



การกำหนดอัตราโทษปรับที่เหมาะสม : ศึกษากรณีผู้กระทำความผิด
ฐานถือใบอนุญาตเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

สมภาพ บุญยะ

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์นิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ.2557

**Determination of Appropriate Rate of Fine Penalty : Case Study of
Value-Added Tax Cheating and Fraud Offenders under the Revenue Code.**

Sompop Boonya

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
For the Degree of Master of Laws**

Department of Law

Pridi Banomyong Faculty of Law, Dhurakij Pundit University

2014

เลขทะเบียน.....	0231552
วันลงทะเบียน.....	8 ต.ค. 2557
เลขที่หนังสือ.....	345.077
	นันท
	นันท
	[2557]




ใบรับรองวิทยานิพนธ์

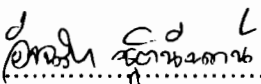
คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

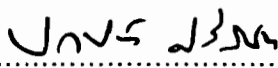
ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

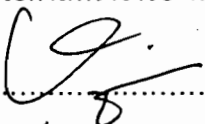
หัวข้อวิทยานิพนธ์ การกำหนดอัตราโทษปรับที่เหมาะสม : ศึกษากรณีผู้กระทำความผิด
ฐานถือ โกงภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร
เสนอโดย นายสมภพ บุญยะ
สาขาวิชา นิติศาสตร์
หมวดวิชา กฎหมายอาญาและกระบวนการยุติธรรมทางอาญา
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ รองศาสตราจารย์อัจฉริยา ชูตินันท์

ได้พิจารณาเห็นชอบ โดยคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์แล้ว



.....ประธานกรรมการ
(ศาสตราจารย์ ดร.สุรศักดิ์ ลิขสิทธิ์วัฒนกุล)


.....กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์
(รองศาสตราจารย์อัจฉริยา ชูตินันท์)


.....กรรมการ
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปกป้อง ศรีสนิท)


.....กรรมการ
(อาจารย์ ดร.กรรภิรมย์ โกมลารชุน)

มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ รับรองแล้ว


.....รองอธิการบดีฝ่ายวิชาการ
(รองศาสตราจารย์ ดร.สมบูรณ์วัลย์ สัตยรักษ์วิทย์)

วันที่ 15 เดือน กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๕๗

หัวข้อวิทยานิพนธ์	การกำหนดอัตราโทษปรับที่เหมาะสม : ศึกษากรณีผู้กระทำความผิดฐานฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากร
ชื่อผู้เขียน	สมภพ บุญยะ
อาจารย์ที่ปรึกษา	รองศาสตราจารย์ อัจฉริยา ชูตินันท์
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2556

บทคัดย่อ

การเสียภาษีอากร รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ได้บัญญัติไว้ในหมวด 4 มาตรา 73 ซึ่งกำหนดให้การเสียภาษีอากรเป็นหน้าที่ของชนชาวไทย ดังนั้น การเสียภาษีอากรจึงเป็นหน้าที่โดยตรงของคนไทยและคนต่างชาติที่อยู่ในประเทศไทย หากบุคคลใดหลบหนีหรือหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ผู้นั้นต้องได้รับโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาตามที่กฎหมายบัญญัติไว้อย่างชัดเจน ทั้งนี้เพื่อนำเงินภาษีอากรที่พลเมืองเสียนำไปพัฒนาประเทศไทยในด้านต่างๆ

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value – Added Tax) เป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายสินค้าหรือบริการชนิดต่างๆ กรมสรรพากรในฐานะผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ประสบปัญหาในทางปฏิบัติมากมาย ซึ่งปัญหาสำคัญประการหนึ่งที่มีผลกระทบด้านสังคมและเศรษฐกิจอย่างมาก คือ ได้เกิดอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ โดยการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยวิธีการต่างๆ เช่น การออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิออกหรือออกใบกำกับภาษีปลอม เพื่อให้ผู้ประกอบการรายอื่นนำไปใช้ในการเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยอาศัย กลไกของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นปัญหาที่ส่งผลกระทบรุนแรงต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ระบบเศรษฐกิจ และการเงินการคลังของประเทศ ซึ่งลักษณะการกระทำความผิดอาญาดังกล่าวมักจะทุจริตกันเป็น “ขบวนการฉ้อโกง” กล่าวคือ จะมีผู้กระทำความผิดร่วมกันหลายคนและมีการแบ่งหน้าที่กันทำอย่างเป็นระบบ ซึ่ง “ขบวนการฉ้อโกง” นี้ คือ เป็นการฉ้อโกงรัฐเพราะเงินที่ฉ้อโกงรัฐไปนั้นเป็นเงินของรัฐ ไม่ใช่เงินของประชาชนคนใดคนหนึ่ง ซึ่งก็คือเงินภาษีอากรที่ประชาชนเสียให้แก่รัฐในรูปของภาษีต่างๆ เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น จึงเท่ากับฉ้อโกงประชาชนผู้เสียภาษีอากรทั้งประเทศ

ปัจจุบันการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้ระบาดแพร่หลายไปทุกระดับของผู้ประกอบการ รวมถึง บุคคลซึ่งมิได้เป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น รัฐมีความจำเป็นต้องเข้ามา

ควบคุม โดยต้องนำมาตรการในการป้องกันและปราบปรามผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากบทลงโทษสำหรับความผิดทางอาญาบัญญัติไว้เป็นเวลานานกว่า 60 ปีแล้ว ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมครั้งล่าสุด ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ.2525 โดยมีสาระสำคัญของการแก้ไขฐานอำนาจการเปรียบเทียบปรับให้กว้างขึ้น โดยจากเดิมจะระบุมาตราในการกระทำความผิดซึ่งได้ทำการแก้ไขเป็นไม่ระบุมตรา แต่มิได้แก้ไขอัตราโทษแห่งความผิดให้สูงตามไปด้วย และใช้บังคับเรื่อยมา อัตราโทษตามกฎหมายจึงต่ำมากเมื่อเปรียบเทียบกับสภาพเศรษฐกิจในปัจจุบันสำหรับการลงโทษจำคุกในความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากร และมีโทษปรับควบคุมไปด้วยเพราะมีคำว่า “หรือทั้งจำทั้งปรับ” ไว้ในบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ดังนั้นศาลย่อมใช้ดุลพินิจลงโทษทั้งปรับทั้งจำคุกได้แต่ตามทางพิจารณาคดีของศาลในความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรนี้มักปรากฏว่าผู้กระทำความผิดจะถูกพิพากษาจำคุกแต่ได้รับการรอกการลงโทษไว้ในกำหนดเวลา จึงอาจเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ผู้กระทำความผิดมิได้ยำเกรงต่อกฎหมายบ้านเมืองและยอมเสี่ยงกระทำความผิด เพราะถ้าพลาดพลั้งถูกจับได้ก็เพียงแค่ถูกปรับและรอกการลงโทษจำคุกเท่านั้น การลงโทษจำคุกสำหรับความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากร จึงไม่บรรลุวัตถุประสงค์ของการลงโทษได้

จากการศึกษากฎหมายต่างประเทศมีการกำหนดมาตรการบังคับโทษปรับแบบตายตัว และปรับแบบไม่ตายตัวและมาตรการทางอาญาอื่นในรูปแบบที่เหมาะสมกับคดีภาษี ดังนั้นเพื่อเป็นการยับยั้งการกระทำความผิดฐานหนี้อาณาเขตภาษีมูลค่าเพิ่ม เห็นควรแก้ไขบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร โดยการนำโทษปรับตามจำนวนเท่าของภาษีที่ต้องเสียมาใช้บังคับ ซึ่งน่าจะเป็นมาตรการทางกฎหมายที่มีประสิทธิภาพในการยับยั้งการกระทำความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม และลดแรงจูงใจในการกระทำความผิด กรณีความผิดฐานหนี้อาณาเขตภาษีมูลค่าเพิ่ม

Thesis Title	Determination of Appropriate Rate of Fine Penalty: Case Study of Value-Added Tax Cheating and Fraud Offenders under the Revenue Code.
Author	Sompop Boonya
Thesis Advisor	Associate Professor Ajchariya Chutinan
Department	Law
Academic Year	2013

ABSTRACT

Tax payment under the Constitution of Kingdom of Thailand B.E.2550 (2007) is prescribed in Section 73 of Chapter IV that the tax payment is a duty of Thai people; as a result, tax payment is the direct duty of Thai people and foreigners residing in Thailand. Any person evading or avoiding the tax payment shall be subject to the civil and criminal offences as expressly prescribed by laws, so as to develop a variety of aspects of Thailand, based upon the taxed paid by citizens.

The Revenue Department, as an organization having its duty to impose the value-added tax from the incremental value of goods or services in each process of manufacturing and selling various types of goods or services, is encountered with the a large number of problems in practice. One of the essential problems seriously affecting the society and economy is the economic crime so arising by avoiding value-added tax payment by various methods. For instance, tax invoice issuance without any right to issue or false tax invoice issuance to be used by other entrepreneurs; and value-added tax credit or refund, based on the mechanisms of value-added tax system as seriously affecting the value-added tax imposition, and economic and fiscal systems. The natures of the aforementioned criminal offences are always fraudulent in the form of fraudulent movement; namely, there shall be several offenders and systematic division of labor. This fraudulent movement is the fraudulence against the State, because the monies so fraudulent do not belong to any one of people but are the taxes and duties as paid by people to the State in form of various taxes, such as income tax, value-added tax, and specific business value, as equivalent to cheating and fraud against the taxpayers of the country.

At present, the value-added tax fraudulence has spread to every level of entrepreneurs, inclusive of those who do not carry upon businesses in the value-added tax system. Consequently, it is necessary for the State to take controlling actions and to apply the anti-offender measure to the value-added tax system. The penalties for the criminal offences have already been prescribed for a period more than 60 years and was latest amended under the Revenue Code Amendment Act (No. 25) B.E.2525 (1982), the essence of which was to enlarge the power base of the fine in settlement of the offence. Formerly, the sections of offences so committed were required to be specified, but later on, no section was specified without amendment to the rate of penalty to be higher and these punishments have been applied in a continuous manner; thus, the rates of penalty under law are extremely low in comparison with the current economic situation for the imprisonment sentence against the tax avoidance offence with penalty because there is the phrase "or both imprisonment and fine" in the provisions of law. In consequence, the court can, at his/her discretion, impose punishment in the form of imprisonment and fine. However, according to the trial, in respect of the tax avoidance offence, the offenders are likely to be subject to imprisonment but suspended sentence within a certain period; hence, it may be a ground causing the offenders not to respect laws and agreeing as their risk to commit offences, because if they make mistakes or are arrested, they may merely be subject to a fine and suspended sentence. The imprisonment sentence for criminal offence under the Revenue Code is unable to meet the objective of punishment.

According to study of foreign laws, the fixed and non-fixed sum system measures, and other criminal measures in the form as appropriate for the tax case, are imposed. As a result, to desist the cheating and fraud offences against the value-added tax, the provisions of the Revenue Code ought to be revised and applied to the fine as per the time of the tax payable. It may be the legal measure as efficient for desisting the cheating and fraud offences against the value-added tax and discouraging the offences so committed in the case of cheating and fraud offences against value-added tax.

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ในหัวข้อ “การกำหนดอัตราโทษปรับที่เหมาะสม : ศึกษากรณีผู้กระทำความผิดฐานถือโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากร” สำเร็จลุล่วงได้ด้วยดี ด้วยความอนุเคราะห์อย่างยิ่งจากรองศาสตราจารย์ อัจฉริยา ชูตินันท์ ที่ได้กรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ซึ่งท่านได้ให้ความเมตตาและกรุณาต่อผู้เขียน ทั้งยังสละเวลาอันมีค่าในการให้คำแนะนำและข้อคิดเห็นอันเป็นประโยชน์อย่างยิ่งในการทำวิทยานิพนธ์ครั้งนี้ตลอดมา ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอย่างยิ่งไว้ ณ ที่นี้

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณศาสตราจารย์ ดร.สุรศักดิ์ ลิขสิทธิ์วัฒนกุล ที่กรุณาเป็นประธานสอบวิทยานิพนธ์ รวมทั้งผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปกป้อง ศรีสนิท และอาจารย์ ดร.กรรภิรมย์ โภมลารุณ ที่ได้ให้เกียรติเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์และได้สละเวลาอันมีค่าในการตรวจสอบแก้ไขและให้คำแนะนำข้อมูลอันเป็นประโยชน์อย่างยิ่งในการจัดทำวิทยานิพนธ์

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบคุณพี่และน้องบัณฑิตวิทยาลัย สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต ที่ได้ให้ความช่วยเหลือเป็นธุระจัดการในส่วนที่เกี่ยวกับขั้นตอนและระเบียบต่างๆ ที่มีส่วนสำคัญในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ อีกทั้งขอกราบขอบพระคุณคุณเมตตา เจริญผล นิตกรชำนาญการ คุณนพพร นาคศรีชุ่ม นักตรวจสอบภาษีชำนาญการ สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 2 ที่ได้อธิบายหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากร และขอกราบขอบพระคุณ คุณตาจอม ประพันธ์พัศตร์ คุณยายเรื่อง ประพันธ์พัศตร์ คาบตำรวจสำราญ ประพันธ์พัศตร์ และนายอาญุพันธ์ ประพันธ์พัศตร์ ซึ่งเป็นผู้ให้การอุปถัมภ์เลี้ยงดูและให้การสนับสนุนการศึกษาต่อผู้เขียน และบุคคลที่สำคัญอีกคนหนึ่งในชีวิต คือ นางสาววิยะดา ขมินทกุล ซึ่งเป็นภรรยาที่คอยให้กำลังใจเรื่อยมา ซึ่งในขณะที่ผู้เขียนกำลังจัดทำวิทยานิพนธ์เล่มนี้ ภรรยาอันเป็นที่รักของผู้เขียนกำลังอยู่ในระหว่างตั้งครรภ์อ่อนๆ

ท้ายที่สุด ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าวิทยานิพนธ์เล่มนี้ คงจะมีคุณค่าและเกิดประโยชน์กับผู้ที่เกี่ยวข้องศึกษาบ้างไม่มากนักน้อย ซึ่งผู้เขียนขอขอบคุณความดีเหล่านี้ให้กับคุณพ่อสงวน บุญยะ และคุณแม่ประจวบ ประพันธ์พัศตร์ ซึ่งเป็นบุพการีผู้ให้กำเนิดผู้เขียน ที่ได้ให้การสนับสนุนทุนการศึกษาและให้กำลังใจตลอดมาจนจบการศึกษา และบรรดาคณาจารย์ทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้แก่ผู้เขียน ส่วนข้อบกพร่องของวิทยานิพนธ์เล่มนี้ผู้เขียนขอรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	๗
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	๘
กิตติกรรมประกาศ.....	๙
บทที่	
1. บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	4
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	4
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	4
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา.....	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	5
2. การใช้โทษปรับในการลงโทษผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	6
2.1 แนวคิดเรื่องโทษปรับ.....	6
2.1.1 ลักษณะและวัตถุประสงค์ของการลงโทษปรับ.....	9
2.1.2 หลักเกณฑ์การกำหนดโทษปรับและการบังคับโทษปรับในประเทศไทย.....	18
2.1.3 ผลดีและผลเสียของการลงโทษปรับ.....	20
2.1.4 ประสิทธิภาพของอัตราโทษปรับในการป้องปรามการกระทำความผิด.....	33
2.2 หลักการและการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	34
2.3 หลักเกณฑ์กำหนดโทษปรับและการบังคับใช้โทษปรับตามประมวลรัษฎากร.....	44
2.3.1 แนวความคิดในการบัญญัติโทษทางอาญาไว้ในประมวลรัษฎากร.....	50
2.4 สาเหตุการกระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักนิติเศรษฐศาสตร์.....	56
2.4.1 หลักเกณฑ์การกำหนดอัตราโทษปรับที่เหมาะสมตามหลักนิติเศรษฐศาสตร์.....	57
3. การบังคับใช้โทษปรับตามกฎหมายอากรในต่างประเทศ.....	59
3.1 การบังคับใช้โทษปรับในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common law).....	59

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
3.1.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	59
3.2 การบังคับใช้ไทยปรับในประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย (Civil law).....	69
3.2.1 ประเทศเยอรมนี.....	69
4. วิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคของมาตรการบังคับใช้ไทยปรับตามประมวลรัษฎากร.....	76
4.1 วิเคราะห์ปัญหากระบวนการในการดำเนินคดีของเจ้าพนักงานสรรพากร.....	77
4.1.1 อำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานสรรพากร.....	77
4.1.2 การดำเนินคดีของเจ้าพนักงานสรรพากร.....	79
4.1.3 ข้อจำกัดในการดำเนินคดีอาญารฐานถือ โกงภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร.....	81
4.1.4 ข้อบกพร่องของโทษปรับตามประมวลรัษฎากร.....	92
4.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบมาตรการบังคับใช้ไทยปรับของประเทศไทยกับต่างประเทศ.....	93
4.3 แนวทางการพัฒนามาตรการบังคับใช้ไทยปรับตามประมวลรัษฎากรในประเทศไทย.....	95
4.4 เหตุผลและความจำเป็นในการบังคับใช้ไทยปรับให้เหมาะสมตามประมวลรัษฎากร.....	99
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	102
5.1 บทสรุป.....	102
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	103
บรรณานุกรม.....	105
ประวัติผู้เขียน.....	111

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในการพัฒนาและบริหารประเทศโดยทั่วไป รัฐบาลจำเป็นต้องมีมาตรการในการหารายได้ แม้ว่ารัฐจะมีรายได้มาจากหลายทาง แต่แหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดมาจากภาษีอากร ซึ่งเป็นวิธีการหาเงินของรัฐบาลโดยการบังคับให้เอกชนจ่ายเงินให้แก่รัฐ โดยไม่คำนึงถึงผลตอบแทนที่ผู้จ่ายเงินจะได้รับ ซึ่งได้บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ในหมวด 4 มาตรา 73 กำหนดให้การเสียภาษีอากรเป็นหน้าที่ของชนชาวไทย ดังนั้น การเสียภาษีอากรจึงเป็นหน้าที่โดยตรงของคนไทยและคนต่างชาติที่อยู่ในประเทศไทย หากบุคคลใดหลบหนีหรือหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ผู้นั้นต้องได้รับโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ ถึงแม้กฎหมายจะบัญญัติให้บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากร แต่โดยธรรมชาตินิสัยของมนุษย์ส่วนใหญ่ไม่ต้องการเสียเงินให้แก่รัฐหรือแก่ใครก็ตามโดยไม่จำเป็น ฉะนั้น การเลี่ยงภาษีอากรจึงเป็นปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้นในทุกประเทศ และไม่ใช่ว่าปรากฏการณ์ที่เพิ่งเกิดขึ้นใหม่หรือมีอยู่แต่เฉพาะประเทศไทย ส่วนพฤติกรรมของการหลีกเลี่ยงภาษีโดยทั่วไปก็มีความแตกต่างกันไป โดยมีวัตถุประสงค์อย่างเดียวกัน คือ ต้องการที่จะหลบหนีหรือหาช่องทางในการเสียภาษีอากรน้อยกว่าที่กฎหมายบัญญัติไว้ให้เสีย ฉะนั้น หากมีการหลีกเลี่ยงภาษีเป็นจำนวนมาก ย่อมมีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศ

ในส่วนของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value – Added Tax) เป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิต และการจำหน่ายสินค้าหรือบริการชนิดต่างๆ ซึ่งตั้งแต่รัฐนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จนถึงปัจจุบัน กรมสรรพากรในฐานะผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ประสบปัญหาในทางปฏิบัติมากมาย ซึ่งปัญหาสำคัญประการหนึ่งที่มีผลกระทบด้านสังคมและเศรษฐกิจอย่างมาก คือ ได้เกิดอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ โดยการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยวิธีการต่างๆ เช่น การออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิออกหรือออกใบกำกับภาษีปลอม เพื่อให้ผู้ประกอบการรายอื่นนำไปใช้ในการเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยอาศัยกลไกของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นปัญหาที่ส่งผลกระทบรุนแรงต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มระบบเศรษฐกิจ และการเงินการคลังของประเทศ ซึ่งลักษณะการทำความผิดอาญาดังกล่าว

มักจะทุจริตกันเป็น “ขบวนการฉ้อโกง” กล่าวคือ จะมีผู้กระทำความผิดร่วมกันหลายคนและมีการแบ่งหน้าที่กันทำอย่างเป็นระบบ ซึ่ง “ขบวนการฉ้อโกง” นี้ คือ เป็นการฉ้อโกงรัฐ¹ เพราะเงินที่ฉ้อโกงรัฐไปนั้น เป็นเงินของรัฐไม่ใช่เงินของประชาชนคนใดคนหนึ่ง ซึ่งก็คือ เงินภาษีอากรที่ประชาชนเสียให้แก่รัฐในรูปของภาษีต่างๆ เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น จึงเท่ากับเป็นการฉ้อโกงประชาชนผู้เสียภาษีอากรทั่วประเทศ

เอกสารหลักฐานในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานสำคัญอย่างหนึ่ง ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่มีไว้ใช้แสดงจำนวนภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการ จะต้องนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มรวมทั้งที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งซื้อสินค้าหรือรับบริการจะนำไปเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษี ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการ มีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการ โดยอย่างน้อย 2 ฉบับ ผู้ประกอบการจะต้องส่งมอบต้นฉบับให้แก่ผู้ซื้อ ส่วนสำเนาใบกำกับภาษีผู้ประกอบการจะต้อง เก็บรักษาไว้เพื่อใช้เป็นหลักฐานประกอบการลงบัญชี และเพื่อให้เจ้าหน้าที่สรรพากรตรวจสอบความถูกต้อง

ปัจจุบันการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้ระบาดแพร่หลายไปทุกระดับของผู้ประกอบการ รวมถึง บุคคลซึ่งมิได้เป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งการทุจริตภาษีนั้น จะมีวิธีการที่แตกต่างกันและลักษณะการทุจริตนั้น ในทางทฤษฎี ซึ่งก็คือ ทฤษฎีการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance, Tax Evasion) ถือเป็น Tax Evasion² อย่างเช่น ผู้ทุจริตพิมพ์แบบฟอร์มใบกำกับภาษี 2 ชุด มีเล่มที่ เลขที่เดียวกัน และออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการ โดยมีการยกเลิกใบกำกับภาษีบางฉบับที่ต้องการ แต่ในทางความเป็นจริงแล้วไม่มีการยกเลิกใบกำกับภาษีฉบับดังกล่าวนั้นแต่อย่างใด และจะมีการเก็บสำเนาใบกำกับภาษีไว้แสดงต่อเจ้าหน้าที่สรรพากรเพียงชุดเดียว ซึ่งเมื่อผู้ทุจริตยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ทำให้สามารถหลบ ยอดภาษีที่ขายและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต่ำกว่าความเป็นจริง หรือผู้ทุจริตมีฐานของสินค้าที่ซื้อขายจริง แต่นำยอดสินค้าที่ขายให้กับผู้ที่ไม่ต้องการ ใบกำกับภาษีหรือผู้ที่อยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาออกใบกำกับภาษี เพื่อขายใบกำกับภาษีนำไปใช้เครดิตภาษีหรือขอคืนภาษี โดยมีได้มีการซื้อสินค้าจริงและผู้ทุจริตออกจากใบกำกับภาษีนั้น จะยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสีย

¹ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา. (2539, ตุลาคม – ธันวาคม). ความผิดและระวางโทษสำหรับผู้ฉ้อโกงรัฐในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม *ศุลกาฬ* 43(4) น 1296 – 129.

² Tax Evasion (การหลบหนีภาษีอากร) หมายถึง การไม่ชำระภาษีตามส่วนที่ต้องการรับผิดชอบกฎหมายและเป็นสิ่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่ผู้เสียภาษียังจะพยายามหลุดพ้นจากภาระภาษีด้วยวิธีการที่มิชอบนั้นและปกปิดรายได้โดยการปลอมแปลงหรือแสดงหลักฐานที่เป็นเท็จหรือหลอกลวงการดำเนินธุรกิจโดยใช้กฎหมายในทางที่ผิด (Tax Evasion) ถือว่าเป็นการกระทำความผิดอาญา

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ตามปกติ การทุจริตดังกล่าวทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มบิดเบือนไปจากความเป็นจริง³

ดังนั้น รัฐมีความจำเป็นต้องเข้ามาควบคุมดูแล โดยต้องนำมาตรการในการป้องกันและปราบปรามผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากบทลงโทษสำหรับความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติไว้เป็นเวลานานกว่า 60 ปีแล้ว ซึ่งได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมครั้งล่าสุด ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ.2525 โดยมีสาระสำคัญของการแก้ไขฐานอำนาจการเปรียบเทียบปรับให้กว้างขึ้น โดยจากเดิมจะระบุนาตราในการกระทำความผิด ซึ่งได้ทำการแก้ไขเป็นไม่ระบุนาตรา แต่มีได้แก้ไขอัตราโทษแห่งความผิดให้สูงตามไปด้วยและใช้บังคับเรื่อยมา อัตราโทษตามกฎหมายจึงต่ำมากเมื่อเปรียบเทียบกับสภาพเศรษฐกิจในปัจจุบัน สำหรับความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากร และมีทั้งโทษจำคุกและโทษปรับควบคู่ไปด้วยเพราะมีคำว่า “หรือทั้งจำทั้งปรับ” ไว้ในบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ดังนั้น ศาลยอมใช้ดุลพินิจลงโทษทั้งปรับทั้งจำคุกได้ แต่ตามทางพิจารณาคดีของศาลในความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรนี้⁴ มักปรากฏว่าผู้กระทำความผิดจะถูกพิพากษาจำคุก แต่ได้รับการรอกการลงโทษไว้ในกำหนดระยะเวลา จึงอาจเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ผู้กระทำความผิดมิได้ยำเกรงต่อกฎหมายบ้านเมือง และยอมเสี่ยงกระทำความผิด เพราะถ้าพลาดพลั้งถูกจับได้ก็เพียงแค่ถูกปรับและรอกการลงโทษจำคุกเท่านั้น การลงโทษจำคุกสำหรับความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากร จึงไม่บรรลุวัตถุประสงค์ของการลงโทษได้

³ สมภพ ผ่องสกุล. (2539, กุมภาพันธ์). การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม : ศึกษาเฉพาะกรณีที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษี สรรพากรสาส์น 43(2). น 114 และ 115.

⁴ สมภพ ผ่องสกุล. การหลีกเลี่ยงภาษี : ศึกษาเฉพาะกรณีที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษี น 114. สำหรับในส่วนของผู้ทุจริตที่ประกอบการบังหน้าว่าส่งออกสินค้า จะมีวิธีการที่แตกต่างไปบ้าง คือ ผู้ทุจริตจะมีการประกอบการส่งออกสินค้า โดยการเริ่มแรกตั้งบริษัทขึ้นมาอย่างน้อย 2 บริษัท และในระยะแรกจะมีการประกอบการส่งออกจริง แต่ต่อมาตั้งบริษัทขึ้นมาอีกหลายๆบริษัท และบริษัทเหล่านี้ไม่ได้มีการประกอบการส่งออกจริง โดยผู้ทุจริตจะให้พวกพ้องเข้าไปเป็นกรรมการบริษัทที่มีอำนาจเด็ดขาดในการบริหารงาน จากนั้นก็จะมีการปลอมใบขนส่งสินค้าขาออกของกรมศุลกากรและปลอมใบกำกับภาษีเพื่อขอคืนภาษีซื้อ โดยอ้างว่าได้ส่งสินค้าสินค้าออกนอกราชอาณาจักร (บริษัทที่มีการประกอบกิจการส่งออกสินค้าจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 0 ภาษีขายของ จึงมีค่าเป็น 0 ในขณะที่ภาษีที่ซื้อจะเกิดขึ้นตลอดเวลา)

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาแนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีอากร รวมทั้งความหมายของใบกำกับภาษีปลอมที่ใช้ในการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม
2. เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคของการกำหนดโทษปรับที่ไม่เหมาะสมในความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มอันจะนำไปสู่การลดแรงจูงใจในการกระทำความผิด
3. เพื่อศึกษาและวิเคราะห์มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการใช้โทษปรับ ตามหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย และนำมาเปรียบเทียบกับของมาตรการทางกฎหมายของต่างประเทศ
4. เพื่อศึกษาและวิเคราะห์แนวทางในการบริหารจัดการของหน่วยงานภาครัฐ ในการป้องกันและปราบปรามการทุจริตต่อโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อกำหนดแนวทางในการป้องกันและปราบปรามการทุจริตอย่างมีประสิทธิภาพ และรักษาผลประโยชน์แห่งรัฐด้านการบริหารการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิผล

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

บทกำหนดโทษปรับที่บัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4 บัญญัติอำนาจการเปรียบเทียบปรับ แต่มิได้แก้ไขอัตราโทษแห่งความผิดให้สูงตามไปด้วย อัตราโทษปรับตามกฎหมายจึงต่ำมากเมื่อเปรียบเทียบกับสภาพเศรษฐกิจในปัจจุบัน จึงไม่มีผลเป็นการยับยั้งหรือก่อให้เกิดความเกรงกลัวแก่ผู้ทำความผิด แต่กลับผลักดันให้เกิดการกระทำความผิดซ้ำ

จากการศึกษากฎหมายต่างประเทศมีการกำหนดมาตรการบังคับโทษปรับแบบตายตัวและปรับแบบไม่ตายตัวและมาตรการทางอาญาอื่นในรูปแบบที่เหมาะสมกับคดีภาษี ดังนั้น เพื่อเป็นการยับยั้งการกระทำความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มเห็นควรแก้ไขบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร โดยการนำโทษปรับตามจำนวนเท่าของภาษีที่ต้องเสียมาใช้บังคับ น่าจะเป็นมาตรการทางกฎหมายที่มีประสิทธิภาพในการยับยั้งการกระทำความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม และลดแรงจูงใจในการกระทำความผิด กรณีฐานความผิดการออกหรือใช้ใบกำกับภาษีปลอม

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

การจัดทำวิทยานิพนธ์ครั้งนี้ ผู้เขียนมุ่งศึกษาหลักการและทฤษฎีทั่วไปเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม วิธีการหรือปัจจัยต่างๆที่ทำให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม และผลกระทบของปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้น และเสนอแนะแนวทางการปรับปรุงแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิออก รวมทั้งอัตราโทษปรับที่ไม่เหมาะสมตามประมวลรัษฎากรให้เหมาะสมยิ่งขึ้น เพื่อลดแรงจูงใจในการกระทำความผิดและยับยั้ง

มิให้มีการกระทำความผิดฐานทุจริตเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไป ซึ่งการศึกษาเพียงประมวล
 รัชฎากรอย่างเดียวนั้น คงไม่สามารถที่จะให้รู้ถึงแก่นแท้ของกฎหมายภาษีอากร ได้อย่างลึกซึ้ง
 จึงจำเป็นต้องศึกษาถึงกฎหมายลำดับรองประกอบด้วย ดังนั้น เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการศึกษา
 ได้วางขอบเขตการศึกษา จากประมวลรัชฎากร พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศอธิบดี
 กรมสรรพากร และคำสั่งกรมสรรพากรที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัชฎากร ระเบียบ และ
 แนวปฏิบัติของกรมสรรพากร หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร คำรา และบทความทาง
 วิชาการที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งในและต่างประเทศ คำพิพากษาศาลฎีกา

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

การศึกษาครั้งนี้ใช้วิธีศึกษาทางเอกสาร โดยศึกษาจากเอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวกับแนวคิด
 ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการศึกษา บทความ วารสาร ประมวลกฎหมาย วิทยานิพนธ์ พระราชบัญญัติที่
 เกี่ยวข้องโดยศึกษาวิจัยตามประมวลรัชฎากร ประกอบกับกฎหมายลำดับรองที่ออกโดยอาศัย
 อำนาจตามประมวลรัชฎากร แนวปฏิบัติกรมสรรพากร ประสบการณ์ที่ผู้ศึกษาได้เคยปฏิบัติงานด้าน
 กฎหมาย และประสบการณ์ของเจ้าหน้าที่สรรพากรที่มีหน้าที่เกี่ยวข้อง มาประกอบการวิเคราะห์
 ปัญหาด้วย นอกจากนี้ยังได้ศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศด้วย
 นอกจากนี้ยังค้นคว้าข้อมูลผ่านทางคอมพิวเตอร์ในระบบอินเทอร์เน็ต

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบแนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษี-
 อากร รวมทั้งความหมายของใบกำกับภาษีปลอมที่ใช้ในการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม
2. ทำให้ทราบถึงปัญหาและอุปสรรคของการกำหนดโทษปรับที่ไม่เหมาะสมในความผิดเกี่ยว
 กับการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มและผลกระทบที่ได้รับจากการกระทำความผิด
3. ทำให้ทราบถึงมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการใช้โทษปรับ ตามหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม
 ของประเทศไทย และนำมาเปรียบเทียบกับของมาตรการทางกฎหมายของต่างประเทศ
4. ทำให้ทราบถึงแนวทางเสนอแนะ และการกำหนดโทษปรับให้เหมาะสมกับลักษณะของการ
 กระทำความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มอันจะนำไปสู่การกำหนดมาตรการในการป้องกันและ
 การปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม และลดแรงจูงใจในการกระทำความผิด

บทที่ 2

การใช้โทษปรับในการลงโทษผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.1 แนวคิดเรื่องโทษปรับ

โทษปรับเป็นโทษที่เก่าแก่มีมาแต่โบราณ และมีมาก่อนโทษจำคุก ที่มาของโทษปรับตามประวัติศาสตร์กฎหมายกล่าวว่า ตั้งแต่สมัยมนุษย์เพิ่งเจริญขึ้นมาก็เริ่มตั้งครอบครัวกันอยู่เป็นหมู่เป็นเผ่า มีหัวหน้าครอบครัวเป็นผู้ปกครองดูแล การจะลงโทษผู้ใดอยู่ในอำนาจเด็ดขาดของผู้ที่เป็นหัวหน้า ไม่มีกฎหมายหรือระเบียบอันใดในการลงโทษ เพราะรัฐยังไม่เป็นรูปเป็นร่างขึ้นแน่นอน และอำนาจรัฐในการลงโทษผู้กระทำความผิดยังไม่มี ถ้าหากมีการกระทำผิดขึ้นระหว่างบุคคลในครอบครัวเดียวกัน หัวหน้าครอบครัวก็เป็นผู้จัดการลงโทษ ซึ่งในครั้งนั้นมักจะรุนแรงถึงตายหรือไม่ก็ขับไล่ออกไปจากครอบครัว แต่ถ้าเป็นกรณีที่คนใดในครอบครัวหนึ่ง หรือเผ่าหนึ่งไปกระทำผิดต่อคนในครอบครัวหรือเผ่าอื่น การลงโทษในที่นี้ก็มีการแก้แค้น ซึ่งครอบครัวหรือเผ่าของฝ่ายที่ถูกถูกรานจะกระทำต่อครอบครัวหรือเผ่าของผู้ถูกราน การแก้แค้นเป็นเหตุให้เกิดการต่อสู้ระหว่างครอบครัวหรือระหว่างเผ่าอยู่เรื่อยไปจนกว่าฝ่ายที่แพ้จะถูกกำจัดหมดสิ้นไป นอกเสียจากว่าครอบครัวของฝ่ายที่ถูกถูกรานจะยอมจ่ายทรัพย์สินเป็นค่าไถ่โทษ (Composition) ให้แก่ครอบครัวของฝ่ายที่ถูกถูกรานจนเป็นที่พอใจ ต่อมาอำนาจรัฐในด้านการยุติธรรมมั่นคงขึ้นทุกทีจนสามารถเลิกล้มระบบยุติธรรมโดยเอกชนและนำเอาระบบความยุติธรรมโดยมหาชนเข้ามาแทนที่ได้ รัฐได้บัญญัติให้ความผิดที่เสียหายแก่ผลประโยชน์ของสังคมเป็นความผิดมหาชน เช่น การทรยศต่อชาติ เป็นต้น ส่วนระบบไถ่โทษยังมีอยู่ แต่รัฐบังคับให้คู่พิพาทจ่ายส่วนหนึ่งของค่าไถ่โทษแก่รัฐเพื่อเป็นการตอบแทนการที่รัฐเข้ามาจัดการความยุติธรรมให้ส่วนนี้ มีลักษณะเป็นค่าขึ้นศาลและค่าภาษีไปในตัว ส่วนที่ค่าตอบแทนของรัฐนี้มีอัตราเพิ่มสูงขึ้นทุกทีๆ แต่ส่วนที่ผู้เสียหายได้รับลดลงไปเรื่อยๆ ในที่สุด ผู้เสียหายคงได้แต่เพียงค่าชดเชยความเสียหายเท่านั้น ส่วนที่รัฐได้แยกออกเป็นสองส่วน ส่วนหนึ่งกลายเป็นค่าธรรมเนียมศาล และอีกส่วนหนึ่งกลายเป็น “ค่าปรับ”¹

¹ อัจฉริยา ชูตินันท์. (2557). *อาชญาวินัยและทัณฑวิทยา* กรุงเทพฯ: วิญญูชน. น 176.

การลงโทษปรับ เป็นการลงโทษต่อทรัพย์สินของผู้กระทำความผิดโดยเชื่อว่าเป็นการลงโทษตามวัตถุประสงค์ เพื่อการป้องปรามหรือการข่มขู่ (deterrence) โดยเป็นการลงโทษต่อทรัพย์สินของผู้กระทำความผิด เพื่อให้ผู้กระทำความผิดมีความเจ็บปวด ไม่กระทำความผิดซ้ำอีก เนื่องจากเกิดความกลัวในผลที่ตนจะได้รับจากการถูกลงโทษการลงโทษปรับยังเป็นการลงโทษที่รัฐไม่ต้องมีภาระค่าใช้จ่ายต่างๆ แต่กลับมีรายได้จากค่าปรับที่สามารถนำมาใช้ในการพัฒนาประเทศชาติซึ่งแตกต่างจากการลงโทษโดยวิธีอื่น²

การปรับเป็นเครื่องมือการลงโทษที่เป็นตัวเงิน (monetary sanction) ซึ่งมีผลในการถ่ายโอนเงินจากผู้กระทำความผิดมาสู่รัฐ เมื่อเทียบกับโทษจำคุกแล้ว โทษปรับมีข้อดีกว่าหลายประการ ประการแรก การใช้โทษปรับมีต้นทุนในการบริหารจัดการไม่สูงเท่าโทษจำคุก และมีต้นทุนต่ำกว่าต้นทุนในการลงโทษขั้นกลาง (intermediate sanction) ซึ่งหมายถึงการลงโทษที่มีความรุนแรงระหว่างการรอลงอาญาและการจำคุก ในรูปแบบอื่นๆ เช่น การคุมประพฤติและการกักบริเวณ เป็นต้น

ประการที่สอง สังคมไม่ต้องสูญเสียทรัพยากรมนุษย์จากการที่แรงงานได้รับโทษจำคุก อันมีผลเป็นการแยกแรงงานที่มีศักยภาพในการผลิต (productive labor) ออกจากตลาดแรงงาน ในขณะที่การลงโทษปรับทำให้ผู้กระทำความผิดยังสามารถหารายได้เพื่อให้อุปการะเลี้ยงดูแก่ตนเองและครอบครัวได้

ประการที่สาม โทษปรับไม่ก่อให้เกิดผลกระทบด้านลบต่อผู้กระทำความผิดรุนแรงเหมือนโทษจำคุก ซึ่งมักสร้าง “ตราบาป” (social stigma) ที่ติดตัวไปตลอดชีวิตแม้พ้นโทษแล้ว โดยตราบาปดังกล่าวมักส่งผลให้ผู้พ้นโทษไม่สามารถกลับสู่ตลาดแรงงานและสังคมได้อย่างปกติและอาจต้องกลับไปเป็นอาชญากรจากการกระทำผิดซ้ำอีก

ด้วยเหตุผลดังกล่าว จึงสมควรนำโทษปรับมาใช้แทนโทษจำคุกให้มากที่สุดเท่าที่จะสามารถทำได้ โดยเฉพาะในกรณีที่มีความผิดที่กระทำนั้นไม่ใช่ความผิดอุกฉกรรจ์ เช่น การฆ่าคนตายหรือทำร้ายร่างกาย ซึ่งทำให้ต้องกันตัวผู้กระทำความผิดออกจากสังคมเพื่อไม่ให้กระทำความผิดซ้ำอีก³

² พิษยนต์ นิพาสพงษ์. (2542). โทษปรับโดยกำหนดตามรายวันและรายได้ (Day Fine) (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

³ โครงการการวิเคราะห์กฎหมายและกระบวนการยุติธรรมทางอาญาด้านเศรษฐศาสตร์. (2554, สิงหาคม). *นิติศาสตร์ของระบบยุติธรรมทางอาญาของไทย ฉบับสมบูรณ์* (เล่มที่ 1). สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.)

ในปัจจุบัน โทษปรับ (Fine) เป็นโทษที่ศาลนำมาบังคับใช้มากที่สุดและเป็นโทษหลักที่ใช้ควบคู่ไปกับโทษจำคุกในความคิดเกือบทุกประเภทที่มีโทษจำคุกและยังใช้เป็นโทษหลัก โดยเฉพาะความผิดเล็กน้อยๆอีกมากมายทั้งนี้มาจากแนวความคิดที่ว่า การกระทำความผิดทางอาญาในคดีเล็กน้อยที่จำเลยหรือผู้ต้องหาไม่ควรจะต้องรับโทษจำคุก โดยเฉพาะอย่างยิ่งการลงโทษจำคุกในระยะสั้นเนื่องจากการลงโทษจำคุกระยะสั้นนั้นไม่สามารถทำให้ผู้กระทำความผิดปรับปรุงแก้ไขตนเองและกลับสู่สังคมได้อย่างมีประสิทธิภาพเพราะระยะเวลาของจำคุกนั้นสั้นเกินกว่าที่จะสามารถบำบัดผู้กระทำความผิดให้กลับมาเป็นคนดีของสังคมได้ แต่การจำคุกระยะสั้นกลับทำให้ผู้กระทำความผิดในคดีที่ไม่ร้ายแรงเท่าใดนักถูกตัดออกจากสังคมและต้องไปอยู่กับบรรดาผู้ต้องขังในคดีอาญาร้ายแรงส่งผลให้บุคคลเหล่านั้นได้เรียนรู้วิธีประกอบอาชญากรรมจากนักโทษที่มีความผิดร้ายแรงมากทำให้เขาเหล่านั้นได้รับการถ่ายทอดพฤติกรรมความเป็นอาชญากรและเข้าสู่การเป็นอาชญากรที่จะกระทำความผิดร้ายแรงต่อไปในอนาคตและการถูกลงโทษจำคุกเป็นการเสื่อมเสียชื่อเสียงเพราะจะต้องถูกสังคมตราหน้าว่าเป็นคนชั่วร้ายส่งผลให้ผู้ต้องโทษจำคุกกลับมากระทำความผิดซ้ำได้ง่าย⁴

ด้วยเหตุนี้ จึงได้มีการกำหนดโทษปรับซึ่งเป็นวิธีการหนึ่งซึ่งเชื่อว่าสามารถนำมาแทนโทษจำคุกได้ โทษปรับเป็นโทษที่อาจใช้เป็นเอกเทศโดยไม่มีโทษอื่นหรืออาจใช้ควบคู่ไปกับโทษสถานอื่นก็ได้ในต่างประเทศนิยมใช้โทษปรับสถานเดียวสำหรับความผิดเล็กน้อยตามกฎหมายไทย มักใช้โทษปรับสถานเดียวสำหรับความผิดที่มีโทษเล็กน้อยเช่นกันหรือมีจะนั้นก็มักจะนิยมใช้กับความผิดใหม่ๆซึ่งเพิ่งสร้างขึ้นเป็นความผิดอาญา เช่น ความผิดอาญาทางเศรษฐกิจ ความผิดเกี่ยวกับการคุ้มครองผู้บริโภค ความผิดเกี่ยวกับการค้าที่ไม่เป็นธรรม ความผิดเกี่ยวกับทรัพย์สินทางปัญญา เป็นต้น แต่โทษปรับเมื่อมีการนำมาใช้กับความผิดใหม่ๆเช่นนี้มักมีการบัญญัติโทษปรับในอัตราที่สูงในทำนองว่าถ้าจะลงเป็นโทษจำคุกก็เห็นว่าอาจจะเป็นโทษที่หนักเกินไปจึงลงโทษปรับแทน และเมื่อมีการกำหนดโทษปรับแล้วก็กำหนดค่าปรับให้สูงสมกับที่ความผิดนั้นหรือเรียกว่าเป็นการลงโทษทางเศรษฐกิจต่อผู้กระทำความผิดนั่นเอง

ปัจจุบันโทษปรับไม่ได้มีผลเป็นทางเลือก (alternative) แทนโทษจำคุกในประเทศไทย แต่กลับมีลักษณะเสริม (complement) โทษจำคุก ดังจะเห็นได้จากการที่กฎหมายกำหนดให้สามารถลงโทษทั้งจำคุกและปรับควบคู่กัน หรือในทางปฏิบัติการลงโทษปรับมักเกิดขึ้นเมื่อศาลตัดสินจำคุกแต่ให้รอการลงอาญาไว้เท่านั้น บทบาทของการใช้โทษปรับในระดับต่ำในประเทศไทยอาจเกิดจาก

⁴ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. (2551, 4 มกราคม). *โครงการพัฒนามาตรการยึดทรัพย์สินใช้ค่าปรับและมาตรการกักขังแทนค่าปรับตามประมวลกฎหมายอาญา* (รายงานการผลวิจัย).

เหตุผลต่างๆ คือ ประการที่หนึ่ง ค่าปรับในประเทศไทยอยู่ในระดับที่ต่ำเกินไป เนื่องจากการไม่ได้ปรับขึ้นตามสภาพเศรษฐกิจมาเป็นเวลานาน จนทำให้ไม่มีผลในการป้องปรามการกระทำความผิด ประการที่สอง ความไม่เชื่อในประสิทธิผลในการป้องปรามการทำผิดของสังคมและผู้บังคับใช้กฎหมาย และประการสุดท้าย ความเชื่อที่ว่าโทษปรับก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้มีรายได้น้อยและผู้มีรายได้น้อย เนื่องจากผู้มีรายได้น้อยสามารถจ่ายค่าปรับ แต่ผู้มีรายได้น้อยไม่สามารถจ่ายค่าปรับและต้องถูกกักขังแทน

2.1.1 ลักษณะและวัตถุประสงค์ของการลงโทษปรับ

โทษปรับ ถือเป็นโทษที่บังคับเอาแก่ทรัพย์สิน โดยในมาตรา 28 แห่งประมวลกฎหมายอาญา บัญญัติว่า “ผู้ใดต้องโทษปรับผู้นั้นจะต้องชำระเงินตามจำนวนที่กำหนดไว้ในคำพิพากษาของศาล” โทษปรับจึงได้แก่โทษซึ่งผู้ต้องคำพิพากษาจะต้องนำเงินตามจำนวนที่กำหนดไว้ในคำพิพากษามาชำระต่อศาล โดยโทษปรับมีลักษณะสำคัญดังต่อไปนี้

1. โทษปรับเป็นโทษที่บังคับเอาแก่ทรัพย์สินของผู้กระทำความผิดทรัพย์สินที่จะบังคับเอานั้นคือ “เงิน” หากเป็นการบังคับเอาจากทรัพย์สินอื่นๆ ก็ไม่ใช่โทษปรับ ถ้าทรัพย์สินนั้นเกี่ยวข้องกับ การกระทำความผิดก็ถือว่าเป็นโทษเกี่ยวกับการริบทรัพย์สิน อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดไม่มีเงินเสียค่าปรับอาจถูกยึดทรัพย์สินได้ การยึดทรัพย์สินจึงมิใช่การริบทรัพย์สินเพราะ มิได้กระทำต่อทรัพย์สินอันเกี่ยวกับการกระทำ

2. ค่าปรับต้องตกเป็นของแผ่นดินแนวความคิดนี้มาจากความคิดที่ว่า “ระบบความยุติธรรมของรัฐ” กล่าวคือรัฐเข้ามาเป็นผู้เสียหายหรือรัฐเข้ามาเป็นผู้จัดการแทนผู้เสียหายซึ่งแนวคิดเรื่องเงินค่าปรับในทางอาญามีความแตกต่างจากแนวคิดเรื่องเงินค่าสินไหมในทางแพ่ง ดังนี้⁵

ประการแรก ค่าสินไหมในทางแพ่งเป็นการเพื่อชดใช้ความเสียหายแก่เอกชน ผู้ได้รับความเสียหายแต่การปรับในทางอาญาเป็นการปรับเพื่อเป็นการลงโทษผู้กระทำความผิด

ประการที่สอง ค่าสินไหมในทางแพ่งนั้นคู่กรณีสามารถตกลงกันได้ แต่เงินค่าปรับในทางอาญากฎหมายได้กำหนดไว้

ประการที่สาม ค่าสินไหมในทางแพ่งจะบังคับให้ผู้ถูกปรับชดเชยค่าปรับไม่ได้แต่เงินค่าปรับในทางอาญาบังคับให้ผู้ถูกปรับถูกกักขังแทนเงินค่าปรับได้

⁵ หยุต แสงอุทัย. (2544). *กฎหมายอาญาภาค 1* (พิมพ์ครั้งที่ 18). น 191.

⁶ สุวรรณ ทองเนื้อแข็ง. (2539). *การบังคับโทษปรับ* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารคดี). กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. น 13.

ประการที่สี่ การปรับในทางอาญาเป็นโทษเมื่อเป็นโทษที่ย่อมเป็นการเสื่อมเสียเกียรติยศชื่อเสียงแก่ผู้ถูกปรับอยู่ในตัวแต่การปรับในทางแพ่งไม่ใช่โทษจึงไม่เป็นการเสื่อมเสียเกียรติยศแก่ผู้ถูกปรับแต่อย่างใด

ประการที่ห้า เงินค่าปรับในทางอาญาที่ผู้กระทำความผิดต้องชำระนั้น ตกเป็นของรัฐส่วนในทางแพ่ง เช่นในกรณีละเมิดนั้นมิวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้กระทำความผิดได้รับความเสียหายได้กลับคืนสู่สถานะเดิมก่อนมีการกระทำความผิดอันเป็นละเมิดนั้นให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ ดังนั้นเงินค่าปรับที่ผู้กระทำความผิดต้องชำระนั้นจะตกเป็นของรัฐในส่วนทางแพ่ง เช่นกรณีของการละเมิดนั้นค่าเสียหายซึ่งมาจากทรัพย์สินของผู้กระทำการละเมิดนั้นย่อมตกเป็นของผู้เสียหายมิได้ตกเป็นของรัฐแต่อย่างใด

3. โทษปรับเป็นโทษที่อาจใช้เป็นเอกเทศโดยไม่มีโทษอื่นหรืออาจใช้ควบคู่ไปกับโทษสถานอื่นก็ได้ ในต่างประเทศนิยมใช้โทษปรับสถานเดียวสำหรับความผิดเล็กน้อยตามกฎหมายไทยโทษปรับสถานเดียวสำหรับความผิดที่สมควรมีโทษเล็กน้อยหรือมีละเมิดนั้นก็มักจะนิยมใช้กับความผิดใหม่ๆซึ่งเพิ่งสร้างขึ้นเป็นความผิดอาญาตัวอย่างจะเห็นได้ชัดในกรณีความผิดอาญาทางเศรษฐกิจความผิดเกี่ยวกับการคุ้มครองผู้บริโภค ความผิดเกี่ยวกับการค้าที่ไม่เป็นธรรมความผิดของกรรมการในกรณีนิติบุคคลรับโทษทางอาญา แต่โทษปรับเมื่อมีการนำมาใช้กับความผิดใหม่ๆเช่นนี้ มักมีการบัญญัติโทษปรับให้เป็นโทษที่รุนแรงมีปริมาณมากในทำนองว่าถ้าจะลงเป็นโทษจำคุกก็เห็นว่าอาจจะเป็นโทษที่หนักเกินไปจึงลงโทษปรับแทนแต่เมื่อมีการกำหนดโทษปรับแล้ว ก็กำหนดค่าปรับให้สูงสมกับที่ความผิดนั้นเป็นความผิดทางเศรษฐกิจเรียกได้ว่าเป็นการลงโทษทางเศรษฐกิจของผู้กระทำความผิดก็ว่าได้

มนุษย์เราเมื่อกระทำความผิดมักจะได้รับรางวัลตอบแทนจากสังคมเพื่อเป็นสิ่งจูงใจให้บุคคลนั้นกระทำความดีต่อไปทั้งยังเป็นการชักจูงให้บุคคลอื่นทำความดีด้วยเช่นกันในทางกลับกันเมื่อกระทำความผิดก็ย่อมจะต้องถูกลงโทษในอดีตของกฎหมายไทยที่ผ่านมการลงโทษบุคคลที่กระทำความผิดจึงมุ่งเน้นการลงโทษต่อผู้กระทำความผิดเพื่อทดแทนความเสียหายที่ผู้กระทำความผิดก่อให้เกิดขึ้นและเพื่อเป็นการปราบปรามและข่มขู่อาชญากรมากกว่าที่จะให้ผู้กระทำ

⁷ เกียรติจักร วัจนะสวัสดิ์. (2544). คำอธิบายกฎหมายอาญาภาค 1 (พิมพ์ครั้งที่ 7 แก้ไขเพิ่มเติม). น 10.

⁸ รongพล เจริญพันธ์. (2521). การใช้เป็นมาตรการคุ้มครองผู้บริโภคในเรื่องคำพรรณณาคุณภาพสินค้าหรือการโฆษณาที่ไม่เป็นธรรมแก่ผู้บริโภค วารสารนิติศาสตร์. 10(2) น 316-319.

⁹ พิรุฬห์ โดสุกถาวรณ ก (2532). การลงโทษปรับทางอาญา (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารคดี). กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. น 16.

ความผิดเกิดความรู้อำนาจหรือศึกษาให้เข้าใจว่าเหตุใดบุคคลดังกล่าวจึงกลายเป็นผู้ที่ประพฤติดน ฝ่าฝืนต่อกฎหมายและด้วยวัตถุประสงค์เดิมของการลงโทษปรับเป็นการแก้แค้นทดแทนและข่มขู่ การลงโทษจึงเป็นไปในรูป “ตาต่อตาฟันต่อฟัน” อย่างชัดเจนก็เพื่อไม่ให้ผู้กระทำความผิดกล้าที่จะ กระทำความผิดอีกหรืออีกนัยหนึ่งเพื่อให้บุคคลเกรงกลัวต่อการลงโทษ

ต่อมาการศึกษาค้นคว้าทางด้านอาชญาวิทยาเจริญก้าวหน้าขึ้นตามลำดับวัตถุประสงค์ ของการลงโทษมีการเปลี่ยนแปลงตามยุคสมัยในปัจจุบันวัตถุประสงค์ของการลงโทษมีการ เปลี่ยนแปลงไปจากเดิมโดยได้มีการเชื่อมลักษณะความผิดและโทษรวมถึงการใช้มาตรการต่างๆ เพื่อให้ผู้กระทำความผิดเกิดความรู้อำนาจ ดังนั้น การแก้แค้นทดแทนย่อมไม่สมเจตนารมณ์ของ การลงโทษในปัจจุบันหากแต่จะต้องมีการเปลี่ยนนโยบายเป็นการนำเอาตัวผู้กระทำความผิด กลับคืนสู่สังคมให้มากที่สุด ซึ่งเห็นว่าการลงโทษที่เหมาะสมการอบรมบ่มนิสัยการฝึกฝนอาชีพ ในระหว่างต้องขังเป็นวิธีหนึ่งในการนำมาตรการอื่นมาใช้เพื่อให้การลงโทษเกิดความเหมาะสม มากยิ่งขึ้น การป้องกันอาชญากรรม คือ การปฏิบัติในการบริหารความเสี่ยงของการเกิดอาชญากรรม ซึ่งจะทำให้ปัญหาอาชญากรรมลดลงอย่างมีประสิทธิภาพ และส่งเสริมการรักษาความมั่นคงและความ ปลอดภัยและความเป็นอยู่ทางเศรษฐกิจและสังคมให้ดีขึ้น¹⁰

ในลักษณะทำนองเดียวกับการกำหนดโทษปรับไว้ในมาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมาย อาญาไว้แต่เดิมก็เพื่อให้มีการลงโทษผู้กระทำความผิดอาญาสำหรับคดีความผิดเล็กน้อย ต่อมา แนวคิดในเรื่องการลงโทษได้เปลี่ยนแปลงไปโดยรัฐจะลงโทษผู้กระทำความผิดเพื่อปิดกั้นอันตราย ที่จะเกิดขึ้นกับสังคมซึ่งเป็นอันตรายที่ไม่รุนแรงมากนักและเพื่อเป็นการทดแทนโทษที่ได้กระทำต่อ เสรีภาพต่อชีวิตหรือต่อร่างกาย โดยกฎหมายเห็นว่าขนาดของความผิดที่ผู้กระทำได้รับเมื่อเทียบกับ บทลงโทษแล้วไม่มีความจำเป็นถึงกับต้องจำกัดเสรีภาพด้วย นอกจากนี้การลงโทษจำคุกหรือ กักขังมีขึ้นก็เพื่อให้ผู้กระทำความผิดเกิดความหยาบช้า อย่างไรก็ตาม การลงโทษจำคุกในระยะเวลา น้อยอาจไม่เพียงพอที่จะทำให้ผู้กระทำความผิดเกิดความหยาบช้าเพราะเมื่อผู้กระทำความผิดถูก ตราหน้าจากสังคมทำให้เกิดปมด้อยและเมื่อออกจากคุกบุคคลนั้นก็อาจทำให้สังคมได้รับความ เดือดร้อน¹¹

ปัญหาการลงโทษปรับที่สำคัญบางประการหนึ่ง คือ การกำหนดอัตราโทษแก่ผู้กระทำความผิด จะเห็นได้ว่าในปัจจุบันการลงโทษปรับตามกฎหมายไทยมีการลงโทษปรับทั้งจากการ กำหนดอัตราขั้นต่ำสูง-สูงสุด ซึ่งจะเห็นได้จากที่บัญญัติไว้ในความผิดต่างๆตามประมวลกฎหมาย

¹⁰ อัจฉริยา ชูตินันท์ ก. (2557). *อาชญาวิทยาและทัณฑวิทยา* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: วิญญูชน. น 118.

¹¹ สมพร พรหมหิตาธร. (2521). *โทษปรับ อัยการนิเทศ*. 31(4) น 443.

อาญาของไทย หรือการกำหนดตามจำนวนที่ผู้กระทำความผิดจะได้รับ เช่น ในพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พุทธศักราช 2535 การกำหนดอัตราโทษปรับตลอดระยะเวลาที่ผู้กระทำความผิดทำการฝ่าฝืนกฎหมายโดยการปรับเป็นรายวัน เช่น ในพระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พุทธศักราช 2522 หรือระบบการลงโทษปรับแบบ Day-Fine ซึ่งเริ่มมีการใช้กันในกลุ่มประเทศแถบสแกนดิเนเวียที่กำหนดอัตราค่าปรับโดยคำนึงถึงความหนัก – เบาของความผิดประกอบกับการคิดคำนวณ จากรายได้ของผู้กระทำความผิดแต่ละคน โดยเฉลี่ยเป็นรายวัน

ทฤษฎีที่เกี่ยวกับระบบการลงโทษปรับที่นำมาเป็นแนวในการบังคับโทษปรับ มี 3 ทฤษฎี ได้แก่

1. การลงโทษปรับตามอัตราขั้นสูงสุด-ต่ำสุด ที่มีกำหนดไว้ในประมวลกฎหมายอาญา เป็นการกำหนดอัตราโทษปรับที่แน่นอน (Fixed Sum) กล่าวคือ จะปรับได้ไม่ต่ำกว่าอัตราที่กฎหมายกำหนดและต้องไม่เกินอัตราที่กฎหมายกำหนด โดยกำหนดช่วงของค่าปรับดังกล่าวเปิดโอกาสให้ศาลได้ใช้ดุลพินิจ ซึ่งศาลจะต้องกำหนดอัตราโทษปรับดังกล่าวให้ได้สัดส่วนและเหมาะสมกับผู้กระทำความผิดแต่ละบุคคล ดังนั้น การลงโทษปรับดังกล่าวจะต้องพิจารณาถึงความ เป็นอยู่ฐานะทางการเงินของผู้กระทำความผิดแต่ละบุคคล เพื่อที่จะให้การลงโทษปรับบรรลุวัตถุประสงค์ทั้งในบรรดาผู้กระทำความผิดที่มีฐานะร่ำรวย หรือฐานะยากจน การกำหนดโทษปรับดังกล่าว จึงต้องให้ได้สัดส่วนกับผู้กระทำความผิดแต่ละบุคคล มิฉะนั้นแล้วการลงโทษปรับโดยวิธีดังกล่าวอาจไม่มีผลกระทบต่อสถานะทางเศรษฐกิจหรือความเป็นอยู่ของบุคคลนั้นๆ ซึ่งปัญหาการลงโทษปรับให้ได้สัดส่วนเหมาะสมกับผู้กระทำความผิดแต่ละบุคคล ดังนี้¹²

ก) การกำหนดสัดส่วนหรืออัตราโทษปรับให้ได้สัดส่วนกับภัยอันตรายหรือความผิด (Proportionment According to Harm and Guilt)

เกณฑ์ในการกำหนดโทษปรับให้ได้สัดส่วนนั้นอาจใช้หลักการเดียวกันกับการกำหนดโทษจำคุกให้ได้สัดส่วนกับความรุนแรงของการกระทำความผิด การกำหนดอัตราโทษอาจคำนึงถึงสถานการณ์ต่างๆ ที่เกิดขึ้นประกอบการพิจารณากำหนดโทษปรับด้วย

ข) การกำหนดสัดส่วนตามภาวะทางเศรษฐกิจและการเงิน (Proportionment according to Economy or Financial Circumstances)

Filangieri และ Bentham เสนอแนวความคิดว่าการปรับต้องได้สัดส่วนกับฐานะการเงินของผู้กระทำความผิด โดยนักนิติศาสตร์ทั้ง 2 ท่าน มีความเห็นว่า บุคคลสองคนที่ทำความผิด

¹² พิรุฬห์ โศกุลวรรณ ข (2532). *การลงโทษปรับทางอาญา* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. น 64-69.

ร้ายแรงเท่ากันจะได้รับโทษเสมอภาคกัน แม้ว่าผู้กระทำความผิดทั้งสองจะถูกปรับในจำนวนที่ไม่เท่ากันแต่เมื่อเทียบในสัดส่วนของทุนทรัพย์ที่มีอยู่แล้วเท่ากัน เช่น โทษในการกระทำความผิดอาญา อาจถูกกำหนดให้เป็นโทษปรับ 1 ใน 3 หรือ 1 ใน 4 ของจำนวนทรัพย์สินที่ผู้ต้องหาถืออยู่ ซึ่งวิธีการดังกล่าวมีลักษณะคล้ายคลึงการลงโทษปรับแบบ Day-Fine

นอกจากนี้ นักอาชญาวิทยาชื่อ Seidler ได้เสนอความคิดเห็นว่า การลงโทษปรับที่ให้ศาลใช้ดุลพินิจดังกล่าว ศาลควรคำนึงถึงสิ่งต่อไปนี้เป็นประกอบการกำหนดอัตราโทษปรับ คือ

ก) คำนึงถึงหลัก Progressivity ค่าปรับควรแปรเปลี่ยนไปตามฐานะของผู้กระทำความผิด

ข) คำนึงถึงองค์ประกอบอื่นๆ ของผู้กระทำความผิดด้วย เช่น จำนวนบุตรที่อยู่ในความอุปการะ ภาระในการเลี้ยงดูบุคคลอื่นๆ ในครอบครัว

ค) คำนึงถึงที่มาของรายได้หากรายได้มาจากทรัพย์สินที่มีอยู่ เช่น ดอกเบี้ยจากเงินฝาก ค่าเช่าจากทรัพย์สินที่ให้เช่า การลงโทษควรสูงกว่าผู้มีรายได้จากการทำงาน เพราะเชื่อว่าบุคคลเหล่านั้นอยู่ในฐานะที่ได้เปรียบกว่า

ซึ่งแนวความคิดดังกล่าวก็ยังมีผู้โต้แย้งว่ายังไม่เหมาะสมกับสถานะในปัจจุบัน เพราะไม่มีใครสามารถรู้ล่วงหน้าได้ว่าในภายหน้าฐานะทางการเงินของผู้กระทำความผิดจะเป็นอย่างไร

ศาสตราจารย์ Graven¹³ ได้เสนอแนะลงในบทความทั่วๆไปที่เกี่ยวกับ “วิธีการป้องกันอาชญากรรมและการปฏิบัติต่อผู้ต้องหา” ซึ่งเสนอต่อ เลขาธิการสหประชาชาติโดยวิธีการที่เรียกว่า “ความเสมอภาคโดยคำนึงถึงโทษปรับกับการกระทำความผิด” วิธีการนี้กำหนดให้ศาลกำหนดค่าปรับโดยคำนึงถึงความสามารถในการชำระค่าปรับ จะต้องพิจารณาจากสถานภาพของบุคคล อาชีพ ครอบครัวของผู้กระทำความผิด ทรัพย์สิน รายได้ และภาระต่างๆ ของเขา ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวอาจแยกได้เป็น 2 ระบบใหญ่ๆ คือ

ระบบที่ 1 ผู้พิพากษาเป็นผู้กำหนดโทษปรับโดยคำนึงถึงความหนักเบาของโทษ และความสามารถในการจ่ายค่าปรับของผู้ต้องหา ซึ่งระบบดังกล่าว ผู้พิพากษาจะต้องพิจารณาถึงความสามารถของผู้กระทำความผิดในการเสียค่าปรับ อันได้แก่ รายได้ ทุนทรัพย์ สถานภาพของบุคคล ภาระต่อครอบครัว ระบบนี้มีการนำมาใช้ในประมวลกฎหมายอาญาของประเทศต่างๆ เช่น ประมวลกฎหมายอาญา คริสต์ศักราช 1902 ของประเทศนอร์เวย์ กฎหมาย ฉบับลงวันที่ 21 ธันวาคม คริสต์ศักราช 1921 ของประเทศเยอรมนี

¹³ แหล่งเดิม. น 67.

ระบบที่ 2 ระบบนี้มีหลักการในการกำหนดโทษปรับ 2 ข้อ คือ

1. การคำนวณความหนักเบาของโทษของผู้ต้องหา
2. ทำให้เกิดดุลระหว่างผลของค่าปรับที่ต้องเสียกับโทษของผู้ต้องหาโดย

พิจารณาถึงสถานภาพทางการเงินเป็นเกณฑ์

จะเห็นได้ว่าการลงโทษปรับตามอัตราขั้นสูงสุด-ต่ำสุด เป็นการลงโทษปรับที่เปิดโอกาสให้ศาลใช้ดุลพินิจในการกำหนดอัตราโทษ โดยพิจารณาถึงสถานภาพของผู้กระทำความผิด สภาพแวดล้อมต่างๆ ประกอบกับความหนักเบาของความผิดที่ผู้กระทำความผิดได้กระทำไป เพื่อกำหนดอัตราโทษปรับให้เหมาะสมกับผู้กระทำความผิดแต่ละบุคคล ซึ่งการลงโทษปรับโดยวิธีการดังกล่าว ยังคงน่าเป็นอึดวิสัยอยู่ ยังไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนขึ้นกับดุลพินิจของศาลในการพิจารณาวิธีการดังกล่าวจึงอาจยังไม่ประสบความสำเร็จเท่าที่ควรในการบังคับใช้ในประเทศไทย

2. การปรับโดยกำหนดตามวันและรายได้ (Day Fine) แนวคิดการลงโทษปรับตามวันและรายได้เป็นแนวคิดในการลงโทษปรับที่กำหนดอัตราค่าปรับให้มีความสัมพันธ์กับรายได้โดยเฉลี่ยในแต่ละวันของผู้กระทำความผิดเพื่อให้การลงโทษปรับแก่ผู้กระทำความผิดมีประสิทธิภาพในการยับยั้งมิให้ผู้กระทำความผิดกระทำความผิดอีกตามทฤษฎีการลงโทษเพื่อข่มขู่หรือยับยั้ง (Deterrence) โดยแนวความคิดการลงโทษปรับตามวันและรายได้เป็นแนวคิดใหม่ที่น่าสนใจที่จะช่วยหลีกเลี่ยงการลงโทษจำคุกสำหรับผู้กระทำความผิดที่ไม่สามารถชำระค่าปรับได้ตามการลงโทษปรับแบบกำหนดอัตราแน่นอนตายตัวแล้วแนวคิดการลงโทษปรับตามวันและรายไดยังช่วยให้การลงโทษปรับบรรลุตามวัตถุประสงค์ของการลงโทษ ไม่ว่าจะผู้กระทำความผิดจะมีฐานะทางเศรษฐกิจ ร่ำรวยหรือยากจนก็ตามเพราะเป็นการคำนวณค่าปรับจากรายได้โดยเฉลี่ยในแต่ละวันของผู้กระทำความผิดดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น¹⁴

ระบบการลงโทษปรับตามวันและรายได้มีหลักเกณฑ์ในการพิจารณา 3 ข้อคือ¹⁵

1. รายได้ต่อวันของผู้ที่จะถูกปรับ (day income) ศาลโดยความช่วยเหลือของพนักงานอัยการจะพิจารณารายได้ต่อวันของจำเลยว่าจำเลยในคดีนั้นๆมีรายได้วันละเท่าใด
2. จำนวนวัน (amount of day) จำนวนวันที่ศาลเห็นสมควรจะปรับ โดยพิจารณาจากความร้ายแรงของความผิดหากความผิดที่ก่อมีความร้ายแรงจำนวนวันก็จะสูงขึ้น โดยจำนวนวันจะเป็นตัวตั้งเพื่อนำไปคูณกับรายได้ต่อวันของจำเลย

¹⁴ พิษยนต์ นิพาสพงษ์ ก (2542). โทษปรับโดยกำหนดตามรายวันและรายได้ (Day Fine) (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารนิติ). กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. น 17.

¹⁵ แหล่งเดิม. น 18.

3. จำนวนค่าปรับ (amount of fine) คือผลลัพธ์ที่ได้จากการนำจำนวนวันไปคูณกับจำนวนรายได้ต่อวันของจำเลยอันจะเป็นค่าปรับในแต่ละคดีความผิด

ในส่วนของปริมาณวัน กฎหมายอาจกำหนดปริมาณขั้นสูงสำหรับความผิดแต่ละฐานที่จะมีการปรับก็ได้เช่นในประเทศฟินแลนด์ให้ปรับได้ไม่เกิน 120 วัน และต่ำสุด 1 วัน หรือในประเทศเดนมาร์กที่กำหนดให้ปรับได้ไม่เกิน 60 วัน

อย่างไรก็ตาม ระบบการลงโทษปรับตามวันและรายได้ก็มีผู้โต้แย้งว่ารายได้ที่แท้จริงของผู้กระทำความผิดมีรายได้เท่าใดในสังคมอุตสาหกรรมประชาชนจะมีรายได้ที่แน่นอน ดังนั้นการคำนวณรายได้ต่อวันจึงอาจไม่ยุ่งยากมาก โดยเฉพาะในประเทศที่มีกรจัดเก็บภาษีของรัฐได้ผลดีสามารถตรวจสอบรายได้และการหักภาษี ณ ที่จ่ายได้ก็สามารถที่จะตรวจสอบรายได้ที่แท้จริงได้ การคำนวณรายได้ต่อวันของผู้กระทำความผิดก็อาจทำได้ง่ายกว่าประเทศที่ไม่มีระบบการตรวจสอบภาษีดังกล่าวซึ่งโดยสรุปแล้วรายได้ต่อวันของจำเลยในระบบนี้อาจจะพิจารณาจาก

ก. รายได้จริง (Strict income)

ข. รายได้เฉลี่ย (Average income)

ค. รายได้ประมาณการ (Potential income)

จะเห็นได้ว่า ระบบการลงโทษปรับตามวันและรายได้เป็นระบบการลงโทษปรับโดยพิจารณาถึงรายได้ของผู้กระทำความผิดประกอบกับความร้ายแรงของความผิดที่ผู้กระทำได้ก่อขึ้น ซึ่งจะเห็นได้ว่าเป็นการลงโทษปรับที่สร้างเกณฑ์มาตรฐานที่จะกำหนดจำนวนวันและกำหนดจำนวนค่าปรับเป็นเกณฑ์เดียวกันและใกล้เคียงกันเพื่อใช้กับผู้กระทำความผิดทุกคน โดยคำนึงถึงความแตกต่างของแต่ละบุคคล (Individualization) หรือผู้กระทำความผิดแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์สำคัญจึงกล่าวได้ว่าระบบการลงโทษปรับตามวันและรายได้เป็นระบบการลงโทษปรับที่มีความยุติธรรมทั้งต่อสังคมและต่อผู้กระทำความผิดแต่ละคนและมีประสิทธิภาพมากกว่าระบบการลงโทษปรับแบบอื่นๆซึ่งในปัจจุบันระบบการลงโทษปรับตามวันและรายได้ได้เริ่มมีการบังคับใช้กันในประเทศต่างๆมากขึ้นทั้งในกลุ่มประเทศที่ใช้แนวคำพิพากษาศาลเป็นบรรทัดฐานในการพิจารณาพิพากษาคดีคดี เช่น ประเทศในระบบ Common Law อย่างประเทศสหรัฐอเมริกาหรือประเทศอังกฤษและประเทศในระบบ Civil Law เช่นประเทศสวีเดนประเทศเยอรมนีและประเทศฝรั่งเศส เป็นต้น อย่างไรก็ตามประเทศต่างๆเหล่านั้นจะมีระบบการลงโทษปรับตามวันและรายได้เหมือนกันในการบังคับแก่ผู้กระทำความผิดที่ต้องชำระค่าปรับแต่หลักเกณฑ์ในการคิดคำนวณค่าปรับตามวันและรายได้ของแต่ละประเทศยังมีรายละเอียดที่แตกต่างกันไป¹⁶

¹⁶ แหล่งเดิม. น 18-19

3. การลงโทษปรับตามจำนวนเท่าของผลประโยชน์ที่ได้รับจากการกระทำความผิด จะมีกำหนดไว้ตามกฎหมายที่มีเจตนารมณ์ในการคุ้มครองความมั่นคงทางเศรษฐกิจหรือผลประโยชน์ของสาธารณะ เช่น ในพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พุทธศักราช 2535 มาตรา 296 บัญญัติว่า “ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 238 มาตรา 239 มาตรา 240 มาตรา 241 หรือมาตรา 243 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 2 ปี หรือปรับเป็นเงินไม่เกิน 2 เท่าของผลประโยชน์ที่บุคคลนั้นๆ ได้รับไว้ หรือพึงจะได้รับเพราะการกระทำฝ่าฝืนดังกล่าว แต่ทั้งนี้ค่าปรับดังกล่าวต้องไม่น้อยกว่าห้าแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับจะเห็นได้ว่าในพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พุทธศักราช 2535 กำหนดบทลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวโดยกำหนดค่าปรับเป็นจำนวนเท่าของผลประโยชน์ที่ผู้กระทำความผิดจะได้รับ เพื่อที่มุ่งหมายคุ้มครองเศรษฐกิจ ความมั่นคงของประเทศชาติโดยการกำหนดบทลงโทษปรับที่หนักเพื่อให้ผู้กระทำความผิดเข็ดหลาบ ไม่กล้าที่จะกระทำความผิดหรือไม่กระทำความผิดซ้ำอีก ตามวัตถุประสงค์ของทฤษฎีการลงโทษเพื่อการป้องปราม (deterrence) ทั้งนี้การกำหนดอัตราโทษปรับดังกล่าวของพระราชบัญญัติหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ พุทธศักราช 2535 ยังได้กำหนดเพดานขั้นต่ำของค่าปรับไว้ด้วย ดังจะเห็นได้จากที่บัญญัติในมาตรา 296 ดังกล่าวได้กำหนดจำนวนเงินค่าปรับขั้นต่ำไว้ไม่น้อยกว่าห้าแสนบาท ซึ่งหมายความว่าแม้จำนวนเงินค่าปรับที่กำหนดไว้ว่าเป็นจำนวนเงินไม่เกิน 2 เท่าของผลประโยชน์ที่ผู้กระทำความผิดนั้นได้รับไว้ หรือพึงจะได้รับไว้เป็นจำนวนเงินไม่กี่บาท แต่บุคคลผู้กระทำความผิดตามมาตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 296 ดังกล่าว ก็ยังต้องเสียค่าปรับเป็นจำนวนเงินตามเพดานขั้นต่ำที่กำหนดไว้ไม่น้อยกว่าห้าแสนบาท จึงเห็นได้ว่าการลงโทษปรับโดยกำหนดตามจำนวนเท่าของผลประโยชน์ที่ได้รับดังกล่าว จึงเป็นการกำหนดอัตราโทษปรับเพื่อมุ่งคุ้มครองผลประโยชน์ของมหาชนเป็นหลัก โดยมีได้คำนึงถึงฐานะเศรษฐกิจของผู้กระทำความผิดแต่อย่างใดว่าจะมีเงินเพียงพอชำระค่าปรับหรือไม่

หรือในเรื่องการคุ้มครองประชาชน ก็มีการกำหนดโทษปรับสำหรับการคุ้มครองผู้บริโภค การค้าที่ไม่เป็นธรรม¹⁷ โดยเห็นว่าความผิดดังกล่าวเป็นเรื่องการกระทำต่อมหาชนเป็นความผิดเกี่ยวกับทางเศรษฐกิจจึงต้องมีการกำหนดอัตราโทษปรับที่ค่อนข้างสูง

ในประเทศออสเตรเลีย ผู้พิพากษาของ Tee Austailand Industrial Court คือ Sir Percy Ernest Joske ได้กล่าวว่า ความผิดที่มีโทษปรับสูงมาก แต่ไม่มีหลักการคำนวณค่าปรับเขียนไว้ในตัวกฎหมายจะก่อให้เกิดความลำบากใจแก่ผู้พิพากษาในการพิจารณาพิพากษาคัดสินคดีดังกล่าว

¹⁷ รองพล เจริญพันธ์. ก (2521). การใช้เป็นมาตรการคุ้มครองผู้บริโภคในเรื่องค่าพรรณาคุณภาพสินค้าหรือการโฆษณาที่ไม่เป็นธรรมแก่ผู้บริโภค วารสารนิติศาสตร์. 10(2) น 316-319.

ซึ่งในปัจจุบันนี้มีทฤษฎีในการคำนวณค่าปรับเกี่ยวกับความผิดที่กระทำต่อผลประโยชน์ของประชาชนดังกล่าวอยู่ 4 ทฤษฎี¹⁸ คือ

1. ทฤษฎีใน Hartnell Case คือ คุณลักษณะความรุนแรงของความผิดและดูว่าขัดต่อศีลธรรมมากน้อยเพียงใด (ทฤษฎีของ Sir Percy Ernest Joske)

2. ทฤษฎีตามประมวลกฎหมายอาญาของสหรัฐอเมริกา ซึ่งทฤษฎีดังกล่าวคำนวณค่าเสียหาย โดยอาศัยปัจจัยทางเศรษฐกิจเป็นหลัก เช่น ในมาตรา 1400 ของ Criminal Code Revorm Act Of 1973 ซึ่งบัญญัติว่าผู้ใดกระทำความผิดและได้รับผลประโยชน์ทางการเงิน (Pecuniary gain) จากการกระทำผิดนั้นต้องเสียค่าปรับ 2 เท่าของผลเสียกำไรที่ได้รับหรือสองเท่าของความเสียหายที่เกิดขึ้น ขึ้นอยู่กับว่าจำนวนใดมากกว่ากัน

3. ทฤษฎีของ Breit และ Elizinga ซึ่งเห็นว่า การคำนวณหาผลกำไร (profits) ที่จำเลยได้รับจากการกระทำผิดนั้นย่อมทำได้ เขาจึงเสนอทฤษฎีว่าให้คำนวณค่าปรับโดยคิดเป็น 25% จากผลกำไรทั้งหมดประจำปี (annual turn-over) ของจำเลย ทฤษฎีนี้ได้รับการสนับสนุนในสหรัฐอเมริกาเป็นอย่างมาก

4. ทฤษฎีนี้เทียบเคียงจากหลักการในเรื่องโทษปรับที่ใช้ในกฎหมายป้องกันการผูกขาดหรือกฎหมายจำกัดเสรีภาพทางเศรษฐกิจส่วนบุคคล (Anti-trust Law or Restrictive Trade Practices)

ทฤษฎีนี้จะคำนวณโทษปรับโดยพิจารณาจากปัจจัยต่างๆ 2 ประการ คือ

1. ผลกำไรที่ได้จากการกระทำผิดซึ่งคำนวณได้อย่างใกล้เคียง
2. ผลทางศีลธรรมและความรุนแรงของการกระทำผิด

ดร.รองพล เจริญพันธ์¹⁹ เห็นว่า ทฤษฎีที่ 4 เป็นทฤษฎีที่เหมาะสมและควรนำไปใช้ในการคุ้มครองประชาชน ทั้งนี้เพราะความผิดเหล่านี้เป็นความผิดทางเศรษฐกิจที่เกิดจากพฤติกรรมทางธุรกิจที่เอาเปรียบ (Aggressive business behavior)

สำหรับในประเทศไทยการกำหนดอัตราโทษปรับในความผิดเกี่ยวกับทางเศรษฐกิจผลประโยชน์ของสาธารณชน ยังไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนเหมือนในต่างประเทศ เพียงแต่กำหนดอัตราโทษปรับในอัตราที่ค่อนข้างสูง เพื่อมุ่งคุ้มครองผลประโยชน์ของมหาชนมากกว่าจะพิจารณาสถานะของผู้กระทำความผิด

¹⁸ แหล่งเดิม. น 322-323.

¹⁹ แหล่งเดิม. น 324

แต่ผู้เขียนมีความเห็นว่า บรรดาผู้กระทำความผิดส่วนใหญ่ที่กระทำความผิดต่างๆ เหล่านี้ เช่น ความผิดเกี่ยวกับการซื้อขายหลักทรัพย์ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พุทธศักราช 2535 ย่อมต้องมีฐานะทางเศรษฐกิจดีพอที่จะสามารถซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ได้ ดังนั้น การกำหนดอัตราโทษปรับตามจำนวนเท่าของผลประโยชน์ที่ได้รับดังกล่าวจึงเป็นเจตนารมณ์ของผู้บัญญัติกฎหมายที่มุ่งกำหนดอัตราโทษปรับดังกล่าวให้เหมาะสมกับฐานะของผู้กระทำความผิด ประกอบกับเพื่อคุ้มครองผลประโยชน์ของมหาชนพร้อมกัน

2.1.2 หลักเกณฑ์การกำหนดโทษปรับและการบังคับโทษปรับในประเทศไทย

โดยหลักแล้วโทษปรับ (Fine) เป็นโทษที่กำหนดขึ้นเพื่อตอบสนองวัตถุประสงค์ของการลงโทษกล่าวคือเป็นการให้ผลร้ายต่อทรัพย์สินของผู้ถูกลงโทษ โดยผู้ถูกลงโทษจะต้องเสียค่าปรับเป็นจำนวนตามที่ศาลพิจารณาในความผิดนั้นๆ ซึ่งการลงโทษปรับนี้เป็นโทษหลักที่ใช้มากที่สุด โดยเฉพาะกรณีที่ยังมีปัญหาเคลือบคลุมว่าควรจะลงโทษจำคุกหรือไม่ แต่การกำหนดโทษปรับก็มีข้อดีเพราะในความเป็นจริงโทษปรับเป็นโทษที่มีภาระแก่สังคมน้อยที่สุด เช่น ค่าใช้จ่ายต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายในการตรวจตราจับกุมหรือค่าใช้จ่ายในการบังคับค่าปรับหรือจัดให้มีสถานที่กักขัง

โดยหลักทั่วไปการกำหนดโทษปรับต้องอยู่ภายใต้บังคับของหลักการลงโทษทางอาญากล่าวคือ²⁰

1. หลักความยุติธรรม ในการที่จะลงโทษผู้ฝ่าฝืนกฎหมายต้องคำนึงถึงหลักความยุติธรรมด้วยไม่ว่าจะเป็นความยุติธรรมต่อผู้เสียหายหรือผู้กระทำความผิดก็ตาม ในแง่ของหลักสิทธิมนุษยชนตามปฏิญญาสากลว่าด้วยสิทธิมนุษยชนข้อ 11 (2) กล่าวว่า " จะถือว่าบุคคลใดมีความผิดอาญา เพราะเหตุการกระทำหรืองดเว้นการกระทำใดอันยังมีได้ถือว่าเป็นความผิดอาญาตามกฎหมายแห่งชาติหรือกฎหมายระหว่างประเทศในขณะกระทำการนั้นหาได้ไม่และจะลงโทษให้หนักไปกว่าโทษที่ใช้ในขณะกระทำความผิดหาได้ไม่" จากหลักนี้เองย่อมแสดงอยู่ในตัวว่ากฎหมายที่กำหนดโทษปรับเป็นกฎหมายอาญาจึงไม่อาจกำหนดความผิดและกำหนดโทษบุคคลใดในทางที่ขัดกับปฏิญญาสากลดังกล่าว กล่าวคือจะออกกฎหมายที่มีโทษปรับย้อนหลังไม่ได้และที่สำคัญโทษจะต้องบังคับใช้ต่อผู้กระทำความผิดโดยองค์กรหรือกระบวนการที่เป็นกลางและได้รับมอบหมายไว้โดยเฉพาะเท่านั้น ซึ่งโดยปกติทั่วไปก็คือศาลนั่นเองแต่หลักข้อนี้ น่าจะหมายถึงว่าเป็นการห้ามผู้เสียหายมิให้เป็นผู้ลงโทษหรือเป็นผู้บังคับคดีเองเท่านั้น แต่การลงโทษบางชนิดเช่นโทษ

²⁰ พิษยนต์ นิพาสพงษ์ ช (2542). โทษปรับโดยกำหนดตามรายวันและรายได้ (Day Fine) (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทนิติศาสตร์). กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. น 28.

ปรับอาชญากรรมให้หน่วยงานอื่นนอกจากศาลเป็นผู้บังคับได้ภายใต้หลักเกณฑ์ที่กำหนดดังที่เรียกว่า "การเปรียบเทียบ"

2. หลักมนุษยธรรม นอกจากหลักความยุติธรรมแล้วโทษทางอาญาต้องสอดคล้องกับหลักมนุษยธรรมด้วยกล่าวคือโทษต้องไม่ทารุณโหดร้ายไม่ว่าประเภทของโทษหรืออัตราโทษ รัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกาบทแก้ไขบทที่ 8 ได้บัญญัติในทำนองเดียวกันว่า " จะกำหนดโทษปรับให้เกินสมควรไม่ได้ (Excessive fine) และจะลงโทษอย่างทารุณโหดร้ายและวิธการผิดปกติไม่ได้" ที่เป็นเช่นนี้เพราะถือว่าการลงโทษปรับที่เกินสมควรจะถือเป็นเรื่องทารุณโหดร้ายหรือไม่ก็ตามแต่ถ้ากำหนดเกินสมควรเสียแล้วย่อมตัดโอกาสของผู้กระทำผิดไม่ให้อำนาจรับโทษปรับซึ่งอาจเป็นเหตุให้ต้องไปรับโทษอื่นแทนและเป็นการลงโทษทางเศรษฐกิจที่มีผลกระทบกว้างขวางทำนองเดียวกับการเรียกประกันเกินสมควร (Excessive Bail) ซึ่งเท่ากับว่าเป็นการตัดโอกาสไม่ให้มีทางได้รับประกันตัวนั่นเองหลักมนุษยธรรมที่สำคัญหลักต่อไปคือนุคคลจะถูกลงโทษ 2 ครั้งในการกระทำเดียวกันไม่ได้ ข้อนี้เกิดจากหลักที่ว่าโทษทางอาญาย่อมทำให้บุคคลตกอยู่ในทุกข์ทรมาน ฉะนั้นหากจะฟ้องร้องลงโทษใครก็ควรที่จะทำให้เสร็จในคราวเดียวกันไม่ว่าจะลงโทษกี่สถานก็ตามเมื่อคดีเสร็จสิ้นไปแล้วไม่ว่าผู้นั้นจะพ้นโทษหรือรับโทษอยู่ย่อมฟ้องร้องลงโทษเป็นครั้งที่ 2 เนื่องจากการกระทำความผิดเดิมในครั้งก่อนไม่ได้หลักนี้เรียกว่าหลัก privilege against double jeopardy ซึ่งตรงกับหลักการฟ้องซ้ำในคดีอาญานั้นเอง

3. หลักความแน่นอนแต่ยืดหยุ่นของโทษ ความแน่นอน (Certainty) คือความแน่ชัดแต่มีแนวโน้มไปสู่หลักเกณฑ์ที่ตายตัวซึ่งจะสวนทางกับความยืดหยุ่นหรือผ่อนปรนแต่ที่จริงหลักทั้งสองใช้ควบคู่กันได้เพราะความแน่นอนของโทษก็คือความชัดเจนเมื่อบุคคลใดกระทำความผิดจะต้องสามารถกำหนดโทษได้แน่นอนว่าเขาจะได้รับโทษประเภทใดแต่ก็ไม่ได้หมายความว่าทุกคนที่ทำผิดอย่างเดียวกันจะต้องได้รับโทษเท่ากันหากแต่หมายความว่าทุกคนที่ทำผิดอย่างเดียวกันจะต้องได้รับโทษภายในกรอบหรือระหว่างโทษนั้นย่อมขึ้นอยู่กับปัจจัยอีกหลายประการ การคำนึงถึงปัจจัยต่างๆนี้เองที่เรียกว่าความยืดหยุ่น

4. หลักการกำหนดโทษให้สมกับผู้กระทำความผิดในการลงโทษไม่ว่าสถานใดก็ตามศาลต้องคำนึงถึงปัจจัยต่างๆอีกหลายข้อในทางปฏิบัติไม่ว่าในประเทศใดๆก็ตามศาลมักใช้ดุลพินิจกำหนดโทษความผิดต่างๆไปในทางที่ไม่สูงเกินไปนักในประเทศสหรัฐอเมริกาโทษประหารชีวิตจะมีใช้น้อยในขณะที่ศาลมักลงโทษจำคุก หรือปรับ มิฉะนั้นก็ใช้วิธีคุมประพฤติซึ่งแพร่หลายที่สุดในประเทศไทย โทษที่ศาลนิยมใช้มากที่สุดคือโทษปรับและโทษจำคุกส่วนโทษอื่นๆอยู่ในลำดับรองลงมาโดยเฉพาะโทษกักขังนั้นใช้น้อยมากส่วนใหญ่เป็นเรื่องการกักขังแทนโทษปรับเพราะไม่มีกฎหมายที่ให้อำนาจศาลให้ลงโทษกักขังโดยตรง

โทษปรับเป็นโทษที่ลงแก่สถานภาพทางเศรษฐกิจของผู้กระทำความผิดการกำหนดโทษปรับในทางกฎหมายจึงถือเป็นเรื่องนโยบายทางอาญา (Criminal Policy) ซึ่งฝ่ายนิติบัญญัติหรือผู้ออกกฎหมายต้องคำนึงถึงสภาพเศรษฐกิจโดยส่วนรวมด้วยเช่นการกำหนดเพดานขั้นสูงสุดของจำนวนค่าปรับต้องสัมพันธ์กับสภาพทางเศรษฐกิจค่าของเงินในประเทศรวมทั้งมีความยืดหยุ่นพอที่จะให้ศาลใช้กฎหมายนั้นกำหนดค่าปรับมากน้อยเพื่อให้เหมาะสมกับผู้กระทำความผิดได้²¹

การกำหนดโทษปรับไว้ในกฎหมายเท่าที่ปรากฏจะมีอยู่ 3 แนวทาง คือ

1) การกำหนดโทษปรับไว้อย่างเด็ดขาด (definite) คือ ระบุจำนวนค่าปรับไว้ตายตัวศาลไม่มีโอกาสใช้ดุลพินิจในการกำหนดค่าปรับได้เช่นตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 27 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2490 มาตรา 3 ซึ่งกำหนดให้ปรับ 4 เท่าของราคาของและค่าอากรรวมกัน²²

2) การกำหนดโทษปรับไว้อย่างสัมพันธ์ (relative) หมายถึง การกำหนดกรอบของโทษปรับไว้เพื่อให้ศาลใช้ดุลพินิจในการกำหนดอัตราค่าปรับภายในกรอบที่กฎหมายกำหนดไว้ เช่น การกำหนดขั้นสูงแต่ไม่กำหนดขั้นต่ำหรือการกำหนดขั้นต่ำแต่ไม่กำหนดขั้นสูงตลอดกำหนดทั้งขั้นสูงและขั้นต่ำก็ได้²³

3) การกำหนดโทษปรับแต่ไม่ระบุอัตราโทษที่แน่นอน เช่น การกำหนดโทษปรับแต่ไม่ระบุอัตราโทษไว้ว่าปรับเท่าใดกฎหมายที่จะกำหนดโทษปรับไว้เช่นนี้มักจะเป็นโทษสถานเบา

2.1.3 ผลดีและผลเสียของการลงโทษปรับ

การลงโทษปรับนับว่าเป็นการลงโทษทางเศรษฐกิจต่อผู้กระทำความผิดที่ได้ผลดีประการหนึ่ง เพราะการลงโทษปรับ รัฐไม่ต้องมีภาระค่าใช้จ่ายอย่างใดๆที่ต้องเสียไป ต่างจากกรณีการลงโทษจำคุกหรือการลงโทษประหารชีวิตที่รัฐต้องเข้าไปกระทำการร่วมด้วย เช่น ค่าใช้จ่ายให้แก่กรมราชทัณฑ์ในการเป็นค่าอาหารแก่ผู้ต้องโทษจำคุก การจัดหาสถานที่จำคุกให้เพียงพอ การจัดหาผู้คุมนักโทษ

Haman Manhium นักอาชญาวิทยา ซึ่งวางรากฐานการศึกษาอาชญาวิทยาในประเทศอังกฤษ กล่าวคือ การลงโทษปรับคล้ายกับการรอกการลงอาญา หรือการคุมประพฤตินั่นเอง เพราะต่างก็เป็นวิธีการลงโทษซึ่งส่งผลกระทบหรือจุดค้างพร้อยทางสังคม (Social Stigma) แก่ผู้กระทำ

²¹ สุวรรณ ทองเนื้อแข็ง ก (2539). *การบังคับโทษปรับ* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต). กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. น 21

²² แหล่งเดิม. หน้าเดิม.

²³ แหล่งเดิม. หน้าเดิม.

ความคิดน้อยที่สุด²⁴ นักอาชญาวิทยาชาวอเมริกันอีก 2 ท่าน คือ George Rusche และ Otto Kirchheimer ต่างให้ความเห็นว่า การลงโทษปรับก็เป็นวิธีปฏิบัติที่มีประโยชน์สอดคล้องกับภาระเศรษฐกิจทางสังคมแบบอุตสาหกรรม²⁵ แต่อย่างไรก็ตามโทษปรับก็มีข้อเสียซึ่งอาจไม่เป็นที่เช็ดหลาบหวาดกลัวเสมอไปได้ ถ้าผู้กระทำความผิดมีรายได้พอที่จะเสียค่าปรับ เช่น คนที่มีรายได้สูง²⁶ ซึ่งในประเด็นดังกล่าวนี้มีส่วนจริงอยู่มากเพราะการปรับแม้เพียงเล็กน้อยต่อผู้มีฐานะยากจนก็ดูเป็นโทษหนักที่รุนแรงมาก²⁷ เมื่อเปรียบเทียบกับ การปรับผู้มีฐานะทางเศรษฐกิจดีในอัตราเดียวกัน ซึ่งอาจไม่ส่งผลกระทบอะไรเลยก็ได้

ผลดีของการลงโทษปรับ

1. โทษปรับ²⁸ ถือเป็นทางออกที่ดีที่สุดทางหนึ่งในการเลี้ยงโทษจำคุก โดยเฉพาะกรณีการลงโทษจำคุกระยะสั้น ซึ่งใช้ลงโทษในความคิดที่ไม่ค่อยรุนแรงมากนัก โทษปรับมีผลทำให้ผู้กระทำความผิดเช็ดหลาบได้ดีกว่าโทษจำคุกในระยะสั้น ซึ่งมีความเห็นว่า การลงโทษจำคุกระยะสั้นอาจไม่ทำให้ผู้กระทำความผิดเช็ดหลาบ ไม่ว่าในด้านการปราบปรามหรือการข่มขู่ หรือแม้แต่การแก้ไขปรับปรุงผู้กระทำความผิดก็ตาม แต่ในทางตรงกันข้าม การลงโทษจำคุกระยะสั้นอาจมีผลร้ายในแง่ทำให้ผู้ต้องโทษมีจิตใจแข็งกระด้าง เนื่องจากเข้าไปอยู่ในวงสังคมของผู้กระทำความผิดที่ต้องโทษจำคุกด้วยกัน ซึ่งอาจส่งผลร้ายตามมาในด้านความซาชินกับสภาพสังคมในเรือนจำที่เลวร้าย รวมถึงการเรียนรู้การก่ออาชญากรรมในด้านต่างๆ ในคุกด้วย ส่วนการลงโทษปรับนั้น ผู้ถูกลงโทษปรับย่อมไม่มีโอกาสที่จะเข้าไปอยู่วงสังคมของผู้ต้องโทษจำคุก การลงโทษปรับโดยการปรับจึงเป็นการลงโทษที่เป็นความเสียหายในทางส่วนตัวกล่าวคือ การต้องชำระค่าปรับโดยไม่ก่อให้เกิดความเสียหายในด้านความอับอาย หรือจิตใจที่แข็งกระด้าง เนื่องจากเข้าไปอยู่ในวงสังคมของผู้กระทำความผิด

ดังนั้น โทษปรับนอกจากจะมีผลดีในการป้องกันการกระทำความผิดซ้ำแล้วยังสามารถบรรเทาความเสียหายในทางสังคมแก่ผู้กระทำความผิดได้โดยตรงเฮร์แมนน์แมนน์ไฮม์ (Hermam Mannheim) นักอาชญาวิทยาผู้วางรากฐานการศึกษาวิชาอาชญาวิทยาในประเทศ

²⁴ ประเสริฐ เมฆมณี. (2525). *หลักทัณฑ์วิทยา* น 34.

²⁵ แหล่งเดิม. หน้าเดิม.

²⁶ อ่างใน, กฎหมายกับสภาพบังคับ. (2527). *เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายกับการเปลี่ยนแปลงของสังคม* เอกสารการสอนสาขาวิชานิติศาสตร์. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. น 207.

²⁷ พิษยนต์ นิพาสพงษ์ ค (2542). *โทษปรับโดยกำหนดตามรายวันและรายได้ (Day Fine)* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารคดี). กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. น 8.

²⁸ โทเมน ภักดิ์ภิมย์, ก (2534, กันยายน). *โทษปรับ* วารสารอัยการ. 163(14) น 457.

อังกฤษได้ให้ความเห็นสรุปว่า“การลงโทษปรับมีลักษณะคล้ายคลึงกับการรอกการลงอาญา ด้วยการคุมความประพฤติ (Probation) ในทัศนะที่ว่าต่างก็เป็นวิธีการลงโทษที่ส่งผลกระทบหรือสร้างรอยมลทินทางสังคม (Social Stigma) แก่ผู้กระทำความผิดน้อยที่สุด”²⁹

2. โทษปรับอาจกำหนดให้เหมาะสมกับฐานะของผู้กระทำความผิดได้ กล่าวคือ คนจนก็ปรับในอัตราที่ต่ำ ในขณะที่คนรวยก็ปรับในอัตราที่สูง แม้ว่าจะกระทำความผิดเดียวกันก็ตาม ซึ่งการปรับดังกล่าวเป็นการปรับแบบ Day fine³⁰

3. โทษปรับเป็นการลงโทษตรงจุด เพราะการลงโทษผู้กระทำความผิดโดยการปรับ ผู้ถูกปรับจะเสียค่าปรับที่ต่ำกว่าทรัพย์สินของบุคคลอื่นกลับต้องเสียหายเสียทรัพย์สินของตนไป

4. การลงโทษปรับนั้น สามารถที่จะแก้ไขได้โดยการคืนค่าปรับ หากภายหลังพบว่าพิพากษาลงโทษแก่บุคคลอื่น โดยผิดพลาด ซึ่งต่างจากการลงโทษจำคุกหรือประหารชีวิตที่ไม่สามารถแก้ไขให้เหมือนเดิมได้เลย

5. การลงโทษปรับ ทำให้รัฐมีรายได้เพิ่มขึ้นจากค่าปรับซึ่งสามารถนำมาใช้พัฒนาประเทศได้โทษปรับเป็นการลงโทษที่มีผลดีต่อรัฐในแง่ที่ไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายต่างๆ เช่น ค่าสร้างเรือนจำ , ค่าอาหารสำหรับผู้ต้องขัง

6. โทษปรับนั้นสามารถจัดให้ยืดหยุ่นได้ เช่น การผ่อนชำระ การจัดเป็นระบบวันปรับ (Day-fine) หรือการรอกการลงโทษ หรือการรอกการกำหนดโทษปรับ เป็นต้น ซึ่งก็สุดแท้แต่กฎหมายของแต่ละประเทศจะกำหนดความยืดหยุ่นดังกล่าว โดยไม่ก่อให้เกิดผลร้ายแก่ผู้ถูกลงโทษ และไม่ส่งผลเสียหายต่อกระบวนการยุติธรรม³¹

ผลเสียของโทษปรับ

1. โทษปรับถือว่าเป็นโทษปรับไม่เสมอภาค ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดมีฐานะยากจน ซึ่งเมื่อถูกปรับก็อาจได้รับความเดือดร้อนมากกว่าผู้กระทำความผิดที่มีฐานะทางเศรษฐกิจ

2. โทษปรับที่เล็กน้อยอาจไม่ก่อให้เกิดความเข็ดหลาบหรือความหวาดกลัว หรือแม้แต่โทษปรับที่มีอัตราสูงแต่ถ้าผู้กระทำความผิดที่มีฐานะดีก็อาจไม่ก่อให้เกิดผลกระทบใดๆ ซึ่งในทางตรงกันข้ามการจำคุกผู้ที่มีฐานะดีสัก 5-10 วัน น่าจะจะทำให้เกิดความเข็ดหลาบหวาดกลัว

²⁹ สุวรรณ ทองเนื้อแข็ง ข (2539). *การบังคับโทษปรับ* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท). กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. น 17.

³⁰ พิษยนต์ นิพาสพงษ์ ง (2542). *โทษปรับโดยกำหนดตามรายวันและรายได้ (Day Fine)* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท). กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. น 9.

³¹ Gerhart Grebing. *The fine in Comparative Law : A Survey of 21 Countries* p 23. อ้างถึงใน โทเม็น ภักดิ์ภิรมย์. *โทษปรับ* น 457.

กว่าโทษปรับ ซึ่งมองแง่ดีก็คือผู้ต้องโทษจะไม่มีจุดค้างพร้อย แต่ในแง่หนึ่งก็แสดงว่าผู้ต้องโทษอาจไม่รู้สึกเจ็บทรมานหวาดกลัวก็ได้

3. ในทางปฏิบัติ ระบบการลงโทษปรับมีความล้มเหลวในหลายประเทศ จึงต้องมีการเปลี่ยนจากลงโทษปรับมาเป็นโทษจำคุกหรือกักขังแทนโทษปรับ (Imprisonment in default of payment) อาจทำให้ไม่เป็นไปตามความประสงค์ของคำพิพากษา และในที่สุดผู้ต้องโทษก็จะต้องได้รับโทษจำคุกกระยะสั้น ซึ่งความมุ่งหมายของการมีโทษปรับต้องการหลีกเลี่ยงโทษจำคุกกระยะสั้นอยู่นั่นเอง

4. โทษปรับในประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมายอาจมีความแข็งกระด้าง ไม่ยืดหยุ่นตามระบบเศรษฐกิจและค่าของเงิน

5. โทษปรับมักถูกกล่าวหาอยู่เสมอว่าของรัฐบาลประโยชน์หรือรายได้เข้าหารัฐ โดยรัฐมีมาตรการเข้มงวดกวดขันที่จะเอาค่าปรับ เป็นเหตุให้บ่อยครั้งที่ผู้ต้องโทษไม่อยู่ในฐานะที่จะชำระให้แก่ผู้เสียหายได้

6. จากการพยายามทำให้การลงโทษปรับพัฒนายิ่งขึ้น เช่น วิธีการผ่อนชำระค่าปรับ³² การให้บุคคลภายนอกชำระค่าปรับแทน ทำให้หลักเรื่องการลงโทษปรับไม่ศักดิ์สิทธิ์เท่าที่ควร

7. โทษปรับอาจส่งผลกระทบต่อผู้ที่เกี่ยวข้องกับผู้กระทำความผิดที่ได้รับผลกระทบไปด้วย เช่น เงินรายได้ที่นำมาใช้จ่ายในครอบครัวที่จะต้องถูกแบ่งนำมาชำระเป็นค่าปรับ

การบังคับโทษปรับในประเทศไทยถือโทษปรับเป็นโทษประเภทหนึ่งตามประมวลกฎหมายอาญา การกำหนดโทษปรับแก่ผู้กระทำความผิดเป็นนโยบายทางอาญา (Criminal Policy) ประการหนึ่งที่มุ่งเน้นการลงโทษผู้กระทำความผิดในทางเศรษฐกิจคือมุ่งบังคับต่อทรัพย์สินของผู้กระทำความผิดการบังคับโทษปรับตามกฎหมายในประเทศไทยโดยทั่วไปศาลจะทำหน้าที่ในการลงโทษปรับและบังคับชำระค่าปรับแต่ในบางกรณีอาจให้เจ้าพนักงานทางฝ่ายบริหารมีอำนาจในการบังคับใช้โทษปรับ ซึ่งได้แก่การเปรียบเทียบปรับเพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการบังคับใช้โทษปรับ การบังคับโทษปรับในประเทศไทยจึงมีด้วยกัน 2 กรณี คือการเปรียบเทียบปรับโดยเจ้าพนักงานและการกำหนดโทษปรับโดยศาล รายละเอียดดังนี้

1) การเปรียบเทียบปรับโดยเจ้าพนักงาน เป็นการบังคับใช้โทษในทางอาญาโดยฝ่ายบริหารซึ่งกฎหมายได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานในการ “เปรียบเทียบปรับ” เพื่อให้คดีนั้นได้เสร็จสิ้นลง ในชั้นเจ้าพนักงาน หากเจ้าพนักงานและผู้กระทำความผิดได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้ครบถ้วนซึ่งการเปรียบเทียบปรับนั้นมีผู้ให้ความเห็นว่าเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่

³² โทเม่น ภัครภิรมย์. ก (2534, กันยายน). โทษปรับ วารสารอัยการ, 163(14) น 457.

ฝ่ายบริหารเชื่อว่าผู้ต้องหาคณะทำความผิดและชี้ขาดว่ามีความผิดแล้วจึงกำหนดโทษลักษณะเช่นนี้ นักวิชาการทางกฎหมายรัฐธรรมนูญเรียกว่าเป็นการใช้อำนาจตุลาการโดยฝ่ายบริหาร

เหตุผลสำคัญที่ยอมให้เจ้าพนักงานมีอำนาจทำการเปรียบเทียบเช่นนั้นได้ก็เพราะว่าในกรณีความผิดอาญาเล็กน้อยหากไม่มีกระบวนการเช่นนี้คดีความทั้งหมดก็จะเข้าสู่ชั้นตอนของศาล อันทำให้เกิดภาระต่อกระบวนการยุติธรรมขึ้นโดยไม่จำเป็น³³ ดังนั้น การเปรียบเทียบปรับโดยเจ้าพนักงานจึงเป็นการกลั่นกรองหรือแบ่งเบาภาระของศาลโดยวิธีการพิจารณาหรือชี้ขาดในเบื้องต้นเสียก่อนซึ่งหากไม่มีกระบวนการเช่นนี้ก็คงต้องใช้วิธีนำคดีไปฟ้องต่อศาลทั้งหมดซึ่งจะทำให้เกิดภาระต่อกระบวนการยุติธรรมโดยไม่จำเป็น

บทบัญญัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีอาญาที่กำหนดอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานในการเปรียบเทียบปรับคือมาตรา 37 ความว่า “.....

(1) ในคดีที่มีโทษปรับสถานเดียวเมื่อผู้กระทำความผิดยินยอมเสียค่าปรับในอัตราอย่างสูงสำหรับความผิดนั้นแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนศาลพิจารณา

3) ในคดีความผิดที่เป็นลหุโทษหรือความผิดที่มีอัตราโทษไม่สูงกว่าความผิดลหุโทษหรือคดีอื่นที่มีโทษปรับสถานเดียวอย่างสูงไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทหรือความผิดต่อกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งมีโทษปรับอย่างสูงไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทเมื่อผู้ต้องหาชำระค่าปรับตามที่พนักงานสอบสวนได้เปรียบเทียบแล้ว

4) ในคดีความผิดลหุโทษหรือความผิดที่มีอัตราโทษไม่สูงกว่าความผิดลหุโทษหรือคดีที่มีโทษปรับสถานเดียวอย่างสูงไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทซึ่งเกิดในกรุงเทพมหานครเมื่อผู้ต้องหาชำระค่าปรับตามที่นายตำรวจประจำท้องที่ตั้งแต่ตำแหน่งสารวัตรขึ้นไปหรือนายตำรวจชั้นสัญญาบัตรผู้ทำการในตำแหน่งนั้นๆ ได้เปรียบเทียบแล้ว

5) ในคดีซึ่งเปรียบเทียบได้ตามกฎหมายอื่นเมื่อผู้ต้องหาได้ชำระค่าปรับตามคำเปรียบเทียบของพนักงานเจ้าหน้าที่แล้ว”

จากบทบัญญัตินี้ดังกล่าวสามารถแยกประเภทคดีที่เจ้าพนักงานสามารถเปรียบเทียบปรับได้กล่าวคือ

(1) คดีที่สามารถเปรียบเทียบปรับได้ตามกฎหมายประมวลกฎหมายอาญา ได้แก่ คดีที่มีโทษปรับสถานเดียว เมื่อผู้กระทำความผิดยินยอมเสียค่าปรับในอัตราอย่างสูงสำหรับความผิดนั้นแก่เจ้าพนักงานก่อนศาลพิจารณาคดีประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

³³ สุวรรณ ทองเนื้อแข็ง ค. (2539). *การบังคับโทษปรับ* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารคดี). กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. น 24-25.

มาตรา 37 (1) กำหนดให้คดีอาญาเล็กน้อยแต่ที่กฎหมายมิได้ใช้คำว่า “เปรียบเทียบ” เพราะไม่ใช่เป็นเรื่องเข้ามากำหนดค่าปรับซึ่งอาจต่ำกว่าอัตราค่าปรับอัตราสูงสุดที่กฎหมายกำหนดก็ได้ แต่เป็นเรื่องที่ผู้กระทำความผิดยินยอมเสียค่าปรับในอัตราที่สูงเสียเอง ซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่จะไม่รับก็ไม่ได้อาจจะรับต่ำกว่าอัตราค่าปรับอย่างสูงก็ได้กฎหมายจึงมิได้ใช้คำว่าเปรียบเทียบปรับ แต่อาจจัดว่าเป็นวิธีการหนึ่งของการเปรียบเทียบโดยไม่ให้ดุลยพินิจแก่เจ้าพนักงานฝ่ายบริหาร³⁴

คดีความผิดลหุโทษ มาตรา 102 แห่งประมวลกฎหมายอาญาบัญญัติว่า “ความผิดลหุโทษ คือความผิดซึ่งต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือนหรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ เช่นว่านี้มาด้วยกัน” ดังนั้น ความผิดลหุโทษจึงได้แก่ความผิดสถานเบา ซึ่งตามประมวลกฎหมายอาญาได้แก่ความผิดตามมาตรา 367 ถึงมาตรา 398 นอกจากนี้ในพระราชบัญญัติที่มีโทษทางอาญาประเภทอื่นๆ ก็ได้กำหนดโทษเช่นเดียวกันนี้ก็คือว่าเป็นความผิดลหุโทษด้วยเช่นกัน

คดีที่มีอัตราโทษไม่สูงกว่าคดีลหุโทษ ก่อนใช้ประมวลกฎหมายอาญาความผิดลหุโทษ หมายรวมถึงความผิดที่บัญญัติไว้ในส่วนที่ 10 ของกฎหมายลักษณะอาญา ร.ศ. 127 รวม 7 มาตราเท่านั้น ไม่หมายความถึงความผิดตามกฎหมายอื่นๆ ที่มีโทษในระดับเดียวกันประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาประสงค์จะให้เปรียบเทียบได้ทั้งหมดจึงบัญญัติถึงความผิดที่อัตราโทษไม่สูงกว่าความผิดลหุโทษไว้ด้วย แต่ปัจจุบันนี้ตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 102 บัญญัติว่า “ความผิดลหุโทษ คือ ความผิดซึ่งต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือนหรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ เช่นว่านี้มาด้วยกัน” ดังนั้น ความผิดลหุโทษในขณะนี้จึงมีความหมายคลุมไปถึงความผิดทุกประเภทที่มีอัตราโทษไม่สูงกว่าความผิดลหุโทษ³⁵

คดีที่มีโทษปรับสถานเดียวอย่างสูงไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทโดยที่คดีประเภทนี้มีโทษปรับสถานเดียวและอัตราค่าปรับไม่สูงจนเกินไป ดังนั้นจึงไม่ใช่คดีที่ร้ายแรงและศาลไม่อาจจะลงโทษจนถึงขั้นจำคุกได้จึงถือเป็นความผิดที่ควรให้มีการเปรียบเทียบได้ ดังนั้นกฎหมายจึงกำหนดให้เจ้าหน้าที่สามารถเปรียบเทียบปรับได้

(2) คดีอาญาที่สามารถเปรียบเทียบปรับได้ตามกฎหมายอื่น

คดีเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร ได้แก่ ความผิดตามประมวลรัษฎากร กฎหมายศุลกากร และกฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่ภาษีโรงเรือนและที่ดินซึ่งมีอัตราโทษอย่างสูง ไม่เกิน 10,000 บาทนั้นทั้งนี้ไม่ว่าจะมีโทษจำคุกหรือไม่ก็สามารถทำการเปรียบเทียบปรับได้

³⁴ สุวรรณ ทองเนื้อแข็ง ง (2539). *การบังคับโทษปรับ* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารคดี). กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์วิทยาลัย. น 50.

³⁵ กุศล บุญเย็น. (2539). *คำอธิบายกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา* น 73-74.

คดีอาญาตามกฎหมายอื่น ที่ให้อำนาจเปรียบเทียบได้ในกรณีที่มีกฎหมายพิเศษใดให้อำนาจเปรียบเทียบไว้พนักงานเจ้าหน้าที่ก็มีอำนาจเปรียบเทียบได้ ซึ่งก็เป็นอำนาจของพนักงานสอบสวนหรือเจ้าพนักงานอื่นที่กฎหมายได้ให้อำนาจไว้ก็ได้ แล้วแต่กรณี เช่น ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 31 บัญญัติว่า “ผู้ที่ขายหรือนำออกแสดงเพื่อขายซึ่งสุรา ที่รู้ว่าทำขึ้นฝ่าฝืนมาตรา 5 ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 5,000 บาท” แม้ว่าความผิดดังกล่าวนี้ไม่ใช่ความผิดลหุโทษ แต่ก็ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการเปรียบเทียบปรับได้³⁶

การเปรียบเทียบปรับตามกฎหมายปกครอง มีขอบเขตในการศึกษาเฉพาะค่าปรับทางปกครองรายวันที่ใช้เป็นมาตรการบังคับในกรณีที่มีได้มีการปฏิบัติตามคำสั่งทางปกครองซึ่งมีสาระสำคัญในการพิจารณา 2 ประการได้แก่

ก. กรณีที่สามารถเปรียบเทียบปรับตามกฎหมายปกครอง พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539³⁷ ได้บัญญัติถึงการบังคับทางปกครองกล่าวคือในกรณีที่วัตถุแห่งการบังคับตามคำสั่งทางปกครองเป็นการกำหนดให้ผู้รับคำสั่งทางปกครองกระทำการหรือละเว้นกระทำการ เช่น ให้หรือหรือปลดป้ายโฆษณาที่ไม่ได้รับอนุญาต รวมถึงการรื้อถอนสิ่งก่อสร้างที่ไม่ได้รับอนุญาตหรือก่อสร้างผิดแบบเป็นต้นหากผู้รับคำสั่งทางปกครองฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งทางปกครองเจ้าหน้าที่อาจใช้มาตรการบังคับทางปกครองอันได้แก่การใช้กำลังทางกายภาพเข้าดำเนินการโดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและการใช้มาตรการกำหนดค่าปรับทางปกครองรายวัน

ข. วิธีการและหลักเกณฑ์ในการเปรียบเทียบปรับตามกฎหมายปกครอง การใช้มาตรการกำหนดค่าปรับทางปกครองรายวันมีวิธีและหลักเกณฑ์ ดังนี้³⁸

1. กรณีที่เจ้าหน้าที่ไม่อาจเข้าดำเนินการบังคับการด้วยตัวเองและไม่อาจมอบหมายให้บุคคลอื่นดำเนินการแทนโดยมีความประสงค์ให้ผู้รับคำสั่งทางปกครองดำเนินการเองไม่ว่าด้วยสาเหตุใดก็ตาม เช่น เจ้าหน้าที่มีภาระงานราชการมากยังไม่อาจดำเนินการเรื่องนั้นได้ในขณะนั้นการดำเนินการเอาเองจะได้ไม่คุ้มเสียโดยชั่งน้ำหนักกับประโยชน์ของส่วนรวมแล้วเป็นต้น เจ้าหน้าที่อาจใช้ดุลพินิจในการปรับผู้รับคำสั่งทางการปกครองเป็นรายวัน โดยกำหนด

³⁶ สุวรรณ ทองเนื้อแข็ง จ (2539). *การบังคับโทษปรับ* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. น 30.

³⁷ กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง มีผลบังคับใช้ เมื่อวันที่ 14 พฤษภาคม 2540 เป็นการทั่วไปกับการปฏิบัติราชการทางปกครอง ดังนั้น ในกรณีที่กฎหมายเฉพาะเรื่องอื่นๆ ได้บัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในเรื่องใดไว้เป็นการเฉพาะแล้วก็ให้ใช้กฎหมายเฉพาะเรื่องนั้น

³⁸ กมลชัย รัตนสกาวงศ์. (2544). *กฎหมายปกครอง* (พิมพ์ครั้งที่ 3). น 90-91.

จำนวนเงินค่าปรับต่อวันตามสมควรแก่เหตุแต่ต้องไม่เกินสองหมื่นบาทต่อวัน ตามมาตรา 58³⁹(2) แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

2. คุลยพินิจในการกำหนดจำนวนเงินค่าปรับทางปกครองต่อวันเจ้าหน้าที่ที่สามารถกำหนดให้มีจำนวนสูงถึงสองหมื่นบาทนั้นโดยหลักการควรให้เป็นอำนาจคุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ระดับสูง ส่วนเจ้าหน้าที่ระดับรองลงมาควรมีอำนาจในการกำหนดค่าปรับในระดับลดหลั่นลงมา

โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจกำหนดจำนวนค่าปรับทางปกครองในกรณีที่ผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองหรือฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม ได้แก่ รัฐมนตรี คณะกรรมการตามกฎหมาย ปลัดกระทรวง อธิบดี หรือตำแหน่งที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่มีฐานะเทียบเท่าปลัดกระทรวงหรืออธิบดี ผู้ว่าราชการจังหวัด ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร และหัวหน้าส่วนราชการประจำจังหวัด โดยมีอำนาจในการกำหนดค่าปรับทางปกครองแตกต่างกันไป แต่ไม่เกินสองหมื่นบาทต่อวัน⁴⁰

3. เงินค่าปรับทางปกครองนี้แตกต่างจากโทษปรับตามประมวลกฎหมายอาญาหรือโทษปรับทางอาญาดมกฎหมายอื่นเพราะสาเหตุของการต้องชำระค่าปรับทางปกครองคือการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามคำสั่งทางปกครองซึ่งไม่ใช่ความชั่วร้ายอันจะทำให้เกิดความรับผิดชอบแต่อย่างใด ค่าปรับทางปกครองเป็นมาตรการในการบังคับเพื่อให้ผู้รับคำสั่งทางปกครองปฏิบัติตามคำสั่งทางปกครองมาตรการนี้มักจะนำไปใช้ในกรณีที่หลีกเลี่ยงการเผชิญหน้าระหว่างผู้รับคำสั่งทางปกครองและเจ้าหน้าที่จึงอาจจะนำมาใช้ซ้ำแล้วซ้ำเล่าจนกว่าจะบรรลุวัตถุประสงค์ของเจ้าหน้าที่

³⁹ มาตรา 58 คำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้กระทำหรือละเว้นกระทำ ถ้าผู้ที่อยู่บังคับของคำสั่งทางปกครองฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม เจ้าหน้าที่อาจใช้มาตรการบังคับทางปกครองอย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้

(1) เจ้าหน้าที่เข้าดำเนินการด้วยตนเองหรือมอบหมายให้บุคคลอื่นกระทำการแทนโดยผู้อยู่ในบังคับบัญชาของคำสั่งทางปกครองจะต้องชดใช้ค่าใช้จ่ายและเงินเพิ่มในอัตราร้อยละสิบห้าต่อปีของค่าใช้จ่ายดังกล่าวแก่เจ้าหน้าที่

(2) ให้มีการชำระค่าปรับทางปกครองตามจำนวนที่สมควรแก่เหตุแต่ต้องไม่เกินสองหมื่นบาทต่อวัน เจ้าหน้าที่ระดับใดมีอำนาจกำหนดค่าปรับกำหนดค่าปรับทางปกครองจำนวนเท่าใด สำหรับในกรณีใดให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

ในกรณีที่มีความจำเป็นที่จะต้องบังคับการ โดยเร่งด่วนเพื่อป้องกันมิให้มีการกระทำที่ขัดต่อกฎหมายที่มีโทษทางอาญาหรือมิให้เกิดความเสียหายต่อประโยชน์สาธารณะ เจ้าหน้าที่อาจใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยไม่ต้องออกคำสั่งทางปกครองให้กระทำหรือละเว้นกระทำก่อนก็ได้ แต่ทั้งนี้ต้องกระทำโดยสมควรแก่เหตุและภายในขอบเขตอำนาจหน้าที่ของตน

⁴⁰ กฎกระทรวง ฉบับที่ 10 (พ.ศ.2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

แต่ถ้าเป็นกรณีที่ได้รับคำสั่งทางปกครองมีอาจปฏิบัติตามคำสั่งได้ด้วยตนเองจริงๆเจ้าหน้าที่ก็ไม่อาจใช้มาตรการค่าปรับรายวันทางปกครองรายวันกับบุคคลนั้น

4. มาตรการกำหนดค่าปรับทางปกครองใช้ได้กับคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ผู้รับคำสั่งทางปกครองกระทำการและละเว้นกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดโดยเฉพาะอย่างยิ่งคำสั่งทางปกครองในกรณีหลังนี้เจ้าหน้าที่ไม่อาจจะเข้าไปดำเนินการเองได้คงใช้มาตรการกำหนดค่าปรับทางปกครองวิธีเดียวเท่านั้น⁴¹ที่จะบังคับให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครอง

(3) การกำหนดโทษปรับโดยศาล

1. โทษปรับที่บังคับใช้ต่อบุคคลผู้กระทำความผิด ประมวลกฎหมายอาญามาตรา 28 บัญญัติว่า “ผู้ใดต้องโทษปรับผู้นั้นจะต้องชำระเงินตามจำนวนที่กำหนดไว้ในคำพิพากษาต่อศาล” ตามบทบัญญัติมาตรานี้ชำระเงินตามโทษปรับคือผู้ต้องโทษปรับและผู้ที่ต้องโทษปรับคือผู้กระทำความผิดแต่โทษปรับไม่จำเป็นต้องใช้แก่ผู้ต้องคำพิพากษาเสมอไปเพราะอาจมีกรณีที่ต้องปรับโดยพนักงานได้เช่นผู้กระทำความผิดได้ชำระค่าปรับตามอัตราค่าปรับอย่างสูงแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในคดีที่มีโทษสถานเดียวหรือผู้ต้องหาชำระค่าปรับพนักงานสอบสวนตามที่พนักงานสอบสวนได้เปรียบเทียบแล้ว ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 37

ศาสตราจารย์จิติ ดิงศภัทย์ อธิบายว่าโทษปรับอาจเป็นโทษสำเร็จในตัวเองหรือโทษประธานเช่นกฎหมายกำหนดโทษปรับปรับสถานเดียวและศาลก็ลงโทษปรับ ดังเช่นในความผิดลหุโทษและอาจมีลักษณะเป็นโทษผนวกที่ศาลอาจกำหนดให้ลงเพิ่มแก่ผู้กระทำความผิดดังที่มาตรา 20 แห่งประมวลกฎหมายอาญาได้บัญญัติว่า “บรรดาความผิดที่กฎหมายให้ลงโทษทั้งจำคุกและปรับด้วยนั้น ถ้าศาลเห็นสมควรจะลงแต่โทษจำคุกก็ได้” แสดงว่าศาลไม่จำเป็นต้องลงโทษปรับเสมอไปตามปกติก็ลงโทษจำคุกเท่านั้น แต่ถ้าความผิดนั้นร้ายแรงหรือที่เหตุอื่นอันควรลงโทษทั้งจำคุกและปรับหรือมีกรณีที่จะยกโทษจำคุกปรับสถานเดียวความผิดรับโทษปัจจุบันบ้างในการปรับแทนที่จะปล่อยตัวโดยไม่ให้รับโทษใดๆเลยนอกจากนั้นโทษปรับอาจมีลักษณะเป็นโทษอุปกรณคือ เมื่อลงโทษอื่นเป็นโทษประธานไปแล้วต้องลงโทษปรับกำกับไปด้วยเสมอ เช่น ตามพระราชบัญญัติฝิ่น พ.ศ.2472 มาตรา 68 ซึ่งเมื่อศาลลงโทษจำคุกแล้ว ต้องลงโทษปรับด้วยจะลงโทษจำคุกอย่างเดียวไม่ได้และตามพระราชบัญญัติการพนัน (ฉบับที่ 3 พ.ศ.2485) มาตรา 3 ถ้าจำเลยกระทำความผิดมาแล้วก็ให้ลงโทษทั้งจำคุกและปรับ จึงเห็นได้ว่าผู้รับโทษคือผู้กระทำความผิดซึ่งอาจต้องรับโทษอื่นด้วยนั่นเอง⁴²

⁴¹ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนสานต์. (ม.ป.ป.). *กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง* (พิมพ์ครั้งที่ 1). น. 342.

⁴² จิติ ดิงศภัทย์. (2515). *คำอธิบายประมวลกฎหมายอาญา ภาค 1* ตอนที่ 1. น. 880-881.

2. โทษปรับที่บังคับใช้ต่อนิติบุคคล นิติบุคคล คือ สิ่งที่ถูกกฎหมายสมมติว่าเป็นบุคคล เพื่อให้สิทธิและหน้าที่ต่างๆ ได้เหมือนบุคคลธรรมดา เว้นแต่สิทธิและหน้าที่ซึ่งโดยสภาพจะพึงมีพึงเป็นได้เฉพาะแก่บุคคลธรรมดาเท่านั้น หลักเรื่องนี้เป็นหลักทั่วไปในกฎหมายแพ่ง ซึ่งยอมใช้ได้ในกรณีนิติบุคคลทั้งปวงแม้แต่นิติบุคคลที่จัดตั้งเป็นกรณีพิเศษตามกฎหมายอื่น นอกจากความสามารถในการทำนิติกรรมสัญญาทางแพ่งแล้ว เป็นที่ยอมรับว่านิติบุคคลก็อาจทำละเมิดได้ ในส่วนของการกระทำความผิดอาญานั้น มีปัญหาในทางทฤษฎีอยู่บ้าง นิติบุคคลกระทำความผิดทางอาญาได้หรือไม่ ปัญหาข้อนี้จะต้องพิจารณาอย่างจริงจังยิ่งขึ้น ในกรณีความผิดพิเศษหรือความผิดเทคนิค (Mala Prohibita) อันอาจต่างจากความผิดในตัวเอง (Mala in se) ดังความผิดในหลายฐานตามประมวลกฎหมายอาญา เช่น ความผิดฐานไม่แจ้งปริมาณสินค้าที่เก็บรักษา ความผิดฐานโฆษณาสินค้า ผ่าฝืนคำสั่งของเจ้าหน้าที่ ในต่างประเทศมีทฤษฎีที่ถือกันอยู่เหมือนกันว่า ความผิดทางอาญาจะต้องมีการกระทำและมืองค์ประกอบในส่วนจิตใจ นิติบุคคลไม่อาจมีการกระทำโดยตัวเองได้ นิติบุคคลจึงไม่มีความผิดทางอาญา เมื่อไม่มีความผิดจึงไม่อาจรับโทษทางอาญาได้⁴³

แต่ในอีกหลายประเทศ ถือว่านิติบุคคลเป็นสิ่งที่กฎหมายสมมติขึ้น เมื่อสมมติขึ้นมาแล้ว ก็ต้องสมมติต่อไปว่ามีผู้แสดงเจตนาแทนนิติบุคคลได้ และมีการกระทำแทนนิติบุคคลได้ ถ้าไม่ถือเช่นนี้ ย่อมว่าแต่ความรับผิดในทางอาญา แม้ความรับผิดทางแพ่งก็ไม่มี ในที่สุดแล้วการสมมติให้เป็นนิติบุคคลก็ไม่เกิดประโยชน์อันใด นิติบุคคลนั้นย่อมจะรับโทษได้ แต่รับโทษจำคุกไม่ได้ โดยสภาพแต่ปัญหาอีกข้อหนึ่งก่อนถึงเรื่องโทษก็คือ นิติบุคคลจะรับผิดอาญาได้อย่างไรในเมื่อนิติบุคคลไม่มีตัวตนไม่มีชีวิตจิตใจ จะมีการกระทำและมีเจตนาซึ่งมีสาระสำคัญแห่งความรับผิดทางอาญาได้อย่างไร ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 70 ก็บัญญัติว่า ความประสงค์ของนิติบุคคลแสดงปรากฏจากผู้แทนทั้งหลาย ซึ่งตามกฎหมายแพ่งนี้น่าจะหมายความถึงการแสดงเจตนาในทางแพ่ง มิใช่เจตนาในทางอาญาตามมาตรา 76 ที่ได้บัญญัติไว้ชัดแจ้งว่า การกระทำของผู้แทนทั้งหลายอาจทำให้นิติบุคคลต้องรับผิดในการใช้ค่าสินไหมทดแทนไม่เกี่ยวไปถึงเรื่องโทษอาญา ฉะนั้น ถ้าความผิดอาญาใดต้องอาศัยเจตนาเป็นหลักเกณฑ์แห่งความผิด ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 59 หรือกฎหมายลักษณะอาญา มาตรา 43 แล้วก็ย่อมไม่มีทางที่จะเอาผิดแก่นิติบุคคลซึ่งไม่มีจิตใจ ไม่อาจมีเจตนากระทำการอันเป็นความผิดกฎหมายได้ เพราะไม่อาจกระทำโดยรู้สำนึกในการที่กระทำและประสงค์ต่อผลหรือเล็งเห็นผลได้ เว้นแต่ในบางกรณีที่ถูกกฎหมายบัญญัติไว้โดยเฉพาะ เช่น ความผิดที่เกิดเพราะโฆษณาในเอกสารหนังสือพิมพ์ ตามฎีกาที่ 265/2473 หรือความผิดที่บัญญัติถึงตัวผู้รับผิดไว้โดยเฉพาะ เช่น ผู้ถือประทานบัตรตามพระราชบัญญัติเหมืองแร่

⁴³ คณิต ณ นคร. (2525). *กฎหมายอาญาภาคความผิด* น 2-3.

ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 841/2469 และคำพิพากษาฎีกาที่ 185/2489 ซึ่งดูเหมือนจะเป็นความผิดที่แม้จะไม่มีเจตนา ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายระบุไว้ก็ต้องมีความผิด

ในทางปฏิบัติเป็นที่ยอมรับในกฎหมายไทยแล้วว่านิติบุคคลทำผิดได้ กฎหมายบางฉบับก็ถึงกับระบุชัดเจนว่า ถ้านิติบุคคลนั้นๆทำความผิดให้ปฏิบัติอย่างไร และถ้ากรรมการรู้เห็นด้วยให้ปฏิบัติอย่างไร เมื่อเป็นเช่นนี้นิติบุคคลก็ต้องรับผิดชอบทางอาญาได้ แต่ในบรรดาโทษทางอาญาทั้ง 5 สถานะนั้น เมื่อถึงเวลาจะลงโทษจริงย่อมไม่อาจลงต่อผู้แทนนิติบุคคลได้ ตามสภาพที่เป็นจริงและความเป็นธรรม กล่าวคือ จะลงโทษประหารชีวิตนิติบุคคลก็ไม่ได้ แม้จำคุกและกักขังก็ไม่ได้เช่นกัน เพราะโทษทั้ง 3 สถาน่นี้ใช้แก่ชีวิตร่างกายและเสรีภาพ ซึ่งว่าโดยสภาพแล้วย่อมใช้กับนิติบุคคลไม่ได้ เว้นแต่จะกำหนดอื่นขึ้นมาใหม่มีลักษณะใกล้เคียงกัน เช่น การให้ล้มเลิกกิจการ หรือการให้หยุดทำการชั่วคราวอันคล้ายการประหารชีวิต หรือจำคุก แต่มาตรการดังกล่าวก็ถือกันว่าเป็นมาตรการทางแพ่ง คงมีแต่โทษปรับและริบทรัพย์สิน ซึ่งใช้บังคับแก่ทรัพย์สินของนิติบุคคลที่พอจะลงได้จริง เพราะนิติบุคคลย่อมมีทรัพย์สินซึ่งเมื่อว่าโดยสภาพและความเป็นธรรมแล้ว ย่อมใช้บังคับนิติบุคคลได้ หลักปฏิบัติที่ตรงกันในประเทศทั้งหลายซึ่งยอมรับว่านิติบุคคลมีความผิดทางอาญาก็คือ นิติบุคคลอาจถูกปรับและริบทรัพย์สินได้ แม้กฎหมายจะไม่ได้แยกวิธีปฏิบัติระหว่างบุคคลธรรมดา กับนิติบุคคลไว้ ปัญหาอาจจะเกิดขึ้นบางครั้งเมื่อนิติบุคคลถูกฟ้องว่ากระทำความผิดซึ่งมีแต่โทษจำคุก โดยไม่มีโทษปรับ เพราะในกรณีนี้ แม้จะได้ความว่านิติบุคคลมีความผิดก็ไม่อาจลงโทษจำคุกนิติบุคคลได้ ตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ศาลใช้วิธีลงโทษปรับนิติบุคคล เพราะสภาพแห่งกฎหมายไม่เปิดช่องให้ทำได้ เช่น 265/2473 , 185/2489 , 1144/2493 และ 217/2500 เป็นต้น⁴⁴

เมื่อนิติบุคคลไม่ชำระค่าปรับ ปัญหาที่เกิดขึ้นอีกว่าจะต้องทำอะไร ที่จริงข้อนี้ก็คือควรจะทำปฏิบัติอย่างเดียวกับบุคคลธรรมดาตามมาตรา 29 คือ ให้ยึดทรัพย์สินเป็นค่าปรับหรือมิฉะนั้นให้กักขังแทนค่าปรับ การยึดทรัพย์สินใช้ค่าปรับยอมทำให้ได้โดยไม่มีปัญหา แต่การกักขังแทนค่าปรับยอมไม่สามารถทำได้ยู่ดี หนทางปฏิบัติศาลก็พยายามหลีกเลี่ยงโทษจำคุกกับนิติบุคคลอยู่แล้ว เช่น ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 1328/2503 คดีนี้ โจทก์ฟ้องบริษัทจำเลยที่ 1 และ 2 ตามลำดับหาว่าทำผิดพระราชบัญญัติควบคุมการส่งออกป็นอกและนำมาในราชอาณาจักร ซึ่งสินค้าบางอย่างศาลชั้นต้นพิพากษายกฟ้อง ศาลอุทธรณ์และศาลฎีกาพิพากษาว่าจำเลยทั้งสองทำผิดโทษปรับคนละห้าเท่าของราคาสินค้า และจำคุกกรรมการจำเลยที่ 2 ไว้ 15 วัน โทษจำคุกให้ยกเสีย

⁴⁴ ประสิทธิ์ โฉมวิไลกุล. (2520). ความรับผิดชอบทางอาญาของนิติบุคคล วารสารกฎหมายจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. น 89-95

ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 55 ส่วนบริษัทนิติบุคคลคงปรับสถานเดียวไม่ได้ลงโทษจำคุกด้วย แสดงให้เห็นว่าโทษจำคุกโดยสภาพแล้วไม่อาจลงแก่นิติบุคคลได้⁴⁵

ตามกฎหมายไทย จำนวนเงินที่จะต้องชำระเป็นค่าปรับ ศาลอาจกำหนดภายในอัตรา หรือระวางโทษที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งค่าปรับนั้นจะต้องชำระเป็นเงินตราไทย ส่วนในกรณีที่เป็น ความผิดเล็กน้อย ศาลอาจกำหนดค่าปรับในขอบเขตของกฎหมายเบาที่สุดเพียงเท่าใดก็ได้ ในความผิดหลายประเภทตามกฎหมายพิเศษ อาจกำหนดอัตราค่าปรับเป็นเงินสัดส่วนกับวัตถุหรือ มูลค่าอื่น เช่น ตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชน จำกัด พ.ศ.2535 มาตรา 223 ผู้เริ่มจัดตั้งบริษัท มหาชนคนใด โอนหุ้นผิดเงื่อนไขในกฎหมาย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือ 2 เท่า ของมูลค่าหุ้นที่โอน สุดแต่จำนวนใดจะมากกว่ากัน , มาตรา 228 บริษัทมหาชนจำกัดใดให้กู้ยืมเงิน แก่กรรมการ พนักงาน หรือลูกจ้างบริษัท อาจถูกปรับไม่เกินสองหมื่นบาท หรือ 2 เท่าของ จำนวนเงินที่ให้กู้ยืม สุดแต่จำนวนใดจะมากกว่ากัน

นอกจากนี้ ยังมีกรณีปรับเป็นรายวัน หรือรายเดือน จนกว่าจะได้ปฏิบัติให้ถูกต้อง เช่น ตามพระราชบัญญัติการทะเบียนต่างด้าว พ.ศ.2493 มาตรา 20 และ พ.ศ.2495 มาตรา 4 มีการปรับ คนต่างด้าวเป็นรายปี, พระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคมมูลนิธิ พ.ศ. 2499 มาตรา 4 มาตรา 5 มาตรา 6 มาตรา 49 และมาตรา 50 พระราชบัญญัติเหมืองแร่ พ.ศ. 2461 กำหนดให้ปรับเป็นรายวัน , พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ.2535 ให้ปรับบริษัทที่เข้าเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียนหรือเข้าเป็นหุ้นส่วน ไม่ จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนจำกัดไม่เกินหนึ่งแสนบาท และปรับเป็นรายเดือนอีกเดือนละ หนึ่งหมื่นบาท จนกว่าจะถอนตัวออกจากการเป็นหุ้นส่วนและมาตรา 299 ให้ลงโทษปรับบริษัทที่ปฏิบัติ ไม่ถูกต้องไม่เกินสองแสนบาทและปรับเป็นรายวันอีก วันละสองพันบาทจนกว่าจะปฏิบัติให้ ถูกต้องซึ่งการปรับเป็นรายวันกว่าจะปฏิบัติให้ถูกต้องนี้ตามพระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ.2522 มาตรา 65 ก็กำหนดไว้เช่นกันแต่อัตราโทษปรับมีเพียงวันละห้าร้อยบาทตลอดเวลาที่ยัง ฝ่าฝืนซึ่งอาจดูว่าน้อยเพราะผู้ฝ่าฝืนพระราชบัญญัติควบคุมอาคารอาจได้รับประโยชน์จากการ ก่อสร้างหรือต่อเติมอาคารผิดแบบมากกว่าค่าปรับที่จะต้องชำระวันละห้าร้อยบาท ก็ได้ซึ่งในทุก วันนี้พบว่าผู้กระทำความผิดที่เป็นนิติบุคคลหรือห้างร้านต่างๆเมื่อกระทำความผิดตาม พระราชบัญญัติควบคุมอาคารแล้วก็มักฝ่าฝืนคำสั่งของเจ้าพนักงานโดยปล่อยให้ถูกปรับเป็นรายวัน เรื่อยไปมักไม่ค่อยยอมแก้ไขหรือปฏิบัติตามคำสั่งของศาลหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ทั้งนี้เป็นเพราะ ผลประโยชน์ที่ผู้กระทำความผิดได้รับมีมากกว่าการชำระค่าปรับที่จะต้องเสียไปซึ่งในบางครั้งใน

⁴⁵ สมยศ วัฒนภิรมณ์. (ม.ป.ป.). การรอกการลงโทษและการรอกการกำหนดโทษ น 89-95.

กรณีที่มีความผิวนั้นเกี่ยวกับการก่อสร้างผิวนั้นหรือเป็นการต่อเติมอาคารเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้การปล่อยไว้ไม่ยอมแก้ไขก็อาจจะเป็นอันตรายต่อประชาชนหรือผู้อื่นได้มากเช่นนี้นอกจากจะทำให้ผู้กระทำความผิวนั้นปรับเป็นรายวันตลอดเวลาที่ยังฝ่าฝืนแล้วก็ควรกำหนดให้อำนาจแก่พนักงานเจ้าหน้าที่สามารถทำการรื้อถอนได้ด้วยในกรณีที่เคยกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ทั้งนี้โดยให้ผู้กระทำความผิวนั้นเป็นผู้เสียค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนเพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ⁴⁶

อายุความที่เกี่ยวกับโทษปรับ มีอยู่ 3 ประการคือ

1. อายุความฟ้องร้องคดีที่มีอัตราโทษปรับสถานเดียวมีกำหนด 1 ปี นับแต่วันกระทำความผิวนั้นตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 95 (5) ซึ่งบัญญัติว่า ในคดีอาญาถ้ามิได้ฟ้องและได้ตัวผู้กระทำความผิวนั้นมาภายในกำหนดดังต่อไปนี้ นับแต่วันกระทำความผิวนั้นเป็นอันขาดอายุความ ฯลฯ

(5) หนึ่งปีสำหรับความผิวนั้นต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่หนึ่งเดือนลงมาหรือต้องระวางโทษอย่างอื่น”

2. อายุความล่วงเลยการลงโทษปรับมีกำหนด 5 ปี นับแต่ที่มีคำพิพากษาถึงที่สุดตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 98 ซึ่งบัญญัติว่า “เมื่อได้มีคำพิพากษาถึงที่สุดให้ลงโทษผู้ใดผู้นั้นยังมีได้รับโทษก็ได้รับโทษแต่ยังไม่ครบถ้วนโดยหลบหนีก็ถือว่ายังมีได้ตัวผู้นั้นมาเพื่อรับโทษ นับแต่วันที่มีคำพิพากษาถึงที่สุดหรือนับแต่วันที่ผู้กระทำความผิวนั้นหลบหนี แล้วแต่กรณีเกินกำหนดเวลาดังต่อไปนี้ เป็นอันล่วงเลยการลงโทษจะลงโทษผู้นั้นมิได้

- (1) ยี่สิบปีสำหรับโทษประหารชีวิตจำคุกตลอดชีวิตหรือจำคุกยี่สิบปี
- (2) สิบห้าปีสำหรับโทษจำคุกกว่าเจ็ดปีแต่ยังไม่ถึงยี่สิบปี
- (3) สิบปีสำหรับโทษจำคุกกว่าหนึ่งปีถึงเจ็ดปี
- (4) ห้าปีสำหรับโทษจำคุกตั้งแต่หนึ่งปีลงมาหรือโทษอย่างอื่น

3. อายุความในการยึดทรัพย์ในการใช้ค่าปรับหรือการกักขังแทนค่าปรับมีกำหนด 5 ปี นับแต่วันที่มีคำพิพากษาถึงที่สุด ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 99 ซึ่งบัญญัติว่า “การยึดทรัพย์สินใช้ค่าปรับหรือการกักขังแทนค่าปรับถ้ามิได้ทำภายในกำหนดห้าปีนับแต่วันที่ได้มีพิพากษาถึงที่สุดจะยึดทรัพย์สินหรือกักขังไม่ได้

⁴⁶ สุวรรณ ทองเนื้อแข็ง จ (2539). การบังคับโทษปรับ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารคดี). กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. น 73-74.

ความในวรรคแรกมิให้ใช้บังคับในกรณีการกักขังแทนค่าปรับซึ่งทำต่อเนื่องกับการลงโทษจำคุก ”

ถ้าหากพ้นกำหนด 5 ปี นับแต่วันที่ได้มีคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วเป็นอันยุติทรัพย์สินแทนค่าปรับหรือกักขังแทนค่าปรับไม่ได้ แต่ถ้าหากเป็นกรณีการกักขังแทนค่าปรับซึ่งทำต่อเนื่องกับการลงโทษจำคุกแล้วก็ไม่อยู่ในกำหนดอายุความดังกล่าว ทั้งนี้เพราะกำหนดโทษจำคุกตามคำพิพากษาอาจมีกำหนดเกินกว่า 5 ปีก็ได้ ดังนั้นในกรณีที่มีโทษจำคุกด้วยแล้วการกักขังแทนค่าปรับในกรณีที่จำเลยไม่มีเงินชำระค่าปรับย่อมกระทำต่อเนื่องกับโทษจำคุกไปในตัวไม่มีอายุความ⁴⁷ แต่ถ้าเป็นการยุติทรัพย์สินใช้ค่าปรับต้องทำในกำหนด 5 ปี นับแต่วันที่มิคำพิพากษาถึงที่สุดโดยไม่ต้องคำนึงถึงว่าจะมีโทษจำคุกด้วยหรือไม่และโทษจำคุกจะมากน้อยเท่าใด⁴⁸

2.1.4 ประสิทธิภาพของอัตราโทษปรับในการป้องปรามการกระทำความผิด

สาเหตุหนึ่งของการที่โทษปรับไม่ได้ถูกใช้เป็นวิธีการหลักในการลงโทษทางอาญาในประเทศไทยอาจเนื่องมาจากความเชื่อว่า โทษปรับไม่มีประสิทธิภาพในการป้องปรามการกระทำความผิดซ้ำ ทั้งนี้ในประเทศไทยยังไม่เคยมีการศึกษาอย่างเป็นระบบเพื่อตรวจสอบความเชื่อดังกล่าวเลย

ในต่างประเทศเอง มีการศึกษาเชิงประจักษ์เกี่ยวกับประสิทธิผลของการจำคุกในการป้องปรามการทำความผิดซ้ำจำนวนมาก แต่กลับไม่มีการศึกษาเชิงประจักษ์เกี่ยวกับประสิทธิผลของค่าปรับในการป้องปรามการกระทำความผิดซ้ำจำนวนค่อนข้างน้อย

ในทางหลักนิติเศรษฐศาสตร์ ในการกำหนดค่าปรับที่เหมาะสมที่สุดในคดีอาญาและค่าเสียหายที่เหมาะสมที่สุดในคดีละเมิดก็เป็นหลักการเดียวกัน คือ การมุ่งให้เกิดระดับการป้องปรามที่เหมาะสมที่สุด (optimal deterrence) ซึ่งหมายถึงการป้องปรามที่ไม่มากหรือน้อยไป⁴⁹ ดังนั้น ในมุมมองของนิติเศรษฐศาสตร์ ค่าเสียหายหรือค่าปรับที่เหมาะสมที่สุด จึงควรเท่ามูลค่าความเสียหายจริง (actual harm) ซึ่งจะมีผลทำให้เกิดประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจสูงที่สุด

⁴⁷ สมพร พรหมนิดาธร ก (2521). โทษปรับ อัยการนิเทศ. 31(4) น 458.

⁴⁸ สุวรรณ ทองเนื้อแข็ง ช (2539). การบังคับโทษปรับ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารนิติ). กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. น 84.

⁴⁹ โครงการการวิเคราะห์กฎหมายและกระบวนการยุติธรรมทางอาญาด้วยเศรษฐศาสตร์. ก (2554, สิงหาคม). นิติศาสตร์ของระบบยุติธรรมทางอาญาของไทย ฉบับสมบูรณ์ เล่มที่ 1. สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.)

2.2 หลักการและการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศไทยเริ่มนำระบบภาษีการค้ามาใช้จัดครั้งแรก ในปี พ.ศ.2475 โดยในระยะแรก มีลักษณะเป็นภาษีการขายที่จัดเก็บทุกทอดตั้งแต่ระดับผู้ผลิตจนถึงระดับผู้ผลิตจนถึงระดับผู้ขายปลีก ต่อมาในปี พ.ศ.2504 ได้มีการปฏิรูปโครงสร้างทางการภาษีใหม่ โดยกำหนดให้จัดเก็บเฉพาะในระดับผู้ผลิตเพียงทอดเดียว ซึ่งได้ใช้จนถึงปี พ.ศ.2534

ภาษีการค้ามีการปรับปรุงอยู่ตลอดเวลา โดยเปลี่ยนจากการจัดเก็บภาษีการขายทุกทอด มาเป็นการขายระดับผู้ผลิต โดยยกเว้นภาษีให้ระดับ ผู้ผลิต โดยยกเว้นภาษีให้กับผู้ขายส่งและผู้ขายปลีก เป้าหมายในการปรับปรุงนั้น ด้วยสภาวะทางเศรษฐกิจในด้านต่างๆของประเทศไทยได้เปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก เช่น การเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วของรายได้ประชาชาติ การขายปลีก การขยายตัวของอุตสาหกรรมผลิตภายในประเทศ แนวการพัฒนาภาคอุตสาหกรรมเปลี่ยนแปลงไปจากมุ่งผลิตเพื่อทดแทนการนำเข้ามาเป็นมุ่งผลิตเพื่อส่งออก การเปลี่ยนแปลงเหล่านี้มีผลทำให้ระบบภาษีอากรของไทยมีความไม่สอดคล้องกับสภาวะที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นอย่างมากในด้านที่เป็นเครื่องมือเพื่อส่งเสริมการพัฒนาธุรกิจของประเทศ จึงมีความจำเป็นต้องปรับปรุงระบบภาษีอากรของไทยให้เหมาะสม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนของระบบภาษีทางอ้อมที่จำเป็นต้องมีการปฏิรูปให้สอดคล้องกับสภาวะทางเศรษฐกิจของประเทศเพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้น จึงมีการยกเลิกระบบภาษีการค้าและนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทน โดยเริ่มใช้ในปี พ.ศ.2535

จากปัญหาดังกล่าว ประเทศไทยได้พิจารณาเห็นว่า ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษี⁵⁰ ที่เหมาะสมในการช่วยแก้ปัญหาได้หลายประการ ดังนี้

(1) ขจัดปัญหาภาษีซ้ำซ้อน การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มแต่ละขั้นตอนการผลิต คือ เมื่อผู้ผลิตซื้อวัตถุดิบและสินค้าเพื่อใช้ในการผลิต ผู้ผลิตได้เสียภาษีสำหรับวัตถุดิบและสินค้านำเข้าแล้ว เมื่อผู้ผลิตขายสินค้าออกไป สามารถนำภาษีที่เสียไว้มาหักออกจากภาษีที่ต้องเสียเมื่อขายสินค้าได้ ซึ่งทำให้ไม่มีการเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อน

(2) มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ เพราะใช้ครอบคลุมสินค้าและบริการ โดยทั่วไปทุกขั้นตอนการผลิตและการจำหน่าย และใช้อัตราภาษีเดียวกันสำหรับสินค้าและบริการทุกขั้นตอนจึงไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนในการผลิต และการบริโภคทำให้กลไกของตลาดทำงานได้อย่างเต็มที่ทุกขั้นตอน

⁵⁰ กรมสรรพากร. (2541). แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม สรรพากรสาส์น. น13.

(3) ideoอำนาจต่อการส่งออก ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำมาใช้ในประเทศไทย นอกจากจะช่วยปัญหาภาษีซ้ำซ้อนและยังยอมให้มีการหักภาษีสินค้าทุนที่ได้เสียไปแล้ว ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงมีส่วนสำคัญในการช่วยเสริมการลงทุนให้กิจกรรมต่างๆทุกประเภท

(4) ideoอำนาจต่อการส่งออกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนอกจากผู้ส่งออกจะไม่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าที่ส่งออกทั้งหมดด้วยกลไกดังกล่าวนี้ นับว่าเป็นส่วนสำคัญซึ่งจะทำให้ สินค้าไทยสามารถแข่งขันกับสินค้าของประเทศต่างๆในโลกตลาดโลกดีขึ้นด้วย

(5) มีกลไกป้องกันการหลบหนี ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่กลไกป้องกันการหลบหนี ภาษีอยู่ในตัว เนื่องจากการเสียภาษีของผู้ขายรายหนึ่งจะเป็นหลักฐานการนำไปหักออกจากภาษีของ ผู้เสียภาษีอีกรายหนึ่ง หากมีการหลบหนีภาษีในขั้นตอนก่อนหน้าจะทำให้ผู้เสียภาษีในขั้นตอน ต่อไปต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น เพราะไม่มีหลักฐานเพื่อนำไปหักจากภาษีที่ต้องเสียได้

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่งที่รัฐจัดเก็บจากการขายสินค้า การใช้ บริการการนำเข้าโดยประเทศไทยมีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้เป็นครั้งแรก ในปี พ.ศ.2535 ซึ่งเป็น ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภคนั้น โดยทั่วไปมีหลักการ ดังนี้⁵¹

(1) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มุ่งจัดเก็บจากการบริโภค (Tax on Consumer) ผู้รับภาระ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Burden) ที่แท้จริง คือ ผู้บริโภคคนสุดท้าย (Final Consumers) ซึ่งผู้ประกอบการ ที่เป็นผู้ขายสินค้าหรือให้บริการจะถูกกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการมีหน้าที่ ขึ้นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มทุกเดือนภาษี แต่ผู้ประกอบการมีสิทธิเรียกเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

(2) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) เพราะไม่อาจจัดเก็บภาษีโดยตรง จากผู้บริโภค ดังเช่น ภาษีเงินได้ เนื่องจากผู้บริโภคมีจำนวนมากจึงกำหนดให้ผู้ประกอบการที่เป็น ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ผู้ประกอบการไม่ต้องเป็นผู้รับภาระ ภาษีแต่อย่างใด เพราะสามารถผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไปยังผู้บริโภคกรณีขายสินค้าหรือการ ให้บริการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ผู้ประกอบการไม่ต้องเป็นผู้รับภาระภาษีแต่อย่างใด เพราะสามารถผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไปยังผู้บริโภคกรณีขายสินค้าหรือให้บริการ

(3) ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการในทุกขั้นตอน ของการขายสินค้าหรือการให้บริการ เฉพาะส่วนที่ยังไม่ผ่านการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาก่อน จึงเป็น ภาษีที่จัดเก็บไม่ซ้ำซ้อนและมีความเป็นธรรม

⁵¹ สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (ม.ป.ท., 2549). การวางแผนภาษีมูลค่าเพิ่ม น. 6.

(4) ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บตามหลักปลายทาง (Destination Principle) สำหรับการค้าระหว่างประเทศ ให้การนำเข้าสินค้าหรือบริการจากต่างประเทศ ประเทศไทยถือเป็นปลายทางของสินค้าหรือบริการ ดังนั้น จึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับการขายสินค้าหรือบริการในราชอาณาจักรและในการส่งออกสินค้าหรือบริการปลายทางของสินค้าหรือบริการอยู่ต่างประเทศ จึงมีการจัดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าหรือบริการที่ส่งออก โดยให้ผู้ประกอบการที่ส่งออกเสียมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 (Zero Rating)

(5) ภาษีมูลค่าเพิ่มให้ความสำคัญต่อระบบเอกสารหลักฐาน (Paper System) โดยเฉพาะใบกำกับภาษีที่ใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 82/5 กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับใบกำกับภาษี นอกจากนี้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดทำรายการและเอกสารหลักฐานต่างๆที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องปฏิบัติ

(6) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมิน (Assessment Tax) เช่นเดียวกับภาษีเงินได้และภาษีธุรกิจเฉพาะ

ภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลักการจัดเก็บจากผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในการธุรกิจหรือวิชาชีพเป็นปกติธุระ รวมทั้งผู้นำซึ่งสินค้าไม่ว่าเพื่อการใด โดยผู้ประกอบการจะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนวันประกอบการและยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนดเป็นรายเดือนภาษีทุกเดือนภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไปว่าจะมีรายรับหรือไม่ก็ตาม⁵²

ผู้ประกอบการจดทะเบียนทะเบียนเมื่อซื้อสินค้าหรือบริการเพื่อนำมาใช้ในการประกอบกิจการของตน จะต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรากำหนดที่จัดเก็บ ณ วันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ของสินค้าหรือบริการให้แก่ผู้ขายหรือผู้ใช้ภาษีส่วมนั้นเรียกว่า “ภาษีซื้อ”

ผู้ประกอบการจดทะเบียนเมื่อขายสินค้าหรือให้บริการจะต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรากำหนดในอัตรากำหนดที่จัดเก็บ ณ วันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ของสินค้าหรือบริการจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการทุกครั้ง ภาษีส่วมนี้นี้เรียกว่า “ภาษีขาย”

ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี⁵³

⁵² ประมวลรัษฎากร มาตรา 83

⁵³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3

ผู้ประกอบการ หมายถึง บุคคลธรรมดา นิติบุคคล กองมรดก คณะบุคคล ที่มีใช้ นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัท องค์การของรัฐบาล สหกรณ์ และองค์การอื่นที่กฎหมาย กำหนดให้เป็นนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือทางวิชาชีพ เป็นปกติในราชอาณาจักร⁵⁴

ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีหลักการจัดเก็บแตกต่างกับภาษีการค้า คือ มีหลักการจัดเก็บภาษี จากการขายสินค้าหรือให้บริการทุกทอดและเก็บเฉพาะส่วนที่เพิ่มขึ้น ในแต่ละขั้นตอนการผลิต และการจำหน่ายสินค้าหรือบริการเท่านั้น มิใช่เก็บจากราคาขายหรือรายรับก่อนหักรายจ่าย เหมือนกับภาษีการค้า

ภาษีการค้าส่วนใหญ่จัดเก็บจากผู้ผลิตเพียงขั้นตอนเดียวและผู้ประกอบการบางอย่าง ตามบัญชีอัตราภาษีการค้าเท่านั้น ผู้ประกอบการกิจการซื้อขายไปไม่ต้องเสียภาษีการค้า แต่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ผู้ประกอบการซื้อขายไปจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย หากมีรายรับเกินกว่ามูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม⁵⁵ ปัจจุบันมูลค่าของฐานภาษีของ กิจการขนาดย่อมกำหนดจะต้องไม่เกิน 1,800,000 บาท ต่อปี

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) เป็นภาษีที่เก็บจากการขายสินค้าและบริการ (ผู้ผลิต สินค้าหรือผู้บริการหรือผู้นำเข้า (ซึ่งสามารถอำนวยความสะดวกให้แก่ประเทศตามเป้าหมาย จึงเป็นภาษี ที่ได้รับความนิยมจากหลายประเทศทั่วโลก คำว่า “มูลค่าเพิ่ม” หมายถึง มูลค่าที่ผู้ผลิต ผู้ประกอบการ บวกเพิ่มในต้นทุนของสินค้าหรือบริการเพื่อกำหนดเป็นราคาขายสินค้าหรือค่าบริการ หรือจะกล่าว อีกนัยหนึ่ง มูลค่าเพิ่มคือรายได้จากการขายหักด้วยต้นทุนจากการขาย (มูลค่าเพิ่ม = ค่าแรง + กำไร = ผลได้ - ผลจ่าย) สำหรับรูปแบบหรือวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่นิยมกันมากที่สุด ก็คือรูปแบบ และวิธีการที่ประเทศไทยกำลังดำเนินการจัดเก็บอยู่ขณะนี้ คือ ภาษีที่ต้องเสีย = ภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ

ภาษีขาย หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการ (ที่ต้องจดทะเบียนภาษี มูลค่าเพิ่ม) ได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อมีการขายสินค้าหรือรับ บริการ ส่วนภาษีซื้อ หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการ (ที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม) ได้จ่ายให้กับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการที่เป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อซื้อสินค้าหรือชำระ ค่าบริการเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตน ภาษีซื้อที่จะนำมาหักได้นี้คลุมไปถึงภาษีซื้อของ สินค้าประเภททุนด้วย (เครื่องจักร เครื่องมือ อุปกรณ์ต่างๆที่ซื้อมาใช้ในการผลิตหรือให้บริการ)

⁵⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (5)

⁵⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81/1

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีนำเข้าสินค้าสินค้า กฎหมายกำหนดให้ผู้นำเข้าเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามอัตราภาษีโดยใช้ฐานการคำนวณภาษีตามมูลค่าของสินค้าบวกด้วยค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรที่นำสินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร (ราคา C.I.F.) บวกกับอากรเข้าค่าธรรมเนียมพิเศษ (ถ้ามี) และถ้าสินค้านั้นต้องเสียภาษีสรรพสามิตด้วยก็บวกภาษีสรรพสามิตเข้าไปด้วย เมื่อชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ ด่านศุลกากรแล้ว ก็คือ ภาษีซื้อที่ผู้ประกอบการนำเข้ามีสิทธินำมาหักจากภาษีขายของตนได้

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ขณะนี้กฎหมายกำหนดไว้ ดังนี้

1. อัตราร้อยละ 10.0 ปัจจุบันมีพระราชกฤษฎีกาลดอัตราลงเหลือร้อยละ 7.0 (โดยรวมภาษีท้องถิ่นด้วย) คือ กิจการที่มีรายรับ (มูลค่าของฐานภาษี) เกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปี ผู้ประกอบการที่มีรายรับต่ำกว่านี้ไม่มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ถ้าประสงค์จะจดทะเบียนเพื่อเข้ามาอยู่ในวงจรภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อหักภาษีซื้อได้ กฎหมายก็เปิดโอกาสให้กระทำได้ ในปัจจุบันนี้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มลดลงเหลืออัตราร้อยละ 7.0 มีผลตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2542 - 30 กันยายน 2553 หลังจากนั้นหากไม่มีการขยายเวลาการลดภาษีไปอีก ก็ต้องเสียในอัตราร้อยละ 10.0 เว้นแต่จะมีการเปลี่ยนแปลงเป็นอย่างอื่น

2. อัตราร้อยละ 0 หรือเรียกว่าอัตราศูนย์ สำหรับผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการอันควรได้รับยกเว้นภาษี แต่เพื่อให้กิจการอยู่ในวงจรของภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่ใช่วิธียกเว้นแต่กำหนดอัตราภาษีที่ต้องเสียไว้เป็นอัตรา 0 (ศูนย์) คือ ไม่ต้องเสียภาษีนั่นเอง แต่มีสิทธิได้รับภาษีซื้อคืนทั้งหมดหรือนำไปหักจากภาษีขายได้ (ถ้ายกเว้นภาษีผู้ได้รับยกเว้นไม่มีสิทธิได้รับคืนภาษีซื้อ) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดไว้ได้รวมภาษีท้องถิ่น (เทศบาล สุขาภิบาล องค์การบริหารส่วนท้องถิ่น) ไว้ด้วยแล้วอัตรา 1 ใน 9 ของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไม่เหมือนภาษีอื่นตรงที่ว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มอาจได้รับเงินภาษีคืนมากกว่าภาระภาษีที่ต้องเสียก็ได้ เช่น ผู้ประกอบการส่งสินค้าออก เสียภาษีในอัตราศูนย์ (0) คือ ไม่ต้องเสีย ฉะนั้น บรรดาภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีรวมอยู่ในต้นทุนสินค้าที่ส่งออก ผู้ประกอบการจะได้รับคืนหรือนำมาเป็นเครดิตหักออกจากภาษีขายได้ทั้งจำนวนจนกล่าวได้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและผู้มีหน้าที่เก็บภาษีอาจต้องจ่ายภาษีให้กันและกันในแต่ละเดือนภาษี สุดแต่ฝ่ายใดจะมีสิทธิได้รับเงินภาษีตามเกณฑ์คำนวณที่กฎหมายกำหนดมากกว่ากัน ไม่ใช่รัฐจะเป็นผู้เก็บภาษีแต่ฝ่ายเดียว ผู้ประกอบการก็อาจมีสิทธิได้รับภาษีคืนจากรัฐควบคู่ไปด้วย

จากหลักการข้างต้นแสดงให้เห็นว่าภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีที่เป็นธรรมเสมอภาค ไม่ซ้ำซ้อน ข้อยกเว้นน้อย และมีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจจึงอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐมากกว่า ภาษีอากรประเภทอื่น ปัญหาของภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นมักจะเกิดจากภาคปฏิบัติและระบบการ ตรวจสอบของรัฐที่ต้องมีประสิทธิภาพในการป้องกันปราบปรามการหลีกเลี่ยงทุกวิธีการ โดยเฉพาะ ต้องป้องกันการปลอมแปลงใบกำกับภาษี (Tax invoice) ให้ได้ซึ่งมักเกิดการทุจริตปลอมแปลงกันมาก เมื่อเริ่มจัดเก็บภาษีอากรประเภทนี้ ในทางกลับกันก็ต้องอำนวยความสะดวกให้ผู้เสียภาษีที่สุจริต ได้รับสิทธิรับคืนภาษีโดยรวดเร็วสมบูรณ์สม่ำเสมอ⁵⁶

ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นการฝ่าฝืนกฎหมายตามประมวลรัษฎากร มีความผิดทั้งอาญาและทางแพ่ง⁵⁷ ปัญหาดังกล่าวเกิดขึ้นเนื่องจากหลักกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มใช้วิธี คำนวณภาษีทางใบกำกับภาษี (Invoice Method) โดยผู้ประกอบการจะคำนวณ โดยการนำยอดขาย สินค้าหรือบริการคูณกับอัตราภาษี ก็จะได้ภาษีจากยอดขายแล้วนำมาภาษีที่เสียไปแล้วในการซื้อ สินค้าหรือบริการต่างๆที่ใช้ในการผลิตมาเป็นเครดิตหักออก ก็จะได้จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ ผู้ประกอบการจะต้องเสีย⁵⁸ ดังนั้น ใบกำกับภาษีจึงเป็นหลักฐานที่สำคัญในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และเป็นตราสารที่มีค่าชนิดหนึ่ง⁵⁹ ซึ่งผู้ประกอบการสามารถนำใบกำกับภาษีมาเครดิตหรือขอคืน เงินภาษีมูลค่าเพิ่มได้ เป็นเหตุให้ผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีเจตนาหลีกเลี่ยง ภาษีมูลค่าเพิ่มใช้ใบกำกับภาษีปลอมเพื่อเครดิตภาษีและเพื่อขอคืนภาษีจากกรมสรรพากร ปัญหาเหล่านี้ถือว่าเป็นสำคัญในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

“ใบกำกับภาษี” (มาตรา 86) คือ เอกสารที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้องออกให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการ ในการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้ง และต้อง จัดทำในทันทีที่มีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น มิฉะนั้นจะต้องมีความผิดต้องระวาง โทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน (มาตรา 90/2 (3) และต้องเสียค่าปรับอีก ๒ เท่าของภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษี (มาตรา 89 (5)) เมื่อจัดทำแล้วต้องส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อ สินค้าหรือบริการ หากไม่ส่งมอบต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือปรับไม่เกินหนึ่งเดือน

⁵⁶ ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไทย และสาโรจ ทองประคำ. (2553). *คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร* น 3.

⁵⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4 และมาตรา 89

⁵⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 และมาตรา 84

⁵⁹ ชัยสิทธิ์ ตรีชาธรรม. (2549,สิงหาคม). *ใบกำกับภาษีตราสารมีค่าชนิดใหม่* สรรพากรสาส์น 39.

(มาตรา 90/2 (3)) นอกจากนั้นผู้ประกอบการฯ ต้องจัดทำสำเนาใบกำกับภาษีและเก็บรักษาสำเนาใบกำกับภาษีไว้ตามมาตรา 87/3

หลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการในระบบเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้อง มีหน้าที่สำคัญ คือ หน้าที่ออกใบกำกับภาษี ซึ่งใบกำกับภาษี (Tax Invoice) เป็นเอกสารสำคัญของระบบเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อใช้ควบคุมจำนวนหนี้ภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการจะต้องนำไปชำระต่อหน่วยงานกรมสรรพากร รวมทั้งเป็นเครดิตของผู้ประกอบการซึ่งซื้อสินค้าหรือบริการ และยังมีสิทธิจะนำไปใช้ในการขอคืนภาษี โดยทุกครั้งที่มีการขายสินค้าหรือบริการผู้ประกอบการซึ่งขายสินค้าหรือบริการจะต้องเก็บสำเนาใบกำกับภาษีไว้หนึ่งฉบับเสมอ ส่วนอีกหนึ่งฉบับจะส่งให้แก่ผู้ซื้อโดยพร้อมที่จะเจ้าพนักงานตรวจสอบได้ทุกเมื่อ ทั้งผู้ขายและผู้ซื้อภายในที่กฎหมายกำหนด ซึ่งหลักการดังกล่าวนี้เป็นหลักการในระบบเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้ในประเทศไทย

ใบกำกับภาษีมีความสำคัญในด้านการบริการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและเป็นเอกสารที่เป็นประโยชน์ต่อฝ่ายจัดเก็บภาษีในระบบเครดิตภาษี ในการตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละขั้นตอนได้มีการชำระแล้วอย่างถูกต้อง และยังมีประโยชน์ในด้านการของการป้องกันหลีกเลี่ยงภาษี รวมทั้งเป็นการป้องกันมิให้นำใบกำกับภาษีปลอมมาขอเครดิตภาษี ใบกำกับภาษีจึงต้องระบุชื่อและที่อยู่ทั้งผู้ขายและผู้ซื้อเช่นเดียวกับรายการอื่นๆ ซึ่งกฎหมายจะต้องบ่งให้ระบุอย่างชัดเจน เช่น เลขทะเบียนของผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น ในส่วนแบบฟอร์มของใบกำกับภาษี มักเปิดโอกาสให้กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มออกแบบฟอร์มใบกำกับภาษีให้เหมาะสมกับการประกอบกิจการของตน

ประมวลรัษฎากรได้ให้คำนิยาม “ใบกำกับภาษี” ว่าหมายความรวมถึง ใบกำกับภาษีอย่างย่อ ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ ใบเสร็จรับเงินที่ส่วนราชการออกให้ในการขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่น และใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร กรมศุลกากร หรือกรมสรรพสามิต ทั้งนี้เฉพาะส่วนที่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม⁶⁰ และประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปต้องมีรายการครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนด⁶¹ จึงจะถือเป็นใบกำกับภาษีที่สามารถนำไปใช้ในการเครดิตภาษีที่เสียไปในการซื้อสินค้าหรือบริการได้

⁶⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (22)

⁶¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 88/4

ผู้มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีตามกฎหมาย ได้แก่บุคคลต่อไปนี้

- (1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (มีทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ.20)
- (2) ผู้ทอดตลาดที่มีใช้ส่วนราชการซึ่งขายทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยให้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนเจ้าของทรัพย์สิน (มาตรา 86/3)

(3) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนตั้งตัวแทนในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้น ตัวแทนย่อมสามารถกระทำได้ตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดดังนี้

(ก) กรณีเป็นตัวแทนของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่ในราชอาณาจักร (มาตรา 86 วรรคสี่) การเป็นตัวแทนในกรณีนี้จะต้องเป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) และจะต้องออกใบกำกับภาษีที่มีรายการครบถ้วน ตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก่ ใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปเท่านั้น⁶²

(ข) กรณีเป็นตัวแทนของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร จะออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ ก็ต่อเมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ยื่นคำขออนุมัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

(4) ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราว ตามมาตรา 85/3 (ได้แก่ ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร และได้เข้ามาขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นครั้งคราว และผู้ประกอบการอื่นตามที่อธิบดีกรมสรรพากรจะประกาศกำหนด) จะออกใบกำกับภาษีได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากร กำหนด (มาตรา 86 วรรคสอง)

ข้อห้ามการออกใบกำกับภาษี

(1) ผู้ประกอบการที่มีได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 86/13 วรรคแรก)

(2) ผู้ประกอบการจดทะเบียนเต็มรูป ที่มีได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการ (มาตรา 86 และมาตรา 86/13)

(3) ผู้ประกอบการจดทะเบียนแบบไม่เต็มรูป ซึ่งเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณภาษีจากฐานภาษีเดือนภาษี (ปัจจุบันยกเลิกแล้ว)

(4) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร และได้ให้ตัวแทนของตนออกใบกำกับภาษีแทนตน ตามมาตรา 86/2 (การออกใบกำกับภาษีของตัวแทนแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร)

⁶² (ข้อ 2 และข้อ 3 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 5))

(5) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ทรัพย์สินถูกนำออกขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีการอื่น โดยบุคคลอื่น ตามมาตรา 83/5 (การนำส่งภาษีสำหรับการขายทอดตลาด) (มาตรา 86/1(2)

การออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิออก กฎหมายได้กำหนดความรับผิด ดังนี้

(1) มาตรา 86/13 กำหนดไว้ว่า “บุคคลใดออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิออก บุคคลนั้นต้องรับผิดในภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ นั้น เสมือนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน”

(2) มาตรา 89 (6) กำหนดไว้ว่า “ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิออกตามกฎหมาย ตามมาตรา 86/13 ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามที่ปรากฏในใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้”

(3) มาตรา 90/4 (3) กำหนดไว้ว่า “บุคคลดังต่อไปนี้ ผ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท ... (3) ผู้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิออกเอกสารดังกล่าว ตามมาตรา 86/13 แห่งประมวลรัษฎากร”

(4) มาตรา 88/1 กำหนดไว้ว่า “เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มตามหมวดนี้ ในเมื่อปรากฏว่าบุคคลใดออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมาย ตามมาตรา 86/13 โดยให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ นั้นได้

สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้รับใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิออก ก็ไม่อาจนำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีดังกล่าวมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากเป็นภาษีซื้อต้องห้าม ตามมาตรา 82/5(5) แห่งประมวลรัษฎากร หากฝ่าฝืนนำภาษีตามใบกำกับภาษีดังกล่าวมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม กฎหมายได้กำหนดความรับผิดดังนี้

1) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำมาหักถือว่าเป็นการยื่นภาษีซื้อไว้เกิน ไป เนื่องจากเป็นภาษีซื้อต้องห้าม (มาตรา 82/5(5))

2) เบี้ยปรับ 1 เท่า ตามมาตรา 89(3) แห่งประมวลรัษฎากร (กรณีคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มคลาดเคลื่อน) และเบี้ยปรับ 1 เท่า ตามมาตรา 89(4) แห่งประมวลรัษฎากร (กรณียื่นภาษีซื้อไว้เกิน)

3) เงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีที่ชำระไม่ครบถ้วน ตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

4) โทษทางอาญา ตามมาตรา 90/4 (7) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดไว้ว่า “บุคคลดังต่อไปนี้ ผ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี

และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท.....(7) ผู้ประกอบการโดยเจตนานำไปกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี”

ความผิดเกี่ยวกับการปลอมใบกำกับภาษี อาจกล่าวได้ว่า เป็นความผิดเกี่ยวกับเอกสาร ตามมาตรา 264 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งเป็นการกระทำต่อเอกสาร⁶³ อันเป็นการทำลาย ความเชื่อถือและความมั่นคงในการใช้เป็นพยานหลักฐานของเอกสารนั้น อันก่อให้เกิดความเสียหายแก่ประชาชนหรือรัฐขึ้นได้ เพื่อคุ้มครองความเชื่อถือ⁶⁴ และป้องกันความเสียหายดังกล่าว ประมวลกฎหมายอาญาจึงต้องบัญญัติเป็นความผิดฐานปลอมเอกสารหรือใช้หรืออ้างเอกสารปลอมด้วย

คำว่า “ปลอม” หมายถึง ผู้ที่ทำเอกสารคือผู้ที่ไม่ใช่เจ้าของเอกสาร หรือผู้ไม่มีอำนาจทำ เอกสารได้ทำเอกสารนั้นขึ้น โดยแสดงให้เห็นว่าเอกสารนั้นเป็นเอกสารที่ผู้อื่น คือ เจ้าของเอกสาร นั้นได้ทำขึ้นเอง⁶⁵ ซึ่งการปลอมเอกสารที่เป็นการกระทำความผิด อาจมีลักษณะดังนี้⁶⁶

1. การทำปลอมขึ้นมาไม่ว่าจะเป็นการทำปลอมขึ้นทั้งหมดเลย หรือทำเอกสารปลอม แต่เพียงบางส่วนก็ได้ โดยสิ่งที่ปลอมนั้นแม้จะไม่มีเอกสารที่แท้จริงอยู่เลยก็เป็นความผิด
2. การแปลง โดยเติม การตัดข้อความ หรือแก้ไขด้วยประการใด
3. การประทับตราปลอม
4. การลงลายมือปลอม

⁶³ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 1(7) บัญญัติว่า “เอกสาร หมายความว่า กระดาษหรือวัตถุอื่นใดซึ่ง ได้ทำให้ปรากฏความหมายด้วยตัวอักษร ตัวเลข ผัง หรือแผนแบบอย่างอื่น จะเป็นโดยวิธีพิมพ์ถ่ายภาพหรือวิธีอื่น อันเป็นหลักฐานแห่งความหมายนั้น”

⁶⁴ ศ.ดร.คณิต ณ นคร ได้อธิบายไว้ว่า การคุ้มครองเอกสาร อาจพิจารณาได้ 4 กรณี

- (1) การคุ้มครองความแท้แห่งเอกสาร กล่าวคือ เป็นการพิจารณาว่าผู้ทำเอกสารที่ แท้จริงหรือไม่
- (2) การคุ้มครองความจริงแห่งเอกสาร กล่าวคือ เป็นการพิจารณาว่าเนื้อหาของเอกสาร นั้นถูกต้องหรือไม่ ซึ่งความถูกต้องแห่งเอกสารส่วนใหญ่จะเป็นเรื่องของเอกสารราชการ
- (3) การคุ้มครองการใช้เอกสาร กล่าวคือ เป็นการใช้ที่ถูกต้องหรือไม่ และ
- (4) การคุ้มครองความปลอดภัยแห่งเอกสาร กล่าวคือ เป็นการพิจารณาถึงการมีอยู่ของ เอกสาร

⁶⁵ อัจฉริยา ชูคินันท์. (2546). คำอธิบายกฎหมายอาญาภาคความผิด น 275.

⁶⁶ สุรศักดิ์ ลิขสิทธิ์วัฒนกุล. (2555). ความรับผิดชอบเกี่ยวกับการแปลงตามประมวลกฎหมายอาญา กรุงเทพฯ : วิทยุชน. น 120 -123.

คำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 89 (7) ในเรื่อง เบี้ยปรับนั้นเป็นเรื่องลงโทษทางแพ่ง และมาตรา 90/4 (7) เป็นเรื่องการลงโทษทางอาญา

มาตรา 89 (7) “นำใบกำกับภาษีปลอมไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณ ภาษี ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น

ในกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม”

2.3 หลักเกณฑ์กำหนดโทษปรับและการบังคับใช้โทษปรับตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่รัฐบัญญัติขึ้นเพื่อมุ่งจัดเก็บภาษีอากรจากบุคคล ในราชอาณาจักรเป็นหลัก มีสถานะเป็นกฎหมายมหาชนในส่วนของอำนาจรัฐในการจัดเก็บ ภาษีอากร ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร และมีบทกำหนดโทษทางอาญาที่บัญญัติไว้ลงแก่ กระทำความคิดหรือฝ่าฝืนกฎหมาย ถือได้ว่าเป็นกฎหมายอาญาซึ่งเป็นสาขาหนึ่งของกฎหมาย มหาชน เนื่องจากความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับประชาชน ในฐานะที่รัฐเป็นผู้ปกครองประชาชน ทั้งนี้ เพื่อเป็นการคุ้มครองผลประโยชน์ส่วนได้เสียของสังคมส่วนร่วม ชำรงไว้ซึ่งความสงบ เรียบร้อยของบ้านเมืองและความผาสุกของประชาชน

ภาษีอากรจึงเป็นสิ่งที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชน บุคคลผู้มีรายได้จึงจำเป็นต้องเสีย ให้แก่รัฐอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ แม้จะไม่อยากเสียภาษีให้กับรัฐหรือหากจะต้องเสียก็ขอเสียน้อยที่สุด ประชาชนในทุกประเทศไม่เฉพาะแต่ประเทศไทยเท่านั้นมีนิสัยไม่ชอบเสียภาษีอากร แม้แต่ใน สมัยโรมันเรื่องอำนาจ ก็ยังมีคำกล่าวกันว่า “ไม่มีอะไรจะเจ็บปวดร้ายมากกว่าเท่ากับการสูญเสีย เงินทองอันเป็นที่รักไป” และเป็นสัญชาตญาณธรรมชาติของมนุษย์ที่ชอบหลีกเลี่ยงสิ่งที่มีอำนาจ อยู่เสมอต้องพยายามทุกวิถีทางถ้าหากหลีกเลี่ยงโดยถูกกฎหมายไม่ได้ก็ต้องพยายามหลีกเลี่ยง กฎหมาย⁶⁷

จึงเป็นเหตุให้ไม่ปฏิบัติการเสียภาษีอากรให้เป็นไปตามกำหนดระยะเวลาขึ้นแบบ แสดงรายการ หรือเสียภาษี ไม่ถูกต้องครบถ้วนบริบูรณ์บ้าง หรือหลีกเลี่ยงไม่เสียภาษีอากร เป็นต้น การที่เป็นเช่นนั้นอาจจะเป็นเพราะมีเจตนาหรือความประมาทเลินเล่อขาดความเอาใจใส่ หรือ ความไม่รู้ว่ามีกฎหมายบัญญัติถึงหน้าที่ในการเสียภาษีไว้ก็ตาม แต่เมื่อบุคคลผู้มีรายได้ไม่ปฏิบัติการ ชำระภาษีให้เสร็จสิ้น ไปยอมถูกระบวนกรทั้งหลายอื่นที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร

⁶⁷ อริญ ธรรมโน. (2505, พุทธศักราช). ความสามารถในการไม่เสียภาษี สรรพการศาสน์ 9(11) น 17.

ตรวจสอบได้สวนจนทำให้บุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐและต้องนำเงินมาชำระ ซึ่งหากบุคคลผู้มีหน้าที่อันเป็น โทษแก่ตนเองไม่ดำเนินการชำระภาษีให้เสร็จสิ้นไปประมวลรัษฎากรให้กำหนดโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาไว้เพื่อเป็นมาตรการลงโทษที่ขู่ให้คนกลัวในการที่จะต้องเสียเงินมากขึ้นกว่าปกติอีกประการหนึ่ง และก็เป็นการปราบปรามให้คนเกรงกลัวหลายจำ ไม่กล้าฝ่าฝืนต่อไปอีกประการหนึ่ง และที่สำคัญควรจะต้องทำให้บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีมืดความตระหนักถึงหน้าที่ในการเสียภาษีของตน และรู้สึกว่าการจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างเป็นธรรม ผู้ที่อยู่ในฐานะเดียวกันได้เสียภาษีอย่างทัดเทียมกัน สำหรับผู้ที่หลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษีอากรก็ได้รับการลงโทษเพื่อเป็นการชดใช้ให้กับผู้ที่เสียภาษีอย่างถูกต้องเช่นเดียวกัน

หลักการสำคัญเกี่ยวกับ การเปรียบเทียบโดยการกำหนดค่าปรับ ตามมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร

1. กฎหมายอาญา เป็นกฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับความรับผิดชอบและมีบทลงโทษ ซึ่งนอกจากประมวลกฎหมายอาญาแล้ว บรรดากฎหมายอื่นต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นพระราชบัญญัติ พระราชกำหนด พระราชกฤษฎีกา ที่บัญญัติเกี่ยวกับการกระทำความผิดและความผิดและบัญญัติบทลงโทษไว้ ซึ่งรวมถึงประมวลรัษฎากร (ในส่วนความรับผิดทางอาญา) ถือว่าเป็นกฎหมายอาญาดำเนินทั้งสิ้น เนื่องจากประมวลกฎหมายอาญาเป็นกฎหมายหลัก ดังนั้น หากกฎหมายอื่นมิได้บัญญัติวิธีการไว้เป็นการเฉพาะแล้วให้นำบทบัญญัติในภาค 1 แห่งประมวลกฎหมาย มาใช้บังคับ ทั้งนี้ตามมาตรา 17 แห่งประมวลกฎหมายอาญา บัญญัติว่า “บทบัญญัติในภาค 1 แห่งประมวลกฎหมายนี้ ให้ใช้ในกรณีแห่งความผิดตามกฎหมายอื่นด้วย เว้นแต่กฎหมายนั้นๆจะได้บัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น”

กฎหมายอาญามีสภาพบังคับ หากผู้ใดฝ่าฝืนมีความผิดและต้องระวางโทษตามที่กฎหมายกำหนด โทษทางอาญามี 5 สถาน ตามมาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายอาญา

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

2. โทษปรับ เป็นโทษอาญาฐานหนึ่ง ซึ่งใช้ลงโทษผู้กระทำความผิดในคดีต่างๆ น้อยๆ ที่มีระวางโทษไม่สูง และผู้กระทำความผิดไม่สมควรที่จะได้รับโทษถึงจำคุก การลงโทษผู้กระทำความผิดทางอาญา โดยหลักการแล้วจะเป็นอำนาจของศาลยุติธรรม ถ้าจะนำคดีความผิดในเรื่องเล็กน้อยที่มีระวางโทษไม่สูง หรือความผิดประเภทโทษไปฟ้องต่อศาล ย่อมทำให้เสียเวลาโดย

ไม่จำเป็น ดังนั้น เจตนารมณ์ของกฎหมายจึงต้องการให้คดีอาญาที่มีอัตราโทษเล็กน้อยเล็กน้อยได้
ในชั้นเจ้าพนักงาน จึงบัญญัติกฎหมายให้มีการเปรียบเทียบปรับและคดีอาญาเล็กน้อย

การเปรียบเทียบ การเปรียบเทียบปรับ การเปรียบเทียบคดี การเปรียบเทียบคดี และที่
กำหนดอยู่ในมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร คือ การเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับนั้น
มีความหมายอย่างเดียวกันกับในหนังสือกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของศาสตราจารย์ ดร.คณิต
ณ นคร อธิบายไว้ว่า เปรียบเทียบคดี คือ กระบวนการดำเนินคดีอาญาในคดีความผิดเล็กน้อย
ให้เสร็จสิ้นไปในชั้นเจ้าพนักงาน

การเปรียบเทียบปรับในชั้นเจ้าพนักงานจึงมีลักษณะเป็นการพิจารณาความผิดและ
ลงโทษผู้กระทำความผิดด้วยการกำหนดอัตราค่าปรับตามจำนวนที่เห็นสมควร ซึ่งไม่เกินอัตราที่
กฎหมายกำหนดไว้สำหรับความผิดที่ได้กระทำไปนั้น ในหนังสือกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา
ของศาสตราจารย์ คณิต อธิบายไว้ว่า โดยปกติแล้วศาลยุติธรรมเท่านั้น เป็นสถาบันที่พิจารณา
การกระทำความผิดในเรื่องเล็กๆ น้อยๆ ซึ่งมีระวางโทษไม่สูงและลักษณะการกระทำผิดไม่ร้ายแรง
ต่อความสงบสุขของชุมชนไปฟ้องศาล ย่อมทำให้เสียเวลาของเจ้าพนักงานและศาลโดยไม่จำเป็น
ด้วยเหตุนี้เอง จึงได้บัญญัติกฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานพิจารณาความผิดและลงโทษผู้กระทำ
ความผิดด้วยการเปรียบเทียบปรับ จึงเป็นข้อยกเว้นหลักกฎหมายทั่วไปที่ว่าศาลยุติธรรมเท่านั้น
ที่มีอำนาจลงโทษผู้กระทำความผิด และเมื่อผู้กระทำความผิดได้ชำระเงินค่าปรับตามอัตราและ
จำนวนค่าปรับที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจเปรียบเทียบแล้ว คดีอาญาเป็นอันเล็กน้อยตามมาตรา 37
แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ทำให้สิทธิที่จะนำคดีนั้นไปฟ้องต่อศาลระงับไป
ตามมาตรา 39 (3) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบปรับ ตามมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นกฎหมายอื่น
ตามนัยมาตรา 37(4) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งกำหนดพนักงานเจ้าหน้าที่
ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบปรับ 2 คน ได้แก่ อธิบดีกรมสรรพากรสำหรับความผิดที่เกิดขึ้นใน
กรุงเทพมหานคร และผู้ว่าราชการจังหวัดสำหรับความผิดที่เกิดขึ้นในจังหวัดอื่น (นอกเขต
กรุงเทพมหานคร)

สังคมไทยเป็นสังคมศักดินามาช้านานนับแต่สมัยสุโขทัยถึงอยุธยาโดยมีอิทธิพลจากจีน
และอินเดีย การเก็บผลประโยชน์หรือภาษีอากรก็เกี่ยวเนื่องกับระบบสังคมซึ่งไพร่มีหน้าที่ต้องจ่าย
ภาษีอากรให้รัฐ เป็นระบบที่มีวิวัฒนาการในประเทศไทยมาเป็นเวลานานแล้ว แต่ก็ไม่มีหลักฐานใด
จะยืนยันว่าบังเกิด ณ ปีใด เดือนใด เนื่องจากหลักฐานสมัยก่อนอยุธยาขึ้นไปแทบจะไม่มี

ความคิดที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มได้กำหนดไว้ในหมวด 4 ส่วนที่ 14 ของประมวลรัษฎากร อันเป็นบทกำหนดโทษ ซึ่งอาจแบ่งตามอัตราโทษได้ดังนี้

(1) กรณีโทษปรับไม่เกินสองพันบาท ตามมาตรา 90

- 1) ผู้ไม่จัดส่งสำเนาสัญญาหรือเอกสาร ตามมาตรา 77/2
- 2) ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ตามมาตรา 83 หรือ
มาตรา 83/1
- 3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ตามมาตรา 83/2
- 4) ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ตามมาตรา
83/3
- 5) ผู้มีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มไม่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 83/5
มาตรา 83/6 หรือมาตรา 83/7
- 6) ผู้นำเข้าไม่ยื่นใบขนสินค้า ตามมาตรา 83/8 หรือมาตรา 83/9
- 7) ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งการเปลี่ยนแปลงรายการทะเบียนภาษี
มูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 85/6
- 8) ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่คืนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 85/7
วรรคสาม มาตรา 85/8 วรรคสอง มาตรา 85/15 วรรคสอง หรือมาตรา 85/17 วรรคสอง
- 9) ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งการย้ายสถานการ ตามมาตรา 85/8 วรรคหนึ่ง
- 10) ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งหยุดประกอบกิจการชั่วคราว ตามมาตรา
85/12
- 11) ผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก ผู้จัดการมรดก หรือทายาทของผู้ประกอบการจด
ทะเบียนไม่คืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 85/16 วรรคสามหรือวรรคห้า
- 12) ผู้ประกอบการจดทะเบียนออกใบกำกับภาษี ใบกำกับภาษีอย่างย่อ ใบเพิ่มหนี้
หรือใบลดหนี้ โดยมีรายการในส่วนที่เป็นสาระสำคัญไม่ครบถ้วน ตามมาตรา 86/4 มาตรา 86/5
มาตรา 86/6 มาตรา 86/7 มาตรา 86/9 มาตรา 86/10 หรือมาตรา 86/11
- 13) ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ออกใบแทนใบกำกับภาษี ใบแทนใบเพิ่มหนี้
หรือใบแทนใบลดหนี้ ตามมาตรา 86/12
- 14) ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสินค้าเกินจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ
ตามมาตรา 87
- 15) ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดทำรายงาน ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ
และเงื่อนไขที่กำหนด ตามมาตรา 87 หรือตามที่อธิบดีกำหนด ตามมาตรา 87/1

16) ผู้ประกอบการจดทะเบียนใจไม่เก็บและรักษาใบกำกับภาษี หรือสำเนาใบกำกับภาษีหรือเก็บรักษาเอกสารดังกล่าว โดยไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดตามมาตรา 87/3

(2) กรณีโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท ตามมาตรา 90/1

1) ตัวแทนละเลยไม่ดำเนินการเกี่ยวกับการจดทะเบียนของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร ตามมาตรา 85/2

2) ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แสดงใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 85/4

3) ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งการเปิดสถานประกอบการเพิ่มเติม หรือปิดสถานประกอบการ ตามมาตรา 85/7 วรรคหนึ่งหรือวรรคสอง

4) ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งการโอนกิจการบางส่วนหรือการรับโอนกิจการ ตามมาตรา 85/13

5) ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งการเลิกหรือการโอนกิจการทั้งหมด ตามมาตรา 85/13 หรือมาตรา 85/15 วรรคหนึ่ง

6) ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร จัดทำรายงานโดยไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดตามมาตรา 87/2

(3) กรณีโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน ปรับไม่เกิน 5,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ มาตรา 90/2

1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ปฏิบัติตาม มาตรา 82/18(2)

2) ผู้ประกอบการใดซึ่งมีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบกิจการโดยไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 85/1 มาตรา 85/13 วรรคสอง หรือมาตรา 85/14

3) ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่จัดทำใบกำกับภาษีหรือสำเนาใบกำกับภาษีหรือจัดทำแล้วไม่ส่งมอบให้กับผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ ตามมาตรา 86 วรรคหนึ่ง หรือไม่จัดทำใบกำกับภาษีหรือสำเนาใบกำกับภาษี และไม่ส่งมอบให้ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ ตามที่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการเรียกร้อง ตามมาตรา 86/8 วรรคสอง

4) ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราว ออกใบกำกับภาษีไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

5) ตัวแทนออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียน ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ตามมาตรา 86 วรรคสี่

6) ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ปฏิบัติตามระเบียบเกี่ยวกับการใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน ตามมาตรา 86/6 วรรคหก

- 7) ผู้ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน ตามมาตรา 88/4
 (4) กรณีโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน ปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ตามมาตรา 90/3

1) ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร ออกใบกำกับภาษี โดยไม่มีสิทธิ ตามมาตรา 86/2 วรรคสอง

2) ผู้ประกอบการจดทะเบียนใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน โดยไม่ได้รับอนุมัติ ตามมาตรา 86/6 วรรคหก

3) ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่จัดทำรายงาน ตามมาตรา 87 หรือตามที่อธิบดี กำหนด ตามมาตรา 87/1

4) ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรไม่จัดทำรายงาน ตามมาตรา 87/2

5) ผู้จัดวางหรือไม่อำนวยความสะดวกแก่การปฏิบัติงานของเจ้าพนักงาน หรือจัดทำคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน ตามมาตรา 88/3 วรรคหนึ่ง

(5) กรณีโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ตามมาตรา 90/4

1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยง ภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออกเอกสารดังกล่าว ตามมาตรา 86 วรรคสอง หรือมาตรา 86/1

2) ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร โดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ ตามมาตรา 86/2 วรรคหนึ่ง

3) ผู้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิออก เอกสาร ดังกล่าวตามมาตรา 86/13

4) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยง ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ลงรายการ หรือลงรายการเป็นเท็จในรายการตามมาตรา 87 หรือตามที่อธิบดี กำหนดตามมาตรา 87/1

5) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยง ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ หรือใบแทนเอกสารดังกล่าว

6) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยง ภาษีมูลค่าเพิ่มกระทำการใดๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนอง เดียวกัน

7) ผู้ประกอบการโดยเจตนานำไปกำกับภาษีปลอม หรือไปกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี

(6) บทบัญญัติที่กำหนดให้กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคล ต้องรับโทษ กรณีนี้เป็นไปตามมาตรา 90/5 ซึ่งกำหนดว่า ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดซึ่งต้องรับโทษตามหมวดนี้เป็นนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้น ต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้นๆ ด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้ยินยอม หรือมีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น

2.3.1 แนวคิดในการบัญญัติโทษทางอาญาไว้ในประมวลรัษฎากร

ความรับผิดทางอาญาหรือโทษทางอาญา ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 18 แบ่งออกเป็น 5 ประเภท ได้แก่ โทษประหารชีวิต จำคุก กักขัง ปรับ และริบทรัพย์สิน ประเภทของโทษตามประมวลกฎหมายอาญามีมากกว่าที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรที่บัญญัติให้ผู้กระทำความผิดต้องได้รับโทษทางอาญาอยู่ 2 ประเภท คือ โทษจำคุกกับโทษปรับ เป็นมาตรการในการบังคับใช้โทษทางอาญาเพื่อลงโทษผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร โดยเริ่มตั้งแต่อำนาจในการเปรียบเทียบปรับของเจ้าพนักงานสรรพากร อำนาจการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ชั้นเจ้าพนักงานสรรพากรและชั้นเจ้าพนักงานตำรวจ และการใช้อำนาจดำเนินการฟ้องร้องดำเนินคดีอาญาของเจ้าพนักงานอัยการแก่ผู้ที่จะผิดกฎหมายภาษีอากร และเป็นรูปแบบของมาตรการที่ศาลเป็นผู้บังคับให้เป็นไปตามกฎหมาย

ประมวลรัษฎากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันมีการบัญญัติโทษทางอาญาไว้ จึงเป็นไปตามแนวความคิดของฝ่ายที่สนับสนุนให้มีการลงโทษทางอาญา และเกิดขึ้นจากแนวโน้มนโยบายทางอาญาของรัฐที่ต้องการ ไปสู่เป้าหมายเพื่อรักษาความสงบเรียบร้อยของสังคม เพื่อยืนยันความถูกต้องแน่นอนของการบังคับใช้มาตรการทางอาญา โดยมีเหตุผลด้านวัตถุประสงค์ในการลงโทษที่มุ่งหมายพิเศษมากกว่าการลงโทษตามประมวลกฎหมายอาญา เนื่องจากความผิดเกี่ยวกับประมวลรัษฎากรนั้น เป็นความผิดทางเทคนิคหรือความผิดที่เกิดจากข้อห้าม (mala prohibita) หากฝ่าฝืนจะก่อให้เกิดความเสียหายต่อความสงบเรียบร้อยและความมั่นคงของสังคม

กฎหมายที่คตินั้นเมื่อนำมาปฏิบัติแล้วจะต้องไม่ก่อให้เกิดความยุติธรรม เนื่องจากบทบัญญัติของกฎหมาย หากทุกคนเห็นว่ากฎหมายไร้ความเป็นธรรมจะแสวงหาทางหลีกเลี่ยงไม่ยอมปฏิบัติ ในทางทฤษฎีถือว่าผู้ที่หลีกเลี่ยงภาษีอากรนั้น เป็นผู้ลักการภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายให้กับผู้เสียภาษีอากรที่สุจริต การเลี่ยงภาษีอากรเป็นจุดเด่นตรงที่เป็นเสมือน โรคภัยที่

เบียดเบียนระบบภาษีให้พังทลายได้ไม่ว่าระบบภาษีอากรนั้นจะสร้างขึ้นด้วยความระมัดระวัง
ต้องตามหลักความเป็นธรรม โดยมีทฤษฎีเกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีอากรอยู่มากมาย อาจสรุปได้ ดังนี้⁶⁸

ทฤษฎีลักษณะประจำสังคม ทุกคนจะเห็นว่า การเลี่ยงภาษีอากรไม่เป็นเรื่องสำคัญ
ทั้งประชาชนและข้าราชการทุกฝ่ายที่จัดเก็บภาษีอากร และฝ่ายจับกุมพิจารณาความผิดจะเห็นว่า
การเลี่ยงภาษีอากรเป็นเรื่องเล็ก แม้ถูกจับได้ก็ไม่มีมาตรการลงโทษรุนแรง

ทฤษฎีการเปรียบเทียบ ต้นทุนกับรายได้ของการหลีกเลี่ยงภาษีอากร โดยจะพิจารณา
ผลได้และผลเสียของการหลีกเลี่ยงผลได้ ได้แก่ จำนวนเงินที่เขาจะได้ครอบครองหรือใช้สอย
เนื่องจากการไม่ต้องเสียภาษีอากร ผลเสียได้แก่โอกาสที่จะถูกจับได้ว่าหลีกเลี่ยงภาษีอากรและโทษ
ที่เขาจะได้รับถ้าถูกจับได้ ถ้าหากเขาทราบว่าถ้าถูกจับได้เขาจะไม่ต้องถูกฟ้องต่อศาลเพื่อลงโทษ
ทางอาญา หรือถูกฟ้องก็จะได้รับโทษเพียงเล็กน้อย หรือรอการลงอาญา ส่วนในด้านการเงินเขาจะ
ถูกประเมินให้เสียแต่ตัวภาษี ถ้ามีเงินเพิ่มและเบียดปรับก็จะได้รับการงดหรือลดด้วยความเห็นอก
เห็นใจ เมื่อเปรียบเทียบผลได้กับผลเสียแล้ว หรือต้นทุนของการหลีกเลี่ยงภาษีอากรแล้วเขาจะ
หลีกเลี่ยงภาษีอากรอย่างแน่นอน จึงมีแนวความคิดที่จะดำเนินการกับผู้กระทำความผิด
3 แนวความคิด คือ⁶⁹

1) การดำเนินการในด้านภาษีอากร หรือการดำเนินการในทางแพ่ง เป็นวิธีการ
ตรวจสอบภาษีอากรตามปกติ เช่น จากการวิเคราะห์แบบแสดงรายการจากหนังสือแจ้งความของ
บุคคลภายนอก หรือการตรวจสอบตามกลุ่มผู้ประกอบการอาชีพที่เชื่อว่ามี การหลีกเลี่ยงภาษีอากร
เป็นต้น

2) การดำเนินการในด้านคดีอาญา ได้แก่ การสืบสวนสอบสวนหาหลักฐานต่างๆ
ที่เกี่ยวข้องเพื่อนำมาประกอบการพิจารณาว่าผู้เสียภาษีอากรได้เสียภาษีไว้ถูกต้องครบถ้วนหรือ
ไม่มีเจตนาที่จะพยายามหลบหนีภาษีอากร หรือไม่เสียภาษีอากรหรือไม่

3) การดำเนินการทั้งในทางแพ่งและทางอาญา เห็นว่าในทางปฏิบัติแล้ว ควรจะได้
ดำเนินการทั้งทางจัดเก็บภาษีและดำเนินคดีอาญาทั้ง 2 ทาง โดยเฉพาะตามแนวความคิดเช่นนี้
ส่วนใหญ่เป็นแนวความคิดเห็นที่ศาลของสหรัฐอเมริกาได้ถือปฏิบัติเป็นส่วนใหญ่ที่ได้ลงโทษทาง
คดีอาญาแก่ผู้หลีกเลี่ยงภาษีอากร จะเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากรจากเงินได้ที่ได้มาโดยมิใช่ด้วย
วิธีการชอบด้วยกฎหมาย หรือจากการกระทำความผิดกฎหมาย หรือกระทำการฉ้อโกงด้วยวิธีการ
ต่างๆ เพื่อที่จะไม่เสียภาษีให้แก่รัฐ

⁶⁸ วิทย์ ตันตยกุล. (2515, กันยายน). *ทฤษฎีการเลี่ยงภาษี* สรรพากรสาส์น. 19(9) น 1-2.

⁶⁹ บรรหาร บัณฑุกุล. (2520, พฤศจิกายน-ธันวาคม). *การจัดการหลีกเลี่ยงภาษีอากร* สรรพากรสาส์น .24
น 14-16.

ประเทศสหรัฐอเมริกา ได้ใช้แนวทางการดำเนินการกับผู้กระทำความผิดทั้งสองแนวทางผสมผสานกัน เนื่องจากในประเทศสหรัฐอเมริกามีการให้สิทธิประชาชนทุกคนที่จะปฏิเสธที่จะตอบคำถาม หรือสิทธิที่จะสงวนเอกสารของคนที่จะใช้ยื่นการกระทำความผิดของตนเอง ก่อนการดำเนินคดีอาญา เมื่อเจ้าหน้าที่สืบสวน (Special Agent) ได้รับทราบข้อบ่งชี้การหลบหนีจากเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี (Revenue Agent) หรือข้อบ่งชี้จากการสืบสวนการกล่าวหาแจ้งความก็ตาม จะต้องแจ้งให้ผู้เสียหายทราบก่อนการดำเนินการ ผู้เสียหายอาจจะให้ความร่วมมือหรือไม่ก็ตาม ก็ต้องทำการสืบสวนพยานหลักฐานต่างๆต่อไปตามลำดับ ถ้าผู้เสียหายอากรให้ความร่วมมืออาจจะไม่ดำเนินการทางคดีอาญา หรือจะยุติการดำเนินการทางอาญาและดำเนินการทางแพ่งต่อไป ถ้าเห็นว่าหลักฐานพอเพียงแล้วก็จะส่งให้อัยการดำเนินการฟ้องศาลต่อไปทันที

จากหลักการดำเนินการของประเทศสหรัฐอเมริกาดังกล่าว จึงเป็นหลักการที่ประมวลรัษฎากรของไทยได้ยึดถือปฏิบัติตามแนวความคิดที่ 3 นี้ การใช้วิธีการดำเนินการทางอาญาในทางทฤษฎีมีวัตถุประสงค์ที่จะให้การจับกุมภาษีเป็นไปด้วยเต็มเม็ดเต็มหน่วยตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ และเป็นการสร้างความเกรงกลัวให้ผู้เสียหายอากรว่าหากไม่ปฏิบัติตามกฎหมายจะต้องถูกลงโทษ และเหตุผลที่สำคัญของการดำเนินคดีอาญาก็คือ การประชาสัมพันธ์การกระทำความผิดของผู้เสียหายอากร เพื่อให้ผู้เสียหายอากรส่วนใหญ่เกรงกลัวการกระทำความผิดจากการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ฝ่ายสรรพากรเพราะกฎหมายภาษีอากรจะมีข้อห้ามมิให้เปิดเผยความลับของผู้เสียหายอากร การดำเนินคดีทางศาลจึงเป็นการประชาสัมพันธ์การกระทำความผิดของผู้กระทำความผิดโดยชอบด้วยกฎหมาย

การดำเนินคดีอาญาจึงมีเป้าหมายของการดำเนินคดีอาญาอยู่ที่การชี้ขาดหรือพิสูจน์ความผิดในเรื่องที่ถูกลงโทษโดยองค์กรต่างๆ ของรัฐ ซึ่งมีอำนาจและหน้าที่ดำเนินคดี เพื่อพิสูจน์ความผิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษี หรือการกระทำที่ฝ่าฝืนประมวลรัษฎากร สำหรับความผิดเกี่ยวกับภาษีที่มีโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากรนั้น เป็นความผิดทางเทคนิค หรือเป็นความผิดที่เกิดจากข้อห้ามคือเป็นความผิดที่กฎหมายกำหนด จากการกระทำหรือพฤติกรรมใดๆ และประสงค์จะลงโทษผู้ที่ฝ่าฝืนข้อห้ามนั้นๆ ทั้งๆที่การกระทำหรือพฤติกรรมดังกล่าว ไม่ได้มีความผิดในตัวเองและไม่ผิดแง่ศีลธรรม แต่เป็นพฤติกรรมที่เป็นไปในลักษณะของการก่อให้เกิดความเสียหายต่อความสงบเรียบร้อยและความมั่นคงของสังคม โดยพื้นฐานของประมวลรัษฎากรจึงมีความผิดแตกต่างจากหลักเกณฑ์ในทางอาญาทั่วไป ทั้งในลักษณะของความผิด และวัตถุประสงค์ที่กฎหมายมุ่งประสงค์จะคุ้มครองเป็นสำคัญ ดังนั้น การกระทำความผิดทางอาญาของประมวลรัษฎากรนั้นมิใช่เช่นกฎหมายทั่วไปที่กระทำความผิดสำเร็จแล้ว ก็ต้องรับโทษตามกฎหมายเสมอไป แต่เป็นกฎหมายเชิงบริหารที่โทษทางอาญามีไว้เพื่อสนับสนุนภารกิจหลักคือการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งให้

อำนาจผู้บริหารใช้ในการลดหย่อนได้หากเห็นสมควรเพื่อให้การจัดเก็บภาษีบรรลุลักษณะประสงค์ แต่หากผู้กระทำความผิดมีเจตนาโดยรู้สำนึกในการกระทำ ทำให้การเสียภาษีเป็นเท็จ เสียภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง หรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี โดยมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีจะต้องถูกดำเนินคดีอาญาอีกด้วย

สำหรับประเทศไทย การบังคับใช้โทษทางอาญาหรือการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ได้บัญญัติรับรองไว้ในกฎหมายหลักๆ ทั้งหมด 3 ฉบับ ได้แก่ ประมวลรัษฎากร ประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 พ.ศ.2520 และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เมื่อปรากฏการกระทำ ความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรขึ้น เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจสำคัญ คือ การยุติไม่ดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรตามประเภทความผิดที่ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้ และมีอำนาจในการร้องทุกข์กล่าวโทษตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 พ.ศ.2520 เรื่องการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรต่อเจ้าพนักงานตำรวจซึ่งเป็นพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา จากนั้นเจ้าพนักงานตำรวจผู้เป็นพนักงานสอบสวนก็จะดำเนินการสอบสวนและส่งสำนวนฟ้องร้องไปยังเจ้าพนักงานอัยการต่อไป

หลักการดำเนินคดีอาญาเป็นปัญหาของการสอบสวนฟ้องร้องคดีของเจ้าพนักงาน เมื่อมีข้อสงสัยอันควรจะมีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้น เจ้าพนักงานมีอำนาจหน้าที่สอบสวนดำเนินคดีหรือไม่ และถ้าฟังได้ว่ามีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้นจริง เจ้าพนักงานมีหน้าที่ต้องฟ้องร้องคดีนั้นต่อไปหรือไม่ จึงเกิดหลักการดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย 2 ประการ คือ หลักการดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย และหลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลยพินิจ

หลักการดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย เริ่มต้นเมื่อทราบว่าการกระทำความผิดเกิดขึ้น เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจหน้าที่สอบสวนจะต้องทำการสอบสวนคดีเสมอ โดยไม่ต้องคำนึงว่าจะได้มีการร้องทุกข์หรือกล่าวโทษโดยผู้ใดแล้วหรือไม่ และเมื่อการสอบสวนได้เสร็จสิ้นลงแล้ว เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจหน้าที่ในการฟ้องร้อง ซึ่งในประเทศทั้งหลาย คือ พนักงานอัยการเห็นว่ามีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ต้องหาได้กระทำความผิดจริง และได้พิจารณาจนแน่ใจแล้วว่ามิทางที่จะพิสูจน์ถึงความผิดของผู้ต้องหาในศาลได้แน่ๆ อัยการก็มีหน้าที่ฟ้องร้องผู้ต้องหาต่อไป

หลักการดำเนินคดีประเภทนี้ มีข้อเสียตรงที่ว่าเป็นทำนองเดียวกับแนวความคิดในการแก้แค้น และขาดความยืดหยุ่น ทำให้ใช้กฎหมายอย่างกระด้างเกินไป แต่ก็มีข้อดีตรงที่เป็นหลักประกันความเสมอภาคต่อการบังคับใช้กฎหมาย และป้องกันเจ้าพนักงานใช้อำนาจโดยมิชอบ นอกจากนี้ยังเป็นเสมือนเกราะคุ้มครองป้องกันมิให้มีการใช้อิทธิพลที่มีชอบด้วยความยุติธรรมต่อเจ้าพนักงานอีกด้วย

หลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลยพินิจ หลักการดำเนินคดีอาญาประเภทนี้ ตรงข้ามกับหลักการดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย เพราะอาจกล่าวได้ว่าเป็นที่มาแห่งอำนาจการใช้ดุลยพินิจของอัยการ กล่าวคือ เมื่อมีการกระทำความผิดเกิดขึ้นเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ในการสอบสวน อาจไม่ทำการสอบสวนได้ และหากสอบสวนแล้วเห็นว่าผู้ต้องหากระทำความผิดจริง อัยการก็อาจไม่ฟ้องหรือไม่ดำเนินคดีด้วยวิธีการใดๆ ก็ได้ หลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลยพินิจ เป็นหลักก่อนคลายความเข้มงวด ในการใช้กฎหมาย และเนื่องจากในปัจจุบันทฤษฎีการลงโทษได้แปรเปลี่ยนไปโดยประเทศต่างๆ ได้ยกเลิกใช้ทฤษฎีแก้แค้น และเห็นว่า การลงโทษควรมีจุดมุ่งหมายเพื่อ “การป้องกันทั่วไป” กล่าวคือ การลงโทษควรกระทำเพื่อให้ผู้กระทำความผิดเห็นว่าสังคมส่วนรวมจะไม่นิ่งดูดายกับการกระทำเช่นนั้นขึ้นอีก ก็จะต้องได้รับโทษเช่นนั้นเช่นกัน กับเห็นว่า การลงโทษนั้นควรมีจุดมุ่งหมายเพื่อ “การป้องกันพิเศษ” กล่าวคือ การลงโทษนั้นจะต้องให้เหมาะสมกับความผิดและความชั่วของผู้กระทำความผิด เพื่อให้เขาได้มีโอกาสแก้ไขปรับปรุงตนเองที่จะไม่กระทำความผิดเช่นนั้นซ้ำขึ้นอีก และเพื่อให้เขากลับเข้าสู่สังคมได้อีก

สำหรับการดำเนินคดีในประเทศไทยนั้น เห็นได้ว่าการดำเนินคดีอาญาของพนักงานสอบสวนให้หลักการดำเนินคดีอาญาตามกฎหมายเพราะนอกจากการกรณีความผิดที่กฎหมายยกเว้นไว้แล้ว พนักงานสอบสวนต้องสอบสวนความผิดที่เกิดขึ้น ทั้งนี้เพื่อดำเนินการให้เป็นไปตามกฎหมายถ้าพนักงานสอบสวนมีดุลยพินิจที่จะสอบสวนก็ย่อมทำผิดหน้าที่ตามกฎหมาย

ในส่วนของการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับความผิดตามประมวลรัษฎากรนั้นก็เป็นไปตามกระบวนการดำเนินคดีอาญาโดยทั่วไป คือเจ้าพนักงานสรรพากรจะต้องส่งเรื่องไปให้พนักงานสอบสวนติดตามตัวผู้กระทำความผิดและฟ้องร้องคดีต่อไป เพียงแต่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์พิเศษที่ให้เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจเปรียบเทียบโดยการกำหนดค่าปรับได้ในชั้นของเจ้าพนักงานสรรพากร และมีอำนาจที่จะยุติการดำเนินคดีอาญาได้ ซึ่งจะได้กล่าวถึงในกฎหมายที่เกี่ยวกับมาตรการในการบังคับใช้โทษทางอาญา

ลักษณะความผิดทางอาญาทางของกฎหมายภาษีอากรการเก็บภาษีอากร เป็นการทำให้เงินได้ของผู้มีเสียภาษีอากรลดลง เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรเป็นการบังคับจัดเก็บที่ไม่เห็นผลตอบแทนโดยตรงเหมือนกับการซื้อขายสินค้าโดยทั่วไป ผู้เสียภาษีอากรจึงพยายามที่จะไม่เสียภาษีอากรหรือเสียภาษีให้น้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้ การกระทำนี้อาจออกมาในสองรูปแบบใหญ่ๆ ได้ 2 กรณี

การหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือการหนีภาษี (Tax Evation) หมายถึง การไม่เสียภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรน้อยกว่าที่ควรเสีย เนื่องจากไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายโดยมีเจตนาจะเห็นได้ว่าเป็นการทำความผิดตามกฎหมายอย่างชัดเจน ซึ่งนอกจากจะมีความผิดทางแพ่งแล้ว

อาจได้รับโทษทางอาญาด้วย ในทางปฏิบัติถึงแม้ว่าผู้เสียภาษีอากรจะไม่มีเจตนาในการกระทำ ความผิด แต่มีความผิดพลาดเกิดขึ้นจากการเพิกเฉยหรือรู้เท่าไม่ถึงการณ์ก็อยู่ในข่าย ของการ หลบหนีภาษีอากรด้วย เช่น การไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี การเสียภาษีไม่ครบถ้วน การลงรายรับ น้อยกว่าความเป็นจริง การลงรายจ่ายสูงกว่าความเป็นจริง เป็นต้น

การหลบหนีภาษีอากร (Tax Avoidance) หมายถึง การไม่เสียภาษีอากร หรือเสียภาษี- อากรน้อยกว่าที่ควรจะต้องเสีย โดยอาศัยช่องโหว่หรือความคลุมเครือของกฎหมายแต่ไม่ผิดกฎหมาย การหลบหนีภาษีอากรอาจจะกระทำได้โดยวิธีการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรม เช่น ในระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่ม การซื้อหรือเช่าซื้อรถยนต์นั่ง กฎหมายห้ามหักภาษีซื้อ ผู้ประกอบการก็เปลี่ยน มาเป็นการเช่ารถยนต์นั่งแทน ซึ่งหักภาษีซื้อได้และไม่ผิดกฎหมายแต่อย่างใด หรือในกรณีการเสีย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่อาศัยข้อยกเว้นของกฎหมายหรือการใช้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา ภาษีซ้อน เป็นต้น

สำหรับความผิดอาญาที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีอากร เป็นที่ยอมรับว่าเป็นความผิด ที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นความผิด ซึ่งเกิดจากแนวความคิดในการแบ่งแยกความผิดทางอาญาได้เริ่ม มีมาตั้งแต่สมัยกลางในประเทศอังกฤษ โดยพระมหากษัตริย์สมัยก่อนมีแนวความคิดว่ากษัตริย์ สามารถออกกฎหมายที่ระบุนความผิดและข้อห้ามไว้ได้ แต่ไม่อาจให้รายละเอียดเกี่ยวกับความผิด ที่ทุกคนยอมรับกันตามธรรมชาติ กฎเกณฑ์ที่เราบัญญัติขึ้นมาต่างหากที่มีส่วนเกี่ยวกับหน้าที่และ สิ่งที่ต้องห้ามต่างๆ ซึ่งสิ่งเหล่านี้ไม่ใช่ความผิดตามธรรมชาติ เพราะบางกรณีปราศจากความผิด ทางศีลธรรมด้วย จึงเท่ากับยอมรับว่ามีความผิดตามกฎหมายธรรมชาติ (Natural Law) ว่าเป็น หลักเกณฑ์ของกฎหมายอุดมคติที่มีค่าบังคับสูงกว่ากฎหมายที่มนุษย์บัญญัติขึ้นเอง กฎหมายใดที่ มนุษย์บัญญัติขึ้นซึ่งขัดหรือแย้งต่อหลักกฎหมายธรรมชาติย่อมไม่มีค่าบังคับเป็นกฎหมาย หรือ กล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่า กฎหมายธรรมชาติเป็นเพียงอุดมคติของกฎหมายที่จะบัญญัติขึ้นการบัญญัติ หรือตรากฎหมายจึงควรให้สอดคล้องกับหลักกฎหมายของธรรมชาติ กฎหมายที่ขัดหรือแย้งกับ หลักกฎหมายธรรมชาติอาจถือว่าเป็นกฎหมายที่ไม่มีค่าทางกฎหมายโดยสมบูรณ์ แต่ก็ไม่ถึงกับ เป็นโมฆะหรือไม่มีค่าบังคับในทางกฎหมายเสียเลย⁷⁰

⁷⁰ จรัญ โฆษณานันท์. (2547). *นิติปรัชญา* น 118.

2.4 สาเหตุการกระทำผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักนิติเศรษฐศาสตร์

บทความทางวิชาการที่มีบทบาทสำคัญในการศึกษากฎหมายอาญาในมุมมองนิติเศรษฐศาสตร์ คือ บทความชื่อ “Crime and Punishment : An Economic Approach”⁷¹ ที่เขียนโดย Gary Becker ลงใน Journal of Political Economy โดยเบคเคอร์ได้ศึกษาภายในสมมติฐานที่ว่ามนุษย์เป็นสัตว์เศรษฐกิจ มีเหตุผลในตัวเอง ตอบสนองต่อสิ่งจูงใจ อาชญากรก็เช่นกันก็มีเหตุผลในการกระทำผิด กล่าวคือ บุคคลจะตัดสินใจกระทำผิด เมื่อได้มีการประเมินหรือชั่งน้ำหนักระหว่างต้นทุนที่ใช้ในการกระทำผิดและผลประโยชน์ที่ได้จากการกระทำผิด โดยทั้งต้นทุนที่ใช้ในการกระทำผิด และผลประโยชน์ที่ได้รับจากการกระทำผิดอยู่บนพื้นฐานของความไม่แน่นอน นั่นคือ อาจจะไม่สามารถกระทำผิดสำเร็จอาจถูกจับกุมดำเนินคดี หรืออาจจะกระทำผิดสำเร็จ และอาจไม่ถูกจับกุมก็เป็นได้ ดังนั้น ต้นทุนในการกระทำผิดจึงมีลักษณะเป็น “ต้นทุนขาดคะแนน” (Expected Cost) และผลประโยชน์ที่ได้รับจากการกระทำผิดจึงมีลักษณะเป็น “ผลประโยชน์ขาดคะแนน (Expected Benefits)⁷²

ในทางนิติเศรษฐศาสตร์ ต้นทุนขาดคะแนน (Expected Cost) มีมูลค่าเท่ากับอัตราโทษปรับหรือโทษจำคุกคูณกับโอกาสที่จะถูกจับกุม ส่วนผลประโยชน์ขาดคะแนน (Expected Benefits) มีมูลค่าเท่ากับมูลค่าทรัพย์สินคูณกับโอกาสหรือความน่าจะเป็น (Probability) ที่จะกระทำผิดสำเร็จ⁷³ เมื่อเปรียบเทียบกันระหว่างต้นทุนขาดคะแนนกับผลประโยชน์ขาดคะแนน เมื่อใดก็ตามที่ผลประโยชน์ขาดคะแนนสูงกว่าต้นทุนขาดคะแนน บุคคลนั้นจะตัดสินใจกระทำผิด เพราะคุ้มค่าที่จะเสี่ยง ในทางตรงกันข้ามหากประเมินแล้วพบว่า ต้นทุนขาดคะแนนสูงกว่าผลประโยชน์ขาดคะแนน ก็จะล้มเลิกความตั้งใจที่จะกระทำผิดเพราะไม่คุ้มค่า

กล่าวโดยสรุป ในทางนิติเศรษฐศาสตร์ บุคคลจะตัดสินใจกระทำผิด หากประเมินว่าผลประโยชน์ขาดคะแนน (Expected Cost) ของการกระทำผิดสูงกว่าต้นทุนขาดคะแนน (Expected Cost) ของการกระทำผิด ซึ่งก็จะสอดคล้องกับทฤษฎีการเลือก (Choice Theory) และทฤษฎีเจตจำนงอิสระ (Free Will Theory) ระบบการลงโทษปรับเกี่ยวกับความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มที่เหมาะสมจึงต้องสามารถป้องปรามการกระทำผิด โดยมีเป้าหมายเพื่อเพิ่มต้นทุนขาดคะแนนของการกระทำผิด และลดผลประโยชน์ขาดคะแนนของการกระทำผิดได้แก่

⁷¹ ดูบทความ <http://www.nber.org/chapters/c3625.pdf>

⁷² Steven D. Levitt and Thomas J. Miles, “Empirical study criminal punishment” in Mitchell Polinsky and Stevell, Handbook of Law and Economics, Volume 1, Elsevier. P.458, (2007)

⁷³ Ibid. p.462

1. การเพิ่มบทลงโทษให้สูงขึ้น
2. การเพิ่มโอกาสการจับกุมให้มากขึ้น

อย่างไรก็ดี ในทางนิติเศรษฐศาสตร์มุ่งเน้นการเพิ่มบทลงโทษมากกว่าการเพิ่มโอกาสการจับกุม เนื่องจากการเพิ่มบทลงโทษโดยเฉพาะโทษปรับก่อให้เกิดต้นทุนทางสังคมและต้นทุนในการบริหารจัดการในระดับที่ต่ำ เมื่อเทียบกับโอกาสการจับกุม ที่จะต้องเพิ่มทั้งกำลังเจ้าหน้าที่ ติดตั้งอุปกรณ์เพื่อรักษาความปลอดภัย ฯลฯ ซึ่งมีค่าบริการจัดการและก่อให้เกิดต้นทุนทางสังคมสูงกว่ามาก และยังไม่เป็นที่แน่ใจว่าจะสามารถจับตัวผู้กระทำความผิดได้หรือไม่ หรือหากจับมาได้จะคุ้มค่าเพียงพอกับต้นทุนที่รัฐเสียไปหรือไม่ อันเป็นการใช้ทรัพยากรที่ไม่คุ้มค่า

2.4.1 หลักเกณฑ์การกำหนดอัตราโทษปรับที่เหมาะสมตามหลักนิติเศรษฐศาสตร์⁷⁴

เป็นที่ยอมรับบทลงโทษที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการป้องปราม ช่มชู้ยับยั้งอาชญากรรมมิให้เกิดขึ้น มีทั้งส่วนที่เป็นบทลงโทษทางการเงิน (Monetary Sanction) เช่น โทษปรับ และบทลงโทษที่ไม่เป็นตัวเงิน (Non-monetary Sanction) เช่น โทษจำคุก งานวิจัยทางนิติเศรษฐศาสตร์ อธิบายว่าผู้กระทำความผิดจะต้องตอบสนองต่อแรงจูงใจ ผลประโยชน์และต้นทุนที่แตกต่างกันออกไป ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงเป็นรายกรณีไป ดังนั้น ระบบการลงโทษปรับที่เหมาะสมต้องสามารถป้องปรามพฤติกรรมกระทำความผิดโดยมีเป้าหมายเพื่อเพิ่มต้นทุนคาดคะเนของการก่ออาชญากรรม และลดผลประโยชน์คาดคะเนของการก่ออาชญากรรมเป็นสำคัญ เช่น การเพิ่มบทลงโทษให้หนักขึ้น โทษปรับเป็นโทษสถานหนึ่งที่น่าจะใช้ลงโทษผู้กระทำความผิด แต่ปัญหาที่พบคือ การกำหนดอัตราโทษปรับที่เหมาะสมกับผู้กระทำความผิดแต่ละรายเพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการลงโทษ นั่นคือ เพื่อการช่มชู้ยับยั้งทั้งจะต้องสอดคล้องกับความเสียหายหรือผลประโยชน์ที่ได้รับจากการกระทำความผิด ปัญหาดังกล่าวอาจมีสาเหตุมาจากเพราะข้อจำกัดด้านตัวบทกฎหมายที่ไม่ได้รับการแก้ไขให้เป็นปัจจุบัน หรือดุลพินิจในการกำหนดโทษปรับของศาลก็ตาม จนนำมาสู่ผลเป็นการป้องปรามน้อยเกินไป เช่น การกำหนดอัตราโทษปรับให้สูงกว่าความเสียหายหรือผลประโยชน์ที่ได้รับ

นักนิติเศรษฐศาสตร์ มองว่าโทษปรับเป็นเพียงการถ่ายโอน (Transfer) ทรัพย์สินระหว่างผู้กระทำความผิดกับรัฐโดยไม่สิ้นเปลืองทรัพยากรสังคม ในทางตรงกันข้ามกลับทำให้รัฐมี

⁷⁴ ปกป้อง ศรีสนิท และคณะ (2554). แนวทางการยกเลิกโทษอาญาในกฎหมายเช็คและกฎหมายหมิ่นประมาท (โครงการการวิเคราะห์กฎหมายและกระบวนการยุติธรรมทางอาญาด้วยเศรษฐศาสตร์ *Economic Analysis of Laws*) ในโครงการการวิเคราะห์กฎหมายและกระบวนการยุติธรรมทางอาญาด้วยเศรษฐศาสตร์. (เล่มที่ 3) นำเสนอสำนักงานกองทุนการวิจัย (สกว.) อ้างใน <http://tdri.or.th/research/s59/> สืบค้นเมื่อวันที่ 8 พฤษภาคม 2557

รายได้มากขึ้น แม้จะก่อต้นทุนทางสังคมและค่าบริหารจัดการอยู่บ้างก็ตาม แต่ก็ยังถือว่าต่ำกว่าโทษสถานอื่น โดยเฉพาะอย่างยิ่งจำคุก ต้นทุนการบริหารโทษปรับจะแปรผันตามอัตราโทษปรับ กล่าวคือ โทษปรับยิ่งสูง ต้นทุนการบริหารจัดการก็สูงตามไปด้วย การป้องปรามอาชญากรรมจะกระทำได้โดยการเพิ่มต้นทุนคาดคะเนหรือลดประโยชน์คาดคะเน กล่าวคือ การเพิ่มบทลงโทษปรับให้เหมาะสม ในทางนิติเศรษฐศาสตร์ มีหลักเกณฑ์การกำหนดอัตราโทษปรับที่เหมาะสม (Optimal Fine) โดยอยู่บนสมมติฐานว่ามีการบังคับใช้กฎหมายอย่างสมบูรณ์ ซึ่งสามารถแยกพิจารณาภายใต้หลักการกำหนดความผิด (Rule of Liability) เป็น 2 รูปแบบ⁷⁵

1. ความรับผิดชอบเด็ดขาด (Strict Liability) หลักความรับผิดชอบเด็ดขาดมีหลักการที่กำหนดให้ผู้ก่อความเสียหายรับผิดชอบในความเสียหายโดยไม่มีเงื่อนไข ทั้งนี้สามารถกำหนดเป็นมูลค่า และสามารถตีเป็นมูลค่าได้ แต่ทั้งนี้จะต้องไม่มากกว่าทรัพย์สินของผู้กระทำความผิดที่ผู้กระทำความผิดมีอยู่

2. หลักความรับผิดชอบบนฐานความผิด (Fault-based Liability) หลักความรับผิดชอบบนฐานความผิด อธิบายว่า ผู้ก่อความเสียหายไม่จำเป็นต้องรับผิดชอบทุกกรณี ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของกฎหมาย กล่าวคือ หากกรณีที่มูลค่าของผลประโยชน์คาดคะเนจากการกระทำผิด (Expected Benefits) สูงกว่าต้นทุนคาดคะเน (Expected Cost) หรืออันตรายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการกระทำนั้น อย่างไรก็ตาม อัตราโทษปรับที่เหมาะสมภายใต้หลักความรับผิดชอบทั้งสองกรณี หากโทษปรับมีต้นทุนในการบริหารจัดการ ค่าปรับที่เหมาะสมจะต้องรวมต้นทุนในการบริหารจัดการเข้าไปด้วย ทั้งนี้ต้นทุนในการบริหารจัดการโทษปรับตามหลักความรับผิดชอบบนฐานความผิดจะมีค่าน้อยกว่าหลักความรับผิดชอบเด็ดขาด เนื่องจากตามความหลักความรับผิดชอบบนฐานความผิด ไม่ได้เกิดการลงโทษทุกกรณีเมื่อมีการกระทำความผิดเกิดขึ้น⁷⁶

ตามที่กล่าวมาแล้วเบื้องต้นว่ามูลค่าของต้นทุนคาดคะเน มีค่าเท่ากับโอกาสที่ถูกจับกุมมาดำเนินคดีโดยคิดเป็นอัตราส่วนร้อยละคูณด้วยค่าปรับที่เหมาะสม หากเราสามารถคำนวณต้นทุนคาดคะเน และโอกาสการถูกจับกุมมาดำเนินคดีได้แล้ว เราก็สามารถหาอัตราโทษที่เหมาะสมกับความผิดนั้นๆ ได้⁷⁷ โดยสมมุติให้ระดับการป้องปรามอาชญากรรมคงที่โดยมีมูลค่าของต้นทุนคาดคะเนเท่ากับ 1,000 บาท อัตราโทษปรับที่เหมาะสมจะเปลี่ยนไปตามโอกาสการถูกจับกุม ยิ่งโอกาสการถูกจับกุมมีน้อยเท่าใด ก็ควรจะกำหนดอัตราโทษปรับให้มากขึ้นเท่านั้น เพื่อให้มีผลเป็นการยับยั้ง

⁷⁵ คุราชะเอียดเพิ่มเติม <http://www.onopen.com/pokpong/10-08-16/5519>

⁷⁶ คุราชะเอียดเพิ่มเติม <http://www.onopen.com/pokpong/10-08-16/5519>

⁷⁷ A. Mitchell Polinsky and Steven Shavell, *supra* not 82, p. 468

บทที่ 3

การบังคับใช้โทษปรับตามกฎหมายอาชญากรรมในต่างประเทศ

การบังคับใช้โทษปรับของต่างประเทศ ที่จะนำมาศึกษา คือ ประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณี ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย ได้แก่ ประเทศเยอรมนี ทั้งนี้เพื่อศึกษาถึงการบังคับโทษปรับ ตลอดจนประสิทธิภาพในการบังคับโทษปรับของประเทศนั้นๆ เพื่อเป็นแนวทางในการศึกษาถึงมาตรการบังคับโทษตามประมวลกฎหมายอาญาปรับใช้กับความผิดตามประมวลรัษฎากร

3.1 การบังคับใช้โทษปรับในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law)

3.1.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

การบังคับใช้โทษของประเทศไทยอยู่ภายใต้กฎหมายสหรัฐคือ US Code Title 18 ในส่วนของ Sentence โดยหลักทั่วไปในการบังคับใช้ตาม US Code นั้นจะใช้บังคับกับผู้กระทำความผิดตามกฎหมายสหรัฐอเมริกา เว้นแต่การกระทำความผิดที่อยู่ภายใต้กฎหมายว่าด้วยกระบวนการยุติธรรมทหาร (Uniform Code of Military Justice) และกรณีการกระทำของรัฐสภาที่ใช้บังคับเฉพาะแต่ใน District of Columbia ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ¹

ตาม US Code Title 18 ในส่วนของ Sentence ดังกล่าวได้แยกการกำหนดโทษออกเป็นโทษที่กำหนดไว้สำหรับผู้กระทำความผิดที่เป็นบุคคล (18 U.S.C. 3551(b)) และโทษที่กำหนดไว้สำหรับผู้กระทำความผิดที่เป็นองค์กร (18 U.S.C. 3551 (c)) ดังนี้

¹ 18 U.S.C. 3551 (a) In General. -

Except as otherwise specifically provided, a defendant who has been found guilty of an offense described in any Federal statute, including sections 13 and 1153 of this title , other than an Act of Congress applicable exclusively in the District of Columbia or the Uniform Code of Military Justice, shall be sentenced in accordance with the provisions of this chapter so as to achieve the purposes set forth in subparagraphs (A) through (D) of section 3553(a)(2) to the extent that they are applicable in light of all the circumstances of the case.

(1) โทษที่กำหนดไว้สำหรับผู้กระทำความผิดที่เป็นบุคคลศาลสามารถกำหนดโทษได้
ดังนี้²

ก. คุมประพฤติ

ข. ปรับ

ค. จำคุก

(2) โทษที่กำหนดไว้สำหรับผู้กระทำความผิดที่เป็นองค์กรศาลสามารถกำหนดโทษได้
เพียงกรณี ดังนี้³

ก. คุมประพฤติ

ข. ปรับ

ทั้งนี้ศาลอาจมีคำพิพากษาให้ชำระค่าปรับเพิ่มเติมจากคำพิพากษาลงโทษอย่างอื่นได้
ทุกกรณีและนอกจากการกำหนดโทษที่ได้กล่าวมาศาลอาจออกคำสั่งเพิ่มเติมจากคำพิพากษาเดิม
เพื่อใช้บังคับต่อผู้กระทำความผิดทั้งกรณีผู้กระทำความผิดเป็นบุคคลและองค์กรโดยกฎหมายให้
อำนาจศาลในการออกคำสั่งดังต่อไปนี้

1. คำสั่งริบทรัพย์สินทางอาญา (order of criminal forfeiture) เป็นคำสั่งที่ศาลออกมาใช้
บังคับกับผู้กระทำความผิดตาม The Comprehensive Drug Abuse Prevention and control of 1970

² 18 U.S.C.3551 (b) Individuals. -

An individual found guilty of an offense shall be sentenced, in accordance with the provisions of
section 3553, to -

- (1) a term of probation as authorized by subchapter B;
- (2) a fine as authorized by subchapter C; or
- (3) a term of imprisonment as authorized by subchapter D.

A sentence to pay a fine may be imposed in addition to any other sentence. A sanction authorized
by section 3554, 3555, or 3556 may be imposed in addition to the sentence required by this subsection.

³ 18 U.S.C.3551 (c) Organizations. -

An organization found guilty of an offense shall be sentenced, in accordance with the provisions
of section 3553, to -

- (1) a term of probation as authorized by subchapter B; or
- (2) a fine as authorized by subchapter C.

A sentence to pay a fine may be imposed in addition to a sentence to probation. A sanction
authorized by section 3554, 3555, or 3556 may be imposed in addition to the sentence required by this
subsection

โดยศาลออกคำสั่งเพิ่มเติมให้บริษัทยุติของจำเลยและให้ตกเป็นของแผ่นดิน โดยการบริษัทยุติตามมาตรานี้จะออกคำสั่งบริษัทยุติได้ก็ต่อเมื่อมีคำพิพากษาว่าจำเลยได้กระทำความผิด

2. คำสั่งแจ้งแก่ผู้เสียหาย (order of notice to victims) ในการออกคำพิพากษาลงโทษจำเลยซึ่งได้กระทำความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกงหรือการกระทำโดยเจตนาฉ้อฉลอื่น ๆ นอกจากการกำหนดโทษโดยทั่วไปแล้วศาลอาจออกคำสั่งเพิ่มเติมให้จำเลยได้แจ้งคำพิพากษาดังกล่าวพร้อมเหตุผลและอธิบายวิธีการกระทำความผิดแก่ผู้เสียหาย และประชาชนทั่วไปได้ทราบสำหรับวิธีการแจ้งนั้นอาจกระทำได้โดยทางไปรษณีย์การโฆษณาในพื้นที่ที่ศาลกำหนดหรือผ่านสื่อโฆษณาตามที่ศาลกำหนดหรือวิธีการอื่นใดที่เหมาะสมในการพิจารณาตัดสินว่าจะกำหนดให้จำเลยต้องส่งการแจ้งดังกล่าวหรือไม่ศาลจะต้องพิจารณาถึงปัจจัยต่างๆประกอบ อาทิเช่น สภาพแวดล้อมและพฤติการณ์ของอาชญากรรมประวัติของจำเลยวัตถุประสงค์ของการลงโทษความเสียหายที่เกิดขึ้น การเยียวยาความเสียหายรวมถึงนโยบายทางอาญาเป็นต้น โดยศาลจะเป็นผู้กำหนดให้จำเลยเป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายในการแจ้งแต่ทั้งนี้ต้องไม่เกิน 20,000 ดอลลาร์สหรัฐ⁴

3. คำสั่งให้คืนทรัพย์สิน (order of restitution) นอกจากการออกคำพิพากษาให้ลงโทษจำเลยแล้วศาลอาจออกคำสั่งให้จำเลยคืนทรัพย์สินให้แก่ผู้เสียหายด้วยก็ได้ตามกระบวนการที่กฎหมายบัญญัติ⁵

3.1.1.1 การบังคับใช้โทษปรับ

(1) กรณีบุคคล⁶ บุคคลซึ่งถูกตัดสินว่ากระทำความผิดอาจถูกศาลลงโทษให้ชำระค่าปรับได้ไม่เกินจำนวนดังต่อไปนี้

⁴ 18 U.S.C. 3555 The court, in imposing a sentence on a defendant who has been found guilty of an offense involving fraud or other intentionally deceptive practices, may order, in addition to the sentence that is imposed pursuant to the provisions of section 3551, that the defendant give reasonable notice and explanation of the conviction, in such form as the court may approve, to the victims of the offense. The notice may be ordered to be given by mail, by advertising in designated areas or through designated media, or by other appropriate means. In determining whether to require the defendant to give such notice, the court shall consider the factors set forth in section 3553(a) to the extent that they are applicable and shall consider the cost involved in giving the notice as it relates to the loss caused by the offense, and shall not require the defendant to bear the costs of notice in excess of \$20,000

⁵ 18 U.S.C.3556 The court, in imposing a sentence on a defendant who has been found guilty of an offense shall order restitution in accordance with section 3663A, and may order restitution in accordance with section 3663. The procedures under section 3664 shall apply to all orders of restitution under this section

⁶ 18 U.S.C. 3571 (b) Fines for Individuals. -

- 1) ไม่เกินจำนวนที่ระบุไว้ในกฎหมายสำหรับความผิดนั้น
 - 2) ไม่เกินจำนวนที่กำหนดไว้สำหรับการปรับแบบทางเลือก⁷
 - 3) กรณีความผิดอาญาโทษรุนแรงมาก (felony) ไม่เกิน 250,000 ดอลลาร์สหรัฐ
 - 4) กรณีความผิดอาญาโทษรุนแรงปานกลาง (misdemeanor) ที่ก่อให้เกิดการเสียชีวิตไม่เกิน 100,000 ดอลลาร์สหรัฐ
 - 5) กรณีความผิด misdemeanor Class A ที่ไม่ก่อให้เกิดการเสียชีวิตไม่เกินกว่า 100,000 ดอลลาร์สหรัฐ
 - 6) กรณีความผิด misdemeanor Class B หรือ C ที่ไม่ก่อให้เกิดการเสียชีวิต ไม่เกิน 5,000 ดอลลาร์สหรัฐ
 - 7) กรณีความผิดอันเกิดจากการละเมิดไม่เกินกว่า 5,000 ดอลลาร์สหรัฐ
- (2) กรณีองค์การ⁸ ซึ่งถูกตัดสินว่าได้กระทำความผิดอาญาศาลลงโทษให้ชำระค่าปรับไม่เกินจำนวน ดังต่อไปนี้

Except as provided in subsection (e) of this section, an individual who has been found guilty of an offense may be fined not more than the greatest of -

- 1) the amount specified in the law setting forth the offense;
- 2) the applicable amount under subsection (d) of this section;
- 3) for a felony, not more than \$250,000;
- 4) for a misdemeanor resulting in death, not more than \$250,000;
- 5) for a Class A misdemeanor that does not result in death, not more than \$100,000;
- 6) for a Class B or C misdemeanor that does not result in death, not more than \$5,000; or
- 7) for an infraction, not more than \$5,000.

⁷ หมายถึง กรณีหากจำเลยได้รับประโยชน์ทางการเงินจากการกระทำความผิดหรือหากความผิดนั้นก่อให้เกิดความเสียหายประโยชน์ทางการเงินต่อบุคคลใดที่มีใช้จำเลยจำเลยอาจถูกปรับไม่เกินกว่า 2 เท่าของจำนวนเงินที่ได้รับหรือ 2 เท่าของจำนวนเงินที่ต้องสูญเสียไป

⁸ 18 U.S.C. 3571 (c) Fines for Organizations.—

Except as provided in subsection (e) of this section, an organization that has been found guilty of an offense may be fined not more than the greatest of -

- 1) the amount specified in the law setting forth the offense;
- 2) the applicable amount under subsection (d) of this section;
- 3) for a felony, not more than \$500,000;
- 4) for a misdemeanor resulting in death, not more than \$500,000;

- 1) ไม่เกินจำนวนที่ระบุไว้ในกฎหมายสำหรับความผิดนั้น
- 2) ไม่เกินจำนวนที่กำหนดไว้สำหรับการปรับแบบทางเลือก
- 3) กรณีความผิดอาญาโทษรุนแรงมาก (felony) ไม่เกินกว่า 500,000 ดอลลาร์

สหรัฐ

4) กรณีความผิดอาญาโทษรุนแรงปานกลาง (misdemeanor) ที่ก่อให้เกิดการเสียชีวิตไม่เกิน 500,000 ดอลลาร์สหรัฐ

5) กรณีความผิด misdemeanor Class B หรือ C ที่ไม่ก่อให้เกิดการเสียชีวิตไม่เกินกว่า 200,000 ดอลลาร์สหรัฐ

6) กรณีความผิด misdemeanor Class B หรือ C ที่ไม่ก่อให้เกิดการเสียชีวิตไม่เกินกว่า 10,000 ดอลลาร์สหรัฐ

7) กรณีความผิดอันเกิดจากการละเมิดไม่เกินกว่า 10,000 ดอลลาร์สหรัฐ การลงโทษปรับดังกล่าวหากกฎหมายที่กำหนดความผิดมิได้ระบุอัตราค่าปรับไว้หรือระบุอัตราค่าปรับไว้ต่ำกว่าบทบัญญัติตามกฎหมายนี้ก็ให้ศาลบังคับชำระค่าปรับได้ไม่เกินจำนวนที่ระบุไว้ในกฎหมายนั้น⁹

จะเห็นได้ว่า การกำหนดอัตราค่าปรับดังกล่าวมีลักษณะเป็นการกำหนดโทษปรับแบบตายตัว (Fixed Sum System) ซึ่งศาลจะลงโทษผู้กระทำความผิดในลักษณะเดียวกันด้วยระบบพิกต์อัตราโดยศาลจะเป็นผู้พิจารณากำหนดค่าปรับที่จะบังคับเข้ากับจำนวนระยะเวลาการชำระและวิธีการชำระทั้งนี้ศาลจะต้องพิจารณาภายใต้ปัจจัยต่างๆ (18 U.S.C. 3572 (a)) ดังต่อไปนี้¹⁰

5) for a Class A misdemeanor that does not result in death, not more than \$200,000;

6) for a Class B or C misdemeanor that does not result in death, not more than \$10,000; and

7) for an infraction, not more than \$10,000.

⁹ 18 U.S.C. 3571 (e) Special Rule for Lower Fine Specified in Substantive Provision.

If a law setting forth an offense specifies no fine or a fine that is lower than the fine otherwise applicable under this section and such law, by specific reference, exempts the offense from the applicability of the fine otherwise applicable under this section, the defendant may not be fined more than the amount specified in the law setting forth the offense.

¹⁰ 18 U.S.C. 3572 (a) Factors to Be Considered. -

In determining whether to impose a fine, and the amount, time for payment, and method of payment of a fine, the court shall consider, in addition to the factors set forth in section 3553(a) -

- (1) the defendant's income, earning capacity, and financial resources;

- 1) รายได้ความสามารถในการหารายได้และแหล่งเงินได้ของจำเลย
- 2) ภาระที่เกิดจากค่าปรับที่มีต่อจำเลยบุคคลซึ่งต้องพึงพาจำเลยด้านการเงินหรือบุคคลอื่นใด (รวมทั้งรัฐ) ที่ต้องรับผิดชอบต่อสวัสดิการของบุคคลซึ่งต้องพึ่งพาจำเลยด้านการเงิน รวมทั้งภาระที่เกิดจากการลงโทษที่เป็นทางเลือกอื่น
- 3) การสูญเสียทางการเงินที่เกิดจากผู้อื่นอันเนื่องมาจากความผิดนั้น
- 4) มีการออกคำสั่งให้คืนทรัพย์สินหรือมีการคืนทรัพย์สินหรือไม่รวมทั้งจำนวนทรัพย์สินที่คืนด้วย
- 5) ความจำเป็นในการยึดคืนทรัพย์สินที่จำเลยได้มาจากการกระทำความผิดนั้น
- 6) ค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะรัฐจะต้องเสียไป (พิจารณาประกอบกับการลงโทษจำคุกการปล่อยตัวและการคุมประพฤติ)
- 7) จำเลยสามารถผลักภาระเรื่องค่าใช้จ่ายให้แก่ผู้บริ โภคหรือบุคคลอื่นใดได้หรือไม่
- 8) หากจำเลยเป็นองค์กรต้องพิจารณาถึงขนาดขององค์กรและมาตรการที่ออกโดยองค์กรเพื่อลงโทษทางวินัยต่อเจ้าหน้าที่กรรมการลูกจ้างหรือตัวแทนขององค์กรที่รับผิดชอบต่อความผิดนั้นเพื่อป้องกันมิให้เกิดความผิดนั้นขึ้นอีก

นอกจากที่ได้กล่าวมาการลงโทษปรับศาลจะต้องกำหนดค่าปรับให้เหมาะสมโดยไม่ทำลายความสามารถในการคืนทรัพย์สินให้แก่ผู้เสียหายของจำเลย¹¹และคำพิพากษาลงโทษปรับ

(2) the burden that the fine will impose upon the defendant, any person who is financially dependent on the defendant, or any other person (including a government) that would be responsible for the welfare of any person financially dependent on the defendant, relative to the burden that alternative punishments would impose;

(3) any pecuniary loss inflicted upon others as a result of the offense;

(4) whether restitution is ordered or made and the amount of such restitution;

(5) the need to deprive the defendant of illegally obtained gains from the offense;

(6) the expected costs to the government of any imprisonment, supervised release, or probation component of the sentence;

(7) whether the defendant can pass on to consumers or other persons the expense of the fine; and

(8) if the defendant is an organization, the size of the organization and any measure taken by the organization to discipline any officer, director, employee, or agent of the organization responsible for the offense and to prevent a recurrence of such an offense.

¹¹ 18 U.S.C. 3572 (b) Fine Not to Impair Ability to Make Restitution. If, as a result of a conviction, the defendant has the obligation to make restitution to a victim of the offense, other than the United

ให้ถือว่าเป็นที่สุด¹²โดยจำเลยผู้ต้องโทษจะต้องทำการชำระค่าปรับภายใน 30 วันนับจากมีคำพิพากษาศาล¹³

3.1.1.2 หลักเกณฑ์การบังคับโทษปรับ จากรายละเอียดที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าประเทศสหรัฐอเมริกาหลักเกณฑ์ในการบังคับใช้โทษปรับตามที่กำหนดใน Model Penal Code ซึ่งบัญญัติโดยสถาบันกฎหมายอเมริกา(The American Law Institute) ซึ่งสามารถสรุปได้ ดังนี้

1. การลงโทษปรับที่ไม่เหมาะสมจำเป็นต้องพิจารณาถึงสภาพแวดล้อมและพฤติการณ์ของอาชญากรรมตลอดจนประวัติและลักษณะนิสัยของจำเลยประกอบด้วยเพื่อบ่งชี้ว่าการลงโทษปรับมีประสิทธิผลเพียงพอต่อการป้องกันภัยที่จะเกิดขึ้นในสังคมได้เพียงใด

2. การลงโทษปรับเพิ่มเติมโดยควบคู่ไปกับการลงโทษจำคุกหรือการคุมประพฤติเป็นสิ่งที่ควรหลีกเลี่ยงเว้นแต่ในกรณีที่จำเลยมีเจตนามุ่งแสวงหาผลประโยชน์ทางการเงินจากการประกอบอาชญากรรมนั้นหรือเป็นกรณีที่ศาลมุ่งประสงค์จะใช้มาตรการดังกล่าวเพื่อปราบปรามหรือยับยั้งอาชญากรรมและแก้ไขที่ตัวผู้กระทำความผิดโดยตรง

3. การลงโทษปรับจะต้องคำนึงถึงหลักความสามารถในการชำระค่าปรับของจำเลยและโทษปรับนั้นจะต้องไม่เป็นการปิดกั้นจำเลยจากการชดใช้ค่าเสียหายแก่ผู้เสียหายหรือเหยื่ออาชญากรรม

4. การกำหนดจำนวนเงินค่าปรับและวิธีการชำระค่าปรับศาลจะต้องคำนึงถึงฐานะและความเป็นอยู่ของจำเลยประกอบด้วย

5. รัฐจะต้องให้ประโยชน์แก่จำเลยผู้ที่มีความตั้งใจจริงที่จะชำระค่าปรับโดยการผ่อนปรนกฎระเบียบบางข้อและลงโทษผู้จงใจไม่ชำระค่าปรับอย่างเด็ดขาด

States, the court shall impose a fine or other monetary penalty only to the extent that such fine or penalty will not impair the ability of the defendant to make restitution.

¹² 18 U.S.C. 3572 (c) Effect of Finality of Judgment. Notwithstanding the fact that a sentence to pay a fine can subsequently be -

(1) modified or remitted under section 3573;

(2) corrected under rule 35 of the Federal Rules of Criminal Procedure and section 3742; or

(3) appealed and modified under section 3742; a judgment that includes such a sentence is a final judgment for all other purposes.

¹³ 18 U.S.C. 3752 (h) Delinquency. -

A fine or payment of restitution is delinquent if a payment is more than 30 days late.

บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา คือ Internal Revenue Code¹⁴ ซึ่งเป็นประมวลกฎหมายที่รวบรวมกฎหมายภาษีอากรหลายประเภทไว้ด้วยกัน โดยมีกฎหมายภาษีในหลายเรื่องรวมอยู่ในประมวลกฎหมายฉบับเดียวกัน ซึ่งมีทั้งส่วนที่เป็นพระราชบัญญัติ (Act) และส่วนที่เป็นเรื่องพระราชบัญญัติไว้โดยเฉพาะ (Special Valuation Rules)

ระบบการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา¹⁵ ได้รับการวางหลักไว้ใน Criminal Tax Manual ปี 1994 มีหน่วยงาน CID Special Agent อยู่ภายใต้หน่วยงาน The Criminal Investigation Division ซึ่งเป็นหน่วยงานสังกัด Tax Division กระทรวงยุติธรรม

ระบบการสอบสวนคดีภาษีเกี่ยวกับภาษีอากรของสหรัฐถูกบัญญัติไว้ในข้อ 6-4 , 100 แห่ง Criminal Tax Manual ปี 1994 เรื่องอำนาจและกระบวนการสอบสวน (investigative authority and procedure) มีหน่วยงาน The IRS Investigative Division) เป็นหน่วยงานด้านบริการทำนองเดียวกับกรมสรรพากรของไทย มีหน้าที่ในการสอบสวนความผิดคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นความผิดต่อกฎหมายภาษีอากรภายในประเทศสหรัฐอเมริกา (The Internal Revenue Laws)

โดยสรุปก็คือความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรทุกฐานความผิดที่อยู่ภายใต้มาตรา 26 U.S.C. แห่งประมวลรัษฎากร ของสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) แต่มีข้อยกเว้นคือไม่รวมฐานความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่เกี่ยวกับแอลกอฮอล์ ยาเสพติด และอาวุธปืน หน่วยงาน CID Special Agent เป็นตัวแทนของรัฐคล้ายกับเจ้าพนักงานสรรพากรของไทย แต่มีอำนาจในการสอบสวนความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่เป็นการขัดต่อกฎหมายภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกา (The Internal Revenue Laws) โดยมีอำนาจที่จะตรวจสอบพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องต่างๆ และสำคัญมีอำนาจตรวจสอบเอกสารภาษีทุกชนิด ภายใต้อำนาจแห่งมาตรา 26 U.S.A. ส่วนอำนาจในการออกหมายเรียก อำนาจค้น อำนาจจับกุม โดยมีหมาย เหมือนกับเจ้าพนักงานสรรพากรของไทย ทั้งนี้ตามข้อ 6-4.110 วรรคสอง แห่ง Criminal Tax Manual ปี 1994 และเมื่อ CID Special Agent สรุปสำนวนคดีเสร็จสิ้น ก็มีหน้าที่ส่งสำนวนทั้งหมดโดยตรงไปสู่ U.S. Special Agent สรุปสำนวนคดีเสร็จสิ้น ก็มีหน้าที่ส่งสำนวนทั้งหมดโดยตรงไปสู่ U.S. Attorney ซึ่งเป็นการสะท้อนให้เห็นว่า U.S. Attorney เป็นผู้อำนวยการฟ้องคดีโดยตรงสู่ศาล

¹⁴ U.S. Internal Revenue Code (New York : CCH Editorial Publication, 1996), p.42225.

¹⁵ เลิศสิน สุวรรณประทุมเลิศ. (2547). *อำนาจสอบสวนของเจ้าพนักงานสรรพากรในความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

ที่สำคัญ CID Special Agent มีสิทธิเรียกร้องให้ Grand Jury สอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้ ถ้า CID Special Agent เห็นว่ากระบวนการสอบสวนความผิดดังกล่าวไม่อาจกระทำให้สำเร็จได้ ทั้งนี้ตามข้อ 6-4.122 แห่ง Criminal Tax Manual ปี 1994 ซึ่งแสดงให้เห็นว่า Grand Jury เป็นอีกองค์กรหนึ่งที่มีอำนาจสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้

ระบบการฟ้องร้องคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา นั้น CID Special Agent มีอำนาจในการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่เป็นการขัดต่อกฎหมายภาษีอากรภายในประเทศสหรัฐอเมริกา (The Internal Revenue Laws) โดยมีอำนาจที่จะตรวจสอบพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องต่างๆ วิธีการส่วนใหญ่จะใช้วิธีการของเจ้าหน้าที่ตำรวจเป็นหลัก โดยวิธีการสืบหาแหล่งผู้ทำการติดต่อธุรกิจ หรือมีการติดต่อในด้านการเงินและใช้เป็นพยานบุคคล รวมถึงการแสวงหาพยานเอกสารเพื่อนำไปใช้เป็นพยานในชั้นศาล และเพื่อประกอบการคำนวณการจัดเก็บภาษีอากรเพิ่มเติม

ยังมีหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรในการบริการจัดเก็บภาษี คือ กระทรวงการคลัง และ Internal Revenue Service (IRS) ซึ่งบทบาทในส่วนใหญ่คืออาญา¹⁶ จะถูกจำกัดการตรวจสอบคดีอาญาเฉพาะที่หน่วยงาน Internal Revenue Service ดำเนินการมา และส่งแก่พนักงานอัยการเพื่อดำเนินการฟ้องเท่านั้น ส่วนในคดีที่มีความซับซ้อนหรือสำคัญ หมายความจากส่วนคดีอาญาจะสอบสวนหรือให้ความช่วยเหลือแก่พนักงานอัยการในการสอบสวนคดีนั้น

การเรียกเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา¹⁷ สร้างขึ้นจากแนวความคิด “การปฏิบัติโดยสมัครใจ” (Voluntary Compliance) หรือการประเมินการเสียภาษีบุคคลแต่ละคนจึงถูกคาดหวังในการทำบัญชีรายได้และหรือรายจ่ายของตนและการชำระภาษีจำนวนที่ถูกต้อง ในการรักษาระบบการประเมินตนเอง รัฐจะต้องจัดเก็บภาษีที่เห็นแล้วว่าเป็นธรรมและกำหนดโทษผู้ที่ไม่ปฏิบัติตามระบบภาษีดังกล่าวนี้เกิดขึ้นเนื่องจากแนวความคิดที่เชื่อว่าบุคคลที่ร่ำรวยสามารถหลีกเลี่ยงการเสียภาษีโดยใช้ช่องว่างทางกฎหมาย (Tax Shelters) และบุคคลส่วนใหญ่มักโกงภาษี (cheated) สหพันธรัฐ และ The Internal Revenue Service ก็จะต้องรับภาระหนักเนื่องจากภายใต้ระบบการจัดเก็บภาษีของ Internal Revenue Service ผู้ที่หลีกเลี่ยงหรือโกงค่าภาษีมักไม่เคยถูกจับได้ ดังนั้นสภาองเกรส (Congress) จึงได้ตรากฎหมายหลักในช่วงทศวรรษ 1970-1980 โดยเน้นที่การบริหารสหพันธรัฐ มีผลให้การออกแบบการออกกฎหมายให้ลดความไม่ธรรมของโทษในทางแพ่งของ

¹⁶ Patricia T. Morgan, Tax Procedure and Tax Fraud in a Nutshell (St. Paul, Minn.: West, 1990), pp.5-7

¹⁷ แคลทียา โสภา. (2545). *อุปสรรคสำคัญของการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรของไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. น 40.

ขั้นตอนการตรวจสอบและการจัดเก็บภายใต้ Internal Revenue Code นอกจากนี้กฎหมาย The Omnibus Taxpayer Bill of Rights Act ยังถูกบัญญัติขึ้นเพื่อให้มั่นใจว่าผู้เสียภาษีมียุทธศาสตร์กับ IRS จะได้รับการแนะนำถึงสิทธิและได้รับการเยียวยาจากการกระทำที่ผิดพลาดของ IRS

Internal Revenue Service และสภาองค์กรได้รับการเสนอว่าการใช้ระบบลงโทษนั้นเป็นการลงโทษทางภาษีที่ไม่มีความเป็นธรรม ไม่สามารถทำให้บังคับกฎหมายภาษีบรรลุเป้าหมายในการให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรได้ เนื่องจากสหรัฐอเมริกาเป็นอีกประเทศหนึ่งที่ประสบปัญหาการหลบหลีกภาษีและการเลี่ยงภาษี (Tax “Evasion” versus Tax “Avoidance”) เนื่องจากการเลี่ยงภาษีเป็นสิ่งที่ชอบด้วยกฎหมายซึ่งต่างกับการหลบหลีกภาษีในทางปฏิบัติกฎหมายภาษีจะมีความซับซ้อนในบทบัญญัติของกฎหมายซึ่งการนำบทบัญญัติของกฎหมายมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงจะขึ้นอยู่กับตัวแปรหลายอย่าง การกำหนดเส้นแบ่งระหว่างการหลบหลีกภาษีและ การเลี่ยงภาษีจึงเป็นเรื่องยาก หรือแม้กฎหมายจะมีความชัดเจนแต่ผู้เสียภาษีอาจไม่มีความเข้าใจกฎหมายหรือวิธีการปรับใช้ นอกจากนี้แล้วชาวอเมริกันมีแนวความคิดเรื่องการจัดเก็บภาษีกับการใช้จ่ายเงินภาษีที่มาจากประชาชนกับการบริการของรัฐที่ได้รับการเลือกใช้จ่ายเงินภาษีระหว่างงานกลาโหมและการบริการสังคมนอกจากนี้ประชาชนมีความไม่พอใจถึงประสิทธิภาพของการใช้จ่ายอย่างไม่คุ้มค่าของเงินภาษีที่รัฐบาลใช้ ซึ่งเป็นปกติของความไม่พอใจเกี่ยวกับการเสียภาษีจึงเกิดปัญหาในการเลือกปฏิบัติหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมายชาวอเมริกันบางคน แต่อย่างไรก็ตามผู้มีหน้าที่เสียภาษีชาวอเมริกันก็ยังคงต้องเสียภาษีแม้จะมีข้อโต้แย้ง The Internal Revenue Service มีบทบาทในการจัดเก็บภาษีอากรของประชาชนเป็นอย่างมาก แต่การใช้จ่ายเงินภาษีประชาชนยังไม่ดีเท่าที่ควร¹⁸

ดังนั้น การนำมาตราการทางอาญามาใช้ในความผิดทางภาษีอากรจึงไม่ใช่วิธีการที่เหมาะสมนัก การใช้โทษในทางแพ่งอาจได้ผลดีกว่าหากจะมองในอีกด้านหนึ่งเนื่องจากกฎหมายภาษีมักมีความซับซ้อนเป็นเรื่อง (Technical) และมักมีการแก้ไขกฎหมายอยู่เสมอ ดังนั้น การที่จะทำให้ผู้เสียภาษีเกรงกลัวไม่กล้ากระทำผิดต่อกฎหมายควรจะมาจากการปฏิบัติงานอย่างจริงจังโดยปราศจากการลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา

การปฏิรูประบบการลงโทษในความผิดเกี่ยวกับภาษีในสหรัฐ ได้รับแนวคิดมาจากต่างประเทศอังกฤษและเวลส์ ที่ได้รับแนวความคิดให้ผู้กระทำความผิดทำงานบริการสังคมได้เป็นที่รู้จักและแพร่หลาย¹⁹ ความสำเร็จที่ประเทศอังกฤษประสบอยู่บรรดาผู้ที่เกี่ยวข้องใน

¹⁸ Lee Epstein and Thomas G. Waler, *Constitutional Law for a changing American : Institutional Power & Constraints* (Washing, DC : A Division of Congressional Quarterly, 1998), p.432

¹⁹ เสมอแฉ เสนเนียม. (2536). *มาตรการปฏิบัติต่อผู้กระทำความผิดโดยอาศัยการบริการสังคม* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. น 20-22.

สหรัฐอเมริกาจึงได้นำหลักมาพิจารณาและประยุกต์ใช้กับกระบวนการพิจารณาคดีของสหรัฐอเมริกา โดยในปี ค.ศ.1891 มลรัฐต่างๆของสหรัฐอเมริกา เช่น รัฐเวอร์จิเนีย โอไฮโอ โคโลรัมเบีย ได้มีการพิพากษาให้ผู้กระทำผิดในฐานะความผิดต่างๆกัน ทำงานเพื่อสาธารณประโยชน์ บนถนน และตามตรอกซอยทั้งในเมืองใหญ่ๆและหมู่บ้านเล็กๆตามแก่กรณี และได้พัฒนารูปแบบการทำงานบริการสังคมให้เงื่อนไขการคุมประพฤติ ในคดีที่ศาลมีคำสั่งให้รอการลงโทษจำคุก รวมทั้งคดี *United V. Cariston*.652F.Supp.181 (N.D Cal,1983)²⁰ จำเลยในคดีนี้กระทำความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีศาลตัดสินโดยแยกคำพิพากษาออกเป็น 2 ส่วน คือ ระยะ 6 เดือนแรก ให้จำเลยมารายงานตัวสำนักงาน Federal Community Treatment Center ทุกวันจันทร์ และให้มารายงานเกี่ยวกับคอมพิวเตอร์ตามโครงการบริการสังคมเพราะจำเลยมีความสามารถพิเศษ สามารถทำโปรแกรมคอมพิวเตอร์ได้และให้จัดตั้งกองทุนจำนวน 10,000 ดอลลาร์ กองทุนนี้มีประโยชน์แก่สำนักงานคุมประพฤติ การจัดซื้อเครื่องคอมพิวเตอร์ เพื่อใช้เป็นที่สำหรับการเรียนการสอน ศาลเชื่อว่าเงื่อนไขบริการสังคมมีส่วนช่วยให้จำเลยยับยั้งมิให้เกิดอาชญากรรมได้อีก โดยเฉพาะการกระทำเกี่ยวเนื่องกับความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษี

3.2 การบังคับใช้โทษปรับในประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย (Civil Law)

3.2.1 ประเทศเยอรมนี

ปัจจุบันระบบการลงโทษในประเทศเยอรมนีได้ให้ความสำคัญในเรื่องสิทธิมนุษยชนมากขึ้น โดยได้นำหลักกฎหมายรัฐธรรมนูญ (German Constitutional Law) กับอนุสัญญายุโรปว่าด้วยสิทธิมนุษยชน (The European Convention Human Rights) ผสมผสานเข้าด้วยกันในการพิจารณากำหนดโทษทางอาญา โดยกฎหมายรัฐธรรมนูญเยอรมนีได้ห้ามการลงโทษประหารชีวิต (มาตรา 102 GG) ซึ่งสอดคล้องกับอนุสัญญาฯ พิธีสารฉบับที่ 6 (Nov 1994) ที่ว่า “ห้ามการลงโทษประหารชีวิตอย่างน้อยที่สุดก็ในยามสันติ” นอกจากนั้นยังได้กำหนดห้ามการลงโทษที่เป็นการทรมานชั่วร้าย โหดเหี้ยมและปฏิบัติที่ต่ำช้า (มาตรา 3) ซึ่งความดังกล่าวได้เป็นกฎหมายสำคัญนำไปสู่การบังคับใช้โทษในประเทศเยอรมนี เช่น ในคดี *Tyrer* ในส่วนของการลงโทษต่อร่างกาย ศาล *Strasbourg* ได้เข้ามาผลักดันนโยบายดังกล่าวให้ชัดเจนยิ่งขึ้น โดยกล่าวว่า “ในส่วนของความเชื่อที่ว่า การลงโทษต่อร่างกายของศาลนั้นจะเป็นการป้องปรามอาชญากรรมจะต้องถูกชี้ให้เห็นว่าการลงโทษนั้นไม่ได้ลดลักษณะที่ต่ำช้าของมันเลย และการลงโทษนั้นเป็นการป้องปรามหรือ

²⁰ เสมอแชน เนียม ก (2536). *มาตรการปฏิบัติต่อผู้กระทำความผิดโดยอาศัยการบริการสังคม* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต). กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. น 20-22

การช่วยเหลือที่มีประสิทธิภาพในการควบคุมอาชญากรรม” แสดงให้เห็นถึงแนวทางของศาล ในการบังคับใช้โทษว่าการที่ศาลจะลงโทษจำคุกอันเป็นการจำกัดเสรีภาพของบุคคลใด ศาลจะต้อง มีเหตุผลมากพอในการอนุญาตให้จำคุกบุคคลนั้น โดยจะต้องมีการพิจารณาอย่างละเอียดเกี่ยวกับ เนื้อหาเฉพาะแต่ละคดีไป และหลักความได้สัดส่วน ซึ่งหมายถึงการลงโทษที่ไม่สาหัสจนเกินไป

จากแนวคิดดังกล่าวทำให้เกิดโครงสร้างของการบังคับใช้โทษในประมวลกฎหมายใน อาญาเยอรมนี (German Criminal Code (Strafgesetzbuch, StGB)) ในส่วนที่ 3 ว่าด้วยการลงโทษ แยกการลงโทษออกเป็น 2 ระบบ คือ 1.ระบบการลงโทษ และ 2.มาตรการฟื้นฟูแก้ไขและความ ปลอดภัย

1. ระบบการลงโทษตามกฎหมายเยอรมนีจำกัดอยู่แค่การจำคุกและการปรับเท่านั้น โดยได้อนุญาตให้มีการจำคุกตลอดชีวิตได้ แต่จะกระทำได้เพียงแต่อาชญากรรมที่ร้ายแรงเท่านั้น และได้กำหนดกฎเกณฑ์เรื่องของการกักขังระยะสั้น (Section 47 Short Terme of Imprisonment on in Exceptional Cases) ไว้ด้วย²¹ พร้อมทั้งกำหนดบทบัญญัติย้อยพิเศษเกี่ยวกับการคุมประพฤติการ ปลอ่ยตัวไว้ (Section 56 Suspended Execution of Punishment)²² เพื่อลดการลงโทษในรูปแบบ

²¹ Section 47 Short Terms of Imprisonment only in Exceptional Cases

(1) A court may impose imprisonment for less than six months only when special circumstances exist, either in the act or the personality of the perpetrator, which make the imposition of imprisonment indispensable to exert influence on the perpetrator or to defend the legal order.

(2) If the law does not provide for a fine and a term of imprisonment of six months or more has been ruled out, the court shall impose a fine if the imposition of imprisonment is not indispensable pursuant to subsection (1). If the law provides for an increased minimum term of imprisonment, the minimum fine in cases covered by sentence 1 is determined by the minimum prescribed term of imprisonment; thirty daily rates shall thus correspond to one month imprisonment.

²² Section 56 Suspended Execution of Punishment

(1) Upon a sentence of imprisonment of no more than one year the court shall suspend the execution of the punishment and grant probation if it can be expected that the sentence will serve the convicted person as a warning and he will commit no further crimes in the future even without the influence exerted by serving the sentence. Particularly to be considered are the personality of the convicted person, his previous history, the circumstances of his act, his conduct after the act, his living conditions and the effects which can be expected as a result of the suspension.

(2) The court may also suspend the execution of a longer term of imprisonment which does not exceed two years under the provisions of subsection (1) and grant probation if a comprehensive evaluation of the act and personality of the convicted person reveals the existence of special circumstances. In making the

ดังกล่าว โดยศาลอาจมีคำสั่งให้คุมประพฤติผู้กระทำความผิดได้ ทั้งนี้จำกัดอยู่แค่เพียงการลงโทษจำคุกไม่เกิน 2 ปี และอาจได้รับการปล่อยตัวโดยมีเงื่อนไขคุมประพฤติในกรณีที่ได้รับโทษไปแล้ว 2 ใน 3 หรืออาจได้รับการปล่อยตัวภายใต้เงื่อนไขพิเศษในกรณีที่ได้รับโทษไปแล้ว 1 ใน 2

2. มาตรการฟื้นฟูแก้ไขและความปลอดภัย เป็นรูปแบบของการบังคับใช้โทษอย่างหนึ่ง ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ประการ คือ มาตรการกักขัง ซึ่งได้แก่การนำตัวไปโรงพยาบาล โดยมาตรการนี้ใช้บังคับต่อผู้กระทำความผิดที่มีปัญหาของจิตรุนแรง และมาตรการที่มีใช้กักขัง ได้แก่ การเพิกถอนใบอนุญาตขับขี่รถยนต์ ซึ่งเป็นกระบวนการที่ใช้บังคับกับผู้กระทำความผิดทางจราจร

3.2.1.1 การบังคับใช้โทษปรับ สำหรับการบังคับใช้โทษปรับ ประเทศเยอรมนีได้เลือกใช้ระบบวันปรับ ซึ่งเป็นระบบของกลุ่มประเทศสแกนดิเนเวีย โดยการคำนวณอัตราค่าปรับผันแปรตามเหตุปัจจัยที่สำคัญ 2 ประการ คือ

1. ลักษณะของความรุนแรงของการกระทำ
2. อัตรารายได้ของผู้กระทำความผิด

การคิดค่าปรับโดยพิจารณาถึงปัจจัยสองส่วนนี้ ทำให้การปรับดำเนินการไปในทิศทางที่เหมาะสม เนื่องจากศาลได้พิจารณาถึงความร้ายแรงของการกระทำประกอบหลักฐานทางการเงินของผู้กระทำความผิด โดยพิจารณาว่าจำเลยได้กระทำความผิดที่มีความร้ายแรงมากน้อยแค่ไหน และสมควรจะกำหนดโทษสำหรับการกระทำดังกล่าวอย่างไรจึงจะเป็นธรรม รวมทั้งคำนึงถึงผู้กระทำความผิดว่าจะสามารถชำระค่าปรับได้หรือไม่ เมื่อศาลได้พิจารณาองค์ประกอบต่างๆ ดังกล่าวและได้มีคำพิพากษาว่าจะลงโทษปรับจำเลยเป็นเงินเท่าใด จึงจะถือว่าคำพิพากษาดังกล่าวตั้งอยู่บนพื้นฐานเหมาะสมและเป็นธรรมอย่างยิ่ง

ในประเด็นของการคำนวณอัตราค่าปรับนั้นได้มีการเสนอให้นำการปรับแบบจำนวนไม่ตายตัวหรือระบบวันปรับมาใช้ โดยการคำนวณอัตราค่าปรับนั้นจะผันแปรตามเหตุปัจจัยที่สำคัญ 2 ประการ คือ ลักษณะความรุนแรงของการกระทำและอัตรารายได้ของผู้กระทำความผิด การคิดค่าปรับโดยพิจารณาถึงปัจจัยสองส่วนนี้ ทำให้การปรับดำเนินการไปในทิศทางที่เหมาะสม เนื่องจากศาลได้พิจารณาถึงความร้ายแรงของการกระทำประกอบกับหลักฐานทางการเงินของ

decision the efforts of the convicted person to make restitution for the harm caused by the act should particularly be considered.

(3) The execution of a sentence of imprisonment of no less than six months shall not be suspended when defense of the legal order so requires. (4) A suspended execution of punishment may not be limited to a part of the punishment. It shall not be excluded by the crediting of time served in remand detention or any other deprivation of liberty.

ผู้กระทำความผิด โดยพิจารณาว่าจำเลยได้กระทำความผิดที่มีความร้ายแรงมากน้อยแค่ไหน และสมควรกำหนดโทษสำหรับการกระทำดังกล่าวอย่างไรจึงจะเป็นธรรม รวมทั้งคำนึงถึงผู้กระทำความผิดว่าจะสามารถชำระค่าปรับได้หรือไม่ เมื่อศาลได้พิจารณาองค์ประกอบต่างๆดังกล่าว และได้มีคำพิพากษาว่าจะลงโทษปรับจำเลยเป็นเงินเท่าใดนั้น จึงถือคำพิพากษาดังกล่าวตั้งอยู่ พื้นฐานเหมาะสมและเป็นธรรมอย่างยิ่งแล้ว

3.2.1.2 หลักเกณฑ์การบังคับโทษปรับ ปัจจุบันบทบังคับเรื่องโทษปรับได้ถูกบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายอาญา (StGB) โดยได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ดังนี้²³

1. ค่าปรับต้องถูกกำหนดอัตราเป็นรายวัน โดยต่ำกว่า 5 วัน หากกฎหมายมิได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่นอย่างอื่นและไม่เกินกว่า 360 วัน

2. ศาลพิจารณาอัตราค่าปรับในแต่ละวันโดยคำนึงถึงสภาพส่วนตัวและสถานะทางการเงินของผู้กระทำความผิด ในเรื่องกระทำดังกล่าวศาลจะใช้รายได้เฉลี่ยสุทธิซึ่งผู้กระทำความผิดได้รับหรืออาจได้รับในหนึ่งวันเป็นจุดเริ่มต้น อัตรารายวันจะต้องถูกกำหนดไว้ที่ไม่ต่ำกว่า 2 มาร์คเยอรมนี และไม่เกิน 1,000 มาร์คเยอรมนี

3. ในการพิจารณาอัตรารายวัน อาจนำรายได้ สิ้นทรัพย์และอื่นๆของผู้กระทำความผิดมาประเมินด้วยก็ได้

4. จำนวนอัตรารายวันต้องถูกระบุไว้ในคำตัดสิน

จากหลักเกณฑ์ข้างต้น การกำหนดอัตราค่าปรับรายวัน ศาลจะต้องกำหนดให้มีความเหมาะสมกับรายได้ โดยการกำหนดปริมาณวันปรับนั้นต้องพิจารณาประกอบกับลักษณะความหนักเบาของการกระทำความผิด ทั้งนี้ ศาลจะพิจารณาความหนักเบาของการกระทำนั้นได้จากแรงจูงใจในการกระทำความผิด วิธีการที่ใช้ในการกระทำความผิด ตลอดจนสภาพแวดล้อมที่มีผล

²³ Section 40 Imposition in Daily Rates

(1) A fine shall be imposed in daily rates. It shall amount to at least five and, if the law does not provide otherwise, at most three hundred and sixty full daily rates.

(2) The court determines the amount of the daily rate, taking into consideration the personal and financial circumstances of the perpetrator. In doing so, it takes as a rule the average net income which the perpetrator has, or could have, in one day as its starting point. A daily rate shall be fixed at a minimum of two and a maximum of ten thousand German marks.

(3) In determining the daily rate the income of the perpetrator, his assets and other bases may be estimated.

(4) The number and amount of the daily rates shall be indicated in the decision.

ทำให้การกระทำความผิดนั้นรุนแรงขึ้นหรือลดลงประกอบกัน นอกจากนั้นศาลยังต้องใช้ดุลพินิจ ในการกำหนดอัตราค่าปรับต่อวัน ซึ่งศาลจะกำหนดค่าปรับต่อวันให้มีความเหมาะสมกับรายได้ เฉลี่ยสุทธิต่อวันของผู้กระทำความผิด โดยคำนึงถึงสภาพและฐานะทางการเงินของผู้กระทำความ ผิดเป็นสำคัญ โดยการกำหนดค่าปรับนั้นไม่ควรมีผลทำให้ผู้กระทำความผิดหรือครอบครัว ต้องขาดรายได้ขั้นต่ำในการดำรงชีพประจำวัน ทั้งนี้การคำนวณค่าปรับนั้นสามารถคิดอัตราค่าปรับ จากรายได้ของผู้กระทำความผิดรายได้ดังกล่าว ได้แก่ เงินเดือน เงินปันผล ดอกเบี้ย เงินบำนาญ และเงินอุดหนุนจากรัฐบาล เป็นต้น ทั้งนี้ เพื่อเกิดผลสัมฤทธิ์ผลในการลงโทษอย่างแท้จริงกฎหมาย ก็เปิดโอกาสให้ผู้กระทำความผิดสามารถหักค่าใช้จ่ายที่จำเป็นออกจากรายได้สุทธิที่จะนำไปใช้ คำนวณปริมาณค่าปรับเพื่อเป็นการลดจำนวนค่าปรับลง โดยค่าใช้จ่ายที่จำเป็น ได้แก่ เงินภาษี เบี้ยประกัน ค่าใช้จ่ายของบริษัท รวมทั้งผลการดำเนินการที่ขาดทุน เป็นต้น ดังนั้น การคิดอัตรา ค่าปรับจึงต้องอาศัยข้อมูลทางการเงินหรือรายได้ของผู้กระทำความผิดมาเป็นฐานในการคำนวณ โดยศาลอาจขอให้พนักงานอัยการรายงานเกี่ยวกับอาชีพ วุฒิการศึกษา และสถานที่พักอาศัยของ ผู้กระทำความผิด เพื่อให้ศาลจะได้นำข้อมูลเหล่านี้มาประกอบการพิจารณาว่ารายได้ที่นำมาแสดง ต่อศาลนั้นสอดคล้องกับความเป็นจริงหรือไม่

นอกจากนั้น ศาลยังมีอำนาจในการใช้ดุลพินิจกำหนดระยะเวลาในการชำระค่าปรับได้ ถ้าผู้กระทำความผิดไม่สามารถชำระค่าปรับได้ทันที ทั้งนี้ต้องเป็นเนื่องจากประวัติส่วนตัว และสถานะทางการเงินของผู้กระทำความผิด หรือศาลอาจกำหนดให้ชำระค่าปรับเป็นงวดๆได้ และศาลก็มีอำนาจที่จะเพิกถอนสิทธิในการชำระค่าปรับเป็นรายงวดนั้น หากผู้กระทำความผิดไม่ สามารถชำระค่าปรับรายงวดได้ตรงเวลา²⁴ หรือปรากฏต่อมาว่าฐานะทางการเงินของผู้กระทำความ ผิดดีขึ้น นอกจากนั้น ภายใต้กฎหมายนี้ศาลอาจมีคำพิพากษาให้ลงโทษปรับประกอบกับการ จำคุกก็ได้ หากเห็นว่าผู้กระทำความผิดไม่อาจชำระค่าปรับได้ ทั้งนี้ต้องคำนึงถึงประวัติส่วนตัว และสถานการณ์ทางการเงินของผู้กระทำความผิด โดยให้อัตราค่าปรับหนึ่งวันเท่ากับการจำคุกหนึ่ง วันและกำหนดระยะเวลาขั้นต่ำของการจำคุกแทนการจำคุกแทนการผิดนัดชำระค่าปรับหนึ่งวัน

²⁴ Section 42 Facilitation of Payment

If the convicted person, due to his personal or financial circumstances, cannot be expected to pay the fine immediately, the court shall grant him a payment deadline or allow him to pay in specified instalments. The court may also order that the privilege of paying the fine in fixed instalments be withdrawn if the convicted person fails to pay an instalment in time.

สำหรับการกำหนดปริมาณวันปรับ ซึ่งจะควบคู่ไปกับการกำหนดอัตราค่าปรับรายวัน ศาลพิจารณาจากลักษณะความหนักเบาของการกระทำความผิด โดยคำนึงถึงแรงจูงใจในการกระทำความผิด วิธีการที่ใช้ในการกระทำความผิด ตลอดจนสภาพแวดล้อมที่มีผลทำให้การกระทำความผิดนั้นรุนแรงขึ้นหรือลดลงประกอบกัน

อย่างไรก็ตาม หากผู้กระทำความผิดนัดชำระค่าปรับ กฎหมายได้กำหนดให้มีการเปลี่ยนแปลงโทษปรับเป็นโทษจำคุกได้ โดยให้อัตรารายวันหนึ่งวันเท่ากับการจำคุกหนึ่งวัน และกำหนดระยะเวลาขั้นต่ำของการจำคุกแทนการผิดนัดชำระค่าปรับหนึ่งวัน²⁵

จากการศึกษาเรื่องการบังคับโทษปรับของประเทศต่างๆ ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว จะเห็นได้ว่าประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณีอย่างสหรัฐอเมริกา นั้น มีระบบการกำหนดโทษปรับเป็นระบบแบบตายตัว หรือ Fixed sum System ซึ่งศาลจะเป็นผู้พิจารณาคำปรับแบบพิคัดอัตรา โดยคำนึงถึงปัจจัยต่างๆ ของผู้กระทำความผิดภายใต้กฎหมายกำหนด เช่น รายได้ ความสามารถในการหารายได้ ภาระที่เกิดจากค่าปรับที่มีต่อจำเลย เป็นต้น ซึ่งระบบโทษปรับแบบตายตัวนี้มีข้อจำกัดอยู่จำกัดอยู่หลายประการที่ทำให้การบังคับใช้ไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร อาทิเช่น การปรับในอัตราเดียวกันในความผิดเดียวกันอาจไม่ยุติธรรมสำหรับผู้กระทำความผิดซึ่งมีฐานะทางเศรษฐกิจแตกต่างกัน ทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมในการบังคับโทษปรับหรือลงโทษจำคุกแทนค่าปรับ ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาอื่นๆ ตามมาอีกมากมาย ปัญหาต่างๆ เหล่านี้ จึงทำให้ประเทศสหรัฐอเมริกาหันมาสนใจการบังคับโทษปรับระบบวันปรับ หรือ Day Fine System ซึ่งเป็นระบบที่นิยมใช้กันมากในประเทศกลุ่มสแกนดิเนเวีย

ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ จะทำให้เห็นในเรื่องเกี่ยวกับการบังคับโทษปรับในประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย อันได้แก่ ประเทศเยอรมนี ซึ่งเป็นประเทศที่มีการบังคับโทษแบบระบบปรับรายวัน โดยระบบวันปรับเป็นระบบการลงโทษปรับที่ไม่กำหนดตายตัว โดยอัตราค่าปรับจะกำหนดจากปัจจัย 2 ประการได้แก่

1. ปริมาณเงินซึ่งจะแปรตามสภาพเศรษฐกิจของผู้ต้องโทษปรับ โดยคำนวณจากรายได้ต่อวันของผู้ต้องโทษแต่ละราย
2. ปริมาณวันปรับซึ่งกำหนดตามความหนักเบาของความผิดที่ได้กระทำ

²⁵ Section 41 Fine Collateral to Imprisonment

If by the act the perpetrator enriched, or tried to enrich himself, then a fine, which otherwise would have been inapplicable or only optional, may be imposed collateral to imprisonment, if it is appropriate, taking into consideration the personal and financial circumstances of the perpetrator. This shall not apply if the court imposes a property fine pursuant to Section 43a.

จากการศึกษาพบว่าการบังคับโทษปรับแบบระบบวันปรับในประเทศเยอรมนี มีความมุ่งหมาย คือ การแก้ไขปัญหาการจำคุกระยะสั้นอันเนื่องมาจากความผิดนัดชำระค่าปรับ ซึ่งมีประสิทธิภาพเป็นอย่างมาก มีการลดการลงโทษจำคุกลงเป็นอย่างมาก และหันมาใช้การลงโทษปรับแบบระบบวันปรับแทน ซึ่งสัมฤทธิ์ผลจากการบังคับใช้โทษปรับแบบระบบรายวัน พบว่าผู้กระทำความผิดที่ได้รับการลงโทษปรับจะหวนกลับมากระทำความผิดซ้ำน้อยกว่าผู้กระทำความผิดที่ได้รับโทษจำคุก ซึ่งสามารถตอบสนองต่อวัตถุประสงค์ในการป้องปรามอาชญากรรมได้

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคของมาตรการบังคับใช้โทษปรับ ตามประมวลรัษฎากร

การนำบทลงโทษทางอาญามาบัญญัติไว้ประมวลรัษฎากรก็เพื่อไม่ให้กระทบกระเทือนวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งคำนึงถึงผลเสียหายในการจัดเก็บภาษีอากรมากกว่ามุ่งคำนึงถึงต้นเหตุอันเป็นที่มาของความรับผิดชอบทางอาญาตามกฎหมายเสียทั้งหมด การลงโทษผู้กระทำความผิดตามกฎหมายภาษีอากรจึงต้องคำนึงถึงประโยชน์ของรัฐเป็นหลัก กล่าวคือไม่ควรพิจารณาแต่เพียงว่าเป็นเรื่องของการลงโทษทางอาญาที่จะต้องลงโทษบทหนักที่สุดเท่านั้น แต่ควรพิจารณาว่าวิธีการลงโทษอย่างไรจึงจะทำให้รัฐได้ประโยชน์มากที่สุด¹ จากบุคคลผู้ไม่เสียภาษีอากรให้กับประเทศ แต่ได้อาศัยอยู่ในประเทศโดยใช้สวัสดิการของรัฐดำรงชีพอยู่ในสังคม และสวัสดิการของรัฐก็มาจากเงินภาษีของประชาชนที่เสียภาษีอย่างถูกต้องนั่นเอง การกระทำดังกล่าวก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคม

มาตรการในการบังคับใช้โทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากร ที่มีประสิทธิภาพนั้นจึงมีความจำเป็นต้องอาศัยบทลงโทษที่มีอัตราโทษที่สูง เนื่องจากเกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากรมากขึ้นอย่างเป็นทวีคูณ เพราะหากโทษทางภาษีอากรมีอัตราโทษที่ไม่เหมาะสม ย่อมเป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีอากรเพิ่มมากขึ้นเป็นลำดับตามกันผู้เสียภาษีอากรที่ฉลาดหรืออาศัยนักกฎหมายภาษีอากรที่มีชื่อเสียง พยายามค้นหาทางหลีกเลี่ยงภาษีอากรด้วยวิธีการที่ถูกต้องตามกฎหมาย เนื่องจากกฎหมายภาษีนั้น ยุ่งยากและสลับซับซ้อน ผู้เสียภาษีอากรคนใดต้องการเลี่ยงภาษีก็จะสามารถหาวิธีการเลี่ยงภาษีเงินได้

ตามมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติกำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจที่จะเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับได้ ถ้าเห็นว่าผู้กระทำความผิดไม่ควรต้องได้รับโทษจำคุกหรือไม่ควรถูกฟ้องร้องดำเนินคดีอาญา โดยการให้เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจที่จะยุติการดำเนินคดีอาญาได้ถ้าผู้กระทำความผิดได้อินยอมที่จะชำระค่าปรับตามการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับ

¹ แคนทิลยา โสภาก ก (2545). *อุปสรรคสำคัญของการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรของไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. น 75.

ของเจ้าพนักงานสรรพากร จึงเป็นมาตรการในการบังคับใช้โทษทางอาญาอย่างหนึ่งที่ทำให้กรมสรรพากรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีได้ แต่การเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับดังกล่าวมีขั้นตอนทางพิธีการที่จะต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นเสียก่อนจึงจะพิจารณาดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดได้ หากผู้กระทำความผิดไม่ยินยอมให้มีการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับหรือยินยอมแต่ไม่ชำระค่าปรับตามการเปรียบเทียบนั้น ซึ่งในแต่ละขั้นตอนต้องอาศัยระยะเวลาพอสมควรกว่าจะสามารถส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินคดีอาญาได้ อีกทั้งมีบทลงโทษและอัตราโทษที่ควรเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับต่ำมาก เมื่อเทียบกับการกระทำความผิดและผลประโยชน์ที่ผู้กระทำความผิดจะได้รับ จึงไม่ก่อให้เกิดแรงจูงใจแก่ผู้กระทำความผิดรู้สึกเกรงกลัวและเข็ดหลาบที่จะไม่กระทำความผิดอีก ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นธรรมและเป็นรายได้หลักของรัฐอย่างมีประสิทธิภาพ และมีส่วนในการเสริมสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีให้เกิดขึ้นกับประชาชน จากการใช้มาตรการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับตามมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จึงมีข้อพิจารณาและวิเคราะห์ถึงสภาพปัญหาอันสำคัญของมาตรการดังกล่าว เพื่อจะได้หาแนวทางแก้ไขต่อไป ดังนี้

4.1 วิเคราะห์ปัญหากระบวนการในการดำเนินคดีของเจ้าพนักงานสรรพากร

4.1.1 อำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานสรรพากร ตามมาตรา 5 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติกำหนดให้การจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร อยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากร ซึ่งในที่นี้ก็คือ อธิบดีกรมสรรพากรที่มีอำนาจสูงสุดในการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรเพื่อจัดเก็บรายได้ให้รัฐ โดยให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐในหลายระดับอันมีลักษณะเป็นกฎหมายปกครอง จึงเสมือนเป็นการใช้อำนาจในฐานะผู้ปกครอง โดยเริ่มตั้งแต่ให้เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจหน้าที่ในการติดตามเรียกเก็บภาษีอากร จนถึงให้อาจเจ้าพนักงานสรรพากรประเมินเพื่อเรียกเก็บภาษีอากร โดยการออกคำสั่งให้บุคคลนั้นชำระภาษีให้ถูกต้องและครบถ้วน ซึ่งหน้าที่ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บนั้น ควรจะรวมถึงอำนาจในการสืบสวนสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เพื่อดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดที่ฝ่าฝืนประมวลรัษฎากรด้วย เนื่องจากพยานเอกสารอันเกิดขึ้นจากการตรวจสอบภาษีอากรจนทราบความผิดของผู้กระทำความผิด เป็นพยานหลักฐานที่เจ้าพนักงานสรรพากรเป็นผู้พบเห็นด้วยตนเองแทบทั้งสิ้น

สาเหตุที่เจ้าพนักงานสรรพากรไม่มีอำนาจในการสืบสวนสอบสวนความผิดตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เนื่องมาจากได้มีการแบ่งแยกกระบวนการก่อนฟ้องคดีในชั้นของเจ้าพนักงานสรรพากร และชั้นของเจ้าพนักงานตำรวจออกจากกันตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และตามประกาศคณะปฏิบัติฉบับที่ 8 โดยกระบวนการก่อนฟ้อง

คดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น จะเริ่มต้นที่ชั้นเจ้าพนักงานสรรพากรต่อด้วยกระบวนการฟ้องคดีในชั้นพนักงานสอบสวน และสิ้นสุดที่เจ้าพนักงานอัยการ

ดังนั้น ในการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ตามมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อจะดำเนินคดีอาญาตั้งแต่เริ่มต้นดำเนินคดีถึงที่สุดตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา จึงควรเป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานสรรพากรเพียงองค์การเดียว เพื่อให้บทบัญญัติของประมวลรัษฎากร สามารถสนองตอบเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพในการใช้บังคับ ซึ่งจะส่งผลให้เจ้าพนักงานสรรพากรสามารถใช้มาตรการในการบังคับใช้โทษทางอาญา โดยการส่งเรื่องไปให้พนักงานอัยการเพื่อฟ้องร้องดำเนินคดีได้ทันทีที่พบการกระทำความผิด ซึ่งจะก่อให้เกิดความเกรงกลัวไม่กล้าที่จะกระทำความผิด

การให้เจ้าพนักงานสรรพากร มีอำนาจในการสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา สำหรับฐานความผิดตามมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จะไม่เป็นการทำงานที่ซ้ำซ้อนกับเจ้าพนักงานสอบสวนแต่ประการใด ในความเห็นของผู้เขียน เนื่องจากเจ้าพนักงานสรรพากรเป็นผู้ตรวจสอบพบการกระทำความผิดด้วยตนเอง ถือได้ว่าความผิดอาญาเกิดขึ้นในเขตอำนาจของเจ้าพนักงานสรรพากร จึงก่อให้เกิดอำนาจและหน้าที่ในการสอบสวนความผิดดังกล่าวได้ในทันที ซึ่งในทางปฏิบัติแล้วพนักงานสอบสวนจะไม่ทำการสอบสวนในความผิดดังกล่าวอีก เนื่องจากเจ้าพนักงานตำรวจ มีงานในหน้าที่การรักษาความสงบเรียบร้อยของประชาชน โดยทั่วไปซึ่งมีเป็นจำนวนมากอยู่แล้ว ยกเว้นแต่เจ้าพนักงานสรรพากรจะได้แจ้งความผิดให้ทราบ และได้ร้องขอเพื่อให้ทำการสอบสวนร่วมกันในส่วนที่เจ้าพนักงานสรรพากรไม่สามารถทำการสอบสวนได้

อย่างไรก็ตาม ครั้งหนึ่งกรมสรรพากรได้เล็งเห็นถึงความจำเป็นที่จะต้องปรับปรุงกระบวนการดำเนินคดีอาญาทางภาษีอากร เนื่องจากนายกรัฐมนตรีได้แต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อทำหน้าที่สนับสนุนและติดตามการดำเนินงานด้านการป้องกันและปราบปรามการทุจริตตามนโยบายคณะรัฐมนตรี (ป.ท.) คณะกรรมการได้พิจารณาแล้วเห็นว่า การดำเนินคดีอาญาทางภาษีอากรได้ดำเนินการล่าช้าค้างค้ำเป็นจำนวนมาก ใช้ระยะเวลาในการดำเนินคดีนานมาก โดยเฉพาะการทำสำนวนสอบสวน ส่งผลให้ระบบการลงโทษผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรไม่ทันการณ์ เนื่องจากเจ้าพนักงานตำรวจมีงานเป็นจำนวนมาก ดังนั้น เพื่อให้การดำเนินคดีในขั้นตอนของการสอบสวนเป็นไปโดยรวดเร็วและมีความคล่องตัวเพิ่มขึ้น และเพื่อเป็นการแบ่งเบาภาระหน้าที่ของเจ้าพนักงานตำรวจซึ่งมีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายในการรักษาความสงบเรียบร้อยของประชาชน โดยทั่วไป สมควรกำหนดให้เจ้าพนักงานซึ่งสังกัดกรมจัดเก็บภาษีอากรมีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนคดีอาญาที่เป็นความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรเช่นเดียวกันกับพนักงาน

สอบสวน ตามที่ได้กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญากรมสรรพากรจึงได้มีหนังสือถึงเลขาธิการคณะรัฐมนตรี² ส่งร่างพระราชบัญญัติวิธีการสอบสวนคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร เพื่อนำเสนอคณะกรรมการรัฐมนตรีเพื่อพิจารณาให้ความเห็นชอบในร่างฉบับดังกล่าว

โดยที่ร่างพระราชบัญญัติวิธีการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรมีสาระสำคัญอยู่ที่มาตรา 5 , 6 และ 7 ซึ่งกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรและรวมถึงผู้ที่ได้รับมอบหมายเป็นพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจชั้นผู้ใหญ่ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และให้เจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งให้มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้เป็นพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และเมื่อได้ทำการสอบสวนเสร็จสิ้นแล้วให้พนักงานสอบสวนส่งสำนวนการสอบสวนไปยังพนักงานอัยการพร้อมทั้งความเห็นเพื่อดำเนินการตามกฎหมายโดยตรงต่อไป อีกทั้งในมาตร 8 ยังให้อธิบดีมีอำนาจแย้งคำสั่งไม่ฟ้องของพนักงานอัยการ ในกรณีคำสั่งนั้น ไม่ใช่ของอัยการสูงสุดอีกด้วย แต่เป็นที่น่าเสียดายว่าร่างฉบับดังกล่าวไม่ได้รับการพิจารณาแต่อย่างใด

4.1.2 การดำเนินคดีของเจ้าพนักงานสรรพากร หลักการดำเนินคดีอาญาในความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร เป็นหลักการที่บัญญัติไว้เป็นพิเศษ กล่าวคือเมื่อมีการกระทำความผิดทางอาญาเกิดขึ้น ผู้กระทำความผิดจะยังไม่ถูกดำเนินการเพื่อให้ได้รับโทษทางอาญาในทันทีตามหลักการดำเนินคดีอาญาโดยทั่วไป แต่จะต้องผ่านขั้นตอนทางพิธีการตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้เสียก่อน จึงจะพิจารณาดำเนินคดีอาญาได้ และการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับความผิดตามประมวลรัษฎากรต้องอาศัยพยานหลักฐานซึ่งเป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ไม่ว่าจะเป็นพยานบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องกับความผิดดังกล่าว พยานเอกสารที่เป็นเอกสารหลักฐานที่สำคัญในการพิสูจน์ความผิด สำนวนการตรวจสอบภาษีอากร หมายถึง บันทึกรายการให้ถ้อยคำหรือคำให้การของผู้เกี่ยวข้อง แบบแสดงรายการที่ผู้ประกอบการยื่นไว้ หลักฐานอื่นที่เกี่ยวกับพฤติการณ์อันแสดงให้เห็นเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี

เมื่อพิจารณาถึงขั้นตอนในการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับ สำหรับการกระทำความผิดที่เจ้าพนักงานสรรพากรเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับได้ ตามมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร นั้น จะพบว่า มีขั้นตอนและหน่วยงานต่าง ๆ ของกรมสรรพากรหลายหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกัน ทำให้ต้องใช้ระยะเวลามากในการทำงานแต่ละขั้นตอนกล่าวคือ มีขั้นตอนของหน่วยงานที่ทำการตรวจสอบภาษีอากร และขั้นตอนของหน่วยงานที่สืบสวนสอบสวนภาษีอากร

² กรมสรรพากร สำนักกฎหมาย. (2544, 3 ตุลาคม). หนังสือที่ กค 0811/18712 เรื่องการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร

จึงเป็นอุปสรรคและปัญหาที่สำคัญสำหรับมาตรการในการบังคับใช้โทษทางอาญา ตามมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จากกรณีที่หน่วยงานทั้งสองแห่งขาดการประสานงานกัน เช่นกรณีตามข้อเท็จจริงดังกล่าว ดังนั้นหากให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีอำนาจในการดำเนินคดีภาษี-อากรเพียงหน่วยงานเดียว ผู้ที่กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีย่อมจะได้รับการพิจารณาโทษของตนเองแล้ว แต่กรณีนี้เห็นได้ชัดว่าทางราชการไม่ได้ประโยชน์ต้องสูญเสียทั้งรายได้และเวลาในการทำงานของเจ้าพนักงานสรรพากร แต่ผู้กระทำความผิดกลับได้รับประโยชน์จากการหลุดพ้นความรับผิดชอบ

การให้มีหน่วยงานรับผิดชอบในการดำเนินคดีภาษีหลายหน่วยงาน หากแต่ละหน่วยงานไม่เห็นความสำคัญของการจัดเก็บภาษีเพื่อนำเงินมาพัฒนาประเทศโดยแต่ละองค์กรต่างคนต่างทำงานส่วนของตนไปโดยไม่พิจารณาถึงผลกระทบในภาพรวมแล้ว สังคมย่อมที่จะไม่ได้รับประโยชน์แต่อย่างใด จึงควรต้องลดขั้นตอนในการสอบสวนความผิดที่สามารถเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับตามมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรของพนักงานสอบสวนลงซึ่งจะทำให้การดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดเกิดความรวดเร็วและทันต่อเหตุการณ์ เนื่องจากในชั้นเจ้าพนักงานสรรพากรมีอุปสรรคและปัญหาสำคัญที่เกิดขึ้นในแต่ละขั้นตอนของกฎหมายอยู่แล้ว จึงไม่ควรจะมีขั้นตอนในชั้นของพนักงานสอบสวนอีก

สำหรับกรณีเป็นความผิดที่มีเจตนาฉ้อโกงภาษี ซึ่งเป็นความผิดมีโทษหนักตามประมวลรัษฎากร ศาลก็ตัดสินให้รอกการลงโทษ เช่น กรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยลงรายการภาษีซื้อตามกฎหมายอันเป็นเท็จทำให้จำนวนที่ 2 เสียภาษีมูลค่าเพิ่มน้อยลงโดยเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นการฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่มศาลลงโทษจำคุกรวม 5 ปี³ แต่เพื่อให้จำนวนกลับตนเป็นพลเมืองดี โทษจำคุกจึงให้รอกการลงโทษ มีกำหนด 2 ปี หรือกรณีร่วมกันนำใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้เครดิตภาษีเป็นความผิดฐานฉ้อโกงภาษี ลงโทษจำคุกจำนวนที่ 2 แต่จำนวนไม่เคยกระทำความผิดมาก่อน จึงให้รอกการลงโทษ ส่วนจำนวนที่ 1 เป็นนิติบุคคลซึ่งเป็นบุคคลโดยสมบูรณ์ ไม่อาจลงโทษจำคุกได้จึงให้ลงโทษปรับ⁴ และลงโทษจำคุกจำนวน 6 เดือน จำนวนให้การรับสารภาพ มีเหตุบรรเทาโทษ ลดโทษให้กึ่งหนึ่งโทษจำคุกให้รอกการลงโทษไว้มีกำหนด 2 ปี⁵ กับลงโทษจำคุกจำนวน 1 ปี ลดโทษให้กึ่งหนึ่งโทษจำคุกให้รอกการลงโทษไว้มีกำหนด 1 ปี⁶

³ คดีหมายเลขแดงที่ 13540/2542.

⁴ คดีหมายเลขแดงที่ 739/2548.

⁵ คดีหมายเลขแดงที่ 2421/2543.

⁶ คดีหมายเลขแดงที่ 2460/2543.

จากคำพิพากษาดังกล่าวจะเห็นได้ว่า มีทั้งกรณีเป็นความผิดเล็กน้อยไม่ถึงกับมีเจตนาชั่วร้ายมีบทลงโทษเบา และความผิดที่มีเจตนาชั่วร้ายมีบทลงโทษหนัก หากถูกดำเนินคดีอาญาแล้วอาจถูกจำคุกได้ แต่ในทางพิจารณาศาลมักจะให้รอการลงโทษจำคุกไว้ก่อนจึงทำให้มาตรการในการบังคับใช้โทษทางอาญาแก่ผู้ที่หลีกเลี่ยงภาษีอากรไม่ได้ผลในทางปฏิบัติในการที่จะทำให้ผู้กระทำความผิดเกิดความเกรงกลัวต่อการไม่ชำระภาษี

4.1.3 ข้อจำกัดในการดำเนินคดีอาญาฐานฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อหันมาพิจารณาบทบัญญัติตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาของไทย อาจแบ่งประเภทจากลักษณะของการกระทำความผิดได้ 6 ลักษณะ

1. ความผิดต่อเจ้าพนักงาน เช่น ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 นว มาตรา 3 ทศ มาตรา 36 มาตรา 90/2 (7) มาตรา 90/5

2. ความผิดเกี่ยวกับเจ้าพนักงาน เช่น ประมวลรัษฎากร มาตรา 13

3. การหลีกเลี่ยง ฝ่าฝืน หรือไม่ปฏิบัติหน้าที่ที่กฎหมายภาษีอากรกำหนด เช่น ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 ทวาทศ , มาตรา 4 นว มาตรา 35 มาตรา 35 ทวิ มาตรา 90 (1)-(16) มาตรา 90/1 (1)-(6) มาตรา 90/2 (1)-(6) มาตรา 90/3 (3)-(4) มาตรา 91/18 มาตรา 91/19 มาตรา 124 มาตรา 125 ส่วนหลัง มาตรา 127 มาตรา 127 ทวิ มาตรา 128

4. การกระทำที่ต้องมีเจตนาพิเศษเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรเป็นองค์ประกอบความผิด เช่น ประมวลรัษฎากร มาตรา 37 (1)-(2) มาตรา 37 ทวิ มาตรา 90/4 (4)-(6) มาตรา 125 ส่วนแรก

5. การกระทำการโดยไม่มีสิทธิตามกฎหมายภาษี เช่น ประมวลรัษฎากร มาตรา 90/3 (1)-(2) มาตรา 90/4 (3) , (7) มาตรา 126 มาตรา 129

6. การกระทำความผิดที่มีหลายลักษณะข้างต้นประกอบกัน เช่น ประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4 (1)-(2) ที่มีลักษณะของการกระทำเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร และการกระทำโดยไม่มีสิทธิตามกฎหมายภาษีด้วย

อำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานในการดำเนินคดี

1. ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร

อำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานในการดำเนินคดีที่เกี่ยวกับภาษีฝ่ายสรรพากรนั้นมีปรากฏอยู่ในระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ.2539 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2539 และระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2546 กำหนดหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

1) การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดที่ไม่อาจเปรียบเทียบปรับ

กรณีความผิดเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัด ตามมาตรา 12 โดยการฝ่าฝืน มาตรา 12 ทวิ อันเป็นความผิดตามมาตรา 35 ทวิ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ.2546 ข้อ 6 ให้ดำเนินการดังนี้

ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่รายงานข้อเท็จจริง พร้อมจัดส่งสำนวนเอกสารที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรับรองสำเนาถูกต้อง ให้สำนักงานสรรพากรภาคที่สังกัดพิจารณา โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี

กรณีสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรดำเนินคดีอาญา ให้จัดทำหนังสือร้องทุกข์ ลงนามโดยสรรพากรภาคในฐานะปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากรมอบให้นิติกรหรือเจ้าหน้าที่ในสังกัดไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน กรณีสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรไม่ดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน กรณีสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาเห็นควรไม่ดำเนินคดีอาญาก็ให้ยุติเรื่อง ทั้งนี้ ต้องไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ทางราชการ และให้แจ้งผลการดำเนินการให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ทราบด้วย

การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดอาญาฐานเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ ตามมาตรา 37 หรือมาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2546 ข้อ 7 ให้ดำเนินการดังนี้

ให้สำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่รายงานข้อเท็จจริงพร้อมทั้งส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคที่สังกัดเพื่อพิจารณา โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี กรณีสำนักตรวจสอบภาษีกลางเป็นผู้ตรวจพบการกระทำความผิด ให้ส่งเรื่องพร้อมจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคซึ่งผู้กระทำความผิดมีสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่หรือมีภูมิลำเนาอยู่ในท้องที่รับผิดชอบของสำนักงานสรรพากรภาคนั้นเป็นผู้พิจารณา

หากเห็นสมควรดำเนินคดีอาญา ในทางปฏิบัติจะทำหนังสือร้องทุกข์มอบให้นิติกรหรือเจ้าหน้าที่ในสังกัดสำนักงานสรรพากรภาคไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนกองบังคับการสอบสวนคดีเศรษฐกิจ กรมตำรวจ⁷ ต่อไป

เมื่อสำนักงานสรรพากรภาคได้รับเรื่องแล้ว ให้สำนักงานสรรพากรภาคดำเนินการเช่นเดียวกับกรณีความผิดเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดตามมาตรา 12 โดยฝ่าฝืนมาตรา 12 ทวิ

⁷ ปัจจุบันคือ สำนักงานตำรวจแห่งชาติ

และให้แจ้งผลการดำเนินการให้สำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานตรวจสอบภาษีกลางทราบด้วย

การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4 (1)-(6) ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2546 ข้อ 8 ให้ดำเนินการในกรณีที่การตรวจพบว่าผู้เสียภาษีอากรกระทำหรือมีพฤติการณ์อันเข้าข่ายว่ามีการกระทำความผิดดังนี้

ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่รายงานข้อเท็จจริงพร้อมจัดส่งสำเนาหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคที่สังกัดเพื่อพิจารณา เมื่อสำนักงานสรรพากรภาคได้รับเรื่องจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่แล้ว ให้พิจารณาและให้ความเห็นพร้อมจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่ได้รับจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่ ให้กลุ่มงานสืบสวนและคดีเพื่อพิจารณาโดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี

กรณีสำนักงานตรวจสอบภาษีกลาง หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่เป็นผู้ตรวจพบกระทำความผิด ให้พิจารณาและให้ความเห็นพร้อมจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้อง ให้กลุ่มงานสืบสวนและคดีเพื่อพิจารณา โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความไม่น้อยกว่า 3 ปี

กรณีกลุ่มงานสืบสวนและคดีพิจารณาเห็นควรดำเนินคดีอาญา ให้จัดทำหนังสือร้องทุกข์ลงนามโดยอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายให้ปฏิบัติราชการแทน มอบให้นิติกรหรือเจ้าหน้าที่ในสังกัดไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน กรณีกลุ่มงานสืบสวนและคดีพิจารณาเห็นควรไม่ดำเนินคดีอาญา ให้เสนอกรมสรรพากรยุติเรื่องและให้แจ้งผลการดำเนินการให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบด้วย

การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดอาญาฐานนำไปกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษีตามมาตรา 90/4 (7) แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีความผิดอาญาฐานเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 90/4 (6) ประกอบกับมาตรา 91/21 (7) แห่งประมวลรัษฎากร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ สำนักงานตรวจสอบภาษีกลาง และสำนักงานสรรพากรภาคดำเนินการเช่นเดียวกับกรณีความผิดอาญาฐานเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ ตามมาตรา 37 หรือมาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

2) การดำเนินคดีอาญากรณีความผิดที่สามารถเปรียบเทียบปรับได้

การดำเนินคดีอาญาตามมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ ความผิดตามมาตรา 3 นว มาตรา 3 ทศ มาตรา 3 ทวาทศ มาตรา 4 นว มาตรา 35 และมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร ความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 90 (1)-(16) มาตรา 90/1 (1)-(6) มาตรา 90/2 (1)-

(7) และมาตรา 90/3 (1)-(5) แห่งประมวลรัษฎากร , ความผิดเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/18 มาตรา 91/19 มาตรา 91/20 และมาตรา 91/21 (7) แห่งประมวลรัษฎากร ความผิดเกี่ยวกับอากรแสตมป์ตามมาตรา 124 มาตรา 125 มาตรา 126 มาตรา 127 มาตรา 127 ทวิ และมาตรา 128 ให้ดำเนินการตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ. 2546 ข้อ 10 ดังนี้

ในเขตกรุงเทพมหานคร

กรณีสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาหรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่ตรวจพบการกระทำ ความผิด ให้ดำเนินการเปรียบเทียบปรับตามหลักเกณฑ์และอัตราที่กำหนด กรณีผู้กระทำความผิด ยินยอมชำระค่าปรับก็ให้ยุติเรื่อง แต่หากผู้กระทำความผิดไม่ยินยอมชำระค่าปรับให้รายงาน ข้อเท็จจริงพร้อมจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงาน สรรพากรภาคที่สังกัดเพื่อพิจารณาโดยด่วนก่อนคดีขาดอายุความตามกฎหมายโดยให้สำนักงาน สรรพากรพื้นที่สาขารายงานข้อเท็จจริงผ่านสำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่สังกัดเพื่อพิจารณาส่งเรื่อง ให้สำนักงานสรรพากรภาคดำเนินการ

กรณีสำนักงานสรรพากรภาคเป็นผู้ตรวจพบการกระทำ ความผิด ให้ดำเนินการ เปรียบเทียบปรับตามหลักเกณฑ์และอัตราที่กำหนด กรณีผู้กระทำความผิดยินยอมชำระค่าปรับ ก็ให้ยุติเรื่อง แต่หากผู้กระทำความผิดไม่ยอมชำระค่าปรับหรือได้รับเรื่องจากสำนักงานสรรพากร พื้นที่แล้ว ให้สำนักงานสรรพากรภาคดำเนินการเช่นเดียวกับข้อ 6.2 ต่อไป และให้แจ้งผลการ ดำเนินการให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบด้วย

กรณีสำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษีเป็นผู้ตรวจพบการกระทำ ความผิดเกี่ยวกับการ ออกหมายเรียกธนาคาร ตามมาตรา 12 ครี แห่งประมวลรัษฎากร ให้ดำเนินการเปรียบเทียบปรับ ตามหลักเกณฑ์และอัตราที่กำหนด หากผู้กระทำความผิดยินยอมชำระค่าปรับก็ให้ยุติเรื่องหาก ผู้กระทำความผิดไม่ยินยอมชำระค่าปรับให้ส่งเรื่องพร้อมจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้อง รับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคซึ่งธนาคารผู้ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกมีสำนักงาน แห่งใหญ่ตั้งอยู่พิจารณาโดยด่วน โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความตามกฎหมาย

กรณีสำนักงานตรวจภาษีกลางเป็นผู้ตรวจพบการกระทำ ความผิด ให้ดำเนินการ เช่นเดียวกับกรณีสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาหรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่ตรวจพบว่าการ กระทำความผิดตามข้อ 10.1 หากผู้กระทำความผิดไม่ยินยอมชำระค่าปรับให้ส่งเรื่องพร้อมจัดส่ง สำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคซึ่งผู้กระทำ ความผิดมีสำนักงานแห่งตั้งอยู่หรือมีภูมิลำเนาอยู่ในท้องที่ความรับผิดชอบของสำนักงานสรรพากรภาค นั้นเป็นผู้พิจารณา เว้นแต่กรณีผู้กระทำความผิดมีสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่หรือมีภูมิลำเนาอยู่ใน เขตจังหวัดอื่นและความผิดที่ตรวจพบเกิดขึ้น ในเขตกรุงเทพมหานคร เช่น กรณีไม่ปฏิบัติตาม

หมายเรียกที่ออกโดยสำนักตรวจสอบภาษีกลาง ให้สำนักตรวจสอบภาษีกลางส่งเรื่องพร้อมจัดสำเนาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งรับรองสำเนาถูกต้องให้สำนักงานสรรพากรภาคในกรุงเทพมหานครดำเนินการเช่นเดียวกับกรณีสำนักงานสรรพากรภาคเป็นผู้ตรวจพบการกระทำ ความผิดตามข้อ 10.2 โดยด่วน โดยต้องดำเนินการก่อนคดีขาดอายุความตามกฎหมาย ดังนี้

กรณีผู้กระทำความผิดมีสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่ หรือมีภูมิลำเนาอยู่ในท้องที่รับผิดชอบของสำนักงานสรรพากรภาค 4 และภาค 6 ให้ส่งเรื่องให้สำนักงานสรรพากรภาค 1 ดำเนินการ กรณีผู้กระทำความผิดมีสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่หรือมีภูมิลำเนาอยู่ในท้องที่รับผิดชอบของสำนักงานสรรพากรภาค 7 ภาค 8 ภาค 9 ภาค 10 ให้ส่งเรื่องให้สำนักงานสรรพากรภาค 2 ดำเนินการ

กรณีผู้กระทำความผิดมีสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่หรือมีภูมิลำเนาอยู่ในท้องที่รับผิดชอบของสำนักงานสรรพากรภาค 6 ภาค 11 ภาค 12 ให้ส่งเรื่องให้สำนักงานสรรพากรภาค 3 ดำเนินการ ในเขตจังหวัดอื่น

กรณีสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาตรวจพบการกระทำความผิด ให้ดำเนินการเปรียบเทียบปรับตามหลักเกณฑ์และอัตราที่กำหนด กรณีผู้กระทำความผิดยินยอมชำระค่าปรับ ก็ให้ยุติเรื่อง แต่หากผู้กระทำความผิดไม่ยินยอมชำระค่าปรับ ให้ส่งเรื่องให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่สังกัดเป็นผู้ดำเนินการตามข้อ 10.6

กรณีสำนักงานสรรพากรพื้นที่ตรวจพบการกระทำความผิด ให้ดำเนินการเปรียบเทียบปรับตามหลักเกณฑ์และอัตราที่กำหนด กรณีผู้กระทำความผิดยินยอมชำระค่าปรับก็ให้ยุติเรื่อง แต่หากผู้กระทำความผิดไม่ยินยอมชำระค่าปรับหรือได้รับเรื่องจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาตามข้อ 10.5 แล้ว ให้จัดทำหนังสือร้องทุกข์พร้อมรายงานข้อเท็จจริงเสนอ ผู้ว่าราชการจังหวัดเพื่อลงนามในหนังสือร้องทุกข์ มอบให้นิติกรหรือเจ้าหน้าที่ในสังกัดไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนต่อไป

กรณีสำนักงานสรรพากรภาคตรวจพบการกระทำความผิดให้ดำเนินการเปรียบเทียบปรับตามหลักเกณฑ์และอัตราที่กำหนด กรณีผู้กระทำความผิดยินยอมชำระค่าปรับ ก็ให้ยุติเรื่อง แต่หากผู้กระทำความผิดไม่ยินยอมชำระค่าปรับให้ส่งเรื่องให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ซึ่งเป็นที่ตั้งของสำนักงานสรรพากรภาคนั้นเป็นผู้ดำเนินการตามข้อ 10.6 และให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่แจ้งผลการดำเนินการให้สำนักงานสรรพากรภาคทราบด้วย

3) การดำเนินคดีอาญากรณีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร และความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของกองตรวจและปฏิบัติการพิเศษ ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดี พ.ศ.2539 ข้อ 26⁸ ให้ดำเนินการดังกล่าว

กรณีกองตรวจและปฏิบัติการพิเศษตรวจพบว่า ผู้เสียภาษีอากรกระทำความผิดเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามมาตรา 37 และมาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หรือตรวจพบว่า ผู้เสียภาษีอากรกระทำ หรือมีพฤติการณ์อันเข้าข่ายว่ากระทำความผิดตามมาตรา 90/4 (1) – (7) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งความผิดดังกล่าวไม่สามารถเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับได้ตามมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร ให้ผู้อำนวยการกองตรวจและปฏิบัติการพิเศษทำหนังสือร้องทุกข์มอบให้นิติกรหรือเจ้าหน้าที่ในสังกัด ไปดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน กองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ กรมตำรวจ

กรณีกองตรวจและปฏิบัติการพิเศษตรวจพบว่า ผู้เสียภาษีอากรกระทำความผิดตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เช่น มาตรา 3 นว มาตรา 3 ทศ มาตรา 3 ทวาทศ มาตรา 4 นว มาตรา 35 มาตรา 36 มาตรา 90 มาตรา 90/1 มาตรา 90/2 มาตรา 90/3 มาตรา 91/19 มาตรา 91/20 มาตรา 124 มาตรา 125 มาตรา 126 มาตรา 127 มาตรา 127 ทวิ มาตรา 128 และมาตรา 129 ซึ่งความผิดดังกล่าวสามารถเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับได้ตามมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร ให้กองตรวจและปฏิบัติการพิเศษดำเนินการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับตามหลักเกณฑ์

⁸ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดี พ.ศ.2539 ข้อ 26 การดำเนินคดีอาญากรณีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรและความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของกองตรวจและปฏิบัติการพิเศษ

26.1 กรณีกองตรวจและปฏิบัติการพิเศษตรวจพบว่าผู้เสียภาษีอากรกระทำความผิดเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามมาตรา 37 และ มาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หรือตรวจพบว่าผู้เสียภาษีอากรหรือมีพฤติการณ์อันเข้าข่ายว่ากระทำความผิดตามมาตรา 90/4 (1)-(7) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งความผิดดังกล่าวไม่สามารถเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับได้ตามมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร ให้กองตรวจและปฏิบัติการพิเศษดำเนินการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับตามหลักเกณฑ์และอัตราที่กำหนด หากผู้กระทำความผิดยินยอมชำระค่าปรับก็ให้ยุติเรื่อง หากไม่ยินยอมชำระค่าปรับให้ดำเนินการตามข้อ 26.1

26.2 กรณีกองตรวจและปฏิบัติการพิเศษตรวจพบว่าผู้เสียภาษีอากรกระทำความผิดตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เช่น ตามมาตรา 3 นว มาตรา 3 ทศ มาตรา 3 ทวาทศ มาตรา 4 นว มาตรา 35 มาตรา 36 มาตรา 90 มาตรา 90/1 มาตรา 90/2 มาตรา 90/3 มาตรา 91/19 มาตรา 91/20 มาตรา 124 มาตรา 125 มาตรา 126 มาตรา 127 มาตรา 127 ทวิ มาตรา 128 และมาตรา 129 ซึ่งความผิดดังกล่าวสามารถเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับได้ตามมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร ให้กองตรวจและปฏิบัติการพิเศษดำเนินการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับตามหลักเกณฑ์และอัตราที่กำหนด หากผู้กระทำความผิดยินยอมชำระค่าปรับก็ให้ยุติเรื่อง หากไม่ยินยอมชำระค่าปรับให้ดำเนินการตามข้อ 26.1

และอัตราที่กำหนด หากผู้กระทำความผิดยินยอมชำระค่าปรับก็ให้ยุติเรื่อง หากไม่ยินยอมชำระค่าปรับให้ดำเนินการตามข้อ 26.1

มีข้อสังเกตว่าในการดำเนินคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญานั้น ทั้งเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายและเจ้าพนักงานตำรวจต่างมีอำนาจในการดำเนินคดี ทำให้เกิดประเด็นในการดำเนินคดีว่าเจ้าหน้าที่ตำรวจมีอำนาจสอบสวนดำเนินคดีได้เองหรือไม่ หรือต้องมีคำขอให้ดำเนินคดีของเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายเสียก่อน ในประเด็นนี้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 427/2525 (ที่ประชุมใหญ่) วินิจฉัยในประเด็นที่เกี่ยวข้องไว้ว่า ตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 ข้อ 2⁹ คำว่า “ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับอาชญากรรมตามประมวลกฎหมาย” นั้นหมายรวมถึงการดำเนินการในคดีอาญาที่เป็นความผิดตามประมวลกฎหมายด้วย และเมื่อมีข้อความตอนต่อไปที่ว่า “เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมาย”⁹ ดังนั้น เมื่อเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายมิได้มีคำขอให้ดำเนินคดีในเรื่องนี้ เจ้าพนักงานตำรวจย่อมไม่มีอำนาจทำการสอบสวนดำเนินคดีอาชญากรรมตามประมวลกฎหมายนับแต่นั้น

2. ภาษีสรรพสามิต

การดำเนินคดีอาชญากรรมที่มีโทษทางอาญาต่อผู้กระทำความผิดกฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิตจะเริ่มตั้งแต่การค้น การจับ การควบคุม การเปรียบเทียบคดี การสอบสวน ตลอดจนการฟ้องคดีต่อศาล ซึ่งการสอบสวนจะเป็นอำนาจของพนักงานสอบสวน ส่วนการดำเนินคดีในศาลจะเป็นอำนาจของพนักงานอัยการและศาล โดยในชั้นเจ้าพนักงานผู้ทำการค้น จับ ควบคุม และเปรียบเทียบคดีนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 130 ได้กำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่เป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา กล่าวคือ เป็นผู้มีอำนาจในการค้น การจับ และการควบคุมตัวผู้กระทำความผิดโดย “พนักงานเจ้าหน้าที่” ตามพระราชบัญญัตินี้ได้มีคำนิยามไว้ในมาตรา 4 หมายความว่า ข้าราชการพลเรือนสังกัดกระทรวงการคลังหรือบุคคลอื่นซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งให้ปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้ เพื่อประโยชน์ในการจับกุมและปราบปรามผู้กระทำความผิด ทั้งนี้กฎหมายกำหนดในทางบังคับตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 129 ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีหน้าที่ต้องแสดงบัตรประจำตัวต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องก่อนที่จะปฏิบัติหน้าที่ ซึ่งบัตรประจำตัวในที่นี้ต้องเป็นไปตามแบบที่กำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ 12

⁹ ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 ข้อ 2 ประกาศ ณ วันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 ความว่า “นับแต่วันที่ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ใช้บังคับ ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับอาชญากรรมตามประมวลกฎหมาย เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมาย” (ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 44 ตอนที่ 106 วันที่ 8 พฤศจิกายน 2520)

พ.ศ. 2527 ออกตามความในพระราชบัญญัติกฤษฎีกา ส.ร.พ.พ.ศ. 2527 ว่าด้วยบัตรประจำตัวพนักงานเจ้าหน้าที่ และเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่แสดงบัตรประจำตัวดังกล่าวแล้ว บุคคลที่เกี่ยวข้องมีหน้าที่ตามพระราชบัญญัติกฤษฎีกา ส.ร.พ.พ.ศ. 2527 มาตรา 128 ต้องอำนวยความสะดวกตามสมควร

3. ภาษีศุลกากร

การดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาในส่วนของภาษีศุลกากรนั้น เริ่มต้นตั้งแต่การค้น การจับ การควบคุม การเปรียบเทียบคดี ตลอดจนการสอบสวนและการฟ้องคดีต่อศาล เช่นเดียวกับคดีอาญาทั่วไป ซึ่งการสอบสวนจะเป็นอำนาจของพนักงานสอบสวน พนักงานศุลกากรมิได้เป็นผู้มีอำนาจสอบสวน แต่เนื่องจากพนักงานศุลกากรเป็นพนักงานฝ่ายปกครองด้วยเช่นกัน จึงมีอำนาจสืบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้¹⁰ ซึ่งการกระทำความผิดต่อกฎหมายศุลกากรนั้น สิทธิภาคินมาฟ้องอาชญาหรือคดีถึงที่สุดได้โดยไม่ต้องยื่นฟ้องคดีต่อศาลก็ได้ไม่ว่าจะกำหนดโทษจำคุกหรือปรับไว้สูงเพียงใดก็ตาม ฉะนั้น ในทางปฏิบัติ พนักงานศุลกากรจึงได้ทำหน้าที่สืบสวนและสอบสวนไปพร้อมกันด้วยเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานอันเป็นรายละเอียดแห่งความผิดนั้น โดยวิธีการที่เหมาะสม เช่น การเชิญตัวมาให้ถ้อยคำแทนการออกหมายเรียก หรือการส่งตัวไปฝากขังยังสถานีตำรวจแทนการควบคุมตัวผู้ถูกกล่าวหาในระหว่างที่สอบสวนเสร็จ เป็นต้น เพราะผู้ถูกกล่าวหาสมัครใจด้วยหวังจะยินยอมระงับคดีและไม่เป็นการเสียเวลาต่อสู้ในชั้นศาล

กรมศุลกากรไม่มีห้องขังหรือคุกไว้กักขังผู้ถูกกล่าวหา และกฎหมายมิได้ให้อำนาจดังกล่าวไว้แก่กรมศุลกากร ดังนั้น เมื่อมีการจับกุมบุคคลที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดกฎหมายศุลกากรจึงต้องนำตัวผู้ถูกกล่าวหาไปยังสถานีตำรวจ แต่เนื่องจากกรมศุลกากรมีอำนาจและหน้าที่ในการแสดงหาข้อเท็จจริง ตลอดจนการระงับคดี ฉะนั้น ก่อนส่งผู้ถูกกล่าวหาไปยังสถานีตำรวจก็จะดำเนินการสอบปากคำไว้เป็นพยานหลักฐานประกอบสำนวน ในระหว่างสอบปากคำอาจนำตัวไปฝากขังยังสถานีตำรวจหรือให้ประกันตัวไปก่อนก็ได้ เว้นแต่ผู้ถูกกล่าวหาไม่ยอมให้เปรียบเทียบปรับที่กรมศุลกากร ก็ต้องส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินการต่อไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ส่วนการดำเนินคดีในศาลจะเป็นอำนาจของพนักงานอัยการและศาล ถึงแม้ว่ามาตรา 101 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า ในคดีอันเกี่ยวข้องกับศุลกากรนั้นพนักงานเจ้าหน้าที่คนใด ๆ ซึ่งกระทำการโดยอาศัยอำนาจของอธิบดีอาจยื่นฟ้องและดำเนินการฟ้อง

¹⁰ การสืบสวน ได้แก่การแสวงหาข้อเท็จจริงและหลักฐาน เพื่อที่จะทราบรายละเอียดแห่งความผิดซึ่งผิดกับการสอบสวนซึ่งหมายถึงการรวบรวมพยานหลักฐานและการดำเนินการอื่น เพื่อให้ทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิด และเพื่อจะเอาตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษ

หาหรือแก้คดี หรือดำเนินคดีได้ไม่ว่าในศาลหนึ่งศาลใดก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติได้มอบหมายให้พนักงานอัยการเป็นผู้ดำเนินการแทนทั้งสิ้น

เมื่อพิจารณาถึงลักษณะการกระทำความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม จะเห็นได้ว่า ตามมาตรา 37 และมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติลักษณะการกระทำความผิดฐานฉ้อโกงภาษีไว้โดยเฉพาะแล้ว ดังนั้น เมื่อพิจารณาระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการดำเนินคดีอาญา พ.ศ.2546 ได้วางหลักเกณฑ์กำหนดให้เจ้าหน้าที่ในสังกัดกรมสรรพากรต้องจัดทำหนังสือร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ก็คือ พนักงานตำรวจ นั่นเอง ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าตำรวจย่อมมีความเชี่ยวชาญและถนัดในการสอบสวนคดีอาญาทั่วไปตามประมวลกฎหมายอาญามากกว่าคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร ฉะนั้น การสอบสวนความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรโดยพนักงานสอบสวนที่เป็นพนักงานตำรวจ ย่อมไม่อาจบรรลุเจตนารมณ์ในการสอบสวนให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐานที่จะนำไปสู่การลงโทษทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกงภาษีได้ เนื่องจากคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรมีความแตกต่างกับคดีอาญาทั่วไป เพราะพยานหลักฐานส่วนใหญ่อยู่ในความครอบครองของผู้กระทำความผิด ซึ่งต้องใช้ในการตรวจสอบโดยเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร ดังนั้น เพื่อให้การดำเนินสอบสวนคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรบรรลุเจตนารมณ์ของกฎหมายอย่างแท้จริง ผู้เขียนเห็นว่า การสอบสวนคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา ควรให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในสังกัดกรมสรรพากรเป็นพนักงานสอบสวนคดีภาษี ซึ่งเป็นเจ้าพนักงานที่มีความรู้และความเชี่ยวชาญทางกฎหมายภาษีอากรมากกว่าพนักงานสอบสวนที่เป็นตำรวจอย่างแน่นอน ตัวอย่างเช่น พนักงานศุลกากรที่มีอำนาจสืบสวนและสอบสวนไปพร้อมกันเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานอันเป็นรายละเอียดแห่งความผิดนั้น

บางกรณี พนักงานตำรวจซึ่งทำหน้าที่เป็นพนักงานสอบสวนมีความเข้าใจที่คลาดเคลื่อน โดยนำบทบัญญัติความผิดฐานฉ้อโกงตามมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมายอาญามาปรับใช้กับคดีความผิดฐานฉ้อโกงภาษี ซึ่งตามมาตรา 37 และมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกงภาษีไว้โดยเฉพาะแล้ว ซึ่งมีระวางโทษตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท ซึ่งมีระวางโทษมากกว่าความผิดฐานฉ้อโกงตามมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ที่มีระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ซึ่งถือว่าเป็นระวางโทษน้อยกว่าระวางโทษในความผิดกรณีฉ้อโกงภาษี ตามมาตรา 37 และมาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร ที่บัญญัติไว้

อีกทั้งความผิดฐานฉ้อโกง ตามมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ที่นำมาบังคับใช้กับกรณีการฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นความผิดต่อส่วนตัว ผู้เสียหายจะต้องร้องทุกข์ภายในสามเดือนนับแต่วันรู้การกระทำความผิดและรู้ตัวผู้กระทำความผิด ตามมาตรา 96 แห่งประมวลกฎหมายอาญา

ซึ่งในทางปฏิบัติอาจมีปัญหาเกี่ยวกับการนับอายุความการร้องทุกข์ด้วย เนื่องจากความผิดในกรณีนี้ มักตรวจพบเมื่อมีการตรวจสอบภายหลังจากการคืนเงินไปแล้ว กำหนดเวลาอาจล่วงเลยระยะเวลา สามเดือน ซึ่งทำให้คดีขาดอายุความการดำเนินคดีได้

ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าความผิดฐานฉ้อโกงภยานั้นเป็นความผิดที่ สร้างความเสียหายให้กับยอดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นจำนวนมาก แต่กลับมีระวางโทษต่ำมาก เมื่อเทียบกับมูลค่าความเสียหายหรือผลประโยชน์ที่ผู้กระทำความผิดได้รับจากการกระทำผิด อันเป็นเหตุปัจจัยทำให้ผู้เขียนสนใจแนวคิดตามหลักนิติเศรษฐศาสตร์ในการกำหนดโทษปรับที่ เหมาะสมกับการกระทำความผิดฐานฉ้อโกงภยานี้ ซึ่งกำหนดอัตราโทษทางอาญาสำหรับการกระทำ ความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกงภยานี้ไว้เพียงระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่ สองพันบาทถึงสองแสนบาท โดยอัตราโทษดังกล่าวมีความรุนแรงน้อยมากเมื่อเปรียบเทียบกับ มูลค่าความเสียหายที่รัฐได้รับจากการฉ้อโกงภยานี้

อีกทั้งการบังคับคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญากับตัวทรัพย์สินนั้นยังคงมีลักษณะ เช่นเดียวกับคดีอาญาทั่วไป กล่าวคือ ทรัพย์สินที่อาจถูกริบได้ตามกฎหมายนั้น ได้แก่ ทรัพย์สินที่ทำ หรือมีไว้เป็นความผิด ได้ใช้หรือมีไว้เพื่อให้ในการกระทำความผิด หรือได้มาโดยการกระทำ ความผิดเท่านั้น กล่าวอีกนัยหนึ่งหมายถึงทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดโดยตรงนั่นเอง จึงจะอยู่ในข่ายของการบังคับคดีในทางอาญาตามประมวลกฎหมายอาญา หากไม่มีกฎหมายที่มีโทษ ทางอาญาอื่นใดบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ ในกรณีของกฎหมายภาษีอากรก็เช่นกัน แม้เป็นกฎหมายที่มี โทษทางอาญาประกอบอยู่ด้วยและเป็นกฎหมายพิเศษ แต่ไม่ได้มีบทบัญญัติถึงการบังคับโทษริบ ทรัพย์สินไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น จึงต้องนำบทบัญญัติในประมวลกฎหมายอาญามาใช้บังคับด้วย โดยอนุโลม แต่เนื่องจากการลงโทษริบทรัพย์สินนั้น กฎหมายเปิดช่องไว้ให้บังคับได้แต่เฉพาะตัว ทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดโดยตรง ทำให้ผู้ที่ต้องการ โกงภยานิสัยช่องว่างของ กฎหมายดังกล่าวนี้ เพื่อให้ได้รับโทษน้อยกว่าที่ควรจะเป็นก็ได้

ตัวอย่างเช่น นาย ก ผู้ประกอบการ มีเจตนาจะหลีกเลี่ยงภาษี จึงนำไปกำกับภาษีปลอม มาใช้ในการเครดิตภาษี ซึ่งเป็นความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/4 (7) การกระทำผิด ดังกล่าวนี้นาย ก ได้รับการเครดิตภาษีจากรัฐเป็นจำนวนเงิน 10,000,000 บาท ต่อมา กรมสรรพากรตรวจสอบพบว่าเป็นการเจตนาใช้ใบกำกับภาษีปลอม อัยการ โจทก์จึงฟ้อง นาย ก เป็นจำเลยในคดีอาญา กรณีนี้เงินจำนวน 10,000,000 บาท ที่นาย ก ได้มาถือเป็นทรัพย์สินที่ได้มา จากการกระทำความผิด ศาลมีอำนาจสั่งริบได้ตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 33 (2) เพื่อให้รัฐ ผู้เสียหายได้รับเงินจำนวนนี้คืน รวมทั้งใช้ดุลยพินิจพิพากษาลงโทษทางอาญาแก่ นาย ก ซึ่งต้อง ระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

กรณีตามตัวอย่างนี้คงจะไม่มีปัญหาประการใด เนื่องจากผู้เสียหายได้รับเงินที่เสียไปคืน ทั้งจำนวนยังต้องถูกพิจารณาถึงโทษจำคุกและปรับ เพื่อให้หลบจำและเป็นเยี่ยงอย่างแก่ผู้อื่นได้ด้วย แต่จะเกิดปัญหาต่อเมื่อมีการนำทรัพย์สินที่ได้มาจากกระทำความผิดดังกล่าวนั้นไปเปลี่ยนแปลงสภาพ เช่น นำไปซื้อทรัพย์สินอื่น นำไปชำระหนี้แก่บุคคลภายนอก เป็นต้น

ตัวอย่างเช่น นาย ก นำเงิน จำนวน 10,000,000 บาท ซึ่งเป็นทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิดตามกฎหมายอากร ได้นำเงินจำนวนดังกล่าวไปประกอบเป็นส่วนหนึ่งในการซื้อที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง ราคา 15,000,000 บาท ต่อมากรมสรรพากรตรวจสอบพบว่าเป็น นาย ก เจตนาใช้ใบกำกับภาษีปลอม อัยการ โจทย์ จึงฟ้องนาย ก เป็นจำเลยในคดีอาญา กรณีนี้เงินจำนวน 10,000,000 บาท อันเป็นทรัพย์สินที่ได้มาจากการกระทำความผิดได้ถูกแปลงสภาพไปกลายเป็นที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งเป็นทรัพย์สินที่ทรัพย์สินไม่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดโดยตรง จึงไม่อาจจับได้ตามประมวลกฎหมายอาญา แม้ศาลจะพิเคราะห์แล้วได้ความว่า นาย ก กระทำความผิดจริง ก็ไม่สามารถลงโทษเอากับตัวทรัพย์สินดังกล่าวได้ คงพิพากษาลงโทษได้เพียงโทษปรับและหรือโทษจำคุกตามระวางโทษในฐานความผิดดังกล่าวได้เท่านั้น

เนื่องจากในปัจจุบันอาชญากรซึ่งกระทำความผิดกฎหมายบางประเภทได้นำเงินหรือทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดนั้นมากระทำการในรูปแบบต่าง ๆ เมื่อให้ดูเสมือนว่ารายได้นั้นได้มาโดยชอบด้วยกฎหมาย เรียกว่า “การฟอกเงิน” ด้วยเหตุผลนี้เองที่ทำให้เกิดมีกฎหมายเกี่ยวกับการฟอกเงินเกิดขึ้น ซึ่งกฎหมายฟอกเงินของประเทศไทยในปัจจุบันมีเพียงฉบับเดียวที่มีผลใช้บังคับอยู่ คือ พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ.2542 อย่างไรก็ตามมีเพียงความผิดเกี่ยวกับการลักลอบหนีภาษีศุลกากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรเท่านั้นที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดกฎหมายอาญา ทำให้การกระทำความผิดตามกฎหมายอาญาฉบับอื่น เช่น ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติสรรพสามิต ไม่อยู่ในขอบเขตความผิดฐานฟอกเงินตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย ปัญหาที่มีดังนี้ของตัวอย่างข้างต้นจึงยังไม่ได้รับการแก้ไข

ด้วยเหตุนี้คำกล่าวที่ว่ากฎหมายอาญาเป็นไม้สองที่รัฐนำมาใช้ปราบปรามพวกอาชญากรทางเศรษฐกิจนั้นจึงยังมีช่องว่างอยู่ ถึงแม้ว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 12 จะให้อำนาจเจ้าพนักงานทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สิน โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายบังคับคดี ทั้งนี้ต้องบังคับชำระหนี้ที่เสียหายภายในสิบปี นับแต่วันเกิดสิทธิเรียกชำระหนี้ นั้น อาจมองว่ามีความรุนแรงเด็ดขาดในระดับหนึ่ง แต่นั่นก็เป็นเพียงมาตรการในทางแพ่งเพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างชำระเท่านั้น เป็นการที่รัฐจะนำมาใช้ในฐานที่เป็นมาตรการไล่ตามและเรียกคืนสิ่งที่เห็นอยู่ในปัจจุบัน

4.1.4 ข้อบกพร่องของโทษปรับตามประมวลรัษฎากร เมื่อสังคมมีการพัฒนาและมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา แต่กฎหมายไม่ได้แก้ไขให้ทันกันสภาพที่สังคมเปลี่ยนแปลงไป โดยเฉพาะในเรื่องของอัตราที่ควรเปรียบเทียบปรับตามบัญชีอัตราการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับตามมาตรา 3 ทวิ(1) แห่งประมวลรัษฎากร¹¹ ของเจ้าพนักงานสรรพากรนั้น กำหนดไว้ต่ำมากเมื่อเทียบกับค่าเงินบาทที่สูงขึ้นในปัจจุบัน จึงทำให้เกิดการกระทำผิดได้ง่ายเนื่องจากผู้ประกอบการไม่เกรงกลัวที่จะกระทำผิด โดยอาจยอมชำระค่าปรับนั้นเพื่อยุติปัญหาต่างๆ ในการกระทำผิดที่เกิดขึ้นได้ เช่น ไม่ต้องเสียเวลาในการถูกฟ้องร้อง ไม่ต้องนำพยานหลักฐานมาพิสูจน์ความผิดเป็นต้น อีกทั้งยังเห็นว่าหากได้กระทำความผิดและถูกปรับอาจคุ้มค่ากับการที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมาย

จะเห็นได้ว่า อัตราที่ควรเปรียบเทียบปรับอยู่ในอัตราที่ต่ำมาก อาจเป็นเพราะช่วงระยะเวลาที่กรมสรรพากรได้กำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือปฏิบัติ จำนวนของค่าเงินบาทยังไม่สูงเท่ากับในปัจจุบัน แต่กรมสรรพากรก็มีได้แก้ไขหรือปรับอัตราที่ควรเปรียบเทียบปรับให้สูงขึ้นเทียบเท่ากับค่าเงินบาทในปัจจุบัน จึงไม่อาจมีผลยับยั้งป้องปรามผู้กระทำความผิดได้ ทำให้ผู้กระทำความผิดได้รับประโยชน์จากการฝ่าฝืนกฎหมายมากกว่าการที่ต้องเสียเงินค่าปรับตลอดระยะเวลาที่มีการฝ่าฝืน หากเจ้าพนักงานสรรพากรตรวจพบความผิดผู้กระทำความผิดจึงยินยอมชำระค่าปรับตามการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับนั้น เพื่อจะให้สิทธิการดำเนินคดีอาญาระงับไป¹² การลงโทษปรับจึงอาจมิได้ผล

อย่างไรก็ตาม ยังมีปัญหาเกิดขึ้นในกรณีที่ได้มีการเปรียบเทียบโดยการกำหนดค่าปรับแล้ว แต่ผู้กระทำความผิดไม่ชำระค่าปรับเจ้าพนักงานสรรพากรจะต้องส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินการฟ้องร้องดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดภายในกำหนดอายุความ ซึ่งในทางปฏิบัติอายุความการดำเนินคดีมีเพียง 1 ปี และ 5 ปี จึงอยู่ในเวลาที่จำกัด แม้เจ้าพนักงานของกรมสรรพากรจะได้ดำเนินการร้องทุกข์ภายในกำหนดอายุความฟ้องร้องแล้วก็ตาม แต่ในขั้นตอนของพนักงานสอบสวนนั้น ยังไม่สามารถที่จะฟ้องร้องและได้ตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษภายในกำหนดอายุความได้เสมอภาคและเท่าเทียมกันทุกราย เนื่องจากความผิดที่กฎหมายบัญญัติให้สามารถเปรียบเทียบโดยการกำหนดค่าปรับได้นั้นมีอัตราโทษไม่สูง อายุความในการดำเนินคดีอาญาจึงไม่

¹¹ กรมสรรพากร. (2535, 25 มิถุนายน). หนังสือที่ กค 0806(ก)/1332 เรื่องแนวทางการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับตามมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร

¹² สำนักงานสรรพากรภาค 1. (2542, 26 กรกฎาคม). หนังสือที่ กค 0841.31/7731 เรื่องยุติการดำเนินคดีอาญา

สูงตามไปด้วย ซึ่งเป็นปัญหาของกระบวนการในการดำเนินคดีของเจ้าพนักงานสรรพากรซึ่งได้กล่าวถึงมาแล้ว

4.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบมาตรการบังคับใช้โทษปรับของประเทศไทยกับต่างประเทศ

จากการศึกษาพบว่า มาตรการในการบังคับใช้โทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากร สำหรับความผิดที่สามารถเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับได้ตามมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ยังขาดความเหมาะสมในหลายๆประการ ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีของประเทศนั้นไม่สามารถดำเนินไปได้อย่างมีประสิทธิภาพและสอดคล้องกับหลักการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในหลายๆประการด้วยกัน คือ

1) อัตราที่ควรเปรียบเทียบอยู่ในอัตราที่ต่ำมาก แต่กรมสรรพากรก็ได้แก้ไขหรือปรับอัตราที่ควรเปรียบเทียบให้สูงเทียบเท่ากับค่าเงินบาทในปัจจุบัน การลงโทษปรับจึงไม่สอดคล้องและตรงตามวัตถุประสงค์ของการลงโทษเพื่อข่มขู่หรือยับยั้งแต่ประการใด เนื่องจากการลงโทษปรับกับบุคคลที่มีฐานะทางเศรษฐกิจดี มักไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เป็นการข่มขู่หรือยับยั้งเพื่อให้เกิดการเกรงกลัวและไม่กล้ากระทำความผิดซ้ำมาอีก เหตุเพราะการลงโทษปรับแม้จะกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของผู้กระทำความผิดก็ตาม แต่หากมิได้สร้างความเดือดร้อนทางเศรษฐกิจให้แก่ผู้นั้นแต่อย่างใด ในบางครั้งผู้กระทำความผิดจึงยอมที่จะเสียค่าปรับแต่โดยดี เนื่องจากเมื่อเทียบกับผลประโยชน์ที่ได้รับแล้ว ผลประโยชน์อาจมีมากกว่าค่าปรับที่ต้องเสียอยู่มาก จึงอาจกล่าวได้ว่าโทษปรับมิได้สร้างความเดือดร้อนแก่ผู้ที่มีฐานะทางเศรษฐกิจดี หากเจ้าพนักงานสรรพากรตรวจพบความผิดผู้กระทำความผิดจึงยินยอมชำระค่าปรับตามการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับนั้น เพื่อให้สิทธิการดำเนินคดีอาญาระงับไป การลงโทษปรับจึงมิได้ผล

การที่ประเทศไทยกำหนดอัตราโทษปรับแบบอัตราขั้นสูงสุด-ต่ำสุด เป็นการกำหนดอัตราโทษปรับที่แน่นอน (Fixed Sum) กล่าวคือ จะปรับได้ไม่ต่ำกว่าอัตราที่กฎหมายกำหนดและต้องไม่เกินอัตราที่กฎหมายกำหนด การลงโทษแบบดังกล่าวจะต้องพิจารณาถึงความเป็นอยู่ฐานะทางการเงินของผู้กระทำความผิดแต่ละบุคคล เพื่อที่จะให้การลงโทษปรับบรรลุวัตถุประสงค์ทั้งในบรรดาผู้กระทำความผิดที่มีฐานะร่ำรวย หรือฐานะยากจน การกำหนดโทษปรับดังกล่าวจึงต้องให้ได้สัดส่วนกับผู้กระทำความผิดแต่ละบุคคล มิฉะนั้นแล้วการลงโทษปรับโดยวิธีดังกล่าวอาจไม่มีผลกระทบต่อสถานะทางเศรษฐกิจหรือความเป็นอยู่ของบุคคลนั้นๆ

การที่ประเทศไทยจะถืออัตราโทษปรับตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรเป็นเครื่องมือนำไปสู่เป้าหมายของการใช้ดุลพินิจกำหนดอัตราโทษปรับที่เหมาะสมและเป็นธรรม ก็ควรจะเหมือนว่าอัตราโทษที่กำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากรจะไม่สามารถบรรลุถึงเป้าหมายที่วาง

ไว้ได้ เพราะปัญหาการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีในแต่ละฐานความผิดมีผลกระทบต่อความสงบเรียบร้อยของประชาชนที่แตกต่างกัน อัตราโทษปรับที่ต่ำกว่าค่าเงินบาทในปัจจุบัน ย่อมมีผลสวนทางในการยับยั้งในการกระทำความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากร

ดังนั้น การบัญญัติอัตราโทษปรับตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยในปัจจุบัน มิได้ทำให้การลงโทษปรับเป็นไปตามวัตถุประสงค์เท่าที่ควร เนื่องจากโทษปรับที่กำหนดแบบตายตัวนั้น ทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมในการลงโทษ กล่าวคือ ในสังคมระบบสังคมนิยมบุคคลแต่ละคนย่อมมีฐานะทางการเงินที่ต่างกัน ผู้กระทำความผิดที่มีฐานะทางการเงินดี มีความสามารถในการเสียค่าปรับจะไม่เกรงกลัวต่อการบังคับโทษปรับและมีแนวโน้มที่จะกระทำความผิดซ้ำอีกในอนาคต ฉะนั้นจำต้องคำนึงถึงข้อเท็จจริงต่างๆ ในคดี และผลประโยชน์ของประเทศชาติเป็นสำคัญ มิเช่นนั้นก็จะไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของการลงโทษปรับ

สำหรับการบังคับโทษปรับในต่างประเทศนั้น จากการศึกษาพบว่า ประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย อันได้แก่ ประเทศเยอรมนีมีการบังคับโทษปรับแบบระบบวันปรับ โดยระบบวันปรับเป็นระบบการลงโทษที่ไม่กำหนดตายตัว โดยอัตราโทษปรับกำหนดจากปัจจัย 2 ประการ ได้แก่ ปริมาณเงินซึ่งจะแปรตามสภาพเศรษฐกิจของผู้ต้องโทษปรับ โดยคำนวณจากรายได้ต่อวันของผู้ต้องโทษแต่ละรายและปริมาณวันปรับซึ่งกำหนดตามความหนักเบาของความผิดที่ได้กระทำ ทั้งนี้ การบังคับโทษปรับแบบระบบวันปรับในประเทศเยอรมนีมีความมุ่งหมายเดียวกัน คือ การแก้ไขปัญหาการจำคุกระยะสั้นอันเนื่องมาจากการผิดนัดชำระค่าปรับ ซึ่งมีประสิทธิภาพเป็นอย่างมาก ซึ่งผลสัมฤทธิ์จากการบังคับโทษปรับแบบระบบวันปรับนั้น พบผู้กระทำความผิดที่ได้รับการลงโทษปรับจะหวนกลับมากระทำความผิดซ้ำน้อยกว่าผู้กระทำความผิดที่ได้รับการลงโทษปรับจำคุก จึงเห็นได้ว่าการบังคับใช้โทษปรับแบบวันปรับสามารถตอบสนองต่อวัตถุประสงค์ในการป้องปรามอาชญากรรมได้เป็นอย่างดี

สำหรับประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณีนั้น เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา มีการบังคับโทษปรับแบบการปรับเป็นหน่วย (Unit-Fine System) โดยผู้กระทำความผิดที่มีฐานะทางเศรษฐกิจดีจะต้องจ่ายค่าปรับมากกว่าผู้กระทำความผิดที่มีฐานะยากจนในความผิดอย่างเดียวกัน และในระบบเดียวกัน ทำให้การปรับเป็นอย่างสมเหตุสมผล ทั้งนี้เป็นไปตามดุลพินิจของศาล

เมื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบมาตรการบังคับโทษของประเทศไทยกับต่างประเทศแล้ว จะเห็นได้ว่า ประเทศไทยควรมีการเปลี่ยนแปลงระบบการลงโทษปรับของประเทศไทยในปัจจุบันจากระบบการกำหนดโทษปรับแบบตายตัว หรือ (Fixed sum System) เป็นแบบระบบวันปรับ หรือ (Day Fine System) ตามประมวลกฎหมายอาญาของประเทศเยอรมนีและกลุ่มประเทศสแกนดิเนเวีย ตามที่ได้ศึกษามาแล้วในบทที่ 3 เพื่อให้การลงโทษปรับเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการลงโทษที่

มุ่งบังคับกับทรัพย์สินของผู้กระทำความผิด และทำให้เกิดความเท่าเทียมกันการลงโทษ เนื่องจากโทษปรับที่กำหนดแบบตายตัวตามประมวลรัษฎากรของไทยในปัจจุบันนั้น มีข้อจำกัดหลายประการที่ทำให้การบังคับใช้ไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร อาทิเช่น การปรับในอัตราเดียวกันในความผิดเดียวกันอาจไม่ยุติธรรมสำหรับผู้กระทำความผิดซึ่งมีฐานะทางเศรษฐกิจแตกต่างกันทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันในการบังคับโทษปรับ ทำให้ผู้ต้องโทษปรับที่มีฐานะทางเศรษฐกิจไม่ดี ซึ่งไม่สามารถชำระค่าปรับได้ต้องถูกบังคับโทษโดยการกักขังแทนค่าปรับ

อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงระบบการลงโทษปรับของประเทศไทยในปัจจุบันจากระบบการกำหนดโทษปรับแบบตายตัว หรือ (Fixed sum System) เป็นระบบวันปรับ หรือ (Day Fine System) ดังกล่าวข้างต้นนั้น แม้ว่าจะเป็นระบบที่ดีและสามารถตอบสนองต่อวัตถุประสงค์ในการป้องปรามอาชญากรรมได้เป็นอย่างดีในต่างประเทศ แต่สำหรับประเทศไทยถือว่าเป็นเรื่องใหม่ และหากมีการนำระบบดังกล่าวมาใช้ก็เป็นการเปลี่ยนแปลงครั้งสำคัญของระบบกระบวนการยุติธรรมไทย ซึ่งต้องมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรและปรับปรุงรูปแบบและกระบวนการต่างๆในทางปฏิบัติอีกมากมายซึ่งต้องใช้ระยะเวลาพอสมควรในการศึกษาและดำเนินการ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า หน่วยงานผู้เกี่ยวข้องควรเริ่มดำเนินการศึกษาในเรื่องนี้ หรือหากได้มีการศึกษาแล้วควรนำผลการศึกษามาใช้อย่างเป็นรูปธรรม เนื่องจากจะเป็นประโยชน์อย่างยิ่งแก่การพัฒนากระบวนการพิจารณาการบังคับโทษปรับตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย

4.3 แนวทางการพัฒนามาตรการทางบังคับโทษปรับตามประมวลรัษฎากรในประเทศไทย

การนำบทลงโทษทางอาญามาบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรก็เพื่อไม่ให้กระทบกระเทือนวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร การเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับเป็นอีกมาตรการในการบังคับโทษทางอาญาอย่างหนึ่งที่ทำให้กรมสรรพากรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีได้ ฉะนั้น บทลงโทษและอัตราโทษที่ควรเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับต้องไม่ดำเนินไปโดยคำนึงถึงผลความเสียหายของ 4 รัฐ และผลประโยชน์ที่ผู้กระทำความผิดได้รับจากการกระทำความผิด เพื่อให้การกำหนดโทษปรับเหมาะสมกับสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน จึงไม่ควรกำหนดอัตราโทษปรับไว้ตายตัว แต่ควรยืดหยุ่นได้ตามความเหมาะสม ถ้าจะถือว่าบัญญัติอัตราโทษเป็นเครื่องมือที่จะนำไปสู่เป้าหมายของการใช้ดุลพินิจกำหนดโทษที่เป็นธรรม กล่าวคือ เป็นการกำหนดโทษที่ได้สัดส่วนกับความร้ายแรงของการกระทำผิดและเหมาะสมกับจำเลยแต่ละคนแล้ว ก็ดูเหมือนเหมือนว่าบัญญัติอัตราโทษจะไม่สามารถบรรลุถึงเป้าหมายที่วางไว้ได้ เพราะบัญญัติอัตราโทษให้ความสำคัญเฉพาะแต่การใช้ดุลพินิจกำหนดโทษในส่วนของความร้ายแรงของการกระทำ ความผิด

ความไม่เหมาะสมของการบังคับใช้โทษปรับ นอกจากนี้โทษปรับยังมีข้อบกพร่องที่ไม่เหมาะสมตามแนวความคิดในปัจจุบัน ที่เห็นว่าการลงโทษปรับสำหรับผู้กระทำความผิดส่วนใหญ่ที่ฐานะทางเศรษฐกิจค่อนข้างดี ย่อมเสียค่าปรับได้เพราะผลประโยชน์ที่ได้รับนั้นคุ้มค่ากว่าจำนวนเงินค่าปรับที่เสียไป จึงไม่เป็นไปตามความมุ่งหมายของกฎหมายที่เป็นไปเพื่อยับยั้งข่มขู่ และให้เกิดความเกรงกลัวที่จะไม่กระทำความผิดอีก

ศาลของประเทศสหรัฐอเมริกาได้อุดช่องว่างของโทษปรับที่มีการกำหนดไว้ตายตัว โดยมีได้ฐานะทางเศรษฐกิจของผู้กระทำความผิดไว้ในคดี United States V. Gustafson, 587 F.Supp.548 (D.Minn.1984) โดยศาลสูงได้นำหลักแห่งความเสมอภาค “equal justice for all” มาใช้ในคดีนี้ หากศาลยินยอมให้จำเลยใช้เงินค่าปรับแทนการทำงานบริการสังคมได้แล้ว ย่อมเป็นช่องทางให้ผู้ที่มิมีฐานะทางสังคมหรือคนที่ร่ำรวยหลีกเลี่ยงกฎหมายได้มากขึ้น และขณะเดียวกันผู้ด้อยโอกาสทางสังคมหรือคนจนไม่มีโอกาสกระทำเช่นนั้นได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้กระทำความผิดที่เป็นนิติบุคคล มักจะประกอบอาชญากรรมทางธุรกิจ เช่น กระทำความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษี กักตุนสินค้า หรือความผิดฐาน antitrust เพื่อเอาเปรียบผู้บริโภค ผู้กระทำความผิดเหล่านี้จะยินยอมเสียค่าปรับให้กับรัฐ เพราะจำนวนค่าแห่งกำไรในการประกอบธุรกิจที่ได้รับมีจำนวนสูงกว่าค่าปรับที่จะต้องจ่ายให้กับรัฐ ดังนั้น เพื่อแก้ไขปัญหาค่าหลีกเลี่ยงกฎหมาย ศาลจึงกำหนดเงื่อนไขให้จำเลยทำงานบริการสังคมแทนการชำระค่าปรับ

ผู้เขียนเห็นว่า ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีนั้นส่วนใหญ่เป็นผู้ที่มีฐานะทางเศรษฐกิจที่ค่อนข้างดีไม่เช่นนั้นแล้วจะไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเพราะมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร มีบทยกเว้นหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีให้กับผู้มีรายได้ไม่ถึงเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนด ดังนั้น หากมีรายได้แล้วไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีและไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรจะต้องถูกลงโทษ ผู้กระทำความผิดตามประมวลรัษฎากรจึงเป็นผู้มีฐานะทางเศรษฐกิจค่อนข้างดีโดยพิจารณาจากหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี ทำให้ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีไม่เกรงกลัวต่อการที่จะต้องชำระเงินค่าปรับด้วยจำนวนเงินเพียงเล็กน้อย แต่กรมสรรพากรก็มิได้เป็นความสำคัญของมาตรการทางอาญา กล่าวคือได้นำมาตรการทางบริหารหรือมาตรการทางแพ่งมาลงโทษผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีเพื่อให้รัฐได้เงินค่าภาษีอากรคืนพร้อมด้วยเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

ต่อมากรมสรรพากรก็ได้วางแนวทางปฏิบัติใหม่¹³ เกี่ยวกับการดำเนินคดีอาญากับผู้ประกอบการที่นำไปกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี ตามมาตรา 90/4 (7) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นความรับผิดชอบอาญาที่มีบทลงโทษหนักโดยมีสาระสำคัญว่า อายุความกรณีของรัฐจะเรียกร้องเอาค่าภาษีอากรมีอายุความ 10 ปี ตามมาตรา 193/31 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากมีการประเมินภาษีจะทำให้อายุความสะดุดหยุดลงและเริ่มนับอายุความใหม่ ส่วนอายุความในการดำเนินคดีอาญามีกำหนด 10 ปี นับแต่วันที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม อายุความจึงครบกำหนดไม่พร้อมกัน เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปในแนวทางเดียวกัน หากผู้ประกอบการนำไปกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี ต่อมาได้มีการขอผ่อนชำระภาษีอากร และกรมสรรพากรได้อนุมัติให้ผ่อนชำระตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากรแล้ว ให้หน่วยงานที่รับผิดชอบพิจารณายุติการดำเนินคดีอาญากับผู้ใช้ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายต่อไป

แนวทางปฏิบัติดังกล่าว จึงมุ่งที่จะบรรเทาภาระให้กับผู้ประกอบการในอันที่จะไม่ถูกดำเนินคดีอาญา โดยให้เจ้าพนักงานสรรพากรสามารถยุติการดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดได้ หากผู้กระทำความผิดได้รับการผ่อนชำระตามระเบียบว่าด้วยการผ่อนชำระแล้ว โดยไม่จำเป็นต้องผ่อนชำระครบถ้วน และไม่ต้องพิจารณาถึงเจตนาในการกระทำความผิด เนื่องจากเห็นว่าหากผ่อนชำระไม่ครบถ้วนเจ้าพนักงานสรรพากรสามารถที่จะดำเนินการยึดหลักประกันซึ่งเป็นมาตรการทางแพ่งเพื่อนำมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้ ทำให้มาตรการทางอาญาไม่ได้นำมาใช้ในการบริหารการจัดเก็บภาษีทำให้การจัดเก็บภาษีไม่มีประสิทธิภาพ ประชาชนไม่เกิดความเกรงกลัวถึงอำนาจในการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร

ผู้เขียนจะขอยกตัวอย่าง ที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติจากนโยบายการยุติไม่ดำเนินคดีอาญาสำหรับผู้ที่นำไปกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย มาใช้ขอคืนภาษี คือ กรณีเมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรได้ตรวจพบความผิดผู้กระทำผิดได้ขอชำระภาษีเพิ่มเติมและขอให้สิทธิลดเบี้ยปรับกรณีนี้ตามแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรถือว่าผู้กระทำผิดไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่มีความผิดตามกฎหมาย จึงระงับการดำเนินคดีอาญา¹⁴ หรือกรณีได้นำใบกำกับภาษีซึ่งมีจำนวนเพียงร้อยละ 22.14 ของยอดซื้อทั้งปี มาใช้ในการคำนวณภาษี ถือได้ว่ามีจำนวนส่วนน้อยและผู้กระทำผิดได้ชำระภาษีตามการประเมินครบถ้วนแล้ว ไม่ทำให้กรมสรรพากรได้รับความ

¹³ กรมสรรพากร. (2547, 2 พฤศจิกายน). หนังสือที่ กค 0732.ว.9788 เรื่องแนวทางปฏิบัติในการดำเนินคดีอาญากับผู้ประกอบการที่นำไปกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี

¹⁴ สำนักงานสรรพากรภาค 1. (2542, 11 สิงหาคม). หนังสือที่ กค 0811/08065 เรื่องยุติการดำเนินคดีอาญา

เสียหายแต่อย่างใด จึงได้ยุติการดำเนินคดีอาญาในความผิดดังกล่าว¹⁵ หรือกรณีได้นำใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายมาใช้ในการคำนวณภาษีโดยรู้เท่าไม่ถึงการณ์ แต่พฤติการณ์ที่ผู้กระทำผิดได้ให้ความร่วมมือในการตรวจปฏิบัติการด้วยดี และได้ผ่อนชำระภาษีอากรตามการประเมินเรื่อยมาจนกระทั่งครบถ้วน ทำให้กรมสรรพากรไม่ได้รับชำระภาษีมูลค่าเพิ่มขาดไปแต่อย่างใดจึงยุติการดำเนินคดีอาญา¹⁶ นอกจากนี้ ยังมีกรณีที่ผู้กระทำผิดได้ชำระภาษีตามการประเมินของเจ้าพนักงานสรรพากรครบถ้วนแล้ว ในกรณีที่ได้นำใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย โดยยังไม่ได้พิสูจน์เจตนาในการกระทำความผิดกรมสรรพากรก็ยุติไม่ดำเนินคดีอาญาเช่นเดียวกัน¹⁷

จะเห็นได้ว่าแนวทางปฏิบัติที่ออกมาครั้งล่าสุดทำให้บทลงโทษทางอาญาถูกวางไว้ในประมวลรัษฎากรเท่านั้น ในอันที่ผู้กระทำผิดไม่ถูกดำเนินคดีอาญาเลยหากได้รับการอนุมัติให้ผ่อนชำระโดยไม่จำเป็นต้องผ่อนชำระครบถ้วน และไม่ต้องพิจารณาถึงเจตนาในการกระทำความผิด ก็จะได้รับการยุติไม่ดำเนินคดีอาญา ต่างกับแนวทางปฏิบัติแรกที่ออกมาให้เจ้าหน้าที่ถือปฏิบัติซึ่งต้องพิจารณาถึงเจตนาของผู้กระทำผิด สัดส่วนของการนำใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี และให้ชะลอการดำเนินคดีอาญาไว้จนกว่าจะผ่อนชำระครบถ้วน ยิ่งทำให้มาตรการทางอาญาไม่ได้ถูกนำมาใช้ทางปฏิบัติ จึงไม่ทำให้ประชาชนเกิดความเกรงกลัวถึงอำนาจในการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร

มาตรการทางอาญาเป็นวิธีการหนึ่งไม่เพียงแต่ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความรู้สึกว่าคุณได้รับความเป็นธรรมจากการเสียภาษีเท่านั้น แต่เป็นการทำให้ผู้กระทำผิดได้รับการลงโทษตามวัตถุประสงค์ของการลงโทษทางอาญาอย่างแท้จริง กล่าวคือได้รับการลงโทษเพื่อเป็นการชดเชย และทดแทนที่ผู้กระทำผิดเอาเปรียบผู้เสียภาษีที่สุจริตรายอื่นๆ อย่างไม่เป็นธรรมและเป็นการยับยั้งหรือป้องกันเพื่อให้ผู้กระทำผิดเกิดความเกรงกลัวและเข็ดหลาบที่จะกระทำความผิดอีก

เมื่อมีการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรเกิดขึ้น กรมสรรพากรควรจะใช้บทลงโทษตามประมวลรัษฎากร เป็นเครื่องมือการจัดเก็บภาษีอย่างจริงจัง และหากปรากฏว่ามี

¹⁵ สำนักงานสรรพากรภาค 1. (2548, 22 มิถุนายน). หนังสือที่ กค 0709.33/7952 เรื่องยุติการดำเนินคดีอาญา

¹⁶ สำนักงานสรรพากรภาค 1. (2548, 25 สิงหาคม). หนังสือที่ กค 0709.33/11661 เรื่องยุติการดำเนินคดีอาญา

¹⁷ สำนักงานสรรพากรภาค 1. (254, 8 พฤศจิกายน). “หนังสือที่ กค 0709.33/15604 เรื่องยุติการดำเนินคดีอาญา

ผู้ฝ่าฝืนควรลงโทษทุกครั้ง เพื่อให้ผู้กระทำความรับผิดชอบในหน้าที่ของตนที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมาย นอกจากนี้ยังเป็นการปฏิบัติให้สอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายที่บัญญัติโทษทางอาญาไว้เพื่อลงโทษผู้กระทำความผิด กล่าวคือมาตรการในการบังคับใช้โทษทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิดทางภาษีอากรมีส่วนในการปรามและสร้างให้เกิดความเกรงกลัวแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอันจะมีผลในการลดจำนวนผู้ที่จะกระทำความผิดลง และยังเป็น การประชาสัมพันธ์ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคนได้ทราบถึงความเข้มงวดในการลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดได้

กรมสรรพากร จึงไม่ควรมุ่งเน้นแต่จะหาวิธีการจัดเก็บภาษีรูปแบบใหม่ๆ แต่ควรพิจารณาปรับปรุงแก้ไขระบบงานในส่วนที่เกี่ยวข้องกับงานคดีภาษีอากร เพื่อให้งานจัดเก็บภาษีอากรได้ดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประหยัด และก่อให้เกิดผลดีต่อทางราชการ เนื่องจากบทลงโทษตามประมวลรัษฎากรสามารถนำไปใช้เป็นเครื่องมือจัดเก็บภาษีอากรอีกทางหนึ่งด้วย ดังนั้น จึงควรที่จะพัฒนาแนวทางปฏิบัติในการดำเนินคดีอาญากับผู้ประกอบการที่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร โดยจงใจหรือมีเจตนาชั่วร้าย โดยนำอัตราโทษปรับที่เหมาะสมมาใช้โดยพิจารณาจากผลประโยชน์ตอบแทนจากการกระทำความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการออกหรือใช้ใบกำกับภาษีปลอม

4.4 เหตุผลและความจำเป็นในการบังคับใช้โทษปรับที่เหมาะสมตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับเรื่อง โดยให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายได้บัญญัติไว้ แม้ว่าผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรจะเต็มใจหรือไม่เต็มใจก็ตาม จึงมีลักษณะเป็นการบังคับจัดเก็บภาษีอากรจากผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรด้วยการกำหนดความผิดทางอาญาไว้ในประมวลรัษฎากร การใช้กฎหมายดังกล่าวจึงต้องคำนึงถึงลักษณะทั่วไปของความผิดทางอาญาเป็นสำคัญ

ถึงแม้ประมวลรัษฎากรจะได้มีการแก้ไขเพื่อความเหมาะสมกับสภาวะเศรษฐกิจ โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรซึ่งมีมากกว่า 30 ครั้ง ส่วนใหญ่จะเป็นการแก้ไขในเรื่องหลักเกณฑ์ต่างๆ ในการจัดเก็บเพื่อให้เหมาะสมแก่ประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี สำหรับความผิดเกี่ยวกับภาษีที่มีโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากรนั้น เป็นความผิดทางเทคนิค หรือเป็นความผิดที่เกิดจากข้อห้าม คือเป็นความผิดที่กฎหมายกำหนดจากการกระทำหรือพฤติกรรมใดๆ และความประสงค์จะลงโทษผู้ที่ฝ่าฝืนข้อห้ามนั้นๆ ทั้งๆ ที่การกระทำหรือพฤติกรรมดังกล่าวไม่ได้มีความผิดในตัวของมันเอง และไม่ผิดในแง่ศีลธรรม แต่เป็นพฤติกรรมที่เป็นไปในลักษณะของการก่อให้เกิดความเสียหายต่อความสงบเรียบร้อยและความมั่นคงของสังคม ดังนั้น หากผู้กระทำ

ความคิดมีเจตนาโดยรู้สำนึกในการกระทำ ทำให้การเสียหายเป็นเท็จ เสียหายต่ำกว่าความเป็นจริง หรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียหาย โดยมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีจะต้องถูกดำเนินคดีอาญา

สำหรับประเทศไทย การบังคับใช้โทษทางอาญาหรือการดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ได้บัญญัติรับรองไว้ในกฎหมายหลักๆทั้งหมด 3 ฉบับ ได้แก่ ประมวลรัษฎากร ประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 พ.ศ.2520 และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เมื่อสังคมมีการพัฒนาและการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา แต่กฎหมายไม่ได้แก้ไขให้ทันกับสภาพที่สังคมเปลี่ยนแปลงไป โดยเฉพาะในเรื่องอัตราโทษที่ควรเปรียบเทียบปรับ ตามบัญชีอัตราการเปรียบเทียบ โดยกำหนดค่าปรับตามมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร¹⁸ ของเจ้าพนักงานสรรพากรนั้น กำหนดไว้ต่ำมากเมื่อเทียบกับค่าเงินบาทที่สูงขึ้นในปัจจุบัน จึงทำให้เกิดการกระทำผิดได้ง่ายเนื่องจากผู้ประกอบการไม่เกรงกลัวที่จะกระทำผิดโดยอาจยอมชำระค่าปรับนั้นเพื่ออุบัติปัญหาต่างๆในการกระทำผิดที่เกิดขึ้นได้ ไม่ต้องเสียเวลาในการถูกฟ้องร้อง ไม่ต้องนำพยานหลักฐานมาพิสูจน์ความผิด เป็นต้น อีกทั้งยังเห็นว่าหากได้กระทำผิดและถูกปรับอาจคุ้มค่ากับการที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งจะเห็นได้ว่าอัตราที่ควรเปรียบเทียบอยู่ในอัตราที่ต่ำมาก อาจเป็นเพราะช่วงระยะเวลาที่กรมสรรพากรได้กำหนดให้เจ้าพนักงานถือปฏิบัติจำนวนของค่าเงินยังไม่สูงเท่าในปัจจุบัน แต่กรมสรรพากรก็ได้แก้ไขหรือปรับอัตราที่ควรเปรียบเทียบให้สูงขึ้นเทียบเท่ากับค่าเงินบาทในปัจจุบัน จึงไม่อาจมีผลยับยั้งป้องปรามผู้กระทำความผิดได้ ทำให้ผู้กระทำความผิดได้รับประโยชน์จากการฝ่าฝืนกฎหมายมากกว่าการที่ต้องเสียเงินค่าปรับตลอดเวลาที่มีการฝ่าฝืน หากเจ้าพนักงานสรรพากรตรวจพบความผิดผู้กระทำความผิดจึงยินยอมชำระค่าปรับตามที่เปรียบเทียบกำหนดค่าปรับนั้น เพื่อให้สิทธิในการดำเนินคดีอาญาระงับไป¹⁹ การลงโทษปรับจึงอาจมิได้ผล

อย่างไรก็ตาม ก็มีปัญหาเกิดขึ้นในกรณีที่ได้มีการเปรียบเทียบโดยการกำหนดค่าปรับแล้ว แต่ผู้กระทำความผิดไม่ชำระค่าปรับเจ้าพนักงานสรรพากรจะต้องส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินการฟ้องร้องดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดภายในกำหนดอายุความ ซึ่งในทางปฏิบัติอายุความการดำเนินคดีมีเพียง 1 ปี และ 5 ปี จึงอยู่ในเวลาที่จำกัด แม้ว่าเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรจะได้ดำเนินการร้องทุกข์ภายในกำหนดอายุความฟ้องร้องแล้วก็ตาม แต่ในขั้นตอนของเจ้าพนักงานสอบสวนนั้น ยังไม่สามารถที่จะฟ้องร้องและได้ตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษ

¹⁸ กรมสรรพากร. (2535, 25 มิถุนายน). หนังสือที่ กค 0806 (ก)/1332 เรื่องแนวทางการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับตามมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁹ สำนักงานสรรพากรภาค 1. (2542, 26 กรกฎาคม). หนังสือที่ กค 0841.31/7731 เรื่องยุติการดำเนินคดีอาญา

ภายในกำหนดอายุความได้เสมอภาคและเท่าเทียมกันทุกราย เนื่องจากความผิดที่กฎหมายบัญญัติให้สามารถเปรียบเทียบโดยการกำหนดค่าปรับได้นั้นมีอัตราโทษไม่สูง อายุความในการดำเนินคดีอาญาจึงไม่สูงตามไปด้วย นอกจากนี้โทษปรับยังมีข้อบกพร่องที่ไม่เหมาะสมตามแนวคิดในปัจจุบันที่เห็นได้ว่าการลงโทษปรับสำหรับผู้กระทำความผิดส่วนใหญ่ที่ฐานะทางเศรษฐกิจค่อนข้างดียอมเสียค่าปรับได้เพราะผลประโยชน์ที่ได้รับนั้นคุ้มค่ากว่าจำนวนเงินค่าปรับที่เสียไป จึงไม่เป็นไปตามความมุ่งหมายของกฎหมายที่เป็นไปเพื่อยับยั้ง และให้เกิดความเกรงกลัวที่จะไม่กระทำความผิดอีก

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

การที่ได้นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับในประเทศไทย โดยเลือกใช้วิธีเครดิตภาษีซึ่งมีใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานสำคัญที่ผู้ประกอบการจะนำมาเครดิตภาษีกับกรมสรรพากร ทำให้ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูปสามารถนำภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อวัตถุดิบทุกชนิด รวมทั้งสินค้าทุนตามที่ปรากฏตามหลักฐานใบกำกับภาษี มาหักออกจากภาษีที่เกิดจากการขายสินค้าของตน ซึ่งมีผลทำให้สินค้าทุนปลอดภาษีมูลค่าเพิ่ม และทำให้ต้นทุนสินค้าเป็นต้นทุนที่ปราศจากความซ้ำซ้อนของภาระภาษี จากหลักการดังกล่าวทำให้หากมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการนั้นสามารถนำมาเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษีเป็นเงินสดได้ จึงเป็นช่องทางที่ทำให้เกิดการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งการทุจริตดังกล่าวมีสาเหตุจากปัจจัยหลายประการทั้งทางด้านสภาพสังคมและเศรษฐกิจ ด้านนโยบาย และการบริหารงานจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม¹ และด้านบทบัญญัติกฎหมาย

การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนับเป็นปัญหาที่สำคัญอย่างมาก² ทั้งนี้ การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลกระทบต่อผู้เสียภาษีทั้งหมด เพราะเงินที่ได้มาจากการทุจริตเป็นเงินภาษีอากรที่ประชาชนเสียภาษีให้แก่รัฐไม่ว่าเป็นภาษีอากรประเภทใด ผลกระทบที่วันนี้เห็นได้ชัดก็คือจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการแข่งขันด้านการลงทุนระหว่างผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ถูกต้องครบถ้วนกับผู้ทุจริตภาษีอากร เป็นผลเสียต่อเศรษฐกิจของชาติด้านงบประมาณของรัฐ ดังนั้น รัฐจึงจำเป็นต้องมีมาตรการในการป้องกันและปราบปรามผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้มาตรการบังคับเพื่อลงโทษในทางทรัพย์สินของผู้กระทำความผิดดังกล่าวอันเป็นการยับยั้งข่มขู่มิให้กระทำความผิดซ้ำอีกสำหรับผู้ที่เคยกระทำความผิดมาแล้ว หรือเป็นการป้องปรามผู้ที่คิดจะกระทำความผิดมิให้กระทำความผิด โดยผลจากการชั่งใจระหว่างประโยชน์ที่ได้รับจากการกระทำความผิดกับทรัพย์สินที่ต้อง

¹ สมภพ ผ่องสว่าง.(ม.ป.ป). *กลไกภาษีมูลค่าเพิ่ม* น 97.

² วทัญญู เขมะจารีย์กุล. (2542). *ข้อจำกัดทางกฎหมายในการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. น 75.

เสียไปจากการถูกลงโทษ ในทางหลักนิติเศรษฐศาสตร์ ในการกำหนดค่าปรับที่เหมาะสมที่สุดในคดีอาญามีหลักการเดียวกันกับการกำหนดอัตราค่าเสียหายในคดีละเมิด คือ การมุ่งให้เกิดระดับการป้องปรามที่เหมาะสมที่สุด (optimal deterrence) ซึ่งหมายถึงการป้องปรามที่ไม่มากหรือน้อยไป ดังนั้น ในมุมมองของนิติเศรษฐศาสตร์ ค่าเสียหายหรือค่าปรับที่เหมาะสมที่สุด จึงควรเท่ามูลค่าความเสียหายจริง (actual harm) ซึ่งจะมีผลทำให้เกิดประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจสูงที่สุด

ดังนั้น การกำหนดระบบการลงโทษปรับแบบตายตัว โดยไม่คำนึงถึงผลประโยชน์ที่ได้รับจากการกระทำความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ผลที่ตามมาคือ เมื่อเปรียบเทียบกันระหว่างอัตราโทษปรับกับผลประโยชน์ที่ได้รับ เมื่อใดก็ตามที่ผลประโยชน์ที่ได้รับสูงกว่าอัตราโทษปรับ บุคคลนั้นจะตัดสินใจกระทำความผิดเพราะคุ้มค่าที่จะเสี่ยง ในทางตรงกันข้าม หากประเมินแล้วพบว่า อัตราโทษปรับสูงกว่าผลประโยชน์ที่ได้รับ ก็จะล้มเลิกความตั้งใจที่จะกระทำความผิดเพราะไม่คุ้มค่า

5.2 ข้อเสนอแนะ

5.2.1 ควรปรับปรุงแก้ไขอัตราโทษปรับตามประมวลรัษฎากรให้เหมาะสม เนื่องจากกำหนดอัตราโทษทางอาญาสำหรับการกระทำความผิดฐานฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เพียงระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท โดยอัตราโทษดังกล่าวมีความรุนแรงน้อยมากเมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าความเสียหายที่รัฐได้รับ การลงโทษปรับตามจำนวนเท่าของผลประโยชน์ที่ได้รับจากการกระทำความผิด ตามหลักนิติเศรษฐศาสตร์ในการกำหนดโทษปรับที่เหมาะสมกับการกระทำความผิดฐานฉ้อโกงภาษี โดยผลจากการซึ่งใจระหว่างประโยชน์ที่ได้รับจากการกระทำความผิดกับทรัพย์สินที่ต้องเสียไป เพื่อลดแรงจูงใจในการกระทำความผิด และทำให้ผู้กระทำความผิดดังกล่าวเกิดความรู้สึกเกรงกลัว ช่มชู้ยับยั้ง และป้องปรามมิให้กระทำความผิดซ้ำอีก เพื่อมุ่งคุ้มครองผลประโยชน์ของมหาชนเป็นหลัก

5.2.2 ควรเพิ่มอำนาจหน้าที่แก่เจ้าหน้าที่ในสังกัดกรมสรรพากรเป็นพนักงานสอบสวนคดีภาษีที่มีโทษทางอาญา โดยกำหนดให้เป็นเจ้าพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เนื่องจากเจ้าหน้าที่ในสังกัดเป็นผู้ที่มีความรู้และความเชี่ยวชาญทางกฎหมายอากรมากกว่าพนักงานสอบสวนที่เป็นตำรวจ ฉะนั้น การสอบสวนความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรโดย

³ โครงการการวิเคราะห์กฎหมายและกระบวนการยุติธรรมทางอาญาด้วยเศรษฐศาสตร์. ก (2554, สิงหาคม). “นิติศาสตร์ของระบบยุติธรรมทางอาญาของไทย ฉบับสมบูรณ์ เล่มที่ 1.” สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.)

พนักงานสอบสวนที่เป็นพนักงานตำรวจ ย่อมไม่อาจบรรลุเจตนารมณ์ในการสอบสวนให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐานที่จะนำไปสู่การลงโทษทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกงภาษีได้ เนื่องจากคติความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรมีความแตกต่างกับคดีอาญาทั่วไป เพราะพยานหลักฐานส่วนใหญ่อยู่ในความครอบครองของผู้กระทำความผิด ซึ่งต้องใช้การตรวจสอบโดยเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร ดังนั้น เพื่อให้การดำเนินสอบสวนคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรบรรลุเจตนารมณ์ของกฎหมายอย่างแท้จริง ผู้เขียนเห็นว่า การสอบสวนคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาควรให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในสังกัดกรมสรรพากรเป็นพนักงานสอบสวนคดีภาษี เช่นเดียวกับพนักงานศุลกากรที่มีอำนาจสืบสวนและสอบสวนไปพร้อมกัน เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานอันเป็นรายละเอียดแห่งความผิด เนื่องจากเจ้าหน้าที่ในสังกัดกรมสรรพากรเป็นผู้ที่มีความรู้และความเชี่ยวชาญทางกฎหมายภาษีอากรมากกว่าพนักงานสอบสวนที่เป็นตำรวจ



บรรณานุกรม

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

หนังสือ

เกียรติขจร วัจนะสวัสดิ์. (2544). *คำอธิบายกฎหมายอาญาภาค 1* (พิมพ์ครั้งที่ 7 แก้ไขเพิ่มเติม).

กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

กมลชัย รัตนสกววงศ์. (2544). *กฎหมายปกครอง* (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน.

กุศล บุญยืน. (2539). *คำอธิบายกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา* กรุงเทพมหานคร : นิติบรรณาการ.

คณิต ณ นคร. (2553). *กฎหมายอาญาภาคความผิด* (พิมพ์ครั้งที่ 10). กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน.

จิตติ ดิงศภัทย์. (2515). *คำอธิบายประมวลกฎหมายอาญา ภาค 1* กรุงเทพมหานคร : แสงทองการพิมพ์

_____ . (2525). *กฎหมายอาญาภาค 1* กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมาย
แห่งเนติบัณฑิตยสภา.

จรัญ โฆษณานันท์. (2547). *นิติปรัชญา* กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนสานต์. (ม.ป.ป). *กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง* กรุงเทพมหานคร : จีรัช
การพิมพ์

ประเทือง ธนิยพล. (2544). *อาชญาวิทยาและทัณฑวิทยา* กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัย
รามคำแหง.

ประเสริฐ เมฆมณี. (2525). *หลักทัณฑวิทยา* กรุงเทพมหานคร : บพิธการพิมพ์.

ประธาน วัฒนวานิชย์. (2546). *ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับอาชญาวิทยา* กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์
ประกายพรีก.

สมยศ วัฒนภิรมณ์. (ม.ป.ป). *การรอกการลงโทษและการรอกการกำหนดโทษ*.

สุรศักดิ์ ลิขสิทธิ์วัฒนกุล. (2555). *คำอธิบายความผิดเกี่ยวกับทรัพย์ ตามประมวลกฎหมายอาญา*
(พิมพ์ครั้งที่ 5). กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน.

_____ . (2555). *ความผิดเกี่ยวกับการปลอมและการแปลงตามประมวลกฎหมายอาญา*
กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน.

อภิรัตน์ เพ็ชรศิริ. (2547). *ทฤษฎีอาญา* กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน

อัจฉริยา ชูตินันท์. (2557). *อาชญาวิทยาและทัณฑวิทยา* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพมหานคร. วิญญูชน.

บทความ

- โกเมน ภัทรภิมย์. (2534, กันยายน). *โทษปรับ*. วารสารอัยการ. 163(14).
- ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. (2545, สิงหาคม). *ใบกำกับภาษีตราสารมีค่าชนิดใหม่*. สรรพากรสาส์น, 39.
- รองพล เจริญพันธ์. (2521). *การใช้เป็นมาตรการคุ้มครองผู้บริโภคในเรื่องคำพรรณนาคุณภาพสินค้าหรือการโฆษณาที่ไม่เป็นธรรมแก่ผู้บริโภค*. วารสารนิติศาสตร์, 10(2) น316 และ 319.
- สมพร พรหมหิตาธร. (2521). *โทษปรับ อัยการนิเทศ*. 31(4).
- สมภพ ผ่องสกุล. (2539, กุมภาพันธ์). *การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม : ศึกษาเฉพาะกรณีที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษี*. สรรพากรสาส์น, 43(2).
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2549). *การวางแผนภาษีมูลค่าเพิ่ม*.
- สุวรรณ ทองเนื้อแข็ง. (ม.ป.ป.) *หลักทันทวิทยา*.
- สรรพากรสาส์น. (2541). *แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม*. โดยสรรพากรสาส์น กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.
- พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา. (2539, ตุลาคม – ธันวาคม). *ความผิดและระวางโทษสำหรับผู้ถือใบกำกับภาษีในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม*. คุณภาพ. 43(4).
- บรรหาร บัณฑุกุล. (2520, พฤศจิกายน-ธันวาคม). *การจัดการหลีกเลี่ยงภาษีอากร*. สรรพากรสาส์น, 24.
- ประสิทธิ์ โฉมวิไลกุล. (2520). *ความรับผิดชอบทางอาญาของนิติบุคคล*. วารสารกฎหมายจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- วิทย์ ต้นตยกุล. (2515, กันยายน). *ทฤษฎีการเลี่ยงภาษี*. สรรพากรสาส์น, 19(9) น 1-2
- อรัญ ธรรมโน. (2505, พฤศจิกายน). *ความสามารถในการไม่เสียภาษี*. สรรพากรสาส์น, 9(11).

วิทยานิพนธ์

- แคลิยา โสภ. (2545). *อุปสรรคสำคัญของการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรของไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- พิรุฬห์ ไคสุกถาวรณ. (2532). *การลงโทษปรับทางอาญา* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- พิชยนต์ นิพาสพงษ์. (2542). *โทษปรับโดยกำหนดตามรายวันและรายได้ (Day Fine)* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

- สกต นิสารัตน์. (2545). *กฎหมายอาญาและการลงโทษที่เหมาะสม: แนวความคิดทางด้านปรัชญาและความยุติธรรมทางสังคม* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท). กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- เสมอ แชนเนียม. (2536). *มาตรการปฏิบัติต่อผู้กระทำความผิดโดยอาศัยการบริการสังคม* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท). กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- สุวรรณ ทองเนื้อแข็ง. (2539). *การบังคับโทษปรับ* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท). กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- เลิศสิน สุวรรณประทุมเลิศ. (2547). *อำนาจสอบสวนของเจ้าพนักงานสรรพากรในความคิดเกี่ยวกับภาษีอากร* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท). กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- วาทัญญู เขมะจารีย์กุล. (2542). *ข้อจำกัดทางกฎหมายในการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท). กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- หยุด แสงอุทัย. (2544). *กฎหมายอาญาภาค 1* (พิมพ์ครั้งที่ 18) กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

กฎหมาย

ประมวลกฎหมายอาญา

ประมวลรัษฎากร

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

เอกสารทั่วไป

กรมสรรพากร สำนักกฎหมาย .หนังสือที่ กค 0811/18712 เรื่องการสอบสวนความผิดอาญาเกี่ยวกับ
ภาษีอากร. 3 ตุลาคม 2544

_____ . หนังสือที่ กค 0806(ก)/1332 เรื่องแนวทางการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับตาม
มาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร

_____ . หนังสือที่ กค 0732.ว.9788 เรื่องแนวทางปฏิบัติในการดำเนินคดีอาญากับ
ผู้ประกอบการที่นำไปกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี

คณะกรรมการปรับปรุงกฎหมายเพื่อพัฒนาประเทศ (2547). รายงานการศึกษาและข้อเสนอแนะ
เกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการกำหนดโทษอาญา

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. (2551, 4 มกราคม). โครงการพัฒนามาตรการยึดทรัพย์
สินใช้ค่าปรับและมาตรการกักขังแทนค่าปรับตามประมวลกฎหมายอาญา (รายงาน
ผลการวิจัย).

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. (2547). กฎหมายกับสภาพบังคับ เอกสารการสอนชุดวิชา
กฎหมายกับการเปลี่ยนแปลงของสังคม, เอกสารการสอนสาขาวิชานิติศาสตร์.
กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.

ปกป้อง จันทวิทย์ (2554). การวิเคราะห์กฎหมายด้วยหลักเศรษฐศาสตร์ : แนวคิดและวรรณกรรม
ปริทัศน์. รายงานการศึกษาระดับสมบูรณในโครงการการวิเคราะห์กฎหมายและกระบวนการ
ยุติธรรมทางอาญาด้วยเศรษฐศาสตร์ (เล่มที่ 2) นำเสนอต่อ สำนักงานกองทุนสนับสนุน
การวิจัยการวิจัย (สกว.)

ปกป้อง ศรีสนิท. (2554). นิติเศรษฐศาสตร์ว่าด้วยกฎหมายหมิ่นประมาท รายงานการศึกษาระดับ
สมบูรณในโครงการการวิเคราะห์กฎหมายและกระบวนการยุติธรรมทางอาญาด้วย
เศรษฐศาสตร์. เล่มที่ 3 นำเสนอต่อ สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัยการวิจัย (สกว.)

สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ และคณะ. (2553). การพัฒนากฎหมายว่าด้วยค่าเสียหายเชิงลงโทษมาใช้
ประเทศไทย นำเสนอต่อ สำนักงานกิจการยุติธรรม กระทรวงยุติธรรม (รายงาน
ผลการวิจัย).

สำนักงานสรรพากรภาค 1. หนังสือที่ กค 0841.31/7731 เรื่องยุติการดำเนินคดีอาญา. 26 กรกฎาคม
2542

_____ . หนังสือที่ กค 0811/08065 เรื่องยุติการดำเนินคดีอาญา. 11 สิงหาคม 2542

_____ . หนังสือที่ กค 0709.33/7952 เรื่องยุติการดำเนินคดีอาญา. 22 มิถุนายน 2548

_____ . หนังสือที่ กค 0709.33/11661 เรื่องยุติการดำเนินคดีอาญา. 25 สิงหาคม 2548

_____ . หนังสือที่ กค 0709.33/15604 เรื่องยุติการดำเนินคดีอาญา. 8 พฤศจิกายน 2548

ภาษาต่างประเทศ

BOOKS

Andrew Von Hirsch.(1976). *Doing Justice the Choice of Punishment*. 1sted. New York : Hill and Wang.

Glanton A. Harton. *The History of Punishment : An Overview, Crime and Criminalization*. Holt Rinehart and Winston paeger, second edition, Rutgers University.

Gerhardtn Grebing. (1982) *The Fine in Comparative Law : A Survey of 21 Countries* Cambridge : Institute of Criminology.

Sue Titus Reid. *Crime and Criminology*.

Gerhardtn Grebing, *The Fine in Comparative Law : A Survey of 21 Countries*.

Lee Epstein & Thomas G.Waler. (1998). *Contitutional Law for a changing American : Institutional Power & Constraints* Washing, DC : A Division of Congressional Quarterly.

Patricia T. Morgan. (1990). *Tax Procedure and Tax Fraud in a Nutshell* St.Paul, Minn.:West.

18 U.S.C. 3551 (a) In General

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ - นามสกุล

นายสมภพ บุญยะ

ประวัติการศึกษา

ปีการศึกษา 2551 นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยราชภัฏ

สวนดุสิต กรุงเทพมหานคร

ที่อยู่

เลขที่ 108/23 หมู่บ้านเดอะคลัสเตอร์วิลล์ 3 ถนนราชพฤกษ์

ตำบลบางขนุน อำเภอบางกรวย จังหวัดนนทบุรี

ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน

นิติกรปฏิบัติการ สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 2

กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง