

## ความสัมพันธ์ระหว่างโทษตามประมวลรัษฎากรและโทษตามประมวลกฎหมายอาญา

ในบทนี้ผู้เขียนจะชี้ให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างโทษทางอาญาตามประมวลกฎหมายอาญากับโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากร ซึ่งมีส่วนคล้ายคลึงกัน คือ โทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากรจะต้องนำหลักเกณฑ์ทั่วไปของประมวลกฎหมายอาญามาใช้บังคับตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 17 ซึ่งให้นำไปใช้กับกฎหมายที่มีโทษทางอาญาอื่น ๆ ด้วย อาทิเช่น ในการใช้โทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากรจะต้องคำนึงถึงหลักเกณฑ์ทั่วไปในเรื่องความรับผิดชอบอาญาเช่นเดียวกับประมวลกฎหมายอาญา เป็นต้น สำหรับในส่วนของความแตกต่างก็มีอยู่บ้าง อาทิเช่น ความผิดบางฐานของประมวลกฎหมายทั้งสองมีองค์ประกอบความผิดที่คล้ายกัน แต่มีอัตราโทษที่ต่างกันมาก กล่าวคือ ในส่วนของอัตราโทษจำคุกประมวลกฎหมายอาญาจะมีอัตราโทษจำคุกที่สูงกว่าโทษตามประมวลรัษฎากร แต่ในส่วนอัตราโทษปรับตามประมวลรัษฎากรจะมีอัตราโทษปรับที่สูงกว่าโทษตามประมวลกฎหมายอาญา เป็นต้น นอกจากนี้ในบทนี้จะชี้ให้เห็นถึงวิวัฒนาการของกฎหมายอาญาในประเทศไทย หลักเกณฑ์ความรับผิดชอบทางอาญาตามประมวลกฎหมายอาญา และความรับผิดชอบทางอาญาตามประมวลรัษฎากร ลักษณะของความผิดเกี่ยวกับภาษีที่มีโทษทางอาญา รวมถึงการเปรียบเทียบระหว่างความผิดเกี่ยวกับภาษีที่มีโทษทางอาญาบางฐานความผิดกับโทษทางอาญาตามประมวลกฎหมายอาญา และโทษทางอาญาของความผิดเกี่ยวกับภาษีตามลำดับ

### 2.1 วิวัฒนาการของกฎหมายอาญาในประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย ได้ริเริ่มมาตั้งแต่ก่อนเปลี่ยนแปลงการปกครองในปี พ.ศ. 2475 โดยมีการริเริ่มจัดเก็บภาษีเงินได้จากรายได้ประเภทเงินเดือน ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้เดือน พ.ศ. 2474 ต่อมาหลังจากเปลี่ยนแปลงการปกครองแล้ว จึงได้มีการประกาศใช้ "พระราชบัญญัติภาษีเงินได้เดือน พ.ศ. 2475" เพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้ประเภทอื่น นอกจากเงินเดือนด้วย เช่น ค่าจ้าง ค่าแรงงาน ค่าดอกเบี้ยเงินปันผล ค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น แต่โดยที่พระราชบัญญัติดังกล่าวยังมีฐานะการจัด

เก็บแคบอยู่ และยังมีได้มีการจัดเก็บจากเงินได้ทุกประเภทอย่างเช่นในปัจจุบัน รัฐบาลจึงได้ตราประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2482 เป็นต้นมา โดยแยกการจัดเก็บภาษีเงินได้ออกเป็น 2 ประเภท กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งบัญญัติไว้ในส่วน 2 แห่ง หมวด 3 ส่วนหนึ่ง และการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งบัญญัติไว้ในส่วน 3 แห่ง หมวด 3 อีกส่วนหนึ่ง

ประมวลรัษฎากรได้มีการแก้ไขเพิ่มเติม เพื่อความเหมาะสมกับสภาวะเศรษฐกิจและสิ่งแวดล้อม รวมทั้งความต้องการในด้านงบประมาณรวมหลายครั้ง บางครั้งก็เป็นการแก้ไขเพิ่มเติมเพียงเล็กน้อย บางครั้งก็เป็นการแก้ไขเพิ่มเติมในหลักการใหญ่ ๆ โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มากกว่า 30 ครั้ง การแก้ไขโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร และประกาศของคณะปฏิวัติ รวมทั้งการแก้ไขเพิ่มเติมโดยการตราเป็นพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศและคำสั่งโดยอำนาจอธิบดีกรมสรรพากร อีกเป็นจำนวนมาก ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นการแก้ไขเพิ่มเติมในเรื่องหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ในการจัดเก็บภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นในเรื่องของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้า อากรแสตมป์ อากรมหรสพและภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น อันเป็นการแก้ไขเพื่อให้เกิดความเหมาะสมและปรับปรุงหลักเกณฑ์ต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร

สำหรับบทกำหนดโทษของความผิดเกี่ยวกับภาษีนั้น ก็ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบ้างเช่นกัน แต่น้อยครั้งมาก อาจเป็นเพราะว่าวัตถุประสงค์หลักของการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรนั้น ต้องการให้เกิดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร มากกว่าการมุ่งที่จะลงโทษผู้ฝ่าฝืนบทบัญญัติเกี่ยวกับภาษี อันจะเห็นได้ว่า ในเรื่องความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากรนั้น ได้มีการบัญญัติใช้มาโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 16 ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2502 โดยที่ไม่ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติดังกล่าวมาเลยเป็นเวลากว่า 30 ปี หรืออาจจะพิจารณาได้ว่าบทบัญญัติดังกล่าวไม่ว่าในเรื่องของหลักเกณฑ์ในการกระทำ ความผิดหรือบทกำหนดโทษผู้ฝ่าฝืนหลักเลี่ยงภาษีอากรนั้นเหมาะสมดีอยู่แล้ว

ในส่วนของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการด้านภาษีอากรนั้น นอกจากกรมสรรพากรจะเป็นผู้ทำหน้าที่รับผิดชอบด้านภาษีอากรโดยตรงแล้ว เมื่อประมาณปี พ.ศ. 2503 เคยได้มีการจัดตั้งองค์การพิเศษขึ้นมาต่างหาก เพื่อทำหน้าที่เป็นศูนย์ควบคุมการปฏิบัติในเรื่องการภาษีอากรของรัฐ เรียกว่า คณะกรรมการตรวจสอบการปฏิบัติเกี่ยวแก่ภาษีอากร โดยมีสำนักงานของคณะกรรมการ เรียกว่า สำนักงาน ก.ต.ภ. เริ่มดำเนินงานตามหน้าที่

ตั้งแต่วันที่ 11 พฤษภาคม 2503\* ซึ่งสำนักงาน ก.ต.ภ. มีอำนาจหน้าที่อย่างกว้างขวาง เช่น ตรวจสอบว่าการจัดเก็บภาษีได้กระทำไปโดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ก่อให้เกิดความเป็นธรรม หรือเดือดร้อนแก่ผู้เสียภาษีอากรหรือไม่ ตรวจตรา ระวัง ป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรและกระทำความผิดอันเกี่ยวกับการจัดเก็บและเสียภาษี รับการร้องเรียน กล่าวหาเจ้าพนักงานในกรณีกระทำหน้าที่โดยมิชอบ รวมทั้งศึกษาหาแนวทางแก้ไข วิธีการจัดเก็บภาษีที่อำนวยความสะดวกและเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี

นอกจากนั้น ในการปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวมาแล้ว ก.ต.ภ. ยังมีอำนาจในการเข้าไปในเคหสถานและสถานพาหนะใดก็ได้ เพื่อการตรวจสอบในเวลาที่มีการกระทำความผิด แม้มิใช่เวลากลางวัน\*\* การออกคำสั่งเป็นหนังสือเพื่อเรียกบุคคลมาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งบัญชี เอกสารหรือวัตถุใด ๆ มาเพื่อประกอบการพิจารณา และรวมทั้งเมื่อมีความจำเป็นเร่งด่วน ก็ให้มีอำนาจจับผู้ซึ่งมีเหตุอันควรเชื่อว่าจะได้กระทำความผิดกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรเช่นเดียวกับเจ้าพนักงานฝ่ายปกครอง หรือนายตำรวจชั้นผู้ใหญ่ ซึ่งในบางครั้งการปฏิบัติหน้าที่ของสำนักงาน ก.ต.ภ. เกิดความขัดข้องกับการทำงานของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเดิม คือ กรมสรรพากร มีการใช้อำนาจไปในทางที่ไม่ถูกต้อง ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม ทำให้ประชาชนทั่วไปได้รับความเดือดร้อน ในที่สุดเมื่อปี พ.ศ.2516 สำนักงาน ก.ต.ภ. จึงได้ถูกเพิกถอนอำนาจไป

ถึงแม้สำนักงาน ก.ต.ภ. จะได้ถูกทำลายและถือว่าเป็นการยกเลิกไปโดยปริยายแล้วนั้น แต่เจ้าพนักงานตำรวจก็ยังคงมีอำนาจหน้าที่ที่เจ้าพนักงานตำรวจมีอยู่ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และมีอำนาจดำเนินการสืบสวนสอบสวนดำเนินคดีอาญาได้ เมื่อพบการกระทำความผิดซึ่งมีโทษทางอาญา ไม่ว่าจะกระทำนั้นกฎหมายใดจะบัญญัติไว้เป็นความผิด จึงทำให้เจ้าพนักงานตำรวจมีอำนาจดำเนินการในคดีอาญาที่เป็นความผิดตามประมวลรัษฎากรได้ อันมีผลให้เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรและเจ้าพนักงานตำรวจต่างมีอำนาจในการตรวจสอบ การชำระภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ทำให้พ่อค้าและประชาชน

\*พระราชบัญญัติตรวจสอบการปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีอากรและรายได้ของรัฐ พุทธศักราช 2503, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 77 ตอนที่ 31 (13 เมษายน 2503).

\*\*พระราชบัญญัติตรวจสอบการปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีอากรและรายได้ของรัฐ (ฉบับที่ 2), ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 80 ตอนที่ 92 (17 กันยายน 2506).

มีการตั้งขึ้นแจงแสดงหลักฐานต่อเจ้าหน้าที่หลายฝ่าย ดังนั้นเมื่อเกิดมีการปฏิวัติขึ้นในปี พ.ศ. 2520 โดย พล.ร.อ.สังัด ชลลอยู่ เป็นหัวหน้าคณะปฏิวัติ จึงได้ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8\* พุทธศักราช 2520 มีคำสั่งห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญา ตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรอันเป็นการจัดการของประชาชน เพื่อให้เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรมีอำนาจดำเนินการด้านภาษีอากรแต่เพียงฝ่ายเดียว จนกระทั่งถึงปัจจุบัน

## 2.2 ความรับผิดชอบทางอาญา

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายซึ่งบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องภาษีอากร วิธีการจัดเก็บภาษีอากร รวมทั้งมีมาตรการบังคับทางภาษี และมาตรการบังคับในทางอาญา เพื่อลงโทษแก่ผู้ฝ่าฝืนบทบัญญัติดังกล่าวด้วย ดังนั้นเมื่อมีผู้กระทำผิดเกี่ยวกับภาษี กฎหมายจึงกำหนดให้ผู้นั้นเกิดความรับผิดชอบ ซึ่งในด้านความรับผิดชอบทางภาษี ก็เป็นการให้คดีใช้ค่าภาษี พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ส่วนทางด้านความรับผิดชอบทางอาญานั้นประมวลรัษฎากรได้กำหนดโทษไว้ ซึ่งมีทั้งโทษปรับและโทษจำคุก เนื่องจากกฎหมายอาญาใช้กับโทษทางอาญาของประมวลรัษฎากร ผู้เขียนจึงขอชี้ให้เห็นถึงลักษณะพิเศษของกฎหมายอาญาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากร โดยจะกล่าวถึงความหมาย หลักเกณฑ์ความรับผิดชอบทางอาญา และความรับผิดชอบทางอาญาตามประมวลรัษฎากรตามลำดับ

### 1) ความหมายของกฎหมายอาญารวมถึงกฎหมายที่กำหนดโทษโดยทั่วไป

เป็นที่เข้าใจกันโดยทั่วไปว่า กฎหมายคือข้อบังคับความประพฤติของบุคคลที่เกี่ยวข้องกับสิทธิและหน้าที่ของบุคคลและของรัฐ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการอยู่ร่วมกันในสังคมอย่างมีระเบียบเรียบร้อย และโดยเหตุที่ความประพฤติของบุคคลมีอยู่หลายอย่าง ดังนั้นกฎหมายที่กำหนดข้อบังคับความประพฤติของบุคคลจึงแบ่งออกเป็นหลายประเภทด้วยกัน แต่บรรดาความประพฤติของบุคคลนั้นมีอยู่ประเภทหนึ่งที่เรียกว่า อาชญากรรมซึ่งเป็นความ

---

\* ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 พุทธศักราช 2520, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 44 ตอนที่ 106 (8 พฤศจิกายน 2520).

ประเพณีชนิดที่ฝ่าฝืนต่อข้อบังคับอันสำคัญที่สุดในการรักษาไว้ซึ่งความสงบเรียบร้อยในสังคม ซึ่งเราเรียกว่า "กฎหมายอาญา"

กฎหมายอาญาจึงได้แก่ บรรดากฎหมายทั้งหลายที่บัญญัติถึงความผิดและ กำหนดโทษที่รัฐจะเป็นผู้ลงไว้ในกรณีที่มีการกระทำผิดนั้น ๆ<sup>1</sup>

จากความหมายดังกล่าวนี้ จะเห็นได้ว่า กฎหมายอาญามีลักษณะเฉพาะคือ เป็นกฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับความผิดและกำหนดโทษของความผิดนั้น ๆ ไว้ การบัญญัติเกี่ยวกับความผิด หมายถึง การบัญญัติห้ามไม่ให้กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง ถ้ากระทำจะถือว่ามีความผิด และการบัญญัติให้มีหน้าที่ต้องกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง ถ้าไม่กระทำตามหน้าที่ก็ถือว่ามีความผิด ส่วนกรณีกำหนดโทษของความผิดนั้น ๆ ไว้ก็เพราะโทษเป็นบทบังคับของกฎหมายอาญา ซึ่งมีผลในทางบังคับให้บุคคลจำต้องปฏิบัติตามกฎหมาย หากมีการละเมิดกฎหมายอาญาก็จะต้องถูกรัฐลงโทษตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ เป็นที่สังเกตได้ว่าการกระทำที่เป็นความผิดอาญาจำนวนไม่น้อยที่ผลของการกระทำ (ความเสียหาย) อาจเกิดแก่ เอกชนโดยตรง เช่น การทำร้ายร่างกาย ลักทรัพย์ ฯลฯ แต่รัฐเท่านั้นที่เป็นผู้ที่มีอำนาจลงโทษผู้กระทำผิด จะให้เอกชนผู้เสียหายเป็นผู้ลงโทษเองไม่ได้ เพราะมิฉะนั้นการลงโทษจะมีลักษณะเป็นการแก้แค้นตอบแทน อันจะก่อให้เกิดความไม่สงบเรียบร้อยขึ้นในสังคม ซึ่งเป็น การผิดวัตถุประสงค์ของการลงโทษ

เมื่อกฎหมายอาญา หมายรวมถึง บรรดากฎหมายทั้งหลายที่บัญญัติถึงความผิดและ กำหนดโทษไว้ดังกล่าวแล้ว ดังนั้นกฎหมายอาญาจึงไม่ได้หมายถึงเฉพาะประมวลกฎหมายอาญา แต่เพียงฉบับเดียว แต่หมายถึงบรรดากฎหมายอื่นใดที่บัญญัติถึงความผิดและกำหนดโทษไว้ด้วย เช่น พระราชบัญญัติกำหนดราคาสินค้าและป้องกันการผูกขาดพ.ศ. 2522 เป็นต้น และนอกจากนี้กฎหมายอาญายังรวมถึงกฎหมายที่กำหนดวิธีการบังคับการลงโทษด้วย กล่าวคือแบ่งกฎหมายอาญาออกเป็น 2 อย่างคือ

<sup>1</sup>อุทิศ แส่นโกศล, กฎหมายอาญา ภาค 1 (กรุงเทพมหานคร: จัดพิมพ์โดย ศูนย์ บริการเอกสารและวิชาการ กองวิชาการ กรมอัยการ, 2525), หน้า 2.

ก. กฎหมายอาญาสารบัญญัติ ได้แก่ ประมวลกฎหมายอาญา และบรรดาพระราชบัญญัติ (กฎหมาย) ต่าง ๆ ที่วางบทกำหนดโทษทางอาญาไว้ด้วย ซึ่งกฎหมายเหล่านี้จะบัญญัติไว้ว่า การกระทำเช่นใดถือว่าเป็นความผิด และจะต้องรับโทษเพียงใด สำหรับความผิดนั้น

ข. กฎหมายอาญาวิธีบัญญัติ ได้แก่ กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา (ในศาล) ต่าง ๆ และกฎหมายราชทัณฑ์ ซึ่งกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาที่สำคัญคือ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เป็นกฎหมายที่บัญญัติตั้งแต่เรื่อง การจับ การสอบสวน วิธีที่จะดำเนินการฟ้องร้องคดีอาญาว่าจะฟ้องศาลไหน (เขตอำนาจศาล) ใครมีอำนาจฟ้อง วิธีดำเนินการพิจารณาคดีในศาล การนิพากษา ตลอดจนการบังคับคดีตามคำพิพากษา ส่วนกฎหมายราชทัณฑ์นั้นเป็นกฎหมายที่บัญญัติถึงวิธีการบังคับลงโทษแก่ผู้ต้องคำพิพากษาว่าจะดำเนินการอย่างไรต่อไป ซึ่งได้แก่ พระราชบัญญัติราชทัณฑ์

## 2) หลักเกณฑ์ความรับผิดทางอาญาใช้กับกฎหมายที่มีโทษอาญาโดยทั่วไป

เกี่ยวกับองค์ประกอบของความรับผิดทางอาญานั้น มีสุภาษิตลาตินอันเป็นหลักกฎหมายตั้งแต่ครั้งโบราณว่า ถ้าไม่มีกฎหมายบัญญัติว่าการกระทำใดเป็นความผิดแล้วก็จะลงโทษทางอาญาไม่ได้ ซึ่งมาจากคำว่า Nullum Crimen, Nulla Poena, Sine Lege แปลว่า "ไม่มีความผิด ไม่มีโทษ ถ้าไม่มีกฎหมาย" และคำว่า Actus non focus reum, nisi, mens sit rea แปลว่า "การกระทำไม่มีความผิด ถ้าไม่มีเจตนาร้าย"

จากหลักทั้งสองนี้ จะพบว่าได้รวมเอาหลักความรับผิดทางอาญาไว้ 3 ประการ คือ (ก) ต้องมีกฎหมาย (ข) ต้องมีการกระทำ และ (ค) ต้องมีเจตนา กล่าวคือ หลัก Nullum Crimen, Nulla Poena, Sine Lege นั้นหมายถึง ต้องมีกฎหมาย และในขณะเดียวกันกฎหมายนั้นต้องบัญญัติว่าอะไรเป็นความผิด (ซึ่งหมายถึงการกระทำนั่นเอง) ส่วนหลัก Actus non focus reum, nisi, mens sit rea นั้นหมายถึง ต้องมีการกระทำ และมีเจตนาในการกระทำนั้น เพราะฉะนั้นจากหลักดังกล่าว จึงเกิดเป็นองค์ประกอบอันสำคัญของความรับผิดทางอาญาว่า (1) ต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นความผิด (2) ต้องมีการกระทำอันเป็นความผิดตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ และ (3) ต้องมีเจตนาในการกระทำนั้น ซึ่งกฎหมายอาญาของไทยเราได้นำหลักของความรับผิดทางอาญาดังกล่าวนี้บัญญัติไว้เป็นหลักของ

ความรับผิดทางอาญาตามกฎหมายไทยโดยทั่วไป ในประมวลกฎหมายอาญามาตรา 2 ว่า "บุคคลจักต้องรับโทษในทางอาญาต่อเมื่อได้กระทำการอันกฎหมายที่ใช้ในขณะกระทำนั้นบัญญัติเป็นความผิด และกำหนดโทษไว้ และโทษที่จะลงแก่ผู้กระทำความผิดนั้น ต้องเป็นโทษที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย..." และในมาตรา 59 บัญญัติไว้ว่า "บุคคลจะต้องรับผิดในทางอาญาก็ต่อเมื่อได้กระทำโดยเจตนา เว้นแต่จะได้กระทำโดยประมาท ในกรณีที่กฎหมายบัญญัติให้ต้องรับผิด เมื่อได้กระทำโดยประมาท หรือเว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายบัญญัติไว้โดยแจ้งชัดให้ต้องรับผิด แม้ได้กระทำโดยไม่มีเจตนา..."

จะเห็นได้ว่า ตามมาตรา 2 นั้น เป็นการบัญญัติว่าต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้ และต้องมีการกระทำ ส่วนตามมาตรา 59 นั้น เป็นการบัญญัติว่าต้องมีการกระทำและต้องมีเจตนาในการกระทำ

ดังนั้น จึงอาจสรุปได้ว่า หลักเกณฑ์ของความรับผิดทางอาญาจะต้องประกอบไปด้วยองค์ประกอบ 3 ประการคือ

- 1) องค์ประกอบที่กฎหมายบัญญัติไว้ว่า การกระทำใดเป็นความผิดและจะต้องถูกลงโทษ
- 2) องค์ประกอบทางการกระทำ คือ มีการกระทำตามลักษณะที่กฎหมายบัญญัติไว้
- 3) องค์ประกอบทางจิตใจ คือ ขณะกระทำการตามองค์ประกอบข้อ 2 นั้น ผู้กระทำมีสภาพทางจิตใจเข้าลักษณะที่กฎหมายระบุเอาไว้

### 3) ความรับผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากร

เมื่อได้ทราบความหมายและหลักเกณฑ์ของความรับผิดทางอาญาแล้วว่า หมายความรวมถึงบทบัญญัติของกฎหมายอื่น ๆ ที่ได้บัญญัติโทษทางอาญาไว้ด้วย ไม่ได้หมายถึงเฉพาะแต่ประมวลกฎหมายอาญาแต่เพียงฉบับเดียวแล้ว ดังนั้นประมวลรัษฎากรก็เป็นกฎหมายฉบับหนึ่งที่ได้บัญญัติบทกำหนดโทษ เพื่อลงโทษผู้ฝ่าฝืนด้วยการกำหนดความรับผิดทางอาญาไว้ในประมวลรัษฎากร โดยระบุให้การกระทำอันเป็นการฝ่าฝืนวัตถุประสงค์ทางการจัดเก็บภาษีอากรเป็นความผิดและต้องรับโทษ กล่าวคือ การไม่ชำระภาษีอากรโดยมีเจตนาเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษี ถือว่าเป็นความผิดเป็นการฝ่าฝืนวัตถุประสงค์ทางรายได้จากภาษีอากร มิอาจกระทำได้ ซึ่งลักษณะดังกล่าวเป็นลักษณะของกฎหมายส่วนบัญญัติ ที่ตั้งบนหลักพื้นฐานของ

กฎหมายอาญาที่ว่าไม่มีความผิด ไม่มีโทษ ถ้าไม่มีกฎหมาย (Criminal Nulla Poena Sine Lege) เช่นเดียวกับกฎหมายอาญาทั่วไป ดังนั้นการใช้กฎหมายดังกล่าวจึงต้องคำนึงถึงหลักเกณฑ์ทั่วไปของความรับผิดทางอาญาเป็นสำคัญด้วย

### 2.3 ความผิดเกี่ยวกับภาษีที่มีโทษทางอาญา

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายซึ่งบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องภาษีอากรโดยให้อำนาจแก่รัฐในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และอากรแสตมป์ตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายได้บัญญัติไว้ แม้ว่าผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรจะเต็มใจหรือไม่ก็ตามลักษณะของประมวลรัษฎากรในฐานะที่เป็นเครื่องมือ การจัดเก็บภาษีอากร จึงมีลักษณะเป็นการบังคับการจัดเก็บภาษีอากรจากผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร ด้วยการกำหนดความรับผิดทางอาญาไว้ในประมวลรัษฎากร โดยระบุให้การกระทำอันเป็นการฝ่าฝืนหลักเกณฑ์ที่กฎหมายได้บัญญัติไว้ สำหรับการจัดเก็บภาษีอากรเป็นความผิดและต้องรับโทษ ซึ่งลักษณะดังกล่าวของกฎหมายส่วนบัญญัติที่ตั้งบนหลักพื้นฐานของกฎหมายอาญาที่ว่า ไม่มีความผิด ไม่มีโทษ ถ้าไม่มีกฎหมาย (Criminal Nulla Poena Sine Lege)<sup>\*</sup> เช่นเดียวกับกฎหมายอาญาทั่วไป ดังนั้นการใช้กฎหมายดังกล่าว จึงต้องคำนึงถึงหลักเกณฑ์ทั่วไปของความรับผิดทางอาญาเป็นสำคัญด้วย

จากบทบัญญัติในมาตรา 17 แห่งประมวลกฎหมายอาญา<sup>\*\*</sup> นอกจากแสดงให้เห็นในรูปแบบของการบัญญัติกฎหมายอย่างมีระบบ และมีการทำวาทะซึ่งกันและกัน โดยมีการบัญญัติหลักเกณฑ์ทั่วไปไว้ในกฎหมายฉบับหนึ่ง แล้วนำไปใช้บังคับในกฎหมายฉบับอื่น ๆ ซึ่งเป็นลักษณะวิธีการบัญญัติกฎหมายในระบบประมวลกฎหมายแล้ว ยังแสดงให้เห็นในทางเนื้อหาว่าความผิดเกี่ยวกับภาษีที่มีโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากรจะต้องอยู่ในบังคับของหลักความ

<sup>\*</sup>Jerome Hall, General Principle of Criminal Law 2nd ed. (The Bobb-Merill Company Inc., 1960), pp.28-29 โปรดดู มาตรา 2 แห่งประมวลกฎหมายอาญา

<sup>\*\*</sup>มาตรา 17 ประมวลกฎหมายอาญา บัญญัติว่า "บทบัญญัติในภาค 1 แห่งประมวลกฎหมายนี้ให้ใช้กรณีแห่งความผิดตามกฎหมายอื่นด้วย เว้นแต่กฎหมายนั้น ๆ จะได้บัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น"



รับผิดชอบทางอาญา แต่อย่างไรก็ตามโดยที่ประมวลกฎหมายอาญาเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการกระทำความผิดในตัวเอง (Mala in se) ซึ่งถือเป็นหลักเกณฑ์เบื้องต้นของการกำหนดลักษณะความผิดอาญา ซึ่งมีลักษณะเป็นความผิดโดยธรรมชาติ และขัดต่อความรู้สึกทางศีลธรรมในขณะเดียวกัน เช่น ความผิดฐานลักทรัพย์ ชิงทรัพย์ ข่าหรือทำร้ายผู้อื่น เป็นต้น ดังนั้น ลักษณะดังกล่าวเป็นการยืนยันว่า โดยธรรมชาติของกฎหมายอาญาเป็นกฎหมายที่มีวัตถุประสงค์ในทางคุ้มครองความสงบเรียบร้อยของสังคมเป็นหลัก ดังนั้นการนำหลักทั่วไปในประมวลกฎหมายอาญาไปใช้ในกฎหมายอื่น จำต้องมีขอบเขตจำกัด โดยมีข้อยกเว้นว่ากฎหมายอื่นอาจมีบทบัญญัติแตกต่างไปจากหลักทั่วไปในประมวลกฎหมายอาญาได้ ดังที่ได้บัญญัติไว้ในตอนท้ายของมาตรา 17 นั้นเอง

สำหรับความผิดเกี่ยวกับภาษีที่มีโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากรนั้น เป็นความผิดทางเทคนิค หรือเป็นความผิดที่เกิดจากข้อห้าม (Mala prohibita)<sup>2</sup> คือ เป็นความผิดที่กฎหมายกำหนดจากการกระทำ หรือพฤติกรรมใด ๆ และประสงค์ที่จะลงโทษผู้ฝ่าฝืนข้อห้ามนั้น ๆ ทั้ง ๆ ที่การกระทำหรือพฤติกรรมดังกล่าวไม่ได้มีความผิดในตัวมันเอง และไม่ผิดในแง่ของศีลธรรม แต่เป็นพฤติกรรมที่เป็นไปในลักษณะของการก่อให้เกิดความเสียหายต่อความสงบเรียบร้อยและความมั่นคงของสังคม

#### 1) ลักษณะของความผิดเกี่ยวกับภาษีที่มีโทษทางอาญา

เมื่อวิเคราะห์จากบทบัญญัติประมวลรัษฎากร อาจแยกประเภทของลักษณะความผิดเกี่ยวกับภาษีที่มีบทบัญญัติลงโทษทางอาญาประเภทของผู้กระทำผิดได้ดังนี้ คือ

1. ประเภทเจ้าพนักงานสรรพากรกระทำความผิด
2. ประเภทเอกชนหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีกระทำความผิดต่อเจ้าพนักงานสรรพากร
3. ประเภทเอกชน หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีกระทำความผิด
4. ประเภทการกระทำความผิดอื่น ๆ

<sup>2</sup> พงษ์ชัย จินดา, ความรับผิดฐานหลักเล็ยงอากรศุลกากร, (วิทยานพนธ์ปริญา มหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2530), หน้า 113.

1. ประเภทเจ้าพนักงานสรรพากรกระทำความผิด มีบัญญัติลักษณะการกระทำความผิดไว้ในมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีเจ้าพนักงานผู้ซึ่งโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ ได้รู้เรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากร หรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ห้ามมิให้นำออกแจ้งแก่ผู้ใด หรือยังให้ทราบกันไปโดยวิธีใด เว้นแต่จะมีอำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย เจ้าพนักงานผู้ใดฝ่าฝืนมีความผิด ตามมาตรา 13 แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท หรือจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ

2. ประเภทเอกชนหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีกระทำความผิดต่อเจ้าพนักงานสรรพากร มีการบัญญัติลักษณะของการกระทำความผิดไว้ดังนี้

1) กรณีไม่อ่านข้อความสะดวกหรือขัดขวางเจ้าพนักงานผู้กระทำการตามหน้าที่ในกรณีเมื่ออธิบดีได้มีอำนาจเข้าไปหรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรเข้าไปในสถานที่หรือยานพาหนะใด เพื่อทำการตรวจค้น ยึด หรืออายัดบัญชีเอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวข้องกับภาษีอากรที่จะต้องเสียได้ทั่วราชอาณาจักร ในกรณีเมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่าการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ตามมาตรา 3 นว แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ใดฝ่าฝืนการกระทำดังกล่าว มีความผิดตามมาตรา 3 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ

2) กรณีเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สั่งให้บุคคลผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ จัดการแปลบรรดาบัญชี เอกสารหรือหลักฐานต่าง ๆ ซึ่งเกี่ยวกับหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวข้องกับภาษีอากรที่จะต้องเสีย จากภาษาต่างประเทศเป็นภาษาไทย ตามมาตรา 3 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ใดฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามคำสั่งเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ มีความผิดระวางโทษ ตามมาตรา 3 ทศ ปรับไม่เกินห้าพันบาท

3) กรณีผู้ใดฝ่าฝืน คำสั่งยึด หรืออายัดทรัพย์สิน ของผู้ที่ชำระภาษีอากรค้างโดยทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึด หรืออายัด มีความผิดต้องระวางโทษ ตามมาตรา 35 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จำคุกไม่เกินสองปี และปรับไม่เกินสองแสนบาท

4) กรณีผู้ใดจงใจไม่ปฏิบัติตาม หมายเรียก หรือคำสั่งของอธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย หรือสรรพากรจังหวัด เจ้าพนักงานประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือกรรมการที่ออกตามมาตรา 12 ตริ มาตรา 19 มาตรา 23 หรือมาตรา 32 หรือไม่ยอม

ตอบคำถาม เมื่อซักถามมีความผิดต้องระวางโทษตามมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร จำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินสองพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

5) กรณีความผิดตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร

ก. ผู้ใดรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจ แจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอื่นเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร

ข. ผู้ใดโดยความเท็จ โดยฉ้อโกง หรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร

มีความผิดต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

6) กรณีผู้ใดละเลยไม่ยื่นรายการที่จะต้องยื่นเพื่อหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร มีความผิดต้องระวางโทษตามมาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหกเดือน

3. ประเภทของเอกชนหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีกระทำความผิด มีการบัญญัติลักษณะของการกระทำความผิดไว้ดังต่อไปนี้

1) กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นรายการ ภายในกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ และไม่จัดทำบัญชีตามที่อธิบดีสั่ง ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 17 มีความผิดต้องระวางโทษตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร ปรับไม่เกินสองพันบาท

2) กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ยื่นบัญชีจ่ายเงินได้พึงประเมิน เมื่อได้รับหนังสือจากเจ้าพนักงานประเมินให้ยื่นบัญชีจ่ายเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(1) (2) (3) (4) และ (7) หรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องเพื่อตรวจสอบการหักภาษี ณ ที่จ่าย มีความผิดต้องระวางโทษ ตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร ปรับไม่เกินสองพันบาท

4. ประเภทการกระทำความผิดอื่น ๆ

1) กรณีอธิบดีมีอำนาจกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร และผู้มีหน้าที่จ่ายเงินได้มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรตามบทบัญญัติมาตรา 3 เอกเทศ แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ใดฝ่าฝืน หรือไม่ปฏิบัติตามประกาศที่ออกมามีต้องระวางโทษตามมาตรา 3 ทวิ ปรับไม่เกินสองพันบาท

2) กรณีผู้ทำหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ไม่ออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ที่ได้หักไว้แล้วให้แก่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ มีความผิดต้องระวางโทษ ตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร ปรับไม่เกินสองพันบาท

สำหรับการแยกประเภทของลักษณะการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีที่มีโทษทางอาญา ตามลักษณะดังกล่าวข้างต้นนี้อาจจะแยกโดยพิจารณาจากอัตราโทษของความผิดแต่ละฐาน ตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้อีกประเภทหนึ่ง ดังนี้คือ

1. กรณีที่เป็นความผิดเกี่ยวกับการฝ่าฝืนบทบัญญัติในลักษณะที่เป็นวิธีปฏิบัติการต่าง ๆ ซึ่งถือว่าเป็นความผิดเล็กน้อย มีบทลงโทษเบา เพราะกฎหมายประสงค์ให้คดีเหล่านี้ยุติในชั้นเจ้าพนักงานไม่ต้องดำเนินการทางศาล ซึ่งอาจจะทำให้เสียเวลา และค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี เพื่อประโยชน์ในด้านการจัดเก็บภาษีอากร จึงกำหนดให้ความผิดเล็กน้อย เป็นความผิดที่เปรียบเทียบกำหนดค่าปรับได้\* โดยมีหลักเกณฑ์ดังนี้

1) ความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียว หรือมีทั้งโทษปรับหรือจำคุกไม่เกินหกเดือนหรืออธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับแต่สถานเดียวได้ สำหรับความผิดที่เกิดขึ้นในเขตกรุงเทพมหานคร และผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจเปรียบเทียบปรับ สำหรับความผิดที่เกิดขึ้นในท้องที่จังหวัดนั้น ๆ

2) ความผิดที่มีอัตราโทษปรับหรือจำคุกเกินหกเดือน แต่ไม่เกินหนึ่งปี หรือทั้งจำทั้งปรับให้อยู่ในอำนาจของคณะกรรมการเปรียบเทียบปรับ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากร อธิบดีกรมการปกครอง และอธิบดีกรมตำรวจ หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย

3) การกำหนดให้เปรียบเทียบกำหนดค่าปรับเป็นไปตามประมวลรัษฎากรแต่ฝ่ายเดียวเท่านั้น พนักงานสอบสวนไม่มีอำนาจทำการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับเกี่ยวกับภาษีอากร ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 37(2)

2. กรณีที่เป็นความผิดที่มีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรโดยจงใจ อันมีบทลงโทษหนัก ทั้งจำคุกอย่างสูง และเสียค่าปรับจำนวนมาก ตามบทบัญญัติ มาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร

\* คุมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ.2525 มาตรา 3

ตารางที่ 1 ความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากร

มาตรา	ฐานความผิด	ปรับไม่เกิน (บาท)	อัตราโทษตามกฎหมาย	
			จำคุก	หรือทั้งปรับ ทั้งจำ
มาตรา 3 นว	ขัดขวางเจ้าพนักงานผู้ตรวจค้น	5,000	1 เดือน	ทั้งปรับทั้งจำ
มาตรา 3 ทศ	ไม่แปลบัญชี เอกสารเป็น ภาษาไทย	5,000	-	-
มาตรา 3 ทวาทศ	ฝ่าฝืน ไม่มี ไม่ใช้เลขประจำตัว ผู้เสียภาษีอากร	2,000	-	-
มาตรา 4 นว	คนต่างด้าวเดินทางออกนอก ประเทศ โดยไม่มีใบผ่านภาษี อากร	1,000	1 เดือน	ทั้งปรับทั้งจำ
มาตรา 13	เจ้าพนักงานเปิดเผยเรื่องราว ของผู้เสียภาษี	500	6 เดือน	ทั้งปรับทั้งจำ
มาตรา 35	ไม่ยื่นรายการ ไม่ยื่นบัญชีจ่าย เงินเพื่อหักภาษี ณ ที่จ่าย	2,000	-	-
มาตรา 35 ทวิ	ฝ่าฝืน คำสั่ง ยึด อาศัตถทรัพย์สิน ของผู้ชำระภาษีอากรค้าง	200,000	2 ปี	-
มาตรา 36	ไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่ง ไม่ ตอบคำถามเมื่อซักถาม	2,000	1 เดือน	ทั้งปรับทั้งจำ
มาตรา 37	แจ้งข้อความเท็จ ให้ถือข้อความเท็จ ตอบคำถามด้วยข้อความเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมา แสดง ฉ้อโกงหรืออุบาย หรือ	2,000 -200,000	3 เดือน - 7 ปี	และทั้งปรับ

## ตารางที่ 1 (ต่อ)

มาตรา	ฐานความผิด	ปรับไม่เกิน (บาท)	อัตราโทษตามกฎหมาย	
			จำคุก	หรือทั้งปรับ ทั้งจำ
มาตรา 37 ทวิ	โดยวิธีอื่นใด ทำนองเดียวกัน หลักเลียงหรือพยายามหลักเลียง ภาชีอากร เจตนาละเลยไม่ยื่นรายการ เพื่อหลักเลียงหรือพยายาม หลักเลียงการเสี่ยภาชีอากร	5,000	6 เดือน	ทั้งจำทั้งปรับ

เมื่อพิจารณาลักษณะของความผิดทางภาษีจากบทกำหนดโทษ ตามตารางแล้ว ความผิดส่วนใหญ่จะเป็นกรณีที่เป็นความผิดเล็กน้อยและมีบทกำหนดโทษต่ำ ซึ่งประมวล-  
รัษฎากรได้กำหนดให้เป็นความผิดที่สามารถเปรียบเทียบปรับได้ โดยคดีเหล่านี้จะยุติในชั้น  
เจ้าพนักงาน ซึ่งจะทำให้เกิดความประหลัดทั้งเวลาและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการดำเนินคดี  
อันเป็นประโยชน์แก่ทั้งสองฝ่าย แต่สำหรับประเภทความผิดฐานหลักเลียงการเสี่ยภาชีอากร  
นั้นเป็นความผิดที่มีบทลงโทษทั้งปรับและจำคุกสูง ดังนั้นการที่จะดำเนินคดีสำหรับความผิดฐาน  
นี้จึงควรที่จะต้องมีพยานหลักฐานที่มั่นคงและมีน้ำหนักเพียงพอ ที่จะพิสูจน์ความผิดของผู้กระทำ  
ได้ อันเป็นความผิดที่ไม่สามารถยุติคดีได้ในระยะเวลาอันสั้น

## 2. ลักษณะความผิดตามประมวลกฎหมายอาญาบางฐานความผิดเปรียบเทียบ ความผิดตามประมวลรัษฎากร

ลักษณะของความผิดเกี่ยวกับภาษีที่มีโทษทางอาญานั้น ความผิดบางฐาน  
ความผิดมีการบัญญัติองค์ประกอบของการกระทำความผิดไว้ ใกล้เคียงกับองค์ประกอบของ

การกระทำความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งผู้เขียนได้ยกเปรียบเทียบความผิดทาง  
อาญาของกฎหมายทั้งสองไว้ตามตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 2 ตารางเปรียบเทียบฐานความผิดบางฐานระหว่างประมวลรัษฎากรกับประมวล  
กฎหมายอาญา

มาตรา	ฐานความผิดตามประมวลรัษฎากร	มาตรา	ฐานความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา
ม.3 นว	กรณีรู้อยู่แล้วไม่อำนวยความสะดวกหรือขัดขวางเจ้าพนักงานผู้กระทำการตามหน้าที่ เมื่ออธิบดีมีอำนาจเข้าไปหรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรเข้าไปในสถานที่หรือยานพาหนะใดเพื่อทำการตรวจค้น ยึด หรืออายัดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้องเสียได้ทั่วราชอาณาจักร ฯลฯ	ม.138	ผู้ใดต่อสู้หรือขัดขวางเจ้าพนักงานหรือผู้ซึ่งต้องช่วยเจ้าพนักงานตามกฎหมายในการปฏิบัติตามหน้าที่ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปีหรือปรับไม่เกินสองพันบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ
ม.13	เจ้าพนักงานผู้ใดโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ ได้รู้เรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากร หรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง เปิดเผยเรื่องราวของผู้เสียภาษีอากรหรือผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง	ม.164	ผู้ใดเป็นเจ้าพนักงาน รู้หรืออาจรู้ความลับในราชการกระทำโดยประการใด ๆ อันมิชอบด้วยหน้าที่ ให้ผู้อื่นล่วงรู้ความลับนั้น ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินห้าปีหรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

## ตารางที่ 2 (ต่อ)

มาตรา	ฐานความผิดตามประมวลรัษฎากร	มาตรา	ฐานความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา
ม.35 ทวิ	ผู้ใดฝ่าฝืนคำสั่ง ยึด หรืออายัดทรัพย์สินของผู้ที่ชำระภาษีอากรค้าง โดยทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัด ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี และปรับไม่เกินสองแสนบาท	ม.142	ผู้ใดทำให้เสียหาย ทำลาย ซ่อนเร้น เอาไปเสีย หรือทำให้สูญหายหรือไว้ประโยชน์ซึ่งทรัพย์สินหรือเอกสารใด ๆ อันเจ้าพนักงานได้ยึด รักษาไว้ หรือสั่งให้ส่งเพื่อเป็นพยานหลักฐาน หรือเพื่อบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมายไม่ว่าเจ้าพนักงานจะรักษาทรัพย์สินหรือเอกสารนั้นไว้เอง หรือส่งให้ผู้นั้นหรือผู้อื่น ส่งหรือรักษาไว้ก็ตาม ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ
ม.37	ผู้ใด 1) รื้อสูแล้วหรือโดยจงใจ แจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร	ม.137	ผู้ใดแจ้งข้อความอันเป็นเท็จแก่เจ้าพนักงานซึ่งอาจทำให้ผู้อื่นหรือประชาชนเสียหาย ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ





จากตารางของลักษณะความผิดดังกล่าว จะเห็นได้ว่า มีความผิดตามประมวล-  
 รัษฎากรที่มีองค์ประกอบของการกระทำความผิดใกล้เคียงกับประมวลกฎหมายอาญา 4 ฐาน  
 ความผิด ซึ่งแยกพิจารณาได้ดังนี้

1) กรณีความผิดต่อผู้ ักขวาง เจ้าหน้าที่งาน ไม่อ่านวอความสะดวกแก่  
 เจ้าหน้าที่งานการกระทำความผิดฐานนี้ ตามประมวลรัษฎากร มีอัตราโทษ ปรับไม่เกินห้าพัน  
 บาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ แต่ถ้าเป็นกรณีความผิดตามประมวล  
 กฎหมายอาญา จะมีระวางโทษจำคุกที่สูงกว่า คือ จำคุกไม่เกินหนึ่งปี แต่ปรับไม่เกินสองพัน  
 บาท ซึ่งต่ำกว่าประมวลรัษฎากร อันจะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากร เน้นการลงโทษปรับ  
 มากกว่าการลงโทษโดยการจำคุก นอกจากนั้นความผิดฐานนี้ตามประมวลรัษฎากร ยังสามารถ  
 กำหนดเปรียบเทียบชำระค่าปรับทางอาญาได้ ตามมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อ  
 ให้คดีเหล่านี้ยุติโดยเจ้าพนักงานสรรพากร

2) กรณีเจ้าพนักงานเปิดเผยความลับให้แก่ผู้อื่นล่วงรู้ ความผิดฐานนี้เป็นความผิด  
 เดียวซึ่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติขึ้น เพื่อลงโทษแก่เจ้าพนักงานสรรพากรผู้กระทำผิด เพื่อ  
 มุ่งคุ้มครองผู้เสียภาษีที่อาจจะเกิดความไม่ปลอดภัยในชีวิตและทรัพย์สินกรณีถูกเปิดเผย  
 เรื่องราวดังกล่าว นอกจากนี้ยังบัญญัติยกเว้น มิให้ความผิดฐานนี้สามารถกำหนดเปรียบเทียบ  
 ปรับได้ แม้จะเข้าหลักเกณฑ์ตามมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรก็ตาม สำหรับความผิด  
 ฐานเจ้าพนักงานเปิดเผยความลับของทางราชการตามประมวลกฎหมายอาญา มีระวางโทษที่  
 สูงกว่าความผิดตามประมวลรัษฎากรมาก คือต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินห้าปี ปรับไม่เกิน  
 ห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

3) กรณีฝ่าฝืนคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ที่ชำระภาษีอากรค้าง ตาม  
 ประมวลรัษฎากร มีระวางโทษจำคุกที่ไม่แตกต่างกันมากนัก แต่สำหรับระวางโทษปรับตาม  
 ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้สูงถึงสองแสนบาท อาจมีเหตุยุติไว้เพื่อเหตุผลที่จะให้จำนวนค่าปรับ  
 ดังกล่าวครอบคลุมไปถึงจำนวนหนี้ค่าภาษีอากรที่ค้างต่อกรมสรรพากรด้วย เพราะประมวล-  
 รัษฎากรเป็นกฎหมายที่มุ่งจะจัดเก็บภาษีให้ได้รายได้ตามเป้าหมายเป็นสำคัญ

4) กรณีความผิดหลักเลียงภาษีอากรโดยการแจ้งข้อความเท็จ ให้ถือข้อความเท็จ  
 ใช้พยานหลักฐานเท็จ โดยอุบาย ฉ้อโกง ซึ่งความผิดฐานนี้ มีองค์ประกอบความผิดที่ใกล้เคียง  
 กับประมวลกฎหมายอาญาอยู่หลายมาตรา คือ กรณีแจ้งความเท็จตามมาตรา 137 กรณีการ  
 ปลอมเอกสาร การใช้เอกสารปลอมตามมาตรา 264 และมาตรา 268 และกรณีความผิด

ฐานฉ้อโกง ตามมาตรา 341 แต่อย่างไรก็ตามความผิดแต่ละฐานตามประมวลกฎหมายอาญา  
นี้ มีอัตราโทษที่ต่ำกว่า อัตราโทษตามประมวลรัษฎากรทั้งสิ้น

นอกจากความผิดที่มีองค์ประกอบความผิดที่ใกล้เคียงกันระหว่างประมวลรัษฎากร  
และประมวลกฎหมายอาญาแล้ว ประมวลกฎหมายอาญาได้บัญญัติโทษอันเป็นความผิดต่อ  
ตำแหน่งหน้าที่ราชการ สำหรับเจ้าพนักงานสรรพากร ตามมาตรา 154 บัญญัติว่า

"ผู้ใดเป็นเจ้าพนักงาน มีหน้าที่หรือแสดงว่าตนมีหน้าที่เรียกเก็บหรือตรวจสอบภาษี  
อากร ค่าธรรมเนียมหรือเงินอันใด โดยทุจริตเรียกเก็บ หรือละเว้นไม่เรียกเก็บภาษีอากร  
ค่าธรรมเนียมหรือเงินนั้น หรือการทำการหรือไม่กระทำการอย่างใด เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสีย  
ภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียมนั้นไม่ต้องเสียหรือเสียน้อยกว่าที่จะต้องเสีย ต้องระวางโทษ  
จำคุกตั้งแต่ห้าปีถึงยี่สิบปี หรือจำคุกตลอดชีวิต และปรับตั้งแต่สองพันถึงสี่หมื่นบาท"

จะเห็นได้ว่า ประมวลกฎหมายอาญาได้บัญญัติโทษสำหรับลงโทษแก่เจ้าพนักงาน  
สรรพากรผู้ทุจริตต่อหน้าที่ไว้สูงมาก เพื่อมิให้เจ้าพนักงานแสวงหาประโยชน์แก่ตนเองหรือ  
ผู้อื่นโดยมิชอบด้วยกฎหมาย โดยอาศัยตำแหน่งหน้าที่ราชการ

#### 2.4 โทษทางอาญาสำหรับความผิดเกี่ยวกับภาษี

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายพิเศษ แตกต่างไปจากประมวลกฎหมายอาญา แต่ใน  
เรื่องของการลงโทษก็ยังคงต้องนำหลักกฎหมายอาญาทั่วไปเกี่ยวกับการลงโทษมาใช้ ไม่ว่า  
จะเป็นเรื่องของการพยายามกระทำความผิด ผู้สนับสนุน เป็นต้น ทั้งนี้เป็นไปตามความใน  
มาตรา 17 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งบัญญัติว่า "บทบัญญัติในภาค 1 แห่งประมวล  
กฎหมายนี้ ให้ใช้ในส่วนที่ความผิดตามกฎหมายอื่นด้วย เว้นแต่กฎหมายนั้น ๆ จะได้บัญญัติ  
ไว้เป็นอย่างอื่น" นอกจากนี้การพิจารณาใช้ดุลพินิจในการลงโทษ กรณีความผิดเกี่ยวกับภาษี  
อากรก็ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายอาญาด้วย โทษที่ใช้อยู่ตาม  
ประมวลรัษฎากรนั้นแบ่งได้ออกเป็นโทษจำคุกและโทษปรับ

ก) โทษจำคุก เป็นโทษที่หนักที่สุด เพราะกฎหมายระวางโทษไว้สูงถึง 7 ปี  
สำหรับการลงโทษจำคุกความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากร และมีโทษปรับควบคู่กันไปด้วย  
เพราะมีคำว่า "หรือทั้งจำทั้งปรับ" ไว้ในบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ดังนั้นศาลย่อมใช้ดุลพินิจ  
ลงโทษได้ทั้งปรับทั้งจำ โทษจำคุก โดยหลักอาชญาวิทยาแล้วถือเป็นโทษที่มีประสิทธิภาพ ที่จะ  
ทำให้ผู้ต้องโทษกลับตนเป็นคนดีได้ เพราะเจ้าหน้าที่ราชทัณฑ์มีโอกาสพิจารณาโดยใช้หลัก

กัณฑ์วิชาต่อผู้ต้องโทษเป็นรายบุคคลไป และเป็นโทษที่ทำให้ผู้ต้องโทษรู้สึกหวาดกลัว เนื่องจากจะต้องได้รับทุกข์ทรมานที่ต้องจากบ้านซึ่งเคยอยู่ และจากครอบครัวอันเป็นที่รักตามหลักจิตวิทยา

ผู้มีอำนาจสั่งจำคุกได้คือศาล แต่ตามทางพิจารณาคดีของศาลในความคิดฐานหลักเล็งถึงโทษอากรนี้ มักปรากฏว่าผู้กระทำความผิดจะถูกพิพากษาจำคุก แต่ได้รับการรอกการลงโทษไว้ ภายในกำหนดเวลา จึงอาจเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ผู้กระทำความผิดมิได้ยำเกรงต่อกฎหมายบ้านเมือง และยอมเล็งถึงกระทำความผิด เพราะถ้าพลาดพลั้งถูกจับได้ก็เพียงแต่ถูกปรับเท่านั้น บทลงโทษตามประมวลรัษฎากรจึงดูขาดความศักดิ์สิทธิ์ไป

ข) โทษปรับ เป็นโทษที่ถือกันว่าเป็นโทษที่ดึกว่าโทษจำคุก โดยเฉพาะอย่างยิ่งโทษจำคุกระยะสั้น ซึ่งนักอาชญาวิทยามีความเห็นพ้องต้องกันว่า ไม่ได้ผลในทางปราบปรามการกระทำความผิด เพราะผู้ถูกลงโทษไม่เข็ดหลาบ ไม่ได้ผลในทางแก้ไขปรับปรุงตัวผู้กระทำความผิด เพราะระยะเวลาสั้นเกินไป โทษจำคุกทำให้ผู้ต้องโทษมีจิตใจแข็งกระด้าง การจำคุกทำให้ผู้ต้องโทษเข้าไปปะปนอยู่ในสมาคมของอาชญากร ทำให้ผู้นั้นกลายเป็นอาชญากรหนักยิ่งขึ้นไปอีก และเมื่อพ้นโทษมาแล้ว มักจะเข้าสังคมไม่ได้ หรือเข้าได้ยาก แต่โทษปรับนั้นผู้ต้องโทษไม่มีทางจะเคยชินเพราะถูกปรับเมื่อใดก็เข็ดทุกครั้ง อีกทั้งยังสามารถกำหนดให้เหมาะสมกับตัวผู้กระทำความผิดได้ทุกชั้น และนอกจากนี้โทษปรับเป็นผลดีในทางเศรษฐกิจต่อรัฐ โดยรัฐไม่ต้องเสียค่าใช้จ่าย อันเนื่องจากต้องรับภาระดูแลนักโทษ แต่ตรงกันข้ามกลับได้ค่าปรับเข้างบประมาณแผ่นดินเสียอีก<sup>3</sup>

สำหรับการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีที่มีโทษทางอาญานั้น ส่วนใหญ่จะมีการบัญญัติโทษปรับหรือค่าปรับทางอาญาไว้ทุกความผิด ซึ่งจำนวนค่าปรับทางอาญาที่สูงสุด คือปรับไม่เกินสองแสนบาท สำหรับความผิดฐานหลักเล็งถึงโทษอากร แต่อย่างไรก็ตาม โทษปรับตามที่บัญญัติไว้นั้นศาลย่อมมีอำนาจลดหย่อนผ่อนโทษ เพราะเหตุอันควรปราณีได้เช่นเดียวกับโทษทางอาญาอื่น ๆ เช่น การรับสารภาพที่เป็นประโยชน์ต่อคดีในทำนองเดียวกัน ศาลย่อมมีอำนาจเพิ่มโทษ เพราะผู้กระทำความผิดมีสันดานเป็นผู้ร้าย เช่น ทำผิดหลายครั้งไม่เข็ดหลาบ แต่การเพิ่มโทษหรือลดโทษ เป็นอำนาจของศาลโดยเฉพาะ เว้นแต่จะเป็นกรณีของกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีที่มีโทษทางอาญา ซึ่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้กรมสรรพากร หรือผู้มี

<sup>3</sup> โทเมเน ภักทภิมรณ, "โทษปรับ," บทบัญญัติ เล่มที่ 303 (2516), หน้า 458.

อำนาจเปรียบเทียบปรับได้ในกรณีเห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรถูกปรับโทษจำคุก หรือไม่ควรถูกฟ้องร้อง\* ซึ่งกรมสรรพากรได้มีการกำหนดอัตราค่าปรับทางอาญาไว้ เป็นระเบียบต่างหากสำหรับความผิดนั้น ๆ อันมีผลทำให้คดีเหล่านั้นยุติไปในชั้นเจ้าพนักงาน

จากที่กล่าวมาแล้วในบทนี้ จะเห็นได้ว่า ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายฉบับหนึ่ง ซึ่งบัญญัติโทษทางอาญาไว้ ดังนั้นในการใช้บังคับกฎหมายจึงต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานทั่วไปของกฎหมายอาญาที่ว่าไม่มีความผิด ไม่มีโทษ ถ้าไม่มีกฎหมายเช่นเดียวกับประมวลกฎหมายอาญา และจะต้องคำนึงถึงหลักเกณฑ์ทั่วไปของความรับผิดชอบทางอาญาด้วย ในส่วนของลักษณะความผิดเกี่ยวกับภาษีที่มีโทษทางอาญานั้น จากการเปรียบเทียบความผิดคล้ายคลึงกัน แต่มีอัตราโทษที่ต่างกัน กล่าวคือ ในส่วนของอัตราโทษจำคุกประมวลกฎหมายอาญาจะมีอัตราโทษจำคุกที่สูงกว่าโทษตามประมวลรัษฎากร แต่ในส่วนของอัตราโทษปรับประมวลรัษฎากรจะมีอัตราโทษปรับที่สูงกว่าโทษตามประมวลกฎหมายอาญา ทั้งนี้อาจเป็นเพราะประมวลรัษฎากรมีวัตถุประสงค์หลักในการจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นรายได้แก่รัฐจึงเน้นในเรื่องของอัตราโทษปรับที่สูง แต่สำหรับประมวลกฎหมายอาญานับบัญญัติขึ้นเพื่อลงโทษผู้กระทำความผิดและรักษาความสงบเรียบร้อยของบ้านเมืองเป็นหลักจึงทำให้มีอัตราโทษจำคุกที่สูง แต่อย่างไรก็ตาม ความคล้ายคลึงกันของบทบัญญัติของกฎหมายทั้งสองชี้ให้เห็นว่าการบังคับกฎหมายที่มีโทษทางอาญาดังกล่าว ควรจะมีศักดิ์ศรีเท่าเทียมกัน การเลือกบังคับใช้แต่เพียงกฎหมายฉบับใดฉบับหนึ่งย่อมสร้างความไม่เท่าเทียมกัน และเกิดความลักลั่นในนโยบายทางอาญาของรัฐได้

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

\* มาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481.