



ปัญหาการดำเนินคดีความผิดฐานหลักเลียงภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

การดำเนินคดีความผิดฐานหลักเลียงภาษีอากรนั้นเป็นการดำเนินกระบวนการยุติธรรมทางอาญา อันมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อพิสูจน์การกระทำความผิด และหากพบว่ามี การกระทำผิดจริง จึงกำหนดโทษที่เหมาะสมทั้งนี้ขั้นตอนตามปกติของกระบวนการนี้ เริ่มต้นที่ การสอบสวนคดี การฟ้องร้องคดี และการดำเนินการในชั้นศาล การยกฟ้อง หรือการลงโทษ แล้วแต่ว่าคดีจะสิ้นสุดลงในลักษณะใด ในบทนี้ผู้เขียนต้องการแสดงผลของการวิเคราะห์ปัญหา ในด้านที่เกี่ยวกับบทบัญญัติทางอาญาตามประมวลรัษฎากร ในเรื่องของการกำหนดอัตราโทษ โดษบทบัญญัติของกฎหมาย ซึ่งส่งผลกระทบต่อปัญหาในด้านกระบวนการดำเนินคดีอาญาโดย เจ้าพนักงานตั้งแต่ต้นกระบวนการ การดำเนินกระบวนการพิจารณาตามประมวลรัษฎากร ในชั้น ต่อมายังมีปัญหาสำคัญซึ่งเกิดมาจากความล่าช้าของขั้นตอนในการดำเนินการทางพิธีการของ เจ้าพนักงานสรรพากรก่อนมีการฟ้องคดี การขาดความเชี่ยวชาญเฉพาะเรื่องของเจ้าพนักงาน ที่เกี่ยวข้องในส่วนของ การสอบสวน ปัญหาในการพิสูจน์เจตนาของผู้กระทำความผิด และทำย ที่สุดคือปัญหาด้านนโยบายของกรมสรรพากรเองว่าต้องการบังคับใช้มาตรการทางอาญาอย่าง จริงจังหรือไม่

4.1 ปัญหาด้านบทบัญญัติและอัตราโทษความผิด

ความผิดฐานหลักเลียงภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรนั้น มีปัญหาในด้านบทบัญญัติ ของกฎหมายในการดำเนินคดีอาญา ซึ่งกล่าวได้ดังนี้ คือ บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรใน ฐานความผิดที่มีลักษณะใกล้เคียงหรือเทียบเคียงกันได้ แต่มีอัตราโทษต่างกันมาก บทบัญญัติที่มี ปัญหาเรื่องอัตราโทษ คือ ความผิดฐานเจตนาละเลยไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อหลักเลียง หรือพยายามหลักเลียงภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37 ทวิ ซึ่งมีโทษเบากว่า ความผิดที่ใกล้เคียงกันคือ ความผิดฐานแจ้งข้อความเท็จโดยจงใจเพื่อหลักเลียงภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37 เป็นอย่างมาก กล่าวคือ ความผิดฐานแรก มีโทษปรับไม่เกินห้าพันบาทหรือจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งจำทั้งปรับ แต่ความผิดตามมาตรา 37 นี้มี

โทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท กรณีผลของความผิดทั้ง 2 ฐานแตกต่างกันมาก ทำให้เกิดปัญหาในทางบังคับใช้ เพราะอาจทำให้ผู้เสียภาษีบางรายเห็นว่า การหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยไม่ยื่นแบบดีกว่า การหลีกเลี่ยงโดยการยื่นแบบเท็จ เพราะมีอัตราโทษน้อยกว่า และแม้จะยื่นรายการก็คงจะทำได้ถูกต้องครบถ้วนตามกฎหมายได้ยาก จึงทำให้ภาษีที่รัฐควรได้รับขาดหายไปเป็นจำนวนมาก จากการศึกษาเปรียบเทียบกับต่างประเทศพบว่าในประเทศสิงคโปร์* ในลักษณะความผิดใกล้เคียงกันมีอัตราโทษใกล้เคียงกัน เช่น ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ มาตรา 95(2) บัญญัติว่า

"บุคคลทุกคนโดยปราศจากเหตุอันควรหรือโดยประมาท

ก. ยื่นแบบไม่ถูกต้องโดยละเว้นหรือยื่นรายได้ที่ต้องเสียขาดไป หรือ

ข. ให้อ้อยค่าที่ไม่ถูกต้อง อันมีผลต่อความรับผิดชอบทางภาษีของตนเองหรือบุคคลอื่น

หรือของหุ้นส่วน

ผู้นั้นมีความผิดต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสียและต้องระวางโทษปรับห้าพันเหรียญ หรือจำคุกไม่เกินสามปี หรือทั้งปรับทั้งจำด้วย"

มาตรา 96(1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ บัญญัติว่า

"ผู้ใดเจตนาเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีหรือสนับสนุนให้ผู้อื่นหลีกเลี่ยงการเสียภาษีโดย

ก. ละเว้นไม่รวมเงินได้ที่ต้องยื่นตามพระราชบัญญัตินี้

ข. ยื่นรายการซึ่งแสดงข้อความอันเป็นเท็จ

ค. ให้อ้อยค่าอันเป็นเท็จไม่ว่าโดยวาจา หรือลายลักษณ์อักษร เมื่อมีการชักถามหรือขอให้ส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้

ง. เตรียมการหรือจัดทำบัญชีหลักฐานอันเป็นเท็จ หรือ

จ. ฉ้อโกงภาษี

มีความผิดต้องเสียเบี้ยปรับ สามเท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสียและต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นเหรียญ หรือจำคุกไม่เกิน 3 ปี หรือทั้งปรับทั้งจำ..."

*Singapore Income Tax Act (Chapter 141 of the Revised Edition Section 95(2) และ Section 96(1).

กล่าวโดยสรุป ความผิดฐานไม่ยื่นรายการโดยประมาณ และความผิดฐานไม่ยื่นรายการโดยเจตนาหลักเล็งลงโทษอากร ต้องเสียเบี้ยปรับต่างกันเพียง 1 เท่า โทษทางอาญาต่างกันเพียงจำนวนค่าปรับ 5,000 เหรียญเท่านั้น ส่วนโทษจำคุกเท่ากัน

การที่กฎหมายไทยมีความลักลั่นและมีอัตราโทษที่ไม่เหมาะสมเช่นนี้ส่งผลให้มีการกระทำผิดตามมาตรา 37 (ทวิ) เป็นจำนวนมาก เพราะมีอัตราโทษที่เบาว่ามาตรา 37 มาก แต่ให้ผลในทางเศรษฐกิจเช่นเดียวกับผู้ที่กระทำผิดตามมาตรา 37 ซึ่งชี้ให้เห็นว่ามาตรการทางอาญาที่แท้จริงนั้นมีบทบาทน้อยมากในประมวลกฎหมายของไทย

