

ความเห็นส่วนตัว

ของ นายนครินทร์ เมฆไตรรัตน์ ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

คำวินิจฉัยที่ ๘/๒๕๖๔

เรื่องพิจารณาที่ ๗/๒๕๖๓

วันที่ ๒ เดือน มิถุนายน พุทธศักราช ๒๕๖๔

ระหว่าง { ศาลแพ่ง

ผู้ร้อง

ผู้ถูกร้อง

ประเด็นวินิจฉัย

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตีร์ ชัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗ วรรคหนึ่ง และวรรคสาม มาตรา ๒๙ วรรคหนึ่งและวรรคสอง และมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่งและวรรคสอง หรือไม่

ความเห็น

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗ มาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๗ เป็นบทบัญญัติในหมวด ๓ สิทธิและเสรีภาพของปวงชนชาวไทย โดยมาตรา ๒๖ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “การตรากฎหมายที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ ในกรณีที่รัฐธรรมนูญมิได้บัญญัติเงื่อนไขไว้ กฎหมายดังกล่าวต้องไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม ไม่เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ และจะกระทบต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ของบุคคลมิได้ รวมทั้งต้องระบุมเหตุผลความจำเป็นในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพไว้ด้วย” และวรรคสอง บัญญัติว่า “กฎหมายตามวรรคหนึ่ง ต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป ไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง” มาตรา ๒๗ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมาย มีสิทธิและเสรีภาพและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน” และวรรคสาม บัญญัติว่า “การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล ไม่ว่าด้วยเหตุความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ หรือเหตุอื่นใด จะกระทำมิได้” มาตรา ๒๙ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “บุคคลไม่ต้องรับโทษอาญา เว้นแต่

ได้กระทำการอันกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลาที่กระทำนั้นบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ และโทษที่จะลงแก่บุคคลนั้นจะหนักกว่าโทษที่บัญญัติไว้ในกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลาที่กระทำความผิดมิได้” และวรรคสอง บัญญัติว่า “ในคดีอาญา ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ต้องหาหรือจำเลยไม่มีความผิด และก่อนมีคำพิพากษาอันถึงที่สุดแสดงว่าบุคคลใดได้กระทำความผิด จะปฏิบัติต่อบุคคลนั้นเสมือนเป็นผู้กระทำความผิดมิได้” และมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “บุคคลย่อมมีสิทธิในทรัพย์สินและการสืบทอด” และวรรคสอง บัญญัติว่า “ขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิเช่นว่านี้ ให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ”

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตี ๑ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ความผิดตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ หรือมาตรา ๔๐/๔ ที่ผู้กระทำความผิดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร และเป็นความผิดที่เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงตั้งแต่สิบล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป หรือจำนวนภาษีอากรที่ขอคืนโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ตั้งแต่สองล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรดังกล่าวได้กระทำในลักษณะที่เป็นกระบวนกรหรือเป็นเครือข่ายโดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จหรือปกปิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้เพื่อหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีอากร และมีพฤติกรรมการปกปิดหรือซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิด เพื่อมิให้ติดตามทรัพย์สินนั้นได้ ให้ถือว่าความผิดดังกล่าวเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เมื่ออธิบดีโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการพิจารณาคลื่นกรองความผิดทางภาษีอากรที่เข้าข่ายความผิดมูลฐานส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินแล้ว ให้ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินต่อไป” และวรรคสอง บัญญัติว่า “คณะกรรมการตามวรรคหนึ่งประกอบด้วยอธิบดี รองอธิบดี และที่ปรึกษากรมสรรพากรทุกคน”

