

# มาตรการปราบปรามการทุจริตด้วยกฎหมายภาษี

## The Application of Tax Laws as Measures for the Suppression of Corruption

นิติภัทร หอมละออ<sup>1</sup>

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยนเรศวร, 99 หมู่ 9 ตำบลท่าโพธิ์ อำเภอเมือง จังหวัดพิษณุโลก 65000

เมลติดต่อ: nitibhath@nu.ac.th

Nitibhat Homla-or

Faculty of Law, Naresuan University, 99, Moo 9, Tha Pho, Phitsanulok, 65000,

E-mail: nitibhath@nu.ac.th

Received: July 11, 2022; Revised: September 26, 2022; Accepted: December 13, 2022

### บทคัดย่อ

การทุจริตยังคงเป็นปัญหาที่ไม่สามารถแก้ไขได้ในประเทศไทย เนื่องจากบทลงโทษทางอาญาในปัจจุบันได้พิสูจน์แล้วว่าไม่มีประสิทธิภาพเพื่อจัดการปัญหาการทุจริต ซึ่งสร้างผลกระทบอย่างต่อเนื่องและอุดรั้งการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ

งานวิจัยนี้ พบว่า (1) การทุจริตเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจประเภทหนึ่ง (2) มูลเหตุจูงใจของอาชญากรที่ต้องการเบียดบังผลประโยชน์ทางการเงินของผู้อื่น (3) โทษปรับและริบทรัพย์สินไม่สามารถลดมูลเหตุจูงใจของอาชญากรได้ ดังนั้น (4) การนำมาตรการทางภาษี อาทิ ประเมินความพึงพอใจจากการทุจริตถือเป็นเงินได้พึงประเมินทางภาษีอากร และเพิ่มต้นทุนการทุจริตให้สูงขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ (5) การดำเนินคดีทางอาญา กรณีการทุจริตนั้นยังคงถูกแทรกแซงได้ (6) มีการรายงานว่าผู้แจ้งเบาะแสถูกคุกคามจากผู้กระทำความผิดด้วยเหตุนี้หน่วยงานภาครัฐที่รับผิดชอบและกรมสรรพากร สมควรต้องร่วมมือกันอย่างจริงจังเพื่อบังคับใช้ทั้งกฎหมายอาญาและภาษีปราบปรามการทุจริต ทั้งนี้ ประเทศไทยจะสามารถเรียกคืนความเสียหายของการสูญเสียงบประมาณ พร้อมทั้งส่งเสริมการปฏิบัติตามกฎหมายและความเป็นธรรมทางสังคม

**คำสำคัญ:** มาตรการปราบปราม การทุจริต กฎหมายภาษี

<sup>1</sup> อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยนเรศวร (Lecturer, Faculty of Law, Naresuan University)



## Abstract

Corruption remains unsolvable problem in Thailand as the current criminal sanction is proven to be insufficient to tackle this problem, which continues to affect and repress Thailand's economic development.

This research finds that (1) corruption is an economic crime where (2) criminal's motive to illegally seize pecuniary benefits from others, (3) cannot be disincentivized by punishment through fines and forfeiture of property. Hence, (4) imposing tax measures, such as treating any kind of gratification as taxable income, can significantly increase the cost of corruption, (5) criminal procedures on alleged corruption remain subjected to intervention, and (6) whistleblowers are reportedly threatened by alleged wrongdoers. Therefore, responsible government agencies and the Thai Revenue Department should cooperate to strictly enforce both criminal and tax sanction, so Thailand can restore its losses of fiscal budget and promote law obedience and social justice.

**Keywords:** Countermeasures, Corruption, Tax Law

## บทนำ

หนึ่งในปัญหาที่สำคัญของประเทศกำลังพัฒนา เช่น ประเทศไทยได้จัดตั้งความเจริญทางเศรษฐกิจ และทำให้การบริหารงานของภาครัฐมีประสิทธิภาพ คือ การทุจริต แม้ว่าปัญหาดังกล่าวจะได้ทำการศึกษาวิจัยกันอย่างจริงจังก็ตาม แต่ผลจากงานวิจัยหรือวรรณกรรมทางวิชาการภายในประเทศส่วนใหญ่ มุ่งที่จะแก้ไขบทลงโทษทางอาญาให้นักขึ้นเพื่อป้องกันมิให้ผู้กระทำความผิดซ้ำ หรือมิให้ผู้กระทำความผิดแก้แค้นเหยื่อหรือผู้เสียหาย<sup>2</sup> รวมถึงป้องกันบุคคลอื่นก่ออาชญากรรมในลักษณะเดียวกัน แต่ระดับการทุจริตในปัจจุบันกลับมีได้ลดลงแต่อย่างใด และในขณะเดียวกัน การทุจริตกลับยิ่งสลับซับซ้อนมากขึ้น ทั้งนี้ อาจเนื่องมาจาก การทุจริตมักมิได้กระทำเพียงบุคคลเดียว แต่มักกระทำเป็นขบวนการ โดยมีเจ้าหน้าที่รัฐเป็นสมาชิกร่วมขบวนการด้วย ทั้งนี้ เพื่อให้การทุจริตสามารถกระทำได้ง่ายขึ้น ยกตัวอย่างการทุจริตเชิงนโยบาย ซึ่งผู้กระทำความผิดสามารถอ้างนโยบายของรัฐเพื่อทำให้การฉ้อราษฎร์บังหลวงชอบธรรมในสายตาของกฎหมายและแนวรัฐประศาสนโยบาย เมื่อใดก็ตามที่การทุจริตได้รับการร้องเรียน ผู้ที่ถูกกล่าวหา มักใช้ประโยชน์แห่งอายุความก็ดี หรือ ประวิงเวลาให้การทุจริตไม่ได้รับความสนใจก็ดี และมักใช้ประโยชน์จากนิติวิธีของมาตรการทางอาญา อาทิ การตีความโดยเคร่งครัด หลีกเลี่ยงชั้นฐานว่าจำเลยเป็นผู้บริสุทธิ์จนกว่าจะมีคำพิพากษาว่าเป็นผู้กระทำความผิดจริง ในทางปฏิบัติ การกระทำที่มิชอบโดยส่งผลต่อการตัดสินใจของรัฐ หรือเจ้าหน้าที่รัฐ (Lobby) และกดดันพยานสำคัญ เพื่อให้ศาลยกประโยชน์แห่งความสงสัยให้แก่จำเลย ด้วยเหตุนี้ การทุจริตหลายครั้งจึงไม่สามารถนำตัวการผู้กระทำความผิดมาลงโทษได้ คงมีเพียงผู้สนับสนุนหรือผู้ที่ยอมรับผิดแทนผู้กระทำผิดต้องถูกลงโทษเพื่อแลกกับผลประโยชน์ในเชิงทรัพย์สินจำนวนมากของผู้กระทำผิด อาจมีข้อโต้แย้งทางวิชาการระบุว่า การใช้โทษปรับทางอาญา น่าจะเพียงพอต่อการป้องกันการทุจริตในอนาคตได้ อย่างไรก็ตาม อันดับความโปร่งใสสากลสะท้อนอย่างดีกว่า การทุจริตของประเทศไทยในปี พ.ศ. 2565 กลับสวนกับยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี<sup>3</sup> ซึ่งต้องการจะขจัดกาทุจริตให้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

<sup>2</sup> วีรศักดิ์ พลาทิวานนท์, “ปัญหาและอุปสรรคในการคุ้มครองผู้ให้ข้อมูลคดีทุจริต,” *วารสารวิชาการสถาบันวิทยาการการจัดการแห่งแปซิฟิก* 1, ฉ.1 (2558): 78.

<sup>3</sup> วนิตา สัจพันธ์, “การทุจริตคอร์รัปชัน ในกระบวนการจัดทำงบประมาณแผ่นดินของไทย,” *วารสารสมาคมนักวิจัย* 23, ฉ. 2 (2561): 1-13.



หากพิจารณาระหว่างอัตราโทษปรับสูงสุดตามมาตรา 147<sup>4</sup> และมูลค่าการทุจริตเชิงนโยบาย จะทราบอย่างดีว่าประโยชน์ซึ่งได้รับจากการทุจริตย่อมมากกว่าโทษทางอาญาอย่างมีนัยสำคัญ ส่งผลให้ผู้กระทำความผิดตัดสินใจจะลงมือกระทำความผิด มากกว่าปฏิบัติตามกฎหมาย ทั้งนี้ เป็นไปตามเหตุผลในทางเศรษฐศาสตร์พฤติกรรมที่ว่ามนุษย์มักตัดสินใจอย่างมีเหตุผล โดยจะลงมือกระทำเมื่อผลตอบแทนจากการทำอย่างหนึ่ง โดยทุจริตมีมากกว่าอีกการกระทำหนึ่งที่กระทำโดยสุจริต ประกอบกับการทุจริตโดยนิติบุคคลมีวัตถุประสงค์เพื่อต้องการให้การกระทำขาดองค์ประกอบภายใน (men rea) ของความผิดจนเป็นเหตุให้ศาลต้องพิจารณายกฟ้อง และแม้ว่านิติบุคคลจะถูกพิพากษาว่ามีความผิดจริง แต่บรรดาโทษทางอาญาที่จะปรับใช้กับการทุจริตดังกล่าวก็มีเพียง การปรับและยึดทรัพย์สินเท่านั้น<sup>5</sup>

อนึ่ง เมื่อผู้กระทำความผิดทราบว่า การทุจริตมีความเสี่ยงที่จะถูกดำเนินคดี จึงมักใช้สมาชิกร่วมขบวนการ บิดเบือนกระบวนการยุติธรรม หรือพยายามประวิงเวลาให้สังคมลดความสนใจการตรวจสอบทุจริต รวมถึงการตั้งนิติบุคคล เช่น การจัดตั้งบริษัท เพื่อมิให้ตนต้องรับโทษบางประการ ได้แก่ ประหารชีวิต จำคุก กักขัง เป็นต้น ดังนั้น การทุจริตจึงกลายเป็นปัญหาที่ฝังรากลึกในประเทศไทยมาอย่างช้านาน ฉะนั้นการใช้เพียงมาตรการทางอาญาเพื่อลดแรงจูงใจการทุจริตจึงน่าจะเป็นการแก้ปัญหาที่ปลายเหตุ หาได้แก้ไขที่ต้นเหตุไม่ ตราบเท่าที่บทลงโทษทางอาญาไม่สามารถสร้างต้นทุนของการทุจริตให้สูงกว่าการแสวงหาประโยชน์โดยชอบตามกฎหมาย จึงเป็นเหตุให้ ผู้วิจัยมีความประสงค์ที่จะศึกษาว่า รัฐสมควรนำมาตราการทางกฎหมายอื่นที่บังคับใช้ในปัจจุบันและสามารถลดแรงจูงใจของการทุจริตหรือสามารถสร้างต้นทุนการทุจริตให้สูงกว่าการปฏิบัติตามกฎหมายอาญา คือ การนำมาตราการทางภาษีที่มีผลในทางจิตวิทยา<sup>6</sup> เพื่อเปลี่ยนทัศนคติ ความเชื่อ และการกระทำจากการแสวงหาผลประโยชน์จากรัฐโดยมิชอบ เป็นการปฏิบัติหน้าที่โดยชอบ รวมถึงคุ้มครองความปลอดภัยและสวัสดิภาพอนามัยของผู้ที่ชี้เบาะแส (whistle blower) ผ่านกลไกการประเมินภาษี ร่วมกับการดำเนินคดีอาญา และท้ายที่สุด รัฐจะสามารถเรียกงบประมาณที่สูญเสียไปคืนจากการทุจริตเนื่องจากว่า งบประมาณที่สูญเสียไปนั้น คือ เงินได้พึงประเมิน

<sup>4</sup> ใดเป็นเจ้าของพนักงาน มีหน้าที่ซื้อทำ จัดการหรือรักษาทรัพย์สิน เบียดบังทรัพย์สินนั้นเป็นของตน หรือเป็นของผู้อื่นโดยทุจริต หรือโดยทุจริตยอมให้ผู้อื่นเอาทรัพย์สินนั้นเสีย ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ห้าปีถึงยี่สิบปี หรือจำคุกตลอดชีวิตและปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสี่หมื่นบาท

<sup>5</sup> Nattapat Tangatikom, "Corporate Criminal Liability for Bribery Offences in Private Sector," *Thammasat Business Law Journal* 10 (2020): 138, 147 .

<sup>6</sup> Damayanthi Jayawardane, "Psychological Factors Affect Tax Compliance. A Review Paper," *International Journal of Arts and Commerce* 4, no. 6 (2015):. 132-133.

ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรดังที่ปรากฏตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10701/2555<sup>7</sup> ซึ่งศาลฎีกามองว่า แม้รายได้ซึ่งจำเลยได้รับจากการถูกรางวัลจากสลากกินรวบ (หวยใต้ดิน) จะมิชอบด้วยกฎหมาย ก็อาจ “เข้าลักษณะเป็นเงินได้ประเภท” อื่นนอกจากที่ระบุไว้ในมาตรา 40 (1) ถึง (7) แห่งประมวลรัษฎากร จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร” กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ รัฐย่อมมีการประเมินภาษีจากประโยชน์ อันใดที่มีได้จ่ายหรือได้รับในลักษณะเงินตราแต่สามารถคิดคำนวณเป็นเงินได้โดยมิต้องพิจารณาว่าประโยชน์ดังกล่าวได้มาโดยสุจริตหรือไม่ การประเมินภาษีจากรายได้ที่ไม่สุจริตสามารถสร้างความเป็นธรรมให้แก่สังคม<sup>8</sup> โดยนำทรัพย์สินส่วนเกินของบุคคลหนึ่ง ผู้ทุจริตกลับคืนมาสู่สังคม และติดตามทรัพย์สินที่ได้รับจากการทุจริต โดยปราศจากข้อจำกัดทางกฎหมายทั้งในประเทศ เช่น มาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>9</sup> และต่างประเทศ ได้แก่ มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน และการโอนกำไรไปยังประเทศที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า<sup>10</sup> กล่าวเป็นสำนวนภาษาอังกฤษว่า

Equality Under and Before the [Tax] Law<sup>11</sup>

เจ้าหน้าที่รัฐ แท้จริงแล้วตนได้รับค่าตอบแทนเป็นรายได้ประจำตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่มีความจำเป็นต้องแสวงหารายได้อื่นโดยเฉพาะรายได้ที่โดยมิชอบ เช่น การกระทำโดยการทุจริต ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักห้ามเจ้าหน้าที่รัฐมีผลประโยชน์ขัดกัน<sup>12</sup> ด้วยเหตุนี้ ผลประโยชน์ส่วนที่ขัดกัน ย่อมสมควรถูกประเมินภาษี เพราะผลประโยชน์ส่วนที่ขัดกันระหว่างผลประโยชน์ส่วนตนและผลประโยชน์ส่วนรวมย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) และสอดคล้องกับแนวคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้นและสมควรดำเนินคดีในทางอาญาอีกกรณีหนึ่ง

อนึ่ง ผู้วิจัยมีข้อสังเกตว่ารายได้ประจำซึ่งได้รับจากการปฏิบัติโดยชอบจะอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีตามมาตรา 40 (1) แต่รายได้จากการทุจริตกลับไม่ถูกประเมินเพื่อเสียภาษี จึงดูจกไม่เป็นธรรมนักสำหรับผู้ที่ทำตามหน้าที่และถูกต้องตามกฎหมาย

<sup>7</sup> นายไพรัช เวชนิชชอนง, นางสาวอัญชลี ชำนาญนตรี และ นางจิตรลดา ลีลาศิลาปะศาสน์ กับ กรมสรรพากร, นายอรรณพ บัวศรี, นายภูติ ศรีวิจณะพงษ์ และ นายสิทธิชาติ มงคลชาติ, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10701 (ศาลฎีกา 2555).