4.2 ปัญหาในด้านกระบวนการดำเนินคดีโดยเจ้าพนักงานสรรพากร

โดยหลักทั่วไปแล้ว เมื่อมีการกระทำผิดอันมีโทษทางอาญาเกิดขึ้น ผู้กระทำความผิดจะต้องถูกดำเนินการเพื่อลงโทษทางอาญาทันที แต่สำหรับผู้กระทำความผิดทางอาญาตามประมวลกฎหมายนั้น เมื่อได้มีการกระทำผิด ผู้กระทำผิดจะยังไม่ถูกดำเนินการเพื่อให้ได้รับโทษทางอาญา เนื่องจากมีขั้นตอนทางพิธีการที่จะต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นเสียก่อนซึ่งในแต่ละขั้นตอนต้องอาศัยระยะเวลาพอสมควรกว่ากรมสรรพากรจะสามารถส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินการทางอาญาได้ ซึ่งก่อให้เกิดความไม่สะดวกในการที่จะบังคับใช้มาตรการทางอาญา และอาจเป็นสาเหตุหนึ่งของปัญหาในการดำเนินคดีอาญาทางภาษีอากรได้

นอกจากนี้กรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยได้มีนโยบายโดยมุ่งเน้นการจัดเก็บภาษีอากรจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้ได้มากที่สุดสำหรับผู้ที่ไม่ปฏิบัติตามประมวลกฎหมาย กรมสรรพากรก็มีนโยบายที่จะนำมาตรการลงโทษทางแพ่งมาบังคับใช้ มากกว่าการใช้มาตรการทางอาญาเพื่อลงโทษแก่ผู้ที่ไม่ปฏิบัติตามประมวลกฎหมาย นอกจากนี้การนำมาตรการอาญาโทษทางภาษีมาบังคับใช้ โดยเปิดโอกาสให้ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีได้มาชำระภาษี และได้รับการยกเว้นไม่ต้องถูกลงโทษทางอาญานั้น อาจเป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้จำนวนของผู้กระทำความผิดที่จะต้องถูกลงโทษทางอาญาลดน้อยลง¹ ซึ่งจะเห็นได้จากสถิติคดีอาญาภาษีอากรที่กองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจได้รวบรวมไว้

¹ เจริญ ธฤติมานนท์, "มาตรการในการเพิ่มพูนประสิทธิภาพในการบริหารงานภาษีอากรของกรมสรรพากร," สรรพากรสาส์น ปีที่ 33, ฉบับที่ 8 สิงหาคม 2529, หน้า 10.

ดังนั้นอาจจะกล่าวได้ว่า นอกจากการที่กรมสรรพากรไม่มีนโยบายในการใช้
มาตรการลงโทษทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษี การนำมาตรการกักโทษทาง
ภาษีมาใช้ ตลอดจนกระบวนการหรือขั้นตอนต่าง ๆ ในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีที่ไม่มี
ความสะดวกรวดเร็วกว่า อาจเป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้เกิดปัญหาในการดำเนินคดีได้ดังนี้คือ



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4 สถิติคดีอาญาที่กรมสรรพากรได้ส่งเรื่องให้ บก. สศก. ดำเนินการ ตั้งแต่ปี 2533-2536
(ในส่วนของ งาน 3 กก. 1 บก. สศก.)

ปี พ.ศ.	ประเภทคดี	รับเรื่อง ไว้ดำเนิน คดี(ราย) คดี(ราย)	ชั้นพนักงานสอบสวน				ชั้นอัยการ				หมายเหตุ
			สั่งฟ้อง		สั่งไม่ฟ้อง		สั่งฟ้อง		สั่งไม่ฟ้อง		
			ราย	คน	ราย	คน	ราย	คน	ราย	คน	
2533	หลักเลียงหรือหลบหนีภาษี	29	14	14	11	11	14	14	11	11	กรณีสั่งไม่ฟ้องผู้ต้องหาเนื่องจาก ผู้ต้องหายื่นเรื่องขอชำระค่าปรับถึง สำนักงานสรรพากร และได้ ชำระค่าปรับเรียบร้อยแล้ว
	ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก	39	4	4	35	35	4	4	35	35	
	เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
	อื่น ๆ	36	15	15	21	21	15	15	21	21	
2534	หลักเลียงหรือหลบหนีภาษี	8	5	5	3	3	5	5	3	3	
	ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก	96	22	22	74	74	22	22	74	74	
	เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
	อื่น ๆ	6	-	-	6	6	-	-	6	6	
2535	หลักเลียงหรือหลบหนีภาษี	4	2	2	2	2	2	2	2	2	
	ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก	85	46	46	39	39	46	46	39	39	
	เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม	18	-	-	18	18	-	-	18	18	
	อื่น ๆ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
2536	หลักเลียงหรือหลบหนีภาษี	6	2	2	-	-	2	2	-	-	อยู่ในระหว่างสอบสวน 4 ราย อยู่ในระหว่างสอบสวน 27 ราย อยู่ในระหว่างสอบสวน 5 ราย
	ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก	65	26	26	12	12	26	26	12	12	
	เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม	46	2	2	39	39	2	2	39	39	
	อื่น ๆ	5	-	-	-	-	-	-	-	-	

ที่มา : กองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ กรมตำรวจ

หมายเหตุ : ข้อมูลข้างต้นมิได้ระบุมารายชื่อของประเภทความผิดไว้อย่างชัดเจน

4.2.1 ปัญหาความล่าช้าในการตรวจสอบไตส่วนภาชีและการประเมินภาชีพร้อม กับแจ้งจำนวนภาชีไปยังผู้เสียภาชี

โดยปกติเมื่อมีการกระทำความผิดทางอาญาเกิดขึ้น ผู้กระทำผิดส่วนใหญ่ จะถูกดำเนินการฟ้องร้องตามกระบวนการพิจารณาทางอาญา แต่สำหรับความผิดทางอาญา ตามประมวลรัษฎากรแล้วนั้นแตกต่างจากความผิดทางอาญาอื่น ๆ ทั่วไป คือเจ้าพนักงานจะ ต้องดำเนินการตรวจสอบไตส่วนภาชีพร้อมทั้งประเมินภาชี และแจ้งจำนวนภาชีไปยังผู้เสีย ภาชีที่กระทำความผิดให้เสร็จสิ้นก่อนจึงจะเริ่มดำเนินการได้* ซึ่งระยะเวลาในการดำเนิน การก่อนการดำเนินคดีอาญานั้น อาจแบ่งได้เป็น 2 ช่วงระยะเวลา กล่าวคือ

1. กำหนดระยะเวลาในการออกหมายเรียก ผู้ยื่นรายการเสียภาชีมา ไตส่วนจะต้องกระทำภายในระยะเวลา 2 ปี แต่ไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันที่ได้อันรายการ**
2. กำหนดระยะเวลาในการตรวจสอบภาชี และแจ้งจำนวนภาชีที่ ประเมินไปยังผู้ถูกตรวจสอบภาชีตามระเบียบการตรวจสอบภาชีอากร กำหนดเวลาภายใน 1 ปี แต่ไม่เกิน 2 ปี นับแต่วันส่งหมายเรียกตามข้อ 1 และขออนุมัติขยายเวลาได้ 2 ครั้ง ครั้งละไม่เกิน 6 เดือน หากไม่แล้วเสร็จสามารถขออนุมัติขยายเวลาต่ออธิบดีกรมสรรพากร ได้***

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

*คู่มือพนักษาฎีกาที่ 3252/2524

**มาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร

***ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการตรวจสอบภาชีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2525 หมวด 2 แก้ไขเพิ่มเติมโดยระเบียบ (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2532, ข้อ 21.

ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วจะพบว่า มีขั้นตอนและหน่วยงานต่าง ๆ หลายหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง อันทำให้ต้องใช้ระยะเวลาในการทำงานมาก เพราะการดำเนินการตรวจสอบได้ส่วนนั้นจะเริ่มต้นจากการที่เจ้าพนักงานรับแบบแสดงรายการแล้วทำการตรวจสอบ และวิเคราะห์ตามกรรมวิธีแบบแสดงรายการ ซึ่งมีวิธีดังนี้ คือ

1. การตรวจสอบแบบแสดงรายการ เมื่อพ้นกำหนดเวลาชำระภาษี โดยเจ้าหน้าที่จะวิเคราะห์ว่ารายการในแบบแสดงรายการได้ลงไว้ถูกต้องครบถ้วนไหม หากคำนวณไว้ต่ำกว่าความเป็นจริงก็จะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีที่ขาดไปยังผู้เสียภาษี หากคำนวณภาษีสูงเกินไปก็จะดำเนินการคืนภาษีต่อไป
2. การตรวจสอบแบบแสดงรายการกับทะเบียนผู้เสียภาษี เพื่อทราบว่าผู้เสียภาษีอากรรายใดไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด และจะได้ติดตามให้ผู้มีหน้าที่เหล่านี้มาเสียภาษีต่อไป
3. การประมวลสถิติและข้อมูลจากแบบแสดงรายการต่าง ๆ ที่ยื่นเข้ามาจะนำไปประมวลเป็นสถิติและข้อมูล เพื่อประโยชน์ในการบริหารงานจัดเก็บภาษี และการวางนโยบายแผนทางเศรษฐกิจและการงบประมาณอย่างถูกต้องและรัดกุม

หลังจากที่แบบแสดงรายการได้ผ่านงานกรรมวิธีแบบแสดงรายการแล้ว ในกรณีที่ได้ข้อมูลที่แสดงว่าผู้เสียภาษีไม่ได้กรอกรายการตรงตามความเป็นจริง หรือมีสิ่งบอกเหตุที่ได้มาจากทางอื่นอันแสดงให้เห็นท่านองเดีวกันแล้ว เจ้าหน้าที่จะเสนอขออนุญาตต่ออธิบดีเพื่อทำการตรวจสอบความถูกต้องของจำนวนรายได้ รายจ่าย ฯลฯ ในรอบระยะเวลาหนึ่ง ๆ ซึ่งวิธีการตรวจสอบแยกได้เป็น 2 กรณี* คือ

1. การออกหมายเรียก เพื่อทำการตรวจสอบในทางบัญชี หรือทางเอกสารหลักฐานอื่น ๆ ซึ่งได้มาจากการสืบสวน ทำโดยวิธีการที่เปิดเผย หรือโดยทางลับ และหากพบว่า ผู้เสียภาษีหลักเลื่องการเสียภาษีอากรโดยเจตนา ก็จะส่งเรื่องไปยังกองคดี

* การตรวจสอบภาษีอากรนี้ กรมสรรพากรได้กำหนดให้เป็นหน้าที่ของกองตรวจภาษี เป็นผู้มีความรับผิดชอบเกี่ยวกับการตรวจสอบภาษี โดย "พระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พุทธศักราช 2525" ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 99 ตอนที่ 61 ลงวันที่ 29 เมษายน 2525 มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 30 เมษายน 2525

อาญา* เพื่อดำเนินคดีอาญากับผู้เสียหาย นอกเหนือจากการตรวจสอบภาษีอากรเพื่อทำการประเมิน

2. การตรวจสอบโดยวิธีอื่น หมายถึงการตรวจสอบที่มีได้เรียกบัญชีมาทำการตรวจสอบ แต่เป็นการตรวจสอบได้ส่วนตามผลการวิเคราะห์และตรวจแบบแสดงรายการ แล้วทำการประเมินจากข้อเท็จจริงตามแบบแสดงรายการนั้น ว่า ผู้เสียหายจะต้องเสียภาษีอีกเป็นจำนวนเท่าใด เมื่อได้รับอนุมัติให้ประเมินแล้วก็จะแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษิตราบ

จากการที่ดำเนินการทางอาญาจะต้องผ่านขั้นตอนดังที่ได้กล่าวไปแล้ว ทำให้ต้องใช้ระยะเวลาในการทำงานมาก กว่าจะสามารถดำเนินการทางอาญาเพื่อลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดได้ และเมื่อขั้นตอนดังกล่าวได้กำหนดระยะเวลาให้ เจ้าพนักงานดำเนินการภายในกำหนดเวลา และถ้าหากไม่เสร็จก็ขอขยายเวลาได้นั้น เป็นผลทำให้เจ้าพนักงานของรัฐส่วนใหญ่ใช้เวลาตามที่ได้กำหนดไว้ในแต่ละขั้นตอนจนเกือบครบกำหนดเวลา ซึ่งจะเห็นได้จากการที่กรมตำรวจได้เคยมีหนังสือขอความร่วมมือมายังกรมสรรพากรเกี่ยวกับการส่งเรื่องไปให้ดำเนินคดีอาญาโดยกำหนดระยะเวลาอย่างเช่น ในกรณีกระทำผิดฝ่าฝืนประมวลรัษฎากร มาตรา 37 อันเป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งมีอายุความทางอาญา 10 ปี** ขอให้ส่งเรื่องไปดำเนินคดีก่อนคดีขาดอายุความ 1 ปี ซึ่งกรมสรรพากรก็ได้มีคำสั่งของกรมสรรพากรให้หน่วยงานต่าง ๆ ส่งเรื่องที่จะต้องดำเนินคดีอาญาไปยัง

* กองคดีภาษีอากร มีหน้าที่ความรับผิดชอบเกี่ยวกับการดำเนินคดีอาญาในเขตของกรุงเทพฯ การควบคุมและให้ความเห็น ข้อเสนอแนะ หรือคำปรึกษาเกี่ยวกับคดีและการดำเนินคดีภาษีอากรแก่หน่วยงานสรรพากรทั่วราชอาณาจักร

** คุ้มครองมาตรา 95 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ได้บัญญัติว่า "ในคดีอาญา ถ้ามิได้ฟ้อง และได้ตัวผู้กระทำความผิด มายังศาลภายในกำหนดดังต่อไปนี้ นับแต่วันกระทำความผิดเป็นอันขาดอายุความ

(1) ...

(2) ...

