



## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 สภาพและความสำคัญของปัญหา

เนื่องจากการขยายตัวของเศรษฐกิจที่เพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วในปัจจุบัน ยังผลให้มีการฝ่าฝืนหลักเกณฑ์ของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเป็นจำนวนมาก ซึ่งมีทั้งการหลีกเลี่ยงภาษีอากร และการหลบหนีภาษีอากร ถึงแม้ในกฎหมายดังกล่าวจะมีบทลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาก็ตาม แต่ก็ไม้อาจดำเนินคดีเพื่อลงโทษผู้กระทำความผิดได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล อันอาจเนื่องมาจากปัญหาทางด้านบทบัญญัติของกฎหมาย การดำเนินการของเจ้าหน้าที่ฝ่ายสรรพากร ตลอดจนถึงการดำเนินคดีเกี่ยวกับความผิดดังกล่าว ยิ่งไปกว่านั้น ยังมีผู้กล่าวว่า ประชาชนไม่มีทัศนคติที่ดีต่อการเสียภาษีให้รัฐ<sup>1</sup> ดังนั้นจึงมีปัญหาก็คือว่า สภาพและปัญหาของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมีความสัมพันธ์กับความสมัครใจในการเสียภาษีของประชาชนมากน้อยเพียงใด

สำหรับการดำเนินการหรือการใช้มาตรการบังคับเพื่อลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษี ในปัจจุบันหน่วยงานของรัฐได้มีแนวคิดอยู่ 3 ประการคือ

1. การใช้มาตรการทางบริหาร ในการลงโทษผู้กระทำความผิด หรืออาจเรียกอีกนัยหนึ่งว่าเป็นการใช้มาตรการทางแพ่ง โดยส่วนใหญ่มักจะเป็นการใช้อำนาจเปรียบเทียบปรับเพื่อให้ได้เงินภาษีคืน พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามที่บัญญัติหลักเกณฑ์ไว้ในประมวลรัษฎากร โดยผู้มีอำนาจเปรียบเทียบปรับ คือ เจ้าหน้าที่ฝ่ายสรรพากร

2. การใช้มาตรการทางอาญาลงโทษแก่ผู้กระทำความผิด โดยดำเนินการฟ้องร้องผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีเป็นคดีอาญา อันมีบทลงโทษทั้งปรับและจำคุก เช่น ความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากร ตามมาตรา 37 มีโทษปรับไม่เกินสองแสนบาทและโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี เป็นต้น

---

<sup>1</sup>เกริกเกียรติ นิตพันธ์เสรีธรรม, "ทำไมคนไทยจึงไม่ยอมเสียภาษี," สรรพากรศาสตร์ ปีที่ 22 (พฤษภาคม-มิถุนายน 2518), หน้า 26.

3. การใช้มาตรการทางบริหารและมาตรการทางอาญาลงโทษแก่ผู้กระทำ ความผิดควบคู่กันไป โดยผู้กระทำความผิดนอกจากจะต้องชำระค่าภาษีให้แก่รัฐแล้วยังจะต้อง ได้รับโทษทางอาญาคด้วย

ในทางปฏิบัติ เมื่อเกิดความผิดตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรขึ้น กรมสรรพากร ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรนั้น จะมีการใช้มาตรการทางบริหาร หรือมาตรการ ทางภาษี เพื่อดำเนินการลงโทษแก่ผู้กระทำผิดก่อน โดยจะเป็นการใช้อำนาจให้ผู้มี หน้าที่เสียภาษีได้มาชำระภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ถ้าหากผู้กระทำผิดรายใดไม่ ปฏิบัติตาม เจ้าหน้าที่ฝ่ายสรรพากรก็จะใช้อำนาจในการลงโทษทางอาญาแก่ผู้กระทำผิด

การใช้มาตรการในการลงโทษทางอาญาแก่ผู้เสียภาษีอากรนั้น เชื่อกันว่าเป็นวิธี การหนึ่งที่ตั้งวางให้เกิดความเกรงกลัว และมีผลในการปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีอากร อันจะมีส่วนช่วยลดจำนวนของผู้ฝ่าฝืนการกระทำผิดเกี่ยวกับภาษีอากรได้มากกว่า

ดังนั้น เมื่อประมวลรัษฎากรได้บัญญัติกำหนดโทษทางอาญาไว้ เพื่อลงโทษแก่ ผู้กระทำผิด หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง คือ กรมสรรพากร เป็นผู้มีหน้าที่และอำนาจในการ จัดเก็บภาษีอากรควรจะมีการใช้บังคับหรือดำเนินการลงโทษทางอาญาให้เป็นไปตามความ มุ่งหมาย และวัตถุประสงค์ของการลงโทษทางอาญา

ไม่ว่าการใช้มาตรการลงโทษทางอาญาจะมีส่วนช่วยลดการฝ่าฝืนการกระทำผิดได้ มากหรือน้อยเพียงไรก็ตาม แต่จากการวิเคราะห์ของผู้เขียนวิทยานิพนธ์พบว่า ปัจจุบันบท บัญญัติของกฎหมายที่ยังไม่เอื้ออำนวยให้การดำเนินคดีเพื่อลงโทษทางอาญานั้นเป็นไปได้อย่าง มีประสิทธิภาพ ทั้งนี้เป็นเพราะการดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากร ต่างจากการดำเนิน คดีอาญาทั่วไป คือจะต้องผ่านขั้นตอนทางพิธีการ ตามที่ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติเสียก่อน จึง จะดำเนินการทางอาญาได้ ซึ่งขั้นตอนเริ่มจากการประเมินภาษีและแจ้งจำนวนภาษีไปยัง ผู้เสียภาษีให้ทราบ อันถือเป็นการตรวจสอบภาษี ซึ่งอาจใช้ระยะเวลาดำเนินการนาน เนื่องจากขึ้นอยู่กับลักษณะและกิจการของผู้เสียภาษี ความยุ่งยากซับซ้อน ตลอดจนความ ร่วมมือของผู้เสียภาษี ว่ามีเพียงไร จึงจะเริ่มดำเนินการร้องทุกข์กล่าวโทษต่อพนักงาน สอบสวนเพื่อดำเนินคดีอาญาได้

นอกจากนี้ การรวบรวมพยานหลักฐานที่ต้องผ่านหน่วยงานหลายหน่วยงาน กว่าจะ ถึงหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการส่งเรื่องเพื่อดำเนินคดีอาญา อาจทำให้พยานหลักฐาน

ต่าง ๆ ส่วนงานตรวจสอบได้ส่วน ไม่ครบบริบูรณ์ และขาดความต่อเนื่อง มากกว่าการรวบรวมพยานหลักฐานเพียงหน่วยงานเดียว

ในกรณีนี้อาจมีข้อโต้แย้งว่า วิธีการของการลงโทษทางอาญา อาจไม่เหมาะสมกับสภาพความผิด แต่ถึงกระนั้นก็ตาม เพื่อมิให้เกิดความเสียหายในทางเศรษฐกิจ และก่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคม การดำเนินคดีอาญาก็ยังมีความจำเป็นที่จะต้องมีการจัดเก็บภาษีอากร นอกจากจะมีส่วนช่วยให้การจัดเก็บภาษีอากรบรรลุตามวัตถุประสงค์แล้ว ยังเป็นการสร้างความเกรงกลัวให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่ได้ปฏิบัติตามกฎหมายได้รับโทษทางอาญา และที่สำคัญการดำเนินคดีอาญาจะเป็นผลในการประชาสัมพันธ์ การกระทำความผิดของผู้เสียภาษี ให้ผู้เสียภาษีส่วนใหญ่เกรงกลัวที่จะกระทำความผิด จากการดำเนินการอย่างเฉียบขาดของเจ้าหน้าที่ฝ่ายสรรพากร และการดำเนินการเพื่อลงโทษทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิดทุกรายความผิดจะส่งผลกระทบต่อคนอย่างสูง ที่จะเป็นส่วนหนึ่งอันทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการลงโทษตามกฎหมาย

## 1.2 ทฤษฎีภาษีอากร

ในความหมายดั้งเดิมของภาษี กรมสมเด็จพระราชดำรงราชานุภาพ ให้ความหมายว่า "ภาษี" คือรายได้ที่เกิดจากผู้รับประมวลที่จะส่งเงินให้หลวง ผู้ใดประมวลได้นั้นเป็นเจ้าของภาษีในการนั้น ส่วนคำว่า "อากร" คือการหักเอารายได้ หรือผลประโยชน์ที่ราษฎรทำมาหาได้โดยประกอบกิจกรรมต่าง ๆ หรือโดยได้รับสิทธิจากรัฐบาล เช่น การทำสวน การจับปลา เป็นต้น

สำหรับความหมายในปัจจุบัน ขจร สาธุพันธุ์ ได้ให้ความหมายในทางคำรว่า เป็นเงินที่รัฐบาลมีอำนาจบังคับเอาจากประชาชนในขอบเขตของกฎหมาย ประชาชนจำเป็นต้องจ่ายภาษีได้หลักเกณฑ์ที่กำหนด แม้ว่าจะไม่เต็มใจก็ตาม โดยที่รัฐบาลไม่มีพันธะกรณีที่จะให้บริการตอบแทนโดยตรง (No quide pro quo) การไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร ต้องถูกลงโทษตามกฎหมาย ดังนั้นการบังคับให้ประชาชนชำระเงินภาษีอากร รัฐจะต้องคำนึงถึงความสามารถในการจ่ายเงินภาษีอากรจากรายได้ การบริโภคและทรัพย์สินของประชาชนอย่างเป็นธรรม เพื่อสร้างความรู้สึกที่ดีว่า การชำระค่าภาษีอากรให้

แก่รัฐเป็นสิ่งจำเป็นที่ต้องเสียสละ<sup>2</sup> ต่อไปนี้ผู้เขียนจะชี้ให้เห็นว่าการภาษีอากรในทางทฤษฎีนี้มีหลักเกณฑ์ที่สมควรรับกันอยู่อย่างไรบ้าง

### 1. หลักการบริหารภาษีที่ดี<sup>3</sup>

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรมีผลกระทบต่อเป้าหมายทางเศรษฐกิจหลายๆ ด้าน ดังนั้นภาษีอากรที่ดีจึงต้องมีความสอดคล้องกับเป้าหมายด้วย Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ ชาวสก็อตแลนด์ ได้วางหลักเกณฑ์ที่เป็นสัจธรรม (axiom) เกี่ยวกับการบริหารภาษีอากรที่ดีไว้สี่ประการ ชื่อหนังสือ "The Wealth of Nation" (ค.ศ.1776) เป็นเวลาประมาณสองร้อยกว่าปีมาแล้วว่า ภาษีที่ดีจะต้องมีลักษณะสำคัญที่จะตอบสนองการบริหารภาษีอากรได้อย่างสมบูรณ์ใน 4 ประการสำคัญ ดังนี้

1) หลักความยุติธรรม (Equity) รัฐควรเก็บภาษีจากประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีในฐานะที่เท่าเทียมกัน ไม่ควรให้อภิสิทธิ์แก่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง และต้องให้ความเป็นธรรมในการแบ่งภาระแก่ประชาชนตามหลักความสามารถของแต่ละคน

2) หลักความแน่นอน (Certainty) รัฐควรจะกำหนดเวลา วิธีการและจำนวนเงินที่จะต้องชำระให้แน่ชัด เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีโอกาสปรับปรุงวิธีการดำเนินธุรกิจของตนในการจัดเตรียมค่าภาษีอากรที่จะต้องชำระให้ถูกต้องตามกำหนดเวลา

3) หลักความสะดวก (Convenience) ประชาชนต้องได้รับความสะดวกในการชำระภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นวิธีการ เวลา สถานที่ ที่จะรับชำระเพื่อเป็นเครื่องจูงใจให้ประชาชนมีความเต็มใจในการเสียภาษีอากร ทั้งนี้ในเรื่องหลักความสะดวกนี้ให้หมายความรวมถึงความสะดวกของเจ้าหน้าที่ผู้รับชำระภาษีอากรด้วย

4) หลักความประหยัด (Economy) การจัดเก็บภาษีอากรควรเสียค่าใช้จ่ายให้น้อยที่สุด โดยให้มีผลกระทบกระเทือนต่อการประกอบธุรกิจของเอกชนน้อยที่สุด รวมทั้งต้องประหยัดค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรให้มากที่สุดด้วย แต่ทั้งนี้

<sup>2</sup> ขจร สาธุพันธุ์, การภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2513).

<sup>3</sup> อริญ ธรรมโน, การคลัง (พระนคร: โรงพิมพ์กรมสรรพสามิต, 2512), หน้า 24.

ผู้บริหารจะต้องใช้ความระมัดระวังมิให้นโยบายประหยัคมมีผลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการจัดเก็บภาษีเป็นสำคัญด้วย

นอกจากหลักการที่กล่าวไว้ข้างต้น นักวิชาการภาษีอากรในปัจจุบันยังมีความเห็นว่าหลักการภาษีที่ใช้นั้นจะต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์เพิ่มเติมดังต่อไปนี้<sup>4</sup>

ก) หลักการรายได้ที่ดี (Productivity) หมายถึง ถ้าหากรัฐบาลมีภาระจะต้องใช้เงินเมื่อใด ภาษีที่ดีควรจะทำรายได้ทันทีที่ต้องการ

ข) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) ภาษีอากรควรเป็นเครื่องมือสำคัญในการควบคุมภาวะเศรษฐกิจ กล่าวคือ รายได้จากภาษีอากรควรเป็นเครื่องมือในการควบคุมภาวะเศรษฐกิจเพื่อมิให้กระทบต่อภาวะการครองชีพของประชาชน เมื่อสภาวะเศรษฐกิจเปลี่ยนไป

ค) หลักการยอมรับ (Acceptability) การจัดเก็บภาษีต้องเป็นที่ยอมรับและให้ประชาชนเกิดความเต็มใจ เพื่อป้องกันมิให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

การที่รัฐจะสามารถเก็บภาษีอากรได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยนั้น นอกจากจะต้องดำเนินการตามหลักการภาษีอากรที่ดีตามแนวความคิด (concept) ดังกล่าวแล้ว รัฐยังต้องมีกลไกการจัดเก็บที่มีประสิทธิภาพ อันได้แก่ การวางนโยบายภาษีในระดับรัฐบาลที่เหมาะสม มีกฎหมายภาษีอากรที่สมบูรณ์และต้องเสริมสร้างองค์การบริหารภาษีอากรให้มีขีดความสามารถในการจัดเก็บภาษีอากรสูงพอที่จะตอบสนองนโยบายการเงินและการคลังของรัฐบาลได้ ขณะเดียวกันจะต้องพยายามอุดรอยรั่วไหลที่อาจมีขึ้นในระดับต่าง ๆ เพื่อให้รัฐได้รับค่าภาษีอากรครบถ้วนเพียงพอที่จะนำไปเสริมสร้างความเจริญเติบโต และยกระดับตัวเร่งในการพัฒนาประเทศ อันได้แก่ การสร้างงาน (work effort) การออม (saving) และการลงทุน (investment) ให้สูงขึ้นเป็นสำคัญ

<sup>4</sup>บุรพา อัดถากร, วิชาการภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: เมืองทองการพิมพ์, 2519), หน้า 20.

2. วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรของ  
รัฐในทางทฤษฎีมีดังต่อไปนี้<sup>5</sup>

ก) ภาษีอากรเพื่อรายได้ (Taxation for Revenue) ภาษีอากรถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐ เพื่อรัฐจะได้นำไปใช้จ่ายในการบริหารงาน เพื่อการพัฒนาประเทศในด้านเศรษฐกิจ การเมือง การทหาร และสังคม

ข) ภาษีอากรเพื่อการชำระหนี้สิน ประเทศด้อยพัฒนาส่วนใหญ่จำเป็นต้องกู้เงินจากแหล่งกู้ทั้งหลายภายในและภายนอกประเทศ เพื่อนำมาลงทุนสร้างปัจจัยอันเป็นการพัฒนาทางเศรษฐกิจในโครงการต่าง ๆ เช่น การสร้างเขื่อน การสร้างถนน การพลังงาน เป็นต้น ด้วยเหตุผลนี้รัฐจึงจำเป็นต้องเก็บภาษีอากรจากผู้ได้รับประโยชน์ไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม เพื่อนำไปชำระหนี้สินที่กู้ยืมมา

ค) ภาษีอากรเพื่อเป็นเครื่องมือในทางนโยบายทางธุรกิจ รัฐสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือสนับสนุนหรือจำกัดการลงทุนในทางธุรกิจบางประเภทได้ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการพัฒนาเศรษฐกิจ เช่น การงดเก็บภาษีหรือลดอัตราภาษีให้กับการลงทุนของชาวต่างประเทศหรืออาจกำหนดอัตราภาษีศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้าให้สูงขึ้น เพื่อช่วยเหลืออุตสาหกรรมภายในประเทศ เป็นต้น

ง) ภาษีอากรเพื่อเป็นเครื่องมือทางนโยบายการคลัง ซึ่งถือว่ามีบทบาทที่สำคัญในปัจจุบัน เพราะรัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือแก้ไขสภาวะเงินเฟ้อ (inflation) โดยการเพิ่มอัตราภาษีให้สูงขึ้น เพื่อดึงเงินจากมือประชาชนเป็นการลดอำนาจซื้อ ในทางตรงกันข้ามรัฐอาจลดอัตราภาษีอากรลงเพื่อช่วยประชาชน ในขณะที่เศรษฐกิจของประเทศอยู่ในภาวะเงินฝืด (deflation) เพื่อให้ประชาชนมีอำนาจซื้อสูงขึ้น ทำให้การเงินมีการหมุนเวียน อันจะส่งผลให้สภาวะเศรษฐกิจของชาติกลับคืนสู่ภาวะปกติ

<sup>5</sup>ปรีดา นาคเนาทิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์คุณพิมพ์อักษรกิจ, 2525), หน้า 8-10.

จ) ภาษีอากรเพื่อการควบคุม (Regulatory Taxation) ในเมื่อทุกคนต้องเสียภาษีให้แก่รัฐอย่างไม่ว่าจะหลีกเลี่ยงได้ ภาษีอากรจึงมีส่วนในการจำกัดการอุปโภคบริโภคโดยปริยาย เพราะรายได้ส่วนหนึ่งถูกกันไว้เสียภาษี ภาษีอากรจึงทำหน้าที่ในการควบคุมการบริโภคอุปโภคสินค้าไปในตัว นอกจากนี้รัฐบาลยังนำเอาภาษีอากรมาตอบสนองนโยบายคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศได้ เช่น การเก็บอากรศุลกากรในอัตราที่สูง เป็นต้น

ณ) ภาษีอากรเพื่อการกระจายรายได้ (Taxation for income Distribution) เป็นภารกิจของรัฐบาลที่จะต้องพยายามลดความไม่เท่าเทียมกันของรายได้ (inequality of income) ให้น้อยลงวิธีหนึ่งคือ การใช้นโยบายภาษีอากรเป็นเครื่องมือโดยการเก็บภาษีอัตราก้าวหน้า (progressive rate) กล่าวคือ ผู้มีรายได้มากต้องเสียภาษีมาก ซึ่งนอกจากจะช่วยสร้างสรรค์ความเป็นธรรมทางเศรษฐกิจ แล้วยังช่วยลดช่องว่างระหว่างคนรวยกับคนจนได้ด้วย ทั้งนี้อาจกระทำได้ 3 วิธีคือ

- 1) กระจายรายได้จากคนรวยไปสู่คนจน โดยการเก็บภาษีคนรวยในอัตราสูงกว่าคนจน
- 2) กระจายรายได้จากผู้ที่มีสุขภาพดีไปยังคนเจ็บป่วย หรือจากคนที่อยู่ในวัยทำงานไปสู่คนชราและเด็ก คือ เก็บภาษีจากคนที่อยู่ในวัยทำงาน และสุขภาพดี ไปจัดสรรให้กับผู้ป่วย คนชรา และเด็กอีกต่อหนึ่ง
- 3) กระจายรายได้จากผู้มีฐานะหรือท้องถิ่นที่อุดมสมบูรณ์ไปยังท้องถิ่นที่ทุรกันดาร โดยการเก็บภาษีท้องถิ่นที่มีคนร่ำรวยอาศัยอยู่มากในอัตราสูง แล้วจัดสรรเงินรายได้ไปพัฒนาท้องถิ่นที่ยังไม่เจริญ

### 3. การจัดเก็บภาษีที่เหมาะสม

การจัดเก็บภาษีที่เหมาะสมควรพิจารณาถึงหลักความสามารถในการเสียภาษี อันเป็นส่วนหนึ่งของการจัดเก็บภาษี ตามหลักความเป็นธรรมทางภาษีอากร ซึ่งนับเป็นรากฐานสำคัญที่สุดของระบบภาษีอากรที่ดี เพราะถ้าระบบภาษีอากรปราศจากความเป็นธรรมแล้ว ความสมัครใจในการเสียภาษีอากรก็คงจะเกิดขึ้นยาก

หลักความเป็นธรรมทางภาษีอากรแบ่งได้เป็น 2 ประการด้วยกันคือ

1. หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)

ตามหลักนี้ความเป็นธรรมทางภาษีอากรจะเกิดขึ้น เมื่อทุกคนเสียภาษีอากรเท่ากันหมด โดยไม่คำนึงถึงรายได้ ฐานะหรือสภาพทางเศรษฐกิจ และสังคมของแต่ละบุคคล ตัวอย่างของภาษีที่จัดเก็บตามหลักนี้ ซึ่งประเทศไทยเคยจัดเก็บในอดีตก็คือ ภาษีรัชชูปการ เมื่อพิจารณาตามหลักข้างต้นแล้ว จะเห็นได้ว่า การจัดเก็บภาษีตามหลักนี้ นอกจากจะทำให้ภาระภาษีของบุคคลไม่สอดคล้องกับรายได้หรือทรัพย์สินของตนแล้ว ยังอาจทำให้ผู้เสียภาษีบางรายที่มีรายได้ต่ำมาก ๆ อาจไม่มีเงินเพียงพอที่จะเสียภาษีก็ได้ จากข้อบกพร่องเหล่านี้เอง หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ จึงเสื่อมความนิยมไปในที่สุด และก่อให้เกิดหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ขึ้นมาแทน

2. หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์แยกออกได้เป็น 2 ลักษณะคือ<sup>๑</sup>

ก) หลักประโยชน์ (Benefit Principle) หมายความว่า เรียกเก็บภาษีตามประโยชน์ที่ได้รับ เช่น ค่าธรรมเนียมผ่านทาง ค่าใบอนุญาตทำการต่าง ๆ เป็นต้น ถ้ายึดหลักประโยชน์อาจจะขัดกับหลักความยุติธรรม เพราะกิจกรรมหลาย ๆ อย่าง ประโยชน์ได้กับคนจนมากกว่าคนรวย ถ้าหากใช้หลักประโยชน์คนจนจะต้องเสียภาษีมาก เช่น การบริการสาธารณะ คนจนได้รับประโยชน์มากกว่าคนร่ำรวย

ข) หลักความสามารถ (Ability to Pay Principle) กล่าวคือ รัฐบาลจะต้องเก็บภาษีตามความสามารถของบุคคล ซึ่งอาจวัดได้จากทรัพย์สิน รายได้ หรือ การใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์กำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย บุคคลที่มีความสามารถเท่ากันก็ควรจะเสียภาษีเท่ากัน ถ้าหากบุคคลมีความสามารถมากกว่าผู้อื่นก็ควรจะเสียภาษีมากกว่าผู้อื่นด้วย ซึ่งในหลักนี้ยอมรับกันว่าเป็นธรรม แต่มีผู้แย้งว่า อาจทำให้บุคคลบางกลุ่มหมดกำลังใจทำงาน

<sup>๑</sup>อรพิน อยู่สมบูรณ์, "วิธีประมาณรายได้ประเภทภาษีอากรของรัฐบาลไทย," (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบัณฑิต ภาควิชาเศรษฐศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2530), หน้า 18.