<sup>8</sup> Richard M Bird, “Optimal Tax Policy for a Developing Country: The Case of Colombia,” *FinanzArchiv/Public Finance Analysis*, no. H. 1 (1970): 44.

<sup>9</sup> ยื่นภาษีไม่ถูกต้อง อาทิ มิได้แสดงรายได้จากการทุจริตให้สรรพากรทราบ

<sup>10</sup> Katarzyna Bilicka, and André Seidel, “Profit Shifting and Corruption,” *International Tax and Public Finance* 27, no. 5 (2020): 1054.

<sup>11</sup> Bird, “Optimal Tax Policy for a Developing Country: The Case of Colombia,” 71.

<sup>12</sup> Matthew Jenkins, “Corruption Risks in Tax Administration, External Audits and National Statistics,” *Transparency International Anti-Corruption Helpdesk* (2018): 10.



ด้วยเหตุนี้ เจตนารมณ์นโยบายของกฎหมายภาษีอากร วัตถุประสงค์ และการนำมาตรการทางภาษีมาปราบปรามการทุจริตอย่างไรนั้น บทความนี้จะได้นำมาวิเคราะห์ผ่านการทบทวนวรรณกรรม แนวคิด ทฤษฎีในลักษณะวิจัยเชิงสหวิทยาการ

## 2. แนวคิด ทฤษฎีมาตรการทางภาษีกับการทุจริต

### 2.1 พฤติกรรมและผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต

สามารถ จำแนกออกได้ 2 ประการ ดังนี้

#### 2.1.1 พฤติกรรมที่มีเหตุมีผลในทางเศรษฐศาสตร์พฤติกรรม (Rational Choice and Behavioral Economics)

หลักการนี้เชื่อว่า มนุษย์จะตัดสินใจลงมือทำกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง เช่น การทุจริต มักอยู่บนสมมติฐานที่ว่ากิจกรรมใดสามารถสร้างประโยชน์ ความพึงพอใจ สูงที่สุด<sup>13</sup> โดยไม่พิจารณาความชอบด้วยกฎหมาย ตัวอย่างผู้ที่กำลังจะทุจริตจำเป็นต้องชั่งน้ำหนัก ระหว่างการทุจริต และการปฏิบัติตามกฎหมาย หากแนวทางใดสร้างความพึงพอใจได้มากกว่า เช่น ได้รับเฉพาะรายได้ประจำ หรือ รายรับทางเดียว หรือได้รับทั้งรายได้ประจำและผลประโยชน์จากการทุจริต ด้วยเหตุนี้ การทุจริตย่อมสร้างความพึงพอใจได้มากกว่า การทุจริตได้รับรายได้สองทาง ส่วนการปฏิบัติตามกฎหมาย ส่งผลให้การทุจริต คือ กิจกรรมที่มนุษย์ตัดสินใจลงมือกระทำแม้จะละเมิดต่อกฎหมายและในทางปฏิบัติ ผู้กระทำความคิดจะแสวงหาหนทางที่อาจลดความเสี่ยงจากการถูกดำเนินคดีได้ผ่านการแทรกแซงกระบวนการยุติธรรม ซึ่งทำให้การทุจริตมีโอกาสตรวจสอบได้ยาก จึงเป็นเหตุให้การตรวจสอบการทุจริตย่อมกระทำได้ยาก และส่งเสริมให้เกิดการทุจริตจนกลายเป็นวงจรอุบาทว์<sup>14</sup>

กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ เหตุผลที่เหมาะสมของการทุจริต คือ การกระทำความคิดสามารถสร้างความพึงพอใจทางเศรษฐศาสตร์ ในรูปของรายได้ ได้มากกว่าการปฏิบัติตามกฎหมาย โดยไม่พิจารณาความชอบโดยกฎหมาย แม้ผู้กระทำความคิดจะทราบถึงความเสี่ยงที่จะถูกดำเนินคดี แต่สามารถลดความเสี่ยงเหล่านั้นผ่านการแทรกแซงกระบวนการยุติธรรม หรือ ประวิงคดีให้ตั้งคณคดความสนใจได้ การทุจริตจึงกลายเป็นกิจกรรมที่ดูจะเหมาะสมกับมนุษย์ตามแนวคิดวัตถุนิยม

<sup>13</sup> Jajkowicz, Ondrej and Agata Drobiszová. "The Effect of Corruption on Government Expenditure Allocation in Oecd Countries." *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis* 63, no. 4 (2015): 1251-1259.

<sup>14</sup> กัมปนาท วงษ์วัฒนพงษ์, "ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยการขัดกันระหว่างประโยชน์ส่วนบุคคลกับประโยชน์ส่วนรวมของเจ้าหน้าที่ของรัฐ," *วารสาร มจร สังคมศาสตร์ปริทรรศน์* 10, ฉ. 2 (2564): 250-262.

### 2.1.2 ผลประโยชน์ทับซ้อน หรือ ผลประโยชน์ขัดกัน (Conflict of Interests)

เมื่อเจ้าหน้าที่รัฐเป็นผู้ใช้อำนาจแทนรัฐ แต่กลับแสวงหาประโยชน์ส่วนตัว โดยละเลยหรือไม่คำนึงถึงผลประโยชน์ส่วนรวม<sup>15</sup> เช่น อำนาจความสะดวกแก่ประชาชน<sup>16</sup> ส่งผลให้เกิดสถานการณ์ซึ่งผลประโยชน์ส่วนตัวย่อมมาก่อนประโยชน์ส่วนรวม<sup>17</sup>

ดังนั้น ผลประโยชน์ของส่วนรวม จึงถูกเบียดบังโดยเจ้าหน้าที่รัฐผู้มีอำนาจซึ่งไม่สามารถแยกบทบาท อำนาจหน้าที่ระหว่างกันเป็นเจ้าหน้าที่รัฐ หรือการกระทำเพื่อผู้อื่น และการกระทำเพื่อประโยชน์ของตนเอง ทั้งที่ตนเองมีสิทธิได้รับค่าตอบแทน อันเป็นรายได้ประจำ จากการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายตามปกติอยู่แล้ว แต่กลับใช้อำนาจหน้าที่ดังกล่าว แสวงหาประโยชน์จากงบประมาณของรัฐเพื่อต้องการให้ตนได้รับการยกย่องเชิดชูเพราะมีอำนาจ บารมี และร่ำรวย (แม้เป็นการกระทำโดยมิชอบก็ตาม)

### 2.2 ทฤษฎีสมคบคิด (Conspiracy Theory)

ทฤษฎีนี้อธิบายได้ว่า ผู้ทุจริตจะพยายามโยนความผิดให้คนอื่นกลุ่มหนึ่ง<sup>18</sup> เพื่อสร้างความชอบธรรมในการทุจริตของตน เช่น การแทรกแซงทางการเมืองในประเทศไนจีเรีย<sup>19</sup> โดยผู้แทรกแซงทางการเมืองมักอ้างว่า ประเทศไนจีเรียมีปัญหาการทุจริต ตนจึงต้องเข้ามาแทรกแซง แต่ในทางปฏิบัติ ตนเองต้องการเข้ามาแสวงหาประโยชน์โดยมิชอบหรือการกระทำโดยทุจริต หากได้เข้ามาปราบปรามการทุจริตไม่ แต่การแทรกแซงเช่นว่าเปรียบเสมือนการสร้าง ความชอบธรรมให้กับการแทรกแซงทางการเมือง และตนสามารถแสวงหาโอกาสที่จะทุจริต ในระหว่างเวลาที่ตนกำลังแทรกแซง และท้ายที่สุดตนมักโยนความผิดว่า งบประมาณที่สูญ เสียไปในขณะที่กำลังแทรกแซงนั้นได้ไปแก้ไขการทุจริตครั้งก่อน แท้จริงงบประมาณเหล่านั้น กลับถูกเบียดบังไปโดยมิชอบและใช้ข้ออ้างว่านำไปแก้ไขการทุจริตทั้งที่เป็นเครื่องมืออำพราง การทุจริตของตน และเป็นสิ่งสะท้อนว่า ทฤษฎีสมคบคิด คือ เหตุผลให้ผู้มีอำนาจตระหนัก เพียงการรับชอบไม่รับผิดชอบ

<sup>15</sup> จินณภักดิ์ ศรีศิริลาภักษ์, “แนวทางการป้องกันผลประโยชน์ทับซ้อน: กรณีการจัดซื้อจัดจ้างของคณะ แพทยศาสตร์ ศิริราชพยาบาล มหาวิทยาลัยมหิดล,” *วารสารการเมือง การบริหาร และกฎหมาย* 7, น. 2 (2563): 2 .

<sup>16</sup> พชรดนัย วัชรธนพัฒนธาดา, “ปัจจัยที่มีผลต่อการคอร์รัปชันขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น,” *วารสาร การเมือง การบริหาร และกฎหมาย* 12, น. 2 (2563): 43-44.

<sup>17</sup> เรื่องเดียวกัน.

<sup>18</sup> เพิ่ม หลวงแก้ว และฉัตรชัย รือหาญ, “มาตรการทางกฎหมายอาญาในการป้องกันการทุจริตคอร์รัปชัน ของกลุ่มเครือข่ายอิทธิพลในสหกรณ์ออมทรัพย์ครู,” *วารสารสถาบันวิจัยพินิตธรรม* 8, น. 2 (2563): 182.

<sup>19</sup> Adedeji, J. Ogunleye and S. Olanrewaju Adebayo, “Corruption and Development in Nigeria: A Psychological Perspective,” *Global Journal of Human-Social Science Research* 12, no.9 (2012): 3.

## 2.3 ทฤษฎีทางกฎหมาย และทฤษฎีทางอาชญาวิทยา

### 2.3.1 หลักนิติธรรม

ภายใต้หลักนิติธรรม รัฐพึงใช้อำนาจตามที่ตนได้รับจากกฎหมายเท่านั้น ทั้งนี้ เพื่อเป็นหลักประกันว่ารัฐจะไม่ลดรอนสิทธิเสรีภาพของผู้ประชาชนดังที่รับรองตามมาตรา 26 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย<sup>20</sup> ซึ่งบัญญัติว่า

“การตรวจกฎหมายที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ ในกรณีที่รัฐธรรมนูญมิได้บัญญัติเงื่อนไขไว้ กฎหมายดังกล่าวต้องไม่ขัดต่อ**หลักนิติธรรม**...” ประกอบกับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. 2561 ซึ่งให้หน่วยงานรัฐมีอำนาจปราบปรามการทุจริตประพฤติมิชอบ แต่หน่วยงานที่รับผิดชอบกลับไม่มีผลงานเป็นที่ประจักษ์ชัด อาจเป็นเพราะจำนวนคดีที่ได้รับการร้องเรียนจำนวนมากก็ดี หรือการขาดความเด็ดขาดในการใช้อำนาจดังกล่าวเพราะมีหน่วยงานรับผิดชอบมากเกินไป ที่จะตรวจสอบการทุจริตภายในระยะเวลาอันสั้น<sup>21</sup> ผู้ทุจริตจึงอาศัยประโยชน์แห่งอายุความเพื่อให้ตนรอดพ้นจากการลงโทษทางอาญา และตัดสิ้นใจหลบหนีออกนอกราชอาณาจักร จนพ้นอายุความที่จะลงโทษได้<sup>22</sup>

บางทฤษฎีมองว่า หลักนิติธรรมในประเทศถูกบิดเบือนและสร้างความเคลือบแคลงสงสัยแก่สังคม 2 ประการ คือ (1) การลักทรัพย์ของผู้อื่น เป็นความผิดตามกฎหมาย แต่การเบียดบังงบประมาณของรัฐกลับถูกมองว่าเป็น สิ้นน้ำใจ มิใช่ สิ้นบั้นในบางกรณี (2) เพราะเหตุใดรายได้ประจำหรือรายได้สุจริตอยู่ในบังคับต้องเสียภาษี แต่รายได้จากการทุจริตจึงไม่ถูกประเมินภาษี เห็นได้ชัดว่า กรณีตัวอย่าง ยืนยันได้เป็นอย่างดีว่า กฎหมายถูกนำไปใช้อย่างเลือกปฏิบัติ ทั้งที่ข้อเท็จจริงลักษณะเดียวกันสมควรได้รับการปฏิบัติเหมือนหรือคล้ายกัน กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ เมื่อหลักนิติธรรมถูกละเมิดโดยผู้มีอำนาจรัฐ การทุจริตใด ๆ เกิดการขาดความโปร่งใสขึ้น และตรวจสอบการใช้ดุลยพินิจไม่ได้<sup>23</sup>

<sup>20</sup> กัญจนรัตน์ วิทยาเกียรติเลิศ และคณะ, “ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. 2561,” *วารสารดุสิตบัณฑิตทางสังคมศาสตร์* 11, ฉ. 2 (2564): 399.

<sup>21</sup> กมลวรรณ ขจรกิตติสกุลชัย, “ปัญหาและอุปสรรคในการพิจารณา คดีเจ้าหน้าที่ทุจริต,” *วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์* 4, ฉ. 1 (2554): 101-102.

<sup>22</sup> สุระทิน ชัยทองคำ, “อายุความในการดำเนินคดีอาญาของผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง,” *วารสารวิชาการศรีปทุม ชลบุรี* 15, ฉ. 3(2562): 63.

<sup>23</sup> บัญชา สวัสดิ์ผล, “ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับหลักความเป็นกลางในการไต่สวนข้อเท็จจริงของพนักงาน ป.ป.ท. หรือเจ้าหน้าที่ ป.ป.ท. ตามกฎหมายว่าด้วย มาตรการของฝ่ายบริหารในการป้องกันและปราบปรามการทุจริต,” (สารนิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยศรีปทุม, 2562), 138.

### 2.3.2 หลักธรรมาธิปไตย

รัฐพึงใช้กฎหมายอยู่เหนือกฎหมาย<sup>24</sup> แต่ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในสังคมไทยสะท้อนว่าความขัดแย้งทางการเมืองส่วนใหญ่ล้วนมากจากการใช้กฎหมายอยู่เหนือกฎหมายทั้งสิ้น ดังที่อาจารย์ป๋วย อึ๊งภากรณ์ ได้ให้ความเห็นว่า ประเทศไทย คือ “ประเทศที่เป็นประชาธิปไตย<sup>25</sup> แต่ไม่ใช่ประชาธิปไตย” ปราบปรามการฉ้อโกงตามน้ำจึงเกิดขึ้นดังที่ได้กล่าวข้างต้นปัจจุบันการทุจริตจึงเป็นสิ่งที่ยอมรับได้ หากการกระทำมีความผิดทางกฎหมาย มีสมาชิกคนหนึ่งคนใดและหลายคนเป็นผู้มีอำนาจที่สามารถแทรกแซงกระบวนการยุติธรรมได้ บางครั้ง การทุจริตจึงเป็นเสมือนแรงกดดันแนวตั้งที่ ผู้มีอำนาจเหนือกว่า ใช้เป็นข้ออ้างเพื่อกดดันผู้อยู่ใต้บังคับบัญชาจะต้องลงมือกระทำความผิดร่วมกัน อย่างไรก็ตาม เมื่อมีการตรวจสอบการทุจริตผู้อยู่ใต้บังคับบัญชาเท่านั้นที่จะถูกดำเนินคดี หาได้รวมถึงผู้บังคับบัญชาหรือสมาชิกคนอื่นด้วยไม่ เมื่อกฎหมายอยู่เหนือกฎหมาย การทุจริต คือ ปราบปรามการฉ้อโกงทางสังคมของผู้ใช้อำนาจรัฐที่ขาดความรับผิดชอบในผลของการกระทำความผิดของตนในอดีต

### 2.4 ทฤษฎีอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ

การทุจริตเกิดขึ้นในประเทศ ย่อมมีมูลเหตุจูงใจจากการแสวงหาประโยชน์จากทรัพย์สินของผู้อื่น<sup>26</sup> โดยมิชอบ<sup>27</sup> โดยผู้ที่ทุจริตมักมีสถานะทางสังคมที่สูงและน่าเชื่อถือ และใช้สถานะดังกล่าวเบียดบังทรัพย์สินของผู้อื่นมาเป็นของตน จึงเป็นลักษณะสำคัญของอาชญากรรมทางเศรษฐกิจซึ่งรวมถึงการทุจริต<sup>28</sup> ดังนั้น สอดคล้องกับ ทฤษฎีของ Sutherland<sup>29</sup>

ด้วยเหตุนี้ อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ จึงมีมูลเหตุจากประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (economic gains) หรือทรัพย์สินของผู้อื่น ดังนั้น โทษทางอาญาที่มีอัตราโทษสูงสุดจึงไม่สามารถลดมูลเหตุจูงใจให้อาชญากรรมทางเศรษฐกิจทุจริตลงได้ ตราบเท่าที่ต้นทุน

<sup>24</sup> พระชินกร สุจิดโต, “หลักธรรมาธิปไตย: การแก้ปัญหาคอร์ปชั่นในสังคมไทย,” *วารสารสหวิทยาการ นวัตกรรมปริทรรศน์* 4, ฉ. 2 (2564): 86.

<sup>25</sup> ชยโชติ กมลวิจิตร และสุริยะ หาญพิชัย, “บทความแนะนำ หรือ ปรีทศน์หนังสือ ทศนะทางการเมือง ป๋วย อึ๊งภากรณ์,” *วารสารมนุษยศาสตร์ มหาวิทยาลัยนเรศวร* 16, ฉ. 3 (2562): 111.

<sup>26</sup> รัฐหรือเอกชน โดยทราบว่ามันไม่มีสิทธิโดยชอบที่จะแสวงหาประโยชน์

<sup>27</sup> ฌ็องฟิสิกส์ เอคมกเดนคร์, “ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับความผิดการทุจริต ศึกษากรณี: ผลประโยชน์ทับซ้อนของผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม, 2554), 2-3.

<sup>28</sup> กัญญรัตน์ ชัยพัฒน์ และจินตนา ต้นสุวรรณนท์, “มาตรการป้องกันและแก้ไขปัญหการทุจริตของสหกรณ์การเกษตรในประเทศไทย,” *วารสารการเมือง การบริหารและกฎหมาย* 12, ฉ. 2 (2564): 288.

<sup>29</sup> Petter Gottschalk and Lars Gunnesdal, “White-Collar Crime Research,” in *White-Collar Crime in the Shadow Economy* (New York: Springer, 2018), 2.

การก่ออาชญากรรมทางเศรษฐกิจ หรือโทษทางอาญา ยังคงมิได้สัดส่วนเมื่อเปรียบเทียบกับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ยกตัวอย่าง การทุจริตโดยการรับเงินทอน ร้อยละ 1 จากโครงการของรัฐมูลค่า 10 ล้านบาท เงินทอนจึงมีค่าเท่ากับ 1 ล้านบาท แต่ความผิดฐานเจ้าพนักงานรับสินบน มีอัตราโทษปรับสูงสุดเพียง 1 แสนบาท ตามมาตรา 143<sup>30</sup> เห็นได้ชัดว่า เมื่อประโยชน์ในเชิงทรัพย์สินมีค่ามากกว่าอัตราโทษสูงสุดตามกฎหมาย การทุจริตซึ่งมีมูลเหตุจูงใจจากทรัพย์สินเชิงเศรษฐกิจย่อมเกิดขึ้นโดยเฉพาะในประเทศไทยซึ่งกระบวนการยุติธรรมสามารถวิ่งเต้น หรือปิดเป็นอันได้ ย่อมส่งผลให้ความเสี่ยงที่จะถูกดำเนินคดีลดลง จึงลดโอกาสที่การทุจริตจะถูกตรวจสอบ ในขณะที่เดียวกันนี้ อาชญากรจึงมักประวิงคิดเพื่อให้เกิดความสนใจของสังคมและตนย่อมได้รับประโยชน์แห่งอายุความในขณะเดียวกัน

## 2.5 ทฤษฎีสามเหลี่ยมทุจริต

ตามที่ Donald Ray Cressey ได้อธิบายว่า การทุจริตจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อมีแรงกดดันผนวกกับโอกาส และผู้ทุจริตมักยกข้ออ้างหรือเหตุผลซึ่งทำให้ผู้ทุจริต มีความรู้สึกดีขึ้น ยกตัวอย่างสถานการณ์ตามลำดับ ดังนี้ (1) ผู้ที่รับความไว้วางใจจะกลายเป็นผู้ที่ละเมิดกฎหมายเสียเอง(2) คนดังกล่าวมักประสบปัญหาทางการเงินที่ไม่สามารถบอกให้ใครล่วงรู้ได้ คือ แรงกดดัน (3) การทุจริตจึงเป็นสิ่งที่จำเป็นต้องกระทำโดยอาศัยโอกาสที่ตนมีหน้าที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดการทางการเงิน คือ โอกาส (4) ตนสามารถอธิบายได้ว่า ประโยชน์ดังกล่าว คือ สิ่งที่เขาสมควรจะได้รับในฐานะที่เป็นผู้ที่ได้รับความไว้วางใจทางการเงิน คือ ข้ออ้างหรือเหตุผลที่ทำให้ผู้กระทำมีความรู้สึกดีขึ้น<sup>31</sup> จึงเห็นได้ชัดว่า ประโยชน์จากการทุจริตคือ ผลประโยชน์ส่วนเกินกว่าผลประโยชน์ที่ตนได้รับซึ่งเป็นผลประโยชน์โดยสุจริต เช่น เงินเดือนประจำ แต่ในทางกลับกันประโยชน์จากการทุจริตมักจะหาหลักฐานที่ไม่สามารถอธิบายที่มาได้<sup>32</sup> ภายใต้ทฤษฎีนี้ สามารถอธิบายได้ว่า กรณีการพิจารณาว่าการทุจริตสามารถแก้ไขที่ต้นเหตุได้หรือไม่นั้น มิใช่เพียงจำนวนข้อร้องเรียนเกี่ยวกับการทุจริตมากเพียงใดและได้รับการแก้ไขได้จริงมากเพียงใด แต่ที่จริงแล้วต้องวิเคราะห์จากโอกาสที่จะเกิดการทุจริต แต่เจ้าหน้าที่รัฐหรือเอกชนต้องปฏิเสธการทุจริตทุกกรณี จึงจะ

<sup>30</sup> ผู้ใดเรียก รับหรือยอมจะรับทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดสำหรับตนเองหรือผู้อื่น เป็นการตอบแทนในการที่จะจูงใจหรือได้จูงใจเจ้าพนักงาน สมาชิกสภานิติบัญญัติแห่งรัฐ สมาชิกสภาจังหวัดหรือสมาชิกสภาเทศบาล โดยวิธีอันทุจริตหรือผิดกฎหมายหรือโดยอิทธิพลของตนให้กระทำการ หรือไม่กระทำการในหน้าที่อันเป็นคุณหรือเป็นโทษแก่บุคคลใด ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินห้าปี หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

<sup>31</sup> Peter Tickner and Mark Button, "Deconstructing the Origins of Cressey's Fraud Triangle," *Journal of Financial Crime* 28, no. 3(2021): 723.

<sup>32</sup> ปรีชญาณ์ นักพ็อน, "แนวทางการตรวจสอบการทุจริตเชิงนโยบาย," *วารสารสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ* 19,ฉ. 19 (2559): 105.

ถือเป็นการแก้ปัญหาการทุจริตที่ต้นเหตุ คล้ายกับการวัดคุณค่าของคนว่าเป็นคนดีหรือไม่หาได้พิจารณาเพียงว่าเขาผู้นั้นมีเคยทำผิด แต่ต้องปรากฏข้อเท็จจริงว่า เขาอยู่ในสถานการณ์หรือโอกาสที่เอื้ออำนวยให้ทำผิด แต่เขาตัดสินใจไม่ทำลงมือกระทำความผิดทันทีโดยมีพักต้องซึ่งนำหน้าระหว่างการกระทำความผิดและปฏิบัติตนถูกต้องว่า หนทางใดจะให้ประโยชน์แก่ผู้กระทำมากกว่า ทฤษฎีนี้จึงสอดคล้องกับทฤษฎีในข้อ 2.1.1 และ 2.1.2

## 2.6 ทฤษฎีค่าเช่าทางเศรษฐกิจ<sup>33</sup>

นับเป็นอีกหนึ่งทฤษฎีเพื่อใช้อธิบายการทุจริตเชิงนโยบายได้อย่างเหมาะสม กล่าวคือ รัฐในฐานะผู้ถือสิทธิขาดในการบริหารจัดการทรัพยากรธรรมชาติ เช่น การให้สัมปทาน หรือการออกใบอนุญาต ที่มีอยู่อย่างจำกัด ด้วยผลของนโยบาย หรือกฎหมาย เช่น การสร้างอุปทานเทียม เสมือนว่า รัฐมีความจำเป็นต้องเข้าแทรกแซงกิจกรรมทางเศรษฐกิจ โดยการออกกฎหมายควบคุม<sup>34</sup> ปริมาณสินค้าและบริการ ด้วยเหตุผลอย่างหนึ่งอย่างใดในสถานการณ์เช่นว่านี้ เจ้าหน้าที่รัฐย่อมมีดุลยพินิจ ในการออกคำสั่งตามกฎหมาย แต่กลับใช้ดุลยพินิจเรียกรับสินบน เพื่อเป็นการตอบแทนตามความประสงค์ของผู้ให้สินบน<sup>35</sup>

ลักษณะเช่นว่านี้ การบริหารราชการแผ่นดินที่ดี การให้สัมปทานที่ดี การออกใบอนุญาตที่ดี คือ การผูกขาดด้วยผลของกฎหมายและเปิดโอกาสให้เกิดการทุจริต หรือค่าตอบแทนส่วนเกิน<sup>36</sup> ระหว่างเจ้าหน้าที่รัฐผู้อนุญาต และเอกชนผู้ขออนุญาต<sup>37</sup>

## 2.7 ภาษี และความสัมพันธ์กับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ

### 2.7.1 นิยามของภาษี

ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยมาตรา 50 (5) กำหนดให้ผู้มีเงินได้ต้องเสียภาษีให้รัฐ แม้ว่าบทบัญญัติดังกล่าวจะมีได้ระบุนิยามที่ชัดเจนว่า ภาษี คืออะไร แต่สามารถสะท้อน หลักการใช้อำนาจในมิติของกฎหมายมหาชนได้ คือ รัฐย่อมมีอำนาจเรียกเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ ภายใต้ หลักแหล่งเงินได้ หรือหลักถิ่นที่อยู่ กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ เมื่อใดก็ตาม

<sup>33</sup> ผลประโยชน์หรือรายได้นอกเหนือจากรายได้ประจำที่ตนสมควรจะได้ อาทิ รายได้อื่นที่มักตรวจสอบที่มามีได้หรือรายได้จากรูทกิจสีเทา

<sup>34</sup> Robert D Tollison, "Rent Seeking," in *The Encyclopedia of Public Choice* (New York: Springer, 2004), 296.

<sup>35</sup> สืบสกุล เข้มทอง, "พฤติกรรมกรรมแสวงหาผลตอบแทน ส่วนเกิน กรณีศึกษา: เจ้าหน้าที่ ตำรวจที่ปฏิบัติงานอยู่ในสถานีตำรวจสังกัดกองบัญชาการตำรวจนครบาลสำนักงานตำรวจแห่งชาติ," *วารสารกระบวนกรยุติธรรม* 11, ฉ. 1(2018): 81.

<sup>36</sup> รายได้ที่ตนได้รับโดยไม่ต้องลงทุนลงแรง

<sup>37</sup> Firat Demir, "Militarization of the Market and Rent-Seeking Coalitions in Turkey," *Development and Change* 36, no. 4 (2005): 669.

ที่ผู้มีเงินได้ แสวงหาประโยชน์จากทรัพย์สินของรัฐ ย่อมต้องสละทรัพย์สินส่วนตัวและมอบให้แก่รัฐ เพื่อให้รัฐสามารถนำทรัพย์สินดังกล่าวของเอกชนหรือที่เรียกว่า “ภาษี” ไปปรับปรุงบริการสาธารณะภายใต้หลักวินัยการเงินการคลังของรัฐซึ่งจะเป็นกรอบควบคุมพฤติกรรม การใช้จ่ายงบประมาณของรัฐตามมาตรา 62<sup>38</sup> แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ฉบับ พ.ศ. 2560 ด้วยเหตุนี้ กฎหมายจึงให้อำนาจทั้งรัฐบาลกลางและรัฐบาลท้องถิ่นสามารถเรียกเก็บภาษีเพื่อนำมาพัฒนาสินค้าสาธารณะในพื้นที่ที่ตนรับผิดชอบดูแล

นอกจากนี้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 วางหลักไว้ว่า ภาษีให้จัดเก็บจากเงินได้พึงประเมินที่อาจเป็นทั้งเงินตรา ทรัพย์สิน รวมถึงประโยชน์อื่นใดที่อาจรวมคำนวณเป็นเงินได้ กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ เงินได้พึงประเมินอาจจำแนกได้ 2 กรณี ได้แก่ (1) เงินตราของผู้เสียภาษีซึ่งจัดเก็บเก็บจากรายได้<sup>39</sup> หรือการบริโภค<sup>40</sup> แล้วแต่กรณี (2) ประโยชน์อื่นใดที่อาจรวมคำนวณเป็นเงินได้ แม้จะมีใช้เงินตรา เช่น เครื่องแบบทำงาน ค่าจัดเลี้ยงอาหาร สวัสดิการที่พักซึ่งลูกจ้างได้รับจากนายจ้าง โดยลูกจ้างมาต้องชำระค่าเช่าใช้จ่ายที่พัก เหล่านี้ล้วนถือเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นแม้ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ดังกล่าว จะมีได้จ่ายในรูปแบบเงินตรา แต่ตราบเท่าที่ประโยชน์เช่นว่านั้นสามารถคำนวณเป็นเงินได้ สรรพการย่อมมีอำนาจประเมินภาษีโดยใช้ราคาตลาดเป็นฐานในการประเมินภาษีอากรตาม เลขที่หนังสือ หรือข้อหาหรือที่ กค 0706/8484

ด้วยเหตุนี้ การเรียกเก็บภาษีจึงเป็นการใช้อำนาจรัฐ ที่มีสภาพบังคับเหนือผู้มีเงินได้ให้ชำระภาษีได้ในสายตาของกฎหมายมหาชน และการจ่ายภาษี อาจคำนวณจากฐานรายได้ที่เป็นเงินสดหรือมิใช่เงินสดแต่อาจคำนวณเป็นเงินได้ กรณีเช่นว่านี้ ภาษีจึงเสมือนเป็นรายได้โดยตรงของรัฐบาลหรืองบประมาณ แต่ไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีในสายตาของกฎหมายภาษี แม้ว่ากระแสเงินสดของผู้มีเงินได้จะลดลงก็ตาม

## 2.7.2 ภาษีและความสัมพันธ์ระหว่างอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ

หนึ่งในอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ คือ การทุจริต หรือที่เรียกว่า อาชญากรรมคอปกขาว (white-collar crime) เนื่องด้วยอาชญากรดังกล่าวมักใช้ตำแหน่งหรือสถานะทางสังคม เศรษฐกิจหรือการเมือง สร้างความน่าเชื่อถือให้แก่ตนเอง เพื่อหวังที่จะเบียดบังทรัพย์สินของ

<sup>38</sup> รัฐต้องรักษาวินัยการเงินการคลังอย่างเคร่งครัดเพื่อให้ฐานะทางการเงินการคลังของรัฐมีเสถียรภาพ และมั่นคงอย่างยั่งยืนตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ และจัดระบบภาษีให้เกิดความเป็นธรรมแก่สังคมกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐอย่างน้อยต้องมีบทบัญญัติเกี่ยวกับกรอบการดำเนินการทางการเงินการคลังและงบประมาณของรัฐ การกำหนดวินัยทางการเงินการคลังด้านรายได้และรายจ่ายทั้งเงินงบประมาณและเงินนอกงบประมาณ การบริหารทรัพย์สินของรัฐและเงินคงคลัง และการบริหารหนี้สาธารณะ

<sup>39</sup> ภาษีเงินบุคคลธรรมดา หรือภาษีเงินได้นิติบุคคล

<sup>40</sup> ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต ฯ

ผู้อื่น ปัจจุบัน อาชญากรรมคอปกขาว มีความลับซับซ้อนมากยิ่งขึ้น เมื่อใดก็ตามที่อาชญากร ร่วมขบวนการเป็นผู้มีอำนาจสามารถออกนโยบายเพื่อรองรับการทุจริตให้ได้รับความชอบธรรม การทุจริตเช่นนี้ คือ การทุจริตเชิงนโยบาย ฉะนั้น การตรวจสอบการทุจริตเชิงนโยบาย ก็ดี หรือมาตรการของรัฐในยุคปัจจุบันก็ดี รวมถึงการบังคับใช้เพียงมาตรการทางกฎหมาย อาญาเพียงอย่างเดียวยังไม่เกิดประสิทธิภาพประสิทธิผลมากนักในการต่อต้านการทุจริต บ่อยครั้งที่สังคมมักพบว่า การตรวจสอบการทุจริตโดยเฉพาะบุคคลากรในภาครัฐ มักไม่บรรลุผล เนื่องด้วยมีการโยนหน้าที่ความรับผิดชอบจากหน่วยงานหนึ่งไปยังอีกหน่วยงานหนึ่ง บางพรรคจะจึงมองว่า เป็นการช่วยเหลือผู้กระทำความผิดให้รอดพ้นจากบทลงโทษทางกฎหมายอาญาเพราะขาดอายุความ ในขณะที่เดี๋ยวนี้นี้ การแทรกแซงกระบวนการยุติธรรม มักเกิดระหว่างที่หน่วยงานรัฐหนึ่งกำลังประสานงานกับอีกหน่วยงานหนึ่งเพื่อตรวจสอบ การทุจริต<sup>41</sup>

อนึ่ง การทุจริตเชิงนโยบายมักเกิดขึ้นเมื่อมูลค่าของโครงการรัฐมีจำนวนมากพอ ผู้มีอำนาจที่ประสงค์จะรับเงินทองมักเป็นผู้มีอำนาจหรือสามารถอนุมัติโครงการของรัฐโดย ใช้นโยบายหรือชอบอำนาจตามกฎหมายอื่นหรือการตีความกฎหมายที่เป็นคุณต่อการทุจริต สอดคล้องกับหลัก “ให้สันนิษฐานว่าจำเลยเป็นผู้บริสุทธิ์จนกว่าจะมีคำพิพากษาว่ากระทำ ผิดจริง” และ “ยกประโยชน์แห่งความสงสัยให้แก่จำเลย” เป็นเหตุให้คดีทุจริตถูกยกฟ้อง เพราะฉะนั้น การทุจริตเชิงนโยบาย จึงมุ่งหวังที่จะเบียดบังงบประมาณของแผ่นดินที่มีมูลค่า มหาศาลโดยมักอาศัยประโยชน์จากมาตรการทางอาญาหรือนโยบายแห่งรัฐให้รอดพ้นจาก ความผิดหรือไม่ต้องรับโทษ หรือยิ่งไปกว่านั้นผู้กระทำความผิดสามารถนำทรัพย์สินที่ได้รับจาก การทุจริตไปใช้ในต่างประเทศได้

แม้วรรณกรรมในประเทศส่วนใหญ่มักแนะนำให้เพิ่มอำนาจแก่องค์กรอิสระตรวจสอบ การทุจริตรวมถึงเพิ่มอัตราโทษทางอาญาให้หนักขึ้น<sup>42</sup> แต่ผลจากการจัดอันดับความโปร่งใส สากลล่าสุด กลับสะท้อนว่า การทุจริตของประเทศไทยอยู่ในอันดับที่ไม่ดีนัก อาจกล่าวได้ ว่า การทุจริต หรืออาชญากรรมคอปกขาว มีมูลเหตุจูงใจคือ ผลประโยชน์เชิงทรัพย์สิน เช่น งบประมาณแผ่นดินซึ่งเป็นรายได้หลักของรัฐจากการจัดเก็บภาษีของประชาชน ยิ่งงบประมาณ ต่อโครงการของรัฐมากเท่าไร ย่อมเป็นมูลเหตุจูงใจให้เกิดการทุจริต หรืออาชญากรรมทาง เศรษฐกิจประเภทอื่น ๆ มากขึ้นเท่านั้น ด้วยเหตุนี้ เพียงมาตรการทางอาญาซึ่งมีอัตราโทษ

<sup>41</sup> เพิ่ม หลวงแก้ว และฉัตรชัย รือหาร, “มาตรการทางกฎหมายอาญาในการป้องกันการทุจริตคอร์รัปชัน ของกลุ่มเครือข่ายอิทธิพลในสภานิติบัญญัติ,” *วารสารสถาบันวิจัยพินิตธรรม* 8, ฉ.2 (2564): 182-183.

<sup>42</sup> อภิชาติ พานสุวรรณ และพระมหาบุญรอด มหาวีโร “ปัญหาการทุจริตคอร์รัปชันในระบบ ราชการ,” *วารสารสังคมศาสตร์และมานุษยวิทยาเชิงพุทธ* 6, ฉ. 8 (2564): 480-481.



โทษสูงสุด ไม่เกินกว่าประโยชน์ที่ได้รับจากการทุจริต ย่อมไม่สามารถลดแรงจูงใจการทุจริต หรืออาชญากรรมทางเศรษฐกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพประสิทธิผล มิฉะนั้นแล้ว จำนวนกฎหมายที่ต่อต้านการทุจริตของไทยจำนวนมากซึ่งมีบทลงโทษทางอาญา สมควรต้องลด อัตราการทุจริตในประเทศอย่างมีนัยสำคัญ แท้ที่จริงแล้วการทุจริตในปัจจุบันกลับทวีความ ซับซ้อนมากขึ้น จึงยากที่จะตรวจสอบได้<sup>43</sup>

## 2.8 ความย้อนแย้งระหว่างพฤติกรรมสังคมไทยกับกฎหมายปราบปรามการทุจริต

แม้บทบัญญัติของกฎหมายอาญาจะบัญญัติว่าการทุจริตเป็นความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ แต่ในทางปฏิบัติ ผู้ที่ถูกกล่าวหาว่าทุจริตส่วนใหญ่ มักคืนทรัพย์สินที่ได้ไป หรืออ้างเพียงได้หยิบยืมชั่วคราวเท่านั้นและนำมาคืน<sup>44</sup> เสมือนเป็นเหตุยกเว้นความผิดตามความเข้าใจของสังคม แต่แท้ที่จริงแล้วความผิดฐานลักทรัพย์ได้สำเร็จแล้วตามกฎหมาย การคืนทรัพย์สิน หรือการสำนึกผิดยอมมีชื้อเหตุยกเว้นความผิดจึงสามารถสร้างชุดความเชื่อที่ผิดแก่สังคมว่า การการลักทรัพย์ระหว่างเอกชน หรือ การทุจริตที่เกิดขึ้นในภาครัฐ การคืนทรัพย์สินที่ได้ไป โดยมีขอบครบจำนวน ถือเป็นเหตุยกเว้นความผิด หรือ ยกเว้นโทษ แท้ที่จริงแล้ว ความผิดยอมสำเร็จนับแต่ลงมือกระทำ และไม่อาจอ้างว่าการนำทรัพย์สินไปเพียงชั่วคราวและได้คืนให้แก่เจ้าของจนครบถ้วนความผิดเป็นอันระงับสอดคล้องกับคำพิพากษาฎีกาที่ 413/2552<sup>45</sup> ซึ่งยืนยันว่าความผิดฐานลักทรัพย์สำเร็จเมื่อทรัพย์สินที่ถูกลัก เคลื่อนที่ แยกเช่นเดียวกับ การทุจริตยอมมีความหมายว่า อาชญากรได้เบียดบังทรัพย์สินของรัฐไปแล้ว การนำทรัพย์สินของรัฐมาคืนยอมไม่ทำให้ความผิดที่สำเร็จจุล่งลงไปแล้ว ความผิดยอมไม่ระงับ

## 3. ผลการวิจัย

จากการดำเนินวิจัย ผู้วิจัยพบผลการวิจัยดังต่อไปนี้

### 3.1 สาเหตุของการทุจริตภายใต้บริบทของสังคมไทยและแนวทางแก้ไขในทางปฏิบัติเมื่อนำมาตรการทางภาษีมามากับใช้

<sup>43</sup> อรุณ คงรุ่งโชค, “พฤติกรรมการณ์อรรถาภิธาน์บังหลวงส่งผลต่อความเสื่อมของเครื่องมือควบคุม หลักธรรมาภิบาล: มุมมองของผู้ตรวจสอบภายในองค์การบริหารปกครองส่วนท้องถิ่นภาคใต้ของไทย,” *วารสารวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏสุราษฎร์ธานี* 1, น.1 (2557): 68.

<sup>44</sup> สุณี หงส์วิเศษ และฤทธิกร ศิริประเสริฐโชค, “มาตรการทางอาญาจำเป็น: กับการแก้ไขปัญหาการทุจริต ในกิจการภาคเอกชน,” *วารสารการศึกษาและการพัฒนาสังคม* 13, น. 2(2560): 109.

<sup>45</sup> จำเลยยังมีได้พาเตาอบไฟฟ้าของผู้เสียหายออกไปพ้นนอกห้างสรรพสินค้าของผู้เสียหาย แต่ก็ได้เคลื่อนย้ายเตาอบไฟฟ้าออกจากจุดที่ผู้เสียหายเก็บหรือวางทรัพย์สินไว้ ทั้งยังผ่านจุดที่ลูกค้ายังต้องชำระค่าสินค้าแก่พนักงานเก็บเงินไปแล้ว จึงถือได้ว่าจำเลยพาทรัพย์สินของผู้เสียหายเคลื่อนที่ไปแล้วโดยมีเจตนาทุจริต การกระทำของจำเลยจึงเป็นความผิดสำเร็จ

จากการศึกษา พบว่า งานวรรณกรรมจำนวนมากทั้งในและต่างประเทศ ยืนยันถึง สาเหตุสำคัญของการทุจริตเป็นผลจาก (1) ความโลภ (2) เจ้าหน้าที่รัฐไม่สามารถแยกผลประโยชน์ส่วนตัวออกจากผลประโยชน์ส่วนรวมได้ หรือผลประโยชน์ขัดกัน (3) บางรัฐมีทั้งจำนวนกฎหมาย<sup>46</sup> และหน่วยงานที่มากเกินไปเพื่อตรวจสอบการทุจริต แต่สังคมกลับเข้าใจว่ามีหน่วยงานรัฐที่รับผิดชอบตรวจสอบการทุจริตไม่เพียงพอหรือไม่มีอำนาจเด็ดขาดในการบังคับใช้กฎหมายปราบปรามการทุจริต โดยเฉพาะ กรณีศึกษาจากประเทศไทยซึ่งกระบวนการดังกล่าว มักถูกแทรกแซงจากผู้มีอำนาจทางการเมือง หรือใช้เทคนิคการประวิงคดี หรือแม้กระทั่งการหลบหนีออกนอกราชอาณาจักร เพื่อให้รอดพ้นจากการถูกลงโทษตามกฎหมายอาญา หรือบางกรณี ผู้ถูกกล่าวหาอาจใช้การข่มขู่หรือติดสินบนแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องเพื่อให้พยานหลักฐานที่ใช้พิสูจน์ความผิด หรือการทุจริต ไม่มีน้ำหนักเพียงพอเพื่อให้ศาลรับฟังว่า จำเลยหรือกระทำผิดจริง และศาลจึงพิพากษายกฟ้อง สอดคล้องกับหลัก (1) หลักการสันนิษฐานไว้ก่อนว่าเป็นผู้บริสุทธิ์ และ (2) ยกประโยชน์แห่งส่งผลให้เกิดความเคลือบแคลงสงสัยในสังคม ขัดกับผลการพิจารณาในคดีดังกล่าว เว้นแต่รัฐอาจนำมาตรการทางภาษีอากรมาบังคับใช้อย่างจริงจัง การตรวจสอบทรัพย์สินของผู้ถูกกล่าวหาอาจตรวจสอบจากการยื่นแบบ ภงด. 90 (บุคคลธรรมดา) หรือ 91 (นิติบุคคล) ว่าถูกต้องหรือไม่ ยกตัวอย่าง ผู้มีเงินได้หรือผู้ที่ถูกกล่าวหาว่าทุจริต แต่กลับเสียภาษีในอัตราต่ำโดยไม่มีเหตุอันควร ถ้าข้อเท็จจริงปรากฏว่ามีกรกระทำอันเป็นเหตุให้เชื่อว่า ผู้ใดกระทำโดยทุจริต ฐานะความเป็นอยู่ของผู้ถูกกล่าวหาอยู่ในระดับสูง กรมสรรพากรย่อมมีอำนาจตามกฎหมายเพื่อออกหมายเรียกให้ผู้ถูกกล่าวหานำหลักฐานเพื่อชี้แจงแหล่งที่มาของรายได้แต่การใช้อำนาจของกรมสรรพากร จะได้รับการตรวจสอบว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาลจะเข้ามาชี้ขาด เมื่อผู้ถูกประเมินภาษีเห็นแย้งกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กระบวนการเช่นนี้นั้น อาจสอดคล้องกับหลักตรวจสอบและถ่วงดุลและยิ่งไปกว่านั้น การแทรกแซงจากผู้ใช้อาจทุจริตย่อมทำได้ยากยิ่งขึ้นกว่าการพิจารณาคดีอาญาทั่วไป เนื่องจาก พยานเอกสารที่จะให้นำสืบที่มาของรายได้ จะต้องสอดคล้องกับหลักบัญชีภาษีอากร เช่น ค่าใช้จ่ายที่ประมวลรัษฎากรไม่ยินยอมให้หัก หรือที่เรียกว่า “รายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี อาทิ รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา การกุศล หรือรายจ่ายที่อาจเกี่ยวข้องกับการทุจริต ได้แก่ รายจ่ายที่ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ ย่อมเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือในกรณีบุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากรจะระบุว่า เงินได้ประเภทใด สามารถหักค่าใช้จ่ายได้

<sup>46</sup> Sumet Ongkittikul and Nichamon Thongphat, “Regulatory Coherence: The Case of Thailand,” in Gill, D. and P. Intal, Jr. (eds.), *The Development of Regulatory Management Systems in East Asia: Country Studies*, ERIA Research Project Report 2015-4 (Jakarta: ERIA, 2016), 298.



มากนักน้อยเพียงใด เทียบเคียงกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10701/2555 ที่ศาลฎีกาพิเคราะห์ว่า “เงินที่ได้จากการพนันสลากกินรวบ (หวยใต้ดิน) ...แม้เงินได้ดังกล่าวจะเป็นเงินที่ได้มาจากการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ก็เข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ตาม ...เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร

[เมื่อ]”เงินได้พึงประเมินจากการพนันหวยใต้ดินไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ ประกอบกับโจทก์ทั้งสามไม่สามารถพิสูจน์ค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้จึงไม่สามารถหักค่าใช้จ่าย...ได้ ... จึงไม่มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายจากเงินดังกล่าว”

ในปัจจุบัน องค์การอิสระ ซึ่งมีอำนาจในการตรวจสอบการทุจริต ได้แก่ คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (ปปช.) สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน (ปปง.) แต่กลับไม่ปรากฏว่า กรมสรรพากรมีบทบาทร่วมกับหน่วยงานเหล่านี้ เสมือนว่าให้หน่วยงานดังกล่าว เป็นองค์การอิสระที่มีอำนาจเพียงพอเพื่อทำหน้าที่ประสานความร่วมมือระหว่างกันในการปราบปรามการทุจริต<sup>47</sup>

โดยปกติ กรมสรรพากร รวมถึง กฎหมายภาษีอากรนั้น มีวัตถุประสงค์เพื่อตรวจสอบที่มาของรายได้ผู้เสียภาษีว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โดยอาศัยหลักเกณฑ์การพิจารณาทั้งในทางภาษีและบัญชี แต่มาตรการทางอาญาซึ่งมุ่งตรวจสอบว่าการกระทำผิด เช่น ความผิดฐานการรับสินบน ที่ต้องมีเจตนาพิเศษโดยทุจริต อันเป็นองค์ประกอบความผิด แต่คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6843/2546 ยืนยันว่าสินน้ำใจ มิใช่สินบนที่ เจ้าหน้าที่รัฐต้องรับผิดตาม มาตรา 123/4 (แก้ไข) มาตรการทางภาษีจึงน่าจะเป็นมาตรการเสริมมาตรการทางอาญาเพื่อใช้ปราบปรามการทุจริตที่ต้นเหตุมากกว่าใช้มาตรการทางอาญาเพียงกรณีเดียวเพื่อต่อต้านการทุจริต

ด้วยเทคโนโลยีทางการเงินในยุคปัจจุบัน เช่น สกุลเงินดิจิทัล ซึ่งควบคุมด้วยระบบไม่สามารถระบุตัวตนของผู้ทำธุรกรรม (Anonymous Transaction) จึงน่าจะเอื้อประโยชน์ต่อการทุจริตได้ง่ายขึ้น แต่จะสร้างภาระให้แก่ผู้ประสงค์จากการทุจริต ในสายตาของกฎหมายภาษี **เว้นแต่**พิสูจน์ได้ว่ามิใช่รายจ่ายต้องห้าม ไม่สามารถระบุได้ว่าใครเป็นผู้รับหรือไม่สามารถอธิบายแหล่งที่มาของรายได้ได้

นอกจากนี้ กรณีการแทรกแซงกระบวนการยุติธรรมที่ดี หรือการข่มขู่สวัสดิภาพของพยานที่ดี เมื่อมีการบังคับใช้กฎหมายภาษี ภาระหน้าที่เพื่อพิสูจน์ความผิดยอมโอนจากพยานบุคคล ไปสู่หน่วยงานรัฐ คือ กรมสรรพากร เพื่อแสวงหาข้อเท็จจริงพิสูจน์ที่มาของรายได้

<sup>47</sup> มีชัย ฤชุพันธุ์, “ผู้ตรวจการแผ่นดิน: บทบาทใหม่ภายใต้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560,” *วารสารผู้ตรวจการแผ่นดิน* 23, ฉ. 1 (2561): 9-25.

และอาจประสานความร่วมมือระหว่างหน่วยงานรัฐที่เกี่ยวข้องอื่น ส่งผลให้การทุจริตจะถูกแทรกแซงได้ ก็ต่อเมื่อผู้ที่ทุจริตจะต้องใช้ต้นทุนที่สูงกว่าเดิมเพื่อปิดเบี่ยงนกระบวนกรยุติธรรม เนื่องด้วยมีหน่วยงานที่เกี่ยวข้องมากกว่า 1 องค์กร แม้จะมีเสียงคัดค้านว่าการเพิ่มอำนาจกรมสรรพากรเพื่อตรวจสอบการทุจริตนั้นอาจเป็นการเอื้อประโยชน์แห่งเงินเวลาให้ผู้ถูกกล่าวหาหรือไม่นั้น ผู้วิจัยกลับมองว่า แต่ละหน่วยงานจะมีทั้งกรอบอำนาจและกำหนดเวลาระบุไว้อย่างชัดเจน หากละเลยหรือเพิกเฉยต่อการปฏิบัติหน้าที่ อาจต้องรับผิดชอบตามมาตรา 157 แห่ง ประมวลกฎหมายอาญา การประสานความร่วมมือระหว่างหน่วยงานภาครัฐและกรมสรรพากร มิได้จำกัดเพียงว่า หน่วยงานรัฐหนึ่งจะต้องปฏิบัติงานจนแล้วเสร็จเพื่อให้อีกหน่วยงานหนึ่งรับหน้าที่ต่อ ดังนั้น การนำมาตราการทางภาษีเป็นมาตรการเสริมการตรวจสอบการทุจริตทางอาญา จึงถือเป็นการทำงานของหน่วยงานรัฐเชิงบูรณาการอย่างแท้จริง

### 3.2 ทฤษฎีทางสังคมศาสตร์อื่น

จากทฤษฎีสามเหลี่ยมทุจริต สะท้อนได้อย่างดีว่า แรงกดดันภายนอกทำให้ผู้ที่ประสงค์จะตัดสินใจทุจริตมักอยู่ภายใต้แรงกดดันเพื่อสร้างโอกาสและเบียดบังทรัพย์สินของผู้อื่นมาเป็นของตน โดยการยกข้ออ้างเพื่อทำให้ตนรู้สึกผิดน้อยลง ทั้งที่ตนทราบดีว่าการกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำที่มิชอบด้วยกฎหมาย<sup>48</sup>

โอกาสทุจริตข้างต้น สอดคล้องทฤษฎีผลประโยชน์ขัดกัน และทฤษฎีค่าเช่าทางเศรษฐกิจหรือที่เรียกว่า “ผลประโยชน์ส่วนเกิน” กว่ารายได้ประจำ

นอกจากนี้ การตัดสินใจทุจริตหรือไม่นั้น ย่อมเป็นตามหลักเศรษฐศาสตร์พฤติกรรมว่าด้วยแนวคิดพื้นฐานที่ว่า มนุษย์มีเหตุมีผลและเห็นแก่ประโยชน์ส่วนตัว การทุจริตจึงมักกระทำด้วยผู้กระทำความผิดยึดผลประโยชน์ส่วนตัวเป็นที่ตั้ง และจะยกข้ออ้างหรือเหตุผลโดยเฉพาะ อาทิ นโยบายของภาครัฐก็ดี ช่องโหว่ของกฎหมายอาญาก็ดี เพื่อสร้างความชอบธรรมให้แก่การทุจริตของตนเพื่อบรรเทาความรู้สึกผิดในจิตใจ และในขณะเดียวกันนี้ ตนและพวกพ้องจะแสวงหาช่องทางลดความเสี่ยงที่จะถูกตรวจสอบและดำเนินคดีโดยอาศัยความสัมพันธ์ส่วนตัวทางการเมืองปิดเบี่ยงนกระบวนกรยุติธรรมหรือในทางปฏิบัติความสัมพันธ์ส่วนตัวมักตั้งอยู่บนพื้นฐานการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ทั้งในเชิงทรัพย์สินหรือการให้คุณให้โทษ และมักรอดพ้นจากสายตาของกฎหมายอาญา ยกตัวอย่าง สิ้นน้ำใจตามคำพิพากษาฎีกาข้างต้น ทั้งที่จริงแล้ว เจ้าหน้าที่ไม่สมควรจะต้องรับสิ้นน้ำใจแม้จะปฏิบัติหน้าที่เกินกว่าที่ได้รับคาดหวังหรือตามกฎหมาย โดย

<sup>48</sup> Jamie Collins and Klaus Uhlenbruck, *How Firms Respond to Government Corruption: Insights from India*, vol. 2004, *Academy of Management Proceedings* (New York: Academy of Management Briarcliff Manor, 2004), A3.



ในสายตาของนักกฎหมายภาษีนั้นการให้โดยเสน่หา อาจเทียบเคียงได้กับสินน้ำใจ ถ้ามิได้ให้เนื่องด้วยความสัมพันธ์ในครอบครัว หรือเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีตามมาตรา 27 (28) และ (29) แห่งประมวลรัษฎากรตามลำดับ ผู้รับประโยชน์ย่อมต้องนำทรัพย์สินที่ได้รับจากการให้นอกเหนือจากมาตรา 27 (28) และ (29) มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ด้วยเหตุนี้ผู้วิจัยจึงมองว่า ทั้งสินบนและสินน้ำใจ จึงไม่ถือเป็นการให้ตามโอกาสหรือธรรมเนียมประเพณีด้วยเหตุผล 2 ประการดังต่อไปนี้ (1) เจ้าหน้าที่รัฐมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายและได้รับค่าตอบแทนเป็นรายได้ประจำ (2) การให้สินน้ำใจ เป็นอีกกรณีหนึ่งซึ่งอาจทำให้เจ้าหน้าที่รัฐบางคนงดเว้นจากการปฏิบัติหน้าที่อย่างเต็มที่เพราะคาดหวังว่า การปฏิบัติอย่างเต็มที่จะต้องได้รับสินน้ำใจตอบแทนเสมอ แต่เขาอาจลืมหิวใจว่า ในระบอบการทำงานผลจากการปฏิบัติหน้าที่เป็นเงื่อนไขในการประเมินเลื่อนตำแหน่ง จึงไม่มีเหตุผลใดที่เจ้าพนักงานจะต้องทำงาน ตามมาตรฐานขั้นต่ำตามที่กฎหมายหรือระเบียบกำหนด เพราะคาดหวังจะได้รับสินน้ำใจและเลื่อนตำแหน่งหรือได้รับขึ้นเงินเดือน มิฉะนั้นแล้วการทำงานหวังผลจะกลายเป็นธรรมเนียมปฏิบัติของเจ้าหน้าที่รัฐโดยปริยาย ผู้วิจัยจึงไม่เห็นพ้องกับเหตุผลในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6843/2546 และรัฐควรนำมาตราการทางภาษีเพื่อประเมินสินน้ำใจทุก ๆ กรณี เพื่อมิให้เกิด ค่านิยมเช่นว่าในสังคมคนไทยต่อไป<sup>49</sup>

### 3.3 ลักษณะเฉพาะของอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ และการทุจริต

ทั้งอาชญากรรมทางเศรษฐกิจและการทุจริตต่างมีลักษณะคล้ายหรือร่วมกัน ซึ่งต่างจากการกระทำความผิดอาญาทั่ว ๆ ไป กล่าวคือ แรงจูงใจของการก่ออาชญากรรมทางเศรษฐกิจก็ดี การทุจริตก็ดีล้วนเกิดจากมูลเหตุจูงใจเพื่อแสวงหาประโยชน์จากทรัพย์สินของผู้อื่นโดยมิชอบทั้งสิ้น ซึ่งอาชญากรรมมักอาศัยสถานะและหน้าที่ทางสังคม หรือความน่าเชื่อถือของผู้กระทำความผิดรวมถึงของสมาชิกผู้ร่วมชบวนการนับแต่ขั้นเตรียมการหรือการวางแผน จนถึงกระทำความสำเร็จหรือร่วมการหาทางออกและเตรียมแผนสำรองเมื่อการทุจริตสำเร็จ<sup>50</sup> และล้มเหลว<sup>51</sup> ถึงอย่างไรก็ดี การประวิงคิดเพื่อเบี่ยงเบนความสนใจจากกระแสสังคมมักนำมาใช้เพื่อลดความรุนแรงของการกระทำความผิดลง วงจรอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ หรือการทุจริต ย่อมไม่ต่างจากสิ่งที่สังคมรับว่ามีอยู่จริงแต่แก้ไขมิได้ หรือนักการเมืองบางท่านมองว่า การยุติบทบาททางการเมืองภายหลังจากการถูกตรวจสอบว่าตนกระทำความผิด คือ การล้มบนฟูกหรือการล้างมือในช่องทางค่าในทางการเมือง ถ้าหากพิจารณาถึง

<sup>49</sup> พระชินกร สุจิตโต, “หลักธรรมาธิปไตย: การแก้ปัญหาคอร์รัปชันในสังคมไทย,” 84, 86.

<sup>50</sup> เรื่องเดียวกัน.

<sup>51</sup> ไม่สามารถเบียดบังงบประมาณแผ่นดิน จึงมักใช้ทฤษฎีสมคบคิดเพื่อโยนความผิด (การทุจริต) ให้ผู้อื่น และมักอ้างว่าความล้มเหลวจากการทุจริตไม่สำเร็จ คือ สิ่งที่ยังปฏิบัติถูกต้องที่ไม่ทุจริต แต่แท้จริงแล้ว คือ การทุจริตไม่สำเร็จลุ่ล่งตามที่ประสงค์

ผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ ความเสียหายจากการทุจริตจึงยากที่จะประเมินมูลค่าได้<sup>52</sup> ในขณะเดียวกัน การทุจริตจึงเป็นอีกหนึ่งสาเหตุของการสร้างความเหลื่อมล้ำในสังคม<sup>53</sup> เพราะผู้ที่ทุจริตได้เบียดบังผลประโยชน์ที่สมควรเป็นของสังคมแต่กลับถือประโยชน์หรือครอบครองผลประโยชน์ของผู้อื่น เช่น งบประมาณแผ่นดิน เพื่อประโยชน์ของตนแต่เพียงผู้เดียว สังคมและรัฐจึงกลายเป็นเหยื่อของการทุจริตดังกล่าว<sup>54</sup> อย่างไม่อาจหลีกเลี่ยงได้

### 3.4 โทษทางอาญาเดิมกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ

ตามมาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายอาญา (ซึ่งต่อไปจะเรียกว่า ป.อ.) บทลงโทษทางอาญามีวัตถุประสงค์ต่อการจำกัดอิสรภาพในชีวิต และในร่างกายของผู้กระทำความผิด เช่น ประหารชีวิต จำคุก กักขัง ส่วนโทษปรับและริบทรัพย์ เสมือนเป็นมาตรการที่ให้อำนาจรัฐสามารถริบทรัพย์สินได้ ตามมาตรา 32<sup>55</sup> แห่ง ป.อ. แต่เมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าของโครงการรัฐ ย่อมคาดหมายได้ว่า โทษทางอาญา ปรับ และริบทรัพย์ ยังไม่สามารถสร้างต้นทุนให้การทุจริตมากกว่าปฏิบัติตามกฎหมายดังได้อธิบายข้างต้น กรณี เปรียบเทียบอัตราโทษปรับสูงสุด กับมูลค่าเงินทอง มูลค่าเหตุจูงใจของการทุจริตจึงมีต้นทุนที่ยังคงน้อยกว่าการทุจริต เว้นแต่ จะนำ มาตรการทางภาษีซึ่ง ประโยชน์ที่ได้จากการทุจริตทุกประเภท ย่อมถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) และ กรมสรรพากรย่อมใช้อำนาจประเมินภาษีย้อนหลัง กรณี ผู้ทุจริต จงใจไม่แสดงรายการทางภาษีที่ไม่ถูกต้อง โดยจงใจ ปกปิดข้อมูลรายได้จากการทุจริต ผู้ทุจริตย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีย้อนหลัง สำหรับรายได้ที่ได้รับจากการทุจริต พร้อมเบี้ยปรับเงินเพิ่ม เพราะฉะนั้นมาตรการทางภาษีจะสามารถสร้างต้นทุนให้การทุจริตมากขึ้นกว่าการปฏิบัติตามกฎหมาย กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ แม้การทุจริตจะอาศัยช่องโหว่ทางกฎหมายอาญา รวมถึงประโยชน์แห่งอายุความทางอาญาเพื่อให้อุดพ้นจากบทลงโทษทางอาญา แต่ภาษีอากรสามารถนำทรัพย์สินซึ่งผู้ทุจริตได้นำไปแสวงหาประโยชน์กลับคืนมาในรูปแบบการประเมินภาษีย้อนหลัง เบี้ยปรับเงินเพิ่มและการบังคับคดีกับทรัพย์สินของลูกหนี้ภาษีอากรภายใน 10 ปี อายุความดังกล่าวย่อมบังคับให้กรมสรรพากร

<sup>52</sup> ณัฐวัฒน์ บัวทอง และพรชัย เลื่อนฉวี, “ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการ ป้องกันและปราบปราม การกระทำความผิดที่เกี่ยวกับอาชญากรรม ทางเศรษฐกิจ,” *วารสารสถาบันวิจัยและพัฒนา มหาวิทยาลัยราชภัฏ มหาสารคาม* 6, น. 2 (2562): 275-276.

<sup>53</sup> เบญจพล เรียบร้อย, “ผลกระทบของการใช้จ่ายงบประมาณภาครัฐต่อความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจของไทย,” *วารสารการเมือง การบริหาร และกฎหมาย* 11, น. 2 (2562): 568.

<sup>54</sup> เรืองศักดิ์ วิริยะชัยวงศ์, “ศาลอาญาคดีทุจริตและประพฤติมิชอบกับการแก้ปัญหาคอร์รัปชัน,” *วารสารรัฐศาสตร์* 60, น. 1 (2562): 25.

<sup>55</sup> ทรัพย์สินใดที่กฎหมายบัญญัติไว้ว่า ผู้ใดทำหรือมิไว้เป็นความผิด ให้รับเสียทั้งสิ้น ไม่ว่าเป็นของผู้กระทำความผิด และมีผู้ถูกลงโทษตามคำพิพากษาหรือไม่



ติดตามทรัพย์สินของผู้ทุจริตอย่างทันที่ มิฉะนั้น ตนอาจต้องรับผิดชอบตามมาตรา 157<sup>56</sup> แห่ง ป.อ. โดยไม่เปิดโอกาสให้ผู้ทุจริตสามารถข่มขู่ผู้ชี้เบาะแสได้ แม้จะมีข้อกังวลว่าการให้อำนาจกรมสรรพากรมากเกินไปเพื่อประเมินเงินได้จากทรัพย์สินจากการทุจริต อาจทำให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร กลายเป็นสมาชิกใหม่ของการทุจริต แต่ผู้วิจัยกลับมองว่า การนำมาตรการทางภาษีประกอบกับการบังคับใช้กฎหมายอาญาจะสามารถแก้ไขสาเหตุการทุจริตที่ต้นเหตุ กล่าวคือ ผู้ที่ทุจริตจะต้องถูกลงโทษทางอาญา และยอมขาดคุณสมบัติที่จะกลับเข้ามาดำรงตำแหน่งทางการเมือง ประกอบกับผลประโยชน์จากการทุจริตย่อมถูกประเมินภาษีเพราะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) และรวมถึงเบี้ยปรับเงินเพิ่ม เมื่อเป็นเช่นนี้แล้วผู้ที่ทุจริต จะต้องชั่งน้ำหนักระหว่างการทุจริต และการปฏิบัติตามระเบียบการเบิกจ่าย หากการทุจริตสามารถสร้างต้นทุน หรือความเสี่ยงที่รัฐจะเรียกประโยชน์ หรือความพึงพอใจในระยะยาวกลับคืนได้ แม้ความพึงพอใจในระยะเวลานั้นจะสร้างบารมีในระยะเวลานั้น แต่ในระยะยาวจะถูกประเมินภาษี และอาจต้องรับโทษในทางอาญา ย่อมไม่สามารถเข้าสร้างวงจรการทุจริตได้อีก การทุจริตย่อมเป็นสิ่งที่สร้างความเสี่ยงหรือต้นทุนต่อทั้งตน พวกพ้อง และบุคคลที่เกี่ยวข้อง การปฏิบัติตามกฎหมายจึงเป็นผลโดยตรงเมื่อรัฐนำมาตรการทางภาษีมาบังคับใช้เสริมกับกฎหมายอาญา ทั้งนี้ กฎหมายอาญาย่อมมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันมิให้ผู้กระทำความผิดสามารถทำร้ายทั้งทางตรงและทางอ้อมกับบุคคลอื่น ซึ่งเป็นผู้ชี้เบาะแส หรือเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบในการสืบสวนสอบสวน และจำกัดสิทธิเสรีภาพของผู้กระทำความผิด รวมถึงการประกอบสัมมาอาชีพในอนาคต ส่วนมาตรการทางภาษีจะเป็นมาตรการเสริมเพื่อเรียกทรัพย์สินที่ผู้ทุจริตได้นำไปใช้ส่วนตน กลับคืนมาในรูปแบบการประเมินภาษีย้อนหลัง พร้อมเบี้ยปรับเงินเพิ่ม จึงเป็นสิ่งยืนยันได้อย่างดีว่า เมื่อรัฐบังคับใช้ทั้งมาตรการทางกฎหมายอาญาและมาตรการทางภาษี ย่อมทำให้ต้นทุนการทุจริตอยู่สูงกว่าการได้รับทรัพย์สินโดยสุจริต และภาษีจะเป็นเครื่องมือประเมินผลประโยชน์ส่วนเกินหรือค่าเช่าทางเศรษฐกิจสอดคล้องกับทฤษฎีผลประโยชน์ขัดกัน กล่าวคือ ผลประโยชน์ส่วนที่ขัดกัน เสมือน เป็นผลประโยชน์ส่วนเกินกว่าซึ่งผู้ทุจริตสมควรจะได้ ย่อมถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) และต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี เฉกเช่นเดียวกับเงินได้ที่ตนได้รับมาโดยสุจริตของการทุจริต คือ มูลค่าของโครงการในภาครัฐ<sup>57</sup> เพื่อ

<sup>56</sup> ผู้ใดเป็นเจ้าของงาน ปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ เพื่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด หรือปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริต ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่หนึ่งปีถึงสิบปี หรือปรับตั้งแต่สองหมื่นบาทถึงสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

<sup>57</sup> Tahseen Ajaz and Eatzaz Ahmad, "The Effect of Corruption and Governance on Tax Revenues," The Pakistan Development Review 49, no.4 (2010): 405-417. Tahseen Ajaz and Eatzaz Ahmad, "The Effect of Corruption and Governance on Tax Revenues," The Pakistan Development Review 49, no.4 (2010): 405-417.

อธิบายให้เห็นภาพชัดขึ้น ผู้วิจัยขอยกตัวอย่างเปรียบเทียบเมื่อเปรียบเทียบเพียงโทษปรับ กับ มูลค่าของโครงการเท่านั้น จะอธิบายได้ว่าเพราะเหตุใดการทุจริตจึงไม่สามารถกำจัดได้ตามหลัก *ต้นทุนต่อผลตอบแทน* สมมติโครงการของรัฐมีมูลค่า 10 ล้านบาท ส่วนบทลงโทษหากผู้ที่ทุจริตถูกดำเนินคดีและถูกปรับ 40,000 บาท ตามมาตรา 147 จะเห็นได้ชัดว่า มูลค่าโครงการ 100 ล้านบาท และสามารถคำนวณเงินทอนในอัตราร้อยละ 1 มีค่าเท่ากับ 1 ล้านบาท ย่อมมากกว่า ค่าปรับถึง **25 เท่า** และในท้ายที่สุดหากผู้ที่ทุจริตต้องถูกจำคุกถึง 10 ปี และเงินส่วนต่างที่เจ้าหน้าที่รัฐได้รับจากการทุจริต ได้ถูกถ่ายโอนไปต่างประเทศ ยกตัวอย่าง ฝากธนาคารในสหราชอาณาจักร โดยคำนวณตามอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 0.5 ต่อปี สำหรับเงินฝากระหว่าง 500 ถึง 5 ล้านปอนด์ เพราะฉะนั้น เงินส่วนต่างดังกล่าว จำนวน 1 ล้านบาท เมื่อแปลงเป็นสกุลเงินปอนด์ จะมีค่าเท่ากับ 23,160 ปอนด์ รวมดอกเบี้ยตลอด 10 ปี จะได้รับทั้งต้นเงินและดอกเบี้ยรวมประมาณ 5 ล้านบาท และหากพิจารณาอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยและสหราชอาณาจักร กำหนดให้ประเทศปลายทาง คือ สหราชอาณาจักร สามารถเก็บภาษีดอกเบี้ยได้ ตามข้อ 12<sup>58</sup> เมื่อภาษีถูกจัดเก็บ ณ ประเทศอังกฤษแล้ว ประเทศไทยย่อมไม่สามารถจัดเก็บซ้ำซ้อนได้อีก และในระหว่างที่ต้องรับโทษ ผู้กระทำความผิดย่อมได้รับ สิทธิขั้นพื้นฐานที่ผู้ต้องขังทุกคนพึงได้รับ ไม่ว่าจะเป็นสิทธิในการได้รับประทานอาหารที่ปรุงสุกและสะอาดในปริมาณที่เพียงพอ อีกทั้งมีคุณค่าทางโภชนาการ สิทธิในการอยู่อาศัยในเรือนจำที่ถูกสุขลักษณะ สิทธิในการได้รับการดูแลรักษาพยาบาล ตลอดจนสิทธิได้รับเครื่องแต่งกาย เครื่องนุ่งห่มที่สะอาด รวมถึงสบู่ ยาสีฟัน แปรงสีฟัน ซึ่งเป็นของใช้จำเป็นขั้นพื้นฐานให้กับผู้ต้องขังทุกคนอย่างเท่าเทียมกัน<sup>59</sup>

ด้วยเหตุนี้ โทษทางอาญาเดิม จึงไม่สามารถลดแรงจูงใจการทุจริตได้ แม้ผู้กระทำความผิดจะถูกจับดำเนินคดีได้ ผลลัพธ์จากการทุจริตไม่สำเร็จก็ยังคงมากกว่า การปฏิบัติตามกฎหมาย เช่น ยิงคงมีบาร์มี อำนาจ หรือคอนเนคชั่นให้ผู้อื่นทุจริตและแบ่งผลตอบแทนแก่ตนได้ แต่ในทางกลับกันหากการทุจริตสำเร็จ ผลลัพธ์ย่อมจูงใจให้เสี่ยงต่อการทุจริตมากกว่าปฏิบัติตามกฎหมาย ตามหลักต้นทุนต่อผลตอบแทนดังนั้นเพียงโทษทางอาญาเดิมจึงไม่สามารถป้องปรามการทุจริตได้ โดยเฉพาะการทุจริตเชิงนโยบาย

<sup>58</sup> กรมสรรพากร, “อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยและอังกฤษไอร์แลนด์เหนือ,” สืบค้นเมื่อ 31 พฤษภาคม 2565, <https://www.rd.go.th/2670.html#article11>.

<sup>59</sup> กรมราชทัณฑ์, “กรมราชทัณฑ์ ย้ำดูแลผู้ต้องขังทุกคนตามหลักสิทธิมนุษยชน’กรมราชทัณฑ์,” สืบค้นเมื่อ 31 พฤษภาคม 2565, <http://www.correct.go.th/?p=97624>.

### 3.5 ผลประโยชน์จากการทุจริต

อาจมีข้อโต้แย้งว่า ผลประโยชน์จากการทุจริตไม่สามารถคำนวณเป็นเงินได้ แต่ผู้วิจัยกลับมองว่า สามารถคำนวณเป็นเงินได้โดยอ้างอิงจากมูลค่าของโครงการ ตรวจสอบและเปรียบเทียบกับรายการบัญชีเบิกจ่ายงบประมาณ หากพบว่ามียุทธการใดรายหนึ่งที่ไม่สามารถแสดงแหล่งที่มาโดยชอบด้วยกฎหมายได้ ย่อมแสดงว่า ประโยชน์เหล่านั้น คือเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (8) ประกอบคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10701/2555 และยิ่งไปกว่านั้น คำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ที่ 23/2533<sup>60</sup> ยืนยันว่า แม้สวัสดิการพนักงานจะไม่ได้รับเป็นตัวเงิน ย่อมไม่ถือเป็นเหตุยกเว้นรายได้ในส่วยตาของนักกฎหมายภาษีอากร ลูกจ้างจึงต้องถูกประเมินภาษีเงินได้จากทั้งรายได้ประจำและสวัสดิการที่ได้รับจากนายจ้าง แม้จะไม่มีค่าตอบแทนเป็นตัวเงินก็ตาม<sup>61</sup>

### 3.6 บทลงโทษทางอาญารฐานความผิดรับสินบน

ดังที่ได้อธิบายไว้ตามตัวอย่างข้างต้นนั้นที่ว่า โทษปรับทางอาญาเป็นเพียงส่วนน้อย หากเปรียบเทียบกับเงินส่วนต่างที่เจ้าหน้าที่รัฐได้รับจากการทุจริต ฉะนั้น ภาษีจะสามารถลดมูลเหตุจูงใจในการก่อทุจริตได้ ถ้าหน่วยงานของรัฐ อาทิ ปปช. และกรมสรรพากรบังคับใช้บทลงโทษทั้งทางอาญาและภาษีอย่างจริงจัง ในขณะเดียวกัน การบังคับใช้มาตรการทางกฎหมาย ทั้งอาญาและภาษีถือเป็นการคุ้มครองสวัสดิภาพของผู้ชี้เบาะแส การทุจริต และถ้ายังมีกรกระทำที่มิชอบโดยส่งผลกระทบต่อความตั้งใจของรัฐ หรือเจ้าหน้าที่รัฐ (Lobby) เพื่อปิดเบือนกระบวนการยุติธรรมในคดีทุจริต เจ้าหน้าที่รัฐจำต้องถูกดำเนินคดีฐานละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ และถูกประเมินภาษีตามมาตรา 40 (8) ดุจกันและในท้ายที่สุด ภายหลังจากเจ้าหน้าที่ที่ถูกดำเนินคดีอาญา ย่อมขาดคุณสมบัติที่จะดำรงตำแหน่งในฐานะเจ้าหน้าที่รัฐต่อไป ดังนั้น โทษทางอาญาจึงยังมีความจำเป็นต้องคงไว้เป็นเพื่อลงโทษผู้กระทำความผิด ในฐานะความผิดทุจริต และภาษีจะเป็นมาตรการเสริมเพื่อป้องปรามการทุจริตในอนาคต โดยเฉพาะในกรณีที่ผู้กระทำความผิดได้ใช้ประโยชน์แห่งอายุความหลบหนีการจับกุม แต่การบังคับคดีเพื่อเรียกค่าเสียหายจากการทุจริตสามารถตรวจยึดและอายัดทรัพย์สินที่อยู่ในราชอาณาจักรได้

จากทฤษฎีผลประโยชน์ทับซ้อน ผู้วิจัยจึงขอตั้งข้อสังเกตว่า ในขณะที่ผลประโยชน์ส่วนที่ไม่ทับซ้อนยังถูกประเมิน แต่เพราะเหตุใดผลประโยชน์ส่วนที่ทับซ้อน หรือ ค่าเช่าทางเศรษฐกิจ ถึงไม่สามารถประเมินภาษีได้? ในขณะเดียวกัน การดำเนินคดีกับผู้ทุจริต

<sup>60</sup> บัณฑิต บุญยะปานะ, “การกำหนดมูลค่าของกรทำได้ยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่าเป็นเงินได้พึงประเมิน,” สืบค้นเมื่อ 10 กุมภาพันธ์ 2565, <https://www.rd.go.th/3611.html>.

<sup>61</sup> ประชาชาติธุรกิจออนไลน์, “รวมความเห็นหลัง “ประยุทธ์” รอดทุกประเด็นบ้านพักหลวง,” สืบค้นเมื่อ 7 กรกฎาคม 2565, <https://www.prachachat.net/politics/news-566728>.

รัฐย่อมสูญเสียงบประมาณเพื่อติดตามอาชญากรรมมาลงโทษ แต่ข้อเท็จจริงปรากฏชัดว่า ผู้ที่กระทำความผิดมักแทรกแซงกระบวนการยุติธรรมหรือประวิงคดี จนพ้นอายุความ รัฐจึงตกเป็นผู้เสียหายและต้องรับภาระ การดำเนินคดีกับผู้ทุจริต ส่งผลให้ผู้วิจัยมองว่า หรือการทุจริตส่วนใหญ่ที่มักเกี่ยวข้องกับผู้มีอิทธิพลในประเทศ การดำเนินคดีกับผู้ที่อยู่เบื้องหลังมักทำได้ยาก เพราะผู้ที่อยู่ใต้การบังคับบัญชาจะยินยอรับผิดแทนผู้บังคับบัญชาอยู่เรื่อยไป เพราะตนเองอาจได้รับประโยชน์ตอบแทนอย่างมหาศาลเพื่อแลกกับการต้องรับโทษแทนผู้ทุจริต หรือกรณีการทุจริตเชิงนโยบาย อาจมิได้เกิดจากการใช้อำนาจรัฐโดยตรง แต่ เอกชนรายใหญ่สามารถได้รับประโยชน์จากนโยบายของรัฐ หรือ ที่มักเรียกว่า การดำเนินธุรกิจแบบเอื้อประโยชน์แก่นายทุน กล่าวคือ ผู้ประกอบการจะอาศัยการว่าจ้าง เครือญาติของผู้มีอำนาจทางการเมืองเป็นพนักงานประจำบริษัทเพื่อให้ดำเนินการต่าง ๆ แทน นายจ้าง หรือแม้แต่การว่าจ้างที่ปรึกษาซึ่งมีคุณวุฒิสูงระดับประเทศ เป็นที่ปรึกษาให้แก่บริษัท นายทุน ในสถานการณ์เช่นนี้ จึงน่าจะถือว่าเป็นการทุจริตเชิงนโยบายสีขาว<sup>62</sup> กล่าวคือ เมื่อรัฐเป็นผู้ถือสัมปทานและสามารถมอบหรืออนุญาตให้นายทุนรายหนึ่งรายใดสามารถประกอบธุรกิจได้แต่เพียงผู้เดียว ส่งผลให้นายทุนรายดังกล่าวสามารถรักษาผลประโยชน์ และกีดกัน คู่แข่งรายอื่น ๆ ได้โดยผ่านนโยบายของรัฐหรือกฎหมายที่มักอ้างว่า “ประโยชน์สาธารณะที่รัฐสามารถตรวจกฎหมายขึ้นจำกัดเสรีภาพในการประกอบอาชีพของบุคคลในการประกอบอาชีพ...ได้”<sup>63</sup> เช่น การผูกขาดกิจการยาสูบ สลากกินแบ่ง “กลุ่มธนาคารพาณิชย์ กลุ่มธุรกิจสัมปทานก่อสร้าง กลุ่มธุรกิจสุรา กลุ่มสื่อสารโทรคมนาคม กลุ่มธุรกิจสื่อ”<sup>64</sup> และบริการด้านความบันเทิง แต่เป็นที่น่าสงสัยยิ่งนักว่า หากรัฐต้องการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะจริงทำไม ปัญหาสุขภาพของประชาชนในภาพรวมถึงไม่ดีขึ้น หรือนั่นจะเป็นเพียงข้ออ้างเพื่อให้การทุจริต (การผูกขาดโดยรัฐ) ซบธรรมขึ้น (Rationalization) ตามทฤษฎีสามเหล็กมทุจริตเพื่ออำพรางการเก็บภาษี ค่าตั้ง ค่าคุ้มครอง และ/หรือค่าธรรมเนียม และนี่อาจเป็นเหตุผลที่ว่า เพราะเหตุใด “มาตรา 4 แห่ง พ.ร.บ. การแข่งขันทางการค้า พ.ศ. 2542 จึงกำหนดว่า ไม่สามารถบังคับใช้กับหน่วยงานราชการและรัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการคลังและงบประมาณ (Public finance and budgeting)”<sup>65 66</sup>

<sup>62</sup> วิชา มหาคุณ, “การทุจริตคอร์รัปชันเชิงนโยบายและผลประโยชน์ทับซ้อน: กรณีศึกษา,” *วารสารกฎหมายและสังคมรังสิต* 1, ฉ. 3 (2562): 3.

<sup>63</sup> บริษัทโฆสิตพัฒนาจำกัดกับกรมสรรพสามิต, คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 9/2562.

<sup>64</sup> รัตพงษ์ สอนสุภาพ, “ทุนนิยมพวกพ้องในประเทศไทย: ศึกษาเปรียบเทียบระหว่างระบอบสฤษดิ์-ถนอมและระบอบทักษิณ,” *วารสารจันทร์เกษมสาร* 17, ฉ. 32 (2554): 84-88.

<sup>65</sup> จิรติติกาล สุริยะ, “ปัญหาและอุปสรรคทางกฎหมายเกี่ยวกับการบังคับใช้กฎหมายการแข่งขันทางการค้า,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์, 2556), 90.

<sup>66</sup> Reinaldo Diogo Luz and Giancarlo Spagnolo, “Leniency, Collusion, Corruption, and Whistleblowing,” *Journal of Competition Law & Economics* 13, no. 4 (2017): 729.

ด้วยเหตุนี้ การทุจริตเชิงนโยบายสีขาว จึงสมควรถูกเรียกเก็บภาษีเงินได้เช่นเดียวกับการทุจริตประเภทอื่นๆ แม้ฝ่ายผู้เสียประโยชน์จะอ้างว่าตนเองได้เสียภาษี เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ประโยชน์อื่นใด รวมถึงสิทธิพิเศษที่สามารถประกอบธุรกิจโดยอาศัยมาตรการของรัฐ กฎหมาย นโยบาย ย่อมถือเป็นประโยชน์ที่อาจคำนวณเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร และในขณะเดียวกัน ประโยชน์ดังกล่าวย่อมเป็นเป็นค่าเช่าทางเศรษฐกิจได้เช่นเดียวกับประโยชน์ซึ่งเจ้าหน้าที่รัฐได้รับ แต่กลับไม่ถูกประเมินภาษี

### 3.7 ภาษีหรือบทลงโทษทางแพ่ง

ตามที่ Jiangnan Zhu สรุปไว้ค่อนข้างน่าฟังว่า “...เพียงการเพิ่มโทษทางอาญาให้หนักขึ้นในฐานความผิดการทุจริตนั้น ไม่สามารถลดอัตราการทุจริตได้ แต่จะลดเพียงความถี่ของการตรวจสอบการทุจริตเท่านั้น”<sup>67</sup>

บทลงโทษทางแพ่งที่ผู้วิจัยค้นพบว่าน่าจะเป็นการป้องปรามการทุจริตที่ต้นเหตุคือ มาตรการทางภาษี ภาษีเพียงโทษปรับ หรือจำคุก ตาม มาตรา 144 หรือ หรือแม้กระทั่งการประหารชีวิต ตาม มาตรา 149 แห่ง ป.อ. ไม่

### 3.8 ช่องโหว่ของกฎหมายอาญาเกี่ยวกับการทุจริต

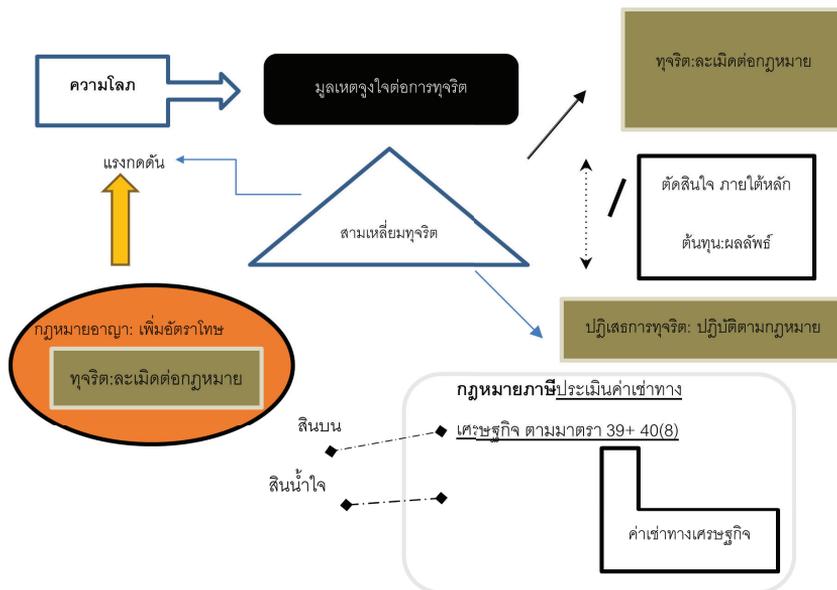
ช่องโหว่ของกฎหมายอาญาเกี่ยวกับการทุจริต จึงสามารถแก้ไขได้ผ่านมาตรการทางภาษีแม้สิ้นน้ำใจ อาจเป็นสิ่งที่เจ้าหน้าที่รัฐสามารถรับไว้ได้และผูกพันตามสัญญาทางแพ่งตามคำพิพากษาฎีกาที่ 6843/2546 แต่ในทางกลับกัน คำพิพากษาฎีกาที่ 238-244/2489 วินิจฉัยว่า “...แต่จำเลยก็มีอำนาจและหน้าที่จับกุมผู้กระทำความผิดตามพระราชบัญญัติที่กล่าวแล้ว กลับรับผ้าไว้เป็นสินน้ำใจไม่จับกุมคนทั้งสอง ซึ่งเป็นการละเว้นการปฏิบัติหน้าที่เพื่อให้คุณแก่คนทั้งสอง”

ในมิติของการตีความและบังคับใช้กฎหมายอาญาจำเป็นต้องตีความโดยเคร่งและสอดคล้องกับบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันมาตรา 29 วรรค 2 “ในคดีอาญาให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ต้องหาหรือจำเลยไม่มีความผิด และก่อนมีคำพิพากษาอันถึงที่สุดแสดงว่าบุคคลใดได้กระทำความผิด จะปฏิบัติต่อบุคคลนั้นเสมือนเป็นผู้กระทำความผิดมิได้” และ มาตรา 227 วรรคสอง แห่งประมวลวิธีพิจารณาความอาญา ที่บัญญัติว่า “เมื่อมีความสงสัยตามสมควรว่าจำเลยได้กระทำความผิดหรือไม่ ให้ยกประโยชน์แห่งความสงสัยนั้นให้จำเลย” ส่งผลให้การตีความในทางกฎหมายอาญาเพื่อนำตัวผู้กระทำความผิดฐานทุจริต มาลงโทษมิได้

<sup>67</sup> Jiangnan Zhu, ‘Do severe penalties deter corruption? A game-theoretic analysis of the Chinese case’ (2012) *China Review* 1, no. 2 (Fall 2012): 1-32.

ภายใต้ความคุ้มครองแห่งกฎหมายอาญา เพราะผลประโยชน์ที่ผู้ทุจริตได้รับอาจถูกตีความว่าเป็นเพียง “สินน้ำใจ” หาใช่ “สินบนไม่” ไม่<sup>68</sup>

อย่างไรก็ดี ในสายตาของนักกฎหมายภาษี ประกอบคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10701/2555 ได้ยืนยันว่า ตราบเท่าที่รายได้หรือประโยชน์อื่นใดที่อาจคำนวณเป็นได้ “แม้เป็นเงินได้ที่มาจากการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ก็เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8)” เพราะฉะนั้น แม้ในทางกฎหมายอาญาอาจพิจารณาว่าสินบน อาจเป็นสินน้ำใจ แต่ประมวลรัษฎากรสามารถประเมินภาษีทั้งสินบนและสินน้ำใจได้หรืออธิบายด้วยภาพประกอบ ดังต่อไปนี้



ภาพ 1 ผลการวิจัย

## 4. บทสรุปและข้อเสนอแนะ

### 4.1 บทสรุป

การทุจริต เป็นอาชกรรมทางเศรษฐกิจประเภทหนึ่งซึ่งมีลักษณะเฉพาะ คล้ายกับอาชญากรรมคอบกขาวอื่น ๆ ซึ่ง ผู้กระทำความผิดมักอาศัยสถานะทางการเมือง สังคม เศรษฐกิจ หรือความน่าเชื่อถือเบียดบังทรัพย์สินของบุคคลอื่นมาเป็นของตน อาจกล่าว

<sup>68</sup> สุณี เวชประสิทธิ์, “รูปแบบการศึกษาพระพุทธศาสนา: ประโยชน์ต่อคนวัยทำงาน,” *วารสารปรัชญาปริทรรศน์* 23, ฉ. 1 (2561): 94.



ได้ว่า การทุจริต ย่อมเกิดขึ้นเมื่อ บุคคลหนึ่งบุคคลใดอาศัยโอกาสที่ตนเป็น มีสถานะที่สามารถเบียดบังทรัพย์สินของผู้อื่น ไม่ว่าจะเป็ นงบประมาณโครงการของรัฐ การใช้อำนาจที่ตนอาจแสวงหาประโยชน์เพื่อตนเองและพวกพ้อง โดยมักอ้างความจำเป็น หรือความไม่เป็นธรรมที่ตนต้องประสบเพื่อสร้างความชอบธรรมให้กับการทุจริตของตน และโยนความผิดให้กับฝ่ายตรงข้ามหรือบุคคลอื่น ตามทฤษฎีสามเหลี่ยมทุจริตและทฤษฎีสมคบคิด ตามลำดับ เพียงมาตรการทางอาญาซึ่งมีทั้งช่องโหว่ทางกฎหมาย หรือกระบวนการพิจารณาที่เป็นคุณต่อจำเลย หรือผู้ถูกกล่าวหาว่ามีส่วนกับการทุจริต และในระหว่างการตรวจสอบข้อหาดังกล่าว จำเลยอาจข่มขู่ผู้ชี้เบาะแสหรือแทรกแซงกระบวนการยุติธรรม และได้ประโยชน์แห่งอายุความในคดีอาญา การโอนถ่ายทรัพย์สินที่ได้รับจากการทุจริต ย่อมเกิดขึ้นในเวลาดังกล่าว แม้บทลงโทษในทางอาญา อาทิ การปรับและริบทรัพย์สิน อาจดูเสมือนเป็นการลดแรงจูงใจผู้กระทำผิดฐานการรับสินบน รวมถึงอาชญากรรมทางเศรษฐกิจได้ แต่เมื่อเปรียบเทียบระหว่างมูลค่าของโครงการของรัฐ และโทษปรับทางอาญา สูงสุด จะพบว่า บทลงโทษทางอาญานั้นไม่ได้มีสัดส่วนมากพอที่จะลดมูลเหตุจูงใจ การทุจริต มิฉะนั้นแล้ว จำนวนกฎหมายหรือวรรณกรรมที่สนับสนุนการเพิ่มบทลงโทษ แก่บทลงโทษทางอาญาให้หนักขึ้น การเพิ่มโทษจำคุกให้นานขึ้น ความผิดฐานการทุจริต ไม่สมควรมีอายุความ หรือแม้กระทั่งมีให้นับอายุความในระหว่างที่จำเลยหลบหนีการจับกุม คงสามารถลดอัตราการทุจริตโดยเฉพาะในประเทศได้ แต่ในความเป็นจริงกระบวนการทางอาญาและบทลงโทษทางอาญากลับไม่สามารถตัดวงจรการทุจริตได้ อีกทั้ง อาจส่งเสริมการทุจริตให้คงดำเนินต่อไปได้และกัดกร่อนเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศ ด้วยเหตุนี้ รัฐซึ่งควรทบทวนนำมาตราการทางกฎหมายที่มีมาบังคับใช้กับเอกชนกรณีการประเมินภาษีจากประโยชน์หรือเงินได้ที่ผิดกฎหมายมาปรับใช้กับทรัพย์สินที่ได้รับจากการทุจริตเพราะถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) โดยไม่มีความจำเป็นต้องประกาศกฎหมายเฉพาะ หรือพัฒนาการตรวจสอบการทุจริตโดยอาศัยเทคโนโลยีใหม่ เพื่อตรวจสอบการทุจริตโดยไม่จำเป็น ทั้งนี้ โดยรัฐจำต้องนำมาตราการทางภาษีมาบังคับใช้อย่างจริงจังเพื่อเสริมและอุดช่องโหว่ของกฎหมายอาญา กล่าวคือ วัตถุประสงค์ของกฎหมายภาษี คือ การนำทรัพย์สินที่ผู้ทุจริตซึ่งได้จากการทุจริตกลับมาในรูปแบบการประเมินภาษีเงินได้ตามมาตรา 40 (8) พร้อมเบี้ยปรับเงินเพิ่ม แม้ผู้กระทำความผิดจะหลบหนีจากการจับกุมจนพ้นอายุความอาญา แต่ทรัพย์สินที่ผู้กระทำผิดมีไว้ในครอบครองในประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็ น อสังหาริมทรัพย์หรือทรัพย์สินใด ๆ จึงตกอยู่ภายใต้การบังคับคดี และสามารถนำมาชำระหนี้ภาษีอากร และแม้ในทางปฏิบัติ คุณสมบัติของผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง จะยังคงเกิดข้อถกเถียงว่า การกระทำความผิดทางอาญา ต้องได้รับโทษในราชอาณาจักรหรือไม่ อย่างไร กรณีนี้จึงยังมีได้ข้อยุติทำให้บุคคลดังกล่าวตกเป็น

