



ทุนสนับสนุนการวิจัยจากสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและ
ปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ

การศึกษากลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ
(Organized Corruption) จำแนกตามภาคเศรษฐกิจ:
กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย

The study of influential groups that engage in organized
corruption, classified by economic sector: case study of
value added tax and customs duty corruption in Thailand

เสนอต่อ

สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ

กรกฎาคม ๒๕๖๑



ทุนสนับสนุนการวิจัยจากสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและ
ปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ

การศึกษากลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ
(Organized Corruption) จำแนกตามภาคเศรษฐกิจ:
กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย

The study of influential groups that engage in organized
corruption, classified by economic sector: case study of
value added tax and customs duty corruption in Thailand

โดย

คณะผู้วิจัย

วัชรรา	ไชยสาร	หัวหน้าโครงการวิจัย
วรวิทย์	รักษาวงศ์	นักวิจัย
ทศพนธ์	นรทัศน์	นักวิจัย
อติเรก	คิธรธรรมรักษา	นักวิจัย
นันทพล	เพชรากุล	นักวิจัย
ณัฐพร	ณอมทรัพย์	ผู้ช่วยนักวิจัย

กรกฎาคม ๒๕๖๑

ความคิดเห็นในสิ่งตีพิมพ์ฉบับนี้เป็นของผู้วิจัย/คณะผู้วิจัยและไม่จำเป็นต้องสะท้อนถึงความคิดเห็นของสำนักงาน ป.ป.ช. หรือหน่วยงานสังกัดของผู้วิจัย/คณะผู้วิจัย สำนักงาน ป.ป.ช. ไม่ต้องรับผิดชอบต่อความสูญเสีย ความเสียหาย หรือสิ่งใดๆ อันเป็นผลจากข้อมูลหรือความคิดเห็นจากสิ่งตีพิมพ์ฉบับนี้ และสำนักงาน ป.ป.ช. ไม่ต้องรับผิดชอบต่อความผิดพลาดหรือผลที่ตามมาที่เกิดจากการใช้ข้อมูลที่ปรากฏอยู่ในรายงานฉบับนี้

ผลงานวิจัย โดย

วัชรรา	ไชยสาร	หัวหน้าโครงการวิจัย
วรวิฒิ	รักษาวงศ์	นักวิจัย
ทศพนธ์	นรทัศน์	นักวิจัย
อดิเรก	คิทธรรมรักษา	นักวิจัย
นัทพล	เพชรากุล	นักวิจัย
ณัฐพร	ณอมทรัพย์	ผู้ช่วยนักวิจัย

นำเสนอต่อ

สำนักงาน ป.ป.ช.

๓๖๑ ถนนนนทบุรี – สนามบินน้ำ ตำบลท่าทราย

อำเภอเมือง จังหวัดนนทบุรี ๑๑๐๐๐

กิตติกรรมประกาศ

การศึกษาวิจัย เรื่อง “การศึกษากลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption) จำแนกตามภาคเศรษฐกิจ: กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย” บรรลุผลสำเร็จได้ ด้วยการสนับสนุนจากสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (สำนักงาน ป.ป.ช.) และคณะกรรมการส่งเสริมและสนับสนุนการวิจัยสำนักงาน ป.ป.ช. รวมทั้งผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากร ได้แก่ กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการป้องกันและปราบปรามกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ ได้แก่ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงาน ป.ป.ช. สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐ (สำนักงาน ป.ป.ท.) และกรมสอบสวนคดีพิเศษ

คณะผู้วิจัยขอขอบคุณท่านผู้แทนหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรและหน่วยงานที่ในการป้องกันและปราบปรามกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตดังกล่าวข้างต้น รวมถึงท่านผู้เชี่ยวชาญ และผู้ทรงคุณวุฒิที่เกี่ยวข้องซึ่งมิได้ประสงค์ให้เอ่ยนาม ที่ได้กรุณาให้ข้อมูลและร่วมแสดงความคิดเห็นทั้งในการสัมภาษณ์ และการประชุมกลุ่มย่อยทั้ง ๒ ครั้ง รวมทั้งที่กรุณาเข้าร่วมประชุมนำเสนอผลการวิจัย และสุดท้ายขอขอบพระคุณท่านศิวาพร ชื่นจิตต์ศิริ อดีต รองอธิบดีกรมสอบสวนคดีพิเศษ และท่านชวลิต ก้อนทอง ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านคดีภาษีอากร กรมสอบสวนคดีพิเศษ ที่กรุณาเป็นที่ปรึกษาและกรุณาเป็นผู้ถ่ายทอดองค์ความรู้ให้กับคณะผู้วิจัย ทำให้ได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์เพื่อให้งานการศึกษาวิจัยบรรลุวัตถุประสงค์และมีเนื้อหาในเชิงประจักษ์มากยิ่งขึ้น

คณะผู้วิจัยหวังเป็นอย่างยิ่งว่า รายงานการศึกษาวิจัยนี้ ซึ่งประกอบด้วย รายงานการศึกษาวิจัยฉบับสมบูรณ์ และสรุปผลการวิจัย จะเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาทางวิชาการและการพัฒนามาตรการการป้องกันและปราบปรามกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption) จำแนกตามภาคเศรษฐกิจ: กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร อันจะทำให้มีงบประมาณในการบริหารและพัฒนาประเทศได้อย่างเต็มที่

วัชร ไชยสาร และคณะผู้วิจัย

กรกฎาคม ๒๕๖๑

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษารูปแบบของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ ศึกษาลักษณะความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือของกลุ่มอิทธิพลผ่านกรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย โดยกลุ่มอิทธิพลในการศึกษานี้ ได้แก่ (๑) นักการเมืองที่มีตำแหน่งทางการเมืองหรือมีอำนาจแทรกแซงทางบริหารและทางนิติบัญญัติ (๒) ข้าราชการหน่วยจัดเก็บภาษีอากร และ (๓) ผู้ประกอบการหรือบุคคลซึ่งกระทำการเป็นผู้ประกอบการแต่ไม่ได้ประกอบการจริง เพื่อแสวงหาประโยชน์ทางภาษี ซึ่งกลุ่มอิทธิพลดังกล่าวอาจร่วมมือกันทั้ง ๓ ฝ่าย หรือเป็นความร่วมมือกัน ๒ ฝ่าย หรือเป็นความร่วมมือกันเองในกลุ่มบุคคลกลุ่มเดียวกันตาม (๑) หรือ (๒) หรือ (๓) ซึ่งความร่วมมือกันดังกล่าวมีพฤติการณ์ใช้อิทธิพลแฝงหรือแทรกแซงการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือการที่เจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยการปฏิบัติหน้าที่หรือเอื้อประโยชน์ให้แก่กลุ่มอิทธิพลดังกล่าวเพื่อผลประโยชน์ทางภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีศุลกากร ซึ่งเป็นการใช้ช่องว่างของกฎหมายหรือเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย

ปัจจัยที่ก่อให้เกิดโอกาสหรือช่องทางการทุจริตภาษีอากรโดยกลุ่มอิทธิพล ได้แก่ (๑) โครงสร้างอำนาจ การแทรกแซง และช่องว่างของกฎหมาย กล่าวคือ เจ้าหน้าที่รัฐระดับสูง/นักการเมือง มีพฤติการณ์แทรกแซงทางกฎหมายหรือใช้ช่องว่างของกฎหมายที่เปิดโอกาสให้มีการใช้ดุลพินิจ หรือแทรกแซงขั้นตอนทางราชการตามสายบังคับบัญชา หรือแทรกแซงไม่ให้มีการตรวจสอบเพื่อประโยชน์ของกลุ่มอิทธิพล ซึ่งขบวนการดังกล่าวยากแก่การตรวจสอบ (๒) ระบบการตรวจสอบของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องไม่เอื้อต่อการป้องกันและปราบปรามการทุจริต เช่น การไม่ตรวจสอบการมีอยู่จริงของกรรมการบริษัทเมื่อมีการขอจดทะเบียนนิติบุคคล การไม่ตรวจสอบความมีอยู่จริงของนิติบุคคล ผู้ประกอบการส่งออกที่ขอคืนภาษี ทั้งที่มีการขอคืนภาษีจำนวนมาก และการที่สถาบันการเงินไม่ตรวจสอบความมีอยู่จริงของเจ้าของบัญชีธนาคาร เมื่อมีการส่งจ่ายเช็คโอนเงินขอคืนภาษีเข้าบัญชีธนาคาร เป็นต้น (๓) การห้ามมิให้พนักงานสอบสวนดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำร้องทุกข์กล่าวโทษของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร ตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ ๘ ลงวันที่ ๗ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๒๐ อาจทำให้เกิดความล่าช้า มีผลต่ออายุความ และมีผลต่อการรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อเชื่อมโยงถึงผู้กระทำความผิดที่เป็นผู้มีอิทธิพลหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ (๔) การพัฒนากฎหมายยังไม่เท่าทันต่อการเปลี่ยนแปลงของธุรกรรมทางเศรษฐกิจ เช่น พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และการใช้สกุลเงินดิจิทัล เป็นต้น มีผลต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรและการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีอากร (๕) เจ้าหน้าที่ของรัฐต้องการผลประโยชน์อาจจะในรูปของทรัพย์สินหรือความก้าวหน้าในราชการ (๖) บุคลากรของหน่วยจัดเก็บภาษีอากรมีจำนวนไม่เพียงพอ มีความรู้ไม่เท่าทัน และขาดจิตสำนึกความรับผิดชอบ ขาดวินัย หรือขาดภูมิคุ้มกันในเส้นทางอาชีพที่ยังต้องอาศัยอำนาจฝ่ายบริหารหรือการเมืองมาสนับสนุน

(๗) เครื่องมือในการปฏิบัติงานที่ยังไม่เหมาะสมและ ไม่ทันสมัย เช่น กระบวนการและวิธีการจัดเก็บภาษีอากรที่ซับซ้อนยุ่งยาก เป็นต้น (๘) การประสานความร่วมมือและบูรณาการข้อมูลกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ยังไม่มีการดำเนินการอย่างจริงจัง ทำให้การจัดเก็บภาษีและการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีอากรไม่มีประสิทธิภาพ และ (๙) ปัญหาหรือปัจจัยอื่น ๆ เช่น การบริหารจัดการเงินสินบนและรางวัล และการใช้ดุลพินิจเกี่ยวกับสิทธิทางภาษี เป็นต้น

ข้อเสนอแนะจากการวิจัย ได้แก่ (๑) กำหนดนโยบายให้กระทรวงการคลัง กระทรวงพาณิชย์ และสำนักงาน ป.ป.ช. รวมทั้งหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง บูรณาการฐานข้อมูลระหว่างกัน โดยนำเทคโนโลยีปัญญาประดิษฐ์ (AI - Artificial Intelligence) มาช่วยในการวิเคราะห์ทั้งระบบ เพื่อพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างบุคคล ความสมเหตุสมผลของผลประโยชน์และการเสียภาษี และเส้นทางการเงินของบุคคล/นิติบุคคลที่เกี่ยวข้อง รวมถึงกำหนดแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนและเชื่อมโยงข้อมูลระหว่างกัน เพื่อความรวดเร็วและประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และการสืบสวนสอบสวนคดีทุจริตภาษีอากร (๒) กำหนดนโยบายเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบการทุจริตภาษีโดยให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรเข้มงวดในการตรวจสอบการนำเข้าสินค้าที่สุ่มเสี่ยง และเพิ่มกลไกการตรวจสอบทั้งภายในและภายนอกของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ กรมสรรพากรและกรมศุลกากรควรให้ความสำคัญต่อการดำเนินคดีทุจริตภาษีอากรซึ่งเป็นคดีอาญา โดยต้องรายงานความน่าสงสัยและส่งเรื่องให้สำนักงาน ป.ป.ช./กรมสอบสวนคดีพิเศษ และหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องโดยเร็ว (๓) ทบทวนกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการบังคับใช้กฎหมาย เช่น ยกเลิก/ปรับปรุงหรือแก้ไขประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๘ โดยกำหนดหลักเกณฑ์ให้การดำเนินคดีเป็นไปอย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น เป็นต้น (๔) ควรนำกรณีศึกษาพฤติการณ์การทุจริต/หลีกเลี่ยงภาษีอากรไปเป็นบทเรียนเพื่อสร้างองค์ความรู้แก่เจ้าหน้าที่ในหน่วยงานบังคับใช้กฎหมายและหน่วยงานการป้องกันและปราบปรามการทุจริต ให้มีความรู้ความเข้าใจและเท่าทันต่อพฤติกรรมดังกล่าว ทำให้สามารถปฏิบัติหน้าที่และดำเนินการสืบสวนสอบสวนได้อย่างมีประสิทธิภาพ (๕) กำหนดหลักเกณฑ์การเข้าสู่ตำแหน่งของข้าราชการในระดับบริหาร (ต้น) ขึ้นไป และเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีให้เป็นไปตามระบบคุณธรรมอย่างเคร่งครัด เพื่อมิให้มีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับกลุ่มอิทธิพลและมีการขัดกันระหว่างผลประโยชน์ส่วนบุคคลและผลประโยชน์ส่วนรวม รวมทั้งควรคำนึงถึงความซื่อสัตย์สุจริตของบุคคลเป็นสำคัญ และ (๖) ควรให้ผู้ประกอบการทั้งขนาดใหญ่และขนาดกลาง จัดทำใบกำกับภาษีและรายงานภาษีซื้อ - ภาษีขายในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อให้เจ้าหน้าที่สามารถตรวจสอบการประกอบการผ่านระบบเทคโนโลยีสารสนเทศได้อย่างมีประสิทธิภาพ

คำสำคัญ: กลุ่มอิทธิพล การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม การทุจริตภาษีศุลกากร

Abstract

This case study on Value Added Tax (VAT) and customs duty in Thailand aims to examine the patterns of so-called ‘influential groups’ which commit organized corruption, as well as their characteristic relationships, corruption forms and cooperation methods. The influential groups targeted in this study are: i) holders of political positions who have authority to interfere with administrative and legislative agencies’ processes; ii) government officials responsible for tax collection; and iii) entrepreneurs, or individuals acting as entrepreneurs to seek tax benefits but who do not actually operate a business. Two or more influential groups may collaborate to commit a corrupt act; or members within the same group may act in a similar fashion. Such cooperation usually originates in patronage system relationships and then develops into organized form, with a collaborative network through which members exchange information and benefits. This is often referred to as economic organized crime, which is either in violation of the law or uses legal loopholes and/or latent influence to interfere with the operations of government officials, leading them to neglect their duty or provide benefits related to VAT or customs duty to such influential groups.

Factors that contribute to the existence of opportunities or channels for influential groups to commit tax corruption include:

- i) Power structure, intervention and legal loopholes which allow senior government officials and/or holders of political positions to use their discretion; intervene in government procedures in accordance with their authority; or prevent inspections for the benefit of influential groups. Such processes are difficult to detect.
- ii) Monitoring systems of relevant agencies which fail to prevent and/or suppress corruption. For example, the system may not verify the presence of a Board of Directors during registration as a juristic person; the existence of juristic persons behind exporters applying for tax refunds in spite of the large sums of money involved; and the existence of account holders when transferring tax refunds to bank accounts.
- iii) Delays in the legal process, such as the prohibition on inquiry officers dealing with taxation under the Revenue Code except for the prosecution of criminal cases filed by officials in accordance with the Revenue Code under the 8th Announcement of the National Executive Council (issued 7 November 1977). Such delays may affect the prescription and collection of evidence linked to offenders who are influential persons or government officials.
- iv) Legislation which has not been amended to reflect changes in economic transaction methods, such as e-commerce and the use of digital currency. This affects the efficiency of both tax collection and the prevention and suppression of tax corruption.
- v) Government officials seeking personal gain, either in the form of property or career advancement.

- vi) Insufficient tax collection personnel, along with their lack of knowledge, consciousness, responsibility and discipline, as well as dependence on support from those with political or administrative authority in their career paths.
- vii) Outdated and inappropriate operating tools, such as complex tax collection methods and procedures.
- viii) Lack of collaboration and data integration among relevant agencies, leading to inefficiency in both tax collection and the prevention and suppression of tax corruption.
- ix) Other problems and factors, such as the management of rewards and the use of discretion on tax rights.

The research leads to the making of the following recommendations:

- i) There should be a policy for the Ministry of Finance, Ministry of Commerce, Office of the National Anti-Corruption Commission (NACC) and related agencies to integrate their databases and use Artificial Intelligence (AI) to assist with overall analysis; scrutinize interpersonal relations, reasonability of earnings, tax payments and the financial flows of natural/juristic persons involved; and determine guidelines for the exchange and linkage of information for rapid and efficient tax collection and investigation into tax corruption cases.
- ii) There should be a policy to enhance the efficiency of tax corruption inspections by assigning customs officials to rigorously inspect the import of suspicious goods. It is also important to add both external and internal inspection mechanisms for tax collection agencies to enhance efficiency. The Department of Revenue and the Customs Department should pay attention to the criminal prosecution of tax corruption. Reports on suspicious matters should be submitted to the Office of the NACC, the Department of Special Investigation and other related agencies with all due speed.
- iii) Related legislation should be revised in order to enhance the effectiveness of law enforcement; for example, the 8th Announcement of the National Executive Council should be abolished, revised or amended by establishing criteria for faster and more efficient prosecutions.
- iv) Tax corruption and evasion cases should be utilized as ‘lessons learnt’ to educate law enforcement and anti-corruption agency officials to ensure they fully understand such cases and can perform their duties and conduct investigations efficiently.
- v) Strict ethical criteria should be determined for the selection and appointment of lower level administrative government and in tax collection officials in order to prevent connections with influential groups and conflicts between personal and public interest. Emphasis should also be given to personal integrity.
- vi) Both medium and large business operators should prepare tax invoices and reports on input and output taxes in e-format to enable officials to utilize IT for the effective inspection of their operations.

Keywords: influential group, VAT corruption, customs corruption

บทสรุปสำหรับผู้บริหาร

การศึกษากลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption) จำแนกตามภาคเศรษฐกิจ: กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย มีวัตถุประสงค์เพื่อ (๑) ศึกษาความหมาย รูปแบบ ลักษณะความสัมพันธ์ ความร่วมมือ รวมทั้งลักษณะการทำงาน การแลกเปลี่ยนข้อมูล และการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (๒) กรณีศึกษารูปแบบและพฤติกรรมของการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในลักษณะองค์กรอาชญากรรม (๓) นำเสนอองค์ความรู้ใหม่เกี่ยวกับการทุจริตคอร์รัปชันในลักษณะดังกล่าว เพื่อการพัฒนาความรู้ความเข้าใจของบุคลากรสำนักงาน ป.ป.ช. ที่เกี่ยวข้องให้เท่าทันต่อการทุจริต และ (๔) การนำเสนอมาตรการที่เหมาะสมพัฒนากลไกการป้องกันและปราบปรามการทุจริตคอร์รัปชันในลักษณะดังกล่าว

การวิจัยครั้งนี้ใช้วิธีการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยการวิจัยเอกสาร การสัมภาษณ์เชิงลึก การสนทนากลุ่มย่อย เพื่อนำมาประมวล วิเคราะห์ สังเคราะห์ และจัดทำเป็นข้อเสนอแนะในเชิงนโยบาย/บริหาร/กฎหมายและทางการศึกษาวิจัยต่อยอด

ผลการวิจัยสรุปได้ดังนี้

๑. ความหมายและรูปแบบของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย

๑.๑ ความหมายของ “กลุ่มอิทธิพล” ตามบริบทของการศึกษานี้ หมายถึง กลุ่มบุคคล ได้แก่ (๑) นักการเมืองที่มีตำแหน่งทางการเมืองหรือมีอำนาจแทรกแซงทางบริหารและทางนิติบัญญัติ (๒) ข้าราชการหน่วยจัดเก็บภาษีอากร และ (๓) ผู้ประกอบการ หรือบุคคลซึ่งกระทำตนเป็นผู้ประกอบการแต่มิได้ประกอบการจริง เพื่อแสวงหาประโยชน์ทางภาษี ซึ่งกลุ่มอิทธิพลดังกล่าวอาจร่วมมือกันทั้ง ๓ ฝ่าย หรือเป็นการร่วมมือกัน ๒ ฝ่าย หรือเป็นการร่วมมือกันเองในกลุ่มบุคคลกลุ่มเดียวกันตาม (๑) หรือ (๒) หรือ (๓) ซึ่งการร่วมมือกันดังกล่าว โดยทั่วไปจะเริ่มจากความสัมพันธ์ในระบบอุปถัมภ์แล้วพัฒนาเป็นความสัมพันธ์ในลักษณะองค์กร ที่มีเครือข่ายการทำงานร่วมกัน มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลและแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ ซึ่งอาจเรียกว่า องค์กรอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ที่มีการกระทำผิดกฎหมาย หรือใช้ช่องว่างของกฎหมาย หรือใช้อิทธิพลแฝงแทรกแซงการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือการที่เจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยการปฏิบัติหน้าที่หรือเอื้อประโยชน์ให้แก่กลุ่มอิทธิพลดังกล่าว เพื่อผลประโยชน์ทางภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีศุลกากร

๑.๒ รูปแบบของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ จำแนกตามลักษณะการกระทำความผิดเป็น ๓ ลักษณะ คือ (๑) เจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นผู้ดำเนินการเองทั้งขบวนการ (๒) ผู้ประกอบการเป็นผู้ดำเนินการอย่างเป็นระบบด้วยตนเอง

และ (๓) เจ้าหน้าที่ของรัฐ (รวมถึงผู้มีตำแหน่งทางการเมืองที่มีอำนาจแทรกแซงทางการบริหาร และนิติบัญญัติ) กับผู้ประกอบการร่วมมือกันกระทำการอย่างเป็นระบบ

๒. ลักษณะการทุจริตภาษีอากร จำแนกเป็น ๒ ลักษณะ คือ

๒.๑ การหลีกเลี่ยงภาษีอากร เป็นการกระทำผิดตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ และ มาตรา ๙๐/๔ ของประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกระทำการอันเป็นเท็จ ฉ้อโกง หรือ ใช้อุบาย เพื่อหนีภาษี หรือไม่ให้ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควร โดยมีขอบด้วยกฎหมาย เช่น การแจ้งข้อมูลในการยื่นแบบแสดงรายการจำนวนเงินต่ำกว่าหรือสูงกว่าความเป็นจริง หรือ แสดงรายการการนำเข้าสินค้ามาอันเป็นเท็จ หรือการจงใจไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นเสียภาษี เป็นต้น

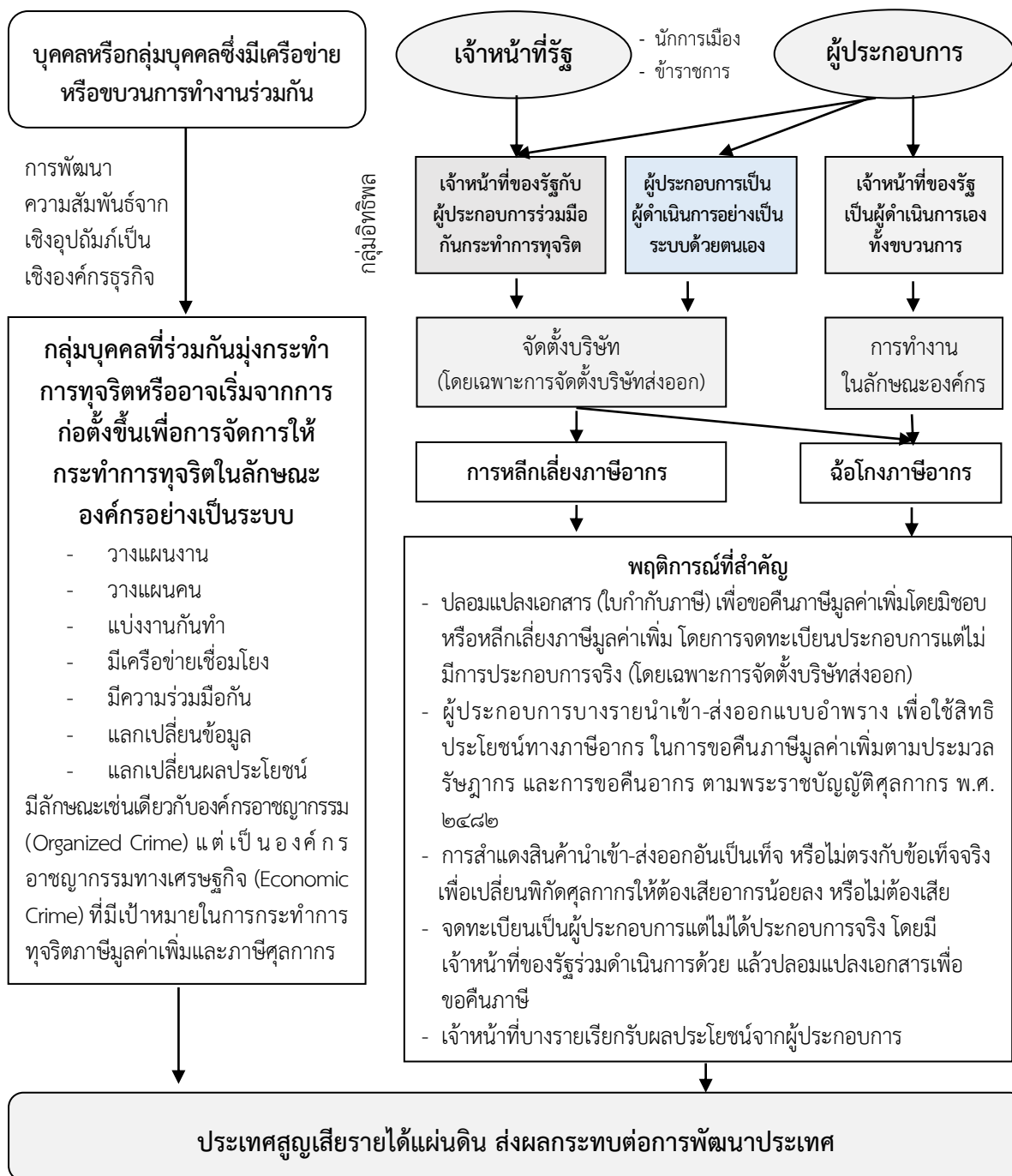
๒.๒ การฉ้อโกงภาษีอากร การที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือไม่มีหน้าที่เสียภาษีแต่กระทำการตนเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี เพื่อขอลดภาษีอันเป็นเท็จ เช่น การนำใบกำกับภาษีปลอมไปใช้ในการเครดิตภาษีคืน หรือการยื่นภาษีซื้อและภาษีขายเป็นเท็จ เพื่อให้มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

๓. ลักษณะความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยงและความร่วมมือของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตอย่างเป็นระบบ พบว่า ความสัมพันธ์ของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีศุลกากร มักเริ่มจากความสัมพันธ์เชิงอุปถัมภ์ แล้วพัฒนาความสัมพันธ์อย่างเป็นระบบ จนถึงกับมีลักษณะเป็นองค์กรที่มุ่งกระทำการทุจริตทางภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร โดยมีการวางแผนงาน วางแผนคน แบ่งงานกันทำแบบเครือข่ายที่มีความเชื่อมโยงและความร่วมมือกัน ตัวอย่างเช่น เจ้าหน้าที่ของรัฐ (ข้าราชการและนักการเมือง) ร่วมกับกลุ่มผู้มีอิทธิพลหรือกลุ่มบุคคลอื่น ๆ ที่มีความสัมพันธ์กันในเชิงธุรกิจ หรือมีผลประโยชน์ต่างตอบแทนระหว่างกัน กระทำการทุจริตทางภาษีอากร หรือทำการทุจริตภาษีในเชิงนโยบาย (เช่น การกำหนดนโยบาย/กฎหมายเกี่ยวกับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีต่าง ๆ เป็นต้น) และกระทำการทุจริตในการไม่ชำระค่าภาษีหรือหลีกเลี่ยงค่าภาษีในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ ความร่วมมือของกลุ่มอิทธิพลมี ๔ ลักษณะ ดังนี้ (๑) ร่วมมือกัน โดยใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ (๒) ร่วมมือกันโดยอาศัยความรู้ทางช่องว่างของกฎหมาย (๓) ร่วมมือกันโดยใช้อำนาจการต่อรองในการกำหนดนโยบาย/กฎหมายเพื่อผลประโยชน์ของตนเองโดยเฉพาะ และ (๔) ร่วมมือกันโดยใช้อำนาจการต่อรองในการกำหนดนโยบาย/กฎหมายเพื่อประโยชน์ของกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง หรือหลายกลุ่มโดยไม่เฉพาะเจาะจง เพื่อให้องค์กรธุรกิจที่สนับสนุนนักการเมืองที่เป็นผู้มีอำนาจหรือมีส่วนเกี่ยวข้องกับการกำหนดนโยบาย/กฎหมาย เหล่านั้นได้ประโยชน์ทางภาษีโดยชอบด้วยกฎหมาย

๔. ลักษณะการทำงาน การแลกเปลี่ยนข้อมูล และการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ระหว่างกลุ่มอิทธิพล พบว่า มีลักษณะสำคัญ ๆ กล่าวคือ (๑) นักการเมืองอาจจะกำหนดนโยบายและออกกฎหมายเพื่อเอื้อประโยชน์ให้กับผู้ประกอบการ และนักการเมืองก็จะได้ผลประโยชน์ตอบแทนเป็นทรัพย์สินหรือผลประโยชน์อื่น ๆ จากผู้ประกอบการ (๒) ข้าราชการกับผู้ประกอบการหรือกลุ่มทุนที่ใกล้ชิดกับนักการเมืองมีผลประโยชน์ต่างตอบแทนระหว่างกัน ทั้งในเรื่องตำแหน่งหน้าที่การงาน หรือทรัพย์สิน (๓) มีการจัดอบรมเพื่อวางแผนภาษีอากรหรือการให้ความรู้เมื่อมีการแก้ไขปรับปรุง

กฎหมายใหม่ให้กับผู้ประกอบการ โดยเจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีความรู้ความชำนาญเกี่ยวกับการวางแผนภาษี การใช้ช่องว่างของกฎหมายในการหลบเลี่ยงภาษีหรือหลีกเลี่ยงภาษี โดยกฎหมายไม่สามารถเอาผิดได้ เนื่องจากการให้ความรู้ความเข้าใจแก่ผู้ประกอบการ ขณะที่ในข้อเท็จจริงพบว่า มีการชี้แนะให้ผู้ประกอบการสามารถหลบเลี่ยงภาษีหรือหลีกเลี่ยงภาษี และบางกรณีเจ้าหน้าที่ของรัฐยังเป็นทีปรึกษาด้านภาษีให้กับบริษัท โดยมีค่าตอบแทนหรือผลประโยชน์อย่างอื่น และ (๔) การใช้ตำแหน่งหน้าที่เพื่อเอื้อประโยชน์แก่กลุ่มผู้ทุจริตภาษีอากรโดยไม่ถือภาคดีภาษีอากรต่อศาลฎีกากรณีที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรแพ้คดี ทั้งนี้ มีข้อสังเกตว่า ที่ผ่านมานั้น กลุ่มนักการเมืองหรือผู้ที่เป็เจ้าหน้าที่ของรัฐในตำแหน่งทางการเมือง ยังไม่ปรากฏข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตโดยตรง แต่พบว่ามีพฤติการณ์ที่เชื่อมโยงในลักษณะของการใช้อิทธิพล (แฝง) หรือแทรกแซงการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ของรัฐบางประการ สามารถสรุปเป็นแผนภาพและตารางการสังเคราะห์รูปแบบการทุจริตคอร์รัปชันโดยกลุ่มอิทธิพลอย่างเป็นระบบ กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย ดังนี้

ภาพตัวแบบกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ
กรณีศึกษาภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย



**ตาราง: ผลการสังเคราะห์รูปแบบของการทุจริตคอร์รัปชันโดยกลุ่มอิทธิพลอย่างเป็นระบบ
กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสกุลการในประเทศไทย**

รูปแบบ	พฤติกรรมที่สำคัญ	ข้อสังเกต ปัญหา/ช่องว่างที่สำคัญ	ลักษณะ	
			หลีกเลี่ยง ภาษี อากร	ฉ้อโกง ภาษี อากร
กรณีเจ้าหน้าที่ของรัฐ กับผู้ประกอบการ ร่วมมือกันกระทำการ ทุจริต	กรณีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม - การปลอมแปลงเอกสาร (ใบกำกับภาษี) เพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยมิชอบ หรือหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการจดทะเบียนประกอบการ แต่ไม่มีการประกอบการจริง (โดยเฉพาะการจัดตั้งบริษัทส่งออก) - การตั้งราคาสินค้าและบริการที่สูงเกินจริงเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นจำนวนมาก	- เป็นกรณีที่พบได้มากที่สุด/มีมูลค่าความเสียหายสูง - เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องบางรายใช้อำนาจหน้าที่ช่วยอำนวยความสะดวกแก่ผู้ประกอบการ/ละเลยต่อการตรวจสอบหรือสอบย้อนตามระเบียบขั้นตอนที่กำหนดอย่างจริงจัง เนื่องจากได้รับการสั่งการจากผู้มีอำนาจ/อิทธิพล/ผู้บังคับบัญชาที่สูงกว่า และ/หรือเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องอาจได้รับผลประโยชน์จากผู้ประกอบการด้วย - กฎหมายเปิดช่องให้เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลพินิจในการอนุมัติ อนุญาต กำหนดหรือเรียกเก็บภาษีอากร - การนำระบบเทคโนโลยีสารสนเทศมาสนับสนุนการตรวจสอบ และการแลกเปลี่ยนข้อมูลสารสนเทศ การตรวจสอบระหว่างหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควรจะเป็น	✓	✓
	กรณีการทุจริตภาษีสกุลการ - ผู้ประกอบการบางรายนำเข้า-ส่งออกแบบอำพราง เพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ในการขอคืนอากรนำเข้า-ส่งออกสินค้า ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๔๘๒ - การสำแดงสินค้านำเข้า-ส่งออก อันเป็นเท็จ หรือไม่ตรงกับข้อเท็จจริง เพื่อเปลี่ยนพิกัดศุลกากรให้ต้องเสียอากรน้อยลง หรือไม่ต้องเสีย		✓	✓

**ตาราง: ผลการสังเคราะห์รูปแบบของการทุจริตคอร์รัปชันโดยกลุ่มอิทธิพลอย่างเป็นระบบ
กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย (ต่อ)**

รูปแบบ	พฤติกรรมที่สำคัญ	ข้อสังเกต ปัญหา/ช่องโหว่ที่สำคัญ	ลักษณะ	
			หลีกเลี่ยง ภาษี อากร	ฉ้อโกง ภาษี อากร
กรณีผู้ประกอบการ เป็นผู้ดำเนินการ อย่างเป็นระบบด้วย ตนเอง	กรณีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม และ ภาษีศุลกากร จะมีพฤติกรรมที่สำคัญ 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 พฤติกรรมที่สำคัญ ดังนี้ - การกระทำตนเป็นผู้ประกอบการ แต่ไม่ได้ประกอบการจริง โดย เจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นผู้ดำเนินการเอง ทั้งขบวนการ โดยอยู่เบื้องหลัง แล้ว ปลอมแปลงเอกสารเพื่อขอคืน ภาษีมูลค่าเพิ่ม - เจ้าหน้าที่บางรายเรียกรับ ผลประโยชน์จากผู้ประกอบการเพื่อ แลกกับการเสียภาษีอากรน้อยกว่าที่ ควรจะเป็น หรือเพื่ออำนวยความสะดวก สะดวกในกระบวนการนำเข้า- ส่งออกสินค้า	- เป็นกรณีที่พบได้น้อย /มี มูลค่าความเสียหาย ไม่มากนัก เนื่องจากมี ภาครัฐมีมาตรการป้องกัน ตรวจสอบ และลงโทษที่ เข้มงวด รวมทั้งความก้าวหน้า ทางเทคโนโลยีที่ทำให้สามารถ ติดตามตรวจสอบกรณีการ เปิดกิจการอำพรางได้โดยง่าย - กฎหมายเปิดช่องให้ เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลพินิจ ในการอนุมัติ อนุญาต กำหนด หรือเรียกเก็บภาษีอากร		✓

**๕. องค์ความรู้ใหม่เกี่ยวกับการทุจริตคอร์รัปชันโดยกลุ่มอิทธิพลร่วมกันกระทำการ
ทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบลักษณะองค์กรอาชญากรรม**

๕.๑ กรณีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการจดทะเบียนนิติบุคคลจัดตั้งบริษัท
หลายบริษัท และออกใบกำกับภาษีปลอม เพื่อเป็นช่องทางในการเรียกภาษีมูลค่าเพิ่มคืนจากรัฐ
ซึ่งเป็นการกระทำในลักษณะเครือข่ายอย่างเป็นระบบ ประกอบด้วย กลุ่มนักธุรกิจ กลุ่มผู้สอบบัญชี
(กลุ่มธุรกิจที่ปรึกษาและวางแผนภาษีอากร) กลุ่มทนายความ และกลุ่มข้าราชการ นอกจากนั้น

กลุ่มอิทธิพลดังกล่าว ยังน่าจะมีความสัมพันธ์กับกลุ่มการเมืองด้วย ซึ่งผลของการทุจริตนี้ได้ก่อให้เกิดความเสียหายต่อระบบภาษี ทำให้ประเทศสูญเสียรายได้จำนวนมาก ซึ่งนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงในเรื่องการบริหารจัดการระบบการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการ และได้มีการลงโทษข้าราชการในกรมสรรพากรตั้งแต่ระดับล่างจนถึงระดับอธิบดี

๕.๒ กรณีการทุจริตภาษีศุลกากร เนื่องจากคำสั่งกรมศุลกากรที่ ๓๐๗/๒๕๔๗ เรื่อง แนวทางการพิจารณาราคารถยนต์นั่งสำเร็จรูป ลงวันที่ ๕ กรกฎาคม ๒๕๔๗ ซึ่งเป็นแนวปฏิบัติที่เปิดช่องให้เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องใช้ดุลพินิจเป็น ๒ กรณี กล่าวคือ (๑) กรณี “มีเหตุอันควรสงสัย” ในราคาที่สำคัญ ให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรผู้ตรวจสอบราคาแจ้งให้ผู้นำเข้าชี้แจงเกี่ยวกับราคาสำคัญ หรือมีคำอธิบายเพิ่มเติม รวมทั้งจัดหาเอกสารหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง พร้อมกับการนำราคาทดสอบตามท้ายคำสั่งกรมศุลกากรที่ ๓๐๗/๒๕๔๗ มาคำนวณภาษี หรือปฏิบัติตามระเบียบกรมศุลกากรที่ ๒/๒๕๕๐ เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๔๔ ว่าด้วยพิธีการศุลกากร เพื่อป้องกันการฉ้อฉลด้านราคาศุลกากร และแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบกรมศุลกากรที่ ๑๔/๒๕๔๙ เรื่อง แนวทางการกำหนดราคาศุลกากร ซึ่งกำหนดให้ให้เจ้าหน้าที่พิสูจน์ราคามีเหตุอันควรสงสัย และ (๒) กรณี “ไม่มีเหตุอันควรสงสัย” ในราคาที่สำคัญ ซึ่งการนำเข้ารถยนต์จากต่างประเทศที่สำคัญ ราคานำเข้าต่ำกว่าความเป็นจริงหลาย ๆ กรณี เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะใช้ดุลพินิจเลือก “ไม่สงสัย” แล้วลงนามอนุมัติตรวจปล่อยรถยนต์ออกจากด่านศุลกากร หรือส่งคืนภาษีอากร (ที่รัฐจะต้องจัดเก็บตามกฎหมาย) ทำให้รัฐสูญเสียรายได้จำนวนมาก

๖. ปัญหาหรือปัจจัยที่ก่อให้เกิดโอกาสหรือช่องทางการทุจริตภาษีอากรโดยกลุ่มอิทธิพล ได้แก่ (๑) โครงสร้างอำนาจ การแทรกแซง และช่องว่างของกฎหมาย กล่าวคือ เจ้าหน้าที่รัฐระดับสูง/นักการเมือง มีพฤติการณ์แทรกแซงทางกฎหมายหรือใช้ช่องว่างของกฎหมายที่เปิดโอกาสให้มีการใช้ดุลพินิจ หรือแทรกแซงขั้นตอนทางราชการตามสายบังคับบัญชา หรือแทรกแซงไม่ให้มีการตรวจสอบ เพื่อประโยชน์ของกลุ่มอิทธิพล ซึ่งขบวนการดังกล่าวยากแก่การตรวจสอบ (๒) ระบบการตรวจสอบของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องไม่เอื้อต่อการป้องกันและปราบปรามการทุจริต เช่น การไม่ตรวจสอบการมีอยู่จริงของกรรมการบริษัทเมื่อมีการขอลดทะเบียนนิติบุคคล การไม่ตรวจสอบความมีอยู่จริงของนิติบุคคลผู้ประกอบการส่งออกที่ขอคืนภาษี ทั้งที่มีการขอคืนภาษีจำนวนมาก และการที่สถาบันการเงินไม่ตรวจสอบความมีอยู่จริงของเจ้าของบัญชีธนาคาร เมื่อมีการส่งจ่ายเช็คโอนเงินขอคืนภาษีเข้าบัญชีธนาคาร เป็นต้น (๓) ความล่าช้าของการดำเนินคดี เช่น การห้ามมิให้พนักงานสอบสวนดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำร้องทุกข์กล่าวโทษของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร ตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ ๘ ลงวันที่ ๗ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๒๐ ซึ่งหากการร้องทุกข์กล่าวโทษดังกล่าวล่าช้า อาจมีผลต่ออายุความ และมีผลต่อการรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อเชื่อมโยงถึงผู้กระทำความผิดที่เป็นผู้มีอิทธิพล หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ เป็นต้น (๔) การพัฒนากฎหมายยังไม่เท่าทันต่อการเปลี่ยนแปลงของธุรกรรมทางเศรษฐกิจ เช่น พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และการใช้สกุลเงินดิจิทัล เป็นต้น มีผลต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรและการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีอากร (๕) เจ้าหน้าที่ของรัฐ

ต้องการผลประโยชน์อาจจะเป็นรูปของทรัพย์สินหรือความก้าวหน้าในราชการ (๖) บุคลากรของหน่วยจัดเก็บภาษีอากรมีจำนวนไม่เพียงพอ มีความรู้ไม่เท่าทัน และขาดจิตสำนึกความรับผิดชอบ ขาดวินัยหรือขาดภูมิคุ้มกันในเส้นทางอาชีพที่ยังต้องอาศัยอำนาจฝ่ายบริหารหรือการเมืองมาสนับสนุน (๗) เครื่องมือในการปฏิบัติงานที่ยังไม่เหมาะสมและไม่ทันสมัย เช่น กระบวนการและวิธีการจัดเก็บภาษีอากรที่ซับซ้อนยุ่งยาก เป็นต้น (๘) การประสานความร่วมมือและบูรณาการข้อมูลกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ยังไม่มีการดำเนินการอย่างจริงจัง ทำให้การจัดเก็บภาษีและการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีอากรไม่มีประสิทธิภาพ และ (๙) ปัญหาหรือปัจจัยอื่น ๆ เช่น การบริหารจัดการเงินสินบนรางวัลนำจับ และการใช้ดุลพินิจเกี่ยวกับสิทธิทางภาษี เป็นต้น

ข้อเสนอแนะจากผลการศึกษา ดังนี้

๑. ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

๑.๑ กำหนดนโยบายให้กระทรวงการคลัง กระทรวงพาณิชย์ (โดยเฉพาะข้อมูลของกรมสรรพากร กรมศุลกากร กรมพัฒนาธุรกิจการค้า และหน่วยงานอื่นที่กำกับดูแลทางการค้าและสถาบันการเงิน) และสำนักงาน ป.ป.ช. มีการบูรณาการฐานข้อมูลระหว่างหน่วยงาน โดยนำเทคโนโลยีปัญญาประดิษฐ์ (AI - Artificial Intelligence) มาช่วยในการวิเคราะห์ทั้งระบบให้มีความชัดเจน เพื่อประโยชน์ในการพิจารณา ๑) ความสัมพันธ์ระหว่างเจ้าหน้าที่ของรัฐกับนิติบุคคล หรือพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างนิติบุคคลที่อาจมีการถือหุ้นไขว้หรือนิติบุคคลที่มีเจ้าของกิจการคนเดียวกันหรืออยู่ในกลุ่มเดียวกัน ๒) ความสมเหตุสมผลของผลประโยชน์และการเสียภาษีนิติบุคคลและภาษีบุคคลธรรมดาของกิจการ รวมถึงผู้ถือหุ้น (ผู้เป็นเจ้าของ) ที่มีการขอคืนภาษีจำนวนมาก และ ๓) เส้นทางทางการเงินของบุคคล/นิติบุคคลที่เกี่ยวข้อง เพื่อประโยชน์ในการเฝ้าระวังและกำหนดเป็นกลุ่มเสี่ยงที่ต้องติดตามและตรวจสอบอย่างใกล้ชิด ทั้งนี้ ให้มีการจัดทำแผนการบูรณาการเชื่อมโยงข้อมูล Big data analysis เพื่อนำไปสู่การบูรณาการความร่วมมือระหว่างหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง อันจะทำให้มีการสร้างกระบวนการทำงานร่วมกัน การแลกเปลี่ยนข้อมูล/องค์ความรู้ และการสร้างความเชี่ยวชาญให้กับบุคลากรในหน่วยงาน เพื่อนำไปสู่การป้องกันและปราบปรามทุจริตคอร์รัปชันซึ่งกระทำโดยกลุ่มอิทธิพลหรือในลักษณะองค์กรอาชญากรรมได้อย่างมีประสิทธิภาพ

๑.๒ กำหนดนโยบายเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบการทุจริตภาษี เช่น กรณีการสำแดงราคานำเข้ารถยนต์หรูนำเข้าหรือสินค้าอื่น ๆ ที่มีมูลค่าสูง โดยให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรเลือกสงสัยไว้ก่อน เนื่องจากสินค้าที่มีราคาสูงจะมีความคุ้มค่าต่อการหลีกเลี่ยงภาษีมากกว่าสินค้าทั่วไปอื่น ๆ และปริมาณการนำเข้าต่อครั้งไม่มาก ซึ่งอยู่ในวิสัยที่จะตรวจสอบได้อย่างละเอียด

๑.๓ เพิ่มกลไกการตรวจสอบ ถ่วงดุล สอบย้อน ในหน่วยจัดเก็บภาษี ในรูปแบบคณะกรรมการ/คณะทำงาน/ชุดป้องกันและปราบปราม ผู้ตรวจการ หรือสายลับ เป็นต้น ขึ้นตรงต่อผู้บริหารสูงสุดของหน่วยงาน และมีอำนาจตรวจสอบการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร เพิ่มเติมจากกลไกปกติที่องค์กรมีอยู่แล้ว และควรเปิดพื้นที่ให้มีการตรวจสอบจากภายนอกให้มากขึ้น

๒. ข้อเสนอแนะเชิงกฎหมาย

๒.๑ กรมสรรพากรและกรมศุลกากรควรให้ความสำคัญต่อการดำเนินคดีทุจริตภาษีอากรซึ่งเป็นคดีอาญา เมื่อตรวจสอบพบต้องรายงานและเร่งดำเนินให้มีการดำเนินคดีอาญาต่อผู้กระทำความผิดโดยเร็ว และต้องรายงานความน่าสงสัยและส่งเรื่องให้สำนักงาน ป.ป.ช./กรมสอบสวนคดีพิเศษ และหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมาย กฎ ระเบียบที่เกี่ยวข้องในกระบวนการทางภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรและการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีอากรอย่างเข้มงวด รวมถึงให้มีการดำเนินคดีอาญาต่อผู้กระทำความผิดโดยเร็ว

๒.๒ กำหนดมาตรการบังคับให้ผู้ประกอบการขนาดใหญ่และขนาดกลาง ต้องจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ และรายงานภาษีซื้อ-ภาษีขายในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อให้เจ้าหน้าที่สามารถสอบย้อนและตรวจสอบจากระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ได้อย่างมีประสิทธิภาพ อีกทั้งเพื่อให้มีกลไกการรายงานผลการปฏิบัติให้ผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถตรวจสอบผ่านระบบเทคโนโลยีสารสนเทศได้ทุกขั้นตอน เช่น หากมีการปฏิบัติไม่ครบถ้วนตามขั้นตอน หรือการปฏิบัติงานล่าช้า ให้ระบบสามารถแจ้งเตือนไปยังผู้ที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น

๒.๓ ทบทวนกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินคดี รวมทั้งเพิ่มบทลงโทษให้มีความเหมาะสม เช่น ยกเลิก/ปรับปรุงหรือแก้ไขประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๘ โดยอาจกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการปฏิบัติเกี่ยวกับการร้องทุกข์ดำเนินคดี รวมทั้งกรอบระยะเวลาในการร้องทุกข์กล่าวโทษไว้ให้ชัดเจน เพื่อลดการใช้ดุลพินิจในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรและในเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง และเพื่อให้การดำเนินคดีเป็นไปอย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ เป็นต้น

๓. ข้อเสนอแนะเชิงบริหาร

๓.๑ การนำกรณีศึกษาพฤติการณ์การทุจริตภาษีอากรไปเป็นบทเรียนเพื่อสร้างองค์ความรู้แก่เจ้าหน้าที่ในหน่วยงานบังคับใช้กฎหมายและหน่วยงานการป้องกันและปราบปรามการทุจริตให้มีความรู้ความเข้าใจในระเบียบวิธีการเกี่ยวกับการประกอบการและการค้าระหว่างประเทศ (การส่งออก/นำเข้า) ระบบการจัดการและขนส่งสินค้า ความเชื่อมโยงทางการค้า หลักฐานเอกสารการซื้อขาย และการจ่ายเงินระหว่างประเทศ เพื่อให้รู้เท่าทันต่อลักษณะพฤติการณ์การกระทำความผิดและเป็นองค์ความรู้ในการสืบสวนสอบสวนและแสวงหาหลักฐานและข้อเท็จจริงแห่งคดี

๓.๒ กำหนดหลักเกณฑ์การเข้าสู่ตำแหน่งของข้าราชการระดับบริหาร (ต้น) ขึ้นไป ให้เป็นไปตามระบบคุณธรรมอย่างเคร่งครัด เพื่อมิให้ข้าราชการมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับกลุ่มอิทธิพล และมีการขัดกันระหว่างผลประโยชน์ส่วนบุคคลและผลประโยชน์ส่วนรวม เช่น กำหนดเกณฑ์เกี่ยวกับคุณสมบัติ หลักเกณฑ์และวิธีการคัดเลือก ตรวจสอบประวัติ ผลงานในอดีต รวมถึงการเปิดเผยรายชื่อต่อสาธารณะก่อนเข้ารับการคัดเลือก เพื่อเข้าสู่ตำแหน่ง และสำหรับการสรรหาคัดเลือก บรรจุ แต่งตั้งบุคคลเข้าสู่ตำแหน่งที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากร ควรมีการตรวจสอบประวัติ และควรคำนึงถึงความซื่อสัตย์สุจริตของบุคคลเป็นสำคัญ

Executive Summary

This Case Study on Corruption in Value Added Tax (VAT) and Customs Duty in Thailand which examines the involvement of influential groups, has the following aims: i) to scrutinize the significance, forms, relationship patterns, cooperation, operational modes, information exchanges and sharing of interests among influential groups which lead to organized corruption; ii) to study patterns and conditions of VAT and customs duty corruption as a form of organized crime; iii) to make available more information about this type corruption in order to develop the knowledge and understanding of Office of National Anti-Corruption Commission (NACC) personnel and raise overall awareness; and iv) to suggest appropriate measures and mechanisms for the prevention and suppression of this form of corruption.

The study uses the qualitative research method, relying on documents, in-depth interviews and small group discussions. The information collected is evaluated, analyzed and synthesized in order to provide suggestions for public policy, administration, law and future translational research.

The research results are as follows:

1. Definition and Patterns of Influential Groups Leading to Organized Corruption: A Case Study on VAT and Customs Duty Corruption in Thailand

1.1 “Influential groups” in the context of this study can be defined as referring to the following groups of people: i) holders of political positions who have authority to interfere with administrative and legislative agencies’ processes; ii) government officials responsible for tax collection; and iii) entrepreneurs, or individuals acting as entrepreneurs to seek tax benefits but who do not actually operate a business. Two or more influential groups may collaborate to commit a corrupt act; or members within the same group may act in a similar fashion. Such cooperation usually originates in patronage system relationships and then develops into organized form, with a collaborative network through which members exchange information and benefits. This is often referred to as economic organized crime, which is either in violation of the law or uses legal loopholes and/or latent influence to interfere with the operations of government officials, leading them to neglect their duty or provide them with benefits related to VAT or customs duty.

1.2 Patterns among influential groups leading to organized corruption in VAT and customs duty can be classified into three types: i) government officials operate the entire process; ii) entrepreneurs systematically operate the process themselves; and iii) government officials (including holders of political positions with authority to intervene in the operation of administrative and legislative agencies) and entrepreneurs systematically cooperate to commit corrupt acts.

2. Tax fraud is categorized into two types:

2.1 Tax evasion, which is an offence under Section 37, Section 37 *bis* and Section 90/4 of the Revenue Code. This entails taxpayers deliberately misrepresenting the actual state of their affairs to the tax authorities in order to reduce or avoid their tax liability.

This includes dishonest tax reporting, such as deliberately declaring lower levels of income, profits or gains than the actual amounts, or overstating deductions.

2.2 Tax refund fraud is perpetrated by people who, whether or not they are liable to pay tax, act as a taxable entity in order to file a fraudulent tax return and claim a refund, for example by using falsified tax invoices; or who submit falsified input/output tax documents in order to be eligible for VAT refund.

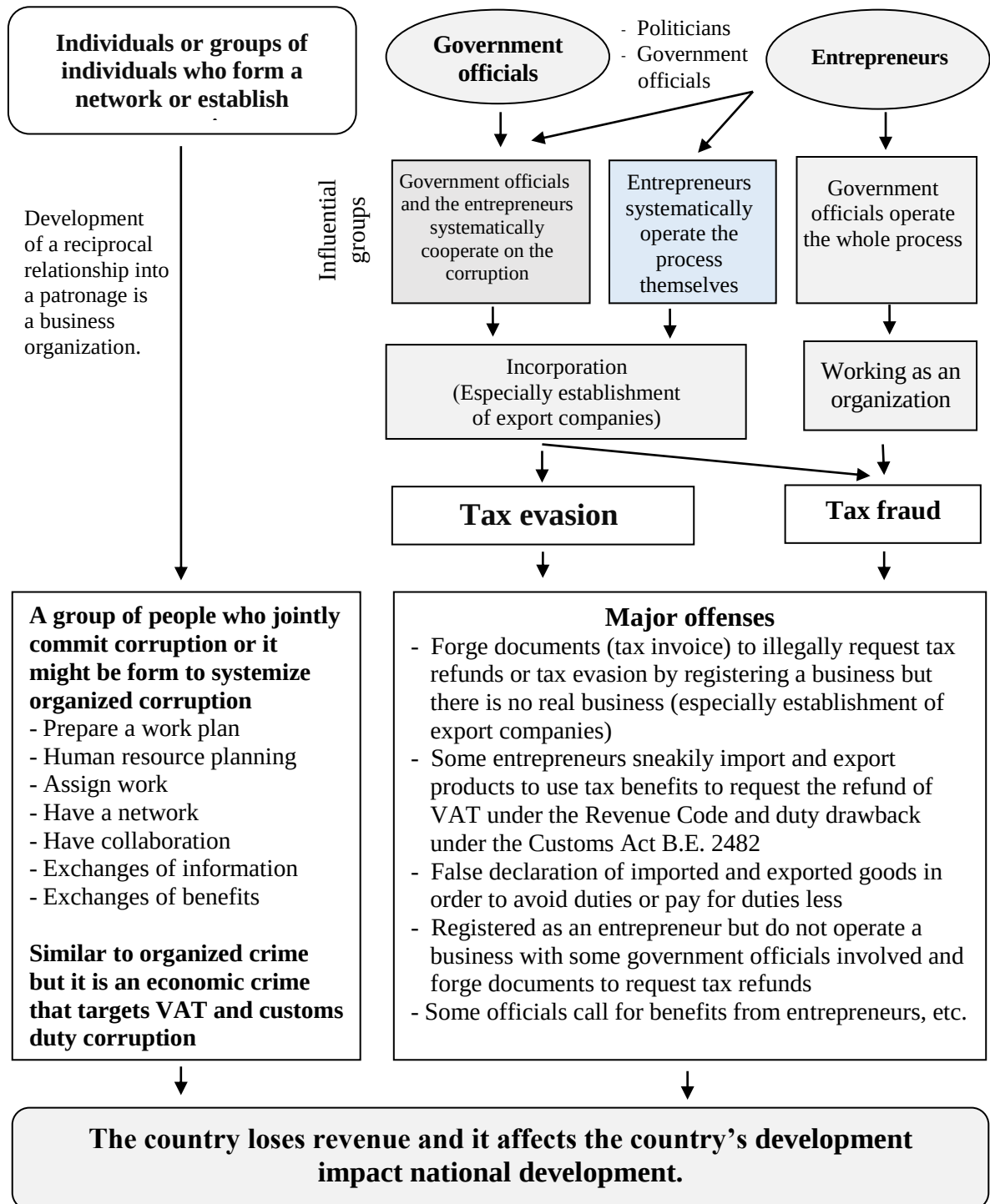
3. The characteristic relationships, connections and cooperation among influential groups leading to organized corruption

It was found that in Thailand an affiliation among influential groups leading to VAT and customs duty corruption usually originates as a reciprocal relationship which then systematically develops into organizational form, focusing on VAT and customs duty corruption. Operational plans are devised, with individuals being assigned tasks within a network which exhibits connectivity and cooperation. For instance, government officials—both civil servants and politicians—along with influential groups or other groups of individuals who have a commercial relationship and mutual benefits, commit actual tax fraud and/or policy tax fraud by determining policies/laws related to the granting of benefits, etc. and do not pay/tax evasion. in free zones. The collaborative approach of influential groups can be classified into four categories: i) collaboration on unlawful exercise of power; ii) collaboration on exploitation of legal loopholes; iii) collaboration on the use of negotiating power to issue policies/laws for their own benefits; and iv) collaboration on the use of negotiating power to issue policies/laws that benefit a particular group or groups to facilitate the legal acquirement of tax benefits by businesses that support powerful politicians or who are involved in the issuance of those policies/laws.

4. Operational patterns and the exchange of information and benefits among influential groups

The following dominant patterns of operation and exchange of information and benefits among influential groups were found: i) politicians formulate policies and enact laws to facilitate the operations of entrepreneurs in return for financial or other benefits; ii) government officials and entrepreneurs or businesspersons close to politicians have reciprocal interests in terms of position, career and/or assets; iii) training on tax planning or legal amendments focusing on the use of legal loopholes for tax avoidance and tax evasion are provided for entrepreneurs by government officials possessing the relevant expertise: this does not constitute a punishable offence as it ostensibly provides knowledge and awareness to the entrepreneurs. It was also found that the entrepreneurs are guided on tax avoidance and tax evasion, while in some cases government officials serve as corporate tax consultants in exchange for favours or other benefits; and iv) the abuse of position to facilitate tax fraud by not filing a petition to the Supreme Court in the event that the tax collection agency loses a case. It is remarkable that no evidence directly related to corruption was found among politicians or holders of political positions. However, links to the use of influence (latent) or intervention in government officials' operations were observed. These are summarized in the diagram and tables provided for synthesizing the systematic patterns of VAT and customs duty corruption by influential groups in Thailand.

The Model of Influential Groups That Lead to Organized Corruption: A Case Study of VAT and Customs Duty Corruption in Thailand



**Table: Synthesized Results of Organized Corruption by Influential Groups:
A Case Study of VAT and Customs Duty Corruption in Thailand**

Pattern	Major Offences	Remarks Problems Major Gaps	Types	
			Tax Evasion	Tax Fraud
Government officials & entrepreneurs systematically cooperate on corruption	VAT frauds Forgery of documents (tax invoices) to illegally request tax refunds and/or tax evasion VAT by registering a non-existent business—especially export company—or ‘shell company’ Overpriced goods and services to request substantial VAT refunds	Most common cases, inflicting major damage Some officials/agencies, acting on the orders of a person of authority/ influence/ high rank and/or other related official who may also receive benefits from the operators, abuse their authority to facilitate neglect of regulatory procedural inspections and/or crosschecks by operators.	✓	✓
	Customs duty frauds Some entrepreneurs surreptitiously import/export products in order to use tax benefits to request VAT refunds under the Revenue Code and duty drawback under the Customs Act (1939) False declarations of imports/ exports in order to avoid/pay reduced duties.	The law allows officials to use their discretion to approve, allow, impose, or levy taxes. Use of IT Ineffective information exchange & inspections by relevant agencies	✓	✓

**Table: Synthesized Results of Organized Corruption by Influential Groups:
A Case Study of VAT and Customs Duty Corruption in Thailand (continued)**

Pattern	Major Offences	Remarks Problems Major Gaps	Types	
			Tax Evasion	Tax Fraud
Entrepreneurs systematically operate the process	VAT & customs duty fraud include major offences e.g. forging tax invoices to request tax refunds; tax evasion VAT by registering dummy businesses ('shell companies'), especially export companies; or false declaration of imports & exports in order to avoid /pay less duty	Less commonly found cases inflicting moderate damage Fraud committed by operators alone usually detected by officials of relevant agencies (Revenue Department, Customs Department) and eventually arrested and prosecuted.	✓	✓
Government officials operate entire process	VAT and customs duty frauds include major offences e.g. - Acting as an entrepreneur while not operating an actual business in collusion with government officials who secretly operate the whole process and forge documents to claim VAT refunds. - Some officials demand benefits from entrepreneurs in exchange for paying less taxes or providing convenience in the import/export processes.	Less frequent cases causing minimal damage as the government has strict measures to prevent, inspect and punish them; and IT advances facilitate inspection of fake businesses. Law allows officials to use discretion to approve, permit, impose or levy taxes.		✓

5. Insights into VAT and customs duty corruption committed by collaborative influential groups in the form of organized crime

5.1 VAT Fraud - Individuals commit systematic fraud by registering multiple businesses and forging tax invoices as a way to illegally obtain VAT refunds from the State: this is done in a systematic networking manner involving groups of entrepreneurs and auditors (consultancies and other tax-related groups), lawyers and government officials. Furthermore, these influential groups are likely to be associated with politicians. This corruption results in damage to the national tax system and a huge loss of revenue. Changes in the management of the VAT-refund system for entrepreneurs have thus been

made and punitive measures meted out against both the Revenue Department's director general and operational officials.

5.2 Customs Duty Fraud – The Order of the Customs Department No. 317/2004 on Guidelines for Considering the Prices of Passenger Vehicles, issued 5 July 2004, allows the relevant authorities to use discretion in two cases: i) when there is a “suspicious declared price”, requiring the inspecting customs officer to inform the importer and request clarification of the declared price and/or the provision of additional details, other relevant documents or evidence. The figures at the end of the Order of the Customs Department No. 317/2004 are used to calculate tax, or the customs officer follows the Customs Regulations No. 2/2007 on the Additional Amendment to the Customs Code 2001 on Customs Procedures for Customs Price Fraud Prevention, and the Additional Amendment to the Customs Code No. 14/2006 on Guidelines for Determining Customs Prices which require the customs officer to prove the suspicious prices; and ii) in the case of an “unsuspicious declared price” which customs officers sometimes select when importers of luxury cars declare import prices which are lower than market value then either signs the approval for the car to leave the customs house or orders a tax refund (which the State has a legitimate duty to collect). This causes the substantial loss of government revenue

Factors that contribute to the existence of opportunities or channels for influential groups to commit tax corruption include: i) Power structure, intervention and legal loopholes which allow senior government officials and/or holders of political positions to use their discretion; intervene in government procedures in accordance with their authority; or prevent inspections for the benefit of influential groups. Such processes are difficult to detect; ii) Monitoring systems of relevant agencies which fail to prevent and/or suppress corruption. For example, the system may not verify the existence of a Board of Directors during registration as a juristic person; the existence of juristic persons behind exporters applying for tax refunds in spite of the large sums of money involved; and the existence of account holders when transferring tax refunds to bank accounts; iii) Delays in the legal process, such as the prohibition on inquiry officers dealing with taxation under the Revenue Code except for the prosecution of criminal cases filed by officials in accordance with the Revenue Code under the 8th Announcement of the National Executive Council (issued 7 November 1977). Such delays may affect the prescription and collection of evidence linked to offenders who are influential persons or government officials; iv) Legislation which has not been amended to reflect changes in economic transaction methods, such as e-commerce and the use of digital currency. This affects the efficiency of both tax collection and the prevention and suppression of tax corruption; v) Government officials seeking personal gain, either in the form of property or career advancement; vi) Insufficient tax collection personnel, along with their lack of knowledge, integrity, responsibility and discipline, as well as dependence on support from those with political or administrative authority in their career paths; vi) Outdated and inappropriate operating tools, such as complex tax collection methods and procedures; viii) Lack of collaboration and data integration among relevant agencies, leading to inefficiency in both tax collection and the prevention and suppression of tax corruption; and ix) Other problems and factors, such as the management of rewards and the use of discretion on tax rights.

Recommendations from the study are as follows.

1. Policy Recommendations

1.1 It should be policy for the Ministry of Finance, the Ministry of Commerce (especially the Revenue Department, Customs Department, Department of Business Development and other agencies regulating trade and financial institutions), the Office of the NACC and related agencies to integrate their databases and use Artificial Intelligence (AI) to help analyze the following: i) the relationship between government officials and corporate individuals or juristic persons, or between juristic persons and cross holdings, or juristic persons having the same owner, or owners in the same group; ii) The reasonability of earnings, corporate income tax and personal income tax payments, as well as the tax returns of shareholders (the ultimate owners) claiming large refunds; and iii) the financial flows of the person/entity concerned with monitoring and determining risk groups that have to be closely followed and inspected. A so-called ‘big data analysis’ information integration plan has to be prepared for integrated cooperation among relevant agencies resulting in a collaborative process, exchanges of information and knowledge, and the enhanced expertise of personnel on the effective prevention and suppression of corruption committed by influential groups or organized crime networks.

1.2 There should be a policy to increase the efficiency of tax corruption inspections. For example, customs officers should question and thoroughly inspect declarations of costly imported luxury cars or other such goods, high-priced goods being more prone to tax evasion than general products.

1.3 There should be additional mechanisms for inspection and checks and balances in the form of committees, working groups, prevention and suppression teams, inspectors and/or ‘moles’, etc. reporting directly to the agency’s top management. They should be invested with the authority to investigate VAT and customs duty fraud. It is also recommended that more inspections conducted by other agencies should be allowed.

2. Legal Recommendation

2.1 The Department of Revenue and the Customs Department should prioritize the prosecution of tax fraud cases which are criminal cases. Once detected, the offenders should be rapidly reported and prosecuted. Reports on suspicious matters must be submitted to the Office of the NACC, the Department of Special Investigation (DSI) and other related agencies to ensure strict enforcement of relevant laws, rules and regulations in the VAT and customs duty procedures as well as strict prevention and suppression of tax frauds so that the violators will be rapidly prosecuted.

2.2 Measures should be initiated which require the operators of medium- and large-scale enterprises to prepare tax invoices and reports on input and output taxes in e-format to allow officials to effectively cross check and inspect their operations through the electronic tax invoice system. This would also serve as a mechanism for reporting performance available to inspection at every stage of relevant persons through the IT system. For example, the system can notify the relevant individuals if the procedure is not complete or delayed.

2.3 Related legislation should be revised in order to enhance the effectiveness of law enforcement: for example, the 8th Announcement of the National Executive Council should be abolished, revised or amended by establishing criteria, procedures and conditions

for petition and prosecution. The timeframe for petitions should also be revised to reduce the use of discretion by Revenue Department officials and allow for more rapid and efficient prosecutions.

3. Administrative Recommendations

3.1 Tax fraud cases should be utilized as ‘lessons learnt’ to educate law enforcement and anti-corruption agency officials to ensure they fully understand entrepreneurship, overseas trade (export/import), product management and shipment systems, trade links, sales and purchase agreements and international transactions. This will enable them to understand the nature of the offences which can also benefit investigation and collection of evidence and facts for cases files.

3.2 Strict ethical criteria should be determined for the selection and appointment of lower level administrative government and tax collection officials in order to prevent connections with influential groups and conflicts between personal and public interest. This should be achieved by determining qualification criteria; rules and selection methods; background checks; assessment of past achievements; and public disclosure of names prior to actual selection for office. Emphasis should also be put on personal integrity and background inspection for recruitment, selection and appointment of individuals for positions related to taxation.

สารบัญ

	หน้า
กิตติกรรมประกาศ	i
บทคัดย่อ	iii
Abstract	v
บทสรุปสำหรับผู้บริหาร	vii
Executive Summary	xvi
สารบัญ	ก
สารบัญตาราง	ข
สารบัญภาพ	ช
คำอธิบายสัญลักษณ์และคำย่อที่ใช้ในการวิจัย	ฅ
บทที่ ๑ บทนำ	๑
๑.๑ ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	๑
๑.๒ วัตถุประสงค์ของการวิจัย	๗
๑.๓ ขอบเขตการศึกษาวิจัย	๗
๑.๔ กรอบแนวคิดในการวิจัย	๘
๑.๕ วิธีการดำเนินการวิจัย	๙
๑.๕.๑ วิธีการวิจัย	๙
๑.๕.๒ การดำเนินการวิจัย	๙
๑.๖ นิยามศัพท์	๑๒
๑.๖.๑ นิยามศัพท์ทั่วไป	๑๒
๑.๖.๒ นิยามศัพท์เฉพาะ	๑๔
๑.๗ ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	๑๖
๑.๘ การนำเสนอผลการวิจัย	๑๖
บทที่ ๒ การทุจริตคอร์รัปชันภาษีอากรโดยกลุ่มอิทธิพล	๑๙
๒.๑ สาระสำคัญและความโปร่งใสในการจัดเก็บภาษีอากร	๑๙
๒.๑.๑ ความหมายและวัตถุประสงค์ของภาษีอากร	๑๙
๒.๑.๒ ประเภทของภาษีอากร	๒๐
๒.๑.๓ หลักการการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี	๒๑

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
๒.๑.๔ ความโปร่งใสในการบริหารงบประมาณและ ความโปร่งใสในการจัดเก็บภาษีอากร	๒๓
๒.๒ แนวคิด ความหมาย วิธีการ และสถานการณ์การทุจริตภาษีอากรในประเทศไทย	๓๔
๒.๒.๑ แนวคิดและความหมายของ “การทุจริต” (Corruption)	๓๔
๒.๒.๒ แนวคิด ความหมาย และวิธีการทุจริตภาษีอากร	๔๔
๒.๒.๓ สถานการณ์การทุจริตภาษีอากรในประเทศไทย	๔๙
๒.๓ กลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption)	๕๔
๒.๓.๑ ความหมายของกลุ่มอิทธิพล	๕๔
๒.๓.๒ พฤติการณ์ของกลุ่มอิทธิพล	๕๕
๒.๓.๓ ประเภทของกลุ่มอิทธิพล	๕๘
๒.๓.๔ ความสัมพันธ์ของกลุ่มอิทธิพลกับอำนาจรัฐ	๕๙
๒.๔ การทุจริตภาษีอากร อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ และองค์กรอาชญากรรม	๕๙
๒.๔.๑ อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ (Economic Crime)	๕๙
๒.๔.๒ องค์กรอาชญากรรม (Organized Crime)	๖๔
๒.๔.๓ ตัวชี้วัด Global Competitive Index (GCI)	๖๙
๒.๔.๔ ตัวอย่างกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีอากรอย่างเป็นระบบ ในต่างประเทศ	๗๐
๒.๕ สรุป	๗๓
บทที่ ๓ มาตรการในการป้องกันและปราบปรามกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่ การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption)	๗๗
๓.๑ ภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายไทย	๗๗
๓.๑.๑ หลักการและความหมายของคำว่า “ภาษีมูลค่าเพิ่ม”	๗๗
๓.๑.๒ ลักษณะพิเศษเฉพาะของภาษีมูลค่าเพิ่ม	๗๘
๓.๑.๓ ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม)	๗๘
๓.๑.๔ ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม	๗๙
๓.๑.๕ อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม	๘๐
๓.๑.๖ ใบกำกับภาษี (Tax Invoice) การยื่นแบบแสดงรายการ และการชำระภาษี	๘๑
๓.๑.๗ การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม	๘๒
๓.๑.๘ การเครดิตภาษีและการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม	๘๓

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
๓.๑.๙ สิทธิประโยชน์ทางภาษีมูลค่าเพิ่ม	๘๔
๓.๒ ภาษีศุลกากรตามกฎหมายไทย	๘๖
๓.๒.๑ หลักการและเหตุผลของการจัดเก็บภาษีศุลกากร	๘๖
๓.๒.๒ ความหมายของ “ภาษีศุลกากร”	๘๗
๓.๒.๓ ลักษณะและหลักการจัดเก็บภาษีศุลกากร	๘๘
๓.๒.๔ พิกัดอัตราศุลกากร	๘๙
๓.๒.๕ สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากร	๘๙
๓.๓. การบังคับใช้กฎหมายต่อกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย	๙๓
๓.๓.๑ ประมวลกฎหมายอาญา	๙๓
๓.๓.๒ กฎหมายว่าด้วยภาษีอากร	๙๘
๓.๓.๓ กฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน	๑๑๓
๓.๓.๔ กฎหมายว่าด้วยการสอบสวนคดีพิเศษ	๑๑๓
๓.๓.๕ กฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต	๑๑๗
๓.๓.๖ กฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ	๑๒๓
๓.๔. สรุป	๑๒๔
บทที่ ๔ กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย	๑๒๗
๔.๑ กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มโดยกลุ่มอิทธิพลที่กระทำการอย่างเป็นระบบ	๑๒๗
๔.๑.๑ การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มโดยกลุ่มอิทธิพลที่กระทำการอย่างเป็นระบบ	๑๒๗
๔.๑.๒ ลักษณะการกระทำความผิดและการป้องกันและปราบปราม	๑๔๕
๔.๑.๓ วิเคราะห์กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มโดยกลุ่มอิทธิพลอย่างเป็นระบบ	๑๕๗
๔.๒ กรณีศึกษาการทุจริตภาษีศุลกากรโดยกลุ่มอิทธิพลที่กระทำการอย่างเป็นระบบ	๑๖๒
๔.๒.๑ การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรด้วยวิธีการฉ้อฉล	๑๖๒
๔.๒.๒ การทุจริตภาษีศุลกากรการนำเข้ารถยนต์โดยกลุ่มอิทธิพลอย่างเป็นระบบ	๑๖๕

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
๔.๒.๓ ลักษณะการกระทำความผิดและการป้องกันและปราบปราม	๑๗๕
๔.๒.๔ วิเคราะห์กรณีศึกษาการทุจริตภาษีศุลกากรโดยกลุ่มอิทธิพล	๑๘๐
๔.๓ การสังเคราะห์รูปแบบการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร ในประเทศไทย	๑๘๒
๔.๔ สรุป	๑๘๗
บทที่ ๕ วิเคราะห์กลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร ในประเทศไทยอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption)	๑๘๙
๕.๑ ความหมาย องค์ประกอบ และรูปแบบของกลุ่มอิทธิพล ซึ่งนำไปสู่การทุจริตอย่างเป็นระบบ	๑๘๙
๕.๑.๑ ความหมายของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ	๑๘๙
๕.๑.๒ องค์ประกอบของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีศุลกากร	๑๙๒
๕.๑.๓ รูปแบบของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีศุลกากร	๑๙๕
๕.๒ ลักษณะความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือของกลุ่ม อิทธิพล	๑๙๙
๕.๒.๑ ความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยงและความร่วมมือแบบสังคมอุปถัมภ์	๒๐๐
๕.๒.๒ ความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือที่มีการสั่งการ อย่างใกล้ชิด	๒๐๑
๕.๒.๓ ความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือแบบธุรกิจ	๒๐๒
๕.๓ ลักษณะการทำงาน การแลกเปลี่ยนข้อมูล และการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์	๒๐๓
๕.๓.๑ ลักษณะการทำงาน	๒๐๓
๕.๓.๒ ลักษณะการแลกเปลี่ยนข้อมูล	๒๐๔
๕.๓.๓ ลักษณะการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์	๒๐๕
๕.๔ ปัญหาหรือปัจจัยที่ก่อให้เกิดโอกาสหรือช่องทางการทุจริตภาษีอากร โดยกลุ่มอิทธิพล	๒๐๗
๕.๔.๑ โครงสร้างอำนาจ การแทรกแซง และช่องว่างของกฎหมาย	๒๐๗
๕.๔.๒ ระบบการตรวจสอบ	๒๑๐

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
๕.๔.๓ อำนาจในการสืบสวนสอบสวน	๒๑๑
๕.๔.๔ การเปลี่ยนแปลงของธุรกรรมทางเศรษฐกิจและการพัฒนากฎหมาย	๒๑๒
๕.๔.๕ ผลประโยชน์	๒๑๒
๕.๔.๖ ปัญหาด้านบุคลากร	๒๑๓
๕.๔.๗ ด้านเครื่องมือในการปฏิบัติงาน	๒๑๓
๕.๔.๘ การประสานและบูรณาการความร่วมมือกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง	๒๑๓
๕.๔.๙ ปัญหาหรือปัจจัยอื่น ๆ	๒๑๕
๕.๕ แนวทางการพัฒนากลไกในการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาชีอากร	๒๑๖
๕.๕.๑ แนวทางการพัฒนากลไกในการป้องกันและปราบปราม การทุจริตภาชีอากร	๒๑๖
๕.๕.๒ การแก้ไขกฎหมาย หรือระเบียบที่เกี่ยวข้อง	๒๑๘
๕.๕.๓ มาตรการใหม่ ๆ หรือนวัตกรรม	๒๒๑
๕.๖ สรุป	๒๒๔
บทที่ ๖ สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ	๒๒๙
๖.๑ สรุปผลการศึกษา	๒๒๙
๖.๑.๑ ความหมายของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชัน อย่างเป็นระบบ	๒๒๙
๖.๑.๒ รูปแบบของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชัน อย่างเป็นระบบ	๒๒๙
๖.๑.๓ ลักษณะความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือ ของกลุ่มอิทธิพล	๒๓๐
๖.๑.๔ ลักษณะการทำงาน การแลกเปลี่ยนข้อมูล และการแลกเปลี่ยน ผลประโยชน์	๒๓๑
๖.๑.๕ องค์ความรู้ใหม่	๒๓๑
๖.๑.๖ ปัญหาหรือปัจจัยที่ก่อให้เกิดโอกาสหรือช่องทางการทุจริต	๒๓๒
๖.๒ ข้อเสนอแนะ	๒๓๓
๖.๒.๑ ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย	๒๓๓
๖.๒.๒ ข้อเสนอแนะเชิงกฎหมาย	๒๓๔
๖.๒.๓ ข้อเสนอแนะเชิงบริหาร	๒๓๕

สารบัญ (ต่อ)

หน้า

เอกสารอ้างอิง

๒๓๗

ภาคผนวก

ประวัติคณะผู้วิจัย

สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ ๔.๑ แสดงผลการตรวจสอบการทุจริตขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตั้งแต่ปี พ.ศ. ๒๕๓๕ – ๒๕๓๙	๑๒๙
ตารางที่ ๔.๒ แสดงผลการสังเคราะห์รูปแบบของการทุจริตคอร์รัปชันโดยกลุ่มอิทธิพล อย่างเป็นระบบ กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร ในประเทศไทย	๑๘๔

สารบัญภาพ

	หน้า
ภาพที่ ๑.๑ กรอบแนวคิดในการวิจัย	๘
ภาพที่ ๔.๑ ความเชื่อมโยงของพฤติการณ์การกระทำความผิดของคดีทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ในช่วงปี พ.ศ. ๒๕๓๕ – ๒๕๔๐	๑๓๒
ภาพที่ ๔.๒ ความเชื่อมโยงของพฤติการณ์การกระทำความผิดของคดีทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีกลุ่มผู้ประกอบการรับซื้อ จำหน่าย นำเข้าและส่งออกแร่โลหะทุกชนิด	๑๔๒
ภาพที่ ๔.๓ ความเชื่อมโยงของพฤติการณ์การกระทำความผิดของคดีทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีกลุ่มผู้ประกอบการธุรกิจส่งออกชิ้นส่วนอุปกรณ์คอมพิวเตอร์	๑๔๔
ภาพที่ ๔.๔ ความเชื่อมโยงของ “การทุจริตคอร์รัปชันตามระบบ” (Systemic Corruption) “การทุจริตคอร์รัปชันเชิงโครงสร้าง” (Structural Corruption) และ “การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ” (Organized Corruption)	๑๘๓
ภาพที่ ๔.๕ ตัวแบบ (Model) กลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ กรณีศึกษาภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย	๑๘๖
ภาพที่ ๕.๑ ความหมายของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption)	๑๙๑
ภาพที่ ๕.๒ ลักษณะความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือของกลุ่มอิทธิพล ซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ	๒๐๓
ภาพที่ ๕.๓ ลักษณะการทำงาน การแลกเปลี่ยนข้อมูล และการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ ของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ	๒๐๖

คำอธิบายสัญลักษณ์และคำย่อที่ใช้ในการวิจัย

คณะกรรมการ ป.ป.ช.	หมายถึง	คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ
คณะกรรมการ ป.ป.ท.	หมายถึง	คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐ
ตส.	หมายถึง	สำนักตรวจสอบภาษีกลาง กรมสรรพากร
บก.สศก.	หมายถึง	กองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ
สตง.	หมายถึง	สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน
ส.ต.ช.	หมายถึง	สำนักงานตำรวจแห่งชาติ
สมอ.	หมายถึง	สำนักงานมาตรฐานผลิตภัณฑ์สินค้าอุตสาหกรรม
สำนักงาน ปปง.	หมายถึง	สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน
สำนักงาน ป.ป.ช.	หมายถึง	สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ
สำนักงาน ป.ป.ท.	หมายถึง	สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริต ในภาครัฐ
AI	หมายถึง	เทคโนโลยีปัญญาประดิษฐ์ (Artificial Intelligence)
BOI	หมายถึง	สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน
VAT	หมายถึง	ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax)

บทที่ ๑

บทนำ

ในบทนี้ ประกอบด้วย ๑.๑ ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา ๑.๒ วัตถุประสงค์ของการวิจัย ๑.๓ ขอบเขตการวิจัย ๑.๔ กรอบแนวคิดในการวิจัย ๑.๕ วิธีดำเนินการวิจัย ๑.๖ นิยามศัพท์ ๑.๗ ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ และ ๑.๘ การนำเสนอผลการวิจัย ดังรายละเอียดต่อไปนี้

๑.๑ ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ปัจจุบันการทุจริตคอร์รัปชันในประเทศไทยมีความสลับซับซ้อนและทวีความรุนแรงมากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะการทุจริตของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ ซึ่งเจ้าหน้าที่ของรัฐทั้งที่เป็นข้าราชการและนักการเมืองทั้งในระดับชาติและระดับท้องถิ่น เนื่องจากเป็นผู้อำนาจในการกำหนดแผนยุทธศาสตร์การพัฒนาและจัดสรรทรัพยากรหรืองบประมาณในระดับนั้น ๆ ร่วมมือกับกลุ่มนักธุรกิจ หรืออาจรวมทั้งภาคส่วนอื่น ๆ แสวงหาประโยชน์โดยมิชอบ โดยอาจจะเป็น “ผลประโยชน์ทางการเมือง” (Pork Barreling) และผลประโยชน์ทางธุรกิจของเจ้าหน้าที่ของรัฐและภาคเอกชนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินโครงการที่มีมูลค่าความเสียหายอย่างมหาศาล

ความร่วมมือดังกล่าว มิใช่มีเพียงแค่เจ้าหน้าที่รัฐ นักการเมือง หรือพ่อค่านักธุรกิจเพียงฝ่ายเดียว หากแต่ยังมีลักษณะของการทุจริตคอร์รัปชันในบริบทของสังคมที่ในเบื้องต้นเป็นความร่วมมือที่มีความสัมพันธ์กันตามระบบอุปถัมภ์ในสังคมไทยแบบดั้งเดิม ที่มีการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ระหว่างกัน อันเป็นต้นเหตุที่นำไปสู่ปัญหาการทุจริตคอร์รัปชันในทุกระดับ ทุกองค์กร หรือทุกภาคส่วนของสังคมไทย ทำให้ระบบเศรษฐกิจและโครงสร้างทางสังคมไทยอ่อนแอ ซึ่งมี “ผู้มีอิทธิพล” เข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจรัฐอย่างหลีกเลี่ยงมิได้ โดยเฉพาะกรณีที่มีผลกระทบรุนแรงต่อการพัฒนาประเทศ จะเห็นได้จากกรณีการทุจริตในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีจำนวนมากนั้น โดยส่วนใหญ่เกิดจากความร่วมมือกันของกลุ่มอิทธิพลภายในท้องถิ่น ซึ่งก่อให้เกิดการผูกขาดทางเศรษฐกิจในระดับท้องถิ่น และขยายความร่วมมือกันไปยังกลุ่มอิทธิพลระดับชาติ บางกรณีมีบริษัทข้ามชาติเข้าร่วมเป็นเครือข่ายด้วย ก่อให้เกิดความเสียหายต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศและคุณภาพชีวิตของประชาชนอย่างรุนแรง

เป็นที่ยอมรับโดยทั่วกันว่า “ผู้มีอิทธิพล” เข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจรัฐอย่างหลีกเลี่ยงมิได้ นับตั้งแต่กระบวนการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งถือเป็นรายได้หลักของแผ่นดิน และกระบวนการนำรายได้หรืองบประมาณแผ่นดินไปพัฒนาประเทศ ทำให้การดำเนินนโยบายและ

โครงการต่าง ๆ ไม่มีประสิทธิภาพ เกิดการผูกขาด เกิดการทุจริตคอร์รัปชัน เกิดการ “รั่วไหล” โดยเฉพาะในกระบวนการจัดเตรียมงบประมาณ ซึ่งกระบวนการดังกล่าวได้พัฒนาเป็นขบวนการของกลุ่มอิทธิพลรูปแบบหนึ่ง ทำให้เกิดการแข่งขันที่ไม่เป็นธรรม เกิดผลประโยชน์ทับซ้อน มีการทุจริตเชิงนโยบาย มีการใช้อำนาจเพื่อเอื้อประโยชน์ต่อตนเองหรือพวกพ้อง และลดหรือปิดช่องทางการตรวจสอบ ทำให้สามารถใช้ช่องโหว่นั้นเปิดโอกาสให้กระทำการทุจริตได้โดยง่าย

ปัจจุบันขบวนการทุจริตได้นำเทคโนโลยีและวิธีการใหม่ ๆ มาใช้เป็นเครื่องมือในการทุจริต ทำให้เกิดความร่วมมือกันกระทำการทุจริตเชิงโครงสร้าง (Structural Corruption) ภายในหน่วยงานของรัฐ โดยการร่วมมือกันของข้าราชการ นักการเมือง นักธุรกิจ หรืออาจรวมทั้งภาคส่วนอื่น ๆ ในลักษณะของความสัมพันธ์แบบระบบอุปถัมภ์พัฒนาสู่เครือข่ายผลประโยชน์ร่วมกัน^๑ มีการแบ่งงานกันทำ และมีการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์กันและกัน ประกอบด้วย เครือข่ายข้าราชการ เครือข่ายนักการเมือง เครือข่ายนักธุรกิจ สื่อ และองค์กรต่าง ๆ ทั้งภาครัฐและภาคเอกชน เติบโตเป็นเครือข่ายกลุ่มอิทธิพลขนาดใหญ่ (และในบางกรณียังมีเครือข่ายอิทธิพลข้ามชาติด้วย) ร่วมมือกันกระทำความผิดทางอาญาทำให้ประเทศสูญเสียงบประมาณในการพัฒนาประเทศ ถือเป็น “อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ” ที่กระทำการในลักษณะของ “องค์กรอาชญากรรม” (Organized Crime)^๒ เพื่อแสวงหาประโยชน์โดยมิชอบอันเป็นการทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption) ซึ่งอาจใช้รูปแบบการทุจริตแบบเดียวหรือหลายรูปแบบร่วมกัน โดยใช้องค์ความรู้ เทคนิค หรือเทคโนโลยีใหม่ ๆ ในการกระทำการทุจริตในลักษณะต่าง ๆ มากขึ้น ทำให้มีความสลับซับซ้อนและมีความแนบเนียน ยากแก่การตรวจสอบ

จากขบวนการทุจริตดังกล่าว แสดงให้เห็นถึงความสลับซับซ้อนและความรุนแรงของปัญหาคอร์รัปชันนั้นมิใช่มีเพียงแค่เจ้าหน้าที่รัฐ นักการเมือง หรือพ่อค่านักธุรกิจเพียงฝ่ายเดียว หากแต่การคอร์รัปชันในบริบทของสังคมต่าง ๆ ยังมี “ผู้มีอิทธิพล” เข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจรัฐอย่างหลีกเลี่ยงมิได้ นับตั้งแต่กระบวนการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งถือเป็นรายได้หลักของแผ่นดิน และกระบวนการนำรายได้หรืองบประมาณแผ่นดินไปพัฒนาประเทศ ประกอบด้วย กระบวนการจัดทำแผนยุทธศาสตร์ การจัดทำโครงการ การจัดเตรียมงบประมาณ (การเสนอโครงการและการจัดทำคำของบประมาณ) กระบวนการบริหารงบประมาณและการควบคุมหรือตรวจสอบการใช้งบประมาณ ทำให้การดำเนินนโยบายและโครงการต่าง ๆ ไม่มีประสิทธิภาพไม่เกิดการแข่งขันที่เป็นธรรม

^๑ “เครือข่าย” ในปัจจุบันมีความหมายประการหนึ่ง คือ กระบวนการทางสังคม อันเกิดจากการสร้างความสัมพันธ์ระหว่างบุคคล กลุ่ม องค์กร สถาบัน โดยมีเป้าหมาย วัตถุประสงค์ และความต้องการบางอย่างร่วมกัน ร่วมกันดำเนินกิจกรรมบางอย่าง โดย กิจกรรมสำคัญที่สุดที่เครือข่ายทุกเครือข่ายทำร่วมกัน คือ การแลกเปลี่ยนเรียนรู้ แลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารประสบการณ์ แล้วพัฒนาไปสู่การวางแผนร่วมกัน ดำเนินกิจกรรมบางอย่างร่วมกันนั้น มีประสิทธิภาพมากขึ้น เพราะเป็นการประสานพลัง (synergy) และประสานความร่วมมือกัน

^๒ “องค์กรอาชญากรรม” หรือ Organized Crime หรือ Criminal Organization ในทางทฤษฎี หมายถึง กลุ่มบุคคลตั้งแต่ ๓ คนขึ้นไปที่รวมตัว ประสาน หรือดำเนินงานร่วมกันในรูปแบบต่างๆ ในระยะเวลาหนึ่ง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อก่อหรือกระทำความผิดร้ายแรงฐานใดฐานหนึ่งหรือหลายฐาน หรือเพื่อแสวงหาผลประโยชน์ทางการเงิน ทรัพย์สิน หรือผลประโยชน์อื่นใดไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม

เกิดการผูกขาด เกิดการทุจริตคอร์รัปชัน เกิดการ “รั่วไหล” โดยเฉพาะในกระบวนการจัดเตรียมงบประมาณ ซึ่งผู้มีบทบาทในกระบวนการงบประมาณทั้งสามกลุ่ม คือ นักการเมือง หน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดทำงบประมาณ และภาคธุรกิจ ล้วนแต่มีผลประโยชน์แลกเปลี่ยนซึ่งกันและกัน สะท้อนให้เห็นถึงวัฒนธรรม “อุปถัมภ์” ทำให้ขาดความโปร่งใส ซึ่งเป็นเรื่องยากมากที่กลไกตรวจสอบของรัฐจะเข้าไปตรวจสอบพฤติกรรมหรือความสัมพันธ์ลักษณะนี้ได้ ทำให้การพัฒนาประเทศและคุณภาพชีวิตของประชาชนด้อยประสิทธิภาพ ไม่คุ้มกับทรัพยากรหรืองบประมาณที่จ่ายสำหรับโครงการนั้น ๆ หรือทำให้รัฐต้องสูญเสียงบประมาณเพิ่มมากขึ้นโดยไม่จำเป็น

กลุ่มอิทธิพลที่นำไปสู่การทุจริตอย่างเป็นระบบจำแนกตามภาคเศรษฐกิจในแต่ละประเภทมีความแตกต่างกัน และปัจจุบันการทุจริตภาคีอากรที่เกิดจากความร่วมมือกันกระทำการทุจริตในเชิงโครงสร้าง (Structural Corruption) อย่างเป็นระบบ ประกอบด้วย เจ้าหน้าที่ของรัฐทั้งที่เป็นนักการเมืองและข้าราชการหรือพนักงานของรัฐ และภาคเอกชน หลายกรณีมีการทำงานแบบเครือข่ายความร่วมมือกัน ในลักษณะของเครือข่ายผลประโยชน์ร่วมกันเป็นกลุ่มอิทธิพล ประกอบด้วย เจ้าหน้าที่ของรัฐ (นักการเมืองและข้าราชการ) และนักธุรกิจ หรือบางกรณีก็มีเครือข่ายบริษัทเอกชนข้ามชาติร่วมด้วย มีการนำเทคนิคหรือวิธีการทุจริตใหม่ ๆ ทำให้ยากแก่การสืบสวนสอบสวนและนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษ ทำให้การจัดเก็บรายได้จากภาคีอากร “รั่วไหล” เกิดการสูญเสียรายได้แผ่นดินอย่างมหาศาลมาอย่างต่อเนื่อง

ตัวอย่างการทุจริตสำคัญ ๆ เช่น การหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรโดยการสำแดงราคาเพื่อเสียภาษีอันเป็นเท็จ หรือการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม การสร้างความร่วมมือกับบริษัทข้ามชาติเพื่อให้มีคุณสมบัติเป็นผู้เชี่ยวชาญและมีประสบการณ์เฉพาะด้านครบถ้วนสำหรับการดำเนินการโครงการก่อสร้างสาธารณูปโภคขนาดใหญ่ แต่ในความเป็นจริงแล้วบริษัทข้ามชาตินั้น มิได้เข้ามาดำเนินการในโครงการดังกล่าว เช่น การก่อสร้างบ่อบำบัดน้ำเสียคลองด่าน จังหวัดสมุทรปราการ และกรณีการเรียกรับเงินจากนักธุรกิจชาวสหรัฐอเมริกา (สินบน) เพื่อให้ได้สิทธิในการจัดงานเทศกาลภาพยนตร์นานาชาติกรุงเทพฯ ปี ค.ศ. ๒๐๐๒ - ๒๐๐๗ (ปี พ.ศ. ๒๕๔๕ - ๒๕๕๐) อันเป็นการทุจริตในความผิดฐานเป็นพนักงานเรียกรับหรือยอมรับทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดโดยมิชอบ เป็นพนักงานละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบเพื่อให้เกิดความเสียหาย หรือปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริต เป็นเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานของรัฐกระทำการใด ๆ โดยมุ่งหมายมิให้มีการแข่งขันราคาอย่างเป็นธรรมเพื่อเอื้อแก่ผู้เข้าทำการเสนอราคารายใดให้เป็นผู้มีสิทธิตามสัญญาแก่หน่วยของรัฐ หรือใช้การสมยอมในการเสนอราคาต่อหน่วยงานของรัฐ (การฮั้ว) เป็นต้น

จากตัวอย่างข้างต้น จะเห็นได้ว่า มีรูปแบบของการทุจริตและกลุ่มอิทธิพลที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน ในการศึกษานี้จะทำการศึกษา เรื่อง **กลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption) จำแนกตามภาคเศรษฐกิจ: กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย** เนื่องจากประเทศไทยประสบปัญหาการทุจริตภาคีอากร ทำให้การจัดเก็บรายได้จากภาคีอากร “รั่วไหล” เกิดการสูญเสียรายได้แผ่นดินอย่างมหาศาลมาอย่างต่อเนื่อง ที่นอกจากจะเป็นการทุจริตตามระบบอุปถัมภ์ของสังคมไทยแล้ว

ในปัจจุบันยังมีการทุจริตภาชีอากรที่เกิดจากความร่วมมือกันอย่างเป็นระบบของกลุ่มอิทธิพล ประกอบด้วยเจ้าหน้าที่ของรัฐทั้งที่เป็นนักการเมืองและข้าราชการ/พนักงานของรัฐ และภาคเอกชน หลายกรณีมีการทำงานแบบเครือข่ายความร่วมมือกัน มีการนำเทคนิคหรือวิธีการทุจริตใหม่ ๆ ทำให้ยากแก่การสืบสวนสอบสวนและนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษ

จากกรณีตัวอย่างข้างต้น สอดคล้องกับผลการวิจัย เรื่อง “การคอร์รัปชันในระบบราชการไทย” ซึ่งได้ทำการศึกษาปัญหาการรั่วไหลของรายได้รัฐ ประกอบด้วย กรณีศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและกรณีศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีศุลกากร ผลการศึกษาพบว่า ในกรณีภาษีมูลค่าเพิ่มมีปัญหาทั้งในเรื่องการจัดเก็บการคืนภาษีที่มีการหลีกเลี่ยง และมีการโกงการคืนภาษี และในกรณีภาษีศุลกากรมีปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี การเรียกค่าตอบแทนจากภาคเอกชนเพื่อทำงานในหน้าที่ เปิดช่องให้ภาคเอกชนบางส่วนติดสินบนเพื่อหลบเลี่ยงภาษีหรือเพื่อมิให้ได้บริการล่าช้า^๓

ทั้งนี้ ผลการวิจัยดังกล่าวข้างต้น ได้นำไปสู่การปรับปรุงการปฏิบัติราชการเพื่อป้องกันการทุจริตกรณีการรั่วไหลในระบบการจัดเก็บภาษีอากร ตามมติคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ ๒๕ มกราคม ๒๕๔๓ ซึ่งจะกล่าวต่อไปในการศึกษา^๔

ปัจจุบันการทุจริตภาชีอากรยังคงปรากฏให้เห็นอย่างต่อเนื่องและมีแนวโน้มที่จะมีผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศอย่างรุนแรง โดยบางกรณีมีการใช้วิธีการทุจริต และเทคนิคใหม่ ๆ หลายรูปแบบร่วมกัน ทำให้มีความสลับซับซ้อนมากขึ้น และโดยส่วนใหญ่กระทำโดยลำพังไม่ได้ แต่จะเป็นความร่วมมือกันกระทำการทุจริตเชิงโครงสร้าง (Structural Corruption) ภายในหน่วยงาน และยังต้องอาศัยการบูรณาการร่วมกันของนักการเมือง นักธุรกิจ กลุ่มอิทธิพล และเจ้าหน้าที่ของรัฐ/ข้าราชการ/พนักงานของรัฐ ที่เกี่ยวข้อง การทุจริตภาชีอากรในลักษณะของเครือข่ายผลประโยชน์ร่วมกันเป็นกลุ่มอิทธิพล ประกอบด้วย เจ้าหน้าที่ของรัฐ (นักการเมืองและข้าราชการ) และนักธุรกิจ หรือบางกรณีก็มีเครือข่ายบริษัทเอกชนข้ามชาติร่วมด้วยที่ร่วมกันดำเนินการอย่างเป็นระบบ เพื่อประโยชน์ที่อาจเป็นตัวเงินหรือประโยชน์อย่างอื่นโดยมิชอบ และด้วยเหตุที่ผู้มียาได้สูงต่างก็ไม่ต้องการเสียภาษีจำนวนมาก จึงแสวงหาช่องทางหลีกเลี่ยงภาษีเพื่อให้จ่ายภาษีน้อยที่สุด ทำให้ธุรกิจที่ปรึกษากฎหมายและวางแผนภาษีอากรเป็นที่นิยมกันอย่างมาก

นอกจากนั้น ยังมีบางกรณีที่นักการเมืองใช้อิทธิพลอาจทางตรงหรือทางอ้อมต่อเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร ตรวจสอบ สืบสวน และสอบสวน เพื่อหลบเลี่ยงภาษี โดยเฉพาะในธุรกิจรับเหมาก่อสร้างทั่วประเทศที่ส่วนใหญ่เป็นของนักการเมืองที่มักจะหลีกเลี่ยงภาษี ทำให้

^๓ ผาสุก พงษ์ไพจิตร, สังคิต พิริยะรังสรรค์, นวลน้อย ตริรัตน์ และสักรินทร์ นิยมศิลป์. รายงานผลการวิจัย เรื่อง การคอร์รัปชันในระบบราชการไทย. ศูนย์ทุนการวิจัยจากสำนักงาน ป.ป.ช., ๒๕๔๑.

^๔ มติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ ๒๕ มกราคม ๒๕๔๓ และมติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ ๑ พฤษภาคม ๒๕๔๔ ออนไลน์ <http://www2.eppo.go.th/admin/cab/cab-2544-05-01.html> และ https://www.soc.go.th/pol43_0125.htm เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๒๓ มิถุนายน ๒๕๕๙.

ประเทศสูญเสียรายได้เพื่อพัฒนาประเทศอย่างมหาศาล โดยจะเห็นได้จากสถิติคดีภาษีอากร ในปี พ.ศ. ๒๕๕๗ จำนวน ๒๑๗ คดี รวมทุนทรัพย์ที่ยื่นฟ้องมากถึง ๑๑,๕๒๐,๘๑๘,๒๙๔.๗๗ บาท^๕ ซึ่งคดีภาษีอากรดังกล่าวจำนวนหนึ่งเป็นคดีทุจริตที่กลุ่มอิทธิพลร่วมกันทำงานอย่างเป็นระบบ

การสูญเสียภาษีซึ่งเป็นรายได้ของแผ่นดินอันเนื่องจากการทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบของกลุ่มอิทธิพล มิได้เกิดแก่บุคคลหรือนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเท่านั้น แต่ยังอาจเกิดในชั้นการพิจารณาจัดเก็บภาษีอากรในระดับท้องถิ่นที่ผู้บริหารท้องถิ่นหรือเจ้าหน้าที่ในการจัดเก็บรายได้มีอำนาจในการใช้ดุลพินิจ เช่น การใช้อำนาจในการเป็นผู้พิจารณาประเมินภาษี และใช้อำนาจพิจารณาอุทธรณ์ภาษี เป็นต้น ในลักษณะที่เอื้อประโยชน์แก่เครือข่ายหรือพวกพ้อง ซึ่งเป็นการทุจริตที่สะท้อนให้เห็นถึงวัฒนธรรม “อุปถัมภ์” ในกระบวนการจัดเก็บภาษีอากร โดยความร่วมมือกันระหว่างผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งประกอบด้วย ผู้บริหารท้องถิ่น (ซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐและนักการเมืองระดับท้องถิ่น) เจ้าหน้าที่ในการจัดเก็บรายได้ และภาคเอกชน ที่ล้วนแต่มีผลประโยชน์แลกเปลี่ยนซึ่งกันและกัน ซึ่งเป็นเรื่องยากมากที่กลไกตรวจสอบของรัฐจะเข้าไปตรวจสอบพฤติกรรมหรือความสัมพันธ์ลักษณะนี้ได้

การทุจริตภาษีอากรอย่างเป็นระบบโดยกลุ่มอิทธิพลที่มูลค่าความเสียหายอย่างมหาศาลนั้น ในการศึกษานี้จะทำการศึกษาใน ๒ กรณีที่แสดงให้เห็นถึงความร่วมมือกันกระทำการทุจริตของกลุ่มอิทธิพลในลักษณะที่แตกต่างกัน ดังต่อไปนี้

(๑) คดีทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยกลุ่มอิทธิพลร่วมกันกระทำการอย่างเป็นระบบด้วยการปลอมใบกำกับภาษี หรือการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีการซื้อขายสินค้าจริง เพื่อนำไปขอคืนภาษี โดยนำชื่อบริษัทห้างร้านต่าง ๆ มาใช้ออกใบกำกับภาษีปลอม ขายให้กับห้างร้านบริษัทและผู้ที่ต้องการใช้ใบกำกับภาษี ถือเป็นการกระทำผิดฐานออกใบกำกับภาษีโดยมิชอบ อันเป็นการกระทำผิดทั้งทางแพ่งและอาญา ตามประมวลรัษฎากร ส่วนผู้ซื้อใบกำกับภาษีปลอมก็จะนำไปใช้ในการเครดิตภาษีเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้น้อยลง หรือนำไปใช้เป็นรายจ่ายเท็จในการคำนวณภาษี ถือว่ามีความผิดทั้งคดีแพ่งและอาญาเช่นกัน เช่น กรณีกรมสรรพากรได้คืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่บริษัทที่เพิ่งจดทะเบียนก่อตั้งในปี พ.ศ. ๒๕๕๕ รวม ๓๐ บริษัท ประกอบธุรกิจประเภทเดียวกันทั้งหมด คือ รับซื้อ จำหน่าย นำเข้าและส่งออกแร่โลหะทุกชนิด และใช้อาคารในพื้นที่สีลม เขตบางรัก กรุงเทพฯ เป็นที่ตั้งสำนักงาน และมีโทรศัพท์หมายเลขเดียวกัน ในรอบปี พ.ศ. ๒๕๕๕ - ๒๕๕๖ เป็นเงินกว่า ๓,๖๔๗ ล้านบาท จากข้อมูลการจดทะเบียนพบ “กรรมการ” และ “ผู้ถือหุ้น” ที่ปรากฏในเอกสารการจัดตั้งบริษัท และหนังสือบริคณห์สนธิส่วนใหญ่ มีภูมิลำเนาตามสำเนาบัตรประจำตัวประชาชนอยู่ในต่างจังหวัด และนอกจาก ๓๐ บริษัทดังกล่าวแล้ว ยังพบนิติบุคคลที่จดทะเบียนในลักษณะเดียวกันในพื้นที่อื่น ๆ ทั้งในกรุงเทพมหานครและปริมณฑล อีก ๒๘ บริษัท ทำให้ยอดรวมเพิ่มเป็น ๕๘ บริษัท โดยเฉพาะ ๓๕ บริษัท มีการอนุมัติ

^๕ รายงานสถิติคดีศาลยุติธรรมทั่วอาณาจักร ประจำปี พ.ศ. ๒๕๕๗. ออนไลน์ http://www.oppb.coj.go.th/doc/data/oppb/Annual_Tha_2014.pdf เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๒๓ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๙.

คืบหน้ามูลค่าเพิ่มรวมมากกว่า ๔,๐๐๐ ล้านบาท ต่อมาพบข้อมูลเพิ่มเติมอีก ๕ บริษัท รวมทั้งสิ้นประมาณ ๖๓ บริษัท โดยที่ตั้งบริษัทในพื้นที่ดังกล่าวก็มีลักษณะเป็นอาคารสำนักงานร้างหรือบ้านร้างเช่นเดียวกัน และนอกจากนั้น ยังพบว่ากรรมการและผู้ถือหุ้นของบริษัททั้ง ๕๘ บริษัท มีภูมิลำเนาตามบัตรประจำตัวประชาชนอยู่ในจังหวัดพิจิตรถึง ๒๒ คน

คดีดังกล่าวถือเป็นการคอร์รัปชันครั้งใหญ่ที่สุดในกรมสรรพากร มีการจดทะเบียนนิติบุคคลเพื่อเป็นช่องทางในการเรียกภาษีมูลค่าเพิ่มคืนจากรัฐ โดยเครือข่ายกลุ่มอิทธิพลประกอบด้วย กลุ่มนักธุรกิจ กลุ่มผู้สอบบัญชี กลุ่มทนายความ และกลุ่มข้าราชการ ร่วมกันกระทำการอย่างเป็นระบบ นอกจากนั้น กลุ่มอิทธิพลดังกล่าวยังน่าจะมีความสัมพันธ์กับนักการเมืองด้วย ผลของการทุจริตนี้ได้ทำลายระบบภาษีของประเทศทำให้ประเทศสูญเสียรายได้จำนวนมากมหาศาลซึ่งนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงในเรื่องการบริหารจัดการระบบการคืนภาษีให้แก่ผู้ประกอบการ และได้มีการลงโทษข้าราชการในกรมสรรพากรตั้งแต่ระดับล่างจนถึงระดับอธิบดี

(๒) กรณีการทุจริตภาษีศุลกากร ในเบื้องต้นขอยกตัวอย่างกรณีการนำเข้ารถหรูหรือรถจัดประกอบการโดยสำแดงรายการสินค้ามีขอบเพื่อหลบเลี่ยงภาษี โดยกลุ่มอิทธิพลร่วมกันกระทำการอย่างเป็นระบบ เมื่อปี พ.ศ. ๒๕๕๓ พบว่าการติดตั้งระบบแก๊สในรถหรูเป็นวิธีการหนึ่งเพื่อหลบเลี่ยงการจ่ายภาษี ต่อมาเมื่อเหตุการณ์ไฟไหม้รถหรู ๔ ใน ๖ คัน บนรถเทรลเลอร์ ขณะขนส่งจากกรุงเทพฯ ไปยังจังหวัดศรีสะเกษ ที่มีมูลค่าเกือบ ๑๐๐ ล้านบาท โดยสังคมเชื่อว่าเป็นกระบวนการที่เกิดขึ้นจากเจ้าหน้าที่รัฐเอื้อประโยชน์ และเมื่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทำการสืบสอบสวนขยายผลพบว่า เป็นการทุจริตทั้ง “ระบบ” โดยร่วมกันกระทำในลักษณะของเครือข่ายกลุ่มอิทธิพล กระทำการร่วมกันเป็นขบวนการรถยนต์จัดประกอบซึ่งจัดเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจประเภทหนึ่ง ซึ่งมีการใช้กระบวนการทางธุรกิจเช่นเดียวกันกับธุรกิจที่ถูกกฎหมาย การสืบสวนจากหลักฐานเชิงประจักษ์โดยใช้การดำเนินงานของห่วงโซ่อุปทาน ทำให้ค้นพบความผิดปกติวิสัยในการดำเนินธุรกิจและใช้เป็นประโยชน์ในการบ่งชี้ปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในห่วงโซ่อุปทาน ซึ่งเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่ทำให้เกิดวงจรของกระบวนการผลิต ดังจะกล่าวในรายละเอียดต่อไป

จะเห็นได้ว่า การทุจริตภาษีอากรมีลักษณะและรูปแบบการทุจริตที่มีความสลับซับซ้อน มีการนำวิทยาการและเทคโนโลยีใหม่ ๆ มีเอกสารที่เกี่ยวข้องจำนวนมาก และที่สำคัญมีการกระทำความผิดของกลุ่มอิทธิพลในลักษณะ “เครือข่าย” จนถึงลักษณะของ “องค์กรอาชญากรรม” ที่มีการทำงานร่วมกันอย่างเป็นระบบ ก่อให้เกิดความเสียหายต่อระบบภาษีและการจัดเก็บรายได้ของประเทศ อันส่งผลกระทบต่อการพัฒนาประเทศโดยรวม ซึ่งมีแนวโน้มว่า การทุจริตในลักษณะดังกล่าวจะมีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น และทวีความรุนแรงมากขึ้น หากรัฐไม่มีมาตรการป้องกันและปราบปรามการทุจริตคอร์รัปชันในลักษณะดังกล่าว จะก่อให้เกิดความเสียหายต่อประเทศมากยิ่งขึ้น ดังนั้น จึงทำการศึกษากลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption) จำแนกตามภาคเศรษฐกิจ: กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย เพื่อให้เกิดองค์ความรู้ใหม่ เพื่อนำไปสู่การแสวงหามาตรการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีอากร และพัฒนาบุคลากรให้มีความรู้เท่าทันต่อสภาพปัญหาดังกล่าวต่อไป

๑.๒ วัตถุประสงค์ของการวิจัย

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ของการวิจัย ๔ ประการ ดังนี้

๑.๒.๑ เพื่อศึกษาความหมายและรูปแบบของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย

๑.๒.๒ เพื่อศึกษาลักษณะความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือ รวมทั้งลักษณะการทำงาน การแลกเปลี่ยนข้อมูล และการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์กันของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบในเชิงลึก กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย

๑.๒.๓ เพื่อนำเสนอองค์ความรู้ใหม่เกี่ยวกับการทุจริตคอร์รัปชันโดยกลุ่มอิทธิพลร่วมกันกระทำการอย่างเป็นระบบ หรือการทุจริตคอร์รัปชันในลักษณะองค์กรอาชญากรรม และพัฒนาความรู้ความเข้าใจของบุคลากรสำนักงาน ป.ป.ช. ที่เกี่ยวข้อง ให้เท่าทันต่อการทุจริตคอร์รัปชันในลักษณะดังกล่าว

๑.๒.๔ เพื่อนำเสนอมาตรการที่เหมาะสม พัฒนากลไกการป้องกันและปราบปรามการทุจริตคอร์รัปชันโดยกลุ่มอิทธิพลร่วมกันกระทำการอย่างเป็นระบบ หรือการทุจริตคอร์รัปชันในลักษณะองค์กรอาชญากรรมในลักษณะดังกล่าว

๑.๓ ขอบเขตการวิจัย

การวิจัยนี้มีขอบเขตการวิจัยดังนี้

๑.๓.๑ การศึกษาและสังเคราะห์ความหมายของกลุ่มอิทธิพล และรูปแบบของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย

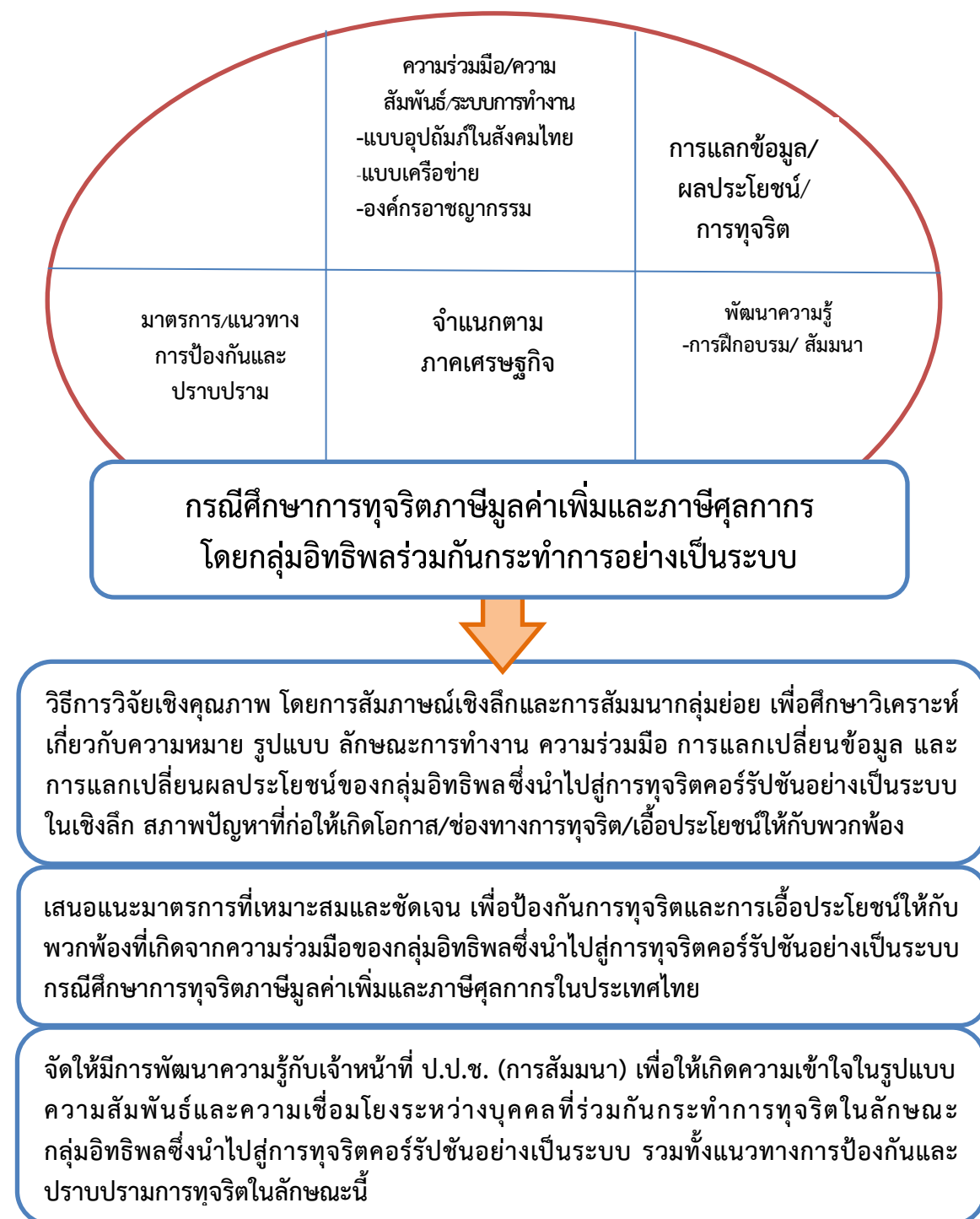
๑.๓.๒ การศึกษาและวิเคราะห์ลักษณะความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือ รวมทั้งลักษณะการทำงาน การแลกเปลี่ยนข้อมูล และการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบในเชิงลึก กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย

๑.๓.๓ การจัดทำองค์ความรู้ใหม่เกี่ยวกับการทุจริตคอร์รัปชันโดยกลุ่มอิทธิพลร่วมกันกระทำการอย่างเป็นระบบ หรือการทุจริตคอร์รัปชันในลักษณะองค์กรอาชญากรรม เพื่อพัฒนาความรู้ความเข้าใจของบุคลากรสำนักงาน ป.ป.ช. ที่เกี่ยวข้อง ให้เท่าทันต่อการทุจริตคอร์รัปชันในลักษณะดังกล่าว

๑.๓.๔ การนำเสนอมาตรการที่เหมาะสม พัฒนากลไกการป้องกันและปราบปรามการทุจริตคอร์รัปชันโดยกลุ่มอิทธิพลร่วมกันกระทำการอย่างเป็นระบบ หรือการทุจริตคอร์รัปชันในลักษณะองค์กรอาชญากรรม

๑.๔ กรอบแนวคิดในการวิจัย

กรอบแนวคิดในการวิจัย ปรากฏตามภาพที่ ๑.๑



ภาพที่ ๑.๑ กรอบแนวคิดในการวิจัย

ที่มา: คณะผู้วิจัย

จากกรอบแนวคิดดังกล่าวข้างต้น การทุจริตคอร์รัปชันโดยกลุ่มอิทธิพลร่วมกันกระทำการอย่างเป็นระบบ กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย คณะผู้วิจัยมีแนวคิดที่ว่า กลุ่มอิทธิพลดังกล่าว ประกอบด้วย นักการเมือง ข้าราชการ และนักธุรกิจหรือผู้ประกอบการ ซึ่งมีความสัมพันธ์กันแบบอุปถัมภ์ในสังคมไทย จากนั้นได้อาศัยช่องว่างของกฎหมายหรือขั้นตอนของระบบราชการ ร่วมมือกระทำการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรกันแบบเครือข่ายการทำงานร่วมกัน มีการวางแผนการทำงาน การแลกเปลี่ยนข้อมูล และการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ ซึ่งเป็นการทำงานในลักษณะองค์กรอาชญากรรม ซึ่งการทุจริตคอร์รัปชันในลักษณะดังกล่าวทำให้เกิดความเสียหายต่อประเทศชาติอย่างมหาศาล ดังนั้น จึงต้องมีมาตรการป้องกันและปราบปรามการทุจริตโดยกลุ่มอิทธิพลที่ร่วมกันกระทำการอย่างเป็นระบบ และต้องพัฒนาบุคลากรของสำนักงาน ป.ป.ช. และบุคลากรของหน่วยงานที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องให้สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างเท่าทันกับการทุจริตคอร์รัปชันในลักษณะนี้ด้วย

๑.๕ วิธีการดำเนินการวิจัย

๑.๕.๑ วิธีการวิจัย

การวิจัยนี้ เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) โดยการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview) และการจัดสัมมนากลุ่มย่อย (Small Group Discussion) เพื่อให้ได้ผลการศึกษามีน้ำหนักและความน่าเชื่อถือ และเป็นประโยชน์สูงสุด

๑.๕.๒ การดำเนินการวิจัย

คณะผู้วิจัยดำเนินการวิจัย ดังนี้

(๑) การวิจัยเอกสาร (Documentary Research)

คณะผู้วิจัยได้ศึกษาวิเคราะห์ข้อมูลจากเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

๑) การจัดเก็บภาษีอากร การตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากร ลักษณะและรูปแบบของการทุจริตภาษีอากร การป้องกันและปราบปราม โดยมุ่งเน้นการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร ซึ่งต้องศึกษากฎหมายและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งปัญหาอุปสรรคต่าง ๆ

๒) แนวความคิด ลักษณะ และรูปแบบของกลุ่มอิทธิพล

๓) ลักษณะความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือ รวมทั้งลักษณะการทำงาน การแลกเปลี่ยนข้อมูล และการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ ระหว่างกลุ่มอิทธิพล ได้แก่ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ภาคเอกชน ผู้ประกอบการ และเจ้าหน้าที่ของรัฐทั้งที่เป็นข้าราชการและนักการเมือง ซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย

๔) การทุจริตคอร์รัปชันโดยกลุ่มอิทธิพลร่วมกันกระทำการอย่างเป็นระบบ หรือการทุจริตคอร์รัปชันในลักษณะองค์กรอาชญากรรม

๕) การสืบสวนสอบสวนคดีทุจริตคอร์รัปชันโดยกลุ่มอิทธิพลร่วมกัน กระทำการอย่างเป็นระบบ หรือการทุจริตคอร์รัปชันในลักษณะองค์กรอาชญากรรม และการป้องกัน และปราบปรามที่เกี่ยวข้อง กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย

๖) ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาและมติคณะรัฐมนตรี รวมทั้ง คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน หรือรายงานคำวินิจฉัยของคณะกรรมการ ป.ป.ช. และคำพิพากษา ของศาลที่เกี่ยวข้อง

ทั้งนี้ คณะผู้วิจัยได้สืบค้นข้อมูลจากหอสมุดต่าง ๆ สถาบันวิทยบริการ web site และข้อมูลทางวิชาการ/ข้อมูลที่เกี่ยวข้อง หรือรายงานการศึกษาที่เกี่ยวข้อง และแหล่งข้อมูล บุคคลซึ่งเป็นผู้ปฏิบัติหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง หรือมีความรู้และประสบการณ์ที่เกี่ยวข้อง

(๒) การสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview)

คณะผู้วิจัยได้กำหนดประเด็นการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview) และกำหนดบุคคลที่จะทำการสัมภาษณ์ โดยได้หารือกับที่ปรึกษาโครงการวิจัยและผู้ทรงคุณวุฒิ ที่ปฏิบัติงานในทั้งหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากร หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการตรวจสอบ การจัดเก็บภาษีอากร และหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการสืบสวนสอบสวน และป้องกันและปราบปราม การทุจริตภาษีอากร เพื่อนำข้อมูลจากการสัมภาษณ์มาสนับสนุนผลการวิจัยอย่างครบถ้วนสมบูรณ์ และตรงกับสภาพความเป็นจริงมากที่สุด

จากนั้นคณะผู้วิจัยได้สัมภาษณ์เชิงลึกผู้บริหาร ผู้ทรงคุณวุฒิ และผู้ปฏิบัติงาน ในทั้งหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากร หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการตรวจสอบการจัดเก็บ ภาษีอากร และหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการสืบสวนสอบสวน และป้องกันและปราบปรามการทุจริต ภาษีอากร รวมจำนวน ๑๑ คน ทั้งนี้ ผู้ให้สัมภาษณ์เกือบทั้งหมดไม่ประสงค์ให้เปิดเผยชื่อ เนื่องจาก ข้อมูลเกี่ยวกับการทุจริตดังกล่าวเป็นเรื่องที่เกิดขึ้นจริงและบางส่วนมีความละเอียดอ่อนมาก ดังนั้น รายงานการวิจัยนี้จึงเปิดเผยชื่อผู้ให้สัมภาษณ์/ผู้ให้ข้อมูลได้เพียงบางส่วน

(๓) การจัดสนทนากลุ่มย่อย (Small Group Discussion)

คณะผู้วิจัยได้จัดสนทนากลุ่มย่อย (Small Group Discussion) โดยให้ ผู้เข้าร่วมสนทนาได้มีส่วนร่วมในการอภิปรายแสดงความคิดเห็นและแลกเปลี่ยนประสบการณ์ ทำให้ได้ข้อมูลเพื่อสังเคราะห์ในเรื่องที่ทำการวิจัยที่กว้างและลึกมากยิ่งขึ้น จำนวน ๒ ครั้ง กล่าวคือ

- ครั้งที่ ๑ เมื่อวันที่ ๒๕ เมษายน ๒๕๖๐ เวลา ๐๙.๐๐ – ๑๔.๓๐ นาฬิกา ณ ห้องบีบี ๒๐๕ ชั้น ๒ โรงแรมเซ็นทรา บาย เซ็นทารา ศูนย์ราชการเฉลิมพระเกียรติฯ แจ้งวัฒนะ กรุงเทพฯ โดยมีผู้เข้าร่วมสนทนา รวมจำนวน ๓๔ คน ซึ่งได้มีการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นเกี่ยวกับลักษณะความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือ รวมทั้งลักษณะการทำงาน การแลกเปลี่ยนข้อมูล และการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ของกลุ่มอิทธิพล

- ครั้งที่ ๒ เมื่อวันอังคารที่ ๒๗ มิถุนายน ๒๕๖๐ เวลา ๐๙.๐๐ – ๑๔.๓๐ นาฬิกา ณ ห้องบีบี ๒๐๖ โรงแรมเดียวกันกับครั้งที่ ๑ โดยมีผู้เข้าร่วมสัมมนา รวมจำนวน ๒๘ คน ซึ่งได้มีแลกเปลี่ยนความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวทางการป้องกันและปราบปรามการทุจริตคอร์รัปชัน โดยกลุ่มอิทธิพลร่วมกันกระทำการอย่างเป็นระบบ กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทยอย่างรอบด้าน

ทั้งนี้ กลุ่มเป้าหมายในการสัมมนากลุ่มย่อยดังกล่าว ประกอบด้วย

- ผู้แทนหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากร ได้แก่ กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต
- ผู้แทนหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ ได้แก่ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน
- ผู้แทนหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีอากร ได้แก่ สำนักงาน ป.ป.ท. สำนักงาน ป.ป.ช. กรมสอบสวนคดีพิเศษ และสำนักงานคดีภาษีอากร สำนักงานอัยการสูงสุด
- ผู้ทรงคุณวุฒิ/ผู้เชี่ยวชาญจากภาครัฐและภาควิชาการที่เกี่ยวข้อง

คณะผู้วิจัยได้นำข้อมูลที่ได้จากการสัมมนากลุ่มย่อยดังกล่าวมาศึกษาและวิเคราะห์ประกอบการจัดทำรายงานการวิจัยนี้ และนอกจากนั้นยังได้นำมากำหนดประเด็นการสัมภาษณ์เพิ่มเติม ทำให้สามารถเข้าถึงแหล่งข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการศึกษาในเชิงลึกได้มากขึ้น

(๔) การจัดประชุมทางวิชาการเพื่อนำเสนอผลการวิจัย

คณะผู้วิจัยได้จัดประชุมทางวิชาการเพื่อนำเสนอผลการวิจัย เมื่อ ๒๖ มกราคม ๒๕๖๑ เวลา ๐๙.๐๐ – ๑๔.๓๐ นาฬิกา ณ ห้องบีบี ๒๐๖ โรงแรมเดียวกันกับการสัมมนากลุ่มย่อย และผู้เข้าร่วมประชุมสัมมนาทางวิชาการนี้ ประกอบด้วย กลุ่มเป้าหมายเดียวกันกับการสัมมนากลุ่มย่อย โดยมีผู้เข้าร่วมประชุมทางวิชาการ รวมจำนวน ๔๐ คน ซึ่งคณะผู้วิจัยได้นำเสนอผลการวิจัยและรับฟังความคิดเห็น รวมทั้งข้อเสนอแนะเพิ่มเติม เพื่อปรับปรุงรายงานการวิจัยฉบับสมบูรณ์ให้มีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

(๕) การพัฒนาองค์ความรู้

คณะผู้วิจัยได้จัดทำองค์ความรู้เกี่ยวกับการทุจริตคอร์รัปชันโดยกลุ่มอิทธิพลร่วมกันกระทำการอย่างเป็นระบบ หรือการทุจริตคอร์รัปชันในลักษณะองค์กรอาชญากรรม เพื่อเป็นเอกสารประกอบการจัดสัมมนาเพื่อพัฒนาความรู้ความเข้าใจของบุคลากรสำนักงาน ป.ป.ช. ที่เกี่ยวข้อง ให้เท่าทันต่อการทุจริตคอร์รัปชันในลักษณะดังกล่าว

(๖) การจัดสัมมนาเพื่อพัฒนาความรู้กับเจ้าหน้าที่สำนักงาน ป.ป.ช.

คณะผู้วิจัยได้จัดสัมมนาเพื่อพัฒนาความรู้กับเจ้าหน้าที่สำนักงาน ป.ป.ช. ให้เกิดองค์ความรู้ใหม่และมีความเท่าทันต่อการทุจริตคอร์รัปชันโดยกลุ่มอิทธิพลร่วมกันกระทำการ

อย่างเป็นระบบ กรณีศึกษาการทุจริตภาวภูมิมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย เมื่ออังคารที่ ๓๐ มกราคม ๒๕๖๑ เวลา ๐๙.๐๐ – ๑๔.๓๐ นาฬิกา ณ ห้องบีบี ๒๐๖ ชั้น ๒ โรงแรมเซ็นทาราบาย เซ็นทารา ศูนย์ราชการเฉลิมพระเกียรติฯ แจ้งวัฒนะ กรุงเทพฯ ผู้เข้าร่วมสัมมนาประกอบด้วยเจ้าหน้าที่สำนักงาน ป.ป.ช. ที่ปฏิบัติหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง รวมจำนวน ๒๘ คน ในการสัมมนานี้ คณะผู้วิจัยได้นำเสนอผลการวิจัย และที่ปรึกษาโครงการวิจัยนางศิวพร ชื่นจิตต์ศิริ (อดีตรองอธิบดีกรมสอบสวนคดีพิเศษและผู้บัญชาการสำนักคดีภาษีอากร กรมสอบสวนคดีพิเศษ) และนายชวลิต ก้อนทอง (ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านคดีภาษีอากร กรมสอบสวนคดีพิเศษ) ได้ร่วมกันถ่ายทอดองค์ความรู้และประสบการณ์เกี่ยวกับการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาวภูมิมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร ซึ่งผู้เข้าร่วมสัมมนาได้ร่วมกันแลกเปลี่ยนความคิดเห็นกันอย่างกว้างขวาง

๑.๖. นิยามศัพท์

นิยามศัพท์ในการวิจัยนี้ ประกอบด้วย นิยามศัพท์ทั่วไปที่คณะผู้วิจัยได้สังเคราะห์จากเอกสารทางวิชาการและผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และอีกส่วนหนึ่งเป็นนิยามศัพท์เฉพาะการวิจัย ดังนี้

๑.๖.๑ นิยามศัพท์ทั่วไป

“การทุจริตคอร์รัปชัน” (Corruption) หมายถึง การกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย อันเป็นการกระทำโดยเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงกฎหมาย หรือการฉ้อโกง รวมทั้งการละเว้นการปฏิบัติหน้าที่การกระทำที่ขัดต่อตำแหน่งหน้าที่และสิทธิของผู้อื่น และการผูกขาดอำนาจหรือรวมอำนาจไว้ที่แหล่งเดียว มีการใช้ดุลพินิจของผู้มีอำนาจเป็นสำคัญ ทำให้ขาดความสมดุลระหว่างการใช้ดุลพินิจกับความรับผิดชอบและการตรวจสอบได้ มีโอกาสที่จะเกิดการทุจริตคอร์รัปชันได้มากขึ้น นอกจากนี้ยังหมายรวมถึงการที่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง ซึ่งประชาชนไว้วางใจกระทำผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ราชการ โดยการรับหรือยอมรับประโยชน์สำหรับตนเองหรือผู้อื่น^๖

“การทุจริตคอร์รัปชันโดยราชการ” (Administrative หรือ Bureaucratic Corruption) หมายถึง การกระทำที่มีการใช้หน่วยงานราชการเพื่อมุ่งหวังผลประโยชน์ทางการเงินที่เป็นไปตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายการปฏิบัติงานของหน่วยงานนั้น ๆ มากกว่าผลประโยชน์สาธารณะ^๗

^๖ อุตม รัฐอมฤต และคณะ. รายงานการวิจัยฉบับสมบูรณ์ โครงการศึกษาความเหมาะสมในการปฏิรูปกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการทำความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๑๕๗, (กรุงเทพฯ: สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ, ๒๕๕๕), หน้า ๑๒ – ๑๖. และ แสง บุญเฉลิมวิภาส. การบังคับใช้กฎหมายเพื่อปราบปรามการทุจริตและประพฤติมิชอบในประเทศไทย, (กรุงเทพฯ: เอกสารวิจัยคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ๒๕๕๔), หน้า ๓.

^๗ สังคีต พิริยะรังสรรค์. คอร์รัปชัน นักการเมือง ข้าราชการ และนักธุรกิจ, (กรุงเทพฯ: สภาที่ปรึกษาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, ๒๕๔๗), หน้า ๑ - ๒. อ้างใน ธนา ภัทรภาสิต. ศาลและวิธีการพิจารณาคดีทุจริต. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายอาญา คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปีการศึกษา ๒๕๕๘.

“การทุจริตคอร์รัปชันโดยนักการเมือง” (Political Corruption) หมายถึง การใช้หน่วยงานราชการโดยนักการเมือง เพื่อมุ่งแสวงหาผลประโยชน์ทางการเงินมากกว่าประโยชน์สาธารณะ^๘

“การทุจริตคอร์รัปชันเชิงโครงสร้าง” (Structural Corruption) หมายถึง การทุจริตที่มีบุคคลเกี่ยวข้องหรือให้การสนับสนุนหลายฝ่าย มีการจัดเตรียมวางแผนอย่างเป็นระบบ มีกระบวนการดำเนินการอย่างรอบคอบ ทำให้มีความซับซ้อน ประกอบด้วย ๒ ลักษณะ ได้แก่ การทุจริตอันเนื่องมาจากผลประโยชน์ทับซ้อน (Conflict of Interest) และการทุจริตอันเนื่องจากการใช้ช่องทางตามกระบวนการขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดเอื้อประโยชน์ต่อตนเองหรือพวกพ้อง ดังนั้นการทุจริตเชิงโครงสร้างจึงมีลักษณะคล้ายกับการทุจริตเชิงนโยบาย แต่ความหมายของ “การทุจริตเชิงโครงสร้าง” จะมีความหมายที่กว้างกว่า “การทุจริตเชิงนโยบาย”^๙

“การทุจริตเชิงนโยบาย” (Policy Corruption) หมายถึง การที่ผู้อำนาจตัดสินใจโครงการหรือดำเนิน นโยบายใดแล้ว ต่อมาส่งผลให้ตนเองหรือพวกพ้องได้รับประโยชน์อันเป็นการใช้ตำแหน่งหน้าที่ในการหาประโยชน์ส่วนตนหรือพวกพ้อง โดยไม่อาจเอาผิดทางกฎหมายได้ ซึ่งเป็นการทุจริตคอร์รัปชันที่มีลักษณะคล้ายกับการมีผลประโยชน์ทับซ้อนของบุคคลสาธารณะ (Conflict of Interest)^{๑๐}

“อำนาจดุลพินิจ” (Discretionary Power) หมายถึง การใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ตามที่กฎหมายบัญญัติเพื่อให้มีทางเลือกในการตัดสินใจกระทำการใดหรือไม่กระทำการใด เพื่อปรับใช้กฎหมายให้มีความสอดคล้องเหมาะสมกับข้อเท็จจริงตามยุคตามสมัย เพื่อให้บรรลุเจตนารมณ์ตามกฎหมาย ทั้งนี้ การใช้อำนาจดุลพินิจต้องเป็นไปอย่างอิสระ ปราศจากการแทรกแซงใด ๆ ความเป็นกลาง โปร่งใส เป็นธรรม รวมทั้งมีเหตุผลในการใช้อำนาจดุลพินิจที่เหมาะสมและตรวจสอบได้^{๑๑}

“อำนาจผูกขาด” (Monopoly Power) หมายถึง การรวมอำนาจ หรือความสามารถในการควบคุม หรืออิทธิพล หรือการบริหารจัดการไว้ที่แหล่งเดียว^{๑๒}

“องค์กร” (Organization) หมายถึง บุคคล คณะบุคคล หรือสถาบันซึ่งเป็นส่วนประกอบของหน่วยงานใหญ่ที่ทำหน้าที่สัมพันธ์กันหรือขึ้นต่อกัน เช่น คณะรัฐมนตรีเป็น

^๘ เรื่องเดียวกัน.

^๙ เรื่องเดียวกัน.

^{๑๐} ผาสุก พงษ์ไพจิตร, ยงยุทธ ไชยพงศ์ และธานี ชัยวัฒน์. **คอร์รัปชันในระบบราชการไทย การสำรวจทัศนคติและประสบการณ์ของหัวหน้าครัวเรือน**. รายงานการวิจัย. กรุงเทพฯ: สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), ๒๕๕๗.

^{๑๑} พรรณราย ชันธกิจ และคณะ. **การศึกษาลักษณะ รูปแบบ และความเสี่ยงต่อการทุจริตในองค์กรเอกชน กึ่งสาธารณะ**. (กรุงเทพฯ: ศูนย์วิจัยเพื่อต่อต้านการทุจริต ป่วย อิงภากรณ์ สำนักงาน ป.ป.ช., ๒๕๕๕), หน้า ๘.

^{๑๒} เรื่องเดียวกัน.

องค์กรบริหารของรัฐ สถาผู้แทนราษฎรเป็นองค์กรของรัฐสภา และในบางกรณีคำว่า “องค์กร” หมายความว่ารวมถึงองค์กรด้วย^{๑๓}

“อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ” (Economic Crime หรือ White Collar Crime) หมายถึง การกระทำความผิดต่อกฎหมายซึ่งมีผลกระทบต่อเศรษฐกิจและความมั่นคงของประเทศ ก่อให้เกิดความเสียหายจำนวนมาก^{๑๔} โดยผู้กระทำความผิดดังกล่าวมักจะเป็นผู้ที่มีสถานภาพในทางสังคม มีตำแหน่งหน้าที่การงานและความรู้ความสามารถ หรือใช้ช่องว่างของกฎหมาย กลไกหรือเทคนิคใหม่ ๆ ในการกระทำความผิดในรูปแบบขององค์กรอาชญากรรมมีการวางแผนเตรียมการอย่างดี โดยที่ประชาชนไม่มีความรู้สึกรับรู้สักนิด เนื่องจากกระทำความผิดด้วยความสุภาพ นุ่มนวล ไม่ได้พึ่งเล่ห์เหลี่ยมโดยเฉพาะเจาะจง ทำให้การกระทำความผิดนั้นไม่ปรากฏรายละเอียดเกี่ยวกับสถานที่และพยานหลักฐานเป็นรูปธรรม และอาจไม่ก่อให้เกิดผลกระทบอย่างชัดเจนในทันที แต่อาจก่อให้เกิดผลในระยะยาว ทำให้ยากแก่การสืบสวนสอบสวนดำเนินคดี

“องค์กรอาชญากรรม” (Organized Crime) หมายถึง คณะบุคคลตั้งแต่สามคนขึ้นไปที่รวมตัวกันช่วงระยะเวลาหนึ่งและร่วมกันกระทำการใด และมีการประสานการดำเนินงานระหว่างกันในลักษณะองค์กร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อกระทำความผิดร้ายแรง เพื่อได้มาซึ่งผลประโยชน์ทางการเงิน ทรัพย์สินหรือผลประโยชน์ทางวัตถุอย่างอื่น ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม^{๑๕}

“ธรรมาภิบาล” (Good governance) หมายถึง การบริหารจัดการที่ดีในทุก ๆ ด้าน และทุก ๆ ระดับ ทั้งในระบบองค์กรและกลไกของภาครัฐที่สำคัญที่สุด คือ คณะรัฐมนตรี ลงมาถึงส่วนราชการต่าง ๆ ของรัฐ รวมถึงองค์กรที่ไม่ใช่ส่วนราชการ (Private Sector Organizations) องค์กรภาคเอกชนที่เป็นองค์กรแสวงหากำไร และไม่แสวงหากำไร รวมถึงสมาคมต่าง ๆ และภาคประชาสังคม (Civil Society)^{๑๖} ซึ่งมีคำที่ใช้เรียกต่าง ๆ กันตามยุคสมัยและตามความเหมาะสมของแต่ละองค์กร เช่น ธรรมรัฐ การบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี การกำกับกิจการที่ดี และบรรษัทภิบาล (Good corporate governance) ซึ่งนิยมใช้กับองค์กรภาคเอกชน

๑.๖.๒ นิยามศัพท์เฉพาะ

“การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ” (Organized Corruption) หมายถึง การที่บุคคลหลายฝ่ายมีความสัมพันธ์เชิงอุปถัมภ์ร่วมกันเป็นหมู่คณะ ที่อาจมีการพัฒนาสัมพันธ์เป็นองค์กรที่มุ่งกระทำการทุจริต หรืออาจเริ่มจากการก่อตั้งขึ้นเพื่อการจัดการให้มีการทุจริต

^{๑๓} พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. ๒๕๕๔

^{๑๔} วีระพงษ์ บุญญะภาส. **ขอบเขตและความหมายของอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ**. (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติธรรม, ๒๕๔๗) หน้า ๗.

^{๑๕} อนุสัญญาสหประชาชาติเพื่อต่อต้านอาชญากรรมข้ามชาติที่จัดตั้งในลักษณะองค์กร ค.ศ. ๒๐๐๐ และมาตรา ๓ แห่งพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ พ.ศ. ๒๕๕๖.

^{๑๖} อ้างแล้ว (๑๑) หน้า ๕๒ – ๕๖.

ในลักษณะองค์กรอย่างเป็นระบบ นับตั้งแต่การวางแผนงาน วางแผนคน มีการแบ่งงานกัน มีเครือข่ายเชื่อมโยง มีความร่วมมือกัน รวมทั้งมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลและการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ ซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกับองค์กรอาชญากรรม (Organized Crime) แต่เป็นองค์กรอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ (Economic Crime) ที่มีเป้าหมายในการกระทำการทุจริต กรณีศึกษาภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย

“กลุ่มอิทธิพล” (Influential Groups) หมายถึง บุคคลหลายฝ่าย หรือบุคคล ซึ่งมีเครือข่ายหรือขอบเขตการทำงานร่วมกับบุคคลอื่น ได้แก่ (๑) นักการเมืองที่มีตำแหน่งทางการเมืองหรือมีอำนาจแทรกแซงทางบริหารและทางนิติบัญญัติ (๒) ข้าราชการหน่วยจัดเก็บภาษีอากร (๓) ผู้ประกอบการ หรือบุคคลที่กระทำตนเป็นผู้ประกอบการแต่ไม่ได้ประกอบการจริง เพื่อแสวงหาประโยชน์ทางภาษี ซึ่งกลุ่มอิทธิพลนี้มีการกระทำผิดกฎหมายหรือใช้ช่องว่างของกฎหมาย โดยมีพฤติกรรม ลักษณะการใช้อิทธิพล (แฝง) หรือแทรกแซงการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ของรัฐ บางประการ หรือการที่เจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยการปฏิบัติหน้าที่หรือเอื้อประโยชน์ หรือกลุ่มอิทธิพลดังกล่าวอาจร่วมกันกระทำการอย่างเป็นระบบ เพื่อทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีศุลกากร

“ภาษีมูลค่าเพิ่ม” (Value Added Tax (VAT)) หมายถึง ภาษีที่รัฐบาลเรียกเก็บจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิตหรือบริการ และการจำหน่ายสินค้าหรือบริการชนิดต่าง ๆ ทั้งภายในประเทศและนำเข้าประเทศหรือส่งออกต่างประเทศ ซึ่งส่วนที่เก็บเพิ่มนี้ เรียกว่า “มูลค่าเพิ่ม” ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะทำการเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการต่าง ๆ ที่เป็นคนสุดท้าย รวมถึงการเก็บภาษีทุกขั้นตอนของการผลิตหรือการขายสินค้าหรือการให้บริการ จากนั้นผู้ประกอบการจะนำภาษีที่เก็บได้ส่งให้กับกรมสรรพากรทุกเดือน

“ภาษีศุลกากร” (Customs Duty) หมายถึง ภาษีที่เรียกเก็บจากการนำสินค้าเข้าจากต่างประเทศ หรือส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร ในกรณีนำเข้าเรียกว่า “อากรขาเข้า” และในกรณีส่งออกเรียกว่า “อากรขาออก” โดยจะจัดเก็บตามราคาหรือร้อยละของมูลค่าสินค้า และจัดเก็บตามสภาพของสินค้า ถือเป็นภาษีชนิดที่เรียกว่า กำแพงภาษี หรือ Tariff Barrier ซึ่งไม่ได้เกิดจากการมีรายได้เพิ่มขึ้น แต่เป็นมาตรการทางภาษีเพื่อสกัดกั้นการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศและเพื่อรักษาความสมดุลของเศรษฐกิจภายในประเทศ

“ผู้ประกอบการ” (Entrepreneur) หมายถึง บุคคลซึ่งประกอบธุรกิจเป็นของตนเองหรือบุคคลซึ่งผลิต ขายสินค้า หรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเป็นของตนเอง ไม่ว่าการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนธุรกิจหรือจะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ ซึ่งกรณีศึกษาในการวิจัยนี้มีกรณีของกลุ่มบุคคลหรือบุคคลกระทำตนเป็นผู้ประกอบการแต่ไม่ได้ประกอบการจริง เพื่อแสวงหาประโยชน์ทางภาษี รวมอยู่ด้วย

๑.๗ ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

ผลของการวิจัยนี้ คาดว่าจะได้รับประโยชน์ ดังต่อไปนี้

๑.๗.๑ ได้ทราบถึงความหมายของกลุ่มอิทธิพล และรูปแบบของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ จำแนกตามภาคเศรษฐกิจ: กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย

๑.๗.๒ ได้ทราบถึงลักษณะความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือ รวมทั้งลักษณะการทำงาน การแลกเปลี่ยนข้อมูล และการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ ระหว่างกลุ่มอิทธิพล ซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบในเชิงลึก กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย

๑.๗.๓ องค์ความรู้ใหม่เกี่ยวกับการทุจริตคอร์รัปชันโดยกลุ่มอิทธิพลร่วมกันกระทำการอย่างเป็นระบบ หรือการทุจริตคอร์รัปชันในลักษณะองค์กรอาชญากรรม เพื่อพัฒนาความรู้ความเข้าใจของบุคลากรสำนักงาน ป.ป.ช. ที่เกี่ยวข้อง ให้เท่าทันต่อการทุจริตคอร์รัปชันในลักษณะดังกล่าว

๑.๗.๔ มาตรการที่เหมาะสม พัฒนากลไกการป้องกันและปราบปรามการทุจริตคอร์รัปชันโดยกลุ่มอิทธิพลร่วมกันกระทำการอย่างเป็นระบบ หรือการทุจริตคอร์รัปชันในลักษณะองค์กรอาชญากรรม

๑.๘ การนำเสนอผลการวิจัย

หลังจากนำเสนอเกี่ยวกับความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา วัตถุประสงค์ของการวิจัย ขอบเขตการวิจัย กรอบแนวคิดในการวิจัย วิธีดำเนินการวิจัย นิยามศัพท์ ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ และการนำเสนอผลการวิจัย ในบทที่ ๑ นี้ แล้ว คณะผู้วิจัยได้นำเสนอผลการวิจัย รายละเอียดต่อไปนี้

๑.๘.๑ การศึกษาแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับ ๑) การจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งจะช่วยให้เข้าใจถึงแนวคิด ความหมาย ลักษณะและวิธีการทุจริตภาษีอากร รวมทั้งความโปร่งใสในการบริหารงบประมาณและความโปร่งใสในการจัดเก็บภาษีอากร และ ๒) กลุ่มอิทธิพล อาชญากรรมทางเศรษฐกิจและองค์กรอาชญากรรมและการทุจริตภาษีอากร พร้อมตัวอย่างกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีอากรอย่างเป็นระบบในต่างประเทศ เพื่อเป็นพื้นฐานในการศึกษาวิจัย

๑.๘.๒ การศึกษามาตรการในการป้องกันและปราบปรามกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption) ประกอบด้วย ภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายไทย ภาษีศุลกากรตามกฎหมายไทย และการบังคับใช้กฎหมายต่อกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม

๑.๘.๓ การนำเสนอกรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร พร้อมพฤติการณ์ ลักษณะการกระทำความผิด และฐานความผิด และวิเคราะห์กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรโดยกลุ่มอิทธิพล รายละเอียดปรากฏตามบทที่ ๔

๑.๘.๔ การศึกษาวิเคราะห์กลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption) เพื่อตอบวัตถุประสงค์ของการวิจัย ประกอบด้วย ๑) ความหมายของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร ๒) องค์ประกอบของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร ๓) รูปแบบของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร ๔) ลักษณะความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือของกลุ่มอิทธิพล และ ๕) ลักษณะการทำงาน การแลกเปลี่ยนข้อมูล และการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ รวมทั้งนำเสนอปัญหาหรือปัจจัยที่ก่อให้เกิดโอกาสหรือช่องทางการทุจริตภาษีอากรโดยกลุ่มอิทธิพล และแนวทางการพัฒนากลไกในการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีอากร รายละเอียดปรากฏตามบทที่ ๕

๑.๘.๕ สรุปผลการวิจัย และจัดทำข้อเสนอแนะ อันจะเป็นประโยชน์ในการกำหนดนโยบาย/มาตรการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร การพิจารณาแก้ไขปรับปรุงกฎหมาย/ระเบียบต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง การบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร และการพัฒนากลไกที่จะเป็นประโยชน์ต่อการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร ได้แก่ การพัฒนาบุคลากร การพัฒนาองค์ความรู้และการสร้างความเชี่ยวชาญให้กับบุคลากร และพัฒนาระบบฐาน รวมทั้งการบูรณาการการทำงานร่วมกันระหว่างหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง รายละเอียดปรากฏตามบทที่ ๖

บทที่ ๒

การทุจริตคอร์รัปชันภาษีอากรโดยกลุ่มอิทธิพล

ในบทนี้ คณะผู้วิจัยได้ศึกษาแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร กลุ่มอิทธิพล และการทุจริตคอร์รัปชันภาษีอากร ประกอบด้วย ๒.๑ สารสำคัญเบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีอากรและความโปร่งใสในการจัดเก็บภาษีอากร ๒.๒ แนวคิด ความหมาย วิธีการ และสถานการณ์การทุจริตภาษีอากรในประเทศไทย ๒.๓ กลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ ๒.๔ การทุจริตภาษีอากรกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจและองค์กรอาชญากรรม และ ๒.๕ สรุป ดังรายละเอียดต่อไปนี้

๒.๑ สารสำคัญและความโปร่งใสในการจัดเก็บภาษีอากร

ในส่วนนี้จะกล่าวถึงความหมาย วัตถุประสงค์ ประเภท หลักการของการจัดเก็บภาษีอากร และความโปร่งใสในการบริหารงบประมาณและความโปร่งใสในการจัดเก็บภาษีอากร ดังรายละเอียดต่อไปนี้

๒.๑.๑ ความหมายและวัตถุประสงค์ของภาษีอากร

จากการศึกษาความหมายของคำว่า “ภาษีอากร” (Tax) ซึ่งมาจากคำว่า “taxo” ในภาษาละตินนั้น มีผู้ให้ความหมายไว้ที่อาจจะมีความแตกต่างกันบ้าง แต่ก็มีแนวคิดสำคัญ ๆ ที่สอดคล้องกัน ๒ ประการ ดังนี้

(๑) การบังคับจัดเก็บภาษีอากร กล่าวคือ รัฐมีอำนาจบังคับจัดเก็บจากประชาชนภายในประเทศของตนหรือบุคคลที่ได้รับบริการภายในประเทศเท่านั้น จะไปเรียกเก็บจากประชาชนของประเทศอื่น ๆ ที่ไม่มีส่วนได้ส่วนเสียกับรัฐนั้น ๆ ไม่ได้^๑ และต้องจัดเก็บตามขอบเขตที่กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญหรือกฎหมายของรัฐนั้น ๆ เนื่องจากรัฐมีความจำเป็นต้องใช้จ่ายตามนโยบายสาธารณะ ก็ย่อมมีความจำเป็นต้องมีรายรับจากภาษีอากร แต่หากประชาชนไม่ยอมจ่ายภาษี รัฐจำเป็นต้องใช้อำนาจตามกฎหมายในการบังคับให้ประชาชนเสียภาษีอากร ทั้งนี้ ภาษีที่รัฐจัดเก็บจากประชาชนอาจอยู่ในรูปแบบของรายได้ ทรัพย์สิน การบริโภค ผลประโยชน์ หรือบริการจากตัวผู้เสียภาษี เป็นต้น ซึ่งมีข้อน่าสังเกตว่า แนวคิดนี้ ทำให้เข้าใจว่า รัฐบาลจะต้องบังคับจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชน ซึ่งการที่ประชาชนสมัครใจเสียภาษีให้แก่รัฐบาลไม่อาจถือเป็นการเสียภาษีอากร^๒

^๑ ขจร สารุพันธ์. คำอธิบายวิชาภาษีอากร. ๒๕๑๓, หน้า ๑. และศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. ๒๕๔๗, หน้า ๒๒.

^๒ อรรถ ธรรมโน. ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (ฉบับปรับปรุง). ๒๕๔๘, หน้า ๗๒.

(๒) การไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรง กล่าวคือ รัฐไม่มีพันธกรณีที่จะให้ผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี^๓ คนหนึ่งคนใดโดยตรงเป็นการเฉพาะ หากแต่เก็บไว้เป็นรายรับส่วนรวมของรัฐในการดำเนินกิจการสาธารณะ เช่น การศึกษา การป้องกันประเทศ การสาธารณสุข โครงสร้างพื้นฐาน และสาธารณูปโภคต่าง ๆ เป็นต้น

สำหรับการศึกษาวิจัยนี้ คำว่า “ภาษีอากร” หมายถึง สิ่งที่รัฐบังคับจัดเก็บภาษีอากรจากบุคคลหรือนิติบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนด โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นรายได้ของแผ่นดินสำหรับนำไปใช้เป็นประโยชน์ต่อประเทศโดยรวม เพื่อเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้แก่ประชาชนที่เป็นธรรม ซึ่งเป็นการลดช่องว่างระหว่างกลุ่มผู้มีฐานะทางเศรษฐกิจสูงกับผู้มีฐานะทางเศรษฐกิจต่ำ เพื่อเป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคของประชาชน ที่รัฐบาลสามารถใช้ระบบการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อควบคุมการบริโภคไม่ให้ประชาชนใช้จ่ายฟุ่มเฟือย เพื่อเป็นเครื่องมือส่งเสริมในการขยายตัวและการพัฒนาเศรษฐกิจ ซึ่งรัฐบาลจะนำระบบภาษีอากรมากระตุ้นความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ เพื่อเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจ ในกรณีที่ภาวะเศรษฐกิจไม่ปกติ^๔ และเพื่อเป็นเครื่องมือที่สนองต่อนโยบายของรัฐบาล โดยปกติเมื่อรัฐบาลต้องการใช้เงินจำนวนมากสำหรับโครงการขนาดใหญ่ (Mega Project) รัฐบาลอาจใช้วิธีการจัดเก็บภาษีอากรบางชนิดให้มากขึ้น เพื่อนำเงินที่ได้มาใช้จ่ายในโครงการตามนโยบายของรัฐดังกล่าว ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีอากรจะไม่มีสิ่งตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี และเมื่อผู้มีหน้าที่ไม่เสียภาษี ก็มีบทลงโทษทางแพ่งและ/หรือทางอาญาต่อบุคคลหรือนิติบุคคลนั้น

๒.๑.๒ ประเภทของภาษีอากร

กำหนดประเภทของภาษีอากรได้ ๓ รูปแบบ^๕ ดังนี้

(๑) **จำแนกตามการผลกระทบภาษี** เป็นการจำแนกตามความสามารถในการผลกระทบของผู้มีหน้าที่เสียภาษี จำแนกได้ ๒ ประเภท ได้แก่ ประเภทแรก คือ การที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระภาษีเอง โดยรัฐจะออกกฎหมายกำหนดตัวผู้เสียภาษีว่าจะให้ใครเป็นผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีไม่สามารถผลักภาระไปให้ผู้อื่นจ่ายแทนได้ หรือผลักภาระได้ยาก ซึ่งเรียกว่า **ภาษีทางตรง (direct tax)** เช่น ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal income tax) ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate income tax) ภาษีการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค (Expenditure tax) ภาษีการประกันสังคม (Social security tax) ภาษีการรับมรดก (Inheritance tax) ภาษีการให้โดยเสน่หา (Gift tax) และภาษีทรัพย์สินต่าง ๆ (Property tax) เป็นต้น และประเภทที่สอง คือ การที่ผู้มี

^๓ ขจร สารพันธุ์. อ้างแล้ว (๑), หน้า ๑.

^๔ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. **หลักกฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ ๓)**. กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Training Center. ๒๕๕๓, หน้า ๒.

^๕ สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ. **ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ๒๕๖๐**. กรุงเทพฯ: มปป., ๒๕๖๐. และ สมคิด บางโม. **ภาษีอากรธุรกิจ**. กรุงเทพฯ: วิทย์พัฒน, ๒๕๕๗.

หน้าที่เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีทั้งหมด หรือบางส่วนไปให้ผู้อื่นรับแทนได้ ซึ่งเรียกว่า **ภาษีทางอ้อม (indirect tax)** เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) ซึ่งผู้ขายหรือผู้ประกอบการเป็นผู้เสียภาษี แต่ในความเป็นจริงแล้ว ผู้ขายมักจะผลักภาระในการเสียภาษีให้แก่ผู้ซื้อ โดยอาจเพิ่มในราคาสินค้า หรือบริการ ผู้ซื้อจึงจำเป็นต้องเป็นผู้รับภาระภาษีที่แท้จริง ภาษีสรรพสามิต (Excise tax) ซึ่งกฎหมายกำหนดให้เก็บจากผู้ผลิตหรือนำเข้าสินค้าบางประเภท แต่ผู้ที่รับภาระภาษีที่แท้จริง คือ ผู้บริโภคซึ่งต้องชำระราคาสินค้า หรือบริการที่เพิ่มขึ้น และภาษีศุลกากร ซึ่งกฎหมายกำหนดให้เก็บจากผู้ผลิตหรือนำเข้า - ผู้ส่งออก เช่น ภาษีสินค้าขาออก (Export duty) และภาษีสินค้าขาเข้า (Import duty) แต่ผู้รับภาระภาษี คือ ผู้ซื้อหรือผู้บริโภค

(๒) จำแนกตามฐานภาษี เป็นการจำแนกตามสิ่งที่ถูกใช้เป็นฐานในการประเมินการจัดเก็บภาษีแต่ละชนิด โดยทั่วไปจำแนกได้ ๓ ประเภท ได้แก่ ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ภาษีการบริโภค (Consumption Tax) และภาษีเงินได้ (Income Tax)

(๓) จำแนกตามวิธีการประเมินภาษี เป็นการจำแนกตามวิธีการที่ใช้ในการจัดเก็บภาษี จำแนกได้ ๒ ประเภท ได้แก่ ภาษีที่ประเมินตามมูลค่าหรือราคา (Ad Valorem Tax) ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีทรัพย์สิน ภาษีสรรพสามิต และภาษีศุลกากร และภาษีที่ประเมินตามสภาพ (Specific Tax) เช่น ภาษีที่เก็บตามจำนวน หรือน้ำหนักโดยไม่คำนึงถึงราคา

๒.๑.๓ หลักการการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

Adam Smith (๑๗๗๖) นักเศรษฐศาสตร์ ชาวอังกฤษ ซึ่งถือเป็นบิดาแห่งการภาษีอากรได้กล่าวไว้ในหนังสือ The Wealth of Nations ว่าหลักการการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น จะต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์ ๔ ประการ (Adam Smith's Canons) สรุปได้ดังนี้^๖

(๑) ต้องให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี โดยจะต้องยึดหลักความสามารถในการชำระภาษี (Ability to Pay) ของแต่ละคน

(๒) ต้องกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการให้รัดกุมและแน่นอน

(๓) ต้องอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีมากที่สุด

(๔) ต้องถือหลักจัดเก็บในอัตราต่ำแต่เก็บได้มากและทั่วถึง ดีกว่าที่จะเก็บในอัตราสูงแต่เก็บได้น้อย

จากหลักเกณฑ์ดังกล่าว ต่อมาได้มีการพัฒนาให้เป็นหลักการการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีที่มีความสอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบันมากขึ้น ดังนี้

(๑) หลักความเป็นธรรม (Fairness) การจัดเก็บภาษีอากรต้องพิจารณาถึงความสามารถหรือรายได้ของผู้เสียภาษีเป็นหลัก รวมทั้งความทั่วถึง และไม่มีการเลือกปฏิบัติ ซึ่งจะต้องเป็นธรรม (Fairness) และเสมอภาค (Equity) กับผู้เสียภาษีทุกราย

^๖ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลัง: ว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ๒๕๕๒.

(๒) หลักความแน่นอน (Certainty) การจัดเก็บภาษีอากรอย่างน้อยต้องมีความแน่นอน ๓ ประการ ได้แก่ ๑) การกำหนดเวลาที่แน่นอนว่าต้องชำระเมื่อไร ๒) วิธีการเสียภาษีและรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีที่แน่นอน และ ๓) การกำหนดอัตราภาษีที่จะต้องเสียให้แน่นอน นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษียังต้องมีกฎหมายกำหนดที่แน่นอนเพื่อให้รัฐบาลสามารถคาดหมายจำนวนรายได้ที่จัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ

(๓) หลักความสะดวก (Convenience) การจัดเก็บภาษีอากรทุกชนิดควรให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี ทั้งวิธีการ เวลา และสถานที่ที่ต้องเสียภาษี เช่น สามารถยื่นแบบรายการผ่านอินเทอร์เน็ต หรือร้านสะดวกซื้อ เป็นต้น

(๔) หลักการประหยัด (Low Compliance and Collection Costs) รัฐบาลควรมีวิธีการจัดเก็บภาษีอากรที่ทำให้รายได้ภาษี (Tax Yield) ที่ได้รับใกล้เคียงกับภาระภาษี (Tax Burden) ที่ประชาชนต้องแบกรับให้มากที่สุด ดังนั้น ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีของรัฐ และภาระความยุ่งยากต่าง ๆ ที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับ จึงควรน้อยที่สุด

(๕) หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ (Neutrality) การจัดเก็บภาษีต้องไม่มีผลกระทบต่อการทำหน้าที่จัดสรรทรัพยากรของกลไกตลาดอย่างมีประสิทธิภาพ หรือมีผลกระทบน้อยที่สุด เพื่อมิให้กระทบกระเทือนต่อรูปแบบการออม การบริโภค และการแข่งขันในการผลิต

(๖) หลักอำนาจการรายได้ หรือหลักของการทำรายได้ (Productivity) รัฐบาลควรจัดเก็บภาษีอากรน้อยประเภท แต่ภาษีอากรแต่ละประเภทต้องสามารถทำรายได้ให้กับรัฐบาลสูงในสถานการณ์ทางเศรษฐกิจทุกรูปแบบ โดยมีลักษณะสำคัญ ๒ ประการ คือ ๑) ภาษีอากรที่มีฐานกว้าง ซึ่งจะครอบคลุมจำนวนผู้เสียภาษีอากรจำนวนมาก และ ๒) ภาษีอากรที่มีขนาดใหญ่ ซึ่งจะจัดเก็บภาษีได้เป็นจำนวนมากจากผู้เสียภาษีแต่ละราย แม้ผู้เสียภาษีดังกล่าวจะมีจำนวนน้อยก็สามารถเก็บภาษีได้มาก

(๗) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) ภาษีอากรที่ดีควรสามารถปรับให้เข้ากับสถานะเศรษฐกิจได้โดยง่าย เหมาะสม และเอื้ออำนวยต่อการบริหารจัดการจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ และสามารถที่จะทำรายได้ให้กับรัฐบาลในอัตราที่สูง ส่งผลให้มีรายได้จากภาษีอากรเพิ่มขึ้นหรือลดลงเร็วกว่าการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของรายได้ประชาชาติ (GDP) ดังนั้น ภาษีอากรจึงทำหน้าที่ในการปรับอุปสงค์รวม (aggregate demand) ให้เป็นไปโดยเหมาะสมกับสถานะทางเศรษฐกิจ ซึ่งภาษีที่มีความยืดหยุ่นสูงจะเป็นเครื่องมือช่วยรักษาเสถียรภาพของระบบเศรษฐกิจได้โดยตัวเอง (built – in – flexibility)

(๘) หลักประสิทธิภาพ (Efficiency) ระบบภาษีอากรที่ดีและมีประสิทธิภาพควรต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการจัดเก็บภาษีอากร (Collection cost) ให้ต่ำที่สุด แต่สามารถเก็บได้อย่างครบถ้วน เพื่อประหยัดค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บ และในส่วนของผู้เสียภาษีไม่ควรต้องมีการะและต้นทุนในการเสียภาษีอากรสูง

(๙) หลักการยอมรับ (Acceptability) การจัดเก็บภาษีอากรจะทำได้ง่ายขึ้นถ้าประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษี ดังนั้น ภาษีอากรทุกชนิดที่จะจัดเก็บต้องให้

ความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีทุกคน ก่อนออกเป็นกฎหมายต้องรับฟังความคิดเห็นและเปิดโอกาสให้ประชาชนแสดงความคิดเห็นได้อย่างกว้างขวาง

(๑๐) หลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability) ระบบจัดเก็บภาษีที่ดีจะต้องสามารถทำการบริหารจัดการเก็บได้อย่างได้ผล

ทั้งนี้ การนำหลักการที่ดีดังกล่าวมาใช้จะต้องคำนึงถึงแนวนโยบายของรัฐบาล และคำนึงถึงสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจ และอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องในขณะนั้นประกอบด้วย

๒.๑.๔ ความโปร่งใสในการบริหารงบประมาณและความโปร่งใสในการจัดเก็บภาษีอากร

ปัจจุบันได้มีการพยายามสร้างความโปร่งใสในการบริหารงบประมาณ ซึ่งต้องมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการงบประมาณอย่างโปร่งใสตามหลักสากล โดยที่การจัดเก็บภาษีอากรเป็นรายได้หลักของประเทศ ดังนั้น จึงต้องสร้างความโปร่งใสทั้งในส่วนของการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นรายได้หลักของประเทศ และความโปร่งใสในการบริหารงบประมาณตามหลักสากล ดังจะกล่าวต่อไป

(๑) ความโปร่งใสในการบริหารงบประมาณ

จากการศึกษาวิจัย เรื่อง “การปฏิรูประบบงบประมาณของไทยเพื่อต่อต้านการทุจริต” ได้ทำการศึกษถึงจุดแข็ง จุดอ่อน ของกระบวนการงบประมาณแผ่นดินในปัจจุบัน ตลอดจนวิเคราะห์ถึงช่องทางการทุจริต หรือการแสวงหาประโยชน์จากกระบวนการงบประมาณ แล้วนำมาประมวลเพื่อสร้างองค์ความรู้ที่จะสามารถเป็นสัญญาณเตือนภัยเบื้องต้น (Red Flags) ถึงความผิดปกติของโครงการต่าง ๆ อันจะนำไปสู่การปฏิรูประบบงบประมาณในอนาคตเพื่อป้องกันการทุจริตได้^๗

ผลการศึกษาดังกล่าวพบว่า ในปัจจุบันการทุจริตในกระบวนการงบประมาณของไทยถือว่าอยู่ในขั้นรุนแรงมาก ซึ่งส่งผลกระทบหลายประการต่อการบริหารราชการแผ่นดินของรัฐบาล และพบว่ากระบวนการงบประมาณมีช่องโหว่ที่เปิดโอกาสให้เกิดการทุจริตเกิดขึ้นได้ทุกกระบวนการ ตั้งแต่กระบวนการจัดเตรียมงบประมาณ กระบวนการอนุมัติงบประมาณ กระบวนการบริหาร และควบคุมการตรวจสอบงบประมาณ โดยกระบวนการจัดเตรียมงบประมาณมี “ช่องโหว่” หรือ “โอกาส” ให้เกิดการทุจริตขึ้นได้ แม้ว่าประเทศไทยจะนำพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. ๒๕๔๖ มาใช้เป็นแนวทางดำเนินการก่อนที่จะวางแผนและจัดทำงบประมาณ แต่ปัญหาความไม่โปร่งใสในการจัดเตรียมงบประมาณก็ยังคงเป็นเรื่องที่ถกเถียงกันอยู่ค่อนข้างมาก

การวิจัยดังกล่าว ได้นำเสนอข้อมูลของ International Budget Partnership (IBP) ซึ่งเป็นองค์กรไม่แสวงหากำไร ที่ทำการสำรวจการจัดเตรียมงบประมาณประจำปีของประเทศ

^๗ ปณณ อนันตภิบุตร, สุทธิ สุนทรานุรักษ์ และวิริทธิ์ พานิชวงศ์. คณะบุคคลสร้างสรรคงานวิจัยเศรษฐกิจการคลัง. การปฏิรูประบบงบประมาณของไทยเพื่อต่อต้านการทุจริต.ทุนสนับสนุนการวิจัยสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ, ๒๕๕๕.

ต่าง ๆ โดยเฉพาะประเด็นความโปร่งใสในระบบงบประมาณว่ามีมากน้อยเพียงใด โดย IBP ได้คำนวณดัชนีการเปิดเผยข้อมูลงบประมาณ หรือ Open Budget Index ออกมาเป็นร้อยละ และจัดกลุ่มประเทศออกเป็นห้ากลุ่มตามค่าดัชนี ซึ่งผลการสำรวจจำนวน ๘๕ ประเทศ เมื่อปี ค.ศ. ๒๐๐๘ ปรากฏว่า ประเทศไทยมีดัชนีการเปิดเผยข้อมูลงบประมาณอยู่ที่ ๔๐% อยู่ในกลุ่มเปิดเผยข้อมูลเพียงเล็กน้อยแก่ประชาชน (Minimal) หรือมีดัชนีการเปิดเผยข้อมูลงบประมาณอยู่ในกลุ่ม ๒๑ - ๔๐%^๙ โดยประเทศไทยอยู่ในกลุ่มประเทศที่เปิดเผยข้อมูลงบประมาณให้กับประชาชนเพียงเล็กน้อย ที่ถือว่ารัฐบาลให้ข้อมูลกับประชาชนเกี่ยวกับงบประมาณแผ่นดินเพียงเล็กน้อยเท่านั้น ซึ่ง IBP สรุปว่า รัฐบาลใดที่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับงบประมาณน้อย ทำให้ประชาชนตรวจสอบการใช้จ่ายเงินและการจัดเตรียมงบประมาณแผ่นดินได้ยาก และมีข้อสังเกตว่า ประเทศที่เป็นประชาธิปไตยมาก รัฐบาลจะให้ข้อมูลด้านงบประมาณแก่ประชาชนอย่างรอบด้าน ซึ่งเป็นไปตามหลักธรรมาภิบาลที่เน้นความโปร่งใสและตรวจสอบได้ ส่วนประเทศที่มีความเป็นประชาธิปไตยน้อยจะปิดบังข้อมูลด้านงบประมาณต่อประชาชน หรืออาจจะซ่อนโครงการที่ไม่เกิดประโยชน์แก่ประชาชน ทั้ง ๆ ที่งบประมาณแผ่นดินมาจากเงินภาษีของประชาชน แต่ประชาชนกลับไม่มีโอกาสได้รับรู้ว่า ภาษีที่ตนเองต้องจ่ายไปนั้นรัฐบาลนำไปใช้ทำอะไร และเกิดประโยชน์กับประชาชนมากน้อยเพียงใด หรืออาจกล่าวได้ว่า “ช่องว่างด้านความโปร่งใส (Transparency Gap) ทางงบประมาณ” มีความสัมพันธ์กับ “ช่องว่างทางประชาธิปไตย (Democracy Gap)”

การเปิดเผยข้อมูลงบประมาณหรือรายละเอียดในกระบวนการทั้งหมดนั้นจึงสอดคล้องกับหลักความโปร่งใส ซึ่งเป็นปัจจัยหนึ่งที่จะลดโอกาสในการทุจริต ขณะเดียวกัน การเปิดเผยข้อมูลงบประมาณย่อมกระตุ้นและสร้างการมีส่วนร่วมของประชาชนในการตรวจสอบเงินภาษีอากรของตนเองว่า รัฐบาลนำไปใช้ได้เกิดประโยชน์หรือเกิดความคุ้มค่ามากน้อยเพียงใด

ต่อมาในปี ค.ศ. ๒๐๑๐ ผลสำรวจดัชนีการเปิดเผยข้อมูลงบประมาณของ IBP พบว่า ประเทศไทยอยู่ในกลุ่มเปิดเผยข้อมูลบางส่วนแก่ประชาชน (Some) หรือมีดัชนีการเปิดเผยข้อมูลงบประมาณอยู่ในช่วง ๔๑ - ๖๐% แม้ประเทศไทยจะมีดัชนีการเปิดเผยข้อมูลงบประมาณของ IBP ในปี ค.ศ. ๒๐๑๐ ถูกจัดอยู่ในกลุ่มประเทศที่ดีขึ้น แต่สังเกตได้ว่า ประเทศไทยมีดัชนีต่ำที่สุดในกลุ่ม คือ ๔๒% ดังนั้น การเปิดเผยข้อมูลงบประมาณของไทยต้องทำเพิ่มอีกมาก เพื่อสร้างความโปร่งใสในการจัดทำงบประมาณ ซึ่งจะเป็นเครื่องมือสำคัญในการป้องกันการทุจริตในกระบวนการจัดทำงบประมาณ^๙

นอกจากนั้น ยังมีผลการศึกษาวิจัย เรื่อง “การประเมินความโปร่งใสทางงบประมาณตามหลักสากล เพื่อส่งเสริมความยั่งยืนทางการคลังของประเทศไทย”^{๑๐} ซึ่งเป็นระบบงบประมาณของรัฐบาลควบคู่ไปกับการดำเนินการทางงบประมาณของหน่วยงานภาครัฐที่มักถูกใช้

^๙ เรื่องเดียวกัน.

^{๑๐} <https://thaipublica.org/2013/01/corruption-budgeting-transparency-or-not-4/>, สืบค้นเมื่อวันที่ ๑๐ ตุลาคม ๒๕๖๐.

^{๑๑} เรื่องเดียวกัน.

เป็นช่องทางในการดำเนินนโยบายถึงการคลัง อันได้แก่ เงินนอกงบประมาณและทุนหมุนเวียน รัฐวิสาหกิจทั้งที่เป็นสถาบันการเงินและมีใช้สถาบันการเงิน และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อจัดทำข้อเสนอแนะในการเพิ่มความโปร่งใสให้การดำเนินงานของรัฐบาล

ผลการวิจัยพบว่า การยกระดับความโปร่งใสทางการคลังของประเทศตามหลักสากลมีส่วนช่วยสร้างวินัยทางการคลังของประเทศต่าง ๆ ให้ดีขึ้น ทั้งยังช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการทำงานของกลไกการตรวจสอบและถ่วงดุลอำนาจฝ่ายบริหารของฝ่ายนิติบัญญัติ ช่วยให้ประชาชนสามารถเข้าถึงและมีส่วนร่วมในการติดตามการดำเนินนโยบายของภาครัฐได้ดีขึ้น ทำให้สุดท้ายแล้ว การยกระดับความโปร่งใสทางการคลังช่วยเพิ่มความคุ้มค่าในการใช้เงินของรัฐ และช่วยเพิ่มประสิทธิผลของการดำเนินนโยบายการคลังได้

ความโปร่งใสทางการคลัง จึงเป็นเรื่องสำคัญที่หน่วยงานของรัฐที่จะนำเงินงบประมาณที่เป็นภาษีของรัฐไปใช้จะต้องเปิดเผยข้อมูลโครงสร้างและบทบาทของรัฐ ทั้งนี้ กองทุนการเงินระหว่างประเทศ หรือ International Monetary Fund (IMF) ได้ให้ความสำคัญกับการเสริมสร้างความโปร่งใสทางการคลังของประเทศต่าง ๆ และได้พัฒนาเกณฑ์ความโปร่งใสทางการคลังขึ้นใหม่ประกอบด้วย ๔ มิติ ที่สำคัญ ได้แก่

มิติที่ ๑ การรายงานทางการเงิน (Fiscal reporting) ที่ครอบคลุม เชื่อถือได้ และในเวลาที่เหมาะสม

มิติที่ ๒ การจัดทำประมาณการด้านการคลังและการงบประมาณ (Fiscal forecasting and budgeting) ที่ระบุวัตถุประสงค์ของการจัดทำงบประมาณและการดำเนินนโยบายการคลังที่ชัดเจน รวมถึงมีการประมาณการไปข้างหน้าที่ครอบคลุม เชื่อถือได้ และในเวลาที่เหมาะสม

มิติที่ ๓ การวิเคราะห์และการบริหารจัดการความเสี่ยงทางการเงิน (Fiscal risk analysis and management) ที่มีการเปิดเผยข้อมูลและการวิเคราะห์ความเสี่ยงด้านต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้น และมีแนวทางบริหารจัดการความเสี่ยงรองรับ และ

มิติที่ ๔ การบริหารจัดการรายได้จากทรัพยากรธรรมชาติ (Resource revenue management) โดยเน้นความโปร่งใสในการใช้ทรัพยากรธรรมชาติและการรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้น

นอกจากนี้ องค์การความร่วมมือทางด้านงบประมาณระหว่างประเทศ (International Budget Partnership (IBP)) ตั้งขึ้นเพื่อส่งเสริมให้เกิดความโปร่งใสในกระบวนการงบประมาณของประเทศต่าง ๆ มีแนวคิดว่าการกลไกความรับผิดชอบทางงบประมาณจะเกิดขึ้นได้หรือไม่ขึ้น ขึ้นกับ ๓ เสาหลัก (Three pillars of budget accountability) ที่ต้องทำงานร่วมกัน^{๑๑}

เสาหลักที่ ๑ ความโปร่งใสทางงบประมาณ (Budget transparency) สะท้อนการเปิดเผยข้อมูลงบประมาณที่ครบถ้วน

^{๑๑} <http://thaipublica.org/2016/07/thailand-transparency-research-group2/>, สืบค้นเมื่อวันที่ ๑๒ ตุลาคม ๒๕๖๐.

เสาหลักที่ ๒ การมีส่วนร่วมของภาคประชาชนในกระบวนการงบประมาณ (Public participation in the budget process)

เสาหลักที่ ๓ การมีสถาบันสอดส่องดูแลที่เข้มแข็ง (Strong formal oversight institutions) จากฝ่ายนิติบัญญัติและจากสถาบันตรวจสอบของประเทศ (เช่น สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทย)

สำหรับประเทศไทยนั้น องค์การความร่วมมือทางด้านงบประมาณระหว่างประเทศได้ทำการสำรวจการเปิดเผยงบประมาณ (Open Budget Survey) มาอย่างต่อเนื่อง ทุก ๒ ปี ซึ่งในปี พ.ศ. ๒๕๕๘ ได้ทำการสำรวจข้อมูลจาก ๑๐๒ ประเทศ พบว่า ประเทศไทยมีปัญหาในทุกเสาหลักของความรับผิดชอบทางงบประมาณ ได้แก่

๑) เสาหลักที่ ๑ ความโปร่งใสทางงบประมาณ พบว่า ประเทศไทยได้รับคะแนนดัชนีการเปิดเผยงบประมาณ (Open Budget Index) ที่ ๔๒ คะแนน (คะแนนเต็ม ๑๐๐) โดยเป็นระดับคะแนนที่ชี้ว่า การเปิดเผยข้อมูลทางด้านงบประมาณของประเทศไทยยังมีไม่เพียงพอ โดยอยู่ในระดับที่จำกัด (Limited) ประเทศไทยยังขาดเอกสารงบประมาณ ๓ รายการสำคัญ คือ รายงานทบทวนกลางปี (Mid-Year Review) รายงานสิ้นปี (Year-End Report) และรายงานการตรวจสอบ (Audit Report) ซึ่งเป็นข้อมูลที่จะช่วยให้กลไกการตรวจสอบและติดตามงบประมาณมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ส่วนเอกสารงบประมาณที่มีการจัดทำอยู่แล้ว เช่น เอกสารงบประมาณฉบับประชาชน รายงานระหว่างปี (In-Year Report) ยังมีระดับการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอตามหลักสากล

๒) เสาหลักที่ ๒ การมีส่วนร่วมในกระบวนการงบประมาณของภาคประชาชน พบว่า ประเทศไทยได้รับคะแนน ๔๒ คะแนน ซึ่งตามเกณฑ์การประเมินของ IBP ถือว่า โอกาสในการมีส่วนร่วมของภาคประชาชนในกระบวนการงบประมาณของประเทศไทยยังมีไม่เพียงพอ โดยยังอยู่ในระดับค่อนข้างจำกัด ควรออกแบบให้มีกลไกที่ประชาชนสามารถเข้ามามีส่วนร่วมได้ โดยเฉพาะในการติดตามและตรวจสอบงบประมาณ รวมถึงการเปิดช่องให้ประชาชนสามารถแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับงบประมาณได้มากขึ้น

๓) เสาหลักที่ ๓ โดยเฉพาะด้านการสอดส่องดูแลระบบงบประมาณของฝ่ายนิติบัญญัติ ซึ่งถูกแบ่งออกเป็น ๒ ด้าน ได้แก่ ๑) การสอดส่องดูแลจากฝ่ายนิติบัญญัติ (Legislature) พบว่า ประเทศไทยได้คะแนน ๓๐ ซึ่งเป็นคะแนนที่ค่อนข้างต่ำชี้ว่า การสอดส่องดูแลกระบวนการงบประมาณของฝ่ายนิติบัญญัตียังมีไม่เพียงพอ แนวทางแก้ไขและปรับปรุงอาจทำได้โดยการผลักดันให้มีการจัดตั้งสำนักวิเคราะห์งบประมาณประจำรัฐสภาของประเทศไทย (Thailand Parliamentary Budget Office, Thai PBO)^{๑๒} ขึ้น ซึ่งจะเป็นหน่วยงานทางวิชาการที่เป็นอิสระจากฝ่ายบริหาร ช่วยสนับสนุนด้านข้อมูลและการวิเคราะห์ให้ฝ่ายนิติบัญญัติ ซึ่งจะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบรัฐบาล นอกจากนี้ ยังจะมีส่วนช่วยเพิ่มความเชื่อมั่นของประชาชนต่อระบบรัฐสภาและระบอบประชาธิปไตยได้อีก และ ๒) การสอดส่องดูแลจากสถาบันการตรวจสอบสูงสุด (Supreme Audit

^{๑๒} <http://www.internationalbudget.org/opening-budgets/open-initiative>, สืบค้นเมื่อวันที่ ๑๑ ตุลาคม ๒๕๖๐.

Institution) พบว่า ประเทศไทยได้คะแนน ๗๕ ซึ่งเป็นคะแนนที่ชี้ว่า การสอดส่องดูแลจากสถาบัน การตรวจสอบสูงสุดในระบบงบประมาณของประเทศไทยอยู่ในระดับที่เพียงพอ (Substantial)^{๑๓}

จะเห็นได้ว่า การนำหลักสากลในปัจจุบันมาใช้ประเมินความโปร่งใสทางการ คลังและความโปร่งใสทางงบประมาณ สามารถเป็นกลไกที่ทำให้เห็นถึงข้อจำกัดความโปร่งใสในภาค การคลังของไทยได้ในระดับหนึ่งที่สามารถใช้เปรียบเทียบกับต่างประเทศได้ด้วย แต่เป็นที่ทราบกันดี ว่า การดำเนินนโยบายการคลังในทางปฏิบัติของประเทศไทยก็มีลักษณะเฉพาะอยู่ ซึ่งหลักการสากล อาจไม่สามารถเข้าถึงได้นัก

ผลการศึกษาวิจัย เรื่อง “การประเมินความโปร่งใสทางงบประมาณตามหลัก สากล เพื่อส่งเสริมความยั่งยืนทางการคลังของประเทศไทย” ยังได้กล่าวถึง ประเด็นเกี่ยวกับ “รายจ่ายภาษีไม่ถูกประเมินขนาดและความคุ้มค่า” ซึ่งเป็นประเด็นสำคัญที่สะท้อนให้เห็นถึงความ ไม่โปร่งใสทางการคลังในระบบงบประมาณของไทยในปัจจุบัน กล่าวคือ รายจ่ายภาษี (Tax Expenditure) หมายถึง รายได้ที่สูญเสียไปจากข้อกำหนดของกฎหมายที่ยกเว้นหรือลดหย่อนภาระ ภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีเป็นพิเศษจากภาษีพื้นฐานตามปกติ โดยประกอบด้วย ๒ เงื่อนไข คือ (๑) ก่อให้เกิดการสูญเสียรายได้ของรัฐบาล และ (๒) เป็นการลดหย่อนหรือยกเว้นภาระภาษีเป็นพิเศษที่ ไม่อยู่ในภาษีพื้นฐานตามปกติ โดยจัดว่าเป็นรายจ่ายของรัฐบาลประเภทหนึ่งที่ไม่ได้จ่ายจากเงินคง คลังโดยตรง แต่เป็นการใช้จ่ายจากรายได้ของรัฐบาลที่สูญเสียไปจากข้อกำหนดของกฎหมายให้ลดภาระ ภาษีเป็นพิเศษ ซึ่งอาจอยู่ในรูปของการหักลดหย่อน การยกเว้นภาษี การหักค่าใช้จ่าย การลดอัตรา ภาษี ภาษีที่รอการตัดบัญชี การเครดิตภาษี เป็นต้น

ในปัจจุบันรายจ่ายภาษีที่มีการรายงานในเอกสารงบประมาณมีเพียง ๒ รายการ คือ (๑) การยกเว้นและลดหย่อนภาษีภายใต้การส่งเสริมการลงทุนของ BOI และ (๒) ยกเว้น ภาษีตาม พระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. ๒๕๑๔ ซึ่งคิดเป็นมูลค่าการขาดรายได้รวม ๒๔๕,๑๓๐ ล้านบาท ในปีงบประมาณ ๒๕๕๙ แม้จะมีการประเมินมูลค่าและประโยชน์ที่ได้รับจากการยกเว้น ภาษีในเชิงเศรษฐกิจมหภาคไว้ในเอกสารงบประมาณแล้ว แต่เป็นที่น่าสังเกตว่า ยังมีรายจ่ายภาษีที่ เกิดจากข้อยกเว้นและข้อยกเว้นทางภาษีอื่นๆ อยู่อีกเป็นจำนวนมาก และการประเมินผลกระทบ ของรายจ่ายภาษีในเชิงเศรษฐศาสตร์จุลภาค (เช่น การวิเคราะห์ถึงผู้ได้รับประโยชน์จากมาตรการ ภาษีดังกล่าว) กลับไม่ถูกประเมินและนำเสนอในเอกสารงบประมาณในปัจจุบัน

เมื่อเปรียบเทียบกับ การดำเนินนโยบายรายจ่ายผ่านช่องทางของกระบวนการ งบประมาณรายจ่ายประจำปีโดยปกติ มาตรการรายจ่ายภาษีที่ออกมาส่วนใหญ่นั้น โดยเฉพาะ อย่างยิ่งที่ปรากฏในพระราชกฤษฎีกาฉบับต่าง ๆ ทั้งในลักษณะที่เป็นมาตรการระยะสั้นและที่มี ลักษณะคงอยู่ถาวร ซึ่งมีจำนวนที่เพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วในช่วงระยะหลัง ยังมีลักษณะของความไม่ โปร่งใส โดยขาดการมีส่วนร่วมของฝ่ายนิติบัญญัติในขั้นตอนการพิจารณาอนุมัติเพื่อนำมาใช้ และ

^{๑๓} สมบูรณ์ วีระวุฒิวงศ์. (๒๕๖๐). รู้ทันการเปลี่ยนแปลง เตรียมตัวรับมือผลกระทบจากกฎหมายและภาษี อากรที่เปลี่ยนไป. <https://www.matichon.co.th/news/326527>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๗ ธันวาคม ๒๕๖๐.

ขาดการรายงานขนาดความสูญเสียของรายได้รัฐบาลที่จะเกิดขึ้นและการประเมินผลความคุ้มค่าของมาตรการ และนอกจากนี้ ยังขาดกฎหมายหรือปัจจัยเชิงสถาบันที่ใช้ในการควบคุมขนาดของความสูญเสียในแต่ละปี จึงทำให้มาตรการรายจ่ายภาษีอาจถูกใช้เป็นช่องทางของรัฐบาลในการออกมาตรการลดภาษีที่จะเอื้อประโยชน์แก่พวกพ้องได้ง่าย โดยไม่ถูกตรวจสอบจากสาธารณะ^{๑๔}

(๒) หลักธรรมาภิบาลในการจัดเก็บภาษีอากร

หลักธรรมาภิบาลในการจัดเก็บภาษีอากร คือ การตรวจสอบการจัดเก็บและการใช้เงินภาษีอากรที่เป็นงบประมาณของแผ่นดินให้มีความโปร่งใส ซึ่งประชาชนสามารถเข้าถึงข้อมูลการจัดเก็บภาษีอากรและการจัดสรรงบประมาณแต่ละประเภท ซึ่งจะทำให้ประชาชนสามารถตัดสินใจว่ารัฐจัดเก็บภาษีได้เท่าไร และนำไปใช้จ่ายในบริหารและพัฒนาประเทศอย่างคุ้มค่า และถูกต้องหรือไม่

ในอดีตประเทศไทยไม่ค่อยได้ให้ความสำคัญต่อธรรมาภิบาลในการจัดเก็บภาษีอากรมากนัก เนื่องจากการมีรัฐบาลแบบรวมศูนย์อำนาจ การพิจารณางบประมาณที่จะจัดสรรไปแต่ละโครงการ จึงเป็นไปในลักษณะของการต่อรอง การขอโครงการต่าง ๆ แต่ปัจจุบันแม้ลักษณะของการพิจารณางบประมาณดังกล่าวนี้จะลดน้อยลงแล้ว แต่ก็จะเปลี่ยนรูปแบบไปสู่การเอื้อประโยชน์ต่อพรรคพวกของตนเอง ที่สะท้อนให้เห็นลักษณะพฤติกรรมการทุจริตในการจัดเตรียมงบประมาณที่มาจากการเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นรายได้หลักของประเทศ ได้แก่

๑) หน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดทำงบประมาณถูกแทรกแซง ทั้งจากภาคการเมืองและภาคธุรกิจ โดยการแทรกแซงดังกล่าวอาศัยการสร้างสายสัมพันธ์หรือเครือข่าย โดยแยกออกเป็น ๒ รูปแบบ คือ ระดับบริหารที่ฝ่ายการเมืองแทรกแซงโดยอาศัยการแต่งตั้งโยกย้ายเป็นเครื่องมือในการสร้างความสัมพันธ์ ขณะที่ระดับปฏิบัติ ภาคธุรกิจ ผู้ประกอบการหรือผู้รับเหมาจะเข้าแทรกแซงโดยใช้วิธีการ “ติดสินบน” ทั้งในรูปตัวเงินและไม่ใช้ตัวเงิน โดยหวังว่าฝ่ายข้าราชการประจำที่ดูแลเรื่องการจัดสรรงบประมาณจะอำนวยความสะดวกและเอื้อประโยชน์ให้

๒) ลักษณะการแทรกแซงดังกล่าว สะท้อนให้เห็นถึงวัฒนธรรม “อุปถัมภ์” ในกระบวนการจัดเตรียมงบประมาณ โดยผู้มีบทบาทในกระบวนการงบประมาณทั้ง ๓ กลุ่ม คือนักการเมือง หน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดทำงบประมาณ และภาคธุรกิจ ล้วนแต่มีผลประโยชน์แลกเปลี่ยนซึ่งกันและกัน ซึ่งเป็นเรื่องยากมากที่กลไกตรวจสอบของรัฐจะเข้าไปตรวจจับพฤติกรรมหรือความสัมพันธ์ลักษณะนี้ได้

จากพฤติกรรมต่าง ๆ เหล่านี้ ทำให้ประชาชนเรียกร้องหลักธรรมาภิบาลในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ ทั้งนี้เนื่องจากเงินภาษีอากรอันเป็นเงินงบประมาณที่รัฐได้จัดเก็บไปนั้น มาจากรายได้ของประชาชนที่ยอมสละให้แก่รัฐในการนำเงินงบประมาณนั้น ไปใช้เพื่อประโยชน์ต่อสังคมและประเทศชาติ ซึ่งต้องมีความโปร่งใสและตรวจสอบได้

^{๑๔} เรื่องเดียวกัน.

ดังนั้น หลักธรรมาภิบาลในการจัดเก็บภาษีอากรจึงเป็นเรื่องสำคัญที่ประเทศไทยจะต้องทำการเปิดเผยข้อมูลงบประมาณหรือรายละเอียดในกระบวนการทั้งหมด ซึ่งจะสอดคล้องกับหลักความโปร่งใส และลดโอกาสในการทุจริต ขณะเดียวกันก็เป็นการกระตุ้นและสร้างการมีส่วนร่วมของประชาชนในการเข้ามาร่วมตรวจสอบเงินภาษีอากรว่า รัฐได้นำเงินไปใช้ประโยชน์มากน้อย และคุ้มค่ามากเพียงใด เพื่อให้ประเทศไทยมีหลักธรรมาภิบาลในการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และสอดคล้องกับหลักประชาธิปไตยในการมีส่วนร่วมของประชาชน

กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง มีภารกิจหลักในการจัดเก็บรายได้ของประเทศจึงได้มีนโยบายการจัดเก็บรายได้ที่ดี ทั้งเรื่องระบบงานที่เป็นมาตรฐานสากล การจัดเก็บภาษีอย่างทั่วถึง เป็นธรรม ให้ได้รับการยอมรับจากภาคประชาชนในเรื่องความโปร่งใส โดยมีกระบวนการกำกับดูแลและตรวจสอบภาษี เพื่อดูแลการชำระภาษีเป็นรายกิจการให้มีการยื่นชำระภาษีถูกต้องตามสภาพข้อเท็จจริงของกิจการ ซึ่งการยื่นแบบและชำระภาษีของกรมสรรพากรเป็นการที่ผู้เสียภาษีประเมินตนเองว่ามีรายได้เท่าใด และต้องชำระภาษีเท่าใด หากยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องจะแจ้งให้ผู้เสียภาษีปรับปรุงการยื่นแบบฯ ให้เหมาะสมกับสภาพข้อเท็จจริงของกิจการ ดังนั้น กระบวนการกำกับดูแลและตรวจสอบภาษีจึงจำเป็นต้องมีขั้นตอนการคัดเลือกรายผู้เสียภาษีหลังการยื่นแบบและการชำระภาษี โดยการวิเคราะห์ข้อมูลภายในและภายนอกมาเปรียบเทียบกับแบบแสดงรายการภาษี เพื่อให้ทราบว่าผู้เสียภาษีแต่ละรายมีการเสียภาษีไว้อย่างถูกต้อง ครบถ้วนเพียงใด ซึ่งบางรายอาจมีการตรวจสอบเอกสารเพิ่มเติมและในปัจจุบันขั้นตอนการคัดเลือกรายดังกล่าวกระทำโดยเจ้าหน้าที่ผู้กำกับดูแล เป็นช่องทางที่กรมสรรพากรคาดว่าจะอาจเกิดการทุจริตในการเลือกปฏิบัติ แสวงหาผลประโยชน์ เกิดความไม่โปร่งใส และเพื่อป้องกันการทุจริตคอร์รัปชันดังกล่าว กรมสรรพากรจึงนำระบบสารสนเทศและแนวคิดการตรวจสอบจากฐานความเสี่ยง (Risk Based Audit Model (RBA)) มาใช้เป็นเกณฑ์คัดเลือกรายแทนการให้เจ้าหน้าที่ฯ ใช้ดุลพินิจของตนเองและกรมสรรพากรมีความเชื่อมั่นว่า หากขั้นตอนของกระบวนการกำกับดูแลและตรวจสอบภาษีเสร็จสมบูรณ์จะทำให้ผู้เสียภาษีมีความไว้วางใจในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ในระดับหนึ่ง และมีความสนใจในการชำระภาษีอากรตามสภาพข้อเท็จจริงของการประกอบกิจการ ซึ่งจะส่งผลการจัดเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ ลดการทุจริตใด ๆ เป็นผลให้เกิดภาพลักษณ์ที่ดีทั้งภาครัฐและมุมมองของภาคเอกชน^{๑๕}

จากการดำเนินงานของกรมสรรพากรดังกล่าว ทำให้ประเทศไทยได้รับการกล่าวถึงในรายงานของธนาคารโลก เรื่อง “Paying Taxes 2018” โดยระบุว่า ประเทศไทยเป็นตัวอย่างที่ดีอีกประเทศหนึ่งในการปรับปรุงระบบจัดเก็บภาษีอากร โดยในปี พ.ศ. ๒๕๕๙ กรมสรรพากรได้นำระบบสารสนเทศและแนวคิดการตรวจสอบจากฐานความเสี่ยง (RBA) มาใช้เป็นเกณฑ์คัดเลือกรายการ แต่อย่างไรก็ตามภายใต้ระบบดังกล่าวบริษัทที่ถูกกระบบจัดอยู่ในกลุ่มที่มีปัจจัยเสี่ยงเท่านั้น

^{๑๕} กรมสรรพากร, กระทรวงการคลัง. (๒๕๖๐). ระบบการคัดเลือกผู้เสียภาษี เพื่อกำกับและตรวจสอบ. http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/ITA/eb1_3_1_round1.pdf, เข้าถึงข้อมูล เมื่อวันที่ ๑๗ ธันวาคม ๒๕๖๐. หน้า ๑.

ที่จะถูกตรวจสอบโดยเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร เนื่องจากระบบไม่ได้ตั้งค่าสถานะให้ตรวจสอบบริษัทที่มีข้อผิดพลาดในการคืนภาษี และกรณีอื่นเนื่องมาจากการชำระภาษีน้อยกว่าที่ควรจะเป็น^{๑๖}

ระบบการคัดเลือกผู้เสียภาษีเพื่อกำกับและตรวจสอบเชิงบูรณาการที่กรมสรรพากรจัดทำขึ้นโดยมุ่งเน้นแนวคิด RBA ช่วยในการคัดกรองผู้เสียภาษีที่มีความเสี่ยงหรือมีความผิดปกติในการชำระภาษี ให้เกิดความโปร่งใสและเป็นธรรมแทนการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ และได้ดำเนินการวิเคราะห์ปัญหาของการกำกับดูแลและตรวจสอบภาษีในปัจจุบันที่มีความเสี่ยงในการก่อเกิดการทุจริต ได้แก่ ปัญหาการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่เปิดโอกาสให้เลือกปฏิบัติ/เรียกรับสินบน ซึ่งเกิดจากสาเหตุต่างๆ เช่น เจ้าหน้าที่ขาดความรู้เกี่ยวกับการวิเคราะห์ผู้เสียภาษีขาดความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีอากร ไม่มีระบบการคัดเลือกผู้เสียภาษีที่เป็นมาตรฐานเพื่อกำกับและตรวจสอบภาษี เจ้าหน้าที่ที่มีปริมาณงานมาก การนำเกณฑ์คัดเลือกรายมาใช้แตกต่างกัน เกิดการเจรจาต่อรองทำให้มีการจ่ายเงินสินบน จากปัญหาข้างต้น พบว่า เป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีขาดความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ ผู้เสียภาษีไม่เกิดความสนใจในการชำระภาษีอากร มีผลทำให้การจัดเก็บภาษีอากรได้ต่ำกว่าสภาพข้อเท็จจริงของการประกอบการแต่อย่างใดก็ตาม เนื่องจากโครงสร้างฐานข้อมูลในแต่ละระบบงาน (ข้อมูลภาษีเงินได้นิติบุคคล, ข้อมูลภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, ข้อมูลภาษีมูลค่าเพิ่ม, ข้อมูลภาษีธุรกิจเฉพาะ, ข้อมูลภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย, ข้อมูลภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย, ข้อมูลการชำระภาษีอากรจากระบบ TCL, ข้อมูลกรมศุลกากร, ข้อมูลกรมสรรพสามิต, ข้อมูลการไฟฟ้าส่วนภูมิภาค, ข้อมูลกรมโรงงานอุตสาหกรรม และข้อมูลกรมพัฒนาธุรกิจการค้า) มีที่มาไม่เหมือนกัน ทำให้การเชื่อมโยงข้อมูลบางส่วนมีปัญหาและข้อมูลขาดหายไป จึงต้องปรับเปลี่ยนโครงสร้างให้เหมือนกับฐานข้อมูลหลัก เพื่อให้สะดวกในการเชื่อมโยงข้อมูลและการนำไปใช้ในการประมวลผลต่อไป^{๑๗}

การนำระบบ RBA มาใช้งานของกรมสรรพากร ปรากฏข้อเท็จจริงจากข่าวที่นำเสนอทางเว็บไซต์ว่า “...หลังจากการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรในช่วง ๙ เดือนแรกของปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๖๐ ที่ผ่านมา ต่ำกว่าเป้าหมายประมาณ ๔๗,๘๕๓ ล้านบาท ทำให้รัฐบาลได้นำระบบการคัดเลือกผู้เสียภาษีเพื่อกำกับและตรวจสอบ (RBA) เพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพและการจัดเก็บภาษีของรัฐให้ได้มากยิ่งขึ้น โดยระบบประมวลผลดังกล่าว จะมีหน้าที่ในการวิเคราะห์ข้อมูลทั้งภายในและภายนอกสรรพากรของผู้เสียภาษี ซึ่งผู้เสียภาษีที่ถูกจัดกลุ่มอยู่ภายใต้ปัจจัยเสี่ยง ๑๓๒ ข้อ ที่กรมสรรพากรได้กำหนดขึ้น อาจต้องถูกกรมสรรพากรเรียกข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อทำการตรวจสอบภาษี”^{๑๘}

^{๑๖} World Bank Group. (2017). **Paying Taxes 2018**. Available at: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf/. Accessed Dec 17, 2017. p.16.

^{๑๗} กรมสรรพากร. (๒๕๖๐). เรื่องเดียวกัน. หน้า ๒.

^{๑๘} สมบูรณ์ วีระวุฒิวงศ์. (๒๕๖๐). นิตยสารการเงินธนาคาร, **News Fiscal: ไทยติดอันดับ ๗๐ ของโลกประเทศจัดเก็บภาษีดี**. <https://www.pwc.com/th/en/press-room/press-release/2017/press-release-19-10-17-th.html>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๗ ธันวาคม ๒๕๖๐.

การเปลี่ยนแปลงมาตรการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรไปสู่มาตรฐานสากลดังกล่าว สอดรับกับที่ สมบูรณ์ วีระวุฒิวงศ์ (๒๕๖๐)^{๑๙} หัวหน้าหุ้นส่วนกรรมการอาวุโสและกรรมการบริหารสายงานภาษีและกฎหมาย บริษัท PwC ประเทศไทย กล่าวในงานสัมมนาประจำปี PwC Thailand Symposium ๒๐๑๗ เมื่อวันที่ ๑๙ ตุลาคม ๒๕๖๐ ในหัวข้อ “รู้ทันการเปลี่ยนแปลง เตรียมตัวรับมือผลกระทบจากกฎหมายและภาษีอากรที่เปลี่ยนไป ” (Dealing with disruption – Gearing up for change) ว่า ปัจจุบันแนวทางการจัดเก็บภาษีทั้งภายในประเทศและต่างประเทศมีแนวโน้มเปลี่ยนแปลงไปจากอดีตในหลายด้าน อาทิ การที่ไทยเข้าร่วมเป็นหนึ่งในสมาชิกโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)) การประกาศใช้กฎหมายเพิ่มเติมสำคัญ ๒ ฉบับที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าและการเสียอากรขาเข้าของสินค้า รวมไปถึงกฎระเบียบและข้อบังคับใหม่ ๆ ของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI) และการที่กรมสรรพากรนำระบบการคัดเลือกผู้เสียภาษีเพื่อกำกับและตรวจสอบ (RBA) มาใช้ในการตรวจสอบภาษี

มาตรการภาษีที่มีการเปลี่ยนแปลงทั่วโลกที่อาจส่งผลกระทบต่อภาคธุรกิจไทย ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงรูปแบบโครงสร้างทางธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ เนื่องจากในปัจจุบันมีบริษัทข้ามชาติหลายรายถูกตั้งคำถามถึงจรรยาบรรณและการเสียภาษีที่ถูกต้องและครบถ้วน ซึ่งกรณีดังกล่าว กลุ่มประเทศอุตสาหกรรมชั้นนำ (G20) และองค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านการเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD)) ได้มีการริเริ่มมาตรการป้องกันการวางแผนทางภาษีที่มีผลให้เกิดการเคลื่อนย้ายกำไรเพื่อไปเสียภาษีในประเทศที่ภาระภาษีต่ำกว่า (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)) ซึ่งหนึ่งในแผนปฏิบัติการของ OECD คือ การตั้งราคาโอน โดยนำเสนอมาตรการ Three-tiered Approach ซึ่งเป็นการเปิดเผยข้อมูลการตั้งราคาโอนระหว่างกลุ่มบริษัทในเครือทั่วโลกมาใช้ ซึ่งบริษัทชั้นนำของไทยที่ได้มีการลงทุนในประเทศที่มีการนำกฎเกณฑ์นี้มาใช้บังคับจะต้องจัดทำข้อมูลเสนอต่อหน่วยงานภาษีในประเทศนั้นด้วย

เมื่อเดือนมิถุนายน ๒๕๖๐ ประเทศไทยได้เข้าร่วมเป็นหนึ่งในสมาชิก (Associate Member) โครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS) ภายใต้กรอบความร่วมมือ (Inclusive Framework) จึงทำให้ไทยมีข้อผูกมัดต้องรับหลักการในแผนปฏิบัติการที่นำเสนอโดยองค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านการเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) อย่างน้อย ๔ หลักการมาใช้บังคับ ประกอบด้วย การป้องกันการใช้อุบายสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (The Prevention of Treaty Abuse) การจัดทำรายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Reporting (CbCR)) มาตรการการตอบโต้ (Harmful Tax Practices) และมาตรการปรับปรุงข้อโต้แย้งระหว่างประเทศ (Dispute Resolution) ซึ่งการปรับใช้ Comprehensive BEPS

^{๑๙} สมบูรณ์ วีระวุฒิวงศ์. (๒๕๖๐). รู้ทันการเปลี่ยนแปลง เตรียมตัวรับมือผลกระทบจากกฎหมายและภาษีอากรที่เปลี่ยนไป. <https://www.matichon.co.th/news/326527>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๗ ธันวาคม ๒๕๖๐.

Package ทั้ง ๔ แผนปฏิบัติการนี้ ก็เพื่อให้เป็นการสอดคล้องกับมาตรฐานสากล โดยกฎหมายภายในของไทยเองต้องมีการตรวจสอบหรือตรวจทานจากประเทศสมาชิกอื่นก่อนด้วยว่า มีความพร้อมเพียงพอในการที่จะรับหลักการตามแผนปฏิบัติการทั้ง ๔ ของ OECD มาปรับใช้หรือไม่

อย่างไรก็ดี การเข้าร่วมโครงการดังกล่าวยังนำมาสู่การปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวข้อ ซึ่งกรมสรรพากรได้นำเสนอร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เรื่อง มาตรการการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมาใช้บังคับ โดยเนื้อหาสาระในร่างกฎหมายฉบับนี้ได้กำหนดให้บริษัทข้ามชาติที่มีการทำธุรกรรมกับบริษัทในกลุ่มในเครือจะต้องเตรียมพร้อมในการจัดทำเอกสารกำหนดราคาโอนเพื่อนำส่งกรมสรรพากร ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีสันดานในการดำเนินงานสูงขึ้น โดย PwC คาดว่าร่างกฎหมายฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้ในอนาคตนี้นี้ ดังนั้น จึงจำเป็นที่ผู้เสียภาษีต้องประเมินผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการค้าระหว่างประเทศหรือภายในประเทศ รวมถึงต้นทุนที่เพิ่มขึ้นจากการจัดทำรายงานระหว่างประเทศ (CbCR) ที่อาจกระทบต่อผลการดำเนินงาน ภาษีในการโอนเงินกลับประเทศ หรือโอนจากบริษัทเครือข่ายในต่างประเทศที่อาจสูงขึ้นจากการกำหนดสิทธิประโยชน์ตามสนธิสัญญาทางภาษี และผลกระทบที่อาจเกิดกับบริษัทที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี^{๒๐}

ขณะนี้กรมสรรพากรอยู่ระหว่างการกำหนดหลักเกณฑ์ร่างกฎหมายการตั้งราคาโอนฉบับใหม่ ซึ่งจะกำหนดรายละเอียดการเปิดเผยข้อมูลสำหรับธุรกรรมของบริษัทในเครือต่อกรมสรรพากร กอปรกับการที่หน่วยงานรัฐบาลและองค์การระหว่างประเทศกำลังร่วมมือกันเพื่อหามาตรการในการต่อต้านการกระทำที่มีขอบในการวางแผนเพื่อลดภาระภาษี จึงทำให้ผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะวางแผนภาษี ต้องพิจารณาถึงวัตถุประสงค์ในทางการค้า (Commercial) และเนื้อหาการดำเนินธุรกิจ (Substance) เป็นสำคัญเพื่อให้การวางแผนภาษีมีความโปร่งใสมากขึ้น

นอกจากข้อบังคับในการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือแล้ว กรมสรรพากรยังได้เพิ่มมาตรการการตรวจสอบโดยวิธีการออกหมายเรียก (Summons Audit) มากขึ้น ซึ่งถือเป็นวิธีการตรวจสอบภาษีที่เข้มงวดกว่าการตรวจสอบสภาพกิจการ (Business Operation Visit) และการตรวจเฉพาะประเด็น (Specific Tax Issue Audit) ที่เคยใช้อยู่เดิม เนื่องจากต้องการเน้นการตรวจสอบแบบเข้มข้น โดยกรมสรรพากรคาดหวังว่า มาตรการดังกล่าวจะช่วยทำให้การตรวจสอบมีประสิทธิภาพมากขึ้น ซึ่งมาตรการนี้อาจส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีหากถูกประเมินภายใต้หมายเรียกตรวจสอบ เนื่องจากจะทำให้ค่าใช้จ่ายเพิ่มสูงขึ้น

ทั้งนี้ ยังมีอีกประเด็นที่อยู่ในกระแสเมกะเทรนด์ของโลก คือ ความก้าวหน้าในการพัฒนาเทคโนโลยี หลังจากทีธุรกิจก้าวสู่เศรษฐกิจดิจิทัล มีการทำธุรกรรมผ่านอินเทอร์เน็ตเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ ไม่ว่าจะเป็นการซื้อขายสินค้าออนไลน์ การทำธุรกรรมทางการเงินผ่านอินเทอร์เน็ตและโทรศัพท์มือถือขยายตัวเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง ส่งผลกระทบต่อทางการจัดเก็บภาษีในหลายๆ ประเทศทั่วโลก รวมถึงประเทศไทยอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ปัจจุบัน OECD อยู่

^{๒๐} เรื่องเดียวกัน.

ระหว่างศึกษารูปแบบการจัดเก็บภาษีผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพ เพื่อรองรับการก้าวสู่ยุคดิจิทัลอย่างสมบูรณ์แบบ

ในส่วนของประเทศไทยนั้น หลังจากรัฐบาลประกาศนโยบายเศรษฐกิจดิจิทัล กรณีดังกล่าวส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการดำเนินชีวิตและธุรกิจ ในวงกว้าง อาทิ สถาบันการเงินก็พยายามนำเสนอการบริการทางการเงินรูปแบบใหม่ (FinTech) ที่ถูกพัฒนาและผลักดันเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและความโปร่งใสของระบบการเงินของประเทศ ขณะที่กรมสรรพากรก็อยู่ระหว่างพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ (e-Tax filing) เพื่อให้สอดคล้องกับธุรกรรมดิจิทัลที่มีการเติบโตและเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว และให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ ประเทศไทยยังได้ประกาศใช้กฎหมายเกี่ยวกับการนำเข้าและการเสียอากรขาเข้าของสินค้าเพิ่มเติมอีก ๒ ฉบับ ซึ่งเริ่มมีผลบังคับใช้ในปี พ.ศ. ๒๕๖๐ โดยกฎหมายทั้ง ๒ ฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐ โดยสาระสำคัญของกฎหมายดังกล่าว ได้แก่ หลักเกณฑ์การให้สินบน การอุทธรณ์ และการตรวจสอบภาษี รวมถึงการเปลี่ยนวิธีการคำนวณฐานภาษีสรรพสามิตรูปแบบใหม่ จากเดิมอ้างอิงราคาหน้าโรงงาน และราคา CIF ทำเรือ มาเป็นราคาขายปลีกแนะนำ (Suggested Selling Price) แทนซึ่งอาจกระทบต่อโครงสร้างต้นทุนของธุรกิจ ยิ่งไปกว่านั้นทางบีโอไอยังได้ออกกฎหมายใหม่ที่เกี่ยวข้องกับการให้สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมเพื่อสนับสนุนและส่งเสริมการลงทุนให้ประเทศเดินตามนโยบาย “ไทยแลนด์ 4.0” ในกรณีการลงทุนในโครงการอุตสาหกรรมประเภทกลุ่มพัฒนาเทคโนโลยีเป้าหมาย (Targeted Core Technologies) และบริการสนับสนุนพัฒนาเทคโนโลยีเป้าหมาย (Enabling Services) ซึ่งทำให้ภาคธุรกิจจำเป็นต้องศึกษาข้อมูลและกฎระเบียบเหล่านี้เพื่อนำไปประยุกต์ใช้กับแผนการลงทุนในอนาคตของตนเองได้อย่างเหมาะสม^{๒๑}

ความโปร่งใสในการจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าว ยังได้นำไปสู่แนวคิดในการจัดทำงบประมาณแบบเปิดเผย (Open Budget) ดังที่ สมศักดิ์ สามัคคีธรรม (๒๕๖๐) รองศาสตราจารย์ประจำ คณะพัฒนาสังคมและสิ่งแวดล้อม สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ ได้นำเสนอบทความ เรื่อง “การกำกับงบประมาณแบบเปิดเผย: เศรษฐศาสตร์การเมืองว่าด้วยความโปร่งใส การมีส่วนร่วม และความสำนึกรับผิดชอบ (Open Budget: The Political Economy of Transparency, Participation, and Accountability)”^{๒๒} โดยแสดงให้เห็นถึงความสำคัญและการเคลื่อนไหว เพื่อส่งเสริม “ความโปร่งใสทางการคลัง (Fiscal Transparency)” และ “การมีส่วนร่วมในกระบวนการงบประมาณ (Budget Participation)” ดังกรณีพัฒนาการของการเคลื่อนไหวเพื่อสร้างความโปร่งใสทางการคลังในหลายประเทศ ได้แก่ แอฟริกาใต้ บราซิล เกาหลีใต้ เม็กซิโก กัวเตมาลา แทนซาเนีย เวียดนาม และเซเนกัล (Senegal)

^{๒๑} เรื่องเดียวกัน.

^{๒๒} วารสารพัฒนาสังคม ปีที่ ๑๙ ฉบับที่ ๒/๒๕๖๐ หน้า ๑๕๔ - ๑๕๗.

Sanjeev Khagram, Archon Fung, Paolo de Renzio (๒๐๑๓) ได้นำเสนอบทวิจารณ์หนังสือ “Open Budget: The Political Economy of Transparency, Participation, and Accountability” (๒๐๑๓). Brookings Institution Press โดยตีพิมพ์ในวารสาร Journal of Social Development Vol.๑๙ No.๒ /๒๐๑๗ โดยได้กล่าวถึงบทบาทขององค์การพัฒนาเอกชนระหว่างประเทศแห่งหนึ่ง คือ “International Budget Partnership (IBP)” ซึ่งจัดตั้งขึ้นในปี ค.ศ. ๑๙๙๗ มีวัตถุประสงค์เพื่อสนับสนุนและผลักดันให้เกิดกระบวนการจัดทำงบประมาณของรัฐบาลที่มีความโปร่งใสและไม่ทอดทิ้งใครไว้ข้างหลัง โดย IBP ให้ความสนใจในการกำกับติดตามเกี่ยวกับการจัดทำงบประมาณของประเทศกำลังพัฒนาเป็นหลัก มีการทำงานร่วมกับภาคีเครือข่ายที่เป็นองค์กรภาคประชาสังคมมากกว่า ๑๐๐ ประเทศ โดยแต่ละประเทศต่างดำเนินการเคลื่อนไหวเพื่อให้รัฐบาลมีการบริหารงบประมาณแบบเปิดเผยและให้ประชาชนมีส่วนร่วม ซึ่ง IBP มีความเชื่อว่าหากรัฐเปิดให้ภาคประชาสังคมมีส่วนร่วมในกระบวนการงบประมาณก็จะทำให้ผลการตัดสินใจมีคุณภาพสูงขึ้น การคอร์รัปชันจะน้อยลง และการบริหารงานที่ผิดพลาดก็จะลดลง อันจะทำให้ผลของการพัฒนาถึงประชาชนมากขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งคนยากคนจน ดังคำขวัญที่ผู้ปฏิบัติงานของ IBP ยึดถือร่วมกัน คือ **“การบริหารงบประมาณที่เปิดเผย จะทำให้ชีวิตของประชาชนเปลี่ยน” (Open Budget, Transform Lives)** นอกจากนี้ IBP ยังได้จัดทำ “The Open Budget Index” (OBI) ซึ่งปัจจุบัน OBI ได้รับการยอมรับจากประเทศต่าง ๆ รวมทั้งจากองค์การระหว่างประเทศอย่างกว้างขวาง^{๒๓}

๒.๒ แนวคิด ความหมาย วิธีการ และสถานการณ์การทุจริตภาชีอากรในประเทศไทย

ในส่วนนี้จะกล่าวถึงแนวคิดและความหมายของการทุจริตในมิติต่าง ๆ ทั้งในระดับสากลและในประเทศไทย แนวคิด ความหมาย และวิธีการทุจริตภาชีอากร รวมทั้งสถานการณ์การทุจริตภาชีอากรในประเทศไทย ดังรายละเอียดต่อไปนี้

๒.๒.๑ แนวคิดและความหมายของ “การทุจริต” (Corruption)

(๑) แนวคิดของการทุจริตคอร์รัปชัน

Klitgaard (๑๙๙๕) ได้กล่าวถึงปัจจัยที่เป็นสาเหตุสำคัญที่จะทำให้เกิดการทุจริตของเจ้าหน้าที่ของรัฐไว้ ๓ ประการ คือ^{๒๔}

๑) การมีอำนาจผูกขาดของหน่วยงานราชการ (monopoly power of officials) เกิดจากการใช้กฎหมายเป็นเครื่องมือ โดยกฎหมายดังกล่าวได้กำหนดให้หน่วยงานหนึ่งมีอำนาจหน้าที่ผูกขาด

^{๒๓} Khagram; Renzio & Fung, ๒๐๑๓: ๙ - ๑๑, อ้างถึงใน สมศักดิ์ สามัคคีธรรม วารสารพัฒนาสังคม ปีที่ ๑๙ ฉบับที่ ๒/๒๕๖๐, หน้า ๑๕๕.

^{๒๔} Klitgaard, Robert. “Institutional Adjustment and Adjusting to Institution”. World Bank Discussion Paper. No. ๓๐๓, ๑๙๙๕.

๒) ระดับของการมีวิจารณญาณหรือดุลพินิจของหน่วยงานราชการต่าง ๆ ที่ได้รับอนุญาตให้ดำเนินการ (The degree of discretion that officials are permitted to exercise) อาจกล่าวได้ว่าการที่หน่วยงานต่าง ๆ สามารถเรียกรับเงินหรือสินบนได้นั้น ไม่เพียงแต่จะขึ้นอยู่กับอำนาจการผูกขาดของหน่วยงานเท่านั้น แต่ยังขึ้นอยู่กับกฎระเบียบและข้อบังคับต่าง ๆ ที่จะใช้เป็นเครื่องมือในการส่งมอบสินค้าหรือบริการของรัฐให้แก่ผู้หนึ่งผู้ใดได้อีกด้วยการใช้วิจารณญาณหรือดุลพินิจของหน่วยงานรัฐเป็นการเปิดโอกาสให้แก่ข้าราชการที่จะตีความกฎระเบียบไปในทางที่เอื้อประโยชน์ต่อการเรียกรับเงินใต้โต๊ะจากผู้มาติดต่อเพื่อขอรับหรือซื้อสินค้าและบริการจากหน่วยงานของรัฐเหล่านั้น

๓) ระดับของการมีระบบความรับผิดชอบและความโปร่งใสในหน่วยงานของรัฐ (The degree to which there are systems of accountability and transparency in an institution) ซึ่งเกิดจากความไม่เท่าเทียมกันในโอกาสที่จะเข้าถึงข้อมูลข่าวสาร ส่งผลให้การตรวจสอบการดำเนินงานของข้าราชการหรือหน่วยงานต่าง ๆ กระทำได้ยาก ซึ่งวิธีการหลีกเลี่ยงการตรวจสอบที่นิยมกระทำ คือ การกล่าวอ้างว่า ต้องมีการเพิ่มการควบคุมทางลำดับชั้นในการบังคับบัญชาผ่านหน่วยงานของรัฐให้มากขึ้น

จากปัจจัยที่เป็นสาเหตุทำให้เกิดการทุจริตดังกล่าว อาจกล่าวได้ว่า การทุจริตคอร์รัปชันเกิดจากสาเหตุ ๓ ประการ คือ (๑) การผูกขาดหรือการรวมอำนาจ (Monopoly) (๒) การใช้ดุลพินิจ (Discretion) และ (๓) การขาดความพร้อมรับผิด (Accountability)

โดยสามารถเขียนเป็นสูตรความสัมพันธ์ของ Klitgaard^{๒๕} ได้ ดังนี้

$$C \text{ (Corruption)} = M \text{ (Monopoly)} + D \text{ (Discretion)} - A \text{ (Accountability)}$$

หรือ

$$\text{การคอร์รัปชัน} = \text{การผูกขาด} + \text{การใช้ดุลพินิจ} - \text{ความรับผิดชอบและตรวจสอบได้}$$

แนวคิดเกี่ยวกับการทุจริตดังกล่าวเป็นแนวคิดที่แสดงให้เห็นถึงสาเหตุที่ทำให้เกิดการทุจริตคอร์รัปชันโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรเป็นภารกิจของรัฐ ดังนั้นแนวคิดนี้ จึงสามารถปรับใช้กับการทุจริตภาษีอากรโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐได้

(๒) ความหมายของคำว่า “การทุจริต”

๑) ความหมายของคำว่า “การทุจริต” ในระดับสากล

Funk and Wagnals New Standard Dictionary of the English Language ที่ได้ให้ความหมายไว้ว่า การทุจริตคอร์รัปชัน หมายถึง “การใช้อำนาจไปในทางที่ไม่ซื่อตรง

^{๒๕} เรื่องเดียวกัน.

ต่อหน้าที่ โดยเฉพาะการกินสินบน”^{๒๖} และ The Shorter Oxford English Dictionary ได้อธิบายไว้ว่า “คอร์รัปชันเป็นการกระทำที่เสื่อมความซื่อตรงโดยการรับสินบนหรือช่วยเหลือกัน การใช้วิธีการปฏิบัติมิชอบ และหมายถึง การปฏิบัติมิชอบในทางการเมืองและการปกครอง การติดสินบน การขายตำแหน่งหน้าที่ การอนุมัติทำสัญญาของทางราชการกับบริษัทห้างร้าน หรือเอกชน โดยที่ชอพบอกัน และการที่ราชการยอมให้มีที่ดินหรือสิทธิพิเศษเพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินรางวัล ซึ่งในอดีตเคยเกิดขึ้นมาแล้วหลายครั้ง แต่ปัจจุบันมักจะหมายถึง การฉ้อโกงอันเกี่ยวกับการเลือกตั้ง”^{๒๗} และ Encyclopedia Britannica ได้ให้คำอธิบายการทุจริตคอร์รัปชันไว้ว่า “การปฏิบัติมิชอบ (corrupt practices) เป็นคำกล่าวโดยทั่ว ๆ ไปรวมถึงการกินสินบนและใช้อิทธิพลเกินขอบเขต โดยเฉพาะในการเลือกตั้ง”^{๒๘} โดยที่ Black Law Dictionary^{๒๙} ได้ให้ความหมายสอดคล้องกันว่า **Corruption** หมายถึง “การกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย อันเป็นการกระทำที่ชั่วช้าและฉ้อโกง โดยเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงกฎหมาย รวมทั้งการกระทำที่ขัดต่อตำแหน่งหน้าที่ และสิทธิของผู้อื่น นอกจากนี้ยังหมายถึงการที่ข้าราชการบุคคลใดบุคคลหนึ่งซึ่งประชาชนไว้วางใจกระทำผิดต่อตำแหน่งหน้าที่โดยการรับหรือยอมรับประโยชน์สำหรับตนเองหรือผู้อื่น”^{๓๐}

นอกจากนี้ ยังมีนักวิชาการและผู้ทรงคุณวุฒิในต่างประเทศอีกเป็นจำนวนมากที่ได้ให้ความหมายของคำว่า “การทุจริตคอร์รัปชัน” ในมิติต่าง ๆ ได้แก่

๑. มิติของระบบราชการและการใช้ตำแหน่งหน้าที่ในราชการ

ในมิตินี้ Bayley ได้ให้ความหมายของการทุจริตไว้ว่า “เป็นการใช้อำนาจหน้าที่ในทางที่ผิด อันเกิดจากการเห็นประโยชน์ส่วนตนเป็นที่ตั้ง ซึ่งไม่จำเป็นต้องเป็นเงินตราเสมอไป”^{๓๑} ซึ่งสอดคล้องกับ McMullen ที่ได้ให้คำอธิบายไว้ว่า การทุจริตคอร์รัปชัน “เป็นเรื่องของการรับเงินหรือสิ่งมีค่าที่เป็นเงินเพื่อการกระทำบางอย่าง ซึ่งเจ้าหน้าที่ผู้นั้นมีหน้าที่ต้องปฏิบัติอยู่แล้ว หรือมีหน้าที่ต้องละเว้นการปฏิบัติ นอกจากนี้ ยังรวมถึงการใช้อำนาจที่ได้รับมอบหมายมาเพื่อเหตุผลอันไม่สมควร”^{๓๒} และที่ Nye ได้ให้ความหมายไว้ว่า “คอร์รัปชันเป็นพฤติกรรม

^{๒๖} Funk & Wagnalls. new "Standard" dictionary of the English language. New York: Funk & Wagnalls, ๑๙๖๔ [๑๙๖๓].

^{๒๗} ชัยอนันต์ สมุทวณิช. ผลของคอร์รัปชันที่มีต่อการพัฒนาเศรษฐกิจและการเมือง. เอกสารโรเนียว. สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์. มปท., ๒๕๑๙.

^{๒๘} พรศักดิ์ ผ่องแผ้ว และคณะ. ดัชนีคอร์รัปชันของไทย: การสร้างและการตรวจสอบความเชื่อถือได้: รายงานผลการวิจัย. กรุงเทพฯ: สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (ป.ป.ช.). ๒๕๔๔: หน้า ๓๑.

^{๒๙} Bryan A. Garner. Black's Law Dictionary 10th Standard / Edition 10.

^{๓๐} Illegality; a vicious and fraudulent intention to evade the prohibitions of the law. The act of an official or fiduciary person who unlawfully and wrongfully uses his station or character to procure some benefit for himself or for another person, contrary to duty and the rights of others.

^{๓๑} Bayley, David H. The Effects Corruption in a Developing Nation. Western Political Quarterly ๑๙ (๔, ๑๙๖๖): pp. ๗๑๙-๗๓๒.

^{๓๒} McMullen, M. A Theory of Corruption. The Sociological Review IX. ๑๙๖๑: ๑๘๑ - ๒๐๐.

ซึ่งเบี่ยงเบนไปจากหน้าที่ปฏิบัติโดยปกติของการมีตำแหน่งในราชการ ในลักษณะที่คำนึงถึงเหตุผลส่วนตัว ผลประโยชน์ทางการเงิน หรือตำแหน่งหน้าที่ รวมทั้งการกระทำที่ละเมิดกฎหมายต่าง ๆ เช่น การรับสินบน การเกื้อหนุนญาติมิตร การโกงเงินที่ตั้งไว้เป็นพิเศษ และการจัดสรรทรัพยากรโดยมิชอบ”^{๓๓} และอีกความหมายหนึ่งในทำนองเดียวกัน คือ Huntington ที่ให้ความหมายไว้ว่า “เป็นพฤติกรรมของเจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีพฤติกรรมเบี่ยงเบนไปจากกรอบที่สังคมมอบหมายเพื่อวัตถุประสงค์ส่วนตัว จึงต้องถือว่าเป็นการทุจริตต่อตำแหน่งหน้าที่”^{๓๔} นอกจากนี้ ธนากรโลก โดย Peter Boltelie ได้ให้ความหมายไว้ว่า การทุจริตคอร์รัปชัน หมายถึง “การที่เจ้าหน้าที่รัฐได้ใช้อำนาจที่มีโดยไม่ถูกต้องเพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์ส่วนตน”^{๓๕} ซึ่งเป็นความหมายในมิติของระบบราชการและการใช้ตำแหน่งหน้าที่ในราชการที่มีความสอดคล้องกัน

๒. มิติของการบริหาร/การใช้อำนาจแทรกแซง

ในมิตินี้ Leff ได้ให้ความหมายว่า “คอร์รัปชันเป็นสถาบันนอกเหนือกฎหมาย ซึ่งบุคคลแต่ละบุคคลหรือกลุ่มบุคคลกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งใช้ปฏิบัติเพื่อให้ได้มาซึ่งอิทธิพลในระบบการบริหาร การกระทำที่ถือว่าการคอร์รัปชันมีความสำคัญอยู่ที่ว่ากลุ่มบุคคลเหล่านั้นสามารถเข้าร่วมในการตัดสินใจนโยบายการบริหารได้มากกว่ากลุ่มอื่น”^{๓๖} และ Edward van Roy ได้ให้ความหมายว่า คือ “การใช้อำนาจเพื่อให้ได้มาซึ่งผลกำไร ความชอบพอ หรืออภิสิทธิ์ หรือเพื่อผลประโยชน์ของกลุ่มหรือชนชั้น ซึ่งออกมาในรูปการกระทำที่ละเมิดกฎหมาย หรือละเมิดมาตรฐานความประพฤติทางศีลธรรมจรรยาที่ยอมรับ”^{๓๗}

๓. มิติของนโยบายประโยชน์สาธารณะ

มุมมองนี้เป็นมุมมองที่กว้างกว่า ข้อ ๑ และข้อ ๒ ดังคำนิยามของ Friedrich ที่ได้ให้ความหมายว่าการคอร์รัปชันเป็น “การกระทำของผู้มีอำนาจ ซึ่งถูกชักนำโดยรางวัลตอบแทนที่เป็นเงินหรือสิ่งตอบแทนอื่นที่ตนไม่มีสิทธิจะได้รับตามกฎหมาย ในลักษณะที่เป็นการให้ประโยชน์หรือให้รางวัลตอบแทนตน ทำให้เสียหายแก่ส่วนรวมและผลประโยชน์ของส่วนรวม”^{๓๘} คำนิยามนี้เน้นการกระทำที่ละเมิดความรับผิดชอบต่อระบบราชการ

^{๓๓} Nye, J.S. *Corruption and political development: A cost-bene analysis*. American Political Science Review, ๑๕ (๓), ๑๙๖๗: pp. ๔๑๖ - ๔๒๗.

^{๓๔} Huntington, S.P. *Modernization and corruption in political order in changing societies*. New Haven, CN: Yale University Press, ๑๙๖๘: p. ๕๙.

^{๓๕} Boltelie, Peter. *Corruption and Development: Remakes for International Symposium on the Prevention and Control of Financial Fraud*. Beijing, October ๑๙๙๘.

^{๓๖} Nathaniel H. Leff. "Economic Development through Bureaucratic Corruption," *American Behavioral Scientist* ๘ (๓, ๑๙๖๔): pp. ๘-๑๔.

^{๓๗} Van Roy, Edward. *On the Theory of Corruption. Economic Development and Cultural Change*. Vol ๑๙, ๑๙๗๐: No.๑ (October): p. ๘๖.

^{๓๘} Friedrich, C.J. *Man and his government*. New York: Harper & Row Publishers, ๑๙๖๓: ๑๖๗.

หรือระบบการเมืองอย่างหนึ่งอย่างใด และทำให้เสียหายแก่ระบบดังกล่าว โดยปกติระบบราชการ และระบบการเมืองจะยึดมั่นในผลประโยชน์ส่วนรวมเหนือผลประโยชน์ส่วนตัว การละเมิดผลประโยชน์ส่วนรวมเพื่อผลประโยชน์ส่วนตัวจึงถือเป็นการทุจริต ซึ่งคล้ายคลึงกับที่ Klaveren กล่าวไว้ว่า “การทุจริต คือ การแสวงหาประโยชน์จากสาธารณชน ซึ่งจะเกิดขึ้นได้เพราะข้าราชการครองตำแหน่งหน้าที่ตามกฎหมายอย่างเป็นอิสระ โดยไม่สนใจรับใช้ประชาชน”^{๓๙} Rogow และ Lasswell ก็ได้ให้ความหมายในทำนองเดียวกันว่า “คอร์รัปชันเป็นการที่ข้าราชการใช้อำนาจในทางมิชอบเพื่อให้ได้มาเพื่อเงินที่นอกเหนือจากรายได้ประจำ” และ “ฝ่าฝืนหรือละเมิดความรับผิดชอบต่อกฎข้อบังคับที่พลเมืองพึงปฏิบัติ และเป็นสิ่งที่ไม่สอดคล้องกับระบบสาธารณะประโยชน์โดยทั่วไป”^{๔๐} Transparency International “การใช้ตำแหน่งหน้าที่เพื่อผลประโยชน์ส่วนตน”^{๔๑} และ World Bank “การมีผลประโยชน์ทับซ้อนและการแต่งตั้งโยกย้ายตำแหน่งหน้าที่ในองค์กรภาครัฐโดยการใช้ความสัมพันธ์ ส่วนตัวแบบอุปถัมภ์ แบบพวกพ้องและแบบเครือญาติ”^{๔๒}

๔. มิติของพฤติกรรมของตัวบุคคลและการกระทำการทุจริตอย่างเป็นระบบ

มิลเลอร์ สเปนซ์ และโรเบิร์ต (Miller, Spence and Roberts, ๒๐๐๕: ๑๖ - ๑๘) แบ่งการคอร์รัปชันด้วยพฤติกรรมของตัวบุคคลที่กระทำออกเป็นการคอร์รัปชันของปัจเจกบุคคล (Individual corruption) การคอร์รัปชันที่เป็นหมู่คณะ (Organized corruption) และการคอร์รัปชันตามระบบ (Systemic Corruption)^{๔๓} ในการวิจัยนี้จะให้ความสำคัญต่อการคอร์รัปชันที่เป็นหมู่คณะ (Organized Corruption) และการคอร์รัปชันตามระบบ (Systemic Corruption) ซึ่งจะกล่าวต่อไป

สรุปได้ว่า ความหมายของการทุจริตคอร์รัปชันในต่างประเทศนั้น ไม่ได้หมายถึงการทุจริตคอร์รัปชันในระบบราชการเท่านั้น แต่ยังครอบคลุมถึงเรื่องกิจกรรมทางการเมืองและกิจกรรมทางเศรษฐกิจและสังคมในภาคเอกชนด้วย ดังนั้น เพื่อให้มีความชัดเจนเกี่ยวกับความหมายของการทุจริตจึงต้องพิจารณาหลักเกณฑ์อย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้ประกอบด้วย^{๔๔} กล่าวคือ (๑) คำนึงถึงประโยชน์ของส่วนรวม หรือประโยชน์สาธารณะ (public interest)

^{๓๙} Klaveren, J.F. **Document for corruption theory class**. Munich, Germany: University of Munic., ๑๙๕๖: p. ๒๑.

^{๔๐} Rogow, Arnold A. Lasswell, Harold D. **Power, corruption, and rectitude**. North Miami Beach, FL, U.S.A.: Greenwood Press, ๑๙๗๗.

^{๔๑} Transparency International. “Corruption Perceptions Index ๒๐๑๒”, <http://www.transparency.org/cpi2012/results>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๒๔ กันยายน ๒๕๖๐.

^{๔๒} The World Bank. **Anticorruption in transition a contribution to the policy debate**. Washington, D.C.: The World Bank, ๒๐๐๐.

^{๔๓} อังโน มานะ นิมิตรมงคล. **คอร์รัปชัน: ศึกษากรณีรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย**. ดุษฎีนิพนธ์ หลักสูตรปริญญา ดุษฎีบัณฑิต สาขาวิชาการพัฒนารัฐบาล บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยราชภัฏจันทรเกษม, ๒๕๕๔.

^{๔๔} Scott, James C. **Comparative Political Corruption**. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall., ๑๙๗๒.

(๒) คำนึงถึงมติมหาชน (public opinion) และ (๓) หลักเกณฑ์ทางกฎหมาย (legal norms) ซึ่งจากหลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้ การใช้หลักเกณฑ์ทางกฎหมายน่าจะเป็นแนวทางที่ดีที่สุด เนื่องจากการพิจารณาเกี่ยวกับประโยชน์ของส่วนรวมมักมีความเห็นที่แตกต่างกัน กล่าวคือ การกระทำอย่างหนึ่ง บางคนอาจเห็นว่าเป็นประโยชน์ของส่วนรวม แต่บางคนหนึ่งอาจเห็นว่า เป็นการเอื้อประโยชน์ให้ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง และถ้าจะยึดถือมติมหาชนก็ต้องพิจารณาว่าจะใช้หลักอะไรในการพิจารณา เช่น ความเห็นของเสียงข้างมาก ความเห็นของผู้มีอำนาจ หรือความเห็นที่ดีที่สุด ซึ่งการยึดเอาความเห็นของคนกลุ่มหนึ่งกลุ่มใดมาเป็นปัญหาแก่คนกลุ่มอื่น ๆ จึงเป็นเรื่องที่ต้องพิจารณาถึงประโยชน์สาธารณะที่ให้การยอมรับในสังคมให้มากที่สุด

๒) ความหมายคำว่า “การทุจริต” ในประเทศไทย

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. ๒๕๔๒ ระบุไว้ว่า “ทุจริต” เป็นคำนาม หมายถึง “ความประพฤติชั่ว คดโกง”^{๔๕} นอกจากนี้ คำว่า “การทุจริต” ในบริบทสังคมไทย ยังมีความหมายในมิติต่าง ๆ อีกหลายมิติ ดังนี้

๑. มิติทางสังคม/พฤติกรรมศาสตร์

อุดม รัฐอมฤต ได้ให้ความหมายของคำว่า “การทุจริต” ว่า “เป็นพฤติกรรมของเจ้าหน้าที่ของรัฐซึ่งเบี่ยงเบนไปจากวิธีปฏิบัติที่ยอมรับกันเพื่อให้ได้ประโยชน์สำหรับตนเองเป็นพฤติกรรมของบุคคลที่ฉ้อฉลต่อความไว้วางใจของสังคม ประกอบด้วยพฤติกรรมต่อไปนี้ (๑) มักเป็นการกระทำที่เกี่ยวข้องกับบุคคล มากกว่าหนึ่งคน (๒) โดยภาพรวมเกี่ยวข้องกับความลับ (๓) มักเกี่ยวข้องกับพันธกรณีหรือประโยชน์ได้เสียร่วมกันของผู้ที่เกี่ยวข้อง (๔) ผู้ที่กระทำโดยปกติมักจะพยายามอำพรางสิ่งที่ตนทำ (๕) การกระทำทั้งหลายมักเกี่ยวข้องกับการฉ้อฉล (๖) การกระทำไม่ว่ารูปแบบใด ๆ เป็นการทรยศต่อความไว้วางใจ (๗) การกระทำนั้นมักจะเกี่ยวข้องกับหน้าที่ในสองด้านที่ขัดแย้งกันของผู้กระทำนั้น และ (๘) เป็นการกระทำที่ละเมิดแบบแผน พฤติกรรมการทำหน้าที่และความรับผิดชอบตามระเบียบของสังคม”^{๔๖}

สังคีต พิริยะรังสรรค์ ได้อธิบายถึงนิยามของการคอร์รัปชันสำหรับสังคมไทยไว้กล่าวคือ “เป็นพฤติกรรมที่บุคคลสาธารณะมุ่งแสวงหาผลประโยชน์ให้แก่ ตัวเองหรือครอบครัววงศาคณาญาติ พวกพ้องและคนใกล้ชิด โดยอาศัยตำแหน่งหน้าที่ กฎหมาย อำนาจหรืออิทธิพลทางการเมือง ความสัมพันธ์ส่วนตัว หรือการใช้ข่าวสารข้อมูลภายในเป็นเครื่องมือไม่ว่าการกระทำความผิดจะผิดกฎหมาย หรืออาจไม่ผิดกฎหมาย ไม่ว่าการกระทำความผิดจะนำมาซึ่งผลประโยชน์ทางด้านเงินทองหรือมิได้รับสิ่งตอบแทนใด ๆ เลยก็ตาม แต่ถ้าหากการกระทำความผิดดังกล่าวเป็นการใช้บทบาทของความเป็นบุคคลสาธารณะหรือทรัพยากรสาธารณะเพื่อผลประโยชน์ส่วนตัว หรือมีการใช้ดุลพินิจในการวินิจฉัยกฎหมายโดยมีเจตนาที่จะเลือกปฏิบัติ (Favoritism) หรือ

^{๔๕} พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. ๒๕๔๒ หน้า ๕๓๔.

^{๔๖} อุดม รัฐอมฤต. การแก้ไขปัญหาการทุจริตในระบบการเมืองและวงราชการไทย. กรุงเทพฯ: สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, ๒๕๔๔: หน้า ๑๔ - ๑๗.

เป็นแบบสองมาตรฐาน (Double standard) หรือเป็นการกระทำที่ขัดกับหลักคุณธรรมและจริยธรรมของการเป็นบุคคลสาธารณะ ขัดกับมาตรฐาน ความคาดหวังของสาธารณชนที่มีต่อบุคคลสาธารณะ ขัดกับผลประโยชน์ของประชาชนจำนวนมาก และขัดกับหลักการแห่งการมีผลประโยชน์ทับซ้อน ก็ถือเป็นการคอร์รัปชันทั้งสิ้น”^{๔๗}

๒. มิติทางการบริหารราชการ

สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน ได้ให้ความหมายของคำว่า “คอร์รัปชัน” ว่ามาจากภาษาละตินว่า Corruptere ซึ่งมาจากคำ ๒ คำรวมกัน คือ คำว่า “To Ruin-Com” (together) + คำว่า “Rumpere” (to break) หมายถึง “การทำลาย หรือละเมิดจริยธรรม หรือธรรมเนียมปฏิบัติในการบริหารงานของเจ้าหน้าที่ของรัฐ ซึ่งรวมถึงพฤติกรรมที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ทำน้อยกว่า หรือไม่เท่าที่กฎหมายระบุไว้ หรือแม้แต่ทำตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย แต่ใช้วิธีการที่ผิดกฎหมาย”^{๔๘} และสถาบันพระปกเกล้า ให้ความหมายในทำนองเดียวกันว่าหมายถึง “การใช้ตำแหน่งงานสาธารณะใช้อำนาจในทางมิชอบเพื่อผลประโยชน์ส่วนตัวหรือเพื่อประโยชน์ของปัจเจกบุคคลหรือกลุ่ม ที่เขาต้องสวมมิกัด การทุจริตประพฤติมิชอบจะเกิดขึ้นเมื่อเจ้าพนักงานรับ ขอ หรือกรรโชกเอาค่าตอบแทน หรือเมื่อตัวแทนเอกชนเสนอให้ค่าตอบแทนเพื่อหลบเลี่ยงกฎหมายเพื่อผลประโยชน์ในการแข่งขัน หรือส่วนบุคคล”^{๔๙}

๓. มิติของพฤติกรรมของตัวบุคคลและการกระทำการทุจริตอย่างเป็นระบบ

การทุจริตในมิติของพฤติกรรมของตัวบุคคลและการกระทำการทุจริตอย่างเป็นระบบนั้น จากการศึกษาพบว่า นักวิชาการในประเทศไทยได้ทำการศึกษา “การคอร์รัปชันตามระบบ” (Systemic Corruption) และ “การทุจริตเชิงโครงสร้าง” (Structural Corruption) ไว้บ้างแล้ว แต่สำหรับคำว่า “การคอร์รัปชันที่เป็นหมู่คณะ” ซึ่งในการวิจัยนี้ ใช้คำว่า “การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ” (Organized Corruption) นั้น ยังไม่พบว่า มีการศึกษาหรือให้คำนิยามไว้อย่างชัดเจนแล้วแต่อย่างไร

การคอร์รัปชันเชิงระบบ (Systemic Corruption) เป็นการคอร์รัปชันที่เกี่ยวข้องกับบุคคลจำนวนมากและหลายฝ่าย ที่สมคบหรือรวมกันกระทำภายในหน่วยงานของรัฐ หรือมีการชักนำให้เกิดการทุจริตตามระบบที่มีการวางแผนล่วงหน้าเอาไว้แล้ว โดยวิธีการของ

^{๔๗} สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐ. โครงการศึกษานโยบายในการป้องกันและแก้ไขปัญหาการทุจริตและประพฤติมิชอบใน หน่วยงานภาครัฐ ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๔. และสังคีตพิริยะรังสรรค์. **คอร์รัปชันเชิงระบบ: นวัตกรรมที่ต้องควบคุม**. ผลงานวิจัยประกอบการพิจารณาเพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งศาสตราจารย์ทางด้านเศรษฐศาสตร์การเมือง, ๒๕๕๔.

^{๔๘} สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน. **คอร์รัปชันในประเทศไทย**. รายงานการวิจัย. กรุงเทพฯ: มปป. , ๒๕๕๔, ๗๙.

^{๔๙} สถาบันพระปกเกล้า. **การปราบปรามการทุจริตและประพฤติมิชอบ**. กรุงเทพฯ: ไทยวัฒนาพานิช, ๒๕๔๓.

พวกเขาจะอยู่ในรูปของการกำหนดนโยบายที่แถลงต่อรัฐสภาหรือนโยบายที่มอบให้กับข้าราชการผู้มีหน้าที่ต้องนำไปปฏิบัติ ซึ่งผลของนโยบายเหล่านั้นจะกลายเป็นการคอร์รัปชันที่ถูกตอตามกฎหมาย (Legalized corruption) และกฎหมายไม่สามารถเอาผิดได้ง่าย ๆ เช่น การให้สัมปทานของรัฐแก่พวกพ้องหรือการจัดซื้อจัดจ้างในโครงการขนาดใหญ่ของรัฐ^{๕๐}

สังคิต พิริยะรังสรรค์ ได้สรุปว่า “การคอร์รัปชันเชิงระบบเป็นการวางแผนของผู้มีอำนาจทางการเมืองที่มีการเตรียม มีการกำหนดแผนล่วงหน้า หรือมีการชักนำให้เกิดการจำกัดจำนวนธุรกิจแข่งขันในตลาด หรือใช้ระเบียบและกฎหมายในการสร้างความได้เปรียบเหนือธุรกิจแข่งขันโดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อเพิ่มหรือขยายขนาดของคาเซาทางเศรษฐกิจในตลาดกึ่งผูกขาด”^{๕๑}

ส่วนคำว่า “การทุจริตเชิงโครงสร้าง” (Structural Corruption) หมายถึง การทุจริตที่มีกระบวนการดำเนินการด้วยความรอบคอบ มีการจัดเตรียมอย่างเป็นระบบ มีบุคคลที่เกี่ยวข้องของสนับสนุนหลายฝ่าย ทั้งนี้ การทุจริตเชิงโครงสร้างมีความหมาย ๒ ลักษณะ คือ^{๕๒}

ลักษณะแรก เป็นการทุจริตที่เกิดจากโครงสร้างที่เป็นผลจากปัญหาการทับซ้อนของผลประโยชน์ (Conflict of Interest) คือ การทับซ้อนของผลประโยชน์ของบุคคลที่มี ๒ สถานะในเวลาเดียวกัน เช่น นายกรัฐมนตรี รัฐมนตรีและข้าราชการ ซึ่งเป็นตำแหน่งสาธารณะ แล้วมีตำแหน่งในบริษัทเอกชนด้วย บุคคลดังกล่าวจึงอาจมีความโน้มเอียงใช้อำนาจในตำแหน่งสาธารณะ เพื่อแสวงหาผลประโยชน์ส่วนตัวหรือพวกพ้องของตน ทั้งทางตรงและทางอ้อม

ลักษณะที่สอง เป็นการทุจริตที่ไม่มีภาพของการทับซ้อนของผลประโยชน์ชัดเจน แต่เป็นการใช้ช่องทางตามกระบวนการขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดเอาไว้สามารถเจาะจงกำหนดให้บุคคล นิติบุคคล หรือกลุ่มนิติบุคคล ที่ฝ่ายการเมืองหรือหน่วยงานเจ้าของโครงการสัมปทานคาดหวังไว้ล่วงหน้า ให้สามารถฉวยกระบวนการ คัดเลือกตามที่กฎหมายบัญญัติไว้เป็นผู้ชนะการคัดเลือก หากกระบวนการคัดเลือกต้องผ่านการพิจารณา โดยคณะกรรมการที่มาจากหลายฝ่ายการแต่งตั้งกรรมการในคณะกรรมการคัดเลือกจะต้องเลือกบุคคลอยู่ในข่ายที่สามารถชักจูงโนมน้าวให้เห็นพ้องกันได้โดยไม่ยาก บางกรณีอาจจำเป็นต้องโยกย้ายผู้บริหารหน่วยงาน ที่ผู้มีอำนาจทางการเมืองไม่สามารถสั่งให้คล้อยตามได้ออกจากตำแหน่งไปก่อน หรือถ้าตำแหน่งผู้บริหารรัฐวิสาหกิจเป็นตำแหน่งที่ยังว่างอยู่ ก็ใช้วิธีการแต่งตั้งผู้รักษาการในตำแหน่งผู้บริหารสูงสุดของรัฐวิสาหกิจ นั้นให้ดำรงตำแหน่งเป็นระยะเวลายาวนาน จนกว่าโครงการประมุลงานนั้นได้สำเร็จลุล่วงไปแล้ว ดังนั้นการทุจริตเชิงโครงสร้างจึงมีลักษณะคล้ายคลึงกับการทุจริตเชิงนโยบาย

^{๕๐} อ้างแล้ว (๔๗).

^{๕๑} สังคิต พิริยะรังสรรค์. **คอร์รัปชันเชิงระบบ: นวัตกรรมที่ต้องควบคุม**. ผลงานวิจัยประกอบการพิจารณาเพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งศาสตราจารย์ทางด้านเศรษฐศาสตร์การเมือง, ๒๕๕๔, หน้า ๑๐๐ - ๑๐๑.

^{๕๒} เรื่องเดียวกัน. และมานะ นิมิตรมงคล. **คอร์รัปชัน: ศึกษากรณีรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย**. ดุษฎีนิพนธ์หลักสูตรปรัชญาดุษฎีบัณฑิต สาขาวิชาการพัฒนาระบบบริหาร บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยราชภัฏจันทรเกษม, ๒๕๕๔.

ซึ่งหมายถึงการที่ฝ่ายการเมืองอาจตัดสินใจโครงการ หรือดำเนินมาตรการใดแล้วแต่มาส่งผลให้ตนเอง หรือพวกพ้องได้รับประโยชน์โดยไม่อาจเอาผิดทางกฎหมายได้แต่ความหมายของ “การทุจริตเชิงโครงสร้าง” จะมีความหมายที่กว้างกว่า “การทุจริตเชิงนโยบาย”

จากคำอธิบายความหมายของคำว่า “การคอร์รัปชันเชิงระบบ” (Systemic Corruption) กับคำว่า “การทุจริตเชิงโครงสร้าง” (Structural Corruption) มีลักษณะการทุจริตที่คล้ายคลึงกัน คือ เป็นการคอร์รัปชันที่เกี่ยวข้องกับนักการเมืองซึ่งมีอำนาจรัฐในทางบริหารกระทำการทุจริต เฉพาะอย่างยิ่งในเชิงนโยบาย โดยมีการวางแผนอย่างเป็นระบบ เช่น กำหนดเพนนโยบายที่แถลงต่อรัฐสภา/นโยบายที่มอบให้กับข้าราชการ ในการดำเนินโครงการ/ให้สัมปทาน ที่เอื้อประโยชน์ให้กับตนเองและพวกพ้อง กระบวนการทุจริตไม่อาจเอาผิดทางกฎหมายได้โดยง่าย แต่มีความแตกต่างกัน คือ การคอร์รัปชันเชิงระบบจะมีการวางแผนไว้ล่วงหน้าอย่างเป็นระบบ ทั้งในเรื่องของการกำหนดนโยบาย แผนงาน/โครงการ การตราหรือแก้ไขปรับปรุงกฎหมาย กฎ ระเบียบมารองรับนโยบายหรือการกระทำดังกล่าว ขณะที่การทุจริตเชิงโครงสร้างจะเป็นเรื่องการทับซ้อนของผลประโยชน์ และการใช้อิทธิพลในช่องทางตามกระบวนการขั้นตอนที่กฎหมายกำหนด เพื่อเจาะจงให้บุคคล นิติบุคคล หรือกลุ่มนิติบุคคล ของฝ่ายการเมืองที่มีอำนาจบริหารในขณะนั้นได้รับงานหรือสัมปทาน แต่ส่วนใหญ่จะไม่ปรากฏหลักฐานของการแทรกแซงที่ชัดเจน

๔. มิติทางกฎหมายไทย

(๑) ประมวลกฎหมายอาญา

ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๑ (๑) ได้ให้นิยามคำว่า “การทุจริต” โดยถือเอาความหมายของคำว่า “โดยทุจริต” หมายถึง “เพื่อแสวงหาประโยชน์ที่มีควรได้โดยชอบด้วยกฎหมายสำหรับตนเองหรือผู้อื่น” และคำพิพากษาศาลฎีกาอีกหลายฉบับ^{๕๓} ก็ได้ให้ความหมายหรือลักษณะของ “การทุจริต” ไว้เช่นเดียวกัน

สรุปได้ว่า การทุจริตตามประมวลกฎหมายอาญา มีลักษณะสำคัญ ๓ ประการ ดังนี้

^{๕๓} คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๑๔๕/๒๕๓๑ จำเลยจูงรถจักรยานยนต์ของบุคคลอื่นซึ่งเจ้าหน้าที่ตำรวจยึดไว้ไปจากที่จอดรถหน้าสถานีตำรวจ โดยไม่มีเหตุที่จะทำให้สำคัญผิดได้ว่ารถจักรยานยนต์ดังกล่าวเป็นของจำเลย เมื่อเจ้าหน้าที่ตำรวจตามไปทันขณะจำเลยกำลังจูงรถจักรยานยนต์อยู่ จำเลยก็ไม่ได้โต้เถียงว่าเป็นรถจำเลย เจ้าหน้าที่ตำรวจขอดูใบอนุญาตขับขี่และสำเนาทะเบียนรถจำเลยก็ไม่มีแสดงพฤติการณ์ดังกล่าวแสดงว่าจำเลยนำรถจักรยานยนต์ไปโดยเจตนาทุจริต

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๘๘๗/๒๕๒๙ จำเลยมีทะเบียนรถแสดงว่าได้รับโอนรถจักรยานยนต์คันพิพาท จากเจ้าของก่อนนำรถจักรยานยนต์คันดังกล่าวไปจำเลยบอกกับโจทก์ว่ารถจักรยานยนต์เป็นของจำเลยและเอาทะเบียนรถให้ดูเมื่อพนักงานสอบสวนเรียกจำเลยไปพบจำเลยก็นำทะเบียนรถไปแสดงพฤติการณ์ดังกล่าวแสดงว่าจำเลยเข้าใจโดยสุจริตว่ารถจักรยานยนต์คันพิพาทเป็นของตนและเอารถจักรยานยนต์คันดังกล่าวไปจากความครอบครองของโจทก์โดยขาดเจตนาทุจริต จำเลยจึงไม่มีความผิดฐานลักทรัพย์

๑) วัตถุประสงค์เพื่อแสวงหาผลประโยชน์

คำว่า “ประโยชน์” หมายถึง ประโยชน์ทั้งในทางทรัพย์สิน และมีใช้ทรัพย์สินด้วย ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๓๘ คำว่า “ทรัพย์สิน” นั้น หมายความว่ารวมถึงทรัพย์สินและวัตถุไม่มีรูปร่างซึ่งอาจมีราคาและอาจถือเอาได้ เช่น สร้อยคอทองคำ นาฬิกา รถยนต์ และสิทธิบัตรต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกันกับทรัพย์สิน เป็นต้น และสำหรับประโยชน์ที่ไม่ใช่ทรัพย์สิน เช่น การหลอกลวงเจ้าหน้าที่จนได้ประกันตัวออกไปจากศาล หรือการหลอกลวงใช้แรงงานให้คนมาทำงานให้ เป็นต้น

สำหรับคำว่า “ประโยชน์” ในที่นี้ หมายถึง ประโยชน์ในทางทรัพย์สิน แม้ว่าการแสวงหาประโยชน์นั้นจะไม่ทำให้เสียหายแก่ผู้อื่น ก็ถือว่าเป็นการกระทำโดยทุจริต ทั้งนี้ เพราะจะทุจริตหรือไม่ อยู่ที่มูลเหตุซึ่งใจพิเศษที่จะแสวงหาประโยชน์เพื่อตนเองหรือผู้อื่น เมื่อประโยชน์นั้นเป็นประโยชน์ที่มิควรได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

๒) ประโยชน์ที่มิควรได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

สำหรับประโยชน์ที่มิควรได้โดยชอบด้วยกฎหมายนั้น หมายถึง ประโยชน์ที่ผู้แสวงหาไม่มีสิทธิที่จะได้ประโยชน์นั้นตามกฎหมาย ถ้าเป็นประโยชน์ที่มิควรได้โดยชอบด้วยกฎหมายแล้วย่อมไม่ทุจริต ส่วนการแสวงหาประโยชน์นั้นอาจเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่นหรือไม่ ประมวลกฎหมายอาญาไม่ได้คำนึงถึง

๓) การแสวงหาเพื่อตนเองหรือผู้อื่น

สำหรับการแสวงหาเพื่อตนเองหรือผู้อื่นนั้น หมายความว่า จะนำเอาประโยชน์นั้นเป็นของตนเองหรือของผู้อื่นแต่ผู้เดียว หรือเป็นของตนเองและผู้อื่นด้วยก็ได้ ทั้งนี้ ตามประมวลกฎหมายอาญา คำว่า “โดยทุจริต” นั้น ผู้กระทำจะต้องมีเจตนาพิเศษ ซึ่งผู้กระทำต้องประสงค์ต่อประโยชน์เช่นนั้นโดยตรง ซึ่งความผิดที่มีคำว่า “โดยทุจริต” เป็นองค์ประกอบความผิดที่ผู้กระทำจะมีความผิดฐานนั้นได้จะต้องมีเจตนาพิเศษ ดังนั้น คำว่า “โดยทุจริต” หากกระทำโดยเจตนาธรรมดาที่ยังไม่ถือว่าการกระทำความผิดเป็นความผิด

(๒) พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๔๒

คำว่า “ทุจริตต่อหน้าที่” หมายถึง “ปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติอย่างใดในตำแหน่งหรือหน้าที่หรือปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติอย่างใดในพฤติการณ์ที่อาจทำให้ผู้อื่นเชื่อว่ามีตำแหน่งหรือหน้าที่ซึ่งที่ตนมิได้มีตำแหน่งหรือหน้าที่นั้น หรือใช้อำนาจในตำแหน่งหรือหน้าที่ ทั้งนี้ เพื่อแสวงหาประโยชน์ที่มิควรได้โดยชอบสำหรับตนเองหรือผู้อื่น”^{๕๔}

^{๕๔} มาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๔๒

สรุปได้ว่า การทุจริตคอร์รัปชันในประเทศไทยกับในต่างประเทศมีความหมายไม่แตกต่างกัน นับตั้งแต่หมายถึงการฉ้อราษฎร์บังหลวงการทุจริตในหน้าที่ราชการ การรีดนาทาเร้น การกินสินบน ตลอดจนความอยู่ดีชั่วร้ายต่าง ๆ ทั้งในภาครัฐและภาคเอกชนหรือทั้งในมิติทางการเมือง เศรษฐกิจ และสังคมที่ข้าราชการหรือบุคคลอื่นใดใช้เป็นเครื่องมือในการลิดรอนความเป็นธรรมและความถูกต้องตามกฎหมาย ก่อให้เกิดประโยชน์สาธารณะอันมิชอบหรือไม่เกิดประโยชน์ต่อส่วนร่วมโดยแท้จริง หรือที่เรียกกันว่า “การทุจริตเชิงนโยบาย” (Conflict of Interest) ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า การที่ผู้มีอำนาจหน้าที่ได้ใช้อิทธิพลทางใดทางหนึ่งของอำนาจหน้าที่ของตน เพื่อได้มาซึ่งผลประโยชน์จากสาธารณชนหรือหน่วยงานที่สังกัดให้ตนเองหรือพวกพ้องของตน ถือเป็นการทุจริตคอร์รัปชัน

๒.๒.๒ แนวคิด ความหมาย และวิธีการทุจริตภาษีอากร

(๑) แนวคิดเกี่ยวกับการทุจริตภาษีอากร

แนวคิดและความหมายของคำว่า “การทุจริต” (Corruption) ที่กล่าวแล้วข้างต้น เป็นแนวคิดและความหมายที่แสดงให้เห็นถึงสาเหตุที่ทำให้เกิดการทุจริตคอร์รัปชันในหน่วยงานของรัฐ ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรเป็นภารกิจของรัฐมีหน่วยงานของรัฐรับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากร การตรวจสอบ สืบสวนสอบสวน และการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีอากร ดังนั้น แนวคิดดังกล่าวจึงนำมาปรับใช้กับการทุจริตภาษีอากรโดยกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบในการศึกษา

(๒) ความหมายเกี่ยวกับการทุจริตภาษีอากร

สำหรับคำว่า “การทุจริต” เกี่ยวกับภาษีอากร นิยมใช้คำศัพท์เป็นการเฉพาะว่า “การหนีภาษี” หรือ “การหลีกเลี่ยงภาษีอากร” (Tax Evasion) แต่ก็ยังมีการสับสนกับการใช้คำศัพท์คำว่า “การหลบเลี่ยงภาษีอากร” (Tax avoidance) ซึ่งมีความหมายแตกต่างกันอย่างสิ้นเชิง โดยพจนานุกรมของต่างประเทศที่ได้ให้คำจำกัดความของคำทั้งสองไว้ว่า “การหลบเลี่ยงภาษีอากร” (Tax avoidance) จะเป็นการเลือกใช้สิทธิระหว่างการกระทำใด ๆ ตามวิธีทางกฎหมาย โดยอาจมีการวางแผนการวางแผนภาษี (Tax Planning) เพื่อหลบหลีกภาษีทั้งหมดหรือเพื่อชำระจำนวนภาษีให้น้อยลงเท่าที่จะเป็นไปได้ เป็นวิธีการที่ผู้เสียภาษีต้องการลดภาษีที่จะต้องรับผิดชอบ โดยปราศจากการฉ้อโกงอันเป็นการกระทำความผิด ถือเป็นการบริหารจัดการภาษีอากร (Tax management) และการหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance) ตามกฎหมาย แต่ “การหลีกเลี่ยงภาษีอากร” (Tax Evasion) เป็นการกระทำการฝ่าฝืนกฎหมายเพื่อหลบหลีกภาษีทั้งหมดหรือเป็นเหตุการณ์ให้การกำหนดภาษีต่ำลง อีกนัยหนึ่งทำ

ให้การแจ้งกำหนดรายได้ตามที่เป็นอย่างต่ำกว่าความเป็นจริง อันเป็นการฉ้อโกงและจงใจชำระภาษีให้ต่ำกว่าหรือไม่ชำระภาษี^{๕๕}

หน่วยงานสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (The Internal Revenue Service (IRS)) ได้ให้ความหมายของ “การหลบเลี่ยงภาษีอากร” (Tax Avoidance) ว่า การหลบเลี่ยงหรือหลบเลี่ยงภาษีไม่ใช่เป็นการหลีกเลี่ยงที่เป็นความผิดอาญา ผู้เสียภาษีทั้งหมดมีสิทธิที่จะลด หลบหลีกเลี่ยงหรือทำให้เสียภาษีน้อยที่สุด โดยเจตนาที่ถูกต้องตามกฎหมาย ส่วนคำว่า “การหลีกเลี่ยงภาษีอากร” (Tax Evasion) หมายถึง การฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมาย โดยการหลอกลวงอุปาย อำพราง ปกปิด พยายามมุ่งหมายหรือปิดบังเหตุการณ์หรือการกระทำสิ่งใด ซึ่งมีความหมายตรงกันข้ามกับคำว่า Tax Avoidance^{๕๖} ซึ่งสอดคล้องกับความหมายที่ C.V. Brown^{๕๗} นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษได้ให้ไว้ว่า “การหลบเลี่ยงภาษีอากร” (Tax Avoidance) หมายถึง การกระทำโดยชอบด้วยกฎหมาย เพื่อลดจำนวนค่าภาษีที่ต้องชำระให้น้อยลง แต่ “การหลีกเลี่ยงภาษีอากร” (Tax Evasion) หมายถึง การกระทำโดยมิชอบด้วยกฎหมายเพื่อลดภาษีที่ต้องชำระ ซึ่งถือว่าเป็นการกระทำความผิดอาญา

สำหรับประเทศไทยนั้น นักวิชาการภาษีได้ให้ความหมายไว้ ดังนี้

วิโรจน์ เลาหพันธ์^{๕๘} กล่าวไว้ว่า “การหลบเลี่ยงภาษีอากร” (Tax Avoidance) เป็นการไม่ชำระภาษีอากรหรือพยายามชำระแต่น้อย โดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากรระเบียบปฏิบัติ หรือข้อวินิจฉัยของส่วนราชการที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษี การปฏิบัติดังกล่าวนี้ ถือว่าถูกต้องตามกฎหมายและโดยผลแห่งกฎหมาย ไม่ถือว่าเป็นเรื่องเสียหายในการที่พยายามเสียภาษีให้น้อยลง แต่ “การหลีกเลี่ยงภาษีอากร” (Tax Evasion) เป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมาย โดยการไม่เสียภาษีอากรตามจำนวนที่ควรจะต้องชำระตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะใดขณะหนึ่ง ทั้งนี้ จะกระทำโดยมีเจตนาหรือไม่มีเจตนาหรือประมาทเลินเล่อก็ตาม การปฏิบัติการดังกล่าว ถือเป็นความผิดอาจะมีโทษทั้งทางแพ่งและโทษทางอาญาตามประมวลกฎหมายรัษฎากร ซึ่งสอดคล้องกับสุเทพ พงษ์พิทักษ์^{๕๙} ที่ได้ให้ความหมายว่า “การหลบเลี่ยงภาษีอากร” (Tax Avoidance) เป็นการนำช่องโหว่ของกฎหมายมาใช้ประโยชน์ในการเสียภาษีอากร เพื่อลดทอนจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียโดยไม่จำเป็นลงไปกว่าเดิม ตามการดำเนินงานปกติ

^{๕๕} เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ. ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มอันเนื่องมาจากระบบเครดิต. วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง, ๒๕๓๙, หน้า ๒๙.

^{๕๖} Martin Kaplan, CPA, and Naomi Weiss, What the IRS doesn't want you toknow, (New York: Villard, ๑๙๙๔), p. ๖๗.

^{๕๗} C.V. BROWN. *Taxation and the Incentive to work*. (Great Britain: Oxford University Press, ๑๙๘๓), pp. ๑๓๑ - ๑๓๒.

^{๕๘} วิโรจน์ เลาหพันธ์. “การหลีกเลี่ยงและการหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย”, เอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐศาสตร์, วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, ๒๕๒๓, หน้า ๙ - ๑๐.

^{๕๙} สุเทพ พงษ์พิทักษ์. *การวางแผนภาษีอากร*, กรุงเทพมหานคร: สำนักงานวิชาความบัญชีและธุรกิจ, ๒๕๔๑, หน้า ๑๒ - ๑๓.

ทั่วไป แต่ “การหลีกเลี่ยงภาษีอากร” (Tax Evasion) เป็นการเจตนาหรือจงใจหลีกเลี่ยงภาษีอากร โดยทุจริตหรือโดยผิดกฎหมาย

ในทำนองเดียวกัน ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม^{๖๐} ก็ได้ให้ความหมายว่า “การหลบเลี่ยงภาษีอากร” (Tax Avoidance) คือ การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง การใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย (Loophole) เพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงก็ถือเป็นการหลบเลี่ยงภาษีเช่นเดียวกัน นอกจากนี้ การที่ผู้เสียภาษีปรับปรุงพฤติกรรมในทางเศรษฐกิจของตนเพื่อให้เสียภาษีน้อยลงก็อาจถือเป็นการหลบเลี่ยงภาษีอากรเช่นเดียวกัน เช่น รัฐบาลเก็บภาษีบุหรี่ยานนำเข้าจากต่างประเทศในอัตราสูงทำให้บุหรี่ยานนำเข้าราคาสูง ผู้สูบบุหรี่จึงเปลี่ยนมาสูบบุหรี่ที่ผลิตในประเทศไทยซึ่งราคาถูกกว่ามาก เป็นต้น

ส่วนความหมายของ “การหลีกเลี่ยงภาษีอากร” (Tax Evasion) หรือการหนีภาษี หมายถึง การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายหรือฉ้อฉลเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลง เช่น ผู้เสียภาษีมีเงินได้ที่จะต้องยื่นรายการและเสียภาษี แต่จงใจไม่ยื่นรายการและเสียภาษี (การหนีภาษี) หรือยื่นรายการแต่แสดงจำนวนเงินได้ต่ำกว่าความเป็นจริงเพื่อที่จะเสียภาษีน้อย หรือแสดงตัวเลขค่าใช้จ่ายสูงกว่าความเป็นจริงเพื่อให้มีกำไรน้อยจะได้เสียภาษีน้อยลงหรือเพื่อให้เกิดผลขาดทุนจะได้ไม่ต้องเสียภาษี (การหลีกเลี่ยงภาษีอากร) หรือการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือการทุจริต/ฉ้อโกงใช้ใบกำกับภาษีปลอม เพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มและใช้เป็นหลักฐานในการหักจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

นอกจากนั้น ยังมีคำว่า “การวางแผนภาษี” (Tax Planning) ซึ่งหมายถึง การเตรียมการ การบริหารจัดการภาระภาษีที่พึงจะเกิดขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะดำเนินการอย่างถูกต้องตามกฎหมายเป็นสำคัญ ซึ่งประเด็นนี้จะต้องพิจารณาถึงความถูกต้องทางกฎหมายมาก่อนหลังจากนั้นจึงประเมินว่าจะประหยัดหรือลดภาระภาษีได้อย่างไร โดยการทำให้ถูกต้องตามกฎหมาย หรือที่เรียกว่าการวางแผนภาษี เช่น บุคคลธรรมดาที่มีหน้าที่เสียภาษีก็จะพิจารณาเลือกซื้อประกัน หรือ LTF หรือ RMF เพื่อใช้สิทธิลดหย่อนภาษี เป็นต้น หรือนิติบุคคลก็อาจพิจารณาช่องทางเพื่อใช้สิทธิลดหย่อนภาษี เช่น จัดทำโครงการวิจัยและพัฒนา เป็นต้น ซึ่งมีความหมายใกล้เคียงหรือเหมือนกับคำว่า “การหลบเลี่ยงภาษีอากร” (Tax Avoidance)

สรุปความหมายของคำว่า “การหลีกเลี่ยงภาษีอากร” (Tax Evasion) และ “การหลบเลี่ยงภาษีอากร” (Tax avoidance) ได้ ดังนี้

“การหลีกเลี่ยงภาษีอากร” (Tax Evasion) หมายถึง การกระทำหรือละเว้นการกระทำที่ฝ่าฝืนบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เพื่อไม่เสียภาษีอากรหรือเสียภาษีให้น้อยลง โดยวิธีการหลอกลวงหรือใช้กลอุบายอันเป็นการฉ้อโกงอันเป็นการกระทำที่มีเจตนาทุจริต ถือเป็นการกระทำความผิดที่มีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา

^{๖๐} ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning). (กรุงเทพฯ: สถาบัน T. Traning Center, ๒๕๔๘), หน้า ๒ - ๔.

“การหลบเลี่ยงภาษีอากร” (Tax avoidance) หมายถึง การเลือกใช้สิทธิกระทำหรือละเว้นกระทำตามวิธทางกฎหมาย หรืออาจใช้ช่องว่างทางกฎหมาย เพื่อหลบเลี่ยงภาษีทั้งหมดหรือบางส่วนนี้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการประหยัดภาษีเป็นหลัก แต่ก็ปราศจากการฉ้อโกงอันเป็นการกระทำที่ไม่มีเจตนาทุจริต ดังนั้น การหลบเลี่ยงภาษีอากรจึงเป็นการกระทำโดยชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งมีความใกล้เคียงกับการวางแผนภาษี (Tax Planning) ซึ่งเป็นการเตรียมการหรือบริหารจัดการภาระภาษีที่พึงจะเกิดขึ้นให้เสียภาษีน้อยที่สุด ตามหลักเกณฑ์และวิธีการต่าง ๆ โดยชอบด้วยกฎหมาย

อย่างไรก็ตาม ในบางประเทศได้ตราบทบัญญัติพิเศษไว้ในกฎหมายภาษีอากรเพื่อให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินสามารถเรียกเก็บภาษีที่ถูกหลบเลี่ยงไปได้ แม้ว่าการหลบเลี่ยงภาษีที่ถูกกระทำขึ้นจะมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง และจะเป็นการกระทำที่มีเจตนาผูกพันกันระหว่างคู่สัญญาอย่างแท้จริงและกระทำเพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าวก็ตาม ก็จะมีผลทำให้การกระทำอันเป็นการหลบเลี่ยงภาษีนั้น อาจกลายเป็นความผิดและมีโทษได้ ดังนั้น การกระทำความผิดระหว่างการหลบเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ที่ชอบด้วยกฎหมาย และการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Evasion) ในประเทศที่ตราบทบัญญัติในลักษณะดังกล่าว จึงไม่อาจแบ่งแยกได้อย่างชัดเจน และสำหรับประเทศไทย กรณีการหลบเลี่ยงภาษีบางประการที่ใช้ช่องว่างทางกฎหมายของผู้บริหารภาครัฐ และนักการเมือง รวมทั้งบุคคลสาธารณะ ก็ยังถูกวิพากษ์วิจารณ์ในเรื่องของคุณธรรมจริยธรรมของผู้ดำรงตำแหน่งนั้น ๆ อยู่บ้าง

(๔) วิธีการทุจริตภาษีอากร

วิธีการทุจริตภาษีอากรที่นิยมกระทำกันทั้งในส่วนของการเสียภาษีบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ประกอบด้วย ๑๐ วิธีการ ดังนี้^{๒๑}

๑) การตั้งตัวแทนเชิด เป็นการตั้งบุคคลหรือนิติบุคคลให้เป็นผู้มีรายได้และเสียภาษีแทนตน ซึ่งมีผลให้ตนเองเสียภาษีน้อยลง ซึ่งหากมีปัญหาฟ้องร้องทางกฎหมายก็จะยากขึ้น การตั้งตัวแทนเชิดนั้น นิยมกันในธุรกิจรับเหมาก่อสร้างที่ส่วนใหญ่จะมีนักการเมืองทั้งระดับชาติและระดับท้องถิ่นเป็นเจ้าของกิจการ ถือเป็นกลุ่มอิทธิพลที่เสียภาษีมากในอันดับต้น ๆ โดยเฉพาะบริษัทรับเหมาก่อสร้างรายใหญ่จะใช้วิธีหารายชื่อคนงานแล้วให้คนงานของตนเองเป็นผู้รับเหมารายย่อย โดยเงื่อนไขสำคัญของผู้ที่将被เชิดให้เป็นผู้รับเหมารายย่อยนั้นต้องมีรายได้ไม่เกินจำนวนที่กฎหมายกำหนด เพื่อเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ประหยัดภาษีมากขึ้น ส่วนเงินที่ตัวแทนเชิดรับไปนั้น ก็ตกเป็นผลประโยชน์ของกลุ่มอิทธิพลเหล่านี้

๒) การตั้งคณะบุคคล เป็นการก่อตั้งคณะบุคคลหลายคน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อกระจายเงินได้ซึ่งเป็นฐานในการคำนวณภาษีให้น้อยลง โดยมีชื่อตนเองในทุกคณะ

^{๒๑} <http://tax.bugnoms.com/how-to-cheat-vat/>, สืบค้นเมื่อวันที่ ๑๒ กุมภาพันธ์ ๒๕๖๐.

ทำให้เสียภาษีน้อยลง และยังสามารถหักค่าใช้จ่ายในแต่ละคณะได้อีก การกระทำในรูปแบบนี้ ผู้ที่ประกอบอาชีพอิสระ ที่ปรึกษา ศิลปินดารา หรือพวกที่มีรายได้สูง นิยมทำกันมาก

๓) การทำให้บริษัทขาดทุน วิธีการนี้เป็นที่นิยมทำกันในทุกประเภทกิจการ โดยเฉพาะบริษัทรับเหมาก่อสร้าง จะใช้วิธีการสร้างรายจ่าย หรือบิลรายจ่ายมาเบิกบริษัทให้มากที่สุด เช่น ให้บริษัทกู้ยืมเงินจากกรรมการบริษัทของตนเองเพื่อหลบยอดรายได้หรือยอดขาย และเพิ่มค่าใช้จ่ายในส่วนของการดอกเบี้ยบริษัท เมื่อถึงปลายปีก็จะพบว่าบริษัทขาดทุน และไม่สามารถเสียภาษีได้ ส่วนที่มีการหัก ณ ที่จ่ายไปแล้ว ก็มีโอกาสนี้จะได้คืน เนื่องจากบริษัทไม่มีกำไร และยังขาดทุน

๔) การหลบยอดขายและยอดซื้อ โดยการแต่งบัญชีให้ยอดขายเกิดขึ้นเท่าที่ต้องการจะเสียภาษี เช่น มียอดขายสินค้าจำนวน ๕๐๐ รายการ แต่มีรายการเปิดบิลหรือมียอดขายตามบิลเพียงแค่ ๒๐๐ รายการ อันเป็นการแสดงข้อมูลเท็จ เป็นต้น วิธีการนี้เป็นวิธีที่บริษัท/ห้างหุ้นส่วนนิยมกระทำกันมาก โดยจะมีการสร้างบัญชีมากกว่า ๑ บัญชี และจะแต่งบัญชีที่จะใช้สำหรับยื่นเสียภาษีไว้ต่างหาก

๕) การซื้อใบกำกับภาษี เช่น การซื้อใบกำกับภาษีจากผู้ประกอบการค้า น้ำมัน เนื่องจากผู้เติมน้ำมันรายย่อยมักไม่ขอใบกำกับภาษีอยู่แล้ว และนำไปกำกับภาษีดังกล่าวมาเป็นยอดรายจ่ายของบริษัทตน เพื่อนำไปขอคืนภาษีจากรัฐ ซึ่งจะทำให้เสียภาษีน้อยลง

๖) การหลีกเลี่ยงโดยผ่านระบบบัญชี วิธีการนี้นักบัญชีของบริษัทจะรู้กันกับเจ้าของกิจการ หุ้นส่วนบริษัท หรือบอร์ดบริษัท ที่ต้องการประหยัดเงินและทำผลกำไรให้กับเจ้าของกิจการตัวจริงและหุ้นส่วนมากที่สุด โดยก่อนที่จะนำบัญชีบริษัทส่งให้ผู้ตรวจสอบบัญชีรับรองนั้นจะทำ “การสร้างบัญชีเท็จ” ด้วยการกำหนดรายจ่ายต่าง ๆ เข้ามาเบิกในบัญชีบริษัทหรือค่าที่ปรึกษา ค่าโบนัสให้กับกรรมการหรือพนักงาน แต่ข้อเท็จจริงแล้วไม่ได้มีสิ่งเหล่านี้เกิดขึ้น เพียงแต่เป็นการวางแผนทางภาษีเพื่อให้บริษัทเสียภาษีน้อย แต่เจ้าของกิจการได้กำไรมาก

๗) การตั้งบริษัทเพื่อเจตนาออกใบกำกับภาษีซื้อปลอม วิธีการนี้จะมีการจัดตั้งบริษัทขึ้นมาหลาย ๆ แห่ง และมีการออกใบกำกับภาษีซื้อขายแก่กันเป็นทอด ๆ โดยข้อเท็จจริงแล้วบริษัทไม่ได้มีการทำกิจการจริง แต่ใช้วิธีการโอนกลับไปกลับมาเท่านั้น เหมือนการส่งออกสินค้า และอาจมีการปลอมใบส่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศ แล้วนำมาขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

๘) การซื้อบิลจริง แต่ไม่มีการกระทำจริง วิธีการนี้จะใช้การโฆษณาประชาสัมพันธ์มาเป็นเงื่อนไขในการจ่ายภาษี เช่น บริษัทผลิตสินค้ารายหนึ่ง บริษัทมีกำไรมาก แต่ต้องการชำระภาษีน้อยจึงใช้วิธีการติดต่อขอซื้อใบเสร็จรับเงิน โดยอ้างว่าเป็นค่าการตลาดผ่านสื่อต่าง ๆ จำนวน ๓๐ ล้าน แต่ข้อเท็จจริงแล้วไม่ได้มีการโฆษณาผลิตภัณฑ์ในช่วงเวลาดังกล่าว และบริษัทที่ทำโฆษณาก็กยอมออกใบเสร็จรับเงินให้ ซึ่งเป็นวิธีการทุจริตภาษีที่มีผู้ร่วมกระทำหลายคน คือ บริษัทผลิตสินค้าและบริษัทผลิตสื่อโฆษณา เพราะบริษัทต้องการนำใบเสร็จรับเงินไปหักภาษีโดยจ่ายให้บริษัทผลิตสื่อแค่ส่วนของการหักภาษีรายได้ ๒% (ภาษีจ้างทำของ) และมี

การตกลงส่วนต่างกันอีกประมาณ ๑๐% เท่านั้น โดยที่บริษัทได้นำเงินตามใบเสร็จรับเงินนั้นไปหักจากรายได้บริษัท มีผลทำให้ชำระภาษีน้อยลงมาก ขณะเดียวกันก็เสียเงินให้กับบริษัทผลิตสื่อแค่ ๓ ล้านบาท ที่ถือเป็นเงินใต้โต๊ะเท่านั้น

๙) การหลีกเลี่ยงภาษีในธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ประเภทสิ่งปลูกสร้างและที่ดิน เป็นวิธีการของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์หรือธุรกิจพัฒนาที่ดินที่นิยมเลี่ยงภาษีกันมาก ส่วนใหญ่จะเป็นรายเล็ก รายกลาง และอยู่ในพื้นที่ต่างจังหวัดจะกระทำโดยการแบ่งขายและประกาศขายที่ดินเปล่าเท่านั้น หากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรไปตรวจบริษัทเหล่านี้จะอ้างว่า ขายเฉพาะที่ดินเปล่าและผู้ซื้อไปว่าจ้างปลูกบ้านเอง ไม่เกี่ยวข้องกับบริษัทผู้ขาย แต่ข้อเท็จจริงแล้วเป็นการขายที่ดินพร้อมบ้านที่แบ่งแยกเป็น ๒ สัญญา คือ สัญญาซื้อขายที่ดินกับสัญญาว่าจ้างปลูกบ้านเพื่อเลี่ยงภาษีรายได้ในส่วนของการปลูกบ้านที่ไม่ต้องจ่ายให้กับรัฐ

๑๐) การเลี่ยงภาษีในธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ประเภทคอนโดมิเนียม โดยนักพัฒนาที่ดินขนาดใหญ่ที่ดำเนินการในพื้นที่แหล่งท่องเที่ยวจะประกาศขายห้องชุดเพียงบางส่วน และเก็บห้องชุดอีกส่วนหนึ่งไว้เพื่อใช้ประกอบกิจการโรงแรม โดยไม่แสดงรายได้ที่เกิดจากการให้บริการกิจการโรงแรม เพื่อหลบเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากที่ดังกล่าวมาแล้วนั้น บางวิธีการใช้เฉพาะกับการทุจริตภาษีอากรบางประเภทและสำหรับการประกอบการแต่ละประเภท สำหรับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรซึ่งเป็นกรณีศึกษานี้อาจใช้เพียงวิธีการใดวิธีการหนึ่ง หรืออาจใช้หลายวิธีการร่วมกัน ซึ่งจะกล่าวต่อไป

๒.๒.๓ สถานการณ์การทุจริตภาษีอากรในประเทศไทย

คณะผู้วิจัยได้รวบรวมและประมวลสถานการณ์การทุจริตในประเทศไทย จากผลการสำรวจ และการศึกษาวิจัย ที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตภาษีอากรในประเทศไทย ดังต่อไปนี้

(๑) หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรเป็นหน่วยงานที่มีการทุจริตในระดับต้น ๆ

จากผลการสำรວงนักรูกริจ ๔๓๐ รายทั่วประเทศ เมื่อปี พ.ศ. ๒๕๔๐ พบว่า หน่วยงานราชการที่นักรูกริจ เห็นว่า คอร์รัปชันมากที่สุดนั้น หน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากรโดยตรงติดอันดับทั้งสามหน่วยงาน กล่าวคือ อันดับ ๑ กรมศุลกากร อันดับ ๓ กรมสรรพากร และอันดับ ๑๘ กรมสรรพสามิต^{๒๒}

ต่อมาเมื่อปี พ.ศ. ๒๕๔๒ ผลการสำรວงนักรูกริจ ๔๒๒ รายทั่วประเทศ พบว่า หน่วยงานที่ธุรกิจจ่ายเงินพิเศษเฉลี่ยต่อปีสูงสุด มีหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากรโดยตรงติดอันดับต้น ๆ กล่าวคือ อันดับ ๑ กรมศุลกากร และอันดับ ๓

^{๒๒} ผาสุก พงษ์ไพจิตร, สังคิต พิริยะรังสรรค์, นวลน้อย ตรีรัตน์ และสักรินทร์ นิยมศิลป์. รายงานผลการวิจัยเรื่อง การคอร์รัปชันในระบบราชการไทย. ศูนย์ทุนการวิจัยจากสำนักงาน ป.ป.ช., ๒๕๔๑. .

กรมสรรพากร^{๖๓} และผลการสำรวจหัวหน้าครัวเรือน ๔,๐๑๓ รายทั่วประเทศ (สุ่มตัวอย่างให้เป็นตัวแทนของหัวหน้าครัวเรือนทั่วประเทศ) พ.ศ. ๒๕๔๒ พบว่า หน่วยงานที่ผู้ติดต่อมักถูกเรียกร้องค่าสินบนอันดับต้น ๆ เรียงจากมากไปน้อย ๘ อันดับแรก ได้แก่ ๑) สำนักงานที่ดิน ๒) ศุลกากร ๓) กรมตำรวจ ๔) กรมการขนส่ง (ขออนุญาตใบขับขี่) ๕) กรมชลประทาน ๖) บริการเก็บขยะมูลฝอย ๗) การขอหนังสือเดินทาง และ ๘) กรมสรรพากร^{๖๔}

และในปี พ.ศ. ๒๕๖๐ ผลงานวิจัย เรื่อง “การคอร์รัปชันกับการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ”^{๖๕} ได้นำเสนอผลกระทบจากการคอร์รัปชันในรูปแบบต่าง ๆ ซึ่งส่งผลต่อการเติบโตทางเศรษฐกิจ กระทบต่อการลงทุนภาคเอกชนและการลงทุนจากต่างประเทศ รวมถึงการลงทุนในโครงสร้างพื้นฐาน โดยประเด็นที่น่าสนใจอยู่ที่หน่วยงานที่มีการคอร์รัปชันมากที่สุดในประเทศไทยวัดจากสัดส่วนต่องบประมาณของมูลค่าความเสียหายทางการเงิน จากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) ๒๕๕๐ - ๒๕๕๑ ใน ๑๘ กระทรวง พบว่า ๓ กระทรวงที่มีมูลค่าเสียหายคิดเป็นตัวเงินจากการทุจริตคอร์รัปชันมากที่สุด คือ กระทรวงคมนาคม มูลค่า ๓,๒๔๐ ล้านบาท รองลงมา ได้แก่ กระทรวงมหาดไทย (ไม่รวมส่วนราชการท้องถิ่น) มูลค่า ๑,๗๒๑ ล้านบาท และกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ มีมูลค่าความเสียหายเป็นตัวเงิน ๑,๔๖๔ ล้านบาท

ผลงานวิจัยนี้ พบว่า หน่วยงานที่มีการคอร์รัปชันซึ่งเกี่ยวข้องกับหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากร ดังนี้

๑) หน่วยงานราชการหรือรัฐวิสาหกิจที่มีการคอร์รัปชันมากที่สุด คือ กรมศุลกากร สำนักงานตำรวจแห่งชาติ และกรมสรรพากร

๒) หน่วยงานที่ธุรกิจจ่ายเงินพิเศษเฉลี่ยต่อปีสูงสุด คือ กรมศุลกากร หน่วยงานจัดซื้อจัดจ้างของภาครัฐ และกรมสรรพากร

๓) หน่วยงานที่ผู้ติดต่อมักถูกเรียกร้องสินบนบ่อยครั้งที่สุด คือ สำนักงานกรมที่ดิน กรมศุลกากร และสำนักงานตำรวจแห่งชาติ

จากที่กล่าวแล้วนั้น จะเห็นได้ว่า หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรในการศึกษานี้ ได้แก่ กรมสรรพากร และกรมศุลกากร เป็นหน่วยงานที่ผลการวิจัยหรือผลการสำรวจตั้งแต่ปี พ.ศ. ๒๕๔๐ - ๒๕๖๐ มีการทุจริตคอร์รัปชันในลักษณะต่าง ๆ มากที่สุด หรืออยู่ในอันดับต้น ๆ มาโดยตลอด

^{๖๓} มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย. คณะเศรษฐศาสตร์. รายงานผลการสำรวจสภาพแวดล้อมทางธุรกิจและทัศนะของผู้ประกอบการต่อการให้บริการภาครัฐ. บทสรุปสำหรับผู้บริหารเสนอในการ สัมมนาเรื่อง “ยุทธศาสตร์การต่อต้านคอร์รัปชันในประเทศไทย” จัดโดยสำนักงาน ก.พ. วันที่ ๒๘ สิงหาคม ๒๕๔๓.

^{๖๔} ผาสุก พงษ์ไพจิตร, นวลนอย ตริรัตน์, ยงยุทธ ไชยพงศ์ และคริส เบเคอร์. (๒๕๔๔). **คอร์รัปชันในภาครัฐ: ความเห็นและประสบการณ์ของครัวเรือน**. ในคอร์รัปชันในประเทศไทย: รายงานการวิจัย. กรุงเทพฯ: สำนักงาน ก.พ.

^{๖๕} พรเทพ บุญญาอภิกุล และธรรพ์ ปิติติล. **การคอร์รัปชันกับการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ**. รายงานการวิจัย. กรุงเทพฯ: สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย (ทีดีอาร์ไอ), ๒๕๖๐.

(๒) ความรุนแรงของการทุจริตภาษีอากรในประเทศไทย

จากสำรวจข้อมูลที่เกี่ยวข้องในเบื้องต้นยังไม่พบว่า มีเอกสารทางวิชาการใด ๆ ที่ระบุถึงความรุนแรงของการทุจริตภาษีอากร หรือจำนวนเงินที่มีการทุจริตภาษีอากรในแต่ละปี หรือจำนวนเงินภาษีอากรที่รั่วไหล หรือไม่สามารถจัดเก็บได้ตามที่ได้ประเมินรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรของหน่วยจัดเก็บในแต่ละปีจำนวนเท่าใด มีแต่ผลการสำรวจความคิดเห็นเกี่ยวกับหน่วยงานที่มีการทุจริตคอร์รัปชันซึ่งพบว่าหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรเป็นหน่วยงานที่มีการทุจริตคอร์รัปชันในลำดับต้น ๆ ดังที่กล่าวแล้วข้างต้น

เมื่อวันที่ ๗ - ๘ ตุลาคม ๒๕๔๓ สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ ได้จัดสัมมนาระดมความคิดเห็นเพื่อการจัดทำแผนยุทธศาสตร์ป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ ซึ่งมีประเด็นการทุจริตภาษีอากรเป็นประเด็นสำคัญอยู่ด้วย กล่าวคือ การรับสินบนในขบวนการหลีกเลี่ยงภาษี การโกงภาษี โดยการเล่นพรรคเล่นพวก การดำรงตำแหน่งหลายหน่วยงานทั้งของภาครัฐ และภาคเอกชน เกิดผลประโยชน์ทับซ้อนหรือการขัดกันแห่งผลประโยชน์ (conflicts of interests) เช่น อธิบดีกรมสรรพสามิต เป็นกรรมการของบริษัทเอกชนที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต^{๖๖}

จากนั้นในปี พ.ศ. ๒๕๕๗ ได้มีผลการวิจัย เรื่อง “คอร์รัปชันในระบบราชการไทย การสำรวจทัศนคติ และประสบการณ์ของหัวหน้าครัวเรือน”^{๖๗} ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อทราบข้อมูลเกี่ยวกับครัวเรือนไทยที่ถูกเรียกสินบน/เงินพิเศษเมื่อไปติดต่อกับหน่วยงานราชการมีจำนวนบ่อยครั้งมากน้อยเพียงใดและเป็นเงินเท่าไร และปัญหาการคอร์รัปชันที่รุนแรงกระจุกตัวอยู่ที่ใด ซึ่งการวิจัยนี้ถือเป็นการสำรวจระดับชาติของการศึกษาระดับการคอร์รัปชันของครัวเรือน และเป็นเสมือนตัวชี้วัดความเปลี่ยนแปลงสถานการณ์คอร์รัปชันของประเทศ ผลการสำรวจข้อมูลจากครัวเรือนทั้งหมดที่สำรวจมีจำนวน ๖,๐๔๘ รายทั่วประเทศ พบว่า หัวหน้าครัวเรือนมีประสบการณ์ถูกเรียกสินบน/เงินพิเศษเมื่อไปติดต่อกับราชการ คิดเป็นร้อยละ ๔.๘ โดยส่วนใหญ่ถูกเรียกจ่ายเป็นเงินไม่เกิน ๑,๐๐๐ บาท ซึ่งผลการสำรวจนี้ประสบการณ์ถูกเรียกสินบนลดลงอย่างมาก เมื่อเทียบกับผลสำรวจในปี พ.ศ. ๒๕๔๒ ที่ถูกเรียกเงินสินบนร้อยละ ๑๐ ซึ่งนับว่าเป็นเรื่องที่ดีและต้องชื่นชมความพยายามของหลายหน่วยงานที่มีความตั้งใจในการดำเนินการเพื่อความโปร่งใส และเพื่อลดการคอร์รัปชันในระบบราชการไทย

^{๖๖} ผาสุก พงษ์ไพจิตร, สังคีต พิริยะรังสรรค์, นวลนอย ตรีรัตน์ และสักรินทร์ นิยมศิลป์. รายงานผลการวิจัยการคอร์รัปชันในระบบราชการไทย. เสนอต่อสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตและประพฤติมิชอบในวงราชการ, กรุงเทพฯ: สำนักงาน ป.ป.ช., ๒๕๔๑

^{๖๗} ผาสุก พงษ์ไพจิตร, ยงยุทธ ไชยพงศ์ และธานี ชัยวัฒน์. คอร์รัปชันในระบบราชการไทย การสำรวจทัศนคติและประสบการณ์ของหัวหน้าครัวเรือน. รายงานการวิจัย. กรุงเทพฯ: สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), ๒๕๕๗.

นอกจากนั้น ผลการวิจัยนี้ยังพบว่า หน่วยงานที่หัวหน้าครัวเรือนไปติดต่อแล้วถูกเรียกสินบนบ่อยที่สุด คือ สำนักงานที่ดิน คิดเป็นร้อยละ ๗.๒ (ผลสำรวจเมื่อปี พ.ศ. ๒๕๔๒ คิดเป็นร้อยละ ๑๒.๓) รองลงมา ได้แก่ สถานีตำรวจ คิดเป็นร้อยละ ๖.๑ (ลดลงจากผลสำรวจเมื่อปี พ.ศ. ๒๕๔๒ คิดเป็นร้อยละ ๘.๕) ขณะที่กรมศุลกากรและกรมการขนส่งทางบก (ใบขับขี่/ทะเบียนรถ) มีจำนวนการเรียกรับสินบนลดลงอย่างมากเพียงร้อยละ ๒.๔ และร้อยละ ๑.๙ (ผลสำรวจเมื่อปี พ.ศ. ๒๕๔๒ คิดเป็นร้อยละ ๑๐.๓ และ ๗.๗ ตามลำดับ) ทั้งนี้ หน่วยงานที่หัวหน้าครัวเรือนไปติดต่อแล้ว มีการเรียกเงินสินบนจำนวนเกินกว่า ๑๐๐,๐๐๐ บาท/ราย เหลือเพียงสำนักงานที่ดินเท่านั้น โดยกรมศุลกากร สำนักงานตำรวจแห่งชาติ และกรมสรรพากร ยังคงเป็นหน่วยงานที่หัวหน้าครัวเรือนไปติดต่อแล้วมีการเรียกเงินสินบนจำนวนมาก แต่ลดลงมาอยู่ที่ ๑๐,๐๐๐ - ๑๐๐,๐๐๐ บาท/ราย

ด้านการเรียกเงินสินบนของโรงเรียนของรัฐมีโดยเฉลี่ยจำนวน ๑๑,๗๙๖ บาท สูงที่สุดเทียบกับหน่วยราชการอื่น ๆ (ผลสำรวจเมื่อปี พ.ศ. ๒๕๔๒ เฉลี่ยเท่ากับจำนวน ๙,๕๘๘ บาท) โดยมีกรมศุลกากรอยู่ในอันดับสองทั้งปี พ.ศ. ๒๕๔๒ และ ๒๕๕๗ โดยเพิ่มขึ้นจากจำนวน ๘,๔๒๘ บาท เป็นจำนวน ๑๐,๕๓๘ บาท รองลงมา ได้แก่ สำนักงานที่ดิน โดยเฉลี่ยจำนวน ๕,๓๔๑ บาท และสถานีตำรวจ โดยเฉลี่ยจำนวน ๔,๙๑๙ บาท จะเห็นได้ว่า การคอร์รัปชันทางการศึกษาจะมีความร้ายแรงที่สุดในขณะนั้น และนอกจากนี้ยังพบว่า หน่วยงานที่มีมูลค่ารวมของการเรียกเงินสินบนมากที่สุด ยังคงเป็นสำนักงานที่ดิน โดยเฉลี่ยจำนวน ๑,๙๒๒ ล้านบาท สถานีตำรวจ โดยเฉลี่ยจำนวน ๑,๗๙๒ ล้านบาท แต่อันดับที่สามกลับเป็นโรงเรียนของรัฐ โดยเฉลี่ยจำนวน ๖๔๐ ล้านบาท การเรียกเงินสินบนรวมทั้งสิ้นเกือบ ๔,๙๔๔ ล้านบาทของหน่วยงานทั้งหมด ๑๐ แห่ง จะเห็นได้ว่ามูลค่าของการเรียกรับสินบนลดลงจากเมื่อ ๑๕ ปีก่อน ถึง ๓ เท่า

ทั้งนี้ ทศนคติของหัวหน้าครัวเรือนให้ความสำคัญกับปัญหาการคอร์รัปชันมากกว่าที่เคยสำรวจไว้ แต่ก็ยังเห็นว่าความร้ายแรงของปัญหาการคอร์รัปชันนั้น น้อยกว่าปัญหาเศรษฐกิจไม่ดีและค่าครองชีพสูง โดยเห็นว่าการคอร์รัปชันเป็นปัญหาเรื้อรังที่แก้ไม่ได้ เนื่องจากการกระทำของนักการเมือง ไม่ใช่ประชาชนคนธรรมดา และสถาบันที่หัวหน้าครัวเรือนมีความไว้วางใจเชื่อถือลดลง คือ สื่อมวลชน ระบบศาล และข้าราชการ นอกจากนี้ หัวหน้าครัวเรือนยังเห็นว่าสถาบันการศึกษาเป็นองค์กรที่มีประสิทธิภาพสูงสุดในการปราบปรามการคอร์รัปชัน รองลงมา คือ ป.ป.ช. NGOs สื่อมวลชน และเครือข่ายต่อต้านการคอร์รัปชันภาคเอกชน ตามลำดับ โดยมีความเห็นเป็นเอกฉันท์ว่า ข้าราชการที่ทุจริตคอร์รัปชันควรถูกลงโทษสถานหนักกว่าประชาชนคนธรรมดา และรัฐบาลควรให้ความสำคัญกับการปราบปรามคอร์รัปชันเป็นลำดับต้น ๆ

การวิจัยดังกล่าวมีข้อเสนอแนะเพื่อการศึกษาต่อไป ดังนี้

๑) ควรจะมีการศึกษาต่อยอดกรณีที่ประสบความสำเร็จมากเปรียบเทียบกับกรณีที่ยังเป็นปัญหาให้ลงลึกถึงสาเหตุและวิธีการคอร์รัปชัน เพื่อสรุปบทเรียนการสร้างโปร่งใสและลดการทุจริตภาครัฐให้ได้ผลยิ่งขึ้นอีก

๒) ให้นำหน่วยงานและองค์กรหรือบุคคลสาธารณะที่ยังมีปัญหาใส่ใจกับการปฏิรูปอย่างเร่งด่วน

๓) ให้มีการสำรวจแบบเดียวกันนี้ในระดับชาติทุก ๕ หรือ ๑๐ ปี เป็นมาตรการหนึ่งในการตรวจสอบและป้องปรามการคอร์รัปชันภาครัฐการที่ครัวเรือนประสบ

๔) การเรียกรับสินบนจำนวนมาก ในบางหน่วยงานราชการอาจเป็นเพราะผู้ให้สมยอม เนื่องจากได้ประโยชน์มากกว่าที่เสีย ซึ่งทำให้ยากที่จะปราบปราม จึงควรศึกษาวิจัยถึงมาตรการป้องกันและการเฝ้าระวังที่มีประสิทธิภาพที่ใช้ได้ผลแล้วในประเทศอื่น เช่น มาตรการกำกับและควบคุมข้าราชการที่ร่ำรวยผิดปกติแบบต่าง ๆ โดยศึกษาความเป็นไปได้และการปรับให้เหมาะสมกับระบบกฎหมายของไทย ซึ่งอาจศึกษาเปรียบเทียบกับ การสร้างฐานข้อมูลภาษีเงินได้ในระบบอิเล็กทรอนิกส์ที่เชื่อมกับการทำธุรกรรมทางเศรษฐกิจเป็นตัวกำกับ

นอกจากนั้น จากผลการศึกษาวิจัย เรื่อง **ปัญหาการทุจริตคอร์รัปชันในวงการธุรกิจเอกชนไทยกับแนวทางแก้ไขและป้องกัน (Corruption in the Private Sector: Preventive and Remedial Measures)**^{๖๘} ซึ่งได้ทำการศึกษาข้อมูลจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ กรมสอบสวนคดีพิเศษ และสำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ในภาพรวม พบว่า รูปแบบของการคอร์รัปชันในประเทศไทย ในช่วงปี พ.ศ. ๒๕๔๓ - ๒๕๕๒ นั้น มีการฝ่าฝืนกฎระเบียบมากที่สุดถึงร้อยละ ๗๓.๒๓ รองลงมา คือ การปกปิดข้อมูลและสร้างข้อมูลเท็จ คิดเป็นร้อยละ ๑๐.๓๑ และการหลีกเลี่ยงภาษีอากร คิดเป็นร้อยละ ๗.๖๓ ส่วนที่เหลือเป็นการยักยอกเงินบริษัท และการสร้างราคา ตามลำดับ

และในปี พ.ศ. ๒๕๖๐ ผลงานวิจัย เรื่อง **“การคอร์รัปชันกับการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ”**^{๖๙} พบว่า ลักษณะการคอร์รัปชันในประเทศไทย สำนักงานตำรวจแห่งชาติ (ตำรวจนครบาล) กรมศุลกากร กรมทางหลวง กระทรวงเกษตรและสหกรณ์ และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีการคอร์รัปชันผ่าน “กระบวนการจัดซื้อจัดจ้าง” มากที่สุด และพบว่าการคอร์รัปชันในรูปแบบการเก็บภาษีและค่าธรรมเนียมต่าง ๆ พบใน ๒ หน่วยงาน คือ กรมศุลกากร และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

นอกจากนั้น ยังพบการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการปราบปรามสิ่งผิดกฎหมาย ในสำนักงานตำรวจแห่งชาติ (ตำรวจนครบาล) และกรมศุลกากร และการคอร์รัปชันครบวงจรผ่านโครงการขนาดใหญ่จะพบที่กรมทางหลวง ส่วนการทุจริตผ่านการฉวยโอกาสจากกระบวนการช่วยเหลือของรัฐพบที่กระทรวงเกษตรและสหกรณ์ การคอร์รัปชันประเภทการเอื้อประโยชน์ให้พวกพ้องและกลุ่มทุนผ่านการจัดสรรงบประมาณ พบที่กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น

^{๖๘} เดือนเด่น นิคมบริรักษ์ และคณะ. ปัญหาการทุจริตคอร์รัปชันในวงการธุรกิจเอกชนไทยกับแนวทางแก้ไขและป้องกัน. กรุงเทพฯ: สำนักงาน ป.ป.ช., ๒๕๕๔.

^{๖๙} อ้างแล้ว (๖๔).

และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และสุดท้ายยังพบว่า มีการทุจริตโดยวิธีการออกกฎหมายในการสัมปทานและการแปรรูป ซึ่งเป็นการคอร์รัปชันเชิงนโยบาย

จากที่กล่าวมานั้น จะเห็นได้ว่า การหลีกเลี่ยงภาษีอากรและการโกงภาษีเป็นรูปแบบของการทุจริตมากถึงร้อยละ ๗.๖๓ ของการทุจริตทั้งหมด (ในช่วงปี พ.ศ. ๒๕๔๓ - ๒๕๕๒) และยังพบว่าหน่วยงานจัดเก็บภาษี ได้แก่ กรมศุลกากรและกรมสรรพากร เป็นหน่วยงานที่หัวหน้าครัวเรือนไปติดต่อกันแล้วมีการเรียกเงินสินบนก้อนใหญ่ โดยเฉพาะกรมศุลกากรที่ในปี พ.ศ. ๒๕๖๐ ยังคงพบว่า มีการคอร์รัปชันในรูปแบบการเก็บภาษีและค่าธรรมเนียม

๒.๓ กลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption)

ในส่วนนี้จะกล่าวถึงความหมาย พฤติการณ์ ประเภทของกลุ่มอิทธิพล และความสัมพันธ์ของกลุ่มอิทธิพลกับอำนาจรัฐ ดังต่อไปนี้

๒.๓.๑ ความหมายของกลุ่มอิทธิพล

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. ๒๕๕๔ ได้ให้ความหมายของคำว่า “อิทธิพล” หมายถึง “... อำนาจซึ่งแฝงอยู่ในบุคคลหรือรัฐ ซึ่งสามารถบันดาลให้เป็นไปตามความประสงค์, อำนาจที่สามารถบันดาลให้ผู้อื่นต้องคล้อยตามหรือทำตาม, อำนาจที่สามารถบันดาลให้เป็นไปได้ต่าง ๆ ...” และ Collins English Dictionary ได้ให้ความหมายของ “influential” หมายถึง “บุคคลหรือบางสิ่งที่มีอิทธิพลเหนือบุคคลหรือเหตุการณ์ (Someone or something that is influential has a lot of influence over people or events.)” ดังนั้น คำว่า “ผู้มีอิทธิพล หรือ ผู้ทรงอิทธิพล” (Influential Person) จึงหมายถึง บุคคลซึ่งมีอำนาจแฝงที่สามารถบันดาลให้ผู้อื่นต้องคล้อยตามหรือทำตาม

มาเฟีย (Mafia) หมายถึง ผู้มีอิทธิพลที่ใช้อำนาจข่มขู่ผู้อื่น องค์กรลับ สมาคมลับ อังยี่ (พจนานุกรม) หรือกลุ่มคน หรือสมาชิกของกลุ่มคน ที่รวมตัวกันเพื่อประกอบมิชชันในการทำมาหากิน หรือเป็นชื่อเรียกของกลุ่มสังคมที่ผิดกฎหมายอย่างลับ ๆ^{๗๐}

หนังสือกระทรวงมหาดไทย ที่ มท ๐๒๐๗/ว. ๓๓ ลงวันที่ ๔ มีนาคม ๒๕๒๙ ได้ให้ความหมาย “ผู้ทรงอิทธิพล” ไว้ว่า หมายถึง ผู้กระทำความผิดด้วยตนเอง เป็นผู้ใช้ จ้างวาน สนับสนุน โดยกระทำงานอยู่เหนือกฎหมาย หรือกระทำความผิดด้วยประการใด ๆ ที่มีขอบด้วยกฎหมาย กดขี่ ข่มเหง รังแกประชาชน บ่อนทำลายความมั่นคงทางเศรษฐกิจ สังคม และการเมือง และการกระทำความผิดเป็นปกติธุระ

คำสั่งสำนักนายกรัฐมนตรี ที่ ๑๓๙/๒๕๔๖ เรื่อง การปราบปรามผู้มีอิทธิพล ลงวันที่ ๘ กรกฎาคม ๒๕๔๖^{๗๑} ได้ให้ความหมายของคำว่า “ผู้มีอิทธิพล” หมายถึง บุคคลหรือ

^{๗๐} <https://th.wikipedia.org/wiki/มาเฟีย>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๖ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๙.

กลุ่มบุคคลที่ดำรงตนด้วยการกระทำการด้วยตนเอง หรือใช้ จ้างวาน สนับสนุนการกระทำใด ๆ ที่ผิดกฎหมายหรืออยู่เหนือกฎหมาย ซึ่งโดยปกติพฤติกรรมดังกล่าวเป็นความผิดอาญา โดยอาจมีการดำเนินการเป็นเครือข่าย ประกอบด้วย ผู้มีอิทธิพลที่อยู่เบื้องหลังกองกำลังหรือเครื่องมือ (มือปืน รับจ้าง บริวาร) แนวร่วมหรือผู้สนับสนุน (ข้าราชการเจ้าหน้าที่ของรัฐ นักการเมืองระดับต่าง ๆ) ซึ่งผลของการกระทำนั้นเป็นการคึกคะนองส่งผลกระทบในวงกว้างต่อสังคม ก่อให้เกิดความรำคาญ ความเสียหาย ความหวาดกลัว หรือการสร้างเครือข่ายขยายผล บ่อนทำลายเศรษฐกิจ สังคม การเมือง หรือขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน

นอกจากนั้น ยังมีคำสั่งหัวหน้าคณะรักษาความสงบแห่งชาติ ที่ ๑๓/๒๕๕๙ เรื่อง การป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิดบางประการที่เป็นภัยอันตราย ต่อความสงบเรียบร้อย หรือบ่อนทำลายระบบเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ ได้กล่าวเกี่ยวกับความหมายของผู้มีอิทธิพลว่า หมายถึง บุคคลซึ่งมีพฤติการณ์กระทำความผิดอาญาบางประการที่เป็นภัยอันตรายต่อความสงบเรียบร้อยหรือบ่อนทำลายระบบเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ โดยการข่มเหง ชู่เชื้อ รังแก หรือแสดงตน อันเป็นเหตุให้บุคคลอื่นเกรงกลัว ไม่กล้าขัดขืน หรือร้องเรียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ เพราะเกรงภัยจะเกิดแก่ตน รวมทั้งบุคคลที่ดำรงชีพด้วยการกระทำความผิดกฎหมาย เช่น ค้ายาเสพติด เป็นเจ้ามือพนัน มีพฤติการณ์ช่องสุมาวุธ เพื่อให้สามารถได้รับประโยชน์ต่าง ๆ ที่มีขอบข่ายกฎหมาย การที่จะนำตัวผู้กระทำความผิดมาดำเนินคดีจึงมีความยุ่งยาก ซับซ้อน หรืออาจเกิดความเสียหายต่อเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน^{๗๑}

๒.๓.๒ พฤติการณ์ของกลุ่มอิทธิพล

ตามหนังสือกระทรวงมหาดไทย ที่ มท ๐๒๐๗/ว. ๓๓ ลงวันที่ ๔ มีนาคม ๒๕๒๙ ได้กำหนดพฤติการณ์ของบุคคล หรือกลุ่มบุคคล ที่อยู่ในข่ายเป็นผู้ทรงอิทธิพลไว้ว่า

- (๑) ตั้งบ่อนการพนัน เป็นปกติธุระโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือเป็นเจ้ามือสลากกินรวบ
- (๒) ตั้งช่องโสเภณี สถานบริการที่ฝ่าฝืนกฎหมาย โดยการทำด้วยตนเอง หรือใช้ผู้อื่น บังคับ ชู่เชื้อ หรือหลอกลวงหญิง หรือเด็กเพื่อมาค้าประเวณี
- (๓) ทำลายทรัพยากรธรรมชาติ เช่น การลักลอบตัดไม้ทำลายป่า การขุดแร่เถื่อน
- (๔) สมคบกับเจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือใช้อิทธิพลของทางราชการ เพื่อแสวงหาประโยชน์โดยมิชอบ

^{๗๑} นอกจากนี้ ได้มีคำสั่งศูนย์อำนวยการต่อสู้เพื่อเอาชนะยาเสพติดแห่งชาติที่ ๓๐/๒๕๔๖ เรื่อง แนวทางดำเนินการปราบปรามผู้มีอิทธิพล และคำสั่งศูนย์อำนวยการต่อสู้เพื่อเอาชนะยาเสพติดแห่งชาติ ที่ ๕๕/๒๕๔๖ กำหนดให้คณะทำงานติดตามตรวจสอบเพื่อเร่งรัดดำเนินการใช้มาตรการทางภาษีกับผู้กระทำความผิดและผู้มีพฤติการณ์เกี่ยวกับยาเสพติด มีอำนาจดำเนินการกับผู้ที่มีอิทธิพลเป็นอย่างดีเดียวกับผู้กระทำความผิดและผู้มีพฤติการณ์เกี่ยวกับยาเสพติด ต่อมาได้มีคำสั่งศูนย์อำนวยการต่อสู้เพื่อเอาชนะยาเสพติดแห่งชาติที่ ๓/๒๕๔๗ เรื่อง การปราบปรามผู้มีอิทธิพลเงินกู้ยืมระบบ

^{๗๒} คำสั่งหัวหน้าคณะรักษาความสงบแห่งชาติ ที่ ๑๓/๒๕๕๙ ลงวันที่ ๒๙ มีนาคม ๒๕๕๙.

(๕) เรียกค่าคุ้มครองบุคคล ทรัพย์สิน หรือกิจการต่าง ๆ เช่น รถโดยสารประจำทาง หรือเรือโดยสาร

(๖) ประพฤติตนเป็นนักเลงอันธพาล หรือเป็นธุระจัดหามือปืนรับจ้าง หรือหาเลี้ยงชีพด้วยวิธีการขัดต่อความสงบเรียบร้อย หรือศีลธรรมอันดีของประชาชน รังแก ข่มเหง หรือกระทำความผิดประการใด ๆ โดยมีขอบให้ผู้อื่นเกรงกลัว

(๗) สะสมอาวุธ เครื่องกระสุนปืน หรือวัตถุระเบิด ไม่ว่าชนิดใดโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไว้เพื่อการค้า หรือการเตรียมการกระทำความผิดอย่างอื่น

(๘) เป็นผู้ค้า หรืออยู่เบื้องหลังการค้ายาเสพติดรายใหญ่

(๙) เป็นผู้ค้าของเถื่อน ของหนีภาษี

(๑๐) เป็นนายทุนที่แสวงหาผลประโยชน์จากทางราชการโดยมิชอบ เช่น กักตุนสินค้า หรือผูกขาดการค้า โดยเอารัดเอาเปรียบประชาชน เพื่อค้ากำไร หรือขึ้นราคาโดยมิชอบ

(๑๑) ลักลอบฆ่าสัตว์ และค้าสัตว์ผิดกฎหมาย

(๑๒) ใช้อำนาจ หรืออิทธิพลในตำแหน่งหน้าที่ แสวงหาผลประโยชน์โดยมิชอบ

ต่อมาได้มีคำสั่งสำนักนายกรัฐมนตรี ที่ ๑๓๙/๒๕๔๖ เรื่อง การปราบปรามผู้มีอิทธิพล ลงวันที่ ๘ กรกฎาคม ๒๕๔๖ กำหนดพฤติการณ์ที่เข้าข่ายผู้มีอิทธิพลที่สำคัญ ได้แก่

(๑) ผู้มีอิทธิพลเกี่ยวข้องกับยาเสพติด

(๒) ผู้มีอิทธิพลในการฮั้วประมูลและขัดขวางการเสนอแข่งขันราคาในการประมูลงานของทางราชการ

(๓) ผู้มีอิทธิพลเรียกรับผลประโยชน์จากคิวรถจักรยานยนต์ และรถยนต์รับจ้างผิดกฎหมาย

(๔) ผู้มีอิทธิพลเรียกรับผลประโยชน์จากโรงงาน ร้านค้า สถานบริการ และสถานประกอบการต่าง ๆ

(๕) ผู้มีอิทธิพลลักลอบขนสินค้าหนีภาษี น้ำมันเถื่อน น้ำมันปาล์มเถื่อน บุหรี่ สุราเถื่อน และรับไถ่เกลี้ยการนำเข้าสินค้าผิดกฎหมาย

(๖) ผู้มีอิทธิพลลักลอบจัดให้มีบ่อนการพนัน โต๊ะพนันบอล หวยใต้ดิน จับยี้กัตุ้ม้า ตู้จักรกลไฟฟ้าผิดกฎหมาย

(๗) ผู้มีอิทธิพลค้าหญิงและเด็ก บังคับค้าประเวณี โสเภณีเด็ก

(๘) ผู้มีอิทธิพลลักลอบนำเข้า-ออกและอยู่ในราชอาณาจักรโดยผิดกฎหมาย

(๙) ผู้มีอิทธิพลฉ้อโกงหลอกลวงประชาชนไปทำงานต่างประเทศ

(๑๐) ผู้มีอิทธิพลหลอกลวงต้มตุ๋นนักท่องเที่ยว

(๑๑) ผู้มีอิทธิพลมือปืนรับจ้าง

(๑๒) ผู้มีอิทธิพลรับจ้างทวงหนี้ด้วยการข่มขู่หรือใช้กำลัง

(๑๓) ผู้มีอิทธิพลลักลอบค้าอาวุธ

(๑๔) ผู้มีอิทธิพลที่บุกรุกที่ดินสาธารณะและหรือทำลายทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม

(๑๕) ผู้มีอิทธิพลเรียกรับผลประโยชน์จากการรับไถ่เกลี้ยหรือคุ้มครองการกระทำผิดบนเส้นทางหลวงและหรือสาธารณะ

ข้อสังเกต พฤติการณ์ที่เข้าข่ายผู้มีอิทธิพลดังกล่าว ยังไม่ได้ครอบคลุมถึงผู้ทรงอิทธิพลที่มาจากนักการเมือง ซึ่งเป็นผู้มีอิทธิพลที่สำคัญ และกรอบแนวทางการดำเนินการปราบปรามผู้มีอิทธิพลของศูนย์ปฏิบัติการต่อสู้เพื่อเอาชนะยาเสพติด พบว่า มีคำว่า “แก๊ง” นำหน้า

นอกจากนั้น คำสั่งหัวหน้าคณะรักษาความสงบแห่งชาติ ที่ ๑๓/๒๕๕๙ เรื่อง การป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิดบางประการที่เป็นภัยอันตราย ต่อความสงบเรียบร้อยหรือบ่อนทำลายระบบเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ ได้กำหนดสาระสำคัญที่สามารถอธิบายได้ว่า บุคคลซึ่งมีพฤติการณ์กระทำความผิดอาญาบางประการที่เป็นภัยอันตราย ต่อความสงบเรียบร้อยหรือบ่อนทำลายระบบเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ โดยการข่มเหง ชูเชื้อ รังแก หรือแสดงตน อันเป็นเหตุให้บุคคลอื่นเกรงกลัว ไม่กล้าขัดขึ้น หรือร้องเรียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ เพราะเกรงภัยจะเกิดแก่ตน โดยบุคคลดังกล่าวดำรงชีพด้วยการกระทำความผิดกฎหมาย เช่น ค้ายาเสพติด เป็นเจ้ามือพนัน มีพฤติการณ์ซ่อนสูมอาวุธ เพื่อให้สามารถได้รับประโยชน์ต่าง ๆ ที่มีขอบด้วยกฎหมาย การที่จะนำตัวผู้กระทำความผิดมาดำเนินคดีจึงมีความยุ่งยาก ซับซ้อน หรืออาจเกิดความเสี่ยงภัยต่อเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน จึงจำเป็นต้องกำหนดกระบวนการในการป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิดอาญาที่มีลักษณะดังกล่าวเป็นพิเศษ เพื่อเป็นมาตรการเสริมกระบวนการบังคับใช้กฎหมายที่ดำเนินการอยู่ในปัจจุบัน อันจะเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิดอาญา รวมทั้งคุ้มครองความสงบเรียบร้อย และระบบเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ ตลอดจนเป็นการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพให้แก่สุจริตชน

โดยคำสั่งหัวหน้าคณะรักษาความสงบแห่งชาติดังกล่าว ได้กำหนดให้บุคคลดังกล่าวต้องเป็นผู้มีพฤติการณ์อย่างหนึ่งอย่างใดเพื่อให้ตนเองหรือผู้อื่นได้รับประโยชน์ที่มีขอบด้วยกฎหมาย ดังต่อไปนี้^{๗๓}

(๑) กระทำความผิดโดยการข่มขืนใจให้กระทำการใด ไม่กระทำการใด หรือจำยอมต่อสิ่งใด โดยทำให้กลัวว่าจะเกิดอันตรายต่อชีวิต ร่างกาย เสรีภาพ ชื่อเสียง หรือทรัพย์สินของผู้ถูกข่มขืนใจนั้นเองหรือของผู้อื่น

(๒) แสดงตนให้บุคคลอื่นเกรงกลัว ไม่กล้าขัดขึ้นหรือร้องเรียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ให้ดำเนินการเพราะเกรงภัยจะเกิดแก่ตน

(๓) ดำรงชีพด้วยการกระทำความผิดกฎหมาย

^{๗๓} เรื่องเดียวกัน. ข้อ ๒

ทั้งนี้ ให้ความหมายรวมถึงการใช้ จ้างวาน หรือสนับสนุนการกระทำใด ๆ ที่เป็นการกระทำความผิดตามที่กล่าวแล้วด้วย

จะเห็นได้ว่า พฤติการณ์ของบุคคลตามคำสั่งดังกล่าว นั้น มีความสอดคล้องกับ พฤติการณ์ของผู้มีอิทธิพล ตามหนังสือกระทรวงมหาดไทย ที่ มท ๐๒๐๗/ว. ๓๓ ลงวันที่ ๔ มีนาคม ๒๕๒๙ และตามคำสั่งสำนักนายกรัฐมนตรี ที่ ๑๓๙/๒๕๔๖ เรื่อง การปราบปรามผู้มีอิทธิพล ลงวันที่ ๘ กรกฎาคม ๒๕๔๖

ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า ลักษณะหรือองค์ประกอบของผู้มีอิทธิพลที่สำคัญ ๆ ๒ ประการ กล่าวคือ ๑) เป็นบุคคลหนึ่งบุคคลใดที่สามารถชักนำด้วยคำพูด หรือกำลัง ชูเชิญ บังคับ ผู้อื่นให้กระทำการหรืองดกระทำการ และ ๒) เป็นบุคคลที่มีพฤติการณ์ช่องสุ่มผู้คน อาวุธ ไม่ว่าจะ เป็นบุคคลในเครื่องแบบ ประชาชน กลุ่มข้าราชการ พนักงานของรัฐ นักการเมือง หรือแก๊งต่าง ๆ เพื่อใช้อำนาจบีบบังคับ ชูเชิญให้ผู้อื่นกระทำการหรืองดกระทำการ และ ๓) เป็นบุคคลที่มีฐาน ความผิดเข้าข่ายพฤติการณ์ที่สำคัญ ๑๕ ประการดังกล่าวแล้ว

๒.๓.๓ ประเภทของกลุ่มอิทธิพล

ในมิติทางเศรษฐศาสตร์มีความเห็นว่า กลุ่มผู้มีอิทธิพลมักจะหากินกับเรื่อง ที่ ผิดกฎหมาย เมื่อได้เงินจากการกระทำผิดกฎหมายแล้วก็จะนำไปฟอกเงินต่อ (Money Laundering) โดยเฉพาะเงินที่ได้มาจากธุรกิจผิดกฎหมาย ตั้งแต่หวย ซ่อง บ่อน ยาบ้า จนถึงคอร์รัปชัน ซึ่งอาจ กล่าวได้ว่า กลุ่มผู้มีอิทธิพลเหล่านี้เป็นผู้ทำให้ “เศรษฐกิจใต้ดิน” ขยายตัวโดยผ่านกิจกรรม ที่ผิดกฎหมายในรูปแบบต่าง ๆ ตามพฤติการณ์ของแต่ละกลุ่มผู้มีอิทธิพล ซึ่งจากการวิจัยของศูนย์ ข้อมูลอาชญากรรม และการฟอกเงิน ได้จัดประเภทกลุ่มของผู้ทรงอิทธิพลเป็น ๔ กลุ่ม คือ^{๗๔}

(๑) กลุ่มผู้ทรงอิทธิพลระดับท้องถิ่น ซึ่งมักจะมาจากข้าราชการส่วนท้องถิ่น ร่วมมือกับเจ้าหน้าที่บ้านเมือง หรือนักการเมืองส่วนท้องถิ่น ประกอบธุรกิจอาชญากรรมระดับพื้นฐาน เช่น คุมหายเถื่อน บ่อนการพนัน ซ่องโสเภณี หรือเป็นแกนเป็นขาให้นักการเมืองระดับชาติ บางครั้ง ก็พัฒนาตนเองเพื่อนำไปสู่ผู้ว่าการเมืองระดับชาติ

(๒) กลุ่มผู้ทรงอิทธิพลประเภทเป็นข้าราชการ หรือบุคคลผู้มีสี มักจะรับส่วย จากผู้ประกอบการประเภทต่าง ๆ รับจ้างทวงหนี้ คุมสถานบันเทิง รับทำงานเป็น มือปืนรับจ้าง เรียกค่าคุ้มครอง ช่มชู้ รีดไถ กลุ่มนี้กฎหมายบ้านเมืองมักจะเข้าไม่ถึงเพราะ มีภูมิคุ้มกันสูง

(๓) กลุ่มผู้มีอิทธิพลที่มาจากผู้ประกอบการค้า ซึ่งมักจะประกอบธุรกิจ การค้าที่ถูกต้องตามกฎหมาย และผิดกฎหมาย โดยมีกลุ่มข้าราชการส่วนท้องถิ่น หรือนักการเมือง ส่วนท้องถิ่นหนุนหลัง บางครั้งกลุ่มนี้มักจะสนับสนุนนักการเมืองระดับชาติอยู่ด้วย

^{๗๔} วีระพงษ์ บุญโยธาส. การบังคับใช้กฎหมายต่อผู้ทรงอิทธิพลในประเทศไทย. <http://www.pub-law.net/publaw/view.aspx?id=565>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๘ กรกฎาคม ๒๕๖๐.

(๔) กลุ่มผู้ทรงอิทธิพลซึ่งพัฒนาตนเองมาจากนักเลงหัวไม้ คุมบ่อนการพนัน คุมช่องโสเภณี เป็นเจ้ามือหวยเถื่อน ในที่สุดด้วยบารมีทางการเงินได้นำไปสู่ความเป็นผู้มีอิทธิพล บางครั้งก็มีโอกาสไต่เต้าไปเป็นนักการเมืองระดับชาติด้วยก็มี

อย่างไรก็ตาม ยังอาจจัดประเภทกลุ่มอิทธิพลได้อีกแนวทางหนึ่ง กล่าวคือ (๑) กลุ่มข้าราชการผู้มีอำนาจหน้าที่ (๒) กลุ่มทุน ที่มีอำนาจทางการเงินสูง (๓) นักการเมือง ทั้งระดับท้องถิ่น และระดับชาติ ซึ่งมีอำนาจทางบริหารและการออกนโยบาย และ (๔) นักเลงหรือผู้กว้างขวางในท้องถิ่น โดยบุคคลกลุ่มนี้ถึงแม้จะไม่มีตำแหน่ง แต่อาศัยความกล้าในการข่มขู่หรือใช้กำลังประทุษร้าย^{๗๕}

๒.๓.๔ ความสัมพันธ์ของกลุ่มอิทธิพลกับอำนาจรัฐ

กลุ่มผู้ทรงอิทธิพลเหล่านี้ต้องการความอยู่รอด จึงพยายามเข้าหา “อำนาจรัฐ” เพื่อได้รับการคุ้มครอง โดยอาศัยวิธีการต่าง ๆ ได้แก่ (๑) ตีสนิทกับผู้ที่มีอำนาจ โดยเฉพาะเหล่า ขุนทหารและนายตำรวจชั้นผู้ใหญ่ (๒) ให้เงินสนับสนุนพรรคการเมืองทั้งในที่ลับและที่แจ้ง และ (๓) ทำตัวเองให้สามารถก้าวเข้าสู่อำนาจรัฐผ่านกลไกการเลือกตั้ง ทั้งในการเมืองท้องถิ่น หรือ การเมืองระดับชาติ

สำหรับความสัมพันธ์ของกลุ่มผู้มีอิทธิพลกับอำนาจรัฐดังกล่าว นั้น โดยส่วนใหญ่ “ในระยะเริ่มแรก” คือ ผู้มีอิทธิพลอาจจะต้องพึ่งพาให้เจ้าหน้าที่ของรัฐ (ทั้งข้าราชการและ นักการเมือง) คุ้มครอง แต่เมื่อคนเหล่านี้แข็งแรงแล้ว เจ้าหน้าที่ของรัฐต่างหากที่จะต้องขอความ คุ้มครองจากผู้มีอิทธิพลเหล่านี้ ดังนั้น จึงเป็นเรื่องยากยิ่งที่จะต่อสู้กับปัญหาคอร์รัปชัน โดยกลุ่ม อิทธิพล เพราะทั้ง “อำนาจเถื่อน” และ “อำนาจทุน” ไปรวมกันไว้ที่เดียว คือ “อำนาจรัฐ”

๒.๔ การทุจริตภาชีอากร อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ และองค์กรอาชญากรรม

การทุจริตภาชีอากรเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจประเภทหนึ่ง และกรณีการทุจริต โดยกลุ่มอิทธิพลส่วนองค์มักจะมีลักษณะขององค์กรอาชญากรรม ซึ่งสามารถอธิบายถึงความหมายและลักษณะสำคัญ ๆ ได้ ดังต่อไปนี้

๒.๔.๑ อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ (Economic Crime)

คำว่า “อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ” มาจากภาษาอังกฤษว่า “Economic Crime” หรือ “White Collar Crime” หรือ “อาชญากรรมเสื้อคอปกขาว”^{๗๖} คำนี้ Edward

^{๗๕} สกล สกลเดช. รายงานการสัมมนากลุ่มย่อย เรื่อง “การศึกษาจากกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชัน อย่างเป็นระบบ (organized corruption) จำแนกตามภาคเศรษฐกิจ: กรณีศึกษาการทุจริตมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร” ครั้งที่ ๑ เมื่อวันที่ ๒๕ เมษายน ๒๕๖๐ เวลา ๐๙.๐๐ – ๑๔.๓๐ น. ณ ห้องประชุมบีบี ๒๐๕ ชั้น ๒ โรงแรม เซ็นทรา บาย เซ็นทารา ศูนย์ราชการ แจ้งวัฒนะ กรุงเทพมหานคร

^{๗๖} อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ (White Collar Crime) ถูกเรียกโดยชื่อที่แตกต่างกัน เช่น อาชญากรรมทาง ธุรกิจ (Business Crime) อาชญากรรมทางการพาณิชย์ (Commercial Crime) อาชญากรรมที่เกิดจากหน่วยธุรกิจ เอกชน (Corporate Crime) องค์กรอาชญากรรม (Organized Crime) อาชญากรรมทางการเงิน (Financial Crime)

Sutherland นักอาชญาวิทยาและนักสังคมวิทยา ชาวสหรัฐอเมริกา เป็นบุคคลแรกที่ใช้และให้นิยามคำนี้ไว้ตั้งแต่ปี ค.ศ. ๑๙๓๙ ว่า “เป็นอาชญากรรมที่กระทำโดยบุคคลมีสถานทางสังคมระดับสูงและเป็นที่เคารพนับถือ โดยอาศัยโอกาส หรืออาชีพของตนในการกระทำผิด รวมถึงการกระทำผิดโดยบริษัท หรือนิติบุคคลอื่นด้วย”^{๗๗} ซึ่งเป็นนิยามที่ได้รับการวิพากษ์วิจารณ์ว่า ไม่ถูกต้องนัก เพราะจำกัดขอบเขตของผู้กระทำผิดโดยอาศัยข้อมูลพื้นฐานในทางสังคมและทางเศรษฐกิจของตัวผู้กระทำผิดเป็นสำคัญ เช่น พิจารณาเฉพาะพื้นฐานทางครอบครัว (Family background) และระดับความร่ำรวยของบุคคลนั้น ซึ่งตามข้อเท็จจริงแล้ว บุคคลที่กระทำผิดนั้นไม่ได้เป็นบุคคลที่มีพื้นฐานทางครอบครัวที่ดี หรือเป็นผู้มีฐานะร่ำรวยเสมอไป และผู้กระทำผิดที่เกี่ยวกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ก็ไม่จำเป็นต้องเป็นบุคคลที่มีอำนาจในการบริหารขององค์กรนั้น ๆ เท่านั้น

แต่ตั้งแต่ปี ค.ศ. ๑๙๗๐ เป็นต้นมา คำว่า “White Collar Crime” ตามนิยามข้างต้นได้เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม โดยประชาชนในประเทศสหรัฐอเมริกาได้ให้ความสนใจกับการฟ้องร้องคดีอาชญากรรมทางเศรษฐกิจมากขึ้น และได้มีการให้คำนิยามเกี่ยวกับคดีอาชญากรรมทางเศรษฐกิจใหม่ที่แตกต่างจากที่ Sutherland ได้กล่าวไว้ เช่น คดีความผิดเกี่ยวกับภาษี (tax fraud) หรือความผิดเกี่ยวกับหลักทรัพย์ (Securities fraud) ซึ่งพบว่า บุคคลที่กระทำผิดไม่จำเป็นต้องเป็นบุคคลที่มีสถานะทางสังคมที่สูงแบบที่ Sutherland ให้คำนิยามไว้ แต่อย่างไรก็ตาม คำว่า “white collar crime” ก็ทำให้เข้าใจได้ว่า เป็นการกระทำผิดที่ไม่ใช่การกระทำความผิดกรณีทั่วไปที่เรียกว่า “street crime” ได้แก่ คดีลักทรัพย์ วิ่งราวทรัพย์ และปล้นทรัพย์ เป็นต้น

กระทรวงยุติธรรม ประเทศสหรัฐอเมริกา (Department of Justice) ได้นิยามความหมายของคำว่า “white collar crime” ว่าหมายถึง การกระทำความผิดที่ไม่ใช่ความผิดรุนแรง เพื่อให้ได้ผลประโยชน์ทางการเงิน โดยวิธีการฉ้อโกงของบุคคลหรือคณะบุคคลผู้ซึ่งมีสถานะประกอบอาชีพในฐานะผู้เป็นเจ้าของกิจการ หรือมีวิชาชีพ หรือกึ่งวิชาชีพเฉพาะ โดยใช้วิธีการทั้งหลายซึ่งจะต้องมีความชำนาญเฉพาะและโอกาสในการกระทำความผิด^{๗๘}

นอกจากนี้ ยังรวมถึง การกระทำความผิดที่ไม่รุนแรง เพื่อให้ได้ประโยชน์ทางการเงินโดยใช้วิธีการอันเป็นการฉ้อโกง และกระทำความผิดโดยบุคคลใดก็ตามซึ่งจะมีความรู้พิเศษหรือเทคนิควิธีการทางธุรกิจและการบริหารงาน โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะมีอาชีพอะไร^{๗๙} อันเป็นการให้ความสำคัญกับการใช้วิธีการโกง ซึ่งเป็นเครื่องมือในการกระทำผิด

และอาชญากรรมอาศัยโอกาสจากการประกอบอาชีพ (Occupation Crime) แต่มีความหมายแตกต่างกันบ้างเล็กน้อย หรืออาจไม่แตกต่างกันเลย

^{๗๗} J. Kelly Strader. Edition, ๓, revised. **Understanding White Collar Crime**. LexisNexis, ๒๐๐๒.

^{๗๘} ศิริพล กุศลศิลป์ปฐิติ. **กฎหมายอาชญากรรมทางเศรษฐกิจของประเทศไทย**. www.siriphon.com, สืบค้นเมื่อวันที่ ๒๒ กรกฎาคม ๒๕๖๐.

^{๗๙} Nonviolent crime for financial gain committed by means of deception by persons whose occupational status is entrepreneurial, professional or semi-professional and utilizing their special occupational skills and opportunities; also, nonviolent crime for financial gain utilizing deception and

โดยอย่างน้อยผู้กระทำผิดจะต้องเป็นผู้มีความรู้เชี่ยวชาญเป็นพื้นฐาน (Semi-professional) หรือ มีทักษะ (special technical and professional knowledge) แต่ในข้อเท็จจริงผู้กระทำผิด หรือผู้ร่วมกระทำผิดไม่จำเป็นต้องมีความรู้พิเศษหรือทักษะเฉพาะดังกล่าว คำนิยามนี้จึงถูก วิพากษ์วิจารณ์ว่า ยังแคบเกินไป

ผู้ที่อยู่ในวงวิชาชีพผู้ใช้กฎหมาย โดยเฉพาะศาล อัยการ และทนายความ จึงได้ พยายามให้คำนิยามคำนี้ เพื่อแยกแยะความแตกต่างจากอาชญากรรมทั่วไป (street crime) ไว้เชิง ปฏิเสธ (โดยไม่ได้ให้นิยามเฉพาะเจาะจง) กล่าวคือ อาชญากรรมทางเศรษฐกิจเป็นการกระทำ ความผิดรูปแบบหนึ่ง ซึ่งไม่จำเป็นต้องมีลักษณะที่เกี่ยวข้องกับ ๑) การใช้กำลังประทุษร้ายต่อบุคคล หรือทรัพย์สิน ๒) การครอบครอง การขาย หรือการจำหน่ายซึ่งยาเสพติด ๓) องค์การอาชญากรรม ๔) นโยบายการเมือง คนเข้าเมือง สิทธิพลเมือง และความมั่นคงของชาติ และ ๕) อาชญากรรม ที่เป็นการสิ่งชั่วร้าย หรือการกระทำผิดฐานลักทรัพย์ทั่วไป^{๘๐}

การนิยามข้างต้น จึงเป็นการนิยามเชิงปฏิเสธที่กว้างขวางมาก คดี White Collar Crime ในประเทศสหรัฐอเมริกาจึงค่อนข้างกว้างขวาง ในบางกรณีคดีอาญาทั่วไป ผู้กระทำ ผิดอาจจะถูกดำเนินคดีได้ทั้งแบบคดีอาญาทั่วไปและคดีอาชญากรรมทางเศรษฐกิจขึ้นอยู่กับว่า ลักษณะข้อเท็จจริงและเหตุผลธรรมชาติของการกระทำผิดนั้น เช่น ความผิดฐานสมคบ (conspiracy) การข่มขู่ (extortion) และการขัดขวางกระบวนการยุติธรรม (obstruction of justice) เป็นต้น

ดังนั้น การดำเนินคดีอาชญากรรมทางเศรษฐกิจของประเทศสหรัฐอเมริกา ในปัจจุบันโดยหลักการแล้วจะใช้วิธีการสืบสวนสอบสวนและรวบรวมพยานหลักฐานด้วยวิธีการ พิเศษ โดยคณะลูกขุนใหญ่ หรือ Grand Jury Investigation เนื่องจากเป็นอาชญากรรมร้ายแรง เป็นภัยคุกคามต่อสังคม และระบบเศรษฐกิจ สร้างความเสียหายแก่ปัจเจกชนได้มาก การจะฟ้อง หรือไม่ฟ้องคดีประเภทนี้ จึงต้องใช้วิธีการรวบรวมพยานหลักฐานที่พิเศษกว่าการสืบสวนสอบสวน คดีปกติทั่วไป เนื่องจาก Grand Jury Investigation สามารถบังคับให้จำเลยหรือพยานให้การแก่ คณะลูกขุนได้ ภายใต้สัญญาว่า บุคคลนั้นจะได้รับการคุ้มกันและเอกสิทธิ์ที่จะไม่ถูกฟ้อง คดีอาญา อันเนื่องมาจากถ้อยคำของตนเอง ตาม Federal Rule of Criminal Procedure ข้อ ๑๗

แต่ข้อจำกัดนี้ กฎหมายห้ามฟ้องคดีโดยอาศัยเฉพาะถ้อยคำนั้น ๆ ที่พยานหรือ ผู้ต้องหาให้การต่อคณะลูกขุนเท่านั้น ถ้าคณะลูกขุนซึ่งมีพนักงานอัยการเป็นผู้นำสืบพยานหลักฐาน และมีเจ้าหน้าที่ตำรวจ FBI ให้ความช่วยเหลือในการแสวงหาพยานหลักฐานยังสามารถฟ้องคดีนั้น ได้ หากสามารถแสวงหาพยานหลักฐานโดยอิสระอันเป็นหลักฐานใหม่ โดยปกติก็อาศัยแหล่งข้อมูล

committed by anyone having special technical and professional knowledge of business and government, irrespective of the person's occupation.

^{๘๐} White Collar Crime as crime that does not: (a) necessarily involve force against a person or property; (b) directly relate to the possession, sale, or distribution of narcotics; (c) directly relate to organized crimes activities; (d) directly relate to such national policies as immigration, civil rights, and national security; or (e) directly involve "vice crimes" or the common theft of property.

มาจากถ้อยคำของพยานหรือผู้ต้องหาตัวเอง และถ้าพบว่า พยานหรือผู้ต้องหาเบิกความอันเป็นเท็จก็สามารถดำเนินคดีฐานให้การเท็จ (Perjury) อย่างจริงจังด้วย โดยเฉพาะหากพบว่า พยานหรือผู้ต้องหา พยายามทำลายพยานหลักฐานใด ๆ หรือข่มขู่พยาน ก็จะมีความผิดฐานขัดขวางกระบวนการยุติธรรม หรือ Obstruction of Justice อีกส่วนหนึ่ง ทำให้กระบวนการดำเนินคดีอาญาในประเทศสหรัฐอเมริกา เกิดความสมดุลระหว่างการปกป้องสิทธิของผู้ต้องหาในฐานะปัจเจกชน กับการดำเนินคดีอาญาที่มีประสิทธิภาพเพื่อปกป้องผลประโยชน์ของสาธารณะ ได้แก่ ความสงบเรียบร้อยของสังคม อันเป็นจุดมุ่งหมายร่วมกันของการดำรงอยู่ของสังคมมนุษย์ เพราะหากสังคมไม่อาจจะดำรงอยู่สุขุมสุขได้ สิทธิและเสรีภาพของปัจเจกชนก็ไม่น่าจะเป็นจริงได้

นอกจากนั้น การสอบสวนคดีอาชญากรรมทางเศรษฐกิจโดยระบบ Grand Jury Investigation ยังมีข้อพิเศที่ว่า สามารถสร้างข้อกำหนดอันมีลักษณะเป็นข้อยกเว้นสิทธิทางรัฐธรรมนูญได้บางประการ โดยมีหลักประกันอื่นเข้ามาทดแทน เช่น สิทธิที่จะมีทนายระหว่างการสอบสวนปากคำนั้น อาจจะถูกจำกัดลงได้ด้วย ในลักษณะที่ว่า จำเลยต้องให้การต่อคณะลูกขุนโดยลำพัง แต่อาจจะขอเวลามาปรึกษากับทนายความที่อยู่นอกห้องสอบสวนได้ตาม Federal Rule of Criminal Procedure ข้อ ๑๕.๑ (a) แต่เนื่องจากคดีอาชญากรรมทางเศรษฐกิจเป็นคดีที่มีโทษร้ายแรง ระบบ Grand Jury Investigation ซึ่งปกติมีระบบการคัดเลือกอย่างเป็นธรรมและป้องกันอคติของบุคคลที่จะมาเป็นคณะลูกขุน เป็นระบบที่ป้องกันการฟ้องร้องคดีของพนักงานอัยการหรือฝ่ายรัฐตามอำเภอใจ เนื่องจากการตัดสินใจจะฟ้องหรือไม่ฟ้องขั้นสุดท้ายอยู่ที่คณะลูกขุนใหญ่ โดยพื้นฐานมาจากความเชื่อที่ว่า ประชาชนในสังคมจะต้องมีส่วนร่วมในการตัดสินใจการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีอาญาภายในชุมชนของตน ซึ่งเป็นการรับผิดชอบร่วมกันของประชาชนที่อยู่ในสังคมนั้น

ประเทศสหรัฐอเมริกาได้จัดประเภทคดีอาชญากรรมทางเศรษฐกิจที่สำคัญ ๆ ดังนี้

- (๑) ความผิดของบริษัทหรือนิติบุคคลอื่น และปัจเจกบุคคลที่เกี่ยวข้องกับบริษัท
- (๒) ความผิดฐานสมคบ (Conspiracy) ที่เกี่ยวกับคดีอาชญากรรมทางเศรษฐกิจอื่น ๆ โดยผู้ที่สมคบกันจะมีความผิดทันที ตั้งแต่มีการตกลงกันโดยบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป

- (๓) ความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกงโดยวิธีการทางจดหมาย (Mail Fraud) การฉ้อโกงเงินผ่านระบบธนาคาร (Wire Fraud) การฉ้อโกงธนาคาร (Bank Fraud) การฉ้อโกงประกันภัย (Health Care Fraud) และการฟ้องคดีอันเป็นเท็จ (False Government Claims) การแจ้งล้มละลายอันเป็นการฉ้อโกง (Bankruptcy Fraud)

- (๔) การฉ้อโกงหลักทรัพย์ (Securities Fraud)

- (๕) อาชญากรรมคอมพิวเตอร์ (Computer crime)

- (๖) ความผิดเกี่ยวสิ่งแวดล้อม (Environmental Crimes) ได้แก่ ความผิดเกี่ยวกับการสารพิษ (Hazardous Wastes) การก่อมลพิษต่อน้ำ (Water Pollution) และการก่อมลพิษทางอากาศ (Air Pollution)

- (๗) การติดสินบนเจ้าพนักงาน (Bribery and Gratuities)

- (๘) ความผิดฐานกรรโชก (Extortion)
- (๙) การแจ้งความอันเป็นเท็จ (False Statements) โดยเฉพาะความผิดเกี่ยวกับภาษี และความผิดเกี่ยวกับการฟอกเงิน
- (๑๐) การเบิกความเท็จต่อศาล (Perjury)
- (๑๑) ความผิดฐานขัดขวางกระบวนการยุติธรรม (Obstruction of Justice) เช่น การให้เงินแก่พยานเพื่อไม่ให้ไปเบิกความต่อศาล ไปจนถึงฆ่าพยาน ซึ่งกระทบต่อการดำเนินคดี เป็นต้น
- (๑๒) การกระทำผิดเกี่ยวกับทางภาษี (Tax Crimes)
- (๑๓) การกระทำผิดเกี่ยวกับการรายงานธุรกรรมทางการเงิน (Currency Transaction Reporting Crimes) ซึ่งเป็นมาตรการที่เกี่ยวข้องกับความผิดในฐานฟอกเงิน
- (๑๔) ความผิดฐานฟอกเงิน (Money Laundering)
- (๑๕) ความผิดฐาน Racketeer Influenced and Corrupt Organizations (RICO) เป็นกฎหมายที่รัฐสภาสหรัฐอเมริกาออกมามีบังคับใช้ในปี ค.ศ. ๑๙๙๔ เพื่อเสริมมาตรฐานเกี่ยวกับกฎหมายควบคุมการกระทำขององค์กรอาชญากรรม (Organized Crime Control Act ค.ศ. ๑๙๗๐) ซึ่งมี ๑) การนำเงินที่ได้มาจากธุรกิจผิดกฎหมายไปลงทุนในธุรกิจปกติ ๒) การนำเงินผิดกฎหมายมาใช้แทรกแซงและควบคุมธุรกิจผู้อื่นที่ถูกกฎหมาย เพื่อแสวงกำไรอันไม่ควรได้ ๓) การนำกลไกธุรกิจที่ถูกกฎหมายมาใช้บังหน้าหรือเป็นเครื่องมือในการดำเนินการธุรกิจผิดกฎหมาย และ ๔) การสมคบกันกระทำความผิด ตามข้อ ๑) ถึง ๓) ซึ่งจะเป็นการกระทำความผิดที่มีโทษรุนแรงมาก ^{๔๑}

สรุปได้ว่า อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ หมายถึง การกระทำความผิดต่อกฎหมายซึ่งมีผลกระทบต่อเศรษฐกิจและความมั่นคงของประเทศ โดยมีได้จำกัดเฉพาะความผิดตามกฎหมายอาญาเท่านั้น ซึ่งผลของการกระทำความผิดได้ก่อให้เกิดความเสียหายจำนวนมหาศาล โดยที่ประชาชนไม่มีความรู้สึกเป็นปฏิปักษ์ และผู้กระทำความผิดดังกล่าวมักจะเป็นผู้ที่มีสถานภาพในทางสังคม มีตำแหน่งหน้าที่การงานและความรู้ความสามารถ หรือโอกาสจากช่องว่างของกฎหมาย กลไกหรือเทคนิคใหม่ ๆ มาใช้ในการกระทำความผิดในรูปแบบขององค์กรอาชญากรรม ด้วยความสุภาพนุ่มนวล และมีการวางแผน เตรียมการอย่างดี ไม่ได้พึ่งเล่ห์เหลี่ยมโดยเฉพาะเจาะจง ทำให้การกระทำความผิดนั้นไม่ปรากฏรายละเอียดเกี่ยวกับสถานที่และพยานหลักฐานเป็นรูปธรรม และอาจไม่ก่อให้เกิดผลกระทบอย่างชัดเจนในทันที แต่อาจเกิดผลในระยะยาว ทำให้ยากแก่การสืบสวนสอบสวนดำเนินคดี ทั้งนี้ โดยปกติอาชญากรรมทางเศรษฐกิจจะกระทำความผิดโดยบุคคลหลายคน สมคบกระทำความผิด ความผิดในฐานสมคบ หรือ Conspiracy จึงได้นำมาใช้ในความผิดอาชญากรรมทางเศรษฐกิจด้วยเหตุผลที่ว่า ความผิดในลักษณะนี้มีความสลับซับซ้อน

^{๔๑} ศิริพล กุศลศิลป์วุฒิ. กฎหมายอาชญากรรมทางเศรษฐกิจของประเทศไทย. www.siriphon.com, สืบค้นเมื่อวันที่ ๒๒ กรกฎาคม ๒๕๖๐. และก้องเกียรติ อภัยวงศ์. องค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ: ผลกระทบที่เกิดจากองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติในประเทศไทย. ผลงานวิจัย วิทยาลัยการยุติธรรม, ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์.

๒.๔.๒ องค์การอาชญากรรม (Organized Crime)

อนุสัญญาสหประชาชาติเพื่อการต่อต้านอาชญากรรมข้ามชาติที่จัดตั้งในลักษณะองค์กร (United Nations Convention against Transnational Organized Crime (UNTOC)) ได้ให้ความหมายของคำว่า “องค์การอาชญากรรม” (Organized Crime) หรือ “กลุ่มอาชญากรที่จัดตั้งในลักษณะองค์กร” (Organized Criminal Group) ว่าหมายถึง กลุ่มที่มีการจัดโครงสร้างของบุคคลตั้งแต่สามคนหรือมากกว่า ที่ดำรงอยู่เป็นระยะเวลาหนึ่ง และมีการประสานการดำเนินงานระหว่างกัน โดยมีเป้าหมายในการกระทำอาชญากรรมร้ายแรงหนึ่งอย่างหรือมากกว่า เพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์ทางการเงิน หรือผลประโยชน์ทางวัตถุอย่างอื่น ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมโดยอาชญากรรมร้ายแรงนั้น อนุสัญญานี้กำหนดให้เป็นการกระทำความผิดซึ่งมีโทษจำคุกขั้นสูงเป็นเวลาอย่างน้อย ๔ ปี หรือมากกว่า^{๘๒}

นอกจากนั้น พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ พ.ศ. ๒๕๕๖ มาตรา ๓ ยังได้ระบุว่า “องค์การอาชญากรรม” หมายถึง คณะบุคคลตั้งแต่สามคนขึ้นไป ที่รวมตัวกันช่วงระยะเวลาหนึ่งและร่วมกันกระทำการใดโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อกระทำความผิดร้ายแรงและเพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์ทางการเงิน ทรัพย์สินหรือผลประโยชน์ทางวัตถุอย่างอื่น ไม่ว่าโดยทางตรง หรือทางอ้อม ซึ่งสอดคล้องกับอนุสัญญาสหประชาชาติเพื่อต่อต้านอาชญากรรมข้ามชาติ

ดังนั้น องค์การอาชญากรรม จึงหมายถึง กลุ่มบุคคลซึ่งจัดตั้งขึ้นตั้งแต่สามคนขึ้นไป ที่รวมตัวหรือประสานการดำเนินงานระหว่างกันในรูปแบบต่าง ๆ มีโครงสร้างของการดำเนินงานที่สลับซับซ้อนโดยมีการติดต่อประสานงานเป็นระยะเวลาหนึ่ง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อก่อหรือกระทำความผิดร้ายแรงฐานใดฐานหนึ่งหรือหลายฐาน หรือเพื่อแสวงหาผลประโยชน์ทางการเงิน ทรัพย์สิน หรือผลประโยชน์อื่นใด ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม

สำหรับกิจกรรมที่สำคัญขององค์การอาชญากรรมก็คือการสนองความต้องการสินค้าและบริการที่ผิดกฎหมาย เช่น การพนัน การค้าประเวณี และการค้ายาเสพติด เป็นต้น โดยมีประชาชนทั่วไปเป็นลูกค้าสำคัญ^{๘๓} บางทีถูกเรียกว่า **มาเฟีย (Mafia)**^{๘๔} ซึ่งมักจะขยายตัวเข้าไปเกี่ยวข้องและควบคุมธุรกิจที่ผิดกฎหมาย เข้าไปแทรกแซงในการดำเนินธุรกิจเหล่านั้นด้วยการผูกขาด การเลียงภาษี การข่มขู่ การก่อการร้าย การบั่นทอน ทั้งนี้ เพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้จำนวนมหาศาลหากการดำเนินการดังกล่าวถูกขัดขวางโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ องค์การอาชญากรรมจะมีการให้สินบนแก่

^{๘๒} อนุสัญญาสหประชาชาติเพื่อการต่อต้านอาชญากรรมข้ามชาติที่จัดตั้งในลักษณะองค์กร (United Nations Convention against Transnational Organized Crime (UNTOC ค.ศ. ๒๐๐๐)

^{๘๓} สักกรินทร์ นิยมศิลป์, ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์. อาชญากรรมข้ามชาติ: ภัยคุกคามไทยและอาเซียน. <http://www.ms.ipssr.mahidol.ac.th/ConferenceXI/.../447-IPSR-Conference-A15-fulltext.pdf>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๑ พฤษภาคม ๒๕๖๐.

^{๘๔} ก้องเกียรติ อภัยวงศ์. องค์การอาชญากรรมข้ามชาติ: ผลกระทบที่เกิดจากองค์การอาชญากรรมข้ามชาติในประเทศไทย. ผลงานวิจัย วิทยาลัยการยุติธรรม, ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์.

เจ้าหน้าที่ของรัฐเพื่อหลบเลี่ยงกฎหมาย หรือจ้างวานฆ่าบุคคลที่องค์กรอาชญากรรมไม่พึงประสงค์ รวมถึงการนำเงินที่ได้มาโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายมาลงทุนในธุรกิจที่ถูกกฎหมายเพื่อฟอกเงินนั้นให้เป็นเงินที่ถูกกฎหมายเพื่อนำกลับมาใช้ในการดำเนินกิจกรรมขององค์กรอาชญากรรมต่อไป^{๘๕}

องค์กรอาชญากรรมจึงเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจประเภทหนึ่งที่ยากในการสืบสวนสอบสวนและนำตัวผู้กระทำความผิดมาดำเนินคดีตามกฎหมาย เนื่องจากผู้กระทำความผิดไม่ได้มีคนเดียว แต่มีการทำงานแบบร่วมกัน มีการแบ่งงานแบ่งหน้าที่กันทำ มีการจัดสายการบังคับบัญชา รวมทั้งมีชั้นความลับในการทำงาน ลักษณะการจัดตั้งและการทำงานแบบองค์กรมีความสัมพันธ์กันในการช่วยเหลือและกระจายกันทำความผิด กลุ่มอาชญากรเหล่านี้มักใช้ผู้กระทำความผิดและทรัพยากรร่วมกัน อาจมีพื้นฐานมาจากกลุ่มเชื้อชาติและกลุ่มความเชื่อเดียวกัน แต่ผู้กระทำความผิดเหล่านี้บ่อยครั้งก็ออกจากกลุ่มเพื่อกระทำความผิดแต่เพียงลำพัง ปัจจุบันองค์กรอาชญากรรมมักจะประกอบอาชญากรรมหลายประเภท และนอกจากนั้น ยังมีลักษณะกระทำความผิดอาชญากรรมหลายรูปแบบผสมกัน (Organized Crime Hybrids) โดยไม่ได้ยึดติดกับรูปแบบของอาชญากรรมประเภทใดประเภทหนึ่ง^{๘๖} โดยส่วนใหญ่จะนำความก้าวหน้าในทางเทคโนโลยีนวัตกรรม และการสื่อสารสมัยใหม่มาใช้ในการกระทำความผิด ในการสร้างเครือข่ายความร่วมมือกันในกลุ่มอาชญากรรมแบบกระบวนกร ทั้งในระดับท้องถิ่น และระดับชาติ^{๘๗} หรือในภาคเอกชน และภาครัฐ และบางกรณีมีลักษณะเป็นองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติด้วย จึงส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจและสังคมอย่างมาก เช่น เครือข่ายอาชญากรรมทางเศรษฐกิจในรูปแบบออนไลน์ และเครือข่ายการพนันฟุตบอลออนไลน์ เป็นต้น เนื่องจากเป็นกลุ่มบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตั้งแต่ ๓ คนที่มีการดำเนินการระหว่างกลุ่มในรูปแบบต่าง ๆ โดยมีวัตถุประสงค์ในการกระทำความผิดหลายประการ เพื่อแสวงหาผลประโยชน์ทางการเงิน ทรัพย์สิน หรือผลประโยชน์อื่นใดไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม มีโครงสร้างของการดำเนินงานที่สลับซับซ้อน มีการติดต่อประสานงานกันเป็นระบบ โดยมีลูกค้า/เหยื่อ คือ ประชาชนทั่วไป โดยมีการโฆษณาผ่านทางเว็บไซต์และผ่านทางสื่อต่าง ๆ^{๘๘}

ดังนั้น อินเทอร์เน็ตกลายเป็นเครื่องมือสำคัญในการสร้างรายได้ของอาชญากรรมองค์กร เนื่องจากมีความเสี่ยงน้อย ได้กำไรมากและใช้อุปกรณ์ค่อนข้างน้อย โดยมีเพียงโทรศัพท์หรือคอมพิวเตอร์และผู้ที่ติดต่อที่อยู่ในต่างประเทศ ทำให้เจ้าหน้าที่ตำรวจตรวจสอบองค์กรอาชญากรรมประเภทนี้ได้ยาก เกิดปัญหาในการพิจารณาเกี่ยวกับขอบเขตของการมีส่วนร่วมกัน

^{๘๕} บริษัท เทนเซ็นต์ (ประเทศไทย) จำกัด. (๒๕๕๖). องค์กรอาชญากรรม. <http://guru.sanook.com/2320/>, สืบค้นเมื่อวันที่ ๑๒ สิงหาคม ๒๕๖๐.

^{๘๖} Roth, Mitchel P. *Global Organized Crime: A Reference Handbook (ABC-CLIO)*, ๒๐๑๐: ๕๐.

^{๘๗} อาทิตย์ ชัมเจริญ และคณะ. ปัญหาความรับผิดชอบของผู้มีส่วนร่วมในการกระทำความผิดตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ พ.ศ. ๒๕๕๖. <https://thamaaya.wordpress.com/2017/02/02/>, สืบค้นเมื่อวันที่ ๑๒ สิงหาคม ๒๕๖๐.

^{๘๘} ทีมข่าวอาชญากรรม, ผู้จัดการออนไลน์. “เจาะองค์กรอาชญากรรมพนันบอลพันล้าน”. <http://www.manager.co.th/Crime/ViewNews.aspx?NewsID=9520000011899/>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๒ สิงหาคม ๒๕๖๐.

และมีปัญหาเกี่ยวกับดุลอาณานิคมของรัฐในการกระทำความผิดด้วย ในขณะที่การดำเนินคดีลักษณะนี้จนเสร็จสิ้นในกระบวนการยุติธรรมก็ยังมีน้อยมาก^{๘๙} ทำให้ยากแก่การสืบสวนสอบสวนและวิเคราะห์พยานหลักฐาน

เมื่อถูกเจ้าหน้าที่จับกุมก็ไม่ได้ขัดทอดหรือให้การที่เป็นประโยชน์ในการสืบสวนขยายผลไปถึงบุคคลอื่นภายในองค์กรที่มีตำแหน่งสูงสุดในองค์กรจึงไม่อาจสืบสวนสอบสวนไปถึงผู้กระทำความผิดระดับสูงโดยง่าย ดังนั้น การดำเนินการเกี่ยวกับปัญหาอาชญากรรมองค์กรจึงต้องอาศัยกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดหลายฉบับ เช่น การฟอกเงิน ภาษีอากร รวมถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับอาชญากรรมที่องค์กร และจำเป็นต้องมีผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องมาร่วมทำการสืบสวนสอบสวน ซึ่งต้องใช้เทคนิคในการสืบสวนสอบสวน การรวบรวมข้อมูลและการวิเคราะห์พยานหลักฐาน ได้แก่ การวิเคราะห์เส้นทางการเงิน การใช้เครื่องมือทางอิเล็กทรอนิกส์ การอำพราง สายลับและแหล่งข่าวโดยความร่วมมือจากภาคประชาชน เป็นต้น^{๙๐} รวมถึงการคุ้มครองพยานที่มีประสิทธิภาพ^{๙๑}

สำหรับปัญหาในการพิจารณาเรื่องการมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมข้ามชาตินั้น ก่อนที่จะพิจารณาเรื่องการมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรม พ.ศ. ๒๕๕๖ ควรศึกษาอนุสัญญาสหประชาชาติเพื่อต่อต้านอาชญากรรมข้ามชาติที่จัดตั้งในลักษณะองค์กร (United Nations Convention Against Transnational Organized Crime) ข้อ ๕ ซึ่งเป็นมาตรการบังคับ (Obligation measure) ที่กำหนดให้ประเทศภาคีสมาชิกรับเอาฐานความผิดเข้ามีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมไปบัญญัติเป็นความผิดอาญาตามกฎหมายภายใน โดยการกระทำที่อนุสัญญากำหนดเป็นความผิดไว้ ๓ ลักษณะ กล่าวคือ^{๙๒}

ก. ฐานความผิดเกี่ยวกับการสมคบตามวรรคหนึ่ง (ก) (๑)

องค์ประกอบภายนอกในส่วนการกระทำของความผิดในวรรคนี้ คือ การตกลงกับบุคคลหนึ่งหรือมากกว่า ส่วนองค์ประกอบภายใน คือ เจตนาและเจตนาพิเศษในส่วนเจตนา ได้แก่ “เจตนาที่จะตกลงกัน” และเจตนาพิเศษ ได้แก่ เจตนาพิเศษที่ประกอบอาชญากรรมร้ายแรงและเพื่อประสงค์ให้ได้รับผลประโยชน์ทางการเงินหรือผลประโยชน์อื่นที่คำนวณเป็นเงินได้

ในวรรคหนึ่ง (ก) (๑) เปิดโอกาสให้รัฐภาคีสามารถกำหนดองค์ประกอบภายนอกในส่วนการกระทำนอกเหนือจากการตกลงกัน กล่าวคือ รัฐภาคีอาจกำหนดให้การตกลงกัน เพื่อประกอบอาชญากรรมร้ายแรงเป็นความผิดฐานสมคบได้เมื่อมีองค์ประกอบอย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้ รวมด้วย คือ

^{๘๘} อ้างแล้ว (๘๖).

^{๙๐} Jay S. Albanese, London: ๒๕๕ – ๒๗๘.

^{๙๑} James O. Finckenauer. The Mafia and organized crime: A Beginner's Guide, ๒๐๐๗: ๑๘๐.

^{๙๒} เรื่องเดียวกัน.

(๑) บุคคลที่ร่วมในการตกลงได้มีการกระทำบางอย่างเพื่อให้การตกลงเป็นผลสืบหน้าไป หรือ

(๒) อาชญากรรมร้ายแรงที่ตกลงจะกระทำต้องมีความเกี่ยวข้องกับกลุ่มอาชญากรที่จัดตั้งในลักษณะองค์กร

หากรัฐภาคีเลือกที่จะมีองค์ประกอบตามข้อ (๑) หรือ (๒) เพิ่มเติมในวรรค ๓ ได้กำหนด “หน้าที่” ให้รัฐภาคีต้องปฏิบัติตาม ดังนี้

(๑) หากรัฐภาคีเลือกเพิ่มเติมองค์ประกอบเรื่อง “บุคคลที่ร่วมในการตกลงนั้น ได้มีการกระทำบางอย่างเพื่อให้การตกลงนั้นเป็นผลดำเนินการไปในอนาคต” รัฐภาคีดังกล่าวจะต้องแจ้งเรื่อง ดังกล่าวต่อเลขาธิการสหประชาชาติในเวลาที่มีการลงนามหรือมอบสัตยาบันสารหรือสารยอมรับ หรือสารให้ความเห็นชอบ หรือภาคยานุวัติสารของอนุสัญญาฯ นี้

(๒) หากรัฐภาคีเลือกเพิ่มเติมองค์ประกอบเรื่อง “อาชญากรรมร้ายแรงดังกล่าวต้องมีความเกี่ยวข้องกับกลุ่มอาชญากรที่จัดตั้งในลักษณะองค์กร” รัฐภาคีดังกล่าวจะต้องแน่ใจว่ากฎหมายอาญาภายในของตนครอบคลุมอาชญากรรมร้ายแรงทุกประเภทที่เกี่ยวข้องกับกลุ่มอาชญากรที่จัดตั้งในลักษณะองค์กร นอกจากนี้ รัฐภาคีดังกล่าวจะต้องแจ้งเรื่องดังกล่าวต่อเลขาธิการสหประชาชาติในเวลาที่มีการลงนามหรือมอบสัตยาบันสาร หรือสารยอมรับหรือศาลให้ ความเห็นชอบ หรือภาคยานุวัติสารของอนุสัญญาฯ นี้ด้วย

ข. ฐานความผิดเรื่องการดำเนินการมีส่วนร่วมในกลุ่มอาชญากรที่จัดตั้งในลักษณะองค์กร ตามวรรคหนึ่ง (ก) (๒)

องค์ประกอบภายนอกในส่วนของการกระทำ คือ บุคคลดำเนินการมีส่วนร่วมในกิจกรรม ดังต่อไปนี้

(๑) กิจกรรมที่เป็นความผิดอาญาของกลุ่มอาชญากรที่จัดตั้งในลักษณะองค์กร ตามอนุสัญญาฯ ข้อ ๕ วรรคหนึ่ง (ก) (๒) ก) หรือ

(๒) ในกิจกรรมอื่น ๆ (ที่ไม่เป็นความผิดอาญา) ของกลุ่มอาชญากรที่จัดตั้งในลักษณะองค์กร ตามอนุสัญญาฯ ข้อ ๕ วรรคหนึ่ง (ก) (๒) ข)

องค์ประกอบภายในของวรรคนี้ คือ เจตนา ได้แก่ เจตนาที่จะดำเนินการมีส่วนร่วมในกิจกรรมของกลุ่มอาชญากรที่จัดตั้งในลักษณะองค์กร และเจตนาพิเศษ กล่าวคือ ผู้กระทำความผิดต้องกระทำโดยรู้ถึงเป้าหมายและกิจกรรมทั่วไปที่เป็นความผิดอาญาของกลุ่มอาชญากรที่จัดตั้งในลักษณะองค์กรหรือรู้ถึงเจตนาที่จะกระทำความผิดอาญาของกลุ่มอาชญากรที่จัดตั้งในลักษณะองค์กร หากเป็นกรณีที่ผู้กระทำความผิดเข้ามีส่วนร่วมในกิจกรรมอื่น ๆ ที่ไม่มีความผิดของกลุ่มอาชญากรที่จัดตั้งในลักษณะองค์กรตามวรรคหนึ่ง (ก) (๒) ข) ผู้กระทำความผิดต้องรู้ว่าการเข้ามีส่วนร่วมในกิจกรรมนั้น จะช่วยให้บรรลุเป้าหมายในการกระทำความผิดอาญาของกลุ่มอาชญากรที่จัดตั้งในลักษณะองค์กรได้ และมีข้อสังเกตว่ากิจกรรมที่เป็นความผิดอาญาของกลุ่มอาชญากรที่จัดตั้งในลักษณะองค์กรโดยไม่จำเป็นต้องเป็นผลสำเร็จ ผู้เข้าดำเนินการมีส่วนร่วม

ก็มีความรับผิดชอบตามวรรคนี้แล้ว นอกจากนี้การเข้ามีส่วนร่วมไม่ต้องถึงกับมีการกระทำอย่างเป็นตัวการ หรือผู้สนับสนุน

ค. ความผิดฐานจัดการ สั่งการ ช่วยเหลือ ยุยง อำนาจความสะดวกหรือให้คำปรึกษาในการประกอบอาชญากรรมร้ายแรงซึ่งเกี่ยวข้องกับกลุ่มอาชญากรที่จัดตั้งในลักษณะองค์กร ตามวรรคหนึ่ง (ข)

ความผิดตามที่กำหนดไว้ในวรรคนี้ เป็นความผิดประกอบความผิดหลัก (Secondary Participation) หมายถึง การประกอบอาชญากรรมร้ายแรง ซึ่งเกี่ยวข้องกับกลุ่มอาชญากรที่จัดตั้งในลักษณะองค์กร กล่าวคือ เป็นการช่วยจัดการสั่งการ ช่วยเหลือ ยุยง อำนาจความสะดวกหรือให้คำปรึกษาในการประกอบอาชญากรรมร้ายแรงซึ่งเกี่ยวข้องกับกลุ่มอาชญากรที่จัดตั้งในลักษณะองค์กรตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญา

องค์ประกอบภายนอกของความผิดฐานนี้ ได้แก่ การจัดการ สั่งการ ช่วยเหลือ ยุยง อำนาจความสะดวกหรือให้คำปรึกษาในการประกอบอาชญากรรมร้ายแรงที่เกี่ยวข้องกับกลุ่มอาชญากรที่จัดตั้งในลักษณะองค์กร และมีองค์ประกอบภายใน คือ เจตนา โดยการจัดการ สั่งการ ช่วยเหลือยุยงตามมาตรานี้เป็นความผิดประกอบของฐานความผิดประกอบอาชญากรรมร้ายแรงที่เกี่ยวข้องกับกลุ่มอาชญากรที่จัดตั้งในลักษณะองค์กร เช่น การช่วยเหลือ ยุยงให้ผู้อื่นกระทำความผิดใด ๆ ซึ่งมีบทกำหนดโทษจำคุกขั้นสูงสุดสำหรับการกระทำความผิดนั้นอย่างน้อย ๔ ปี หรือโทษที่รุนแรงกว่า มิได้เป็นความผิดประกอบของความผิดฐานสมคบหรือความผิดฐานดำเนินการมีส่วนร่วม ตามวรรคหนึ่ง (ก) แต่อย่างใด

การกำหนดให้การเข้ามีส่วนร่วมในกลุ่มอาชญากรที่จัดตั้งในลักษณะองค์กรเป็นความผิดอาญา ตามอนุสัญญาฯ ข้อ ๕ ดังกล่าว เป็นบทบัญญัติที่เป็นมาตรการบังคับของอนุสัญญาฯ ซึ่งรัฐภาคีมีพันธกรณีที่จะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานขั้นต่ำสำหรับบทบังคับที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาฯ อย่างไรก็ตาม อนุสัญญาฯ ให้สิทธิแก่รัฐภาคีที่จะรับเอาทั้งสองฐานความผิดคือ (๑) ฐานความผิดสมคบ ตามวรรคหนึ่ง (ก) (๑) และ (๒) ฐานความผิดเกี่ยวกับการดำเนินการมีส่วนร่วมในกลุ่มอาชญากรที่จัดตั้งในลักษณะองค์กร ตามวรรค ๑ (ก) (๒) ไปบัญญัติเป็นความผิดอาญาตามกฎหมายภายในของรัฐภาคี หรือเลือกรับเอาฐานความผิดอย่างใดอย่างหนึ่งไปบัญญัติเป็นความผิดอาญาตามกฎหมายภายในก็ได้ โดยหากรัฐภาคีเลือกที่จะปฏิบัติตามโดยนำความผิดฐานหนึ่งฐานใดในสองฐานดังกล่าวไปบัญญัติเป็นความผิดอาญาตามกฎหมายภายในแล้ว รัฐภาคีไม่มีพันธกรณีที่จะต้องนำฐานความผิดอีกฐานหนึ่งไปบัญญัติเป็นความผิดอาญาตามกฎหมายภายในอีกแต่อย่างใด สำหรับความผิดฐานจัดการ สั่งการ ช่วยเหลือ ยุยง อำนาจความสะดวกหรือให้คำปรึกษาในการประกอบอาชญากรรมร้ายแรงซึ่งเกี่ยวข้องกับกลุ่มอาชญากรที่จัดตั้งในลักษณะองค์กร ตามวรรค ๑ (ข) นั้น เป็นบทบังคับที่รัฐภาคีต้องบัญญัติเป็นความผิดตามกฎหมายภายในของรัฐภาคีนั้นโดยไม่มีสิทธิเลือกที่จะไม่รับเอาแต่อย่างใด

ส่วนพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ พ.ศ. ๒๕๕๖ มาตรา ๕ บัญญัติว่า “ผู้ใดกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้

(๑) เป็นสมาชิกหรือเป็นเครือข่ายดำเนินงานขององค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ

(๒) สมคบกันตั้งแต่ ๒ คนขึ้นไป เพื่อกระทำความผิดร้ายแรงอันเกี่ยวข้องกับองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ

(๓) มีส่วนร่วมกระทำการใด ๆ ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมในกิจกรรมหรือการดำเนินการขององค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ โดยรู้ถึงวัตถุประสงค์และการดำเนินกิจกรรมหรือโดยรู้ถึงเจตนาที่จะกระทำความผิดร้ายแรงขององค์กรอาชญากรรมข้ามชาติดังกล่าว

(๔) จัดการ ส่งการ ช่วยเหลือ ยุยง อำนาจความสะดวก หรือให้คำปรึกษาในการกระทำความผิดร้ายแรงขององค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ โดยรู้ถึงวัตถุประสงค์และการดำเนินกิจกรรม หรือโดยรู้ถึงเจตนาที่จะกระทำความผิดร้ายแรงขององค์กรอาชญากรรมข้ามชาติดังกล่าว ”

และมาตรา ๗ แห่งพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ พ.ศ. ๒๕๕๖ ได้บัญญัติว่า “ถ้าผู้กระทำความผิดฐานมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติคนหนึ่งคนใดได้ลงมือกระทำความผิดร้ายแรงตามวัตถุประสงค์ขององค์กรอาชญากรรมข้ามชาตินั้น ผู้กระทำความผิดฐานมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติที่อยู่ด้วยในขณะกระทำความผิดร้ายแรง หรือร่วมประชุมแต่ไม่ได้คัดค้านในการตกลงให้กระทำความผิดร้ายแรงนั้น รวมทั้งบรรดาหัวหน้า ผู้จัดการ และผู้มีตำแหน่งหน้าที่ในองค์กรอาชญากรรมข้ามชาตินั้น ต้องระวางโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดร้ายแรงนั้นทุกคน ”

๒.๔.๓ ตัวชี้วัด Global Competitive Index (GCI)

ตัวชี้วัด Global Competitive Index (GCI) เป็นตัวชี้วัดที่จัดทำขึ้นเพื่อแสดงให้เห็นถึงอิทธิพลของกลุ่มผู้มีอิทธิพลหรือมาเฟียผู้ซึ่งก่ออาชญากรรมทางเศรษฐกิจ และที่ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาประเทศในระดับสากล โดยตัวชี้วัดนี้จะมีระดับคะแนน ๗ ระดับ คือ ระดับ ๑ ถึง ๗ คะแนน โดยประเทศที่ได้คะแนนระดับ ๗ แสดงว่าประเทศนั้นปลอดอิทธิพลของกลุ่มผู้มีอิทธิพลหรือมาเฟียเข้ามาคุกคามระบบเศรษฐกิจ แต่ในทางตรงกันข้ามหากประเทศใดที่ได้คะแนนระดับ ๑ แสดงว่าประเทศนั้นกลุ่มผู้มีอิทธิพลหรือมาเฟียมีอิทธิพลต่อการพัฒนาเศรษฐกิจในประเทศนั้นอยู่มากน้อย ซึ่งจากผลการจัดอันดับในปี ค.ศ. ๒๐๑๕ - ๒๐๑๖ ปรากฏว่า ประเทศฟินแลนด์ได้คะแนนสูงสุด ส่วนประเทศที่ได้คะแนนน้อยที่สุด คือ ประเทศเอลซัลวาดอร์^{๔๓}

สำหรับประเทศไทยนั้น ได้รับการจัดลำดับโดยได้คะแนนตามดัชนีตัวนี้ในระดับ ๔.๒ ซึ่งอยู่อันดับที่ ๑๐๑ จาก ๑๔๐ ประเทศ (ใกล้เคียงกับรัสเซีย อิหร่าน กายอานา และเนปาล) และหากเทียบกับประเทศในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้แล้ว พบว่าประเทศไทยมีคะแนนสูงกว่าประเทศอินโดนีเซีย (๔.๑ คะแนน) และประเทศเมียนมา (๓.๕ คะแนน) แต่เมื่อเทียบกับค่าเฉลี่ยของ

^{๔๓} Hesse๐๐๔ (นามแฝง), ไทยพับลิก้า. (๒๕๕๙). องค์กรอาชญากรรม: ภัยคุกคามรูปแบบใหม่ของรัฐ. <https://thaipublica.org/2016/04/hesse004-68/>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๒ สิงหาคม ๒๕๖๐.

ทั้งหมดคือ ๑๔๐ ประเทศ ซึ่งมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ ๕.๒๕ คะแนน พบว่า **ประเทศไทยมีคะแนนต่ำกว่าค่าเฉลี่ยดังกล่าว**

โดยการเติบโตของอาชญากรรมดังกล่าวมาจากการรวมกลุ่มกันของบุคคล ด้วยความสัมพันธ์หรือเหตุปัจจัยหลายประการ ได้แก่ ความเกี่ยวข้องเป็นเครือญาติ ความสัมพันธ์แบบอุปถัมภ์ การช่วยเหลือคนในชุมชนเดียวกัน หรือการมีวัฒนธรรมเหมือนกัน เช่น มาเฟียในประเทศซิติ อิตาลี และกลุ่มฮ้างจากจีน เป็นต้น ขณะที่ปัจจัยอีกประการหนึ่งมาจากการปกป้องคุ้มครองผลประโยชน์ของกลุ่มพวกพ้องตัวเองไม่ให้ถูกรังแกจากแก๊งอื่น เช่น มาเฟียรัสเซีย มาเฟียยุโรป และยาภูเขาของญี่ปุ่น เป็นต้น

กลุ่มผู้มีอิทธิพล (มาเฟีย) หรือกลุ่มองค์กรอาชญากรรมทั่วโลกทั้งในระดับชาติและ **องค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ (Transnational Organized Crime (TOC))** มีแนวโน้มการเติบโต ขยายตัว และพัฒนาแตกสาขาไปเรื่อย ๆ จากการนำเข้าสินค้าหนีภาษี ค้าสุราเถื่อน ค้ายาเสพติด เปิดบ่อนการพนัน คุมช่องโสเภณี ก้าวมาสู่กิจกรรมการฟอกเงิน ค้ามนุษย์ ค้าอาวุธเถื่อน เรียกค่าคุ้มครอง เรียกค่าไถ่ อาชญากรรมไซเบอร์ ผลิตสินค้าละเมิดลิขสิทธิ์ ปลอมแปลงหนังสือเดินทาง และโจรกรรมทรัพย์สินมีค่าของชาติ เป็นต้น ซึ่งเป็นกิจกรรมการผลิตสินค้าและบริการที่ผิดกฎหมายที่มีความแข็งแกร่ง เนื่องจากกลุ่มอิทธิพลได้มีการพัฒนาไปตามยุคสมัยที่เปลี่ยนแปลง จนกลายเป็นภัยคุกคามรูปแบบใหม่ของรัฐ โดยมีปัจจัย คือ ความเป็นโลกาภิวัตน์และการพัฒนาเทคโนโลยีนั้นเป็นปัจจัยเร่งและเป็นเครื่องมือให้กลุ่มอิทธิพลเหล่านี้สามารถก่ออาชญากรรมทางเศรษฐกิจที่ทำให้เกิดความเสียหายอย่างมหาศาลได้มากขึ้น

จากผลการจัดอันดับตามตัวชี้วัด GCI ดังกล่าวนั้น แสดงให้เห็นว่ากลุ่มผู้มีอิทธิพลหรือมาเฟียมีอิทธิพลต่อการพัฒนาเศรษฐกิจในประเทศไทยค่อนข้างสูง ซึ่งสอดคล้องกับสถานการณ์อาชญากรรมในประเทศไทยที่จำนวนหนึ่งเกิดจากความร่วมมือกันกระทำความผิดของกลุ่มอิทธิพล โดยเฉพาะการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร ที่ก่อให้เกิดความเสียหายต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศอย่างรุนแรง

๒.๔.๔ ตัวอย่างกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีอากรอย่างเป็นระบบในต่างประเทศ

(๑) กรณีการทุจริตภาษีอากรโดยกลุ่มอิทธิพลในออสเตรเลีย

เมื่อต้นปี ค.ศ. ๒๐๑๗ ประเทศออสเตรเลียมีการดำเนินคดีฉ้อโกงภาษีครั้งใหญ่ ซึ่งมีมูลค่าความเสียหายสูงถึง ๑๖๕ ล้านดอลลาร์ โดยมีการจับกุมผู้ต้องหา รวม ๙ คน ถือว่าเป็นคดีในลักษณะของกลุ่มอิทธิพลซึ่งกระทำความผิดในรูปแบบขององค์กรอาชญากรรมหรืออาชญากรรมทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ นาย Adam Cranston ได้กระทำการฉ้อโกงเงินภาษี โดยมีนาย Stephen Barrett นักข่าวทีวีอาวุโส นาย Sevag Chalabian นักกฎหมายระดับแนวหน้า ผู้เคยทำหน้าที่เป็นเนติบัณฑิตแก่ต่างให้กับนาย Eddie Obeid นักการเมือง ผู้ทรงอิทธิพลในคดีคอร์รัปชันที่ใหญ่ที่สุดในประเทศ และนางสาว Lauren Cranston วัย ๒๔ ปี น้องสาวของนาย Adam Cranston ได้ถูกตั้งข้อหาสมรู้ร่วมคิดในการฉ้อโกงเงินภาษี และยังพบว่าได้มี

เจ้าหน้าที่ของรัฐ อันประกอบด้วย นาย Michael Cranston ซึ่งเป็นบิดาของนาย Adam Cranston ตำแหน่งเจ้าหน้าที่ระดับรองผู้อำนวยการสำนักงานภาษี (ATO) ทั้งนี้เชื่อว่านาย Michael Cranston นี้ เป็นผู้วางแผนในขบวนการฉ้อโกงเงินภาษีของเครือรัฐออสเตรเลียที่ใหญ่ที่สุดในประวัติศาสตร์ของประเทศนี้ด้วย

นอกจากนี้ ยังพัวพันไปถึงเจ้าหน้าที่ระดับสูงของ ATO อีกสองคน ได้แก่ นาย Tony Poulakis และนาย Scott Burrows ซึ่งทั้งสองมีตำแหน่งเป็นผู้ช่วยผู้อำนวยการใหญ่และผู้ช่วยผู้อำนวยการ และนาย Michael Cranston ได้พยายามเข้าไปล้วงความลับและ/หรือแก้ไขข้อมูลสำคัญของบุคคลที่อยู่ในข่ายเกี่ยวข้องกับการหลีกเลี่ยงภาษีรายใหญ่ ซึ่งสำนักงานตำรวจสอบสวนกลาง (AFP) อยู่ระหว่างการพิจารณาหลักฐานว่านาย Tony Poulakis และนาย Scott Burrows ได้มีส่วนร่วมเข้าไปดูข้อมูลสำคัญของผู้อยู่ในข่ายหลีกเลี่ยงภาษีด้วยหรือไม่ ถ้าพบว่าได้กระทำผิดจริงพวคนาย Tony Poulakis และนาย Scott Burrows อาจได้รับโทษจำคุกสูงสุดถึง ๒ ปี และผลการถูกตรวจสอบทำให้เจ้าหน้าที่ทั้งสองคนนี้ถูกสั่งพักงาน แม้ว่าจะยังไม่มีมีการจับกุมและตั้งข้อหาก็ตาม ส่วนนาย Michael Cranston นั้น ได้ใช้ตำแหน่งหน้าที่ในฐานะเจ้าหน้าที่ของรัฐและเจ้าหน้าที่ระดับสูงของเครือรัฐออสเตรเลียเข้าช่วยเหลือนาย Adam Cranston บุตรชาย ดังนั้น จึงได้ถูกนำตัวขึ้นศาลเมื่อวันที่ ๑๙ พฤษภาคม ๒๕๖๐ เพื่อขอศาลประทับฟ้องในข้อหาประพฤติมิชอบต่อหน้าที่ โดยมีเจตนาทุจริตเพื่อผลประโยชน์ของนาย Adam Cranston บุตรชาย^{๙๔}

(๒) กรณีการทุจริตภาษีอากรโดยธนาคาร HSBC

เมื่อต้นปี ค.ศ. ๒๐๑๕ เจ้าหน้าที่รัฐของประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ได้ตรวจค้นสำนักงานของธนาคาร HSBC ซึ่งเป็นธนาคารสัญชาติอังกฤษ ในกรุงเจนีวา ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ เนื่องจากพบว่าธนาคารนี้เกี่ยวข้องกับการฟอกเงิน ซึ่งก่อนหน้านี้ธนาคาร HSBC มีข่าวที่เกี่ยวข้องในเรื่องบัญชีลับของลูกค้านับระดับมหาเศรษฐีที่ใช้ในการเลี่ยงภาษี ทั้งนี้ ธนาคาร HSBC ถูกมองว่ามีอิทธิพลทางการเงินและมีอิทธิพลต่อสื่อประเทศอังกฤษ

โดยการเลี่ยงภาษีนั่น ได้มีเอกสารลับที่บันทึกการกระทำในช่วงปี ค.ศ. ๒๐๐๕ – ๒๐๐๗ ของนายแอร์เว ฟัลเซียนี (Herve Falciani) อดีตพนักงานด้าน IT ของธนาคาร HSBC ได้เปิดเผยว่า ธนาคาร HSBC ได้ช่วยลูกค้านับระดับมหาเศรษฐีให้สามารถหลบเลี่ยงภาษีหลายล้านดอลลาร์ โดยการอนุญาตให้บรรดาลูกค้าซึ่งร่ำรวยใช้ช่องทางบัญชีลับสวิตเซอร์แลนด์เป็นแหล่งซ่อนเงิน และยังให้คำแนะนำถึงช่องโหว่ทางกฎหมายของอียูที่เกี่ยวกับคำสั่งออมทรัพย์ยุโรป (European Savings Directive) และธนาคารยังกระทำความผิดกฎหมายด้วยการช่วยเหลือลูกค้าในบางกรณี เช่น ออกบัตรเครดิตต่างประเทศให้แก่ครอบครัวที่มีฐานะร่ำรวยเพื่อให้สามารถถอนเงินที่ปกปิดสรรพากร

^{๙๔} <https://www.theguardian.com/australia-news/2017/jun/13/tax-office-chief-michael-cranston-charged-with-two-counts-of-abuse-of-public-office>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๒๑ กรกฎาคม ๒๕๖๐.

จากตู้กดเงินต่างประเทศได้ และธนาคาร HSBC ยังได้ช่วยลูกค้าที่เสี่ยงภาษีให้รอดพ้นจากการถูกดำเนินคดีอีกด้วย ซึ่งสำนักงานสรรพากรและศุลกากรของอังกฤษ (HMRC) ได้รับข้อมูลเหล่านี้เมื่อปี ค.ศ. ๒๐๑๐ และพบว่ามีความเสี่ยงภาษีที่ยังไม่ได้เสียภาษีอย่างถูกต้องจำนวน ๑,๑๐๐ คน แต่แม้ว่าเวลาจะผ่านไปเกือบ ๕ ปีแล้ว ก็ยังมีผู้เสี่ยงภาษีถูกดำเนินคดีเพียงรายเดียว

ทั้งนี้ การบังคับใช้คำสั่งออมทรัพย์ยุโรป (European Savings Directive) เมื่อปี ค.ศ. ๒๐๐๕ ตามที่ได้กล่าวข้างต้นนั้น ได้กำหนดให้ธนาคารสวิสเซอร์แลนด์จะต้องเรียกเก็บภาษีค้างชำระจากบัญชีธนาคารที่ไม่ได้รับการเปิดเผย และส่งภาษีไปยังสรรพากร ซึ่งภาษีดังกล่าวถูกกำหนดขึ้นมาเพื่อสกัดผู้หลบเลี่ยงการจ่ายภาษี แต่แทนที่ธนาคาร HSBC จะเรียกเก็บภาษีจากลูกค้า ธนาคาร HSBC กลับทำหนังสือถึงลูกค้าเพื่อเสนอแนวทางเลี่ยงภาษีรูปแบบใหม่ อย่างไรก็ตาม HSBC ยังยืนยันปฏิเสธข้อกล่าวหาที่ว่าผู้ถือบัญชีเหล่านี้เป็นผู้หนีภาษีทั้งสิ้น

ต่อมาธนาคาร HSBC นี้ได้ถูกสอบสวนทางอาญาทั้งในสหรัฐอเมริกา ฝรั่งเศส เบลเยียม และอาร์เจนตินา HSBC กล่าวว่ากำลัง “ร่วมมือกับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจที่เกี่ยวข้อง” โดยธนาคาร HSBC ระบุว่า “ได้ส่งคายนารัฐกิจการธนาคารเอกชนของสถาบันแล้ว รวมทั้งได้ลดจำนวนบัญชีธนาคารจากสวิสเซอร์แลนด์ลงเกือบร้อยละ ๗๐ นับตั้งแต่ปี ค.ศ. ๒๐๐๗ และธนาคาร HSBC ได้ดำเนินมาตรการมากมายเพื่อป้องกันไม่ให้มีผู้ใช้บริการธนาคารของตนเป็นช่องทางในการเลี่ยงภาษี หรือฟอกเงิน”

ผลจากการเลี่ยงภาษีครั้งใหญ่นี้ คาดกันว่ารัฐบาลในกลุ่มประเทศในสหภาพยุโรป (European Union (EU)) ต้องสูญเสียเม็ดเงินรวม ๑ ล้านล้านยูโรต่อปี ทำให้สหภาพยุโรปต้องออกมาตรการตอบโต้ เพิ่มมาตรการให้มีความเข้มงวดมากขึ้น และให้มีการร่างกฎหมายเปิดเผยข้อมูลทางบัญชีที่อยู่ภายในกลุ่มประเทศสมาชิกมากขึ้น รวมถึงมีการเจรจาทวิภาคีระหว่างประเทศในกลุ่มประเทศในสหภาพยุโรปและรัฐบาลสวิสเซอร์แลนด์เกี่ยวกับภาษีเงินฝาก ในปี ค.ศ. ๒๐๑๔ ซึ่งการเปลี่ยนแปลงใหม่นี้ยังรวมถึงการให้ข้อมูลเงินคงเหลือทางบัญชีของลูกค้า ดอกเบี้ย เงินปันผล และข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับการขายทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น และข้อมูลอื่น ๆ นอกจากนี้ รัฐบาลสวิสเซอร์แลนด์ยังสัญญาที่จะออกกฎหมายเพื่อบังคับให้สถาบันการเงินในประเทศสวิสเซอร์แลนด์ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้ก่อนปี ค.ศ. ๒๐๑๗^{๙๕}

จากตัวอย่างคดีการทุจริตภาษีอากรทั้งสองข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่าการกระทำเป็นกลุ่มองค์กรโดยมากกว่า ๑ กลุ่ม ทั้งกลุ่มของเจ้าหน้าที่รัฐ เจ้าหน้าที่ของสถาบันการเงิน และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร โดยการทุจริตดังกล่าวนี้ได้อาศัยความรู้ความเชี่ยวชาญของกลุ่มบุคคลทั้งอิทธิพลในตำแหน่งหน้าที่ของเจ้าหน้าที่รัฐ และอิทธิพลทางเศรษฐกิจของกลุ่มธุรกิจ ในการกระทำความผิด ซึ่งได้ก่อให้เกิดความเสียหายจำนวนมหาศาลและทำให้การตรวจสอบเป็นไปได้ยาก

^{๙๕} <http://terrabbkk.com/news/51724> และ <http://www.manager.co.th/Around/ViewNews.aspx?NewsID=9570000022539>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๒ สิงหาคม ๒๕๖๐.

๒.๕ สรุป

การบริการสาธารณะ การบริหารจัดการประโยชน์ส่วนร่วมต่าง ๆ ตลอดไปจนถึงการบริหารประเทศของรัฐบาลนั้นจำเป็นต้องมีรายได้เพื่อดำเนินการดังกล่าว ซึ่งรายได้ที่รัฐบาลได้มานี้ส่วนหนึ่งมาจากภาษีอากรซึ่งบังคับเก็บจากผู้มีหน้าที่จะต้องเสียตามกฎหมาย โดยรัฐบาลไม่มีสิ่งตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษีนั่น แต่จะนำภาษีอากรเป็นรายได้ในการบริหารประเทศ และหากผู้มีหน้าที่ไม่เสียภาษีอากรก็จะมีบทลงโทษตามกฎหมาย

ทั้งนี้ นอกจากภาษีอากรจะเป็นรายได้ของรัฐบาลในการบริหารประเทศแล้ว ยังเป็นเครื่องมือในการก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ของประชาชนในประเทศโดยอาจจัดเก็บภาษีอากรในอัตราสูงจากผู้มีรายได้มาก และจัดเก็บภาษีในอัตราต่ำจากผู้มีรายได้น้อย เป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคของประชาชน เช่น การจัดเก็บภาษีจากสินค้าประเภทฟุ่มเฟือยหรือเป็นอันตรายแต่สุขภาพ เป็นเครื่องมือส่งเสริมในการขยายตัวและการพัฒนาเศรษฐกิจ เช่น การลดอัตราภาษีอากรเพื่อกระตุ้นการใช้จ่ายของประชาชนและการยกเว้นการจัดเก็บภาษีบางประเภทของธุรกิจเอกชน และเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจในกรณีที่ภาวะเศรษฐกิจไม่ปกติ เป็นต้น

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าภาษีอากรมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่งในการบริหารประเทศ ซึ่งการกำหนดนโยบายของรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรนั้นจะส่งผลกระทบในด้านต่าง ๆ ต่อทุกภาคส่วนในประเทศอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ และเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพรัฐบาลจึงควรจัดเก็บภาษีโดยให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ซึ่งควรยึดหลักความสามารถในการชำระภาษีของบุคคล กำหนดภาษีที่จะทำให้รัฐสามารถจัดเก็บได้จำนวนมาก และจะต้องยืดหยุ่นสามารถปรับให้เข้ากับสถานะเศรษฐกิจได้โดยง่าย เหมาะสม และเอื้ออำนวยต่อการบริหารการจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งจะต้องรับฟังความคิดเห็นของประชาชนเพื่อให้เกิดการยอมรับ โดยหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บภาษีนั้นจะต้องกำหนดให้มีความรัดกุม แน่นนอน ประหยัด และเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ อีกทั้งรัฐบาลจะต้องอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีมากที่สุด ต้องถือหลักการจัดเก็บในอัตราต่ำแต่เก็บได้มากและทั่วถึงดีกว่าที่จะเก็บในอัตราสูงแต่เก็บได้น้อย นอกจากนี้ นโยบายในการจัดเก็บภาษีจะต้องไม่ส่งผลกระทบต่อการทำหน้าที่จัดสรรทรัพยากรของกลไกตลาดอย่างมีประสิทธิภาพ หรือมีผลกระทบน้อยที่สุด เพื่อมิให้กระทบกระเทือนต่อรูปแบบการออม การบริโภค และการแข่งขันในการผลิตสินค้าและบริการของประชาชน

สำหรับประเทศไทยได้กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญให้ประชาชนมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ โดยบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๖๐^{๙๖} ซึ่งได้กำหนดเกี่ยวกับภาษีอากรไว้ ดังนี้

^{๙๖} มาตรา ๕๐, ๖๒, ๒๕๐ และ ๒๕๗ แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๖๐.

(๑) มาตรา ๕๐ กำหนดหน้าที่ของบุคคล ซึ่งเป็นปวงชนชาวไทย โดยมาตรา ๕๐ (๙) กำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ

(๒) มาตรา ๖๒ กำหนดให้รัฐต้องรักษาวินัยการเงินการคลังอย่างเคร่งครัดเพื่อให้ฐานะทางการเงินการคลังของรัฐมีเสถียรภาพและมั่นคงอย่างยั่งยืนตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ และจัดระบบภาษี ให้เกิดความเป็นธรรมแก่สังคม

(๓) มาตรา ๒๕๐ วรรคสี่ กำหนดให้รัฐต้องดำเนินการในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้ของตนเองโดยจัดระบบภาษีหรือการจัดสรรภาษีที่เหมาะสม รวมทั้งส่งเสริมและพัฒนาการหารายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ เพื่อให้สามารถดำเนินการจัดทำบริการสาธารณะ และกิจกรรมสาธารณะเพื่อประโยชน์ของประชาชนในท้องถิ่นตามหลักการพัฒนาอย่างยั่งยืน รวมทั้งส่งเสริมและสนับสนุนการจัดการศึกษาให้แก่ประชาชนในท้องถิ่น

(๔) มาตรา ๒๕๗ กำหนดให้การปฏิรูปประเทศตามหมวด ๑๖ ต้องดำเนินการเพื่อบรรลุเป้าหมาย ข้อ ๘ ด้านเศรษฐกิจ (๓) กำหนดให้ปรับปรุงระบบภาษีอากรให้มีความเป็นธรรม ลดความเหลื่อมล้ำ เพิ่มพูนรายได้ของรัฐด้านต่าง ๆ อย่างมีประสิทธิภาพ และปรับปรุงระบบการจัดทำและการใช้จ่ายงบประมาณให้มีประสิทธิภาพและสัมฤทธิ์ผล

นอกจากนั้น ยังมีกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรอีกหลายฉบับที่สำคัญ ๆ เช่น ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐ เป็นต้น ซึ่งเป็นกฎหมายที่รัฐบังคับเก็บภาษีแต่ละประเภทจากประชาชนหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษี เพื่อเป็นรายได้แผ่นดิน โดยให้มีหน่วยงานและเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องมีอำนาจหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายโดยมิอาจหลีกเลี่ยงได้ เพื่อให้ทั้งผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรและบุคคลที่เกี่ยวข้องต้องปฏิบัติตาม จึงต้องมีมาตรการบังคับทางภาษีอากรเพื่อให้การดำเนินการบรรลุผล ซึ่งในการศึกษาวิจัยนี้จะกล่าวถึงเฉพาะที่เกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร ซึ่งเป็นกรณีศึกษาเท่านั้น

ทั้งนี้ ในการบริหารจัดการได้จัดให้มีหน่วยงานจัดเก็บภาษี ได้แก่ กรมสรรพากร ซึ่งมีภารกิจเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี การเสนอแนะ และการใช้นโยบายทางภาษีอากรเพื่อให้ได้ภาษีตามเป้าหมายอย่างทั่วถึงและเป็นธรรม เป็นกลไกในการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม และเกิดความสนใจในการเสียภาษี โดยมีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง เสนอแนะนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรต่อกระทรวงการคลัง และปฏิบัติการอื่นใดตามที่กฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรม หรือตามที่กระทรวงหรือคณะรัฐมนตรีมอบหมาย^{๙๗} ซึ่งมีกองตรวจสอบภาษีกลางทำหน้าที่ตรวจสอบภายใน และมีกองสืบสวนและคดีทำหน้าที่ป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีอากรด้วย และกรมศุลกากร ซึ่งมีภารกิจเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรจากการนำสินค้าเข้าและส่งออกสินค้าออก และการป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิดทางศุลกากร โดยดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งการเสนอแนะนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรต่อกระทรวง การส่งเสริม

^{๙๗} กฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. ๒๕๖๐ ข้อ ๒

และการสนับสนุนการผลิตและการส่งออก และการป้องกันผลประโยชน์ของประเทศและประชาชน โดยให้มีอำนาจหน้าที่ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง เสนอแนะเพื่อกำหนดนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรในทางศุลกากร ต่อกระทรวง ดำเนินการเกี่ยวกับการส่งเสริมการผลิตและการส่งออกโดยมาตรการทางภาษีอากร ป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิดทางศุลกากร และปฏิบัติการอื่นใดตามที่กฎหมาย กำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรม หรือตามที่กระทรวง หรือคณะรัฐมนตรีมอบหมาย^{๔๘} ซึ่งมีสำนักตรวจสอบอากรทำหน้าที่ในการตรวจสอบภายใน และมีสำนักสืบสวนและปราบปราม ทำหน้าที่ป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีอากร

นอกจากนั้น ในการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นรายได้หลักของประเทศเพื่อนำเงินรายได้ แผ่นดินนี้ไปใช้เป็นงบประมาณสำหรับการพัฒนาและบริหารประเทศ จำเป็นต้องมีความโปร่งใส ในการบริหารงบประมาณ และมีความโปร่งใสในการจัดเก็บงบประมาณ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากร และการนำเงินภาษีอากรของประชาชนไปใช้มีความโปร่งใสในทุกระดับ และเกิดประโยชน์สูงสุดต่อ การพัฒนาประเทศ จึงมีหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการตรวจสอบและป้องกันและ ปราบปรามการทุจริตตามกรอบอำนาจหน้าที่ของแต่ละหน่วยงาน ได้แก่ ๑) หน่วยงานตรวจสอบ ได้แก่ องค์การตรวจเงินแผ่นดิน ประกอบด้วย คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน คณะกรรมการวินัย ทางงบประมาณและการคลัง ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (สำนักตรวจสอบรายได้เป็นหน่วยงาน) และ ๒) องค์การป้องกันและปราบปรามการทุจริตของ บุคลากรภาครัฐ ได้แก่ ๑) องค์การตรวจสอบอิสระและเป็นกลาง ตามพระราชบัญญัติประกอบ รัฐธรรมนูญ ว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๔๒ และที่แก้ไขเพิ่มเติม ประกอบด้วย คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (คณะกรรมการ ป.ป.ช.) และสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (สำนักงาน ป.ป.ช.) ๒) องค์การฝ่ายบริหารในการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐ ตามพระราชบัญญัติ มาตรการของฝ่ายบริหารในการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๕๑ ประกอบด้วย คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐ (คณะกรรมการ ป.ป.ท.) และสำนักงาน คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐ (สำนักงาน ป.ป.ท.) และ ๓) หน่วยงานที่มี หน้าที่รับผิดชอบในการสืบสวน สอบสวน ป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีอากรซึ่งเป็น ความผิดทางอาญาแผ่นดิน นับตั้งแต่หน่วยงานด้านการสอบสวน อัยการ และศาล ได้แก่ ๑) กอง บังคับการปราบปรามการกระทำความผิดเกี่ยวกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ สำนักงานตำรวจ แห่งชาติ ๒) สำนักคดีภาษีอากร กรมสอบสวนคดีพิเศษ ๓) สำนักงานคดีภาษีอากร สำนักงาน อัยการสูงสุด และ ๔) ศาลภาษีอากร

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีอากรนั้นเป็นการที่รัฐ “บังคับจัดเก็บภาษีอากรจากผู้มีหน้าที่ เสียภาษี” โดย “ไม่มีสิ่งตอบแทนต่อผู้เสียภาษีโดยตรง” จึงอาจมีผลทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร

^{๔๘} กฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมศุลกากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. ๒๕๕๑ ข้อ ๒

บางกลุ่มหาวิธีการที่จะเสียภาษีอากรแก่รัฐให้น้อยที่สุด ซึ่งอาจเป็นการบริหารจัดการภาษีอากร (Tax management) หรือการวางแผนภาษี (Tax Planning) ซึ่งเป็นการเตรียมการหรือบริหารจัดการภาระภาษีที่พึงจะเกิดขึ้นให้เสียภาษีน้อยที่สุด ตามหลักเกณฑ์และวิธีการต่าง ๆ โดยชอบด้วยกฎหมาย หรืออาจเป็น “การหลบเลี่ยงภาษีอากร” (Tax avoidance) ซึ่งเป็นการเลือกใช้สิทธิกระทำหรือละเว้นกระทำตามวิธีทางกฎหมาย หรืออาจใช้ช่องว่างทางกฎหมาย เพื่อหลบเลี่ยงภาษีทั้งหมดหรือบางส่วนนี้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการประหยัดภาษีเป็นหลัก แต่ก็ปราศจากการฉ้อโกง อันเป็นการกระทำที่ไม่มีเจตนาทุจริต ซึ่งเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ยอมรับได้ แต่ในทางตรงกันข้ามกับบุคคลบางกลุ่มที่กระทำ “การหลีกเลี่ยงภาษีอากร” (Tax Evasion) โดยการกระทำหรือละเว้นการกระทำที่ฝ่าฝืนบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เพื่อไม่เสียภาษีอากรหรือเสียภาษีให้น้อยลง โดยวิธีการหลอกลวงหรือใช้กลอุบายอันเป็นการฉ้อโกงที่เป็นการกระทำที่มีเจตนาทุจริต ซึ่งอาจจะกระทำการทุจริตโดยวิธีการหลบยอดยอดขายและยอดซื้อโดยมีการแต่งบัญชีให้ยอดขายเกิดขึ้นเท่าที่ต้องการจะเสียภาษี การหลีกเลี่ยงโดยผ่านระบบบัญชีโดยการสร้างบัญชีเท็จด้วยการกำหนดรายจ่ายต่าง ๆ เข้ามาเบิกในบัญชีบริษัทหรือค่าที่ปรึกษา ค่าโบนัสให้กับกรรมการหรือพนักงาน แต่ในข้อเท็จจริงแล้วไม่ได้มีสิ่งเหล่านี้เกิดขึ้น หรือการตั้งบริษัทเพื่อเจตนาออกใบกำกับภาษีซื้อปลอมโดยวิธีการนี้จะมีการจัดตั้งบริษัทขึ้นมาหลาย ๆ แห่ง และมีการออกใบกำกับภาษีซื้อขายให้แก่กันและกัน ซึ่งตามข้อเท็จจริงแล้วบริษัทไม่ได้มีการทำกิจการดังกล่าวจริง เป็นต้น

“การหลีกเลี่ยงภาษีอากร” เป็นการกระทำความผิดต่อกฎหมายซึ่งมีผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจและความมั่นคงของประเทศ เป็นการกระทำผิดโดยที่ประชาชนไม่มีความรู้สึกเป็นปฏิกิริยา และผู้กระทำความผิดดังกล่าวมักจะเป็นผู้ที่มีสถานภาพในทางสังคม มีตำแหน่งหน้าที่การงานและความรู้ความสามารถ โดยใช้ช่องว่างของกฎหมาย กลไกหรือเทคนิคใหม่ ๆ มาใช้ในการกระทำความผิด มีการวางแผน ตระเตรียมอย่างดี และอาจไม่ก่อให้เกิดผลกระทบอย่างชัดเจนในทันที แต่อาจเกิดผลในระยะยาว ทำให้ยากแก่การสืบสวนสอบสวนดำเนินคดี ซึ่งถือว่าเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจอย่างหนึ่ง ซึ่งหากกระทำโดยการรวมกลุ่มของบุคคลผู้มีอิทธิพลที่กระทำในลักษณะขององค์กรอาชญากรรม เช่น กลุ่มเจ้าหน้าที่รัฐ กลุ่มธุรกิจขนาดใหญ่ กลุ่มบุคคลผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญ และกลุ่มผู้มีหน้าที่เสียภาษี เป็นต้น อาจจะก่อให้เกิดความเสียหายอย่างมหาศาลและทำให้ยากต่อการตรวจสอบ

บทที่ ๓

มาตรการในการป้องกันและปราบปรามกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption)

ในบทนี้ เป็นการศึกษาวิจัยจากเอกสารที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย ๓.๑ ภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายไทย ๓.๒ ภาษีศุลกากรตามกฎหมายไทย ๓.๓ การบังคับใช้กฎหมายต่อกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย และ ๓.๔ สรุป ดังรายละเอียดต่อไปนี้

๓.๑ ภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายไทย

๓.๑.๑ หลักการและความหมายของคำว่า “ภาษีมูลค่าเพิ่ม”

(๑) หลักการ

เมื่อปี พ.ศ. ๒๕๓๕ ประเทศไทยได้นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้าเพื่อแก้ไขปัญหาความซ้ำซ้อนในระบบภาษี โดยคิดภาษีจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้น และให้ผู้ประกอบการไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล หรือนิติบุคคลใด ๆ หากมีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการต่อปีจำนวนเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด มีหน้าที่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยคำนวณภาษีที่ต้องเสียจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษีตามหลักการของวิธีการเครดิตภาษีที่มีใบกำกับภาษี (Tax Invoice) หรือที่เรียกว่า วิธีการคำนวณภาษีจากใบกำกับภาษี (Invoice Method) ที่คำนวณจากยอดขายสินค้าหรือบริการคูณกับอัตราภาษี แล้วนำภาษีที่เสียไปแล้วในการซื้อสินค้าหรือบริการต่าง ๆ ที่ใช้ในการผลิตซึ่งเป็นต้นทุนของผู้ประกอบการมาหักเครดิตออกจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการต้องชำระทั้งหมด หากคำนวณภาษีซื้อแล้วต่ำกว่าภาษีขาย ส่วนต่างของภาษีซื้อและภาษีขายที่เกิดขึ้นนั้น ถือเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจะต้องเสียเพิ่มเติม

(๒) ความหมาย

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) หรือ VAT เป็นภาษีที่รัฐเก็บจากการขายสินค้า หรือการให้บริการในแต่ละขั้นตอนการผลิต และการจำหน่ายสินค้าหรือบริการ ทั้งการผลิต ภายในประเทศและนำเข้าจากต่างประเทศหรือส่งออกไปต่างประเทศ โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ประกอบการที่เป็นผู้ผลิตหรือเป็นผู้ที่ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเป็นปกติธุระ ไม่ว่าจะประกอบการในรูปของบุคคลธรรมดา คณะบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลหรือนิติบุคคลใด ๆ หากมีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการเกินกว่า

๑,๘๐๐,๐๐๐ บาทต่อปี มีหน้าที่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ส่วนผู้ประกอบการใดที่มีรายได้ไม่เกิน ๑,๘๐๐,๐๐๐ บาทต่อปี ไม่ต้องจดทะเบียนก็ได้ นั่นหมายความว่า หากมีความประสงค์จะขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ได้ ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด โดยส่วนที่เก็บเพิ่มนั้นเรียกว่า “มูลค่าเพิ่ม” หมายถึง มูลค่าของส่วนที่เพิ่มในแต่ละขั้นตอนการผลิตและการจำหน่ายสินค้าหรือบริการ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่า “มูลค่าเพิ่ม” หมายถึง ค่าของผลต่างระหว่างราคาของสินค้าหรือบริการที่ผลิตหรือจำหน่ายกับราคาของสินค้าหรือบริการที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการผลิตหรือในการจำหน่ายสินค้าหรือบริการนั้น^๑

๓.๑.๒ ลักษณะพิเศษเฉพาะของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรที่มีลักษณะพิเศษเฉพาะตัวที่สำคัญ ๆ ดังนี้

(๑) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อม หมายถึง เงิน บริการ หรือที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่รัฐบาลได้เรียกเก็บจากผู้เสียภาษี รวมถึงผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ผู้ประกอบการสถานบริการ และผู้นำเข้า แต่ในทางปฏิบัติประชาชนผู้บริโภคยังคงต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลในลักษณะของการบริโภคสินค้าบวกจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ด้วย

(๒) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีการขายทั่วไป (General Sale Taxes) ซึ่งเก็บจากการใช้จ่าย การซื้อสินค้า และการบริการ ทุกประเภท ตามที่กำหนดไว้ในฐานภาษี^๒

(๓) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือบริการ (ภาษีขาย) ไม่ใช่รายได้จากการประกอบการ และในทางตรงกันข้ามภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่นเรียกเก็บจากการซื้อสินค้าหรือจากการรับบริการ (ภาษีซื้อ) ก็ไม่ใช่รายจ่ายในการประกอบการเช่นกัน

(๔) ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากการขายสินค้า การให้บริการ และการนำสินค้าเข้าประเทศ เมื่อมีการซื้อสินค้าหรือใช้บริการ ไม่ว่าผู้ประกอบการนั้นจะอยู่ในรูปของบุคคลธรรมดา นิติบุคคล หรือคณะบุคคลก็ตาม จะต้องรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาระภาษี) ที่เกิดขึ้นทันที

๓.๑.๓ ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม)

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้า หรือให้บริการ หรือนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ ดังนั้นเมื่อใดก็ตามที่เกิดกิจกรรมการขายสินค้า หรือการให้บริการ หรือการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศก็จะเกิดภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม กฎหมายจึงต้องกำหนดจุดความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกรณีต่าง ๆ ดังนี้

^๑ ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๒/๓ และมาตรา ๘๔.

^๒ พรณิศา อีระกุลพิศุทธิ์. การนำหลักสมคบกันกระทำความผิดมาใช้เพื่อป้องกันและปราบปรามการทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม. วิทยานิพนธ์. นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ๒๕๕๓.

(๑) การขายสินค้า ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้น เมื่อมีการส่งมอบสินค้า เว้นแต่มีการกระทำต่อไปนี้ก่อนการมอบสินค้าให้ถือว่า ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ ได้แก่ ๑) มีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้า ก่อนการส่งมอบสินค้า ๒) ได้รับชำระราคาสินค้า ก่อนการส่งมอบสินค้า และ ๓) ได้มีการออกใบกำกับภาษี ก่อนการส่งมอบสินค้า

(๒) การให้บริการ ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระค่าบริการ เว้นแต่มีการกระทำต่อไปนี้ก่อนการได้รับชำระค่าบริการก็ให้ถือว่า ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ ได้แก่ ๑) เมื่อมีการออกใบกำกับภาษี ก่อนได้รับชำระค่าบริการ และ ๒) ได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น ก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการ

(๓) การนำเข้าสินค้า ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นเมื่อได้ชำระค่าอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า จัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า เว้นแต่ไม่ต้องเสียภาษีอากรขาเข้า ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าขาเข้า

๓.๑.๔ ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายถึง มูลค่าของสินค้าและบริการที่จะนำไปคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการคำนวณเป็นรายเดือน และมีวิธีการคำนวณโดยการนำภาษีขายหักด้วย ภาษีซื้อ ภาษีขายคำนวณได้จากการนำราคาสินค้าหรือบริการที่เรียกเก็บ หรือเรียกว่า “ฐานภาษี” คูณด้วยอัตราภาษี ซึ่งสามารถแบ่งประเภทตามลักษณะให้ครอบคลุมถึงสินค้าและบริการต่าง ๆ ที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยประมวลรัษฎากรได้กำหนดฐานภาษีในกรณีต่าง ๆ ไว้ ดังนี้

(๑) ฐานภาษีกรณีทั่วไป (ตามมาตรา ๗๙) ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้า / ให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิต แต่ไม่รวมถึง ๑) ส่วนลด หรือ ค่าลดหย่อนที่ลดให้ทันทีในขณะที่ขายสินค้า และต้องระบุส่วนลดไว้ในใบกำกับภาษี ๒) ค่าชดเชยและเงินอุดหนุนตามที่อธิบดีกำหนด ๓) ภาษีขาย และ ๔) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับที่ ๔๐ (ทั้งนี้มูลค่าของฐานภาษีให้หมายความรวมถึงเงินทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ซึ่งอาจคำนวณได้เป็นตัวเงิน)

(๒) ฐานภาษีสำหรับการนำเข้า - ส่งออกสินค้า (ตามมาตรา ๗๙/๑ และ ๗๙/๒)

๑) ฐานภาษีสำหรับการนำเข้า ได้แก่ มูลค่าของสินค้านำเข้าโดยให้ใช้ราคา C.I.F.^๓ ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา ๗๗/๑ (๑๙) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีหรือค่าธรรมเนียมอื่นที่กฎหมายจะกำหนด ทั้งนี้ ราคา C.I.F. อาจถือตามราคาที่เจ้าพนักงานศุลกากรประกาศหรือประเมิน

^๓ คำว่า C.I.F. (Cost Insurance and Freight) หมายถึง ผู้ขายจะหมดภาระต่อเมื่อนำสินค้าไปส่งมอบลงไว้ในระวางเรือเดินทะเล ณ ท่าเรือที่ระบุไว้ อีกทั้งจัดการจองและจ่ายค่าระวางเรือในการขนส่งสินค้าไปจนถึงท่าเรือในประเทศ ผู้ขายต้องดำเนินการผ่านพิธีการและเสียภาษีส่งออก รวมทั้งต้องจัดทำและจ่ายค่าประกันภัยขนส่งสินค้าทางทะเล ส่วนผู้ซื้อที่มีหน้าที่ผ่านพิธีการและเสียภาษีนำเข้าประเทศของตนเอง

ใหม่ในบางกรณี ส่วนอากรขาเข้าที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมายต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีด้วย กรณีสินค้านำเข้าที่ได้รับยกเว้นภาษีอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรก็จะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ถ้าภายหลังสินค้านั้นต้องเสียภาษีอากรทำให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ให้ถือมูลค่าตามสภาพหรือปริมาณของสินค้าที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้น

๒) ฐานภาษีสำหรับการส่งออก ได้แก่ มูลค่าสินค้าส่งออกโดยให้ใช้ราคา F.O.B.^๔ ของสินค้าบวกด้วยภาษีสรรพสามิตและภาษีหรือค่าธรรมเนียมอื่นตามที่กำหนด แต่ไม่รวมอากรขาออก

(๓) ฐานภาษีกรณีพิเศษ (ตามมาตรา ๗๙/๓)

๑) การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ไม่มีค่าตอบแทน หรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่า ราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าหรือการให้บริการในวันที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้น

๒) การขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีที่ผู้ประกอบการนำสินค้าไปใช้เอง หรือได้ใช้บริการไม่ว่าด้วยตนเองหรือบุคคลอื่น โดยไม่ใช่เพื่อการประกอบกิจการโดยตรง มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าหรือการให้บริการในวันที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้น

๓) สินค้าขาดจาก Stock มูลค่าของฐานภาษี คือ ราคาตลาด ณ วันที่ตรวจพบ (วันที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้น)

๔) การขายสินค้าที่ได้เสียภาษีในอัตราร้อยละ ๐ ต่อมาได้กลายเป็นอัตราร้อยละ ๗ มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดตามสภาพหรือปริมาณของสินค้าที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้น

๕) การขายสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินคงเหลือ ณ วันเลิกประกอบกิจการ มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาด ณ วันเลิกประกอบกิจการ

๓.๑.๕ อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถกำหนดให้มีอัตราเดียวหรือหลายอัตราก็ได้ แต่โดยพื้นฐานแล้วควรมีอัตราเดียว สำหรับประเทศไทยปัจจุบันใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ๒ อัตรา กล่าวคือ (๑) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ ๗ ใช้สำหรับธุรกิจขายสินค้าหรือบริการทุกชนิด รวมทั้งการนำเข้าอัตรานี้รวมภาษีท้องถิ่นไว้แล้ว และ (๒) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ ๐ มีผลเท่ากับไม่ต้องเสียภาษีจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ และยังได้รับคืนภาษีซื้อ ซึ่งใช้สำหรับการประกอบกิจการบางประเภทที่ได้รับการยกเว้นดังกล่าวต่อไป ดังนั้น โดยทั่วไปจึงอาจกล่าวได้ว่า ประเทศไทยใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียว (ไม่นับอัตราร้อยละ ๐) เนื่องจากทำให้เกิดความสะดวก

^๔ คำว่า F.O.B. (Free on Board) หมายถึง ผู้ขายจะหมดภาระต่อเมื่อนำสินค้าไปส่งมอบลงไว้ในเรือเดินทะเล ณ ท่าเรือที่ระบุไว้ รวมทั้งผ่านพิธีการและเสียภาษีส่งออก หากสินค้าต้องขออนุญาตส่งออกก็ต้องจัดทำใบอนุญาตส่งออก หากมีภาษีส่งออกก็ต้องชำระค่าภาษีนั้นด้วยส่วน ผู้ซื้อจะต้องรับภาระค่าใช้จ่ายและความเสี่ยงจากจุดที่ผู้ขายนำสินค้ามาส่งมอบไว้ในระหว่าง

ในการบริหารการจัดเก็บทั้งต่อเจ้าหน้าที่ของรัฐและผู้ประกอบการ แต่ผู้บริหารการจัดเก็บภาษีในหลายประเทศเห็นว่า การที่กลุ่มสินค้าที่ถูกบริโภคโดยผู้ที่มีรายได้น้อยจะถูกเก็บภาษีต่ำกว่ากลุ่มสินค้าที่ถูกบริโภคโดยผู้บริโภคมที่มีรายได้สูง หรือมีฐานะดีกว่า ดังนั้น จึงควรใช้อัตราภาษีมากกว่าหนึ่งอัตรา กล่าวคือ อัตราภาษีมาตรฐานซึ่งจะใช้กับสินค้าทุกชนิดที่กำหนดไว้ โดยใช้อัตราภาษีที่ต่ำกว่ามาตรฐาน ๑ - ๒ อัตรา สำหรับสินค้าที่จำเป็นในการดำรงชีวิต และใช้อัตราภาษีที่สูงกว่ามาตรฐานกับสินค้าฟุ่มเฟือย^๔

๓.๑.๖ ใบกำกับภาษี (Tax Invoice) การยื่นแบบแสดงรายการ และการชำระภาษี

(๑) ใบกำกับภาษี (Tax Invoice)

มาตรา ๗๗/๑ (๒๒) แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้คำนิยามของ “ใบกำกับภาษี” ว่าหมายความว่ารวมถึง ใบกำกับภาษีอย่างย่อ ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ ใบเสร็จรับเงินที่ส่วนราชการออกให้ในการขายทอดตลาด หรือขายโดยวิธีอื่น และใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร กรมศุลกากร หรือกรมสรรพสามิต ทั้งนี้เฉพาะส่วนที่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม และประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปต้องมีรายการครบถ้วนตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๖/๔ จึงจะถือเป็นใบกำกับภาษีที่สามารถนำไปใช้ในการเครดิตภาษีที่เสียไปในขณะซื้อสินค้าหรือบริการได้

ใบกำกับภาษีจึงเป็นเอกสารสำคัญในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้รับใบกำกับภาษีมาเพื่อนำไปถือเป็นภาษีซื้อ หักออกจากภาษีขายจะต้องมีความสมบูรณ์ถูกต้องตามกฎหมาย ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าหรือให้บริการจำต้องจัดทำใบกำกับภาษีให้มีรายการครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนดเพื่อผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการจะได้นำใบกำกับภาษีไปใช้สิทธิตามที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยไม่มีความผิด และผู้ที่ออกใบกำกับภาษีก็ไม่มีผิด หากได้ออกใบกำกับภาษีที่มีรายการถูกต้องและภายในกำหนดเวลาที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น

ในการจัดทำใบกำกับภาษีนั้น ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้งและทันทีที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น พร้อมทั้งส่งมอบต้นฉบับใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการส่วนสำเนาให้เก็บรักษาไว้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๖ และมาตรา ๘๗/๓

ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสถานประกอบการหลายแห่งหรือหลายสาขาให้จัดทำใบกำกับภาษีทุกรายสถานประกอบการ ทั้งนี้ เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะกำหนดเป็นอย่างอื่น ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งได้ออกใบกำกับภาษีที่มีข้อความแสดงว่า ได้รับเงินหรือรับชำระราคาแล้วจะถือเอาใบกำกับภาษีนั้นเป็นใบส่งของ หรือใบเสร็จรับเงินก็ได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๐๕ จัตวา วรรคสาม โดยกิจการที่ได้รับการผ่อนปรนไม่ต้องออก

^๔ อ้างแล้ว (๒).

ใบกำกับภาษี ได้แก่ ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบการขายสินค้าหรือการให้บริการรายย่อย ไม่ต้องจัดทำและออกใบกำกับภาษีเป็นรายครั้ง สำหรับการขายสินค้าหรือบริการที่มีมูลค่าไม่เกิน ๕๐๐ บาท เว้นแต่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการจะร้องขอ แต่ทั้งนี้ผู้ประกอบการจะต้องรวมยอดขายสินค้าหรือบริการที่มีได้ออกใบกำกับภาษีในแต่ละวัน และออกใบกำกับภาษีรวมยอดเป็นฉบับเดียวไว้ด้วย

สำหรับการเก็บรักษาใบกำกับภาษีนั้น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๗/๓ ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒๒) ลงวันที่ ๒๗ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๔ ได้กำหนดว่าใบกำกับภาษี สำเนาใบกำกับภาษี ให้เก็บไว้ ณ สถานประกอบการที่จัดทำใบกำกับภาษี หรือสถานที่อื่น ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดเป็นเวลาไม่น้อยกว่า ๕ ปี นับแต่วันที่ได้จัดทำ และในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเลิกประกอบการ ให้เก็บรักษาใบกำกับภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่เก็บรักษาอยู่ ณ วันเลิกประกอบการต่อไปอีก ๒ ปี

(๒) การยื่นแบบแสดงรายการภาษี (Tax Return Filling)

การยื่นแบบแสดงรายการภาษี มีความสำคัญเนื่องจาก ๑) แสดงยอดขายภาษีขาย ยอดซื้อและภาษีซื้อที่เกิดขึ้น ในรอบระยะเวลาภาษีนั้น ๒) แสดงจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระหรือได้คืนภาษี หากในรอบระยะเวลาภาษีนั้นมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย และ ๓) เป็นใบสำคัญหรือหลักฐานการชำระภาษี

(๓) การชำระภาษี (Tax Payment)

การชำระภาษี จะชำระพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษี หากปรากฏว่าในรอบระยะเวลาภาษีใดมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นก็มีสิทธิได้รับเงินคืนในผลต่างที่คำนวณได้นั้น โดยประมวลรัษฎากร ได้กำหนดการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในมาตรา ๘๓ ว่า ให้ผู้ประกอบการยื่นเป็นรายเดือนภาษีพร้อมชำระภาษี (ถ้ามี) ไม่ว่าจะได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้น หรือไม่ก็ตาม โดยให้ยื่นภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ แต่หากผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสถานประกอบการหลายแห่งก็ให้แยกยื่นและชำระภาษีเป็นรายสถานประกอบการ เว้นแต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะยื่นคำร้องต่ออธิบดีขออนุมัติยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีรวมกัน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่แห่งใดแห่งหนึ่ง หรือ ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนด เมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้วให้ถือปฏิบัติตั้งแต่เดือนภาษีที่อธิบดีอนุมัติเป็นต้นไป

๓.๑.๗ การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนเต็มรูปแบบจะต้องทำการคำนวณจากจำนวนภาษีที่ต้องทำการชำระในแต่ละรอบเวลาบัญชีโดยใช้วิธีการเครดิตภาษี ดังนี้

ภาษีที่ต้องชำระหรือขอคืน = ภาษีขาย^๖ - ภาษีซื้อ^๗
--

เมื่อมีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ถ้าผลของการคำนวณเป็นบวก ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องนำเอาส่วนต่าง ซึ่งเรียกว่า “มูลค่าเพิ่ม” ดังกล่าวไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษีนั้น โดยผู้ประกอบการมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ถ้าผลของการคำนวณเป็นลบ ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนนั้น แต่ยังคงมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและส่วนต่างดังกล่าว ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิที่จะนำไปใช้เครดิตภาษีในเดือนต่อไปหรือขอคืนภาษีซื้อได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๒/๓ ดังนั้น ผลต่างระหว่างยอดขายของผลผลิตกับยอดซื้อของวัตถุดิบจึงแสดงให้เห็นถึงมูลค่าเพิ่มของกิจการ^๘ โดยที่การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มควรจะต้องมีการจัดเก็บจากการนำเข้าสินค้าซึ่งเป็นต้นทุนของการผลิต การจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการทุกชนิด โดยไม่ควรมีข้อยกเว้นจึงจะทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ หากไม่จัดเก็บภาษีในขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งภาระภาษีจะตกอยู่กับผู้เสียภาษีในขั้นตอนถัดมาทันที ก็จะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรม

วิธีการจัดเก็บโดยการเครดิตภาษีดังกล่าวนั้น จำเป็นต้องมีเอกสารหลักฐานที่สำคัญในการคำนวณภาษี คือ ใบกำกับภาษี ดังนั้นผู้ประกอบการจดทะเบียนจึงมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ อย่างน้อย ๒ ฉบับ โดยผู้ประกอบการจะต้องส่งมอบต้นฉบับให้กับผู้ซื้อ ส่วนสำเนาใบกำกับภาษีผู้ประกอบการจะต้องเก็บรักษาไว้เพื่อตรวจสอบความถูกต้องต่อไป

๓.๑.๘ การเครดิตภาษีและการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อคำนวณตามข้อ ๓.๑.๗ แล้ว หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น แต่หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษี หรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามส่วน และภาษีซื้อที่มีได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีตามที่กล่าวแล้วนั้น เพราะมีเหตุจำเป็นตามที่อธิบดี

^๖ ประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๗/๑ (๑๗) ได้ให้ความหมายของคำว่า “ภาษีขาย” ว่าหมายถึง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อขายสินค้าหรือให้บริการ หากภาษีขายเกิดขึ้นในเดือนภาษีใดก็เป็นภาษีขายของเดือนนั้น โดยไม่คำนึงว่าสินค้าที่ขายหรือบริการที่ให้นั้นจะซื้อมาหรือเป็นผลมาจากการผลิตในเดือนใดก็ตาม

^๗ ประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๗/๑ (๑๘) ได้ให้ความหมายของคำว่า “ภาษีซื้อ” ว่าหมายถึง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้จ่ายให้กับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เมื่อซื้อสินค้าหรือรับบริการมาเพื่อใช้ในการประกอบการของตน หากภาษีซื้อเกิดขึ้น ในเดือนภาษีใดก็เป็นภาษีซื้อของเดือนนั้นโดยไม่คำนึงว่าสินค้าที่ซื้อมานั้นจะขายหรือนำไปใช้ในการผลิตในเดือนใดก็ตาม

^๘ จงรัก ระรวยทรง. จากภาษีการค้าสู่ภาษีมูลค่าเพิ่ม. กรุงเทพฯ: นิติธรรม, ๒๕๓๓, หน้า ๑๒๖ – ๑๒๙.

กำหนด ให้มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้ แต่ต้องไม่เกินสามปี นับจากวันที่ได้มีการออกใบกำกับภาษี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๒/๓

ทั้งนี้ หากผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีเครดิตภาษีเหลืออยู่จากการคำนวณภาษีแต่ละเดือนภาษีใด (ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย) มีความประสงค์จะนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่นั้นไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดจากเดือนภาษีที่คำนวณนั้น (ไม่ประสงค์ขอคืนเป็นเงินสด) ก็มีสิทธิกระทำได้ และหากในเดือนภาษีที่นำเครดิตภาษีไปชำระยังมีเครดิตภาษีคงเหลืออยู่อีก ก็ให้มีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปได้ ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ใช้สิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษี ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒๔๒) พ.ศ. ๒๕๓๔ มาตรา ๓ ซึ่งออกตามความในประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๔

สำหรับการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวนี้ ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนที่มีสิทธิได้รับคืนภาษี มีสิทธิเลือกขอคืนภาษีเป็นเงินสด พร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการของเดือนภาษี (ภ.พ. ๓๐) เป็นแบบที่มีรายการคำร้องขอคืนภาษีรวมอยู่ด้วย หรือจะเลือกเป็นเครดิตนำไปหักออกจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องชำระในเดือนถัดไปได้ โดยในการขอคืนภาษีไม่จำเป็นต้องยื่นเอกสารหลักฐานเพิ่มเติมใด ๆ กรมสรรพากรจะคืนภาษีให้เดือนต่อเดือน หากการพิจารณาล่าช้ากว่ากำหนด เนื่องจากการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ ๑ ต่อเดือน ทั้งนี้ ตามเงื่อนไขและวิธีการที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

๓.๑.๙ สิทธิประโยชน์ทางภาษีมูลค่าเพิ่ม^๔

สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรเป็นมาตรการในการส่งเสริมการลงทุนและควบคุมการบริโภคภายในประเทศ แต่ก็มีกีดกันสิทธิประโยชน์ทางภาษีไปใช้เป็นเครื่องมือในการกระทำทางทุจริต ในส่วนนี้จะนำเสนอเฉพาะสิทธิประโยชน์ทางภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นกรณีศึกษา กล่าวคือระบบภาษีมูลค่าเพิ่มให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิขอคืนภาษีที่ได้เสียไปแล้ว โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๒/๓ ซึ่งเป็นจุดเด่นของระบบภาษี โดยมีมูลเหตุที่ทำให้มีการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ๗ สาเหตุ สรุปได้ดังนี้

(๑) มูลเหตุจากกรณีให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนใช้อัตราภาษีร้อยละ ๐

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๐/๑ ได้กำหนดให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ ๐ ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการบางประเภท ทำให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่

^๔ ประสิทธิ์ ดวงตะวงษ์. มาตรการทางกฎหมายในการป้องกันและปราบปรามการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทุจริต. มหาวิทยาลัยรามคำแหง, ๒๕๔๓, หน้า ๗๖ - ๘๒.

ไม่มีภาษีขายแต่มีภาษีซื้อ ได้ถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่นเรียกเก็บตอนซื้อสินค้า ดังนั้นจึงขอภาษีซื้อคืนได้ทั้งจำนวน ได้แก่ การส่งออกสินค้าที่มีใช้สินค้าซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๓) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดไว้ว่า เฉพาะการให้บริการรับจ้างทำของประเภทรับบริการประกันวินาศภัย สำหรับทรัพย์สินในต่างประเทศและสินค้าที่ส่งออกเท่านั้น แต่ไม่รวมถึงการให้บริการจัดนำเที่ยวในต่างประเทศ เป็นต้น

(๒) มูลเหตุจากกรณีมีการลงทุนในสินค้าทุน (Capital Goods)

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่บังคับใช้ในประเทศไทยนั้น เป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่มประเภทการบริโภค ซึ่งไม่เก็บภาษีจากการลงทุน จึงเป็นระบบภาษีที่เอื้อต่อการลงทุนและการผลิต เมื่อผู้ประกอบการได้ซื้อสินค้าทุนก็ย่อมมีสิทธิที่จะนำภาษีซื้อมาหักออกจากภาษีขายได้ทั้งจำนวน ซึ่งมีความเป็นไปได้ที่ภาษีซื้อจะมากกว่าภาษีขาย เนื่องจากสินค้าทุนจะมีราคาสูงมาก ดังนั้นในรอบเวลาภาษีนั้น ๆ ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวจึงย่อมมีสิทธิได้รับภาษีที่ได้ชำระไว้แล้วคืน

(๓) มูลเหตุจากกรณีมีการลงทุนในสินค้าคงคลัง

กรณีนี้เกิดจากการผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ซื้อสินค้าจำนวนมากเพื่อผลิตหรือเพื่อขาย แต่ในรอบเวลาภาษีนั้นปรากฏว่ามีการขายสินค้าได้น้อยกว่าที่มีการลงทุนซื้อสินค้า จึงทำให้สินค้าในคลังสินค้าเพิ่มขึ้น ซึ่งจะเป็นผลให้รอบเวลาภาษีนั้นมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ทำให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิขอภาษีที่ได้ชำระไว้แล้วคืน

(๔) มูลเหตุจากกรณีขายสินค้าต่ำกว่าทุน

กรณีนี้มักจะพบเห็นกันโดยทั่วไป กล่าวคือ มีการขายสินค้าต่ำกว่าทุน ซึ่งเกิดจากสาเหตุสินค้าเสื่อมสภาพ สินค้าชำรุด สินค้าเสียหาย สินค้าล้าสมัยหรือสินค้าใหม่ที่ต้องการประชาสัมพันธ์ เป็นต้น อันจะเป็นผลให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายในรอบเวลาภาษีที่มีเหตุการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้นได้

(๕) มูลเหตุจากกรณีมีการเสียภาษีไ้เกินกว่ากฎหมายบัญญัติ

กรณีนี้เกิดขึ้นเมื่อได้มีการเสียภาษีหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ผิด เกิน หรือซ้ำ เช่น มีการหลงลืมจึงได้ชำระหรือนำส่งภาษีจำนวนหนึ่งอีกครั้ง หรือมีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มผิดพลาดไป ทำให้ภาษีที่ชำระไปแล้วมากกว่าจำนวนภาษีที่ควรชำระ เป็นต้น

(๖) มูลเหตุจากกรณีมีการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียจากการนำเข้า

กฎหมายศุลกากรได้กำหนดให้ผู้นำเข้าสามารถขอคืนอากรได้ ซึ่งผลของการคืนอากรได้นี้จะทำให้ผู้นำเข้าซึ่งได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้วในขณะนำเข้าต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มลดลงด้วย เนื่องจากอากรตามกฎหมายศุลกากรนั้นให้ถือเป็นฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

ดังนั้น เมื่ออากรลดลงภาษีมูลค่าเพิ่มจึงต้องลดลงตามไปด้วย เช่น กรณีคืนอากรนำเข้าสำหรับของส่งกลับ หรือกรณีคืนอากรสำหรับผู้นำเข้าที่เสียอากรเกิน เป็นต้น

(๗) มูลเหตุจากกรณีตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน (BOI)

กรณีนี้เกิดขึ้นเนื่องจากผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ชำระอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนที่จะคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะได้พิจารณาอนุมัติให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวเป็นผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน มีผลทำให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ซึ่งจะต้องมีการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยเช่นกัน

๓.๒ ภาษีศุลกากรตามกฎหมายไทย

๓.๒.๑ หลักการและเหตุผลของการจัดเก็บภาษีศุลกากร

(๑) การจัดเก็บภาษีศุลกากรเพื่อเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาล เรียกว่า พิกัดเพื่อรายได้ (Revenue Tariff) รายได้จากการจัดเก็บจากภาษีศุลกากรนั้น จะเป็นรายได้หลักอีกทางหนึ่งของรัฐบาลในการนำงบประมาณมาบริหารประเทศ ซึ่งมีข้อสังเกตว่า โดยหลักนั้นรายได้จากภาษีศุลกากรจะมีความสัมพันธ์ในทางตรงกันข้ามกับระดับของการพัฒนาประเทศ ซึ่งในประเทศที่กำลังพัฒนามักจะมีสัดส่วนการพึ่งพารายได้จากภาษีศุลกากรค่อนข้างสูง โดยเฉพาะรายได้จากอากรขาเข้า เพราะในระยะนั้นความต้องการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศมีมาก และเป็นภาษีที่จัดเก็บได้ง่าย และผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้ที่เกี่ยวข้องได้^{๑๐}

(๒) การจัดเก็บภาษีศุลกากรเพื่อคุ้มกันอุตสาหกรรมภายในประเทศ เรียกว่า พิกัดป้องกัน (Protective Tariff) เนื่องจากภาษีศุลกากรเป็นภาษีที่เก็บจากสินค้าที่นำเข้าหรือส่งออกนอกราชอาณาจักรเท่านั้น ไม่ได้เก็บจากสินค้าชนิดเดียวกันที่ผลิตภายในประเทศ ดังนั้น ภาษีศุลกากรที่จัดเก็บจากสินค้าที่นำเข้าจึงมีหน้าที่หลักอีกหน้าที่หนึ่งในการคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศโดยจะมีลักษณะเป็นกำแพงภาษีเพื่อกันสินค้าจากต่างประเทศไม่ให้เข้ามาแข่งขันกับสินค้าที่ผลิตภายในประเทศอย่างเท่าเทียมกัน โดยประเทศกำลังพัฒนามิใช่เป็นเครื่องมือ^{๑๑}

(๓) การจัดเก็บภาษีศุลกากรเพื่อพัฒนาอุตสาหกรรมภายในประเทศหรือเพื่อชดเชย เรียกว่า พิกัดทดแทนหรือพิกัดชดเชย (Compensatory Tariff) เนื่องจากสินค้าบางรายการที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร เป็นสินค้าที่สามารถผลิตได้ภายในประเทศซึ่งสินค้าที่ผลิตภายในประเทศดังกล่าวนั้นมีภาระจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตหรือภาษีอื่น ๆ ดังนั้นรัฐบาลก็จะ

^{๑๐} ปรีดา นาคเนาวิม. เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร ๑. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยรามคำแหง, ๒๕๒๘. หน้า ๑๕๒.

^{๑๑} เรื่องเดียวกัน.

จัดเก็บภาษีขาเข้าสินค้าที่มาจากต่างประเทศในสัดส่วนเดียวกัน ซึ่งจะก่อให้เกิดการพัฒนาอุตสาหกรรมภายในประเทศ และก่อให้เกิดการแข่งขันกับสินค้าที่ผลิตจากต่างประเทศ^{๑๒}

(๔) การจัดเก็บภาษีศุลกากรเพื่อรักษาเสถียรภาพภายนอกของระบบเศรษฐกิจ หากประเทศประสบปัญหาเกี่ยวกับเสถียรภาพภายนอกของระบบเศรษฐกิจ คือ เสถียรภาพของดุลการค้า และดุลการชำระเงิน รัฐบาลสามารถปรับพิกัดอัตราภาษีศุลกากรที่จัดเก็บจากสินค้าบางประเภทให้สูงขึ้น เช่น สินค้าฟุ่มเฟือย เป็นต้น ซึ่งจะมีผลทำให้ราคาสินค้าดังกล่าวสูงขึ้น และปริมาณการนำเข้าสินค้านั้นจะลดลง อันจะมีผลทำให้ดุลการค้าและดุลการชำระเงินมีเสถียรภาพมากขึ้น^{๑๓}

(๕) การจัดเก็บภาษีศุลกากรเพื่อเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพราคาของผู้ผลิต (Producer's Prices) และดูดซับกำไรส่วนเกินจากผู้ส่งออก โดยการรักษาเสถียรภาพของราคาผู้ผลิต คือ ราคาที่ผู้ผลิตได้รับซึ่งจะมีผลต่อรายได้ของผู้ผลิต จะกระทำได้โดยการกำหนดอัตราภาษีของสินค้าออกให้มีลักษณะเป็นอัตราเลื่อนได้ (Sliding scale) โดยทั่วไปจะกระทำกับสินค้าเกษตรที่มีตลาดต่างประเทศแน่นอน เช่น หากสินค้าที่ส่งออกมีราคาไม่เกิน ๑๐๐ บาท ให้ยกเว้นอากร แต่หากเกิน ๑๐๐ บาท ให้คิดอากรเฉพาะส่วนที่เกิน คือ หากเกิน ๑๐๐ บาท แต่ไม่เกิน ๑๒๐ บาท ให้คิดอากรร้อยละ ๑๐ แต่หากเกิน ๑๒๐ บาท เป็นต้นไป คิดอากร ร้อยละ ๒๐ บาท เป็นต้น ส่วนการดูดซับกำไรส่วนเกินจากผู้ส่งออกนั้นจะกระทำในกรณีที่สินค้าขึ้นปฐมที่ส่งออกนั้นมีกำไรส่วนเกิน^{๑๔}

(๖) การจัดเก็บภาษีศุลกากรเพื่อเป็นเครื่องมือในการแก้ไขปัญหาสังคม หรือเป็นการกีดกันสินค้าบางประเภท ทั้งนี้ โดยการกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรสินค้านำเข้าเข้ามาในราชอาณาจักรให้สูงเพื่อกีดกันสินค้าบางประเภท เช่น สินค้าฟุ่มเฟือย หรือสินค้าที่เป็นอันตรายต่อสุขภาพอนามัย เป็นต้น

๓.๒.๒ ความหมายของ “ภาษีศุลกากร”

ภาษีศุลกากร ตามความหมายในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ นั้น ได้ให้ความหมายของคำว่า “อากร” ไว้ในมาตรา ๔ ว่า “อากร” หมายความว่า อากรศุลกากรที่จัดเก็บกับของที่นำเข้าเข้ามาในหรือส่งออกป็นอกราชอาณาจักรตามพระราชบัญญัตินี้และกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่นที่กำหนดให้เป็นอากรศุลกากร”

ดังนั้นอาจจะให้ความหมายอย่างกว้าง ๆ ตามกฎหมายได้ว่า ภาษีศุลกากรหมายถึง ภาษีอากรที่จัดเก็บกับของที่นำเข้าเข้ามาในหรือส่งออกป็นอกราชอาณาจักรตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งสอดคล้องกับที่นักวิชาการหลายท่านได้ให้ไว้ ดังนี้

^{๑๒} สมคิด บางโม. ภาษีอากรธุรกิจ. กรุงเทพฯ : วิทย์พัฒน์, ๒๕๕๗, หน้า ๓๑๙.

^{๑๓} บุญธรรม ราชรักษ์, เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย. พิมพ์ครั้งที่ ๑ (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, ๒๕๕๐), หน้า ๑๘๘ - ๑๘๙.

^{๑๔} เพิ่งอ้าง.

บุญชนะ อรรถการ ได้ให้ความหมายไว้ว่า “ภาษีศุลกากร หมายถึง ภาษีการขาย (Sales Tax) หรือภาษีสิ่งของ (Commodity Tax) ซึ่งเก็บจากสินค้าขาเข้าและสินค้าขาออก”^{๑๕}

ปรีดา นาคเนาทิม ได้ให้ความหมายไว้ว่า “ภาษีศุลกากร หมายถึง ภาษีที่เก็บจาก โภคภัณฑ์ (Tax on Commodity) อย่างหนึ่ง จากสินค้านำเข้าหรือส่งออก”^{๑๖} และ

สมคิด บางโม ได้ให้ความหมายไว้ว่า “ภาษีศุลกากร หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๔๖๙ และกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๔๖๙ โดยเรียกเก็บจากสิ่งของที่นำเข้ามาหรือส่งออกนอกราชอาณาจักร”^{๑๗}

๓.๒.๓ ลักษณะและหลักการจัดเก็บภาษีศุลกากร^{๑๘}

ภาษีศุลกากรจะเก็บเฉพาะจากของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกนอกประเทศตามที่ กฎหมายกำหนด โดยของที่นำเข้ามาในประเทศนั้นจะต้องเป็นของที่ใช้บริโภคภายในประเทศ หรือ เข้าสู่วงจรเศรษฐกิจภายในประเทศโดยตรง ซึ่งของบางประเภทได้รับการยกเว้นอากร ได้แก่

(๑) นำเข้ามาแล้วแต่ไม่ได้ใช้บริโภคภายในประเทศ ซึ่งสินค้าไม่ได้เข้ามาสู่วงจร เศรษฐกิจภายในประเทศ

(๒) นำเข้ามาใช้บริโภคภายในประเทศแต่ไม่กระทบต่อระบบเศรษฐกิจ เช่น ของ ใช้ส่วนตัว เป็นต้น

กฎหมายเกี่ยวกับพิกัดอัตราศุลกากรกำหนดให้จัดเก็บอากรไว้ ๓ วิธี คือ

(๑) เก็บอากรตามราคา โดยเก็บเป็นอัตราร้อยละของราคาสินค้า แบ่งได้เป็น ๒ กรณี คือ หากเป็นอากรขาเข้าจะเก็บจากราคาแท้จริงของสินค้าในตลาด (ราคาขาย) เป็นราคา C.I.F. ซึ่งเป็นราคารวมค่าประกันภัยและค่าขนส่งจนถึงท่าเรือในประเทศ แต่หากเป็นอากรขาออก หาก สินค้าประเภทใดไม่ประกาศราคาให้ใช้ราคา F.O.B. ซึ่งเป็นราคาสินค้ารวมค่าระวางและค่าขนส่ง สินค้าลงเรือแต่ไม่รวมค่าประกันภัย (หรือราคาตามประกาศของอธิบดีกรมศุลกากร)

(๒) เก็บอากรตามสภาพ โดยสามารถแบ่งเก็บได้ ๔ กรณี คือ ตามน้ำหนัก ตาม ปริมาตร ตามความยาว และตามจำนวน

(๓) เก็บอากรตามราคาและตามสภาพ โดยให้เลือกวิธีที่ได้อากรมากกว่ากัน ระหว่างเก็บตามราคา หรือเก็บตามสภาพ

^{๑๕} บุญชนะ อรรถการ, **ทฤษฎีภาษีและทางปฏิบัติ (Tax theory and practice)**, พิมพ์ครั้งที่ ๑ (พระนคร: โรงพิมพ์รุ่งเรืองธรรม, ๒๕๐๑), หน้า ๗๕.

^{๑๖} ปรีดา นาคเนาทิม. อ้างแล้ว (๑๐), หน้า ๑๕๑.

^{๑๗} อ้างแล้ว (๑๒) , หน้า ๓๑๙.

^{๑๘} เรื่องเดียวกัน.

๓.๒.๔ พิกัดอัตราศุลกากร^{๑๙}

พิกัดอัตราศุลกากร หมายถึง อัตราที่กำหนดโดยกฎหมายให้จัดเก็บภาษีอากรสำหรับสินค้าเข้าและสินค้าออก โดยอัตราภาษีศุลกากร แบ่งเป็น ๒ ส่วน คือ

(๑) พิกัดศุลกากร คือ การจำแนกประเภทสินค้าออกเป็นประเภท โดยจัดหมวดหมู่ของให้เป็นระบบ เพื่อประโยชน์ในทางด้านการจัดเก็บภาษี สถิติ การค้าระหว่างประเทศ การเก็บค่าธรรมเนียมและการขนส่ง เป็นต้น

(๒) อัตราอากร หรือ อัตราศุลกากร คือ ส่วนที่กำหนดว่าของประเภทใดต้องชำระอากรในอัตราเท่าใด ซึ่งมี ๒ แบบ คือ

๑. ระบบพิกัดอัตราเดี่ยว (Single column tariffs) เป็นระบบที่กำหนดอัตราอากรเพื่อเรียกเก็บจากการนำเข้าสินค้า หรือการส่งออกสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งไว้เพียง อัตราเดียว ไม่ว่าสินค้านั้นจะนำเข้ามาจากประเทศใด หรือส่งออกไปยังประเทศใด

๒. ระบบพิกัดอัตราซ้อน (Multiple column tariffs) เป็นระบบที่กำหนดอัตราอากรเพื่อเรียกเก็บภาษีจากการติดต่อทางการค้าระหว่างประเทศจากสินค้าใดสินค้าหนึ่ง หลายอัตรา กล่าวคือ จะมีอัตราสำหรับใช้ทั่วไปอัตราหนึ่ง และอัตราที่เรียกเก็บต่ำกว่าหรือสูงกว่าอัตราทั่วไปอีกอัตราหนึ่ง โดยที่อัตราที่เรียกเก็บต่ำกว่าอัตราทั่วไปจะใช้เรียกเก็บเฉพาะสินค้าที่นำเข้าจากประเทศที่ได้รับการอนุเคราะห์ผ่อนปรน ส่วนอัตราที่เรียกเก็บสูงกว่าอัตราทั่วไปจะใช้เพื่อตอบโต้ทางการค้ากับบางประเทศที่มีการอุดหนุนการส่งออกในรูปแบบต่าง ๆ

๓.๒.๕ สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากร

(๑) การคืนอากรเพื่อการส่งออก ตามมาตรา ๒๙ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ (เดิมเป็นมาตรา ๑๙ ทวิ) กำหนดให้ผู้นำเข้าของเข้ามาในราชอาณาจักรและเสียอากรแล้ว เพื่อใช้สำหรับผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใด หากส่งของที่ได้จากการดำเนินการดังกล่าวออกไป นอกราชอาณาจักร หรือส่งไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือหรืออากาศยานที่เดินทางออกไปนอกราชอาณาจักร ให้มีสิทธิขอคืนอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรนั้น ตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

๑. ต้องพิสูจน์ได้ว่าได้ผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใด ด้วยของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร

๒. ต้องพิสูจน์ได้ว่าของที่นำไปใช้ในการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใดนั้นมีปริมาณไม่เกินที่อธิบดีประกาศกำหนด

๓. ได้ส่งของที่ได้จากการผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใดนั้นออกไป นอกราชอาณาจักรภายในกำหนดหนึ่งปีนับแต่วันที่นำของที่ใช้ในการผลิต ผสม

^{๑๙} อ้างแล้ว (๑๐), หน้า ๑๙๐.

ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใดเข้ามาในราชอาณาจักร เว้นแต่มีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่อาจส่งของดังกล่าวออกไป ภายในกำหนดหนึ่งปี ให้อธิบดีขยายระยะเวลาได้ แต่ต้องไม่เกินหกเดือน และ

๔. ต้องขอคืนอากรภายในกำหนดหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร เว้นแต่อธิบดีจะขยายระยะเวลาให้แต่ต้องไม่เกินหกเดือน

การขอคืนอากร การพิสูจน์ของการส่งของออกไป และการคืนอากร ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

กรมศุลกากรได้กำหนดขั้นตอนในการขอคืนอากรตามมาตรา ๒๙ ไว้ ๖ ขั้นตอน คือ ๑) การขออนุมัติหลักการ ๒) การยื่นสูตรการผลิต ๓) การยื่นตารางโอนสิทธิ์ ๔) การขอผ่อนผันยื่นชุดคำขอคืนอากร หลังส่งออก ๖ เดือน ๕) การยื่นชุดคำขอคืนอากร และ ๖) การเรียกเก็บอากรสำหรับวัตถุดิบที่นำเข้า แบบวางประกันแล้วไม่ได้นำมาผลิตส่งออก

(๒) การชดเชยค่าภาษีอากร เป็นมาตรการของรัฐเพื่อสนับสนุนให้มีการส่งสินค้าที่ผลิตในประเทศไทยออกไปจำหน่ายในต่างประเทศให้มากขึ้น เพื่อเพิ่มโอกาสในการแข่งขันการขายสินค้าในตลาดโลกด้วยวิธีการให้ความช่วยเหลือทางภาษีอากร โดยการลดภาระภาษีอากรทางอ้อมซึ่งมีอยู่ในต้นทุนการผลิตและชดเชยให้เป็นบัตรภาษี ทั้งนี้ เป็นไปตามพระราชบัญญัติชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๒๔ โดยผู้มีสิทธิได้รับเงินชดเชยค่าภาษีอากรตามกฎหมาย ได้แก่

๑. ผู้ส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร หรือผู้ที่ขายสินค้าภายในประเทศให้แก่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ หรือผู้ที่ขายสินค้าให้แก่องค์กรระหว่างประเทศหรือหน่วยงานที่มีสิทธินำสินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักรโดยได้รับการยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

๒. ผู้มีสิทธิได้รับเงินชดเชยจะต้องไม่ได้ใช้สิทธิคืนหรือยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากร ตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่นสำหรับสินค้าส่งออก

๓. การส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศต้องปฏิบัติให้ถูกต้องครบถ้วนตามกฎหมายศุลกากรและได้รับชำระเงินค่าขายสินค้าจากต่างประเทศ แต่หากเป็นการส่งออกเพื่อวัตถุประสงค์อื่นที่ไม่ใช่ทางการค้าเช่น การส่งออกเพียงเพื่อเป็นตัวอย่าง หรือเพื่อการวิเคราะห์ หรือเพื่อการอื่นที่มีได้จำหน่าย ไม่สามารถขอรับเงินชดเชยในกรณีนี้ได้

(๓) คลังสินค้าทัณฑ์บน คือ คลังสินค้าซึ่งใช้เป็นที่ตรวจของและเก็บรักษาของที่นำเข้าโดยให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ส่งออกให้ได้รับการงดเว้นการเก็บอากรขาเข้าและขาออกแก่ของที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ และเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกไปยังนอกประเทศ ซึ่งเป็นมาตรการส่งเสริมการส่งออกอย่างหนึ่งของรัฐ ที่มีหลักการว่าจะเก็บอากรหากเอาของออกจากอารักขาของคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อบริโภคในประเทศ และจะยกเว้นอากรหากเอาของออกจาก

คลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ถือเป็นการให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ส่งออกตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขของคลังสินค้าทัณฑ์บนที่ตั้งขึ้น^{๒๐}

มาตรา ๑๑๖ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ ได้วางหลักการของคลังสินค้าทัณฑ์บนให้ชัดเจนมากยิ่งขึ้น โดยกำหนดให้ คลังสินค้าทัณฑ์บนดำเนินการได้เฉพาะในเรื่องต่อไปนี้ คือ

๑. เก็บของในคลังสินค้าทัณฑ์บน
๒. แสดงและขายของที่เก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน
๓. ผลิต ผสม ประกอบ บรรจุ หรือดำเนินการด้วยวิธีอื่นใดกับของที่เก็บไว้ใน

คลังสินค้าทัณฑ์บน

โดยสิทธิประโยชน์ที่ผู้ประกอบการจะได้รับจากคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรา ๑๒๖ และมาตรา ๑๒๗ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ โดยมาตรา ๑๒๖ วรรคแรก กำหนดให้ยกเว้นการเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกแก่ของที่ปล่อยออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บนเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น และวรรคสองกำหนดให้การปล่อยของออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน หากเป็นการโอนเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนอื่นหรือจำหน่ายให้แก่ผู้นำของเข้าตามมาตรา ๒๙ หรือผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่น ให้ถือว่าเป็นการส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน และวรรคสามกำหนดให้การรับของที่ได้อินหรือจำหน่ายตามวรรคสอง ให้ถือว่าเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำเข้าสำเร็จในเวลาที่ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน

มาตรา ๑๒๗ กำหนดให้ของใดที่มีกฎหมายบัญญัติให้ได้รับการยกเว้นหรือคืนอากร เมื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร หากนำของนั้นเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามมาตรา ๑๑๖ (๒) หรือ (๓) ให้ได้รับยกเว้นหรือคืนอากร โดยให้ถือว่าของนั้นได้ส่งออกนอกราชอาณาจักรในเวลาที่ได้นำของเช่นนั้นเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน

(๔) เขตปลอดอากร (Free Zone) หมายถึง เขตพื้นที่ที่กำหนดไว้สำหรับการประกอบอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือกิจการอื่นที่เป็นประโยชน์แก่การพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ ซึ่งผู้ใดที่ประสงค์จะจัดตั้งเขตปลอดอากรจะต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมศุลกากรตามที่ยกเว้นไว้ในมาตรา ๑๓๖ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ โดยสิทธิประโยชน์ที่ผู้ประกอบการในเขตปลอดอากรจะได้รับ เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรา ๑๓๗ กล่าวคือ ของที่นำเข้าไปในเขตปลอดอากรจะได้รับยกเว้นหรือคืนอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ ยกตัวอย่างเช่น ให้ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่ได้นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อนำเข้าในเขตปลอดอากร ได้แก่ ของที่เป็นเครื่องจักร อุปกรณ์ เครื่องมือและเครื่องใช้ รวมทั้งส่วนประกอบของของดังกล่าวที่จำเป็นต้องใช้

^{๒๐} ดูรายละเอียดเพิ่มเติมใน พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๑๑๑, ๑๑๔, ๑๑๖, ๑๒๔ และ ๑๒๖

ในการประกอบอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือกิจการอื่นใดที่เป็นประโยชน์แก่ทางเศรษฐกิจของประเทศ หรือให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศเข้าไปในเขตปลอดอากร หรือให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ ๐ ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าสินค้าในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากรเฉพาะสินค้าที่ต้องเสียอากรขาออกหรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เป็นต้น^{๒๑}

(๕) เขตประกอบการเสรี (freetrade zone) คือ เขตพื้นที่ที่กำหนดไว้สำหรับการประกอบอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือกิจการอื่นที่เกี่ยวข้องกับการประกอบอุตสาหกรรมหรือพาณิชยกรรม เพื่อประโยชน์ในทางเศรษฐกิจ การรักษาความมั่นคงของรัฐ สุสวัสดิภาพของประชาชน การจัดการด้านสิ่งแวดล้อม หรือความจำเป็นอื่น โดยของที่เข้าไปในเขตดังกล่าวจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร และค่าธรรมเนียมเพิ่มขึ้นตามที่กฎหมายบัญญัติ ทั้งนี้ เป็นไปตามพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๒๒ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากรในเขตประกอบการเสรี มีอยู่ด้วยกันหลายประการ ยกตัวอย่างเช่น การได้รับยกเว้นค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน อากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตสำหรับเครื่องจักร อุปกรณ์เครื่องมือและเครื่องใช้ หรือของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและนำเข้าไปในเขตประกอบการเสรีเพื่อใช้ในการผลิตสินค้า หรือเพื่อพาณิชยกรรม การได้รับยกเว้นอากรขาออก ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตสำหรับของซึ่งได้นำเข้ามา ตามมาตรา ๔๘ แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๒๒ รวมทั้งผลิตภัณฑ์ สิ่งพลอยได้ และสิ่งอื่นที่ได้จากการผลิตแล้วส่งออก การได้รับยกเว้นหรือคืนค่าภาษีอากรสำหรับของที่มิมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายให้ได้รับยกเว้น หรือ คืนค่าภาษีอากร เมื่อได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรตามที่กฎหมายบัญญัติ ซึ่งของที่นำเข้าไปในเขตประกอบการเสรีได้รับสิทธิประโยชน์เช่นเดียวกับเขตปลอดอากร เป็นต้น

(๖) การส่งเสริมการลงทุน (BOI) เป็นมาตรการหนึ่งของรัฐเพื่อดึงดูดนักลงทุนจากต่างประเทศให้เข้ามาลงทุนในประเทศไทยในกิจการใด ๆ ที่รัฐให้ความสำคัญ โดยสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนซึ่งเป็นหน่วยงานหลักที่มีหน้าที่รับผิดชอบด้านการส่งเสริมการลงทุน โดยจะให้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากรแก่ผู้ประกอบการในเขตส่งเสริมการลงทุน ทั้งนี้เป็นไปตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติการส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ โดยกรมศุลกากรจะมีหน้าที่ในการควบคุม ดูแลและรับผิดชอบในเรื่องภาษีอากรของรัฐ และเพื่อการส่งเสริมการส่งออกแก่ผู้ประกอบการ ซึ่งจะต้องกำหนดระเบียบปฏิบัติสำหรับการปฏิบัติในการนำเข้าเครื่องจักร และวัตถุดิบของผู้ประกอบการที่ได้รับอนุมัติจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนให้ได้รับสิทธิประโยชน์ต่าง ๆ ด้านภาษีอากรขาเข้า รวมไปถึงควบคุมดูแล อำนวยความสะดวกและให้คำแนะนำแก่ผู้ประกอบการในส่วนที่เกี่ยวกับสิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากร สำหรับสิทธิประโยชน์ที่

^{๒๑} ดูรายละเอียดเพิ่มเติมใน พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๑๓๗ และมาตรา ๑๕๑ - ๑๕๖.

ผู้ประกอบการจะได้รับ เช่น ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรหรือได้รับลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรลงเหลือกึ่งหนึ่ง หรือได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา ๓ ปี หรือในบางเขตจะเพิ่มขึ้นเป็น ๗ - ๘ ปี หรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น สำหรับส่วนที่ผลิตเพื่อการส่งออกเป็นระยะเวลา ๑ - ๕ ปี แล้วแต่เขตที่โรงงานตั้งอยู่ เป็นต้น^{๒๒}

๓.๓ การบังคับใช้กฎหมายต่อกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย

ลักษณะของการกระทำความผิดที่เกี่ยวกับการทุจริต เกี่ยวกับผู้มีอิทธิพล และเกี่ยวกับภาษีอากร (ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร) ซึ่งเป็นความผิดต่อกฎหมายหลายฉบับ ดังจะกล่าวต่อไปนี้

๓.๓.๑ ประมวลกฎหมายอาญา

ในส่วนของความผิดที่เกี่ยวกับความสงบสุขของประชาชน ได้แก่ ความผิดฐานอั้งยี่ตามมาตรา ๒๐๙ ความผิดฐานช่องโจรตามมาตรา ๒๑๐ และความผิดฐานมั่วสุมทำให้เกิดความวุ่นวายในบ้านเมือง ตามมาตรา ๒๑๕ และกรณีถ้ามีเจ้าหน้าที่ของรัฐเข้าร่วมด้วยก็จะมีบทบัญญัติความผิดเกี่ยวกับความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ราชการ ตามมาตรา ๑๕๗ บัญญัติเป็นความผิดและบทลงโทษไว้

(๑) ความผิดฐานเป็นอั้งยี่

ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๒๐๙ ได้บัญญัติความผิดฐานเป็นอั้งยี่ไว้ซึ่งบังคับใช้กับการกระทำความผิดของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ ดังรายละเอียดต่อไปนี้

“มาตรา ๒๐๙ ผู้ใดเป็นสมาชิกของคณะบุคคลซึ่งปกปิดวิธีดำเนินการและมีความมุ่งหมายเพื่อการอันมิชอบด้วยกฎหมาย ผู้นั้นกระทำความผิดฐานเป็นอั้งยี่ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินเจ็ดปี และปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นสี่พันบาท

ถ้าผู้กระทำความผิดเป็นหัวหน้า ผู้จัดการหรือผู้มีตำแหน่งหน้าที่ในคณะบุคคลนั้นผู้นั้นต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสิบปี และปรับไม่เกินสองหมื่นบาท”

จากบทบัญญัติดังกล่าว จะเห็นได้ว่า ความผิดฐานเป็นอั้งยี่เป็นการกระทำความผิดของคณะบุคคลซึ่งมีสมาชิกรวมตัวของคนตั้งแต่สองคนขึ้นไป มีการร่วมประชุมปรึกษาหารือ

^{๒๒} ดูรายละเอียดเพิ่มเติมใน พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ และที่แก้ไขเพิ่มเติม มาตรา ๓๖, ๓๘ และ ๔๐ - ๔๒.

ร่วมกัน มีความมุ่งหมายเพื่อการอันมิชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งปกปิดวิธีการดำเนินการ ทั้งนี้ ความผิดสำเร็จเมื่อเข้าเป็นสมาชิกของคณะบุคคลไม่จำเป็นต้องกระทำการสำเร็จตามความมุ่งหมายนั้น

(๒) ความผิดฐานเป็นช่องโหว่และความผิดฐานสมคบ

ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๒๑๐ และมาตรา ๘๓ ได้บัญญัติความผิดฐานเป็นช่องโหว่และความผิดฐานสมคบไว้ ซึ่งบังคับใช้กับการกระทำความผิดของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ ดังรายละเอียดต่อไปนี้

“มาตรา ๒๑๐ ผู้ใดสมคบกันตั้งแต่ห้าคนขึ้นไปเพื่อกระทำความผิดอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่บัญญัติไว้ในภาค ๒ นี้ และความผิดนั้นมีกำหนดโทษจำคุกอย่างสูงตั้งแต่หนึ่งปีขึ้นไป ผู้นั้นกระทำความผิดฐานเป็นช่องโหว่ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินห้าปี หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ถ้าเป็นการสมคบเพื่อกระทำความผิดที่มีระวางโทษถึงประหารชีวิตจำคุกตลอดชีวิตหรือจำคุกอย่างสูงตั้งแต่สิบปีขึ้นไป ผู้กระทำต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สองปีถึงสิบปีและปรับตั้งแต่สี่พันบาทถึงสองหมื่นบาท”

จากบทบัญญัติดังกล่าว จะเห็นได้ว่า ความผิดฐานช่องโหว่เป็นการสมคบกันตั้งแต่ ๕ คนขึ้นไป เพื่อกระทำความผิดจำกัดเฉพาะความผิดในประมวลกฎหมายอาญาภาค ๒ เท่านั้น ซึ่งกฎหมายกำหนดให้มีโทษจำคุกตั้งแต่ ๑ ปีขึ้นไป แต่การกระทำความผิดตามกฎหมายอื่น เช่น ความผิดตามพระราชบัญญัติยาเสพติด ฯลฯ ไม่อยู่ในองค์ประกอบข้อนี้ แต่อาจเป็นความผิดฐานอื่นได้

ทั้งนี้ คำว่า “สมคบ” คือ การร่วมคบคิดกัน (ตามพจนานุกรม) คำว่าสมคบไม่มีในคำนิยาม แต่ในกฎหมายลักษณะอาญา ร.ศ. ๑๒๗ มาตรา ๖ ข้อ ๘ ได้ให้นิยามคำว่า “สมคบ” ว่า ถ้าบุคคลตั้งแต่ ๒ คนขึ้นไป สมรู้ด้วยกันเพื่อจะกระทำความผิด ท่านว่าคนเหล่านั้นสมคบกัน หรืออาจกล่าวได้ว่า ถ้าบุคคลตั้งแต่ ๒ คนขึ้นไป รู้เห็นเป็นใจ สมรู้ร่วมคบ หรือตกลงกันที่จะกระทำการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่ว่าจะโดยชัดแจ้งหรือโดยปริยาย ถือเป็นการสมคบ ซึ่งนำหลักเรื่องตัวการร่วมกันกระทำความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๘๓^{๒๓} มาเทียบเคียงในการตีความได้ ดังนั้น ถ้าบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปแสดงออกซึ่งความตกลงที่จะกระทำความผิดอย่างใดอย่างหนึ่งร่วมกัน ถือได้ว่าเป็นการสมคบกันแล้ว

ดังตัวอย่างเช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๘๒๙/๒๕๒๖ การสมคบกันเพื่อกระทำความผิดต้องมีการแสดงออกซึ่งความตกลงที่จะกระทำความผิดร่วมกัน มิใช่เพียงแต่มาประชุมหารือกันโดยมิได้ตกลงอะไรกันเลยหรือตกลงกันไม่ได้ และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๔๙๘๖/๒๕๓๓ ความผิดฐานช่องโหว่ตามมาตรา ๒๑๐ นั้น ผู้กระทำจะต้องสมคบกันเพื่อกระทำ

^{๒๓} มาตรา ๘๓ ในกรณีความผิดใดเกิดขึ้นโดยการกระทำของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป ผู้ที่ได้ร่วมกระทำความผิดด้วยกันนั้นเป็นตัวการ ต้องระวางโทษตามที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับความผิดนั้น

ความผิด กล่าวคือ จะต้องมีการร่วมคบคิดกันหรือแสดงออกซึ่งความตกลงจะกระทำความผิดร่วมกัน ในระหว่างผู้กระทำความผิดด้วยกัน จำเลยที่ ๑ ที่ ๒ ที่ ๓ และที่ ๕ เพียงแต่ร่วมเจรจากับเจ้าพนักงาน ตำรวจที่ไปล่อซื้อ โดยเสนอขายรถจักรยานยนต์ที่ถูกลักมาให้แก่เจ้าพนักงานตำรวจเท่านั้น จึงเป็น ลักษณะที่เป็นการกระทำต่อบุคคลภายนอก เมื่อจำเลยที่ ๑, ๒, ๓ และ ๕ มิได้คบคิดกันว่าจะกระทำความผิดร่วมกันรับของโจร จึงไม่มีความผิดฐานเป็นช่องโจร

ดังนั้น ถ้ามีการสมคบกันกระทำความผิด และได้ลงมือกระทำความผิด ไม่ว่า ความผิดนั้นจะกระทำได้สำเร็จหรือไม่ก็ตาม ความผิดฐานช่องโจรก็สำเร็จลงแล้ว และหากได้กระทำการตามที่สมคบกัน ก็จะทำให้เกิดความผิดขึ้นอีกส่วนหนึ่ง เป็นกรณีกรรมเดียวผิดกฎหมายหลายบท

ตัวอย่างเช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๗๑๙/๒๕๓๔ จำเลยกับพวกรวมห้า คนปรึกษากันว่าจะไปปล้นรถจักรยานยนต์เป็นการสมคบกันเพื่อกระทำความผิด และการกระทำความผิดที่สมคบกันเพื่อจะไปกระทำนั้นเป็นการปล้นทรัพย์ อันเป็นความผิดตามที่บัญญัติไว้ใน ภาค ๒ แห่งประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งมีโทษจำคุกอย่างสูงตั้งแต่สิบปีขึ้นไป การกระทำของ จำเลยจึงเป็นความผิดฐานช่องโจรตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๒๑๐ วรรคสอง และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๔๕๔๘/๒๕๔๐ จำเลยที่ ๑ - ๓ กับพวก รวม ๖ คน วางแผนกระทำการปล้นทรัพย์ของผู้เสียหายที่ ๒ อันเป็นความผิดตามที่บัญญัติไว้ในภาค ๒ แห่งประมวลกฎหมายอาญา จึงมีความผิดฐานช่องโจร เมื่อจำเลยที่ ๔ กับพวกไปปล้นร้านทองของผู้เสียหายที่ ๒ ตามแผนที่ร่วมกันวางไว้ จำเลยที่ ๑ - ๓ ผู้ร่วมวางแผนแม้ไม่ได้ไปปล้นด้วย ก็ย่อมมีความผิดฐานเป็นตัวการร่วมกับจำเลยที่ ๔ กับพวกด้วย ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๒๑๓ และความผิดฐานช่องโจรกับความผิดฐานปล้นทรัพย์เกี่ยวเนื่องกัน เพราะพวกจำเลยกระทำความผิดฐานช่องโจร เพื่อจะไปปล้นทรัพย์ จึงเป็นกรณีกรรมเดียวผิดกฎหมายหลายบทลงโทษฐานปล้นทรัพย์อันเป็นบทที่มีโทษหนักที่สุด

(๓) ความผิดฐานมั่วสุม ทำให้เกิดความวุ่นวายในบ้านเมือง

ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๒๑๕ ได้บัญญัติความผิดฐานมั่วสุมทำให้เกิดความวุ่นวายในบ้านเมือง ซึ่งบังคับใช้กับการกระทำความผิดของกลุ่มอิทธิพล ซึ่งนำไปสู่การทุจริต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ ดังรายละเอียดต่อไปนี้

“มาตรา ๒๑๕ ผู้ใดมั่วสุมกันตั้งแต่สิบคนขึ้นไป ใช้กำลังประทุษร้าย ชูเชิญชวน จะใช้กำลังประทุษร้ายหรือกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดให้เกิดการวุ่นวายขึ้นในบ้านเมือง ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ถ้าผู้กระทำความผิดคนหนึ่งคนใดมีอาวุธ บรรดาผู้ที่กระทำความผิดต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินสี่พันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ถ้าผู้กระทำความผิดเป็นหัวหน้า หรือเป็นผู้มีหน้าที่สั่งการในการกระทำความผิดนั้นต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินห้าปี หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

จากบทบัญญัติดังกล่าว จะเห็นได้ว่า ความผิดฐานมั่วสุมกันนั้นต้องมั่วสุมหรือชุมนุมกันตั้งแต่สิบคนขึ้นไป นอกจากนั้น ยังต้องมีการใช้กำลังประทุษร้าย ชูเชื้ญว่าจะใช้กำลังประทุษร้าย และกระทำการให้เกิดการวุ่นวายขึ้นในบ้านเมือง และหากผู้กระทำความผิดคนหนึ่งคนใดมีอาวุธ บรรดาผู้ร่วมกระทำความผิดต้องรับโทษหนักขึ้นไปอีก โดยกฎหมายไม่ได้บัญญัติไว้ว่าผู้ร่วมกระทำความผิดต้องรู้ ดังนั้นแม้ผู้ร่วมกระทำความผิดคนอื่นไม่รู้ก็ต้องรับผิดด้วย แต่หากว่าคนที่พกพาอาวุธไปด้วยได้ใช้อาวุธในการทำร้ายผู้อื่น การใช้อาวุธทำร้ายผู้อื่นเป็นเรื่องนอกเหนือเจตนาของผู้ที่ร่วมกระทำความผิดคนอื่นจึงไม่ต้องรับผิดในผลแห่งความตายนั่นด้วย

(๔) ความผิดฐานเจ้าพนักงานปฏิบัติหน้าที่หรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ

ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๑๕๗ ได้บัญญัติความผิดฐานเจ้าพนักงานปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ ซึ่งบังคับใช้กับการกระทำความผิดของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ ดังรายละเอียดต่อไปนี้

“มาตรา ๑๕๗ ผู้ใดเป็นเจ้าพนักงานปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ เพื่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด หรือปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริต ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ หนึ่งปีถึงสิบปี หรือปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองหมื่นบาทหรือ ทั้งจำทั้งปรับ”

ความผิดตามมาตรา ๑๕๗ ดังกล่าวนี ผู้ที่จะกระทำความผิดจะต้องเป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๑ (๑๖) ข้าราชการการเมือง ตามพระราชบัญญัติข้าราชการการเมือง พ.ศ. ๒๕๓๕ รวมทั้งลูกจ้างของกระทรวง ทบวง กรมต่าง ๆ และผู้ที่ได้รับการแต่งตั้งตามกฎหมายให้ปฏิบัติหน้าที่ราชการไม่ว่าจะประจำหรือชั่วคราว และไม่ว่าจะได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ก็ตาม หมายความว่า ผู้นั้นต้องเป็นผู้ปฏิบัติหน้าที่ราชการโดยได้รับการแต่งตั้งตามกฎหมาย บุคคลอื่นที่ไม่ได้เป็นเจ้าพนักงานย่อมไม่เข้าองค์ประกอบที่จะเป็นผู้กระทำความผิดตามมาตรานี้ได้สาระสำคัญของมาตรานี้ประกอบด้วยลักษณะหรือฐานความผิด ๒ ลักษณะ ดังนี้

๑) เจ้าพนักงานปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบเพื่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด

คำว่า “โดยมิชอบ” หมายถึง โดยมิชอบด้วยหน้าที่ที่เจ้าพนักงานมีอยู่ตามที่กฎหมายกำหนด แต่ถ้าการปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติไม่อยู่ในหน้าที่ราชการหรืออยู่ในหน้าที่แต่เป็นการกระทำที่ชอบด้วยหน้าที่โดยสุจริต ก็ไม่เป็นความผิด ดังนั้น หากมีหน้าที่ต้องปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ เพื่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้อื่น ก็ถือเป็นการกระทำความผิดตามมาตรานี้ได้

นอกจากนั้น สาระสำคัญอันเป็นองค์ประกอบความผิดมาตรานี้ คือ มูลเหตุจูงใจ อันเป็นการกระทำที่มี **“เจตนาพิเศษ”** โดยต้องการกระทำเพื่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด ซึ่งรวมถึงความเสียหายในทุก ๆ ด้านโดยไม่จำกัดเฉพาะความเสียหายที่เป็นทรัพย์สินเท่านั้น เช่น ทำให้เกิดความเสียหายแก่ชื่อเสียงหรือเสียหายแก่เสรีภาพ เป็นต้น

ตัวอย่างเช่น เจ้าพนักงานตำรวจจับผู้ที่กระทำความผิดฐานมีสุราผิดกฎหมายไว้ในครอบครอง แล้วทำร้ายร่างกายผู้ถูกจับกุม การทำร้ายนี้ไม่เกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ของตำรวจขณะจับกุม แต่เป็นการทำร้ายหลังการจับกุมแล้ว จึงไม่มีความผิดฐานปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๙๒/๒๔๗๙) แต่ถ้าเป็นพนักงานสอบสวน ในระหว่างสอบสวน ได้ทำร้ายผู้ต้องหาเพราะไม่ยอมรับสารภาพ เช่นนี้ เป็นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ เมื่อเกิดความเสียหายแก่เขาย่อมมีความผิดตามมาตรา ๑๓๙๙/๒๕๐๘) และตำรวจแก้มจับผู้เสียหายอ้างว่ากระทำความผิดฐานเมาสุราอาละวาดทั้งที่ไม่เป็นความจริง (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๔๔๔/๒๕๒๑) เป็นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบเพื่อให้เกิดความเสียหายจึงมีความผิดตามมาตรา ๑๓๙๙/๒๕๐๘) เป็นต้น

๒) เจ้าพนักงานปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริต

คำว่า “โดยทุจริต” ตามมาตรานี้ คือ การใช้อำนาจในหน้าที่เพื่อแสวงหาประโยชน์ที่มีควรได้โดยชอบด้วยกฎหมายสำหรับตนเองหรือผู้อื่นจากการปฏิบัติหน้าที่หรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่นั้น สารสำคัญ คือ ผู้กระทำความผิดซึ่งเป็นเจ้าพนักงานต้องมีหน้าที่” คือ การปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่ต้องเป็นการปฏิบัติตามหน้าที่ราชการ ดังนั้น หากไม่ใช้การปฏิบัติตามหน้าที่หรืออยู่ในหน้าที่ แม้กระทำโดยไม่ชอบหรือไม่สุจริต ก็ไม่เป็นความผิดตามมาตรา ๑๓๙๙

การปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริต สามารถพบได้ในหลายกรณี เช่น เจ้าพนักงานเทศบาลมีหน้าที่เก็บเงินหลักเอาใบเสร็จเก็บค่ากระแสไฟฟ้าซึ่งอยู่ในความดูแลของเจ้าหน้าที่อีกคนหนึ่งไป เพื่อไปเรียกเก็บค่ากระแสไฟฟ้าแล้วเอาเป็นประโยชน์ส่วนตัวเสีย ถือว่าเป็นการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริต (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๗๐๐/๒๕๐๓) หรือพนักงานที่ดินไม่โอนที่ดินตามคำสั่งนายอำเภอ โดยทุจริตและอาจเสียหายแก่ผู้อื่น (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๙๕๕/๒๕๑๒) หรือนายตำรวจจับคนนำพลอยหนีภาษีไม่นำส่งดำเนินคดี เอาพลอยไว้เสียเอง เป็นการปฏิบัติและละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริต (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๖๗๗/๒๕๒๕)

จากที่กล่าวมานั้น จะเห็นว่า การปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริตกับการปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบนั้นมีลักษณะคล้ายคลึงกัน แต่ก็มีสาระสำคัญบางประการที่มีความแตกต่างกัน คือ การปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบจะเป็นความผิดได้จะต้องเป็นการกระทำเพื่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลหนึ่งบุคคลใด หากการกระทำนั้นไม่เกิดความเสียหายแล้วย่อมจะไม่เป็นความผิด (โดยมิชอบ) ตามมาตรา ๑๕๗ ในขณะที่การปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริต ไม่ต้องคำนึงถึงข้อเท็จจริงว่าการกระทำนั้นมีจุดมุ่งหมายที่จะให้ผู้อื่นเสียหายหรือไม่ แม้ไม่เกิดความเสียหายก็ยังถือว่าเป็นการกระทำความผิดได้

(๕) ความผิดฐานเจ้าพนักงานกรมสรรพากรปฏิบัติหน้าที่หรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริต

ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๑๕๔ ได้บัญญัติถึงการกระทำของเจ้าพนักงานที่อาจถือได้ว่าเป็นการกระทำความผิดเพื่อให้เกิดความเสียหายแก่รัฐบาลที่อาจเกี่ยวกับเจ้าพนักงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรโดยตรง ที่เข้าข่ายเจ้าพนักงานปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริต ซึ่งบังคับใช้กับการกระทำความผิดของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ ดังรายละเอียดต่อไปนี้^{๒๔}

“มาตรา ๑๕๔ ผู้ใดเป็นเจ้าพนักงาน มีหน้าที่หรือแสดงว่าตนมีหน้าที่เรียกเก็บหรือตรวจสอบภาษีอากร ค่าธรรมเนียม หรือเงินอื่นใด โดยทุจริตเรียกเก็บหรือละเว้นไม่เรียกเก็บภาษีอากร ค่าธรรมเนียมหรือเงินนั้น หรือกระทำการหรือไม่กระทำการอย่างใด เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียมนั้นมีต้องเสีย หรือเสียน้อยไปกว่าที่จะต้องเสีย ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ห้าปีถึงยี่สิบปี หรือจำคุกตลอดชีวิต และปรับตั้งแต่หนึ่งแสนบาทถึงสี่แสนบาท”

จากบทบัญญัติดังกล่าว จะเห็นได้ว่า เจ้าพนักงานซึ่งกระทำความผิดตามมาตรา ๑๕๔ มีด้วยกัน ๒ ประเภท คือ (๑) เป็นเจ้าพนักงานซึ่งมีหน้าที่โดยตรงในการเรียกเก็บหรือตรวจสอบภาษี และ (๒) เป็นเจ้าพนักงานซึ่งไม่มีหน้าที่ดังกล่าวโดยตรง แต่แสดงตนว่ามีหน้าที่ก็ย่อมมีความผิดตามบทบัญญัตินี้ด้วย^{๒๕}

ในทางปฏิบัติเจ้าพนักงานส่วนใหญ่ที่กระทำความผิดตามมาตรานี้ คือ เจ้าพนักงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากร ได้แก่ เจ้าพนักงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรของกรมศุลกากร กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และเจ้าพนักงานองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี รวมทั้งพนักงานตรวจเงินแผ่นดินที่มีหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องของการจัดเก็บภาษีอากรและค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ด้วย เนื่องจากกฎหมายมีความประสงค์จะควบคุมไปถึงผู้มีหน้าที่ตรวจสอบด้วย จึงได้บัญญัติโทษไว้ ซึ่งแต่เดิมถือว่าไม่ผิด สำหรับหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากรนี้ น่าจะรวมถึงเจ้าพนักงานผู้พิจารณาอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีอากรด้วย ซึ่งความผิดเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่ตรวจสอบนี้ อาจเกิดขึ้นได้ก่อนที่จะมีการเก็บหรือละเว้นไม่เก็บภาษี อันเป็นหน้าที่ของผู้มีหน้าที่เรียกเก็บ^{๒๖}

๓.๓.๒ กฎหมายว่าด้วยภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐ หรือกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บรายได้องค์กร

^{๒๔} อรชา แก้วเอียน. เจ้าพนักงานเรียกเก็บหรือละเว้นไม่เรียกเก็บภาษีอากรโดยทุจริต. วารสารสรรพากรสาสน์ ปีที่ ๖๒ ฉบับที่ ๑๑ (พฤศจิกายน ๒๕๕๘), หน้า ๗๗ – ๘๓.

^{๒๕} ปัญญา วรวิวัฒน์. กฎหมายอาญา ภาคความผิดและลหุโทษ. มาตรา ๑๐๗ – ๓๙๘, หน้า ๑๑๒.

^{๒๖} รชฎ เจริญจำ. กฎหมายอาญา (พิสดาร) ภาคความผิดเกี่ยวกับเจ้าพนักงาน. หน้า ๔๓๕.

ปกครองส่วนท้องถิ่นก็สามารถนำมาบังคับใช้กับการกระทำความผิดของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ ซึ่งในการศึกษานี้ได้นำเสนอเกี่ยวกับการกระทำความผิดหลักเลียงภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรดังกล่าวมาแล้วข้างต้น

ในส่วนนี้จะนำเสนอเฉพาะการทุจริตภาษีอากรหรือการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Evasion) ตามที่ประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ ได้บัญญัติเกี่ยวกับการกระทำความผิดที่เข้าลักษณะของการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Evasion) การทุจริต และการฟอกเงิน ดังนี้

(๑) ความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีตามประมวลรัษฎากร

ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ผู้ซื้อจะนำไปกำกับภาษีไปใช้ในการเครดิตภาษี หากมีการนำใบกำกับภาษีปลอมไปขอคืนภาษีจากกรมสรรพากรโดยตรง ก็จะทำให้ภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนน้อยลง ใบกำกับภาษีจึงกลายเป็นหลักฐานสำคัญและเป็นช่องทางให้ผู้ประกอบการที่มีเจตนาทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนำใบกำกับภาษีซื้อปลอมมาเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรมสรรพากร และเนื่องจากใบกำกับภาษีเป็นเอกสารที่แสดงถึงจำนวนภาษีที่ชำระกับราคาสินค้าหรือบริการที่ได้รับ จึงเป็นช่องทางให้ผู้ทุจริตมีการจัดตั้งสถานประกอบการอำพรางหรือสถานประกอบการที่ไม่ได้ประกอบการจริงขึ้นมาเพื่อผลิตหรือออกใบกำกับภาษีออกมาขายให้กับผู้ประกอบการรายอื่นโดยมิชอบด้วยกฎหมาย หรือที่เรียกว่า “ใบกำกับภาษีปลอม”^{๒๗} ซึ่งตามประมวลรัษฎากรนอกจากจะกำหนดความรับผิดทางแพ่งของบุคคลไว้ในเรื่องของการประเมินภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มแล้ว ยังได้กำหนดความผิดทางอาญาของบุคคลไว้ด้วย และปัจจุบันพบว่า การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มได้เกิดขึ้นอย่างต่อเนื่อง ส่งผลให้เกิดการรั่วไหลของภาษีที่รัฐจะได้รับ เพราะฐานของภาษีลดลง โดยพบว่า การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนใหญ่มักจะเกิดจากผู้ประกอบการที่เป็นผู้ออกใบกำกับภาษีหรือผู้ประกอบการที่ใช้ใบกำกับภาษี

๑) การหลีกเลี่ยงภาษีมีหลายลักษณะวิธีการ

การหลีกเลี่ยงภาษีมีหลายลักษณะวิธีการ กล่าวคือ อาจเป็นการแสดงเจตนาแจ้งข้อความเท็จ (ยื่นแบบแสดงรายการเท็จ) หรือให้ถ้อยคำ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำ

^{๒๗} ประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติคำว่า ใบกำกับภาษีปลอมไว้ในมาตรา ๘๙ (๓) และมาตรา ๙๐/๔(๓) คือ

“มาตรา ๘๙ ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลตามมาตรา ๘๖/๑๓ เสียเบี้ยปรับในกรณีและอัตราดังต่อไปนี้

(๓) นำใบกำกับภาษีปลอมไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษี ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น

ในกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม”.

“มาตรา ๙๐/๔ บุคคลดังต่อไปนี้ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

(๓) ผู้ประกอบการโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิต”.

อันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานเท็จไปแสดงต่อเจ้าพนักงาน เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร หรือ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบายหรือโดยวิธีอื่นใดทำนองเดียวกันเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายาม หลีกเลี่ยงภาษีอากร เช่น การจัดทำบัญชี ๒ ชุด การแสดงรายได้หรือรายรับในแบบแสดงรายการ เป็นเท็จหรือต่ำกว่าที่เป็นจริง หรือแสดงรายจ่ายเป็นเท็จสูงกว่าที่เป็นจริง อันเป็นความผิดตาม มาตรา ๓๗ แห่งประมวลรัษฎากร

ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือบุคคลอื่นใด โดย เจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น

๑. ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิออก

๒. ไม่ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้หรือใบแทนเอกสาร

ดังกล่าว

๓. ไม่ลงรายการหรือลงรายการเป็นเท็จ ในรายงานภาษีขาย รายงาน ภาษีซื้อรายงานสินค้าและวัตถุดิบ หรือรายงานมูลค่าของฐานภาษี

๔. โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบายหรือโดยวิธีอื่นใดทำนองเดียวกัน เพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร

๕. นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วย กฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี

๖. ปลอมหลักฐานใบขนสินค้าขาออกเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

โดยเจตนาทุจริตมีแสตมป์ปลอม หรือคำแสตมป์ใช้แล้วหรือเลิกใช้แล้ว เป็นต้น ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากรต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามจำนวนเงินที่ หลีกเลี่ยงพร้อมทั้งเบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม ซึ่งเป็นบทลงโทษทางแพ่งและยังมีความรับผิดชอบตาม บทกำหนดโทษทางอาญา ได้แก่ โทษจำคุกและค่าปรับอีกด้วย

ดังนั้น การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการปลอมใบกำกับภาษี หรือการ ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีการซื้อขายสินค้าจริงเพื่อนำไปขอคืนภาษี โดยนำชื่อบริษัทห้างร้าน ต่าง ๆ มาใช้ออกใบกำกับภาษีปลอม ขายให้กับห้างร้าน บริษัท และผู้ที่ต้องการใช้ใบกำกับภาษี ถือเป็นการกระทำผิดฐานออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบ ถือเป็นการกระทำผิดทั้งทางแพ่งและ อาญา ตามประมวลรัษฎากร ส่วนผู้ซื้อใบกำกับภาษีปลอมก็จะนำไปใช้ในการเครดิตภาษีเพื่อ ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้น้อยลง หรือนำไปใช้เป็นรายจ่ายเท็จในการ คำนวณภาษีถือเป็นการกระทำผิดทั้งทางแพ่งและอาญาเช่นกัน

นอกจากนี้ การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๐/๔ มีระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสน บาท ซึ่งวางหลักเกณฑ์ของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ดังนี้

๑. ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิออกเอกสารดังกล่าวตามมาตรา ๘๖ วรรคสอง หรือมาตรา ๘๖/๑

๒. ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร โดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา ๘๖/๒ วรรค ๑

๓. ผู้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิจะออกเอกสารดังกล่าวตามมาตรา ๘๖/๑๓

๔. ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ลงรายการ หรือลงรายการเป็นเท็จในรายงานตามมาตรา ๘๗ หรือตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา ๘๗/๑

๕. ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้หรือใบแทนเอกสารดังกล่าว

๖. ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มกระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน

๗. ผู้ประกอบการโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี หรือขอคืนภาษีเป็นเงินสด

นอกจากนี้ ยังมีบางกรณีซึ่งไม่ใช่ว่าหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๐/๔ แต่เป็นการฉ้อโกงภาษี คือ การปลอมเอกสารการส่งออกสินค้าแล้วยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยอาศัยกลไกของระบบเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งบทบัญญัติในเรื่องการฉ้อโกงภาษีโดยเฉพาะ ไม่ได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ดังนั้น หากมีการฉ้อโกงภาษีจึงต้องใช้บทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายอาญาในเรื่องฉ้อโกงตามมาตรา ๓๔๑ มาปรับใช้บังคับ

ปัจจุบันการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นอย่างแพร่หลายไปยังผู้ประกอบการทุกระดับ รวมถึงบุคคลซึ่งมิได้เป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย โดยเฉพาะในกลุ่มผู้ประกอบการและ/หรือกลุ่มนิติบุคคลที่ร่วมกันกระทำการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้รัฐสูญเสียรายได้จำนวนหลายพันล้านบาท ทั้งนี้ การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะมีวิธีการและพฤติการณ์ทุจริตใหม่ ๆ หลายวิธี โดยสามารถแยกวิธีการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ดังนี้^{๒๘}

^{๒๘} กิตติวัชร ภูมิธเนศ. “อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอม: ศึกษาเฉพาะเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในเขตกรุงเทพมหานคร”. (สารนิพนธ์ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต (การบริหารงานยุติธรรม) คณะสังคมสงเคราะห์ศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ๒๕๔๕), หน้า ๔๓ - ๔๔.

๑. ผู้ประกอบการที่มีสถานประกอบการและมีการประกอบธุรกิจจริง โดยมีการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรมสรรพากร มีรายรับจากสินค้าที่ซื้อขายจริงแต่ได้นำใบกำกับภาษีที่ผู้ซื้อสินค้าไม่ต้องการไปขายให้กับผู้ประกอบการที่ต้องการใบกำกับภาษีเพื่อขอคืนภาษีจากรัฐหรือทำให้เสียภาษีน้อยลง กรณีที่พบได้ง่าย คือ สถานีบริการน้ำมัน หรือผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือบริการให้กับผู้บริโภคชั้นสุดท้าย ซึ่งส่วนใหญ่แล้วผู้บริโภคเหล่านี้ไม่ประสงค์จะได้ใบกำกับภาษี

๒. ผู้ประกอบการใช้เอกสารปลอมจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ปลอมแปลงว่าเป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อออกใบกำกับภาษีปลอมและมีการขายให้กับผู้ต้องการซื้อใบกำกับภาษี

๓. ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ไม่ได้มีการประกอบการกันจริง กล่าวคือ บริษัทมิได้มีการประกอบการจริง แต่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อประโยชน์ในการขอคืนภาษี ซึ่งบางรายแจ้งว่าเป็นผู้ส่งออกแต่มิได้มีการส่งออกกันจริง และบางรายก็ได้ทำกิจกรรมใด ๆ แต่ได้มีการขอคืนภาษีโดยใช้ใบกำกับภาษีปลอม และเมื่อได้มีการขอคืนภาษีไปแล้วระยะหนึ่งก็จะปิดกิจการไปเพื่อที่จะไปเปิดบริษัทใหม่และดำเนินการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และจะมีการดำเนินการขอคืนภาษีเวียนเช่นนี้ไปเรื่อย ๆ

๔. การปลอมใบกำกับภาษีของบริษัทที่มีชื่อเสียง กล่าวคือ มีการพิมพ์ปลอมใบกำกับภาษีขึ้นมาเพื่อนำไปใช้ในการทุจริต ซึ่งในการตรวจสอบที่ผ่านมาพบมากในธุรกิจก่อสร้าง ซึ่งได้มีการปลอมใบกำกับภาษีของบริษัทผู้ขายส่งรายใหญ่ที่มีเครือข่ายการขายทั่วประเทศ ทำให้ยากแก่การตรวจสอบว่าเป็นของจริงหรือของปลอม ซึ่งในบางครั้งผู้ซื้อใบกำกับภาษีก็ทราบว่า เป็นของปลอม แต่บางครั้งก็ไม่ทราบว่าเป็นของปลอม

๕. การตั้งบริษัทเป็นทอด ๆ ออกใบกำกับภาษีให้กัน โดยไม่ได้มีการประกอบการจริงซึ่งจะมีลักษณะคล้ายกับลักษณะที่ ๑ และ ๒ ข้างต้น แต่กรณีนี้จะมีลักษณะที่ทำเป็นขบวนการเพื่อให้ยากแก่การตรวจสอบ กล่าวคือ มีการจัดตั้งบริษัทขึ้นมาหลายบริษัทและออกใบกำกับภาษีซื้อขายให้แกกันเป็นทอด ๆ และทอดสุดท้ายอาจจะแสดงตนเป็นผู้ส่งออกทั้ง ๆ ที่ไม่มีการส่งออกกันจริง อีกทั้งจะมีการปลอมใบขนส่งสินค้า ใบส่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งการกระทำในลักษณะเช่นนี้ยากแก่การตรวจสอบ

๖. การพิมพ์ใบกำกับภาษีใช้เอง แต่ไม่มีการซื้อขายกันจริง ทั้งนี้ก็เพื่อต้องการให้มีการจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวนน้อย

๗. การปลอมใบขนส่งสินค้าและใบกำกับภาษี เพื่อขอคืนภาษีซื้อโดยจะอ้างว่าเป็นการส่งออกแต่มิได้มีการส่งออกกันจริง ซึ่งการทุจริตในลักษณะนี้มักจะเป็นการทุจริตที่ทำการร่วมกับการทุจริตในกรณีอื่น ๆ เนื่องจากจุดส่งออกมักจะเป็นจุดสุดท้ายของการโก่งภาษีเพราะเป็นจุดที่สามารถขอคืนภาษีซื้อทั้งหมดโดยที่ทางเจ้าหน้าที่ของรัฐไม่สงสัยเนื่องจากภาษีขายของการส่งออกมีอัตราศูนย์

๘. การปลอมใบกำกับภาษี โดยมีการพิมพ์แบบฟอร์มใบกำกับภาษีเป็น ๒ ชุด โดยมีเล่มที่ เลขที่เดียวกัน แล้วผู้ประกอบการนั้นก็ได้มีการยกเลิกใบกำกับภาษีบางฉบับที่ต้องการไป ซึ่งความจริงแล้วได้มีการขายสินค้าออกไป ๒ ครั้งโดยใช้ใบกำกับเล่มที่และเลขเดียวกัน และไม่ได้มีการยกเลิกแต่อย่างใด ซึ่งทำให้ผู้ขายสามารถหลบยอดภาษีขายทำให้เสียภาษีน้อยลง

๙. สำนักงานบัญชีปลอมเอกสาร หรือสับเปลี่ยนใบกำกับภาษีของลูกค้าแต่ละรายเนื่องจากสำนักงานบัญชีมักจะรับทำบัญชีให้กับลูกค้าหลายรายด้วยกัน จึงมักพบบ่อยว่ามีการสับเปลี่ยนใบกำกับภาษีของลูกค้าแต่ละราย ทั้งนี้โดยเจตนาและไม่เจตนา ในกรณีที่ได้มีการกระทำ โดยเจตนาขึ้นเนื่องจากสำ นักบัญชีตรวจสอบรายการบัญชีภาษีซื้อและพบว่าผู้ประกอบการหนึ่งสามารถใช้ได้ ก็อาจสับเปลี่ยนได้โดยมีทั้งกรณีที่ลูกค้าทราบเรื่องมีการซื้อขายกันหรือลูกค้าอาจไม่ทราบเรื่องเลยก็ได้

๑๐. การหักภาษีซื้อโดยหลบภาษีขาย ทั้งนี้อ้างสินค้าโดยไปสาขา กรณีที่ตรวจพบนั้นเกิดขึ้นกับกิจการซื้อ ขายหรือเช่าซื้อ รถ ขอนสินค้าเมื่อซื้อ ไปแล้วแต่ไม่ได้นำส่งภาษีตามกำหนดเวลาทั้ง ๆ ที่ขายไปแล้ว โดยอ้างว่ารถที่ขายฝากไว้ที่ผู้ขายอยู่สาขาอื่น ซึ่งมีผลทำให้ผู้ประกอบการสามารถยืดระยะเวลาการส่งภาษีขายให้รัฐ หรือในบางกรณีของการเช่าซื้อ ก็อาจจะมี การแสดงดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าที่เป็นจริง เพื่อนำส่งภาษีน้อยกว่าที่เป็นจริง

๑๑. ผู้ประกอบการหลบทั้งภาษีซื้อและภาษีขาย เนื่องจากการซื้อสินค้า นอกกระบวนการที่เกิดขึ้น และตรวจสอบยาก คือ กรณีสินค้าบางชนิด เช่น ทอง เนื่องจากการซื้อขายและซื้อคืนตลอดเวลา จึงยากแก่การตรวจสอบ ในกรณีเช่นนี้พบว่าผู้ขายทองอาจหลีกเลี่ยงทั้ง การแสดงยอดภาษีซื้อและภาษีขายได้ อีกทั้งมีการพบว่ามีกรลักลอบนำเข้าทองคำอย่างผิดกฎหมายเพื่อหลบภาษีซื้อที่จะต้องถูกเก็บเพื่อนำเข้า และเมื่อนำมาทำเป็นทองรูปพรรณขายให้กับลูกค้าไปก็จะเป็นการออกใบกำกับภาษีให้กับลูกค้า และถ้าลูกค้าต้องการใบกำกับภาษีจะต้องจ่ายภาษีสูงขึ้นอีกร้อยละ ๗ ซึ่งมีผลทำให้ลูกค้าส่วนใหญ่ไม่ต้องการใบกำกับภาษี และโดยธรรมเนียมปฏิบัติแล้วผู้ขายทองจะทำสัญลักษณ์ไว้ที่ทองรูปพรรณเพื่อแสดงว่าเป็นทองที่มาจากร้านไหน

๑๒. ผู้ประกอบการมีการออกใบกำกับภาษีขายต่ำกว่าที่เป็นจริง ในกรณีที่เกิดขึ้นและเป็นปัญหาในกรณีของธุรกิจที่ขายสินค้าที่อยากจะตรวจสอบในเรื่องราคา เช่น กรณี อัญมณีซึ่งเป็นการยากที่จะตรวจสอบราคาขายเพราะส่วนใหญ่แล้วลูกค้าก็ไม่ต้องการใบกำกับภาษี ทำให้ผู้ขายออกใบกำกับภาษีขายในราคาต่ำกว่าความเป็นจริงได้

การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนใหญ่จะเกิดจากผู้ประกอบการที่ออกใบกำกับภาษีหรือผู้ที่นำใบกำกับภาษีไปใช้ ซึ่งตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดความรับผิดทางแพ่งของบุคคลไว้ในเรื่องของการประเมินภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม และได้กำหนดความผิดทางอาญาของบุคคลไว้ด้วย ประกอบด้วย^{๒๙}

^{๒๙} สถาบันอบรม วิจัย และพัฒนากฎหมายภาษีอากร. รายงานการวิจัยฉบับสมบูรณ์ เรื่อง การพิจารณา คดีอาญาในศาลภาษีอากร. ศาลภาษีอากรกลาง สถาบันอบรม วิจัย และพัฒนากฎหมายภาษีอากร, ๒๕๕๓, หน้า ๗ - ๑๗.

๒) โทษทางอาญาของผู้ออกและผู้ใช้ใบกำกับภาษี

๑. ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิที่จะออกเอกสารดังกล่าว หรือไม่ลงรายการหรือลงรายการเป็นเท็จในรายงานภาษีขาย รายงานภาษีซื้อหรือรายงานสินค้าและวัตถุดิบโดยเฉพาะในกรณีที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบการขายสินค้า หรือเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้หรือใบแทนเอกสารดังกล่าว หรือได้กระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน รวมถึงบุคคลอื่นซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิที่จะออกต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท^{๓๐}

๒. โฆษทางอาญาสำหรับผู้ใช้ใบกำกับภาษีผู้ประกอบการโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท^{๓๑}

๓) โฆษทางแพ่งของผู้ออกและผู้ใช้ใบกำกับภาษี

๑. โฆษทางแพ่งของผู้ออกใบกำกับภาษีบุคคลใดซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมาย ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้^{๓๒}

๒. โฆษทางแพ่งของผู้ใช้ใบกำกับภาษีบุคคลใดนำใบกำกับภาษีปลอม ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษี ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท^{๓๓}

(๒) ความผิดทางอาญาตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ ได้กำหนดโทษทางอาญาแก่ผู้ที่ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามพิธีการทางศุลกากร โดยสามารถแยกเป็นฐานความผิดที่สำคัญได้ ดังนี้

๑) ความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากร

ความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากร เป็นความผิดตามมาตรา ๒๔๒ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ ซึ่งเดิมความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากรเป็นความผิดฐานหนึ่งในมาตรา ๒๗ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ โดยความผิดฐานลักลอบหนี

^{๓๐} ประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๐/๔ (๑), (๓), (๔), (๕) และ (๖) (พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ ๔๑) พ.ศ. ๒๕๕๙ ใช้บังคับ ๒๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๙ เป็นต้นไป)

^{๓๑} ประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๐/๔ (๗)

^{๓๒} ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๙ (๖)

^{๓๓} ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๙ (๗)

ศุลกากร คือ ความผิดที่เกิดจากการนำของเข้ามาในราชอาณาจักร หรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร โดยไม่ได้ผ่านพิธีการศุลกากร หรือมีการเคลื่อนย้ายของออกไปจากยานพาหนะ คลังสินค้าทัณฑ์บน โรงพักสินค้า ที่มั่นคง ท่าเรือที่ได้รับอนุญาต หรือเขตปลอดอากร โดยไม่ได้รับอนุญาตจากพนักงานศุลกากร หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ เป็นการนำของเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรโดยไม่ผ่านทางท่า หรือที่ หรือสนามบินศุลกากรที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง หรือมีการนำของเข้ามาตามช่องทางที่กำหนด แต่ผู้นำเข้าได้นำของออกจากอารักขาของศุลกากรโดยไม่ได้ยื่นใบขนสินค้า ไม่ชำระค่าภาษีอากร และผ่านการตรวจสอบจากเจ้าหน้าที่ศุลกากรให้ถูกต้อง ทั้งนี้มาตรา ๒๔๕ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ ยังบัญญัติให้หมายความรวมถึงผู้ใช้ หรือผู้สนับสนุน หรือผู้สมคบกันในการกระทำความผิดด้วย และให้ระวางโทษเช่นเดียวกับตัวการในการกระทำความผิด โดยมาตรา ๒๔๒ ได้กำหนดบทลงโทษสำหรับผู้กระทำหรือผู้ที่พยายามกระทำความผิดฐานนี้ โดยต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับเป็นเงินสี่เท่าของราคาของซึ่งได้รวมอากรขาเข้าด้วยแล้ว หรือทั้งจำทั้งปรับ และให้รับของนั้นไม่ว่าจะมีผู้ถูกลงโทษตามคำพิพากษาหรือไม่ อีกทั้งมาตรา ๒๕๒ บัญญัติไว้ว่าการกระทำความผิดตามมาตรา ๒๔๒ ผู้กระทำต้องรับผิดแม้ได้กระทำโดยไม่มีเจตนาอีกด้วย

๒) ความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากร

ความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากร เป็นความผิดตามมาตรา ๒๔๓ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ ซึ่งเดิมความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากร เป็นความผิดฐานหนึ่งในมาตรา ๒๗ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ โดยความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากร คือ ความผิดเกี่ยวกับการนำของที่ผ่านหรือกำลังผ่านพิธีการศุลกากรเข้ามาในราชอาณาจักร หรือส่งของดังกล่าวออกไปนอกราชอาณาจักร โดยการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียอากรโดยมีเจตนาพิเศษ คือ เพื่อจะฉ้อค่าอากรที่ต้องเสียสำหรับของนั้น ๆ ซึ่งการหลีกเลี่ยงอาจกระทำได้หลายวิธี เช่น การใช้กลอุบาย การอำพราง การปกปิด ซ่อนเร้น หรือการกระทำอย่างหนึ่งอย่างใดกับเอกสารการนำเข้าหรือส่งออก หรืออาจจะเป็นการสำแดงรายการของสินค้าที่นำเข้า หรือส่งออกเป็นเท็จ หรือไม่ตรงกับของหรือเอกสารการนำเข้า หรือการทำการใด ๆ ก็ตามเพื่อไม่ต้องเสียภาษีอากร หรือเสียภาษีอากรน้อยกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้ ทั้งนี้มาตรา ๒๔๕ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ ยังบัญญัติให้หมายความรวมถึงผู้ใช้ หรือผู้สนับสนุน หรือผู้สมคบกันในการกระทำความผิดด้วย และให้ระวางโทษเช่นเดียวกับตัวการในการกระทำความผิด โดยมาตรา ๒๔๓ ได้กำหนดบทลงโทษสำหรับผู้กระทำหรือผู้ที่พยายามกระทำความผิดฐานนี้ โดยต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสิบปี หรือปรับเป็นเงินตั้งแต่ครึ่งเท่าแต่ไม่เกินสี่เท่าของค่าอากรที่ต้องเสียเพิ่ม หรือทั้งจำทั้งปรับ และศาลอาจสั่งรับของนั้นก็ได้ไม่ว่าจะมีผู้ถูกลงโทษตามคำพิพากษาหรือไม่

๓) ความผิดฐานหลีกเลี่ยงข้อจำกัด หรือข้อห้าม

ความผิดฐานหลีกเลี่ยงข้อจำกัดหรือข้อห้าม เป็นความผิดตามมาตรา ๒๔๔ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ ซึ่งเดิมความผิดฐานหลีกเลี่ยงข้อจำกัดหรือข้อห้าม เป็นความผิดฐานหนึ่งในมาตรา ๒๗ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ โดยความผิด

ฐานหลีกเลี่ยงข้อจำกัดหรือข้อห้าม คือ ความผิดเกี่ยวกับการนำของที่ผ่านหรือกำลังผ่านพิธีการศุลกากรเข้ามาในราชอาณาจักร หรือส่งของดังกล่าวออกไปนอกราชอาณาจักร หรือเป็นการนำของเข้าเพื่อการผ่านแดน หรือเป็นการถ่ายลำ โดยมีการหลีกเลี่ยงข้อจำกัดหรือข้อห้ามอันเกี่ยวกับของนั้น ซึ่งของดังกล่าวเป็นของที่มีกฎหมายกำหนดให้ต้องขออนุญาต หรือต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎหมาย โดยมีการนำเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร โดยผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออก ไม่ได้ขออนุญาต หรือไม่ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขของกฎหมายให้ครบถ้วนเสียก่อน เป็นต้น

ทั้งนี้ มาตรา ๒๔๕ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ ยังบัญญัติให้หมายรวมถึงผู้ใช้ หรือผู้สนับสนุน หรือผู้สมคบกันในการกระทำความผิดด้วย และให้ระวางโทษเช่นเดียวกับตัวการในการกระทำความผิด โดยมาตรา ๒๔๔ ได้กำหนดบทลงโทษสำหรับผู้กระทำหรือผู้ที่พยายามกระทำความผิดฐานนี้ โดยต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสิบปี หรือปรับไม่เกินห้าแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ และศาลอาจสั่งริบของนั้นก็ได้ ไม่ว่าจะมีส่วนลงโทษตามคำพิพากษาหรือไม่ อีกทั้งมาตรา ๒๕๒ บัญญัติไว้ว่าการกระทำความผิดตามมาตรา ๒๔๔ ผู้กระทำต้องรับผิดชอบแต่ได้กระทำโดยไม่มีเจตนาอีกด้วย

ของต้องห้าม หมายความว่า ของใด ๆ ที่กฎหมายกำหนดห้ามมิให้นำเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรหรือนำผ่านราชอาณาจักรโดยเด็ดขาด ผู้นำเข้าหรือส่งออกเป็นความผิดต้องรับโทษตามกฎหมายที่ห้ามนั้น ๆ และยังเป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงข้อห้ามตามมาตรา ๒๔๔ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ อีกบทหนึ่งด้วย ซึ่งของต้องห้ามในการนำเข้าหรือส่งออก ยกตัวอย่างเช่น

๑. วัตถุลามก ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๒๘๗
๒. สินค้ามีตรา หรือลวดลายเป็นธงชาติ ตามพระราชบัญญัติธง พ.ศ. ๒๕๒๒
๓. ยาเสพติดให้โทษ ตามพระราชบัญญัติยาเสพติดให้โทษ พ.ศ. ๒๕๒๒
๔. เงินตรา พันธบัตร เหรียญกษาปณ์ ใบสำคัญรับดอกเบี้ยพันธบัตรอันเป็นของปลอมหรือแปลง ตามประมวลกฎหมายอาญา
๕. สินค้าที่ละเมิดลิขสิทธิ์ ตามประกาศกระทรวงพาณิชย์ (ฉบับที่ ๙๔) พ.ศ. ๒๕๓๖ ลงวันที่ ๒๑ เมษายน ๒๕๓๖
๖. สินค้าปลอมหรือเลียนแบบเครื่องหมายการค้า ตามประกาศกระทรวงพาณิชย์ว่าด้วยการส่งสินค้าออกไปนอกและการนำสินค้าเข้ามาใน ราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๓๐ ลงวันที่ ๑๔ ตุลาคม ๒๕๓๐
๗. สิ่งพิมพ์ที่ผู้บัญชาการตำรวจแห่งชาติกำหนดมิให้นำเข้าโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา ฯลฯ

ของต้องจำกัด หรือของที่ต้องควบคุมการนำเข้าหรือส่งออก หมายความว่า ของที่มีกฎหมายกำหนดว่าหากจะนำเข้ามาหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร หรือนำผ่าน

ราชอาณาจักร ต้องได้รับอนุญาต หรือต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขของการนำเข้าหรือส่งออกให้ครบถ้วนตามที่กฎหมายนั้น ๆ กำหนดไว้เสียก่อน หากผู้ใดนำเข้าของต้องจำกัดเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร โดยไม่ได้รับอนุญาตหรือไม่ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้ให้ครบถ้วนถูกต้อง นอกจากจะเป็นความผิดตามกฎหมายที่ควบคุมของนั้น ๆ แล้ว ยังเป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงข้อจำกัด มาตรา ๒๔๔ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ อีกบทหนึ่งด้วย

ในปัจจุบันมีสินค้าหลายประเภท หลายชนิดที่ถูกควบคุมมิให้นำเข้ามาในหรือส่งออก ไปนอกราชอาณาจักร ซึ่งจะต้องตรวจสอบจากกฎหมายนั้น ๆ ด้วยว่ากำหนดไว้ว่าอย่างไร ยกตัวอย่างเช่น

๑. พระราชบัญญัติการส่งออกนอกและการนำเข้าในราชอาณาจักร
ซึ่งสินค้า พ.ศ. ๒๕๒๒

๒. พระราชบัญญัติควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน พ.ศ. ๒๔๘๕

๓. พระราชบัญญัติควบคุมผลิตภัณฑ์ยาสูบ พ.ศ. ๒๕๓๕

๔. พระราชบัญญัติคุ้มครองพันธุ์พืช พ.ศ. ๒๕๔๒

๕. พระราชบัญญัติเครื่องมือแพทย์ พ.ศ. ๒๕๕๑

๖. พระราชบัญญัติเครื่องสำอาง พ.ศ. ๒๕๓๕

๗. พระราชบัญญัติป่าไม้ พ.ศ. ๒๔๘๔

๘. พระราชบัญญัติปุ๋ย พ.ศ. ๒๕๑๘

๙. พระราชบัญญัติพันธุ์พืช พ.ศ. ๒๕๑๘

๑๐. พระราชบัญญัติวัตถุอันตราย พ.ศ. ๒๕๓๕

๔) ความผิดฐานช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสีย ซ้อม รับจํา นำ หรือรับไว้ด้วยประการใดซึ่งของที่เป็นความผิดตามกฎหมายศุลกากร

ความผิดฐานช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสีย ซ้อม รับจํา นำ หรือรับไว้ด้วยประการใดซึ่งของที่เป็นความผิดตามกฎหมายศุลกากร เป็นความผิดตามมาตรา ๒๔๖ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ ซึ่งเดิมเป็นความผิดตามมาตรา ๒๗ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ โดยความผิดฐานนี้เป็นความผิดต่อเนื่องจากความผิดตามมาตรา ๒๔๒ มาตรา ๒๔๓ และมาตรา ๒๔๔ กล่าวคือ ผู้กระทำความผิดฐานนี้เป็นผู้ที่รับช่วงของต่อมาจากผู้ที่ได้กระทำความผิดตามมาตรา ๒๔๒ มาตรา ๒๔๓ และมาตรา ๒๔๔ แล้วแต่กรณี โดยเมื่อรับช่วงของต่อมาแล้ว ได้ทำการช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสีย หรือได้รับซื้อ รับจํา นำ หรือรับไว้ด้วยประการใด ๆ ซึ่งของอันตนรู้หรือพึงรู้อยู่แล้วว่าเป็นของที่ลักลอบหนีภาษีศุลกากรตามมาตรา ๒๔๒ หรือของหลีกเลี่ยงอากรตามมาตรา ๒๔๓ หรือของหลีกเลี่ยงข้อจำกัดหรือข้อห้ามตามมาตรา ๒๔๔ โดยมาตรา ๒๔๖ ได้กำหนดอัตราโทษจำคุกไม่เกินห้าปีสำหรับผู้ฝ่าฝืนหรือผู้ที่กระทำความผิดตามมาตรา ๒๔๖ แต่มีโทษปรับที่แตกต่างกันออกไปขึ้นอยู่กับว่าเป็นการกระทำความผิดต่อเนื่องจากความผิดตามมาตราใด

๕) ความผิดฐานสำแดงเท็จ และแจ้งข้อความอันเป็นเท็จ

ความผิดฐานสำแดงเท็จ และความผิดฐานแจ้งข้อความอันเป็นเท็จ เป็นความผิดที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๒๐๒ และมาตรา ๒๐๓ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ ซึ่งเดิมเป็นความผิดตามมาตรา ๙๙ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ โดยความผิดฐานสำแดงเท็จ คือ ความผิดเกี่ยวกับการยื่น หรือจัดให้มีการยื่น หรือยอมให้ผู้ยื่นยื่นใบขนสินค้า เอกสาร หรือข้อมูลใด ๆ ซึ่งเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรหรือการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ นี้ ต่อพนักงานศุลกากร โดยไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ อันอาจก่อให้เกิดความสำคัญผิดในรายการใด ๆ ที่แสดงไว้ในใบขนสินค้า เอกสาร หรือข้อมูลดังกล่าว ส่วนความผิดฐานแจ้งข้อความอันเป็นเท็จ คือ ความผิดเกี่ยวกับการแจ้งข้อความ การให้ถ้อยคำหรือตอบคำถามของพนักงานศุลกากรด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานศุลกากรตามที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ กำหนดให้ตอบ โดยความผิดฐานสำแดงเท็จตามมาตรา ๒๐๒ นั้น ผู้ฝ่าฝืนหรือผู้กระทำความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าแสนบาท อีกทั้งมาตรา ๒๕๒ บัญญัติไว้ว่าการกระทำความผิดตามมาตรา ๒๐๒ ผู้กระทำความผิดต้องรับผิดแม้ได้กระทำโดยไม่มีเจตนาอีกด้วย ส่วนความผิดฐานแจ้งข้อความอันเป็นเท็จตามมาตรา ๒๐๓ นั้น ผู้ฝ่าฝืนหรือผู้กระทำความผิดต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินห้าแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

๖) ความผิดฐานปลอมเอกสาร และใช้เอกสารปลอม

ความผิดฐานปลอมเอกสาร และใช้เอกสารปลอม บัญญัติไว้ในมาตรา ๒๐๔ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ ซึ่งเดิมบัญญัติไว้เป็นความผิดฐานหนึ่งในมาตรา ๙๙ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ โดยความผิดฐานปลอมเอกสารตามกฎหมายศุลกากร เป็นความผิดเกี่ยวกับการปลอม หรือการแปลงเอกสาร หรือเป็นการแก้ไขเอกสารที่ทางราชการออกให้เพื่อใช้ในการดำเนินการตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ โดยเฉพาะ รวมถึงการปลอมดวงตรา ลายมือชื่อ หรือเครื่องหมายอื่นใดของพนักงานศุลกากรที่ใช้เพื่อการอย่างใดอันเกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ โดยมาตรา ๒๐๔ ได้กำหนดบทลงโทษสำหรับผู้ปลอม หรือแปลง หรือแก้ไขเอกสาร หรือปลอมดวงตรา ลายมือชื่อ หรือเครื่องหมาย ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินห้าแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ และผู้ที่ใช้เอกสารปลอมหรือแปลงหรือที่ได้มีการแก้ไขดังกล่าว รวมถึงผู้ที่ใช้ดวงตราปลอม ลายมือชื่อปลอม หรือเครื่องหมายปลอมดังกล่าว ก็จะต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน

๗) ความผิดฐานขอคืนเงินอากรเป็นเท็จ

ความผิดฐานขอคืนเงินอากรเป็นเท็จตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ ได้บัญญัติไว้ ๒ ฐานความผิดหลัก คือการยื่นใบขนสินค้าขาออกเพื่อขอคืนอากรโดยแสดงข้อมูลเกี่ยวกับของไม่ถูกต้องหรือเป็นเท็จหรือไม่มีการส่งออกตามที่แสดง ตามมาตรา ๒๐๕ และการขอคืนอากรกรณีนำของเข้ามาในราชอาณาจักรตามมาตรา ๒๘ และ ๒๙ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกง หรืออุบาย เพื่อขอคืนอากรเกินกว่าจำนวนที่มีสิทธิได้รับจริง ตามมาตรา ๒๐๖

(๒) ความผิดทางอาญาเกี่ยวกับศุลกากรตามกฎหมายอื่น

๑) พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐

พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ เป็นกฎหมายที่ว่าด้วยวิธีการจัดเก็บภาษีศุลกากร ซึ่งประกอบด้วยตัวบทกฎหมายที่เป็นแหล่งที่มาของอำนาจในการจัดเก็บภาษี ศุลกากร มีทั้งสิ้น ๑๘ มาตรา และ ๔ ภาคผนวก ได้แก่ ภาค ๑ ว่าด้วยหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร ภาค ๒ พิกัดอัตราอากรขาเข้า ภาค ๓ พิกัดอัตราอากรขาออก และภาค ๔ ของที่ได้รับยกเว้นอากร

ตามมาตรา ๑๐ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ กำหนดให้ของที่นำเข้ามาโดยได้รับยกเว้นอากรหรือลดหย่อนอากรตามกฎหมาย เช่น เพื่อใช้เองโดยบุคคลที่มีสิทธิเช่นนั้น หรือเพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ หากต่อมาภายหลังสิทธิได้รับยกเว้นอากรหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง ผู้นำเข้าจะต้องแจ้งขอชำระภาษีอากรหรือชำระอากรเพิ่มเติมต่อกรมศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่ได้นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักรภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ความรับผิดในอันจะต้องชำระอากรหรืออากรเพิ่มเกิดขึ้น และต้องชำระหนี้ ที่ทำการศุลกากรซึ่งกรมศุลกากรกำหนดให้เสร็จสิ้นภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินอากรหรืออากรเพิ่มอันจะพึงต้องชำระ หากไม่ปฏิบัติตามให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาโดยมีเจตนาจะฉ้อค่าอากร อันเป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากร ตามมาตรา ๒๔๓ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐

๒) พระราชบัญญัติการส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ เป็นกฎหมายที่ใช้สิทธิและประโยชน์ทางด้านภาษีอากรและการเข้าเมืองเพื่อการลงทุนและพัฒนาประเทศ จึงไม่มีบทกำหนดโทษที่เป็นความผิดทางอาญาไว้โดยตรง คงมีแต่โทษที่เป็นการยกเลิกสิทธิและประโยชน์ที่ได้รับเท่านั้น โดยตามมาตรา ๕๕ วรรคหนึ่ง กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่ถูกคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ทางภาษีอากรเกี่ยวกับของที่นำเข้าหรือส่งออกทั้งหมด ให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนไม่เคยได้รับยกเว้น หรือลดหย่อนภาษีอากรมาแต่ต้นและให้ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเสียภาษีอากร โดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าหรือส่งออกเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากร สำหรับกรณีที่ได้รับลดหย่อนภาษีอากร ให้เสียภาษีอากรเพิ่มจากที่ได้เสียไว้แล้ว ให้ครบถ้วนตามจำนวนเงินภาษีอากรที่จะพึงต้องเสียทั้งหมดเมื่อได้คำนวณตามเกณฑ์เช่นว่านั้น ส่วนตามมาตรา ๕๕ วรรคสอง กรณีที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเพิกถอนสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกบางส่วน ให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรมาแต่ต้นเพียงเท่าที่ตนยังคงได้รับสิทธิและประโยชน์อยู่ และให้เสียภาษีอากรตามส่วนที่ได้ถูกเพิกถอนจนครบถ้วน โดยถือสภาพของ ราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าหรือส่งออกเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากร

โดยตามมาตรา ๕๕ วรรคสาม กำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ต้องแจ้งขอชำระภาษีอากร หรือภาษีอากรเพิ่มต่อกรมศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่ได้นำของนั้น เข้ามาหรือส่งของนั้นออกไปภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันทราบคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ เกี่ยวกับภาษีอากร และต้องชำระ ณ ที่ทำการศุลกากรซึ่งกรมศุลกากรกำหนดให้เสร็จสิ้นภายใน หนึ่งเดือนนับแต่วันที่รับแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มอันจะพึงต้องชำระ ถ้ามิได้ มีการปฏิบัติเช่นนั้น ให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาหรือส่งออกไปโดยหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร และให้นำกฎหมายว่าด้วยศุลกากรมาใช้บังคับ

๓) พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๒๒

พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๕๒ เป็นกฎหมายที่ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ของที่นำเข้าหรือส่งออกอีกฉบับหนึ่ง โดย มาตรา ๕๓ แห่งพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๕๒ ได้กำหนดให้การนำเข้าหรือส่งออกจากเขตประกอบการเสรี การเก็บรักษา และการ ควบคุมการขนถ่าย ให้นำบทบัญญัติเกี่ยวกับการนำเข้า การส่งออก และการเก็บของใน คลังสินค้า ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรมาใช้บังคับโดยอนุโลม และมาตรา ๕๕ กำหนดห้ามมิ ให้ผู้ใดนำของในเขตประกอบการเสรีออกไปจากเขตประกอบการเสรีโดยไม่ได้รับอนุญาต หาก ผ่าฝืนมีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๗๔ โดยระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหก หมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

๔) พระราชบัญญัติชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร

พ.ศ. ๒๕๒๔

พระราชบัญญัติชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๒๔ เป็นกฎหมายอีกฉบับที่ใช้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากรสำหรับผู้ส่งสินค้า ออกไปนอกราชอาณาจักร โดยเป็นเงินชดเชยค่าภาษีอากรซึ่งมีอยู่ในต้นทุนการผลิตสินค้าส่งออก ให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับเงินชดเชยในรูปของบัตรภาษี ซึ่งสามารถนำไปชำระค่าภาษีอากรต่าง ๆ ได้ ซึ่ง กฎหมายดังกล่าวได้มีบทกำหนดโทษสำหรับผู้ขอรับเงินชดเชยที่กระทำการทุจริตไว้ในมาตรา ๓๑ กล่าวคือ ผู้ใดแจ้งความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำ พยานหลักฐานเท็จมาแสดงกับคณะกรรมการหรือพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อให้มีการประกาศกำหนด อัตราเงินชดเชยหรือเพื่อให้มีการจ่ายเงินชดเชยให้แก่ตนเองหรือผู้อื่นตามข้อความถ้อยคำ หรือพยานหลักฐานอันเป็นเท็จนั้น ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินห้าปี หรือปรับไม่เกินห้าหมื่น บาท หรือไม่เกินสี่เท่าของเงินชดเชยที่ขอหรือที่จ่ายไปแล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า หรือทั้งจำทั้ง ปรับ หรือตามมาตรา ๓๐ กำหนดให้ผู้ใดที่ไม่ให้ถ้อยคำหรือไม่ส่งเอกสาร หรือหลักฐานแก่ กรรมการหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งปฏิบัติตามมาตรา ๒๕ หรือขัดขวางหรือไม่อำนวยความสะดวกแก่กรรมการ หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ดังกล่าว ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือ ปรับไม่เกินห้าพันบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

(๓) ความผิดฐานทุจริต

๑) ประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติลักษณะของการกระทำความผิด โดย “การทุจริต” ให้มีการลงโทษบุคคลในทางอาญาไว้ตามมาตรา ๓๗ และมาตรา ๓๗ ทวิ แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ ๔๑) พ.ศ. ๒๕๕๙ ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๒๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๙ รวมทั้งมาตรา ๓๗ ตรี^{๓๔} ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ ๔๕) พ.ศ. ๒๕๖๐ ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๒ เมษายน ๒๕๖๐ กำหนดไว้ โดยใช้ถ้อยคำเดียวกัน “โดยความเท็จ โดยฉ้อโกง หรืออุบาย หลอกลวง หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน” โดยไม่ได้ใช้ถ้อยคำ “โดยทุจริต” ซึ่งสอดคล้องกับถ้อยคำที่บัญญัติในมาตรา ๒๐๖ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ อันเป็นการกำหนดให้การกระทำความผิดต้องมีเจตนาพิเศษไว้ด้วย แต่บทบัญญัติดังกล่าวสามารถลงโทษผู้กระทำความผิดโดยมีเจตนาพิเศษหรือไม่ก็ได้ ซึ่งมีวัตถุประสงค์ของการบังคับใช้และองค์ประกอบความผิดเช่นเดียวกันกับกฎหมายอาญา

๒) พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐

มาตรา ๒๐๖ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ ได้บัญญัติลักษณะของการกระทำความผิด “การทุจริต” ให้มีการลงโทษบุคคลในทางอาญาไว้เช่นเดียวกันกับประมวลรัษฎากรดังที่กล่าวแล้วข้างต้น โดยใช้ถ้อยคำเดียวกันว่า “โดยความเท็จ โดยฉ้อโกง หรือ

^{๓๔} มาตรา ๓๗ ผู้ใดกระทำการดังต่อไปนี้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

(๑) โดยเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือเพื่อขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ

(๒) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้”

“มาตรา ๓๗ ทวิ ผู้ใดโดยเจตนาไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นตามลักษณะนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

“มาตรา ๓๗ ตรี ความผิดตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ หรือมาตรา ๔๐/๔ ที่ผู้กระทำความผิดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร และเป็นความผิดที่เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงตั้งแต่สิบล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป หรือจำนวนภาษีอากรที่ขอคืนโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ตั้งแต่สองล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรดังกล่าวได้กระทำความผิดที่เป็นกระบวนการหรือเป็นเครือข่าย โดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จหรือปกปิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีอากร และมีพฤติกรรมปกปิดหรือซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดเพื่อมิให้ติดตามทรัพย์สินนั้นได้ ให้ถือว่าความผิดดังกล่าวเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เมื่ออธิบดีโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการพิจารณากรณีการกลั่นกรองความผิดทางภาษีอากรที่เข้าข่าย ความผิดมูลฐานส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินแล้ว ให้ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินต่อไป

ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคก่อน

อุบาย หลอกลวง หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน” โดยไม่ได้ใช้ถ้อยคำว่า “โดยทุจริต” อันเป็นการกำหนดให้การกระทำความผิดดังกล่าวต้องมีเจตนาพิเศษไว้ด้วย แต่บทบัญญัติดังกล่าวสามารถลงโทษผู้กระทำความผิดโดยมีเจตนาพิเศษหรือไม่ก็ได้ ซึ่งมีวัตถุประสงค์ของการบังคับใช้และองค์ประกอบความผิดเช่นเดียวกันกับกฎหมายอาญา^{๓๕}

(๔) ความผิดฐานฟอกเงิน

เนื่องจากประเทศไทยในฐานะสมาชิกผู้ร่วมก่อตั้ง Asia Pacific Group on Money Laundering (APG) มีเหตุผลความจำเป็นที่จะต้องปฏิบัติตามข้อบังคับ (Terms of References) ที่กำหนดให้ประเทศสมาชิกต้องปฏิบัติตามข้อเสนอแนะของ Financial Action Task Force (FATF) ในการกำหนดให้อาชญากรรมเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีลักษณะร้ายแรงเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปราบปรามการหลีกเลี่ยงและการฉ้อโกงภาษีอากร รัฐบาลจึงจำเป็นต้องกำหนดให้การกระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากรและการฉ้อโกงภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นอาชญากรรมร้ายแรง เป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน โดยได้ตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๕) พ.ศ. ๒๕๖๐ เพื่อเป็นมาตรการลงโทษผู้หลีกเลี่ยงการเสียภาษีและฉ้อโกงภาษีตามข้อเสนอแนะของ Financial Action Task Force (FATF) ซึ่งผลใช้บังคับแล้วตั้งแต่วันที่ ๒ เมษายน ๒๕๖๐ มีสาระสำคัญ ดังนี้^{๓๖}

๑) การเป็นผู้กระทำความผิดตามมาตรา ๓๗ ตีความผิดตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ หรือมาตรา ๔๐/๔ ที่ผู้กระทำความผิดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร

๒) หลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือฉ้อโกงภาษีอากร เป็นจำนวนตั้งแต่สิบล้านบาท ต่อปีภาษีขึ้นไป หรือจำนวนภาษีอากรที่ขอคืนโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ตั้งแต่สองล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป

๓) กระทำในลักษณะกระบวนกร หรือเป็นเครือข่าย โดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จหรือปกปิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีอากร

๔) มีพฤติกรรมการปกปิดหรือซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดเพื่อมิให้ติดตามทรัพย์สินนั้นได้ อันเป็นการหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษี

เมื่อเข้าองค์ประกอบทั้ง ๔ ประการข้างต้น ให้ถือว่าความผิดดังกล่าวเป็นความผิดมูลฐาน ตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เมื่ออธิบดีโดยความเห็นชอบ

^{๓๕} มาตรา ๒๐๖ ผู้นำของเข้าผู้ใดขอคืนอากรตามมาตรา ๒๘ หรือมาตรา ๒๙ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบายหลอกลวง หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน เพื่อขอคืนอากรเกินกว่าจำนวนที่มีสิทธิได้รับจริง ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินห้าปี หรือปรับไม่เกินห้าแสนบาท หรือปรับเป็นเงินสี่เท่าของ

^{๓๖} พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๕) พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๓

ของคณะกรรมการพิจารณากลับกรองความผิดทางอาชญากรรมที่เข้าข่ายความผิดมูลฐาน (ประกอบด้วย อธิบดี รองอธิบดีและที่ปรึกษากรมสรรพากรทุกคน) ส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้สำนักงานป้องกัน และปราบปรามการฟอกเงินแล้ว ให้ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปราม การฟอกเงินต่อไป

๓.๓.๓ กฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน

เนื่องจากข้อจำกัดสำคัญในการบังคับใช้กฎหมายต่อกลุ่มอิทธิพลของนานาประเทศ คือ การพิสูจน์ความผิด เพราะกลุ่มอิทธิพลมักจะมีวิธีที่แนบเนียนในการปกปิดความผิดของตน ไม่ว่าจะเป็นการตัดตอนการกระทำความผิด การกำจัดพยาน การให้ผลประโยชน์แก่เจ้าหน้าที่ ในขณะที่จะลงโทษทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิดได้นั้น จะต้องมีการพิสูจน์ให้เห็นอย่างชัดเจนว่า ผู้คนได้กระทำความผิดจริง แนวคิดในการทำลายทรัพย์สินขององค์กรอาชญากรรมและกลุ่มอิทธิพล จึงเกิดขึ้น มาตรการนี้ไม่ต้องพิสูจน์ความผิดของผู้กระทำความผิด แต่เจ้าทรัพย์หรือผู้ครอบครอง ทรัพย์ที่มูลเหตุเชื่อว่าได้มาจากการกระทำความผิด ต้องเป็นฝ่ายพิสูจน์ที่ไปที่มาของทรัพย์ตน เมื่อพิจารณาความผิดมูลฐานตามมาตรา ๓ ของพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ ประกอบด้วยความผิดมูลฐาน ๗ ความผิดมูลฐาน โดยความผิดเกี่ยวกับการลักลอบหนี ศุลกากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เป็น ๑ ใน ๗ มูลฐาน

เมื่อพิจารณาความผิดมูลฐานที่มีอยู่ ๗ ความผิดมูลฐาน และที่แก้ไขเพิ่มเติมอีก ๕ ความผิดมูลฐานแล้วเห็นว่า สามารถครอบคลุม ลักษณะความผิดทั้ง ๑๕ ความผิดที่ใช้เป็นฐาน ดำเนินการในเรื่องผู้ทรงอิทธิพลดังที่กล่าวไว้ในบทที่ ๒ ถ้าได้ดำเนินการด้วยกฎหมายป้องกันและ ปราบปรามการฟอกเงินอย่างจริงจังก็จะสามารถทำลายเครือข่ายเกี่ยวกับเงินได้ขององค์กร อาชญากรรมที่มีผู้มีอิทธิพลอยู่เบื้องหลังได้ เพราะเมื่อปราศจากเงินเหล่านี้แล้วการดำรงอยู่ของ ผู้มีอิทธิพลก็คงจะเป็นไปได้ยาก อันเป็นการทำลายเครือข่ายกลุ่มอิทธิพลทางอ้อม^{๓๗}

นอกจากนั้น พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๕) พ.ศ. ๒๕๖๐ ยังได้กำหนดให้อาชญากรรมเกี่ยวกับอาชญากรรมที่มีลักษณะร้ายแรงเป็นความผิดมูลฐาน ตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินด้วย รายละเอียดดังที่กล่าวแล้วข้างต้น

๓.๓.๔ กฎหมายว่าด้วยการสอบสวนคดีพิเศษ

พระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ มาตรา ๒๑ กำหนดให้ คดีความผิดทางอาญาบางประเภทซึ่งเข้าหลักเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดเป็น “คดีพิเศษ” ที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของกรมสอบสวนคดีพิเศษ โดยมีพนักงานสอบสวนคดีพิเศษและ

^{๓๗} วีระพงษ์ บุญญะภาส. การบังคับใช้กฎหมายต่อผู้ทรงอิทธิพลในประเทศไทย. ๒๕๔๘. <http://public-law.net/publaw/view.aspx?id=565>, สืบค้นเมื่อวันที่ ๑๔ กันยายน ๒๕๖๐.

เจ้าหน้าที่คดีพิเศษทำการสืบสวนสอบสวนตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ และที่แก้ไขเพิ่มเติม ซึ่งคดีพิเศษสามารถแบ่งได้เป็น ๒ รูปแบบหลัก ดังนี้

(๑) คดีความผิดทางอาญาตามที่กฎหมายกำหนดซึ่งเริ่มต้นเป็นคดีพิเศษด้วยตัวเอง

คดีความผิดทางอาญาตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งเริ่มต้นเป็นคดีพิเศษด้วยตัวเอง หรือเป็นคดีประธาน หรือที่เรียกว่า “คดีพิเศษระดับปฐมภูมิ”^{๓๘} ซึ่งประกอบด้วยคดีความผิดทางอาญา ๓ ประเภท ดังนี้

ประเภทที่ ๑ คดีความผิดทางอาญาตามที่กฎหมายกำหนด อันเป็นคดีพิเศษตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ และที่แก้ไขเพิ่มเติม ซึ่งคดีความผิดทางอาญาซึ่งจะเป็นคดีพิเศษตามบทบัญญัติมาตรานี้จะต้องมีลักษณะดังนี้ คือ

๑) เป็นคดีความผิดทางอาญาตามกฎหมายที่กำหนดไว้ในบัญชีท้ายพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ หรือที่กำหนดในกฎกระทรวงโดยการเสนอแนะของ กคพ. โดยพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ ได้กำหนดคดีความผิดทางอาญาไว้ในบัญชีท้ายพระราชบัญญัติฯ จำนวน ๒๒ ฉบับ โดยต่อมาได้มีการกำหนดคดีพิเศษเพิ่มเติมในกฎกระทรวงอีกหลายฉบับ ทั้งนี้ คดีความผิดตามประมวลรัษฎากรและคดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ได้กำหนดเพิ่มเติมไว้ในกฎกระทรวงว่าด้วยการกำหนดคดีพิเศษเพิ่มเติม ตามกฎหมายว่าด้วยการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ โดยได้กำหนดคดีความผิดทางอาญาเพิ่มเติมจากบัญชีท้ายพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ อีก ๕ ฉบับ คือ ๑) คดีความผิดตามประมวลรัษฎากร ๒) คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ๓) คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต ๔) คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยสุรา และ ๕) คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ

๒) คดีความผิดทางอาญาตามข้อ (๑) นั้น เฉพาะความผิดซึ่งมีรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดที่ กคพ. กำหนด ซึ่งจะต้องมีลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใดตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) (ก) (ข) (ค) (ง) หรือ (จ) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม ดังต่อไปนี้

(ก) คดีความผิดทางอาญาที่มีความซับซ้อน จำเป็นต้องใช้วิธีการสืบสวนสอบสวนและรวบรวมพยานหลักฐานเป็นพิเศษ

(ข) คดีความผิดทางอาญาที่มีหรืออาจมีผลกระทบอย่างรุนแรงต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน ความมั่นคงของประเทศ ความสัมพันธ์ระหว่างประเทศหรือระบบเศรษฐกิจหรือการคลังของประเทศ

^{๓๘} กรมสอบสวนคดีพิเศษ กระทรวงยุติธรรม. คู่มือการปฏิบัติงานสืบสวนสอบสวนตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗. กรุงเทพมหานคร: ม.ป.ท., ๒๕๔๘.

(ค) คดีความผิดทางอาญาที่มีลักษณะเป็นการกระทำความผิดข้ามชาติที่สำคัญหรือเป็นการกระทำขององค์กรอาชญากรรม

(ง) คดีความผิดทางอาญาที่มีผู้ทรงอิทธิพลที่สำคัญเป็นตัวการ ผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน

(จ) คดีความผิดทางอาญาที่มีพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจชั้นผู้ใหญ่ซึ่งมิใช่พนักงานสอบสวนคดีพิเศษหรือเจ้าหน้าที่คดีพิเศษเป็นผู้ต้องสงสัยเมื่อมีหลักฐานตามสมควรว่าน่าจะได้กระทำความผิดอาญาหรือเป็นผู้ถูกกล่าวหาหรือผู้ต้องหา

ทั้งนี้ เฉพาะความผิดซึ่งมีรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดที่ กคพ. กำหนด ทั้งนี้ คดีความผิดตามประมวลรัษฎากรและคดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ได้กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดไว้ตามบัญชีท้ายประกาศ กคพ. (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๕๔ ออกตามความในมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๕๗^{๓๙} โดยได้กำหนดว่า

“๒๐. คดีความผิดตามประมวลรัษฎากร

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๙๐/๔ มาตรา ๙๐/๕ และมาตรา ๙๑/๒๑ (๗) แห่งประมวลรัษฎากร และที่แก้ไขเพิ่มเติม

๒๑. คดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

คดีความผิดที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๒๗ มาตรา ๒๗ ทวิ มาตรา ๖๐ มาตรา ๙๖ และมาตรา ๙๗ ทศ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๙ และที่แก้ไขเพิ่มเติม”

๓) อธิบดีกรมสอบสวนคดีพิเศษมีคำสั่งให้ทำการสอบสวนเป็นคดีพิเศษที่ต้องดำเนินการสืบสวนและสอบสวนตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๕๗^{๔๐} ซึ่งเป็นการให้อำนาจในการพิจารณาการรับเป็นคดีพิเศษ

แต่หากมีข้อโต้แย้งหรือข้อสงสัยว่าการกระทำความผิดใดเป็นคดีพิเศษตามที่กำหนดไว้ในมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) หรือไม่ ให้ กคพ. เป็นผู้ชี้ขาด^{๔๑}

^{๓๙} ประกาศ กคพ. (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๕๔ เรื่อง กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดที่เป็นคดีพิเศษตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๕๗

^{๔๐} ประกาศ กคพ. (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๕๔ เรื่อง กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดที่เป็นคดีพิเศษตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๕๗ ข้อ ๔, ประกาศ กคพ. (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๕๕ เรื่อง กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดที่เป็นคดีพิเศษตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๕๗ ข้อ ๔ และประกาศ กคพ. (ฉบับที่ ๖) พ.ศ. ๒๕๕๙ เรื่อง กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดที่เป็นคดีพิเศษตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๕๗ ข้อ ๓

^{๔๑} พระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๕๗ และที่แก้ไขเพิ่มเติม มาตรา ๒๑ วรรคท้าย

ประเภทที่ ๒ คดีความผิดทางอาญาอื่น นอกจากประเภทที่ ๑ ตามที่ กคพ. มีมติ ด้วยคะแนนเสียงไม่น้อยกว่าสองในสามของกรรมการทั้งหมดเท่าที่มีอยู่ อันเป็นคดีพิเศษตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๒) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๒) ข้างต้นแล้วจะพบว่า คดีความผิดทางอาญาซึ่งจะเป็นคดีพิเศษตามบทบัญญัตินี้ จะต้องมีลักษณะดังนี้ คือ

(๑) เป็นคดีความผิดอาญาอื่น ๆ นอกจากคดีความผิดอาญาตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑)^{๔๒}

(๒) มีลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใดตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) (ก) (ข) (ค) (ง) หรือ (จ) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

ประเภทที่ ๓ คดีพิเศษที่ค้างดำเนินการและคดียังไม่ถึงที่สุดอยู่ในวันที่พระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ บังคับใช้ แล้ว กคพ. อาจมีมติให้เป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวนคดีพิเศษ ตามมาตรา ๔๔ แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

(๒) คดีความผิดทางอาญาที่เกี่ยวข้องเกี่ยวพันกับคดีที่เป็นคดีพิเศษด้วยตัวเอง

คดีความผิดทางอาญาที่เป็นคดีพิเศษโดยแยกมาจากคดีพิเศษประธาน (คดีพิเศษระดับปฐมภูมิ) หรือที่เรียกว่า “คดีพิเศษระดับทุติยภูมิ”^{๔๓} โดยเป็นคดีความผิดทางอาญาที่ให้ถือว่าเป็นคดีพิเศษตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ คือ คดีที่มีการกระทำอันเป็นกรรมเดียวผิดต่อกฎหมายหลายบท และบทใดบทหนึ่งจะต้องดำเนินการโดยพนักงานสอบสวนคดีพิเศษ หรือคดีที่มีการกระทำความผิดหลายเรื่องต่อเนื่องหรือเกี่ยวพันกัน และความผิดเรื่องใดเรื่องหนึ่งจะต้องดำเนินการโดยพนักงานสอบสวนคดีพิเศษ ตามมาตรา ๒๑ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

อนึ่ง เพื่อเป็นการยุติข้อโต้แย้งหรือข้อสงสัยในคดีพิเศษ จึงได้กำหนดให้บรรดาคดีที่ได้ทำการสอบสวนโดยพนักงานสอบสวนคดีพิเศษเสร็จแล้ว ให้ถือว่าการสอบสวนนั้นเป็นการสอบสวนคดีพิเศษตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ ด้วย^{๔๔}

จากที่กล่าวมาแล้วนั้น จะเห็นได้ว่า คดีความผิดตามประมวลรัษฎากรที่มีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๙๐/๔ มาตรา ๙๐/๕ และมาตรา ๙๑/๒๑ (๗) แห่ง

^{๔๒} คดีความผิดทางอาญาตามกฎหมายที่กำหนดไว้ในบัญชีท้ายพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ และที่กำหนดในกฎกระทรวงโดยการเสนอแนะของ กคพ. ซึ่ง กคพ. ได้ประกาศกำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดไว้แล้ว

^{๔๓} อ้างแล้ว (๓๘).

^{๔๔} พระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ มาตรา ๒๑ วรรคสาม

ประมวลรัษฎากร และคดีความผิดตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรมีบทกำหนดโทษตามมาตรา ๒๗ มาตรา ๒๗ ทวิ มาตรา ๖๐ มาตรา ๙๖ และมาตรา ๙๗ ทศ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๔๖๙ และที่แก้ไขเพิ่มเติม ซึ่งมีลักษณะเป็นคดีความผิดทางอาญาที่มีผู้ทรงอิทธิพลที่สำคัญเป็นตัวการ ผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน หรือมีลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใดตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) (ก) (ข) (ค) (ง) หรือ (จ) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ และที่แก้ไขเพิ่มเติม หากอธิบดีกรมสอบสวนคดีพิเศษมีคำสั่งให้ทำการสอบสวนเป็นคดีพิเศษ ก็จะต้องดำเนินการสืบสวนและสอบสวนตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗

๓.๓.๕ กฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต

(๑) พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ พ.ศ. ๒๕๔๒

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๔๐ ได้กำหนดให้มีคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (คณะกรรมการ ป.ป.ช.) มีสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติเป็นหน่วยธุรการที่เป็นอิสระในการบริหารงานบุคคลการงบประมาณ และการดำเนินการอื่น เป็นองค์กรอิสระมีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการป้องกันและปราบปรามการทุจริต ต่อมาได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๔๒^{๔๕} เป็นผลให้มีการจัดตั้งเป็นสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (สำนักงาน ป.ป.ช.) เป็นส่วนราชการที่เป็นหน่วยงานอิสระตามรัฐธรรมนูญ และมีฐานะเป็นนิติบุคคลขึ้น^{๔๖}

คณะกรรมการ ป.ป.ช. มีอำนาจหน้าที่ คือ ไต่สวนข้อเท็จจริงและสรุปสำนวนพร้อมทั้งทำความเห็นเสนอต่อวุฒิสภาเพื่อการถอดถอนผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง^{๔๗} และ

^{๔๕} ประกาศราชกิจจานุเบกษาเล่ม ๑๑๖ ตอนที่ ๑๑๔ ก วันที่ ๑๗ พฤศจิกายน ๒๕๔๒

^{๔๖} มาตรา ๑๐๔ แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๔๒ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

^{๔๗} มาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๔๒ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

“ผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง” หมายความว่า

(๑) นายกรัฐมนตรี

(๒) รัฐมนตรี

(๓) สมาชิกสภาผู้แทนราษฎร

(๔) สมาชิกวุฒิสภา

(๕) ข้าราชการการเมืองอื่นนอกจาก (๑) และ (๒) ตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการการเมือง

(๖) ข้าราชการรัฐสภาฝ่ายการเมืองตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายรัฐสภา

(๗) ผู้บริหารท้องถิ่น รองผู้บริหารท้องถิ่น และผู้ช่วยผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามที่

คณะกรรมการ ป.ป.ช. กำหนด โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

เจ้าหน้าที่อื่นของรัฐที่กฎหมายกำหนดออกจากตำแหน่ง ได้สวนข้อเท็จจริงและสรุปสำนวนเพื่อดำเนินคดีอาญาผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมืองพร้อมทั้งความเห็นเพื่อส่งไปยังอัยการสูงสุดเพื่อฟ้องคดีต่อศาลฎีกาแผนกคดีอาญาของผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง ได้สวนและวินิจฉัยว่าผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมืองอื่น และเจ้าหน้าที่ของรัฐ^{๔๘} ร่ำรวยผิดปกติเพื่อร้องขอให้ทรัพย์สินตกเป็นของแผ่นดินได้สวนและวินิจฉัยว่าผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมืองอื่น หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐตั้งแต่ผู้บริหารระดับสูง^{๔๙} หรือข้าราชการซึ่งดำรงตำแหน่งตั้งแต่ผู้อำนวยการกอง^{๕๐} ร่ำรวยผิดปกติ กระทำความผิดฐานทุจริตต่อหน้าที่หรือกระทำความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ราชการหรือความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ในการยุติธรรม หรือความผิดที่เกี่ยวข้องกัน รวมทั้งดำเนินการกับเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือข้าราชการในระดับต่ำกว่าที่รวมกระทำความผิดกับผู้ดำรงตำแหน่งดังกล่าว หรือกับผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง หรือที่กระทำความผิดในลักษณะที่คณะกรรมการ ป.ป.ช. เห็นสมควรดำเนินการด้วย ได้สวนและวินิจฉัยว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐต่างประเทศ^{๕๑} และเจ้าหน้าที่ขององค์การระหว่างประเทศ^{๕๒} หรือบุคคลใด กระทำ

(๘) สมาชิกสภาท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามที่คณะกรรมการ ป.ป.ช. กำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

(๙) (ยกเลิก)

^{๔๘} มาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๔๒ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

“เจ้าหน้าที่ของรัฐ” หมายความว่า ผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง ข้าราชการหรือพนักงานส่วนท้องถิ่นซึ่งมีตำแหน่ง หรือเงินเดือนประจำ พนักงานหรือบุคคลผู้ปฏิบัติงานในรัฐวิสาหกิจหรือหน่วยงานของรัฐ ผู้บริหารท้องถิ่นและสมาชิกสภาท้องถิ่นซึ่งมิใช่ผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง เจ้าพนักงานตามกฎหมายว่าด้วยลักษณะปกครองท้องที่ และให้หมายความรวมถึงกรรมการ อนุกรรมการ ลูกจ้างของส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานของรัฐ และบุคคลหรือคณะบุคคลซึ่งใช้อำนาจหรือได้รับมอบให้ใช้อำนาจทางการปกครองของรัฐในการดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งตามกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นการจัดตั้งขึ้นในระบบราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือกิจการอื่นของรัฐ

^{๔๙} มาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๔๒ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

“ผู้บริหารระดับสูง” หมายความว่า ผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง ผู้ดำรงตำแหน่งระดับสูงกรรมการในองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ กรรมการผู้ช่วยรัฐมนตรี ผู้ดำรงตำแหน่งตั้งแต่ผู้อำนวยการระดับต้นหรือเทียบเท่าของส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หน่วยงานอื่นของรัฐ หน่วยงานที่ใช้อำนาจหรือได้รับมอบหมายให้ใช้อำนาจทางปกครอง และให้หมายความรวมถึงบุคคลหรือคณะบุคคลที่มีอำนาจหน้าที่ควบคุมกำกับดูแลหน่วยงานดังกล่าว และเจ้าหน้าที่ของรัฐอื่นตามที่คณะกรรมการ ป.ป.ช. กำหนด โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

^{๕๐} พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๔๒ และที่แก้ไขเพิ่มเติม มาตรา ๔

“ผู้อำนวยการกอง” หมายความว่า ข้าราชการซึ่งดำรงตำแหน่งตั้งแต่ผู้อำนวยการระดับต้นหรือเทียบเท่าขึ้นไป ตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการพลเรือนหรือข้าราชการตามกฎหมายอื่น ทั้งนี้ ตามที่คณะกรรมการ ป.ป.ช. กำหนด โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

^{๕๑} เรื่องเดียวกัน.

“เจ้าหน้าที่ของรัฐต่างประเทศ” หมายความว่า ผู้ซึ่งดำรงตำแหน่งด้านนิติบัญญัติ บริหารปกครอง หรือตุลาการ ของรัฐต่างประเทศ และบุคคลใด ๆ ซึ่งปฏิบัติงานเกี่ยวกับหน้าที่ราชการให้แก่รัฐต่างประเทศ รวมทั้งการปฏิบัติ

ความผิดตามฐานความผิดที่กำหนด ใต้สวนและวินิจฉัยการกระทำความผิดที่อยู่ในอำนาจของ คณะกรรมการ ป.ป.ช. ซึ่งได้กระทำลงนอกราชอาณาจักรไทย กำหนดตำแหน่งของเจ้าหน้าที่ของรัฐ ที่จะต้องยื่นบัญชีแสดงรายการทรัพย์สินและหนี้สิน ตรวจสอบความถูกต้องและความมีอยู่จริง รวมทั้งความเปลี่ยนแปลงของทรัพย์สินและหนี้สินของผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมืองและเจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีหน้าที่ยื่นบัญชีแสดงรายการทรัพย์สินและหนี้สิน กำกับดูแลคุณธรรมและจริยธรรมของผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเปิดเผยบัญชีแสดงรายการทรัพย์สินและหนี้สินและเอกสารประกอบของผู้ดำรงตำแหน่งนายกรัฐมนตรี รัฐมนตรี สมาชิกสภาผู้แทนราษฎร และสมาชิกวุฒิสภาและเจ้าหน้าที่ของรัฐ กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการยื่นบัญชีแสดงรายการทรัพย์สินและหนี้สินของผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง ผู้บริหารท้องถิ่นและสมาชิกสภาท้องถิ่น และเจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีหน้าที่ยื่นบัญชีแสดงรายการทรัพย์สินและหนี้สิน

นอกจากนั้น ยังต้องรายงานผลการตรวจสอบและผลการปฏิบัติหน้าที่พร้อม ข้อสังเกตต่อคณะรัฐมนตรีสภาผู้แทนราษฎรและวุฒิสภาทุกปี ทั้งนี้ จะต้องประกาศรายงานดังกล่าว ในราชกิจจานุเบกษาและเปิดเผยต่อสาธารณะด้วย เสนอมาตรการ ความเห็น และข้อเสนอแนะต่อ คณะรัฐมนตรี รัฐสภา ศาลหรือคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อให้มีการปรับปรุงการปฏิบัติ ราชการ หรือวางแผนงานโครงการของส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานของรัฐ เพื่อป้องกัน หรือปราบปรามการทุจริตต่อหน้าที่การกระทำความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ราชการ หรือการกระทำความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ในการยุติธรรม ดำเนินการส่งเรื่องให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องเพื่อขอให้ศาลมี คำสั่งหรือคำพิพากษาให้ยกเลิกหรือเพิกถอนสิทธิหรือเอกสารสิทธิที่เจ้าหน้าที่ของรัฐได้อนุมัติหรือ อนุญาตให้สิทธิประโยชน์หรือออกเอกสารสิทธิแก่บุคคลใดไปโดยมิชอบด้วยกฎหมายหรือระเบียบ ของทางราชการอันเป็นเหตุให้เสียหายแก่ทางราชการ ดำเนินการเพื่อป้องกันการทุจริตและเสริมสร้าง ทัศนคติและค่านิยมเกี่ยวกับความซื่อสัตย์ สุจริต รวมทั้งดำเนินการให้ประชาชนหรือกลุ่มบุคคล มีส่วนร่วมในการป้องกันและปราบปรามการทุจริต ดำเนินการเกี่ยวกับด้านการต่างประเทศโดยเป็น ศูนย์กลางความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อประโยชน์ในการป้องกันและปราบปรามการทุจริต

ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นไปตามพันธกรณีและข้อตกลงระหว่างประเทศในการต่อต้าน การทุจริต ดำเนินการตามคำร้องขอความช่วยเหลือจากต่างประเทศในคดีทุจริตที่ผู้ประสานงาน กลางตามกฎหมายว่าด้วยความร่วมมือระหว่างประเทศในเรื่องทางอาญาส่งให้คณะกรรมการ ป.ป.ช. ดำเนินการหรือพิจารณาให้ความช่วยเหลือกับต่างประเทศในคดีทุจริตซึ่งมิใช่คำร้องขอความช่วยเหลือ ตามกฎหมายว่าด้วยความร่วมมือระหว่างประเทศในเรื่องทางอาญา และดำเนินการอื่นตามที่

หน้าที่สำหรับหน่วยงานของรัฐหรือหน่วยงานรัฐวิสาหกิจ ไม่ว่าโดยการแต่งตั้งหรือเลือกตั้ง มีตำแหน่งประจำหรือชั่วคราว และได้รับเงินเดือนหรือค่าตอบแทนอื่นหรือไม่ก็ตาม

^{๕๒} เพิ่งอ้าง.

“เจ้าหน้าที่ขององค์การระหว่างประเทศ” หมายความว่า ผู้ปฏิบัติงานในองค์การระหว่างประเทศหรือผู้ซึ่ง ได้รับมอบหมายจากองค์การระหว่างประเทศให้ปฏิบัติงานในนามขององค์การระหว่างประเทศนั้น

พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญนี้บัญญัติหรือกฎหมายอื่นกำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการ ป.ป.ช.^{๕๓}

สำหรับกรณีการไต่สวนข้อเท็จจริง หรือการตรวจสอบนั้น เมื่อดำเนินการรวบรวมพยานหลักฐานเสร็จแล้ว คณะกรรมการ ป.ป.ช. จะพิจารณาสำนวนการไต่สวนข้อเท็จจริง และมีมติวินิจฉัยว่าข้อกล่าวหาเป็นมูลหรือไม่ ถ้ามีมติว่าข้อกล่าวหาเป็นมูล ประธานกรรมการจะต้องส่งรายงานไปยังหน่วยงาน/ผู้ดำรงตำแหน่งที่กำหนดเพื่อดำเนินการต่อไป^{๕๔}

โดยผู้ซึ่งถูกกล่าวหาหรือมีพฤติการณ์ปรากฏแก่คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติว่า ได้กระทำการอันเป็นมูลที่จะนำไปสู่การถอดถอนจากตำแหน่ง การดำเนินคดีอาญา การขอให้ทรัพย์สินตกเป็นของแผ่นดิน หรือการดำเนินการทางวินัย ตามที่บัญญัติในพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๔๒ และที่แก้ไขเพิ่มเติมนี้ ให้ความหมายรวมถึงตัวการ ผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนในการกระทำความผิดด้วย^{๕๕}

นอกจากนี้ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ พ.ศ. ๒๕๔๒ ยังได้มีบทกำหนดโทษไว้เป็นการเฉพาะเกี่ยวกับการดำเนินการตามกฎหมายและการทุจริตไว้ในหมวด ๑๑ บทกำหนดโทษ ตามมาตรา ๑๑๘ ถึง มาตรา ๑๒๕ เพิ่มเติมอีกด้วย

(๒) พระราชบัญญัติมาตรการของฝ่ายบริหารในการป้องกันและปราบปรามของฝ่ายบริหารในการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๕๑

ในปี พ.ศ. ๒๕๕๑ รัฐบาลมีนโยบายสำคัญและเร่งด่วนในการป้องกันและปราบปรามการทุจริต แต่ยังไม่มีส่วนราชการในส่วนของฝ่ายบริหารที่มีอำนาจหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการป้องกันและปราบปรามการทุจริตโดยตรง ทำให้รัฐบาลไม่สามารถกำกับดูแลและผลักดันเพื่อให้การดำเนินการตามนโยบายดังกล่าวเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและตรงตามเป้าหมายที่วางไว้ อีกทั้งคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติซึ่งเป็นองค์กรอิสระที่มีอำนาจในการป้องกันและปราบปรามการทุจริตของเจ้าหน้าที่ของรัฐมีภารกิจที่อยู่ในความรับผิดชอบจำนวนมาก สมควรที่จะมีส่วนราชการในฝ่ายบริหารที่รับผิดชอบในการดำเนินการด้านนโยบายดังกล่าว และเป็น

^{๕๓} เรื่องเดียวกัน. มาตรา ๑๙.

^{๕๔} เรื่องเดียวกัน. มาตรา ๕๖.

^{๕๕} อ้างแล้ว (๔๗).

“ผู้ถูกกล่าวหา” หมายความว่า ผู้ซึ่งถูกกล่าวหาหรือมีพฤติการณ์ปรากฏแก่คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติว่า ได้กระทำการอันเป็นมูลที่จะนำไปสู่การถอดถอนจากตำแหน่ง การดำเนินคดีอาญา การขอให้ทรัพย์สินตกเป็นของแผ่นดิน หรือการดำเนินการทางวินัย ตามที่บัญญัติในพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญนี้ และให้ความหมายรวมถึงตัวการ ผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนในการกระทำความผิดด้วย

คำว่า “ตัวการ ผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน” ยังปรากฏในมาตรา ๓๐ มาตรา ๖๐ และมาตรา ๘๔ แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๔๒ และที่แก้ไขเพิ่มเติมด้วย

ศูนย์กลางประสานงานกับหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องทั้งหมด รวมทั้งกำหนดมาตรการต่าง ๆ เพื่อให้การป้องกันและปราบปรามการทุจริตในฝ่ายบริหารสามารถดำเนินการในลักษณะบูรณาการและมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ดังนั้น จึงได้ตราพระราชบัญญัติมาตรการของฝ่ายบริหารในการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๕๑ ขึ้น^{๕๖} เพื่อดำเนินการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐ โดยมีสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐ (สำนักงาน ป.ป.ท.) เป็นหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นตามมาตรา ๕๑ แห่งพระราชบัญญัติมาตรการของฝ่ายบริหารในการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๕๑ ที่กำหนดให้เป็นส่วนราชการมีฐานะเป็นกรมที่ไม่สังกัดสำนักนายกรัฐมนตรี กระทรวง หรือทบวง โดยมีเลขาธิการเป็นผู้รับผิดชอบขึ้นตรงต่อนายกรัฐมนตรี และให้มีหน้าที่ควบคุมดูแลและรับผิดชอบการปฏิบัติราชการของสำนักงานต่อคณะกรรมการ ป.ป.ท. และเป็นผู้บังคับบัญชาข้าราชการและเจ้าหน้าที่ในสำนักงานโดยมีรองเลขาธิการเป็นผู้ช่วยสั่งและปฏิบัติราชการ

พระราชบัญญัติมาตรการของฝ่ายบริหารในการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๕๑ ได้กำหนดให้คณะกรรมการ ป.ป.ท. มีอำนาจหน้าที่ เสนอนโยบาย มาตรการ และแผนพัฒนาการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐต่อคณะรัฐมนตรี เสนอแนะและให้คำปรึกษาแก่คณะรัฐมนตรีเกี่ยวกับการปรับปรุงกฎหมาย กฎ ข้อบังคับ หรือมาตรการต่าง ๆ เพื่อป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐ เสนอแนะต่อคณะกรรมการ ป.ป.ช. ในการกำหนดตำแหน่งของเจ้าหน้าที่ของรัฐซึ่งต้องยื่นบัญชีแสดงรายการทรัพย์สินและหนี้สินต่อคณะกรรมการ ป.ป.ช. ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต ได้สวนข้อเท็จจริงและข้อมูลเกี่ยวกับการกระทำการทุจริตในภาครัฐของเจ้าหน้าที่ของรัฐ ได้สวนข้อเท็จจริงและสรุปสำนวนพร้อมทั้งความเห็นส่งพนักงานอัยการเพื่อฟ้องคดีอาญาต่อเจ้าหน้าที่ของรัฐ จัดทำรายงานผลการปฏิบัติงานประจำปีเสนอต่อคณะรัฐมนตรีเพื่อเสนอต่อสภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา และคณะกรรมการ ป.ป.ช. ทราบด้วย แต่งตั้งคณะอนุกรรมการเพื่อดำเนินการตามที่คณะกรรมการ ป.ป.ท. มอบหมาย และปฏิบัติการอื่นตามพระราชบัญญัตินี้ หรือการอื่นใดเกี่ยวกับการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐตามที่คณะรัฐมนตรีหรือคณะกรรมการ ป.ป.ช. มอบหมาย^{๕๗}

โดยเขตอำนาจในการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐนั้นจะดำเนินการต่อเจ้าหน้าที่รัฐ^{๕๘} ซึ่งดำรงตำแหน่งต่ำกว่าผู้บริหารระดับสูง หรือข้าราชการที่ดำรง

^{๕๖} หมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติมาตรการของฝ่ายบริหารในการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๕๑ ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่ม ๑๒๕/ตอนที่ ๒๑ ก/หน้า ๑/๒๔ มกราคม ๒๕๕๑

^{๕๗} พระราชบัญญัติมาตรการของฝ่ายบริหารในการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๕๑ และที่แก้ไขเพิ่มเติม มาตรา ๑๗

^{๕๘} เรื่องเดียวกัน. มาตรา ๓.

ตำแหน่งต่ำกว่าผู้อำนวยการกองหรือเทียบเท่าลงมา ที่กระทำการทุจริตต่อหน้าที่หรือประพฤตินิชอบในภาครัฐ ทั้งนี้ การทุจริตต่อหน้าที่ หมายความว่า ปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติอย่างใดในตำแหน่งหรือหน้าที่ หรือปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติอย่างใดในพฤติการณ์ที่อาจทำให้ผู้อื่นเชื่อว่ามีตำแหน่งหรือหน้าที่ซึ่งตนมิได้มีตำแหน่งหรือหน้าที่นั้น หรือใช้อำนาจในตำแหน่งหรือหน้าที่ ทั้งนี้ เพื่อแสวงหาประโยชน์ที่มิควรได้โดยชอบสำหรับตนเองหรือผู้อื่น หรือกระทำการอันเป็นความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ราชการหรือความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ในการยุติธรรมตามประมวลกฎหมายอาญาหรือตามกฎหมายอื่น และประพฤตินิชอบ หมายความว่า ใช้อำนาจในตำแหน่งหรือหน้าที่อันเป็นการฝ่าฝืนกฎหมาย ระเบียบ คำสั่ง หรือมติคณะรัฐมนตรีที่มุ่งหมายจะควบคุมดูแลการรับ การเก็บรักษา หรือการใช้เงินหรือทรัพย์สินของแผ่นดิน^{๕๙}

เมื่อมีการกล่าวหาเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือผู้ถูกกล่าวหา^{๖๐} ว่ากระทำการหรือเกี่ยวข้องกับการกระทำการทุจริตในภาครัฐแล้ว คณะกรรมการ ป.ป.ท.จะพิจารณาว่าเรื่องที่กล่าวหา นั้นจะรับไว้เพื่อดำเนินการไต่สวนข้อเท็จจริงหรือไม่ และเมื่อดำเนินการไต่สวนข้อเท็จจริงเสร็จแล้ว คณะกรรมการ ป.ป.ท. อาจมีมติชี้มูลว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐผู้ใดกระทำการทุจริตในภาครัฐ และถ้าเป็นกรณีมีมูลความผิดทางวินัย ให้ประธานกรรมการส่งรายงานและเอกสารที่มีอยู่พร้อมทั้งความเห็นไปยังผู้บังคับบัญชาหรือผู้มีอำนาจแต่งตั้งถอดถอนผู้ถูกกล่าวหาผู้นั้น เพื่อพิจารณาโทษทางวินัยตามฐานความผิดที่คณะกรรมการ ป.ป.ท. ได้มีมติ^{๖๑} แต่หากเป็นกรณีที่มีการกระทำของเจ้าหน้าที่ของรัฐ

“เจ้าหน้าที่ของรัฐ” หมายความว่า เจ้าหน้าที่ของรัฐตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต แต่ไม่รวมถึงเจ้าหน้าที่ของรัฐ ดังต่อไปนี้

- (๑) ผู้บริหารระดับสูง ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต
- (๒) ผู้พิพากษาและตุลาการ
- (๓) พนักงานอัยการ
- (๔) ผู้บริหารท้องถิ่น รองผู้บริหารท้องถิ่น ผู้ช่วยผู้บริหารท้องถิ่น และสมาชิกสภาท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
- (๕) เจ้าหน้าที่ของรัฐในหน่วยงานของศาล รัฐสภา องค์กรตามรัฐธรรมนูญ และองค์กรอิสระจากการควบคุมหรือกำกับของฝ่ายบริหารที่จัดตั้งขึ้นตามรัฐธรรมนูญ
- (๖) เจ้าหน้าที่ของรัฐในสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐ
- (๗) เจ้าหน้าที่ของรัฐซึ่งกระทำความผิดในลักษณะที่คณะกรรมการ ป.ป.ช. เห็นสมควรดำเนินการ ตามที่คณะกรรมการ ป.ป.ช. กำหนด
- (๘) เจ้าหน้าที่ของรัฐซึ่งร่วมกระทำความผิดกับบุคคลตาม (๑) (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) และ (๗)

^{๕๙} อ้างแล้ว (๕๗).

^{๖๐} เพิ่งอ้าง.

“ผู้ถูกกล่าวหา” หมายความว่า ผู้ซึ่งถูกกล่าวหาหรือมีพฤติการณ์ปรากฏแก่คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐว่าได้กระทำการทุจริตในภาครัฐอันเป็นมูลที่จะนำไปสู่การไต่สวนข้อเท็จจริงตามพระราชบัญญัตินี้ และให้หมายความรวมถึงตัวการ ผู้ใช้ หรือผู้สนับสนุนในการกระทำความผิดดังกล่าวด้วย

^{๖๑} พระราชบัญญัติมาตรการของฝ่ายบริหารในการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๕๑ และที่แก้ไขเพิ่มเติม มาตรา ๔๐ - ๔๔

ตามมาตรา ๔๐ เป็นความผิดทางอาญาด้วย ให้คณะกรรมการ ป.ป.ท. ส่งเรื่องพร้อมทั้งสำนวนการไต่สวนข้อเท็จจริง รายงาน เอกสาร และความเห็นของคณะกรรมการ ป.ป.ท. ให้พนักงานอัยการดำเนินคดีต่อไป^{๖๒} นอกจากนี้ หากเป็นกรณีเจ้าหน้าที่ของรัฐผู้ถูกกล่าวหาได้อนุมัติ อนุญาต ออกเอกสารสิทธิ ให้สิทธิประโยชน์หรือการสั่งการใด ๆ แก่บุคคลใดโดยมิชอบ หรืออาจเป็นเหตุให้เสียหายแก่ทางราชการ ให้คณะกรรมการ ป.ป.ท. แจ้งให้หัวหน้าหน่วยงานที่เกี่ยวข้องพิจารณา ดำเนินการสั่งยกเลิกหรือเพิกถอนต่อไป^{๖๓} อนึ่ง ในระหว่างทำการไต่สวนข้อเท็จจริง ถ้าคณะกรรมการ ป.ป.ท. เห็นควร จะตรวจสอบทรัพย์สินและหนี้สินของเจ้าหน้าที่รัฐ คู่สมรส และบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะก็ได้ และถ้าตรวจสอบแล้วพบหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐที่ถูกกล่าวหา นั้น ร่ำรวยผิดปกติหรือมีทรัพย์สินเพิ่มขึ้นผิดปกติ ก็ส่งเรื่องให้คณะกรรมการ ป.ป.ช. ดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ต่อไป^{๖๔}

ทั้งนี้ อำนาจของคณะกรรมการ ป.ป.ท. ในการไต่สวนข้อเท็จจริงนั้นบังคับกับกรณีที่เจ้าหน้าที่ของรัฐหรือบุคคลอื่นเป็นตัวการ ผู้ใช้ หรือผู้สนับสนุนด้วย^{๖๕}

นอกจากนี้ พระราชบัญญัติมาตรการของฝ่ายบริหารในการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๕๑ ยังได้มีบทกำหนดโทษไว้เป็นการเฉพาะเกี่ยวกับการดำเนินการตามกฎหมายและการทุจริตไว้ในหมวด ๕ บทกำหนดโทษ มาตรา ๖๒ ถึง มาตรา ๖๕ เพิ่มเติมอีกด้วย

๓.๓.๖ กฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ

สืบเนื่องจากมติคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ ๒๖ กันยายน ๒๕๔๓ ให้สำนักงานอัยการสูงสุดเป็นหน่วยงานหลักในการตรวจสอบพันธกรณีตามอนุสัญญาสหประชาชาติต่อต้านองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ ค.ศ. ๒๐๐๐ (United Nations Convention Against Transnational Organized Crime ๒๐๐๐) ซึ่งประเทศไทยร่วมลงนามในอนุสัญญาเมื่อวันที่ ๑๓ ธันวาคม ๒๕๔๓ เพื่อแก้ไขกฎหมายหรือร่างกฎหมายขึ้นมาใหม่ และรองรับพันธกรณีตามอนุสัญญาฯ และเมื่อวันที่ ๒๖ มิถุนายน ๒๕๕๖ ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ พ.ศ. ๒๕๕๖^{๖๖} โดยหมายเหตุทำพระราชบัญญัติได้ระบุดังเหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ เนื่องจากปัจจุบันประเทศไทยมีปัญหาเกี่ยวกับการประกอบ

^{๖๒} เรื่องเดียวกัน. มาตรา ๔๕ – ๔๗.

^{๖๓} เรื่องเดียวกัน. มาตรา ๔๙.

^{๖๔} เรื่องเดียวกัน. มาตรา ๔๘.

^{๖๕} เรื่องเดียวกัน. มาตรา ๒๓.

^{๖๖} กลุ่มงานบริการวิชาการ สำนักวิชาการ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. เอกสารประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ พ.ศ. (อพ. ๒๑/๒๕๕๕) สมัยสามัญทั่วไป

อาชญากรรมที่มีลักษณะเป็นองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติซึ่งส่งผลกระทบต่อความสงบเรียบร้อยและความมั่นคงของประเทศเป็นอย่างมาก แต่ปรากฏว่ากฎหมายที่มีอยู่ยังไม่สามารถใช้บังคับเพื่อดำเนินคดีกับการกระทำความผิดฐานมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติได้อย่างมีประสิทธิภาพ และนอกจากนั้น ประเทศไทยยังได้ลงนามในอนุสัญญาสหประชาชาติเพื่อต่อต้านอาชญากรรมข้ามชาติที่จัดตั้งในลักษณะองค์กร จึงสมควรกำหนดลักษณะความผิดและกำหนดวิธีการสืบสวนสอบสวนให้ครอบคลุมถึงการกระทำความผิดดังกล่าวด้วย^{๖๗}

กฎหมายฉบับนี้ถือเป็นมาตรการในการป้องกันและปราบปรามองค์กรอาชญากรรมภายในประเทศ อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ และองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติโดยตรง โดยใช้มาตรการพิเศษเพื่อดำเนินการกับองค์กรอาชญากรรม เช่น การถือเป็นความผิดตั้งแต่ขั้นสมคบ การปลุกการพินิจในเรื่องทรัพย์สินแก่องค์กรอาชญากรรมและผู้ทรงอิทธิพล การฟ้องคดีธุรกิจอาชญากรรมหลายประเภทขององค์กรอาชญากรรมและผู้ทรงอิทธิพลสามารถฟ้องหลาย ๆ คดีพร้อมกันและใช้พยานหลักฐานร่วมกันได้ การจัดให้มีการสืบพยานล่วงหน้าในคดีองค์กรอาชญากรรมและผู้ทรงอิทธิพล เพื่อลดความกดดันของพยาน และการกำหนดให้ประชาชนซึ่งเป็นผู้เสียหายในคดีอาญาเกี่ยวกับความผิดองค์กรอาชญากรรมและผู้ทรงอิทธิพลโดยตรงมีอำนาจในการแจ้งคดีร้องทุกข์นำคดีขึ้นฟ้องร้องต่อศาลได้ อันจะเป็นประโยชน์ต่อกระบวนการยุติธรรมทางอาญามากขึ้น เนื่องจากประชาชนมีส่วนร่วมในการดูแลความสงบสุขในสังคมได้ด้วยตัวเองและลดภาวะการถูกรบกวนโดยเจ้าหน้าที่ที่อาจเกิดขึ้นได้

ดังนั้น กฎหมายฉบับนี้จึงเป็นมาตรการในการป้องกันและปราบปรามกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรที่มีการกระทำความผิดในลักษณะองค์กรอาชญากรรมภายในประเทศและ/หรือองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติตามที่พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ พ.ศ. ๒๕๕๖ กำหนดไว้ด้วยดังที่กล่าวไว้แล้วในบทที่ ๒ เรื่องเกี่ยวกับองค์กรอาชญากรรม

๓.๔ สรุป

รายได้หลักประการหนึ่งของรัฐบาลคือการจัดเก็บภาษีอากร โดยภาษีอากรนั้นมีหลายประเภทอันอาจจำแนกแตกต่างกันไปตามแต่ละหลักเกณฑ์ที่กำหนด แต่ในการศึกษานี้จะมุ่งไปที่ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีศุลกากร โดยภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) หรือ VAT เป็นภาษีที่รัฐจัดเก็บจากการขายสินค้า หรือการให้บริการในแต่ละขั้นตอนการผลิต และการจำหน่ายสินค้าหรือบริการ ทั้งการผลิต ภายในประเทศและนำเข้าจากต่างประเทศหรือส่งออกต่างประเทศ โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ประกอบการที่เป็นผู้ผลิตหรือเป็นผู้ที่ขายสินค้าหรือให้บริการ

^{๖๗} หมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ พ.ศ. ๒๕๕๖

ในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเป็นปกติธุระ ไม่ว่าจะประกอบการในรูปของบุคคลธรรมดา คณะบุคคล หรือ ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลหรือนิติบุคคลใด ๆ หากมีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการ เกินกว่าที่กฎหมายกำหนดจะต้องมีหน้าที่ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเป็นผู้ประกอบการ จดทะเบียน ส่วนผู้ประกอบการใดที่มีรายได้ไม่เกินที่กฎหมายกำหนดจะไม่จดทะเบียนก็ได้ นั้น หมายความว่า หากมีความประสงค์จะขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ได้ตามที่ประมวลรัษฎากร กำหนด โดยส่วนที่เก็บเพิ่มนั้นเรียกว่า “มูลค่าเพิ่ม” หมายถึง มูลค่าของส่วนที่เพิ่มในแต่ละขั้นตอน การผลิตและการจำหน่ายสินค้าหรือบริการ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่า “มูลค่าเพิ่ม” หมายถึง ค่าของ ผลต่างระหว่างราคาของสินค้าหรือบริการที่ผลิตหรือจำหน่ายกับราคาของสินค้าหรือบริการที่ซื้อ มาเพื่อใช้ในการผลิตหรือในการจำหน่ายสินค้าหรือบริการนั้น โดยมีกฎหมายหลักที่เกี่ยวข้องคือ ประมวลรัษฎากร เป็นต้น

ส่วนภาษีศุลกากรนั้นเป็นอากรศุลกากรที่จัดเก็บกับของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกป็นอกร ราชอาณาจักรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ และกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร หรือกฎหมายอื่นที่กำหนดให้เป็นอากรศุลกากร โดยภาษีศุลกากรจะเก็บเฉพาะจากของที่นำเข้ามา ในหรือส่งออกป็นอกรประเทศตามที่กฎหมายกำหนด โดยของที่นำเข้ามาในประเทศนั้นจะต้องเป็น ของที่ใช้บริโภคภายในประเทศ หรือเข้าสู่วงจรเศรษฐกิจภายในประเทศโดยตรง ซึ่งของบางประเภท อาจได้รับการยกเว้นอากร ซึ่งมีกฎหมายหลักที่เกี่ยวข้อง คือ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ และพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ เป็นต้น

ทั้งนี้ การดำเนินการเพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรดังกล่าว อาจมีการกระทำ บางอย่างอันเข้าข่ายเป็นการหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีอากร ซึ่งกฎหมายไทยได้กำหนดให้การกระทำ ดังกล่าวมีโทษตามกฎหมายซึ่งปรากฏอยู่ในกฎหมายหลายฉบับ เช่น ประมวลกฎหมายอาญา ประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ เป็นต้น ทั้งนี้ การหลีกเลี่ยงหรือฉ้อ โกง ภาษีอากรบางกรณี เช่น ความผิดเกี่ยวกับการลักลอบหนีศุลกากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร และ ความผิดตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ หรือมาตรา ๙๐/๔ แห่งประมวลรัษฎากร ที่ผู้กระทำให้ ความผิดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร และเป็นความผิดที่เกี่ยวกับจำนวนภาษี อากรที่หลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงตั้งแต่สิบล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป หรือจำนวนภาษีอากรที่ขอคืนโดย ความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ตั้งแต่สองล้านบาทต่อปีภาษี ขึ้นไป และผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรดังกล่าวได้กระทำในลักษณะที่เป็น กระบวนการหรือเป็นเครือข่ายโดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จหรือปกปิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีอากร และมีพฤติกรรมปกปิดหรือซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวข้อง กับการกระทำความผิด เพื่อมิให้ติดตามทรัพย์สินนั้นได้นั้น กฎหมายยังได้กำหนดให้เป็นความผิดมูลฐาน ตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินซึ่งจะต้องดำเนินการตามพระราชบัญญัติ ป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๕๒

นอกจากนี้ หากการกระทำผิดดังกล่าว มีลักษณะการกระทำเป็นความผิดฐานมีส่วนร่วมใน องค์กรอาชญากรรมข้ามชาติด้วยก็จะมีผลมีความผิดและมีการดำเนินการตามพระราชบัญญัติป้องกัน

และปราบปรามการมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ พ.ศ. ๒๕๕๖ อีกด้วย โดยในการบังคับ เพื่อให้เป็นไปตามกฎหมายดังกล่าว รัฐได้กำหนดให้มีหน่วยงานที่รับผิดชอบหลายหน่วยงาน อาทิ กรมสรรพากร กรมศุลกากร สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน กรมสอบสวนคดีพิเศษ สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ และสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐ และสำนักงานอัยการสูงสุด เป็นต้น

บทที่ ๔

กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย

ในบทนี้นำเสนอกรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรโดยกลุ่มอิทธิพลในประเทศไทยอย่างเป็นระบบ ซึ่งทำให้ประเทศสูญเสียรายได้อย่างมหาศาล ประกอบด้วย ๔.๑ กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มโดยกลุ่มอิทธิพลที่กระทำการอย่างเป็นระบบ ๔.๒ กรณีศึกษาการทุจริตภาษีศุลกากรโดยกลุ่มอิทธิพลที่กระทำการอย่างเป็นระบบ ๔.๓ การสังเคราะห์รูปแบบการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย และ ๔.๔ สรุป แล้วนำผลการศึกษามาสังเคราะห์ให้เห็นถึงลักษณะของการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรโดยกลุ่มอิทธิพลอย่างเป็นระบบในประเทศไทย

๔.๑ กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มโดยกลุ่มอิทธิพลที่กระทำการอย่างเป็นระบบ

การวิจัยนี้ได้ศึกษากรณีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มโดยกลุ่มอิทธิพลที่สำคัญ ๆ ๒ ช่วง กล่าวคือ การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มในช่วงปี พ.ศ. ๒๕๓๕ – ๒๕๔๐ โดยกลุ่มอิทธิพลร่วมกันกระทำการเป็นขบวนการ และรัฐบาลในขณะนั้นได้แก้ไขและกำหนดมาตรการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้น เพื่อให้เห็นถึงการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มในระยะเริ่มแรกของการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทย และการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มในช่วงปี พ.ศ. ๒๕๕๔ – ๒๕๖๐ โดยกลุ่มอิทธิพลร่วมกันกระทำการอย่างเป็นระบบที่ชัดเจน ทำให้เกิดความเสียหายต่อประเทศชาติอย่างมหาศาล ซึ่งในส่วนของการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มในช่วงปี พ.ศ. ๒๕๕๔ – ๒๕๖๐ นั้นคณะผู้วิจัยได้ทำการศึกษาวิเคราะห์ไว้ในบทที่ ๕ เพื่อตอบวัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัยนี้

๔.๑.๑ การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มโดยกลุ่มอิทธิพลที่กระทำการอย่างเป็นระบบ

(๑) การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มช่วงปี พ.ศ. ๒๕๓๕ – ๒๕๔๐

ประเทศไทยได้พยายามนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ตั้งแต่สมัยรัฐบาล พลเอกชาติชาย ชุณหะวัณ เป็นนายกรัฐมนตรี แต่มีปัญหาและอุปสรรคนานัปการ โดยเฉพาะการต่อต้านจากนักการเมืองและผู้ประกอบการ จนกระทั่งในสมัยรัฐบาล นายอานันท์ ปันยารชุน เป็นนายกรัฐมนตรี ได้นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้โดยได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๓๐) พ.ศ. ๒๕๓๕^๑ ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๓๕

ในระยะเริ่มแรก เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษี รวมทั้งประชาชนและผู้ประกอบการต่างประสบความยุ่งยาก เนื่องจากยังไม่เข้าใจเกี่ยวกับระบบ

^๑ ราชกิจจานุเบกษา ฉบับพิเศษ หน้า ๑๒๗ เล่ม ๑๐๘ ตอนที่ ๒๐๑ วันที่ ๒๑ พฤศจิกายน ๒๕๓๕

ภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง ผู้ประกอบการจึงไม่มั่นใจที่จะจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่ม ประชาชนก็รู้สึกเป็นภาระที่จะต้องกลายเป็นผู้จ่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม ความไม่พร้อม และความไม่สมบูรณ์ของระบบการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว ทำให้การคืนเงินภาษีให้แก่ผู้ประกอบการล่าช้าไปมากถึง ๓ เดือน ถึง ๖ เดือน ทั้งที่กรอบเวลาในการดำเนินการคืนภาษีนั้น กำหนดไว้เพียง ๑๕ วัน ถึง ๑ เดือน^๒ และในขณะเดียวกันราคาสินค้าและบริการต่าง ๆ ได้เพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว โดยอสังหาสินทรัพย์จากภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ปัญหที่สำคัญอย่างยิ่งที่เกิดขึ้น คือ การเกิดขบวนการฉ้อโกงปลอมแปลงเอกสารใบเสร็จรับเงิน ด้วยเป็นการแสดงหลักฐานการซื้อขาย ซึ่งเป็นหลักฐานสำคัญเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ใบกำกับภาษี) อันเป็นที่จ^๓ ทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรในช่วงปีแรกของการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ มีรายได้ต่ำกว่ารายได้จากภาษีการค้าตามระบบเดิมในปีก่อนการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้มากถึงร้อยละ ๖ หรือนับเป็นเงินจำนวนมากถึงหมื่นกว่าล้านบาท^๔

ต่อมาหม่อมราชวงศ์ จตุมงคล โสณกุล อธิบดีกรมสรรพากร ในขณะนั้น ได้นำระบบคอมพิวเตอร์มาใช้เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพ และเร่งแก้ไขปัญหา การตรวจสอบเอกสารภาษีซื้อขายเพื่อให้การคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปตามที่ระยะเวลาที่กำหนด โดยให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการตรวจสอบเอกสารภายหลัง แต่ระบบดังกล่าวได้กลายเป็นจุดอ่อนที่ทำให้เกิดขบวนการสร้างเอกสารปลอมเพื่อขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ตัวเลขการขอคืน ภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนเงินเพิ่มขึ้นอย่างมาก จนถึงกับมีการกล่าวกันว่า “เป็นที่ขึ้นอกขึ้นใจของ รัฐบาล นายกฯ ชวน ถึงกับเปิดทำเนียบจัดงานฉลองใหญ่โตที่ยอดส่งออกสินค้าของไทยทะลุ ๑ ล้านล้านบาท เมื่อปี ๒๕๓๗ โดยเชิญผู้เสียภาษีระดับบิ๊กของไทยร่วมงานกันคับคั่ง ซึ่งหา^๕รู้ไม่ ว่ายอดส่งออกดังกล่าวเป็นตัวเลขลมอยู่บ้านเบอะ”^๕

ในปี พ.ศ. ๒๕๓๕ ยอดการส่งออกสินค้าของประเทศไทย มีมูลค่า ๘๒๔,๖๔๓ ล้านบาท มากกว่าปี พ.ศ. ๒๕๓๔ คิดเป็นร้อยละ ๑๓.๖๗ แต่ต่อมาในปี พ.ศ. ๒๕๓๖ ซึ่งใช้ระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นปีที่สอง ปรากฏว่า มีผู้ประกอบการบางรายสมคบกับเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร ใช้หลักฐานเท็จ หรือบางรายที่รู้ช่องโหว่ของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ทำตัวเลขยอดการส่งออกสินค้าออก เกินความเป็นจริงเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ยอดส่งออกสินค้าเพิ่มสูงตามไปด้วย โดยมี มูลค่าการส่งออกสินค้าสูงถึง ๙๔๐,๘๖๓ ล้านบาท มากกว่าปี พ.ศ. ๒๕๓๕ ถึงร้อยละ ๑๔.๐๙

^๒ สมบัติ บารุงวงษ์. VAT พ้นพิษวงการค้าปั่นป่วนหนัก ๑ แสนราย โคม่า. ดอกเบี้ย ปีที่ ๕ ฉบับที่ ๑๘๔ ประจำเดือน ตุลาคม ๒๕๓๙. หน้า ๕๑ – ๕๘. และ สุเทพ พงษ์พิทักษ์. ปัญหาการบริหารจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม: ศึกษา เฉพาะกรณีการโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม. วิทยานิพนธ์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ๒๕๓๙.

^๓ สมภพ ผ่องสว่าง. การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ศึกษาเฉพาะกรณีที่เกี่ยวกับใบกำกับภาษี. สรรพากรสาส์น ปี พ.ศ. ๒๕๓๙ ปีที่ ๔๓ ฉบับที่ ๒ หน้า ๑๑๓ – ๑๑๙.

^๔ สมบัติ บารุงวงษ์. อ้างแล้ว (๒). หน้า ๕๒ – ๕๓.

^๕ เรื่องเดียวกัน. หน้า ๕๓.

ทั้งนี้ จากการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และการทุจริต
ภาษีมูลค่าเพิ่ม พบว่า ช่วงปี พ.ศ. ๒๕๓๕ – ๒๕๓๙ รัฐสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้รวม
จำนวน ๖๕๙,๓๖๓,๓๑๐,๐๐๐ บาท แต่มีการทุจริตขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มหลายรูปแบบหลาย
วิธีการด้วยกัน รวมเป็นเงินที่จ่ายคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ทำให้รัฐสูญเสียรายได้เป็นเงิน
รวมทั้งสิ้น ๓๘,๔๗๘.๗๒ ล้านบาท รายละเอียดปรากฏตามตารางต่อไปนี้

ตารางที่ ๔.๑ แสดงผลการตรวจสอบการทุจริตขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตั้งแต่ปี พ.ศ. ๒๕๓๕ – ๒๕๓๙

ปี พ.ศ.	จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่จัดเก็บได้ (ล้านบาท)*	ผลการตรวจสอบพบการทุจริตขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม	
		จำนวน (ล้านบาท)	ร้อยละ (%)
๒๕๓๕	๖๔,๕๔๕.๙๖	-	-
๒๕๓๖	๑๑๒,๕๘๓.๑๓	๑,๘๓๔.๒๙	๑.๖๓
๒๕๓๗	๑๓๔,๗๙๐.๙๒	๕,๕๕๔.๑๔	๔.๑๒
๒๕๓๘	๑๖๓,๑๒๑.๔๗	๑๑,๔๐๖.๔๓	๖.๙๙
๒๕๓๙	๑๘๔,๓๒๑.๘๓	๑๙,๖๘๑.๘๖	๑๐.๖๘
รวม	๖๕๙,๓๖๓.๓๑	๓๘,๔๗๘.๗๒	๕.๘๔

ที่มา: ข้อมูลจากหนังสือพิมพ์ฐานเศรษฐกิจ ปีที่ ๑๗ ฉบับที่ ๑๐๙๐ วันที่ ๑๕ - ๑๖ มกราคม ๒๕๔๐

หมายเหตุ *จำนวนนี้ยังไม่หักยอดการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละปี

การฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวเป็นการกระทำในลักษณะขบวนการ
ที่เกิดจากความร่วมมือกันระหว่างข้าราชการกรมสรรพากรและนักธุรกิจทั้งในประเทศและ
ต่างประเทศ โดยมีการตั้งบริษัททั้งที่มีอยู่จริงและไม่มีอยู่จริง แล้วส่งคำสั่งซื้อขายสินค้าระหว่างกัน
เป็นจำนวนมาก แต่ไม่มีการซื้อขายและส่งสินค้ากันจริง มีเพียงข้อมูลตัวเลขที่ปรากฏในหลักฐาน
การสั่งซื้อและใบกำกับภาษี ซึ่งเป็นหลักฐานสำคัญเพื่อนำไปขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ขณะที่ขั้นตอน
การคืนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นกรมสรรพากรได้คืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสดไปก่อนแล้วจึงทำการ
ตรวจสอบเอกสารในภายหลัง จนกระทั่งพบว่า สำนักงานสรรพากรเขตพื้นที่บางแห่งมียอดการขอ
คืนภาษีมูลค่าเพิ่มในวงเงินที่มากกว่ารายรับของสำนักงานสรรพากรเขตพื้นที่นั้น ดังนั้น จึงเชื่อได้ว่า
มีการฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เช่น สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ๘ พบว่า
มีผู้ส่งออกจำนวนมากที่ฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่มีพยานหลักฐานยืนยันการกระทำคามเพียง ๔๓
ราย คิดเป็นมูลค่าความเสียหายมากถึง ๕๐๘.๖๐๑ ล้านบาท หากคำนวณเป็นตัวเลขการส่งออก
“ลม” ก็มีมูลค่าเกือบ ๘ พันล้านบาท^๖ โดยตัวเลขมูลค่าการส่งออกที่เพิ่มขึ้นในช่วงปี
พ.ศ. ๒๕๓๕ – ๒๕๓๙ นั้น มีมูลค่าเพิ่มค่าเพิ่มมากขึ้นอย่างเห็นได้ชัด ตัวอย่างในปี พ.ศ. ๒๕๓๗

^๖ เรื่องเดียวกัน. หน้า ๕๕.

มีมูลค่าการส่งออกรวมจำนวน ๑,๑๓๗,๖๐๒ ล้านบาท มากกว่าปี พ.ศ. ๒๕๓๖ คิดเป็นร้อยละ ๒๐.๙๑^๗ เป็นต้น ซึ่งมูลค่าที่เพิ่มขึ้นนั้นส่วนหนึ่งไม่ได้เกิดจากการส่งออกที่แท้จริงดังกล่าวข้างต้น

นอกจากนี้ ยังมีผู้ยื่นเสียภาษีที่น่าสงสัยว่าอาจจะมีการทุจริต ซึ่งกรมสรรพากรได้ตรวจสอบพบว่า ในปี พ.ศ. ๒๕๓๗ มีผู้ประกอบการกิจการขายส่ง - ปลีก ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มทุกเดือนติดต่อกันจำนวน ๑,๘๗๘ ราย คิดเป็นเงินภาษีที่ขอคืนจำนวน ๑๓,๙๒๖.๔๐ ล้านบาท และในปี พ.ศ. ๒๕๓๘ พบว่า มีผู้ประกอบการกิจการขายรถยนต์ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสด ทั้งที่ไม่ควรจะขอคืน (ยื่นแบบขอคืนภาษีเป็นจำนวน ๘ เดือนขึ้นไป) คิดเป็นเงินทั้งสิ้นจำนวน ๑,๙๑๒.๓๙ ล้านบาท และยังมีกรณีที่กรมสรรพากรได้มีหนังสือแจ้งไปยังผู้ขอคืนแล้ว แต่ไม่มารับเงินภาษีคืน เป็นจำนวน ๓๗๘ ราย คิดเป็นเงินจำนวน ๗๙๓ ล้านบาท ทั้งนี้ อาจเนื่องจากเกรงว่าหากแสดงตัวมารับเงินภาษีคืนอาจจะถูกตรวจสอบเชิงลึกและอาจต้องเสียเงินภาษี รวมค่าปรับด้วย และจากข้อมูลของกรมศุลกากรที่ได้รายงานให้กรมสรรพากรตรวจสอบพฤติกรรมผู้ส่งออกจำนวน ๒,๒๐๑ ราย รวมมูลค่าส่งออกสินค้าทั้งสิ้นจำนวน ๑๗๘,๗๐๘.๑๔ ล้านบาท ซึ่งหากกลุ่มนี้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม คาดว่าจะได้รับเงินคืนภาษีจำนวน ๑๒,๕๐๙.๕๗ ล้านบาท และภาษีนำเข้าวัตถุดิบในการผลิตที่ส่วนใหญ่เป็นธุรกิจสิ่งทอและเสื้อผ้าสำเร็จรูปที่จะเข้ารัฐอีกไม่น้อยกว่าจำนวน ๑๐,๐๐๐ ล้านบาท ซึ่งอาจมีทั้งที่ส่งออกจริงและเท็จ

ทั้งนี้ การทุจริตระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลายวิธีการ ดังนี้^๘

(๑) ผู้กระทำความผิดใช้หลักฐานเอกสารปลอมในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยอาศัยช่องว่างของการประสานงานในระบบราชการที่ในช่วงแรกของการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ นั้น ยังไม่สามารถพัฒนาระบบข้อมูลออนไลน์ได้ทัน

(๒) การจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ไม่ได้ประกอบการจริง แล้วยื่นแบบขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นเท็จโดยแจ้งว่าเป็นผู้ส่งออก รวมถึงกิจการอื่น ๆ อีกหลายประเภท

(๓) การจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีสถานประกอบการและมีการขายสินค้าจริง แต่นำใบกำกับภาษีที่ผู้ซื้อไม่ต้องการใช้ไปขายให้กับธุรกิจอื่นที่ต้องการใช้ใบกำกับภาษี ซึ่งพบมากในธุรกิจค้าวัสดุก่อสร้างและธุรกิจค่าน้ำมัน

(๔) กลุ่มขบวนการทำการปลอมใบกำกับภาษี แล้วนำออกขายโดยบริษัทที่มีชื่อเสียงและมีฐานะน่าเชื่อถือ

(๕) การจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนขึ้นมาหลาย ๆ แห่ง แล้วจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อขายใบกำกับภาษีของตนให้กับผู้อื่น โดยที่ตน

^๗ การกักตุนเหล็กม้วนเหล็กไทยหลายแห่งในเขตภาคเหนือ. ฐานเศรษฐกิจ. ปีที่ ๑๗ ฉบับที่ ๑๐๙๐ วันที่ ๑๕ - ๑๖ มกราคม ๒๕๔๐, หน้า ๓๑. http://digi.library.tu.ac.th/backup/newspaper/002/15-16jan40/1027page31_32.pdf, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๒๙ พฤศจิกายน ๒๕๖๐.

^๘ เรื่องเดียวกัน. และ เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ. ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มอันเนื่องมาจากระบบเครดิต. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, ๒๕๓๙.

ไม่ได้ประกอบการจริง เป็นลักษณะคล้ายกับบริษัทกระดาษ (Paper Company) ซึ่งบางโอกาสบริษัทดังกล่าวก็จะยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อแสดงใบภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีปลอมไว้มากกว่ายอดขาย เพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มอีกทางหนึ่ง เรียกว่า “กิน ๒ ต่อ”

(๖) การพิมพ์ใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการรายอื่น แล้วนำมาใช้เป็นใบภาษีซื้อของตนเอง เพื่อนำไปขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยที่มิได้มีการซื้อขายสินค้าจริง

(๗) การประกอบกิจการส่งออกเพียงเล็กน้อยหรือไม่ได้ส่งออกเลย แล้วทำการปลอมใบขนส่งสินค้าออกและใช้ใบกำกับภาษีซื้อปลอม เพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

(๘) การประกอบการซึ่งมีแต่ยอดขายแต่ไม่มียอดภาษีซื้อหรือมีน้อยกว่าจึงซื้อใบกำกับภาษีปลอมมาใช้เพื่อลดจำนวนภาษีขายที่ต้องชำระและสร้างค่าใช้จ่ายเพื่อลดภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งส่วนใหญ่เป็นธุรกิจการค้าอัญมณี และตัวแทนจำหน่ายรถยนต์

(๙) สำนักงานบัญชีใช้วิธีการขอคืนภาษีผ่านบริษัทลูกค้าที่มาใช้บริการว่าจ้างให้ทำบัญชี ยื่นยอดภาษีขายและภาษีซื้อเกินความเป็นจริงโดยใช้ใบกำกับภาษีปลอม ขณะเดียวกันได้นำใบกำกับภาษีของลูกค้าไปขายต่อให้กับกิจการอื่น ๆ ที่ไม่มีการซื้อขายจริง ซึ่งลูกค้าไม่ทราบเรื่องเพราะไว้วางใจสำนักงานตรวจสอบบัญชีที่ให้ทำบัญชีของบริษัทตลอดมา

(๑๐) ผู้ขายหรือให้เช่าซื้อรถยนต์ มาขอคืนภาษีเมื่อมีผู้ซื้อหรือเช่ารถยนต์ไปแล้ว แต่ไม่นำส่งภาษีตามกำหนดเวลา โดยอ้างว่ารถยนต์ได้ฝากขายไว้ที่รายอื่น

(๑๑) การขายฟอกใบกำกับภาษี โดยการจัดตั้งบริษัทขึ้นมาหลาย ๆ บริษัท และจัดตั้งบริษัทตัวกลางเพื่อออกใบกำกับภาษี ซึ่งเป็นใบกำกับภาษีปลอม

จากพฤติการณ์ดังกล่าวข้างต้น มีเหตุมาจากความโลภของผู้ประกอบการที่ต้องการเงินสดหมุนเวียนในกิจการโดยไม่ต้องลงทุน และผู้ประกอบการสามารถใช้ช่องโหว่ของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มกระทำการทุจริตได้โดยง่าย^๙ ซึ่งจากรายงานการตรวจสอบของกรมสรรพากร เมื่อวันที่ ๒๕ เมษายน ๒๕๓๙ พบว่า มีการกระทำผิดในลักษณะต่าง ๆ ดังนี้ ๑) มีการออกใบกำกับภาษีไม่ชอบด้วยกฎหมาย โดยวิธีการออกใบกำกับภาษีปลอมซึ่งผู้ออกใบกำกับภาษีนั้นไม่ได้ประกอบการจริง รวมจำนวน ๒๓๑ ราย คิดเป็นมูลค่าความเสียหาย จำนวน ๒,๐๘๘ ล้านบาท ๒) ใช้ใบกำกับภาษีซื้อที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายมาหักภาษีขายรวมจำนวน ๑,๑๙๔ ราย เป็นเงินภาษีรวมจำนวน ๒,๗๙๘.๘๔ ล้านบาท และ ๓) ขอคืนภาษีเท็จโดยไม่ได้ประกอบการจริงจำนวน ๗๓ ราย รวมเป็นเงินจำนวน ๖๕๐.๒๗ ล้านบาท และความผิดอื่น ๆ ด้วย รวมผู้กระทำความผิดทั้งสิ้นจำนวน ๑,๙๔๕ ราย รวมความเสียหายเป็นเงิน จำนวน ๕,๕๓๒ ล้านบาท^{๑๐} ทั้งนี้ การกระทำผิดดังกล่าวได้มีการดำเนินคดีอาญาโดยผ่านกองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ (บก.สศก.) สามารถจับกุม

^๙ เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ. อ้างแล้ว (๘). และสมภาพ ผ่องสว่าง. การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม: พอค้ำโกงภาษีหรืออาชญากรรม. สรรพากรสาส์น ปี พ.ศ. ๒๕๔๑ ปีที่ ๔๕ ฉบับที่ ๙ หน้า ๑๔๗ - ๑๕๖.

^{๑๐} อุดช่องโหว่ทุจริตภาษี VAT รัฐเก็บภาษีเพิ่มอีก ๒ หมื่นล้าน ทั้ง VAT และเงินเงินได้นิติบุคคล. <http://digi.library.tu.ac.th/backup/newspaper/002/25-28may39/0543page16.pdf>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๒ สิงหาคม ๒๕๖๐.

ผู้ออกใบกำกับภาษีปลอมรวมจำนวน ๒๓ กลุ่ม เป็นผู้ต้องหาจำนวน ๑๑๒ ราย จับกุมได้แล้วจำนวน ๔๓ ราย ผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมจับกุมเป็นผู้ต้องหาได้จำนวน ๒ ราย และผู้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเท็จจำนวน ๕ กลุ่ม รวมจำนวน ๕๐ ราย

สำหรับผู้กระทำผิดที่กระทำกันเป็นขบวนการรายใหญ่ คือ กรณีจับกุมขบวนการปลอมใบกำกับภาษี ในช่วงเดือนพฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๓๙ จากการตรวจสอบพบว่าการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการขายใบกำกับภาษีปลอมมาจากแหล่งเดียวกันให้กับบริษัทจำนวน ๕๐ บริษัท กรมสรรพากรจึงได้แจ้งไปยัง บก.สศก. ต่อมาได้มีการตรวจค้นบ้านเป้าหมายในพื้นที่กรุงเทพมหานคร พบหลักฐานการสั่งซื้อใบกำกับภาษีและบัญชีรายชื่อผู้ซื้อใบกำกับภาษีปลอมจำนวนมาก คิดเป็นมูลค่าตามใบกำกับภาษีรวมจำนวน ๒,๒๙๓,๕๓๖,๒๘๒.๖๕ บาท คิดเป็นยอดเสียภาษีรวมจำนวน ๑๖๐,๕๔๗,๕๓๘.๗๘ บาท ในจำนวนนี้คิดเป็นยอดขอคืนภาษีเท็จ รวมจำนวน ๑๕๓,๐๗๔,๕๓๙.๘๔ บาท จึงได้จับกุมผู้กระทำความผิดจำนวน ๓ ราย ในข้อหาร่วมกันออกใบกำกับภาษีปลอม โดยตั้งบริษัทกระดาชขึ้นมาใช้อ้างอิงในการขอคืนภาษี ซึ่งขบวนการเหล่านี้จะได้ค่าตอบแทนคิดเป็นร้อยละ ๒๕ จากยอดเงินที่ได้รับมาจากกรมสรรพากร และเมื่อกระทำความผิดไประยะหนึ่งกลุ่มขบวนการจะปิดบริษัทเดิมไปเพื่อหลบหนีการจับกุม แล้วย้ายไปเปิดบริษัทใหม่ ที่ทำการใหม่ต่อเนื่องกันไป



ภาพที่ ๔.๑ ความเชื่อมโยงของพฤติการณ์การกระทำความผิดของคดีทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ในช่วงปี พ.ศ. ๒๕๓๕ - ๒๕๔๐

ทั้งนี้ ได้มีการจับกุมผู้ต้องหาในข้อหาตั้งบริษัท/ห้างหุ้นส่วน และยื่นจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่ได้ประกอบการจริง รวมจำนวน ๓๐ บริษัท โดยสถานประกอบการดังกล่าวนั้นมีการนำสถานที่ของบุคคลอื่นมาอ้างเป็นสถานประกอบการส่งออกเสื้อผ้า มีผู้รับมอบอำนาจและรับเงินค่าน้ำภาษีของบริษัทจำนวน ๑๖ บริษัท เป็นเงินจำนวน ๒๗๐,๗๕๕,๘๖๖.๓๙ บาท และผู้รับมอบอำนาจที่ยังไม่ได้รับเงินค่าน้ำภาษีอีกจำนวน ๑๔ บริษัท เป็นเงินจำนวน ๑๒๘,๔๒๔,๕๑๙.๘๖ บาท โดยมีกลุ่มบุคคลที่เป็นตัวการใหญ่และข้าราชการของกรมสรรพากรร่วมกระทำความผิดอยู่เบื้องหลังด้วยหลายราย ซึ่งผู้ที่ถูกจับกุมจำนวนหนึ่งได้รับสารภาพว่า ได้ร่วมกันกระทำความผิด ตั้งแต่ปี พ.ศ. ๒๕๓๗ โดยมีผู้บงการใหญ่อยู่เบื้องหลัง ๒ ราย ซึ่งผู้บงการใหญ่ดังกล่าวถูกจับกุมตัวได้เมื่อต้นเดือนมกราคม พ.ศ. ๒๕๔๐ พร้อมกับข้าราชการระดับ ๕ – ๗ ของกรมสรรพากร จำนวน ๓ ราย ซึ่งร่วมขบวนการอยู่ด้วย และเพื่อไม่ให้เป็นเยี่ยงอย่างกับข้าราชการรายอื่น จึงได้มีการลงโทษทางวินัยโดยให้พักราชการหรือให้ออกจากราชการไปก่อนจนกว่าผลคดีจะยุติ ^{๑๑}

จากการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มในปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๓๘ ที่สูงผิดปกติถึงจำนวน ๕๔,๙๔๙.๓๗ ล้านบาท ผนวกกับกรมสรรพากรได้รายงานผลการตรวจสอบว่า มีการกระทำการทุจริตร่วมกันเป็นขบวนการดังกล่าว ซึ่งกรมสรรพากรไม่สามารถปฏิบัติภารกิจนี้แต่เพียงหน่วยงานเดียว จำเป็นต้องขอความร่วมมือกับหน่วยงานอื่นจึงจะสามารถป้องกันและปราบปรามผู้กระทำความผิดให้หมดสิ้นได้ จึงมีการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบและดำเนินคดีอาญากับผู้ทำลายระบบภาษีอากร (ตสอ.) ซึ่งประกอบด้วย เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรชุดปฏิบัติการพิเศษร่วมกับเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรและเจ้าหน้าที่กองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ (บก.สศก.) และต่อมา นายสุรเกียรติ์ เสถียรไทย รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และนายประภัตร โพธสุธน รัฐมนตรีช่วยว่าการกระทรวงการคลัง ซึ่งรับผิดชอบดูแลงานกรมสรรพากรในขณะนั้น ได้แต่งตั้งคณะทำงานชุดหนึ่งเรียกว่า “คณะทำงานเพื่อสืบหาข้อเท็จจริงการออกไปกำกับภาษีปลอมและการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทุจริต” โดยมีนายประภัตรฯ เป็นประธานคณะทำงาน และนักการเมืองอีกหลายท่านเป็นคณะทำงาน เช่น นายสมศักดิ์ ปรีศนันท์กุล นายบุญธง สงฆ์ประชา และนายเจริญ จรรย์โกมล ซึ่งคณะทำงานชุดนี้เป็นคณะทำงานชุดแรกที่นักการเมืองเข้ามามีบทบาทในการตรวจสอบการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม

ต่อมาปลายปี พ.ศ. ๒๕๓๘ ร้อยเอก สุชาติ เชาว์วิศิษฐ อธิบดีกรมสรรพากรในขณะนั้นได้ยกเลิกระเบียบการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนการตรวจสอบ จึงส่งผลให้การยื่นขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการลดลงจำนวนมาก แต่การคืนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ล่าช้าตามไปด้วย จึงเป็นเหตุให้ผู้ประกอบการได้รับความเดือดร้อนและมีผลกระทบต่อยอดการส่งออกของประเทศไทยอย่างมาก^{๑๒}

^{๑๑} อ้างแล้ว (๒). หน้า ๕๕.

^{๑๒} อ้างแล้ว (๑๐).

ในระดับปฏิบัติการนั้น กรมสรรพากรได้กำหนดมาตรการแก้ไขทั้งระยะสั้นและระยะยาวโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี เพื่อป้องกันมิให้เกิดความเสียหายอีกต่อไป กล่าวคือ มาตรการระยะสั้นให้เพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับผู้ประกอบการที่มาแจ้งไว้แต่ไม่ได้ประกอบการจริง ให้เจ้าหน้าที่ออกตรวจปฏิบัติการ ณ สถานที่ประกอบการว่า ประกอบการจริงหรือไม่ รวมถึงการเข้มงวดในการจดทะเบียนเพื่อป้องกันมิให้ผู้เจตนาทุจริตรายใหม่เข้ามากระทำความผิดในทำนองเดียวกัน และให้ปรับเปลี่ยนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จากเดิมที่เป็นแบบพิมพ์ติดมาใช้กระดาษชนิดลายน้ําและพิมพ์ด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์ เพื่อให้ยากต่อการปลอมแปลงยิ่งขึ้นอีกทั้งเร่งศึกษาวางระบบตรวจสอบก่อนคืนภาษี โดยเฉพาะหลักเกณฑ์การวางคําประกันภาษี และการตรวจนับสินค้าคงเหลือ มุ่งตรวจสอบรายที่มีการขอคืนภาษีบ่อยครั้งจนผิดปกติ และให้มีการตรวจสอบยืนยันใบกำกับภาษีทั้งด้านผู้ออกใบกำกับภาษีและผู้ใช้ใบกำกับภาษีที่ขอเครดิตภาษีแต่ละเดือน

กรมสรรพากรได้จัดประชุมและสั่งการไปยังสรรพากรเขต สรรพากรจังหวัด และสรรพากรอำเภอ เพื่อให้ปราบปรามผู้กระทำความผิดทั้งทางแพ่งและอาญาอย่างเด็ดขาดทุกราย และได้จัดตั้งคณะทำงานของกรมสรรพากรร่วมกับกรมศุลกากร เพื่อพิจารณากำหนดวิธีการดำเนินงานร่วมกันในการติดตามการขอคืนภาษีหรือภาษีชดเชยของผู้ส่งออก ทำการตรวจค้นยึดอายัดบัตร เอกสารหลักฐานที่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร และประสานงานกับ บก.สศก. เพื่อดำเนินการทางอาญากับผู้กระทำความผิดอย่างจริงจังและพร้อมกันนี้ให้ประสานงานกับกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ และสมาคมผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทยเพื่อหามาตรการป้องกันไม่ให้สำนักงานบัญชีที่ไม่มีจรรยาบรรณจัดทำเอกสารหรือช่วยเหลือผู้เสียภาษีกระทำการทุจริต

สำหรับมาตรการระยะยาว ได้แก่ การปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มใหม่ การอบรมเจ้าหน้าที่และรับเพิ่มอัตราพนักงานเจ้าหน้าที่ รวมทั้งการควบคุมการออกใบกำกับภาษีที่เป็นแหล่งต้นตอของสินค้า เช่น ผู้ผลิต ผู้นำเข้า และผู้ค้าส่ง เพื่อให้มีการออกใบกำกับภาษีเต็มรูปแบบโดยระบุชื่อ ที่อยู่ ผู้ซื้อและผู้ขายที่สามารถควบคุมตรวจสอบยืนยันใบกำกับภาษีได้ตลอดกระบวนการธุรกิจ

แม้ว่าจะมีมาตรการเข้มงวดกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างเต็มที่ แต่ยังมีผู้เจตนาทุจริต ทั้งนี้ จากรายงานผลการดำเนินงานและแผนปฏิบัติงานของกรมสรรพากรในปี พ.ศ. ๒๕๔๐ ได้ระบุถึงความเสียหายทางภาษีเบื้องต้น มีผู้กระทำความผิดจำนวน ๔๐,๔๑๘ ราย เป็นเงินภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน ๕,๐๐๘.๙๕ ล้านบาท ภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวน ๑๒,๘๑๔.๕๔ ล้านบาท รวมเป็นเงินจำนวน ๑๗,๘๒๓.๔๙ ล้านบาท ได้ส่งดำเนินคดีอาญาไปแล้วจำนวน ๕๗ กลุ่ม ผู้กระทำความผิดจำนวน ๓๔๖ ราย รวมเป็นเงินภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน ๑,๘๑๘.๑๓ ล้านบาท โดยพบว่ากลุ่มผู้ประกอบการเกี่ยวกับสิ่งทอและเสื้อผ้าเป็นผู้กระทำความผิดจำนวนถึง ๒๗ ราย ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน ๔๙๘.๘๑ ล้านบาท คิดเป็นมูลค่าสินค้าส่งออกจำนวน ๗,๑๒๕.๘๖ ล้านบาท สำหรับกลุ่มผู้ส่งออกอื่นจำนวน ๖๔ ราย ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน ๖๒๕.๗๗ ล้านบาท

คิดเป็นมูลค่าสินค้าส่งออกจำนวน ๘,๙๓๙.๕๘ ล้านบาท รวมทั้งสิ้นจำนวน ๙๑ ราย ขอคืนภาษีจำนวน ๑,๑๒๔.๕๘ ล้านบาท คิดเป็นมูลค่าสินค้าส่งออกจำนวน ๑๖,๐๖๔.๔๔ ล้านบาท

อย่างไรก็ตาม เมื่อต้นปี พ.ศ. ๒๕๔๐ คณะรัฐมนตรีได้พิจารณารายงานผลการดำเนินงานและแผนปฏิบัติงานของกรมสรรพากรในปี พ.ศ. ๒๕๔๐ ข้างต้น ในประเด็นการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวนมาก โดยเฉพาะการส่งออกที่ส่งผลเกี่ยวข้องกับเรื่องของการขาดดุลบัญชีเดินสะพัดของประเทศโดยตรง โดยร้อยตำรวจเอก เฉลิม อยู่บำรุง รัฐมนตรีช่วยว่าการกระทรวงมหาดไทยได้ขอให้กระทรวงการคลังส่งรายชื่อบริษัทที่มีพฤติกรรมดังกล่าวมาให้กระทรวงมหาดไทย เพื่อจะดำเนินการทางกฎหมายต่อไป^{๑๓}

ภายหลังเกิดการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มดังที่กล่าวแล้ว ทำให้เกิดการตื่นตัวในการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นอย่างมาก รวมทั้งมีการศึกษาวิจัยเพื่อนำไปสู่มาตรการในการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีอากร ที่สำคัญ ๆ ดังนี้

(๑) การปรับปรุงการปฏิบัติราชการเพื่อป้องกันการทุจริต กรณีการรั่วไหลในระบบการจัดเก็บภาษีอากรตามมติคณะรัฐมนตรี^{๑๔}

กำหนดมาตรการการป้องกันการทุจริตการจัดเก็บภาษีอากร และมีการปรับปรุงการปฏิบัติราชการเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร ประกอบด้วย

๑) การปรับปรุงการปฏิบัติราชการเพื่อป้องกันการทุจริตกรณีการรั่วไหลในระบบการจัดเก็บภาษีอากรและการให้สัมปทานธุรกิจโทรคมนาคม

คณะรัฐมนตรีได้มีมติเมื่อวันที่ ๒๕ มกราคม ๒๕๔๓^{๑๕} รับทราบตามที่กระทรวงการคลังรายงานผลการดำเนินการตามข้อเสนอแนะและแนวทางแก้ไขปัญหาการรั่วไหลในระบบจัดเก็บภาษีอากรของคณะผู้วิจัยกรณีเงินรั่วไหลในระบบจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรมสรรพากร^{๑๖} ตามที่กระทรวงการคลังเสนอ สรุปสาระสำคัญได้ว่า กรมสรรพากรได้ดำเนินการจัดทำทะเบียนผู้ส่งออก การพัฒนาระบบการจัดเก็บ การจัดระบบของการขอคืนภาษี การพัฒนาระบบการตรวจสอบ การประสานความร่วมมือกับกรมศุลกากรในการตรวจสอบการส่งออกสินค้า การพัฒนาระบบตรวจสอบกรณีการค้าชายแดน และการกำหนดให้ป้ายราคาสินค้าต้องระบุว่าต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม และให้กระทรวงการคลังรับความเห็นของสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี (เกี่ยวกับการให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ กระทรวงมหาดไทย กระทรวงพาณิชย์ กระทรวงศึกษาธิการ และทบวงมหาวิทยาลัย ประสานงานกันอย่างใกล้ชิดและจริงจังในการป้องกันและแก้ไขการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม) ไปพิจารณาดำเนินการต่อไป

^{๑๓} อ้างแล้ว (๓).

^{๑๔} มติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ ๒๕ มกราคม ๒๕๔๓.

^{๑๕} เรื่องเดียวกัน.

^{๑๖} มติคณะรัฐมนตรีวันที่ ๒๘ กันยายน ๒๕๔๒.

๒) การบริหารการจัดเก็บภาษีและการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมติคณะรัฐมนตรี

ที่ประชุมคณะรัฐมนตรีได้มีมติเมื่อวันอังคารที่ ๑ พฤษภาคม ๒๕๔๔ รับทราบรายงานผลการตรวจสอบการจัดเก็บและการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) รายงานผลการตรวจสอบการจัดเก็บและการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมติคณะรัฐมนตรีดังกล่าว และเห็นชอบให้ยุติการตรวจสอบกรณีการจัดเก็บและการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม^{๑๗}

๓) การพัฒนากระบวนการจัดการเก็บภาษีอากร

๑. การจัดทำทะเบียนผู้ส่งออกการพัฒนากระบวนการจัดเก็บ และการจัดระบบการขอคืนภาษี กรมศุลกากรซึ่งเป็นหน่วยงานหน้าด่านการเคลื่อนย้ายสินค้าเข้าและออกประเทศ มีบทบาทสำคัญในการสนับสนุน เสริมสร้าง และลดอุปสรรคต่าง ๆ ต่อการดำเนินธุรกรรมของภาคเอกชนเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ ได้พัฒนาปรับปรุงการให้บริการศุลกากรอย่างต่อเนื่องจากการให้บริการด้วยระบบ Manual พัฒนาไปสู่การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์โดยพัฒนาวิธีการทำงานด้วยการนำระบบการผ่านพิธีการศุลกากรทางอิเล็กทรอนิกส์แบบไร้เอกสาร หรือ e - Customs มาใช้ในการให้บริการผ่านพิธีการสินค้าเข้า-ออก ร่วมไปกับการนำเครื่องมือที่ทันสมัยมาใช้ อาทิ เครื่อง X - Ray ตู้คอนเทนเนอร์ การนำระบบกล้องโทรทัศน์วงจรปิด (CCTV) มาใช้ในงานศุลกากร เพื่อให้สามารถอำนวยความสะดวกทางการค้าเพื่อความรวดเร็วควบคู่ไปกับการเพิ่มประสิทธิภาพในการควบคุมทางศุลกากร รวมถึงเป็นกลไกในการเสริมสร้างความโปร่งใสในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่^{๑๘}

นอกจากนี้ กรมศุลกากรจะต้องเปิดตรวจสินค้าก่อนที่จะมีการส่งมอบสินค้าให้กับผู้รับบริการ ซึ่งกระบวนการดังกล่าวเป็นประโยชน์อย่างยิ่งในการรักษาผลประโยชน์ของประเทศชาติ ขณะเดียวกันก็อาจเป็นช่องว่างให้เจ้าหน้าที่ที่มีเจตนาไม่สุจริตแสวงหาผลประโยชน์จากการใช้ดุลพินิจ ในกรณีที่สินค้าจะต้องได้รับการตรวจสอบพิธีการศุลกากรและเปิดตรวจสินค้าก่อนส่งมอบให้ผู้รับบริการ (Red Line) ผู้ประกอบการนำเข้าหรือตัวแทนจะต้องติดต่อกับเจ้าหน้าที่ศุลกากรเพื่อเปิดตรวจสินค้า ซึ่งเจ้าหน้าที่อาจใช้ดุลพินิจในการตรวจปล่อยสินค้านำเข้าหรือส่งออก ซึ่งอาจเป็นช่องทางในการทุจริตคอร์รัปชันได้ ดังนั้นหากการให้บริการศุลกากรเป็นอุปสรรคต่อการอำนวยความสะดวกทางการค้า การบริการที่ไม่ทั่วถึงไม่ซื่อสัตย์ และไม่เป็นธรรม จะเป็นอุปสรรคอย่างยิ่งต่อการพัฒนาประเทศ ทั้งยังส่งผลกระทบต่อการบริหารราชการตามหลักธรรมาภิบาล และก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้รับบริการ รวมทั้งอาจส่งผลต่อการจัดเก็บรายได้ของรัฐอีกด้วย

^{๑๗} มติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันอังคารที่ ๑ พฤษภาคม ๒๕๔๔.

^{๑๘} สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ. ถอดบทเรียนความสำเร็จ โครงการ ๑ กรม ๑ ป้องกันโกง. กรุงเทพฯ: บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, ๒๕๕๖.

ดังนั้น การจัดทำข้อเสนอการเปลี่ยนแปลงเพื่อสร้างความโปร่งใสในการปฏิบัติราชการของกรมศุลกากร ตามนโยบายเร่งด่วนของรัฐบาลในการป้องกันและปราบปรามการทุจริตประพจน์มิชอบจะเป็นกลไกและเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการกำหนดแนวทาง และมาตรการในการสร้างความโปร่งใสในกระบวนการให้บริการทางศุลกากรตรวจสอบพิธีการศุลกากรและเปิดตรวจสินค้าก่อนส่งมอบให้ผู้รับบริการ (Red Line) ของเจ้าหน้าที่ศุลกากรได้อย่างโปร่งใส มีมาตรฐาน มีประสิทธิผลและประสิทธิภาพ อีกทั้งสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้นำเข้าที่สุจริต และเสริมสร้างการอำนวยความสะดวกทางการค้าแก่ผู้ประกอบการทั้งในด้านระยะเวลาและต้นทุน ค่าใช้จ่าย ตลอดจนโอกาสทางการค้าในทุกระดับเวที ทั้งภายในและภายนอกประเทศ

การดำเนินการ ตามข้อเสนอการเปลี่ยนแปลงเพื่อสร้างความโปร่งใสในการปฏิบัติราชการ กระบวนการนำเข้าทางอิเล็กทรอนิกส์ (E - Import) กรณีการเปิดตรวจสินค้า (Red Line) ที่กรมศุลกากรได้จัดทำขึ้น โดยการวิเคราะห์กระบวนการหลักที่คาดว่าจะมีโอกาสและความเสี่ยงที่จะเกิดปัญหาการทุจริตคอร์รัปชันจากการปฏิบัติงานของบุคลากรพบว่า กระบวนการนำเข้าทางอิเล็กทรอนิกส์ (E - Import) เป็นกระบวนการเดียวที่มีความเสี่ยงสูงในการเกิดการทุจริตคอร์รัปชันซึ่งเป็นการให้บริการต่อประชาชนโดยตรง หากผลการปฏิบัติงานของผู้ที่เกี่ยวข้องไม่เป็นธรรมและขาดความโปร่งใส ย่อมส่งผลให้เกิดผลกระทบต่อสิทธิของประชาชน ทั้งนี้สามารถระบุสาเหตุปัญหาการดำเนินกระบวนการดังกล่าวจากด้านผู้ให้บริการและด้านผู้รับบริการที่ขาดความรู้ ความเข้าใจ ค่านิยมในการจ่ายเงินใต้โต๊ะของภาคธุรกิจ รวมถึงการมีเจตนาทุจริตลักลอบ/หลีกเลี่ยงกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง โดยจะเห็นได้จากข้อร้องเรียนของผู้นำเข้า/ผู้รับบริการ ภาระและต้นทุนการดำเนินธุรกิจ ตลอดจนขาดความเชื่อมั่นจากภาคธุรกิจทั้งในและต่างประเทศ

จากปัญหาดังกล่าว เพื่อให้การให้บริการทางศุลกากรเกิดความโปร่งใสและเป็นธรรม กรมศุลกากรจึงกำหนดแนวทางในการแก้ไขปัญหา ๓ แนวทาง คือ การออกแบบกระบวนการใหม่ การพัฒนาบุคลากร และการเสริมพลังประชาชนผู้รับบริการ (Empowerment) ซึ่งจากแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าว ประกอบด้วยแผนงาน/โครงการในการป้องกันปัญหาการทุจริตคอร์รัปชัน ๑๑ แผนงาน/โครงการ ได้แก่ โครงการวางระบบการตรวจสอบ ติดตามที่รัดกุมและครอบคลุมทุกพื้นที่ โครงการบริหารจัดการแฟ้มข้อมูลบริหารความเสี่ยง โครงการเตรียมความพร้อมในการจัดหาระบบการให้บริการวินิจฉัยพิทักษ์อัตราศุลกากรล่วงหน้า โครงการพัฒนาความรู้ของบุคลากรด้านพิธีการ พิภพ ราคาสินค้าและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โครงการกำหนดมาตรการบทลงโทษเจ้าหน้าที่ที่กระทำความผิด โครงการจัดทำคู่มือหลักเกณฑ์และมาตรฐานในการตรวจปล่อยสินค้า โครงการปรับเปลี่ยนกระบวนการทศน์และไม่เสนอสินบน/เงินใต้โต๊ะแก่เจ้าหน้าที่ โครงการสร้างเครือข่ายการป้องปรามและปราบปรามการทุจริตประพจน์มิชอบ โครงการการให้ความรู้เกี่ยวกับขั้นตอนการปฏิบัติงานแก่ผู้รับบริการ โครงการจัดตั้งศูนย์บริการให้คำปรึกษาแนะนำ เพื่อให้การติดต่อกรมศุลกากรและการผ่านพิธีการศุลกากรเป็นไปอย่างถูกต้อง และโครงการกำหนดมาตรการบทลงโทษตัวแทนออกของที่กระทำความผิด

๒. กระบวนการระบบการคัดเลือกผู้เสียภาษี เพื่อกำกับและตรวจสอบ

ของกรมสรรพากร

กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง มีภารกิจหลักในการจัดเก็บรายได้ของประเทศ เพื่อนำไปใช้จ่ายในรูปงบประมาณรายจ่ายในแต่ละปีงบประมาณ โดยจำนวนเงินที่กรมสรรพากรจัดเก็บมีมูลค่าสูงถึงกว่าร้อยละ ๗๐ ของรายได้ที่กระทรวงการคลังจัดเก็บ ที่ผ่านมากรมสรรพากรได้รับการจัดสรรเป้าหมายการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นทุกปี ขณะที่แนวโน้มจำนวนข้าราชการของกรมสรรพากรลดลงอย่างต่อเนื่องตามโครงการลดขนาดอัตรากำลังของภาครัฐ จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่กรมสรรพากรต้องใช้นโยบายการจัดเก็บที่ดี ในเรื่องระบบงานที่เป็นมาตรฐานสากล การจัดเก็บภาษีอากรที่ทั่วถึง เป็นธรรม ได้การยอมรับจากภาคประชาชนในเรื่องความโปร่งใส ด้วยการประกาศเป็นวิสัยทัศน์ของกรมสรรพากร รวมถึงการสื่อสารผ่านช่องทางต่าง ๆ ให้บุคลากรทราบอย่างทั่วถึงและถือปฏิบัติอย่างเคร่งครัด ตลอดจนนำแนวทางการบริหารจัดการบุคลากรที่เหมาะสมมาใช้เพื่อให้บุคลากรมีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล และที่สำคัญต้องมีความซื่อสัตย์สุจริต โดยกรมสรรพากรได้กำหนดไว้เป็นค่านิยมของข้าราชการกรมสรรพากรที่ต้องยึดถือปฏิบัติทั่วทั้งองค์กร

เมื่อพิจารณาผลการจัดเก็บภาษีอากรในแต่ละปีงบประมาณพบว่า จำนวนเงินภาษีประมาณร้อยละ ๗๐ ที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้ เป็นการจัดเก็บจากผู้เสียภาษีกว่า ๒ ล้านราย จากผู้เสียภาษีทั้งหมดประมาณ ๙ ล้านราย กรมสรรพากรมีกระบวนการกำกับดูแลและตรวจสอบภาษี เพื่อดูแลการชำระภาษีของกลุ่มดังกล่าวเป็นรายบุคคล ให้มีการยื่นชำระภาษีถูกต้องตามสภาพข้อเท็จจริงของกิจการ ซึ่งการยื่นแบบและชำระภาษีของกรมสรรพากรใช้วิธีการประเมินตนเองของผู้เสียภาษีว่ามีรายได้เท่าใด และต้องชำระภาษีเท่าใด หากยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้อง เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรจะแจ้งให้ผู้เสียภาษีปรับปรุงการยื่นแบบฯ ให้เหมาะสมกับสภาพข้อเท็จจริงของกิจการ ดังนั้น กระบวนการกำกับดูแลและตรวจสอบภาษี จึงจำเป็นต้องมีขั้นตอนการคัดเลือกรายชื่อผู้เสียภาษีหลังการยื่นแบบและการชำระภาษี โดยการวิเคราะห์ข้อมูลภายในและภายนอกมาเปรียบเทียบกับแบบแสดงรายการภาษี เพื่อให้ทราบว่าผู้เสียภาษีแต่ละรายมีการเสียภาษีไว้อย่างถูกต้องครบถ้วนเพียงใด ซึ่งบางรายอาจมีการตรวจสอบเอกสารเพิ่มเติม ปัจจุบันขั้นตอนการคัดเลือกรายชื่อดังกล่าวกระทำโดยเจ้าหน้าที่ผู้กำกับดูแล ซึ่งเป็นช่องทางที่กรมสรรพากรคาดว่าอาจเกิดการทุจริตในการเลือกปฏิบัติ แสวงหาผลประโยชน์ เกิดความไม่โปร่งใส หรือความผิดพลาดในการปฏิบัติงาน

ดังนั้น เพื่อป้องกันการทุจริตและความผิดพลาดดังกล่าว กรมสรรพากรจึงนำระบบสารสนเทศและแนวคิดการตรวจสอบจากฐานความเสี่ยง (Risk Based Audit Model: RBA) มาใช้เป็นเกณฑ์คัดเลือกรายชื่อแทนการให้เจ้าหน้าที่ฯ ใช้ดุลพินิจของตนเอง ทั้งนี้ กรมสรรพากรเชื่อมั่นว่า หากขั้นตอนของกระบวนการกำกับดูแลและตรวจสอบภาษีเสร็จสมบูรณ์จะทำให้ผู้เสียภาษีมีความไว้วางใจในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ในระดับหนึ่ง และมี

ความสนใจในการชำระภาษีอากรตามสภาพข้อเท็จจริงของการประกอบกิจการ ซึ่งจะช่วยให้ยอดจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น ลดการทุจริตและความผิดพลาดใด ๆ ส่งผลต่อภาพลักษณ์ที่ดีของภาครัฐ

ระบบการคัดเลือกผู้เสียภาษี เพื่อกำกับและตรวจสอบเป็นระบบใหม่เพื่อความโปร่งใสและเป็นธรรม “ระบบการคัดเลือกผู้เสียภาษี เพื่อกำกับและตรวจสอบ” เชิงบูรณาการที่กรมสรรพากรจัดทำขึ้น มุ่งเน้นแนวคิด Risk Based Audit Model (RBA) เพื่อช่วยในการคัดกรองผู้เสียภาษีที่มีความเสี่ยงหรือมีความผิดปกติในการชำระภาษี ให้เกิดความโปร่งใสและเป็นธรรมแทนการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ กรมสรรพากรได้วิเคราะห์ปัญหาของการกำกับดูแลและตรวจสอบภาษีในปัจจุบันที่มีความเสี่ยงในการเกิดการทุจริตและความผิดพลาด พบว่า สาเหตุส่วนใหญ่เกิดจากการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ที่เปิดโอกาสให้เกิดการเลือกปฏิบัติหรือเรียกรับสินบน เจ้าหน้าที่ขาดความรู้เกี่ยวกับการวิเคราะห์ ผู้เสียภาษีขาดความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีอากร ไม่มีระบบการคัดเลือกผู้เสียภาษีที่เป็นมาตรฐาน เจ้าหน้าที่มีปริมาณงานมาก การนำเกณฑ์คัดเลือกมาใช้แตกต่างกัน เกิดการเจรจาต่อรอง ทำให้มีการจ่ายเงินสินบน จากปัญหาของการกำกับดูแลและตรวจสอบภาษีในปัจจุบันเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีขาดความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ ผู้เสียภาษีไม่เกิดการยอมรับและสนใจในการชำระภาษีอากร มีผลทำให้การจัดเก็บภาษีอากรได้ต่ำกว่าสภาพข้อเท็จจริงของการประกอบการ^{๑๙}

(๒) การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มช่วงปี พ.ศ. ๒๕๕๔ – ๒๕๖๐

ในช่วงปี พ.ศ. ๒๕๕๔ – ๒๕๖๐ ได้เกิดการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มโดยกลุ่มอิทธิพลร่วมกันกระทำการอย่างเป็นระบบครั้งใหญ่ ซึ่งก่อให้เกิดความเสียหายต่อรายได้แผ่นดินจำนวนมหาศาล ได้แก่ กรณีกลุ่มผู้ประกอบการรับซื้อ จำหน่าย นำเข้าและส่งออกแร่โลหะทุกชนิด และกรณีกลุ่มบุคคลผู้ประกอบการธุรกิจส่งออกชิ้นส่วนอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ที่มีได้ประกอบการจริงหรือประกอบการจริงเพียงบางส่วน โดยทั้งสองกรณีนี้มีลักษณะการกระทำผิดที่ใกล้เคียงกันและมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกันอยู่บางประการด้วย ดังรายละเอียดต่อไปนี้

๑) กรณีกลุ่มผู้ประกอบการรับซื้อ จำหน่าย นำเข้าและส่งออกแร่โลหะทุกชนิด

เมื่อวันที่ ๒๐ มีนาคม ๒๕๕๖ สำนักตรวจสอบภาษีกลาง (ตส.) ซึ่งเป็นหน่วยงานภายในกรมสรรพากร^{๒๐} ได้รายงานผลการตรวจสอบเบื้องต้นเสนออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อพิจารณาและสั่งการ ว่าจากการสุ่มตรวจกลุ่มผู้ส่งออกเศษเหล็กในหลายพื้นที่ทั้งกรุงเทพมหานครและปริมณฑล มีการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มผิดปกติ ณ ขณะนั้น คิดเป็นมูลค่าจำนวน ๒,๖๐๐ ล้านบาท แต่อธิบดีกรมสรรพากรสั่งให้ ตส. ยุติการตรวจสอบภาษีกลุ่มนี้ โดยให้เหตุผลว่าไม่ต้องการให้

^{๑๙} กรมสรรพากร. ระบบการคัดเลือกผู้เสียภาษี เพื่อกำกับและตรวจสอบ. http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/ITA/eb1_3_1_round1.pdf, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๐ เมษายน ๒๕๖๐.

^{๒๐} หนังสือที่ กค ๐๗๓๒.๔/ตร. ๕/๒ ลงวันที่ ๑๗ มกราคม ๒๕๕๖ เรื่อง รายงานผลการตรวจราชการประเด็นภาษีมูลค่าเพิ่ม.

เกิดการดำเนินงานซ้ำซ้อนกับสำนักงานสรรพากรภาค ๕^{๒๑} แต่ต่อมาเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรได้ส่งจดหมายร้องเรียนต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง รัฐมนตรีช่วยว่าการกระทรวงการคลัง ปลัดกระทรวงการคลัง รองปลัดกระทรวงการคลัง กลุ่มภารกิจด้านรายได้ (ในขณะนั้น) ขอให้ตรวจสอบผู้บริหารระดับสูงของกรมสรรพากรบางคนต่อพฤติกรรมเอื้อประโยชน์ให้กับกลุ่มผู้ส่งออกเศษเหล็ก ให้ได้รับเงินภาษีมูลค่าเพิ่มคืนเป็นจำนวนเงินหลายพันล้านบาท และนอกจากนั้น ยังได้ส่งเรื่องร้องเรียนไปยังกรมสอบสวนคดีพิเศษและสำนักงาน ป.ป.ช. รวมทั้งสื่อมวลชน ทำให้ได้รับความสนใจจนนำไปสู่การสืบสวนสอบสวนในเชิงลึกจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทุกหน่วยงาน

โดยตามข้อเท็จจริงนั้น ในช่วงเดือนพฤษภาคม - เดือนธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๕ ปี พ.ศ. ๒๕๕๕ กลุ่มบุคคลนำโดยนาย WS ได้ร่วมกันจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทจำนวน ๓๐ แห่ง ในพื้นที่เขตบางรัก กรุงเทพมหานคร ซึ่งมีทุนจดทะเบียนแต่ละ ๑ ล้านถึง ๕ ล้านบาท ซึ่งบริษัทดังกล่าวอ้างว่าประกอบธุรกิจประเภทเดียวกันทั้งหมด คือ รับซื้อ จำหน่าย นำเข้าและส่งออกแร่โลหะทุกชนิด ต่อมาได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้ได้สิทธิในการขอคืนภาษี เนื่องจากกรณีการส่งออกสินค้าประเภทเศษโลหะจะมีอัตราภาษีเป็นศูนย์ ซึ่งผู้ส่งออกจะสามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรมสรรพากร คิดเป็นร้อยละ ๗ จากราคาซื้อสินค้า โดยที่กลุ่มบริษัทดังกล่าวใช้อาคารหรือห้องเช่าในพื้นที่สีลม เขตบางรัก กรุงเทพมหานคร เป็นที่ตั้งสำนักงาน ซึ่งสำนักงานนั้นมีลักษณะเป็นห้องโล่ง ๆ ไม่ได้ตกแต่งหรือมีลักษณะเป็นสำนักงานประกอบธุรกิจแต่อย่างใด และยังให้หมายเลขโทรศัพท์เดียวกันด้วย กับทั้งในการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลนั้นมีการใช้ชื่อบุคคลคนเดียว เป็นกรรมการในบริษัทประมาณ ๒ บริษัท นอกจากนั้น ยังปรากฏหลักฐานว่าบุคคลที่มีชื่อเป็นกรรมการในแต่ละบริษัทได้ทำหนังสือมอบอำนาจที่มีรูปแบบเหมือนกัน ให้นาย SM เป็นผู้ยื่นขอจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลต่อนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท กรุงเทพมหานคร และเมื่อตรวจสอบข้อมูลนิติบุคคลยังพบว่า มีรายชื่อบุคคลที่เป็นกรรมการหรือผู้ถือหุ้นในนิติบุคคลส่วนใหญ่มีภูมิลำเนาอยู่ในพื้นที่จังหวัดพิจิตร โดยกลุ่มบริษัทดังกล่าวอ้างว่ามีต้นทุนจากการซื้อขายสินค้า แต่ไม่ได้ประกอบการจริง แล้วมาขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ๒๒ และกรมสรรพากรได้คืนเงินภาษีในช่วงปี พ.ศ. ๒๕๕๕ ถึง ๒๕๕๖ ให้กับบริษัท ๒๕ แห่งใน ๓๐ แห่ง ดังกล่าวหลังจากที่บริษัทก่อตั้งเป็นเวลาไม่กี่เดือน รวมมูลค่า ๓,๐๐๐ กว่าล้านบาท^{๒๒}

นอกจากบริษัทนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นในพื้นที่เขตบางรักข้างต้นแล้วยังตรวจสอบเพิ่มเติมพบนิติบุคคลหรือบริษัทที่จดทะเบียนในลักษณะเดียวกันในพื้นที่อื่น ๆ ทั้งในเขตกรุงเทพมหานคร จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดสมุทรปราการ อีกจำนวน ๒๘ บริษัท โดยที่ตั้ง

^{๒๑} ไทยพับลิก้า. พลิกที่มาที่ไป “สาธิต รังคสิริ” อดีตอธิบดีสรรพากรกับข้อกล่าวหาโกง VAT 4 พันล้าน – ร่ำรวยผิดปกติ. <https://thaipublica.org/2015/07/satis-rungkasiri>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๐ กรกฎาคม ๒๕๖๐.

^{๒๒} Isranews. เจาะทุจริตคืนภาษี 4.3 พันล. ถึงเปิดโปงกลุ่มใหม่ 2 พันล. หน้าที่ปกติ ‘สื่อ-อิศรา’. https://www.isranews.org/investigative/investigate-private-crime/43769-inves_43769.html, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๐ กรกฎาคม ๒๕๖๐.

ของบริษัทในพื้นที่ดังกล่าวเป็นห้องเช่าที่มีลักษณะเป็นอาคารร้างหรือบ้านร้างเช่นเดียวกัน ต่อมา พบข้อมูลเพิ่มเติมอีกจำนวน ๕ บริษัท รวมจำนวนทั้งสิ้นประมาณ ๖๓ บริษัท^{๒๓}

โดยในการอนุมัติคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากรให้แก่บริษัทในกลุ่มนี้นั้น รวมมูลค่าความเสียหายจากการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวนมากกว่า ๔,๐๐๐ ล้านบาท โดยแบ่งเป็นสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ๒๒ (สี่ลม) ได้จ่ายเช็คคืนเงินภาษีจำนวน ๑๐๘ ฉบับ จากผู้ขอคืนภาษีทั้งหมดจำนวน ๒๕ ราย มูลค่ารวมจำนวนมากกว่า ๓,๐๐๐ ล้านบาท และสำนักงานสรรพากรพื้นที่สมุทรปราการ ๑ จ่ายเช็คคืนเงินภาษีจำนวน ๖๐ ฉบับ จากผู้ขอคืนภาษีทั้งหมดจำนวน ๗ ราย มูลค่ารวมจำนวนมากกว่า ๑,๐๐๐ ล้านบาท

การจัดตั้งบริษัทเพื่อมาขอคืนภาษีของผู้ส่งออกเศษเหล็กกลุ่มนี้ส่วนใหญ่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทไม่เกิน ๒ ปี โดยปีแรกขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นจำนวนเงินไม่มากนัก แต่ในปีที่ ๒ จะเริ่มขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ต่ำกว่า ๑๐๐ ล้านบาท ซึ่งเมื่อบริษัทเหล่านี้ได้เงินภาษีคืนไปแล้วก็จะไปแจ้งเลิกกิจการชำระบัญชีกับกระทรวงพาณิชย์

ซึ่งข้อมูลที่กรมสอบสวนคดีพิเศษร่วมกับเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรได้ขยายผลการตรวจสอบภาษี พบว่ากลุ่มผู้ส่งออกเศษเหล็กมีเครือข่ายแบ่งเป็น ๒ กลุ่ม คือ กลุ่มส่งออกเศษเหล็ก (ผู้ซื้อ) เนื่องจากกลุ่มนี้เป็นผู้ส่งออกได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่มีภาษีขาย ผู้ส่งออกกลุ่มนี้จึงนำภาษีซื้อจากกลุ่มบริษัทผู้ขายสินค้าในประเทศมาขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มกับกรมสรรพากร และกลุ่มบริษัทผู้ขายในประเทศ กลุ่มนี้ขายสินค้าให้กับกลุ่มแรก ซึ่งมีภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ จึงมีการนำ VAT มาจ่ายให้กับกรมสรรพากรทุกเดือน ตลอด ๒ - ๓ ปีที่ผ่านมา^{๒๔}

อนึ่ง จากการตรวจสอบในเบื้องต้นของเจ้าหน้าที่กรมศุลกากร พบว่าผู้ส่งออกกลุ่มนี้ ส่วนใหญ่เป็นบริษัทร้าง ไม่ได้ประกอบการจริง แต่บริษัทผู้ส่งออกกลุ่มนี้แจ้งว่ามีการส่งออกเศษเหล็กมีมูลค่ารวมกันหลายหมื่นล้านบาท และกรมสรรพากรได้คืนภาษีมูลค่าเพิ่มไปแล้วหลายพันล้านบาท และเมื่อนำภาพ X - Ray ตู้คอนเทนเนอร์ มาตรวจสอบ พบว่าบางล็อตมีการส่งออกเศษเหล็กจริง แต่โดยภาพรวมของมูลค่าการส่งออกเศษเหล็กทั้งหมดที่ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วมีมูลค่าน้อยกว่าที่แจ้งไว้มาก ^{๒๕}

^{๒๓} สำนักข่าวอิศรา. เบื้องหลังเปิดโปงทุจริตคืนภาษี 4.3 พันล. ชาวเจาะแห่งปี “สำนักข่าวอิศรา”. <https://www.isranews.org/investigative/investigate-news/26253-22.html>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๐ สิงหาคม ๒๕๖๐.

^{๒๔} ไทยพับลิก้า. กรณีคืน VAT 2,600 ล้านบาท ป่วนทั้งกรมฯ เปิดคำสั่งบีกรสรรพากร-กรมศุลฯ X-ray ตู้ส่งออกเศษเหล็กมูลค่าต่ำเกินจริง. <https://thaipublica.org/2013/07/refund-vat/>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๐ เมษายน ๒๕๖๑.

^{๒๕} เรื่องเดียวกัน.



ภาพที่ ๔.๒ ความเชื่อมโยงของพฤติการณ์การกระทำความผิดของคดีทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีกลุ่มผู้ประกอบการรับซื้อ จำหน่าย นำเข้าและส่งออกแร่โลหะทุกชนิด

กรณีการขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มของเอกชนกลุ่มนี้ ตรวจสอบพบว่ามีการเร่งรัดให้คืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มเร็วผิดปกติ โดยไม่มีการสอบยันผู้ขายสินค้า มีการเอื้อประโยชน์ต่อการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มได้รวดเร็วยิ่งขึ้น ประกอบกับผู้ประกอบการกลุ่มที่ขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีความน่าเชื่อถือตามเกณฑ์ที่จะพิจารณาคืนภาษี นอกจากนั้น ยังพบว่ากลุ่มบริษัทผู้ขายสินค้ามีความสัมพันธ์กับกลุ่มผู้ขอคืนภาษี น่าเชื่อว่าการออกไปกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งจากข้อมูลพบว่า มีข้าราชการระดับ ๙ ในกรมสรรพากรเกี่ยวพันด้วยอย่างน้อย ๓ คน ซึ่งได้มีการรายงานให้ผู้บริหารของกรมสรรพากรและปลัดกระทรวงการคลังทราบ พร้อมทั้งได้ส่งเรื่องให้กรมสอบสวนคดีพิเศษดำเนินคดี

กรมสอบสวนคดีพิเศษได้รับเรื่องกล่าวโทษเอกชนที่เข้าข่ายกระทำความผิดกรณีคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรมสรรพากร เบื้องต้นพบพฤติกรรมคล้ายกับคดีทุจริตขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวนมากกว่า ๔, ๐๐๐ ล้านบาท (กรณีกลุ่มผู้ประกอบการรับซื้อ จำหน่าย นำเข้าและส่งออกแร่โลหะทุกชนิด) ดังที่กล่าวแล้วข้างต้น

ต่อมาเมื่อวันที่ ๒๒ มิถุนายน ๒๕๖๐ คณะกรรมการ ป.ป.ช. ได้มีมติชี้มูลความผิด เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรพื้นที่สมุทรปราการ ๑ รวมจำนวน ๔ ราย ได้แก่ นาย PS สรรพากรพื้นที่สมุทรปราการ ๑ นาย PW นาง SB และนางสาว AK ได้มีการชี้มูลความผิดอดีตเจ้าหน้าที่สรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร (ปัจจุบันไม่ใช่เจ้าหน้าที่ของรัฐ) คือ นาย SJ ร่วมกับ

ผู้ประกอบการ รวมจำนวน ๔ ราย ได้แก่ นาย WS นางสาว SS นาย PU และนาย KU ว่าได้ร่วมกันทุจริตในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเท็จ มูลค่าความเสียหายรวมจำนวน ๑,๐๐๐ กว่าล้านบาท^{๒๖} ซึ่งพฤติการณ์ดังกล่าวกระทำเป็นขบวนการโดยนำชื่อของบุคคลธรรมดามาจดทะเบียนจัดตั้งบริษัท

จากการไต่สวนข้อเท็จจริงพบว่า กลุ่มเจ้าหน้าที่ของรัฐกับพวกมีการแบ่งงานกันทำเป็นขบวนการ โดยร่วมกันจัดหารายชื่อบุคคลธรรมดาเพื่อไปขอจัดตั้งจดทะเบียนบริษัทส่งออก แต่ไม่มีการประกอบกิจการจริง และดำเนินการออกใบกำกับภาษีเท็จ ทั้งที่ไม่มีการส่งออกสินค้าจริง แล้วนำหลักฐานใบกำกับภาษีปลอมไปยื่นขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มกับเจ้าหน้าที่สรรพากรพื้นที่สมุทรปราการ ๑ ที่ถูกกล่าวหาข้างต้น โดยในการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น เจ้าหน้าที่สรรพากรพื้นที่สมุทรปราการ ๑ ไม่ดำเนินการตรวจสอบตามระเบียบหลักเกณฑ์วิธีการที่กรมสรรพากรกำหนด เป็นเหตุให้มีการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยมิชอบจำนวนดังกล่าว

คณะกรรมการ ป.ป.ช. พิจารณาแล้ว มีมติว่า เจ้าหน้าที่สรรพากรพื้นที่สมุทรปราการ ๑ ที่ถูกกล่าวหาข้างต้น มีมูลความผิดทางวินัยอย่างร้ายแรง และมีมูลความผิดทางอาญา ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๑๔๗ มาตรา ๑๕๑ และมาตรา ๑๕๗ และรวมเอกชนจำนวน ๕ ราย มีมูลความผิดทางอาญา ฐานเป็นผู้สนับสนุนเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำความผิด ได้แก่ นาย WS นางสาว SS นาย SM นาย PU และนาย KU

นอกจากนี้ จากการไต่สวนยังพบว่า มีบุคคลที่ได้รับเงินภาษีมูลค่าเพิ่มโดยมิชอบ รวมจำนวน ๒๓ ราย แต่ไม่พบว่าบุคคลดังกล่าวร่วมกระทำความผิดกับเจ้าหน้าที่ของรัฐ แต่คณะกรรมการ ป.ป.ช. พิจารณาแล้วเห็นว่า บุคคลทั้ง ๒๓ ราย และนาย SJ ได้รับเงินที่ได้มาจากการกระทำความผิด ซึ่งอาจมีมูลความผิดฐานฟอกเงิน จึงมีมติส่งไปยังสำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน (ปปง.) และกรมสอบสวนคดีพิเศษ เพื่อดำเนินคดีฐานฟอกเงิน รวมทั้งถือได้ว่าบุคคลดังกล่าว เป็นผู้มิเงินได้ จึงให้ส่งกรมสรรพากรเพื่อเรียกเก็บภาษีเงินได้เพิ่ม และเบี้ยปรับด้วย และได้ส่งพฤติการณ์ให้กับสมาคมผู้สอบบัญชี เพื่อพิจารณาต่อไป

๒) กรณีกลุ่มผู้ประกอบการส่งออกชิ้นส่วนอุปกรณ์คอมพิวเตอร์

กลุ่มบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งในพื้นที่จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดสมุทรปราการ และกรุงเทพมหานคร ประกอบธุรกิจส่งออกชิ้นส่วนอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ รวมเครือข่ายกว่า ๔๐ บริษัท โดยมีทุนจดทะเบียนแต่ละประมาณ ๑ ล้านบาท ผู้ถือหุ้นและกรรมการ

^{๒๖} สรรเสริญ พลเจียก. ป.ป.ช. เชือด ‘พายุ สุขสดเขียว-สรรพากรสมุทรปราการ-ก๊วนวิริยุทธ’ คดีคืนภาษี 4.3 พันล้านเพิ่ม พบเสียหายอีก 1.1 พันล้าน พฤติการณ์ทำเป็นขบวนการเอาชื่อราษฎรมาตั้งบริษัท เจอเส้นทางเงินไหลไปอีก 23 เอกชนตัวละครใหม่ ให้ ปปป.-ดีเอสไอ สอบฟอกเงิน ชงสรรพากรเก็บภาษีด้วย. https://www.isranews.org/isranews-news/57363-isranews_57363.html, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๒๒ มิถุนายน ๒๕๖๐.

บางรายประกอบอาชีพเป็นเพียงพนักงานขับรถ^{๒๗} สำนักงานมีลักษณะเป็นห้องเช่า โดยประมาณ ๒๐ บริษัท ขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มกับกรมสรรพากรและได้รับอนุมัติเป็นเงินประมาณ ๒,๐๐๐ ล้านบาท แต่ปรากฏว่ากลุ่มบริษัทดังกล่าวไม่ได้ส่งออกจริงและมีพฤติกรรมเข้าข่ายทุจริต กรมสรรพากรจึงส่งเรื่องให้กรมสอบสวนคดีพิเศษดำเนินคดีอาชญากรรมกับกลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้อง โดยมีพฤติกรรมการกระทำผิดคือ กลุ่มบุคคลได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทอ้างว่าส่งออกชิ้นส่วนคอมพิวเตอร์ไปสปป. ลาว ผ่านจังหวัดมุกดาหาร จังหวัดหนองคาย และจังหวัดอุบลราชธานี อ้างว่ามีต้นทุนจากการซื้อขายภายในประเทศ แต่ไม่ได้ส่งออกจริง และแม้ส่งออกจริงก็มีจำนวนไม่มาก แต่ได้ทำบัญชียื่นขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม พฤติกรรมของคนกลุ่มนี้ แบ่งหน้าที่กันทำเป็นขบวนการ เชิดบุคคลถือหุ้นและเป็นกรรมการ มีตัวการอยู่เบื้องหลัง โอนเงินกันไปมาระหว่างบริษัทและบุคคลในกลุ่ม จากนั้นก็ถอนเงินสดออกจากบัญชีธนาคาร ซึ่งเจ้าหน้าที่ได้ตรวจสอบเอกสาร และตรวจสอบเส้นทางการเงินของบุคคลผู้เกี่ยวข้อง^{๒๘}

ทั้งนี้ จากการตรวจสอบพบบริษัทที่ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มพบว่าอยู่ในเขตพื้นที่รับผิดชอบของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สมุทรสาคร ๑ จำนวน ๕ บริษัท (เท่าที่ตรวจสอบ) และอยู่ในเขตพื้นที่รับผิดชอบของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สมุทรปราการ ๒ ในเบื้องต้นอีก ๘ บริษัท และยังมีบริษัทอื่นและบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งในพื้นที่อื่นอีกจำนวนหนึ่ง^{๒๙}

การกระทำความผิดดังกล่าวมีความเชื่อมโยงของกลุ่มบุคคล ซึ่งบางคนเป็นกรรมการเพียง ๑ บริษัท แต่บางคนเป็นกรรมการหลายบริษัท โดยมีผู้รับมอบอำนาจเป็นผู้ดำเนินการรับจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทเป็นบุคคลคนเดียวกัน ทำให้มีบริษัทเครือข่ายในกลุ่มนี้ประมาณ ๔๐ บริษัท ซึ่งยื่นขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่เดือนแรกนับแต่จดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคล และได้รับเงินภาษีมูลค่าเพิ่มคืนประมาณ ๒๐ บริษัท เมื่อยื่นจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคล ไม่นานก็จดทะเบียนเปลี่ยนแปลงที่ตั้งสำนักงานและเปลี่ยนแปลงกรรมการ โดยพบว่าที่ตั้งสำนักงานของบริษัทบางแห่งเป็นที่ตั้งสำนักงานเดียวกันถึง ๓ บริษัท เช่น บริษัท R จำกัด จดทะเบียน เมื่อวันที่ ๒๗ ตุลาคม ๒๕๕๔ ทุนจดทะเบียน ๑ ล้านบาท มีนางสาว NK เป็นผู้ขอจดทะเบียนจัดตั้งบริษัท เป็นผู้ถือหุ้นใหญ่และเป็นกรรมการ ต่อมาเมื่อวันที่ ๑๐ พฤษภาคม ๒๕๕๕ ได้จดทะเบียนเปลี่ยนแปลงกรรมการ จากการตรวจสอบงบการเงินแจ้งว่า รอบปี พ.ศ. ๒๕๕๔ มีรายได้ ๔๗,๖๓๒,๐๐๐ บาท ขาดทุนสุทธิ ๑๒๖,๔๒๔ บาท ไม่พบข้อมูลนำส่งงบการเงินปี พ.ศ.

^{๒๗} Isranews. เจาะทุจริตคืนภาษี 4.3 พันล. ถึงเปิดโปงกลุ่มใหม่ 2 พันล. หน้าปกิตติ ‘สื่อ-อิศรา’. https://www.isranews.org/investigative/investigate-private-crime/43769-inves_43769.html, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๐ กรกฎาคม ๒๕๖๐.

^{๒๘} เดลินิวส์. ลุยทวงภาษีโกงคืน 7,000 ล้านบาท. <https://www.dailynews.co.th/economic/265728>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๒๕ มิถุนายน ๒๕๖๐.

^{๒๙} Isranews. เจาะทุจริตคืนภาษี 4.3 พันล. ถึงเปิดโปงกลุ่มใหม่ # พันล. หน้าปกิตติ ‘สื่อ-อิศรา’. https://www.isranews.org/investigative/investigate-private-crime/43769-inves_43769.html, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๐ กรกฎาคม ๒๕๖๐.

อีกจำนวน ๓๓ บริษัท แล้วมาขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม และกรมสรรพากรได้คืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่บริษัทดังกล่าว รวมจำนวนประมาณ ๔,๐๐๐ ล้านบาท^{๓๐}

ต่อมาในช่วงปี พ.ศ. ๒๕๕๗ กลุ่มบุคคลที่นำโดยนาย WS ดังกล่าวข้างต้นได้รวมเครือข่ายกว่า ๔๐ บริษัท จัดทะเบียนจัดตั้งบริษัทในพื้นที่จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดสมุทรปราการ และกรุงเทพมหานคร โดยอ้างว่า ประกอบธุรกิจส่งออกชิ้นส่วนอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ ปรากฏว่า กลุ่มบริษัทดังกล่าวไม่ได้ประกอบการหรือส่งออกจริงและแม้ส่งออกจริงก็มีจำนวนไม่มาก แต่ยื่นขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มกับกรมสรรพากรเป็นเงินจำนวนมาก ซึ่งพฤติกรรมนี้เข้าข่ายทุจริต โดยแบ่งหน้าที่กันทำเป็นขบวนการ เชิดบุคคลถือหุ้นและเป็นกรรมการ มีตัวการอยู่เบื้องหลัง โอนเงินกันไปมาระหว่างบริษัทและบุคคลในกลุ่ม ในขณะที่กรมสรรพากรมีการเร่งรัดให้คืนภาษีมูลค่าเพิ่มเร็วผิดปกติโดยไม่มีการสอบยันผู้ขายสินค้า แต่มีการแก้ไขระเบียบแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้เอื้อประโยชน์ต่อการคืนภาษีได้รวดเร็วยิ่งขึ้น ทั้งๆที่ผู้ประกอบการกลุ่มที่ขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีความน่าเชื่อถือตามเกณฑ์ที่จะพิจารณาคืนภาษี นอกจากนั้น ยังพบว่ากลุ่มบริษัทผู้ขายสินค้ามีความสัมพันธ์กับกลุ่มผู้ซื้อคืนภาษี ซึ่งน่าจะเชื่อว่าการออกไปกำกับโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

และต่อมาเมื่อวันที่ ๒๒ มิถุนายน ๒๕๖๐ คณะกรรมการ ป.ป.ช. ได้มีมติชี้มูลความผิดเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรพื้นที่สมุทรปราการ ๑ รวมจำนวน ๔ ราย และอดีตเจ้าหน้าที่สรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ร่วมกับผู้ประกอบกิจการ รวมจำนวน ๔ ราย ว่าได้ร่วมกันทุจริตในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเท็จ มูลค่าความเสียหายรวมประมาณ ๑,๐๐๐ กว่าล้านบาท

ทั้งนี้ พฤติการณ์หรือลักษณะของการกระทำดังกล่าว เป็นความผิดดังนี้

๑) ความผิดข้อหาเจ้าพนักงาน มีหน้าที่ ซื่อ ทำ จัดการหรือรักษาทรัพย์สินใด เบียดบังทรัพย์สินนั้นเป็นของตน หรือเป็นของผู้อื่นโดยทุจริต หรือโดยทุจริตยอมให้ผู้อื่นเอาทรัพย์สินนั้นเสีย ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๑๔๗^{๓๑}

๒) ความผิดข้อหาเจ้าพนักงานมีหน้าที่ซื่อ ทำ จัดการหรือ รักษาทรัพย์สินใด ๆ ใช้อำนาจในตำแหน่งโดยทุจริต อันเป็นการเสียหายแก่รัฐ เทศบาล สุขาภิบาลหรือเจ้าของทรัพย์สินนั้น ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๑๕๑^{๓๒}

^{๓๐} สำนักข่าวอิศรา. อัปเดต โล่เชือด ขรก.พันคดีทุจริตคืนภาษี 4.3 พันล. ไฮไลต์ สอบยึดทรัพย์สิน ‘อดีตอธิบดี’, พฤษภาคม ๒๕๕๙ https://www.isranews.org/component/content/article/58-isranews/isranews-scoop/46695-satit_rungka_030559.html, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑ กรกฎาคม ๒๕๖๐.

^{๓๑} มาตรา ๑๔๗ “ผู้ใดเป็นเจ้าพนักงาน มีหน้าที่ซื่อ ทำ จัดการหรือรักษาทรัพย์สินใด เบียดบังทรัพย์สินนั้นเป็นของตน หรือเป็นของผู้อื่นโดยทุจริต หรือโดยทุจริตยอมให้ผู้อื่นเอาทรัพย์สินนั้นเสีย ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ห้าปีถึงยี่สิบปี หรือจำคุกตลอดชีวิต และปรับตั้งแต่สองพัน บาทถึงสี่หมื่นบาท”

^{๓๒} มาตรา ๑๕๑ “ผู้ใดเป็นเจ้าพนักงาน มีหน้าที่ซื่อ ทำ จัดการหรือรักษาทรัพย์สินใด ๆ ใช้อำนาจในตำแหน่งโดยทุจริต อันเป็นการเสียหายแก่รัฐ เทศบาล สุขาภิบาลหรือเจ้าของทรัพย์สินนั้น ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ห้าปีถึงยี่สิบปี หรือจำคุกตลอดชีวิต และปรับตั้งแต่หนึ่งแสนบาทถึงสี่แสนบาท”

๓) ความผิดข้อหาเจ้าพนักงานมีหน้าที่หรือแสดงว่าตนมีหน้าที่ เรียกเก็บหรือตรวจสอบภาษีอากร ค่าธรรมเนียมหรือเงินอื่นใด โดยทุจริตเรียกเก็บหรือละเว้นไม่เรียกเก็บภาษีอากร ค่าธรรมเนียมหรือเงินนั้นหรือกระทำการหรือไม่กระทำการอย่างใดเพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร หรือค่าธรรมเนียมนั้นมีต้องเสีย หรือเสียน้อยกว่าที่จะต้องเสีย ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๑๕๕^{๓๓}

๔) ความผิดข้อหาปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ เพื่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด หรือปฏิบัติ หรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริต ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๑๕๗^{๓๔}

๕) ความผิดข้อหาทุจริต หลอกลวงผู้อื่นด้วยการแสดงข้อความอันเป็นเท็จ หรือปกปิดข้อความจริงซึ่งควรบอกให้แจ้ง และโดยการหลอกลวงดังว่านั้นได้ไปซึ่งทรัพย์สินจากผู้ถูกหลอกลวงหรือบุคคลที่สาม หรือทำให้ผู้ถูกหลอกลวงหรือบุคคลที่สาม ทำ ถอน หรือทำลายเอกสารสิทธิ ผู้นั้นกระทำความผิดฐานฉ้อโกง ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๓๔๑^{๓๕}

๖) ความผิดข้อหาปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติอย่างใดในตำแหน่งหรือ หน้าที่ หรือใช้อำนาจในตำแหน่งหรือหน้าที่โดยมิชอบ เพื่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด หรือปฏิบัติ หรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริต ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกัน และปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ พ.ศ. ๒๕๔๒ และที่แก้ไขเพิ่มเติม มาตรา ๑๒๓/๑^{๓๖}

๗) ความผิดมูลฐานตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ กรณีความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ หรือมาตรา ๙๐/๔ ที่ผู้กระทำความผิดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร และเป็นความผิดที่เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงตั้งแต่สิบล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป หรือจำนวนภาษีอากรที่ขอคืนโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ตั้งแต่สองสิบล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรดังกล่าวได้กระทำในลักษณะที่เป็น ขบวนการหรือเป็นเครือข่าย โดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จหรือปกปิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้

^{๓๓} มาตรา ๑๕๕ “ให้ผู้ชั้นสูงสุดพิพากษาทำความเห็นเป็นหนังสือแสดงเหตุและพฤติการณ์ที่ตาย ผู้ตายคือใคร ตายที่ไหน เมื่อใด ถ้าตายโดยคนทำร้าย ให้กล่าวหาใครหรือสงสัยว่าใครเป็นผู้กระทำความผิดเท่าที่จะทราบได้”

^{๓๔} มาตรา ๑๕๗ “ผู้ใดเป็นเจ้าพนักงาน ปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ เพื่อให้เกิดความเสียหาย แก่ผู้หนึ่งผู้ใด หรือปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริต ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่หนึ่งปีถึงสิบปี หรือปรับตั้งแต่ สองหมื่นบาทถึงสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

^{๓๕} มาตรา ๓๔๑ “ผู้ใดโดยทุจริต หลอกลวงผู้อื่น ด้วยการแสดงข้อความอันเป็นเท็จ หรือปกปิดข้อความจริง ซึ่งควรบอกให้แจ้ง และโดยการหลอกลวงดังว่านั้น ได้ไปซึ่งทรัพย์สินจากผู้ถูกหลอกลวงหรือบุคคลที่สาม หรือทำให้ ผู้ถูกหลอกลวงหรือบุคคลที่สาม ทำ ถอน หรือทำลายเอกสารสิทธิ ผู้นั้นกระทำความผิดฐาน ฉ้อโกง ต้องระวางโทษจำคุก ไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกพันบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ”

^{๓๖} มาตรา ๑๒๓/๒ “ผู้ใดเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐ เจ้าหน้าที่ของรัฐต่างประเทศ หรือเจ้าหน้าที่ของ องค์การระหว่าง ประเทศ เรียก รับ หรือยอมจะรับทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดสำหรับตนเองหรือผู้อื่นโดยมิชอบ เพื่อกระทำการหรือไม่ กระทำการอย่างใดในตำแหน่งไม่ว่าการนั้นจะชอบหรือมิชอบด้วยหน้าที่ ต้องระวางโทษ จำคุกตั้งแต่ห้าปีถึงยี่สิบปี หรือ จำคุกตลอดชีวิต และปรับตั้งแต่หนึ่งแสนบาทถึงสี่แสนบาท หรือประหารชีวิต”

เพื่อหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีอากรและมีพฤติกรรมปกปิดหรือซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดเพื่อมิให้ติดตามทรัพย์สินนั้นได้ให้ถือว่าความผิดดังกล่าวเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการพิจารณาถ้อยแถลงความผิดทางภาษีอากรที่เข้าข่ายความผิดมูลฐานส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน แล้วให้ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินต่อไปตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี^{๓๗/}

๘) ความผิดมูลฐานตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ พ.ศ. ๒๕๔๒ และพระราชบัญญัติมาตรการของฝ่ายบริหารในการป้องกันและปราบปรามของฝ่ายบริหารในการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๕๑ กรณีเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เข้าร่วมกระทำการด้วย

อนึ่ง โดยหลักการในทางปฏิบัติก่อนที่กรมสรรพากรจะคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับผู้ส่งออกนั้น เจ้าหน้าที่ต้องปฏิบัติตามแนวปฏิบัติกรมสรรพากร ที่ มก. ๔/๒๕๔๙ ลงวันที่ ๒๓ มิถุนายน ๒๕๔๙ ข้อ ๓ (๓) (๓.๒) ค ต้องชะลอการคืนภาษีไว้ก่อน จากนั้นให้ส่งทีมกำกับดูแลเข้าไปตรวจสอบ และให้ใช้ผลการตรวจสอบมาประกอบการพิจารณาคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม หากพบว่าผู้ประกอบการมีพฤติกรรมดังต่อไปนี้

^{๓๗/} “**มาตรา ๓๗** “ผู้ใดกระทำการดังต่อไปนี้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

(๑) โดยเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือเพื่อขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ

(๒) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้”

(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ ๔๑) พ.ศ. ๒๕๕๙ ใช้บังคับเมื่อวันที่ ๒๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๙ เป็นต้นไป)

“**มาตรา ๓๗ ทวิ** “ผู้ใดโดยเจตนาไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นตามลักษณะนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ ๔๑) พ.ศ. ๒๕๕๙ ใช้บังคับเมื่อวันที่ ๒๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๙ เป็นต้นไป)

“**มาตรา ๓๗ ตรี** “ความผิดตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ หรือมาตรา ๙๐/๔ ที่ผู้กระทำความผิดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร และเป็นความผิดที่เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงตั้งแต่สิบล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป หรือจำนวนภาษีอากรที่ขอคืนโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ตั้งแต่สองล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรดังกล่าวได้กระทำในลักษณะที่เป็นกระบวนกรหรือเป็นเครือข่าย โดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จหรือปกปิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีอากร และมีพฤติกรรมปกปิดหรือซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดเพื่อมิให้ติดตามทรัพย์สินนั้นได้ ให้ถือว่าความผิดดังกล่าวเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เมื่ออธิบดีโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการพิจารณาถ้อยแถลงความผิดทางภาษีอากรที่เข้าข่าย ความผิดมูลฐานส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินแล้ว ให้ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินต่อไป

ในกรณีที่มีควาฉ้อฉลหรือทุจริตให้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น ผู้ทุจริตจะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคก่อน

(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ ๔๕) พ.ศ. ๒๕๖๐ ใช้บังคับเมื่อวันที่ ๒ เมษายน ๒๕๖๐ เป็นต้นไป)

๑) ถ้าเป็นผู้ประกอบการที่เพิ่งจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ถึง ๖ เดือน เริ่มเสียภาษีเดือนแรก ขอคืนเงินสดทันที ตามระเบียบกรมสรรพากร

๒) เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เพิ่งจะย้ายเข้ามาอยู่ในพื้นที่สำนักงานสรรพากรรับผิดชอบ

๓) มีชื่ออยู่ในบัญชีรายชื่อผู้ออกไปกำกับภาษีปลอม หรือเคยมีเจตนาใช้ใบกำกับภาษีปลอม

๔) เคยถูกตรวจสอบคืนภาษีมูลค่าเพิ่มและเคยกระทำความผิด

๕) ขาดการยื่นแบบเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเดือนใดเดือนหนึ่งหรือหลายเดือน

๖) ขาดการยื่นแบบเสียภาษีเงินได้

๗) ขอคืนภาษีสูงกว่า ๑.๕ เท่าของภาษีที่ขอคืนเฉลี่ยต่อเดือนในช่วงระยะเวลา ๓ เดือนภาษีก่อนเดือนภาษีที่ขอคืน

แนวปฏิบัติดังกล่าว ยังมีแนวปฏิบัติปลีกย่อยอีกมากมาย ตัวอย่างเช่น กรณีกรมสรรพากรส่งทีมเจ้าหน้าที่กำกับดูแลพื้นที่ตรวจสอบความน่าเชื่อถือของกิจการ โดยมีคะแนนเต็ม ๕ คะแนน หากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรตรวจสอบพบกรรมการหรือผู้ถือหุ้นของบริษัท ๓ คน มีชื่ออยู่ในบริษัทอื่นอีกกว่า ๒๐ แห่ง ทุนจดทะเบียน ๒ ล้านบาท ส่งออกสินค้ามูลค่า ๒๐๐ - ๓๐๐ ล้านบาท ใช้เงินจากแหล่งใดสั่งซื้อสินค้า หรือมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย เมื่อตรวจสอบสถานประกอบการ พบมีพนักงาน ๑ - ๒ คน อุปกรณ์คอมพิวเตอร์ ๑ เครื่อง ตรวจสอบน้ำและค่าไฟฟ้ามีการใช้เดือนละไม่ถึง ๒๐๐ บาท แต่มียอดส่งออกหลักร้อยล้านบาท กรณีตามที่กล่าวมานี้ เจ้าหน้าที่ต้องเกิดข้อสงสัย และให้คะแนนความน่าเชื่อถือในกรณีที่กล่าวนี้ไม่ควรเกิน ๓ คะแนน

หากตรวจพบกรณีเช่นนี้ เจ้าหน้าที่ต้องชะลอการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ใช่อนุมัติคืนเงินสดทันที และต้องให้ทีมตรวจสอบยันใบกำกับภาษีย้อนกลับไป และตรวจบัญชีกระแสรายวันธนาคารพาณิชย์ หากเจ้าหน้าที่สรรพากรปฏิบัติตามระเบียบที่กรมสรรพากรกำหนดไว้อย่างเคร่งครัด การตรวจสอบยันในขั้นตอนการตรวจปล่อยสินค้าของกรมศุลกากรอาจจะไม่จำเป็น

จากกรณีดังกล่าวคณะกรรมการสืบสวนข้อเท็จจริงฯ ของกระทรวงการคลัง ได้ชี้มูลเจ้าหน้าที่สรรพากรพื้นที่สมุทรปราการ ๑ ในความผิดในข้อหาปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ โดยได้ทำการตรวจสอบสำนักงานสรรพากรพื้นที่สมุทรปราการ ๑ พบว่า เจ้าหน้าที่สรรพากรที่ทำหน้าที่ตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ประกอบการจดทะเบียนจำนวน ๗ บริษัท ไม่ได้ตรวจสอบข้อเท็จจริงอย่างละเอียดจนหมดข้อสงสัยครบทุกประเด็น ดังนี้

๑) ตรวจสอบความน่าเชื่อถือของสถานประกอบการ พบว่า สถานประกอบการมีเพียงคอมพิวเตอร์ โต๊ะ และเก้าอี้ ๑ ชุด ไม่พบพนักงานอื่น ๆ นอกจากผู้ที่รับการตรวจสอบหรือผู้ที่ให้การ แต่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรกลับประเมินความน่าเชื่อถือของสถานประกอบการแห่งนี้อยู่ในระดับ ๓ ซึ่งไม่สอดคล้องกับข้อเท็จจริง โดยหลักการทั่วไปแล้วควรจะประเมินอยู่ที่ระดับ ๑ เท่านั้น (ไม่น่าเชื่อถือ)

๒) ใบกำกับภาษีซื้อที่มาจากค่านาฬิกาเพิ่มมีมูลค่าสูง ตามระเบียบต้องมีการสอบย้อนก่อนค่านาฬิกาเพิ่ม แต่ในทางปฏิบัติผลปรากฏว่ามีการอนุมัติเงินค่านาฬิกาเพิ่มให้ผู้ประกอบการ โดยไม่รอผลสอบย้อน ทั้ง ๆ ที่บริษัทเพิ่งเริ่มประกอบกิจการเดือนแรก

๓) รายการส่งออกสินค้าไม่ตรงกับหลักฐานใบกำกับสินค้า (Invoice and packing list)

๔) หลักฐานการชำระเงินจากต่างประเทศที่ออกโดยธนาคารกสิกรไทย และธนาคารไทยพาณิชย์ ระบุที่มาของเงินแตกต่างกัน และ Ordering custom ไม่ตรงกับผู้ซื้อสินค้า ซึ่งเจ้าหน้าที่ไม่ได้ตรวจสอบข้อเท็จจริงดังกล่าว และจากข้อมูลของกรมสอบสวนคดีพิเศษ ตรวจสอบพบว่าส่วนใหญ่ไม่มีการโอนเงินจากต่างประเทศ

๕) ในการสอบย้อนใบกำกับภาษี ผู้ประกอบการได้แนบบัญชีเงินฝากกระแสรายวันให้เจ้าหน้าที่ไว้เป็นหลักฐาน ซึ่งมีการฝาก - ถอนเงินเป็นจำนวนมาก โดยเจ้าหน้าที่ไม่ได้ทำการตรวจสอบ แต่จากการตรวจสอบของกรมสอบสวนคดีพิเศษ พบว่า เป็นการหมุนเงินกันในกลุ่มผู้ซื้อ-ผู้ขาย เพื่อให้เจ้าหน้าที่เชื่อว่าการชำระเงินซื้อ-ขายสินค้าผ่านธนาคารกันจริง

๖) เจ้าหน้าที่กรมศุลกากร เปิดตัวคอนเทนเนอร์ตรวจสินค้า พบว่า มีการสำแดงรายการสินค้าไม่ตรงกับที่ระบุไว้ในใบขนสินค้าขาออก ผู้ประกอบการชี้แจงต่อเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรว่าถูกบริษัท P ซึ่งเป็นผู้บรรจุสินค้า ณ โรงเก็บสินค้า ยักยอกสินค้า ซึ่งได้ดำเนินคดีต่อศาลแล้ว เจ้าหน้าที่สรรพากรก็เชื่อคำกล่าวอ้างดังกล่าว โดยไม่ตรวจสอบข้อเท็จจริงกับกรมศุลกากร

คำชี้แจงของผู้ประกอบการดังกล่าว น่าจะเป็นคำให้การเท็จ เนื่องจากผู้ประกอบการรายนี้เคยไปให้ปากคำกับกรมสอบสวนคดีพิเศษว่า บริษัทไม่มีการสำรองสินค้าไว้เพื่อขาย เมื่อรับคำสั่งซื้อจากลูกค้าแล้วบริษัทจะส่งสินค้าไปยังท่าเรือ ไม่น่าจะมีการเบิกสินค้ามาจากโรงเก็บสินค้า นอกจากนี้ ในวันที่ซื้อสินค้าและวันที่ขายสินค้าเป็นวันเดียวกัน ข้อเท็จจริงคือวันนั้นไม่มีสินค้าคงเหลือในสต็อก ผู้ประกอบการรายนี้ไม่น่าหาเศษเหล็ก หรือเศษโลหะอื่นเป็นจำนวนมากส่งออกไปขายได้เลย จากกรณีดังกล่าว ส่งผลให้เจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สมุทรปราการ ๑ ถูกสอบสวนทางวินัยทั้งหมด ๔ คน และมีความผิดฐานละเว้นการปฏิบัติ หรือปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ ทำให้รัฐเสียหายอย่างร้ายแรง โดยมีการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ถูกต้องจำนวนมากถึง ๑,๑๓๕ ล้านบาท

นอกจากนี้ยังมีกรณีที่คณะกรรมการสืบสวนข้อเท็จจริงฯ ตรวจสอบพบว่า มีเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ๒๒ ที่ทำหน้าที่ตรวจปฏิบัติการ จำนวน ๔ คน ซึ่งรับผิดชอบตรวจสอบภาษีผู้ประกอบการที่มาขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม จำนวน ๑๔ ราย มีรูปแบบของการกระทำความผิดคล้ายคลึงกับกรณีแรก กล่าวคือ ตรวจสอบข้อเท็จจริงไม่ครบทุกประเด็นที่เป็นข้อสงสัย โดยมีรายละเอียดดังนี้^{๓๘}

^{๓๘} เปิดใส่ในผลสอบโกง VAT คลังเสียหาย 4 พันล้าน เกิดจาก “ระบบหละหลวม” หรือ “คนโกง” ?
<https://thaipublica.org/2013/08/refund-vat-5/>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๐ เมษายน ๒๕๖๑.

๑) จากการที่เจ้าหน้าที่ลงพื้นที่เพื่อตรวจสอบความน่าเชื่อถือของสถานประกอบการ พบว่า บริษัทไม่มีการประกอบกิจการจริง บริษัทปิด แต่ในวันเดียวกันนั้นก็มีผู้รับมอบอำนาจจากบริษัทมาพบกับเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ๒๒ เพื่อยื่นเอกสารขอคืนภาษี ซึ่งเป็นการตรวจสอบสภาพกิจการก่อนได้รับคำสั่งให้ไปตรวจสอบ จากนั้นเมื่อผู้รับมอบอำนาจบริษัทมายื่นเรื่องขอคืนภาษี ก็นำผลการตรวจสอบที่เตรียมไว้ล่วงหน้ามายื่นต่อเจ้าหน้าที่เพื่อประหยัดเวลา และช่วยให้รวดเร็วขึ้น

๒) เจ้าหน้าที่ที่ลงพื้นที่ตรวจสอบสถานประกอบการให้คะแนนความน่าเชื่อถือในระดับ ๓ ทั้ง ๆ ที่ไม่ได้มีการประกอบกิจการจริง และยังใช้ผลการตรวจสอบดังกล่าวมาประกอบขั้นตอนพิจารณาอนุมัติคืนภาษี

๓) จากคำให้การของผู้ประกอบการว่ามีโกดังเก็บสินค้าอยู่ในพื้นที่ตำบลลำโรงอำเภอพระประแดง จังหวัดสมุทรปราการ แต่เจ้าหน้าที่ในพื้นที่ไม่เคยลงพื้นที่ตรวจสอบหรือสั่งให้สรรพากรท้องถิ่นที่อยู่ใกล้เคียงไปตรวจสอบ

๔) หลักฐานการชำระเงินจากต่างประเทศของธนาคารกสิกรไทยมีที่มาของเงินต่างกัน และระบุ Ordering custom ไม่ตรงกับผู้ซื้อสินค้า ซึ่งเจ้าหน้าที่ก็ไม่ได้ตรวจสอบข้อเท็จจริงดังกล่าว แต่กรมสอบสวนคดีพิเศษตรวจสอบพบว่าส่วนใหญ่ไม่มีการโอนเงินจากต่างประเทศจริง

๕) บัญชีเงินฝากกระแสรายวันที่ผู้ประกอบการนำมาแสดงต่อเจ้าหน้าที่เป็นหลักฐานในการตรวจสอบยืนยัน มียอดฝาก-ถอนจำนวนมาก ซึ่งกรมสอบสวนคดีพิเศษตรวจสอบว่าเป็นการหมุนเงินในกลุ่มของผู้ซื้อ-ผู้ขาย เพื่อให้เจ้าหน้าที่เชื่อว่าการชำระเงินผ่านธนาคารกันจริง

๖) วันที่ซื้อและขายสินค้าส่งออกเป็นวันเดียวกัน ซึ่งในวันนั้นไม่มีสินค้าคงเหลือในสต็อก โดยมีข้อเท็จจริงคือบริษัทไม่มีทางหาเศษเหล็กหรือเศษโลหะอื่นส่งออกไปขายต่างประเทศได้

๗) บริษัทเริ่มขอคืนภาษีในมูลค่าที่สูงมาก ตั้งแต่ประกอบกิจการเดือนแรก โดยไม่มีการส่งตรวจสอบยืนยัน

๘) จากการสอบปากคำเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ๒๒ สำนักสรรพากรพื้นที่สาขางบรัณ ๑ - ๓ ให้ปากคำต่อคณะกรรมการสืบสวนข้อเท็จจริงฯ สอดคล้องต้องกันว่า มีหน้าห้องของข้าราชการของกรมสรรพากรระดับ ๙ โทรศัพท์มาสั่งการให้เจ้าหน้าที่สรรพากรในพื้นที่อำนวยความสะดวกแก่ผู้รับมอบอำนาจจากบริษัทที่กระทำความผิดให้มารับเช็คคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยให้เหตุผลว่าเป็นกลุ่มเพื่อนของตนเอง

๙) จากการตรวจค้นจากฐานข้อมูลของกรมสรรพากร ไม่พบข้อมูลบริษัทกลุ่มนี้มีการส่งออก จึงทำเรื่องสอบถามข้อมูลไปที่กรมศุลกากร แต่ผู้ประกอบการนำเสนอใบขนสินค้าจากกรมศุลกากรมาแสดง เจ้าหน้าที่จึงอนุมัติคืนเงินสดไปก่อน โดยไม่รอผลการสอบยืนยันใบขนจากกรมศุลกากร ทั้ง ๆ ที่บริษัทเพิ่งเริ่มประกอบกิจการ และขอคืนภาษีเป็นเดือนแรก

ทั้งนี้ สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ๒๒ มีเจ้าหน้าที่ที่อยู่ในข่ายกระทำความผิดปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ หรือละเว้นปฏิบัติ จำนวน ๖ คน ทำให้รัฐเสียหายอย่าง

ร้ายแรง โดยคืนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ถูกต้องเป็นจำนวนประมาณ ๓,๒๐๙ ล้านบาท และเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สมุทรสาคร ๒ ที่ร่วมกระทำความผิดกลุ่มนี้ ซึ่งทำหน้าที่สอบยันใบกำกับภาษีตามที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ท้องที่อื่น ๆ ส่งมาให้ตรวจสอบยันมี ๕ บริษัท เจ้าหน้าที่กลุ่มนี้ไม่ได้ทำการตรวจสอบอย่างละเอียดครบทุกประเด็นที่สงสัย

กรณีที่น่าสนใจ คือ กรณีบริษัท SUVMT จดทะเบียนเป็นบริษัทที่ประกอบกิจการส่งออกโลหะอัดก้อน สถานประกอบการเป็นห้องกระจกโล่ง ๆ ไม่มีคนงาน ไม่มีอุปกรณ์เครื่องใช้สำนักงาน ไม่มีวัตถุดิบหรือสินค้าคงเหลือ ตั้งอยู่ใต้อาคารสำนักงานสรรพากรพื้นที่สมุทรสาคร ๒ อำเภอกะพุมแบน จังหวัดสมุทรสาคร แต่เจ้าหน้าที่สรรพากรพื้นที่สมุทรสาคร ๒ ดังกล่าวกลับออกหนังสือยืนยันว่า “ผลการตรวจสอบยันถูกต้อง” โดยไม่มีการตรวจสอบยันจริง พร้อมกับส่งหนังสือยืนยันไปให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่สมุทรปราการ ๑ ใช้ประกอบการพิจารณาอนุมัติเงินคืนภาษีให้กับผู้ประกอบการอีกรายที่ยื่นขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มในพื้นที่จังหวัดสมุทรปราการ ซึ่งสำนักงานสรรพากรพื้นที่สมุทรสาคร ๒ ส่งจดหมายแนบแบบ ภ.พ. ๒๐ ถึงบริษัทดังกล่าวที่ตั้งอยู่ใต้อาคารที่ทำการสำนักงานสรรพากรพื้นที่สมุทรสาคร ๒ แต่ปรากฏว่าไม่มีผู้รับจดหมาย จึงถูกตีกลับไปยังที่ทำการไปรษณีย์สมุทรสาคร โดยมีบุคคลไปรับจดหมายที่ไปรษณีย์ ซึ่งจากการที่กรมสอบสวนคดีพิเศษตรวจดูชื่อในใบตอบรับจดหมาย พบว่าเป็นข้าราชการกรมสรรพากร สังกัดสำนักงานสรรพากรภาค ๒

กรณีสำนักงานสรรพากรพื้นที่สมุทรสาคร ๒ มีเจ้าหน้าที่ที่อยู่ในข่ายร่วมกระทำความผิดฐานละเว้นปฏิบัติ หรือปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบทั้งหมด ๕ คน และกรณีของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ๑๔ มีเจ้าหน้าที่ที่อยู่ในข่ายความผิดฐานละเว้นปฏิบัติหรือปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบทั้งหมด ๔ คน ซึ่งทำหน้าที่สอบยันใบกำกับภาษี ตามที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ต่างท้องที่ส่งมาให้ตรวจสอบยัน แต่เจ้าหน้าที่ไม่ได้ตรวจสอบอย่างละเอียดครบทุกประเด็นที่สงสัย เป็นเหตุให้รายงานผลการสอบยันไม่ตรงตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏ ทำให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่สมุทรสาคร ๒ เข้าใจว่ามีการซื้อขายจริง จึงส่งผลการสอบยันไปให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่สมุทรปราการ ๑ นำไปประกอบการพิจารณาอย่างไม่ถูกต้อง

(๒) การตรวจสอบและการป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิด

จากการตรวจสอบของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ทั้งจากกระทรวงการคลัง กรมสรรพากร กรมสอบสวนคดีพิเศษ คณะกรรมการการศึกษาตรวจสอบการทุจริตและเสริมสร้างธรรมาภิบาลวุฒิสภา คณะกรรมการการเงินการคลังการธนาคารและสถาบันการเงินวุฒิสภา และคณะกรรมการ ป.ป.ช. สรุปสาระสำคัญได้ดังนี้

๑) กรมสอบสวนคดีพิเศษ

กระทรวงการคลังร้องทุกข์กล่าวโทษให้กรมสอบสวนคดีพิเศษสอบสวนเรื่องดังกล่าว กรมสอบสวนคดีพิเศษได้ทำหนังสือถึงผู้อำนวยการสำนักข้อมูลธุรกิจ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า ขอให้ระงับการแจ้งเลิกและเสร็จการชำระบัญชีนิติบุคคล จำนวน ๔๙ ราย ต่อมาเมื่อวันที่

๓๑ กรกฎาคม ๒๕๕๖ ศาลอาญาได้อนุมัติหมายจับเอกชนผู้เกี่ยวข้องตามคำร้องของกรมสอบสวนคดีพิเศษ จำนวน ๕ ราย ประกอบด้วย นาย WS นางสาว SS นาย SM นาย PU และนาย KU ในข้อหาร่วมกันฉ้อโกง เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม กระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกง หรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดในทำนองเดียวกัน อันเป็นความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๐/๔ (๖) และมาตรา ๓๔๑ ประกอบประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๘๓ และสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน (ปปง.) ได้อายัดทรัพย์สินของกลุ่มเอกชนที่เกี่ยวข้องจำนวนหนึ่งด้วย ซึ่งจากการตรวจสอบพบว่า ทรัพย์สินที่ ปปง. มีคำสั่งอายัดไว้ทั้งหมด มีจำนวน ๑๑๗ รายการ รวมราคาประเมินทั้งสิ้นประมาณ ๑๓๑,๗๗๓,๘๔๖.๓๒ บาท เท่านั้น (ข้อมูล ณ ๒ ตุลาคม ๒๕๕๖) โดยกรมสอบสวนคดีพิเศษได้แจ้งต่อสาธารณะว่า ผลประโยชน์ของรัฐที่เสียหายโดยกลุ่มบริษัทส่งออกแร่โลหะนี้สูงถึง ๔,๓๔๓,๙๐๕,๕๙๒.๘๖ บาท

ในส่วนของผู้ที่มีส่วนร่วมในการกระทำความผิดซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐนั้น กรมสอบสวนคดีพิเศษได้ส่งรายชื่อผู้ที่เกี่ยวข้องในคดีนี้ให้คณะกรรมการ ป.ป.ช. รับไปดำเนินการต่อไป ซึ่งคณะกรรมการ ป.ป.ช. ได้ตรวจสอบทรัพย์สินและได้อายัดทรัพย์สินข้าราชการจำนวน ๓ ราย และเครือข่ายอีก ๓ ราย จำนวนประมาณ ๒๕๐ ล้านบาท ซึ่งในจำนวนดังกล่าวเป็นทองคำแท่งมูลค่า ๑๗๙ ล้านบาท

๒) คณะกรรมการสอบสวนข้อเท็จจริงของกระทรวงการคลัง

ปลัดกระทรวงการคลังมีคำสั่งแต่งตั้งนายประสิทธิ์ สืบชนะ ผู้ตรวจราชการกระทรวงการคลัง เป็นประธานคณะกรรมการสอบข้อเท็จจริง สรุปผลเบื้องต้น เมื่อวันที่ ๒๒ สิงหาคม ๒๕๕๖ ว่ามีเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิด จำนวน ๑๘ ราย แบ่งเป็นข้าราชการอำนวยการระดับสูง (ระดับ ๙ บส) จำนวน ๔ ราย และข้าราชการระดับปฏิบัติงานอีกจำนวน ๑๔ ราย โดยไม่ปรากฏชื่อของนาย STR ซึ่งเป็นผู้บริหารกรมสรรพากรในขณะนั้นเกี่ยวข้องแต่อย่างใด

๓) กรมสรรพากร

๑. สำนักตรวจสอบภาษีกลาง (ตส.) ได้สุ่มตรวจบริษัท BB จำกัด เมื่อวันที่ ๒ มิถุนายน ๒๕๕๔ พบว่า สรรพากรจังหวัดสมุทรปราการคืนเงินภาษีให้บริษัท BB เป็นเงิน ๒๓๙ ล้านบาท จึงส่งเจ้าหน้าที่ ตส. ลงพื้นที่ตรวจสอบสถานประกอบการ แต่ไม่พบพนักงานบริษัท และบริษัทได้ปิดทำการ ต่อมาได้สืบค้นข้อมูลที่กระทรวงพาณิชย์ พบว่า บริษัท BB ปิดกิจการไปแล้ว และเมื่อขยายผลการตรวจสอบพบว่า กลุ่มนี้มีเครือข่ายประมาณ ๙ บริษัท แบ่งออกเป็น ๒ กลุ่มใหญ่ และต่อมา ตส. ได้ให้เจ้าหน้าที่สรรพากรมีหนังสือเชิญกรรมการบริษัทมาพบ โดยติดประกาศไว้ที่หน้าประตูสถานประกอบการ กลุ่มบริษัทส่งออกเศษเหล็ก ๗ บริษัท นิติบุคคลหรือบริษัทจึงได้ทำหนังสือมอบอำนาจให้ตัวแทนมาชี้แจง เมื่อวันที่ ๑๙ มีนาคม ๒๕๕๖ ยืนยันว่า “กลุ่มบริษัท BB ประกอบกิจการส่งออกเศษเหล็กจริง โดยรับซื้อสินค้าในประเทศเป็นเงินสด จากนั้นก็ส่งไปขายฮ่องกงและ

อินเดีย โดยลูกค้าที่อยู่ต่างประเทศจะโอนเงินชำระค่าสินค้าผ่านบัญชีเงินฝากของบริษัท” ผู้อำนวยการสำนักตรวจสอบภาษีกลาง (ตส.) จึงได้สรุปผลการตรวจสอบกลุ่มผู้ส่งออกเศษเหล็กที่ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มผิดปกติ เสนอต่ออธิบดีกรมสรรพากร (ในขณะนั้น) เมื่อวันที่ ๒๐ มีนาคม ๒๕๕๖ ปรากฏว่า อธิบดีกรมสรรพากรเกษียณหนังสือกลับลงมา สั่งให้ ตส. ยุติการตรวจสอบภาษีกับกลุ่มบริษัทนี้ โดยอ้างเหตุผลว่าไม่ต้องการให้เกิดการทำงานซ้ำซ้อนกับสรรพากรภาค ๕ ซึ่งกำลังตรวจสอบภาษีผู้ส่งออกกลุ่มนี้อยู่แล้ว และให้ ตส. ยุติการตรวจสอบตามคำสั่ง

๒. นายกิตติรัตน์ ณ ระนอง รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง (ในขณะนั้น) ได้รับทราบข้อเท็จจริงจากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ในเบื้องต้นว่า ประเด็นในจดหมายร้องเรียนที่ส่งไปยังหน่วยงานต่าง ๆ และสื่อมวลชน มีมูลความจริง จึงได้สั่งการให้นายรังสรรค์ ศรีวรศาสตร์ รองปลัดกระทรวงการคลัง กลุ่มภารกิจด้านรายได้ ประสานงานกับกรมสอบสวนคดีพิเศษ ขยายผลการสอบสวนในเชิงลึก เพื่อทราบข้อเท็จจริง พิสูจน์ความผิดและเอาตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษ แต่นายรังสรรค์ฯ ไม่สามารถใช้รหัสผ่านเปิดเครื่องคอมพิวเตอร์เข้าไปค้นหาหรือตรวจสอบข้อมูลผู้เสียหายของกรมสรรพากรได้ ถึงแม้ว่านายรังสรรค์ฯ จะดำรงตำแหน่งรองปลัดกระทรวงการคลังที่กำกับดูแลกรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต เนื่องจากไม่ใช่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ดังนั้นเมื่อวันที่ ๗ มิถุนายน ๒๕๕๖ นายกิตติรัตน์ ณ ระนอง รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง จึงได้ลงนามในประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน ฉบับที่ ๕๗ โดยได้แต่งตั้งนายรังสรรค์ฯ เป็นเจ้าพนักงานประเมิน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๖ จึงส่งผลให้นายรังสรรค์ฯ มีอำนาจตามกฎหมายค้นหาข้อมูลตรวจสอบภาษี เอกสารหลักฐานของผู้เสียหายจากฐานข้อมูลภาษีของกรมสรรพากร รวมทั้งออกหมายเรียก ประเมินภาษี และร้องทุกข์กล่าวโทษดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดได้เทียบเท่าอธิบดีกรมสรรพากร (ประกาศในราชกิจจานุเบกษา มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ ๑๗ มิถุนายน ๒๕๕๖)

๓. นาย STR ผู้บริหารกรมสรรพากร (ในขณะนั้น) ได้ให้สัมภาษณ์ต่อสื่อมวลชนเกี่ยวกับปัญหาทุจริตขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มว่า “เกิดจากระบบ หรือระเบียบกรมสรรพากรมีช่องโหว่ เปิดช่องทางให้เกิดการทุจริต ปัจจุบันขบวนการโกงภาษีมูลค่าเพิ่มมีพัฒนาการไปไกลมาก สมัยนี้ทำกันถึง ๔-๕ ชั้น ระบบตรวจสอบยันแบบธรรมดา ๆ ไม่สามารถตรวจสอบพบการกระทำ ความผิด” และนาย STR ยังได้กล่าวว่าถ้าเป็นแบบกรณีนี้ “ต้องคืนภาษีให้ทุกราย แต่ปัญหาคือสรรพากรในพื้นที่ไม่มีอำนาจตรวจสอบยัน เพื่อย้อนกลับในช่วงที่มีการซื้อ-ขายเศษเหล็กจากชาเล้ง ซึ่งอยู่ในความรับผิดชอบของสรรพากรพื้นที่อื่น เมื่อมีคนรู้ว่าระบบมีช่องโหว่ ทำให้มีผู้เข้ามาแสวงหาประโยชน์ตรงนี้” ขณะที่นายประสิทธิ์ สืบชนะ ผู้ตรวจราชการ กระทรวงการคลัง ในฐานะประธานคณะกรรมการสืบสวนข้อเท็จจริง กรณีโกงภาษีมูลค่าเพิ่มยืนยันว่า “ระเบียบกรมสรรพากรไม่ได้เป็นปัญหา แต่ปัญหาอยู่ที่คน หากเจ้าหน้าที่ไม่ร่วมมือ ผู้เสียหายไม่มีทางโง่ได้ เจ้าหน้าที่ที่ต้องตรวจสอบความถูกต้องก่อนที่จะคืน VAT” ซึ่งคณะกรรมการสืบสวนข้อเท็จจริง กรณีโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม ตรวจพบว่า มีเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในหลายพื้นที่เร่งคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้ผู้ประกอบการอย่างรวดเร็วผิดปกติ บางกรณีมีการนำผลการสอบยันแบบไม่ถูกต้องไปใช้พิจารณา

ประกอบการคืนภาษี บางกรณีเจ้าหน้าที่คืนเงินสดให้ผู้เสียภาษีโดยไม่รอผลการตรวจสอบ ดังนั้นจึงสรุปได้ว่ามีเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรที่มีพฤติกรรมดังกล่าวเกี่ยวข้องกับขบวนการโกงภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด ๑๘ ราย นี่คือการผิดปกติที่คณะกรรมการสืบสวนข้อเท็จจริงฯ ตรวจสอบ จึงกล่าวยืนยันว่า **“ระบบไม่มีปัญหา แต่ปัญหาอยู่ที่คน”** แต่อย่างไรก็ตาม ต่อมานาย STR ได้ตั้งคณะกรรมการสอบสวนข้อเท็จจริงในระดับกรมสรรพากร และคณะกรรมการสอบสวนข้อเท็จจริงดังกล่าวได้แถลงข่าวเมื่อวันที่ ๒๒ สิงหาคม ๒๕๕๖ ว่า มีเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเกี่ยวข้องจำนวน ๑๐ ราย แต่ไม่ได้ระบุความชัดเจนว่าทั้ง ๑๐ ราย มีส่วนเกี่ยวข้องกับการทุจริตด้วยหรือไม่ โดยให้เหตุผลว่าต้องรอข้อมูลการสอบสวนของกรมสอบสวนคดีพิเศษอีกครั้ง

๔) กรมศุลกากร

กรมศุลกากรได้รับคำสั่งจากอธิบดีกรมศุลกากร สั่งให้ดำเนินการตรวจสอบข้อมูล พบว่า ผู้ส่งออกกลุ่มนี้ ส่วนใหญ่เป็นบริษัทร้าง ไม่ได้ประกอบกิจการจริง แต่บริษัทผู้ส่งออกกลุ่มนี้แจ้งว่ามีการส่งออกเศษเหล็กมีมูลค่ารวมกันหลายหมื่นล้านบาท และกรมสรรพากรได้คืนภาษีมูลค่าเพิ่มไปแล้วหลายพันล้านบาท แต่เมื่อนำภาพ X-ray ตู้คอนเทนเนอร์ มาตรวจสอบพบว่า บางล็อตมีการส่งออกเศษเหล็กจริง แต่โดยภาพรวมมูลค่าส่งออกเศษเหล็กทั้งหมดที่ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วมีมูลค่าน้อยกว่าที่บริษัทกลุ่มนี้แจ้งไว้มาก ทั้งนี้ การสอบสวนข้อมูลในส่วนของกรมศุลกากร พบว่า ขั้นตอนการทำงานที่เป็นปัญหา ส่วนใหญ่จะเกิดขึ้นที่กรมสรรพากร ซึ่งมีอำนาจในการอนุมัติคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้เอกชนเป็นหลัก

อย่างไรก็ตาม กรณีกรมศุลกากรมีข้อสังเกตที่น่าสนใจ ซึ่งนายไพศาล พืชมงคล อดีตสมาชิกสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ได้เคยให้ความเห็นสนับสนุนการชำระสะสางปัญหาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มในกรมศุลกากร เมื่อปี พ.ศ. ๒๕๕๒ โดยระบุว่า “การโกงภาษีมูลค่าเพิ่มในการส่งออกนั้น มีการกระทำทั้ง ๒ ทาง คือ (๑) การส่งออกโดยไม่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเลย และ (๒) การขอคืนภาษี โดยที่ไม่มีการส่งออกจริง หรือตั้งราคาที่สูงเกินจริงเป็นเหตุให้มีการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นจำนวนมากขึ้นทุกปี ซึ่งในช่วง ๒ - ๓ ปีที่ผ่านมา มีการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเกือบครึ่งหนึ่งของภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บได้ ทำให้รายได้แผ่นดินจากภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเคยเก็บได้สุทธิเป็นลำดับหนึ่งต้องลดลงมาอยู่ในลำดับที่น้อยกว่าภาษีเงินได้ ดังนั้น การที่รัฐบาลให้ความสำคัญในการป้องกันการรั่วไหลของภาษีดังกล่าว จะมีผลทำให้ลดการรั่วไหลของรายได้แผ่นดิน และมีผลต่อการลดจำนวนการโกงภาษีมูลค่าเพิ่มได้ด้วย” ^{๓๙}

๕) คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (ป.ป.ช.)

เมื่อวันที่ ๒๗ ตุลาคม ๒๕๕๘ ศาสตราจารย์พิเศษ วิชา มหาคุณ ในฐานะโฆษกคณะกรรมการ ป.ป.ช. (ในขณะนั้น) ได้แถลงข่าวกรณีกล่าวหานาย SR เมื่อครั้งดำรงตำแหน่ง

^{๓๙} ไพศาล พืชมงคล. (๒๕๕๒). หนูน “กรณี” สางโกงภาษีมูลค่าเพิ่มในศุลกากร. <http://oknation.nationtv.tv/blog/print.php?id=503803>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๗ ธันวาคม ๒๕๖๐.

สรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ๒๒ และนาย STR เมื่อครั้งดำรงตำแหน่งผู้บริหารกรมสรรพากร กรณีทุจริตคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเท็จ ซึ่งมีพยานหลักฐานรับฟังได้ว่า^{๔๐}

๑. การกระทำของนาย SR เป็นการปฏิบัติหน้าที่โดยฝ่าฝืนระเบียบแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร โดยได้ยุติการตรวจสอบกิจการของบริษัทผู้ขอคืนภาษีเท็จ ไม่พิจารณาว่ามีการประกอบกิจการจริง แต่ได้พิจารณาคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับบริษัทเท็จดังกล่าว เพื่อประโยชน์ของบริษัทที่ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มและเพื่อประโยชน์ของนาย STR ที่ปรากฏข้อเท็จจริงว่า เงินที่บริษัทขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้รับจากกรมสรรพากรโดยมิชอบนั้นได้นำไปซื้อทองคำแท่ง และนาย STR เป็นผู้มีการมสิทธิ์ในทองคำแท่งดังกล่าว โดยผลการกระทำของนาย SR ทำให้ราชการได้รับความเสียหาย จำนวน ๓,๑๔๖,๑๗๕,๔๗๕.๙๓ บาท (เฉพาะสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ๒๒)

๒. นาย STR เมื่อครั้งดำรงตำแหน่งผู้บริหารกรมสรรพากร ได้รับทราบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการสั่งคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ๒๒ เป็นอย่างดีว่า บริษัทผู้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มทั้ง ๒๕ บริษัท ไม่ได้เป็นผู้ส่งออกจริง ไม่มีความมั่นคงและความน่าเชื่อถือ แต่ได้ร่วมกระทำความผิดกับเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ๒๒ ที่มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม อันเป็นการกระทำที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการแจ้งรายชื่อบริษัทที่ไม่มีสิทธิ์ขอคืนภาษีให้กับสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ๒๒ โดยการเร่งรัดให้มีการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างรวดเร็วผิดปกติ ระบุเรื่องไม่ให้มีการตรวจสอบความถูกต้องตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรเพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงว่า ผู้ขอคืนภาษีเป็นผู้ประกอบการส่งออกจริงหรือไม่ และเมื่อเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ตรวจสอบ พบว่า มีการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นจำนวนมากผิดปกติ และปฏิบัติไม่ถูกต้องตามระเบียบของกรมสรรพากร แต่นาย STR กลับสั่งการไม่ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้องตรวจสอบตามอำนาจหน้าที่

นอกจากนี้ นาย STR ยังได้ระบุเรื่องไม่ให้มีการดำเนินการตรวจสอบข้อเท็จจริง กรณีที่ ตส. ได้ดำเนินการตรวจสอบบริษัท ซึ่งอยู่ในระหว่างการเชิญผู้ชำระบัญชีมาพบเจ้าหน้าที่ เนื่องจากทั้งสองบริษัทได้แจ้งเลิก และจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีไว้แล้ว ทั้งนี้ เพื่อไม่ต้องการให้พบข้อเท็จจริงว่าบริษัทดังกล่าวไม่ได้ประกอบการจริง ซึ่งจากการไม่ดำเนินการตรวจสอบหรือไม่สั่งการให้มีการตรวจสอบข้อเท็จจริงของนาย STR ดังกล่าว จึงเป็นเหตุให้นาย SR ปฏิบัติหน้าที่โดยฝ่าฝืนระเบียบแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร ให้กับบุคคลและกลุ่มบริษัทที่ร่วมกระทำความผิดหลายครั้งโดยทุจริต และนาย STR ได้รับผลประโยชน์โดยได้นำเงินที่บริษัทขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้รับจากกรมสรรพากรโดยมิชอบ จำนวน ๑๓๙,๘๖๙,๒๕๐ บาท ไปซื้อทองคำแท่ง ซึ่งนาย STR เป็นผู้มีการมสิทธิ์ในทองคำแท่งดังกล่าว

จากข้อเท็จจริงดังกล่าว คณะกรรมการ ป.ป.ช. จึงมีมติเป็นเอกฉันท์ว่า การกระทำของนาย SR และนาย STR มีมูลความผิดทางอาญาฐานเป็นเจ้าพนักงานมีหน้าที่ซื้อ ทำ จัดการ หรือรักษาทรัพย์สินใด เบียดบังทรัพย์สินนั้นเป็นของตนเอง หรือเป็นของผู้อื่นโดยทุจริต หรือโดยทุจริตยอม

^{๔๐} <https://www.posttoday.com/politic/news/๓๙๖๓๔๐>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๒ มกราคม ๒๕๖๑.

ให้ผู้อื่นเอาทรัพย์สินนั้นเสีย และฐานเป็นเจ้าของพนักงาน มีหน้าที่ซื้อ ทำ จัดการหรือรักษาทรัพย์สินใด ๆ ใช้อำนาจในตำแหน่งโดยทุจริต อันเป็นการเสียหายแก่รัฐ หรือเจ้าของทรัพย์สินนั้น และฐานปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ เพื่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด หรือปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริต ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๑๔๗ มาตรา ๑๕๑ และมาตรา ๑๕๗ และมีมูลความผิดทางวินัยอย่างร้ายแรง ฐานไม่ปฏิบัติหน้าที่ราชการให้เป็นไปตามกฎหมาย กฎระเบียบของทางราชการ มติของคณะรัฐมนตรี นโยบายของรัฐบาล และไม่ปฏิบัติตามระเบียบแบบแผนของทางราชการ อันเป็นเหตุให้เสียหายแก่ราชการอย่างร้ายแรง ฐานปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่ราชการโดยมิชอบ เพื่อให้เกิดความเสียหายอย่างร้ายแรงแก่ผู้หนึ่งผู้ใด หรือปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่ราชการโดยทุจริต และกระทำการอันได้ชื่อว่าเป็นผู้ประพฤติชั่วอย่างร้ายแรง ตามพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ. ๒๕๕๑ มาตรา ๘๒ (๒) ประกอบมาตรา ๘๕ (๗) และตามมาตรา ๘๕ (๑) และ (๔)

ส่วนนาย STR ยังมีมูลความผิดฐานเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐ ปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติอย่างใดในตำแหน่งหรือหน้าที่ หรือใช้อำนาจในตำแหน่งหรือหน้าที่โดยมิชอบ เพื่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด หรือปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริต ตามมาตรา ๑๒๓/๑ แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๔๒ แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๔ อีกด้วย

๖) คณะอนุกรรมการข้าราชการพลเรือน (อ.ก.พ.) กระทรวงการคลัง

เมื่อต้นเดือนมกราคม ๒๕๕๙ ที่ประชุมคณะอนุกรรมการข้าราชการพลเรือน กระทรวงการคลัง (อ.ก.พ. กระทรวงการคลัง) มีมติไล่เอก นาย STR อดีตผู้บริหารกรมสรรพากร ซึ่ง ณ ขณะนั้นดำรงตำแหน่งผู้ตรวจราชการกระทรวงการคลัง ภายหลังจากที่ อ.ก.พ. กระทรวงการคลัง พิจารณานั่งสือตามที่สำนักงาน ป.ป.ช. ชี้มูลความผิดนาย STR อย่างร้ายแรง กรณีมีส่วนพัวพันการโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) มูลค่ากว่า ๔,๐๐๐ ล้านบาท^{๔๑}

๔.๑.๓ วิเคราะห์กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มโดยกลุ่มอิทธิพลอย่างเป็นระบบ

ตามที่กล่าวแล้วข้างต้น เพื่อให้เห็นภาพชัดเจนคณะผู้วิจัยจะทำการวิเคราะห์กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มโดยกลุ่มอิทธิพลในช่วงที่สอง (พ.ศ. ๒๕๕๔ – ๒๕๖๐) ซึ่งพบว่า กลุ่มผู้กระทำความผิดมีความเกี่ยวข้องกันในลักษณะเชื่อมโยงกันเป็นเครือข่ายกันหลายกลุ่ม มีความร่วมมือกันทำงาน และมีการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์กันอย่างชัดเจน ดังรายละเอียดต่อไปนี้

(๑) ลักษณะความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือของกลุ่มอิทธิพล

๑) กลุ่มผู้ประกอบการหรือกลุ่มธุรกิจ ได้แก่ นาย WS นางสาว SS นาย SM นาย PU นาย KU และนาย SJ (อดีตสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร) รวมทั้งกลุ่มผู้ประกอบการที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลอีกจำนวนเกือบ ๗๐ บริษัท

^{๔๑} <https://www.thairath.co.th/content/558583>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๒ มกราคม ๒๕๖๑.

๒) กลุ่มผู้สอบบัญชี (สำนักงานบัญชี) ได้แก่ นาย SPM เจ้าของสำนักงานบัญชี M ซึ่งมีเครือญาติเป็นผู้สอบบัญชีให้ธุรกิจชิปปิง และนาย SPM ยังปรากฏชื่อเป็นผู้สอบบัญชีให้บริษัท กลุ่มนาย WS ทั้งหมด เริ่มตั้งแต่การจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทครั้งแรกเมื่อวันที่ ๗ เมษายน ๒๕๕๓ ชื่อ บริษัท CNBCMT จำกัด และจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทต่าง ๆ อีกร่วม ๑๐ บริษัท นอกจากนี้ ยังปรากฏชื่อบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับสำนักงานบัญชีของนาย SPM ในเอกสารการจดทะเบียนบริษัทดังกล่าว ได้แก่ นาย SPW นาย SM นาย BK นาย TP นาย TT นางสาว PM และนางสาว SK ซึ่งบุคคลกลุ่มนี้ได้ร่วมกันจดทะเบียนเพิ่มเติมในพื้นที่เขตบางรักอีก ๖ บริษัทพร้อมกัน เมื่อวันที่ ๒๑ พฤษภาคม ๒๕๕๕ และได้จดทะเบียนเพิ่มอีกหลายสิบแห่ง โดยปรากฏชื่อนาย SPM เป็นผู้สอบบัญชีทั้งหมด

๓) กลุ่มทนายความ ในการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัท ปรากฏชื่อกทนายความอย่างน้อย ๔ คน ในเอกสารที่บริษัทยื่นต่อนายทะเบียนที่ทำหน้าที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัท คือ นาย JCH นาย RR นาย PN และนาย SP จากการตรวจสอบพบว่านาย JCH เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท DOF จำกัด ของนาย SJ ตั้งแต่จัดตั้งบริษัท ปี พ.ศ. ๒๕๓๔ ส่วนนาย SP เป็นเจ้าของสำนักงานทนายความแห่งหนึ่ง และเป็นหุ้นส่วนทางธุรกิจกับนาย SPM ด้วย ซึ่งนาย JCH ได้ชี้แจงว่าไม่เกี่ยวข้องกับการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

๔) กลุ่มข้าราชการกรมสรรพากร ได้แก่ นาย STR อดีตผู้บริหารกรมสรรพากร นาย SR อดีตสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ๒๒ (บางรัก) นาย PS สรรพากรพื้นที่สมุทรปราการ ๑ นาย PW นางสาว SB และนางสาว AK เจ้าหน้าที่สรรพากรพื้นที่สมุทรปราการ และจากการตรวจสอบความสัมพันธ์พบว่า นาย SPM ข้าราชการระดับชำนาญการพิเศษ หัวหน้าทีมกำกับตรวจสอบภาษี สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ๒๗ ประกอบธุรกิจร่วมกับนาย SJ และนาย UU ข้าราชการกรมสรรพากร สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ๒๒ (บางรัก) ชื่อ บริษัท DOF จำกัด มาตั้งแต่ปี พ.ศ. ๒๕๔๔ ต่อมาได้ประกอบธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ร่วมกันในปี พ.ศ. ๒๕๕๔ ในชื่อ บริษัท DRV จำกัด และยังพบเอกสารปรากฏชื่อ นาย SJ เป็นผู้จองซื้อจัดตั้งนิติบุคคลต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า และเป็นผู้ถือหุ้นบริษัท KNPCT จำกัด ในกลุ่มนาย WS อย่างน้อย ๑ แห่ง

๕) กลุ่มการเมือง สำหรับกลุ่มการเมืองนั้นไม่พบความสัมพันธ์เชื่อมโยงกับการกระทำความผิดชัดเจน แต่ตรวจสอบพบกลุ่มผู้กระทำความผิดน่าจะมีความสัมพันธ์เชื่อมโยงกับกลุ่มการเมืองและเจ้าหน้าที่ของรัฐอยู่บ้าง หรือกลุ่มผู้กระทำความผิดอาจพยายามที่จะเข้าร่วมกิจกรรมกับกลุ่มการเมืองเพื่อให้มีช่องทางในการแสวงหาประโยชน์ ดังนี้

๑. นาย WS มีตำแหน่งเป็นที่ปรึกษาประธานคณะกรรมการการเงิน การคลัง การธนาคารและสถาบันการเงิน สภาผู้แทนราษฎร โดยมีนางสาว PRS ซึ่งเคยเป็นโฆษกคณะอนุกรรมการติดตามการช่วยเหลือเยียวยาและฟื้นฟูเศรษฐกิจ ให้กับผู้ประสบอุทกภัย ในปี พ.ศ. ๒๕๕๔ ของสภาผู้แทนราษฎร ที่ประธานคณะอนุกรรมการฯ ซึ่งเป็นสมาชิกสภาผู้แทนราษฎร สังกัดพรรคการเมืองพรรคหนึ่ง ได้ร่วมเดินทางไปศึกษาดูงาน ณ เขตเศรษฐกิจพิเศษ เซ็นเจิ้น และนครกว่างโจว สาธารณรัฐประชาชนจีนของคณะกรรมการการเงิน การคลัง การธนาคารและสถาบันการเงิน สภาผู้แทนราษฎร ระหว่างวันที่ ๒๐ - ๒๔ กันยายน ๒๕๕๕

ซึ่งนาย WS เจ้าของบริษัท CNBCG จำกัด ในฐานะที่ปรึกษาประธานคณะกรรมการฯ ร่วมเดินทางไปด้วย ทั้งนี้ ประธานคณะกรรมการฯ ซึ่งเป็นสมาชิกสภาผู้แทนราษฎร สังกัดพรรคการเมืองพรรคหนึ่ง ได้ปฏิเสธว่าไม่ได้มีความเกี่ยวข้องกัน เพียงแต่นาย WS เข้ามาเป็นที่ปรึกษาในโควตาของประธานคณะอนุกรรมการฯ ดังที่กล่าวแล้ว ซึ่งประธานคณะอนุกรรมการฯ ดังกล่าวก็ได้ปฏิเสธว่าไม่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับนาย WS และนางสาว PRS เป็นเพียงนักธุรกิจเข้ามาช่วยงานให้คำปรึกษาไม่กี่ครั้ง^{๔๒}

๒. นางสาว PRS เป็นเจ้าของโรงแรมแห่งหนึ่งในอำเภอปากช่อง จังหวัดนครราชสีมา เมื่อตรวจสอบการจดทะเบียนผู้ถือหุ้น พบว่า รับโอนหุ้นมาจากลูกสาวของนักการเมืองรายหนึ่ง และเมื่อเดือนพฤศจิกายน ๒๕๕๒ นางสาว PRS เป็นผู้บริจาคเงินให้พรรคการเมืองหนึ่งจำนวน ๕๐๐,๐๐๐ บาท

๓. ปราบกฏภาพถ่ายนางสาว PRS ร่วมกิจกรรมกับครอบครัวนาย STR ผู้บริหารกรมสรรพากรและมูลนิธิ KS ของครอบครัวนาย STR ซึ่งนาย STR ปฏิเสธความสัมพันธ์กับนางสาว PRS เพียงแค่มาร่วมในการบริจาคเงินให้วัดพระบาทน้ำพุ

๔. บริษัท PNMN จำกัด ซึ่งนางสาว PRS ถือหุ้นใหญ่และเป็นกรรมการได้รับว่าจ้างจากหน่วยงานของรัฐอย่างน้อย ๖ แห่ง ๘ สัญญา รวมเป็นเงินเกือบสิบล้านบาท โดยเป็นการว่าจ้างของกรมสรรพากรในการซื้อเวลาออกอากาศทางสถานีวิทยุ จำนวน ๒ รายการ

(๒) ลักษณะการทำงานและการแลกเปลี่ยนข้อมูลของกลุ่มอิทธิพล

๑. กลุ่มผู้กระทำความผิดในส่วนของผู้ประกอบการหรือนักธุรกิจมีการแบ่งหน้าที่กันทำเป็นขบวนการในลักษณะเครือข่าย คือ การส่งจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ (อีเมล) ระหว่างบุคคลที่ร่วมกันกระทำความผิด เมื่อวันที่ศุกร์ที่ ๑๗ กันยายน ๒๕๕๓ เวลา ๒๑.๓๖ น. โดยใช้หัวเรื่อง (Subject) ว่า “สรุปงานของบอล” และพิมพ์ข้อความว่า “ส่งให้บอลเพื่อตรวจสอบตัวเลขอีกที” ซึ่งคาดว่าเกี่ยวข้องกับกรณีการคืนภาษี โดยได้ส่งถึงบุคคลในเครือข่ายอย่างน้อย ๓ ฉบับ เพื่อขอให้เตรียมการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทเพื่อขอคืนภาษี ซึ่งจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวได้กล่าวถึงการคิดคำนวณต้นทุนการนำเข้า ต้นทุนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผลตอบแทนที่ “บอลจะได้รับ” กรณีการจัดตั้งบริษัทกลาง ๕ แห่ง กับกรณีการมีบริษัทกลาง ๗ แห่ง และระบุว่าภาษีนิติบุคคลที่แต่ละบริษัทจะเสียประมาณ ๑๕๐,๐๐๐ บาท แต่บริษัทจะเสียจริงประมาณ ๒,๐๐๐,๐๐๐ บาท โดยค่าใช้จ่ายจะมีค่าเช่าสำนักงาน ค่าจ้างเด็กเฝ้าสำนักงาน ค่าใช้จ่ายทางบัญชี ประมาณ ๓๐๐,๐๐๐ บาท ต่อบริษัท และยังพบอีเมลในลักษณะโต้ตอบกันอีก ๒ ฉบับ ระบุรายละเอียด การจองซื้อจัดตั้งบริษัทจำนวน ๗ บริษัท ระบุ ลำดับ วันที่รับจองผู้จอง ชื่อ และสถานที่ (ตั้งบริษัท) และเมื่อตรวจสอบรายชื่อบริษัทที่ปรากฏในอีเมลกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้าพบว่า มีการจัดตั้งบริษัทดังกล่าวจริง และจากการตรวจสอบรายชื่อบุคคลซึ่งเป็นกรรมการบริษัทที่ปรากฏชื่อในอีเมล ล้วนมีความเชื่อมโยงกับบริษัทที่

^{๔๒} <https://www.isranews.org/main-investigative/22592-woman.html>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๒ มกราคม ๒๕๖๑.

จดทะเบียนในพื้นที่เขตบางรัก กรุงเทพมหานคร อีกทั้งเมื่อตรวจสอบกับบุคคลใกล้ชิดกับบุคคลในเครือข่าย พบว่า “บอล” ซึ่งปรากฏชื่อในอีเมลเป็นชื่อเล่นของบุคคลในเครือข่าย

๒. ในส่วนของกลุ่มข้าราชการกรมสรรพากรบางส่วนได้มีส่วนในการเอื้อประโยชน์ต่อกลุ่มผู้ประกอบการจากการดังกล่าว ดังนี้^{๔๓}

(๑) ระบุว่าเรื่องไม่ให้มีการตรวจสอบความถูกต้องตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรเพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงว่าผู้ขอคืนภาษีเป็นผู้ประกอบการส่งออกจริงหรือไม่

(๒) เมื่อเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ตรวจสอบ พบว่า มีการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นจำนวนมากผิดปกติ และปฏิบัติไม่ถูกต้องตามระเบียบ แต่นาย STR ผู้บริหารกรมสรรพากร (ในขณะนั้น) กลับสั่งการไม่ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้องตรวจสอบตามอำนาจหน้าที่

(๓) ระบุว่าเรื่องไม่ให้มีการดำเนินการตรวจสอบข้อเท็จจริง กรณีที่สำนักตรวจสอบภาษีกลางได้ตรวจสอบบริษัท ซึ่งอยู่ในระหว่างการเชิญผู้ชำระบัญชีมาพบเจ้าหน้าที่ เนื่องจากทั้งสองบริษัทได้แจ้งเลิก และจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีไว้แล้ว ทั้งนี้เพื่อไม่ต้องการให้พบข้อเท็จจริงว่าบริษัทดังกล่าวไม่ได้ประกอบการจริง

(๔) การไม่ดำเนินการตรวจสอบหรือไม่สั่งการให้มีการตรวจสอบข้อเท็จจริงของนาย STR ซึ่งเป็นผู้บริหารระดับสูงของกรมสรรพากร จนเป็นเหตุให้นาย SR ปฏิบัติหน้าที่โดยฝ่าฝืนระเบียบแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร ให้กับบุคคลและกลุ่มบริษัทที่ร่วมกระทำความผิดโดยทุจริตหลายครั้ง

(๕) ยุติการตรวจสอบสภาพกิจการของบริษัทผู้ขอคืนภาษีเท็จ โดยไม่พิจารณาว่ามีการประกอบกิจการจริง หรือไม่

๓. เจ้าหน้าที่ของรัฐที่รับผิดชอบในการกำหนดนโยบายบางคนอาจมีการแจ้งล่วงหน้าต่อผู้ประกอบการธุรกิจว่าจะมีกฎหมายหรือนโยบายของรัฐที่จะจัดเก็บภาษีอากรต่าง ๆ เพื่อให้ผู้ประกอบการธุรกิจดังกล่าวสามารถหลีกเลี่ยงภาษีได้ หรือใช้อำนาจของตนออกมาตรการทางภาษีเพื่อช่วยเหลือผู้ประกอบการธุรกิจ เช่น ออกกฎกระทรวง ระเบียบ หรือกฎหมายยกเว้นภาษีสินค้า ภาษีเงินได้ บางชนิดไว้ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง โดยแลกกับการได้รับค่าตอบแทนพิเศษเป็นการส่วนตัวจากผู้ประกอบการธุรกิจรายนั้น^{๔๔}

(๓) ลักษณะการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ของกลุ่มอิทธิพล

๑. นาย SJ อดีตนักวิชาการสรรพากรชำนาญการพิเศษ สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ๒๗ ได้เงินจากกลุ่มบริษัทผู้ประกอบการส่งออกที่ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยมิชอบจำนวน ๒๖ บริษัท รวมถึงกลุ่มของนาย WS ซึ่งเป็นผู้ประกอบการได้ฝากเงินเข้าบัญชีธนาคารของนาย SJ และบุคคลใกล้ชิด รวมเป็นเงิน ๔๑๕,๘๘๗,๐๔๑ บาท และมีทรัพย์สินอื่น ๆ เป็น

^{๔๓} สำนักข่าวอิศรา, ยังมี ‘นักการเมือง-ข้าราชการ’ อีก 16 คน พัวพันคดีคืนภาษี 4.3 พันล., ตุลาคม ๒๕๕๘, <https://www.isranews.org/isranews-article/42304-vatvat.html> เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑ กรกฎาคม ๒๕๖๐.

^{๔๔} วรพจน์ ดั่งพิบูลย์. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๖ พฤษภาคม ๒๕๖๐.

จำนวนมากที่นาย SJ ไม่สามารถชี้แจงที่มาของทรัพย์สินได้ โดยมีพฤติการณ์ คือ นำชื่อของคู่สมรส บุตร และญาติพี่น้องคู่สมรส รวมถึงนิติบุคคลที่เกี่ยวข้องประมาณ ๑๕ รายมาซื้อเป็นผู้ถือครอง ทรัพย์สิน มีรายการถอนและปิดบัญชีธนาคารและมีการนำเงินไปซื้อทรัพย์สินอื่นในชื่อของนาย SJ กับพวก ได้แก่ บัญชีเงินฝากธนาคาร ๘ บัญชี เงินฝากหลักประกัน ดอกผล และเงินลงทุนในบริษัท หลักทรัพย์ ๕ แห่ง ที่ดิน ๑๕ แปลง รถยนต์ ๑ คัน แต่ผลการตรวจสอบรายได้ของนาย SJ ในช่วงปี พ.ศ. ๒๕๒๒ - ๒๕๕๖ พบว่า มีรายได้รวมเพียง ๒ ล้านบาท แต่ทรัพย์สินในส่วนนี้มีมากถึง ๑๘๑ ล้านบาท^{๔๕} ซึ่งถูกคณะกรรมการ ป.ป.ช. ชี้มูลว่าร่ำรวยผิดปกติ เมื่อวันที่ ๑ มีนาคม ๒๕๕๙^{๔๖}

๒. นาย STR อดีตผู้บริหารกรมสรรพากร ได้รับผลประโยชน์ และได้นำเงินที่ บริษัทขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรมสรรพากรโดยมิชอบจำนวน ๑๗๙ ล้านบาทบาท ไปซื้อทองคำแท่ง และนาย STR เป็นผู้มีการมฉิทธิในทองคำแท่งดังกล่าวแล้ว

๓. นาย SR อดีตสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ๒๒ บางรัก มีทรัพย์สินมาก ผิดปกติ หรือมีทรัพย์สินเพิ่มขึ้นมากผิดปกติ ทั้งในชื่อของอดีตคู่สมรส บุตร และบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง รวมมูลค่า ๓๑,๗๕๔,๓๓๗.๓๘ บาท

๔. กลุ่มผู้กระทำการทุจริตมีการวางแผนและกำหนดเป้าหมายจำนวนเงินที่จะ ได้รับจากการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยมิชอบด้วยกฎหมาย รวมทั้งมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลและ แบ่งผลประโยชน์กันผ่านอีเมลอย่างชัดเจนดังที่กล่าวแล้วข้างต้น

กรณีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวถือเป็นการทุจริตคอร์รัปชันครั้งใหญ่ที่สุดใน กรมสรรพากร โดยกลุ่มบุคคลร่วมกันจดทะเบียนนิติบุคคลเพื่อเป็นช่องทางในการเรียกภาษีมูลค่าเพิ่ม คืนจากรัฐ ทั้งนี้ เครือข่ายกลุ่มอิทธิพล ประกอบด้วย กลุ่มผู้ประกอบการ กลุ่มผู้สอบบัญชี (กลุ่มธุรกิจ ที่ปรึกษาและวางแผนภาษีอากร) กลุ่มทนายความ และกลุ่มข้าราชการผู้มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้องกับการ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยตรง ถือเป็นกลุ่มอิทธิพลขนาดใหญ่ที่ร่วมกันกระทำการอย่างเป็นระบบ (Organized Crime) ในลักษณะขององค์กรอาชญากรรม นอกจากนั้น กลุ่มอิทธิพลดังกล่าวยังน่าจะ มีความสัมพันธ์กับกลุ่มการเมือง หรืออาจจะพยายามเชื่อมความสัมพันธ์กับกลุ่มการเมือง เพื่อเป็น ช่องทางในการแสวงหาประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งการทุจริตในกรณีนี้มีผลกระทบอย่างรุนแรง ต่อระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศ ทำให้ประเทศสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมหาศาล และนำไปสู่ การเปลี่ยนแปลงในเรื่องการบริหารจัดการระบบการคืนภาษีให้แก่ผู้ประกอบการ อีกทั้งยังมีการ ลงโทษข้าราชการในกรมสรรพากรตั้งแต่ระดับปฏิบัติจนถึงระดับบริหารด้วย

^{๔๕} สำนักข่าวอิศรา, อธิบายความ‘สับสน’ซี 8 รายผิดปกติ 597 ล.เกี่ยวข้องทุจริตคืนภาษี 4.3 พันล.อย่างไร?, มีนาคม ๒๕๕๘. https://www.isranews.org/isranews-scoop/45207-report_45207.html เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑ กรกฎาคม ๒๕๖๐.

^{๔๖} สำนักข่าวอิศรา, 641.1 ล.ซื้อทองคำแท่ง! ป.ป.ช.โชว์ข้อกล่าวหาทางการ ‘อธิบดีสรรพากร’ รายผิดปกติ, พฤษภาคม ๒๕๕๙. https://www.isranews.org/component/content/article/57-isranews/isranews-news/46791-news_satit_07559.html, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑ กรกฎาคม ๒๕๖๐.

๔.๒ กรณีศึกษาการทุจริตภาษีศุลกากรโดยกลุ่มอิทธิพลที่กระทำการอย่างเป็นระบบ

การวิจัยนี้ได้ศึกษากรณีการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรด้วยวิธีการฉ้อฉลและกรณีการสำแดงเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรของบริษัทผู้ประกอบการรถยนต์ ซึ่งเป็นการทุจริตคอร์รัปชันโดยกลุ่มอิทธิพลอย่างเป็นระบบ แต่คณะผู้วิจัยจะทำการศึกษาวิเคราะห์เชิงลึกเฉพาะกรณีการสำแดงเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรของบริษัทผู้ประกอบการรถยนต์เท่านั้น เนื่องจากว่ากรณีการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรด้วยวิธีการฉ้อฉลนั้นพฤติกรรมการกระทำยังไม่ชัดเจนในเรื่องการทุจริตโดยกลุ่มอิทธิพลที่กระทำการอย่างเป็นระบบ ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

๔.๒.๑ การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรด้วยวิธีการฉ้อฉล

(๑) การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรในการขอคืนอากรนำเข้าและส่งออกเหล็กด้วยวิธีการฉ้อฉล

รายงานพิเศษกรณีการจับกุมขบวนการส่งออกเหล็กโก่งภาษี^{๔๗} โดย ธนันทน์ วงศ์สุวรรณ ซึ่งออกอากาศทางสถานีโทรทัศน์สีกองทัพบก ช่อง ๗ เมื่อวันที่ ๓๑ พฤษภาคม ๒๕๕๙ ได้ระบุถึง การแถลงของกรมศุลกากรกรณีการจับกุมบริษัทผลิตเหล็กขนาดใหญ่ที่ใช้วิธีฉ้อฉลเพื่อขอคืนเงินภาษี ซึ่งทำให้รัฐเสียหายกว่า ๕๐ ล้านบาท โดยของกลางเป็นท่อเหล็กน้ำหนักรวมกว่า ๔๘๐ ตัน ที่เตรียมไว้สำหรับขนส่งออกไปยังสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว (สปป. ลาว) ผ่านทางชายแดนจังหวัดมุกดาหาร ซึ่งเจ้าหน้าที่ส่วนปราบปรามของกรมศุลกากร ตรวจพบว่า ของกลางทั้งหมดถูกส่งออกและนำเข้ามาแล้วหลายครั้ง เพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ในการขอคืนอากรนำเข้าและส่งออกสินค้า ตามที่ระบุไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๔๒ โดยกรมศุลกากรพบหลักฐานการกระทำผิดในลักษณะนี้รวมไม่ต่ำกว่า ๑๒ ครั้ง นับตั้งแต่เดือนเมษายน ๒๕๕๙ ถึงปัจจุบัน (พฤษภาคม ๒๕๕๙)^{๔๘}

นอกจากนี้ ยังพบพฤติกรรมของผู้ประกอบการที่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรอีกกรณีหนึ่ง ดังปรากฏในเนื้อหาของบทความเชิงข่าวในหนังสือพิมพ์แนวหน้า ชื่อเรื่องว่า “หมุนตามทุน: กรมศุลกากรเนาใน...เหล็กขี้โกงลอยนวล”^{๔๙} ซึ่งเผยแพร่เมื่อวันที่ ๗ มิถุนายน ๒๕๖๐ สรุปสาระสำคัญได้ว่า เมื่อปี พ.ศ. ๒๕๕๘ มีผู้นำเข้าเหล็กแผ่นรีดร้อนจากสาธารณรัฐประชาชนจีน ประมาณ ๔ - ๕ ราย โดยได้นำเข้าเหล็กแผ่นรีดร้อนรวมกันประมาณ ๑ หมื่นตัน แต่ได้มีพฤติกรรมที่

^{๔๗} ธนันทน์ วงศ์สุวรรณ. (๒๕๕๙). รายงานพิเศษ: จับขบวนการส่งออกเหล็กโก่งภาษี. ออนไลน์ (๑๙ พฤษภาคม ๒๕๕๙) <http://news.ch7.com/detail/176290>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๗ ธันวาคม ๒๕๖๐.

^{๔๘} สำหรับการขอคืนภาษีอากรที่ถูกต้อง ในกรณีการผลิตท่อเหล็กเพื่อส่งออกนี้จะเริ่มจากการส่งนำเข้าเหล็กคอร์ด เพื่อนำมาหล่อและขึ้นรูปก่อนส่งไปให้กับบริษัทคู่ค้า และต้องใช้ใบนำขน ๒ ฉบับ คือ (๑) ใบนำเข้า และ (๒) ใบส่งออก ประกอบการขอคืนภาษีภายใน ๖ เดือน

^{๔๙} กระบองเพชร (นามแฝง). (๒๕๖๐). หมุนตามทุน: กรมศุลกากรเนาใน...เหล็กขี้โกงลอยนวล. <http://www.naewna.com/business/274082>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๗ ธันวาคม ๒๕๖๐.

จะนำโอกาสด้วยการทาสีเคลือบกันสนิม เพื่อเปลี่ยนพิกัดจาก ๗๒๐๘ (เหล็กรีดร้อน) ที่จะต้องเสียอากรตอบโต้การทุ่มตลาด (AD) และอากรป้องกันการนำเข้าเพิ่ม (Safeguard) โดยสำแดงว่าเป็นเหล็กเคลือบ พิกัด ๗๒๑๐ แทน (เหล็กเคลือบ) ซึ่งไม่ต้องเสียภาษี AD และอากร Safeguard ซึ่งกรณีดังกล่าวนี้สำนักสืบสวนและปราบปราม กรมศุลกากร พบความผิดปกติจึงดำเนินการตรวจสอบ แล้วส่งเรื่องให้สำนักพิกัดอัตราศุลกากร และสำนักตรวจสอบอากร กรมศุลกากร เพื่อดำเนินการตรวจสอบและจัดเก็บอากรที่ขาด แต่สำนักพิกัดอัตราศุลกากร กรมศุลกากร กลับโต้แย้งว่าผู้นำเข้าไม่ได้เข้าข่ายกระทำความผิด ทั้งที่สถาบันเหล็กและเหล็กกล้าแห่งประเทศไทย (ISIT) และศูนย์เทคโนโลยีโลหะและวัสดุแห่งชาติ (MTEC) ซึ่งเป็นผู้เชี่ยวชาญด้านสินค้าเหล็กและวัสดุได้ให้ความเห็นว่าการเคลือบหรือทาสีตามตัวอย่างที่กรมศุลกากรได้ส่งตัวอย่างมาวิเคราะห์นั้น เป็นเพียงการเคลือบเพื่อประโยชน์ในการป้องกันสนิมขณะขนส่งเท่านั้น

ดังนั้น ในกรณีนี้จึงต้องถือว่าสินค้านี้เป็นเหล็กแผ่นรีดร้อน (๗๒๐๘) เท่านั้น และต้องชำระอากร AD หรืออากร Safeguard ซึ่งไม่สามารถเปลี่ยนเป็นพิกัดเหล็กเคลือบ (๗๒๑๐) ได้ และสำนักงานมาตรฐานผลิตภัณฑ์สินค้าอุตสาหกรรม (สมอ.) ยังกำหนดให้สินค้าเหล็กเคลือบสัณฐานเช่นนี้ เป็นผลิตภัณฑ์มาตรฐานบังคับเหล็กแผ่นรีดร้อน สำหรับงานโครงสร้างทั่วไป พิกัดตาม NSW ๗๒๐๘ ด้วย ดังนั้น อธิบดีกรมศุลกากร^{๕๐} จึงได้สั่งการให้ขอความเห็นไปยังองค์การศุลกากรโลก (WCO) เพื่อหาข้อยุติกรณีเหล็กนำเข้าจากสาธารณรัฐประชาชนจีนดังกล่าว จากนั้น WCO ได้ส่งความเห็นยืนยันกลับมาว่า กรณีเป็นการทาสีเคลือบผิวบาง ๆ เพื่อป้องกันการเกิดสนิมในช่วงการขนส่งเท่านั้น ซึ่งแสดงให้เห็นว่าสินค้านี้เป็นเหล็กรีดร้อนในพิกัด ๗๒๐๘ ไม่ใช่เหล็กเคลือบในพิกัด ๗๒๑๐ เมื่อได้ข้อสรุปชัดเจนเช่นนี้ อธิบดีกรมศุลกากรและรองอธิบดีกรมศุลกากร ซึ่งมีหน้าที่ดูแลสำนักสืบสวนและปราบปราม ก็ได้มีคำสั่งให้สำนักตรวจสอบอากร กรมศุลกากร เรียกเก็บอากรที่ขาด เป็นเงินจำนวนประมาณ ๘๘๐ ล้านบาท (เป็นการคำนวณจากปริมาณนำเข้าที่คาดว่าหลีกเลี่ยงอากร AD & SG) แต่คำสั่งนี้ถูกโต้แย้งและประวิงเวลามาหลายเดือน ด้วยข้ออ้างเดิมจากสำนักตรวจสอบอากร กรมศุลกากร ว่าไม่พบว่าเข้าข่ายการกระทำความผิด จนกระทั่งเมื่อวันที่ ๖ มิถุนายน ๒๕๖๐ อธิบดีกรมศุลกากรและสำนักสืบสวนและปราบปราม ได้กำชับให้สำนักตรวจสอบอากรเร่งดำเนินการเพราะหลักฐานปรากฏชัดเจนว่า เป็นเหล็กรีดร้อนพิกัด ๗๒๐๘ ดังนั้น ผู้นำเข้าจึงต้องจ่ายอากร AD และอากร Safeguard จึงทำให้สำนักตรวจสอบอากร เปลี่ยนความเห็นจาก “ไม่พบความผิด” เป็น “ขอตรวจสอบหลักฐานเพิ่ม”

อนึ่ง ก่อนหน้านี้เคยมีกรณีบริษัทนำเข้าบางรายที่กระทำการในลักษณะเดียวกันนี้ แต่ได้จ่ายอากรที่ขาดให้กรมศุลกากรแล้ว ถ้าหากผู้นำเข้ารายนี้ไม่ต้องจ่ายอากรที่ขาดจำนวนกว่า ๘๐๐ ล้านบาท ก็จะส่งผลให้รัฐสูญเสียรายได้ที่พึงได้รับจากภาษีอากรเป็นจำนวนมาก

^{๕๐} กุลิศ สมบัติศิริ, ๒๕๖๐.

(๒) กรณีการสำแดงเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรของผู้ประกอบการรถยนต์^{๕๑}

กรณีนี้เป็นการสำแดงเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากร และการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่รัฐในการกำหนดอัตราภาษีศุลกากรแก่บริษัทผู้ประกอบการรถยนต์บางราย โดยเมื่อช่วงปี พ.ศ. ๒๕๔๘ - ๒๕๕๐ บริษัทผู้ประกอบการรถยนต์รายหนึ่งได้ร้องขอใช้สิทธิลดอัตราภาษีศุลกากรเป็นศูนย์ (๐) สำหรับวัตถุดิบและชิ้นส่วนรถยนต์ซึ่งอ้างว่านำเข้ามาจากประเทศออสเตรเลียและผลิตถูกต้องตามกฎหมายกำหนด อันเป็นสิทธิตามเขตการค้าเสรี (Free Trade Area: FTA) ตามความตกลงการค้าเสรีไทย-ออสเตรเลีย (TAFTA) ต่อกรมศุลกากร

จากการตรวจสอบ พบว่า วัตถุดิบและชิ้นส่วนรถยนต์ซึ่งบริษัทผู้ประกอบการรถยนต์รายดังกล่าว ไม่ได้ผลิตถูกต้องตามกฎหมายกำหนดสินค้าภายใต้ความตกลงการค้าเสรีไทย-ออสเตรเลียจริง ดังนั้น คณะพนักงานสอบสวนจึงได้ให้ความเห็นในเบื้องต้นไปว่า การกระทำดังกล่าวเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากร (มาตรา ๒๗ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๔) และสำแดงเท็จ (มาตรา ๔๔ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๕๖๔) จากนั้นในกระบวนการรวบรวมพยานหลักฐาน พนักงานสอบสวนได้มีหนังสือไปสอบถามหน่วยงานจัดเก็บภาษี คือ กรมศุลกากร ซึ่งกรมศุลกากรได้มีหนังสือตอบยืนยันว่า บริษัทผู้ประกอบการดังกล่าวสามารถเลือกที่จะเสียค่าภาษีศุลกากรในอัตราร้อยละ ๐ หรือร้อยละ ๕ ก็ได้ ซึ่งคณะพนักงานสอบสวนได้รวบรวมพยานหลักฐานและได้มีความเห็นควรสั่งฟ้องในข้อหาสำแดงเท็จ

ต่อมาได้มีการร้องเรียนเรื่องดังกล่าวไปยังสำนักงาน ป.ป.ช. เกี่ยวกับการประเด็นการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่รัฐในการกำหนดให้ผู้ประกอบการสามารถเลือกที่จะเสียค่าภาษีศุลกากรในอัตราร้อยละ ๐ หรือร้อยละ ๕ ก็ได้ ซึ่งเรื่องนี้คณะกรรมการ ป.ป.ช. ได้พิจารณาว่า เป็นช่องทางกฎหมายศุลกากรซึ่งสามารถทำได้

กรณีดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า การใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่รัฐในการอนุมัติ กำหนด หรือเรียกเก็บภาษีอากรตามกฎหมาย อาจจะมองได้ว่าเป็นการกระทำตามกฎหมายหรือเป็นการอาศัยช่องว่างของกฎหมายก็ได้ แต่หากกฎหมายกำหนดให้มีการใช้ดุลพินิจได้อย่างกว้างขวางจนเกินไปและไม่มีการตรวจสอบ อาจจะเป็นการขัดกับ “หลักความแน่นอน” ในการจัดเก็บภาษีซึ่งจะต้องมีความชัดเจนและแน่นอน และ “หลักความเป็นธรรม” ซึ่งการใช้ดุลพินิจอาจจะเอื้อให้เกิดการเลือกปฏิบัติกับผู้ประกอบการรายอื่น ๆ โดยไม่เป็นธรรมและไม่เสมอภาค และการกระทำดังกล่าวนั้นอาจจะเป็นการเอื้อให้เกิดการทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ โดยความร่วมมือกันกระทำระหว่างเจ้าหน้าที่รัฐ และหรือนักการเมืองกับผู้ประกอบการได้

^{๕๑} ธนวรรต เอกสุวรรณวัฒนา. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑๘ เมษายน ๒๕๖๐.

๔.๒.๒ การทุจริตภาษีศุลกากรการนำเข้ารถยนต์โดยกลุ่มอิทธิพลอย่างเป็นระบบ

(๑) กรณีการนำเข้ารถบรรทุกหรือรถจดทะเบียนโดยสำแดงรายการสินค้ามีขอบเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากร

จากรายงานผลการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพสามิต กระทรวงการคลัง ในปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๖ (ตุลาคม ๒๕๕๕ ถึงกันยายน ๒๕๕๖) ระบุว่า สามารถจัดเก็บภาษีรถยนต์ได้ ๑๕๓,๘๗๔ ล้านบาท และด้วยเหตุที่ความต้องการรถยนต์มีสูง ในขณะที่ยอดการเรียกเก็บภาษีรถยนต์จากภาครัฐก็มีอัตราค่อนข้างสูงเช่นกัน จึงทำให้เกิดขบวนการลักลอบนำเข้ารถยนต์ โดยเฉพาะรถยนต์บรรทุกซึ่งราคาแพงที่ตามกฎหมายการนำเข้ารถยนต์มาขายต้องเป็นรถใหม่เท่านั้น ส่วนรถยนต์ใช้แล้วไม่สามารถนำเข้ามาจำหน่ายได้ ยกเว้นรถบางประเภท อาทิ รถส่วนบุคคลของผู้ที่เคยอยู่หรือศึกษาในต่างประเทศ เป็นต้น ซึ่งต้องได้รับอนุญาตให้นำรถยนต์เข้ามาในราชอาณาจักรก่อน แต่กฎหมายอนุญาตให้นำอุปกรณ์ชิ้นส่วนรถใช้แล้วหรืออะไหล่รถจากต่างประเทศเข้ามาได้ และให้สามารถนำมาประกอบเป็นคันและจดทะเบียนเหมือนรถปกติ หรือรถที่ประกอบขึ้นจากชิ้นส่วนอุปกรณ์รถเก่า หรือเรียกว่า “รถจดทะเบียน” ซึ่งไม่ใช่รถผิดกฎหมายแต่อย่างใด หากแต่ปัญหาที่เกิดขึ้น คือ ขบวนการของรถจดทะเบียนที่ไม่ถูกต้อง ผิดไปจากความหมายของรถจดทะเบียน เพราะไม่ได้นำเข้าเป็นชิ้นส่วน ซึ่งบางรายนำเข้ามาเป็นคัน หรือบางรายนำเข้าเป็นรถใหม่ โดยแยกเพียงล้อเท่านั้น ซึ่งผิดวัตถุประสงค์ของการนำเข้าชิ้นส่วนรถยนต์ หรือบางกรณีอาจพบว่ามีรถบรรทุกเข้ามาทั้งคัน และอาจมีการสำแดงเป็นสินค้าประเภทอื่น เช่น อะไหล่รถยนต์ เป็นต้น

กรณีนี้เกิดขึ้นเมื่อปี พ.ศ. ๒๕๕๓ พบว่า รถจดทะเบียนส่วนมากจะติดตั้งระบบแก๊สในรถบรรทุกซึ่งจะเป็นวิธีการหนึ่งเพื่อเลี่ยงการตรวจสอบมาตรฐานมลพิษตามกฎหมายกับสำนักงานมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม ซึ่งเมื่อเดือนพฤษภาคม ๒๕๕๖ ได้มีเหตุการณ์ไฟไหม้รถบรรทุก ๔ คัน จากทั้งหมด ๖ คันที่บรรทุกบนรถเทรลเลอร์ ในพื้นที่อำเภอปากช่อง จังหวัดนครราชสีมา ในขณะที่การขนส่งจากกรุงเทพมหานครไปจดทะเบียนที่จังหวัดศรีสะเกษ และจากการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ตำรวจและเจ้าหน้าที่จากหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง พบว่า รถคันดังกล่าวรวมถึงอีกหลายคันที่ถูกบรรทุกนั้น มีการจดทะเบียนประกอบขึ้นในประเทศไทย โดยนำเข้าชิ้นส่วนอะไหล่จากต่างประเทศ อันเป็นขบวนการใหญ่ในการลักลอบหรือหลีกเลี่ยงภาษีอากรศุลกากรที่มีมูลค่าหลายล้านบาท โดยสังคมเชื่อว่าเป็นขบวนการที่เกิดขึ้นจากเจ้าหน้าที่รัฐเอื้อประโยชน์ และจากการสืบสวนสอบสวนขยายผลของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องพบว่า เป็นการทุจริตทั้ง “ระบบ” โดยร่วมกันกระทำในลักษณะของเครือข่ายกลุ่มอิทธิพล

สำหรับรถยนต์บรรทุกจำนวน ๖ คัน ที่อยู่ในเหตุการณ์ไฟไหม้เมื่อวันที่ ๒๙ พฤษภาคม ๒๕๕๖ ดังกล่าว จากการตรวจสอบของกรมสอบสวนคดีพิเศษ มีหลักฐานยืนยันว่า เป็นขบวนการที่นำรถทั้งคันเข้ามาจากประเทศมาเลเซีย ก่อนสำแดงเอกสารเท็จว่าเป็นรถจดทะเบียนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี และรถยนต์บรรทุกอย่างน้อย ๒ คัน เป็นรถที่ถูกโจรกรรมมาจากประเทศมาเลเซียด้วย

จากนั้นต่อมาศาลจึงได้อนุมัติหมายจับผู้ต้องหาชาวมาเลเซียจำนวน ๒ ราย และจากการตรวจสอบยังพบว่า คดีนี้ทำกันเป็นขบวนการ ซึ่งมีทั้งข้าราชการของไทย และบุคคลต่างชาติเข้ามาเกี่ยวข้องด้วยเป็นจำนวนมาก รวมถึงมีการทุจริตในหลายรูปแบบ นอกเหนือจากการสำแดงเอกสารจดทะเบียนเท็จแล้ว ยังมีการให้ชาวต่างชาตินำรถเข้ามาใช้ในประเทศไทยโดยการนำรถยนต์จากประเทศเพื่อนบ้านเข้ามาโดยการผ่านด่านพรมแดนศุลกากรซึ่งเป็นการขออนุญาตที่ด่านพรมแดนศุลกากรนำรถยนต์เข้ามาในราชอาณาจักรและประสงค์จะนำรถยนต์เข้ามาใช้ระหว่างที่ตนอยู่ในราชอาณาจักรโดยขั้นตอนนั้นเจ้าหน้าที่ศุลกากรจะต้องตรวจสอบความถูกต้องของรถยนต์และเอกสาร รวมทั้งจะต้องมีการทำสัญญาประกันว่าจะนำรถยนต์ดังกล่าวกลับออกไปภายนอกราชอาณาจักรภายในกำหนดเวลา จากนั้นนายตรวจจะออกใบขนสินค้าพิเศษให้ผู้ให้นำรถเข้ามาในราชอาณาจักร ซึ่งผู้นำรถเข้าจะต้องนำใบขนนี้แสดงต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรในขณะที่นำรถออกนอกราชอาณาจักร แต่กลับปรากฏว่าชาวต่างชาติที่นำรถเข้ามานั้น ได้ส่งมอบรถให้กับกลุ่มผู้ร่วมขบวนการในการกระทำความผิดอื่นที่อยู่ในราชอาณาจักรเพื่อดำเนินการต่อไป หรือแม้แต่การขายทอดตลาดรถยนต์ของกรมศุลกากร มีการนำรถที่สำแดงเอกสารจดทะเบียนมารวมประมูลด้วย สำหรับขั้นตอนการทุจริตนั้น กรมสอบสวนคดีพิเศษเชื่อว่า เกิดขึ้นตั้งแต่ “ต้นน้ำ” ถึง “ปลายน้ำ” กล่าวคือ ตั้งแต่ขั้นตอนการนำเข้า จัดทำเอกสารจดทะเบียน และนำเข้ามาเป็นรถจดทะเบียนในประเทศไทย

หลังจากกรณีรถยนต์หรูที่ถูกไฟไหม้เมื่อปี ๒๕๕๖ แล้ว ได้มีการนำกรณีรถที่ประกอบขึ้นจากชิ้นส่วนอุปกรณ์รถเก่า มาทบทวนใหม่ เมื่อต้นปี พ.ศ. ๒๕๕๙ โดยกรมสอบสวนคดีพิเศษได้รับเป็นคดีพิเศษและเริ่มตรวจสอบรถนำเข้าและรถที่ประกอบขึ้นจากชิ้นส่วนอุปกรณ์รถเก่าทั้งหมดกว่า ๗.๑ พันคัน โดยพบว่า มีรถเข้าข่ายความผิด ๓,๗๗๓ คัน ซึ่งเป็นความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากรฯ จำนวน ๑,๐๓๘ คัน โดยมีผู้เกี่ยวข้องทั้ง บริษัทเอกชน นักการเมืองท้องถิ่น ตำรวจ เจ้าหน้าที่รัฐ และกลุ่มผู้นำเข้ารถจดทะเบียน โดยได้ส่งดำเนินคดีไปแล้วบางส่วน

จากขบวนการดังกล่าวกว่า ทำให้กรมสอบสวนคดีพิเศษเข้าไปตรวจสอบขยายผลเพิ่มเติม เมื่อปี พ.ศ. ๒๕๕๖ พบว่า มีรถจดทะเบียนราคาเกิน ๔ ล้านบาท จำนวน ๕๔๘ คัน ซึ่งเป็นรถที่อาจเข้าข่ายเป็นกรณีที่กรมศุลกากรต้องจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมตามมาตรา ๖ แห่ง พ.ร.ก.พิกัตอัตราภาษีศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ รวมเป็นวงเงินประมาณ ๑,๘๐๐ ล้านบาท ขณะที่ข้อมูลจากกรมการขนส่งทางบก พบว่า มีรถจดทะเบียนประมาณ ๖,๕๗๕ คัน แต่กรมสอบสวนคดีพิเศษ พบว่า มีรถที่หายไปจากสารบบ ๑,๓๕๐ คัน ซึ่งเชื่อว่าเป็นรถที่นำเข้าทั้งคัน ไม่ใช่รถที่ประกอบขึ้นจากชิ้นส่วนอุปกรณ์รถเก่า (รถจดทะเบียน) โดยคิดเป็นมูลค่าความเสียหายประมาณ ๒ พันล้านบาท^{๕๒}

การดำเนินคดีนี้ กรมสอบสวนคดีพิเศษได้ชี้แจงว่าแบ่งเป็น ๒ กลุ่ม โดย (๑) ผู้นำเข้ารถหลักเลียงภาษีที่ต้องถูกดำเนินคดีในความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรและสำแดงเท็จ และ (๒) กลุ่มผู้ซื้อรถไปใช้งาน กลุ่มนี้กรมสอบสวนคดีพิเศษจะสอบปากคำไว้เป็นพยาน พร้อมกับ

^{๕๒} <http://news.ch7.com/detail/263517>. ย้อนคดีนำเข้ารถหรูเลี่ยงภาษีฉาวในมือ ดีเอสไอ. เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๒๙ ธันวาคม ๒๕๖๐.

ยอมรับว่ายังไม่มีทางออกที่ชัดเจนว่าจะเยียวยาอย่างไร^{๕๓} อนึ่ง เนื่องจากบางคดีเป็นคดีอาญาซึ่งหากบุคคลผู้กระทำความผิดยินยอมใช้ค่าปรับ หรือได้ทำความตกลง หรือทำทัณฑ์บนหรือให้ประกันตามหมาย ก็เป็นเหตุให้งดการฟ้องร้อง และให้ถือว่าคดีเลิกกันตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาด้วย ด้วยเหตุนี้ จึงเป็นที่มาของกระแสข่าวการลงชั้นล้มคดี เพราะจากข้อมูลของผู้รู้ในวงการรถคาคว่า รถหรูที่นำเข้ามาอย่างถูกกฎหมายในประเทศไทย มีไม่เกือร้อยละ ๑๐ ซึ่งกรมสอบสวนคดีพิเศษควรเร่งรัดตรวจสอบอย่างจริงจัง เนื่องจากระยะเวลาได้ล่วงเลยมานานแล้ว แต่ความคืบหน้าทางคดียังคงเป็นไปอย่างล่าช้า และยังไม่สามารถเอาผิดแก่ข้าราชการหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้องได้^{๕๔}

กล่าวโดยสรุป ขบวนการรถที่ประกอบขึ้นจากชิ้นส่วนอุปกรณ์รถเก่าหรือรถยนต์จดประกอบที่กระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้นจัดเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจประเภทหนึ่ง ซึ่งมีการใช้กระบวนการทางธุรกิจเพื่อให้เหมือนเป็นกระบวนการที่ถูกต้องตามกฎหมาย ซึ่งจากการสืบสวนพบพยานหลักฐานเชิงประจักษ์ว่า มีการดำเนินงานในรูปแบบของเครือข่ายธุรกิจ ซึ่งเป็นธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการผลิตและจำหน่ายรถจดประกอบหรืออุปกรณ์ชิ้นส่วน อันประกอบด้วย^{๕๕}

(๑) **วัตถุดิบ** ซึ่งเป็นองค์ประกอบส่วนแรกของกระบวนการผลิตซึ่งได้แก่ โครงตัวรถ เครื่องยนต์ และชิ้นส่วนอุปกรณ์ รวมถึงการเคลื่อนย้ายวัตถุดิบ หรือการนำของเข้ามาในราชอาณาจักร และเข้าสู่กระบวนการผลิตของผู้ประกอบอุตสาหกรรม

(๒) **การดำเนินการเพื่อให้ได้รถยนต์ที่สำเร็จรูป** เริ่มตั้งแต่ขั้นตอนการจัดซื้อ โครงตัวรถ เครื่องยนต์ และชิ้นส่วนอุปกรณ์ ในองค์ประกอบส่วนนี้ ผู้ประกอบอุตสาหกรรม (ผู้อ้างทำหน้าที่ประกอบรถที่ประกอบขึ้นจากชิ้นส่วนอุปกรณ์รถเก่า) จะทำหน้าที่เสมือนเป็นตัวกลาง ที่มีอำนาจต่อรองสูงที่สุดในกระบวนการ ซึ่งในความเป็นจริงทำหน้าที่เป็นเพียงตัวกลางในการอำพรางแสดงบทบาทเป็นผู้ผลิตสินค้าหรือรถยนต์ที่สำเร็จรูปมาแล้วเท่านั้น

(๓) **การจำหน่าย** จะเริ่มต้นที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้ประกอบรถยนต์จากอุปกรณ์ชิ้นส่วนเก่าสำเร็จแล้ว มีการจำหน่ายรถนั้นต่อไปยังลูกค้าที่สั่งประกอบ หรือกรณีที่ลูกค้าที่สั่งประกอบได้ขายรถนั้นคืนให้แก่ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ก่อนที่ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งจะนำรถยนต์ไปจดทะเบียนเป็นรถจดประกอบต่อกรมการขนส่งทางบก หลังจากนั้นก็จะมีการโอนทะเบียนรถเปลี่ยนมือจากผู้ค้าปลีก ผู้ขายตรง จนถึงผู้บริโภคคนสุดท้าย

^{๕๓} สถานีโทรทัศน์สีกองทัพบกช่อง ๗. (๒๕๖๐). มุมมองทางออกคดีรถหรู DSI ยันเอาผิดเฉพาะกลุ่มผู้นำเข้าผิดกฎหมาย, <http://news.ch7.com/detail//263691>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๒๙ ธันวาคม ๒๕๖๐.

^{๕๔} สถานีโทรทัศน์สีกองทัพบกช่อง ๗. (๒๕๖๐). ย้อนรอยมหากาพย์คดีรถหรู ปี 2556, <http://news.ch7.com/detail/263356>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๒๙ ธันวาคม ๒๕๖๐.

^{๕๕} สำนักปฏิบัติการคดีพิเศษคดีภาค กรมสอบสวนคดีพิเศษ. คดีเกี่ยวกับการลักลอบขนสินค้าผิดกฎหมาย: กรณีรถจดประกอบ. ในผลงานทางวิชาการ เรื่อง การวิเคราะห์รูปแบบการกระทำความผิดและสร้างมาตรฐานการสืบสวนสอบสวนคดีพิเศษ, ๒๕๕๗.

โดยแต่ละกระบวนการหากหน่วยงานของรัฐและเจ้าหน้าที่ของรัฐปฏิบัติหน้าที่อย่างถูกต้อง กระบวนการดังกล่าวก็จะไม่สามารถดำเนินการได้ โดยเฉพาะกระบวนการดังต่อไปนี้

(๑) การนำรถยนต์จากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักรทั้งคัน แต่ทำการสำแดงรายการสินค้าเพื่อชำระภาษีเป็นอะไหล่รถยนต์หรือชิ้นส่วนรถยนต์แล้วแต่กรณี หรืออาจจะไม่มีการสำแดงรายการเลย โดยส่วนใหญ่จะเกิดขึ้นกับกรณีรถยนต์ราคาแพง ซึ่งรถยนต์ราคานั้น การแยกชิ้นส่วนมาประกอบในประเทศไทยในปัจจุบันยังไม่อาจทำได้ หากเข้ากรณีนี้ ถือว่ามีความผิดชัดแจ้ง

(๒) กรณีที่บริษัทผู้ผลิต หรือผู้ประกอบการรถยนต์เล็งกฎหมายโดยการสำแดงนำเข้าชิ้นส่วนรถยนต์แยกกันเข้ามาในราชอาณาจักร และสำแดงสินค้าเพื่อชำระภาษีเป็นอะไหล่รถยนต์หรือชิ้นส่วนรถยนต์ ภายหลังจากนั้นจะนำชิ้นส่วนหรืออะไหล่รถยนต์มาประกอบเป็นรถยนต์สำเร็จรูปทั้งคันเพื่อขาย

การทุจริตภาษีอากรโดยกลุ่มอิทธิพลร่วมกันการกระทำการเป็นเครือข่าย ความสัมพันธ์ของบุคคล กลุ่มบุคคล และนิติบุคคลในขบวนการรถยนต์จัดประกอบ แบ่งออกได้เป็น ๒ ส่วน ได้ดังนี้

(๑) หน่วยงานของรัฐ และเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย

๑) สำนักงานศุลกากรพื้นที่ กรมศุลกากร กระทรวงการคลัง – เจ้าหน้าที่ศุลกากร

๒) สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ กรมสรรพสามิต กระทรวงการคลัง – เจ้าหน้าที่สรรพสามิต

๓) สถาบันยานยนต์ (องค์การอิสระ) – นักวิชาการมาตรฐาน

๔) สำนักงานขนส่งพื้นที่ กรมขนส่งทางบก กระทรวงคมนาคม – นายช่างกรมการขนส่ง และเจ้าหน้าที่กรมการขนส่ง

(๒) ผู้ประกอบการภาคเอกชน และบุคคลที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย

๑) บริษัทต่างประเทศผู้ส่งออกอุปกรณ์ชิ้นส่วนรถยนต์

๒) บริษัทผู้นำเข้าอุปกรณ์ชิ้นส่วนรถยนต์

๓) บริษัทผู้จำหน่ายอุปกรณ์ชิ้นส่วนรถยนต์

๔) บริษัทหรือผู้ซื้ออุปกรณ์ชิ้นส่วนรถยนต์

๕) ผู้ประกอบอุตสาหกรรม

๖) บริษัทติดตั้งและรับรองส่วนควบและเครื่องอุปกรณ์ก๊าซปิโตรเลียม

เหลว

๗) วิศวกรผู้ตรวจและทดสอบ ความปลอดภัยในการติดตั้งแก๊ส

๘) วิศวกรรับรองสภาพความมั่นคงแข็งแรง

๙) ผู้ค้าปลีก ผู้ส่งประกอบรถยนต์จากอุปกรณ์ชิ้นส่วนเก่า

๑๐) ลูกค้าทั่วไป พยาน ผู้ต้องสงสัย และผู้ต้องหา

กรณีนี้เป็นการทุจริตภาษีอากรครั้งสำคัญอีกคดีหนึ่งที่มีเครือข่ายกลุ่มอิทธิพลทั้งจากหน่วยงานของรัฐและผู้ประกอบการภาคเอกชนร่วมกันกระทำเป็นขบวนการอย่างเป็นระบบ ซึ่งหลังจากคณะกรรมการ ป.ป.ช. ได้จัดตั้งทีมเฉพาะกิจขึ้นมาตรวจสอบหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้ารถยนต์ โดยเฉพาะกรมศุลกากร พบว่า มีข้าราชการของกรมศุลกากรทั้งในระดับปฏิบัติการ ระดับชำนาญการ และระดับบริหารเกี่ยวพันเป็นจำนวนมาก ทั้งขอล่าหาในการใช้อำนาจในตำแหน่งโดยมิชอบ หรือโดยทุจริตเรียกรับเงินจากผู้ประกอบการนำเข้ารถยนต์อิสระเพื่อแลกกับการไม่จับกุมดำเนินคดี กรณีหลักเล็งภาษีด้วยการสำแดงราคารถยนต์ที่นำเข้าจากต่างประเทศต่ำกว่าราคาจริง และมีพฤติการณ์ทุจริตรับราคารถยนต์นำเข้าจากต่างประเทศ จนทำให้ผู้นำเข้ารถยนต์เสียภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียมน้อยกว่าที่ต้องชำระ แต่อย่างไรก็ตาม การตรวจสอบกรณีดังกล่าวเป็นเรื่องที่ค่อนข้างยากและล่าช้า เนื่องจากเอกสารหลักฐานมีจำนวนมาก^{๕๖}

อนึ่ง ยังมีกรณีตัวอย่างการนำเข้ารถหรูหรือรถจัดประกอบโดยสำแดงรายการสินค้ามิชอบเพื่อหลีกเลี่ยงอากรศุลกากร ซึ่งอ้างอิงจากรายงานข่าวของทีมข่าวอาชญากรรมหนังสือพิมพ์เดลินิวส์ (๒๕๖๐)^{๕๗} ซึ่งได้ตรวจสอบผู้รถยนต์หลายแห่งอย่างละเอียด พบว่านอกจากมีการนำรถยนต์หรูเพื่อร่ำมาติดแก๊สแล้ว ยังมีรถหรูยี่ห้อ “ลัมโบกินี” ราคากว่า ๓๐ ล้านบาท รวมทั้งรถสปอร์ตซิ่งและรถหรูอื่น ๆ อาทิ นิสสันจีทีอาร์ มาสด้าอาร์เอ็กซ์ ๘ เบนซ์สปอร์ต โตโยต้าอัลพาร์ด และรถคลาสสิกยี่ห้อมินิคูเปอร์ ใช้วิธีการเดียวกันอีกจำนวนมาก โดยกลุ่มนายทุนจะประมูลรถยนต์มือสองสภาพดีจากประเทศญี่ปุ่น ทั้งรถซูเปอร์คาร์ รถสปอร์ต รวมถึงรถสะสม นำมาผ่าครึ่งโดยไม่ตัดแชสซีส์ บางคันถอดเพียงล้อ ประตู และฝากระโปรง เพื่อหลีกเลี่ยงระเบียบกฎหมายที่กำหนดให้รถยนต์ที่ใช้แล้วเป็นสินค้าที่ต้องขออนุญาตในการนำเข้ามาในราชอาณาจักรตามประกาศกระทรวงพาณิชย์^{๕๘} จากนั้นขบวนการนี้จะนำรถยนต์ที่ผ่านกรรมวิธี ตัด ผ่า ถอด ใส่ตู้คอนเทนเนอร์ส่งกลับมาทางเรือ โดยสำแดงการนำเข้าต่อศุลกากรว่านำเข้าอะไหล่รถยนต์ เพื่อจ่ายภาษีราคาถูก เพราะเป็นคนละประเภทกับการนำเข้ารถยนต์ โดยออกไปอินวอยซ์ในรูปแบบนำเข้าของบริษัทหลากหลายชื่อ เพื่อให้ยากต่อการตรวจสอบ ก่อนจะนำรถมาประกอบขึ้นเป็นคัน และนำไปประเมินเสียภาษีสรรพสามิตในราคาหน้าโรงงานที่ตนเองเป็นคนประเมิน การดำเนินงานทุกขั้นตอนจึงถูกกว่าการเสียภาษีนำเข้าอย่างถูกต้องที่จะต้องเสียภาษีประมาณร้อยละ ๒๐๐ ตัวอย่างเช่น รถนิสสันคิวบ์ หากนำเข้ามาอย่างถูกต้อง ราคาขายจะคันละประมาณ ๑.๖ ล้านบาท ขณะที่รถยนต์จัดประกอบมือสองที่ได้ป้ายแดงจะขายคันละประมาณ ๖ - ๗ แสนบาท

^{๕๖} ป.ป.ช. รับแจ้งภาษีรถหรูตรวจสอบยาก เผยคนกรมศุลฯ เอี่ยวเพียบ. แนวหน้า (วันที่ ๑๕ มิถุนายน ๒๕๕๘)

^{๕๗} ทีมข่าวอาชญากรรมหนังสือพิมพ์เดลินิวส์. (๒๕๖๐). **รูตม่าน “รถจัดประกอบ” แก๊งกฎหมายเลี่ยงภาษีหมื่นล้าน**, http://www.tja.or.th/index.php?option=com_rokdownloads&view=file&task=download&id=775:8, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๒๙ ธันวาคม ๒๕๖๐.

^{๕๘} ประกาศกระทรวงพาณิชย์ เรื่อง การนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร (ฉบับที่ ๘๕) พ.ศ. ๒๕๓๔ ลงวันที่ ๓๐ สิงหาคม ๒๕๓๔

ขณะเดียวกันยังได้มีการตรวจสอบการนำเข้ารถยนต์โดยกลุ่มผู้นำเข้าอิสระ (เกรย์มาร์เก็ต) พบว่า มีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรอย่างแยบยลเช่นเดียวกับขบวนการรถยนต์ จดประกอบ ด้วยการเปลี่ยนค่าสกุลเงินปอนด์เป็นดอลลาร์สหรัฐฯ ทำให้ภาครัฐต้องสูญเสียรายได้ มหาศาลเช่นกัน โดยสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐ ให้ ข้อมูลว่า ความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการหลีกเลี่ยงภาษีโดยกลุ่มผู้นำเข้าทั้ง ๒ กลุ่ม น่าจะเกิน ๑๐,๐๐๐ ล้านบาท

จากรายงานข้างดังกล่าว ระบุว่า กรณีดังกล่าวมีช่องโหว่ทางกฎหมายที่โยง ไปไปถึงหน่วยงานรัฐหลายหน่วยงาน และไม่มีหน่วยงานใดที่ออกมาแสดงความรับผิดชอบเพื่อ แก้ปัญหารถยนต์จดประกอบอย่างจริงจัง รวมทั้งเจตนาของกลุ่มนายทุนที่จะหลีกเลี่ยงกฎหมาย โดยใช้ช่องโหว่ของกฎหมายทำการฉ้อฉลนำเข้ารถยนต์ปลดระวาง ซึ่งถือเป็นขยะอุตสาหกรรม ของต่างชาติ ที่สร้างมลพิษ และไม่ปลอดภัยกับประชาชนในประเทศตนเอง เข้ามาขายกันอย่าง เอิกเริก ทำให้ภาครัฐเสียรายได้จำนวนมหาศาล ซึ่งถือเป็นสิ่งที่ทีมข่าวเดลินิวส์เห็นว่าไม่ถูกต้อง จึง เกาะติดข่าวรถจดประกอบในทุกแง่มุม เพื่อให้สังคมได้ตระหนักมานานกว่า ๒ ปี จนกระทั่งมีการ แก้ไขปัญหาในที่สุด

ผลสืบเนื่องจากกรณีดังกล่าว รัฐบาลจึงมีคำสั่งให้กระทรวงที่เกี่ยวข้อง คือ กระทรวงคมนาคม กระทรวงการคลัง กระทรวงพาณิชย์ และกระทรวงอุตสาหกรรม แก้ไขปัญหา ดังกล่าว ในเบื้องต้นได้มีประกาศกระทรวงประกาศกระทรวงพาณิชย์ เรื่อง กำหนดให้ตัวถัง ของรถยนต์นั่งที่ใช้แล้ว และโครงรถจักรยานยนต์ที่ใช้แล้วเป็นสินค้าที่ต้องห้ามในการนำเข้า มาในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๕๕ และประกาศกระทรวงพาณิชย์ เรื่อง กำหนดให้ตัวถังของรถยนต์ นั่งที่ใช้แล้ว และโครงรถจักรยานยนต์ที่ใช้แล้วเป็นสินค้าที่ต้องห้ามในการนำเข้า มาในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๕๕ (ฉบับที่ ๒) มีสาระสำคัญกำหนดให้ตัวถังของรถยนต์ที่ใช้แล้ว และโครงรถ จักรยานยนต์ที่ใช้แล้ว ดังต่อไปนี้ เป็นสินค้าที่ ต้องห้ามในการนำเข้า มาในราชอาณาจักร คือ ๑). ตัวถังของรถยนต์ที่ใช้แล้ว (รถยนต์นั่งส่วนบุคคลไม่เกินเจ็ดคน รถยนต์บรรทุกส่วนบุคคลที่มี น้ำหนักรถไม่เกิน ๑,๖๐๐ กิโลกรัม ตามกฎหมายรถยนต์) ๒) โครงรถจักรยานยนต์ที่ใช้ แล้ว (รถจักรยานยนต์ที่เดินด้วยกำลังเครื่องยนต์หรือกำลังไฟฟ้าและมีล้อไม่เกินสองล้อ ถ้ามีพ่วง ข้างมีล้อเพิ่มอีกไม่เกินหนึ่งล้อ) ๓) ตัวถังของรถยนต์นั่งที่ใช้แล้ว (แชสซีส์หรือแคปของรถยนต์นั่ง ที่ใช้แล้ว) ที่มีสภาพ สมบูรณ์โดยไม่ได้ตัดแยกออกเป็นชิ้นส่วน

นอกจากนี้กระทรวงคมนาคมได้มีการออกกฎกระทรวงรับจดทะเบียนรถ ที่ประกอบจากชิ้นส่วนของรถยนต์ที่ใช้แล้วที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ พ.ศ. ๒๕๕๖ มีสาระสำคัญ กำหนดให้จดทะเบียนรถที่ประกอบจากชิ้นส่วนของรถที่ใช้แล้วที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ ในเขตกรุงเทพมหานครและในเขตจังหวัดอื่นทุกจังหวัด สำหรับประเภทรถดังต่อไปนี้ คือ รถยนต์ นั่งส่วนบุคคลไม่เกินเจ็ดคน รถยนต์นั่งส่วนบุคคลเกินเจ็ดคน รถยนต์บรรทุกส่วนบุคคล และ รถจักรยานยนต์ส่วนบุคคล

นอกจากนี้ยังมอบหมายให้กรมสรรพสามิต ตรวจสอบการเสียภาษีย้อนหลังของกลุ่มผู้นำเข้าอิสระ (เกรย์มาร์เก็ต) ขณะเดียวกันคณะกรรมการ ป.ป.ช. ได้มีมติรับคตินำเข้ารถยนต์หรูหลักเลียงภาษี ตามที่สำนักงาน ป.ป.ท. ยื่นคำร้องไว้ไปไต่สวน เนื่องจากพบเบาะแสว่ามีข้าราชการเกี่ยวข้องกับการทุจริตเรื่องนี้ จนทำให้ภาครัฐเกิดความเสียหายขึ้น

(๒) กรณีการนำเข้ารถยนต์ราคาแพงโดยการสำแดงเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงอากร

สืบเนื่องจากกรณีที่กรมสอบสวนคดีพิเศษได้ดำเนินการสืบสวนสอบสวนกรณีการนำรถยนต์เข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงภาษีอากร และสำแดงราคาต่ำกว่าความเป็นจริง โดยพบว่าบริษัทผู้นำเข้ารถยนต์ได้ระบุราคาสินค้าในใบขนสินค้าขาเข้าที่ผู้นำเข้าต้องแสดงต่อกรมศุลกากรเพื่อเสียภาษีอากร โดยมีการสำแดงราคาต่ำกว่าราคาเป็นจริง ซึ่งราคาโดยเฉลี่ยที่ผู้นำเข้าสำแดง คือ ไม่เกินร้อยละ ๔๐ ของราคารถยนต์ที่บริษัทผู้ผลิตในประเทศต้นกำเนิดรถยนต์จำหน่าย และจากข้อมูลที่กรมสอบสวนคดีพิเศษได้จากการสืบสวนสอบสวนเบื้องต้นพบว่ารถยนต์ที่มีการเลี่ยงภาษีที่นำเข้ามาจำหน่ายเป็นรถยนต์ที่มีสมรรถนะสูงและมีราคาแพง

ดังนั้นกรณีนี้จึงก่อให้เกิดความเสียหายแก่เศรษฐกิจการคลังของประเทศเป็นจำนวนมาก จนกระทั่งเมื่อวันที่ ๑๘ พฤษภาคม ๒๕๖๐ กรมสอบสวนคดีพิเศษได้ทำการตรวจค้นกลุ่มบริษัทนำเข้าและจำหน่ายรถยนต์ซึ่งเป็นสถานที่เป้าหมายต้องสงสัยจำนวน ๙ แห่ง สามารถอายัดรถได้จำนวน ๑๒๒ คัน และในวันที่ ๒๔ พฤษภาคม ๒๕๖๐ ได้เข้าตรวจค้นสถานที่ต้องสงสัยอีกจำนวน ๖ แห่ง โดยสามารถอายัดรถยนต์ได้อีกจำนวน ๓๘ คัน รวมทั้งสิ้น ๑๖๐ คัน พร้อมตรวจยึดเอกสารสำคัญในการนำเข้ารถยนต์ ซึ่งเป็นรถยนต์หลายยี่ห้อ อาทิเช่น ลัมโบกินี โรลลรอยด์ แมคคาเรน และโลตัส เป็นต้น

และหน่วยต่อต้านการโจรกรรมรถยนต์ สหราชอาณาจักร National Vehicle Crime Intelligence Service (NaVCIS) ได้ประสานความร่วมมือกับกรมสอบสวนคดีพิเศษ พบว่ารถยนต์ที่กรมสอบสวนคดีพิเศษจำนวนหนึ่งได้อายัดไว้เป็นรถยนต์ที่ได้รับการประสานจาก NaVCIS ว่าเป็นรถยนต์ที่มีการแจ้งหายไว้ที่สหราชอาณาจักร โดยส่งมอบข้อมูลรถยนต์ที่ถูกโจรกรรมจากประเทศของตนเป็นจำนวน ๔๒ คันจากการสืบสวนเบื้องต้นพบรถยนต์ที่ถูกโจรกรรมจำนวน ๑๐ คัน อยู่ในประเทศไทย และ NaVCIS ต้องการให้มีการดำเนินคดีกับผู้กระทำผิดโดยเร็ว และได้ประสานขอความร่วมมือมายังกรมสอบสวนคดีพิเศษดังกล่าว จึงต้องทำการสอบสวนขยายผลถึงพฤติการณ์เพื่อจับกุมผู้กระทำผิดมาดำเนินคดีตามกฎหมายต่อไป^{๕๙}

กรมสอบสวนคดีพิเศษมีการดำเนินการตามพระราชบัญญัติว่าด้วยความร่วมมือระหว่างประเทศในเรื่องทางอาญา พ.ศ. ๒๕๓๕ และที่แก้ไขเพิ่มเติม ในการประสานข้อมูลกับ

^{๕๙} กรมสอบสวนคดีพิเศษ. กรมสอบสวนคดีพิเศษประสานความร่วมมือกรมศุลกากร กรณีการปราบปรามการนำเข้ารถยนต์ที่ลักลอบและหลีกเลี่ยงการชำระภาษีศุลกากร. <https://www.dsi.go.th/view?tid=T0001908>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๐ มกราคม ๒๕๖๑.

ทางการประเทศต้นทางของรถยนต์เพื่อขอข้อมูลเกี่ยวกับราคาซื้อขายที่แท้จริง ซึ่งเมื่อนำข้อมูลรถยนต์ที่ได้จากการตรวจค้นมาเปรียบเทียบกับหลักฐานที่ได้จากต่างประเทศพบว่า มีการสำแดงบัญชีราคาสินค้า (Invoice) ของรถยนต์ต่อกรมศุลกากร ไม่ตรงกับราคาสินค้าที่มีการซื้อขายที่แท้จริงที่ได้รับมาจากประเทศผู้ผลิต/ผู้จำหน่ายสินค้า กรมสอบสวนคดีพิเศษจึงได้ขอให้กรมศุลกากรประเมินราคารถยนต์ตามเอกสารหลักฐานของกรมสอบสวนคดีพิเศษ

จากการสืบสวนสอบสวนขยายผลของกรมสอบสวนคดีพิเศษ พบข้อเท็จจริงเพิ่มเติมว่ามีรถยนต์ยี่ห้อลัมโบร์กินี รุ่นเอเวนทาดอร์ ที่ส่งออกจากสหราชอาณาจักรและนำเข้ามาในราชอาณาจักร จำนวน ๑๑ คัน ซึ่งเป็นรถยนต์รุ่นใหม่และมีราคาสูง แต่พบว่าในขั้นตอนพิธีการศุลกากรกลับนำหลักฐานไปสำแดงกับกรมศุลกากรเพื่อชำระภาษีอากรขาเข้าเป็นรถยนต์ยี่ห้อลัมโบร์กินี รุ่นเกลลาโดร์ ซึ่งเป็นรถยนต์รุ่นเก่าและมีราคาถูกกว่า อันเป็นการสำแดงเท็จเป็นเหตุให้ภาษีอากรขาเข้าที่ต้องชำระขาดเป็นจำนวนมาก ซึ่งอยู่ระหว่างดำเนินการร่วมกับกรมศุลกากรเพื่อคำนวณภาษีรถยนต์รวมถึงค่าภาษีและอากรที่ขาดและจะต้องดำเนินการตามกฎหมายกับผู้กระทำผิดต่อไป

ต่อมากรมสอบสวนคดีพิเศษยังได้ดำเนินการสืบสวนเพิ่มเติมพบรถลัมโบร์กินี จดประกอบซึ่งน่าเชื่อว่ำนำเข้ามาในราชอาณาจักรทั้งคัน โดยมีขบวนการปลอมแปลงเอกสารว่านำเข้ามาเป็นชิ้นส่วน มีบริษัทนำเข้าตัวถัง บริษัทนำเข้าเครื่องยนต์ และส่งต่อไปให้บริษัทรถยนต์นำไปเสียภาษีสรรพสามิต เพื่อนำไปขอจดทะเบียนต่อกรมการขนส่งทางบก ซึ่งราคารถจดประกอบจะเสียภาษีเป็นชิ้นส่วน โดยมีการเรียกเก็บภาษีเพียงร้อยละ ๘๐ จากราคาที่สำแดง ขณะที่รถนำเข้าทั้งคันจะมีการเรียกเก็บภาษีสูงสุดถึงร้อยละ ๓๒๘ จากราคาที่ซื้อ^{๖๐}

นอกจากนี้ กรมสอบสวนคดีพิเศษได้ดำเนินการสืบสวน กรณีกรมการค้าต่างประเทศได้ตรวจพบว่า มีรถยนต์นั่งที่ใช้แล้วเพื่อใช้เฉพาะตัวที่นำเข้ามาจากประเทศญี่ปุ่น จำนวน ๒๐ คันที่กรมการค้าต่างประเทศได้อนุญาตให้นำเข้าและออกหนังสือแจ้งการอนุญาตให้นำเข้าแล้วโดยพบว่ารถดังกล่าวไม่เคยมีการจดทะเบียนในประเทศญี่ปุ่น และพบว่ามี การออกใบอนุญาตขับขี่ยรถยนต์ที่ถูกต้องตามกฎหมายญี่ปุ่นให้แก่ผู้ได้รับอนุญาตให้นำเข้าเพียง ๒ ราย จาก ๒๐ รายเท่านั้น ส่วนที่เหลืออีก ๑๘ ราย ไม่เคยมีประวัติการออกใบอนุญาตขับขี่ยรถยนต์ให้แต่อย่างใด และจากการสืบสวนขยายผลเกี่ยวกับเอกสารที่ผู้ขออนุญาตนำรถยนต์ใช้แล้วเพื่อใช้เฉพาะตัวที่นำเข้ามาจากสหราชอาณาจักร (กรณีคนไทย) ที่กรมการค้าต่างประเทศได้อนุญาตให้นำเข้าและออกหนังสือแจ้งการอนุญาตให้นำเข้าแล้ว พบว่ามีผู้นำเอกสารปลอมมาใช้แสดงประกอบการขออนุญาตนำรถยนต์นั่งที่ใช้แล้วจากสหราชอาณาจักรจำนวน ๑ ราย จาก ๓๒ ราย และปรากฏว่าการดำเนินการขออนุญาตนำเข้ารถยนต์จากประเทศญี่ปุ่นและสหราชอาณาจักรนั้น

^{๖๐} กรมสอบสวนคดีพิเศษ. กรมสอบสวนคดีพิเศษร่วมกับกรมศุลกากร แลงลงความคืบหน้า กรณีการปราบปรามการนำเข้ารถยนต์ที่ลักลอบนำเข้าและหลีกเลี่ยงการชำระภาษีศุลกากร. <https://www.dsi.go.th/view?tid=T0001930>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๐ มกราคม ๒๕๖๑

มีผู้ขออนุญาตจำนวน ๑๕ รายที่ได้มอบอำนาจให้บุคคลคนเดียวกันดำเนินการขออนุญาตในเรื่องดังกล่าว ซึ่งการกระทำลักษณะนี้เป็นการเลี่ยงมาตรการควบคุมการนำเข้าสินค้ารถยนต์ที่ใช้แล้วของกระทรวงพาณิชย์ ตามระเบียบกระทรวงพาณิชย์ ว่าด้วยการอนุญาตให้นำรถยนต์ที่ใช้แล้วเข้ามาในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๔๙ ซึ่งอาจเป็นการสวมสิทธินำเข้ารถยนต์นั่งที่ใช้แล้วเพื่อประโยชน์แก่บุคคลอื่นให้นำมาจำหน่ายในประเทศเชิงพาณิชย์ อันไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย ด้วยเหตุนี้ จึงทำให้มีกลุ่มบุคคลอาศัยช่องทางดังกล่าวนี้ประกอบธุรกิจอันเป็นการหลีกเลี่ยงมาตรการการควบคุมการนำเข้าสินค้ารถยนต์ที่ใช้แล้วของกระทรวงพาณิชย์ หลีกเลี่ยงข้อห้ามหรือข้อจำกัดตามที่กรมศุลกากรกำหนดไว้

พฤติการณ์และการกระทำของเรื่องนี้ ในเบื้องต้นมีมูลเป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงข้อห้าม ข้อจำกัด ในการนำเข้าหรือส่งออก อันอาจเป็นความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๙ มาตรา ๒๗ มาตรา ๒๗ ทวิ และมาตรา ๙๙ ประกอบกับพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๙) พ.ศ. ๒๕๖๒ มาตรา ๑๖ และมาตรา ๑๗ และพระราชบัญญัติการส่งออกปศุสัตว์และการนำเข้าปศุสัตว์ในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า พ.ศ. ๒๕๖๒ และความผิดฐานใช้หรืออ้างเอกสารอันเกิดจากการปลอมเอกสาร ในประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่นหรือประชาชน ตามมาตรา ๒๖๔ ประกอบมาตรา ๒๖๘ และมาตรา ๘๓ แห่งประมวลกฎหมายอาญา^{๖๑}

ทั้งนี้ ในการประสานข้อมูลกับทางการประเทศต้นทางของรถยนต์เพื่อขอข้อมูลเกี่ยวกับราคาซื้อขายที่แท้จริงเพื่อประกอบการสืบสวนสอบสวน และขอให้กรมศุลกากรประเมินราคาของรถยนต์เบื้องต้น ตามเอกสารหลักฐานของกรมสอบสวนคดีพิเศษ ซึ่งกรมศุลกากรได้จัดส่งข้อมูลบัญชีรายละเอียดภาษีอากรขาออกไปยังกรมสอบสวนคดีพิเศษทั้งสิ้น ๒๕๙ คัน คิดเป็นมูลค่าภาษีอากรขาออกทั้งสิ้น ๔,๓๑๓ ล้านบาท ซึ่งกรมสอบสวนคดีพิเศษได้เรียกกลุ่มผู้ต้องหามารับทราบข้อกล่าวหาแล้วจำนวน ๓ กลุ่มบริษัท ผู้ต้องหารวมจำนวน ๑๖ คน เพื่อดำเนินการตามกฎหมายกับผู้กระทำผิดต่อไป^{๖๒}

โดยดำเนินการของกรมสอบสวนคดีพิเศษดังกล่าวข้างต้นทำให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้ให้กรมศุลกากรชี้แจงข้อมูลเกี่ยวกับการนำเข้ารถยนต์เข้ามาในราชอาณาจักรและมีการสำแดงราคาอันเป็นเท็จในคดีที่กรมสอบสวนคดีพิเศษ เข้าไปตรวจค้นและอายัดรถไว้ ๑๖๐ คัน และขอให้ดำเนินการเอาผิดกับผู้บริหารและเจ้าหน้าที่กรมศุลกากร ที่เข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจคืนภาษีอากรให้กับบริษัทเอกชนที่เป็นผู้นำเข้ารถยนต์โดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เป็นเงินภาษีคืนกว่า ๑๙.๘๘ ล้านบาท

^{๖๑} **กรมสอบสวนคดีพิเศษ.** กรมสอบสวนคดีพิเศษร่วมกับกรมศุลกากร และกรมการค้าต่างประเทศ แลงความคืบหน้า กรณีการปราบปรามการนำเข้ารถยนต์ที่ลักลอบนำเข้าและหลีกเลี่ยงการชำระภาษีศุลกากร ทำรัฐเสียหายกว่า 1,800 ล้านบาท. <https://www.dsi.go.th/view?tid=T0001998>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๐ มกราคม ๒๕๖๑.

^{๖๒} **กรมสอบสวนคดีพิเศษ.** กรมสอบสวนคดีพิเศษ แลงความคืบหน้าการออกหมายเรียกผู้ต้องหามา รับทราบข้อกล่าวหา กรณีลักลอบนำเข้าและหลีกเลี่ยงการชำระภาษีศุลกากร ทำรัฐเสียหายกว่า 4,300 ล้านบาท. <https://www.dsi.go.th/view?tid=T0002029>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๐ มกราคม ๒๕๖๑.

โดย สตง. ชี้แจงว่า กรณีนี้เกิดจากสำนักตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ได้ทำการตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ของกรมศุลกากรแล้วพบว่า มีเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรมีส่วนร่วมในการตัดสินใจคืนเงินภาษีอากรให้กับบริษัทผู้นำเข้ารถยนต์รายหนึ่งที่ได้นำเข้ารถยนต์สำเร็จรูป ลัมโบร์กินี รุ่น Gallaredo จำนวน ๑๖.๘ ล้านบาท และคืนเงินให้ผู้นำเข้ารถยนต์อีกรายที่นำเข้ารถโลตัส รุ่น Elise S ๓.๔ ล้านบาท ทั้งที่เจ้าพนักงานศุลกากรผู้ประเมินอากร ฝ่ายบริการคลังสินค้าทัณฑ์บนและเขตปลอดอากรที่ ๓ ได้ประเมินราคาแล้วไม่อาจรับราคาจากผู้นำเข้าสำแดงในใบขนสินค้าได้ เนื่องจากเห็นว่าเป็นราคาที่ต่ำกว่าราคาทดสอบตามแนวทางการพิจารณาราคารถยนต์นั่งสำเร็จรูป ตามคำสั่งกรมศุลกากร ที่ ๓๑๗/๒๕๔๗ และเห็นว่าเอกสารของ ๒ บริษัทผู้นำเข้าไม่น่าเชื่อถือ เนื่องจากเอกสารหลักฐานที่นำมาแสดงไม่ใช่ต้นฉบับ และหลักฐานการชำระเงินไม่ได้ผ่านการรับรองจากธนาคาร จึงขอให้วางเงินเป็นประกันจนครบจำนวนอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสียตามมาตรา ๑๑๒ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรฯ และกำหนดให้บริษัททั้งสองยื่นรายชื่อก่อนเอกสารเกี่ยวกับการซื้อขายตัวจริงมาประกอบการพิจารณา แต่เมื่อถึงกำหนดบริษัททั้งสองรายไม่สามารถยื่นเอกสารประกอบการพิจารณาได้ เจ้าหน้าที่ศุลกากรผู้ประเมินอากรจึงอาศัยอำนาจตามกฎหมายศุลกากร ผลักเงินประกันดังกล่าวเป็นรายได้แผ่นดินตามระเบียบศุลกากรรวม ๒๐.๒ ล้านบาท

ต่อมาบริษัทผู้นำเข้าทั้งสองรายได้อุทธรณ์การประเมินภาษีอากร ต่อสำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร และต่อมาเจ้าหน้าที่ศุลกากรที่มีอำนาจพิจารณาได้เห็นชอบคืนอากรที่เคยประเมินให้เป็นรายได้แผ่นดินให้บริษัทเอกชนทั้งสองราย จำนวน ๑๙.๘๘ ล้านบาท โดยไม่ผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการอุทธรณ์ ซึ่งกรณีดังกล่าว สตง. พิจารณาแล้วเห็นว่าการคืนภาษีอากรที่เป็นรายได้แผ่นดินให้กับบริษัททั้งสองรายเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายศุลกากรเป็นการเอื้อประโยชน์ให้กับบริษัททั้งสอง จึงเห็นควรให้เรียกเงินคืนจากบริษัททั้งสอง และผู้ที่เกี่ยวข้อง และให้ดำเนินการทางอาญา ทางแพ่ง ทางละเมิดทางวินัยร้ายแรงกับผู้บริหารและเจ้าหน้าที่กรมศุลกากร พร้อมทั้งดำเนินคดีกับบริษัททั้งสองรายและผู้ที่เกี่ยวข้อง^{๖๓}

การทุจริตภาษีศุลกากรการนำเข้ารถยนต์โดยกลุ่มอิทธิพลอย่างเป็นระบบในกรณีนี้จะเห็นได้ว่า นอกจากจะมีการกระทำที่อาจเข้าข่ายเป็นการหลีกเลี่ยงอากรศุลกากรในลักษณะการสำแดงราคาเท็จแล้ว ยังมีการกระทำในลักษณะการกระทำผิดในลักษณะการนำเข้ารถยนต์ที่มาจากการโจรกรรมจากต่างประเทศ รถจอดประกอบ และรถที่นำเข้ามาโดยหลีกเลี่ยงมาตรการการควบคุมการนำเข้าสินค้ารถยนต์ที่ใช้แล้วของกระทรวงพาณิชย์ หลีกเลี่ยงข้อห้ามหรือข้อจำกัดตามที่กรมศุลกากรกำหนดไว้ ทั้งยังมีการดำเนินการกันเป็นกลุ่มอิทธิพลอีกด้วย

^{๖๓} ฟัน! 9 ปีก “ศุลกากร” คืนภาษีรถหรู. <https://www.springnews.co.th/view/45498>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๐ มกราคม ๒๕๖๑.

๔.๒.๓ ลักษณะการกระทำความผิดและการป้องกันและปราบปราม

จากกรณีการทุจริตภาษีอากรศุลกากร ข้อ ๔.๒.๒ ข้างต้นนั้น กลุ่มผู้กระทำความผิดมีพฤติการณ์ ลักษณะการกระทำความผิด และฐานความผิด ร่วมถึงการตรวจสอบ การป้องกัน และปราบปราม ดังต่อไปนี้

(๑) พฤติการณ์และลักษณะการกระทำความผิด

รูปแบบการนำเข้ารถหรูเลื่องลือมากที่สุดมี ๓ รูปแบบหลัก ๆ คือ^{๖๔}

๑) รูปแบบรถจดทะเบียน โดยการนำเข้ารถยนต์ใช้แล้วแบบเป็นชิ้นส่วน แยกตัวถังรถ เครื่องยนต์ กับอุปกรณ์ต่าง ๆ ออกจากกัน เพื่อสำแดงให้แก่เจ้าหน้าที่ศุลกากร

๒) รูปแบบการสำแดงราคาต่ำกว่าราคาตลาด และ

๓) รูปแบบการใช้โควตาของผู้ที่ไปศึกษาในต่างประเทศ ซึ่งถ้าศึกษาครบเวลา ๑ ปี ๖ เดือน ก็จะสามารถนำรถที่ซื้อใช้งานในประเทศนั้นกลับมาใช้ต่อในประเทศไทยได้^{๖๕}

โดยรูปแบบรถจดทะเบียนนั้นส่วนใหญ่แล้ววิธีการในการหลีกเลี่ยงภาษีในการนำเข้ารถหรูนั้น บริษัทที่นำเข้ารถหรูจากต่างประเทศจะรับการสั่งซื้อจากผู้ซื้อ (ลูกค้า) ว่าต้องการรถยี่ห้อใด รุ่นอะไร และจึงดำเนินการนำเข้า โดยกลุ่มขบวนการจะดำเนินการขบวนการนำเข้าโดยแสดงให้ “ศุลกากร” เห็นว่ารถยนต์ที่นำเข้านั้นมาแบบเป็นชิ้นส่วน ไม่ใช่มาแบบสำเร็จรูปทั้งคัน เนื่องจากถ้านำเข้ามาทั้งคันจะถือว่าเป็น “รถนำเข้า” ซึ่งมีอัตราภาษีจะแตกต่างกันมากเมื่อเทียบกับการนำรถยนต์เข้ามาในราชอาณาจักรมาเป็นชิ้นส่วน เช่น แยกตัวถังรถ และเครื่องยนต์ออกจากกัน แต่หากเป็นรถยนต์หนึ่งที่ใช้แล้วอาจถือว่าเป็นของต้องจำกัดซึ่งกฎหมายควบคุมการนำเข้าในราชอาณาจักรที่จะต้องได้รับอนุญาตเป็นหนังสือตามกฎหมายจากกระทรวงพาณิชย์ในการนำเข้าในราชอาณาจักร ซึ่งการนำรถเข้ามาในราชอาณาจักรจะต้องมีเอกสารใบขนสินค้าขาเข้า พร้อมทั้งใบตราส่งสินค้า ใบชี้ราคาสินค้า และเอกสารอื่น ๆ มาแสดงเพื่อทำพิธีการศุลกากรในการนำเข้าสินค้า ซึ่งแสดงเป็นชิ้นส่วนอะไหล่เก่า (ตัวถังและเครื่องยนต์) จากนั้นกลุ่มขบวนการจะนำชิ้นส่วนอะไหล่รถยนต์เก่าดังกล่าวไปดำเนินการประกอบเป็นรถยนต์กับผู้ประกอบการอุตสาหกรรมที่ได้จดทะเบียนสรรพสามิตรองอุตสาหกรรมไว้กับกรมสรรพสามิต และเมื่อประกอบเรียบร้อยแล้วผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะต้องยื่นแบบแสดงราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมและดำเนินการชำระภาษีสรรพสามิตก่อนนำรถยนต์ที่ประกอบแล้วนั้นออกจากโรงงาน ต่อจากนั้นจึงนำรถยนต์ที่ประกอบแล้วซึ่งใช้เชื้อเพลิงประเภทน้ำมันไปดำเนินการตรวจสอบมลพิษกับสำนักงานมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม แต่หากเป็นรถยนต์ใช้เชื้อเพลิงก๊าซปิโตรเลียมเหลวไม่ต้องผ่านการตรวจสอบจากสำนักงานมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม แต่ต้องมีการรับรองมาตรฐานและความมั่นคงปลอดภัยจากวิศวกรซึ่งกรณีนี้ผู้ประกอบการรถยนต์จะดำเนินการให้ สุดท้ายกลุ่มขบวนการจะนำหลักฐานต่าง ๆ ตามระเบียบกรมการ

^{๖๔} พันตำรวจโท กรวัชร ปานประภากร. <http://www.bangkokbiznews.com/news/detail/770231>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๒๐ ตุลาคม ๒๕๖๐.

^{๖๕} ระเบียบกระทรวงพาณิชย์ว่าด้วยการอนุญาตให้นำรถยนต์ที่ใช้แล้วเข้ามาในราชอาณาจักร พ.ศ.๒๕๔๙

ขนส่งทางบกไปจอดทะเบียนรถเป็นรถที่ประกอบขึ้นจากชิ้นส่วนอุปกรณ์รถเก่ากับกรมการขนส่งทางบกต่อไป^{๖๖}

ทั้งนี้ การหลีกเลี่ยงภาษีโดยแจ้งข้อมูลเท็จว่าเป็นรถจดทะเบียนนั้น มีทั้งแบบที่นำรถบรรทุกแยกเป็นชิ้นส่วน แล้วนำเข้าชิ้นส่วนแยกขึ้นเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร จากนั้นจึงนำชิ้นส่วนมาประกอบเป็นรถทั้งคัน แต่เมื่อตรวจสอบจะพบว่าหมายเลขเครื่องยนต์และหมายเลขตัวถังเป็นหมายเลขของรถยนต์สำเร็จรูปที่ออกมาจากโรงงานผลิตซึ่งชี้ชัดว่าเป็นรถคันเดียวกันมาก่อน ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น และยังพบว่ามีรูปแบบของการนำรถยนต์สำเร็จรูปจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักรทั้งคัน แต่ขณะที่นำเข้ากลับทำการสำแดงรายการสินค้าเป็นอะไหล่หรือชิ้นส่วนรถยนต์เพื่อชำระภาษีอากร ตัวอย่างดังกรณีของบริษัทนำเข้ารถยนต์ในแวดวงของกลุ่มผู้นำเข้าอิสระ (เกรย์มาร์เก็ต) โดยบริษัทจะรับการสั่งซื้อจากลูกค้า จากนั้นนำเข้ารถพร้อมทั้งประสานกับบริษัทที่ทำธุรกิจจดทะเบียนรถยนต์ ซึ่งบริษัทดังกล่าวจะทำหน้าที่ดำเนินการเรื่องการทำเอกสารรับรองว่ารถนี้เป็นรถจดทะเบียน ประสานกับเจ้าหน้าที่รัฐเพื่ออำนวยความสะดวก

อนึ่ง จากข้อมูลกรมสรรพสามิตระบุว่า รถที่มีเครื่องยนต์ไม่เกิน ๒,๘๐๐ ซีซี เสียภาษี ร้อยละ ๓๐ จากราคาประเมิน รถที่มีเครื่องยนต์เกิน ๒,๘๐๐ ซีซี เสียภาษีร้อยละ ๕๐ ของราคาประเมิน แต่หากนำเข้ารถบรรทุกทั้งคัน จะต้องเสียภาษี “รถนำเข้า” ถึงร้อยละ ๓๐๐ ของราคารถ

ส่วนการนำเข้ารถราคาแพงโดยการสำแดงราคาเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงอากร นั้นจะเป็นกรณีที่ผู้นำเข้าสำแดงราคาเท็จ ทั้งนี้อาจจะโดยการทำเอกสารแสดงราคาอันเป็นเท็จหรือปลอมให้มีราคาต่ำกว่าความเป็นจริง เพื่อแจ้งและแสดงต่อหน้าที่ผู้ทำพิธีการศุลกากร ซึ่งกรณีอาจขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ด้วยในการประเมินอากร

โดยลักษณะการกระทำผิดนั้นมีลักษณะเป็นกลุ่มขบวนการอันประกอบด้วยผู้ประกอบการ และเจ้าหน้าที่ของรัฐ ดังคำให้สัมภาษณ์ต่อสื่อมวลชนว่า “เราทำกันเป็นขบวนการ เป็นการสมรู้ร่วมคิดระหว่างผู้ซื้อ ผู้นำเข้า และเจ้าหน้าที่รัฐ ปัจจุบันบริษัทที่ทำธุรกิจลักษณะนี้มีรายใหญ่ ๆ อยู่ประมาณ ๒๐ ราย ซึ่งมักมีคนมีสืเข้าไปเกี่ยวข้อง บ้างก็เป็นทีปรึกษา บ้างก็เข้าไปถือหุ้น พวกนี้ก็จะใช้บาร์มีและคอนเนกชันในการเคลียร์เส้นทาง เคลียร์คดี แต่ก็มีบ้างเหมือนกันที่เข้าไปเป็นกรรมการเพื่อกินเงินเดือนหรือรับเบี้ยประชุมแต่ไม่ได้มีส่วนรู้เห็นในการกระทำที่ผิดกฎหมาย ถูกเอาชื่อไปอ้าง”^{๖๗}

สำหรับกรณีการนำเข้ารถบรรทุกหรือรถจดทะเบียนโดยสำแดงรายการสินค้ามิชอบเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากร คาดว่ามูลค่าความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการหลีกเลี่ยงภาษีโดยกลุ่ม

^{๖๖} การจัดการความรู้ เรื่อง เทคนิคการทำสำนวนการสอบสวนคดีพิเศษด้านเศรษฐกิจ กรณีการกระทำความผิดในการนำรถยนต์ใช้แล้วเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อจดทะเบียนเป็นรถยนต์จากอุปกรณ์ชิ้นส่วนเก่า (รถจดทะเบียน) สำนักปฏิบัติการคดีพิเศษภาค กรมสอบสวนคดีพิเศษ ประจำปี ๒๕๕๘

^{๖๗} DSI ชี้ “คนมีสื” อยู่เบื้องหลังนำเข้ารถบรรทุก ช่วยเคลียร์เส้นทาง-คดีความ!. <https://mgronline.com/specialscoop/detail/9600000047059>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๐ มกราคม ๒๕๖๑.

ผู้นำเข้าทั้ง ๒ กลุ่ม (กลุ่มผู้นำเข้ารถจดทะเบียน และกลุ่มผู้นำเข้าอิสระ) น่าจะมากกว่า ๑๐,๐๐๐ ล้านบาท และเป็นกรณีการทุจริตทั้งระบบ โดยร่วมกันกระทำในลักษณะของเครือข่ายกลุ่มอิทธิพลระหว่างผู้นำเข้ารถจดทะเบียน/กลุ่มผู้นำเข้าอิสระ (เกรย์มาร์เก็ต) กับเจ้าหน้าที่รัฐ

ทั้งนี้ จากกรณีตัวอย่างดังกล่าวจะเห็นได้ว่าการทุจริตภาษีมียุทธศาสตร์และรูปแบบการทุจริตที่มีความสลับซับซ้อน มีการนำวิทยาการและเทคโนโลยีใหม่ๆ มาประกอบการทุจริต โดยมีเอกสารที่เกี่ยวข้องจำนวนมาก และที่สำคัญ คือ มีการกระทำความผิดของกลุ่มอิทธิพลในลักษณะ “เครือข่าย” จนถึงลักษณะของ “องค์กรอาชญากรรม” ที่มีการทำงานร่วมกันอย่างเป็นระบบ ก่อให้เกิดความเสียหายต่อระบบภาษีของประเทศ ต่อรายได้ของแผ่นดิน และมีผลกระทบต่อการพัฒนาประเทศโดยรวม ซึ่งมีแนวโน้มว่าการทุจริตในลักษณะดังกล่าวจะมีความซับซ้อนและทวีความรุนแรงมากขึ้น อันจะก่อให้เกิดความเสียหายต่อประเทศมากยิ่งขึ้น หากรัฐไม่มีมาตรการป้องกันและปราบปรามการทุจริตคอร์รัปชันในลักษณะดังกล่าว ดังนั้น จึงควรศึกษาวิเคราะห์ให้เกิดองค์ความรู้ใหม่ เพื่อนำไปสู่การแสวงหามาตรการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีอากร และพัฒนาบุคลากรให้มีความรู้เท่าทันต่อการทุจริตตามลักษณะและรูปแบบดังกล่าวต่อไป

(๒) ฐานความผิด

การกระทำของกลุ่มขบวนการทุจริตภาษีศุลกากรการนำเข้ารถยนต์โดยกลุ่มอิทธิพลอย่างเป็นระบบในลักษณะดังกล่าว อาจเข้าข่ายเป็นความผิดในลักษณะต่าง ๆ ดังนี้

๑) ความผิดข้อหากระทำความหรือจัดหรือยอมให้ผู้อื่นกระทำความ หรือยื่น หรือจัดให้ผู้อื่นยื่นซึ่งใบขนสินค้า คำสำแดง ใบรับรอง บันทึก เรื่องราว หรือตราสารอย่างอื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในเรื่องใดๆ อันเกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัตินี้ หรืออันพระราชบัญญัตินี้บังคับให้กระทำนั้น เป็นความเท็จก็ดี เป็นความไม่บริบูรณ์ก็ดี หรือเป็นความชักพาให้ผิดหลงในรายการใดๆ ก็ดี หรือถ้าผู้ใดซึ่งพระราชบัญญัตินี้บังคับให้ตอบคำถามอันใดของพนักงานเจ้าหน้าที่มิได้ตอบคำถามอันนั้นโดยสัตย์จริงก็ดี หรือถ้าผู้ใดไม่ยอม หรือละเลยไม่ทำไม่รักษาไว้ซึ่งบันทึกเรื่องราว หรือทะเบียน หรือสมุดบัญชีหรือเอกสาร หรือตราสารอย่างอื่น ๆ ซึ่งพระราชบัญญัตินี้บังคับไว้ก็ดี หรือถ้าผู้ใดปลอมแปลงหรือใช้เมื่อปลอมแปลงแล้วซึ่งเอกสารบันทึกเรื่องราว หรือตราสารอย่างอื่นที่พระราชบัญญัตินี้บังคับไว้ให้ทำหรือที่ใช้ในกิจการใด ๆ เกี่ยวกับพระราชบัญญัตินี้ก็ดี หรือแก้ไขเอกสารบันทึกเรื่องราว หรือตราสารอย่างอื่นภายหลังที่ได้ออกไปแล้วในทางราชการก็ดี หรือปลอมดวงตรา ลายมือชื่อ ลายมือชื่อย่อ หรือเครื่องหมายอย่างอื่นของพนักงานกรมศุลกากรหรือซึ่งพนักงานกรมศุลกากรใช้เพื่อการอย่างใด ๆ อันเกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัตินี้ก็ดี ท่านว่าผู้นั้นมีความผิด ตามมาตรา ๙๙ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙

๒) ความผิดข้อหาพาหรือพาของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี หรือของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม หรือที่ยังมิได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้องเข้ามาในราชอาณาจักรไทยก็ดี หรือส่ง หรือพาของเช่นว่านี้ออกไปนอกพระราชอาณาจักรก็ดี หรือช่วยเหลือด้วยประการใด ๆ ในการนำของเช่นว่านี้เข้ามา หรือส่งออกไปก็ดี หรือย้ายถอนไป หรือช่วยเหลือให้ย้ายถอนไปซึ่งของดังกล่าวนั้น

จากเรือกำปั่น ท่าเทียบเรือ โรงเก็บสินค้า คลังสินค้า ที่มั่นคง หรือโรงเก็บของโดยไม่ได้รับอนุญาตก็ดี หรือให้ที่อาศัยเก็บ หรือเก็บ หรือซ่อนของเช่นว่านี้ หรือยอม หรือจัดให้ผู้อื่นทำการเช่นว่านั้นก็ดี หรือเกี่ยวข้องด้วยประการใด ๆ ในการขนหรือย้ายถอน หรือกระทำการอย่างใดแก่ของเช่นว่านั้นก็ดี หรือเกี่ยวข้องด้วยประการใด ๆ ในการหลีกเลี้ยง หรือพยายามหลีกเลี้ยงการเสียค่าภาษีศุลกากร หรือในการหลีกเลี้ยง หรือพยายามหลีกเลี้ยงบทกฎหมายและข้อจำกัดใด ๆ อันเกี่ยวแก่การนำของเข้า ส่งของออก ขนของขึ้น เก็บของในคลังสินค้า และการส่งมอบของโดยเจตนาจะฉ้อค่าภาษีของรัฐบาล ของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว ที่จะต้องเสียสำหรับของนั้น ๆ ก็ดี หรือหลีกเลี้ยงข้อห้าม หรือข้อจำกัดอันเกี่ยวแก่ของนั้นก็ดี ตามมาตรา ๒๗ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙

๓) ความผิดข้อหาผู้ใดช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสีย ซื้อ รับจำนำ หรือรับไว้โดยประการใดซึ่งของอันตนรู้ว่าเป็นของที่ยังมีได้เสียค่าภาษีหรือของต้องจำกัดหรือของ ต้องห้าม หรือที่เข้ามาในราชอาณาจักรโดยยังมีได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้องก็ดีหรือเป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี้ยงอากร ข้อจำกัดหรือข้อห้ามอันเกี่ยวแก่ของนั้นก็ดี ตามมาตรา ๒๗ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙

๔) ความผิดข้อหาปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติ หน้าที่โดยมิชอบ เพื่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด หรือปฏิบัติ หรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่ โดยทุจริตตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๑๕๗

๕) ความผิดมูลฐานคดีฟอกเงินกรณีความผิดเกี่ยวกับการลักลอบหนีศุลกากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒

(๓) การตรวจสอบ การป้องกัน และปราบปราม รวมทั้งการดำเนินคดี

จากการสืบสวนสอบสวนข้อมูลเชิงลึก พบว่า นอกจากกลุ่มผู้ประกอบการแล้วยังมีผู้มีอิทธิพลซึ่งเป็นกลุ่มเจ้าหน้าที่ของรัฐที่อยู่เบื้องหลังการนำเข้ารถหรูผิดกฎหมาย โดยมีเจ้าหน้าที่รัฐที่เกี่ยวข้องร่วมรู้เห็น แม้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องจะเร่งปราบปรามอย่างจริงจัง แต่บรรดาแก๊งนำเข้ารถหรูก็จะใช้บาร์มีและเชื่อมโยงความสัมพันธ์ (Connection) ในการจัดการอำนวยความสะดวกให้ตั้งแต่กระบวนการนำเข้ารถตลอดไปจนถึงการอำนวยความสะดวกหากมีประเด็นในเรื่องการตรวจสอบและคดีความผิดที่จะเกิดขึ้น ทั้งนี้ การนำเข้ารถหรูในลักษณะของรถจดประกอบเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีนับเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจที่สร้างความเสียหายให้แก่ประเทศชาติไม่ต่ำกว่าหมื่นล้านบาท ส่วนใหญ่เป็นรถยนต์ประเภทซูเปอร์คาร์ อาทิ เฟอร์รารี ปอร์เช่ จากัวร์ เมอร์เซเดส-เบนซ์ ลัมโบร์กินี เป็นต้น โดยมีลูกค้าเป้าหมายเป็นคนมีฐานะ ดารา หรือกลุ่มที่มีรสนิยมของหรู

ที่ผ่านมา แม้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องจะดำเนินการจับกุมและปราบปรามมาตลอด แต่ขบวนการดังกล่าวก็ยังคงดำเนินการอยู่อย่างต่อเนื่อง จนกรมสอบสวนคดีพิเศษได้รับเป็นคดีพิเศษและเข้าไปดำเนินการอย่างจริงจัง ซึ่งจากข้อมูล ณ ตุลาคม ๒๕๖๐ ระบุว่ามียอดรถจดประกอบที่กรมขนส่งทางบก/กรมศุลกากรส่งเรื่องให้กรมสอบสวนคดีพิเศษตรวจสอบกว่า ๗,๐๐๐ คัน ผลการตรวจสอบ พบว่า ปัจจุบันประเทศไทยมีบริษัทที่นำเข้ารถหรูเป็นร้อยบริษัท และมีจำนวน

ไม่น้อยที่ดำเนินการในลักษณะรจดประกอบเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร โดยพฤติกรรมส่วนใหญ่ นั้นจะแจ้ง (สำแดง) ว่าเป็นการนำชิ้นส่วนรถยนต์เก่าใช้แล้วเข้ามาในราชอาณาจักร โดยวิธีการนำชิ้นส่วนหรืออะไหล่รถเก่าเข้ามาเป็นส่วน ๆ ต่างหากจากกัน เช่น แยกรถเก่าใช้แล้วออกเป็นตัวถังรถและเครื่องยนต์ เป็นต้น เพื่อนำเข้ามาในลักษณะชิ้นส่วนหรืออะไหล่พร้อมสำแดงเพื่อประเมินเก็บอากรศุลกากรในพิกัดอัตราศุลกากรเป็นชิ้นส่วนอะไหล่รถยนต์ แล้วภายหลังจึงนำชิ้นส่วนดังกล่าวมาประกอบเป็นรถยนต์ขึ้นมาใหม่ในไทยในรูปแบบของรจดประกอบ เพื่อให้จ่ายภาษีในอัตราที่ต่ำลง ซึ่งทำให้ภาครัฐสูญเสียรายได้จำนวนมหาศาล กรมสอบสวนคดีพิเศษจึงจำเป็นต้องเร่งตรวจสอบและดำเนินคดีอย่างจริงจัง

สำหรับกรณีรถบรรทุกที่กรมสอบสวนคดีพิเศษดำเนินการนั้นมีอยู่ ๒ ส่วน คือ^{๖๘}

๑) ส่วนที่ดำเนินคดีรวม ๕๘ คดี คดีสิ้นสุดแล้ว ๖ คดี ส่วนอีก ๕๒ คดี อยู่ระหว่างรวบรวมพยานหลักฐานการสอบสวนเพื่อพิสูจน์ว่าเป็นรถที่นำเข้าถูกต้องตามกฎหมายหรือไม่

๒) ส่วนที่กำลังตรวจสอบ โดยได้รับข้อมูลจากกรมศุลกากรว่า ในช่วงปี พ.ศ. ๒๕๕๓ -๒๕๕๔ ประเทศไทยมีรถที่ประกอบขึ้นจากชิ้นส่วนอุปกรณ์รถเก่า (รจดประกอบ) กับกรมการขนส่งทางบกอยู่ ๗,๐๐๐ กว่าคัน แต่ไม่ชัดเจนว่า ในจำนวนทั้งหมดนี้เป็นรถที่ประกอบขึ้นจากชิ้นส่วนอุปกรณ์รถเก่าโดยแท้จริงทั้งหมดหรือไม่ ดังนั้น กรมสอบสวนคดีพิเศษจึงได้ดำเนินการตรวจสอบ โดยเชิญเจ้าของรถมาสอบถาม และตรวจสอบสภาพรถว่ามีความถูกต้องและตรงกับที่จดทะเบียนไว้จริงหรือไม่

สำหรับประเด็นการกระทำการทุจริต เจ้าหน้าที่ของรัฐมีความเกี่ยวข้องหรือไม่ นั้น จากการประชุมคณะกรรมการการกม.ครั้งที่ ๒๐/๒๕๕๕ เมื่อวันที่ ๑๒ มิถุนายน ๒๕๕๕ ได้พิจารณาศึกษากรณีที่สำนักงาน ป.ป.ท. มีการตรวจสอบรถยนต์นำเข้าจากประเทศอังกฤษ ซึ่งมีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรศุลกากร และกรณีที่มีเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรมีส่วนเกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าว ซึ่งพันตำรวจเอก ดุษฎี อารยวุฒิ เลขาธิการคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐ (ในขณะนั้น) ได้กล่าวรายงานสรุปความสำคัญดังนี้

จากการตรวจสอบรถยนต์ที่นำเข้าจากประเทศอังกฤษของคณะกรรมการ ป.ป.ท. พบว่า น่าจะมีการหลีกเลี่ยงภาษีจริง โดยการนำใบ Invoice ปลอม ซึ่งขณะนี้อยู่ระหว่างรวบรวมเอกสารและขอหลักฐานต่าง ๆ จากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น กรมศุลกากรและกรมการขนส่งทางบก นอกจากนั้น คณะกรรมการฯ ได้มอบเอกสารเพื่อเป็นข้อมูลให้แก่เลขาธิการ ป.ป.ท. เพื่อตรวจสอบข้อเท็จจริงด้วย^{๖๙}

^{๖๘} DSI ซี “คนมีสี” อยู่เบื้องหลังนำเข้ารถบรรทุก ช่วยเคลียร์เส้นทาง-คดีความ!. <https://mgronline.com/specialscoop/detail/9600000047059>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๐ มกราคม ๒๕๖๑.

^{๖๙} รายงานการประชุมคณะกรรมการการกม.ครั้งที่ ๒๐/๒๕๕๕ เมื่อวันที่ ๑๒ มิถุนายน ๒๕๕๕ ณ ห้องประชุมกรรมการฯ หมายเลข ๓๑๑ ชั้น ๓ อาคารรัฐสภา ๒

ต่อมาที่ประชุมคณะกรรมการ ป.ป.ช. ได้พิจารณาสำนวนราคาแพงหลีกเลี่ยงภาษีของสำนักงาน ป.ป.ท. ที่พบว่า มีข้าราชการระดับสูงและนักการเมืองอยู่เบื้องหลังคดีหลีกเลี่ยงภาษี คณะกรรมการ ป.ป.ช. เห็นว่าเป็นการกล่าวหาเจ้าหน้าที่กรมศุลกากร และเจ้าหน้าที่ระดับสูง รวมทั้งกระทบกับการสูญเสียรายได้ จึงใช้อำนาจตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๔๒ และที่แก้ไขเพิ่มเติม ให้สำนักงาน ป.ป.ท. โอนเรื่องให้คณะกรรมการ ป.ป.ช. ดำเนินการ ผลการตรวจสอบเบื้องต้น คณะกรรมการ ป.ป.ช. พบว่า มีเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรเกี่ยวข้องจำนวนมาก โดยมีชื่อผู้บริหารกรมศุลกากร อยู่ในบัญชีรายชื่อเจ้าหน้าที่ผู้มีพฤติการณ์ใช้อำนาจโดยมิชอบ เรียกรับค่าตอบแทนการนำเข้ารถยนต์จากต่างประเทศผิดกฎหมาย รวมถึงการสำแดงราคาสินค้าเพื่อประเมินภาษีที่ต่ำกว่าความเป็นจริง^{๗๐}

๔.๒.๔ วิเคราะห์กรณีศึกษาการทุจริตภาษีศุลกากรโดยกลุ่มอิทธิพล

การทุจริตภาษีศุลกากรการนำเข้ารถยนต์โดยกลุ่มอิทธิพลอย่างเป็นระบบ ไม่ว่าจะเป็นกรณีการนำเข้ารถยนต์หรือรถจักรยานยนต์โดยสำแดงรายการสินค้ามิชอบเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากร หรือกรณีการนำเข้ารถราคาแพงโดยการสำแดงเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงอากร จากกรณีศึกษาการทุจริตภาษีศุลกากรดังกล่าวนี้ พบว่า กลุ่มผู้กระทำความผิดมีความเกี่ยวข้องกันในลักษณะเชื่อมโยงกันเป็นเครือข่ายหลายกลุ่ม มีความร่วมมือกันทำงาน และมีการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์กันในลักษณะที่คล้ายกัน ดังรายละเอียดต่อไปนี้

(๑) ลักษณะความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือของกลุ่มอิทธิพล

การทุจริตภาษีอากรโดยกลุ่มอิทธิพลร่วมกันกระทำการเป็นเครือข่ายนั้น หากจะพิจารณาถึงขั้นตอนกระบวนการในการดำเนินการแล้ว สามารถพิจารณาความสัมพันธ์ของบุคคล กลุ่มบุคคล และนิติบุคคลในขบวนการ ซึ่งผู้ที่กระทำการทุจริตอาจมีความเกี่ยวข้องไม่ว่าจะในส่วนใดส่วนหนึ่งของกระบวนการ ซึ่งสามารถพิจารณาหน่วยงานหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการทั้งหมดเป็น ๒ ส่วน ดังนี้^{๗๑}

๑) หน่วยงานของรัฐ และเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย

๑. สำนักงานศุลกากรพื้นที่ กรมศุลกากร กระทรวงการคลัง – เจ้าหน้าที่ศุลกากร นับตั้งแต่พนักงานวิชาการศุลกากรชำนาญการ จนถึงรองอธิบดีกรมศุลกากร
๒. สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ กรมสรรพสามิต กระทรวงการคลัง – เจ้าหน้าที่สรรพสามิต
๓. สถาบันยานยนต์ (องค์กรอิสระ) – นักวิชาการมาตรฐาน

^{๗๐} ชื่ออธิบดีกรมศุลฯ ติดอยู่ในบัญชีสอบคดีหลีกเลี่ยงภาษีนำเข้ารถยนต์ ป.ป.ช., https://www.isranews.org/component/content/article/76-investigate/investigate-private-crime/24896-car_24896.html, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๑ ตุลาคม ๒๕๖๐.

^{๗๑} สุรวุฒิ รังไสย. คดีเกี่ยวกับการลักลอบขนสินค้าผิดกฎหมาย: กรณีรถยนต์จัดประกอบ. โครงการ เรื่อง “การวิเคราะห์รูปแบบการกระทำความผิดและสร้างมาตรฐานการสืบสวนสอบสวนคดีพิเศษ” กรุงเทพฯ: กรมสอบสวนคดีพิเศษ, ๒๕๕๗.

๔. สำนักงานขนส่งพื้นที่ กรมขนส่งทางบก กระทรวงคมนาคม – นายช่าง
กรมการขนส่ง และเจ้าหน้าที่กรมการขนส่ง

๒) ผู้ประกอบการภาคเอกชน และบุคคลที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย

๑. บริษัทต่างประเทศผู้ส่งออกอุปกรณ์ชิ้นส่วนรถยนต์
๒. บริษัทผู้นำเข้าอุปกรณ์ชิ้นส่วนรถยนต์
๓. บริษัทผู้จำหน่ายอุปกรณ์ชิ้นส่วนรถยนต์
๔. บริษัท หรือผู้ซื้ออุปกรณ์ชิ้นส่วนรถยนต์
๕. ผู้ประกอบอุตสาหกรรม
๖. บริษัทติดตั้งและรับรองส่วนควบและเครื่องอุปกรณ์ก๊าซปิโตรเลียม

เหลว

๗. วิศวกรผู้ตรวจและทดสอบ ความปลอดภัยในการติดตั้งแก๊ส
๘. วิศวกรรับรองสภาพความมั่นคงแข็งแรง
๙. ผู้ค้าปลีก ผู้ส่งประกอบรถยนต์จากอุปกรณ์ชิ้นส่วนเก่า
๑๐. ลูกค้าทั่วไป พยาน ผู้ต้องสงสัย และผู้ต้องหา

(๒) ลักษณะการทำงานและการแลกเปลี่ยนข้อมูลของกลุ่มอิทธิพล

๑. กลุ่มผู้ประกอบการที่กระทำการทุจริตภาษีศุลกากรการนำเข้ารถยนต์โดย
กลุ่มอิทธิพลอย่างเป็นระบบ ไม่ว่าจะเป็นกรณีการนำเข้ารถบรรทุกหรือรถจตุรถประกอบโดยสำแดง
รายการสินค้ามิชอบเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากร หรือกรณีการนำเข้ารถราคาแพงโดยการสำแดง
เท็จเพื่อหลีกเลี่ยงอากรนั้น ผู้ประกอบการรายใดรายหนึ่งหรือผู้ใดผู้หนึ่งจะไม่สามารถกระทำ
ความผิดได้เพียงผู้ประกอบการรายเดียวหรือผู้เดียวได้ แต่จะต้องดำเนินการเป็นกลุ่มขบวนการโดย
การแบ่งหน้าที่กันทำไม่ว่าจะเป็นการร่วมมือแบ่งงานกันทำในขั้นตอนของผู้ประกอบการ
ดังกล่าวด้วยตนเอง หรือเป็นกรณีที่ผู้ประกอบการภาคเอกชนร่วมมือและแบ่งงานกันทำกับ
หน่วยงานภาครัฐและเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ เนื่องจากการกระทำความผิดนั้นมีหลายขั้นตอน
และเกี่ยวพันกันกับหลายภาคส่วนทั้งภาครัฐและเอกชนอื่น ๆ ดังนั้นการกระทำความผิดไม่ว่าจะ
ในภาคส่วนต่างๆ หรือขั้นตอนต่าง ๆ นั้น หากเจ้าหน้าที่รัฐ หรือผู้ประกอบการที่เกี่ยวข้องราย
อื่น มีการดำเนินการตามกฎหมายอย่างเคร่งครัด ไม่ให้ความสะดวกหรือร่วมมือด้วยแล้ว การ
กระทำความผิดจะไม่สามารถหรือมีโอกาสน้อยมากที่จะกระทำความผิดโดยไม่ถูกตรวจสอบพบ

๒. ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกลุ่มผู้มีอิทธิพลนั้น ข้อมูลเกี่ยวกับ
ช่องว่างทางกฎหมาย หรือกฎระเบียบแนวทางการปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งช่องว่างในการใช้
ดุลพินิจต่าง ๆ ของเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติตามกฎหมายนั้น จะเป็นประโยชน์ในการกระทำผิด
เกี่ยวกับการทุจริตภาษีศุลกากรได้ทั้งสิ้น ดังนั้นการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกันไม่ว่าจะเป็นการ
แลกเปลี่ยนข้อมูลในกลุ่มผู้ประกอบการภาคเอกชนเอง หรือระหว่างผู้ประกอบการภาคเอกชนและ
หน่วยงานภาครัฐและเจ้าหน้าที่รัฐที่เกี่ยวข้องเป็นความจำเป็น ทั้งนี้เพื่อให้ภาคเอกชนรู้ถึงแนวทาง
ปฏิบัติ หรือวิธีการดำเนินงานเพื่อให้สามารถกระทำความผิดได้ และหน่วยงานภาครัฐหรือ

เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานของรัฐก็จะสามารถดำเนินการให้สอดคล้องโดยใช้ช่องว่างในแนวทางการปฏิบัติหน้าที่ หรือข้อกฎหมายเพื่อเอื้อประโยชน์ให้กับผู้ประกอบการได้ด้วย

(๓) ลักษณะการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ของกลุ่มอิทธิพล

๑. การแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ระหว่างกลุ่มผู้มีอิทธิพลในการทุจริตภาวศุลการการนำเข้ารถยนต์โดยกลุ่มอิทธิพลอย่างเป็นระบบนั้น ที่เห็นได้ชัดเจนจะเป็นผลประโยชน์ในทางทรัพย์สิน เช่น กรณีที่เจ้าหน้าที่ของรัฐสั่งการให้คืนอากรที่เคยประเมินให้เป็นรายได้แผ่นดินแล้วให้แก่บริษัทเอกชนที่มาขอคืนโดยไม่ชอบ เป็นต้น

๒. ตามที่กล่าวไว้ในหัวข้อ (๒) ลักษณะการทำงานและการแลกเปลี่ยนข้อมูลของกลุ่มอิทธิพลนั้น เนื่องจากกลุ่มอิทธิพลจะต้องมีการแบ่งหน้าที่และแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกันไม่ว่าจะในภาคผู้ประกอบการเองหรือภาควงงานของรัฐก็ตาม ดังนั้น การทุจริตภาวศุลการการนำเข้ารถยนต์โดยกลุ่มอิทธิพลอย่างเป็นระบบจะต้องมีการเอื้อตำแหน่งในแก่เจ้าหน้าที่รัฐที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้เจ้าหน้าที่รัฐผู้นั้นสามารถเอื้อประโยชน์ให้กับกลุ่มผู้ประกอบการได้ แต่ในการศึกษานี้ยังไม่พบข้อมูลในการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ในลักษณะนี้ที่ชัดเจน

๔.๓ การสังเคราะห์รูปแบบการทุจริตภาวศุลการค่าเพิ่มและภาวศุลการในประเทศไทย

จากการศึกษาในบทที่ ๑ - บทที่ ๓ พบว่าประเภทของการทุจริตคอร์รัปชันที่สำคัญซึ่งมีความเกี่ยวข้องกัน มี ๓ ประเภท คือ “การทุจริตคอร์รัปชันตามระบบ” (Systemic Corruption) “การทุจริตคอร์รัปชันเชิงโครงสร้าง” (Structural Corruption) และ “การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ” (Organized Corruption) ซึ่งมีความสัมพันธ์กัน คือ มีกลุ่มอิทธิพล (Influential Groups) ได้แก่ นักการเมือง ข้าราชการ และผู้ประกอบการหรือผู้กระทำความผิดเป็นผู้ประกอบการแต่ไม่ได้ประกอบการจริง เป็นผู้กระทำการ (Actor) แต่มีรูปแบบหรือลักษณะของการกระทำที่แตกต่างกัน และซ้อนทับกันในบางกิจกรรม

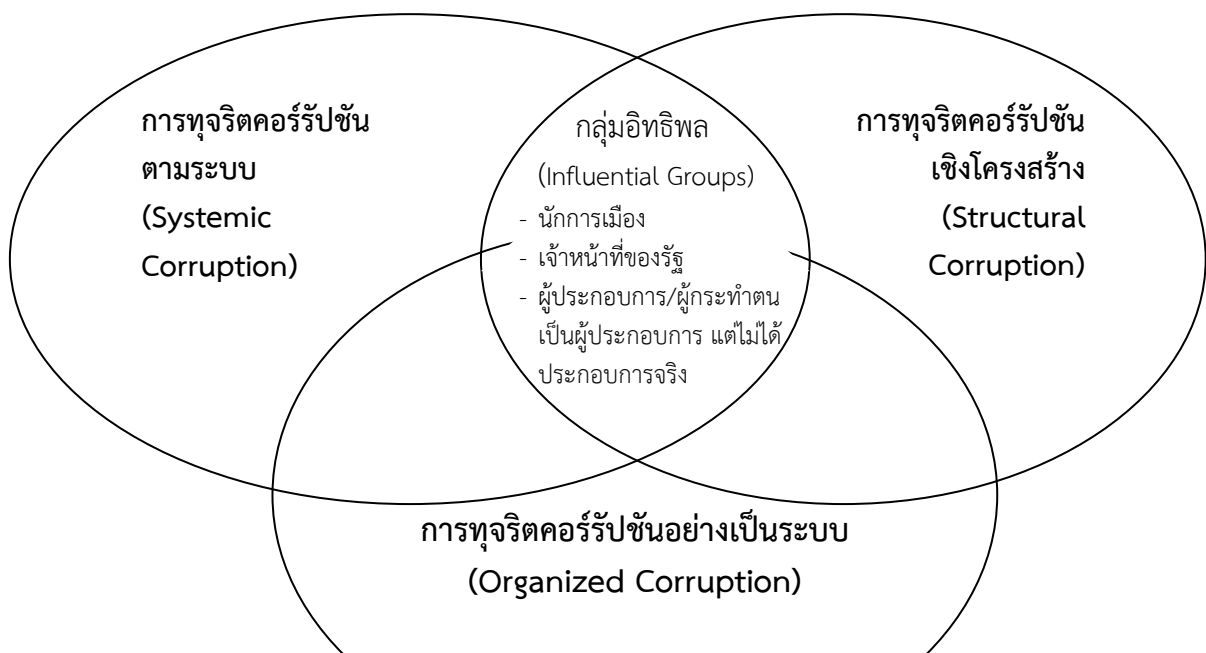
สำหรับการวิจัยนี้ เป็นการศึกษาของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption) จำแนกตามภาคเศรษฐกิจ: กรณีศึกษาการทุจริตภาวศุลการค่าเพิ่มและภาวศุลการในประเทศไทย ซึ่งยังไม่มีข้อมูลที่ชัดเจนถึงการเข้ามากระทำการทุจริตของนักการเมืองในประเภทของการทุจริตคอร์รัปชันตามระบบ (Systemic Corruption) และการทุจริตคอร์รัปชันเชิงโครงสร้าง (Structural Corruption) แต่พบว่ามีพฤติกรรมเชื่อมโยงในลักษณะการใช้อิทธิพล (แฝง) หรือแทรกแซงการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ของรัฐบางประการ ตามประเภทการทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption)

ทั้งนี้ สามารถแสดงความเชื่อมโยงของ “การทุจริตคอร์รัปชันตามระบบ” (Systemic Corruption) “การทุจริตคอร์รัปชันเชิงโครงสร้าง” (Structural Corruption) และ “การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ” (Organized corruption) ดังภาพต่อไปนี้

การคอร์รัปชันที่เกี่ยวข้องกับบุคคลจำนวนมาก และหลายฝ่าย ที่สมคบหรือรวมกันกระทำ ภายในหน่วยงานของรัฐ หรือมีการชักนำให้เกิด การทุจริตตามระบบที่มีการวางแผนไว้ โดย กำหนดเป็นนโยบายที่แถลงต่อรัฐสภา/นโยบาย ที่มอบให้กับข้าราชการ ซึ่งผลของนโยบาย เช่นวานั้นจะกลายเป็นการคอร์รัปชันที่ถูกต้อง ตามกฎหมาย (Legalized corruption) และ กฎหมายไม่สามารถเอาผิดได้โดยง่าย ฯลฯ

การทุจริตที่มีกระบวนการดำเนินการด้วยความ รอบคอบ มีการจัดเตรียมอย่างเป็นระบบ มีบุคคลที่เกี่ยวข้องของสนับสนุนหลายฝ่าย:-

- การทับซ้อนของผลประโยชน์ (Conflict of Interest)
- การใช้ช่องทางตามกระบวนการขั้นตอนที่ กฎหมายกำหนด เจาะจงให้บุคคล นิติบุคคล หรือ กลุ่มนิติบุคคล ที่ฝ่ายการเมือง/หน่วยงาน เจาของโครงการได้รับงาน/สัมปทาน ฯลฯ



“การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ” (Organized Corruption) เป็นการทุจริตโดยบุคคลหลายฝ่ายซึ่งมีความสัมพันธ์เชิงอุปถัมภ์ร่วมกันเป็นหมู่คณะ ที่อาจมีการพัฒนาสัมพันธ์เป็นองค์กรที่มุ่งกระทำการทุจริต หรืออาจเริ่มจากการก่อตั้งขึ้นเพื่อการจัดการให้มีการทุจริตในลักษณะองค์กรอย่างเป็นระบบ นับตั้งแต่การวางแผนงาน วางแผนคน มีการแบ่งงานกัน มีเครือข่ายเชื่อมโยง มีความร่วมมือกัน รวมทั้งมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลและการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ในลักษณะเช่นเดียวกับองค์กรอาชญากรรม (Organized Crime) แต่เป็นองค์กรอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ (Economic Crime) ที่มีเป้าหมายในการกระทำการทุจริตภาษี (ซึ่งในการวิจัยครั้งนี้เป็นกรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย)

ภาพที่ ๔.๔ ความเชื่อมโยงของ “การทุจริตคอร์รัปชันตามระบบ” (Systemic Corruption) การทุจริตคอร์รัปชันเชิงโครงสร้าง” (Structural Corruption) และ “การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ” (Organized Corruption)

จากกรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทยข้างต้นนั้น สามารถสังเคราะห์รูปแบบของการทุจริต เพื่อนำไปสู่การอธิบายตัวแบบ (Model) ตามนิยามของ “การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ” ต่อไป โดยมีรายละเอียดดังนี้

ตารางที่ ๔.๒ ผลการสังเคราะห์รูปแบบของการทุจริตคอร์รัปชันโดยกลุ่มอิทธิพลอย่างเป็นระบบ
กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย

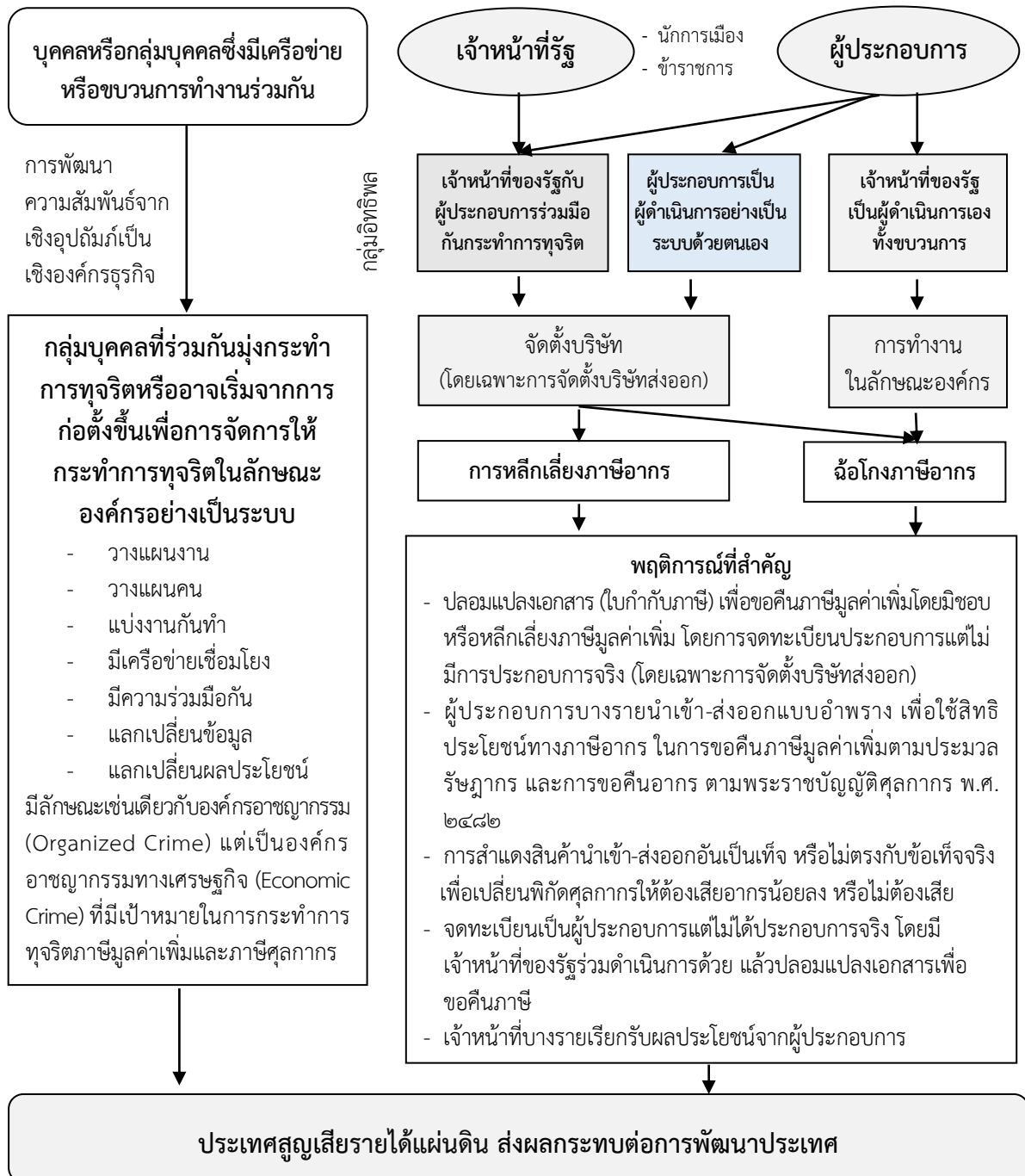
รูปแบบ	พฤติกรรมที่สำคัญ	ข้อสังเกต ปัญหา/ช่องว่างที่สำคัญ	ลักษณะ	
			หลีกเลี่ยง ภาษี อากร	ฉ้อโกง ภาษี อากร
กรณีเจ้าหน้าที่ของรัฐ กับผู้ประกอบการ ร่วมมือกันกระทำการ ทุจริต	กรณีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม - การปลอมแปลงเอกสาร (ใบกำกับภาษี) เพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยมิชอบ หรือหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการจดทะเบียนประกอบการ แต่ไม่มีการประกอบการจริง (โดยเฉพาะการจัดตั้งบริษัทส่งออก) - การตั้งราคาสินค้าและบริการที่สูงเกินจริงเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นจำนวนมาก	- เป็นกรณีที่พบได้มากที่สุด/มีมูลค่าความเสียหายสูง - เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องบางรายใช้อำนาจหน้าที่ช่วยอำนวยความสะดวกแก่ผู้ประกอบการ/ละเลยต่อการตรวจสอบหรือสอบย้อนตามระเบียบขั้นตอนที่กำหนดอย่างจริงจัง เนื่องจากการได้รับการสั่งการจากผู้มีอำนาจ/อิทธิพล/ผู้บังคับบัญชาที่สูงกว่า และ/หรือเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องอาจได้รับผลประโยชน์จากผู้ประกอบการด้วย - กฎหมายเปิดช่องให้เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลพินิจในการอนุมัติ อนุญาต กำหนดหรือเรียกเก็บภาษีอากร - การนำระบบเทคโนโลยีสารสนเทศมาสนับสนุนการตรวจสอบ และการแลกเปลี่ยนข้อมูลสารสนเทศการตรวจสอบระหว่างหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควรจะเป็น	✓	✓
	กรณีการทุจริตภาษีศุลกากร - ผู้ประกอบการบางรายนำเข้า-ส่งออกแบบอำพราง เพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ในการขอคืนอากรนำเข้า-ส่งออกสินค้า ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๔๘๒ - การสำแดงสินค้านำเข้า-ส่งออก อันเป็นเท็จ หรือไม่ตรงกับข้อเท็จจริง เพื่อเปลี่ยนพิกัดศุลกากรให้ต้องเสียอากรน้อยลง หรือไม่ต้องเสีย		✓	✓

ตารางที่ ๔.๒ (ต่อ)

รูปแบบ	พฤติกรรมที่สำคัญ	ข้อสังเกต ปัญหา/ช่องโหว่ที่สำคัญ	ลักษณะ	
			หลีกเลี่ยง ภาษี อากร	ฉ้อโกง ภาษี อากร
กรณีผู้ประกอบการ เป็นผู้ดำเนินการ อย่างเป็นระบบด้วย ตนเอง	กรณีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม และ ภาษีศุลกากร จะมีพฤติกรรมที่สำคัญ 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 พฤติกรรมที่สำคัญ ดังนี้ - การกระทำตนเป็นผู้ประกอบการ แต่ไม่ได้ประกอบการจริง โดย เจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นผู้ดำเนินการเอง ทั้งขบวนการ โดยอยู่เบื้องหลัง แล้ว ปลอมแปลงเอกสารเพื่อขอคืน ภาษีมูลค่าเพิ่ม - เจ้าหน้าที่บางรายเรียกรับ ผลประโยชน์จากผู้ประกอบการเพื่อ แลกกับการเสียภาษีอากรน้อยกว่าที่ ควรจะเป็น หรือเพื่ออำนวยความสะดวก สะดวกในกระบวนการนำเข้า- ส่งออกสินค้า	- เป็นกรณีที่พบได้น้อย /มี มูลค่าความเสียหาย ไม่มากนัก เนื่องจากมี ภาครัฐมีมาตรการป้องกัน ตรวจสอบ และลงโทษที่ เข้มงวด รวมทั้งความก้าวหน้า ทางเทคโนโลยีที่ทำให้สามารถ ติดตามตรวจสอบกรณีการ เปิดกิจการอำพรางได้โดยง่าย - กฎหมายเปิดช่องให้ เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลพินิจ ในการอนุมัติ อนุญาต กำหนด หรือเรียกเก็บภาษีอากร		✓

จากผลการสังเคราะห์ พบว่า รูปแบบการทุจริตที่สำคัญและมีมูลค่าความเสียหายสูง คือ “กรณีเจ้าหน้าที่ของรัฐกับผู้ประกอบการร่วมมือกันกระทำการทุจริต” ซึ่งสาเหตุของปัญหาที่สำคัญมาจากเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องขาดจรรยาบรรณ และความซื่อตรงต่อการปฏิบัติหน้าที่ และหรือถูกกดดันจากผู้ที่มีอำนาจหรืออิทธิพลเหนือตนให้ต้องกระทำการทุจริต รวมทั้งกฎหมายเปิดช่องให้เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลพินิจในการอนุมัติ อนุญาต กำหนด หรือเรียกเก็บภาษีอากร ตลอดจนการนำระบบเทคโนโลยีสารสนเทศมาสนับสนุนการตรวจสอบระบบภาษีระหว่างหน่วยงานที่เกี่ยวข้องยังไม่มีประสิทธิภาพอย่างที่ดีควรจะเป็น

ทั้งนี้ จากผลการสังเคราะห์รูปแบบของการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย สามารถอธิบายตัวแบบ (Model) ตามนิยามของ “การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ” (Organized Corruption) ได้ ตามภาพต่อไปนี้



ภาพที่ ๔.๕ ตัวแบบ (Model) กลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบกรณีศึกษาภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย

๔.๔ สรุป

จากกรณีศึกษาการทุจริตภาวามูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทยที่กล่าวแล้วข้างต้นพบว่า เป็นการทุจริตคอร์รัปชันกลุ่มอิทธิพลซึ่งกระทำการอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption) โดยมีรูปแบบของการทุจริตร่วมที่สำคัญเรียงตามลำดับได้ ดังนี้

(๑) กรณีเจ้าหน้าที่ของรัฐกับผู้ประกอบการหรือผู้ที่กระทำตนเป็นผู้ประกอบการ แต่ไม่ได้ประกอบการจริงร่วมมือกันกระทำการทุจริต จากกรณีศึกษาที่นำมาเป็นตัวอย่างนี้พบได้มากที่สุด โดยมีลักษณะของการทุจริตที่กระทำกันอย่างเป็นระบบเป็นสำคัญ มีกลุ่มเครือข่ายเชื่อมโยงกัน มีการแบ่งหน้าที่กัน และแบ่งผลประโยชน์ซึ่งกันและกัน โดยเจ้าหน้าที่ของรัฐใช้อำนาจหน้าที่ หรือใช้ดุลพินิจในการอำนวยความสะดวกหรือเอื้อประโยชน์ให้แก่ผู้ประกอบการบางรายหรือบุคคลที่กระทำตนเป็นผู้ประกอบการแต่ไม่ได้ประกอบการจริง เพื่อแสวงหาประโยชน์ทางภาษีโดยมิชอบ ซึ่งในหลายกรณีมีบริษัทหรือบุคคลต่างชาติเข้ามาเกี่ยวข้องด้วย ทำให้ยากต่อการรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อเอาผิดกับผู้ที่เกี่ยวข้อง เช่น กลุ่มบริษัทผู้ขายสินค้ามีการออกไปกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายให้กับกลุ่มผู้ซื้อสินค้ามูลค่าเพิ่มโดยมีเจ้าหน้าที่ของรัฐรู้เห็นหรือเกี่ยวข้องด้วย กรณีการนำเข้ารถบรรทุกหรือรถจดทะเบียนโดยสำแดงรายการสินค้ามิชอบเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี กรณีการสำแดงเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรของบริษัทรถยนต์ เป็นต้น รวมถึงกรณีที่เจ้าหน้าที่ของรัฐในหน่วยงานจัดเก็บภาษีบางส่วนเป็นที่ปรึกษาหรือให้คำแนะนำทางภาษีแก่ผู้ประกอบการหรือสำนักงานบัญชีทั้งโดยชัดแจ้งและในทางลับเพื่อช่วยให้ผู้ประกอบการหลบเลี่ยงภาษีได้โดยวิธีการที่ถูกต้องตามกฎหมาย แต่ก็อาจมีการชี้ช่องว่างทางกฎหมายหรือขั้นตอนในระบบภาษีให้ผู้ประกอบการสามารถหลีกเลี่ยงภาษีได้ทำให้รัฐจัดเก็บรายได้ได้น้อยลง

(๒) กรณีผู้ประกอบการเป็นผู้ดำเนินการอย่างเป็นระบบด้วยตนเอง เป็นกรณีตัวอย่างที่พบได้มากในลำดับรองลงมา โดยส่วนใหญ่จะเป็นกรณีการปลอมเอกสารหรือสำแดงเอกสารอันเป็นเท็จเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือสำแดงเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากร แต่กรณีนี้มักจะพบว่ามีเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานรัฐในหน่วยจัดเก็บภาษีเข้ามาเกี่ยวข้องด้วย แต่หากเป็นกรณีที่ไม่มีเจ้าหน้าที่ของรัฐในหน่วยจัดเก็บภาษีรู้เห็นหรือร่วมในกระบวนการทุจริตด้วย ก็มักจะถูกรวบพบการทุจริตและถูกจับกุมดำเนินคดีได้ในที่สุด

(๓) กรณีเจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นผู้ดำเนินการเองทั้งขบวนการ จากกรณีศึกษาพบกรณีดังกล่าวมีน้อย เนื่องจากภาครัฐมีมาตรการป้องกัน ตรวจสอบ และลงโทษที่เข้มงวด เช่น การนำเทคโนโลยีสารสนเทศเข้ามาสนับสนุนการดำเนินงานในกระบวนการจัดเก็บภาษีเพื่อลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ แต่อย่างไรก็ตาม ยังมีเหตุอันควรเชื่อได้ว่ามีเจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเรียกรับผลประโยชน์จากผู้ประกอบการเพื่อแลกกับการเสียภาษีอากรน้อยกว่าที่ควรจะเป็น หรือเพื่ออำนวยความสะดวกในกระบวนการนำเข้า - ส่งออกสินค้า แต่โดยส่วนใหญ่กรณีนี้จะมีมูลค่าความเสียหายไม่มากนัก เมื่อเปรียบเทียบกับสองกรณีข้างต้น

ทั้งนี้ การทุจริตภาษีอากรดังที่กล่าวมา สามารถจำแนกได้ ๒ ลักษณะสำคัญ คือ (๑) การหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Evasion) และ (๒) การฉ้อโกงภาษีอากรซึ่งส่วนใหญ่เป็นการขอลดภาษีอากร อันเป็นเท็จทั้งกรณีและผู้กระทำความผิดมีหรือไม่มีภาษีต้องชำระ โดยการทุจริตภาษีอากรทั้งสอง ลักษณะดังกล่าว ผู้กระทำความผิดอาจกระทำการทุจริตในลักษณะองค์กรอย่างเป็นระบบ นับตั้งแต่ การวางแผนงาน วางแผนคน มีการแบ่งงานกัน มีเครือข่ายเชื่อมโยง มีความร่วมมือกัน รวมทั้งมี การแลกเปลี่ยนข้อมูลและการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ ซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกับองค์กร อาชญากรรม (Organized Crime) แต่เป็นองค์กรอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ (Economic Crime) โดยผู้กระทำการ (Actor) ในองค์กรดังกล่าวจะมีความสัมพันธ์ในเชิงอุปถัมภ์ระหว่างบุคคลหรือกลุ่ม บุคคล ได้แก่ (๑) กลุ่มนักการเมือง (๒) กลุ่มเจ้าหน้าที่ของรัฐ และ (๓) กลุ่มผู้ประกอบการ หรือ กลุ่มบุคคลที่กระทำตนเป็นผู้ประกอบการแต่ไม่ได้ประกอบการจริง เพื่อแสวงหาประโยชน์ทางภาษี และยังมีลักษณะความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือของกลุ่มอิทธิพล ในลักษณะอื่น ๆ ซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีอากรอย่างเป็นระบบ โดยกลุ่มนักการเมืองหรือผู้ที่เข้ามาเป็นเจ้าหน้าที่ของ รัฐในตำแหน่งทางการเมืองที่ผ่านมานั้น ยังไม่ปรากฏข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตอย่าง ชัดเจน แต่พบว่า มีพฤติการณ์เชื่อมโยงในลักษณะการใช้อิทธิพล (แฝง) หรือแทรกแซงการ ปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ของรัฐบางประการ

บทที่ ๕

วิเคราะห์กลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร ในประเทศไทยอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption)

จากการศึกษาและประมวลข้อมูลจากเอกสารทางวิชาการที่เกี่ยวข้อง การสัมภาษณ์ และการประชุมกลุ่มย่อย (Focus group) ตามขอบเขตและวิธีการศึกษาวิจัยดังกล่าวแล้วใน บทที่ ๑ ได้ข้อค้นพบเกี่ยวกับกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทยอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption) ตามวัตถุประสงค์ของการวิจัยนี้ ประกอบด้วย ๕.๑ ความหมาย องค์ประกอบ และรูปแบบของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตอย่างเป็นระบบ ๕.๒ ลักษณะความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือของกลุ่มอิทธิพล ๕.๓ ลักษณะการทำงาน การแลกเปลี่ยนข้อมูลและการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ ๕.๔ ปัญหาหรือปัจจัยที่ก่อให้เกิดโอกาสหรือช่องทางการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร ๕.๕ แนวทางการพัฒนากลไกในการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร และ ๕.๖ สรุป ดังรายละเอียดต่อไป

๕.๑ ความหมาย องค์ประกอบ และรูปแบบของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตอย่างเป็นระบบ

คณะผู้วิจัยสามารถอธิบายความหมาย องค์ประกอบ และรูปแบบของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทยอย่างเป็นระบบได้^๑ ดังนี้

๕.๑.๑ ความหมายของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ

จากรายงานการประชุมสัมมนากลุ่มย่อย เรื่อง “การศึกษากลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (organized corruption) จำแนกตามภาคเศรษฐกิจ: กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร” ครั้งที่ ๑ เมื่อวันที่ ๒๕ เมษายน ๒๕๖๐ ผู้ทรงคุณวุฒิ/ผู้แทนหน่วยงานส่วนใหญ่มองเห็นว่า “กลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ” หมายถึง บุคคลหลายฝ่ายร่วมกัน ซึ่งสามารถใช้อำนาจหน้าที่ของตนหรือบุคคลอื่น เพื่อสร้างกระบวนการให้ได้มาซึ่งประโยชน์ทางภาษีอากรที่

^๑ รายงานการประชุมสัมมนากลุ่มย่อย (Focus group) เรื่อง “การศึกษากลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (organized corruption) จำแนกตามภาคเศรษฐกิจ: กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร” ครั้งที่ ๑ เมื่อวันที่ ๒๕ เมษายน ๒๕๖๐ เวลา ๐๙.๐๐ – ๑๔.๓๐ น. ณ ห้องประชุมบีบี ๒๐๕ ชั้น ๒ โรงแรมเซ็นทรา บาย เซ็นทารา ศูนย์ราชการ แจ้งวัฒนะ กรุงเทพมหานคร

ไม่ควรได้^๒ ซึ่งเป็นความหมายในเชิงสมาชิกหรือจำนวนบุคคล และความหมายของการกระทำเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์ทางภาษีที่ไม่ควรได้

นอกจากนั้น ผู้ทรงคุณวุฒิ/ผู้แทนหน่วยงานยังได้ให้มุมมองเพิ่มเติมในเชิงความสัมพันธ์ของกลุ่มอิทธิพลซึ่งจะเป็นมิติที่กว้างกว่า กล่าวคือ กลุ่มอิทธิพล หมายถึง กลุ่มบุคคลที่แสวงหาประโยชน์ที่มีควรได้โดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือใช้อิทธิพลหรือความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะเจ้าหน้าที่รัฐ นักการเมือง นักธุรกิจ หรือโดยประการอื่น เพื่อหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีของรัฐ^๓ และยังได้ให้นิยามความหมายของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีอากรไว้เป็นการเฉพาะเจาะจงว่า หมายถึง กลุ่มอาชญากรผู้กระทำความผิดอาชญากรรมในทางภาษีอากร^๔

ทั้งนี้ ช่องว่างทางกฎหมายและเจ้าหน้าที่ของหน่วยจัดเก็บภาษีเป็นกลไกสำคัญที่กลุ่มอิทธิพลใช้เพื่อนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร โดยส่วนใหญ่จะประกอบด้วยผู้มีอิทธิพลที่กระทำเป็นขบวนการ เริ่มจากการศึกษาช่องทางในการกระทำความผิดที่มีลักษณะเป็นขบวนการตั้งแต่ผู้ประกอบการ หรือบุคคลที่กระทำตนเป็นผู้ประกอบการแต่ไม่ได้ประกอบการจริง จนถึงเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้อง โดยอาศัยความร่วมมือระหว่างกันและช่องว่างทางด้านกฎหมายและระเบียบ/ขั้นตอนการปฏิบัติทางราชการที่เกี่ยวข้องเพื่อกระทำการทุจริต ดังนั้น กลุ่มอิทธิพลนี้จึงเกี่ยวข้องกับการทุจริตคอร์รัปชัน โดยการกระทำความผิดดังกล่าวอาศัยเจ้าหน้าที่ของรัฐบางกลุ่มเข้ามาเกี่ยวข้อง และช่องทางของกฎและระเบียบที่มีความซับซ้อน^๕

ดังนั้น จึงขยายความถึงพฤติกรรมของกลุ่มอิทธิพลไว้ว่า กลุ่มอิทธิพลดังกล่าวมักจะใช้ช่องว่างทางกฎหมายเพื่อหาประโยชน์ทางภาษี^๖ ซึ่งรัฐต้องอุดช่องทางการกฎหมายดังกล่าว เพื่อป้องกันการทุจริตภาษีอากร กล่าวคือ กลุ่มผู้ประกอบการ หรือบุคคลที่กระทำตนเป็นผู้ประกอบการแต่ไม่ได้ประกอบการจริง ที่มีความสัมพันธ์กับเจ้าหน้าที่ที่ตรวจและจัดเก็บภาษี หรือเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจอื่น ทำให้รู้และอาศัยช่องว่างทางกฎหมายหรือที่ไม่มีกฎหมายบัญญัติให้การกระทำต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีได้น้อยลงนั้น เช่น การใช้ช่องว่างของกฎหมายซึ่งกำหนดให้ใช้ราคา ณ โรงงาน คือ ราคาที่ขายออกไปจากโรงงานเป็นฐานในการคำนวณภาษี โดยกลุ่มผู้ประกอบการดังกล่าวได้ตั้งบริษัทลูกเพื่อเป็นโรงงานผลิตและบริษัทผู้จัดจำหน่าย โดยที่โรงงานผลิตได้ผลิตสินค้าและจำหน่ายให้กับบริษัทผู้จัดจำหน่ายในราคาต่ำ แต่บริษัทผู้จัดจำหน่ายกลับจำหน่ายสินค้าดังกล่าวให้กับบริษัทตัวแทนจำหน่ายหรือผู้ซื้อสินค้าในราคาสูง ทำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้น้อยลง เป็นต้น

^๒ ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. เรื่องเดียวกัน.

^๓ ผู้แทนกรมสรรพากร. เรื่องเดียวกัน.

^๔ ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด. เรื่องเดียวกัน.

^๕ ผู้แทนกรมศุลกากร. เรื่องเดียวกัน.

^๖ อ้างแล้ว (๑) และ (๒).

จากความหมายดังกล่าวนี้ จะเห็นได้ว่า คำนิยามของคำว่า “กลุ่มอิทธิพล” มีความสอดคล้องกับคำนิยามของคำว่า “อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ” และคำว่า “องค์กรอาชญากรรม” และมีพฤติการณ์สอดคล้องกับผู้ที่มีอิทธิพลตามหนังสือกระทรวงมหาดไทยที่ มท ๐๒๐๗/ว ๓๓ ลงวันที่ ๔ มีนาคม ๒๕๒๙ คำสั่งสำนักนายกรัฐมนตรีที่ ๑๓๙/๒๕๔๖ ลงวันที่ ๘ กรกฎาคม ๒๕๔๖ และคำสั่งหัวหน้าคณะรักษาความสงบแห่งชาติที่ ๑๓/๒๕๕๙ ลงวันที่ ๒๙ มีนาคม ๒๕๕๙ ดังที่กล่าวแล้วในบทที่ ๒ ว่าหมายถึง บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่กระทำตนด้วยการกระทำการด้วยตนเอง หรือใช้ จ้างวาน สนับสนุนการกระทำใด ๆ ที่ผิดกฎหมาย หรืออยู่เหนือกฎหมาย ซึ่งโดยปกติพฤติกรรมดังกล่าวเป็นความผิดอาญาอยู่แล้ว แต่ผลการกระทำนั้นเป็นการฉกฉวยผลประโยชน์ในวงกว้างต่อสังคมก่อให้เกิดความรำคาญ ความเสียหาย ความหวาดกลัว หรือการสร้างเครือข่ายขยายผล บ่อนทำลายเศรษฐกิจ สังคม การเมือง หรือขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีงาม



ภาพที่ ๕.๑ ความหมายของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร
อย่างเป็นระบบ (Organized Corruption)

ดังนั้น การวิจัยนี้ จึงให้นิยามความหมายของคำว่า “กลุ่มอิทธิพล” ซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ ว่าหมายถึง บุคคลหรือกลุ่มบุคคลหลายฝ่าย ซึ่งมีเครือข่ายหรือขบวนการทำงานร่วมกัน ประกอบด้วย (๑) นักการเมืองที่มีตำแหน่ง

ทางการเมืองหรือมีอำนาจแทรกแซงทางบริหารและทางนิติบัญญัติ (๒) ข้าราชการหรืออดีตข้าราชการหน่วยจัดเก็บภาษีอากร และ (๓) ผู้ประกอบการ หรือบุคคลที่กระทำตนเป็นผู้ประกอบการแต่มิได้ประกอบการจริง เพื่อแสวงหาประโยชน์ทางภาษีอากรโดยมิชอบ ซึ่งได้อาศัยช่องว่างของระบบราชการหรือช่องว่างของกฎหมาย มีพฤติการณ์ในลักษณะการใช้อิทธิพล (แฝง) หรือแทรกแซงการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ของรัฐบางประการ หรือการที่เจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยการปฏิบัติหน้าที่หรือเอื้อประโยชน์ หรือกลุ่มอิทธิพลดังกล่าวอาจร่วมกันกระทำการอย่างเป็นระบบ โดยบุคคลหรือกลุ่มบุคคลดังกล่าวกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งหรือหลายกลุ่มร่วมกัน เพื่อกระทำการทุจริตภาษีอากรด้วยวิธีการใดวิธีการหนึ่ง หรือหลายวิธีการร่วมกัน ซึ่งก่อให้เกิดผลกระทบเป็นวงกว้างต่อสังคม เกิดความเสียหายต่อระบบภาษีอากรและการจัดเก็บรายได้ของประเทศ ถือเป็นอาชญากรรมทางภาษีอากร ซึ่งเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจและองค์กรอาชญากรรมประเภทหนึ่ง

๕.๑.๒ องค์ประกอบของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร

(๑) องค์ประกอบของกลุ่มอิทธิพลในมิติของกลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้อง

การพิจารณาองค์ประกอบของกลุ่มอิทธิพลจากบุคคลที่เกี่ยวข้องซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ ประกอบด้วยบุคคล ๓ กลุ่ม ดังนี้

๑) เจ้าหน้าที่ผู้บังคับใช้กฎหมาย เช่น กรณีภาษีศุลกากรการนำเข้ารถยนต์ที่มีราคาสูงจากต่างประเทศ หรือที่เรียกกันว่า “รถหรู” ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินอากรของกรมศุลกากรอาจใช้ดุลพินิจที่ไม่ชอบเอื้อต่อการสำแดงราคาต่ำกว่าความเป็นจริง อันส่งผลให้การประเมินและการจัดเก็บภาษีอากรได้ลดลง ทั้งนี้ เพื่อเอื้อประโยชน์ให้กับผู้ประกอบการนำเข้าด้วยการสำแดงราคาต่ำ เพื่อเอื้อประโยชน์ให้กับผู้ประกอบการธุรกิจนำเข้า หรือกรณีภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีเจ้าหน้าที่ของรัฐเอื้อประโยชน์ในการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกลุ่มนักธุรกิจตามที่นำเสนอในกรณีศึกษา ทำให้ประเทศชาติสูญเสียรายได้จำนวนมหาศาล

๒) นักการเมือง ไม่ว่าจะเป็นนักการเมืองระดับชาติ หรือระดับท้องถิ่นซึ่งมีบทบาทหน้าที่ในการกำหนดนโยบาย กฎหมาย/กฎ/ระเบียบ รวมทั้งการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร ที่อาจแทรกแซงการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ผู้บังคับใช้กฎหมาย ทั้งนี้ อาจเป็นการสั่งการให้เจ้าหน้าที่ของรัฐดำเนินการด้วยวาจา และอาจจะไม่ได้ให้ผลตอบแทนกับเจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นตัวเงิน แต่เป็นการตอบแทนด้วยตำแหน่งหน้าที่^๗ ซึ่งกรณีการทุจริตภาษีอากรที่ผ่านมา จึงยังไม่มีพยานหลักฐานที่จะดำเนินคดีกับบุคคลกลุ่มนี้ได้^๘

^๗ ธนวรรต เอกสุวรรณวัฒนา. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑๘ เมษายน ๒๕๖๐.

^๘ การสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิ. เมื่อวันที่ ๗ เมษายน ๒๕๖๐., และศิวาพร ชื่นจิตต์ศิริ. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑ เมษายน ๒๕๖๐.

๓) นักธุรกิจหรือผู้ประกอบการ หรือบุคคลที่กระทำตนเป็นผู้ประกอบการแต่ไม่ได้ประกอบการจริง ซึ่งอาศัยความสัมพันธ์กับเจ้าหน้าที่ผู้บังคับใช้กฎหมาย และนักการเมือง ก่อให้เกิดการเอื้อประโยชน์ร่วมกันของกลุ่มบุคคล

จากกรณีศึกษาที่กล่าวแล้วในบทที่ ๔ นั้น องค์ประกอบของกลุ่มอิทธิพลในมิติของกลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้องนี้ค่อนข้างมีความชัดเจน โดยเฉพาะกรณีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มพบว่า กลุ่มผู้ประกอบการที่กระทำความผิดพยายามสร้างเครือข่ายความสัมพันธ์กับนักการเมือง แต่ยังไม่พบว่า กระทำการทุจริตภาษีอากรดังกล่าวมีนักการเมืองใดเข้าไปเกี่ยวข้องร่วมด้วยแต่อย่างใด

(๒) องค์ประกอบของกลุ่มอิทธิพลในมิติของบทบาทหน้าที่ของบุคคลที่เกี่ยวข้อง

การพิจารณาองค์ประกอบของกลุ่มอิทธิพลจากบทบาทหน้าที่ของบุคคลที่เกี่ยวข้องในกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบประกอบด้วย บุคคลที่มีบทบาทหน้าที่ ดังต่อไปนี้

๑) ผู้มีบทบาทหน้าที่ในการกำหนดนโยบาย/บัญญัติกฎหมาย ได้แก่ เจ้าหน้าที่ของรัฐโดยเฉพาะนักการเมืองทั้งฝ่ายบริหารและฝ่ายนิติบัญญัติ และข้าราชการที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเป็นกลุ่มที่มีความสำคัญ เนื่องจากเป็นผู้มีบทบาทในการกำหนดนโยบาย/บัญญัติกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร ซึ่งในการกำหนดนโยบายหรือบัญญัติกฎหมายนั้น มักจะมีกลุ่มบุคคลที่มีส่วนได้เสียเป็นกลุ่มขบวนการนำเสนอแนวความคิดหรือนำเสนอนโยบายไม่ว่าจะเป็นนโยบายด้านเศรษฐศาสตร์ รัฐศาสตร์ และบัญชี ต่อนักการเมืองหรือข้าราชการที่มีอำนาจหน้าที่^๙ ทั้งนี้เพื่อเอื้อประโยชน์ให้กับกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีอากรดังกล่าว ตัวอย่างเช่น การกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีต่างๆ อาทิ ธุริกยานยนต์ ซึ่งผู้ประกอบการมีความประสงค์ที่จะมีต้นทุนการผลิตที่ต่ำกว่าคู่แข่งจึงผลักดันให้มีการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีในการนำเข้ารถยนต์และชิ้นส่วนอะไหล่รถยนต์ โดยการเอื้อประโยชน์ระหว่างกลุ่มเจ้าหน้าที่ของรัฐและผู้ประกอบการ จนเป็นเหตุให้กลุ่มเจ้าหน้าที่ของรัฐโดยเฉพาะนักการเมืองผลักดันให้มีการออกนโยบายกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามที่ผู้ประกอบการต้องการ มากกว่าการออกนโยบายโดยการคำนึงถึงประโยชน์สาธารณะ ซึ่งการกระทำดังกล่าวนี้ก็อาจเป็นรูปแบบหนึ่งของการทุจริตที่เรียกว่า การทุจริตเชิงนโยบาย และอาจถือว่ากลุ่มนักการเมืองนั้นเป็นกลุ่มผู้มีอิทธิพลกลุ่มหนึ่งด้วย

๒) ผู้มีหน้าที่บังคับใช้กฎหมายภาษีอากร ได้แก่ กระทรวงการคลังซึ่งมีหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรหลัก คือ กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต ซึ่งหน่วยงานเหล่านี้ นอกจากจะมีอำนาจในทางบริหารเพื่อจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายแล้ว ยังมีอำนาจการตรวจสอบไต่สวนที่สามารถประเมินหรือออกคำสั่งให้ชำระภาษี ดังปรากฏตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ ๘^{๑๐} และมีอำนาจในการบังคับให้เป็นไปตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องด้วย ซึ่งหากมีการปฏิบัติหน้าที่หรือใช้ดุลพินิจที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายอาจเป็นการเอื้อประโยชน์หรือนำไปสู่การทุจริตได้

^๙ ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด. เรื่องเดียวกัน. และขลิท ก้อนทอง. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๖๐.

^{๑๐} ขลิท ก้อนทอง. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๖๐.

๓) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยทั่วไปจะมีกระบวนการในการคิดในการวางแผนภาษีที่เรียกว่า Tax Planning คือ กระบวนการที่กระทำโดยชอบด้วยกฎหมาย เพื่อให้เสียภาษีโดยถูกต้องครบถ้วน แต่ในขณะเดียวกัน ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบางส่วนก็จะหาวิธีการหลีกเลี่ยงภาษีหรือกระทำการฉ้อโกงภาษี ซึ่งเป็นการกระทำมิชอบด้วยกฎหมาย

ซึ่งจากกรณีศึกษาที่กล่าวในบทที่ ๔ นั้น องค์ประกอบของกลุ่มอิทธิพลในมิติของบทบาทหน้าที่ของบุคคลที่เกี่ยวข้องจะมีความชัดเจนในส่วนของผู้มีหน้าที่บังคับใช้กฎหมายภาษีอากรและผู้มีหน้าที่เสียภาษี

(๓) องค์ประกอบของกลุ่มอิทธิพลในมิติของกระบวนการทำงานของกลุ่มอิทธิพล

การพิจารณาองค์ประกอบของกลุ่มอิทธิพลจากกระบวนการทำงานซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ ประกอบด้วย ๓ ขบวนการ ดังนี้^{๑๑}

๑) ขบวนการทางกฎหมาย โดยนักการเมืองและ/หรือเจ้าหน้าที่ซึ่งมีอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้องในกระบวนการกำหนดนโยบาย การบัญญัติกฎหมาย และการบังคับใช้กฎหมาย เริ่มตั้งแต่ฝ่ายนิติบัญญัติที่ทำหน้าที่ตรากฎหมาย ซึ่งก็อาจจะมีการโน้มน้าวให้มีการออกกฎหมายที่ไม่ตรงตามเจตนารมณ์ หรือเป็นไปตามที่ฝ่ายโน้มน้าวต้องการ อันเป็นการเอื้อประโยชน์ต่อฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง และสำหรับเจ้าหน้าที่ผู้บังคับใช้กฎหมายที่เป็นฝ่ายบริหาร ที่มีอำนาจในการแต่งตั้งโยกย้ายก็ใช้อำนาจในการแต่งตั้งโยกย้ายเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานที่สามารถสั่งการ หรือชี้แนะให้ปฏิบัติตามที่ต้องการได้

๒) ขบวนการทุจริต โดยผู้ประกอบการเอง ซึ่งอาศัยความรู้และประสบการณ์ กระทำการทุจริตเลี่ยงภาษีอากรอย่างเป็นขบวนการ โดยอาจอาศัยสำนักงานบัญชีและกฎหมายที่จัดบริการเป็นที่ปรึกษาด้านภาษีอากรขึ้นนะ

๓) ขบวนการร่วมมือกัน ซึ่งเจ้าหน้าที่รัฐและผู้ประกอบการร่วมมือซึ่งกันและกัน โดยอาศัยความคุ้นเคย ความไว้วางใจ และตอบแทนผลประโยชน์ซึ่งกันและกัน

(๔) องค์ประกอบของกลุ่มอิทธิพลในมิติที่เกี่ยวข้องกับระบบราชการ

การพิจารณาองค์ประกอบของกลุ่มอิทธิพลจากระบบราชการซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ ซึ่งเกี่ยวข้องกับกลไกในระบบราชการ ดังนี้^{๑๒}

๑) การใช้อำนาจตามสายการบังคับบัญชา เริ่มตั้งแต่ข้าราชการที่อาจถูกแต่งตั้งหรือโยกย้ายการปฏิบัติหน้าที่โดยนักการเมืองไม่ว่าระดับท้องถิ่นหรือระดับชาติ เพื่อนำเจ้าหน้าที่ที่ตนสามารถชี้แนะได้เข้ามาทำหน้าที่ในหน่วยจัดเก็บภาษีและหาช่องทางกฎหมายให้กับกลุ่มทุนหรือผู้ประกอบการ ซึ่งได้รับผลประโยชน์ตอบแทนซึ่งกันและกัน และดำเนินการลักษณะที่เป็นรูปแบบในการหลบเลี่ยงภาษี รวมทั้งการช่วยเหลือให้ความสะดวกในการหลบเลี่ยง

^{๑๑} ศิวาพร ชื่นจิตต์ศิริ, ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด, และธนวรรณ เอกสุวรรณวัฒนา. เรื่องเดียวกัน.

^{๑๒} เพิ่งอ้าง.

ภาษีของรัฐด้วย ไม่ว่าจะเป็นก่อน ขณะ หรือภายหลังการกระทำความผิด เป็นการกระทำโดยอาศัยโอกาสจากตำแหน่งหน้าที่ อำนาจอิทธิพล รวมทั้งเงินทุนเพื่อที่จะเอื้อประโยชน์ให้กับกลุ่มผู้กระทำความผิดเพื่อจะไม่ต้องชำระภาษีหรือชำระภาษีให้น้อยกว่าที่ต้องชำระ หรือเพื่อฉ้อโกงภาษี รวมทั้งเพื่อช่วยเหลือผู้กระทำความผิดให้ไม่ต้องรับโทษหรือได้รับโทษน้อยลง

๒) การแทรกแซงการปฏิบัติหน้าที่โดยกลุ่มทุนหรือผู้ประกอบการที่มีความสัมพันธ์กับข้าราชการฝ่ายบริหารระดับสูง รวมไปถึงนักการเมืองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่ให้ความช่วยเหลือทางด้านคดีการทุจริตทางภาษีอากร ส่วนเจ้าหน้าที่ของรัฐในระดับปฏิบัติก็อาจถูกกดดันจากฝ่ายบริหารที่มีอำนาจแต่งตั้งโยกย้าย เนื่องจากเกรงว่าจะไม่ก้าวหน้าในหน้าที่การงาน จึงร่วมมือกับผู้บริหารในการช่วยเหลือทางด้านคดีดังกล่าว ด้วยเจตนาทุจริตละเลยหรือประเมินภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง^{๑๓}

๕.๑.๓ รูปแบบของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร

จากการศึกษาคณะผู้วิจัยพบว่า รูปแบบของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ ประกอบด้วย ๒ รูปแบบ ดังนี้

(๑) รูปแบบของกลุ่มอิทธิพลจำแนกตามลักษณะการทำงาน

การพิจารณารูปแบบของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ ตามลักษณะการทำงาน ๓ ลักษณะ ดังนี้^{๑๔}

๑) เจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นผู้ดำเนินการด้วยตนเอง

กลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบที่เจ้าหน้าที่ของรัฐ ซึ่งอาจจะเป็นนักการเมืองที่มีตำแหน่งเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือข้าราชการ ดำเนินการด้วยตนเองทั้งขบวนการ โดยจะเริ่มตั้งแต่ต้นทางจนเสร็จสิ้นโดยตนเอง กล่าวคือ ผู้มีอำนาจในการสั่งการจะวางแผนให้ย้ายคนของตนเองไปอยู่ในหน่วยจัดเก็บภาษีขนาดใหญ่ ดังจะสังเกตเห็นได้จากการโยกย้ายข้าราชการหน่วยจัดเก็บภาษีอากรที่มีลักษณะผิดปกติ เช่น การโยกย้ายข้าราชการที่เคยอยู่ในสรรพากรพื้นที่ที่มีการจัดเก็บภาษีไม่มาก แต่ถูกโยกย้ายให้เข้ามาอยู่ในหน่วยจัดเก็บภาษีขนาดใหญ่และมีตำแหน่งหน้าที่สูงขึ้น โดยสายงานตามปกติไม่สามารถที่จะเกิดขึ้นได้ เนื่องจากการเลื่อนระดับที่ไม่เป็นไปตามขั้นตอนปกติ ซึ่งในขบวนการแบบนี้เจ้าหน้าที่ของรัฐผู้มีอำนาจสั่งการก็จะย้ายเจ้าหน้าที่ผู้ซึ่งตนสามารถขึ้นนำหรือสั่งการได้มาไว้ในพื้นที่ที่เป็นหน่วยจัดเก็บภาษีขนาดใหญ่ พร้อมทั้งมีการโยกย้ายเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติให้สามารถขึ้นนำหรือสั่งการได้เป็นลำดับขั้นอย่างต่อเนื่อง แต่ถ้าเมื่อใดก็ตามที่มีเจ้าหน้าที่คนหนึ่งคนใดที่ไม่ใช่คนของตนหรือไม่ใช่ผู้ที่ตนจะขึ้นนำหรือสั่งการได้อยู่ในสายงานนั้นมาปฏิบัติหน้าที่ก็อาจจะมีการนำ

^{๑๓} ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐ. เรื่องเดียวกัน.

^{๑๔} ศิวาพร ชื่นจิตต์ศิริ. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑ เมษายน ๒๕๖๐.

ข้อเท็จจริงที่ผิดปกติหรือนำข้อมูลออกมาเผยแพร่ ซึ่งจะทำให้เจ้าหน้าที่คนอื่นรู้และสามารถตรวจสอบความผิดปกติหรือการทุจริตที่เกิดขึ้นได้

๒) ผู้ประกอบการเป็นผู้ดำเนินการด้วยตนเอง

กลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบที่ผู้ประกอบการเป็นผู้ดำเนินการด้วยตนเอง เริ่มตั้งแต่การวางระบบและวางแผนไว้เป็นอย่างดี ส่วนใหญ่แล้วจะมุ่งเน้นไปที่การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือเลี่ยงภาษีนำเข้า-ส่งออก ซึ่งขบวนการนี้ ถ้าหากไม่มีเจ้าหน้าที่ของรัฐเข้าไปร่วมด้วย ก็จะทำให้ผู้ประกอบการกระทำความผิดได้ยากขึ้น และหากเจ้าหน้าที่ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ ผู้ประกอบการจะไม่สามารถกระทำความผิดได้ตลอดเส้นทาง เนื่องจากอาจถูกตรวจจับได้

๓) เจ้าหน้าที่ของรัฐกับผู้ประกอบการร่วมมือกันกระทำการ

กลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบที่เจ้าหน้าที่ของรัฐ ซึ่งอาจจะเป็นนักการเมืองที่มีตำแหน่งเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือข้าราชการ ร่วมมือกับผู้ประกอบการ อาจเริ่มต้นโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือผู้ประกอบการก็ได้ ในลักษณะรู้เห็นเป็นใจซึ่งกันและกัน หรืออาจจะเพียงแค่เจ้าหน้าที่ละเลยการปฏิบัติหน้าที่ เพื่อเอื้อประโยชน์ให้กับผู้ประกอบการ ซึ่งรูปแบบนี้เป็นรูปแบบที่เกิดขึ้นมาก

กล่าวโดยสรุปแล้ว รูปแบบการกระทำความผิดของกลุ่มอิทธิพลก็จะเข้าลักษณะใดลักษณะหนึ่งใน ๓ ลักษณะนี้ หากไม่มีเจ้าหน้าที่ของรัฐเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้อง การกระทำความผิดก็อาจจะทำได้ยากขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม ก็เคยมีคดีหนึ่งที่ผู้ประกอบการเป็นผู้วางระบบกระทำความผิดทุจริตภาษีอากรด้วยตนเอง โดยการเปิดบริษัทไว้หลายแห่งเพื่ออำพราง แต่เมื่อได้มีการล่อซื้อใบกำกับภาษี และจากการสืบสวนสอบสวนไม่พบว่ามีเจ้าหน้าที่ของรัฐเข้าไปเกี่ยวข้องแต่อย่างใด^{๑๕}

(๒) รูปแบบของกลุ่มอิทธิพลจำแนกตามลักษณะการกระทำความผิด

จากที่กล่าวมาแล้วนั้น ในการศึกษาครั้งนี้จึงพิจารณารูปแบบ/ลักษณะการกระทำความผิดของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบโดยทั่วไปมี ๒ ลักษณะด้วยกัน คือ การหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Evasion) และการฉ้อโกงภาษีอากร ดังนี้^{๑๖}

๑) การหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Evasion)

การทุจริตภาษีอากรลักษณะนี้ เป็นการกระทำที่เกินกว่ากรอบหรือหลักเกณฑ์ที่กฎหมายภาษีอากรกำหนด กล่าวคือ ไม่ใช่การวางแผนภาษี (Tax Planning) และไม่ใช่การหลบเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) แต่เป็นการกระทำในลักษณะที่กฎหมายภาษีอากรถือว่าเป็น

^{๑๕} เพิ่งอ้าง.

^{๑๖} ศิวาพร ชื่นจิตต์ศิริ, ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด, และธนวรรณ เอกสุวรรณวัฒนา. เรื่องเดียวกัน.

อาชญากรรมทางภาษี (Tax Crime) ซึ่งปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากรใน ๓ มาตราหลัก คือ มาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ และมาตรา ๙๐/๔ โดยความผิดทั้งสามมาตราดังกล่าวจะมีลักษณะของการกระทำที่เป็นความเท็จ ฉ้อโกง หรือเป็นการใช้อุบายเพื่อหนีภาษี (ในประมวลรัษฎากรจะใช้คำว่า “หลีกเลี่ยงภาษีอากร” เนื่องจากข้อจำกัดทางภาษา ทำให้คำว่า “หนีภาษี” เมื่อนำมาบัญญัติในกฎหมายแล้วไม่ได้สื่อความหมายกว้างเท่ากับ “Tax Evasion” ประมวลรัษฎากรจึงใช้คำว่า “หลีกเลี่ยงภาษีอากร” ซึ่งมีความหมายกว้างกว่า โดยรวมถึงลักษณะของการกระทำที่เป็นความเท็จ ฉ้อโกง หรืออุบายแทน) ซึ่งการทุจริตภาษีลักษณะนี้ผู้กระทำความผิดอาจไม่ต้องดำเนินการในลักษณะกลุ่มบุคคลหรือองค์กรหรือเครือข่ายแต่อย่างใด เพราะการหลีกเลี่ยงภาษีนั้น ผู้กระทำความผิดมุ่งสู่ผลแห่งการกระทำเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรโดยมิชอบด้วยกฎหมาย โดยผู้กระทำความผิดอาจสร้างเอกสารเท็จหรือแจ้งข้อมูลอันเป็นเท็จในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีก็ได้ ซึ่งผู้กระทำความผิดอาจบรรลุเป้าหมายได้โดยอาศัยข้อจำกัดของจำนวนเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรที่มีจำนวนไม่เพียงพอที่จะตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษีได้ทุกราย รวมทั้งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการแสดงรายได้ของผู้กระทำความผิดที่กรมสรรพากรมีอยู่

หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีหลีกเลี่ยงภาษีอากรทำให้ตนเองเสียภาษีน้อยลง เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรก็อาจจะไม่ผิดสังเกตจึงไม่ตรวจสอบ เช่น ในปีภาษี พ.ศ. ๒๕๕๙ นาย ก. มีรายได้จากเงินเดือน ตามมาตรา ๔๐ (๑) จำนวน ๔๗๐,๐๐๐ บาท (ถูกนายจ้างหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้) และมีรายได้จากการขายสินค้าออนไลน์ ตามมาตรา ๔๐ (๘) จำนวน ๕๐๐,๐๐๐ บาท แต่ นาย ก. ยื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยนำเฉพาะรายได้ตามมาตรา ๔๐ (๑) ไปเสียภาษีเท่านั้น กรณีเช่นนี้ถือได้ว่า การกระทำของนาย ก. เข้าลักษณะเป็นความผิดทางอาญา ตามมาตรา ๓๗ (๒) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว เป็นต้น^{๑๗}

ดังนั้น การหลีกเลี่ยงภาษี จึงเป็นการทำให้ไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลงโดยใช้วิธีการที่ผิดกฎหมาย (Illegal Means) หรือฉ้อฉล (Fraud) เช่น ผู้เสียภาษีมีเงินใดที่จะต้องยื่นรายการและเสียภาษี แต่จงใจไม่ยื่นรายการและเสียภาษี (ซึ่งลักษณะนี้ คือ การหนีภาษี)^{๑๘} หรือการยื่นรายการแต่แสดงจำนวนเงินได้ต่ำกว่าความเป็นจริง หรือแสดงรายจ่ายสูงกว่าความเป็นจริง เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง หรือใช้ใบกำกับภาษีปลอมเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร โดยหลีกเลี่ยงภาษีอากรถือเป็นการกระทำความผิดเป็นอาชญากรรมประเภทหนึ่ง มีโทษทั้งอาญา และทางแพ่ง

๒) การฉ้อโกงภาษี (Tax fraud)

การทุจริตภาษีในลักษณะการฉ้อโกงภาษี คือ การที่บุคคลผู้มีหรือไม่มีหน้าที่ชำระภาษี (ภาษีที่ต้องชำระ) โดยทุจริต ได้กระทำการใดๆ โดยการความเท็จ โดยฉ้อโกง

^{๑๗} อัครพล หาแก้ว. ผู้แทนกรมสรรพากร. เรื่องเดียวกัน.

^{๑๘} ธนวรรต เอกสุวรรณวัฒนา. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑๘ เมษายน ๒๕๖๐. และอัครพล หาแก้ว. การสัมภาษณ์ เมื่อวันที่ ๑๖ พฤษภาคม ๒๕๖๐.

หรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน แล้วโดยการกระทำเช่นนั้นทำให้ได้ไปซึ่งเงิน ภาษีคืน หรือทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดอันเกี่ยวแก่ภาษีนั่น ซึ่งส่วนใหญ่เป็นการขอคืนภาษีอากรอันเป็นเท็จ ซึ่งอาจเกิดขึ้นได้ทั้งกรณีที่ผู้กระทำความผิดมีหรือไม่มีภาษีต้องชำระ และอาจเกิดขึ้นได้ทั้งภาษีเงินได้ (บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล) และภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น กรณีบุคคลที่มีภาระการชำระภาษี คือ บริษัท ก. เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนและในเดือนภาษีมกราคม ๒๕๖๐ มี ยอดขายจำนวน ๒๐ ล้านบาท ภาษีขายจำนวน ๑.๔ ล้านบาท แต่ก็มียอดซื้อจำนวน ๑๐ ล้านบาท ภาษีซื้อจำนวน ๗๐๐,๐๐๐ บาท เมื่อคำนวณแล้วมีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระจำนวน ๗๐๐,๐๐๐ บาท แต่บริษัท ก. ได้นำใบกำกับภาษีปลอมไปใช้ในการเครดิตภาษี เป็นผลให้ได้รับ ภาษีมูลค่าเพิ่มคืน จำนวน ๒๐๐,๐๐๐ บาท ดังนั้นเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัท ก. ได้รับคืนมานั้น คือ เงินที่ได้จากการฉ้อโกงภาษีอากร และเป็นความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ และมาตรา ๙๐/๔ (๖) และ (๗) หรือในกรณีบุคคลที่ไม่มีภาระการชำระภาษี คือ บริษัท ข. เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน แต่ไม่ได้มีการขายสินค้าหรือบริการ (จึงไม่มีความรับผิดชอบในการเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น) ขณะเดียวกันก็ไม่มียอดซื้อและภาษีซื้อ แต่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. ๓๐) ในเดือนภาษีมกราคม ๒๕๖๐ โดยกรอกข้อความเป็นเท็จแสดงยอดขาย จำนวน ๒๐ ล้านบาท ภาษีขายจำนวน ๐ บาท (เป็นกรณีส่งออก) ยอดซื้อจำนวน ๑๐ ล้านบาท ภาษี ซื้อจำนวน ๗๐๐,๐๐๐ บาท ซึ่งทำให้มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน ๗๐๐,๐๐๐ บาท และจาก ความร่วมมือกับเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรและกรมศุลกากร เป็นผลให้ได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังกล่าว ซึ่งถือเป็นความผิดทางอาญาในกรณีการฉ้อโกงภาษี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ และ มาตรา ๙๐/๔ (๖) เป็นต้น

ทั้งนี้ ก่อนวันที่ ๒๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๙ ความผิดฐานขอคืนภาษีอากรอัน เป็นเท็จยังไม่เป็นความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากร แต่กรมสรรพากรต้องร้องทุกข์ต่อพนักงาน สอบสวนเพื่อดำเนินคดีอาญาแก่ผู้กระทำความผิดในความผิดฐานฉ้อโกง ตามมาตรา ๓๔๑ แห่ง ประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งเป็นความผิดอันยอมความได้ซึ่งผู้เสียหายต้องร้องทุกข์ภายใน ๓ เดือน นับแต่วันที่อยู่รู้เรื่องความผิดและรู้ตัวผู้กระทำความผิด และมีอัตราโทษน้อยกว่าความผิดตามมาตรา ๓๗ และมาตรา ๙๐/๔ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ต่อมาเมื่อพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวล รัษฎากร (ฉบับที่ ๔๑) พ.ศ. ๒๕๕๙ กำหนดให้การขอคืนภาษีอากรอันเป็นเท็จเป็นความผิดอาญา ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ และมาตรา ๙๐/๔ (๖)

การขอคืนภาษีอากรอันเป็นเท็จนั้น หากมีการขอคืนภาษีอากรในจำนวน เงินที่สูงมาก ๆ เจ้าหน้าที่จะดำเนินการตรวจคืนโดยละเอียด (ตรวจคืนร้อยเปอร์เซ็นต์) ส่วนถ้า จำนวนไม่สูงมากนัก ตัวอย่างเช่น กรณีบุคคลธรรมดา หากมีประวัติการเสียภาษีที่ดีและไม่มี ความผิดปกติจากการเสียภาษี ในปีที่ผ่านมา ก็จะดำเนินการคืนภาษีให้ก่อน แต่จะตรวจสอบย้อนหลังอีก ครั้งหนึ่ง หากมีการคืนผิดพลาดก็จะมีหนังสือยกเลิกการคืนและเรียกให้นำภาษีอากรที่คืนเกินไปนั้น คืนจากผู้เสียภาษีอากร และหากมีการกระทำเข้าลักษณะของการกระทำความผิดอาญาก็จะส่งเรื่อง

ไปร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนต่อไปการทุจริตในการขอคืนภาษีจึงอาจเกิดขึ้นได้ง่าย (หากมีจำนวนเงินภาษีที่ขอคืนเพียงเล็กน้อย)^{๑๙}

แต่ถ้าจำนวนเงินภาษีที่ขอคืนมีจำนวนสูงมาก ๆ ดังกรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มในบทที่ ๔ นั้น หากไม่มีเจ้าหน้าที่เข้าไปเกี่ยวข้อง การทุจริตภาษีในลักษณะนี้จะไม่สามารถกระทำได้เลย การทุจริตภาษีในลักษณะนี้จึงต้องมีความร่วมมือกันระหว่างบุคคลหลายฝ่าย โดยเฉพาะเจ้าหน้าที่ซึ่งทราบหลักเกณฑ์ในการตรวจคืนเป็นอย่างดี ผู้กระทำความผิดอื่นอาจเป็นเพียงผู้ร่วมขบวนการซึ่งไม่ใช่หัวหน้า เว้นแต่จะเป็นผู้ที่มีอิทธิพลต่อเจ้าหน้าที่ในลักษณะการให้คุณให้โทษได้ (เช่น แต่งตั้งโยกย้าย หรือผู้ให้ผลประโยชน์ เป็นต้น) นอกจากนั้นก็อาจเป็นผู้ริเริ่มหรือผู้เป็นหัวหน้าขบวนการได้ อันจะเห็นได้จากคดีโกงภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน ๔.๓ พันล้านบาท ซึ่งมีเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรเข้าไปเกี่ยวข้องหลายรายและบางรายเป็นผู้มีตำแหน่งในระดับสูง

แต่อย่างไรก็ตาม นอกจากรูปแบบ/ลักษณะการกระทำความผิดทั้ง ๒ ลักษณะข้างต้นแล้ว การหลบเลี่ยงภาษีอากร (Tax avoidance) เช่น กรณีผู้ประกอบการจัดซื้อของใช้ส่วนตัวของตัวเองแล้ว นำไปเป็นรายจ่ายให้กับบริษัท เพื่อทำให้บริษัทมีรายได้น้อยลงจะได้เสียภาษีน้อยกว่าปกติ กรณีการตั้งบริษัทหรือคณะบุคคลจำนวนมาก ทำให้ฐานรายได้ของตัวเองลดน้อยลง หรือกรณีการเข้ามาตราการทางภาษีเพื่ออำนวยความสะดวกหรือประโยชน์ในธุรกิจของตนเอง หรือออกกฎหมายบางฉบับเพื่อประโยชน์ทางภาษีสำหรับกิจกรรมทางธุรกิจของตนเอง ในช่วงที่ตนดำรงตำแหน่งทางการเมือง^{๒๐} ซึ่งกรณีดังกล่าวอาจไม่เข้าข่ายการกระทำความผิดตามกฎหมายฐานหลีกเลี่ยงภาษี หรือฉ้อโกงภาษี อาจเป็นเพียงการหลบเลี่ยงภาษีหรือการวางแผนภาษีที่อาศัยช่องว่างทางกฎหมาย หรือเป็นการกระทำที่ไม่เหมาะสม ไม่เป็นไปตามหลักจริยธรรมหรือจรรยาบรรณของผู้ดำรงตำแหน่งนั้น ๆ หรืออาจถึงกับการใช้ตำแหน่งหน้าที่ราชการ หรือตำแหน่งทางการเมือง เพื่อออกกฎระเบียบเอื้อประโยชน์ทางภาษี ซึ่งถือเป็นการทุจริตเชิงนโยบายอย่างหนึ่ง จึงอาจกล่าวได้ว่าบุคคลทุกคนมีหน้าที่ต้องชำระภาษี อันเป็นหน้าที่และความรับผิดชอบต่อสังคมในขณะที่กลุ่มบุคคลส่วนหนึ่งจะรับภาระหน้าที่ได้อย่างเต็มใจชำระแบบเต็มจำนวนที่ต้องชำระ ส่วนอีกกลุ่มบุคคลหนึ่งจะใช้กลไกในทางภาษีเพื่อวางแผนให้เสียภาษีน้อยลงโดยกฎหมายได้เปิดช่องทางไว้ให้ นั่นคือการใช้ช่องทางที่ถูกต้องตามกฎหมาย แต่มีกลุ่มบุคคลจำนวนหนึ่งที่มีพฤติกรรมเบี่ยงเบนไปโดยมิชอบด้วยกฎหมายเพื่อไม่เสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลง และอาจถึงกับมีการแสวงหารายได้ทางภาษีจากรัฐ

๕.๒ ลักษณะความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือของกลุ่มอิทธิพล

จากการศึกษาคณะผู้วิจัยพบว่า ลักษณะความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบมี ๓ ลักษณะ^{๒๑} ดังนี้

^{๑๙} อัครพล หาแก้ว. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑๖ พฤษภาคม ๒๕๖๐.

^{๒๐} ผู้แทนกรมสรรพสามิต. เรื่องเดียวกัน.

^{๒๑} อ้างแล้ว (๑).

๕.๒.๑ ความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือแบบสังคมอุปถัมภ์

กลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบที่มีความสัมพันธ์และความเชื่อมโยงกันแบบสังคมอุปถัมภ์ มีลักษณะดังต่อไปนี้^{๒๒}

(๑) ระบบอุปถัมภ์ในระบบราชการไทย เริ่มตั้งแต่ขั้นตอนการคัดสรรบุคลากรเข้าสู่ตำแหน่ง ซึ่งบุคลากรจำนวนหนึ่งอาจได้รับการคัดเลือกเข้าสู่ตำแหน่งอย่างไม่ถูกต้อง เพราะมีการใช้ระบบเส้นสายและอิงกับระบบอุปถัมภ์ โดยเฉพาะการรับโอนบุคลากร ซึ่งปัจจุบันพบว่าไม่มีการสอบประวัติย้อนหลัง ทำให้ได้บุคลากรที่ไม่มีคุณภาพ และส่งผลที่เอื้อต่อการทุจริตคอร์รัปชัน เนื่องจากสามารถขึ้นนำหรือสั่งการได้ อีกประการหนึ่งคือระยะเวลาการครองตำแหน่ง ไม่ควรให้บุคลากรคนใดคนหนึ่งดำรงตำแหน่งที่มีอำนาจในการพิจารณาอนุมัตินานเกินไป เนื่องจากอาจมีการใช้อำนาจสร้างเครือข่ายและใช้ช่องทางของกฎหมายหรือระเบียบปฏิบัติในการทุจริตได้^{๒๓}

(๒) ความสัมพันธ์ในเชิงอุปถัมภ์อันเป็นลักษณะเฉพาะในสังคมไทยซึ่งนำไปสู่การทุจริตในหลาย ๆ ด้าน รวมทั้งภาษีอากร ซึ่งในที่นี้จะไม่รวมถึงการทุจริตภาษีอากรตามที่กล่าวมาเกี่ยวกับรูปแบบของกลุ่มอิทธิพล เพราะการหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือการฉ้อโกงภาษีอากรโดยทั่วไปนั้นอาจไม่จำเป็นต้องอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลที่ซับซ้อนมากนักก็สามารถกระทำได้ แต่การทุจริตภาษีอากรอย่างเป็นระบบนั้น อาจเป็นการกระทำที่เกี่ยวข้องกับบุคคลหลายกลุ่มที่มีความสัมพันธ์ที่ซับซ้อนมากขึ้น ซึ่งกลุ่มบุคคลที่มีส่วนสำคัญอย่างยิ่งในกลไกการทุจริตภาษีอากร คือ กลุ่มทุน หรือกลุ่มผู้ประกอบการ เนื่องจากการทุจริตภาษีอากรนั้นเกี่ยวข้องกับหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีอากร และภาษีอากรก็เป็นส่วนหนึ่งที่มาจากรายได้ของกลุ่มผู้ประกอบการ ซึ่งหากสามารถกำหนดทิศทางที่เกี่ยวข้องกับบรรดาสีทธิประโยชน์ในทางภาษีอากร รวมทั้งการตีความและการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรได้ นั้นย่อมส่งผลในกลุ่มบุคคลดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะต้องเสีย รวมทั้งอาจไม่ต้องรับผิดชอบทั้งทางแพ่งและอาญากรณีมีความผิดพลาดจากการจัดการเรื่องภาษี ดังนั้น ผู้ได้รับประโยชน์สุดท้ายจากการทุจริตภาษีอากรจึงเป็นกลุ่มทุน หรือกลุ่มผู้ประกอบการ

หากสามารถกำหนดตัวบุคคลที่กลุ่มทุน หรือกลุ่มผู้ประกอบการ สามารถควบคุมหรือจูงใจได้ให้ไปดำรงตำแหน่งสำคัญ ๆ ในหน่วยงานจัดเก็บภาษี หรือหน่วยงานที่ทำหน้าที่กำกับดูแลหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรได้จะนำไปสู่ประโยชน์อันอาจพึงมีพึงได้สำหรับการทุจริตภาษีอากร และอาจทำให้การทุจริตภาษีอากรกระทำได้อย่างชอบด้วยกฎหมาย เช่น การออกกฎหมายให้สิทธิ

^{๒๒} ศิวาพร ชื่นจิตต์ศิริ. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑ เมษายน ๒๕๖๐., ธนวรรต เอกสุวรรณวัฒนา. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑๘ เมษายน ๒๕๖๐. และอัศพรพล หาแก้ว. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑๖ พฤษภาคม ๒๕๖๐.

^{๒๓} การสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิ. เมื่อวันที่ ๗ เมษายน ๒๕๖๐., ศิวาพร ชื่นจิตต์ศิริ. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑ เมษายน ๒๕๖๐., ขวลิต ก้อนทอง., การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๖๐., ธนวรรต เอกสุวรรณวัฒนา. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑๘ เมษายน ๒๕๖๐., อัศพรพล หาแก้ว. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑๖ พฤษภาคม ๒๕๖๐., และภคิน นิติจิรภัทร และสุนทรี เนียมณรงค์. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑๑ พฤษภาคม ๒๕๖๐.

ประโยชน์ในทางภาษีอากรต่าง ๆ เป็นต้น ดังนั้น กลุ่มทุน หรือกลุ่มผู้ประกอบการ จึงอาจเข้าหา
 นักการเมืองโดยตรงเพื่อให้กำหนดตัวบุคคลในตำแหน่งสำคัญ ๆ ในหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร^{๒๔}

นอกจากนี้ กลุ่มทุน หรือกลุ่มผู้ประกอบการยังอาจจูงใจข้าราชการในระดับสูงซึ่งมี
 อิทธิพลในหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อไปเป็นที่ปรึกษาในองค์กรธุรกิจของตนภายหลังเกษียณ ซึ่งอดีต
 ข้าราชการเหล่านั้นจะมีความสัมพันธ์กับข้าราชการที่ดำรงตำแหน่งระดับสูง โดยวางข้าราชการที่
 ตนเองขึ้นนำหรือสั่งการได้ไว้อ่อนเกษียณแล้ว กรณีจึงเกิดระบบการพึ่งพิงและอุปถัมภ์กันระหว่าง
 กลุ่มทุน หรือกลุ่มนักธุรกิจ นักการเมือง ข้าราชการประจำ และอดีตข้าราชการ (อาวูโส) หาก
 ตรวจสอบในองค์กรธุรกิจยักษ์ใหญ่ทั้งหลายจะพบว่าเมื่ออดีตข้าราชการระดับสูงไปรับตำแหน่งเป็น
 กรรมการ หรือที่ปรึกษา หรือผู้ถือหุ้น โดยในบางกรณีอดีตข้าราชการที่เป็นที่ปรึกษาในองค์กรธุรกิจ
 เอกชนยังเป็นหนึ่งในคณะกรรมการที่ทำหน้าที่ตรวจร่างกฎหมายของรัฐบาลด้วย ซึ่งกรณีเช่นนี้จะ
 มั่นใจได้อย่างไรว่า ร่างกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรต่าง ๆ จะไม่ถูกแทรกแซงโดยองค์กรธุรกิจ
 ที่อยู่เบื้องหลัง หรือจะมั่นใจได้อย่างไรว่า เจตจำนงขององค์กรธุรกิจนั้นจะไม่ถูกส่งผ่านอดีต
 ข้าราชการเหล่านั้นไปสู่ร่างกฎหมายของรัฐบาล เพื่อให้้องค์กรธุรกิจที่อยู่เบื้องหลังได้ประโยชน์
 ทางภาษีโดยมิชอบด้วยกฎหมาย^{๒๕}

๕.๒.๒ ความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือที่มีการสั่งการอย่างใกล้ชิด

กลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ
 ที่มีความสัมพันธ์และความเชื่อมโยงที่มีการสั่งการกันอย่างใกล้ชิดและมีความไว้วางใจกัน มี
 ลักษณะดังต่อไปนี้^{๒๖}

(๑) กรณีที่เจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นผู้ดำเนินการเองทั้งขบวนการนั้น ความสัมพันธ์
 ระหว่างเจ้าหน้าที่ของรัฐผู้มีอำนาจสั่งการกับเจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นคนของตนเองที่สามารถขึ้นนำได้
 ซึ่งถูกโยกย้ายให้ลงไปอยู่ในพื้นที่ในการจัดเก็บภาษีอากร โดยที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจสั่งการสามารถ
 ที่จะสั่งให้คนของตนเองกระทำการตามที่ตนเองต้องการได้ แสดงให้เห็นว่ามีความสัมพันธ์กัน
 ค่อนข้างใกล้ชิด ซึ่งอาจอยู่ในลักษณะของผู้บังคับบัญชากับผู้ใต้บังคับบัญชา หรือเคยเป็นเพื่อน
 ร่วมงานกันมาก่อน^{๒๗} ตัวอย่างคดีฉ้อโกงภาษีอากรคดีหนึ่ง ปัจจุบันคดีก็ยังอยู่ระหว่างการพิจารณา
 ของคณะกรรมการ ป.ป.ช. เป็นคดีเกี่ยวกับเจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นผู้กระทำความผิดซึ่งมีการสั่งการ
 จากผู้มีอำนาจไปยังตัวผู้ปฏิบัติอย่างเป็นระบบ แม้จะมีบุคคลภายนอกเข้ามาเกี่ยวข้องแต่เป็นเรื่อง

^{๒๔} ธนวรรต เอกสุวรรณวัฒนา. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑๘ เมษายน ๒๕๖๐., อัครพล หาแก้ว. การสัมภาษณ์
 เมื่อวันที่ ๑๖ พฤษภาคม ๒๕๖๐. และภคิน นิติธีรภัทร และสุนทรี เนียมณรงค์. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑๑ พฤษภาคม
 ๒๕๖๐.

^{๒๕} ธนวรรต เอกสุวรรณวัฒนา. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑๘ เมษายน ๒๕๖๐. และอัครพล หาแก้ว. การ
 สัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑๖ พฤษภาคม ๒๕๖๐.

^{๒๖} ศิวาพร ชื่นจิตต์ศิริ. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑ เมษายน ๒๕๖๐., ธนวรรต เอกสุวรรณวัฒนา. การสัมภาษณ์
 เมื่อวันที่ ๑๘ เมษายน ๒๕๖๐. และอัครพล หาแก้ว. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑๖ พฤษภาคม ๒๕๖๐.

^{๒๗} อัครพล หาแก้ว. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑๖ พฤษภาคม ๒๕๖๐.

ต่อเนื่องเกี่ยวข้องกับคดีเดิมที่มีการพอกเงินเข้ามาเกี่ยวข้อง ทั้งนี้ จากสถิติคดีของสำนักคดีภาษีอากร กรมสอบสวนคดีพิเศษพบว่า ส่วนใหญ่จะเป็นคดีเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม^{๒๘}

(๒) กรณีที่เป็นกลุ่มผู้ประกอบการก็จะพยายามสร้างความสัมพันธ์กับเจ้าหน้าที่ที่ตนเองคิดว่าสามารถอำนวยความสะดวกให้ได้ เพื่อสร้างความเชื่อมโยงสัมพันธ์ โดยแบ่งหน้าที่และอาจแบ่งผลประโยชน์ร่วมกัน ซึ่งบุคคลเหล่านี้จะต้องมีความไว้วางใจกันในระดับหนึ่ง เนื่องจากเป็นการกระทำที่เสี่ยงต่อการถูกตรวจสอบได้ ดังนั้น การกระทำความผิดในรูปแบบใด ๆ ก็ตาม จะต้องมีความสัมพันธ์ตรงนี้เป็นองค์ประกอบสำคัญ^{๒๙} ตัวอย่างกรณีการทุจริตเขตปลอดอากรว่า ลักษณะการนำเข้าไปในเขตปลอดนี้จะไม่มีการภาษี เมื่อไม่มีการภาษีก็สามารถนำรถออกได้ เนื่องจากเขตปลอดอากรมีเจ้าหน้าที่จำนวนไม่มาก การกำกับดูแลน้อย หากผู้ประกอบการนำเข้ามีความสัมพันธ์หรือสามารถเข้าถึงเจ้าหน้าที่ได้ก็จะสามารถทุจริตหรือหลีกเลี่ยงค่าภาษีในการนำรถออกจากเขตปลอดอากรได้ โดยไม่ต้องชำระค่าภาษี ซึ่งถือเป็นรูปแบบของนิยามคำว่า กลุ่มผู้มีอิทธิพลแบบหนึ่ง^{๓๐}

๕.๒.๓ ความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือแบบธุรกิจ

กลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรนี้จะมีความสัมพันธ์และความเชื่อมโยงกันแบบธุรกิจอย่างชัดเจน มีลักษณะดังต่อไปนี้

(๑) เจ้าหน้าที่ของรัฐทั้งที่เป็นข้าราชการและนักการเมืองที่ดำรงตำแหน่งเจ้าหน้าที่ของรัฐ กระทำการทุจริตภาษีอากรร่วมกับกลุ่มผู้มีอิทธิพลหรือกลุ่มบุคคลอื่น ๆ อาจเป็นเพราะมีการตกลงกันหรือฮั้วกันกับผู้ประกอบการซึ่งตนมีความสัมพันธ์ในเชิงธุรกิจการค้าร่วมกัน หรือมีผลประโยชน์ต่างตอบแทนระหว่างกัน หรืออาจเป็นกรณีบุคคลที่ต้องเสียภาษีอากร เป็นผู้มีส่วนได้เสียกับนักการเมืองโดยตรง เช่น เป็นภริยา เป็นบุตร หรือเป็นญาติ หรืออาจมีความสัมพันธ์โดยตรงในเชิงธุรกิจการค้ากับนักการเมือง^{๓๑}

(๒) ตัวผู้เสียภาษี เจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือกลุ่มผลประโยชน์อื่น ๆ มีความสัมพันธ์หรือความเชื่อมโยงกัน หรืออาจมีการทำงานร่วมกัน เช่น อดีตผู้บริหารระดับสูงและเจ้าหน้าที่ในหน่วยจัดเก็บภาษีอากรเข้าไปเกี่ยวข้องกับการฉ้อโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น การพูดถึงการทุจริตภาษีเฉพาะมิติของคดีอย่างเดียว อาจจะไม่เพียงพอ เพราะการทุจริตภาษีนั่นอาจจะกระทำในระดับนโยบายได้ เช่น การกำหนดทิศทางของกฎหมาย และการให้สิทธิประโยชน์ต่าง ๆ เป็นต้น^{๓๒}

^{๒๘} ขวลิท ก้อนทอง. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๖๐.

^{๒๙} ศิวาพร ชื่นจิตต์ศิริ. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑ เมษายน ๒๕๖๐.

^{๓๐} ผู้แทนกรมศุลกากร. อ้างแล้ว (๒๕๗). และ ขวลิท ก้อนทอง. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๖๐.

^{๓๑} อัครพล หาแก้ว. เรื่องเดียวกัน. และธนวรรณ เอกสุวรรณวัฒนา. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑๘ เมษายน ๒๕๖๐.

^{๓๒} อัครพล หาแก้ว. เรื่องเดียวกัน.

(๓) ความสัมพันธ์และความเชื่อมโยงในเชิงระบบธุรกิจ เช่น ผู้ประกอบการซึ่งเป็นบริษัทแม่ ก็อาจมีการตั้งบริษัทลูก หรือนอมินี เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีโดยการขายสินค้าหรือบริการในราคาต่ำเพื่อเลี่ยงภาษี แต่หากขายให้กับลูกค้า หรือผู้อื่นจะเป็นการขายในราคาปกติ เป็นต้น^{๓๓}



ภาพที่ ๕.๒ ลักษณะความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ

๕.๓ ลักษณะการทำงาน การแลกเปลี่ยนข้อมูล และการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์

จากการศึกษาคณะผู้วิจัย พบว่า กลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบมีลักษณะการทำงาน การแลกเปลี่ยนข้อมูล และการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ ดังนี้

๕.๓.๑ ลักษณะการทำงาน

(๑) กลุ่มอิทธิพลจะทำงานร่วมกันในลักษณะที่มีการสั่งการและติดตามประเมินผลอย่างใกล้ชิด หากการกระทำส่วนใดไม่สามารถสำเร็จลุล่วงได้เพราะติดขัดในเรื่องใด ซึ่งอาจจะเป็นกรณีนอกเหนืออำนาจหน้าที่ หรือเป็นกรณีที่กฎ ระเบียบหรือข้อบังคับใด ๆ ที่เกี่ยวข้องไม่ได้ให้อำนาจหน้าที่ไว้เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติก็จะรายงานไปยังผู้มีอำนาจสั่งการ เพื่อให้ผู้มีอำนาจสั่งการใช้อำนาจสั่งให้แก้ไขปัญหาที่ติดขัดอยู่นั้นเพื่อให้ผู้ปฏิบัติสามารถดำเนินการต่อไปได้ และพบว่า

^{๓๓} ผู้แทนกรมสรรพสามิต และอัครพล หาแก้ว. เรื่องเดียวกัน.

เจ้าหน้าที่ของรัฐก็จะแบ่งออกเป็น ๒ กลุ่ม คือ กลุ่มที่ได้รับประโยชน์ และกลุ่มที่ไม่ได้รับประโยชน์ ซึ่งจะเป็นตัวแปรที่จะเป็นปัญหาหรืออุปสรรคต่อการทำงานของกลุ่มอิทธิพล

(๒) กลุ่มอิทธิพลจะทำงานแบบเครือข่าย เช่น ขบวนการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่มีบุคคลเกี่ยวข้องหลายฝ่าย ได้แก่ บุคคลหรือกลุ่มบุคคลซึ่งจดทะเบียนตั้งบริษัทนิติบุคคลหลาย ๆ นิติบุคคล มีการเชื่อมโยงกันในลักษณะเครือข่าย แล้วมีการใช้ใบกำกับภาษีเพื่อมาขอคืนภาษีจากรัฐ มีการแบ่งหน้าที่กันทำ บางคนมีหน้าที่รับจดทะเบียน บางคนมีหน้าที่รับเงิน บางคนทำตนคล้าย ๆ เป็นตัวกลาง เป็นผู้ให้ความคิด เป็นคนออกทุนหรืออื่น ๆ ในส่วนของผู้ประกอบการนั้น จากบางคดีพบว่าหลายคนมีความเกี่ยวข้องกับเจ้าหน้าที่ของรัฐ เนื่องจากการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มหรือการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นการฉ้อโกงภาษีอากรนั้น จะต้องได้รับการอนุมัติตามขั้นตอนจากหน่วยงานของรัฐแล้ว จึงจะรับเงินภาษีคืนได้ซึ่งระเบียบในการอนุมัติให้คืนเงินภาษีก็จะเป็นไปตามขั้นตอน แต่ในบางครั้งเจ้าหน้าที่ของรัฐก็อาจจะละเลยไม่ทำตามขั้นตอนที่ระเบียบกำหนด ส่งผลทำให้มีการคืนเงินภาษีที่ทำให้รัฐเสียประโยชน์ ส่วนการไปเกี่ยวพันโยงใยนั้น พบว่ามีเจ้าหน้าที่หน่วยจัดเก็บภาษีอากรถูกกล่าวหาอยู่บ้างเหมือนกัน^{๓๔} ดังเช่นกรณีศึกษาที่กล่าวแล้วไว้ในบทที่ ๔

๕.๓.๒ ลักษณะการแลกเปลี่ยนข้อมูล

(๑) การจัดอบรมเพื่อวางแผนภาษีอากรให้กับผู้ประกอบการ โดยเจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีความรู้ความชำนาญในแต่ละเรื่อง โดยผู้ประกอบการก็อาจมีการสมัครสมาชิกซึ่งต้องเสียค่าใช้จ่ายในการเข้าร่วมรับฟังในการวางแผนภาษีในด้านต่าง ๆ โดยเฉพาะกรณีที่มีการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายฉบับใหม่ เพื่อให้ทราบถึงจุดแข็งจุดอ่อนของกฎหมายที่แก้ไข และเมื่อผู้ประกอบการทราบจุดแข็งจุดอ่อนแล้ว ก็จะใช้ช่องว่างของกฎหมายในการหลบเลี่ยงภาษีหรือหลีกเลี่ยงภาษี หรือฉ้อโกงภาษี และพบว่ามี การดำเนินการในลักษณะนี้ค่อนข้างมาก แต่ไม่สามารถเอาผิดทางกฎหมายได้ เนื่องจากภาครัฐมองว่า เป็นการให้ความรู้ความเข้าใจแก่ผู้ประกอบการ และในข้อเท็จจริงยังพบว่ามี การชักนำผู้ประกอบการให้มีการดำเนินการที่หลีกเลี่ยงภาษีหรือข้อกฎหมายอย่างชัดเจนด้วย ซึ่งต้องหาวิธีป้องกันไม่ให้เกิดกรณีแบบนี้ขึ้นได้

(๒) กรณีที่เจ้าหน้าที่ของรัฐเข้าไปเป็นที่ปรึกษาให้กับผู้ประกอบการ/นิติบุคคล โดยมีการเสนอให้ผลประโยชน์ตอบแทนอาจจะในรูปแบบของตัวเงินและการอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ซึ่งเจ้าหน้าที่ผู้นั้นจะเกิดภาระผูกพันที่จะต้องหาวิธีการและแนะนำผู้ประกอบการเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง จึงถูกมองว่าเป็นภาคธุรกิจที่โยงกับภาคราชการ และเนื่องจากไม่มีกฎหมายห้ามไว้ จึงเกิดกรณีแบบนี้ค่อนข้างมาก^{๓๕}

^{๓๔} การสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิ. เมื่อวันที่ ๗ เมษายน ๒๕๖๐.

^{๓๕} ศิวาพร ชื่นจิตต์ศิริ. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑ เมษายน ๒๕๖๐.

๕.๓.๓ ลักษณะการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์

(๑) การแลกเปลี่ยนผลประโยชน์กรณีการทุจริตภาษีนั้น ในส่วนของข้าราชการที่จะได้รับการแต่งตั้งหรือโยกย้ายการปฏิบัติหน้าที่ ก็จะต้องอาศัยอำนาจจากผู้บริหารระดับสูงหรือนักการเมืองไม่ว่าระดับท้องถิ่นหรือระดับชาติ ซึ่งผู้บริหารระดับสูงหรือนักการเมืองก็ต้องการผลประโยชน์จากกลุ่มทุนหรือนักธุรกิจ จึงต้องแลกเปลี่ยนผลประโยชน์กับข้าราชการซึ่งตนชี้แนะหรือสั่งการได้มาดำรงตำแหน่งหรือโยกย้ายมาปฏิบัติหน้าที่เพื่อหาช่องทางกฎหมายให้กับกลุ่มทุนหรือผู้ประกอบการไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลง อันเป็นการได้รับผลประโยชน์ตอบแทนซึ่งกันและกันอีกชั้นหนึ่ง

(๒) การแลกเปลี่ยนผลประโยชน์เกี่ยวกับการทุจริตภาษีอากร เช่น กลุ่มผู้นำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ ซึ่งปกติแล้วกลุ่มนี้ไม่ใช่ผู้มีอิทธิพล แต่ก็ยอมจ่ายเงินให้กับเจ้าหน้าที่ เพราะหากไม่จ่ายแล้ว เจ้าหน้าที่ตั้งแต่ฝ่ายตรวจสอบ ฝ่ายป้องกัน หรือฝ่ายประเมินก็จะอ้างเหตุผลต่าง ๆ ทำให้เรื่องล่าช้า กลุ่มผู้นำเข้าสินค้าจึงต้องยอมจ่ายให้เจ้าหน้าที่เพื่อความสะดวก เป็นต้น

(๓) เหตุจูงใจในการทุจริตทางภาษี คือ เรื่องผลประโยชน์ทั้งสิ้น โดยอาจพิจารณาความสัมพันธ์ของกลุ่มอิทธิพลได้ว่า การที่นักการเมืองจะกำหนดนโยบายและออกกฎหมายเพื่อเอื้อประโยชน์ให้กับผู้ประกอบการ ต้องมีเรื่องผลประโยชน์ไม่ว่าทางทรัพย์สิน หรืออื่นใดมาเกี่ยวข้อง ในขณะเดียวกันความสัมพันธ์ระหว่างข้าราชการกับนักการเมืองนั้น ข้าราชการก็อาจจะกระทำการทุจริตประพฤติดมิชอบเพื่อตอบสนองนักการเมือง เพื่อแสวงหาให้ได้มาซึ่งตำแหน่ง หรือผลประโยชน์ตอบแทนอื่น แล้วต่อมาเมื่อข้าราชการผู้นั้นเป็นผู้บริหารก็แต่งตั้งเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติที่ตนสั่งการได้ขึ้นมาดำรงตำแหน่งหรือปฏิบัติหน้าที่ในส่วนที่จะกระทำการทุจริตประพฤติดมิชอบเพื่อตอบสนองนักการเมืองต่อไป หรือแม้แต่ความสัมพันธ์ระหว่างข้าราชการกับผู้ประกอบการเองก็ตาม ข้าราชการก็อาจจะกระทำการทุจริตประพฤติดมิชอบหรือเอื้อประโยชน์ทางภาษีให้ผู้ประกอบการหรือกลุ่มทุนที่ใกล้ชิดกับนักการเมือง เพื่อหวังผลประโยชน์ในเรื่องตำแหน่งหน้าที่การงาน หรืออาจจะเป็นผลประโยชน์ในทางทรัพย์สินอีกด้วย



ภาพที่ ๕.๓ ลักษณะการทำงาน การแลกเปลี่ยนข้อมูล และการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ

(๔) การแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ที่พบเห็นชัดเจน คือ ความก้าวหน้าในตำแหน่งหน้าที่ราชการ การได้รับเงินหรือทรัพย์สินหรือผลประโยชน์อย่างอื่นเป็นการตอบแทน ทั้งนี้ หากข้อเท็จจริงที่ได้รับทราบจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบการทุจริต (ในคดีหนึ่ง) เป็นความจริง ก็อาจเป็นไปได้ว่า ผลประโยชน์ที่ข้าราชการที่เกี่ยวข้องกับกลุ่มผู้ทุจริต คือ การได้รับตำแหน่งสำคัญในองค์กรจัดเก็บภาษีอากร โดยที่ข้าราชการผู้นั้นได้กระทำการตามหน้าที่เพื่อเอื้อประโยชน์แก่กลุ่มผู้ทุจริตภาษีอากร เช่น การไม่ฎีกาคดีภาษีอากรต่อศาลฎีกา กรณีที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรแพ็คดีเป็นต้น^{๓๖} และนอกจากนั้น ยังพบว่ามีการนำเอาผลประโยชน์ที่ได้มาแบ่งปันให้กับเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องในองค์กรนั้น บางหน่วยงานมีการแบ่งผลประโยชน์ตามสัดส่วนอย่างชัดเจนตามตำแหน่งหน้าที่ที่เข้าไปเกี่ยวข้อง แม้บางหน่วยงานอาจจะไม่แบ่งปันโดยการจ่ายเป็นเงินโดยตรง แต่อาจจะแบ่งปันโดยใช้วิธีอื่น ๆ เช่น การเลี้ยงสังสรรค์ตามโอกาสต่าง ๆ และการซื้อของขวัญให้ เป็นต้น หากเป็นกรณีเงินจำนวนมากก็จะรู้กันเฉพาะในกลุ่ม ไม่ใช่ทั้งหมด แต่หากเป็นกรณีเงินเล็กน้อยที่ได้จากการให้บริการโดยทั่ว ๆ ไป หรือที่เรียกว่า “สินน้ำใจ” ก็จะเก็บไว้เป็นกองกลาง เพื่อเอาไว้เป็นค่าใช้จ่ายรวมของกลุ่มนั้น ๆ^{๓๗} และกรณีการทุจริตที่พบบ่อย ๆ คือ การจ่ายผลประโยชน์เล็กน้อย ให้กับเจ้าหน้าที่เพื่อให้ประเมินภาษีที่ต่ำลง ซึ่งมีใช้กรณีการทุจริตที่กระทำโดยกลุ่มอิทธิพล

^{๓๖} เฟื่องอ่าง

^{๓๗} ศิวาพร ชื่นจิตต์ศิริ. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑ เมษายน ๒๕๖๐.

๕.๔ ปัญหาหรือปัจจัยที่ก่อให้เกิดโอกาสหรือช่องทางการทุจริตทางภาษีอากรโดยกลุ่มอิทธิพล

๕.๔.๑ โครงสร้างอำนาจ การแทรกแซง และช่องว่างของกฎหมาย

(๑) เมื่อเจ้าหน้าที่ของรัฐตรวจพบการทุจริตทางภาษีอากรของนักการเมืองแล้ว นักการเมืองผู้หลีกเลี่ยงภาษี หรือฉ้อโกงภาษีเหล่านั้นจะใช้อิทธิพลทางการเมืองเข้ามาแทรกแซงหรือ บังคับเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติหน้าที่มิให้ทำการตรวจสอบ ทำให้การป้องกันและปราบปรามการทุจริตทาง ภาษีไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร แม้ว่าการจัดเก็บภาษีอาจถูกตรวจสอบโดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินก็ ตาม แต่อำนาจในการกำกับดูแลเป็นของฝ่ายบริหารทั้งสิ้นจึงไม่มีความเป็นอิสระ การจัดเก็บภาษี จึงกลายเป็นเครื่องมือที่ทำให้นักการเมืองฝ่ายบริหารได้รับผลประโยชน์ทางภาษีและถูกตรวจสอบ น้อย รวมถึงใช้กลไกการตรวจสอบภาษีเป็นเครื่องมือในการลดความน่าเชื่อถือของกลุ่มนักการเมือง ฝ่ายตรงข้ามหรือกำจัดนักการเมืองฝ่ายตรงข้ามโดยการตรวจสอบภาษีอย่างเข้มงวด

(๒) ในการกำหนดนโยบายหรือการตรากฎหมาย กฎ หรือระเบียบที่เกี่ยวข้องกับ ภาษี หรือหรือการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีนั้น มีความเป็นไปได้ว่า ผู้ประกอบการที่เป็น นายทุนมีผลประโยชน์ตอบแทนให้กับนักการเมือง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้อง เช่น รัฐมนตรี หรือข้าราชการที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดนโยบายหรือการตรากฎหมาย กฎ หรือระเบียบที่เกี่ยวข้อง กับภาษี หรือการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษี ที่อาจเอื้อประโยชน์ให้แก่ตนเองและพวกพ้อง เป็นต้น ซึ่งคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติเข้าไปควบคุมกลไกที่มี ผลประโยชน์ทับซ้อนของบุคคลเหล่านี้ค่อนข้างยาก เพราะเป็นความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มบุคคลกับ กลุ่มผลประโยชน์

(๓) การจัดโครงสร้างการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร ในส่วนของอำนาจ ในการบริหาร นิติบัญญัติ และตรวจสอบ ยังมีกระบวนการ/ขั้นตอนทางภาษีที่มีลักษณะการ ผูกขาดการใช้อำนาจ และเปิดโอกาสให้มีการใช้ดุลพินิจ โดยที่กระบวนการตรวจสอบจากภายนอก ยังคงค่อนข้างน้อย

(๔) ช่องว่างของกฎหมายหรือความไม่ชัดเจนของกฎหมาย หรือการที่กฎหมาย เปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ใช้ดุลพินิจในการปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับภาษี ซึ่งจะนำไปสู่การถูกแทรกแซงได้ กล่าวคือ เมื่อเจ้าหน้าที่จะต้องใช้ดุลพินิจแล้ว ก็อาจจะถูกแทรกแซงไม่ว่าด้วยสายการบังคับบัญชาที่ดี หรือการหาผลประโยชน์ตอบแทนเพื่อให้ได้รับตำแหน่งที่สูงขึ้น ทำให้เจ้าหน้าที่ขาดความเป็นอิสระ ในการปฏิบัติหน้าที่ ในขณะที่กระบวนการควบคุมหรือตรวจสอบการใช้ดุลพินิจ ยังไม่มีประสิทธิภาพ เท่าที่ควร จึงเกิดปัญหาอันเนื่องมาจากช่องว่างของกฎหมายและการใช้ดุลพินิจ ตัวอย่างเช่น

๑) ปัจจุบันกรมสรรพากรมีข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูลในการเก็บภาษีอยู่ หลายส่วน โดยเฉพาะข้อมูลเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่ยื่นชำระภาษีที่ได้ยื่นแบบรายการประเมินภาษีด้วย ระบบอิเล็กทรอนิกส์ (e-Commerce) ซึ่งกรมสรรพากรจะไม่สามารถทราบได้ว่าผู้ยื่นแบบประเมิน ภาษีนั้นได้ให้ข้อมูลภาษีอย่างถูกต้องหรือไม่ ทั้งนี้ในทางปฏิบัติหากเกิดข้อสงสัยเจ้าหน้าที่

กรมสรรพากรจะใช้ดุลพินิจออกหมายเรียกเอกสารมาตรวจสอบเพิ่มเติม แต่อย่างไรก็ตาม การตรวจสอบมักไม่พบการกระทำความผิด ทั้งนี้เนื่องจากผู้ประกอบการมักจะทำบัญชีมากกว่าหนึ่งบัญชี ดังนั้น ปัญหาที่สำคัญคือจะทำอย่างไรให้กรมสรรพากรได้ข้อมูลที่ถูกต้อง ตรงตามความเป็นจริง และการที่กฎหมายเปิดช่องให้ผู้ประกอบการยื่นแบบประเมิน โดยที่เจ้าหน้าที่มีอำนาจใช้ดุลพินิจไม่ต้องขอเอกสารเพิ่มก็ได้ เจ้าหน้าที่ของรัฐจึงอาจถูกมองว่า ใช้ดุลพินิจโดยไม่ชอบ หรือทุจริต ซึ่งเกิดจากช่องว่างของกฎหมายที่เปิดให้เจ้าหน้าที่ใช้ดุลพินิจโดยระบบการตรวจสอบยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร

๒) สิทธิประโยชน์ในการลดอัตราอากร เช่น เขตปลอดอากร สินค้าอันมีวัตถุประสงค์ของประเทศในอาเซียน แต่นำไปผลิตในประเทศออสเตรเลีย เช่นนี้ ควรจะเสียภาษีอากรอาเซียน คือร้อยละ ๕ ไม่ใช่ร้อยละ ๐ แต่เมื่อมีหนังสือไปถึงกรมศุลกากร กรมศุลกากรกลับบอกว่า เสียร้อยละ ๐ หรือร้อยละ ๕ ก็ได้ ซึ่งกรมสอบสวนคดีพิเศษก็สั่งฟ้องไปว่า ต้องเก็บภาษียร้อยละ ๕ แต่พอไปถึงอัยการ อัยการเจ้าของสำนวนสั่งฟ้อง แต่อัยการระดับบนกลับมีคำสั่งไม่ฟ้อง กรมสอบสวนคดีพิเศษได้ทำความเห็นแย้งไป แต่อัยการสูงสุดสั่งเด็ดขาดไม่ฟ้อง กรณีนี้ถือเป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ของรัฐเลือกใช้ดุลพินิจ ที่ทำให้รัฐสูญเสียรายได้

(๕) ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้อำนาจเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรขอข้อมูลจากบุคคลที่สาม เช่น กรณียื่นแบบ หรือยื่นแบบไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินเรียกบุคคลที่รู้หรือเห็นเรื่องราวมาให้ข้อมูลเพิ่มเติมได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๙ หรือกรณีไม่ยื่นแบบ ก็เรียกผู้ที่ไม่ยื่นแบบหรือพยานมาได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๓ แต่ข้อจำกัดของกฎหมายก็คือ หากเจ้าหน้าที่ไม่ทราบว่าผู้ใดที่จะต้องยื่นแบบ เจ้าหน้าที่ไม่สามารถยื่น summons ตรวจสอบ หรือขอข้อมูลธุรกรรมทางการเงินจากทางธนาคารของทุกคนได้ ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเลือกที่จะไม่เข้าระบบภาษี เพราะตนจะได้ไม่ถูกตรวจสอบจากเจ้าหน้าที่สรรพากร อีกทั้งจากระบบฐานข้อมูลการเสียภาษีในประเทศไทย พบว่า มีผู้ยื่นแบบการเสียภาษีประมาณ ๑๐ ล้านคน แต่มีผู้ที่ต้องยื่นเสียภาษีประมาณ ๓ ล้านกว่าคน แสดงว่า มีคนประมาณ ๖ ล้านคนที่ยื่นแบบ แต่มีรายได้ไม่ถึงเกณฑ์จะต้องเสียภาษี ส่วนนิติบุคคลมีประมาณ ๕๐๐,๐๐๐ แห่งที่ยื่นแบบ แต่นิติบุคคลที่มีรายได้ถึงเกณฑ์ต้องเสียภาษีมีเพียงแค่ ๑๐๐,๐๐๐ แห่ง เท่านั้น จากข้อมูลพบว่าผู้เสียภาษีมีจำนวนน้อยมาก แสดงให้เห็นว่าหน่วยจัดเก็บภาษีมีข้อมูลเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีได้ไม่ครอบคลุมให้สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ และเป็นช่องทางหรือโอกาสของผู้ประกอบการในการหลีกเลี่ยง หรือหนีภาษี ดังนั้น การป้องกันและปราบปรามการทุจริตได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงควรมีกฎหมายหรือเครื่องมือใด ๆ ก็ตาม ที่จะช่วยเจ้าหน้าที่ในการแสวงหาข้อมูลเพื่อนำมาบริหารจัดการเก็บภาษีได้ดียิ่งขึ้น

(๖) การเปิดเผยข้อมูลภาษีของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๐ ได้กำหนดว่า “เจ้าพนักงานผู้ใดโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ ได้รู้เรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากร หรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ห้ามมิให้นำออกแจ้งแก่ผู้ใด หรือยังให้ทราบกันไปโดยวิธีใด เว้นแต่จะมีอำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย” ซึ่งหลักการดังกล่าวมีลักษณะ “ปกปิดเป็นหลัก แต่เปิดเผยเป็นข้อยกเว้น” แต่ต่อมาเมื่อประกาศใช้พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. ๒๕๔๐ ซึ่งมี

หลักการใหม่ คือ “เปิดเผยเป็นหลัก ปกปิดเป็นข้อยกเว้น” ตามมาตรา ๑๕^{๓๘} กำหนดให้ข้อมูลข่าวสารของราชการ หน่วยงานของรัฐอาจมีคำสั่งมิให้เปิดเผยก็ได้ โดยคำนึงถึงการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายของหน่วยงานของรัฐ ประโยชน์สาธารณะ และประโยชน์ของเอกชนเกี่ยวข้องประกอบกัน แต่หากการเปิดเผยจะไม่ก่อให้เกิดความเสียหายต่อความมั่นคงของประเทศ ความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ หรือความมั่นคงในทางเศรษฐกิจหรือการคลังของประเทศ หรือการเปิดเผยจะไม่ทำให้การบังคับใช้กฎหมายเสื่อมประสิทธิภาพ หรือไม่อาจสำเร็จตามวัตถุประสงค์ได้ หน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐก็สามารถเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวได้ เว้นแต่ไปเข้าข้อยกเว้นที่เป็นข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่อยู่ในความควบคุมดูแลของตนต่อหน่วยงานของรัฐแห่งอื่นหรือผู้อื่น โดยปราศจากความยินยอมเป็นหนังสือของเจ้าของข้อมูลที่ให้ไว้ล่วงหน้าหรือในขณะนั้น เว้นแต่เป็นการเปิดเผยตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. ๒๕๔๐ มาตรา ๒๔^{๓๙} ซึ่งหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่ขื่อนั้นจะต้องมีอำนาจตามกฎหมายด้วย ดังนั้น หลักการตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๐ ของกรมสรรพากร จึงอาจไม่สอดคล้องกับหลักการการเปิดเผยข้อมูลตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. ๒๕๔๐ และมีผลทำให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการ

^{๓๘} พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. ๒๕๔๐

มาตรา ๑๕ ข้อมูลข่าวสารของราชการที่มีลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้ หน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐอาจมีคำสั่งมิให้เปิดเผยก็ได้ โดยคำนึงถึงการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายของหน่วยงานของรัฐ ประโยชน์สาธารณะ และประโยชน์ของเอกชนที่เกี่ยวข้องประกอบกัน

(๑) การเปิดเผยจะก่อให้เกิดความเสียหายต่อความมั่นคงของประเทศ ความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ หรือความมั่นคงในทางเศรษฐกิจหรือการคลังของประเทศ

(๒) การเปิดเผยจะทำให้การบังคับใช้กฎหมายเสื่อมประสิทธิภาพ หรือไม่อาจสำเร็จตามวัตถุประสงค์ได้ ไม่ว่าจะเป็นเกี่ยวกับการฟ้องคดี การป้องกัน การปราบปราม การทดสอบ การตรวจสอบ หรือการรู้แหล่งที่มาของข้อมูลข่าวสารหรือไม่ก็ตาม

(๓) ความเห็นหรือคำแนะนำภายในหน่วยงานของรัฐในการดำเนินการเรื่องหนึ่งเรื่องใด แต่ทั้งนี้ ไม่รวมถึงรายงานทางวิชาการ รายงานข้อเท็จจริง หรือข้อมูลข่าวสารที่นำมาใช้ในการทำความเข้าใจหรือคำแนะนำภายในดังกล่าว

(๔) การเปิดเผยจะก่อให้เกิดอันตรายต่อชีวิตหรือความปลอดภัยของบุคคลหนึ่งบุคคลใด

(๕) รายงานการแพทย์หรือข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลซึ่งการเปิดเผยจะเป็นการรุกรานสิทธิส่วนบุคคลโดยไม่สมควร

(๖) ข้อมูลข่าวสารของราชการที่มีกฎหมายคุ้มครองมิให้เปิดเผย หรือข้อมูลข่าวสารที่มีผู้ให้มาโดยไม่ประสงค์ให้ทางราชการนำไปเปิดเผยต่อผู้อื่น

(๗) กรณีอื่นตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา

คำสั่งมิให้เปิดเผยข้อมูลข่าวสารของราชการจะกำหนดเงื่อนไขอย่างใดก็ได้ แต่ต้องระบุไว้ด้วยว่าที่เปิดเผยไม่ได้ เพราะเป็นข้อมูลข่าวสารประเภทใดและเพราะเหตุใด และให้ถือว่าการมีคำสั่งเปิดเผยข้อมูลข่าวสารของราชการเป็นดุลพินิจ โดยเฉพาะของเจ้าหน้าที่ของรัฐตามลำดับสายการบังคับบัญชา แต่ผู้ขออาจอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยการเปิดเผยข้อมูลข่าวสารได้ตามที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้

^{๓๙} พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. ๒๕๔๐ “มาตรา ๒๔ หน่วยงานของรัฐจะเปิดเผยข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่อยู่ในความควบคุมดูแลของตนต่อหน่วยงานของรัฐแห่งอื่นหรือผู้อื่น โดยปราศจากความยินยอมเป็นหนังสือของเจ้าของข้อมูลที่ให้ไว้ล่วงหน้าหรือในขณะนั้นมีได้ เว้นแต่เป็นการเปิดเผย ดังต่อไปนี้

(๑) ต่อเจ้าหน้าที่ของรัฐในหน่วยงานของตนเพื่อการนำไปใช้ตามอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานของรัฐแห่งนั้น...”

จัดเก็บภาษี การตรวจสอบ และการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลทางภาษีได้

(๗) การทุจริตภาษีส่วนหนึ่งมาจากผู้บริหารระดับสูงทั้งที่เป็นนักการเมืองและข้าราชการ ด้วยการกำหนดนโยบายการเร่งรัดคดีที่ต้องทำให้เสร็จภายในเวลาที่กำหนด เช่น นำตัวชี้วัดผลงานหรือความสำเร็จของงาน หรือ KPI (Key Performance Indicator) มาวัดว่า คดีต้องเสร็จภายในเวลาที่กำหนด แต่คดีแต่ละคดีมีความยากง่ายหรือความซับซ้อนที่แตกต่างกัน ซึ่งทำให้เกิดความเสียหายแก่ผู้บังคับใช้กฎหมายในการสืบสวนสอบสวน หรือประชาชน หรือรัฐที่ได้รับความเสียหาย เนื่องจากไม่สามารถหาผู้กระทำความผิดที่แท้จริงมาลงโทษได้ หรือการที่ผู้บริหารขอให้ช่วยเหลือผู้ต้องหาในคดีให้ไม่ต้องรับผิด หรือรับผิดน้อยลง เป็นต้น^{๔๐}

(๘) การแทรกแซงโดยการอาศัยความสัมพันธ์ความสัมพันธ์ของผู้ประกอบการกับเจ้าหน้าที่ระดับสูงของหน่วยราชการ เช่น การอบรมหลักสูตรผู้บริหารของสถาบันต่าง ๆ ที่นำผู้บริหารจากหลาย ๆ หน่วยงาน ซึ่งรวมถึงผู้ประกอบการภาคเอกชน และนักการเมืองด้วย ซึ่งก็อาจจะเกิดความสัมพันธ์ส่วนตัว ทำให้มีการช่วยเหลือด้านต่าง ๆ รวมทั้งกำหนดนโยบายที่เป็นประโยชน์ทางภาษีให้กับผู้ประกอบการ และช่วยเหลือด้านคดีได้เช่นกัน

(๙) หากการทุจริตภาษีอากรเป็นเพียงการกระทำทั่ว ๆ ไป ก็อยู่ในกรอบที่กรมสรรพากรสามารถบังคับตามกฎหมายทั้งทางแพ่งหรืออาญาได้ กล่าวคือ เจ้าพนักงานสามารถใช้อำนาจตามกฎหมายเรียกให้เสียหรือนำส่งภาษีอากร พร้อมทั้งเสียเงินเพิ่ม (ดอกเบี้ย) และเบี้ยปรับ (ปรับทางแพ่ง) และสามารถดำเนินคดีอาญาแก่ผู้กระทำความผิดให้ต้องรับผิดทางอาญาซึ่งเป็นโทษที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร แต่หากกลุ่มอิทธิพลก้าวล่วงไปสู่การแทรกแซงเนื้อหากฎหมายก็เกินกว่ากรอบของกฎหมายที่จะเข้าดำเนินการได้ ซึ่ง ป.ป.ช. ควรเข้าไปตรวจสอบการออกกฎหมายที่เกี่ยวข้องว่ามีประโยชน์ทับซ้อนและมีการขัดกันกับผลประโยชน์ของรัฐหรือไม่

(๑๐) ระยะเวลาของเจ้าหน้าที่ในการพิจารณาเกี่ยวกับภาษีอากรที่เร่งรัดตามกฎหมาย หรือระเบียบข้อบังคับ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้ผู้ประกอบการที่ทุจริตนำประเด็นดังกล่าวเป็นเงื่อนไขในการเร่งรัดให้เจ้าหน้าที่กระทำความผิดได้ เช่น อ้างว่าต้องรีบนำเข้าหรือส่งออก ให้รีบประเมิน หรือพิจารณาให้แล้วเสร็จโดยเร็ว มิฉะนั้น หากเกิดความเสียหายก็จะฟ้องเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องได้ ซึ่งเงื่อนไขนี้ทำให้ผู้ประกอบการที่ทุจริตได้รับประโยชน์

๕.๔.๒ ระบบการตรวจสอบ

สำนวนการสอบสวนของสำนักงานป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ ในคดีที่เอกชนกับเจ้าหน้าที่ของรัฐร่วมกันกระทำความผิด ในประเด็นการทุจริตขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามกรณีศึกษานี้ พบว่าการดำเนินงานของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องไม่เอื้อต่อการป้องกันและปราบปรามการทุจริตดังกล่าว ซึ่งแบ่งออกเป็น ๔ กลุ่มด้วยกัน ดังนี้

^{๔๐} ขวลิต ก้อนทอง. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๖๐.

(๑) กลุ่มกรรมศุลกากร ก่อนที่จะมีการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องมีเอกสารจากศุลกากรที่เป็นสถานะการส่งออก เมื่อกรมสรรพากรได้มีหนังสือถามเกี่ยวกับสถานะการส่งออกจากกรรมศุลกากร กรมศุลกากรตอบกลับว่า ส่งออกตามระบบซึ่งตรงนี้เป็นเหตุที่ผู้กระทำความผิดนำไปใช้ในการทุจริตเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

(๒) กลุ่มกรมสรรพากร แม้จะมีหนังสือไปสอบถามกรมศุลกากรเรื่องสถานะการส่งออกแล้ว แต่กรมสรรพากรก็ไม่ได้ทำการตรวจสอบผู้ประกอบการที่นำสินค้าส่งออกว่า เป็นบริษัทประเภทใด มีอยู่จริงหรือไม่ ซึ่งมีแต่เพียงผู้รับมอบอำนาจเท่านั้นที่มายื่นเอกสารขอคืนภาษี ทั้งที่มีการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นจำนวนสูงมากจนผิดปกติ

(๓) กลุ่มกระทรวงพาณิชย์ ซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบจัดตั้งบริษัท ก็ให้มีการจดทะเบียนนิติบุคคลจัดตั้งบริษัทโดยที่ไม่ได้มีการตรวจสอบว่า กรรมการบริษัทนั้นเป็นผู้ใด มีอยู่จริงหรือไม่ กรรมการบริษัทบางคนเสียชีวิตแล้ว หรือถูกจำคุกอยู่ เป็นต้น ทำให้มีการนำชื่อผู้อื่นมาเป็นกรรมการบริษัท

(๔) กลุ่มสถาบันการเงิน ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่ทำธุรกรรมทางการเงินขณะที่มีการขอคืนภาษี ด้วยการส่งจ่ายเช็คโอนเงินเข้าบัญชี แต่กลุ่มสถาบันการเงินก็ได้ตรวจสอบว่าเจ้าของบัญชีนั้น มีอยู่จริงหรือไม่

๕.๔.๓ อำนาจในการสืบสวนสอบสวน

(๑) เนื่องจากกรมสรรพากรไม่มีอำนาจสอบสวนคดีความผิดทางอาญาได้เอง กรมสรรพากรในฐานะผู้เสียหายในคดีอาญากรณีการทุจริตภาษีอากรจึงต้องร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน แต่การสอบสวนของพนักงานสอบสวนอาจจะรวบรวมพยานหลักฐานได้ไม่ครบถ้วน และอาจเกิดความล่าช้า เนื่องจากคดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะเฉพาะต่างจากคดีความผิดทางอาญาทั่วไป ดังนั้น กรมสรรพากรซึ่งเป็นผู้ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านภาษี มีข้อมูลและตรวจพบการกระทำความผิด จึงควรมีอำนาจการสอบสวนคดีความผิดทางอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรได้เอง เพื่อให้การสอบสวนมีประสิทธิภาพ สามารถนำตัวผู้กระทำความผิดในทุกระดับมาลงโทษได้

(๒) ปัญหาอันเนื่องจากประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ ๘ ที่กำหนดห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจ (พนักงานสอบสวน) ดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร พร้อมทั้งระเบียบหรือหนังสือเวียนที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีออกมาบังคับใช้บางเรื่องนั้น มีผลทำให้การร้องทุกข์ของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรต่อพนักงานสอบสวนเพื่อดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดล่าช้า บางคดีใกล้ขาดอายุความ และส่งผลให้การรวบรวมพยานหลักฐานไม่มีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ ๘ ที่จะต้องให้เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนก่อนจึงจะทำการสอบสวนคดีอาญาได้นั้น ทำให้พนักงานสอบสวนไม่สามารถทำ

การสอบสวนคดีได้เองแม้จะตรวจพบการกระทำความผิดตามประมวลรัษฎากรเกิดขึ้นก็ตาม จึงอาจส่งผลต่อการรวบรวมพยานหลักฐาน และระยะเวลาในการดำเนินคดี^{๔๑}

๕.๔.๔ การเปลี่ยนแปลงของธุรกรรมทางเศรษฐกิจและการพัฒนากฎหมาย

(๑) ประมวลรัษฎากรกำหนดอำนาจหน้าที่และให้เครื่องมือทางกฎหมายแก่เจ้าพนักงานให้สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพียงแต่ปัจจุบันรูปแบบธุรกรรมทางเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไปทำให้กฎหมายที่มีอยู่ไม่เท่าทันต่อสถานการณ์ จึงอาจส่งผลให้เกิดช่องว่างช่องโหว่ในการจัดเก็บภาษีและกลายเป็นช่องทางทุจริตของเจ้าหน้าที่และกลุ่มอิทธิพล

(๒) ปัจจุบันผู้กระทำความผิดได้พัฒนารูปแบบการกระทำความผิดออกไป มีการสร้างหลักฐานโดยใช้ชื่อบุคคลอื่นเป็นฉากบังหน้าในการกระทำความผิด ประกอบกับอำนาจตามประมวลรัษฎากรในการเข้าถึงข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องมีอย่างจำกัด ทำให้การติดตามและตรวจสอบภาษีอากรยากขึ้น เช่น กรณีการล่อซื้อใบกำกับภาษีปลอมที่มีการจับกุมผู้กระทำความผิดได้ส่วนใหญ่จะเป็นลูกจ้างหรือบุคคลผู้ทำการแทน ในขณะที่ตัวการใหญ่จริง ๆ ไม่สามารถติดตามหรือหาพยานหลักฐานเพื่อพิสูจน์ความผิดได้

(๓) การเข้าถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีอากรของกรมสรรพากรตามประมวลรัษฎากรค่อนข้างจำกัด กล่าวคือ ไม่สามารถเรียกข้อมูลจากบุคคลที่สามได้หากไม่รู้ตัวบุคคลที่จะถูกตรวจสอบภาษี เช่น กรณีการขายสินค้าออนไลน์นั้น ส่วนใหญ่ไม่อาจทราบได้ว่าบุคคลที่ขายนั้นเป็นใคร ซึ่งทีมตรวจสอบธุรกิจ e – Commerce เคยเรียกผู้ให้บริการ e - Market Place มาเพื่อให้ส่งมอบข้อมูลแต่ถูกปฏิเสธ และไม่สามารถดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลดังกล่าวได้ แต่ในต่างประเทศนั้นเจ้าหน้าที่สรรพากรสามารถเข้าถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรจากบุคคลใด ๆ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรได้ แต่กฎหมายภาษีอากรของไทยให้อำนาจในการเข้าถึงข้อมูลอย่างจำกัด ในขณะที่รูปแบบทางธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรมีความซับซ้อนมากขึ้น ธุรกรรมทางการเงินขององค์กรธุรกิจมีการปรับเปลี่ยนรูปแบบขึ้น มีการนำ Bit Coin มาใช้สำหรับธุรกรรมการเงิน หรือนำ Blockchain มาใช้ ดังนั้น เพื่อตอบสนองประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี รวมถึงการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีอากรทั้งในปัจจุบันและในอนาคต^{๔๒} จึงควรเร่งดำเนินการแก้ไขประมวลรัษฎากรในทันสมัย

๕.๔.๕ ผลประโยชน์

การที่เจ้าหน้าที่ของรัฐเข้าไปเกี่ยวข้องกับกระบวนการทุจริตภาษีอากรนั้น ส่วนหนึ่งอาจมีความเกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ทั้งเรื่องเงิน หรือตำแหน่งหน้าที่การงาน กล่าวคือ เจ้าหน้าที่ระดับล่างก็อาจมีการพัวพันเรื่องเงินหรือทรัพย์สิน ซึ่งหลายปีก่อนมีคำกล่าวถึงหน่วยงานบางพื้นที่ที่

^{๔๑} ขวลิต ก้อนทอง. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๖๐.

^{๔๒} อัครพล หาแก้ว. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑๖ พฤษภาคม ๒๕๖๐.

ดำเนินการเกี่ยวกับการคืนภาษีอากรว่า “เอกสารครบ ๓๐ เอกสารขาด ๕๐/๕๐” ^{๔๓} ซึ่งสื่อออกมา
นัยว่ามีการเรียก รับ เงินหรือทรัพย์สิน ทั้งนี้ มักจะเริ่มต้นจากความสัมพันธ์ในระบบอุปถัมภ์ จึง
อาจกล่าวได้ว่า ปัจจัยสำคัญที่ทำให้เจ้าหน้าที่ของรัฐเข้าไปร่วมมือในการทุจริตภาษีอากรกับ
นักการเมืองหรือกลุ่มผู้มีอิทธิพล เช่น การให้ผลตอบแทนพิเศษแก่เจ้าหน้าที่ ความก้าวหน้าในตำแหน่ง
หน้าที่ราชการ การเลื่อนตำแหน่ง การเลื่อนเงินเดือน หรืออาจมีการข่มขู่เจ้าหน้าที่ให้ดำเนินการ
ต่าง ๆ อันเป็นการทุจริตทางภาษี เป็นต้น

๕.๔.๖ ปัญหาด้านบุคลากร

(๑) ปัญหาหรือปัจจัยที่ก่อให้เกิดโอกาสหรือช่องทางการทุจริตที่ผ่านมานั้น
ส่วนหนึ่งพบว่า เกิดจากเจ้าหน้าที่ของรัฐในหน่วยจัดเก็บภาษีดำเนินการโดยจงใจให้เกิดการทุจริต
ประพฤตินิยมชอบเพื่อแสวงหาผลประโยชน์ส่วนตน หรือดำเนินการโดยสภาพการบังคับให้กระทำโดย
ไม่ได้สมัครใจ ซึ่งสิ่งที่จะเป็นการป้องกันการทุจริตให้กับเจ้าหน้าที่ของรัฐให้ภูมิคุ้มกันที่ดี มีขวัญ
กำลังใจที่ดี คือ จะต้องมีความสุจริตก้าวหน้าในหน้าที่การงานของข้าราชการให้มีความ
ชัดเจน โดยไม่ต้องอาศัยอำนาจจากฝ่ายบริหารหรือฝ่ายการเมืองที่มาสนับสนุน ซึ่งจะทำให้เจ้าหน้าที่
ของรัฐมีภูมิคุ้มกันในการทำงาน โดยไม่ต้องเกรงกลัวผู้มีอำนาจกลั่นแกล้ง หรือถูกโยกย้ายโดยไม่มี
เหตุผลสมควร นอกจากนั้น ยังพบว่าช่องทางการทุจริตอาจเกิดจากการที่เจ้าหน้าที่ดำเนินการโดยไม่มี
ความรู้ที่เพียงพอในการปฏิบัติงาน และดำเนินงานโดยประมาท เลินเล่อ ขาดการกระตุ้นจิตสำนึกใน
การรับผิดชอบต่อนหน้าที่ที่ปฏิบัติงานอีกด้วย

(๒) ระบบการพัฒนาบุคลากรของหน่วยงานขาดประสิทธิภาพในการดูแลบุคลากร
ให้อยู่ในระเบียบ วินัย และแบบแผนที่ดีของทางราชการ

๕.๔.๗ ด้านเครื่องมือในการปฏิบัติงาน

(๑) กฎหมาย ระเบียบ หนังสือสั่งการ ในการปฏิบัติงาน มีความไม่ชัดเจน หรือมี
หลักการปฏิบัติที่ขัดแย้งกันเองในการปฏิบัติงาน ก่อให้เกิดปัญหาและมีผลต่อการใช้ดุลพินิจของ
ผู้ปฏิบัติงาน

(๒) ขาดเครื่องมือในการสื่อสารข้อมูลที่เชื่อมโยงกันระหว่างหน่วยงาน ทำให้เป็น
ช่องว่างสำหรับผู้ประสงค์กระทำผิดโดยตั้งใจได้ง่าย

(๓) กระบวนการ และ/หรือวิธีการในการจัดเก็บภาษีที่ถูกต้องมีกระบวนการ/
ขั้นตอนที่หลายขั้นตอนและบางส่วนมีความซับซ้อนซึ่งต้องใช้เวลาในการดำเนินการ จึงทำให้ปฏิบัติ
ได้ยาก

๕.๔.๘ การประสานและบูรณาการความร่วมมือกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

(๑) ปัญหาเกี่ยวกับการประสานและบูรณาการความร่วมมือกันระหว่างหน่วย
จัดเก็บภาษีด้วยตนเอง และกับหน่วยงานบังคับใช้กฎหมาย นั้นในปัจจุบันการดำเนินการดังกล่าวยัง

^{๔๓} อัครพล หาแก้ว. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑๖ พฤษภาคม ๒๕๖๐.

ไม่สามารถดำเนินการได้อย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากแต่ละหน่วยงานสงวนข้อมูลของตนเองไว้ จึงยังไม่มีการประชุมหรือบูรณาการข้อมูลระหว่างกันอย่างจริงจัง ดังนั้นในเบื้องต้นเพื่อแก้ปัญหาดังกล่าว อาจดำเนินการจัดตั้งหน่วยงานภายในหรือชุดปฏิบัติการของกระทรวงการคลังที่มีอำนาจตรวจสอบเกี่ยวกับภาษี โดยรวมเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีทั้งหมดมาบูรณาการความร่วมมือกัน เพื่อให้การตรวจสอบการทุจริตเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และถูกแทรกแซงได้น้อยลง ดังตัวอย่างปัญหาอันเกิดจากการการประชุมและบูรณาการความร่วมมือระหว่างหน่วยงาน เช่น การบูรณาการข้อมูลร่วมกันระหว่างหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร ก็จะทำให้สามารถตรวจสอบข้อมูลที่เกี่ยวข้องได้ อันจะทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ส่งผลต่อการเพิ่มรายได้แผ่นดิน ในกรณีการทุจริตเกี่ยวกับการนำเข้ารถยนต์หรู สำแดงราคาค้นละ ๑,๙๐๐,๐๐๐ บาท แต่ราคาจริงตามท้องตลาดราคาสิบล้านกว่าบาท เป็นต้น แล้วเหตุใดจึงการสำแดงราคากับราคาตามท้องตลาดจริงจึงมีราคาแตกต่างกันอย่างผิดปกติ หรือรถยนต์หรูยี่ห้อหนึ่ง ราคาท้องตลาดขายประมาณ ๑๒ ล้านบาท แต่สำแดงราคาเพียง ๕๐๐,๐๐๐ บาท หรือรถยนต์หรูอีกยี่ห้อ ราคาท้องตลาดขายประมาณ ๔ ล้านบาท แต่ก็สำแดงราคา ๕๐๐,๐๐๐ บาท เท่ากัน ซึ่งควรจะมีการโต้แย้งว่าราคาที่สำแดงที่เป็นราคา GATT นั้น ถ้าเป็นราคาที่ผิดปกติ จะมีข้อยกเว้นหรือไม่ และกรณีการนำเข้าสินค้าจากประเทศจีน กรมศุลกากรเก็บภาษีนำเข้า แต่กรมสรรพากรอาจไม่ได้เก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น นอกจากนี้ การบูรณาการข้อมูลร่วมกันระหว่างหน่วยงานบังคับใช้กฎหมาย หรือการบูรณาการด้านข้อมูลในการดำเนินคดี ก็จะทำให้ระยะเวลาการดำเนินคดีมีความรวดเร็วมากยิ่งขึ้น เช่น คดีเกี่ยวกับทุจริตนั้นจะต้องส่งไปที่สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ ซึ่งใช้ระยะเวลาไต่สวนค่อนข้างนาน และทำให้บางคดีขาดอายุความ ก็จะเป็นผลให้ผู้ประกอบการที่ทุจริตไม่เกิดความเกรงกลัวต่อกฎหมาย และไม่สามารถนำผู้กระทำความผิดมาลงโทษได้อย่างแท้จริง ดังนั้น หากมีการบูรณาการทำงานด้านข้อมูล ก็จะทำให้การสืบสวนสอบสวนได้มีประสิทธิภาพและครบถ้วนมากยิ่งขึ้น

(๒) ปัญหาเกี่ยวกับการบูรณาการข้อมูลระหว่างหน่วยงานในลักษณะฐานข้อมูลเกี่ยวกับภาษี เช่น ข้อมูลเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ราคาศุลกากร (GATT Valuation) เป็นต้น เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติงาน และการตรวจสอบ โดยกรณีนี้ในทางปฏิบัติมีบางหน่วยงานได้ดำเนินการเตรียมความพร้อมเพื่อรองรับการบูรณาการข้อมูลระหว่างหน่วยงานไว้แล้ว แต่มีปัญหาที่ทำให้ไม่สามารถดำเนินการบูรณาการข้อมูลระหว่างหน่วยงานได้คือ ข้อกฎหมายซึ่งไม่เอื้อให้ดำเนินการได้ ซึ่งหากการบูรณาการข้อมูลระหว่างหน่วยงานดังกล่าวเกิดขึ้น จะมีประโยชน์อย่างมากในการตรวจสอบผู้กระทำความผิดโดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ประกอบการที่เป็นตัวแทนหรือนอมินี มาลงโทษได้ในที่สุด และแต่ละหน่วยงานก็จะเฝ้าระวัง หากมีข้อมูลส่วนใดที่ผิดปกติ ก็จะได้แจ้งเตือนหน่วยงานที่รับผิดชอบให้ทราบข้อมูลได้อย่างทันทั่วถึง ซึ่งจะเป็นการบูรณาการข้อมูลทางภาษีทั้งระบบ

๕.๔.๙ ปัญหาหรือปัจจัยอื่น ๆ

(๑) เรื่องเงินสินบนรางวัลนำจับที่ให้หน่วยจัดเก็บภาษีนั้น ควรให้หน่วยจัดเก็บภาษีได้เงินสินบนรางวัลนำจับดังกล่าว เพราะเมื่อผู้ประกอบการกระทำการทุจริตภาษี เจ้าหน้าที่ของหน่วยจัดเก็บภาษีจะต้องใช้ความรู้ความสามารถหรือต้องประสานข้อมูลจากสายข่าว เพื่อจะทำให้สามารถตรวจสอบการทุจริตดังกล่าวได้ โดยเงินที่ผู้ประกอบการซึ่งทุจริตภาษีจะต้องชำระ ได้แก่ ๑) ค่าภาษีที่ทุจริตไป ๒) เงินเพิ่มคำนวณจนถึงวันที่ชำระค่าภาษี และ ๓) ค่าปรับ ซึ่งเงินสินบนรางวัลนำจับดังกล่าวนั้นจะเป็นการส่งเสริมขวัญกำลังใจให้เจ้าหน้าที่ที่ทำการตรวจสอบการทุจริต และยังเป็น การป้องกันการทุจริตของเจ้าหน้าที่ไปในตัวด้วย ดังนั้น หน่วยจัดเก็บภาษีจึงสมควรได้เงินสินบนรางวัลนำจับ^{๔๔} ทั้งนี้ สินบนรางวัลนำจับ ถือว่าเป็นภาษีจึงต้องมีขั้นตอนในการปฏิบัติ และการตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งในเชิงนโยบาย กระบวนการทางเศรษฐศาสตร์ ไปจนถึงกระบวนการจัดการองค์กรของรัฐอีกด้วย

(๒) พฤติกรรมหรือลักษณะนิสัยของคนไทยที่คิดว่า ตนเองกับประเทศไทยเป็นคนละส่วนกัน เป็นการเปิดโอกาสให้เกิดช่องทางทุจริตหรือเอื้อประโยชน์ให้แก่พวกพ้อง ซึ่งหากจะให้คนไทยทำอะไร ก็ตรากฎหมายมาบังคับ โดยที่ผู้ร่างกฎหมายหรือออกกฎหมายมิได้มองว่ากฎหมายนั้น ไม่สามารถบังคับคนไทยได้ จะทำอย่างไรให้คนไทยคิดว่า ภาษีคือความมั่นคงของประเทศไทย คนไทยคือส่วนหนึ่งของประเทศไทย ดังนั้น จึงควรปลูกฝังให้คนไทยมีจิตสำนึกและให้ความรู้หรือ ข้อมูลสิทธิประโยชน์ทางภาษีกับประชาชนในลักษณะที่แพร่หลาย เพื่อให้ประชาชนได้มีความเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวมากขึ้น ตัวอย่างเช่น คนไทยจะคิดว่า ถ้าไม่ยอมเสียภาษีก็หลีกเลี่ยงภาษีไปเลย แต่กลับไม่คิดหาสิทธิประโยชน์ทางภาษีอย่างอื่น เช่น ประกันชีวิต กองทุนรวมหุ้นระยะยาว หรือ LTF (Long Term Equity Fund) หรือกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ หรือ RMF (Retirement Mutual Fund) ซึ่งสามารถนำสิทธิประโยชน์ดังกล่าวมาลดหย่อนภาระทางภาษีได้ หากได้มีการอธิบายสิทธิประโยชน์ทางภาษีให้กับคนไทยอย่างจริงจัง ก็อาจจะช่วยเปลี่ยนพฤติกรรมหรือลักษณะนิสัยของคนไทยให้ยอมเสียภาษี แล้วใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีให้คนไทยได้เข้าใจมากขึ้น

(๓) ประมวลรัษฎากรควรบัญญัติการลงโทษทางอาญฐานการหลีกเลี่ยงภาษี หรือการหนีภาษีไว้ชัดเจน เช่น การทำใบกำกับภาษีปลอมอันเป็นการสร้างหลักฐานเท็จ ซึ่งเป็น ขบวนการทุจริตที่ทำได้ง่ายมาก เนื่องจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเป็น การใช้ระบบเอกสารควบคุม และมีเจ้าหน้าที่รัฐเข้าไปเกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นระดับเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติ ผู้บริหาร หรือนักการเมือง ควรบัญญัติบทลงโทษไว้ หรือแม้แต่บัญญัติบทลงโทษในกรณีที่เจ้าหน้าที่ธนาคารมีหน้าที่ต้องรายงานธุรกรรมทางการเงินไปยังสำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน หรือ ปปง. แต่เจ้าหน้าที่ไม่ได้รายงาน ดังปรากฏตามกรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำเสนอในการศึกษานี้

^{๔๔} การสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิ. เมื่อวันที่ ๑๒ พฤษภาคม ๒๕๖๐. และธนวรรต เอกสุวรรณวัฒนา. เรื่องเดียวกัน.

(๔) การป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาชีอากรที่ไม่มีประสิทธิภาพ อาจเกิดจากอัตรากำลังของเจ้าหน้าที่ไม่เพียงพอ และการไม่ได้รับความร่วมมือหรือไม่มีการบูรณาการจากหน่วยงานอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันและปราบปรามการทุจริต ทำให้การทำงานอาจมีความซ้ำซ้อนและเกิดขึ้นตอนที่ไม่ว่าจำเป็นก่อให้เกิดความล่าช้าในการปฏิบัติงาน จึงควรปรับปรุงกฎหมายให้สอดคล้องกัน และกำหนดแนวทางปฏิบัติเฉพาะในกรณีการกระทำทุจริตภาชีอากรของนักการเมือง เพื่อให้เกิดความรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ หรือบัญญัติกฎหมายให้หน่วยงานจัดเก็บภาชีมีความเป็นอิสระมากยิ่งขึ้น ไม่อยู่ภายใต้อำนาจหรืออิทธิพลของข้าราชการระดับสูงหรือนักการเมือง^{๔๕}

๕.๕ แนวทางการพัฒนากลไกในการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาชีอากร

๕.๕.๑ แนวทางการพัฒนากลไกในการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาชีอากร

(๑) มาตรการถ่วงดุลอำนาจในการตรากฎหมายที่เกี่ยวข้องภาชีอากร เช่น นำมาตรการการตรวจสอบบัญชีและทรัพย์สินของนักการเมืองมาใช้ ในกรณีที่มิทรัพย์สินเพิ่มขึ้นผิดปกติ มาใช้กับการตรวจสอบการเสียภาษีได้ หรือการรับฟังความคิดเห็นจากข้าราชการประจำ ข้าราชการฝ่ายการเมือง และภาคประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี เพราะการจัดเก็บภาชีเป็นเรื่องที่กระทบสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน และไม่อาจจัดเก็บหรือยกเว้นภาษีแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งได้เป็นการเฉพาะ เพื่อป้องกันมิให้บุคคลกลุ่มหนึ่งกลุ่มใดหาประโยชน์ทางภาษีในทางมิชอบแก่ตนเองหรือผู้อื่น แต่มาตรการดังกล่าวอาจขัดต่อหลักความยืดหยุ่นของภาษีได้ เนื่องจากหากต้องรับฟังความคิดเห็นจากทุกฝ่ายอาจทำให้การจัดเก็บภาชีเป็นไปโดยช้า ทำให้เกิดความเสียหายแก่รัฐได้ เป็นต้น^{๔๖}

(๒) การกำหนดมาตรการในการบังคับใช้กฎหมายโดยห้ามเจ้าหน้าที่ระดับสูงของหน่วยงานหรือองค์กรจัดเก็บภาชีอากรที่พ้นจากตำแหน่งแล้วไปดำรงตำแหน่งในภาคเอกชน ในช่วงระยะเวลาหนึ่งหลังจากที่พ้นจากความเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐอย่างจริงจัง

(๓) การกำหนดมาตรการหรือกฎหมายห้ามมิให้บุคคลที่เป็นกรรมการ ที่ปรึกษา หรือผู้ถือหุ้นในองค์กรเอกชน ดำรงตำแหน่งกรรมการในคณะกรรมการที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการร่างกฎหมายของรัฐบาล

(๔) การป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาชีอากร ควรมีการเชื่อมโยงข้อมูลกันระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาชี ตัวอย่างเช่น กรมสรรพากรและกรมศุลกากร เนื่องจากกรมศุลกากรไม่ทราบข้อมูลเกี่ยวกับภาชีมูลค่าเพิ่มว่า มีการจัดเก็บภาชีเท่าใด ทำให้เมื่อผู้ประกอบการนำของออกจากท่าเรือ แจ้งราคาหรือสำแดงราคาเท่าใด กรมศุลกากรก็จัดเก็บภาชีศุลกากรตามนั้น ดังกรณีเกี่ยวกับภาชีน้ำมันซึ่งมีขบวนการเริ่มต้นจากกรณีบริษัทน้ำมันข้ามชาติแห่งหนึ่งได้มีหนังสือไปสอบถามกรมศุลกากรว่า การนำน้ำมันไปใช้ที่แท่นขุดเจาะ เป็นการส่งออกนอก

^{๔๕} วรพจน์ ด้วงพิบูลย์. เรื่องเดียวกัน.

^{๔๖} วรพจน์ ด้วงพิบูลย์. เพิ่งอ้าง.

ราชอาณาจักรหรือไม่ ซึ่งกรมศุลกากรก็ตอบไปยังบริษัทน้ำมันข้ามชาติว่า เป็นการส่งออกนอกราชอาณาจักร ซึ่งเมื่อเป็นการส่งออกนอกราชอาณาจักร ก็จะต้องมีใบขนซึ่งก็จะได้รับยกเว้นภาษี โดยที่กรมศุลกากรได้รับรองแล้วว่าเป็นการส่งออกนอกราชอาณาจักรได้รับยกเว้นภาษี เมื่อบริษัทน้ำมันข้ามชาติได้นำใบขนไปสำแดงที่กรมสรรพสามิตเพื่อทำเรื่องขอขงดเว้นภาษี ต่อมาได้มีการประชุมหารือเรื่องดังกล่าว แล้วส่งเรื่องไปขอคำปรึกษาทางด้านกฎหมายจากสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา คณะกรรมการกฤษฎีกาได้ตีความเรื่องดังกล่าวว่า การนำน้ำมันไปใช้ที่แท่นขุดเจาะ ถือเป็นการใช้ภายในประเทศ ก็จะไม่ได้รับยกเว้นภาษีส่งออก ซึ่งจะต้องเสียภาษีสรรพสามิต ทำให้กรมศุลกากรต้องยกเลิกใบขนทั้งหมดที่เคยออกให้กับบริษัทน้ำมันข้ามชาติรายดังกล่าว แต่จุดที่จำเป็นต้องพิจารณาเกี่ยวกับเรื่องนี้ คือ การบูรณาการข้อมูล เพราะกรมสรรพสามิตมิได้ตรวจสอบว่า บริษัทน้ำมันข้ามชาตินั้นได้นำน้ำมันส่งออกจริงหรือไม่ เพียงแต่กรมศุลกากรออกใบขนมาให้ซึ่งทำให้มีหลักฐานประกอบ กรมสรรพสามิตก็จะคืนภาษีให้ตามระเบียบของกรมสรรพสามิต ซึ่งเป็นสิ่งที่น่ากังวลว่า แต่ละหน่วยงานมิได้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลกันเพื่อตัดสินใจ ทำให้หากหน่วยจัดเก็บภาษีหน่วยใดมิได้ตรวจสอบให้แน่ชัดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีดังกล่าวได้หรือไม่ ก็อาจจะมีผลทำให้หน่วยจัดเก็บภาษีหน่วยอื่นมิได้จัดเก็บภาษีดังกล่าวไปด้วย ทำให้รัฐสูญเสียรายได้มหาศาล

(๕) การป้องกันและปราบปรามเกี่ยวกับทุจริตภาษีในเรื่องของการประเมินอัตราภาษี เช่น กรมศุลกากร จะมีอัตราที่ทำเป็นรหัสสินค้าไว้ แล้วจัดเก็บภาษีตามรหัสสินค้านั้น ซึ่งรหัสสินค้าจะเป็นการจำแนกประเภทสินค้าไว้ว่า สินค้าประเภทนี้จะมีการเก็บภาษีจำนวนเท่าใด แต่สินค้าบางประเภทเช่น รถหุร จะมีการเก็บภาษีในอัตราเป็นค่าประเมินโดยเฉลี่ย จึงเป็นดุลพินิจของเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรที่จะประเมินให้เป็นราคาต่ำกว่าราคาเป็นจริง ซึ่งเป็นช่องทางในการทุจริตของเจ้าหน้าที่ได้เช่นกัน ดังนั้น จึงควรจะมีราคาที่เป็นมาตรฐานว่า สินค้าประเภทนี้ควรจะมีราคาเท่าใด และควรจัดเก็บภาษีเท่าใด เป็นต้น

(๖) กรณีการทุจริตเกี่ยวกับรถจดทะเบียน ควรมีมาตรการป้องกันและปราบปรามการทุจริต ดังนี้

๑. สำนักงานศุลกากรที่มีการปฏิบัติพิธีการตรวจปล่อยรถยนต์นำเข้า ตรวจสอบและประเมินค่าภาษีอากรทุกแห่ง ที่อาจชำระไม่ครบถ้วนในช่วงปี พ.ศ. ๒๕๕๐ - ๒๕๕๗ ควรใช้แนวทางพิจารณาราคารถยนต์สำเร็จรูป ตามคำสั่งกรมศุลกากร ที่ ๓๑๗/๒๕๕๗ ลงวันที่ ๕ กรกฎาคม ๒๕๕๗

๒. ให้ออกแบบแจ้งการประเมินอากร และหนังสือแจ้งเตือนให้ผู้นำเข้าชำระค่าภาษีอากรส่วนที่ขาดให้ครบถ้วนภายใน ๓๐ วัน นับจากวันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร

๓. หากผู้นำเข้าเพิกเฉยมิได้ดำเนินการชำระค่าภาษีอากรส่วนที่ขาดให้ครบถ้วนภายในระยะเวลาที่กำหนด เห็นควรมอบหมายให้สำนักกฎหมาย ดำเนินการส่งเรื่องให้สำนักงานอัยการสูงสุดฟ้องคดีเรียกค่าภาษีอากรส่วนที่ขาดให้ครบถ้วน และส่งเรื่องให้พนักงาน

สอบสวนดำเนินคดีอาญาในความผิดฐานหลักเลียงอากรกับผู้กระทำความผิดและบุคคลที่เกี่ยวข้องต่อไป

๕.๕.๒ การแก้ไขกฎหมาย หรือระเบียบที่เกี่ยวข้อง

(๑) เสนอให้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากร โดยเพิ่มลักษณะความผิดอีกฐานหนึ่ง คือ การฉ้อโกงภาษีซึ่งเป็นลักษณะของการขอลดภาษีเท็จ โดยที่ตัวเองไม่มีหน้าที่เสียภาษี โดยนำเอกสารหลักฐานเท็จเข้าไปแสดง เช่น ใบกำกับภาษีปลอมต่าง ๆ ซึ่งใบกำกับภาษีปลอมนั้นเป็นความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๐/๔ (๗) แต่บางกรณีพบว่า ผู้ประกอบการสมยอมกับเจ้าหน้าที่ของรัฐในการยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ. ๓๐ เพื่อขอคืนภาษีก่อน โดยไม่ได้แสดงหลักฐานใบกำกับภาษี และเจ้าหน้าที่ของรัฐก็ไม่ได้ตรวจสอบหรือประเมินก่อน ตัวอย่างเช่น เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ไม่มีการขายสินค้าแล้ว แล้วลงรายการเท็จว่ามียอดขายส่งออก แต่ไม่มีหลักฐานเลยเท่ากับว่าผู้ประกอบการจงใจสร้างหลักฐานขึ้นมาเพื่อจะขอคืนเท็จ ซึ่งการกระทำดังกล่าวเป็นความผิดฐานฉ้อโกงตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๓๔๑ ด้วย

(๒) ความผิดฐานแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลียงการเสียภาษีอากร หรือเพื่อขอคืนภาษีอากร หรือโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใด หลีกเลียงหรือพยายามหลีกเลียงการเสียภาษีอากรหรือขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗^{๔๗} และความผิดฐานเจตนาไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่น เพื่อหลีกเลียงการเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ทวิ^{๔๘} ซึ่งกำหนดโทษของมาตรา ๓๗ มีอัตราโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท ส่วนโทษของมาตรา ๓๗ ทวิ มีอัตราโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ซึ่งจะเห็นได้ว่าโทษตามมาตรา ๓๗ จะสูงกว่าโทษตามมาตรา ๓๗ ทวิ ทำให้เห็นว่า คนที่ยื่นภาษีอากรเข้ามาในระบบมีโทษหนักกว่าคนที่หลีกเลียงการเสียภาษีโดยไม่ยอมเข้ามาในระบบเลย อีกทั้งยังสามารถเปรียบเทียบปรับตามประมวลรัษฎากรมาตรา ๓ ทวิ (๒) ได้ด้วย จึงขอเสนอให้แก้ไขอัตราโทษของมาตรา ๓๗ ทวิ ให้มีโทษสูงขึ้นหรือเท่ากับมาตรา ๓๗ สำหรับผู้ที่หลีกเลียงการเสียภาษีที่ไม่ยอมเข้ามาในระบบ

(๓) เสนอการแก้ไขประมวลรัษฎากร ซึ่งกฎหมายฉบับล่าสุด ได้กำหนดให้ผู้กระทำความผิดที่หลีกเลียงภาษีอากร ฉ้อโกงภาษีอากร เป็นความผิดมูลฐานฟอกเงินตาม

^{๔๗} ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ บัญญัติว่า “ผู้ใดกระทำการดังต่อไปนี้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

(๑) โดยเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลียงการเสียภาษีอากรหรือเพื่อขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ

(๒) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลียง หรือพยายามหลีกเลียงการเสียภาษีอากรหรือขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้”

^{๔๘} ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ทวิ บัญญัติว่า “ผู้ใดโดยเจตนาไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นตามลักษณะนี้ เพื่อหลีกเลียงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ ทั้งนี้ เนื่องจากประเทศไทยเป็นสมาชิกในกลุ่มความร่วมมือเพื่อต่อต้านการฟอกเงินเอเชียแปซิฟิก (Asia Pacific Group on Money Laundering (APG) จึงมีความจำเป็นต้องปฏิบัติตามคำแนะนำของ FATF (Financial Action Task Force) ซึ่งได้มีการนำเสนอกฎหมายเพื่อเพิ่มหมวด ๒ ทวิ แต่ผ่านเฉพาะความผิดมูลฐาน คือ ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี^{๔๙} เนื่องจากผู้ร่างกฎหมายเห็นว่า ผู้ที่ไม่เสียภาษีอากรเพียงแต่หลีกเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้ที่ได้มาโดยสุจริตเท่านั้น เหตุใดจึงต้องอยู่ภายใต้กฎหมายการฟอกเงินด้วย แสดงให้เห็นว่า ประเทศไทยมองการหลีกเลี่ยงภาษีที่ได้มาจากเงินโดยสุจริตเป็นเรื่องปกติและไม่น่าจะเป็นความผิด แต่จริง ๆ แล้ว ภาษีคือภาระสาธารณะที่คนมีรายได้จะต้องแบกรับภาระดังกล่าวร่วมกัน เมื่อผู้มีรายได้ได้ประโยชน์จากสังคม ผู้นั้นก็ต้องมีหน้าที่นำประโยชน์ดังกล่าวกลับคืนสู่สังคม การไม่จ่ายเงินภาษีแม้เป็นรายได้ที่สุจริต ก็เท่ากับเป็นการโกงผู้อื่นที่เขายอมจ่ายภาษีให้กับรัฐบาลไปสร้างถนนหนทาง หรือสาธารณูปโภคต่าง ๆ

(๔) เสนอการแก้ไขเกี่ยวกับประมวลกฎหมายรัษฎากรในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกของผู้ประกอบการมากขึ้น ด้วยการใช้เอกสารอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งมีความน่าเชื่อถือ และสามารถใช้ระบบข้อมูลนั้นยืนยันตัวใบกำกับภาษีได้ ทั้งนี้โดยมีสำนักงานพัฒนาธุรกิจอิเล็กทรอนิกส์และสำนักงานรัฐบาลอิเล็กทรอนิกส์เป็นผู้ควบคุมระบบในการจัดทำใบกำกับภาษีผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งผู้ประกอบการจะไม่ต้องส่งเอกสาร แต่จะต้องส่งรายงานภาษีซื้อ ภาษีขายอิเล็กทรอนิกส์ที่เกี่ยวข้อง และใบกำกับภาษีให้กับกรมสรรพากร เพื่อตรวจสอบความเชื่อมโยงและความถูกต้องของเอกสารอิเล็กทรอนิกส์ นอกจากนี้ควรจะมีระเบียบใบกำกับอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ ที่ต้องมีการใช้ลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ หรือ Digital Sign โดยลงลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ลงในใบรับอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งต่อไปนี้ ใบกำกับภาษีจะพิสูจน์ได้ว่าบุคคลนั้นเป็นใคร และต้องส่งรายงาน ทำให้ผู้ประกอบการส่วนใหญ่มีความสะดวกและอาจส่งผลความต้องการเข้ามาในระบบมากยิ่งขึ้นอีกด้วย อีกทั้งยังสามารถนำข้อมูลดังกล่าวมาทำเป็นฐานข้อมูลการจัดเก็บภาษี ซึ่งจะช่วยลดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีไปได้ในระดับหนึ่ง เช่น เวลา

^{๔๙} ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี บัญญัติว่า “ความผิดตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ หรือมาตรา ๔๐/๔ ที่ผู้กระทำความผิดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร และเป็นความผิดที่เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงตั้งแต่สิบล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป หรือจำนวนภาษีอากรที่ขอคืนโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ตั้งแต่สองล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรดังกล่าวได้กระทำความผิดลักษณะที่เป็นขบวนการหรือเป็นเครือข่าย โดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จหรือปกปิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้เพื่อหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีอากรและมีพฤติกรรมปกปิดหรือซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดเพื่อมิให้ติดตามทรัพย์สินนั้นได้ให้ถือว่าความผิดดังกล่าวเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินเมื่ออธิบดีโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการพิจารณาการกลั่นกรองความผิดทางภาษีอากรที่เข้าข่ายความผิดมูลฐานส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน แล้วให้ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินต่อไป

คณะกรรมการตามวรรคหนึ่งประกอบด้วยอธิบดี รองอธิบดีและที่ปรึกษากรมสรรพากรทุกคน”

ผู้ประกอบการอ้างว่ามีใบกำกับภาษีปลอม ผู้นั้นก็จะอ้างว่าไม่ได้ทำใบกำกับภาษีนั้นไม่ได้ เพราะระบบมีการยืนยันตัวตนของผู้ประกอบการอยู่

(๕) ปรับปรุงอัตราโทษทางอาญาที่เกี่ยวข้องกับการหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีอากรให้เหมาะสมและสอดคล้องกับความเสียหายทางภาษี

(๖) การร้องทุกข์กล่าวโทษ ตามประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๘ พ.ศ. ๒๕๒๐ ซึ่งตามปกติแล้วเป็นคดีอาญาแผ่นดิน พนักงานฝ่ายปกครองหรือเจ้าพนักงานตำรวจสามารถดำเนินคดีได้ โดยไม่ต้องมีการร้องทุกข์กล่าวโทษ แต่มีคดีอาญาทางประเภท เช่น คดีอาญาตามประมวลรัษฎากรนั้นมีประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๘ พ.ศ. ๒๕๒๐ กำหนดว่า ... “ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร”^{๕๐}

ในกรณีมีการร้องทุกข์คดีพิเศษ กรมสอบสวนคดีพิเศษจะรับคำร้องทุกข์ หรือคำกล่าวโทษในคดีความผิดอาญา อันเป็นคดีพิเศษเท่านั้น หากเป็นกรณีที่ไปร้องทุกข์หรือกล่าวโทษในการกระทำความผิดอาญา อันเป็นคดีพิเศษต่อพนักงานสอบสวนของสำนักงานตำรวจแห่งชาติก็ดี หรือเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ หรือเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจสืบสวนสอบสวนของหน่วยงานอื่นของรัฐก็ดี พนักงานสอบสวนหรือเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจสืบสวนสอบสวนนั้นจะต้องดำเนินการรับคำร้องทุกข์ คำกล่าวโทษ รวมทั้งดำเนินการสืบสวนสอบสวนและดำเนินการอื่นตามอำนาจหน้าที่จนกว่าจะส่งมอบสำนวนการสืบสวนสอบสวนให้กรมสอบสวนคดีพิเศษ ทั้งนี้ ต้องส่งมอบภายใน ๑๕ วัน นับแต่วันที่มีการรับคำร้องทุกข์ หรือคำกล่าวโทษ

สำหรับคดีความผิดอาญาอื่น ที่คณะกรรมการคดีพิเศษ (ก.ค.พ.) มีมติให้เป็นคดีพิเศษตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๒) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ และเป็นคดีที่พนักงานสอบสวนหรือเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจสืบสวนสอบสวนได้รับคำร้องทุกข์ คำกล่าวโทษ สืบสวน สอบสวน หรือดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดไว้แล้ว กรมสอบสวนคดีพิเศษจะแจ้งพนักงานสอบสวน หรือเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจสืบสวนสอบสวนนั้นทราบโดยเร็ว เพื่อขอให้ส่งมอบสำนวนการสืบสวนสอบสวนไปยังกรมสอบสวนคดีพิเศษภายใน ๓ วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้ง

ปัญหาในทางปฏิบัติมีว่า คดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรถือเป็นความผิดอาญาแผ่นดิน ซึ่งประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๘ พ.ศ. ๒๕๒๐ กำหนดไว้ว่า ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร^{๕๑} จึงมีปัญหว่าพนักงานสอบสวนคดีพิเศษมีอำนาจดำเนินคดีแก่ผู้กระทำความผิด โดยไม่จำเป็นที่จะต้องมีการร้องทุกข์โดยกรมสรรพากรซึ่งเป็นผู้เสียหายได้

^{๕๐} อัครพล หาแก้ว. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑๖ พฤษภาคม ๒๕๖๐.

^{๕๑} ประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๘ พ.ศ. ๒๕๒๐ ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ ๙๔ ตอนที่ ๑๐๖ ลงวันที่ ๗ พฤศจิกายน ๒๕๒๐

หรือไม่ ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้ว จะเห็นได้ว่า พนักงานสอบสวนคดีพิเศษมีอำนาจสืบสวนสอบสวนตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ จึงไม่ควรจะตกอยู่ภายใต้บังคับของประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๘ พ.ศ. ๒๕๒๐ และประกาศคณะปฏิวัติฉบับนี้ น่าจะขัดต่อกฎหมายรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา ๖, ๘๑ ที่บัญญัติให้รัฐต้องดำเนินการตามนโยบายด้านกฎหมายและการยุติธรรม นอกจากนี้ มาตรา ๘๑ (๑) กำหนดให้รัฐต้องดูแลให้มีการปฏิบัติและบังคับการให้เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดอย่างถูกต้อง รวดเร็ว เป็นธรรมและทั่วถึง ปัญหาดังกล่าว กรมสอบสวนคดีพิเศษได้หารือไปยังคณะกรรมการกฤษฎีกา ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกาได้วินิจฉัยว่า พนักงานสอบสวนคดีพิเศษไม่มีอำนาจในการดำเนินคดีอาญาได้เอง ถ้าไม่ได้รับการร้องทุกข์จากกรมสรรพากร โดยระบุว่า ข้อ ๒ ของประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๘ พ.ศ. ๒๕๒๐ เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับเงื่อนไขที่กำหนดให้พนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรได้ โดยต้องมีคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรนั้น มีเจตนารมณ์ให้การดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรได้รับการตรวจสอบกลั่นกรองโดยผู้มีความรู้ความชำนาญเสียก่อน มิฉะนั้น อาจส่งผลเสียต่อประโยชน์ของรัฐหรือรูปคดีได้ ประกอบกับคณะกรรมการกฤษฎีกาเคยให้ความเห็นไว้แล้วว่า พนักงานสอบสวนคดีพิเศษมีลักษณะเช่นเดียวกับเจ้าพนักงานตำรวจ จึงต้องตกอยู่ภายใต้ของประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๘ พ.ศ. ๒๕๒๐ เช่นกัน

เมื่อมีการกระทำความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากรซึ่งกรมสรรพากรเป็นผู้เสียหาย อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจดำเนินการเกี่ยวกับคดีอาญาต่อผู้กระทำความผิดเท่านั้น แต่หากไม่ดำเนินการร้องทุกข์ต่อเจ้าพนักงาน ก็ไม่สามารถดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดที่รัฐเป็นผู้เสียหายได้ ปัญหาทำให้เกิดความเสียหายแก่หน่วยงานของรัฐ เพราะความผิดอาญาทางภาษีดังกล่าวเป็นอาชญากรรมทางธุรกิจ (Business Crime) ที่ก่อให้เกิดความเสียหายอย่างร้ายแรง หรือบ่อนทำลายเศรษฐกิจของประเทศ เช่น การโกงและหนีภาษี (Tax Evasion) ทุกรูปแบบ และบางครั้งอาชญากรรมทางธุรกิจมีเจ้าหน้าที่ของรัฐเข้ามามีส่วนเกี่ยวข้อง (White-Collar Crime) โดยอาศัยหน้าที่การงานและความรู้ก่อให้เกิดความเสียหายต่อราชการ หรือโดยบุคคลที่มีสถานภาพทางเศรษฐกิจ ความสัมพันธ์ทางอาชีพ สถานภาพทางสังคม ก่อให้เกิดความเสียหายต่อวงการธุรกิจ ตลอดจนเศรษฐกิจของประเทศ

ดังนั้น จึงเห็นควรทบทวนประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๘ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินคดี โดยอาจยกเลิก หรือปรับปรุงหรือแก้ไขประกาศดังกล่าว และกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขการปฏิบัติเกี่ยวกับการร้องทุกข์ดำเนินคดี รวมทั้งกรอบระยะเวลาในการร้องทุกข์กล่าวโทษไว้ให้ชัดเจน เพื่อลดการใช้ดุลพินิจในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานกรมสรรพากร และในเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง และเพื่อให้การดำเนินคดีเป็นไปอย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ

๕.๕.๓ มาตรการใหม่ ๆ หรือนวัตกรรม

(๑) นวัตกรรมที่เกี่ยวกับใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปเอกสารอิเล็กทรอนิกส์ว่า ใบกำกับภาษีที่เป็นเอกสารอิเล็กทรอนิกส์นั้นมีความน่าเชื่อถือ เนื่องจากเมื่อผู้ประกอบการจัดทำ

ใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ขึ้นมาแล้ว ผู้นั้นก็จะมีปฏิเสธได้ยากว่าตนไม่ได้ทำเอกสารขึ้นมา เพราะระบบการจัดทำใบกำกับภาษีนั้นจะถูกควบคุมโดยใบรับรองอิเล็กทรอนิกส์ที่อยู่ภายใต้มาตรฐานของสำนักงานพัฒนาธุรกิจอิเล็กทรอนิกส์และสำนักงานรัฐบาลอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งเป็นผู้ควบคุมระบบในการจัดทำใบกำกับภาษีผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ และทุกครั้งที่มีการสร้างใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ จะต้องมีการลงลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ หรือ Digital Sing เข้าไปด้วย และเป็น การคุ้มครองผู้ซื้อที่สุจริตที่ไม่ต้องพิสูจน์ใบกำกับภาษีว่าปลอมหรือไม่ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๙ (๗)^{๕๒} เพราะใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ได้พิสูจน์แล้วว่าถูกต้อง หากผู้ประกอบการอ้างว่า ไม่ได้ออกใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ ก็ต้องส่งข้อมูลให้กรมสรรพากร กรมสรรพากรก็จะมี ฐานข้อมูลที่จะตรวจสอบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์จากระบบได้ว่า ผู้ออกใบกำกับภาษีนั้นสำแดง สินค้าประเภทใดบ้าง ถ้ามีการตรวจสอบความเชื่อมโยงและความถูกต้องของใบกำกับภาษี อิเล็กทรอนิกส์ทั้งหมด กลไกการหลีกเลี่ยงภาษีก็จะทำได้ยากขึ้น ซึ่งผู้ประกอบการที่สุจริตก็จะ สามารถเข้าสู่ข้อมูลในระบบดังกล่าวได้ และเมื่อระบบฐานข้อมูลแสดงความผิดปกติของความ เชื่อมโยง ก็จะแสดงผลให้ผู้ตรวจสอบเพื่อแจ้งไปยังหน่วยบังคับใช้กฎหมายที่สามารถนำข้อมูล ดังกล่าวไปดำเนินคดีกับผู้ประกอบการที่ทุจริตภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ

(๒) นวัตกรรมที่เกี่ยวกับการเชื่อมโยงข้อมูลทางภาษีว่า กระทรวงการคลังเป็น เจ้าภาพในการจัดทำโครงการบูรณาการทางด้านภาษีเพื่อทำความเชื่อมโยงเป็นระบบสืบค้นข้อมูล (Tax Search Engine) ทั้ง ๓ กรมที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี ได้แก่ กรมสรรพากร กรมศุลกากร และ กรมสรรพสามิต ซึ่งจะต้องทำข้อมูลเพื่อให้เชื่อมโยงกันในระดับหนึ่ง ในส่วนแรกเริ่มต้นเป็นการ พัฒนาเว็บไซต์การให้บริการของทั้ง ๓ กรม กระทรวงการคลัง (MOF Web Tax Portal) และระบบ Single Sign On (SSO) แต่ยังมีปัญหาในเรื่องการให้ข้อมูลทางภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๐ ซึ่งจะต้องมีการพิจารณาในเรื่องดังกล่าวต่อไป ซึ่งหากมีการทำข้อตกลงความร่วมมือกันระหว่าง กรมภาษีทั้ง ๓ กรม หรือ MOU (Memorandum of Understanding) เพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูลกัน ก็จะเป็นประโยชน์และความสะดวกอย่างยิ่งทั้งในด้านการจัดเก็บภาษีและการดำเนินคดีกับผู้ทุจริต ภาษี และนอกจากนั้น ยังควรมีการเชื่อมโยงข้อมูลให้กับหน่วยงานที่มีหน้าที่ตรวจสอบและหน่วยงาน ที่มีหน้าที่ในการป้องกันและปราบปราม หรือหน่วยบังคับใช้กฎหมายที่เกี่ยวข้อง เช่น สำนักงาน การตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (ป.ป.ช.)

^{๕๒} ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๙ บัญญัติว่า “ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลตามมาตรา ๘๖/๑๓ เสียเสียปรับ ในกรณีและตามอัตราดังต่อไปนี้

(๑)...

(๓) นำใบกำกับภาษีปลอมไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษีให้เสียเสียปรับอีกสองเท่าของ จำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น

ในกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็น ใบกำกับภาษีปลอม

(๑๐)...

เสียปรับตามมาตรานี้อาจลดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐ (ป.ป.ท.) หรือกรมสอบสวนคดีพิเศษ เป็นต้น ดังนั้น หากแต่ละหน่วยงานมีการแบ่งปันข้อมูล หรือมีฐานข้อมูลที่เชื่อมโยงกัน ก็จะเป็นการบูรณาการข้อมูลที่มีประโยชน์ สำหรับการดำเนินคดีทุจริตภาษีที่สร้างความเสียหายให้กับประเทศไทยเป็นอย่างมาก

(๓) การจัดเก็บภาษีอากรอย่างโปร่งใสตามหลักสากล เพื่ออำนวยความสะดวกและเป็นธรรม ตามการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรโดยหลักการบริหารความเสี่ยง (Compliance Risk Management: CRM) ซึ่งเป็นกระบวนการบริหารจัดการเก็บภาษีโดยใช้วิธีการแบ่งกลุ่มผู้เสียภาษีตามลักษณะและพฤติกรรม และเลือกใช้เครื่องมือบริหารความเสี่ยงที่เหมาะสมกับคุณลักษณะของผู้เสียภาษีแต่ละประเภทและทรัพยากรที่มีอยู่ เพื่อส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีให้ถูกต้องและป้องกันการไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ทางภาษี ซึ่งประเทศที่นำหลักการ CRM มาใช้และประสบความสำเร็จ ได้แก่ ประเทศในแถบทวีปยุโรป เกาหลีใต้ และออสเตรเลีย โดย CRM มีองค์ประกอบที่สำคัญ ๔ ด้าน ดังนี้ (๑) ผู้เสียภาษี: เจ้าหน้าที่ที่จะทำการวิเคราะห์ผู้เสียภาษี โดยใช้ข้อมูลต่าง ๆ เช่น ข้อมูลผู้เสียภาษีข้อมูลจากภายนอก (๒) ทรัพยากร: จำนวนของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ที่มิกำกับดูแล และมีความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร เทคโนโลยี และงบประมาณ (๓) เครื่องมือ: การป้องกัน เช่น การให้ความรู้ด้านภาษีอากรผ่านสื่อต่าง ๆ การกำกับดูแล และการแก้ไขกฎหมาย เป็นต้น และการปราบปราม เช่น การตรวจสอบภาษีอากร เป็นต้น และ (๔) ผลลัพธ์: เมื่อวิเคราะห์ตามข้อ (๑) – (๓) จะได้ผลลัพธ์ เพื่อนำมาวิเคราะห์ผู้เสียภาษี^{๕๓}

(๔) การบริหารจัดการงบประมาณอย่างโปร่งใสตามหลักสากล โดยการเปิดเผยข้อมูลโครงสร้างและบทบาทของรัฐบาล เป้าประสงค์ของการดำเนินนโยบายการคลัง บัญชีภาครัฐ และการคาดการณ์ต่าง ๆ รวมถึงการมีข้อมูลการดำเนินงานของรัฐบาลที่น่าเชื่อถือ ครบถ้วน เข้าใจได้ ทันการณ์ และใช้เทียบกับต่างประเทศได้ เพื่อให้สาธารณชนสามารถนำมาใช้ประเมินสถานะทางการเงินการคลังของรัฐบาล และต้นทุนกับประโยชน์ของการดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ของภาครัฐที่เกิดขึ้นในปัจจุบันและจะเกิดขึ้นในอนาคตได้อย่างถูกต้อง^{๕๔}

^{๕๓} ศศิกานต์ จิตฺปา. (๒๕๕๗). การบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร Tax Management of The Revenue Department, http://www.bu.ac.th/knowledgecenter/executive_journal/jan_june_14/pdf/aw04.pdf, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๒๙ ธันวาคม ๒๕๖๐.

^{๕๔} “ความโปร่งใสทางการคลัง” คือ การเปิดเผยข้อมูลโครงสร้างและบทบาทของรัฐบาล เป้าประสงค์ของการดำเนินนโยบายการคลัง บัญชีภาครัฐ และการคาดการณ์ต่าง ๆ รวมถึงการมีข้อมูลการดำเนินงานของรัฐบาลที่น่าเชื่อถือ ครบถ้วน เข้าใจได้ ทันการณ์ และใช้เทียบกับต่างประเทศได้ เพื่อให้สาธารณชนสามารถนำมาใช้ประเมินสถานะทางการเงินการคลังของรัฐบาล และต้นทุนกับประโยชน์ของการดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ของภาครัฐที่เกิดขึ้นในปัจจุบันและจะเกิดขึ้นในอนาคตได้อย่างถูกต้อง ภายใต้นิยามนี้ การเปิดเผยข้อมูลทางด้านการคลังสาธารณะและกระบวนการจัดทำนโยบายการคลังนับเป็นหัวใจสำคัญของความโปร่งใสทางการคลังและการบริหารการเงินการคลังภาครัฐที่มีประสิทธิภาพ (อ้างอิงจาก ศาสตรา สุตสวัสดิ์ และฐิติมา ชูเชิด. (๒๕๕๙). ความโปร่งใสทางการคลังและความโปร่งใสในงบประมาณของไทยตามหลักสากล, <https://www.trf.or.th/economy-news/๙๗๓๑-๒๐๑๕-๑๒-๐๓-๑๑-๕๖-๒๓>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๒๙ ธันวาคม ๒๕๖๐.)

๕.๖ สรุป

คำว่า “กลุ่มอิทธิพล” ในการศึกษา^{๕๕} หมายถึง บุคคลหรือกลุ่มบุคคลหลายฝ่าย ซึ่งมีเครือข่ายหรือขบวนการทำงานร่วมกัน ได้แก่ (๑) นักการเมืองที่มีตำแหน่งทางการเมืองหรือมีอำนาจแทรกแซงทางบริหารและทางนิติบัญญัติ (๒) ข้าราชการหน่วยจัดเก็บภาษีอากร และ (๓) ผู้ประกอบการหรือบุคคลซึ่งกระทำตนเป็นผู้ประกอบการแต่มิได้ประกอบการจริง เพื่อแสวงหาประโยชน์ทางภาษี ซึ่งกลุ่มอิทธิพลดังกล่าวอาจร่วมมือกันทั้ง ๓ ฝ่าย หรือเป็นความร่วมมือกัน ๒ ฝ่าย หรือเป็นความร่วมมือกันเองในกลุ่มบุคคลกลุ่มเดียวกันตาม (๑) หรือ (๒) หรือ (๓) ซึ่งความร่วมมือกันดังกล่าว โดยทั่วไปจะเริ่มจากความสัมพันธ์ในระบบอุปถัมภ์แล้วพัฒนาเป็นความสัมพันธ์ในลักษณะองค์กร ที่มีเครือข่ายการทำงานร่วมกัน มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลและแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ ซึ่งอาจเรียกว่า องค์กรอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ที่มีการกระทำผิดกฎหมาย หรือใช้ช่องว่างของกฎหมาย หรือใช้อิทธิพลแฝงแทรกแซงการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือการที่เจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยการปฏิบัติหน้าที่หรือเอื้อประโยชน์ให้แก่กลุ่มอิทธิพลดังกล่าว เพื่อผลประโยชน์ทางภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีศุลกากร

สำหรับองค์ประกอบของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบนั้น โดยทั่วไปประกอบด้วยเจ้าหน้าที่ผู้บังคับใช้กฎหมาย นักการเมือง และนักธุรกิจหรือผู้ประกอบการ ซึ่งบุคคลดังกล่าวได้ใช้อำนาจหน้าที่ของตนนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบ โดยเริ่มตั้งแต่ขบวนการทางกฎหมาย คือ เจ้าหน้าที่ของรัฐซึ่งมีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการตรากฎหมายและการบังคับใช้กฎหมาย รวมไปถึงขบวนการทุจริตโดยผู้ประกอบการเองร่วมมือกัน ทั้งกรณีที่เจ้าหน้าที่รัฐและผู้ประกอบการร่วมมือซึ่งกันและกันด้วย และสุดท้ายในส่วนของการบริหาร ก็จะเริ่มตั้งแต่การแต่งตั้งโยกย้ายข้าราชการเพื่อนำคนของตัวเองเข้ามาหาช่องทางกฎหมายให้กับกลุ่มทุนหรือนักธุรกิจ^{๕๕} และได้รับผลประโยชน์ตอบแทนซึ่งกันและกัน และในขณะเดียวกันกลุ่มทุนหรือภาคเอกชนที่มีอำนาจเรียกร้องให้ผู้บริหาร ข้าราชการระดับสูง รวมไปถึงนักการเมืองหรือเจ้าหน้าที่รัฐช่วยเหลือทางด้านคดีเกี่ยวกับทุจริตทางภาษีอากร ส่วนเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติก็อาจถูกกดดันจากฝ่ายบริหารที่มีอำนาจแต่งตั้งโยกย้ายหรืออาจเข้าร่วมมือเพื่อผลตอบแทนบางประการ

ในส่วนของรูปแบบของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรอย่างเป็นระบบพิจารณาจากลักษณะการทำงานและลักษณะการทำความผิด กล่าวคือ

(๑) รูปแบบที่พิจารณาจากลักษณะการทำงาน ประกอบด้วย ๓ ลักษณะการทำงาน ดังนี้ ๑) เจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นผู้ดำเนินการด้วยตนเอง ๒) ผู้ประกอบการเป็นผู้ดำเนินการด้วยตนเอง และ ๓) เจ้าหน้าที่ของรัฐกับผู้ประกอบการร่วมมือกันกระทำการ ซึ่งทั้ง ๓ ลักษณะการทำงานนั้น หากไม่

^{๕๕} ธนวรรตม์ เอกสุวรรณวัฒนา. การสัมภาษณ์เมื่อวันที่ ๑๘ เมษายน ๒๕๖๐.

มีเจ้าหน้าที่ของรัฐให้ความร่วมมือ เพียงแค่การไม่เอาใจใส่ต่อหน้าที่ หรืออาจถึงขั้นการไม่ปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติตามกฎหมายหรือระเบียบบางประการ ก็ยากที่จะกระทำการได้สำเร็จ

(๒) รูปแบบที่พิจารณาจากลักษณะการกระทำความผิด ประกอบด้วย ๒ ลักษณะการกระทำความผิด ดังนี้ ๑) การหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Evasion) ซึ่งเป็นการกระทำที่เกินกว่ากรอบหรือหลักเกณฑ์ที่กฎหมายภาษีอากรจะยอมรับได้ และ ๒) การฉ้อโกงภาษีอากรจากรัฐ ซึ่งส่วนใหญ่เป็นการขอคืนภาษีอากรอันเป็นเท็จ อาจเกิดขึ้นได้ทั้งกรณีที่มีหรือไม่มีภาษีต้องชำระ และอาจเกิดขึ้นได้ทั้งภาษีเงินได้ (บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล) และภาษีมูลค่าเพิ่ม

ลักษณะความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยงและความร่วมมือของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร พบว่า มีลักษณะความสัมพันธ์และความเชื่อมโยงของแต่ละลักษณะคล้ายคลึงกัน โดยเฉพาะในกรณีที่เจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นผู้ดำเนินการเองทั้งขบวนการ โดยจะมีลักษณะแบบระบบอุปถัมภ์เป็นพื้นฐาน และมีลักษณะการสังการกันอย่างใกล้ชิด สำหรับลักษณะแบบธุรกิจก็จะมี ความชัดเจนในเรื่องของลักษณะการทำงาน การแลกเปลี่ยนข้อมูล และการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ รวมทั้งความร่วมมือและการแบ่งหน้าที่กันเป็นระบบ (Organized Crime) ในลักษณะองค์กรอาชญากรรมที่ชัดเจน เช่น เจ้าหน้าที่ของรัฐทั้งที่เป็นข้าราชการและนักการเมืองการที่กระทำการทุจริตทางภาษีอากรกับกลุ่มผู้มีอิทธิพลหรือกลุ่มบุคคลอื่น ๆ เพราะอาจมีความสัมพันธ์ในเชิงธุรกิจการค้าร่วมกัน หรือมีผลประโยชน์ต่างตอบแทนระหว่างกัน รวมไปถึงการทุจริตภาษีในเชิงนโยบาย เช่น การกำหนดทิศทางของกฎหมาย การให้สิทธิประโยชน์ต่าง ๆ เป็นต้น ตลอดจนการทุจริตในเขตปลอดอากรโดยผู้ประกอบการอาศัยความสัมพันธ์กับเจ้าหน้าที่เขตปลอดอากร กระทำการทุจริตในการนำรถออกมาจากเขตปลอดอากรได้โดยไม่ต้องชำระค่าภาษีหรือหลีกเลี่ยงค่าภาษี เป็นต้น โดยทั้ง ๓ ลักษณะดังกล่าว จะพยายามสร้างความสัมพันธ์กับเจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยมีการแบ่งหน้าที่กันกระทำการทุจริตและอาจมีการแบ่งผลประโยชน์ร่วมกัน มีความไว้วางใจกันในระดับหนึ่ง เนื่องจากเป็นเรื่องที่เสี่ยงต่อการถูกจับได้ และไม่ว่าจะกระทำการทุจริตภาษีอากรในรูปแบบใด ๆ ก็ตาม จะต้องมีความสัมพันธ์ในเชิงอุปถัมภ์อันเป็นลักษณะเฉพาะในสังคมไทยนี้ เป็นองค์ประกอบเสมอ

เมื่อพิจารณาในมิติความร่วมมือของกลุ่มผู้มีอิทธิพล เพื่อมุ่งหวังผลประโยชน์ตอบแทนซึ่งกันและกันจากการทุจริตภาษีอากร จำแนกได้เป็น ๔ ประการ ดังนี้ (๑) ร่วมมือกันโดยใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ (๒) ร่วมมือกันโดยอาศัยความรู้ทางกฎหมายและช่องว่างของกฎหมาย (๓) ร่วมมือกันโดยใช้อำนาจการต่อรองในการกำหนดกฎหมายเพื่อผลประโยชน์ของตนเองโดยเฉพาะ และ (๔) ร่วมมือกันโดยใช้อำนาจการต่อรองในการกำหนดกฎหมายเพื่อประโยชน์ของกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง หรือหลายกลุ่มโดยไม่เฉพาะเจาะจง แต่ผู้กำหนดกฎหมายมีเป้าประสงค์ที่ไม่บริสุทธิ์แอบแฝง ทั้งนี้ เพื่อช่วยให้องค์กรธุรกิจที่อยู่เบื้องหลังนักการเมืองที่เป็นผู้มีอำนาจหรือมีส่วนเกี่ยวข้องกับการออกกฎหมายเหล่านั้น สามารถกระทำการทุจริตภาษีอากรได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

ในขณะที่ลักษณะการทำงาน การแลกเปลี่ยนข้อมูล และการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ของกลุ่มอิทธิพลที่สำคัญ คือ การแลกเปลี่ยนผลประโยชน์เกี่ยวกับการทุจริตภาษี ด้วยการที่

นักการเมืองอาจจะกำหนดนโยบายและออกกฎหมายเพื่อเอื้อประโยชน์ให้กับผู้ประกอบการ โดยมีเรื่องของผลประโยชน์ไม่ว่าทางทรัพย์สิน หรืออื่นใดมาเกี่ยวข้อง ในขณะที่ความสัมพันธระหว่างข้าราชการกับนักการเมือง ข้าราชการก็อาจจะกระทำการทุจริตประพฤติมิชอบเพื่อตอบสนองนักการเมือง เพื่อแสวงหาหรือให้ได้มาซึ่งตำแหน่ง หรือความสัมพันธระหว่างข้าราชการกับผู้ประกอบการหรือกลุ่มทุนที่ใกล้ชิดกับนักการเมืองเพื่อหวังผลประโยชน์ในเรื่องตำแหน่งหน้าที่การงาน หรืออาจจะเป็นผลประโยชน์ในทางทรัพย์สินอีกด้วย เพื่อแลกกับการกระทำทุจริตประพฤติมิชอบเพื่อให้ผู้ประกอบการไม่เสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลง อันเป็นการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์แบบธุรกิจ และสำหรับการแลกเปลี่ยนข้อมูล พบว่า มีการจัดอบรมเพื่อวางแผนภาษีอากรให้กับผู้ประกอบการ โดยเจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีความรู้ความชำนาญในแต่ละเรื่อง ซึ่งผู้ประกอบการอาจใช้ช่องว่างของกฎหมายดังกล่าวในการหลบเลี่ยงภาษี

ปัญหาหรือปัจจัยที่ก่อให้เกิดโอกาสหรือช่องทางการทุจริตภาษีอากรโดยกลุ่มอิทธิพล ได้แก่ (๑) โครงสร้างอำนาจ การแทรกแซง และช่องว่างของกฎหมาย อาทิ การจัดโครงสร้างการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร ยังมีกระบวนการหรือขั้นตอนทางภาษีที่มีลักษณะการผูกขาดการใช้อำนาจ มีช่องว่างของกฎหมายหรือความไม่ชัดเจนของกฎหมาย หรือการที่กฎหมายเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ใช้ดุลพินิจในเรื่องของการตัดสินใจเกี่ยวกับภาษี ในขณะที่กระบวนการควบคุมหรือตรวจสอบการใช้ดุลพินิจ ยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร (๒) ระบบการตรวจสอบ พบว่าการดำเนินงานของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องไม่เอื้อต่อการป้องกันและปราบปรามการทุจริตดังกล่าว ซึ่งแบ่งออกเป็น ๔ กลุ่ม ได้แก่ กลุ่มกรมศุลกากร กลุ่มกรมสรรพากร กลุ่มกระทรวงพาณิชย์ และกลุ่มสถาบันการเงิน (๓) อำนาจในการสืบสวนสอบสวน กรมสรรพากรไม่มีอำนาจสอบสวนหรือดำเนินคดีอาญาได้เอง (๔) การเปลี่ยนแปลงของธุรกรรมทางเศรษฐกิจและการพัฒนากฎหมาย ที่ยังไม่เท่าทันต่อสถานการณ์และความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี (๕) ผลประโยชน์ ซึ่งอาจมีทั้งเรื่องเงิน หรือตำแหน่งหน้าที่การงาน (๖) ปัญหาด้านบุคลากรผู้ปฏิบัติงาน ดำเนินการโดยจงใจให้เกิดการทุจริตประพฤติมิชอบเพื่อแสวงหาผลประโยชน์ส่วนตน (๗) ด้านเครื่องมือในการปฏิบัติงาน กฎหมายระเบียบ หนังสือสั่งการ ในการปฏิบัติงาน มีความไม่ชัดเจน หรือมีหลักการปฏิบัติที่ขัดแย้งกันเองในการปฏิบัติงาน ทำให้เกิดการใช้อำนาจดุลพินิจของผู้ปฏิบัติงาน ขาดเครื่องมือในการสื่อสารข้อมูลที่เชื่อมโยงกันระหว่างหน่วยงาน ทำให้เป็นช่องว่างสำหรับผู้ประสงค์กระทำความผิด (๘) การประสานความร่วมมือและบูรณาการความร่วมมือกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ทั้งในส่วนของ การบูรณาการกันระหว่างหน่วยบังคับใช้กฎหมายและหน่วยจัดเก็บภาษี การประสานข้อมูล การขอข้อมูลจากหน่วยงานของรัฐตามประมวลรัษฎากร ยังไม่มีประสิทธิภาพ หรือมีความขัดแย้งกันระหว่างหน่วยงาน และ (๙) ปัญหาหรือปัจจัยอื่น ๆ เช่น เงินสินบนรางวัลนำจับที่ให้หน่วยจัดเก็บภาษี เป็นต้น

แนวทางการพัฒนากลไกในการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีอากร ได้แก่ (๑) แนวทางการพัฒนากลไกในการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีอากร อาทิ มาตรการถ่วงดุลอำนาจในการออกกฎหมายที่เกี่ยวข้องภาษีอากร การกำหนดมาตรการหรือกฎหมายห้ามมิให้เจ้าหน้าที่ของรัฐซึ่งพ้นจากตำแหน่งไปแล้วไปเป็นกรรมการ ที่ปรึกษา หรือผู้ถือหุ้นในองค์กรเอกชนภายในช่วง

ระยะเวลาหนึ่ง การเชื่อมโยงข้อมูลกันระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษี ฯลฯ (๒) การแก้ไขกฎหมายหรือระเบียบที่เกี่ยวข้อง อาทิ การแก้ไขประมวลรัษฎากร โดยเพิ่มลักษณะความผิดอีกฐานหนึ่งเข้าไปถึงคือ การฉ้อโกงภาษี การแก้ไขเกี่ยวกับอัตราโทษในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๙ การแก้ไขกฎหมายหรือระเบียบที่เกี่ยวข้องของกรมสรรพากร ฯลฯ และ (๓) มาตรการใหม่ ๆ หรือนวัตกรรม เช่น การทำระบบฐานข้อมูลเชื่อมโยงกันใช้ประโยชน์ร่วมกันระหว่างหน่วยจัดเก็บภาษี นวัตกรรมที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปเอกสารอิเล็กทรอนิกส์ การแบ่งปันข้อมูลระหว่างหน่วยจัดเก็บภาษีกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต) กับหน่วยบังคับใช้กฎหมาย เช่น สำนักงาน ป.ป.ช. สำนักงาน ป.ป.ท. หรือกรมสอบสวนคดีพิเศษ กับสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อประโยชน์สำหรับการดำเนินคดีทุจริตภาษี การจัดเก็บภาษีอากรอย่างโปร่งใสตามหลักสากล เพื่ออำนวยความสะดวกน่าเชื่อถือและเป็นธรรม ตามการบริหารจัดเก็บภาษีอากรโดยหลักการบริหารความเสี่ยง (Compliance Risk Management: CRM) และการบริหารจัดการงบประมาณอย่างโปร่งใสตามหลักสากล

บทที่ ๖

สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

ในบทนี้ เป็นสรุปผลการวิจัย และข้อเสนอแนะ ดังรายละเอียดต่อไปนี้

๖.๑ สรุปผลการศึกษา

การศึกษาของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption) จำแนกตามภาคเศรษฐกิจ: กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย สามารถสรุปผลการศึกษาดังต่อไปนี้

๖.๑.๑ ความหมายของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ

ความหมายของ “กลุ่มอิทธิพล” ตามบริบทของการศึกษานี้ หมายถึง กลุ่มบุคคล ได้แก่ (๑) นักการเมืองที่มีตำแหน่งทางการเมืองหรือมีอำนาจแทรกแซงทางบริหารและทางนิติบัญญัติ (๒) ข้าราชการหน่วยจัดเก็บภาษีอากร และ (๓) ผู้ประกอบการ หรือบุคคลซึ่งกระทำตนเป็นผู้ประกอบการแต่มิได้ประกอบการจริง เพื่อแสวงหาประโยชน์ทางภาษี ซึ่งกลุ่มอิทธิพลดังกล่าวอาจร่วมมือกันทั้ง ๓ ฝ่าย หรือเป็นการร่วมมือกัน ๒ ฝ่าย หรือเป็นการร่วมมือกันเองในกลุ่มบุคคลกลุ่มเดียวกันตาม (๑) หรือ (๒) หรือ (๓) ซึ่งการร่วมมือกันดังกล่าว โดยทั่วไปจะเริ่มจากความสัมพันธ์ในระบบอุปถัมภ์แล้วพัฒนาเป็นความสัมพันธ์ในลักษณะองค์กร ที่มีเครือข่ายการทำงานร่วมกัน มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลและแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ ซึ่งอาจเรียกว่า องค์กรอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ที่มีการกระทำความผิดกฎหมาย หรือใช้ช่องว่างของกฎหมาย หรือใช้อิทธิพลแฝงแทรกแซงการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือการที่เจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยการปฏิบัติหน้าที่หรือเอื้อประโยชน์ให้แก่กลุ่มอิทธิพลดังกล่าว เพื่อผลประโยชน์ทางภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีศุลกากร

๖.๑.๒ รูปแบบของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ

รูปแบบของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีอากรอย่างเป็นระบบ จำแนกตามกระบวนการกระทำความผิดออกเป็น ๓ ลักษณะ คือ ๑) เจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นผู้ดำเนินการเองทั้งกระบวนการ ๒) ผู้ประกอบการเป็นผู้ดำเนินการอย่างเป็นระบบด้วยตนเอง และ ๓) เจ้าหน้าที่ของรัฐกับผู้ประกอบการร่วมมือกันกระทำการ โดยลักษณะสำคัญของการทุจริตภาษีอากรของกลุ่มอิทธิพลนั้น จะมีการกระทำที่เป็นระบบ เป็นกลุ่มเครือข่ายเชื่อมโยงกัน มีการแบ่งหน้าที่กัน และแบ่งผลประโยชน์ซึ่งกันและกัน

ทั้งนี้ การทุจริตภาษีอากรมี ๒ ลักษณะสำคัญ คือ

(๑) การหลีกเลี่ยงภาษีอากร เป็นการกระทำความผิดตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ และมาตรา ๙๐/๔ ของประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกระทำการอันเป็นเท็จ ฉ้อโกง หรือใช้อุบาย เพื่อหนีภาษี หรือไม่ให้ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควร โดยมีชอบด้วยกฎหมาย เช่น การแจ้งข้อมูลในการยื่นแบบแสดงรายการจำนวนเงินต่ำกว่าหรือสูงกว่าความเป็นจริง หรือแสดงรายการการนำเข้าสินค้ามาอันเป็นเท็จ หรือการจงใจไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นเสียภาษี เป็นต้น

(๒) การฉ้อโกงภาษีอากร การที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือไม่มีหน้าที่เสียภาษี แต่กระทำให้ตนเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี เพื่อขอคืนภาษีอันเป็นเท็จ เช่น การนำใบกำกับภาษีปลอมไปใช้ในการเครดิตภาษีคืน หรือการยื่นภาษีซื้อและภาษีขายเป็นเท็จ เพื่อให้มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

๖.๑.๓ ลักษณะความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือของกลุ่มอิทธิพล

ลักษณะความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยงและความร่วมมือของกลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีอากรอย่างเป็นระบบ พบว่า มีลักษณะความสัมพันธ์และความเชื่อมโยงของแต่ละลักษณะคล้ายคลึงกัน โดยการทุจริตภาษีอากรในรูปแบบใด ๆ ก็ตาม จะต้องมีความสัมพันธ์ในเชิงอุปถัมภ์อันเป็นลักษณะเฉพาะในสังคมไทยนี้ เป็นองค์ประกอบเสมอ และยังมีลักษณะความสัมพันธ์ ความเชื่อมโยง และความร่วมมือของกลุ่มอิทธิพล ในลักษณะอื่น ๆ ซึ่งนำไปสู่การทุจริตภาษีอากรอย่างเป็นระบบ เช่น เจ้าหน้าที่ของรัฐทั้งที่เป็นข้าราชการและนักการเมืองกระทำการทุจริตทางภาษีอากรกับกลุ่มผู้มีอิทธิพลหรือกลุ่มบุคคลอื่น ๆ เพราะอาจมีความสัมพันธ์ในเชิงธุรกิจการค้าร่วมกัน หรือมีผลประโยชน์ต่างตอบแทนระหว่างกัน รวมไปถึงการทุจริตภาษีในเชิงนโยบาย เช่น การกำหนดทิศทางของกฎหมาย การให้สิทธิประโยชน์ต่าง ๆ เป็นต้น ตลอดจนการทุจริตในเขตปลอดอากรโดยผู้ประกอบการอาศัยความสัมพันธ์กับเจ้าหน้าที่เขตปลอดอากรกระทำการทุจริตในการนำรถออกมาจากเขตปลอดอากรได้โดยไม่ต้องชำระค่าภาษีหรือหลีกเลี่ยงค่าภาษี เป็นต้น

ลักษณะการทุจริตภาษีอากร โดย ๑) การหนีภาษี หรือการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Evasion) และ ๒) การฉ้อโกงภาษีอากรจากรัฐ นั้น มีรูปแบบการทุจริต คือ ๑) การจ่ายเงิน/ผลประโยชน์เล็กน้อยๆ แก่เจ้าหน้าที่ เพื่อให้ประเมินภาษีต่ำลง และ ๒) การทุจริตในรูปแบบที่เป็นกระบวนการ ซึ่งเจ้าหน้าที่รัฐกระทำเอง หรือผู้ประกอบการกระทำเอง หรือร่วมมือกันระหว่างเจ้าหน้าที่รัฐกับผู้ประกอบการเป็นกลุ่มอิทธิพลกระทำการทุจริตทำสิ่งผิดกฎหมายให้ชอบด้วยกฎหมายหรืออยู่เหนือกฎหมาย

มิติความร่วมมือของกลุ่มผู้มีอิทธิพล เพื่อมุ่งหวังผลประโยชน์ตอบแทนซึ่งกันและกันจากการทุจริตภาษีอากร จำแนกได้เป็น ๔ ประการ ดังนี้

(๑) ร่วมมือกันโดยใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ (๒) ร่วมมือกันโดยอาศัยความรู้ทางช่องว่างของกฎหมาย

(๓) ร่วมมือกันโดยใช้อำนาจการต่อรองในการกำหนดกฎหมายเพื่อผลประโยชน์ของตนเองโดยเฉพาะ

(๔) ร่วมมือกันโดยใช้อำนาจการต่อรองในการกำหนดกฎหมายเพื่อประโยชน์ของกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง หรือหลายกลุ่มโดยไม่เฉพาะเจาะจง เพื่อช่วยให้องค์กรธุรกิจที่อยู่เบื้องหลังนักการเมืองที่เป็นผู้มีอำนาจหรือมีส่วนเกี่ยวข้องกับการออกกฎหมายเหล่านั้น สามารถกระทำการทุจริตภาชีอากรได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

๖.๑.๔ ลักษณะการทำงาน การแลกเปลี่ยนข้อมูล และการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์

จากการศึกษาพบว่า มีลักษณะของการดำเนินการที่สำคัญ คือ การแลกเปลี่ยนผลประโยชน์เกี่ยวกับการทุจริตภาชี ด้วยการที่นักการเมืองอาจจะกำหนดนโยบายและออกกฎหมายเพื่อเอื้อประโยชน์ให้กับผู้ประกอบการ โดยมีเรื่องของผลประโยชน์ไม่ว่าทางทรัพย์สิน หรืออื่นใดมาเกี่ยวข้อง ในขณะเดียวกันความสัมพันธ์ระหว่างข้าราชการกับนักการเมือง หรือความสัมพันธ์ระหว่างข้าราชการกับผู้ประกอบการหรือกลุ่มทุนที่ใกล้ชิดกับนักการเมือง ก็เป็นไปในลักษณะการสมประโยชน์ระหว่างกัน ทั้งในเรื่องตำแหน่ง หน้าที่การงาน หรืออาจจะเป็นผลประโยชน์ในทางทรัพย์สินอีกด้วย เพื่อแลกกับการทุจริตประพฤติมิชอบเพื่อให้ผู้ประกอบการหลีกเลี่ยงภาษี ไม่เสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลง หรืออาจมีการให้ตำแหน่งหน้าที่การงานสำคัญในหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร เพื่อตอบแทนการเอื้อประโยชน์ต่อการทุจริตหรือช่วยเหลือทางคดีแก่กลุ่มผู้ทุจริตภาชีอากร

ด้านการแลกเปลี่ยนข้อมูล พบว่า มีการจัดอบรมเพื่อวางแผนภาษีอากรให้กับผู้ประกอบการ โดยเจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีความรู้ความชำนาญในแต่ละเรื่อง โดยผู้ประกอบการก็อาจมีการสมัครสมาชิก เสียค่าใช้จ่ายในการเข้าร่วมรับฟังเกี่ยวกับการวางแผนภาษีในด้านต่าง ๆ โดยเฉพาะกรณีที่มีการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายฉบับใหม่ ซึ่งผู้ประกอบการอาจใช้ช่องว่างของกฎหมายดังกล่าวในการหลบเลี่ยงภาษี และพบว่ามี การดำเนินการในลักษณะนี้ค่อนข้างมาก แต่กฎหมายไม่สามารถเอาผิดได้ เนื่องจากภาครัฐมองว่าเป็นการให้ความรู้ความเข้าใจแก่ผู้ประกอบการ ขณะที่ในข้อเท็จจริงกลับพบว่า มีการชี้นำผู้ประกอบการให้มีการดำเนินการที่หลีกเลี่ยงภาษีหรือข้อกฎหมายอย่างชัดเจน รวมทั้งบางกรณีผู้ประกอบการยังขอให้เจ้าหน้าที่ของรัฐเข้าไปเป็นที่ปรึกษาทางด้านภาษีให้กับบริษัท โดยมีค่าตอบแทนหรือผลประโยชน์อย่างอื่น เนื่องจากยังไม่มีกฎหมายห้ามไว้ จึงเกิดกรณีเช่นนี้ค่อนข้างมาก

๖.๑.๕ องค์ความรู้ใหม่

จากการทบทวนวรรณกรรมและวิเคราะห์กรณีศึกษาการทุจริตภาชีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร ทำให้เกิดองค์ความรู้ใหม่เกี่ยวกับการทุจริตคอร์รัปชันโดยกลุ่มอิทธิพลร่วมกันกระทำการอย่างเป็นระบบ หรือการทุจริตคอร์รัปชันในลักษณะองค์กรอาชญากรรม ดังนี้

(๑) กรณีการทุจริตภาชีมูลค่าเพิ่ม โดยการจดทะเบียนนิติบุคคลจัดตั้งบริษัทหลายบริษัท และออกใบกำกับภาษีปลอม เพื่อเป็นช่องทางในการเรียกภาษีมูลค่าเพิ่มคืนจากรัฐ ซึ่งเป็นการกระทำในลักษณะเครือข่ายอย่างเป็นระบบ ประกอบด้วย กลุ่มนักธุรกิจ กลุ่มผู้สอบบัญชี

(กลุ่มธุรกิจที่ปรึกษาและวางแผนภาษีอากร) กลุ่มทนายความ และกลุ่มข้าราชการ นอกจากนั้น กลุ่มอิทธิพลดังกล่าว ยังน่าจะมีความสัมพันธ์กับกลุ่มการเมืองด้วย ซึ่งผลของการทุจริตนี้ได้ก่อให้เกิดความเสียหายต่อระบบภาษี ทำให้ประเทศสูญเสียรายได้จำนวนมหาศาล ซึ่งนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงในเรื่องการบริหารจัดการระบบการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการ และได้มีการลงโทษข้าราชการในกรมสรรพากรตั้งแต่ระดับล่างจนถึงระดับอธิบดี

(๒) กรณีการทุจริตภาษีศุลกากร เนื่องจากคำสั่งกรมศุลกากรที่ ๓๑๗/๒๕๔๗ เรื่อง แนวทางการพิจารณาการยกเว้นสำเนียงสำเร็จรูป ลงวันที่ ๕ กรกฎาคม ๒๕๔๗ ซึ่งเป็นแนวปฏิบัติที่เปิดช่องให้เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องใช้ดุลพินิจเป็น ๒ กรณี กล่าวคือ (๑) กรณี “มีเหตุอันควรสงสัย” ในราคาที่สำคัญ ให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรผู้ตรวจสอบราคาแจ้งให้ผู้นำเข้าชี้แจงเกี่ยวกับราคาสำแดง หรือมีคำอธิบายเพิ่มเติม รวมทั้งจัดหาเอกสารหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง พร้อมกับนำราคาทดสอบตามท้ายคำสั่งกรมศุลกากรที่ ๓๑๗/๒๕๔๗ มาคำนวณภาษี หรือปฏิบัติตามระเบียบกรมศุลกากรที่ ๒/๒๕๕๐ เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๔๔ ว่าด้วยพิธีการศุลกากร เพื่อป้องกันการฉ้อฉลด้านราคาศุลกากร และแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบกรมศุลกากรที่ ๑๔/๒๕๔๔ เรื่อง แนวทางการกำหนดราคาศุลกากร ซึ่งกำหนดให้ให้เจ้าหน้าที่พิสูจน์ราคามีเหตุอันควรสงสัย และ (๒) กรณี “ไม่มีเหตุอันควรสงสัย” ในราคาที่สำคัญ ซึ่งการนำเข้ารถยนต์จากต่างประเทศที่สำคัญ ราคานำเข้าต่ำกว่าความเป็นจริงหลาย ๆ กรณี เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะใช้ดุลพินิจเลือก “ไม่สงสัย” แล้วลงนามอนุมัติตรวจปล่อยรถยนต์ออกจากด่านศุลกากร หรือส่งคืนภาษีอากร (ที่รัฐจะต้องจัดเก็บตามกฎหมาย) ทำให้รัฐสูญเสียรายได้จำนวนมาก

๖.๑.๖ ปัญหาหรือปัจจัยที่ก่อให้เกิดโอกาสหรือช่องทางการทุจริต

ปัญหาหรือปัจจัยที่ก่อให้เกิดโอกาสหรือช่องทางการทุจริตภาษีอากรโดยกลุ่มอิทธิพล ได้แก่

(๑) โครงสร้างอำนาจ การแทรกแซง และช่องว่างของกฎหมาย กล่าวคือ เจ้าหน้าที่รัฐระดับสูง/นักการเมือง มีพฤติการณ์แทรกแซงทางกฎหมายหรือใช้ช่องว่างของกฎหมายที่เปิดโอกาสให้มีการใช้ดุลพินิจ หรือแทรกแซงขั้นตอนทางราชการตามสายบังคับบัญชา หรือแทรกแซงไม่ให้มีการตรวจสอบ เพื่อประโยชน์ของกลุ่มอิทธิพล ซึ่งขบวนการดังกล่าวยากแก่การตรวจสอบ

(๒) ระบบการตรวจสอบของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องไม่เอื้อต่อการป้องกันและปราบปรามการทุจริต เช่น การไม่ตรวจสอบการมีอยู่จริงของกรรมการบริษัทเมื่อมีการขอจดทะเบียนนิติบุคคล การไม่ตรวจสอบการมีอยู่จริงของนิติบุคคลผู้ประกอบการส่งออกที่ขอคืนภาษี ทั้งที่มีการขอคืนภาษีจำนวนมาก และการที่สถาบันการเงินไม่ตรวจสอบการมีอยู่จริงของเจ้าของบัญชีธนาคาร เมื่อมีการส่งจ่ายเช็คโอนเงินขอคืนภาษีเข้าบัญชีธนาคาร เป็นต้น

(๓) ความล่าช้าของการดำเนินคดี เช่น การห้ามมิให้พนักงานสอบสวนดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำร้องทุกข์กล่าวโทษของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร ตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ ๘ ลงวันที่ ๗ พฤศจิกายน พ.ศ.

๒๕๒๐ ซึ่งหากการร้องทุกข์กล่าวโทษดังกล่าวล่าช้า อาจมีผลต่ออายุความ และมีผลต่อการรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อเชื่อมโยงถึงผู้กระทำความผิดที่เป็นผู้มีอิทธิพลหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ เป็นต้น

(๔) การพัฒนากฎหมายยังไม่เท่าทันต่อการเปลี่ยนแปลงของธุรกรรมทางเศรษฐกิจ เช่น พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และการใช้สกุลเงินดิจิทัล เป็นต้น มีผลต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรและการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีอากร

(๕) เจ้าหน้าที่ของรัฐต้องการผลประโยชน์อาจจะในรูปแบบของทรัพย์สินหรือความก้าวหน้าในราชการ

(๖) บุคลากรของหน่วยจัดเก็บภาษีอากรมีจำนวนไม่เพียงพอ มีความรู้ไม่เท่าทัน และขาดจิตสำนึกความรับผิดชอบ ขาดวินัย หรือขาดภูมิคุ้มกันในเส้นทางอาชีพที่ยังต้องอาศัยอำนาจฝ่ายบริหารหรือการเมืองมาสนับสนุน

(๗) เครื่องมือในการปฏิบัติงานที่ยังไม่เหมาะสมและไม่ทันสมัย เช่น กระบวนการและวิธีการจัดเก็บภาษีอากรที่ซับซ้อนยุ่งยาก เป็นต้น

(๘) การประสานความร่วมมือและบูรณาการข้อมูลกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ยังไม่มีการดำเนินการอย่างจริงจัง ทำให้การจัดเก็บภาษีและการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีอากรไม่มีประสิทธิภาพ

(๙) ปัญหาหรือปัจจัยอื่น ๆ เช่น การบริหารจัดการเงินสินบนรางวัลนำจับ และการใช้ดุลพินิจเกี่ยวกับสิทธิทางภาษี เป็นต้น

๖.๒ ข้อเสนอแนะ

จากผลการศึกษากลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption) จำแนกตามภาคเศรษฐกิจ: กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทยดังกล่าวแล้ว มีข้อเสนอแนะดังนี้

๖.๒.๑ ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

(๑) กำหนดนโยบายให้กระทรวงการคลัง กระทรวงพาณิชย์ (โดยเฉพาะข้อมูลของกรมสรรพากร กรมศุลกากร กรมพัฒนาธุรกิจการค้า และหน่วยงานอื่นที่กำกับดูแลทางการค้าและสถาบันการเงิน) และสำนักงาน ป.ป.ช. มีการบูรณาการฐานข้อมูลระหว่างหน่วยงาน โดยนำเทคโนโลยีปัญญาประดิษฐ์ (AI - Artificial Intelligence) มาช่วยในการวิเคราะห์ทั้งระบบให้มีความชัดเจน เพื่อประโยชน์ในการพิจารณา ๑) ความสัมพันธ์ระหว่างเจ้าหน้าที่ของรัฐกับนิติบุคคล หรือพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างนิติบุคคลที่อาจมีการถือหุ้นไขว้หรือนิติบุคคลที่มีเจ้าของกิจการคนเดียวกันหรืออยู่ในกลุ่มเดียวกัน ๒) ความสมเหตุสมผลของผลประโยชน์และการเสียภาษีนิติบุคคลและภาษีบุคคลธรรมดาของกิจการ รวมถึงผู้ถือหุ้น (ผู้เป็นเจ้าของ) ที่มีการขอคืนภาษีจำนวนมาก และ ๓) เส้นทางการเงินของบุคคล/นิติบุคคลที่เกี่ยวข้อง เพื่อประโยชน์ในการเฝ้าระวังและกำหนดเป็นกลุ่มเสี่ยงที่ต้องติดตามและตรวจสอบอย่างใกล้ชิด ทั้งนี้ ให้มีการจัดทำแผนการบูรณาการเชื่อมโยงข้อมูล Big data analysis เพื่อนำไปสู่การบูรณาการความร่วมมือระหว่าง

หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง อันจะทำให้มีการสร้างกระบวนการทำงานร่วมกัน การแลกเปลี่ยนข้อมูล/องค์ความรู้ และการสร้างความเชี่ยวชาญให้กับบุคลากรในหน่วยงาน เพื่อนำไปสู่การป้องกันและปราบปรามทุจริตคอร์รัปชันซึ่งกระทำโดยกลุ่มอิทธิพลหรือในลักษณะองค์การอาชญากรรมได้อย่างมีประสิทธิภาพ

(๒) กำหนดนโยบายเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบการทุจริตภาษี เช่น กรณีการสำแดงราคานำเข้ารถยนต์หรูนำเข้าหรือสินค้าอื่น ๆ ที่มีมูลค่าสูง โดยให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรเลือกสงสัยไว้ก่อน เนื่องจากสินค้าที่มีราคาสูงจะมีความคุ้มค่าต่อการหลีกเลี่ยงภาษีมากกว่าสินค้าทั่วไปอื่น ๆ และปริมาณการนำเข้าต่อครั้งไม่มาก ซึ่งอยู่ในวิสัยที่จะตรวจสอบได้อย่างละเอียด

(๓) เพิ่มกลไกการตรวจสอบ ถ่วงดุล สอบยัน ในหน่วยจัดเก็บภาษี ในรูปแบบคณะกรรมการ/คณะทำงาน/ชุดป้องกันและปราบปราม ผู้ตรวจการ หรือสายลับ เป็นต้น ขึ้นตรงต่อผู้บริหารสูงสุดของหน่วยงาน และมีอำนาจตรวจสอบการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรเพิ่มเติมจากกลไกปกติที่องค์กรมีอยู่แล้ว และควรเปิดพื้นที่ให้มีการตรวจสอบจากภายนอกให้มากขึ้น

๖.๒.๒ ข้อเสนอแนะเชิงกฎหมาย

(๑) กรมสรรพากรและกรมศุลกากรควรให้ความสำคัญต่อการดำเนินคดีทุจริตภาษีอากรซึ่งเป็นคดีอาญา เมื่อตรวจสอบพบต้องรายงานและเร่งดำเนินให้มีการดำเนินคดีอาญาต่อผู้กระทำความผิดโดยเร็ว และต้องรายงานความน่าสงสัยและส่งเรื่องให้สำนักงาน ป.ป.ช./กรมสอบสวนคดีพิเศษ และหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมาย กฎ ระเบียบที่เกี่ยวข้องในกระบวนการทางภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรและการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษีอากรอย่างเข้มงวด รวมถึงให้มีการดำเนินคดีอาญาต่อผู้กระทำผิดโดยเร็ว

(๒) กำหนดมาตรการบังคับให้ผู้ประกอบการขนาดใหญ่และขนาดกลาง ต้องจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ และรายงานภาษีซื้อ-ภาษีขายในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อให้เจ้าหน้าที่สามารถสอบยันและตรวจสอบจากระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ได้อย่างมีประสิทธิภาพ อีกทั้งเพื่อให้มีกลไกการรายงานผลการปฏิบัติให้ผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถตรวจสอบผ่านระบบเทคโนโลยีสารสนเทศได้ทุกขั้นตอน เช่น หากมีการปฏิบัติไม่ครบถ้วนตามขั้นตอน หรือการปฏิบัติงานล่าช้าให้ระบบสามารถแจ้งเตือนไปยังผู้ที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น

(๓) ทบทวนกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินคดี รวมทั้งเพิ่มบทลงโทษให้มีความเหมาะสม เช่น ยกเลิก/ปรับปรุงหรือแก้ไขประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๘ โดยอาจกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการปฏิบัติเกี่ยวกับการร้องทุกข์ดำเนินคดี รวมทั้งกรอบระยะเวลาในการร้องทุกข์กล่าวโทษไว้ให้ชัดเจน เพื่อลดการใช้ดุลพินิจในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรและในเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง และเพื่อให้การดำเนินคดีเป็นไปอย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ เป็นต้น

๖.๒.๓ ข้อเสนอแนะเชิงบริหาร

(๑) การนำกรณีศึกษาพฤติการณ์การทุจริตภาษีอากรไปเป็นบทเรียนเพื่อสร้างองค์ความรู้แก่เจ้าหน้าที่ในหน่วยงานบังคับใช้กฎหมายและหน่วยงานการป้องกันและปราบปรามการทุจริตให้มีความรู้ความเข้าใจในระเบียบวิธีการเกี่ยวกับการประกอบการและการค้าระหว่างประเทศ (การส่งออก/นำเข้า) ระบบการจัดการและขนส่งสินค้า ความเชื่อมโยงทางการค้า หลักฐานเอกสารการซื้อขาย และการจ่ายเงินระหว่างประเทศ เพื่อให้รู้เท่าทันต่อลักษณะพฤติการณ์การกระทำ ความผิดและเป็นองค์ความรู้ในการสืบสวนสอบสวนและแสวงหาหลักฐานและข้อเท็จจริงแห่งคดี

(๒) กำหนดหลักเกณฑ์การเข้าสู่ตำแหน่งของข้าราชการระดับบริหาร (ต้น) ขึ้นไป ให้เป็นไปตามระบบคุณธรรมอย่างเคร่งครัด เพื่อมิให้ข้าราชการมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับกลุ่มอิทธิพล และมีการขัดกันระหว่างผลประโยชน์ส่วนบุคคลและผลประโยชน์ส่วนรวม เช่น กำหนดเกณฑ์เกี่ยวกับคุณสมบัติ หลักเกณฑ์และวิธีการคัดเลือก ตรวจสอบประวัติ ผลงานในอดีต รวมถึงการเปิดเผยรายชื่อต่อสาธารณะก่อนเข้ารับการคัดเลือก เพื่อเข้าสู่ตำแหน่ง และสำหรับการสรรหาคัดเลือก บรรจุ แต่งตั้งบุคคลเข้าสู่ตำแหน่งที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากร ควรมีการตรวจสอบประวัติ และควรคำนึงถึงความซื่อสัตย์สุจริตของบุคคลเป็นสำคัญ

เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

กรมสอบสวนคดีพิเศษ กระทรวงยุติธรรม. คู่มือการปฏิบัติงานสืบสวนสอบสวนตาม

พระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗. กรุงเทพมหานคร: ม.ป.ท., ๒๕๔๘.

กลุ่มงานบริการวิชาการ สำนักวิชาการ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. เอกสารประกอบ
การพิจารณาร่างพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรม
ข้ามชาติ พ.ศ. (อพ. ๒๑/๒๕๕๕) สมัยสามัญทั่วไป.

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. ภาษีอากรตามประมวลกฎหมายรัษฎากร. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์เรือนแก้ว
การพิมพ์, ๒๕๕๓.

ก้องเกียรติ อภัยวงศ์. องค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ: ผลกระทบที่เกิดจากองค์กรอาชญากรรม
ข้ามชาติในประเทศไทย กรุงเทพฯ: วิทยาลัยการยุติธรรม. มปป.

กิตติวัชร ภูมิธเนศ. อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการ
ใช้ใบกำกับภาษีปลอม: ศึกษาเฉพาะเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในเขตกรุงเทพมหานคร.
สารนิพนธ์ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต (การบริหารงานยุติธรรม) คณะสังคมสงเคราะห์
ศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ๒๕๕๕.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลัง: ว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ๒๕๕๒.

ขจร สารพันธุ์. คำอธิบายวิชาภาษีอากร. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ๒๕๑๓.

คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย. “รายงานผลการสำรวจสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ
และทัศนะของผู้ประกอบการต่อการให้บริการภาครัฐ” บทสรุปสำหรับผู้บริหารเสนอใน
การสัมมนาเรื่อง “ยุทธศาสตร์การต่อต้านคอร์รัปชันในประเทศไทย” สำนักงาน ก.พ. (๒๘
สิงหาคม ๒๕๕๓).

จรงค์ ระรวยทรง. จากภาษีการค้าสู่ภาษีมูลค่าเพิ่ม. พิมพ์ครั้งที่ ๒ กรุงเทพฯ: นิติธรรม, ๒๕๓๓.

เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ. ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มอันเนื่องมาจากระบบเครดิต.
วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง, ๒๕๓๙.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning). กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training
Center, ๒๕๔๘.

ชัยอนันต์ สมุทวณิช. ผลของคอร์รัปชันที่มีต่อการพัฒนาเศรษฐกิจและการเมือง. เอกสารโรเนียว.
สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์. มปป., ๒๕๑๙.

เดือนเด่น นิคมบริรักษ์ และคณะ. ปัญหาการทุจริตคอร์รัปชันในวงการธุรกิจเอกชนไทยกับ
แนวทางแก้ไขและป้องกัน. กรุงเทพฯ: สำนักงาน ป.ป.ช., ๒๕๕๔.

- คุณลักษณะ ตรีชูธรรม. **หลักกฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ ๓)**. กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Training Center., ๒๕๕๓.
- นวนน้อย ตรีรัตน์, นพนันท์ วรรณเทพสกุล, ผาสุก พงษ์ไพจิตร, สังคิต พิริยะรังสรรค์ และชัยยศ จิรพฤกษ์ ภิญโญ. **รายงานผลการวิจัยคอร์รัปชันกับการค้าระหว่างประเทศ**. กรุงเทพฯ: ศูนย์ศึกษา เศรษฐศาสตร์การเมือง, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ๒๕๔๓.
- นวนน้อย ตรีรัตน์ และคณะ. **การทุจริตและประพฤตินิชอบในหน่วยงานราชการของไทย: กรณีศึกษากระทรวงการคลัง (กรมศุลกากร): รายงานผลการวิจัย**. กรุงเทพฯ: คณะทำงานติดตามและศึกษาปัญหาการทุจริตและประพฤตินิชอบ สภาที่ปรึกษา เศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ชุดที่ ๑, ๒๕๕๗.
- นิพนธ์ พัวพงศกร, เตือนเด่น นิคมบริรักษ์, สุวรรณ ตุลยวสินพงศ์ และกิริติพงศ์ แนวมาลี. **“ยุทธศาสตร์การต่อต้านคอร์รัปชันในประเทศไทย: แนวคิดทางเศรษฐศาสตร์ว่าด้วย ตลาดคอร์รัปชัน” เอกสารประกอบการสัมมนาเรื่อง “ยุทธศาสตร์การต่อต้านคอร์รัปชัน ในประเทศไทย**. สำนักงาน ก.พ. (๒๘ สิงหาคม ๒๕๕๓).
- บุญชนะ อัดถากกร, **ทฤษฎีภาษีและทางปฏิบัติ (Tax theory and practice)**, พระนคร: โรงพิมพ์ รุ่งเรืองธรรม, ๒๕๐๑.
- บุญธรรม ราชรักษ์, **เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย**. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, ๒๕๔๐.
- ประสิทธิ์ ดวงตะวงษ์. **มาตรการทางกฎหมายในการป้องกันและปราบปรามการขโมยภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยทุจริต**. วิทยานิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง, ๒๕๔๓.
- ปรีดา นาคเนาติม. **เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร ๑**. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, ๒๕๒๘.
- ปัญญา วรวิวัฒน์. **กฎหมายอาญา ภาคความผิดและโทษ**. กรุงเทพฯ: นิติธรรม, ๒๕๕๔.
- ปิยะนุช ไปตะวณิช. **รายงานการวิจัยฉบับสมบูรณ์ เรื่อง ตัวแทนอำพราง**. กรุงเทพฯ: สำนักงาน การตรวจเงินแผ่นดิน, ๒๕๕๔.
- พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. ๒๕๔๒. กรุงเทพฯ: นานมีบุ๊คส์พับลิเคชั่นส์. ๒๕๕๖.
- พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. ๒๕๕๔.
- พรรณิศา ธีระกุลพิศุทธิ์. **การนำหลักสมคบกันกระทำความผิดมาใช้เพื่อป้องกันและปราบปราม การทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม**. วิทยานิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ๒๕๕๓.
- พรรณราย ชันธกิจ และคณะ. **การศึกษาลักษณะ รูปแบบ และความเสี่ยงต่อการทุจริตในองค์กร เอกชนกึ่งสาธารณะ**. (กรุงเทพฯ: ศูนย์วิจัยเพื่อต่อต้านการทุจริต ป่วย อึ้งภากรณ์ สำนักงาน ป.ป.ช., ๒๕๕๕), หน้า ๘.
- พรเทพ เบญญาอภิกุล และธรร ปิตติล. **การคอร์รัปชันกับการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ**. รายงาน การวิจัย. กรุงเทพฯ: สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย (ทีดีอาร์ไอ), ๒๕๖๐.
- พรศักดิ์ ผ่องแผ้ว และคณะ. **ดัชนีคอร์รัปชันของไทย: การสร้างและการตรวจสอบความเชื่อถือได้ : รายงานผลการวิจัย**. กรุงเทพฯ: สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริต

แห่งชาติ (ป.ป.ช.), ๒๕๔๔.

ปิ่นผิ่น อนันตวิบุต, สุทธิ สุนทรานุรักษ์ และวิริทธิ์ พานิชวงศ์. คณะบุคคลสร้างสรรค์งานวิจัยเศรษฐกิจการคลัง. การปฏิรูประบบงบประมาณของไทยเพื่อต่อต้านการทุจริต. สนับสนุนการวิจัยสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ, ๒๕๕๕.

ผาสุก พงษ์ไพจิตร และสังคีต พิริยะรังสรรค์. **คอร์รัปชันกับประชาธิปไตยไทย**. กรุงเทพฯ: คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ๒๕๓๗.

ผาสุก พงษ์ไพจิตร, นวลน้อย ตริรัตน์, ยงยุทธ ไชยพงศ์ และคริส เบเคอร์. **คอร์รัปชันภาครัฐ: ความเห็นและประสบการณ์ของครัวเรือน บทสรุปสำหรับผู้บริหารเสนอในการสัมมนาเรื่อง “ยุทธศาสตร์การต่อต้านคอร์รัปชันในประเทศไทย”** สำนักงาน ก.พ. (๒๘ สิงหาคม ๒๕๔๓).

ผาสุก พงษ์ไพจิตร, สังคีต พิริยะรังสรรค์, นวลน้อย ตริรัตน์ และสักรินทร์ นิยมศิลป์. **รายงานผลการวิจัย เรื่อง การคอร์รัปชันในระบบราชการไทย**. ทุนอุดหนุนจากสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตและประพฤตินิยมชอบในวงราชการ. กรุงเทพฯ, ๒๕๔๑.

ผาสุก พงษ์ไพจิตร, นวลน้อย ตริรัตน์, ยงยุทธ ไชยพงศ์ และคริส เบเคอร์. **คอร์รัปชันในภาครัฐ: ความเห็น และประสบการณ์ของครัวเรือน**. ในคอร์รัปชันในประเทศไทย: รายงานการวิจัย. กรุงเทพฯ: สำนักงาน ก.พ., ๒๕๔๔.

ผาสุก พงษ์ไพจิตร, ยงยุทธ ไชยพงศ์ และธานี ชัยวัฒน์. **คอร์รัปชันในระบบราชการไทย การสำรวจทัศนคติ และประสบการณ์ของหัวหน้าครัวเรือน**. รายงานการวิจัย. กรุงเทพฯ: สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), ๒๕๕๗.

รชฎ เจริญฉ่ำ. **กฎหมายอาญา (พิสดาร) ภาคความผิดเกี่ยวกับเจ้าพนักงาน**. กรุงเทพฯ: พิมพ์อักษร, ๒๕๔๕.

รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์. **ทฤษฎีการภาษีอากร**. กรุงเทพฯ: เคล็ดไทย, ๒๕๑๖.

วิโรจน์ เลาหะพันธ์. **การหลีกเลี่ยงและการหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย**, เอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐศาสตร์, วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, ๒๕๒๓.

วีระพงษ์ บุญโยธาส. **ขอบเขตและความหมายของอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ**. (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติธรรม, ๒๕๔๗) หน้า ๗.

ศุภลักษณ์ พิณภูวดล. **คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร**. กรุงเทพฯ: วิญญูชน, ๒๕๔๗.

สุดสวาสดี และฐิติมา ชูเชิด. **การประเมินความโปร่งใสทางงบประมาณตามหลักสากล เพื่อส่งเสริมความยั่งยืนทางการคลังของประเทศไทย**. สนับสนุนการวิจัยจากสำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), ๒๕๕๙.

สถาบันพระปกเกล้า. **การปราบปรามการทุจริตและประพฤตินิยมชอบ**. กรุงเทพฯ: ไทยวัฒนาพานิช, ๒๕๔๓.

- _____. รายงานกิจกรรมส่งเสริมและสนับสนุนการวิจัยการปฏิรูปประเทศไทยด้านการต่อต้านการทุจริตและการส่งเสริมคุณธรรมจริยธรรมของเยาวชน. กรุงเทพฯ: สถาบันพระปกเกล้า, ๒๕๕๘.
- สถาบันอบรม วิจัย และพัฒนากฎหมายภาษีอากร. รายงานการวิจัยฉบับสมบูรณ์ เรื่อง การพิจารณาคดีอาญาในศาลภาษีอากร. กรุงเทพฯ: ศาลภาษีอากรกลาง สถาบันอบรม วิจัย และพัฒนากฎหมายภาษีอากร, ๒๕๕๔.
- สภาขับเคลื่อนการปฏิรูปประเทศ. รายงานความคืบหน้าการปฏิบัติงานของคณะกรรมการการวิสามัญขับเคลื่อนการปฏิรูปประเทศด้านการป้องกันและปราบปรามการทุจริตและประพฤติมิชอบ ประจำเดือน กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๖๐.
- สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ และคณะ. เมนูคอร์รัปชันและการแสวงหาผลประโยชน์. กรุงเทพฯ: สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), ๒๕๕๗.
- สมคิด บางโม. ภาษีอากรธุรกิจ. กรุงเทพฯ: วิทย์พัฒน์, ๒๕๕๗.
- สังคีต พิริยะรังสรรค์. คอร์รัปชันเชิงระบบ: นวัตกรรมที่ต้องควบคุม. ผลงานวิจัยประกอบการพิจารณาเพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งศาสตราจารย์ทางด้านเศรษฐศาสตร์การเมือง, ๒๕๕๓.
- _____. คอร์รัปชัน นักการเมือง ข้าราชการ และนักธุรกิจ, (กรุงเทพฯ: สภาที่ปรึกษาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, ๒๕๕๗), หน้า ๑ - ๒. อ้างใน ธนา ภัทรภาสิต. ศาลและวิธีการพิจารณาคดีทุจริต. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายอาญา คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปีการศึกษา ๒๕๕๘.
- สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน. คอร์รัปชันในประเทศไทย. รายงานการวิจัย. กรุงเทพฯ: มปป., ๒๕๕๔.
- สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ. ถอดบทเรียนความสำเร็จ โครงการ ๑ กรม ๑ ป้องกันโกง. กรุงเทพฯ: บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, ๒๕๕๖.
- สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐ. โครงการศึกษานโยบายในการป้องกันและแก้ไขปัญหาการทุจริตและประพฤติมิชอบในหน่วยงานภาครัฐ ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๔.
- สิริรักษ์ จรูญโรจน์ ณ อยู่ธยา. ความรับผิดชอบในทางอาญาของผู้เข้าร่วมในองค์กรอาชญากรรม. วิทยานิพนธ์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ๒๕๕๗.
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. ปัญหาการบริหารจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม: ศึกษาเฉพาะกรณีการโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม. วิทยานิพนธ์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ๒๕๓๙.
- _____. การวางแผนภาษีอากร. กรุงเทพฯ: สำนักงานวิชาทนายความ บัญชีและธุรกิจ, ๒๕๔๑.
- สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ๒๕๖๐. กรุงเทพฯ: มปป., ๒๕๖๐.
- สุรวุฒิ รังไสย. คดีเกี่ยวกับกับการลักลอบขนสินค้าผิดกฎหมาย: กรณีรถยนต์จอดประกอบ. โครงการเรื่อง “การวิเคราะห์รูปแบบการกระทำความผิดและสร้างมาตรฐานการสืบสวนสอบสวนคดีพิเศษ” กรุงเทพฯ: กรมสอบสวนคดีพิเศษ, ๒๕๕๗.

ลุยทวงภาษีโกงคืน ๗,๐๐๐ ล้านบาท. <https://www.dailynews.co.th/economic/265728>

เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๒๕ มิถุนายน ๒๕๖๐.

ศาสตรา สุตสวาท. ความรับผิดชอบทางงบประมาณ (Budget Accountability). ทันเศรษฐกิจ.

หนังสือพิมพ์โพสทูเดย์ วันที่ ๖ มิถุนายน ๒๕๕๙.

สมบัติ บารุณวงษ์. VAT พ้นพิษวงการค้าป่วนหนัก ๑ แสนราย โคม่า. ดอกเบี้ย ปีที่ ๕ ฉบับที่

๑๘๔ ประจำเดือน ตุลาคม ๒๕๓๙. หน้า ๕๒ - ๕๓.

สมบูรณ์ วีระวุฒิวงศ์. นิตยสารการเงินธนาคาร, News Fiscal: ไทยติดอันดับ ๗๐ ของโลก

ประเทศจัดเก็บภาษีดี. [https://www.pwc.com/th/en/press-room/press-release/2017/](https://www.pwc.com/th/en/press-room/press-release/2017/press-release-19-10-17-th.html)

[press-release-19-10-17-th.html](https://www.pwc.com/th/en/press-room/press-release/2017/press-release-19-10-17-th.html), สืบค้นเมื่อวันที่ ๑๗ ธันวาคม ๒๕๖๐.

สมบูรณ์ วีระวุฒิวงศ์. รู้ทันการเปลี่ยนแปลง เตรียมตัวรับมือผลกระทบจากกฎหมายและภาษี

อากรที่เปลี่ยนไป. <https://www.matichon.co.th/news/326527>, สืบค้นเมื่อวันที่ ๑๗ ธันวาคม

๒๕๖๐.

สมภพ ผ่องสว่าง. การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม: พ่อค้าโก่งภาษีหรืออาชญากร. สรรพากร

สาส์น (๒๕๔๑ ฉบับที่ ๔๕ ปีที่ ๙ หน้า ๑๔๗ - ๑๕๖).

สมภพ ผ่องสว่าง. การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ศึกษาเฉพาะกรณีที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษี. สรรพากร

สาส์นปี พ.ศ. ๒๕๓๙ ปีที่ ๔๓ ฉบับที่ ๒ หน้า ๑๑๓ - ๑๑๙.

สมภพ ผ่องสว่าง. กลโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม. วารสารศาลภาษีอากรกลาง (๒๕๔๑ ฉบับที่ ๑ ปีที่ ๑

หน้า ๙๗ - ๑๐๔).

สมศักดิ์ สามัคคีธรรม. การทำงานงบประมาณแบบเปิดเผย: เศรษฐศาสตร์การเมืองว่าด้วยความ

โปร่งใส การมีส่วนร่วม และความสำนึก รับผิดชอบ (Open Budget: The Political

Economy of Transparency, Participation, and Accountability). วารสาร

พัฒนาสังคม ปีที่ ๑๙ ฉบับที่ ๒/๒๕๖๐ หน้า ๑๕๔-๑๕๗.

สรสรเสริญ พลเจียก. ป.ป.ช. เชือด 'พายุ สุขสดเขียว-สรรพากรสมุทรปราการ-ก๊วนวีรยุทธ' คดีคิน

ภาษี๔.๓ พันล้านเพิ่ม พบเสียหายอีก ๑.๑ พันล้าน พฤติการณ์ทำเป็นขบวนการเอาชื่อ

ราษฎรมาตั้งบริษัท เจอเส้นทางเงินไหลไปอีก ๒๓ เอกชนตัวละครใหม่ ให้ ปปง.-ดีเอสไอ

สอบฟอกเงิน ชงสรรพากรเก็บภาษีด้วย. [https://www.isranews.org/isranews-news/๕๗๓๖๓-](https://www.isranews.org/isranews-news/๕๗๓๖๓-isranews_๕๗๓๖๓.html)

[isranews_๕๗๓๖๓.html](https://www.isranews.org/isranews-news/๕๗๓๖๓-isranews_๕๗๓๖๓.html), เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๒๒ มิถุนายน ๒๕๖๐.

ลักกรินทร์ นิยมศิลป์, ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์. อาชญากรรมข้ามชาติ: ภัยคุกคามไทยและอาเซียน.

[http://www.ms.ipsr.mahidol.ac.th/ConferenceXI/.../4 4 7 -IPSR-Conference-A1 5 -](http://www.ms.ipsr.mahidol.ac.th/ConferenceXI/.../4%204%207%20-IPSR-Conference-A1%205%20-fulltext.pdf)

[fulltext.pdf](http://www.ms.ipsr.mahidol.ac.th/ConferenceXI/.../4 4 7 -IPSR-Conference-A1 5 -fulltext.pdf).เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๑ พฤษภาคม ๒๕๖๐.

สำนักข่าวอิสรา, อธิบายความ 'สัวฒน์' ซี ๘ รวยผิดปกติ ๕๙๗ ล.เกี่ยวข้องทุจริตคืบภาษี ๔.๓ พันล.

อย่างไร?, มีนาคม ๒๕๕๘. [https://www.isranews.org/component/content/article/58-](https://www.isranews.org/component/content/article/58-isranews/isranews-scoop/46695-satit_rungka_030559.html)

[isranews/isranews-scoop/46695-satit_rungka_030559.html](https://www.isranews.org/component/content/article/58-isranews/isranews-scoop/46695-satit_rungka_030559.html), สืบค้นเมื่อวันที่ ๑ กรกฎาคม

๒๕๖๐.

- _____. ๖๔๑.๑ ล.ชื่อทองคำแท่ง! ป.ป.ช.โชว์ข้อกล่าวหาทางการ ‘อธิบดีสรรพากร’ รวยผิดปกติ, พฤษภาคม ๒๕๕๙. https://www.isranews.org/component/content/article/๕๗-isranews/isranews-news/๔๖๗๙๑-news_satit_07559.html, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑ กรกฎาคม ๒๕๖๐.
- _____. ยังมี ‘นักการเมือง-ข้าราชการ’ อีก ๑๖ คน พัวพันคดีคินภาชี ๔.๓ พันล.?, ตุลาคม ๒๕๕๘, https://www.isranews.org/component/content/article/58-isranews/isranews-scoop/466695-satit_rungka_030559.html, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑ กรกฎาคม ๒๕๖๐.
- _____. อัปเดต! เล่เชือด ชรก.พันคดีทุจริตคินภาชี ๔.๓ พันล. ไฮไลต์ สอบบิตทรัพย์ ‘อดีตอธิบดี’, พฤษภาคม ๒๕๕๙. https://www.isranews.org/component/content/article/๕๘-isranews/isranews-scoop/46695-satit_rungka_030559.html, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑ กรกฎาคม ๒๕๖๐.
- อรชา แก้วเอียน. เจ้าพนักงานเรียกเก็บหรือละเว้นไม่เรียกเก็บภาษีอากรโดยทุจริต. วารสารสรรพากรสาสน์ ปีที่ ๖๒ ฉบับที่ ๑๑ (พฤศจิกายน ๒๕๕๘), หน้า ๗๗ – ๘๓.
- อาทิตย์ ชัมเจริญ และคณะ. ปัญหาความรับผิดชอบของผู้มีส่วนร่วมในการกระทำความผิดตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ พ.ศ. ๒๕๕๖. <https://thamaaya.wordpress.com/2017/02/02/>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๒ สิงหาคม ๒๕๖๐
- อุดช่องโหว่ทุจริตภาษี VAT รัฐเก็บภาษีเพิ่มอีก 2 หมื่นล้าน ทั้ง VAT และเงินเงินได้นิติบุคคล. <http://digilibrary.tu.ac.th/backup/newspaper/002/25-8may39/0543page16.pdf>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๒ สิงหาคม ๒๕๖๐.

รัฐธรรมนูญ กฎหมาย ระเบียบ ประกาศ ข้อบังคับ คำสั่ง และหนังสือราชการ

- กฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. ๒๕๖๐
- กฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมศุลกากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. ๒๕๕๑
- ประมวลรัษฎากร
- ประกาศคณะกรรมการคดีพิเศษ (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๕๕ เรื่อง กำหนดรายละเอียดของลักษณะของการกระทำความผิดที่เป็นคดีพิเศษ ตามมาตรา ๒๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ ลงวันที่ ๑๑ พฤษภาคม ๒๕๕๕.
- พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๒๒
- พระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ. ๒๕๔๗ และที่แก้ไขเพิ่มเติม.
- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๕) พ.ศ. ๒๕๖๐
- พระราชบัญญัติชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๒๔
- พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๔๒ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒

พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ พ.ศ. ๒๕๕๖

พระราชบัญญัติมาตรการของฝ่ายบริหารในการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. ๒๕๕๑

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐

คำสั่งศูนย์อำนวยการต่อสู้เพื่อเอาชนะยาเสพติดแห่งชาติที่ ๓๐/๒๕๔๖

คำสั่งศูนย์อำนวยการต่อสู้เพื่อเอาชนะยาเสพติดแห่งชาติที่ ๕๕/๒๕๔๖

คำสั่งศูนย์อำนวยการต่อสู้เพื่อเอาชนะยาเสพติดแห่งชาติที่ ๓/๒๕๔๗

คำสั่งสำนักนายกรัฐมนตรี ที่ ๑๓๙/๒๕๔๖

คำสั่งหัวหน้าคณะรักษาความสงบแห่งชาติ ที่ ๑๓/๒๕๕๙

รายงานการประชุมคณะกรรมการการกม.นาคม ครั้งที่ ๒๐/๒๕๕๕ เมื่อวันที่ ๑๒ มิถุนายน

๒๕๕๕ ณ ห้องประชุมกรรมการฯ หมายเลข ๓๑๑ ชั้น ๓ อาคารรัฐสภา ๒

หนังสือกระทรวงมหาดไทย ที่ มท ๐๒๐๗/ว. ๓๓ ลงวันที่ ๔ มีนาคม ๒๕๒๙

หนังสือกระทรวงการคลัง ที่ กค ๐๗๓๒.๔/ดร. ๕/๒ ลงวันที่ ๑๗ มกราคม ๒๕๕๖

อนุสัญญาสหประชาชาติเพื่อการต่อต้านอาชญากรรมข้ามชาติที่จัดตั้งในลักษณะองค์กร หรือ

United Nations Convention against Transnational Organized Crime (UNTOC)

คำพิพากษาศาลฎีกา

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๙๒/๒๔๗๙

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๗๐๐/๒๕๐๓

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๓๙๙/๒๕๐๘

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๔๐๗-๔๑๐/๒๕๐๙

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๙๕๕/๒๕๑๒

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๔๔๔/๒๕๒๑

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๖๗๗/๒๕๒๕

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๘๒๙/๒๕๒๖

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๘๘๗/๒๕๒๙

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๑๔๕/๒๕๓๑

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๔๙๘๖/๒๕๓๓

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๗๑๙/๒๕๓๔

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๔๕๔๘/๒๕๔๐

มติคณะรัฐมนตรี

มติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ ๒๕ มกราคม ๒๕๔๓.

มติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ ๑ พฤษภาคม ๒๕๔๔.

ภาษาอังกฤษ

Australian Tape Manufactures Association Lts v Commonwealth (๑๙๙๓) ๑๗๖ CLR ๔๘๐.

Bayley, David H. **The Effects Corruption in a Developing Nation**. Western Political Quarterly ๑๙ (๔, ๑๙๖๖): pp. ๗๑๙-๗๓๒.

Bolteliet, Peter. **Corruption and Development: Remakes for International Symposium on the Prevention and Control of Financial Fraud**. Beijing, October ๑๙๙๘.

Bryan A. Garner. **Black's Law Dictionary ๑๐th Standard / Edition ๑๐**.

C.V. BROWN. **Taxation and the Incentive to work**. (Great Britain: Oxford University Press, ๑๙๘๓), pp. ๑๓๑-๑๓๒.

Friedrich, C.J. **Man and his government**. New York: Harper & Row Publishers, ๑๙๖๓: ๑๖๗.

Funk & Wagnalls. **new "Standard" dictionary of the English language**. New York: Funk & Wagnalls, ๑๙๖๔ [๑๙๖๓].

Harper v Minister for Sea Fisheries (๑๙๘๙) ๑๖๘ CLR ๓๑๔.

Huntington, S.P. **Modernization and corruption in political order in changing societies**. New Haven, CN: Yale University Press, ๑๙๖๘: p. ๕๙.

Illegality; a vicious and fraudulent intention to evade the prohibitions of the law.

The act of an official or fiduciary person who unlawfully and wrongfully uses his station or character to procure some benefit for himself or for another person, contrary to duty and the rights of others.

J. Kelly Strader. Edition, ๓, revised. **Understanding White Collar Crime**. LexisNexis, ๒๐๐๒.

James O. Finckenauer. **The Mafia and organized crime: A Beginner's Guide**, ๒๐๐๗: ๑๘๐.

Klaveren, J.F. **Document for corruption theory class**. Munich, Germany: University of Munic., ๑๙๕๖: p. ๒๑.

Klitgaard, Robert. "Institutional Adjustment and Adjusting to Institution". **World Bank Discussion Paper**. NO. ๓๐๓, ๑๙๙๕.

matthews v the Chicory Marketing Board (Victoria) ๑๙๓๘ ๖๐ CLR ๒๖๓.

Martin Kaplan, CPA, and Naomi Weiss, **What the IRS doesn't want you toknow**, (New York: Villard, ๑๙๙๔), p. ๖๗.

McMullen, M. **A Theory of Corruption**. The Sociological Review IX., ๑๙๖๑: ๑๘๑-๒๐๐.

Nathaniel H. Leff. "Economic Development through Bureaucratic Corruption," American Behavioral Scientist ๘ (๓, ๑๙๖๔): pp. ๘-๑๔.

- Nye, J.S. **Corruption and political development: A cost-bene analysis.** American Political Science Review, ๑๕(๓), ๑๙๖๗: pp. ๔๑๖-๔๒๗.
- Rogow, Arnold A. Lasswell, Harold D. **Power, corruption, and rectitude.** North Miami Beach, FL, U.S.A.: Greenwood Press, ๑๙๗๗.
- Roth, Mitchel P. **Global Organized Crime: A Reference Handbook (ABC-CLIO),** ๒๐๑๐: ๕๐.
- Scott, James C. **Comparative Political Corruption.** Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall., ๑๙๗๒.
- Transparency International. “Corruption Perceptions Index ๒๐๑๒”, <http://www.transparency.org/cpi2012/results>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๒๔ กันยายน ๒๕๖๐.
- The World Bank. **Anticorruption in transition a contribution to the policy debate.** Washington, D.C.: The World Bank, ๒๐๐๐.
- Van Roy, Edward. **On the Theory of Corruption. Economic Development and Cultural Change.** Vol ๑๙, ๑๙๗๐: No.๑ (October): p. ๘๖.
- World Bank Group. (2017). **Paying Taxes 2018.** Available at: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf. Accessed Dec 17, 2017. p.16.

เว็บไซต์

- <https://th.wikipedia.org/wiki/ภาษี>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๒๒ กรกฎาคม ๒๕๖๐.
- <https://mgronline.com/politics/detail/960000011646>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๗ ธันวาคม ๒๕๖๐.
- <https://thaipublica.org/2016/04/hesse004-68/>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๒ สิงหาคม ๒๕๖๐.
- <https://www.theguardian.com/australia-news/2017/jun/13/tax-office-chief-michael-cranston-charged-with-two-counts-of-abuse-of-public-office>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๒๑ กรกฎาคม ๒๕๖๐.
- <http://terrabbkk.com/news/51724>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๒ สิงหาคม ๒๕๖๐.
- <http://www.manager.co.th/Around/ViewNews.aspx?NewsID=9570000022539>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๒ สิงหาคม ๒๕๖๐.
- <http://public-law.net/publaw/view.aspx?id=565>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๔ กันยายน ๒๕๖๐.
- http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/ITA/eb1_3_1_round1.pdf, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๐ เมษายน ๒๕๖๐.
- <https://thaipublica.org/2015/07/satis-rungkasiri>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๐ กรกฎาคม ๒๕๖๐.
- <https://www.isranews.org/investigative/investigate-news/26253-22.html>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๐ สิงหาคม ๒๕๖๐.

https://www.isranews.org/investigative/investigate-private-crime/43769-inves_43769.html,
เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๐ กรกฎาคม ๒๕๖๐.

<https://www.isranews.org/isranews-article/42304-vatvat.html> เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑
กรกฎาคม ๒๕๖๐.

https://www.isranews.org/component/content/article/57-isranews/isranews-news/46791-news_satit_07559.html, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑ กรกฎาคม ๒๕๖๐.

<http://tax.bugnoms.com/how-to-cheat-vat/>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๒ กุมภาพันธ์ ๒๕๖๐.

<https://thaipublica.org/2013/01/corruption-budgeting-transparency-or-not-4/>,
เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๐ ตุลาคม ๒๕๖๐.

<http://thaipublica.org/2016/07/thailand-trasparency-reseach-group2/>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อ
วันที่ ๑๒ ตุลาคม ๒๕๖๐

<http://www.internationalbudget.org/opening-budgets/open-initiative>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อ
วันที่ ๑๑ ตุลาคม ๒๕๖๐.

<https://thaipublica.org/2013/01/corruption-budgeting-transparency-or-not-4/>,
เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๐ ตุลาคม ๒๕๖๐.

<http://thaipublica.org/2016/07/thailand-trasparency-reseach-group2/>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อ
วันที่ ๑๒ ตุลาคม ๒๕๖๐.

<http://www.internationalbudget.org/opening-budgets/open-initiative>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อ
วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๐.

<https://th.wikipedia.org/wiki/มาเฟีย>, เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๖ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๙.

<http://guru.sanook.com/2320/>, **องค์กรอาชญากรรม**. บริษัท เทนเซ็นต์ (ประเทศไทย) จำกัด.
(๒๕๕๖). เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๑๒ สิงหาคม ๒๕๖๐.

<http://public-law.net/publaw/view.aspx?id=565>, วีระพงษ์ บุญโญภาส. **การบังคับใช้
กฎหมายต่อผู้ทรงอิทธิพลในประเทศไทย**. สืบค้นเมื่อวันที่ ๑๘ กรกฎาคม ๒๕๖๐.

Siriphonku's Blog., ศิริพล กุศลศิลป์วุฒิ. **กฎหมายอาชญากรรมทางเศรษฐกิจของประเทศ
สหรัฐอเมริกา**. เข้าถึงข้อมูลเมื่อวันที่ ๒๒ กรกฎาคม ๒๕๖๐.

ภาคผนวก

ประวัติหัวหน้าโครงการวิจัย วิชา ไซยสาร

การศึกษา/อบรม

- ศิลปศาสตรบัณฑิต (รัฐศาสตร์) มหาวิทยาลัยรามคำแหง
- นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช
- ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต (รัฐศาสตร์) มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์
- หลักสูตรประกาศนียบัตรนักการเมืองยุคใหม่ สถาบันพระปกเกล้า
- หลักสูตรประกาศนียบัตรธรรมาภิบาลของผู้บริหารระดับกลาง สถาบันพระปกเกล้า
- หลักสูตรประกาศนียบัตรกฎหมายมหาชน คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- หลักสูตรเจ้าหน้าที่คดีพิเศษและหลักสูตรพนักงานสอบสวนคดีพิเศษ

ตำแหน่งหน้าที่

- พนักงานสอบสวนคดีพิเศษชำนาญการพิเศษ
กองพัฒนาและสนับสนุนคดีพิเศษ กรมสอบสวนคดีพิเศษ กระทรวงยุติธรรม

งานวิชาการ/บทความ

- หนังสือและบทความทางวิชาการ เผยแพร่ต่อสาธารณะ เช่น
 - (๑) สิทธิรับรู้ข้อมูลข่าวสารของราชการ (สำนักพิมพ์นิติธรรม)
 - (๒) การเลือกตั้งกับการเมืองยุคใหม่ (สำนักพิมพ์นิติธรรม)
 - (๓) ประเมินผลการบังคับใช้สิทธิเข้าชื่อเสนอกฎหมายตามเจตนารมณ์แห่งรัฐธรรมนูญ (รัฐสภาสาร)
 - (๔) พระมหากษัตริย์นักประชาธิปไตย (วารสารสถาบันพระปกเกล้า)
 - (๕) สถานภาพและบทบาทหน้าที่ขององค์กร: จากทนายแผ่นดิน ... ถึงองค์กรตรวจสอบการใช้อำนาจอธิปไตย (รัฐสภาสาร)
 - (๖) สาระสำคัญว่าด้วยพรรคการเมือง รัฐสภาและคณะรัฐมนตรีตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ (รัฐสภาสาร)

งานวิจัย

- ทุนสนับสนุนการวิจัยจากสถาบันพระปกเกล้า
 - (๑) โครงการวิจัย เรื่อง การวิจัยประเด็นหลักในการจัดทำรัฐธรรมนูญ: สถาบันการเมือง และความสัมพันธ์ของสถาบันการเมือง
 - (๒) โครงการวิจัย เรื่อง การเมืองภาคพลเมือง: รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๔๐ และ ๒๕๕๐

- **ทุนสนับสนุนจากสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ**
 - (๑) นักวิจัยโครงการวิจัย เรื่อง การศึกษาลักษณะ รูปแบบ และความเสี่ยงต่อการทุจริตในองค์กรเอกชนกึ่งสาธารณะ
 - (๒) นักวิจัยโครงการวิจัย เรื่อง การสำรวจทัศนคติของนักการเมืองที่มีต่อการทำงานป้องกันและปราบปรามการทุจริต
 - (๓) หัวหน้าโครงการวิจัย เรื่อง การศึกษากลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption) จำแนกตามภาคเศรษฐกิจ: กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย
- **ทุนสนับสนุนจากกองทุนวิจัยและพัฒนากิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคม เพื่อประโยชน์สาธารณะ สำนักงานกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคม**
 - นักวิจัยโครงการวิจัย เรื่อง ยุทธศาสตร์การพัฒนาคุณภาพชีวิตและการเรียนรู้ของคนพิการผู้สูงอายุ และผู้ด้อยโอกาสในยุคหลอมรวมเทคโนโลยี
- **ทุนสนับสนุนจากสำนักงานกิจการยุติธรรม กระทรวงยุติธรรม**
 - หัวหน้าโครงการวิจัย เรื่อง การศึกษาลักษณะ รูปแบบ และความคุ้มค่าของการดำเนินคดีพิเศษ
- **หัวหน้าโครงการวิจัย/นักวิจัย ในโครงการวิจัยต่าง ๆ เช่น**
 - (๑) นักวิจัยโครงการวิจัย (สำนักงานอัยการสูงสุด) ได้แก่ โครงการศึกษาและประเมินความรู้ความเข้าใจของประชาชนเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่และการดำเนินงานของสำนักงานอัยการสูงสุด แนวทางการพัฒนาระบบการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ สำนักงานอัยการสูงสุด และการเสริมสร้างประสิทธิภาพในการดำเนินคดีอาญาเสพติด สำนักงานอัยการสูงสุด
 - (๒) นักวิจัยโครงการวิจัยเกี่ยวกับมูลค่าและประโยชน์ของงานและผลงานจากการเลี้ยงและใช้สัตว์เพื่องานทางวิทยาศาสตร์ (สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ)
 - (๓) หัวหน้าโครงการวิจัย เรื่อง การพัฒนาระบบงานสืบสวนสอบสวนคดีพิเศษ: กรณีศึกษาการทำความเข้าใจทางคดี
 - (๔) หัวหน้าโครงการวิจัย เรื่อง การศึกษาวิเคราะห์เพื่อพัฒนาระบบงานสืบสวนสอบสวนการกระทำความผิดเกี่ยวกับค่านิยม

ผลงานวิจัยที่ได้รับรางวัลผลงานวิจัยดีเด่น กระทรวงยุติธรรม

หัวหน้าคณะผู้ศึกษา/คณะผู้ศึกษา โครงการวิจัย (๑) เรื่อง ความเชื่อมั่นต่อการสอบสวนคดีพิเศษของกรมสอบสวนคดีพิเศษ ซึ่งได้รับรางวัลผลงานวิจัย ระดับชมเชย ประจำปี พ.ศ. ๒๕๕๕ (ไม่มีรางวัลดี และรางวัลดีเด่น) (๒) เรื่อง ความเชื่อมั่นต่อกระบวนการสืบสวนและสอบสวนของกรมสอบสวนคดีพิเศษ ซึ่งได้รับรางวัลผลงานวิจัยระดับดี ประจำปี พ.ศ. ๒๕๕๖ (ไม่มีรางวัลดีเด่น) และ (๓) เรื่อง ความเชื่อมั่นในการสืบสวนสอบสวนคดีพิเศษของกรมสอบสวนคดีพิเศษ ซึ่งได้รับรางวัลผลงานวิจัยระดับดี ประจำปี พ.ศ. ๒๕๕๖ (ไม่มีรางวัลดีเด่น)

ประวัตินักวิจัย วรวุฒิ รักษาวงศ์

การศึกษา/อบรม

- นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- เนติบัณฑิตไทย สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา
- นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- หลักสูตรเจ้าหน้าที่คดีพิเศษและหลักสูตรพนักงานสอบสวนคดีพิเศษ

ตำแหน่งหน้าที่

- พนักงานสอบสวนคดีพิเศษชำนาญการ
ศูนย์อำนวยการและปฏิบัติการป้องกันและปราบปรามยาเสพติด กรมสอบสวนคดีพิเศษ

งานวิจัย

- **ทุนสนับสนุนจากสำนักงานกิจการยุติธรรม กระทรวงยุติธรรม**
 - นักวิจัยโครงการวิจัย เรื่อง การศึกษาลักษณะ รูปแบบ และความคุ้มค่าของการดำเนินคดีพิเศษ
- **ทุนสนับสนุนจากสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ**
 - นักวิจัยโครงการวิจัย เรื่อง การศึกษากลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption) จำแนกตามภาคเศรษฐกิจ: กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย
- **นักวิจัย/ผู้ช่วยนักวิจัย ในโครงการวิจัยต่าง ๆ เช่น**
 - (๑) การพัฒนาระบบงานสืบสวนสอบสวนคดีพิเศษ: กรณีศึกษาการทำความเข้าใจทางคดี
 - (๒) การศึกษาวิเคราะห์เพื่อพัฒนาระบบงานสืบสวนสอบสวนการกระทำความผิดเกี่ยวกับ คำนินทรีย์

ผลงานวิจัยที่ได้รับรางวัลผลงานวิจัยดีเด่น กระทรวงยุติธรรม

คณะผู้ศึกษา โครงการวิจัย (๑) เรื่อง ความเชื่อมั่นต่อการสอบสวนคดีพิเศษของกรมสอบสวนคดีพิเศษ ซึ่งได้รับรางวัลผลงานวิจัย ระดับชมเชย ประจำปี พ.ศ. ๒๕๕๕ (ไม่มีรางวัลดี และรางวัลดีเด่น) (๒) เรื่อง ความเชื่อมั่นต่อกระบวนการสืบสวนและสอบสวนของกรมสอบสวนคดีพิเศษ ซึ่งได้รับรางวัลผลงานวิจัยระดับดี ประจำปี พ.ศ. ๒๕๕๖ (ไม่มีรางวัลดีเด่น) และ (๓) เรื่อง ความเชื่อมั่นในการสืบสวนสอบสวนคดีพิเศษของกรมสอบสวนคดีพิเศษ ซึ่งได้รับรางวัลผลงานวิจัยระดับดี ประจำปี พ.ศ. ๒๕๕๖ (ไม่มีรางวัลดีเด่น)

ประวัตินักวิจัย ทศพนธ์ นรทัศน์

การศึกษา/อบรม

- วิทยาศาสตร์บัณฑิต เกียรตินิยมอันดับ ๑ (ระบบสารสนเทศเพื่อการจัดการ) มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- รัฐประศาสนศาสตรบัณฑิต (บริหารรัฐกิจ) มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช
- ประกาศนียบัตรบัณฑิตการจัดการและประเมินผลโครงการ สถาบันราชภัฏกาฬสินธุ์
- วิทยาศาสตรมหาบัณฑิต (เทคโนโลยีสารสนเทศทางธุรกิจ) จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตำแหน่งหน้าที่

- เจ้าหน้าที่ศาลปกครองชำนาญการ
กลุ่มนโยบายและยุทธศาสตร์ สำนักบริหารยุทธศาสตร์ สำนักงานศาลปกครอง

งานวิชาการ/งานวิจัย

- การจัดทำต้น (ร่าง) ยุทธศาสตร์สภาที่ปรึกษาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ชุดที่ ๓ (พ.ศ. ๒๕๕๓ - ๒๕๕๖)
 - การจัดทำต้น (ร่าง) ความเห็นและข้อเสนอแนะสภาที่ปรึกษาฯ ต่อ (ร่าง) แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ ๑๑ (พ.ศ. ๒๕๕๕ - ๒๕๕๙)
 - การจัดทำต้น (ร่าง) ความเห็นและข้อเสนอแนะของสภาที่ปรึกษาฯ เรื่อง “แนวทางปฏิรูปประเทศไทยท่ามกลางกระแสการเปลี่ยนแปลง (ด้านสังคม และกลไกการปฏิรูป)” เพื่อเสนอต่อคณะรัฐมนตรี
 - การจัดทำต้น (ร่าง) ความเห็นและข้อเสนอแนะสภาที่ปรึกษาฯ เรื่อง “การเตรียมความพร้อมประเทศไทยเข้าสู่ประชาคมอาเซียนภายใต้ปรัชญาของเศรษฐกิจพอเพียง” (ด้านสังคมและวัฒนธรรมอาเซียน) ของสภาที่ปรึกษาฯ เพื่อเสนอต่อคณะรัฐมนตรี
 - การศึกษาวิจัย เรื่อง “การศึกษาลักษณะ รูปแบบ และความเสี่ยงต่อการทุจริตในองค์กรเอกชนกึ่งสาธารณะ” (สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ)
 - การศึกษาวิจัย เรื่อง “โครงการวิจัยเกี่ยวกับมูลค่าและประโยชน์ของงานและผลงานจากการเลี้ยงและใช้สัตว์เพื่องานทางวิทยาศาสตร์” (สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ)
 - ฯลฯ
-

ประวัตินักวิจัย อดิเรก คิตรธรรมรักษา

การศึกษา/อบรม

- นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง
- เนติบัณฑิตไทย สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา
- รัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเกริก
- หลักสูตรเจ้าหน้าที่คดีพิเศษชำนาญการ
- หลักสูตรพนักงานเจ้าหน้าที่ตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๕๒

ตำแหน่งหน้าที่

- เจ้าหน้าที่คดีพิเศษชำนาญการ
สำนักงานรองอธิบดีกรมสอบสวนคดีพิเศษ ๒ กรมสอบสวนคดีพิเศษ กระทรวงยุติธรรม

งานวิจัย

- ทูสนับสนุนจากสำนักงานกิจการยุติธรรม กระทรวงยุติธรรม
- นักวิจัยโครงการวิจัย เรื่อง การศึกษาลักษณะ รูปแบบ และความคุ้มค่าของการดำเนินคดีพิเศษ
- ทูสนับสนุนจากสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ
- นักวิจัยโครงการวิจัย เรื่อง การศึกษากลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption) จำแนกตามภาคเศรษฐกิจ: กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย
- นักวิจัย/ผู้ช่วยนักวิจัย ในโครงการวิจัยต่าง ๆ เช่น
(๑) การพัฒนาระบบงานสืบสวนสอบสวนคดีพิเศษ: กรณีศึกษาการทำความเข้าใจทางคดี
(๒) ความเชื่อมั่นต่อการสอบสวนคดีพิเศษของกรมสอบสวนคดีพิเศษ

ผลงานวิจัยที่ได้รับรางวัลผลงานวิจัยดีเด่น กระทรวงยุติธรรม

คณะผู้ศึกษา โครงการวิจัย (๑) เรื่อง ความเชื่อมั่นต่อการสอบสวนคดีพิเศษของกรมสอบสวนคดีพิเศษ ซึ่งได้รับรางวัลผลงานวิจัย ระดับชมเชย ประจำปี พ.ศ. ๒๕๕๕ (ไม่มีรางวัลดี และรางวัลดีเด่น) (๒) โครงการวิจัย เรื่อง ความเชื่อมั่นต่อกระบวนการสืบสวนและสอบสวนของกรมสอบสวนคดีพิเศษ ซึ่งได้รับรางวัลผลงานวิจัยระดับดี ประจำปี พ.ศ. ๒๕๕๖ (ไม่มีรางวัลดีเด่น) และ (๓) โครงการวิจัย เรื่อง ความเชื่อมั่นในการสืบสวนสอบสวนคดีพิเศษของกรมสอบสวนคดีพิเศษ ซึ่งได้รับรางวัลผลงานวิจัยระดับดี ประจำปี พ.ศ. ๒๕๕๖ (ไม่มีรางวัลดีเด่น)

ประวัตินักวิจัย
นันทพล เพชรรากุล

การศึกษา/อบรม

- นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- เนติบัณฑิตไทย สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา
- นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต
- หลักสูตรเจ้าหน้าที่คดีพิเศษและหลักสูตรพนักงานสอบสวนคดีพิเศษ

ตำแหน่งหน้าที่

- พนักงานสอบสวนคดีพิเศษชำนาญการ
กลุ่มคดีความเห็นแย้ง กรมสอบสวนคดีพิเศษ กระทรวงยุติธรรม

งานวิจัย

- ทูสนับสนุนจากสำนักงานกิจการยุติธรรม กระทรวงยุติธรรม
 - นักวิจัยโครงการวิจัย เรื่อง การศึกษาลักษณะ รูปแบบ และความคุ้มค่าของการดำเนินคดีพิเศษ
 - ทูสนับสนุนจากสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ
 - นักวิจัยโครงการวิจัย เรื่อง การศึกษากลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption) จำแนกตามภาคเศรษฐกิจ: กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย
-

**ประวัติผู้ช่วยนักวิจัย
ณัฐพร ธนอมทรัพย์**

การศึกษา/อบรม

- นิติศาสตรบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับ ๒) มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ
- เนติบัณฑิตไทย สมัยที่ ๗๐ สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา

ตำแหน่งหน้าที่

- นิติกร สำนักอนุญาตตุลาการ สำนักงานศาลยุติธรรม

งานวิจัย

- **ทุนสนับสนุนจากสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ**
 - ผู้ช่วยนักวิจัย โครงการวิจัย เรื่อง การศึกษากลุ่มอิทธิพลซึ่งนำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันอย่างเป็นระบบ (Organized Corruption) จำแนกตามภาคเศรษฐกิจ: กรณีศึกษาการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรในประเทศไทย
-