จากข้อเท็จจริงปรากฏว่าพนักงานอัยการ สำนักงานอัยการพิเศษฝ่ายคดีพิเศษ ๓ สำนักงานอัยการสูงสุด ยื่นคำร้องต่อศาลแพ่งในคดีแพ่งหมายเลขดำที่ พ. ๘๔/๒๕๖๑ และ พ. ๑๕๘/๒๕๖๑ (สำนวนรวมพิจารณาคดี) ว่าสำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินได้ตรวจสอบรายงานและข้อมูลเกี่ยวกับการทำธุรกรรม ผลจากการรวบรวมพยานหลักฐานปรากฏว่า นายธงชัย โรจน์รุ่งรังสี กับพวกเป็นผู้มีพฤติการณ์แห่งการกระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ซึ่งมีลักษณะเป็นการกระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตี ๑ อันเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน กล่าวคือ พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ พนักงานอัยการจึงขอให้ศาลแพ่งมีคำสั่งให้ทรัพย์สินของนายธงชัย โรจน์รุ่งรังสี กับพวก

ที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดดังกล่าวตกเป็นของแผ่นดิน โดยอาศัยพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ มาตรา ๕๑

ในระหว่างพิจารณาของศาลแพ่ง ผู้คัดค้านที่ ๑ ถึงที่ ๙ ผู้คัดค้านที่ ๑๓ ถึงที่ ๒๕ ได้โต้แย้งว่าพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ มิได้ระบุถึงลักษณะความผิดตามประมวลรัษฎากร ให้เป็นความผิดมูลฐาน แต่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตีรึ กำหนดให้ความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตีรึ ถือเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน และให้อำนาจกรมสรรพากรเป็นผู้พิจารณาว่าบุคคลใดมีพฤติการณ์ในการกระทำความผิดอันมีลักษณะเป็นความผิดมูลฐานตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวหรือไม่ ซึ่งการกำหนดในลักษณะดังกล่าวย่อมส่งผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของผู้สุจริตในการเสียภาษี เนื่องจากหากกรมสรรพากรพิจารณาแล้วเห็นว่า บุคคลใดมีพฤติการณ์ในการกระทำความผิดอันเป็นความผิดมูลฐานตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตีรึ บุคคลดังกล่าวย่อมต้องถูกบังคับตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ผู้คัดค้าน จึงเห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตีรึ ขัดต่อหลักนิติธรรม เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม เนื่องจากให้อำนาจแก่กรมสรรพากรในการชี้ว่าผู้คัดค้านเป็นผู้ต้องลักษณะความผิดมูลฐานตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตีรึ อันทำให้ถูกบังคับตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน นอกจากนี้บทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวยังมีลักษณะเป็นการปิดปากผู้คัดค้าน โดยสันนิษฐานว่าผู้คัดค้านเป็นผู้กระทำความผิดฐานฟอกเงินซึ่งเป็นความผิดอาญา และนำมาตรการการดำเนินการเกี่ยวกับทรัพย์สินตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน กล่าวคือ การให้ทรัพย์สินตกเป็นของแผ่นดิน อันเป็นการริบทรัพย์สินซึ่งเป็นโทษทางอาญามาใช้บังคับกับผู้คัดค้าน ทั้งนี้ การบังคับใช้มาตรการดังกล่าวมีลักษณะเป็นการนำโทษทางอาญามาใช้บังคับแก่บุคคลอื่นหลัง และเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของผู้คัดค้านเกินสมควรแก่เหตุ ขัดต่อหลักศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตีรึ จึงขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ หมวด ๓ ว่าด้วยสิทธิหรือเสรีภาพ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม มาตรา ๒๙ วรรคหนึ่งและวรรคสอง และมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่งและวรรคสอง

พิจารณาแล้วเห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตีรึ เป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่บัญญัติให้อาชญากรรมเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นความผิดร้ายแรงถือเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ทั้งนี้ ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตีรึ มีการแก้ไขเพิ่มเติมตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๕) พ.ศ. ๒๕๖๐ โดยมีเหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว สืบเนื่องมาจากประเทศไทยในฐานะสมาชิกผู้ร่วมก่อตั้ง

Asia Pacific Group on Money Laundering (APG) มีเหตุผลและความจำเป็นที่จะต้องปฏิบัติตามข้อบังคับ (Terms of References) ที่กำหนดให้ประเทศสมาชิกต้องปฏิบัติตามข้อเสนอแนะของ Financial Action Task Force (FATF) ในการกำหนดให้อาชญากรรมเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีลักษณะร้ายแรงเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน และเพื่อให้เป็นไปตามเหตุผลดังกล่าว อีกทั้งเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปราบปรามการหลีกเลี่ยงและการฉ้อโกงภาษีอากร สมควรกำหนดให้การกระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร และการฉ้อโกงภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นอาชญากรรมร้ายแรงเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้ โดยประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี กำหนดให้ผู้กระทำความผิดตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ หรือมาตรา ๔๐/๔ ที่ผู้กระทำความผิดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร และเป็นความผิดที่เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงตั้งแต่สิบล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป หรือจำนวนภาษีอากรที่ขอคืนโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ตั้งแต่สองล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรดังกล่าวได้กระทำในลักษณะที่เป็นกระบวนการหรือเป็นเครือข่ายโดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จหรือปกปิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีอากร และมีพฤติกรรมปกปิดหรือซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิด เพื่อมิให้ติดตามทรัพย์สินนั้นได้ อันเป็นการกำหนดให้การกระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร การฉ้อโกงภาษีอากร และการขอคืนเงินภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นอาชญากรรมร้ายแรง ถือเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน กล่าวคือพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ แต่มิได้มีการแก้ไขเพิ่มพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ แต่อย่างไร เนื่องจากต้องการกำหนดให้กรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากร มีความรู้ความเชี่ยวชาญเป็นการเฉพาะเป็นผู้มีอำนาจในการพิจารณาว่าบุคคลใดมีพฤติการณ์ในการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีลักษณะร้ายแรงอันเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินหรือไม่ และถ้าหากกรมสรรพากรพิจารณาแล้วเห็นว่าบุคคลนั้นมีพฤติการณ์ในการกระทำความผิดดังกล่าว กรมสรรพากรมีหน้าที่ต้องส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องไปยังสำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เพื่อดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินต่อไป

การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี กำหนดให้การกระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร การฉ้อโกงภาษีอากร และการขอคืนเงินภาษีอากรที่มีลักษณะเป็น

อาชญากรรมร้ายแรง ถือเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน จึงได้มีการนำมาตราการทางกฎหมายตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ ซึ่งเป็นกฎหมายที่มีเจตนารมณ์เพื่อตัดวงจรการประกอบอาชญากรรม และทำลายแรงจูงใจสำคัญในการประกอบอาชญากรรม โดยหมวด ๖ แห่งพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว เป็นบทบัญญัติว่าด้วยการดำเนินการเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ได้มาจากการกระทำความผิดเกี่ยวกับการฟอกเงินในรูปแบบต่าง ๆ มีมาตรการทางกฎหมายสำหรับดำเนินการกับทรัพย์สินเพื่อมิให้ผู้กระทำความผิดได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินนั้น อันเป็นการตัดแรงจูงใจและแหล่งเงินทุนในการกระทำความผิด มาใช้บังคับกับผู้กระทำความผิด ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตีร กำหนดให้เป็นความผิดมูลฐาน โดยเฉพาะมาตรการการดำเนินการกับทรัพย์สิน ซึ่งเป็นมาตรการที่จะยึดหรืออายัดทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดและให้ทรัพย์สินดังกล่าวนั้นตกเป็นของแผ่นดิน ทั้งนี้มาตรการดังกล่าวเป็นคนละส่วนกับการดำเนินการทางอาญาต่อบุคคล กล่าวคือ มาตรการดังกล่าวเป็นมาตรการพิเศษที่มีลักษณะเฉพาะที่รัฐกำหนดให้ใช้การดำเนินการทางแพ่งในการดำเนินการต่อทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิด อันเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน มาตรการดังกล่าวจึงไม่ใช่มาตรการการลงโทษทางอาญา สามารถใช้บังคับย้อนหลังได้ และไม่อยู่ภายใต้บังคับของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๔๐ มาตรา ๓๒ ซึ่งเป็นหลักการเดียวกันกับรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๖๐ มาตรา ๒๙ ตามแนวคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญที่ ๔๐ - ๔๑/๒๕๔๖ อีกทั้ง ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตีร มิใช่บทบัญญัติแห่งกฎหมายที่สันนิษฐานว่าบุคคลผู้กระทำความผิดตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าว เป็นผู้กระทำความผิดฐานฟอกเงินซึ่งเป็นความผิดอาญาก่อนที่จะมีคำพิพากษาถึงที่สุดแต่อย่างใด เนื่องจากผู้ที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตีร อันเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน สามารถต่อสู้คดีได้ทุกขั้นตอนทั้งในกระบวนการยุติธรรมทางอาญาและการดำเนินการกับทรัพย์สิน โดยในกรณีการดำเนินการกับทรัพย์สิน ผู้ที่ถูกกล่าวหาว่ามีสิทธินำสืบพยานโต้แย้งหรือหักล้างข้อสันนิษฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินได้ โดยเป็นภาระในการพิสูจน์ของผู้ที่ถูกกล่าวหา ก่อนที่ศาลแพ่งจะมีคำสั่งให้ทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตีร ตกเป็นของแผ่นดิน ตามที่ศาลรัฐธรรมนูญได้เคยรับรองไว้แล้วในคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ ๘/๒๕๖๑

แม้ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตีร จะเป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่มีวัตถุประสงค์ในการกำหนดให้อาชญากรรมเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นความผิดร้ายแรง ถือเป็นความผิดมูลฐาน

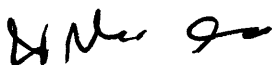
ตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เพื่อให้สอดคล้องกับข้อเสนอแนะของ Financial Action Task Force (FATF) ซึ่งประเทศไทยในฐานะสมาชิกผู้ร่วมก่อตั้ง Asia Pacific Group on Money Laundering (APG) มีเหตุผลและความจำเป็นที่จะต้องปฏิบัติตามข้อเสนอแนะดังกล่าว อีกทั้งยังเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการปราบปรามการหลีกเลี่ยงและการฉ้อโกงภาษีอากร เนื่องจากมีการนำมาตรการทางกฎหมายตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ มาใช้บังคับกับผู้ที่เกี่ยวข้องกับการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร การฉ้อโกงภาษีอากร และการขอคืนเงินภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นอาชญากรรมร้ายแรง โดยเฉพาะมาตรการการดำเนินการเกี่ยวกับทรัพย์สินซึ่งไม่ใช่โทษทางอาญา สามารถใช้บังคับแก่บุคคลย้อนหลังได้อีกทั้ง บทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวมิใช่การสันนิษฐานว่าผู้ที่กระทำความผิดตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวเป็นผู้กระทำความผิดอาญาก่อนที่จะมีคำพิพากษาถึงที่สุด แต่เมื่อประมวลรัษฎากรได้บัญญัติโทษของผู้ที่กระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร การฉ้อโกงภาษีอากร และการขอคืนเงินภาษีอากรเอาไว้แล้ว ซึ่งมีทั้งโทษทางอาญาและโทษทางแพ่ง กล่าวคือประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้การกระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร การฉ้อโกงภาษีอากร และการขอคืนเงินภาษีอากร เป็นความผิดที่มีโทษทางอาญาซึ่งมีทั้งโทษปรับและโทษจำคุก ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ และมาตรา ๙๐/๔ โดยมาตรา ๓๗ กำหนดให้ผู้ใดกระทำการโดยเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือเพื่อขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปีและปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท มาตรา ๓๗ ทวิ กำหนดให้ผู้ใดโดยเจตนาไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นตามลักษณะนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ และมาตรา ๙๐/๔ กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษีใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิที่จะออกเอกสารดังกล่าวตามมาตรา ๘๖ วรรคสอง หรือมาตรา ๘๖/๑ ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา ๘๖/๒ วรรคหนึ่ง ผู้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิจะออกเอกสารดังกล่าวตามมาตรา ๘๖/๑๓ ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ลงรายการหรือ

ลงรายการเป็นเท็จในรายงานตามมาตรา ๘๗ หรือตามข้ออธิบัตินำกำหนดตามมาตรา ๘๗/๑ ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ออกไปกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ หรือใบแทนเอกสารดังกล่าว ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม กระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ผู้ประกอบการโดยเจตนานำไปกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี ระยะเวลาโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือน ถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท ในส่วนของโทษทางแพ่งนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒ ได้กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร การฉ้อโกงภาษีอากร และการขอคืนเงินภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง เนื่องจาก การกระทำความผิดดังกล่าวผู้กระทำความผิดย่อมถือว่าเป็นผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร รวมถึงมีการกำหนดมาตรการต่าง ๆ ไว้หลายมาตรการด้วยกันเพื่อให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ดำเนินการ ตามความเหมาะสมแต่ละกรณี ฉะนั้น การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี กำหนดให้การกระทำความผิดดังกล่าวถือเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน และมีการนำมาตรการตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินมาใช้บังคับ ย่อมเป็นเหตุ ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีการใช้ดุลพินิจในการพิจารณาวินิจฉัยรวบรวมทรัพย์สินเพื่อให้ครบจำนวนเงิน ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา ๓๗ ตรี รวมไปถึงกรณีการขอคืนภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่ง ภาษีอากรที่กระทำโดยสุจริต ส่งผลให้พนักงานเจ้าหน้าที่สามารถใช้มาตรการต่าง ๆ ตามพระราชบัญญัติ ป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ ที่มีทั้งโทษทางแพ่งและทางอาญาตามกฎหมาย ฟอกเงินอีก ซึ่งเป็นมาตรการที่มีความร้ายแรง เป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลตามที่รับรองไว้ใน รัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๗ วรรคหนึ่ง โดยไม่ได้สัดส่วนหรือไม่มีความสมดุลระหว่างประโยชน์สาธารณะ หรือส่วนรวมที่จะได้รับกับสิทธิเสรีภาพหรือประโยชน์ที่ประชาชนจะต้องสูญเสียไปอันเนื่องมา จาก การบังคับใช้บทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าว เนื่องจากผู้ที่กระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี จะต้องถูกลงโทษทางแพ่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒ และถูกนำมาตรการ การดำเนินการเกี่ยวกับทรัพย์สินตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินมาใช้บังคับ โดยให้ทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดตกเป็นของแผ่นดิน ย่อมเป็นการเพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิ หรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ ไม่สอดคล้องกับหลักนิติธรรม อีกทั้งหากจะกำหนดให้ การกระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร การฉ้อโกงภาษีอากร และ

การขอคืนเงินภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นอาชญากรรมร้ายแรง ถือเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ควรที่จะกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ โดยการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติดังกล่าว เพื่อให้เกิดความชัดเจนเหมาะสม และมีให้เกิดความซ้ำซ้อน เนื่องจากพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ เป็นกฎหมายหลักสำหรับการดำเนินการเกี่ยวกับการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน และมีมาตรการทางกฎหมายที่มีความพิเศษโดยเฉพาะ ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี จึงขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่งและวรรคสอง

อนึ่ง ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี ไม่ได้มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม และไม่ได้มีการนำโทษทางอาญามาใช้บังคับแก่บุคคลอื่นหลัง อีกทั้งไม่ได้มีลักษณะเป็นการสันนิษฐานว่าบุคคลใดกระทำความผิดอาญาก่อนที่จะมีคำพิพากษาถึงที่สุด ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม และมาตรา ๒๙ วรรคหนึ่งและวรรคสอง

อาศัยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงเห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่งและวรรคสอง แต่ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม และมาตรา ๒๙ วรรคหนึ่งและวรรคสอง แต่อย่างใด



(นายนครินทร์ เมฆไตรรัตน์)

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