย่างเดียวกันในการจัดเก็บภาษีกับบุคคลที่มีสภาพหรือสาระสำคัญทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน ซึ่งการกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาแยกพิจารณาได้ดังนี้

2.5.1 การกำหนดค่าใช้จ่าย (personal deductions)

การเสียภาษีจากเงินได้สุทธินั้น ก็เพื่อที่จะสะท้อนความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของบุคคล ซึ่งต้องมีภาระในการครองชีพ รวมทั้งการมีเงินได้ย่อมต้องมีต้นทุนในการให้ได้มาซึ่งเงินได้ การอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ที่ได้รับ ก็เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษี เป็นการบรรเทาภาระภาษีอีกรูปแบบหนึ่งให้บุคคลสามารถประกอบอาชีพและมีเงินได้ต่อไป ซึ่งเหตุผลที่สำคัญประการหนึ่งที่ใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการกำหนดค่าใช้จ่ายก็คือ ค่าใช้จ่ายนั้นๆ เกิดจากการกระทำกิจกรรมที่สังคม ปรารถนาที่จะสนับสนุนส่งเสริมหรือไม่⁴⁴ สำหรับค่าใช้จ่ายในกรณีที่มีเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญานั้นยังมีแนวความคิดที่แตกต่างกันออกเป็น 3 แนวทาง แนว

⁴² ดูรายละเอียดเกี่ยวกับกรณีการชดใช้หรือคืนทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาให้กับผู้เสียหาย ของประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย ในบทที่ 3

⁴³ อาจารย์ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์ เรียก personal exemption ว่า " ค่ายกเว้นส่วนตัว " และ personal deductions ว่า " ค่าลดหย่อนส่วนตัว "

⁴⁴ ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้ และภาษีเงินได้ของไทย, หน้า 33.

ความคิดแรกนั้นเห็นว่าควรที่จะอนุญาตให้ผู้ที่มิเงินได้จากการกระทำความคิดอาญาหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเหมือนกับผู้มีเงินได้ประเภทอื่นๆ โดยผู้พิพากษา Iacobucci แห่ง Supreme Court of Canada ได้กล่าวไว้ในคำพิพากษาคดี In 65302 British Columbia Ltd v The Queen (1999) 3 SCR 804 ว่า " ในการคิดคำนวณภาษีนั้น อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายไปถึงแม้ว่าเงินได้นั้นจะได้มาจากการกระทำที่ผิดกฎหมาย ตัวอย่างเช่น ผู้ที่ดำรงชีพโดยอาศัยรายได้จากหญิงซึ่งค้าประเวณี เงินได้นั้นต้องเสียภาษีตามกฎหมาย แต่หากการได้มาซึ่งเงินได้นั้นมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้น ก็สามารถนำค่าใช้จ่ายนั้นมาหักจากเงินได้ได้ แม้ว่าการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายในการประกอบอาชญากรรมอาจจะไม่เป็นไปตามความมุ่งหมายของประมวลกฎหมายอาญา อย่างไรก็ตามการจัดเก็บภาษีนั้นไม่เกี่ยวข้องกับ การกระทำที่ผิดกฎหมายหรือไม่ และหลักการเดียวกันนี้ควรนำไปประยุกต์ใช้กับการหักค่าใช้จ่ายจากโทษปรับทางอาญาที่เกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจอีกด้วยเช่นเดียวกัน โดยอนุญาตให้นำเงินค่าปรับมาหักเป็นค่าใช้จ่าย " ส่วนอีกแนวความคิดหนึ่งเกิดขึ้นในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยในประเทศสหรัฐอเมริกาอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายในการประกอบธุรกิจที่เกิดขึ้น แต่ไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการถูกลงโทษปรับหรือโทษทางอาญาอื่นหรือค่าใช้จ่ายที่ผิดกฎหมายต่างๆ เนื่องจากเป็น ค่าใช้จ่ายที่ขัดต่อ นโยบายของรัฐ และจากคำพิพากษาในคดี Tank Truck Rentals v Commissioner (1958) US 30 ศาลของประเทศสหรัฐอเมริกาได้กล่าวว่า " ค่าใช้จ่ายที่ไม่สมควรจะ อนุญาตให้หักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีได้นั้น เป็นเพราะเหตุที่ค่าใช้จ่ายนั้นขัดต่อ นโยบายของมลรัฐหรือสหรัอย่างชัดเจน ข้อพิจารณาสำคัญในการแบ่งแยกค่าใช้จ่ายดังกล่าวว่าขัดต่อ นโยบายของรัฐหรือไม่คือ ค่าใช้จ่ายนั้นเป็นค่าใช้จ่ายที่ผิดกฎหมายหรือไม่ ถ้าค่าใช้จ่ายนั้นเป็นค่าใช้ จ่ายที่ผิดกฎหมาย หรือค่าใช้จ่ายนั้นเกิดจากการถูกลงโทษตามกฎหมาย ค่าใช้จ่ายนั้นจึงถือว่าขัดต่อ นโยบายของรัฐและไม่สามารถนำมาหักจากเงินได้ได้ " อีกแนวความคิดหนึ่งที่แตกต่างออกไปคือ แนวความคิดของ Federal Commissioner of Taxation ของประเทศออสเตรเลีย⁴⁵ ที่เห็นว่าค่าใช้จ่ายจากการมีเงินได้จากการกระทำความคิดอาญาไม่สามารถนำมาหักออกจากเงินได้ เนื่องจากการกระทำนั้นเป็นสิ่งที่ผิดกฎหมาย และในการพิจารณาเกี่ยวกับเรื่องนี้ หากมีการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายสำหรับผู้ที่มิเงินได้จากการกระทำความคิดอาญา เงินทุนที่ใช้เล่นการพนัน ค่าใช้จ่ายในการค้าประเวณี ค่าใช้จ่ายต่างๆ เหล่านี้สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายตามกฎหมายได้ แต่โทษปรับที่เป็นการ

⁴⁵ อ้างถึงในคำพิพากษาคดี Federal Commissioner of Taxation v La Rosa (2003)

ลงโทษการกระทำนั้นกลับไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้⁴⁶ และการที่กฎหมายไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายที่เป็นโทษปรับ ก็เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการที่ควรจะนำมาหักจากเงินได้ควรจะเป็นค่าใช้จ่ายที่จากการประกอบธุรกิจอย่างชาวสะอาด หากกฎหมายอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาแล้ว กรณีที่บุคคลประกอบธุรกิจขนส่งสินค้าอย่างถูกต้องตามกฎหมาย ได้บรรทุกน้ำหนักเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดอย่างไม่ได้เจตนา เมื่อต้องรับโทษปรับก็ไม่สามารถนำค่าปรับนั้นมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ ในอีกด้านหนึ่งผู้ที่มีอาชีพเป็นนักลอบสังหารสามารถหักค่าใช้จ่ายจากต้นทุนค่ากระสุนปืนและสามารถหักค่าเสื่อมราคาของอาวุธปืนของตนได้ " จะเห็นได้ว่าแนวความคิดที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้จากการกระทำความผิดอาญายังมีความแตกต่างกันอยู่

2.5.2 การกำหนดค่าลดหย่อน (personal exemptions)

จากแนวความคิดที่กล่าวว่า การจัดเก็บภาษีจากเงินได้ (Income Base) ควรใช้หลักความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของบุคคล (Ability to pay) และเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่าบุคคลผู้มีเงินได้ ย่อมต้องมีภาระต่างๆ ในการครองชีพ ดังนั้นความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงนั้น ก็ควรจะเป็นระดับของเงินได้ที่หักภาระต่างๆ ในการครองชีพในสังคมของบุคคลผู้นั้นแล้ว การที่กฎหมายภาษีอนุญาตให้หักเงินรายจ่ายจำนวนหนึ่งที่สะท้อนถึงภาระการดำรงชีวิตของเขาในสังคม⁴⁷ ระดับค่าลดหย่อนนี้จึงต้องสะท้อนถึงระดับค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียในการครองชีวิตที่อยู่ในลักษณะที่ดีพอสมควร และเนื่องจากค่าลดหย่อนนี้ผูกพันกับมาตรฐานการครองชีวิต ค่าลดหย่อนจึงต้องมีความสัมพันธ์กับขนาดของครอบครัวด้วย⁴⁸ เช่น ครอบครัวที่ใหญ่ก็จะได้รับเงินค่าลดหย่อนที่

⁴⁶ ตามกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย โทษปรับไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้
ดูรายละเอียดในบทที่ 3

⁴⁷ กฎหมายภาษีเงินได้ที่ประกาศใช้ครั้งแรกในประเทศสหรัฐอเมริกาในปี ค.ศ.1913 นั้นระบุเจตนารมณ์นี้ว่าเป็นวัตถุประสงค์พื้นฐานของการอนุญาตให้หักค่ายกเว้นส่วนตัว ดู Everette M.Kassolow " To Restore Balance and Equity in Family Income Taxation " ใน U.S.Congress , Committee on Ways and Means , Tax Revision Compendium , (Washington , D.C.,1959) p.516 (อ้างถึงใน ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย หน้า 19.)

⁴⁸ ประมวลรัษฎากรของประเทศไทย บทบัญญัติในลักษณะนี้ ดูประมวลรัษฎากรมาตรา 47

มีมูลค่าสูงกว่า ค่าลดหย่อนของครอบครัวขนาดเล็ก จากแนวความคิดดังกล่าวข้างต้น เมื่อพิจารณาถึงบุคคลที่มีเงินได้จากการกระทำความผิดอาญาแล้ว พบว่าบุคคลทุกคนที่ดำรงชีวิตอยู่ในสังคม การที่กฎหมายกำหนดให้มีการหักค่าลดหย่อนนั้น สาระสำคัญของ การหักค่าลดหย่อนนั้น ต้องพิจารณาถึงตัวบุคคลเป็นสำคัญโดยไม่ขึ้นอยู่กับประเภทของเงินได้ เหมือนกับการหักค่าใช้จ่าย (personal deduction) แต่อย่างใด ดังนั้น แม้บุคคลจะมีเงินได้จากการกระทำที่ฝ่าฝืนกฎหมายก็สมควรที่จะได้รับอนุญาตให้หักค่าลดหย่อนนี้ เช่นเดียวกับบุคคลทุกคนที่อยู่ในสังคม

2.5.3 การกำหนดอัตราภาษี (Tax Rates)

จากการที่เงินได้แต่ละประเภทมีคุณภาพหรือคุณสมบัติที่แตกต่างกัน เช่น เงินได้ประเภทค่าแรงงานเงินเดือนนั้นได้มาด้วยความยากลำบาก ส่วนเงินได้ประเภทดอกเบี้ย ผู้มีเงินได้ไม่จำเป็นต้องลงทุนลงแรงแต่อย่างใด ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจากเงินได้ ก็น่าจะสะท้อนให้เห็นความแตกต่างเชิงคุณภาพนี้ด้วย กล่าวคือ อัตราภาษีที่สมควรมีความแตกต่างกัน โดยเรียกเก็บในอัตราที่สูงจากเงินได้ที่ได้มาอย่างง่าย ๆ และเรียกเก็บในอัตราน้อย จากเงินได้ที่ต้องใช้แรงงาน และอาศัยความอดทนกว่าจะได้มา⁴⁹ สำหรับเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา Justice Stewart ผู้พิพากษา Supreme Court ของประเทศสหรัฐอเมริกา ได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับเรื่องนี้ไว้ในคำพิพากษาคดี Commission Internal Revenue v Tellier (1966) 383 US 687 ว่า " ข้อสรุปเบื้องต้นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้คือการจัดเก็บภาษีจากเงินได้สุทธิ (net income) และเนื่องจากการจัดเก็บภาษีไม่มีวัตถุประสงค์ในการปราบปรามการกระทำที่ผิดกฎหมาย หลักการดังกล่าวเป็นที่ยอมรับกันตั้งแต่เริ่มบังคับใช้กฎหมายภาษี ดังนั้นเงินได้จากการประกอบอาชญากรรม (Criminal Enterprise) นั้น ในการจัดเก็บภาษีจึงไม่ได้กำหนดให้ต้องเสียภาษีในอัตราสูงสุดหรือต่ำสุดแตกต่างจากเงินได้ที่ได้มาโดยชอบด้วยกฎหมาย และถ้าหากว่าเงินได้ที่ได้มาโดยชอบด้วยกฎหมายต้องเสียภาษีแล้ว เงินได้ที่ได้จากการประกอบธุรกิจผิดกฎหมายก็ไม่ได้รับยกเว้นการเสียภาษีนั่นแต่อย่างใด "

⁴⁹ ไกรยุทธ ธีรตยาภินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้ และภาษีเงินได้ของไทย, หน้า 10.

บทที่ 3

เปรียบเทียบกระบวนการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จาก การกระทำความผิดอาญา

3.1 การจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา

3.1.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

กฎหมายหลักที่ใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาคือ Internal Revenue Code และมี Internal Revenue Service หรือ IRS เป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี โดย IRS เป็นองค์กรที่ก่อตั้งมาเป็นระยะเวลาอันยาวนาน เริ่มจากเมื่อครั้งสงครามกลางเมืองในประเทศสหรัฐอเมริกา ในสมัยประธานาธิบดี Lincoln และสภา Congress ได้ก่อตั้ง Commissioner of Internal Revenue และบัญญัติกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีเงินได้เพื่อใช้จ่ายในการสงคราม แต่การจัดเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าวถูกยกเลิกไปในอีก 10 ต่อมา ในปี 1894 สภา Congress ได้บัญญัติกฎหมายให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ขึ้นอีกครั้ง แต่กฎหมายฉบับดังกล่าว Supreme Court ตัดสินว่าขัดต่อรัฐธรรมนูญในขณะนั้น ในปี 1913 มีการแก้ไขกฎหมายให้สภา Congress มีอำนาจในการบัญญัติกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีเงินได้ ในปีเดียวกันนั้นสภา Congress กำหนดให้จัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 1 ของเงินได้สุทธิสำหรับบุคคลที่มีเงินได้เกินกว่า 3,000 เหรียญสหรัฐ และร้อยละ 6 สำหรับเงินได้สุทธิที่เกินกว่า 500,000 เหรียญสหรัฐ ต่อมาเมื่อรัฐต้องการรายได้จำนวนมากเพื่อใช้ในสงครามโลกครั้งที่ 1 อัตราภาษีเงินได้ขึ้นสูงสุดนั้นสูงถึงร้อยละ 77 ในปี 1918 แต่ได้ลดลงเหลือร้อยละ 24 ในปี 1929 และเพิ่มขึ้นอีกครั้งเมื่อเกิดภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ ในระหว่างสงครามโลกครั้งที่ 2 สภา Congress ได้บัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้คือ การหักภาษี ณ ที่จ่าย และการชำระภาษีในทุกๆ 4 เดือน ปี 1950 IRS มีการปรับปรุงโครงสร้างองค์กร และปัจจุบัน กรรมการของ IRS และ Chief Counsel ต้องได้รับการเลือกจากประธานาธิบดี และได้รับความเห็นชอบจากสภาสูง (Senate) และมีการเปลี่ยนชื่อจาก The Bureau of Internal Revenue เป็น Internal Revenue Service และ IRS ยังมีการปรับปรุงโครงสร้างอีกครั้งตาม The IRS Restructuring and Reform Act of 1998 โดยแบ่งการทำงานตามประเภทของผู้เสียภาษีคือ The Wage and Investment Division , The Small Business/Self-Employed Division , The Large and Mid-Size Business Division และ The Tax-Exempt and

Government Entities Division นอกจากนี้ยังมีการแบ่งการทำงานออกเป็นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการ
 อุตสาหกรรม การประสานงาน และการสืบสวนสอบสวนคดีอาญา ในปี 2003 IRS มีเจ้าหน้าที่
 จำนวน 100,000 คน¹

สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่มี Internal Revenue Code เป็นกฎหมายหลักนั้นบท
 บัญญัติของ Internal Revenue Code ได้ให้ความหมายของคำว่า "เงินได้พึงประเมิน (Gross
 Income) ที่อยู่ในบังคับต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีไว้ใน Section 61² ว่า "เว้นแต่จะมีกฎหมาย

¹ Internal Revenue Service [IRS]. IRS History and Structure. Available from: <http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=98142,00.html>.

² Section 61. Gross income defined

(a) General definition

Except as otherwise provided in this subtitle, gross income means all income
 from whatever source derived, including (but not limited to) the following item:

- (1) Compensation for service, including fees, commissions, fringe benefits, and similar item;
- (2) Gross income derived from business;
- (3) Gains derived from dealings in property;
- (4) Interest;
- (5) Rents;
- (6) Royalties;
- (7) Dividends;
- (8) Alimony and separate maintenance payments;
- (9) Annuities;
- (10) Income from life insurance and endowment contracts;
- (11) Pension;
- (12) Income from discharge of indebtedness;
- (13) Distributive share of partnership gross income;
- (14) Income in respect of a decedent; and
- (15) Income from an interest in an estate or trust.

บัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น เงินได้พึงประเมินหมายถึง เงินได้ทั้งหมดที่ได้รับ ไม่ว่ามีแหล่งที่มาอย่างไรก็ตาม ... " จากบทบัญญัติดังกล่าว Sommerfeld แยกหลักเกณฑ์เพื่ออธิบายลักษณะของเงินได้พึงประเมินตาม Internal Revenue Code ของประเทศสหรัฐอเมริกาว่า ³ เป็นเงินได้ทั้งหมดที่ได้รับ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะมีแหล่งที่มาอย่างไร โดยไม่จำกัดอยู่แต่เฉพาะเงินได้ 15 ประเภทดังกล่าวเท่านั้น ทั้งนี้เว้นแต่เงินได้นั้นมีกฎหมายบัญญัติยกเว้นภาษีไว้

นอกจากนี้ Supreme Court ยังอธิบายเพิ่มเติมไว้ในคำพิพากษาคดี Commissioner v. Glenshaw Glass Co., ⁴ ว่าถ้อยคำที่สภา Congress ใช้นั้นเป็นการแสดงถึงอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี (taxing power) อย่างกว้างขวาง ซึ่ง Supreme Court เห็นว่าสภา Congress มีเจตนารมณ์ที่จะให้เงินได้ทั้งหมดทุกประเภทอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเว้นแต่จะมีกฎหมายบัญญัติยกเว้นให้เป็นการเฉพาะ ในการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาก็มีการอ้างอิงถ้อยคำใน Internal Revenue Code Section 61 ที่บัญญัติว่า " เงินได้ทั้งหมดที่ได้รับ ไม่ว่ามีแหล่งที่มาอย่างไรก็ตาม "

ในประเทศสหรัฐอเมริกามีการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญามาเป็นระยะเวลานาน โดยคดีซึ่งมักจะมีการอ้างอิงเสมอในการกล่าวถึงเรื่องนี้คือ คำพิพากษาของ Supreme Court ในคดี United States v. Sullivan เมื่อปี ค.ศ.1927 ⁵ ซึ่งพิพากษาว่าการมีเงินได้จากการขายสุราโดยไม่ได้รับอนุญาต อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีตามกฎหมาย แต่หลังจากที่ศาลมีคำพิพากษาในคดีนี้แล้ว ก็มีคำพิพากษาของ Supreme Court ที่มีผลต่อการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา โดยเป็นคำพิพากษาในเรื่องที่เกี่ยวกับเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาที่อยู่ในบังคับของกฎหมายให้ต้องชดใช้ หรือคืนเงินได้นั้นให้กับผู้เสียหาย ซึ่ง Supreme Court ได้มีคำพิพากษาในคดี Commissioner v. Wilcox ซึ่งศาลตัดสินว่า เงินที่ผู้กระทำความผิดได้รับจากการชกขอกทรัพย์นั้น ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษี เนื่องจากผู้กระทำความผิดมีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องชดใช้ หรือคืนทรัพย์สินที่ได้มานั้นให้กับผู้เสียหาย ซึ่งเงินได้ประเภทนี้มีลักษณะเช่นเดียวกับการกู้ยืมเงินที่ไม่ถือเป็นเงินได้ของผู้กู้ เนื่องจากผู้กู้มีหน้าที่ต้องคืนเงินที่ได้รับ อย่างไรก็ตามในอีก 6 ปีต่อมา Supreme Court ก็มีคำพิพากษาในอีกคดีหนึ่งกลับหลักในคดี Commissioner

³ Ray m.Sommerfeld, An Introduction To Taxation, P5/1.

⁴ 348 U.S.426,429-30 (1955)

⁵ 274 U.S. 259, 47 S.Ct.607, 71 L.Ed.1037(1927) อ้างถึงใน John C. Chommie , The Law of Federal Income Taxation , (West Publishing CO. , 1968), p25.

v. Wilcox คือ คำพิพากษาคดี Rutkin v. United States⁶ ผู้ที่กระทำความผิดฐานกรร โฆกทรัพย์ และได้รับเงินได้จากการกระทำความผิด เงินได้นั้นก็อยู่ในบังคับต้องเสียภาษี คำพิพากษาสองเรื่องข้างต้นอาจสร้างความสับสนในการจัดเก็บภาษีอยู่ระยะหนึ่งจนในที่สุดได้มีคำพิพากษายืนยันหลักในคดี Rutkin v. United States คือคดี Jame v. United States⁷ พิพากษาว่าเงินได้จากการยกยอกทรัพย์ เป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษี ลบล้างหลักในคดี Wilcox⁸ นอกจากนี้ Justice Stewart ผู้พิพากษา Supreme Court ยังได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับเรื่องนี้ไว้ในคำพิพากษาคดี Commission Internal Revenue v Tellier (1966) 383 US 687 ว่า " ข้อสรุปในเบื้องต้นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้คือ เป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้สุทธิ (net income) และการจัดเก็บภาษีไม่มีวัตถุประสงค์ในการปราบปรามการกระทำที่ผิดกฎหมาย หลักการดังกล่าวเป็นที่ยอมรับกันตั้งแต่เริ่มบังคับใช้กฎหมายภาษี ซึ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นไม่มีความจำเป็นว่าเงินได้นั้นต้องได้มาโดยชอบด้วยกฎหมาย เงินได้จากการประกอบอาชญากรรม (Criminal Enterprise) นั้น การจัดเก็บภาษีก็ไม่ได้กำหนดให้ต้องเสียภาษีในอัตราสูงสุดหรือต่ำสุดแตกต่างจากเงินได้ที่ได้มาโดยชอบ และถ้าหากว่าเงินได้ที่ได้มาโดยชอบด้วยกฎหมายต้องเสียภาษีแล้ว เงินได้ที่ได้จากการประกอบธุรกิจผิดกฎหมายก็ไม่ได้รับยกเว้นการเสียภาษีนั่นแต่อย่างใด "

จะเห็นได้ว่าประเทศสหรัฐอเมริกาได้ยอมรับแนวความคิดในการการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา โดยมีได้แบ่งแยกการจัดเก็บภาษีแต่เฉพาะกับเงินได้ที่มีที่มาจาก การประกอบธุรกิจที่ต้องตามกฎหมายเท่านั้น และได้ดำเนินการจัดเก็บภาษีจากเงินได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมายมาเป็นระยะเวลานานแล้วดังในคดีที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น แต่การจัดเก็บภาษีจากเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกา ตาม Internal Revenue Code นั้น มิได้จัดเก็บจากจำนวนเงินได้ทั้งหมดที่ได้รับ แต่จัดเก็บจากเงินได้สุทธิ กล่าวคือ ต้องนำเงินได้ที่ได้รับมาหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนตามที่กฎหมายอนุญาต แล้วจึงคำนวณเสียภาษีจากเงินได้สุทธิ ซึ่งในเรื่องการหักค่าใช้จ่ายนั้น Internal Revenue Code ได้บัญญัติหลักเกณฑ์ในเรื่องค่าใช้จ่ายไว้ใน Section 162 ซึ่งอนุญาตให้

⁶ 343 U.S. 130, 72 S.Ct. 571, 96 L.Ed. 833 (1952) อ้างถึงใน John C. Chommie , The Law of Federal Income Taxation , p25.

⁷ 366 U.S. 213, 81 S.Ct. 1052, 6 L.Ed.2d 246 (1961) อ้างถึงใน John C. Chommie , The Law of Federal Income Taxation , p25.

⁸ John C. Chommie , The Law of Federal Income Taxation , (West Publishing CO. , 1968), p25.

หักค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นเป็นปกติและจำเป็น (Ordinary and Necessary) เพื่อให้ได้มาซึ่งเงิน
ได้ที่เกิดขึ้นในระหว่างปีภาษี

สำหรับหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาในเรื่อง
การหักค่าใช้จ่าย ศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา มีความคิดเกี่ยวกับเรื่องการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่าย
จ่ายในกรณีดังกล่าวโดยได้ยอมรับการที่ไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายที่เกิดจากโทษปรับหรือโทษทาง
อาญาอื่นตามนโยบายของรัฐ และจากคำพิพากษาในคดี Tank Truck Rentals v Commissioner
(1958) US 30 กล่าวว่า " การกำหนดค่าใช้จ่ายที่ไม่ควรจะอนุญาตให้หักได้เพราะเหตุที่ค่าใช้จ่ายนั้น
ขัดต่อนโยบายของมลรัฐหรือสหรัฐอย่างชัดเจน ข้อพิจารณาสำคัญในการแบ่งแยกค่าใช้จ่ายดังกล่าว
ว่าขัดต่อนโยบายของรัฐหรือไม่คือ ค่าใช้จ่ายนั้นเป็นค่าใช้จ่ายที่ผิดกฎหมายหรือไม่ ถ้าค่าใช้จ่ายนั้น
เป็นค่าใช้จ่ายที่ผิดกฎหมาย หรือค่าใช้จ่ายนั้นเป็นการลงโทษตามกฎหมาย ค่าใช้จ่ายนั้นจึงจะ
ไม่สามารถนำมาหักจากเงินได้ได้ " ซึ่งมีการบัญญัติกฎหมายในเรื่องการหักค่าใช้จ่ายตาม Section 162
โดยค่าใช้จ่ายที่ผิดกฎหมาย (illegal payments) ใน Section 162 (C) (2) ไม่อนุญาตให้นำค่าใช้จ่าย
ที่ฝ่าฝืนกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นการฝ่าฝืนกฎหมายที่มีโทษในทางอาญา หรือเป็นการไม่ได้รับการ
อนุญาตตามกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็กฎหมายของสหรัฐหรือมลรัฐ หรือเงินสินบน ที่จ่ายให้กับเจ้าหน้าที่
ของรัฐ ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อม รวมถึงสินบนที่จ่ายให้กับรัฐบาลของต่างประเทศที่ผิดกฎหมาย
⁹ Internal Revenue Code ไม่อนุญาตให้เงินที่จ่ายไปดังกล่าวมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ ตาม Internal
Revenue Code Section 162 (C) (1) และในกรณีที่ผู้ที่มีเงินได้จากการกระทำความผิดอาญา
ต้องรับโทษในทางอาญา ไม่ว่าจะเป็นโทษปรับ หรือโทษอื่นๆ เช่น ริบทรัพย์ ผู้ที่ถูกลงโทษดังกล่าว
ไม่สามารถนำเงินค่าปรับที่ต้องชำระให้กับรัฐ มาหักเป็นค่าใช้จ่ายในทางภาษีได้ ตาม Internal
Revenue Code Section 162 (f)

อย่างไรก็ตามแนวความคิดที่เห็นว่าเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาไม่ควรที่
จะหักค่าใช้จ่ายใดๆ ได้เลยนั้นก็เริ่มมีปรากฏในประเทศสหรัฐอเมริกาแล้ว แต่ก็จำกัดอยู่แต่เฉพาะราย
ได้จากการค้ายาเสพติดที่ผิดกฎหมายเท่านั้น โดย Internal Revenue Code ได้บัญญัติถึงการเงินได้
จากการค้ายาเสพติดโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไว้ใน Section 280 E. ¹⁰ โดยไม่อนุญาตให้ผู้ที่มีเงินได้

⁹ การจ่ายเงินให้กับรัฐบาลของต่างประเทศในกรณีดังกล่าวต้องเป็นการให้สินบนที่ถือเป็น
ความผิดตาม Foreign Corrupt Practices Act of 1977

¹⁰ Internal Revenue Code Section 280 E. " Expenditures in connection with the
illegal sale of drugs " Statute " No deduction or credit shall be allowed for any amount

จากการค้ายาเสพติดที่ผิดกฎหมาย หักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในระหว่างปีภาษี สำหรับจำนวนเงินที่จ่าย เพื่อดำเนินธุรกิจดังกล่าว สำหรับการประกอบธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการค้ายาเสพติด โดยไม่ชอบด้วย กฎหมาย ทั้งนี้ไม่ว่าการค้ายาเสพติดดังกล่าวจะต้องห้ามตามกฎหมายของสหรัฐหรือต้องห้ามตาม กฎหมายของมลรัฐก็ตาม จากบทบัญญัติใน Section 280 E. นี้ ทำให้ผู้ที่มีเงินได้จากการค้ายาเสพติด ที่ผิดกฎหมายต้องคำนวณเสียภาษีจากเงินได้ที่ได้รับจากการค้ายาเสพติดทั้งหมดที่ได้รับ โดยไม่ สามารถนำเงินได้ที่ได้รับมาหักค่าใช้จ่าย เหมือนกับเงินได้ที่ได้จากการประกอบอาชีพอื่นๆ ได้

สำหรับในเรื่องอัตราภาษี Internal Revenue Code มิได้กำหนดอัตราภาษี สำหรับเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาไว้เป็นพิเศษ โดยใช้อัตราภาษีเช่นเดียวกับเงินได้ ทั่วๆ ไป โดย Justice Stewart ผู้พิพากษา Supreme Court ของประเทศสหรัฐอเมริกา ได้ให้ความ เห็นเกี่ยวกับเรื่องนี้ไว้ในคำพิพากษาคดี Commission Internal Revenue v Tellier (1966) 383 US 687 ว่า “ ข้อสรุปในเบื้องต้นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้คือการจัดการเก็บภาษีจากเงินได้สุทธิ (net income) และเนื่องจากการจัดเก็บภาษีไม่มีวัตถุประสงค์ในการปราบปรามการกระทำที่ผิด กฎหมาย หลักการดังกล่าวเป็นที่ยอมรับกันตั้งแต่เริ่มบังคับใช้กฎหมายภาษี ดังนั้นเงินได้จากการ ประกอบอาชญากรรม (Criminal Enterprise) นั้น ในการจัดเก็บภาษีจึงไม่ได้กำหนดให้ต้องเสียภาษี ในอัตราสูงสุดหรือต่ำสุดแตกต่างจากเงินได้ที่ได้มาโดยชอบด้วยกฎหมาย ” แต่อย่างไรก็ตามใน Internal Revenue Code Section 6867. ได้บัญญัติถึงเงินได้ที่ผู้เสียภาษีมิได้นำมาแสดงเพื่อเสีย ภาษี โดยกำหนดให้ทำการประเมินภาษีสำหรับเงินได้ที่ไม่ได้แสดงไว้ในอัตราภาษีสูงสุด ตามบท บัญญัตินี้แม้จะมีได้มีการกำหนดให้ผู้มีเงินได้จากการกระทำความผิดอาญาต้องเสียภาษีในอัตราสูง สุด แต่โดยปกติแล้วการที่บุคคลมีเงินได้จากการกระทำความผิดอาญานั้น มักจะต้องปกปิดเงินได้ที่ ตนเองได้รับ และไม่มีกรยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามกฎหมาย ซึ่งการกระทำเช่นนั้นส่ง ผลทำให้ผู้ที่มีเงินได้จากการกระทำความผิดอาญาอาจจะต้องเสียภาษีในอัตราสูงสุดที่กฎหมาย กำหนดไว้

สำหรับในเรื่องการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี (Tax Returns) มีการโต้แย้งเกี่ยวกับ เรื่องนี้ โดยผู้ที่มีเงินได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมายอ้างสิทธิตามรัฐธรรมนูญที่แก้ไขเพิ่มเติมครั้งที่ 5 (Fifth Amendment) ในเรื่องหลัก self-incrimination ปฏิเสธการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับการเงินของตน ซึ่งเรื่องนี้ Supreme Court ได้ปฏิเสธการอ้างสิทธิตามรัฐ

paid or incurred during the taxable year in carrying on any trade or business if such trade or business (or the activities which comprise such trade or business)

ธรรมนูญดังกล่าวโดยให้เหตุผลแตกต่างกันไปในแต่ละคดี เช่นคดี United States v. Schiff¹¹ พิพากษาว่า สิทธิตาม Fifth Amendment ไม่คุ้มครองถึงพยานหลักฐานทั้งหมด บุคคลสามารถที่จะอ้างสิทธิดังกล่าวจากคำถามที่เป็นการกล่าวโทษตนเอง แต่คำถามในแบบแสดงรายการเสียภาษีเป็นคำถามที่เป็นกลางที่เกี่ยวข้องกับเงินของบุคคลนั้น สิทธิดังกล่าวนี้จึงไม่สามารถอ้างเพื่อปกปิดข้อมูลในแบบแสดงรายการเสียภาษีได้ คดี United State v. Brown¹² พิพากษาว่า สิทธิตาม Fifth Amendment คุ้มครองบุคคลจากการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการกระทำความผิดซึ่งเป็นแหล่งที่มาของเงินได้เท่านั้น แต่ไม่คุ้มครองบุคคลจากการเปิดเผยจำนวนเงินได้ของตน นอกจากนี้ยังมีคดีที่ศาลพิพากษาลงโทษทางอาญากับผู้ที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี แม้ว่าผู้เสียภาษีจะอ้างสิทธิตาม Fifth Amendment ก็ตาม เช่น คดี United State v. Neff¹³ คดี United State v. Daly¹⁴ คดี Sochia v. Commissioner¹⁵

นอกจากนี้ยังมีกฎหมายในระดับมลรัฐ ที่บัญญัติถึงการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาไว้อย่างชัดเจน คือ มลรัฐ Arizona ซึ่งกฎหมายที่ใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีจากรายได้คือ Arizona income tax act of 1978 ซึ่งตามกฎหมายฉบับดังกล่าวนี้ได้มีการให้ความหมายของเงินได้ที่ได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมาย (illegal income) ไว้อย่างชัดเจนใน Article 1 General Administrative Provisions 43-207 (D)¹⁶ ว่าหมายถึง ผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจทั้งหลายที่ได้รับไม่ว่าจะเป็นในรูปของเงินหรือทรัพย์สินอื่นทุกประเภท ที่ได้รับจากการกระทำที่ผิดกฎหมาย ซึ่งการกระทำที่ผิดกฎหมายนี้ไม่ได้จำกัดอยู่แต่เฉพาะ การลักทรัพย์ การชิงทรัพย์ การปลอมแปลง การรับสินบนของเจ้าพนักงาน การค้าประเวณี การเล่นการพนัน การฉ้อโกง หรือการค้าสิ่งของผิดกฎหมาย เท่านั้น แต่หมายถึงการกระทำที่ผิดกฎหมายทุกประเภท และยังได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายไว้เป็นการเฉพาะใน Article 6 Item not Deductible 43-961 Items

¹¹ 612 F.2d 73, 83 (2d Cir. 1979)

¹² 600 F.2d 248, 252 (10 Cir. 1979)

¹³ 615 F.2d 1235, 1241 (9 Cir), cert.denied, 447 U.S.925 (1980)

¹⁴ 481 F.2d 28, 30 (8 Cir), cert. Denied, 414 U.S.1064 (1973)

¹⁵ 23 F.3d 941 (5 Cir.1994), cert.denied, 513 U.S.1153 (1995)

¹⁶ Arizona income tax act of 1978 Article 1 General Administrative Provisions 43-207 (D) "Illegal income" means any economic benefit of money or property of any kind derived from any unlawful activity, including but not limited to theft, robbery, forgery, bribery, prostitution, gambling, fraud, or unlawful sales.

not deductible in computation of taxable income¹⁷ ว่า เงินได้ที่ได้รับจากการกระทำที่ผิดกฎหมายนั้น ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ดังกล่าวไม่อนุญาตให้นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษี และยังไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายสำหรับกรณีมีเงินได้ที่เกิดจากการกระทำอื่นใดที่เป็น การสนับสนุน ส่งเสริม หรือมีความเกี่ยวข้องกับการกระทำที่ผิดกฎหมาย

จากกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาทั้ง Internal Revenue Code และ Arizona income tax act of 1978 มีสิ่งที่คล้ายกันในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา คือในเรื่องการหักค่าใช้จ่าย ที่กฎหมายทั้งสองฉบับมีบทบัญญัติที่ส่งผลให้เงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายใดๆ ได้เลย หรือไม่สามารหักค่าใช้จ่ายได้มากเท่ากับเงินได้จากการประกอบกิจการที่สุจริต ทั้งนี้เหตุผลของการที่กฎหมายได้มีบทบัญญัติในลักษณะดังกล่าวนี้ เนื่องมาจากค่าใช้จ่ายเหล่านี้ ไม่ว่าจะเป็ค่าใช้จ่ายที่ฝ่าฝืนกฎหมาย ค่าใช้จ่ายที่เป็นสินบนที่จ่ายให้กับเจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการประกอบธุรกิจค้ายาเสพติดที่ผิดกฎหมาย นั้น ล้วนแต่เป็นค่าใช้จ่ายที่ขัดแย้ง หรือตรงข้ามกับ แนวนโยบายของรัฐ กล่าวคือรัฐไม่ต้องการให้เกิดค่าใช้จ่ายดังกล่าวขึ้น โดยก่อนที่ Internal Revenue Code จะมีบทบัญญัติในลักษณะนี้ ไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ ในเรื่องการไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายในทางภาษีสำหรับเงินค่าสินบน หรือค่าปรับที่เป็นโทษในทางอาญา อย่างไรก็ตาม ศาลจะเป็นผู้ปรับใช้กฎหมายที่มีอยู่กับคดี ซึ่งศาลอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายหรือไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงแต่ละคดี แต่ในปัจจุบันมีค่าใช้จ่ายหลายๆ ประเภทที่มีลักษณะที่รัฐไม่ต้องการให้เกิดขึ้น ซึ่งกฎหมายภาษีไม่อนุญาตให้หักเป็นค่าใช้จ่ายในทางภาษี¹⁸ นอกจากนี้ การที่กฎหมายมีบทบัญญัติในลักษณะนี้ ยังสอดคล้องกับหลักการกำหนดค่าใช้จ่าย (personal deductions) ซึ่งหลักเกณฑ์การกำหนดว่ากฎหมายภาษีจะอนุญาตให้ทำการหักค่าใช้จ่ายในประเภทใดบ้างนั้น คือ ค่าใช้จ่ายนั้นๆ เกิดจากการกระทำที่สังคมปรารถนาที่รัฐจะสนับสนุน ส่งเสริมหรือไม่¹⁹

¹⁷ Arizona income tax act of 1978 Article 6 Item not Deductible 43-961 Items not deductible in computation of taxable income " Expenses attributable to Arizona gross income derived from illegal activities nor shall any deductions be allowed to any taxpayer on any of his Arizona gross income derived from any other activities which tend to promote or to further , or are connected or associated with , such illegal activities.

¹⁸ Ray m. Sommerfeld, *An introduction to taxation*, P 6/7.

¹⁹ ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์, *ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย*, หน้า 33.

จะเห็นได้ว่าแม้ในส่วนของ Internal Revenue Code จะไม่มีบทบัญญัติในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาไว้โดยตรง นอกจากกรณีของการค้ายาเสพติดที่ผิดกฎหมาย แต่ Internal Revenue Code ก็มีบทบัญญัติที่สามารถนำมาปรับใช้กับ กรณีที่บุคคลมีเงินได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมายอย่างเหมาะสมได้ ทั้งในเรื่องการหักค่าใช้จ่าย หรือในเรื่องอัตราภาษี แต่สำหรับ Arizona income tax act of 1978 ที่มีบทบัญญัติทั้งในส่วนของนิยามของเงินได้ที่ได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมายไว้อย่างชัดเจน รวมในเรื่องการหักค่าใช้จ่าย ที่ได้กำหนดไว้เฉพาะสำหรับเงินได้ประเภทนี้ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าบทบัญญัติของ Arizona income tax act of 1978 มีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่เหมาะสม สำหรับการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา

สำหรับการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา ในประเทศสหรัฐอเมริกา ผู้เขียนขอยกตัวอย่างคดีที่เกิดขึ้น โดยเป็นคดีที่ตัดสินเมื่อวันที่ 22 พฤษภาคม 2003 คือ คำพิพากษาของ UNITED STATES TAX COURT คดีระหว่าง LOUIS E. PEYTON, Petitioner v COMMISSIONER OF INTERNAL REVENUE, Respondent²⁰

เว้นแต่จะระบุเป็นอย่างอื่นบทบัญญัติทุกมาตราที่อ้างถึง เป็นบทบัญญัติของ Internal Revenue Code ประเด็นในคดีที่ต้องวินิจฉัยมีดังนี้

1. ผู้อุทธรณ์มีรายได้ที่ปกปิดหรือไม่ได้รายงานจากการขายัญชาในระหว่างปี 1990 และ 1991 และจากธุรกิจในปี 1991 หรือไม่
2. ผู้อุทธรณ์ต้องเสียภาษีเพิ่มเติมหรือไม่
3. หากมีการชำระภาษีไม่ครบถ้วนในปี 1990 และ 1991 (a) ผู้อุทธรณ์มีความรับผิดชอบตาม Section 6663 และ (b) การประเมินภาษีส่วนที่ขาดของจำเลยมีได้ต้องห้ามตามกฎหมาย (ไม่มีกฎหมายจำกัดอำนาจไว้)

คดีมีข้อเท็จจริงดังนี้

ในปี ค.ศ. 1990 และ 1991 Mr. Louis E. Peyton และภริยายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี (Tax Return) แบบ 1040 (Form 1040 , U.S. Individual Income Tax Return) โดยระบุว่าประกอบอาชีพ ช่างก่อสร้าง (Construction Worker) ซึ่งแบบแสดงรายการระบุถึงแต่ค่าจ้างที่เป็นรายได้ของภริยา Mr. Peyton ในปี 1990 ในแบบแสดงรายการแจ้งว่ามีเงินได้ตามตาราง C คือ เงินได้

²⁰ ในคดีนี้ผู้เขียนใช้ชื่อ Mr. Peyton แทน ผู้อุทธรณ์ (Petitioner) และ IRS แทน จำเลยอุทธรณ์ (Respondent)

จากการประกอบธุรกิจ คือการทำงานก่อสร้าง แต่สำหรับปี 1991 ไม่มีการแสดงในแบบแสดงรายการว่ามีเงินได้จากกิจการดังกล่าว

ในเดือนมกราคม ปี ค.ศ. 1997 Mr. Peyton ถูกฟ้องร้องดำเนินคดีในหลายข้อหาที่ United States District Court และเมื่อการพิจารณาคดีเสร็จสิ้น ศาลพิพากษาว่า Mr. Peyton มีความผิดจริงในข้อหาร่วมกันจำหน่ายกัญชา (Marijuana) และ โคเคน (Cocaine) รวมทั้งมีความผิดฐานยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเป็นเท็จซึ่งเป็นความผิดตาม Section 7206 (1) ในปี ค.ศ. 1990 , 1991 , 1992 , และ 1993 มีโทษจำคุก 151 เดือน ในข้อหาแรก และจำคุก 36 เดือนในข้อหาที่สอง

ต่อมาวันที่ 24 กันยายน 1998 ในขณะที่ Mr. Peyton อยู่ระหว่างต้องโทษจำคุก IRS แจ้งกับ Mr. Peyton ให้ชำระหนี้ภาษีเพิ่มเติมแก่ IRS ซึ่งหนี้ภาษีจำนวนดังกล่าวเป็นการประเมินภาษีจากรายได้ที่ Mr. Peyton ได้รับจากการจำหน่ายกัญชา จำนวน 85,000 เหรียญสหรัฐ ในปี ค.ศ. 1990 และ 1991 ซึ่ง Mr. Peyton มิได้รายงานรายได้ดังกล่าวเพื่อเสียภาษี นอกจากนี้ยังมีรายได้อีกจำนวน 9,171 เหรียญสหรัฐที่ได้รับจาก M.J.Lord ที่ไม่ได้รายงานไว้เช่นเดียวกัน ในวันที่ 8 ตุลาคม 1998 Mr. Peyton จึงยื่นฟ้องคดีต่อศาลโต้แย้งเกี่ยวกับหนี้ภาษีจำนวนดังกล่าว ซึ่งในขณะนั้น Mr. Peyton ถูกควบคุมตัวอยู่ที่ Pennsylvania

IRS ได้ให้การต่อสู้คดี และได้ให้ข้อเท็จจริงเพิ่มเติมเพื่อสนับสนุนข้ออ้างเกี่ยวกับการที่ Mr. Peyton ปิดบังเงินได้ และเรียกร้องให้ Mr. Peyton ชำระหนี้ภาษีจำนวน 28,050 เหรียญสหรัฐและ 29,313 เหรียญสหรัฐ สำหรับปี ค.ศ. 1990 และ 1991 พร้อมทั้งชำระค่าปรับ จำนวน 21,037 เหรียญสหรัฐ สำหรับปี 1990 และ 21,984.50 เหรียญสหรัฐ สำหรับปี 1991 พร้อมทั้งอธิบายถึงกำไรที่ได้รับจากการขายกัญชา โดยระบุว่า IRS คำนวณกำไรต่อปอนด์ของการจำหน่ายกัญชาผิดพลาด ซึ่งเดิมคำนวณไว้กัญชามีราคา 200 เหรียญสหรัฐต่อปอนด์ แต่ที่จริงแล้ว Mr. Peyton มีกำไรจากการจำหน่ายกัญชามากกว่า 400 เหรียญสหรัฐต่อปอนด์ จากการคำนวณโดยวิธีดังกล่าว เชื่อว่า Mr. Peyton จึงน่าจะมิเงินได้จากการจำหน่ายกัญชาปีละประมาณ 170,000 เหรียญสหรัฐแต่ต่อมา IRS ได้ยื่นคำร้องต่อศาลขอแก้ไขว่า IRS ประเมินรายได้ของ Mr. Peyton ที่ได้รับจากการจำหน่ายกัญชากลาดเคลื่อนจาก 170,000 เหรียญสหรัฐต่อปี เป็น 160,000 เหรียญสหรัฐต่อปี

พิพากษาว่า

1. รายได้ที่ปกปิด (Unreported Income)

The Internal Revenue Code บัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีในส่วนของสหรัฐ (Federal Tax) จากรายได้ของบุคคลธรรมดาทุกคนไว้ใน Section 1 และใน Section 61 (a) กำหนดนิยามของเงินได้ (gross income) เพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีว่า " รายได้ทั้งหมดไม่ว่าจะได้รับมาจากแหล่งใด " การให้คำนิยามไว้อย่างกว้างขวางเช่นนี้ จึงรวมถึงรายได้ที่ได้มาจากแหล่งรายได้ที่ผิดกฎหมายด้วย (James v. United State, 366 U.S. 213, 218 (1961))

ที่ IRS ระบุว่า Mr. Peyton มีรายได้ที่ปกปิดจากการจำหน่ายสัญญาและการทำงานก่อสร้างนั้น โดยทั่วไปแล้ว ผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่ต้องพิสูจน์ให้ได้ว่าการประเมินภาษีของคณะกรรมการ (Commissioner) ไม่ถูกต้อง ตามกฎข้อ 142 (a) ของศาลภาษี แม้ว่าใน Section 7491 จะเปลี่ยนภาระการพิสูจน์ให้กับ Commissioner แต่ Section สามารถนำมาใช้ได้เฉพาะกับกระบวนการทางศาลที่เกิดขึ้นต่อเนื่องจากการสืบพยานที่เริ่มต้นภายหลังวันที่ 22 กรกฎาคม 1998 แต่ในคดีนี้ปรากฏว่าการพิจารณาคดีเริ่มมาก่อนวันที่ 22 กรกฎาคม 1998 จึงไม่สามารถนำ Section 7491 มาใช้บังคับได้ สำหรับคดีนี้ IRS ดำเนินการตามคำพิพากษาในคดีอาญาซึ่งเป็นสิ่งที่ชี้ให้เห็นว่า Mr. Peyton มีรายได้จากการจำหน่ายสัญญา และ IRS ยังมีพยานเอกสารคือ เช็คที่ส่งจ่ายให้กับ Mr. Peyton เป็นหลักฐานว่า Mr. Peyton ได้รับเงินจาก M.J.Lord Mr. Peyton มีหน้าที่ต้องนำสืบถึงความไม่ถูกต้องในการประเมินภาษีจากรายได้จากการจำหน่ายสัญญาและจากการประกอบธุรกิจ แต่ Mr. Peyton ไม่สามารถนำสืบเช่นนั้นได้ จึงฟังได้ว่าการประเมินภาษีจากเงินได้ที่ได้จากการจำหน่ายสัญญาในปี 1990 และ 1991 จำนวน 85,000 เหรียญสหรัฐและเงินได้ที่ได้รับจาก M.J.Lord จำนวน 9,171 เหรียญสหรัฐนั้นถูกต้องแล้ว

2. ภาษีที่ไม่ได้ชำระ (Underpayments of tax)

ภาษีที่ยังไม่ได้ชำระจากเงินได้ที่ปกปิดไว้ ซึ่งในการคำนวณภาษีต้องนำเงินได้มาหักจากต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายแต่คดีนี้เกี่ยวข้องกับการจำหน่ายยาเสพติด ซึ่งตาม Section 280 E ไม่สามารถนำเงินได้มาหักค่าใช้จ่ายได้

1. การได้รับเงินได้

ในสำนวนคดีปรากฏหลักฐานสำคัญที่ชี้ให้เห็นว่า Mr. Paytion ได้รับเงินจากการจำหน่ายสัญญาและปกปิดเงินได้ดังกล่าวไว้ คือคำพิพากษาในคดีอาญาซึ่งภายใต้มาตรฐานการพิสูจน์ในคดีอาญาระบุว่า Mr. Payton มีความผิดฐานครอบครองและจำหน่ายสัญญาและมีความผิดตาม

Section 7206(1) ฐานปกปิดเงินได้ คำพิพากษาดังกล่าวจึงเป็นหลักฐานที่ชัดเจนเกี่ยวกับการมีราย
ได้ของ Mr.Payton

2. ภาษีที่ยังชำระไม่ครบ (Underpayment)

ตามที่ได้อธิบายไว้แล้วในตอนต้นว่า เงินได้ที่ได้รับต้องนำมาหักค่าใช้จ่ายเสียก่อนจึง
คำนวณภาษี ในกรณีของการจำหน่ายัญชาข้อมูลเกี่ยวกับการจำหน่ายัญชาระบุว่ามีการจำหน่าย
ัญชากันตั้งแต่ 1,000 เหรียญสหรัฐถึง 1,100 เหรียญสหรัฐต่อปอนด์ IRS ใช้ราคาสูงสุดในการ
คำนวณภาษีส่วนที่ยังชำระไม่ครบ และ Mr.Payton ก็ไม่นำสืบให้เห็นเป็นอย่างอื่น ส่วนกรณีเงินได้
ที่ได้รับจาก M.J.Lord ไม่มีพยานหลักฐานยืนยันเกี่ยวกับต้นทุนหรือค่าใช้จ่าย ดังนั้นทั้งกรณีเงินได้
จากการจำหน่ายัญชา และเงินได้ที่เป็นค่าก่อสร้าง IRS สามารถพิสูจน์ได้อย่างชัดเจนเกี่ยวกับภาษีที่
ยังชำระไม่ครบ

3.เจตนาในการไม่ชำระภาษี (Fraudlent Intent)

ประเด็นถัดมาที่ต้องพิจารณาคือ การปกปิดเงินได้ดังกล่าว เป็นการกระทำโดยเจตนาจะ
ฉ้อโกงภาษีหรือไม่ ซึ่งหากผู้เสียภาษีมิเจตนาที่จะหนีภาษีโดยการปกปิด หรือกระทำโดยประการ
ใดๆ เพื่อไม่ให้มีการเรียกเก็บภาษี ผู้เสียภาษีนั้นต้องรับโทษทางแพ่ง (Civil Fraud Penalty) และ
จากแนวคำพิพากษา (Caselaw) การกระทำบางอย่างที่ชี้ให้เห็นว่ามีเจตนาฉ้อโกงภาษีคือ 1 การแจ้ง
เงินได้ไม่ครบถ้วน 2.การให้เอกสารหลักฐานไม่ครบถ้วน 3.การไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี 4.ระบุ
ถึงการกระทำที่ไม่น่าเป็นไปได้หรือขัดแย้งกันเอง 5.ปกปิดเงินได้หรือทรัพย์สิน 6.ขัดขวางไม่ให้
ความร่วมมือกับเจ้าพนักงาน 7. มีส่วนร่วมกับการกระทำที่ผิดกฎหมาย 8. การยื่นเอกสารเท็จ เป็นต้น
สำหรับคดีนี้ศาลพิจารณาแล้วเห็นว่า Mr.Payton มีเจตนาที่จะฉ้อโกงภาษี โดยตามเอกสารหลักฐาน
ปรากฏชัดเจนว่า Mr.Payton แจ้งเงินได้ไม่ครบถ้วน บันทึกรายรับรายจ่ายที่ไม่ถูกต้อง และเข้าไปมี
ส่วนร่วมกับการกระทำที่ผิดกฎหมาย นอกจากนี้ Mr.Payton ยังถูกลงโทษในข้อหายื่นแบบแสดงราย
การไม่ครบถ้วนตาม Section 7206(1) ซึ่งเป็นข้อพิสูจน์ที่ชัดเจน จึงฟังได้ว่า Mr.Payton มีเจตนาฉ้อ
โกงภาษีจึงต้องรับผิดตาม Section 6663 ซึ่งเป็นโทษทางแพ่ง

4. อำนาจการประเมินภาษี

โดยทั่วไปแล้วการประเมินภาษีต้องกระทำภายใน 3 ปีนับแต่วันที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ตาม Section 6501 อย่างไรก็ตามมีข้อยกเว้นในกรณีที่เป็นกรยื่นแบบแสดงรายการภาษีเท็จ หรือเป็นการถือโงงภาษี ซึ่งสามารถประเมินภาษีได้โดยไม่มีกำหนดเวลาตาม Section 6501 (C)(1) เมื่อ IRS นำสืบให้เห็นถึงการเจตนาถือโงงภาษีของ Mr. Payton ได้การประเมินภาษีในคดีนี้ของ Mr. Payton จึงไม่ต้องห้ามตามกฎหมาย

จากคำพิพากษาคดีนี้ผู้เขียนเห็นว่ามิสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาของประเทศสหรัฐอเมริกา 2 ประการคือ

1. เป็นการยืนยันหลักกฎหมายในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา

2. คำพิพากษาในคดีอาญาเป็นหลักฐานสำคัญที่แสดงให้เห็นว่าบุคคลที่กระทำความผิดมีรายได้จากการกระทำความผิดอาญา

3.1.2 ประเทศออสเตรเลีย

การจัดเก็บภาษีของประเทศออสเตรเลียเริ่มครั้งแรกในปี 1788 เป็นการนำเงินภาษีไปสร้างเรือนจำใน Sydney และช่วยเหลือเด็กกำพร้า ต่อมาได้มีการจัดเก็บอากรขาเข้าจากสินค้าฟุ่มเฟือย และภายหลังปี 1824 มีการจัดเก็บภาษีศุลกากร และภาษีสรรพสามิต ซึ่งภาษีทั้งสองถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐอย่างมากในขณะนั้น และมีการจัดเก็บค่าธรรมเนียม อากรแสตมป์ ขึ้นภายหลัง จนในปี 1880 Colony of Tasmania มีการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับจากกำไรของบริษัท อีก 4 ปีต่อมาได้เริ่มมีการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทุกประเภทใน South Australia และในปี 1895 ภาษีเงินได้เริ่มมีการจัดเก็บใน New South Wales ในอัตรา 6 เพนต์ ต่อปอนด์ จนในปี 1900 การจัดเก็บภาษีเงินได้เริ่มเป็นที่แพร่หลายแต่ก็ยังคงมีความแตกต่างกันทั้งวิธีการจัดเก็บและอัตราภาษี จนถึงปี 1915 Fisher Commonwealth Government เริ่มบังคับใช้กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีเงินได้โดย Commonwealth แต่ในแต่ละมลรัฐก็ยังคงมีการจัดเก็บภาษีเงินได้อยู่ในบางส่วน จนถึงปี 1942 Commonwealth Government เริ่มจัดเก็บภาษีเงินได้ในหลักเกณฑ์เดียวกันทั่วประเทศ เมื่อสังคมและรัฐบาลมีความเปลี่ยนแปลง การจัดเก็บภาษียังมีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการจัดเก็บภาษีเกิดขึ้น โดยในปี 1944 มีการใช้ระบบ Pay-As-You-Earn (PAYN) สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินเดือน ปี 1983 มีการบังคับใช้ Prescribed Payment System (PPS) ในปี 1986 มีการบังคับใช้

Fringe Benefits Tax (FBT) สำหรับผลประโยชน์ที่ลูกจ้างได้รับจากนายจ้างซึ่งไม่ใช่เงินค่าจ้าง เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) โดยการจ่ายค่าตอบแทนการทำงานที่ไม่ใช่เงิน เช่น หุ่น หรือรถยนต์ เป็นต้น ปี 1985 มีการใช้ Capital Gain Tax (CGT) และในปี 1986 มีการใช้ The Medicare levy ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ สิ่งที่กำลังกล่าวในข้างต้นนี้เป็น วิวัฒนาการของการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศออสเตรเลีย จนในที่สุดเมื่อปี 2000 มีการปรับปรุง ในเรื่องการจัดเก็บภาษีอีกครั้งคือ The New Tax System ทั้งนี้การพัฒนากฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บ ภาษีก็เพื่อให้สอดคล้องกับสังคมที่มีการเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ²¹

สำหรับการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาของประเทศออสเตรเลีย Judge Burchett ได้กล่าวไว้ในคำพิพากษาคดี MacFarlane v FCT (1986) โดยแสดงเหตุผล เกี่ยวข้องกับข้อสรุปที่กล่าวว่าเงินได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมายนั้นไม่ได้รับการยกเว้นภาษี ซึ่ง Judge Burchett ได้อ้างอิงความเห็นของ Judge Denman ที่กล่าวไว้ว่า " ในความเห็นของข้าพเจ้า ถ้าบุคคลประกอบอาชีพใดอาชีพหนึ่ง และมีเงินได้เกิดขึ้นในแต่ละปี Income Tax Commissioner ก็มีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลผู้นั้นได้ ซึ่งไม่จำกัดอยู่แต่เฉพาะการประกอบอาชีพที่ ถูกกฎหมายเท่านั้น เพราะหากไม่เป็นเช่นนั้นข้าพเจ้าเห็นว่าการประกอบอาชีพที่ผิดกฎหมายก็เป็น การสนับสนุนบุคคลให้ต่อต้านอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี " นอกจากนี้ Judge Burchett ยังอ้างอิง คำพิพากษาในคดีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาอีกด้วย คือ คดี Minister of Finance v Smith (1927) AC193 ซึ่งเก็บภาษีจากเงินได้จากการจำหน่ายสุราผิด กฎหมายใน Ontario และ คดี Mann v Nash (1932) 1KB 752 ซึ่งเก็บภาษีจากการจำหน่ายสินค้าผิด กฎหมาย และการเล่นการพนันผิดกฎหมาย และยังมีความเห็นของ ศาสตราจารย์ Parsons ซึ่งทำงาน เกี่ยวกับภาษีเงินได้ของประเทศออสเตรเลียว่า " สิ่งที่ต้องถือว่าเป็นเงินได้นั้นคือเงินที่ผู้เสียภาษีได้รับที่ เพิ่มความมั่งคั่งให้กับเขา การที่เงินได้นั้นเกี่ยวข้องกับการกระทำที่ผิดกฎหมาย หรือขัดต่อศีลธรรม อันดี พฤติการณ์ดังกล่าวไม่ขัดขวางการจัดเก็บภาษีจากเงินได้นั้น " จากแนวคำพิพากษาและ ความเห็นของนักวิชาการดังกล่าวข้างต้น Judge Burchett สรุปว่า เงินได้ที่ได้รับและถือเป็นเงินได้ที่ต้อง เสียภาษีตาม Section 25 (1) ของ ITAA 1936 หมายความว่ารวมถึงเงินได้ที่ได้รับจากทั้งการกระทำที่ ถูกต้องตามกฎหมายและที่ผิดกฎหมาย แต่เงินได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมายต้องเสียภาษีอย่างไร นั้นขึ้นอยู่กับพฤติการณ์ในแต่ละกรณี

²¹ Australian Taxation Office [ATO]. Australian Tax History. Available from:

สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศออสเตรเลียในปัจจุบันมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องในเรื่องนี้ที่สำคัญคือ INCOME TAX ASSESSMENT ACT 1936 (ITAA) และมี Australian Taxation Office (ATO) เป็นองค์กรที่ทำหน้าที่ในการดำเนินการจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ตาม Section 25 (1) ของ INCOME TAX ASSESSMENT ACT 1936 (ITAA) ได้ให้ความหมายของเงินได้พึงประเมินว่าหมายถึง " เงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษีหมายความว่า

(a) ผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย

เงินได้ที่ได้รับไม่ว่าจะได้รับมาโดยตรงหรือโดยอ้อม จากทุกแหล่งที่มาไม่ว่าจากในหรือนอกประเทศออสเตรเลีย

(b) ผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย

เงินได้ที่ได้รับไม่ว่าจะได้รับมาโดยตรงหรือโดยอ้อม เฉพาะที่เกิดขึ้นในประเทศออสเตรเลีย "

ศาลของประเทศออสเตรเลีย และ Australian Taxation Office (ATO) ซึ่งเป็นองค์กรที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีของประเทศออสเตรเลีย ได้ยอมรับแนวความคิดในเรื่องเงินได้ที่ต้องเสียภาษีว่าไม่คำนึงว่าเงินได้นั้น ได้มาจากการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โดย ATO ได้กล่าวไว้ในการตอบข้อหารือ (Taxation Ruling) ของ ATO โดย ATO ได้ให้ความหมายของคำว่า " การกระทำที่ผิดกฎหมาย (illegal activities) " ว่าหมายถึง การกระทำทั้งหลายที่กฎหมายไม่อนุญาตให้สามารถกระทำได้ เช่น การค้ายาเสพติด การค้าประเวณี การยกยอกทรัพย์ เป็นต้น และถือว่าเงินได้จากการกระทำผิดกฎหมายดังกล่าว ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตาม Section 25 (1) ของ INCOME TAX ASSESSMENT ACT 1936 ที่อยู่ในบังคับต้องนำมาเสียภาษีแก่รัฐเช่นเดียวกับการประกอบกิจ

การที่ถูกต้องตามกฎหมาย²² และได้วางหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมายไว้ดังนี้²³

ใน Subsection 51 (1) ของ INCOME TAX ASSESSMENT ACT 1936 ได้อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมิน สำหรับค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อให้ได้มาซึ่งผลกำไรในการประกอบธุรกิจ หรือเพื่อให้ได้รับเงินได้พึงประเมิน หรือรายจ่ายที่จำเป็นในการดำเนินธุรกิจ กรณีของการมีรายได้ที่ได้จากการกระทำผิดอาญา Federal Commissioner of Taxation ของประเทศออสเตรเลีย²⁴ ที่เห็นว่าค่าใช้จ่ายจากการมีเงินได้จากการกระทำผิดอาญาไม่สามารถนำมาหักออกจากเงินได้ เนื่องจากการกระทำนั้นเป็นสิ่งที่ผิดกฎหมาย และในการพิจารณาเกี่ยวกับเรื่องนี้ หากมีการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายสำหรับผู้ที่มีเงินได้จากการกระทำผิดอาญา เงินทุนที่ใช้เล่นการพนัน ค่าใช้จ่ายในการค้าประเวณี ค่าใช้จ่ายต่างๆ เหล่านี้สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายตามกฎหมายได้ แต่โทษปรับที่เป็นการลงโทษการกระทำนั้นกลับไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้²⁵ และการที่กฎหมายไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายที่เป็นโทษปรับ ก็เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการที่ควรจะนำมาหักจากเงินได้ควรจะเป็นค่าใช้จ่ายที่จากการประกอบธุรกิจอย่างขาวสะอาด หากกฎหมายอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ที่ได้จากการกระทำผิดอาญาแล้ว กรณีที่บุคคลประกอบธุรกิจขนส่งสินค้าอย่างถูกต้องตามกฎหมาย ได้บรรทุกน้ำหนักเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดอย่างไม่ได้เจตนา เมื่อต้องรับโทษปรับก็ไม่สามารถนำค่าปรับนั้นมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ ในอีกด้านหนึ่งผู้ที่มีอาชีพเป็นนักลอบสังหาร สามารถหักค่าใช้จ่ายจากต้นทุนค่ากระสุนปืนและสามารถหักค่าเสื่อมราคาของอาวุธปืนของตนได้ " อย่างไรก็ตามแนวคิดเช่นนี้ไม่ได้รับการยอมรับจากศาลของประเทศออสเตรเลีย เนื่องจากศาลเห็นว่าไม่มีกฎหมายที่บัญญัติในเรื่องนี้ไว้อย่างชัดเจน

²² ATO ได้อ้างอิงหลักจากคำพิพากษาของศาลในประเทศอังกฤษ เช่นคดี Partridge v. Mallandaine (1886) 2 TC 179 , คดี Lindsay v. IRC (1932) 18 TC 43 ซึ่งกล่าวถึงรายได้ที่ได้รับจากการส่งออกสุราผิดกฎหมาย

²³ ATO. Taxation Ruling TR 93/25 and TR 93/D2. Available from: <http://law.ato.au/pdf/tr93-25.pdf> and <http://law.ato.au/pdf/tr93-d2.pdf> [2004, January 28]

²⁴ อ้างถึงในคำพิพากษาคดี Federal Commissioner of Taxation v La Rosa (2003) FCAFC 125

²⁵ ตาม INCOME TAX ASSESSMENT ACT 1936 โทษปรับไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ ดูรายละเอียดในหัวข้อถัดไป

เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาในประเทศออสเตรเลีย ผู้เขียนขอยกตัวอย่างคดีของศาลสหพันธรัฐของประเทศออสเตรเลีย (Federal Court of Australia) ซึ่งมีคำพิพากษาในคดี Federal Commissioner of Taxation v. La Rosa [2003] FCAFC 125 เมื่อปี ค.ศ.2003 มีข้อเท็จจริงในคดีนี้คือ Mr. La Rosa เป็นผู้ประกอบธุรกิจเกี่ยวกับการค้ายาเสพติด ซึ่ง Mr. La Rosa ไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีในช่วงระหว่างปีภาษีที่สิ้นสุดเมื่อวันที่ 30 มิถุนายน 1990 ถึง 30 มิถุนายน 1996 รวมทั้งสิ้นเป็นเวลา 7 ปี ATO²⁶ ได้ทำการประเมินภาษี Mr. La Rosa ในช่วงเวลาดังกล่าว สำหรับประเด็นที่อุทธรณ์ต่อศาลมีเพียงส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินในปีภาษีเมื่อ 30 มิถุนายน 1995 ที่ ATO นำเงินจำนวน 220,000 เหรียญออสเตรเลียมารวมคำนวณเป็นเงินได้ของ Mr. La Rosa ในปีดังกล่าวด้วย ทำให้ Mr. La Rosa มีเงินได้ในปีภาษีจำนวน 446,954 เหรียญออสเตรเลีย ซึ่ง Mr. La Rosa ได้แย้งว่าเงินจำนวนดังกล่าวไม่ควรถือเป็นเงินได้ของตน โดย The Administrative Appeal Tribunal (AAT) ได้วินิจฉัยเกี่ยวกับข้อเท็จจริงในคดีนี้สรุปได้ว่า Mr. La Rosa ประกอบธุรกิจที่ผิดกฎหมาย เงินจำนวน 220,000 เหรียญออสเตรเลีย เป็นเงินที่ได้จากการค้ายาเสพติดที่ Mr. La Rosa ปกปิดไว้ ซึ่งเงินจำนวนดังกล่าวถูกขโมยไปจาก Mr. La Rosa ในระหว่างที่ซื้อยาเสพติดมาเพื่อเก็บไว้จำหน่ายจากบุคคลหนึ่ง และเงินจำนวนนี้ถือว่าเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบธุรกิจค้ายาเสพติดของ Mr. La Rosa เนื่องจากเป็นเงินที่เสียไปในช่วงที่ดำเนินการซื้อสินค้ามาสำรองไว้

Federal Court of Australia ตัดสินว่า

1. เงินได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมาย (Income from illegal activities) เงินได้ของ Mr. La Rosa เป็นเงินได้ที่เกิดจากการประกอบธุรกิจที่ผิดกฎหมาย กล่าวคือ การประกอบธุรกิจของ Mr. La Rosa เป็นความผิดตาม Misuse of Drugs Act 1981 (WA) Section 6 และ Section 33 และเป็นความผิดตาม Customs Act 1901 (Cth) Section 233 B (1)(CA) และ Section 237 ซึ่งเงินได้จากการประกอบธุรกิจที่ผิดกฎหมายนั้น ไม่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษี ตามหลักกฎหมายในคดี Minister of Finance v Smith [1927] , คดี Mac Farlane v FCT [1986] และคดี Mann v Nash

²⁶ ผู้เขียนขอใช้คำว่า ATO แทน Federal Commissioner of Taxation ซึ่งเป็นผู้อุทธรณ์ในคดีนี้ และบทมาตรานี้ไม่ได้กล่าวไว้เป็นอย่างอื่นให้หมายความถึงบทบัญญัติใน INCOME TAX ASSESSMENT ACT 1936

[1932] หลักกฎหมายดังกล่าวยังได้รับการยอมรับจาก Supreme Court of the United States ในคดี Commission Internal Revenue v Tellier [1966] , คดี United States v Sullivan และคดี James v United States เช่นเดียวกับในประเทศแคนาดา ที่มีคดีหลายคดีที่ยืนยันหลักกฎหมายว่าเงินได้จากการประกอบอาชญากรรม หรือการกระทำที่ผิดกฎหมายถือเป็นเงินได้ตามความมุ่งหมายของกฎหมายภาษี เช่น การปลอมเอกสารในคดี R v Poynton [1972 72DTC 6329 (Ont CA)] , การลักทรัพย์นายจ้างในคดี Hughes v R [1996 CarswellNat 1337 (TCC²⁷) Tax Court of Canada, May 2, 1996, Court File 95-3046-I] , การถือโงกงของของนักกฎหมายในคดี Buckman v Minister of National Revenue [1991 91 DTC 11249 (TCC)] , การรับเงินที่ผิดกฎหมายของสมาชิกวุฒิสภาในคดี Gravel v Minister of National Revenue [1992 92 DTC 1935 (TCC)] และเงินที่ได้จากการค้ายาเสพติดในคดี Neeb v R [1997 CarwellNat 67 (TCC) Tax Court of Canada, January 9, 1997, Court File 94-260-G]

2. เงินจำนวน 220,000 เหรียญออสเตรเลียสามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายตาม ITAA 1936²⁸ Section 51(1) ได้หรือไม่ AAT วินิจฉัยว่า เงินจำนวนดังกล่าวถูกขโมยไปในคืนวันที่ 19 พฤษภาคม 1995 ขณะที่ Mr. La Rosa กำลังจะซื้อยาเสพติดเพื่อจะนำมาจำหน่ายต่อนั้น เป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบธุรกิจ ตามหลักกฎหมายในคดี Charles Moore & Co (WA) Pty Ltd v FCT (1956) สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ และการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าธุรกิจของบุคคลนั้นถูกหรือผิดกฎหมายแต่อย่างใด ATO อุทธรณ์โดยอ้างเหตุผลว่าการที่ยอมให้ธุรกิจที่ผิดกฎหมายหักค่าใช้จ่ายตาม Section 51 (1) ได้นั้นขัดต่อแนวนโยบายของรัฐ (public policy) ซึ่งถือได้ว่าเป็นนโยบายของกฎหมาย (policy of the law) ด้วยการตีความกฎหมายภาษีควรจะได้พิจารณาถือเรื่องดังกล่าวด้วย นอกจากนี้หากธุรกิจที่ผิดกฎหมายไม่ได้รับอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายได้ ก็อาจช่วยทำให้บุคคลลดความสนใจที่จะทำธุรกิจที่ผิดกฎหมายได้

Federal Court of Australia เห็นว่า จุดประสงค์ของ ITAA 1936 คือการจัดเก็บภาษีเงินได้มิได้เป็นการลงโทษต่อการกระทำผิด และถ้อยคำที่ใช้ใน Section 17 , 25 , 48 และ 51 ของ ITAA 1936 ก็ไม่ได้แบ่งแยกว่าเงินได้ตลอดจนค่าใช้จ่ายมาจากแหล่งที่ถูกต้องตามกฎหมายหรือไม่ การจัดเก็บภาษีเงินได้ต้องจัดเก็บจากเงินได้สุทธิไม่ใช่เงินได้ทั้งหมดที่ได้รับ และกฎหมายไม่ได้กำหนดอัตราภาษีให้แตกต่างกันระหว่างธุรกิจที่ถูกกฎหมายกับธุรกิจที่ผิดกฎหมาย การลงโทษผู้

²⁸ INCOME TAX ASSESSMENT ACT 1936

กระทำความผิดควรเป็นหน้าที่ของกฎหมายอาญามากกว่ากฎหมายภาษี และหากเห็นว่าค่าใช้จ่ายใด เป็นค่าใช้จ่ายที่ขัดต่อแนวนโยบายของรัฐ ก็ควรเป็นหน้าที่ของรัฐสภาที่จะพิจารณาบัญญัติกฎหมาย นั้นๆ ขึ้นมาใช้หน้าที่ของศาล เช่นใน Income Tax Assessment Act 1997 (Cth) ที่รัฐสภาบัญญัติ กฎหมายไม่อนุญาตให้ผู้เสียภาษ้นำเงินสินบนที่จ่ายให้กับเจ้าหน้าที่ของรัฐ รวมถึงเจ้าหน้าที่ของรัฐ บาลต่างประเทศด้วยมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ เป็นต้น อุทธรณ์ในคดีนี้จึงฟังไม่ขึ้น พิพากษายืน

จากคำพิพากษาของศาลในคดีนี้ผู้เขียนเห็นว่านอกจากจะเป็นการยืนยันหลักกฎหมายที่ ยอมรับการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาแล้ว ยังแสดงให้เห็นว่าแนวความ คิดของศาลในประเทศออสเตรเลีย ยอมรับว่าเงินได้ที่ได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมายควรได้รับ อนุญาตให้หักค่าใช้จ่าย สำหรับประเทศออสเตรเลีย Case Law ได้วางหลักในเรื่องการหักค่าใช้จ่าย กรณีเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาไว้ดังนี้

3.1.2.1 กรณีค่าใช้จ่ายหรือคืนทรัพย์สินที่ได้รับ (Recovered or Repaid)

สำหรับกรณีของผู้ที่มีเงินได้ที่ได้มาจากการกระทำที่ผิดกฎหมาย และภายหลังได้มีการ ชดใช้ หรือคืนทรัพย์สินนั้น ไม่ว่าจะด้วยเหตุใดๆ กฎหมายไม่อนุญาตให้หักเป็นค่าใช้จ่ายตาม Subsection 51 (1) ได้ เนื่องจากการชดใช้ดังกล่าวนี้ มิได้เป็นการจ่ายที่มีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะให้ ได้มาซึ่งเงินได้นั้น กล่าวคือการชดใช้ดังกล่าว เกิดขึ้นภายหลังจากที่กระทำความผิดอันเป็นเหตุให้ได้ มาซึ่งเงินได้แล้ว ดังนั้นจึงไม่อาจนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้

ตัวอย่างเช่น Mr.A มีหน้าที่ในการตรวจสอบบัญชีของบริษัท มีเงินได้จากการ ทำงานจำนวน 25,000 ดอลลาร์ และมีเงินได้จำนวน 20,000 ดอลลาร์ ในปีภาษี 1991 จากการชัก ยอกเงินของบริษัท เงินจำนวนที่ได้จากการชักยอกดังกล่าวนี้ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ดังนั้น ในแบบ แสดงรายการภาษีของ Mr.A จึงต้องนำเงินที่ได้จากการชักยอกในปีภาษี 1991 มารวมกับเงินได้อื่นๆ เพื่อคำนวณเสียภาษี ดังนั้นในปีภาษี 1991 Mr.A จึงมีเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีจำนวน 45,000 ดอลลาร์ ต่อมาภายหลังหาก Mr.A ถูกฟ้องเกี่ยวกับการชักยอกทรัพย์ดังกล่าว และในปีภาษี 1992 ศาล ได้ตัดสินว่า Mr.A มีความผิดและให้คืนเงินจำนวน 20,000 ดอลลาร์ให้กับบริษัท เงินจำนวน 20,000 ดอลลาร์ ดังกล่าวไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในปีภาษี 1992 ได้ แต่เงินจำนวนนี้ไม่นับรวม เป็นเงินได้พึงประเมินในปีภาษี 1991 ดังนั้น ในปีภาษี 1991 จำนวนเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในปีภาษีนี้ จึงต้องลดลงเหลือเพียง 25,000 ดอลลาร์

3.1.2.2 กรณีต้องโทษปรับหรือโทษทางอาญาอื่น (Fines and Penalties)

ตาม Section 51 (4) ของ INCOME TAX ASSESSMENT ACT 1936 บัญญัติเกี่ยวกับการไม่อนุญาตหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีไว้ว่า " รายจ่ายที่ไม่อนุญาตให้หักเป็นค่าใช้จ่ายตาม Subsection (1) ได้คือ (a) เงินที่จ่ายเนื่องจากการถูกลงโทษตามกฎหมายทั้งกฎหมายของ Commonwealth กฎหมายของมลรัฐ ซึ่งรวมถึงกฎหมายทั้งภายในและภายนอกประเทศ (b) เงินที่บุคคลจ่ายไปตามคำสั่งศาลเพื่อเป็นการลงโทษที่บุคคลนั้นฝ่าฝืนกฎหมายของกฎหมายของ Commonwealth กฎหมายของมลรัฐ ซึ่งรวมถึงกฎหมายทั้งภายในและภายนอกประเทศ " ดังนั้นการที่บุคคลถูกลงโทษปรับหรือโทษสถานอื่นนั้น ไม่สามารถนำเงินค่าปรับมาหักเป็นค่าใช้จ่ายตาม Subsection 51(1) ได้²⁹ ตาม Subsection 51 (4) ของ INCOME TAX ASSESSMENT ACT 1936 รวมถึงการถูกลงโทษตามคำสั่งศาลภายใต้กฎหมาย Proceeds of Crime Act 1987 หรือ Crimes (Confiscation of profits) Act 1989 ไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ ทั้งนี้ตาม Subsection 51(4)(b) ทั้งนี้ก่อนที่จะมีการบัญญัติ Subsection 51 (4) ขึ้นในปี 1984 เงินค่าปรับหรือการถูกลงโทษตามกฎหมาย ศาลของประเทศออสเตรเลียก็ไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายจากเงินจำนวนดังกล่าวอยู่แล้ว³⁰

ตัวอย่างเช่น ในกรณีของ Mr.A ช่างต้นหากศาลสั่งให้คืนเงินจำนวน 20,000 ดอลลาร์ ให้กับบริษัทแล้วยังลงโทษปรับ Mr.A อีกเป็นเงินจำนวน 2,000 ดอลลาร์ เงินค่าปรับจำนวน 2,000 ดอลลาร์ ก็ไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายตามกฎหมายได้ และยังไม่สามารถนำไปลดจำนวนของเงินได้ในปีภาษี 1991 ได้อีกด้วย

แต่ในหลักเกณฑ์การคำนวณเงินได้เพื่อที่จะเสียภาษีนั้น ถ้าหากผู้กระทำความผิดได้ชดใช้คืน การชดใช้นั้นไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายตาม Subsection 51(1) ออกเงินได้ที่ได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมายได้ เนื่องจากถือว่าการชดใช้ดังกล่าวไม่ได้เป็นการใช้จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้จากการกระทำความผิดนั้นๆ แต่ถือว่าเงินได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมายมีจำนวนที่ลดลงเท่าที่ได้ชดใช้คืน นอกจากนี้หากได้มีการลงโทษปรับสำหรับการกระทำความผิดนั้น ก็ไม่สามารถนำค่าปรับไปหักเป็นค่าใช้จ่ายได้เช่นเดียวกัน³¹

3.2 กระบวนการตรวจสอบภาษี

²⁹ Madad Pty Ltd v. FCT 84 ATC 4739

³⁰ FCT v Snowden & Willson Plt Ltd (1958)

³¹ ATO. Taxation Ruling TR 93/25. Available from <http://law.ato.gov.au/pdf/tr93->

3.2.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

หน่วยงานของรัฐบาลที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาคือ Internal Revenue Service หรือ IRS โดยหน่วยที่มีบทบาทสำคัญในการตรวจสอบและจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาคือ Criminal Investigation Division หรือ CI ซึ่งมีหน้าที่ในการสนับสนุนภารกิจของ IRS ทั้งในด้านการสืบสวนสอบสวนคดีอาญาในความผิดตามกฎหมายภาษีและความผิดอื่นที่เกี่ยวข้องกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ โดย CI ได้แบ่งรูปแบบในการสืบสวนสอบสวนออกเป็น 3 รูปแบบคือ³²

1. Legal Source Tax Crimes Program

สำหรับ Legal Source Tax Crimes Program นั้น จะดำเนินการเกี่ยวกับการสืบสวนสอบสวน เกี่ยวกับเงินได้ที่ได้มาโดยชอบด้วยกฎหมาย (Legal Source) การสืบสวนสอบสวนในส่วนนี้จะเกี่ยวข้องกับ การประกอบอุตสาหกรรมที่ถูกกฎหมาย การประกอบอาชีพที่สุจริต รวมถึงการมีเงินได้ที่ได้มาโดยชอบด้วยกฎหมายอื่นทั้งหลาย (legally earned income) แต่เงินเหล่านั้นได้มีการปกปิด หรือหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ซึ่งเป็นความผิดตามกฎหมายภาษี และดำเนินคดีความผิดทางอาญาตามกฎหมายภาษีสำหรับกรณีดังกล่าว นอกจากนี้ Legal Source Tax Crimes Program ยังเป็น Program ที่เกี่ยวข้องกับการกระทำที่อาจเป็นสร้างความเสียหายต่อระบบภาษี เช่น เกี่ยวกับการคืนภาษีโดยไม่ชอบหรือ Questionable Refund Program (QRP) รวมทั้งการตรวจสอบเกี่ยวกับการเสียภาษีสรรพสามิต หรือภาษีที่เกี่ยวข้องกับการจ้างแรงงานก็เป็นส่วนสำคัญของโปรแกรมนี้ และการดำเนินคดีดังกล่าว ถือเป็นส่วนสำคัญที่ช่วยส่งเสริมความสนใจในการเสียภาษี รวมทั้งการยอมรับในระบบภาษี ว่ามีความเป็นธรรม

2. Illegal Source Financial Crimes Program

สำหรับ Illegal Source Financial Crimes Program นี้ เป็นการสืบสวนสอบสวนเกี่ยวกับ รายได้ที่ได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมาย (proceeds derived from illegal source) นอก

³² IRS. Financial Investigations - Criminal Investigation (CI). Available from <http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=107483,00.html>. [2003, November.30].

เนื่องจากที่เกี่ยวข้องกับยาเสพติด โปรแกรมนี้เกี่ยวข้องกับภาษี รวมถึงความผิดที่เกี่ยวข้องกับภาษี ด้วย ไม่ว่าจะเป็นการฟอกเงิน หรือความผิดเกี่ยวกับเงินตรา เป็นการตรวจสอบเกี่ยวกับ เงินหรือผลประโยชน์ที่ได้รับจากการกระทำที่ผิดกฎหมาย เช่น การเล่นการพนันที่ผิดกฎหมาย ฯลฯ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของเศรษฐกิจนอกระบบ (Underground Economy) ที่ไม่มีการนำรายได้มาเสียภาษีแก่รัฐบาล ซึ่งการปฏิเสธการเสียภาษีของเศรษฐกิจนอกระบบนี้ เป็นอันตรายต่อระบบความสมัครใจในการเสียภาษี และ ทำให้ความเชื่อมั่นในระบบภาษีของประเทศลดลง ทั้งนี้ในปัจจุบันการดำเนินการสืบสวนสอบสวนของ CI นั้นมิได้มีจุดมุ่งหมายแต่เพียงดำเนินคดี เพื่อให้ศาลมีคำพิพากษา ลงโทษจำคุกกับผู้กระทำความผิดแต่เพียงอย่างเดียวเท่านั้น แต่การลงโทษนั้นรวมทั้งถึงการที่ผู้กระทำความผิดถูกบังคับให้ต้องรับโทษปรับ เสียภาษีตามกฎหมาย และต้องโทษทางอาญาอื่นๆ

วัตถุประสงค์ของ Illegal Source Financial Crimes Program คือ การพิสูจน์ สืบสวนสอบสวน ช่วยเหลือในการดำเนินคดีที่เกี่ยวข้องกับ เงิน ได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมาย ความผิดเกี่ยวกับภาษี ความผิดเกี่ยวกับการเงิน ความผิดเกี่ยวกับการฟอกเงิน (money laundering) โดยการติดตามทรัพย์สินทั้งภายในและภายนอกประเทศ IRS-CI ให้ความสำคัญกับการสืบสวนด้านการเงิน (financial investigations) โดยการสืบสวนจะทำการพิสูจน์ และตรวจสอบ ทั้งในและนอกประเทศเกี่ยวกับเงิน หรือทรัพย์สินมีค่าของบุคคล หรือองค์กร การที่บุคคลหนึ่งบุคคลใดมีความเกี่ยวข้องกับ การประกอบอาชญากรรม ก็มักจะปิดบัง ซ่อนเร้น ทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับอาชญากรรมไม่ให้ถูกตรวจพบ และทั้งบุคคล รวมถึงองค์กรอาชญากรรม มักจะมีได้เพียงแต่ปิดบังการมีอยู่ของทรัพย์สินของตนเท่านั้น แต่ยังมีปิดบังถึงแหล่งที่มาของทรัพย์สินดังกล่าว การกระทำเช่นนอกจากจะเป็นอันตรายกับระบบภาษีแล้ว ยังเป็นอันตรายต่อระบบการเงินและระบบเศรษฐกิจอีกด้วย ส่วนหนึ่งของแผนงานการสืบสวนในกรณีเช่นว่านี้ คือการจัดการให้มีการรายงานเกี่ยวกับเรื่องการเงิน รวมถึงความเคลื่อนไหวทางการเงิน อยู่เป็นประจำ

การฟอกเงิน (money laundering) และการหนีภาษี (tax evasion) มีความเกี่ยวข้องกับอย่างใกล้ชิด ในบางกรณีเป็นเรื่องยากที่แบ่งแยกความแตกต่างว่าคดีใดเป็นคดีภาษี หรือคดีเกี่ยวกับการฟอกเงิน หรือบางครั้งในคดีเดียวกันอาจเป็นทั้งสองอย่างก็เป็นที่ อาจกล่าวได้ว่า การฟอกเงิน หรือการปกปิดเงิน ได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมายนั้น ถือเป็น การหนีภาษีขั้นสูง (tax evasion in progress) ซึ่งความเชี่ยวชาญในการสืบสวนเกี่ยวกับการเงิน สามารถใช้ให้เป็นประโยชน์ทั้งในการสืบสวนเรื่องการฟอกเงิน และเรื่องภาษี IRS-CI มีอำนาจตามกฎหมาย และมีความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับการสืบสวนด้านการเงิน (financial investigations) โดยใช้วิธีวิเคราะห์จากหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับ

ทรัพย์สิน เช่น ข้อมูลการฝากเงินกับสถาบันการเงิน หลักฐานการมีทรัพย์สินต่างๆ การเคลื่อนไหวของเงิน รวมถึงหลักฐานทุกอย่างที่อาจเกี่ยวข้อง โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การเคลื่อนไหวของเงินในช่วงที่มีการประกอบอาชญากรรม หากจุดเชื่อมโยงกับที่มาของเงินนั้น ว่าใครเป็นผู้รับเงิน เวลาที่รับเงิน สถานที่ที่ฝากเงิน สิ่งเหล่านี้สามารถที่จะใช้เป็นเครื่องมือในการพิสูจน์การกระทำความผิดอาญาได้

IRS-CI ยังได้แบ่งรูปแบบการสืบสวนออกเป็นประเภทต่างๆ อีก คือ

- การฉ้อโกงสถาบันการเงิน (Financial Institution Fraud) ใช้สำหรับกรณีความผิดอาญาที่เกี่ยวข้องกับ การฉ้อโกงธนาคาร การฝากเงิน การกู้ยืมเงิน การให้สินเชื่อ การใช้ตัวเงิน การค้าหุ้น

- การฉ้อโกงการประกันภัย (Insurance Fraud) ใช้สำหรับกรณีการกระทำความผิดอาญาที่เกี่ยวข้องกับ การเรียกค่าสินไหมจากการประกันภัย การกระทำความผิดที่เกี่ยวข้องกับบริษัทประกันภัย การกระทำความผิดที่เกิดขึ้นระหว่างการซื้อ-ขายประกัน

- องค์กรอาชญากรรม (Organized Crime) ใช้สำหรับกรณีองค์กร หรือบุคคลที่ได้ทรัพย์สินหรือผลประโยชน์จากการกระทำที่ผิดกฎหมาย เช่น การฉ้อโกง การกรรโชก การลักทรัพย์ การวางเพลิง การฉ้อโกงแรงงาน การแสดงลามกอนาจาร การค้าประเวณี เป็นต้น

- การพนัน (Gaming) กรณีใช้สำหรับการเล่นการพนันที่ผิดกฎหมาย เช่น การแทงม้าแข่ง การเล่นการพนันทางอินเทอร์เน็ต เป็นต้น

3. Narcotics Related Financial Crimes Program

ภายใต้ Narcotics Related Financial Crimes Program นี้ IRS จะทำการสืบหาตัวและช่วยเหลือในการดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดที่เกี่ยวข้องยาเสพติด และการฟอกเงิน ซึ่ง IRS มีอำนาจตามกฎหมายที่สามารถดำเนินการได้ นอกจากนี้ IRS ยังได้รับมอบหมายให้มีหน้าที่ในการสนับสนุนงานของ National Drug Control Strategy ในฐานะที่เป็นองค์กรที่ทำหน้าที่บังคับใช้กฎหมายขององค์กรหนึ่ง ในเบื้องต้น IRS มีวัตถุประสงค์ในเรื่องยาเสพติดเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ เพื่อที่จะลดรายได้หรือผลกำไรที่เกิดจากการค้ายาเสพติดและการฟอกเงิน

บทที่ 4

บทบัญญัติของกฎหมายภาษีและแนวทางการบังคับใช้

4.1 กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา

กฎหมายหลักที่บัญญัติถึงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศไทย คือ ประมวลรัษฎากร รวมถึงกฎหมายที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรในลำดับรองลงมา เช่น พระราชกฤษฎีกา และกฎข้อบังคับ เช่น ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เป็นต้น แต่ประมวลรัษฎากรก็มิได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาไว้เป็นการเฉพาะ อีกทั้งในประเทศไทยยังไม่มีหลักกฎหมายในเรื่องนี้ที่ชัดเจนว่ากฎหมายภาษีสามารถบังคับใช้กับเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาหรือไม่ เห็นได้จากการที่ในประเทศไทยยังไม่มีกรณีที่กรมสรรพากรดำเนินการจัดเก็บภาษีจากผู้ที่มีรายได้จากการกระทำความผิดอาญา แนวความคิดและหลักกฎหมายในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาจึงปรากฏอยู่แต่เพียงในผลงานทางวิชาการเท่านั้น นอกจากนี้การที่ขาดหลักกฎหมายที่ชัดเจนยังทำให้ไม่มีหลักเกณฑ์ทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีที่เหมาะสม และแนวทางปฏิบัติในการบังคับใช้กฎหมายอย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้นหากมีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาในประเทศไทย จึงต้องปรับใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่บัญญัติถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้ต่างๆ ไป กับเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาดังกล่าว

เกี่ยวกับหลักกฎหมายในเรื่องนี้ศาลฎีกาของประเทศไทยได้เคยกล่าวว่า¹ " การพิจารณาว่า กิจการใดอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีหรือไม่ ต้องพิจารณาจากกิจการที่กระทำเป็นสำคัญ แม้กิจการนั้นจะได้กระทำไปโดยฝ่าฝืนกฎหมาย แต่ถ้าเป็นกิจการที่กฎหมายกำหนดว่าต้องเสียภาษีแล้ว ผู้เสียภาษีก็นับว่ามีหน้าที่ต้องชำระภาษีตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด นอกเหนือจากที่ต้องรับผิดชอบในการฝ่าฝืนกฎหมายนั้นอีกโสดหนึ่งด้วย " จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวจะเห็นได้ว่า ฝ่ายตุลาการซึ่งมีหน้าที่ในการตรวจสอบฝ่ายบริหารในการจัดเก็บภาษี ได้ยอมรับในแนวความคิดว่าด้วยการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา

¹ ดู คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2332/2533

ประมวลรัษฎากรได้ให้ความหมายของคำว่า " เงินได้พึงประเมิน " ไว้ในมาตรา 39 ว่าหมายถึง " เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภายในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินได้ เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิด้วย " ² ความหมายของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 นี้ เป็นความหมายที่สอดคล้องกับแนวความคิดว่า ด้วยเงินได้ของ Haig และ Simons ³ ดังนั้น เงินได้พึงประเมินของประเทศไทยจึงได้แก่เงินได้ทุกชนิดแต่จะอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีหรือไม่ขึ้นอยู่กับว่ามีข้อยกเว้นตามที่กฎหมายบัญญัติไว้หรือไม่ ซึ่งเงินได้พึงประเมินในมาตรา 39 มีสาระสำคัญดังนี้ ⁴

1. เงินได้พึงประเมินอาจเป็นตัวเงินหรือไม่เป็นตัวเงินก็ได้ ส่วนที่ไม่เป็นตัวเงิน ได้แก่ ทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดที่ได้รับที่อาจคิดคำนวณเป็นเงินได้ เช่น กรณีพนักงานอยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่ไม่เสียค่าเช่า ทั้งนี้ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นให้ตีราคาโดยถือเอาราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินหรือประโยชน์เป็นราคาของทรัพย์สินหรือประโยชน์นั้น

2. ถือเอายอดเงินได้ก่อนหักค่าใช้จ่ายเป็นหลัก ทั้งนี้ถึงแม้ค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้นั้นจะได้มีการจ่ายไปจริง

3. เงินได้พึงประเมินอันจะนำมาคำนวณเสียภาษีนั้น ไม่ว่าจะเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว มิใช่เป็นแต่เพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นในภายหน้า ⁵ กล่าวคือผู้เสียภาษีต้องใช้เกณฑ์เงินสดในการรับรู้เงินได้ ⁶

จากความหมายและลักษณะของเงินได้พึงประเมินดังกล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่าความหมายของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยมีลักษณะคล้ายกับ เงินได้พึงประเมิน

² ประมวลรัษฎากร มาตรา 39

³ คุรายละเอียดของความหมายของเงินได้ตามทฤษฎีของ Haig และ Simons ในบทที่ 2

⁴ กาญจนา นิมมานเหมินทร์ และธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย , " กฎหมายภาษีอากร ชุดที่ 2 " ,

หน้า 6

⁵ ดู คำพิพากษาฎีกาที่ 580/2506 , คำพิพากษาฎีกาที่ 2052/2527

⁶ ดูหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้แบบเกณฑ์เงินสดในหัวข้อ 2.2.2

ของประเทศสหรัฐอเมริกาที่บัญญัติไว้ใน Internal Revenue Code ใน Section 61 และ ประเทศออสเตรเลีย ที่บัญญัติไว้ใน Income Tax Assessment Act 1936 (ITAA) ใน Subsection 25 (1) โดยประมวลรัษฎากรมิได้ให้ความสำคัญกับการกระทำที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน กล่าวคือมิได้แบ่งแยกว่าเงินได้พึงประเมินนั้นมีแหล่งที่มาจากการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย ดังนั้นจากความหมายของเงินได้พึงประเมิน ตามประมวลรัษฎากรดังกล่าว จึงกล่าวได้ว่าบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในส่วนนี้สามารถปรับ ใช้กับการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับการกระทำความผิดอาญาได้ ดังนั้นการที่บุคคลมีรายได้ จากการกระทำความผิดอาญาไม่ว่าจะเป็นเงินหรือประโยชน์ใดๆ ก็อยู่ในความหมายของเงินได้พึง ประเมินตามความในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรที่จะต้องนำมาเสียภาษีแก่รัฐ รวมทั้ง ไม่มีบท บัญญัติใดในประมวลรัษฎากร ยกเว้นภาษีให้กับการมีเงินได้อันเนื่องมาจากการกระทำที่ผิดกฎหมาย เช่น การเล่นสลากกินรวบ การเล่นการพนัน การรับจ้างฆ่าคน ฯลฯ ให้ไม่ต้องเสียภาษี⁷

4.2 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาของประเทศไทย

ข้อพิจารณาประการต่อมาเมื่อถือว่าเงินได้จากการกระทำความผิดอาญานั้นเป็นเงินได้พึง ประเมินตามความในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อถือเป็นเงินได้พึงประเมินอยู่ในบังคับ ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรแล้ว แต่ประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติสำหรับการจัดเก็บไว้เป็น การเฉพาะ จึงต้องวิเคราะห์หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา โดยอาศัยบทบัญญัติในเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้เท่าที่มีอยู่มาปรับใช้ ดังนี้

4.2.1 ประเภทของเงินได้พึงประเมิน

ประมวลรัษฎากรได้แบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภทคือ⁸

1. เงินได้จากการรับจ้างทำงาน
2. เงินได้ซึ่งเกิดจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ
3. เงินได้จากค่าแห่งกุศลวิสต์ (good will)
4. เงินได้ที่ได้รับการลงทุน เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล

⁷ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, " หมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 2332/2533, " เอกสารภาษีอากร ปี ที่ 16 (กุมภาพันธ์ 2534)

⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 40

5. เงินได้จากค่าเช่า
6. เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ
7. เงินได้จากการรับเหมาต่างๆ
8. เงินได้จากการประกอบธุรกิจการค้า และเงินได้จากการอย่างอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) รวมทั้งเงินได้พึงประเมินที่พิสูจน์ไม่ได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดก็ต้องถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (8) ⁹

เมื่อพิจารณาจากประเภทของเงินได้พึงประเมินในมาตรา 40 จะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากร ไม่มีการกำหนดประเภทเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาไว้ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า เงินได้ที่ได้รับการกระทำความผิดอาญาอาจเข้าลักษณะใดลักษณะหนึ่งใน 8 ประเภทนี้ได้ ¹⁰ เช่น

ตัวอย่างที่ 1 นาย ก. มีอาชีพปล่อยเงินกู้โดยคิดอัตราดอกเบี้ยเกินกว่าร้อยละ 15 ต่อปี ซึ่งมีความผิดตาม พระราชบัญญัติห้ามเรียกดอกเบี้ยเกินอัตรา พ.ศ.2475 และมีโทษทางอาญา ดังนั้น ดอกเบี้ยเงินกู้ที่เกินอัตราจึงถือเป็นเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา การที่นาย ก. ได้รับชำระดอกเบี้ยเงินกู้จึงถือว่า นาย ก. มีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4 ตามความในมาตรา 40 (4) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 2 นาย ข. เป็นมือปืนมีอาชีพรับจ้างฆ่าคน เมื่อ นาย ค. ว่าจ้างให้ นาย ข. ไปฆ่าคน โดยให้ค่าตอบแทนในการทำงาน การว่าจ้างดังกล่าวมีลักษณะเป็นสัญญาจ้างทำของ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ¹¹ ดังนั้น เงินค่าจ้างที่ นาย ข. ได้รับจึงเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 ตามความในมาตรา 40 (2) ¹² แห่งประมวลรัษฎากร

⁹ คำพิพากษาฎีกาที่ 3201/2516

¹⁰ ในเรื่องนี้ ผู้ช่วยศาสตราจารย์กาญจนา นิมมานเหมินทร์ มีความเห็นว่าเงินได้ที่จากกิจกรรมที่ผิดกฎหมาย เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) (ดู กาญจนา นิมมานเหมินทร์ และชิตพันธ์ เชื้อบุญชัย , " กฎหมายภาษีอากร ชุดที่ 2 " , หน้า 6.)

¹¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 587 อันว่าจ้างทำของนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้รับจ้าง ตกลงรับจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่าผู้ว่าจ้าง และผู้ว่าจ้างตกลงจะให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จแห่งการที่ทำนั้น

¹² ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) " เงินได้เนื่องจากหน้าที่ หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้... "

จากตัวอย่างข้างต้น จะเห็นได้ว่าเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญานั้น มิได้เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 แต่เพียงอย่างเดียว แต่อาจเข้าลักษณะของเงินได้พึงประเมินประเภทใดประเภทหนึ่งได้ทุกประเภท กรณีเช่นนี้ทำให้การจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาของประเทศไทยขาดความเป็นเอกภาพ

4.2.2 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากเงินได้พึงประเมิน

ดังที่ได้กล่าวแล้วว่า เงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญานั้น อาจถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดประเภทหนึ่งตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรก็ได้ ซึ่งเงินได้พึงประเมินในแต่ละประเภทนี้ มีหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน กล่าวคือ การหักค่าใช้จ่าย สำหรับเงินได้พึงประเมินเพื่อคำนวณหาเงินได้สุทธิในการเสียภาษีนั้นมีความแตกต่างกันตลอดจนวิธีการในการเสียภาษีก็มีความแตกต่างกันตามประเภทของเงินได้

หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีในประเทศไทยแยกออกได้เป็น 2 ประเภท คือ การหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา กับการหักค่าใช้จ่ายตามที่จ่ายจริง การหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา นั้นผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องชี้แจงถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น และไม่จำเป็นต้องมีหลักฐานที่แสดงถึงค่าใช้จ่ายนั้นแต่อย่างใด โดยมีสิทธิเด็ดขาดในการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาตามอัตราที่กฎหมายกำหนด ส่วนการหักค่าใช้จ่ายตามที่จ่ายจริงนั้น ผู้เสียภาษีต้องชี้แจงเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น และต้องมีหลักฐานที่แสดงว่ามีค่าใช้จ่ายนั้นๆ เกิดขึ้นจริงและค่าใช้จ่ายนั้นต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่จำเป็นและสมควร หลักเกณฑ์ของค่าใช้จ่ายที่จำเป็นและสมควรนั้นอาศัยการเทียบเคียงกับหลักเกณฑ์ของค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรีอย่างไรก็ตามรูปแบบการหักค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากรที่เทียบเคียงกับมาตรา 65 ตรีทำให้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายที่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ก็สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ แม้แต่โทษปรับทางอาญามีบทบัญญัติในมาตรา 65 ตรีห้ามมาหักเป็นค่าใช้จ่ายแต่ก็เพียงแต่ห้ามเฉพาะโทษปรับสำหรับความผิดตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น โดยโทษปรับตามกฎหมายอื่นก็ยังสามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีได้ ดังนั้นเมื่อวิเคราะห์การหักเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากรแล้วเห็นว่ายังมีหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ที่ไม่เหมาะสม ตัวอย่างเช่น นาย ก. เป็นผู้ค้ายาเสพติดรับเฮโรอีนมาจำหน่ายได้เงินจากการนี้เป็นจำนวน 1,000,000 บาท กรณีนี้หาก นาย ก. ต้องเสียภาษีจากเงินได้ที่ได้รับจากการค้ายาเสพติดดังกล่าว นาย ก. สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ถึงร้อยละ 80

¹³ เนื่องจากถือเป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจการพาณิชย์ ตามมาตรา 40(8) และเป็นการขายของ ซึ่งผู้ขายมิได้เป็นผู้ผลิต ซึ่งต่างจาก Internal Revenue Code ของประเทศสหรัฐอเมริกาที่ บัญญัติถึงการมีเงินได้จากการค้าขายเสพติดไว้ใน Section 280 E. โดยไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายใดๆ ดังนั้น กรณีตามตัวอย่างหากพิจารณาตามหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา นาย ก. ต้องคำนวณเสียภาษีจากเงินได้ 1,000,000 บาท โดยไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายใดๆ ได้เลย และยังคงแตกต่างจาก Arizona income tax act of 1978 ซึ่งมีบทบัญญัติห้ามมิให้เงินได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมาย(illegal income) หักค่าใช้จ่ายใดๆ ตาม Article 6 Item not Deductible 43-961 และเมื่อพิจารณาทฤษฎีว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายทางภาษี ที่ต้องพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายนั้นๆ เกิดจากการกระทำที่สังคมต้องการสนับสนุนหรือไม่แล้ว เห็นว่าบทบัญญัติใน Internal Revenue Code และ Arizona income tax act of 1978 น่าจะสอดคล้องกับทฤษฎีการกำหนดค่าใช้จ่ายดังกล่าวมากกว่า บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ นอกจากกรณีตัวอย่างข้างต้นแล้วเงินได้ที่ได้รับการกระทำความผิดอาญาในกรณีอื่นๆ ก็สามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายได้เช่นเดียวกับเงินได้ที่ได้จากการประกอบอาชีพที่สุจริต

สำหรับในเรื่องค่าลดหย่อน ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้บุคคลสามารถหักค่าลดหย่อนในการคำนวณภาษีได้คนละ 30,000 บาท แต่ในกรณีบุคคลที่มีครอบครัวสามารถหักค่าลดหย่อนเพิ่มเติมสำหรับภรรยาและบุตรได้ และในเรื่องของอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดอัตราภาษีในอัตราก้าวหน้าเริ่มตั้งแต่ร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 37 ขึ้นอยู่กับจำนวนของเงินได้สุทธิ ดังที่ได้กล่าวแล้วว่าประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาไว้โดยเฉพาะ ดังนั้นหลักเกณฑ์ทั้งสองเรื่องดังกล่าวจึงนำมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาด้วย

4.3 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเงินได้จากการกระทำความผิดอาญา

นอกจากประมวลรัษฎากรแล้วยังมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาของประเทศไทยที่สำคัญคือ ประมวลกฎหมายอาญา พระราชบัญญัติมาตรการในการปราบ

¹³ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502 มาตรา 8 (25)

ปราชญ์กระทำความผิดกฎหมายเกี่ยวกับยาเสพติด พ.ศ.2534 และ พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ.2542¹⁴

ตามประมวลกฎหมายอาญาได้บัญญัติเกี่ยวกับโทษทางอาญาที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิดคือ โทษริบทรัพย์ ซึ่งมุ่งถึงตัวทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาเป็นสำคัญ และเมื่อศาลมีคำพิพากษาให้ริบทรัพย์สินแล้ว ให้ทรัพย์สินนั้นตกเป็นของแผ่นดิน หรือนำทรัพย์สินนั้นไปทำลาย¹⁵ โดยประมวลกฎหมายอาญาแบ่งการลงโทษริบทรัพย์ออกเป็น 2 กรณีคือ ทรัพย์สินที่กฎหมายบัญญัติว่าผู้ใดทำหรือมีไว้เป็นความผิด ในส่วนนี้สามารถริบได้ไม่ว่าจะเป็นของผู้กระทำความผิด หรือมีผู้ถูกลงโทษตามคำพิพากษาในคดีอาญาหรือไม่¹⁶ อีกส่วนหนึ่งคือทรัพย์สินที่บุคคลได้ใช้หรือมีไว้ เพื่อใช้กระทำความผิด หรือได้มาโดยการกระทำความผิด อย่างไรก็ตามเนื่องจากการริบทรัพย์สิน ตามประมวลกฎหมายอาญานี้ถือเป็นโทษทางอาญาประเภทหนึ่ง ดังนั้นจึงต้องมีการดำเนินคดีอาญาหลัก กล่าวคือ คดีที่กล่าวหาว่าผู้กระทำความผิดได้กระทำความผิดจนเป็นเหตุให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินนั้น รวมทั้งทรัพย์สินที่สามารถริบได้ตามประมวลกฎหมายอาญาต้องเป็นทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาโดยตรง และยังไม่มีการเปลี่ยนแปลงสภาพของทรัพย์สินนั้น การที่โทษริบทรัพย์เป็นโทษทางอาญานั้นทำให้การดำเนินคดีและลงโทษต้องอยู่ภายใต้หลักการดำเนินคดีอาญาอื่นๆ อีกด้วย เช่น เรื่องของภาระการพิสูจน์เกี่ยวกับการกระทำความผิดของจำเลยที่เป็นหน้าที่ของโจทก์เสมอ รวมทั้งทรัพย์สินที่สามารถริบได้นั้น ต้องเป็นทรัพย์สินที่ได้มาจากการกระทำความผิดอาญาเฉพาะในคดีนั้นๆ เท่านั้น สำหรับในกรณีที่มีการบังคับใช้กฎหมายทั้งสองฉบับคือประมวลรัษฎากรกับประมวลกฎหมายอาญากับเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาจำนวนเดียวกันอาจเกิดปัญหาขึ้นกล่าวคือ อาจมีการซ้อนทับกันของการบังคับใช้กฎหมายในบางกรณี

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹⁵ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 18 โทษสำหรับลงแก่ผู้กระทำความผิดมีดังนี้ ... (5) ริบทรัพย์สิน และประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 35

¹⁶ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 32

สำหรับพระราชบัญญัติมาตรการในการปราบปรามผู้กระทำความผิดกฎหมายเกี่ยวกับยาเสพติด พ.ศ.2534¹⁷ เป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเฉพาะเงินที่ได้จากการกระทำความผิดเกี่ยวกับยาเสพติดเท่านั้น ตามพระราชบัญญัตินี้มีมาตรการริบทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดเกี่ยวกับยาเสพติด ซึ่งได้มีการให้คำนิยามไว้ว่าหมายถึง เงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับมาเนื่องจากการกระทำความผิดเกี่ยวกับยาเสพติด และให้หมายความรวมถึง เงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับมาโดยการใช้เงินหรือทรัพย์สินดังกล่าว ซื้อมาหรือกระทำไม่ว่าด้วยประการใดๆ ให้เงินหรือทรัพย์สินนั้นเปลี่ยนสภาพไปจากเดิม ไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนสภาพกี่ครั้ง และไม่ว่าเงินหรือทรัพย์สินนั้นจะอยู่ในความครอบครองของบุคคลอื่น โอนไปเป็นของบุคคลอื่น หรือปรากฏตามหลักฐานทางทะเบียนว่าเป็นของบุคคลอื่นก็ตาม¹⁸ สำหรับทรัพย์สินที่สามารถริบได้ตามพระราชบัญญัตินี้แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1. ทรัพย์สินที่ใช้หรือมีไว้เพื่อใช้ในการกระทำความผิด ซึ่งคล้ายกับบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 33(1) ทรัพย์สินประเภทนี้ พนักงานสอบสวนจะเป็นผู้สอบสวน และเสนอความเห็นต่อพนักงานอัยการเพื่อขอให้ศาลสั่งริบตามมาตรา 30 เมื่อศาลสั่งริบทรัพย์สินดังกล่าวแล้ว ทรัพย์สินนั้นจะตกเป็นของกองทุนป้องกันและปราบปรามยาเสพติด ซึ่งแตกต่างจากการริบทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายอาญาที่ให้ทรัพย์สินที่ริบตกเป็นของแผ่นดิน

2. ทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิด ซึ่งเทียบเคียงได้กับทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 33 (2) แต่รวมถึงทรัพย์สินที่ได้มาจากการกระทำความผิดในครั้งก่อนๆ ด้วยการริบทรัพย์สินประเภทนี้ต้องผ่านกระบวนการตรวจสอบทรัพย์สิน โดยมี พนักงานเจ้าหน้าที่เป็นผู้ดำเนินการ ก่อนเสนอให้พนักงานอัยการยื่นคำร้องขอให้ศาลสั่งริบตามมาตรา 27 และทรัพย์สินที่ศาลสั่งริบจะตกเป็นของกองทุนป้องกันและปราบปรามยาเสพติดเช่นกัน

การริบทรัพย์สินที่ใช้ในการกระทำความผิด เป็นการดำเนินการตามปกติของพนักงานสอบสวนอยู่แล้ว แต่การริบทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดเกี่ยวกับยาเสพติด ต้องผ่านกระบวนการตรวจสอบทรัพย์สินในรูปของคณะกรรมการตรวจสอบทรัพย์สิน โดยมีสำนักงานป้อง

¹⁷ สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามยาเสพติด [ปปส.], มาตรการริบทรัพย์สินคดียาเสพติด พระราชบัญญัติมาตรการในการปราบปรามผู้กระทำความผิดกฎหมายเกี่ยวกับยาเสพติด พ.ศ.2534, (กรุงเทพฯ: อรุณการพิมพ์), หน้า 2-13.

¹⁸ พระราชบัญญัติมาตรการในการปราบปรามผู้กระทำความผิดกฎหมายเกี่ยวกับยาเสพติด พ.ศ.2534 มาตรา 3

กันและปราบปรามยาเสพติดทำหน้าที่เป็นเลขานุการของคณะกรรมการ ซึ่งกระบวนการริบทรัพย์สินตามกฎหมายนี้พนักงานเจ้าหน้าที่จะดำเนินการตรวจสอบทรัพย์สินแล้วเสนอความเห็นต่อคณะกรรมการตรวจสอบทรัพย์สินเพื่อที่คณะกรรมการจะทำการวินิจฉัยอีกครั้งหนึ่งว่าทรัพย์สินรายใดที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิด หากวินิจฉัยว่าเป็นทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิด คณะกรรมการตรวจสอบทรัพย์สินก็จะมีคำสั่งให้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินนั้นไว้¹⁹ จากนั้นจึงนำสำนวนการตรวจสอบทรัพย์สินเสนอต่อพนักงานอัยการเพื่อยื่นคำร้องขอให้ศาลมีคำสั่งริบทรัพย์สินนั้น²⁰ เมื่อศาลรับคำร้องดังกล่าวแล้วจะทำการไต่สวน หากมีมูลว่าทรัพย์สินนั้นเกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดและผู้ถูกตรวจสอบทรัพย์สินหรือเจ้าของทรัพย์สินไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าทรัพย์สินนั้นไม่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดศาลจะมีคำสั่งให้ริบทรัพย์สินนั้นตกเป็นของกองทุนป้องกันและปราบปรามยาเสพติด ซึ่งกองทุนฯ จะนำทรัพย์สินไปใช้ประโยชน์ในการสนับสนุนหน่วยงานหรือเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันและปราบปรามยาเสพติด รวมทั้งนำไปจ่ายเป็นเงินสินบนให้กับผู้ชี้ช้องจนสามารถริบทรัพย์สินในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าทรัพย์สินที่ตกเป็นของกองทุนฯ และจ่ายเป็นเงินรางวัลให้กับเจ้าหน้าที่ที่มีส่วนร่วมในการดำเนินการจนสามารถริบทรัพย์สินนั้นซึ่งได้แก่ ผู้สืบสวนจับกุม พนักงานสอบสวน พนักงานเจ้าหน้าที่ ในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าทรัพย์สินที่ตกเป็นของกองทุนฯ

สำหรับพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการริบทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา คือการใช้มาตรการริบทรัพย์สินทางแพ่งกับทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิดมูลฐาน โดยพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินได้กำหนดความผิดมูลฐานไว้ 7 ฐานความผิด คือ²¹

- ความผิดเกี่ยวกับยาเสพติดตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามยาเสพติด หรือกฎหมายว่าด้วยมาตรการในการปราบปรามผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับยาเสพติด

¹⁹ พระราชบัญญัติมาตรการในการปราบปรามผู้กระทำความผิดกฎหมายเกี่ยวกับยาเสพติด พ.ศ.2534 มาตรา 22

²⁰ พระราชบัญญัติมาตรการในการปราบปรามผู้กระทำความผิดกฎหมายเกี่ยวกับยาเสพติด พ.ศ.2534 มาตรา 27

²¹ พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ.2542 มาตรา 3

- ความผิดเกี่ยวกับเพศตามประมวลกฎหมายอาญา เฉพาะที่เกี่ยวกับการเป็นธุระจัดหา ล่อไป หรือพาไปเพื่อการอนาจารหญิงและเด็ก เพื่อสนองความใคร่ของผู้อื่นและความผิดฐานพรากเด็กและผู้เยาว์ ความผิดตามกฎหมายว่าด้วยมาตรการในการป้องกันและปราบปรามการค้าหญิงและเด็ก หรือความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการค้าประเวณี เฉพาะที่เกี่ยวกับการเป็นธุระจัดหา ล่อไปหรือชักพาไปเพื่อให้บุคคลนั้นกระทำการค้าประเวณี หรือความผิดเกี่ยวกับการเป็นเจ้าของกิจการการค้าประเวณี ผู้ดูแลหรือผู้จัดการกิจการการค้าประเวณี หรือสถานการค้าประเวณี หรือเป็นผู้ควบคุมผู้กระทำการค้าประเวณีในสถานการค้าประเวณี

- กฎหมายเกี่ยวกับการฉ้อโกงประชาชนตามประมวลกฎหมายอาญา หรือความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการกู้ยืมเงินที่เป็นการฉ้อโกงประชาชน

- ความผิดเกี่ยวกับการชักยอกหรือฉ้อโกงหรือประทุษร้ายต่อทรัพย์สินหรือกระทำโดยทุจริตตามกฎหมายว่าด้วยธนาคารพาณิชย์ กฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอ หรือกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ซึ่งกระทำโดย กรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลใด ซึ่งรับผิดชอบหรือมีประโยชน์เกี่ยวข้องในการดำเนินงานของสถาบันการเงินนั้น

- ความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ราชการ หรือความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ในการยุติธรรมตามประมวลกฎหมายอาญา ความผิดตามกฎหมายว่าด้วยความผิดของพนักงานในองค์การหรือหน่วยงานของรัฐ หรือความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่หรือทุจริตต่อหน้าที่ตามกฎหมายอื่น ความผิดเกี่ยวกับการกรรโชก หรือรีดเอาทรัพย์สินที่กระทำโดยอ้างอำนาจอัยย์ หรือช่องโหว่ตามประมวลกฎหมายอาญา

- ความผิดเกี่ยวกับการลักลอบหนีศุลกากร ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

มาตรการริบทรัพย์สินตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินนั้น ใช้บังคับกับเงินหรือทรัพย์สินที่ได้มาจากการกระทำซึ่งเป็นความผิดมูลฐานหรือ จากการสนับสนุนหรือช่วยเหลือการกระทำที่เป็นความผิดมูลฐาน รวมถึงเงินหรือทรัพย์สินที่ได้มาจากการจำหน่าย จ่าย โอน ด้วยประการใดๆ ซึ่งเงินหรือทรัพย์สินที่ได้มาจากการกระทำซึ่งเป็นความผิดมูลฐาน และดอกผลของ

ทรัพย์สินดังกล่าว ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีการจำหน่าย จ่าย โอน หรือเปลี่ยนแปลงสภาพทรัพย์สิน ไปกี่ครั้ง และไม่ว่าจะอยู่ในความครอบครอง หรือปรากฏหลักฐานทางทะเบียนว่าเป็นของบุคคลใดก็ตาม²²

โดยคณะกรรมการธุรกรรม หรือเลขาธิการคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน มีอำนาจตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน สั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดไว้ชั่วคราว ระหว่างที่ดำเนินกระบวนการริบทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิด ในกรณีที่ปรากฏหลักฐานเป็นที่เชื่อได้ว่า ทรัพย์สินใดเป็นทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิด เลขาธิการคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินส่งเรื่องให้พนักงานอัยการ เพื่อยื่นคำร้องขอให้ศาลมีคำสั่งให้ทรัพย์สินนั้นตกเป็นของแผ่นดิน²³ แต่ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของทรัพย์สินอาจแสดงให้เห็นว่า ตนเป็นเจ้าของทรัพย์สินที่แท้จริง และทรัพย์สินนั้นมีใช้ทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิด หรือตนเป็นผู้รับ โอน โดยสุจริตและมีค่าตอบแทน หรือได้ทรัพย์สินมาโดยสุจริตและตามสมควรในทางศีลธรรมอันดี หรือในทางกฏลสาธาณะ หรือตนเป็นผู้รับประโยชน์ในทรัพย์สินโดยสุจริต²⁴ อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ได้บัญญัติข้อสันนิษฐานของกฎหมายว่าหากผู้อ้างว่าเป็นเจ้าของ ผู้รับโอนทรัพย์สิน หรือผู้รับประโยชน์ เป็นผู้ที่เกี่ยวข้องหรือเคยเกี่ยวข้องกับ ผู้กระทำความผิดมูลฐาน หรือความผิดฐานฟอกเงินมาก่อน ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าทรัพย์สินดังกล่าวเป็นทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิด การที่มาตรการริบทรัพย์สินตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เป็นมาตรการริบทรัพย์สินทางแพ่ง ทำให้การดำเนินกระบวนการริบทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิด ไม่ผูกพันกับการดำเนินคดีอาญา กล่าวคือไม่จำเป็นต้องมีการดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดก่อน แต่สามารถเริ่มคดีกับทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดมูลฐานได้ทันที หากทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิด

4.4 การบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา

การที่มีกฎหมายหลายฉบับเกี่ยวข้องกับเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาทั้งประมวลกฎหมายอาญา พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พระราชบัญญัติมาตรการในการปราบปรามผู้กระทำความผิดกฎหมายเกี่ยวกับยาเสพติด และประมวลรัษฎากร ซึ่ง

²² พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ.2542 มาตรา 3

²³ พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ.2542 มาตรา 48 และมาตรา 49

²⁴ พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ.2542 มาตรา 50

กฎหมายดังกล่าวมีความเกี่ยวข้องกับเงินที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาในลักษณะที่แตกต่างกัน และหากมีการบังคับใช้กฎหมายเช่นนี้ในบางกรณีนั้นอาจเกิดปัญหาขึ้นได้กล่าวคือ

4.4.1 การบังคับใช้ประมวลรัษฎากร และประมวลกฎหมายอาญากับเงินได้

ดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 แล้วว่าการลงโทษริบทรัพย์ตามประมวลกฎหมายอาญา ไม่ทำให้หน้าที่ในการเสียภาษีของผู้มีเงินได้จากการกระทำความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากรหมดไป อีกทั้งการบังคับกฎหมายส่วนหนึ่งไม่เป็นเหตุให้งดเว้นไม่บังคับใช้กฎหมายในอีกส่วนหนึ่ง ซึ่งเมื่อมีการบังคับใช้กฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าวแล้ว อาจมีกรณีที่เกิดปัญหาเกี่ยวกับความซ้ำซ้อนของการบังคับเอาทรัพย์สินขึ้นได้ ซึ่งปัญหาดังกล่าวนี้ยังไม่มีกฎหมายใดบัญญัติแก้ไขในเรื่องนี้ไว้อย่างชัดเจน

ตัวอย่างเช่น นาย ก. มีเงินได้จากการค้ายาเสพติด ได้เงินจำนวน 1,000,000 บาท และมีการดำเนินคดีอาญากับ นาย ก. ศาลพิพากษาให้ริบเงินที่ นาย ก. ได้จากการกระทำความผิดให้ตกเป็นของแผ่นดิน การลงโทษริบทรัพย์นี้ไม่ทำให้ นาย ก. หลุดพ้นจากภาระภาษี ดังนั้นหากภายหลังกรมสรรพากรตรวจสอบพบว่า นาย ก. มีเงินได้ดังกล่าวและประเมินภาษีจาก นาย ก. ถ้านาย ก. มีทรัพย์สินในส่วนอื่นอีกกรมสรรพากรสามารถยึดทรัพย์สินอื่นๆ มาชำระหนี้ภาษีได้²⁵ แต่ในกรณีที่ นาย ก. ไม่มีทรัพย์สินอื่นใดอีกการจัดเก็บภาษีของ นาย ก. ในกรณีนี้อาจทำให้รัฐไม่ได้รับเงินค่าภาษีจริง ในทางตรงข้ามหาก นาย ก. ที่มีเงินได้จากการค้ายาเสพติดได้เงินมาจำนวน 1,000,000 บาท กรมสรรพากรตรวจสอบพบการมีเงินได้ของ นาย ก. จึงประเมินภาษี นาย ก. นำเงินที่ได้จากการค้ายาเสพติดมาชำระภาษี หากภายหลังศาลมีคำพิพากษาให้ริบเงินที่ นาย ก. ได้จากการค้ายาเสพติดเนื่องจากเป็นทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิด ซึ่งในขณะที่ศาลมีคำพิพากษาให้ริบทรัพย์นั้น เงินที่ นาย ก. ได้จากการชิงทรัพย์คงเหลืออยู่แต่เพียงบางส่วนเนื่องจากได้นำไปชำระภาษี จึงไม่อาจทำการบังคับริบทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิดได้ทั้งหมด

นอกจากนี้ยังอาจมีกรณีที่เกี่ยวข้องกับการชดเชย หรือคืนทรัพย์สินแก่ผู้เสียหาย แม้ว่า การคืนทรัพย์สินที่ได้รับจากการกระทำความผิดให้กับผู้เสียหาย จะทำให้ผู้กระทำความผิดหลุดพ้นไม่ต้องเสียภาษี ตามแนวบรรทัดฐานของประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย แต่สำหรับ

²⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12

ประเทศไทยยังไม่มีความชัดเจนในเรื่องนี้ อย่างไรก็ตามหากถือตามแนวบรรทัดฐานของประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย ก็ยังมีกรณีที่อาจเกิดปัญหาขึ้น ตัวอย่างเช่น นาย ก. มีเงินได้จากการกระทำความผิดฐานฉ้อโกงได้เงินมาจำนวน 1,000,000 บาท หากกรมสรรพากรตรวจสอบพบการมีเงินได้ดังกล่าวก่อนที่ศาลในคดีอาญาจะมีคำพิพากษาลงโทษ นาย ก. และนาย ก. ได้นำเงินที่ได้จากการกระทำความผิดมาชำระหนี้ภาษีให้กับกรมสรรพากร หากต่อมาภายหลังศาลมีคำพิพากษาให้ นาย ก. ชดใช้ค่าเสียหายให้กับผู้เสียหาย หาก นาย ก. ไม่มีทรัพย์สินอื่น ผู้เสียหายจากการกระทำความผิดอาจไม่ได้รับการชดใช้คืนทรัพย์สินอย่างครบถ้วน เนื่องจากทรัพย์สินที่ได้มาบางส่วนได้นำไปชำระภาษีแล้ว แต่สำหรับกรณีที่มีการคืนทรัพย์สินให้กับผู้เสียหายก่อนที่จะมีการประเมินภาษีแล้ว หากถือตามแนวบรรทัดฐานของประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลียแล้ว นาย ก. ก็ไม่มีหน้าที่เสียหายจากเงินที่ได้จากการกระทำความผิดอีกต่อไป จึงไม่เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ กรณีนี้จึงน่าจะเป็นเช่นเดียวกัน หากเกิดขึ้นในประเทศไทย

4.4.2 การบังคับใช้ประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน กับเงินได้

ตามที่ได้กล่าวไว้ในข้างต้นแล้วว่าพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน นั้น เป็นกฎหมายที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับเงินหรือทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา แต่จำกัดอยู่แต่เฉพาะความผิดอาญามูลฐาน 7 ประเภทเท่านั้น ซึ่งแตกต่างจากโทษริบทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายอาญาที่มีจำกัดประเภทของความผิด แต่ใช้บังคับกับการกระทำความผิดทางอาญาทุกประเภท พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินนี้ มีมาตรการในการดำเนินการให้ทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดตกเป็นของแผ่นดิน ที่อาจกล่าวได้ว่ามีประสิทธิภาพ และแก้ไขข้อจำกัดบางประการของโทษริบทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายอาญา ที่เห็นได้ชัดเจนคือ มาตรการริบทรัพย์สินตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินไม่ยึดติดอยู่กับการดำเนินคดีอาญา และสามารถบังคับใช้กฎหมายกับทรัพย์สินที่ได้จำหน่าย จ่าย โอน ไปไม่ว่ากี่ครั้ง แต่กรณีที่มีการบังคับใช้กฎหมายทั้งในส่วน of พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน และส่วนของการจัดเก็บภาษีจากเงินที่ได้จากการกระทำความผิดมูลฐาน อาจก่อให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้กฎหมาย ได้แก่ ความซ้ำซ้อน และการขัดขวางต่อการบังคับใช้กฎหมาย รวมทั้งอาจสร้างความสับสนในการบังคับใช้กฎหมาย

ตัวอย่างเช่น นาย ก. มีเงินได้จากการค้ายาเสพติดจำนวน 1,000,000 บาท ต่อมาคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินตรวจสอบพบเงินจำนวนดังกล่าว จึงได้ตั้งยึด

หรืออายัดเงินจำนวนนั้นไว้ชั่วคราว²⁶ ขณะเดียวกันกรมสรรพากรได้ตรวจสอบพบและประเมินภาษีจากเงินได้ที่ได้จากการค้ายาเสพติดของ นาย ก. เมื่อครบกำหนดชำระภาษีกรมสรรพากรมีอำนาจออกคำสั่งยึด หรืออายัด เงินของ นาย ก. ที่คณะกรรมการธุรกรรมสั่งยึดหรืออายัดไว้ชั่วคราวมาชำระหนี้ภาษี เนื่องจากระหว่างที่คณะกรรมการธุรกรรมมีคำสั่งยึดหรืออายัดเงินของ นาย ก. ไว้ชั่วคราวนั้น เงินจำนวนดังกล่าวยังไม่ตกเป็นของแผ่นดิน เพราะศาลยังมีได้มีคำสั่งให้ทรัพย์สินของ นาย ก. ตกเป็นของแผ่นดินตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ดังนั้น กรรมสิทธิ์ในเงินจำนวนนี้จึงยังคงเป็นของ นาย ก. เพียงแต่ห้ามมิให้ นาย ก. หรือผู้รับคำสั่งยึด หรืออายัด จำหน่ายจ่าย โอน เท่านั้น โดยประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการออกคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ที่ต้องรับผิดชอบภาษีอากรมาเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรได้²⁷ ทั้งนี้เหตุที่กรมสรรพากรยังสามารถยึดทรัพย์สินที่คณะกรรมการธุรกรรมหรือเลขาธิการคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินมีคำสั่งยึด อายัดไว้ชั่วคราวได้นั้น เนื่องจากหลักกฎหมายในเรื่องกรรมสิทธิ์ กล่าวคือ การยึดทรัพย์สินเพื่อบังคับชำระหนี้ของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากรนั้น มุ่งถึงตัวทรัพย์สินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีเป็นสำคัญ ไม่ว่าจะอยู่ในความครอบครองของบุคคลใด ตราบใดที่กรรมสิทธิ์ยังไม่เปลี่ยนไปเป็นของบุคคลอื่น ทรัพย์สินนั้นก็ยังสามารถ ยึด อายัด เพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีได้ ยกเว้นแต่เพียงกรณีที่มีการยึดทรัพย์สินเพื่อบังคับคดีตามคำพิพากษาของศาลที่แม้ว่าระหว่างที่เจ้าพนักงานบังคับคดียึดทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษาไว้ แต่ยังขายทอดตลาดไม่ได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ถูกยึดนั้น ก็ยังคงเป็นของลูกหนี้ตามคำพิพากษาอยู่ แต่ในกรณีเช่นว่านี้แม้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ถูกยึด ยังเป็นของลูกหนี้ตามคำพิพากษา แต่กรมสรรพากรก็ไม่สามารถทำการยึดทรัพย์สินดังกล่าวเพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีได้ เนื่องจากประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 290 ได้บัญญัติห้ามมิให้ยึดทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานบังคับคดีได้ยึดไว้ และเฉพาะในกรณีนี้เท่านั้นที่มีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ สำหรับในกรณีการยึด อายัด ทรัพย์สินตามคำสั่งของคณะกรรมการธุรกรรม หรือเลขาธิการคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เป็นการยึด เพื่อดำเนินกระบวนการตรวจสอบ หรือกระบวนการขอให้ทรัพย์สินนั้นตกเป็นของแผ่นดิน ซึ่งในระหว่างที่ดำเนินการยังไม่สิ้นสุดกระบวนการ คำสั่งยึด อายัดดังกล่าว ก็ยังไม่มีผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น ดังนั้น กรมสรรพากรจึงสามารถบังคับชำระหนี้ภาษี

²⁶ อำนาจการสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินชั่วคราวของคณะกรรมการธุรกรรมหรือเลขาธิการคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ดูหลักเกณฑ์และรายละเอียดใน พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ.2542 มาตรา 48

²⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12

จากทรัพย์สินที่คณะกรรมการธุรกรรมหรือเลขาธิการคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินมีคำสั่งยึดหรืออายัดได้ ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อกระบวนกรเกี่ยวกับการยึดทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดตาม พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินได้ ทั้งนี้ หากกรณีตามตัวอย่างข้างต้น เงินจำนวน 1,000,000 บาท ที่คณะกรรมการธุรกรรม หรือเลขาธิการคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ยึด อายัด ไว้ นั้น มีจำนวนมากกว่าหนี้ภาษีที่มีต่อกรมสรรพากร ก็สามารถดำเนินกระบวนการต่อไปได้สำหรับทรัพย์สินในส่วนที่เหลือ เช่น คณะกรรมการ ยึด อายัด ทรัพย์สินของนาย ก. ไว้ 1,000,000 บาท แต่มีหนี้ภาษีจำนวน 100,000 บาท กรมสรรพากรก็จะบังคับชำระหนี้เพียงแค่บางส่วนคือ 100,000 บาท เท่านั้นในส่วนที่เหลือจึงสามารถดำเนินการตามขั้นตอนของพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินต่อไปได้

แต่สำหรับในกรณีที่ตรวจพบว่า นาย ก. มีเงินได้จากกระทำความผิดอาญาจำนวนมาก แต่เหลือทรัพย์สินในปัจจุบันเพียงบางส่วน โดยอาจเกิดจากการใช้จ่ายไปก่อนที่จะมีการยึดทรัพย์สิน คณะกรรมการธุรกรรมอาจมีคำสั่งยึดทรัพย์สินเฉพาะที่ยังคงเหลืออยู่ในปัจจุบันไว้ชั่วคราว ซึ่งสำหรับการจัดเก็บภาษีแล้วต้องทำการประเมินภาษีจากเงินได้ทั้งหมดที่ได้รับ และยังไม่ได้นำมาเสียภาษีหรือยังเสียภาษีไม่ครบถ้วน ไม่ว่าจะมียอดทรัพย์สินเหลืออยู่ในปัจจุบันมากน้อยเพียงใด ดังนั้นหากจำนวนหนี้ภาษีที่เกิดจากการประเมินภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญามีจำนวนหนี้ภาษีที่มากกว่าทรัพย์สินที่ผู้กระทำความผิดเหลืออยู่ในปัจจุบัน หรือที่คณะกรรมการธุรกรรมได้สั่งยึด อายัด ไว้ เช่น มีเงินได้จากการค้ายาเสพติด 10,000,000 บาท แต่ในปัจจุบันเหลือทรัพย์สินอยู่เพียง 1,000,000 บาท ซึ่งคณะกรรมการธุรกรรมมีคำสั่งให้ยึดอายัดทรัพย์สินดังกล่าวไว้ ขณะเดียวกันกรมสรรพากรได้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีจำนวน 2,000,000 บาท จากเงินทั้งหมดที่ได้รับจากการค้ายาเสพติด กรณีเช่นนี้ อธิบดีกรมสรรพากรสามารถออกคำสั่งยึด อายัด ทรัพย์สินที่คณะกรรมการธุรกรรมมีคำสั่งยึด อายัด ไว้ก่อนแล้วด้วยเหตุผลดังที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น เพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีทั้งหมดได้ ซึ่งส่งผลให้คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินไม่สามารถดำเนินกระบวนการริบทรัพย์สินทางแพ่งตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ต่อไปได้ เนื่องจากไม่มีทรัพย์สินเหลืออยู่ให้ริบทรัพย์สินอีกต่อไป

หรือในกรณีที่กรมสรรพากรประเมินภาษีผู้มีเงินได้จากการกระทำความผิดอาญา และตรวจสอบพบทรัพย์สินที่ไม่ใช่เงิน แต่เป็นทรัพย์สินอื่น เช่น ที่ดิน รถยนต์ ดังที่ได้กล่าวแล้วว่ากรมสรรพากรมีอำนาจยึดทรัพย์สินดังกล่าวเพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีได้ แต่การยึดทรัพย์สินของกรมสรรพากร เป็นการยึดเพื่อขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น เพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีเท่านั้น ทั้งนี้การยึดทรัพย์สินของกรมสรรพากรไม่ทำให้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ถูกยึดตกเป็นของกรมสรรพากร และตราใบใดที่ยังไม่สามารถขายทอดตลาดทรัพย์สินได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น ก็ยังคงเป็นของผู้มีเงิน

ได้ และในกรณีเช่นว่านี้ หากคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินตรวจสอบพบทรัพย์สินที่ได้มาจากการกระทำความผิดมูลฐานนั้น คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินก็มีอำนาจสั่งยึดอายัดทรัพย์สินที่กรมสรรพากรยึดไว้แล้วได้อีก กรณีนี้การที่จะวินิจฉัยว่าในที่สุดแล้วทรัพย์สินนั้นจะถูกริบตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน หรือจะนำไปชำระหนี้ภาษีนั้น ขึ้นอยู่กับว่า หากกรมสรรพากรสามารถทำการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นได้ก่อนที่ศาลจะมีคำสั่งให้ทรัพย์สินนั้นตกเป็นของแผ่นดินกรณีนี้กรมสรรพากรจะได้รับเงินจำนวนที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นไปชำระหนี้ภาษี แต่หากศาลมีคำสั่งให้ริบทรัพย์สินนั้นตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินก่อนที่กรมสรรพากรขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นได้ กรมสรรพากรก็จะไม่ได้รับชำระหนี้ภาษี

4.4.3 การบังคับใช้ประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติมาตรการในการปราบปรามผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับยาเสพติดกับเงินได้

มาตรการริบทรัพย์สินตามพระราชบัญญัติมาตรการในการปราบปรามผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับยาเสพติด เป็นโทษทางอาญาประเภทหนึ่งแต่แตกต่างจากโทษริบทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายอาญา โดยสามารถริบทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิดเกี่ยวกับยาเสพติดได้ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะเปลี่ยนแปลงสภาพไปกี่ครั้ง ปัญหาที่เกิดจากการบังคับใช้กฎหมายในส่วนแรกนั้น มีปัญหาในการทำงานเกี่ยวกับการบังคับใช้ประมวลกฎหมายอาญาคือ ปัญหาเกี่ยวกับความซ้ำซ้อนของการบังคับเอาทรัพย์สินขึ้นได้ ซึ่งปัญหาดังกล่าวยังไม่มีกฎหมายใดบัญญัติแก้ไขในเรื่องนี้ไว้อย่างชัดเจน ส่วนอีกปัญหาหนึ่งของการบังคับใช้กฎหมายคือ ปัญหาการขัดขวางต่อการบังคับใช้กฎหมายในลักษณะเดียวกับปัญหาที่พบในการบังคับใช้พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาวิจัยพบว่าการจัดเก็บภาษีเป็นอำนาจรัฐที่สำคัญประการหนึ่ง ซึ่งประเทศต่างๆ มักจะมีการบัญญัติถึงอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีไว้ในกฎหมายสูงสุดรวมทั้งประเทศไทยด้วย การสร้างหลักกฎหมายภาษีที่มีความเหมาะสมและเป็นธรรมนั้น ต้องยึดถือหลักการที่สำคัญประการหนึ่ง คือหลักความเสมอภาคในทางภาษี นอกจากนี้กฎหมายควรมีเนื้อหาที่เหมาะสมกับผู้เสียภาษีแต่ละประเภท กล่าวคือ ไม่ควรใช้หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอย่างเดียวกันทั้งหมดในการจัดเก็บภาษี และในการสร้างหลักกฎหมายภาษีรัฐสามารถสร้างหลักกฎหมายที่เห็นว่าสามารถทำให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพและเหมาะสมได้ โดยอาจบัญญัติกฎหมายให้มีเนื้อหาที่แตกต่างจากหลักกฎหมายทั่วไปได้ ทั้งนี้เพราะกฎหมายมีความเป็นเอกเทศ การจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นข้อพิจารณาประการสำคัญ คือสิ่งที่คุณคณได้รับมานั้นเป็นเงินได้ตามกฎหมายภาษีหรือไม่ โดยในทางทฤษฎีแล้วแหล่งที่มาของเงินได้ไม่ใช่สาระสำคัญของเงินได้ แม้ว่าเงินได้นั้นจะได้มาจากการกระทำที่ผิดกฎหมายก็ไม่เป็นเหตุให้ต้องงดการบังคับใช้กฎหมาย ทั้งนี้กฎหมายไม่ได้แบ่งแยกการบังคับใช้ว่าใช้บังคับเฉพาะกับธุรกิจที่ถูกต้องตามกฎหมายหรือธุรกิจที่ผิดกฎหมายเท่านั้น ในทางตรงข้ามการยกเว้นไม่จัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมายกลับเป็นการกระทำที่ขัดต่อหลักความเสมอภาคในทางภาษี และรัฐยังควรที่จะสร้างหลักกฎหมายที่มีหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมสำหรับการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทนี้ นอกจากนี้ในบางประเทศยังมีการใช้มาตรการดำเนินคดีอาญาความผิดเกี่ยวกับภาษี กับผู้ที่ประกอบอาชญากรรมที่รัฐไม่สามารถดำเนินคดีอาญากับผู้ที่ประกอบอาชญากรรมนั้นโดยตรงได้ อย่างไรก็ตามการกระทำที่เป็นความผิดในทางอาญาผู้กระทำย่อมต้องรับผิดชอบในทางอาญาซึ่งโทษในทางอาญาบางประเภทมีความเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินของผู้กระทำความผิด แต่โทษทางอาญาเหล่านี้ก็ไม่ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีแต่อย่างใด ผู้เขียนยังพบว่าในประเทศที่พัฒนาแล้วหลายประเทศมีการจัดเก็บภาษีจากผู้ที่มีรายได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมาย เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศออสเตรเลีย ประเทศสิงคโปร์ ประเทศแคนาดา เป็นต้น ในประเทศสหรัฐอเมริกามีการสร้างหลักเกณฑ์ทางกฎหมายที่เหมาะสมกับเงินได้ที่ได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมาย โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎหมายในระดับมลรัฐ และยังมีการสร้างหน่วยงานที่ดำเนินการเกี่ยวกับเรื่องนี้เป็นการเฉพาะอีกด้วย ส่วนในประเทศออสเตรเลียก็มีการวางหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมาย

ขององค์กรที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีที่มีความชัดเจน และในประเทศต่างๆ เหล่านี้ก็มีกรณีศึกษาที่เป็นคดีตัวอย่างเกิดขึ้นมากมายทำให้เกิดการพัฒนาหลักกฎหมายในเรื่องนี้

การจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา มีแนวความคิดที่ชัดเจนที่ยอมรับการจัดเก็บภาษีในกรณีดังกล่าวที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ว่าด้วยแนวความคิดที่เกี่ยวข้อง และหน่วยงานบังคับใช้กฎหมายภาษีของประเทศต่างๆ ได้มีการดำเนินการบังคับใช้กฎหมายในเรื่องนี้ด้วยการจัดเก็บภาษีจากผู้ที่มีรายได้จากการกระทำความผิดอาญา ตลอดจนมีการสร้างหลักเกณฑ์ทางกฎหมายภาษีที่มีความเหมาะสมกับเงินได้ประเภทนี้ในต่างประเทศดังรายละเอียดในบทที่ผู้เขียนศึกษาเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาของต่างประเทศ สำหรับการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาในประเทศไทย อาจจะยังไม่มีกรณีตัวอย่างที่มีความชัดเจนโดยตรง ผู้เขียนเห็นว่ากรณีเช่นนี้ทำให้ไม่มีการพัฒนาหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องให้มีความเหมาะสม ตลอดจนไม่มีแนวทางการปฏิบัติในส่วนของกรบังคับใช้กฎหมายเท่าที่มีอยู่ให้ชัดเจน และเมื่อพิจารณาถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาที่มีอยู่ในปัจจุบัน คือประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติบางส่วนที่มีความเหมาะสมแล้ว และยังมีบางส่วนที่ควรจะมีการแก้ไขปรับปรุง เพื่อให้การจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา มีความเหมาะสม และเป็นธรรม ซึ่งในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาของประเทศไทย ผู้เขียนมีข้อเสนอแนะดังนี้

1. การสร้างหลักกฎหมายภาษีในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาให้มีความชัดเจน

การจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา เป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทหนึ่ง จึงต้องพิจารณาแนวความคิดที่เกี่ยวข้องกับเงินได้เสียก่อน ซึ่งการให้ความหมายของ "เงินได้ (Income)" ในทางทฤษฎีที่กล่าวว่า คือการเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคลที่จะสนองความต้องการของตนในช่วงระยะเวลาหนึ่ง อำนาจดังกล่าวนี้ประกอบด้วยเงิน และสิ่งอื่นที่พอจะวัดค่าได้ในรูปของเงิน ความหมายดังกล่าวนี้เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ตลอดจนได้มีการบัญญัติกฎหมายในประเทศต่างๆ ที่ให้ความหมายของเงินได้ในทางภาษีที่สอดคล้องกับทฤษฎีข้างต้น รวมทั้งประเทศไทยซึ่งได้บัญญัติความหมายของเงินได้พึงประเมินไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ว่า "เงินได้อัน

เข้าลักษณะพึงเสียหายในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินได้ เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 40 เกรดภาษีตามมาตรา 47 ทวิด้วย เมื่อพิจารณาทฤษฎีว่าด้วยเงินได้ซึ่งเป็นแนวความคิดพื้นฐาน ของบทบัญญัติดังกล่าวประกอบกับคำนิยามข้างต้น จะเห็นได้อย่างชัดเจนว่า เงินได้ที่ได้รับจากการกระทำความผิดอาญา เข้าลักษณะของเงินได้ในทางภาษี ตามคำนิยามของประมวลรัษฎากร ทั้งนี้จะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรมิได้มีบทบัญญัติที่แบ่งแยกการบังคับใช้ หรือกำหนดเงื่อนไข ให้ใช้บังคับเฉพาะกับเงินได้ที่ได้มาโดยชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น ตลอดจนไม่ปรากฏบทกฎหมายที่บัญญัติยกเว้นการเสียหายของเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาแต่อย่างใด ข้อสรุปเช่นนี้ยังได้รับการสนับสนุนจากฝ่ายตุลาการที่กล่าวไว้ในคำพิพากษาฎีกาที่ 2332/2533 ว่า การพิจารณาว่ากิจการใดอยู่ในบังคับต้องเสียหายหรือไม่ ต้องพิจารณาจากกิจการที่กระทำเป็นสำคัญ แม้กิจการนั้นจะได้กระทำไปโดยฝ่าฝืนกฎหมาย แต่ถ้าเป็นกิจการที่กฎหมายที่กำหนดว่าต้องเสียหายแล้ว ผู้เสียหายก็มีหน้าที่ต้องชำระภาษีตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด นอกเหนือจากที่ต้องรับผิดชอบในการฝ่าฝืนกฎหมายนั้นอีกโสดหนึ่งด้วย นอกจากนี้ผู้เขียนยังเห็นว่า หากมีการยกเว้นหน้าที่การเสียหายให้กับผู้ที่มีเงินได้จากการกระทำความผิดอาญาแล้ว ย่อมไม่เป็นธรรมกับบุคคลอื่นในสังคมที่ประกอบอาชีพสุจริต และยังคงต้องเสียหายให้กับรัฐตามกฎหมาย ต่างจากผู้ที่มีเงินได้จากการกระทำความผิดอาญา ที่ประกอบอาชีพที่สร้างความเสียหายให้กับสังคม แต่กลับได้รับยกเว้นหน้าที่การเสียหาย ซึ่งเป็นหน้าที่ที่สำคัญที่ได้บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ¹ และการยกเว้นไม่บังคับใช้กฎหมายภาษีอย่างไม่เป็นธรรมนี้ ยังขัดกับหลักความเสมอภาคทางภาษี ซึ่งเป็นหลักการที่สำคัญของกฎหมายภาษี ที่กำหนดให้กฎหมายภาษีต้องมีลักษณะเป็นการทั่วไป มิใช่เป็นกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม ประเด็นในเรื่องนี้ยังมีนักกฎหมาย และนักวิชาการด้านภาษีให้การยอมรับ ตลอดจนหน่วยงานบังคับใช้กฎหมายภาษีในหลายประเทศ ก็ได้มีการบังคับใช้กฎหมายภาษีกับเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา ซึ่งศาลในประเทศต่างๆ เหล่านี้ได้ยอมรับการบังคับใช้กฎหมายเช่นว่านี้ ซึ่งปรากฏตามคำพิพากษาในคดีต่างๆ ที่ผู้เขียนได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 และบทที่ 3

นอกจากเหตุผลดังกล่าวแล้ว ผู้เขียนยังเห็นว่าหากพิจารณาถึง หลักการที่กล่าวว่าภาษีคือ ส่วนแบ่งของภาระสาธารณะ ประชาชนทุกคนในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งของสังคม ย่อมมีหน้าที่ในการเสียหายเพื่อกระจายภาระสาธารณะนั้น ตามความสามารถของตน (Ability to pay) ผู้มีเงินได้จากการ

¹ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 69

กระทำความผิดอาญา ก็ยังมีฐานะเป็นประชาชนคนหนึ่งของรัฐที่ต้องมีหน้าที่ดังกล่าว ดังนั้นจากแนวความคิด ทฤษฎี และหลักกฎหมายดังกล่าว ผู้เขียนจึงเห็นว่าประเทศไทยควรจะมีการจัดเก็บภาษีจากผู้มีรายได้จากการกระทำความผิดอาญา ในประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญานั้น ยังมีเหตุผลสนับสนุนการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทนี้อีกประการหนึ่งคือ เรื่องความเชื่อมั่นในระบบภาษี (Confident in tax system) เนื่องจากผู้ที่มีเงินได้จากการกระทำความผิดอาญามักจะปกปิดการมีเงินได้นั้น และไม่มีการนำเงินได้มาเสียภาษี การกระทำดังกล่าวถือได้ว่าเป็นการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Evasion) ซึ่งเป็นกรกระทำที่ผิดกฎหมาย การที่มีการหลีกเลี่ยงภาษีจำนวนมากนั้น ก็ให้เกิดความไม่เชื่อมั่นของประชาชนในสังคม เกี่ยวกับระบบภาษี และการชำระภาษี ทำให้รัฐต้องพยายามให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีให้น้อยที่สุด เพื่อให้ประชาชนเชื่อมั่นในระบบภาษี และจากเหตุผลทั้งหมดที่กล่าวมานี้ผู้เขียนเห็นว่าประเทศไทยควรมีหลักกฎหมายภาษีที่ยอมรับการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา

2. รายละเอียดของกฎหมายที่ควรแก้ไขปรับปรุง

เมื่อเห็นว่าควรมีการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาในประเทศไทยแล้ว สิ่งที่ต้องพิจารณาประการต่อมาคือ กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาของประเทศไทย สำหรับการเก็บภาษีจากเงินได้นั้น ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายหลักที่เกี่ยวข้อง ซึ่งประมวลรัษฎากรไม่มีบัญญัติในเรื่องนี้ไว้โดยตรง แต่มีบทบัญญัติในบางส่วน ที่สามารถนำมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาได้ แต่ยังคงมีกฎหมายในบางเรื่องที่ควรแก้ไขปรับปรุง เพื่อให้มีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีที่มีความเหมาะสมและเป็นธรรม คือ

1. ปรับปรุงการจัดประเภทของเงินได้ สำหรับการจัดประเภทของเงินได้พึงประเมินในแต่ละประเภทรายน ผู้เขียนเห็นว่าตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 ที่แบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภทนั้น ไม่มีการแบ่งเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้นเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา จึงอาจถือเป็นเงินได้ในทุกประเภท ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าไม่เหมาะสม ทั้งนี้เพราะเหตุว่าเงินได้ในแต่ละประเภทรายนมีสิทธิประโยชน์ในทางภาษีต่างกัน ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของการหักค่าใช้จ่าย การยื่นแสดงรายการเพื่อเสียภาษี เป็นต้น การที่จะกำหนดให้เงินได้จากการกระทำความผิดอาญามีหลักเกณฑ์การจัดเก็บที่แตกต่างจากเงินได้ประเภทอื่นๆ ก็ควรจะแยกประเภทของเงินได้ให้

มีความชัดเจน โดยผู้เขียนเสนอว่าควรจะมีการแก้ไขกฎหมายเพิ่มประเภทของเงินได้พึงประเมิน โดยควรจะบัญญัติกฎหมายในทำนองเดียวกับความหมายของเงินได้ที่ได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมายของ Arizona income tax act 1978 เพิ่มเติมในประมวลรัษฎากร มาตรา 40 ว่า เงินได้ทั้งหมดที่ได้รับไม่ว่าจะเป็นในรูปของเงินหรือทรัพย์สินอื่นทุกประเภท ที่ได้รับจากการกระทำที่ผิดกฎหมาย รวมทั้งที่ได้รับจากการกระทำที่เป็นการสนับสนุน ส่งเสริม หรือเกี่ยวข้องกับการกระทำที่ผิดกฎหมาย " เมื่อมีการแยกประเภทของเงินได้จากการกระทำความผิดอาญาออกมาให้ชัดเจนแล้ว ก็สามารถที่จะกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีให้มีความแตกต่างจากเงินได้ประเภทอื่นได้

2. ปรับปรุงสิทธิในการหักค่าใช้จ่าย หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากเงินได้นั้น มิได้คำนวณภาษีจากเงินได้ทั้งหมดที่ได้รับ แต่ต้องมีการนำเงินได้นั้นไปหักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนตามกฎหมายเสียก่อน แล้วจึงคำนวณภาษีจากเงินได้สุทธินั้น เหตุผลประการสำคัญที่ต้องคำนวณเสียภาษีจากเงินได้สุทธินี้คือ หลักเรื่องความสามารถในการชำระภาษี (Ability to pay) เนื่องจากเงินได้สุทธินั้นสามารถสะท้อนความสามารถในการชำระภาษีที่แท้จริงของผู้เสียภาษีได้ดีกว่าการที่จะคำนวณภาษีจากเงินได้ทั้งหมดที่ได้รับ ในเรื่องของค่าใช้นั้น ทางทฤษฎีถือว่าการกำหนดให้มีค่าใช้นั้น มีพื้นฐานมาจากหลักเรื่องความสามารถในการชำระภาษี (Ability to pay) กล่าวคือ หากไม่มีการหักค่าใช้จ่ายก็จะทำให้ไม่สามารถรู้ถึงความสามารถในการชำระภาษีที่แท้จริง เพราะผู้ที่มีเงินได้จำนวนเท่ากัน อาจจะมีเงินได้ในส่วนที่เป็นกำไรต่างกัน และส่งผลให้ความสามารถในการชำระภาษีต่างกันด้วย เช่น นาย ก และ นาย ข ต่างก็มีเงินได้ 1,000,000 บาทเท่ากันในปีภาษี แต่ นาย ก มีเงินได้จากการขายสินค้าโดยลงทุนไป 800,000 บาทได้กำไร 200,000 บาท แต่ นาย ข มีเงินได้จากดอกเบี้ยเงินฝาก 1,000,000 บาท โดยไม่ได้ลงทุนใดๆ จะเห็นได้ว่าความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นของบุคคลทั้งสองมีความแตกต่างกัน ทั้งที่มีเงินได้จำนวนเท่าๆ กัน นอกจากนี้ทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ทฤษฎีหนึ่งซึ่งเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปคือ หลักที่กล่าวว่าเงินได้แต่ละประเภทนั้น มีคุณภาพที่ต่างกัน จึงควรจัดเก็บภาษีในอัตราที่แตกต่างกัน สำหรับประเทศไทย ผู้เขียนเห็นว่าได้ยอมรับหลักการข้างต้นแต่ไม่ได้ใช้อัตราภาษีที่แตกต่างกันสำหรับเงินได้แต่ละประเภท กล่าวคือ ไม่ว่าจะเงินได้ประเภทใดก็เสียภาษีในอัตราเดียวกัน² แต่ประเทศไทยใช้การหักค่าใช้จ่ายที่แตกต่างกันสำหรับเงินได้แต่ละประเภทแทน กล่าวคือ การอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายได้มากน้อยแตกต่างกัน ซึ่งส่งผลให้เงินได้แต่ละ

² คุบัญญัติอัตราภาษีเงินได้ประมวลรัษฎากร

ประเภทเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น การมีเงินได้จากดอกเบี้ย³ กฎหมายไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายได้เลย เนื่องจากผู้มีเงินได้มิได้ลงทุนใดๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้นั้น เป็นแต่เพียงดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากทรัพย์สินที่มีอยู่เดิม แต่สำหรับผู้ที่มิได้จากการจำหน่ายสินค้าที่ตนมิได้เป็นผู้ผลิตที่กฎหมายอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายได้สูงถึงร้อยละ 80 เนื่องจากผู้มีเงินได้ต้องลงทุนซื้อหาสินค้ามาจำหน่าย กรณีที่มีการปรับใช้ประมวลรัษฎากรกับการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา เงินได้จากการกระทำความผิดอาญาอาจเข้าลักษณะเงินได้ประเภทใดประเภทหนึ่งในแปดประเภทก็ได้ ซึ่งทำให้ผู้ที่มิได้จากการกระทำความผิดอาญา นำเงินได้มาหักค่าใช้จ่ายในหลักเกณฑ์เดียวกันกับเงินได้ที่ได้จากการประกอบอาชีพสุจริต ซึ่งอาจจะหักค่าใช้จ่ายไม่ได้เลย หรือหักค่าใช้จ่ายได้สูงถึง ร้อยละ 80 ของเงินได้ สำหรับเงินได้จากการกระทำความผิดอาญา ผู้เขียนเห็นว่า การประกอบอาชีพที่ผิดกฎหมายมักจะให้ผลตอบแทนที่สูงกว่าการประกอบอาชีพที่สุจริต เนื่องจากผู้กระทำความผิดต้องเสี่ยงต่อการถูกลงโทษทางอาญาจากรัฐ และจากหลักการที่กล่าวว่าเงินได้แต่ละประเภทมีคุณภาพต่างกัน จึงต้องเสียภาษีในอัตราที่แตกต่างกันนั้น คุณภาพของเงินได้ประเภทหนึ่งที่ต้องพิจารณาถึงคือการประกอบอาชีพที่สังคมต้องการจะสนับสนุนหรือไม่ หากเป็นกิจการที่สังคมต้องการสนับสนุนแล้วก็อาจกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้จำนวนมาก ซึ่งสำหรับการประกอบอาชีพที่ผิดกฎหมาย เชื่อว่ารัฐคงไม่ต้องการส่งเสริมให้เกิดมีการประกอบอาชีพที่ผิดกฎหมายขึ้น และผู้เขียนเห็นว่า ค่าใช้จ่ายที่ผู้มีเงินได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมายจ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้นั้น ถือได้ว่าค่าใช้จ่ายนั้นมีส่วนในการสนับสนุนให้เกิดการกระทำความผิดอาญา จึงไม่สมควรอนุญาตให้บุคคลนั้นๆ กล่าวอ้างการกระทำที่ขัดต่อกฎหมายเพื่อสิทธิประโยชน์ใดๆ ในทางกฎหมายได้ นอกจากนี้ค่าใช้จ่ายที่ทำให้เกิดเงินได้จากการกระทำความผิดอาญา มักจะเป็นค่าใช้จ่ายที่ขัดต่อนโยบายของรัฐ กล่าวคือ

³ ดอกเบี้ยเป็นเงินได้ที่จัดอยู่ในประเภทที่เรียกว่า " เงินได้ที่ได้มาโดยมิต้องใช้น้ำพักน้ำแรง " (Unearned Income) ในทางทฤษฎีแล้วหากจะมีการเก็บภาษีให้แตกต่างกันระหว่าง " เงินได้ที่หามาได้ด้วยน้ำพักน้ำแรง " (Earned Income) กับ " เงินได้ที่ได้มาโดยมิต้องใช้น้ำพักน้ำแรง " แล้วเงินได้ที่หามาได้ด้วยน้ำพักน้ำแรง จะต้องได้รับการปฏิบัติในทางภาษีที่ดีกว่า เพราะถือเป็นเงินได้ที่ได้มาด้วยความเหนื่อยยาก และมักจะเป็นเงินได้ของคนจน ส่วนเงินได้ที่ได้มาโดยมิต้องใช้น้ำพักน้ำแรงนั้นมักเป็นรายได้ของคนมั่งมี ดังนั้นถ้าจะมีการแยกอัตราภาษีระหว่างเงินได้ทั้งสองชนิดนี้แล้ว อัตราภาษีของเงินได้ที่ได้มาด้วยน้ำพักน้ำแรง ควรจะต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้ที่ได้มาโดยมิต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (ดู สมชัย ฤชุพันธุ์, เศรษฐกิจที่สนับด้วยภาษีอากรในเมืองไทย (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2526), หน้า 31.

รัฐไม่ต้องการให้เกิดค่าใช้จ่ายนั้นๆ ขึ้น เช่น เงินสินบนที่ให้กับเจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือค่าใช้จ่ายที่ผิดกฎหมายอื่นๆ ซึ่งในบางประเทศมีกฎหมายบัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่า เงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายใดๆ ได้เลย⁴ หรือมีบทบัญญัติห้ามมิให้หักค่าใช้จ่ายที่ผิดกฎหมาย (Illegal expend)⁵ ไว้อย่างชัดเจน จากแนวความคิดที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดหลักเกณฑ์การจับเก็บภาษี การศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายที่เกี่ยวข้องของต่างประเทศ พิจารณาประกอบกฎหมายว่าด้วยการจับเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาของประเทศไทย ผู้เขียนเห็นว่ากฎหมายว่าด้วยการจับเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาของประเทศไทย ยังขาดหลักเกณฑ์ที่เหมาะสม และเป็นธรรมในการจับเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทนี้ ผู้เขียนเห็นด้วยกับแนวความคิดที่เห็นว่าไม่ควรอนุญาตให้เงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาหักค่าใช้จ่ายใดๆ ได้เลย จึงควรแก้ไขประมวลรัษฎากร ในเรื่องการหักค่าใช้จ่ายที่บัญญัติไว้ในมาตรา 42 ทวิ ถึง มาตรา 46 โดยอาบบัญญัติเป็นมาตรา 46 ทวิ ในทำนองเดียวกับ Arizona income tax act 1978 ว่า " เงินได้ที่ได้รับจากการกระทำที่ผิดกฎหมายนั้น ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ดังกล่าวไม่อนุญาตให้นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษี และยังไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายสำหรับกรณีที่มีเงินได้ที่เกิดจากการกระทำอื่นใดที่เป็นการสนับสนุน ส่งเสริม หรือเกี่ยวข้องกับการกระทำที่ผิดกฎหมายด้วย "

สำหรับกฎหมายที่สามารถปรับใช้กับการจับเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาได้โดยไม่ต้องแก้ใขนั้น ผู้เขียนเห็นว่าคำนิยามของคำว่าเงินได้พึงประเมินที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 39 นั้น มีความหมายที่ครอบคลุมและสามารถใช้บังคับกับเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาได้ โดยไม่จำเป็นต้องมีการแก้ไข

สำหรับเรื่องค่าลดหย่อนนั้น เป็นที่ยอมรับกันว่าบุคคลผู้มีเงินได้ย่อมต้องมีภาระต่างๆ ในการครองชีพในสังคม การที่กฎหมายยกเว้นอนุญาตให้ผู้เสียภาษีหักค่าลดหย่อน ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับอนุญาตให้หักเงินรายจ่ายจำนวนหนึ่ง ที่สะท้อนถึงภาระการครองชีพของตนในสังคม สำคัญของค่าลดหย่อนนั้น พิจารณาจากตัวบุคคลเป็นสำคัญ โดยไม่ขึ้นอยู่กับประเภทของเงินได้ เหมือนดังเช่นค่าใช้จ่าย ซึ่งประมวลรัษฎากรของประเทศไทย ก็รับเอาหลักการ และแนวความคิดดังกล่าวมาบัญญัติไว้ ดังจะเห็นได้จากการกำหนดให้สามารถหักค่าลดหย่อนสำหรับตนเองได้ หากมีการสมรสก็

⁴ ดู Arizona income tax act 1978

⁵ ดู Internal Revenue Code ของประเทศสหรัฐอเมริกา

สามารถหักค่าลดหย่อนในส่วนของกลุ่มสมรสได้ และเมื่อมีบุตรก็สามารถหักค่าลดหย่อนส่วนตัวของบุตรรวมทั้งค่าลดหย่อนในเรื่องการศึกษาของบุตรเพิ่มเติมได้อีกด้วย⁶ ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นว่า บุคคลที่มีเงินได้จากการกระทำความผิดอาญา ก็มีฐานะเป็นประชาชนคนหนึ่งที่ดีดำรงชีวิตในสังคม จึงสมควรที่จะได้รับอนุญาตให้หักค่าลดหย่อนเช่นเดียวกับบุคคลอื่นในสังคม และไม่จำเป็นต้องมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเรื่องค่าลดหย่อนแต่อย่างใด

สำหรับเรื่องอัตราภาษีดังที่ผู้เขียนได้กล่าวถึงเรื่องนี้ไว้ในบทที่เกี่ยวข้องกับแนวความคิดแล้วว่า การจัดเก็บภาษีมิได้เป็นการลงโทษต่อตัวผู้เสียภาษี และการจัดเก็บภาษีมิได้มีวัตถุประสงค์โดยตรงในการห้ามปรามการกระทำที่ไม่เหมาะสม ซึ่งแตกต่างจากโทษทางอาญา จึงไม่จำเป็นต้องมีการแก้ไขอัตราภาษีให้สูงหรือต่ำกว่าการจัดเก็บภาษีโดยทั่วไป และในการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาในต่างประเทศก็ไม่มีการกำหนดอัตราภาษีให้แตกต่างจากเงินได้อื่น

3. การป้องกันความสับสนและความยุ่งยากในการบังคับใช้กฎหมายจึงควรจัดลำดับความสำคัญของการบังคับใช้กฎหมายให้ชัดเจน

ในด้านของการบังคับใช้กฎหมายกับเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญานั้น มีกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องนอกจากประมวลรัษฎากรอีกหลายฉบับ ได้แก่ ประมวลกฎหมายอาญา พระราชบัญญัติมาตรการในการปราบปรามผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับยาเสพติด พ.ศ.2534 และพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. 2542 ซึ่งเป็นกฎหมายที่มีบทบัญญัติเกี่ยวข้องกับเงินได้ หรือทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา การบังคับใช้กฎหมายหลายฉบับกับเงินได้จำนวนเดียวกัน อาจทำให้เกิดปัญหาความซ้ำซ้อน ในการบังคับใช้กฎหมายได้ผู้เขียนขอแยกข้อเสนอแนะเกี่ยวกับปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายดังกล่าวข้างต้นดังต่อไปนี้

1. สำหรับปัญหาเรื่องความซ้ำซ้อนของการบังคับใช้กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ที่ได้จากการกระทำที่ผิดกฎหมายที่เกิดจาก การบังคับใช้ประมวลรัษฎากร ประมวลกฎหมายอาญาและพระราชบัญญัติมาตรการในการปราบปรามผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับยาเสพติด พ.ศ. 2534 กับเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาจำนวนเดียวกันทำให้เกิดปัญหาความซ้ำซ้อนในการบังคับเอาทับ

⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 47

ทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิด ผู้เขียนเห็นว่าควรจะมีการบัญญัติกฎหมายให้ชัดเจน ในเรื่องของลำดับความสำคัญในการบังคับใช้กฎหมาย โดยควรกำหนดให้โทษตามประมวลกฎหมายอาญา และพระราชบัญญัติมาตรการในการปราบปรามผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับยาเสพติด มีสิทธิในทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิดก่อน สิทธิที่จะได้รับชำระหนี้ภาษีของกรมสรรพากร เนื่องจากโทษทางอาญานั้นมีขึ้นเพื่อรักษาความสงบเรียบร้อยในสังคม สำหรับโทษริบทรัพย์สิน (Confiscation of Property) มีขึ้นเพื่อมิให้ผู้กระทำความผิดได้รับผลประโยชน์จากการกระทำความผิดของตน ด้วยการริบสิ่งที่ได้มาจากการกระทำความผิด และเมื่อริบทรัพย์สินนั้นแล้ว ทรัพย์สินนั้นก็มิอาจถูกใช้ในการกระทำความผิดได้อีก ซึ่งเป็นการป้องกันการกระทำความผิดที่อาจจะเกิดขึ้นในภายหน้า โทษริบทรัพย์สินนั้นสามารถบังคับใช้ได้กับเฉพาะตัวทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิดโดยตรงเท่านั้น ไม่สามารถไปบังคับเอากับทรัพย์สินในส่วนอื่นๆ ของผู้กระทำความผิดได้ ซึ่งในส่วนนี้มีความแตกต่างจากการบังคับชำระหนี้ภาษีที่ไม่มีการจำกัดว่าต้องบังคับกับทรัพย์สินใดเป็นการเฉพาะ แต่สามารถบังคับชำระหนี้ได้กับทรัพย์สินทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีมียู่ ทั้งทรัพย์สินที่มีอยู่ในปัจจุบัน และทรัพย์สินที่จะมีในภายหน้าตราบเท่าที่ยังอยู่ในอายุความของการบังคับชำระหนี้ภาษี⁷ แม้จะมีการริบทรัพย์สินที่ได้รับจากการกระทำความผิดตามประมวลกฎหมายอาญาแล้ว กรมสรรพากรก็สามารถรอที่จะบังคับชำระหนี้ภาษีเอากับทรัพย์สินที่ผู้กระทำความผิดจะมีขึ้นต่อไปในอนาคตได้

2. สำหรับปัญหาความซ้ำซ้อนและการขัดขวางการบังคับใช้กฎหมาย รวมทั้งปัญหาความสับสนในการบังคับใช้กฎหมายที่เกิดจาก การบังคับใช้ประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ.2542 ที่นอกจากจะเกิดปัญหาในเรื่องความซ้ำซ้อนของการบังคับใช้กฎหมายแล้ว ยังมีปัญหาในเรื่องการขัดขวางการบังคับใช้กฎหมาย และความสับสนในการบังคับใช้กฎหมาย การบังคับใช้กฎหมายที่อาจเป็นการขัดขวางการที่คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน จะดำเนินกระบวนการเพื่อขอให้ศาลมีคำสั่งริบทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิด ตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ซึ่งในการดำเนินกระบวนการดังกล่าวนี้ คณะกรรมการธุรกรรม หรือเลขาธิการคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน มีอำนาจออกคำสั่ง ยึดอายัด ทรัพย์สินเป็นการชั่วคราวได้ รวมทั้งในกรณีที่กระบวนการขอให้ศาลมีคำสั่งริบทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดยังไม่เสร็จสิ้น กรมสรรพากรก็สามารถบังคับชำระ

⁷ อายุความการเรียกเอาค่าภาษีอากรของรัฐมีกำหนด 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31

หนีภาษีเอาเก็บทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดนั้นๆ ได้ ซึ่งส่งผลให้ไม่สามารถดำเนินกระบวนการริบทรัพย์สินตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินต่อไปได้ ผู้เขียนเห็นว่ามาตรการริบทรัพย์สินทางแพ่งตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินไม่ใช่โทษทางอาญา และมีลักษณะบางอย่างที่แตกต่างจากโทษริบทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายอาญา เช่น เรื่องภาระในการพิสูจน์ที่ต้องพิสูจน์จนปราศจากข้อสงสัยว่ากระทำผิดจริง และยังมีข้อสันนิษฐานตามกฎหมายว่าบุคคลยังไม่มีความผิดทางอาญา จนกว่าจะมีคำพิพากษาของศาล⁸ เป็นต้น แต่มาตรการริบทรัพย์สินทางแพ่งก็มีวัตถุประสงค์ที่คล้ายกับโทษริบทรัพย์สินทางอาญา ส่วนการจัดเก็บภาษีนั้นมีวัตถุประสงค์หลักคือ การหารายได้เพื่อมาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ ซึ่งการบังคับใช้กฎหมายทั้งสองฉบับต่างก็มีความสำคัญ อย่างไรก็ตามผลสุดท้ายแล้วทรัพย์สินที่ยึดมาชำระหนีภาษี หรือ ยึดตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ต้องตกเป็นของแผ่นดินตามกฎหมายเช่นเดียวกัน ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า เพื่อป้องกันความสับสน และซ้ำซ้อน ตลอดจนการขัดขวางกระบวนการบังคับใช้กฎหมายของทั้งสองฝ่าย จึงควรมีการบัญญัติกฎหมายในทำนองเดียวกับ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 290 ที่บัญญัติว่า "เมื่อเจ้าพนักงานบังคับคดีได้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินอย่างใดของลูกหนี้ตามคำพิพากษาไว้แทนเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาแล้ว ห้ามมิให้เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาอื่นยึดหรืออายัดทรัพย์สินนั้นซ้ำอีก" โดยกำหนดให้เมื่อมีการยึด อายัด ทรัพย์สินตามกฎหมายฉบับหนึ่งแล้ว จะใช้อ่านายยึด อายัด ทรัพย์สินนั้นตามกฎหมายอื่นอีกไม่ได้ ทั้งนี้เมื่อมีการยึด อายัด ทรัพย์สินตามกฎหมายฉบับหนึ่งแล้ว ไม่ว่าจะเป็ประมวลรัษฎากร หรือพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ถือได้ว่าได้มีการเริ่มกระบวนการบังคับใช้กฎหมายนั้นๆ แล้ว ก็ควรจะให้มีการดำเนินการบังคับใช้กฎหมายที่ได้เริ่มขึ้นก่อนแล้วนั้น ดำเนินไปจนเสร็จสิ้นกระบวนการเสียก่อน หากดำเนินการจนเสร็จสิ้นผลยุติประการใด จึงจะสามารถเริ่มกระบวนการบังคับใช้กฎหมายตามกฎหมายฉบับอื่นได้ การแก้ไขกฎหมายในลักษณะเช่นนี้ จะสามารถแก้ไขปัญหาในเรื่องความซ้ำซ้อน ความสับสน และการขัดขวางการบังคับใช้กฎหมาย ระหว่างประมวลรัษฎากร กับพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินได้ แต่ในกรณีที่ตั้ง 2 ฝ่ายเริ่มต้นกระบวนการบังคับใช้กฎหมายพร้อมๆ กันนั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรที่จะให้สิทธิกรมสรรพากรในการเริ่มต้นกระบวนการบังคับชำระหนีภาษีก่อน เนื่องจากสิทธิเรียกร้องในหนีค่าภาษีของรัฐที่มีต่อผู้เสียภาษีนั้นเกิดขึ้นโดยสมบูรณ์แล้วในขณะที่ดำเนินการกระบวนการบังคับชำระหนี้ แต่การยึด อายัดทรัพย์สินตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ที่เป็นการเริ่มต้นกระบวนการบังคับใช้กฎหมายนั้น เป็นลักษณะของการยึด อายัด

⁸ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 33

ทรัพย์สินเพื่อดำเนินการตรวจสอบ โดยอำนาจรัฐตามกฎหมายในการที่จะยึดทรัพย์สินนั้นยังไม่เกิดขึ้น โดยสมบูรณ์ และยังไม่เป็นที่แน่นอนว่ารัฐมีอำนาจตามกฎหมายในการยึดทรัพย์สินนั้นๆ หรือไม่ นอกจากนี้ในเรื่องของอายุความในการบังคับใช้กฎหมาย ตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินไม่มีกำหนดอายุความในการดำเนินมาตรการริบทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดไว้ ทำให้ไม่ว่าทรัพย์สินจะได้มาจากการกระทำความผิดที่เกิดขึ้นนานเท่าใดก็สามารถริบทรัพย์สินตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินได้ แต่สำหรับหนี้ภาษีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้กำหนดอายุความที่รัฐสามารถใช้สิทธิเรียกหนี้ค่าภาษีได้เพียง 10 ปี เท่านั้น จะเห็นได้ว่าหากกระบวนการบังคับใช้กฎหมายตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินเกิดขึ้นก่อนจนเป็นที่ยุติแล้วหนี้ภาษีอาจขาดอายุความลงได้ แต่หากดำเนินกระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีก่อนจนเป็นที่ยุติแล้ว รัฐก็สามารถดำเนินกระบวนการริบทรัพย์สินตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินได้โดยไม่มีปัญหาในเรื่องการขาดอายุความ

ในการดำเนินการงานวิจัยเรื่องการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา ผู้เขียนเห็นว่า ประเทศไทยควรดำเนินการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา และในการจัดเก็บภาษีควรกำหนดให้มีหลักเกณฑ์ในบางเรื่องแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้จากการประกอบอาชีพที่สุจริต ซึ่งเมื่อพิจารณาประมวลรัษฎากรในปัจจุบันแล้ว ผู้เขียนเห็นว่ามิบบทบัญญัติในบางส่วนที่มีความเหมาะสมกับการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาแล้วคือในมาตรา 39 เรื่องการกำหนดนิยามของเงินได้พึงประเมิน แต่ตามประมวลรัษฎากรยังคงมีบทบัญญัติในบางส่วนที่ขาดความเหมาะสมกับการจัดเก็บภาษีในกรณีดังกล่าว โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องการหักค่าใช้จ่าย ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรให้เงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายใดๆ ได้เลย ตลอดจนกำหนดประเภทของเงินได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญาเพิ่มเติมในมาตรา 40 ให้มีการความชัดเจน ซึ่งการแบ่งแยกประเภทของเงินได้ที่ชัดเจนนี้ทำให้สามารถกำหนดหลักเกณฑ์ทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีที่มีความแตกต่างจากเงินได้ประเภทอื่นๆ ได้ นอกจากนี้เพื่อป้องกันปัญหาความซ้ำซ้อนที่อาจเกิดขึ้นจากการบังคับใช้กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับรายได้ที่ได้จากการกระทำความผิดอาญา จึงควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ประมวลกฎหมายอาญา พระราชบัญญัติมาตรการในการปราบปรามผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับยาเสพติด พ.ศ.2534 และพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ.2542 โดยการจัดลำดับของการบังคับใช้กฎหมายให้ชัดเจน และบัญญัติกฎหมายป้องกันความซ้ำซ้อนและการขัดขวาง

กระบวนการบังคับใช้กฎหมายที่อาจเกิดขึ้นด้วยการห้ามดำเนินกระบวนการบังคับใช้กฎหมายที่ทับซ้อนกัน



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

กาญจนา นิมมานเหมินทร์ และชิตีพันธุ์ เชื้อบุญชัย. กฎหมายภาษีอากร ชุดที่ 2 (ม.ป.ท,ม.ป.ป).

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพฯ :
โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2541.

เกียรติขจร วัจนะสวัสดิ์. คำอธิบายกฎหมายอาญาภาค 1. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพฯ :
สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2540.

ไกรยุทธ ชีรตยาคีนันท์. ทฤษฎีภาษีเงินได้ และภาษีเงินได้ของไทย. กรุงเทพฯ :
สำนักพิมพ์ดวงกมล, 2521.

คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามยาเสพติด, สำนักงาน. มาตรการริบทรัพย์สันคดียาเสพติด
พระราชบัญญัติมาตรการในการปราบปรามผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับยาเสพติด พ.ศ.2534.
กรุงเทพฯ : อรุณการพิมพ์, (ม.ป.ป.).

คณิต ฒ นคร. กฎหมายอาญาภาคทั่วไป. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2543.

จิตติ ดิงศภัทย์. คำอธิบายประมวลกฎหมายอาญาภาค 1. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพฯ :
สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2536.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. หมายเหตุท้ายคำพิพากษาฎีกา ที่ 2332/2533. เอกสารภาษีอากร,
16 (กุมภาพันธ์ 2534).

นิกร เกริกกุล. การป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ทฤษฎี กฎหมาย และแนวทางปฏิบัติ. กรุงเทพฯ :
กองตรวจสอบและวิเคราะห์ สำนักงาน ปปง., 2543.

เดอ โซโต, เออร์นันโด, เปรู บนเส้นทางเศรษฐกิจนอกระบบ การปฏิบัติที่มองไม่เห็นในโลกที่สาม,
แปลโดย ภัทวดี วีระภาสพงษ์, กรุงเทพฯ : โครงการจัดพิมพ์คบไฟ, 2542.

นิธิ เอียวศรีวงศ์. พอกกฏหมายพอกเงิน. มติชน (1 กันยายน 2546): 6.

ผาสุก พงษ์ไพจิตร, สังคีต พิริยะรังสรรค์ และนวนลน้อย ตริรัตน์. ห่วย บ่อน ช่อง ยาบ้า : เศรษฐกิจ
นอกกฏหมายกับนโยบายสาธารณะในประเทศไทย. พิมพ์ครั้งที่ 1. เชียงใหม่ : คริสวิน, 2543.

พนิต ธีรภาพวงศ์. หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ : การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ.
กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541.

พิรุฬห์ โดศกุลวรรณ. การลงโทษปรับทางอาญา. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขาวิชา
นิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2532.

ศุภลักษณ์ พิณจิรวุฒ. คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร ทฤษฎีหลักการกฎหมายภาษี
อากร. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2544.

สมชัย ฤชุพันธ์. เศรษฐกิจที่สวนด้วยภาษีอากรในเมืองไทย. กรุงเทพฯ :
สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2526.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ. กรุงเทพฯ :
สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546.

อรชุน กนกทิพย์พรชัย. ความรับผิดชอบอาญาตามประมวลรัษฎากร : ศึกษาเฉพาะกรณีภาษีเงินได้
บุคคลธรรมดา. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2537.

อรัญ ธรรมโน. ความรู้ทั่วไปทางการคลัง. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ : บพิธ, 2518.

อุททิศ แสตน โทศิก. กฎหมายอาญาภาค 1. ศูนย์บริการเอกสารและวิชาการ กองวิชาการ
กรมอัยการ, 2525.

ภาษาอังกฤษ

Australian Taxation Office [ATO]. Australian Tax History. Available from:

http://www.ato.gov.au/corporate/content.asp?doc=/content/tax_history.htm

[2004, January 27]

Australian Taxation Office [ATO]. Taxation Ruling TR 93/25. Available from

<http://law.ato.gov.au/pdf/tr93-25.pdf> [2004, January 28]

Australian Taxation Office [ATO]. Taxation Ruling TR 93/D2. Available from:

<http://law.ato.gov.au/pdf/tr93-d2.pdf> [2004, January 28].

Herman, Stuetzer, Jr. World Tax Series : Taxation In The United States Harvard University.

Chicago: Commerce Clearing House INC, 1963.

Internal Revenue Service [IRS]. IRS History and Structure. Available from:

<http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=98142,00.html> [2004, January 25].

John C. Chommie. The Law of Federal Income Taxation. West Publishing CO., 1968. (n.p.).

Judith, A., Sage. FEDERAL TAX COURSE. U.S.A.: Prentice Hall A Simon &

Schuster Company Printed, 1997.

Mervyn, Lewis. British Tax Law. Macdonald & Evans LTD, 1977. (n.p.).

Ray m.Sommerfeld. An Introduction To Taxation. 1982 Edition.

Harcourt Brace Jovanovich,1982. (n.p.).

Sohan, Lal, Dhawn. Singapore Income Tax. third edition. Stamford College Press (PTE),1976.

Organization for Economic Co-operation and Development [OECD]. Framework for the Measurement of Unrecorded Economic Activities in Transition Economies.

<http://www.oecd.org/dataoecd/5/56/2463883.pdf> [2004, April.13]

United Nations Office on Durgs and Crime[UNODC]. International Conference on Illegal Economy and Money Laundering. Available from : http://www.unodc.org/unodc/event_2001-06-05_1_page003.html [2004, April.5].

UNODC. Drug Money in a Changing World : Economy Reform And Criminal Finance .

Available from: http://www.unodc.org/pdf/technical_series_1996_01_01_2.pdf
[2004, April.4].

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นายรัฐพล โลณา เกิดเมื่อวันที่ 27 มีนาคม 2521 ที่กรุงเทพมหานคร จบการศึกษานิติศาสตรบัณฑิต จากมหาวิทยาลัยรามคำแหง ปีพุทธศักราช 2541 และเนติบัณฑิตไทย จากสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา ปีพุทธศักราช 2542 เคยรับราชการตำแหน่งนิติกร กรมสรรพากร ระหว่างปีพุทธศักราช 2543-2546 ปัจจุบันรับราชการตำแหน่งผู้ช่วยผู้พิพากษา ศาลยุติธรรม



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย