

ปัญหาการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา ของหน่วยงานจัดเก็บภาษี

วันที่รับบทความ	19/06/2563
วันแก้ไขบทความ	03/08/2563
วันที่ตอบรับบทความ	10/08/2563

นที อยู่สำราญ¹

บทคัดย่อ

ในปัจจุบันประเทศไทยแบ่งหน่วยงานจัดเก็บภาษีออกเป็น 3 หน่วยงาน คือ กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต โดยมีกฎหมายที่นำมาใช้บังคับคนละฉบับ แต่การดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของทั้ง 3 หน่วยงานจะดำเนินการเสมือนเช่นคดีอาญาทั่วไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ถึงแม้ว่าจะเป็นกรกระทำผิดที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีทั้ง 3 หน่วยงานมีความเกี่ยวข้องกัน แต่การดำเนินคดีก็ต้องแบ่งแยกกันในแต่ละหน่วยงาน อย่างไรก็ตาม เจ้าพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะมีข้อจำกัดอำนาจและหน้าที่ในการสอบสวนคดีอาญา เนื่องจากไม่มีกฎหมายให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษี ประกอบกับมีการแบ่งแยกอำนาจในการสอบสวนและการฟ้องร้องออกจากกันจึงเป็นสาเหตุที่ส่งผลกระทบต่อการคุ้มครองสิทธิผู้กระทำความผิด ความล่าช้าในการดำเนินคดีและเชิงกระบวนการ และขาดความมีประสิทธิภาพ ผู้เขียนจึงขอเสนอให้มีการแก้ไขกฎหมายการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทย

คำสำคัญ : ภาษีอากร การสอบสวน หน่วยงานจัดเก็บภาษี

¹ นักศึกษาปริญญาโท สาขากฎหมายภาษี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
อีเมล: natee1020_nut@hotmail.com

Problems in Proceeding with Tax Litigation that Involves Criminal Sanctions of Tax-Collecting Agency

Natee Yusamran¹

Received	19/06/2020
Revised	03/08/2020
Accepted	10/08/2020

Abstract

Currently, the tax-collecting agency in Thailand is divided into 3 authorities, which are the Revenue Department, the Customs Department, and the Excise Department. Each authority applies different laws; however, the tax litigation that involves criminal sanctions will be conducted in the same manner where an inquiry official will proceed the litigation pursuant to the Criminal Procedure Code. Even though the offense is relevant to such 3 authorities, the litigation proceedings are still separated to each authority. Nevertheless, the authority of the tax-collecting agencies' officer in investigating a criminal case will be limited as there is no authorization given to such tax officer under the laws currently enforced. Moreover, in Thailand, the authority in investigating and litigating the case has also been divided, and that affects the protection of rights of the offenders and results in duplication in procedures and lack of efficiency. The author hereby proposes that Thailand should amend the law in relation to tax litigation that involves criminal sanctions.

Keywords: tax, investigation, tax-collecting agencies

¹ Graduate student (Master's Degree), Tax Law Program Thammasat University
e-mail: natee1020_nut@hotmail.com

บทนำ

กฎหมายภาษีของประเทศไทย มีการแบ่งแยกกฎหมายของกรมจัดเก็บภาษีแต่ละกรมให้ใช้กฎหมายคนละฉบับ กรมสรรพากรจะใช้บังคับตามประมวลรัษฎากร กรมสรรพสามิตจะใช้บังคับตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 และกรมศุลกากรจะใช้บังคับตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งกฎหมายภาษีแต่ละฉบับ ล้วนแต่ได้กำหนดแนวทางการจัดเก็บภาษี รวมทั้งกฎหมายที่กำหนดความรับผิดชอบและบทลงโทษในทางภาษีทั้งสิ้น โดยที่กฎหมายภาษีอากรมีลักษณะพิเศษ คือหากผู้เสียภาษีฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามกฎหมายย่อมก่อให้เกิดสภาพบังคับทางกฎหมายภาษีอากร (Tax Law Enforcement) ให้ต้องปฏิบัติตาม และหากฝ่าฝืนผู้นั้นจะมีความผิดและต้องรับโทษทางอาญา (Criminal Penalties) (ปิยะธิดา ไชยมงคล, 2549, น. 1 - 2) ประกอบกับตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยมีบทกำหนดให้ประชาชนทุกคนมีภาระหน้าที่ในการที่จะต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ กฎหมายภาษีอากรทุกฉบับกำหนดโทษในการไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้องไว้อย่างครบถ้วน หากผู้เสียภาษีฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามผู้เสียภาษีหรือบุคคลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องต้องรับผิดชอบในการชำระภาษีให้ถูกต้องและครบถ้วน รวมทั้งเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนด นอกจากนี้กฎหมายภาษีอากรได้กำหนดโทษทางอาญาไว้ด้วย ผู้เสียภาษีอาจได้รับโทษทางอาญาตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ด้วย ซึ่งอาจจะเป็นโทษในการเสียค่าปรับ หรือถึงขั้นโทษจำคุกด้วย

การดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทยในปัจจุบันให้อำนาจหน่วยงานจัดเก็บภาษีใช้อำนาจกึ่งตุลาการ (Quasi Judicial Function) หมายถึงเป็นการใช้อำนาจโดยอยู่ภายใต้ฝ่ายบริหาร แต่มีความอิสระในการปฏิบัติหน้าที่โดยปราศจากการแทรกแซงหรือได้รับความกดดันจากฝ่ายบริหาร กล่าวคือ หน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถดำเนินการเปรียบเทียบคดีกับผู้กระทำความผิดและสามารถยุติการฟ้องร้องดำเนินคดีภาษีอากรได้ในชั้นฝ่ายบริหาร (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2553, น. 2 - 9) โดยไม่ต้องนำคดีเข้าสู่กระบวนการพิจารณาในชั้นศาล โดยจะมีลักษณะที่แตกต่างไปจากการพิจารณาคดีอาญาทั่วไป ซึ่งการพิจารณาคดีอาญาทั่วไปต้องมีการสอบสวนให้ได้ข้อเท็จจริงเป็นยุติในชั้นของพนักงานสอบสวน จึงจะมีการส่งเรื่องให้พนักงานอัยการเพื่อดำเนินการฟ้องร้องดำเนินคดีต่อไป

การสอบสวนความผิดทางอาญาเกี่ยวภาษีอากร จะเริ่มต้นตั้งแต่เมื่อเจ้าพนักงานสรรพากร เจ้าพนักงานสรรพสามิต หรือพนักงานศุลกากร ตรวจพบว่าได้มีการกระทำความผิดทางอาญาเกิดขึ้น เจ้าพนักงานของหน่วยงานต้องดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานตำรวจที่เป็นพนักงานสอบสวนตามกฎหมายหรือกรมสอบสวนคดีพิเศษ (DSI) เนื่องจากมีกฎหมายกำหนด “ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่ดำเนินการตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร” (ประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8, 2520, น. 2) และมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10561/2546 ในส่วนของกรมศุลกากรที่มีกล่าวอ้างถึงด้วยถ้อยคำว่า “กรมศุลกากรโดยอธิบดีกรมศุลกากรเท่านั้น ที่มีอำนาจดำเนินการแก่ผู้กระทำความผิดหรือมีอำนาจร้องทุกข์ให้ดำเนินคดีแก่ผู้กระทำความผิด โดยหากไม่มีการร้องทุกข์แล้วเจ้าพนักงานตำรวจจะไม่มีอำนาจดำเนินการสอบสวนในความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร ...” (สงบ สิทธิเดช, 2556) อีกทั้ง กฎหมาย

ที่เกี่ยวกับภาชีอากรของประเทศไทยไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจแก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีในการสอบสวนผู้กระทำความผิด หน่วยงานจัดเก็บภาษีมียหน้าที่เพียงรวบรวมข้อเท็จจริง รวมทั้งพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องส่งให้เจ้าพนักงานตำรวจหรือกรมสอบสวนคดีพิเศษ (DSI) แล้วแต่กรณี โดยเฉพาะเจ้าพนักงานสรรพากร ตามประมวลรัษฎากรมิได้มีบทบัญญัติที่กำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพากรเป็น “พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ” ซึ่งหากพิจารณาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาจะส่งผลให้เจ้าพนักงานสรรพากรไม่มีอำนาจในการจับกุม สืบสวนและสอบสวนคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญา อย่างไรก็ตาม ตามกฎหมายมาตรา 2 (16) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ได้กำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพสามิต และพนักงานศุลกากรเป็น “พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ” ที่มีอำนาจในการจับกุมปราบปรามผู้กระทำความผิด และมีอำนาจในการสืบสวน เนื่องด้วยลักษณะงานในหน้าที่ แต่กฎหมายมิได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพสามิต และพนักงานศุลกากรในการดำเนินการสอบสวนคดีอาญาแต่อย่างใด เพราะตามมาตรา 2 (11) ประกอบมาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา อำนาจหน้าที่ในการสอบสวนจึงเป็นอำนาจของพนักงานสอบสวน

เมื่อเจ้าพนักงานตำรวจที่เป็นพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา หรือกรมสอบสวนคดีพิเศษ (DSI) ได้รับเรื่องร้องทุกข์จากเจ้าพนักงานสรรพากร เจ้าพนักงานสรรพสามิต หรือพนักงานศุลกากร พนักงานสอบสวนจึงต้องมีหน้าที่การสอบสวนผู้กระทำความผิดนั้นโดยทันทีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และเมื่อได้ดำเนินการสอบสวนเสร็จสิ้นแล้ว พนักงานสอบสวนมีหน้าที่ต้องนำเสนอผลการสอบสวนพร้อมทั้งความเห็นในการสั่งฟ้องคดีเสนอต่อพนักงานอัยการ เพื่อให้พนักงานอัยการดำเนินคดีอาญาในชั้นศาลต่อไป ทั้งนี้ในส่วนของการดำเนินคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาได้ก่อให้เกิดปัญหาในชั้นการสอบสวน อาทิเช่น การจำกัดอำนาจในการสอบสวนของพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษี ความเชี่ยวชาญของพนักงานสอบสวนคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญา และการติดต่อประสานงานระหว่างเจ้าพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีและพนักงานสอบสวน เป็นต้น

เนื้อเรื่อง

ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา พนักงานสอบสวนมีอำนาจในการสอบสวนคดีอาญาทั้งปวง และรวมถึงคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาด้วย หากจะกล่าวถึงคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาเกิดจากการกระทำความผิดตามกฎหมายภาชีอากร ซึ่งความผิดตามกฎหมายภาชีอากรเป็นความผิดเฉพาะทาง โดยจะส่งผลกระทบต่อระบบการคลังของประเทศ อีกทั้งความผิดตามกฎหมายภาชีอากรเป็นกฎหมายที่มีความยุ่งยาก ซับซ้อน และหลักการที่แตกต่างไปจากกฎหมายอาญาทั่วไป ซึ่งหากใช้บรรทัดฐานเช่นเดียวกันในการสอบสวนเสมือนเป็นคดีอาญาทั่วไป ผู้เขียนเห็นว่าเป็นการไม่เหมาะสมที่จะให้อำนาจในการสอบสวนคดีภาชีอากรที่มีโทษทางอาญาเป็นของพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ทั้งนี้ผู้เขียนจึงขอยกตัวอย่างความยุ่งยาก และซับซ้อน ของกฎหมายภาชีอากรในแต่ละประเภท ดังนี้

(1) ภาษีตามประมวลรัษฎากร ได้กำหนดภาษีไว้หลากหลายประเภท มีทั้งภาษีเงินได้ ภาษีการบริโภค และภาษีทรัพย์สิน อันได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ รวมถึงภาษีการรับมรดกด้วย บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของภาษีตามประมวลรัษฎากร จึงมีความหลากหลายไปตามภาษีแต่ละประเภท การพิจารณาฐานความผิดจึงไม่อาจพิจารณาแต่เฉพาะบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการกำหนดโทษเท่านั้น จึงเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีตามประมวลรัษฎากรมีความสลับซับซ้อนและเกี่ยวข้องกับองค์ความรู้ต่าง ๆ โดยพนักงานสอบสวนไม่อาจทำความเข้าใจได้ง่ายภายในระยะเวลาที่จำกัด อีกทั้ง ภาษีตามประมวลรัษฎากรยังมีความเกี่ยวข้องกับหน่วยภาษี (Tax Unit) และในปัจจุบันได้มีวิธีการต่าง ๆ ที่ผู้เสียภาษีดำเนินการเพื่อมีจุดประสงค์ที่จะทำให้ตนเองหรือผู้อื่นไม่ต้องเสียภาษี ประกอบกับในบางกรณีเป็นการวางแผนภาษี (Tax Planning) ซึ่งตามกฎหมายภาษีไม่ถือว่าเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย แต่ในบางกรณีมีลักษณะเป็นการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) หรือเป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2553, น. 45 - 46) ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย โดยมีความจำเป็นต้องใช้ความรู้ ความสามารถ และความเชี่ยวชาญ ในการวิเคราะห์ พิจารณาในแต่ละกรณี

(2) ภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีการบริโภคที่จัดเก็บจากการผลิตสินค้า หรือการให้บริการเฉพาะอย่าง (Selective Sale Tax on Goods and Services) ส่งผลให้ลักษณะของสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตมีความหลากหลาย ในปัจจุบันพบว่าภาษีสรรพสามิตจัดเก็บได้เป็นอันดับสองรองจากภาษีตามประมวลรัษฎากร อีกทั้ง พบได้อีกว่ามีแนวโน้มที่จะเกิดการกระทำความผิดตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตเพิ่มมากขึ้น โดยมีวิธีการหลีกเลี่ยงกฎหมายในรูปแบบต่าง ๆ ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อผลการจัดเก็บภาษีมาก (ประพันธ์ คงเอียด, 2556, น. 28 - 35) และโครงสร้างของกฎหมายภาษีสรรพสามิตมีลักษณะเป็นการเฉพาะที่จะต้องอาศัยความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน หรือต้องอาศัยข้อมูลที่อยู่ในความครอบครองของหน่วยงานจัดเก็บภาษี จึงเป็นการยากที่พนักงานสอบสวนจะสามารถทำความเข้าใจได้ง่ายภายในระยะเวลาที่จำกัด

(3) ภาษีศุลกากร เป็นภาษีการบริโภคที่จัดเก็บจากการนำเข้าหรือส่งออกของ การพิจารณาว่าการกระทำใดจะเป็นความผิดตามกฎหมายศุลกากรหรือไม่ มีปัญหาต้องพิจารณาหลายประการ โดยในบางความผิดต้องพิจารณาไปถึงการตีความกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งเป็นกฎหมายที่ค่อนข้างเข้าใจยาก มีความยุ่งยากในการตีความ และมักจะมีปัญหาโต้แย้งในเรื่องการกำหนดประเภทพิกัดอัตราศุลกากรอยู่เสมอ ประกอบกับลักษณะของความผิดจะมีความเกี่ยวพันกับเอกสารทางการค้าที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติพิธีการศุลกากร ทั้งบัญชีราคาสินค้า (Invoice) ใบตราส่งสินค้า (Bill of Lading or Airway Bill) กรมธรรม์ประกันภัย (Insurance Policy) (ภาวนา นามสุทธิ, 2556, น. 5 -8) ซึ่งจะมีความยุ่งยาก และซับซ้อน ซึ่งพนักงานสอบสวนส่วนใหญ่ไม่มีความรู้ ความสามารถ และความเชี่ยวชาญ เกี่ยวกับความผิดตามกฎหมายศุลกากรที่เพียงพอ

ทั้งนี้ ในปัจจุบันไม่มีกฎหมายฉบับใดที่กำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพากรเป็น “พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ” ซึ่งหากพิจารณาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาจะส่งผลให้เจ้าพนักงานสรรพากรไม่มีอำนาจในการจับกุม สืบสวนและสอบสวนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา สำหรับเจ้าพนักงานสรรพสามิต

และพนักงานศุลกากร ถึงแม้ว่าจะมีบทบัญญัติประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2 (16) กำหนดให้เป็น “พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ” ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา (พระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, 2477, หน้า 5) ซึ่งจะส่งผลให้เจ้าพนักงานสรรพสามิต และพนักงานศุลกากรมีอำนาจในการจับกุมปราบปรามผู้กระทำความผิด และมีอำนาจในการสืบสวน แต่อย่างไรก็ดี กฎหมายมิได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพสามิต และพนักงานศุลกากรในการดำเนินการสอบสวนคดีอาญาแต่อย่างใด เพราะกฎหมายได้ให้อำนาจหน้าที่ในการสอบสวนเป็นอำนาจของพนักงานสอบสวนตาม ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2 (1) ประกอบมาตรา 18 (พระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, 2477, หน้า 5, 11) ในปัจจุบันการดำเนินคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญา หน่วยงานจัดเก็บภาษีต้องแจ้งไปยังพนักงานสอบสวน เพื่อให้พนักงานสอบสวนดำเนินการสอบสวนตามอำนาจและหน้าที่ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาต่อไป เมื่อพนักงานสอบสวนดำเนินการสอบสวนเสร็จสิ้นแล้ว พนักงานสอบสวนจะต้องทำความเข้าใจว่าควรส่งฟ้อง หรือส่งไม่ฟ้องและส่งต่อไปให้พนักงานอัยการ เพื่อให้พนักงานอัยการดำเนินการฟ้องคดีต่อศาลต่อไป นอกจากนี้ ตามกระบวนการดำเนินคดีอาชญากรรมตามข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่าประเทศไทยได้แบ่งแยกอำนาจในการสอบสวนและการฟ้องคดีออกจากกันอีกด้วย

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในข้างต้น จะเห็นได้ว่าประเทศไทยได้จัดให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีทั้งหมด 3 หน่วยงาน คือ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร ในแต่ละหน่วยงานล้วนแต่มีภารกิจและหน้าที่คล้ายคลึงกัน แต่มีกฎหมายที่ใช้บังคับแต่ละฉบับเป็นของตนเองแยกจากกัน โดยในแต่ละฉบับไม่ได้มีการบัญญัติถึงกรณีที่ภาษีแต่ละประเภทมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกัน เนื่องด้วยในปัจจุบันมีบางกรณีที่กรมศุลกากรต้องดำเนินการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร และจัดเก็บภาษีสรรพสามิตแทนกรมสรรพสามิต หากมีผู้กระทำความผิดอาญาที่เกี่ยวข้องกับอาชญากรรมในกรณีที่กรมศุลกากรต้องดำเนินการจัดเก็บภาษีแทนนั้น แต่ละหน่วยงานต้องแยกกันไปดำเนินคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาตามกฎหมายที่หน่วยงานนั้นใช้บังคับ ซึ่งอาจก่อให้เกิดความซับซ้อนในสอบสวนของพนักงานสอบสวน เกิดความยุ่งยากในการค้นหาพยานหลักฐาน ขาดพยานหลักฐานชิ้นสำคัญ หรือหลักฐานสูญหาย เพราะเป็นมูลเหตุที่เกิดขึ้นจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีหลายหน่วยงาน ถึงแม้ว่าจุดเริ่มต้นของการจัดเก็บภาษีนี้นั้นจะเริ่มต้นการจัดเก็บภาษีที่กรมศุลกากรแต่เพียงกรมเดียวก็ตาม จึงเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีของประเทศไทยไม่มีความเป็นเอกภาพนั่นเอง

ผู้เขียนได้ศึกษาระบบภาษีของประเทศออสเตรเลีย และประเทศอังกฤษ เห็นว่าประเทศดังกล่าวได้มีระบบแนวทาง และขั้นตอนในการดำเนินคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการปฏิรูปกฎหมายภาษีของประเทศไทย ดังนี้

ในประเทศออสเตรเลีย คดีอาญาทั่ว ๆ ไป หน่วยงานหลักที่รับผิดชอบในการสอบสวนคือ สำนักงานตำรวจแห่งออสเตรเลีย Australian Federal Police (AFP) และองค์กรอาชญากรรมแห่งชาติ National Crime Agency (NCA) โดยมีวัตถุประสงค์หลักในการสอบสวนการกระทำความผิดทางอาญา แต่ในคดีอาญา

ทางภาษีอากรซึ่งเป็นคดีเฉพาะด้าน ยังคงมีสำนักงานภาษีสหรัฐออสเตรเลีย Australian Taxation Office (ATO) ที่มีอำนาจในการสอบสวนคดีภาษีอากรด้วย ซึ่งสำนักงานภาษีสหรัฐออสเตรเลีย Australian Taxation Office (ATO) มีอำนาจในการสอบสวนในคดีที่มีโทษไม่ร้ายแรง ซึ่งได้กำหนดไว้ในแนวปฏิบัติในการปฏิบัติงานระหว่างสำนักงานตำรวจแห่งออสเตรเลีย Australian Federal Police (AFP) และสำนักงานภาษีสหรัฐออสเตรเลีย Australian Taxation Office (ATO) (Working Guidelines between Australian Federal Police and Australian Taxation Office) สำหรับคดีภาษีอากรที่มีความผิดร้ายแรง จะเป็นหน้าที่ของสำนักงานตำรวจแห่งออสเตรเลีย Australian Federal Police (AFP) ที่มีอำนาจในการสอบสวน แต่ทั้งนี้ยังคงมีกรณีที่สำนักงานภาษีสหรัฐออสเตรเลีย Australian Taxation Office (ATO) อาจมีอำนาจในการสอบสวนคดีที่เป็นความผิดร้ายแรงได้ แต่สำนักงานภาษีสหรัฐออสเตรเลีย Australian Taxation Office (ATO) มีหน้าที่ที่จะต้องแจ้งให้ สำนักงานตำรวจแห่งออสเตรเลีย Australian Federal Police (AFP) ทราบรายละเอียดในเนื้อหาของ การสอบสวน นั้นด้วย (Australian Taxation Office, 2020) นอกจากนี้ ประเทศออสเตรเลียได้ให้อำนาจกับสำนักงานภาษีสหรัฐออสเตรเลีย Australian Taxation Office (ATO) ในการฟ้องคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาต่อศาลด้วย โดยสำนักงานอัยการ Director of Public Prosecutions (DPP) และสำนักงานภาษีสหรัฐออสเตรเลีย Australian Taxation Office (ATO) ได้ทำข้อตกลงแนวปฏิบัติในการสอบสวนและการฟ้องคดี (Liaison Guidelines : Investigation and Prosecution between the Commonwealth Director of Public Prosecutions and the Australian Taxation Office) (Australian Taxation Office, 2020) โดยให้สำนักงานภาษีสหรัฐออสเตรเลีย Australian Taxation Office (ATO) มีอำนาจฟ้องคดีความผิดที่ไม่ร้ายแรงต่อศาลได้ โดยการดำเนินการของแผนกฟ้องคดี (ATO In-House Prosecution) ซึ่งเป็นแผนกหนึ่งในสำนักงานภาษีสหรัฐออสเตรเลีย Australian Taxation Office (ATO)

สำหรับประเทศอังกฤษ ในอดีตประเทศอังกฤษมีหน่วยงานส่วนกลางที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากรด้วยกัน 2 หน่วยงาน คือ สำนักงานสรรพากร (Inland Revenue) และสำนักงานศุลกากรและสรรพสามิต (HM Customs and Excise) ต่อมา ประเทศอังกฤษได้มีการยุบรวมหน่วยงานบริหารจัดการเก็บภาษีทั้งสองหน่วยงาน แล้วก่อตั้งเป็นหน่วยงานใหม่คือ สำนักงานจัดเก็บภาษีอากร (Her Majesty's Revenue and Customs) หรือเรียกอย่างย่อ ๆ ว่า HMRC (HM Revenue & Customs, 2018) ให้อำนาจสำนักงานจัดเก็บภาษี (HMRC) ในการสืบสวนสอบสวนการกระทำความผิดทางอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรทั้งหมด อาศัยอำนาจในการสอบสวนตาม The Police and Criminal Evidence Act 1984 (PACE) ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจตำรวจและคุ้มครองการใช้อำนาจของตำรวจในการตรวจ ค้น จับกุม กักขัง สอบสวน ซ้ำตัวและสอบปากคำ ซึ่งต่อมา The Finance Act 2007 ได้แก้ไขเพิ่มเติมโดยให้อำนาจในสอบสวนคดีภาษีอากรให้แก่สำนักงานจัดเก็บภาษี (HMRC) ด้วย (HM Revenue & Customs, 2019)

**ตารางเปรียบเทียบการดำเนินคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทย
กับ
ประเทศออสเตรเลีย และประเทศอังกฤษ**

	ประเทศออสเตรเลีย		ประเทศอังกฤษ		ประเทศไทย	
บุคคลหรือ หน่วยงานที่ รับผิดชอบ	การสอบสวน	การฟ้องคดี	การสอบสวน	การฟ้องคดี	การสอบสวน	การฟ้องคดี
หน่วยงานจัด เก็บภาษี	✓	✓	✓	✓	×	×
เจ้าหน้าที่ ตำรวจ	✓	×	✓	×	✓	×
พนักงาน อัยการ	✓	✓	✓	✓	×	✓

บทสรุป

จากการศึกษาระบบกฎหมายภาษีของประเทศไทย โดยเปรียบเทียบกับระบบกฎหมายภาษีของ ประเทศออสเตรเลีย และประเทศอังกฤษนั้น ผู้เขียนเห็นว่า ระบบกฎหมายภาษีของ ประเทศออสเตรเลีย และประเทศอังกฤษเป็นระบบที่มีความน่าสนใจในการนำมาปฏิรูประบบภาษีของประเทศไทย เนื่องจาก กฎหมายภาษีของประเทศไทยไม่มีความเป็นเอกภาพ ประกอบกับกฎหมายภาษีของประเทศไทยเป็นกฎหมายเก่า มีความล้าหลัง ส่งผลให้เกิดช่องว่างทางกฎหมาย ควรปรับเปลี่ยนให้ก้าวทันสถานการณ์ในปัจจุบัน กล่าวคือ เห็นควรให้ประเทศไทยดำเนินการปฏิรูปหน่วยงานจัดเก็บภาษีโดยให้รวมกรมจัดเก็บภาษีทั้ง 3 หน่วยงาน คือกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร และก่อตั้งหน่วยงานขึ้นมาใหม่เพียง หน่วยงานเดียว ซึ่งหน่วยงานที่ก่อตั้งขึ้นใหม่นั้น ควรมีการจัดตั้งเป็นองค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศไทย และ กำหนดให้ตราพระราชบัญญัติองค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศไทย พ.ศ. เป็นกฎหมายฉบับใหม่ เพื่อให้ นำมาใช้บังคับในการดำเนินการกิจอันเป็นงานขององค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศไทย โดยให้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีทุกประเภท มีการกำหนดวัตถุประสงค์ พันธกิจและอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี ให้กับประเทศไทย ซึ่งเป็นองค์กรหลักเพียงองค์กรเดียวที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ ต้องมี การนำกฎหมายภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีสรรพากรที่แต่ละกรมใช้บังคับมารวมกันให้เป็น กฎหมายภาษีฉบับเดียวกันและมีกฎหมายลำดับรองมารองรับ เพื่อให้กฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยมี

ความเป็นเอกภาพมากยิ่งขึ้น มีกฎหมายฉบับเดียวกันนำมาใช้บังคับ และเมื่อกฎหมายการบริหารการจัดเก็บภาษีในข้างต้นได้ดำเนินการปฏิรูปแล้ว จะนำมาซึ่งการเปลี่ยนแปลงในการดำเนินการของกฎหมายภาษีในลำดับต่อไป

เมื่อมีการดำเนินการปฏิรูปตามข้างต้นแล้ว ควรกำหนดให้องค์กรจัดเก็บภาษีที่ได้ก่อตั้งใหม่นั้น มีอำนาจในการสอบสวนและฟ้องคดีด้วย เพื่อไม่ให้เกิดการแบ่งแยกอำนาจในการสอบสวนและฟ้องคดีออกจากกัน โดยอาจให้มีการแต่งตั้ง คณะกรรมการการจัดเก็บภาษีแห่งประเทศไทย โดยกำหนดให้ คณะกรรมการดังกล่าวมีอำนาจหน้าที่ต่าง ๆ เช่น

1. สืบสวนเพื่อวินิจฉัยว่าได้มีการกระทำความผิดทางอาญาตามกฎหมายภาษีอากรหรือไม่ หรือมีเจ้าหน้าที่กระทำความผิดฐานทุจริตต่อหน้าที่ หรือกระทำความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ราชการ หรือความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ในการยุติธรรม

2. สอบสวนเพื่อดำเนินคดีในกรณีที่เป็นความผิดตามกฎหมายภาษีอากร

3. ดำเนินการฟ้องคดีต่อศาล ในกรณีความผิดทางอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรที่ไม่อาจยุติได้ในชั้นการสอบสวน

4. หน้าที่และอำนาจอื่นตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ พระราชบัญญัตินี้ หรือกฎหมายอื่น

ทั้งนี้ เมื่อกำหนดให้องค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศไทยดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา แต่เพียงหน่วยงานเดียว โดยอาศัยอำนาจจากกฎหมายฉบับเดียว จะส่งผลให้การดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของประเทศไทยมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ไม่เกิดความซับซ้อนในการดำเนินคดี ไม่เกิดความสูญหายของพยานหลักฐาน และหากมีกรณีที่พยานหลักฐานตกหล่น ไม่ครบถ้วน ก็สามารถเรียกหาได้โดยง่าย ประกอบกับได้มีการดำเนินคดีโดยผู้เชี่ยวชาญทางภาษีอย่างแท้จริง เกิดความรอบคอบและก่อให้เกิดความยุติธรรมต่อผู้ถูกกล่าวหาว่าได้กระทำความผิดอีกด้วย

บรรณานุกรม

- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2553). **การวางแผนภาษีอากร Tax Planning**. (พิมพ์ครั้งที่ 4). กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์สถาบัน T. Training Center.
- ปิยะธิดา ไชยมงคล. (2549). **คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา**. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขา กฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ประพันธ์ คงเอียด. (2556). **ปัญหาโครงสร้างฐานและอัตราภาษีสรรพสามิตรถยนต์**. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8. 8 พฤศจิกายน 2520. **ราชกิจจานุเบกษา**. เล่ม 94 ตอนที่ 106, น. 2.
- ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา. 10 มิถุนายน 2477. **ราชกิจจานุเบกษา**. เล่ม 52, น. 598.
- ภาวนา งามสุทธิ. (2556). การเปรียบเทียบองค์การฟ้องร้องตามกฎหมายศุลกากร กรณีกระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่น (2). **วารสารภายในเขตปลอดอากรท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ**. 43. (7), น. 4.
- สงบ สิทธิเดช. (2556). ม.24-1.2 “พนักงานศุลกากร พนักงานฝ่ายปกครอง หรือตำรวจ” หมายความว่าและรวมความถึงไหน. สืบค้นเมื่อ 14 มิถุนายน 2563 จาก <https://dr-sangob-customs-law.blogspot.com/>
- Australian Taxation Office. (2020). **Freedom of information documents In Working guidelines between Australian federal police and Australian taxation office**. Retrieved June 14, 2020, from <http://foi.iorder.com.au>.
- Australian Taxation Office. (2020). **Fraud Control and the Prosecution process (2012)**. Retrieved June 14, 2020, from <http://www.ato.gov.au>.
- HM Revenue & Customs. (2018). **How to appeal against an HMRC decision -direct tax**. Retrieved June 14, 2020, from <https://www.gov.uk/>
- _____. (2019). **Guidance HMRC's criminal investigation powers and safeguards**. Retrieved June 14, 2020, from <https://www.gov.uk/>