


20 เม.ย. 64

รายงาน

เรื่อง

การกำหนดความรับผิดชอบในความผิดฐานช่วยเหลือการหนีภาษีอากร: ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมาย
อาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักร

จัดทำโดย

นางสาว นุชจรินทร์ จินดารัตน์

เลขประจำตัวนิต 6280048134

บทคัดย่อ

กิตติกรรมประกาศ

สารบัญ

สารบัญตาราง

บทที่ 1 บทนำ

- 1.1. ความเป็นมาและความสำคัญ
- 1.2. วัตถุประสงค์ในการศึกษา
- 1.3. สมมติฐาน
- 1.4. ขอบเขตการศึกษา
- 1.5. วิธีการศึกษา
- 1.6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

บทที่ 2 ทฤษฎีการกำหนดความรับผิดทางอาญา

- 2.1. วัตถุประสงค์ของการบัญญัติกฎหมายอาญา
- 2.2. โทษทางอาญา
 - 2.2.1. หลักเกณฑ์ของโทษทางอาญา
 - 2.2.2. หลักโทษทางอาญาจะต้องได้สัดส่วนกับความร้ายแรงของความผิด (Proportional Justice)
 - 2.2.3. วัตถุประสงค์ของการลงโทษ (Justification of Punishment)
- 2.3. ทฤษฎีการกำหนดหรือบัญญัติกฎหมายอาญา
 - 2.3.1. หลักการพิจารณาการกำหนดความผิดในทางอาญา
 - 2.3.2. หลักเกณฑ์ว่าด้วยการใช้กฎหมายอาญาต้องมีข้อจำกัด
 - 2.3.3. หลักประกันในกฎหมายอาญาหรือหลักความชอบด้วยกฎหมาย (Principle of Legality)
- 2.4. ผู้กระทำความผิดทางอาญา
 - 2.4.1. ทฤษฎีการสมคบกัน (Conspiracy Theory)
 - 2.4.2. ทฤษฎีการการใช้ ช่วยเหลือและสนับสนุน (Aiding and Abetting Theory)

2.5. ทฤษฎีความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคล

2.5.1. ทฤษฎี Vicarious Liability

2.5.2. ทฤษฎี Identification Doctrine

2.5.3. ทฤษฎี Aggregation Doctrine

2.5.4. ทฤษฎี Corporate Ethos Model

2.5.5. ทฤษฎี Constructive Corporate Fault Model

2.5.6. ทฤษฎี Proactive and Reactive Corporate Fault Doctrine

2.6. ความรับผิดทางอาญากรณีการหนีภาษีอากร

2.6.1. สาเหตุของการหนีภาษีอากรและการกำหนดความรับผิดทางอาญา

2.6.2. มาตรการแก้ไขปัญหาคาการหนีภาษีอากรระหว่างประเทศ

2.7. ความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร

2.7.1. สาเหตุของการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรและการกำหนดความรับผิดทางอาญา

2.7.2. มาตรการแก้ไขปัญหาคาการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร

บทที่ 3 ความรับผิดทางอาญาตามกฎหมายไทยเพื่อป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร

3.1. หลักเกณฑ์และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรในประเทศไทย

3.1.1. หลักเกณฑ์และผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล

3.1.2. หลักเกณฑ์และผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.1.3. หลักเกณฑ์และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรอื่น

3.2. ความหมายและความรับผิดทางอาญากรณีการหนีภาษีอากรในประเทศไทย

3.2.1. รูปแบบการหนีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและความรับผิดทางอาญา

3.2.2. รูปแบบการหนีภาษีอากรตามกฎหมายภาษีอากรอื่นและความรับผิดทางอาญา

3.2.3. รูปแบบการหนีภาษีอากรตามประมวลกฎหมายอาญาและความรับผิดทางอาญา

3.2.4. รูปแบบการหนีภาษีอากรตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการป้องกันและปราบปราม

การฟอกเงินประกอบประมวลรัษฎากร และความรับผิดทางอาญา

3.3. ความหมายและความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในประเทศไทย

3.3.1. ความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในลักษณะตัวการหรือผู้ร่วมกระทำผิด

3.3.2. ความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในลักษณะผู้สนับสนุน

- 3.3.3. ความรับผิดชอบทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในลักษณะผู้ใช้
 - 3.4. ความรับผิดชอบทางอาญากรณีนิติบุคคลไม่จัดทำมาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร
 - 3.5. การกำหนดความรับผิดชอบทางอาญาในประเทศไทย ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย
- บทที่ 4 ความรับผิดชอบทางอาญาตามกฎหมายสหราชอาณาจักรและต่างประเทศ เพื่อป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร
- 4.1. หลักเกณฑ์และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรในสหราชอาณาจักร
 - 4.1.1. หลักเกณฑ์และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล
 - 4.1.2. หลักเกณฑ์และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรภาษีมูลค่าเพิ่ม
 - 4.2. ความหมายและความรับผิดชอบทางอาญากรณีการหนีภาษีอากรในสหราชอาณาจักร
 - 4.3. ความหมายและความรับผิดชอบทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในสหราชอาณาจักร
 - 4.3.1. ความรับผิดชอบทางอาญากรณีการช่วยเหลือการกระทำความผิดทางอาญา
 - 4.3.2. ความรับผิดชอบทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร
 - 4.3.3. ความรับผิดชอบทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรโดยผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล
 - 4.4. ความรับผิดชอบทางอาญากรณีนิติบุคคลไม่จัดทำมาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร
 - 4.4.1. ความรับผิดชอบทางอาญากรณีนิติบุคคลไม่จัดทำมาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักร ตามพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน มาตรา 45
 - 4.4.2. ความรับผิดชอบทางอาญากรณีนิติบุคคลไม่จัดทำมาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรที่เกิดขึ้นนอกสหราชอาณาจักร ตามพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน มาตรา 46
 - 4.4.3. กรณีศึกษาความรับผิดชอบอาญาของนิติบุคคล ตามแนวทางของสรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักร
 - 4.4.4. ข้อยกเว้นความรับผิดชอบอาญาของนิติบุคคล ตามพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน
 - 4.5. ความหมายและความรับผิดชอบทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในประเทศอื่นๆ
 - 4.5.1. ความหมายและความรับผิดชอบทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในประเทศเยอรมัน

4.5.2. ความหมายและความรับผิดชอบทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรใน
ประเทศสหรัฐอเมริกา

4.6. ความรับผิดชอบทางอาญากรณีนิติบุคคลไม่จัดทำมาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร
ในประเทศอื่นๆ

4.6.1. ความรับผิดชอบทางอาญากรณีนิติบุคคลไม่จัดทำมาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนี
ภาษีอากรในประเทศเยอรมัน

4.6.2. ความรับผิดชอบทางอาญากรณีนิติบุคคลไม่จัดทำมาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนี
ภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกา

บทที่ 5 วิเคราะห์ปัญหาและการกำหนดความรับผิดชอบอาญาในความผิดฐานช่วยเหลือการหนีภาษีอากร:
ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักร

5.1. ปัญหากฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยกรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร

5.1.1. ปัญหาการพิสูจน์เจตนาสำหรับความรับผิดชอบทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษี
อากรและดุลยพินิจในการดำเนินคดีทางอาญาของพนักงานเจ้าหน้าที่

5.1.2. ปัญหาเรื่องความรับผิดชอบทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรที่ไม่เหมาะสม
กับความร้ายแรงของความผิด

5.1.3. ปัญหาความรับผิดชอบทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรภายหลังการ
กระทำความผิดสำเร็จลง

5.1.4. ปัญหาเรื่องกฎหมายของประเทศไทยมิได้บัญญัติความรับผิดชอบทางอาญากรณีนิติ
บุคคลไม่จัดทำมาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร

5.2. การกำหนดความรับผิดชอบอาญาความผิดฐานช่วยเหลือการหนีภาษีอากรสำหรับกฎหมายของ
ประเทศไทย

5.2.1. การบัญญัติบทเฉพาะสำหรับความรับผิดชอบทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษี
อากรและการเพิ่มอัตราโทษของผู้สนับสนุนการหนีภาษีอากร

5.2.2. การบัญญัติความรับผิดชอบทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรภายหลังการ
กระทำความผิดสำเร็จลง

5.3. การกำหนดความรับผิดชอบอาญาสำหรับนิติบุคคลกรณีไม่จัดทำมาตรการป้องกันการช่วยเหลือการ
หนีภาษีอากร

บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1. บทสรุป

6.2. ข้อเสนอแนะ

6.2.1. การบัญญัติความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเป็นบทเฉพาะ และการกำหนดให้ผู้สนับสนุนการหนีภาษีอากรรับโทษเสมือนตัวการ

6.2.2. การบัญญัติความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรภายหลัง การกระทำความผิดสำเร็จลง

6.2.3. การกำหนดความรับผิดอาญาสำหรับนิติบุคคลกรณีไม่จัดทำมาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร

รายการอ้างอิง

ภาคผนวก

บทที่ 1

บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

หน้าที่ในการชำระภาษีอากรถือเป็นหน้าที่ที่สำคัญประการหนึ่งซึ่งประชาชนของรัฐมีหน้าที่ต้องกระทำ การหนีภาษีอากรหรือหลีกเลี่ยงภาษีอากรจึงเป็นการกระทำความผิดอาญาอย่างหนึ่งเนื่องจากการกระทำดังกล่าวก่อให้เกิดความเสียหายต่อรัฐและสังคม ทั้งนี้ประมวลรัษฎากรและกฎหมายของประเทศไทยได้บัญญัติให้การหนีภาษีอากรหรือหลีกเลี่ยงภาษีอากรเป็นความผิดอาญาซึ่งการกระทำผิดดังกล่าวอาจเกิดขึ้นจากการกระทำความผิดของบุคคลคนเดียวหรือหลายคนก็ได้ หากเป็นกรณีผู้ร่วมกระทำความผิดหลายคน ผู้หนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมายและผู้ร่วมกระทำความผิดย่อมได้รับโทษอาญาตามที่กฎหมายกำหนด เช่น กรณีกรรมการผู้มีอำนาจกระทำการแทนเป็นผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมในนามของบริษัท โดยมีเจตนาทุจริตเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย¹ บริษัทและกรรมการผู้มีอำนาจกระทำการแทนจึงเป็นตัวการร่วมในการกระทำความผิด

นอกจากตัวการร่วมกระทำความผิด การหนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมายอาจเกิดขึ้นจากการใช้ ช่วยเหลือ หรืออำนวยความสะดวกของผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน ซึ่งหากมีหลักฐานพิสูจน์ได้ว่าผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนกระทำความผิดโดยเจตนาให้ผู้อื่นหนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนก็จะมี ความรับผิดทางอาญาตามประมวลกฎหมายอาญา ตามหลักกฎหมายอาญาทั่วไปในฐานะเป็นผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน โดยผู้ใช้ต้องรับโทษเสมือนเป็นตัวการหากผู้ถูกใช้กระทำความผิดสำเร็จลง และผู้สนับสนุนต้องได้รับโทษสองในสามส่วนของโทษสำหรับความผิดที่สนับสนุนนั้น นอกจากนี้หากมีกฎหมายบัญญัติพิเศษเฉพาะ ให้ผู้สนับสนุนรับผิดทางอาญานหนักขึ้น ผู้สนับสนุนต้องรับผิดทางอาญาตามบทกฎหมายเฉพาะนั้น เช่น พระราชบัญญัติภาษีอากรศุลกากร พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า ผู้ใดเป็นผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน หรือสมคบกันในการกระทำความผิดการหนีภาษีตามมาตรา 242 ต้องระวางโทษเช่นเดียวกับตัวการในการกระทำความผิดนั้น

อนึ่ง การหนีภาษีอากรและการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร ถือเป็นอาชญากรรมร้ายแรงในหลายประเทศ โดยกฎหมายในหลายประเทศ เช่น สหราชอาณาจักร กำหนดให้การฉ้อโกงรายได้ของรัฐ หรือการหนีภาษีอากร หรือการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเป็นอาชญากรรมร้ายแรง โดยให้ผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนต้องระวางโทษเช่นเดียวกับตัวการในการกระทำความผิด

¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6837/2544

กรณีดังกล่าว เมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายอาญาของประเทศไทย จะเห็นได้ว่าผู้สนับสนุนในการหนีภาษีอากรต้องรับโทษสองในสามส่วนของโทษสำหรับความผิดที่สนับสนุน ซึ่งอาจถือว่าเป็นการรับโทษทางอาญาน้อยกว่าอัตราโทษที่ได้สัดส่วนกับการกระทำความผิดที่แท้จริง และเมื่อศึกษาจากบทกฎหมายในประมวลกฎหมายอาญาของประเทศไทย กฎหมายเรื่องความรับผิดทางอาญาของผู้สนับสนุนมิได้บัญญัติให้การช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกในการกระทำความผิดหลังกระทำความผิดเป็นความรับผิดทางอาญา อีกทั้งในการปรับใช้ความรับผิดทางอาญาฐานผู้สนับสนุน ไม่ปรากฏว่ามีคำพิพากษาฎีกาสำหรับการช่วยเหลือหรืออำนวยความสะดวกก่อน ขณะหรือหลังการหนีภาษีอากรเกิดขึ้นด้วย ทำให้ผู้สนับสนุนการหนีภาษีอากรหลุดพ้นจากความรับผิดทางอาญาหรืออาจได้รับโทษอาญาในฐานความผิดอื่นซึ่งมีความผิดและโทษน้อยกว่าความเป็นจริง เช่น ผู้ช่วยเหลือในการปลอมเอกสารอันต้องยื่นเสียภาษีอากรได้รับโทษทางอาญาฐานปลอมเอกสาร เป็นต้น ในขณะที่เดียวกันเมื่อพิจารณาถึงกฎหมายของสหราชอาณาจักร พบว่าได้มีบทบัญญัติให้การช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเป็นความผิดทางอาญาในกรณีเฉพาะอื่นๆ เช่น กรณีพนักงานของหน่วยงานด้านการบริหารทรัพยากรบุคคลของบริษัทเจตนาโดยทุจริตปลอมเอกสารและเปลี่ยนสถานะของพนักงานคนอื่นในบริษัทจาก “พนักงานประจำ” (Employee) เป็น “พนักงานชั่วคราว” (Contractor) เพื่อให้พนักงานคนอื่นเสียภาษีน้อยลงกว่าที่แท้จริง เนื่องจากหากอยู่ในสถานะพนักงานประจำ นายจ้างจะหักเงินภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย (Pay-as-you-earn tax หรือ PAYE) จากเงินเดือนของลูกจ้างอันเป็นเงินได้ หรือกรณีพนักงานของบริษัทผู้ว่าจ้างได้ช่วยเหลือบริษัทรับจ้างโดยส่งใบเสร็จหรือใบกำกับภาษีให้กับบริษัทผู้รับจ้างอื่นที่ประกอบการในต่างประเทศ (Offshore Account) โดยมีเจตนาช่วยบริษัทผู้รับจ้างปกปิดรายได้ที่แท้จริงและไม่ยื่นรายการเงินได้อันต้องเสียภาษีอากรให้แก่สรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักร (HM Revenue & Customs หรือ HRMC) จากกรณีทั้งสอง พนักงานของบริษัทต้องรับผิดฐานเป็นผู้ช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในสหราชอาณาจักรและรับโทษทางอาญาเสมือนตัวการ ดังนั้นจะเห็นได้ว่าช่องว่างทางกฎหมายหรือดุลยพินิจในการปรับใช้บทกฎหมายอาญาของประเทศไทยข้างต้นอาจก่อให้เกิดความคลุมเครือและไม่ได้สัดส่วนในการลงโทษทางอาญา

อนึ่ง ประมวลกฎหมายอาญาของประเทศไทยกำหนดลักษณะผู้สนับสนุนเพียง 2 รูปแบบ คือ การช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกในการที่ผู้อื่นหนีภาษีอากรก่อนหรือขณะความผิดสำเร็จลง ซึ่งแตกต่างจากกฎหมายอาญาของสหราชอาณาจักรซึ่งกำหนดลักษณะการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรไว้โดยกว้างและครอบคลุมสำหรับการช่วยเหลือการกระทำความผิด ในลักษณะการสนับสนุนหรือช่วยเหลือ (Aiding) การใช้ (Abetting) การให้คำปรึกษา (Counselling) หรือการปล่อยให้มีการหนีภาษีอากรเกิดขึ้น (Procuring) ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการกำหนดลักษณะการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในประเทศไทยอาจไม่ครอบคลุม

ลักษณะการช่วยเหลือการกระทำความผิดที่แท้จริง อาจก่อให้เกิดช่องว่างในความรับผิดชอบทางอาญา เช่นเดียวกัน

นอกจากนี้การช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในประเทศไทยมักเกิดจากการกระทำของผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล (Associated Person)² ไม่ว่าจะเพื่อประโยชน์ของนิติบุคคล ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลหรือผู้หนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมายก็ตาม แม้กฎหมายอาญาหรือกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องของประเทศไทยบัญญัติให้นิติบุคคลมีความรับผิดชอบทางอาญา หากผู้เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลได้กระทำการช่วยเหลือผู้อื่นให้หนีภาษีอากรเพื่อประโยชน์ของนิติบุคคล ตามทฤษฎี Vicarious Liability หรือ Agency Theory ซึ่งกำหนดให้นิติบุคคลซึ่งเป็นนายจ้างหรือตัวการต้องรับผิดชอบทางอาญาในการกระทำของบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นลูกจ้างหรือตัวแทน และเมื่อลูกจ้างหรือตัวแทนได้กระทำความผิดอาญาทางการที่จ้างหรือในอำนาจของตัวแทนเพื่อประโยชน์ของนิติบุคคล หรือตามทฤษฎี Identification Doctrine ที่กำหนดให้นิติบุคคลเป็นผู้กระทำความผิดและมีความรับผิดชอบทางอาญาโดยตรงสำหรับการกระทำของบุคคลธรรมดาซึ่งมีสถานภาพในนิติบุคคลที่มีระดับสูงพออันถือว่าเป็น “จิตวิญญาณและเจตจำนงโดยแท้ของนิติบุคคล” และบุคคลธรรมดาได้กระทำความผิดอาญาขึ้นภายในขอบเขตวัตถุประสงค์ของนิติบุคคล แต่ไม่มีกฎหมายอาญาหรือกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยใดกำหนดความรับผิดชอบทางอาญากรณีนิติบุคคลไม่จัดทำมาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร ตามทฤษฎี Proactive and Reactive Corporate Fault ซึ่งกำหนดให้นิติบุคคลนั้นมีหน้าที่กำหนดมาตรการในการป้องกัน (Preventive Measures) การกระทำความผิดอย่างเหมาะสม หรือมีหน้าที่กำหนดมาตรการในการแก้ไขการกระทำความผิดอย่างเหมาะสมภายหลังจากความผิดอาญาได้กระทำขึ้น³ ดังนั้นช่องโหว่ของกฎหมายอาญาหรือกฎหมายภาษีอากรดังกล่าว ทำให้รัฐไม่สามารถแก้ไขปัญหาการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรโดยผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลได้อย่างมีประสิทธิภาพ

เมื่อศึกษากรณีความรับผิดชอบทางอาญาของนิติบุคคลกรณีไม่จัดทำมาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร โดบเปรียบเทียบกับพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน (Criminal Finances Act 2017) ของสหราชอาณาจักร มาตรา 45 และ 46 พบว่า มีการกำหนดความรับผิดชอบทางอาญาสำหรับนิติบุคคล (Relevant Body) กรณีไม่จัดทำมาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในและนอกสหราชอาณาจักร (Failure to prevent the criminal facilitation of tax evasion) โดยมีอัตราโทษปรับที่ไม่จำกัด (Punitive Damages) นั้นเอง และ

² พระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน มาตรา 44(4)

³ ดิศรณ์ ลิขิตวิยาวุฒิ, ความรับผิดชอบทางอาญาของนิติบุคคล: ศึกษากรณีความผิดฐานอาชญากรรมต่อมวลมนุษยชาติโดยเปรียบเทียบเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับประเทศไทย, วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, สาขากฎหมายอาญา คณะนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2560

หากนิติบุคคลซึ่งจดทะเบียนนอกสหราชอาณาจักรแต่มีความเกี่ยวข้องด้านใดด้านหนึ่งกับสหราชอาณาจักร (UK Nexus) ต้องรับผิดทางอาญาดังกล่าวด้วย หากความผิดฐานการหนีภาษีอากรและความผิดฐานการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรได้บัญญัติให้เป็นความผิดอาญาในประเทศที่มีความผิดเกิดขึ้น ตามหลักความผิดอาญาสองรัฐ (Dual Criminality)⁴ ทั้งนี้ไม่ว่านิติบุคคลจะจดทะเบียนหรือให้บริการในหรือนอกสหราชอาณาจักร นิติบุคคลจะต้องรับผิดทางอาญากรณีไม่จัดทำมาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเมื่อครบองค์ประกอบความผิด 3 ประการ ดังนี้

1. เมื่อมีผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร (Tax Payer) ซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลได้กระทำการหนีภาษีอากรโดยเจตนาทุจริตและกฎหมายสหราชอาณาจักรหรือประเทศที่มีความผิดเกิดขึ้นได้บัญญัติให้การหนีภาษีอากรเป็นความผิดทางอาญา

2. เมื่อมีผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล ซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลได้กระทำในอำนาจหรือขอบเขตของนิติบุคคลเพื่อช่วยเหลือผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรในการหนีภาษีอากร และกฎหมายสหราชอาณาจักรหรือประเทศที่มีความผิดเกิดขึ้นได้บัญญัติให้การช่วยเหลือการหนีภาษีอากรดังกล่าวเป็นความผิดทางอาญา

3. เมื่อการกระทำความผิดตามองค์ประกอบที่ 1 และ 2 สำเร็จลง โดยข้อเท็จจริงปรากฏว่านิติบุคคลไม่จัดทำมาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีซึ่งเกิดขึ้นจากผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล และไม่มีข้อยกเว้นตามบทบัญญัติของกฎหมายสหราชอาณาจักรอย่างอื่นใดมาใช้บังคับได้

ประเด็นสุดท้ายจากกรณีศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายของประเทศไทยและสหราชอาณาจักร พบว่ากฎหมายของประเทศไทยกำหนดว่า ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล หมายถึง ผู้แทนนิติบุคคลซึ่งมีอำนาจกระทำการแทนนิติบุคคล เช่น คณะกรรมการหรือผู้จัดการของนิติบุคคล เป็นต้น แต่พระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักรกำหนดความหมายของผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลไว้อย่างกว้างขวางโดยมีจุดประสงค์เพื่อให้ครอบคลุมลักษณะของผู้ช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในรูปแบบของผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลให้มากที่สุด โดยกำหนดให้ ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล หมายถึง บุคคลที่ทำมีอำนาจหน้าที่กระทำการในนามของนิติบุคคล รวมถึง ลูกจ้างของนิติบุคคล ตัวแทนของนิติบุคคล และบุคคลอื่นใดที่ให้บริการหรือในนามของนิติบุคคล โดยพิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างนิติบุคคลและผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลโดยแท้จริง ซึ่งความแตกต่างในคำนิยามของผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลอาจส่งผลต่อความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคลได้

⁴ สำนักงานศูนย์ประชาคมอาเซียนของสำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, ความร่วมมือทางอาญาในภูมิภาคอาเซียน ประเด็นศึกษา: ความร่วมมือในการส่งผู้ร้ายข้ามแดนของภูมิภาคอาเซียน, หน้า 6

ดังนั้นหากประเทศไทยต้องการลดปัญหาการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรและช่องว่างทางกฎหมายอาญาที่เกี่ยวข้อง ประเทศไทยควรนำพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักรและกฎหมายอาญาที่เกี่ยวข้องมาพิจารณา โดยควรบัญญัติเพิ่มความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษี เพิ่มลักษณะหรือรูปแบบการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรให้ครอบคลุมมากขึ้น และบัญญัติความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคลกรณีการไม่จัดหามาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในและนอกประเทศไทยเป็นการเฉพาะ ทั้งนี้เมื่อกฎหมายอาญาเป็นการกำหนดความผิดและโทษของบุคคลอันกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของปัจเจกชน การแก้ไขหรือบัญญัติความรับผิดทางอาญาดังกล่าวในประเทศไทยจะต้องคำนึงถึงหลักในการกำหนดโทษอาญาตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 77 และ หลักประกันในกฎหมายอาญาหรือหลักความชอบด้วยกฎหมาย (Principle of Legality) อันถือเป็นปัจจัยสำคัญของระบบกฎหมายอาญาและกระบวนการยุติธรรมทางอาญาเพื่อไม่ให้กระทบต่อสิทธิเสรีภาพของปัจเจกชนมากเกินไปด้วย

1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษา

1. เพื่อศึกษาแนวทางความรับผิดทางอาญากรณีการหนีภาษีอากรในประเทศไทยและต่างประเทศ
2. เพื่อศึกษาแนวทางความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีในประเทศไทยและต่างประเทศ และ เสนอแนะการเพิ่มความรับผิดทางอาญาของผู้สนับสนุนในประเทศไทย กรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร
3. เพื่อศึกษา เสนอแนะ และกำหนดแนวทางความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคลกรณีไม่จัดหามาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการช่วยเหลือผู้อื่นให้หนีภาษีอากร

1.3. สมมติฐาน

แม้ว่าประมวลรัษฎากรและประมวลกฎหมายอาญาของไทยจะกำหนดให้การหนีภาษีอากรและการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเป็นความผิดทางอาญาแต่บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวมิได้บัญญัติบทเฉพาะสำหรับความรับผิดทางอาญาในการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรภายหลังจากการกระทำความผิด และกรณีความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคลที่ไม่จัดหามาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรที่เกิดขึ้น ทำให้เกิดช่องว่างทางกฎหมายส่งผลให้บุคคลหรือนิติบุคคลพ้นจากความรับผิดทางอาญาได้ นอกจากนี้การกำหนดโทษทางอาญาโดยใช้หลักทั่วไปเรื่องผู้สนับสนุนต้องรับโทษสองในสามส่วนยังไม่ได้สัดส่วนกับความร้ายแรงของความผิด ดังนั้นประเทศไทยควรนำพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักรและกฎหมายอาญาอื่นที่เกี่ยวข้องมาปรับใช้เพื่อขจัดปัญหาช่องว่างทางกฎหมายเรื่องความรับผิดอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรและบทกำหนดโทษ เพื่อให้การป้องกันและปราบปรามอาชญากรรมมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

1.4. ขอบเขตการศึกษา

1. ประมวลรัษฎากร
2. พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560
3. พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560
4. พระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน (Criminal Finances Act 2017) มาตรา 44 มาตรา 45 และมาตรา 46
5. กฎหมายอาญาของสหราชอาณาจักร เช่น The Accessories and Abettors Act 1861, Criminal Law Act 1977, Magistrates Courts Act 1980 และ Serious Crime Act 2007
6. German Fiscal Code มาตรา 369 และมาตรา 370
7. Government guidance for the corporate offences of failure to prevent the criminal facilitation of tax evasion โดย HRMC
8. ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 80, 83, 84, 86 และ 341

1.5. วิธีการศึกษา

การศึกษาเอกสารศึกษานี้เป็นการศึกษาวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยการค้นคว้าข้อมูลทางกฎหมายภาษีอากรและข้อมูลอื่นในประเทศไทยและต่างประเทศ เช่น สหราชอาณาจักร ประเทศเยอรมัน เป็นต้น โดยการศึกษาดังกล่าวเป็นการใช้วิธีการเอกสาร ค้นคว้าและรวบรวมข้อมูล วิเคราะห์บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรหรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง หนังสือคำอธิบายกฎหมาย ข้อหารือ และแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร บทความในวารสารต่าง ๆ ข้อมูลทางอินเทอร์เน็ต หนังสือต่าง ๆ คู่มือในการปฏิบัติตามกฎหมายต่างประเทศ รวมทั้งทำการสัมภาษณ์เชิงลึกกับผู้ประกอบอาชีพในหน่วยงาน กำกับกฎหมายและกฎระเบียบองค์กร (Compliance) หรือด้านภาษีอากรในนิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย

1.6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

การศึกษาเอกสารศึกษานี้ ทำให้ทราบและเข้าใจปัญหาความไม่ชัดเจนของความรับผิดทางอาญา กรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร และความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคลหากนิติบุคคลละเลยหรือบกพร่องในการจัดมาตรการการสอดส่องดูแลและการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรอันเกิดจากผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล ดังนั้นหากประเทศไทยนำพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักร มาตราที่ 45 หรือ มาตราที่ 46 มาปรับใช้กับกฎหมายภาษีอากรหรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องสำหรับความรับผิดทางอาญาดังกล่าว จะช่วยลดปัญหาความชัดเจนของบทกฎหมายและช่วยแก้ไขปัญหาคriminal การหนีภาษีอากรและการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร

บทที่ 2

ทฤษฎีการกำหนดความรับผิดชอบทางอาญา

กฎหมายอาญา คือ กฎหมายที่บัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษรว่าการกระทำหรือไม่กระทำอย่างใดเป็นความผิดโดยการกำหนดโทษทางอาญา วิธีการเพื่อความปลอดภัย หรือมาตรการบังคับทางอาญาอื่นเพื่อป้องกันและปราบปรามสังคมให้เกิดความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่า กฎหมายอาญา คือ กฎหมายที่บัญญัติห้ามมิให้มีการกระทำหรือบังคับให้มีการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งโดยผู้ที่ไม่ฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามจะต้องได้รับโทษ

2.1. วัตถุประสงค์ของการบัญญัติกฎหมายอาญา

ศาสตราจารย์ในเกิล วอล์กเกอร์ (Nigel Walker) ได้อธิบายว่า การบัญญัติกฎหมายอาญานั้นจะต้องทำให้บรรลุถึงวัตถุประสงค์ 6 ประการดังนี้

1. เพื่อคุ้มครองและป้องกันตัวของบุคคลจากการกระทำโดยเจตนาอันเป็นการโหดเหี้ยม ทารุณหรือการประกอบกรรมทางเพศ ด้วยวิธีการอันไม่พึงประสงค์ต่างๆ คุ้มครองตัวบุคคลจากภัยบางประการอันเกิดจากการกระทำโดยไม่เจตนา คุ้มครองป้องกันกลุ่มบุคคลที่อาจถูกชักจูงให้หลงผิดได้โดยง่ายจากการทำร้ายกตขี้ หรือขูดรีดอันเกิดแก่บุคคลหรือทรัพย์สินของบุคคลเหล่านั้น

2. เพื่อคุ้มครองและป้องกันสภาวะทางจิตใจของสมาชิกในสังคมนั้นๆ ให้รอดพ้นจากความกระทบกระเทือนจากการกระทำที่ถึงแม้ว่าจะเป็นเรื่องส่วนตัวของบุคคลและยินยอมต่อการกระทำนั้นๆ ก็ตาม แต่ถือว่าเป็นการผิดธรรมชาติ ซึ่งหากได้มีการกระทำขึ้นท่ามกลางสาธารณชนแล้วจะส่งผลในการกระทบกระเทือนสภาวะทางจิตใจของบุคคลอื่นเป็นอย่างมาก รวมถึงการป้องกันพฤติกรรมบางประเภทอันอาจร้ายวุ่นให้เกิดความไม่สงบขึ้นในหมู่ของประชาชน

3. เพื่อคุ้มครองป้องกันทรัพย์สินส่วนบุคคลจากการลักขโมย การฉ้อโกง หรือการทำให้เสียทรัพย์สิน รวมไปถึงกรณีอื่นๆ ด้วย

4. เพื่อคุ้มครองและป้องกันสาธารณชนจากความไม่สะดวกสบายต่างๆ รวมทั้งกรณีการใช้สภาพบังคับในทางอาญาในการเก็บภาษีอากร

5. เพื่อป้องกันและรักษาไว้ซึ่งสถาบันทางสังคม รวมทั้งบังคับให้เกิดความเมตตาคุณาที่จำเป็น

6. เพื่อที่จะบังคับใช้วิธีการต่างๆ ในอันที่จะทำให้วัตถุประสงค์ทั้งหลายดังกล่าวเหล่านี้สามารถที่จะบรรลุผลได้⁵

2.2. โทษทางอาญา

นอกจากการบัญญัติกฎหมายอาญาเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ข้างต้นแล้ว รัฐหรือผู้มีอำนาจในการออกกฎหมายต้องพิจารณาสาระสำคัญของโทษทางอาญาด้วย ดังนี้

2.2.1. หลักเกณฑ์ของโทษทางอาญา

ศาสตราจารย์ โยฮันส์ แอนเดอนีส (Johannes Andenaes) กำหนดสาระสำคัญของโทษที่คล้ายกัน โดยกล่าวว่าโทษอาญาจะต้องประกอบด้วยลักษณะสำคัญ 3 ประการ คือ

1. โทษเป็นผลร้ายที่รัฐนำมาใช้กับผู้กระทำผิด ผลร้ายที่จะถือว่าเป็นโทษอาญาตามความหมายนี้ จะต้องเป็นโทษที่รัฐซึ่งมีอำนาจนำมาใช้กับผู้กระทำผิด
2. โทษต้องมีขึ้นเมื่อมีการกระทำผิดกฎหมาย หากไม่มีการกระทำผิดกฎหมายแล้ว ได้รับผลร้ายไม่ถือว่าเป็นโทษอาญาตามความหมายนี้
3. โทษเป็นผลร้ายซึ่งต้องการตอบแทนให้ผู้กระทำผิด รู้ว่าเป็นผลร้ายที่ได้รับจากรัฐ โดยตรงจากการกระทำผิด ไม่ใช่ผลร้ายที่เกิดขึ้นโดยอ้อม

ต่อมา ศาสตราจารย์ฮาร์ท (H.L.A.Hart) ศาสตราจารย์เบ็น (S.I.Benn) และศาสตราจารย์ฟูล (A. Flew) กำหนดว่าโทษต้องประกอบไปด้วยสาระสำคัญ 5 ประการ ดังนี้

1. โทษจะต้องก่อให้เกิดความทุกข์แก่ผู้รับโทษ อาจเป็นการจำกัดสิทธิเสรีภาพทางร่างกาย หรือการสูญเสียทรัพย์สินอื่นๆ
2. โทษจะต้องใช้ต่อผู้กระทำผิดกฎหมาย หมายถึง ผู้กระทำผิดกฎหมายเท่านั้นที่จะต้องถูกลงโทษจะนำ บุคคลอื่นที่ไม่ได้กระทำความผิดมารับโทษมิได้
3. โทษจะต้องมีขึ้นเมื่อมีการกระทำผิดกฎหมาย หมายถึง ต้องมีการกระทำผิดกฎหมายเสียก่อนจึงจะลงโทษได้ หากไม่มีการกระทำผิด กฎหมายก็ลงโทษไม่ได้
4. โทษจะต้องเป็นวิธีการซึ่งบุคคลใดบุคคลหนึ่งนอกจากตัวผู้กระทำผิดนำมาใช้กับผู้กระทำความผิด หากผลร้ายที่เกิดขึ้นจากการกระทำของผู้กระทำผิดนั่นเอง ย่อมไม่เป็นโทษทางอาญาตามนัยนี้

⁵ สพล บริสุทธิ์, การกำหนดความผิดทางอาญา: ศึกษาเฉพาะกรณีความผิดเกี่ยวกับการค้าประเวณี, วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2550

5. โทษจะต้องเกิดจากผู้มีอำนาจที่จะกระทำให้เกิดผลร้ายนั้นขึ้นมาได้ หมายถึง โทษนั้นต้องผ่านกระบวนการกฎหมายนั่นเอง

2.2.2. หลักโทษทางอาญาจะต้องได้สัดส่วนกับความร้ายแรงของความผิด (Proportional Justice)

โดยหลักทั่วไปในกฎหมายอาญา การกำหนดบทระวางโทษต้องเป็นไปตามหลักความยุติธรรมที่ได้สัดส่วน หมายความว่า โทษทางอาญาจะต้องได้สัดส่วน (Proportion) กับความร้ายแรงของความผิด (Severity of the crime) ดังนั้นการกำหนดบทระวางโทษจะต้องคำนึงถึง “ฐานความผิด” ซึ่งเป็นการพิจารณาในด้านภาวะวิสัยเป็นสำคัญ รวมถึงคุณธรรมทางกฎหมาย โดยการเปรียบเทียบความร้ายแรงของความผิด เช่น ความผิดฐานฆ่าผู้อื่น ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 298 ย่อมมีความร้ายแรงกว่าความผิดฐานทำร้ายร่างกาย ตามมาตรา 295 เป็นต้น

2.2.3. วัตถุประสงค์ของการลงโทษ (Justification of Punishment)

ในปัจจุบัน มีการกำหนดโทษทางอาญาตามวัตถุประสงค์ในการลงโทษเพื่อเป็นการป้องกันทั่วไป (General Prevention) คือ การใช้โทษเพื่อเป็นการข่มขู่ผู้อื่นให้เกิดความกลัวมิให้กระทำความผิด และเพื่อเป็นการป้องกันพิเศษ (Special Prevention) คือ การลงโทษเพื่อมิให้ผู้กระทำความผิดนั้นๆ กระทำความผิดเดียวกันนั้นซ้ำอีก ซึ่งหากศึกษาทฤษฎีวัตถุประสงค์ของการลงโทษโดยละเอียดแล้ว อาจแบ่งได้ 4 ประการ ดังนี้

1. การลงโทษทางอาญาเพื่อแก้แค้นทดแทนผู้กระทำความผิด (Retribution) โดยมีพื้นฐานมาจากความเห็นว่าอาชญากรรมเป็นการประทุษร้ายต่อผู้อื่น ผู้กระทำจึงควรต้องได้รับการตอบแทนโดยการแก้แค้นเพื่อชดเชยความผิดที่ได้กระทำลงต่อผู้เสียหาย หากสังคมไม่ลงโทษผู้กระทำความผิดย่อมเท่ากับสังคมยอมรับการกระทำนั้น การลงโทษผู้กระทำผิดมิไว้เพื่อการรักษาความยุติธรรม ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการลงโทษจึงต้องลงโทษแก้ผู้กระทำผิดเท่านั้น รวมทั้งต้องลงโทษผู้กระทำผิดทุกคน และจำนวนโทษต้องมีขนาดเหมาะสมกับความผิดที่เกิดขึ้น

2. การลงโทษทางอาญาเพื่อข่มขู่ยับยั้ง หรือป้องกันปราบปรามการกระทำผิด (Deterrence) มีวัตถุประสงค์หลัก 2 ประการคือ เพื่อยับยั้งตัวผู้กระทำผิดที่ถูกลงโทษมิให้กระทำความผิดซ้ำอีก เพราะเกิดความกลัวเกรงในโทษที่ได้รับอันเป็นผลให้ตัดโอกาสที่จะกระทำผิดขึ้นอีก (Incapacitation) และเพื่อยับยั้งบุคคลอื่นมิให้กระทำความผิดเนื่องจากได้เห็นผลร้ายของการกระทำผิดและการได้รับโทษจนไม่อยากจะกระทำความผิดเพราะเกรงกลัวในโทษ การลงโทษเพื่อข่มขู่ยับยั้งนี้อาจกล่าวได้ในอีกความหมายหนึ่ง คือ เป็นการป้องกันมิให้เกิด

การกระทำความผิดขึ้นอีกนั่นเอง โดยซีชาร์ เบ็คคาเรีย อธิบายว่า การลงโทษลักษณะนี้ควรจะต้องมีลักษณะสำคัญ 3 ประการคือ การลงโทษต้องทำด้วยความรวดเร็ว มีความแน่นอนในการลงโทษ และมีความเคร่งครัดหรือความรุนแรงในการลงโทษเพื่อป้องกัน

3. การลงโทษทางอาญาเพื่อตัดโอกาสในการกลับไปกระทำความผิดอีก (Incapacitation) แนวคิดนี้เชื่อว่า ผู้กระทำความผิดเป็นผู้ก่อภัยต่อการใช้ชีวิตอยู่ร่วมกันอย่างปกติสุขของคนในสังคม การลงโทษจำคุกหรือโทษประหารชีวิตย่อมเป็นการตัดผู้กระทำความผิดออกจากสังคม และยอมทำให้สังคมรู้สึกปลอดภัยจากอาชญากรรมและบุคคลที่อาจก่ออันตราย

4. การลงโทษทางอาญาเพื่อฟื้นฟูแก้ไขผู้กระทำความผิด (Rehabilitation) แนวทางนี้นับเป็นวัตถุประสงค์ในการลงโทษสมัยใหม่ที่สอดคล้องกับหลักสิทธิมนุษยชน เพราะเมื่อ ผู้กระทำความผิดมีความสำนึกและกลับตัวกลับใจได้แล้ว ย่อมสมควรได้รับการยอมรับ และให้โอกาสกลับเข้าสู่สังคมปกติอีกครั้ง โดยกำหนดให้วิธีการลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดต้องมีความเหมาะสมในการแก้ไขผู้กระทำความผิดเป็นรายบุคคล หลักการลงโทษตามทฤษฎีการลงโทษเพื่อแก้ไขฟื้นฟูประกอบด้วย การหลีกเลี่ยงไม่ให้ผู้กระทำความผิดต้องประสบกับสิ่งที่ทำลายคุณลักษณะประจำตัวของเขาโดยให้ใช้วิธีการอื่นแทนการลงโทษจำคุกระยะสั้น การลงโทษต้องเหมาะสมกับการกระทำความผิดเป็นรายบุคคลและเมื่อผู้กระทำได้แก้ไขดีดังเดิมแล้วให้หยุดการลงโทษ และให้มีการปรับปรุงการลงโทษระหว่างที่มีการคุมขัง

2.3. ทฤษฎีการกำหนดหรือบัญญัติกฎหมายอาญา

เนื่องจากกฎหมายอาญาเป็นกฎหมายที่มีการกำหนดความผิดและโทษซึ่งเป็นกฎหมายจำกัดสิทธิเสรีภาพของบุคคล ดังนั้นในการบัญญัติกฎหมายอาญา นักกฎหมายหรือนักวิชาการจึงได้พยายามสร้างหลักการหรือทฤษฎีต่างๆ เพื่อป้องกันปัญหากฎหมายอาญาเพื่อ (over criminalization) ดังนี้

2.3.1. หลักการพิจารณาการกำหนดความผิดในทางอาญา

ศาสตราจารย์ลอน แอล ฟูลเลอร์ (Lon L. Fuller) ได้เสนอแนวทางในการกำหนดความผิดอาญาที่สอดคล้องกับหลักศีลธรรมไว้ โดยกำหนดให้ความผิดทางอาญาต้องมีลักษณะ 8 ประการ ดังนี้

1. หลักเกณฑ์ต้องมีการวางหลักเกณฑ์ในสิ่งที่กฎหมายประสงค์จะคุ้มครองให้ชัดเจน แน่นนอน
2. หลักเกณฑ์ต้องเป็นแผนมองไปในการณ์อนาคต ไม่ใช่มุ่งย้อนไปในอดีต
3. หลักเกณฑ์ต้องใช้บังคับเป็นการทั่วไป โดยเผยแพร่ให้ประชาชนทราบทั่วกัน
4. หลักเกณฑ์ต้องมีความกระชับรัดกุมเหมาะสม
5. หลักเกณฑ์ต้องไม่มีลักษณะขัดแย้งกับกฎเกณฑ์อื่นๆ เพื่อป้องกันไม่ให้ประชาชนเกิดความสับสน

6. หลักเกณฑ์ที่กำหนดต้องสามารถปฏิบัติตามได้จริง

7. หลักเกณฑ์ต้องไม่ใช่กฎที่เปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลาเพราะความแน่นอนเป็นสาระสำคัญให้เกิดการปฏิบัติตามได้

8. หลักเกณฑ์ในการกำหนดความผิดต้องสอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติในการควบคุมของเจ้าหน้าที่ซึ่งรับผิดชอบดูแลและบังคับใช้⁶

ศาสตราจารย์ เฮอร์เบิร์ต แอล แพ็กเกอร์ (Herbert L. Packer) ได้อธิบายถึงหลักการในการพิจารณาว่าการกระทำอย่างใดควรที่จะกำหนดให้เป็นความผิดในทางอาญาในหนังสือที่ชื่อ The Limits of the Criminal Sanction ซึ่งเป็นหลักที่ถูกยอมรับเป็นอย่างมาก ดังนี้

1. การกระทำนั้นเป็นที่เห็นได้ชัดในหมู่ชนส่วนมากกว่า เป็นการกระทำที่กระทบกระเทือนต่อสังคมและหมู่ชนส่วนมากมิได้ให้อภัยแก่การกระทำนั้น

2. หากจะกำหนดให้การกระทำใดจะเป็นความผิดทางอาญาแล้ว ต้องสอดคล้องกับวัตถุประสงค์การลงโทษ

3. หากจะกำหนดให้การกระทำใดเป็นความผิดอาญาแล้ว จะไม่มีผลเป็นการลดการกระทำที่สังคมเห็นว่าถูกต้องลง

4. หากจะกำหนดให้การกระทำใดเป็นความผิดทางอาญาแล้ว ต้องมีการใช้บังคับกฎหมายนั้นอย่างเสมอภาคและเท่าเทียม

5. หากจะกำหนดให้การกระทำใดเป็นความผิดอาญาแล้ว รัฐจะต้องมีขีดความสามารถในการจัดกระบวนการยุติธรรมทั้งเชิงคุณภาพและปริมาณ

6. หากจะกำหนดให้การกระทำใดเป็นความผิดอาญาแล้ว ต้องพิจารณาได้ว่าไม่มีวิธีการอื่นๆ อีกแล้วในการควบคุมพฤติกรรมดังกล่าว

รองศาสตราจารย์ ดร. เกียรติขจร วัจนะสวัสดิ์ กล่าวไว้ว่า หลักการพิจารณาการกำหนดความผิดในทางอาญาของ ศาสตราจารย์เฮอร์เบิร์ต แอล แพ็กเกอร์ จะช่วยแก้ไขปัญหาการเกิดกฎหมายอาญาเพื่อด้วย เนื่องจากหากรัฐมุ่งแต่จะควบคุมความประพฤติของประชาชนโดยใช้กฎหมายอาญาเป็นเครื่องมือโดยไม่พิจารณาถึงประสิทธิภาพและความสามารถของกลไกของรัฐที่จะใช้บังคับกฎหมายอาญาแล้ว กฎหมายจะไร้ความหมายและขัดต่อวัตถุประสงค์ในการบังคับใช้อย่างแท้จริง

นอกจากนี้ การอธิบายของศาสตราจารย์ เฮอร์เบิร์ต แอล แพ็กเกอร์ทำให้มีการอธิบายโครงสร้างความผิดอาญาขึ้นต่อมามีว่า ในการวินิจฉัยความรับผิดทางอาญานั้น “การกระทำ จะไม่เป็นความผิดถ้า

⁶ สุภัสสรี เทพหัสดิน ณ อยุธยา, รายงานการวิจัยเรื่อง กฎหมายอาญาเพื่อ (Over Criminalization), วารสารสังคมศาสตร์และมนุษยศาสตร์, 2561: 19-22

ผู้กระทำไม่มีเจตนาร้าย” (Actus non facit reum nisi mens sit rea/The Act does not constitute guilt unless the mind be guilty.) กล่าวคือ ในการพิจารณาถึงเรื่อง ความรับผิดชอบทางอาญาของบุคคล จะต้องพิจารณาควบคู่กัน ทั้งส่วนของการกระทำภายนอกและส่วนภายในจิตใจ การนำโครงสร้างของความผิดอาญา มาเป็นหลักในการกำหนดความผิดอาญาและการลงโทษทางอาญานั้นจึงเป็นแนวทางที่จะแยกระหว่างการกระทำที่เป็นความผิดอาญาและการกระทำที่ไม่เป็นความผิดอาญา

2.3.2. หลักเกณฑ์ว่าด้วยการใช้กฎหมายอาญาต้องมีข้อจำกัด

นอกจากหลักการพิจารณาการกำหนดความผิดในทางอาญาข้างต้นแล้ว นักวิชาการต่างๆ เสนอให้ต้องมีหลักเกณฑ์ว่าด้วยการใช้กฎหมายอาญาต้องมีข้อจำกัด เพื่อเป็นการจำกัดอำนาจรัฐในการบัญญัติกฎหมายอาญาให้มีความเหมาะสม

ซีชาร์ เบคคาเรีย ได้อธิบายกรอบจำกัดของรัฐในการออกกฎหมายไว้ด้วยว่ารัฐมีอำนาจและขอบเขตอำนาจ ดังนี้

1. รัฐได้รับข้อสัญญาประชาชนแต่ละคน ประชาชนได้จัดตั้งรัฐของพวกเขา เพื่อที่จะปกป้องข้อสัญญาร่วมกันของประชาชน โดยกฎหมายและการลงโทษ รัฐจึงมีความชอบธรรมโดยความยินยอมของประชาชน

2. แม้รัฐจะมีความชอบธรรม แต่รัฐบาลไม่อาจใช้อำนาจกระทำทุกสิ่งทุกอย่างตามอำเภอใจ อำนาจนี้ถูกจำกัดโดย “สัญญาประชาคม” (social contract) เบคคาเรีย อ้างว่าประชาชนต้องการเสรีภาพมากที่สุดเท่าที่จะมากได้ และยินยอมที่จะจำกัดเสรีภาพของตนเพียงเพื่อความมั่นคงปลอดภัยของประชาชนเท่านั้น ดังนั้นรัฐซึ่งมีหน้าที่ป้องกันความมั่นคงและความปลอดภัยของประชาชน จะสามารถละเมิดล่วงล้ำเสรีภาพของประชาชนได้แต่เพียงเท่าที่จำเป็น อย่างยิ่งเท่านั้น

3. ประเด็นที่ความจำเป็นของรัฐมีขอบเขตเพียงใด รัฐต้องสร้างสิ่งที่สามารถสนองการสืบเสาะแสวงหารายบุคคลเกี่ยวกับความมั่นคงปลอดภัยและความสุข จุดมุ่งหมายของรัฐจึงควรเป็นการดูแล “ประโยชน์ส่วนรวม” (common utility) เท่านั้น โดยมีจุดหมายปลายทางเพื่อ “ความสุขอันยิ่งใหญ่ที่สุดที่จะแบ่งปันกันในหมู่คนจำนวนมากที่สุด”⁷

เจอเรมี เบนธัม กล่าวไว้ว่า รัฐไม่ควรใช้กฎหมายอาญาลงโทษความประพฤติที่ไม่ก่อให้เกิดอันตรายหรือไม่มีพิษภัย แต่แนวคิดดังกล่าวมีจุดอ่อนเกี่ยวกับการกำหนดตัวชี้วัดในการกำหนดโทษให้ได้อย่างดีกับความผิด

⁷ ฌ็อง-ฌัก ลูวีเยอ, ทฤษฎีความรับผิดชอบทางอาญา, เอกสารประกอบการบรรยายคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 10-14

จอห์น สจ๊วต มิลล์ กล่าวว่าไว้ว่า รัฐไม่ควรใช้กฎหมายอาญาโดยมีวัตถุประสงค์ในการบังคับให้บุคคลกระทำเพื่อประโยชน์แก่ตนเองเท่านั้น และรัฐไม่ควรจำกัดสิทธิโดยบทบัญญัติของกฎหมาย ถ้าการกระทำนั้นมีได้ก่อให้เกิดการใช้ความรุนแรงหรือเป็นอันตรายต่อผู้อื่น

2.3.3. หลักประกันในกฎหมายอาญาหรือหลักความชอบด้วยกฎหมาย (Principle of Legality)

จากหลักเกณฑ์ทางกฎหมายอาญาทั้งหมดข้างต้นก่อให้เกิดหลักประกันในกฎหมายอาญาหรือหลักความชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญของระบบกฎหมายอาญาและกระบวนการยุติธรรมทางอาญาดังนี้

1. หลักความผิดและโทษต้องบัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษร (Lex Scripta) หมายความว่ากฎหมายอาญาต้องมีบทบัญญัติโดยชัดแจ้ง หากไม่มีกฎหมายบัญญัติให้เป็นความผิดทางอาญา ผู้กระทำจะมีความผิดทางอาญาและรับโทษมิได้

2. หลักกฎหมายอาญาต้องปราศจากความคลุมเครือ (Lex Certa) ซึ่งกำหนดว่ากฎหมายอาญาต้องมีความชัดเจนเพื่อให้บุคคลทุกคนสามารถเข้าใจถ้อยคำของกฎหมายได้อย่างถูกต้องและสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายที่บัญญัติไว้

3. หลักกฎหมายอาญาต้องตีความโดยเคร่งครัด (Lex Stricta) เนื่องจากกฎหมายอาญาเป็นกฎหมายที่ว่าด้วยความผิดและโทษ ซึ่งกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของปัจเจกชน

4. หลักไม่ใช้กฎหมายอาญาย้อนหลังเป็นผลร้าย (Lex Praevia) หมายความว่า เมื่อไม่มีกฎหมายบัญญัติเป็นความผิดไว้ในขณะกระทำ และมีการบัญญัติให้การกระทำนั้นเป็นความผิดในเวลาต่อมา จะนำกฎหมายอาญาไปใช้ย้อนหลังเพื่อลงโทษผู้กระทำไม่ได้ หรือเพิ่มโทษหรือเพิ่มอายุความอันเป็นผลร้ายแก่ผู้กระทำไม่ได้

2.4. ผู้กระทำความผิดทางอาญา

ความรับผิดทางอาญาอาจเกิดจากการกระทำของบุคคลเดียวหรือบุคคลหลายคนก็ได้ หากเป็นกรณีที่การกระทำอันเป็นความผิดทางอาญาเกิดจากบุคคลหลายคน จึงต้องพิจารณาว่าบุคคลนั้นเป็นตัวการร่วมกระทำผิด (Perpetrator) หรือ เป็นผู้รับผิดอาญาลำดับสอง (Accessories)

ระบบกฎหมายแบบลายลักษณ์อักษร (Civil Law) เช่น ประเทศเยอรมัน ประเทศฝรั่งเศส ประเทศไทย เป็นต้น แบ่งผู้รับผิดอาญาลำดับสองเป็น 2 ประเภท คือ ผู้ชี้ (Instigation) และผู้สนับสนุน (Aiding) ส่วนระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law) เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร เป็นต้น

กำหนดให้ผู้รับผิดอาญาลำดับสอง ได้แก่ ผู้สนับสนุน (Aiding) ผู้ใช้ (Abetting) ผู้ให้คำปรึกษา (Counseling) และ ผู้ที่ปล่อยให้มีการกระทำความผิดเกิดขึ้น (Procuring)

ทั้งนี้ ระบบกฎหมายทั้งสองได้กำหนดความรับผิดทางอาญาสำหรับผู้กระทำความผิด ผู้ร่วมกระทำ ความผิด และผู้รับผิดอาญาลำดับสองตามทฤษฎี ดังนี้

2.4.1. ทฤษฎีการสมคบกัน (Conspiracy Theory)

บุคคลที่ร่วมในการสมคบกันจะต้องมีความรับผิดเช่นเดียวกับตัวการอย่างไม่จำกัดและการสมคบกัน ย่อมทำให้การรวมตัวกันกลายเป็นกลุ่ม การสมคบกันกระทำความผิดมีองค์ประกอบความผิดดังต่อไปนี้

1. องค์ประกอบภายนอก หรือ ความตกลงระหว่างบุคคล กล่าวคือ การสมคบกันกระทำความผิด นั้นจะต้องมีบุคคลที่เกี่ยวข้องตั้งแต่สองคนขึ้นไปเข้ามาทำการตกลงกันที่จะไปกระทำความผิดอาญารฐานใด ฐานหนึ่ง ไม่ว่าจะเป็นการเข้ามาในลักษณะ เชิงรุก (active) หรือเชิงรับ (passive) โดยที่ความตกลงเช่นว่านี้ อาจปรากฏโดยชัดแจ้งหรือโดยปริยายก็ได้ แต่ต้องได้ข้อสรุปที่ชัดเจนแน่นอน หากยังไม่มีข้อตกลงกันโดยผู้ สมคบยังคงเจรจากันอยู่ก็ถือว่ายังไม่ได้มีการตกลงกัน หากมีการแสดงเจตนาว่าจะกระทำความผิดโดยบุคคล เพียงคนเดียวก็ไม่ได้มีการตกลงกันระหว่างบุคคลและไม่ใช้การสมคบกันกระทำความผิด ทั้งนี้เมื่อได้ตกลงกัน เป็นที่เรียบร้อยแล้ว ความผิดฐานสมคบก็สำเร็จทันที แม้ความผิดที่ตกลงกันไว้จะยังไม่ได้กระทำลงด้วยเหตุ ใดก็ตาม อย่างไรก็ดี หากความผิดที่ได้ตกลงกันนั้นได้มีการดำเนินการไปโดยตลอดตามความมุ่งหมายจนเป็น ความผิดสำเร็จแล้ว ผู้สมคบทั้งหลายนั้นก็ย่อมมีความรับผิดทางอาญาในความผิดสำเร็จในฐานของตัวการ

2. องค์ประกอบภายใน คือ เจตนา อันเป็นองค์ประกอบภายในของความผิดฐานสมคบนั้นสามารถ อธิบายแยกได้ออกเป็น 2 ส่วนคือ ส่วนตระหนักรู้ (awareness) และส่วนปรารถนา (desire) สำหรับส่วน ตระหนักรู้นั้นอธิบายได้ว่าบุคคลทั้งหลายที่จะเข้าทำการตกลงกันไปกระทำความผิดนั้นต้องเข้าใจถึงการ แสดงออกถึงการทำความตกลงระหว่างกันด้วย กล่าวคือ บุคคล นั้นเข้าใจถึงการกระทำของตนเองว่าเป็น การสนองรับ (assent) ข้อเสนอในการเข้าร่วมกระทำความผิดอาญา (criminal proposal) ด้วยเหตุนี้หาก ปรากฏว่าบุคคลได้แสดงออกมาภายนอกโดยไม่ได้ตระหนักรู้ ว่าเป็นการสนองคำเสนอในการเข้าร่วมกระทำ ความผิด บุคคลนั้นก็ย่อมไม่มีความรับผิดทางอาญารฐานสมคบ และในส่วนปรารถนานั้นอธิบายได้ว่า ผู้กระทำนั้นจะต้องปรารถนาให้ความตกลงในการกระทำความผิดนั้นได้รับการดำเนินการต่อไปจนเป็น ผลสำเร็จ และต้องการเข้าร่วมเป็นส่วนหนึ่งหรือเข้ามามีบทบาทในการดำเนินการตามความตกลงเช่นว่านั้น (intention to play some part in carrying out the agreement)⁸

⁸ ดิศรณ์ ลิขิตวิฑูยาณี, ความผิดที่เป็นการเริ่มต้น: ศึกษากรณีการรับอาสากระทำความผิด, คณะนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2562

สำหรับประเทศไทยได้นำหลักสมคบคิดไปใช้บังคับกับการกระทำความผิดอาญาเฉพาะความผิดฐานใดฐานหนึ่งเท่านั้น โดยประมวลกฎหมายอาญาจะบังคับใช้เฉพาะความผิดที่ร้ายแรงและเป็นอันตรายต่อความสงบเรียบร้อยของประชาชน เช่น ความผิดฐานเป็นช่องโจร เป็นต้น และพระราชบัญญัติต่างๆ จะใช้บังคับคดีเฉพาะ เช่น ความผิดเกี่ยวกับการฟอกเงินและความผิดเกี่ยวกับการหนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย เป็นต้น

2.4.2. ทฤษฎีการการใช้ ช่วยเหลือและสนับสนุน (Aiding and Abetting Theory)

กฎหมายอาญาบางประเทศ เช่น ประเทศอังกฤษ ไม่ได้แบ่งผู้ร่วมกระทำความผิดออกเป็นผู้ใช้และผู้สนับสนุนเหมือนกฎหมายอาญาของประเทศไทย แต่ผู้ใช้และผู้สนับสนุนย่อมมีความรับผิดชอบทางอาญาตามที่กฎหมายกำหนด

ผู้ใช้ คือ ผู้ก่อให้เกิดผู้อื่นกระทำความผิดในรูปแบบความผิดที่เป็นการเริ่มต้น เช่น การสื่อสารของบุคคลหนึ่งมีผลเป็นการกระตุ้นหรือโน้มน้าวจิตใจบุคคลอีกคนหนึ่งให้เกิดความคิดที่จะไปกระทำความผิดอาญาตามความปรารถนาของตน ผู้ใช้จะมีความรับผิดชอบทางอาญาทันทีเมื่อมีการใช้เกิดขึ้น แม้ผู้ถูกใช้จะยังไม่ได้มีการดำเนินการกระทำความผิดตามที่ถูกใช้เลยก็ตาม โดยองค์ประกอบความรับผิดชอบทางอาญาของผู้ใช้ มีดังนี้

1. องค์ประกอบภายนอก คือ การก่อให้เกิดผู้อื่นกระทำความผิด เป็นการแสดงออกในรูปแบบของการสื่อสาร ที่ส่งอิทธิพลต่อจิตใจของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นคำสั่ง คำร้องขอ หรือการจ้ำจวน เป็นต้น อันมีผลเป็นการก่อให้เกิดเจตนาในการกระทำความผิดอาญา

2. องค์ประกอบภายใน คือ เจตนาให้ผู้อื่นกระทำผิดตามการใช้

ผู้สนับสนุน คือ ผู้ช่วยเหลือหรืออำนวยความสะดวกในการกระทำความผิดของผู้อื่นอันมิชอบด้วยกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นการช่วยเหลือหรืออำนวยความสะดวกในรูปแบบใดก็ตาม โดยองค์ประกอบความรับผิดชอบทางอาญาของผู้สนับสนุน มีดังนี้

1. องค์ประกอบภายนอก คือ การกระทำอันเป็นการช่วยเหลือหรือสนับสนุนให้ผู้อื่นกระทำความผิด ซึ่งต้องเกิดก่อนหรือในขณะที่การกระทำความผิดสำเร็จลง

2. องค์ประกอบภายใน คือ เจตนาเพื่อช่วยเหลือหรือสนับสนุนให้ผู้กระทำความผิด

2.5. ทฤษฎีความรับผิดชอบทางอาญาของนิติบุคคล

กฎหมายอาญาบางประเทศกำหนดให้นิติบุคคลอาจมีความรับผิดชอบทางอาญาโดยสอดคล้องกับแนวคิดความรับผิดชอบทางอาญาของนิติบุคคล ดังต่อไปนี้

2.5.1. ทฤษฎี Vicarious Liability

เป็นความรับผิดทางอาญาในการกระทำของผู้อื่น กล่าวคือ เป็นแนวคิดที่กำหนดความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคลโดยอาศัยการกระทำและเจตนาของตัวแทนหรือลูกจ้างของนิติบุคคล โดยมีเงื่อนไขความรับผิดคือ นิติบุคคลเป็นผู้กระทำความผิดอาญาโดยอาศัยการกระทำของตัวแทนโดยเป็นการกระทำในนามนิติบุคคล ตัวแทนหรือลูกจ้างซึ่งได้กระทำการไปในทางการที่จ้างไม่ว่าจะมอบหมายโดยตรงหรือโดยอ้อม และตัวแทนหรือลูกจ้างได้กระทำการเพื่อประโยชน์ของนิติบุคคล แม้นิติบุคคลจะไม่ได้รับประโยชน์โดยตรงก็ตาม

2.5.2. ทฤษฎี Identification Doctrine

เป็นหลักความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคลที่เกิดขึ้นต่อมาภายหลังจากทฤษฎี Vicarious Liability โดยเป็นแนวคิดที่พัฒนามาจากหลักความรับผิดทางแพ่งที่เรียกว่า “alter ego” ซึ่งเกี่ยวกับการฟ้องให้นิติบุคคลต้องรับผิดในทางแพ่งที่เกี่ยวกับบุคคลธรรมดาที่ทำไปในนามของนิติบุคคล โดยถือเอาการกระทำและเจตนาของนิติบุคคลเป็นสำคัญ ดังนั้นนิติบุคคลสามารถรับผิดทางอาญาโดยอาศัยการกระทำและเจตนาของบุคคลซึ่งเป็นผู้มีอำนาจกระทำการแทนหรือผู้แทนนิติบุคคลนั่นเอง ความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคลในกรณีนี้จึงมีความรับผิดในการกระทำของตนเองตามหลักความรับผิดเฉพาะตัว⁹

2.5.3. ทฤษฎี Aggregation Doctrine

เป็นหลักที่กำหนดให้นิติบุคคลสามารถมีความรับผิดทางอาญาได้ผ่านการกระทำของกลุ่มบุคคล โดยเมื่อเกิดการกระทำความผิดอาญา การกระทำและการรับรู้ของกลุ่มบุคคลนั้น สามารถถูกรวมให้ถือเป็นองค์ประกอบภายในของนิติบุคคลเพียงหนึ่งเดียว แม้ว่าไม่มีผู้ใดในกลุ่มบุคคลนั้นที่มีการรับรู้โดยสมบูรณ์ในการกระทำความผิดนั้น เช่น ผู้จัดการคนหนึ่งของบริษัทรู้ว่าเครื่องจักรของบริษัทนั้นทำมาจากวัสดุที่มีระดับต่ำกว่ามาตรฐาน และผู้จัดการคนอื่นก็รู้ว่าเคยเกิดอุบัติเหตุขึ้นจากเครื่องจักรดังกล่าว หรือรู้ว่าเครื่องจักรดังกล่าวนั้นไม่ปลอดภัย เมื่อรวมการรับรู้เกี่ยวกับข้อมูลของเครื่องจักรแล้ว เมื่อเกิดเหตุเกี่ยวกับเครื่องจักรนั้นเป็นเหตุให้คนงานในบริษัทถึงแก่ความตาย ย่อมทำให้นิติบุคคลสามารถมีความรับผิดฐานกระทำโดยประมาทเป็นเหตุให้ผู้อื่นถึงแก่ความตาย

⁹ สุรศักดิ์ ลิขสิทธิ์วัฒนกุล, การศึกษาเปรียบเทียบความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคลและผู้แทนนิติบุคคลของประเทศไทยกับประเทศต่างๆ ในประชาคมอาเซียน, วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ปีที่ 46 ฉบับที่ 2, 2560

2.5.4. ทฤษฎี Corporate Ethos Model

เป็นทฤษฎีความรับผิดชอบทางอาญาของนิติบุคคลที่แยกเป็นเอกเทศที่ไม่ขึ้นอยู่กับการกระทำและเจตนาของบุคคลธรรมดา หากแต่พิจารณาที่วัฒนธรรม (culture) ภายในขององค์กรของนิติบุคคลเป็นสำคัญ กล่าวคือ หากนิติบุคคลนั้นมีวัฒนธรรม ภายในขององค์กรของนิติบุคคลที่เป็นการสนับสนุนหรืออนุญาตต่อการกระทำผิดอาญาแล้ว เช่น การที่ผู้บริหารประกาศจะให้รางวัลแก่ลูกจ้างผู้ที่คอยเฝ้ายามไม่ให้แรงงานทาสหลบหนี เมื่อบุคคล ธรรมดาภายในองค์กรนิติบุคคลปฏิบัติตามวัฒนธรรมดังกล่าวแล้ว จะถือว่าเป็นการกระทำผิดอาญาของนิติบุคคลเองโดยตรง ไม่ใช่ความรับผิดชอบทางอาญาของนิติบุคคลผ่านการกระทำและเจตนาของบุคคลธรรมดาตั้งสามทฤษฎีที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น

2.5.5. ทฤษฎี Constructive Corporate Fault Model

เป็นหลักความรับผิดชอบทางอาญาของนิติบุคคลที่มีข้อความคิดว่า นิติบุคคลมีสภาพบุคคลเป็นของตนเองมีการกระทำและเจตนาแตกต่างหากจากบุคคลธรรมดาเช่นเดียวกับหลัก Corporate Ethos Model แต่อย่างไรก็ดี ความรับผิดชอบทางอาญาของนิติบุคคลตามทฤษฎีนี้จะต้องพิจารณาทั้งการกำหนดนโยบาย (Policy) วัฒนธรรม (Culture) และโครงสร้างการดำเนินงาน (Structure) ภายในองค์กรที่ฝ่าฝืนต่อกฎหมายและมีผลเป็นการก่อเจตนาแก่บุคคลธรรมดาให้ไปกระทำความผิด

2.5.6. ทฤษฎี Proactive and Reactive Corporate Fault Doctrine

กรณี Proactive Corporate Fault เป็นหลักความรับผิดชอบทางอาญาของนิติบุคคลที่ยึดโยงกับระเบียบปฏิบัติ และกระบวนการดำเนินงานภายในขององค์กรของนิติบุคคล ที่มีแนวคิดว่า นิติบุคคลนั้นมีหน้าที่กำหนดมาตรการในการป้องกันการกระทำความผิดอย่างเหมาะสม เมื่อนิติบุคคลล้มเหลวในการดังกล่าวแล้ว ก็จะมี ความรับผิดชอบทางอาญา โดยเป็นหลักความรับผิดชอบดังกล่าวนี้ได้มีขึ้นเพื่อใช้บังคับในกรณีที่มีการกำหนดให้นิติบุคคลต้องรับผิดชอบในกรณีที่มีการกระทำโดยประมาท ส่วน Reactive Corporate Fault เป็นกรณีที่นิติบุคคลนั้นมีหน้าที่กำหนดมาตรการในการแก้ไขการกระทำความผิดอย่างเหมาะสมภายหลังจากความผิดอาญาได้กระทำขึ้นซึ่งตรงกันข้ามกับหลัก Proactive Corporate Fault ที่จะต้องกำหนดมาตรการในการป้องกันก่อนการเกิดขึ้นของการกระทำความผิด เมื่อนิติบุคคลล้มเหลวในการดังกล่าวแล้ว ก็จะมี ความรับผิดชอบทางอาญา โดยหลักความรับผิดชอบดังกล่าวนี้ใช้บังคับกับกรณีที่มีการกระทำโดยประมาทเช่นเดียวกัน

ตารางเปรียบเทียบทฤษฎีเกี่ยวกับความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคล¹⁰

ทฤษฎี	ผู้กระทำ	การกระทำ	องค์ประกอบภายใน
Vicarious Liability	ตัวแทน หรือลูกจ้างของนิติบุคคล	กระทำใน ทางการที่จ้าง เพื่อประโยชน์ของนิติบุคคล	เจตนาของ ตัวแทนหรือ ลูกจ้างของนิติบุคคล
Identification Doctrine	บุคคลธรรมดาผู้เป็นจิตวิญญาณ และเจตจำนงโดยแท้ของนิติบุคคล	การกระทำของผู้ที่เป็นผู้เป็นจิตวิญญาณ และเจตจำนงโดยแท้ของนิติบุคคล	เจตนาของผู้ที่เป็นผู้เป็นจิตวิญญาณ และเจตจำนงโดยแท้ของนิติบุคคล
Aggregation Doctrine	บรรดาลูกจ้าง หรือผู้ที่เป็นจิตวิญญาณ และเจตจำนงโดยแท้ของนิติบุคคล	รวมเอาการกระทำของบรรดาลูกจ้าง หรือผู้ที่เป็นผู้เป็นจิตวิญญาณ และเจตจำนงโดยแท้ของนิติบุคคล	รวมเอาองค์ประกอบภายในของบรรดาลูกจ้าง หรือผู้ที่เป็นผู้เป็นจิตวิญญาณ และเจตจำนงโดยแท้ของนิติบุคคล
Corporate Ethos Model	นิติบุคคล	วัฒนธรรมภายในองค์กรของนิติบุคคลที่เป็นการสนับสนุนหรืออนุญาตต่อการกระทำความผิดอาญา	องค์ประกอบภายในของนิติบุคคล
Constructive Corporate Fault Model	นิติบุคคล	การกำหนดนโยบาย โครงสร้างการดำเนินงานของนิติบุคคลที่ฝ่าฝืนกฎหมาย และการกระทำของบุคคลธรรมดา	องค์ประกอบภายในของนิติบุคคล
Proactive and Reactive Corporate Fault	นิติบุคคล	การกำหนดมาตรการป้องกันและแก้ไขการกระทำความผิดอาญาภายในองค์กร	ประมาท

¹⁰ ดิศรณ์ ลิขิตวิฑูยาวิ, ความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคล: ศึกษากรณีความผิดฐานอาชญากรรมต่อมวลมนุษยชาติโดยเปรียบเทียบเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับประเทศไทย, วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, สาขากฎหมายอาญา คณะนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2560

2.6. ความรับผิดชอบทางอาญากรณีการหนีภาษีอากร

การหนีภาษี (Tax evasion) และการหลบหลีกภาษีอากร (Tax avoidance) ส่งผลให้รัฐเก็บภาษีอากรอันเป็นรายได้ของรัฐได้น้อยลงกว่าความเป็นจริง แต่ในความเป็นจริงการหนีภาษีอากรแตกต่างกับการหลบหลีกภาษีอากรอย่างสิ้นเชิง

การหนีภาษีอากรมีมูลเหตุจากเจตนาหรือจงใจหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยทุจริตหรือโดยผิดกฎหมาย ซึ่งถือได้ว่าเป็นการกระทำความผิดอาญาต่อสังคมโดยส่วนรวม ไม่ว่าจะอ้างว่ากระทำเกิดขึ้นโดยประมาทหรือไม่รู้กฎหมายก็ตาม ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม กล่าวว่า การหนีภาษี หมายถึง การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายหรือฉ้อฉล เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เช่น ผู้เสียภาษีมีเงินได้ที่จะต้องยื่นรายการและเสียภาษี แต่จงใจไม่ยื่นรายการและเสียภาษีหรือยื่นรายการแต่แสดงจำนวนเงินได้ต่ำกว่าความเป็นจริงเพื่อที่จะเสียภาษีน้อยหรือแสดงตัวเลขค่าใช้จ่ายสูงกว่า ความเป็นจริงเพื่อให้มีกำไรน้อยจะได้เสียภาษีน้อยลง หรือเพื่อให้เกิดผลขาดทุนจะได้ไม่ต้องเสียภาษี หรือใช้ใบกำกับภาษีปลอมเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม และใช้เป็นหลักฐานในการหักจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลบเลี่ยงภาษีก็ถือเป็นการหนีภาษีเช่นเดียวกัน¹¹

การหลบหลีกภาษีอากร คือ การวางรูปแบบในการประกอบธุรกิจ เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด และชำระภาษีให้กับรัฐบาล ตามบทบัญญัติกฎหมายที่ให้อำนาจไว้ หรือที่เรียกกันว่า วิธีการเสียภาษีอย่างประหยัด ในทางทฤษฎีมีนักวิชาการบางท่านให้ความหมายของ การวางแผนภาษีไว้ว่าการวางแผนภาษีเป็นการทำให้การชำระภาษีเป็นไปอย่างมีแบบแผนรัดกุม ภายใต้ขอบเขตของกฎหมาย ซึ่งถือว่าไม่ใช่การกระทำที่ผิดกฎหมายอาญานั้นเอง

2.6.1. สาเหตุของการหนีภาษีอากรและการกำหนดความรับผิดชอบทางอาญา

ปัญหาการแยกความแตกต่างระหว่างการหนีภาษีและหลบหลีกภาษีอากรเป็นสิ่งที่ทุกประเทศต่างพยายามแก้ปัญหาด้วยการอุดช่องโหว่ของกฎหมายโดยนำหลัก 5 ประการมาปรับใช้ ได้แก่ หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ หลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อการหลบหลีกภาษีอากร หลักผลลัพธ์สุดท้ายและหลักการไม่บังคับตามเจตนาลวงของคู่กรณี นอกจากนี้ยังมีแนวคิดที่หลากหลายวิเคราะห์ถึงสาเหตุการหนีภาษีอากรเพื่อเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาดังนี้

โทมัส ฮอบส์ มีแนวคิดว่ามนุษย์มีธรรมชาติที่เห็นแก่ตัว มุ่งแสวงหาอำนาจเพื่อตนเอง และสาเหตุหลักของการหนีภาษีอากร คือ การเห็นแก่ผลประโยชน์ส่วนตนเฉพาะหน้า (Immediate interests) โดย

¹¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และคุณลักษณะ ตราชูธรรม, กฎหมายบัญชีภาษีอากร, 2558, หน้า 42

โทมัส ฮอบส์มีความเห็นว่าการหนีภาษีอากรเป็นการกระทำจงใจขัดต่ออำนาจของกฎหมายและขัดแย้งกับความมุ่งหมายในประโยชน์ที่ตนเองจะได้รับจากกฎหมายที่ตนเองมอบอำนาจไปสร้างขึ้น ดังนั้นกฎหมายภาษีอากรจะต้องบัญญัติการลงโทษกับผู้หนีภาษีอากรอย่างรุนแรงและเด็ดขาดที่สุด¹²

อิมมานูเอล ค้านท์ พิจารณาเจตจำนงแห่งการหนีภาษีอากร ซึ่งมีที่มาจากเจตจำนงที่มุ่งในผลประโยชน์ส่วนตัว และไม่สอดคล้องกับเหตุผลทางศีลธรรม การหนีภาษีอากรเป็นการกระทำที่ไม่สำนึกในหน้าที่ทางศีลธรรมทั้งต่อตนเองและผู้อื่น ละเมิดคำสั่งเด็ดขาดตามกฎศีลธรรม วิธีแก้ปัญหาคือการหลบหลีกภาษีอากรทำได้โดยตัวของมนุษย์ผู้เป็นเจ้าของธุรกิจ ควรไตร่ตรองเหตุผลในการประกอบธุรกิจด้วยสำนึกทางศีลธรรมตามหน้าที่ต่อตนเองและสังคม

จอห์น สจ๊วต มิลล์ กล่าวว่า หลักประโยชน์สุขสูงสุดเป็นสิ่งสำคัญ โดยมี "หลักมหุสุข" (The Greatest Happiness Principle) ซึ่งหมายถึง "ความสุขที่มากที่สุดของคนจำนวนมากที่สุด" เป็นสิ่งสำคัญ แต่ประโยชน์สุขดังกล่าว หมายถึง ผลประโยชน์ส่วนตนจะเป็นผลที่ได้ จากสัดส่วนของผลประโยชน์ที่ส่วนรวมได้โดยเฉลี่ยต่อหน่วย ซึ่งเป็นความสุขส่วนตนที่ให้ประโยชน์ยาวนานที่สุด ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการหนีภาษีอากรเป็นการกระทำที่มุ่งความสุขในการลดค่าภาษีของบุคคลใดบุคคลหนึ่งเท่านั้น ไม่ใช่เพื่อประโยชน์ความสุขของคนส่วนใหญ่ ดังนั้นการหนีภาษีอากรเป็นการกระทำที่ผิดจริยธรรมและไม่สามารถยอมรับได้

จากแนวคิดทั้งหมดข้างต้นจะเห็นได้ว่า บุคคลมีหน้าที่และความรับผิดชอบตามกฎหมายในการเสียภาษีอากร แต่เมื่อบุคคลไม่รับผิดชอบต่อหน้าที่ทางกฎหมายโดยกระทำการหนีภาษีอากร เป็นการกระทำที่ไม่อาจยอมรับได้ในจริยธรรมด้วย แม้จะไม่มีบทบัญญัติในส่วนบทลงโทษของกฎหมายภาษีอากรโดยตรง เนื่องจากเจตนาและเพียรพยายามการหาช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากรนั้นเป็นเจตนาที่เป็นภัยแก่สังคมและมุ่งผลเอาเปรียบสังคม ดังนั้นรัฐหรือผู้มีอำนาจจึงมีความจำเป็นต้องบัญญัติให้การหนีภาษีอากรเป็นความผิดทางอาญาหรือปรับปรุงกฎหมายที่เกี่ยวข้องเพื่อลดช่องโหว่ทางกฎหมายนั่นเอง

นอกจากมูลเหตุด้านจริยธรรมทำให้เกิดปัญหาการหนีภาษีอากรแล้ว มูลเหตุด้านอื่นก็อาจเป็นสาเหตุให้บุคคลกระทำการหนีภาษีอากรได้เช่นกัน ดังนี้

1. มูลเหตุด้านกฎหมายภาษีอากรและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เช่น กฎหมายภาษีอากรมีบทบัญญัติที่สลับซับซ้อนยากที่ประชาชนทั่วไปจะเข้าใจและตีความได้ถูกต้อง กฎหมายภาษีอากรมีการเปลี่ยนแปลงบ่อยๆ จนทำให้ประชาชนตามไม่ทัน หรือกฎหมายภาษีอากรยังมีช่องโหว่ เช่น กำหนดอำนาจของเจ้าหน้าที่ไว้เพียงพอที่จะปฏิบัติจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ กฎหมายไม่ได้กำหนดให้การกระทำอันเป็น

¹² ปฐมวิชา ต้นตุนิติ, ประเด็นจริยธรรมในการหลบหลีกภาษีอากร: การศึกษาเชิงวิเคราะห์ Ethical issue in Tax avoidance : A Critical study, วารสารบัณฑิตศึกษาปริทรรศน์, ปีที่ 14 ฉบับที่ 3, 2561

การช่วยเหลือหรือสนับสนุนให้ผู้อื่นหนีภาษีอากรเป็นความผิด หรือบดบังโทษของกฎหมายนั้นเบาหรือน้อยกว่าการชำระภาษีอากร เป็นต้น

2. มูลเหตุด้านเศรษฐกิจ เช่น ระดับความก้าวหน้าทางเศรษฐกิจต่อเป็นผลให้ระดับมาตรฐานการครองชีพของประชาชนต่ำ กล่าวคือ ประชาชนส่วนใหญ่มีรายได้ต่อไม่เพียงพอกับค่าครองชีพ การหนีภาษีอากรย่อมเกิดขึ้นมาก

3. กลไกการจัดเก็บภาษีอากรไม่มีประสิทธิภาพ เช่น วิธีการเก็บภาษีอากรยุ่งยาก ไม่สะดวกและผู้เสียภาษีมีภาระหรือเสียค่าใช้จ่ายมากในการปฏิบัติตาม หรือการการจัดเก็บภาษีอากรไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เป็นต้น

2.6.2. มาตรการแก้ไขปัญหาการหนีภาษีอากรระหว่างประเทศ

ประเทศไทยได้ลงนามเข้าร่วมเป็นภาคีความตกลงแบบพหุภาคี Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAC) กับกว่า 130 ประเทศ เพื่อส่งเสริมความโปร่งใสทางภาษี สร้างความเป็นธรรมในการบริหารจัดการเก็บภาษี และต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีข้ามชาติ โดยความตกลงแบบพหุภาคีดังกล่าว นับเป็นเครื่องมือสำคัญที่จะช่วยให้หน่วยจัดเก็บภาษีทั่วโลกบูรณาการความร่วมมือกันตามกรอบความร่วมมือขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD) และกลุ่ม G20 เรื่อง Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (Inclusive Framework on BEPS) ที่มีวัตถุประสงค์ในการจัดทำมาตรฐานขั้นต่ำสำหรับการป้องกันการหนีภาษีอากรในรูปแบบทั่วไปหรือการโยกย้ายฐานภาษีของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ และจัดทำกรอบความร่วมมือ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum) ที่กำหนดมาตรฐานในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างประเทศทุกรูปแบบเพื่อให้หน่วยจัดเก็บภาษีได้ใช้ประโยชน์สูงสุดจากข้อมูลที่ผ่านช่องทางการแลกเปลี่ยนดังกล่าวนั่นเอง

2.7. ความรับผิดชอบทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร

จากข้างต้นจะเห็นได้ว่าทุกประเทศตระหนักถึงปัญหาการหนีภาษีอากรซึ่งเป็นอาชญากรรมที่ร้ายแรง และเมื่อพิจารณาถึงรูปแบบการหนีภาษีอากรพบว่า การหนีภาษีอากรอาจเกิดจากการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรโดยบุคคลอื่น

2.7.1. สาเหตุของการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรและการกำหนดความรับผิดทางอาญา

บุคคลเจตนาช่วยเหลือผู้เสียภาษีอากรให้หนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย เนื่องจากสาเหตุดังนี้

1. มูลเหตุด้านจริยธรรม โดยคำนึงถึงผลประโยชน์ตอบแทนหรือผลประโยชน์ส่วนตัวเป็นหลัก กล่าวคือ บางครั้งผู้ช่วยเหลือการหนีภาษีอากรยอมรับข้อเสนอ ข้อตกลงหรือผลประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่ง เพื่อช่วยเหลือหรืออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้อื่นในการหนีภาษีอากร โดยมีได้คำนึงว่าเป็นการช่วยเหลือผู้อื่นให้กระทำผิดทางอาญาโดยมิชอบด้วยกฎหมาย การช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในลักษณะนี้รวมถึงการติดสินบนเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงานรัฐที่เกี่ยวข้องด้วย

2. ความสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีอากรและผู้ช่วยเหลือการหนีภาษีอากร กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอากรมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดในรูปแบบเอื้ออำนวยความสะดวกหรือช่วยเหลือผู้เสียภาษีอากรทำความผิดทางอาญาได้ เช่น คนในครอบครัว เพื่อนสนิท เป็นต้น

3. มูลเหตุด้านกฎหมายภาษีอากร กฎหมายที่เกี่ยวข้องและความรับผิดทาง เช่น อัตราโทษทางอาญาของผู้สนับสนุนภาษีอากรของประเทศไทยน้อยกว่าต่างประเทศ ทำให้ผู้ช่วยเหลือหรืออำนวยความสะดวกในการหนีภาษีอากรไม่เกรงกลัวต่อความรับผิดทางอาญา เป็นต้น

4. มูลเหตุด้านการพิสูจน์ข้อเท็จจริง กล่าวคือ เมื่อประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายภาษีอากรอื่นมิได้บัญญัติความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรอย่างชัดเจน จึงต้องนำประมวลกฎหมายอาญา บททั่วไปเรื่องผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนมาใช้ โดยการพิสูจน์ความรับผิดทางอาญาของผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนต้องพิสูจน์เจตนาเป็นสำคัญ ซึ่งบางครั้งเป็นการยากในการพิสูจน์หากไม่มีหลักฐานในการพิสูจน์ข้อเท็จจริงที่เพียงพอ

2.7.2. มาตรการแก้ไขปัญหาการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร

เมื่อการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้เกิดปัญหาการหนีภาษีอากรทั่วโลก กฎหมายบางประเทศ เช่น สหราชอาณาจักร ประเทศเยอรมัน เป็นต้น จึงเริ่มกำหนดความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเพื่อให้ผู้ช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเกรงกลัวต่อความรับผิดและโทษทางอาญา โดยกฎหมายสหราชอาณาจักรกำหนดให้ผู้ช่วยเหลือการหนีภาษีรับโทษทางอาญาเช่นเดียวกับตัวการหรือพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักรกำหนดให้นิติบุคคลต้องรับผิดทางอาญากรณีไม่จัดทำมาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร

บทที่ 3

ความรับผิดชอบทางอาญาตามกฎหมายไทยเพื่อป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร

หลักฐานทางประวัติศาสตร์ไทยอ้างอิงว่าการจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทยเกิดขึ้นตั้งแต่สมัยสุโขทัย โดยปรากฏบนศิลาจารึกพ่อขุนรามคำแหงหลักที่ 1 ด้านที่ 1 บรรทัดที่ 18-21 ความว่า

“เมื่อชั่วพ่อขุนรามคำแหง เมืองสุโขทัยนี้ดี

ในน้ำมีปลาในนามีข้าว เจ้าเมืองป๋อเอจจกอบในไพร่ลู่ทาง

เพื่อนจองรวไปค้ำ ชีม้าไปขาย

ใครจักค้ำช้างค้ำ ใครจักค้ำม้าค้ำ”

จากข้อความที่ว่าแต่เดิมมีการจัดเก็บจังกอบ จังกอบ หรือจกอบนี้ เป็นภาษีชนิดหนึ่งที่เก็บจากผู้นำสัตว์และสิ่งของอันเป็นสินค้าเพื่อขายในที่ต่างๆ หรือภาษีที่เก็บจากสัตว์และสิ่งของที่นำเข้ามาจำหน่าย โดยวิธีเก็บจังกอบในสมัยนั้นจะเก็บในอัตรา 10 ซัก 1 และการเก็บนั้นมิได้เก็บเป็นตัวเงินเสมอไป ต่อมาในสมัยกรุงศรีอยุธยาได้มีการจารึกในประวัติศาสตร์ว่าเป็นยุคที่มีการจัดเก็บภาษีอากรรุ่งเรืองมาก การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยกรุงศรีอยุธยา หรือที่เรียกกันในสมัยนั้นว่า ส่วยสาอากร ได้มีการแบ่งการจัดเก็บออกเป็น 4 ประเภท คือ จังกอบ อากร ส่วย และฤชา จนกระทั่งสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้นหรือสมัยรัชกาลที่ 3 รัฐบาลมีความจำเป็นที่ต้องการใช้เงินในราชการจึงมีการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเป็นผลให้เกิดการจัดเก็บภาษีขึ้นใหม่ 38 ประเภท และในสมัยรัชกาลที่ 5 ได้มีการจัดวางหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรให้มีระเบียบแบบแผนจนเป็นรากฐานในการพัฒนาการเก็บภาษีอากรเรื่อยมาจนถึงปัจจุบัน

รัฐจัดเก็บภาษีอากรเพื่อเป็นเงินรายได้ใช้บริหารประเทศในด้านต่างๆ เป็นเวลานาน และการกระทำของบุคคลเพื่อหนีภาษีอากรก็เป็นสิ่งที่เกิดขึ้นมาช้านานพร้อมกับการเก็บภาษีอากรเช่นกัน จากการศึกษาพบว่าการหนีภาษีอากรนั้นถูกบันทึกเป็นลายลักษณ์อักษรครั้งแรกในปี พ.ศ. 2449 โดยรายงานของคณะกรรมการที่จัดตั้งขึ้นเพื่อศึกษาปัญหาเกี่ยวกับภาษีในประเทศอังกฤษ และต่อมาหลายๆ ประเทศรวมถึงประเทศไทยได้พบปัญหาการหนีภาษีอากรหลายรูปแบบเช่นกัน การหนีภาษีอากรอาจเกิดจากการกระทำของบุคคลเดียวหรือบุคคลหลายคน โดยผู้กระทำความผิดอาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้

ปัจจัยที่ทำให้บุคคลหนีภาษีอากรมีหลายอย่าง วิโรจน์ เลาหะพันธ์ ได้ทำการศึกษาค้นคว้าเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย พบว่า ความสมัครใจในการเสียภาษีเงินได้ของคนไทยอยู่ในระดับต่ำมาก และกฎหมายยังมีข้อบกพร่องและช่องโหว่ของโครงสร้างภาษีเงินได้ ยังไม่เป็นธรรมเพียง

พอที่จะเอื้ออำนวยให้ประชาชนเสียภาษีโดยสมัครใจ¹³ ดังนั้นเมื่อมีผู้หนีภาษีอากรเป็นจำนวนมาก รัฐจึงมีการออกกฎหมายบัญญัติให้การหนีภาษีอากรเป็นความผิดทางอาญา เพื่อป้องกันการหนีภาษีอากรหรือการฉ้อโกงรัฐนั่นเอง

นอกจากนี้การหนีภาษีอากรอาจเกิดจากการกระทำของบุคคลอื่น เช่น การใช้ การช่วยเหลือหรือสนับสนุน เป็นต้น ซึ่งกฎหมายภาษีอากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องมิได้บัญญัติประเภทหรือรูปแบบการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรไว้อย่างชัดเจน ดังนั้นเพื่อเป็นแนวทางการกำหนดความรับผิดชอบอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในประเทศไทย โดยศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักร จึงมีความจำเป็นต้องศึกษาหลักเกณฑ์และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรในประเทศไทย รูปแบบการหนีภาษีอากร ลักษณะและรูปแบบการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร ความรับผิดชอบอาญาของบุคคลและนิติบุคคลที่เกี่ยวข้องด้วย

3.1. หลักเกณฑ์และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรในประเทศไทย

การเสียภาษีอากรถือเป็นหน้าที่ของประชาชน ซึ่งภาษีอากรถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐที่จะนำมาพัฒนาประเทศในด้านต่างๆ เป็นเครื่องมือส่งเสริมความเจริญเติบโตหรือรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ อีกทั้งยังเป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคของประชาชนได้หรือเป็นเครื่องมือสนองต่อนโยบายของรัฐบาลได้อีกด้วย

3.1.1. หลักเกณฑ์และผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล

โดยทั่วไป ภาษีอากรที่จัดเก็บแต่ละประเภทกำหนดสถานะผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร และวิธีการเสียภาษีแตกต่างกันแล้วแต่กรณี ดังนี้

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ตามประมวลรัษฎากร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ ผู้ที่มีเงินได้เกิดขึ้นตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว โดยมีสถานะอย่างหนึ่งอย่างใด เช่น บุคคลธรรมดาที่มีสภาพบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่มีสภาพเป็นนิติบุคคล ผู้ถึงแก่ความตาย

¹³ วารัชนี หลงสกุล, การวิเคราะห์การหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรของประชาชนศึกษาเฉพาะกรณีสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาบางรัก 3, สารนิพนธ์หลักสูตรปริญญารัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิชานโยบายสาธารณะ, มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ, 2550

ก่อนถึงกำหนดยื่นแบบรายการเสียภาษี กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งวิสาหกิจชุมชนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน เฉพาะที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินติบุคคลนั่นเอง

ทั้งนี้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอาจไม่ใช่ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี เช่น ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับในนามของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว โดยผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีอีก¹⁴ หรือ ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกมีหน้าที่ยื่นรายการเงินได้พึงประเมินของผู้ถึงแก่ความตายก่อนถึงกำหนดยื่นแบบรายการเสียภาษีหรือของกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง¹⁵

นอกจากนี้ผู้เสียภาษีเงินได้จะต้องมีความสัมพันธ์กับรัฐที่ทำการจัดเก็บภาษีอากรอย่างใดอย่างหนึ่ง เช่น เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น ไม่ว่าจะมิเงินได้จากแหล่งในประเทศใด ตามหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) หรือเป็นผู้มีเงินได้จากแหล่งในประเทศนั้น ไม่ว่าจะผู้มีเงินได้จะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด ตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) ซึ่งประมวลรัษฎากรของประเทศไทยได้ใช้หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ควบคู่กัน สำหรับการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ตามหลักแหล่งเงินได้ ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ไม่ว่าจะผู้มีเงินได้นั้นจะเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ก็ตามและไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศไทย ถ้าเงินได้พึงประเมินเกิดจากหน้าที่การงานที่ทำในประเทศไทย หรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือ กิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือทรัพย์สินอยู่ในประเทศไทย¹⁶ ตัวอย่างเช่น บริษัทต่างประเทศได้เข้ามาเปิดกิจการในประเทศไทยและส่งลูกจ้างสัญชาติอเมริกาเข้ามาทำงานเป็นผู้จัดการบริษัท เงินได้ที่ลูกจ้างดังกล่าวได้รับเกิดจาก หน้าที่การงานหรืออาชีพต่างๆ ที่ผู้มีเงินได้ประกอบหรือทำขึ้นในประเทศไทย ลูกจ้างดังกล่าวต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย โดยไม่จำกัดว่าผู้มีเงินได้นั้นมีสัญชาติไทยหรือต่างประเทศ หรือไม่ว่าบริษัทต่างประเทศจะจ่ายค่าจ้างให้แก่ลูกจ้างในประเทศไทยหรือในต่างประเทศก็ตาม

ตามหลักถิ่นที่อยู่หรือแหล่งเงินได้เกิดนอกประเทศไทย ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิดจากแหล่งเงินได้นอกประเทศไทย มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ใน

¹⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56

¹⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ

¹⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคหนึ่ง

ประเทศไทยเมื่อเข้าหลักเกณฑ์ครบ 3 ประการ คือ ผู้มีเงินได้ต้องเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย มีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ใน ต่างประเทศ และผู้มีเงินได้นำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีที่มีเงินได้¹⁷ ไม่ว่าผู้มีเงินได้ จำนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยด้วยตนเองหรือกระทำด้วยประการใดๆ ให้เงินได้นั้นเข้ามาอยู่ใน ประเทศไทย เช่น ฝากบุคคลอื่นนำเข้ามา หรือโอนเงินจากต่างประเทศมาเข้าบัญชีในประเทศไทย เป็นต้น โดยบุคคลใดจะถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย บุคคลนั้นต้องอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลาย ระยะเวลาทั้งหมดถึง 180 วันในปีภาษีนั้นและหมายความรวมถึงผู้มีเงินได้ปรากฏตัวทางกายภาพใน ประเทศไทยโดยแท้จริง มิใช่เพียงแค่การปรากฏชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน ตัวอย่างเช่น นายเฮงเป็นชาวฮ่องกง ได้เดินทางเข้ามาทำธุรกิจในประเทศไทยและอยู่ในประเทศไทยจนครบ 180 วันในปีภาษีหนึ่ง นางเฮงมี คอนโดมิเนียมให้เช่าอยู่ที่ฮ่องกง เงินค่าเช่าที่ส่งมาให้ นายเฮงดำเนินธุรกิจในประเทศไทยในปีภาษีนั้น ถือเป็น เงินได้เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ นายเฮงต้องนำเงินค่าเช่ามาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใน ประเทศไทย ตามหลักแหล่งเงินได้นอกประเทศไทย¹⁸

เมื่อรัฐหรือประเทศในฐานะที่เป็นบุคคลตามกฎหมายระหว่างประเทศสามารถใช้อำนาจอธิปไตย จัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนโดยอาศัยหลักถิ่นที่อยู่หรือหลักแหล่งเงินได้ อาจทำให้เกิดปัญหาภาษีซ้อน (Double Taxation) เช่น ผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่งแต่มีเงินได้จากแหล่งเงินได้อีกประเทศหนึ่ง จะต้อง เสียภาษีให้แก่ทั้งสองประเทศ ดังนั้นจึงมีการแก้ปัญหาดังกล่าวเพื่อมิให้ผู้เสียภาษีมักมีภาระทางภาษีมากเกินไป ความจำเป็นโดยกำหนดวิธีทำความตกลงระหว่างประเทศว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศ (Double Taxation Agreement) ซึ่งสำหรับประเทศไทยได้มีการทำสนธิสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษี ซ้อนกับประเทศต่างๆ ฉะนั้นหากมีประเด็นเรื่องการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เกี่ยวข้องกับต่างประเทศ จึงจำเป็นต้องพิจารณาจากอนุสัญญาหรือความตกลงดังกล่าวประกอบด้วย

ผู้มีเงินได้ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้¹⁹ ซึ่งเป็น การจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า ดังรายละเอียดตามที่ปรากฏด้านล่างนี้

¹⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสองและสาม

¹⁸ ญัตติ พิชัยบุตร, กฎหมายภาษีอากร, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ, 2553: 25

¹⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 48

บัญชีอัตราภาษีเงินได้

(1)²⁷⁷ สำหรับบุคคลธรรมดา

เงินได้สุทธิไม่เกิน 300,000 บาท	ร้อยละ 5
เงินได้สุทธิตัวส่วนที่เกิน 300,000 บาท แต่ไม่เกิน 500,000 บาท	ร้อยละ 10
เงินได้สุทธิตัวส่วนที่เกิน 500,000 บาท แต่ไม่เกิน 750,000 บาท	ร้อยละ 15
เงินได้สุทธิตัวส่วนที่เกิน 750,000 บาท แต่ไม่เกิน 1,000,000 บาท	ร้อยละ 20
เงินได้สุทธิตัวส่วนที่เกิน 1,000,000 บาท แต่ไม่เกิน 2,000,000 บาท	ร้อยละ 25
เงินได้สุทธิตัวส่วนที่เกิน 2,000,000 บาท แต่ไม่เกิน 5,000,000 บาท	ร้อยละ 30
เงินได้สุทธิตัวส่วนที่เกิน 5,000,000 บาท	ร้อยละ 35

ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามประมวลรัษฎากร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ นิติบุคคลที่จดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เช่น บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด และห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และรวมถึงนิติบุคคลอื่นๆ ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายอื่น เช่น กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศหรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ หรือ กิจการร่วมค้า (Joint Venture) ตามที่กฎหมายกำหนด เป็นต้น

ดังที่กล่าวในข้างต้นแล้วว่าหลักการสำคัญของภาษีเงินได้นั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ต้องมีความสัมพันธ์กับรัฐหรือประเทศผู้จัดเก็บภาษี ในกรณีเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย จะมีหน้าที่เสียภาษีนิติบุคคลจากกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี²⁰ ทั้งนี้โดยไม่คำนึงว่าเงินได้นั้นเกิดจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศใด ตามหลักถิ่นที่อยู่ และหากเป็นกรณีนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลได้เฉพาะกรณีนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมีแหล่งเงินได้ที่เกี่ยวกับประเทศไทย ตามหลักแหล่งเงินได้นั้นเอง

ตามหลักแหล่งเงินได้ หากนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมีเงินได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ทำในประเทศไทย มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยเสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการ

²⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 และ มาตรา 66 วรรคหนึ่ง

หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี²¹ โดยเงินได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ทำในประเทศไทย หมายถึง กิจการที่ประกอบอันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรนั้นได้กระทำในประเทศไทย เช่น กรณีทำสัญญาซื้อขายให้บริการหรือจ้างทำของในประเทศไทย ถ้านิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศได้มีการส่งมอบสินค้าหรือกระทำการตามสัญญาในประเทศไทย จะถือได้ว่าเป็นการกระทำหรือประกอบกิจการในประเทศไทยนั่นเอง²²

ประมวลรัษฎากรได้มีบทบัญญัติที่กำหนดให้ถือว่าพฤติการณ์บางประเภทเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย เช่น นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมีลูกจ้างผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่านิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย²³ และมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาดังต่อไปนี้

โจทก์จดทะเบียนเป็นบริษัทจำกัดที่ประเทศสหรัฐอเมริกาและมีสาขาในประเทศไทย บริษัท ส. กู้เงินจากโจทก์ที่ประเทศสหรัฐอเมริกา คิดดอกเบี้ยอัตราร้อยละเก้าครึ่งต่อปีระหว่างปี 2502 ถึงปี 2505 บริษัท ส. ส่งดอกเบี้ยเงินกู้ไปให้โจทก์เป็นเวลา 4 ปี ดังนี้แม้บริษัท ส. จะได้กู้เงินจากธนาคารสำนักงานใหญ่และมีสาขาในฐานะตามกฎหมายเป็นนิติบุคคลประเภทเดียวกัน ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิให้ถือว่าโจทก์ประกอบกิจการในประเทศไทย และดอกเบี้ยเงินกู้ที่บริษัท ส. ส่งออกไปจากประเทศไทยไม่ว่าด้วยวิธีการใดๆ เมื่อโจทก์ได้รับเงินนั้นแล้วก็ถือว่าได้รับเงินได้ในประเทศไทย โจทก์มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีนิติบุคคลในประเทศไทย²⁴

หากนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศไม่ได้เข้ามาทำกิจการในประเทศไทยโดยตรง แต่หากมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่านิติบุคคลดังกล่าวประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็น ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล

²¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรคสอง

²² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1297/2497 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 773/2504

²³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ

²⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1535/2520

เป็นตัวแทนของนิติบุคคลดังกล่าวซึ่งมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เฉพาะเงินได้หรือผลกำไรอีกด้วย²⁵ ดังตัวอย่างคำพิพากษาดังต่อไปนี้

บริษัท น. (ประเทศญี่ปุ่น) ทำสัญญาขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยโดยโจทก์ลงชื่อในสัญญา เป็นผู้ขายในฐานะเป็นตัวแทน โจทก์จึงเป็นตัวแทนของบริษัท น. ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้จากการขายสินค้า มิใช่เป็นเพียงลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อของบริษัท น. เท่านั้นโจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้สำหรับการขายสินค้านี้ดังกล่าวตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ²⁶

หากนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศกระทำการกิจการขนส่งระหว่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการรับขนคนโดยสารหรือรับขนของ²⁷ มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หากนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศประกอบกิจการรับขนคนโดยสารให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 3 ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียมและประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น หากเป็นกรณีนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศประกอบกิจการรับขนของ ให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 3 ของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทย²⁸

นอกจากกรณีข้างต้น หากนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้น²⁹ หรือ นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย³⁰ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย เช่น ตามสัญญาให้บริการด้านการตลาดระหว่างบริษัท อ. ประเทศสวีเดนกับโจทก์มีข้อตกลงว่า บริษัท อ. จะให้บริการความช่วยเหลือด้านการตลาดแก่โจทก์ โดยจะจัดส่งสิ่งพิมพ์ เช่น แผ่นพับ แคตตาล็อกและเอกสารเกี่ยวกับการโฆษณาซึ่งจัดทำขึ้นเพื่อสนับสนุนการตลาดของโจทก์ เอกสารซึ่งส่งให้แก่โจทก์ตามสัญญานี้ รวมทั้งแผ่นพับเกี่ยวกับการโฆษณา

²⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ

²⁶ คำพิพากษาศักดิ์ที่ 3895/2525

²⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรคสอง

²⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 วรรคสอง

²⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ

³⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 70

หนังสือเผยแพร่ และภาพต่าง ๆ นั้น เป็นทรัพย์สินของโจทก์ และโจทก์มีสิทธิใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินเหล่านั้นได้ เพื่อเป็นการตอบแทน โจทก์ตกลงจ่ายเงินค่าบริการเท่ากับร้อยละ 5 ของยอดขายสุทธิในแต่ละปี จากพยานหลักฐานแสดงให้เห็นว่า บริษัท อ. อนุญาตให้โจทก์จัดพิมพ์แผ่นพับที่เป็นงานอันมีลิขสิทธิ์ในลักษณะที่เป็นการทำซ้ำและนำออกเผยแพร่ต่อสาธารณชนได้ ดังนี้ ค่าตอบแทนที่โจทก์จ่ายไปตามสัญญา เพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิในการทำซ้ำและเผยแพร่ต่อสาธารณชนซึ่งงานวรรณกรรมและภาพพิมพ์อันมีลิขสิทธิ์ต้องด้วยลักษณะเป็นการจ่ายเงินได้พึงประเมินตาม ป.รัษฎากร มาตรา 40 (3) เงินค่าตอบแทนที่โจทก์จ่ายให้บริษัท อ. เป็นการจ่ายค่าตอบแทนค่าสิทธิตามที่ระบุในข้อ 12 วรรคสาม แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศสวีเดนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอันเป็นเงินได้พึงประเมินตาม ป.รัษฎากร มาตรา 40 (3) โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70³¹

ตามประมวลรัษฎากร หากไม่มีข้อยกเว้น ฐานภาษีของเงินได้นิติบุคคล คือ กำไรสุทธิ โดยนิติบุคคลต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ ดังรายละเอียดตามที่ปรากฏด้านล่างนี้

(2)²⁷⁸ สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ก) ²⁷⁹ ภาษีจากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล	ร้อยละ 20
(ข) ภาษีตามมาตรา 70 นอกจากที่ระบุใน (ค)	ร้อยละ 15
(ค) ภาษีตามมาตรา 70 เฉพาะกรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข)	ร้อยละ 10
(ง) ภาษีตามมาตรา 70 ทวิ	ร้อยละ 10
(จ) ภาษีจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของมูลนิธิหรือสมาคม ที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้อันมิใช่รายได้ตามมาตรา 65 ทวิ (13)	ร้อยละ 10

3.1.2. หลักเกณฑ์และผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการ³² ผู้นำเข้า³³ หรือบุคคลอื่นที่กฎหมายกำหนด³⁴ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หากบุคคลดังกล่าวได้กระทำการกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม³⁵ ได้แก่ การขาย

³¹ คำพิพากษาฎีกาที่ 5808/2557

³² ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(5) และมาตรา 82

³³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(11) และมาตรา 82

³⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/1 และมาตรา 82

³⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2

สินค้าในราชอาณาจักร การให้บริการในราชอาณาจักร และการนำสินค้าจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักร (นำเข้า)³⁶

การขายสินค้าในราชอาณาจักร คือการเปลี่ยนมือสินค้าจากผู้หนึ่งไปยังอีกผู้หนึ่งโดยไม่คำนึงถึงค่าตอบแทน ไม่ว่าจะการเปลี่ยนมือนั้นจะเป็นไปลักษณะใดก็ตาม หากพิจารณาถึงความหมายเชิงลึกตามประมวลรัษฎากร “ขาย” หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า³⁷ ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึง การให้เช่าซื้อสินค้าหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อ การส่งออกนอกราชอาณาจักร มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ การมีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในประกอบการ ณ วันที่เลิกกิจการ เป็นต้น³⁸

การให้บริการในราชอาณาจักรนั้นมีความหมายกว้าง ซึ่ง “บริการ” หมายความว่า การกระทำใดๆ อันหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่การขายสินค้า³⁹ เช่น การรับเหมาก่อสร้าง การรับจ้างโฆษณา การรับจ้างให้คำปรึกษา การให้เช่าทรัพย์สิน เป็นต้น และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเองซึ่งเป็นกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁴⁰ ซึ่งการให้บริการในราชอาณาจักร ได้แก่ การให้บริการในประเทศไทยโดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในประเทศใด ตามหลักสถานที่การบริการเกิดขึ้น (Place of Performance) และรวมถึงการให้บริการที่ทำในต่างประเทศ แต่ได้มีการใช้บริการในราชอาณาจักร ตามหลักสถานที่การใช้บริการ (Place of Usage)

หากผู้ประกอบการเป็นบุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ หรือเป็นผู้นำเข้าสินค้าจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักรย่อมเป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั่นเอง ดังคำพิพากษาฎีกาดังต่อไปนี้

โจทก์เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบกิจการให้เช่าแผงตลาดสดและให้บริการเกี่ยวกับสาธารณูปโภค โดยโจทก์เช่าที่ดินจาก นาย ก เป็นระยะเวลา 15 ปี เพื่อนำมาทำแผงค้าตลาดสดแล้วเปิดให้บุคคลทั่วไปเช่าเป็นตลาดและแผงลอยมาเป็นเวลา 3 ปี แต่โจทก์ขาดทุนจากการประกอบกิจการจึงไม่ได้ชำระค่าเช่าตามสัญญาแต่อย่างใด ต่อมา บริษัท ข ต้องการเช่าที่ดินดังกล่าวโดย

³⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(12)

³⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(9)

³⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(8)

³⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(10)

⁴⁰ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 2 ข้อ 1

เสนอค่าตอบแทนให้แก่ นาย ก เป็นจำนวนสูงกว่าที่ นาย ก ตกลงไว้กับ โจทก์ นาย ก จึงบอกเลิกสัญญาเช่าต่อ โจทก์ จากนั้น ทั้ง 3 ฝ่ายจึงทำบันทึกข้อตกลงกันว่า โจทก์และนาย ก ตกลงเลิกสัญญาเช่าต่อกัน และบริษัท ข จะชำระเงินให้แก่โจทก์ 90,000,000 บาท เพื่อตอบแทนที่โจทก์ตกลงเลิกสัญญาเช่า และจัดการรื้อถอนอาคาร สิ่งปลูกสร้าง พร้อมทั้งให้ผู้เช่าแผงลอยออกจากตลาด แล้วให้บริษัท ข เช่าที่ดินต่อจากโจทก์ บันทึกข้อตกลงดังกล่าวแสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่า โจทก์กับนาย ก ทั้งสองฝ่ายตกลงเลิกสัญญาเช่าด้วยความสมัครใจ มิใช่เกิดจากการผิดสัญญา ทั้งยังมีข้อตกลงที่จะไม่เรียกร้อยค่าเช่า ค่าเสียหายใด ๆ ต่อกัน และบริษัท ข ซึ่งมีใช้คู่สัญญาเดิมจะชำระค่าตอบแทนให้แก่โจทก์ ด้วยเหตุนี้ การที่นาย ก บอกเลิกสัญญาเช่าโจทก์นั้นจึงเป็นเพียงนิติกรรมอำพรางเท่านั้น เงินค่าตอบแทนจำนวน 90,000,000 บาท จึงไม่ถือเป็นเงินชดเชยค่าเสียหายจากการบอกเลิกสัญญาเช่าตามที่โจทก์กล่าวอ้าง แต่เข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนที่บริษัท ข จ่ายให้แก่โจทก์เพื่อเลิกสัญญาเช่ากับนาย ก อันถือเป็นค่าบริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 ประกอบมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร⁴¹

3.1.3. หลักเกณฑ์และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรอื่น

ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีอากรในรูปแบบอื่นๆ อีก เช่น ภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าบางประเภทตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ภาษีศุลกากรสำหรับการนำเข้าและส่งออกตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ภาษีธุรกิจเฉพาะตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น

ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้นำเข้า ผู้ประกอบกิจการสถานบริการหรือผู้อื่นที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี มีหน้าที่เสียภาษีตามมูลค่าหรือตามปริมาณของสินค้าหรือบริการ หรือทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณของสินค้าหรือบริการนั้น ไม่เกินอัตราที่ระบุไว้ในบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต⁴²

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 การนำของเข้ามาในหรือส่งออกนอกราชอาณาจักร ให้เรียกเก็บอากรจากผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร โดยความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกนอกราชอาณาจักร

⁴¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3612/2561

⁴² พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 16

เกิดขึ้นในเวลาที่น่าพอใจหรือส่งของออกสำเร็จ และผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีหน้าที่เสียอากรเมื่อได้ยื่นใบขนสินค้าต่อพนักงานศุลกากรและพนักงานศุลกากรได้รับและออกเลขที่ใบขนสินค้าแล้ว⁴³

3.2. ความหมายและความรับผิดชอบทางอาญากรณีการหนีภาษีอากรในประเทศไทย

การหนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมายเป็นความผิดทางอาญาโดยค้ำถึงเจตนาแห่งการกระทำเป็นสำคัญ โดยประมวลกฎหมายอาญา บัญญัติว่า กระทำโดยเจตนา ได้แก่กระทำโดยรู้สำนึกในการที่กระทำและในขณะเดียวกัน ผู้กระทำประสงค์ต่อผลหรือย่อมนิ่งเห็นผลของการกระทำนั้น⁴⁴

นอกจากนี้การหนีภาษีอากรต้องประกอบด้วยเจตนาพิเศษ คือ เจตนาโดยทุจริตเป็นสำคัญด้วย โดยประมวลกฎหมายอาญา ได้ให้คำนิยามคำว่า “การทุจริต” หรือ “โดยทุจริต” หมายถึง เพื่อแสวงหาประโยชน์ที่มีควรได้โดยชอบด้วยกฎหมายสำหรับตนเองหรือผู้อื่น⁴⁵ และคำพิพากษาศาลฎีกาอีกหลายฉบับ⁴⁶ ก็ได้ให้ ความหมายหรือลักษณะของ “การทุจริต” ไว้ในทำนองเดียวกัน ซึ่งการแสวงหาประโยชน์ที่มีชอบด้วยกฎหมายอาจได้มาซึ่งทรัพย์สินและมีใช้ทรัพย์สิน รวมถึงทรัพย์สินและวัตถุไม่มีรูปร่างซึ่งอาจมีราคาและถือเอาได้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 138 เช่น สร้อยคอทองคำ อัญมณี รถยนต์ หรือการหลอกลวงเจ้าหน้าที่เพื่อประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่ง เป็นต้น

สำหรับประเทศไทย กรมสรรพากรได้ตรวจสอบพบว่ามีกรณีการหนีภาษีอากรโดยทุจริตหลายรูปแบบในปัจจุบัน ซึ่งแบ่งเป็น 2 รูปแบบ ดังนี้

1. การหลีกเลี่ยงภาษีอากร คือการกระทำผิดตามมาตรา 37 มาตรา 37 ทวิ และ มาตรา 90/4 ของประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกระทำการอันเป็นเท็จ ฉ้อโกง หรือ ใช้อุบาย เพื่อหนีภาษี หรือไม่ให้ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย เช่น การแจ้งข้อมูลในการยื่นแบบแสดงรายการจำนวนเงินต่ำกว่าหรือสูงกว่าความเป็นจริง หรือ แสดงรายการการนำเข้าสินค้ามาอันเป็นเท็จ หรือการจงใจไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นเสียภาษี เป็นต้น

⁴³ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 13

⁴⁴ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 59 วรรคสอง

⁴⁵ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา มาตรา 1(1)

⁴⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2145/2531 จำเลยจูงรถจักรยานยนต์ของบุคคลอื่นซึ่งเจ้าหน้าที่ตำรวจยึดไว้ไปจากที่จอดรถหน้าสถานีตำรวจ โดยไม่มีเหตุที่จะทำให้สำคัญผิดได้ว่ารถจักรยานยนต์ดังกล่าวเป็นของจำเลย เมื่อเจ้าหน้าที่ตำรวจตามไปทันขณะจำเลยกำลังจูงรถจักรยานยนต์อยู่ จำเลยก็ไม่ได้โต้เถียงว่าเป็นรถจำเลย เจ้าหน้าที่ตำรวจขอดูใบอนุญาตขับขี่และสำเนาทะเบียนรถจำเลยก็ไม่มีแสดงพฤติการณ์ดังกล่าวแสดงว่าจำเลยนำรถจักรยานยนต์ไปโดยเจตนาทุจริต

2. การฉ้อโกงภาษีอากร คือ การที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือไม่มีหน้าที่เสียภาษีแต่กระทำตนเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพื่อขอลดภาษีอันเป็นเท็จ เช่น การนำใบกำกับภาษีปลอมไปใช้ในการเครดิตภาษีคืน หรือการยื่นภาษีซื้อและภาษีขายเป็นเท็จ เพื่อให้มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

กฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องบัญญัติให้การหนีภาษีอากรโดยทุจริตทั้งสองรูปแบบข้างต้นเป็นความผิดทางแพ่งและทางอาญา กล่าวคือ ผู้หนีภาษีอากรโดยทุจริตและโดยมิชอบด้วยกฎหมายต้องรับผิดทางแพ่งโดยการชำระภาษีอากรพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และรับผิดทางอาญาตามที่กฎหมายกำหนด ดังต่อไปนี้

3.2.1. รูปแบบการหนีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและความรับผิดทางอาญา

ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ได้กำหนดความรับผิดทางอาญากรณีการหนีภาษีเป็นลายลักษณ์อักษร และต่อมารัฐได้เพิ่มอัตราโทษความรับผิดทางอาญากรณีการหนีภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 41) พ.ศ. 2559 เพื่อความเหมาะสมกับความร้ายแรงในการกระทำ ความผิด โดยลักษณะและความรับผิดทางอาญากรณีการหนีภาษีอากรในปัจจุบันมีดังนี้

กรณีการหนีภาษีอากรโดยทุจริตโดยแจ้งข้อความหรือถ้อยคำเท็จ

ประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า ผู้ใดโดยเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือเพื่อขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท⁴⁷ ตัวอย่างเช่น การหลบยอดขายและยอดซื้อโดยนิติบุคคลต่างบัญชีให้ยอดขายเกิดขึ้นเท่าที่ต้องการจะเสียภาษี เช่น มียอดขายสินค้าจำนวน 500 รายการ แต่มีรายการเปิดบิล หรือมียอดขายตามบิลเพียงแค่ 200 รายการอันเป็นการแสดงข้อมูลเท็จ ซึ่งนิติบุคคลจะมีการสร้างบัญชีมากกว่า 1 บัญชี และจะแต่งบัญชีที่จะใช้สำหรับยื่นเสียภาษีไว้ต่างหาก หรือ ผู้ประกอบการซื้อใบกำกับภาษี เช่น การซื้อใบกำกับภาษีจากผู้ประกอบการค้าอื่นและนำไปกำกับภาษีดังกล่าวมาเป็นยอดรายจ่ายของตนเองเพื่อนำไปขอคืนภาษีจากรัฐ ซึ่งจะทำให้เสียภาษีน้อยลง เป็นต้น

⁴⁷ ประมวลรัษฎากรฉบับปัจจุบัน มาตรา 37 โดยเพิ่มอัตราโทษจากระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ เป็นระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท โดยอ้างอิงจากประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481

คำพิพากษาศาลฎีกาปรากฏการวินิจฉัยกรณีหนีภาษีอากรรูปแบบนี้อยู่บ่อยครั้ง เช่น ผู้ใดแจ้งข้อความไม่ตรงต่อความจริง โดยผู้หนึ่งรู้อยู่แล้วว่าข้อความที่แจ้งนั้นเป็นเท็จ ทั้งนี้ เพื่อประสงค์จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร คือภาษีอากรฝ่ายสรรพากร ย่อมมีความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37 แล้ว จำเลยที่ 1 เป็นห้างหุ้นส่วนจำกัด ได้ยื่นแบบแสดงรายการการค้าทุกเดือนภาษีโดยแสดงรายรับที่ต้องคำนวณเสียภาษีต่ำกว่ารายรับที่ได้รับจากการขายสินค้าประจำเดือนแต่ละเดือน จำเลยที่ 2 เป็นหุ้นส่วนผู้จัดการ ได้รู้เห็นในการยื่นแบบแสดงรายการการค้าเพื่อเสียภาษีทุกฉบับดังนี้ ย่อมถือเป็นการกระทำของจำเลยที่ 2 ด้วย และเป็นการร่วมกระทำความผิดกับจำเลยที่ 1 ดังที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 83 แล้ว แม้จำเลยที่ 2 จะมีได้เป็นผู้ลงนามในแบบแสดงรายการการค้าขึ้นทุกฉบับก็ตาม⁴⁸

จากตัวอย่างแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร กรณีผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือบุคคลในคณะบุคคล มีเจตนาไม่นำเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคล มาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น จะมีความผิดฐานแจ้งความเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ ยังคงต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับจำนวนหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสียตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ตามมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร หรือจำนวนสองเท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสียตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ตามมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร แล้วแต่กรณี และต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁹

กรณีการหนีภาษีอากรโดยเจตนาละเลย ไม่ยื่นรายการตามที่กฎหมายกำหนด

ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้มักหลบเลี่ยงเงินได้ของตนโดยจงใจไม่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนด หรือการยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง หรือสำหรับผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีรายรับถึงเกณฑ์กฎหมายกำหนดแล้วแต่ไม่ยอมจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อทำให้ตนเองหลุดพ้นจากหน้าที่การเสียภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรให้น้อยลงกว่าที่ควรจะเป็น โดยประมวลรัษฎากรบัญญัติความรับผิดทางอาญาว่า ผู้ใดโดยเจตนาไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นตามลักษณะนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือ

⁴⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1115/2519

⁴⁹ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรหนังสือที่ กค 0702/726 ลงวันที่ 28 มกราคม 2559

ปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ⁵⁰ จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่าการหนีภาษีอากรโดยเจตนาละเลย ไม่ยื่นรายการตามที่กฎหมายกำหนดมีเจตนาโดยทุจริตเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรเป็นองค์ประกอบความผิดทางอาญาที่สำคัญด้วยเช่นกัน

กรณีการหนีภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเจตนาออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้ที่มีชอบด้วยกฎหมาย

ประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า บุคคลดังต่อไปนี้ ผ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี หรือปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

(1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออกเอกสารดังกล่าวตามมาตรา 86 วรรคสอง หรือมาตรา 86/1

(2) ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง ภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออกเอกสารดังกล่าวตามมาตรา 86/2(1)

(3) ผู้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออกเอกสารดังกล่าวตามมาตรา 86/3

(4) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ลงรายการ หรือลงรายการเป็นเท็จในรายงานตามมาตรา 87 หรือตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 87/1

(5) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ หรือใบแทนเอกสารดังกล่าว

(6) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม กระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใด

(7) ผู้ประกอบการโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี⁵¹

⁵⁰ ประมวลรัษฎากรฉบับปัจจุบัน มาตรา 37 ทวิ โดยมีการเพิ่มโทษจากจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือปรับไม่เกินห้าพันบาทเป็นจำคุกไม่เกินหนึ่งปีหรือปรับไม่เกินสองแสนบาท โดยอ้างอิงจากประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481

⁵¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4 โดยมีการเพิ่มอัตราโทษของมาตรา 90/4(6) โดยอ้างอิงจากประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481

จากบทบัญญัติข้างต้นจะเห็นได้ว่าการกระทำความผิดทุกกรณีเป็นการกระทำโดยทุจริตเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสิ้น และเป็นความผิดที่มีระวางโทษจำคุกขั้นสูงถึงเจ็ดปี ซึ่งเจ้าพนักงานไม่สามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับได้ ดังนั้นถ้าบุคคลใดมีพฤติการณ์ครบองค์ประกอบความผิดอาญาแล้ว เจ้าพนักงานสรรพากรต้องดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนเพื่อฟ้องร้องดำเนินคดีอาญาทางศาลเท่านั้น⁵² ดังตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาด้านล่างนี้

จำเลยทั้งสองให้การรับสารภาพตามฟ้องว่า จำเลยทั้งสองร่วมกันใช้ใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายและไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีซื้ออันเป็นเอกสารปลอมมาใช้ในการเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนภาษีพิกพา เป็นความผิดตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4 (7) จำเลยทั้งสองฎีกาว่า ไม่ทราบว่าเป็นใบกำกับภาษีตามฟ้องเป็นใบกำกับภาษีปลอม ฎีกาของจำเลยจึงเป็นข้อที่ไม่ได้ยกขึ้นว่ากันมาแล้วโดยชอบในศาลชั้นต้นและศาลอุทธรณ์ภาค 2 ต้องห้ามมิให้ฎีกา ตาม ป.วิ.พ. มาตรา 249 ประกอบ ป.วิ.อ. มาตรา 15⁵³

นอกจากนี้ประมวลรัษฎากร ยังกำหนดบทสันนิษฐานความรับผิดทางอาญาในกรณีการร่วมกระทำความผิดมิได้บัญญัติให้เป็นการร่วมกระทำความผิดตามประมวลกฎหมายอาญาไว้ว่า ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดเป็นนิติบุคคล ถ้าการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้นเกิดจากการสั่งการหรือการกระทำของกรรมการหรือผู้จัดการ หรือบุคคลใดซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลนั้น หรือในกรณีที่บุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ต้องสั่งการหรือกระทำการและละเว้นไม่สั่งการ หรือไม่กระทำการจนเป็นเหตุให้นิติบุคคลนั้นกระทำความผิด ผู้นั้นต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้น ๆ ด้วย⁵⁴ ตัวอย่างเช่น คำวินิจฉัยชี้ขาดด้านล่างนี้

บริษัทผู้ต้องหาที่ 1 ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 30) ในระหว่างเดือนภาษีกรกฎาคม 2538 - เดือนภาษีมีนาคม 2540 โดยผู้ต้องหาที่ 3 เป็นผู้ลงนามในฐานะเป็นผู้ประกอบการในนามของผู้ต้องหาที่ 1 โดยแสดงยอดซื้อไว้เกินจากรายงานภาษีซื้อและไม่มีใบกำกับภาษีซื้อตามรายงานภาษีซื้อมาแสดงเป็นหลักฐาน จำนวน 13 ครั้ง เมื่อพิจารณาจากข้อเท็จจริง ทั้งผู้ต้องหาที่ 2 และที่ 3 ซึ่งต่างเป็นกรรมการผู้มีอำนาจย่อมต้องทราบข้อเท็จจริงว่ามีการแจ้งยอดภาษีซื้อเกินความเป็นจริง และไม่มีใบกำกับภาษีจากผู้ขายมาแสดงด้วย ซึ่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/5 (1) ห้ามมิให้นำมาหักในการคำนวณภาษี ข้ออ้างที่ว่าผู้ต้องหาได้ว่าจ้าง นาง ม. ทำบัญชีและจัดทำรายการเสียภาษีเพื่อใช้ยื่นแบบแสดงรายการ

⁵² รัชชัย สอนสีดา ผู้อำนวยการส่วนคดีภาษีอากร 2 สำนักคดีภาษีอากร, บทความเรื่อง คดีความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากรที่เป็นคดีพิเศษตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547, หน้า 3

⁵³ คำพิพากษาฎีกาที่ 5246/2548

⁵⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 90/5 โดยไม่มีการเพิ่มอัตราโทษ โดยอ้างอิงจากประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481

เสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยผู้ต้องหาไม่ทราบข้อเท็จจริง จึงไม่มีน้ำหนักรับฟัง ดังนั้นจึงชี้ขาดให้ฟ้องบริษัท พ. ผู้ต้องหาที่ 1 (โดยผู้ชำระบัญชี) ผู้ต้องหาที่ 2 และ ที่ 3 ฐานเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ร่วมกันฝ่าฝืน หรือไม่ปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/5(1) โดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง ภาษีมูลค่าเพิ่ม กระทำการใดๆ โดยความเป็นเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบายหรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/5(1), 90/4(6), 90/5⁵⁵

เมื่อการหนีภาษีอากรอันเป็นความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากรเกิดขึ้นแล้ว เจ้าพนักงานสรรพากรหรือผู้ปฏิบัติงานคดีอาจดำเนินการได้ 2 รูปแบบ คือ การเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับหรือการฟ้องร้องดำเนินคดีอาญาต่อศาลนั่นเอง

3.2.2. รูปแบบการหนีภาษีอากรตามกฎหมายภาษีอากรอื่นและความรับผิดทางอาญา

กรณีการหนีภาษีสรรพสามิต

ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ได้กำหนดความรับผิดทางอาญากรณีการหนีภาษีสรรพสามิต ไว้ 2 กรณี คือ กรณีเจตนาไม่ยื่นแบบรายการภาษีสรรพสามิต โดยบัญญัติว่า ผู้ใดโดยเจตนาไม่ยื่นแบบรายการภาษีที่ต้องยื่นตามพระราชบัญญัตินี้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ⁵⁶ ทั้งนี้คำว่า “ผู้ใด” อาจเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีก็ได้ตามบทบัญญัติดังกล่าว และกรณีที่สอง โดยบัญญัติว่า ผู้ใดแจ้งข้อความอันเป็นเท็จ ตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ นำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงหรือยื่นบัญชีหรือเอกสารอันเป็นเท็จ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินเจ็ดปี และปรับไม่เกินหนึ่งล้านสองแสนบาท⁵⁷ โดยบุคคลผู้กระทำความผิดไม่จำกัดเฉพาะผู้มีหน้าที่เสียภาษีเท่านั้น บุคคลอื่นอาจมีความผิดทางอาญาตามฐานดังกล่าวได้ เช่น การเข้าเป็นพยานในการให้ถ้อยคำต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และให้ถ้อยคำเป็นเท็จต่อคณะกรรมการ และเมื่อพิจารณาตัวบทแล้วจะเห็นได้ว่าเจตนาในมาตรานี้มุ่งประสงค์ต่อการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร ดังนั้นผู้รับแจ้งข้อความ รับคำตอบ รับเอกสารหลักฐานอันเป็นเท็จ ย่อมจะต้องเป็นเจ้าพนักงานที่มีอำนาจและหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี หากไม่มีส่วนเกี่ยวข้องแล้ว ผู้กระทำย่อมไม่เป็นความผิด⁵⁸

⁵⁵ ขย. 561/2549

⁵⁶ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 200 และมีการเปลี่ยนโทษปรับจากห้าหมื่นบาทเป็นสองแสนบาท อ้างอิงจากพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 164

⁵⁷ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 202 และมีการเปลี่ยนโทษปรับจากสามแสนบาทเป็นหนึ่งล้านสองแสนบาท อ้างอิงจากพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 165

⁵⁸ คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 โดยกรมสรรพสามิต

นอกจากบทบัญญัติกฎหมายข้างต้น คำพิพากษาศาลฎีกาก่อนมีการแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตได้วางแนววินิจฉัยไว้ว่า การกระทำโดยทุจริตที่ทำให้ไม่ต้องชำระภาษีสรรพสามิตหรือชำระภาษีสรรพสามิตน้อยลงเป็นการกระทำเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ดังนี้

พระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2534 ตอนที่ 3 ประเภทที่ 03.01 กำหนดให้เครื่องปรับอากาศที่ประกอบด้วยพัดลมซึ่งขับเคลื่อนด้วยมอเตอร์ และมีส่วนที่ใช้สำหรับเปลี่ยนอุณหภูมิ ไม่ว่าจะมีส่วนที่ใช้ควบคุมความชื้นด้วยหรือไม่ก็ตาม ที่มีขนาดทำความเย็นไม่เกิน 72,000 บีทียูต่อชั่วโมง เป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต การที่จำเลยที่ 1 และที่ 2 ร่วมกันนำสินค้าของกลางที่ยังมิได้เสียภาษี โดยถูกต้องและครบถ้วนออกไปจากโรงอุตสาหกรรมนั้น เป็นความผิดสำเร็จตั้งแต่ตอนนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมแล้วกรรมหนึ่ง เมื่อจำเลยที่ 1 และที่ 2 นำสินค้านั้นไปเก็บไว้ที่สำนักงานใหญ่และสาขาเป็นความผิดฐานร่วมกันมีไว้ในครอบครองซึ่งสินค้าโดยรู้ว่าเป็นสินค้าที่มีได้เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ครบถ้วนและมีไว้เพื่อขายซึ่งสินค้าโดยรู้ว่าเป็นสินค้าที่มีได้เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ครบถ้วนนั้นเป็นความผิด ถือว่าเป็นการกระทำความผิดเดียว แต่เป็นความผิดต่อกฎหมายหลายบท ต้องลงโทษตามบทหนักตามประมวลอาญา มาตรา 90 เป็นอีกกรรมหนึ่ง ทั้งนี้เมื่อไม่ปรากฏว่าจำเลยที่ 3 มีส่วนเกี่ยวข้องรู้เห็นในการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีสรรพสามิตของจำเลยที่ 1 และที่ 2 จึงต้องยกประโยชน์แห่งความสงสัยให้จำเลยที่ 3 ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 227⁵⁹

กรณีการหนีอากรศุลกากร

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้กำหนดโทษสำหรับผู้หนีอากรศุลกากร โดยบัญญัติว่า ผู้ใดนำของที่ผ่านหรือกำลังผ่านพิธีการศุลกากรเข้ามาในราชอาณาจักร หรือ ส่งของดังกล่าวออกไปนอกราชอาณาจักร โดยหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียอากรโดยเจตนาจะฉ้ออากรที่ต้องเสียสำหรับของนั้น ๆ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสิบปี หรือปรับเป็นเงินตั้งแต่ครั้งเท่าแต่ไม่เกินสี่เท่าของค่าอากรที่ต้องเสียเพิ่ม หรือทั้งจำทั้งปรับ และศาลอาจสั่งริบของนั้นก็ได้ ไม่ว่าจะมิ ผู้ถูกลงโทษตามคำพิพากษาหรือไม่⁶⁰

จากบทบัญญัติกฎหมายข้างต้น “การกระทำหลีกเลี่ยงการเสียอากร” หมายถึง การนำของที่ต้องชำระค่าภาษีอากรผ่านพิธีการศุลกากรโดยถูกต้องเข้ามาในราชอาณาจักรโดยการขนส่งทางเรือ ทางรถไฟ ทางรถยนต์ คนเดินเข้ามา ทางเครื่องบิน ทางไปรษณีย์ ทางท่อขนส่งทางบก ทางสายส่งไฟฟ้า เป็นต้น หรือ ส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรโดยวิธีการใดๆ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษี และมีเจตนาไม่ชำระภาษีอากร

⁵⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4040/2543

⁶⁰ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 243 และมีเปลี่ยนแปลงอัตราโทษเพิ่มขึ้นโดยอ้างอิงจากพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 27

หรือชำระในจำนวนที่น้อยกว่าที่พึงต้องชำระ ซึ่งการหนีอากรดังกล่าวอาจทำได้ โดยแสดงประเภท พิกัด และ อัตราอากรไม่ถูกต้องเพื่อให้ชำระอากรน้อยกว่าความเป็นจริง หรือแก้ไข เพิ่มเติม ตัดทอน ปลอมดวงตรา ลายมือชื่อของพนักงานศุลกากร เพื่อให้รัฐได้อากรน้อยกว่าความเป็นจริง หรือนำของชุกซ่อนมากับของที่ แสดงโดยวิธีการอันแยบยล เพื่อให้เจ้าหน้าที่ไม่เห็นของที่ชุกซ่อนไว้และไม่ต้องเสียอากร หรือแสดงชนิด ชื่อ ยี่ห้อ และรุ่นโดยมีลักษณะบิดเบือนสินค้าและราคา ทำให้เสียอากรในจำนวนน้อยลง

นอกจากบทบัญญัติกฎหมายข้างต้น คำพิพากษาฎีกาก่อนมีการแก้ไขพระราชบัญญัติศุลกากรได้วาง แนววินิจฉัยไว้ว่าการกระทำโดยทุจริตที่ทำให้ชำระอากรศุลกากรน้อยลงหรือไม่ต้องชำระอากรศุลกากรเลย เป็นการกระทำเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ดังนี้

จำเลยซื้อหรือรับยาสูบของกลางที่ผลิตในต่างประเทศโดยมีผู้ลักลอบนำเข้ามาในราชอาณาจักรโดย หลีกเลี่ยงอากรขาเข้าไว้ในความครอบครอง และยาสูบนั้นมิได้ปิดแสตมป์ยาสูบ กับจำเลยมียาสูบจำนวน เดียวกันนั้นไว้เพื่อขาย แม้การกระทำนั้นจะผิดต่อบทกฎหมายหลายฉบับแต่เป็นการกระทำที่มุ่งประสงค์ต่อ ผลอย่างเดียวกัน คือการหลีกเลี่ยงที่จะไม่ต้องเสียภาษีอากรตามกฎหมายก็ถือได้ว่าเป็นความผิดกรรมเดียว ผิดต่อกฎหมายหลายบท⁶¹

จากการศึกษาเรื่องการหนีภาษีอากรในประเทศไทยพบว่าลักษณะการหนีภาษีอากรศุลกากรและ ภาษีมูลค่าเพิ่ม มีดังนี้

⁶¹ คำพิพากษาฎีกาที่ 5247/2548

ตารางกรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย⁶²

รูปแบบ	เหตุการณ์ที่สำคัญ	ข้อสังเกต ปัญหา/ช่องว่างที่สำคัญ	ลักษณะ	
			หลีกเลี่ยง ภาษี อากร	ฉ้อโกง ภาษี อากร
กรณีเจ้าหน้าที่ของรัฐ กับผู้ประกอบการ ร่วมมือกันกระทำการ ทุจริต	กรณีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม - การปลอมแปลงเอกสาร (ใบกำกับ ภาษี) เพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดย มิชอบ หรือหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการจดทะเบียนประกอบการ แต่ไม่มีการประกอบการจริง (โดยเฉพาะการจัดตั้งบริษัทส่งออก) - การตั้งราคาสินค้าและบริการที่สูง เกินจริงเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นจำนวนมาก	- เป็นกรณีที่พบได้มากที่สุด/ มีมูลค่าความเสียหายสูง - เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องบางราย ใช้อำนาจหน้าที่ช่วยอำนวยความสะดวกแก่ผู้ประกอบการ/ ละเลยต่อการตรวจสอบ หรือสอบย้อนตามระเบียบ ขั้นตอนที่กำหนดอย่าง จริงจัง เนื่องจากได้รับการ สั่งการจากผู้มีอำนาจ/ อิทธิพล/ผู้บังคับบัญชาที่สูง กว่า และ/หรือเจ้าหน้าที่ที่ เกี่ยวข้องอาจได้รับ ผลประโยชน์จาก ผู้ประกอบการด้วย - กฎหมายเปิดช่องให้ เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลพินิจ ในการอนุมัติ อนุญาต กำหนด หรือเรียกเก็บภาษีอากร - การนำระบบเทคโนโลยี สารสนเทศมาสนับสนุน การตรวจสอบ และการ แลกเปลี่ยนข้อมูลสารสนเทศ การตรวจสอบระหว่าง หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ยังไม่ มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร จะเป็น	✓	✓
	กรณีการทุจริตภาษีศุลกากร - ผู้ประกอบการบางรายนำเข้า- ส่งออกแบบอำพราง เพื่อใช้สิทธิ ประโยชน์ทางภาษีอากร ในการขอ คืนอากรนำเข้า-ส่งออกสินค้า ตาม พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๔๒ - การสำแดงสินค้านำเข้า-ส่งออก อันเป็นเท็จ หรือไม่ตรงกับข้อเท็จจริง เพื่อเปลี่ยนพิกัดศุลกากรให้ต้องเสีย อากรน้อยลง หรือไม่ต้องเสีย		✓	✓

⁶² การศึกษากลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption) จำแนกตามภาคเศรษฐกิจ: กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย โดยวัชรภา ไชยสารและคณะผู้วิจัย

ตารางกรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย⁶³

รูปแบบ	เหตุการณ์ที่สำคัญ	ข้อสังเกต ปัญหา/ช่องโหว่ที่สำคัญ	ลักษณะ	
			หลีกเลี่ยง ภาษี อากร	ฉ้อโกง ภาษี อากร
กรณีผู้ประกอบการ เป็นผู้ดำเนินการ อย่างเป็นระบบด้วย ตนเอง	กรณีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม และ ภาษีศุลกากร จะมีเหตุการณ์ที่สำคัญ คือ การปลอมแปลงใบกำกับภาษีเพื่อ ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม การหลีกเลี่ยง ภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการจดทะเบียน ประกอบกิจการ แต่ไม่มีการประกอบ กิจการจริง (โดยเฉพาะการจัดตั้งบริษัท ส่งออก) หรือสำแดงเอกสารอันเป็นเท็จ เพื่อให้เสียภาษีศุลกากรน้อยลง หรือไม่ ต้องเสียภาษีศุลกากรในการนำเข้า- ส่งออกสินค้า	- เป็นกรณีที่พบได้ในระดับ รองลงมา/มีมูลค่าความ เสียหายในระดับปานกลาง - กรณีการกระทำโดย ผู้ประกอบการเองเพียง ลำพัง มักจะตรวจพบโดย เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานที่ เกี่ยวข้อง (กรมสรรพากร กรมศุลกากร) และจะถูก จับกุมดำเนินคดีได้ในที่สุด	✓	✓
กรณีเจ้าหน้าที่ของรัฐ เป็นผู้ดำเนินการเอง ทั้งขบวนการ	กรณีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม และ ภาษีศุลกากร ในกรณีนี้ จะมี เหตุการณ์ที่สำคัญ ดังนี้ - การกระทำตนเป็นผู้ประกอบการ แต่ไม่ได้ประกอบการจริง โดย เจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นผู้ดำเนินการเอง ทั้งขบวนการ โดยอยู่เบื้องหลัง แล้ว ปลอมแปลงเอกสารเพื่อขอคืน ภาษีมูลค่าเพิ่ม - เจ้าหน้าที่บางรายเรียกรับ ผลประโยชน์จากผู้ประกอบการเพื่อ แลกกับการเสียภาษีอากรน้อยกว่าที่ ควรจะเป็น หรือเพื่ออำนวยความสะดวก ในกระบวนการนำเข้า- ส่งออกสินค้า	- เป็นกรณีที่พบได้น้อย /มี มูลค่าความเสียหาย ไม่มากนัก เนื่องจากมี ภาครัฐมีมาตรการป้องกัน ตรวจสอบ และลงโทษที่ เข้มงวด รวมทั้งความก้าวหน้า ทางเทคโนโลยีที่ทำให้สามารถ ติดตามตรวจสอบกรณีการ เปิดกิจการอำพรางได้โดยง่าย - กฎหมายเปิดช่องให้ เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลพินิจ ในการอนุมัติ อนุญาต กำหนด หรือเรียกเก็บภาษีอากร		✓

3.2.3. รูปแบบการหนีภาษีอากรตามประมวลกฎหมายอาญาและความรับผิดทางอาญา

กรณีการหนีภาษีโดยการสร้างหลักฐานเท็จหรือการขอคืนภาษีอากรเป็นเท็จ

จากการตีความของสรรพากร ในปี พ.ศ. 2552 การหนีภาษีโดยการสร้างหลักฐานเท็จหรือการขอ

⁶³ วุฒิสภา ไชยสารและคณะผู้วิจัย, การศึกษาของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption) จำแนกตาม
ภาคเศรษฐกิจ: กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย, 2561

คืบหน้าการเป็นเท็จเป็นความผิดฐานฉ้อโกงเงินภาษีอากรของรัฐ⁶⁴ อันเป็นความผิดอาญาต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 3 ปี ปรับไม่เกิน 6,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับอีกด้วย ซึ่งความผิดฐานฉ้อโกงเงินภาษีอากรรัฐอาจเกิดจากการกระทำของบุคคลคนเดียวหรือผู้กระทำหลายคนอันก็ได้ และหากผู้ใดลงมือกระทำความผิดแต่กระทำไปไม่ตลอด หรือกระทำไปตลอด แล้วแต่การกระทำนั้นไม่บรรลุผล ให้ถือว่าผู้นั้นพยายามกระทำความผิดและต้องได้รับโทษตามที่ประมวลกฎหมายอาญากำหนดด้วย⁶⁵

จากการตีความของสรรพากรดังกล่าว การหนีภาษีอากรเป็นความผิดฐานฉ้อโกงเงินภาษีอากรของรัฐ อันเป็นความผิดอาญาตามมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมายอาญานั้นเอง⁶⁶

3.2.4. รูปแบบการหนีภาษีอากรตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินประกอบประมวลรัษฎากร และความรับผิดทางอาญา

ประเทศไทยเป็นสมาชิกในกลุ่มความร่วมมือเพื่อต่อต้านการฟอกเงินเอเชียแปซิฟิก (Asia Pacific Group on Money Laundering: APG) จึงความจำเป็นที่ดำเนินการตามมาตรการทางการเงินเกี่ยวกับการฟอกเงิน (Financial Action Task Force: FATF) และกำหนดให้อาชญากรรมเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ความผิดตามมาตรา 37 มาตรา 37 ทวิ หรือมาตรา 90/4 ที่ผู้กระทำความผิดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร และเป็นความผิดที่เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงตั้งแต่สิบล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป หรือจำนวนภาษีอากรที่ขอคืนโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ตั้งแต่สองล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป และมีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรดังกล่าวได้กระทำในลักษณะที่เป็นกระบวนกรหรือเป็นเครือข่าย โดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จหรือปกปิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีอากร และมีพฤติกรรมปกปิดหรือซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดเพื่อมิให้ติดตามทรัพย์สินนั้นได้ ให้ถือว่าความผิดดังกล่าวเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน⁶⁷ มีลักษณะร้ายแรงเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ซึ่งกรมสรรพากรมีหน้าที่นำส่งข้อมูลให้สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินดำเนินการตามกฎหมายต่อไป⁶⁸

⁶⁴ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 341

⁶⁵ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 80

⁶⁶ พิชัย พิชมงคล, การหลีกเลี่ยงและฉ้อโกงภาษีอากรโดยใช้คณะบุคคล สรรพากรประกาศจะเอาผิดทั้งทางแพ่งและทางอาญา, ธรรมนิติ, 2552

⁶⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 37 ทวี

⁶⁸ เลขที่ข่าว ปชส. 2560 เรื่องการหลีกเลี่ยงและฉ้อโกงภาษี 10 ล้านบาทขึ้นไปเป็นความผิดร้ายแรงฐานฟอกเงิน โดยกรมสรรพากร

ตารางสรุปการเปลี่ยนแปลงความรับผิดทางอาญากรณีการหนีภาษีอากรในประเทศไทย

กฎหมาย	ประเภทภาษี อากร	รูปแบบการหนีภาษี อากร	ความรับผิดทางอาญา หรืออัตราโทษเดิม	ความรับผิดทางอาญาหรือ อัตราโทษปัจจุบัน
ประมวล รัษฎากร	บททั่วไป ใช้ รวมถึงภาษีเงิน ได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น	การหนีภาษีอากรโดย ทุจริตโดยแจ้งข้อความ หรือถ้อยคำเท็จ มาตรา 37	ระวางโทษปรับไม่เกินห้า พันบาท หรือจำคุกไม่เกิน หกเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ	ระวางโทษจำคุกตั้งแต่สาม เดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่ สองพันบาทถึงสองแสนบาท
		การหนีภาษีอากรโดย เจตนาละเลย ไม่ยื่น รายการตามที่กฎหมาย กำหนด มาตรา 37 ทวิ	ระวางโทษปรับไม่เกินห้า พันบาท หรือจำคุกไม่เกิน หกเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ	จำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่ เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้ง ปรับ
		การหนีภาษีอากรตาม พระราชบัญญัติว่าด้วย การป้องกันและ ปราบปรามการฟอก เงินประกอบประมวล รัษฎากร มาตรา 37 ตรี	ไม่มี	กำหนดให้เป็นความรับผิดทาง อาญาร้ายแรง ตาม พระราชบัญญัติว่าด้วยการ ป้องกันและปราบปรามการ ฟอกเงิน
	ภาษีมูลค่าเพิ่ม	การหนีภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเจตนาออก ใบกำกับภาษี ใบเพิ่ม หนี้หรือใบลดหนี้ที่มี ชอบด้วยกฎหมาย มาตรา 90/4	ระวางโทษจำคุกตั้งแต่สาม เดือนถึงเจ็ดปี หรือปรับตั้ง แต่สองพันบาทถึงสองแสน บาท	บัญญัติความรับผิดทางอาญา เพิ่มสำหรับกรณีผู้ประกอบการ จดทะเบียนขอคืน ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเท็จ โดย ฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดย วิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ระวางโทษจำคุกตั้งแต่สาม เดือนถึงเจ็ดปี หรือปรับตั้งแต่ สองพันบาทถึงสองแสนบาท

กฎหมาย	ประเภทภาษี อากร	รูปแบบการหนีภาษี อากร	ความรับผิดทางอาญา หรืออัตราโทษเดิม	ความรับผิดทางอาญาหรือ อัตราโทษปัจจุบัน
พระราชบัญญัติ ภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2560	ภาษี สรรพสามิต	กรณีเจตนาไม่ยื่นแบบ รายการภาษีสรรพ สามิต มาตรา 200	ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน หกเดือน หรือปรับไม่เกิน ห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้ง ปรับ	ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหก เดือน หรือปรับไม่เกินสองแสน บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ
		กรณีการหนีภาษีอากร โดยทุจริตโดยแจ้ง ข้อความหรือถ้อยคำ เท็จ มาตรา 202	ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน เจ็ดปี และปรับไม่เกินสาม แสนบาท	ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินเจ็ด ปี และปรับไม่เกินหนึ่งล้านสอง แสนบาท
พระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2560		กรณีนำของที่ผ่านหรือ กำลังผ่านพิธีการ ศุลกากรเข้ามาใน ราชอาณาจักร หรือ ส่ง ของดังกล่าวออกไป นอกราชอาณาจักร โดยหลีกเลี่ยงหรือ พยายามหลีกเลี่ยงการ เสียอากร มาตรา 243	ให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าราคา ของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้า ด้วยแล้ว หรือ จำคุกไม่เกิน สิบปีหรือทั้งปรับทั้งจำ	ระวางโทษจำคุกไม่เกินสิบปี หรือปรับเป็นเงินตั้งแต่ครึ่งเท่า แต่ไม่เกินสี่เท่าของค่าอากรที่ ต้องเสียเพิ่ม หรือทั้งจำทั้งปรับ และศาลอาจสั่งริบของนั้นก็ได้

3.3. ความหมายและความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในประเทศไทย

การหนีภาษีอากรอาจเกิดขึ้นจากการกระทำของบุคคลหนึ่งหรือหลายคนก็ได้ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น หากการหนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมายเกิดจากการกระทำของบุคคลหลายคน ต้องพิจารณาความรับผิดของบุคคลดังกล่าว ดังนี้

3.3.1. ความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในลักษณะตัวการหรือผู้ร่วมกระทำผิด

ถ้าการหนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมายเกิดจากการกระทำโดยเจตนาของบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป โดยมีใช้การกระทำความผิดโดยประมาทเลินเล่อ และขณะลงมือกระทำความผิดหรือพยายามกระทำความผิด มีการร่วมกระทำความผิดอันแสดงถึงเจตนากระทำร่วมกัน ผู้ที่ได้ร่วมกระทำความผิดเป็นตัวการ

ต้องระวางโทษตามที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับความผิดนั้นด้วย ตามประมวลกฎหมายอาญา⁶⁹ โดยการกระทำร่วมกันในขณะกระทำความผิด อาจรวมถึงการแบ่งหน้าที่กันทำ การร่วมกันกระทำส่วนใดส่วนหนึ่ง การอยู่ร่วมในที่เกิดเหตุในลักษณะที่จะเข้าช่วยเหลือได้ทันที หรือการอยู่ร่วมในที่เกิดเหตุและก่อให้เกิดผู้อื่นกระทำความผิด เช่น การร่วมกันแจ้งข้อความเท็จ การร่วมกันออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้ที่มีชอบด้วยกฎหมาย หรือ การร่วมกันปลอมเอกสารใบกำกับภาษีอากรอันเป็นเอกสารสิทธิ การร่วมกันปลอมลายมือชื่อผู้รับเงินเพื่อหนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย เป็นต้น⁷⁰ ดังตัวอย่างคำพิพากษาต่อไปนี้

ผู้ใดแจ้งข้อความไม่ตรงต่อความจริง โดยผู้นั้นรู้อยู่แล้วว่า ข้อความที่แจ้งนั้นเป็นเท็จทั้งนี้ เพื่อประสงค์จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร คือภาษีอากรฝ่ายสรรพากร ย่อมมีความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37 แล้ว จำเลยที่ 1 เป็นห้างหุ้นส่วนจำกัด ได้ยื่นแบบแสดงรายการการค้าทุกเดือน ภาษี โดยแสดงรายรับที่ต้องคำนวณเสียภาษีต่ำกว่ารายรับที่ได้รับจากการขายสินค้าประจำเดือนและเดือน จำเลยที่ 2 เป็นหุ้นส่วนผู้จัดการ ได้รู้เห็นในการยื่นแบบแสดงรายการการค้าเพื่อเสียภาษีทุกฉบับ ดังนี้ ย่อมถือเป็นการกระทำของจำเลยที่ 2 ด้วย และเป็นการร่วมกระทำความผิดกับจำเลยที่ 1 ดังที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 83 แล้ว แม้จำเลยที่ 2 จะมีได้เป็นผู้ลงนามในแบบแสดงรายการการค้านั้นทุกฉบับก็ตาม⁷¹

จำเลยที่ 2 ซึ่งเป็นกรรมการผู้มีอำนาจกระทำการแทนและเป็นผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมในนามของจำเลยที่ 1 จำเลยที่ 2 จึงเป็นตัวการร่วมกระทำความผิดกับจำเลยที่ 1 อันจะต้องรับผิดชอบตาม ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 83 อยู่แล้ว กรณีจึงไม่ต้องอาศัยความในบทบัญญัติมาตรา 90/5 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นบทสันนิษฐานให้กรรมการหรือผู้แทนนิติบุคคล ต้องรับโทษฐานนั้นด้วย⁷²

จากบทสันนิษฐานข้างต้น กฎหมายภาษีอากรและกฎหมายอาญาของประเทศไทยมีบทสันนิษฐานให้ผู้มีอำนาจกระทำการแทนนิติบุคคลเป็นตัวการร่วมรับผิดชอบร่วมกันนิติบุคคล หากมีการกระทำการในขอบเขตอำนาจของนิติบุคคล อย่างไรก็ตาม กฎหมายมิได้บัญญัติให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลทั่วไป เช่น ผู้จัดการสาขาย่อยหรือลูกจ้างของนิติบุคคลต้องรับผิดชอบทางอาญาร่วมกับนิติบุคคลแต่อย่างใด

⁶⁹ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 83

⁷⁰ คำพิพากษาฎีกาที่ 7056/2539

⁷¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1115/2519

⁷² คำพิพากษาฎีกาที่ 6837/2544

3.3.2. ความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในลักษณะผู้สนับสนุน

ในอดีตไม่มีกฎหมายภาษีอากรใดบัญญัติความรับผิดทางอาญาของผู้สนับสนุนการหนีภาษีอากรไว้เป็นลายลักษณ์อักษร แต่มีคำพิพากษาฎีกาที่พิจารณาได้ว่าการช่วยเหลือหรืออำนวยความสะดวกในการหนีภาษีอากรต้องเกิดขึ้นก่อนการหนีภาษีอากรเกิดขึ้น หากการช่วยเหลือหรืออำนวยความสะดวกเกิดขึ้นภายหลังการหนีภาษีอากรสำเร็จลง ผู้ช่วยเหลือหรืออำนวยความสะดวกย่อมไม่ใช่ตัวการหรือผู้สนับสนุนการหนีภาษีอากร ตามคำพิพากษาดังนี้

จำเลยรับซื้อปืนซึ่งมีผู้ลักลอบนำเข้ามาโดยมิได้เสียภาษีศุลกากรแม้จำเลยจะรู้ว่าปืนนั้นเป็นปืนหนีภาษีก็ดี ก็ไม่เป็นผิดฐานลักลอบหนีภาษีตามพระราชบัญญัติศุลกากร และจะถือเป็นความผิดฐานสมรู้ก็ไม่ได้ เพราะพระราชบัญญัติศุลกากรมิได้เอาโทษฐานสมรู้ไว้ และการซื้อของที่มีผู้นำหนีภาษีศุลกากรเข้ามาในราชอาณาจักรแล้ว ไม่ใช่อุปการะให้หลีกเลี่ยงภาษี เป็นการกระทำภายหลังความผิด ไม่มีความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร⁷³

ในปัจจุบัน กฎหมายภาษีอากรเริ่มมีการกำหนดความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรไว้เป็นลายลักษณ์อักษร เช่น พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 บัญญัติไว้ว่า ผู้ใดเป็นผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน หรือสมคบกันในการกระทำความผิดการหนีภาษีตามมาตรา 242 ต้องระวางโทษเช่นเดียวกับตัวการในการกระทำความผิดนั้น⁷⁴ ซึ่งหมายความว่า หากมีผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนหรือสมคบกันนำของเข้ามาในราชอาณาจักรหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรโดยที่ของยังมีได้ผ่านพิธีการศุลกากรโดยเจตนา ผู้นั้นต้องรับผิดเช่นเดียวกับตัวการนั่นเอง

อย่างไรก็ตาม เมื่อประมวลกฎหมายอาญาหรือกฎหมายภาษีอากรอื่นในปัจจุบันไม่ได้บัญญัติความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือหรืออำนวยความสะดวกการหนีภาษีอากร จึงต้องนำประมวลกฎหมายอาญาบททั่วไป กล่าวคือ ความรับผิดทางอาญาของผู้สนับสนุนมาปรับใช้ โดยบัญญัติว่า ผู้ใดกระทำความผิดใดๆ อันเป็นการช่วยเหลือ หรือให้ความสะดวกในการที่ผู้อื่นกระทำความผิดก่อนหรือขณะกระทำความผิด แม้ผู้กระทำความผิดจะมีได้รู้ถึงการช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกนั้นก็ตาม ผู้นั้นเป็นผู้สนับสนุนการกระทำความผิด ต้องระวางโทษสองในสามส่วนของโทษที่กำหนดไว้สำหรับความผิดที่สนับสนุนนั้น⁷⁵

⁷³ คำพิพากษาฎีกาที่ 458/2489

⁷⁴ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 245

⁷⁵ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 86

จากข้างต้น องค์ประกอบความรับผิดทางอาญาของผู้สนับสนุนการกระทำความผิด มีดังนี้

1. ผู้สนับสนุนกระทำด้วยประการใดๆ เพื่อช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกในการที่ผู้อื่นกระทำความผิดที่ได้เกิดขึ้น ทั้งนี้การกระทำ หมายถึง การกระทำโดยแท้ เช่น การแนะนำ ให้คำปรึกษา การวางแผน เป็นต้น หรือการกระทำโดยงดเว้นไม่กระทำการตามหน้าที่จะต้องกระทำเพื่อป้องกันผลนั้นด้วย ซึ่งผู้กระทำความผิดต้องได้รับประโยชน์จากการช่วยเหลือหรืออำนวยความสะดวกโดยตรงหรือทางอ้อมก็ได้
2. ผู้สนับสนุนมีเจตนาประสงค์ต่อผลหรือเล็งเห็นผลในการช่วยเหลือหรืออำนวยความสะดวกให้ผู้อื่นกระทำความผิด
3. การกระทำเพื่อช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกในการที่ผู้อื่นกระทำความผิดนั้นเกิดขึ้นก่อนหรือขณะกระทำความผิด
4. มีการกระทำความผิดของผู้อื่นเกิดขึ้น จะเป็นชั้นพยายามหรือความผิดสำเร็จก็ได้ โดยผู้กระทำความผิดจะรู้ถึงการช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกนั้นก็ไม่ใช่ข้อสำคัญ หมายความว่า การกระทำที่เป็น การสนับสนุนกระทำผิด อาจจะกระทำโดยผู้สนับสนุนมีเจตนาฝ่ายเดียว ผู้กระทำความผิดที่ได้รับการสนับสนุนไม่จำเป็นต้องรู้ถึงการสนับสนุนด้วยก็ได้

จากข้างต้นจะเห็นได้ว่า การกระทำความผิดเริ่มต้นตั้งแต่ลงมือหรือพยายามกระทำความผิดและสิ้นสุดลงเมื่อการกระทำความผิดเสร็จสิ้นลง เมื่อมีการกระทำความผิดดังกล่าวเกิดขึ้นแล้ว ความผิดฐาน ผู้สนับสนุนก็สำเร็จลงทันที และต้องระวางโทษสองในสามส่วนของโทษที่กำหนดไว้สำหรับความผิดที่สนับสนุนนั้น

การให้ความช่วยเหลือหรืออำนวยความสะดวกหลังจากการกระทำความผิดสำเร็จแล้ว (การสนับสนุนหลังกระทำความผิด) เช่น การให้ที่พัก ทรัพย์สินแก่ผู้กระทำความผิดภายหลังการกระทำความผิดสำเร็จลง การเปลี่ยนสภาพทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการทำความผิด เป็นต้น ไม่ใช่ความรับผิดทางอาญากรณี ผู้สนับสนุน แต่อาจเป็นความรับผิดทางอาญาฐานอื่นหากมีกฎหมายบัญญัติไว้เฉพาะเป็นลายลักษณ์อักษรไว้ เช่น การให้ผู้กระทำความผิดหลบซ่อนในบ้านของตนเองหลังจากการกระทำความผิดสำเร็จลง ผู้ช่วยเหลือการกระทำความผิดไม่ใช่ผู้สนับสนุน แต่มีความรับผิดทางอาญาฐานช่วยผู้กระทำความผิดหรือผู้ต้องหาว่ากระทำความผิดเพื่อไม่ให้ต้องรับโทษหรือถูกจับกุม ตามประมวลกฎหมายอาญา⁷⁶

⁷⁶ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 189

นอกจากนี้ การกระทำผิดทางอาญาบางประการถือเป็นความผิดอาญาร้ายแรง มีผลกระทบร้ายแรง หรือขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีงามของประชาชน จึงมีการบัญญัติความรับผิดทางอาญา กรณีการสนับสนุนหลังกระทำความผิด หรือ บัญญัติให้ผู้สนับสนุนรับผิดเท่าตัวการกระทำความผิดขึ้น เช่น พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. 2542 กำหนดว่า ผู้ใดโอน รับโอน หรือเปลี่ยน สภาพทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดเพื่อชุกซ่อนหรือปกปิดแหล่งที่มาของทรัพย์สินนั้น หรือเพื่อ ช่วยเหลือผู้อื่นไม่ว่าก่อน ขณะหรือหลังการกระทำความผิด มิให้ต้องรับโทษหรือรับโทษน้อยลงในความผิด มูลฐาน ผู้นั้นกระทำความผิดฐานฟอกเงิน⁷⁷ และ ในความผิดฐานฟอกเงิน ผู้ใดกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้ ต้องระวางโทษเช่นเดียวกับตัวการในความผิดนั้น

1. สนับสนุนการกระทำความผิดหรือช่วยเหลือผู้กระทำความผิดก่อนหรือขณะกระทำความผิด
2. จัดหาหรือให้เงินหรือทรัพย์สิน ยานพาหนะ สถานที่ หรือวัตถุใด ๆ หรือกระทำการใด ๆ เพื่อ ช่วยให้ผู้กระทำความผิดหลบหนีหรือเพื่อมิให้ผู้กระทำความผิดถูกลงโทษ หรือเพื่อให้ได้รับประโยชน์ในการ กระทำความผิด

3. ผู้ใดจัดหาหรือให้เงินหรือทรัพย์สิน ที่พำนัก หรือที่ซ่อนเร้น เพื่อช่วยบิดา มารดา บุตร สามี หรือภริยาของตนให้พ้นจากการถูกจับกุม ศาลจะไม่ลงโทษผู้นั้นหรือลงโทษผู้นั้นน้อยกว่าที่กฎหมายกำหนด ไว้สำหรับความผิดนั้นเพียงใดก็ได้⁷⁸

ดังนั้นเมื่อไม่มีกฎหมายกฎหมายอาชญากรรมใดบัญญัติโดยเฉพาะสำหรับกรณีผู้สนับสนุนการหนีภาษี อากรโดยมิชอบด้วยกฎหมายไว้ จึงต้องนำหลักความรับผิดทางอาญาเรื่องผู้สนับสนุนอันเป็นบททั่วไปตาม ประมวลกฎหมายอาญามาปรับใช้ ทำให้ผู้สนับสนุนการหนีภาษีอากรต้องรับผิดสองในสามส่วนของอัตรา โทษการหนีภาษีนั้น

⁷⁷ พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. 2542 มาตรา 5

⁷⁸ พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. 2542 มาตรา 7

ตารางเปรียบเทียบความรับผิดทางอาญากรณีผู้สนับสนุนกระทำความผิด

ประเด็นเปรียบเทียบ	การกระทำความผิดอาญา ฐานการสนับสนุนการหนี หรือหลีกเลี่ยงภาษีอากร โดยมิชอบด้วยกฎหมาย	การกระทำความผิดอาญา ฐานการสนับสนุนการหนี หรือหลีกเลี่ยงอากร ศุลกากรโดยมิชอบด้วย กฎหมาย	การกระทำความผิดอาญา ฐานฟอกเงินหรือการ สนับสนุนการฟอกเงิน
บทกฎหมาย	นำประมวลกฎหมายอาญา บททั่วไป มาตรา 86 เรื่อง ผู้สนับสนุนมาปรับใช้	พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 242	พระราชบัญญัติป้องกันและ ปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. 2542 มาตรา 5 และ 7
ความรับผิดทางอาญา (อัตราโทษ)	ระวางโทษสองในสามส่วน ของโทษที่กำหนดไว้สำหรับ ความผิดที่สนับสนุน	ระวางโทษเช่นเดียวกับ ตัวการในการกระทำความ ผิด	ระวางโทษเช่นเดียวกับ ตัวการในการกระทำความ ผิด
ช่วงเวลาในการช่วยเหลือ หรืออำนวยความสะดวกอัน ถือเป็นความผิดฐาน ผู้สนับสนุน	ก่อนหรือขณะการหนีภาษี อากรสำเร็จลง	ก่อนหรือขณะการหนีภาษี อากรสำเร็จลง	ก่อน ขณะหรือหลังการ กระทำความผิด

อย่างไรก็ตามปัจจุบันไม่มีคำพิพากษาฎีกาหรือแนววินิจฉัยของสรรพากรใดที่นำบทบัญญัติความรับผิดทางอาญาของผู้สนับสนุนการหนีภาษีอากรมาปรับใช้ จึงเป็นกรณีศึกษาต่อไป

3.3.3. ความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในลักษณะผู้ใช้

ในปัจจุบัน กฎหมายภาษีอากรเริ่มมีการกำหนดความรับผิดทางอาญากรณีการใช้ให้หนีภาษีอากรไว้เป็นลายลักษณ์อักษร เช่น พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 บัญญัติไว้ว่า ผู้ใดเป็นผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนหรือสมคบกันในการกระทำความผิดการหนีภาษีอากรตามมาตรา 242 ต้องระวางโทษเช่นเดียวกับตัวการในการกระทำความผิดนั้น⁷⁹ แต่อย่างไรก็ตามประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายภาษีอากรอื่นในปัจจุบันไม่ได้บัญญัติความรับผิดทางอาญากรณีการใช้ให้หนีภาษีอากรเป็นลายลักษณ์อักษร เมื่อไม่มีบทเฉพาะ จึงต้องนำประมวลกฎหมายอาญา บททั่วไป กล่าวคือ ความรับผิดทางอาญาของผู้ใช้มาปรับใช้ โดยบัญญัติว่า ผู้ใดก่อ

⁷⁹ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 245

ให้ผู้อื่นกระทำความผิดไม่ว่าด้วยการใช้ บังคับ ชูเชื้อญ จ้าง วานหรือยุยงส่งเสริม หรือด้วยวิธีอื่นใด ผู้นั้นเป็นผู้ใช้ให้กระทำความผิด

ถ้าความผิดมิได้กระทำลงไม่ว่าจะเป็นเพราะผู้ถูกใช้ไม่ยอมกระทำ ยังไม่ได้กระทำ หรือเหตุอื่นใด ผู้ใช้ต้องระวางโทษเพียงหนึ่งในสามของโทษที่กำหนดไว้สำหรับความผิดนั้น

ถ้าผู้ถูกใช้ได้กระทำความผิดนั้น ผู้ใช้ต้องรับโทษเสมือนเป็นตัวการ และถ้าผู้ถูกใช้เป็นบุคคลอายุไม่เกินสิบแปดปี ผู้พิการ ผู้ทุพพลภาพ ลูกจ้างหรือผู้ที่อยู่ใต้บังคับบัญชาของผู้ใช้ ผู้ที่มีฐานะยากจน หรือผู้ต้องพึ่งพาผู้ใช้เพราะเหตุป่วยเจ็บหรือไม่ว่าทางใด ให้เพิ่มโทษที่จะลงแก่ผู้ใช้กึ่งหนึ่งของโทษที่ศาลกำหนดสำหรับผู้นั้น⁸⁰

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าหลักเกณฑ์ความรับผิดชอบทางอาญาของผู้ใช้ มีดังนี้

1. ต้องมีการกระทำอันเป็นการ “ก่อ” ให้ผู้อื่นกระทำความผิด หมายถึง การกระทำอันเป็นเหตุให้ผู้อื่นตกลงใจกระทำความผิด หากผู้อื่นมีเจตนาอันแน่วแน่ที่จะกระทำความผิดนั้นต่อผู้เสียหายอยู่ก่อนแล้ว ก็ไม่ถือเป็นการก่อ โดยวิธีการก่อให้ผู้อื่นกระทำความผิดนั้น อาจเป็นการก่อโดยตรงหรือโดยอ้อมก็ได้ โดยตีความทางกฎหมาย ดังนี้

การใช้ หมายถึง การขอให้ทำหรือบอกให้ทำก็ได้

การบังคับ ชูเชื้อญ หมายถึงการชูว่าหากไม่ทำตามจะได้รับผลร้าย บุคคลที่กระทำการนั้นต้องกระทำไปด้วยความจำใจ

การจ้าง หมายถึง การใช้ให้ไปกระทำความผิดโดยจะให้ผลประโยชน์ตอบแทนไม่ว่าจะเป็นรูปแบบใดก็ตาม

การวาน หมายถึง การวิงวอนให้กระทำโดยไม่มีค่าตอบแทน และไม่มี การบังคับชูเชื้อญแต่ประการใด การยุยงส่งเสริม หมายถึง การใช้โดยแสดงเหตุผลให้เห็นว่าควรทำ หรือสนับสนุนความคิดเห็นว่าควรทำ เป็นการทำให้ผู้กระทำเกิดความกล้าที่จะกระทำผิดขึ้นมา⁸¹

2. “มีเจตนาก่อ” ให้ผู้อื่นกระทำความผิด โดยเป็นเจตนาประสงค์ต่อผลหรือเล็งเห็นผลก็ได้ โดยเจตนาของผู้ใช้ให้กระทำความผิดต้องเกี่ยวข้องกับเจตนากระทำความผิดและเกี่ยวข้องกับความผิดฐานนั้นด้วย

3. ต้องมี “ผล” คือ มีความผิดกระทำลงตามที่ก่อขึ้น ซึ่งความผิดที่กระทำลงตามที่ก่อขึ้นจะต้องเป็น

⁸⁰ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 84

⁸¹ พงศ์พิงค์ มุลพงษ์อนุพันธุ์, ขอบเขตของการเป็น “ผู้ใช้”: ศึกษากรณีผู้ใช้ตัดสินใจกระทำความผิดแล้วต่อมาเปลี่ยนใจไปกระทำความผิดอันใหม่ที่เป็นผลมาจากการก่อให้เกิดความผิด, วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์, สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์, 2556

ความผิดที่กระทำโดยเจตนา

ตารางเปรียบเทียบความรับผิดทางอาญากรณีผู้ใช้กระทำความผิด

ประเด็นเปรียบเทียบ	การกระทำความผิดอาญาฐานการใช้ให้ผู้อื่นหนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย	การกระทำความผิดอาญาฐานการใช้ให้ผู้อื่นหนีอากรศุลกากรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย
บทกฎหมาย	นำประมวลกฎหมายอาญา บททั่วไป มาตรา 84 เรื่องผู้สนับสนุนมาใช้	พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 242
ความรับผิดทางอาญา (อัตราโทษ)	กรณีผู้ถูกใช้ยังไม่ได้นีภาษีอากร ผู้ใช้ต้องระวางโทษหนึ่งในสามของโทษที่กำหนดไว้สำหรับความผิดนั้น และถ้ากรณีผู้ถูกใช้หนีภาษีอากรหรือกระทำความผิดลง ผู้ใช้ต้องรับโทษเสมือนตัวการ	ระวางโทษเช่นเดียวกับตัวการในการกระทำ ความผิด

อย่างไรก็ตาม การก่อกำให้ผู้อื่นกระทำความผิดถูกตีความว่าเป็นการช่วยเหลือหรืออำนวยความสะดวกในการกระทำความผิดในหลายประเทศ แต่สำหรับกฎหมายอาญาของประเทศไทยกำหนดความรับผิดของผู้สนับสนุนและผู้ใช้เป็นคนละกรณี อีกทั้งปัจจุบันไม่มีคำพิพากษาฎีกาหรือแนววินิจฉัยของสรรพากรใดที่นำบทบัญญัติความรับผิดทางอาญาของผู้ใช้ให้ผู้อื่นหนีภาษีอากร จึงเป็นกรณีศึกษาต่อไป

3.4. ความรับผิดทางอาญากรณีนิติบุคคลไม่จัดมาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ให้คำนิยามของ “นิติบุคคล” ไว้ว่า คนซึ่งสามารถมีสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมาย เรียกว่า บุคคลธรรมดา กลุ่มคนหรือองค์กรซึ่งกฎหมายบัญญัติให้เป็นบุคคลอีกประเภทหนึ่งที่ไม่ใช่บุคคลธรรมดาและให้สิทธิและหน้าที่ตามกฎหมาย เรียกว่า นิติบุคคล

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้กำหนดความหมายของนิติบุคคลไว้ว่า ผู้ทรงสิทธิหน้าที่ในทางกฎหมาย กล่าวคือ นิติบุคคลจะมีขึ้นได้ก็แต่ด้วยอาศัยอำนาจแห่งประมวลกฎหมายนี้หรือกฎหมายอื่น⁸² นิติบุคคลย่อมมีสิทธิและหน้าที่ตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้หรือกฎหมายอื่น ภายในขอบแห่งอำนาจหน้าที่หรือวัตถุประสงค์ดังได้บัญญัติหรือกำหนดไว้ในกฎหมาย ข้อบังคับ หรือตราสาร จัดตั้ง⁸³ และภายใต้บังคับมาตรา 66 นิติบุคคลย่อมมีสิทธิและหน้าที่เช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา เว้นแต่สิทธิและหน้าที่ซึ่งโดย

⁸² ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 65

⁸³ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 66

สภาพจะพึงมีพึงเป็นได้เฉพาะแก่บุคคลธรรมดาเท่านั้น⁸⁴ ดังนั้นนิติบุคคลอาจมีความรับผิดชอบทางแพ่งและทางอาญาได้ ในระบบกฎหมายไทยนั้นไม่ได้มีหลักการแบ่งประเภทของนิติบุคคลอย่างชัดเจน แต่ในทางทฤษฎีนั้นมักจะแบ่งแยกเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนซึ่งอยู่ภายใต้บังคับกฎหมายเอกชนหรือประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เช่น บริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนที่จดทะเบียนแล้ว เป็นต้น และนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน เช่น กระทรวง ทบวง กรม เป็นต้น

ในปัจจุบันตามหลักกฎหมายทั้งในส่วนของประเทศไทย กำหนดให้นิติบุคคลสามารถรับผิดชอบในทางอาญาได้ เนื่องด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

1. กรณีการแสดงเจตนาของนิติบุคคลในกระทำความผิดทางอาญา เห็นว่า เมื่อการแสดงออกอย่างใดๆ ของนิติบุคคลย่อมต้องกระทำผ่านทางผู้แทนของนิติบุคคลนั้นๆ หรือตัวแทนของผู้แทนของนิติบุคคลนั้นๆ และเมื่อเกิดการแสดงเจตนาของนิติบุคคลซึ่งกระทำโดยผู้แทนของนิติบุคคลหรือตัวแทนของผู้แทนของนิติบุคคล และได้แสดงเจตนาตามหน้าที่ภายในขอบวัตถุประสงค์หรืออำนาจหน้าที่ของนิติบุคคลย่อมส่งผลให้การแสดงเจตนาดังกล่าวผูกพันนิติบุคคลด้วย โดยถือได้ว่าเป็นการแสดงเจตนาของนิติบุคคลนั่นเอง ซึ่งหากว่าการแสดงเจตนาใดของนิติบุคคลต้องด้วยองค์ประกอบความผิดในทางอาญาแล้ว ความผิดอาญาก็ย่อมเกิดขึ้นได้ หรือในบางกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นพิเศษให้นิติบุคคลต้องรับผิดชอบทางอาญาแม้มิได้กระทำโดยมีเจตนา ทั้งนี้การรับโทษทางอาญาของนิติบุคคลดังกล่าวนี้จะต้องรับโทษเท่าที่ลักษณะแห่งโทษทางอาญาเปิดช่องให้สามารถที่จะลงโทษนิติบุคคลนั้นได้

2. กรณีวัตถุประสงค์แห่งการลงโทษนิติบุคคล เห็นว่าในปัจจุบันนี้ได้เกิดขึ้นซึ่งนิติบุคคลเป็นจำนวนมาก ซึ่งทำให้การลงโทษทางอาญาแก่นิติบุคคลนั้นถือได้ว่าเป็นวิธีการอย่างหนึ่งเพื่อความปลอดภัยตลอดจนสงบเรียบร้อยของประชาชนในสังคม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันไม่ให้นิติบุคคลนั้นแสวงหาประโยชน์จากสังคมโดยมิชอบด้วยกฎหมาย

3. กรณีประเภทของโทษทางอาญาของนิติบุคคล ในกรณีนี้ศาลได้ทำการแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยการลงโทษเพียงเท่าที่สภาพแห่งโทษจะเปิดช่องให้สามารถที่จะลงแก่นิติบุคคลนั้นได้ กล่าวคือ การที่ศาลจะลงโทษปรับ ริบทรัพย์สิน สั่งให้เลิกซึ่งกิจการ สั่งให้เพิกถอนสถานภาพการเป็นนิติบุคคล เพิกถอนใบอนุญาต หรือสั่งให้หยุดดำเนินกิจการชั่วคราว ทั้งนี้จะเห็นได้ว่าโทษดังกล่าว ในช่วงต้นยอมเป็นโทษที่สภาพแห่งโทษจะเปิดช่องให้สามารถที่จะลงแก่นิติบุคคลได้

4. กรณีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นพิเศษให้นิติบุคคลต้องรับผิดชอบทางอาญา โดยมีทั้งกฎหมายสาระบัญญัติและกฎหมายวิธีสบัญญัติ เช่น ความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกง ความผิดฐานปลอมเอกสาร หรือความผิด

⁸⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 67

เกี่ยวกับการเป็นตัวการร่วมกับผู้แทนของนิติบุคคลนั้นด้วย โดยคำพิพากษาฎีกาได้วางหลักไว้ว่า การกระทำใดๆ ของผู้แทนนิติบุคคลภายในขอบอำนาจของตัวผู้แทนและอยู่ภายในขอบวัตถุประสงค์ของนิติบุคคลดังกล่าว การกระทำนั้นย่อมถือได้ว่าผูกพันต่อนิติบุคคลนั้น และถือเป็นการกระทำของนิติบุคคลนั้นเองด้วย⁸⁵

ภายใต้กฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย กฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง รวมถึงแนวทางคำพิพากษานั้นได้วางหลักไว้ว่าหากนิติบุคคลเป็นผู้หนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย โดยกระทำการผ่านผู้แทนนิติบุคคล นิติบุคคลมีความรับผิดชอบอาญา อย่างไรก็ตามไม่มีกฎหมายใดบัญญัติให้นิติบุคคลมีความรับผิดชอบอาญาหากผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล เช่น ผู้มีอำนาจกระทำการแทนนิติบุคคล ลูกจ้าง ตัวแทน เป็นต้นกระทำการช่วยเหลือหรืออำนวยความสะดวกให้ผู้อื่นหนีภาษีอากรและนิติบุคคลไม่จัดหามาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรดังกล่าว ซึ่งแตกต่างจากกรณีศึกษากฎหมายอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักรอย่างสิ้นเชิง

3.5. การกำหนดความรับผิดชอบอาญาในประเทศไทย ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ได้กำหนดแนวทางในการร่าง การตรา การปรับปรุงและยกเลิกกฎหมาย โดยเฉพาะอย่างยิ่งการกำหนดความผิดอาญา ดังนี้

“รัฐพึงจัดให้มีกฎหมายเพียงเท่าที่จำเป็น และยกเลิกหรือปรับปรุงกฎหมาย ที่หมดความจำเป็นหรือไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ หรือที่เป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิต หรือการประกอบอาชีพโดยไม่ชักช้า เพื่อไม่ให้เป็นการกะแก่ประชาชน และดำเนินการให้ประชาชนเข้าถึงตัวบทกฎหมายต่างๆ ได้โดยสะดวกและสามารถเข้าใจกฎหมาย ได้ง่ายเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง

ก่อนการตรากฎหมายทุกฉบับ รัฐพึงจัดให้มีการรับฟังความคิดเห็นของ ผู้เกี่ยวข้อง วิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมายอย่างรอบด้านและเป็นระบบ รวมทั้งเปิดเผยผลการรับฟังความคิดเห็น และการวิเคราะห์นั้นต่อประชาชน และนำมาประกอบการพิจารณาในกระบวนการตรากฎหมายทุกขั้นตอน เมื่อกฎหมายมีผลใช้บังคับแล้ว รัฐพึงจัดให้มีการประเมินผลสัมฤทธิ์ ของกฎหมายทุกกรอบระยะเวลาที่กำหนด โดยรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย เพื่อพัฒนากฎหมายทุกฉบับให้สอดคล้องและเหมาะสมกับบริบทต่างๆ ที่เปลี่ยนแปลงไป

รัฐพึงใช้ระบบอนุญาตและระบบคณะกรรมการในกฎหมายเฉพาะกรณีที่เป็นพึงกำหนดหลักเกณฑ์การใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ของรัฐและระยะเวลาในการดำเนินการตามขั้นตอนต่าง ๆ ที่บัญญัติไว้ในกฎหมายให้ชัดเจน และพึงกำหนดโทษอาญาเฉพาะความผิดร้ายแรง”⁸⁶

⁸⁵ คำพิพากษาฎีกาที่ 556/2530

⁸⁶ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 77

จากด้านบน จะเห็นได้ว่า มาตรา 77 วรรคท้ายของรัฐธรรมนูญ ได้วางหลักเกณฑ์ในการกำหนดโทษอาญาสำหรับกฎหมายที่จะตราขึ้นในอนาคต 3 ประการ ดังนี้

1. ต้องเป็นการกระทำที่กระทบต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนอย่างร้ายแรง และมีผลกระทบต่อส่วนรวม

2. เป็นกรณีที่ไม่สามารถใช้มาตรการอื่นใดเพื่อบังคับใช้กฎหมายอย่างได้ผลหรือมีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะทำให้ประชาชนปฏิบัติตามกฎหมายได้ และ

3. ความผิดอาญาที่มีโทษปรับสถานเดียวหรือที่มีโทษจำคุกและเปรียบเทียบปรับทำให้คดีอาญาระงับได้ หากโดยสภาพแล้วไม่ใช่ความผิดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนอย่างร้ายแรง สมควรใช้โทษปรับทางปกครองหรือวิธีการอื่นแทนการปรับ

ดังนั้น หากรัฐต้องการเปลี่ยนแปลงหรือกำหนดความรับผิดทางอาญากรณีผู้สนับสนุนหรือผู้ใช้งานหนีภาษีอากร หรือความรับผิดทางอาญากรณีนิติบุคคลมิได้จัดทำมาตรการป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการช่วยเหลือผู้อื่นให้หนีภาษีอากร ต้องคำนึงถึงหลักเกณฑ์ในการกำหนดความรับผิดและโทษทางอาญาตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยดังกล่าวด้วย

นอกจากนี้ ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 กำหนดหลักความชอบด้วยกฎหมายหรือหลักความผิดและโทษต้องบัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษร (Lex Scripta) เอาไว้ โดยบัญญัติว่า บุคคลไม่ต้องรับโทษอาญา เว้นแต่ได้กระทำการอันกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลาที่กระทำนั้นบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้และโทษที่จะลงแก่บุคคลนั้นจะหนักกว่าโทษที่กำหนดไว้ในกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลาที่กระทำความผิดมิได้⁸⁷ และประมวลกฎหมายอาญากำหนดหลักความชอบด้วยกฎหมายสอดคล้องกัน โดยบัญญัติว่า บุคคลจักต้องรับโทษในทางอาญาต่อเมื่อได้กระทำการอันกฎหมายที่ใช้ในขณะกระทำนั้นบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ และโทษที่จะลงแก่ผู้กระทำความผิดนั้น ต้องเป็นโทษที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย⁸⁸ ดังนั้นหากรัฐกำหนดความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรและนำมาปรับใช้ ต้องตีความทางกฎหมายอย่างเคร่งครัดด้วย

⁸⁷ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 29 วรรคหนึ่ง

⁸⁸ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 2

บทที่ 4

ความรับผิดทางอาญาตามกฎหมายสหราชอาณาจักรและต่างประเทศ เพื่อป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร

ในปี พ.ศ. 2560 สรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักรจัดให้มีพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน (Criminal Finances Act 2017) ขึ้น ซึ่งมีผลบังคับใช้วันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2560 เพื่อกำหนดความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคลกรณีไม่จัดทำมาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลช่วยเหลือผู้อื่นให้หนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย (Failure to prevent the criminal facilitation of tax evasion) ตามมาตรา 45 และมาตรา 46 และจากบทกฎหมายนี้ จะสังเกตได้ว่ากฎหมายของสหราชอาณาจักรกำหนดให้การหนีภาษีอากรและการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเป็นความผิดทางอาญาด้วย

ดังนั้นเพื่อศึกษาองค์ประกอบความผิดทางอาญาดังกล่าว จึงมีความจำเป็นต้องศึกษาหลักเกณฑ์การเสียภาษีอากรในสหราชอาณาจักร องค์ประกอบความผิดทางอาญากรณีการหนีภาษีอากรในสหราชอาณาจักร (Tax Evasion) องค์ประกอบความผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในสหราชอาณาจักร (Facilitation of Tax Evasion) และความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคลตามที่กฎหมายกำหนด

4.1. หลักเกณฑ์และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรในสหราชอาณาจักร

หลักเกณฑ์ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรในสหราชอาณาจักรมีความคล้ายและแตกต่างกับกฎหมายภาษีอากร ดังนี้

4.1.1. หลักเกณฑ์และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหราชอาณาจักร (UK Income Tax Act 2007) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ บุคคลธรรมดา ผู้ที่เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนสามัญ ผู้ที่เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนจำกัด ผู้ที่เป็นหุ้นส่วนประเภทจำกัดความรับผิด และทรัสต์ของทรัสต์

เงินได้ที่ถูกนำไปคำนวณให้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ เงินได้จากกำไรจากการค้า การประกอบวิชาชีพหรือประกอบอาชีพ เงินได้จากการจ้างแรงงาน เงินได้จากทรัพย์สิน เงินได้จากดอกเบี้ย เงินได้จากเงินปันผล หรือเงินได้อื่นๆ ในกรณีเงินได้จากการจ้างแรงงานนั้น ลูกจ้างซึ่งมีเงินได้ดังกล่าวจะต้องจ่ายภาษีเงินได้ตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และชำระเงินเข้ากองทุนสะสมสำรองเลี้ยงชีพ (NICs) ร้อยละ

9 ของเงินได้ ซึ่งนายจ้างมีหน้าที่ต้องจ่ายเงิน เข้ากองทุนดังกล่าวด้วยเช่นกันในอัตราร้อยละ 13.2 ของเงินได้ ด้วย

ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้นจะต้องนำเงินได้แต่ละประเภทที่ได้รับภายในปีภาษี (วันที่ 6 เมษายน ในปีภาษีจนถึงวันที่ 5 เมษายน ของปีถัดไป มารวมคำนวณแล้วหักด้วยผลขาดทุน ค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน จะได้เงินได้สุทธิไปเปรียบเทียบกับอัตรากาภาษีเพื่อจะได้ภาษีที่จะต้องชำระให้กับ กรมสรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักร⁸⁹ โดยอัตรากาภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นอัตราก้าวหน้า กล่าวคือ อัตราทั่วไป ร้อยละ 20 ของเงินได้ อัตราสูง ร้อยละ 40 ของเงินได้ และ อัตราเพิ่มเติมร้อยละ 45 ของเงินได้⁹⁰

นอกจากนี้ผู้เสียภาษีเงินได้จะต้องมีความสัมพันธ์กับสหราชอาณาจักรอย่างใดอย่างหนึ่ง กล่าวคือ เป็นผู้มีเงินได้จากสหราชอาณาจักร ไม่ว่าจะผู้มีเงินได้จะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด ตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) หรือ เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักร ไม่ว่าจะจะมีเงินได้จากแหล่งในประเทศใด ตามหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) โดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักร (UK Resident) หมายถึง บุคคลที่อยู่ในสหราชอาณาจักรตั้งแต่ 183 วันขึ้นไปในปีภาษีหนึ่ง หรือบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักร เช่น เป็นเจ้าของเช่า หรืออาศัยในที่อยู่อาศัยอย่างน้อย 91 วันและอาศัยทางกายภาพในที่อยู่อาศัยนั้นอย่างน้อย 30 วัน⁹¹

ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามกฎหมายภาษีอากรของสหราชอาณาจักร (UK Corporation Tax Act 2009) ผู้มีหน้าที่เสีย ภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่จดทะเบียนในสหราชอาณาจักรซึ่งถือได้ว่ามีถิ่นที่อยู่ใน สหราชอาณาจักรตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล และนิติบุคคลที่มีรายได้หรือกำไรจาก สหราชอาณาจักร โดยนิติบุคคลดังกล่าวต้องนำกำไรที่เกิดขึ้นภายในปีภาษี หรือนำเงินได้หักด้วยผลขาดทุน และค่าใช้จ่ายจะได้เงินได้สุทธินั้นไปชำระภาษีตามอัตรากาภาษีที่กฎหมายกำหนดไว้ กล่าวคือ ร้อยละ 19 ของ กำไรสุทธิทั้งหมด⁹²

ดังนั้นสรุปได้ว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ยกเว้นกรณีของลูกจ้าง) มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปีโดยจะต้องกรอกแบบแสดง รายการและคำนวณภาษีด้วยตนเอง กรมสรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักรมีหน้าที่ต้องทำการ

⁸⁹ UK Income Tax Act 2007 มาตรา 3 และ 4

⁹⁰ Finances Act 2020 มาตรา 2

⁹¹ หลักเกณฑ์การจ่ายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดย กรมสรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักร

⁹² Finances Act 2020 มาตรา 6

ตรวจสอบการเสียภาษีภายใน 1 ปี หากตรวจพบว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องเสียภาษีให้ครบถ้วนพร้อมทั้งเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม เว้นแต่ในกรณีที่มีการผ่อนชำระระยะเวลาในการตรวจสอบของกรมสรรพากรจะขยายเป็น 10 ปี

4.1.2. หลักเกณฑ์และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรภาษีมูลค่าเพิ่ม

บุคคลที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักรจะต้องขายสินค้าหรือให้บริการที่ในสหราชอาณาจักร รวมเรียกว่าผู้ประกอบการ ทั้งนี้สินค้าหรือบริการนั้นต้องอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม การขายหรือการให้บริการต้องกระทำโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องขายสินค้าหรือบริการดังกล่าวในทางธุรกิจ (economic activity)

ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักร หมายถึง วันที่ผู้ประกอบการถูกกำหนดโดยกฎหมายว่าจะต้องคิดภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะมีการะภาษีเกิดขึ้นแล้ว แบ่งเป็น 2 กรณี ดังนี้

กรณีการขายสินค้า เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์หรือความเป็นเจ้าของใน ทรัพย์สินมีรูปร่างทั้งหมด (whole property) ให้แก่ลูกค้า เช่น การขายสินค้ามี การส่งมอบหรือนำกลับซึ่งสินค้าโดยลูกค้า หรือเมื่อได้รับชำระราคา หรือเมื่อได้ ออกใบกำกับภาษี หรือเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าก่อนการส่งมอบสินค้า

กรณีการให้บริการ เมื่อมีการใช้บริการโดยผู้ให้บริการได้ปฏิบัติตาม หน้าที่สำเร็จ กรณีนี้อาจเทียบได้กับสัญญาต่างตอบแทนที่ผู้ให้บริการมีหน้าที่ต้องกระทำการใดๆ ซึ่งไม่ใช่เป็นการขาย โดยผู้ให้บริการได้รับค่าตอบแทน เช่น การเช่า การเช่าซื้อ การรับจ้างทำของ การยินยอมหรืออนุญาตให้ใช้สิทธิต่างๆ⁹³

4.2. ความหมายและความรับผิดทางอาญากรณีการหนีภาษีอากรในสหราชอาณาจักร

ในอดีต ประเทศอังกฤษไม่มีมาตรการการแก้ไขการหลบเลี่ยงภาษีอากรที่เป็นลายลักษณ์อักษร อีกทั้งยังไม่ได้นิยามคำว่า การหนีภาษีอากรหรือการหลบเลี่ยงภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย แนวความคิดเกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีอากรได้เคยมีการศึกษามาแล้วในปี ค.ศ. 1906 โดยมีการจัดตั้งคณะกรรมการมาชุดหนึ่งทำหน้าที่ในการพิจารณาประเด็นปัญหาบางประการเกี่ยวกับการภาษีเงินได้ และในครั้งนี้อ้างว่า “Legal avoidance” ได้ปรากฏขึ้นเป็นครั้งแรกในประวัติศาสตร์กฎหมายภาษีอากร และในปัจจุบันภายใต้พระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน บัญญัติว่า การหนีภาษีอากรของสหราชอาณาจักร หมายถึง

⁹³ พันวะสา บัวทองและคณะผู้พิพากษา, UK VAT Legislation, รายงานเสนอต่อสำนักงานศาลยุติธรรม, หลักสูตรกฎหมายภาษีอากร ณ ควีนแมรี่ มหาวิทยาลัยลอนดอน, 2554

ความผิดฐานฉ้อโกงรายได้ของรัฐ หรือ ความผิดทางอาญาในการหนีภาษีอากรโดยทุจริตซึ่งบัญญัติไว้ภายใต้กฎหมายของสหราชอาณาจักร⁹⁴

“Tax Evasion Refers to being knowingly concerned in, or taking steps with a view to, the fraudulent evasion of specific taxes or the common law offence of cheating the public revenue”

นอกจากนี้ สรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักรได้วางหลักการหนีภาษีอากร⁹⁵ ดังนี้

1. เป็นการกระทำของบุคคล ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้ และผู้กระทำคือผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนด

2. เป็นการกระทำในรูปแบบใดๆ โดยทุจริตเพื่อหนีภาษีอากรหรือฉ้อโกงรายได้ของรัฐ โดยอาจมีการกระทำเกิดขึ้น (A dishonest positive act) เช่น การส่งข้อมูลที่เป็นเท็จ ทำให้เข้าใจผิด หรือการปกปิดทรัพย์สินหรือรายได้โดยเจตนาเพื่อหนีภาษีเงินได้ การไม่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตามฐานภาษีที่แท้จริง การปลอมแปลงบัญชีรายรับหรือรายจ่ายต่างๆ เป็นต้น หรือการละเว้นการกระทำ เช่น การไม่ยื่นรายการเงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดเพื่อหนีภาษีอากร การไม่จดทะเบียนผู้ประกอบการในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

3. ผู้กระทำกระทำการโดยเจตนาทุจริต โดยเป็นเจตนาเล็งเห็นผลหรือประสงค์ต่อผลว่าจะมีการหนีภาษีอากรเกิดขึ้น โดยกรมสรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักรกำหนดไว้ว่า หากผู้กระทำมิได้มีเจตนาทุจริตแต่แรก ย่อมไม่เป็นความผิดการหนีภาษีอากร

4. มีกฎหมายบัญญัติให้การกระทำหรือการหนีภาษีอากรเป็นความผิดทางอาญา ดังนี้

การหนีภาษีเงินได้โดยการปฏิเสธการหักภาษีเงินได้หรือหลีกเลี่ยงการชำระภาษีเงินได้ เป็นความผิดทางอาญา ตาม The Taxes Management Act 1970⁹⁶ เช่น บุคคลธรรมดาผู้มีหน้าที่ชำระภาษีเงินได้จงใจไม่ยื่นรายการเงินได้ในบัญชีซึ่งอยู่นอกสหราชอาณาจักรแก่สรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักรเพื่อหนีภาษีเงินได้ หรือ ตัวแทนผู้ประกอบการอาชีพด้านการเงินหรือผู้รับจ้างจงใจรับค่าบริการจากผู้ว่าจ้างเป็นเงินสดโดยไม่มีหลักฐานอันใดเป็นหนังสือ เพื่อหลีกเลี่ยงการยื่นรายการเงินได้ของตนเองอันถือว่าการหนีภาษี เป็นต้น

⁹⁴ พระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน มาตรา 45

⁹⁵ HM Revenue & Customs, [Failure to Prevent the criminal facilitation of tax evasion: Guidance for the financial services sector on the corporate criminal offences within the Criminal Finances Act 2017](#), 2560

⁹⁶ The Taxes Management Act 1970 มาตรา 106

การหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษีมูลค่าเพิ่ม ตาม The Value Added Tax Act 1994 ซึ่งกำหนดว่า หากบุคคลใดมีเจตนาประสงค์ต่อผลหรือเล็งเห็นได้ว่าการฉ้อโกงหรือหนีการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มโดยบุคคลนั้นหรือบุคคลอื่นใด บุคคลนั้นมีความผิดทางอาญา ต้องชำระค่าปรับ 20,000 ปอนด์หรือสามเท่าของจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่าหรือจำคุกไม่เกิน 6 เดือนหรือทั้งจำทั้งปรับ หรือได้รับโทษอื่นตามที่กฎหมายกำหนด หรือหากบุคคลใดมีเจตนาที่จะหลอกลวงจัดทำขึ้น จัดหา ส่งหรือใช้เอกสารใด ๆ ที่เป็นเท็จ ในสาระสำคัญเพื่อการหนีภาษีมูลค่าเพิ่ม บุคคลนั้นมีความผิดทางอาญา ต้องชำระค่าปรับ 20,000 ปอนด์ หรือ จำคุกไม่เกิน 6 เดือนหรือทั้งจำทั้งปรับ⁹⁷

นอกจากนี้การปลอมแปลงเอกสารหรือบัญชีโดยเจตนาทุจริตทำให้ผู้อื่นได้รับความเสียหาย เช่น การหนีภาษีอากรเป็นการฉ้อโกงทำให้รัฐเสียหาย เป็นการกระทำความผิดภายใต้ The Theft Act 1968 ซึ่งกำหนดว่า หากบุคคลใดโดยเจตนาทุจริตทำให้ผู้อื่นได้รับความเสียหาย โดยทำลาย ทำให้เสื่อมเสียปกปิดหรือปลอมแปลงบัญชีใด ๆ หรือบันทึกหรือเอกสารใด ๆ ที่ทำขึ้นหรือจำเป็นสำหรับวัตถุประสงค์ทางการบัญชีใด ๆ หรือจัดหาข้อมูลเพื่อวัตถุประสงค์ใด ๆ จัดทำหรือใช้บัญชีใด ๆ หรือบันทึกหรือเอกสารใด ๆ ซึ่งอาจทำให้บุคคลอื่นเข้าใจผิดถือว่าเป็นการปลอมบัญชีหรือเอกสาร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินเจ็ดปี⁹⁸

4.3. ความหมายและความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในสหราชอาณาจักร (Facilitation of Tax Evasion)

ความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการกระทำความผิดหรือการหนีภาษีอากรในสหราชอาณาจักร มีประเด็นศึกษา ดังนี้

4.3.1. ความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการกระทำความผิดทางอาญา

ในอดีต กฎหมายอาญาในสหราชอาณาจักรแบ่งประเภทความผิดอาญาออกเป็น 3 ประเภท ดังนี้

1. ความผิดที่มีลักษณะร้ายแรง โดยเป็นความผิดที่มีอัตราโทษจำคุกตั้งแต่ 1 ปีขึ้นไป (Felony)
2. ความผิดทางอาญาในลักษณะที่เป็นกบฏหรือทรยศต่อประเทศชาติ (Treason)
3. ความผิดที่มีลักษณะรุนแรงน้อยหรือมีโทษจำคุกน้อยกว่า 1 ปี (Misdemeanours)

โดยทั่วไป หากมีความผิดอาญาเกิดขึ้นจากบุคคลหลายคน ทุกคนถือเป็นผู้กระทำความผิด ยกเว้นกรณีความผิดอาญาที่มีลักษณะร้ายแรงที่มีการแบ่งแยกลักษณะผู้กระทำความผิดเป็น ผู้กระทำความผิด

⁹⁷ The Value Added Tax Act 1994 มาตรา 72

⁹⁸ The Theft Act 1968 มาตรา 17

(Primary Parties, Perpetrator หรือ Principle) และผู้ร่วมกระทำความผิด (Secondary Parties, Accomplice หรือ Accessory) ออกจากกัน⁹⁹

ต่อมา The Criminal Law Act 1967 ได้ยกเลิกความแตกต่างระหว่างความผิดที่มีลักษณะร้ายแรง และความที่มีลักษณะรุนแรงน้อย ทำให้รูปแบบการแบ่งประเภทผู้กระทำความผิดเปลี่ยนแปลงไป ความผิดทางอาญาทุกรูปแบบ ยกเว้นความผิดทางอาญาในลักษณะที่เป็นกบฏหรือทรยศต่อประเทศชาติ ดังนั้นความผิดอาญาอาจเกิดขึ้นได้จากกระทำของผู้กระทำความผิดอาญาซึ่งครบองค์ประกอบภายนอกด้วยตนเอง คือ ผู้ที่กระทำความผิดอาญาร้ายแรงโดยเจตนาด้วยตนเองผู้ที่ทำให้เกิดผลโดยตรงจากการกระทำความผิด และผู้ร่วมกระทำความผิดอาญาไม่ว่าในรูปแบบใดก็ตาม

ปัจจุบัน กฎหมายอาญาของสหราชอาณาจักรแบ่งแย่งผู้กระทำความผิดหรือผู้ร่วมกระทำความผิด ดังนี้

1. ผู้กระทำความผิด (Principle in the first degree)
2. ตัวการร่วม (Principle in the second degree) หรือการสมคบกระทำความผิด (The

offence of conspiracy) ตาม Criminal Law Act 1977

3. ผู้ร่วมกระทำความผิดในรูปแบบผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน (Accessory)

ทั้งนี้ กฎหมายอาญาของสหราชอาณาจักรไม่ได้แบ่งลักษณะผู้ร่วมกระทำความผิดอาญาเป็นผู้ใช้และผู้สนับสนุนแบบชัดเจนดังกฎหมายอาญาของประเทศไทย แต่กฎหมายสหราชอาณาจักรกำหนดลักษณะการช่วยเหลือการกระทำความผิดเป็น 2 รูปแบบ ตาม The Accessories and Abettors Act 1861¹⁰⁰ และ Magistrates Courts Act 1984¹⁰¹ ดังนี้

1. ผู้ร่วมกระทำความผิดก่อนเกิดเหตุ (Accessory before the fact) ต้องรับผิดชอบเหมือนตัวการ โดยหมายถึง ผู้ที่ให้ความช่วยเหลือ (Aiding) ยั่วยุ (Abetting) ให้คำปรึกษา (Counselling) หรือจัดหาจัดการ (Procuring) ให้ผู้อื่นกระทำความผิดทางอาญา และให้รวมถึงผู้ใช้ คือ ผู้ที่ก่อให้เกิดผู้อื่นกระทำความผิดในรูปแบบการสนับสนุน การหลอกลวง การบังคับ การให้คำแนะนำ หรือวิธีใดๆ เป็นต้น โดยเปรียบเทียบความแตกต่างของลักษณะการช่วยเหลือการกระทำความผิดได้ ดังนี้

⁹⁹ พงศ์พิงค์ มูลพงค์อนุพันธ์, ขอบเขตของการเป็น “ผู้ใช้”: ศึกษากรณีผู้ใช้ตัดสินใจกระทำความผิดแล้วต่อมาเปลี่ยนใจไปกระทำความผิดอันใหม่ที่เป็นผลมาจากการก่อให้เกิดการกระทำความผิด, วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์, สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์, 2556

¹⁰⁰ The Accessories and Abettors Act 1861 มาตรา 8

¹⁰¹ Magistrates Courts Act 1984 มาตรา 44

ประเด็นศึกษา	การช่วยเหลือ	การช่วยเหลือ	การให้คำปรึกษา	การจัดการหรือจัดการ
ความหมายและรูปแบบ	ให้ความช่วยเหลือผู้กระทำความผิดโดยไม่สนใจว่าการกระทำผิดที่เกิดขึ้นนั้นจะมาจาก การสนับสนุนหรือไม่	การปลุกระดม ใช้ให้กำลังใจ สนับสนุน โดยมีลักษณะการสื่อสารตกลงกัน	การแนะนำ ให้ข้อมูล คำปรึกษา วางแผน หรือกระทำในรูปแบบใดก็ได้เพื่อให้การกระทำผิดสำเร็จลง	การเปิดโอกาสให้มีการกระทำความผิดเกิดขึ้นได้
ช่วงเวลาในการช่วยเหลือการกระทำผิด	ระหว่างหรือขณะการกระทำความผิดเกิดขึ้น	ระหว่างหรือขณะการกระทำความผิดเกิดขึ้น	ก่อนการกระทำ ความผิดเกิดขึ้น	ก่อนการกระทำ ความผิดเกิดขึ้น

2. ผู้ร่วมกระทำความผิดหลังเกิดเหตุ (Accessory after the fact) หมายถึง ผู้ที่รับไว้ (receive) ให้ความช่วยเหลือ (relieve) ให้ความสะดวก (comfort) ให้ความช่วยเหลือ (assist) ผู้กระทำความผิด ภายหลังที่มีการกระทำความผิดสำเร็จลง โดยมีเจตนาพิเศษเพื่อให้ผู้กระทำความผิดพ้นจากการถูกจับกุม โดยการร่วมกระทำความผิดหลังเกิดเหตุถูกแยกออกเป็นความผิดอาญาต่างหากหรือรับโทษเหมือนตัวการหากกฎหมายบัญญัติไว้

4.3.2. ความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร

กฎหมายสหราชอาณาจักร Serious Crime Act 2007 กำหนดให้การหนีภาษีอากรทุกประเภทรวมถึงฐานความผิดของนิติบุคคลภายใต้พระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินเป็นความผิดอาญาที่ร้ายแรง¹⁰²

ภายใต้พระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน ความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในสหราชอาณาจักร หมายถึง การกระทำซึ่งเกิดจากบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นความผิดและมีองค์ประกอบอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

1. เป็นการกระทำโดยเจตนาประสงค์ต่อผล มีส่วนรู้เห็นหรือเล็งเห็นต่อผลเพื่อดำเนินการให้บุคคลอื่นหนีภาษีอากร หรือ
2. เป็นการกระทำโดยช่วยเหลือ ยุยง ให้คำปรึกษา หรือจัดหา จัดการ เพื่อให้เกิดการหนีภาษีอากร หรือ

¹⁰² Serious Crime Act เอกสารแนบท้ายที่ 1

3. เจตนาโดยประสงค์ต่อผลหรือเล็งเห็นผลได้ว่าการกระทำเป็นส่วนหนึ่งในการหนีภาษีอากร¹⁰³

ทั้งนี้แนวทางของสรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักร กล่าวไว้ว่าพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินได้กำหนดขอบเขตและรูปแบบของการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรไว้กว้างมาก เพื่อให้ครอบคลุมรูปแบบการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรมากที่สุด

4.3.3. ความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรโดยผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล

ภายใต้พระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน นิติบุคคลอาจต้องรับผิดทางอาญาหากผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล (Associated Person) ได้ช่วยเหลือให้ผู้อื่นหนีภาษีอากรอันครบองค์ประกอบของความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น โดยขอบเขตของผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลนั้นกว้างมากและไม่จำกัด

ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล หมายถึง บุคคลที่ทำมีอำนาจหน้าที่กระทำการในนามของนิติบุคคล ได้แก่ ลูกจ้างของนิติบุคคล ตัวแทนของนิติบุคคล และบุคคลอื่นใดที่ให้บริการหรือในนามของนิติบุคคล โดยพิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างนิติบุคคลและผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลโดยแท้จริง¹⁰⁴

หลักเกณฑ์ของสรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักรกำหนดว่าผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล อาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้ เช่น ลูกจ้าง สาขาหรือบริษัทลูกของนิติบุคคล ตัวแทน ผู้จัดการจำหน่าย หนายความหรือที่ปรึกษาทางกฎหมาย นายหน้า หรือบุคคลใดก็ตามที่ให้บริการหรือมีความเกี่ยวข้องกับนิติบุคคล¹⁰⁵ ทั้งนี้ภายใต้กฎหมายของสหราชอาณาจักร ตัวแทน หมายถึง บุคคลซึ่งมีอำนาจกระทำการหรือลงนามในสัญญาในนามของนิติบุคคล

สรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักร ยกตัวอย่างการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรที่ถือเป็นความผิดทางอาญา ดังนี้

กรณีลูกจ้างของบริษัทที่จดทะเบียนภายใต้กฎหมายสหราชอาณาจักรซึ่งประกอบธุรกิจให้คำปรึกษาด้านการเงินได้แนะนำให้ลูกค้านำเงินไปลงทุนนอกสหราชอาณาจักรและเกิดเงินได้งอกเงยในภายหลัง และลูกจ้างของบริษัทดังกล่าวแนะนำไม่ให้ลูกค้าแสดงรายการเงินได้แก่สรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักรเพื่อหนีภาษีอากร ลูกจ้างเป็นผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล และถือว่าการกระทำของลูกจ้างของบริษัทเป็นการวางแผน แนะนำหรือช่วยเหลือให้ลูกค้าหนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย

¹⁰³ พระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน มาตรา 45

¹⁰⁴ พระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน มาตรา 44

¹⁰⁵ First Sentier Investors, Non-Facilitation of Tax Evasion Policy, 2563

กรณีลูกจ้างของบริษัทที่จดทะเบียนภายใต้กฎหมายสหราชอาณาจักรซึ่งประกอบธุรกิจให้คำปรึกษาด้านการเงินเจตนาและจงใจเปลี่ยนแปลงบันทึกหรือรายงานเงินได้อิเล็กทรอนิกส์ของลูกจ้าง ภายหลังจากการประชุมกับลูกจ้าง เพื่อช่วยให้ลูกจ้างหนีภาษีเงินได้ ลูกจ้างเป็นผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล และถือว่าการกระทำของลูกจ้างของบริษัทเป็นการจัดหาหรือช่วยเหลือให้ลูกจ้างหนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย

4.4. ความรับผิดทางอาญากรณินิติบุคคลไม่จัดหามาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร

พระราชบัญญัติอาชญากรรมทางกำหนดความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคลกรณินไม่จัดหามาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลช่วยเหลือผู้อื่นให้หนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ตามมาตรา 45 และมาตรา 46 ดังนี้

4.4.1. ความรับผิดทางอาญากรณินิติบุคคลไม่จัดหามาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักร ตามพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน มาตรา 45

ตามกฎหมายสหราชอาณาจักร นิติบุคคลอาจมีความรับผิดทางอาญาได้ตามทฤษฎี Vicarious หรือทฤษฎี Identification Doctrine ดังที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2

ภายใต้พระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน นิติบุคคลอาจมีความรับผิดทางอาญาหากนิติบุคคลไม่จัดหามาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลช่วยเหลือให้ผู้อื่นหนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ตามทฤษฎี Reactive Corporate Fault Doctrine ทั้งนี้ นิติบุคคล (Relevant Body) สำหรับความผิดฐานดังกล่าว หมายถึง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่จดทะเบียนนิติบุคคล และห้างหุ้นส่วนที่จดทะเบียนนิติบุคคล หมายถึง ห้างหุ้นส่วนที่จดทะเบียนภายใต้ Partnership Act 1890 หรือ Limited Partnerships Act 1907 หรือภายใต้กฎหมายต่างประเทศ¹⁰⁶

นิติบุคคลอาจมีความรับผิดทางอาญาหากนิติบุคคลไม่จัดหามาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลช่วยเหลือให้ผู้อื่นหนีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักร หากครบองค์ประกอบความผิดดังนี้

1. มีบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรในสหราชอาณาจักรกระทำการหนีภาษีอากรโดยเจตนาทุจริต อันเป็นความผิดทางอาญาภายใต้กฎหมายสหราชอาณาจักร ดังที่กล่าวมาในข้างต้น
2. มีการกระทำโดยเจตนาทุจริตอันเป็นการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเกิดขึ้นดังที่กล่าวมาข้างต้น อันเป็นความผิดทางอาญาภายใต้กฎหมายสหราชอาณาจักร

¹⁰⁶ พระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน มาตรา 44

3. บุคคลที่กระทำการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร คือ ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล ดังที่อธิบายแล้วข้างต้น และเป็นการกระทำในนามของนิติบุคคลเพื่อผลประโยชน์ของตนเองหรือผู้อื่น มิใช่ผลประโยชน์ของนิติบุคคล โดยการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเกิดขึ้นในหรือนอกสหราชอาณาจักรก็ได้

4. นิติบุคคลไม่ได้จัดทำมาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลช่วยเหลือให้ผู้อื่นหนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ก่อนหรือในขณะที่ความผิดอาญฐานการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรสำเร็จลง

หากครบองค์ประกอบความผิดข้างต้นแล้ว นิติบุคคลต้องรับผิดทางอาญากรณีไม่จัดทำมาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลช่วยเหลือให้ผู้อื่นหนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย

4.4.2. ความรับผิดทางอาญากรณินิติบุคคลไม่จัดทำมาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรที่เกิดขึ้นนอกสหราชอาณาจักร ตามพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน มาตรา 46

ภายใต้พระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน นิติบุคคลอาจมีความรับผิดทางอาญาหากนิติบุคคลไม่จัดทำมาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลช่วยเหลือให้ผู้อื่นหนีภาษีอากรที่เกิดขึ้นนอกสหราชอาณาจักร (Foreign Tax) ซึ่งนิติบุคคลมีความรับผิดชอบนี้ได้ หากเป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนภายใต้กฎหมายของสหราชอาณาจักร หรือ ประกอบธุรกิจส่วนใดส่วนหนึ่งภายในสหราชอาณาจักร หรือผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรต่างประเทศภายในสหราชอาณาจักร ดังนั้นจะเห็นได้ว่านิติบุคคลจะรับผิดชอบฐานนี้ได้ต้องมีความเกี่ยวข้องอย่างใดอย่างหนึ่งกับสหราชอาณาจักร (UK Nexus)

นิติบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องอย่างใดอย่างหนึ่งกับสหราชอาณาจักรต้องรับผิดชอบทางอาญาหากนิติบุคคลไม่จัดทำมาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลช่วยเหลือให้ผู้อื่นหนีภาษีอากรที่เกิดขึ้นนอกสหราชอาณาจักร และครบองค์ประกอบความผิดดังนี้

1. มีบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรอันเกิดขึ้นนอกสหราชอาณาจักรกระทำการหนีภาษีอากรโดยเจตนาทุจริต อันเป็นความผิดทางอาญาภายใต้กฎหมายประเทศที่มีการหนีภาษีอากร

2. รูปแบบการหนีภาษีอากรที่เกิดขึ้นนอกสหราชอาณาจักร ถือเป็นความผิดทางอาญาตามกฎหมายสหราชอาณาจักร หากเกิดการหนีภาษีอากรในราชอาณาจักร (Dual Criminality)

3. มีการกระทำโดยเจตนาทุจริตอันเป็นการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเกิดขึ้นดังที่กล่าวมาข้างต้น อันเป็นความผิดทางอาญาภายใต้กฎหมายประเทศที่มีการหนีภาษีอากร และกฎหมายสหราชอาณาจักร (Dual Criminality)

4. บุคคลที่กระทำการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร คือ ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล ดังที่อธิบายแล้วข้างต้น และเป็นการกระทำในนามของนิติบุคคลเพื่อผลประโยชน์ของตนเองหรือผู้อื่น มิใช่ผลประโยชน์ของนิติบุคคล โดยการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเกิดขึ้นในหรือนอกสหราชอาณาจักรก็ได้

5. นิติบุคคลไม่ได้จัดทำมาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลช่วยเหลือให้ผู้อื่นหนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ก่อนหรือในขณะที่ความผิดอาญฐานการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรสำเร็จลง

หากครอบครัวประกอบความผิดข้างต้นแล้ว นิติบุคคลมีความเกี่ยวข้องอย่างใดอย่างหนึ่งกับสหราชอาณาจักรต้องรับผิดทางอาญากรณีไม่จัดทำมาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลช่วยเหลือให้ผู้อื่นหนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย

4.4.3. กรณีศึกษาความรับผิดอาญาของนิติบุคคล ตามแนวทางของสรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักร

สรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักรได้ยกตัวอย่างความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคลไว้ดังนี้

ธนาคารซึ่งจดทะเบียนภายใต้กฎหมายประเทศสวิตเซอร์แลนด์ มีที่ตั้งสำนักงานใหญ่ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ธนาคารมีสาขาย่อยในหลายประเทศรวมถึงสหราชอาณาจักรและประเทศเยอรมัน ซึ่งภายใต้กฎหมายสหราชอาณาจักร สาขาในต่างประเทศย่อมถือเป็นนิติบุคคลเดียวกันกับธนาคาร

ธนาคารที่มีที่ตั้งสำนักงานใหญ่ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์จัดทำมาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลช่วยเหลือให้ผู้อื่นหนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมายให้แก่ธนาคารสาขาในสหราชอาณาจักรเท่านั้น โดยมีได้จัดทำมาตรการดังกล่าวแก่ที่ตั้งสำนักงานใหญ่หรือสาขาในประเทศอื่นๆ

ธนาคารสาขาในสหราชอาณาจักรมีลูกจ้างซึ่งมีหน้าที่กระทำการหาลูกค้าหรืออำนวยความสะดวกด้านธุรกรรมการเงินให้แก่ลูกค้า ลูกจ้างของธนาคารสาขาในสหราชอาณาจักรได้หาลูกค้า ก ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ภายใต้กฎหมายสหราชอาณาจักร และลูกค้า ข ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ภายใต้กฎหมายประเทศเยอรมัน

ต่อมามีการมอบหมายให้ลูกจ้างของธนาคารที่มีที่ตั้งสำนักงานใหญ่ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ดูแลลูกค้า ก ลูกจ้างของธนาคารที่มีที่ตั้งสำนักงานใหญ่ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์จึงแนะนำลูกค้า ก ให้แจ้งใจไม่ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ไม่ต้องเสียภาษีอากรแก่สรรพากรในสหราชอาณาจักร อีกทั้งช่วยสร้างบัญชีลูกค้าในประเทศสวิตเซอร์แลนด์เพื่อช่วยให้ลูกค้า ก ปกปิดเงินได้ในต่างประเทศเพื่อหนีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักร จากกรณีดังกล่าวจะเห็นได้ว่าลูกค้า ก เจตนาโดยทุจริตหนีภาษีอากรโดยหลีกเลี่ยงการ

แสดงแบบรายการเงินได้และหนีภาษีเงินได้ อันเป็นความผิดอาญาตาม Taxes Management Act 1970 มาตรา 106A และลูกจ้างของธนาคารที่มีที่ตั้งสำนักงานใหญ่ในประเทศสวิสเซอร์แลนด์มีเจตนาโดยทุจริตช่วยเหลือลูกค้ำ ก ให้หนีภาษีอากรซึ่งเป็นการกระทำในหน้าที่ ตำแหน่งหรือในนามของธนาคาร จึงมีความผิดอาญาฐานการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร ตาม Taxes Management Act 1970 มาตรา 106A ด้วยเช่นกัน แม้กรณีดังกล่าวธนาคารที่มีที่ตั้งสำนักงานใหญ่ในประเทศสวิสเซอร์แลนด์หรือคณะกรรมการผู้มีส่วนเกี่ยวข้องไม่ได้อำนาจกระทำการแทนไม่ได้กระทำการช่วยเหลือลูกค้ำ ก ให้หนีภาษีอากร แต่เมื่อธนาคารที่มีที่ตั้งสำนักงานใหญ่ในประเทศสวิสเซอร์แลนด์มิได้จัดทำมาตรการที่เหมาะสมในสาขาตนเองเพื่อป้องกันมิให้ลูกจ้างช่วยเหลือให้ผู้หนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ก่อนหรือในขณะที่ความผิดอาญาฐานการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรสำเร็จลง ธนาคารที่มีที่ตั้งสำนักงานใหญ่ในประเทศสวิสเซอร์แลนด์จึงมีความผิดอาญา ตามพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน มาตรา 45 แล้ว ดังนั้นข้ออ้างที่ว่าธนาคารมีการจัดทำมาตรการที่เหมาะสมในสาขาสหราชอาณาจักรเพื่อป้องกันมิให้ลูกจ้างช่วยเหลือให้ผู้หนีภาษีอากรจึงฟังไม่ขึ้น

ในขณะเดียวกันมีการมอบหมายให้ลูกจ้างของธนาคารสาขาประเทศเยอรมันดูแลลูกค้ำ ข และลูกจ้างสาขาประเทศเยอรมันได้แนะนำให้ลูกค้ำ ข จงใจไม่ยื่นแสดงรายการเงินได้อันต้องเสียภาษีอากรแก่สรรพากรในประเทศเยอรมัน อีกทั้งปลอมแปลงเอกสารเท็จและบัญชีของลูกค้ำ ข เพื่อช่วยเหลือลูกค้ำ ข ให้หนีภาษีอากรในประเทศเยอรมัน ดังนั้นลูกค้ำ ข มีเจตนาโดยทุจริตหนีภาษีอากรซึ่งเกิดขึ้นในประเทศเยอรมัน จึงมีความผิดทางอาญาฐานหนีภาษีอากรภายใต้กฎหมายภาษีอากรของประเทศเยอรมัน หรือ German Fiscal Code ซึ่งบัญญัติว่า บุคคลใดแจ้งข้อมูลหรือรายละเอียดในการจัดเก็บภาษีอากรแก่เจ้าหน้าที่สรรพากรหรือหน่วยงานอื่นไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ หรือไม่แจ้งให้เจ้าหน้าที่สรรพากรทราบถึงข้อเท็จจริงที่เป็นสาระสำคัญ สำหรับการเสียภาษีอากร บุคคลนั้นมีความผิดฐานหนีภาษีอากร ต้องได้รับโทษปรับหรือจำคุกถึงห้าปี¹⁰⁷ และลูกจ้างของธนาคารสาขาประเทศเยอรมันมีความผิดฐานช่วยเหลือการหนีภาษีอากร ภายใต้กฎหมายภาษีอากรของประเทศเยอรมัน หรือ German Fiscal Code ซึ่งบัญญัติว่า บุคคลใดโดยเจตนาจงใจให้ผู้อื่นกระทำการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายโดยเจตนา (abettor) จะต้องรับโทษเสมือนว่าเขาเป็นตัวการหรือเป็นผู้สนับสนุน (Aider)¹⁰⁸

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าเมื่อกฎหมายภาษีอากรของประเทศเยอรมันได้บัญญัติให้การหนีภาษีอากรและการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเป็นความผิดทางอาญาเช่นเดียวกันกฎหมายของสหราชอาณาจักร จึงเกิด Dual Criminality ขึ้น อีกทั้งธนาคารที่มีที่ตั้งสำนักงานใหญ่ในประเทศสวิสเซอร์แลนด์มิได้จัดทำมาตรการที่เหมาะสมในสาขาประเทศเยอรมันเพื่อป้องกันมิให้ลูกจ้างช่วยเหลือให้ผู้หนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วย

¹⁰⁷ German Fiscal Code มาตรา 370

¹⁰⁸ German Fiscal Code มาตรา 369(4)

กฎหมายก่อนหรือในขณะที่ความผิดอาญาฐานการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรสำเร็จลง ทำให้ธนาคารที่มีที่ตั้งสำนักงานใหญ่ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์มีความผิดอาญา ตามพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน มาตรา 46 ดังนั้นข้ออ้างที่ว่าธนาคารมีการจัดมาตรการที่เหมาะสมในสาขาสหราชอาณาจักรเพื่อป้องกันมิให้ลูกจ้างช่วยเหลือให้ผู้อื่นหนีภาษีอากรจึงฟังไม่ขึ้น¹⁰⁹

4.4.4. ข้อยกเว้นความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคล ตามพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน

พระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักร บัญญัติว่า หากนิติบุคคลพิสูจน์ได้ว่านิติบุคคลจัดมาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการช่วยเหลือให้ผู้อื่นหนีภาษีอากร หรือพิสูจน์ได้ว่านิติบุคคลมีเหตุผลอันสมควรไม่ต้องจัดมาตรการที่เหมาะสมเช่นนั้น นิติบุคคลอาจหลุดพ้นจากความผิดอาญาได้ ทั้งนี้มาตรการป้องกันที่เหมาะสม หมายถึง มาตรการที่ออกแบบมาเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำผิดทางอาญาในการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร¹¹⁰

สรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักรได้กำหนดรูปแบบของมาตรการป้องกันที่เหมาะสมไว้ เช่น การจัดทำให้มีการประเมินความเสี่ยงภายในนิติบุคคล (Risk Assessment) การออกมาตรการและนโยบายเพื่อการป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการช่วยเหลือผู้อื่นให้หนีภาษีอากร (Anti-Facilitation of Tax Evasion Policy) การส่งเสริมนโยบายและแนวทางปฏิบัติในการแจ้งเบาะแสการกระทำผิด (Whistleblowing หรือ Reporting Policy) การส่งเสริมให้มีการควบคุมดูแลจากฝ่ายบริหารโดยตรง (Top Level Management) การตรวจสอบวิเคราะห์สถานะของนิติบุคคลหรือผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลเป็นประจำและสม่ำเสมอ (Due Diligence) การตรวจสอบประวัติและสถานะของลูกค้า คู่ค้า ลูกจ้างและผู้สมัครงาน การตรวจสอบผลประโยชน์ทับซ้อนในองค์กร (Conflict of Interest) การฝึกอบรมและการสื่อสารภายในองค์กร เป็นต้น¹¹¹

4.5. ความหมายและความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในประเทศอื่นๆ

นอกจากกฎหมายสหราชอาณาจักร กฎหมายประเทศอื่นได้กำหนดความหมายและความรับผิด

¹⁰⁹ HM Revenue & Customs, Tackling tax evasion: Government guidance for the corporate offences of failure to prevent the criminal facilitation of tax evasion, 2560

¹¹⁰ พระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน มาตรา 45 และ 46

¹¹¹ HM Revenue & Customs, Failure to Prevent the criminal facilitation of tax evasion: Guidance for the financial services sector on the corporate criminal offences within the Criminal Finances Act 2017, 2560

ทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรไว้เช่นกัน ดังนี้

4.5.1. ความหมายและความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในประเทศเยอรมัน

ในกฎหมายอาญาของประเทศเยอรมันเป็นระบบที่ยอมรับหลักการลดหย่อนโทษผู้ร่วมกระทำผิดที่ลงโทษผู้กระทำผิดและผู้ร่วมกระทำผิด จึงได้มีการบัญญัติในเรื่องผู้กระทำผิด ดังนี้

1. ผู้กระทำผิดโดยตรง คือ ผู้ลงมือกระทำการอันกฎหมายบัญญัติว่าเป็นความผิดด้วยตนเอง
2. กระทำผิดโดยผ่านผู้อื่น คือ ผู้ที่กระทำผิดโดยใช้คนอื่นเป็นเครื่องมือในการกระทำตามที่ตนต้องการ
3. ผู้ร่วมกระทำผิด คือ ผู้ที่กระทำผิดร่วมกับผู้อื่นโดยรวมตัวกันกระทำผิดอย่างร่วมกันเป็นเจ้าของความผิด

ระบบกฎหมายอาญาของประเทศเยอรมันได้มีการแบ่งแยกผู้ร่วมกระทำผิดเป็นผู้ใช้และผู้สนับสนุนเช่นเดียวกับกฎหมายอาญาของประเทศไทย โดย ผู้ใช้ คือ ผู้ตั้งใจก่อเจตนาผู้อื่นให้กระทำผิดโดย¹¹² และผู้สนับสนุน คือ ผู้ที่ตั้งใจให้ความช่วยเหลือแก่ผู้อื่นในการกระทำผิดกฎหมายที่ต้องการโดยเจตนา¹¹³ โดยจุดที่ใช้ในการแบ่งแยกระหว่างผู้ใช้ออกจากผู้สนับสนุน คือ การก่อให้เกิดผู้อื่นกระทำความผิดโดยเจตนา หากไม่มีการก่อ ผู้กระทำความผิดก็เป็นเพียงผู้สนับสนุนเท่านั้น

หลักเกณฑ์ของผู้สนับสนุนตามกฎหมายอาญาของประเทศเยอรมัน มีดังนี้

1. เป็นการสนับสนุนการกระทำความผิดฐานใดฐานหนึ่งของผู้อื่นในความผิดที่กระทำโดยเจตนา
2. ความผิดที่กระทำโดยเจตนาต้องผิดกฎหมาย และ
3. ต้องมีความเชื่อมโยงกันระหว่างความผิดฐานดังกล่าวกับการสนับสนุนการกระทำความผิด

German Fiscal Code บัญญัติว่า การกระทำซึ่งกฎหมายภาษีอากรกำหนดให้เป็นความผิด หรือ การนำเข้าหรือส่งออกสินค้าโดยผิดกฎหมาย หรือ การไม่ชำระภาษีอากร อากรแสตมป์ หรือการช่วยเหลือหรือก่อให้เกิดผู้อื่นกระทำการที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ถือเป็นกระทำความผิดทางอาญาตามกฎหมายว่าด้วยภาษีอากร ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าการช่วยเหลือหรือการก่อให้เกิดผู้อื่นหนีภาษีอากรถือเป็นกระทำความผิดตามกฎหมายอาญาและภาษีอากรของประเทศเยอรมันนั่นเอง

¹¹² ประมวลกฎหมายอาญาเยอรมัน มาตรา 26

¹¹³ ประมวลกฎหมายอาญาเยอรมัน มาตรา 27

4.5.2. ความหมายและความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกา

ระบบกฎหมายอาญาของประเทศสหรัฐอเมริกาแบ่งแยกผู้กระทำความผิดหรือผู้ร่วมกระทำความผิดเหมือนกฎหมายอาญาสหราชอาณาจักร ดังนี้

1. ผู้กระทำความผิด (Principle in the first degree)
2. ตัวการร่วม (Principle in the second degree) หรือการสมคบกระทำความผิด (The offence of conspiracy)
3. ผู้ร่วมกระทำความผิดในรูปแบบผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน (Accessory) โดยแบ่งเป็นผู้ร่วมกระทำความผิดก่อนเกิดเหตุ (Accessory before the fact) และผู้ร่วมกระทำความผิดหลังเกิดเหตุ (Accessory after the fact) เช่นเดียวกัน

นอกจากนี้ ระบบกฎหมายอาญาของประเทศสหรัฐอเมริกาก็ได้แบ่งแยกผู้ร่วมกระทำความผิดเป็นผู้ใช้และผู้สนับสนุนเช่นเดียวกับกฎหมายอาญาของประเทศไทยหรือประเทศเยอรมัน แต่ผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนในการกระทำความผิดอาญาต้องได้รับโทษเช่นเดียวกับตัวการหรือผู้กระทำความผิดโดยตรงนั่นเอง

“Title 18, United States Code, Section 2, makes it a crime to aid or abet the commission of another crime and provides as follows:

(a) Whoever commits an offense against the United States or aids, abets, counsels, commands, induces, or procures its commission, is punishable as a principal.

(b) Whoever willfully causes an act to be done which if directly performed by him or another would be an offense against the United States, is punishable as a principal.”

เมื่อกฎหมายภาษีอากรและกฎหมายอาญาของประเทศสหรัฐอเมริกา บัญญัติให้การหนีภาษีอากรเป็นความผิดทางอาญาที่ร้ายแรง ดังนั้นหากผู้ใดสมคบ ใช้ ช่วยเหลือหรือสนับสนุนการหนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ผู้นั้นมีความผิดฐานช่วยเหลือการหนีภาษีอากร ต้องได้รับโทษทางอาญาด้วย

ตารางเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างกฎหมายต่างประเทศกรณีการช่วยเหลือการกระทำความผิด

ประเด็นศึกษาเปรียบเทียบ	กฎหมายอาญาของสหราชอาณาจักร	กฎหมายอาญาของสหรัฐอเมริกา	กฎหมายอาญาของประเทศเยอรมัน
ระบบกฎหมาย	ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law)		ระบบกฎหมายแบบลายลักษณ์อักษร (Civil Law)
การแบ่งผู้กระทำความผิดหรือผู้ร่วมกระทำความผิด	หลักการแบ่งผู้กระทำความผิดหรือผู้ร่วมกระทำความผิด ดังนี้ 1. ผู้กระทำความผิด (Principle in the first degree) 2. ตัวการร่วม (Principle in the second degree) หรือการสมคบกระทำความผิด (The offence of conspiracy) 3. ผู้ร่วมกระทำความผิดในรูปแบบผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน (Accessory) โดยแบ่งเป็น - ผู้ร่วมกระทำความผิดก่อนเกิดเหตุ (Accessory before the fact) และ - ผู้ร่วมกระทำความผิดหลังเกิดเหตุ (Accessory after the fact) เช่นเดียวกัน		หลักการแบ่งผู้กระทำความผิดหรือผู้ร่วมกระทำความผิด ดังนี้ 1. ผู้กระทำความผิดโดยตรง 2. ผู้กระทำความผิดโดยผ่านผู้อื่น 3. ผู้ร่วมกระทำความผิด คือ ผู้ใช้และผู้สนับสนุน
การแบ่งผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน	ไม่มีการแบ่งประเภทผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน โดยความรับผิดชอบทางอาญาของผู้ใช้และผู้สนับสนุนนั้นถือเป็นผู้ร่วมกระทำความผิดก่อนหรือหลังเกิดเหตุ แล้วแต่กรณี		แบ่งผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนอย่างชัดเจน
การบัญญัติความรับผิดชอบทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีอาชญากรรมก่อนเกิดเหตุ	ผู้ร่วมกระทำความผิดก่อนเกิดเหตุรับโทษเสมือนตัวการ		ผู้ใช้และผู้สนับสนุนรับโทษเสมือนตัวการ อย่างไรก็ตาม กรณีผู้สนับสนุนอาจได้ลดหย่อนโทษได้
การบัญญัติความรับผิดชอบทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีอาชญากรรมหลังเกิดเหตุ	ผู้ร่วมกระทำความผิดหลังเกิดเหตุรับโทษเสมือนตัวการ หรือรับโทษตามฐานอื่น ตามที่กฎหมายบัญญัติไว้		ไม่มีการบัญญัติความรับผิดชอบทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีอาชญากรรมหลังเกิดเหตุไว้เป็นพิเศษ แต่อาจการช่วยเหลือดังกล่าวอาจเป็นความผิดทางอาญาฐานอื่น

4.6. ความรับผิดทางอาญากรณินิติบุคคลไม่จัดหามาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร ในประเทศอื่นๆ

นอกจากกฎหมายสหราชอาณาจักร กฎหมายประเทศอื่นได้กำหนดความหมายและความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคล ตามทฤษฎี Proactive Corporate Fault Doctrine ดังนี้

4.6.1. ความรับผิดทางอาญากรณินิติบุคคลไม่จัดหามาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในประเทศเยอรมัน

ประเทศเยอรมันได้ร่างกฎหมาย “Act to Strengthen Integrity in Business” เพื่อกำหนดความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคลกรณินิติบุคคลไม่จัดหามาตรการป้องกันการกระทำผิดทางอาญาเกิดขึ้น ซึ่งรวมถึง การช่วยเหลือการหนีภาษีอากรโดยผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลนั่นเอง ถ้าหากร่างกฎหมายฉบับนี้ผ่านความเห็นชอบและถูกบัญญัติให้เป็นกฎหมาย นิติบุคคลที่ไม่จัดหามาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรอาจได้รับโทษปรับร้อยละ 10 ของรายรับของนิติบุคคลต่อปี

4.6.2. ความรับผิดทางอาญากรณินิติบุคคลไม่จัดหามาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกา

กฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกากำหนดให้นิติบุคคลจัดหานโยบายหรือมาตรการป้องกันไม่ให้เกิดการฉ้อโกง (Fraud) การฟอกเงิน (Money Laundering) การรับสินบน (Bribe) หรือคอร์รัปชัน (Corruption) แต่อย่างไรก็ตามประเทศสหรัฐอเมริกาไม่มีกฎหมายใดบัญญัติให้นิติบุคคลต้องรับผิดทางอาญาหากไม่จัดหามาตรการป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการช่วยเหลือผู้อื่นในการหนีภาษีอากร

บทที่ 5

วิเคราะห์ปัญหาและการกำหนดความรับผิดชอบในความผิดฐานช่วยเหลือการหนีภาษีอากร:

ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักร

การช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดการหนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมายในประเทศไทย โดยบุคคลที่กระทำการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร อาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้ ดังนั้นรัฐควรศึกษามูลเหตุด้านกฎหมายของการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในประเทศไทยและมาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในต่างประเทศ เพื่อนำมาปรับใช้ ควบคุมและแก้ไขปัญหาการหนีภาษีอากรและการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรให้น้อยลงไป

5.1. ปัญหากฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยกรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร

จากการศึกษา พบว่าสาเหตุที่ทำให้เกิดการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในประเทศไทย มีดังนี้

5.1.1. ปัญหาการพิสูจน์เจตนาสำหรับความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรและดุลยพินิจในการดำเนินคดีทางอาญาของพนักงานเจ้าหน้าที่

การหนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมายในประเทศไทยอาจเกิดจากการกระทำของบุคคลหลายคน การหนีภาษีอากรอาจเกิดขึ้นจากการใช้ ช่วยเหลือ หรืออำนวยความสะดวกของผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน ซึ่งหากมีหลักฐานพิสูจน์ได้ว่าผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนเจตนากระทำให้อื่นหนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนย่อมมีความรับผิดทางอาญาตามประมวลกฎหมายอาญา ตามบททั่วไป ฐานเป็นผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน

หากมีกฎหมายบัญญัติบทเฉพาะให้ผู้สนับสนุนรับผิดทางอาญาหนักขึ้น ผู้สนับสนุนต้องรับผิดทางอาญาตามบทกฎหมายเฉพาะนั้น เช่น พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า ผู้ใดเป็นผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน หรือสมคบกันในการกระทำความผิดการหนีภาษีตามมาตรา 242 ต้องระวางโทษเช่นเดียวกับตัวการในการกระทำความผิดนั้น

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าเมื่อกฎหมายภาษีอากรไม่ได้บัญญัติบทเฉพาะสำหรับความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรทุกประเภท ยกเว้นกรณีการศุลกากร จึงจำเป็นต้องนำประมวลกฎหมายอาญา บททั่วไป เรื่องความรับผิดของผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนมาปรับใช้สำหรับการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรใน

รูปแบบต่างๆ ซึ่งมักมีปัญหาเรื่องการพิสูจน์เจตนาของผู้ช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเนื่องจากการอันยากที่จะพิสูจน์ได้หรือขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการดำเนินคดีทางอาญา ส่งผลให้ผู้ช่วยเหลือการหนีภาษีอากรหลุดพ้นจากความรับผิดทางอาญารัฐานการช่วยเหลือภาษีอากร ดังนี้

**ตารางเปรียบเทียบความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรตามกฎหมายของประเทศ
ไทยและพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักร**

ลักษณะการหนีภาษีอากร	ลักษณะการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรที่อาจเกิดขึ้นได้ (ผู้ใช้/ผู้สนับสนุน)	ความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร ตามกฎหมายของประเทศไทย	ความรับผิดทางอาญาตามพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักร
การหนีภาษีเงินได้โดยทุจริตโดยแจ้งข้อความหรือถ้อยคำเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37	มีผู้ช่วย แนะนำ ให้คำปรึกษา หรือจัดหาสิ่งใดสิ่งหนึ่ง เช่น ปลอมแปลงเอกสาร เป็นต้น เพื่อให้เกิดการหนีภาษีอากรขึ้น	ไม่มีกฎหมายภาษีอากรใดบัญญัติความรับผิดอาญาของผู้ใช้ หรือผู้สนับสนุนในกรณีดังกล่าวไว้เป็นลายลักษณ์อักษร จึงต้องนำประมวลกฎหมายอาญาบททั่วไปเรื่องความรับผิดทางอาญาของผู้ใช้และผู้สนับสนุนมาบังคับใช้ อย่างไรก็ตาม หากไม่สามารถพิสูจน์ถึงเจตนาในการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรที่แท้จริง ผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนเป็นผู้ปลอมเอกสารอาจมีความผิดและโทษฐานปลอมเอกสาร ตามประมวลกฎหมายอาญาแทน	ผู้ช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในทุกรูปแบบ เช่น การช่วย แนะนำ ให้คำปรึกษา หรือจัดหาสิ่งใดสิ่งหนึ่งเพื่อให้เกิดการหนีภาษีอากรขึ้นมีความผิดและโทษทางอาญาเป็นลายลักษณ์อักษร

ลักษณะการหนีภาษีอากร	ลักษณะการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรที่อาจเกิดขึ้นได้ (ผู้ใช้/ผู้สนับสนุน)	ความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร ตามกฎหมายของประเทศไทย	ความรับผิดทางอาญาตามพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักร
การหนีภาษีอากรโดยเจตนาละเลย ไม่ยื่นรายการตามที่กฎหมายกำหนด ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37 ทวิ	มีผู้ช่วย แนะนำ ให้คำปรึกษา หรือจัดหาสิ่งใดสิ่งหนึ่งเพื่อให้เกิดการหนีภาษีอากรขึ้น	ไม่มีกฎหมายภาษีอากรใดบัญญัติความรับผิดอาญาของผู้ใช้ หรือผู้สนับสนุนในกรณีดังกล่าวไว้เป็นลายลักษณ์อักษร จึงต้องนำประมวลกฎหมายอาญาบททั่วไปเรื่องความรับผิดทางอาญาของผู้ใช้และผู้สนับสนุนมาบังคับใช้	
กรณีการหนีภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเจตนาออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้ที่มีขอบด้วยกฎหมาย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4	มีผู้ช่วย แนะนำ ให้คำปรึกษา หรือจัดหาสิ่งใดสิ่งหนึ่ง เช่น ปลอมแปลงเอกสาร เป็นต้น เพื่อให้เกิดการหนีภาษีอากรขึ้น	ไม่มีกฎหมายภาษีอากรใดบัญญัติความรับผิดอาญาของผู้ใช้ หรือผู้สนับสนุนในกรณีดังกล่าวไว้เป็นลายลักษณ์อักษร จึงต้องนำประมวลกฎหมายอาญาบททั่วไปเรื่องความรับผิดทางอาญาของผู้ใช้และผู้สนับสนุนมาบังคับใช้ อย่างไรก็ตาม หากไม่สามารถพิสูจน์ถึงเจตนาในการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรที่แท้จริง ผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนเป็นผู้ปลอมเอกสารอาจมีความผิดและโทษฐานปลอมเอกสาร ตาม	ผู้ช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในทุกรูปแบบ เช่น การช่วย แนะนำ ให้คำปรึกษา หรือจัดหาสิ่งใดสิ่งหนึ่งเพื่อให้เกิดการหนีภาษีอากรขึ้นมีความผิดและโทษทางอาญาเป็นลายลักษณ์อักษร

ลักษณะการหนีภาษีอากร	ลักษณะการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรที่อาจเกิดขึ้นได้ (ผู้ใช้/ผู้สนับสนุน)	ความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร ตามกฎหมายของประเทศไทย	ความรับผิดทางอาญาตามพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักร
		ประมวลกฎหมายอาญาแทน	
การหนีภาษีสรรพสามิตโดยเจตนาไม่ยื่นรายการตามที่กฎหมายกำหนดตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560	มีผู้ช่วย แนะนำ ให้คำปรึกษา หรือจัดหาสิ่งใดสิ่งหนึ่งเพื่อให้เกิดการหนีภาษีอากรขึ้น	ไม่มีกฎหมายภาษีอากรใดบัญญัติความรับผิดอาญาของผู้ใช้ หรือผู้สนับสนุนในกรณีดังกล่าวไว้เป็นลายลักษณ์อักษร จึงต้องนำประมวลกฎหมายอาญาบททั่วไปเรื่องความรับผิดทางอาญาของผู้ใช้และผู้สนับสนุนมาบังคับใช้	ผู้ช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในทุกรูปแบบ เช่น การช่วย แนะนำ ให้คำปรึกษา หรือจัดหาสิ่งใด
การหนีภาษีสรรพสามิตโดยทุจริตโดยแจ้งข้อความหรือถ้อยคำเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560	มีผู้ช่วย แนะนำ ให้คำปรึกษา หรือจัดหาสิ่งใดสิ่งหนึ่ง เช่น ปลอมแปลงเอกสาร เป็นต้น เพื่อให้เกิดการหนีภาษีอากรขึ้น	ไม่มีกฎหมายภาษีอากรใดบัญญัติความรับผิดอาญาของผู้ใช้ หรือผู้สนับสนุนในกรณีดังกล่าวไว้เป็นลายลักษณ์อักษร จึงต้องนำประมวลกฎหมายอาญาบททั่วไปเรื่องความรับผิดทางอาญาของผู้ใช้และผู้สนับสนุนมาบังคับใช้ อย่างไรก็ตาม หากไม่สามารถพิสูจน์ถึงเจตนาในการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรที่แท้จริง ผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนเป็นผู้ปลอมเอกสารอาจมีความผิดและ	สิ่งหนึ่งเพื่อให้เกิดการหนีภาษีอากรขึ้นมีความผิดและโทษทางอาญาเป็นลายลักษณ์อักษร

ลักษณะการหนีภาษีอากร	ลักษณะการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรที่อาจเกิดขึ้นได้ (ผู้ใช้/ผู้สนับสนุน)	ความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร ตามกฎหมายของประเทศไทย	ความรับผิดทางอาญาตามพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักร
		โทษฐานปลอมเอกสาร ตามประมวลกฎหมายอาญาแทน	
การหนีอากรศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560	มีผู้ช่วย แนะนำ ให้คำปรึกษา หรือจัดหาสิ่งใดสิ่งหนึ่งเพื่อให้เกิดการหนีภาษีอากรขึ้น	พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 บัญญัติให้ตัวการ ผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนในการหนีภาษีอากรต้องระวางโทษเช่นเดียวกับตัวการในการกระทำความผิดนั้น	ผู้ช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในทุกรูปแบบ เช่น การช่วย แนะนำ ให้คำปรึกษา หรือจัดหาสิ่งใดสิ่งหนึ่งเพื่อให้เกิดการหนีภาษีอากรขึ้นมีความผิดและโทษทางอาญาเป็นลายลักษณ์อักษร

ดังที่กล่าวมาในบทที่ 2 เจตนาทุจริต เป็นองค์ประกอบภายในที่สำคัญของความผิดฐานการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในรูปแบบการใช้ การสนับสนุน หรือรูปแบบอื่นใด หากไม่สามารถพิสูจน์เจตนาทุจริตของผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนให้เกิดการหนีภาษีอากร ผู้นั้นย่อมหลุดพ้นจากความรับผิดฐานเป็นผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนการหนีภาษีอากร แต่อาจได้รับโทษอาญาฐานอื่นตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ ซึ่งถือว่าเป็นโทษทางอาญาที่น้อยกว่าความร้ายแรงของความผิดที่แท้จริง

ตารางเปรียบเทียบอัตราโทษทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในประเทศไทย

ความผิดตาม ประมวลกฎหมาย อาญา	โทษตามประมวล กฎหมายอาญา	ความรับผิดทาง อาญาหากเป็น ตัวการร่วมกระทำ ผิดในการหนีภาษี อากร	ความรับผิดทาง อาญากรณีผู้ใช้ให้ หนีภาษีอากร	ความรับผิดทาง อาญากรณี ผู้สนับสนุนให้หนี ภาษีอากร
ฐานปลอมเอกสาร มาตรา 264.และฐาน ใช้เอกสารปลอม ตามมาตรา 268	จำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหก พันบาท หรือทั้งจำทั้ง ปรับ	จำคุกตั้งแต่สามเดือน ถึงเจ็ดปี และปรับตั้ง แต่สองพันบาทถึง สองแสนบาท	รับโทษเสมือนตัวการ หากผู้ถูกใช้กระทำ การหนีภาษีอากร	รับโทษสองในสาม ส่วนของโทษที่ กำหนดไว้สำหรับ ความผิดที่สนับสนุน ตามประมวล กฎหมายอาญา
ฐานปลอมเอกสาร สิทธิหรือเอกสาร ราชการ มาตรา 265 และฐานใช้เอกสาร ปลอม ตามมาตรา 268	จำคุกไม่เกินห้าปีหรือ ปรับตั้งแต่หนึ่งพัน บาทถึงหนึ่งหมื่นบาท	จำคุกตั้งแต่สามเดือน ถึงเจ็ดปี และปรับตั้ง แต่สองพันบาทถึง สองแสนบาท	รับโทษเสมือนตัวการ หากผู้ถูกใช้กระทำ การหนีภาษีอากร	รับโทษสองในสาม ส่วนของโทษที่ กำหนดไว้สำหรับ ความผิดที่สนับสนุน ตามประมวล กฎหมายอาญา
ฐานแจ้งความเท็จ มาตรา 137	จำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่ง หมื่นบาท หรือทั้งจำ ทั้งปรับ	กรณีตามประมวล กฎหมาย อาญา จำคุกตั้งแต่สามเดือน ถึงเจ็ดปี และปรับตั้ง แต่สองพันบาทถึง สองแสนบาท กรณีพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 จำคุกไม่เกินเจ็ดปี และปรับไม่เกินหนึ่ง ล้านสองแสนบาท	รับโทษเสมือนตัวการ หากผู้ถูกใช้กระทำ การหนีภาษีอากร	รับโทษสองในสาม ส่วนของโทษที่ กำหนดไว้สำหรับ ความผิดที่สนับสนุน ตามประมวล กฎหมายอาญา

5.1.2. ปัญหาเรื่องความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรที่ไม่เหมาะสมกับความร้ายแรงของความผิด

โดยหลักทั่วไปในกฎหมายอาญา กำหนดว่า โทษทางอาญาจะต้องได้สัดส่วนกับความร้ายแรงของการกระทำความผิด เมื่อการหนีภาษีอากรถูกจัดให้เป็นความผิดอาญาร้ายแรง การช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในรูปแบบต่างๆ จึงถือเป็นความผิดอาญาร้ายแรงเช่นเดียวกันเนื่องจากการกระทำที่ส่งเสริมการหนีภาษีอากรให้เกิดขึ้น

จากการศึกษา พบว่าระบบกฎหมายจารีตประเพณีกำหนดให้การใช้หรือการสนับสนุนการกระทำความผิดอาญาเป็นการช่วยเหลือการกระทำความผิด โดยผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนต้องรับโทษเสมือนตัวการ ไม่ว่าจะช่วยเหลือการกระทำความผิดนั้นจะเกิดขึ้นก่อน ขณะ หรือหลังการกระทำความผิดสำเร็จลง เมื่อนำมาปรับใช้กับความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร พบว่าผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนการหนีภาษีอากรย่อมรับโทษเสมือนตัวการเสมอ อย่างไรก็ตามระบบกฎหมายแบบลายลักษณ์อักษรกำหนดความรับผิดทางอาญาของผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนการกระทำความผิดแยกออกจากกัน

ประมวลกฎหมายอาญาของประเทศไทย กำหนดให้ผู้ใช้ต้องรับโทษเสมือนตัวการ หากผู้ถูกใช้กระทำความผิดตามการใช้ แต่ผู้สนับสนุนรับโทษเพียงสองในสามส่วนของอัตราโทษที่สนับสนุนนั้น หากนำมาปรับใช้กับความรับผิดกรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในประเทศไทย อาจสังเกตเห็นได้ว่าโทษทางอาญาของผู้สนับสนุนการหนีภาษีอากรไม่ได้เหมาะสมหรือไม่ได้สัดส่วนกับความร้ายแรงของการกระทำความผิดที่แท้จริง เมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายภายในประเทศหรือกฎหมายต่างประเทศ ดังนี้

ตารางเปรียบเทียบความรับผิดทางอาญากรณีการสนับสนุนการกระทำความผิดตามกฎหมายของ
ประเทศไทย

ประเด็นเปรียบเทียบ	การกระทำความผิดอาญา ฐานการสนับสนุนการหนี หรือหลีกเลี่ยงภาษีอากร โดยมิชอบด้วยกฎหมาย	การกระทำความผิดอาญา ฐานการสนับสนุนการหนี หรือหลีกเลี่ยงอากร ศุลกากรโดยมิชอบด้วย กฎหมาย	การกระทำความผิดอาญา ฐานฟอกเงินหรือการ สนับสนุนการฟอกเงิน
บทกฎหมาย	นำประมวลกฎหมายอาญา บททั่วไป มาตรา 86 เรื่อง ผู้สนับสนุนมาปรับใช้	พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 242	พระราชบัญญัติป้องกัน และปราบปรามการฟอก เงิน พ.ศ. 2542 มาตรา 5 และ 7
ความรับผิดทางอาญา (อัตราโทษ)	ระวางโทษสองในสามส่วน ของโทษที่กำหนดไว้สำหรับ ความผิดที่สนับสนุน	ระวางโทษเช่นเดียวกับ ตัวการในการกระทำ ความผิด	ระวางโทษเช่นเดียวกับ ตัวการในการกระทำ ความผิด
ช่วงเวลาในการช่วยเหลือ หรืออำนวยความสะดวก อันถือเป็นความผิดฐาน ผู้สนับสนุน	ก่อนหรือขณะการหนีภาษี อากรสำเร็จลง	ก่อนหรือขณะการหนีภาษี อากรสำเร็จลง	ก่อน ขณะหรือหลังการ กระทำความผิด

จากตารางข้างต้น พบว่าผู้สนับสนุนการหนีภาษีอากรควรได้รับโทษเสมือนตัวการ เช่นเดียวกับกรณี
การสนับสนุนการหนีอากรศุลกากรหรือการสนับสนุนการกระทำความผิดอาญาร้ายแรงที่เทียบเท่า เช่น การฟอก
เงิน

ตารางเปรียบเทียบความรับผิดทางอาญากรณีการสนับสนุนการกระทำความผิดระหว่างกฎหมายไทย
และกฎหมายต่างประเทศ

ประเด็นศึกษา เปรียบเทียบ	กฎหมายอาญา ของสหราชอาณาจักร	กฎหมายอาญาของ ประเทศ สหรัฐอเมริกา	กฎหมายอาญาของ ประเทศเยอรมัน	กฎหมายอาญาของ ประเทศไทย
ระบบกฎหมาย	ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law)		ระบบกฎหมายแบบลายลักษณ์อักษร (Civil Law)	
การแบ่งผู้กระทำความผิดหรือผู้ร่วมกระทำความผิด	หลักการแบ่งผู้กระทำความผิดหรือผู้ร่วมกระทำความผิด ดังนี้ 1. ผู้กระทำความผิด (Principle in the first degree) 2. ตัวการร่วม (Principle in the second degree) หรือการสมคบกระทำความผิด (The offence of conspiracy) 3. ผู้ร่วมกระทำความผิดในรูปแบบผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน (Accessory) โดยแบ่งเป็น - ผู้ร่วมกระทำความผิดก่อนเกิดเหตุ (Accessory before the fact) และ - ผู้ร่วมกระทำความผิดหลังเกิดเหตุ (Accessory after the fact) เช่นเดียวกัน		หลักการแบ่งผู้กระทำความผิดหรือผู้ร่วมกระทำความผิด ดังนี้ 1. ผู้กระทำความผิดโดยตรง 2. ผู้กระทำความผิดโดยผ่านผู้อื่น 3. ผู้ร่วมกระทำความผิด คือ ผู้ใช้และผู้สนับสนุน	
การแบ่งผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน	ไม่มีการแบ่งประเภทผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน โดยความรับผิดทางอาญาของผู้ใช้และผู้สนับสนุนนั้นถือเป็นผู้ร่วมกระทำความผิดก่อนหรือหลังเกิดเหตุ แล้วแต่กรณี		แบ่งผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนอย่างชัดเจน	
การบัญญัติความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร	ผู้ร่วมกระทำความผิดก่อนเกิดเหตุรับโทษเสมือนตัวการ		ผู้ใช้และผู้สนับสนุนรับโทษเสมือนตัวการ อย่างไรก็ตาม กรณี	กรณีผู้ถูกใช้กระทำความผิด ผู้ใช้รับโทษเสมือนตัวการ

ประเด็นศึกษา เปรียบเทียบ	กฎหมายอาญา ของสหราชอาณาจักร	กฎหมายอาญาของ ประเทศ สหรัฐอเมริกา	กฎหมายอาญาของ ประเทศเยอรมัน	กฎหมายอาญาของ ประเทศไทย
			ผู้สนับสนุนอาจได้ ลดหย่อนโทษได้	กรณีผู้สนับสนุน ต้องรับ โทษสองในสามส่วนของ โทษที่สนับสนุนนั้น

5.1.3. ปัญหาความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรภายหลังการกระทำ ความผิดสำเร็จลง

กฎหมายอาญาทุกประเทศกำหนดความรับผิดสำหรับกรณีการช่วยเหลือการกระทำผิดก่อนหรือขณะการกระทำผิดสำเร็จลง ซึ่งผู้ช่วยเหลือการกระทำผิด ไม่ว่าจะในรูปแบบการใช้ การสนับสนุนหรือรูปแบบอื่นใดย่อมต้องได้รับโทษทางอาญาตามที่กฎหมายบัญญัติเอาไว้

จากการศึกษา พบว่า กฎหมายอาญาของสหราชอาณาจักรหรือประเทศอเมริกามีการกำหนดความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการกระทำผิดภายหลังการกระทำผิดสำเร็จลง โดยกำหนดให้ผู้ช่วยเหลือ ซึ่งรวมถึงผู้สนับสนุนต้องรับผิดและโทษเสมือนตัวการ หรือรับผิดในฐานความผิดอื่นหากมีบทเฉพาะกำหนดไว้ ซึ่งความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการกระทำผิดหลังเกิดเหตุถูกนำมาปรับใช้สำหรับกรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรด้วย

อย่างไรก็ตามกฎหมายของประเทศไทยมิได้กำหนดให้ผู้สนับสนุนการหนีภาษีอากรภายหลังการหนีภาษีอากรสำเร็จลงต้องได้รับผิดทางอาญาไว้เป็นบทเฉพาะ อาจเป็นช่องโหว่ทางกฎหมายอาญาที่ส่งเสริมให้บุคคลสนับสนุนการหนีภาษีอากรในประเทศไทย

ตารางเปรียบเทียบความรับผิดทางอาญากรณีการสนับสนุนการกระทำความผิดก่อน ขณะและหลังการ
กระทำความผิดสำเร็จลงระหว่างกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ

ประเด็นศึกษา เปรียบเทียบ	กฎหมายอาญา ของสหราชอาณาจักร	กฎหมายอาญาของ ประเทศ สหรัฐอเมริกา	กฎหมายอาญาของ ประเทศเยอรมัน	กฎหมายอาญาของ ประเทศไทย
การบัญญัติความรับผิดทางอาญากรณี การช่วยเหลือการ หนีภาษีอากรก่อน เกิดเหตุ	ผู้ร่วมกระทำความผิดก่อนเกิดเหตุรับโทษ เสมือนตัวการ		ผู้ใช้และผู้สนับสนุนรับ โทษเสมือนตัวการ อย่างไรก็ตาม กรณี ผู้สนับสนุนอาจได้ ลดหย่อนโทษได้	กรณีผู้ถูกใช้กระทำ ความผิด ผู้ใช้รับโทษ เสมือนตัวการ กรณีผู้สนับสนุน ต้องรับ โทษสองในสามส่วนของ โทษที่สนับสนุนนั้น
การบัญญัติความรับผิดทางอาญากรณี การช่วยเหลือการ หนีภาษีอากรหลัง เกิดเหตุ	ผู้ร่วมกระทำความผิดหลังเกิดเหตุรับโทษ เสมือนตัวการ หรือรับโทษตามฐานอื่น ตามที่กฎหมายบัญญัติไว้		ไม่มีการบัญญัติความรับผิดทางอาญากรณีการ ช่วยเหลือการหนีภาษีอากรหลังเกิดเหตุไว้เป็นบท เฉพาะ แต่อาจการช่วยเหลือดังกล่าวอาจเป็น ความผิดทางอาญาฐานอื่น	

5.1.4. ปัญหาเรื่องกฎหมายของประเทศไทยมิได้บัญญัติความรับผิดทางอาญากรณีนิติบุคคล
ไม่จัดหามาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร

บุคคลผู้ช่วยเหลือผู้อื่นให้หนีภาษีอากรอาจเป็นผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล เช่น ลูกจ้างหรือตัวแทน
ของนิติบุคคล เป็นต้น โดยผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลอาจช่วยเหลือให้ผู้อื่นหนีภาษีอากรเพื่อประโยชน์ของนิติ
บุคคลหรือผลประโยชน์ส่วนตัวก็ได้

สหราชอาณาจักรเล็งเห็นถึงปัญหาทางกฎหมายดังกล่าวจึงออกพระราชบัญญัติอาชญากรรมทาง
การเงินเพื่อส่งเสริมให้นิติบุคคลเป็นอีกหนึ่งช่องทางในการดูแลผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลไม่ให้กระทำการ
ช่วยเหลือผู้อื่นให้หนีภาษีอากรเพื่อลดปัญหาการหนีภาษีอากรอย่างยั่งยืน โดยกำหนดให้นิติบุคคลต้องม
ความรับผิดทางอาญาหากผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการช่วยเหลือผู้อื่นให้หนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วย
กฎหมายและนิติบุคคลไม่จัดหามาตรการป้องกันการกระทำความผิดดังกล่าวด้วย ซึ่งเป็นการกำหนด
ความรับผิดทางอาญาสำหรับนิติบุคคล ตามหลัก Proactive Corporate Fault Doctrine

ความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคลกรณีนิติบุคคลไม่จัดทำมาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษี
อากรที่เกิดขึ้น ตามพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักร

ขั้นที่ 1: ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเจตนาโดยทุจริตหนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วย
กฎหมายและกฎหมายบัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษรให้การหนีภาษีอากรเป็น
ความผิดทางอาญา



ขั้นที่ 2: ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล (Associate Person) เจตนาช่วยเหลือผู้อื่นให้หนี
ภาษีอากร โดยมิใช่เพื่อประโยชน์ของนิติบุคคล และ กฎหมายบัญญัติไว้เป็นลาย
ลักษณ์อักษรให้การช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเป็นความผิดทางอาญา



ขั้นที่ 3: นิติบุคคลมีความรับผิดทางอาญา เว้นแต่นิติบุคคลพิสูจน์ได้ว่านิติบุคคล
จัดทำมาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการ
ช่วยเหลือผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรให้หนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมายแล้ว

อย่างไรก็ตามกฎหมายของประเทศไทยมิได้บัญญัติความรับผิดทางอาญาสำหรับนิติบุคคลกรณีนิติ
บุคคลไม่จัดทำมาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร อาจเป็นช่องทางเปิดโอกาสให้มีการกระทำ
ความผิดทางอาญาในรูปแบบการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรได้

นอกจากนี้ เมื่อกฎหมายภาษีอากรหรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องของประเทศไทยมิได้บัญญัติให้การ
ช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเป็นความผิดทางอาญาไว้เป็นลายลักษณ์อักษรเช่นเดียวกับพระราชบัญญัติ
อาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักร อาจทำองค์ประกอบความผิดทางอาญาดังกล่าวสำหรับนิติ
บุคคลขาดไป เนื่องจากพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักรกำหนดไว้โดยชัดแจ้ง
ว่านิติบุคคลมีความรับผิดทางอาญากรณีไม่จัดทำมาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติ
บุคคลกระทำการช่วยเหลือผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรให้หนีภาษีอากรได้ เมื่อมีกฎหมายของสหราชอาณาจักร
บัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษรว่าการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเป็นความผิดทางอาญา

ปัญหาช่องว่างทางกฎหมายของประเทศไทยกรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร หากนำความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักรมาใช้

ความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคลตาม
พระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน
ของสหราชอาณาจักร

ปัญหาช่องว่างทางกฎหมาย
ภาษีอากรและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
ในประเทศไทย

ขั้นที่ 1: ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเจตนาโดยทุจริต
หนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมายและ
กฎหมายบัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษรให้การหนี
ภาษีอากรเป็นความผิดทางอาญา



ขั้นที่ 2: ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล (Associate
Person) เจตนาช่วยเหลือผู้อื่นให้หนีภาษีอากร
โดยมิใช่เพื่อประโยชน์ของนิติบุคคล และ
กฎหมายบัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษรให้การ
ช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเป็นความผิดทาง
อาญา



กฎหมายภาษีอากรและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
ในประเทศไทยมิได้บัญญัติความรับผิดทาง
อาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรไว้
เป็นลายลักษณ์อักษรหรือบทเฉพาะ



ขั้นที่ 3: นิติบุคคลมีความรับผิดทางอาญา เว้นแต่
นิติบุคคลพิสูจน์ได้ว่านิติบุคคลจัดทำมาตรการที่
เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติ
บุคคลกระทำการช่วยเหลือผู้มีหน้าที่เสียภาษี
อากรให้หนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย
แล้ว



กฎหมายภาษีอากรและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
ในประเทศไทยมิได้กำหนดความหมายของ
คำว่า “ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล”

กฎหมายภาษีอากรและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
ในประเทศไทยมิได้บัญญัติความรับผิดทาง
อาญาสำหรับนิติบุคคล

จากแผนภาพข้างต้น พบว่า พระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักรกำหนดความหมายของคำนิยาม “ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล” ไว้กว้างมาก ซึ่งรวมถึงลูกจ้าง สาขาหรือบริษัทลูกของนิติบุคคล ตัวแทน ผู้จัดจำหน่าย หน่วยงานหรือที่ปรึกษาทางกฎหมาย นายหน้า หรือบุคคลใดก็ตามที่ให้บริการหรือมีความเกี่ยวข้องกับนิติบุคคล แต่กฎหมายอาญาของประเทศไทยกำหนดให้ “ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล” คือ ผู้ที่มีอำนาจกระทำการแทนของนิติบุคคลเท่านั้น เช่น คณะกรรมการผู้มีอำนาจของบริษัท ผู้จัดการห้างหุ้นส่วนฯ เป็นต้น ดังนั้นหากประเทศไทยต้องการนำความรับผิดชอบทางอาญาของนิติบุคคลกรณีไม่จัดทำมาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการช่วยเหลือผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรให้หนีภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักรมาใช้ จึงมีความจำเป็นในการกำหนดคำนิยาม “ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล” ด้วย

5.2. การกำหนดความรับผิดชอบอาญาความผิดฐานช่วยเหลือการหนีภาษีอากรสำหรับกฎหมายของประเทศไทย

การหนีภาษีอากรเป็นการฉ้อโกงโดยทุจริตซึ่งหลายประเทศนับว่าเป็นอาชญากรรมร้ายแรง และการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรถือว่าการช่วยเหลืออาชญากรรมร้ายแรงด้วย เมื่อการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเป็นการกระทำที่กระทบกระเทือนต่อสังคม และหมู่ชนส่วนมากมิได้ให้อภัยแก่การกระทำนั้น กล่าวคือเป็นการฉ้อโกงรายได้ของรัฐและก่อให้เกิดความไม่ยุติธรรมในสังคม ดังนั้นกฎหมายไทยควรบัญญัติความรับผิดชอบอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในรูปแบบต่างๆ โดยพิจารณาวัตถุประสงค์ของการบัญญัติกฎหมายอาญา ตามแนวคิดของศาสตราจารย์ในเกิล วอล์กเกอร์ โดยเล็งเห็นว่าการบัญญัติกฎหมายอาญานั้นจะต้องทำให้บรรลุถึงวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองป้องกันการฉ้อโกง หรือเพื่อคุ้มครองและป้องกันสาธารณชนจากความไม่สะดวกสบายต่างๆ รวมทั้งกรณีการใช้สภาพบังคับในทางอาญาในการเก็บภาษีอากร และการกำหนดความรับผิดและโทษทางอาญาต้องสอดคล้องกับวัตถุประสงค์การลงโทษของศาสตราจารย์เฮอร์เบิร์ต แอล แพ็กเกอร์ด้วย

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 77 วรรคท้าย ได้วางหลักเกณฑ์ในการกำหนดโทษอาญา 3 ประการ คือ ต้องเป็นการกระทำที่กระทบต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนอย่างร้ายแรงและมีผลกระทบต่อส่วนรวม ต้องเป็นกรณีที่ไม่สามารถใช้มาตรการอื่นใดเพื่อบังคับใช้กฎหมายอย่างได้ผลหรือมีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะทำให้ประชาชนปฏิบัติตามกฎหมายได้ และต้องเป็นความผิดอาญาที่มีโทษปรับสถานเดียวหรือที่มีโทษจำคุกและเปรียบเทียบปรับทำให้คดีอาญาระงับได้ หากโดยสภาพแล้วไม่ใช่ความผิดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนอย่างร้ายแรง สมควรใช้โทษปรับทางปกครองหรือวิธีการอื่นแทนการปรับ

จากการศึกษา พบว่า ว่าการหนีภาษีอากรเป็นการกระทำที่กระทบต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนอย่างร้ายแรงและมีผลกระทบต่อส่วนรวม¹¹⁴ จึงอาจถือได้ว่าการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเป็นการกระทำที่กระทบต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนอย่างร้ายแรง และมีผลกระทบต่อส่วนรวมด้วยเช่นกัน และเมื่อไม่มีมาตรการอื่นใดป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในประเทศไทย รัฐควรกำหนดความรับผิดและโทษทางอาญาสำหรับการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรโดยวัตถุประสงค์ในการลงโทษเพื่อเป็นการป้องกันทั่วไป คือ การใช้โทษเพื่อเป็นการข่มขู่ ยับยั้ง ป้องกันหรือปราบปรามบุคคลเกิดความกลัวมิให้กระทำความผิด และเพื่อเป็นการป้องกันพิเศษ คือ การลงโทษเพื่อมิให้ผู้กระทำความผิดนั้นๆ กระทำความผิดเดียวกันนั้นซ้ำอีก ตามหลักวัตถุประสงค์ของการลงโทษทางอาญา

กฎหมายภาษีอากรหรือกฎหมายอาญาหลายประเทศได้กำหนดความรับผิดทางอาญาสำหรับการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเป็นบทเฉพาะและเป็นสายลักษณะอักษรชัดเจน ดังนี้

ประเทศ	การกำหนดความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร
สหราชอาณาจักร	มี และกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงิน
ประเทศเยอรมัน	มี และกำหนดไว้ใน German Fiscal Code
ประเทศสหรัฐอเมริกา	มี และกำหนดไว้ใน Title 18 United States Code

ดังนั้น จากการศึกษเปรียบเทียบเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรและกฎหมายอาญาของต่างประเทศ พบว่ากฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยควรบัญญัติความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรไว้เป็นบทเฉพาะเพื่อแก้ไขปัญหากฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยกรณีการหนีภาษีอากร ดังที่กล่าวไว้ข้างต้นในบทที่ 5.1. ดังนี้

5.2.1. การบัญญัติบทเฉพาะสำหรับความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร และการเพิ่มอัตราโทษของผู้สนับสนุนการหนีภาษีอากร

จากที่ได้กล่าวมาในบทที่ 5.1 เมื่อกฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติบทเฉพาะไว้สำหรับความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร จึงมีปัญหาเรื่องการพิสูจน์เจตนาสำหรับความรับผิดทางอาญากรณีดังกล่าว หรือความรับผิดของผู้สนับสนุนการหนีภาษีอากรไม่เหมาะสมกับความร้ายแรงของความผิดที่

¹¹⁴ คำพิพากษาฎีกาที่ 4899/2551 ที่วินิจฉัยว่า ข้อตกลงที่จะยินยอมให้โจทก์ทั้งสองระบุจำนวนค่าเช่าให้ต่ำกว่าความเป็นจริงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้ซึ่งเป็นหน้าที่ของพลเมืองไทยตามกฎหมายนั้น ย่อมเป็นข้อตกลงที่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน

เกิดขึ้น อีกทั้งมีผลกระทบต่อองค์ประกอบความผิดทางอาญาของนิติบุคคล หากกฎหมายของประเทศไทยมีความประสงค์จะกำหนดความรับผิดทางอาญาดังกล่าว ดังนั้นกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยควรแก้ไขบทบัญญัติความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร ดังนี้

กรณีประมวลรัษฎากรควรเพิ่มความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรโดยบัญญัติความรับผิดทางอาญาเพิ่มเติมว่า “ภายใต้บทบัญญัตินี้ ผู้ใดเป็นผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน หรือสมคบกันในการหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือการกระทำความผิดมาตรา 37 มาตรา 37 ทวิ มาตรา 37 ตริ หรือมาตรา 90/4 ต้องระวางโทษเช่นเดียวกับตัวการในการกระทำความผิดนั้น”

กรณีพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ควรเพิ่มบทบัญญัติความรับผิดสำหรับการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในรูปแบบต่างๆ โดยบัญญัติว่า “ผู้ใดเป็นผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน หรือสมคบกันในการกระทำความผิดมาตรา 200 หรือมาตรา 202 ต้องระวางโทษเช่นเดียวกับตัวการในการกระทำความผิดนั้น”

5.2.2. การบัญญัติความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรภายหลังการกระทำความผิดสำเร็จลง

ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น กฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยควรพิจารณาการกำหนดความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรภายหลังการกระทำความผิดสำเร็จลง เนื่องจากการหนีภาษีอากรเป็นอาชญากรรมร้ายแรงเหมือนกับความผิดฐานฟอกเงิน ตามพระราชบัญญัติปราบปรามและป้องกันการฟอกเงิน พ.ศ. 2542

ดังนั้นเพื่อป้องกันการส่งเสริมการหนีภาษีอากร ประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายภาษีอากรอื่นที่เกี่ยวข้องในประเทศไทยควรเพิ่มบทบัญญัติความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรภายหลังการกระทำความผิดสำเร็จลง ดังนี้

“ในความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากร ผู้ใดกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งต่อไปนี้ ต้องระวางโทษเช่นเดียวกับตัวการในความผิดนั้น

- (1) สนับสนุนการกระทำความผิดหรือช่วยเหลือผู้กระทำความผิดก่อนหรือขณะกระทำความผิด
- (2) จัดหา หรือให้เงินหรือทรัพย์สิน ยานพาหนะ สถานที่ หรือวัตถุใดๆ หรือกระทำการใดๆ เพื่อช่วยให้ผู้กระทำความผิดหลบหนีหรือเพื่อมิให้ผู้กระทำความผิดถูกลงโทษ หรือเพื่อให้ได้รับประโยชน์ในการกระทำความผิด

ผู้ใดจัดหาหรือให้เงินหรือทรัพย์สิน ที่พำนักหรือที่ซ่อนเร้น เพื่อช่วยบิดา มารดา บุตร สามีหรือภริยาของตนให้พ้นจากการถูกจับกุม ศาลจะไม่ลงโทษผู้นั้นหรือลงโทษผู้นั้นน้อยกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับความผิดนั้นเพียงใดก็ได้”

5.3. การกำหนดความรับผิดอาญาสำหรับนิติบุคคลกรณีไม่จัดทำมาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร

สหราชอาณาจักรออกพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินเพื่อส่งเสริมให้นิติบุคคลเป็นอีกหนึ่งช่องทางในการดูแลผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลไม่ให้กระทำการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเพื่อลดปัญหาการหนีภาษีอากรอย่างยั่งยืน โดยกำหนดให้นิติบุคคลต้องมีความรับผิดทางอาญาหากผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร และนิติบุคคลไม่จัดทำมาตรการป้องกันการกระทำความผิดดังกล่าว นั้นด้วย ซึ่งเป็นการกำหนดความรับผิดทางอาญาสำหรับนิติบุคคล ตามหลัก Proactive Corporate Fault Doctrine อีกทั้งประเทศเยอรมันได้ออกร่างกฎหมาย The Act to Strengthen Integrity in Business ที่มีเนื้อหาคล้ายกันเพื่อป้องกันผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการช่วยเหลือผู้อื่นให้หนีภาษีอากร

ดังนั้นประมวลรัษฎากรของประเทศไทย และกฎหมายภาษีอื่นที่เกี่ยวข้องควรเพิ่มบทบัญญัติความรับผิดทางอาญาสำหรับนิติบุคคลในทำนองเดียวกัน โดยเพิ่มบทบัญญัติความรับผิดทางอาญา ดังนี้

“หากผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลเจตนากระทำการหรืองดเว้นการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งเพื่อก่อให้เกิด ช่วยเหลือหรืออำนวยความสะดวกให้ผู้อื่นกระทำการหรืองดเว้นการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร นิติบุคคลต้องระวางโทษ...

อนึ่ง ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล หมายถึง ลูกจ้าง สาขาหรือบริษัทลูกของนิติบุคคล ตัวแทน ผู้จัดจำหน่าย หนายความหรือที่ปรึกษาทางกฎหมาย นายหน้า หรือบุคคลใดก็ตามที่ให้บริการหรือมีความเกี่ยวข้องกับนิติบุคคลด้านใดด้านหนึ่งด้วย

ทั้งนี้นิติบุคคลอาจได้รับยกเว้นความผิดและโทษหากนิติบุคคลจัดทำมาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการหรืองดเว้นการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งเพื่อก่อให้เกิด ช่วยเหลือหรืออำนวยความสะดวกให้ผู้อื่นหลีกเลี่ยงภาษีอากร”

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1. บทสรุป

เมื่อกฎหมายกำหนดให้ประชาชนของรัฐมีหน้าที่ชำระภาษีอากร ดังนั้นการหนีภาษีอากรหรือหลีกเลี่ยงภาษีอากรจึงเป็นการกระทำความผิดอาญาอย่างหนึ่งเนื่องจากการกระทำดังกล่าวก่อให้เกิดความเสียหายต่อรัฐและสังคม ตามประมวลรัษฎากร กฎหมายภาษีอากรอื่นหรือกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินด้วย ซึ่งหลายประเทศกำหนดให้การหนีภาษีอากรเป็นอาชญากรรมที่ร้ายแรงและได้จัดทำมาตรการภายในประเทศหรือจัดทำความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อป้องกันการกระทำความผิดดังกล่าว

อนึ่ง จากการศึกษาพบว่า การหนีภาษีอากรอาจเกิดจากการกระทำของบุคคลคนเดียวหรือหลายคนก็ได้ หากการหนีภาษีอากรเกิดจากการกระทำของบุคคลหลายคนหรือการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรโดยบุคคลอื่น ต้องพิจารณาว่าบุคคลนั้นเป็นตัวการ ผู้ใช้ หรือผู้สนับสนุนการกระทำความผิดเพื่อพิจารณาความรับผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากร กฎหมายภาษีอากรอื่นที่เกี่ยวข้องและประมวลกฎหมายอาญาของประเทศไทยต่อไป เมื่อประมวลรัษฎากรและประมวลกฎหมายอาญากำหนดให้การหนีภาษีอากรและการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเป็นความผิดทางอาญาแต่บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวมิได้บัญญัติบทเฉพาะสำหรับความรับผิดทางอาญาในการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรไว้ จึงมีความจำเป็นต้องนำหลักทั่วไปของกฎหมายอาญามาปรับใช้ด้วย

ประเทศไทยใช้ระบบกฎหมายแบบลายลักษณ์อักษร ซึ่งกำหนดความรับผิดทางอาญาของผู้กระทำความผิดหรือผู้ร่วมกระทำความผิด เช่น ตัวการ ผู้ใช้ และผู้สนับสนุน แตกต่างจากระบบกฎหมายแบบจารีตประเพณี เช่น สหราชอาณาจักร หรือประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นต้น โดยมีประเด็นดังต่อไปนี้

1. ระบบกฎหมายแบบลายลักษณ์อักษรหรือกฎหมายของประเทศไทย กำหนดความรับผิดทางอาญาของผู้ใช้และผู้สนับสนุนแยกออกจากกัน ส่งผลให้ผู้รับผิดทางอาญาเสมือนตัวการในการกระทำความผิด หากผู้ถูกใช้กระทำความผิดสำเร็จลง และผู้สนับสนุนมีความรับผิดทางอาญาและรับโทษเพียงสองในสามส่วนของโทษที่สนับสนุนนั้น ส่วนระบบกฎหมายแบบจารีตประเพณีไม่ได้แยกความรับผิดทางอาญาของผู้ใช้และผู้สนับสนุน โดยคำนึงว่าการใช้และการสนับสนุนการกระทำความผิดทางอาญาไม่ว่าในรูปแบบการสนับสนุนหรือช่วยเหลือ (Aiding) การใช้ (Abetting) การให้คำปรึกษา (Counselling) หรือการปล่อยให้มีการหนีภาษีอากรเกิดขึ้น (Procuring) เป็น “การช่วยเหลือการกระทำความผิด” และส่งผลให้ผู้ใช้และผู้สนับสนุนมีความรับผิดทางอาญาและรับโทษเสมือนตัวการในการกระทำความผิด

2. ระบบกฎหมายแบบลายลักษณ์อักษรหรือกฎหมายของประเทศไทย บัญญัติความรับผิดทางอาญาของผู้สนับสนุนสำหรับการช่วยเหลืออำนวยความสะดวกในการกระทำความผิด ก่อนหรือขณะการกระทำความผิดสำเร็จลงเท่านั้น โดยไม่ได้บัญญัติความรับผิดทางอาญากรณีการสนับสนุนภายหลังการกระทำความผิดไว้ แต่ระบบกฎหมายจารีตประเพณีกำหนดให้การสนับสนุนการกระทำความผิดก่อน ขณะหรือหลังการกระทำความผิดเป็นความรับผิดทางอาญาด้วย

จากประเด็นข้างต้น เมื่อนำกฎหมายอาญามาปรับใช้กับกรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรซึ่งเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดการหนีภาษีอากรในประเทศไทยพบว่ามีช่องว่างทางกฎหมายทำให้ผู้สนับสนุนการหนีภาษีอากรหลุดพ้นจากความรับผิดทางอาญาหรือตรึงมัดโดยไม่ได้สัดส่วนกับความร้ายแรงของความผิด กล่าวคือ ตามระบบกฎหมายแบบจารีตประเพณี ผู้ช่วยเหลือการหนีภาษีอากรมีความผิดทางอาญาและต้องรับโทษเสมือนตัวการในการหนีภาษีอากร แต่กฎหมายอาญาของประเทศไทยกำหนดให้ผู้สนับสนุนมีความผิดทางอาญาและต้องรับโทษเพียงสองในสามส่วนซึ่งไม่ได้สัดส่วนกับความร้ายแรงของความผิด ดังที่กล่าวมาในบทที่ 5

ทั้งนี้ องค์ประกอบของความผิดฐานผู้สนับสนุนการหนีภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนาเป็นสำคัญ หากไม่สามารถพิสูจน์องค์ประกอบภายในดังกล่าวได้ เนื่องจากขาดพยานหลักฐานที่เพียงพอหรือเกิดจากปัญหาดุลยพินิจในการดำเนินคดีทางอาญาของพนักงานเจ้าหน้าที่ ย่อมทำให้ผู้สนับสนุนการหนีภาษีอากรหลุดพ้นจากความผิดฐานดังกล่าว หรืออาจมีความรับผิดและโทษตามความผิดอาญาฐานอื่น เช่น ฐานปลอมและใช้เอกสาร เป็นต้น อาจก่อให้เกิดความไม่ยุติธรรมขึ้น

อนึ่ง การกำหนดความรับผิดทางอาญากรณีผู้สนับสนุนหลังการกระทำความผิดสำเร็จลงเป็นอีกประเด็นหนึ่งที่ควรพิจารณาเป็นสำคัญ เนื่องจากการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรโดยรูปแบบต่างๆ ถือเป็น การส่งเสริมให้เกิดการหนีภาษีอากรขึ้น กฎหมายของสหราชอาณาจักรจึงกำหนดความผิดของผู้ช่วยเหลือการหนีภาษีอากร ไม่ว่าจะช่วยเหลือดังกล่าวเกิดขึ้นก่อน ขณะ หรือหลังการหนีภาษีอากรสำเร็จลง โดยผู้ช่วยเหลือการหนีภาษีอากรต้องรับโทษเสมือนตัวการ แต่กฎหมายอาญาของประเทศไทยมิได้กำหนดความรับผิดทางอาญาของผู้สนับสนุนการหนีภาษีอากรภายหลังการหนีภาษีอากรสำเร็จลง จึงเป็นช่องว่างทางกฎหมายในการป้องกันและปราบปรามอาชญากรรมที่เกิดขึ้น

นอกจากนี้ การช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในประเทศไทยมักเกิดจากการกระทำของผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล ไม่ว่าจะเพื่อประโยชน์ของตนเอง นิติบุคคล หรือผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากร แม้กฎหมายอาญาหรือกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องของประเทศไทยบัญญัติให้นิติบุคคลมีความรับผิดทางอาญา หากผู้เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลได้กระทำการช่วยเหลือผู้อื่นให้หนีภาษีอากรเพื่อประโยชน์ของนิติบุคคล ตามทฤษฎี Vicarious Liability หรือ Agency Theory ซึ่งกำหนดให้นิติบุคคลซึ่งเป็นนายจ้างหรือตัวการต้องรับผิดทางอาญาใน

การกระทำของบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นลูกจ้างหรือตัวแทน และเมื่อลูกจ้างหรือตัวแทนได้กระทำความผิดอาญาทางการที่จ้างหรือในอำนาจของตัวแทนเพื่อประโยชน์ของนิติบุคคล หรือตามทฤษฎี Identification Doctrine ที่กำหนดให้นิติบุคคลเป็นผู้กระทำความผิดและมีความรับผิดชอบทางอาญาโดยตรงสำหรับการกระทำของบุคคลธรรมดาซึ่งมีสถานภาพในนิติบุคคลที่มีระดับสูงพออันถือว่าเป็น “จิตวิญญาณและเจตจำนงโดยแท้ของนิติบุคคล” และบุคคลธรรมดาได้กระทำความผิดอาญาขึ้นภายในขอบเขตวัตถุประสงค์ของนิติบุคคล แต่ระบบกฎหมายของประเทศไทยไม่ได้กำหนดความรับผิดชอบทางอาญาของนิติบุคคลกรณีไม่จัดทำมาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร กล่าวคือ จัดทำมาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการช่วยเหลือผู้อื่นหนีภาษีอากรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งแตกต่างจากกฎหมายของสหราชอาณาจักรหรือพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินซึ่งบัญญัติให้ให้นิติบุคคลมีความรับผิดชอบทางอาญาดังกล่าว ตามหลักความรับผิดชอบทางอาญาของนิติบุคคล ที่เรียกว่า Proactive and Reactive Corporate Fault นั้นเอง ดังนั้นช่องโหว่ของกฎหมายของประเทศไทยดังกล่าว ทำให้รัฐไม่สามารถแก้ไขปัญหาการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรโดยผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลได้อย่างมีประสิทธิภาพ

พระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักร มาตรา 45 และ 46 บัญญัติให้นิติบุคคลมีความรับผิดชอบทางอาญาหากผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการช่วยเหลือผู้อื่นให้หนีภาษีอากรในรูปแบบต่างๆ โดยมีอัตราโทษปรับที่ไม่จำกัด เว้นแต่ว่านิติบุคคลพิสูจน์ได้ว่านิติบุคคลได้จัดทำมาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรที่เกิดขึ้นแล้ว และกรณีนิติบุคคลซึ่งจดทะเบียนนอกสหราชอาณาจักรแต่มีความเกี่ยวข้องด้านใดด้านหนึ่งกับสหราชอาณาจักร (UK Nexus) ต้องมีความรับผิดชอบทางอาญาดังกล่าวด้วยเช่นกัน หากความผิดฐานการหนีภาษีอากรและความผิดฐานการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรได้บัญญัติให้เป็นความผิดอาญาในประเทศที่มีความผิดเกิดขึ้น ตามหลักความผิดอาญาสองรัฐ (Dual Criminality) โดยองค์ประกอบความผิดทางอาญาของนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักรมี 3 ประการ ดังนี้

1. ผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร ซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลได้กระทำการหนีภาษีอากรโดยเจตนาทุจริตและกฎหมายสหราชอาณาจักรหรือประเทศที่มีความผิดเกิดขึ้นได้บัญญัติให้การหนีภาษีอากรเป็นความผิดทางอาญา

2. ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล ซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลได้กระทำในอำนาจหรือขอบเขตของนิติบุคคลเพื่อช่วยเหลือผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรในการหนีภาษีอากร ทั้งนี้ต้องมีใช่เป็นการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเพื่อประโยชน์ของนิติบุคคลเอง และกฎหมายสหราชอาณาจักรหรือประเทศที่มีความผิดเกิดขึ้นได้บัญญัติให้การช่วยเหลือการหนีภาษีอากรดังกล่าวเป็นความผิดทางอาญา

3. นิติบุคคลมีความรับผิดชอบทางอาญาโดยนิตินัยเมื่อการกระทำความผิดตามองค์ประกอบที่ 1 และ 2 สำเร็จลง และนิติบุคคลไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่านิติบุคคลไม่จัดหามาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีซึ่งเกิดขึ้น อีกทั้งไม่มีข้อยกเว้นตามบทบัญญัติของกฎหมายสหราชอาณาจักรอย่างอื่นใดมาใช้บังคับได้

ประเด็นสุดท้ายจากกรณีศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายของประเทศไทยและสหราชอาณาจักร พบว่ากฎหมายของประเทศไทยกำหนดว่า ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล หมายถึง ผู้แทนนิติบุคคลซึ่งมีอำนาจกระทำการแทนนิติบุคคล เช่น คณะกรรมการหรือผู้จัดการของนิติบุคคล เป็นต้น แต่พระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักรกำหนดความหมายของผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลไว้อย่างกว้างขวางโดยมีจุดประสงค์เพื่อให้ครอบคลุมลักษณะของผู้ช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในรูปแบบของผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลให้มากที่สุด โดยกำหนดให้ ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล หมายถึง บุคคลที่ทำมีอำนาจหน้าที่กระทำการในนามของนิติบุคคล รวมถึง ลูกจ้างของนิติบุคคล ตัวแทนของนิติบุคคล และบุคคลอื่นใดที่ให้บริการหรือในนามของนิติบุคคล โดยพิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างนิติบุคคลและผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลโดยแท้จริง ซึ่งความแตกต่างในคำนิยามของผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลอาจส่งผลต่อความรับผิดชอบทางอาญาของนิติบุคคลได้

เมื่อการหนีภาษีอากรเป็นเป็นการกระทำที่กระทบต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนอย่างร้ายแรงและมีผลกระทบต่อส่วนรวม จึงอาจถือได้ว่าการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเป็นการกระทำที่กระทบต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนอย่างร้ายแรงและมีผลกระทบต่อส่วนรวมด้วยเช่นกัน และเมื่อไม่มีมาตรการอื่นใดป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร ประเทศไทยควรนำพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักรและกฎหมายอาญาที่เกี่ยวข้องมาปรับใช้เพื่อลดปัญหาการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรและช่องว่างทางกฎหมายอาญาดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น โดยบัญญัติความรับผิดชอบทางอาญาให้ผู้สนับสนุนการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรได้รับโทษเสมือนตัวการ ไม่ว่าจะเป็นการช่วยเหลือหรืออำนวยความสะดวกในการหนีภาษีอากรก่อน ขณะหรือหลังการหนีภาษีอากรสำเร็จลง และบัญญัติความรับผิดชอบทางอาญาของนิติบุคคลกรณีการไม่จัดหามาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในและนอกประเทศไทยเป็นบทเฉพาะ โดยคำนึงถึงหลักในการกำหนดโทษอาญาตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 77 และ หลักประกันในกฎหมายอาญาหรือหลักความชอบด้วยกฎหมายเป็นสำคัญเพื่อไม่ให้กระทบต่อสิทธิเสรีภาพของปัจเจกชนมากเกินไป

6.2. ข้อเสนอแนะ

แม้ว่าประมวลรัษฎากรและประมวลกฎหมายอาญาของไทยจะกำหนดให้การหนีภาษีอากรและการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเป็นความผิดทางอาญาแต่บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวมิได้บัญญัติบทเฉพาะสำหรับความรับผิดทางอาญาในการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรภายหลังจากการกระทำความผิด และกรณีความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคลที่ไม่จัดหามาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรที่เกิดขึ้น ทำให้เกิดช่องว่างทางกฎหมายส่งผลให้บุคคลหรือนิติบุคคลพ้นจากความรับผิดทางอาญาได้ นอกจากนี้การกำหนดโทษทางอาญาโดยใช้หลักทั่วไปเรื่องผู้สนับสนุนต้องรับโทษสองในสามส่วนยังไม่ได้สัดส่วนกับความร้ายแรงของความผิด ดังนั้นประเทศไทยควรนำพระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักรและกฎหมายอาญาอื่นที่เกี่ยวข้องมาปรับใช้เพื่อขจัดปัญหาช่องว่างทางกฎหมายเรื่องความรับผิดอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรและบทกำหนดโทษ เพื่อให้การป้องกันและปราบปรามอาชญากรรมมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ดังนี้

6.2.1. การบัญญัติความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรเป็นบทเฉพาะและการกำหนดให้ผู้สนับสนุนการหนีภาษีอากรรับโทษเสมือนตัวการ

นอกจากกฎหมายของสหราชอาณาจักรหรือกฎหมายระบบจารีตประเพณีกำหนดให้ผู้สนับสนุนการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรมีความรับผิดทางอาญาและต้องรับโทษเสมือนตัวการแล้ว กฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยฉบับหนึ่ง คือ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้บัญญัติโทษทางอาญากรณีผู้สนับสนุนการหนีภาษีอากรที่คล้ายคลึงกัน โดยบัญญัติว่า ผู้ใดเป็นผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน หรือสมคบกันในการกระทำความผิดการหนีภาษีตามมาตรา 242 ต้องระวางโทษเช่นเดียวกับตัวการในการกระทำความผิดนั้น ดังนั้นเพื่อป้องกันและปราบปรามการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในประเทศไทย ควรมีการบัญญัติบทกฎหมายเพิ่มเติม ดังนี้

กรณีประมวลรัษฎากร ควรเพิ่มความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรโดยบัญญัติความรับผิดทางอาญาเพิ่มเติมว่า “ภายใต้บทบัญญัตินี้ ผู้ใดเป็นผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน หรือสมคบกันในการหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือการกระทำความผิดมาตรา 37 มาตรา 37 ทวิ มาตรา 37 ตริ หรือมาตรา 90/4 ต้องระวางโทษเช่นเดียวกับตัวการในการกระทำความผิดนั้น”

กรณีพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ควรเพิ่มบทบัญญัติความรับผิดสำหรับการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรในรูปแบบต่างๆ โดยบัญญัติว่า “ผู้ใดเป็นผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน หรือสมคบกันใน

การกระทำความผิดมาตรา 200 หรือมาตรา 202 ต้องระวางโทษเช่นเดียวกับตัวการในการกระทำความผิดนั้น”

6.2.2. การบัญญัติความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรภายหลังการกระทำความผิดสำเร็จลง

การหนีภาษีอากรในประเทศไทยถือเป็นอาชญากรรมที่มีความร้ายแรงเทียบเท่าความผิดฐานฟอกเงิน ตามพระราชบัญญัติปราบปรามและป้องกันการฟอกเงิน พ.ศ. 2542 ซึ่งกำหนดความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือหรืออำนวยความสะดวกในการกระทำความผิดภายหลังการกระทำความผิดสำเร็จลง

นอกจากนี้ กฎหมายของสหราชอาณาจักรหรือกฎหมายระบบจารีตประเพณียังกำหนดความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือหรืออำนวยความสะดวกในการกระทำความผิดภายหลังการกระทำความผิดสำเร็จลงด้วย ดังนั้นเพื่อป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรแบบมีประสิทธิภาพ ประมวลกฎหมายรัชฎาหรือกฎหมายภาษีอากรอื่นที่เกี่ยวข้องในประเทศไทยควรเพิ่มบทบัญญัติความรับผิดทางอาญากรณีการช่วยเหลือการหนีภาษีอากรภายหลังการกระทำความผิดสำเร็จลง ดังนี้

“ในความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากร ผู้ใดกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งต่อไปนี้ ต้องระวางโทษเช่นเดียวกับตัวการในความผิดนั้น

(1) สนับสนุนการกระทำความผิดหรือช่วยเหลือผู้กระทำความผิดก่อนหรือขณะกระทำความผิด

(2) จัดหา หรือให้เงินหรือทรัพย์สิน ยานพาหนะ สถานที่ หรือวัตถุใดๆ หรือกระทำการใดๆ เพื่อช่วยให้ผู้กระทำความผิดหลบหนีหรือเพื่อมิให้ผู้กระทำความผิดถูกลงโทษ หรือเพื่อให้ได้รับประโยชน์ในการกระทำความผิด

ผู้ใดจัดหาหรือให้เงินหรือทรัพย์สิน ที่พำนักหรือที่ซ่อนเร้น เพื่อช่วยบิดา มารดา บุตร สามีหรือภริยาของตนให้พ้นจากการถูกจับกุม ศาลจะไม่ลงโทษผู้นั้นหรือลงโทษผู้นั้นน้อยกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับความผิดนั้นเพียงใดก็ได้”

6.2.3. การกำหนดความรับผิดอาญาสำหรับนิติบุคคลกรณีไม่จัดทำมาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร

พระราชบัญญัติอาชญากรรมทางการเงินของสหราชอาณาจักรบัญญัติให้นิติบุคคลต้องมีความรับผิดทางอาญาหากผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร และนิติบุคคลไม่จัดทำมาตรการป้องกันการกระทำความผิดดังกล่าวขึ้นด้วย ซึ่งเป็นการกำหนดความรับผิดทางอาญาสำหรับนิติบุคคล ตามหลัก Proactive Corporate Fault Doctrine อีกทั้งประเทศเยอรมันได้ออกร่างกฎหมาย The

Act to Strengthen Integrity in Business ที่มีเนื้อหาคล้ายกันเพื่อป้องกันผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการช่วยเหลือผู้อื่นให้หนีภาษีอากร

ดังนั้นประมวลรัษฎากรของประเทศไทย และกฎหมายภาษีอื่นที่เกี่ยวข้องควรเพิ่มบทบัญญัติความรับผิดทางอาญาสำหรับนิติบุคคลในทำนองเดียวกัน โดยเพิ่มบทบัญญัติความรับผิดทางอาญา ดังนี้

“หากผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลเจตนากระทำการหรืองดเว้นกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งเพื่อก่อให้เกิด ช่วยเหลือหรืออำนวยความสะดวกให้ผู้อื่นกระทำการหรืองดเว้นกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร นิติบุคคลต้องระวางโทษ...

อนึ่ง ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล หมายถึง ลูกจ้าง สาขาหรือบริษัทลูกของนิติบุคคล ตัวแทน ผู้จัดจำหน่าย ทนายความหรือที่ปรึกษาทางกฎหมาย นายหน้า หรือบุคคลใดก็ตามที่ให้บริการหรือมีความเกี่ยวข้องกับนิติบุคคลด้านใดด้านหนึ่งด้วย

ทั้งนี้นิติบุคคลอาจได้รับยกเว้นความผิดและโทษหากนิติบุคคลจัดทำมาตรการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการหรืองดเว้นกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งเพื่อให้เกิดช่วยเหลือหรืออำนวยความสะดวกให้ผู้อื่นหลีกเลี่ยงภาษีอากร”

นอกจากนี้ สรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักรได้กำหนดรูปแบบของมาตรการป้องกันที่เหมาะสมและเป็นที่ยอมรับดังกล่าวไว้ในคู่มือหรือหนังสือกำหนดแนวทางสาธารณะ โดยส่งเสริมให้นิติบุคคลจัดทำมาตรการดังต่อไปนี้

1. การจัดทำมีการประเมินความเสี่ยงภายในนิติบุคคล (Risk Assessment)
2. การออกมาตรการและนโยบายเพื่อการป้องกันมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลกระทำการช่วยเหลือผู้อื่นให้หนีภาษีอากร (Anti-Facilitation of Tax Evasion Policy)
3. การส่งเสริมนโยบายและแนวทางปฏิบัติในการแจ้งเบาะแสการกระทำผิด (Whistleblowing หรือ Reporting Policy)
4. การส่งเสริมให้มีการควบคุมดูแลจากฝ่ายบริหารโดยตรง (Top Level Management)
5. การตรวจสอบวิเคราะห์สถานะของนิติบุคคลหรือผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลเป็นประจำและสม่ำเสมอ (Due Diligence)
6. การตรวจสอบประวัติและสถานะของลูกค้า คู่ค้า ลูกจ้างและผู้สมัครงาน การตรวจสอบผลประโยชน์ทับซ้อนในองค์กร (Conflict of Interest)
7. การฝึกอบรมและการสื่อสารภายในองค์กร

ดังนั้นหากประเทศไทยบัญญัติความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคลกรณีไม่จัดทำมาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษีอากร กระทรวงการคลังหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรออกกฎกระทรวง ประกาศ

กระทรวงการคลังหรือประกาศกรมสรรพากรเพื่อกำหนดรูปแบบมาตรการป้องกันการช่วยเหลือการหนีภาษี
อากรที่เหมาะสมและยอมรับได้เพื่อป้องกันปัญหาการตีความและปรับใช้บทบัญญัติแห่งกฎหมายด้วย

ข้อมูลอ้างอิง

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และดุยลักษณ์ ตราชูธรรม, กฎหมายบัญชีภาษีอากร, 2558, หน้า 42

ณัฐวัฒน์ สุทธิโยธิน, ทฤษฎีความรับผิดชอบทางอาญา, เอกสารประกอบการบรรยายคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 10-14

ณัฐพงศ์ โปษกะบุตร, กฎหมายภาษีอากร, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ, 2553: 25

ดิศรณ์ ลิขิตวิยาวุฒิ, ความผิดที่เป็นการเริ่มต้น: ศึกษากรณีการรับอาสากระทำความผิด, คณะนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2562

ดิศรณ์ ลิขิตวิยาวุฒิ, ความรับผิดชอบทางอาญาของนิติบุคคล: ศึกษากรณีความผิดฐานอาชญากรรมต่อมวลมนุษยชาติโดยเปรียบเทียบเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับประเทศไทย, วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, สาขากฎหมายอาญา คณะนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2560

ธวัชชัย สวนสีดา ผู้อำนวยการส่วนคดีภาษีอากร2 สำนักคดีภาษีอากร, บทความเรื่อง คดีความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากรที่เป็น นคดีพิเศษตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. 2547, หน้า 3

ปฐมชิสิตา ตันดิชุตติ, ประเด็นจริยธรรมในการหลบหลีกภาษีอากร: การศึกษาเชิงวิเคราะห์ Ethical issue in Tax avoidance : A Critical study, วารสารบัณฑิตศึกษาปริทรรศน์, ปีที่ 14 ฉบับที่ 3, 2561

พงศ์พิงค์ มุลพงศ์อนุพันธ์, ขอบเขตของการเป็น “ผู้ใช้” : ศึกษากรณีผู้ใช้ตัดสินใจกระทำความผิดแล้วต่อมาเปลี่ยนใจไปกระทำความผิดอันใหม่ที่เป็นผลมาจากการก่อให้เกิดกระทำความผิด, วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์, สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์, 2556

พิชัย พีชมลคง, การหลีกเลี่ยงและฉ้อโกงภาษีอากรโดยใช้คณะบุคคล สรรพากรประกาศจะเอาผิดทั้งทางแพ่งและทางอาญา, ธรรมนิติ, 2552

พันระสา บัวทองและคณะผู้พิพากษา, UK VAT Legislation, รายงานเสนอต่อสำนักงานศาลยุติธรรม, หลักสูตรกฎหมายภาษีอากร ณ ควีนแมรี มหาวิทยาลัยลอนดอน, 2554

วัชรรา ไชยสารและคณะผู้วิจัย, การศึกษาจากกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption) จำแนกตามภาคเศรษฐกิจ: กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย, 2561

วาร์ชนี หลงสกุล, การวิเคราะห์การหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรของประชาชนศึกษาเฉพาะกรณีสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาบางรัก 3, สารนิพนธ์หลักสูตรปริญญารัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิชานโยบายสาธารณะ, มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ, 2550

สำนักงานศูนย์ประชาคมอาเซียนของสำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, ความร่วมมือทางอาญาในภูมิภาคอาเซียน ประเด็นศึกษา: ความร่วมมือในการส่งผู้ร้ายข้ามแดนของภูมิภาคอาเซียน, หน้า 6

สุพล บริสุทธิ์, การกำหนดความผิดทางอาญา: ศึกษาเฉพาะกรณีความผิดเกี่ยวกับการค้าประเวณี, วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2550

สุภัชลี เทพหัสดิน ณ อยุธยา, รายงานการวิจัยเรื่อง กฎหมายอาญาเพื่อ (Over Criminalization), วารสารสังคมศาสตร์และมนุษยศาสตร์, 2561: 19-22

สุรศักดิ์ ลิขสิทธิ์วัฒนกุล, การศึกษาเปรียบเทียบความรับผิดทางอาญาของนิติบุคคลและผู้แทนนิติบุคคลของประเทศไทยกับประเทศต่างๆ ในประชาคมอาเซียน, วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ปีที่ 46 ฉบับที่ 2, 2560

Allen & Overy, New tax evasion facilitation offences in force 30 September 2017, 2560

First Sentier Investors, Non-Facilitation of Tax Evasion Policy, 2563

HM Revenue & Customs, Tackling tax evasion: Government guidance for the corporate offences of failure to prevent the criminal facilitation of tax evasion, 2560

HM Revenue & Customs, Failure to Prevent the criminal facilitation of tax evasion: Guidance for the financial services sector on the corporate criminal offences within the Criminal Finances Act 2017, 2560

Social Research Institute, Evaluation of corporate behaviour change in response to the corporate criminal offences, 2561