

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ก. บทสรุป

เนื่องจากการขยายตัวของเศรษฐกิจที่เพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วในปัจจุบัน ยังมีผลให้มีการฝ่าฝืนหลักเกณฑ์ของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเป็นจำนวนมาก ซึ่งมีทั้งการหลีกเลี่ยงภาษีอากรและการหลบหนีภาษีอากร ถึงแม้ในประมวลรัษฎากรจะมีบทลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาก็ตาม แต่ก็ไม่สามารถดำเนินคดีเพื่อลงโทษผู้กระทำความผิดได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล อันอาจเนื่องมาจากปัญหาทางด้านบทบัญญัติของกฎหมาย การดำเนินการของเจ้าพนักงานฝ่ายสรรพากร ตลอดจนการดำเนินคดีเกี่ยวกับความผิดดังกล่าว

การหลีกเลี่ยงภาษีอากรอื่นเป็นความผิดที่มีบทลงโทษทางอาญานั้น จะมีลักษณะของการหลีกเลี่ยงที่คล้ายคลึงกันอยู่ 2 ลักษณะคือ

1. การหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษีหรือพยายามชำระแต่น้อย โดยอาศัยช่องว่างของกฎหมาย (Tax Avoidance) ซึ่งลักษณะของการกระทำความผิดดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย เพราะผู้เสียภาษีมียุติธรรมที่จะใช้ไหวพริบในการดำเนินการชำระภาษีเพื่อให้ตนเองได้รับผลประโยชน์มากที่สุด ทั้งในรูปของผลกำไรและภาษีได้
2. การหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษี โดยฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมาย (Tax evasion) ซึ่งลักษณะของการกระทำความผิดดังกล่าวถือเป็นการหลบหนีภาษีที่ผิดกฎหมาย เพราะเป็นการไม่ชำระภาษีตามที่กฎหมายภาษีอากรบัญญัติไว้ อันมีบทลงโทษทางอาญาตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร

ในปัจจุบันพบว่า บทบัญญัติของกฎหมายยังไม่เอื้ออำนวยให้การดำเนินคดีเพื่อลงโทษทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิดทางภาษีให้เป็นไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ และเมื่อเกิดความผิดขึ้น กรมสรรพากรซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากร จะใช้มาตรการทางภาษีเพื่อดำเนินการลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดก่อนโดยจะเป็นการใช้อำนาจให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมายื่นชำระภาษีพร้อมด้วยเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ซึ่งถ้าหากผู้กระทำความผิดรายใดไม่ปฏิบัติตามเจ้าหน้าที่ฝ่ายสรรพากร ก็จะใช้อำนาจในการลงโทษทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิดอันเป็นการใช้บังคับ

กฎหมายที่มีบทลงโทษทางอาญาอย่างไม่เป็นไปตามความมุ่งหมาย และวัตถุประสงค์ของการลงโทษทางอาญา

ถึงแม้ในบางครั้งกรมสรรพากรจะได้นำมาตรการทางอาญามาใช้ลงโทษแก่ผู้กระทำความผิด แต่ก็ไม่สามารถดำเนินการลงโทษผู้กระทำความผิดได้อย่างทันที่ ทั้งนี้เนื่องจากการดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรได้นั้น จะต้องผ่านการตรวจสอบโต้สวนภาษีพร้อมทั้งประเมินและแจ้งจำนวนภาษีไปยังผู้เสียภาษีให้ทราบเสียก่อนจึงจะเริ่มดำเนินการทางอาญาได้ ซึ่งขั้นตอนที่กล่าวมานอกจากจะทำให้เกิดความล่าช้าแล้ว ในบางครั้งมักทำให้ผู้กระทำความผิดได้หลบหนีไปและไม่สามารถหาตัวพบได้ จนกระทั่งคดีขาดอายุความอันเป็นการสร้างให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีอากรที่ซื่อสัตย์สุจริต

จากการศึกษาและวิจัยครั้งนี้ทำให้ทราบถึงปัญหาในการดำเนินคดีความผิดฐานหลักเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งมีปัญหาอยู่หลายประการดังที่ได้กล่าวมาแล้ว สรุปได้ดังนี้

1. ปัญหาในด้านบทบัญญัติ กล่าวคือ บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรในฐานความผิดที่มีลักษณะใกล้เคียง หรือเทียบเคียงกันได้ แต่มีอัตราโทษต่างกันมาก บทบัญญัติที่มีปัญหาเกี่ยวกับเรื่องอัตราโทษ คือ ความผิดฐานเจตนาละเลยไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อหลักเลี่ยงภาษีอากร ตามมาตรา 37 ทวิ ซึ่งมีอัตราโทษเบากว่าความผิดที่ใกล้เคียงกัน คือ ความผิดฐานแจ้งข้อความเท็จโดยจงใจเพื่อหลักเลี่ยงภาษีอากรตามมาตรา 37 เป็นอย่างมาก

2. ปัญหาในด้านกระบวนการดำเนินคดีโดยเจ้าพนักงานสรรพากรมีความล่าช้า และต้องใช้ระยะเวลาานพอสมควรในการดำเนินการทางพิชการให้เสร็จสิ้นก่อนจึงจะสามารถดำเนินคดีต่อผู้กระทำความผิดในทางอาญาได้ อันถือได้ว่าเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้มีการส่งเรื่องเพื่อดำเนินคดีทางอาญาต่อพนักงานสอบสวน ในช่วงเวลาที่คดีใกล้หมดอายุความ นอกจากนี้ยังมีปัญหาในการพิจารณาเลือกผู้กระทำความผิดเพื่อดำเนินคดีในทางอาญา โดยพิจารณาจากเกณฑ์เงินได้พึงประเมิน ซึ่งการปฏิบัติเช่นนี้ทำให้ผู้กระทำความผิดบางรายรอดพ้นจากการถูกลงโทษทางอาญา อันเป็นการกระทำที่เลือกปฏิบัติ และทำให้ไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีอากรที่ซื่อสัตย์สุจริต

3. ปัญหาในการสอบสวนคดีความผิดฐานหลักเลี่ยงภาษีอากร กล่าวคือ พนักงานสอบสวนส่วนใหญ่มีความรู้ความสามารถและประสบการณ์เกี่ยวกับความผิดทางด้านภาษีอากรไม่เพียงพอ ผู้มีความรู้ความชำนาญมีจำนวนน้อย

4. ปัญหาในเรื่องการพิสูจน์เจตนาของผู้กระทำความผิดหลักเลื่องการเสียภาษีอากร เป็นภาระที่ค่อนข้างหนักแก่โจทก์อย่างมาก ในการรวบรวมพยานหลักฐานต่าง ๆ ของผู้กระทำความผิดให้ได้มากที่สุด เพื่อจะพิสูจน์ให้ศาลได้เชื่อโดยปราศจากความสงสัยว่าจำเลยได้กระทำความผิด

5. กรมสรรพากรไม่ให้ความสำคัญของการชักจูงให้ผู้เสียภาษีมีความเชื่อมั่นและมีทัศนคติที่ดีต่อระบบภาษีอากรเท่าที่ควร

## ข. ข้อเสนอแนะ

จากผลการวิจัยดังกล่าว จะเห็นได้ว่า การนำมาตรการทางอาญามาใช้บังคับกับความผิดฐานหลักเลื่องภาษีอากรมีปัญหาอยู่หลายประการ ซึ่งทำให้การดำเนินคดีไม่ก่อให้เกิดประสิทธิภาพเท่าที่ควร ฉะนั้นเพื่อให้การดำเนินคดีความผิดฐานหลักเลื่องภาษีอากรเป็นไปด้วยความรวดเร็ว เหมาะสมและเกิดประโยชน์แก่ทางราชการ ผู้เขียนใคร่ขอเสนอแนะแนวทางในการแก้ปัญหา ดังนี้

1. ในเรื่องของอัตราโทษความผิดตามประมวลรัษฎากรที่มีลักษณะความผิดใกล้เคียงหรือเทียบเคียงกันได้ แต่มีอัตราโทษต่างกันมากในมาตรา 37 คือ ความผิดฐานแจ้งข้อความเท็จโดยจงใจเพื่อหลักเลื่องภาษีอากร อันมีโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือนถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่สองพันถึงสองแสนบาท กับกรณีความผิดตามมาตรา 37 ทวิในความผิดฐานละเลยไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อหลักเลื่อง หรือพยายามหลักเลื่องภาษีอากรอันมีโทษปรับเพียงไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือทั้งจำทั้งปรับนั้น ควรที่จะมีการแก้ไขให้อัตราโทษในความผิดตามมาตรา 37 ทวิสูงขึ้น หรือใกล้เคียงกันมากกว่าปัจจุบัน เพราะการที่มีอัตราโทษต่างกันมากเช่นนี้ อาจทำให้ผู้เสียภาษีบางรายเห็นว่า การหลักเลื่องภาษีอากรโดยการใช้แบบดีกว่า เนื่องจากมีอัตราโทษน้อยกว่า อันจะส่งผลให้ผู้กระทำความผิดสามารถที่จะหลักเลื่องการถูกลงโทษด้วยมาตรการการลงโทษที่รุนแรงกว่าได้

2. ในกรณีเมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรพบว่า มีผู้กระทำความผิดหลักเลื่องภาษีอากร อันเป็นความผิดตามประมวลรัษฎากร และมีโทษทางอาญา ควรที่จะใช้มาตรการการลงโทษทางอาญาในการลงโทษเพื่อเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายที่มีการบัญญัติโทษทางอาญาโดยไม่มีการเลือกปฏิบัติ กล่าวคือ เมื่อเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากรพบว่า มีผู้เสียภาษีกระทำ ความผิดหลักเลื่องภาษีอากร หรือชำระภาษีอากร โดยไม่ถูกต้องครบถ้วน

โดยมีเจตนาเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีอากร อันเป็นความผิดที่มีโทษทางอาญาควรที่จะมีการใช้มาตรการลงโทษทางอาญา โดยการส่งเรื่องไปยังฝ่ายที่มีหน้าที่ดำเนินการทางอาญาทันทีเพื่อทำการสอบสวน และรวบรวมพยานหลักฐานในการดำเนินการทางอาญาต่อไป

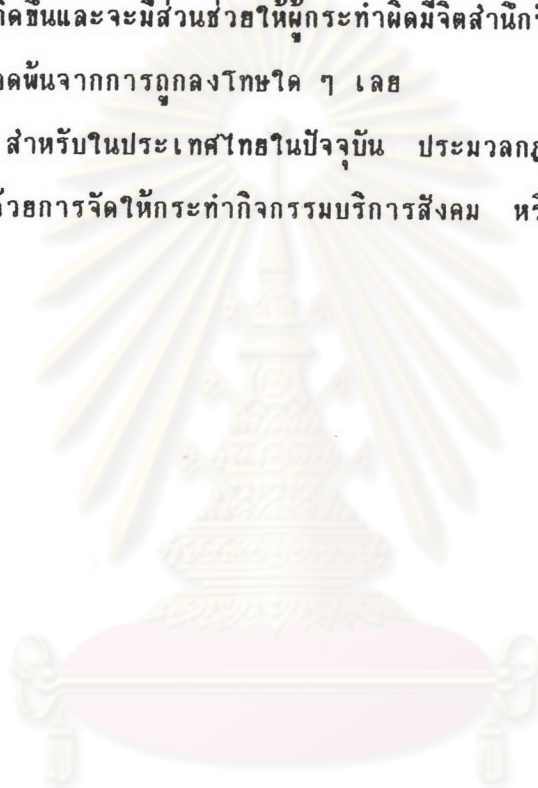
3. ในกรณีกำหนดหลักเกณฑ์การเลือกรายผู้เสียภาษีเพื่อดำเนินคดีอาญานั้น ไม่ควรเน้นเรื่องทุนทรัพย์ ควรเน้นที่เจตนาในการกระทำความผิดเป็นเกณฑ์เพราะเจตนารมณ์ของการดำเนินคดีอาญาก็เพื่อลงโทษปราบปรามผู้เสียภาษีอากรที่มีเจตนาหลีกเลี่ยงและหลบหนีการเสียภาษีอากรให้เกิดความสำนึกถึงหน้าที่ของพลเมืองผู้หนึ่งที่เป็นส่วนหนึ่งของสังคมประเทศ

4. ในปัจจุบันยังมีการกระทำความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรอยู่โดยทั่วไป และดูเหมือนว่าจะยังมีเพิ่มขึ้นตลอดเวลา ซึ่งสิ่งนี้ย่อมสะท้อนให้เห็นว่าการลงโทษในปัจจุบันยังไม่สนองต่อการป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิดประเภทนี้ อาจเป็นเพราะผู้กระทำความผิดส่วนใหญ่เป็นผู้มีฐานะทางการเงินดี จึงไม่รู้สึกกระทบกระเทือนมากเท่าใดเมื่อถูกลงโทษปรับ และสำหรับโทษจำคุกตามทางพิจารณาคดีของศาลปรากฏว่า ได้เคยมีการสั่งพิพากษาจำคุกผู้กระทำความผิด แต่ส่วนใหญ่ได้รับการรอกการลงโทษ จึงอาจเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ผู้กระทำความผิดมีความขี้เกียจต่อกฎหมายบ้านเมืองน้อย และยอมเสี่ยงที่จะกระทำความผิดหลีกเลี่ยงภาษีอากรอีก ซึ่งจากการศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ เช่น ในประเทศสหรัฐอเมริกา ในความผิดฐานฉ้อโกงหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ศาลได้เคยมีคำพิพากษาในคดีหนึ่งให้บริษัทจำเลย (Fruehaef Corporation)<sup>1</sup> ซึ่งประกอบธุรกิจค้ารถสินค้า ได้รับโทษโดยการนำวิธีการคุมประพฤติมาใช้บังคับ และกำหนดเงื่อนไขให้ประธาน

<sup>1</sup>Marshall B. Clinard and Peter C. Yeager, "Corporate Crime," (New York: Macmillan Publishing, 1983), p.286.

ผู้บริหารของบริษัททำงานบริการสังคม\* หรือในกรณีคดีของ Al Capone\*\* ซึ่งกระทำ ความผิดฐานฉ้อโกงหลักเนื่องการเสียภาษีอากร และได้รับโทษด้วยการจัดให้กระทำกิจกรรม บริการสังคม เป็นต้น อันถือได้ว่ามาตรการดังกล่าวนี้เป็นมาตรการลงโทษชนิดหนึ่งซึ่งสามารถ นำมาลงโทษได้ทั้งบุคคลธรรมดาทั่วไปและนิติบุคคล หรือผู้มีฐานะทางการเงินการทำงาน บริการสังคมจึงเป็นทางเลือกของคำพิพากษาของศาลที่มุ่งให้ผู้กระทำความผิดชดใช้ความผิด ซึ่งตนได้ก่อให้เกิดขึ้นและจะมีส่วนช่วยให้ผู้กระทำผิดมีจิตสำนึกรับผิดชอบต่อสังคมดีกว่าปล่อย ให้ผู้กระทำผิดรอดพ้นจากการถูกลงโทษใด ๆ เลย

สำหรับในประเทศไทยในปัจจุบัน ประมวลกฎหมายอาญาได้มีการบัญญัติให้มี การคุมประพฤติด้วยการจัดให้กระทำกิจกรรมบริการสังคม หรือสาธารณประโยชน์ไว้แล้วใน



## ศูนย์วิทยทรัพยากร

\* การบริการสังคม (Community Service Orders) หมายถึงมาตรการลงโทษ ผู้กระทำผิด โดยศาลจะสั่งให้ใช้วิธีการปฏิบัติต่อผู้กระทำผิดพร้อมทั้งกำหนดเงื่อนไข ให้ทำงานบริการสังคม ชุมชน หรือองค์การสาธารณกุศล โดยไม่ได้รับค่าตอบแทน หรือค่าจ้าง ภายในระยะเวลาที่ศาลเห็นสมควร โปรดดู เสมอแซก เสนเนียม, "มาตรการปฏิบัติต่อ ผู้กระทำผิดโดยอาศัยการบริการสังคม" (วิทยานพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2536), หน้า 31.

\*\* ดู US V Capone 93 F2d 840 (7th Cir 1937), cert denied, 303 US 651 (1938)

มาตรา 56 วรรคสอง\* แต่มีเงื่อนไขว่าการจัดให้กระทำกิจกรรมนั้นจะต้องให้เจ้าพนักงาน และผู้กระทำความผิดเห็นสมควรหรือยินยอมด้วย ซึ่งต่างจากกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา ดังนั้นหากได้มีการนำมาตรการบริการสังคมหรือสาธิตประโยชน์ มาบังคับใช้แก่ ผู้กระทำความผิดฐานหลักเลียงภาษีอากร อาจส่งผลให้ผู้เสียภาษีคิดจะกระทำการหลักเลียง ภาษีอากรซึ่งส่วนใหญ่เป็นผู้มีฐานะทางการเงินดี ย่อมเสี่ยงที่จะกระทำความผิดน้อยลงได้บ้าง

ดังนั้นการสร้างให้ประชาชนผู้เสียภาษีมักสนใจคดีที่ติดต่อระบบการจัดเก็บภาษีอากร รวมทั้งมีการนำกฎหมายเกี่ยวกับภาษีที่มีโทษทางอาญามาใช้บังคับอย่างเคร่งครัดจะมีส่วนช่วย แก้ปัญหาการหลักเลียงภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

\*มาตรา 56 วรรคสุดท้าย แก้ไขโดย มาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม  
กฎหมายอาญา (ฉบับที่ 10) พุทธศักราช 2532.