

ความรับผิดชอบในคดีภาษี : กรณีองค์ประกอบภายใน

นางสาวจุฑามาศ บุญมี

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2562

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Liabilities in Tax Cases : In Case of Subjective Elements

Miss Jutamat Boonmee

An Individual Study Research Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2019

Copyright of Chulalongkorn University

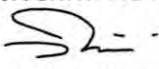
หัวข้อเอกัตศึกษา	ความรับผิดในคดีภาษี : กรณีองค์ประกอบภายใน
นิสิต	จุฑามาศ บุญมี
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	อาจารย์วิมพันธ์ ราชประดิษฐ์
อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม	อาจารย์ ดร. ปราโมทย์ เสริมศีลธรรม

บทคัดย่อ

ความรับผิดในคดีภาษีเกิดจากการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร อันประกอบไปด้วยความผิดทางแพ่งและอาญา ซึ่งล้วนแล้วแต่กระทบต่อสิทธิ เสรีภาพ และทรัพย์สินของผู้กระทำความผิดเป็นอย่างมาก ดังนั้น ในการพิจารณาคดีภาษีอากร จึงต้องมีการพิจารณาองค์ประกอบความรับผิด โดยยึดตามหลักกฎหมายที่เหมาะสม เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ดี ในการพิจารณาความรับผิดทางแพ่งภายใต้ประมวลรัษฎากร มิได้มีการพิจารณาถึงองค์ประกอบภายในแต่อย่างใด ซึ่งเป็นการนำหลักทฤษฎีความรับผิดโดยเด็ดขาดมาใช้ จึงไม่สอดคล้องกับองค์ประกอบภายในของผู้เสียภาษี ในส่วนของความรับผิดทางอาญา มีการบัญญัติถ้อยคำเพื่อใช้ในการพิจารณาองค์ประกอบภายในที่แตกต่างกัน และผู้กระทำความผิดไม่สามารถยกความไม่รู้กฎหมายขึ้นเป็นข้อแก้ตัวได้ แม้ในความเป็นจริงประชาชนอาจไม่รู้ถึงกฎหมายเช่นว่านั้น

ดังนั้น ผู้เขียนจึงเสนอแนะให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยให้มีการพิจารณาองค์ประกอบภายในและกำหนดโทษให้สอดคล้องกับองค์ประกอบภายในในความรับผิดทางแพ่ง และใช้เพียงถ้อยคำเดียว คือ “เจตนา” ในการพิจารณาองค์ประกอบภายในและกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถยกความไม่รู้กฎหมายขึ้นเป็นข้อแก้ตัวได้ในความรับผิดทางอาญา


.....อาจารย์ที่ปรึกษา

(อาจารย์วิมพันธ์ ราชประดิษฐ์)


.....อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม

(อาจารย์ ดร. ปราโมทย์ เสริมศีลธรรม)


.....นิสิต

(นางสาวจุฑามาศ บุญมี)

Individual Study	Liabilities in Tax Cases : In Case of Subjective Elements
Researcher	Jutamat Boonmee
Field of Study	Finance and Tax Laws
Advisor	Mr. Wimpat Rajpradit
Co-Advisor	Dr. Pramote Sermsilatham

Abstract

When taxpayers fail to comply with the taxation law, liabilities imposed generally consist of civil and criminal liabilities which dramatically affect right, freedom and property of an offender. Therefore, the elements of a liability should be considered carefully so that taxpayers' right could be protected.

However, there is no consideration of subjective elements in civil liability under the Revenue Code ("RC") as it will be determined based on "strict liability" rule. Therefore, civil liability would not be inconsistent with the taxpayers' subjective whereas for the determination of criminal liability, the RC prescribes vaguely on numbers of words for considering the subjective elements and the offender cannot be excused by not knowing the law although he or she genuinely does not know of such law at all.

The researcher, therefore, proposes that the RC be amended by prescribing the consideration of subjective elements and specifying the liability to be in accordance with the taxpayers' subjective for civil liability and prescribing the word "willful" for considering the subjective elements, and ignorance of law could be an excuse for criminal liability.

Wimpat
.....Advisor

(Mr. Wimpat Rajpradit)

Pramote Sermsilatham
.....Co-Advisor

(Dr. Pramote Sermsilatham)

Jutamat Boonmee
.....Researcher

(Ms. Jutamat Boonmee)

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาฉบับนี้สำเร็จลุล่วงขึ้นมาได้ ก็ด้วยความเมตตาของท่านอาจารย์วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์ และท่านอาจารย์ ดร. ปราโมทย์ เสริมศีลธรรม อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่กรุณาเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา และให้คำชี้แนะในแนวความคิดที่ถูกต้องอันเป็นประโยชน์อย่างสูง ซึ่งทำให้ผู้เขียนมีความรู้ ความเข้าใจในปัญหาที่ทำการวิจัยมากยิ่งขึ้น ผู้เขียนจึงขอกราบขอบพระคุณมา ณ ที่นี้

ขอขอบพระคุณคณาจารย์ เจ้าหน้าที่ และเพื่อนนิสิตสาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร ที่ช่วยเหลือและให้กำลังใจผู้เขียนมาตลอดระยะเวลาสองปี พี่ น้อง หัวหน้า ทั้งในบริษัท บีดีไอ แอ็ดไวเซอร์ จำกัด และ บริษัท ดีลอยท์ ทูช ไร้มัทส์ ไชยยศ ที่ปรึกษา จำกัด ที่ได้ให้คำปรึกษา แนะนำ และช่วยเหลือผู้เขียนเสมอมา นอกจากนี้ เอกัตศึกษาฉบับนี้จะสำเร็จไม่ได้เลย หากไม่มีนางสาววิภาดา โพชารี เพื่อนสนิท พ 54 ของผู้เขียน ที่ได้ช่วยเหลือผู้เขียนในการตรวจทานและจัดรูปเล่ม รวมถึงนายदनัยณัฐ คิตติจริง รุ่งน้อง พ 55 ที่ได้ช่วยตรวจทานเช่นกัน นางสาวลพรรณ สีตะระโส ที่ได้คำปรึกษาและให้กำลังใจผู้เขียนในการเรียนปริญญาโท และนายสุรศักดิ์ รุ่งเรือง ที่ได้สนับสนุนผู้เขียนมาโดยตลอด

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณบิดามารดา ผู้บังเกิดเกล้าของผู้เขียนที่ได้ส่งเสริมและสนับสนุนผู้เขียนจนผู้เขียนสำเร็จการศึกษาเป็นนิติศาสตรมหาบัณฑิตในวันนี้ รวมถึงญาติพี่น้องของผู้เขียนที่ให้กำลังใจผู้เขียนเสมอมา แต่หากเอกัตศึกษาฉบับนี้มีข้อบกพร่องหรือผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับความบกพร่องไว้แต่เพียงผู้เดียวทุกประการ

จุฬามาศ บุญมี

สารบัญ

บทคัดย่อ.....	ค
กิตติกรรมประกาศ.....	จ
สารบัญตาราง.....	ฎ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	3
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	3
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	4
1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา.....	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	4
บทที่ 2 องค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบในคดีภาษีตามกฎหมายภาษีอากรไทย.....	5
2.1 วิวัฒนาการของความรับผิดชอบตามกฎหมายภาษีอากรของไทย.....	5
2.1.1 ก่อนสมัยกรุงสุโขทัย.....	5
2.1.2 สมัยกรุงสุโขทัย.....	6
2.1.3 สมัยกรุงศรีอยุธยา.....	6
2.1.4 สมัยกรุงรัตนโกสินทร์จนถึงปัจจุบัน.....	7
2.2 ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับองค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบในคดีภาษี.....	7
2.2.1 หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี.....	8
2.2.2 หลักการตีความกฎหมายภาษีอากร.....	9
2.3 องค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบตามกฎหมายแพ่ง.....	14

2.3.1 ความรับผิดชอบที่ต้องพิจารณาองค์ประกอบภายใน : จงใจหรือประมาทเลินเล่อ.....	15
2.3.2 ความรับผิดชอบที่ไม่พิจารณาองค์ประกอบภายใน : ความรับผิดชอบเด็ดขาด.....	16
2.4 องค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบตามกฎหมายอาญา.....	17
2.4.1 ความผิดที่ต้องการองค์ประกอบภายใน.....	17
2.4.2 ความผิดที่ไม่ต้องการองค์ประกอบภายใน.....	20
บทที่ 3 การพิจารณาองค์ประกอบภายในกรณีความรับผิดชอบตามกฎหมายอาชญากรรมไทย.....	21
3.1 โครงสร้างและระบบการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย.....	21
3.2 ประเภทของความรับผิดคดีภาษีตามประมวลรัษฎากร.....	22
3.2.1 ความรับผิดทางแพ่ง.....	22
3.2.1.1 เบี้ยปรับ.....	23
3.2.1.2 เงินเพิ่ม.....	23
3.2.2 ความรับผิดทางอาญา.....	24
3.2.2.1 โทษปรับ.....	25
3.2.2.2 โทษจำคุก.....	25
3.2.3 ความรับผิดทางปกครอง.....	26
3.3 องค์ประกอบภายในตามลักษณะการกระทำความผิดภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศไทย.....	27
3.3.1 ลักษณะความผิดที่มีโทษทางแพ่ง.....	27
3.3.1.1 ความผิดทั่วไป.....	28
3.3.1.2 ความผิดฐานยื่นรายการไม่ถูกต้อง.....	28
3.3.1.3 ความผิดฐานไม่ยื่นรายการ.....	29

3.3.1.4 ความผิดฐานไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนด.....	30
3.3.1.5 ความผิดฐานไม่ประมาณการกำไรสุทธิหรือประมาณการกำไรสุทธิขาดไป.....	31
3.3.1.6 ความผิดฐานรายการที่เกี่ยวข้องในแบบแสดงรายการผิดพลาด.....	32
3.3.2 ลักษณะความผิดที่มีโทษทางอาญา.....	34
3.3.2.1 ความผิดทั่วไป.....	34
3.3.2.2 ความผิดฐานไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ไม่นำส่งข้อมูล หรือไม่เสียภาษี.....	37
3.3.2.3 ความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีโดยแจ้งความเท็จ ฉ้อโกง หรืออุบาย.....	39
3.3.2.4 ความผิดฐานไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ที่กฎหมายกำหนด.....	40
3.3.2.5 ความผิดฐานให้ข้อมูลเท็จ.....	41
3.4 แนวคำพิพากษาของศาลฎีกา.....	42
3.4.1 แนวคำตัดสินของศาลฎีกาเกี่ยวกับองค์ประกอบภายในคดีแพ่ง.....	42
3.4.2 แนวคำตัดสินของศาลฎีกาเกี่ยวกับองค์ประกอบภายในคดีอาญา.....	43
บทที่ 4 การพิจารณาองค์ประกอบภายในของกฎหมายอาชักรต่างประเทศ.....	47
4.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	47
4.1.1 โครงสร้างและความรับผิดชอบตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	48
4.1.2 ความรับผิดชอบคดีภาษีตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	48
4.1.2.1 ความรับผิดชอบทางแพ่ง.....	48
4.1.2.2 ความรับผิดชอบทางอาญา.....	63
4.1.3 ความผิดที่ต้องพิสูจน์องค์ประกอบภายใน.....	69
4.1.3.1 ความรับผิดชอบทางแพ่ง.....	69
4.1.3.2 ความรับผิดชอบทางอาญา.....	72

4.2 ประเทศฝรั่งเศส.....	75
4.2.1 โครงสร้างและความรับผิดชอบตามประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากรของประเทศ ฝรั่งเศส.....	76
4.2.2 ความรับผิดชอบในคดีภาษีตามประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากรของประเทศ ฝรั่งเศส.....	78
4.2.2.1 ความรับผิดชอบทางแพ่ง.....	78
4.2.3.2 ความรับผิดชอบทางอาญา.....	80
บทที่ 5 แนวทางการพัฒนาหลักเกณฑ์และแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับองค์ประกอบภายในของความรับผิด ตามกฎหมายภาษีอากร.....	84
5.1 ปัญหาการพิจารณาองค์ประกอบภายในกรณีคดีแพ่ง.....	84
5.1.1 การใช้หลักความรับผิดเด็ดขาด.....	84
5.1.2 ความไม่สัมพันธ์ของโทษและองค์ประกอบภายใน.....	91
5.2 ปัญหาการพิจารณาองค์ประกอบภายในกรณีคดีอาญา.....	93
5.2.1 ถ้อยคำที่บัญญัติในกฎหมายเพื่อการพิสูจน์องค์ประกอบภายใน.....	95
5.2.2 การพิจารณาองค์ประกอบภายในที่ไม่มุ่งเน้นการปกป้องประชาชนผู้ไม่รู้กฎหมาย.....	95
5.3 แนวทางการพัฒนาหลักเกณฑ์และแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับองค์ประกอบภายในของความรับผิดตาม กฎหมายภาษีอากร.....	102
5.3.1 แนวทางแก้ปัญหาเกี่ยวกับปัญหาการใช้หลักความรับผิดเด็ดขาด.....	102
5.3.2 แนวทางแก้ปัญหาเกี่ยวกับปัญหาความไม่สัมพันธ์ของโทษและองค์ประกอบภายใน.....	103
5.3.3 แนวทางแก้ปัญหาเกี่ยวกับปัญหาถ้อยคำที่บัญญัติในกฎหมายเพื่อการพิสูจน์องค์ประกอบ ภายใน.....	104

5.3.4 แนวทางแก้ปัญหาเกี่ยวกับปัญหาการพิจารณาองค์ประกอบภายในที่ไม่มุ่งเน้นการปกป้อง ประชาชนผู้ไม่รู้กฎหมาย.....	105
บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	106
รายการอ้างอิง.....	111
ประวัติผู้เขียนเอกัตศึกษา.....	114

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1 สรุปประเภทความรับผิดชอบและการพิจารณาองค์ประกอบภายในภายใต้บทบัญญัติแห่ง
ประมวลรัษฎากรของประเทศไทย.....46

ตารางที่ 2 สรุปประเภทความรับผิดชอบและการพิจารณาองค์ประกอบภายในภายใต้บทบัญญัติแห่ง
ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา.....74

ตารางที่ 3 สรุปประเภทความรับผิดชอบและการพิจารณาองค์ประกอบภายในภายใต้บทบัญญัติแห่ง
ประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากรของฝรั่งเศส.....83

ตารางที่ 4 เปรียบเทียบการพิจารณาองค์ประกอบภายในคดีแพ่งภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวล
รัษฎากรของประเทศไทย สหรัฐอเมริกา และฝรั่งเศส.....85

ตารางที่ 5 เปรียบเทียบการพิจารณาองค์ประกอบภายในคดีอาญาภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวล
รัษฎากรของประเทศไทย สหรัฐอเมริกา และฝรั่งเศส.....94

ตารางที่ 6 เปรียบเทียบการพิจารณาองค์ประกอบภายในเกี่ยวกับคดีหลีกเลี่ยงภาษี ภายใต้บทบัญญัติ
แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศไทยและสหรัฐอเมริกา.....99

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ณ ปัจจุบัน รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยฉบับปัจจุบันบัญญัติให้หน้าที่ในการเสียภาษีเป็นหน้าที่หนึ่งของปวงชนชาวไทยดังปรากฏตามมาตรา 50 (9) ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560¹ ทั้งนี้ เนื่องจากเงินภาษีอากรที่ประชาชนชำระให้กับรัฐมีความสำคัญต่อการบริหารราชการแผ่นดินโดยถือเป็นรายได้หลักของรัฐ การที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีไม่ว่าในทางใดทางหนึ่ง จึงมีความรับผิดชอบทางภาษี

ความรับผิดชอบในคดีภาษีอากรประกอบไปด้วยความรับผิดชอบทางแพ่งและอาญา ซึ่งล้วนแล้วแต่กระทบต่อสิทธิ เสรีภาพ และทรัพย์สินของผู้กระทำความผิดเป็นอย่างมาก ดังนั้น ในการพิจารณาคดีภาษีอากรจึงต้องมีการพิจารณาองค์ประกอบความรับผิด โดยยึดตามหลักกฎหมายที่เหมาะสมและเกี่ยวข้องแก่กรณี

¹ ตามมาตรา 50 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 “บุคคลมีหน้าที่ ดังต่อไปนี้

- (1) พิทักษ์รักษาไว้ซึ่งชาติ ศาสนา พระมหากษัตริย์ และการปกครองระบอบประชาธิปไตย อันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข
- (2) ป้องกันประเทศ พิทักษ์รักษาเกียรติภูมิ ผลประโยชน์ของชาติ และสาธารณสมบัติของแผ่นดิน รวมทั้งให้ความร่วมมือในการป้องกันและบรรเทาสาธารณภัย
- (3) ปฏิบัติตามกฎหมายอย่างเคร่งครัด
- (4) เข้ารับการศึกษาระดับมัธยมศึกษาภาคบังคับ
- (5) รับราชการทหารตามที่กฎหมายบัญญัติ
- (6) เคารพและไม่ละเมิดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลอื่น และไม่กระทำการใดที่อาจก่อให้เกิด ความแตกแยกหรือเกลียดชังในสังคม
- (7) ไปใช้สิทธิเลือกตั้งหรือลงประชามติอย่างอิสระโดยคำนึงถึงประโยชน์ส่วนรวมของประเทศ เป็นสำคัญ
- (8) ร่วมมือและสนับสนุนการอนุรักษ์และคุ้มครองสิ่งแวดล้อม ทรัพยากรธรรมชาติ ความหลากหลายทางชีวภาพ รวมทั้งมรดกทางวัฒนธรรม
- (9) เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ
- (10) ไม่ร่วมมือหรือสนับสนุนการทุจริตและประพฤติมิชอบทุกรูปแบบ”

ซึ่งบัญญัติอยู่ในส่วนของบทกำหนดโทษของกฎหมายภาษีนั้น ๆ เช่น หมวด 2 ส่วน 3 แห่งประมวล
 รัษฎากร ที่บัญญัติเกี่ยวกับบทกำหนดโทษ เป็นต้น โดยความรับผิดทางภาษีตามกฎหมายภาษีของประเทศ
 ไทยนั้นสามารถจำแนกออกเป็นความรับผิดทางแพ่งที่ปรากฏในรูปแบบของการชำระเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม
 และความรับผิดทางอาญาที่ปรากฏในรูปแบบของการลงโทษจำคุกและ/หรือโทษปรับ

ในการพิจารณาคดีภาษีอากรสำหรับความรับผิดทางแพ่ง จะมีการพิจารณาองค์ประกอบภายนอก
 และภายในของบทบัญญัติแต่ละมาตราที่แตกต่างกันไป ซึ่งในบางบทบัญญัติมีอัตราโทษที่สูงในทางแพ่ง
 เช่น เบี้ยปรับ 2 เท่าหรืออัตราร้อยละ 200 ของภาษีที่ต้องชำระ แต่ไม่มีการพิจารณาถึงองค์ประกอบ
 ภายในหรือบัญญัติไว้ถึงองค์ประกอบภายในเพื่อพิจารณาโทษนั้น เช่น มาตรา 89 (7) แห่งประมวล
 รัษฎากร กรณี “นำใบกำกับภาษีปลอม ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษี ให้เสียเบี้ยปรับ
 อีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น” ซึ่งมีได้มีการบัญญัติเรื่ององค์ประกอบภายในภายใต้
 บทบัญญัติมาตรานี้ กล่าวได้ว่าเป็นการนำหลักทฤษฎีความรับผิดโดยเด็ดขาด (Strict liability) มาใช้ จึงมี
 จำต้องพิจารณาถึงองค์ประกอบภายในของความผิดดังกล่าวแต่อย่างใด การกำหนดโทษในลักษณะนี้จึงไม่
 สอดคล้องกับองค์ประกอบภายในของผู้เสียภาษี กล่าวคือ หากเป็นกรณีที่มีการกระทำอันเป็น
 องค์ประกอบภายนอกของความผิดแล้ว ย่อมต้องรับโทษตามบทบัญญัตินั้น ๆ เท่ากันทั้งผู้เสียภาษีที่ปฏิบัติ
 โดยสุจริตที่ไม่ทราบถึงความผิดของตน โดยจงใจ หรือโดยฉ้อโกง

นอกจากนี้ ในบางบทบัญญัติภายใต้ประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นความรับผิดในทางอาญา มีการ
 บัญญัติองค์ประกอบภายใน โดยใช้คำว่า “รู้อยู่แล้ว” “จงใจ” และ “เจตนา” เป็นการบัญญัติถ้อยคำที่
 แตกต่างกัน อย่างไรก็ดี ศาลได้มีการตีความว่าจะต้องพิจารณาองค์ประกอบภายใน ตามมาตรา 59 แห่ง
 ประมวลกฎหมายอาญาไว้อย่างชัดเจน โดยเทียบเคียงจากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8967/2561 ดังนั้น เมื่อ
 ใช้หลักการพิจารณาตามมาตรา 59 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ผู้กระทำความผิดจะไม่สามารถอ้างได้ว่า
 “ไม่รู้กฎหมาย ตามนัยมาตรา 64 แห่งประมวลกฎหมายอาญา”² แม้กฎหมายภาษีอากรจะมีความซับซ้อน

² มาตรา 64 แห่งประมวลกฎหมายอาญา “บุคคลจะแก้ตัวว่าไม่รู้กฎหมาย เพื่อให้พ้นจากความรับผิดในทาง
 อาญาไม่ได้ แต่ถ้าศาลเห็นว่า ตามสภาพและพฤติการณ์ ผู้กระทำความผิดอาจจะไม่รู้กฎหมายบัญญัติว่าการกระทำนั้น
 เป็นความผิด ศาลอาจอนุญาตให้แสดงพยานหลักฐานต่อศาล และถ้าศาลเชื่อว่า ผู้กระทำไม่รู้กฎหมายบัญญัติไว้เช่นนั้น
 ศาลจะลงโทษน้อยกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับความผิดนั้นเพียงใดก็ได้”

และมากมายหลายฉบับเพียงใด และในความเป็นจริงประชาชนอาจไม่รู้ถึงกฎหมายเช่นว่านั้น ประชาชนก็ไม่สามารถยกความไม่รู้กฎหมายดังกล่าวขึ้นอ้างได้เลย

จากที่กล่าวมาจะเห็นว่าในกรณีความรับผิดชอบทางแพ่ง องค์ประกอบภายในของความผิดตามกฎหมายภาษีอากรมีประเด็นในเรื่องการนำเอาหลักความรับผิดชอบเด็ดขาดมาใช้ และความไม่สอดคล้องของการรับโทษและการพิจารณาองค์ประกอบภายใน อีกทั้ง ในกรณีความรับผิดทางอาญา การตีความเพื่อพิสูจน์เจตนาของผู้กระทำความผิดยังไม่คุ้มครองประชาชนผู้สุจริตและไม่รู้กฎหมายเท่าที่ควร ผู้เขียนจึงมีความสนใจที่จะศึกษาว่าองค์ประกอบภายในคดีภาษีของประเทศไทยสอดคล้องกับแนวปฏิบัติและหลักการการตีความของต่างประเทศหรือไม่ เพื่อขยายขอบเขตความรู้ในเรื่ององค์ประกอบภายในคดีภาษีของไทยให้มีความเหมาะสม และนำไปเป็นแนวทางในการปรับปรุงบทบัญญัติและแนวทางการตีความของคดีภาษีของประเทศไทยต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1.2.1 เพื่อศึกษาทฤษฎีและแนวคิดเกี่ยวกับองค์ประกอบภายในของความรับผิดคดีภาษีอากรของประเทศไทยทั้งทางแพ่งและอาญา

1.2.2 เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ถึงปัญหา รวมถึงแนวคำตัดสินของศาลฎีกาเกี่ยวกับองค์ประกอบภายในของความรับผิดทางภาษีอากรของประเทศไทย

1.2.3 เพื่อเปรียบเทียบการพิจารณาองค์ประกอบภายในของความรับผิดในคดีภาษีของต่างประเทศ

1.2.4 เพื่อศึกษาและเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาการพิจารณาองค์ประกอบภายในของความรับผิดทางภาษีอากรของประเทศไทย

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การพิจารณาองค์ประกอบความรับผิดภายใน กรณีความรับผิดในคดีภาษีอากรทั้งทางแพ่งและอาญาของประเทศไทย ไม่เหมาะสมกับบริบทของกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะ จึงควรปรับปรุงหลักเกณฑ์การพิจารณาองค์ประกอบภายในของความรับผิดในคดีภาษีอากร

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

1.4.1 ศึกษาและวิเคราะห์หลักเกณฑ์ในการพิจารณาองค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบทางวิชาชีพของประเทศไทยภายใต้ประมวลรัษฎากร ทางแพ่งและอาญา

1.4.2 ศึกษาและวิเคราะห์หลักเกณฑ์ในการพิจารณาองค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบทางวิชาชีพของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศฝรั่งเศส

1.4.3 ศึกษาและวิเคราะห์แนววินิจฉัยแนวคำตัดสินของศาลฎีกาเกี่ยวกับองค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบทางวิชาชีพของประเทศไทย

1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

วิธีการในการศึกษาครั้งนี้เป็นการศึกษาโดยใช้วิธีวิจัยทางเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาจากตำรา บทความทางวิชาการ งานวิจัย วิทยานิพนธ์ และสื่ออิเล็กทรอนิกส์ทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ ที่เป็นประโยชน์ต่อการศึกษาค้นคว้านี้ เพื่อนำมาวิเคราะห์และเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหา

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.6.1 ทำให้เกิดความรู้และความเข้าใจในองค์ประกอบภายในของคดีวิชาชีพของประเทศไทย ตลอดจนแนววินิจฉัยและแนวคำตัดสินของศาลฎีกา

1.6.2 เพื่อให้ทราบถึงปัญหาในการพิจารณาองค์ประกอบภายในของคดีวิชาชีพของประเทศไทย

1.6.3 เพื่อให้ทราบถึงการพิจารณาองค์ประกอบภายในของคดีวิชาชีพต่างประเทศ

1.6.4 เพื่อวิเคราะห์และหาแนวทางในการพิจารณาคดีที่เหมาะสม กรณีองค์ประกอบภายในของคดีวิชาชีพของประเทศไทย เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหาย

บทที่ 2

องค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบในคดีภาษีตามกฎหมายภาษีอากรไทย

การศึกษาองค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบในคดีภาษีตามกฎหมายภาษีอากรไทยนั้น จะต้องทราบถึงวิวัฒนาการของความรับผิดชอบตามกฎหมายภาษีอากรของไทยเสียก่อน เนื่องจากจะทำให้เข้าใจในวิวัฒนาการและความเป็นมาของความรับผิดชอบทางภาษีของไทย จากนั้นจึงทำการศึกษาทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ทราบหลักการภายใต้กฎหมายภาษีอากร แล้วจึงศึกษาการพิจารณาองค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบตามกฎหมายแพ่ง และอาญา ซึ่งเป็นหลักการสำคัญที่เกี่ยวข้องในการพิจารณาคดีภาษีอากรไทย

2.1 วิวัฒนาการของความรับผิดชอบตามกฎหมายภาษีอากรของไทย

การจัดเก็บภาษีของประเทศไทยปรากฏขึ้นตั้งแต่ก่อนสมัยกรุงสุโขทัย ในรูปแบบของ จังกอบ จากนั้นได้มีการพัฒนารูปแบบของการจัดเก็บภาษีเรื่อยมาตามยุคสมัย และมีความหลากหลายของประเภทภาษีมากยิ่งขึ้น ตลอดจนมีการบัญญัติโทษเกี่ยวกับภาษีอากรไว้ ในส่วนนี้ผู้เขียนจะกล่าวถึงวิวัฒนาการของความรับผิดชอบตามกฎหมายภาษีอากรของไทยซึ่งสามารถแบ่งออกเป็น 4 สมัยด้วยกัน ได้แก่ ก่อนสมัยกรุงสุโขทัย สมัยกรุงสุโขทัย สมัยกรุงศรีอยุธยา และสมัยกรุงรัตนโกสินทร์จนถึงปัจจุบัน

2.1.1 ก่อนสมัยกรุงสุโขทัย

การจัดเก็บจังกอบเกิดขึ้นตั้งแต่ก่อนสมัยกรุงสุโขทัย และได้มีการยกเว้นไม่เก็บจังกอบจากราษฎรเลยในสมัยพ่อขุนรามคำแหง¹ อย่างไรก็ตาม เนื่องจากก่อนสมัยกรุงสุโขทัยนั้น ประชาชนยังไม่มี การรวมเป็นกลุ่มก้อนมั่นคง ประกอบกับไม่มีหลักฐานเกี่ยวกับการลงโทษคดีภาษีในสมัยก่อนกรุงสุโขทัย ด้วยเหตุนี้ จึงไม่สามารถศึกษาความรับผิดชอบในคดีภาษีของยุคนี้ได้

¹ กรมสรรพากร, การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยกรุงสุโขทัย (พ.ศ. 1763 - พ.ศ. 1893) [ออนไลน์], 27 มิถุนายน 2560. แหล่งที่มา <https://www.rd.go.th/publish/3460.0.html>

2.1.2 สมัยกรุงสุโขทัย

จากหลักฐานตามหลักศิลาจารึกในสมัยสุโขทัย ที่จารึกว่า “...เมืองสุโขทัยนี้ดี ในน้ำมีปลาในนามีข้าว เจ้าเมืองบ่เอาจอบในไพร่ลู่ทาง...” จากถ้อยคำดังกล่าว พบว่ามีการปรากฏอยู่ของคำว่า “จอบ” หมายความว่า มีภาชีอากรเกิดขึ้นในสมัยกรุงสุโขทัยแล้ว แต่มีการยกเว้นภาชีดังกล่าวขณะขนสินค้าผ่านด่านให้²

ในสมัยสุโขทัยนี้ ผู้ปกครองหรือรัฐจะเก็บภาชีในรูปแบบของการเกณฑ์แรงงานซึ่งเป็นภาชีทางตรง และยังมีภาชีที่ดินหรือค่าน้ำด้วย สำหรับการจัดเก็บภาชีนั้น เนื่องจากยังมีประเภทของภาชีน้อย กำลังของรัฐยังคงเพียงพอ และประชาชนยังไม่คิดหลบหนี นอกจากนี้ภาชียังถูกเก็บในรูปแบบของสิ่งของมากกว่าเงินทำให้เก็บได้ง่าย จึงยังไม่ปรากฏหลักฐานของความรับผิดชอบในคดีภาชี³

2.1.3 สมัยกรุงศรีอยุธยา

ในยุคนี้ปรากฏว่าเริ่มมีบทบัญญัติกฎหมายที่บ่งชี้ถึงลักษณะภาชีอากร รวมถึงการเรียกภาชีอากรว่า ส่วยสาอากร หรือส่วยสัดพัทธยากร อันมีจังกอบ อากรส่วย และฤชา⁴

นอกจากนี้ยังปรากฏกฎหมายเกี่ยวกับภาชีอากร เช่น กฎหมายอาญาหลวง พ.ศ. 1895 ซึ่งกล่าวถึงชนิดของภาชีและโทษสำหรับพนักงานซึ่งทำการฉ้อทรัพย์หลวง⁵ ยกตัวอย่าง มาตรา 27 “ผู้ใดเบียดบัง ช่างม้าผู้คน ส่วยสาอากรของที่จะเข้าพระคลังหลวงเอาไปซื้อขาย และผู้รู้เห็นเป็นใจนั้น ต้องถูกลงโทษ 6 สถาน” จากบทบัญญัตินี้ อาจกล่าวได้ว่าในสมัยกรุงศรีอยุธยาได้มีการบัญญัติความรับผิดชอบในคดีภาชีไว้อย่างชัดเจน แต่ทั้งนี้ มิได้มีการระบุองค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบดังกล่าวไว้แต่อย่างใด⁶

² ญาตา ประภาพันธ์, ระบบเจ้าภาชีนยาอากรสมัยกรุงเทพฯ ยุคต้น (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์สร้างสรรค์, 2524), หน้า 35.

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 36.

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 45.

⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 45.

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 46.

2.1.4 สมัยกรุงรัตนโกสินทร์จนถึงปัจจุบัน

สมัยกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้นนับว่าเป็นช่วงหัวเลี้ยวหัวต่อของการบริหารภาษีอากรสมัยเก่ากับสมัยใหม่ เนื่องจากเป็นยุคที่มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษี ซึ่งแตกต่างจากเดิมเป็นอย่างมาก นอกจากนี้ยังพบว่าหลักฐานการจัดเก็บภาษีอากรมีอย่างเด่นชัดในยุคนี้อย่างยิ่ง⁷

ในยุคนี้อีก มีการกำเนิดขึ้นของระบบเจ้าภาษีนายอากร ที่จัดให้มีการประมูลและจัดเก็บภาษีแทนรัฐบาล อย่างไรก็ตาม ระบบนี้ได้ถูกยกเลิกไปในสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวรัชกาลที่ 5 โดยเปลี่ยนให้รัฐบาลเป็นผู้จัดเก็บเอง มีการจัดตั้งกรมสรรพากรให้อยู่ภายใต้สังกัดกระทรวงนครบาล พร้อมทั้งตั้งกรมสรรพากรนอกให้อยู่ภายใต้สังกัดกระทรวงมหาดไทย เพื่อให้มีหน้าที่ในการดูแลและการจัดเก็บภาษีอากร ต่อมาได้มีการรวมกันเป็นกรมสรรพากรภายใต้สังกัดกระทรวงการคลังมาจนถึงปัจจุบัน⁸ นอกจากนี้ยังมีการประกาศใช้ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 โดยที่ได้มีการยกเลิกภาษีหลายประเภทที่บังคับใช้ก่อนหน้านี้ เช่น การเก็บเงินค่านา ภาษียา ภาษีการค้า เป็นต้น ความรับผิดชอบในคดีภาษีจึงบัญญัติอยู่ในประมวลรัษฎากรตั้งแต่นั้นมา โดยที่ประกอบไปด้วยความรับผิดชอบทางแพ่งและอาญา รวมถึงมีการบัญญัติต้องประกอบภายในไว้ในความรับผิดชอบบางมาตราอีกด้วย

2.2 ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับองค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบในคดีภาษี

กฎหมายภาษีอากรประกอบไปด้วยหลักการหลายประการที่ใช้เป็นหลักในการจัดเก็บภาษี รวมไปถึงการตีความหรือการพิจารณาความรับผิดชอบทางภาษี โดยในส่วนนี้ผู้เขียนจะอธิบายถึงทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบในคดีภาษี อันได้แก่ หลักภาษีอากรที่ดี และหลักการตีความกฎหมายภาษีอากร เนื่องจากการพิจารณาองค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบในคดีภาษีนั้น จะต้องมีความรู้ ความเข้าใจในหลักการทางภาษี เพื่อการนำมาปรับใช้ให้มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ดังกล่าว ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป

⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 46.

⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 43.

2.2.1 หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี

หลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith เป็นหลักเกณฑ์ที่ปรากฏมานานกว่า 200 ปีแล้ว แต่ยังเป็นหลักเกณฑ์ที่ยังมีการใช้อยู่ทั่วโลกในปัจจุบัน ซึ่งประกอบไปด้วย หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักความแน่นอน (Certainty) หลักความสะดวก (Convenience) และหลักความประหยัด (Economy) โดยหลักการที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาองค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบในคดีภาษี ได้แก่ หลักความเป็นธรรม และหลักความแน่นอน สามารถอธิบายได้ดังนี้

(1) หลักความเป็นธรรม กล่าวคือ รัฐต้องจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมโดยมีความสอดคล้องกับความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี การพิจารณาหลักเกณฑ์ที่จะใช้วัดความสามารถของผู้เสียภาษีจึงเป็นเรื่องที่สำคัญ โดยประกอบไปด้วย 2 หลักเกณฑ์ คือ การชำระภาษีอย่างเท่าเทียมกันตามสัดส่วนของจำนวนรายได้ และการชำระภาษีอย่างเท่าเทียมกันตามส่วนของจำนวนรายได้บวกด้วยสถานะส่วนบุคคลของแต่ละคน⁹

หลักความเป็นธรรมมีความสำคัญเป็นอย่างมากในการพิจารณาความรับผิดชอบทางภาษีของผู้เสียภาษี เนื่องจากการกำหนดภาระทางภาษีของบุคคล ดังนั้น การพิจารณาความรับผิดชอบทางภาษีจะต้องพิจารณาให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมด้วย

(2) หลักความแน่นอน กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ไม่ว่าจะเป็พื้นฐานภาษี วิธีการประเมินภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษี ซึ่งความแน่นอนดังกล่าวจะต้องเป็นความแน่นอนที่อยู่บนพื้นฐานของเหตุผล ปราศจากความคลุมเครือที่อาจก่อให้เกิดการตีความไปในทางที่ไม่เป็นธรรม และมีได้มาจากความพอใจของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีที่ไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนย่อมนำมาซึ่งความไม่เป็นธรรมและความเดือดร้อนของประชาชน¹⁰

หลักความแน่นอนมีความสำคัญต่อการพิจารณาความรับผิดชอบทางภาษีของผู้เสียภาษี เนื่องจากการบัญญัติกฎหมายต้องปราศจากความคลุมเครือ หากถ้อยคำในกฎหมายที่บัญญัติไว้ไม่มี

⁹ ศุภลักษณ์ พินิจวุฒล, กฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2556), หน้า 54.

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 55.

ความชัดเจน แน่นนอน ก่อให้เกิดความสงสัย ย่อมส่งผลต่อการตีความอาจนำมาซึ่งความเดือดร้อนของผู้เสียภาษีได้ ดังนั้น การบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาความรับผิดทางภาษีจึงต้องมีความสอดคล้องกับหลักความแน่นอน

2.2.2 หลักการตีความกฎหมายภาษีอากร

หลักการตีความกฎหมายภาษีอากรมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการพิจารณาองค์ประกอบภายในของการทำความผิด เนื่องจากหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีหรือศาลจะต้องตีความถ้อยคำที่บัญญัติอยู่ในประมวลรัษฎากรเพื่อพิจารณาความรับผิดในคดีภาษีซึ่งจะส่งผลโดยตรงต่อผู้เสียภาษี การตีความกฎหมายภาษีอากรมีหลักการดังนี้

- (1) กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด¹¹
- (2) การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ¹²
- (3) การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร¹³
- (4) การตีความกฎหมายภาษีอากรไม่ต้องคำนึงถึงหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาเสมอไป¹⁴
- (5) การตีความคำที่กฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษต้องตีความตามความหมายที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปหรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องบัญญัติไว้¹⁵
- (6) การตีความตามหลักเกณฑ์ที่มีกฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะ¹⁶

¹¹ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, หลักกฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training Center, 2555), หน้า 36.

¹² เรื่องเดียวกัน

¹³ เรื่องเดียวกัน

¹⁴ เรื่องเดียวกัน

¹⁵ เรื่องเดียวกัน

¹⁶ เรื่องเดียวกัน

โดยในที่นี้ ผู้เขียนจะอธิบายถึงหลักที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบในคดีภาษีตามกฎหมายภาษีอากรไทย ได้แก่ หลักการตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร และการตีความคำที่กฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษต้องตีความตามความหมายที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปหรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องบัญญัติไว้ ดังนี้

(1) การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร กล่าวคือ คำว่า “เอกเทศ” หมายถึง ส่วนหนึ่งต่างหากหรือเฉพาะตัว หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรจึงเป็นหลักที่ว่า ผู้บัญญัติกฎหมายมีอำนาจร่างบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่น ไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีอากร ในลักษณะเดียวกันกับที่ปรากฏในกฎหมายอื่นได้¹⁷

ดังนั้น การตีความกฎหมายภาษีอากรจึงต้องพิจารณาจากความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร กล่าวคือ ต้องพิจารณาจากเนื้อหาสาระ ตัวบท และกฎหมายในทางภาษีอากรก่อนว่ากำหนดไว้อย่างไร แล้วจึงตีความและยึดถือตามนั้น เนื่องจากในบางกรณีบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรบัญญัติไว้แตกต่างจากกฎหมายอื่น ยกตัวอย่างเช่น คำว่า “ชาย” ในประมวลรัษฎากร มาตรา 94/1 มีความหมายแตกต่างจากคำว่า “ชาย” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 453 โดยการขายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น หมายถึงแต่เพียงกรณีที่ต้องมีการโอนกรรมสิทธิ์และการใช้ราคาทรัพย์สิน แต่การขายตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้หมายความรวมถึงสัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ ให้เช่าซื้อ หรือจำหน่ายจ่ายโอน ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์ตอบแทนหรือไม่ ซึ่งจะเห็นได้ชัดว่า คำว่าชายตามประมวลรัษฎากรดังกล่าวมีความหมายกว้างกว่าความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

นอกจากนี้ ในส่วนของความรับผิดชอบทางอาญาภายใต้กฎหมายอาญาทั่วไปและกฎหมายภาษีอากรยังมีบทบัญญัติและการบังคับใช้ที่แตกต่างกัน อันส่งผลถึงการตีความภายใต้กฎหมายภาษีอากร ยกตัวอย่างเช่น กฎหมายศุลกากร ในกรณีการลงโทษผู้พยายามกระทำความผิด ผู้สนับสนุนการกระทำความผิด และองค์ประกอบภายใน รายละเอียดดังนี้

(1.1) การลงโทษผู้พยายามกระทำความผิด

¹⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “การตีความกฎหมายภาษีอากร,” ตุลพาท 51, 3 (กันยายน 2547): หน้า 51.

หลักทั่วไปในประมวลกฎหมายอาญา กำหนดให้ลงโทษผู้พยายามกระทำความผิดเพียง 2 ใน 3 ส่วนของโทษที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับความผิดนั้น ตามมาตรา 80 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ในขณะที่กฎหมายศุลกากรนั้น กำหนดให้ลงโทษผู้พยายามกระทำความผิดเทียบเท่าผู้กระทำความผิดสำเร็จ ตามมาตรา 242 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560¹⁸

(1.2) การลงโทษผู้สนับสนุนการกระทำความผิด

หลักทั่วไปในประมวลกฎหมายอาญา ได้กำหนดโทษมากน้อยลดหลั่นกันในระหว่างตัวการ ผู้ใช้ ผู้โฆษณา และผู้สนับสนุน โดยลงโทษเพียง 2 ใน 3 ส่วนของโทษที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับความผิดนั้น ตามมาตรา 86 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ในขณะที่กฎหมายศุลกากร กำหนดให้ลงโทษผู้สนับสนุนเทียบเท่าผู้กระทำความผิดสำเร็จ ตามมาตรา 245 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560¹⁹

(1.3) องค์ประกอบภายใน

นอกจากนี้ ยังมีหลักในเรื่องกรรมเป็นเครื่องชี้เจตนา ในกฎหมายอาญาทั่วไป ซึ่งบัญญัติอยู่ในมาตรา 59 แห่งประมวลกฎหมายอาญา แต่ในกฎหมายศุลกากร บางบทบัญญัติไม่สามารถนำหลักการดังกล่าวมาปรับใช้ได้ ดังนั้น ในมาตรา 252 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จึงกำหนดให้ผู้กระทำความผิดต้องรับผิดแม้ได้กระทำโดยไม่มีเจตนา²⁰

(2) หลักการตีความคำที่กฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติความหมายไว้เป็นพิเศษ กล่าวคือ กรณีที่คำใดกฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติความหมายไว้เป็นพิเศษก็ต้องถือว่าคำนั้นมีความหมายตามที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปหรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้ จะตีความคำนั้นให้มีความหมายเป็นอย่างอื่นไม่ได้ หลักนี้ได้ปรากฏอยู่ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7671/2546 ซึ่งวินิจฉัยไว้ดังนี้²¹

¹⁸ โสรัจ สัจจวรรณ, “ผลกระทบจากแนวคำพิพากษาศาลฎีกาในการริบทรัพย์ตามมาตรา 27 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2536), หน้า 18.

¹⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 18.

²⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 17.

²¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 61.

“การพิจารณาว่าเงินได้พึงประเมินที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากการชำระบัญชีหลังจากจดทะเบียนเลิกบริษัทเป็นเงินปันผลหรือไม่ เนื่องจากตามประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติถึงความหมายของคำว่า “เงินปันผล” ไว้โดยเฉพาะ ดังนั้น จึงต้องพิจารณาจากกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งได้บัญญัติเกี่ยวกับเงินปันผลและเงินสำรองไว้ตั้งแต่มาตรา 1200 ถึงมาตรา 1205 โดยเมื่อพิจารณาจากมาตรา 1200 ซึ่งได้บัญญัติว่า “การแจกเงินปันผลนั้น ต้องคิดตามส่วนจำนวน ซึ่งผู้ถือหุ้นได้ส่งเงินแล้วในหุ้นหนึ่ง ๆ เว้นแต่จะได้ตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่นในเรื่องหุ้นบุริมสิทธิ” มาตรา 1201 วรรคสาม บัญญัติว่า “ห้ามมิให้จ่ายเงินปันผล จากเงินประเภทอื่นนอกจากเงินกำไร ถ้าหากบริษัทขาดทุนห้ามมิให้จ่ายเงินปันผลจนกว่าจะได้แก้ไขให้ขาดทุนเช่นนั้น” และมาตรา 1202 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ทุกคราวที่แจกเงินปันผล บริษัทต้องจัดสรรเงินไว้เป็นทุนสำรองอย่างน้อยหนึ่งในสิบส่วนของจำนวนผลกำไร ซึ่งบริษัท ทำมาหาได้จากกิจการของบริษัท จนกว่าทุนสำรองนั้นจะมีจำนวนถึงหนึ่งในสิบของจำนวนทุนของบริษัทหรือมากกว่านั้น แล้วแต่จะได้ตกลงกำหนดไว้ในข้อบังคับของบริษัท” สามารถตีความได้ว่า เงินปันผลที่บริษัทจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นนั้นต้องเป็นส่วนหนึ่งของกำไรที่บริษัทได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีที่ประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ที่ได้จดทะเบียนไว้ และเพื่อไม่ให้บริษัทนำผลกำไรที่ได้รับดังกล่าวมาจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นทั้งหมดจนขาดเงินทุนหมุนเวียนในการประกอบกิจการ กฎหมายจึงบังคับให้บริษัทต้องจัดสรรกำไรที่ได้รับจากการประกอบกิจการส่วนหนึ่งไว้เป็นเงินทุนสำรองทุกคราวที่จ่ายเงินปันผล²²

เมื่อบริษัทเลิกกัน ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้บัญญัติถึงการชำระบัญชีไว้ในมาตรา 1249 ว่า “ให้ถือว่าบริษัทยังคงตั้งอยู่ตราบเท่าเวลาที่จำเป็นเพื่อการชำระบัญชี” มาตรา 1250 “ให้ผู้ชำระบัญชีชำระสะสางการงานของบริษัทให้เสร็จไป กับจัดการใช้หนี้เงินและแจกจ่ายสินทรัพย์ของบริษัทนั้น” และในการชำระบัญชี ผู้ชำระบัญชีมีอำนาจตามมาตรา 1259 เพื่อให้การชำระบัญชีเสร็จไปด้วยดี ส่วนทรัพย์สินของบริษัทนั้น มาตรา 1269 กำหนดให้แบ่งคืนให้แก่ผู้ถือหุ้นได้เพียงเท่าที่ไม่ต้องเอาไว้ใช้ในการชำระหนี้ของบริษัทเท่านั้น นอกจากนี้ประมวลรัษฎากร มาตรา 72 วรรคสองยังบัญญัติให้ถือว่าวันที่จดทะเบียนเลิกบริษัทเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี และให้ผู้ชำระบัญชีมีหน้าที่ยื่น

²² เรื่องเดียวกัน, หน้า 62.

แบบแสดงรายการและเสียภาษีตามแบบและภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 68 และ 69 แห่งประมวล รัชฎากรโดยอนุโลม ดังนั้น ในระหว่างการชำระบัญชีของบริษัทแม้จะถือว่าบริษัทยังคงตั้งอยู่ตราบเท่า เวลาที่จำเป็นเพื่อการชำระบัญชี แต่การที่ผู้ชำระบัญชีขายทรัพย์สินของบริษัทและดำเนินกิจการต่าง ๆ หลังจากจดทะเบียนเลิกบริษัทแล้ว เป็นเหตุให้บริษัทมีรายได้ ระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่ขยายออกไป โดยได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรตามมาตรา 72 วรรคสาม เป็นการกระทำไปตามอำนาจหน้าที่ ตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดไว้ในระหว่างที่การชำระบัญชียังไม่เสร็จเพื่อชำระสะสาง การงานให้สิ้นไปและแจกจ่ายสินทรัพย์ของบริษัทเท่านั้น รายได้ของบริษัทที่เกิดขึ้นระหว่างการชำระ บัญชีดังกล่าวที่มีเหลืออยู่หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว จึงมิใช่ผลกำไรจากการประกอบกิจการของบริษัท แต่ เป็นผลกำไรจากการขายทรัพย์สินของบริษัทและเป็นทรัพย์สินที่ต้องแบ่งคืนให้แก่ผู้ถือหุ้นตามส่วนเมื่อได้ กันส่วนที่จะต้องเอาไว้ใช้ในการชำระหนี้ของบริษัทแล้ว หรือเมื่อชำระบัญชีเสร็จตามประมวลกฎหมาย แพ่งและพาณิชย์มาตรา 1269 ฉะนั้น เงินที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากการชำระบัญชีหลังจากจดทะเบียนเลิกบริษัท จึงมิใช่เงินปันผลอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัชฎากร มาตรา 40(4)(ข) แต่เป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(4)(ฉ) เฉพาะส่วนที่มีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุนที่ผู้ถือหุ้นลงทุนในบริษัท ผู้ถือหุ้นจึงไม่ มีสิทธิได้รับเครดิตภาษีตาม มาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัชฎากร”²³

นอกจากนี้ ²⁴ความรับผิดชอบทางอาญาภายใต้ประมวลรัชฎากร ก็มีการตีความตาม ความหมายในประมวลกฎหมายอาญา หลักนี้ได้ปรากฏอยู่ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8967/2561 ซึ่ง วินิจฉัยไว้ดังนี้

“การกระทำความผิดตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัชฎากร ต้องมีเจตนาตามมาตรา 59 ประมวลกฎหมายอาญาด้วย โดยจำเลยทั้งสองต้องมีเจตนาร่วมกันหลีกเลี่ยงหรือหลีกเลี่ยงการเสียภาษี อากรนั้น และต้องร่วมกันกระทำโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบายหรือโดยวิธีการอื่นทำนองเดียวกัน”

เมื่อพิจารณาจากคำพิพากษาดังกล่าวข้างต้น จะพบว่าศาลฎีกาตีความคำที่กฎหมายภาษี อากรมิได้บัญญัติความหมายไว้เป็นพิเศษ โดยใช้กฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องที่ได้บัญญัติเรื่องนั้น ๆ ไว้ ประกอบ

²³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 63.

²⁴ โปรดดู คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8967/2561

กันในการพิจารณาพิพากษาคดีอาชญากรรมอันเป็นหลักการตีความกรณีกฎหมายอาชญากรรมได้บัญญัติความหมายไว้เป็นพิเศษ จึงต้องตีความคำนั้นโดยยึดถือความหมายตามที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปหรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้ เช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และประมวลกฎหมายอาญา เป็นต้น

2.3 องค์ประกอบภายในของความรับผิดตามกฎหมายแพ่ง

ความรับผิดตามกฎหมายแพ่ง กรณีที่ต้องชดเชยค่าเสียหายหรือค่าสินไหมทดแทนให้แก่ผู้เสียหาย บัญญัติอยู่ในกฎหมายลักษณะละเมิด ซึ่งความเสียหายในละเมิดนั้นถือว่าเป็นความเสียหายต่อสิทธิตามกฎหมาย โดยแนวคิดเกี่ยวกับความรับผิดในกฎหมายลักษณะละเมิดในระบบกฎหมายจารีตประเพณีนั้นมีสองแนวคิด ได้แก่ แนวคิดที่หนึ่ง ความเสียหายต้องมีการชดเชยเยียวยา โดยไม่มีการพิจารณาถึงองค์ประกอบภายในจิตใจของผู้กระทำ เช่น จงใจกระทำ หรือการขาดความระมัดระวัง และแนวคิดที่สองคือ ความเสียหายที่จะมีผู้รับผิดชอบชดเชยเยียวยานั้นต้องเกิดจากจงใจกระทำหรือขาดความระมัดระวังเท่านั้น กล่าวโดยสรุปได้ว่าแนวคิดแรกนั้นมีวัตถุประสงค์มุ่งคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหาย และแนวคิดที่สองมุ่งคุ้มครองเสรีภาพของบุคคลผู้กระทำมากกว่าสิทธิของผู้เสียหาย²⁵

กล่าวโดยสรุปได้ว่าทฤษฎีความรับผิดในทางละเมิดได้มีการปรับเปลี่ยนไปตามสภาพสังคมและสถานการณ์ในแต่ละยุคสมัย จนมาถึงยุคที่เจตนากระทำความผิดพิสูจน์ได้ยาก จึงกลับไปสู่หลักที่ถือว่าเมื่อมีความเสียหายย่อมต้องมีความรับผิดแต่เรียกชื่อใหม่ว่าเป็นความรับผิดเด็ดขาด หรือ Strict liability หรือ Absolute liability หรือ No fault liability ซึ่งหลักความรับผิดเด็ดขาดนี้มีส่วนช่วยให้ผู้เสียหายได้รับการเยียวยาโดยไม่ต้องพิสูจน์ความผิด²⁶

ทั้งนี้ แนวคิดความรับผิดทางละเมิดมีความเกี่ยวข้องกับองค์ประกอบภายในของความรับผิดในคดีอาชญากรรมกฎหมายอาชญากรรม ที่ปรากฏอยู่ภายใต้กฎหมายไทย มี 2 แนวคิด ได้แก่ ความรับผิดที่ต้องพิจารณาองค์ประกอบภายใน : จงใจหรือประมาทเลินเล่อ และความรับผิดที่ไม่พิจารณาองค์ประกอบ

²⁵ สุขุม ศุภนิธย์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วย ลักษณะละเมิด (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณาการ, 2553), หน้า 7.

²⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 9.

ภายใน : ทฤษฎีความรับผิดชอบเด็ดขาด (Strict Liability) การศึกษาแนวคิดทั้งสองจึงมีความสำคัญเป็นอย่างมาก เนื่องจากจะทำให้เกิดความรู้และความเข้าใจในการพิจารณาความรับผิดทางแพ่งในคดีอาชญากรรม

2.3.1 ความรับผิดที่ต้องพิจารณาองค์ประกอบภายใน : จงใจหรือประมาทเลินเล่อ

กฎหมายละเมิดเป็นกฎหมายที่มีการพิจารณาองค์ประกอบภายในของผู้ทำละเมิดบัญญัติไว้ในมาตรา 420 ของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์²⁷ ซึ่งองค์ประกอบตามมาตรา 420 อาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

(1) การกระทำในความหมายของมาตรา 420 หมายความว่า การกระทำของบุคคลซึ่งรวมถึงการงดเว้นกระทำแล้วเกิดความเสียหายด้วย

(2) โดยจงใจ มีความหมายคล้ายกับ “โดยเจตนา” ในทางอาญาแตกต่างกันเพียงว่าการกระทำโดยจงใจนั้น หมายถึง กระทำโดยรู้สำนึกการกระทำว่าจะจะเป็นผลเสียหายต่อบุคคลอื่น แต่ไม่ได้หมายถึงไปถึงว่าต้องเจตนาให้เกิดผลเสียหายอย่างใดอย่างหนึ่งขึ้นโดยเฉพาะอย่างดังเช่นกระทำโดยเจตนาตามกฎหมายอาญา ฉะนั้นการกระทำโดยเจตนาในทางอาญาจึงเป็นการกระทำโดยจงใจในความหมายของมาตรา 420 เสมอ ทั้งนี้ก็เพราะจงใจมีความหมายกว้างกว่าเจตนาตนเอง²⁸

(3) โดยผิดกฎหมาย หมายความว่า กระทำลงโดยไม่มีอำนาจหรือไม่มีสิทธิหรือทำโดยมิชอบด้วยกฎหมาย (Unlawful) ดังนั้น แม้ไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้ว่าการกระทำเช่นนั้นเป็นความผิด แต่ผู้กระทำได้กระทำต่อบุคคลอื่นจนเขาเสียหายโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่อ การกระทำนั้นก็เป็นละเมิดได้²⁹

(4) มีความเสียหายเกิดขึ้นแก่ชีวิตและทรัพย์สินหรือสิทธิอื่นใดของบุคคลอื่น กล่าวคือเป็นการกระทำต่อสิทธิของบุคคลอื่นทั้งสิ้น อย่างไรก็ตาม องค์ประกอบสำคัญคือต้องมีความเสียหายเกิดขึ้น แต่ความเสียหายนั้นจะต้องชดใช้กันเป็นจำนวนเท่าใดอย่างไรเป็นอีกเรื่องหนึ่ง ซึ่งต้องวิเคราะห์ตามเรื่อง

²⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 12.

²⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 15.

²⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 28.

การใช้การชดใช้สินไหมทดแทน ซึ่งความเสียหายดังกล่าวนี้ต้องแน่นอนพอที่จะเป็นมูลให้เกิดการชดใช้แทนกันได้³⁰

2.3.2 ความรับผิดที่ไม่พิจารณาองค์ประกอบภายใน : ความรับผิดเด็ดขาด

ความรับผิดเด็ดขาดในทางละเมิด (Strict Liability) หรือความรับผิดโดยไม่มี ความผิด (Liability without fault) เป็นความรับผิดที่ผู้ต้องรับผิดไม่ต้องมีองค์ประกอบภายใน กล่าวคือ จงใจ หรือประมาทเลินเล่อ แต่บุคคลต้องรับผิดตามหลักที่กฎหมายกำหนดข้อสันนิษฐานให้บุคคลต้องรับผิดไว้ก่อน เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนเองมีต้องรับผิดในความเสียหายนั้น โดยหลักความรับผิดเด็ดขาดนี้เป็นแนวคิดที่ไม่พิจารณาเหตุแห่งความเสียหาย เพียงแต่มีความเสียหายเกิดขึ้นก็สามารถกำหนดให้มีการชดใช้ได้แล้ว ซึ่งแนวคิดดังกล่าวมีส่วนช่วยให้ผู้เสียหายได้รับการเยียวยาโดยไม่ต้องพิสูจน์ความผิด³¹ โดยอาศัยข้อสันนิษฐานเบื้องต้นว่า ต้องมีความบกพร่องบางประการเกี่ยวกับหน้าที่ที่ต้องกระทำ ซึ่งแนวคิดดังกล่าวปรากฏในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทย ตั้งแต่มาตรา 433 ถึงมาตรา 437 ซึ่งเป็นความผิดเกี่ยวกับการดูแลสัตว์และดูแลทรัพย์ บทบัญญัตินี้กำหนดความรับผิดในกรณีที่ไม่มีการกระทำละเมิดของบุคคล แต่กฎหมายสันนิษฐานความรับผิด (Presumption of responsibility) ไว้ว่า ให้ผู้ใดเป็นผู้ต้องรับผิดในความเสียหายที่เกิดขึ้น³² โดยถือเอาว่าความเสียหายจะไม่เกิดขึ้น ถ้าหากไม่มีความบกพร่องประการใดประการหนึ่งที่เกิดขึ้นจากผู้ต้องรับผิดชอบในสัตว์หรือทรัพย์ และหากจะผลักระการพิสูจน์ (Burden of Proof) ให้โจทก์เป็นฝ่ายนำสืบถึงความเลินเล่อของจำเลยจะเป็นการยากแก่โจทก์ ในบางกรณีโจทก์ไม่อาจนำสืบพิสูจน์ได้เลย³³ ดังนั้น จึงอาจเรียกความรับผิดในมาตราดังกล่าวในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้ว่าเป็นบทสันนิษฐานความรับผิดโดยปราศจากความผิด บทสันนิษฐานความรับผิดในความเสียหายที่เกิดจากทรัพย์หรือสิ่งของอันตรายนี้บางมาตราก็เป็นบทสันนิษฐานเด็ดขาด แต่บางมาตราก็เป็น

³⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 34.

³¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 167.

³² เรื่องเดียวกัน, หน้า 168.

³³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 166.

บทสันนิษฐานไม่เด็ดขาด³⁴ ตัวอย่างเช่น มาตรา 433 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้กำหนดหลักว่า ให้สันนิษฐานไว้ก่อน หากมีความเสียหายเกิดขึ้นเพราะสัตว์ บุคคลที่ต้องรับผิดชอบชดใช้ค่าสินไหมทดแทนให้แก่ฝ่ายที่ต้องเสียหาย ได้แก่ เจ้าของสัตว์หรือบุคคลที่รับเลี้ยงรับรักษาไว้ โดยหากพิจารณาองค์ประกอบความผิดในมาตรานี้จะพบว่า ไม่ได้กำหนดองค์ประกอบความผิดภายในเอาไว้ มีเพียงว่าหากความเสียหายที่เกิดขึ้นมาจากสัตว์ที่ตนเองมีหน้าที่ต้องดูแลก็จำต้องรับผิดชอบชดใช้ต่อความเสียหายนั้น ๆ แล้ว อย่างไรก็ตามข้อสันนิษฐานตามมาตรานี้ก็เป็นข้อสันนิษฐานที่ไม่เด็ดขาด โดยกฎหมายได้กำหนดข้อยกเว้นในการรับผิดชอบดังกล่าว โดยการผลักภาระในการพิสูจน์ให้แก่เจ้าของสัตว์หรือบุคคลที่รับเลี้ยงรับรักษาไว้ ที่ต้องพิสูจน์ให้ได้ว่าตนเองได้ใช้ความระมัดระวังอันสมควรแก่การรักษาตามชนิดและนิสัยของสัตว์ หรือตามพฤติการณ์อย่างอื่น หรือพิสูจน์ได้ว่าความเสียหายนั้นย่อมจะต้องเกิดแม้ได้ใช้ความระมัดระวังอย่างดีแล้ว

2.4 องค์ประกอบภายในของความรับผิดตามกฎหมายอาญา

ในการพิจารณาความรับผิดทางอาญาภายใต้ประมวลรัษฎากรมีการนำหลักการพิจารณาองค์ประกอบภายในภายใต้กฎหมายอาญามาปรับใช้ ดังนั้น ในการศึกษาองค์ประกอบภายในของความรับผิดทางอาญาในคดีภาษี จึงต้องมีความเข้าใจในความผิดอาญาตามประมวลกฎหมายอาญาเสียก่อน อันได้แก่ ความผิดที่ต้องการองค์ประกอบภายใน และความผิดที่ไม่ต้องการองค์ประกอบภายใน มีรายละเอียดดังนี้

2.4.1 ความผิดที่ต้องการองค์ประกอบภายใน

การกระทำความผิดอาญานั้นนอกจากจะต้องมีการกระทำครบองค์ประกอบภายนอกแล้ว ยังต้องมีการพิจารณาองค์ประกอบภายใน กล่าวคือ เจตนาและประมาท โดยได้บัญญัติไว้ในมาตรา 59 วรรคแรก แห่งประมวลกฎหมายอาญา ดังนี้ “บุคคลจะต้องรับผิดในทางอาญาก็ต่อเมื่อได้กระทำโดยเจตนา เว้นแต่จะได้กระทำโดยประมาท ในกรณีที่กฎหมายบัญญัติให้ต้องรับผิดเมื่อได้กระทำโดยประมาท”

³⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 168.

2.4.1.1 การกระทำโดยเจตนา

การกระทำโดยเจตนาสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ เจตนาตามความเป็นจริง และเจตนาโดยผลของกฎหมาย (การกระทำโดยพลาด) รายละเอียดดังนี้

(1) เจตนาตามความเป็นจริง

เจตนาตามความเป็นจริง ได้แก่ เจตนาประสงค์ต่อผล และเจตนาเล็งเห็นผล พิจารณาได้จากประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 59 วรรคสอง ที่ได้กำหนดไว้ว่า “การกระทำโดยเจตนา ได้แก่กระทำโดยรู้สำนึกในการที่กระทำและในขณะเดียวกันผู้กระทำประสงค์ต่อผล หรือยอมเล็งเห็นผลของการกระทำนั้น” และวรรคสาม กำหนดไว้ว่า “ถ้าผู้กระทำมิได้รู้ข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบของความผิด จะถือว่าผู้กระทำประสงค์ต่อผล หรือยอมเล็งเห็นผลของการกระทำนั้นมิได้”³⁵ ดังนั้น ผู้กระทำจะมีเจตนากระทำความผิดฐานใด ผู้กระทำจะต้องประสงค์ต่อผล หรือมีเจตนาเล็งเห็นผลของการกระทำนั้นของตน³⁶

(1.1) เจตนาประสงค์ต่อผล

“ประสงค์ต่อผล” หรือ “เจตนาโดยตรง” หมายความว่า มุ่งหมายจะให้เกิดผลขึ้น หากเกิดผลขึ้นตามที่มุ่งหมายก็เป็นความผิดสำเร็จ หากผลไม่เกิดตามที่มุ่งหมาย ก็เป็นเพียงความผิดฐานพยายามตามมาตรา 80 หรือ 81 แล้วแต่กรณี³⁷ โดยสามารถแบ่งออกเป็น ความผิดที่ต้องมีผลปรากฏ เช่น ฆ่าคนตาย ตามมาตรา 288 และความผิดที่ไม่ต้องมีผลปรากฏ เช่น แจ้งความเท็จแก่เจ้าพนักงาน ตามมาตรา 137

(1.2) เจตนาเล็งเห็นผล

“เล็งเห็นผล” หมายความว่า เล็งเห็นได้ว่าผลนั้นจะเกิดขึ้นได้อย่างแน่นอนเท่าที่จิตใจของบุคคล ในฐานะเช่นนั้นจะเล็งเห็นได้

³⁵ เกียรติขจร วัจนะสวัสดิ์, คำอธิบายกฎหมายอาญา ภาค1, (กรุงเทพมหานคร: พลสยาม พรินติ้ง (ประเทศไทย), 2551), หน้า 149.

³⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 158.

³⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 159.

ในกรณีที่ผู้กระทำมิได้ประสงค์ต่อผล หรือมิได้มุ่งหมายให้ผลเกิดขึ้น แต่ถ้าสามารถสังเกตเห็นได้ว่าผลนั้นจะเกิดขึ้นก็ถือว่าผู้กระทำมีเจตนาเช่นกัน เรียกว่า เจตนาเล็งเห็นผล หรือเจตนาโดยอ้อม³⁸

(2) เจตนาโดยผลของกฎหมาย (การกระทำโดยพลาด)

กรณีเจตนาโดยผลของกฎหมาย คือ เจตนาไม่ประสงค์ต่อผล และไม่เล็งเห็นผล หมายถึง ในความเป็นจริงผู้กระทำไม่ได้มีเจตนากระทำต่อบุคคลผู้ซึ่งได้รับผลร้ายจากการกระทำนั้น แต่กฎหมายให้ถือว่าผู้กระทำได้กระทำโดยเจตนาแก่บุคคลผู้ซึ่งได้รับผลร้ายจากการกระทำนั้น ซึ่งเรียกอีกนัยหนึ่งว่า “เจตนาโอน” โดยหลักนี้ปรากฏในประมวลกฎหมายอาญามาตรา 60 ซึ่งเป็นเรื่องการกระทำโดยพลาด อย่างไรก็ตามเจตนาตามมาตรา 60 นี้ ผู้กระทำต้องมีเจตนาครอบงำประกอบความผิดฐานอื่นอยู่แล้ว แต่เพียงผลไปเกิดแก่บุคคลอื่นที่ผู้กระทำไม่ได้มีเจตนาตามความเป็นจริงเท่านั้น³⁹

2.4.1.2 การกระทำโดยประมาท

การกระทำโดยประมาทนั้นพิจารณาได้จากประมวลกฎหมายอาญามาตรา 59 วรรคสี่ ที่ได้กำหนดไว้ว่า “*กระทำโดยประมาท ได้แก่กระทำด้วยความผิดมิใช่โดยเจตนา แต่กระทำโดยปราศจากความระมัดระวังซึ่งบุคคลในภาวะเช่นนั้นจักต้องมีตามวิสัยและพฤติการณ์ และผู้กระทำอาจใช้ความระมัดระวังเช่นนั้นได้ แต่หาได้ใช้ให้เพียงพอไม่*” โดยการกระทำโดยประมาทต้องมียุติประสงค์ประกอบคือ

(1) มิใช่เป็นการกระทำโดยเจตนาเลย ซึ่งการไม่มีเจตนา นั้นอาจจะเป็นการไม่รู้ข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบของความผิด หรือรู้ข้อเท็จจริงแต่ไม่ประสงค์ต่อผลหรือเล็งเห็นผล⁴⁰

³⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 164.

³⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 246.

⁴⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 278.

(2) กระทำโดยปราศจากความระมัดระวังซึ่งบุคคลในภาวะเดียวกันกับผู้กระทำต้องกระทำ โดยพิจารณาจากวิสัยของคนธรรมดาและพฤติการณ์นั้น ๆ เป็นกรณีไป และสุดท้ายคือ ผู้กระทำอาจใช้ความระมัดระวังได้แต่ไม่ได้ใช้อย่างเพียงพอ⁴¹

2.4.2 ความผิดที่ไม่ต้องการองค์ประกอบภายใน

การกระทำความผิดอาญาบางเรื่องนั้น แม้ผู้กระทำจะไม่มีองค์ประกอบภายใน คือ “ไม่เจตนาและไม่ประมาท” ผู้กระทำก็ยังคงต้องรับผิด ความผิดประเภทนี้เรียกว่า ความผิดโดยเด็ดขาด (Strict liability) โดยความผิดอาญาใดจะเป็นความผิดโดยเด็ดขาดจะต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้โดยแจ้งชัด ทั้งนี้พิจารณาจากที่ประมวลกฎหมายอาญาได้บัญญัติไว้ในมาตรา 59 วรรคแรกตอนท้ายว่า “เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายบัญญัติไว้โดยแจ้งชัดให้ต้องรับผิดแม้ได้กระทำโดยไม่มีเจตนา”⁴² ซึ่งคำว่าไม่มีเจตนา ย่อมหมายถึงไม่เจตนาองค์ประกอบภายใน คือ การไม่เจตนาและไม่ประมาท อันเป็นหลักของความรับผิดโดยเด็ดขาด (Strict liability) หรือหลักความรับผิดที่ไม่ต้องมีเจตนา ซึ่งกฎหมายอาญานำหลักนี้มาใช้โดยมีรากฐานมาจากกฎหมายแพ่งลักษณะละเมิด⁴³ ความผิดในทางอาญาที่ไม่เจตนาต้องมีเจตนาที่ต่อรับโทษนั้น มีปรากฏอยู่ทั้งในประมวลกฎหมายอาญาและพระราชบัญญัติอื่น ๆ ที่มีโทษทางอาญา

⁴¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 281.

⁴² เรื่องเดียวกัน, หน้า 300.

⁴³ สุชากร วณิชย์สิริกุล, “ความผิดลหุโทษตามประมวลกฎหมายอาญา : ศึกษาความผิดที่ผู้กระทำต้องไม่มีเจตนา,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2555), หน้า 2.

บทที่ 3

การพิจารณาองค์ประกอบภายในกรณีความรับผิดตามกฎหมายภาษีอากรไทย

ประมวลรัษฎากรของประเทศไทยบัญญัติเกี่ยวกับประเภทของความรับผิดในคดีภาษีอากรไว้ 3 ประเภทด้วยกัน ได้แก่ ความรับผิดทางแพ่ง ทางอาญา และทางปกครอง โดยในการศึกษาเกี่ยวกับการพิจารณาองค์ประกอบภายในของแต่ละประเภทความรับผิดนั้น จะต้องมีการศึกษาถึงโครงสร้างและระบบการจัดเก็บภาษีของประเทศไทย เพื่อให้เกิดความรู้และความเข้าใจพื้นฐานของภาษีอากรของประเทศไทย เสียก่อน จากนั้นจึงศึกษาลักษณะของความรับผิดคดีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย และท้ายสุดคือการศึกษาองค์ประกอบภายในตามลักษณะการกระทำความผิดภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศไทย

3.1 โครงสร้างและระบบการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย

ภาษีอากรภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศไทย สามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ

(1) ภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีที่ไม่สามารถผลักภาระไปที่ผู้อื่นได้หรือผลักได้ยาก ผู้เสียภาษีจะเป็นผู้ที่มีเงินได้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล

(2) ภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีที่สามารถผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้โดยง่าย เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการสามารถผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ลูกค้า โดยการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 7 จากมูลค่าสินค้าหรือบริการ และนำส่งภาษีดังกล่าวให้กรมสรรพากรตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดต่อไป¹

นอกจากนี้ การประเมินจัดเก็บภาษีอากร สามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ

(1) การประเมินตนเอง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องประเมินตนเอง และยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้

¹ สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2561 (กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์, 2561), หน้า 3-5.

(2) การประเมินล่วงหน้า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะถูกประเมินภาษिल่วงหน้าจากผู้จ่ายเงินได้ เรียกว่า ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภาษีที่ถูกหักไว้ถือเป็นเครดิตของผู้มีหน้าที่เสียภาษี สามารถนำไปหักออกจาก ภาษีที่ต้องชำระได้ รวมทั้งอาจถูกประเมินล่วงหน้าจากเจ้าพนักงานสรรพากรก่อนถึงกำหนดเวลาได้²

ทั้งนี้ กรณีเกิดปัญหาข้อโต้แย้งกันระหว่างผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับจำนวน ภาษีที่ต้องชำระหรืออำนาจการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสิทธิจะยื่นอุทธรณ์ภาษีได้ เพื่อขอให้พิจารณาประเมินภาษีใหม่³

อย่างไรก็ดี หากมิได้ชำระภาษีหรือชำระไว้ไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงานมีสิทธิยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อนำไปชำระหนี้ภาษีได้โดยไม่ต้องฟ้องศาล และการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร นอกจากผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดชอบแล้ว ยังต้องรับผิดชอบอาญาอีกด้วย⁴

3.2 ประเภทของความรับผิดชอบภาษีตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรได้มีการบัญญัติเกี่ยวกับการลงโทษผู้กระทำความผิดทั้งในทางแพ่ง ทางอาญา และทางปกครอง โดยสามารถอธิบายได้ดังนี้

3.2.1 ความรับผิดชอบทางแพ่ง

ลักษณะของความรับผิดชอบทางแพ่งที่ปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากร มี 2 ประเภท ได้แก่ เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม รายละเอียดดังนี้

² เรื่องเดียวกัน

³ เรื่องเดียวกัน

⁴ กรมสรรพากร, หน้าี่ตามกฎหมายของผู้มีหน้าที่เสียภาษี [ออนไลน์], 28 มิถุนายน 2555. แหล่งที่มา

3.2.1.1 เบี้ยปรับ

เบี้ยปรับ คือ เงินเพิ่มจำนวนภาษีอากร⁵ ในกรณีที่มีการประเมินตนเองไม่ถูกต้องหรือชำระภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนด โดยเบี้ยปรับปกติจะคิดจากส่วนของภาษีที่ขาดไปซึ่งกำหนดไว้ 1 เท่า⁶ หรือ 2 เท่า⁷ แล้วแต่กรณี อย่างไรก็ตาม เบี้ยปรับอาจลดได้ ตัวอย่างเช่น กรณีเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 89⁸ ที่อาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยการอนุมัติของรัฐมนตรี⁹ เป็นต้น

3.2.1.2 เงินเพิ่ม

เงินเพิ่ม คือ ดอกเบี้ยจากการไม่ชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด โดยที่เงินเพิ่มมีลักษณะเช่นเดียวกับดอกเบี้ยผิดนัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่ลูกหนี้ต้องชำระหนี้เมื่อถึงกำหนดแต่ไม่ชำระ¹⁰ นอกจากนี้ ยังมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ได้วินิจฉัยเกี่ยวกับเงินเพิ่มไว้¹¹ ดังนี้ “ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้เรียกเงินค้างชำระภาษีอากรเพิ่มสองเท่าและให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1 ต่อเดือน เป็นทางแก้สำหรับกรณีลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระค่าภาษีอากรที่กำหนดไว้โดยเฉพาะแล้วจะเรียก

⁵ อรชุน กนกทิพย์พรชัย, “ความรับผิดอาญาตามประมวลรัษฎากร : ศึกษาเฉพาะกรณีเงินได้บุคคลธรรมดา,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2537). หน้า 43.

⁶ ตามมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร “ในการประเมินตามมาตรา 20 หรือมาตรา 21 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก”

⁷ ตามมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร “เว้นแต่จะบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในลักษณะนี้ ในการประเมิน ตามมาตรา 24 หรือมาตรา 25 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ”

⁸ ตามนัยมาตรา 89 แห่งประมวลรัษฎากร

⁹ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁰ อรชุน กนกทิพย์พรชัย, “ความรับผิดอาญาตามประมวลรัษฎากร : ศึกษาเฉพาะกรณีเงินได้บุคคลธรรมดา,” หน้า 44.

¹¹ รติรัตน์ มุ่งรักษาธรรม, “ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558). หน้า 17.

ดอกเบี้ยยในจำนวนนี้อีกตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 224 ไม่ได้” และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1747/2531 และ 4246/2536 ซึ่งวินิจฉัยในแนวทางเดียวกัน¹² อย่างไรก็ตาม เงินเพิ่มสามารถลดลงได้ในกรณีอธิบดีอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษี และได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น จากร้อยละ 1.5 เหลือร้อยละ 0.75¹³

เมื่อพิจารณาลักษณะของเบี้ยปรับและเงินเพิ่มข้างต้นแล้ว อาจกล่าวได้ว่า เบี้ยปรับนั้นเป็นมาตรการที่จะบังคับเอาจากผู้เสียภาษีที่ชำระภาษีไว้ไม่ครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนด จึงเป็นการลงโทษที่มีพื้นฐานมาจากจำนวนภาษีไม่ถูกต้อง ส่วนเงินเพิ่มเป็นกรณีที่ลงโทษผู้เสียภาษีที่ชำระภาษีไม่ปฏิบัติตามระยะเวลาที่กำหนด มีลักษณะคล้ายกับดอกเบี้ยยผิดนัด

3.2.2 ความรับผิดทางอาญา

โทษทางอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรมีลักษณะเป็นการป้องปรามมิให้มีการกระทำความผิดอีก¹⁴ โดยในทั่วไปแล้วโทษทางอาญานั้นมีลักษณะเป็นการลิดรอนสิทธิและเสรีภาพของบุคคลซึ่งประกอบไปด้วย โทษประหารชีวิต จำคุก กักขัง ปรับ และริบทรัพย์สิน¹⁵ โดยที่ในประมวลรัษฎากรได้บัญญัติโทษในทางอาญาเพียงสองโทษเท่านั้น อันได้แก่ ปรับและจำคุก ส่วนกรณีการยึดหรืออายัดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ผู้เขียนเห็นว่าเป็นโทษทางปกครองเนื่องจากเป็นการให้อำนาจแก่หน่วยงานจัดเก็บในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร จึงมิใช่โทษริบทรัพย์สินตามกฎหมายอาญาแต่อย่างใด

ดังนั้น ลักษณะของความผิดทางอาญาที่ปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากร มี 2 ประเภท ได้แก่ โทษปรับ และโทษจำคุก

¹² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และดุยลักษณ์ ตราชูธรรม, “เงินเพิ่ม” เอกสารภาษีอากร ปีที่ 23, เล่มที่ 269 (กุมภาพันธ์ 2547): 113 – 119 อ้างถึงใน รติรัตน์ มุ่งรักษารธรรม, “ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” หน้า 17.

¹³ ตามนัยมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁴ รติรัตน์ มุ่งรักษารธรรม, “ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” หน้า 29.

¹⁵ ตามนัยมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร

3.2.2.1 โทษปรับ

ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มีโทษปรับตั้งแต่ไม่เกินห้าร้อยบาท จนถึงไม่เกินสองแสนบาท โดยที่ในกรณีที่เป็นความผิดที่ไม่รุนแรงจะมีเพียงโทษปรับเท่านั้น เช่น โทษปรับตามบัญญัติลักษณะ 2 หมวด 6 อากรแสตมป์¹⁶ เป็นต้น

3.2.2.2 โทษจำคุก

โทษจำคุกที่ปรากฏอยู่ภายใต้ประมวลรัษฎากร มีตั้งแต่จำคุกไม่เกินหนึ่งเดือนไปจนถึงจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี โดยที่โทษที่หนักที่สุดเป็นโทษกรณีหลีกเลี่ยงภาษีโดยแจ้งความเท็จฉ้อโกง หรืออุบายตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร¹⁷

อย่างไรก็ตาม ความรับผิดทางอาญาที่ปรากฏอยู่ภายใต้ประมวลรัษฎากรนี้ มีความผิดหลายมาตราที่เจ้าพนักงานสามารถเปรียบเทียบปรับได้ เช่น กรณีผู้จ่ายเงินได้ไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลา ต้องรับผิดระวางโทษปรับทางอาญาไม่เกิน 2,000 บาท ตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร¹⁸

นอกจากนี้ ยังมีความผิดที่เจ้าพนักงานไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้ เนื่องจากเป็นความผิดที่มีโทษหนักคือมีโทษปรับและจำคุกที่รุนแรง โดยประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้ตามมาตรา 35 ทวิ มาตรา 37 (1) (2) มาตรา 90/4 (1) ถึง (7) มาตรา 90/5 มาตรา 91/21 (7) และมาตรา 129 รวม 13 กรณี ดังนั้นถ้าบุคคลใดมีพฤติการณ์ครบองค์ประกอบความผิดอาญาแล้ว เจ้า

¹⁶ ตามนัยมาตรา 124 127 และ 128 แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁷ มาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร “ผู้ใดกระทำการดังต่อไปนี้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

(1) โดยเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือเพื่อขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ

(2) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้”

¹⁸ หมวด 1 ข้อ 4 ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2553

พนักงานสรรพยากรต้องดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนเพื่อฟ้องร้องดำเนินคดีอาญาทางศาลเท่านั้น¹⁹

3.2.3 ความรับผิดทางปกครอง

นอกจากความรับผิดในทางแพ่งและอาญาที่ได้กล่าวมาข้างต้นแล้ว ยังมีความรับผิดทางปกครองซึ่งเป็นมาตรการลงโทษอีกรูปแบบหนึ่ง โดยการบังคับทางปกครองหรือการบังคับตามคำสั่งทางปกครองมีผลมาจากการออกคำสั่งทางปกครอง²⁰ เมื่อพิจารณามาตรการทางปกครองภายใต้ประมวลรัษฎากรแล้ว จะอยู่ในลักษณะที่กำหนดให้ผู้เสียหายมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี หากผู้เสียหายไม่ปฏิบัติตาม เจ้าหน้าที่จึงสามารถออกคำสั่งทางปกครองเพื่อดำเนินการตามกฎหมายได้

ในกรณีมาตรการทางปกครองนั้น ปรากฏอยู่ในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร²¹ กล่าวคือ อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งทางปกครองยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยไม่ต้องขอให้ศาลมีคำสั่งแต่อย่างใด²² นอกจากนี้ ยังมีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับค่าปรับทางปกครอง ซึ่งปรากฏอยู่

¹⁹ รติรัตน์ มุ่งรักษารธรรม, “ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา”, หน้า 90.

²⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 18.

²¹ มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร “ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคสองภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอจะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี”

²² รติรัตน์ มุ่งรักษารธรรม, “ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา”, หน้า 27.

ในมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร ให้อธิบดีมีอำนาจพิจารณามีคำสั่งลงโทษปรับทางปกครองไม่เกินหนึ่งแสนบาท และปรับอีกไม่เกินวันละหนึ่งหมื่นบาท กรณีผู้มีหน้าที่รายงานผู้ใดไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของอธิบดี²³

กล่าวโดยสรุป ความรับผิดตามประมวลรัษฎากรของไทยประกอบไปด้วยความรับผิดทางแพ่ง อาญา และปกครอง อย่างไรก็ตาม ความรับผิดทางปกครองนั้นปรากฏอยู่เป็นส่วนน้อย ผู้เขียนจึงทำการศึกษาค้นคว้าและจัดประเภทความรับผิดในทางแพ่งและอาญาเท่านั้น ดังจะได้อธิบายในหัวข้อถัดไป

3.3 องค์ประกอบภายในตามลักษณะการกระทำความผิดภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศไทย

ความรับผิดในคดีอาชญากรรมของไทยสามารถแบ่งเป็น ความรับผิดทางแพ่ง ทางอาญา และทางปกครอง ตามที่ได้กล่าวมาแล้ว ในหัวข้อ 3.2 ในส่วนนี้ ผู้เขียนจะอธิบายถึงองค์ประกอบภายในของแต่ละฐานความผิด ซึ่งแบ่งประเภทตามลักษณะการกระทำความผิดภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศไทย โดยความรับผิดทางแพ่ง สามารถจำแนกฐานความผิดได้ทั้งสิ้น 6 ฐาน และความรับผิดทางอาญา สามารถจำแนกฐานความผิดได้ทั้งสิ้น 5 ฐาน รายละเอียดดังนี้

3.3.1 ลักษณะความผิดที่มีโทษทางแพ่ง

ประมวลรัษฎากรกำหนดความรับผิดทางแพ่งไว้ด้วยกันทั้งหมด 6 ฐานความผิด ซึ่งสามารถใช้ลักษณะการกระทำความผิดเป็นหลักเกณฑ์ในการแบ่งประเภทของความรับผิดได้ดังนี้

²³ มาตรา 3 อัฐฐารส แห่งประมวลรัษฎากร “ในกรณีที่ปรากฏว่าผู้มีหน้าที่รายงานผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม มาตรา 3 สัตตรส ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งให้ผู้มีหน้าที่รายงานปฏิบัติให้ถูกต้องภายในระยะเวลาที่กำหนด

ผู้มีหน้าที่รายงานผู้ใดไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของอธิบดีตามวรรคหนึ่ง ให้อธิบดีมีอำนาจพิจารณามีคำสั่งลงโทษปรับทางปกครองไม่เกินหนึ่งแสนบาท และปรับอีกไม่เกินวันละหนึ่งหมื่นบาท ตลอดเวลาที่ยังฝ่าฝืนอยู่หรือจนกว่าจะได้ปฏิบัติให้ถูกต้อง”

3.3.1.1 ความผิดทั่วไป

ประมวลรัษฎากร ลักษณะ 1 ข้อความเบื้องต้น มีลักษณะเป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับทั่วไปกับทุกประเภทภาษีอากร โดยมาตรา 4 ตรี²⁴ ความผิดฐานไม่ยื่นคำร้องขอรับใบผ่านภาษีอากร หรือยื่นคำร้องแล้วแต่ยังไม่ได้รับใบผ่านภาษีอากร เดินทางออกจากประเทศไทย หรือพยายามเดินทางออกจากประเทศ ให้เสียเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของเงินภาษีอากรที่จะต้องเสียทั้งสิ้น

ความรับผิดตามมาตรานี้ ไม่มีการพิจารณาองค์ประกอบภายในของความผิดแต่อย่างใด

3.3.1.2 ความผิดฐานยื่นรายการไม่ถูกต้อง

ความผิดฐานยื่นรายการไม่ถูกต้องบัญญัติอยู่ในมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร²⁵ เป็นกรณีเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียภาษีแสดงรายการไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ และได้ออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาไต่สวน²⁶

²⁴ มาตรา 4 ตรี “ให้คนต่างด้าวซึ่งจะเดินทางออกจากประเทศไทยยื่นคำร้องตามแบบที่อธิบดีกำหนด เพื่อขอรับใบผ่านภาษีอากรภายในกำหนดเวลาไม่เกินสิบห้าวันก่อนออกเดินทาง ไม่ว่าจะมิใช่ภาษีอากรที่ต้องชำระหรือไม่

การยื่นคำร้องตามความในวรรคก่อน ถ้าผู้ยื่นคำร้องมีภูมิลำเนาหรือพักอยู่ในเขตจังหวัดพระนครหรือจังหวัดธนบุรี ให้ยื่นต่ออธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย ถ้ามีภูมิลำเนาหรือพักอยู่ใน เขตจังหวัดอื่นให้ยื่นต่อผู้ว่าราชการจังหวัดนั้น หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย

คนต่างด้าวผู้ใดไม่ยื่นคำร้องขอรับใบผ่านภาษีอากรตามความในวรรคก่อน หรือยื่นคำร้องแล้วแต่ยังไม่ได้รับใบผ่านภาษีอากร เดินทางออกจากประเทศไทย หรือพยายามเดินทางออกจากประเทศ นอกจากจะมีความผิดตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรนี้ ให้คนต่างด้าวผู้นั้นเสียเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของเงินภาษีอากรที่จะต้องเสียทั้งสิ้นอีกด้วย เงินเพิ่มตามมาตรานี้ ให้ถือเป็นค่าภาษีอากร”

²⁵ มาตรา 22 “ในการประเมินตามมาตรา 20 หรือมาตรา 21 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบปรับหนึ่งเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก”

²⁶ ตามนัยมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร

(ก) เจ้าพนักงานมีอำนาจที่จะแก้จำนวนเงินที่ประเมินหรือที่ยื่นรายการไว้เดิม โดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏและแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระไปยังผู้เสียภาษี²⁷

(ข) ถ้าผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมาย หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากร ตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้เสียภาษี²⁸

ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ อาจงด หรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี²⁹

3.3.1.3 ความผิดฐานไม่ยื่นรายการ

ความผิดฐานไม่ยื่นรายการบัญญัติอยู่ในมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร³⁰ เป็นกรณีที่อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณีออกหมายเรียกตัวผู้ไม่ยื่นรายการมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการ หรือพยานนั้นนำบัญชี หรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมา แสดงได้³¹

(ก) เมื่อได้จัดการเช่นนั้น และทราบข้อความแล้ว อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี มีอำนาจประเมินเงินภาษีอากร และแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร³²

(ข) ถ้าผู้ได้รับหมายหรือคำสั่งของอำเภอ หรือเจ้าพนักงานประเมิน แล้วแต่กรณี ไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดย

²⁷ ตามนัยมาตรา 20 แห่งประมวลรัษฎากร

²⁸ ตามนัยมาตรา 21 แห่งประมวลรัษฎากร

²⁹ ตามนัยข้อ 4 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร

³⁰ มาตรา 26 “เว้นแต่จะบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในลักษณะนี้ ในการประเมิน ตามมาตรา 24 หรือมาตรา 25 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ”

³¹ ตามนัยมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร

³² ตามนัยมาตรา 24 แห่งประมวลรัษฎากร

ไม่มีเหตุผลอันสมควร อำเภอรหรือเจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่า ถูกต้อง และแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร³³

ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ อาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรานี้ พบว่าไม่มีการพิจารณาถึงองค์ประกอบภายในของความผิด อย่างไรก็ตามก็มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาลดเบี้ยปรับเช่นเดียวกับกรณีความผิดฐานยื่นรายการไม่ถูกต้องตามมาตรา 22

3.3.1.4 ความผิดฐานไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนด

ความผิดฐานไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนด บัญญัติอยู่ในมาตรา 27 มาตรา 89/1 มาตรา 91/21 (6) และมาตรา 113 แบ่งตามประเภทได้ดังนี้

(ก) มาตรา 27 เป็นกรณีที่บุคคลใดไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้เกี่ยวกับภาษีอากรประเมินให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ของเงินภาษีที่ต้องเสีย หรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

(ข) มาตรา 89/1 เป็นกรณีที่บุคคลใดไม่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามบทบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

(ค) มาตรา 91/21 (6) เป็นบทบัญญัติภาษีธุรกิจเฉพาะ ที่ให้นำบทบัญญัติเกี่ยวกับเบี้ยปรับ-เงินเพิ่ม ทุกมาตราของบทบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ ดังนั้น จึงเป็นกรณีที่นำมาตรา 89/1 มาปรับใช้แก่กรณีไม่ชำระภาษีหรือไม่นำส่งภาษีธุรกิจเฉพาะ

(ง) มาตรา 113 เป็นกรณีที่ตราสารมิได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอากรเป็น 2 เท่าจำนวนอากร หรือเป็นเงิน 4 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า หากเป็นเวลาไม่พ้นกำหนด

³³ ตามนัยมาตรา 25 แห่งประมวลรัษฎากร

90 วัน นับแต่วันต้องปิดสมุดบัญชีบริบูรณ์ และเก็บเงินเพิ่มอากรเป็น 5 เท่าจำนวนอากร หรือเป็นเงิน 10 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า หากเป็นเวลาพ้นกำหนด 90 วัน นับแต่วันต้องปิดสมุดบัญชีแล้ว

เมื่อพิจารณาแล้ว พบว่า ไม่มีการบัญญัติถึงองค์ประกอบภายในภายใต้บทบัญญัติทั้ง 4 มาตราข้างต้นแต่อย่างใด

3.3.1.5 ความผิดฐานไม่ประมาณการกำไรสุทธิหรือประมาณการกำไรสุทธิขาดไป

ความผิดฐานประมาณการกำไรสุทธิขาดไปบัญญัติอยู่ในมาตรา 67 ตรี³⁴ เป็นกรณีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลา ดังนี้

(ก) การคำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี สำหรับบริษัทจดทะเบียน ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด³⁵ กรณีที่ไม่ยื่นรายการและชำระภาษี หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามไว้ไม่ถูกต้อง โดยไม่มีเหตุอันสมควร

³⁴ มาตรา 67 ตรี “ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากการกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (2) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (2) ไว้ไม่ถูกต้อง โดยไม่มีเหตุอันสมควร ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระขาดไป บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (2) หรือของภาษีที่ชำระขาด แล้วแต่กรณี

เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้ถือเป็นค่าภาษีและอาจลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี”

³⁵ ตามนัยมาตรา 67 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) การจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำ หรือจะทำได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แล้วให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจากที่กล่าวใน (ก)³⁶ กรณีไม่ยื่นรายการและชำระภาษี หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามโดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยไม่มีเหตุอันสมควร

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ หรือของภาษีที่ชำระขาด แล้วแต่กรณี

ความรับผิดตามมาตรานี้ ไม่มีการพิจารณาองค์ประกอบภายในของความผิดแต่อย่างใด

อย่างไรก็ดี เงินเพิ่มอาจลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ซึ่งเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า บุคคลที่จะต้องเสียเงินเพิ่มไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบไตสวนด้วยดี³⁷

3.3.1.6 ความผิดฐานรายการที่เกี่ยวข้องในแบบแสดงรายการผิดพลาด

ความผิดฐานรายการที่เกี่ยวข้องในแบบแสดงรายการผิดพลาดนี้ เป็นความผิดที่เกิดจากการรายงานจำนวนภาษีคลาดเคลื่อนไปหรือการกระทำใดที่ส่งผลต่อจำนวนภาษีที่ต้องนำส่งหรือต้องชำระ ซึ่งปรากฏอยู่ในมาตรา 89³⁸ เมื่อพิจารณาความรับผิดแต่ละอนุมาตราแล้ว จะพบว่ามีความ

³⁶ ตามนัยมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร

³⁷ ตามนัยข้อ 15 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตริ มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร

³⁸ มาตรา 89 “ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลตามมาตรา 86/13 เสียเบี้ยปรับในกรณีและตามอัตราดังต่อไปนี้

(1) ประกอบกิจการโดยมิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 85 หรือมาตรา 85/1 หรือประกอบกิจการเมื่อถูกสั่งเพิกถอนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/17 แล้ว ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียใน

แตกต่างกัน เช่น มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลา หรือมิได้จัดทำใบกำกับภาษีและส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการตามที่กฎหมายกำหนด อย่างไรก็ตาม การกระทำภายใต้มาตรา 89 อันเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับเบี้ยปรับในภาษีมูลค่าเพิ่มล้วนส่งผลต่อจำนวนภาษีซื้อ หรือภาษีขาย ซึ่งจะต้องปรากฏอยู่ในรายงานภาษีซื้อ หรือภาษีขาย หากคลาดเคลื่อนย่อมส่งผลถึงรายการใน

เดือนภาษี ตลอดระยะเวลาที่ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติดังกล่าว หรือเป็นเงินหนึ่งพันบาทต่อเดือนภาษีแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

(2) มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษี

(3) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อนหรือนำส่งคลาดเคลื่อน

(4) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีขายหรือจำนวนภาษีซื้อในเดือนภาษีที่แสดงไว้คลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีขายที่แสดงไว้ขาดไป หรือจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไป

(5) มิได้จัดทำใบกำกับภาษี และส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการตามที่กำหนดในสวน 10 ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี

(6) ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมายตามมาตรา 86/13 ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้

(7) นำใบกำกับภาษีปลอม ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษี ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น

ในกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม

(8) มิได้เก็บสำเนาใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขายไว้ตามที่กฎหมายกำหนด ให้เสียเบี้ยปรับอีกร้อยละสองของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี

(9) มิได้เก็บใบกำกับภาษีในกรณีภาษีซื้อที่ใช้เครดิตภาษีในการคำนวณภาษีไว้ตามที่กฎหมายกำหนด ให้เสียเบี้ยปรับอีกร้อยละสองของจำนวนภาษีที่นำเครดิตนั้น

(10) มิได้ทำรายงานตามที่กฎหมายกำหนด หรือรายงานอื่นตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 87/1 หรือมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษี ซึ่งคำนวณจากฐานภาษีที่มีได้ทำรายงาน หรือมิได้ลงรายการในรายงานให้ถูกต้อง เบี้ยปรับตามมาตรานี้อาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี”

แบบแสดงรายการและจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าความรับผิดตามมาตรา 89 นี้ เป็นความผิดฐานรายการที่เกี่ยวข้องในแบบแสดงรายการผิดพลาด

จากการศึกษาพบว่า ความรับผิดตามมาตรา 89 นี้ ไม่มีการพิจารณาองค์ประกอบภายในของความผิดแต่อย่างใด

เบี้ยปรับตามมาตรา 89 นี้ ตั้งแต่ 1 เท่า 2 เท่า อาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ซึ่งเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและให้ความร่วมมือในการตรวจสอบไตสวนด้วยดี³⁹

3.3.2 ลักษณะความผิดที่มีโทษทางอาญา

ประมวลรัษฎากรกำหนดความรับผิดทางอาญาไว้ด้วยกันทั้งหมด 5 ฐานความผิด ซึ่งสามารถใช้ลักษณะการกระทำความผิดเป็นหลักเกณฑ์ในการแบ่งประเภทของความรับผิดได้ดังนี้

3.3.2.1 ความผิดทั่วไป

ประมวลรัษฎากร ลักษณะ 1 ข้อความเบื้องต้น มีลักษณะเป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับทั่วไปกับทุกประเภทภาษีอากร โดยมีกำหนดความรับผิดทางอาญา ดังนี้

³⁹ ตามนัยข้อ 3 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร

(ก) ผู้ใดรู้อยู่แล้วไม่อำนวยความสะดวกหรือขัดขวางเจ้าพนักงานผู้กระทำการตามหน้าที่ตามความในมาตรา 3 เบญจ⁴⁰ มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือนหรือทั้งปรับทั้งจำ⁴¹

(ข) ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามคำสั่งเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ ตามความในมาตรา 3 ฉ⁴² มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท⁴³

(ค) ผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามประกาศที่ออกตามความในมาตรา 3 เอกาทศ⁴⁴ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท⁴⁵

(ง) คนต่างด้าวผู้ใดเดินทางออกจากประเทศไทยโดยไม่มีใบผ่านภาษีอากร ซึ่งต้องมีตามความในประมวลรัษฎากรนี้ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือนหรือทั้งปรับทั้งจำ

⁴⁰ มาตรา 3 เบญจ “เมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่าจะมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ให้อธิบดีมีอำนาจเข้าไป หรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรเข้าไปในสถานที่ หรือยานพาหนะใดเพื่อทำการตรวจค้น ยึด หรืออายัดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้องเสียได้ทั่วราชอาณาจักร

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือสรรพากรเขตมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคหนึ่ง สำหรับในเขตท้องที่จังหวัดหรือเขตนั้น

การทำการตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง ต้องทำในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในระหว่างเวลาทำการของผู้ประกอบกิจการนั้น”

⁴¹ ตามนัยมาตรา 3 นว แห่งประมวลรัษฎากร

⁴² มาตรา 3 ฉ “บรรดาบัญชี เอกสาร และหลักฐานต่าง ๆ ซึ่งเกี่ยวกับหรือ สันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้องเสีย ถ้าทำเป็นภาษาต่างประเทศ เจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่จะสั่งให้บุคคลใดที่มีหน้าที่รับผิดชอบ จัดการแปลเป็นภาษาไทยให้เสร็จภายในเวลาที่สมควรก็ได้”

⁴³ ตามนัยมาตรา 3 ทศ แห่งประมวลรัษฎากร

⁴⁴ มาตรา 3 เอกาทศ “เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร อธิบดีมีอำนาจกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร และผู้มีหน้าที่จ่ายเงินได้มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากรได้ตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่อธิบดีกำหนด ทั้งนี้โดยอนุวัติรัฐธรรมนูญ

การกำหนดตามวรรคหนึ่งให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

⁴⁵ ตามนัยมาตรา 3 ทวาทศ แห่งประมวลรัษฎากร

คนต่างด้าวผู้ใดพยายามกระทำการเช่นนั้น ต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน⁴⁶

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติข้างต้นแล้ว พบว่า ความรับผิดทางอาญาในลักษณะ 1 นี้ มีลักษณะที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน นอกจากบทบัญญัตินี้ดังกล่าวแล้ว ยังปรากฏบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานอยู่ในลักษณะอื่น ดังนี้

(จ) ลักษณะ 2 หมวด 2 ส่วน 3 มาตรา 35 ทวิ เป็นกรณีที่ผู้ใดทำลาย ย้าย ซ่อน เร้น หรือ โอนทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัด⁴⁷ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี และปรับไม่เกินสองแสนบาท

(ฉ) ลักษณะ 2 หมวด 2 ส่วน 3 มาตรา 36 เป็นกรณีที่ผู้ใดโดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายหรือสรรพากรจังหวัด เจ้าพนักงานประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือกรรมการ ที่ออกเพื่อตรวจค้นและยึดบัญชีเพื่อการยึด อายัด ทรัพย์สิน⁴⁸ เพื่อไต่สวนกรณียื่นรายการไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์⁴⁹ เพื่อไต่สวนกรณีไม่ยื่นรายการ⁵⁰ หรือเพื่อพิจารณาอุทธรณ์⁵¹ หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินสองพันบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

(ช) ลักษณะ 2 หมวด 2 ส่วน 14 มาตรา 90/2 (7) เป็นกรณีที่ผู้ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 88/4⁵² ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

⁴⁶ ตามนัยมาตรา 4 นว แห่งประมวลรัษฎากร

⁴⁷ ตามนัยมาตรา 12 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

⁴⁸ ตามนัยมาตรา 12 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

⁴⁹ ตามนัยมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร

⁵⁰ ตามนัยมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร

⁵¹ ตามนัยมาตรา 32 แห่งประมวลรัษฎากร

⁵² มาตรา 88/4 “ในการดำเนินการของเจ้าพนักงานประเมินในส่วนนี้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้ทำการแทน หรือพยาน กับมีอำนาจส่งบุคคลเหล่านั้นให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบไต่สวนได้ หรือออกคำสั่งให้พยานตอบคำถามเป็นหนังสือ แต่จะต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน นับแต่วันที่ได้รับหมายเรียกหรือได้รับคำสั่ง”

(ซ) ลักษณะ 2 หมวด 2 ส่วน 14 มาตรา 90/3 (7) เป็นกรณีผู้ที่ขัดขวางหรือไม่อำนวยความสะดวกแก่การปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานประเมิน หรือขัดคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินตาม มาตรา 88/3 วรรคหนึ่ง⁵³ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำ ทั้งปรับ

(ณ) ลักษณะ 2 หมวด 6 ส่วน 3 มาตรา มาตรา 128 เป็นกรณีที่ผู้ใดโดยรู้อยู่แล้วไม่อำนวยความสะดวกแก่เจ้าพนักงานไม่ยอมให้ยึดตราสาร มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้า ร้อยบาท

เมื่อพิจารณาความผิดฐานนี้ พบว่ามีการบัญญัติให้พิจารณาองค์ประกอบภายใน ในบางมาตรา โดยใช้ถ้อยคำว่า “โดยรู้อยู่แล้ว” หรือ “จงใจ”

3.3.2.2 ความผิดฐานไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ไม่นำส่งข้อมูล หรือไม่เสียภาษี

ความผิดฐานไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ไม่นำส่งข้อมูล หรือไม่เสียภาษี ประกอบ ไปด้วยบทบัญญัติ ดังนี้

(ก) ความผิดตามมาตรา 35 เป็นกรณีที่ไมยื่นรายการภายในเวลาที่กำหนดไว้ใน หมวดว่าด้วยภาษีอากรต่าง ๆ และตามแบบแสดงรายการที่อธิบดีกำหนด⁵⁴ ไม่ออกหนังสือรับรองการหัก ภาษี ณ ที่จ่ายที่ได้หักไว้แล้วในปีภาษีให้แก่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย⁵⁵ ไมยื่นบัญชีจ่ายเงินได้พึงประเมินและ

⁵³ มาตรา 88/3 “เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเข้าไปในสถานประกอบการของผู้ประกอบการ ไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือไม่ หรือในสถานที่อื่นที่เกี่ยวข้องระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก หรือระหว่าง เวลาทำการของผู้ประกอบการ และทำการตรวจสอบเพื่อให้ทราบว่าคุณประกอบการได้ปฏิบัติตามโดยถูกต้องตาม บทบัญญัติในหมวดนี้หรือไม่ ในการนี้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจสั่งผู้ประกอบการ หรือบุคคลที่อยู่ในสถานที่นั้นให้ ปฏิบัติการ เท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบเอกสารหลักฐานต่าง ๆ อันควรแก่เรื่อง และมีอำนาจยึดเอกสาร หลักฐานเหล่านั้นมาตรวจสอบได้ส่วนได้

ในการดำเนินการตามวรรคหนึ่ง ให้เจ้าพนักงานประเมินแสดงบัตรประจำตัว พร้อมทั้งหนังสือหรือหลักฐานต่อ ผู้ที่เกี่ยวข้องเมื่อเข้าไปทำการตรวจสอบ”

⁵⁴ ตามนัยมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร

⁵⁵ ตามนัยมาตรา 50 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

พยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องเพื่อตรวจสอบการหักภาษี ณ ที่จ่าย⁵⁶ หรือไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ ในการคำนวณภาษีตามที่กฎหมายกำหนด เว้นแต่จะแสดงว่าได้มีเหตุสุดวิสัย ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน สองพันบาท

(ข) ความผิดตามมาตรา 35 ตรี เป็นกรณีที่ไม่ยื่นรายงาน/เอกสาร ของนิติบุคคล ที่มีความสัมพันธ์กัน⁵⁷ โดยแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วน โดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองแสนบาท

(ค) ความผิดตามมาตรา 90 เป็นกรณีผู้ใดไม่จัดส่งสำเนาสัญญาหรือเอกสาร ตามที่กฎหมายกำหนด ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ไม่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ยื่นใบขนสินค้า ไม่แจ้งการ เปลี่ยนแปลงรายการทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

(ง) ความผิดตามมาตรา 114 เป็นกรณีที่มีได้ออกใบรับ มิได้ปิดอาคารแสดมภ์ ให้ พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจเรียกเก็บเงินอากรจนครบ และเงินเพิ่มอากรอีกเป็นจำนวน 6 เท่าของเงิน อากรที่ต้องเสีย หรือเป็นเงิน 25 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

(จ) ความผิดตามมาตรา 124 กรณีที่ผู้ใดมีหน้าที่เสียอากร หรือชิตฆ่าแสดมภ์ เพิกเฉยหรือปฏิเสธไม่เสียอากร หรือไม่ชิตฆ่าแสดมภ์ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท

(ช) ความผิดตามมาตรา 127 กรณีผู้ใดไม่ทำหรือไม่เก็บบันทึกตามมาตรา 105 ตรี หรือไม่ออกใบรับให้ในทันทีที่ถูกเรียกร้องตามมาตรา 106 หรือออกใบรับ ซึ่งไม่ปิดแสดมภ์ตามจำนวน อากรที่ต้องเสีย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท

(ซ) ความผิดตามมาตรา 127 ทวิ กรณีผู้ใดโดยตนเองหรือโดยสมคบกับผู้อื่นทำ ให้ไม่มีการออกใบรับหรือไม่ออกใบรับให้ในทันทีที่รับเงินหรือรับชำระราคาตามมาตรา 105 หรือออกใบ รับเป็นจำนวนเงินน้อยกว่าที่รับเงินหรือรับชำระราคาจริง ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท หรือ จำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ

ความรับผิดฐานนี้ มิได้มีการบัญญัติให้พิจารณาองค์ประกอบภายในแต่อย่างใด

⁵⁶ ตามนัยมาตรา 51 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

⁵⁷ ตามนัยมาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

3.3.2.3 ความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีโดยแจ้งความเท็จ ฉ้อโกง หรืออุบาย

ความผิดฐานหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรบัญญัติอยู่ใน มาตรา 37 และมาตรา 37 ทวิ สำหรับอากรประเมินทุกประเภท และมาตรา 90/4 สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่ม

(ก) ความผิดตามมาตรา 37 ทวิ เป็นกรณีผู้ใดโดยเจตนาไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่น ตามลักษณะนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสอง แสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

(ข) ความผิดตามมาตรา 37 เป็นกรณีที่ผู้ใดโดยเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการ เสียภาษีอากรหรือเพื่อขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดย วิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือขอคืนภาษีอากรตาม ลักษณะนี้ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

(ค) ความผิดตามมาตรา 90/4 เป็นกรณีที่ผู้ใดโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายาม หลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิที่จะออกเอกสาร ดังกล่าว ไม่ลงรายการ หรือลงรายการเป็นเท็จในรายงาน ไม่ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ หรือใบแทนเอกสารดังกล่าว นำใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ ในการเครดิตภาษี ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสน บาท

นอกจากนี้ ความผิดตามมาตรา 37 มาตรา 37 ทวิ หรือมาตรา 90/4 ที่ผู้กระทำให้ ความผิดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร และเป็นความผิดที่เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่ หลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงตั้งแต่สิบล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป หรือจำนวนภาษีอากรที่ขอคืนโดยความเท็จ โดย ฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ตั้งแต่สองล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป และผู้มีหน้าที่ เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรดังกล่าวได้กระทำในลักษณะที่เป็นกระบวนการหรือเป็นเครือข่าย โดย สร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จหรือปกปิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีอากร และ มีพฤติกรรมการปกปิดหรือซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดเพื่อมิให้ติดตามทรัพย์สินนั้นได้ ให้

ถือว่าความผิดดังกล่าวเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เมื่ออธิบดีโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการพิจารณากันกรองความผิดทางภาษีอากรที่เข้าข่าย ความผิดมูลฐานส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินแล้ว ให้ดำเนินการ ตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินต่อไป⁵⁸

มีข้อสังเกตว่าในความผิดฐานนี้มีการกำหนดให้พิจารณาองค์ประกอบภายในทุก มาตรา

3.3.2.4 ความผิดฐานไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ที่กฎหมายกำหนด

ความผิดฐานไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ที่กฎหมายกำหนด ประกอบไปด้วยบทบัญญัติ ดังนี้

(ก) ความผิดตามมาตรา 90/1 เป็นกรณีที่ตัวแทนไม่ดำเนินการจดทะเบียนของผู้ประกอบการนอกราชอาณาจักรและตัวแทนผู้ประกอบการนอกราชอาณาจักรจัดทำรายงานไม่เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด ไม่แจ้งเปิดสถานประกอบการ ไม่แจ้งการเปิดสถานประกอบการ ไม่แจ้งโอนกิจการบางส่วนหรือรับโอนกิจการ ไม่แจ้งเลิกกิจการหรือโอนกิจการทั้งหมด ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้า พันบาท

(ข) ความผิดตามมาตรา 90/2 (1) ถึง (6) เป็นกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ไม่แจ้งต่ออธิบดีภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่มูลค่าของฐานภาษีเกินกว่ามูลค่าของฐานภาษีตามที่กฎหมาย กำหนด ผู้ประกอบการผู้มีหน้าจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่จัดใบกำกับภาษีตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด เป็นต้น ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่ง เดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

(ค) ความผิดตามมาตรา 90/3 (1) ถึง (4) เป็นกรณีที่ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ ผู้ประกอบการจดทะเบียนใช้เครื่องบันทึก การเก็บเงินโดยไม่ได้รับอนุมัติ ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่จัดทำรายงานตามที่กฎหมายกำหนด และ

⁵⁸ ตามนัยมาตรา 37 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรไม่จัดทำรายงาน ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

(ง) ความผิดตามมาตรา 91/18 เป็นกรณีที่บุคคลใดประกอบกิจการที่อยู่ภายใต้บังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะประกอบกิจการโดยไม่จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะตามที่กฎหมายกำหนด ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ รวมถึงกรณีที่บุคคลซึ่งเป็นตัวแทนของผู้ประกอบการนอกราชอาณาจักรละเลยไม่ดำเนินการเกี่ยวกับการจดทะเบียนของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร ต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน

(จ) ความผิดตามมาตรา 91/19 กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะผู้ใดไม่จัดทำรายงานตามมาตรา 91/14 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

(ข) ความผิดตามมาตรา 91/20 กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะผู้ใดจัดทำรายงานโดยไม่เป็นไปตามแบบหรือไม่จัดทำเป็นรายสถานประกอบการ หรือลงรายการในรายงานไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดตามมาตรา 91/14 วรรคสองหรือวรรคสาม ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

ความผิดฐานนี้ มิได้บัญญัติให้พิจารณาองค์ประกอบภายในแต่อย่างใด

3.3.2.5 ความผิดฐานให้ข้อมูลเท็จ

ความผิดฐานให้ข้อมูลเท็จประกอบไปด้วยบทบัญญัติ ดังนี้

(ก) มาตรา 125 ผู้ใดออกใบรับไม่ถึง 10 บาท สำหรับมูลค่าตั้งแต่ 10 บาทขึ้นไป หรือแบ่งแยกมูลค่าที่ได้รับชำระนั้น เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียอากรก็ดี จงใจกระทำหรือทำตราสารให้ผิดความจริงเพื่อหลีกเลี่ยงไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งหมวดนี้ก็ดี มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองร้อยบาท

(ข) มาตรา 126 ผู้ใดจงใจลงวันเดือนปีที่ขีดฆ่าแสดตมภ์เป็นเท็จ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท หรือจำคุกไม่เกินสามเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ

(ค) มาตรา 129 ผู้ใดโดยเจตนาทุจริตมีแสตมป์ซึ่งรู้ว่าเป็นแสตมป์ปลอมก็ดี หรือแสตมป์ที่ใช้แล้ว หรือที่มีกฎกระทรวงประกาศให้เลิกใช้เสียแล้วก็ดี ผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษ ปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินสามปี หรือทั้งปรับทั้งจำ

เมื่อพิจารณาความผิดฐานนี้ พบว่ามีการบัญญัติให้พิจารณาองค์ประกอบภายใน ในบางมาตรา โดยใช้คำว่า “เจตนา” หรือ “จงใจ”

3.4 แนวคำพิพากษาของศาลฎีกา

เมื่อได้ศึกษาองค์ประกอบภายในของแต่ละฐานความผิด ตามหัวข้อ 3.3 แล้ว ในส่วนนี้ ผู้เขียนจะ ยกตัวอย่างคำตัดสินของศาลฎีกาในคดีภาษี ทั้งทางแพ่ง และอาญา เพื่อศึกษาถึงแนวทางการพิจารณาคดี ของศาล รวมถึงการพิจารณาองค์ประกอบภายในอีกด้วย

3.4.1 แนวคำตัดสินของศาลฎีกาเกี่ยวกับองค์ประกอบภายในคดีแพ่ง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9449/2558 ระหว่าง โจทก์ คือ บริษัทควอลิตี้ เรนท อะ คาร์ จำกัด และ จำเลย คือ กรมสรรพากร เป็นกรณีที่โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมิน เพิกถอนหนังสือ แจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลเลขที่ กค.0711.02 ลงวันที่ 28 ธันวาคม 2550 เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ สภ.3 (อธ.2148/2552 ลงวันที่ 22 มกราคม 2551 และให้งดหรือ ลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแก่โจทก์

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า “ข้อเท็จจริงที่โจทก์และจำเลยมีได้โต้แย้งกันรับ ฟังเป็นยุติว่า โจทก์ประกอบธุรกิจให้เช่ารถยนต์ โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2548 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2548 มีกำไร สุทธิ 13,578,602.64 บาท ค่าภาษี 4,073,580.79 บาท ภาษีหัก ณ ที่จ่าย 4,343,165.80 บาท คงเหลือ ภาษีที่ชำระไว้เกิน 269,585.01 บาท วันที่ 28 ธันวาคม 2550 เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งภาษีเงิน ได้นิติบุคคลแก่โจทก์ว่า แบบ ภ.ง.ด.50 มีรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จำนวน 2,090,686.58 บาท และแสดงกำไรจากการจำหน่ายทรัพย์สินสูงไป 153,807.70 บาท เมื่อ ปรับปรุงรายการคำนวณกำไรสุทธิใหม่แล้ว โจทก์มีกำไรสุทธิ 15,515,481.52 บาท คิดเป็นภาษี

4,654,644.46 บาท หักภาษีที่ชำระแล้ว 4,343,165.80 บาท คงเหลือภาษีที่ต้องชำระเพิ่ม 311,478.66 บาท เบี้ยปรับ 311,478.66 บาท เงินเพิ่ม 93,443.60 บาท รวมเป็นเงินที่ต้องชำระทั้งสิ้น 716,400 บาท โดยให้เหตุผลว่าโจทก์คำนวณค่าเสื่อมราคารถยนต์ที่โจทก์มีไว้เพื่อการให้เช่าไม่ถูกต้องตามมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบมาตรา 5 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.3/2527 ข้อ 8 โจทก์อุทธรณ์การประเมินในส่วนการคำนวณค่าเสื่อมราคาและรายจ่ายต้องห้ามสำหรับกิจการของโจทก์ ต่อมาคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยเห็นพ้องด้วยกับการประเมิน แต่ให้ลด เบี้ยปรับลงร้อยละ 50 คงเหลือเรียกเก็บภาษี 311,478.66 บาท เบี้ยปรับ 155,739.33 บาท เงินเพิ่ม 93,443.60 บาท รวมเรียกเก็บเป็นเงินทั้งสิ้น 560,661.59 บาท”

จากคำพิพากษาฎีกาข้างต้นจะเห็นได้ว่า มีการลดเบี้ยปรับลงร้อยละ 50 การปรับลดดังกล่าว มิได้มีการพิจารณาถึงเหตุในการปรับลดแต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม อัตราในการลดมีความสอดคล้องกับคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตริ มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาสั่งลดได้ แต่ต้องให้เสียไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับ แต่ในส่วนของการพิจารณาว่าผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบในเบี้ยปรับเงินเพิ่มหรือไม่ ไม่มีการพิจารณาถึงองค์ประกอบภายในของผู้เสียภาษีแต่อย่างใด

3.4.2 แนวคำตัดสินของศาลฎีกาเกี่ยวกับองค์ประกอบภายในคดีอาญา

คำพิพากษาฎีกาที่ 1875/2515 ระหว่าง โจทก์ คือ พนักงานอัยการ กรมอัยการ และ จำเลย คือ บริษัทโรงภาพยนตร์คีนส์ จำกัด โดยนายสุวิทย์ เงามวิจิตร ผู้จัดการ ที่ 1 นายสุวิทย์ เงามวิจิตร ในฐานะส่วนตัว ที่ 2 นางศิริรัตน์ น้อยมี ที่ 3 เป็นกรณีที่โจทก์ฟ้องและเพิ่มเติมฟ้องว่า จำเลยทั้งสามกับพวกร่วมกันใช้อุบายกระทำการหลอกลวงการเสียอากรมหรสพ กล่าวคือ ขายตั๋วเข้าดูภาพยนตร์เกินราคา โดยขายฉบับเดียวคิดราคาเป็นสองเท่า และอนุญาตให้ผู้ซื้อเข้าไปนั่งดูภาพยนตร์ได้ 2 คนต่อตัวหนึ่งฉบับโดยเสียอากรมเท่าฉบับเดียว ทำให้รัฐบาลขาดค่าอากรมจากผู้เข้าดูภาพยนตร์ที่จะได้รับ ทั้งนี้ เพื่อ

ประโยชน์ของจำเลยกับพวกขอให้ลงโทษจำเลยตามประมวลรัษฎากร ริบตัวของกลาง กับนับโทษจำเลยที่ 1, 2, 3 ต่อจากคดีอาญาแดงที่ 2561/2512 ของศาลอาญา

จำเลยทั้งสามให้การปฏิเสธ แต่รับว่าเป็นจำเลยคนเดียวกับจำเลยคดีอาญาที่กล่าว
ในฟ้อง

ศาลชั้นต้นพิจารณาแล้วพิพากษาว่า “การกระทำของจำเลยเป็นความผิดฐาน
เจตนาหลีกเลี่ยงการเสียอากรโดยใช้อุบายต้องตามประมวลรัษฎากรมาตรา 37 แก้ไขเพิ่มเติมโดย
พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาตรา 14 จำคุกจำเลยที่ 2 ที่ 3
คนละ 1 ปี ปรับคนละ 10,000 บาท โทษจำรอให้คนละ 2 ปี ส่วนจำเลยที่ 1 ให้ปรับ 10,000 บาท ถ้า
กักขังแทนค่าปรับให้กักขังแทน 2 ปี ของกลางริบ ค่าชอนนอกนั้นให้ยก

จำเลยทั้งสามอุทธรณ์ทั้งปัญหาข้อเท็จจริงและปัญหาข้อกฎหมาย

ศาลอุทธรณ์พิพากษายืน

จำเลยทั้งสามฎีกา ศาลชั้นต้นสั่งรับฎีกาเฉพาะในปัญหาข้อกฎหมาย พิพากษายืน ยกฎีกาจำเลย
ทั้งสาม”⁵⁹

นอกจากนี้ คำพิพากษาฎีกาที่ 1115/2519 ยังมีการวินิจฉัยองค์ประกอบความผิดของมาตรา
37 แห่งประมวลรัษฎากรไว้ดังนี้ “ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 37 บัญญัติว่า “ผู้ใด (1)
โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจ แฉงข้อความเท็จ ฯลฯ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้ ฯลฯ ต้อง
ระวางโทษ” ฉะนั้น หากผู้ใดแฉงข้อความไม่ตรงต่อความจริง **โดยผู้นั้นรู้อยู่แล้วว่า ข้อความที่แฉงนั้นเป็น
เท็จ** ทั้งนี้ เพื่อประสงค์จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะ 2 คือ ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร ย่อมมี
ความผิดแล้ว และการแฉงข้อความเท็จเช่นนี้ย่อมทำให้รัฐเสียหาย กล่าวคือขาดรายได้อันควรได้ไป ส่วนที่
จำเลยที่ 2 ฎีกาว่า เมื่อแฉงการประเมินเสียภาษีการค้าต่ำกว่ารายรับจริง เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจ
แก้จำนวนเงินที่ประเมินได้นั้น ก็เป็นเรื่องการแก้ไขเพื่อให้รายได้ที่ขาดไปคืนมาเท่านั้น หากใช้เป็นกรณี
บัญญัติว่าการกระทำอย่างไรเป็นความผิดหรือไม่เป็นความผิดไม่ เมื่อศาลอุทธรณ์ฟังข้อเท็จจริงว่าจำเลยที่

⁵⁹ ย่อคำพิพากษาศาลฎีกาโดยบริษัท กฎหมาย คอมพิวเตอร์ จำกัด [ออนไลน์] แหล่งที่มา
http://www.thailandlaw9.com/kanlayam/codeasp4/schshow_link_dega.asp

2 ทราบรายรับของจำเลยที่ 1 ดีอยู่แล้ว กลับยื่นแสดงรายการการค้า แจ่งจำนวนรายรับที่ต้องคำนวณเสียภาษีต่ำกว่า รายรับจริงเป็นเวลาถึง 25 เดือน แสดงว่าจำเลยที่ 2 จงใจแจ้งข้อความเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเช่นนี้ การกระทำของจำเลยที่ 2 จึงเป็นความผิด ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 37 แล้ว”⁶⁰

จากคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าการพิสูจน์เจตนาของศาลฎีกาน่าจะใช้การอนุมานพยานหลักฐานเกี่ยวกับพฤติการณ์แวดล้อมต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการกระทำ ตามหลักที่ว่า “กรรมเป็นเครื่องชี้เจตนา”⁶¹

ตารางที่ 1 สรุปประเภทความรับผิดและการพิจารณาองค์ประกอบภายในภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของประเทศไทย

ประเภทความรับผิด	ฐานความผิด	บทบัญญัติ	องค์ประกอบภายใน
แพ่ง	ความผิดทั่วไป	มาตรา 4 ตี	ไม่พิจารณา
	ยื่นรายการไม่ถูกต้อง	มาตรา 22	ไม่พิจารณา
	ไม่ยื่นรายการ	มาตรา 26	ไม่พิจารณา
	ไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนด	มาตรา 27 มาตรา 89/1 มาตรา 91/21 (6) และ มาตรา 113	ไม่พิจารณา
	ไม่ประมาณการกำไรสุทธิหรือประมาณการกำไรสุทธิขาดไป	มาตรา 67 ตี	ไม่พิจารณา

⁶⁰ เรื่องเดียวกัน

⁶¹ เพชรรัตน์ ศุภนิมิตรกุลกิจ, เลียง ฉ้อโกง ภาษีอากรอันเป็นเท็จ : ความผิดฐานฟอกเงิน [ออนไลน์], 7 กรกฎาคม 2560, แหล่งที่มา

https://www.dst.co.th/index.php?option=com_content&view=article&id=1489:tax-laundering&catid=29&Itemid=180&lang=th

ประเภท ความรับผิด	ฐานความผิด	บทบัญญัติ	องค์ประกอบภายใน
	รายการที่เกี่ยวข้องในแบบ แสดงรายการผิดพลาด	มาตรา 89	ไม่พิจารณา
อาญา	ความผิดทั่วไป	มาตรา 3 นว มาตรา 3 ทศ มาตรา 3 ทวาทศ มาตรา 4 นว มาตรา 35 ทวิ มาตรา 36 มาตรา 90/2 (7) มาตรา 90/3 (7) และมาตรา 128	พิจารณาในบาง บทบัญญัติ (โดยรู้อยู่ แล้ว/จงใจ)
	ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ไม่ นำส่งข้อมูล หรือไม่เสียภาษี	มาตรา 35 มาตรา 35 ตรี มาตรา 90 มาตรา 114 มาตรา 124 มาตรา 127 และมาตรา 127 ทวิ	ไม่พิจารณา
	หลีกเลี่ยงภาษีโดยแจ้งความเท็จ ฉ้อโกง หรืออุบาย	มาตรา 37 มาตรา 37 ทวิ และมาตรา 90/4	พิจารณา
	ไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ที่กฎหมาย กำหนด	มาตรา 90/1 มาตรา 90/2 (1) ถึง (6) มาตรา 90/3 (1) ถึง (4) มาตรา 91/18 มาตรา 91/19 และมาตรา 91/20	ไม่พิจารณา
	ให้ข้อมูลเท็จ	มาตรา 125 มาตรา 126 และมาตรา 129	พิจารณาในบาง บทบัญญัติ (จงใจ/ เจตนา)

บทที่ 4

การพิจารณาองค์ประกอบภายในของกฎหมายภาษีอากรต่างประเทศ

เมื่อได้ทราบถึงการพิจารณาองค์ประกอบภายในของกฎหมายภาษีอากรประเทศไทยแล้ว ในบทนี้ ผู้เขียนจะนำเสนอเกี่ยวกับการพิจารณาองค์ประกอบภายในของกฎหมายภาษีอากรต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศฝรั่งเศส โดยผู้เขียนขออธิบายพื้นฐานของประเทศทั้งสอง ดังนี้ ประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นประเทศที่มีอัตราโทษทางภาษีค่อนข้างสูงและมีหลักพิเศษในการพิจารณาคดีภาษีอากร นอกจากนี้ประเทศสหรัฐอเมริกาคือประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law) ซึ่งแตกต่างกับไทย ดังนั้นจะทำให้เห็นอีกมิติของการพิจารณาความรับผิดทางภาษี

ในส่วนของประเทศฝรั่งเศส เป็นประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายแบบลายลักษณ์อักษร (Civil Law) ซึ่งเป็นระบบกฎหมายเดียวกันกับประเทศไทย ดังนั้น การศึกษาความรับผิดคดีภาษีของฝรั่งเศสจะทำให้เห็นถึงความแตกต่างในการพิจารณาองค์ประกอบภายในว่ามีความแตกต่างจากประเทศไทยอย่างไร

4.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

ในการศึกษาองค์ประกอบภายใน คดีภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ในขั้นแรกจะต้องมีการศึกษาถึงโครงสร้างและความรับผิดตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกาเสียก่อน เพื่อให้ทราบถึงพื้นฐานภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา จากนั้นจึงศึกษาความรับผิดคดีภาษีตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา อันได้แก่ ความรับผิดทางแพ่ง และอาญา เพื่อวิเคราะห์ถึงองค์ประกอบภายในของแต่ละฐานความผิด และศึกษาความผิดที่ต้องพิสูจน์องค์ประกอบภายใน เป็นลำดับสุดท้าย

4.1.1 โครงสร้างและความรับผิดชอบตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา

พื้นฐานในระบบการจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาคือการประเมินตนเอง หรือกฎหมายกำหนดให้ผู้นั้นมีหน้าที่จัดเก็บและนำส่ง โดยทั่วไปแล้วผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการที่แสดงข้อมูลภาระภาษี คำนวณภาษีที่ต้องชำระ และชำระภาษี¹

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีเมื่อถึงระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด เจ้าหน้าที่สรรพากรสหรัฐอเมริกาจะออกจดหมายและคำสั่งให้ชำระภาษีภายใน 10 วัน นับแต่วันที่ได้รับจดหมาย นอกจากนี้ผู้เสียภาษียังมีสิทธิในการร้องขอให้สำนักงานอุทธรณ์ (Appeals Office) พิจารณากรณีของตนได้

ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีสามารถร้องต่อศาล ในกรณีที่ได้รับจดหมายสาเหตุจากการชำระภาษีไม่ครบถ้วนภายใน 90 นับแต่วันที่ได้รับจดหมาย ศาลจะพิจารณาจำนวนภาษีที่ต้องชำระอีกครั้ง สำนักงานอุทธรณ์จะวินิจฉัยในประเด็นที่ผู้เสียภาษีมียุติการร้องขอเท่านั้น²

4.1.2 ความรับผิดชอบคดีภาษีตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา

ความรับผิดชอบคดีภาษีตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) สามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ความรับผิดทางแพ่ง และอาญา รายละเอียดดังนี้

4.1.2.1 ความรับผิดทางแพ่ง

ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกาได้บัญญัติให้ความรับผิดทางแพ่งในคดีภาษีอยู่ในรูปแบบของเบี้ยปรับทางแพ่ง (Civil penalty) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมให้ผู้เสียภาษี

¹ Cornell Law School. Summary of general tax procedure [Online]. Available from : <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/601.103> [2020, March]

² Ibid.

ปฏิบัติตามกฎหมายอย่างสมัครใจภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา³ ซึ่งการปฏิบัติตามกฎหมายด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษีนั้น ประกอบไปด้วย

- (ก) การยื่นแบบแสดงรายการที่ถูกต้อง
- (ข) การยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลา และ
- (ค) การเสียภาษี

ความพยายามในการปฏิบัติตามขั้นตอนดังกล่าวข้างต้นให้ครบถ้วนจะส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีมีการปฏิบัติตามกฎหมาย (Compliant behavior)

อย่างไรก็ดี หากไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดจะมีความรับผิดชอบในเบี้ยปรับทางแพ่ง⁴

ทั้งนี้ รัฐยังมีหน้าที่ทำให้สาธารณชนมีความเชื่อมั่นว่าระบบภาษีเป็นไปด้วยความยุติธรรมและเบี้ยปรับมีสัดส่วนเป็นไปตามระดับความรุนแรงของการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย อันได้แก่ การกำหนดมาตรฐานของการปฏิบัติตามกฎหมาย การกำหนดผลลัพธ์ของการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และการจัดให้มีบทลงโทษเป็นตัวแทนเพื่อลงโทษผู้เสียภาษีที่ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามกฎหมายให้ครบถ้วนถูกต้อง⁵

ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าเบี้ยปรับทางแพ่งเป็นกลไกที่ช่วยส่งเสริมการปฏิบัติตามกฎหมายด้วยความสมัครใจ ดังเหตุผลต่อไปนี้

1. ผู้เสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาต้องประเมินภาระภาษีของตนเองและชำระภาษีด้วยความสมัครใจ ระบบการประเมินตนเองและชำระภาษีนี้นี้มีพื้นฐานมาจากหลักการปฏิบัติตามกฎหมายด้วยความสมัครใจ ซึ่งหลักการนี้จะปรากฏเมื่อผู้เสียภาษียอมปฏิบัติตามกฎหมายโดยปราศจากการบังคับหรือคุกคาม⁶

³ Internal Revenue Service, Internal Revenue Manuals [Online]. 2017. Available from : https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-001r [2020, Feb]

⁴ Ibid.

⁵ Ibid.

⁶ Ibid.

2. ระบบการประเมินตนเองด้วยความสมัครใจมีวัตถุประสงค์ให้ผู้เสียภาษีได้เรียนรู้หลักเกณฑ์ในการยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษี โดยกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา (the Internal Revenue Service) เป็นผู้ทำหน้าที่รับผิดชอบในการจัดหาข้อมูลต่าง ๆ ให้แก่ผู้เสียภาษี รวมถึงข้อมูล และอุปกรณ์เพื่อใช้อธิบายหลักเกณฑ์ต่าง ๆ และแบบฟอร์มที่ใช้ในการคำนวณภาระภาษี⁷

3. นอกจากที่ระบุในข้อ 2 ข้างต้นแล้ว กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกายังต้องหาวิธีรักษาการปฏิบัติตามกฎหมายด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษีไว้ ด้วยความเป็นธรรม แน่นนอน และการบริหารจัดการระบบเบี้ยปรับที่ถูกต้องแม่นยำ⁸

4. นอกจากเบี้ยปรับจะช่วยสนับสนุนการปฏิบัติตามกฎหมายด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษีแล้ว เบี้ยปรับยังช่วยเพิ่มรายได้เข้าสู่คลังของรัฐมากขึ้น ซึ่งเป็นเพียงผลพลอยของการมีเบี้ยปรับนั่นเอง⁹

5. การมีเบี้ยปรับจะช่วยสนับสนุนภารกิจของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา เมื่อกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาต้องการส่งเสริมการปฏิบัติตามกฎหมายด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษี ก็จะสามารถหลักเกณฑ์อย่างเป็นทางการสู่สาธารณชนในภารกิจนั้น¹⁰

6. เมื่อผู้เสียภาษีปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาอย่างสุจริตแล้ว ย่อมส่งผลให้การปฏิบัติตามกฎหมายด้วยความสมัครใจประสบความสำเร็จไปด้วย¹¹

7. การมีเบี้ยปรับจะช่วยสนับสนุนการปฏิบัติตามกฎหมายด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษี เนื่องจากเป็นการรับประกันแก่ผู้เสียภาษีที่ปฏิบัติตามกฎหมายว่าจะมีการลงโทษแก่ผู้ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามกฎหมายอย่างไร¹²

⁷ Ibid.

⁸ Ibid.

⁹ Ibid.

¹⁰ Ibid.

¹¹ Ibid.

¹² Ibid.

8. การมีบทบัญญัติเกี่ยวกับเบี้ยปรับมีความยุติธรรมและมีประสิทธิภาพในระบบภาษี ซึ่งมีลักษณะดังนี้¹³

8.1 ต้องมีความรุนแรงมากพอที่จะยับยั้งการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย

8.2 ส่งเสริมให้ผู้ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามกฎหมายกลับใจหันมาปฏิบัติตามกฎหมาย

8.3 เปิดโอกาสให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีได้เข้าไปให้ความรู้แก่ผู้เสียภาษี ซึ่งจะช่วยส่งเสริมการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีในอนาคตอีกด้วย

9. การมีเบี้ยปรับทำให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาต้องให้ความรู้แก่ผู้เสียภาษีเพื่อส่งเสริมการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีในอนาคต เนื่องจากเหตุผลดังนี้¹⁴

9.1 อภิปรายถึงเหตุของการกระทำความผิดและรับฟังเหตุผลของผู้เสียภาษีและข้อกังวลจากการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย

9.2 ทำให้มั่นใจว่าผู้เสียภาษีเข้าใจหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและการเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด

9.3 เตรียมพร้อมในการลดเบี้ยปรับ ซึ่งเกิดจากข้อมูลที่ได้จากการอภิปรายกับผู้เสียภาษี

10. เบี้ยปรับจะช่วยส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายในส่วนที่การตรวจสอบเข้าไปไม่ถึง ดังนั้น เบี้ยปรับควรมีความสัมพันธ์กับการปฏิบัติตามกฎหมาย เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีความเชื่อมั่นว่าเบี้ยปรับมีความยุติธรรมและมีประสิทธิภาพที่จะนำมาลงโทษผู้ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีได้¹⁵

ในการแบ่งประเภทความรับผิดชอบทางแพ่งในคดีภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา สามารถแบ่งประเภทของฐานความผิดได้ 8 ฐานความผิด ดังนี้

¹³ Ibid.

¹⁴ Ibid.

¹⁵ Ibid.

4.1.2.1.1 ความผิดฐานไม่ยื่นแบบแสดงรายการ

กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการเพื่อรายงานเงินได้และภาระภาษี โดยระเบียบกระทรวงการคลังและในคำสั่งการยื่นแบบแสดงรายการได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการยื่นแบบแสดงไว้ นอกจากนี้กฎหมายยังกำหนดให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนดอีกด้วย¹⁶

ผู้เสียภาษีที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการและ/หรือชำระภาษีมีความรับผิดชอบเพิ่มเติมจากภาระภาษี ซึ่งเรียกว่า เบี้ยปรับทางแพ่ง โดยที่วัตถุประสงค์ของเบี้ยปรับคือการสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีมีการปฏิบัติตามกฎหมายด้วยความสมัครใจภายใต้ข้อกำหนดในการยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษี ซึ่งการมีเบี้ยปรับเป็นเสมือนต้นทุนที่ผู้เสียภาษีที่ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามกฎหมายต้องแบกรับ¹⁷

เบี้ยปรับกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการประกอบไปด้วยมาตรา 6651 มาตรา 6698 และมาตรา 6699 รายละเอียดปรากฏ ดังนี้

มาตรา 6651 วางหลักไว้ว่า ในกรณีที่ไม่มียื่นการแบบแสดงรายการภายในระยะเวลาที่กำหนด สำหรับกรณีที่ไม่เกิน 1 เดือน ต้องเสียเบี้ยปรับอัตราร้อยละ 5 ของจำนวนภาษีที่ต้องชำระ และสำหรับเดือนถัดมาหรือเศษของเดือน ต้องเสียเบี้ยปรับเพิ่มอีกร้อยละ 5 แต่ไม่เกินร้อยละ 25 ของจำนวนภาษีที่ต้องชำระ เว้นแต่ สามารถพิสูจน์ได้ว่า การไม่ยื่นแบบนั้นเกิดจากเหตุอันสมควร (Reasonable cause) และไม่ได้เกิดจากการจงใจละเลย (Willful neglect)¹⁸

มาตรา 6698 วางหลักไว้ว่า กรณีที่ผู้เป็นหุ้นส่วนไม่ยื่นแบบแสดงรายการในแต่ละปีภาษี ต้องเสียเบี้ยปรับในอัตรา 195 ดอลลาร์สหรัฐคูณด้วยจำนวนผู้ที่เป็นหุ้นส่วนอยู่ในระหว่างปีภาษี และจำนวนเดือนหรือเศษของเดือนในระหว่างระยะเวลาของการไม่ยื่นแบบแต่ไม่เกิน 12 เดือน เว้นแต่ สามารถพิสูจน์ได้ว่าการไม่ยื่นแบบนั้นเกิดจากเหตุอันสมควรและไม่ได้เกิดจากการจงใจละเลย

¹⁶ Internal Revenue Service, Internal Revenue Manuals [Online]. 2017. Available from : https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-002r [2020, Feb]

¹⁷ Ibid.

¹⁸ Willful neglect means conscious, intentional failure or reckless indifference.

มาตรา 6699 วางหลักไว้ว่า กรณีที่นิติบุคคลไม่ยื่นแบบแสดงรายการในแต่ละปีภาษี ต้องเสียเบี้ยปรับในอัตรา 195 ดอลลาร์สหรัฐคูณด้วยจำนวนผู้ที่ถือหุ้นอยู่ในระหว่างปีภาษีจำนวนเดือนหรือเศษของเดือนในระหว่างระยะเวลาของการไม่ยื่นแบบแต่ไม่เกิน 12 เดือน เว้นแต่สามารถพิสูจน์ได้ว่าการไม่ยื่นแบบนี้เกิดจากเหตุอันสมควรและไม่ได้เกิดจากการจงใจละเลย

เมื่อพิจารณาองค์ประกอบภายในของทั้งสามมาตรา พบว่ามีการบัญญัติให้ผู้เสียภาษีไม่มีความรับผิดชอบที่สามารถพิสูจน์ได้ว่าการไม่ยื่นแบบนี้เกิดจากเหตุอันสมควร และ ไม่ได้เกิดจากการจงใจละเลย

4.1.2.1.2 ความผิดฐานประมาณการภาษี

โดยทั่วไปแล้วผู้เสียภาษีมีหน้าที่ในการชำระภาษีเมื่อมีเงินได้โดยผ่านการหักภาษี ณ ที่จ่ายหรือการประมาณการภาษี ผู้เสียภาษียายใดถูกหักภาษีไว้ไม่ครบถ้วนหรือละเลยในการจัดทำประมาณการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้จะถูกประเมินภาษีและเสียเบี้ยปรับสำหรับจำนวนประมาณการภาษีที่ขาดไป¹⁹ โดยบทบัญญัติที่เกี่ยวกับความผิดฐานประมาณการภาษีประกอบไปด้วย มาตรา มาตรา 6654 กรณีบุคคลธรรมดา และมาตรา 6655 กรณีนิติบุคคล รายละเอียดดังนี้

มาตรา 6654 วางหลักไว้ว่า นอกเหนือจากภาษีที่ต้องชำระแล้ว บุคคลธรรมดาที่จัดทำประมาณการภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง จะต้องเสียเบี้ยปรับสำหรับปีภาษีนั้น โดยนำอัตราที่กำหนดไว้ตามมาตรา 6621 (อัตราระยะสั้น โดยอัตรานี้จะมีการประกาศในเดือนแรกของแต่ละไตรมาสบวกกับ ร้อยละ 3) คูณด้วยจำนวนภาษีที่ชำระขาดไป นับแต่วันที่ครบกำหนดจนถึงวันที่ 15 ของเดือนเมษายน มิถุนายน กันยายน และธันวาคมหรือวันที่มีการชำระภาษี แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน ทั้งนี้ มีการยกเว้นความรับผิดให้ในสองกรณี ได้แก่

(ก) อุบัติเหตุร้ายแรง ภัยพิบัติ หรือเหตุการณ์ที่ไม่ปกติ (ไม่เทียบเท่ากรณีมีเหตุอันสมควร)

¹⁹ Internal Revenue Service, Internal Revenue Manuals [Online]. 2017. Available from : https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-003r [2020, Feb]

(ข) ผู้เกษียณหรือผู้พิการรายใหม่ โดยที่การประมาณการต่ำไปนั้นเกิดจากเหตุอันสมควร และ ไม่ได้เกิดจากการจงใจละเลย

มาตรา 6655 วางหลักไว้ว่า นอกเหนือจากภาษีที่ต้องเสียแล้ว นิติบุคคลที่จัดทำประมาณการภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง จะต้องเสียเบี้ยปรับสำหรับปีภาษีนั้น โดยนำอัตราที่กำหนดไว้ตามมาตรา 6621 (อัตราระยะสั้น โดยอัตรานี้จะมีการประกาศในเดือนแรกของแต่ละไตรมาสบวกกับ ร้อยละ 3) คูณด้วยจำนวนภาษีที่ชำระขาดไป นับแต่วันที่ครบกำหนดจนถึงวันที่ 15 ของเดือนมกราคม เมษายน มิถุนายน และกันยายนหรือวันที่มีการชำระภาษี แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน

กรณีตามมาตรา 6655 นี้ จะไม่มีบัญญัติให้ยกเว้นเบี้ยปรับกรณีมีเหตุอันควรหรือมีเหตุการณ์ไม่ปกติ

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติข้างต้นแล้ว พบว่า มาตรา 6654 นั้น มีการพิจารณาองค์ประกอบภายใน กรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้เกษียณหรือผู้พิการ จึงมิได้มีการใช้เป็นการทั่วไปแก่บุคคลอื่น ส่วนกรณีตามมาตรา 6655 นั้น ไม่มีข้อยกเว้นแก่เบี้ยปรับและไม่มีการพิจารณาถึงองค์ประกอบภายในแต่อย่างใด ผู้เขียนเห็นว่า วัตถุประสงค์ของทั้งสองมาตรานี้ มิได้มุ่งหมายพิจารณาองค์ประกอบภายในของผู้เสียภาษีแต่อย่างใด การที่ยกเว้นให้แก่ผู้เสียภาษีที่เกษียณหรือพิการนั้น เป็นเพียงการยกเว้นเป็นกรณีพิเศษให้เท่านั้น

ดังนั้น โดยทั่วไปแล้วเบี้ยปรับกรณีประมาณการภาษีนี้นี้ มิได้มีการพิจารณาถึงองค์ประกอบภายใน เมื่อมีการประมาณการภาษีต่ำกว่าความเป็นจริงและชำระภาษีขาดไป อันเป็นองค์ประกอบภายนอกของความผิด ก็มีความรับผิดชอบตามบทบัญญัติดังกล่าวแล้ว

4.1.2.1.3 ความผิดฐานเงินประกันภาษี

กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่วางเงินประกันภาษีในจำนวนที่ถูกต้อง ภายในเวลาที่กำหนด และ/หรือในการปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด โดยหลักเกณฑ์ในการวางเงินประกันภาษีบางประเภทมีลักษณะเป็นการต่อเนื่องและกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตามกฎหมายต่อไปตราบใดที่ผู้เสีย

ภาษีมีหน้าที่นั้น เช่น ตราบิตที่นายจ้างได้จ่ายค่าจ้างให้แก่ลูกจ้าง นายจ้างมีหน้าที่วางเงินประกันตามที่กฎหมายกำหนด²⁰ ซึ่งบัญญัติอยู่ในมาตรา 6656 รายละเอียดดังนี้

มาตรา 6656 วางหลักไว้ว่า กรณีที่ผู้มีหน้าที่ในการวางประกันเงินภาษีไม่วางประกันภายในระยะเวลาที่กำหนด ในจำนวนที่กำหนด ต้องเสียเบี้ยปรับในอัตราที่กำหนดคูณด้วยจำนวนภาษีที่ต้องวางประกันขาดไป โดยอัตราที่กำหนด มีดังนี้

(ก) ร้อยละ 2 เมื่อเกินกำหนดไม่เกิน 5 วัน

(ข) ร้อยละ 5 เมื่อเกินกำหนด 5 วัน แต่ไม่เกิน 15 วัน

(ค) ร้อยละ 10 เมื่อเกินกำหนด 15 วัน ขึ้นไป

เว้นแต่สามารถพิสูจน์ได้ว่า การไม่ยื่นแบบนั้นเกิดจากเหตุอันสมควร และ ไม่ได้เกิดจากการจงใจละเลย

เมื่อพิจารณาองค์ประกอบภายในของบทบัญญัติข้างต้น พบว่า มีการกำหนดให้ผู้เสียภาษีไม่มีความรับผิดชอบในเบี้ยปรับกรณีที่สามารถพิสูจน์ได้ว่าการไม่ปฏิบัติตามมาตรา 6656 นั้นเกิดจากเหตุอันสมควร และไม่ได้เกิดจากการจงใจละเลย

4.1.2.1.4 ความผิดฐานรายการที่เกี่ยวข้องเนื่องในแบบแสดงรายการ

กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่ถูกต้อง ตั้งนั้นแล้ว หากมีการแสดงรายการภาษีต่ำไป เช่น การแสดงข้อมูลเงินได้ หรือการขอคืนภาษีหรือเครดิตภาษี ย่อมส่งผลกระทบต่อจำนวนภาษีที่รัฐจะได้รับ เบี้ยปรับจึงเป็นเครื่องมือสำคัญที่จะทำให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายอย่างถูกต้อง²¹ ซึ่งประกอบไปด้วยมาตรา 6662 มาตรา 6662เอ และ มาตรา 6676 รายละเอียดดังนี้

²⁰ Internal Revenue Service, Internal Revenue Manuals [Online]. 2017. Available from : https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-004r [2020, Feb]

²¹ Internal Revenue Service, Internal Revenue Manuals [Online]. 2017. Available from : https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-005 [2020, Feb]

มาตรา 6662 วางหลักไว้ว่า หากในแบบแสดงรายการมีการแสดงจำนวนภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่าในความเป็นจริง ต้องเสียเบี้ยปรับในอัตราร้อยละ 20 ของจำนวนดังกล่าว ซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ ดังนี้

- (ก) ประมาทหรือไม่สนใจในหลักเกณฑ์
- (ข) แสดงภาษีไว้ต่ำไปอย่างมีนัยสำคัญ
- (ค) ไม่แสดงรายการที่มีนัยสำคัญภายใต้ หมวด 1
- (ง) แสดงรายการบ้านานาญที่ไว้เกินอย่างมีนัยสำคัญ
- (จ) ประเมินภาษีมรดก หรือภาษีการให้ไว้ต่ำไปอย่างมีนัยสำคัญ
- (ฉ) ใช้สิทธิประโยชน์ในทางภาษีโดยไม่มีสิทธิใช้ ซึ่งธุรกรรมนั้นขาดเหตุผลในทางเศรษฐศาสตร์มารองรับ หรือไม่เป็นไปตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องกำหนดไว้
- (ช) แสดงรายการต่ำกว่าความเป็นจริงในข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับบัญชีทรัพย์สินที่มีในต่างประเทศซึ่งไม่ได้มีการเปิดเผยเป็นการทั่วไป
- (ซ) แสดงรายการทรัพย์สินไม่สอดคล้องกัน

มาตรา 6662เอ วางหลักไว้ว่า กรณีที่ผู้เสียภาษีมีการรายงานธุรกรรมต่ำกว่าในความเป็นจริงในปีภาษีใด ต้องเสียเบี้ยปรับในอัตราร้อยละ 20 ของจำนวนที่รายงานขาดไปดังกล่าว

เมื่อพิจารณาองค์ประกอบของสองมาตรานี้แล้ว พบว่า ไม่มีการบัญญัติถึงการพิจารณาองค์ประกอบภายในไว้ อย่างไรก็ตาม มาตรา 6664ซี และ 6664ดี ได้บัญญัติถึงการพิจารณาองค์ประกอบภายในความรับผิดไว้ กล่าวคือ จะไม่มีความรับผิดภายใต้มาตรา 6662 หรือมาตรา 6663 และมาตรา 6662เอ ตามลำดับ ในจำนวนภาษีที่รายงานขาดไป กรณีที่สามารถพิสูจน์ได้ว่าเกิดจากเหตุอันสมควร และผู้เสียภาษีได้ปฏิบัติโดยสุจริตแล้ว (ยกเว้น กรณีใช้

สิทธิประโยชน์ในทางภาษีโดยไม่มีสิทธิใช้ ซึ่งธุรกรรมนั้นขาดเหตุผลในทางเศรษฐศาสตร์มารองรับ หรือไม่เป็นไปตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องกำหนดไว้)

มาตรา 6676 วางหลักไว้ว่า กรณีที่มีการขอคืนภาษีหรือใช้เครดิตภาษี ของภาษีเงินได้ในจำนวนที่มากกว่ากฎหมายอนุญาตให้ทำได้ในแต่ละปีภาษี ต้องเสียเบี้ยปรับในอัตราร้อย ละ 20 ของจำนวนดังกล่าว เว้นแต่ สามารถพิสูจน์ได้ว่า การกระทำนั้นเกิดจากเหตุอันสมควร (ยกเว้น กรณี ใช้สิทธิประโยชน์ในทางภาษีโดยไม่มีสิทธิใช้ ซึ่งธุรกรรมนั้นขาดเหตุผลในทางเศรษฐศาสตร์มารองรับ หรือไม่เป็นไปตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกำหนดไว้)

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติข้างต้นพบว่า เบี้ยปรับรายการที่เกี่ยวข้องใน แบบแสดงรายการมีการบัญญัติให้พิจารณาองค์ประกอบภายใน

4.1.2.1.5 ความผิดฐานแบบแสดงข้อมูล

เบี้ยปรับความผิดฐานแบบแสดงข้อมูลเป็นเครื่องมือสำคัญของ กรมสรรพากรประเทศสหรัฐอเมริกาในการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่แม่นยำโดยใช้ต้นทุนที่น้อยที่สุด เนื่องจากเป็นการส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายด้วยความสมัครใจ²² ได้แก่ มาตรา 6721 ถึง มาตรา 6724

มาตรา 6721 วางหลักไว้ว่า ผู้ใดไม่ยื่นแบบแสดงข้อมูลภายใน ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือไม่แสดงข้อมูลที่กฎหมายกำหนดให้แสดงในแบบแสดงข้อมูลหรือแสดง ข้อมูลที่ไม่ถูกต้อง ต้องเสียเบี้ยปรับจำนวน 250 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกาต่อแบบแสดงข้อมูล แต่ไม่เกิน 3,000,000 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกาคต่อปีภาษี

แบบแสดงข้อมูลตามมาตรานี้ หมายถึง แบบรายงานการจ่ายเงิน แบบ แสดงรายการ หรือรายงานที่กฎหมายกำหนด และหมายความรวมถึง แบบฟอร์ม รายงาน ตาราง ตามที่ กฎหมายกำหนดให้ยื่นต่อรัฐมนตรีอีกด้วย

²² Internal Revenue Service, Internal Revenue Manuals [Online]. 2017. Available from : https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-007r [2020, Feb]

มาตรา 6722 วางหลักไว้ว่า ผู้ใดไม่นำส่งรายงานการจ่ายเงินได้ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือไม่แสดงข้อมูลตามที่กฎหมายกำหนดให้แสดงในรายงานการจ่ายเงินได้ หรือแสดงข้อมูลที่ไม่ถูกต้อง ต้องเสียเบี้ยปรับจำนวน 250 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกาต่อแบบแสดงข้อมูล แต่ไม่เกิน 3,000,000 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกาต่อปีภาษี

รายงานการจ่ายเงินได้ตามมาตรา นี้ หมายถึง รายงานที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องยื่น

มาตรา 6723 วางหลักไว้ว่า ผู้ใดไม่รายงานข้อมูลภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ต้องเสียเบี้ยปรับจำนวน 50 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกาต่อรายการ แต่ไม่เกิน 100,000 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกาต่อปีภาษี

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับเบี้ยปรับแสดงข้อมูลข้างต้นแล้ว พบว่า ไม่มีการบัญญัติถึงการพิจารณาองค์ประกอบภายในแต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม มาตรการ 6724 ได้บัญญัติให้ผู้เสียภาษีไม่มีความรับผิดในเบี้ยปรับ กรณีที่เกิดจากเหตุอันสมควร และไม่ได้เกิดจากการจงใจละเลย

4.1.2.1.6 ความผิดฐานฉ้อโกงภาษี

เบี้ยปรับความผิดฐานฉ้อโกงภาษีในทางแพ่งถูกบัญญัติไว้ในมาตรา 6663 โดยที่มีความรับผิดในทางอาญาเช่นกัน ภายใต้มาตรา 7201 โดยผู้เขียนจะกล่าวในหัวข้อความรับผิดทางอาญาต่อไป

มาตรา 6663 วางหลักไว้ว่า ในกรณีที่ผู้เสียภาษีแสดงจำนวนภาษีที่ต่ำกว่าความเป็นจริงในแบบแสดงรายการอันเกิดจากการฉ้อโกง ต้องเสียเบี้ยปรับในอัตราร้อยละ 75 ของยอดภาษีที่ต่ำกว่าความเป็นจริงอันเกิดจากการฉ้อโกงนั้น

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติ พบว่า ความรับผิดตามมาตรา นี้จะต้องเกิดจากการฉ้อโกงภาษี กล่าวคือ นอกจากจำนวนภาษีที่แสดงไว้ต่ำกว่าความเป็นจริงแล้ว ยังต้องมีองค์ประกอบภายในของการฉ้อโกงอีกด้วย หากขาดองค์ประกอบการฉ้อโกงแล้ว ผู้เสียภาษีจะไม่มีความรับผิดในเบี้ยปรับตามมาตรา นี้ แต่อย่างใด

ทั้งนี้ ความแตกต่างระหว่างฉ้อโกงภาษีในความรับผิดทางแพ่งและทางอาญาอยู่ที่ภาระการพิสูจน์อันแสดงให้เห็นถึงการฉ้อโกงของผู้เสียภาษี โดยที่ความรับผิดของการฉ้อโกงภาษีในทางอาญานั้น ต้องมีการพิสูจน์จนสิ้นสงสัย (proof guilt beyond a reasonable doubt) แต่ในทางแพ่งมีหลักฐานที่ชัดเจนและน่าเชื่อถือของการจงใจฉ้อโกงโดยจงใจที่จะหลีกเลี่ยงภาษี (clear and convincing evidence of fraud with intent to evade tax) ก็เพียงพอแล้ว

เนื่องจากภาระการพิสูจน์ในคดีแพ่งที่น้อยกว่า ทำให้เบี่ยงปรับทางแพ่งตามมาตรานี้อาจเกิดขึ้นได้โดยไม่ต้องมีความผิดทางอาญาด้านหลีกเลี่ยงภาษี แต่กรณีที่มีความผิดทางอาญาด้านหลีกเลี่ยงภาษี ก็จะมีผลในคดีแพ่งด้วยในปีภาษีเดียวกัน

องค์ประกอบภายในของมาตรานี้ คือ จงใจฉ้อโกงภาษี (intent to evade a tax) รู้หรือเชื่อว่ามีภาระต้องเสีย แต่ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ การละเลยอย่างเดียวยังไม่ถือว่าเป็นการฉ้อโกงภาษี แต่ยังต้องอาศัยองค์ประกอบหลายอย่างในการพิจารณา ซึ่งประกอบไปด้วย²³

1. แสดงรายได้ที่ต่ำกว่าความเป็นจริง เช่น การไม่ระบุรายการหรือที่มาของรายได้ การไม่ยื่นรายงานเงินได้
2. บันทึกรายการที่ไม่สมบูรณ์ครบถ้วน
3. ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ
4. พฤติกรรมที่น่าเชื่อถือ
5. ปกปิดทรัพย์สิน
6. ไม่ให้ความร่วมมือกับหน่วยงานจัดเก็บภาษี
7. ประกอบกิจการที่ผิดกฎหมาย เช่น ค้ายาเสพติด หรือพยายามปกปิดกิจการที่ผิดกฎหมาย
8. แสดงรายการลดหย่อนที่ไม่ถูกต้องหรือไม่มีอยู่จริง เช่น แสดงรายการลดหย่อนที่สูงเกินความเป็นจริง หรือนำรายจ่ายส่วนตัวมาใช้เป็นรายจ่ายของกิจการ
9. จัดทำบัญชีไม่ถูกต้อง เช่น มีบัญชีสองเล่ม ลงรายการเท็จ

²³ Arthur H. Boelter. Tax Penalties and Interest. 1 Tax Pen. & Int. (November 2019).

10. มีการกระทำที่แสดงออกถึงการจงใจฉ้อโกงภาษี เช่น รายงานรายการที่เป็นเท็จ ทำลายหลักฐาน โยกย้ายทรัพย์สิน
 11. รายงานเงินได้ต่ำกว่าความเป็นจริงเป็นระยะเวลานานอย่างสม่ำเสมอ
 12. พยายามปกปิดธุรกรรม
 13. ทำธุรกรรมผ่านเงินสด
 14. ไม่ชำระภาษีจากการประมาณการ
- ทั้งนี้ ความรู้ของผู้เสียภาษีแต่ละคนก็เป็นส่วนหนึ่งที่น่ามาพิจารณาด้วย

4.1.2.1.7 ความผิดฐานไม่รายงานแผนงานเกี่ยวกับลูกจ้างและองค์กรที่

ได้รับยกเว้นภาษีซึ่งไม่รายงานข้อมูลตามที่กฎหมายกำหนด

มาตรา 6652 วางหลักไว้ว่า ผู้ใดไม่ยื่นแบบแสดงข้อมูล รายการจดทะเบียน เช่น ไม่ยื่นแบบแสดงรายการที่มีภาษีที่ต้องเสียน้อยกว่า 10 ดอลลาร์สหรัฐ ลูกจ้างไม่รายงาน ข้อมูลต่อนายจ้าง องค์กรที่ได้รับยกเว้นภาษีหรือทรัสต์ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ นายจ้างไม่ลงทะเบียน ข้อมูลและไม่แจ้งแผนเกษียณ หรือไม่ยื่นข้อมูลแผนงานที่เกี่ยวกับการจ่ายเงินให้ลูกจ้าง โดยมีการกำหนด เบี้ยปรับทั้งต่อรายการและต่อวัน ทั้งนี้ ได้มีการกำหนดถึงเหตุอันสมควรในการยกเว้นเบี้ยปรับไว้ด้วย

มาตรา 6684 วางหลักไว้ว่า มูลนิธิหรือองค์กรที่ได้รับยกเว้นภาษีซึ่งใจ ไม่ยื่นแบบแสดงรายการที่กำหนดไว้ใน หมวดที่ 42 ต้องเสียเบี้ยปรับจำนวนกึ่งหนึ่งของภาษีที่ต้องชำระ

มาตรา 6685 วางหลักไว้ว่า นอกเหนือจากเบี้ยปรับที่กำหนดโดย มาตรา 7207 แสดงรายการเท็จ) แล้ว ผู้มีหน้าที่ตามมาตรา 6104 ซึ่งจงใจไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ต้อง เสียเบี้ยปรับ 5,000 ดอลลาร์สหรัฐต่อแบบแสดงรายการ

มาตรา 6690 วางหลักไว้ว่า ผู้มีหน้าที่ตามมาตรา 6057อี ซึ่งจงใจยื่น เอกสารที่เป็นเท็จต่อนายจ้างเพื่อวัตถุประสงค์ในแผนการจัดการของนายจ้างต้องเสียเบี้ยปรับ 50 ดอลลาร์ สหรัฐ

มาตรา 6692 วางหลักไว้ว่า ผู้ใดไม่ยื่นรายงานที่กำหนดตามมาตรา 6059 ในแผนการจัดการของนายจ้าง ต้องเสียเบี้ยปรับ 1,000 ดอลลาร์สหรัฐต่อรายการ เว้นแต่ สามารถพิสูจน์ได้ว่าการไม่ยื่นรายงานนั้นเกิดจากเหตุอันสมควร

มาตรา 6693 วางหลักไว้ว่า ผู้ใดไม่ยื่นรายงานตามที่กฎหมายกำหนด เช่น รายงานแผนการเกษียณส่วนบุคคล บัญชีเงินฝากเพื่อสุขภาพ บัญชีเงินฝากเพื่อการศึกษา ต้องเสียเบี้ยปรับ 50 ดอลลาร์สหรัฐต่อรายการ เว้นแต่ สามารถพิสูจน์ได้ว่าการไม่ยื่นรายงานนั้นเกิดจากเหตุอันสมควร

มาตรา 6704 วางหลักไว้ว่า ผู้ใดไม่บันทึกรายการตามที่กฎหมายกำหนด ภายใต้มาตรา 6047ดี ต้องเสียเบี้ยปรับไม่เกิน 50,000 ดอลลาร์สหรัฐต่อปีปฏิทิน เว้นแต่ สามารถพิสูจน์ได้ว่าการไม่ยื่นรายงานนั้นเกิดจากเหตุอันสมควร

มาตรา 6710 วางหลักไว้ว่า องค์กรตามมาตรา 6113 ซึ่งมีหน้าที่ต้องเปิดเผยข้อมูล ไม่เปิดเผยข้อมูลต่อกรมสรรพากร องค์กรนั้นต้องเสียเบี้ยปรับไม่เกินปรับ 50,000 ดอลลาร์สหรัฐต่อปีปฏิทิน เว้นแต่ สามารถพิสูจน์ได้ว่าการไม่เปิดเผยข้อมูลนั้นเกิดจากเหตุอันสมควร

มาตรา 6711 วางหลักไว้ว่า องค์กรที่ได้รับยกเว้นภาษีซึ่งใจไม่เปิดเผยข้อมูลในการให้บริการ ต้องเสียเบี้ยปรับวันละ 1,000 ดอลลาร์สหรัฐหรืออัตราร้อยละ 50 ของค่าบริการที่เสนอไป แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า

มาตรา 6714 วางหลักไว้ว่า ผู้ใดไม่เปิดเผยข้อมูลตามที่กฎหมายกำหนดซึ่งเกี่ยวกับการบริจาคเงินให้แก่องค์กรการกุศลต่างตอบแทน (a quid pro quo contributions) ต้องเสียเบี้ยปรับ 10 ดอลลาร์สหรัฐต่อรายการ เว้นแต่ สามารถพิสูจน์ได้ว่าการไม่เปิดเผยข้อมูลนั้นเกิดจากเหตุอันสมควร

เบี้ยปรับในกรณีไม่รายงานแผนงานเกี่ยวกับลูกจ้างและองค์กรที่ได้รับยกเว้นภาษีซึ่งไม่รายงานข้อมูลตามที่กฎหมายกำหนดสามารถแบ่งองค์ประกอบภายในได้เป็นสองกรณี กล่าวคือ

1. กรณีมีเหตุอันสมควร ได้แก่ มาตรา 6652 มาตรา 6692 มาตรา 6693 มาตรา 6704 มาตรา 6710 และมาตรา 6714
2. กรณีจึงใจ ได้แก่ มาตรา 6684 มาตรา 6685 มาตรา 6690 และมาตรา 6711

จากข้อสังเกตข้างต้น จึงกล่าวได้ว่า เบี้ยปรับกลุ่มนี้ ต้องพิสูจน์ถึงองค์ประกอบภายใน จึงจะมีความรับผิดชอบภายใต้บทบัญญัติดังกล่าว

4.1.2.1.8 ความผิดฐานผู้จัดทำ ผู้สนับสนุน ที่ปรึกษา

มาตรา 6694 วางหลักไว้ว่า ผู้จัดทำแบบแสดงรายการหรือผู้ขอคืนภาษีจากการรายงานภาระภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่ำกว่าความเป็นจริง ผู้นั้นจะต้องเสียเบี้ยปรับจำนวน 1,000 ดอลลาร์สหรัฐหรือร้อยละ 50 ของเงินได้ที่มาจากการจัดทำแบบแสดงรายการหรือการขอคืนภาษีนั้น แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า เว้นแต่ สามารถพิสูจน์ได้ว่าการจัดทำหรือขอคืนนั้นเกิดจากเหตุอันสมควร

มาตรา 6695 วางหลักไว้ว่า กรณีที่ผู้จัดทำแบบแสดงรายการไม่จัดทำให้มีการลงลายมือชื่อ การจัดทำสำเนาส่งมอบให้ผู้เสียภาษี การระบุเลขประจำตัวของผู้เสียภาษี ต้องเสียเบี้ยปรับไม่เกิน 25,000 ดอลลาร์สหรัฐต่อปีปฏิทิน เว้นแต่ สามารถพิสูจน์ได้ว่าเกิดจากเหตุอันสมควร

มาตรา 6700 วางหลักไว้ว่า ผู้ใดช่วยเหลือหรือสนับสนุนให้มีการวางแผนภาษีที่ไม่เหมาะสม ต้องเสียเบี้ยปรับจำนวน 1,000 ดอลลาร์สหรัฐ

มาตรา 6701 วางหลักไว้ว่า ผู้ใดให้การช่วยเหลือ จัดหา ให้คำแนะนำในการจัดทำแบบแสดงรายการ ค่าให้การ การขอคืน หรือเอกสารใด ๆ ซึ่งทำให้ภาระภาษีของผู้เสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริง ต้องเสียเบี้ยปรับจำนวน 1,000 ดอลลาร์สหรัฐ

มาตรา 6707 วางหลักไว้ว่า ผู้มีหน้าที่รายงานธุรกรรม (มาตรา 6111 เอ) ยื่นรายการอันเป็นเท็จหรือไม่สมบูรณ์ ต้องเสียเบี้ยปรับจำนวน 200,000 ดอลลาร์สหรัฐหรือร้อยละ 50 ของเงินได้ซึ่งมาจากการให้ความช่วยเหลือ การให้คำแนะนำ แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า

มาตรา 6707เอ วางหลักไว้ว่า ผู้มีหน้าที่รายงานธุรกรรม (มาตรา 6111) ยื่นรายการอันเป็นเท็จหรือไม่สมบูรณ์ ต้องเสียเบี้ยปรับจำนวน 200,000 ดอลลาร์สหรัฐหรือร้อยละ 50 ของเงินได้ซึ่งมาจากการให้ความช่วยเหลือ การให้คำแนะนำ แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า

มาตรา 6708 วางหลักไว้ว่า ผู้ใดไม่เก็บรักษารายชื่อของผู้รับคำแนะนำ ซึ่งเป็นธุรกรรมที่ต้องรายงานภายใต้มาตรา 6112เอ ต้องเสียเบี้ยปรับ 10,000 ดอลลาร์สหรัฐต่อวันนับจากวันที่พ้นกำหนด เว้นแต่สามารถพิสูจน์ได้ว่าเกิดจากเหตุอันสมควร

มาตรา 6713 วางหลักไว้ว่า ผู้ซึ่งประกอบธุรกิจในการจัดทำหรือให้บริการเกี่ยวกับการจัดทำแบบแสดงรายการ ได้เปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษี หรือใช้ข้อมูลในการกระทำอื่นใดนอกเหนือจากการจัดทำหรือให้ความช่วยเหลือในการจัดทำแบบแสดงรายการ ต้องเสียเบี้ยปรับ 250 ดอลลาร์สหรัฐต่อการเปิดเผยหรือการใช้ข้อมูลนั้น แต่ไม่เกิน 10,000 ดอลลาร์สหรัฐต่อปีปฏิทิน

เมื่อพิจารณาองค์ประกอบภายในของเบี้ยปรับในกลุ่มนี้ พบว่า มีทั้งกรณีที่พิจารณาองค์ประกอบภายใน และไม่มีกรณีพิจารณาองค์ประกอบภายใน โดยกรณีที่เป็นกรกระทำที่ส่งผลให้มีการแสดงรายการภาษีที่ต่ำกว่าความเป็นจริง จะสามารถนำเหตุอันสมควรมาพิจารณาแก่กรณีได้ แต่หากเป็นการให้ความช่วยเหลือหรือการไม่รายงานข้อมูลต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องจะไม่สามารถใช้เหตุอันสมควรเพื่อมายกเว้นได้

4.1.2.2 ความรับผิดทางอาญา

ความรับผิดทางอาญาในคดีภาษีภายใต้บทบัญญัติของประมวลรัษฎากร สหรัฐอเมริกา โดยส่วนมากแล้วเป็นคดีเกี่ยวกับข้อหา 1) พยายามเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษี ตามมาตรา 7201 2) เจตนาไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ไม่จัดหาข้อมูล หรือไม่เสียภาษี ตามมาตรา 7203 3) ฉ้อโกงหรือให้ข้อมูลเท็จ ตามมาตรา 7206 และ 4) นำส่งหรือเปิดเผยแบบแสดงรายการที่เป็นเท็จ ตามมาตรา 7207²⁴ ดังนั้น ในส่วนนี้ ผู้เขียนจะขออธิบายความรับผิดทางอาญาทั้ง 4 มาตรา โดยจะอธิบายมาตรา 7201 อย่างละเอียด เนื่องจากเป็นมาตราที่มีโทษทางอาญาสูงที่สุด

²⁴ Camilla E. Watson, and Brook D. Billman Jr. Federal Tax Practice and Procedure Cases, Materials, and Problems. MN : West, a Thomson business, 2005, 940.

4.1.2.1.1 ความผิดฐานพยายามเลี่ยงหรือหนีภาษี

ความรับผิดทางอาญาในคดีที่ร้ายแรงที่สุดบัญญัติอยู่ในมาตรา 7201²⁵ ซึ่งเป็นความผิดฐานพยายามเลี่ยงหรือหนีภาษี โดยได้บัญญัติไว้ว่า ผู้ใดโดยเจตนา (willfully) กระทำด้วยวิธีการใด ๆ เพื่อพยายามหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษีที่กำหนดในหมวดนี้ ผู้นั้นมีความผิดอาญาอุกฉกรรจ์ ต้องถูกปรับไม่เกิน 100,000 ดอลลาร์สหรัฐ (500,000 ดอลลาร์สหรัฐ กรณีเป็นนิติบุคคล) หรือถูกจำคุกไม่เกิน 5 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ รวมถึงค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีอีกด้วย

Section 7201 of the Internal Revenue Code of the United States of America prescribes that “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 USD (500,000 USD in the case of a corporation), or imprisoned not more than 5 years, or both, together with the costs of prosecution”

นอกจากนี้ ยังมีการนำหลักกฎหมายปิดปากมาใช้แก่กรณีที่มีความผิดตามมาตรา 7201 ซึ่งเป็นความรับผิดทางอาญาและความผิดตามมาตรา 6663 ซึ่งเป็นความรับผิดทางแพ่ง กล่าวคือ เมื่อพิสูจน์จนสิ้นสงสัยแล้วว่ามี ความรับผิดทางอาญาตามมาตรา 7201 ย่อมถูกกฎหมายปิดปากในความรับผิดทางแพ่งตามมาตรา 6663 ซึ่งมีภาระการพิสูจน์ความผิดที่น้อยกว่าในปีภาษีเดียวกันอีกด้วย²⁶

ทั้งนี้ องค์ประกอบของมาตรา 7201 ประกอบไปด้วย

(ก) นำส่งภาษีที่ต้องชำระขาดไป (Existence of a tax deficiency)²⁷

²⁵ Ibid.

²⁶ Edward F. Cronin. Tax Crimes Handbook. Office of Chief Counsel Criminal Tax Division, 2009, 19.

²⁷ Sean Basinski, and Andrew Foreman. Tax Violations. American Criminal Law Review 37 (Spring 2000) : 1011.

(ข) มีการกระทำที่สนับสนุนให้มีการหลีกเลี่ยงภาษี (Affirmative act constituting evasion)²⁸

(ค) มีเจตนา (Willfulness)²⁹

การที่จำเลยจะมีความผิดตามมาตรา³⁰นี้ได้ รัฐจะต้องพิสูจน์จนปราศจากข้อสงสัยให้ได้ว่าทั้งสามองค์ประกอบตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น³⁰ โดยพิจารณาได้ดังนี้

(ก) นำส่งภาษีที่ต้องชำระขาดไป

สิ่งที่รัฐต้องพิสูจน์จนสิ้นสงสัยคือการแสดงให้เห็นว่าผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีไว้ไม่น้อยกว่าความรับผิดที่มีทั้งทางตรงและทางอ้อม³¹ โดยทางตรงคือพิสูจน์ว่ามีรายการเงินได้ที่ไม่ถูกแสดงในแบบแสดงรายการหรือค่าลดหย่อนที่เกินจริงหรือที่สร้างขึ้นมาจาก³² ซึ่งไม่จำเป็นต้องเป็นจำนวนที่แน่นอนหรือมีแหล่งของเงินได้ที่ชัดเจน³³ ในกรณีทางอ้อมหรือพฤติการณ์แวดล้อม จะพิจารณาจากความมั่งคั่งในปีภาษีนั้นที่มีมากกว่าที่ปรายงานในแบบแสดงรายการ³⁴ โดยรัฐสามารถวางแนวทางในการตรวจสอบเงินได้ดังกล่าวผ่านทางการใช้ 1) รายได้สุทธิ 2) ค่าใช้จ่ายที่เป็นเงินสด และ 3) เงินฝากธนาคาร (แนวทางเดียวหรือรวมกันก็ได้)³⁵

(ข) มีการกระทำที่สนับสนุนให้มีการหลีกเลี่ยงภาษี

ศาลฎีกาของประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการตีความว่า “กระทำ” ตามความหมายขององค์ประกอบนี้เน้นไปที่การกระทำมากกว่าการงดเว้นการกระทำ เช่น ยื่น

²⁸ Ibid.

²⁹ Ibid.

³⁰ Ibid.

³¹ Camilla E. Watson, and Brook D. Billman Jr. Federal Tax Practice and Procedure Cases, Materials, and Problems. 954.

³² Ibid.

³³ Sean Basinski, and Andrew Foreman. Tax Violations. 1013.

³⁴ Camilla E. Watson, and Brook D. Billman Jr. Federal Tax Practice and Procedure Cases, Materials, and Problems. 954.

³⁵ Ibid.

แบบแสดงรายการเท็จ บันทึกรายได้สองบัญชี ทำลายบัญชีหรือเอกสาร หรือจัดทำใบเสร็จรับเงินหรือเอกสารปลอม เป็นต้น³⁶

(ค) มีเจตนา (Willfulness)

การพิจารณาคดีอาญาภายใต้กฎหมายภาษีมีความแตกต่างเป็นอย่างมากกับสุภาชิตกฎหมายที่ว่า “ความไม่รู้กฎหมาย จะอ้างเป็นข้อแก้ตัวไม่ได้” ซึ่งจำเลยไม่จำเป็นต้องรู้ว่าการกระทำเช่นนั้นผิดกฎหมาย เพียงแต่มีการกระทำที่กฎหมายบัญญัติว่าเป็นความผิด จำเลยย่อมมีความผิดแล้ว รัฐเพียงแต่แสดงให้เห็นว่ามีกฎหมายเช่นนั้นจริง ในทางกลับกัน กรณีความรับผิดทางอาญาในคดีภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา จำเลยจะต้องรู้สำนึกทั้งการกระทำและรู้ว่าการกระทำนั้นผิดกฎหมาย ดังนั้นในการที่รัฐจะพิสูจน์เจตนา (Willfulness) ของจำเลย รัฐจะต้องแสดงให้เห็นว่าจำเลยมีเจตนาที่จะไม่ยื่นแบบแสดงรายการ มีการกระทำ และรู้ว่ากฎหมายได้กำหนดหน้าที่ไว้ว่าจะต้องยื่นแบบแสดงรายการ จึงจะกล่าวได้ว่าจำเลยมีความสำนึกรู้ว่าผิดกฎหมาย³⁷

4.1.2.1.2 ความผิดฐานไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ไม่นำส่งข้อมูล หรือไม่เสียภาษี

มาตรา 7203 ได้บัญญัติไว้ว่า ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีหรือประมาณการภาษีหรือมีหน้าที่ที่กำหนดภายใต้หลักเกณฑ์หรือหน่วยงานที่มีอำนาจ เจตนาไม่จัดทำแบบแสดงรายการหรือเก็บรักษาเอกสารหรือนำส่งข้อมูลใด ๆ ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด นอกเหนือจากเบี้ยปรับตามมาตราอื่นแล้ว จะต้องถูกปรับไม่เกิน 25,000 ดอลลาร์สหรัฐ (100,000 ดอลลาร์สหรัฐ กรณีเป็นนิติบุคคล) หรือถูกจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ รวมถึงค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีอีกด้วย

เมื่อพิจารณาแล้ว พบว่า ความรับผิดภายใต้มาตรานี้ ต้องมีการพิจารณาองค์ประกอบภายในของผู้กระทำความผิด กล่าวคือ จะต้องมีการพิสูจน์เจตนาตนเอง

³⁶ Sean Basinski, and Andrew Foreman. Tax Violations. 1015.

³⁷ Michelle M. Kwon. The Criminality of “Tax Planning”. *Florida Tax Review* 18 (2015) : 166.

4.1.2.1.3 ความผิดฐานฉ้อโกงหรือให้ข้อมูลเท็จ

มาตรา 7206 บัญญัติว่า ผู้ใดกระทำการดังต่อไปนี้

(ก) เปิดเผยข้อมูลโดยให้การเท็จ

เจตนากระทำหรือลงนามในแบบแสดงรายการ รายงาน หรือเอกสารใด ๆ ซึ่งผู้นั้นรู้ถึงความไม่ถูกต้องในสาระสำคัญ

(ข) สนับสนุนหรือช่วยเหลือ

เจตนาสนับสนุน ช่วยเหลือ จัดหา ให้คำแนะนำ หรือให้คำปรึกษาในการจัดเตรียมหรือการนำเสนอเกี่ยวกับประเด็นทางกฎหมายภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกาเกี่ยวกับแบบแสดงรายการ คำให้การ การร้องขอ หรือเอกสารใด ๆ ซึ่งปลอมหรือเป็นเท็จในสาระสำคัญ ไม่ว่าความไม่ถูกต้องหรือปลอมนั้นเกิดขึ้นด้วยความรู้หรือความยินยอมของบุคคลผู้มีอำนาจหรือไม่ก็ตาม

(ค) พันธบัตร ใบอนุญาต แบบ

ลอกเลียนแบบ ปลอมแปลง ปลอมลายมือชื่อ หรือลงลายมือชื่อใน พันธบัตร ใบอนุญาต แบบ หรือเอกสารใด ๆ หรือสิ่งอื่นใดในลักษณะเดียวกันซึ่งมีการลงนามไม่ถูกต้องหรือปลอมแปลง

(ง) โยกย้ายหรือหลบซ่อนโดยเจตนาที่จะฉ้อโกง

โยกย้าย เก็บ หรือ หลบซ่อน สิ่งของหรือวัสดุซึ่งก่อให้เกิดภาวะภาษี หรือทรัพย์สินซึ่งต้องเสียภาษีตามมาตรา 6331 โดยเจตนาที่จะพยายามเลี่ยงหรือหนีการประเมินหรือการเก็บภาษีที่จะเกิดขึ้นจากทรัพย์สินนั้น

(จ) ประนีประนอมและการทำสัญญาความรับผิด

จากการประนีประนอมภายใต้มาตรา 7122 (รัฐมนตรีมีอำนาจในการประนีประนอมคดีแพ่งและคดีอาญาที่เกิดขึ้นภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ก่อนเข้าสู่กระบวนการฟ้องร้องของอัยการ) หรือการเสนอประนีประนอม ที่เกี่ยวข้องกับการเลิกสัญญาภายใต้มาตรา 7121 (รัฐมนตรีมีอำนาจในการเข้าทำสัญญาที่เกี่ยวกับความรับผิดของผู้เสียภาษี

ภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกาในแต่ละปีภาษี) หรือการเสนอเพื่อทำสัญญาใด ๆ โดยมีเจตนาเพื่อ

1. ซ่อนทรัพย์สินของตนหรือของผู้อื่นซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีจากเจ้าหน้าที่ของสหรัฐอเมริกา

2. รับ ยึดหน่วง ทำลาย ทำให้เสียไป บิดเบือน บันทึก เอกสาร รายงาน หรือจัดทำรายงานอันเป็นเท็จที่เกี่ยวกับทรัพย์สินหรือสถานะทางการเงินของผู้เสียภาษี ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 100,000 ดอลลาร์สหรัฐ (500,000 ดอลลาร์สหรัฐ กรณีเป็นนิติบุคคล) หรือถูกจำคุกไม่เกิน 3 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ รวมถึงค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีอีกด้วย

เมื่อพิจารณาแล้ว พบว่า ความรับผิดภายใต้มาตรานี้ ต้องมีการพิจารณาองค์ประกอบภายในของผู้กระทำความผิด กล่าวคือ จะต้องมีการพิสูจน์เจตนา

4.1.2.1.4 ความผิดฐานนำส่งหรือเปิดเผยแบบแสดงรายการที่เป็นเท็จ

มาตรา 7207 บัญญัติว่า ผู้ใดเจตนา นำส่งหรือเปิดเผยรายการ แบบแสดงรายการ บัญชี รายงาน หรือเอกสารใด ๆ ต่อรัฐมนตรี โดยที่ผู้นั้นรู้ถึงความไม่ถูกต้องหรือปลอมในสาระสำคัญ ต้องถูกปรับไม่เกิน 10,000 ดอลลาร์สหรัฐ (50,000 ดอลลาร์สหรัฐ กรณีเป็นนิติบุคคล) หรือถูกจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ

เมื่อพิจารณาแล้ว พบว่า ความรับผิดภายใต้มาตรานี้ ต้องมีการพิจารณาองค์ประกอบภายในของผู้กระทำความผิด กล่าวคือ จะต้องมีการพิสูจน์เจตนา

เมื่อพิจารณาองค์ประกอบของมาตราข้างต้น ไม่เพียงแต่มาตรา 7201 เท่านั้นที่ต้องมีการพิสูจน์เจตนา มาตรา 7203 มาตรา 7206 และมาตรา 7207 ก็ต้องมีการพิสูจน์เจตนาในลักษณะเช่นเดียวกัน³⁸

³⁸ Ibid.

4.1.3 ความผิดที่ต้องพิสูจน์องค์ประกอบภายใน

จากบทบัญญัติภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา มีการกำหนดให้พิจารณาองค์ประกอบภายในในการพิจารณาความรับผิดทั้งในความรับผิดทางแพ่ง และทางอาญา โดยมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณา ดังนี้

4.1.3.1 ความรับผิดทางแพ่ง

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติความรับผิดทางแพ่งทั้งหมดภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา สามารถสรุปหลักการซึ่งเกี่ยวข้องกับการพิจารณาองค์ประกอบภายในได้ 3 ประเภท ได้แก่ เหตุอันสมควร ความระมัดระวังและรอบคอบเยี่ยงการประกอบธุรกิจทั่วไป และการจงใจละเลย มีรายละเอียดดังนี้

4.1.3.1.1 เหตุอันสมควร

การพิจารณาเหตุอันสมควรตั้งอยู่บนพื้นฐานของสถานการณ์ในแต่ละกรณีไป ซึ่งทำให้ผู้เสียหายไม่ต้องรับผิดในเบี้ยปรับบางกรณี โดยทั่วไปแล้วผู้เสียหายจะได้รับการบรรเทาเบี้ยปรับ ก็ต่อเมื่อผู้เสียหายได้ใช้ความระมัดระวังและรอบคอบเยี่ยงการประกอบธุรกิจทั่วไปแล้ว (Ordinary Business Care and Prudence) ในบางบทบัญญัติ “เหตุอันสมควร” อาจหมายถึงการพิสูจน์ถึงความสุจริต (Good faith) ของผู้เสียหายอีกด้วย สำหรับเบี้ยปรับซึ่งเป็นความรับผิดทางแพ่งในกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการนี้ เหตุอันสมควรหมายถึงกรณีที่ผู้เสียหายได้ใช้ความระมัดระวังและรอบคอบเยี่ยงการประกอบธุรกิจทั่วไปแล้ว

4.1.3.1.2 ความระมัดระวังและรอบคอบเยี่ยงการประกอบธุรกิจทั่วไป

ความระมัดระวังและรอบคอบเยี่ยงการประกอบธุรกิจทั่วไปหมายถึง การปฏิบัติหน้าที่ในการประกอบธุรกิจเพื่อให้เหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ซึ่งสามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผล ผู้เสียหายอาจพิสูจน์เหตุอันสมควรได้โดยการจัดเตรียมข้อมูลที่แสดงให้เห็นว่าผู้เสียหายได้ใช้ความระมัดระวังและรอบคอบเยี่ยงการประกอบธุรกิจทั่วไปแล้ว (ใช้ความระมัดระวังในระดับที่บุคคลที่

มีความระมัดระวังอย่างสมเหตุสมผลพึงมี ผู้เขียนเห็นว่า น่าจะมีความคล้ายคลึงกับคำว่าความระมัดระวังตามสมควร ตามมาตรา 429 และ 430 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) แต่ยังคงไม่สามารถปฏิบัติตามกฎหมายได้

ในการพิจารณาว่าผู้เสียหายได้ใช้ความระมัดระวังและรอบคอบเพียงพอ การประกอบธุรกิจทั่วไปแล้วหรือไม่นั้น จะมีการพิจารณาจากข้อมูล ดังนี้

(ก) เหตุผลของผู้เสียหาย

เหตุผลของผู้เสียหายเป็นปัจจัยสำคัญในการกำหนดเบี้ยปรับ ดังนั้น ในการพิสูจน์เหตุอันสมควร ระยะเวลาและค่าชี้แจงจะต้องมีความสัมพันธ์กันอย่างชัดเจนกับเหตุการณ์ที่ส่งผลให้เกิดเบี้ยปรับขึ้น ถ้ายังไม่มีเหตุผลคล้องกัน อาจมีการร้องขอข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อใช้ในการพิจารณา เช่น กรณีผู้เสียหายไม่ปฏิบัติตามกฎหมายเป็นครั้งแรก อาจสามารถใช้อ้างเป็นเหตุอันสมควรได้

(ข) ประวัติการยื่นแบบแสดงรายการ

มีการตรวจสอบการชำระภาษีและภาพรวมการชำระภาษีของผู้เสียหายเป็นระยะเวลาอย่างน้อยสามปีภาษีก่อนปีภาษีปัจจุบัน ประวัติดังกล่าวทำให้สามารถระบุเหตุอันสมควรได้ แต่ยังคงพิจารณาควบคู่กับปัจจัยอื่นด้วย

(ค) ระยะเวลา

พิจารณาระยะเวลาของเหตุการณ์ที่ผู้เสียหายกล่าวอ้าง กรณีที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย เพื่อพิจารณาว่าเกิดจากสถานการณ์ที่อยู่เหนือการควบคุมของผู้เสียหายหรือไม่ และเมื่อใดที่ผู้เสียหายสามารถปฏิบัติตามกฎหมายได้

(ง) สถานการณ์ที่อยู่เหนือการควบคุมของผู้เสียหาย

พิจารณาว่าผู้เสียหายสามารถคาดการณ์เหตุการณ์ที่จะทำให้อาจทำให้ผู้เสียหายไม่สามารถปฏิบัติตามกฎหมายได้หรือไม่ เนื่องจากสถานการณ์ที่อยู่เหนือการควบคุม อาจทำให้ผู้เสียหายไม่สามารถชำระภาษีได้ในกำหนดเวลา อย่างไรก็ตาม ผู้เสียหายยังคงต้องใช้ความระมัดระวังและรอบคอบเพียงพอในการประกอบธุรกิจทั่วไป เช่น ได้มีการพยายามที่จะยื่นแบบแสดงรายการ แม้ว่าจะเกินกำหนดระยะเวลาของการยื่นแบบแล้วก็ตาม

กรณีที่มีเหตุอันสมควร ได้แก่ การเสียชีวิต การเจ็บป่วยขั้นรุนแรง ผู้ได้รับผลกระทบจากไฟไหม้ อุบัติเหตุ และภัยธรรมชาติ ความไม่รู้กฎหมายโดยสุจริตและไม่สามารถคาดการณ์ได้ เป็นต้น

กรณีที่ไม่เป็นเหตุอันสมควร ได้แก่ ไม่สามารถยื่นแบบได้ เนื่องจากไม่ได้รับข้อมูล หรือเนื่องจากมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้นจากคำแนะนำของผู้อื่น ลืมยื่นแบบแสดงรายการ เป็นต้น

4.1.3.1.3 การจงใจละเลย

กรณีที่กฎหมายบัญญัติให้ผู้เสียภาษีไม่มีความรับผิดชอบหากการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามกฎหมายมิได้เกิดจากการจงใจละเลยนั้น ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกาได้บัญญัตินิยามของคำว่า “จงใจละเลย” ไว้ แต่อย่างไรก็ดี³⁹ ศาลฎีกาสหรัฐอเมริกาได้วางหลัก ไว้ว่า “จงใจละเลย” หมายถึง รู้สำนึก จงใจละเว้น ไม่ระมัดระวัง⁴⁰ โดยการจงใจไม่ระมัดระวังนี้ สามารถยกตัวอย่างได้ เช่น กรณีที่ลูกหนี้มีความสามารถในการชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ แต่ไม่ชำระภาษีแก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นต้น

การที่ผู้เสียภาษีจะมีความรับผิดชอบทางแพ่งนั้น นอกจากจะมีองค์ประกอบภายนอกคือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายแล้ว ยังมีการบัญญัติไว้ถึงการพิจารณาองค์ประกอบภายในดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น เมื่อใดที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถพิสูจน์ได้ถึงเหตุอันสมควร ความระมัดระวังและรอบคอบเพียงพอการประกอบธุรกิจทั่วไป และการมิได้จงใจละเลย อันเป็นองค์ประกอบภายในดังกล่าวแล้ว ย่อมต้องเสียเบี้ยปรับตามนัยแห่งกฎหมายตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

³⁹ Craig A. Gargotta. Tax-Abatement Issues in Bankruptcy. Am. Bankr. Inst. J. (March 2003): 8.

⁴⁰ United States v. Boyle, 469 U.S. 241, 245 (1985).

4.1.3.2 ความรับผิดชอบทางอาญา

องค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบทางอาญาในคดีอาญาของประเทศสหรัฐอเมริกาที่สำคัญและนำมาใช้พิจารณาจนสิ้นสงสัยในคดีอาญา คือ หลักการมีเจตนา (Willfulness standard) โดยศาลฎีกาของสหรัฐอเมริกาได้วางหลักไว้ว่าการมีเจตนา นั้น ประกอบไปด้วย

(ก) มีความสมัครใจ

(ข) ตั้งใจฝ่าฝืนหน้าที่ทางกฎหมายที่ทราบอยู่แล้ว (A known legal duty)⁴¹

วัตถุประสงค์ของหลักการมีเจตนา (Willfulness) ของความรับผิดชอบทางอาญาในคดีอาญามีขึ้นเพื่อที่จะแยกแยะระหว่างผู้เสียภาษีที่สุจริตใจ (Good faith) ที่ทำการฝ่าฝืนหน้าที่ทางกฎหมายภายใต้ประมวลรัษฎากรอเมริกากับผู้เสียภาษีที่จงใจหาผลประโยชน์จากระบบภาษี⁴²

ศาลฎีกาของสหรัฐอเมริการับหลักการนี้เพื่อที่จะปกป้องผู้เสียภาษีที่บริสุทธิ์ให้พ้นจากโทษเมื่อมีการกระทำความผิดอันเกิดจากความสุจริตใจ⁴³

ตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาของประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีการยกขึ้นมาเป็นกรณีศึกษาในหลายบทความทางวิชาการของสหรัฐอเมริกา ในเรื่องหลักการมีเจตนา (Willfulness) ของอาชญากรรมทางภาษีคือ คดีซีคกับสหรัฐอเมริกา (CHEEK v. UNITED STATES)⁴⁴ สำคัญคดียังนี้ นายซีคเป็นนักบินพาณิชย์ของสายการบินอเมริกันแอร์ไลน์ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1973 เขายื่นแบบแสดงรายการภาษีจนถึงปี ค.ศ. 1979 แต่หลังจากนั้นไม่มีการยื่นอีกเลย⁴⁵ นายซีคอ้างว่าเขาไม่มีหน้าที่ในการยื่นแบบ

⁴¹ Sean Basinski, and Andrew Foreman. Tax Violations. 1016.

⁴² Rachel Zuraw. Issues in the third circuit: Sniping down ignorance claims: The third circuit in United States v. Stadtmauer upholds willful blindness instructions in criminal tax cases. Villaniva Law Review 56 (2012) : 784.

⁴³ Ibid.

⁴⁴ CHEEK v. UNITED STATES, United States Supreme Court, 1991. 498 U.S. 192, 111 S.Ct. 604, 112 L.Ed.2d 617.

⁴⁵ Camilla E. Watson, and Brook D. Billman Jr. Federal Tax Practice and Procedure Cases, Materials, and Problems. 977.

แสดงรายการหรือเสียภาษี และค่าจ้างที่ได้รับนั้นไม่ใช่เงินได้ที่ต้องเสียภาษี⁴⁶ ประเด็นทางกฎหมายในคดีนี้คือหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีของบุคคลธรรมดาผู้ซึ่งมีเงินได้ ซึ่งมีความตรงไปตรงมาเป็นหลักที่ง่ายต่อการทำความเข้าใจ⁴⁷ ดังนั้นข้ออ้างของซีคจึงไม่สมเหตุสมผล คณะลูกขุนจึงมีความเห็นว่าซีคมีความผิด⁴⁸ อย่างไรก็ตาม ศาลฎีกาไม่เห็นด้วยกับการตัดสินว่ามีความผิดนั้น เนื่องจากศาลฎีกาเห็นว่าเขาเชื่ออย่างสุจริตว่าเขาไม่มีหน้าที่ตามกฎหมายซึ่งไปปลงล้างการมีเจตนา (Willfulness) แม้ว่าความเชื่อของเขาจะไม่สมเหตุสมผลก็ตาม⁴⁹

จากกรณีศึกษาข้างต้นจะเห็นได้ว่า แม้ประเทศสหรัฐอเมริกาจะใช้หลักทั่วไปว่าความไม่รู้กฎหมาย จะอ้างเป็นข้อแก้ตัวไม่ได้ ในการพิจารณาคดีอาญาซึ่งได้ฝังรากลึกลงไปในระบบกฎหมายของสหรัฐอเมริกาเนื่องจากได้ใช้ข้อสันนิษฐานที่ว่าประชาชนทุกคนรู้กฎหมาย⁵⁰ แต่การพิจารณาคดีอาญากรรมทางภาษีเป็นข้อยกเว้นสำหรับหลักนี้เนื่องจากต้องการปกป้องประชาชนจากความซับซ้อนของกฎหมายภาษี⁵¹

ดังนั้น จึงสามารถกล่าวโดยสรุปได้ว่า ความไม่รู้กฎหมาย จะอ้างเป็นข้อแก้ตัวไม่ได้ (*Ignorantia juris non excusat*) ยกเว้นกรณีพิจารณาคดีภายใต้กฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา⁵² โดยที่ศาลฎีกาของประเทศสหรัฐอเมริกาให้เหตุผลว่าความพิเศษนี้เกิดจากความต้องการปกป้องบุคคลทั่วไป (Average citizen) จากการถูกดำเนินคดีทางภาษีเนื่องจากความไม่รู้กฎหมายภาษีอากรซึ่งมีความซับซ้อน⁵³

⁴⁶ Michelle M. Kwon. The Criminality of “Tax Planning”. 168.

⁴⁷ Ibid.

⁴⁸ Ibid.

⁴⁹ Ibid.

⁵⁰ Camilla E. Watson, and Brook D. Billman Jr. Federal Tax Practice and Procedure Cases, Materials, and Problems. 981.

⁵¹ Ibid.

⁵² Michelle M. Kwon. The Criminality of “Tax Planning”. 163.

⁵³ Ibid., 169.

ตารางที่ 2 สรุปประเภทความรับผิดและการพิจารณาองค์ประกอบภายในภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวล
 รัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเภท ความรับผิด	ฐานความผิด	บทบัญญัติ	องค์ประกอบภายใน
แพ่ง	ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ	มาตรา 6651 มาตรา 6698 และมาตรา 6699	พิจารณา
	ประมาณการภาษี	มาตรา 6654 กรณีบุคคล ธรรมดา และมาตรา 6655 กรณีนิติบุคคล	ไม่พิจารณา
	เงินประกันภาษี	มาตรา 6656	พิจารณา
	รายการที่เกี่ยวข้องในแบบ แสดงรายการ	มาตรา 6662 มาตรา 6662 เอ และมาตรา 6676	พิจารณา
	แบบแสดงข้อมูล	มาตรา 6721 ถึง มาตรา 6724	พิจารณา
	ฉ้อโกงภาษี	มาตรา 6663	พิจารณา
	ไม่รายงานแผนงานเกี่ยวกับ ลูกจ้างและองค์กรที่ได้รับ ยกเว้นภาษีซึ่งไม่รายงานข้อมูล ตามที่กฎหมายกำหนด	มาตรา 6652 มาตรา 6692 มาตรา 6693 มาตรา 6704 มาตรา 6710 มาตรา 6714 มาตรา 6684 มาตรา 6685 มาตรา 6690 และมาตรา 6711	พิจารณา

ประเภท ความรับผิด	ฐานความผิด	บทบัญญัติ	องค์ประกอบภายใน
แพ่ง	ผู้จัดทำ ผู้สนับสนุน ที่ปรึกษา	มาตรา 6694 มาตรา 6695 มาตรา 6700 มาตรา 6701 มาตรา 6707 มาตรา 6707 เอ มาตรา 6708 และมาตรา 6713	พิจารณา
อาญา	พยายามเลียงหรือหนีภาษี	มาตรา 7201	พิจารณา
	ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ไม่ นำส่งข้อมูล หรือไม่เสียภาษี	มาตรา 7203	พิจารณา
	ฉ้อโกงหรือให้ข้อมูลเท็จ	มาตรา 7206	พิจารณา
	นำส่งหรือเปิดเผยแบบแสดง รายการที่เป็นเท็จ	มาตรา 7207	พิจารณา

4.2 ประเทศฝรั่งเศส

ในการศึกษาองค์ประกอบภายใน คดีภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศส ในขั้นแรกจะต้องมีการศึกษาถึงโครงสร้างและความรับผิดตามประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศสเสียก่อน เพื่อให้ทราบถึงพื้นฐานภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศส จากนั้นจึงศึกษาความรับผิดคดีภาษีตามประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศส อันได้แก่ ความรับผิดทางแพ่ง และอาญา เพื่อวิเคราะห์ถึงองค์ประกอบภายในของแต่ละฐานความผิด และศึกษาความผิดที่ต้องพิสูจน์องค์ประกอบภายใน เป็นลำดับสุดท้าย

4.2.1 โครงสร้างและความรับผิดชอบตามประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศส

ในประเทศฝรั่งเศส บทบัญญัติเกี่ยวกับภาษีอากรปรากฏอยู่ในประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากร (*Le code général des impôts*) และบทบัญญัติในบรรพที่ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (*Livre des Procédures Fiscales*) ซึ่งแยกตัวออกมาจากบทบัญญัติในประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากร โดยผู้เสียภาษีมี่หน้าที่รับผิดชอบต่อกระบวนการประเมินภาษี ซึ่งหนึ่งในหลักเกณฑ์คือผู้เสียภาษีที่รับผิดชอบต่อหน้าที่นั้นจะได้รับความคุ้มครองในสถานะ (*status*) และผู้เสียภาษีที่ไม่ให้ความร่วมมือจะไม่ได้ได้รับความคุ้มครองจากสถานะนี้ สามารถอธิบายอีกนัยหนึ่งได้ว่าวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรของฝรั่งเศส มีแนวทางการคุ้มครองผู้เสียภาษีที่ให้ความร่วมมือมากกว่าผู้ที่ไม่ให้ความร่วมมือ อาจกล่าวได้ว่าการไม่ให้ความร่วมมือจะทำให้ภาระในการพิสูจน์เปลี่ยนแปลงไป รวมถึงการประเมิน และเงินเพิ่มที่เกิดขึ้นด้วย⁵⁴

การประเมินภาษีของประเทศฝรั่งเศสใช้ระบบการประเมินตนเอง (*self-assessment*) กล่าวคือ ผู้เสียภาษีมี่หน้าที่ต้องแสดงรายการ เช่น รายได้ การขาย มรดก การให้ ในขณะที่บุคคลที่สาม เช่น ธนาคร นายจ้าง ก็มีหน้าที่ในการหักภาษี ณ ที่จ่าย เป็นต้น นอกเหนือจากนี้ ผู้เสียภาษียังต้องกรอกแบบฟอร์มหรือแบบแสดงรายการภาษีเมื่อมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีทรัพย์สิน ภาษีการรับมรดก ภาษีการให้ ภาษีกำไรจากส่วนต่างราคา หรือภาษีธุรกิจท้องถิ่น (*contribution économique territoriale*)⁵⁵

นอกจากนี้ ระบบกฎหมายฝรั่งเศสยังหลีกเลี่ยงกฎหมายที่เกิดจากคำพิพากษา (*judge-made-law*) ซึ่งแตกต่างจากกฎหมายระบบแองโกล แซกซอน (*Anglo-Saxon legal systems*) ดังนั้นหน้าที่ของผู้พิพากษาในการรับอุทธรณ์คดีภาษีคือการปรับใช้กฎหมายที่บัญญัติขึ้นโดยสภานิติบัญญัติเท่านั้น ในกรณีที่มีช่องว่างของกฎหมายภายใต้ประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากร ผู้พิพากษาไม่

⁵⁴ Ludovic AYRAULT and Alexandre MAITROT DE LA MOTTE. *Surcharges and Penalties in Tax Law*

– France – [Online]. 2015. Available from :

<http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20France.pdf> [2020, March]

⁵⁵ Ibid.

สามารถสร้างหลักกฎหมายขึ้นมาใหม่เพื่ออุดช่องว่างนั้นจากการใช้ความยุติธรรมตามที่ตนเองรู้สึกนึกคิดได้ และด้วยเหตุนี้ ผู้พิพากษาจึงไม่อ้างอิงถึงคำตัดสินคดีในอดีตมาพิจารณาประเด็นทางภาษี อย่างไรก็ตาม หนายความด้านภาษีอากรได้ใช้คำตัดสินในอดีตมาเป็นแนวทางในการต่อสู้คดี ในกรณีที่คำตัดสินในอดีตนั้นจะเป็นประโยชน์ต่อคดีของลูกความของตน จึงอาจกล่าวได้ว่า คดีที่มีการตัดสินไปแล้วอาจเป็นแนวทางให้ผู้ปฏิบัติงานด้านภาษีได้ประเมินความเสี่ยงของคดีภาษีอากรในประเทศฝรั่งเศส⁵⁶

ความรับผิดตามประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากรฝรั่งเศสนั้น ได้มีการกำหนดโทษกรณีที่ไม่นยื่นภาษีโดยมีการพิจารณาโทษร้ายแรงตามความสุจริต (good faith) ของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ความรับผิดจะเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องขึ้นอยู่กับการแสดงข้อมูลของผู้เสียภาษี⁵⁷ เช่น กรณีที่ไม่นยื่นภาษีโดยปราศจากเหตุผลโดยสุจริต (bona fide reason) ต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 40 และเสียอีก 1 เท่าหรือร้อยละ 80 เมื่อปรากฏว่าผู้เสียภาษีมีพฤติกรรมฉ้อโกงหรือกระทำผิดกฎหมายเพื่อให้ได้รับประโยชน์ในภาษี⁵⁸ (abuse of law)⁵⁹ เช่น พยายามปกปิดธุรกรรมโดยไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง⁶⁰

กรณีที่มีการฉ้อโกงภาษีอย่างร้ายแรง ผู้เสียภาษีอาจถูกดำเนินคดีอาญาอีกด้วย⁶¹ โดยผู้เขียนจะอธิบายความรับผิดในคดีภาษีของประเทศฝรั่งเศสอย่างละเอียดในหัวข้อ 4.2.2 ต่อไป

⁵⁶ International Department of Editions Francis Lefebvre. France business law, taxation and social law. International series Francis Lefebvre. France : Editions Francis Lefebvre, 1995. 151.

⁵⁷ Ibid, 157.

⁵⁸ Francisco Alfredo Garcia Prats. The 'Abuse of Tax Law': Prospects and Analysis. 2010.

Available from :

https://www.researchgate.net/publication/255698380_The_'Abuse_of_Tax_Law'_Prospects_and_Analysis [2020, March]

⁵⁹ Abuse of tax law is normally referred to tax avoidance mechanisms developed or used by a taxpayer in order to benefit from a tax advantage in an illegitimate way.

⁶⁰ International Department of Editions Francis Lefebvre. France business law, taxation and social law. 157.

⁶¹ Ibid.

4.2.2 ความรับผิดในคดีภาษีตามประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากรของประเทศ

ฝรั่งเศส

ความรับผิดในคดีภาษีตามประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากรฝรั่งเศสแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ความผิดทางแพ่งโดยฝ่ายปกครองเป็นผู้มีหน้ารับผิดชอบ (ภายใต้ศาลแพ่ง) และความรับผิดทางอาญาโดยศาลอาญาเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ⁶² มีรายละเอียดดังนี้

4.2.2.1 ความรับผิดทางแพ่ง

ความรับผิดทางแพ่งตามประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากรฝรั่งเศสปรากฏอยู่ในรูปแบบของโทษทางภาษีและดอกเบี้ย โดยฝ่ายปกครองเป็นผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บ หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า โทษภาษีทางปกครอง (Administrative tax penalties) ซึ่งสามารถใช้ลักษณะการกระทำความผิดเป็นหลักเกณฑ์ในการแบ่งประเภทของความรับผิดได้ดังนี้

4.2.2.1.1 ความผิดฐานไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่

กฎหมายกำหนด

บทบัญญัติที่เป็นหลักเกี่ยวกับกรณีไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนดคือมาตรา 1728 แห่งประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากรฝรั่งเศส ในกรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีซึ่งประกอบไปด้วยข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณภาษีล่าช้า สามารถแบ่งประเภทเงินเพิ่มซึ่งคำนวณจากภาษีที่ต้องชำระออกเป็นสามระดับ ทั้งนี้ไม่มีพิจารณาเจตนาของผูเสียภาษี (taxpayer's will) และไม่มีเพดานแต่อย่างใด⁶³

(ก) ร้อยละ 10 กรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการล่าช้า

(ข) ร้อยละ 40 กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายใน 30 วัน

หลังจากได้รับจดหมายแจ้ง

(ค) ร้อยละ 80 กรณีที่ผู้เสียภาษีปกปิดธุรกรรม

⁶² Ibid.

⁶³ Ibid.

นอกจากนี้ ยังมีบทบัญญัติพิเศษมาตรา 1729บี ได้บัญญัติข้อยกเว้นของเงินเพิ่มตามมาตรา 1728 ว่า หากรายการที่ยื่นล่าช้านั้นเป็นเอกสารซึ่งไม่มีข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณภาษี ต้องเสียค่าปรับ 150 ถึง 1,500 ยูโร โดยเงินเพิ่มนี้จะไม่ผลบังคับใช้ในกรณีเป็นการฝ่าฝืนครั้งแรกในปีปฏิทินปัจจุบันและสามปีที่ล่วงมา เมื่อผู้เสียภาษีได้ปฏิบัติถูกต้องแล้วด้วยตนเองหรือโดยการร้องขอจากฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน⁶⁴

4.2.2.1.2 ความผิดฐานยื่นรายการไม่ถูกต้อง

บทบัญญัติที่เป็นหลักเกี่ยวกับกรณียื่นรายการหรือเอกสารไม่ถูกต้องคือ มาตรา 1729 ซึ่งบัญญัติไว้ว่า ในกรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้อง สามารถแบ่งประเภทเงินเพิ่มซึ่งคำนวณจากภาษีที่ต้องชำระออกเป็นสองระดับ ทั้งนี้ไม่มีเพดานแต่อย่างใด⁶⁵

(ก) ร้อยละ 40 กรณีที่ฝ่ายปกครองสามารถพิสูจน์ได้ว่าการฝ่าฝืนนั้นเกิดขึ้นโดยจงใจ (the breach was intentional)

(ข) ร้อยละ 80 กรณีที่ฝ่ายปกครองสามารถพิสูจน์ได้ว่าการฝ่าฝืนนั้นเป็นการกระทำโดยฉ้อโกง ได้แก่ การจงใจฝ่าฝืนเพื่อปกปิดหลักฐาน (*manœuvres frauduleuses*)

นอกจากนี้ ยังมีบทบัญญัติพิเศษมาตรา 1729บี ได้บัญญัติข้อยกเว้นของเงินเพิ่มตามมาตรา 1729 ว่า หากรายการที่ไม่ถูกต้องนั้นเป็นเอกสารซึ่งไม่มีข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณภาษี ต้องเสียค่าปรับ 15 ยูโร ต่อการละเว้นการกระทำหรือความไม่ถูกต้องในเอกสาร โดยค่าปรับต่ำสุด 60 ยูโร และมีเพดานอยู่ที่ 10,000 ยูโร มีข้อยกเว้นกรณีที่มีเหตุสุดวิสัยหรือกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ปฏิบัติถูกต้องตามกฎหมายแล้ว (กรณีเป็นการฝ่าฝืนครั้งแรกในปีปฏิทินปัจจุบันและสามปีที่ล่วงมา เมื่อผู้เสียภาษีได้ปฏิบัติถูกต้องแล้วด้วยตนเองหรือโดยการร้องขอจากฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน)⁶⁶

⁶⁴ Ibid

⁶⁵ Ibid.

⁶⁶ Ibid.

4.2.2.1.3 ความผิดฐานไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนดและ ไม่ถูกต้อง

บทบัญญัติที่เป็นหลักเกี่ยวกับกรณีไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนดและไม่ถูกต้องคือมาตรา 1729เอ2 โดยเงินเพิ่มจะคำนวณภายใต้บทบัญญัติมาตรา 1728 สำหรับจำนวนภาษีที่เกี่ยวข้อง (ภาษีที่นำส่งล่าช้าหรือจำนวนภาษีที่ชำระไม่ถูกต้อง) เว้นแต่เงินเพิ่มภายใต้มาตรา 1729 จะสูงกว่า หากเป็นกรณีนี้ ให้คำนวณเงินเพิ่มแต่ละประเภทปรับใช้ตามแต่กรณี⁶⁷

4.2.2.1.4 ฝ่ายยื่นต่อหน้าที่ในการให้ความร่วมมือกับฝ่ายปกครอง

ผู้เสียภาษีต้องให้ความร่วมมือกับหน่วยงานจัดเก็บภาษี ในกรณีที่ขัดขวางการตรวจสอบภาษี ไม่ว่าจะจากผู้เสียภาษีหรือบุคคลที่สามก็ตาม ต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 100 ของภาษีที่ถึงกำหนดชำระภายใต้มาตรา 1732 นอกเหนือจากเงินเพิ่ม ผู้เสียภาษีจะไม่มีโอกาสในการเข้าร่วมเป็นคณะกรรมการบริหารภาษีอีกด้วย⁶⁸

บทบัญญัติอื่นในกรณีขัดขวางสิทธิในการเปิดเผยข้อมูลของหน่วยงานจัดเก็บภาษี ภายใต้มาตรา 1734 ต้องเสียค่าปรับ 1,500 ยูโร⁶⁹

4.2.2.2 ความรับผิดทางอาญา

ภายใต้กฎหมายภาษีฝรั่งเศส มีการบัญญัติถึงความผิดอาญาที่สำคัญ ได้แก่ ความผิดฐานฉ้อโกงภาษีและความผิดทั่วไป ดังนี้

⁶⁷ Ibid.

⁶⁸ Ibid.

⁶⁹ Ibid.

4.2.2.2.1 ฉ้อโกงภาษี

ในการจำแนกความผิดฐานฉ้อโกงภาษี มีองค์ประกอบที่ต้องพิสูจน์อยู่ 2 ประการ ได้แก่ ประการแรก เจตนาของผู้เสียภาษี และประการที่สอง การไม่ยื่นรายการหรือปกปิดฐานภาษีมากกว่าร้อยละ 10 ของภาษีที่ต้องเสีย หรือมากกว่า 153 ยูโร ต้องเสียเงินเพิ่มตั้งแต่ 500,000 หรือ 3,000,000 ยูโร ในกรณีที่ร้ายแรง และค่าปรับจะเพิ่มขึ้นอีก 1 เท่า หากมีการกระทำความผิดซ้ำอีก (กรณีนิติบุคคล ค่าปรับเพิ่มขึ้นเป็น 5 เท่าของค่าปรับสำหรับบุคคลธรรมดา) และโทษจำคุกตั้งแต่ 5 ถึง 7 ปี ซึ่งบัญญัติภายใต้มาตรา 1741⁷⁰

นอกจากโทษจำคุกและค่าปรับแล้ว ยังมีโทษเพิ่มเติมที่ศาลอาญาอาจกำหนดขึ้น เช่น ห้ามประกอบธุรกิจหรือยึดใบอนุญาตวิชาชีพเป็นการชั่วคราว การถอดถอนสิทธิพลเมือง ถอดถอนจากการโฆษณาที่มีมูลค่า ภายใต้บทบัญญัติมาตรา 1741 วรรค 4 และการยึดทรัพย์สินภายใต้มาตรา 131-21 แห่งประมวลอาญาฝรั่งเศส

4.2.2.2.2 ความผิดอาญาทั่วไป

มาตรา 1746 และมาตรา 1747 เป็นกรณีที่การคัดค้านการควบคุมหรือการปฏิเสธการเก็บภาษีจะถูกลงโทษตามกฎหมาย⁷¹

ความผิดอาญาภายใต้ประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากรหลายฐานความผิด มีโทษปรับตั้งแต่ 7,500 ยูโร ถึง 25,000 ยูโร และจำคุก 6 เดือน ในกรณีที่มีการกระทำความผิดซ้ำ สำหรับบุคคลที่ขัดขวางการปฏิบัติหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษี⁷²

4.2.3 ความผิดที่ต้องพิสูจน์องค์ประกอบภายใน

จากบทบัญญัติภายใต้ประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศสมีการกำหนดให้พิจารณาองค์ประกอบภายในของความรับผิดทางแพ่ง และทางอาญา โดยมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณา ดังนี้

⁷⁰ Ibid.

⁷¹ Ibid.

⁷² Ibid.

4.2.3.1 ความรับผิดทางแพ่ง

ความผิดฐานยื่นรายการไม่ถูกต้องและความผิดฐานฉ้อโกงภาษีเป็นความผิดที่มีการพิจารณาองค์ประกอบภายใน โดยความผิดฐานยื่นรายการไม่ถูกต้องมีการพิจารณาเงินเพิ่มตามระดับองค์ประกอบภายใน กล่าวคือ หากผู้เสียภาษีจงใจต้องรับผิดในเงินเพิ่มร้อยละ 40 ของภาษีที่ต้องชำระ และฉ้อโกงต้องรับผิดในเงินเพิ่มร้อยละ 80 ของภาษีที่ต้องชำระ จึงอาจกล่าวได้ว่า ความผิดฐานยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องมีการลงโทษตามระดับองค์ประกอบภายในจิตใจที่ต้องการฝ่าฝืนกฎหมาย⁷³

4.2.3.2 ความรับผิดทางอาญา

กรณีความผิดอาญาฐานฉ้อโกงภาษี มีการพิจารณาองค์ประกอบภายใน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีต้องมีเจตนาในการไม่ยื่นรายการหรือเจตนาปกปิดฐานภาษี โดยลักษณะของการฉ้อโกงภาษีนี้คล้ายคลึงกับความผิดฐานเลียงภาษีภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศไทย⁷⁴

⁷³ Ibid.

⁷⁴ Ibid.

ตารางที่ 3 สรุปประเภทความรับผิดและการพิจารณาองค์ประกอบภายในภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากรของฝรั่งเศส

ประเภทความรับผิด	ฐานความผิด	บทบัญญัติ	องค์ประกอบภายใน
แพ่ง	ไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนด	มาตรา 1728	ไม่พิจารณา
	ยื่นรายการไม่ถูกต้อง รวมถึงข้อโกง	มาตรา 1729	พิจารณา
	ไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนดและไม่ถูกต้อง	มาตรา 1729เอ2	พิจารณาในบางฐานความผิด
	ฝ่าฝืนต่อหน้าที่ในการให้ความร่วมมือกับฝ่ายปกครอง	มาตรา 1732 และมาตรา 1734	ไม่พิจารณา
อาญา	ข้อโกงภาษี	มาตรา 1741	พิจารณา
	ความผิดอาญาทั่วไป	มาตรา 1746 และมาตรา 1747	พิจารณา

บทที่ 5
แนวทางการพัฒนาหลักเกณฑ์และแก้ไขปัญหากี่ยวกับ
องค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบ
ตามกฎหมายภาษีอากร

จากการศึกษาทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบในคดีภาษีภายใต้ประมวลรัษฎากร ตลอดจนการศึกษาขององค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบทางแพ่งและอาญาทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศมาแล้วนั้น ทำให้สามารถวิเคราะห์สภาพปัญหาในการพิจารณาองค์ประกอบภายในกรณีคดีแพ่ง (5.1) ปัญหาการพิจารณาองค์ประกอบภายในกรณีคดีอาญา (5.2) และแนวทางการพัฒนาหลักเกณฑ์และแก้ไขปัญหากี่ยวกับองค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบตามกฎหมายภาษีอากร (5.3) ให้มีความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีต่อไป ดังนี้

5.1 ปัญหาการพิจารณาองค์ประกอบภายในกรณีคดีแพ่ง

จากการศึกษาการพิจารณาองค์ประกอบภายในในกรณีคดีแพ่ง ทั้งของประเทศไทย สหรัฐอเมริกา และประเทศฝรั่งเศสนั้น ผู้เขียนสามารถวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้นในการพิจารณาองค์ประกอบภายในภายใต้บทบัญญัติประมวลรัษฎากรของประเทศไทยได้เป็น 2 กรณี ได้แก่ การใช้หลักความรับผิดชอบเด็ดขาด และความไม่สัมพันธ์ของโทษและองค์ประกอบภายใน รายละเอียดดังนี้

5.1.1 การใช้หลักความรับผิดชอบเด็ดขาด

ความรับผิดชอบทางแพ่งในคดีภาษีของประเทศไทยประกอบไปด้วย เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม โดยผู้เขียนได้แบ่งประเภทของความรับผิดไว้ด้วยกัน 6 ประเภท ได้แก่ ความผิดทั่วไป ความผิดฐานยื่นรายการไม่ถูกต้อง ความผิดฐานไม่ยื่นรายการ ความผิดฐานไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนด ความผิดฐานไม่ประมาณการกำไรสุทธิหรือประมาณการกำไรสุทธิขาดไป และความผิดฐานรายการที่เกี่ยวข้องในแบบแสดงรายการผิดพลาด เมื่อพิจารณาองค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบทั้ง 6 ประเภท พบว่า ไม่มีการบัญญัติให้พิจารณาถึงองค์ประกอบภายในแต่อย่างใด รวมถึงการพิจารณา

คดีของศาลฎีกาเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ก็มีได้มีการพิจารณาถึงองค์ประกอบภายในเช่นเดียวกัน มีเพียงแต่การพิจารณาเพื่อปรับลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มลงเท่านั้น¹

ตารางที่ 4 เปรียบเทียบการพิจารณาองค์ประกอบภายในคดีแพ่งภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายของประเทศไทย สหรัฐอเมริกา และฝรั่งเศส

ไทย		สหรัฐอเมริกา		ฝรั่งเศส	
ฐานความผิด	องค์ประกอบภายใน	ฐานความผิด	องค์ประกอบภายใน	ฐานความผิด	องค์ประกอบภายใน
ความผิดทั่วไป	ไม่พิจารณา	-	-	-	-
ไม่ยื่นรายการ	ไม่พิจารณา	ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ	พิจารณา	ไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนด	ไม่พิจารณา
ไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนด	ไม่พิจารณา				
ไม่ประมาณการกำไรสุทธิหรือประมาณการกำไรสุทธิขาดไป	ไม่พิจารณา	ประมาณการภาษี	ไม่พิจารณา	-	-
รายการที่เกี่ยวข้องในแบบแสดงรายการผิดพลาด	ไม่พิจารณา	รายการที่เกี่ยวข้องในแบบแสดงรายการ	พิจารณา	ยื่นรายการไม่ถูกต้อง รวมถึงข้อโกง	พิจารณา
ยื่นรายการไม่ถูกต้อง	ไม่พิจารณา				

¹ โปรดดู คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9449/2558

ไทย		สหรัฐอเมริกา		ฝรั่งเศส	
ฐานความผิด	องค์ประกอบภายใน	ฐานความผิด	องค์ประกอบภายใน	ฐานความผิด	องค์ประกอบภายใน
-	-	ฉ้อโกงภาษี	พิจารณา	ยื่นรายการไม่ถูกต้อง รวมถึงฉ้อโกง	พิจารณา
		แบบแสดงข้อมูล	พิจารณา	-	-
		เงินประกันภาษี	พิจารณา		
		ไม่รายงานแผนงานเกี่ยวกับลูกจ้างและองค์กรที่ได้รับยกเว้นภาษีซึ่งไม่รายงานข้อมูลตามที่กฎหมายกำหนด	พิจารณา		
		ผู้จัดทำผู้สนับสนุน ที่ปรึกษา	พิจารณา		
-	-	-	-	ฝ่าฝืนต่อหน้าที่ในการให้ความร่วมมือกับฝ่ายปกครอง	ไม่พิจารณา

จากตารางข้างต้น จะเห็นได้ว่าการพิจารณาองค์ประกอบภายในกรณีคดีแพ่งของประเทศไทย ดังกล่าวมีความแตกต่างจากการพิจารณาองค์ประกอบภายในกรณีคดีแพ่งของประเทศสหรัฐอเมริกาและฝรั่งเศสในบางประเภทความผิดประเภทเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน และสามารถวิเคราะห์ปัญหาองค์ประกอบภายในของความรับผิดตามกฎหมายอาชญากรรมไทย ดังนี้

5.1.1.1 ความผิดฐานไม่ยื่นแบบแสดงรายการและความผิดฐานไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนด

ความผิดฐานไม่ยื่นรายการและความผิดฐานไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนดภายใต้ประมวลรัษฎากรไทยสามารถเทียบเคียงได้กับความผิดฐานไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยการพิจารณาเปรียบเทียบยื่นแบบแสดงรายการภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกานั้น มีการบัญญัติถึงการพิจารณาองค์ประกอบภายใน กล่าวคือ กรณีที่สามารถพิสูจน์ได้ว่า การไม่ยื่นแบบนั้นเกิดจากเหตุอันสมควรและไม่ได้เกิดจากการจงใจละเลย จะไม่มีความรับผิดตามบทบัญญัติดังกล่าว

เหตุอันสมควรภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกาคือการได้ใช้ความระมัดระวังและรอบคอบเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจทั่วไป อาจหมายถึงการพิสูจน์ถึงความสุจริต (Good faith) ของผู้เสียภาษีอีกด้วย และการจงใจละเลยคือรู้สำนึก จงใจละเว้น ไม่ระมัดระวัง เมื่อพิจารณาองค์ประกอบภายในดังนี้แล้ว อาจกล่าวได้ว่า เป็นการพิจารณาถึงความจงใจหรือประมาทเลินเล่อ ซึ่งมีลักษณะคล้ายกับการพิจารณาความรับผิดในละเมิดตามมาตรา 420 แห่งประมวลแพ่งและพาณิชย์ของประเทศไทย

อนึ่ง ประมวลรัษฎากรของประเทศไทยมิได้กำหนดถึงการพิจารณาองค์ประกอบภายในภายใต้ความรับผิดดังกล่าว จึงทำให้ผู้เสียภาษีมีความรับผิดทันทีเมื่อมิได้ยื่นแบบแสดงรายการ โดยบทบัญญัติเช่นนี้สะท้อนถึงหลักความรับผิดเด็ดขาดในกฎหมายลักษณะละเมิด กล่าวคือ เป็นความรับผิดที่ผู้ต้องรับผิดไม่ต้องจงใจหรือประมาทเลินเล่อ แต่บุคคลต้องรับผิดตามหลักที่กฎหมายกำหนดข้อสันนิษฐานให้บุคคลต้องรับผิดไว้ก่อน ซึ่งหลักการนี้ปรากฏอยู่ในมาตรา 433 แห่งประมวลแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งได้กำหนดหลักไว้ว่า ให้สันนิษฐานไว้ก่อนหากมีความเสียหายเกิดขึ้นเพราะสัตว์ บุคคลที่ต้อง

รับผิดชอบขอชดใช้ค่าสินไหมทดแทนให้แก่ฝ่ายที่ต้องเสียหาย ได้แก่ เจ้าของสัตว์หรือบุคคลที่รับเลี้ยงรับรักษาไว้ โดยหากพิจารณาองค์ประกอบความผิดในมาตรานี้จะพบว่า ไม่ได้กำหนดองค์ประกอบความผิดภายในไว้แต่อย่างใด มีเพียงความเสียหายเกิดขึ้นจากสัตว์ที่ตนเองมีหน้าที่ต้องดูแลก็จำต้องรับผิดชอบชดใช้ต่อความเสียหายนั้น ๆ แล้ว

เมื่อพิจารณาถึงความแตกต่างขององค์ประกอบภายในในความผิดฐานไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ผู้เขียนมีความเห็นว่าการที่บทบัญญัติภายใต้ประมวลรัษฎากรไทยซึ่งมิได้กำหนดให้มีการพิจารณาองค์ประกอบภายในนั้น ทำให้ผู้เสียภาษีที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการต้องรับผิดชอบในเบี้ยปรับที่เกิดขึ้นทุกกรณี ไม่มีข้อยกเว้นสำหรับความรับผิด แม้ว่าจะมีหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบภายใน กล่าวคือ การที่จะขอลดเบี้ยปรับตามมาตรานี้ได้ เป็นกรณีที่พนักงานประเมินเห็นว่า บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบไตสวนด้วยดี² และการลดเบี้ยปรับตามมาตรานี้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาสั่งลดได้ แต่ต้องให้เสียไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับ³ ก็ตาม แต่เป็นเพียงการบรรเทาเบี้ยปรับเท่านั้น มิใช่การพิจารณาองค์ประกอบภายในเพื่อการกำหนดโทษแก่กรณีนั้น

สรุปได้ว่า ความรับผิดทางแพ่งในกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายใต้ประมวลกฎหมายรัษฎากรของประเทศไทยได้นำหลักความรับผิดเด็ดขาดมาใช้ ดังนั้นจึงไม่มีการพิจารณาองค์ประกอบภายใน กล่าวคือ การจงใจหรือประมาทเลินเล่อแต่อย่างใด ซึ่งต่างจากบทบัญญัติภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกาในความผิดที่คล้ายคลึงกัน

ในส่วนของประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากรฝรั่งเศสสำหรับความผิดฐานนี้ ไม่มีการพิจารณาองค์ประกอบภายในของผู้เสียภาษีเช่นเดียวกับประเทศไทย

² ตามนัยข้อ 3 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร

³ ตามนัยข้อ 4 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร

5.1.1.2 ความผิดฐานรายการที่เกี่ยวข้องเนื่องในแบบแสดงรายการ

ความผิดฐานยื่นรายการไม่ถูกต้อง และความผิดฐานรายการที่เกี่ยวข้องเนื่องในแบบแสดงรายการผิดพลาดภายใต้ประมวลรัษฎากรไทยสามารถเทียบเคียงได้กับความผิดฐานรายการที่เกี่ยวข้องเนื่องในแบบแสดงรายการภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกาและความผิดฐานยื่นรายการไม่ถูกต้อง รวมถึงข้อเท็จจริงภายใต้ประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศส

โดยการพิจารณาเบี่ยงปรับรายการที่เกี่ยวข้องเนื่องในแบบแสดงรายการภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกานั้น มีการบัญญัติถึงการพิจารณาองค์ประกอบภายใน กล่าวคือ กรณีสามารถพิสูจน์ได้ว่าเกิดจากเหตุอันสมควร และผู้เสียภาษีได้ปฏิบัติโดยสุจริตแล้ว (acted in good faith) จะไม่มีความรับผิดตามบทบัญญัติดังกล่าว

อย่างไรก็ดี องค์ประกอบภายในของฐานความผิดนี้แตกต่างจากความผิดฐานไม่ยื่นแบบแสดงรายการ เนื่องจากความผิดฐานไม่ยื่นแบบแสดงรายการหากมีเหตุอันสมควรและไม่ได้เกิดจากการจงใจละเลยจะไม่มี ความรับผิด แต่กรณีความผิดฐานรายการที่เกี่ยวข้องเนื่องในแบบแสดงรายการจะ ไม่มีการพิจารณาการจงใจละเลยแต่อย่างใด จะเป็นการพิจารณาการปฏิบัติโดยสุจริตของผู้เสียภาษีแทน ซึ่งเป็นองค์ประกอบภายในเช่นกัน

ในส่วนของบทบัญญัติภายใต้ประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากรฝรั่งเศสมีการพิจารณาองค์ประกอบภายใน โดยแบ่งออกเป็นระดับ กล่าวคือ ร้อยละ 40 ของภาษีที่ต้องชำระ กรณีที่ฝ่ายปกครองสามารถพิสูจน์ได้ว่าการฝ่าฝืนนั้นเกิดขึ้นโดยจงใจ (the breach was intentional) และ ร้อยละ 80 ของภาษีที่ต้องชำระ กรณีที่ฝ่ายปกครองสามารถพิสูจน์ได้ว่าเป็นการกระทำโดยฉ้อโกง ได้แก่ จงใจฝ่าฝืนเพื่อปกปิดหลักฐาน (*manceuvres frauduleuses*)

เมื่อพิจารณาความรับผิดฐานนี้ภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศไทย พบว่า มิได้มีการบัญญัติองค์ประกอบภายใน ดังนั้น เมื่อมีองค์ประกอบภายนอกภายใต้บทบัญญัติแล้ว ย่อมมีความรับผิดเกิดขึ้นทันที แม้ว่าจะมีหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการขอลดเบี่ยงปรับตามความรับผิดนี้ได้ ก็เป็นกรณีที่พนักงานประเมินเห็นว่า บุคคลที่จะต้องเสียเบี่ยงปรับไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ความ

ร่วมมือในการตรวจสอบใต้วงด้วยดี⁴ และการลดเบี้ยปรับตามมาตรานี้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาสั่งลดได้ แต่ต้องให้เสียไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของ เบี้ยปรับ⁵ก็ตาม แต่เป็นเพียงการบรรเทาเบี้ยปรับเท่านั้น มิใช่การพิจารณาองค์ประกอบภายในเพื่อกำหนดโทษแก่กรณีนั้น

ความรับผิดชอบฐานรายการที่เกี่ยวข้องในแบบแสดงรายการจึงเป็นกรณีที่น่าหลักความรับผิดชอบเด็ดขาดมาใช้ในการพิจารณาความรับผิดชอบของผู้เสียภาษี

การไม่กำหนดให้พิจารณาองค์ประกอบภายในนั้น ย่อมส่งผลร้ายต่อผู้เสียภาษี กล่าวคือ หากมีการกระทำอันเป็นองค์ประกอบภายนอกของความผิดแล้ว ผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดชอบในเบี้ยปรับ เงินเพิ่มทันที โดยไม่ต้องมีการพิสูจน์องค์ประกอบภายใน แตกต่างกับบทบัญญัติของประเทศสหรัฐอเมริกาและฝรั่งเศสตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น อย่างไรก็ตาม การนำหลักความรับผิดชอบเด็ดขาดมาใช้นั้น มีข้อดีในการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้โดยง่าย เนื่องจากเมื่อมีหลักฐานแสดงถึงการไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติภายใต้ประมวลรัษฎากร เช่น ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ชำระภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน หน่วยงานจัดเก็บภาษี หรือกรมสรรพากรก็สามารถเรียกเก็บเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม จากผู้เสียภาษีได้ทันทีโดยไม่ต้องมีการพิสูจน์ถึงองค์ประกอบภายในจิตใจแต่อย่างใด ทำให้รัฐไม่ต้องมีกระบวนการและมอบหมายงานเพิ่มให้แก่เจ้าหน้าที่เพื่อดำเนินการเพิ่มเติมในการจัดเก็บภาษี อันสะท้อนให้เห็นถึงหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ได้แก่ หลักความประหยัด (Economy)

ทั้งนี้ ผู้เขียนเห็นว่าการบัญญัติความรับผิดชอบไม่ยื่นแบบแสดงรายการและรายการที่เกี่ยวข้องในแบบแสดงรายการในประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มีลักษณะในการพิจารณาความผิดของผู้เสียภาษีโดยคำนึงถึงองค์ประกอบภายในและพฤติการณ์ ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ได้แก่ หลักความเป็นธรรม (Equity) แต่รัฐอาจมีค่าใช้จ่ายสูง กรณีที่ต้องพิสูจน์

⁴ ตามนัยข้อ 3 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร

⁵ ตามนัยข้อ 4 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร

องค์ประกอบภายในของผู้เสียภาษี เนื่องจากกระบวนการในการจัดเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น และอาจสูญเสียรายได้ หากผู้เสียภาษีสามารถพิสูจน์ได้ว่าการฝ่าฝืนกฎหมายเกิดจากเหตุอันสมควรและได้ปฏิบัติโดยสุจริตแล้ว

เมื่อพิจารณาข้อดีและข้อเสียของบทบัญญัติภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกาแล้วผู้เชี่ยวชาญมีความเห็นว่าความรับผิดชอบทางแพ่งภายใต้ประมวลรัษฎากรไทยควรนำรูปแบบบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกามาใช้เป็นต้นแบบในการพิจารณาองค์ประกอบภายใน เพื่อสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีที่มีได้จงใจละเลยหน้าที่ในการเสียภาษี

ทั้งนี้ การนำรูปแบบนี้มาใช้จากก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการการจัดเก็บภาษีที่มากขึ้น และจัดเก็บเบี้ยปรับเงินเพิ่มได้น้อยลง หากผู้เสียภาษีสามารถพิสูจน์องค์ประกอบภายในได้ ซึ่งจะขัดกับหลักความประหยัด แต่ประชาชน ผู้เสียภาษีจะได้รับความเป็นธรรมมากขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม อันก่อให้เกิดความมั่นใจในระบบภาษี เกิดความไว้วางใจรัฐว่าการลงโทษมีการคำนึงถึงผู้เสียภาษี ทั้งนี้ การใช้หลักความรับผิดชอบเด็ดขาดภายใต้ประมวลรัษฎากร หมายความว่ารัฐต้องการการเยียวยาจากผู้เสียภาษีมากกว่าการคุ้มครองผู้เสียภาษี เนื่องจากโดยทฤษฎีแล้ว หลักความรับผิดชอบเด็ดขาดคือการเน้นไปที่การเยียวยาและคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายมากกว่าผู้กระทำผิดนั่นเอง ผู้เขียนจึงเห็นว่าการนำรูปแบบดังกล่าวมาใช้ อาจทำให้รายได้จากภาษีของรัฐลดน้อยลง แต่ความเป็นธรรมของระบบภาษีจะเพิ่มมากขึ้น อันจะส่งผลดีและส่งผลทัศนคติที่ดีของประชาชนที่มีต่อรัฐ

5.1.2 ความไม่สัมพันธ์ของโทษและองค์ประกอบภายใน

เมื่อพิจารณาความรับผิดชอบทางแพ่งตามประมวลรัษฎากรไทย นอกจากจะพบว่าไม่ได้มีการบัญญัติให้พิจารณาองค์ประกอบภายในไว้แล้ว ยังพบว่าโทษที่ผู้เสียภาษีได้รับนั้น ไม่มีความสัมพันธ์กับองค์ประกอบภายในอีกด้วย กล่าวคือ การกำหนดความรับผิดชอบทางแพ่ง อันประกอบไปด้วย เบี้ยปรับและ

เงินเพิ่ม กรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง อันเป็นเหตุทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียลดน้อยลง ผู้เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับจำนวน 1 เท่า⁶

ในขณะที่บทบัญญัติภายใต้ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา ในกรณีเดียวกันนี้ หากมีความผิด ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับเพียงร้อยละ 20 ของยอดภาษีที่ต่ำกว่าความเป็นจริง กรณีไม่มีเหตุอันสมควรและจงใจละเลย และร้อยละ 75 ของยอดภาษีที่ต่ำกว่าความเป็นจริง กรณีเกิดจากจงใจฉ้อโกง เช่นเดียวกับบทบัญญัติภายใต้ประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากรฝรั่งเศส หากมีความผิด ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับเพียง ร้อยละ 40 ของภาษีที่ต้องชำระ กรณีเกิดขึ้นโดยจงใจ และร้อยละ 80 ของภาษีที่ต้องชำระ กรณีที่ฉ้อโกง

กล่าวโดยสรุป ได้ว่า ภายใต้ประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกาและประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากรฝรั่งเศส กรณียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง มีการพิจารณาองค์ประกอบภายใน และมีการกำหนดโทษมากขึ้นตามความร้ายแรงของความจงใจ อันเป็นองค์ประกอบภายในของความผิด โดยที่ประมวลรัษฎากรไทยมิได้มีการบัญญัติองค์ประกอบภายในและการแบ่งระดับความรับผิดไว้เลย นอกจากนี้ อัตราของเบี้ยปรับยังสูงถึง 1 เท่าหรือร้อยละ 100 ในขณะที่สหรัฐอเมริกาและฝรั่งเศส อัตรา ร้อยละ 75 และ 80 ตามลำดับ แม้ว่าจะจะเป็นกรณีฉ้อโกงภาษีซึ่งเป็นความผิดร้ายแรง ก็ยังคงมีอัตราโทษน้อยกว่าที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรของประเทศไทย

จากการศึกษาพบว่า การที่สหรัฐอเมริกานั้น ได้บัญญัติให้แต่ละความรับผิด ต้องพิจารณาองค์ประกอบภายในเพราะรัฐยังต้องมีสิ่งที่สนับสนุนความเชื่อมั่นของสาธารณชนว่าระบบภาษีเป็นไปด้วยความยุติธรรมและเบี้ยปรับเป็นไปตามสัดส่วนระดับความรุนแรงของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย อันได้แก่ การกำหนดมาตรฐานของพฤติกรรมกรปฏิบัติตามกฎหมาย การกำหนดผลลัพธ์ของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และการจัดให้มีบทลงโทษเป็นตัวเงินเพื่อต่อต้านผู้เสียภาษีที่ปฏิบัติตามมาตรฐานไม่ครบถ้วนถูกต้อง

ดังนั้น การที่กำหนดให้บทลงโทษมีความสัมพันธ์กับองค์ประกอบภายในนั้น ก็เป็นมาตรการที่ดีอย่างหนึ่งเพื่อให้ประชาชนได้เชื่อมั่นในระบบการจัดเก็บภาษี ผู้เขียนจึงเห็นว่า หลักการที่

⁶ ตามนัยมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร

สหรัฐอเมริกาและฝรั่งเศสนำมาใช้ในการพิจารณาความรับผิดชอบทางแพ่งดังกล่าว เป็นการคำนึงถึงความรับผิดชอบที่สอดคล้องกับองค์ประกอบภายในจิตใจของผู้เสียหาย แสดงออกถึงหลักความเป็นธรรม กล่าวคือ หากผู้เสียหายมีได้ตั้งใจหรือฉ้อโกง ย่อมไม่มีความรับผิดชอบในความผิดฐานดังกล่าว ดังนั้น ประมวลรัษฎากรไทยจึงควรนำรูปแบบบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกามาใช้เป็นต้นแบบในการพิจารณาความรับผิดชอบทางแพ่งให้สอดคล้องกับองค์ประกอบภายใน เพื่อสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียหายที่มีได้กระทำโดยฉ้อโกง

ทั้งนี้ การนำรูปแบบดังกล่าวมาใช้จะส่งผลไปในลักษณะเดียวกับ หัวข้อ 5.1.1 การใช้หลักความรับผิดชอบเด็ดขาด ตามที่ผู้เขียนได้อธิบายไปแล้วข้างต้น

5.2 ปัญหาการพิจารณาองค์ประกอบภายในกรณีคดีอาญา

จากการศึกษา พบว่า ประเทศไทย สหรัฐอเมริกา และฝรั่งเศส บัญญัติให้มีการพิจารณาองค์ประกอบภายในในคดีอาญาร้ายแรง เช่น คดีเลียงภาษี อย่างไรก็ตาม ในการพิจารณาและการตีความของศาลไทยและศาลสหรัฐอเมริกามีความแตกต่างกัน รวมถึงการใช้ถ้อยคำที่บัญญัติเพื่อพิจารณาองค์ประกอบภายใน สามารถวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับองค์ประกอบภายในได้ 2 กรณี ดังนี้ ปัญหาถ้อยคำที่บัญญัติในกฎหมายเพื่อการพิสูจน์องค์ประกอบภายใน และปัญหาการพิจารณาองค์ประกอบภายในที่ไม่มุ่งเน้นการปกป้องประชาชนผู้ไม่รู้กฎหมาย

ตารางที่ 5 เปรียบเทียบการพิจารณาองค์ประกอบภายในคดีอาญาภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวล
 รัษฎากรของประเทศไทย สหรัฐอเมริกา และฝรั่งเศส

ไทย		สหรัฐอเมริกา		ฝรั่งเศส	
ฐานความผิด	องค์ประกอบภายใน	ฐานความผิด	องค์ประกอบภายใน	ฐานความผิด	องค์ประกอบภายใน
ความผิดทั่วไป	พิจารณาในบางบทบัญญัติ (รู้อยู่แล้ว/จงใจ)	-	-	ความผิดอาญาทั่วไป	ไม่พิจารณา
ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ไม่นำส่งข้อมูล หรือไม่เสียภาษี	ไม่พิจารณา	เจตนาไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ไม่นำส่งข้อมูล หรือไม่เสียภาษี	พิจารณา	-	-
หลีกเลี่ยงภาษีโดยแจ้งความเท็จ ฉ้อโกง หรืออุบาย	พิจารณา	พยายามเลี่ยงหรือหนีภาษี	พิจารณา	ฉ้อโกงภาษี	พิจารณา
ให้ข้อมูลเท็จ	พิจารณาในบางบทบัญญัติ (จงใจ/เจตนา)	ฉ้อโกงหรือให้ข้อมูลเท็จ	พิจารณา		
		นำส่งหรือเปิดเผยแบบแสดงรายการที่เป็นเท็จ	พิจารณา	-	-
ไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ที่กฎหมายกำหนด	ไม่พิจารณา	-	-	-	-

5.2.1 ถ้อยคำที่บัญญัติในกฎหมายเพื่อการพิสูจน์องค์ประกอบภายใน

บทบัญญัติที่กำหนดความรับผิดทางอาญาหลายบทบัญญัติมีการบัญญัติถึงองค์ประกอบภายใน โดยมีการบัญญัติโดยใช้ถ้อยคำ ดังนี้

- (ก) รู้อยู่แล้ว ปรากฏในมาตรา 3 นว มาตรา 36 และมาตรา 128
- (ข) จงใจ ปรากฏอยู่ในมาตรา 36 มาตรา มาตรา 90(16) มาตรา 126 และมาตรา 128
- (ค) เจตนา ปรากฏอยู่ในมาตรา 37 มาตรา 37 ทวิ มาตรา 90/4 และมาตรา 129

การที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติองค์ประกอบภายในของความผิดแตกต่างกัน ในกรณีที่เป็นโทษอาญาเช่นเดียวกัน ย่อมเป็นผลร้ายต่อผู้เสียหาย และยังขัดต่อหลักความแน่นอน เนื่องจากกฎหมายไม่มีความแน่นอน และการจัดเก็บภาษีที่ไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนย่อมนำมาซึ่งความเดือดร้อนของประชาชนนั่นเอง

เมื่อพิจารณาถ้อยคำที่ปรากฏในบทบัญญัติเกี่ยวกับความรับผิดทางอาญาภายใต้ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา พบว่า กรณีที่เป็นความผิดทางอาญา และมีการบัญญัติให้พิจารณาองค์ประกอบภายใน จะใช้ถ้อยคำว่า เจตนา หรือ “Willful” ซึ่งจะมีการพิสูจน์เจตนาด้วยการใช้หลักการมีเจตนา (Willfulness standard) จึงทำให้การพิจารณาคดีภาษีอากรในความรับผิดอาญาแทบทุกคดีต้องมีการพิจารณาหลักนี้ หากในบทบัญญัติมีการบัญญัติถ้อยคำว่า เจตนา หรือ “Willful” ไว้ ผู้เขียนจึงเห็นว่า ประมวลรัษฎากรไทยจึงควรนำรูปแบบบทบัญญัติที่เกี่ยวกับความรับผิดทางอาญาในการพิจารณาองค์ประกอบภายในให้มีความแน่นอนเช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกา โดยใช้ถ้อยคำที่เหมือนกันเพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาที่จะเกิดขึ้นจากการตีความ

5.2.2 การพิจารณาองค์ประกอบภายในที่ไม่มุ่งเน้นการปกป้องประชาชนผู้ไม่รู้กฎหมาย

การพิจารณาองค์ประกอบความรับผิดอาญาในคดีภาษีอากร กรณีที่มีการบัญญัติให้พิจารณาเจตนาของผู้เสียหาย อันเป็นองค์ประกอบภายในนั้น ได้มีการวางหลักการพิจารณาองค์ประกอบภายในไว้ กล่าวคือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8967/2561 ได้วางหลักไว้ว่า การกระทำความผิดตามมาตรา 37 นั้นเป็นกรณีที่ต้องมีเจตนาตามมาตรา 59 แห่งประมวลกฎหมายอาญา

เมื่อพิจารณาแล้ว พบว่า องค์ประกอบเจตนา ตามมาตรา 59⁷ แห่งประมวลกฎหมาย มีดังนี้

(ก) ผู้กระทำได้รู้ข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบภายนอกของความผิด⁸

ผู้กระทำได้รู้ข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบภายนอกของความผิด หากผู้กระทำไม่รู้ก็ถือว่าไม่มีเจตนา⁹ เช่น

ความผิดมาตรา 334 ประมวลกฎหมายอาญา องค์ประกอบภายนอกคือ (1) ผู้ใด (2) เอาไป (3) ทรัพย์สินของผู้อื่น หรือที่ผู้อื่นเป็นเจ้าของรวมอยู่ด้วย องค์ประกอบภายในของความผิดมาตรานี้ คือ เจตนา (ดูมาตรา 59 วรรคแรก) การที่จะถือว่าผู้กระทำมีเจตนาตามมาตรา 334 ได้ ผู้กระทำจะต้องรู้ข้อเท็จจริงที่ว่า การกระทำของตนเป็นการ “เอาไป” และรู้ด้วยว่าวัตถุแห่งการกระทำเป็น “ทรัพย์สินของผู้อื่นหรือที่ผู้อื่นเป็นเจ้าของรวมอยู่ด้วย” หากผู้กระทำเข้าใจไปว่าวัตถุแห่งการกระทำเป็นทรัพย์สินของตนเอง ไม่ใช่ทรัพย์สินของผู้อื่นก็ไม่ถือว่าเจตนาหลักทรัพย์สินตามมาตรา 334¹⁰

⁷ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 59 บุคคลจะต้องรับผิดชอบในทางอาญาก็ต่อเมื่อได้กระทำโดยเจตนา เว้นแต่จะ ได้กระทำโดยประมาท ในกรณีที่กฎหมายบัญญัติให้ต้องรับผิดชอบเมื่อได้กระทำโดยประมาท หรือเว้นแต่ในกรณีที่กฎหมาย บัญญัติไว้โดยแจ้งชัดให้ต้องรับผิดชอบแม้ได้กระทำโดยไม่มีเจตนา

กระทำโดยเจตนา ได้แก่กระทำโดยรู้สำนึกในการที่กระทำและในขณะที่เดียวกันผู้กระทำประสงค์ต่อผล หรือยอม เล็งเห็นผลของการกระทำนั้น

ถ้าผู้กระทำได้รู้ข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบของความผิด จะถือว่าผู้กระทำประสงค์ต่อผล หรือยอมเล็งเห็น ผลของการกระทำนั้นมิได้

กระทำโดยประมาท ได้แก่กระทำความผิดมิใช่โดยเจตนา แต่กระทำโดยปราศจากความระมัดระวังซึ่งบุคคลใน ภาวะเช่นนั้นจักต้องมีตามวิสัยและพฤติการณ์ และผู้กระทำอาจใช้ความระมัดระวังเช่นนั้นได้ แต่หาได้ใช้ให้เพียงพอไม่ การกระทำ ให้หมายความรวมถึงการให้เกิดผลอันหนึ่งอันใดขึ้นโดยงดเว้นการที่จักต้องกระทำเพื่อป้องกันผล นั้นด้วย

⁸ เกียรติขจร วัจนะสวัสดิ์, คำอธิบายกฎหมายอาญา ภาค 1, (กรุงเทพมหานคร: พลสยาม พรินติ้ง (ประเทศ ไทย), 2551), หน้า 149.

⁹ เรื่องเดียวกัน.

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 151.

หากผู้กระทำความผิดรู้ข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบภายนอกของความผิดเท่าใด ก็ถือว่าผู้กระทำความผิดมีเจตนากระทำความผิดเท่านั้น (รู้เท่าใด ก็มีเจตนาเท่านั้น)¹¹

ยกตัวอย่าง เช่น กรณีความผิดมาตรา 37(1) ประมวลรัษฎากร องค์ประกอบความผิดคือ (1) ผู้ใด (2) แจ้งความ หรือให้ถ้อยคำ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำหรือนำหลักฐานมาแสดง (3) ซึ่งเป็นเท็จ องค์ประกอบภายในของมาตรานี้คือ เจตนา ตามความหมายของประมวลกฎหมายอาญา ผู้กระทำจะมีเจตนาตามมาตรานี้ได้ จะต้องรู้ว่าข้อความที่ตนได้แจ้งไปนั้นเป็นเท็จ หากเข้าใจว่าข้อความนั้นเป็นข้อความที่ถูกต้อง จะไม่ถือว่ามีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร

(ข) ผู้กระทำจะต้องประสงค์ต่อผลของการกระทำของตนนั้น หรือมีฉันทนนั้นก็ต้องเล็งเห็นผลของการกระทำของตนนั้น¹²

ประสงค์ต่อผล หมายความว่ามุ่งหมายให้ผลเกิดขึ้น และ เล็งเห็นผล หมายความว่า มิได้มุ่งหมายให้ผลเกิดขึ้น แต่เล็งเห็นว่าผลนั้นจะเกิดขึ้น ก็ถือว่ามีเจตนาเช่นกัน¹³ จากคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าการพิสูจน์เจตนาของศาลฎีกาน่าจะใช้การอนุมานคาดเดาเอาจากพยานหลักฐานเกี่ยวกับพฤติการณ์แวดล้อมต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการกระทำ ตามหลักที่ว่า “กรรมเป็นเครื่องชี้เจตนา”¹⁴

ทั้งนี้ บทบัญญัติมาตรา 64 แห่งประมวลกฎหมายอาญา บัญญัติว่า “บุคคลจะแก้ตัวว่าไม่รู้กฎหมายเพื่อให้พ้นจากความรับผิดในทางอาญาไม่ได้ แต่ถ้าศาลเห็นว่า ตามสภาพและพฤติการณ์ ผู้กระทำความผิดอาจจะไม่รู้ว่ากฎหมายบัญญัติว่าการกระทำนั้นเป็นความผิด ศาลอาจอนุญาตให้แสดงพยานหลักฐานต่อศาลและถ้าศาลเชื่อว่า ผู้กระทำไม่รู้ว่ากฎหมายบัญญัติไว้เช่นนั้น ศาลจะลงโทษน้อยกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับความผิดนั้นเพียงใดก็ได้”

สาเหตุที่ มาตรา 64 ไม่ให้ยกเอาความไม่รู้กฎหมายเป็นข้อแก้ตัวเพราะว่ากฎหมายประสงค์ให้ประชาชนได้เรียนรู้ล่วงหน้าว่าการกระทำของตนมีกฎหมายบัญญัติให้เป็นความผิดไว้หรือไม่

¹¹ เรื่องเดียวกัน, 153.

¹² เรื่องเดียวกัน, หน้า 158.

¹³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 171.

¹⁴ เพชรรัตน์ สุภณมิตรกุลกิจ, เลียง ฉ่อโงง ภาษีอากรอันเป็นเท็จ : ความผิดฐานฟอกเงิน [ออนไลน์].

และเมื่อถือว่าประชาชนต้องรู้ล่วงหน้าจึงไม่สามารถปฏิเสธได้ว่าตนไม่รู้กฎหมาย ดังนั้น ผู้เสียหายจึงไม่สามารถอ้างความไม่รู้กฎหมายมาเป็นข้อแก้ตัวในความรับผิดทางอาญาในคดีภาษีได้

ในขณะที่การพิสูจน์เจตนาภายใต้ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา ได้ใช้หลักการมีเจตนา (Willfulness standard) โดยศาลฎีกาของสหรัฐอเมริกาได้วางหลักไว้ว่าการมีเจตนา นั้นประกอบไปด้วย

(ก) มีความสมัครใจ

(ข) ตั้งใจฝ่าฝืนหน้าที่ทางกฎหมายที่ทราบอยู่แล้ว (A known legal duty)¹⁵

โดยการพิสูจน์เจตนาของความรับผิดอาญาในคดีภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา จำเลยสามารถอ้างได้ว่าไม่รู้กฎหมาย ซึ่งเป็นความพิเศษของกฎหมายภาษีสหรัฐอเมริกา เนื่องจากความซับซ้อนและต้องการปกต้องประชาชนผู้ที่ไม่รู้กฎหมายและเชื่ออย่างสุจริตใจว่าตนไม่มีหน้าที่ทางกฎหมาย

ศาลฎีกาของสหรัฐอเมริการับหลักการนี้เพื่อที่จะปกป้องผู้เสียหายที่บริสุทธิ์ให้พ้นจากโทษเมื่อมีการกระทำความผิดอันเกิดจากความสุจริตใจ¹⁶

ทั้งนี้ ผู้เขียนจะยกกรณีความผิดทางอาญาเกี่ยวกับคดีหลีกเลี่ยงภาษี สามารถสรุปลักษณะที่สำคัญได้ดังนี้

¹⁵ Sean Basinski, and Andrew Foreman. 1016.

¹⁶ Ibid.

ตารางที่ 6 เปรียบเทียบการพิจารณาองค์ประกอบภายในเกี่ยวกับคดีหลีกเลี่ยงภาษี ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของประเทศไทยและสหรัฐอเมริกา

ลักษณะ	ประเทศ	กฎหมายภาษีอากรสหรัฐอเมริกา	กฎหมายภาษีอากรไทย
ระบบกฎหมาย		จารีตประเพณี	ลายลักษณ์อักษร
บทบัญญัติในประมวลรัษฎากร		มาตรา 7201 7203 7206 และ 7107	มาตรา 37 37 ทวิ และ 90/4
โทษสูงสุด		ปรับไม่เกิน 500,000 ดอลลาร์สหรัฐ จำคุกไม่เกิน 5 ปี	ปรับไม่เกิน 200,000 บาท จำคุกไม่เกิน 7 ปี
การพิสูจน์เจตนา		1. มีความสมัครใจ 2. มีการกระทำฝ่าฝืนหน้าที่ทางกฎหมายที่ทราบอยู่แล้ว (A known legal duty)	1. รู้ข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบภายนอกของความผิด 2. ประสงค์ต่อผลหรือเล็งเห็นผลของการกระทำ

จากตารางข้างต้น จะพบว่าคดีหลีกเลี่ยงภาษีอากรทั้งของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศไทยเป็นคดีที่มีอัตราโทษสูงทั้งจำและปรับ จึงอาจกล่าวได้ว่าคดีหลีกเลี่ยงภาษีอากรเป็นคดีอาชญากรรมที่ร้ายแรง ดังนั้นในกฎหมายจึงต้องมีการบัญญัติไว้อย่างรัดกุมเพื่อประโยชน์ในการตีความ อีกทั้งเป็นความผิดอาญาจะตีความเพื่อให้เกิดผลร้ายแก่ผู้เสียภาษีไม่ได้

การพิสูจน์เจตนาภายใต้กฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศไทยมีความแตกต่างกัน เนื่องจากการพิสูจน์เจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรของสหรัฐอเมริกานั้น รัฐจะต้องพิสูจน์ให้ได้ว่าจำเลยรู้กฎหมายที่จำเลยตั้งใจฝ่าฝืน เช่น จำเลยรู้ว่าจำเลยมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีให้แก่กรมสรรพากร แต่จำเลยตั้งใจเพิกเฉยต่อหน้าที่นั้น เป็นต้น หากเป็นกรณีที่จำเลยไม่รู้ว่ามีหน้าที่นั้นตามกฎหมายหรือเชื่อโดยบริสุทธิ์ใจว่าตนไม่มีหน้าที่ ศาลฎีกาสหรัฐอเมริกาได้วางหลักว่า จำเลยไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี (เทียบเคียงจากคำพิพากษาศาลฎีกาคดีซีคกับสหรัฐอเมริกา)

ในส่วนของการพิสูจน์เจตนาภายใต้กฎหมายอาชญากรรมไทย ได้ยึดหลักการตีความเจตนา ภายใต้กฎหมายอาญาเนื่องจากเป็นความผิดทางอาญาและไม่มีการให้ความหมายและให้คำนิยามไว้เป็นการเฉพาะหรือเป็นพิเศษ การที่จำเลยจะมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีได้นั้น จำเลยจะต้องรู้ข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบของความผิดและประสงค์ต่อผลหรือเล็งเห็นผลของการกระทำ เช่น รู้ว่าข้อมูลที่แจ้งแก่สรรพากรไปนั้นเป็นเท็จและประสงค์หลีกเลี่ยงภาษีจากการกระทำนั้น (เทียบเคียงจากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1115/2519)

อย่างไรก็ดี ผู้เขียนเห็นว่าการพิสูจน์เจตนาของทั้งสองประเทศต่างมีเพื่อที่จะปกป้องประชาชนที่ไม่รู้เหมือนกัน แต่แตกต่างกันตรงที่ของประเทศสหรัฐอเมริกาจะปกป้องประชาชนที่ไม่รู้กฎหมาย และไม่รู้อัตราภาษีจริงอันเป็นองค์ประกอบของความผิดด้วย (คดีซีคกับสหรัฐอเมริกา ซิคอ้างว่าไม่รู้ว่าเงินได้นั้นเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษี จึงไม่รู้ว่าตนไม่ได้เสียภาษีจากเงินได้นั้น) หากถูกดำเนินคดีหลีกเลี่ยงภาษีก็สามารถยกความไม่รู้กฎหมายเป็นข้อต่อสู้ได้ และยังมี การพิสูจน์เจตนาที่ประกอบไปด้วยหลายปัจจัยและหลายมิติเพื่อให้รู้ว่าจำเลยมีเจตนาหรือไม่

ในส่วนของประเทศไทยจะปกป้องประชาชนที่ไม่รู้อัตราภาษีจริงอันเป็นองค์ประกอบของความผิดเพียงอย่างเดียว แม้ไม่รู้กฎหมายก็ไม่อาจยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้ได้ ภายใต้มาตรา 64 แห่งประมวลกฎหมายอาญา และแม้ว่าศาลอาญาอนุญาตให้แสดงพยานหลักฐานต่อศาลว่าผู้กระทำไม่รู้ว่ากฎหมายบัญญัติไว้เช่นนั้น ศาลจะลงโทษน้อยกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับความผิดนั้นเพียงใดก็ได้ เป็นเพียงเหตุลดโทษเท่านั้น มิใช่กรณีที่พิจารณาภายใต้การเป็นองค์ประกอบภายในของความผิด เพื่อพิจารณาว่ามีความรับผิดตามมาตรานั้น ๆ หรือไม่ แต่อย่างไรก็ดี ประกอบกับการพิสูจน์เจตนาที่มุ่งเน้นในการพิจารณาที่การกระทำเป็นหลัก (กรรมเป็นเครื่องชี้เจตนา) จึงเห็นได้ว่าการปกป้องประชาชนในคดีหลีกเลี่ยงภาษีจากการตีความเจตนาของประเทศสหรัฐอเมริกามีมากกว่าประเทศไทย เพราะต้องการปกป้องประชาชนที่ไม่รู้กฎหมายหรือเชื่อด้วยความสุจริตใจว่าตนไม่มีหน้าที่ตามกฎหมายอันเนื่องมาจากความซับซ้อนของกฎหมายอาชญากรรม และหากมองจากสภาพสังคมไทย มีประชาชนจำนวนมากที่ไม่รู้กฎหมาย โดยเฉพาะกฎหมายอาชญากรรมที่มีความซับซ้อนซึ่งอาจจะทำให้ถูกดำเนินคดีหลีกเลี่ยงภาษีอาชญากรรม

นอกจากนี้ ความผิดเกี่ยวกับภาษีที่มีความรับผิดทางอาญาภายใต้ประมวลกฎหมายอาญาของประเทศไทยนั้น เป็นความผิดที่เกิดจากข้อห้าม (Mala prohibita) กล่าวคือ เป็นความผิดที่กฎหมาย

กำหนดจากการกระทำ มีวัตถุประสงค์ที่จะลงโทษผู้ฝ่าฝืนข้อห้ามนั้น โดยมีใช้การกระทำที่เป็นความผิดในตัวเอง (Mala in se) ซึ่งเป็นความผิดโดยธรรมชาติ และขัดต่อความรู้สึกทางศีลธรรม เช่น ทำร้ายหรือฆ่าผู้อื่น ดังที่ปรากฏในประมวลกฎหมายอาญา เป็นต้น¹⁷ ดังนั้นแล้ว การที่ประชาชนจะไม่ทราบถึงบทบัญญัติความผิดเกี่ยวกับภาษีที่มีความรับผิดชอบทางอาญาภายใต้ประมวลรัษฎากร จึงมีโอกาสเกิดขึ้นสูง เนื่องจากประชาชนไม่สามารถรู้ได้ด้วยจิตสำนึกหรือความรู้สึกทางศีลธรรมนั่นเอง

ผู้เขียนมีความเห็นว่า คดีหลีกเลี่ยงภาษีอากรเป็นคดีอาญาที่มีโทษสูง ดังนั้นในการพิสูจน์ว่าจำเลยมีความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือไม่นั้น รัฐจะต้องมีหน้าที่พิสูจน์การมีเจตนาของจำเลย การพิสูจน์เจตนาในคดีหลีกเลี่ยงภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา จำเลยสามารถอ้างได้ว่าไม่รู้กฎหมาย ซึ่งเป็นความพิเศษของกฎหมายภาษีสหรัฐอเมริกา เนื่องจากความซับซ้อนและต้องการปกป้องประชาชนผู้ที่ไม่รู้กฎหมายและเชื่ออย่างสุจริตใจว่าตนไม่มีหน้าที่ทางกฎหมาย ในขณะที่การพิสูจน์เจตนาการหลีกเลี่ยงภาษีอากรภายใต้บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรของไทย ได้ใช้หลักเจตนาตามประมวลกฎหมายอาญา ที่ไม่สามารถอ้างความไม่รู้กฎหมายได้ ดังนั้น หากมองในแง่การปกป้องประชาชนจากการถูกดำเนินคดีอาญาแล้ว ประเทศไทยควรจะมีการปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร โดยการรับหลักการดังกล่าวมาบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรไทย ทั้งนี้ จากหลักการตีความกฎหมายภาษีอากร กรณีที่ประมวลรัษฎากรได้ให้ความหมายหรือคำนิยามของถ้อยคำต่างจากกฎหมายอื่นก็สามารถทำได้เนื่องจากความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร

การนำหลักดังกล่าวมาใช้ อาจส่งผลให้ศาลมีภาระงานที่มากขึ้น เนื่องจากต้องพิจารณาปัญหาข้อเท็จจริงมากขึ้น หากผู้เสียภาษียกความไม่รู้กฎหมายขึ้นเป็นข้อต่อสู้ อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีที่ไม่รู้กฎหมายก็มีโอกาสที่ไม่ต้องรับโทษอาญา

¹⁷ อรุณ กนกทิพย์พรชัย, “ความรับผิดชอบอาญาตามประมวลรัษฎากร : ศึกษาเฉพาะกรณีเงินได้บุคคลธรรมดา,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2537). หน้า 29.

5.3 แนวทางการพัฒนาหลักเกณฑ์และแก้ไขปัญหเกี่ยวกับองค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบตามกฎหมายภาษีอากร

จากสภาพปัญหาการพิจารณาองค์ประกอบภายในของความรับผิดชอบในคดีภาษีตามกฎหมายภาษีอากรไทย ผู้เขียนเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหาดังนี้

5.3.1 แนวทางแก้ปัญหเกี่ยวกับปัญหาการใช้หลักความรับผิดชอบเด็ดขาด

เนื่องจากประมวลรัษฎากรไทยมิได้กำหนดถึงการพิจารณาองค์ประกอบภายในภายใต้ความรับผิดชอบทางแพ่ง จึงทำให้ผู้เสียภาษีมีความรับผิดชอบทันทีเมื่อมีได้ยื่นแบบแสดงรายการ โดยบทบัญญัติเช่นนี้สะท้อนถึงหลักความรับผิดชอบเด็ดขาดในกฎหมายลักษณะละเมิด กล่าวคือ เป็นความรับผิดชอบที่ผู้ต้องรับผิดชอบไม่ต้องจงใจหรือประมาทเลินเล่อ แต่บุคคลต้องรับผิดชอบตามที่กฎหมายกำหนดข้อสันนิษฐานให้บุคคลต้องรับผิดชอบไว้ก่อน ดังนั้น ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการเสนอร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยมีสาระสำคัญดังนี้

(ก) แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับความผิดฐานไม่ยื่นรายการ ความผิดฐานไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลา ความผิดฐานยื่นรายการไม่ถูกต้อง และความผิดฐานรายการที่เกี่ยวข้องในแบบแสดงรายการผิดพลาด โดยบัญญัติเพิ่มขึ้นมาอีกหนึ่งวรรค บัญญัติให้ผู้เสียภาษีไม่มีความรับผิดชอบตามมาตรานั้น ๆ หากผู้เสียภาษีมีเหตุอันสมควรและมีได้แจ้งใจฝ่าฝืนหน้าทีนั้น

(ข) กำหนดให้มีการนิยามศัพท์คำว่า “เหตุอันสมควร” ไว้ในประมวลรัษฎากรเป็นการเฉพาะ เพื่อวัตถุประสงค์ในการพิจารณากรณีที่ผู้เสียภาษีมิได้ปฏิบัติตามหน้าที่ภายใต้มาตรานั้น ๆ ว่าเกิดจากกรณีเหตุอันสมควรใดบ้าง

การเสนอให้มีการแก้ไขข้างต้นมีความสอดคล้องกับการพิจารณาองค์ประกอบภายในกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ความผิดฐานรายการที่เกี่ยวข้องในแบบแสดงรายการภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา และความผิดฐานยื่นรายการไม่ถูกต้อง รวมถึงข้อเท็จจริงภายใต้ประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศส โดยมีลักษณะในการพิจารณาความผิดของผู้เสียภาษีโดยคำนึงถึงองค์ประกอบภายในและพฤติการณ์ อันได้แก่ เหตุอันสมควร ซึ่งเป็นกรณีที่ใช้ความระมัดระวัง

และรอบคอบเยี่ยงการประกอบธุรกิจทั่วไปแล้ว ไม่เกิดจากการจงใจละเลย ผู้เสียหายได้ปฏิบัติโดยสุจริตแล้ว และมีใ้การฝ่าฝืนโดยจงใจเพื่อปกปิดหลักฐาน

5.3.2 แนวทางแก้ปัญหาเกี่ยวกับปัญหาความไม่สัมพันธ์ของโทษและองค์ประกอบภายใน

ประมุขรัฐสภากรไทยมิได้กำหนดบทบัญญัติให้พิจารณาองค์ประกอบภายในไว้ และยังพบว่าโทษที่ผู้เสียหายได้รับนั้น ไม่มีความสัมพันธ์กับองค์ประกอบภายในอีกด้วย ดังนั้น ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการเสนอร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมุขรัฐสภากร โดยมีสาระสำคัญดังนี้

(ก) แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดความรับผิดทางแพ่ง โดยแก้ไขโทษ อันได้แก่ เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม ให้มีอัตราโทษที่ลดน้อยลง กรณีที่ไม่มีเหตุอันสมควรและจงใจละเลย

(ข) แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดความรับผิดทางแพ่ง โดยแก้ไขโทษ อันได้แก่ เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม ให้มีอัตราโทษที่มากขึ้นกว่า กรณี 1) หากผู้เสียหายจงใจฉ้อโกงภาษี

การเสนอให้มีการแก้ไขข้างต้นมีความสอดคล้องกับการพิจารณาความรับผิดทางแพ่งตามประมุขรัฐสภากรของประเทศสหรัฐอเมริกาและฝรั่งเศส ซึ่งมีการกำหนดโทษมากขึ้นตามความร้ายแรงของความจงใจ อันเป็นองค์ประกอบภายในของความผิด โดยกรณีที่ผู้เสียหายจงใจละเลยต่อหน้าที่จะมีโทษน้อยกว่ากรณีที่จงใจฉ้อโกง อย่างไรก็ตาม แม้ว่าจะเป็นกรณีที่จงใจฉ้อโกง ความรับผิดในเบี้ยปรับยังคงมีเพียงร้อยละ 75 ของยอดภาษีที่ต่ำกว่าความเป็นจริงอันเกิดจากการฉ้อโกงนั้นและเงินเพิ่มร้อยละ 80 ของภาษีที่ต้องชำระภายใต้ประมุขรัฐสภากรสหรัฐอเมริกาและประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากรฝรั่งเศสตามลำดับ ในขณะที่ความรับผิดในเบี้ยปรับตามประมุขรัฐสภากรไทยในกรณีเดียวกัน ต้องเสียเบี้ยปรับถึง 1 เท่าหรือในอัตราร้อยละ 100 ของภาษีที่ต้องชำระ โดยมีได้พิจารณาว่าเกิดจากการจงใจหรือฉ้อโกงหรือไม่ ดังนั้น ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการลดโทษลง ในกรณี 1) สำหรับกรณีที่ไม่มีเหตุอันสมควรและจงใจละเลย และเพิ่มโทษขึ้น สำหรับกรณีจงใจฉ้อโกงภาษี ซึ่งมีความร้ายแรงกว่ากรณีแรก

5.3.3 แนวทางแก้ปัญหเกี่ยวกับปัญหาถ้อยคำที่บัญญัติในกฎหมายเพื่อการพิสูจน์องค์ประกอบภายใน

เนื่องจากการใช้ถ้อยคำ “รู้อยู่แล้ว” “จงใจ” และ “เจตนา” ในการพิสูจน์องค์ประกอบภายในในความรับผิดทางอาญา ก่อให้เกิดปัญหาในการตีความ ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความรับผิดของผู้เสียหาย ดังนั้น ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการเสนอร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยมีสาระสำคัญคือ แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติ มาตรา 3 นว มาตรา 36 และมาตรา 128 จากการใช้ถ้อยคำว่า “รู้อยู่แล้ว” เป็น “เจตนา” และมาตรา 36 มาตรา 90(16) มาตรา 126 และมาตรา 128 จากการใช้ถ้อยคำว่า “จงใจ” เป็น “เจตนา”

การเสนอให้มีการแก้ไขดังกล่าว มีความสอดคล้องกับการพิจารณาถ้อยคำที่ปรากฏในบทบัญญัติเกี่ยวกับความรับผิดทางอาญาภายใต้ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา กรณีที่เป็นความผิดทางอาญา และมีการบัญญัติให้พิจารณาองค์ประกอบภายใน จะใช้ถ้อยคำว่า เจตนา หรือ “Willful” ซึ่งจะมีการพิสูจน์เจตนาด้วยการใช้หลักการมีเจตนา (Willfulness standard) จึงทำให้การพิจารณาคดีภาชีอากรในความรับผิดอาญาแทบทุกคดีใช้หลักการเดียวกันในการพิสูจน์เจตนา

การที่ผู้เขียนเสนอให้มีการบัญญัติให้ใช้ถ้อยคำเดียวกัน คือ “เจตนา” นั้น เนื่องจากผู้เขียนเห็นว่า กรณีที่ประมวลรัษฎากรมิได้มีการบัญญัติคำนิยามของคำว่า “รู้อยู่แล้วหรือจงใจ” ไว้เฉพาะนั้น ทำให้การตีความถ้อยคำดังกล่าว ต้องตีความตามความหมายตามที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปหรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้ ดังนั้น การตีความคำว่า “จงใจ” เป็นการพิจารณาองค์ประกอบภายในตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในกฎหมายลักษณะละเมิด การจะตีความตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เพื่อใช้ในการพิจารณาความรับผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากรนั้น ผู้เขียนเห็นว่า มีความไม่เหมาะสมอย่างมาก กอปรกับ “จงใจ” ในความหมายของมาตรา 420 มีความหมายคล้ายกับโดยเจตนาในทางอาญาแตกต่างกันเพียงแต่ว่าการกระทำโดยจงใจนั้นหมายถึง กระทำโดยรู้สำนึกการกระทำว่าจะ เป็นผลเสียหายต่อบุคคลอื่นแต่ไม่ได้หมายเลยไปถึงว่าต้องเจาะจงให้เกิดผลเสียหายอย่างใดอย่างหนึ่งขึ้น โดยเฉพาะอย่างเช่นกระทำโดยเจตนา ฉะนั้นการกระทำโดยเจตนาในทางอาญาจึงเป็นการกระทำโดยจงใจ

ในความหมายของมาตรา 420 เสมอทั้งนี้ก็เพราะจงใจมีความหมายกว้างกว่าเจตนานั้นเอง¹⁸ ดังนั้น จะเห็นได้ว่า เมื่อกระทำโดยจงใจมีความหมายกว้างกว่ากระทำโดยเจตนาแล้ว ผู้เสียหายย่อมมีโอกาสที่จะมีความผิดตามมาตรา 420 ได้โดยง่าย อันจะส่งผลเสียต่อผู้เสียหายนั่นเอง

5.3.4 แนวทางแก้ปัญหาเกี่ยวกับปัญหาการพิจารณาองค์ประกอบภายในที่ไม่มุ่งเน้นการปกป้องประชาชนผู้ไม่รู้กฎหมาย

ในการพิสูจน์เจตนาในความรับผิดอาญาภายใต้ประมวลรัษฎากรไทย ได้นำมาตรา 59 แห่งประมวลกฎหมายอาญามาพิจารณา¹⁹ โดยบุคคลจะแก้ตัวว่าไม่รู้กฎหมายเพื่อให้พ้นจากความรับผิดในทางอาญาไม่ได้ ตามมาตรา 64 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ดังนั้น หากประชาชนที่ไม่รู้กฎหมายได้กระทำความผิดโดยที่ไม่รู้ว่ากฎหมายได้บัญญัติให้การกระทำนั้นเป็นความผิด อาจถูกตัดสินให้มีความผิดได้ ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการเสนอร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยมีสาระสำคัญ คือแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติให้สามารถยกความไม่รู้กฎหมายขึ้นเป็นข้อต่อสู้ได้ในการพิสูจน์เจตนาในความผิดอาญา โดยการพิจารณาเป็นกรณี ๆ ไป จากสภาพแวดล้อม การเข้าถึงข้อมูล การศึกษา และการเผยแพร่ข้อมูลของรัฐ

การที่ผู้เขียนเสนอให้มีการแก้ไขดังกล่าวเนื่องจากคดีอาญามีผลต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชน อีกทั้งภาษีอากรที่จัดเก็บในประเทศไทยมิได้มีเฉพาะแต่ที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรเท่านั้น ทำให้ภาษีอากรเป็นเรื่องที่ซับซ้อน ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า ควรมีการนำหลักพิสูจน์เจตนาเช่นเดียวกับที่ศาลฎีกาสหรัฐอเมริกาวางหลักไว้ มาบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร

¹⁸ สุขุม ศุภนิตย์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วย ลักษณะละเมิด (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณาการ, 2553), หน้า 15.

¹⁹ โปรตตุ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8967/2561

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ในปัจจุบันหน้าที่ในการเสียภาษีของประชาชนถูกบัญญัติไว้ในกฎหมายสูงสุดของประเทศไทย มาตรา 50 (9) แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย เนื่องจากเงินภาษีอากรที่ประชาชนชำระให้กับรัฐมีความสำคัญต่อการบริหารราชการแผ่นดินเนื่องจากเป็นรายได้หลักของรัฐ การที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีไม่ว่าในทางใดทางหนึ่ง จึงมีความรับผิดชอบทางภาษี ความรับผิดชอบในคดีภาษีอากรประกอบไปด้วยทั้งทางแพ่งและอาญา ซึ่งล้วนแล้วแต่กระทบต่อสิทธิ เสรีภาพ และทรัพย์สินของผู้กระทำ ความผิดเป็นอย่างมาก โดยความรับผิดชอบทางภาษีตามกฎหมายภาษี สามารถจำแนกออกเป็นความรับผิดชอบทางแพ่งที่ปรากฏในรูปแบบของการชำระเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มและความรับผิดชอบทางอาญาปรากฏในรูปแบบของการรับโทษจำคุกและ/หรือโทษปรับ

การพิจารณาคดีภาษีภายใต้ประมวลรัษฎากรไทย ในความรับผิดชอบทางแพ่ง ไม่มีบทบัญญัติให้พิจารณาองค์ประกอบภายในแต่อย่างใด ซึ่งเป็นแนวคิดภายใต้หลักความรับผิดชอบเด็ดขาด ที่ผู้กระทำ ความผิดไม่ต้องจงใจหรือประมาทเลินเล่อ ดังนั้น เมื่อมีการกระทำความผิดอันเป็นองค์ประกอบภายนอก ภายใต้บทบัญญัตินั้นแล้ว ผู้เสียภาษีย่อมต้องรับผิดชอบตามฐานความผิดที่บัญญัติภายใต้บทบัญญัตินั้น ๆ เมื่อเปรียบเทียบกับ การพิจารณาความรับผิดชอบทางแพ่งของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศฝรั่งเศส พบว่า ประเทศสหรัฐอเมริกามีการบัญญัติให้พิจารณาองค์ประกอบภายใน โดยบัญญัติให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องรับผิดชอบในกรณีที่มีเหตุอันสมควร (Reasonable cause) ซึ่งเป็นกรณีที่ใช้ความระมัดระวังและรอบคอบเพียงพอ ประกอบธุรกิจทั่วไปแล้ว (Ordinary Business Care and Prudence) ไม่เกิดจากการจงใจละเลย (Willful neglect) และ ผู้เสียภาษีได้ปฏิบัติโดยสุจริตแล้ว (Good faith)¹ และองค์ประกอบภายในยังมีความสัมพันธ์กับความรับผิด กล่าวคือ ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 20 ยอดภาษีที่ต่ำกว่าความเป็นจริง กรณีไม่มีเหตุอันสมควรและจงใจละเลย และร้อยละ 75 ยอดภาษีที่ต่ำกว่าความเป็นจริง กรณีเกิด

¹ Internal Revenue Service, Internal Revenue Manuals [Online]. 2017. Available from : https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-002r [2020, Feb]

จากการจงใจฉ้อโกง เมื่อพิจารณาในส่วนของประเทศฝรั่งเศสได้มีการบัญญัติให้พิจารณาองค์ประกอบภายในบางฐานความผิด โดยผู้เสียหายจะมีความรับผิดหากการฝ่าฝืนนั้นเกิดขึ้นโดยจงใจ (the breach was intentional) หรือเป็นการกระทำโดยฉ้อโกง ได้แก่ การฝ่าฝืนโดยจงใจเพื่อปกปิดหลักฐาน (*manœuvres frauduleuses*) ในความผิดฐานยื่นรายการไม่ถูกต้อง เป็นต้น และองค์ประกอบภายในยังมีความสัมพันธ์กับความรับผิด กล่าวคือ หากมีความผิด ผู้เสียหายจะต้องเสียเบี้ยปรับเพียง ร้อยละ 40 ของภาษีที่ต้องชำระ กรณีเกิดขึ้นโดยจงใจ และร้อยละ 80 ของภาษีที่ต้องชำระ กรณีที่ฉ้อโกง² จากการศึกษาการพิจารณาองค์ประกอบภายในความรับผิดทางแพ่งทั้งสองประเทศนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าหลักการที่สหรัฐอเมริกาและฝรั่งเศสนำมาใช้ในการพิจารณาความรับผิดทางแพ่ง เป็นการคำนึงถึงความรับผิดที่สอดคล้องกับองค์ประกอบภายในจิตใจของผู้เสียหาย ซึ่งแสดงออกถึงความเป็นธรรมภายใต้หลักภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ หากผู้เสียหายมิได้จงใจหรือฉ้อโกง ย่อมไม่มีความรับผิดในความผิดฐานดังกล่าว

ในกรณีความรับผิดทางอาญา การบัญญัติถ้อยคำที่ใช้ในการพิจารณาองค์ประกอบภายใน มีความไม่สอดคล้องกัน กล่าวคือ มีการใช้ถ้อยคำ “รู้อยู่แล้ว” “จงใจ” และ “เจตนา” ซึ่งอาจส่งผลต่อการพิจารณาองค์ประกอบของความรับผิด ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับบทบัญญัติภายใต้ประมวลกฎหมายอาญาของสหรัฐอเมริกา พบว่า มีการบัญญัติถ้อยคำเพื่อใช้ในการพิจารณาองค์ประกอบภายในที่มีความสอดคล้องกัน กล่าวคือ จะใช้ถ้อยคำว่า เจตนา หรือ “Willful” ซึ่งจะมีการพิสูจน์เจตนาด้วยการใช้หลักการมีเจตนา (Willfulness standard) จึงทำให้การพิจารณาคดีภาษีอากรในความรับผิดอาญาแทบทุกคดีต้องมีการพิจารณาหลักนี้ หากในบทบัญญัติมีการบัญญัติถ้อยคำว่า เจตนา หรือ “Willful” ไว้ นอกจากนี้ การพิจารณาความรับผิดทางอาญา ในการพิสูจน์เจตนา นั้น ได้นำมาตรา 59 แห่งประมวลกฎหมายอาญามาพิจารณา³ โดยในการพิสูจน์เจตนา บุคคลจะแก้ตัวว่าไม่รู้กฎหมายเพื่อให้พ้นจากความรับผิดในทางอาญาไม่ได้ ตามมาตรา 64 แห่งประมวลกฎหมายอาญา เมื่อเปรียบเทียบกับบทพิสูจน์เจตนาภายใต้ประมวลกฎหมายอาญาของสหรัฐอเมริกา จำเลยสามารถอ้างได้ว่าไม่รู้กฎหมาย ซึ่งเป็นความพิเศษของ

² Ludovic AYRAULT and Alexandre MAITROT DE LA MOTTE. Surcharges and Penalties in Tax Law – France – [Online]. 2015. Available from : <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20France.pdf> [2020, March]

³ โปรดดู คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8967/2561

กฎหมายภาษีสหรัฐอเมริกา เนื่องจากความซับซ้อนและต้องการปกป้องประชาชนผู้ที่ไม่รู้กฎหมายและเชื่ออย่างสุจริตใจว่าตนไม่มีหน้าที่ทางกฎหมาย ศาลฎีกาของสหรัฐอเมริการับหลักการนี้เพื่อที่จะปกป้องผู้เสียภาษีที่บริสุทธิ์ให้พ้นจากโทษเมื่อมีการกระทำความผิดอันเกิดจากความสุจริตใจ⁴ อย่างไรก็ตาม เนื่องจากมีข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูล ทำให้ผู้เขียนไม่สามารถวิเคราะห์เกี่ยวกับถ้อยคำในบทบัญญัติและคำพิพากษาของศาลฝรั่งเศสได้ จึงพิจารณาเปรียบเทียบเฉพาะประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีข้อมูลเพียงพอเท่านั้น จากการศึกษาการพิจารณาองค์ประกอบภายในความรับผิดทางอาญาของประเทศสหรัฐอเมริกา ผู้เขียนมีความเห็นว่า การบัญญัติถ้อยคำเพื่อพิจารณาองค์ประกอบภายในของประเทศสหรัฐอเมริกามีความแน่นอน ซึ่งสอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี และการพิสูจน์เจตนามีลักษณะมุ่งเน้นในการปกป้องประชาชนผู้ไม่รู้อกฎหมายก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ประชาชนซึ่งสอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี

จากการศึกษาองค์ประกอบภายในของความรับผิดในคดีภาษีตามกฎหมายภาษีอากรไทยพบว่า มีสภาพปัญหาหลายประการ สามารถกล่าวโดยสรุปได้ดังนี้

(ก) ปัญหาการใช้หลักความรับผิดเด็ดขาด ได้แก่ ความรับผิดทางแพ่งในคดีภาษีของไทย ไม่มีการพิจารณาองค์ประกอบภายในของความรับผิดแต่อย่างใด เนื่องจากมิได้มีการบัญญัติถึงองค์ประกอบภายในไว้ทั้ง 6 ฐานความผิด กรณีจึงเป็นการนำหลักความรับผิดเด็ดขาดมาใช้ โดยผู้กระทำความผิดไม่ต้องจงใจหรือประมาทเลินเล่อ ก็มีความผิดแล้ว เช่น ความผิดฐานไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนด ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย หรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี แม้ว่าจะมิได้จงใจก็ตาม ยังคงต้องรับผิดในเงินเพิ่มที่เกิดขึ้นตามมาตราดังกล่าว ก่อให้เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่ไม่จงใจละเลยต่อหน้าที่ ต้องรับผิดในเงินเพิ่มเท่ากับผู้เสียภาษีที่จงใจละเลยในหน้าที่ ขัดต่อหลักความเป็นธรรมภายใต้หลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมต้องมีความสัมพันธ์กันในส่วนของตัวเลขที่เป็นรายได้ หรือส่วนของ

⁴ Rachel Zuraw. Issues in the third circuit: Sniping down ignorance claims: The third circuit in United States v. Stadtmauer upholds willful blindness instructions in criminal tax cases. Villaniva Law Review 56 (2012) : 784.

สถานะส่วนบุคคล⁵ กรณีนี้บุคคลผู้ตั้งใจละเอียดและไม่ตั้งใจละเอียดย่อมมีสถานะส่วนบุคคลที่แตกต่างกัน จึงไม่ควรรับในเงินเพิ่มที่เท่ากัน

(ข) ปัญหาความไม่สัมพันธ์ของโทษและองค์ประกอบภายใน ได้แก่ ความรับผิดชอบที่ปรากฏอยู่ในรูปแบบของเบี้ยปรับและเงินเพิ่มนั้น มีอัตราค่อนข้างสูง เช่น กรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง อันเป็นเหตุทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียลดน้อยลง ผู้เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับจำนวน 1 เท่า ตามมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่มีการพิจารณาความรุนแรงของการฝ่าฝืน เนื่องจากไม่มีการพิจารณาองค์ประกอบภายในและไม่มีการแบ่งระดับของความรับผิดชอบแต่อย่างใด การที่กฎหมายมิได้บัญญัติให้ความรับผิดชอบคล่องกับองค์ประกอบภายในก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี อันขัดต่อหลักการบริหารภาษีที่ดี

(ค) ปัญหาถ้อยคำที่บัญญัติในกฎหมายเพื่อการพิสูจน์องค์ประกอบภายใน ได้แก่ การใช้ถ้อยคำ “รู้อยู่แล้ว” “จงใจ” และ “เจตนา” ซึ่งอาจส่งผลต่อการพิจารณาองค์ประกอบของความรับผิดชอบทางอาญา ก่อให้เกิดปัญหาในการตีความ การที่กฎหมายมิได้บัญญัติถ้อยคำให้สอดคล้องกัน ขัดต่อหลักความแน่นอนในการจัดเก็บภาษีอากรที่ควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติที่ชัดเจน รวมถึงถ้อยคำที่บัญญัติในกฎหมายอันมีผลกระทบต่อความรับผิดชอบของผู้เสียภาษีก็น่าจะมีความแน่นอนเช่นเดียวกัน

(ง) ปัญหาการพิจารณาองค์ประกอบภายในที่ไม่มุ่งเน้นการปกป้องประชาชนผู้ไม่รู้กฎหมาย ได้แก่ ในการพิสูจน์เจตนา นั้น ได้นำมาตรา 59 แห่งประมวลกฎหมายอาญามาพิจารณา⁶ โดยในการพิสูจน์เจตนา บุคคลจะแก้ตัวว่าไม่รู้กฎหมายเพื่อให้พ้นจากความรับผิดในทางอาญาไม่ได้ ตามมาตรา 64 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ดังนั้น หากประชาชนที่ไม่รู้กฎหมายได้กระทำความผิดโดยที่ไม่รู้ว่ากฎหมายได้บัญญัติให้การกระทำนั้นเป็นความผิด อาจถูกตัดสินให้มีความผิดได้ และแม้ว่ามาตรา 64 แห่งประมวลกฎหมายอาญาจะกำหนดให้ศาลสามารถลงโทษน้อยกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับความผิดนั้นเพียงใดก็ได้ ก็เป็นเพียงเหตุผลโทษ มิใช่กรณีที่พิจารณาภายใต้การเป็นองค์ประกอบภายในของความผิด เพื่อพิจารณาว่ามี

⁵ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2556), หน้า 54.

⁶ โปรดดู คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8967/2561

ความรับผิดชอบตามมาตรานั้น ๆ หรือไม่ เป็นผลทำให้ประชาชนไม่ได้รับการคุ้มครองจากการถูกลงโทษในคดีอาญาเท่าที่ควร

ดังนั้น ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะแนวทางที่เหมาะสมในการพิจารณาองค์ประกอบภายในภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศไทย รายละเอียดดังนี้

(ก) กำหนดให้มีการพิจารณาองค์ประกอบภายในภายใต้ความรับผิดทางแพ่งในความผิดฐานไม่ยื่นรายการ ความผิดฐานไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลา ความผิดฐานยื่นรายการไม่ถูกต้อง และความผิดฐานรายการที่เกี่ยวข้องในแบบแสดงรายการผิดพลาด ตามแนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกาและฝรั่งเศส

(ข) กำหนดให้การพิจารณาโทษมีความสัมพันธ์กับองค์ประกอบภายใน ตามแนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกาและฝรั่งเศส

(ค) กำหนดให้ถ้อยคำในการพิสูจน์เจตนาภายใต้ความรับผิดทางอาญา คือ “เจตนา” เพียงถ้อยคำเดียว ตามแนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกา

(ง) กำหนดให้การพิสูจน์เจตนาในความรับผิดทางอาญาสามารถยกความไม่รู้กฎหมายขึ้นเป็นข้อต่อสู้ได้ ตามแนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกา

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

กรมสรรพากร. การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยกรุงสุโขทัย (พ.ศ. 1763 - พ.ศ. 1893) [ออนไลน์]. 27

มิถุนายน 2560. แหล่งที่มา <https://www.rd.go.th/publish/3460.0.html>

กรมสรรพากร. หน้าที่ตามกฎหมายของผู้มีหน้าที่เสียภาษี [ออนไลน์]. 28 มิถุนายน 2555. แหล่งที่มา

<https://www.rd.go.th/publish/812.0.html>

เกียรติขจร วัจนะสวัสดิ์. คำอธิบายกฎหมายอาญา ภาค1. กรุงเทพมหานคร: พลสยาม พรินติ้ง (ประเทศไทย), 2551.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, การตีความกฎหมายภาษีอากร. ดูภาพ 51. กันยายน 2547: หน้า 51.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. เงินเพิ่ม. เอกสารภาษีอากร ปีที่ 23 เล่มที่ 269.

กุมภาพันธ์ 2547: หน้า 113 – 119 อ้างถึงใน รติรัตน์ มุ่งรักษาธรรม. ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2558.

ญาติ ประภาพันธ์. ระบบเจ้าภาษีนายอากรสมัยกรุงเทพฯ ยุคต้น. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์สร้างสรรค์, 2524.

ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. หลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training Center. 2555.

เพชรรัตน์ ศุภนิมิตรกุลกิจ. เลี้ยง ฉ้อโกง ภาษีอากรอันเป็นเท็จ : ความผิดฐานฟอกเงิน [ออนไลน์]. 7

กรกฎาคม 2560. แหล่งที่มา

https://www.dst.co.th/index.php?option=com_content&view=article&id=1489:tax-laundrying&catid=29&Itemid=180&lang=th

รติรัตน์ มุ่งรักษาธรรม. ปัญหาการสอบสวนคดีความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา.

วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2558.

ศุภลักษณ์ พิณีจิวาดล. กฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แมเนจเมนท์

จำกัด. 2556.

- สุชากร วณิชย์สิริกกุล. ความผิดลหุโทษตามประมวลกฎหมายอาญา : ศึกษาความผิดที่ผู้กระทำความผิดต้องมีความเจตนา. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. 2555.
- สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2561. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์. 2561.
- สุขุม ศุภนิตย์. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วย ลักษณะละเมิด. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณาการ. 2553.
- โสรัจ สัจจวรรณ. ผลกระทบจากแนวคำพิพากษาศาลฎีกาในการริบทรัพย์ตามมาตรา 27 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2536.
- อรชุน กนกทิพย์พรชัย. ความรับผิดอาญาตามประมวลรัษฎากร : ศึกษาเฉพาะกรณีเงินได้บุคคลธรรมดา. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2537.

ภาษาอังกฤษ

- Arthur H. Boelter. Tax Penalties and Interest. 1 Tax Pen. & Int. (November 2019).
- Camilla E. Watson, and Brook D. Billman Jr. Federal Tax Practice and Procedure Cases, Materials, and Problems. MN : West, a Thomson business, 2005.
- Cornell Law School. Summary of general tax procedure [Online]. Available from : <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/601.103> [2020, March]
- Craig A. Gargotta. Tax-Abatement Issues in Bankruptcy. Am. Bankr. Inst. J. (March 2003): 8.
- Edward F. Cronin. Tax Crimes Handbook. Office of Chief Counsel Criminal Tax Division, 2009.
- Francisco Alfredo Garcia Prats. The 'Abuse of Tax Law': Prospects and Analysis. 2010. Available from : https://www.researchgate.net/publication/255698380_The_'Abuse_of_Tax_Law'_Prospects_and_Analysis [2020, March]

- Internal Revenue Service, Internal Revenue Manuals [Online]. 2017. Available from :
https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-001r [2020, Feb]
- Internal Revenue Service, Internal Revenue Manuals [Online]. 2017. Available from :
https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-002r [2020, Feb]
- Internal Revenue Service, Internal Revenue Manuals [Online]. 2017. Available from :
https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-003r [2020, Feb]
- Internal Revenue Service, Internal Revenue Manuals [Online]. 2017. Available from :
https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-004r [2020, Feb]
- Internal Revenue Service, Internal Revenue Manuals [Online]. 2017. Available from :
https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-005 [2020, Feb]
- Internal Revenue Service, Internal Revenue Manuals [Online]. 2017. Available from :
https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-007r [2020, Feb]
- International Department of Editions Francis Lefebvre. France business law, taxation and social law. International series Francis Lefebvre. France : Editions Francis Lefebvre, 1995.
- Ludovic AYRAULT and Alexandre MAITROT DE LA MOTTE. Surcharges and Penalties in Tax Law – France – [Online]. 2015. Available from :
<http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20France.pdf>
 [2020, March]
- Michelle M. Kwon. The Criminality of “Tax Planning”. Florida Tax Review 18 (2015).
- Rachel Zuraw. Issues in the third circuit: Sniping down ignorance claims: The third circuit in United States v. Stadtmauer upholds willful blindness instructions in criminal tax cases. Villaniva Law Review 56 (2012).
- Sean Basinski, and Andrew Foreman. Tax Violations. American Criminal Law Review 37 (Spring 2000).

ประวัติผู้เขียนเอกัตศึกษา

นางสาวจุฑามาศ บุญมี เกิดเมื่อวันที่ 3 กรกฎาคม พ.ศ. 2535 ที่จังหวัดกรุงเทพมหานคร

สำเร็จการศึกษาชั้นมัธยมศึกษาจากโรงเรียนสตรีราชินูทิศ และปริญญาตรีนิติศาสตรบัณฑิต จากคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปีการศึกษา 2558 นอกจากนี้ยังสอบผ่านหลักสูตรวิชาว่าความของสำนักฝึกอบรมวิชาว่าความ สภานายความแห่งประเทศไทย รุ่นที่ 47 ปัจจุบันกำลังศึกษาอยู่ในชั้นปริญญาโทบริหารบัณฑิต หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

เคยทำงานในตำแหน่งที่ปรึกษากฎหมายและภาษี บริษัท บีดีไอ แอ็ดไวเซอร์ จำกัด ตั้งแต่เดือนสิงหาคม พ.ศ. 2558 ถึงเดือนพฤศจิกายน พ.ศ. 2562 ปัจจุบัน ทำงานในตำแหน่งที่ปรึกษาภาษีอาวโส บริษัท ดีลรอยท์ ทัช โธมัทส์ ไชยยศ ที่ปรึกษา จำกัด