หลักที่กล่าวทั้ง 2 ประการนี้\* หมายความว่า ทุกคนต้องเสียภาษีตามสัดส่วนแห่งประโยชน์ที่ตนจะได้รับบริการจากรัฐ หรือตามสัดส่วนแห่งความสามารถในการเสียภาษีของตน หลักการจัดเก็บภาษีที่ได้รับความนิยมมากที่สุด และถือว่าเป็นธรรมที่สุดนั้นคือหลักความสามารถ เพราะสามารถให้ความยุติธรรมทั้งแนวนอน (Horizontal Equity) และความยุติธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) กล่าวคือ ผู้เสียภาษีที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน ควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีอากรเท่าเทียมกัน และผู้ที่อยู่ในสภาวะการณที่แตกต่างกันควรจะได้รับปฏิบัติทางภาษีอากรแตกต่างกัน

ความเป็นธรรมในทางทฤษฎีตามที่กล่าวนั้น เป็นแนวความคิดในการจัดร่างกฎหมายภาษีเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บ แต่การที่มีกฎหมายภาษีที่ยุติธรรม มิได้หมายความว่า ประเทศนั้นจะมีการจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมด้วย เพราะสิ่งที่เขียนไว้ในกฎหมายเป็นเรื่องของบทบัญญัติ แต่การปฏิบัติตามกฎหมายเป็นอีกเรื่องหนึ่ง ความเป็นธรรมในทางกฎหมายเป็นสิ่งจำเป็นที่ต้องมีมาก่อนการปฏิบัตินั้น จึงจะเป็นธรรมได้ แต่การมีกฎหมายภาษีที่เป็นธรรมมิได้ก่อให้เกิดการเก็บภาษีที่เป็นธรรมโดยอัตโนมัติ การจัดเก็บภาษีเป็นเรื่องของการบริหารภาษีอากรรวมอยู่ด้วย ดังนั้นแม้ว่าเราจะมีกฎหมายภาษีที่เป็นธรรมตามทฤษฎีทุกประการ แต่ถ้าหากการบริหารภาษีไม่เป็นธรรมแล้ว ความเป็นธรรมในทางภาษีอากรในทางปฏิบัติก็ไม่อาจเกิดขึ้นได้เลย โดยทั่วไปแล้วการจัดเก็บภาษีอากรจะเกิดความเป็นธรรมในทางปฏิบัติได้จะต้องอยู่กับเงื่อนไขดังต่อไปนี้

- ก) มีกฎหมายภาษีที่เป็นธรรมสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในทางทฤษฎีภาษีอากร
- ข) มีการบริหารภาษีอากรอย่างมีประสิทธิภาพ
- ค) มีมาตรการป้องกันปราบปรามการหลีกเลี่ยง และการหลบหนีภาษีอากรอย่างสมบูรณ์

\*ในทางเศรษฐศาสตร์ ยังมีหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) ซึ่งถือว่าทุกคนในสังคมต้องเสียภาษีเท่ากัน แต่หลักการนี้ไม่อาจเป็นจริงได้ เพราะฐานะทางเศรษฐกิจของคนในสังคมไม่เท่ากัน โปรดุค สมัชช ฤชุพันธุ์, เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจและการภาษีอากร หน้าที่ 9 มหาวิทยาลัยสุโขทัย-ธรรมมาธิราช (กรุงเทพมหานคร: ชีระการพิมพ์, 2526), หน้า 35.

### 1.3 การหลีกเลี่ยงภาษีอากร

ประเทศไทยเป็นประเทศที่กำลังพัฒนา และแม้ว่ารายได้จากการภาษีอากรจะเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดก็ตาม แต่ก็ยังไม่มีการศึกษาอย่างจริงจังจึงจะมีการหลีกเลี่ยง และหลบหนีภาษีกันมากน้อยเพียงใด เป็นแต่มีการกล่าวโดยทั่วไปว่า การจัดเก็บภาษีอากรของไทยจะสามารถเก็บได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย ถ้ารัฐบาลสามารถปรับปรุงประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และถ้าหากสามารถอุดรูรั่วไหลมิให้ผู้เสียภาษีหลีกเลี่ยงหรือหลบหนีได้แล้ว ก็จะมีรายได้เพิ่มขึ้นพอเพียงกับรายจ่ายของประเทศ<sup>7</sup>

C.V. Brown นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษ ซึ่งเป็นอาจารย์ในมหาวิทยาลัยฮ็อกฟอร์ด ได้กล่าวถึงทฤษฎีการหลีกเลี่ยงอากร (Tax Avoidance, Tax Evasion Theory) ว่า Tax Avoidance หมายถึง การกระทำโดยชอบด้วยกฎหมาย เพื่อลดจำนวนค่าภาษีที่จะต้องชำระให้น้อยลง ส่วน Tax Evasion หมายถึง การกระทำโดยมิชอบด้วยกฎหมายเพื่อลดภาษีที่ต้องชำระ ซึ่งทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ถือว่าเป็นการกระทำความผิดอาญา<sup>\*</sup>

เมื่อพิจารณาคำจำกัดความจากทฤษฎีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรของ C.V. Brown แล้วจะพบว่า การหลีกเลี่ยงและการหลบหนีภาษีอากรมีศัพท์ที่สำคัญอยู่ 2 คำ<sup>8</sup> คือ

ก. Tax avoidance คือ การไม่ชำระภาษีอากรหรือพยายามชำระแต่น้อย

<sup>7</sup>วิโรจน์ เลาะห์พันธ์, "การหลีกเลี่ยงและการหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย," (เอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐศาสตร์ วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, 2523), หน้า 3.

<sup>\*</sup>Tax avoidance is the Legal Rearrangement of One's affairs to Minimize one's Tax Liability, While Tax Evasion is the Legal Rearrangement of One's Affairs for the Same Purpose. The Theory of Tax Evasion is a Specific Application of General Economic Theory of Criminal Behavior. โปรดดู C.V.Brown, Taxation and the Incentive to Work (Great Britain: Oxford University Press, 1983), pp.131-133.

<sup>8</sup>วิโรจน์ เลาะห์พันธ์ "การหลีกเลี่ยงและการหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย," หน้า 9-10.

โดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร ระเบียบปฏิบัติ หรือข้อวินิจฉัยของส่วนราชการที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษี การปฏิบัติดังกล่าวนี้ถือว่าถูกต้องตามกฎหมาย และโดยผลแห่งกฎหมาย ไม่ถือว่าเป็นเรื่องเสียหายในการที่จะพยายามเสียภาษีให้น้อยลงและเสียโดยถูกต้องตามกฎหมาย เช่น ผู้เสียภาษีรายหนึ่งประกอบธุรกิจและมีรายได้สูง ตั้งบริษัทขึ้นมาประกอบธุรกิจแทนเพื่อที่รายได้จากการประกอบธุรกิจจะได้เสียภาษีเงินได้ในนิติบุคคลในอัตราคงที่ (Proportional Rate) แทนที่จะเสียภาษีเงินได้ในบุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) เป็นต้น

ข. Tax evasion คือ การฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมายโดยการไม่เสียภาษีอากรตามจำนวนที่ควรจะต้องชำระตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะใดขณะหนึ่ง ทั้งนี้จะกระทำโดยมีเจตนาหรือไม่มีเจตนา หรือประมาทเลินเล่อก็ตาม การปฏิบัติดังกล่าวถือเป็นการผิดกฎหมาย อาจมีโทษทั้งทางแพ่งและโทษทางอาญาตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร\* ตัวอย่างเช่น กรณีผู้เสียภาษีไม่นำเงินได้ที่ได้รับมาขึ้นแบบแสดงรายการและชำระภาษี หรือนำมาขึ้นแต่ขึ้นไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่ได้รับ เป็นต้น

คำศัพท์ทั้งสองนี้มีการแปลความหมายออกไปแตกต่างกัน ศาสตราจารย์ บุญชนะ อัดถาวร ให้ความหมายว่า Avoidance หมายถึง การเลี่ยงภาษีโดยถูกต้องกฎหมาย ส่วนคำว่า Evasion หมายถึง การหลีกเลี่ยงซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย

สำหรับความหมายในเชิงรัฐศาสตร์การคลัง ขจร สาธุพันธุ์ ได้ให้คำจำกัดความว่า Avoidance หมายถึง การหลีกเลี่ยงอันเป็นการหนีภาษีโดยอาศัยช่องว่างของกฎหมาย และไม่ถือว่าเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย เพราะผู้เสียภาษีใช้ไหวพริบในการดำเนินธุรกิจ หลีกเลี่ยงการจ่ายภาษีโดยการอาศัยช่องว่างของกฎหมาย (tax Loophole) เท่ากับกรณีนี้กฎหมายไม่ได้บัญญัติไว้โดยชัดแจ้งให้ต้องเสียภาษี ซึ่งในลักษณะทำนองเช่นนี้ ศาลฎีกาได้เคยกล่าวไว้ในคำพิพากษาฎีกาที่ 3049/2528 คดีระหว่าง บริษัท กระเจกไทย จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ว่า "โจทก์ย่อมมีเสรีภาพในการที่จะทำสัญญาซื้อกระเจกกับบริษัท

\*ลักษณะสำคัญของ Evasion คือการปกปิดข้อความจริงโดยผิดกฎหมาย ส่วนคำว่า Avoidance เป็นการกระทำโดยเปิดเผย และชอบด้วยกฎหมาย แต่ผลของการกระทำไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ ของกฎหมายภาษีอากร โปรดดู Burrows and Velijanovski, The Economic Approach to Law, (Great Britain: Butterworth, 1981), p.320.

กระจกไทยอาชาสี จำกัด ในรูปแบบเงื่อนไข และมีข้อตกลงในรายละเอียดต่าง ๆ อย่างไรก็ได้ ครอบงำที่สัญญาขึ้นไม่ต้องห้ามโดยกฎหมาย และไม่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน ซึ่งโจทก์และบริษัท กระจกไทยอาชาสี จำกัด ย่อมทำสัญญากันมีข้อตกลงในลักษณะที่ก่อให้เกิดความสะดวกในทางการค้า และได้รับผลประโยชน์มากที่สุด ทั้งในรูปของผลกำไรและภาษี" ส่วนคำว่า Evasion นั้นหมายถึง การหลบหนีภาษี ถือว่าเป็นการหนีภาษีที่ผิดกฎหมาย เพราะไม่ชำระตามที่กฎหมายภาษีอากรบัญญัติไว้ การกระทำด้วยวิธีนี้เป็นสิ่งที่สังคมรังเกียจ จำเป็นต้องหาทางป้องกันและปราบปรามอย่างเด็ดขาด และถ้าหากมีการจับกุมได้ในขณะที่หนีภาษีอากรหรือในภายหลังแล้ว จะต้องถูกลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา<sup>๑</sup>

ลักษณะของการกระทำเพื่อการหลบหนีภาษีอากรอันเป็นความผิดตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น\* อาจกระทำได้ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ก. การแจ้งย้ายที่อยู่หรือภูมิลำเนาเพื่อหลบหนีการประเมินตรวจสอบ อาจทำให้การตรวจสอบสะดุดหยุดลงไม่อาจดำเนินต่อไปได้ เพราะเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินจำกัดเฉพาะในเขตท้องที่ที่ตนอยู่\*\*

ข. การทุจริตโดยชายตัวซ้ำ อันเป็นความผิดตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร เห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1875/2515 บริษัท โรงภาพยนตร์ จำกัด

<sup>๑</sup>ชจร สารพันธ์ุ, การภาษีอากร, หน้า 54-57.

\*มาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า "ผู้ใด

(1) โดษรั้อยู่แล้วหรือโดยจงใจ แจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ตามลักษณะนี้ หรือ

(2) โดษความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกับหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้

ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท"

\*\*ประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 12) ลงวันที่ 26 เมษายน พ.ศ. 2526.

ที่ 1 โดยผู้จัดการโรงพยาบาล จําเลขที่ 2 ย่อมรู้เห็นในกรณีที่พนักงานขายตัวใช้อุบาย เพื่อหลักเลี่ยงการใช้อากรมหรสพ โดยขายตัวฉบับเดียวคิดราคาเป็นสองเท่า และอนุญาตให้ผู้ซื้อ เข้าดูภาพยนตร์ได้ 2 คน โดยเสียอกรเท่าฉบับเดียว เป็นผลให้จําเลขได้เงินขายตัวส่วนที่ เกินราคาเป็นประโยชน์แห่งตน ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า เป็นการกระทำที่มีเจตนาหลักเลี่ยงการ เสียภาษีอกร จึงลงโทษตามมาตรา 37 อันเป็นบทหนักที่สุด

ค. การหลบหนีภาษีอกร โดยการแยกส่วนนิติกรรมหรือทำนิติกรรมอำพราง รายรับบางอย่างไม่ต้องเสียภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากร เช่น การขนส่งภายในประเทศ หรือการซื้อมาขายไป ซึ่งสินค้าส่วนใหญ่ตามกฎหมายภาษีการค้าเดิม ซึ่งปัจจุบันได้ยกเลิกไป แล้ว ดังนั้นในกรณีที่ประกอบการค้าโดยมีรายรับบางส่วนไม่ต้องเสียภาษีคาบเกี่ยวอยู่ด้วย จึง มักมีการเลี่ยงภาษีอกร โดยการแยกส่วนนิติกรรมให้รายรับบางส่วนไม่ต้องเสียภาษีการค้า เห็นได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 262/2520 ห้ามหุ้นส่วนจำกัด โรงเลื่อยจักรไทยพลุกอง- โพนทอง โจทก์ กรมสรรพากร จําเลข มีสาระสำคัญสรุปได้ว่า ชื่อสัญญาจ้างตัดฟัน ชักลาก และบรรทุกไปรวมหมอนแยกค่าตัดฟันไม้ และค่าชักลากบรรทุกไม้ไปรวมหมอนต่างหากจากกัน ผู้รับจ้างมีหน้าที่รักษาไม้ไว้ให้ดี มิให้เสียหาย สูญหายจนกว่าจะได้ค่าจ้าง มิฉะนั้นจะถูก ปรับ แสดงว่าเป็นสัญญาจ้างทำของ หาใช่สัญญาจ้างทำของตอนหนึ่ง และสัญญาขนส่งอีก ตอนหนึ่งไม่

ฯลฯ

เมื่อพิจารณาจากคำนิยามแล้วจะเห็นได้ว่า การหลักเลี่ยงภาษีอกร (Tax Avoidance) ไม่เป็นการละเมิดกฎหมายภาษีอกร ผู้เสียภาษีอาจกระทำหรือละเว้นการ กระทำใด ๆ โดยใช้ช่องว่างของกฎหมายเป็นประโยชน์ในการลดจำนวนภาษีที่ควรจะเสียให้ น้อยลงได้ อันมีลักษณะคล้ายกับความหมายของการวางแผนภาษี<sup>10</sup> (Tax Planning) ซึ่ง เป็นการชำระภาษีเป็นไปอย่างมีแบบแผนรัดกุมภายใต้ขอบเขตของกฎหมาย โดยผู้ประกอบ วิชาชีพกฎหมาย ที่มีความชำนาญพิเศษทางด้านกฎหมายภาษีอกรเป็นผู้ให้คำแนะนำปรึกษา

<sup>10</sup> กิตติพงษ์ อรุณพัฒน์พงศ์, บัญญัติ 10 ประการในการวางแผนภาษีอกร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์การเงินธนาคาร, 2536), หน้า 12.