ผู้ขาดคุณสมบัติที่จะถูกลงโทษได้ แต่เมื่อนำมาตรการทางภาษีมาปรับใช้ สามารถยืนยันว่าผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมืองที่เคยมีประวัติที่เกี่ยวข้องกับการละเมิดหลักผลประโยชน์ขัดกันตามทฤษฎีค่าเช่าทางเศรษฐกิจ ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายอาชีวรัฐธรรมนูญ พ.ศ. 2560 พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต ฉบับ พ.ศ. 2561 โดยไม่จำเป็นต้องตีความว่า บุคคลดังกล่าวกระทำความผิดหรือรับโทษในราชอาณาจักรแล้วหรือไม่ เพราะการประเมินภาษีจากเงินได้จากการทุจริตกำหนดให้ภาระการพิสูจน์ที่มาของรายได้ดังกล่าวว่าได้มาโดยชอบหรือไม่ รวมถึงต้องพิจารณาว่า เงินได้จากการทุจริตตามประมวลรัษฎากรให้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้หรือไม่ แม้จะมีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง หากประมวลรัษฎากรมิได้อนุญาตให้การทุจริตสามารถหักรายได้ได้ ผู้มีเงินได้ต้องนำเงินได้ทางภาษีอากรนำไปรวมคำนวณกับรายได้อื่น ๆ เพื่อเสียภาษี จะเห็นได้ชัดว่า มาตรการทางภาษีนอกจากจะสามารถเป็นเครื่องมือเสริมมาตรการทางอาญา สามารถลดแรงจูงใจการทุจริต และยังสามารถป้องกันสวัสดิภาพ อนามัยของผู้ชี้เบาะแสด้วยอีกทางหนึ่ง

#### 4.2 ข้อเสนอแนะ

ตาม ประกาศคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ เรื่อง หลักเกณฑ์การรับทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดโดยธรรมจรรยาของเจ้าพนักงานของรัฐ พ.ศ. 2563 ได้กำหนดนิยาม คำว่า “การรับทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดโดยธรรมจรรยา” หมายความว่า การรับทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดอันอาจคำนวณเป็นเงินได้จากบุคคลที่ให้แก่ในโอกาสเทศกาลหรือวันสำคัญ และ ให้หมายความรวมถึง การรับทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดอันอาจคำนวณเป็นเงินได้ในโอกาสการแสดง ความยินดี การแสดงความขอบคุณ การต้อนรับ การแสดงความเสียใจ หรือการให้ตามมารยาท ที่ถือปฏิบัติกันในสังคมด้วย” มีลักษณะสอดคล้องกับ บทนิยามคำว่า “เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ที่บัญญัติว่า “เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน...” ผู้วิจัยจึงเห็นควรให้การปราบปรามการทุจริตในประเทศไทย สมควรต้องบังคับใช้ทั้งโทษทางอาญาและมาตรการ โทษทางภาษี ผ่านการร่วมมือกันระหว่างหน่วยงานปราบปรามการทุจริต และกรมสรรพากร ทั้งนี้เพื่อนำความเสียหายที่ประเทศได้รับจากการทุจริตกลับคืนมาสู่ประเทศในรูปแบบการประเมินภาษีอากรพร้อมเบี่ยปรับเงินเพิ่ม กล่าวคือ มาตรการทั้งทางอาญาและภาษีอากรจะทำให้ต้นทุนการแสวงหาค่าเช่าทางเศรษฐกิจสูงกว่า การปฏิบัติตามกฎหมาย และท้ายที่สุด การปฏิบัติตามกฎหมายจะเป็นผลโดยตรงจากการบังคับใช้มาตรการทางกฎหมายทั้ง 2 ประเภทอย่างจริงจัง



## References

- Ajaz, Tahseen, and Eatzaz Ahmad. "The Effect of Corruption and Governance on Tax Revenues." *The Pakistan Development Review* 49, no.4 (2010): 405-417.
- Apichat Pansuwan, and Phramaha Boonrod Mahaviro. "The Problem of Corruption in Thai Bureaucracy." *Journal of Social Science and Buddhist Anthropology* 6, no. 8 (2021): 479-492. [in Thai]
- Arus Kongrunchok. "The Corruption Behaviors Impacting Deterioration of Instrument Controlling on Good Governance: The Aspect of Local Administration Internal Auditors in South of Thailand." *Journal of Management Sciences Surattthani Rajabhat University* 1, no.1: 63–84. [in Thai]
- Bancha Sawatphon. "Problems Relating to Principle of Impartial in Fact Inquiry of Public Sector Counter Corruption Officer or Official under the Law on Executive Measures in Counter Corruption." Master's thesis, Sripatum University, 2019. [in Thai]
- Benjapol Riabroy, Benjapol Riabroy, and Sokatiyanuruk. "Impact of Government Expenditure on Economic Inequality in Thailand." *Journal of Politics, Administration and Law* 11, no. 2 (2019): 558-582. [in Thai]
- Bilicka, Katarzyna, and André Seidel. "Profit Shifting and Corruption." *International Tax and Public Finance* 27, no. 5 (2020): 1051-1080.
- Bird, Richard M. "Optimal Tax Policy for a Developing Country: The Case of Colombia." *FinanzArchiv/Public Finance Analysis*, no. H. 1 (1970): 30-53.
- Bundit Boonyapana."Requirements Accessing the Value of an Employee's Free-of-Charge Housing Offered by an Employer in Case of Imposing the Taxable Income Thereof." Accessed July 7, 2022. <https://www.rd.go.th/3611.html>. [in Thai]
- Chayachot Kamonvijit, and Suriya Hanphichai. "Book Review: Attitudes Political of PuayUngphakorn." *Journal of Humanities, Naresuan University* 16, no. 3 (2019): 107-116. [in Thai]

- Chinnapak Srisilarux. "Guidelines on the Prevention for Conflict of Interests in Public Procurement: A Case Study of Faculty of Medicine Siriraj Hospital, Mahidol University." *Journal of Professional Routine to Research* 7, no. 2 (2020): 1-11. [in Thai]
- Collins, Jamie, and Klaus Uhlenbruck. *How Firms Respond to Government Corruption: Insights from India, vol. 2004, Academy of Management Proceedings*. New York: Academy of Management Briarcliff Manor, 2004.
- Demir, Firat. "Militarization of the Market and Rent-Seeking Coalitions in Turkey." *Development and Change* 36, no. 4 (2005): 667-690.
- Gottschalk, Petter, and Lars Gunnesdal. "White-Collar Crime Research." In *White-Collar Crime in the Shadow Economy*. New York: Springer, 2018.
- Jajkowicz, Ondrej, and Agata Drobiszová. "The Effect of Corruption on Government Expenditure Allocation in Oecd Countries." *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis* 63, no. 4: 1251-1259.
- Jayawardane, Damayanthi. "Psychological Factors Affect Tax Compliance. A Review Paper." *International Journal of Arts and Commerce* 4, no. 6 (2015): 131-141.
- Jenkins, Matthew. "Corruption Risks in Tax Administration, External Audits and National Statistics." *Transparency International Anti-Corruption Helpdesk* (2018): 1-23.
- Jirattikarn Suriya. "Legal Problematic on the Enforcement of Competition Law." Master's thesis, National Institute of Development Administration, 2013. [in Thai]
- Kamonlawat Kajornkittisakulchai. "Legal Problem and Obstacles on Official Corruption Trial Case." *Naresuan Law Journal* 4, no. 1 (2011): 97-107. [in Thai]
- Kampanart Wongwatthanaphong. "Problems and Obstacles in Complying with the Law on Conflict of Personal and Public Interests of Public Officers." *Journal of MCU Social Science Review* 10, no. 2: 250-262. [in Thai]
- Kanchanarat Wittayakiatert, Suksamai Suthibhodee, Boonmee Phunthai, and Sumate Roykulcharoen. "Legal Problems Regarding the Organic Act on Anti-Corruption B.E. 2561 (2018)." *Ph.D. in Social Sciences Journal* 11, no. 2: 395-410. [in Thai]



- Kanyarat Saiphath, and Chintana Tansuwannond. "Measures of Prevention and Solution of Fraud Problems in Thailand's Agricultural Cooperatives." *Journal of Politics, Administration and Law* 12, no. 2 (2021): 285-308. [in Thai]
- Luz, Reinaldo Diogo, and Giancarlo Spagnolo. "Leniency, Collusion, Corruption, and Whistleblowing." *Journal of Competition Law & Economics* 13, no.4 (2017): 729-766.
- Meechai Ruchuphan. "Thai Ombudsman: New Roles under the Constitution B.E. 2560." *Journal of Thai Ombudsman* 23, no. 1 (2018): 9-25. [in Thai]
- Ndereyimana, Jérôme. "The Improvement of Constitutional and International Law Concerning the Rule of Law: The Impact of Coups D'état or Unconstitutional Change of Government on International and African Union Law Summary." Accessed June 10, 2021. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3702726>.
- Nutpasi Akmarukean. "Legal Problem Relating to the Corruption Offense Case Study: Conflict of Interest of the Political Office Holder." Master's thesis, Faculty of Law, Sripatum University, 2011. [in Thai]
- Nuttawat Buathong, and Pornchai Luernshavee. "Legal Issues Regarding the Economic Crime Suppression." *Journal of Research and Development Institute, Rajabhat Maha Sarakham University* 6, no.2 (2019): 273-282. [in Thai]
- Ogunleye, Adedeji J., and S. Olanrewaju Adebayo. "Corruption and Development in Nigeria: A Psychological Perspective." *Global Journal of Human-Social Science Research* 12, no.9 (2012): 1-7.
- Ongkittikul, Sumet, and Nichamon Thongphat. "Regulatory Coherence: The Case of Thailand." In Gill, D. and P. Intal, Jr. (eds.), *The Development of Regulatory Management Systems in East Asia: Country Studies, ERIA Research Project Report 2015-4*. Jakarta: ERIA, 2016.
- Pacharadanai Watcharathanapattada, "Factors Affecting Corruption in Local Administrative Organizations." *Journal of politics, administration and law* 12, no. 2: 37-54. [In Thai]
- Pherm Luangkaew, and Chatchi Ruehan. "Criminal Laws Measures for Systematic Protection against Influencing Networks that Lead to Corruption in the Teacher Savings Cooperative." *Phimoldhamma Research Institute Journal* 8, no.2 (2021): 173-184. [in Thai]

- Phra Chinnakorn Sucitto. "Righteousness: Solving the Problem of Corruption in Thai Society." *Journal of Interdisciplinary Innovation Review* 4, no. 2 (2021): 78-88. [in Thai]
- Prachacart Online. "Accumulation of Views toward the Guilt-Free of the Thai Prime Minister on the Ground of Free Housing despite Getting Retired." Accessed July 7, 2022. <https://www.prachachat.net/politics/news-566728>. [in Thai]
- Preechaya Nakfon. "The Investigation of Policy Corruption." *SWU Social Science Journal* 19, no. 19 (2016): 102-121. [in Thai].
- Rattaphong Sonsuphap. "Crony Capitalism in Thailand: A Comparative Study between Sarit –Thanomand Thaksin Regime." *Chandrakasem Rajabhat University Journal* 17, no. 32 (2011): 82-89. [in Thai]
- Reangsak Wiriychaiwong. "The Criminal Court for Corruption and Misconduct Cases in Relation Corruption Problems and Solutions." *The National Defense College of Thailand Journal* 60, no. 1 (2019): 24-44. [in Thai]
- Suebsakul Kemthong. "Rent Seeking Behavior Case Study: Police Officers working in Police Station, Metropolitan Police Bureau, Royal Thai Police" *Journal of Thai Justice System* 11, no. 1 (2018): 77-92. [in Thai]
- Sunee Hongwiset, and Ritikorn Siriprasertchoke. "Criminal Measures Necessary: Against Corruption Problems in Private Sectors." *Journal of Education and Social Development* 13, no. 2 (2017): 102-113. [in Thai]
- Sunee Wetprasit, and Phra Suthisanmethee. "Buddhist Education Principles: Benefits for Working People." *Journal of Philosophical Vision* 23, no. 1 (2018): 93-101. [in Thai]
- Surathin Chaithongkam. "Prescription Criminal Prosecution of Political Position Holders." *Sripatum Chonburi Journal* 15, no. 3: 54-63. [in Thai]
- Swanepoel, Andries Petrus. "A Financial and Moral Perspective of the Impact of Economic Crime on Taxation." PhD diss., University of the Free State, 2013.
- Tangatikom, Nattapat. "Corporate Criminal Liability for Bribery Offences in Private Sector." *Thammasat Business Law Journal*, no.10 (2020): 134-150. [in Thai]



- The Department of Correction. “The Department is Going to Seriously Treat Every Inmate in Line with the Human Right.” <http://www.correct.go.th/?p=97624>. [in Thai]
- The Revenue Department. “The Double Tax Treaty between Thailand and England Including North Iceland.” Accessed July 7, 2022. <https://www.rd.go.th/2670.html#article11>. [in Thai]
- Tickner, Peter, and Mark Button. “Deconstructing the Origins of Cressey’s Fraud Triangle.” *Journal of Financial* 28, no. 3 (2021): 722-731.
- Tollison, Robert D. “Rent Seeking.” In *The Encyclopedia of Public Choice*. New York: Springer, 2004.
- Vicha Mahakun. “Policy Corruption and Conflicts of Interest: Gray Corruption.” *Rangsit Journal of Law and Society* 1, no. 2 (2017): 1-13. [in Thai]
- Wanida Sajapunroj. “Corruption in case of Thailand’s Annual Budget Preparation.” *The Association of Researchers of Thailand* 23, No. 2 (2020) 13-17. [in Thai]
- Weerasak Paratiwanon “Problems and obstacles for protection of the informant on corruption.” *Journal of Pacific Institute of Management Science* 1, no.1 (2015): 75-82. [in Thai]
- Zhu, Jiangnan. “Do severe penalties deter corruption? A game-theoretic analysis of the Chinese case.” *China Review* 1, no. 2 (Fall 2012): 1-32.