

อุปสรรคสำคัญของการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรของไทย



นางสาวแคทลียา ไสภา

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2545

ISBN 974-17-1991-4

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

OBSTACLES TO ENFORCEMENT OF THE THAI REVENUE LAWS



Miss Cattaleya Sopar

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Laws in Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2002

ISBN 974-17-1991-4

หัวข้อวิทยานิพนธ์

อุปสรรค สำคัญของการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรของไทย

โดย

นางสาวแคทลียา ไสภา

สาขาวิชา

นิติศาสตร์

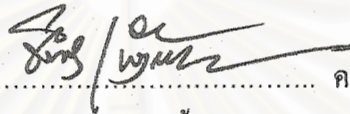
อาจารย์ที่ปรึกษา

รองศาสตราจารย์ ดร. อภิรัตน์ เพ็ชรศิริ

อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม

อาจารย์มานิต วิทยาเต็ม

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้บัณฑิตวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง  
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารธุรกิจ



คณบดีคณะนิติศาสตร์

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ธิดิพันธุ์ เชื้อบุญชัย)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์



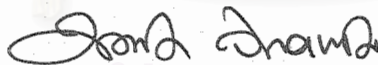
ประธานกรรมการ

(รองศาสตราจารย์ วีระพงษ์ บุญโญภาส)



อาจารย์ที่ปรึกษา

(รองศาสตราจารย์ ดร. อภิรัตน์ เพ็ชรศิริ)



อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม

(อาจารย์มานิต วิทยาเต็ม)



กรรมการ

(อาจารย์พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา)



กรรมการ

(อาจารย์สมศักดิ์ บุญทอง)

แคลิเซีย โสภา : อุปสรรค สำคัญของการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรของไทย.  
(OBSTACLES TO ENFORCEMENT OF THE THAI REVENUE LAWS ) อ. ที่ปรึกษา :  
รศ.ดร. อภิรัตน์ เพ็ชรศิริ, อ.ที่ปรึกษาร่วม: อาจารย์มานิต วิทยาเต็ม, 130 หน้า.  
ISBN 974-17-1991-4.

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการค้นคว้าวิจัยถึงอุปสรรคที่สำคัญของประสิทธิภาพการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร  
ของไทยเพื่อเสนอแนวทางในการแก้ไขความด้อยประสิทธิภาพในการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรและการจัดเก็บภาษี  
ผลการวิจัยพบว่าอุปสรรคสำคัญที่เป็นปัญหาต่อการใช้บังคับกฎหมายประการแรกคือ อุปสรรคในการนิติบัญญัติ  
ที่ขาดความเป็นระบบและมีความซ้ำซ้อนสับสนในบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรในหลายจุดทำให้เกิดปัญหาใน  
การตีความบทบัญญัติของกฎหมาย ยิ่งไปกว่านั้น การขาดความเป็นระบบของบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรยังทำให้  
ผู้บังคับกฎหมายมีความยุ่งยากในการอ้างอิงประกอบกับจุดอ่อนในเนื้อหาของบทบัญญัติกฎหมายทำให้เกิด  
ช่องว่างในการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรได้ง่าย และการแก้ปัญหาโดยสร้างบทบัญญัติของกฎหมายที่ให้อำนาจ  
แก่เจ้าหน้าที่มากเกินไปมักก่อให้เกิดผลเสียมากกว่าผลดี ประการที่สองคือ อุปสรรคในส่วนของบุคลากรผู้บังคับ  
กฎหมายซึ่งพบปัญหาและอุปสรรคในชั้นเจ้าพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร ปัญหาและอุปสรรคในชั้น  
พนักงานสอบสวน ปัญหาและอุปสรรคในชั้นพนักงานอัยการ ในกรณีการรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อดำเนินคดีกับ  
ผู้มีพฤติการณ์ในการทุจริตภาษีอากร ปัญหาประการสุดท้ายที่สำคัญคือ อุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับแนวนโยบายของ  
รัฐบาลที่มักมีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายตามแนวนโยบายโดยไม่คำนึงถึงการปฏิบัติทำให้  
เกิดปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร เช่น พระราชบัญญัติชดเชยภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิต  
ในราชอาณาจักร พ.ศ. 2524

วิทยานิพนธ์เสนอว่าปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวอาจแก้ไขได้ด้วยวิธีการทางนิติศาสตร์ที่สามารถจัด  
ข้อบกพร่องและเพิ่มประสิทธิภาพในการบังคับใช้กฎหมายได้ โดยการปฏิรูประบบและชำระเนื้อหาของกฎหมาย กฎ ระเบียบ  
ที่เกี่ยวข้องกับบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรโดยการรวบรวมจัดหมวดหมู่กฎหมายให้มีความเป็นเอกภาพ  
สนับสนุนการประสานงานและร่วมมือกันระหว่างหน่วยงานต่างๆ ที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งใน  
การยกร่างบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการบังคับใช้กฎหมาย ควรทบทวนบทบัญญัติที่ล้าสมัยหรือ  
ข้อบกพร่องของกฎหมาย ควรมีการแก้ไขให้เจ้าหน้าที่ในหน่วยงานในระดับต่างๆ รับผิดชอบใช้บังคับกฎหมายอย่าง  
เต็มที่และมีประสิทธิภาพ ควรสร้างบทบัญญัติที่สนับสนุนการมีส่วนร่วมของประชาชนเพื่อกระตุ้นให้เจ้าพนักงาน  
ไม่ละเลยการปฏิบัติหน้าที่ อีกทั้งควรมีการหาเครื่องมือหรืออุปกรณ์ที่จะช่วยอำนวยความสะดวกในการปฏิบัติงาน  
ของเจ้าหน้าที่ที่จะใช้บังคับบทบัญญัติของกฎหมายทางภาษีอากรและควรเสริมมาตรการทางกฎหมายด้วย  
มาตรการทางบริหาร เช่น การยุบหรือรวมหน่วยงานที่มีภารกิจซ้ำซ้อนกันเองเพื่อเกลี้ยกล่อมคนนำบุคลากรไปเสริม  
หน่วยงานที่ขาดแคลน อันเป็นการเสริมประสิทธิภาพของการบังคับใช้กฎหมายได้เป็นอย่างดีอีกด้วย

สาขาวิชา..... นิติศาสตร์.....  
ปีการศึกษา..... 2545.....  
ลายมือชื่อนิติศ..... อ.มานิต โสภ.....  
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา.....  
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษาร่วม.....

## 4286062434 : MAJOR LAWS

KEY WORD: OBSTACLES / ENFORCEMENT / THAI REVENUE LAWS

CATTALEYA SOPAR : OBSTACLES TO ENFORCEMENT OF THE THAI REVENUE LAWS. THIS IS ADVISOR: ASSOC. PROF. APIRAT PETCHSIRI, THESIS CO-ADVISOR: MANIT WITYATEM, 130 pp. ISBN 974-17-1991-4.

The context of this thesis focuses on major obstacles to the enforcement of the Thai revenue legislation. Its purpose is to present measures to alleviate the defects of revenue law enforcement and taxation. The outcome concluded that the first obstacle contributing to law enforcement problems is legislation, which lacks order and the content of the law tends to be complex and confusing. This causes difficulty in construing the law and in reference by law-enforcement officers. Such weakness of the law gives rise to tax evasion and too much empowerment to authorities resulting in negative outcomes. The second obstacle pertains to law-enforcement agencies. Problems prevail on the levels of officers in revenue-related agencies, investigating officers and attorneys in filing evidences against individuals with illegal behaviours. The next obstacle is the government's policies, which deliberately amend the law without any consideration to practicality, for example, Tax and Duty Compensation of Exported Goods Produced in the Kingdom Act BE. 2524 (AD. 1981).

This thesis proposes that the abovementioned obstacles and problems can be solved by legislation measures. This could be done by innovating and correcting revenue-relevant laws, rules and regulations. Moreover, there should be more collaboration among revenue-related agencies. Most importantly, during legislation process, there should be revision of out-dated revenue laws or amendment on the part of the officer's consideration as incentive for them to efficiently enforce the law. There should also be laws supporting public participation in order to motivate officers not to abuse their duties. Moreover, proper tools or equipments should be provided to officers to facilitate their operation. However, legislation measures would not be successful without efficient executive measures such as organizational and personnel reengineering. This will eventually enhance the success in the enforcement of the laws.

Field of study.....LAWS.....  
Academic year.....2002.....

Student's signature.....*Cattaleya Sopar*.....  
Advisor's signature.....*Assoc. Prof. Apirat Petchsiri*.....  
Co-advisor's signature.....*Manit Wityatem*.....

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ สำเร็จลุล่วงเป็นอย่างดีเพราะความเมตตาจากท่านอาจารย์และมีพระคุณทุกท่านซึ่งผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณทุกท่านเป็นอย่างสูงอันได้แก่ท่านรองศาสตราจารย์ ดร.อภิรัตน์ เพ็ชรศิริ ที่ท่านกรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ที่ท่านได้กรุณาให้ความรู้และคำแนะนำที่เป็นประโยชน์ต่อการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ทำให้ผู้เขียนมีความภาคภูมิใจที่ได้เป็นศิษย์ในความควบคุมของท่าน และท่านอาจารย์ มานิต วิทยาเต็ม ที่ท่านกรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาร่วมวิทยานิพนธ์ฉบับนี้แม้งานในอดีตตำแหน่งอธิบดีกรมสุลกการและตุลาการศาลรัฐธรรมนูญจะมีมากสักเพียงใดแต่ทุกครั้งที่คุณเขียนขอพบท่านเพื่อขอคำแนะนำในการทำวิทยานิพนธ์ท่านได้เมตตาที่จะให้คำชี้แนะแนวความคิดที่ถูกต้องอันเป็นประโยชน์ทำให้ผู้เขียนมีความรู้ ความเข้าใจในปัญหาที่ทำการวิจัยและวิชาการทางนิติศาสตร์เป็นอย่างมาก

กราบขอบพระคุณอย่างสูงต่อท่านรองศาสตราจารย์ วีระพงษ์ บุญโญภาส ท่านอาจารย์พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา และท่านอธิบดีอัยการสมศักดิ์ บุญทองที่ท่านกรุณารับเป็นประธานและกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ทุกท่านที่ให้ความเอื้ออาทรและให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่งในการทำวิทยานิพนธ์แก่ผู้เขียนด้วยความเมตตาอย่างยิ่ง

ขอขอบพระคุณคุณกฤติกา ปั้นประเสริฐ ผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมาย กรมสุลกการที่ได้ให้คำชี้แนะให้ข้อมูล คุณวิบูลย์ ชัยชนะศิริวิทยา ผู้บังคับบัญชาที่สนับสนุนให้คำแนะนำในการทำวิทยานิพนธ์ ขอขอบคุณในความช่วยเหลือให้โอกาสในการศึกษา ในการหาข้อมูลและกำลังใจจากอดีตผู้บังคับบัญชา ผู้บังคับบัญชาทุกท่าน และเพื่อนร่วมงาน สำนักกฎหมาย กรมสุลกการทุกท่าน และกลุ่มงานสืบสวนและคดี กรมสรรพากร เจ้าหน้าที่ห้องสมุดคณะนิติศาสตร์ทุกท่าน คุณสุวิทย์ โรจนวานิชย์ ดร. ศุภชัย ศรีสถาพร คุณเทิดศักดิ์ บุญไฉโรจน์ คุณกฤษฏา อุทยานิน คุณศิริระเสรี ผันผาย คุณธัญสุตา ดิสสะมาน คุณณัฐธินิภา หัสบำเรอ คุณอดุลย์คุปย์ ทองจีน คุณษมาวี พงษ์ปัญญาลีลา และคุณธนสิทธิ์ สุจริตจันทร์ ที่ทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีความสมบูรณ์

หากวิทยานิพนธ์นี้มีส่วนดีอยู่บ้าง ผู้เขียนขอขอบพระคุณของผู้ช่วยศาสตราจารย์มนู โสภา อาจารย์อำพร โสภา คุณพ่อ คุณแม่ที่ได้กรุณาส่งเสริมด้านการศึกษาจนกระทั่งผู้เขียนเล่าเรียนสำเร็จและมีงานอาชีพ และขอบพระคุณของบรรดาบูรพาอาจารย์ที่ได้สั่งสอนผู้เขียนโดยตรง ตลอดจนบรรดาท่านผู้ทรงคุณวุฒิที่ได้เขียนตำราและบทความซึ่งผู้เขียนมีโอกาสศึกษาจนมีความรู้ความเข้าใจในทางวิชาการ ด้วยความเคารพตัญญูทุกเวทิตา

นางสาวแคทลียา โสภา

# สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อภาษาไทย .....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ .....	จ
กิตติกรรมประกาศ .....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ฉ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย.....	3
1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย.....	4
1.4 ขอบเขตการศึกษาวิจัย.....	4
1.5 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย.....	5
1.6 วิธีดำเนินการศึกษาวิจัย.....	5
บทที่ 2 วิวัฒนาการกฎหมายและปัญหาหลักเกี่ยวกับประสิทธิภาพ ของการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรของไทย.....	6
2.1 วิวัฒนาการของกฎหมายภาษีอากรและปัญหาเกี่ยวกับประสิทธิภาพ ของการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากร.....	6
2.1.1 สมัยสุโขทัย.....	6
2.1.2 สมัยกรุงศรีอยุธยา.....	9
2.1.3 สมัยธนบุรีและรัตนโกสินทร์ .....	11
2.2 ทฤษฎีภาษีอากร.....	29
2.2.1 หลักการภาษีอากร(Principle of Taxation).....	28
2.2.2 การบังคับ(Sanction) ตามบทบัญญัติภาษีอากร.....	29
2.3 การใช้บังคับกฎหมายภาษีอากร.....	31
2.4 ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร.....	35
บทที่ 3 การแก้ไขปัญหาและอุปสรรคการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรในต่างประเทศ.....	37
3.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	37
3.2 ประเทศออสเตรเลีย.....	43

3.3 ประเทศญี่ปุ่น.....	48
3.4 ประเทศสิงคโปร์.....	49
3.5 บทวิเคราะห์การปฏิรูประบบภาษีของประเทศกำลังพัฒนา.....	54
บทที่ 4 การวิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคสำคัญของการบังคับใช้กฎหมาย ภาษีอากรในปัจจุบัน.....	60
4.1 อุปสรรคในการนิติบัญญัติ.....	61
4.1.1 ความสับสนในโครงสร้างบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร.....	61
4.1.2 ปัญหาในการตีความบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร.....	76
4.1.3 ความยุ่งยากในการอ้างอิงบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร.....	85
4.1.4 จุดอ่อนในเนื้อหาและการใช้บังคับ .....	91
4.1.5 อุปสรรคที่เกิดจากบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรที่ให้อำนาจ แก่เจ้าหน้าที่มากเกินไป.....	95
4.2 อุปสรรคในส่วนบุคลากรผู้ใช้บังคับกฎหมาย.....	98
4.3 อุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับแนวนโยบายของรัฐบาล.....	111
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	116
- บทสรุป.....	116
- ข้อเสนอแนะ.....	118
รายการอ้างอิง.....	126
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	130



## สารบัญตาราง

ตาราง	หน้า
ตารางที่ 1	65
ตารางที่ 2	77
ตารางที่ 3	83
ตารางที่ 4	83



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในสภาวะเศรษฐกิจปัจจุบันซึ่งมีปัญหาทางด้านเศรษฐกิจตกต่ำ รัฐบาลต้องการรายได้เข้ารัฐเพื่อนำมาใช้ในการชำระหนี้ที่กู้ยืมจากต่างประเทศและใช้ในการดูแล ส่งเสริม พัฒนา กิจการสาธารณูปโภคและบริการต่างๆ เพื่อให้ประชาชนอยู่ดีมีสุข และการจัดเก็บภาษีถือว่ามี ความจำเป็นอย่างยิ่งสำหรับรัฐบาลที่ต้องหารายได้เพื่อให้เพียงพอสำหรับค่าใช้จ่ายนั้นๆ แม้ว่า รายได้ของรัฐบาลจะมาจากหลายทางแต่รายได้จากการจัดเก็บภาษีถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญ ที่สุดของรัฐบาล และหน่วยงานที่สนับสนุนการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพของกระทรวงการคลัง ทั้งสามหน่วยงาน คือ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร ซึ่งในส่วนของหน่วยงานอื่น จะไม่กล่าวถึงในการศึกษานี้ ประเทศไทยมีหน่วยงานในการจัดเก็บภาษีเข้ารัฐมาเป็นเวลานานแล้ว มีการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรในการจัดเก็บภาษีที่มีการพัฒนามายาวนาน แต่ในความเป็นจริง แล้วรัฐบาลกลับจัดเก็บภาษีมิได้เต็มตามจำนวนที่ควรจะได้รับ สาเหตุที่สำคัญก็เนื่องมาจาก มีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรและการหลบหนีภาษีอากร เมื่อพิจารณาสถิติผลการดำเนินงานด้านการ ตรวจสอบป้องกันและปราบปรามของหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี คือ กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต และกรมสรรพากร ตั้งแต่ปีงบประมาณ 2543 เป็นต้นมาถึงปัจจุบัน ในด้านการ ปราบปรามและจับกุมผู้กระทำความผิดกฎหมายภาษีอากรนั้นพบว่ามี การปราบปรามเพิ่มเป็นจำนวน สูงขึ้นทุกปีซึ่งทำให้วิเคราะห์ได้สองด้านว่า เจ้าหน้าที่ที่ดำเนินการปราบปรามผู้กระทำความผิดมี ประสิทธิภาพในการดำเนินงาน หรือในอีกมุมหนึ่งก็คือ บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรนั้น อาจมีช่องว่างที่จะจูงใจให้ผู้เสียภาษีหลีกเลี่ยง ลักลอบ หรือโกงค่าภาษี อันเนื่องมาจากหากกระทำ แล้วคุ้มค่ากว่าโทษที่จะได้รับ จึงปรากฏว่ามีผู้กระทำความผิดเพิ่มมากขึ้น แม้ในกฎหมายดังกล่าว จะมีบทลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาก็ตามแต่ก็ยังไม่อาจดำเนินคดีเพื่อลงโทษผู้กระทำความผิด ทางภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลอันเนื่องมาจากอุปสรรคในการใช้บังคับกฎหมาย ทางภาษีอากร บทบัญญัติในเรื่องภาษีอากรไม่มีความเป็นเอกภาพ และการดำเนินการของ เจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรตลอดจนการดำเนินคดีเกี่ยวกับความผิดดังกล่าว บทลงโทษที่มี อยู่ในปัจจุบันยังไม่สอดคล้องไปในแนวเดียวกัน ดังนั้น จึงเกิดปัญหามาตรการการใช้บังคับบาง ส่วน ของกฎหมายทางภาษีอากรยังมีความไม่เหมาะสม เช่น การดำเนินคดีทางภาษีอากรมีความ ล่าช้าในการดำเนินคดีเหตุเพราะมีความขาดช่วงไม่ต่อเนื่องในการดำเนินคดี อันเนื่องมาจากตาม

บทบัญญัติในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญายังต้องใช้พนักงานตำรวจเป็นพนักงานสอบสวน ผู้มีอำนาจในการสอบสวนคดีทางภาษีอากร ในแต่ละกรมที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีอากรอัน ได้แก่ กรมสรรพากร กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต กฎหมายที่ใช้มีลักษณะแตกต่างกัน บางครั้ง ไม่เกื้อกูลกัน (ขัดกัน) มีความสับสนในการบังคับใช้ตัวบทกฎหมายอันเนื่องมาจากบทบัญญัติของ กฎหมายมีความสับสนไม่ชัดเจน หรือในบางครั้งบทบัญญัติที่มีอยู่แล้วไม่สามารถนำมาใช้บังคับได้

มีแนวความคิดในปัจจุบันว่าการลงโทษผู้กระทำความผิดทางภาษีอากรนั้น การกระทำที่บอกว่าเป็นความผิดในทางแพ่งที่ชดใช้จำนวนค่าภาษีที่ขาดไป หรือการจำคุก ปรับ ริบทรัพย์สินที่มีการบัญญัติไว้ในกฎหมายทางภาษีอากรซึ่งเป็นโทษทางอาญานั้นในความเป็นจริงแล้ว การลงโทษดังกล่าวจะยังเป็นการลงโทษที่ควรบัญญัติไว้ในบทบัญญัติเกี่ยวกับการกระทำความผิด ทางภาษีอากรหรือไม่ เนื่องจากการกระทำความผิดในเรื่องภาษีนั้น เป็นการกระทำความผิดทาง เทคนิค หรือความผิดที่เกิดจากข้อห้าม (Mala Prohibita) ดังนั้น ควรมิบทลงโทษที่เหมาะสมเพื่อให้ รัฐได้รับการชดเชยเงินค่าภาษีอากรที่ขาดไปหรือได้รับความเสียหายน้อยที่สุดและทำให้ระบบธุรกิจ ของผู้ประกอบการหรือการดำเนินกิจการงานของผู้ต้องเสียภาษีไม่หยุดชะงักลงเมื่อมีการดำเนินคดี ทางภาษี เพื่อที่จะมีความสามารถในการนำเงินมาชำระค่าภาษีที่เสียไป และหาแนวทางการลงโทษ ที่ดีที่เหมาะสมกับผู้กระทำความผิดและทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ทุจริตไม่กล้าที่จะกระทำผิดอีก นอกจากนั้นแล้วเนื่องจากการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีเป็นการกระทำความผิดทางเทคนิค หากให้เจ้าหน้าที่ของรัฐที่ขาดความรู้ความชำนาญมาทำการสอบสวนจำนวนความผิดแล้ว อาจเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้การสอบสวนคดีภาษีอากรนั้นขาดประสิทธิภาพในการบริหารงาน ภาษีอากรได้ จึงควรมีการแก้ไขปัญหาดังกล่าวรวมไปถึงปัญหาที่จะส่งผลทำให้รัฐไม่สามารถได้รับ เงินภาษีอากรที่ครบตามที่รัฐพึงได้รับและปัญหาอื่น ๆ ที่เป็นอุปสรรคต่อการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากร เนื่องจากภาษีอากรเป็นเรื่องที่มีความสลับซับซ้อนยากแก่การที่จะเข้าใจและปฏิบัติได้โดยถูกต้อง การจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนจะสัมฤทธิ์ผลตามความมุ่งหมายนั้น นอกจากการไว้ใช้บทกฎหมาย บังคับแล้วจะต้องศึกษาหาข้อกำหนดระเบียบวิธีการให้ดำเนินไปได้ตามความเหมาะสมกับ สภาวะการณ์

อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าแม้จะได้มีการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายทางภาษีอากร มาโดยตลอดก็ยังมีปัญหาต่างๆ อันเกิดจากบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าว ดังนั้น กฎหมาย เกี่ยวกับภาษีอากรจำเป็นต้องมีพัฒนาการต่อไปอีกเพื่อแก้ไขปัญหที่เกิดขึ้นและเพื่อเป็นเครื่องมือ อย่างหนึ่งของรัฐบาลในการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจให้เกิดผลดีแก่ประเทศไทยต่อไป วิธีการที่ดีที่สุดคือยกร่างบทบัญญัติของกฎหมายทางภาษีอากรฉบับใหม่ขึ้นมาให้มีความเป็น

เอกภาพเพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพ แก้ไขบทบัญญัติที่ซ้ำซ้อน หรือไม่สอดคล้องไปในแนวเดียวกัน เพื่อลดอุปสรรคที่สำคัญของการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรและเพื่อไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อนหรือขัดแย้งกันเองในหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรและดำเนินคดีทางภาษีอากร ซึ่งอยู่ภายใต้แนวนโยบายของกระทรวงการคลัง

เนื่องจากยังไม่มีผู้ทำการศึกษาวิจัยในภาพโดยรวมไว้อย่างละเอียดโดยตรง ผู้ศึกษาจึงทำการศึกษาในประเด็นปัญหาดังกล่าวข้างต้นและพัฒนาขึ้นเป็นวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ เพื่อเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวแก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง และเป็นองค์ความรู้ประกอบกับการร่างกฎหมายทางภาษีอากรต่อไป

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

- 1) เพื่อศึกษาถึงบทบัญญัติการบังคับใช้กฎหมายทางภาษีอากรตาม ประมวลรัษฎากร, พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง
- 2) เพื่อศึกษาถึงลักษณะพิเศษของประมวลรัษฎากร กฎหมายศุลกากร กฎหมายสรรพสามิต เปรียบเทียบกับกฎหมายอาญา กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง กฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2539 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544
- 3) เพื่อศึกษาหลักการเปรียบเทียบบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรที่ให้อำนาจแก่บุคลากรในหน่วยงานจัดเก็บภาษี เพื่อวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดจากการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ ดำรวจ และอัยการ ในการดำเนินคดีภาษีอากร
- 4) เพื่อวิเคราะห์ถึงปัญหาที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายการจัดเก็บภาษีและศึกษาหามาตรการใช้บังคับกฎหมายที่เหมาะสมกับการจัดเก็บภาษีอากร
- 5) เพื่อวิเคราะห์ถึงปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีในกฎหมายการจัดเก็บภาษีและศึกษาหามาตรการการใช้บังคับกฎหมายให้สอดคล้องกับกระบวนการยุติธรรม

6) เพื่อเสนอแนวทางในการแก้ไขปัญหารวมทั้งข้อบกพร่องของบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ไม่เหมาะสมให้เหมาะสมยิ่งขึ้น ลดอุปสรรคในการใช้บังคับกฎหมายเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร

### 1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย

กฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีอากรของไทยในปัจจุบันมีอุปสรรคสำคัญในการใช้บังคับบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร เนื่องจากกฎหมายขาดเอกภาพ ดังนั้น การศึกษาวิจัยนี้เพื่อเป็นแนวทางแก้ไขอุปสรรคสำคัญในหลายขั้นตอนของกระบวนการใช้บังคับบทบัญญัติของกฎหมาย และอุปสรรคในส่วนของกรณีนิติบัญญัติ บุคคลากรผู้ใช้บังคับกฎหมาย ผู้มีหน้าที่เสียภาษี การดำเนินนโยบายของรัฐ เพื่อเป็นแนวทางในการลดอุปสรรคการป้องกันและปราบปรามและการดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดเพื่อเสนอแนวทางในการแก้ไขปัญหาก็เกี่ยวข้องเพื่อการปรับปรุงและแก้ไขด้วยวิธีการทางนิติศาสตร์ อาจจัดข้อบกพร่องและลดอุปสรรคดังกล่าวได้ และเสนอให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับการบริหารงานยุติธรรมได้ตระหนักถึงความสำคัญของปัญหาในการดำเนินคดีทางภาษีอากรและประโยชน์ในทางวิชาการในอันที่จะได้มีการศึกษาถึงการกระทำความผิดทางภาษีอากรและโทษทางภาษีอากรและเพื่อนำเสนอระบบการลงโทษผู้กระทำความผิดทางภาษีอากรให้มีความทันสมัยและเหมาะสมอันนำไปสู่การพัฒนามาตรการการดำเนินคดีทางภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เชื้อต่อการป้องกันปราบปรามการกระทำความผิด ทำให้เกิดประสิทธิภาพการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากร ลดปัญหาและอุปสรรคของการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรของไทย

### 1.4 ขอบเขตและวิธีการศึกษา

ใช้วิธีวิจัยทางนิติศาสตร์โดยเน้นในการศึกษาวิเคราะห์กฎหมายทางภาษีอากร โดยจำกัดขอบเขตอยู่ในประมวลรัษฎากร, พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2539 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ตลอดจนทฤษฎีและหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับระบบการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรภายใต้แนวนโยบายของกระทรวงการคลัง ระเบียบวิธีการดำเนินคดีทางภาษีอากรของแต่ละหน่วยงาน จำนวนคดีที่มีการฟ้องร้องทางภาษีอากร และเงินรายได้ที่จะได้รับการฟ้องร้องเพื่อทดแทนเงินค่าภาษีอากรที่ขาดไป แนวคำพิพากษากฎีกา

และศึกษาเปรียบเทียบกับแนวทางการแก้ไขปัญหาของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรของต่างประเทศและคำแนะนำของผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีเพื่อเป็นแนวทางแก้ไขปัญหาคำพิพากษาศาลฎีกาที่ใช้บังคับกฎหมายภาษีอากร

### 1.5 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

การใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยมีอุปสรรคสำคัญในหลายขั้นตอนของกระบวนการ แต่อุปสรรคที่สำคัญอาจจำแนกออกได้เป็น 3 ประเภทด้วยกัน คือ อุปสรรคในการนิติบัญญัติ อุปสรรคในส่วนของบุคคลผู้บังคับใช้กฎหมาย อุปสรรคที่เกี่ยวข้องเนื่องกับแนวนโยบายของรัฐ การปรับปรุงและแก้ไขด้วยวิธีการทางนิติศาสตร์ อาจจัดข้อบกพร่องและลดอุปสรรคดังกล่าวได้

### 1.6 วิธีดำเนินการศึกษาวิจัย

การดำเนินการวิจัยเพื่อเรียบเรียงวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ใช้วิธีค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลแบบเอกสาร (Documentary Research) โดยการรวบรวมข้อมูลจากตัวบทกฎหมาย วิเคราะห์บทบัญญัติของกฎหมายและค้นคว้าจากบทความเอกสาร วิทยานิพนธ์ หนังสือ ประกอบแนวคำพิพากษาศาลฎีกาทั้งของไทยและบทความ กฎหมายของต่างประเทศ เพื่อเรียบเรียงศึกษาวิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้น เพื่อหาแนวทางในการแก้ไขให้เหมาะสม

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## บทที่ 2

### วิวัฒนาการกฎหมายและปัญหาหลักเกี่ยวกับประสิทธิภาพของการใช้บังคับ กฎหมายภาษีอากรของไทย

การจัดเก็บภาษีในประเทศไทยได้มีมานานแล้วนับตั้งแต่ชาติไทยได้จัดให้มีการปกครองเป็นระเบียบซึ่งพอสันนิษฐานได้ว่าเมื่อเกิดมีบ้านเมืองขึ้นแล้วก็ต้องมีผู้นำสินค้าเข้ามาหรือส่งออกไปจำหน่ายยังบ้านเมืองอื่น และจะต้องมีการเก็บภาษีอากรเป็นทำนองชักส่วนจากสินค้าเหล่านั้น การที่จะเก็บชนิดใดบ้างและมีจำนวนมากน้อยเท่าใด ทั้งนี้ย่อมแล้วแต่ความเจริญของบ้านเมือง ในระยะแรกการเก็บคงจะเป็นไปอย่างง่าย ๆ ไม่ได้แบ่งแยกเป็นชนิดภาษีอากรมากมายและซับซ้อนเหมือนทุกวันนี้<sup>1</sup> อย่างไรก็ตามระบบภาษีอากรของไทยได้วิวัฒนาการมาเป็นลำดับมีการจัดเก็บและเรียกชื่อประเภทภาษีแตกต่างกันไปตามเหตุการณ์และความเจริญรุ่งเรืองของประเทศ และจากการศึกษาก็จะพบปัญหาเกี่ยวกับประสิทธิภาพของการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรในปัจจุบัน ก็จะมีควบคู่กับวิวัฒนาการของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรในอดีตประกอบกันไป

#### 2.1 วิวัฒนาการของกฎหมายภาษีอากรและปัญหาเกี่ยวกับประสิทธิภาพของการใช้บังคับ กฎหมายภาษีอากร

จากการศึกษาวิวัฒนาการของกฎหมายภาษีอากรตามประวัติศาสตร์กฎหมายไทย โดยแบ่งตามแต่ละสมัย ดังต่อไปนี้คือ

##### 2.1.1 สมัยกรุงกรุงสุโขทัย

จากข้อมูลที่ค้นพบจากหลักฐานเก่าที่มีอยู่ปรากฏ เริ่มตั้งแต่พ่อขุนรามคำแหงเป็นต้นมาไม่พบว่าในสมัยนี้ได้มีการจัดระเบียบแบบแผนที่ชัดเจนเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากหลักฐานที่ปรากฏในศิลาจารึกของพ่อขุนรามคำแหงหลักหนึ่งที่ว่า “เมื่อชั่วพ่อขุนรามคำแหงเมืองสุโขทัยนี้ดี ในน้ำมีปลา ในนามีข้าว เจ้าเมือง บ่ เอาจกอบ ในไพร่รู้ทางเพื่อนจูงวัวไปค้า ขี่ม้าไปขาย ใครจัก

<sup>1</sup> พระยาอนุมานราชธน, ตำนานสกุลกากร (พระนคร: กรมสารบรรณทหารเรือ, 2506), หน้า 1.

ใครค้าช้างค้า ใครจักใครค้าม้าค้า ใครจักค้าเงินทองค้า...”<sup>2</sup> จากข้อความดังกล่าวเป็นหลักฐานที่เก่าแก่ที่ค้นพบที่ยืนยันให้เห็นว่ากฎหมายภาษีอากรมีแล้วในสมัยนั้นและก่อนออกกฎหมายเช่นนี้คงจะมีการเก็บภาษีระหว่างทางหรือถ้ามีด่านตรวจเก็บก็อาจเรียกได้ว่าภาษีผ่านด่านเพราะถ้าไม่เคยมีการเรียกเก็บมาก่อนเหตุใดในสมัยพ่อขุนรามคำแหงจึงได้บัญญัติให้ยกเลิกหรืองดเว้นหรือห้ามจัดเก็บ

หลวงสุทิวาหนฤพุมิ (สอ้าน รมยานนท์) ได้แสดงความเห็นในการบรรยายวิชาประวัติศาสตร์กฎหมายว่า<sup>3</sup>

“การเก็บภาษีจะต้องมีมาก่อนกรุงสุโขทัยเพราะบรรดาชุมชนและประเทศในสมัยนั้นๆต่างก็อยู่ในวิสัยที่จะต้องรวมกำลังทั้งในทางป้องกันและการขยายอาณาเขตประเทศให้กว้างออกไป ดังนั้น ใครมีทรัพย์สินมากก็ต้องแบ่งให้รัฐแม่ในเบื้องต้นจะไม่บังคับจัดเก็บแต่ต่อๆมาก็ต้องบังคับจัดเก็บ จึงจะพอกับรายจ่ายของรัฐหรือประเทศ” และจากการศึกษาไม่ปรากฏหลักฐานที่แน่ชัดในเรื่องความมั่งคั่งของกรุงสุโขทัยที่จะแสดงให้เห็นถึงอุปสรรคของการจัดเก็บภาษีจะพบหลักฐานเพียงจากข้อความที่ว่า “ในน้ำมีปลา ในนามีข้าว”

อาจารย์ไพฑูรย์ สายสว่าง บรรยายเรื่องเศรษฐกิจสมัยกรุงสุโขทัยว่า<sup>4</sup>

“ไม่อาจทราบถึงความมั่งคั่งทางเศรษฐกิจสมัยสุโขทัยได้จากเพียงพอมิกันแต่ว่าจะกินได้นานแค่ไหนนั้นอีกเรื่องหนึ่งและในสมัยนี้จากการศึกษาจากหลักฐานเท่าที่ปรากฏไม่พบหลักฐานชัดเจนเกี่ยวกับพื้นฐานทางเศรษฐกิจเพียงพอที่จะแสดงถึงอุปสรรคของการจัดหารายได้ของผู้ปกครองในสมัยนี้”

<sup>2</sup> คณะกรรมการพิจารณาและจัดพิมพ์เอกสารทางประวัติศาสตร์, ประชุมศิลาจารึก ภาคที่ 1 จารึกกรุงสุโขทัย, (กรุงเทพมหานคร: สำนักนายกรัฐมนตรี, 2521), หน้า 15.

<sup>3</sup> หลวงสุทิวาหนฤพุมิ, ประวัติศาสตร์กฎหมายขึ้นปริญญาโท, (กรุงเทพมหานคร: ศรีสมบัติการพิมพ์, 2529), หน้า 135.

<sup>4</sup> ไพฑูรย์ สายสว่าง, รายงานผลการสัมมนาการเมืองและสภาพสังคมสมัยสุโขทัย, (พิษณุโลก: ศูนย์สุโขทัยศึกษา มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ, 2521), หน้า 333.



จากการศึกษาข้อความที่ว่า “...เจ้าเมืองบ่เอาจกอบในไพร่ภูทาง...”  
 หลวงสุทิวาทนฤพุมิตั้งข้อสังเกตว่ามีความหมายแยกได้เป็นสองประการ คือ

ประการแรก คือ ก่อนที่ประเทศไทยจะยึดเอาเมืองสุโขทัยมาเป็นราชธานี อาณาจักรสุโขทัยตกอยู่ภายใต้อำนาจของขอมเมื่อขอมปกครองนั้นคงเรียกเก็บภาษีจกอบจากราษฎรผู้นำสินค้าผ่านด่าน แสดงว่าอาจมีปัญหาในการจัดเก็บ เมื่อพ่อขุนรามคำแหงเสด็จขึ้นครองราชย์สมบัติทรงเห็นว่าเป็นการไม่สมควรเก็บ จึงได้ยกเลิกเสีย

ประการที่สอง คือ แต่เดิมาก็ไม่เคยเก็บเพราะทำให้ราษฎรมีโอกาสขนสินค้าต่างเมืองมาขายได้โดยสะดวก หนังสืออธิบายจารึกพ่อขุนรามคำแหงว่า ไม่ให้เก็บภาษีในระหว่างทาง เห็นได้ว่าห้ามไม่ให้เก็บภาษีด่านภายในประเทศ จากถ้อยคำดังกล่าวชี้ให้เห็นว่าสมัยกรุงสุโขทัยนี้ ข้าวปลาอุดมสมบูรณ์ ใครจะค้าขายก็ได้ เจ้าเมืองไม่เก็บภาษีอากร(จกอบ) แก่ราษฎรเลย ดังนั้นจากหลักฐานที่ค้นพบปรากฏเพียงหลักฐานที่ยืนยันว่าเจ้าเมืองไม่เก็บภาษี(จกอบ) ตามที่ปรากฏในศิลาจารึก แต่หลักฐานที่แสดงให้เห็นถึงปัญหาการเก็บภาษีอากรจากราษฎร ในทางใดบ้างและเก็บในอัตราเท่าไรจากหลักฐานในเรื่องนี้ไม่ปรากฏที่ใด จึงสันนิษฐานได้ว่าแต่เดิมอาจไม่เคยมีการเก็บมาก่อนหรืออาจมีการเก็บแต่เนื่องจากอาจมีปัญหาในความไม่แน่นอนจนไม่มีแบบแผนชัดเจน หรืออาจมีแนวนโยบายบางอย่างที่เคยเก็บภาษีมาก่อนก็เลิกเก็บตามแนวนโยบายของรัฐในสมัยนั้น เพื่อสนับสนุนการค้าระหว่างประเทศ ในสมัยเดียวกันนี้พบหลักฐานการจัดเก็บภาษีอากรจากมังรายศาสตร์หรือกฎหมายพระเจ้ามังราย ผู้เป็นกษัตริย์ของลานนาที่สร้างเมืองเชียงใหม่เมื่อ พ.ศ. 1835 - 2101 ซึ่งเป็นพระสหายกับพ่อขุนรามคำแหงพบกฎหมายต้นฉบับอำเภอเส้าให้จังหวัดสระบุรีบัญญัติว่า

มาตราหนึ่ง ” ไพร่ผู้ตสาหะสร้างป่าคานาร้างสวนร้างเป็นนาเป็นสวน เป็นบ้านเมืองให้กินข้าวไปก่อนสามปีต่อจากนั้น จึงเก็บค่านาค่าสวนเพื่อให้ไพร่ผู้ตสาหะสร้างบ้านเมืองฯลฯ เป็นพลเมืองดีได้รับความสุขสบาย หากมีผู้ใดถือว่ามียศศักดิ์มาเพิ่มค่าเช่านา ให้แก่ขุนผู้กินนา เพื่อจกแย่งชิงเอานาไปจากผู้สร้างคนเดิมนั้น อย่ายอมให้กระทำ...”

หลวงสุทิวาทนฤพุมิตยังได้แสดงความเห็นเกี่ยวกับกฎหมายพระเจ้ามังรายว่า การที่ไพร่ผู้ตสาหะสร้างป่าคานาร้างสวนร้างสำเร็จด้วยดี กฎหมายสมัยนั้นมีภาษีค่านาแล้ว แต่ยอม

ยกเว้นภาษีให้สามปี แม้ที่ร่างเป็นสวณก็ไม่เก็บอากรสวนเช่นกัน กฎหมายรอจนตั้งตัวได้หรือเหลือกินเหลือใช้จึงจะเริ่มเก็บภาษีและอากร<sup>5</sup>

จากหลักฐานที่ปรากฏและจากที่กล่าวข้างต้น แสดงให้เห็นถึงวิวัฒนาการของภาษีอากรที่ใช้เป็นเครื่องมือของรัฐในการหารายได้เข้ารัฐและควบคุมพฤติกรรมของคนในปกครอง ดังนั้น ในสมัยสุโขทัยแม้ไม่ปรากฏว่ามีอุปสรรคในการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรว่าเป็นประการใด แต่ก็แสดงให้เห็นถึงวิวัฒนาการของการจัดเก็บภาษีว่ามีมานานแล้วแต่โบราณ

## 2.1.2 สมัยกรุงศรีอยุธยา

ลักษณะการจัดเก็บภาษีอากรเริ่มมีการนำแบบแผนการจัดเก็บมาใช้ อันอาจมาจากการค้าขายระหว่างประเทศจากหนังสือพระราชพงศาวดารว่า เมื่อรัชการของสมเด็จพระบรมไตรโลกนาถทรงแก้ไขระเบียบตำแหน่งข้าราชการใหม่ให้แผนกกรมต่างๆเป็น 2 ฝ่ายตามหน้าที่ในเวลาปกติเป็นพลเรือนฝ่าย 3 ทหารฝ่าย 1 จตุสดมภ์ทั้ง 4 ตำแหน่งเสนาบดีกรมคลังเป็นพนักงานรับจ่ายและเก็บรักษาพระราชทรัพย์อันได้มาส่งสาอากรหรือที่เรียกกันในปัจจุบันว่า ภาษีอากร ลักษณะการจัดเก็บแบ่งเป็น 4 ประเภท คือ จังกอบ อากร ส่วย และฤชา<sup>6</sup> ประกอบกับในแผ่นดินสมเด็จพระบรมไตรโลกนาถประกาศกฎหมายลักษณะขบถศึกบัญญัติว่า “สินค้าบางอย่างเช่น ฝาง กฤษณา งาช้าง (ของพื้นเมือง) เป็นของหลวงผู้ใดเอาไปมีผิดฐานขบถ” และเมื่อมีกฎหมายลักษณะอาญาหลวงก็ได้บัญญัติโทษเรื่องเช่นนี้ให้ทวนแล้วใหม่จัดตุรคุณ<sup>7</sup>

แสดงว่าพระเจ้าแผ่นดินหรือรัฐบาลสมัยนั้นทำการผูกขาดในการค้าขายและจัดเก็บภาษีอากร ครั้นมีบริษัทของชาวต่างประเทศเข้ามาตั้งทำการในประเทศไทยในสมัยแผ่นดินพระนารายณ์มหาราชบริษัทอังกฤษและฮอลันดาได้ทำการค้าผูกขาดในการซื้อสินค้าจากไทย<sup>8</sup> แสดงให้เห็นถึงวิวัฒนาการของระบบการผูกขาดซึ่งในภายหลังจะเป็นสาเหตุของอุปสรรคในการ

<sup>5</sup> หลวงสุทิวาหนฤพุฒิ, ประวัติศาสตร์กฎหมายชั้นปริญญาโท, หน้า 136-137.

<sup>6</sup> สมเด็จพระเจ้าบรมวงศ์เธอกรมพระยาดำรงราชานุภาพ, อธิบายตำนานภาษีอากรและตำนานและตำนานภาษีบางอย่าง, (พระนคร: อักษรสาสน์, 2512), หน้า 1.

<sup>7</sup> “ทวน” คือ เสียน “ใหม่” คือ ปรับ

<sup>8</sup> หลวงสุทิวาหนฤพุฒิ, ประวัติศาสตร์กฎหมายชั้นปริญญาโท, หน้า 138.

ใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรในสมัยรัตนโกสินทร์และจากการค้าขายระหว่างประเทศ จึงมีการนำเอา ระบบการจัดเก็บภาษีที่มีระบบมาใช้ พบในสมัยสมเด็จพระนารายณ์มีการเปลี่ยนแปลงภาษี และมีการจัดลักษณะภาษีให้เห็นชัดเจน ระบบรายชื่ออากรต่างๆก็ได้รับการปรับปรุงใหม่โดยแยก รายละเอียดมากขึ้น

เพื่อความแน่นอนความเป็นระเบียบและเพื่อให้ได้จำนวนมากขึ้นและจะเก็บ เป็นเงินทั้งหมดเพราะรัฐบาลมีรายจ่ายด้านต่างๆ เพิ่มมากขึ้น พิจารณาได้ว่าก่อนสมัยของ สมเด็จพระนารายณ์ระบบอาจจะไม่ดีพอจึงมีการปรับปรุงให้ดีขึ้นเพื่อนำเงินมาบริหารประเทศและ จะพบว่ามีการพัฒนารูปแบบและมีการตกทอดมาในสมัยธนบุรีและสมัยรัตนโกสินทร์ตอนต้นซึ่ง วิธีการในการเก็บภาษีในสมัยนี้ที่คล้ายในปัจจุบันคือการเก็บชักส่วนที่มีการพัฒนามาตั้งแต่นั้น สันนิษฐานได้ว่ามีการนำวิธีการในการจัดเก็บภาษีมาจากประเทศต่างๆ เนื่องจากมีการค้าขาย ระหว่างประเทศ อุปสรรคในการจัดเก็บภาษีและวิธีแก้ไขที่พบในสมัยนี้คือ ภายหลังจากที่สงคราม ระหว่างไทยกับพม่าสิ้นสุดผลที่ตามมาคือทำให้รัฐบาลและราษฎรยากจนอย่างที่สุด การกลับฟื้น คืนตัวของเศรษฐกิจไทยในสมัยสมเด็จพระบรมธรรมิกราชาธิราชแสดงให้เห็นถึงการแก้ไขปัญหา การจัดเก็บรายได้เข้ารัฐในสมัยนี้ได้เป็นอย่างดีและตามรายงานของบาทหลวงคอรี ชาวฝรั่งเศส ซึ่งได้ แสดงให้เห็นสภาพบ้านเมืองในต้นรัชกาลสมเด็จพระบรมธรรมิกราชาธิราชว่าเสื่อมโทรมไปทุกๆ อย่าง เพราะเหตุที่เศรษฐกิจล่มจมดังนั้นการแก้ไขปัญหาเพื่อฟื้นฟูการคลังคือการเก็บเงินเข้าคลังให้ได้ เต็มเม็ดเต็มหน่วย โดยหาวิธีอุดรูรั่วของท้องพระคลังอย่างแยบคายด้วยการแต่งตั้งขุนนางผู้ใหญ่ ออกไปควบคุมและเร่งรัดการเก็บส่วยสาอากรตามหัวเมืองให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยและไม่ให้ ติดค้างหลายปีเหมือนอย่างแต่ก่อน<sup>9</sup> แต่อย่างไรก็ตามไม่ปรากฏว่าการส่งข้าหลวงจากกรุงเทพมหานคร ไปควบคุมการเก็บส่วยสาอากรตามหัวเมืองจะกระทำกันทั่วพระราชอาณาจักรหรือไม่แต่กลวิธีนี้ ให้ผลดีมีประโยชน์แก่การคลังตามหลักฐานในหนังสือ “แถลงงานประวัติศาสตร์เอกสาร โบราณคดี” ว่าการเร่งรัดของผู้สำเร็จราชการทำให้ผู้ที่ยกยอกเบียดบังพระราชทรัพย์จำต้องขนขวาย ส่งส่วยสาอากรเข้าท้องพระคลังไปตามๆ กัน<sup>10</sup>

<sup>9</sup> ชัย เรื่องศิลป์ , ประวัติศาสตร์ไทยสมัย พ.ศ. 2352-2453, (กรุงเทพมหานคร: ไทย วัฒนาพานิช,,2522),หน้า 29.

<sup>10</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 30.

จากการศึกษาจากกฎหมายที่ตราไว้ในสมัยนี้มักจะบอกถึงการทุจริตและแสดงบطلงโทษไว้ควบคู่กันไป แสดงให้เห็นว่าในสมัยอยุธยาที่มีอุปสรรคในการใช้บังคับกฎหมายในการจัดเก็บภาษีแล้ว จึงต้องมีการลงโทษกับผู้ทุจริตในการทำผลประโยชน์ในกรณี การเก็บภาษีเกินพิกัดอัตรา ลักษณะของต้องห้าม โดยการลงโทษส่วนใหญ่เป็นการลงโทษสถานหนักแทบทั้งสิ้น เช่น อาจมีการลงโทษถึงขั้นประหารชีวิต ให้ออกจากราชการ และโทษรุนแรงอื่นๆ ตามความผิด<sup>11</sup>

### 2.1.3 สมัยธนบุรีและรัตนโกสินทร์

เนื่องจากในสมัยกรุงธนบุรีมีภาระการศึกสงครามกับพม่าและเพื่อนบ้านอื่นๆ เป็นอันมากเกือบตลอดรัชกาล ดังนั้น ภาวะทางเศรษฐกิจในสมัยนี้จึงไม่เท่าที่ควร จึงจะวิเคราะห์ถึงอุปสรรคในการบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ในสมัยนี้ไม่ได้ และเนื่องจากในสมัยธนบุรีได้ดำเนินการเก็บภาษีอากรตามแบบสมัยกรุงศรีอยุธยาไม่ปรากฏว่ามีการแก้ไขแต่อย่างใด นอกจากมีการเปลี่ยนแปลงพิกัดอัตราบ้าง<sup>12</sup> ดังที่ เมอซิเออร์ เดอ ลาลูแบร์ ได้กล่าวไว้ในหนังสือจดหมายเหตุว่า ในรัชการสมเด็จพระนารายณ์มหาราชเก็บอากรค่านาเป็นตัวเงิน ครั้นมาถึงสมัยธนบุรีได้เปลี่ยนวิธีเก็บค่านาโดยเก็บเป็นข้าวเปลือกแทน ทั้งนี้เป็นเพราะเวลาที่ราษฎรขาดเงินทองและรัฐบาลต้องการข้าวเปลือกเป็นเสบียงอาหารสำหรับทำสงคราม ส่วนการเก็บภาษีอากรอื่นๆ นั้นมิได้กล่าวไว้ จึงเข้าใจว่าได้จัดเก็บตามธรรมเนียมที่มีมาแต่ครั้งกรุงศรีอยุธยา<sup>13</sup>

#### ก. สมัยรัตนโกสินทร์รัชการที่ 1 - รัชการที่ 5 ก่อนการปรับปรุงระบบภาษีอากร

ลักษณะการจัดเก็บภาษีอากรยังคงเก็บตามแบบสมัยอยุธยาและธนบุรีเป็นหลักไม่ปรากฏว่าได้แก้ไขอย่างไร นอกจากมีการเปลี่ยนพิกัดอัตราบ้างหนังสือพระราชพงศาวดารกรุงรัตนโกสินทร์ รัชการที่ 1 กล่าวว่า “ ผลประโยชน์แผ่นดินในรัชการที่ 1 ได้จากภาษีอากรที่เก็บได้

<sup>11</sup> ญาดา ประภาพันท์, ระบบเจ้าภาษีนายอากรสมัยกรุงเทพฯ ยุคต้น, (กรุงเทพมหานคร: สร้างสรรค์, 2524), หน้า 67.

<sup>12</sup> สมเด็จพระเจ้าบรมวงศ์เธอกรมพระยาดำรงราชานุภาพ, อธิบายตำนานภาษีอากรและตำนานและตำนานภาษีบางอย่าง, (พระนคร: อักษรสาสน์, 2512), หน้า 6.

<sup>13</sup> ประชุมพงศาวดาร ภาคที่ 65 พระราชพงศาวดารกรุงธนบุรี ฉบับพันจันทนุมาศ (เจิม), (ม.ป.ท., 2503), หน้า 19.

ในครั้งนั้น คือ อากรสุรา อากรบ่อนเบี้ย อากรขนอนตลาด ค่าน้ำ เก็บตามเครื่องมือ อากรสมพัตสร อากรสวน แต่ค่านานั้นเก็บเป็นทางข้าว และเก็บของส่วย สินค้าต่างๆ เงินที่ได้จากภาษีอากรปีละไม่มากนักผลประโยชน์ที่ได้มากในครั้งนั้นในการค้าสำเภา ” การค้าสำเภาหมายถึงการค้ากับต่างประเทศ<sup>14</sup> ไม่ปรากฏหลักฐานว่ามีปัญหาในการจัดเก็บในสมัยนี้เพราะตัวกฎหมายที่ใช้ไม่ได้เนื่องจากในสมัยรัชการที่ 1 ต้องเร่งในการสร้างราชธานีใหม่ และมีการศึกสงคราม ดังนั้น จึงต้องมีรายจ่ายมาก และส่งผลมาในรัชการที่ 2 การภาษีในรัชการนี้น่าจะมีการรื้อฟื้นมาใช้มากขึ้นกว่ารัชการแรก แต่ทว่าลักษณะส่วนใหญ่ก็คงดำเนินตามรูปเดิม<sup>15</sup> ดังนั้นจำนวนภาษีที่เก็บได้ในปีหนึ่งๆ ไมใคร่จะใช้จ่ายในราชการ เงินที่เหลือคงคลังมีน้อย ต้องแต่งสำเภาไปค้าขายหากำไรเพิ่มเติม

สรุปได้ว่าช่วงรัชการที่ 1 และรัชการที่ 2 ไม่มีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับผลประโยชน์ที่เห็นได้ชัด ประกอบกับข้อมูลมีน้อย และสืบสนจึงไม่อาจวิเคราะห์ช่วงนี้ได้มากนัก

สมัยรัชการที่ 3 เป็นสมัยที่เป็นวิวัฒนาการของการจัดเก็บภาษีอากร เป็นสมัยที่รายได้จากภาษีอากรของไทยรุ่งเรืองมาก เนื่องจากพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัว (พ.ศ. 2367-2394) ทรงหันมาใช้วิธีการประมูลผูกขาดภาษีอากรอย่างเข้มงวด เพื่อให้ได้จำนวนมากและแน่นอน เนื่องจากในรัชการที่ 2 รายได้แผ่นดินไม่พอจ่าย ครั้นรัชการที่ 3 มีศึกสงคราม ดังนั้น พระองค์จึงทรงพยายามแสวงหารายได้มาชดเชยให้เพียงพอกับรายจ่าย โดยการเปลี่ยนระบบการผูกขาดที่กษัตริย์ทรงดำเนินการ มาเป็นระบบให้เอกชนทำการผูกขาดภาษี โดยรูปแบบดังกล่าวมีมาแต่สมัยอยุธยาตอนปลาย ที่ชัดเจนในสมัยพระเจ้าอยู่หัวบรมโกศ ซึ่งผู้ที่ได้รับทำส่วนมากเป็นชาวจีน<sup>16</sup> ประกอบกับไทยจำเป็นต้องลงชื่อร่วมในหนังสือสัญญาสองฉบับกับอังกฤษ โดยฉบับหนึ่งเป็นหนังสือสัญญาทางพระราชไมตรี อีกฉบับหนึ่งเป็นข้อตกลงเกี่ยวกับการค้าขาย ซึ่งชัย เรื่องศิลป์ได้พิจารณาและให้ความเห็นว่า หนังสือสัญญาว่าด้วยการค้าฉบับนี้ ถ้าว่าตามความเห็นของคนสมัยปัจจุบันเป็นสัญญาที่ให้โทษแก่เศรษฐกิจเมืองไทยมากกว่าให้คุณ และได้ตั้งข้อสังเกตว่าหนังสือสัญญาทางพระราชไมตรี ซึ่งพ่วงท้ายข้อตกลงเกี่ยวกับการค้าขายรวมสองฉบับ นับว่าเป็นหนังสือ

<sup>14</sup> ชัย เรื่องศิลป์, ประวัติศาสตร์ไทยสมัย พ.ศ. 2352-2453 ด้านเศรษฐกิจ, หน้า 36.

<sup>15</sup> ญาดา ประภาพันธ์, ระบบเจ้าภาษีนายอากรสมัยกรุงเทษ ยุคต้น, หน้า 110.

<sup>14</sup> เรื่องเดียวกัน , หน้า 115.

<sup>15</sup> ชัย เรื่องศิลป์ , ประวัติศาสตร์ไทยสมัย พ.ศ. 2352-2453 ด้านเศรษฐกิจ, หน้า 155 – 157.

สัญญาฉบับแรกที่รัฐบาลสมัยกรุงเก่า ยินยอมทำกับต่างประเทศและการทำหนังสือสัญญาครั้งนี้ รัฐบาลทำด้วยความไม่เต็มใจ<sup>17</sup> ด้วยเหตุผลดังกล่าวเป็นสาเหตุให้รัชการที่ 3 ต้องทรงปรับปรุง ระบบการจัดเก็บภาษีอากร เพราะปัญหาทางด้านเศรษฐกิจจึงมีการแก้ปัญหาโดยการแก้ไขใน เรื่องการจัดเก็บภาษีและได้มีการแก้ไขโดยวางระบบการจัดเก็บขึ้นใหม่ ทำให้ในสมัยรัชการที่ 3 รายได้จากภาษีอากรของไทยรุ่งเรืองมาก และคำว่า “ภาษี” ที่มีความหมายว่าผลประโยชน์หรือเงิน ที่เก็บได้ ก็ปรากฏเป็นครั้งแรก ในรัชการที่ 3 นี้เอง เพราะเดิมคำว่าภาษีมิได้มีความหมายถึง ผลประโยชน์แต่มีความหมายว่าใหญ่หรือมาก สมเด็จพระยาดำรงราชานุภาพทรงกล่าวว่ “... คำว่าภาษีคงมาจากคำว่า “บู๊ซึ” ซึ่งเป็นภาษาจีนหมายถึงสำนักเจ้าพนักงานเก็บผลประโยชน์ แผ่นดิน ซึ่งมีขึ้นเมื่อรัชกาลที่ 3 เมื่อใครประมูลได้ก็ได้อีกว่า “เจ้าภาษี...”<sup>18</sup>

ในรัชการที่ 3 สมัยสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัวที่ได้ทรงแก้ไขปัญหาทางด้าน เศรษฐกิจดังกล่าวข้างต้นโดยทรงจัดระเบียบการเก็บภาษีอากรใหม่ มีการแก้ไขวิธีเก็บภาษีอากรที่เด่นชัด คือ การเก็บอากรค่านา และ พระองค์ทรงเปลี่ยนวิธีการเก็บภาษีให้มีการประมูลผูกขาดตัดตอนไปจัดเก็บ ส่วนหักจากผลประโยชน์ที่ราษฎรทำมาหาได้ทั้งนี้เพื่อให้ได้เงินมากและแน่นอน ผู้ที่ได้รับการผูกขาดเรียก เก็บภาษีเรียกว่า “เจ้าภาษี” หรือ “นายอากร” และเรียกสถานที่ตั้งเก็บภาษีว่า “โรงภาษี” โดยที่สินค้าหรือสิ่ง ผูกขาดบางชนิดได้รวมถึงภาษีศุลกากรด้วย จึงมักตั้งโรงภาษีในท่าเลที่สินค้าผ่านไปมาทำนองเดียวกับ ขนอน ต่างกันตรงที่ว่า ขนอนเป็นสถานที่ที่เจ้าพนักงานไปตั้งเก็บแต่โรงภาษีเป็นของเอกชนที่ประมูลภาษี ได้เป็นผู้เก็บและได้มีวิธีผูกขาดการเก็บภาษีอากรขึ้น เพื่อที่จะเก็บภาษีอากรอย่างจริงจังให้ได้ผล เต็มเม็ดเต็มหน่วย เนื่องจากมีผู้เสนอรับทำภาษีสิ่งของบางอย่างซึ่งรัฐบาลเห็นว่าจะมีรายได้ แน่นนอนและของนั้นๆแต่เดิมไม่เคยเป็นรายได้มาก่อน รัฐบาลจึงให้รับทำภาษีเหล่านั้นขึ้น การที่ผู้ใดจะ ได้รับทำภาษีอากรชนิดใดชนิดหนึ่งก็ต้องเป็นผู้ประมูลให้ราคาสูงสุด ใครประมูลได้เรียกว่า “เจ้าภาษีนาย อากร” เจ้าภาษีนายอากรซึ่งได้รับทำภาษี รัฐบาลจะมอบอำนาจสิทธิขาดในการเก็บภาษีอากรตามที่ตน ประมูลได้ให้ไปดำเนินการและเมื่อถึงกำหนดเวลา จะต้องนำเงินภาษีอากรที่เก็บได้มาส่งให้ครบ<sup>19</sup> การที่ รัชการที่ 3 ทรงตั้งภาษีอากรขึ้นถึง 38 ชนิดและจัดระเบียบการเก็บภาษีอากรโดยให้มีเจ้าภาษีนายอากรเป็น ผู้รับประมูลผูกขาดและยังมีรายได้จากการค้าขายของหลวงและของเจ้านายข้าราชการผู้ใหญ่ซึ่งแต่ง

<sup>18</sup> สมเด็จพระเจ้าบรมวงศ์เธอกรมพระยาดำรงราชานุภาพ, อธิบายตำนานภาษีอากรและ ตำนานและตำนานภาษีบางอย่าง, (พระนคร: อักษรสาสน์, 2512), หน้า 9.

<sup>19</sup> พระวรวงศ์เธอพระองค์เจ้าวิวัฒนไชย ไชยันต์, กฎหมายการคลัง, (พระนคร: อักษรสาสน์, พ.ศ. 2504), หน้า 4.

สำเนาไปค้าขายต่างประเทศทำให้ผลประโยชน์แผ่นดินที่ขึ้นประมาณว่ารัฐมีรายได้ไม่ต่ำกว่าปีละ 25,000,000 บาท<sup>20</sup>

แม้การแก้ไขปัญหาทางเศรษฐกิจจะทำได้ดีก็ตามแต่อุปสรรคที่เกิดจากการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรในสมัยนี้ที่พบคือในสมัยนี้หน่วยงานบริหารภาษีอากรยังสับสน ไม่มีระเบียบกฎเกณฑ์และหน่วยงานเฉพาะส่วนราชการแต่ละหน่วยต่างก็ทำการเก็บผลประโยชน์ด้วยกัน ดังนั้น ความรับผิดชอบเฉพาะเจาะจงจึงไม่ทำให้การดำเนินการควบคุมทางการคลังเป็นไปได้อย่างดีและไม่มีประสิทธิภาพมักปรากฏว่าข้าราชการพยายามจะสังกัดหน่วยงานที่มีผลประโยชน์มาก หน่วยงานที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับการภาษีอากรในสมัยนี้มีมากเช่น พระคลังมหาสมบัติ พระคลังในซ้าย พระคลังในขวา กรมมหาดไทย กรมพระกลาโหม แต่ละหน่วยงานมักจะมีหน้าที่ปกครองหรือป้องกันประเทศควบคู่ไปกับการทำผลประโยชน์<sup>21</sup>

จึงสรุปได้ว่าการมีหลายกระทรวงทำการควบคุมการจัดเก็บภาษีอากรมีผลให้เกิดความสับสนของการควบคุมภาษีอากรจึงเปิดโอกาสให้ขุนนางชั้นผู้ใหญ่บางท่านสามารถหาผลประโยชน์ให้แก่ตน ทำให้เห็นว่าแม้รายได้ในสมัยรัชการที่ 3 จะมากขึ้นแต่หาว่ามีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย ผู้ที่ได้ประโยชน์จริงๆ คือเจ้าภาษีนายอากรหรือกลุ่มบุคคลที่ได้รับผลประโยชน์ด้วยระบบการจัดเก็บภาษีอากรมิได้เปลี่ยนแปลงไปจากสมัยอยุธยามากนักทำให้เห็นสภาพการดำเนินงานอัตราภาษี ตลอดจนการควบคุมระบบภาษี การใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นไปอย่างไม่มีประสิทธิภาพจึงเปิดโอกาสให้มีการทุจริตประกอบกับการผูกขาดการจัดเก็บภาษีอากรโดยเอกชน เป็นไปอย่างไม่มีหลักเกณฑ์ รัฐบาลจึงมิได้รับรายได้เต็ม และความสับสนของหน่วยงาน ทำให้ความรับผิดชอบหละหลวม ทำให้การควบคุมเจ้าภาษีนายอากรไม่รัดกุม ทำให้ประสิทธิภาพในการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรไม่ดีเท่าที่ควรและในภายหลังก็ส่งผลกระทบดังจะเห็นได้จากภาวะเศรษฐกิจในสมัยรัชการที่ 4

ในสมัยรัชการที่ 4 ได้มีการการเปลี่ยนแปลงทางการเก็บภาษีอากรเนื่องจากผลของการทำสนธิสัญญาเบาว์ริง ผลของการทำสัญญาทำให้ไทยเก็บภาษีสินค้าขาเข้า

<sup>20</sup> สมเด็จพระเจ้าบรมวงศ์เธอกรมพระยาดำรงราชานุภาพ, อธิบายตำนานภาษีอากรและตำนานและตำนานภาษีบางอย่าง, (พระนคร: อักษรสาสน์, 2512), หน้า 28.

<sup>21</sup> ญาดา, ระบบเจ้าภาษีนายอากรสมัยกรุงเก่า ยุคต้น, หน้า 137.

ได้เพียงร้อยละ 3 ของราคาสินค้าขาเข้า และสัญญายังมีผลทำให้ระบบการค้าแบบผูกขาดต้องถูกยกเลิกทำให้รัฐบาลต้องขาดรายได้เป็นจำนวนมาก<sup>22</sup> เพราะการยกเลิกการเก็บภาษีอากรขาเข้าและขาออกซึ่งเดิมมีกฎเกณฑ์ไม่แน่นอนเป็นการกำหนดอัตราที่แน่นอน ส่วนสินค้าขาออกจะต้องเก็บในอัตราที่มีกำหนดไว้ต่อท้ายสัญญาและไม่ให้มีการเก็บภาษีซ้อนในการเรียกเก็บให้เก็บแต่เพียงชั้นเดียว และภาษีเบิกร่องหรือภาษีปากเรือซึ่งเคยเป็นรายได้สำคัญทางหนึ่งก็ต้องยกเลิกไป<sup>23</sup>

พระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวรัชการที่ 4 ทรงคิดหาทางแก้ไขภาวะค่าครองชีพของราษฎรให้ดีขึ้นในด้านเศรษฐกิจและทรงให้รัฐบาลแก้ไขการบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรคือการสร้างระบบการคลังใหม่เพื่อจัดหาเงินมาทดแทนให้พอเพียงกับรายจ่ายพระองค์จึงจำเป็นต้องหาวิธีชดเชยรายได้ที่ขาดไปด้วยการเก็บภาษีอากรต่างๆ เพิ่มขึ้นถึง 14 ชนิดรวมเป็นภาษีอากรที่เรียกเก็บจากราษฎรถึง 52 ชนิด ภาษีอากรที่ตั้งขึ้นใหม่นี้ทำให้ราษฎรได้รับความเดือนร้อนเพราะเป็นภาษีที่เก็บจากสิ่งของเครื่องใช้ที่จำเป็น<sup>24</sup> และเนื่องจากพระองค์ยังต้องทรงแก้ไขปัญหาให้ข้าราชการชั้นผู้ใหญ่รวมทั้งผู้มีบรรดาศักดิ์ซึ่งเคยทำการค้าขายมาก่อนที่ต้องเสียผลประโยชน์เพราะในการทำสนธิสัญญาดังกล่าว โดยให้มีหน้าที่เก็บภาษีอากรเพื่อจะได้ส่วนแบ่งจากการเก็บทดแทนผลประโยชน์ที่บุคคลเหล่านั้นต้องเสียไป การแก้ไขปัญหาดังกล่าวเป็นเหตุให้ต่อมาภายหลังเงินภาษีอากรของรัฐบาลตกค้างอยู่ตามกระทรวงต่างๆ มาก จนเงินในพระคลังไม่พอใช้จ่ายในราชการ<sup>25</sup> ดังนั้น จึงทำให้เห็นถึงวิวัฒนาการของการจัดเก็บภาษีและการสะสมปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้นจนทำให้รัชการที่ 5 ทรงเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีอากร

#### ข. สมัยรัตนโกสินทร์รัชการที่ 5 การปรับปรุงภาษีอากร

การเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีอากรในสมัยรัชการที่ 5 เป็นการปฏิรูประบบการบริหารภาษีอากรครั้งสำคัญมีการวางหลักเกณฑ์เพื่อแก้ไขปัญหาค่าครองชีพต่างๆ

<sup>22</sup> นคร พันธุ์ณรงค์, รศ. , ประวัติศาสตร์ไทยสมัยกรุงธนบุรีและรัตนโกสินทร์, (กรุงเทพฯ : พิศนาคะ, 2526), พิมพ์ครั้งที่ 2, หน้า 341.

<sup>23</sup> สมสวาท ชวนไชยสิทธิ์, การปฏิรูปภาษีอากรในรัชสมัยสมเด็จพระปิยมหาราช, (กรุงเทพมหานคร: ศุภสมาคม, 2518), หน้า 52.

<sup>24</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 21.

<sup>25</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 45.



งานปรับปรุงที่ได้ดำเนินมานั้นมีหลายประการที่พ้องกับลักษณะการจัดเก็บภาษีอากรในปัจจุบัน เหตุที่ต้องมีการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเพราะการที่รัฐบาลเป็นหนี้สินประมาณแสนชั่ง ในสมัยต้นรัชการที่ 5 นั้นทำให้พระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวต้องใคร่ครวญหาวิธีแก้ไขฐานะการคลัง พระองค์ทรงเห็นว่าการทำงานบำรุงบ้านเมืองให้เจริญก้าวหน้าเป็นอารยประเทศนั้นจะทำได้ดีและรวดเร็วก็ต่อเมื่อรัฐบาลได้รายได้จากภาษีอากรมากๆ และอุดหนุนช่วยเหลือของเงินรายได้รายจ่ายให้สำเร็จ พระองค์เห็นว่าเรื่องการคลังเป็นเรื่องสำคัญและเป็นเรื่องเร่งด่วนที่จะต้องปรับปรุงโดยการปรับปรุงจะต้องเริ่มต้นที่กลไกการเก็บภาษีอากรจะต้องเอาภาษีอากรต่างๆ มารวมไว้ในที่แห่งเดียว เพื่อความสะดวกในการควบคุมและจะต้องเปลี่ยนวิธีประเมินมูลค่าภาษีอากรเสียใหม่เพื่อมิให้เจ้าภาษีโกง รัฐบาลหรือเอาเงินที่จะต้องส่งรัฐบาลไปหมุนหากำไรทางการค้าหรือการทำมาหากินอย่างอื่น ดังนั้นจึงจะเห็นได้ว่าการเก็บภาษีอากรมีข้อบกพร่องที่ก่อให้เกิดปัญหาต่างๆ หลายประการ จึงอาจสรุปปัญหาของการภาษีอากรที่เป็นอยู่ในตอนต้นรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว ได้ดังนี้

### ปัญหาของการภาษีอากรก่อนทำการปฏิรูป<sup>26</sup>

#### 1) ปัญหาเรื่องหน่วยงานราชการที่รับผิดชอบด้านภาษีอากร

หน่วยงานที่มีหน้าที่เก็บภาษีอากรมิได้มีเฉพาะแต่กรมพระคลังมหาสมบัติเท่านั้น กรมอื่นๆ ในสังกัดพระคลังก็ล้วนแต่มีหน้าที่เก็บภาษีอากรด้วย และการเก็บภาษีอากรยังได้กระจายอยู่ในกรมอื่นๆ ที่มีได้สังกัดกรมพระคลังอีกด้วยคือ กรมมหาดไทย กรมพระกลาโหม กรมเมือง กรมนา และกรมสุรัสวดี การเก็บภาษีอากรของกรมมหาดไทยและกรมพระกลาโหมแต่เดิมรับผิดชอบในด้านการป้องกันประเทศ การปกครองบ้านเมือง การเก็บส่วย และเครื่องราชบรรณาการ ตลอดจนการตัดสินคดีความต่างๆ นับว่าราชการในหน้าที่ของกรมทั้งสองมีมากอยู่แล้วและต่อมา ยังได้รับหน้าที่เก็บภาษีอากรอีกภาษีอากรที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมทั้งสองมีมากกว่าภาษีอากร ในความรับผิดชอบของพระคลัง จึงทำให้กรมมหาดไทยและกรมพระกลาโหมมีงานทำล้นมือ

การเก็บภาษีอากรซึ่งทำโดยหน่วยงานหลายๆ หน่วยนั้น ย่อมเป็นการยากที่จะควบคุมให้การเก็บดำเนินไปอย่างรัดกุมและมีประสิทธิภาพ เพราะกรมต่างๆ ข้างต้นก็ดำเนินการ

<sup>26</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 23-52.

เก็บภาษีอากรของตนเป็นเอกเทศ กรมพระคลังฯไม่สามารถควบคุมได้ นอกจากนั้นระเบียบปฏิบัติของหน่วยงานที่ทำหน้าที่เก็บภาษีอากรก็ยังคงแตกต่างกันอีกด้วยทำให้เกิดการลักลั่นและไม่เสมอกันในทางปฏิบัติและการที่เจ้าพระยาพระคลังทำหน้าที่ควบคุมการภาษีอากรและเงินรายได้รายจ่ายของประเทศมีหน้าที่จะต้องปฏิบัติหลายอย่างทำให้ต้องละงานด้านภาษีอากรให้ผู้อื่นดำเนินการแทน แต่ปรากฏว่าผู้ที่ทำหน้าที่แทนเจ้าพระยาพระคลังมีอำนาจน้อยไม่สามารถควบคุมการเก็บภาษีอากรได้ทั่วถึงกล่าวได้ว่าการบริหารภาษีอากรก่อนที่พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวจะทรงทำการปฏิรูปนั้น การบริหารและการควบคุมส่วนใหญ่คงถือแบบอย่างที่เคยปฏิบัติมาแต่เดิมแม้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในสมัยรัชการที่ 3 โดยเริ่มมีการผู้ขาดภาษีอากรให้เจ้าภาษีนายอากรรับประมูลไปทำการจัดเก็บภาษีได้ขึ้นกับกรมใดเจ้าภาษีนายอากรก็เป็นผู้นำเงินส่งกรมนั้นแล้วกรมนั้นๆ จึงนำเงินที่เหลือจากการหักรายจ่ายออกแล้วนำส่งพระคลัง ซึ่งจะมีจำนวนมากน้อยเท่าใดพระคลังก็รับไว้เท่านั้นไม่มีสิทธิและอำนาจพอที่จะเรียกเร่งเงินภาษีที่ค้างอยู่ได้เลย

## 2) ปัญหาการแต่งตั้งเจ้าภาษีนายอากร

ตั้งแต่รัชการที่ 3 เป็นต้นมา ได้ดำเนินการโดยมีผู้ประมูลเงินของรัฐรับผูกขาดเก็บผลประโยชน์แผ่นดิน ผู้ใดเสนอราคาให้กับรัฐสูงสุด ผู้นั้นก็จะชนะการประมูล มีอำนาจสิทธิขาดในการเก็บภาษีที่ประมูลได้แต่ผู้เดียวและรับประมูลทำอากรในกิจการประเภทที่ตนประมูลได้ เมื่อได้รับเลือกเป็นเจ้าภาษีนายอากรแล้วทางราชการก็จะมอบหนังสือสำคัญให้เป็นหลักฐานไปดำเนินการจัดเก็บที่เรียกว่า “สารตราตั้ง” ในสารตราตั้งนี้จะระบุว่า บุคคลผู้นั้นได้รับอนุญาตให้เก็บภาษีอากรชนิดใดเก็บในพิภคอัตราเท่าไรตลอดจนระบุถึงอาณาบริเวณแต่เนื่องจากการตั้งระบบดังกล่าว ยังขาดหลักเกณฑ์ที่รัดกุมในการเลือกเจ้าภาษีนายอากรที่เป็นคนดีและมีหลักฐานมั่นคง เจ้าภาษีนายอากรเมื่อได้รับผูกขาดภาษีชนิดใดไปแล้วได้รับสิทธิต่างๆ หลายประการ สิทธิที่ได้รับนั้นเป็นช่องทางให้เจ้าภาษีนายอากรทำการแสวงหาผลประโยชน์ที่เกินขอบเขตได้ง่าย นอกจากนั้นการจะเก็บภาษีอากรชนิดใด รัฐมิได้เป็นผู้กำหนดแต่ทางเจ้าภาษีนายอากรจะเป็นผู้เสนอขึ้นมา ดังนั้น ภาษีอากรบางชนิดจึงทำความเดือดร้อนให้แก่ราษฎร

## 3) ปัญหาการปฏิบัติงานของเจ้าภาษีนายอากรโดยไม่มีการควบคุม

วิธีการเก็บภาษีอากรโดยให้เจ้าภาษีนายอากรรับประมูลผูกขาดไปจัดเก็บนั้น เป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าภาษีนายอากรใช้อำนาจไปในทางที่ไม่ถูกทำให้ราษฎรได้รับความเดือดร้อน

เนื่องจากถูกกดขี่ข่มเหง คดโกงต่างๆ ถึงแม้จะมีการฟ้องร้องกัน ราษฎรก็ไม่เคยชนะความจนในที่สุดเพื่อที่จะร้องทุกข์ต้องยอมทนเสียภาษีให้กับเจ้าภาษีนายอากรนอกจากนั้นในด้านการปกครอง บรรดาเจ้าภาษีนายอากรมีเรื่องแย่งชิงการเก็บผลประโยชน์กันเกิดมีสมมาคมลับอั้งยี่ก่อความสงบ เป็นภาระที่รัฐต้องดำเนินการปราบปราม

#### 4) ปัญหาการเก็บภาษีอากรจากผู้อยู่ได้บังคับต่างประเทศ

ประเทศไทยภายหลังได้ทำหนังสือสัญญาทางพระราชไมตรีคือรายได้ของรัฐบาลไป เป็นจำนวนมากประกอบกับผลประโยชน์ที่ได้จากภาษีอากรต่างๆ คือภาษีเบิกร่องหรือภาษีปากเรือ ภาษีสินค้าขาเข้า ภาษีสินค้าขาออกจะต้องถูกจำกัดให้เป็นไปตามสัญญาทางพระราชไมตรีที่ไทย ทำกับต่างประเทศระบุไว้ คือรัฐมีรายได้จากสินค้าขาเข้าในอัตราร้อยละ 3 และสินค้าขาออกต้อง เก็บตามพิกัดอัตราที่ต่อท้ายสัญญาเท่านั้น ส่วนภาษีปากเรือต้องยกเลิกไปทำให้รายได้ทางศุลกากร ลดน้อยลงกว่าที่ควรจะเป็น พ่อค้าต่างประเทศมีสิทธิจะซื้อขายสินค้ากับคนไทยโดยตรงถือว่าเป็นการ ยกเลิกระบบผูกขาดที่มีมานานแต่โบราณไปทำให้ผลประโยชน์ของบรรดาข้าราชการซึ่งเคยได้จากการผูกขาดภาษีอากรก็หมดไปด้วยจึงนับว่าสนธิสัญญาทางราชไมตรีเป็นอุปสรรคต่อการจัดเก็บ ภาษีอากรของไทยในสมัยนั้นทำให้ราชการที่ 4 จึงต้องหาวิธีชดเชยรายได้ที่ขาดไปด้วยการเก็บภาษีอากร สิ่งต่างๆ เพิ่มขึ้นอีก 14 ชนิด และให้ข้าราชการชั้นผู้ใหญ่รวมทั้งผู้มีบรรดาศักดิ์ซึ่งเคยทำการค้าขาย มาก่อนให้มีหน้าที่เก็บภาษีอากรเพื่อจะได้ส่วนแบ่งจากการเก็บทดแทนผลประโยชน์ที่บุคคลเหล่านั้น ต้องเสียไปเพราะการทำสนธิสัญญาดังกล่าวการแก้ไขดังกล่าวเป็นเหตุให้ต่อมาภายหลังเงินภาษีอากร ของรัฐบาลตกค้างอยู่ตามกระทรวงต่างๆ มาก จนทำให้เงินในพระคลังไม่พอใช้จ่ายในราชการ (สมเด็จพระยาดำรงราชานุภาพ, 2504: 330 อ้างถึงใน สมสวาท- ชวนไชยสิทธิ์, 2518: 45) เมื่อเริ่มต้นรัชการพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวจึงทรงตั้งจัดตั้งหอรัษฎากรพิพัฒน์ และกระทรวงการคลังขึ้น

#### 5) ผลเสียที่เกิดจากปัญหาของการภาษีอากรก่อนทำการปฏิรูป

เกิดจากเงินภาษีอากรที่เก็บได้แทนที่จะนำส่งพระคลังมหาสมบัติโดยตรงเพื่อ พระคลังจะได้รู้จำนวนที่แน่นอนและจัดสรรไปใช้ในกิจการที่เป็นประโยชน์ ต่อบ้านเมืองแต่ปรากฏว่า เงินภาษีอากรต้องถูกแบ่งเฉลี่ยให้แก่กรมและบุคคลต่างๆ อีกมากเงินที่ส่งมายังพระคลังมหาสมบัติ คือจำนวนที่เหลือจากการหักรายจ่ายเรียบร้อยแล้ว พระคลังจึงมีรายรับตามแต่กรมต่างๆ จะส่งให้

ไม่มีอำนาจหน้าที่ที่จะเข้าไปควบคุมอย่างใกล้ชิด อีกประการหนึ่งรายได้ลดน้อยลงต่างๆ ที่เก็บภาษีอากรมากขึ้นที่เห็นเช่นนี้เพราะบรรดาเจ้าภาษีนายอากรไม่นำเงินที่เก็บได้มาส่งแต่กลับนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตัวเงินของรัฐตกค้างอยู่ที่เจ้าภาษีนายอากรเป็นจำนวนมากทั้งนี้เพราะไม่มีกฎหมายและบทลงโทษที่จะควบคุมการปฏิบัติของเจ้าภาษีนายอากร จึงเป็นช่องทางให้เป็นหนี้รัฐมากขึ้นจนเงินรายได้ไม่เพียงพอกับรายจ่าย สุดท้ายเงินรายได้ของรัฐตกต่ำไปเพราะการที่ประเทศไทยทำสนธิสัญญาทางพระราชไมตรีกับต่างประเทศมีผลทำให้ไทยต้องปฏิบัติตามข้อผูกพันในสัญญานั้นซึ่งเป็นการลดรายได้ภาษีอากรบางส่วนของประเทศลง

ปัญหาต่างๆ ดังกล่าวข้างต้น เมื่อพิจารณาแล้วแสดงถึงระบบการจัดเก็บภาษีอากรที่ขาดประสิทธิภาพ เนื่องจากรัฐไม่ได้ดำเนินการบังคับจัดเก็บภาษีเองแต่มีเจ้าภาษีนายอากรหรือรับประมูลไปทำการจัดเก็บเป็นปัญหาทางด้านบุคคลผู้ทำหน้าที่จัดเก็บเงินได้แล้วมักจะนำไปใช้เป็นประโยชน์ส่วนตัวปัญหาเกิดจากขาดระบบในการตรวจสอบควบคุมบุคคลที่จะเข้ามาดำเนินการจัดเก็บแทนรัฐในขณะนั้น ดังนั้น แม้จะเก็บภาษีอากรเพิ่มขึ้นหลายชนิดแต่จำนวนเงินที่ได้กลับลดลงไม่เพียงพอที่จะนำมาใช้จ่ายในการทำนุบำรุงประเทศ วิธีการที่พระองค์ทรงกระทำคือทรงจัดระเบียบการภาษีอากรในรัชสมัยของพระองค์ใหม่ให้รัดกุมและเป็นไปในรูปที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่ประเทศให้มากที่สุดดังวิธีการปฏิรูปภาษีอากรในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวดังนี้คือ

### การแก้ไขอุปสรรคของการจัดเก็บภาษีอากรในสมัยรัชการที่ 5 <sup>27</sup>

1) การจัดระเบียบบริหารและหน่วยงาน

ก) การจัดตั้งหอรัษฎากรพิพัฒน์และพระราชบัญญัติสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์

ในปีพ.ศ. 2416 รัชการที่5 ทรงตั้งหอรัษฎากรพิพัฒน์ขึ้นเพื่อเป็นสถานที่สำหรับรวบรวมพระราชทรัพย์และเงินภาษีอากรที่เคยขึ้นอยู่กับกรมต่างๆ ให้มารวมไว้ในที่แห่งเดียวกันพร้อมกันนั้น ได้มีการตราพระราชบัญญัติสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์ขึ้น เป็นหลักปฏิบัติของบุคคล

<sup>27</sup> สมสวาท, อ้างแล้ว, หน้า 53-85

ผู้ทำหน้าที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งได้แก่ เจ้าพนักงานบัญชีกลาง เจ้าจำนวน และเจ้าภาษี นายอากรและได้ตราพระราชบัญญัติสำหรับเจ้าภาษีนายอากรขึ้นด้วยทรงมีพระราชดำริว่า

“ความบกพร่องที่เกิดขึ้นจากเจ้าภาษีนายอากรนั้นเป็นเพราะขาด หลักเกณฑ์ที่จะควบคุมการปฏิบัติงานของเจ้าภาษีนายอากรพระราชบัญญัติที่ ออกมาดังกล่าวนี้ได้วางหลักเกณฑ์การปฏิบัติไว้อย่างแน่นอน รัดกุมแต่ปรากฏว่า ปัญหาที่เกิดขึ้นต่อมาก็คือการที่ผู้เป็นหนี้หลวงเข้ามาขอรับทำภาษีอากรยังมีอยู่ เป็นจำนวนมาก รัฐจึงต้องหาวิธีจูงใจให้ผู้มีฐานะดีและไม่เป็นหนี้หลวงเข้ามารับ ทำภาษีอากรให้มากขึ้น”

#### ข) การตราพระราชบัญญัติสำหรับพระคลังมหาสมบัติ

ในปีพ.ศ.2418ได้ตราพระราชบัญญัติสำหรับพระคลังมหาสมบัติซึ่งว่าด้วยกรมต่างๆ ที่จะเบิกเงินส่งเงินต่อพระคลังแบ่งออกเป็น13หมวดมาตรา แต่ละหมวดมาตรากล่าวถึงเรื่องภาษีอากร ว่าด้วยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการตรวจสอบการรับและจ่ายเงินภาษีอากรว่าด้วย ระเบียบปฏิบัติของเจ้าภาษีนายอากรเจ้าจำนวนและผู้เกี่ยวข้องในการส่งเงินต่อพระคลังมหาสมบัติ เพื่อขจัดข้อบกพร่องที่เกิดจากพระราชบัญญัติสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์ข้อบกพร่อง เช่น เจ้าภาษีนายอากร ยังคงบิดพลิ้วไม่ส่งเงินตามกำหนด และรัฐบาลยังขาดหลักเกณฑ์ทางด้านการบริหารคือ ขาดผู้บริหารในระดับสูงที่จะทำหน้าที่ควบคุมการปฏิบัติงานของผู้ที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีอากร ผลจากการปรับปรุงปรากฏว่า พระราชบัญญัติสำหรับพระคลังมหาสมบัตินี้ได้เพิ่มรายละเอียดเพื่อให้ครอบคลุมการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรทุกฝ่าย และทุกระดับ ซึ่งปรากฏว่าเป็นผลดีคือ เจ้าภาษีนายอากรและเจ้าจำนวนไม่สามารถหลีกเลี่ยง และบิดพลิ้วได้ง่ายดังแต่ก่อน

#### ค) การปรับปรุงส่วนราชการภายในของกระทรวงพระคลัง

ในปี พ.ศ. 2433 ได้ตราพระราชบัญญัติพระธรรมนูญหน้าที่ราชการกระทรวงพระคลังขึ้นโดยมีพระราชดำริว่าตำแหน่งเจ้าพนักงานในกรมพระคลังมหาสมบัติยังมีน้อยไม่เพียงพอแก่ราชการ และบางหน่วยงานก็มีเจ้าพนักงานเกินความจำเป็น นอกจากนั้นกิจการในกรมพระคลัง

ยังมีการก้าวร้าวกันอยู่ พระราชบัญญัติฉบับนี้มีความสำคัญต่อระบบการเก็บภาษีอากรของไทย ในระยะต่อมาก็คือ ได้มีการกำหนดหน่วยงานขึ้นรับผิดชอบเกี่ยวกับการเก็บภาษีอากรอยู่ 2 กรม คือ

**กรมตรวจ** ทำหน้าที่ตรวจบัญชี ตรวจตรา ตรวจรายงานการรับจ่ายเงินของ แผ่นดิน และภาษีอากรทั้งหมด

**กรมเจ้าจำนวน** ทำหน้าที่เก็บเงินภาษีอากร มีกรมย่อยแยกออก 5 กรม คือ กรมส่วย, กรมสรรพากร, กรมสรรพภาษี, กรมอากรที่ดิน และกรมศุลกากร

กรมต่างๆที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวเมื่อได้ตั้งขึ้นได้มีการตรา พระราชบัญญัติข้อบังคับของตนขึ้นใช้ให้เหมาะสมกับลักษณะและชนิดของภาษีอากรที่ตนเป็นผู้รับผิดชอบเพื่อใช้เป็นหลักปฏิบัติของเจ้าพนักงานสืบไป การกำหนดหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรนี้มีผลต่อระบบการเก็บภาษีอากรของประเทศประการหนึ่งคือ รัฐได้พยายามเข้ามาดำเนินการเป็นผู้จัดเก็บภาษีเอง โดยให้เจ้าภาษีนายอากรรับผูกขาดไปจัดเก็บเฉพาะที่จำเป็น วิธีนี้ทำให้รัฐมีรายได้เพิ่มขึ้นเพราะเงินภาษีอากรเก็บได้เท่าใดก็เป็นของรัฐทั้งหมด

## 2) การจัดระเบียบเจ้าภาษีนายอากร

### ก) ตราพระราชบัญญัติเจ้าภาษีนายอากร จ.ศ.1235(พ.ศ.2416)

เพื่อวางหลักเกณฑ์การปฏิบัติให้แน่นอนแก่ผู้ที่ได้รับทำภาษีอากร ผู้ที่เป็นเจ้าภาษีนายอากรจะไม่มีโอกาสเป็นหนี้หลวงอีกเพราะเมื่อไม่ส่งเงินตามเวลาที่กำหนด จะถูกปลดออกจาก การเป็นเจ้าภาษีนายอากร และเปิดประมูลใหม่เพื่อหาเจ้าภาษีคนต่อไปอันจะเป็นการป้องกัน ข้อบกพร่องที่เคยมีแต่ก่อนให้ลดน้อยลง แต่หลังจากที่ได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติจัดระเบียบ ภาษีอากรในปี พ.ศ. 2416 ก็ยังมีปัญหาที่เกี่ยวข้องกับเจ้าภาษีนายอากรอีกหลายประการ

### ข) ตราพระราชบัญญัติการภาษีอากร ร.ศ. 111 (พ.ศ.2435)

ในปี พ.ศ. 2435 ให้ตราพระราชบัญญัติการเก็บภาษีอากรขึ้นใหม่ โดยกำหนด หลักเกณฑ์การปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรไว้อย่างละเอียด เป็นการแก้ไขข้อบกพร่องของ

พระราชบัญญัติเจ้าภาษีนายอากรฉบับเก่าที่ได้ยกเลิกไปแล้วและเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงระเบียบวิธีการปกครองใหม่ โดยจัดตั้งกระทรวงขึ้น 12 กระทรวง กระทรวงพระคลังมหาสมบัติซึ่งจัดตั้งมาแล้วในปี พ.ศ. 2433 ก็เป็นกระทรวงสำคัญกระทรวงหนึ่ง ได้มีการปรับปรุงหน่วยงานภายในใหม่ โดยแบ่งออกเป็นกรมต่างๆ รวม 10 กรม ในจำนวนนี้มีกรมที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรที่สำคัญคือ กรมสรรพภาษี กรมสรรพากร และกรมศุลกากร

แสดงให้เห็นว่าได้มีการเปลี่ยนแปลงวิธีเก็บภาษีอากรเสียใหม่คือให้มีทั้งเจ้าพนักงานของรัฐเป็นผู้เก็บและเจ้าภาษีนายอากรรับผูกขาดไปทำการเก็บตามแบบเดิมในบางประเภทขึ้นอยู่กับพิจารณาของเสนาบดีกระทรวงพระคลังว่าสมควรจะให้ผู้ใดจัดเก็บแต่อย่างไรก็ตามก็ได้พยายามทำเป็นของรัฐให้มากที่สุด

#### ค) การตราพระราชบัญญัติเพิ่มเติมการภาษีอากร ร.ศ. 124 (พ.ศ.2448)

หลังจากที่ได้ประกาศพระราชบัญญัติการภาษีอากร ร.ศ. 111 (พ.ศ.2435) ปรากฏในระยะต่อมาพระราชบัญญัตินี้ได้ก่อให้เกิดความไม่เหมาะสมในการประมวลภาษีอากรหลายประการโดยได้เพิ่มอำนาจให้เสนาบดีกระทรวงพระคลังมีอำนาจในการประกาศวิธีการว่าประมวลภาษีอากร การส่งเงิน ทั้งนี้แล้วแต่ความเหมาะสมของภาษีอากรแต่ละชนิด กฎเกณฑ์ต่างๆ ในพระราชบัญญัติฯ ได้วางไว้อย่างกว้างๆ ส่วนในข้อปลีกย่อยนั้นเสนาบดีมีสิทธิที่จะเปลี่ยนแปลงได้เมื่อเห็นสมควร

จากที่กล่าวไว้ข้างต้นแสดงให้เห็นถึงวิวัฒนาการของระบบการจัดเก็บภาษีและกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร ในสมัยของพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวที่ทรงดำเนินการปรับปรุงแก้ไขการจัดเก็บภาษีอากรเป็นขั้นๆคือเมื่อได้ตราพระราชบัญญัติฉบับใดขึ้นมา เมื่อทดลองปฏิบัติแล้วมีความบกพร่อง หละหลวม พระองค์ก็จะทรงออกพระราชบัญญัติเพิ่มเติม ทรงพยายามให้พระราชบัญญัติที่ตราขึ้นเหล่านั้นได้ใช้เป็นมาตรการในการควบคุมการจัดเก็บภาษีอากรจริงๆและการเปลี่ยนระบบเจ้าภาษีนายอากรมาเป็นการที่รัฐเป็นผู้จัดเก็บภาษีเองจากการที่ทรงเห็นความบกพร่องต่างๆที่เกิดจากการปฏิบัติของเจ้าภาษีนายอากรทำให้จัดปัญหาความเดือดร้อนของราษฎรที่เกิดจากการปฏิบัติของเจ้าภาษีนายอากรและทำให้รัฐมีรายได้สูงขึ้นซึ่งเห็นได้ว่าหลังจากการปฏิรูปภาษีอากรแล้ว การบริหารภาษีอากรได้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพเป็นตัวอย่างในการแก้ไขอุปสรรคใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรได้อย่างดี

### ค. สมัยรัชการที่ 6

ในสมัยรัชการที่ 6 ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ยกกรมสรรพากรในและข้าราชการกรมสรรพากรในซึ่งเดิมขึ้นอยู่กับกระทรวงนครบาลมาขึ้นอยู่ในบังคับบัญชากระทรวงพระคลังมหาสมบัติ ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2458 เป็นต้นไป และต่อมาในวันที่ 2 กันยายน พ.ศ. 2458 ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ยกกรมสรรพากรนอก ซึ่งแต่เดิมขึ้นอยู่ในกระทรวงมหาดไทยมาขึ้นกับกระทรวงพระคลังมหาสมบัติและให้รวมกรมสรรพากรนอกและกรมสรรพากรในเข้าเป็นกรมเดียวกันเรียกว่า กรมสรรพากร

ในสมัยนี้อาจจะไม่ปรากฏว่ามีปัญหาอุปสรรคในการบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรอาจจะเป็นการประเมินให้เห็นถึงประสิทธิภาพของกฎหมายที่ได้ปฏิรูประบบกฎหมายการจัดเก็บภาษีในสมัยรัชการที่ 5 ว่ามีประสิทธิภาพในการใช้บังคับจัดเก็บภาษีอากร

### ง. สมัยรัชการที่ 7 - ปัจจุบัน (พ.ศ. 2468 – ปัจจุบัน)

แต่เดิมในตอนต้นรัชการที่ 7 การจัดเก็บภาษีอากรยังคงคล้ายคลึงกับในสมัยก่อนภายหลังจากที่คณะราษฎรได้มีการปฏิรูปการปกครองแผ่นดิน ในปี พ.ศ. 2475 ได้มีการบัญญัติพระราชบัญญัติในการจัดเก็บภาษีขึ้นใหม่ ดังนี้

- 1) พระราชบัญญัติภาษีเงินเดือน พ.ศ. 2475
- 2) พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475
- 3) พระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475
- 4) พระราชบัญญัติอากรแสตมป์ พ.ศ. 2475
- 5) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475
- 6) พระราชบัญญัติภาษีการธนาคารและประกันภัย พ.ศ. 2476



## 7) พระราชบัญญัติอากรมรดกและอากรทางรับมรดก พ.ศ. 2476

แต่กฎหมายในการจัดเก็บเกี่ยวกับภาษีอากรในขณะนั้นยังมิได้มีการรวบรวมเข้าเป็นฉบับเดียวกันได้มีการแยกการจัดเก็บออกตามพระราชบัญญัติข้างต้น การปรับปรุงแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรในรัฐบาลในขณะนั้น ไม่ได้เกิดจากสาเหตุปัญหาที่กฎหมายขาดประสิทธิภาพ แต่เนื่องจากรัฐบาลมีนโยบายนำลัทธิชาตินิยมมาใช้เป็นเครื่องมือในการผลักดันการพัฒนาทางเศรษฐกิจ และได้เน้นให้ประชาชนเห็นความสำคัญของภาษีด้วย การกำหนดให้เป็นหน้าที่ของประชาชนไว้ในรัฐธรรมนูญ รวมทั้งอันตรายที่อาจเกิดขึ้น จากการปล่อยให้กิจกรรมทางเศรษฐกิจตกอยู่ในมือของต่างชาติ รวมทั้งได้มีการวางแนวทางในการจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนกำหนดรูปแบบภาษีสมัยใหม่โดยมีเทคโนโลยีและวิธีการคำนวณเป็นแบบสมัยใหม่ ซึ่งได้แก่การกำหนดหลักฐานการคำนวณภาษีอัตราภาษี วิธีการคำนวณ การให้หักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน ฯลฯ ได้มีการรวบรวมกฎหมายการจัดเก็บเป็นหมวดหมู่บรรจุไว้เป็นกฎหมายประมวลรัษฎากร ฉบับปี พ.ศ. 2481 มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 เป็นต้นไป และตามพระราชบัญญัตินี้ได้มีการให้ยกเลิกกฎหมายภาษีอากรหลายฉบับมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงประมวลรัษฎากรหลายครั้ง โดยครั้งสำคัญในปี พ.ศ. 2496 ได้มีการประกาศใช้ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 แก้ไขหลักการจัดเก็บเดิมอย่างมากมาย

ภายหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครอง คณะราษฎรได้ผลักดันให้มีการแก้ไขโครงสร้างของระบบภาษีอากรเพื่อให้ความเป็นธรรมแก่สังคมยิ่งขึ้น แต่เดิมมาภาระภาษีตกอยู่แก่คนกลุ่มเดียวคือกสิกร เมื่อภาวะเศรษฐกิจของประเทศตกต่ำลง ก็เกิดความอึดอัดคัดค้านไปทั่ว ราษฎรประสบความยากลำบากในการประกอบอาชีพและการเสียภาษีให้รัฐ ดังนั้น เพื่อเฉลี่ยภาระแห่งภาษีออกไปในลักษณะที่เป็นธรรมจึงให้ยกเลิกภาษีอากรเก่าๆ ให้มีการจัดเก็บภาษีขึ้นใหม่ให้เหมาะสมแก่ความเจริญของบ้านเมือง ในปี พ.ศ. 2475 ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีต่างๆขึ้น การปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรครั้งนี้ถือว่าเป็นรากฐานของกฎหมายประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน

นอกจากนั้นคณะราษฎรได้พิจารณาปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรมต่างๆ ให้เหมาะสมกับกาลสมัยในการปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม เมื่อวันที่ 3 พฤษภาคม พ.ศ. 2476 ได้มีการประกาศใช้กฎหมาย 2 ฉบับ กฎหมายฉบับแรกได้แก่ พระราชบัญญัติว่าด้วยธรรมนูญราชการฝ่ายพลเรือน พ.ศ. 2476 โดยมีสาระสำคัญว่าให้แบ่งการบริหารราชการแผ่นดินเป็นกระทรวง มีรัฐมนตรีเป็นผู้ว่าการ ในกระทรวงหนึ่งอาจแบ่งราชการออกเป็นกรมเลขาธิการรัฐมนตรี กรมปลัด

และกรมอื่นๆตามความจำเป็นกฎหมายอีกฉบับหนึ่งคือ พระราชบัญญัติจัดตั้งกระทรวงและกรม พ.ศ. 2476 ที่บัญญัติให้มีกระทรวงรวม 7 กระทรวงตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้เปลี่ยนนามกระทรวงพระคลังมหาสมบัติเป็นกระทรวงพระคลัง และในวันที่ 23 กรกฎาคม 2476 ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้มีการเปลี่ยนแปลงดังนี้

ก) แยกหน้าที่กรมพระคลังมหาสมบัติซึ่งเดิมรวมอยู่ในกรมบาญชีกลางไปตั้งเป็นกรมใหม่นี้ว่ากรมพระคลังกองพระยาปลัดเริ่มทำการผลิตเหรียญกษาปณ์ออกให้ประชาชนจ่ายแลกตามปกติ

ข) เปลี่ยนนามกรมบาญชีกลางเป็นกรมบัญชีกลาง

ค) รวมกรมสรรพสามิตต์และกรมฝิ่นเป็นกรมเดียวกันแยกออกจากกรมสรรพากร เรียกชื่อว่า กรมสรรพสามิตต์และฝิ่น

ต่อมาในวันที่ 20 มิถุนายน พ.ศ. 2476 พระยาพลพยุหเสนา ได้ทำการยึดอำนาจการปกครองประเทศและจัดตั้งคณะรัฐบาลชุดใหม่ขึ้นได้มีการจัดระเบียบราชการบริหารประเทศอีกครั้งหนึ่ง ในวันที่ 9 ธันวาคม พ.ศ. 2476 ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม พ.ศ. 2476 และพระราชกฤษฎีกาวางระเบียบกรมในกระทรวงการคลัง พ.ศ. 2476

1) แก้ไขนามกระทรวงพระคลัง เป็นกระทรวงการคลัง

2) แก้ไขนามกรมพระคลัง เป็นกรมคลัง

3) แก้ไขกรมสรรพสามิตต์และฝิ่น เป็นกรมสรรพสามิตต์

จากพระบัญญัติปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม พ.ศ. 2476 กระทรวงการคลังได้แบ่งส่วนราชการเป็น 8 กรม ได้แก่

ก) สำนักงานเลขานุการรัฐมนตรี

ข) สำนักงานปลัดกระทรวง

ค) กรมคลัง

ง) กรมบัญชีกลาง

จ) กรมพัสดุ

ฉ) กรมศุลกากร

ช) กรมสรรพสามิต

ซ) กรมสรรพากร

เมื่อ นายปรีดี พนมยงค์ ได้ดำรงตำแหน่งเป็นรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง (พ.ศ. 2481 – 2484) ได้แถลงนโยบายต่อสภาผู้แทนราษฎรข้อหนึ่งว่า “จะจัดการปรับปรุงภาษีอากรให้ยุติธรรมแก่สังคม” จึงได้มีการปรับปรุงระบบการภาษีอากรครั้งใหญ่ โดยการออกพระราชบัญญัติประมวลรัษฎากร ประกาศใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 ได้ยกเลิกกฎหมายเก่าที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรที่ล้ำสมัย<sup>28</sup> จัดเก็บจากรายรับหรือจากยอดขายทุกทอด (Multiple Stages Sales Tax) และภาษีการซื้อโภคภัณฑ์ จัดเก็บจากสินค้าฟุ่มเฟือยบางประเภท ซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกับ Purchase Tax ของประเทศอังกฤษ และต่อมาในปี พ.ศ. 2535 ได้นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้ในการจัดเก็บแทนภาษีการค้าที่มีปัญหาการจัดเก็บที่ซ้ำซ้อนไม่เป็นธรรม และไม่สนับสนุนต่อภาคการส่งออกของประเทศ

เมื่อเกิดปัญหาภาวะวิกฤติเศรษฐกิจที่ประเทศไทยในช่วง พ.ศ. 2541 ที่ประเทศไทยต้องกู้ยืมเงินจากกองทุนการเงินระหว่างประเทศ (IMF) โดยทาง IMF ได้ส่งผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีเพื่อศึกษาด้านการบริหารภาษี (Tax Administration Advisor) ตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน พ.ศ. 2541 และที่ปรึกษาของ IMF, Mr. Ke-young Chu, Acting Director (Fiscal Affairs Department .) ได้ส่ง

<sup>28</sup> กระทรวงการคลัง, ประวัติความเป็นมาของกระทรวงการคลัง, แหล่งที่มา:

หนังสือถึงรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 22 พฤษภาคม 2541 ส่งหนังสือเกี่ยวกับการปรับปรุงโครงสร้างและการดำเนินงานระบบจัดเก็บรายได้ของประเทศไทยและได้เสนอคำแนะนำเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างของกรมจัดเก็บภาษีที่สังกัดกระทรวงการคลังบางประการและได้เสนอให้พิจารณายุบกรมสรรพสามิตโดยให้รวมเข้ากับกรมสรรพากรแต่อย่างไรก็ตามมีการรวมตัวกันของข้าราชการในหน่วยงานที่เกี่ยวข้องซึ่งต่อมากระทรวงการคลังได้มีหนังสือที่กค 0702/25128 ลงวันที่ 7 สิงหาคม 2541 เรื่องการปรับโครงสร้างกรมสรรพสามิตชี้แจงต่อเลขาธิการนายกรัฐมนตรีว่า ข้อศึกษาของ IMF เป็นเพียงข้อเสนอไม่ใช่เงื่อนไขในหนังสือแสดงเจตจำนงและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังยืนยันว่าไม่มีนโยบายที่จะยุบกรมสรรพสามิตแต่อย่างใด<sup>29</sup> ดังนั้น ในปัจจุบันหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีอากรที่สำคัญของไทยและในการศึกษารั้งนี้ มี 3 กรม คือ กรมศุลกากร กรมสรรพากร และ กรมสรรพสามิต มีหน้าที่จัดเก็บภาษีดังต่อไปนี้คือ

#### หน้าที่ของกรมศุลกากร

กรมศุลกากรมีหน้าที่อันสำคัญที่จะต้องปฏิบัติ อาทิเช่น

- 1) จัดเก็บภาษีศุลกากร เพื่อหารายได้ให้แก่รัฐให้มากที่สุด
- 2) ป้องกันการลักลอบหนีภาษีศุลกากร รวมทั้งของต้องกำกัดและ

ต้องห้าม

- 3) ดำเนินการควบคุมของที่ต้องกำกัดในการนำเข้าและส่งออกตามที่มีก้า

หมายกำหนดไว้

- 4) เสนอนโยบายในการเก็บภาษีศุลกากรตามความเหมาะสมแก่

สถานการณ์ทางเศรษฐกิจของประเทศ

- 5) ดำเนินการปรับปรุงการบริหารงานของกรมศุลกากรให้เหมาะสมกับความต้องการ เพื่อให้เกิดผลดีแก่ทั้งฝ่ายรัฐและประชาชน

<sup>29</sup> ลำดับเหตุการณ์การรวมกรมสรรพสามิตและกรมสรรพากร, สามีตสาร, ปีที่ 54, ฉบับที่ 4 (กรกฎาคม – สิงหาคม 2541) : 22-24.

6) ติดต่อประสานงานกับศุลกากรประเทศต่างๆ เพื่อประโยชน์ในด้านการบริหารงานการป้องกันและปราบปรามการลักลอบหนีศุลกากร ฯลฯ

ในปัจจุบันกรมศุลกากร ได้รับบทบาทและหน้าที่จากเดิมที่เน้นการจัดเก็บภาษีอากรของที่นำไปออกราชอาณาจักรมาเป็นการมุ่งเน้นที่พัฒนาส่งเสริมด้านการค้าระหว่างประเทศและการส่งออกในการแข่งขันกับตลาดการค้าของโลกได้ ควบคู่กันนั้นกรมศุลกากรได้พัฒนาระบบงานการนำคอมพิวเตอร์มาใช้ในการบริหารงาน ตลอดจนพัฒนาประสิทธิภาพของข้าราชการให้มีความสอดคล้องก้าวหน้าทางเศรษฐกิจของประเทศ<sup>30</sup>

#### หน้าที่ของกรมสรรพากร

กรมสรรพากรมีอำนาจหน้าที่และรับผิดชอบในการควบคุมบริหารงานการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติอากรรังนกอีแอ่น พ.ศ. 2482, พระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ. 2497, พระราชบัญญัติรายได้สุขาภิบาล พ.ศ. 2598 และพระราชกฤษฎีการายได้จังหวัด พ.ศ. 2499 นอกจากการปฏิบัติจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายดังกล่าว กรมสรรพากรยังมีหน้าที่ควบคุมจัดเก็บรักษาและนำส่งเงินผลประโยชน์รายได้ของแผ่นดินที่ได้รับมอบหมายจากกระทรวงทบวงกรมอื่น รวมทั้งเงินรายได้ขององค์การบริหารส่วนท้องถิ่นที่มอบหมายให้จัดเก็บแทนอีกด้วย<sup>31</sup>

#### หน้าที่ของกรมสรรพสามิต

กรมสรรพสามิตมีหน้าที่รับผิดชอบ การจัดเก็บภาษีและรายได้จากการประกอบกิจการอุตสาหกรรมบางประเภทคือ สุรา ยาสูบ เครื่องดื่ม ซีเมนต์ ไฟ ยานยนต์ ไม้ขีดไฟ เครื่องขีดไฟ และฝิ่น (หนังสือผูกพันตามสัญญาก่อนการเลิกการจำหน่ายฝิ่น) นอกจากนี้กรมสรรพสามิต

<sup>30</sup> กรมศุลกากร, ประวัติและวิวัฒนาการ, แหล่งที่มา: <http://www.customs.go.th>

<sup>31</sup> กระทรวงการคลัง, ประวัติความเป็นมาของกระทรวงการคลัง, หน้า 4.

ยังจัดเก็บเงินบำรุงการศึกษาและสาธารณสุข (ก.ศ.ส.) และเก็บเงินเพื่อเป็นรายได้ของเทศบาล  
สุขาภิบาลและในจังหวัดทุกจังหวัด ทั้งยังมีหน้าที่ป้องกันและปราบปรามผู้ละเมิดต่อ  
พระราชบัญญัติดังกล่าวอีกด้วย

จากวิวัฒนาการของกฎหมายภาษีอากรดังกล่าวข้างต้นแสดงให้เห็นถึง  
วิวัฒนาการการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรของไทย ที่พยายามที่จะหาระบบการจัดเก็บภาษีอากร  
ที่มีประสิทธิภาพ แต่อย่างไรก็ตามพบว่า มีข้อบกพร่องที่สำคัญของการจัดเก็บภาษีอากรคือความ  
สับสนและความซ้ำซ้อนกันของงานของหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีอากร แม้จะมีการพยายามแก้ไข  
ปัญหาตลอดมาแต่ก็ยังสะสมปัญหาในการใช้บังคับกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากรมาตลอด  
เนื่องจากภายหลังการปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีอากรในสมัยรัชการที่ 3 และรัชการที่ 5 ต่อมา  
ภายหลังก็ได้มีการแก้ไขทั้งระบบการจัดเก็บ มีการกระจายหน่วยงานในการจัดเก็บอีกครั้ง โดยไม่  
มีระบบตรวจสอบการทำงานที่ดีขาดการประสานงานระหว่างหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร  
การแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นเป็นเพียงการแก้ไขในบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรในแต่ละบทแยกกัน  
ตามแนวนโยบายของรัฐบาลในแต่ละสมัยจึงทำให้เกิดปัญหาที่ส่งผลกระทบต่อการใช้บังคับ  
กฎหมายภาษีอากรในปัจจุบัน ซึ่งจะได้วิเคราะห์ในบทต่อไป

## 2.2 ทฤษฎีภาษีอากร

### 2.2.1 หลักการภาษีอากร (Principle of Taxation)

หลักกฎหมายภาษีอากรเป็นหลักการที่ให้อำนาจการจัดเก็บภาษีโดยชอบบังคับ  
ของกฎหมายภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายรัฐธรรมนูญซึ่งถือเป็นแผนแม่บทที่ให้อำนาจรัฐสภา  
หรือรัฐบาลออกกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ในลักษณะต่างๆ มาบังคับให้ประชาชนต้องเสียภาษี  
อากรให้แก่รัฐ ซึ่งหมายความว่า ฝ่ายนิติบัญญัติหรือรัฐสภาเท่านั้นเป็นผู้กำหนดอำนาจจัดเก็บภาษี  
รัฐบาลและผู้บริหารภาษีอากรจะกำหนดหรือเรียกเก็บเงินจากประชาชนตามใจชอบไม่ได้ การเก็บ  
ภาษีอากรจะต้องได้รับการพิจารณาและอนุมัติโดยรัฐสภา ตามสุภาษิตกฎหมายภาษีอากรที่ว่า “  
No Taxation Without Representation”<sup>32</sup>

<sup>32</sup> บุญชนะ อัครถาวร, ทฤษฎีภาษีและทางปฏิบัติ (พระนคร: โรงพิมพ์รุ่งเรืองธรรม, 2500)

### 2.2.2 การบังคับ (Sanction) ตามบทบัญญัติภาษีอากร

เพื่อประโยชน์ในการบังคับให้ผู้มีหน้าที่ในด้านภาษีอากรได้ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากร ในการร่างกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรจึงจำเป็นต้องมีบทลงโทษในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือปฏิบัติโดยไม่ถูกต้อง ตามแนวทฤษฎีทางภาษีแล้วบทบัญญัติที่ใช้เพื่อจูงใจหรือบังคับให้ผู้เสียภาษีอากรปฏิบัติตามกฎหมายอาจแบ่งออกได้เป็น 3 ประการ ดังต่อไปนี้คือ<sup>33</sup>

ก. โทษทางอาญา เนื่องจากการหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือฝ่าฝืนบทบัญญัติตามกฎหมายภาษีอากร เป็นความผิดทางอาญาอย่างหนึ่ง จึงมีบทลงโทษทางอาญาไว้ ถ้าเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยจงใจ บทลงโทษจะรุนแรงโดยมีโทษจำคุกขึ้นสูงอยู่ด้วย ส่วนการฝ่าฝืนบทบัญญัติว่าด้วยพิธีการ บทลงโทษอาจปรับอย่างเดียวหรือโทษจำคุกขึ้นต่ำด้วย

ข. การเพิ่มจำนวนเงินภาษีอากร ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรประเมินตนเองไม่ถูกต้อง หรือให้ข้อความเพื่อการประเมินของเจ้าพนักงานไม่ถูกต้อง ทำให้ภาษีอากรที่เสียน้อยกว่าที่ควรต้องเสีย หรือมีข้อผิดพลาดอย่างอื่น กฎหมายภาษีอากรบางประเภทจะกำหนดให้เพิ่มจำนวนขึ้นจากจำนวนที่ต้องเสียตามปกติเป็นอีก 1 เท่า หรือ 2 เท่า ภาษีที่ต้องเสียเพิ่มขึ้นด้วยเหตุนี้ เรียกว่า “เบี้ยปรับ” หรือ “ค่าปรับ” ซึ่งถือเป็นภาษีอากรด้วย

ค. ดอกเบี้ยจากการชำระเกินกำหนด เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ชำระค่าภาษีอากรภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย อาจมีบทบัญญัติให้เสียดอกเบี้ยแก่รัฐด้วย ซึ่งเรียกว่า “เงินเพิ่ม” มีลักษณะเช่นเดียวกับดอกเบี้ยที่ลูกหนี้ต้องชำระเมื่อไม่ชำระหนี้ตามกำหนดเวลา

การบังคับตามบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรข้างต้นใช้กับกรณีในแต่ละประเภทภาษีอากร แต่จะมีกรณีที่บุคคลอาจต้องถูกบังคับทั้งสามประการพร้อมกัน เช่น ในกรณีที่จงใจยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องทำให้เสียภาษีน้อยไป อาจต้องโทษทางอาญาในฐานะหลีกเลี่ยงภาษี

<sup>33</sup> วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, พิมพ์โดยสำนักอบรมศึกษาด้านนิติศาสตร์, พ.ศ. 2528, หน้า 17.

อาการต้องเสียเปรียบเนื่องจากการประเมินตนเองไม่ถูกต้องและขณะเดียวกันก็ต้องเสียดอกเบี้ย เพราะไม่ได้เสียภาษีอากรภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนด

## 2.3 การใช้บังคับกฎหมายภาษีอากร

การใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรเป็นกระบวนการหนึ่งเพื่อจัดเก็บภาษีอากรตาม เป้าหมายที่รัฐบาลกำหนดเพื่อเร่งหารายได้ไปใช้ชำระหนี้ระหว่างประเทศหรือเพื่อการพัฒนาประเทศ ดังนั้น การใช้บังคับกฎหมายจะต้องมีประสิทธิภาพตามขั้นตอนของกฎหมายและระเบียบแบบแผน เพื่อให้ได้เงินภาษีอากรเข้ารัฐและบังเกิดความเป็นธรรมแก่การเสียภาษีของประชาชนโดยส่วนรวม การที่จะทราบถึงประสิทธิภาพในการใช้บังคับกฎหมายก็ต้องมีการศึกษาถึงบทบัญญัติของ กฎหมายภาษีอากรที่เป็นเครื่องมือทางการคลังในการหารายได้ของประเทศและเป็นกลไกของรัฐ ในทางเศรษฐกิจ การค้า และอุตสาหกรรม จากหัวข้อที่ผ่านมาได้กล่าวถึงวิวัฒนาการของการใช้ บังคับกฎหมายภาษีอากรของไทยในอดีตแล้วควรที่จะศึกษาถึงหลักการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากร เพื่อที่จะได้นำไปวิเคราะห์กับปัญหาอุปสรรคต่อการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรของไทยใน บทต่อไป

โดยท่านศาสตราจารย์ ดร.หยุด แสงอุทัย ได้ให้ความหมายของคำว่า “ใช้กฎหมาย” ว่าหมายถึง การบัญญัติกฎหมายตามวิถีทางรัฐธรรมนูญหรือออกพระราชกฤษฎีกา หรือกฎกระทรวง โดยอาศัยอำนาจแห่งกฎหมาย และได้กล่าวถึงข้อที่ต้องพิจารณาว่า การใช้กฎหมายดังกล่าว จะต้องเป็นกรณีกฎหมายซึ่งเป็นแม่บทให้อำนาจให้ออกได้ และ พระราชบัญญัติ พระราชกำหนด พระราชกฤษฎีกาหรือกฎกระทรวงจะออกให้แย้งหรือขัดกับกฎหมายที่เป็นแม่บทไม่ได้ นอกจากนั้น ยังหมายรวมถึงการนำกฎหมายมาใช้บังคับแก่ข้อเท็จจริงในกรณีเฉพาะเรื่อง ซึ่งอาจมีผู้ใช้แตกต่างกันคือ ศาลยุติธรรม เจ้าพนักงาน ราษฎร<sup>34</sup>

การที่จะให้กฎหมายภาษีอากรมีประสิทธิภาพในการใช้บังคับในช่วงที่มีการร่าง กฎหมายภาษีอากรจึงมีแนวนโยบายการบังคับใช้กฎหมายอาญาในความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร ดังนั้นในปัจจุบันจึงเป็นกฎหมายอาญาที่เป็นกฎหมายเทคนิคที่ตราขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์บางประการ

<sup>34</sup> ศาสตราจารย์ ดร.หยุด แสงอุทัย, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป, พิมพ์ครั้งที่ 11, (กรุงเทพมหานคร: ประกายพริ้ง, 2529), หน้า 105-106.



เป็นความผิดที่เห็นไม่ได้ชัดในตัวเอง แต่เป็นความผิดเพราะกฎหมายห้าม เช่น กฎหมายภาษีอากร เป็นความผิด Mala Prohibita ประชาชนยังไม่มีคตินิยมในทางที่จะสนับสนุนการบังคับใช้กฎหมาย ประเภทนี้เพราะเป็นการบัญญัติกฎหมายออกมาเพื่อควบคุมและวางระเบียบความประพฤติ นอกเหนือไปจากความผิดทางธรรมชาติทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับเหตุทางการเมือง เศรษฐกิจ สังคม เพื่อให้มนุษย์อยู่ร่วมกันในสังคม

เนื่องจากคดีความผิดที่เกี่ยวกับกฎหมายทางภาษีอากรจัดอยู่ในลักษณะของ อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ในกรณีคดีที่เกี่ยวกับการทุจริตต่อภาษีอากร<sup>35</sup> ดังนั้น จึงจะกล่าวถึง อุปสรรคในการบังคับใช้กฎหมายกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ดังต่อไปนี้ คือ

1) โอกาสที่จะทราบการกระทำความผิดเพื่อที่จะดำเนินการจับกุมการกระทำ ความผิดในคดีอาญาทั่วไปกับความผิดอาญาที่จัดว่าเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจมีความแตกต่างกันมาก กล่าวคือ ในอาชญากรรมธรรมดา มักจะปรากฏให้เห็นได้ชัดจากพฤติการณ์ที่กำลังเกิดขึ้นและมักจะมีการแจ้งความในทันทีทันใดส่วนอาชญากรรมทางเศรษฐกิจนั้น เจ้าหน้าที่ตำรวจมักจะได้ทราบก็ต่อเมื่อความผิดได้ล่วงเลยมาถึงขั้นปรากฏความเสียหายแก่ประชาชนส่วนใหญ่จึงจะมีการแจ้งความโยงโยความผิดได้ก่อตัวขึ้นเป็นเวลานานทำให้เป็นอุปสรรคต่อเจ้าพนักงานที่จะบังคับใช้กฎหมายอย่างมีประสิทธิภาพได้

2) เมื่อมีความผิดอาญาเกิดขึ้นและผู้เสียหายได้มาร้องขอให้เจ้าพนักงาน ดำเนินการกับผู้กระทำความผิดสภาพเมื่อแรกพบของอาชญากรรมทางเศรษฐกิจจะไม่ชัดเจน เท่ากับอาชญากรรมธรรมดา

3) อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ มักจะเป็นไปในรูปนิติบุคคล ซึ่งเป็นการยากที่จะ เจาะระบบงานเข้าไปดำเนินการสอบสวน ซึ่งอาจจะเป็นเพราะไม่รู้ระบบของนิติบุคคลนั้น หรือ ความยากลำบากในการรวบรวมข้อมูลเพื่อนำมาใช้ในคดี

---

<sup>35</sup> รศ.วีระพงษ์ บุญญะภาส, อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม, 2540), หน้า 57.

4) อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ มักจะปรากฏว่ามีผู้เกี่ยวข้องร่วมมือในการกระทำ ความผิดเป็นจำนวนมากบางครั้งอาจจะกล่าวได้ว่าเป็นองค์กรอาชญากรรมหรือขบวนการ นับตั้งแต่ การคบคิด การดำเนินการ การจัดหาให้ผู้อื่นหลงเชื่อ ซึ่งจะต้องดำเนินการอย่างเป็นระบบโดยจะ ให้มีช่องว่างหรือที่พยานหลักฐานไว้ให้น้อยที่สุดลักษณะของการดำเนินงานในรูปแบบนี้จึงก่อให้เกิด ความยากลำบากแก่เจ้าหน้าที่ตำรวจในการบังคับใช้กฎหมาย

5) ปฏิกริยาของประชาชนโดยทั่วไป หรือเหยื่ออาชญากรรมต่ออาชญากรรมทาง เศรษฐกิจค่อนข้างจะมีความรุนแรงน้อยกว่าอาชญากรรมธรรมดาทำให้ลดโอกาสที่ประชาชนหรือ เหยื่อจะได้ความช่วยเหลือหรือร่วมมือต่อเจ้าหน้าที่บ้านเมืองลง<sup>36</sup>

จากที่กล่าวแล้วข้างต้นเป็นเหตุผลหนึ่งที่ก่อให้เกิดอุปสรรคในการบังคับใช้กฎหมาย ของเจ้าหน้าที่เนื่องจากการกระทำความผิดที่เกี่ยวกับการทุจริตค่าภาษีอากรเป็นอาชญากรรมทาง เศรษฐกิจ ดังนั้น อุปสรรคดังกล่าวก็เป็นส่วนหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรของไทย ซึ่งจะได้กล่าวอุปสรรคด้านอื่นในบทที่ 4 ต่อไป แต่ก่อนที่จะได้ศึกษาปัญหาเกี่ยวกับการใช้บังคับ กฎหมายภาษีอากร นั้นควรที่จะศึกษาปัญหาเกี่ยวกับอุปสรรคของการบังคับใช้กฎหมายโดยทั่วไป ซึ่งจากการอภิปรายทางวิชาการ เรื่องอาชญากรรมทางเศรษฐกิจที่คณะนิติศาสตร์ในวันที่ 23 มกราคม พ.ศ.2530 แม้จะผ่านมานานแล้วแต่ผู้เขียนมีความเห็นว่าอุปสรรคดังกล่าวก็ยังคงมีอยู่ จึงจะเสนอในบทนี้ดังต่อไปนี้คือ

#### ปัญหาเกี่ยวกับอุปสรรคของการบังคับใช้กฎหมาย<sup>37</sup>

1) ความซับซ้อนของขบวนการสืบสวนสอบสวนหรือแสวงหาพยานหลักฐานเพื่อ ดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดรวมทั้งการไม่สามารถเปิดเผยชื่อผู้กระทำผิดได้ทันทั่วถึง

<sup>36</sup> รศ.วีระพงษ์ บุญโญภาส, อ่างแล้ว, หน้า 59-60

<sup>37</sup> โครงการอภิปรายทางวิชาการเรื่องอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ “อุปสรรคและ ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับประสิทธิภาพของการบังคับใช้กฎหมาย”, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัย รามคำแหง, วันที่ 23 มกราคม 2530

2) เจ้าหน้าที่บ้านเมืองขาดความตั้งใจหรือจริงใจอย่างเพียงพอในการปราบปรามการทำงานที่ยังขาดการผนึกกำลังประสานงานหรือร่วมมือร่วมใจกันอย่างแท้จริงในหลายๆกรณี ยังมีการโยนปัญหาที่รับผิดชอบและที่สำคัญคือการขาดการประเมินผลการทำงานอย่างต่อเนื่อง

3) ความล้าหลังหรือไม่ชัดเจนของกฎหมายที่เปลี่ยนไม่ทันกับเหตุการณ์ของสังคม

4) ในหลายๆ กรณีรัฐ กลไกของรัฐหรือโครงสร้างของรัฐบาลที่ไม่เป็นธรรมกระทำตนในลักษณะเป็นอาชญากรรมเศรษฐกิจเสียเองหรือมีละเมิดนั้นก็เป็นเครื่องมือของอาชญากรรมประเภทนี้

5) สืบเนื่องจากความยุ่งยากซับซ้อนของอาชญากรรมทางเศรษฐกิจทำให้เจ้าหน้าที่ซึ่งมีความรู้ความชำนาญในการสืบสวนสอบสวนคดีความผิดประเภทนี้ไม่เพียงพอ นอกจากนี้ในอดีตยังขาดหน่วยงานที่รับผิดชอบโดยตรงต่ออาชญากรรมเศรษฐกิจ

6) เหลือของอาชญากรรมประเภทนี้มักไม่รู้ตัวเองว่าเป็นเหยื่อ อีกทั้งไม่ค่อยอยากไปแจ้งความดำเนินคดีให้เจ้าหน้าที่ตำรวจทราบ

7) ระบบการสอบสวนและการสั่งฟ้องคดีตามกฎหมายไทยมีลักษณะแยกบุคลากรผู้มีอำนาจรับผิดชอบด้านนี้ออกจากกัน คือตำรวจและอัยการ เมื่อนำระบบนี้มาใช้กับคดีความผิดที่มีลักษณะซับซ้อน ต้องการผู้มีหน้าที่รับผิดชอบที่มีความรู้พิเศษ ทำให้หลายๆ กรณีการทำงานไม่ประสานหรือมีทิศทางที่ไม่ลงรอยกัน ความผิดพลาดที่เกิดขึ้นในขั้นตอนการสอบสวนเป็นเหตุให้ไม่สามารถแก้ไขรูปคดีในชั้นสั่งการฟ้องคดีได้ทันท่วงที

8) การใช้หรือการตีความกฎหมายซึ่งเกี่ยวข้องกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ โดยผู้มีอำนาจฟ้องหรือผู้มีอำนาจชี้ขาดตัดสินคดีในหลายๆกรณีเป็นอุปสรรคต่อการลงโทษผู้กระทำผิดมีผลให้ผู้กระทำผิดบางคนหลุดรอดอาญาแผ่นดินไป ทั้งนี้เนื่องจากผู้มีอำนาจรับผิดชอบดังกล่าวมีความจำกัดของแนวความคิดหรือปรัชญาทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการใช้หรือการตีความกฎหมายข้างต้น

จากอุปสรรคของการบังคับใช้กฎหมายดังกล่าวข้างต้น แม้จะผ่านมานานนับแต่มีการอธิบายในหัวข้อดังกล่าวแต่การแก้ไขอุปสรรคดังกล่าวก็ยังไม่ได้ผลเท่าที่ควรซึ่งจะได้ศึกษาวิเคราะห์ในบทที่ 4 แต่ในบทนี้พบว่าแม้จะผ่านมานานนับแต่อดีตเริ่มตั้งแต่มีการจัดเก็บภาษีอากรก็พบว่ามีปัญหาและอุปสรรคตลอดมา แม้จะมีการพยายามแก้ไขปัญหาแต่เมื่อมีการแก้ปัญหาในขณะนั้นต่อมาก็มีปัญหาใหม่เพิ่มขึ้นมาอีกเหตุที่จะทราบว่าอุปสรรคในการบังคับใช้กฎหมายมีประสิทธิภาพเพียงใด แม้จากการสังเกตผลการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลจะแสดงให้เห็นว่ามีการเพิ่มขึ้นของการจัดเก็บภาษีอากรก็ตามแต่จากการศึกษาวิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีอากรในอดีต เช่น การเพิ่มของรายได้ภาษีอากรในสมัยรัชการที่ 3 ที่เพิ่มขึ้นมากแต่ก็มีปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ดังนั้น จึงควรที่จะศึกษาหาสาเหตุถึงปัญหาและอุปสรรคในการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรว่ามีหรือไม่ประการใด

## 2.4 ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

ในการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรเพื่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยโดยใช้ค่าใช้จ่ายน้อยที่สุดซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพนั้นจะขึ้นอยู่กับปัจจัยที่สำคัญ 3 ประการ คือ<sup>38</sup>

ประการแรก กฎหมายภาษีอากรที่จะให้เก็บได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยอย่างน้อยจะต้องเข้าใจง่าย ไม่กำกวม การกำหนดตัวผู้เสียภาษีและฐานภาษีจะต้องชัดเจนเพื่อกันมิให้มีข้อพิพาทเกิดขึ้น วิธีการชำระภาษีอากรไม่ควรให้ยุ่งยาก และไม่ให้ผู้เสียภาษีอากรต้องเสียค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีอากรโดยไม่จำเป็น

ประการที่สอง บรรยากาศที่เหมาะสมในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรหรืออีกนัยหนึ่งคือบรรยากาศที่ปราศจากความขุ่นข้องหมองใจให้หลีกเลี่ยงภาษีอากรซึ่งเป็นเรื่องนอกเหนือจากบทบัญญัติของกฎหมาย คือแบบอย่างที่ดีในการปฏิบัติของบุคคลผู้มีอำนาจปกครองประเทศและบุคคลซึ่งประชาชนทั่วไปรู้จัก การใช้จ่ายของรัฐบาลที่เกิดผลต่อประชาชนส่วนรวมมีส่วนช่วยสร้างศรัทธาในการเสียสละเงินเพื่อชำระภาษีอากรของประชาชน และระดับความก้าวหน้าในเศรษฐกิจของประเทศเนื่องจากอุปสงค์กรธุรกิจขนาดใหญ่จะมีการควบคุมในด้านการเงินเป็นการภายในที่รัดกุม การหลีกเลี่ยงภาษีอากรจะทำได้ยากกว่าระดังเศรษฐกิจซึ่งผู้ประกอบการเล็กๆโดยบุคคลคนเดียว

<sup>38</sup> วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร,

ประการที่สาม ประสิทธิภาพของเจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษีอากรเกิดขึ้นได้ด้วยการจัดรูปองค์กรและวิธีการทำงานที่ดี เช่นเดียวกับเจ้าพนักงานของรัฐบาลอื่นๆ ปัญหาจึงมีเพียงว่ารัฐบาลควรกำหนดขนาดองค์กรและค่าใช้จ่ายเพียงใดจึงจะเหมาะสม การประหยัดในด้านพลังงานและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บเงินไปจะทำให้ความเสียหายในทางการเงินมากกว่าผลได้จากการประหยัดเพราะการหลีกเลี่ยงภาษีอากรอย่างเปิดเผยที่เกิดขึ้นหลักทั่วไปในการกำหนดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรมีอยู่ว่ารัฐบาลควรใช้จ่ายให้ถึงขีดที่ว่าเงินบาทสุดท้ายในการเพิ่มค่าใช้จ่ายให้นำรายได้ขึ้นสุดท้ายมาเท่ากับจำนวนที่จ่ายไปพอดีจึงเป็นระดับที่เหมาะสมที่สุดแต่ในทางปฏิบัติเป็นการยากยิ่งที่จะกำหนดได้ว่าจุดใดเป็นจุดที่ถึงระดับที่เหมาะสมที่สุดดังกล่าว



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

### บทที่ 3

## การแก้ไขปัญหาและอุปสรรคการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรในต่างประเทศ

การใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรของต่างประเทศที่มีระบบกฎหมายภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพที่นำมาศึกษาและวิเคราะห์คือ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศออสเตรเลีย ประเทศญี่ปุ่น และประเทศสิงคโปร์ ซึ่งในการศึกษาค้นคว้าระบบการจัดเก็บภาษีอากรในต่างประเทศพบว่า ในปัจจุบันประเทศเหล่านี้ก็ยังมีกรพยายามที่จะเปลี่ยนโครงสร้างของระบบการจัดเก็บภาษีเพื่อ ขจัดข้อขัดข้องของการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรและนอกจากนี้ยังมีข้อมูลผลการวิเคราะห์ การปรับปรุงโครงสร้างภาษีอากรเพื่อการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรของประเทศกำลังพัฒนาใน มุมมองของนักวิชาการด้านภาษีอากรในต่างประเทศ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้คือ

### 3.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา คือ Internal Revenue Code ซึ่งเป็นประมวลกฎหมายที่รวมกฎหมายภาษีหลายประเภทไว้ด้วยกัน โดยมีกฎหมายภาษีในหลาย เรื่องรวมอยู่ในประมวลกฎหมายฉบับเดียวกัน ซึ่งมีทั้งส่วนที่เป็นพระราชบัญญัติ (Act) และส่วนที่เป็น เรื่องที่บัญญัติไว้โดยเฉพาะ (Special Valuation Rules) เช่น Federal Insurance Contributions Act ซึ่งจะกำหนดอัตราภาษีและการเสียภาษี พร้อมทั้งการหักภาษีจากเงินได้ หรือ Federal Unemployment Tax Act ซึ่งเป็นบทบัญญัติของกฎหมายรวมบทบัญญัติในทุกเรื่อง เช่นเรื่องอัตราภาษี การเครดิตภาษี คำนิยามศัพท์ การตรวจสอบทางศาล (Judicial review) เป็นต้น<sup>39</sup>

การจัดเก็บภาษีของประเทศไทยอเมริกามีแบ่งการจัดเก็บภาษีเป็นสองลำดับคือ การจัดเก็บภาษีในลำดับมลรัฐ (State Tax) และการจัดเก็บภาษีระดับสหพันธรัฐ (Federal Tax) แต่ภาษีระดับสหพันธรัฐเป็นแหล่งรายได้หลักของรัฐบาลโดยนำมาเป็นงบประมาณของประเทศถึง 2 ใน 3 ส่วนของงบประมาณรายรับทั้งหมด แต่เดิมนั้นครึ่งหนึ่งของภาษีสหพันธรัฐเป็นภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลมีเพียง 11 % เท่านั้นแต่หลังจากสงครามโลกครั้งที่ 2 มี

<sup>39</sup> Internal revenue Code Volume 1-2, (New York:,CCH Editorial Staff Publication, 1996), pp.4225

บุคคลธรรมดาเพียงประมาณ 5% เท่านั้น ถูกกำหนดให้ต้องยื่นขอคืนภาษีเงินได้ระดับสหพันธรัฐ อย่างไรก็ตามในปัจจุบันชาวอเมริกันส่วนใหญ่ต้องยื่นขอคืนภาษีเงินได้ระดับสหพันธรัฐหรือจะได้รับการขึ้นบัญชีเป็นอิสระไว้สำหรับการคืนภาษีอื่นๆ

องค์กรที่เกี่ยวข้องกับการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรคือ กระทรวงการคลังและ Internal Revenue Service (IRS) โดยมีเลขาธิการการคลัง (Secretary of the Treasury Department) ทำหน้าที่ในการบริหารการใช้บังคับกฎหมายภาษี Internal Revenue Laws โดยเป็นผู้แต่งตั้งคณะกรรมการภาษี (Commissioner of the Internal Revenue Service) ซึ่งประธานาธิบดีจะเป็นผู้แต่งตั้งทั้งเลขาธิการการคลังและคณะกรรมการภาษีของ Internal Revenue Service โดยคำแนะนำและยินยอมของ สภาที่เนต (the Senate) Internal Revenue Service เป็นหน่วยงานหนึ่งภายใต้กระทรวงการคลัง มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีและคณะกรรมการภาษีเป็นหัวหน้าของ Internal Revenue Service

ภารกิจของ Internal Revenue Service คือพัฒนานโยบายและแผนงานระดับชาติในการใช้บังคับกฎหมายในการบริหารกฎหมายภาษีอากร Internal Revenue Service จะออกกฎเกณฑ์และจัดการควบคุมในเชิงบริหารแก่องค์กรส่วนสาขาภูมิภาคของ Internal Revenue Service จะมีคณะกรรมการที่ได้รับมอบหมายส่วนภูมิภาค (Regional Commissioners) เป็นหัวหน้าสาขา มีหน้าที่ในการบริหารนโยบายและแผนงานของ Internal Revenue Service โดยกำกับดูแล District Director ในภูมิภาคของตน ในเรื่องการตรวจสอบ การจัดเก็บ และการสอบสวนจะกระทำโดย Division of the District Offices ส่วนการคืนภาษีจะดำเนินการโดย Service Center ต่างๆ ทั่วประเทศ

Office of the Chief Counsel of the Internal Revenue Service นั้น เป็นส่วนหนึ่งของฝ่ายกฎหมายของกระทรวงการคลัง ดังนั้น เลขาธิการกระทรวงการคลังจึงมีอำนาจโดยตรงเหนือ Chief Counsel of the Internal Revenue Service หน่วยงาน Office of the Chief Counsel จะจัดทำคำแนะนำด้านกฎหมายแก่ Internal Revenue Service ในทุกเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการบริหารและการบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับรายได้ภายใน ทัศนคติจากหน่วยงานดังกล่าวจะเป็นเสมือนผู้ได้รับมอบหมายในคดีของศาลภาษีอากรส่วน Appeals Office จะเป็นส่วนหนึ่งของ Chief Counsel's Office จึงไม่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของ Internal Revenue Service

ก่อนที่จะมีการจัดตั้ง Internal Revenue Service ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะขึ้นอยู่กับ กฎเกณฑ์ที่กำหนดโดย Director of Practice ซึ่งเป็นหัวหน้าของ Office of Director of Practice คำตัดสินของ Director of Practices เกี่ยวกับการมีสิทธิและระเบียบที่ใช้กับผู้ดำเนินการแทน ผู้เสียภาษีจะได้รับการตรวจสอบจากกระทรวงการคลังมากกว่าจะให้คณะกรรมการภาษี (Commissioner) กล่าวอีกแห่งหนึ่งคือ Director of Practice จะอยู่ภายใต้อำนาจการตรวจสอบของ คณะกรรมการภาษี

แผนกภาษีของกระทรวงยุติธรรม (Tax Division of the Justice Department) มี บทบาทสำคัญในการบริหารกฎหมายภาษีระดับสหพันธรัฐ (Federal Tax Laws) ทัศนคติจาก แผนกภาษีจะเป็นตัวแทนรัฐในคดีการคืนเงินค่าภาษี นอกจากนี้ ทัศนคติจากแผนกภาษีส่วนคดีอาญา ยังกำกับดูแลการฟ้องคดีภาษีทางอาญาด้วย ที่สำคัญคือ บทบาทในส่วนคดีอาญาจะถูกจำกัดที่ การตรวจสอบคดีอาญาที่ Internal Revenue Service ดำเนินการมาและส่งแก่พนักงานอัยการเพื่อ ดำเนินการฟ้องเท่านั้น ส่วนในคดีที่มีความซับซ้อนหรือสำคัญ ทัศนคติจากส่วนคดีอาญา จะสอบสวนหรือให้ความช่วยเหลือแก่พนักงานอัยการในการสอบสวนคดีนั้น<sup>40</sup>

การออกกฎหมายของ IRS และกระทรวงการคลัง : กระทรวงการคลังและ IRS ได้ออก กฎเกณฑ์ต่างๆ มากหลายประเภท เลขานุการกระทรวงการคลัง ( Secretary of the Treasury) จะ มีอำนาจตามบทบัญญัติ Internal Revenue Code ที่จะตีความหรือบังคับกฎหมายระเบียบต่างๆ ให้เป็นไปตามกฎหมายเพื่อใช้บังคับ Internal Revenue Code แม้เลขานุการกระทรวงการคลังจะมีอำนาจมากภายใต้กฎหมายซึ่งออกโดย the Commissioner of Internal Revenue แต่อำนาจก็ ยังต้องถูกใช้ภายใต้กฎหมายนั้นอยู่ กฎเกณฑ์หรือระเบียบต่างๆ จะถูกประกาศใช้เป็นกฎหมาย โดยกระทรวงการคลังตามวิธีการออกกฎหมายที่เป็นทางการ ตามที่ Administrative Procedure Act (APA) กำหนดไว้ ทั้ง Internal Revenue Code และ APA ต่างใช้คำว่า “กฎ” และ “ระเบียบ” แต่ก็ ยังมีประเภทที่แตกต่างของกฎและระเบียบนั้น แต่ทั้ง 2 ประเภทจะต้องเป็นที่ยอมรับตามที่กำหนด ไว้ใน APA<sup>41</sup>

<sup>40</sup> Patricia T.Morgan, Tax Procedure And Tax Fraud in A Nutshell, ( Georgia State: University,College of Law, ST. Paul,Minn, West Publishing Co.,1990), pp.5-7.

<sup>41</sup> Ibid., pp.10-11.



เนื่องจาก Federal Tax Laws ของประเทศสหรัฐอเมริกา นั้น สร้างขึ้นจากแนวคิด “การปฏิบัติโดยสมัครใจ” (Voluntary Compliance) หรือการประเมินการเสียภาษี บุคคลแต่ละคน จึงถูกคาดหวังในการทำบัญชีรายได้และหรือรายจ่ายของตนและชำระภาษีจำนวนที่ถูกต้อง ในการรักษาระบบการประเมินตนเอง รัฐจะต้องจัดเก็บภาษีที่เห็นแล้วว่าเป็นธรรมและกำหนดโทษผู้ที่ไม่ปฏิบัติ ระบบภาษีดังกล่าวนี้เกิดขึ้น เนื่องจากแนวคิดที่เชื่อว่าบุคคลที่ร้ายจะสามารถหลีกเลี่ยงการเสียภาษีโดยใช้ช่องว่างทางกฎหมาย (Tax Shelters) และคนส่วนใหญ่มักโกงภาษี (cheated) สหพันธรัฐและ The Internal Revenue Service ก็ต้องรับภาระหนักเนื่องจากภายใต้ระบบการจัดเก็บของ Internal Revenue Service ผู้ที่หลีกเลี่ยงหรือโกงค่าภาษีอากรมักไม่เคยถูกจับได้

ดังนั้น สภาคองเกรส (Congress) จึงได้ตรากฎหมายหลักในช่วงทศวรรษ 1970-1980 โดยเน้นที่การบริหารสหพันธรัฐ มีผลให้มีการออกแบบการออกกฎหมายให้ลดความไม่เป็นธรรมของโทษในทางแพ่ง การตรวจสอบและขั้นตอนการจัดเก็บภายใต้ Internal Revenue Code นอกจากนี้ กฎหมาย The Omnibus Taxpayer Bill of Rights Act ยังถูกบัญญัติขึ้นเพื่อให้มั่นใจว่าผู้เสียภาษีที่มีข้อพิพาทกับ IRS จะได้รับการแนะนำถึงสิทธิและได้รับการเยียวยาจากการกระทำที่ผิดพลาดของ IRS

ในปีค.ศ.1989 สภาคองเกรสได้มีการออกกฎหมาย The Improved Penalty Administration and Compliance Tax Act (IMPACT) เพื่อปรับปรุงเรื่องโทษในทางแพ่ง ภายใต้ Internal Revenue Code เนื่องจากทั้ง Internal Revenue Service และสภาคองเกรสได้รับการเสนอว่าการใช้ระบบลงโทษนั้นเป็นระบบการลงโทษทางภาษีที่ไม่มีความเป็นธรรม ไม่สามารถที่จะช่วยป้องกันไม่ให้เกิดการหนีภาษี และไม่สามารถทำให้การใช้บังคับกฎหมายภาษีบรรลุเป้าหมายในการให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรได้

สหรัฐอเมริกาเป็นอีกประเทศหนึ่งที่ประสบปัญหาการหลบหลีกเลี่ยงภาษีและการเลี่ยงภาษี (Tax “Evasion” versus Tax “Avoidance”) เนื่องจากการเลี่ยงภาษีเป็นสิ่งที่ชอบด้วยกฎหมายซึ่งต่างกับการหลบหลีกเลี่ยงภาษีในทางปฏิบัติกฎหมายภาษีจะมีความซับซ้อนในบทบัญญัติของกฎหมายซึ่งการนำบทบัญญัติของกฎหมายมาใช้กับข้อเท็จจริงจะขึ้นอยู่กับตัวแปรหลายอย่างการกำหนดเส้นแบ่งระหว่างการหลบหลีกเลี่ยงภาษีและการเลี่ยงภาษีจึงเป็นเรื่องยากหรือแม้กฎหมายจะมีความชัดเจนแต่ผู้เสียภาษีอาจไม่มีความเข้าใจกฎหมายหรือวิธีการปรับใช้<sup>42</sup>

<sup>42</sup> Ibid., pp.1-4.

นอกจากนั้นแล้ว ชาวอเมริกันมีแนวความคิดเรื่องการจัดเก็บภาษีกับการใช้จ่ายเงินภาษีที่มาจากรประชาชนกับการบริการของรัฐที่ได้รับการเลือกใช้จ่ายเงินภาษีระหว่างงานกลาโหมและการบริการสังคมนอกจากนี้ประชาชนมีความไม่พอใจถึงประสิทธิภาพของการใช้จ่ายอย่างไม่คุ้มค่าของเงินภาษีที่รัฐบาลใช้ ซึ่งเป็นปกติของความไม่พอใจเกี่ยวกับการเสียภาษีซึ่งเกิดปัญหาในการเลือกปฏิบัติหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมายของชาวอเมริกันบางคนแต่อย่างไรก็ตามผู้มีหน้าที่เสียภาษีชาวอเมริกันก็ต้องเสียภาษีแม้จะมีข้อโต้แย้ง The Internal Revenue Service มีบทบาทในการจัดเก็บภาษีอากรของประชาชนเป็นอย่างมาก แต่การใช้จ่ายเงินภาษีประชาชนยังไม่ได้เท่าที่ควร<sup>43</sup>

ดังนั้น การนำโทษจำคุกมาใช้ในความผิดทางภาษีอากรจึงไม่ใช่วิธีที่เหมาะสมนัก การใช้โทษในทางแพ่งอาจได้ผลดีกว่าในอีกด้านหนึ่งเนื่องจากกฎหมายภาษีมีความซับซ้อนเป็นเรื่องเฉพาะ(technical) และมักมีการแก้ไขกฎหมายอยู่เสมอ ดังนั้นการที่จะทำให้ผู้เสียภาษีเกรงกลัวไม่กล้ากระทำความผิดต่อกฎหมาย ควรจะมาจากปฏิบัติงานอย่างจริงจังโดยปราศจากการลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา<sup>44</sup>

ชาวอเมริกันจึงมีความต้องการที่จะให้มีการปรับปรุงแก้ไขการระบบการจัดเก็บภาษีและสหภาพรัฐก็มีแนวโน้มที่จะสนองความต้องการของประชาชนมากขึ้นโดยสมาชิกวุฒิสภาแสดงความสนใจในการยกเลิกภาษีเงินได้ทั้งของส่วนบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลโดยการใช้ภาษีอุปโภคบริโภค (Consumption Tax Systems) แทนแต่ก็อาจทำให้รายได้ของประเทศจากการจัดเก็บภาษีรายได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลขาดหายไปนับเจ็ดพันล้านเหรียญต่อปีแต่ก็ได้มีการเสนอระบบการจัดเก็บภาษีแบบใหม่อย่างหลากหลายเพื่อหาทางชดเชยรายได้ที่ขาดหายไปดังกล่าวโดยรวมแล้วระบบภาษีใหม่จะมุ่งที่การจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับการอุปโภคบริโภคเนื่องจากสหรัฐอเมริกามีการวางแผนปรับปรุงแก้ไขระบบภาษีใหม่อย่างดี การจัดเก็บภาษีอาจง่ายขึ้น ซึ่งทำให้สหรัฐฯ ล้าหน้านานาชาติอย่างไรก็ตามระบบใหม่นี้ก็ยังคงต้องโยนโยนเทคนิควิธีการการเมืองและเศรษฐกิจที่ซับซ้อน

<sup>43</sup> Lee, Eastein and Thomas G. Walker, Constitutional Law for a Changing America Institutional Power & Constraints, (Washington D.C.: A Division of Congressional Quarterly, 1998), p.432.

<sup>44</sup> Patricia T.Morgan, Tax Procedure And Tax Fraud in A Nutshell, p.11.

อย่างยิ่งและในประวัติศาสตร์อเมริกาเองก็ไม่เคยมีสิ่งใดเป็นแบบอย่างจึงเห็นได้ชัดว่าขณะที่ประเทศนี้ต้องการปรับปรุงแก้ไขการจัดเก็บภาษีด้วยระบบใหม่เหตุที่มีความต้องการที่จะยกเลิกระบบภาษีเงินได้โดยใช้ภาษีเกี่ยวกับการบริโภคเข้ามาแทน เนื่องจากประเทศสหรัฐอเมริกาเองก็ยังประสบกับปัญหาการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรในการหารายได้โดยสรุปการแก้ไขได้ 4 ประเด็น คือ

- 1) ความพยายามที่จะเอาชนะประเทศอื่นในด้านธุรกิจการค้า
- 2) ขจัดความยุ่งยากเกี่ยวกับระบบการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน
- 3) ปรับปรุงแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับภาษีในปัจจุบัน
- 4) เกลี้ยการละการเสียภาษี โดยมีให้เป็นการเพิ่มภาระมากขึ้นแก่ครอบครัวที่มีรายได้น้อยภายหลังจากการเปลี่ยนมาใช้ระบบภาษีใหม่แล้ว

ประเด็นนโยบายของการใช้บังคับกฎหมายภาษีเพื่อการจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีผลกระทบต่อการออมทรัพย์และการเติบโตทางเศรษฐกิจมีแนวโน้มว่ามีอัตราในระดับต่ำเมื่อเทียบกับอดีตที่ผ่านมาหรือเมื่อเทียบกับประเทศอื่นและมีการตั้งสมมุติฐานว่าไม่น่าจะเป็นไปได้ที่ว่าการเปลี่ยนจากภาษีเงินได้ (income tax) มาเป็นระบบภาษีอุปโภคบริโภค (Consumption tax systems) จะเพิ่มอัตราการออมเงินในประเทศสหรัฐอเมริกาแต่กระนั้นก็ตามอัตราการออมทรัพย์ที่เปลี่ยนไปเพียงเล็กน้อยก็สามารถส่งผลกระทบต่อด้านเศรษฐกิจของประเทศในระยะยาวได้ ระบบภาษีอุปโภคบริโภคจะยกเว้นภาษีการส่งออกสินค้าแต่มีการเก็บภาษีการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศถือว่าเป็นผลดีต่อสมดุลการค้าของประเทศแต่นักเศรษฐศาสตร์ทั้งหลายเห็นพ้องต้องกันว่ามันเป็นผลดีเพียงบางส่วนเท่านั้นภาษีอุปโภคบริโภคสามารถเพิ่มอัตราการออมทรัพย์ในประเทศได้ ผู้ที่ต้องแบกภาระในการจัดเก็บภาษีอุปโภคบริโภคนั้น คือผู้สูงอายุและผู้มีรายได้น้อย แม้ว่าจะมีการยกเว้นภาษีบางอย่างเช่นที่เกี่ยวข้องกับอาหาร เสื้อผ้าและการรักษาพยาบาล ก็มีได้หมายความว่า การจัดเก็บภาษีแบบนี้จะใช้ได้ผลอย่างแท้จริง

ความเป็นไปได้ที่วาระบบภาษีอุปโภคบริโภคมีความง่ายแก่การจัดเก็บภาษี เพราะส่วนที่ยุ่งยากบางส่วนภายใต้กฎหมายปัจจุบันจะไม่มีปัญหาและอุปสรรค แต่อย่างไรก็ตามข้อกำหนดในระบบภาษีแบบใหม่อาจจะเพิ่มความยุ่งยากได้เนื่องจากสภาพรัฐพบว่ามีคามจำเป็นที่

จะต้องให้ความช่วยเหลือแบ่งเบาภาระผู้เสียภาษีด้วยเงินชดเชยผู้เสียภาษีอาจต้องมีค่าใช้จ่ายเพิ่มหากมีการเปลี่ยนระบบการจัดเก็บภาษีใหม่

ผู้บัญญัติกฎหมายอาจจะสนองความต้องการของประชาชนด้วยการยกเลิกการเก็บภาษีเงินได้และใช้ระบบการเก็บภาษีใหม่แทน แต่ก็ไม่ใช่ของที่จะกระทำได้ง่ายมีปัญหามากมายที่ยังหาข้อยุติไม่ได้ เช่น ปัญหาเกี่ยวกับผลกระทบที่มีต่อการออมเงิน การผลิต การค้า อัตราดอกเบี้ยเงินเพื่อ ปัญหาค่าใช้จ่ายด้านการบริหาร ประเด็นด้านเทคนิควิธีการจัดเก็บภาษี การแบ่งเบาภาระผู้เสียภาษี การผลิตที่เกี่ยวข้องกับการเงินการธนาคาร ตลอดจนการประเด็นด้านการเมืองของประเทศสหรัฐอเมริกาที่ยังหาข้อยุติไม่ได้<sup>45</sup>

### 3.2 ประเทศออสเตรเลีย

ประเทศออสเตรเลียมีหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีโดยแบ่งหน่วยงานจัดเก็บภาษีเป็น 2 หน่วยงาน คือ Common Wealth Government Tax Revenue และ State and Local Government Tax Revenue

หน่วยงาน Common Wealth Government Tax Revenue มีรายได้จากการจัดเก็บภาษี 70 % ของรายได้จากการจัดเก็บภาษี โดยมีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีนิติบุคคล ภาษีทางอ้อม และจัดเก็บจากภาษีอื่นๆ

หน่วยงาน State and Local Government Tax Revenue มีรายได้จากการจัดเก็บภาษีประกันภัย ภาษีการพนัน ภาษียานพาหนะขนส่ง ภาษีดอกเบี๋ยธนาคาร ภาษีโรงเรียน ภาษีที่ดิน ภาษีบริโภค (Goods and Services Tax หรือ GST)<sup>46</sup>

<sup>45</sup> The American Institute of Certified Public Accountants and Martin A.

Sullivan, Ph.D., *Changing America's Tax System: A Guide to The Debate*, (Washington: John Wiley & Sons, Inc., 1996), pp. 1-5.

<sup>46</sup> Available from: <http://www.treasury.gov.au>

ประเทศออสเตรเลียมีการปฏิรูประบบภาษีอากรในปี ค.ศ. 1998 ในการปฏิรูประบบภาษีนี้นี้มิใช่เพราะระบบภาษีออสเตรเลียในปี ค.ศ.1998 ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้เพียงพอกับความต้องการของรัฐบาล แต่เนื่องจากรัฐบาลออสเตรเลียต้องการระบบภาษีที่ดีกว่าเป็นธรรมดาและแข่งขันกับระบบธุรกิจในตลาดโลกได้มากกว่า<sup>47</sup> เพื่อรักษาการเติบโตทางเศรษฐกิจให้แข็งแกร่งและยั่งยืนมีประสิทธิผลเพื่อให้ประชาชนชาวออสเตรเลียมีงานทำและยกระดับคุณภาพชีวิตของคนออสเตรเลีย ในการปฏิรูประบบภาษีจะครอบคลุมไปถึงการเสียภาษีบุคคลธรรมดาและภาษีนิติบุคคลรวมไปถึงสถาบันการเงินต่างๆเพื่อทำให้การเสียภาษีง่าย ความจำเป็นในการปฏิรูประบบภาษีใหม่นี้เนื่องจากเศรษฐกิจยุคใหม่ของประเทศออสเตรเลียจำเป็นต้องมีระบบธุรกิจที่ปรับเปลี่ยนเข้ากับระบบเศรษฐกิจโลกได้อย่างรวดเร็ว ดังนั้น ระบบภาษีต้องทำให้ระบบธุรกิจมีต้นทุนในการเสียภาษีลดลง นอกจากนี้ระบบภาษีจะต้องช่วยส่งเสริมความเติบโตทางเศรษฐกิจและการจ้างงานและการออมภายในประเทศระบบภาษีที่เป็นอุปสรรคต่อการนำเข้าและส่งออกหรือลดศักยภาพในการแข่งขันกับต่างประเทศจึงต้องถูกยกเลิกไป การปฏิรูประบบภาษีของประเทศออสเตรเลียจึงปรับปรุงระบบภาษีให้มีความง่าย แม่นยำ และแน่นอน<sup>48</sup>

ก่อนที่จะมีการปฏิรูประบบภาษีของประเทศออสเตรเลียนั้น ( ก่อนปี ค.ศ.1998 ) ระบบภาษีมีย่อขัดข้องที่ทำให้ประเทศออสเตรเลียไม่สามารถที่จะแข่งขันกับระบบการค้าโลกได้ เนื่องจาก ระบบภาษีของประเทศออสเตรเลียเป็นระบบที่ใช้มาเป็นเวลานานตั้งแต่ ปี ค.ศ.1930 ยกตัวอย่าง อัตราภาษี Wholesale Tax จากอัตรา 2.5% ในปี 1930 ปัจจุบันอัตราภาษีอยู่ที่ 22% และเคยสูงสุดถึง 45% เนื่องจากระบบภาษีในอดีต ระบบเศรษฐกิจจะขึ้นอยู่กับการซื้อขายสินค้ามากกว่าบริการ เนื่องจากประเทศออสเตรเลียมิได้มีพรมแดนติดต่อกับประเทศเพื่อนบ้านอื่นดังนั้นรายได้หลักของรัฐจึงได้มาจากการค้าขายสินค้าแต่ในภายหลังระบบธุรกิจของออสเตรเลียโดยส่วนใหญ่ขึ้นอยู่กับการบริการและการเงิน ดังนั้น จึงสามารถแยกข้อบกพร่องของระบบภาษีออสเตรเลียได้ดังนี้คือ

1) ระบบภาษีไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี เพราะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ก่อนปี ค.ศ. 1998 มีอัตราที่สูงส่งผลให้ทำลายความสนใจในการทำงานของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดา

<sup>47</sup> Costello, Peter, M.P., The Howard Government's Plan for A New Tax System, (Canberra: Treasurer of the Commonwealth of Australia, 1998), p. 2.

<sup>48</sup> Available from: <http://www.treasury.gov.au>

และนิติบุคคลที่จะทำงานหนักเพื่อให้ได้ผลตอบแทนสูง เนื่องจากเมื่อมีรายได้มากก็ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงมาก ดังนั้น หากปราศจากการปฏิรูประบบภาษีอย่างเข้าใจประชาชนภายในประเทศ ออสเตรเลียจะไม่สามารถมีกำลังใจในการเสียภาษี

2) ระบบภาษีเป็นอุปสรรคต่อการส่งออกและการลงทุนเมื่อประเทศออสเตรเลียมีการติดต่อธุรกิจต้องแข่งขันในยุคโลกาภิวัตน์ (Global Competition) ระบบภาษีเดิมสร้างความยุ่งยากแก่คนออสเตรเลียในการส่งออกสินค้าออกไปแข่งขันในตลาดโลกและยังเป็นอุปสรรคต่อผู้นำเข้าสินค้าชาวออสเตรเลียเพราะผู้นำเข้าและส่งออกชาวออสเตรเลียจำเป็นต้องเสียภาษี Wholesale sales Taxes ซึ่งผู้นำเข้าและส่งออกจากประเทศอื่นไม่ต้องเสียทำให้เสียเปรียบการแข่งขันทางธุรกิจ

3) แนวนโยบายของรัฐในระบบภาษีเดิม มีการส่งเสริมทางเศรษฐกิจโดยการจูงใจให้มีการลงทุนในประเภทธุรกิจที่รัฐต้องการ โดยการหักค่าลดหย่อนภาษีสำหรับนักลงทุนในการทำธุรกิจที่รัฐต้องการ แต่แนวนโยบายดังกล่าวซึ่งมักมีการเปลี่ยนแปลงอยู่บ่อยครั้งอันเป็นอุปสรรคต่อการลงทุน เพราะการกำหนดนโยบายทางภาษีดังกล่าวรัฐมิได้พิจารณาการส่งเสริมลดหย่อนค่าภาษีกับธุรกิจที่ไม่มีกำไรหรือมีกำไรน้อยแต่รัฐต้องการที่จะส่งเสริมจึงจูงใจโดยการลดหย่อนภาษีให้ แต่แนวนโยบายของรัฐบาลกลับเปลี่ยนแปลงไปตามธุรกิจที่มีกำไรมากก็จะได้รับการลดหย่อน

4) ประเทศออสเตรเลียใช้วิธีการจัดเก็บภาษีดอกเบี้ยและธุรกรรมทางการเงิน โดยมีการใช้เทคนิคที่ล้ำสมัยอันเป็นการเพิ่มค่าใช้จ่ายต่อสถาบันทางการเงินหรือนิติบุคคลที่ประกอบธุรกรรม

5) เป็นระบบภาษีที่ขาดประสิทธิภาพในการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรในการจัดเก็บ เนื่องจากภาษีเป็นรายได้หลักของรัฐบาลกลางและรัฐบาลท้องถิ่นเพื่อใช้จ่ายในงานต่างๆ และการประกันสังคม ภายใต้ระบบภาษีแบบเดิมรัฐบาลมีความจำเป็นต้องอิงรายได้จากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ซึ่งหากรัฐบาลต้องการที่จะให้สวัสดิการที่ดีต่อประชาชน รัฐบาลก็ต้องขึ้นอัตราภาษีในการจัดเก็บเพื่อรักษาระดับรายได้ของรัฐบาลแต่การปรับอัตราการจัดเก็บภาษีที่เพิ่มขึ้นนั้นจะกระทบโดยตรงกับบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ดังนั้น บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลมักจะมีการรวมตัวกันที่จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีทำให้การจัดเก็บรายได้ของรัฐจึงไม่ได้เพิ่มขึ้นมากตามที่ควรจะเป็น และอาจกล่าวได้ว่าระบบภาษีนี้ไม่มีประสิทธิภาพในแง่ที่รัฐบาลต้องการที่จะเพิ่มรายได้จากการจัดเก็บภาษี

6) ระบบภาษีมีความยุ่งยากซับซ้อนโดยไม่จำเป็น เนื่องจากข้อบัญญัติทางภาษี ( Income Tax Legislation ) มีการแก้ไขเพิ่มเติมจาก 120 หน้า เป็น 7,000 หน้า ในปีค.ศ.1998 ซึ่งมีการแก้ไขนโยบายภาษีมามากกว่า 650 ครั้งภายใน 15 ปี ความยุ่งยากในระบบภาษีนี้ทำให้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีต้องจ้างผู้เชี่ยวชาญทางภาษี (Tax Agents) ทำให้มีการเปลี่ยนแปลงค่าใช้จ่ายของระบบธุรกิจและรายได้ของบุคคลธรรมดา อันเป็นอุปสรรคต่อความเจริญของเศรษฐกิจและนอกจากนี้ความยุ่งยากของระบบภาษียังช่วยส่งเสริมให้คนหลีกเลี่ยงการเสียภาษีซึ่งหากกฎหมายภาษีย่างก็จะทำให้ไม่ต้องเสียทรัพยากรเพื่อจัดการงานในการเสียภาษี

ดังนั้น ในปีค.ศ.1998 พรรคร่วมรัฐบาลของประเทศออสเตรเลียจึงร่วมกันในการปฏิรูประบบภาษี โดยมีแนวนโยบายในการแก้ไข คือ ลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ลดภาระค่าใช้จ่ายของธุรกิจการนำเข้าและส่งออก ยกเลิกภาษีทางอ้อมบางอย่างที่ไม่เหมาะสม ลดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติเพื่อเสียภาษี โดยแก้ไขให้มีการเสียภาษีย่างขึ้น โดยมีหลักในการปฏิรูประบบภาษีดังนี้คือ

ก) ปฏิรูประบบภาษีให้เป็นระบบภาษีที่จูงใจให้คนทำงาน โดยมีรายละเอียดคือ

(1) รัฐบาลปรับลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จัดเก็บลงอีก 14%

(2) เพิ่มการหักส่วนลดการหักค่าลดหย่อนกรณีการหักรายได้จากค่าใช้จ่ายเพื่อครอบครัว หักลดหย่อนเพื่อการประกันสุขภาพ ประกันชีวิตได้อีก 30% ของเงินได้

(3) มีการนำระบบภาษีบริโภค (Goods and Services Tax หรือ GST) แทน Indirection Tax เพื่อลดความยุ่งยากในการเก็บภาษี รัฐบาลออสเตรเลียได้เปลี่ยนมาใช้ระบบภาษี GST เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม ค.ศ. 2000

(4) ลดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีและโกงภาษีโดยการลดการทำธุรกรรมที่ใช้เงินสดในธุรกรรมทางธุรกิจ

(5) ทดแทนรายได้จากภาษีอากรที่ขาดไปโดยการเก็บภาษีในรถยนต์ที่

หรูหรา

(6) ตั้งคณะกรรมการการคุ้มครองผู้บริโภค ( Australian Competition and Consumer Commission หรือ ACCC) เพื่อตรวจสอบราคาของสินค้าให้สอดคล้องกับอัตราภาษี

ข) มีการยกเลิกการจัดเก็บภาษีบางอย่างเพื่อรักษาความเติบโตทางเศรษฐกิจ เช่น ยกเลิกการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลท้องถิ่น 9 ชนิดและลดภาษีสรรพสามิต (Excise On Petroleum and Diesel) เป็นต้น เพื่อเป็นการทดแทนการยกเลิกการจัดเก็บภาษีดังกล่าว รัฐบาลออสเตรเลียจึงมีเปลี่ยนไปใช้ระบบการจัดเก็บระบบ GST แทน ซึ่งรัฐบาลออสเตรเลียคาดว่าจะประหยัดรายได้หนึ่งพันล้านเหรียญออสเตรเลีย จากการจัดซื้อสินค้าและบริการของรัฐบาล เพราะรัฐบาลไม่ต้องเสียภาษี GST อย่างไรก็ดี GST จะยกเว้นในการจัดเก็บกับสินค้าและบริการบางประเภท เช่น บริการเพื่อสุขภาพ การศึกษา การประปาและบำบัดน้ำเสีย มูลนิธิและหน่วยงานที่ไม่แสวงหากำไร

ค) ในเรื่องธุรกิจการลงทุนและการส่งออกนั้น การเสียภาษีภายใต้ระบบ GST จะช่วยเพิ่มสภาพคล่องให้ระบบธุรกิจของประเทศออสเตรเลียรัฐบาลจะมีการคืนภาษีส่วนเกินที่จัดเก็บจากผู้เสียภาษีบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลในระบบธุรกิจสามารถหักค่าลดหย่อนค่าเสื่อมราคาตามหลักเกณฑ์ การหักค่าลดหย่อนที่เหมาะสม

ง) รัฐบาลปฏิรูประบบภาษีเพื่อลดความยุ่งยากซ้ำซ้อนในการติดต่อของผู้เสียภาษี โดยจัดทำดังต่อไปนี้คือ

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่เป็นนิติบุคคลจะมีหมายเลขผู้เสียภาษีเพียงหมายเลขเดียว

(2) รายงานภาษีจะถูกทำให้ง่ายและมีมาตรฐานเดียวกัน

(3) บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรจะถูกแก้ไขให้สอดคล้องและเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน (Streamlined)<sup>49</sup>

---

<sup>49</sup> Costello, Peter, M.P., The Howard Government's Plan for A New Tax System, pp. 2-21.



จากจุดมุ่งหมายในการปฏิรูประบบภาษีของประเทศออสเตรเลียดังกล่าวข้างต้น แสดงให้เห็นถึงการปฏิรูประบบภาษีที่รัฐบาลออสเตรเลียปรับปรุงให้มีการจัดเก็บภาษีในระบบที่มีประสิทธิภาพภายใต้สองกฎเกณฑ์หลักคือกระจายรายได้อย่างเป็นธรรมและมีการคืนภาษีหรือการเครดิตภาษีในกรณีที่เก็บเกินซึ่งการแก้ไขระบบภาษีให้เป็นธรรมโดยการจัดเก็บภาษีธุรกิจ (Business Tax System) จากกำไรของธุรกิจทุกชนิดมากกว่าการเลือกเก็บจากธุรกิจบางชนิด ซึ่งทำให้การเก็บภาษีจากรายได้ลดความยุ่งยากซับซ้อน และป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี

### 3.3 ประเทศญี่ปุ่น

ระบบภาษีของประเทศญี่ปุ่นได้มีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงมากมายในช่วงระหว่าง สงครามโลกการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงนี้ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของประเทศสหรัฐอเมริกาแต่หลังจากนั้น การสร้างระบบภาษีแบบญี่ปุ่นจริงๆ ก็เริ่มต้นมีขึ้นภายใต้ความริเริ่มของรัฐบาลช่วงปี ค.ศ. 1950-1960 (ประมาณ 50ปีล่วงมาแล้ว) โดยมีจุดมุ่งหมายที่จะส่งเสริมให้เศรษฐกิจของประเทศญี่ปุ่นรุ่งเรืองขึ้น และนับแต่วิกฤตการณ์ราคาน้ำมันในปี 1970-1980 ญี่ปุ่นก็ได้มีความพยายามที่จะปรับปรุง เปลี่ยนแปลงระบบภาษีตนเองเรื่อยมาจนถึงปัจจุบัน

ประเทศญี่ปุ่นมีระบบภาษีที่เป็นเอกลักษณ์ของตนเอง ซึ่งไม่เหมือนของประเทศ อุตสาหกรรมอื่น ความแตกต่างที่เห็นเด่นชัดที่สุดคือ เป็นระบบภาษีทำให้เกิดปัญหาการจัดเก็บ ภาษีน้อยที่สุดรองลงมาจากสหรัฐอเมริกาและตุรกี เป็นระบบที่ภาษีได้จากรายได้บุคคลธรรมดา และนิติบุคคล และไม่มีการเก็บภาษีเกี่ยวกับสิ่งอุปโภคบริโภคและภาษีทางอ้อมจากสินค้าที่ผลิต หรือใช้ภายในประเทศบางอย่างเท่านั้น (ญี่ปุ่นเป็นประเทศที่ไม่มีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม) โดยหลัก สำคัญคือเริ่มมีการเก็บภาษีท้องถิ่นเพิ่มขึ้นเนื่องจากญี่ปุ่นประสบภาวะเงินเฟ้อเพื่อให้เกิดการจัดเก็บ ภาษีมีประสิทธิภาพรัฐบาลจึงจัดสัดส่วนระหว่างภาษีที่เก็บจากรัฐบาลกลางกับรัฐบาลท้องถิ่นให้ เท่ากันแต่อย่างไรก็ตามระบบการจัดเก็บภาษีมีแนวโน้มสู่ส่วนกลาง (รัฐเป็นผู้ครอบครองยอดรวม ภาษีเกินกว่า 60%) ยกเลิกภาษีพิเศษบางชนิดที่เป็นอันตรายต่อผู้เสียภาษีเพิ่มระบบภาษีหัก ณ ที่จ่าย เพื่อช่วยให้รัฐได้เงินสดก่อนเพื่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บ ป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี

กระบวนการกำหนดนโยบายการจัดเก็บภาษีของญี่ปุ่นจะเริ่มต้นจากรัฐบาล สอบถามถึงความจำเป็นที่จะต้องปรับปรุงแก้ไขการจัดเก็บภาษี จากนั้นจะมีการเสนอเรื่องเข้าสู่ คณะกรรมาธิการที่ปรึกษาการจัดเก็บภาษี ซึ่งแต่งตั้งโดยนายกรัฐมนตรี ภายหลังจากอภิปรายแล้ว คณะกรรมาธิการก็จะให้ข้อเสนอแนะหรือข้อเสนอแนะกลับไปยังนายกรัฐมนตรี จากนั้นเรื่องก็จะถูก

ส่งไปพิจารณาในสภาภายหลังจากได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการการจัดเก็บภาษีของ  
พรรคการเมืองของรัฐบาลขณะนั้น

จากรายการพัฒนาโครงสร้างการจัดเก็บภาษีในระยะยาว สรุปการเปลี่ยนแปลง  
ได้ดังนี้คือ

1) ขนาดและองค์ประกอบของรายได้จากการจัดเก็บภาษีมีแนวโน้มที่จะ  
เปลี่ยนไปซึ่งจะสะท้อนหรือเป็นสัญญาณบ่งบอกการเปลี่ยนแปลงด้านโครงสร้างเศรษฐกิจ

2) ไม่เพียงแต่การเปลี่ยนแปลงด้านโครงสร้างเศรษฐกิจ แรงผลักดันด้านสังคม  
ด้านการเมือง และด้านวัฒนธรรม ยังเป็นตัวกำหนดส่วนแบ่งที่เป็นรายได้จากการจัดเก็บภาษีของ  
ประเทศอีกด้วย

รูปแบบของการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีของประเทศญี่ปุ่น

ก) เป็นรูปแบบที่เปลี่ยนแปลงจากภาษีที่ดินไปเป็นการเก็บภาษีทางอ้อมแล้ว  
เปลี่ยนแปลงไปเป็นภาษีเงินได้

ข) ภาษีการค้ากับต่างประเทศมิได้มีบทบาทสำคัญในระยะแรกของการพัฒนา  
ระบบเศรษฐกิจของญี่ปุ่นเมื่อเทียบกับประสบการณ์ของหลายประเทศ

ค) ภาษีทางอ้อมที่จัดเก็บภายในประเทศของญี่ปุ่นสมัยสงครามโลกมีแนวโน้มที่  
จะลดลง ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลสัมฤทธิ์ผลอย่าง  
มากมายในช่วงเศรษฐกิจที่เจริญเติบโตอย่างรวดเร็ว

### 3.3 ประเทศสิงคโปร์

เมื่อใช้มาตรฐานปกติในการเปรียบเทียบแล้วประเทศสิงคโปร์มีระบบการเงินที่แปลก  
นโยบายของรัฐบาลมุ่งที่จะจัดให้มีบรรยากาศในการลงทุนที่มั่นคงและดึงดูดนักลงทุน

ประเทศสิงคโปร์มีหน่วยงานที่ใช้บังคับกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากรคือ กรมสรรพากร (Inland Revenue Department หรือ IRAS) และ กรมศุลกากรและสรรพสามิต (Customs and Excise Department) เป็นหน่วยงานที่จัดเก็บรายได้ให้กับกระทรวงการคลัง รัฐบาลสิงคโปร์มีรายได้หลัก 3 ทางคือ รายได้ภาษีจากค่าธรรมเนียมต่างๆ และรายรับอื่นๆ รายรับที่สำคัญคือรายได้ภาษีที่ได้จากการจัดเก็บประเภทต่างๆ

ประเทศสิงคโปร์เป็นประเทศที่ไม่เสียค่าธรรมเนียมในการเทียบเรือ (free port) มีการเก็บภาษีสรรพสามิตและภาษีขาเข้าเล็กน้อยเท่านั้น ภาษีสรรพสามิตที่เก็บคือ เก็บจากยาสูบ ผลิตภัณฑ์จากปิโตรเลียมและเหล้าเท่านั้น ส่วนภาษีขาเข้าส่วนใหญ่เก็บจาก รถยนต์ ยาสูบ ผลิตภัณฑ์จากปิโตรเลียม และเหล้า

นโยบายการจัดเก็บภาษีเป็นส่วนหนึ่งของนโยบายทางการคลัง โดยนโยบายในการจัดเก็บภาษีมีเป้าหมายอยู่ 2 ประการคือ

ประการที่หนึ่ง คือ เพิ่มรายได้ เป็นวัตถุประสงค์ดั้งเดิมของนโยบายภาษี เพราะเงินได้ภาษีเป็นแหล่งเงินทุนที่สำคัญในการดำเนินงานของรัฐ

ประการที่สอง คือ ส่งเสริมเป้าหมายทางด้านเศรษฐกิจและสังคม เพราะเนื่องจากภาษีสามารถนำมาใช้ผลักดันพฤติกรรมทางด้านเศรษฐกิจและสังคมตามที่ต้องการ เช่น นโยบายภาษีของสิงคโปร์คือการเก็บภาษีในอัตราต่ำทั้งนิติบุคคลและบุคคลธรรมดา การเก็บภาษีนิติบุคคลในอัตราที่ต่ำจะช่วยบริษัทในการลงทุนในต่างประเทศ ส่วนการเก็บภาษีบุคคลธรรมดาในอัตราที่ต่ำจะช่วยส่งเสริมให้ประชาชนขยันทำงาน นอกจากนี้แล้วสิงคโปร์ยังมีนโยบายภาษีทำฐานภาษีให้กว้าง เป้าหมายเพื่อปลูกจิตสำนึกของประชาชนให้มีความรับผิดชอบในการจ่ายภาษีด้วยเหตุผลนี้วิธีการบรรเทาการจัดเก็บภาษีของบุคคลธรรมดาคือใช้วิธีจัดเก็บภาษีในอัตรากำหนดที่ต่ำซึ่งหมายความว่า ผู้เสียภาษีที่มีรายได้ถึงระดับที่กำหนดให้ต้องเสียก็จะเสียภาษีได้ง่ายขึ้น<sup>50</sup>

ในปี ค.ศ. 1993 ได้มีรายงานในการแก้ไขปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีในประเทศสิงคโปร์ โดยมีการนำระบบภาษีบริโภค (Goods and Services Tax หรือ GST) มาใช้เป็นส่วนหนึ่งในการปฏิรูปการจัดเก็บภาษี โดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้แถลงในปี ค.ศ.1993 ว่า

<sup>50</sup> Available from: <http://www.iras.gov.sg>, Overview of Singapore Tax System

“ระบบ GST จะถูกนำมาใช้ ซึ่งจะรวมทั้งการหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล” เนื่องจากมีอุปสรรคในการใช้บังคับกฎหมายในการจัดเก็บภาษี ดังนี้คือ

ก) มีความจำเป็นที่จะต้องจัดโครงสร้างระบบภาษีของสิ่งคปรี่ใหม่ทั้งหมด เพื่อให้ระบบเศรษฐกิจมีการแข่งขันกันสูงขึ้น ซึ่งในตอนสุดท้ายต้องมีความจำเป็นต้องมีการลดอัตราภาษีเงินได้และนำระบบ GST มาใช้เพื่อเป็นแหล่งรายได้อื่น

ข) ประเทศสิงคโปร์ต้องเผชิญปัญหากับผู้สูงอายุซึ่งในสถานการณ์ดังกล่าวภาษีเงินได้จะไปสร้างภาระกับกลุ่มคนส่วนน้อยคือกลุ่มในวัยทำงาน ซึ่งปัญหาตรงจุดนี้จะไปขัดขวางการเจริญเติบโตทางธุรกิจดังนั้น จึงต้องนำภาษีระบบฐานกว้างอย่าง GST มาใช้เพื่อที่จะกระจายภาระในการเสียภาษีไปให้กลุ่มที่ใหญ่กว่าด้วย

ค) เนื่องจากภาระภาษี GST ไม่ได้เพิ่มขึ้นตามรายได้ที่เพิ่มขึ้นไปตามการทำงานหนัก ดังนั้น จึงช่วยเพิ่มแรงจูงใจในการทำงานและส่งเสริมธุรกิจ

ง) ระบบ GST เป็นภาษีบริโภคและมีลักษณะการจัดเก็บที่มีข้อดีหลายประการ เช่น ช่วยให้มีการเก็บเงินออมมากขึ้นโดยไม่ต้องเสียภาษีและให้ผลตอบแทนต่อหน่วยธุรกิจ ช่วยให้ระบบเศรษฐกิจมีสามียืดหยุ่น ช่วยบรรเทาภาระภาษีในการส่งสินค้าภายในประเทศในการส่งออกโดยใช้ระบบการจัดเก็บภาษี 0% กับการส่งสินค้าออกนอกประเทศ

จ) เป็นการจัดเก็บภาษีกับคนส่วนใหญ่ของประเทศรวมทั้งผู้ที่ประกอบธุรกิจส่วนตัว จึงเป็นการจัดเก็บภาษีที่มีความเป็นธรรม

ฉ) มีกลไกของระบบที่จะช่วยให้มีการบริหารที่ง่ายและยากในการที่จะหลีกเลี่ยงไม่เสียภาษีและการติดตามจัดเก็บได้ทุกชั้นตอนนอกจากนั้นแล้วยังจะช่วยลดโอกาสในการสูญเสียรายได้จากการที่ประเมินรายได้เพื่อยื่นเสียภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง

ช) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าและบริการหลากหลายประเภทมาก ภาระภาษีทั้งหมดในสินค้าจะขึ้นอยู่กับมูลค่าสุดท้าย (แต่ไม่นับถึงจำนวนครั้งในการผลิตและช่องทางจำหน่ายสินค้าที่ผ่านมา) ภาษี GST จึงช่วยลดความเบี่ยงเบนทางเศรษฐกิจ

ข) GST จะเป็นแหล่งเงินได้ที่แน่นอนในการจัดเก็บภาษีมากกว่าภาษีประเภทอื่น

การปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีของสิงคโปร์ โดยการนำระบบภาษีบริโภค (Goods and Services Tax หรือ GST) ที่เก็บจากการบริโภคของผู้บริโภค ซึ่งจะต้องจ่ายเมื่อมีการใช้เงินในการซื้อสินค้าและบริการรวมถึงการนำเข้า ซึ่งการจัดเก็บภาษีประเภทนี้ ประเทศสิงคโปร์เป็นหนึ่งในประเทศไม่กี่ประเทศที่ไม่เคยมีภาษีบริโภคมาก่อนที่จะมีการใช้ภาษีบริโภค GST เป็นระบบการจัดเก็บภาษีใหม่ทั้งสำหรับผู้เสียภาษีและผู้เก็บภาษี เนื่องจากการจัดเก็บภาษีประเภทนี้ไม่ได้เข้ามาแทนที่ภาษีหลัก ดังนั้น จึงจำเป็นต้องจัดหาเจ้าหน้าที่ใหม่ เนื่องจากสิงคโปร์ได้เปลี่ยนระบบการบริหารด้านภาษีออกจากกรมในส่วนของราชการไปเป็น การประเมินตนเอง (autonomous revenue authority) ดังนั้น จึงไม่ต้องใช้เวลามากในการจัดหาและฝึกหัดเจ้าหน้าที่

ภาษี GST ถูกพัฒนาขึ้นมาเพื่อเป็นแผนงานของรัฐในมุมมองกว้าง โดยจะมีหน่วยงานหลายหน่วยงานเข้ามาเกี่ยวข้องในแต่ละขั้นตอน เช่น คณะกรรมการ GST Steering จะมาจากทั้งกระทรวงการคลัง กระทรวงการค้าและอุตสาหกรรม IRAS กรมศุลกากรและสรรพสามิต และสำนักงานอัยการ โดยวางแผนงานร่วมกัน โดยมี Monetary Authority of Singapore เป็นผู้ศึกษาถึงผลกระทบของการใช้ระบบ GST ส่วนหน่วยงานที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับภาษี GST ที่ตั้งขึ้นใน IRAS จะเป็นบุคลากรที่โอนย้ายมาจาก IRAS และมีการอบรมด้านการจัดเก็บภาษี GST ให้แก่เจ้าหน้าที่ในกรมศุลกากรด้วยเนื่องจากเจ้าหน้าที่ศุลกากรต้องเป็นผู้จัดเก็บภาษี GST จากสินค้านำเข้าด้วย

ประเทศสิงคโปร์พัฒนากฎหมายลำดับรองของ GST ในรูปแบบของกฎเกณฑ์และคำสั่งกฎเกณฑ์ของ GST จะรวมถึงกฎเกณฑ์ทั่วไป กฎเกณฑ์เกี่ยวกับบทบัญญัติในการแปลง (transitional provisions) คำสั่งอื่นๆ ก็จะมีรวมถึงคำสั่งที่เกี่ยวกับบริการระหว่างประเทศ คำสั่งเกี่ยวกับเรื่องการส่งออกและการออกกฎหมายเกี่ยวกับภาษีศุลกากรและสรรพสามิต โดยขอบเขตของกฎหมาย GST จะครอบคลุมเรื่องการบริโภคที่กว้างมาก ยกเว้นสินค้าและบริการบางชนิดเท่านั้นที่ไม่อยู่ภายใต้การจัดเก็บ เช่น การซื้อหรือการเช่าที่ดินและอาคารที่ใช้อาศัย และบริการทางการเงินบางประเภท

จุดประสงค์ของการใช้ระบบ GST เพื่อที่จะสร้างระบบการจัดเก็บภาษีในสิงคโปร์ให้มีการแข่งขันที่สูงขึ้น การใช้ระบบ GST ที่เป็นระบบภาษีที่มีฐานการจัดเก็บที่กว้าง (broad-based tax system) แต่ในระบบเศรษฐกิจของสิงคโปร์มีความซับซ้อนเพราะมีความหลากหลายของธุรกรรมของบริษัทข้ามชาติต่างๆ อย่างไรก็ตามการใช้ระบบ GST ก็ไม่เกิดปัญหาขึ้นเพราะมีการทำงานที่ดี

ของบุคลากรและยังมีความพยายามที่จะการใช้ระบบ GST โดยได้รับการส่งเสริมจากนักการเมืองของสิงคโปร์ให้มีการใช้ระบบ GST ผู้บริหารระบบ GST คือ ผู้ช่วยนายกรัฐมนตรี (Deputy Prime Minister) รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการค้าและอุตสาหกรรม (Minister for Trade and Industry) และนายกรัฐมนตรี Goh Chok Tong กล่าวว่า ระบบ GST มีได้นำมาใช้เพื่อให้ได้เงินภาษีมากขึ้นแต่นำมาใช้เพื่อเพิ่มระดับรายได้ทั้งหมดและรัฐบาลก็จะคืนรายได้ส่วนเกินให้

ประเทศสิงคโปร์ประสบความสำเร็จในการนำระบบ GST มาใช้ในระยะเวลาอันสั้น ประชาชนโดยส่วนใหญ่มีการยอมรับระบบภาษีด้วยดี ได้รับการสนับสนุนจากด้านการเมืองและหน่วยงานต่างๆ มีการวางแผนและกำหนดเวลาที่ดี มีบุคลากรที่มีความตั้งใจในการทำงาน และมีการจัดเตรียมในรายละเอียดในการศึกษาก่อนนำระบบมาใช้และมีการให้ความรู้และทำความเข้าใจกับผู้เสียภาษีกับระบบนี้ เนื่องจากการนำระบบ GST มาใช้ มิได้เกิดจากความต้องการให้จัดเก็บเงินในปริมาณที่มาก จึงเป็นไปได้ที่จะใช้ระบบ GST ในอัตราภาษีที่ต่ำเพื่อลดผลกระทบในการนำระบบ GST มาใช้<sup>51</sup>

เพื่อทำให้สิงคโปร์มีศักยภาพในทางธุรกิจกับต่างประเทศโดยมีการลดสัดส่วนการเก็บภาษีเงินได้ แล้วเปลี่ยนระบบภาษีใหม่ โดยใช้ระบบ GST ซึ่งการเปลี่ยนแปลงระบบภาษีใหม่จะทำให้ภาคเอกชนในสิงคโปร์จะแข่งขันในยุคโลกาภิวัตน์ได้และเนื่องจากการพัฒนาประเทศที่รวดเร็ว นอกจากนั้นแล้วสิงคโปร์ประสบกับปัญหาโครงสร้างประชากรวัยสูงอายุมากทำให้สัดส่วนภาษีเงินได้ส่วนใหญ่ตกอยู่กับคนส่วนน้อยที่เป็นวัยแรงงาน ดังนั้น การใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มจะช่วยให้คนวัยทำงานไม่ต้องทำงานหนักเพื่อนำรายได้มาใช้ในการเลี้ยงคนทั้งประเทศเนื่องจากระบบ GST เป็นภาษีที่เกิดจากการใช้จ่ายจึงมีความเป็นธรรมกว่าระบบภาษีเงินได้ และยังช่วยในการส่งสินค้าออก การจัดเก็บในระบบนี้ทำให้รายได้ของรัฐแน่นอน เนื่องจากเก็บจากการบริโภคจึงมีผลกระทบจากภาวะเศรษฐกิจน้อยกว่าระบบภาษีแบบเดิม

---

<sup>51</sup> Glenn Jenkins and Rup Khadka, Development Discussion Papers Taxation Research Series, *Tax Reform in Singapore*, (London: Harvard Institute for international Development, Harvard University, 1998) pp.1-44.

ประเทศสิงคโปร์รวมการจัดเก็บศุลกากรและสรรพสามิตเข้าด้วยกัน เพื่อลดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บ ปัญหาในข้อกฎหมาย ลดค่าใช้จ่าย เพิ่มประสิทธิภาพ ยกตัวอย่างเช่น สนามบิน Airport Branch Ports Br Harbour Br มีการจัดการเป็นจุดรวมกัน และมีแบ่งเป็นสองส่วนคือ ส่วนสอบสวน และส่วนกล่าวหา<sup>52</sup>

### 3.5 บทวิเคราะห์การปฏิรูประบบภาษีของประเทศกำลังพัฒนา

ASIAN DEVELOPMENT BANK (ADB) มีรายงานว่าในช่วงทศวรรษ 1980-1990 มีการปฏิรูปเศรษฐกิจของประเทศกำลังพัฒนาแต่มีการปฏิรูประบบภาษีไปด้วย ซึ่งการปฏิรูปภาษีเกิดด้วยหลายปัจจัยทั้งปัจจัยภายในประเทศและปัจจัยภายนอกประเทศ ASIAN DEVELOPMENT BANK ได้ชี้แจงเหตุผลของประเทศกำลังพัฒนาที่ต้องปรับปรุง หรือปฏิรูประบบภาษีว่าเป็นเพราะมีการเปลี่ยนแปลงบทบาทของภาคเอกชนในทางเศรษฐกิจ โดย ASIAN DEVELOPMENT BANK ยังได้เสนอว่าในการปฏิรูประบบภาษีในประเทศกำลังพัฒนาควรที่จะเริ่มต้นด้วยการประเมินบทบาทของภาษีในฐานะที่เป็นเครื่องมือของเศรษฐกิจมหภาค<sup>53</sup>

ทำนองเดียวกัน ECONOMIC AND SOCIAL COMMISSIONER FOR ASIA PACIFIC หรือ ESCAP ได้แนะนำว่าการปฏิรูประบบภาษีควรที่จะเริ่มต้นด้วยการประเมินบทบาทของภาษีอากรในฐานะที่เป็นเครื่องมือของเศรษฐศาสตร์มหภาค ในอดีตนั้นบทบาทของภาษีอากรถูกพัฒนาขึ้นมาเพื่อใช้กับวัตถุประสงค์หลายอย่างซึ่งรวมถึงการส่งเสริมการออมและการลงทุน การกำหนดทิศทาง การลงทุนก่อให้เกิดความเท่าเทียมกันในการกระจายรายได้ ภาษีอากรถูกมองว่าเป็นนโยบายที่มีศักยภาพทั้งในการรักษาภาคสาธารณสุขและจูงใจให้เอกชนปฏิบัติตามวัตถุประสงค์ของแผน<sup>54</sup>

<sup>52</sup> Available from: <http://www.iras.gov.sg>

<sup>53</sup> ADB, *Asian Development Outlook*, (Hong Kong: Oxford University Press, 1993), p. 7.

<sup>54</sup> ESCAP, *Development Papers No.3*, (Bangkok: United Nations, 1983), p. 2.

Ehtisham Ahmad และ Stern Nicholas ยืนยันแนวความเห็นของ ESCAP และได้เสนอแนะหลักในการปฏิรูประบบภาษีอากรในประเทศกำลังพัฒนา ดังนี้คือ<sup>55</sup>

ก) ในกรณีที่เป็นไปได้ภาษีหรือการโอนที่ต้องจ่ายเป็นเงินก่อนเดี๋ยวจึงควรนำเงินได้นี้มาใช้ในการเพิ่มรายได้

ข) ควรมองว่าเครื่องมือการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทนั้นเป็นส่วนหนึ่งของทั้งระบบการจัดเก็บภาษีอากร ดังนั้น จึงไม่ควรแยกประเภทการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทดังเช่นการหักค่าลดหย่อนภาษีไม่ควรจะเฉพาะแต่ภาษีเงินได้การเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีให้ได้มากขึ้นไม่ควรมุ่งไปเฉพาะการเก็บภาษีเพียงรูปแบบเดียว เพราะทั้งภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อมต่างก็มีผลกระทบต่อระบบการเก็บภาษีทั้งระบบตัวอย่างเช่น ไม่ควรจัดสรรการกระจายรายได้ให้แก่ภาษีเงินได้ (ภาษีทางตรง) และไม่ควรจัดสรรการเพิ่มรายรับแก่ภาษีทางอ้อม

ค) การจัดเก็บภาษีทางอ้อมควรมุ่งเน้นไปที่สินค้าที่พร้อมจะออกไปสู่ผู้บริโภค ไม่ควรจัดเก็บภาษีสินค้าที่อยู่ระหว่างการผลิตเว้นแต่ที่มีความยุ่งยากในการจัดเก็บภาษีเมื่อสินค้านั้นผ่านขั้นตอนการผลิตไปแล้วหรือมีเหตุผลพิเศษบางอย่างที่จำเป็นต้องจัดเก็บภาษีสินค้าที่อยู่ระหว่างการผลิตขึ้นส่วนประกอบหรือสิ่งที้นำมาประกอบการผลิตที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ ในช่วงที่สินค้านั้นอยู่ในระหว่างการผลิตควรจะได้มีการลดภาษีนำเข้าและควรเชื่อมโยงการเก็บภาษีนี้ไปสู่การจัดเก็บภาษีอื่นที่จะกระทำต่อสินค้าเมื่อผ่านขั้นตอนการผลิตไปแล้วด้วยกรณีดังกล่าวนี้ควรที่จะนำมาใช้ในกรณีเมื่อต้องการสนับสนุนอุตสาหกรรมภายในประเทศและการกระตุ้นด้วยวิธีอื่นไม่ได้ผล

ง) เมื่อราคาของผู้ผลิตกำหนดและราคาท้องตลาดหรือราคาสำหรับบริโภค (Shadow price) จำเป็นต้องเท่ากันหรือใกล้เคียงกัน การจัดเก็บภาษีทางอ้อมควรใช้วิธีทำให้เกิดความสมดุลระหว่างประสิทธิภาพและความเป็นธรรมเป็นแนวทาง หากขาดการวางแผนที่ดีสำหรับการพยุงรายได้ (income support) คุณภาพ (conformity) ของการจัดเก็บภาษีทางอ้อมก็จะมี

---

<sup>55</sup> Ahmad, Ehtisham and Nicholas Stern, The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries, London: Cambridge University Press, 1991), pp.15-17.



จ) โดยหลักการทางทฤษฎีภาษีเงินได้นิติบุคคล(ซึ่งแตกต่างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา) จะอยู่ที่การเก็บภาษีเงินได้จากสินค้าประเภทนำเข้าจากต่างประเทศ ซึ่งรายได้ของรัฐจากส่วนนี้จะมีความสำคัญมากกว่าการจัดเก็บภาษีประเภทอื่นแต่เนื่องจากในปัจจุบันนี้ยังไม่ได้มีการปรับปรุงแก้ไขระบบการจัดเก็บภาษีหลักการที่เป็นแนวทางควรจะยืดความไม่ยุ่งยากซ้ำซ้อนสามารถนำไปใช้ในทางปฏิบัติได้

Janet Stotsky เพิ่มเติมแนวทางปฏิบัติว่า กองทุน International Monetary Fund (IMF) ควรจะมีอิทธิพลในการปฏิรูปภาษีของประเทศกำลังพัฒนา ทั้งนี้ คุณลักษณะของระบบภาษีในอุดมคติสำหรับประเทศกำลังพัฒนาที่ IMF กำหนดไว้นั้น มีดังนี้<sup>56</sup>

1) ภาษีฐานกว้างอย่างเช่น VAT ควรจะเป็นภาษีอัตราเดียว (single rate) และมีข้อยกเว้นที่น้อย ส่วนภาษีสรรพสามิตก็ควรจัดเก็บกับพวกผลิตภัณฑ์จากปิโตรเลียม แอลกอฮอล์ ยาสูบ สินค้าฟุ่มเฟือยบางรายการ

2) ภาษีส่งออกห้ามมิให้มีการยืดหยุ่น เว้นแต่ภาษีเงินได้สำหรับส่วนที่จัดเก็บยาก เช่น ภาคเกษตรกรรม

3) ความยืดหยุ่นในเรื่องภาษีนำเข้ามีวัตถุประสงค์ในด้านการปกป้องเท่านั้น เนื่องจากภาษีขายภายในประเทศมีหน้าที่ในการเพิ่มเงินได้โดยมีอัตราเฉลี่ยที่ต่ำและมีอัตราการกระจายที่จำกัดในการลด effective rates ในการปกป้อง

4) อาจเป็นไปได้ที่ว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาควรมีรูปแบบที่ง่าย ควรมีข้อยกเว้นที่จำกัด มี Top Marginal Rates ปานกลางและมีข้อยกเว้นที่ใหญ่พอที่จะยกเว้นบุคคลที่มีรายได้ปานกลางและมีความยืดหยุ่นในเรื่องการหัก ณ ที่จ่าย

3) การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลควรมีบทบัญญัติในเรื่องการจัดเก็บเฉพาะอัตราที่เริ่มจากปานกลางจนถึงต่ำ โดยมีค่าเสื่อมราคาและค่าใช้จ่ายที่มีใช้เป็นเงินสด

---

<sup>56</sup> Stotsky, Janet, Summary of IMF tax policy advice, cited in Parthasarathi Shome, Tax Policy Handbook, (Washington DC: International Monetary Fund, 1995), pp. 279-283.

Richard M. Bird และ Milka Casanegra de Jantscher กล่าวโดยสรุปว่าการบริหารภาษีอากรมีความสำคัญกับทั้งฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับบทบาทในการเพิ่มเงินได้ภาษีและฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับนโยบายภาษี<sup>57</sup> และ Vito Tanzi ได้ชี้ให้เห็นว่าการบริหารภาษีมีบทบาทสำคัญในการกำหนดระบบภาษีที่แท้จริง ซึ่งตามความเป็นจริงแล้วมีข้อขัดแย้งระหว่างการวางนโยบายภาษีในประเทศกำลังพัฒนาในจุดที่ว่าแม้มีการเปลี่ยนนโยบายโดยที่ไม่มีการบริหารไม่สามารถช่วยอะไรขึ้นมาได้ และเป็นเรื่องสำคัญที่จะต้องทำให้แน่ใจว่าการเปลี่ยนแปลงในนโยบายภาษีเข้ากันได้กับความสามารถในการบริหารกล่าวคือการบริหารภาษีก็คือนโยบายภาษีนั่นเอง<sup>58</sup>

การบริหารภาษีที่ดีที่สุดมิใช่การเก็บเงินได้ให้ได้มากที่สุดแต่อยู่ที่ว่าจะเก็บเงินได้นั้นอย่างไรกล่าวคือผลของความพยายามในการก่อให้เกิดรายได้และระดับของสวัสดิการในทางเศรษฐกิจก็มีความสำคัญที่เท่าเทียมกัน การบริหารภาษีที่ไม่มีคุณภาพอาจมีการจัดเก็บเงินได้ก้อนใหญ่จากส่วนที่ง่ายต่อการเก็บเช่นผู้ที่รับเงินเดือนในขณะที่ไม่สามารถบังคับจัดเก็บภาษีจากหน่วยธุรกิจหรือจากวิชาชีพอื่นๆ ดังนั้นระดับในการจัดเก็บภาษีจึงเป็นมาตรการที่ไม่ซับซ้อนในการบริหารภาษีอย่างมีประสิทธิภาพมาตรการที่มีความถูกต้องแม่นยำกว่าคือขนาดของ “ช่องว่างที่นำมาใช้” (COMPLIANCE GAP) ซึ่งก็คือช่องว่างระหว่างเงินได้ภาษีที่แท้จริงและเงินได้ภาษีที่มีศักยภาพในการจ่ายและวิธีการที่ช่องว่างนั้นจะจัดแบ่งระหว่างส่วนที่แตกต่างกันของผู้เสียภาษี<sup>59</sup>

จากการศึกษาการแก้ไขปัญหของประเทศไทยกำลังพัฒนา ทำให้เห็นถึงการปฏิรูประบบภาษีของประเทศกำลังพัฒนาเท่าที่ผ่านมายังไม่มีรูปแบบที่แน่นอนและมักจะปฏิรูปโดยแก้ไขเฉพาะหน้าความล้มเหลวของการปฏิรูประบบภาษีของประเทศกำลังพัฒนาประกอบ

---

<sup>57</sup> Richard M. Bird and Milka Casanegra de Jantscher, Improving Tax Administration In Developing Countries, (Washington DC :International Monetary Fund Publication Services), p.1.

<sup>58</sup> Tanzi, Vito, Quantitative Characteristics of the Tax Systems of Developing Countries, cited in David Newbery and Nicholas Stern The Theory of Taxation in Developing Countries, ed. (: Oxford University Press, 1987), p.51.

<sup>59</sup> Richard M. Bird and Milka Casanegra de Jantscher, Improving Tax Administration In Developing Countries, p.1.

ข้อสังเกตของผู้เชี่ยวชาญ หน่วยงาน ADB , ESCAP และ IMF ก็ได้ชี้ให้เห็นว่าแม้วิธีการในการปฏิรูประบบภาษีจะแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศแต่อย่างไรก็ตามยังมีลักษณะที่เหมือนกันอยู่ประการหนึ่ง คือ การขาดแคลนทรัพยากรในการบริหารภาษี แม้ว่าจะมีรายได้ที่สูงขึ้นแต่ก็เป็นเรื่องยากและเป็นไปไม่ได้เกี่ยวกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับภาษีที่จะจูงใจคนให้ได้มากขึ้นหรือเพิ่มค่าตอบแทนเพื่อชักจูงบุคลากรที่มีคุณภาพสูงหรือแม้แต่การจัดหาอุปกรณ์สำนักงานต่างๆให้ได้มาตรฐาน เนื่องจากผู้บริหารระบบภาษีเป็นข้าราชการ ดังนั้น จึงต้องขึ้นกับกฎเกณฑ์ต่างๆของรัฐบาลในประเทศกำลังพัฒนาการปฏิรูปกลวิธีต่างๆจำเป็นจะต้องใช้ทรัพยากรในการบริหารเป็นพิเศษ ซึ่งส่วนใหญ่ก็คือบุคลากร ดังนั้น การปฏิรูปดังกล่าวมักจะล้มเหลว กลวิธีในการปฏิรูปการบริหารที่ประสบผลสำเร็จจึงต้องมีพื้นฐานมาจากการจัดสรรทรัพยากรที่มีอยู่มากกว่าจะเป็นการเพิ่มทรัพยากร ตัวอย่างเช่น ตัดงานที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ออก<sup>60</sup>

ดังนั้นหากจะมีการปฏิรูปการบริหารระบบภาษีให้สำเร็จจึงได้แนะนำปัจจัยที่จำเป็นในการปฏิรูปการบริหารทางภาษีให้ประสบความสำเร็จในประเทศกำลังพัฒนา ได้แก่

ก) โครงสร้างทางภาษีจำเป็นต้องมีการปรับให้ง่ายเพื่อความสะดวกในการปฏิบัติและการบริหาร

ข) กลวิธีในการปฏิรูปที่เหมาะสมสำหรับสถานการณ์เฉพาะของแต่ละประเทศนั้นจะเป็นต้องมีการพัฒนา

ค) ต้องมีระบบทางการเมืองที่มั่นคงในการปรับปรุงการบริหารทางภาษีมิเช่นนั้นแม้จะมีความตั้งใจหรือการวางรูปแบบที่ดีก็จะไม่ประสบผลสำเร็จ<sup>61</sup>

และกองทุน IMF ได้เคยข้อเสนอแนะให้กระทรวงการคลังของประเทศไทยจัดตั้ง Office of Macro – Macro – fiscal Analysis (OMFA) ขึ้น เนื่องจากการศึกษาของ เจ้าหน้าที่ IMF (Mr.Reint Gropp, Mr.Douglas Todd และ Mr.Richard Hemming) เห็นว่างานด้านวิเคราะห์นโยบายการคลังในระดับมหภาคและการศึกษาผลกระทบที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลง

<sup>60</sup> Ibid,pp.6-8.

<sup>61</sup> Ibid, pp.12-13.

นโยบายภาษีรวมถึงการเสนอแนะนโยบายภาษีและการคลังยังมีลักษณะที่ไม่เป็นระบบ (AD HOC) และขาดความต่อเนื่อง ดังนั้น จึงเสนอกระทรวงการคลังให้จัดตั้ง Office of Macro – fiscal Analysis (OMFA) โดยให้อยู่ในรูปสำนักงานที่ประกอบไปด้วยเจ้าหน้าที่ผู้เชี่ยวชาญด้านการคลังและภาษีอากร ประมาณ 8 ถึง 10 คน อาจารย์รวมอยู่ในสำนักเลขาธิการรัฐมนตรี (Office of the Minister) มีหน้าที่หลักคือให้คำปรึกษาโดยอาศัยข้อมูล และการประสานงานกับหน่วยงานอื่นๆ รวมถึงสถาบันวิจัยอื่นๆ ทั้งภาครัฐและเอกชนในเบื้องต้น การตั้ง OMFA ควรมีหน้าที่รับผิดชอบหลัก 4 ประการ โดยให้เจ้าหน้าที่ดังกล่าวแยกหน่วยงานย่อยภายใน OMFA แบ่งงานในการดูแลและประสานงานกัน อย่างใกล้ชิดในด้านพยากรณ์เศรษฐกิจมหภาค (Macroeconomic Forecasting) การวิเคราะห์และพยากรณ์ด้านการคลัง (Fiscal Analysis and Forecasting) การติดตามและประเมินผล การจัดเก็บรายได้และการใช้จ่ายของรัฐบาล (Monitoring and Evaluation) และการทบทวนและวิเคราะห์นโยบายภาษี (Tax Policy Review and Analysis)<sup>62</sup>

อย่างไรก็ตามไม่พบว่ามี การแก้ไขกฎหมายทางภาษีอากรของไทยให้เป็นกิจจะลักษณะมากขึ้นกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน และไม่ปรากฏว่ารัฐบาลในสมัยต่อมามีดำเนินการตามข้อเสนอแนะดังกล่าวเมื่อไม่มีหน่วยงานดังกล่าวแล้วการแก้ไขปัญหของการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรของไทย จึงไม่สามารถที่จะแก้ไขได้ในภาพรวมของระบบภาษีดังจะเกิดปัญหาการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรของไทยที่สำคัญที่จะวิเคราะห์ถึงปัญหาที่เกิดขึ้นในบทต่อไป

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>62</sup> ลำดับเหตุการณ์การรวมกรมสรรพสามิตและกรมสรรพากร, หน้า 22-24.

## บทที่ 4

### การวิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคสำคัญของการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร ในปัจจุบัน

บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่ประกอบขึ้นด้วยกฎหมายหลายฉบับ เช่น พระราชบัญญัติ พระราชกำหนด และกฎหมายในรูปแบบอื่น ซึ่งในแง่ดีนั้น ย่อมถือได้ว่าเป็นกฎหมายที่มีการแก้ไขปรับปรุงและเพิ่มเติมหลายครั้ง ทำให้มีเนื้อหาครบถ้วนและรัดกุมทันต่อเหตุการณ์แต่ในทางตรงข้ามผลเสียของการมีกฎหมายหลายๆ ฉบับบังคับใช้ในเรื่องเดียวกันก็มีผลเสียเช่นเดียวกัน เช่น อาจทำให้เกิดความสับสนในโครงสร้าง ความยุ่งยากในการอ้างอิงปัญหาในการตีความและปฏิบัติ หรือทำให้บทบัญญัติบางอันซ้ำซ้อนกัน ทั้งหมดนี้ย่อมเป็นเหตุให้เกิดความยุ่งยากแก่ผู้เกี่ยวข้องที่จะต้องศึกษาให้เข้าใจและปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายเหล่านั้น ซึ่งในที่สุดก็จะส่งผลกระทบต่ออุปสรรคของการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร อย่างไรก็ดี ปัญหาต่างๆ ที่กล่าวมานั้นมิใช่ว่าจะเกิดขึ้นเสมอไป และในกรณีที่เกิดขึ้นก็อาจมีระดับปัญหาความมากน้อยแตกต่างกันไปแล้วแต่ว่ากฎหมายหลายๆ ฉบับที่บังคับเรื่องเดียวกันนั้นร่างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์อย่างไรและเชื่อมโยงสัมพันธ์กันดีเพียงใด กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันก็เช่นเดียวกันที่ได้รับทั้งผลดีและผลเสียจากการที่มีกฎหมายบังคับหลายๆ ฉบับ แต่ตามวัตถุประสงค์ของการศึกษานี้มุ่งที่จะศึกษาและแก้ไขปัญหาอุปสรรคที่สำคัญของการใช้บังคับบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรของไทย ดังนั้น ในบทนี้ผู้เขียนจะวิเคราะห์ถึงปัญหาสำคัญของประเทศไทยโดยผู้เขียนได้แบ่งเนื้อหาของบทนี้ 3 ส่วน คือ

ส่วนที่หนึ่งคือ ปัญหาและอุปสรรคในการนิบัติปฏิบัติที่มีความซ้ำซ้อนสับสนมีปัญหาในการตีความบทบัญญัติของกฎหมาย มีความยุ่งยากในการอ้างอิงบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรมีจุดอ่อนในเนื้อหาและยังพบว่าบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานมากเกินไปอันเป็นส่วนหนึ่งของปัญหาการใช้บังคับกฎหมาย

ส่วนที่สองคือ ปัญหาและอุปสรรคในส่วนของคุณลักษณะผู้ใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรที่เกิดกับบุคลากรภายในหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร (กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต) พนักงานสอบสวน พนักงานอัยการ และปัญหาของบทบัญญัติกฎหมายที่มีผลต่อการปฏิบัติหน้าที่ของบุคลากรผู้ใช้บังคับกฎหมาย

ส่วนที่สามคือ ปัญหาและอุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับแนวนโยบายของรัฐบาลแต่ละสมัย ในส่วนนี้ผู้เขียนจะชี้ให้เห็นว่าในรัฐบาลแต่ละสมัยที่มีการบริหารด้านระบบภาษีจะมีแนวนโยบายการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรที่เคร่งครัดแตกต่างกันออกไปโดยใช้วิธีกำหนดนโยบายมากกว่าการแก้ไขกฎหมายภาษีอากรที่ใช้บังคับในขณะนั้น แต่เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงรัฐบาลรัฐบาลชุดใหม่ก็ได้ติดตามพิจารณาปัญหาที่เกิดจากกฎหมายที่เปลี่ยนแปลงโดยนโยบายของรัฐบาลเดิม ทำให้กฎหมายที่มีปัญหาไม่ได้รับการแก้ไขเพียงเพราะเป็นกฎหมายที่สนับสนุนนโยบายเดิมนั้น อย่างไรก็ตามกฎหมายที่มีปัญหานั้นได้ส่งผลกระทบต่อระบบกฎหมายภาษีอากรและการจัดเก็บภาษี ดังจะยกบทบัญญัติกฎหมายที่เป็นปัญหาและอุปสรรคต่อการใช้บังคับกฎหมาย เช่น พระราชบัญญัติชดเชยภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. 2524

จากปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวข้างต้นแสดงให้เห็นถึงปัญหาและอุปสรรคสำคัญของการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรที่ทำให้ทราบว่า การใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรของไทยมีอุปสรรคในการบังคับใช้ เพื่อจะได้มีการศึกษาหามาตรการทางนิติศาสตร์มาแก้ปัญหา เพื่อให้อุปสรรคลดลงหรือหมดไปมากที่สุด ดังมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

#### 4.1 อุปสรรคในการนิติบัญญัติ

จากการศึกษาพบว่าอุปสรรคที่สำคัญของการใช้บังคับกฎหมายทางภาษีอากรนั้นคือบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากร ซึ่งตามขอบเขตการศึกษานี้จะศึกษาการนิติบัญญัติในส่วนของการกฎหมายศุลกากร กฎหมายสรรพากร กฎหมายสรรพสามิต โดยแยกประเด็นปัญหาและอุปสรรคในเรื่องการนิติบัญญัติ ซึ่งแบ่งออกเป็น 4 ส่วน ดังนี้คือ

##### 4.1.1 ความสับสนในโครงสร้างบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร

เนื่องจากสาเหตุที่ทำให้กฎหมายภาษีอากรมีความซ้ำซ้อนสับสนเพราะเมื่อมีการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรก็มีความพยายามที่จะบัญญัติให้ชัดเจนเข้าใจง่ายที่ประชาชนสามารถปฏิบัติตามได้ ซึ่งหลักเกณฑ์ข้อนี้แตกต่างกับข้อเท็จจริงที่ว่าไปมักปรากฏว่ากฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่เข้าใจยากที่สุดในบรรดากฎหมายทั้งหลายประกอบกับการที่ประเทศไทยมีกฎหมายมากแต่มักจะปฏิบัติไม่เป็นผลบางครั้งขาดความเชื่อมโยงสลับซับซ้อนต้องมีการตีความ

เจ้าหน้าที่เองก็ยังไม่เข้าใจใช้กฎหมายไม่ถูกต้องก็มากมีกฎหมายกระจัดกระจายเกี่ยวพันกัน<sup>63</sup> แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อเกิดปัญหาทางการใช้บังคับกฎหมายทางภาษีอากร หน่วยงานที่เกี่ยวข้องก็มีการพยายามที่จะปัญหาในส่วนนั้นๆ ศาสตราจารย์ ดร.อัคราทร จุฬารัตน ได้แสดงข้อคิดที่ว่า “วิธีการคิดแก้ไขปัญหาที่ชอบทำกันเสมอวิธีหนึ่งคือ เสนอแก้ไขหรือเขียนกฎหมายขึ้นมาใหม่เพราะมักเข้าใจว่ากฎหมายอะไรถ้าตัวหนังสือที่เขียนนั้นไม่ได้พูดถึงเรื่องนั้นไว้ตรงๆ แล้ว ก็จะแปลกันว่าใช้บังคับกับเรื่องนั้นไม่ได้ แล้วจะเกิดปัญหาขึ้นในวงผู้รู้กฎหมายตีความกันต่างๆ นานา จึงใช้วิธีการเขียนกฎหมายหรือแก้กฎหมายเสียให้ชัดเจนซึ่งไม่มีประเทศใดที่ตกอยู่ในสภาพเช่นนี้เพราะไม่มีใครที่สามารถจะเขียนกฎหมายให้ใช้ได้ตรงกับทุกกรณีที่จะเกิดขึ้นได้อันเป็นปัญหาของการใช้กฎหมายในประเทศไทย และด้วยเหตุนี้จึงมีกฎหมายมากจนซ้ำซ้อนกัน ทำให้เกิดปัญหาการใช้บังคับกฎหมายต่อไป”<sup>64</sup> และเมื่อเกิดปัญหาอื่นๆ ตามมาก็จะมีการยกเลิกวิธีดังกล่าวและหาวิธีอื่นๆ ต่อไป ซึ่งจุดนี้นอกจากจะทำให้เกิดระเบียบ ประกาศ หรือคำสั่งต่างๆ ของหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีอากร (ตามขอบเขตของการศึกษา คือ กรมสรรพากร กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต) ที่มีมากมายทำให้ในบางครั้งผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี หรือเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานจัดเก็บภาษีอื่นที่ไม่มีหน้าที่โดยตรงในเรื่องนั้นบางครั้งก็มีโอกาสที่จะทราบได้ว่าปัจจุบันใช้ระเบียบใดใช้บังคับอยู่ ระเบียบต่างๆ ก่อให้เกิดความสับสนแก่ผู้ปฏิบัติได้และทำให้ผู้ประกอบการปฏิบัติผิดพลาดในหลายเรื่องซึ่งทำให้มีผลกระทบต่อยอดรายได้ของรัฐที่ลดลงและเมื่อในภายหลังมีการตรวจพบมีการแก้ไขปัญหาในช่วงหนึ่ง แต่ต่อมาก็เกิดปัญหาในลักษณะเดียวกันซึ่งในแต่ละครั้งทำให้ยอดรายได้ทางภาษีอากรที่รัฐควรจะได้รับลดลง กรณีดังกล่าวสะท้อนให้เห็นถึงอุปสรรคของการใช้บังคับกฎหมายเนื่องจากในบางครั้งการแก้ไขปัญหาของกฎหมายฉบับหนึ่งอาจมีผลกระทบต่อกฎหมายอีกฉบับหนึ่งและยังเป็นช่องทางให้เกิดการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเนื่องจากความซ้ำซ้อนในโครงสร้างบทบัญญัติของกฎหมาย ภาษีอากรและขาดการประสานงานระหว่างหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีในการแก้ไขปัญหที่เกิดขึ้นดังกล่าวกรณีในเรื่องการดำเนินคดีภาษีอากรระหว่างกรมศุลกากรและกรมสรรพสามิต

เนื่องจากภาระหน้าที่ของกรมศุลกากรที่มีหน้าที่ด้านการจัดเก็บภาษีอากร ดูแลการนำเข้า-ส่งออกให้เป็นไปตามกฎหมาย ตลอดจนภารกิจด้านการป้องกันและปราบปรามและ

<sup>63</sup> สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ, “ข้อคิดในหัวข้อเรื่อง การบังคับใช้กฎหมาย” โดย อุตัย พิมพีไจชน, ณ การประชุมนิติศาสตร์แห่งชาติ ครั้งที่ 2 , หน้า16.

<sup>64</sup> สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ, “ข้อคิดในหัวข้อเรื่อง การบังคับใช้กฎหมาย” โดย ดร.อัคราทร จุฬารัตน, ณ การประชุมนิติศาสตร์แห่งชาติ ครั้งที่ 2 , หน้า29.

การส่งเสริมการส่งออกด้วยมาตรการทางด้านภาษี โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนที่เกี่ยวกับการนำเข้าสินค้า เพื่อมาบริโภคภายในประเทศเป็นคดีที่ต้องการความรวดเร็วในการดำเนินการให้มากที่สุด ดังนั้น หากมีกรณีพิพาทระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษีเกิดขึ้น จึงได้มีบทบัญญัติที่แก้ไขปัญหาดังกล่าวให้มีผลทัน่วงที่ดังเช่น บทบัญญัติในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 40 มาตรา 112 มาตรา 102 วรรคแรก มาตรา 102 ทวิ ที่แสดงให้เห็นถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากรที่ไม่ต้องการให้การพิจารณาข้อพิพาทเป็นไปอย่างยืดเยื้อหรือเนิ่นช้า จึงได้มีบทบัญญัติพิเศษแก้ไขปัญหาวุ้ในทุกขั้นตอนของการเกิดปัญหา เพื่อให้ปัญหาทุกอย่างมีวิธีแก้ไขในขั้นตอนของศุลกากร หากไม่อาจดำเนินการได้ตามที่บทบัญญัติระบุไว้ จึงจะกลับไปใช้วิธีการตามกระบวนการยุติธรรมตามปกติ อาจกล่าวได้ว่ากฎหมายศุลกากรมีการวางโครงสร้างของกฎหมายให้ครบถ้วนทุกขั้นตอนเพื่ออำนวยความสะดวกและสอดคล้องกับความรีบด่วนของการนำเข้าและส่งออก ในการจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นไปโดยสะดวกและรวดเร็ว ดังนั้น หากมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายใดๆ ที่กระทบหรือเกี่ยวเนื่องกับโครงสร้างของกฎหมายศุลกากร จึงมีความจำเป็นที่จะต้องพิจารณาอย่างรอบคอบเพื่อมิให้ทำให้บทบัญญัติเรื่องใดเรื่องหนึ่งสูญเสียไปหรือไม่ที่ใช้<sup>65</sup>

แต่ในบางครั้งการดำเนินการในคดีเกี่ยวกับภาษีการนำเข้าและส่งออกนอกจากจะใช้บังคับกฎหมายในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายศุลกากรแล้ว กรมศุลกากรยังได้รับมอบหน้าที่ให้จัดเก็บภาษีแทนหน่วยงานอื่นดังเช่น ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ประกาศกำหนดให้กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่นำเข้าเพื่อกรมสรรพสามิตและกรมสรรพสามิตมีคำสั่งกรมสรรพสามิตมอบหมายให้กรมศุลกากรดำเนินการเรียกเก็บภาษีสรรพสามิต<sup>66</sup> และตามประกาศกระทรวงการคลัง ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยกรมศุลกากรและกรมสรรพสามิตเพื่อกรมสรรพากรโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 4 แห่งประมวลรัษฎากรแต่งตั้งให้ข้าราชการกรมสรรพสามิตและข้าราชการกรมศุลกากรเป็นเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร<sup>67</sup> และกรณีสินค้าที่นำเข้า

<sup>65</sup> กฤติกา ปันประเสริฐ, การวิเคราะห์ร่าง พ.ร.บ. สรรพสามิต (ฉบับที่...) พ.ศ.... ร่าง พ.ร.บ. สุรา (ฉบับที่...) พ.ศ...., ร่าง พ.ร.บ. ยาสูบ (ฉบับที่...) พ.ศ.... และร่าง พ.ร.บ. ไฟ (ฉบับที่...) พ.ศ.... กับผลกระทบต่อกฎหมายศุลกากร, ผลงานเพื่อประกอบการประเมินบุคคลในการแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งนิติกร 8ว, 2542, หน้า 11.

<sup>66</sup> กรมสรรพสามิต, “คำสั่งกรมสรรพสามิตที่ 242/2527”, 19 พฤศจิกายน 2527.



ตามมาตรา 78/2(3) ประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติให้กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อ  
กรมสรรพากร และในกรณีขอตกลงตามมาตรา 83/10(1) ให้กรมศุลกากรหักภาษีมูลค่าเพิ่ม  
พร้อมเบี่ยปรับเงินเพิ่มเพื่อกรมสรรพากรตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ดังนั้นใน  
กรณีความผิดเกี่ยวกับสินค้าที่นำเข้า ตามกฎหมายศุลกากรจะมีความเกี่ยวข้องกับคดีความผิดตาม  
กฎหมายสรรพสามิตและประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาพบว่าอุปสรรคที่สำคัญทางด้านโครงสร้างของกฎหมายทางภาษี  
อากรคือกรณีความผิดการหลีกเลี่ยงภาษีตามกฎหมายศุลกากร ไม่ว่าจะกระทำโดยวิธีใดๆ เช่น  
สำแดงเอกสารเป็นเท็จเพื่อชำระภาษีน้อยกว่าความเป็นจริง หรือการลักลอบหนีศุลกากรจะมีโทษ  
สำหรับความผิดนั้นด้วย โดยมีทั้งโทษปรับและโทษจำคุก ทั้งนี้ แล้วแต่ความหนักเบาแห่งข้อหา  
ซึ่งการกระทำดังกล่าวจึงถือได้ว่าเป็นการกระทำผิดตามกฎหมายอาญาด้วยนอกจากผู้กระทำจะต้อง  
ชดใช้ในทางแพ่งคือชำระภาษีให้ครบถ้วนแล้วยังได้รับโทษทางอาญาด้วย(ตามแนวความคิดเดิม  
ที่ว่าบทลงโทษในกฎหมายภาษีอากรคือโทษทางอาญา) การกระทำที่เข้าองค์ประกอบของ  
ความผิดฐานลักลอบหรือหลีกเลี่ยงอากร จึงอาจเป็นการกระทำที่ผิดต่อกฎหมายหลายบทในคราว  
เดียวกัน เช่น ในความผิดฐานลักลอบหนีภาษีศุลกากร นอกจากจะเป็นความผิดตามมาตรา 27  
แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แล้ว ยังอาจเป็นความผิดตามพระราชบัญญัติภาษี  
สรรพสามิต พ.ศ. 2527 ตามบทกำหนดโทษในหมวด 13 ตั้งแต่มาตรา 145 ถึงมาตรา 168  
เมื่อพิจารณาแล้วจะพบว่าบทกำหนดโทษในความผิดดังกล่าวตามกฎหมายสรรพสามิตจะมีการ  
กำหนดโทษน้อยกว่ากฎหมายศุลกากรดังตารางเปรียบเทียบบทกำหนดโทษในความผิดฐาน  
ลักลอบหนีศุลกากร

## สถาบันวิทยบริการ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

---

<sup>67</sup> กระทรวงการคลัง, “ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน  
(ฉบับที่ 24)”, 27 ธันวาคม 2534.

## ตารางที่ 1

กฎหมายศุลกากร	กฎหมายสรรพสามิต
<p>มาตรา 27 “ผู้ได้นำหรือพาของที่ยังมิได้เสียค่าภาษีหรือของต้องจำกัด หรือของต้องห้ามหรือที่ยังมิได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้อง เข้ามาในพระราชอาณาจักร์ไทยก็ดี หรือส่ง หรือพาของเช่นว่านี้ออกไปนอกพระราชอาณาจักร์ก็ดี หรือช่วยเหลือด้วยประการใดๆ ในการนำของเช่นว่านี้เข้ามาหรือส่งออกไปก็ดี หรือย้ายถอนไป หรือช่วยเหลือให้ย้ายถอนไปซึ่งของดังกล่าวนั้น จากเรือกำปั่น ท่าเทียบเรือ โรงเก็บสินค้า คลังสินค้าที่มั่นคง หรือโรงเก็บของโดยไม่ได้รับอนุญาตก็ดี หรือให้ที่อาศัยเก็บ หรือเก็บ หรือซ่อนของเช่นว่านี้ หรือยอม หรือจัดให้ผู้อื่นทำการเช่นว่านั้นก็ดี หรือเกี่ยวข้องด้วยประการใดๆ ในการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียค่าภาษีศุลกากร หรือในการหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงบทกฎหมายและข้อจำกัดใดๆ อันเกี่ยวแก่การนำของเข้า ส่งของออก ขนของขึ้น เก็บของในคลังสินค้า และการส่งมอบของโดยเจตนาจะฉ้อค่าภาษีของรัฐบาลของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว ที่จะต้องเสียสำหรับของนั้นๆ ก็ดีหรือหลีกเลี่ยงข้อห้ามหรือข้อจำกัดอันเกี่ยวแก่ของนั้นก็ดี สำหรับความผิดครั้งหนึ่งๆ ให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หรือจำคุกไม่เกินสิบปีหรือทั้งปรับทั้งจำ</p>	<p>ม.161 ผู้ใด</p> <p>(1) มีไว้ในครอบครองซึ่งสินค้าโดยรู้ว่าเป็นสินค้าที่มีได้เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ครบถ้วน เว้นแต่กรณีที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีไว้ในโรงอุตสาหกรรมหรือในคลังสินค้าที่ตนรับ</p> <p>(2) มีไว้ในครอบครองโดยไม่มีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมายซึ่งสินค้าที่ได้รับยกเว้นหรือได้รับคืนภาษีแล้วตามหมวด 7</p> <p>ต้องระวางโทษปรับตั้งแต่สองเท่าถึงสิบเท่าของค่าภาษีที่จะต้องเสีย แต่ต้องไม่ต่ำกว่าหนึ่งร้อยบาท</p> <p>ม.162 ผู้ใด</p> <p>(1) ขายหรือมีไว้เพื่อขายซึ่งสินค้าโดยรู้ว่าเป็นสินค้าที่มีได้เสียภาษีไม่ครบถ้วน เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีไว้ในโรงอุตสาหกรรมหรือในคลังสินค้าที่ตนรับ</p> <p>(2) ขายหรือมีไว้เพื่อขายโดยไม่มีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมายซึ่งสินค้าที่ได้รับยกเว้นหรือได้รับคืนภาษีแล้วตามหมวด 7 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือปรับตั้งแต่ห้าเท่าของค่าภาษีที่จะต้องเสีย แต่ต้องไม่ต่ำกว่าสองร้อยบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ</p> <p>(ตามพระราชบัญญัติสรรพสามิตพ.ศ. 2527)</p>

กฎหมายศุลกากร	กฎหมายสรรพสามิต
มาตรา 27 ทวิ “ผู้ใดช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสีย ซ้ำ รับจำหน่าย หรือรับไว้โดยประการใด ซึ่งของอันตนรู้ว่า เป็นของที่นำเข้ามา ในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงอากร ซ้ำห้าม หรือข้อจำกัด มีความผิดต้องระวางโทษปรับ เป็นเงินสี่เท่าของราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้า ด้วยแล้ว หรือจำคุกไม่เกินห้าปี หรือทั้งปรับ ทั้งจำ”	ม.27วรรคสี่ ยาเส้นหรือยาสูบที่นำเข้ามาใน ราชอาณาจักรจะต้องเสียค่าแสตมป์ยาสูบก่อนที่ จะรับมอบไปจากเจ้าพนักงานศุลกากร เว้นแต่ อธิบดีจะอนุญาตให้ปิดแสตมป์ยาสูบในภายหลัง (ตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509)

ที่มา: พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527

แต่อย่างไรก็ตามหลักทั่วไปในการลงโทษทางอาญาย่อมอยู่ในบังคับของกฎหมาย อาญาด้วย ดังนั้น หากเป็นการกระทำความผิดเดียว ผิดกฎหมายหลายบท ก็ต้องลงโทษในบทที่หนักที่สุด ทั้งนี้เป็นไปตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 90 ซึ่งบัญญัติว่า “เมื่อการกระทำใดอันเป็นกรรมเดียว เป็นความผิดต่อกฎหมายหลายบทให้ใช้กฎหมายบทที่มีโทษหนักที่สุดลงโทษแก่ผู้กระทำความผิด เมื่อพิจารณาบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทั้งกฎหมายสรรพสามิตและกฎหมาย ศุลกากร พบว่าโทษของกฎหมายศุลกากรมีโทษสูงกว่าบทลงโทษสรรพสามิต ดังนั้น เมื่อมีการ กระทำความผิดที่เกี่ยวข้องทั้งกฎหมายสรรพสามิต และศุลกากร จึงต้องพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 90 ประมวลกฎหมายอาญา เมื่อค้นคว้าแนวคำพิพากษาฎีกาในเรื่องนี้พบว่าการกระทำความผิดที่มีการ ซ่อนเร้น ช่วยพาเอาไปเสีย ซ้ำ และรับไว้ซึ่งยาสูบที่มี ผู้นำเข้ามาในราชอาณาจักร โดยรู้หรือรู้ว่าเป็นของ ที่นำเข้ามาโดยหลีกเลี่ยงอากร อันเป็นความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และมี ยาสูบจำนวนดังกล่าวโดยมิได้ปิดแสตมป์ยาสูบไว้ในครอบครองเพื่อขายโดยไม่ได้รับอนุญาตจาก พนักงานอันเป็นความผิดตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 จึงเป็นการหลีกเลี่ยงที่จะไม่เสียภาษี ศุลกากรและภาษีสรรพสามิต แม้การกระทำความผิดดังกล่าวจะผิดต่อบทบัญญัติแห่งกฎหมาย หลายฉบับก็เป็นการกระทำโดยเจตนาเดียวกันเป็นความผิดกรรมเดียวเป็นความผิดกรรมเดียว

ผิดต่อกฎหมายหลายบท ศาลฎีกาได้พิพากษาลงโทษตามพระราชบัญญัติศุลกากรฯ ตามมาตรา 27 หรือ 27 ทวิ ซึ่งเป็นกฎหมายที่มีโทษหนักที่สุดตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 90<sup>68</sup>

แม้จะมีคำพิพากษาศาลฎีกาวางแนวในการใช้บังคับกฎหมายที่เกี่ยวกับคดีอาญาฐานลักลอบและหลีกเลี่ยงการนำเข้าสินค้าที่ผิดทั้งบทบัญญัติของกฎหมายศุลกากรและสรรพสามิตไว้ก็ตาม แต่เมื่อพิจารณาในทางปฏิบัติแล้วยังปรากฏปัญหาและอุปสรรคในการใช้บังคับกฎหมายอยู่ดังจะแสดงให้เห็นตามโครงสร้างการใช้บังคับของหน่วยงานดังกล่าว ดังนี้

#### ก. โครงสร้างการบังคับใช้กฎหมายของกรมศุลกากรโดยพิจารณาตามหลักกฎหมายศุลกากร

เนื่องจากกรณีปัญหาดังกล่าวเป็นเรื่องศุลกากร เนื่องจากเป็นเรื่องการลักลอบหนีศุลกากร เพราะลักษณะสำคัญของความผิดอยู่ที่กิริยาลักลอบนำของเข้าโดยไม่ผ่านศุลกากรและความผิดฐานรับของผิดศุลกากรคือรับไว้โดยประการใดซึ่งของอันตนรู้ว่าเป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงอากร ข้อห้าม หรือข้อจำกัด ซึ่งเป็นความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 27 หรือมาตรา 27 ทวิ เมื่อเจ้าพนักงานศุลกากรจับกุมผู้กระทำความผิดดังกล่าว เช่น การลักลอบนำยาเส้นหรือยาสูบที่เข้ามาในราชอาณาจักรนอก ซึ่งจะผิดตามกฎหมายสรรพสามิต กรณีนี้เป็นเรื่องศุลกากรซึ่งต้องลงโทษตามกฎหมายศุลกากร โดยที่พระราชบัญญัติศุลกากรฯ เป็นกฎหมายที่บัญญัติไว้เป็นพิเศษและมาตรา 120 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469<sup>69</sup> ซึ่งแสดงว่าในเรื่องอันเกี่ยวกับการศุลกากรนั้นให้ยกเอาบทบัญญัตินี้ขึ้นบังคับซึ่งในเรื่องศุลกากรนั้น ต้องเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับการนำเข้าหรือส่งออกนอกราชอาณาจักรโดยเฉพาะ

<sup>68</sup> เทียบเคียงตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 791/2536 (ระหว่าง พนักงานอัยการสำนักงานอัยการสูงสุด โจทก์ นางจันทร์เพ็ญ สุพรรณดี จำเลย) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6442/2540 (ระหว่าง พนักงานอัยการจังหวัดเชียงราย โจทก์ นายผัด ยอดคำกับพวก จำเลย)

<sup>69</sup> มาตรา 120 “ เมื่อใดพระราชบัญญัตินี้แตกต่างกับบทกฎหมายพระราชบัญญัติ ฎาประกาศอื่นที่ใช้อยู่ ณ บัดนี้ ท่านว่าในเรื่องอันเกี่ยวกับการศุลกากรนั้น ให้ยกเอาบทพระราชบัญญัตินี้ขึ้นบังคับ และกฎหมายพระราชบัญญัติฎาประกาศใดซึ่งจะได้ให้ไว้ในภายหน้านั้น มิให้ถือว่าเพิกถอนจำกัดเปลี่ยนแปลง ฎาถอนไปเสีย ซึ่งอำนาจและบทแห่งพระราชบัญญัตินี้ เว้นไว้แต่ในกฎหมายพระราชบัญญัติฎาประกาศใหม่นั้น จะแสดงไว้โดยชัดแจ้งว่า มีประสงค์จะให้เป็นอย่างนั้น”

รวมทั้งการกระทำในเรื่องพิธีการศุลกากร การผ่านใบขนสินค้า ซึ่งการกระทำเหล่านี้กำหนดขึ้น เพื่อให้การชำระภาษีหรือผ่านศุลกากรโดยถูกต้อง หากมีการกระทำเพื่อจะฉ้อค่าภาษี หรือเพื่อหลีกเลี่ยงนำของต้องห้ามหรือของต้องกักตักเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรก็จะเป็น ความผิดตามกฎหมายศุลกากร

ดังนั้น หากเป็นการกระทำความผิดกฎหมายศุลกากร เมื่อมีกรณีกฎหมายขัดกัน ให้ถือตามพระราชบัญญัติศุลกากร เนื่องจากเป็นบทกฎหมายพิเศษ โดยกำหนดให้บทบัญญัติ ศุลกากรเป็นใหญ่ไม่ยอมให้กฎหมายที่ออกภายหลังลบล้าง เพิกถอนจำกัดหรือเปลี่ยนแปลงโดย เหตุแต่เพียงว่าเป็นบทบัญญัติที่ออกใหม่ที่หลังตามรูปแบบพระราชบัญญัติทั่วไปที่เมื่อบัญญัติขึ้น จะมีบทบัญญัติกำหนดให้ยกเลิกกฎหมายฉบับต่างๆ ที่ใช้อยู่ก่อน<sup>70</sup>

แต่อย่างไรก็ตามโดยที่ประมวลกฎหมายอาญานั้นเป็นกฎหมายทั่วไป ซึ่งประมวล กฎหมายอาญา มาตรา 17<sup>71</sup> ได้บัญญัติว่าในเรื่องความผิดหลายบทหลายกระทงความผิดนั้น ประมวลกฎหมายอาญามาตรา 90 และมาตรา 91 นำไปใช้กับกฎหมายอื่นๆ ซึ่งมีโทษทางอาญาด้วย เว้นแต่ กฎหมายนั้นๆ จะได้บัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ดังนั้น แม้พระราชบัญญัติศุลกากรจะเป็น กฎหมายพิเศษมีบทบัญญัติมาตรา 120 ที่มีให้ถือว่ากฎหมายอื่นจำกัดเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติใน พระราชบัญญัติศุลกากรนั้น ไม่เกินความถึงเรื่องละเมิดกฎหมายหลายบทซึ่งประมวลกฎหมายอาญา บัญญัติให้ลงโทษตามบทหนักซึ่งแสดงว่าแม้กฎหมายศุลกากรจะเป็นกฎหมายพิเศษ แต่เมื่อการ กระทำความผิดอันละเมิดต่อบทบัญญัติกฎหมายศุลกากรและยังผิดตามบทบัญญัติของ กฎหมายอื่น จึงต้องมีการนำเรื่องความผิดหลายบทและความผิดหลายกระทงมาปรับใช้

ดังนั้น ประเด็นปัญหาจึงเป็นกรณีการกระทำเป็นความผิดทั้งทางด้านศุลกากร และตามพระราชบัญญัติอื่น คือ พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ซึ่งเป็นความผิดด้านสรรพสามิต จึงเป็นกรณีกระทำความผิดกฎหมายศุลกากรและพระราชบัญญัติอื่นๆ อันเป็นเรื่องกฎหมายทั่วไป และกฎหมายพิเศษ เหตุเพราะพระราชบัญญัติต่างๆ เป็นกฎหมายพิเศษแตกต่างจากประมวล

<sup>70</sup> มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, (กรุงเทพมหานคร: บุรพาศิลป์, 2532), พิมพ์ครั้งที่ 5, หน้า 230.

<sup>71</sup> มาตรา 17 “บทบัญญัติในภาค 1 แห่งประมวลกฎหมายนี้ ให้ใช้ในกรณีแห่งความผิด ตามกฎหมายอื่นด้วย เว้นแต่กฎหมายนั้นๆ จะได้บัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น”

กฎหมายอาญาซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไป การพิจารณาว่าการกระทำผิดนั้นหากเป็นเรื่องเดียวกันที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากรฯ หรือพระราชบัญญัติอื่นๆ ถึงแม้พระราชบัญญัติยาสูบฯ จะเป็นกฎหมายพิเศษด้วยกันถ้าหากการกระทำนั้นเป็นเรื่องของกฎหมายศุลกากรตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายศุลกากร และโดยบทบัญญัติของมาตรา 120 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เมื่อกรณีมีการกระทำผิดเรื่องเดียวกันผิดทั้งพระราชบัญญัติศุลกากรและพระราชบัญญัติอื่นๆ (พระราชบัญญัติยาสูบฯ) จึงต้องลงโทษตามพระราชบัญญัติศุลกากรฯ ซึ่งถือว่าเป็นกฎหมายพิเศษยิ่งกว่า และถ้าหากการกระทำผิดเรื่องเดียวกันนั้นตามพระราชบัญญัติอื่นกำหนดการกระทำผิดเรื่องเดียวกันนั้นเป็นเรื่องเฉพาะเรื่องพิเศษยิ่งกว่าก็พิจารณาลงโทษตามพระราชบัญญัติที่พิเศษยิ่งกว่านั้น แต่ถ้าหากการกระทำผิดครั้งเดียวกันนั้น พระราชบัญญัติศุลกากรฯ และพระราชบัญญัติอื่นมีเนื้อหาต่างกันก็ต้องพิจารณาหลักเรื่องกรรมเดียวผิดกฎหมายหลายบทหรือถ้าการกระทำนั้นเป็นเรื่องต่างกรรมต่างวาระก็ต้องพิจารณาถึงเรื่องความผิดหลายกระทงความผิดประกอบคำพิพากษาฎีกา<sup>72</sup> ที่วินิจฉัยว่า การกระทำผิดต่อพระราชบัญญัติศุลกากรฯ มาตรา 27 ทวิ เกี่ยวกับการช่วยเหลือหรือรับเอาไว้ซึ่งของต้องห้ามหรือต้องจำกัด แม้จะต้องด้วยบทบัญญัติของกฎหมายอื่น กรณีจึงต้องด้วยบทบัญญัติมาตรา 120 ที่บัญญัติว่าเมื่อใดบทบัญญัติในพระราชบัญญัติศุลกากรฯ แตกต่างกับบทกฎหมายอื่น ก็ให้ยกบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ ใช้บังคับ

ดังนั้น เมื่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรจับกุมผู้กระทำความผิดลักลอบนำบุหรี่ยาสูบจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักรได้ และหากผู้ต้องหาที่มีความประสงค์จะทำความตกลงระงับคดีในชั้นศุลกากร ตามมาตรา 102 เจ้าหน้าที่งานคดีก็ต้องปฏิบัติตามแนวปฏิบัติเจ้าหน้าที่ตามเกณฑ์การพิจารณาเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469<sup>73</sup> กรมศุลกากรก็จะยึดของกลางและกรณีอาจจะมีการขายทอดตลาดหรือทำลาย โดยกรณีที่มีการขายทอดตลาดของกลางดังกล่าวเมื่อผู้ที่ชนะการประมูลได้สินค้าไปต้องชำระค่าแสดมภ์ยาสูบด้วย เพราะยาสูบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรจะต้องเสียค่าแสดมภ์ยาสูบก่อนที่จะรับมอบไปจากเจ้าพนักงานศุลกากรและต้องมีการติดอากรแสดมภ์สรรพสามิตที่ซองบุหรี่ยาสูบนี้

<sup>72</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 7407/2544 (ระหว่าง พนักงานอัยการ จังหวัดหนองคาย โจทก์ นายสมพงษ์ บุสดีกับพวก จำเลย)

<sup>73</sup> ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2541 บทที่ 3 “เกณฑ์การพิจารณาเปรียบเทียบระงับคดีตามพ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ.2469 ข้อ 17 03 01

เมื่อผู้กระทำความผิดได้ยินยอมและใช้ค่าปรับ หรือได้ทำความตกลงหรือทำทัณฑ์บน หรือให้ประกัน ตามที่อธิบดีจะกำหนด ค่าภาษีตามกฎหมายศุลกากรก็มีการชำระ ประกอบกับมีการชำระค่าแสดมป์ ยาสูบก่อนที่จะนำไปจากพนักงานศุลกากร อีกครั้งก็เท่ากับภาษีสรรพสามิตก็มีการชำระแล้ว ดังนั้น กรณีนี้รัฐบาลก็จะได้รับค่าภาษีคืนดังที่ควรจะได้รับ และเป็นอำนาจตามกฎหมายที่กรมศุลกากร กระทำได้ จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้นประกอบกับแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่วางแนวไว้

ข. แนวทางปฏิบัติตามโครงสร้างการใช้บังคับกฎหมายของกรมสรรพสามิตโดย พิจารณาตามหลักกฎหมายสรรพสามิต

ตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 เป็นกฎหมายที่ใช้บังคับสำหรับการจัดเก็บ ภาษีสินค้ายาเส้นและยาสูบ และยังจะควบคุมกระบวนการที่เกี่ยวกับยาเส้นหรือยาสูบทุกระดับ นอกจากนี้แล้วอธิบดีกรมสรรพสามิตยังมีอำนาจเปรียบเทียบคดีหรือมอบหมายให้บุคคลอื่นมีอำนาจ เปรียบเทียบคดีสำหรับความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียวตามมาตรา 54 และตามพระราชบัญญัติ ยาสูบ พ.ศ. 2509 มาตรา 55 เป็นเรื่องเจ้าพนักงานปฏิบัติการและเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจหน้าที่ จับกุมและปราบปรามผู้กระทำความผิด<sup>74</sup> คือการยึดยาเส้นหรือยาสูบของผู้กระทำความผิดหรือของผู้ที่มีเหตุ อันควรสงสัยว่ากระทำความผิดตามกฎหมาย รวมทั้งหีบห่อยาเส้นหรือยาสูบนั้นตามมาตรา 40 จากบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องดังกล่าวข้างต้นเมื่อเจ้าหน้าที่สรรพสามิตจับกุมผู้ลักลอบนำ สินค้าจากต่างประเทศเข้ามาแต่การกระทำดังกล่าวสามารถมีการเปรียบเทียบคดีได้ มาตรา 54 แห่ง พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 และมาตรา 133 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ตามระเบียบกรมสรรพสามิต<sup>75</sup> แต่อย่างไรก็ดีการที่จะมีสินค้าที่มีได้เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ครบถ้วน ได้จะต้องมีการนำเข้ามาจากต่างประเทศซึ่งจะต้องเป็นความผิดตามกฎหมายศุลกากรด้วย ดังนั้น จึงเป็นกรณีตามหลักกฎหมายศุลกากร ที่กล่าวไว้แล้วในข้อ ก) กรณีดังกล่าวเมื่อพิจารณาตาม หลักกฎหมายในข้อ ก) ประกอบแนวคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้น เมื่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพสามิต จับกุมผู้กระทำความผิดตามบทบัญญัติกฎหมายสรรพสามิต เจ้าหน้าที่จะต้องส่งเรื่องให้

<sup>74</sup> มาตรา 54 “ให้อธิบดีมีอำนาจแต่งตั้งข้าราชการกรมสรรพสามิตเป็นเจ้าพนักงานปฏิบัติ ตามพระราชบัญญัตินี้ หรือเป็นเจ้าพนักงานมีอำนาจหน้าที่จับกุมและปราบปรามผู้กระทำความผิดตาม พระราชบัญญัตินี้โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

<sup>75</sup> ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการเปรียบเทียบคดี พ.ศ.2540 ประกาศ ณ วันที่ 28 เมษายน 2540

กรมศุลกากรดำเนินการ เพราะเมื่อพิจารณาตามหลักกฎหมายในข้อ ก) แนวคำพิพากษาฎีกาพิจารณาประกอบกับบทกำหนดโทษแล้วกฎหมายศุลกากรจะมีโทษสูงกว่ากฎหมายสรรพสามิต ดังนั้นกรมสรรพสามิตจึงไม่สามารถที่จะระงับคดีในความผิดดังกล่าวได้เอง หรือดำเนินคดีดังกล่าวต่อไปในกรณีที่ผู้กระทำผิดมีความประสงค์ที่จะยอมความเพื่อระงับคดีในชั้นเจ้าพนักงานแต่ในทางปฏิบัติแล้วมักปรากฏว่าเมื่อเจ้าหน้าที่สรรพสามิตจับผู้กระทำผิดดังกล่าว เจ้าหน้าที่กรมสรรพสามิตก็จะดำเนินการระงับคดีตามระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการเปรียบเทียบคดี โดยอาศัยบทบัญญัติกฎหมายสรรพสามิตดังกล่าวแล้วและกรณีเข้าตามระเบียบว่าด้วยการจ่ายเงินรางวัลในคดีจับผู้กระทำผิดพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509<sup>76</sup>

การที่เจ้าพนักงานกรมสรรพสามิตดำเนินการระงับคดีดังกล่าวย่อมไม่ชอบกับบทบัญญัติของกฎหมายตามโครงสร้างในข้อ ก) แต่อย่างไรก็ตามจากการศึกษา เมื่อพิจารณาจากทั้งโครงสร้างของกฎหมายสรรพสามิต กฎหมายศุลกากร และพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศ คำสั่ง ระเบียบ ข้อหาหรือ ไม่ปรากฏว่าเจ้าหน้าที่กรมสรรพสามิตจะต้องส่งเรื่องหรือผู้ต้องหาให้ทางกรมศุลกากรดำเนินคดีในความผิดดังกล่าว คือไม่มีบทบัญญัติกฎหมายที่จะเชื่อมระหว่างหน่วยงานของสองกรมที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร ปรากฏเพียงระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการเปรียบเทียบคดี ดังกล่าวข้างต้น แสดงให้เห็นถึงปัญหาบทบัญญัติกฎหมายที่ขาดความเชื่อมโยงระหว่างบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องในความผิดที่เกี่ยวกับสินค้าชนิดเดียวกัน โดยไม่มีความสอดคล้องกัน และเมื่อพิจารณาจากหลักกฎหมายประกอบแนวคำพิพากษาฎีกาดังกล่าวข้างต้นทำให้มองว่า กฎหมายสรรพสามิตจะไม่มีที่ใช้ เจ้าหน้าที่ที่ใช้บังคับกฎหมายสรรพสามิตจะ

<sup>76</sup> ระเบียบว่าด้วยการจ่ายเงินรางวัลในคดีจับผู้กระทำผิดพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ข้อ 7 เงินรางวัลเจ้าพนักงาน คือรางวัลที่จ่ายให้แก่พนักงานผู้ทำการสืบสวนจับกุมได้ตัวผู้กระทำผิดมาลงโทษ เงินรางวัลประเภทนี้จะจ่ายได้ต่อเมื่อการได้เป็นไปตามเงื่อนไขมี

- ก. การจับกุมได้ตัวผู้กระทำผิดเป็นผลสำเร็จด้วยการสืบสวนของตนเองโดยมิต้องอาศัยผู้แจ้งความนำจับ
  - ข. พนักงานสอบสวนได้ทำการเปรียบเทียบปรับผู้ต้องหาหรือศาลได้พิพากษาลงโทษจำเลยโดยคดีนั้นถึงที่สุดแล้ว และ
  - ค. ไม่มีการจ่ายเงินรางวัลแก่ผู้แจ้งความนำจับตามข้อ 6
- อัตรารางวัล 60% ของเงินค่าปรับที่พนักงานสอบสวนเปรียบเทียบผู้ต้องหาหรือที่ศาลพิพากษาตัดสินปรับจำเลยแล้วแต่กรณี



ไม่สามารถใช้บังคับกฎหมายสรรพสามิตได้เพราะต้องใช้กฎหมายศุลกากร เนื่องจากมองว่ากฎหมายศุลกากรมีบทลงโทษที่หนักกว่าทำให้มีการพยายามที่จะแก้ไขกฎหมายเพื่อเพิ่มโทษสำหรับความผิดนั้นจากการศึกษาพบตัวอย่างการแก้ไขปัญหาที่เกิดจากการพยายามแก้ไขกฎหมายเพื่อหน่วยงานสามารถจัดเก็บภาษีตามขอบอำนาจของกฎหมายที่ดูแลอยู่ได้ แต่ไม่ได้พิจารณาถึงโครงสร้างของกฎหมายภาษีอากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอื่นทำให้เกิดปัญหา

ดังตัวอย่างต่อไปนี้เป็นคือ เมื่อประมาณปี พ.ศ. 2541 กรมสรรพสามิตเคยส่งร่างกฎหมายสรรพสามิตให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณา โดยมีการเสนอแก้ไขกฎหมายที่อยู่ในความดูแลของกรมสรรพสามิตคือแก้ไขเพิ่มเติม พ.ร.บ. สรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติอื่นๆ ที่อยู่ในความรับผิดชอบดูแลของกรมสรรพสามิต เนื้อหาสาระที่แก้ไขเพิ่มเติมมีดังนี้

1. เพิ่มโทษให้หนักขึ้นทั้งโทษจำคุกและโทษปรับ
2. เพิ่มบทบัญญัติว่าด้วยการเปรียบเทียบระดับคดีในชั้นสรรพสามิต
3. เพิ่มบทบัญญัติเรื่องอำนาจการปล่อยตัวผู้ต้องหาชั่วคราว

ซึ่งในการขอแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าว กรมสรรพสามิตได้ให้เหตุผลในการแก้ไขว่า เพื่อให้สอดคล้องกับสภาพการณ์ปัจจุบันและเพื่อให้สอดคล้องกับบทบัญญัติของกฎหมายว่าด้วยศุลกากรและการแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวไม่มีผลกระทบต่อการทำงานของกรมศุลกากรหรืออาจทำให้กฎหมายศุลกากรไร้ผลบังคับใช้เพราะในการดำเนินการที่ผ่านมาเมื่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพสามิตหรือศุลกากร ได้ดำเนินคดีในส่วนของตนเรียบร้อยแล้ว ก็จะส่งให้อีกหน่วยงานหนึ่งดำเนินคดีตามอำนาจหน้าที่ต่อไป เพื่อให้มีการลงโทษทุกบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องตามมติคณะรัฐมนตรีที่เห็นชอบให้ดำเนินการตามมาตรการที่สำนักงานป้องกันและปราบปรามการทุจริตและประพฤติมิชอบในวงราชการ (ป.ป.ป.) หรือในปัจจุบันคือสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตและประพฤติมิชอบในวงราชการ (ป.ป.ช.) เสนอ คือกรณีความผิดที่ผิดกฎหมายหลายบทให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องประสานงานกันเพื่อให้มีการลงโทษทุกตัวบทกฎหมาย<sup>77</sup>

ซึ่งกฏติกา บัญชีประเสริฐ<sup>78</sup> ได้แสดงความเห็นว่ามีมติ ป.ป.ป. ดังกล่าว คงจะมีขึ้นเพื่อมิให้เจ้าหน้าที่ของรัฐผู้จับกุมการกระทำผิดซึ่งผิดกฎหมายหลายบทดำเนินคดีเองแต่เพียงผู้เดียว ซึ่งอาจจะเป็นช่องให้เกิดการใช้ดุลพินิจโดยทุจริตได้ จึงมีการวางมาตรการให้ต้องประสานงานกันก่อน คงมิได้หมายถึงให้ลงโทษทุกบทไม่ว่าจะเป็นบทหนักหรือเบาว่าและเห็นว่ามติคณะรัฐมนตรี หรือมาตรการของ ป.ป.ป. คงไม่อาจลบล้างหลักการลงโทษตามประมวลกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่น เช่น กฎหมายสรรพสามิต ถ้าศุลกากรได้ดำเนินคดีโดยเปรียบเทียบปรับตามกฎหมายศุลกากรไปแล้ว ตามมาตรา 102 ทวิ<sup>79</sup> เพราะถ้าให้เจ้าหน้าที่ตามกฎหมายอื่นเข้ามาดำเนินการกับของนั้นได้อีก การระงับคดีของศุลกากรก็ไม่มีผลในการคุ้มครองผู้กระทำความผิดตามมาตรา 102 ทวิ ที่บัญญัติไว้คือไม่อาจดำเนินพิธีการต่อไปได้และปล่อยของไม่ได้ ดังนั้น ถ้าจะถือปฏิบัติตามแนวที่กฤษฎีกาเคยวินิจฉัยไว้ การระงับคดีของศุลกากรจึงน่าจะทำให้หน่วยงานอื่นไม่สามารถฟ้องร้องผู้กระทำความผิดในคดีนั้นได้อีก<sup>80</sup> แต่ต่อมาก็มีมติขอถอนเรื่องการเสนอร่างกฎหมายที่อยู่ระหว่างการพิจารณาของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา โดยเห็นควรวางแนวทางปฏิบัติร่วมกันในการดำเนินคดีระหว่างกรมสรรพสามิตกับกรมศุลกากรอย่างเช่นที่เคยปฏิบัติ<sup>81</sup>

<sup>77</sup> บันทึกข้อความด่วนที่สุด เรื่อง ร่างพ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิต(ฉบับที่..) พ.ศ.... และร่างพ.ร.บ.สุรา ยาสูบ ไฟ(ฉบับที่..)พ.ศ.... ลงวันที่ 7 พฤษภาคม 2541

<sup>78</sup> ผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมาย ,สำนักกฎหมาย, กรมศุลกากร

<sup>79</sup> มาตรา 102 ทวิ บัญญัติว่า “สำหรับความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 11) พุทธศักราช 2490 และมาตรา 31 มาตรา 36 และมาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 และมาตรา 5 และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พุทธศักราช 2480 ถ้าราคาของกลางรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วเกินกว่าสี่หมื่นบาท ให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการ ซึ่งประกอบด้วยผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกระทรวงการคลัง และผู้แทนกรมตำรวจ ที่จะเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องและการที่คณะกรรมการงดการฟ้องร้องเช่นนี้ให้ถือว่าเป็นอันคุ้มครองผู้กระทำความผิดนั้นในการที่จะถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดอันนั้น”

<sup>80</sup> กฏติกา,อ้างแล้ว,หน้า 90

<sup>81</sup> รายงานการประชุมเรื่อง การปรับปรุงแก้ไขอัตราโทษ ให้สอดคล้องกับกฎหมายศุลกากร วันที่ 12 พฤศจิกายน 2542 ณ ห้องประชุมหลุยส์ กรมสรรพสามิต

จึงแสดงให้เห็นถึงโครงสร้าง ของบทบัญญัติกฎหมายภาษาอากรว่ามีความสับสน และซ้ำซ้อนในการใช้อำนาจหน้าที่ระหว่างกรมสรรพสามิตและกรมศุลกากรซึ่งสังกัดกระทรวงการคลังด้วยกัน โดยมีได้มีการประสานงานอย่างแท้จริงเพื่อร่วมกันแก้ไขอุปสรรคในการใช้บังคับกฎหมายดังกล่าว แต่มีการแก้ไขปัญหาดังกล่าวเพียงหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งโดยเฉพาะ แม้ว่าการแก้ไขกฎหมายของหน่วยงานหนึ่งหน่วยงานใดเป็นสิทธิของหน่วยงานนั้นที่จะพิจารณาตามความเห็นสมควร แต่ก็ควรที่จะมีการพิจารณาเพื่อไม่กระทบต่อโครงสร้างและอำนาจหน้าที่ของกฎหมายอื่นๆ แต่การแก้ไขกฎหมายของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของไทยที่แท้จริงที่ส่งผลให้เกิดอุปสรรคต่อการใช้บังคับกฎหมายหาเป็นเช่นนั้นไม่

สาเหตุของปัญหาดังกล่าวเนื่องจากกฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีทุกฉบับของไทย ไม่ว่าจะเป็นกฎหมายศุลกากร กฎหมายสรรพสามิต หรือกฎหมายสรรพากร มักจะมีบทลงโทษปรับและจำคุกด้วย จึงทำให้บางครั้งพิจารณาไปได้ว่า เป็นความผิดทางอาญา และนำหลักเกณฑ์ทางอาญามาใช้ทุกอย่าง ดังที่ประกาศ คงเอียด อธิบายถึงหลักทั่วไปตามกฎหมายอาญาที่ต้องนำมาใช้ในความผิดตามกฎหมายสรรพสามิต<sup>82</sup>ว่า ความผิดตามกฎหมายสรรพสามิตทุกฉบับเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับความผิดของบุคคลในทางอาญา กล่าวคือบทบัญญัติในส่วนที่กำหนดความผิดและโทษไว้ถือว่าเป็นความผิดที่มีโทษทางอาญา ตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 18<sup>83</sup> ซึ่งโดยทั่วไปความผิดตามกฎหมายสรรพสามิตจะกำหนดให้ต้องระวางโทษจำคุกหรือปรับจึงต้องนำบทบัญญัติ

<sup>82</sup> ประกาศ,อ้างแล้ว,หน้า365

<sup>83</sup> มาตรา 18 “โทษสำหรับลงแก่ผู้กระทำความผิดมีดังนี้

- (1)ประหารชีวิต
- (2)จำคุก
- (3)กักขัง
- (4)ปรับ
- (5)ริบทรัพย์สิน”

ในภาค 1 ตั้งแต่มาตรา 1 ถึง มาตรา 106 แห่งประมวลกฎหมายอาญามาใช้บังคับกับความผิดตามกฎหมายสรรพสามิตด้วยโดยพิจารณาจากมาตรา 17 แห่งประมวลกฎหมายอาญา<sup>84</sup>

แต่ผู้เขียนมีความเห็นว่า เนื่องจากภาษีเป็นสิ่งที่สำคัญต่อรัฐ ดังนั้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีการบังคับ (Sanction) ที่มีประสิทธิภาพมากที่สุด ทั้งนี้ เพื่อให้ผลการจัดเก็บเป็นไปตามเป้าหมาย การนำบทลงโทษทางอาญาบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษี คงจะเป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บมากกว่าจะให้การกระทำผิดตามบทบัญญัติในกฎหมายนั้นจัดเป็นการกระทำผิดทางอาญาเสียทั้งหมด ดังนั้น ในการลงโทษผู้กระทำผิดตามกฎหมายดังกล่าว จึงควรคำนึงถึงประโยชน์ของรัฐเป็นหลัก กล่าวคือไม่ควรพิจารณาแต่เพียงว่าเป็นเรื่องของการลงโทษทางอาญา ที่จะต้องลงโทษบทหนักที่สุดเท่านั้น แต่ควรพิจารณาว่าวิธีการลงโทษอย่างไรจึงจะทำให้รายได้เข้ารัฐมากที่สุด ทั้งนี้ เพื่อให้ตรงกับเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษี เช่น ในความผิดฐานลักลอบนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร สิ่งที่รัฐสูญเสียคือภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต หากใช้หลักเกณฑ์ของการระงับคดีตามกฎหมายศุลกากรที่มีโทษหนักกว่าคือให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดินแล้วให้เป็นอันคุ้มกันกับผู้กระทำผิดมิให้ต้องถูกฟ้องร้องในความผิดฐานดังกล่าวอีก เช่นนี้ สิ่งที่รัฐสูญเสียยังมิได้รับการชดเชยให้เต็มมูลค่า เป็นต้น

แม้ว่าในอนาคตบทบาทของภาษีศุลกากรอาจมีความสำคัญลดลง เพราะรัฐสามารถพึงพารายได้อื่นแทนได้ แต่บทบาทของกรมศุลกากรยังมีได้ลดลงหรือเปลี่ยนแปลงไปและยังคงต้องมีภารกิจและหน้าที่ดังกล่าวอย่างเต็มที่เพื่อเป็นตัวกลางในการควบคุมดูแลการค้าระหว่างประเทศและในประเทศให้เกิดความเป็นธรรม และเกิดประโยชน์แก่เศรษฐกิจของประเทศซึ่งนับวันจะมีการแข่งขันขึ้นเรื่อยๆ แต่อย่างไรก็ตามการที่จะปฏิบัติตามภารกิจได้อย่างครบถ้วน และเป็นไปอย่างสอดคล้องเหมาะสมหากกฎหมายมีความบกพร่อง เช่นมีช่องว่างหรือถูกกระทบด้วยกฎหมายอื่นอันทำให้โครงสร้างของกฎหมายเปลี่ยนไปหรือบทบัญญัติบางเรื่องไม่มีที่ใช้ ดังเช่นที่ได้วิเคราะห์มานี้ย่อมทำให้กระทบต่องานของศุลกากรและแสดงให้เห็นถึงอุปสรรคที่สำคัญของการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรดังนั้น ความซับซ้อนของโครงสร้างหน่วยงานที่ใช้บังคับกฎหมายทางภาษีอากรและบทบัญญัติของกฎหมายที่มีความซ้ำซ้อนกัน ได้ส่งผลให้เกิดความสับสนของเจ้าหน้าที่ที่ใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรที่ต้องการที่จะใช้บังคับกฎหมายที่อยู่ในอำนาจของตนจึงอาจมีการแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายเพื่อให้สามารถดำเนินคดีได้ ต่างฝ่ายต่างก็พยายามจะแก้ไขมีโทษ

<sup>84</sup> มาตรา 17 “บทบัญญัติในภาค 1 แห่งประมวลกฎหมายนี้ ให้ใช้ในกรณีแห่งความผิดตามกำหนดอื่นด้วย เว้นแต่กฎหมายนั้นๆ จะได้บัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น”

สูงกว่ากัน ก็จะเป็นการแก้ไขปัญหาที่ไม่มีที่จบสิ้น และมีผลกระทบต่อความเต็มใจในการเสียภาษีของผู้ประกอบการลดลง เป็นช่องทางให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ทำให้เจ้าหน้าที่ใช้บังคับกฎหมายทางภาษีอากรไม่ถูกต้องจึงทำให้เป็นอุปสรรคต่อการใช้บังคับกฎหมายทางภาษีอากร

#### 4.1.2 ปัญหาในการตีความบทบัญญัติของกฎหมาย

การตีความบทบัญญัติของกฎหมายเป็นส่วนหนึ่งในการใช้บังคับกฎหมาย ดังนั้นจึงไม่อาจหลีกเลี่ยงหรือป้องกันมิให้มีการตีความกฎหมายได้ ถึงแม้ผู้ร่างกฎหมายจะได้พยายามบัญญัติกฎหมายให้กระจ่างเพียงใดก็ตาม กฎหมายก็ยังมีข้อสงสัย ทำให้แปลความมุ่งหมายตามตัวอักษรไม่ชัดเจนอยู่นั่นเอง การพิเคราะห์หาเหตุผลโดยอาศัยแต่เพียงการพิจารณาตามตัวอักษรย่อมไม่สำเร็จ จึงจำเป็นต้องพิเคราะห์หาเหตุผลโดยอาศัยเจตนารมณ์หรือความมุ่งหมายของบทบัญญัตินั้นๆ<sup>85</sup> ยิ่งกว่านั้นในกรณีที่ตัวบทบัญญัติของกฎหมายมีความไม่ชัดเจน มีการบัญญัติในกรณีเรื่องเดียวกันในหลายลำดับของกฎหมายในรายละเอียด การตีความก็จะยิ่งแตกต่างกันออกไปและเมื่อกรณีเป็นกรณีของการตีความบทบัญญัติที่มีความเกี่ยวพันกันในข้อเท็จจริงกับหลายกฎหมายที่เกี่ยวข้องและมีหน่วยงานต่างกรมการจัดเก็บก่อให้เกิดปัญหาความขัดแย้งในการตีความกฎหมายระหว่างผู้ใช้กฎหมายหลายๆฝ่ายๆทำให้เป็นอุปสรรคต่อการใช้บังคับบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร

เพื่อให้เห็นภาพปัญหาและอุปสรรคของการใช้บังคับกฎหมายในเรื่องนี้ให้ชัดเจนยิ่งขึ้น ผู้เขียนขอยกตัวอย่างในส่วนของ การตีความกฎหมายการจัดเก็บภาษีอากรกรณีมีการนำของเข้า ที่รัฐบาลมีสิทธิในค่าภาษีที่ผู้เสียภาษีชำระไว้หรือจะชำระ กรณีที่เกิดเป็นปัญหาที่จะแสดงปัญหาในการตีความบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีและอากรการนำเข้ารถยนต์ เนื่องจากมีบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรเข้ามาเกี่ยวข้องหลายบทบัญญัติด้วยกัน ดังนี้คือ

ก) พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

<sup>85</sup> ปรีดี เกษมทรัพย์, “การใช้การตีความกฎหมาย” วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 1, 15(มีนาคม 2528), หน้า 67

มาตรา 10 ทวิ<sup>86</sup> ในถ้อยคำที่ว่า ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษี สำหรับของที่ นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่น่าเข้าสำเร็จ ภายใต้ข้อบังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่า ภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอัน จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น

มาตรา 41<sup>87</sup> ถ้ามีความจำเป็น ... การนำของใดๆ เข้ามา จะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จ เมื่อไรไซ้ ท่านให้ถือว่า การนำของเข้ามาเป็นอันสำเร็จ แต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้นได้เข้ามาใน เขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ หรือ ท่าที่มีชื่อส่งของถึง

ข) พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

ประเภทพิกัดอัตราสนยนต์สำหรับขนส่งบุคคลและของ

ตารางที่ 2

พิกัด	รายละเอียด	อากร ศุลกากร	อัตรา ภาษีสรรพสามิต	ภาษี มูลค่าเพิ่ม
87.02	ยานยนต์สำหรับขนส่ง บุคคลตั้งแต่ 10 คนขึ้นไป (รวมถึงคนขับ)	40%	35% (10ที่นั่ง ไม่เกิน 2,400 CC)	7% 7% 7%
87.03	รถยนต์และยานยนต์อื่นๆ ที่ออกแบบสำหรับขนส่ง บุคคลเป็นหลัก (นอกจาก ของตามประเภทที่ 87.02) รวมถึง สเตชันแวกอนและ รถแข่ง	80%		7% 7% 7%
87.04	รถยนต์สำหรับขนส่งของ	60%		7%

<sup>86</sup> มาตรา 10 ทวิ “ ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่น่าเข้าเกิดขึ้นใน เวลาที่น่าของเข้าสำเร็จ”

<sup>87</sup> มาตรา 41 “ ถ้ามีการจำเป็นด้วยประการใดๆ เกี่ยวด้วยการศุลกากรที่จะกำหนดเวลา เป็นแน่นอนว่า การนำของใดๆ เข้ามา จะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซ้ ท่านให้ถือว่า การนำของ เข้ามาเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้นได้เข้าท่าที่จะถ่ายของจากเรือ ท่าท่าที่มีชื่อส่ง ของถึง”

ค) พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527

- ประกาศกระทรวงการคลัง (ฉบับที่ 60) วันที่ 15 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2543

เนื่องจากการนำรถยนต์จากต่างประเทศจะต้องเสียภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต ตามบทบัญญัติดังกล่าวที่ต้องพิจารณาดังกล่าวข้างต้น เมื่อจำเป็นต้องตีความ บทบัญญัติกฎหมาย จึงจำเป็นต้องอาศัยหลักการตีความที่เหมาะสมกับบทบัญญัติ เรื่องและลักษณะต่างๆ ซึ่งนอกจาก จะต้องพิจารณาตามลายลักษณ์อักษรแล้วยังต้องพิจารณาถึงเจตนารมณ์หรือความมุ่งหมายของ กฎหมายประกอบกับหลักประโยชน์ของสังคมประกอบกันด้วย<sup>88</sup>

ดังนั้น กรณีดังกล่าวเมื่อต้องพิจารณาการเสียภาษีจึงต้องพิจารณาหลักการเสีย ภาษีศุลกากรซึ่งโดยปกติถ้าไม่ได้รับการยกเว้นว่าไม่ต้องเสียแล้ว เวลาที่ความรับผิดชอบในอันที่จะต้อง เสียภาษีสำหรับของขาเข้าบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ และ มาตรา 10 วรรคแรก<sup>89</sup> กฎหมายบัญญัติให้ผู้มีสิทธิในสินค้าซึ่งนำเข้าหรือส่งออกจะต้องทำใบขน สินค้า สำแดงรายการตามแบบที่กำหนดยื่นต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรเพื่อให้ตรวจสอบและรับรอง เมื่อ ผ่านการตรวจสอบและรับรองแล้วจึงจะชำระค่าภาษีในพร้อมกันนั้น เจ้าหน้าที่ก็จะประทับตรา สมบูรณ์เรียกว่าออกใบขนสินค้าให้ ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ชำระค่าภาษี เจ้าหน้าที่ก็จะไม่รับรอง หรือออกใบขนสินค้า ในทางกลับกัน ถ้าเจ้าหน้าที่เห็นว่าใบขนสินค้านั้นไม่อาจรับรองได้ก็อาจไม่รับ ชำระค่าภาษี การคำนวณค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าจะเป็นเงินเท่าใดต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริง ที่เป็นองค์ประกอบสำคัญในการคำนวณค่าภาษี ได้แก่ สภาพของ ราคาของและพิกัดอัตราศุลกากร สำหรับของนั้น<sup>90</sup> นอกจากของที่นำเข้ามาจะต้องเสียภาษีศุลกากรแล้วของบางอย่างยังจะต้องเสีย ภาษีสรรพสามิตด้วย ดังเช่น กรณีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 10(3) ที่ กำหนดความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรไว้ กรณีที่ความรับ รับผิดชอบในเวลาเดียวกับความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าตาม กฎหมายศุลกากร ดังนั้น ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าซึ่งกำหนดไว้ในพิกัดอัตรา ภาษีสรรพสามิตที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรจึงต้องพิจารณาว่ากฎหมายศุลกากรกำหนดความรับ

<sup>88</sup> มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 14.

<sup>89</sup> มาตรา 10 “ การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ยื่นใบขนสินค้าให้ ...”

<sup>90</sup> มานิต, อ้างแล้ว, หน้า 54-57

ผิดในอันจะต้องเสียภาษีศุลกากรไว้อย่างไร ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตก็จะเกิดขึ้นในเวลาเดียวกันนั้นด้วย ดังนั้น ซึ่งต้องคำนวณค่าภาษีศุลกากรตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในส่วนปัญหาที่ต้องมีการตีความเกิดจากปัญหาการตีความพิกัดอัตราสินค้าที่จะต้องเสียภาษีตามกฎหมายสรรพสามิต และศุลกากร บางพิกัดไม่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตแม้เป็นสินค้าลักษณะเดียวกัน โดยกฎหมายได้กำหนดลักษณะสินค้าที่ต้องจัดเก็บภาษี โดยการกำหนดประเภทพิกัดสินค้าประเภทที่เมื่อมีการนำเข้าจากต่างประเทศแล้วจะต้องมีการเสียภาษีตามอัตราพิกัดที่กำหนด โดยจะมีการกำหนดประเภทพิกัดต่างกัน ดังเช่น การจัดเก็บภาษียกเว้น ที่ได้มีการจัดเก็บตั้งแต่ปี 2535 เป็นต้นมา กรมสรรพสามิตมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษียกเว้นตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต โดยกำหนดรถยนต์ที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต ตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต มี 2 ประเภท คือ ประเภทที่ 05.01 รถยนต์นั่ง และ ประเภทที่ 05.02 รถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน โดยได้มอบหมายให้กรมศุลกากรมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อกรมสรรพสามิต ปัญหาที่เกิดจากการตีความบทบัญญัติกฎหมายในเรื่องการตีความประเภทพิกัดว่ารถยนต์รุ่นใดที่จะต้องมีการเสียภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นหรือไม่ ซึ่งจากอดีตและปัจจุบัน เกิดสภาพปัญหาดังนี้คือ

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการนำเข้ารถยนต์จากต่างประเทศ มีเจตนาใช้ช่องว่างที่เกิดจากปัญหาในการตีความบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรและแนวทางปฏิบัติจัดเก็บภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงไม่ยอมเสียหรือเสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริงอันเป็นผลกระทบต่อปัญหาในการติดตามดำเนินการกับผู้มีหน้าที่เสียภาษี วิธีการหลีกเลี่ยงปรากฏลักษณะรูปแบบดังต่อไปนี้คือ

ก. การนำเข้ารถยนต์นั่งประเภทพิกัดที่ 05.01 แต่ลำแดงในใบขนขณะนำเข้าเป็นรถตู้ หรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งเกินสิบคน ประเภทพิกัดที่ 05.02 โดยมีการเสริมที่นั่งขนาดเล็กไม่ได้มาตรฐานเพื่อให้มีที่นั่งเกิน 10 ที่นั่ง เพื่อที่จะไม่เข้าประเภทพิกัดที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต<sup>91</sup>

<sup>91</sup> เนื่องจากกฎหมายไม่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากรถยนต์โดยสาร ประเภท รถตู้ รถยนต์ที่ออกแบบเพื่อขนส่งคนโดยสารจำนวนมากคือมีจำนวนที่นั่งเกิน 10 คนและรถยนต์กระบะที่ตอนหลังเป็นกระบะบรรทุก เพราะเหตุที่รถยนต์ทั้ง 3 ชนิดนี้เป็นสิ่งจำเป็นและเกิดประโยชน์ในเชิงพาณิชย์



ข. การประกอบหรือนำเข้ารถยนต์ที่นั่งไม่เกิน 10 ที่นั่ง แต่ใช้วิธีตีความให้เป็นรถยนต์โดยสารเกิน 10 ที่นั่งเพื่อไม่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

ค. การนำเข้ารถยนต์ที่นั่งไม่เกิน 10 ที่นั่ง ขณะนำเข้าเมื่อไปจดทะเบียนกับกรมการขนส่งทางบก มีการสำแดงหลักฐานไม่ถูกต้องหรือเสริมที่นั่งขนาดเล็กกว่ามาตรฐานที่ไม่มี ความมั่นคงแข็งแรงและไม่เหมาะสมในการใช้นั่งโดยปกติตามสภาพรถเพื่อให้มีที่นั่งเกิน 10 ที่นั่ง และเมื่อจดทะเบียนกับกรมการขนส่งทางบกแล้วก็แก้ไขติดตั้งที่นั่งปกติโดยไม่ต้องเสียภาษี สรรพสามิต

ดังนั้น ปัญหาที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับสินค้าและบริการที่จะต้องเสียภาษีว่าเป็นสินค้า หรือบริการตามพิกัดอัตราภาษีประเภทใด ปัญหาที่ต้องมีการตีความกฎหมายคือกฎหมายเกี่ยวกับ พิกัดอัตราสินค้าที่จะต้องเสียภาษีตามกฎหมายศุลกากรคือ พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 แก้ไขเพิ่มเติมถึงพระราชบัญญัติพิกัดอัตราศุลกากร ฉบับที่ 5 พ.ศ. 2543 ซึ่งให้อำนาจ อธิบดีกรมศุลกากรตีความในพิกัดอัตราทำยพระราชกำหนดนี้โดยในการตีความให้ถือตาม หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในพระราชกำหนดดังกล่าวประกอบกับคำอธิบาย พิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนีไนซ์ของคณะรัฐมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรที่จัดตั้งขึ้นตาม อนุสัญญาว่าด้วยการจัดตั้งคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรที่ประเทศไทยได้เข้าเป็นภาคี อนุสัญญาดังกล่าว เมื่อวันที่ 4 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2515 และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับพิกัดอัตราสินค้า หรือบริการที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายสรรพสามิต คือพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 แม้จะมีหลักเกณฑ์ประกอบการตีความดังกล่าวข้างต้น แต่จากที่กล่าวไว้ว่าเมื่อมีการ นำเข้าหรือส่งออกสินค้าเข้ามาภายในประเทศ หรือส่งออกไปยังต่างประเทศ กรมศุลกากรเป็น หน่วยงานที่จัดเก็บภาษีแทนหน่วยงานอื่น กรณีปัญหาในการตีความการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ของกรมศุลกากรเพื่อกรมสรรพสามิตเกิดจากการจำแนกประเภทสินค้าที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิต หรือในบางประเภทสินค้าที่ไม่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต กรมศุลกากรก็ไม่จัดเก็บแทน แต่ภายหลัง กรมสรรพสามิตทราบในภายหลังว่าสินค้านำเข้ามานั้นได้มีการเสียภาษีสรรพสามิต เพราะเหตุที่กรมศุลกากรพิจารณาว่าไม่เข้าประเภทพิกัดที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตแต่กรมสรรพสามิต มีความเห็นแย้งไปว่าสินค้านำเข้ามานั้นจะต้องเสียภาษีตามกฎหมายสรรพสามิตในภายหลังเมื่อสินค้านั้น ออกจากอารักขาของกรมศุลกากรแล้วก็มีการตรวจจับและเก็บภาษีสรรพสามิตเพิ่มเติมเท่ากับ กรณีดังกล่าวเป็นกรณีที่สินค้าชนิดเดียวกันมีการตีความในประเภทพิกัดที่ต่างออกไปใน รายละเอียดของกฎหมายแต่ละหน่วยงานต่างกรมภายใต้กระทรวงเดียวกัน จึงทำให้เกิดปัญหาใน การตีความบทบัญญัติของกฎหมาย

ปัญหาที่เกิดขึ้นเกิดจากบทบัญญัติในการตีความของผู้นำหรือพาเข้าในราชอาณาจักรนั้นเกิดจากบทบัญญัติของกฎหมายที่ก่อให้เกิดปัญหาในการตีความ เนื่องจากพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ให้เรียกเก็บและเสียอากรตามที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราอากรที่แนบท้ายพระราชกำหนดฯ ตามมาตรา 4<sup>92</sup> และของที่ระบุอัตราอากรทั้งตามราคาและตามสภาพบทบัญญัติในมาตรา 5<sup>93</sup> บัญญัติให้เสียอากรในอัตราที่คิดเป็นเงินที่สูงกว่า และเมื่อพิจารณามาตรา 10<sup>94</sup> วรรคแรกที่บัญญัติว่าด้วยความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรโดยให้ของที่ต้องเสียอากรให้ถือสภาพของของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือนำไปใช้ในการอื่นหรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากร

<sup>92</sup> มาตรา 4 “ของที่นำหรือพาเข้ามาในหรือส่งหรือพาออกไปนอกราชอาณาจักรนั้น ให้เรียกเก็บและเสียอากรตามที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราอากรท้ายพระราชกำหนดนี้

ในการคำนวณเงินอากรที่ต้องเสียหรือจ่ายคืนแต่ละรายการ เศษของหนึ่งบาทให้ปัดทิ้ง”

<sup>93</sup> มาตรา 5 “ของใดที่ระบุอัตราอากรทั้งตามราคาและตามสภาพ ให้เสียอากรในอัตราที่คิดเป็นเงินสูงกว่า”

<sup>94</sup> มาตรา 10 “ของใดซึ่งในเวลานำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร เพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้เอง โดยบุคคลที่มีสิทธิเช่นนั้น หรือเพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดที่กำหนดไว้โดยเฉพาะถ้าหากของนั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือได้นำไปใช้ในการอื่น นอกจากที่กำหนดไว้หรือสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร สิ้นสุดลง ของนั้นจะต้องเสียอากรโดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือนำไปใช้ในการอื่นหรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากร สำหรับกรณีที่ได้รับลดหย่อนอากร ให้เสียอากรเพิ่มจากที่ได้เสียไว้แล้วให้ครบถ้วนตามจำนวนเงินอากรที่จะพึงต้องเสียทั้งหมดในเมื่อได้คำนวณตามเกณฑ์เช่นว่านั้น ทั้งนี้ ให้แจ้งขอชำระอากรหรืออากรเพิ่มต่อกรมศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่ได้นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักรภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องชำระอากรหรืออากรเพิ่มเกิดขึ้น และต้องชำระ ณ ที่ทำการศุลกากรซึ่งกรมศุลกากรกำหนดให้เสร็จสิ้นภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้งจำนวนเงินอากรหรืออากรเพิ่มอันจะพึงต้องชำระ ถ้ามิได้มีการปฏิบัติเช่นว่านั้น ให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาในราชอาณาจักร โดยหลีกเลี่ยงการเสียอากร แต่มีตามมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาใช้บังคับในกรณีของนั้นได้ออนไปโดยสุจริต ...”

เมื่อพิจารณาประกอบกับ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ<sup>95</sup> ที่มีความไม่ชัดเจนมีความขัดแย้งกันระหว่างถ้อยคำของบทบัญญัติดังกล่าว จึงเป็นช่องว่างในการตีความเมื่อเกิดกรณีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีการนำเข้ารถยนต์ในรูปแบบดังกล่าวข้างต้นของที่นำเข้าที่เป็นประเภทเดียวกันกล่าว แต่มีการพิจารณาตรวจปล่อยไปตามสภาพสินค้าขณะนำเข้าเป็นหลัก โดยไม่คำนึงถึงสภาพของรถยนต์ที่แท้จริงในการใช้งานตามปกติวิสัยตลอดทั้งไม่ได้พิจารณาว่า บริษัทผู้ผลิตจากโรงงานต่างประเทศได้กำหนดมาตรฐานของรถยนต์แต่ละรุ่นไว้เช่นไร

จากการตีความพิกัตดังกล่าว จึงมีผู้ประกอบการนำเข้ารถยนต์จากต่างประเทศ มีเจตนาหลีกเลี่ยงกฎหมายและการตีความพิกัตของเจ้าหน้าที่ศุลกากรในการตรวจปล่อย เนื่องจากกฎหมายมีช่องว่างของกฎหมายทำให้เกิดอุปสรรคของการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรในการจัดเก็บภาษีอากร

กรณีดังกล่าวข้างต้นแสดงให้เห็นถึงปัญหาในการตีความบทบัญญัติของกฎหมายที่มีปัญหา ในกรณีที่มีวิธีการหลีกเลี่ยงตามลักษณะรูปแบบที่กล่าวไว้ข้างต้น แม้ว่าทางการจะยินยอมให้มีการจดทะเบียนเป็นรถยนต์ส่วนบุคคล 11 ที่นั่ง แต่สภาพตามความเป็นจริงที่ประชาชนโดยทั่วไปที่เป็นผู้บริโภคซื้ออยู่กลับนำไปตัดแปลงเพื่อความสะดวกสบายของผู้ซื้อให้เป็นรถยนต์นั่งชนิดหุหุระ และพบว่าบางคันมีจำนวนที่นั่งเพียง 4-6 ที่นั่ง จะมีจำนวนน้อยที่เป็นรถตู้ที่มีที่นั่งมากกว่า 7 ที่นั่ง แม้กระทั่งรถยนต์ที่ได้นำแสดงที่โชว์รูมของบริษัทต่างๆ ก่อนการจัดจำหน่ายก็เป็นรถยนต์ที่มีที่นั่ง 4-6 ที่นั่งเท่านั้น โดยเห็นว่าเป็นเรื่องการดัดแปลงรถตู้จาก 11 ที่นั่ง มาเป็น 7 ที่นั่ง จึงให้เก็บภาษีสรรพสามิตย้อนหลัง จึงเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีมีความเห็นว่าเป็นการสำแดงรายการในใบขนส่งสินค้าเข้าเป็นรถยนต์ 11 ที่นั่ง เพื่ออาศัยอัตราพิกัตนำเข้าให้ต่ำลงแต่ภายหลังมาดัดแปลงให้น้อยกว่า 10 ที่นั่งเพื่อให้ตรงกับการใช้งาน (โดยสำแดงเป็นรถที่มีจำนวนที่นั่งน้อยกว่า 10 ที่นั่งในภายหลัง)

<sup>95</sup>มาตรา 10ทวิ “ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่น่าจะนำเข้าสำเร็จ

ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของราคาของและพิกัตอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น แต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณตามพิกัตอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพที่ได้ผลิต หรือผสม หรือประกอบเป็นของอื่น

การที่รัฐยินยอมให้มีการดัดแปลงต่อเติมรถยนต์โดยอ้างว่าให้การช่วยเหลือเรื่องอัตราศุลกากร ทำให้รัฐขาดรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรเป็นจำนวนมาก จึงเป็นผลกระทบต่อการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากร อันเกิดจากปัญหาของบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่ต้องมีการตีความและปัญหาที่เกิดจากการตีความบทบัญญัติของกฎหมาย โดยพิจารณาผลกระทบอันเกิดจากปัญหาดังกล่าว ดังตารางเปรียบเทียบการกระทำดังกล่าว

ตารางที่ 3: ตารางเปรียบเทียบการสำแดงชำระภาษีอากรขณะนำเข้า

	ชำระเป็นรถโดยสาร ตั้งแต่ 10 ที่นั่งขึ้นไป (อัตราอากร 40%)	ชำระเป็นรถนั่งต่ำกว่า 10 ที่นั่ง (อัตราอากร 80%)	แตกต่าง (บาท)
อากรขาเข้า	289,935.00	579,871.00	-289,936.00
ภาษีสรรพสามิต	-	974,373.50	-974,373.50
ภาษีมูลค่าเพิ่ม	71,035.00	166,356.44	-95,321.44
ภาษีมหาชาติไทย	-	97,437.35	-97,437.35
รวม	360,970.00	1,818,038.29	-1,457,068.29

สมมติฐาน: รถยนต์ TOYOTA GRANVIA 4wd ขนาด 3400 C.C ปี 2000 นำเข้าเดือนมิถุนายน 2543 อัตราแลกเปลี่ยน 100 เยน = 36.5379 บาท ราคาประเมินรถยนต์ 1,983,800 เยน = 724,838.86 บาท

ตารางที่ 4: ตารางเปรียบเทียบกรณีนำเข้าสำแดงชำระภาษีเป็นรถโดยสารตั้งแต่ 10 ที่นั่งขึ้นไปและดัดแปลงเป็นรถนั่งต่ำกว่า 10 ที่นั่ง

	กรณีชำระภาษีค่าดัดแปลง (มูลค่าการดัดแปลง 273,000 บาท)	กรณียกเลิก การดัดแปลง	แตกต่าง (บาท)
อากรขาเข้า	289,935.00	289,935.00	-
ภาษีสรรพสามิต	111,930.00	922,917.00	-810,987.00
ภาษีมูลค่าเพิ่ม	71,035.00	71,035.00	-
ภาษีมหาชาติไทย	11,193.00	92,291.00	-81,098.00
รวม ภาษีอากร	484,093.00	1,376,178.00	-892,085.00

ที่มา : รายงานผลการพิจารณาศึกษา ปัญหาการจัดเก็บภาษีและอากรการนำเข้ารถยนต์สำหรับ  
ขนส่งบุคคล (รถตู้) ของ คณะกรรมาธิการการเงิน การคลัง การธนาคาร และสถาบันการเงิน  
สภาผู้แทนราษฎร กองกรรมาธิการ 1 สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร

กรณีดังกล่าวมิใช่ปัญหาที่เพิ่งเกิดขึ้นแต่ได้เป็นปัญหามานานแล้วและมักจะ  
ปรากฏต่อสังคมอยู่บ่อยครั้งซึ่งก่อให้เกิดความสับสนและไม่เชื่อถือในกระบวนการใช้บังคับกฎหมาย  
ภาษีอากรของไทยกับสาธารณชน สังเกตได้จากการนำเสนอข่าวของสื่อมวลชน ดังเช่น บทความ  
ในหนังสือพิมพ์รายวันที่เขียนว่า

“แม้จะเรียกเก็บภาษีย้อนหลังแต่ถ้าดูตามหลักกฎหมายซึ่งหากทำอย่างตรงไปตรงมา  
แต่แรก รถยนต์แกรนเวียต้องเสียภาษี เพิ่มอีกกว่า 100% การตัดแปลงจาก 7 ที่นั่งเป็น 11 ที่นั่ง  
เสียเพิ่มแค่การตัดแปลง ทำให้ภาษีหายไปไม่ต่ำกว่า 1 ล้านบาทต่อคัน”<sup>96</sup>

“ประเด็นประเมินอากรนำเข้าเป็นไปตามกฎหมายระเบียบกรม ไม่สงสัยแต่รถตู้  
11 ที่นั่ง ต้องเสียภาษีกลายเป็นรถ 7 ที่นั่ง เมื่อใช้งานจริงทำให้รัฐเสียประโยชน์มหาศาล จะอ้างกฎ  
ระเบียบแล้วดูดยาได้ไง ผากท่านผู้อ่านช่วยกันไตร่ตรอง ภาษีนำเข้า ภาษีมหาดไทย ภาษีมูลค่าเพิ่ม  
ภาษีสรรพสามิตรถ 11 ที่นั่ง จ่ายเพียง 49% ถ้าเป็นรถ 7 ที่นั่งต้องจ่าย 213% โดยหลายปีมานี้  
รถตู้แกรนเวียที่เสียอัตราภาษีแบบ 11 ที่นั่งทุกคันวิ่งอยู่บนถนนเป็นรถ 7 ที่นั่งจะโดยวิธีไหนก็ตามแต่  
ภาครัฐเสียภาษีฟังได้หลายพันล้านบาท”<sup>97</sup>

แสดงให้เห็นถึงการแก้ไขปัญหาคู่ปรกของการใช้บังคับกฎหมายในเรื่องการ  
ตีความบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรในอดีตที่มีได้เป็นการแก้ปัญหาที่เป็นการถาวรระยะยาว  
จึงส่งผลให้มีปัญหาติดตามมาภายหลังและยังไม่สามารถแก้ไขปัญหได้ในปัจจุบัน

จากปัญหาที่เกิดจากการตีความบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวข้างต้นเมื่อ  
พิจารณาจากหลักการตีความกฎหมายประกอบปัญหาข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นแสดงให้เห็นถึงปัญหา  
และอุปสรรคที่เกิดจากกฎหมายทางภาษีอากรคือ พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530

<sup>96</sup> คอลัมน์ เคียงข้าง, หนังสือพิมพ์มติชน ฉบับวันที่ 4 ตุลาคม พ.ศ. 2545 หน้า 5.

<sup>97</sup> หนังสือพิมพ์เดลินิวส์ ฉบับวันที่ 18 ตุลาคม พ.ศ.2545 หน้า 4

มาตรา 4 มาตรา 5 มาตรา 10 วรรคแรก และพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ ที่มีความไม่ชัดเจนมีความขัดแย้งกันระหว่างถ้อยคำของบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้น จึงเป็นช่องว่างของบทบัญญัติของกฎหมายที่ทำให้ต้องมีการตีความบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวซึ่งอาจจะก่อให้เกิดมีการตีความบทบัญญัติดังกล่าวเพื่อเกิดการทุจริตของเจ้าหน้าที่หรือเพื่อผลประโยชน์ของผู้เสียหายที่จะยกขึ้นอ้างทำให้เกิดปัญหาต่อการใช้บังคับกฎหมายทางภาษีอากรและทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรที่รัฐควรจะได้รับ อันเป็นปัญหาและอุปสรรคที่สำคัญในการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรของไทย

4.1.3 ความยุ่งยากในการอ้างอิง คือ ศักษาวินิจฉัยข้อสรุปของกฎหมาย ที่มีในปัจจุบันว่ามีความยุ่งยากในการอ้างอิงเช่นใด โดยยกตัวอย่างกรณีศึกษา

กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร นอกจากตัวบทกฎหมายในประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เป็นบทบัญญัติที่มีขึ้นในสภาพของสังคมแบบเก่าแต่ยังมีผลบังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน ซึ่งไม่สอดคล้องกับยุคสมัยที่สภาพเศรษฐกิจสังคมได้เปลี่ยนแปลงไป ดังเช่น พระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469 ซึ่งบัญญัติขึ้นในสมัยที่ประเทศไทยเน้นการนำเข้ามากกว่าการส่งออกแม้จะมีการแก้ไขเพิ่มเติม แต่ก็ยังมีความสับสนในโครงสร้าง มีปัญหาในการตีความ มีจุดอ่อนในเนื้อหาและการปฏิบัติ<sup>98</sup> ดังนั้น จึงมีความพยายามในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยการแก้ไขในบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรดังกล่าว นอกจากนั้นยังมีกฎหมายอื่นๆ ในรูปพระราชบัญญัติ พระราชกำหนด พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง อีกเป็นจำนวนมากที่ได้แก้ไขเพิ่มเติม หรือออกตามบทบัญญัติในกฎหมายดังกล่าว การแก้ไขแต่ละบทมาตราก็ได้กระทำครั้งคราวเดียว หากแต่ได้มีการแก้ไขหลายครั้งตามความจำเป็นเพื่อจะได้จัดเก็บภาษีให้รัดกุมที่สุด จุดช่องว่างของกฎหมาย ดังนั้น กฎหมายที่ใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีอากรจึงมีมาก นอกจากนี้กระทรวงการคลัง หรือกรมศาลการ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิตยังได้ออกประกาศ คำสั่ง วางระเบียบแนวทางปฏิบัติ หรือมีคำวินิจฉัยเกี่ยวภาษีอากรไว้อีกเป็นจำนวนมาก ยากต่อการค้นคว้าและยุ่งยากในการอ้างอิง หรือค้นหาความมีอยู่หรือความแท้จริงของกฎหมาย หรือประกาศ คำสั่ง ระเบียบ และคำวินิจฉัยดังกล่าว ดังนั้น จึงต้องมี

<sup>98</sup> ศาสตราจารย์ ดร. เกรียงเดช เจริญวงศ์ศักดิ์, ข้อเสนอแนะยุทธศาสตร์การวิจัยการปฏิรูปกฎหมาย, บทบัณฑิตย, เล่มที่ 57 ตอน 2 มิถุนายน 2544, หน้า 76

การศึกษาในบทบัญญัติดังกล่าวอย่างระมัดระวัง ซึ่งในบางครั้งอาจเกิดอุปสรรคในการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากร ดังเช่น

### กฎหมายศุลกากร

ประกอบด้วยพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งเป็นกฎหมายหลักของกฎหมายศุลกากร และต่อมามีการแก้ไขเพิ่มเติมรวมทั้งสิ้น 20 ฉบับ กฎหมายพิกัตอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในปัจจุบันมีทั้งสิ้น 6 ฉบับด้วยกัน นอกจากนี้ยังมีประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2541 ที่จะมีรายละเอียดในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ศุลกากรเฉพาะเรื่องในรายละเอียดของแต่ละมาตราของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

เมื่อพิจารณาชื่อของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 อาจมีการเข้าใจว่าเป็นกฎหมายที่บัญญัติขึ้นมานาน อาจมีความล้าสมัยแต่ในความเป็นจริง ในบางบทมาตรา ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมอยู่ตลอดเวลา โดยจะเห็นได้จากพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมทั้ง 20 ฉบับ แต่ก็มี ความยุ่งยากในการที่จะใช้อ้างอิง เมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติศุลกากรแก้ไขเพิ่มเติม ในแต่ละฉบับพบว่าในบางฉบับก็แก้ไขในบทบัญญัติพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แต่ในพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมบางฉบับก็แก้ไขในบทบัญญัติที่อยู่ในพระราชบัญญัติฉบับที่แก้ไข ดังเช่น

ก. พระราชบัญญัติฉบับที่แก้ไขพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 โดยเป็นการยกเลิกบทบัญญัติในพระราชบัญญัติไปโดยปริยายคือ พระราชบัญญัติศุลกากรแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2472 แต่ต่อมาบทบัญญัติที่แก้ไขเพิ่มเติมได้ถูกยกเลิกโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 จึงเท่ากับว่าบทบังคับตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ จึงหมดสภาพบังคับไปโดยปริยาย

ข. พระราชบัญญัติศุลกากร แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2475 ได้แก้ไขพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แต่ต่อมาบทบัญญัติที่บัญญัติในพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมฉบับนี้ได้ถูกยกเลิกโดยบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2483

ค. พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2480 และพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2480 เป็นบทบัญญัติในเรื่องนำเข้าหรือส่งของออกทางบก การ

เดินอากาศ ซึ่งเป็นเรื่องที่มีการบัญญัติเพิ่มเติมขึ้นมาใหม่ไม่มีการบัญญัติมาก่อนใน พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

ง. พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 , พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2490, พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2497 เป็นการบัญญัติเพิ่มเติมแก้ไขในเรื่องอัตราโทษ เป็นต้น

การแก้ไขดังกล่าวเป็นการแก้ไขพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ให้มีความทันสมัยตามกาลสมัย แต่อย่างไรก็ตามการแก้ไขกฎหมายดังกล่าวมีการแก้ไขหลายครั้ง ซึ่งในเนื้อหาของบางฉบับก็ได้ถูกยกเลิกไปแล้ว ก็อาจมีความยุ่งยากในการที่จะอ้างอิงบทบัญญัติว่าเรื่องดังกล่าวบัญญัติอยู่ในพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมฉบับใด และบทบัญญัตินั้นได้ถูกยกเลิกไปแล้วหรือไม่

### กฎหมายภาษีสรรพสามิต

กฎหมายที่เกี่ยวข้องใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยตรง มีอยู่ 5 ฉบับ คือ

1) พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งใช้ประกอบกับ พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

2) พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2489

3) พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

4) พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486

นอกจากนี้ยังมีกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตอีกคือ พระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสุรา พ.ศ. 2527 ฯลฯ



จากการศึกษาพบว่าบทบัญญัติต่างๆ ดังกล่าวมีการบัญญัติไว้มานาน และในบางครั้งก็ยากที่จะอ้างอิง และในบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวมิได้มีการกำหนดเรื่องความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีหรือการเกิดขึ้นซึ่งภาระภาษีไว้โดยตรง เช่น พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2489 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486 แต่ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีการกำหนดไว้ ทำให้ในบางครั้งเมื่อจะพิจารณาบทบัญญัติฉบับหนึ่งจะต้องมีการอ้างอิงกฎหมายอื่นที่บัญญัติไว้ในฉบับอื่นเพิ่มเติม

### ประมวลรัษฎากร

- 1) บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมทุกปี
- 2) พระราชกฤษฎีกา ที่มีการประกาศในปัจจุบันมี พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 414 พ.ศ. 2546
- 3) กฎกระทรวง ในปัจจุบันมีกฎกระทรวง ฉบับที่ 242 พ.ศ. 2546
- 4) คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ฉบับล่าสุด คือ ฉบับที่ 36 พ.ศ. 2540
- 5) ประกาศกระทรวงการคลังในเรื่องทั่วไป , ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าหน้าที่ ฉบับปัจจุบันคือ ฉบับที่ 39 , ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม มีประกาศ 3 ฉบับ, ประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับปัจจุบันคือ ฉบับที่ 4
- 6) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่จะประกาศทั่วไป, ประกาศเกี่ยวกับภาษีเงินได้ และภาษีการค้า, ภาษีเงินได้, ภาษีมูลค่าเพิ่ม, ภาษีสรรพสามิตเฉพาะ, อากรแสตมป์
- 7) คำสั่งกรมสรรพากรที่วางแนวในรายละเอียดกำหนดหลักเกณฑ์การปฏิบัติงาน คำสั่งกรมสรรพากรฉบับล่าสุดคือ ท.ป. 123/2545 และคำสั่งกรมสรรพากร (ป.) ฉบับล่าสุด คือ ป.124/2546

## 8) ประกาศกรมสรรพากร

9) ระเบียบ คำสั่ง แนวปฏิบัติสำหรับเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ซึ่งมีการแก้ไขถึงวันที่ 15 มกราคม 2546

บทบัญญัติดังกล่าวข้างต้นเป็นเรื่องที่ผู้ที่เกี่ยวข้องจะต้องอ้างอิงในการใช้บังคับกฎหมาย ซึ่งนอกจากจะมีอยู่มากมายหลายแห่งแล้ว ในบางครั้งก็มีการแก้ไขอยู่ตลอดเวลาากที่จะเข้าใจกฎหมายภาษีอากร เจ้าหน้าที่ผู้ใช้บังคับกฎหมายหรือผู้ประกอบการที่ต้องเข้าไปเกี่ยวข้องในเรื่องนั้น โดยเฉพาะที่จะทราบ จึงเป็นกรณีที่อยู่ในวงจำกัด อันเป็นอุปสรรคที่จะใช้บังคับจัดเก็บภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพได้ยาก เพราะกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร เช่น ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร นอกจากตัวบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรแล้ว ยังมีประกาศ คำสั่ง หรือระเบียบของอธิบดีกรมสรรพากรในเรื่องการที่จะวินิจฉัยว่าผู้เสียภาษีอากรอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีหรือไม่ และเสียในอัตราเท่าใด ซึ่งประกาศ คำสั่ง หรือระเบียบดังกล่าวมีผลใช้บังคับตามกฎหมายซึ่งจะมีเป็นจำนวนมากและนอกจากนั้นยังมีการแก้ไขเพิ่มเติมหรือออกตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร การแก้ไขแต่ละบทมาตราก็ได้กระทำครั้งเดียว หากแต่ได้ทำการแก้ไขหลายครั้งตามความจำเป็นเมื่อมีปัญหาเกิดขึ้น เพื่อจะได้จัดเก็บภาษีให้รัดกุมที่สุดแก้ไขปัญหาคารใช้บังคับกฎหมายภาษีอากร ดังนั้น กฎหมายที่ใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีอากรจึงมีมาก นอกจากนี้กระทรวงการคลัง กรมสรรพากรเองยังได้ออกประกาศคำสั่งวางระเบียบแนวทางปฏิบัติหรือมีคำวินิจฉัยเกี่ยวกับภาษีอากรไว้อีกเป็นจำนวนมาก ทำให้ยุ่งยากต่อการอ้างอิงบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรในการค้นคว้าหรือค้นหาความมีอยู่ หรือความแท้จริงของกฎหมาย ประกาศ คำสั่ง ระเบียบ และคำวินิจฉัยดังกล่าว ยิ่งกว่านั้นก่อนนำคดีภาษีอากรขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรยังต้องผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ของกรมสรรพากรก่อน ซึ่งต้องใช้ระยะเวลาาน การวินิจฉัยคดีภาษีอากรก็ต้องใช้กฎหมายที่ใช้บังคับขณะเกิดกรณีพิพาททางด้านภาษีอากรและการที่ศาลจะทำการวินิจฉัยคดีภาษีอากรก็ต้องใช้กฎหมายที่บังคับ ณ ขณะที่เกิดกรณีพิพาททางด้านภาษีอากรทำให้เป็นภาระแก่ศาลที่จะต้องค้นคว้าหาความมีอยู่และถูกต้องแท้จริงของกฎหมาย ประกาศ คำสั่ง ระเบียบ คำวินิจฉัยดังกล่าว เพื่อเป็นแก้ไขปัญหาของกรใช้บังคับกฎหมาย บรรเทาภาระของศาล ไม่ว่าจะเป็นศาลภาษีอากรกลางหรือศาลฎีกา จึงพบว่ามีกรแก้ไขข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2539 ที่แสดงให้เห็นทราบว่าปัญหาในการอ้างอิงบทบัญญัติของ

กฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับคดี จึงมีการแก้ไขปัญหาดังกล่าวเพื่ออำนวยความสะดวกของ ศาลภาษีอากรแก่คู่ความด้วยการแก้ไขเป็น ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ใน ข้อ 12<sup>99</sup>

จากการศึกษาข้อกำหนดดังกล่าวแสดงให้เห็นปรากฏถึงปัญหาในการอ้างอิง บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร ซึ่งในบางครั้งผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่สามารถที่จะปฏิบัติตาม กฎหมายได้อย่างถูกต้องด้วยตนเอง

จึงแสดงให้เห็นถึงอุปสรรคของบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรที่มีความยุ่งยาก ในการอ้างอิงและนอกจากนั้นแล้ว คดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีเอกสารเป็นจำนวนมาก บางคดีมี เอกสารบรรจุอยู่เป็นกล่อง บางคดีมีหลายกล่อง หากจะต้องถ่ายสำเนาเอกสารส่งให้แก่ศาลและ คู่ความอื่นแล้ว อาจต้องใช้ค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก และสำหรับศาลภาษีกกลางหากต้องรับ ทั้งสำเนาเอกสารและต้นฉบับเอกสารในภายหลังด้วยแล้วก็ต้องมีการใช้สถานที่เก็บที่กว้าง พอสมควร ดังนั้น ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 16 วรรคแรก จึงได้บัญญัติสำหรับกรณีที่มี การชี้สองสถานให้คู่ความยื่นต้นฉบับเอกสารและพยานวัตถุที่อยู่ในความครอบครองของตน พร้อมกับกรณียื่นบัญชีระบุพยาน “โดยคู่ความไม่ต้องส่งสำเนาเอกสารต่อศาลและคู่ความฝ่ายอื่น” กล่าวคือ ให้คู่ความแต่ละฝ่ายยื่นต้นฉบับเอกสารของตนต่อศาลเพียงประการเดียวและยื่นต่อ ล่วงหน้าก่อนวันชี้สองสถานหรือก่อนวันสืบพยานตามระยะเวลาในข้อที่กล่าวมาแล้ว คู่ความฝ่าย ใดประสงค์จะตรวจสอบเอกสารของอีกฝ่ายหนึ่งให้มายื่นคำร้องขอตรวจสอบที่ศาลภาษีกกลาง เป็นการตัดปัญหาการส่งสำเนาเอกสารดังกล่าว ดังนั้น การบัญญัติข้อกำหนดดังกล่าวข้างต้น ได้ชี้ให้เห็นปรากฏถึงปัญหาในการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรอันเกิดจากบทบัญญัติของกฎหมายมี มากและมีการบัญญัติกระจายกัน จากข้อกำหนดดังกล่าว จึงแสดงให้เห็นว่าบทบัญญัติของ กฎหมายภาษีอากรยากต่อการอ้างอิงอันเป็นอุปสรรคต่อการใช้บังคับกฎหมาย

---

<sup>99</sup> ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ใน ข้อ 12 บัญญัติว่า “ คำฟ้อง หรือ คำให้การที่อ้างบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ประกาศ คำสั่ง ระเบียบ หรือคำวินิจฉัยใดที่เกี่ยวข้องเพื่อ สนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียงโดยแนบสำเนาไปพร้อมกับคำคู่ความดังกล่าวด้วย เว้นแต่คู่ความอีก ฝ่ายหนึ่งจะได้อ้างไว้แล้ว

คำฟ้อง หรือ คำให้การที่มีได้ปฏิบัติตามความในวรรคหนึ่ง ศาลอาจมีคำสั่งให้ ปฏิบัติให้ถูกต้องภายในเวลาที่กำหนด ถ้ามิได้ปฏิบัติก็ให้ศาลมีคำสั่งไม่รับคำคู่ความนั้น”

#### 4.1.4 จุดอ่อนในเนื้อหาและใช้บังคับ

กฎหมายภาษีอากรเข้าใจยากและขาดความชัดเจน ดังนั้น จึงมีจุดอ่อนในเนื้อหาและการใช้บังคับเนื่องจากกฎหมายเขียนข้อยกเว้นซ้อนข้อยกเว้นทำให้ผู้เสียภาษีหรือผู้ประกอบการไม่อาจปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายได้ถูกต้องตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย เพราะไม่อาจเข้าใจในเนื้อหาและแนวนโยบายทางภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการใช้บังคับกฎหมาย ทำให้ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีเกินจากที่บทบัญญัติประสงค์หรือขาดจำนวนไปจนทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องถูกประเมินภาษี ซึ่งทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้ประกอบการทางธุรกิจต้องเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นในการเสียภาษีอากรโดยการจ้างที่ปรึกษาด้านภาษีอากรในการให้คำแนะนำในการเสียภาษีหรือเพื่อเป็นที่ปรึกษาด้านภาษีอากรในการทำความเข้าใจระเบียบ ข้อบังคับต่างๆ ของหน่วยงานจัดเก็บภาษี ขณะเดียวกันกฎหมายยังขาดความแน่นอน (certainty) เพราะในทางปฏิบัติแล้ว กฎหมายภาษีอากรทั้งประมวลรัษฎากร กฎหมายศุลกากร กฎหมายสรรพสามิตให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากร อธิบดีกรมศุลกากร อธิบดีกรมสรรพสามิตไว้มากเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพรวดเร็วและคล่องตัว ดังนั้น บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวข้างต้นจึงให้อำนาจอธิบดีไว้มากในการออกข้อบังคับ ประกาศสำหรับกรมตามที่จำเป็นเพื่อดำเนินการในการจัดเก็บภาษีอากรให้เป็นไปโดยเรียบร้อย ดังนั้นจึงมีข้อกำหนดของแต่ละกรมอยู่มากมายอันเป็นการยากที่บุคคลภายนอกที่มีได้เกี่ยวข้องกับเรื่องนั้นๆ เป็นการเฉพาะจะทราบหรือเข้าใจได้ ทำให้บทบัญญัติของกฎหมายมีจุดอ่อนในเนื้อหาที่อิงกับการใช้ดุลพินิจของบุคคลมากเกินไป ดังเช่น กฎหมายให้อำนาจอธิบดีออกคำสั่งอธิบดี ข้อกำหนด หรือระเบียบภายในกรมได้ ซึ่งหากมองในแง่ดีว่าเพื่อให้กฎหมายภาษีอากรมีความยืดหยุ่น (Flexibility) แต่ในบางครั้งที่กฎหมายให้อำนาจในการใช้ดุลพินิจในการใช้บังคับกฎหมายซึ่งต้องอาศัยความสามารถเฉพาะบุคคลเป็นอย่างมาก หากอธิบดีมีความเชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากรที่ดี มีการบริหารนโยบายทางภาษีโดยมีประสิทธิภาพในการใช้บังคับกฎหมายเพื่อการจัดเก็บภาษีก็จะทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้มากตามแนวนโยบาย แต่ถ้าตั้งสมมติฐานขึ้นมาว่าหากมิได้เป็นเช่นนั้น จะเกิดผลกระทบเช่นใดต่อการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรบ้าง ซึ่งเป็นไปได้ว่าอาจมีบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรที่มีข้อบกพร่องที่เกิดจากอำนาจการใช้ดุลพินิจของอธิบดีได้ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อบทบัญญัติทางภาษีอากรที่จะมีจุดอ่อนทำให้เกิดช่องว่างที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ทุจริตอาศัยจุดอ่อนนี้ในการทุจริตค่าภาษีได้

ในบางครั้งกฎหมายภาษีอากรไม่มีความยืดหยุ่น (Flexibility) ตามสถานการณ์ เนื่องจากความล้าสมัยทำให้ตามสภาพความเป็นจริงทางเศรษฐกิจไม่ทัน อีกทั้งยังมีช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรหรือมีข้อบกพร่องอยู่มากเพราะการออกกฎหมายภาษีอากรต้องกำหนดประเภท พิกัดอัตราภาษีหลายประเภทหลายอัตรารวมทั้งโดยลักษณะธรรมชาติของกฎหมายภาษีที่จำเป็นต้องวางหลักเกณฑ์กว้างๆ ส่วนรายละเอียดปลีกย่อยให้อยู่ในดุลยพินิจของฝ่ายบริหารยอมทำให้เกิดช่องโหว่และมีหนทางรั่วไหล ในทางปฏิบัติจึงมีการวางแผนภาษีที่จะเสียภาษีให้น้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษีโดยไม่ขัดต่อกฎหมายแต่อาศัยจุดอ่อนของกฎหมายที่ให้ทำได้โดยไม่ผิดกฎหมาย จึงเป็นการขัดต่อหลักของการนิติบัญญัติที่ดี ที่จะทำให้ผู้ถูกใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรสามารถเข้าใจ และปฏิบัติตามกฎหมายได้ด้วยตนเอง หรือความเสมอภาคของผู้เสียภาษี เพราะผู้เสียภาษีหรือผู้ประกอบการที่มีความสามารถในการจ้างที่ปรึกษาด้านกฎหมายภาษีอากรให้วางแผนภาษีก็ไม่ต้องเสียภาษีในจำนวนมากส่วนผู้ประกอบการบางคนไม่ทราบถึงช่องทางหรือจุดอ่อนของกฎหมาย ก็จะเสียภาษีที่สูงกว่าในกรณีการประกอบการอย่างเดียวกัน

ในส่วนนี้ผู้เขียนจะยกตัวอย่างของกระบวนการบุคคลธรรมดาไม่สามารถจะเข้าใจกฎหมายนี้ได้ โดยจะขอยกตัวอย่างจุดอ่อนในประมวลรัษฎากรที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน ดังนี้คือ

เนื่องจากประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติของกฎหมายที่ผู้มีเงินได้ ทรัพย์สิน หรือ ธุรกรรมที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี การยกเว้นนั้นอาจจะเป็นการยกเว้นโดยพระราชบัญญัติ พระราชกฤษฎีกา หรือกฎกระทรวง นอกจากนี้อาจเป็นการยกเว้นโดยอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement) ที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศต่างๆ รวม 40 ประเทศ กรณีดังกล่าวจึงมีแนวความคิดในการวางแผนภาษี คือการเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้อง ครบถ้วน และประหยัด การทำให้ไม่ต้องชำระภาษีหรือการทำให้เสียภาษีน้อยที่สุดโดยวิธีการที่ถูกต้องตามกฎหมายก็ถือเป็นการวางแผนภาษีอากร<sup>100</sup> ในปัจจุบันเนื่องจากประมวลรัษฎากรมีข้อยกเว้นต่างๆ ดังกล่าวทำให้มีการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance)<sup>101</sup> อาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมได้กล่าวไว้ว่า

<sup>100</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training Center, 2544), หน้า 1.

<sup>101</sup> การหลบหลีกภาษีอากร คือการที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ถูกต้องตามกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง การใช้ช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร (Tax Loopholes) เพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงก็ถือเป็นการหลบหลีกภาษีด้วย

การหลบหลีกภาษีอากรถือเป็นการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมาย ฉะนั้น การหลบหลีกภาษีจึงเป็นส่วนหนึ่งของ การวางแผนภาษีอากร<sup>102</sup>

บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรมีข้อยกเว้นทางกฎหมายมากมาย ที่ผู้เสียภาษีได้นำการวางแผนภาษีโดยการใช้ข้อยกเว้นของกฎหมาย เนื่องจากเมื่อบุคคลมีรายได้ก็ต้องเสียภาษี แต่ก็มีรายได้บางอย่างที่กฎหมายตามประมวลรัษฎากรยกเว้นภาษีให้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งรายได้ของบุคคลธรรมดาหรือคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลได้รับมีเป็นจำนวนมากที่ได้รับยกเว้นภาษี ส่วนรายได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับนั้นมีการยกเว้นภาษีน้อยกว่าผู้เขียนจะยกตัวอย่างของรายได้และกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีตามประเภทของภาษีตามประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้คือ

#### 1.) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

1.1) การยกเว้นตามมาตรา 42 ประมวลรัษฎากร เงินได้พึงประเมินที่จะได้รับยกเว้นภาษี

1.2) การยกเว้นโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ.2509)

1.3) การยกเว้นโดยพระราชกฤษฎีกาฉบับต่างๆ ซึ่งออกตามความในมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร

#### 2.) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.1) การยกเว้นตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร

2.2) การยกเว้นตามมาตรา 65 ทวิ (11) แห่งประมวลรัษฎากร

2.3) การยกเว้นตามมาตรา 65 ทวิ (12) แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>102</sup> เรื่องเดิม, หน้า 2

2.4) การยกเว้นตามมาตรา 65 ทวิ (13) แห่งประมวลรัษฎากร

2.5) การยกเว้นตามมาตรา 65 ทวิ (14) แห่งประมวลรัษฎากร

2.6) การยกเว้นโดยพระราชกฤษฎีกาฉบับต่างๆ ซึ่งออกตามความในมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร

2.7) การยกเว้นโดยพระราชบัญญัติที่ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่น พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 30 เป็นต้น

### 3.) ภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.1) การยกเว้นตามมาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร ที่ระบุการประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.2) การยกเว้นโดยพระราชกฤษฎีกาฉบับต่างๆ ซึ่งออกตามความในมาตรา 3 หรือมาตราในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มแห่งประมวลรัษฎากร

### 4.) ภาษีธุรกิจเฉพาะ

4.1) การยกเว้นตามมาตรา 91/3 แห่งประมวลรัษฎากร

4.2) การยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกาฉบับต่างๆ ซึ่งออกตามความในมาตรา 3 และมาตรา 91/3(7) แห่งประมวลรัษฎากร

### 5.) อากรเสตมป์

5.1) การยกเว้นตามมาตรา 121 แห่งประมวลรัษฎากร

5.2) การยกเว้นโดยพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 มาตรา 6 เพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาอีกหลายฉบับ

จากการที่ประมวลรัษฎากรของไทยได้มีการบัญญัติบทบัญญัติที่ยกเว้นภาษีให้ดังกล่าวข้างต้น ทำให้ผู้เสียภาษีมีการวางแผนภาษีเพื่อหลบหลีกการเสียภาษีโดยอาศัยช่องว่างของกฎหมายอันเป็นอุปสรรคในการใช้บังคับกฎหมาย ซึ่งกรณีดังกล่าวชี้ให้เห็นถึงช่องว่างของกฎหมายของกรมสรรพากรที่มีการบัญญัติให้มีการยกเว้นภาษีมากมายและมีอยู่ในกฎหมายหลายฉบับทำให้เป็นอุปสรรคต่อการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมทั้งต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรรายอื่น อันเป็นอุปสรรคที่เกิดจากบทบัญญัติของกฎหมาย

นอกจากนั้นแล้วการที่บทบัญญัติในประมวลรัษฎากร กฎหมายศุลกากร กฎหมายสรรพสามิต ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิตในการออกประกาศ คำสั่ง หรือระเบียบ ซึ่งหากอธิบดีได้ใช้อำนาจเกี่ยวกับเรื่องนั้น ประกาศ คำสั่ง หรือระเบียบของอธิบดีในเรื่องใด ประกาศ คำสั่ง หรือระเบียบก็จะมีผลใช้บังคับตามกฎหมาย ดังนั้น การใช้และตีความบทบัญญัติประมวลรัษฎากร กฎหมายศุลกากร กฎหมายสรรพสามิตในเรื่องใด ก็ต้องดูว่ามีประกาศ คำสั่ง หรือระเบียบของอธิบดีเกี่ยวกับเรื่องนั้นอยู่หรือไม่ จึงเป็นเรื่องยากยิ่งสำหรับผู้เสียภาษีหรือเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องในการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากร

4.1.5 อุปสรรคที่เกิดจากบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรที่ให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่มากเกินไป

จากการศึกษาบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรในบางมาตราให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐมากเกินไป โดยเป็นการกำหนดให้เจ้าหน้าที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมีอำนาจใช้ดุลพินิจได้อย่างกว้างขวาง โดยปราศจากการควบคุมให้มีการใช้ดุลพินิจที่ดี ดังตัวอย่างเช่น



ก) พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 99<sup>103</sup> ที่ประกอบด้วยฐานความผิดทางศุลกากรได้แก่ ความผิดฐานสำแดงเท็จ ความผิดฐานตอบคำถามเท็จ ความผิดฐานไม่รักษาเอกสาร และความผิดฐานปลอมแปลงเอกสาร เกี่ยวกับความผิดฐานสำแดงเท็จ มาตรา 99 เป็นบทบัญญัติของกฎหมายที่ให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่มากเกินไปในขั้นตอนการผ่านพิธีการศุลกากรที่เจ้าหน้าที่มีอำนาจตรวจสอบเกี่ยวกับการสำแดงเท็จ แต่ในบางกรณีเป็นการสำแดงเท็จแต่เงินอากรไม่ขาด บางกรณีเป็นการสำแดงเท็จและเงินอากรขาด และบางกรณีเป็นการสำแดงเท็จที่เกี่ยวข้องกับของต้องห้ามต้องกำกวด การสำแดงเท็จในทุกกรณีมีโทษปรับไม่เกิน 50,000 บาท หรือจำคุกไม่เกินหกเดือนเท่ากันหมด ซึ่งเป็นบทลงโทษที่หนัก การที่กฎหมายลงโทษบทหนักในความผิดฐานสำแดงเท็จที่มีการกระทำหนักเบาต่างกัน ย่อมไม่เป็นธรรมและเป็นเครื่องมือให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรในการใช้อำนาจที่บทบัญญัติของกฎหมายให้อำนาจมากเกินไปในการหาประโยชน์แก่ตนเองคือ ในกรณีที่มีการสำแดงเท็จก็เป็นความผิดแล้วโดยมิพักต้องคำนึงว่าผู้กระทำมีเจตนา หรือกระทำโดยประมาทเลินเล่อหรือไม่ตามมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 แม้เงินอากรไม่ขาดแต่เจ้าหน้าที่ก็จะไม่ผ่านพิธีการให้หากไม่มีการจ่ายผลประโยชน์ตอบแทน หรือหากกรณีความผิดที่เงินอากรขาดและ/หรือเป็นของต้องห้ามต้องกำกวดนอกจากจะเป็นความผิดตามมาตรา 99 แล้วยังเป็นความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 อีกด้วย ดังนั้น มาตรา 99 จึงเป็นบทบัญญัติของกฎหมายที่เป็นอุปสรรคต่อ

<sup>103</sup> มาตรา 99 บัญญัติว่า “ ผู้ใดกระทำ หรือจัด หรือยอมให้ผู้อื่นกระทำ หรือยื่น หรือจัดให้ผู้อื่นยื่นซึ่งใบขนสินค้า คำสำแดง ใบรับรอง บันทึกเรื่องราว หรือตราสารอย่างอื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในเรื่องใดๆ อันเกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัตินี้ หรืออันพระราชบัญญัตินี้บังคับให้กระทำนั้น เป็นการเท็จก็ดี เป็นความไม่บริบูรณ์ก็ดี หรือเป็นความชักพาให้ผิดหลงในรายการใดๆ ก็ดี หรือถ้าผู้ใดซึ่งพระราชบัญญัตินี้บังคับให้ตอบคำถามอันใดของพนักงานเจ้าหน้าที่มิได้ตอบคำถามอันนั้นโดยสัตย์จริงก็ดีหรือถ้าผู้ใดไม่ยอม หรือละเลยไม่ทำ ไม่รักษาไว้ซึ่งบันทึกเรื่องราว หรือทะเบียน หรือสมุดบัญชี หรือเอกสาร หรือตราสารอย่างอื่นๆ ซึ่งพระราชบัญญัตินี้บังคับไว้ก็ดี หรือถ้าผู้ใดปลอมแปลง หรือใช้เมื่อปลอมแปลงแล้วซึ่งเอกสาร บันทึกเรื่องราว หรือตราสารอย่างอื่นที่พระราชบัญญัตินี้บังคับไว้ให้ทำ หรือที่ใช้ในกิจการใดๆ เกี่ยวกับพระราชบัญญัตินี้ก็ดี หรือแก้ไขเอกสาร บันทึกเรื่องราว หรือตราสารอย่างอื่นภายหลังที่ได้ออกไปแล้วในทางราชการก็ดี หรือปลอมดวงตรา ลายมือชื่อ ลายมือชื่อย่อ หรือเครื่องหมายอย่างอื่นของพนักงาน กรมศุลกากร หรือซึ่งพนักงานศุลกากรใช้เพื่อการอย่างใดๆ อันเกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัตินี้ก็ดี ท่านว่าผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท หรือจำคุกไม่เกินหกเดือน”

การใช้บังคับกฎหมายภาษีอากร ดังนั้น จึงควรมีการแก้ไขความผิดฐานสำแดงเท็จที่เงินอากรไม่ขาดและ/หรือไม่เป็นของต้องห้ามต้องจำกัดเป็นความผิดฐานสำแดงเท็จที่ไม่ต้องรับโทษ ให้ต่างไปจากความผิดฐานสำแดงเท็จกรณีอื่น

ข) พระราชกำหนดพิทักษ์ตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 5 ซึ่งบัญญัติว่า “ของใดที่ระบุอัตราอากรทั้งตามราคาและตามสภาพ ให้เสียอากรในอัตราที่คิดเป็นเงินสูงกว่า” การเก็บอากรตามราคาในกรณีการประเมินราคา (Valuation) ที่ให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรใช้ดุลพินิจในการตีความหรือประเมินราคาใหม่ที่แตกต่างจากที่แจ้งไว้ในบัญชีราคาสินค้า (Invoice) ได้ หรือการเรียกเก็บอากรตามอัตราร้อยละของราคาของและโดยเฉพาะของที่นำเข้ามิได้มีการกำหนดราคาเฉลี่ยเช่นเดียวกับการเรียกเก็บอากรขาออก จึงเป็นบทบัญญัติของกฎหมายที่ก่อให้เกิดการทุจริตให้มีการเรียกเก็บอากรตามราคา จึงเป็นช่องว่างของกฎหมายที่เปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรผู้มีหน้าที่ประเมินราคาหรือตีราคาใช้ดุลพินิจได้อย่างกว้างขวางในการรับหรือไม่รับราคาตามที่สำแดงมาในใบขนสินค้า ตัวอย่างเช่น ในกรณีราคาที่สำแดงมานั้นถูกต้องแล้ว เจ้าหน้าที่ศุลกากรอาจตั้งข้อสงสัยว่าราคาต่ำ หรือบางกรณีราคาที่สำแดงต่ำแต่ความจริงต้องสำแดงราคาสูง กรณีดังกล่าวย่อมเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรตีราคาสูงขึ้น นั่นคือ ผู้นำเข้า/ส่งออกต้องชำระอากรเพิ่มขึ้นมากแต่เนื่องจากความไม่ประสงค์ที่จะชำระอากรเพิ่มตามราคาที่แท้จริง ผู้นำเข้า/ส่งออกจึงต้องหาวิธีการต่อรองให้ถือเอาราคาที่สำแดงในใบขนสินค้า โดยอากรที่เพิ่มขึ้นทั้งหมดไม่ต้องชำระเข้ารัฐตามกฎหมาย แต่มีการสมยอมกันระหว่างผู้นำเข้า/ส่งออกกับเจ้าหน้าที่ตีราคาให้ผ่านพิธีการโดยมีการจ่ายเงินให้แก่เจ้าหน้าที่ตีราคาตามแต่จะตกลงกัน ราคาเพิ่มขึ้นเงินอากรย่อมเพิ่มขึ้นเป็นเงาตามตัว การสำแดงราคาต่ำจึงเป็นช่องทางในการคอร์รัปชันของเจ้าหน้าที่ตีราคา เพราะการสำแดงราคาต่ำมีผลโดยตรงต่อเงินอากรที่ได้ชำระไปแล้วขาด ซึ่งเป็นปัญหาและอุปสรรคในการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากร ที่เกิดจากการที่บทบัญญัติกฎหมายภาษีให้อำนาจเจ้าหน้าที่มากเกินไป ทำให้มีเจ้าหน้าที่ที่ทุจริตบางคนที่มีหน้าที่ต้องเก็บภาษีอากรมีการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรที่ให้อำนาจไว้ เอาภาษีอากรนั้นเข้าเป็นประโยชน์ของตนเองแทนที่จะจัดเก็บภาษีอากรให้เต็มเม็ดเต็มหน่วย และเงินที่จ่ายให้กับเจ้าหน้าที่ที่ทุจริต ผู้ประกอบการก็สามารถฉวยกำไรดังกล่าวไปยังผู้บริโภคนั่นคือเงินที่จ่ายให้กับเจ้าหน้าที่ที่ทุจริตไปจำนวนเท่าใดเงินจำนวนนั้นก็คือต้นทุนส่วนหนึ่งของสินค้า ทำให้ผู้บริโภคนำเงินซื้อของแพงขึ้น และทำให้รัฐขาดรายได้ในการพัฒนาประเทศ

บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่มากเกินไปดังกล่าวข้างต้น เป็นเพียงตัวอย่างของกฎหมายบางมาตราเท่านั้นยังมีบทบัญญัติอื่นอีกที่มีได้นำมายกตัวอย่างของกฎหมายที่ให้อำนาจการใช้ดุลพินิจแก่เจ้าหน้าที่รัฐมากเกินไปโดยปราศจากการควบคุมการใช้

ดุลพินิจที่ดีกลายเป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่รัฐสามารถใช้ดุลพินิจเพื่อให้ได้ประโยชน์ในด้านกฎหมายโดยการใช้ดุลพินิจในการกำหนดโทษที่เกี่ยวข้องกับการได้รับเงินสินบนรางวัล ซึ่งจะเป็นเหตุให้เกิดการใช้อำนาจในการแสวงหาประโยชน์ส่วนตัวได้ง่ายยิ่งขึ้นจากช่องว่างของกฎหมายที่ให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่มากเกินไป ทำให้เกิดการขาดความชัดเจนในบทบัญญัติของกฎหมายอาชญากรรมทำให้เกิดกรณีความไม่แน่นอนล่าช้าในการดำเนินงาน ก็มีผลเพิ่มความเสี่ยงในการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรอันเป็นอุปสรรคต่อการใช้บังคับบทบัญญัติกฎหมายอาชญากรรม รวมทั้งยังเพิ่มความเสี่ยงในการดำเนินธุรกิจของเอกชนอันเกิดจากความไม่แน่นอนของราชการ ผลที่ตามมาคือการเพิ่มต้นทุนการดำเนินธุรกิจแก่ภาคเอกชนซึ่งจำให้สูญเสียโอกาสในการแข่งขันกับต่างประเทศ

#### 4.2 อุปสรรคในส่วนของบุคลากรผู้บังคับใช้กฎหมาย

แม้ว่าหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรจะมีรายละเอียดหน้าที่หลักในการจัดเก็บภาษีแตกต่างกันไปตามลักษณะการปฏิบัติงานของแต่ละหน่วยงาน แต่ปัญหาที่พบซึ่งมีลักษณะเดียวกันคือปัญหาด้านบุคลากรผู้บังคับใช้กฎหมาย เพราะหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี ไม่ว่าจะเป็นกรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต ล้วนมีปัญหาคาดบุคลากร หรือ ไม่สามารถก่อนให้เกิดความต่อเนื่องในการพัฒนาบุคลากรได้ อีกทั้งยังมีปัญหาด้านการจัดกำลังคนให้เหมาะสมต่อการปฏิบัติงาน เช่น จำนวนบุคลากรในสำนักงานสรรพากรเขต และจำนวนบุคลากรในด้านการปราบปรามของกรมสรรพสามิตที่มีจำนวนมากเกินไป ก่อนให้เกิดการว่างงานแอบแฝง และความไม่คล่องตัวในการปฏิบัติงาน<sup>104</sup>

จากการศึกษาพบว่าอุปสรรคที่เกิดกับผู้บังคับใช้กฎหมายในการดำเนินคดี แบ่งปัญหาและอุปสรรคได้ดังนี้ คือ

##### ปัญหาการรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อดำเนินคดี

1) ปัญหาและอุปสรรคในชั้นเจ้าพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร

ก. ปัญหาของบทบัญญัติกฎหมายที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานภายในหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรไม่เท่ากัน คือ

<sup>104</sup> คณะเศรษฐศาสตร์, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, รายงานฉบับสมบูรณ์ทิศทางและโครงสร้างกระทรวงการคลังในปี 2020 (พ.ศ. 2563), 2541, หน้า 35

ในขั้นตอนการรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิด หลีกเลี่ยงการเสียหายชื่อเสียงของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร พบว่าเนื่องจากความต่างกันของหน้าที่ในการปฏิบัติงานของหน่วยงานปราบปรามการกระทำความผิดตามกฎหมายภายใน กรมจัดเก็บภาษีเนื่องจากกรมสรรพสามิตและกรมศุลกากร จะมีหน่วยงานภายในกรมที่ดำเนินงานปราบปรามผู้กระทำความผิดตามกฎหมายโดยเจ้าพนักงานกรมศุลกากรและเจ้าพนักงานสรรพสามิตผู้ที่ได้รับแต่งตั้งเป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เมื่อทำการอันเกี่ยวกับการจับกุมปราบปรามผู้กระทำความผิดกฎหมายศุลกากรและกฎหมายสรรพสามิต ซึ่งตนมีหน้าที่ต้องจับกุมหรือปราบปราม จึงมีฐานะเป็นพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2(16)<sup>105</sup> ดังนั้น จึงมีอำนาจในการสืบสวนคดีอาญา ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 17 ตลอดจนมีอำนาจในการค้น จับ และควบคุมผู้ต้องหาด้วยตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 77 ถึง มาตรา 105 เจ้าพนักงานของกรมศุลกากร และกรมสรรพสามิตดังกล่าวจึงสามารถดำเนินการแสวงหาข้อเท็จจริงและหลักฐานซึ่งพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจได้ปฏิบัติตามอำนาจและหน้าที่ เพื่อที่จะทราบรายละเอียดแห่งความผิด<sup>106</sup> เพื่อประกอบในสำนวนการดำเนินคดีอาญา

แต่เมื่อพิจารณาถึงอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรไม่มีอำนาจเพียงพอในการป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้ เนื่องจากแต่เดิมนั้น แนวนโยบายของกรมสรรพากร มักจะไม่เน้นการดำเนินคดีอาญากับผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร แต่จะเป็นการจูงใจให้มีการเสียภาษีอากร แต่ภายหลังปี พ.ศ. 2535 เมื่อมีการใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ปรากฏว่าการดำเนินคดีอาญาของกรมสรรพากรเพิ่มมากขึ้น โดยดำเนินคดีอาญากับผู้ละเมิดต่อบทบัญญัติของกฎหมายตามประมวลรัษฎากรในความผิดทุจริตต่อภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีการนำระบบการเครดิตภาษีมาใช้ในการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากรในระบบเครดิตต้องอาศัยพยานหลักฐานซึ่งเป็นไปตามประมวลวิธีพิจารณาความอาญา ไม่ว่าจะเป็นพยานบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องกับความผิด

<sup>105</sup> ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2(16) บัญญัติว่า “พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ หมายถึง เจ้าพนักงานซึ่งกฎหมายให้มีอำนาจและหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อยของประชาชน ให้รวมทั้งพศัตติ เจ้าพนักงานกรมสรรพสามิต กรมศุลกากร กรมเจ้าพนักงานตรวจคนเข้าเมือง และเจ้าพนักงานอื่นๆ ในเมื่อทำการอันเกี่ยวกับการจับกุมปราบปรามผู้กระทำความผิดกฎหมายซึ่งตนมีหน้าที่ต้องจับกุมหรือปราบปราม”

<sup>106</sup> มาตรา 2 (10) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

ดังกล่าว เช่น ผู้ตรวจพบความผิด ผู้ตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบและประเมินภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เอกสารหลักฐานประกอบคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม สำนักงานการตรวจสอบภาษีอากร หมายถึง บันทึกรายการค้าหรือคำให้การของผู้เกี่ยวข้อง แบบแสดงรายการที่ผู้ประกอบการยื่นไว้ หนังสือแจ้งการประเมิน รวมทั้งเอกสารหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับพฤติการณ์อันแสดงให้เห็นเจตนาหลีกเลี่ยงอากร นอกจากนี้ยังรวมถึงพยานวัตถุสำหรับใช้ทำการหลีกเลี่ยงอากร เช่นตราประทับของนิติบุคคลที่ปลอมขึ้น เป็นต้น

ปัญหาของการรวบรวมพยานหลักฐานต่างๆ ที่จะพิสูจน์ความผิดของผู้กระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร เกิดขึ้น เนื่องจากสาเหตุหลายประการด้วยกัน คือ

ก.) เมื่อมีการตรวจค้นสถานที่โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากกรมสรรพากรมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ประกอบการอาจมีพฤติการณ์ที่จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร หรือมีการออกไปกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจในการตรวจค้นมักจะ เป็นเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ<sup>107</sup> ซึ่งอาจเป็นเจ้าหน้าที่ที่ไม่มีความรู้ความชำนาญในด้านการรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อดำเนินคดีอาญา<sup>108</sup> ดังนั้น ในบางครั้ง เจ้าหน้าที่ผู้ทำการตรวจค้นมักจะละเลยพยานหลักฐานที่สำคัญในการดำเนินคดีอาญา เจ้าหน้าที่ผู้ทำการตรวจค้นซึ่งส่วนมากจะมีความชำนาญในด้านบัญชี มักจะรวบรวมแต่เอกสารหลักฐานที่เกี่ยวกับบัญชีและใบกำกับภาษีเท่านั้น ซึ่งแม้จะพบว่ามิใช่ใบกำกับภาษีที่ออกไปโดยมิชอบด้วยกฎหมาย แต่ก็ไม่สามารถหาตัวการผู้กระทำความผิดที่แท้จริงได้ เนื่องจากความผิดในลักษณะนี้มักมีการกระทำเป็นกลุ่มบุคคลหลายคน หากไม่มีพยานหลักฐานใดอันจะพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้กระทำการออกไปกำกับภาษีโดยมิชอบด้วยกฎหมายนั้น การดำเนินคดีอาญาก็กระทำไม่ได้ยาก

ในกรณีที่มีการปลอมใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการรายอื่น หรือมีการออกไปกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพื่อนำไปเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็มีปัญหาในการรวบรวมพยานหลักฐานในการดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดที่แท้จริง ทั้งนี้ เพราะตาม

<sup>107</sup> ตามนโยบายของกรมสรรพากร พ.ศ. 2546 ปัจจุบันแนวนโยบายของกรมสรรพากรได้เปลี่ยนจากแนวนโยบายในการตรวจสอบเป็นการกำกับดูแล

<sup>108</sup> เช่น จุดหมายในการติดต่อสั่งซื้อใบกำกับภาษี หรือเศษกระดาษที่มีข้อความบ่งชี้ว่าจะมีการขายใบกำกับภาษีให้แก่ใคร เป็นต้น

ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดให้มีการลงลายมือชื่อผู้ออกไปกำกับภาษีในใบกำกับภาษีดังนั้น แม้เจ้าหน้าที่จะตรวจพบใบกำกับภาษีที่ปลอมดังกล่าวก็ไม่สามารถพิสูจน์ว่าเป็นใคร และไม่สามารถพิสูจน์ลายมือชื่อในใบกำกับภาษีได้<sup>109</sup>

ข.) การกระทำความผิดเกี่ยวกับการโกงค่าภาษีอากร มักกระทำเป็นกลุ่มนิติบุคคลและมีหลายคน ร่วมกันกระทำความผิด ดังนั้น ปัญหาของการรวบรวมพยานหลักฐานจึงอยู่ที่การหาพยานหลักฐานให้มีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กัน และจะต้องโยงให้เห็นถึงพฤติการณ์ในการกระทำความผิดของกลุ่มบุคคลดังกล่าวประกอบกับพยานหลักฐานในส่วนที่เกี่ยวข้องซึ่งมักมีจำนวนมาก ทั้งในส่วนของพยานบุคคลที่เกี่ยวข้อง พยานเอกสาร ใบกำกับภาษี จำนวนการตรวจสอบเอกสารอื่นที่แสดงให้เห็นพฤติการณ์ในการกระทำความผิดและพยานวัตถุที่เกี่ยวข้อง ทำให้การตรวจสอบหลักฐานและการรวบรวมพยานหลักฐานในการดำเนินคดีเสียเวลามากและการดำเนินคดีเกิดความล่าช้าไม่ทันต่อเหตุการณ์ทำให้เป็นอุปสรรคในการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรเพื่อการปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

ค.) พยานเอกสารในส่วนที่เป็นหลักฐานที่ได้ยื่นประกอบคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าเป็นเอกสารหลักฐานที่ถูกปลอมขึ้น เช่น สำเนาสัญญาเช่าหรือหนังสือยินยอมให้ใช้สถานประกอบการปลอมสำเนาหนังสือจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือหนังสือรับรองนิติบุคคลปลอม สำเนาบัตรประชาชนปลอมและสำเนาทะเบียนบ้านปลอม หรือเป็นเอกสารหลักฐานของผู้อื่น ซึ่งไม่รู้เห็นหรือยินยอมด้วยในการขอจดทะเบียนไม่ว่าจะเป็นบัตรประจำตัวประชาชนหรือสำเนาทะเบียนบ้าน หรือเอกสารหลักฐานอื่น ที่ได้มาจากการขโมยหรือด้วยวิธีใดๆ ที่มิชอบ ทำให้เกิดปัญหาในการรวบรวมพยานหลักฐานคือไม่สามารถรวบรวมพยานหลักฐานเอาผิดกับตัวการผู้กระทำความผิดที่แท้จริงได้

<sup>109</sup> เกรียงศักดิ์ วัฒนวรานุกร, ปัญหาการบริหารการจัดองค์การศึกษาเฉพาะกรณีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม, รายงานการศึกษาส่วนบุคคล การอบรมหลักสูตร นบส.1 รุ่นที่ 23 วิทยาลัยนักบริหาร สถาบันพัฒนาข้าราชการพลเรือน สำนักงาน ก.พ.ระหว่างวันที่ 29 พฤศจิกายน 2539 – 4 เมษายน 2540 , หน้า 16.

เนื่องจากในกรณีความผิดทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม จะมีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอากรทั้งหมดและมีผลเสียหายต่อเศรษฐกิจมาก แต่อย่างไรก็ตามเจ้าพนักงานกรมสรรพากรไม่มีอำนาจเพียงพอในการป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรได้ กล่าวคือ เมื่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรนั้น หากมีการตรวจพบเป็นที่แน่ชัดว่ามีกลุ่มผู้กระทำความผิดหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น มีการออกไปกำกับภาษีเพื่อขายให้ผู้ประกอบการรายอื่นเพื่อนำไปเครดิตหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือมีการตรวจค้นพบว่ามีที่ตั้งสำนักงานเพื่อนำไปกำกับภาษีปลอมมาใช้เพื่อขอเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ไม่สามารถกระทำการจับกุมได้ในทันทีแต่ต้องรวบรวมพยานหลักฐานและดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนตามขั้นตอนของกฎหมาย ทำให้การปฏิบัติงานล่าช้าขาดประสิทธิภาพ ทั้งนี้ เนื่องจากไม่มีกฎหมายให้อำนาจเจ้าหน้าที่สรรพากรในการจับกุมผู้กระทำความผิด เหมือนกับอำนาจของเจ้าพนักงานกรมศุลกากร และเจ้าพนักงานกรมสรรพสามิต แต่เมื่อพิจารณาบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรและประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2 (16) และอีกประการหนึ่งในกรณีที่เจ้าพนักงานกรมสรรพากรตรวจสอบได้พบความผิดทางอาญานั้นเจ้าพนักงานสรรพากรมีเพียงอำนาจและหน้าที่สืบสวนตามประมวลรัษฎากร เช่นการตรวจค้น ยึด หรืออายัด โดยไม่มีอำนาจที่จะทำการสืบสวนสอบสวนความผิดตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และไม่ถือว่าการสืบสวนตามประมวลรัษฎากรที่ได้กระทำมานั้น เป็นขั้นตอนการสอบสวนแต่อย่างใด เมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรรวบรวมพยานหลักฐานและพิจารณาข้อเท็จจริงแล้วก็ต้องดำเนินการเสนอกรมสรรพากรเพื่ออนุมัติการดำเนินคดีอาญาโดยส่งเรื่องไปยังพนักงานสอบสวนเพื่อดำเนินการสอบสวนเป็นคดีความผิดอาญาต่อไป กระบวนการสืบสวนตามประมวลรัษฎากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรได้กระทำมานั้นไม่ถือเป็นขั้นตอนการสอบสวนแต่อย่างใด ก่อให้เกิดปัญหาความล่าช้าในการดำเนินคดี

#### ข. ปัญหาเนื่องจากเจ้าพนักงานหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมิใช่พนักงานสอบสวน

นอกจากความไม่เท่าเทียมของบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานในการปฏิบัติหน้าที่แล้วพบว่า หน่วยงานที่ปฏิบัติหน้าที่ด้านการปราบปราม ได้แก่ กลุ่มงานสืบสวนและคดีในสังกัดกรมสรรพากร สำนักสืบสวนและปราบปรามในสังกัดของกรมศุลกากรและสำนักสืบสวนและปราบปรามในสังกัดของกรมสรรพสามิต โดยหน่วยงานทั้ง 3 แห่งมีบทบาทและหน้าที่สำคัญ ดังนี้คือ

- (1) การสืบสวนและปราบปรามผู้กระทำผิดตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาหรือกฎหมายศุลกากรหรือกฎหมายสรรพสามิต ตลอดจนกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง
- (2) การตรวจสอบภาษี ตรวจสอบปฏิบัติการ รวมทั้งดำเนินการเกี่ยวกับของกลางที่เกี่ยวข้องกับการกระทำผิดกฎหมาย

การที่พนักงานของหน่วยงานปราบปรามการกระทำผิดตามกฎหมายภายในหน่วยงานจัดเก็บภาษีมิได้เป็น “พนักงานสอบสวน”<sup>110</sup> ที่จะมีอำนาจหน้าที่ “สอบสวน”<sup>111</sup> เพราะในการดำเนินคดีชั้นเจ้าพนักงานของกรมที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรนั้นเจ้าหน้าที่จะดำเนินการตรวจสอบควบคุมกันไปกับการพิจารณาดำเนินคดีอาญาซึ่งจะใช้เวลาานานมากเนื่องจากพยานหลักฐานไม่ว่าพยานบุคคล พยานเอกสาร และพยานวัตถุ ที่นำมาเพื่อพิสูจน์ความผิดจะมีข้อเท็จจริงที่สลับซับซ้อน และเมื่อรวบรวมพยานหลักฐานและพิจารณาข้อเท็จจริงเสร็จแล้วเจ้าหน้าที่ก็จะดำเนินการเสนอกรมสรรพากร กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต เพื่ออนุมัติการดำเนินคดีอาญา โดยส่งเรื่องร้องทุกข์ไปยังพนักงานสอบสวน ซึ่งพนักงานสอบสวนจึงจะสามารถดำเนินการได้ ซึ่งต้องใช้ระยะเวลาในการทำงานนานมาก อันทำให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินคดี ซึ่งกระบวนการดำเนินคดีชั้นกรมสรรพากร กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต เป็นกระบวนการที่มีจุดประสงค์อย่างเดียวกัน คือเป็นการแสวงหาข้อเท็จจริง และรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อพิจารณาว่าจะดำเนินคดีกับผู้กระทำผิดทางภาษีอากรต่อไปหรือไม่

ปัญหานี้ส่งผลให้บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรที่มีการบัญญัติขึ้นก่อนที่จะมีการใช้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาใช้บังคับ ไม่มีที่ใช้ ดังเช่น

<sup>110</sup> มาตรา 2(6) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา บัญญัติว่า “พนักงานสอบสวนหมายถึงเจ้าพนักงานซึ่งกฎหมายให้อำนาจและหน้าที่ทำการสอบสวน”

<sup>111</sup> มาตรา 2(11) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา บัญญัติว่า “การสอบสวนหมายความว่า การรวบรวมพยานหลักฐานและการดำเนินการทั้งหลายอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำไปเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหาเพื่อที่จะทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิดและเพื่อจะเอาตัวผู้กระทำผิดมาฟ้องลงโทษ”



ตามพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469 ได้บัญญัติการดำเนินคดีทางศาลการที่มีวิธีการแปลกไปจากคดีอาญาทั่วไป กล่าวคือ กฎหมายศาลการให้อำนาจพนักงานศาลการที่จะฟ้องหรือแก้คดีได้เองตามความในมาตรา 101 แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469<sup>112</sup> แต่ในปัจจุบันเป็นที่น่าสังเกตว่ายังไม่เคยปรากฏว่ากรมศาลการไม่เคยใช้มาตรานี้ ทุกคนดีอัยการเป็นผู้ฟ้องร้องคดีหรือแก้คดีทั้งสิ้น เนื่องจากเมื่อมีการประกาศใช้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งมีบทบัญญัติว่าด้วยการดำเนินคดีอาญาของพนักงานสอบสวน และพนักงานอัยการ เพื่อฟ้องร้องคดีโดยมิได้บัญญัติให้พนักงานเจ้าหน้าที่ศาลการด้วย มาตรา 101 จึงไม่อาจนำมาใช้ได้ ในทางปฏิบัติการฟ้องร้องคดีต่อศาลการจึงต้องส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินการก่อนทุกครั้ง ในทัศนะของผู้ท้าวทนายนิพนธ์เห็นว่า มาตรา 101 แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469 มิได้ถูกยกเลิกโดยประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเพียงแต่กฎหมายมิได้กำหนดให้พนักงานศาลการเป็นพนักงานสอบสวน พนักงานศาลการจึงมีอาจดำเนินการใดๆ ตามมาตรา 101 ได้ เป็นเหตุให้บทบัญญัติของกฎหมายเป็นหมันไป ดังนั้น การสอบปากคำของพนักงานเจ้าหน้าที่ในกรณีที่มีการกล่าวหาว่ามีการกระทำความผิดเกี่ยวกับกฎหมายศาลการ จึงเป็นการบันทึกถ้อยคำของผู้ถูกกล่าวหา เพื่อประโยชน์ในการทำความตกลงระงับคดี หรือเพื่อประโยชน์ในการดำเนินคดีประการอื่นๆ มิใช่เป็นการสอบสวนแต่ประการใด

การที่จะแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวกับบุคคลผู้บังคับกฎหมายภาษีอากร เนื่องจากยังมิได้มีการมอบหมายให้เจ้าหน้าที่ในหน่วยงานสอบสวนเป็นพนักงานสอบสวน ทำให้เกิดปัญหาในเรื่องพยานหลักฐานเพื่อใช้ประกอบการดำเนินคดีทางภาษีอากร เนื่องจากความผิดชนิดนี้พิสูจน์ยาก ควรให้ผู้เชี่ยวชาญหรือผู้ชำนาญการพิเศษเข้ามามีส่วนร่วมในการเสนอแนะจุดอ่อนและเพิ่มเติมข้อจำเป็นในการพิสูจน์ต่อศาลและฝ่ายบริหารซึ่งก็คือเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานของกรมจัดเก็บ ประกอบกับเมื่อพิจารณาถึงประโยชน์ในการบริหารงานภาษีอากร เจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรที่จะให้มีการยุติปัญหาค่าภาษีอากรอย่างรวดเร็ว โดยไม่จำเป็นต้องผ่านหน่วยงานอื่นให้เวลานั้นซ้ำออกไป เพราะในทางธุรกิจแล้วจะต้องไม่มีความชะงักงันอันจะทำให้เกิดผลเสียหายในทางธุรกิจของผู้ประกอบการได้ ประกอบกับเป็นการสนองต่อการค้าระหว่างประเทศที่จำเป็นต้องมีความเป็นพลวัตสูง และอยู่ในวงจรที่ต้องเคลื่อนไหวอย่างรวดเร็ว การให้พนักงานของหน่วยจัดเก็บภาษี

<sup>112</sup> มาตรา 101 “ในคดีใดๆ อันเกี่ยวด้วยการศาลการนั้น พนักงานเจ้าหน้าที่คนใด ๆ ซึ่งกระทำการโดยอาศัยอำนาจของอธิบดี อาจยื่นฟ้องและทำการฟ้องหรือแก้คดีหรือดำเนินคดีไม่ว่าในศาลหนึ่งศาลใด”

อากรมีอำนาจสอบสวนก็เพื่อให้บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร ดังเช่น มาตรา 101 สามารถสนองตอบเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพในการใช้บังคับ

นอกจากปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวข้างต้นที่ทำให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินคดีแล้วส่งผลกระทบต่อมาก็คือในสภาพความเป็นจริงในระบบราชการมักจะมีการโยกย้ายสับเปลี่ยนหน้าที่ ทำให้มีปัญหาด้านการจัดกำลังคนให้เหมาะสมต่อการปฏิบัติงาน และยังทำให้ขาดความต่อเนื่องในการพัฒนาบุคลากรในการปฏิบัติงานเนื่องจากการดำเนินคดีด้านภาษีอากรเป็นการดำเนินคดีกับการกระทำความผิดที่ยากต่อการดำเนินการติดตาม นอกจากนั้นยังมีการยืมตัว ช่วยราชการ และการปฏิบัติงานที่ไม่ตรงกับกรอบอัตรากำลังที่กำหนดไว้ ทำให้มีการใช้คนไม่ตรงกับงาน จึงส่งผลทำให้กระบวนการดำเนินคดีอาญาทางภาษีอากรขาดประสิทธิภาพในการสืบสวนสอบสวนหาผู้กระทำผิดมาลงโทษ ประกอบกับการสืบสวนสอบสวนคดีความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากร เป็นลักษณะการสืบสวนสอบสวนคดีที่มีลักษณะคดีที่มีความซับซ้อนยุ่งยากซึ่งต้องใช้ความรู้ความชำนาญและประสบการณ์เกี่ยวกับการดำเนินคดีภาษีอากร อยู่แล้วยิ่งทวีความลำบากให้กับพนักงานผู้บังคับกฎหมายภาษีอากร

#### ค) ผลตอบแทนกับเจ้าหน้าที่ที่ใช้บังคับกฎหมาย

อุปสรรคที่พบของบุคคลผู้บังคับใช้กฎหมายภาษีอากรคือภาระเกี่ยวงานหรือการแย่งงานเพื่อใช้บังคับกฎหมาย จากการศึกษาพบว่า ข้าราชการของกรมศุลกากรที่ปฏิบัติงานด้านปราบปรามจะได้รับเงินรางวัลสินบนนำจับโดยมีระเบียบรองรับ และยังมีระเบียบในการจัดสรรเงินเพิ่มพิเศษให้เจ้าหน้าที่อื่นที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับรายได้จากรางวัลนำจับอย่างทั่วถึงกัน กฎหมายที่กำหนดให้เงินสินบนรางวัลแก่เจ้าพนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่ คือพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และตามระเบียบกรมศุลกากรว่าด้วยการจ่ายเงินสินบนและรางวัล พ.ศ. 2517<sup>113</sup> โดยมีอัตราหรือสัดส่วนในการจัดสรรในแต่ละหน่วยงานอันเป็นเรื่องของการบริหารจัดการภายใน นอกจากนั้นแล้วข้าราชการของกรมศุลกากรทุกคนยังได้รับค่าล่วงเวลาซึ่งได้มาจากค่าธรรมเนียมการทำงาน

<sup>113</sup> เงินสินบน หมายถึง เงินที่จ่ายให้แก่ผู้แจ้งความนำจับ

เงินรางวัล หมายถึง เงินที่จ่ายให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้จับกุมการกระทำผิด หรือเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรตรวจพบการเก็บอากรขาด

นอกเวลาทำการ ซึ่งเป็นเงินนอกงบประมาณโดยจ่ายให้เจ้าหน้าที่ทุกคนทุกสายงานเป็นประจำทุกเดือน โดยมีหลักเกณฑ์การจ่ายในอัตราที่แตกต่างกันไปตามระดับตำแหน่ง

แต่ในบางหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่ใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรกลับไม่มี บทบัญญัติของกฎหมายที่สามารถให้ค่าตอบแทนดังกล่าว ดังเช่น กรมสรรพากร ส่งผลให้การใช้ บังคับกฎหมายของหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีที่มีเงินสินบนรางวัลบังคับใช้โดย เครื่องครัดกว่าเจ้าหน้าที่ที่สังกัดหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่ไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายที่จะให้ เงินสินบนรางวัลแม้ว่าจะไม่ถึงกับเป็นการเลือกปฏิบัติแต่ก็สร้างความไม่น่าเชื่อถือต่อองค์กรที่ บังคับใช้กฎหมายภาษีอากรโดยส่วนรวม และในบางครั้งยังส่งผลกระทบต่อเจ้าหน้าที่ผู้ใช้บังคับ กฎหมายที่มีความรู้ความสามารถและความขยันพยายามที่จะเข้าไปอยู่ในหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่ มีค่าตอบแทนสูงเหตุผลเพียงเพราะส่วนแบ่งจากเงินสินบนรางวัลและผลตอบแทนอื่นตามบทบัญญัติ ของกฎหมายดังนั้นควรต้องมีการพิจารณาบทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับผลตอบแทนเจ้าหน้าที่ ที่ปฏิบัติหน้าที่ เพื่อสร้างความเท่าเทียมกันเพราะมีเช่นนั้นเจ้าหน้าที่ที่อยู่ในหน่วยงานจัดเก็บภาษี สังกัดกระทรวงการคลังเดียวกัน ก็จะเกี่ยวกันที่จะบังคับใช้กฎหมายและจะส่งผลต่อประสิทธิภาพ ของการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร

## 2) ปัญหาและอุปสรรคในชั้นพนักงานสอบสวน

ปัจจุบันคดีอาญาทางภาษีอากรจะดำเนินการสอบสวนโดยกองบังคับการสืบสวน สอบสวนคดีเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นโดยอาศัยคำสั่งกรมตำรวจที่ 924/2535 และอยู่ใน สังกัดกองบัญชาการตำรวจสอบสวนกลาง สำนักงานตำรวจแห่งชาติ มีหน้าที่รับผิดชอบการ ดำเนินคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรและศุลกากรพนักงานสอบสวนในสำนักงานตำรวจเศรษฐกิจ เป็นพนักงานซึ่งกฎหมายให้มีอำนาจและหน้าที่ทำการสอบสวนคดีเกี่ยวกับภาษีอากร อุปสรรคที่ เกิดขึ้นกับการใช้บังคับกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรคือในคดีเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น เมื่อเจ้าหน้าที่ ของกรมการจัดเก็บภาษีอากรดำเนินการร้องทุกข์ให้ดำเนินคดีภาษีอากรแล้ว ความรับผิดชอบ ของพนักงานสอบสวนนั้นเป็นความรับผิดชอบคดีแบบสำเร็จรูปแต่เพียงผู้เดียว โดยเริ่มตั้งแต่ รับคำร้องทุกข์ การสอบสวน การสืบสวน การจับกุม การประสานงานกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง การพิจารณาสำนวนการสอบสวนจะฟ้องหรือไม่ฟ้องผู้ต้องหาตามฐานความผิดและยังต้อง ดำเนินการสอบสวนพยานบุคคลในแต่ละคดีอีกด้วย ซึ่งแต่ละคดีนั้นมีพยานบุคคลหลายคนและ การพนักงานสอบสวนจะต้องรับผิดชอบพยานหลายปากในเวลาไล่เลี่ยกัน

เมื่อหน่วยงานในการจัดเก็บภาษีอากรได้ส่งเรื่องไปยังกองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ เจ้าพนักงานสอบสวนก็จะดำเนินการสอบสวนโดยสอบคำให้การผู้รับมอบอำนาจของกรมสรรพากรเพื่อร้องทุกข์และดำเนินการสอบสวนโดยสอบคำให้การผู้รับมอบอำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อร้องทุกข์และดำเนินการสอบสวนถึงบุคคลที่เกี่ยวข้องในคดีภาษีและรวบรวมพยานหลักฐานแล้วทำความเข้าใจเรื่องให้พนักงานอัยการเพื่อดำเนินการสั่งฟ้องคดีต่อไป ปัญหาของการใช้บังคับกฎหมายเกิดจากความล่าช้า เนื่องจากความผิดที่เกี่ยวกับภาษีอากรแม้ว่าจะมีกองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ และกองคดีเศรษฐกิจและสรรพากรสำนักงานอัยการสูงสุดรับผิดชอบในการทำสำนวนคดีเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากรแต่โดยส่วนใหญ่พนักงานสอบสวนและพนักงานอัยการมีอัตรากำลังที่น้อยและยังมีการโยกย้ายตำแหน่งกันเป็นประจำทุกปีประกอบกับความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรมีพยานหลักฐานจำนวนมากกว่าคดีโดยทั่วไปนอกจากนี้พยานบุคคลที่เกี่ยวข้องยังมีหลายคนพฤติกรรมและข้อเท็จจริงมีความสลับซับซ้อน นอกจากนี้หากพนักงานอัยการเห็นว่าข้อเท็จจริงที่พนักงานสอบสวนรวบรวมมาไม่เพียงพอที่จะส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินการสอบสวนเพิ่มเติมในประเด็นนั้นๆตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา จึงทำให้การสอบสวนและการฟ้องคดีกับผู้กระทำความผิดเกิดความล่าช้า มีผลกระทบต่อการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรในการป้องกันและปราบปรามการ

ทั้งนี้ จากประสบการณ์การทำงานของผู้เขียนและจากการสอบถามพนักงานสอบสวนพบว่าจำนวนบุคลากรของพนักงานสอบสวนคดีเศรษฐกิจมีจำนวนค่อนข้างจำกัด ดังนั้นเมื่อเจ้าหน้าที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีส่งเรื่องให้ดำเนินคดีทางภาษีอากรแล้ว พนักงานสอบสวนมักจะดูพยานเอกสารและสำนวนการสอบสวนตามที่ส่งเรื่องมากโดยไม่มีการค้นหาพยานหลักฐานเพิ่มเติม เพราะแม้กระทั่งการที่จะเรียกพยานบุคคล ที่เป็นเจ้าหน้าที่ที่ดำเนินการในระดับกรม ณ ขณะที่พบการกระทำความผิดก็ต้องใช้เวลาในการสืบหาพยานบุคคลเนื่องจากในแต่ละปีงบประมาณจะมีการโยกย้ายข้าราชการ จึงทำให้การดำเนินการสอบสวนเป็นไปด้วยความล่าช้าและยากลำบากทำให้สำนวนบกพร่องไม่เรียบร้อยโดยมิได้พยานเอกสารใดเพิ่มเติมขึ้นมาใหม่ในชั้นสอบสวนของเจ้าหน้าที่ตำรวจ ในทางตรงกันข้ามกลับทำให้สูญเสียพยานหลักฐานไป ทำให้การเป็นอุปสรรคต่อการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากร จากการที่ปริมาณงานในหน้าที่ของเจ้าพนักงานสอบสวนคดีเศรษฐกิจมีมาก แต่จำนวนของเจ้าพนักงานสอบสวนไม่เพียงพอและเหมาะสมกับปริมาณงานที่ต้องรับผิดชอบปฏิบัติในหน้าที่

นอกจากปัญหาปริมาณงานที่มากไม่เหมาะสมกับบุคลากรของพนักงานสอบสวน แล้ว จากการศึกษาบทบัญญัติกฎหมายภายใต้การพบว่าเจ้าพนักงานสอบสวนอาจถูกจำกัดอำนาจหน้าที่จากบทบัญญัติของกฎหมายทำให้เป็นอุปสรรคต่อการใช้บังคับกฎหมาย เช่น เจ้าหน้าที่ตำรวจที่เป็นพนักงานสอบสวนถูกจำกัดอำนาจในการจับกุมหรือการดำเนินคดี อันเนื่องมาจากประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 ซึ่งห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร หากเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรมิได้มีคำขอให้ดำเนินคดีตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรมิได้มีคำขอให้ดำเนินคดีในเรื่องนี้ เมื่อพนักงานสอบสวนมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ประกอบกรรไกรรายใดมีพฤติการณ์ที่จะทุจริตภาษี พนักงานสอบสวนก็ไม่อาจดำเนินการใดๆ ไม่ว่าจะเป็นการเรียก การค้น หรือการจับ โดยอาศัยอำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้ เนื่องจากจะต้องให้กรมสรรพากร ร้องขอมาเสียก่อนจึงจะสามารถดำเนินการได้ ในกรณีนี้พนักงานสอบสวนจะแจ้งให้กรมจัดเก็บภาษีทราบก่อน ซึ่งโดยปกติการที่เจ้าพนักงานของกรมสรรพากร จะมาร้องขอนั้น จะต้องผ่านขั้นตอนการตรวจสอบไต่สวนและการพิจารณาดำเนินคดีอาญาเสียก่อนแล้วจึงส่งสำนวนคดีให้กองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ สำนักงานตำรวจแห่งชาติ ซึ่งต้องใช้ระยะเวลาาน ทำให้เกิดอุปสรรคการใช้บังคับกฎหมายของเจ้าพนักงานตำรวจซึ่งเป็นพนักงานสอบสวน และเมื่อเจ้าพนักงานสอบสวนดำเนินการสอบสวนโดยสอบคำให้การผู้รับมอบอำนาจของกรมสรรพากรเพื่อร้องทุกข์และดำเนินการสอบสวนถึงบุคคลที่เกี่ยวข้องในคดีและรวบรวมพยานหลักฐานแล้วทำความเข้าใจเรื่องให้พนักงานอัยการเพื่อดำเนินการสั่งฟ้องคดีต่อไป ซึ่งต้องใช้ระยะเวลาาน ทำให้เป็นอุปสรรคต่อการดำเนินการปราบปรามการกระทำความผิดมีผลกระทบต่อมาตรการป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีอากร อันเป็นปัญหาและอุปสรรคต่อการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากร

### 3) ปัญหาและอุปสรรคในชั้นพนักงานพนักงานอัยการ

ในระบบการดำเนินคดีอาญาของไทยเนื่องจากพนักงานอัยการไทยไม่ได้รับผิดชอบในการสอบสวน เนื่องจากตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของไทยได้แบ่งแยกอำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวนออกจากอำนาจหน้าที่ของพนักงานอัยการออกจากกันอย่างชัดเจน เพื่อเป็นการถ่วงดุลหรือคานอำนาจกัน โดยให้พนักงานสอบสวนรับผิดชอบการสอบสวนไปโดยอิสระและเด็ดขาด ส่วนพนักงานอัยการไม่มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนคงมีอำนาจหน้าที่เพียงตรวจดูสำนวนการสอบสวนที่พนักงานสอบสวนจัดทำมาแล้วมีคำสั่งว่าให้สอบสวนเพิ่มเติม

หรือสิ่งที่ดีว่าจะฟ้องหรือไม่ฟ้อง<sup>114</sup> อุปสรรคและปัญหาที่พบในชั้นพนักงานอัยการ กรณีคดีอาญาทางภาษีอากร เนื่องจากการแยกสำนวนคดีภาษีอากรในทางแพ่ง ให้พนักงานอัยการสำนักงานคดีภาษีอากรดูแลรับผิดชอบ<sup>115</sup> ส่วนคดีภาษีอากรทางอาญายังคงส่งเป็นคดีอาญาทั่วไป ไม่ได้แยกว่าเป็นคดีทางภาษีอากร ทั้งที่ว่าคดีอาญาทางภาษีอากรนั้น เป็นคดีที่มีความซับซ้อนยุ่งยากต้องอาศัยพนักงานอัยการที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญและประสบการณ์ทางเทคนิคเฉพาะทาง เพราะผู้ที่กระทำความผิดจะต้องมีการวางแผนในการกระทำผิดไว้อย่างดี และคดีดังกล่าวก็มักจะกระทบต่อเศรษฐกิจของประเทศอย่างมาก แต่การให้ความสำคัญกับคดีประเภทนี้รัฐกลับให้ความสำคัญเท่ากับคดีอาญาโดยทั่วไป ทำให้เป็นการจูงใจให้ผู้กระทำความผิดกล้าที่จะเสี่ยงในการกระทำความผิด เพราะเห็นว่าได้ผลตอบแทนที่สูงแต่รับโทษเท่ากับการดำเนินคดีอาญาทั่วไป อันจะส่งผลกระทบต่อ การปราบปรามผู้กระทำความผิดและผลประโยชน์ในการรักษาประโยชน์ของรัฐ

เนื่องจากโครงสร้างการดำเนินคดีอาญาทางภาษีอากรยังต้องอยู่ภายใต้โครงสร้างการดำเนินคดีอาญาตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของไทยดังกล่าวข้างต้น ดังนั้น ในทางปฏิบัติแล้ว เมื่อพนักงานอัยการรับสำนวนจากพนักงานสอบสวนมาได้ความเพียงพอแล้วก็ฟ้องไปยังศาลก่อน อาจจะทำให้เกิดจากเงื่อนไขด้านระยะเวลาตามอายุความในการดำเนินคดี ที่กระชั้นชิด เนื่องจากความล่าช้าในชั้นเจ้าพนักงานหน่วยงานจัดเก็บภาษี รวมกับความล่าช้าในชั้นเจ้าพนักงานสอบสวนเพื่อเป็นการรักษาประโยชน์ของรัฐ พนักงานอัยการจึงต้องส่งฟ้องไปก่อนแล้วค่อยนำพยานหลักฐานต่างๆ มาพิสูจน์กันในชั้นพิจารณาของศาล ดังนั้น การพิจารณาพยานหลักฐานในการพิสูจน์ความผิดทางภาษีอากร จึงปล่อยให้เป็นเรื่องที่จะพิสูจน์กันเองในชั้นพิจารณาของศาล ซึ่งปัญหาดังกล่าวอาจทำให้ดุลพินิจในการพิจารณาคดีของพนักงานอัยการอาจไม่ละเอียดรอบคอบเท่าที่ควร ดังนั้น ผู้ทำวิทยานิพนธ์เห็นว่ามีความจำเป็นอย่างมากในการพัฒนาเสริมสร้างบุคลากรของสำนักงานอัยการสูงสุด เพื่อให้มีความรู้ความสามารถเชี่ยวชาญเฉพาะด้านตามที่เสนอไว้ข้างต้น ซึ่งจะเป็นการแก้ไขปัญหาได้ในระดับหนึ่ง

<sup>114</sup> ชาติ ชัยเดชสุริยะ และณัฐวสา ฉัตรไพฑูริย์, ระบบการค้นหาความจริงในคดีอาญา: ข้อพิจารณาสำหรับการปรับปรุงกระบวนการยุติธรรมในประเทศไทย, อัยการนิเทศ เล่มที่ 60 ฉบับที่ 1-4 พ.ศ.2541, หน้า62.

<sup>115</sup> หนังสือที่ อส 0001/ว 117 ลงวันที่ 18 กรกฎาคม 2538 เรื่องการดำเนินคดีภาษีอากร

โดยปัจจุบัน สำนักงานอัยการสูงสุดได้พยายามที่จะแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยออกหนังสือที่ อส 0001/ว117 ลงวันที่ 18 กรกฎาคม 2538 เรื่องการดำเนินคดีภาษีอากร ที่วางแนวในการดำเนินคดีภาษีอากรที่วราชนาฎจักร ให้พนักงานอัยการสำนักงานคดีภาษีอากรเท่านั้นเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ดำเนินคดีได้

ในส่วนของกรฟ้องคดีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่พนักงานอัยการฟ้องคดีอาญานั้น พนักงานอัยการก็ได้มีรู้เห็นการรวบรวมพยานหลักฐานในระหว่างการสอบสวนเพราะได้วางระบบให้พนักงานสอบสวนเป็นผู้ทำการสอบสวนไปฝ่ายเดียวแยกต่างหากออกไปโดยเด็ดขาด ส่วนพนักงานอัยการเพียงแต่ตรวจดูตัวหนังสือที่พนักงานสอบสวนจัดทำมาเป็นสำนวนการสอบสวนแล้วก็มีคำสั่งฟ้องหรือไม่ฟ้องดังกล่าวข้างต้น รวมทั้งประเด็นเรื่องความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนเกี่ยวกับบทบาทของศาลในการค้นหาความจริงในคดีอาญาที่ทำให้ทางปฏิบัติของศาลไทยวางตนเป็นกลางอย่างเคร่งครัด ไม่ได้ร่วมมือกันค้นหาความจริงอย่างแท้จริง โดยปล่อยให้เป็นการละเลยต่อความในคดีที่จะนำสืบพยานหลักฐานต่อผู้กันไปในนั้นทำให้เกิดปัญหา

โดยหลักการแล้วแม้พนักงานอัยการเป็นโจทก์ก็เป็นคู่ความเพียงตามรูปแบบพิธีการ ไม่อาจเป็นคู่ความโดยเนื้อหา หากแต่มีหน้าที่ช่วยเหลือให้ศาลสามารถตรวจสอบให้ได้ความจริงเพื่ออำนวยความยุติธรรมแก่ทั้งผู้เสียหาย จำเลย และสังคม แต่ในทางปฏิบัติของพนักงานอัยการก็ได้ให้ความสำคัญกับการค้นหาความจริงในแง่มุมที่จะเป็นประโยชน์แก่จำเลยมากกว่า เพราะถือว่ามีใช้หน้าที่ตน การดำเนินบทบาทหน้าที่ขององค์กรต่างๆ ในกระบวนการยุติธรรมของไทยจึงเป็นไปในลักษณะต่างคนต่างทำไปตามแนวทางของตน โดยปราศจากความร่วมมือกันที่จะอำนวยความยุติธรรมแก่ประชาชนอย่างแท้จริง ทางปฏิบัติการบรรยายฟ้องของพนักงานอัยการก็ดำเนินไปในแนวที่บรรยายพอสังเขปเพียงให้ครบองค์ประกอบความผิดและหลักเกณฑ์เท่าที่กฎหมายบังคับโดยขาดการบรรยายถึงรายละเอียดเกี่ยวกับพฤติการณ์ มูลเหตุจูงใจและสภาพความร้ายแรงแห่งคดีที่จะช่วยเหลือให้ศาลสามารถใช้ดุลยพินิจกำหนดโทษได้เหมาะสม<sup>116</sup>

<sup>116</sup> ชาติ ชัยเดชสุริยะ และณัฐวสา วัชรไพฑูริย์, ระบบการค้นหาความจริงในคดีอาญา,

อาจสรุปได้ว่าอุปสรรคและปัญหาที่สำคัญในการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรคือ เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องมักขาดการประสานงานและการประเมินผลงานที่ดีระหว่างหน่วยงานที่ปฏิบัติงาน นอกจากนั้นแล้วหน่วยงานที่กำหนดนโยบายกับหน่วยงานที่ปฏิบัติงานไม่มีการประสานงานกันเท่าที่ควร ทำให้หน่วยงานที่กำหนดนโยบายไม่ทราบถึงปัญหาและข้อจำกัดในการปฏิบัติงาน ผลกระทบคือทำให้บุคลากรผู้ใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรไม่มีความตั้งใจจริงอย่างเพียงพอในการปฏิบัติงานด้านการปราบปรามและติดตามผู้กระทำความผิดทางภาษีอากร และนอกจากนั้นแล้วยังพบปัญหาด้านการขาดการประสานงานร่วมมือกันระหว่างบุคลากรระหว่างหน่วยงานทำให้กระบวนการยุติธรรมประสบกับปัญหาในทุกขั้นตอน ไม่ว่าจะเป็นขั้นตอนการสอบสวน การแสวงหาพยานหลักฐานรวมทั้งการที่ไม่สามารถติดตามดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดได้ทันที่เท่าที่ควร เจ้าหน้าที่ไม่มีความรู้ความชำนาญเนื่องจากความยุ่งยากซับซ้อนของการดำเนินคดีกับผู้ทุจริตในการเสียภาษีจึงเป็นปัญหาและอุปสรรคในการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกิดกับบุคลากรผู้ใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรของไทย

#### 4.3 อุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับแนวนโยบายของรัฐบาล

จากการศึกษาพบว่านโยบายของรัฐบาลทางด้านภาษีอากรของรัฐบาลในสมัยหนึ่งได้สะท้อนปัญหาให้รัฐบาลในสมัยอื่นที่ตามมา ดังกรณีแนวนโยบายที่จะส่งเสริมการส่งออกออกไปขายยังต่างประเทศ ตามแนวนโยบายส่งเสริมการส่งออกของภาครัฐ โดยจะขอยกกฎหมายดังต่อไปนี้เพิ่มขึ้นมาเนื่องจากเห็นว่ามีเกี่ยวข้องกับแนวนโยบายดังกล่าว คือ

ก) กรณีการคืนอากร ตามมาตรา 19 ทวิ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

ข) การงดเว้นการเก็บอากรสำหรับของที่นำเข้าเพื่อการส่งออกตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของคลังสินค้าทัณฑ์บน ประเภทโรงผลิตสินค้า (Bonded Manufacturing Warehouse) ซึ่งตั้งขึ้นตามมาตรา 8 และ 8 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

ค) การงดเว้นการเก็บอากรสำหรับของที่นำเข้าเพื่อการส่งออกตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของเขตปลอดอากร ตามความในหมวด 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ซึ่งเพิ่มโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2543



ง) การชดเชยอากรตาม พระราชบัญญัติชดเชยภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. 2524

จ) การยกเว้นอากรสำหรับเขตอุตสาหกรรมส่งออก (Export Processing Zone: EPZ) ตามพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2522

ฉ) การยกเว้นหรือลดหย่อนอากรตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการอุตสาหกรรม พ.ศ. 2520

มาตรการทั้งหกประการดังกล่าวมีหน่วยงานที่เกี่ยวข้องและสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรที่แตกต่างกันไปตามเงื่อนไขและกฎหมายที่ใช้บังคับ<sup>117</sup> โดยมาตรการดังกล่าวข้างต้นมีขึ้นเนื่องจากรัฐบาลต้องการที่จะช่วยลดภาระผู้ประกอบการเพื่อส่งออกสินค้าไปต่างประเทศ โดยมีแนวนโยบายที่จะแก้ไขอุปสรรคในการส่งเสริมการส่งออกในขณะนั้น โดยมีการบัญญัติกฎหมายตามแนวมาตรการดังกล่าวข้างต้น แต่การที่มีการบัญญัติกฎหมายตามแนวนโยบายของรัฐบาลในแต่ละสมัยที่ผ่านมาโดยมิได้มีการทบทวนถึงความเหมาะสมของมาตรการดังกล่าวก่อให้เกิดความเสียหายต่อการจัดเก็บภาษีหรือไม่ ซึ่งนอกจากนั้นแล้วการให้สิทธิตามแนวนโยบายดังกล่าวเกิดความสับสนในบทบัญญัติเองเนื่องจากเมื่อเปลี่ยนสมัยของรัฐบาลชุดหนึ่ง ก็จะมีแนวนโยบายที่รัฐบาลชุดนั้นในขณะที่ยกกฎหมายนั้น พิจารณาแล้วว่าดีจึงมีการประกาศใช้ แต่ในบางครั้งทำให้ขาดความสอดคล้องเชื่อมโยงกัน ส่งผลกระทบคือเป็นอุปสรรคต่อการใช้บังคับกฎหมายทางภาษีอากร ดังตัวอย่างเช่น พระราชบัญญัติชดเชยภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. 2524 เป็นมาตรการหนึ่งของรัฐบาลในช่วงนั้น ต้องการที่จะช่วยผู้ผลิตสินค้าส่งออกสามารถผลิตสินค้าได้ในต้นทุนที่วัตถุดิบปลอดภาษี โดยจะทดแทนค่าภาระภาษีอากรที่มีอยู่ในมูลค่าของวัสดุ อุปกรณ์ อะไหล่ เครื่องจักร เชื้อเพลิง และพลังงานอย่างอื่นที่ใช้ในการผลิตสินค้าโดยง่ายให้แก่ผู้ส่งออกในรูปของ “บัตรภาษี” ซึ่งพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวได้กำหนดให้มีคณะกรรมการชดเชยฯ ประกอบด้วยปลัดกระทรวงการคลังเป็นประธาน อธิบดีกรมศุลกากร ผู้อำนวยการสำนักงาน

<sup>117</sup> วิชัย มากวัฒนสุข, คู่มือศุลกากรฉบับพิเศษ, (กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์, 2545), หน้า 457-458.

เศรษฐกิจการคลัง ผู้แทนกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ ผู้แทนกระทรวงพาณิชย์ ผู้แทนกระทรวงอุตสาหกรรม และผู้ทรงคุณวุฒิไม่เกินห้าคนซึ่งคณะรัฐมนตรีแต่งตั้งเป็นกรรมการ<sup>118</sup> มีหน้าที่กำหนดนโยบายอัตราชดเชยแก่สินค้า ประเภทสินค้าที่ไม่ได้รับชดเชย หลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และกำหนด เวลาการจ่ายเงินชดเชยฯลฯ

อย่างไรก็ตามแม้ว่าการชดเชยภาษีอากรจะเป็นมาตรการที่ช่วยผู้ประกอบการส่งออกลดต้นทุนการผลิตสินค้า แต่จากการศึกษาพบว่าผู้ประกอบการส่งออกบางรายกระทำการทุจริตเพื่อขอรับชดเชยค่าภาษีอากร ทำให้รัฐบาลต้องสูญเสียเงินงบประมาณในรูปของบัตรภาษีที่ต้องจ่ายให้กับผู้ทุจริตเพื่อขอรับชดเชยค่าภาษีอากร เป็นบทบัญญัติที่ออกมาก่อนที่จะมีการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ เพื่อเป็นการแก้ปัญหาการคืนภาษีที่ล่าช้าและความซ้ำซ้อนของภาษีการค้าในขณะนั้น แต่ในปัจจุบันได้มีการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ ควรมีการพิจารณามาตรการดังกล่าวว่าสมควรที่จะคงไว้หรือไม่อย่างไร เนื่องจากตั้งแต่ปี 2537 เป็นต้นมาได้มีการทุจริตของผู้ประกอบการส่งออกเพื่อให้ได้เงินชดเชยโดยการส่งสินค้าขาออกเจตนาสำแดงเท็จเพื่อขอรับเงินชดเชยค่าภาษีอากรโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย โดยมีการส่งตู้คอนเทนเนอร์เปล่าออกไปยังต่างประเทศแล้วมาขอเงินชดเชยการส่งออก โดยอาจเป็นกรณีที่มีลักษณะเป็นการสำเนาข้อความอันเป็นเท็จไว้ในใบขนสินค้าขาออก และแบบแสดงรายการการค้าว่าได้มีการส่งสินค้านั้นออกไปนอกราชอาณาจักรแล้ว เพื่อยื่นคำขอรับเงินค่าชดเชยภาษีอากรสำหรับสินค้าที่ส่งออกนั้นมีลักษณะเป็นการหลอกลวงเจ้าหน้าที่ เป็นเหตุให้เจ้าหน้าที่จ่ายเงินชดเชยเป็นบัตรค่าภาษี<sup>119</sup>

แสดงให้เห็นว่าได้มีการพยายามกระทำผิดเพื่อให้ได้เงินชดเชยการส่งออกสินค้า และจากการศึกษาพบว่าการทุจริตเพื่อขอรับชดเชยค่าภาษีอากรนั้นมีรูปแบบในการกระทำผิดแตกต่างกันออกไป ซึ่งแบ่งออกได้เป็น 3 ลักษณะการกระทำผิด คือ

1) เป็นการจัดทำใบขนสินค้าขาออกและบัญชีสินค้าปลอมเพื่อยื่นขอรับชดเชยค่าภาษีอากร โดยไม่ได้ส่งออกสินค้าแต่อย่างใด

<sup>118</sup> พระราชบัญญัติชดเชยภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. 2524

<sup>119</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 759/2544 (ระหว่าง กรมศุลกากร โจทก์ บริษัท เซาเบชิตี จำกัด กับพวก จำเลย)

2) โดยการส่งออกสินค้าไม่ตรงกับที่ระบุไว้ในใบอนุญาตสินค้าเพื่อขอรับชดเชยค่าภาษีอากรสูงกว่าความเป็นจริง หรือที่เรียกว่าฐานความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ว่า “สำแดงเท็จ”

3) ทุจริตโดยการปลอมลายมือชื่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรในการผ่านพิธีการตรวจปล่อยและพิธีการการรับบรรจุ เพื่อยื่นขอรับชดเชยค่าภาษีอากร โดยไม่ได้ส่งออกสินค้าตามที่ระบุไว้ในใบอนุญาต

นอกจากนั้นแล้วแนวนโยบายของรัฐบาลที่จะมุ่งส่งเสริมการส่งออกเพื่อให้เกิดความรวดเร็วในการรับ “บัตรภาษี” ทำให้เจ้าหน้าที่ต้องเร่งตรวจสอบเอกสารที่นำมายื่นขอชดเชยค่าภาษีอากร ทำให้ส่งผลกระทบต่อความละเอียดถี่ถ้วนในการตรวจสอบเอกสาร จึงเป็นช่องทางให้ผู้ขอชดเชยค่าภาษีอากรมีโอกาสในการกระทำผิดและในการตรวจสอบเบื้องต้นว่าผู้ประกอบการที่ยื่นขอรับชดเชยค่าภาษีอากรมีการประกอบการจริงหรือไม่มีการผลิตสินค้าที่ระบุว่าจะขอชดเชยค่าภาษีอากรหรือไม่นั้น ในทางปฏิบัติกรมศุลกากรไม่ได้กำหนดระเบียบให้ปฏิบัติเช่นนั้น ประกอบกับข้อจำกัดอัตรากำลังเจ้าหน้าที่ฝ่ายชดเชยค่าภาษีอากรไม่เพียงพอในการปฏิบัติ จึงมีการตรวจสอบเพียงเอกสารที่ผู้ประกอบการมายื่นเท่านั้นซึ่งหากมีการตรวจสอบสถานประกอบการก็จะช่วยลดปริมาณการทุจริตเพื่อขอรับชดเชยค่าภาษีอากรได้บางส่วน แม้ว่าต่อมาภายหลังเดือนมกราคม พ.ศ. 2542 กรมศุลกากรจะได้เพิ่มขึ้นตอนการขออนุมัติหลักการก่อนการขอชดเชยค่าภาษีอากร โดยให้ผู้ประกอบการที่ประสงค์จะขอรับชดเชยค่าภาษีอากรต้องยื่นเอกสารต่างๆ เพื่อขออนุมัติหลักการและเลขรหัสผู้ขอชดเชยอากร ซึ่งเป็นการตรวจสอบการประกอบการของผู้ขอรับชดเชยค่าภาษีอากรที่ไม่ได้มีการประกอบการจริง ทำให้การกระทำผิดลดลงก็ตาม แต่ก็มีคิดรูปแบบการทุจริตเพื่อขอรับชดเชยค่าภาษีอากรเนื่องจาก “บัตรภาษี” สามารถที่จะมีการโอนสิทธิให้ผู้ประกอบการรายอื่นได้ ทำให้มีผลประโยชน์มูลค่ามหาศาล ทำให้ผู้ที่ทุจริตยอมเสี่ยงที่จะกระทำผิด เพราะเท่าที่ผ่านมา แม้จะมีการจับกุมผู้กระทำความผิดได้ แต่ในการดำเนินคดีกลับพบว่าดำเนินคดีได้ช้ามาก ทำให้รัฐสูญเสียเงินมากและไม่สามารถจับผู้กระทำความผิดมาลงโทษได้หรือได้รับคืนเงินที่สูญเสียไปและ เมื่อพิจารณาจากสำนวนคดีความผิดที่เกี่ยวกับการออกไปกำกับภาษีปลอม หรือใช้ใบกำกับภาษีปลอมที่ผู้กระทำความผิดใช้ประกอบเอกสารในการขอชดเชยค่าภาษีอากรแก่กรมศุลกากร และกรมศุลกากรตรวจพบความผิด และส่งเรื่องให้กรมสรรพากรดำเนินคดีอาญากรณีทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่ ปี พ.ศ. 2537 เป็นต้นมา และอยู่ใน

ระหว่างพิจารณาดำเนินคดีของกลุ่มงานสืบสวนและคดีประมาณ 127 ล้านบาท<sup>120</sup> แต่ยังมีได้มีการดำเนินคดีเนื่องจากมีข้อขัดข้องในการรวบรวมเอกสารในการดำเนินคดีเพราะต้องขอเอกสารเพิ่มเติมจากกรมศุลกากรซึ่งขณะนี้เอกสารก็ไม่ปรากฏเอกสารที่ประกอบสำนวนของกรมสรรพากรมีเพียงสำเนาเอกสารเท่านั้นทำให้ยังไม่สามารถดำเนินคดีในส่วนความผิดตามบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับประมวลรัษฎากรได้

จากปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากแนวนโยบายของรัฐบาลดังกล่าวทำให้เกิดอุปสรรคต่อการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรมากเกิดความไม่เป็นธรรมในทางการค้าผู้นำเข้าและส่งออกที่สุจริตเสียภาษีอากรเต็มเม็ดเต็มหน่วยต้นทุนของสินค้าย่อมสูงกว่าผู้นำเข้าส่งออกที่หลีกเลี่ยงภาษีเป็นเหตุให้ผู้สุจริตเสียเปรียบ ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในทางการค้า จึงควรที่จะได้มีการทบทวนถึงบทบาทของพระราชบัญญัติฯ นี้ว่าน่าจะลดลงหรือไม่เพราะเป็นอุปสรรคที่สำคัญต่อการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรทำให้รัฐต้องเสียเวลาในการที่จะต้องตรวจสอบปราบปรามผู้กระทำความผิดทุจริตในบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าว

จากการวิเคราะห์ถึงปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นดังกล่าวข้างต้นแสดงให้เห็นถึงความอุปสรรคที่สำคัญต่อการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรของไทยทั้งในการนิติบัญญัติกฎหมายภาษีอากร อุปสรรคในส่วนของบุคคลผู้บังคับใช้กฎหมาย และอุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับแนวนโยบายของรัฐบาลแต่ละสมัย เนื่องจากแม้จะมีการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรมาก แต่ในทางปฏิบัติในการใช้บังคับกฎหมายกลับไม่เป็นผล ขาดความเชื่อมโยง สลับซับซ้อนต้องมีการตีความ แม้กระทั่งเจ้าหน้าที่ที่บังคับใช้กฎหมายเองยังขาดความเข้าใจในการใช้บังคับกฎหมาย ทำให้ทราบถึงปัญหาที่เกิดขึ้นว่าควรมีการให้ความสำคัญกับการลดอุปสรรคและปัญหาในการใช้บังคับกฎหมายมิใช่เพียงตรากฎหมายขึ้นบังคับใช้แล้วเท่านั้นคือความสำเร็จ ประสิทธิภาพ ของการจัดเก็บภาษีอากร

<sup>120</sup> ข้อมูลจากกลุ่มงานสืบสวนและคดี กรมสรรพากร พ.ศ. 2546

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### บทสรุป

จากการศึกษาพบว่าปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้น เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรมีองค์กรเข้ามาเกี่ยวข้องหลายองค์กร และแต่ละองค์กรก็เป็นผู้บังคับใช้กฎหมายภาษีอากรในส่วนที่ตนมีอำนาจตามบทบัญญัติของกฎหมาย ดังนั้น จึงทำให้มีความสัมพันธ์กันตามจำนวนของกฎหมายที่มีอยู่ ส่งผลกระทบต่อบุคคลผู้บังคับใช้กฎหมายภาษีอากร เนื่องจากความซ้ำซ้อนและสับสน กฎหมายภาษีอากรที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบันมีมากเกินไปเนื่องจากมีกฎหมายบางฉบับที่สามารถยกเลิกได้แต่ไม่มีการยกเลิกจึงมีผลใช้บังคับอยู่ จากจำนวนกฎหมายที่มีจำนวนมากเกินไป จึงนำมาสู่ปัญหาการขาดเอกภาพขององค์กรบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร

การขาดเอกภาพในการบังคับใช้กฎหมาย เนื่องจากการที่มีบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่ให้อำนาจหลายฉบับโดยมิได้มีความเชื่อมโยงกันระหว่างบทบัญญัติของกฎหมายและหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมาย จึงทำให้เกิดปัญหาความสับสนในโครงสร้าง ความยุ่งยากในการอ้างอิง ปัญหาในการตีความและการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากร ซึ่งสามารถแยกอุปสรรคที่สำคัญของการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรดังนี้คือ

อุปสรรคในการนิบัติบัญญัติ ซึ่งเกิดจากความซ้ำซ้อน สับสนของบทบัญญัติภาษีอากร ดังตัวอย่างระหว่างกฎหมายศุลกากรและกฎหมายสรรพสามิตในส่วนที่ว่าด้วยการลักลอบหนีภาษี ปัญหาอันเกิดจากบทบัญญัติที่ต้องมีการตีความในการใช้บังคับกฎหมายทำให้เกิดอุปสรรคต่อการใช้บังคับกฎหมายเนื่องจากทำให้เกิดความสับสนในการใช้ดุลพินิจในการตีความบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรทำให้เกิดปัญหาการใช้บังคับกฎหมายของเจ้าพนักงานที่อยู่ต่างหน่วยงาน อันทำให้หลักในการตีความและใช้ดุลพินิจแตกต่างกัน ทั้งนี้ เป็นเพราะตัวบทกฎหมายที่เจ้าพนักงานที่รับผิดชอบขาดความเชื่อมโยงซึ่งกันและกัน จึงเป็นการสร้างความสับสนให้กับระบบกฎหมายและสร้างความไม่น่าเชื่อถือในเรื่องของการใช้ดุลพินิจ ปัญหาอุปสรรคที่เกิดจากความยุ่งยากในการอ้างอิงบทบัญญัติของกฎหมาย อันเกิดจากการขาดระบบหรือความไม่เป็นระบบของตัวบทกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องทำให้ผู้บังคับใช้กฎหมายผิดพลาดในการอ้างอิงกฎหมายที่ใช้บังคับ บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรยังพบว่ามีจุดอ่อนในเนื้อหาและการใช้บังคับกฎหมาย

ภาษีอากร เนื่องจากบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรมีการบัญญัติข้อยกเว้นซ้อนข้อยกเว้นในการเสียภาษี จึงทำให้กฎหมายภาษียากต่อการทำความเข้าใจต่อบทบัญญัติของกฎหมายในการเสียภาษีทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียภาษีเกินจากที่บทบัญญัติประสงค์หรือมิเช่นนั้นผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษีหรือที่ปรึกษาในการเสียภาษีอันเป็นการขัดต่อหลักของการนิติบัญญัติที่ดีที่ทำให้ผู้ถูกบังคับใช้กฎหมายสามารถปฏิบัติตามกฎหมายได้ด้วยตนเองและเท่าเทียมกัน

อุปสรรคในส่วนของบุคคลากรผู้บังคับใช้กฎหมาย จากการศึกษาพบว่า การใช้บังคับกฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีอากรในบางบทบัญญัติที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานไม่เท่ากันในการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากร เนื่องจากในบางหน่วยงานจะไม่เน้นการใช้บังคับกฎหมายในด้านการปราบปรามจับกุมผู้กระทำความผิดและบทบัญญัติของกฎหมายภาษีที่มีได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานในหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่จะใช้บังคับกฎหมายภาษีในด้านการป้องกันหรือปิดโอกาสไม่ให้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรอันเป็นความผิดที่ทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากภาษีอากร เห็นได้จากอุปสรรคในการใช้บังคับกฎหมายที่เกิดจากบทบัญญัติของกฎหมายภาษีบางฉบับกำหนดให้เงินสินบนรางวัลแก่เจ้าพนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่ แต่ยังมีกฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีอากรบางฉบับกลับมิได้บัญญัติในเรื่องดังกล่าวไว้ส่งผลให้การใช้บังคับกฎหมายของฝ่ายที่มีเงินสินบนรางวัลใช้บังคับโดยเคร่งครัดกว่าฝ่ายที่ปฏิบัติตามกฎหมายที่ไม่มีเงินสินบนรางวัล หรืออาจส่งผลกระทบต่อการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานที่จะใช้บังคับกฎหมายในส่วนที่จะทำให้ได้รับเงินสินบนรางวัล เนื่องจากบทบัญญัติของกฎหมายได้ให้อำนาจในการใช้ดุลพินิจในการใช้บังคับกฎหมายมากเกินไป แม้ว่าจะไม่ถึงกับเป็นการเลือกปฏิบัติแต่ก็สร้างความไม่น่าเชื่อถือต่อองค์กรที่ใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรโดยรวม นอกจากนี้พบว่าในบทบัญญัติของกฎหมายที่เจ้าพนักงานผู้บังคับกฎหมายบางหน่วยงานมีหน้าที่สืบสวนในคดีอาญาแต่บางหน่วยงานกลับไม่ปรากฏทำให้เกิดการเลือกปฏิบัติของการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรก่อให้เกิดความล้าหลังในการใช้บังคับกฎหมาย

อุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับแนวนโยบายของรัฐบาลแต่ละสมัยที่แก้ปัญหาที่เกิดขึ้นหรือการออกกฎหมายที่จะสนับสนุนแนวนโยบายของรัฐบาลในสมัยหนึ่งและเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงรัฐบาลไปก็มิได้มีการศึกษาว่าปัญหาดังกล่าวนั้นยังคงมีอยู่หรือไม่ ทำให้บทบัญญัติของกฎหมายที่เกิดจากแนวนโยบายของรัฐบาลสมัยก่อนทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่อการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรในปัจจุบัน ดังกรณีที่เกิดจากปัญหาการทุจริตเงินค่าภาษีอากรในรูปการขอบัตรลดหย่อนภาษีในการส่งออก อันเป็นปัญหาต่อการใช้บังคับกฎหมายภาษีที่เกิดจากพระราชบัญญัติลดหย่อนภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. 2524 ซึ่งเป็นอุปสรรคต่อการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากร

## ข้อเสนอแนะ

ในการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพลดปัญหาและอุปสรรคเพื่อใช้ในการปราบปรามและป้องกันการกระทำผิดทางภาษีอากร นอกจากศึกษาเพื่อแก้ปัญหาทั้งระบบดังกล่าวแล้วจากการศึกษาการแก้ไขปัญหาในอดีตในบทที่ 2 และแนวทางการปฏิรูประบบภาษีอากรของต่างประเทศในบทที่ 3 พบว่าหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีควรยึดแนวทางในการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน ระบบการจัดเก็บภาษีและระบบการประเมินราคาควรมีความชัดเจนแน่นอน ในขณะที่เดียวกันผู้ที่เสียภาษีอย่างถูกต้องจะต้องได้รับความเป็นธรรม ส่วนผู้ที่หลีกเลี่ยงการเสียภาษีก็ควรที่จะได้รับโทษตามกฎหมาย

เพื่อให้แนวความคิดหลักที่กล่าวมาข้างต้นบรรลุผล ผู้เขียนขอเสนอแนวทางที่เป็นรูปธรรม ดังต่อไปนี้

### 1) ควรมีการปฏิรูปหน่วยงานหรือโครงสร้าง “ใช้บังคับ” กฎหมายภาษีอากรของไทย

จากอุปสรรคและปัญหาที่สำคัญของการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรของไทย ในส่วนของบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรในด้านโครงสร้างการใช้บังคับกฎหมายภาษี เนื่องจากการใช้บังคับกฎหมายของหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีหรือบุคลากรภายในหน่วยงานที่มีอำนาจเกี่ยวข้องตั้งแต่เจ้าหน้าที่ในหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรง พนักงานสอบสวน พนักงานอัยการ ผู้พิพากษา ดังนั้น การพิจารณากฎหมายที่จะใช้บังคับควรที่จะมีการพิจารณาบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในภาพรวม

ดังนั้น ควรที่จะมีการจัดตั้งคณะกรรมการด้านภาษีอากร มีโครงสร้างบุคลากรโดยการคัดเลือกจากบุคลากรในหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี พนักงานสอบสวน พนักงานอัยการ ผู้พิพากษา นักวิชาการและผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษีที่เกี่ยวข้องในขั้นตอนการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากร โดยมีการรวมงานนโยบายด้านการจัดเก็บไว้ด้วยกันภายใต้คณะกรรมการด้านภาษีอากร เพื่อดำเนินนโยบายวางแผนงานการจัดเก็บภาษีอย่างมีประสิทธิภาพโดยมีรายรับสูงสุดและประหยัดงบประมาณที่ใช้ในการดำเนินการจัดเก็บภายใต้กรอบนโยบายของกระทรวงการคลัง มีการวางแผนนโยบายในการจัดเก็บภาษีโดยมีระบบการชำระภาษีที่สะดวก รวดเร็ว ไม่ซับซ้อน มีการประเมินผลงานการจัดเก็บภาษีทั้งด้านรายรับต้นทุนการจัดเก็บและความรวดเร็วในการ

ดำเนินการในการคืนภาษีแก่ประชาชน เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี มีการกำหนดระบบป้องกันและปราบปรามที่มีประสิทธิภาพจากการวางแผนปฏิบัติการเพื่อป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิดทางภาษีอากรโดยมีระบบข้อมูลสนับสนุนอย่างรวดเร็วและถูกต้อง

การเสนอให้มีการตั้งคณะกรรมการด้านภาษีอากรเพื่อแบ่งแยกบทบาทของหน่วยงานการจัดเก็บภาษีที่ใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรแต่ละบทบัญญัติให้ชัดเจนจากการกำหนดนโยบายภาษี เพื่อให้การใช้บังคับกฎหมายภาษีของหน่วยงานดังกล่าวมีหน้าที่รับผิดชอบที่ชัดเจน มีความโปร่งใส พร้อมสำหรับการตรวจสอบการปฏิบัติงานและเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีอันเป็นการสร้างทัศนคติที่ดีต่อการเสียภาษีส่งผลให้ลดการกระทำความผิดทางภาษีอากรอันเป็นการลดอุปสรรคในการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากร

## 2) การแก้ไขในส่วนของบทบัญญัติของกฎหมาย

ควรมีการปฏิรูปเนื้อหาของกฎหมายโดยปฏิรูปกฎ ระเบียบ โดยมีการวิจัยเพื่อหาข้อมูลก่อนที่จะมีการร่างบทบัญญัติของกฎหมาย โดยมีการวิจัยเพื่อหาแนวทางเปลี่ยนบทบาทภาครัฐจากผู้ดำเนินการเป็นผู้กำกับดูแล โดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรควรเน้นบทบาทที่จะอำนวยความสะดวก ประสานงาน กำหนดนโยบาย การจัดสรรเงินการควบคุมติดตามงานและการประเมินผลมากกว่าจะเข้าไปดำเนินการเอง โดยศึกษาบทบัญญัติของกฎหมายว่ากิจการใดที่จะสามารถโอนงานให้เอกชนเป็นผู้ดำเนินการแทนทั้งหมดหรือบางส่วน ภายใต้การกำกับดูแลของภาครัฐ กิจการใดที่จะสามารถกระจายอำนาจหรือร่วมดำเนินการกับองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น และกิจการใดที่รัฐหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษียังคงจำเป็นต้องกระทำ เพื่อลดอุปสรรคของการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรอันเกิดปัญหาจากบทบัญญัติของกฎหมาย ประเทศไทยควรที่จะมีการตั้งหน่วยงานกลางทางด้านภาษีโดยเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ดูแลประสานงานข้อมูลทางภาษีอากร มีการวิเคราะห์นโยบายทางภาษีอากรอย่างใกล้ชิด เพื่อนำมาวิเคราะห์ด้านเศรษฐกิจมหภาค ประกอบกับด้านการคลังและเพื่อติดตามและประเมินผลการจัดเก็บรายได้และรายจ่ายของรัฐบาล<sup>121</sup> ก็ทำให้มีหน้าที่ในการแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรได้เป็นอย่างดี

<sup>121</sup> โปรดดูในบทที่ 3 ข้อที่ 3.4



จากปัญหาและอุปสรรคต่อการใช้บังคับกฎหมายภาษีกฎที่ปรากฏดังกล่าวข้างต้น ที่มีการบัญญัติกฎหมายหลายฉบับในเรื่องเดียวกัน มีความสับสนในโครงสร้าง ข้ำซ้อนในบทบัญญัติกฎหมาย ทำให้มีความยุ่งยากในการอ้างอิง ทำให้มีปัญหาในการตีความ

ควรมีการปรับปรุงบทบัญญัติของกฎหมายภาษีกฎต่างๆที่ไม่เหมาะสมและบัญญัติกฎหมายใหม่ที่เหมาะสมกับสถานการณ์ อาจมีการยกเลิกกฎหมายเดิมที่มีอยู่ทั้งหมดแล้วร่างบทบัญญัติกฎหมายภาษีกฎใหม่ขึ้นมาใช้แทน ควรมีการพิจารณากฎหมายที่ล้าสมัยที่ไม่สามารถนำมาใช้จัดการกับประเด็นปัญหาทางเศรษฐกิจใหม่ๆ ที่เกิดขึ้นในปัจจุบันได้ อันส่งผลให้เกิดช่องว่างทางกฎหมายที่อาจถูกนำไปใช้ประโยชน์ในทางมิชอบในการกระทำความผิดทางภาษีกฎซึ่งเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจได้ ควรที่จะมีการรื้อปรับปรุงบทบัญญัติของกฎหมายทางภาษีกฎที่แยกบทบัญญัติในกฎหมายลำดับรอง ต่างๆ แนวทางปฏิบัติที่มีอยู่กระจัดกระจายของแต่ละหน่วยงาน โดยการจัดทำให้เป็นระบบเพื่อทำการจำแนกกฎหมายที่ล้าสมัยออกมาประกอบกับการศึกษาการเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติใหม่ให้มีความทันสมัยเพิ่มเติม

ในการพิจารณาเลือกแนวทางปรับปรุงกฎหมายภาษีกฎทั้ง ประมวลรัษฎากร กฎหมายศุลกากร กฎหมายสรรพากร ควรต้องมีการพิจารณาภาพรวมในระดับมหภาคเป็นสำคัญไม่น้อยไปกว่าการพิจารณาถึงปัญหาของกระบวนการแก้ไขปัญหาด้านกฎหมาย ดังเช่นในอนาคตบทบาทของกรมศุลกากรคงจะต้องเปลี่ยนไปจากการหารายได้ด้านภาษีกฎการให้รัฐเป็นหลัก มาทำหน้าที่สนับสนุนการค้าระหว่างประเทศเป็นส่วนใหญ่ โดยทางด้านหนึ่งก็จะเป็นเรื่องการสนับสนุนกิจการส่งออก ส่วนอีกด้านหนึ่งก็จะเป็นเรื่องการปกป้องที่จะให้มีการนำเข้าที่จะก่อนให้เกิดการแข่งขันอย่างไม่เป็นธรรมต่ออุตสาหกรรมภายในประเทศ ซึ่งมาตรการที่จะนำมาใช้กับหน้าที่ทั้งสองนี้ จะมีการเน้นในเรื่องของภาษีกฎน้อยลง ดังนั้น ในการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายศุลกากร กฎหมายสรรพสามิต ประมวลรัษฎากร ให้มีความสอดคล้องกันกับบทบาทหน้าที่ของกรมศุลกากรที่เปลี่ยนไปด้วย จึงควรที่จะมีการพิจารณาทบทพาดังกล่าวประกอบในการพิจารณาแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายภาษีกฎ

การพิจารณาแก้ไขบทบัญญัติในเรื่องโทษทางภาษีกฎไม่ควรที่จะมุ่งเน้นในส่วนการกำหนดโทษที่ลงโทษกับผู้กระทำความผิดทางภาษีกฎ ในเมื่อปัจจุบันมีการยอมรับกันว่ากฎหมายภาษีกฎเป็นกฎหมายที่อยู่ในสาขาของกฎหมายมหาชนเพราะเป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับอำนาจรัฐที่บังคับกับทรัพย์สินหรือสถานะของบุคคล นอกจากนั้นกฎหมายภาษีกฎยังมี

ลักษณะพิเศษหรือมีลักษณะเป็นเอกเทศอีกด้วย ซึ่งเป็นไปตามแต่ละประเภทของภาษี<sup>122</sup> ดังนั้น จึงควรที่จะมีการพิจารณาในเรื่องโทษในบทบัญญัติภาษีอากรว่าควรจะเป็นโทษทางภาษีอากรมิใช่ โทษตามกฎหมายอาญา ควรบัญญัติกฎหมายที่มีระบบป้องกันและปราบปรามที่มีประสิทธิภาพมี ระบบตรวจสอบที่รวดเร็ว เพื่อที่จะสามารถใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรในการดำเนินคดีกับผู้กระทำ ความผิดต่อกฎหมายภาษีอากรหรือผู้ที่ทุจริตในการขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรอย่างรวดเร็ว ตลอดจนให้รับโทษเร็วขึ้นมีระบบตรวจสอบที่รวดเร็ว เพื่อแสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพของการใช้ บังคับกฎหมายภาษีอากรในการจัดเก็บภาษีอากร

ในส่วนของบทบัญญัติของกฎหมายที่ใช้อยู่ในปัจจุบันที่เป็นปัญหาและอุปสรรค ต่อการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรคือ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 99 ที่เป็น บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรที่ให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่มากเกินไปในการใช้ดุลพินิจ ซึ่งเป็น ปัญหาต่อผู้นำเข้าส่งออกกรณีที่มีการสำแดงผิดพลาดเล็กๆ น้อยๆ ที่ไม่กระทบเงินอากร ดังนั้น ควรมีการพิจารณาความเหมาะสมของบทบัญญัตินี้ควรมีการแก้ไขมิให้ใช้บังคับแก่ความผิดฐาน สำแดงเท็จที่ไม่กระทบต่อเงินอากรและมีโทษของต้องห้ามต้องกัก

พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 5 ที่บัญญัติให้เรียกเก็บ อากรทั้งอัตราตามราคาและอัตราตามสภาพ ซึ่งการเก็บอากรอัตราตามราคาในพิกัดอัตราศุลกากร ที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ศุลกากรใช้ดุลพินิจได้อย่างกว้างขวางในการประเมินราคาสินค้าซึ่งดุลพินิจ ดังกล่าวเป็นปัญหาและอุปสรรคต่อการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากร กฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร ควรได้รับการทบทวนเพื่อลดประเภทพิกัดที่เก็บอากรอัตราตามราคาให้น้อยลงและเพิ่มประเภท พิกัดที่เก็บอากรอัตราตามสภาพให้มากขึ้น ยิ่งไปกว่านั้นกรมศุลกากรควรกำหนดราคามาตรฐาน แก่ประเภทพิกัดที่เก็บอากรอัตราตามราคาเพื่อป้องกันการใช้ดุลพินิจที่มีขอบ

การแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรควรที่จะพิจารณาดังนี้คือ

(1) เสนอให้ปรับปรุงแก้ไขกฎหมาย เพื่อให้การบังคับใช้เป็นไปโดยถูกต้องสม เจตนาธรรมของผู้ปฏิบัติ และเพื่อยุติปัญหาการตีความกฎหมาย

<sup>122</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายมหาชนการคลังและภาษีอากร, บจก.

(2) ควรมีการพิจารณาปรับปรุงกฎหมายทางภาษีอากร ให้ทันต่อการพัฒนา และให้ทันต่อรูปแบบของการประกอบอาชญากรรมทางเศรษฐกิจอย่างต่อเนื่อง เพราะการกระทำ ความผิดฐานหลักเล็งภาษีอากร จะมีแนวโน้มว่าจะมีการเพิ่มรูปแบบใหม่ๆ อยู่ตลอดเวลา

(3) เป็นต้องมีการประสานงานในกระบวนการยุติธรรม ทั้งฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายบริหาร และฝ่ายตุลาการ เพื่อความถูกต้อง และความรวดเร็วในการลดปัญหาและอุปสรรคในการใช้บังคับกฎหมายทางภาษีอากร

(4) ต้องเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานของเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้อง โดยเน้น ปัจจัยเชิงอัตวิสัยหรือจิตสำนึกของผู้ทำงาน ด้วยการเน้นถึงความจริงใจ ความซื่อสัตย์ ดังนั้น จึง ต้องมีการตรวจสอบ ประเมินผลอย่างจริงจัง

### 3) การแก้ไขในส่วนบุคลากรผู้บังคับกฎหมายภาษีอากร

#### ก. เจ้าหน้าที่ในหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร

เนื่องจากการดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดตามกฎหมายภาษีอากร จำเป็นต้องอาศัยความรู้ ความเชี่ยวชาญ และเทคนิคต่างๆ ทางด้านกฎหมายการเงิน การบัญชี เศรษฐศาสตร์ ภาษีอากร ประกอบกัน ดังนั้น เพื่อให้การใช้บังคับกฎหมายในการดำเนินคดีตาม กฎหมายภาษีอากรเป็นไปอย่างรัดกุม รวดเร็ว และมีประสิทธิภาพ โดยมีการประสานงานระหว่าง เจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องในฝ่ายบริหารของกรมการจัดเก็บภาษีโดยอาจมีการออกกระเปาะว่าด้วยการ ประสานงานการดำเนินคดีในความผิดภาษีอากรหรือควรบัญญัติบทบัญญัติกฎหมายให้เจ้าพนักงาน ในหน่วยงานจัดเก็บภาษีเป็นพนักงานสอบสวนในคดีภาษีอากร เพื่อดำเนินคดีอาญาในความผิด เกี่ยวกับภาษีอากร เพื่อความสะดวกรวดเร็วในการดำเนินคดี และเพื่อความสะดวกในการรวบรวม พยานหลักฐานซึ่งในการสอบสวนนี้อาจเป็นการดำเนินการร่วมกันระหว่างหน่วยงานของกรมที่มี หน้าที่ในการจัดเก็บภาษี โดยการบัญญัติกฎหมายแต่งตั้งให้เป็นพนักงานสอบสวนมีอำนาจ สืบสวนและสอบสวนคดีภาษีอากรของทั้งกรมสรรพากร สรรพสามิต และศุลกากร โดยเป็นการ ประสานงานของทั้งสามกรม โดยในการปฏิบัติงานหน้าที่เกี่ยวกับการรับคำร้องทุกข์ หรือคำ กล่าวโทษ การสอบสวน การเปรียบเทียบปรับ การส่งมอบคดีทางภาษีอากร และการดำเนินการอื่น

เกี่ยวกับคดีอาญา ในระหว่างหน่วยงานของรัฐที่มีอำนาจหน้าที่ป้องกันและปราบปรามการกระทำ ความผิดอาญา

#### ข. พนักงานอัยการ

ควรปรับปรุงแนวทางปฏิบัติงานของอัยการให้อัยการต้องตรวจสอบให้ได้ ความจริงอย่างกระจ่างชัดก่อนที่จะสั่งคดีว่าจะฟ้องหรือไม่ฟ้อง การสืบสวนเพิ่มเติมหรือสั่งให้ นำพยานมาให้ซักถามเพิ่มเติม หากสามารถทำให้คดีได้ความจริงอย่างกระจ่างชัดก็ควรจะปฏิบัติ ให้สมบูรณ์ซึ่งรวมทั้งการแสวงหามาตรการอื่นๆ ในทางปฏิบัติให้สมบูรณ์รวมทั้งการแสวงหา มาตรการอื่นๆ ในทางปฏิบัติราชการมาสนับสนุนด้วย เช่น กำหนดให้สอบถามประวัติของผู้ต้องหา จากหน่วยงานราชทัณฑ์หรือเรือนจำ ก่อนการสั่งคดีซึ่งบางครั้งอาจได้ความจริงเพิ่มเติมมากกว่าใน ส่วนของการสอบสวนเป็นต้น

นอกจากนี้ในการบรรยายฟ้องต่อศาล พนักงานอัยการควรปรับปรุงแนวทาง ปฏิบัติให้บรรยายรายละเอียดพฤติการณ์ความร้ายแรงและผลกระทบของคดีที่มีผลต่อผู้เสียหาย และสังคมตลอดจนความเป็นมาและมูลเหตุจูงใจหรือสภาพบังคับที่ทำให้จำเลยกระทำความผิด นั้นลงในคำฟ้อง เพื่อให้ศาลจะสามารถกำหนดดุลยพินิจในการลงโทษได้อย่างถูกต้องเหมาะสมด้วย อันเป็นรูปธรรมหนึ่งของการร่วมมือกันค้นหาความจริงในคดีและอำนวยความยุติธรรมแก่ทุกฝ่าย

#### ค. พนักงานสอบสวน

ในเมื่อยังไม่มีทิศทางว่าจะให้พนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรเป็น พนักงานสอบสวนในการดำเนินคดีภาษีอากรได้หรือไม่ดังนั้นอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากร ยังเป็นของพนักงานสอบสวนคือตำรวจดังนั้นควรปรับปรุงมาตรการทางกฎหมายให้มีการถ่วงดุล อำนาจของพนักงานสอบสวน ซึ่งมีอยู่อย่างเบ็ดเสร็จนั้นลงให้เป็นระบบที่โปร่งใสและตรวจสอบได้ อันได้แก่การให้องค์กรอื่นหรือเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรเจ้าของเรื่องเข้าไปรู้เห็นการ รวบรวมพยานหลักฐานในชั้นสอบสวนโดยมีการกำหนดระยะเวลาการสอบสวนให้แน่นอนเพื่อให้ พนักงานอัยการสามารถมีเวลาตรวจสอบหรือค้นหาความจริงต่อให้สมบูรณ์ก่อนการยื่นฟ้องหรือ การมีคำสั่งไม่ฟ้อง

#### 4) การแก้ไขในส่วนแนวนโยบายของรัฐบาล

หน่วยงานที่จัดเก็บภาษีควรพิจารณาบทบัญญัติของกฎหมายที่อยู่ในความรับผิดชอบว่ามีความเหมาะสมต่อเหตุการณ์ในปัจจุบันหรือไม่ ดังกรณีพระราชบัญญัติเงินชดเชยค่าภาษีอากร พ.ศ. 2524 ว่าควรที่จะมีการใช้บังคับอยู่หรือไม่ เพราะเดิมก่อนที่จะมีการใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม การชดเชยภาษี เป็นมาตรการที่รัฐประสงค์จะจัดภาษีทางอ้อมที่แฝงอยู่ในราคาสินค้าก่อนการส่งออกให้หมดไปโดยกำหนดไว้เป็น

การชดเชยภาษีส่งออกในอัตรา ก. การชดเชยภาษีในอัตรานี้ยังคงมีอยู่แต่อาจมีการลดอัตราการชดเชยลงมาบ้าง เมื่อมีการส่งออก ผู้ส่งออกจะต้องนำภาษีซื้อมาขอเครดิตจากรัฐบาลในแบบแสดงรายการตามที่กำหนดขณะเดียวกันก็สามารถขอชดเชยได้อีกแต่จะได้รับการชำระกว่าในการขอคืนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

การชดเชยภาษีส่งออกในอัตรา ข. การชดเชยภาษีในอัตรานี้ในที่สุดจะหมดไป เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มเข้ามาทดแทนภาษีการค้า อย่างไรก็ตามการขอคืนนั้นจะขึ้นอยู่กับวันเวลาของการซื้อวัตถุดิบไปผลิตเพื่อส่งออกหากซื้อในช่วงที่ยังมีการใช้ภาษีการค้าอยู่การชดเชยภาษีในอัตรา ข. จะยังคงมีอยู่ไม่ว่าการส่งออกจะเกิดขึ้นก่อนหรือหลังภาษีมูลค่าเพิ่มใช้บังคับก็ตาม

ดังนั้นหน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรที่จะต้องพิจารณาถึงความเหมาะสมของบทบัญญัตินี้ดังกล่าวประกอบสถิติการกระทำความผิดในบทบัญญัตินี้ที่เกิดขึ้นด้วยว่าควรยังคงบทบัญญัติของกฎหมายฉบับนี้ต่อไปหรือไม่เพราะแม้ว่าการชดเชยภาษีอากรจะเป็นมาตรการที่ช่วยผู้ประกอบการส่งออกลดต้นทุนการผลิตสินค้าก็ตาม แต่ปรากฏว่ามีผู้ประกอบการส่งออกบางรายกระทำการทุจริตเพื่อขอรับชดเชยค่าภาษีอากร ทำให้รัฐบาลต้องสูญเสียเงินงบประมาณในรูปแบบของบัตรภาษีที่ต้องจ่ายให้กับผู้ทุจริต และมาตรการการส่งเสริมการส่งออกอื่นก็ยังมีอยู่ดังนั้นควรที่จะได้มีการทบทวนในแนวนโยบายดังกล่าว

เนื่องจากกฎหมายนั้นเป็นเครื่องมือในการบริหารประเทศของรัฐบาลการแก้ไขปัญหาและอุปสรรคการใช้บังคับกฎหมายคงต้องมีการศึกษาและวิเคราะห์กันอย่างเป็นระบบ โดยต้องมีการประสานงานระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีและหน่วยงานต่างๆที่เกี่ยวข้องเพื่อที่จะขจัดปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นต่อไป

การลดอุปสรรคที่เกิดขึ้นกับบุคคลผู้ใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรของไทยนั้น  
ควรมีการปรับบทบาทขององค์กรต่างๆ พิจารณาบทบาทของอำนาจของเจ้าพนักงานในหน่วยงาน  
ที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี ปรับบทบาทของพนักงานสอบสวน และพนักงานอัยการในชั้นก่อนฟ้องคดี  
ให้มีลักษณะของการประสานงานในการสืบสวนสอบสวนร่วมกันและควรมีการแก้ไขในข้อจำกัด  
ของบทบัญญัติของกฎหมายที่ยังไม่เอื้ออำนวยและก่อนให้เกิดปัญหาและอุปสรรคในการใช้บังคับ  
กฎหมายภาษีอากรของไทย



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## รายการอ้างอิง

### ภาษาไทย

“เคียงข้าว” มติชน (4 ตุลาคม 2545): 5.

เดลินิวส์ (18 ตุลาคม 2545): 4.

กรมสรรพสามิต.ลำดับเหตุการณ์การรวมกรมสรรพสามิตและกรมสรรพากร. สามิตสาร 4

(กรกฎาคม – สิงหาคม 2541): 22-24.

กฤติกา ปั้นประเสริฐ,การวิเคราะห์ร่างพ.ร.บ.สรรพสามิต(ฉบับที่..) พ.ศ....ร่างพ.ร.บ.สุรา (ฉบับที่..)พ.ศ....ร่างพ.ร.บ.ยาสูบ(ฉบับที่..)พ.ศ....และร่างพ.ร.บ.ไฟ(ฉบับที่..)พ.ศ....กับผลกระทบต่อกฎหมายศุลกากร. ผลงานเพื่อประกอบการประเมินบุคคลในการแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งนิติกรธว: (ม.ป.ท.), 2542.

เกรียงเดช เจริญวงศ์ศักดิ์,ศาสตราจารย์ ดร. ข้อเสนอแนะยุทธศาสตร์การวิจัยการปฏิรูปกฎหมาย. บทบัญญัติ 57 (มิถุนายน 2544): 76.

เกรียงศักดิ์ วัฒนวรานุกร, ปัญหาการบริหารการจัดองค์การศึกษาดูเฉพาะกรณีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม, รายงานการศึกษาส่วนบุคคล การอบรมหลักสูตร นบส.1รุ่นที่ 23 วิทยาลัยนักบริหาร สถาบันพัฒนาข้าราชการพลเรือน สำนักงาน ก.พ.ระหว่างวันที่ 29 พฤศจิกายน. 2539 – 4 เมษายน 2540.

คณะกรรมการพิจารณาและจัดพิมพ์เอกสารทางประวัติศาสตร์, ประชุมศิลาจารึก ภาคที่ 1 จารึกกรุงสุโขทัย, กรุงเทพมหานคร: สำนักนายกรัฐมนตรี, 2521.

คณะเศรษฐศาสตร์, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, รายงานฉบับสมบูรณ์ทิศทางและโครงสร้างกระทรวงการคลังในปี 2020 (พ.ศ. 2563), 2541, หน้า 35.

คณะเศรษฐศาสตร์,รายงานฉบับสมบูรณ์, ทิศทางและโครงสร้างกระทรวงการคลังในปี ค.ศ. 2020 (พ.ศ. 2563).คณะเศรษฐศาสตร์: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2541.

โครงการอภิปรายทางวิชาการเรื่องอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ. อุปสรรคและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับประสิทธิภาพของการบังคับใช้กฎหมาย. คณะนิติศาสตร์: มหาวิทยาลัยรามคำแหง. 23 มกราคม 2530.

ชัย เรื่องศิลป์ , ประวัติศาสตร์ไทยสมัย พ.ศ. 2352-2453, กรุงเทพมหานคร: ไทยวัฒนาพานิช,2522.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม.การวางแผนภาษีอากร.กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training Center, 2544.

ชาติ ชัยเดชสุริยะ และณัฐวสา ฉัตรไพฑูริย์, ระบบการค้นหาคำความจริงในคดีอาญา: ข้อพิจารณาสำหรับการปรับปรุงกระบวนการยุติธรรมในประเทศไทย, อัยการนิเทศ 60 2541.

ญาดา ประภาพันท์. ระบบเจ้าภาษีนายอากรสมัยกรุงเก่า ยุคต้น. กรุงเทพมหานคร:สร้างสรรค์, 2524.

ดำรงราชานุภาพ. อธิบายตำนานภาษีอากรและตำนานและตำนานภาษีบางอย่าง. พระนคร: อักษรสาสน์, 2512.

นคร พันธุ์ถนงค์,รศ. ,ประวัติศาสตร์ไทยสมัยกรุงธนบุรีและรัตนโกสินทร์. พิมพ์ครั้งที่ 2.กรุงเทพฯ : พิศนาคะ, 2526.

บุญชนะ อุตถากร, ทฤษฎีภาษีและทางปฏิบัติ .พระนคร: โรงพิมพ์รุ่งเรืองธรรม, 2500.

ประชุมพงศาวดาร ภาคที่ 65 พระราชพงศาวดารกรุงธนบุรี ฉบับจันทุมมาศ (เจิม). ม.ป.ท. , 2503.

ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2541 บทที่ 3 “เกณฑ์การพิจารณาเปรียบเทียบระดับคดีตาม พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ.2469 ข้อ 17 03 01.

ปรีดี เกษมทรัพย์. การใช้การตีความกฎหมาย. วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์15, (มีนาคม 2528):67.

พระราชบัญญัติชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. 2524. ราชกิจจานุเบกษา (14 สิงหาคม 2524).16-45.

ไพฑูริย์ สายสว่าง. รายงานผลการสัมมนาการเมืองและสภาพสังคมสมัยสุโขทัย. พิษณุโลก: ศูนย์สุโขทัยศึกษา: มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ.

มานิต วิทยาเต็ม. รวมกฎหมายสำหรับข้าราชการกรมศุลกากร. ,2545 (ม.ป.ท.).

มานิต วิทยาเต็ม. ภาษีและกฎหมายศุลกากร. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: บุรพาศิลป์, 2532.

วิชัย มากวัฒนสุข, คู่มือศุลกากรฉบับพิเศษ. กรุงเทพมหานคร : สามเจริญพาณิชย์,2545.

วิทย์ ต้นตยกุล. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษาบัณฑิตยสภา, 2528.

วิวัฒน์ไชย ไชยยันต์. พระวรวงศ์เธอพระองค์เจ้า. กฎหมายการคลัง .พระนคร: อักษรสาสน์, 2504.

วีระพงษ์ บุญโยภาส,รศ. อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ. พิมพ์ครั้งที่2. กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม,2540.

เกรียงเดช เจริญวงศ์ศักดิ์,ศาสตราจารย์ ดร., ข้อเสนอแนะยุทธศาสตร์การวิจัยการปฏิรูปกฎหมาย, บทบัญญัติ 57 (มิถุนายน 2544).

สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ, “ข้อคิดในหัวข้อเรื่อง การบังคับใช้กฎหมาย” โดย อูทัยพิมพ์ใจชน, ณ การประชุมนิติศาสตร์แห่งชาติ ครั้งที่ 2 ,หน้า16.



สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ, “ข้อคิดในหัวข้อเรื่อง การบังคับใช้กฎหมาย” โดย ดร.อักษ  
ราทร จุฬารัตน, ณ การประชุมนิติศาสตร์แห่งชาติ ครั้งที่ 2 ,หน้า29.

สุทธิวาตนฤพุมิ, หลวง. ประวัติศาสตร์กฎหมายชั้นปริญญาโท. กรุงเทพมหานคร: ศรีสมบัติ  
การพิมพ์, 2529

หยุด แสงอุทัย, ศาสตราจารย์ ดร..ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป. พิมพ์ครั้งที่ 11.  
กรุงเทพมหานคร: ประกายพริก,2536



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## ภาษาอังกฤษ

Internal revenue Code Volume 1-2.New York: CCH Editorial Staff Publication, 1996.

ADB. Asian Development Outlook.Hong Kong: Oxford University Press, 1993.

Ahmad, Ehtisham and Nicholas Stern. The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries. London: Cambridge University Press, 1991.

ESCAP. Development Papers No.3,Bangkok: United Nations, 1983.

Glenn Jenkins and Rup Khadka, Development Discussion Papers Taxation Research Series, Tax Reform in Singapore. Harvard Institute for international Development: Harvard University1998.

<http://www.iras.gov.sg>.

Internal revenue Code Volume 1-2. New York: CCH Editorial Staff Publication, 1996.

Patricia T.Morgan. Tax Procedure And Tax Fraud in A Nutshell. Georgia State: University,College of Law, ST. Paul,Minn: West Publishing Co,1990.

Richard M. Bird and Milka Casanegra de Jantscher. Improving Tax Administration In Developing Countries.Washington DC :International Monetary Fund Publication Services(n.d.).

Stotsky,Janet, Summary of IMF tax policy advice, cited in Parthasarathi Shome, Tax Policy Handbook.Washington DC: International Monetary Fund, 1995.

Tanzi, Vito, Quantitative Characteristics of the Tax Systems of Developing Countries, cited in David Newbery and Nicholas Stern The Theory of Taxation in Developing Countries,ed. New York: Oxford University Press,1987.

The American Institute of Certified Public Accountants and Martin A. Sullivan,Ph.D. Changing America's Tax System: A Guide to The Debate.Washington: John Wiley&Sons,Inc.,1996.

### ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นางสาวแคทลียา โสภา เกิดเมื่อวันที่ 27 กันยายน พ.ศ. 2517 ที่จังหวัดลำพูน สำเร็จ การศึกษามัธยมศึกษาแผนกวิทยาศาสตร์จากโรงเรียนสวนบุญโญปถัมภ์ ลำพูน ปริญญานิติศาสตรบัณฑิต จากจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อ พ.ศ. 2540 ประกาศนียบัตรวิชาว่า ความ จากสหภาพนายความ สมัยที่ 13 เนติบัณฑิตไทย สมัยที่ 54 จากสำนักอบรมศึกษากฎหมาย แห่งเนติบัณฑิตยสภา เข้าศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย และรับราชการในตำแหน่งนิติกร สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง ตั้งแต่ พ.ศ. 2540-2542 นิติกร สำนักกฎหมาย กรมศุลกากร ปัจจุบันรับราชการอยู่ที่ กลุ่มงานสืบสวนและคดี กรมสรรพากร ตำแหน่ง นิติกร 3



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย