

การกำหนดอัตราโทษปรับที่เหมาะสม : ศึกษากรณีผู้กระทำความผิด ฐานฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากร

สมภพ บุญยะ*

รองศาสตราจารย์อัจฉริยา ชูตินันท์ **

บทคัดย่อ

ประเทศไทยได้เริ่มมีการนำเอาภาษีการค้ามาใช้บังคับในการจัดเก็บตั้งแต่ปี พ.ศ. 2504 ภาษีการค้าเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐ ต่อมาเศรษฐกิจได้มีการพัฒนาไปมาก กล่าวคือ มีการเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วของรายได้ประชาชาติและอุตสาหกรรมการผลิตภายในประเทศมีการขยายตัวเพิ่มมากขึ้น ซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมีผลทำให้ระบบภาษีอากรของประเทศไทยไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป และเมื่อพิจารณาจากโครงสร้างภาษีการค้าจะเห็นได้ว่าภาษีการค้าเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาการผลิตและการส่งออกและก่อให้เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจหลายประการ เช่น มีการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนทำให้ต้นทุนการผลิตสินค้ามีราคาสูงเกินสมควร มีการจัดเก็บภาษีการค้าหลายอัตราทำให้เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจ ไม่เอื้ออำนวยต่อการส่งออก มีความสลับซับซ้อนและยากต่อการปฏิบัติ

ดังนั้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องหาแนวทางเพื่อปรับปรุงระบบภาษีอากรของประเทศไทยเพื่อให้เกิดความเหมาะสมและสอดคล้องกับสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจในปัจจุบันของประเทศไทยโดยนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับในประเทศไทย ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 สิ่งที่รัฐโดยกระทรวงการคลังคาดหวังคือ การขจัดภาษีซ้ำซ้อน เกิดความเป็นธรรมเก็บภาษีได้ทั่วถึง และสิ่งหนึ่งที่รัฐห่วงใยเป็นอันมาก คือ การคืนภาษีซื้อให้แก่ผู้ซื้อสินค้าให้ผู้ซื้อสินค้าซื้อเป็นพิเศษโดยเน้นถึงความรวดเร็วซึ่งนับว่าชอบด้วยเหตุผลและหลักสากล ซึ่งผู้ประกอบการควรได้รับภาษีซื้อคืนโดยสะดวกและรวดเร็ว เพื่อนำไปลงทุนต่อไป

กรณีการขอคืนภาษีซื้อนี้เองนำไปสู่ขบวนการฉ้อโกงรัฐ โดยถ้าหากพิจารณาอย่างผิวเผินดูแล้วประหนึ่งว่าไม่มีผลกระทบต่อประชาชน เพราะเงินที่ฉ้อโกงไปนั้นเป็นเงินของรัฐหาใช้เงินของประชาชนคนใดคนหนึ่งไม่ เอกชนหรือประชาชนจึงไม่เดือดร้อน เพราะไม่ใช่ผู้เสียหาย หากแต่พิจารณาให้ลึกซึ้งแล้วการฉ้อโกงรัฐโดยขบวนการขอคืนภาษีซื้อนั้น ก่อนมาถึงขั้นตอนการขอคืน มีขั้นตอนและวิธีการต่างๆ มากมายโดยอาศัยจุดอ่อนทางกฎหมาย การอำนวยความสะดวกของรัฐ การขาดประสิทธิภาพของบุคลากร และมาตรการลงโทษที่ไม่รุนแรงวิธีการกระทำมีหลายรูปแบบ เพียงจะใครจะเน้นให้เห็นว่าการขอคืนภาษีโดยขบวนการฉ้อโกงรัฐนี้ เงินที่ผู้ฉ้อโกงได้

* นักศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

** ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

จากรัฐนั้น โดยแท้จริงคือเงินภาษีอากรที่ประชาชนเสียให้รัฐในรูปแบบของภาษีต่างๆ เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงเท่ากับการฉ้อโกงประชาชนผู้เสียภาษีทั่วประเทศ ถือว่าเป็นการกระทบต่อความสงบเรียบร้อยของบ้านเมือง ความสูญเสียในส่วนนี้ในปีหนึ่งๆ นับเป็นจำนวนมหาศาล ตั้งแต่ 1,000,000,000 บาทขึ้นไป

บทนำ

ตามหลักกฎหมายประมวลรัษฎากร หากผู้ประกอบการรายใดมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย กล่าวคือมีรายจ่ายในการซื้อวัตถุดิบหรือปัจจัยต่างๆ เพื่อใช้ในการผลิตสินค้า หรือบริการ มากกว่ารายได้จากการขายสินค้าหรือบริการ (เรียกโดยทั่วไปว่า “ขาดทุน”) ในเดือนภาษีใด ผู้ประกอบการรายนั้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้รัฐ และยังสามารถนำส่วนต่างของรายจ่ายที่มากกว่ารายได้ในเดือนภาษีนั้น ไปหักกับผลกำไรสุทธิของเดือนภาษีถัดไปหรือที่เรียกว่า “เครดิตภาษี” ตัวอย่างเช่น นาย ก ประกอบกิจการขายสินค้าทั่วไปในเดือนภาษีนี้ นาย ก มีรายจ่ายจากการซื้อวัตถุดิบในการผลิตสินค้า (ภาษีซื้อ) มากกว่า รายได้จากการขายสินค้า (ภาษีขาย) รวมเป็นเงินจำนวน 7,000 บาท ในเดือนภาษีนี้ ตามหลักกฎหมายแห่งประมวลรัษฎากร นาย ก ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแก่รัฐ แต่เดือนภาษีถัดมา ถ้านาย ก มีรายได้จากการขายสินค้า (ภาษีขาย) มากกว่ารายจ่ายจากการซื้อวัตถุดิบในการผลิตสินค้า (ภาษีซื้อ) รวมเป็นเงิน 10,000 บาท ดังนี้ ตามหลักกฎหมายประมวลรัษฎากร นาย ก สามารถนำเงินจำนวน 7,000 บาท ที่เป็นส่วนต่างระหว่างรายจ่ายกับรายรับในเดือนภาษีที่ผ่านมา ซึ่งถือเป็นเครดิตภาษีไปหักกับรายได้ที่เป็นกำไรสุทธิในเดือนภาษีต่อมาจำนวน 10,000 บาท ซึ่งเมื่อคำนวณแล้ว นาย ก จะต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีที่มีรายได้มากกว่ารายจ่ายแก่รัฐ โดยคำนวณอัตราภาษีจากเงินที่ได้หักเครดิตภาษีแล้ว คือ 7% ของเงิน 3,000 บาท ทั้งนี้ตามหลักกฎหมายมาตรา 82/3 วรรคสาม ประกอบมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยนั้นคำนวณโดยวิธีเครดิตซึ่งไปกำกับภาษีเป็นเอกสารสำคัญ กล่าวคือ นอกจากจะใช้เป็นหลักฐานในการขอเครดิตภาษีซื้อแล้วยังใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบยันของกรมสรรพากรอีกด้วย การให้ผู้ประกอบการสามารถเครดิตหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงเป็นช่องทางที่อาจมีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้นได้โดยง่ายไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงหรือไม่ ซึ่งวิธีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีวิธีที่แตกต่างกันออกไป ตัวอย่างเช่น

1. ผู้ทุจริตเป็นผู้ประกอบการ เช่น ผู้ประกอบการได้มีจัดพิมพ์แบบฟอร์มใบกำกับภาษี 2 ชุด และมีการออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการโดยที่มีการยกเลิกใบกำกับภาษีบางฉบับ แต่ตามความจริงแล้วไม่ได้มีการยกเลิก จากนั้นก็จะมีการเก็บสำเนาใบกำกับภาษีไว้เพื่อแสดงต่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเพียงชุดเดียว ซึ่งเมื่อผู้ประกอบการทุจริตได้

ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วทำให้สามารถหลบยอดภาษีขายทำให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มต่ำกว่าความเป็นจริง

2. ผู้ทุจริตไม่ได้เป็นผู้ประกอบการ ซึ่งอาจมีหรือไม่มีฐานของสินค้าที่ทำการซื้อขาย แต่ได้มีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลและจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อขอคืนภาษีหรือขายใบกำกับภาษีซึ่งจะมีวิธีการอำพรางการทุจริตต่างกัน ทั้งนี้ ก็เพื่อหลีกเลี่ยงการดำเนินการตรวจสอบไตสวนของเจ้าหน้าที่

3. ผู้ทุจริตมีการปลอม ขโมย หรือมีการนำหลักฐานของบุคคลอื่นมาใช้ในการจดทะเบียน เช่น มีการพิมพ์ใบกำกับภาษีขึ้นโดยสมมติชื่อที่อยู่ขึ้นเองแล้วขายใบกำกับภาษีให้กับผู้ที่ต้องการ ซึ่งกรณีนี้ผู้ทุจริตจะไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ผู้ทุจริตยังอาจมีการสมคบกับกลุ่มนายหน้าที่ขายสินค้านอกกระบวนการภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อจะนำไปเครดิตหรือขอคืนภาษีโดยที่ไม่ได้มีการซื้อสินค้ากันจริงๆ เป็นต้น

การหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าวข้างต้น ปัจจุบันพบว่าผู้ทุจริตมักมีการร่วมมือกันกระทำความผิดเป็นขบวนการ กล่าวคือ มีผู้กระทำความผิดร่วมกันกระทำความผิดเป็นสัดส่วน ขบวนการดังกล่าวนี้ถือว่าเป็นขบวนการฉ้อโกงรัฐ จึงเป็นการกระทำต่อความสงบเรียบร้อยของบ้านเมืองและเป็นการทำลายเศรษฐกิจ รวมทั้งบั่นทอนจิตใจของผู้ประกอบการที่เสียภาษีที่ถูกต้องตามกฎหมายให้แก้รัฐอีกด้วย

การดำเนินคดีอาญาต่อผู้ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันนี้อาจกล่าวได้ว่ายังไม่มีประสิทธิภาพเต็มที่ เนื่องจากบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการพิจารณายังไม่เอื้ออำนวย อีกทั้งกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการดำเนินคดียังไม่ได้เป็นกระบวนการเดียวกัน ดังนั้น จึงเห็นได้ว่ากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการวิธีพิจารณาของไทยยังขาดมาตรการที่มีประสิทธิภาพในการป้องกันและปราบปรามผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ เพราะการดำเนินคดีในปัจจุบันเป็นเพียงกระบวนการปกติธรรมดา และแม้ได้มีการบังคับใช้มาเป็นเวลานานแล้ว แต่มักไม่สามารถนำมาใช้ดำเนินคดีกับผู้ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งกระทำกันเป็นขบวนการได้ และปัจจุบันการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มก็ยังเป็นปัญหาที่สำคัญ มีข้อสังเกตว่าในการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญานั้น ทั้งเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรและเจ้าพนักงานตำรวจต่างมีอำนาจในการดำเนินคดี ทำให้เกิดประเด็นในการดำเนินคดีว่าเจ้าหน้าที่ตำรวจมีอำนาจสอบสวนดำเนินคดีได้เองหรือไม่ หรือต้องมีคำขอให้ดำเนินคดีของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรเสียก่อน ในประเด็นนี้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 427/2525 (ที่ประชุมใหญ่) วินิจฉัยในประเด็นที่เกี่ยวข้องไว้ว่า ตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 ข้อ 2 คำว่า “ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร” นั้นหมายรวมถึงการดำเนินการในคดีอาญาที่เป็นความผิดตามประมวลรัษฎากรด้วย และเมื่อมีข้อความตอนต่อไปที่ว่า “เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร” ดังนั้น เมื่อเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรมีได้มีคำขอให้ดำเนินคดีใน

เรื่องนี้ เจ้าพนักงานตำรวจย่อมไม่มีอำนาจทำการสอบสวนดำเนินคดีภาษีอากรตามประมวล รัชฎาภิเษกนัยแต่บัดนั้น

เมื่อพิจารณาถึงลักษณะการกระทำความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม จะเห็นได้ว่า ตามมาตรา 37 และมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัชฎาภิเษกนัยได้บัญญัติลักษณะการ กระทำความผิดฐานฉ้อโกงภาษีไว้โดยเฉพาะแล้ว ดังนั้น เมื่อพิจารณาระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วย การดำเนินคดีอาญา พ.ศ.2546 ได้วางหลักเกณฑ์กำหนดให้เจ้าหน้าที่ในสังกัดกรมสรรพากรต้อง จัดทำหนังสือร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ก็ คือ พนักงานตำรวจนั่นเอง ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าตำรวจย่อมมีความเชี่ยวชาญและถนัดในการสอบสวน คดีอาญาทั่วไปตามประมวลกฎหมายอาญามากกว่าคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร ฉะนั้น การ สอบสวนความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรโดยพนักงานสอบสวนที่เป็นพนักงานตำรวจย่อมไม่อาจบรรลุ เจตนารมณ์ในการสอบสวนให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐานที่จะนำไปสู่การลงโทษทางอาญาแก่ผู้กระทำ ความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกงภาษีได้ เนื่องจากคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรมีความแตกต่างกับ คดีอาญาทั่วไป เพราะพยานหลักฐานส่วนใหญ่อยู่ในความครอบครองของผู้กระทำความผิด ซึ่ง ต้องใช้การตรวจสอบโดยเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร ดังนั้น เพื่อให้การดำเนินสอบสวนคดี ความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรบรรลุเจตนารมณ์ของกฎหมายอย่างแท้จริง ผู้เขียนเห็นว่า การ สอบสวนคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาควรให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในสังกัด กรมสรรพากรเป็นพนักงานสอบสวนคดีภาษี ซึ่งเป็นเจ้าพนักงานที่มีความรู้และความเชี่ยวชาญ ทางกฎหมายภาษีอากรมากกว่าพนักงานสอบสวนที่เป็นตำรวจอย่างแน่นอน ตัวอย่างเช่น พนักงานศุลกากรที่มีอำนาจสืบสวนและสอบสวนไปพร้อมกันเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงและ พยานหลักฐานอันเป็นรายละเอียดแห่งความผิดนั้น

บางกรณี พนักงานตำรวจซึ่งทำหน้าที่เป็นพนักงานสอบสวนมีความเข้าใจที่ คลาดเคลื่อน โดยนำบทบัญญัติความผิดฐานฉ้อโกงตามมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมาย อาญามาปรับใช้กับคดีความผิดฐานฉ้อโกงภาษี ซึ่งตามมาตรา 37 และมาตรา 90/4 แห่ง ประมวลรัชฎาภิเษกนัย ได้บัญญัติความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกงภาษีไว้โดยเฉพาะแล้ว ซึ่งมีระวาง โทษตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท ซึ่งมีระวางโทษมากกว่า ความผิดฐานฉ้อโกงตามมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ที่มีระวางโทษจำคุกไม่เกิน สามปี หรือปรับไม่เกินหกพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ซึ่งถือว่าเป็นระวางโทษน้อยกว่าระวางโทษใน ความผิดกรณีฉ้อโกงภาษี ตามมาตรา 37 และมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัชฎาภิเษกนัย อีกทั้ง ความผิดฐานฉ้อโกง ตามมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ที่นำมาบังคับใช้กับกรณี การฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นความผิดต่อส่วนตัว ผู้เสียหายจะต้องร้องทุกข์ภายในสามเดือน นับ แต่วันรู้การกระทำความผิดและรู้ตัวผู้กระทำความผิด ตามมาตรา 96 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งในทางปฏิบัติอาจมีปัญหาเกี่ยวกับการนับอายุความการร้องทุกข์ด้วย เนื่องจากความผิดในกรณี

นี้มักตรวจพบเมื่อมีการตรวจสอบภายหลังจากการคืนเงินไปแล้ว กำหนดเวลาอาจล่วงเลยระยะเวลาสามเดือน ซึ่งทำให้คดีขาดอายุความการดำเนินคดีได้

ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าความผิดฐานฉ้อโกงภาษีนั้นเป็นความผิดที่สร้างความเสียหายให้กับยอดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นจำนวนมาก แต่กลับมีระวางโทษต่ำมากเมื่อเทียบกับมูลค่าความเสียหายหรือผลประโยชน์ที่ผู้กระทำความผิดได้รับจากการกระทำผิดอันเป็นเหตุปัจจัยทำให้ผู้เขียนสนใจแนวคิดตามหลักนิติเศรษฐศาสตร์ในการกำหนดโทษปรับที่เหมาะสมกับการกระทำความผิดฐานฉ้อโกงภาษี โดยการคำนวณอัตราโทษปรับตามจำนวนเท่าของผลประโยชน์ที่ได้รับ เพื่อให้เกิดความเกรงกลัวและลดแรงจูงใจในการกระทำความผิด

อีกทั้งการบังคับคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญากับตัวทรัพย์สินนั้นยังคงมีลักษณะเช่นเดียวกับคดีอาญาทั่วไป กล่าวคือ ทรัพย์สินที่อาจถูกริบได้ตามกฎหมายนั้น ได้แก่ ทรัพย์สินที่ทำหรือมีไว้เป็นความผิด ได้ใช้หรือมีไว้เพื่อให้ในการกระทำความผิด หรือได้มาโดยการกระทำความผิดเท่านั้น กล่าวอีกนัยหนึ่งหมายถึงตัวทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดโดยตรงนั่นเองจึงจะอยู่ในข่ายของการบังคับคดีในทางอาญาตามประมวลกฎหมายอาญา หากไม่มีกฎหมายที่มีโทษทางอาญาอื่นใดบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ ในกรณีของกฎหมายภาษีอากรก็เช่นกัน แม้เป็นกฎหมายที่มีโทษทางอาญาประกอบอยู่ด้วยและเป็นกฎหมายพิเศษ แต่ไม่ได้มีบทบัญญัติถึงการบังคับโทษริบทรัพย์สินไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น จึงต้องนำบทบัญญัติในประมวลกฎหมายอาญามาใช้บังคับด้วยโดยอนุโลม แต่เนื่องจากการลงโทษริบทรัพย์สินนั้น กฎหมายเปิดช่องไว้ให้บังคับได้แต่เฉพาะตัวทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดโดยตรง ทำให้ผู้ที่ต้องการโกงภาษีอาศัยช่องว่างของกฎหมายดังกล่าวนี้ เพื่อให้ได้รับโทษน้อยกว่าที่ควรจะเป็นก็ได้เนื่องจากในปัจจุบันผู้กระทำความผิดฐานฉ้อโกงภาษีได้นำเงินหรือทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดนั้นมากระทำการในรูปแบบต่างๆ เพื่อให้ดูเหมือนว่ารายได้นั้นได้มาโดยชอบด้วยกฎหมาย เรียกว่า “การฟอกเงิน” ซึ่งกฎหมายฟอกเงินของประเทศไทยในปัจจุบันมีเพียงฉบับเดียวที่มีผลใช้บังคับอยู่ คือ พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ.2542 ซึ่งมีการกำหนดขอบเขตของฐานความผิดไว้ด้วยกัน 8 ความผิดมูลฐานอย่างไรก็ดี มีเพียงความผิดเกี่ยวกับการลักลอบหนีภาษีศุลกากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรเท่านั้นที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดกฎหมายภาษีอากร ทำให้การกระทำความผิดตามกฎหมายภาษีอากรฉบับอื่น เช่นประมวลรัษฎากร ไม่อยู่ในขอบเขตความผิดฐานฟอกเงินตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

การฉ้อโกงภาษีอากรนับเป็นปัญหาที่สำคัญอย่างหนึ่ง ทั้งนี้การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลกระทบต่อผู้เสียภาษีทั้งหมด เพราะเงินที่ได้มาจากการทุจริตเป็นเงินภาษีอากรที่ประชาชนเสียภาษีให้แก่รัฐไม่ว่าเป็นภาษีอากรประเภทใด ผลกระทบที่วุ่นวายเห็นได้ชัดก็คือจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการแข่งขันด้านการลงทุนระหว่างผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ถูกต้องครบถ้วนกับผู้

ทุจริตภาชีอากร เป็นผลเสียต่อเศรษฐกิจของชาติด้านงบประมาณของรัฐ ดังนั้นรัฐจึงจำเป็นต้องมีมาตรการ ในการป้องกันและปราบปรามผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้มาตรการบังคับ เพื่อลงโทษในทางทรัพย์สินของผู้กระทำความผิดดังกล่าวอันเป็นการยับยั้งชั่งน้ำหนักให้กระทำความผิดซ้ำอีกสำหรับผู้ที่เคยกระทำความผิดมาแล้วหรือเป็นการป้องปรามผู้ที่คิดจะกระทำความผิดมิให้กระทำความผิด โดยผลจากการชั่งใจระหว่างประโยชน์ที่ได้รับจากการกระทำความผิดกับทรัพย์สินที่ต้องเสียไปจากการถูกลงโทษในทางหลักนิติเศรษฐศาสตร์ ในการกำหนดค่าปรับที่เหมาะสมที่สุดในคดีอาญามีหลักการเดียวกันกับการกำหนดอัตราค่าเสียหายในคดีละเมิด คือ การมุ่งให้เกิดระดับการป้องปรามที่เหมาะสมที่สุด (optimal deterrence) ซึ่งหมายถึงการป้องปรามที่ไม่มากหรือน้อยไป ดังนั้น ในมุมมองของนิติเศรษฐศาสตร์ ค่าเสียหายหรือค่าปรับที่เหมาะสมที่สุด จึงควรเท่ามูลค่าความเสียหายจริง (actual harm) ซึ่งจะมีผลทำให้เกิดประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจสูงสุด

ดังนั้น การกำหนดระบบการลงโทษปรับแบบตายตัว โดยไม่คำนึงถึงผลประโยชน์ที่ได้รับจากการกระทำความผิดฐานหลักเสี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ผลที่ตามมาก็คือ เมื่อเปรียบเทียบกันระหว่างอัตราโทษปรับกับผลประโยชน์ที่ได้รับ เมื่อใดก็ตามที่ผลประโยชน์ที่ได้รับสูงกว่าอัตรา โทษปรับ บุคคลนั้นจะตัดสินใจกระทำความผิดเพราะคั่งค่าที่จะเสี่ยง ในทางตรงกันข้าม หากประเมินแล้วพบว่า อัตราโทษปรับสูงกว่าผลประโยชน์ที่ได้รับ ก็จะล้มเลิกความตั้งใจที่จะกระทำความผิดเพราะไม่คุ้มค่า

ผู้เขียนเห็นว่าควรปรับปรุงแก้ไขอัตราโทษปรับตามประมวลรัษฎากรให้เหมาะสม เนื่องจากการกำหนดอัตราโทษทางอาญาสำหรับการกระทำความผิดฐานฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เพียงระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท โดยอัตราโทษดังกล่าวมีความรุนแรงน้อยมากเมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าความเสียหายที่รัฐได้รับการลงโทษปรับตามจำนวนเท่าของผลประโยชน์ที่ได้รับจากการกระทำความผิด ตามหลักนิติเศรษฐศาสตร์ในการกำหนดโทษปรับที่เหมาะสมกับการกระทำความผิดฐานฉ้อโกงภาษี โดยผลจากการชั่งใจระหว่างประโยชน์ที่ได้รับจากการกระทำความผิดกับทรัพย์สินที่ต้องเสียไป เพื่อลดแรงจูงใจในการกระทำความผิด และทำให้ผู้กระทำความผิดดังกล่าวเกิดความรู้สึกเกรงกลัว ชั่งน้ำหนัก และป้องปรามมิให้กระทำความผิดซ้ำอีก เพื่อมุ่งคุ้มครองผลประโยชน์ของมหาชนเป็นหลัก

นอกจากนี้ควรเพิ่มอำนาจหน้าที่แก่เจ้าหน้าที่ในสังกัดกรมสรรพากรเป็นพนักงานสอบสวนคดีภาษีที่มีโทษทางอาญา โดยกำหนดให้เป็นเจ้าพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เนื่องจากเจ้าหน้าที่ในสังกัดเป็นผู้ที่มีความรู้และความเชี่ยวชาญทางกฎหมายภาษีอากรมากกว่าพนักงานสอบสวนที่เป็นตำรวจ ฉะนั้น การสอบสวนความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรโดยพนักงานสอบสวนที่เป็นพนักงานตำรวจย่อมไม่อาจบรรลุเจตนารมณ์ในการสอบสวนให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐานที่จะนำไปสู่การลงโทษทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกงภาษีได้ เนื่องจากคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรมีความแตกต่างกับคดีอาญาทั่วไป

เพราะพยานหลักฐานส่วนใหญ่อยู่ในความครอบครองของผู้กระทำความผิด ซึ่งต้องใช้การตรวจสอบโดยเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร ดังนั้น เพื่อให้การดำเนินสอบสวนคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรบรรลุเจตนารมณ์ของกฎหมายอย่างแท้จริง

ผู้เขียนเห็นว่า การสอบสวนคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา ควรให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในสังกัดกรมสรรพากรเป็นพนักงานสอบสวนคดีภาษี เช่นเดียวกับพนักงานตุลาการที่มีอำนาจสืบสวนและสอบสวนไปพร้อมกันเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานอันเป็นรายละเอียดแห่งความผิด เนื่องจากเจ้าหน้าที่ในสังกัดกรมสรรพากรเป็นผู้ที่มีความรู้และความเชี่ยวชาญทางกฎหมายภาษีอากรมากกว่าพนักงานสอบสวนที่เป็นตำรวจ

อีกทั้ง การบังคับคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญากับตัวทรัพย์สินนั้นยังคงมีลักษณะเช่นเดียวกับคดีอาญาทั่วไป กล่าวคือ ทรัพย์สินที่อาจถูกริบได้ตามกฎหมายนั้น ได้แก่ ทรัพย์สินที่ทำหรือมีไว้เป็นความผิด ได้ใช้หรือมีไว้เพื่อให้ในการกระทำความผิด หรือได้มาโดยการกระทำความผิดเท่านั้น กล่าวอีกนัยหนึ่งหมายถึงตัวทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดโดยตรงนั่นเองจึงจะอยู่ในข่ายของการบังคับคดีในทางอาญาตามประมวลกฎหมายอาญา หากไม่มีกฎหมายที่มีโทษทางอาญาอื่นใดบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ ในกรณีของกฎหมายภาษีอากรก็เช่นกัน แม้เป็นกฎหมายที่มีโทษทางอาญาประกอบอยู่ด้วยและเป็นกฎหมายพิเศษ แต่ไม่ได้มีบทบัญญัติถึงการบังคับโทษริบทรัพย์สินไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น จึงต้องนำบทบัญญัติในประมวลกฎหมายอาญามาใช้บังคับด้วยโดยอนุโลม แต่เนื่องจากการลงโทษริบทรัพย์สินนั้น กฎหมายเปิดช่องไว้ให้บังคับได้แต่เฉพาะตัวทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดโดยตรง ทำให้ผู้ที่ต้องการฉ้อโกงภาษีอาคัยช่องว่างของกฎหมายดังกล่าวนี้ เพื่อให้ได้รับโทษน้อยกว่าที่ควรจะเป็นก็ได้ แม้ศาลจะพิเคราะห์แล้วได้ความว่ากระทำความผิดจริง ก็ไม่สามารถลงโทษเอากับตัวทรัพย์สินดังกล่าวได้ คงพิพากษาลงโทษได้เพียงโทษปรับและหรือโทษจำคุกตามระวางโทษในฐานความผิดดังกล่าวได้เท่านั้น

ผู้เขียนเห็นว่า ควรเพิ่มฐานความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกงภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เป็นความผิดมูลฐานตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. 2542 เนื่องจากในปัจจุบันผู้กระทำความผิดฐานฉ้อโกงภาษีได้นำเงินหรือทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดนั้นมากระทำการในรูปแบบต่างๆ เพื่อให้ดูเหมือนว่ารายได้นั้นได้มาโดยชอบด้วยกฎหมาย เรียกว่า “การฟอกเงิน” ด้วยเหตุผลนี้เองที่ทำให้เกิดมีกฎหมายเกี่ยวกับการฟอกเงินเกิดขึ้นซึ่งมีการกำหนดขอบเขตของฐานความผิดไว้ด้วยกัน 8 ความผิดมูลฐานอย่างไรก็ดี มีเพียงความผิดเกี่ยวกับการลักลอบหนีภาษีศุลกากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรเท่านั้นที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดกฎหมายภาษีอากร ทำให้การกระทำความผิดตามกฎหมายภาษีอากรนับอื่น เช่น ประมวลรัษฎากร ไม่อยู่ในขอบเขตความผิดฐานฟอกเงินตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

หนังสือ

- ไพจิตร โจนวานิช. (2553). “คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 2. กรุงเทพฯ : สามเจริญพาณิชย์
- ประมวลรัษฎากร พร้อมคำพิพากษาโดยย่อ และแนวคำวินิจฉัยกรมสรรพากร.(พิมพ์ครั้งที่ 36). กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนสามัญ สำนักกฎหมายกฤตย์จุฑา.
- สุรศักดิ์ ลิขสิทธิ์วัฒนกุล. (2555). “คำอธิบายความผิดเกี่ยวกับทรัพย์สิน ตามประมวลกฎหมายอาญา.” พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร. วิญญูชน.
- . (2555). “ความผิดเกี่ยวกับการปลอมและการแปลงตามประมวลกฎหมายอาญา. กรุงเทพมหานคร. วิญญูชน.
- อัจฉริยา ชูตินันท์. (2557). “อาชญาวิทยาและทัณฑวิทยา” พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร. วิญญูชน.

บทความ

- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2518,พฤษภาคม – มิถุนายน). “ทำไมคนไทยจึงไม่ยอมเสียภาษี”สรรพากรสาส์น,เล่มที่ 3 หน้า 33.
- เจริญ ธฤติमानนท์. (2549). “ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย.” สรรพากรสาส์น,ปีที่ 34. หน้า 89.
- พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา.(ตุลาคม-ธันวาคม 2539). “ความผิดและระวางโทษสำหรับผู้ฉ้อโกงรัฐในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม.” เล่มที่ 4 ปีที่ 43 หน้า 126-132.
- สุพัตรา เปาอินทร์. (2545,มิถุนายน). “ควบคุมใบกำกับภาษีแก้ปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่ม.” สรรพากรสาส์น, ปีที่ 49, ฉบับที่ 6 หน้า 2.
- สมภพ ผ่องสว่าง. (2539,กุมภาพันธ์). “การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีที่ใบกำกับภาษี” สรรพากรสาส์น,ปีที่ 43 ฉบับที่ 2.

วิทยานิพนธ์

- พรณิศา อีระกุลพิสุทธ์. การนำหลักสมคบกันกระทำความผิดมาใช้เพื่อป้องกันและปราบปรามการทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

เอกสารทั่วไป

ปกป้อง จันทวิทย์ (2554). “การวิเคราะห์กฎหมายด้วยหลักเศรษฐศาสตร์ : แนวคิดและวรรณกรรมปริทัศน์.” รายงานการศึกษาระดับสมบูรณในโครงการการวิเคราะห์กฎหมายและกระบวนการยุติธรรมทางอาญาด้วยเศรษฐศาสตร์” เล่มที่ 2 นำเสนอต่อสำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัยการวิจัย (สกว.)

ปกป้อง ศรีสนิท (2554). แนวทางการยกเลิกโทษอาญาในกฎหมายเช็คและกฎหมายหมิ่นประมาท (โครงการการวิเคราะห์กฎหมายและกระบวนการยุติธรรมทางอาญาด้วยเศรษฐศาสตร์ Economic Analysis of Criminal Laws) รายงานการศึกษาระดับสมบูรณในโครงการการวิเคราะห์กฎหมายและกระบวนการยุติธรรมทางอาญาด้วยเศรษฐศาสตร์.” เล่มที่ 3 นำเสนอต่อ สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัยการวิจัย (สกว.)

สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ และคณะ (2553). “การพัฒนากฎหมายว่าด้วยค่าเสียหายเชิงลงโทษมาใช้ประเทศไทย.” รายงานวิจัยนำเสนอต่อ สำนักงานกิจการยุติธรรม กระทรวงยุติธรรม.

สารสนเทศจากสื่ออิเล็กทรอนิกส์

กรมสรรพากร. (ม.ป.ป.). ภาษีมูลค่าเพิ่ม. สืบค้นเมื่อวันที่ 26 เมษายน 2557, จาก www.rd.go.th