(3) สิบปี สำหรับความผิดต้องระวางโทษจำคุกกว่าหนึ่งปีถึงเจ็ดปี ฯลฯ

กรมสรรพากรในกรณีความผิดฐานหลักเลี่ยงการเสียภาษีอากรก่อนคดีขาดอายุความ 2 ปี* เป็นต้น

นอกจากการที่กรมสรรพากรนำคดีที่จะดำเนินการทางอาญามาร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนก่อนที่คดีจะขาดอายุความเพียง 1 ปี ทั้งที่ในกรณีความผิดนั้นมีอายุความยาวถึง 10 ปี นอกจากจะทำให้ไม่สามารถดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดได้ทันทั่วทั้งแล้ว ในบางครั้งผู้กระทำความผิดอาจหลบหนีไปก่อนแล้วทำให้ไม่สามารถหาตัวพบ จนกระทั่งคดีขาดอายุความไปในที่สุด อันเป็นผลทำให้ผู้กระทำความผิดไม่ได้รับการลงโทษตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญา ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการที่สุจริตและปฏิบัติตามกฎหมายอย่างถูกต้องมาตั้งแต่แรก

4.2.2 ปัญหาในการเลือกรายค่าเนนคดีอาญา

การเลือกรายเพื่อดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นเป็นการดำเนินการเพื่อเลือกดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดโดยมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาจากเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษีอากร** ซึ่งการพิจารณาดังกล่าวถือได้ว่าเป็นนโยบาย

*คำสั่งกรมสรรพากร ที่ กค 0806/ว 1593 เรื่องการชักซ้อมความเข้าใจเกี่ยวกับแนวทางปฏิบัติในการส่งเรื่องขอให้ดำเนินคดีอาญาในกรณีความผิดตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 31 มกราคม 2533.

**หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0827/11284 ลงวันที่ 22 มิถุนายน 2525 ความว่า

"3. ผู้เสียภาษีอากรที่ควรจะได้รับ การพิจารณาค่าเนนคดีอาญาควรประกอบด้วยองค์ประกอบ 3 ประการดังนี้คือ

3.1 มีขนาดดังต่อไปนี้

- ก. สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้แก่ รายที่มีเงินทุนจดทะเบียนตั้งแต่ 1 ล้านบาทขึ้นไป หรือมียอดรายรับตั้งแต่ 10 ล้านบาทต่อปีขึ้นไป หรือ
- ข. สำหรับบุคคลธรรมดา ได้แก่ ผู้มีเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ 1 ล้านบาทต่อปีขึ้นไป

ส่วนรายที่มีขนาดเล็กกว่าที่กล่าวข้างต้น ให้อยู่ในดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินที่จะพิจารณาเห็นควรเป็นราย ๆ ไป

ในการเลือกปฏิบัติ เพราะบุคคลกระทำความผิดอย่างเดียวกันแต่เจ้าหน้าที่ปฏิบัติต่างกัน นอกจากจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีอากรด้วยกันแล้ว ยังเป็นการกระทำที่ขัดต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ตามมาตรา 25 ซึ่งได้บัญญัติว่า "บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมาย และได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน" จึงไม่ควรจะยกเว้นหรือลงโทษบุคคลใดเพียงคนเดียว ทั้งที่บุคคลนั้นได้กระทำความผิดในฐานความผิดเดียวกัน ซึ่งการพิจารณาเลือกรายค่าเนิ่นคดีอาญากับผู้เสียภาษีอากรดังกล่าว เป็นผลทำให้มีการดำเนินคดีอาญาน้อยจนเกินไป ทำให้กฎหมายไม่เกิดความศักดิ์สิทธิ์ และไม่มีผู้ใดเกรงกลัวเท่าที่ควร จากการศึกษาเปรียบเทียบกับต่างประเทศพบว่า ในประเทศสหรัฐอเมริกา ถือว่าการหนีภาษีโดยมีเจตนาทุจริตเป็นอาชญากรรมจะต้องดำเนินการฟ้องร้องทุกรายโดยไม่จำกัดจำนวนเงินภาษี² และมีการกำหนดให้เป็นความผิดฐานหนึ่งคือ ความผิดฐานฉ้อโกงภาษีด้วย* และถือว่าการลงโทษทางอาญาเป็นมาตรการสำคัญของรัฐบาลที่จะปฏิบัติต่อผู้เสียภาษี

ในปัจจุบันกรมสรรพากรได้วางแนวทางในการพิจารณาพฤติการณ์ต่าง ๆ ของผู้กระทำผิดประกอบกับหลักเกณฑ์ในการพิจารณาทุนทรัพย์ของผู้กระทำความผิดเพื่อดำเนินคดีในทางอาญา ดังนี้คือ

1. กรณีมีเจตนาไม่ยื่นแบบแสดงรายการติดต่อกันหลายปี

² ทรศิน ร่มรื่นสุขารมย์, "มาตรการเพื่อแก้ไขปัญหาภาษีอากรค้าง."

(วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2529), หน้า 181.

* ความผิดฐานฉ้อโกงภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา บัญญัติอยู่ใน Internal Revenue Code of 1954 Section 7201 Attempt to Evade of Defeat Tax

"Any person who willfully attempt in any manner to evade or defeat any tax imposed by this title or the payment thereof shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a felony and upon conviction thereof shall be fined not more than \$100,000 (<\$500,000 in the case of a corporation>), or imprisoned not more than 5 years or both, together with the costs of prosecution."

2. มีหลักฐานว่าหลักเสียงภาษาอากรโดยชัดแจ้ง หรือมีหลักฐานแสดงว่ายื่นรายการเงินได้หรือรายรับขาดไปเกินกว่าร้อยละ 50 ของเงินได้พึงประเมินหรือรายรับ
นั้นไป
3. มีหลักฐานแสดงว่าให้ถ้อยคำเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงต่อเจ้าพนักงาน หรือเจ้าพนักงานบิดมาเองได้ หรือโดยวิธีการอื่น หรือมีการแก้ไขหลักฐาน
4. ปรากฏข้อเท็จจริงแจ้งชัดว่ามีพฤติการณ์ฉ้อฉล มีการสมคบกัน เชิดบุคคลอื่น ฯลฯ
5. มีพฤติการณ์ที่สามารถพิสูจน์ได้อย่างแน่ชัดว่า มีเจตนาเพื่อหลักเสียงภาษา เช่น แจ้งย้ายที่อยู่บ่อย
6. มีเจตนาไม่ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบอย่างชัดแจ้ง เช่น ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือจงใจไม่ปฏิบัติตามคำสั่งอันชอบด้วยกฎหมายของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งได้กระทำโดยลายลักษณ์อักษรตั้งแต่ 3 ครั้งขึ้นไป
7. มีพฤติการณ์อย่างอื่นนอกเหนือจากที่กล่าวมาโดยมีหลักฐานหรือสามารถพิสูจน์ได้ว่ามีเจตนาที่หลักเสียงการเสียภาษีอากร

ดังนั้น เมื่อมีการกระทำความผิดฐานหลักเสียงภาษาอากรเกิดขึ้น การดำเนินการทางอาญาต่อผู้กระทำความผิด โดยไม่เน้นในด้านทฤษฎี แต่ดูเจตนาในการกระทำความผิดเป็นเกณฑ์ จะส่งผลในด้านการประชาสัมพันธ์ให้ผู้เสียภาษียื่นอื่น ๆ ได้ทราบถึงความเข้มงวดในการดำเนินการลงโทษผู้กระทำความผิดและเป็นการสร้างให้ผู้เสียภาษียื่นอื่น ๆ เกิดความเกรงกลัวต่อการถูกลงโทษทางอาญา นอกจากนี้เจตนารมณ์ของการดำเนินการทางอาญาก็ เพื่อเป็นการลงโทษปราบปรามผู้เสียภาษีอากรที่มีเจตนาหลบหนีและหลักเสียงภาษาอากรให้เกิดความสำนึกถึงหน้าที่ของการเป็นพลเมืองดีที่เป็นส่วนหนึ่งของสังคมประเทศด้วย

4.3 ปัญหาในการสอบสวนคดีความผิดฐานหลักเสียงภาษาอากร

การสอบสวนเป็นการรวบรวมพยานหลักฐานและการดำเนินการทั้งหลายอื่นตามอำนาจหน้าที่ ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำไปเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหา เพื่อที่จะทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิดและเพื่อที่จะเอาตัวผู้กระทำความผิดมาฟ้องลงโทษ ซึ่งการสอบสวนอาจทำได้โดยสมบูรณ์โดยไม่ต้องอาศัยการสืบสวนเลย เช่น เมื่อการกระทำผิดนั้นชัดแจ้งต่อหน้าพยานหลายคนและกระทำต่อหน้าพนักงานสอบสวน ทั้งกฎหมายก็ไม่ได้บังคับว่าต้องมีการสืบสวน

เสียก่อนจึงจะสอบสวนได้ ในกรณีที่ความผิดเกิดขึ้นแล้ว การสืบสวนย่อมเป็นเรื่องช่วย
เจ้าหน้าที่งานในการสอบสวนความผิดนั้น

ในการสอบสวนคดีอาญาความผิดฐานหลักเลียงภาชีอากรนั้น ต้องกระทำโดยพนักงาน
สอบสวนซึ่งเป็นเจ้าพนักงานที่กฎหมายให้อำนาจ และหน้าที่ทำการสอบสวนโดยในปัจจุบันผู้มี
อำนาจหน้าที่ในการสอบสวน คือ เจ้าพนักงานตำรวจ³ ซึ่งเป็นหน่วยงานหนึ่งในกระบวนการ
การยุติธรรมทางอาญาเบื้องต้นที่มีบทบาทต่อการดำเนินคดี อันจะส่งผลให้ประชาชนปฏิบัติอยู่
ในกรอบของกฎเกณฑ์ของกฎหมาย และเป็นการรักษาความสงบเรียบร้อยของบ้านเมืองด้วย

อนึ่ง เมื่อได้เกิดการกระทำผิดอาญาขึ้น ก็จะต้องมีการปราบปรามโดยการสืบสวน
จับกุม และสอบสวนคดี เพื่อนำตัวผู้กระทำผิดมาลงโทษ การสอบสวนคดีอาญาจึงเป็นขั้นตอน
ตามกฎหมายที่สำคัญยิ่ง เพราะหลักฐานต่าง ๆ ที่รวบรวมไว้ในสำนวนการสอบสวนจะถูกส่ง
ไปยังอัยการเพื่อพิจารณาว่า ควรสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้องผู้ต้องหา การสืบพยานในศาลก็จะนำ
พยานหลักฐานที่ได้จากการสอบสวนนี้เอง ไปนำสืบเพื่อพิสูจน์ความผิดของจำเลย ดังนั้นหาก
การสอบสวนเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ก็จะทำให้การปราบปรามอาชญากรรมเป็นไปอย่าง
ได้ผลโดยสามารถลงโทษผู้กระทำผิดได้อย่างรวดเร็วและเด็ดขาด และขณะเดียวกันก็เป็น
การคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนด้วย กล่าวคือ ป้องกันมิให้เกิดการจับกุมบุคคลโดยมี
พยานหลักฐานไม่เพียงพอหรือเกิดการจับกุมผิดตัว เพราะการกระทำเช่นนี้ทำให้กระทบ
กระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพของผู้ถูกจับกุมอย่างร้ายแรง อย่างไรก็ตาม การสอบสวนคดีอาญา
ของพนักงานสอบสวนในคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรนั้น ปัจจุบันประสบอุปสรรคข้อขัดข้อง
บางประการ โดยเฉพาะในส่วนของงานจัดหาบุคลากรที่มีความเหมาะสมกับงานสอบสวน
และการทำงานร่วมกันของเจ้าหน้าที่รัฐที่อยู่ต่างกระทรวงกัน อันพอจะกล่าวได้ดังนี้คือ

³ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2(10) บัญญัติว่า "การ
สืบสวนหมายความถึงการแสวงหาข้อเท็จจริง และหลักฐานซึ่งเจ้าพนักงานฝ่ายปกครองหรือ
ตำรวจได้ปฏิบัติไปตามอำนาจและหน้าที่เพื่อรักษาความสงบเรียบร้อยของประชาชน และเพื่อ
ที่จะทราบรายละเอียดแห่งความผิด"

³อมร จันทรสมบูรณ์, "อำนาจสืบสวน สอบสวน ฟ้องร้องในกระบวนการ
ยุติธรรมทางอาญาของไทย," บทบัญญัติ เล่มที่ 30 ตอนที่ 4 (2516), หน้า 621.

1. ปัญหาการขาดความรู้ความชำนาญในการสอบสวนคดีความผิดเกี่ยวกับภาษี พนักงานสอบสวนส่วนใหญ่มีความรู้ความสามารถและประสบการณ์เกี่ยวกับความผิดทางด้านภาษีอากรไม่เพียงพอ ผู้ที่มีความรู้ความชำนาญมีจำนวนน้อย และเมื่อการกระทำผิดดังกล่าวเกี่ยวกับภาษีอากร พนักงานสอบสวน จำเป็นต้องมีความรู้ความชำนาญเป็นอย่างมากในเรื่องของการบัญชีภาษีอากร และโครงสร้างโดยทั่วไปของภาษีอากร รวมทั้งระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้การสอบสวนคดีดังกล่าวมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น ถึงแม้ในปัจจุบันการสอบสวนคดีอาญาภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร จะได้จัดตั้งหน่วยงานสอบสวนพิเศษขึ้นต่างหาก คือ กองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ ให้อำนาจโดยตรงในการสืบสวนสอบสวนคดีอาญาภาษีอากรแล้วก็ตาม แต่โดยส่วนใหญ่พนักงานสอบสวนที่ประจำท้องที่ตามจังหวัดต่าง ๆ นอกเขตกรุงเทพมหานครก็ยังมีประสบการณ์ และความชำนาญทางด้านคดีอาญาภาษีอากรไม่เพียงพอเท่าที่ควร ทั้งนี้เนื่องจากคดีที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน เป็นการกระทำ ความผิดทางอาญาตามประมวลกฎหมายอาญาเป็นส่วนใหญ่ และเป็นคดีที่พบเห็นซึ่งเกิดขึ้นบ่อย ๆ เกือบทุกวัน อันมีผลทำให้พนักงานสอบสวนส่วนใหญ่มีความชำนาญกับคดีดังกล่าวมากกว่าคดีอาญาภาษีอากร ซึ่งเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับคดีความผิดฐานหลักเล็ยงภาษีศุลกากร แล้วจะพบว่าปัญหาในทำนองเดียวกันนี้⁴

2. ปัญหาการขาดความร่วมมือประสานงานกันระหว่างพนักงานสอบสวนกับกรมสรรพากร

ในกรณีที่พนักงานสอบสวนได้รับการร้องเรียนว่ามีบุคคลหรือบริษัทใดก็ตามมีพฤติการณ์ที่น่าสงสัยว่าได้กระทำการต่าง ๆ เพื่อการหลักเล็ยงภาษีอากร ซึ่งเมื่อพนักงานสอบสวนได้เข้าไปดำเนินการสืบสวนได้ข้อเท็จจริงและหลักฐานต่าง ๆ อันมีเหตุน่าเชื่อได้ว่าพฤติการณ์ดังกล่าวได้กระทำไปเพื่อการหลักเล็ยงภาษีอากรแล้วนั้น พนักงานสอบสวนจะทำการรวบรวมหลักฐานต่าง ๆ ที่ได้มาจากการสืบสวนเพื่อให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องคือกรมสรรพากร ดำเนินการตรวจสอบภาษีรายนั้น ๆ ต่อไปว่าการกระทำดังกล่าวเป็นความผิดฐาน

⁴สุรพล สีนทรัพย์, "อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ปัญหาการดำเนินคดีความผิดฐานหลักเล็ยงภาษีศุลกากร," วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารคดี ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2531, หน้า 166.

หลักเสียงภาษากรตามประมวลวิธานหรือไม่ ทั้งนี้เนื่องจากพนักงานสอบสวนไม่มีอำนาจ
ดำเนินการใดเกี่ยวกับภาษากรตามประมวลวิธานได้ ตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8
เว้นแต่เจ้าพนักงานตามประมวลวิธานจะร้องขอเพื่อดำเนินการสืบคดีอาญาเสียก่อนจึงจะทำได้
ซึ่งหลังจากนั้นเมื่อพนักงานสอบสวนได้ทำเรื่องเป็นหนังสือเพื่อขอทราบผลของการตรวจสอบ
ภาษาในรายงานนั้น ๆ กรมสรรพากรกลับไม่สามารถแจ้งผลให้ทราบได้เนื่องจากอ้างว่าเป็นการ
กระทำที่ขัดต่อมาตรา 10 ตามประมวลวิธาน อันถือว่าเป็นการเปิดเผยเรื่องกิจการของ
ผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะโดยวิธีใดก็ตาม อันเป็นความผิดและมีโทษ
ทางอาญา

ซึ่งจากปัญหาดังกล่าวมีผลทำให้พนักงานสอบสวนผู้ซึ่งได้ทำการสืบสวนไว้แต่
ต้นไม่สามารถทราบได้ถึงความคืบหน้าของงานสืบสวนแต่ละรายว่าได้ก้าวหน้าไปมากน้อย
เพียงใด และเป็นประโยชน์แก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้บ้างหรือไม่ อันถือได้ว่าเป็นการ
ขาดความร่วมมือประสานงานกันของหน่วยงานที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องเนื่องกัน

4.4 ปัญหาการพิสูจน์เจตนาในการกระทำความผิดฐานหลักเสียงภาษากร

โดยทั่วไปแล้ว เจตนาเป็นองค์ประกอบความรับผิดทางอาญาที่สำคัญประการหนึ่งใน
ระบบกฎหมายอาญาปัจจุบัน ซึ่งจะต้องพิสูจน์ความมีอยู่ของเจตนาให้ได้โดยปราศจากความ
สงสัย จึงจะลงโทษจำเลยได้ แต่โดยเหตุที่เจตนาเป็นสิ่งที่อยู่ภายในจิตใจ ซึ่งผู้อื่นไม่สามารถ
หยั่งรู้ได้แน่ชัด การพิสูจน์เจตนาจึงต้องใช้การอนุมานคาดเดาเอาจากพยานหลักฐานเกี่ยวกับ
การกระทำ และข้อเท็จจริงแวดล้อมต่าง ๆ ตามหลักที่ว่า "กรรมเป็นเครื่องชี้เจตนา"
เช่นนี้ จึงหมายความว่า เจตนาของจำเลยตามที่ศาลกล่าวอ้างในการพิพากษาลงโทษทุกวันนี้
แท้จริงเป็นเพียงผลของการอนุมานหรือการคาดคะเนเอาโดยอาศัยพยานหลักฐานดังกล่าว
ประกอบกับสามัญสำนึกของศาลเท่านั้น ซึ่งอาจจะใช้เจตนาที่แท้จริงของจำเลยหรือไม่ก็ได้

การพิสูจน์เจตนาในศาลไทยนั้นตกเป็นหน้าที่ของโจทก์ที่จะต้องพิสูจน์ว่าจำเลยมี
เจตนาในการกระทำอย่างไร ทั้งนี้เป็นไปตามหลักกว้าง ๆ ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา
ความอาญามาตรา 174 วรรคแรกที่ว่า "ก่อนนำพยานเข้าสืบโจทก์มีอำนาจเปิดเผยเพื่อให้
ศาลทราบคดีโจทก์ คือแถลงถึงลักษณะของฟ้อง อีกทั้งพยานหลักฐานที่จะนำสืบเพื่อพิสูจน์
ความผิดของจำเลยเสร็จแล้วให้โจทก์นำพยานเข้าสืบ" แต่มีข้อยกเว้นอยู่ว่าถ้าการกระทำของ
จำเลยเข้าข้อสันนิษฐานความผิดเกี่ยวกับเจตนาแล้ว โจทก์ไม่ต้องนำสืบเพื่อพิสูจน์เจตนา

เพียงแต่นำสืบการกระทำบางอย่างของจำเลยตามที่กฎหมายกำหนด จำเลยก็ถูกสันนิษฐานไว้ก่อนว่ามีเจตนาในการกระทำในการนี้กลับทำให้จำเลยต้องนำสืบแก้ตัวว่าตนมิได้มีเจตนาตามที่ถูกสันนิษฐานไว้

อย่างไรก็ดี การที่โจทก์มีหน้าที่นำสืบพิสูจน์เจตนาของจำเลยให้ได้ถึงขั้นปราศจากความสงสัยนั้น ถือว่าเป็นหลักประกันแก่จำเลยให้ได้รับความเป็นธรรมในการลงโทษทางอาญา แต่ในขณะเดียวกันก็เป็นปัญหาสำคัญ ซึ่งเป็นอุปสรรคในการบริหารงานยุติธรรมทางอาญากิ่งนี้ เนื่องจากมาตรฐานการพิสูจน์นี้เป็นที่เกี่ยวกับดุลพินิจของผู้พิพากษาและโจทก์ซึ่งเป็นผู้นำสืบเจตนา มิใช่เป็นมาตรฐานที่สามารถกำหนดได้แน่นอนตายตัว (Quantifiable Standard)⁵ ฉะนั้นการการพิสูจน์เช่นนี้จะหนักเบาแค่ไหนจึงอยู่ในดุลพินิจของศาลเป็นผู้วินิจฉัย ซึ่งอาจแตกต่างกันไปในแต่ละคดีว่าพยานหลักฐานที่โจทก์สืบมานั้นเพียงพอที่จะฟังได้อย่างปราศจากความสงสัยหรือไม่ว่าจำเลยมีเจตนาในการกระทำผิดจริง ซึ่งเป็นการพิจารณาตัดสินตามความรู้สึกของผู้พิพากษาแต่ละท่าน นอกจากนี้ยังทำให้โจทก์ไม่มีหลักเกณฑ์ที่เป็นมาตรฐานแน่นอนสำหรับยึดถือในการนำสืบพิสูจน์เจตนา จึงต้องตกเป็นดุลพินิจของโจทก์ที่ต้องรวบรวมพยานหลักฐานให้ได้มากที่สุด ซึ่งความไม่แน่นอนของมาตรฐานนี้ได้ส่งผลกระทบต่อการใช้ดุลพินิจของพนักงานอัยการในการฟ้องผู้ต้องหาเป็นจำเลยต่อศาลด้วย กล่าวคือ ก่อนฟ้องพนักงานอัยการต้องประเมินน้ำหนักพยานหลักฐานเท่าที่มีอยู่ก่อนว่า จะสามารถพิสูจน์เจตนาให้ศาลเชื่อได้อย่างปราศจากความสงสัยหรือไม่

จากการที่โจทก์ต้องมีภาระการพิสูจน์เจตนาของจำเลยปราศจากความสงสัยดังกล่าว นั้น หากจำเลยยกข้อแก้ตัวว่าตนสำคัญผิดในข้อเท็จจริงหรือไม่รู้ข้อเท็จจริง เท่ากับปฏิเสธว่าไม่มีเจตนาแล้ว โจทก์ต้องมีภาระการพิสูจน์หักล้างข้อแก้ตัวของจำเลยดังกล่าวนี้ด้วย และเมื่อจำเลยยกเหตุขึ้นอ้างในคำให้การ โอกาสที่โจทก์จะนำสืบหักล้างก็มีอยู่แต่ในตอนสืบพยานโจทก์เท่านั้น จึงดูเหมือนหนึ่งว่าการนำสืบปฏิเสธว่าข้อเท็จจริงมิได้เป็นดังจำเลยอ้างจะตกอยู่แก่โจทก์เสมอไป⁶ เช่นนี้ หมายความว่าโจทก์ต้องพิสูจน์ในเชิงปฏิเสธข้อแก้ตัวของ

⁵Herbert L. Packer, The Limit of Criminal Sanction (Standford, California: Standford University, Press, 1968), p.137.

⁶ประมุข สุวรรณศรี, คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยาน, พิมพ์ครั้งที่ 7, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติบรรณาการ, 2517), หน้า 49.

จำเลยในเรื่องความสำคัญผิดหรือความไม่รู้ข้อเท็จจริงด้วย ซึ่งมีข้อเท็จจริงที่มีตัวตน (objective fact) แต่เป็นสภาพจิตใจของจำเลย ดังนั้นจึงเป็นภาระการพิสูจน์ที่ค่อนข้างหนักแก่โจทก์⁷

สำหรับในการพิสูจน์เจตนาของผู้กระทำความผิดหลักเนื่องการเสียหายอากรนั้น โจทก์มีหน้าที่ต้องพิสูจน์ว่าผู้กระทำผิดมีเจตนาในการหลักเนื่องการเสียหายอากร ตามที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้บัญญัติไว้ ซึ่งเมื่อมีการกระทำความผิดเกิดขึ้น ผู้กระทำผิดมักจะอ้างว่าตนได้กระทำไปโดยสุจริต โดยมีเจตนาที่จะหลักเนื่องการเสียหายอากรแต่อย่างใด ดังนั้นเมื่อมีการดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดฝ่ายโจทก์ต้องนำสืบให้ศาลเห็นว่าจำเลยได้กระทำไปโดยมีเจตนาทุจริต ศาลจึงจะลงโทษจำเลยในความผิดฐานหลักเนื่องการเสียหายอากรได้ แต่อย่างไรก็ตาม การที่จะพิสูจน์ให้เห็นว่า จำเลยได้กระทำไปโดยมีเจตนาทุจริตนั้นเป็นสิ่งที่กระทำได้ยากยิ่ง ทั้งนี้เพราะการหลักเนื่องการเสียหายอากรเกิดขึ้น หลังจากที่ถึงกำหนดเวลาในการชำระภาษีแล้ว มิได้ชำระตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ ซึ่งอาจเกิดขึ้นจากข้อผิดพลาดโดยมีเจตนาทุจริตหรือด้วยความบริสุทธิ์ใจก็ได้ กรณีที่จะหยั่งทราบถึงเจตนาจำเลยนั้นต้องพิจารณาจากการกระทำและพฤติการณ์แวดล้อมเป็นสำคัญ ดังนั้นจึงเป็นภาระแก่โจทก์อย่างมากที่จะต้องแสดงพยานหลักฐานให้มากที่สุด เพื่อพิสูจน์ความผิดของจำเลยให้ศาลเชื่อโดยปราศจากความสงสัยว่าจำเลยได้กระทำความผิดโดยมีเจตนาทุจริตเพื่อการหลักเนื่องการเสียหายอากร

อนึ่งบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรนั้น มีบทกำหนดโทษของความผิดเกี่ยวกับภาษีที่มีลักษณะใกล้เคียงในเรื่องของเจตนาในการกระทำความผิดอยู่ 3 ฐานความผิด กล่าวคือ

1. ความผิดตามมาตรา 35 กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นรายการภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายโดยไม่มีเจตนาเพื่อหลักเนื่องการเสียหายอากร มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท

2. ความผิดตามมาตรา 37 กรณีแจ้งข้อความเท็จให้ข้อมูลค่าเท็จ ตอบคำถามด้วยข้อมูลอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง ฉ้อโกงหรืออุบายหรือโดยวิธีอื่นใดทำนองเดียวกัน โดยมีเจตนาเพื่อการหลักเนื่องหรือพยายามหลักเนื่องการเสียหายอากร มีความผิดต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันถึงสองแสนบาท

⁷Herbert L. Packe, The Limit of Criminal Sanction, p.139.

3. ความผิดตามมาตรา 37 ทวิ กรณีละเลยไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหกเดือน

ซึ่งในปัจจุบัน จะพบว่าผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีส่วนใหญ่มักจะอ้างว่า ตนได้กระทำความผิดไปโดยไม่มีเจตนา หรือโดยสำคัญผิดในข้อเท็จจริง หรือไม่รู้ข้อเท็จจริง อันเป็นความผิดตามมาตรา 35 ซึ่งมีอัตราโทษเบา อย่างเช่น ในกรณีของผู้มีเงินได้จากเงินเดือน ซึ่งจะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้วทุกเดือน และไม่ทราบว่าตนมีหน้าที่ที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการประจำปีตอนสิ้นปีอีก (ภ.ง.ด.91) หรือกรณีของผู้ประกอบธุรกิจการค้าที่คืนได้เสียภาษีโดยถูกหัก ณ ที่จ่าย จากการขายที่คืนทุกครั้ง แต่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตอนสิ้นปี โดยอ้างว่าตนไม่ทราบว่าต้องมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีอีกตอนสิ้นปี เป็นต้น จากกรณีของตัวอย่างดังกล่าว ทั้งสองกรณีนั้น เจ้าหน้าที่ของรัฐหรือโจทก์จะต้องมีหน้าที่ที่จะพิสูจน์ถึงเจตนาที่แท้จริงของผู้กระทำความผิดให้ได้ว่า ผู้กระทำความผิดในลักษณะใดเป็นผู้ที่ไม่มีเจตนาในการกระทำความผิด และผู้ใดมีเจตนาทุจริตเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ซึ่งการพิสูจน์ความผิดในเชิงปฏิเสธข้อแก้ตัวของผู้กระทำความผิดนั้นการพิสูจน์ในสภาพจิตใจของผู้กระทำความผิดที่เป็นการค่อนข้างหนักแก่โจทก์มาก แต่ทั้งนี้โจทก์คงต้องพยายามรวบรวมพยานหลักฐานเกี่ยวกับการกระทำและข้อเท็จจริงแวดล้อมต่าง ๆ เพื่อพิสูจน์หักล้างข้อแก้ตัวของผู้กระทำความผิดให้ศาลเชื่อ อย่างปราศจากความสงสัยให้ได้ เพื่อผู้กระทำความผิดจะได้รับการลงโทษตามกฎหมาย

ดังนั้น จากการที่โจทก์มีภาระค่อนข้างหนักในการรวบรวมพยานหลักฐานต่าง ๆ เพื่อพิสูจน์เจตนาของผู้กระทำความผิดแล้วว่า มีเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือไม่ ประกอบกับการที่ไม่ได้มีการดำเนินคดีทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิดทันทีที่พบความผิดเกิดขึ้นในบางครั้งพยานหลักฐานบางส่วนขาดหายไป และไม่เพียงพอที่จะพิสูจน์ความผิดของจำเลยได้ จึงอาจจะเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เจ้าหน้าที่ของรัฐ มักจะไม่นำมาตราการทางอาญามาใช้บังคับ เพราะการที่มีพยานหลักฐานต่าง ๆ ไม่พอเพียงแก่การพิสูจน์ความผิดของจำเลยในศาลแล้ว ก็เป็นผลทำให้ศาลมีคำสั่งยกฟ้องคดีเช่นกัน

จากการวิเคราะห์ถึงปัญหาที่เกิดขึ้นในการดำเนินคดีอาญาทางภาษีอากร จะพบว่า มีหลายเหตุด้วยกันบางเหตุเกิดจากความล่าช้าของขั้นตอนการดำเนินการทางพิธีการของเจ้าพนักงานก่อนมีการฟ้องคดี จึงทำให้ไม่สามารถนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษได้ทันทีทั้งที่

เมื่อพบว่ามีความผิดเกิดขึ้น เนื่องจากจะต้องรอให้เสร็จสิ้นขั้นตอนในการไต่สวนและการ ประเมินแจ้งจำนวนภาษีไปยังผู้กระทำความผิดเสียก่อน จึงจะดำเนินการทางอาญาได้ ซึ่งใน บางครั้งทำให้ผู้กระทำความผิดสามารถหลบหนีและไม่อาจติดตามตัวพบได้

นอกจากนี้ยังมีเหตุขัดข้องที่เกิดมาจากทัศนคติของบุคคลในหน่วยงานที่เกี่ยวข้องคือ เจ้าพนักงานของกรมสรรพากร ไม่เน้นนโยบายในการนำมาตราการลงโทษทางอาญามาใช้ บังคับแก่ผู้กระทำความผิดทางภาษีเท่าที่ควร ทั้งที่การใช้มาตรการลงโทษทางอาญาแก่ ผู้กระทำความผิดทางภาษีจะมีส่วนในการปราบ และสร้างให้เกิดความเกรงกลัวแก่ผู้มีหน้าที่ เสียภาษีอันจะมีผลในการลดจำนวนผู้ที่จะกระทำความผิดลงได้

เมื่อการบังคับใช้บทบัญญัติทางอาญาภาษีอากรไม่สามารถกระทำได้ทันทีที่พบว่า มี การกระทำความผิดเกิดขึ้น รวมทั้งนโยบายของกรมสรรพากรไม่มุ่งเน้นในการนำมาตราการ ทางอาญามาใช้บังคับแก่ผู้กระทำความผิด จึงมีผลทำให้มีการนำบทบัญญัติทางอาญาตามประมวล รัชฎากรรมมาใช้บังคับน้อยลง หรือผู้บังคับใช้กฎหมายพยายามหลีกเลี่ยงไม่ใช้บทบัญญัติทางอาญา ตามประมวลรัชฎากรรม ด้วยเหตุนี้จึงอาจกล่าวได้ว่า การปฏิบัติเช่นนี้เป็นการปฏิบัติที่ไม่ สอดคล้องและขัดกับเจตนารมณ์ของกฎหมายที่บัญญัติโทษทางอาญาไว้เพื่อลงโทษแก่ผู้กระทำ ความผิด ทั้งที่หากได้มีการดำเนินการทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษี จะมีส่วน ช่วยในการประชาสัมพันธ์ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคนได้ทราบถึงความเข้มงวดในการลงโทษแก่ ผู้กระทำความผิดได้ และอาจเป็นผลทำให้จำนวนผู้ที่จะกระทำความผิดลดน้อยลง

นอกจากนี้ปัญหาในเรื่องการพิสูจน์เจตนาของผู้กระทำความผิดว่าการกระทำ ความผิดด้วยการหลีกเลี่ยงภาษีอากร เกิดจากเจตนาทุจริตหรือเจตนาบริสุทธิ์นั้นเป็นการ พิสูจน์ที่ยากและเป็นภาระแก่โจทก์อย่างมากที่จะต้องพยายามหาพยานหลักฐานต่าง ๆ ให้ได้ มากที่สุดเพื่อจะพิสูจน์ให้ศาลได้ เชื่อโดยปราศจากความสงสัย ซึ่งหากไม่สามารถพิสูจน์ได้ ก็ จะทำให้ผู้กระทำผิดรอดพ้นจากการถูกลงโทษได้ จึงอาจเป็นผลทำให้มีการดำเนินการทาง อาญาน้อยลง เพราะบางครั้งโจทก์ไม่สามารถหาพยานหลักฐานต่าง ๆ มาเพื่อพิสูจน์เจตนา ในการกระทำความผิดได้

สำหรับในส่วนของผู้มีหน้าที่เสียภาษี จะพบว่าเมื่อบทบัญญัติที่มีบทลงโทษทางอาญา ลักลั่นอยู่ระหว่างผู้ที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการโดยมีเจตนาหลีกเลี่ยง ภาษีอากรตามมาตรา 37 ทวิ กับผู้ที่ยื่นแบบแสดงรายการแต่ยื่นไว้เป็นเท็จโดยมีเจตนาหลีกเลี่ยง ภาษีอากรตามมาตรา 37 นั้น จะทำให้มีผู้เจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรเลือกการหลบหนีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ

มากกว่าที่จะยื่นแบบแสดงรายการ เพราะมีอัตราโทษที่เบาว่ามาก และเป็นความผิดที่กฎหมายบัญญัติให้สามารถเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับได้” ดังนั้นจากปัญหาด้านบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรในฐานความผิดที่ใกล้เคียงกันแต่มีอัตราโทษต่างกันมากจะเป็นผลทำให้ผู้กระทำความผิดสามารถเลือกที่จะหลีกเลี่ยงการถูกลงโทษด้วยมาตรการการลงโทษที่รุนแรงกว่าได้



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย