

ปัญหาการดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร¹

ธรรมิกา คุณตะโย²

1. บทนำ

ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ได้กำหนดให้การเสียภาษีอากรเป็นหน้าที่ของประชาชนชาวไทย เมื่อกฎหมายได้สร้างภาระหน้าที่เกี่ยวกับภาษีอากรให้ทั้งฝ่ายรัฐ และฝ่ายประชาชน³ ทำให้เกิดลักษณะสำคัญของภาษีอากรคือ ภาษีอากรมีสภาพบังคับ หรือที่เรียกว่า สภาพบังคับทางภาษีอากร ซึ่งการที่มีบทบัญญัติรับรองไว้ในรัฐธรรมนูญซึ่งเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศให้ถือว่า การเสียภาษีอากรเป็นหน้าที่ของประชาชนตามกฎหมาย หากผู้ใดฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ก็จะต้องรับโทษจากการกระทำที่ฝ่าฝืนนั้น⁴ ด้วยเหตุนี้โทษทางภาษีอากรจึงเป็นหัวข้อสำคัญที่มีอยู่ในโครงสร้างของกฎหมายภาษีอากรทุกฉบับ⁵ เพื่อบังคับให้ผู้ที่ไม่ชำระภาษีอากร หรือชำระไม่ถูกต้องครบถ้วน จะต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีอากรที่ค้างชำระ หรือชำระไม่ถูกต้องพร้อมด้วยเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม นอกจากนี้ยังต้องรับโทษทางอาญาด้วย เช่น เสียค่าปรับ และหรือต้องระวางโทษจำคุก⁶

ในปัจจุบันกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาได้แก่ ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติศุลกากร พระราชบัญญัติสรรพสามิต นั้นได้บัญญัติลักษณะแห่งความผิดและโทษอาญาตามบทบัญญัติ

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่องปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.รติชัย รตทอง และคณะกรรมการสอบคือ รองศาสตราจารย์ ดร.วิญญูฐา แสงสุข และรองศาสตราจารย์ ดร.ปภาศรี บัวสุวรรณค์

²นักศึกษาระดับปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

³ปิยะธิดา ไชยมงคล, “คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), หน้า 1-2.

⁴เรื่องเดียวกัน, หน้า 1.

⁵กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2545, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2545) หน้า 2.

⁶เรื่องเดียวกัน, หน้า 3-4.

กฎหมายไว้⁷ และการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรมีสาระสำคัญที่แตกต่างไปจากการกระทำความผิดอาญาทั่วไปคือ คดีภาษีอากรจัดเป็นคดีอาญาทางเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นความผิดที่เกิดจากการที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นความผิด⁸ โดยกฎเกณฑ์ที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นความผิดนี้เป็นกฎเกณฑ์ที่ตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเจาะจงในเรื่องหน้าที่ในการเสียภาษี ความรับผิดชอบในหนี้ค่าภาษีอากรและกำหนดบทลงโทษสำหรับการหลีกเลี่ยงภาษีอากร⁹ เนื่องจากคดีภาษีอากรมีความเกี่ยวข้องกับรายได้ทางการคลัง และมีผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ นอกจากนี้การกระทำความผิดตามกฎหมายภาษีอากร ถือเป็นการบ่อนทำลายสภาพเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศ ซึ่งมีความร้ายแรงไม่น้อยกว่าภัยที่เกิดจากอาชญากรรมประเภทอื่น ผู้ที่อาศัยช่องทางหลบหลีกเพื่อไม่ให้ตนต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง หากสามารถรอดพ้นจากการตรวจจับหรือลงโทษไปได้ กลับได้รับการชื่นชมว่าเป็นผู้มีความสามารถ ซึ่งการกระทำในลักษณะที่เป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจนี้ เรียกอีกอย่างหนึ่งว่า อาชญากรรมคอเชิดขาว¹⁰ เนื่องจากผู้กระทำความผิดส่วนใหญ่เป็นผู้มีหน้าที่ตำแหน่งการงานดี แต่ได้อาศัยโอกาสจากตำแหน่งหน้าที่การงานของตนเป็นช่องทางในการหลบเลี่ยงภาษี ประชาชนส่วนใหญ่ยังมองว่าอาชญากรรมประเภทนี้ยังก้ำกึ่งระหว่างพฤติกรรมธรรมดาของนักธุรกิจที่ต้องการแสวงหาประโยชน์ กับการฝ่าฝืนกฎหมาย ทำให้ประชาชนไม่ให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงานมากเท่าที่ควร และกฎหมายภาษีอากรยังมีความเกี่ยวข้องกับหลักกฎหมาย หลักเศรษฐศาสตร์ และหลักการบัญชี¹¹ อีกทั้งระบบภาษีอากรมีความสัมพันธ์ระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับข้อผูกพันต่อองค์การการค้าโลก องค์การความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ การรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศในระดับภูมิภาค และการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจของประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน เพื่อที่จะให้มีผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจ

⁷ ตรีรัตน์ มั่งรักยาธรรม, “ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558), หน้า 2.

⁸ อรรถชัย วงศ์อุดมมงคล, “การใช้มาตรการอื่นแทนโทษทางอาญา: ศึกษาเฉพาะกรณีความผิดบางประการ,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), หน้า 16-17

⁹ ตรีรัตน์ มั่งรักยาธรรม, เรื่องเดิม, หน้า 2.

¹⁰ กุลพล พลวัน, การบริหารกระบวนการยุติธรรม, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2544), หน้า 150.

¹¹ อริญ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์บริษัท อมรินทร์-พรินติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2548), หน้า 274-283.

ร่วมกัน¹² โดยการบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจส่วนใหญ่จะพิจารณาว่า การกระทำได้กระทบต่อการจัดเก็บภาษีอากรอย่างไรมาใช้เป็นหลักในการพิจารณา¹³ ซึ่งการกระทำความผิดอาญาจะมุ่งเน้นไปที่การกระทำต่อทรัพย์สิน โดยใช้ความรู้ความสามารถและความเชี่ยวชาญในระบบกฎหมายภาษีอากรเป็นหลัก เช่น การหลีกเลี่ยงภาษี การหนีภาษี¹⁴ ดังนั้นความผิดอาญาเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรจึงมีความแตกต่างไปจากความผิดอาญาทั่วไปซึ่งก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดตามประมวลรัษฎากรดังนี้

2. ปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร

ประการแรก เป็นเรื่องอำนาจสอบสวนคดีภาษีอากร ในการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทย ได้กำหนดให้อำนาจหน่วยงานจัดเก็บภาษีใช้อำนาจถึงตุลาการ คือหน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถเปรียบเทียบคดีกับผู้กระทำความผิด และยุติการฟ้องร้องดำเนินคดีภาษีอากรทางอาญาได้ในชั้นฝ่ายบริหารตามกฎหมายนั้นๆ¹⁵ โดยไม่ต้องเข้าสู่กระบวนการวิธีพิจารณาความอาญาในศาล ซึ่งการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของฝ่ายปกครองในปัจจุบัน แต่ทั้งนี้ยังมีปัญหาประการสำคัญในเรื่องการสอบสวนคดี กล่าวคือความผิดคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาจะต้องดำเนินการตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญา ให้เป็นไปตามวิธีสบัญญัติในการสอบสวน และดำเนินคดีตามที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2(16) ได้กำหนดไว้ว่า “พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ หมายความถึงเจ้าพนักงานซึ่งกฎหมายให้อำนาจและหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อยของประชาชน ให้

¹²สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร : โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), หน้า 107-108.

¹³วิระพงษ์ บุญโญภาส, อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2547), หน้า 121-123.

¹⁴ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร Tax Planning, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์สถาบัน T. Training Center, 2553), หน้า 2-9.

¹⁵ภาวนา นามสุทธิ, “การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามกฎหมายศุลกากร กรณีกระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่น (1),” ฉบับที่ 42. ปีที่ 7. วารสารภายในเขตปลอดอากรท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ.: หน้า 5. (2556).

รวมถึงพัศดี เจ้าพนักงานกรมสรรพสามิต กรมศุลกากร กรมเจ้าท่า พนักงานตรวจคนเข้าเมือง และเจ้าพนักงานอื่นๆ ในเมื่อทำการอันเกี่ยวกับการจับกุม ปรามปรามผู้กระทำความผิดตามกฎหมาย ซึ่งตนมีหน้าที่ต้องจับกุมหรือปรามปราม”การสอบสวนจะสมบูรณ์ก็ต่อเมื่อเป็นการสอบสวนโดยพนักงานสอบสวนตามที่กฎหมายกำหนดเมื่อพิจารณาอำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร จะพบว่าประมวลวิธีพิจารณาความอาญา ไม่มีบทบัญญัติให้เจ้าพนักงานสรรพากร¹⁶ มีอำนาจในการจับกุม และในขณะเดียวกันประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และกฎหมายภาษีอากรก็ไม่มีบทบัญญัติใดให้อำนาจเจ้าพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากรได้¹⁷ การสอบสวนที่กระทำโดยเจ้าพนักงานสรรพากรจึงไม่มีผลเป็นการสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา การสอบสวนคดีภาษีอากรเป็นอำนาจของพนักงานสอบสวนตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเท่านั้น และตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ลงวันที่ 8 พฤศจิกายน 2520 ข้อ 2 ซึ่งบัญญัติว่า “นับแต่วันที่ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ใช้บังคับ ห้ามมิให้พนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานสรรพากร”

เมื่อเป็นเช่นนี้ ในส่วนที่เกี่ยวกับการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีตามประมวลรัษฎากร พนักงานสอบสวนจะเกิดอำนาจสอบสวนได้ ต่อเมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรได้ร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนก่อนตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ลงวันที่ 8 พฤศจิกายน 2520 ข้อ 2 ดังนั้นอำนาจสอบสวนของเจ้าพนักงานตำรวจ จะเกิดขึ้นต่อเมื่อได้รับมอบหมายหลักฐาน และมีการร้องทุกข์ของเจ้าพนักงานสรรพากรเท่านั้น จึงก่อให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินคดีภาษีอากร และทำให้รัฐเกิดความเสียหายในการดำเนินคดี เมื่อกฎหมายภาษีอากรมีความซับซ้อนในเรื่องของระบบการจัดเก็บ และยังกระทบต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจ ผู้กระทำความผิดก็ย่อมใช้ความรู้ความสามารถ ความเชี่ยวชาญในการหลีกเลี่ยง ดังนั้นการที่ให้พนักงานสอบสวนทำการสอบสวนเพียงฝ่ายเดียวนั้น อาจจะได้ไม่มีความเชี่ยวชาญทางด้านภาษีที่เพียงพอเหมือนอย่างเจ้าพนักงานสรรพากร ซึ่งมีความรู้ ความเชี่ยวชาญทางด้าน

¹⁶สุพัตรอนันตพงศ์ และประกาศ คงเอียด, รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ การพิจารณาคดีอาญาในศาลภาษี, (กรุงเทพมหานคร: ศาลภาษีอากรกลาง สถาบันอบรมวิจัยและพัฒนากฎหมายภาษีอากร, 2553), หน้า 98-99.

¹⁷คณัฏ เหลืองแก่นคูณ, “การดำเนินคดีอาญาโดยพนักงานเจ้าหน้าที่กรุงเทพมหานคร”, (วิทยานิพนธ์ มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2555), หน้า 120-121.

ภาษีอากร ดังนั้นกรณีปัญหาดังกล่าว จึงควรแก้ไขเพื่อให้เกิดความเป็นกลางและเป็นธรรมต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรยิ่งขึ้น

ประการที่สองเป็นเรื่องการสืบพยานในศาลโดยใช้ระบบกล่าวหาในส่วนที่เกี่ยวกับการสืบพยานในศาลภาษีอากรนั้น ปัจจุบันใช้ระบบกล่าวหา ซึ่งเป็นระบบที่ผู้เสียหายฟ้องคดีอาญากล่าวหาจำเลย ซึ่งเป็นผู้กระทำความผิด โดยการรวบรวมพยานหลักฐานมานำสืบพิสูจน์ความผิดของจำเลยในศาล และฝ่ายจำเลยก็จะนำพยานหลักฐานมาพิสูจน์ความบริสุทธิ์ของตนเองต่อศาล ซึ่งศาลหรือผู้พิพากษาจะต้องวางตัวเป็นกลางโดยเคร่งครัด และตัดสินคดีไปตามน้ำหนักของพยานหลักฐานแต่ละฝ่าย¹⁸เมื่อเป็นเช่นนี้คดีภาษีอากรส่วนใหญ่แล้ว พยานหลักฐานและเอกสารต่างๆ นั้นจะอยู่ที่ฝ่ายรัฐ ซึ่งบางครั้งผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งตกเป็นจำเลย อาจมีภาระในการนำเสนอพยานหลักฐาน เพื่อหักล้างข้อกล่าวหาของฝ่ายโจทก์ซึ่งเป็นรัฐ เนื่องจากองค์กร เจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐ มีทั้งความพร้อมทางด้านบุคลากร ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน อีกทั้งยังเป็นฝ่ายครอบครองข้อมูล เอกสาร และหลักฐานต่างๆ จึงทำให้เอกชนนั้นอาจไม่ได้รับความเป็นธรรมในการต่อสู้คดีภาษีอากร ซึ่งยังใช้ระบบการสืบพยานในศาลเป็นระบบกล่าวหา (ACCUSATORIAL SYSTEM) จึงยังขัดต่อหลักการอำนวยความยุติธรรมแก่คู่ความในคดีภาษีอากร ดังนั้นสภาพปัญหาดังกล่าว หากให้มีการสืบพยานในศาลโดยใช้ระบบไต่สวน (INQUISITORIAL SYSTEM) ซึ่งโดยหลักการนั้น ศาลไม่ได้ทำหน้าที่วางตัวเป็นกลางอย่างเคร่งครัดเหมือนระบบกล่าวหา แต่จะทำหน้าที่ค้นหาความจริงด้วยตนเอง ในการแสวงหาพยานหลักฐาน และควบคุมการไต่สวนเอง อีกทั้งในการซักถามพยาน ต้องได้รับอนุญาตจากศาลเสียก่อน และเมื่อเปรียบเทียบกับคดีปกครอง ขั้นตอนการแสวงหาข้อเท็จจริงโดยตุลาการเจ้าของสำนวน ตามระเบียบที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุดว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2543 ข้อ 50 กำหนดว่า ตุลาการเจ้าของสำนวนจะเริ่มการแสวงหาข้อเท็จจริง โดยส่งสำนวนคำฟ้องไปให้ผู้ถูกฟ้องคดีเพื่อทำคำให้การ เมื่อได้รับคำให้การแล้ว ศาลก็จะส่งสำเนาคำให้การไปยังผู้ฟ้องคดี เพื่อทำคำคัดค้านคำให้การ และเมื่อศาลได้รับคำคัดค้านคำให้การมาแล้ว ก็จะส่งสำเนาไปให้ผู้ถูกฟ้องคดีเพื่อทำคำให้การเพิ่มเติม และสุดท้ายศาลก็จะส่งสำเนาคำให้การเพิ่มเติมไปยังผู้ฟ้องคดีเพื่อทราบ โดยปกติเมื่อได้เอกสารครบทั้งสืบบังคับกล่าวแล้ว ถือว่าการแสวงหาข้อเท็จจริงเสร็จสิ้น และได้ข้อเท็จจริง

¹⁸กุลพล พลวัน, เรื่องเดิม, หน้า 13.

เพียงพอที่จะพิพากษาคดีแล้ว แต่ถ้าตุลาการเจ้าของสำนวนเห็นว่า ข้อเท็จจริงที่ได้ยังไม่เพียงพอ ก็มีอำนาจที่จะดำเนินการนัดไต่สวน โดยอาจเรียกบุคคลใดๆ มาให้การ หรือส่งเอกสาร ให้ความเห็นในฐานะผู้เชี่ยวชาญ รวมถึงตรวจสอบสถานที่ บุคคล หรือสิ่งอื่นใด เพื่อประกอบการพิจารณาได้ตามที่เห็นสมควร ดังนั้นการพิจารณาคดีในระบบไต่สวน¹⁹มิใช่การต่อสู้คดีกันระหว่างคู่ความ ซึ่งศาลจะมีบทบาทในการดำเนินคดีสูง กล่าวคือมีอำนาจสืบสวน สอบสวน พิจารณาชี้ขาดคดี ซึ่งทำให้การรวบรวมหาข้อมูล และเอกสารต่างๆ ของคดีนั้นไม่ตกเป็นภาระกับผู้มีหน้าที่เสียหายซึ่งเป็นฝ่ายจำเลย และยังเป็นการอำนวยความสะดวกให้กับคู่ความอีกด้วย

ประการที่สาม เป็นเรื่องการดำเนินคดีภายในศาลที่มีโทษทางอาญาในส่วนของ การดำเนินคดีภายในศาลภายในอากรนั้น ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภายในอากรและวิธีพิจารณาคดีภายในอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 กำหนดไว้ว่าให้ศาลภายในอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาเฉพาะคดีแพ่ง ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับภายในอากรคือ คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภายในอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภายในอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภายในอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภายในอากร และคดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภายในอากร แต่ในส่วนคดีอาญาที่กำหนดไว้โดยตรงในกฎหมายภายในอากร หรือความผิดทางอาญาที่เกี่ยวกับภายในอากร ที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายอาญานั้น ศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดี คือศาลอาญา ซึ่งเป็นศาลยุติธรรมทั่วไป มิใช่เป็นศาลชำนาญพิเศษ ด้วยเหตุนี้ในการพิจารณาคดีอาญาที่เกี่ยวกับภายในอากรเป็นความผิดที่เกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจรัฐ เพื่อบังคับจัดเก็บภาษี และหน้าที่ของประชาชนในการปฏิบัติตาม โดยมีหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นลักษณะพิเศษแตกต่างจากความผิดตามประมวลกฎหมายอาญาทั่วไป เช่น ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 มาตรา 242 ฐานลักลอบหนีศุลกากร กำหนดให้ ผู้ใดนำเข้า มาใน หรือส่งออก ไปนอกราชอาณาจักร ซึ่งของที่ยังมิได้ผ่านพิธีการศุลกากร หรือเคลื่อนย้ายของออกไปจากยานพาหนะ คลังสินค้าทัณฑ์บน โรงพักสินค้าที่มั่นคง ทำเรือรับอนุญาต หรือเขตปลอดอากร โดยไม่ได้รับอนุญาตจากพนักงานศุลกากร ต้องระวางโทษตามกฎหมายกำหนด ซึ่งความผิดตาม มาตรา 242 นั้น มาตรา 252 กำหนดให้ผู้กระทำต้องรับผิด แม้ได้กระทำโดยไม่มีเจตนา ดังนั้นการ

¹⁹กุลพล พลวัน, เรื่องเดียวกัน, หน้า 15.

กระทำความผิดตามมาตรา²⁰ จึงไม่มีความจำเป็นต้องมีเจตนาตามความหมายของประมวลกฎหมายอาญาแต่อย่างใดเหตุผลที่กฎหมายให้ถือเป็นความผิดโดยไม่ต้องคำนึงถึงเจตนาของผู้กระทำความผิด ก็เพราะการกระทำความผิดตามกฎหมายมูลการ มิใช่ความผิดในตัวเอง (MALA IN SE) เหมือนการลักทรัพย์ การฆ่าผู้อื่น การทำร้ายร่างกายผู้อื่น ซึ่งเป็นความผิดอาญาทั่วไป แต่ความผิดตามกฎหมายมูลการเป็นความผิดที่กฎหมายบัญญัติให้การกระทำนั้นๆ เป็นความผิด (MALA PROHIBITA) เนื่องจากเป็นเรื่องที่กระทบต่อประโยชน์ส่วนรวม ในส่วนที่เกี่ยวกับการเก็บอากรของรัฐ จึงประสงค์ให้กฎหมายมีความเคร่งครัด เพื่อให้ทุกคนมีความระมัดระวัง เพราะถ้าต้องพิสูจน์เจตนาของผู้กระทำ ความผิดด้วยแล้วก็อาจเป็นเรื่องยาก และเป็นเรื่องที่ไม่สามารถพิสูจน์ได้ เช่นนี้ตามกฎหมายมูลการในความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากร กฎหมายจึงให้ถือเป็นความผิด แม้ผู้กระทำความผิดจะ ไม่มีเจตนาก็ตาม²⁰ และในส่วนที่เกี่ยวกับการพยายามกระทำความผิดตามกฎหมายดังกล่าว กฎหมายให้รับโทษเท่ากับความผิดสำเร็จ แม้จะกระทำการยังไม่สำเร็จก็ตาม เหตุผลเพราะหากรอจนกระทั่งความผิดสำเร็จ อาจทำให้ผู้กระทำผิดหลุดรอดไปได้โดยง่าย นอกจากนี้ความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น ไม่อาจรอให้จนถึงขั้นความผิดสำเร็จได้ จึงเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีอากรมีโครงสร้างโดยเฉพาะเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษี ความรับผิดชอบในการเสียภาษี ฐานภาษี และอัตราภาษี การยื่นแบบแสดงรายการ และการชำระภาษี ตลอดจนการควบคุมการจัดเก็บภาษี จำเป็นต้องใช้ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับโครงสร้างของกฎหมายภาษีอากรแต่ละฉบับ หลักการบัญชีภาษีอากร อีกทั้งกรณีเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศ ก็จำเป็นต้องมีความรู้เรื่องของอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งจะทำให้การพิจารณาพิพากษาคดีเป็นไปอย่างถูกต้อง และมีประสิทธิภาพ โดยศาลภาษีอากรเป็นศาลชำนาญพิเศษ ซึ่งมีผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเข้าใจ ในเรื่องเหล่านี้โดยตรง ดังนั้นการนำคดีอาญามาพิจารณาพิพากษาในศาลภาษีอากร จึงเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่คู่ความได้อย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าศาลอาญาทั่วไป หรือศาลยุติธรรมอื่น ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับศาลชำนาญพิเศษอื่น เช่น ศาลล้มละลาย นั้นมีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีล้มละลายทั้งที่เกี่ยวกับในส่วนของคดีแพ่งและในส่วนของคดีอาญา หรือศาลทรัพย์สินทางปัญญา และการค้าระหว่างประเทศ ก็มีอำนาจพิจารณาและพิพากษาทั้งในส่วนที่เป็นคดีแพ่งและคดีอาญา เช่นเดียวกัน จึงควรตรากฎหมายเพื่อกำหนดให้ศาลภาษีอากรเป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษา

²⁰ กฤติกา ปิ่นประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายมูลการ 2560, หน้า 84.

คดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ได้ด้วย ซึ่งจะทำให้คดีภาษีอากรทั้งในส่วนแพ่งและทางอาญาได้รับการพิจารณาพิพากษา โดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน ที่สามารถอำนวยความสะดวกให้แก่คู่ความในคดีภาษีอากร

ประการสุดท้าย เป็นเรื่องการกำหนดคำนิยามคำว่า “คดีอาญา” เป็นปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดคำนิยามของคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ซึ่งสืบเนื่องมาจากประเด็นปัญหาที่แล้วว่า ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเฉพาะในส่วนของคดีแพ่ง ตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ส่วนความอาญายังคงอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอาญาทั่วไป และจากนิยามคำว่า “คดีภาษีอากร” ตามมาตรา 3 วรรคท้ายแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ได้กำหนดให้หมายถึง คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรเท่านั้น ดังนั้นหากให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอาญา หรือความผิดทางอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรด้วยแล้ว ย่อมขัดกับคำนิยามตามมาตรา 3 วรรคท้ายดังกล่าว ดังนั้นเพื่อให้มีความหมายที่ครอบคลุมถึงคดีอาญา และสอดคล้องกับอำนาจของศาลภาษีอากรที่จะพิจารณาพิพากษาคดีอาญา จึงต้องให้นิยามคำว่า “คดีภาษีอากร” ให้มีความหมายครอบคลุมถึงความผิดในทางอาญาด้วย ซึ่งในการแก้ไขดังกล่าวนี้มีผลทำให้ต้องแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องในเรื่องดังต่อไปนี้คือ คดีที่กำหนดให้อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรตามมาตรา 7 อำนาจการพิจารณาพิพากษาคดีอาญาของศาลภาษีอากรตามมาตรา 8 และมาตรา 9 ซึ่งต้องมีการกำหนดให้เพิ่มเติมในส่วนของการฟ้องคดีอาญาของโจทก์ ไม่ว่าจะเป็นพนักงานอัยการ หรือผู้เสียหายในคดีอาญา ตลอดจนการพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรในเรื่องการกระทำความผิดอาญาใดที่เป็นกรรมเดียวเป็นความผิดต่อกฎหมายหลายบท หรือความผิดหลายกรรมต่างกัน ซึ่งกรรมใดกรรมหนึ่งเป็นความผิดทางอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร จึงจำเป็นต้องมีการแก้ไขมาตราดังกล่าวด้วยเช่นกัน เพื่อให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจในการพิจารณาพิพากษา ดำเนินกระบวนการพิจารณา ตลอดจนในการใช้สิทธิอุทธรณ์และฎีกาคดีอาญาเกี่ยวกับคดีภาษีอากรนั้นต่อไป

3. ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาและวิเคราะห์ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร ผู้ศึกษาจึงขอเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาดังต่อไปนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจสอบสวนคดีอาญา

ควรแก้ไขเพิ่มเติมอำนาจสอบสวนของพนักงานสรรพากร ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2 (16) เป็นว่า

มาตรา 2 (16) “พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ” หมายความว่า เจ้าพนักงานซึ่งกฎหมายให้อำนาจและหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อยของประชาชน ให้รวมถึงพศติ เจ้าพนักงานกรมสรรพสามิต กรมสรรพากร กรมศุลกากร กรมเจ้าท่า พนักงานตรวจคนเข้าเมือง และเจ้าพนักงานอื่นๆ ในเมื่อทำการอันเกี่ยวกับการจับกุมปราบปรามผู้กระทำความผิดกฎหมาย ซึ่งตนมีหน้าที่ต้องจับกุมหรือปราบปราม

และควรแก้ไขเพิ่มเติมอำนาจสอบสวนของพนักงานสรรพากร ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 134/2 โดยเพิ่มเติมวรรคสองเป็นว่า

มาตรา 134/2 วรรคสอง ในกรณีที่เป็นการดำเนินคดีอาญาทางภาษีอากรให้พนักงานสรรพากรเข้าร่วมทำการสอบสวนกับพนักงานสอบสวนด้วย

2. ปัญหาเกี่ยวกับการสืบพยานในศาลโดยใช้ระบบกล่าวหา

เนื่องจากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 มีการกำหนดให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม ซึ่งเป็นกระบวนการพิจารณาอย่างคดีแพ่งทั่วไป ซึ่งใช้ระบบกล่าวหา ดังนั้นควรแก้ไขโดยอาศัยแนวทางของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุดว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2543 ข้อ 5 วรรคหนึ่ง ซึ่งได้กำหนดไว้ว่า “วิธีพิจารณาคดีปกครองเป็นวิธีพิจารณาโดยใช้ระบบไต่สวน ตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครองและระเบียบนี้” และแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 เป็นว่า

มาตรา 17 กระบวนพิจารณาในศาลภาษีอากรให้เป็นระบบไต่สวนในกรณีที่บทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ และข้อกำหนดตามมาตรา 20 มิได้กำหนดไว้เป็นการเฉพาะให้นำบทบัญญัติแห่ง

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับเท่าที่จะใช้บังคับได้ และไม่ขัดต่อพระราชบัญญัติและข้อกำหนดนี้

3. ปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินคดีภาณีอากรที่มีโทษทางอาญาในศาลภาณีอากรและปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดคำนิยามของคดีอาญาเกี่ยวกับภาณีอากร ในเรื่องเขตอำนาจศาลภาณีอากร ให้แก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาณีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาณีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 วรรคแรก และเพิ่มอนุมาตรา (6) เป็นว่า

มาตรา 7 ศาลภาณีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งและคดีอาญาในเรื่องดังต่อไปนี้

- (1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาณีอากร
- (2) คดีเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาณีอากร
- (3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาณีอากร
- (4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิ หรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาณีอากร
- (5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาณีอากร
- (6) คดีอาญาที่เกี่ยวกับภาณีอากร

4. ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดคำนิยามคำว่า “คดีอาญา”

เพื่อให้สอดคล้องกับอำนาจพิจารณาคดีอาญาในศาลภาณีอากรจึงควรแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาณีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาณีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 3 วรรคท้าย เป็นว่า

มาตรา 3 วรรคท้าย “คดีภาณีอากร” หมายความว่า คดีแพ่งและคดีอาญาที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาณีอากร

บรรณานุกรม

เอกสารภาษาไทย

หนังสือ

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. **ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2545**.พิมพ์ครั้งที่ 1.

กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2545.

กุลพล พลวัน. **การบริหารกระบวนการยุติธรรม**.พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร:

สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2544.

กฤติกา ปั้นประเสริฐ. “คำอธิบายกฎหมายศุลกากร 2560.”

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. **การวางแผนภาษีอากร Tax Planning**.พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร:

สำนักพิมพ์สถาบัน T. Training Center, 2553.

ภาวนา งามสุทธิ. “การเปรียบเทียบองค์การฟ้องร้องตามกฎหมายศุลกากร กรณีกระทำ

ความผิดตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่น (1).” วารสารภายในเขตปลอดอากร
ท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ, ปีที่ 7 ฉบับที่ 42 (2556): 5.

วีระพงษ์ บุญโยภาส. **อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ**.พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร:

สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2547.

สุพัทธารอนันตพงศ์ และประภาศ คงเอียด. **รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ การพิจารณาคดีอาญา**

ในศาลภาษีอากร.กรุงเทพมหานคร: ศาลภาษีอากรกลาง สถาบันอบรมวิจัยและ
พัฒนากฎหมายภาษีอากร, 2553.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. **กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ**.พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร:

โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554.

อรรณู ธรรมโน. **ความรู้ทั่วไปทางการคลัง**.กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์บริษัท

อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2548.

