# ปัญหาการกำหนดโทษในการออกและใช้ใบกำกับภาษีปลอม[1]

**ศิริวรรณ อวิคุณประเสริฐ[2]**

จากการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาบทกำหนดโทษในการออกและใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามประมวลรัษฎากร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความหมาย ประวัติความเป็นมา แนวคิด ทฤษฎี หลักการเกี่ยวกับการกำหนดโทษในการออกและใช้ใบกำกับภาษีปลอม บทกำหนดโทษในการออกและใช้ใบกำกับภาษีปลอมเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีสินค้าและบริการของประเทศสิงคโปร์และกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสวีเดน ทำให้ทราบถึงบทกำหนดโทษที่มีบทลงโทษที่รุนแรงและมีความยืดหยุ่น รวมถึงมีระบบเทคโนโลยีที่ทันสมัยในการวิเคราะห์พฤติกรรมและตรวจสอบใบกำกับภาษีปลอมที่มีประสิทธิภาพ ผู้ศึกษาจึงนำมาเป็นแนวทางในการแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับบทกำหนดโทษในการออกและใช้ใบกำกับภาษีปลอม เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มจะจัดเก็บจากการบริโภคทุกขั้นตอนถือเป็นภาษีมีการเรียกเก็บภาษีหลายทอดแต่ไม่ก่อให้เกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนโดยใช้ระบบเครดิตภาษี และผู้ประกอบการต้องประเมินภาษีด้วยตนเองในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อหรือนำภาษีซื้อดังกล่าวไปเครดิตภาษีสำหรับใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในรอบภาษีเดือนถัดไปจากรัฐได้[3] ใบกำกับภาษีจึงถือเป็นเอกสารสำคัญที่ใช้เป็นหลักฐานในการยื่นแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงทำให้มีผู้ประกอบการที่ไม่ต้องการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวนมากใช้กลโกงในการหลีกเลี่ยงภาษี เช่น การขายใบกำกับภาษีโดยผู้ออกใบกำกับภาษีเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจริง แต่การขายสินค้าหรือให้บริการแต่ละครั้งไม่ได้ออกใบกำกับภาษีทุกครั้งเสมอไปและนำใบกำกับภาษีดังกล่าวไปขายให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่นๆ ที่ต้องการใบกำกับภาษีไปใช้เครดิตภาษี โดยไม่ได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการกันจริง เป็นต้น บทกำหนดโทษตามประมวลรัษฎากรมีการกำหนดให้เสียเบี้ยปรับตามจำนวนภาษีในใบกำกับภาษีนั้น และโทษทางอาญาที่มีค่าปรับสูงสุดเพียง 200,000 บาท อัตราโทษดังกล่าวไม่สอดคล้องกับมูลค่าความเสียหายที่เกิดขึ้นจริงซึ่งขัดต่อหลักนิติเศรษฐศาสตร์และทฤษฎีในการพิจารณาการลงโทษ

อย่างไรก็ตาม เมื่อได้ทำการศึกษาปัญหาการกำหนดโทษในการออกและใช้ใบกำกับภาษีปลอมตามประมวลรัษฎากร พบว่ายังมีปัญหาอยู่หลายประการ สามารถสรุปได้ดังนี้

---

[1] บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาการกำหนดโทษในการออกและใช้ใบกำกับภาษีปลอม โดยอาจารย์ที่ปรึกษา คือ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สัจจวัตน์ เรืองกาญจน์กุล และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์อรวรรณ พจนานุรัตน์ และผู้ช่วยศาสตร์จารย์ ดร.สลิล สิรพิทูร

[2] นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

[3] สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม: หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2559), หน้า 36.

ประการแรก ปัญหาเกี่ยวกับโทษของผู้ออกใบกำกับภาษีปลอมตามมาตรา 89(6) และมาตรา 90/4(3) แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้เสียเบี้ยปรับสองเท่าของจำนวนใบกำกับภาษีและโทษปรับทางอาญาตั้งแต่ 2,000 - 200,000 บาท บทกำหนดโทษนี้รวมถึงกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีการขายสินค้าหรือให้บริการจริงกับคู่สัญญาที่ระบุในใบกำกับภาษี แม้กฎหมายจะแสดงเจตนารมณ์ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการออกใบกำกับภาษีปลอม แต่บทบัญญัติดังกล่าวไม่มีการขยายคำนิยามคำว่า “ไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษี” ทำให้เกิดปัญหาในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ที่ไม่ใช่คู่ค้าจะถือว่าเป็นผู้ไม่มีสิทธิออกหรือไม่ แม้จะมีแนวทางคำพิพากษาฎีกาว่า ผู้ที่จะมีสิทธิออกใบกำกับภาษีได้นอกจากจะต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนแล้ว ยังต้องปรากฏด้วยว่าผู้ประกอบการนั้นได้ขายสินค้าหรือบริการ และได้รับชำระราคาสินค้าหรือบริการนั้น หรือเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น หาใช่ว่าใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ประกอบการจดทะเบียนจะเป็นใบกำกับภาษีที่ชอบด้วยกฎหมายทุกกรณีไม่[4] และวิธีการคำนวณเบี้ยปรับตามมาตรา 89(6) เป็นฐานการคำนวณเด็ดขาด คือ คำนวณตามจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ระบุในใบกำกับภาษีโดยไม่ได้คำนึงว่าใบกำกับภาษีดังกล่าวสร้างความเสียหายต่อรัฐมากน้อยเพียงใด และอัตราโทษปรับตามมาตรา 90/4(3) ถือว่าอัตราโทษปรับต่ำมากเมื่อพิจารณาจากสภาพเศรษฐกิจในปัจจุบัน

ผู้ศึกษาเห็นว่า บทกำหนดโทษนี้ไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี คือ กฎหมายไม่มีคำนิยามที่ชัดเจนคำว่าไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในการตีความทางกฎหมาย และอาจเป็นการเปิดช่องให้ผู้กระทำความผิดอ้างว่าเป็นผู้มีสิทธิออกใบกำกับภาษีที่ถูกต้องตามกฎหมายได้เพื่อเป็นข้ออ้างในการหลีกเลี่ยงความผิดซึ่งขัดต่อหลักความแน่นอนที่กำหนดว่ากฎหมายต้องมีความชัดเจน ไม่กำกวม[5] ผู้เสียภาษีสามารถปฏิบัติตามกฎหมายได้ ไม่ต้องตีความเอง ส่วนการเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีโดยไม่พิจารณาถึงมูลค่าความเสียหายที่แท้จริงที่เกิดขึ้นกับรัฐและไม่ได้สะท้อนความร้ายแรงของพฤติกรรมการกระทำผิดนี้ขัดต่อหลักนิติเศรษฐศาสตร์เพราะเบี้ยปรับที่ผู้กระทำความผิดต้องจ่ายต่ำกว่าผลประโยชน์จากการหลีกเลี่ยงภาษี และปัญหาอัตราโทษที่ไม่สอดคล้องกับมูลค่าความเสียหายที่แท้จริงหากพิจารณาตามหลักนิติเศรษฐศาสตร์ที่มองว่าการกระทำของอาชญากรเป็นสิ่งที่มีเหตุผลโดยชั่งน้ำหนักเปรียบเทียบระหว่างผลประโยชน์ที่คาดหมายมากกว่าต้นทุนที่คาดหมาย และเห็นว่าคุ้มค่าที่จะเสี่ยงกระทำความผิด และในทางกลับกันอาชญากรจะไม่กระทำความผิดหากต้นทุนที่คาดหมายมากกว่าผลประโยชน์คาดหมาย[6] ซึ่งผู้กระทำความผิดอาจมองว่าคุ้มค่าที่จะเสี่ยงแสดงให้เห็นว่าอัตราโทษในปัจจุบันไม่สามารถทำหน้าที่เป็นกลไลในการป้องปรามได้อย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงขัดต่อทฤษฎีในการพิจารณาการลงโทษเพื่อการยับยั้งเพื่อให้ผู้กระทำความผิดเกิดความเข็ดหลาบและเป็นตัวอย่างเพื่อมิให้ผู้อื่น

---

[4] คำพิพากษาฎีกาที่ 1233/2551.

[5] ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, **กฎหมายภาษีอากร**, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญชน, 2563), หน้า 86.

[6] ปูรณ์ เหล่าอรรถปรีชา, “มาตรการลงโทษทางแพ่งและมาตรการทางอาญาต่อกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2562), หน้า 19-20.

กระทำตาม มีความเกรงกลัวและไม่กล้าเอาเยี่ยงอย่าง[7] เพราะหากผู้กระทำความผิดสามารถหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มมูลค่าหลายล้านบาท แต่ถูกปรับเพียงหลักแสน ย่อมไม่ก่อให้เกิดความเข็ดหลาบหรือยับยั้งการกระทำผิดที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต ซึ่งบทกำหนดโทษของประเทศสิงคโปร์สามารถนำมาเป็นแนวทางการแก้ไขกฎหมายเพื่อให้มีประสิทธิภาพในการป้องกันและปราบปรามการทุจริตภาษี และลดแรงจูงใจในการออกใบกำกับภาษีปลอมได้

ประการที่สอง ปัญหาเกี่ยวกับโทษของผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอม การออกใบกำกับภาษีปลอมไม่สามารถเกิดขึ้นได้หากไม่มีผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอม ประมวลรัษฎากรจึงบัญญัติบทกำหนดโทษของผู้ออกและผู้ใช้ให้ได้รับโทษในอัตราที่เท่ากันทั้งอัตราโทษทางแพ่งและอัตราโทษทางอาญา โดยผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมมีทั้งผู้ที่เจตนาและไม่ได้เจตนาที่จะนำมาใช้ในการยื่นแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 89(7) กำหนดไว้ว่าหากผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอมนั้น สะท้อนให้เห็นว่าภาระการพิสูจน์เจตนาในการกระทำตกอยู่ที่ผู้ใช้ใบกำกับภาษีเองทั้งที่ตามหลักพื้นฐานแล้วผู้กล่าวหาต้องพิสูจน์ความผิด ภาระการพิสูจน์จึงควรตกอยู่กับฝ่ายรัฐผู้กล่าวหา อีกทั้ง ไม่มีบทกำหนดโทษที่แยกความผิดโดยไม่เจตนาออกจากผู้ที่เจตนาใช้ใบกำกับภาษีปลอมทำให้ผู้ที่ไม่ได้มีเจตนาถูกลงโทษในระดับเดียวกับผู้ที่เจตนาทุจริตอย่างชัดแจ้งซึ่งขัดกับหลักการพิจารณาเจตนาซึ่งเป็นหลักสำคัญของกฎหมายอาญาว่าผู้กระทำความผิดสมควรได้รับโทษหรือไม่ โดยในกฎหมายอาญามาตรา 59 ได้บัญญัติครอบคลุมถึงการกระทำที่ไม่เจตนาหรือการกระทำโดยประมาท เพื่อรองรับความเป็นธรรมให้แก่ผู้ถูกกระทำและเพื่อปิดปากมิให้ผู้กระทำอ้างได้ว่ามิได้กระทำโดยเจตนาอันจะมิเข้าองค์ประกอบความผิดของการกระทำได้ เจตนาของผู้กระทำความผิดจึงเป็นองค์ประกอบสำคัญในการวินิจฉัยความผิด หากการกระทำใดขาดเจตนาอาจทำให้ผู้กระทำความผิดไม่ต้องรับโทษทางอาญาหรือรับโทษน้อยลง[8] รวมถึงอัตราโทษปรับในปัจจุบันไม่สามารถทำหน้าที่เป็นกลไลในการป้องปรามหรือยับยั้งการกระทำความผิดได้อย่างมีประสิทธิภาพเช่นเดียวกับปัญหาประการแรก เมื่อศึกษากฎหมายประเทศสิงคโปร์และกฎหมายประเทศสวีเดนที่มีการแยกบทกำหนดโทษสำหรับผู้ที่เจตนาและไม่เจตนาออกจากกันอย่างชัดเจนนั้น สามารถนำมาใช้เป็นแนวทางเพื่อความเป็นธรรมต่อผู้สุจริต และเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพการบังคับใช้กฎหมาย

ประการที่สาม ปัญหาของผู้กระทำความผิดซ้ำจากการปลอมใบกำกับภาษี จากปัญหาสองประการแรกจะเห็นว่าการใช้ใบกำกับภาษีปลอมเป็นปัญหาเรื้อรังในระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยที่ส่งผลกระทบโดยตรงต่อรายได้ของรัฐ แต่ประมวลรัษฎากรกลับไม่มีบทกำหนดโทษของผู้กระทำความผิดซ้ำที่ควรได้รับโทษมากขึ้น บทกำหนดโทษไม่ได้แยกผู้กระทำความผิดครั้งแรกออกจากผู้ที่เคยกระทำ

---

[7]เจษฎา พุ่มจันทร์ และสุพัตรา แผนวิชิต, “แนวทางการบังคับใช้มาตรการลงโทษระดับกลางของประเทศไทย,” วารสารสังคมศาสตร์เพื่อการพัฒนาท้องถิ่นมหาวิทยาลัยราชภัฏมหาสารคาม 6, 4 (ตุลาคม-ธันวาคม 2565): 32.

[8] โกเมศ ขวัญเมือง และพระครูวินัยธรสุริยา สุริโย (คงคาไหว), “บทความวิชาการ ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับความรับผิดในทางอาญาของบุคคลตามมาตรา 59 แห่งประมวลกฎหมายอาญา,” มหาวิทยาลัยมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย 9, 1 (มกราคม 2565): 368-370.

ความผิดมาก่อนแล้วกลับมาทำซ้ำอีก จึงทำให้ผู้กระทำความผิดซ้ำไม่ได้รู้สึกผิดที่จะกระทำผิดอีกครั้ง เมื่อบทลงโทษไม่ได้สะท้อนความร้ายแรงของการกระทำความผิดซ้ำหรือไม่สามารถสร้างแรงจูงใจให้ผู้กระทำความผิดมีความเกรงกลัวต่อบทลงโทษเพราะในทางปฏิบัติผู้ที่กระทำความผิดลักษณะนี้มักมีแนวโน้มกลับมากระทำผิดซ้ำอีกเนื่องจากโทษที่ได้รับในครั้งแรกไม่รุนแรงพอที่จะป้องปรามพฤติกรรมได้อย่างมีประสิทธิภาพ หากพิจารณาลักษณะสำคัญของบทลงโทษที่เป็นตัวเงินตามหลักนิติเศรษฐศาสตร์จะเห็นว่าบทลงโทษที่มีประสิทธิภาพในทางทฤษฎีคือ การปรับให้สูงที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้และความน่าจะเป็นในการจับกุมต่ำที่สุดเพื่อลดต้นทุน[9] เมื่อศึกษากฎหมายประเทศสิงคโปร์และประเทศสวีเดนแม้ไม่มีบทบัญญัติสำหรับผู้กระทำความผิดซ้ำ แต่ทั้ง 2 ประเทศมีแนวทางในการลงโทษผู้กระทำความผิดซ้ำซึ่งสามารถนำมาใช้เป็นแนวทางในการเพิ่มกฎหมายการลงโทษผู้กระทำความผิดซ้ำได้เพื่อสร้างแรงยับยั้งไม่ให้ผู้กระทำความผิดกลับมากระทำผิดซ้ำอีก และสร้างแรงยับยั้งต่อผู้ที่มีแนวโน้มจะกระทำความผิดด้วย

ดังนั้นแล้ว เพื่อให้บทกำหนดโทษในการออกและใช้ใบกำกับภาษีปลอมเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพสามารถป้องปรามและสร้างแรงยับยั้งการกระทำความผิดได้ ผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะในการแก้ไขประเด็นปัญหาดังต่อไปนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับโทษของผู้ออกใบกำกับภาษีปลอม ผู้ศึกษาเห็นว่า มาตรา 89(6) มีช่องว่างในการตีความคำว่าไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษี และวิธีการคำนวณเบี้ยปรับที่อาจไม่สอดคล้องกับมูลค่าความเสียหายที่รัฐได้รับจริง และมาตรา 90/4(3) อัตราโทษปรับที่ต่ำเกินไปเมื่อเทียบกับความเสียหายที่เกิดกับรัฐจึงสมควรแก้ไขเพิ่มเติม ดังนี้

เดิม “มาตรา 89 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลตามมาตรา 86/13 เสียเบี้ยปรับในกรณีและตามอัตราดังต่อไปนี้

(6) ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมายตามมาตรา 86/13 ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้นั้น”

ขอเสนอแนะให้แก้ไขเพิ่มเติมเป็น “มาตรา 89 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลตามมาตรา 86/13 เสียเบี้ยปรับในกรณีและตามอัตราดังต่อไปนี้

(6) ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมายตามมาตรา 86/13 หรือออกโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ให้เสียเบี้ยปรับอีกสามเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้นั้น หรือตามจำนวนภาษีที่หลีกเลี่ยงจริง แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า

เดิม “มาตรา 90/4 บุคคลดังต่อไปนี้ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

---

[9] สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ และคณะ, โครงการการวิเคราะห์กฎหมายและกระบวนการยุติธรรมทางอาญาด้วยเศรษฐศาสตร์, สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), (กรุงเทพ-มหานคร: หนังสือพิมพ์ประชาชาติธุรกิจ, 2554), หน้า 182.

(3) ผู้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิจะออกเอกสารดังกล่าวตามมาตรา 86/13”

ขอเสนอแนะให้ยกเลิกโดยแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายใหม่เป็น “มาตรา 90/6 บุคคลดังต่อไปนี้ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงห้าล้านบาท

(1) ผู้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิจะออกเอกสารดังกล่าว หรือออกโดยมิชอบด้วยกฎหมาย หรือออกโดยมีเจตนาทุจริตเพื่อให้ผู้รับใบกำกับภาษีไปใช้ในการขอคืนภาษีหรือเครดิตภาษี หรือหลีกเลี่ยงภาษี”

2. ปัญหาเกี่ยวกับโทษของผู้ใช้ใบกำกับภาษี ผู้ศึกษาเห็นว่า บทกำหนดโทษตามมาตรา 89(7) และมาตรา 90/4(7) ไม่มีการแบ่งแยกความผิดตามเจตนา รวมถึงอัตราโทษปรับและวิธีการคำนวณเบี้ยปรับไม่สอดคล้องกับมูลค่าความเสียหายที่รัฐได้รับเช่นเดียวกับปัญหาประการแรก จึงสมควรแก้ไขเพิ่มเติม ดังนี้

เดิม “มาตรา 89 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลตามมาตรา 86/13 เสียเบี้ยปรับในกรณีและตามอัตราดังต่อไปนี้

(7) นำใบกำกับภาษีปลอมไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษีให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น

ในกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม”

ขอเสนอแนะให้แก้ไขเพิ่มเติมเป็น “มาตรา 89 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลตามมาตรา 86/13 เสียเบี้ยปรับในกรณีและตามอัตราดังต่อไปนี้

(7) นำใบกำกับภาษีปลอมไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน มาใช้ในการคำนวณภาษีให้เสียเบี้ยปรับอีกสามเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น หรือตามจำนวนภาษีที่หลีกเลี่ยงจริง แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า

ในกรณีผู้ได้รับประโยชน์ได้แสดงให้เห็นถึงการใช้ความระมัดระวังตามสมควรมิได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีแต่ประการใด และดำเนินการยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมหรือชำระภาษีให้ถูกต้องก่อนที่เจ้าพนักงานได้ตรวจพบ ให้เสียเบี้ยปรับเป็นจำนวนเท่ากับจำนวนภาษีที่ถูกละเว้นหรือที่อาจถูกละเว้นอันเป็นผลมาจากแบบแสดงรายการหรือข้อมูลที่ไม่ถูกต้องดังกล่าว”

เดิม “มาตรา 90/4 บุคคลดังต่อไปนี้ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

(7) ผู้ประกอบการโดยเจตนานำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี”

ขอเสนอแนะให้ยกเลิกโดยแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายใหม่เป็น “มาตรา 90/6 บุคคลดังต่อไปนี้ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงห้าล้านบาท

(2) ผู้ประกอบการโดยเจตนานำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี”

3. ปัญหาของผู้กระทำความผิดซ้ำจากการปลอมใบกำกับภาษี เนื่องจากปัจจุบันการกระทำความผิดซ้ำจากการศึกษาวิจัยไม่พบว่ามีบทบัญญัติเกี่ยวกับบทกำหนดโทษของผู้กระทำความผิดซ้ำจากการปลอมใบกำกับภาษีอยู่ในประมวลรัษฎากร จึงสมควรเพิ่มบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรดังนี้

ขอเสนอแนะให้เพิ่มเติมในมาตรา 90/6 วรรคสอง ว่า “การกำหนดโทษสำหรับความผิดตามวรรคหนึ่ง หากศาลเห็นว่าผู้กระทำความผิดรายนั้นเคยถูกพิพากษาถึงที่สุดว่าได้กระทำความผิดตามบทบัญญัติดังกล่าวมาแล้วก่อนการกระทำความผิดครั้งใหม่ และระยะเวลาการกระทำความผิดครั้งใหม่นั้นเกิดขึ้นภายในกำหนดระยะเวลาไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่มีคำสั่งไม่ฟ้องเด็ดขาด หรือวันที่มีคำพิพากษาถึงที่สุด ให้ศาลมีอำนาจกำหนดโทษสำหรับความผิดใหม่ให้สูงขึ้นกว่าที่กฎหมายบัญญัติไว้ได้”

**เอกสารอ้างอิง**

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. **กฎหมายภาษีอากร**. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563. หน้า 86.

โกเมศ ขวัญเมือง และพระครูวินัยธรสุริยา สุริโย (คงคาไหว). “บทความวิชาการ ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับความรับผิดในทางอาญาของบุคคลตามมาตรา 59 แห่งประมวลกฎหมายอาญา.” **มหาวิทยาลัยมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย** 9, 1 (มกราคม 2565): 368-370.

เจษฎา พุ่มจันทร์ และสุพัตรา แผนวิชิต. “แนวทางการบังคับใช้มาตรการลงโทษระดับกลางของประเทศไทย.” **วารสารสังคมศาสตร์เพื่อการพัฒนาท้องถิ่นมหาวิทยาลัยราชภัฏมหาสารคาม** 6, 4 (ตุลาคม-ธันวาคม 2565): 32.

ปูรณ์ เหล่าอรรถปรีชา. “มาตรการลงโทษทางแพ่งและมาตรการทางอาญาต่อกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์.” วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2562.

สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ และคณะ. **โครงการการวิเคราะห์กฎหมายและกระบวนการยุติธรรมทางอาญาด้วยเศรษฐศาสตร์**. สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.). (กรุงเทพมหานคร: หนังสือพิมพ์ประชาชาติธุรกิจ, 2554.

คำพิพากษาฎีกาที่ 1233/2551.