โดยส่วนใหญ่ผู้ประกอบวิชาชีพทางกฎหมาย มีหน้าที่ที่จะต้องไม่แนะนำและขัดขวางมิให้ลูกค้าทำผิดกฎหมายหรือหลีกเลี่ยงกฎหมาย แต่ในเรื่องกฎหมายภาษีอากรผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายสามารถให้คำแนะนำปรึกษาในการหลีกเลี่ยงหาช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรได้เพื่อให้ลูกค้ารับภาระในการเสียภาษีให้น้อยที่สุด โดยวิธีการตามกฎหมายเท่าที่กฎหมายเปิดช่องให้ทำได้ ไม่ถือว่าเป็นการฉ้อฉลหรือนอกกรอบของนักกฎหมาย<sup>11</sup>

สำหรับสิทธิของผู้เสียภาษีที่จะกระทำการหรือไม่กระทำการใด ๆ อันไม่เป็นการละเมิดกฎหมายภาษีอากรเคยได้รับการยืนยันจากกรมสรรพากรในหนังสือที่ กค 0802/1332 ลงวันที่ 21 สิงหาคม 2530 ซึ่งมีข้อเท็จจริงสรุปได้ว่า ในการตรวจสอบสาขาในประเทศไทยของบริษัทจำกัดแห่งหนึ่ง ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา เจ้าหน้าที่ตรวจสอบได้พบว่า บริษัทมีเงินทุนจดทะเบียนประมาณ 3 ล้านเหรียญสหรัฐ ไม่ได้นำเงินทุนเข้ามาในประเทศไทย แต่ได้ให้สาขาในประเทศไทยกู้เงินจากสถาบันการเงินในประเทศไทยใช้จ่ายในการดำเนินการแทน ซึ่งเจ้าหน้าที่มีความเห็นว่าการกระทำดังกล่าวเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax evasion) เพราะทำให้บริษัทต้องรับภาระดอกเบี้ยเงินกู้ อันทำให้กำไรสุทธิของบริษัทลดลง เจ้าหน้าที่จึงได้คำนวณดอกเบี้ยจากเงินทุนดำเนินการที่มีให้นำเข้ามาในประเทศไทยในอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ และถือเป็นรายได้ของบริษัทในการคำนวณกำไรสุทธิ แต่ในเรื่องดังกล่าวกรมสรรพากรได้วินิจฉัยว่า "การที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใช้เงินทุนตนเอง หรือจะกู้เงินจากผู้อื่นมาใช้ในการดำเนินงานนั้น เป็นเรื่องที่อยู่ในอำนาจพิจารณาของผู้บริหารของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยแท้ ซึ่งผู้บริหารดังกล่าวมีสิทธิที่จะเลือกวิธีใดวิธีหนึ่งได้ตามที่เห็นสมควร ฉะนั้นกรณีตามข้อเท็จจริงข้างต้น การที่บริษัทตัดสินใจไม่นำเงินทุนเข้ามาในประเทศไทย จึงเป็นเรื่องที่ย่อมกระทำได้และดอกเบี้ยที่สาขาของบริษัทฯ จ่ายให้กับสถาบันการเงิน จึงถือเป็นรายจ่ายของสาขาบริษัทฯ เจ้าหน้าที่งาน

<sup>11</sup> จิตติ ดิงศักดิ์ และ ศรีราชา เจริญพานิช, "การประกอบวิชาชีพกฎหมาย และจรรยาบรรณของนักกฎหมาย," เอกสารการสอนชุดวิชาความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป หน้าที่ 9-15, มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช (กรุงเทพมหานคร: ศรีเมืองการพิมพ์, 2530), หน้า 599.

ประเมินจึงไม่สามารถคำนวณดอกเบี้ยจากเงินทุนค่าเงินการที่มีได้นำเข้ามาในประเทศไทย เพื่อถือเป็นรายรับหรือเงินได้ของสาขาบริษัทในประเทศไทยแต่อย่างใด..."

กรณีจากข้อเท็จจริงดังกล่าวข้างต้น มีนักวิชาการบางท่านได้ให้ความเห็นว่า<sup>12</sup> การหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ถือเป็นสิทธิในการจัดการทรัพย์สินส่วนบุคคล ชนิดหนึ่ง ซึ่งผู้เสียภาษีย่อมสามารถเลือกวิธีจัดการที่จะทำให้ตนได้รับผลประโยชน์สูงสุดได้ แต่อย่างไรก็ตาม คงจะเป็นเรื่องยากที่จะวินิจฉัยให้แน่ชัดว่าการกระทำในลักษณะใด จึงจะผิดกฎหมายและควรได้รับการลงโทษทางอาญา เพราะจากลักษณะของการกระทำ ความผิดทั้ง 2 ประเภทที่ได้กล่าวมาแล้วนั้น มีจุดมุ่งหมายเดียวกัน คือเพื่อการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรให้น้อยลง ซึ่งถ้าหากพิจารณาตามเจตนารมณ์ของกฎหมายแล้ว การกระทำใด ๆ ที่มีเจตนาเพื่อการหลีกเลี่ยง เพื่อการเสียภาษีอากรให้น้อยลง หรือไม่เสียภาษีเลย น่าจะเป็นความผิดสมควรได้รับการลงโทษทางอาญา

จากการศึกษาพบว่า ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ชิตพันธ์ เชื้อบุญชัย เคยชี้ให้เห็นถึงสาเหตุที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร มีสาเหตุหลักต่อไปนี้คือ<sup>13</sup>

- ก) ภาระภาษี (Tax burden) คือ มีการกำหนดภาษีหลายประเภทและกำหนดอัตราภาษีสูงมาก ทำให้ประชาชนรับภาระภาษีอากรมาก จึงกระทำความผิด
- ข) ความไม่เป็นธรรมในการแบ่งภาระภาษี เป็นความรู้สึกของประชาชนเกี่ยวกับความเต็มใจหรือไม่เต็มใจ โดยการเปรียบเทียบกับผู้เสียภาษีรายอื่น เช่น กรณีที่รัฐบาลมีนโยบายเก็บภาษีเพื่อผลทางเศรษฐกิจ มีการลดหย่อนแก่กิจกรรมบางประเภท ทำให้มองเห็นความได้เปรียบเสียเปรียบกันอย่างชัดเจน หรืออาจกล่าวอย่างง่าย ๆ คือ ไม่ให้ความเป็นธรรมในทางเศรษฐกิจและสังคมนั่นเอง

<sup>12</sup> พล ชีระคุปต์, "การเลี่ยงภาษีและข้อจำกัดตามกฎหมาย," สรรพากรศาสตร์ ปีที่ 37 ฉบับที่ 2 (กุมภาพันธ์ 2533), หน้า 50.

<sup>13</sup> ชิตพันธ์ เชื้อบุญชัย, "กฎหมายและปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้า การลงทุน และนำเข้าเพื่อส่งออก," วารสารกฎหมาย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปีที่ 10 3(2529), หน้า 198-199.

ค) การบริหารงานของรัฐบาลไม่เป็นไปตามหลัก Cost-Benefit Theory และ Maximum Social Advantage ถ้าประชาชนเห็นผลตอบแทนและเห็นว่ารัฐบาลทำงานอย่างจริงจัง ประชาชนจะเต็มใจเสียภาษี ในทางตรงกันข้ามถ้าหากรัฐบาลนำเงินไปใช้จ่ายในกิจการฟุ่มเฟือยไม่สอดคล้องกับมติชนกการหนี้ภาษีจะเกิดได้มาก

ง) ความบกพร่องในการบริหารงานภาษีอากร หน่วยงานซ้ำซ้อน วิธีการยุ่งยาก ซ้ำซ้อน และการให้ดุลพินิจในระดับนโยบายไม่ชัดเจน

#### 1.4 วัตถุประสงค์ของวิทยานิพนธ์

1. เพื่อศึกษาถึงความรับผิดชอบทางอาญาเกี่ยวกับคดีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร
2. เพื่อศึกษาถึงความสำคัญของการนำมาตราการการลงโทษทางอาญามาใช้ บังคับแก่ผู้กระทำความผิด
3. เพื่อวิเคราะห์ถึงปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีอาญาในความผิดเกี่ยวกับ ภาษีอากรขององค์กรฝ่ายบริหารและองค์กรในกระบวนยุติธรรมทางอาญา
4. เพื่อศึกษาถึงมาตรการในการสร้างความสำเร็จให้ผู้เสียภาษีเกิดความสมัครใจ ในการเสียภาษี อันเป็นการช่วยส่งเสริมให้มีการเสียภาษีกันมากยิ่งขึ้น
5. เพื่อเสนอแนวทางในการแก้ไขปัญหารวมทั้งข้อบกพร่องของบทบัญญัติแห่ง กฎหมายที่ไม่เหมาะสมให้เหมาะสมยิ่งขึ้น เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร

#### 1.5 ขอบเขตของการวิจัย

ในการศึกษาวิจัยเพื่อเรียบเรียงเป็นวิทยานิพนธ์นี้ กำหนดขอบเขตของการวิจัย เฉพาะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากร โดยจะวิจัยถึงความเป็นมาและ ความสำคัญของปัญหาของคดีความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากร ทฤษฎีทางภาษีอากรและทฤษฎี การหลีกเลี่ยงภาษีอากร ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างโทษตามประมวลรัษฎากร กับโทษ ทางอาญาตามประมวลกฎหมายอาญา และลักษณะของความผิดเกี่ยวกับภาษีที่มีโทษทางอาญา รวมถึงการบังคับใช้ประมวลกฎหมายอาญากับความผิดเกี่ยวกับภาษี นอกจากนี้การวิจัยจะเน้น ถึงการศึกษาปัญหาที่เกิดขึ้นในกระบวนการดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากร มาตรการที่ ช่วยในการส่งเสริมการเสียภาษี และรวมทั้งเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหากการดำเนิน คดีอาญาตามประมวลรัษฎากร



## 1.6 วิธีการดำเนินการวิจัย

การดำเนินการวิจัยเพื่อเรียบเรียงวิทยานิพนธ์นี้ ใช้วิธีค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลแบบเอกสาร (Documentary Research) โดยการรวบรวมข้อมูลจากตัวบทกฎหมาย และค้นคว้าจากบทความเอกสาร วิทยานิพนธ์ และหนังสือ และคำพิพากษาศาลฎีกาทั้งของไทยและต่างประเทศ เพื่อเรียบเรียงและวิเคราะห์ให้ได้รับความรู้เกี่ยวกับหัวข้อที่ทำการศึกษานี้

## 1.7 ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบทางอาญาตามประมวลรัษฎากรมีด้วยกันดังนี้คือ

1. ทฤษฎีการลงโทษทางอาญาเพื่อเป็นการขู่ขังหรือป้องกัน (Deterrence or Prevention Theory) แนวความคิดของการลงโทษตามทฤษฎีนี้มุ่งที่จะป้องกันหรือยับยั้งป้องกันมิให้บุคคลทั่วไปกระทำความผิด และเกิดความเกรงกลัวในการที่จะถูกลงโทษ และไม่กล้าที่จะกระทำความผิดซ้ำอีก
2. ทฤษฎีการลงโทษทางอาญาเพื่อเป็นการชดเชยหรือทดแทนการกระทำความผิด (Expiation or Atonement Theory) แนวความคิดของการลงโทษตามทฤษฎีนี้ได้พัฒนาจากความเชื่อที่ว่าโทษเป็นสิ่งจำเป็นในความรู้สึกผิดชอบของผู้กระทำความผิดและเป็นการตอบแทนความยุติธรรมให้แก่ผู้ที่ถูกประทุษร้าย หรือถูกเอาเปรียบ โดยผู้กระทำความผิดจะต้องชดเชยความเสียหายต่อความผิดที่ได้ก่อขึ้น เพื่อชดเชยหรือทดแทนความเสียหาย ซึ่งอาจเป็นการชดเชยด้วยค่าเสียหาย การจ่ายค่าทดแทน หรือการถูกลงโทษให้สาสมกับความผิด

## 1.8 แนวคิดของวิทยานิพนธ์

การหลีกเลี่ยงภาษีอากรในประเทศไทย มีสาเหตุมาจากทัศนคติที่ไม่ดีของผู้เสียภาษีที่มีต่อกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นในด้านของการบริหารงานภาษีอากรหรือบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรที่กำหนดอัตราโทษไว้ก็ตาม วิทยานิพนธ์ฉบับนี้พบว่า นโยบายหลักเลี่ยงการบังคับใช้โทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากรก่อให้เกิดผลเสียต่อระบบการจัดเก็บภาษีในระยะยาว มาตรการส่งเสริมการจัดเก็บภาษีในประเทศไทยที่ผ่านมา มีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อก่อให้เกิดความสะดวกในการจัดเก็บภาษี แต่มิได้จูงใจให้ประชาชนมีความรับผิดชอบกับการเสียภาษี การแก้ไขปรับปรุงการบริหารงานภาษีอากร และการบังคับใช้โทษอย่างเคร่งครัดจะแก้ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ

### 1.9 สารสังเขปวิชานิพนธ์

1. ในบทที่ 1 ของวิชานิพนธ์นี้ชี้ให้เห็นถึงความสำคัญของการนำมาตรการทางอาญามาใช้เพื่อลงโทษผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอย่างเข้มงวดและจริงจัง อันจะมีส่วนช่วยให้การจัดเก็บภาษีบรรลุตามวัตถุประสงค์ และก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่สุจริตรายอื่น ๆ และที่สำคัญการดำเนินคดีอาญาจะเป็นผลในการประชาสัมพันธ์การกระทำความผิดของผู้เสียภาษี ให้ประชาชนผู้เสียภาษีส่วนใหญ่เกิดความเกรงกลัวต่อการถูกลงโทษอย่างเข้มงวดและจะมีส่วนช่วยลดจำนวนของผู้ฝ่าฝืนการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีได้

2. ในบทที่ 2 ของวิชานิพนธ์นี้ชี้ให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากรกับโทษทางอาญาตามประมวลกฎหมายอาญาในส่วนการนำเอาหลักเกณฑ์ความรับผิดทางอาญาตามประมวลกฎหมายอาญามาใช้บังคับกับความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ได้จำแนกให้เห็นถึงประเภทของลักษณะความผิดเกี่ยวกับภาษีที่มีบทบัญญัติลงโทษทางอาญาตามประเภทของผู้กระทำความผิด ไม่ว่าจะเป็นกรณีของเอกชนผู้เสียภาษีกระทำความผิดต่อเจ้าพนักงาน เจ้าพนักงานสรรพากรกระทำความผิด และกรณีความผิดอื่น ๆ อันเป็นความผิดทางอาญา ซึ่งมีโทษทั้งจำคุกและโทษปรับ ตลอดจนได้มีการเปรียบเทียบกับความผิดบางฐานระหว่างโทษตามประมวลกฎหมายอาญากับโทษตามประมวลรัษฎากรที่มีองค์ประกอบความผิดที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งแสดงว่าบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรในส่วนนี้เป็นบทบัญญัติที่คู่ขนานไปกับประมวลกฎหมายอาญา และการบังคับใช้กฎหมายทั้งสองฉบับมีความจำเป็นเท่าเทียมกัน

3. ในบทที่ 3 ของวิชานิพนธ์นี้ชี้ให้เห็นว่าในปัจจุบันกรมสรรพากรได้นำมาตรการทางแพ่งหรือมาตรการทางภาษีมามาใช้บังคับแก่ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษี เพื่อให้ได้เงินภาษีคืนพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอันถือเป็นการเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐ มากกว่าการนำมาตรการทางอาญามาใช้บังคับ ซึ่งการลงโทษเช่นนี้ถือว่าการลงโทษที่ไม่ถูกต้องไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการลงโทษทางอาญาที่ต้องการให้ผู้กระทำความผิดได้รับการลงโทษเพื่อเป็นการชดเชยหรือทดแทนความเสียหายที่เกิดขึ้นและเพื่อเป็นการป้องกันมิให้ผู้อื่นกระทำความผิดตามอย่าง

นอกจากนี้ในบทนี้จะชี้ให้เห็นถึงกระบวนการในการดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากรในขั้นตอนต่าง ๆ โดยเริ่มตั้งแต่หลักดำเนินคดีอาญาตามกฎหมายของพนักงานสอบสวน และหลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจของพนักงานอัยการ ผู้ที่มีหน้าที่ใน

การร้องทุกข์กล่าวโทษผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษี การสอบสวนความผิดฐานหลักเลี้ยง ภาษีอากรโดยพนักงานสอบสวน การรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อให้พนักงานอัยการดำเนินการ ฟ้องร้อง ตลอดจนการพิสูจน์ความผิดฐานหลักเลี้ยงภาษีอากรในชั้นศาล

4. ในบทที่ 4 ของวิทยานิพนธ์นี้ชี้ให้เห็นถึงปัญหาและข้อจำกัดของการดำเนินคดี อาญาตามประมวลรัษฎากรที่เกิดขึ้นจากเหตุผลหลายเหตุด้วยกัน เนื่องจากการดำเนินคดีอาญา ไม่สามารถกระทำได้ทันทีที่พบว่า มีความผิดเกิดขึ้นเพราะจะต้องผ่านขั้นตอนของการตรวจสอบ ได้ส่วนและประเมินจำนวนภาษีให้เสร็จสิ้นเสียก่อน จึงจะเริ่มดำเนินการทางอาญาได้ ใน บางครั้งจึงทำให้ผู้กระทำความผิดได้หลบหนีไป และไม่สามารถหาตัวมาเพื่อดำเนินคดีได้

นอกจากนี้จากการที่กรมสรรพากรไม่มีนโยบายเน้นในการนำมาตรวจทาง อาญามาใช้บังคับแก่ผู้กระทำความผิดแล้ว ปัญหาในเรื่องการพิสูจน์เจตนาของผู้กระทำ ความผิดว่ามีเจตนาทุจริตหรือมีเจตนาบริสุทธิ์นั้น เป็นการพิสูจน์ที่ยากและเป็นภาระแก่โจทก์ อย่างมาก รวมถึงในกรณีของการกำหนดหลักเกณฑ์ในการดำเนินคดีแก่ผู้กระทำความผิดโดย พิจารณาจากเงินได้พึงประเมินเป็นเกณฑ์ ในการเลือกผู้กระทำความผิดมาดำเนินคดีอาญาก็ เป็นส่วนหนึ่งที่มีผลทำให้มีการใช้บังคับบทบัญญัติทางอาญาตามประมวลรัษฎากรน้อยลง หรือ ผู้ใช้บังคับกฎหมายพยายามหลีกเลี่ยงไม่ใช้บทบัญญัติทางอาญาตามประมวลรัษฎากร ซึ่งจะเห็น ได้จาก จำนวนคดีที่กรมสรรพากรได้ส่งดำเนินคดีอาญาต่อพนักงานสอบสวนในแต่ละปีมีจำนวน น้อย การปฏิบัติเช่นนี้จึงถือได้ว่าเป็นการปฏิบัติที่ขัดต่อเจตนารมณ์หรือวัตถุประสงค์ของกฎหมาย ที่บัญญัติโทษทางอาญาไว้เพื่อลงโทษแก่ผู้กระทำความผิด

สำหรับในส่วนของบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร พบว่า บทบัญญัติบางบทก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการบังคับใช้โทษทางอาญา เช่น การกำหนดอัตราโทษตามมาตรา 37 ในความผิดฐานหลักเลี้ยงภาษีอากรกับความผิดฐานละ เลຍไม่ยื่นแบบแสดงรายการโดยมี เจตนาหลักเลี้ยงภาษีอากรตามมาตรา 37 ทวิ ซึ่งเป็นความผิดที่มีลักษณะใกล้เคียงหรือ เทียบเคียงกันได้ แต่มีอัตราโทษต่างกันมากนั้นจึงทำให้ผู้เสียภาษีบางรายเห็นว่า การละ เลຍไม่ยื่นแบบแสดงรายการดีกว่าการยื่นแบบโดยมีเจตนาหลักเลี้ยงภาษีอากรเพราะมีอัตราโทษ น้อยมาก และส่งผลให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถหลีกเลี่ยงมาตรการลงโทษที่รุนแรงกว่าได้

5. ในบทที่ 5 ของวิทยานิพนธ์นี้ชี้ให้เห็นว่า แม้หน่วยงานของรัฐได้มีการปรับปรุง เพิ่มพูนประสิทธิภาพการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรใช้มาตรการต่าง ๆ หรือวิธีการลดขั้นตอน ความยุ่งยากในการจัดเก็บภาษีเพื่อส่งเสริมให้ประชาชนมาเสียภาษีกันเพิ่มมากขึ้นกว่าเดิม

โดยมุ่งเน้นที่จะให้รัฐมีรายได้จากภาษีอากรมากขึ้น และพยายามทำให้ผู้เสียภาษีเข้ามาสู่ระบบมากขึ้นก็ตาม แต่หน่วยงานของรัฐไม่ได้ให้ความสำคัญในการที่จะทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีมียกเว้นที่ตัดต่อระบบภาษีอากร และรู้สึกว่าคุณได้รับการเป็นธรรมจากการเสียภาษีอากร

ดังนั้น การใช้มาตรการการลงโทษทางอาญาจึงเป็นวิธีการหนึ่งที่จะทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีภาษีมียกเว้นที่รู้สึกว่าคุณรู้สึกว่า ระบบการจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างเป็นธรรม ผู้ที่อยู่ในฐานะเดียวกันได้เสียภาษีอย่างทัดเทียมกัน และสำหรับผู้ที่หลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษีอากรก็ได้รับการลงโทษทางอาญาด้วยมาตรการทางอาญาที่รุนแรงเพื่อเป็นการตอบแทนให้สมกับความผิดที่ได้กระทำขึ้นตามวัตถุประสงค์ของการลงโทษทางอาญาอย่างแท้จริง

#### 1.10 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย

1. ทำให้ทราบถึงหลักการของการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ขององค์กรฝ่ายบริหารและองค์กรในกระบวนการยุติธรรมทางอาญา
2. เพื่อเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีอาญาต่อผู้ฝ่าฝืนกฎหมายเกี่ยวกับภาษี
3. เพื่อเสนอให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับการบริหารงานยุติธรรมทางอาญา ได้ตระหนักถึงความสำคัญของปัญหาในการดำเนินคดีอาญาแก่ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร
4. เพื่อประโยชน์ทางวิชาการในอันที่จะได้มีการศึกษาถึงปัญหาในด้านการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีและมีการพัฒนากฎหมายสาขานี้สืบไป

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย