

ความเห็นส่วนตัว
ของ นายณภดล เทพพิทักษ์ ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

คำวินิจฉัยที่ ๘/๒๕๖๔

เรื่องพิจารณาที่ ๗/๒๕๖๓

วันที่ ๒ เดือน มิถุนายน พุทธศักราช ๒๕๖๔

ระหว่าง { ศาลแพ่ง ผู้ร้อง
- ผู้ถูกร้อง

ประเด็นวินิจฉัย

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตี ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗
วรรคหนึ่งและวรรคสาม มาตรา ๒๙ วรรคหนึ่งและวรรคสอง และมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่งและวรรคสอง หรือไม่
ความเห็น

เห็นว่า รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ ได้บัญญัติถึงเงื่อนไขที่จะตรากฎหมายจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพไว้
ให้ชัดเจน กล่าวคือ ถ้าเป็นการจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพที่รับรองไว้ในรัฐธรรมนูญจะกำหนดได้แต่เฉพาะ
ตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ แต่ในกรณีที่รัฐธรรมนูญมิได้บัญญัติเงื่อนไขไว้โดยเฉพาะ มาตรา
นี้ได้กำหนดเงื่อนไขไว้ ๔ ประการ คือ (๑) ต้องไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม (๒) ไม่เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิ
หรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ (๓) จะกระทบต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ของบุคคลมิได้
(๔) ต้องระบุเหตุผลความจำเป็นในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพไว้ด้วย มาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม
ได้บัญญัติเพื่อรับรองความเสมอภาคของบุคคลโดยบัญญัติหลักความเท่าเทียมกันของบุคคล การเลือกปฏิบัติ
โดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลจะกระทำมิได้ มาตรา ๒๙ วรรคหนึ่งและวรรคสอง ได้บัญญัติเพื่อเป็น
หลักประกันสิทธิและเสรีภาพขั้นพื้นฐานของบุคคลในกระบวนการยุติธรรมทางอาญาโดยให้บุคคลไม่ต้อง
รับโทษทางอาญา เว้นแต่ได้กระทำการอันกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลาที่กระทำนั้นบัญญัติเป็นความผิดและ
กำหนดโทษไว้ และโทษที่จะลงแก่บุคคลนั้นจะหนักกว่าโทษที่บัญญัติไว้ในกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลาที่กระทำ
ความผิดมิได้ และในคดีอาญา ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ต้องหาหรือจำเลยไม่มีความผิด และก่อนมี
คำพิพากษาอันถึงที่สุดแสดงว่าบุคคลใดได้กระทำความผิด จะปฏิบัติต่อบุคคลนั้นเสมือนเป็นผู้กระทำ

๐๘๐๐

ความผิดมิได้ ส่วนมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่งและวรรคสอง ได้บัญญัติรับรองสิทธิในทรัพย์สินและการสืบมรดกของบุคคล และขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิเช่นว่านี้ ให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตี มีการแก้ไขเพิ่มเติมในปี พ.ศ. ๒๕๖๐ โดยมีเหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๕) พ.ศ. ๒๕๖๐ ว่า “เนื่องจากประเทศไทยในฐานะสมาชิกผู้ร่วมก่อตั้ง Asia Pacific Group on Money Laundering (APG) มีเหตุผลความจำเป็นที่จะต้องปฏิบัติตามข้อบังคับ (Terms of References) ที่กำหนดให้ประเทศสมาชิกต้องปฏิบัติตามข้อเสนอแนะของ Financial Action Task Force (FATF) ในการกำหนดให้อาชญากรรมเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีลักษณะร้ายแรงเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน และเพื่อให้เป็นไปตามเหตุผลดังกล่าว อีกทั้งเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปราบปรามการหลีกเลี่ยงและการฉ้อโกงภาษีอากร สมควรกำหนดให้การกระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากรและการฉ้อโกงภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นอาชญากรรมร้ายแรง เป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ...” ซึ่งมาตรา ๓๗ ตี กำหนดให้ความผิดตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ หรือมาตรา ๙๐/๔ ที่ผู้กระทำความผิดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร และเป็นความผิดที่เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงตั้งแต่สิบล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป หรือจำนวนภาษีอากรที่ขอคืนโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ตั้งแต่สองล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรดังกล่าวได้กระทำในลักษณะที่เป็นกระบวนการหรือเป็นเครือข่ายโดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จหรือปกปิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีอากร และมีพฤติกรรมปกปิดหรือซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดเพื่อมิให้ติดตามทรัพย์สินนั้นได้ ให้ถือว่าความผิดดังกล่าวเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เมื่ออธิบดีโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการพิจารณากลับกรองความผิดทางภาษีอากรที่เข้าข่ายความผิดมูลฐานส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินแล้ว ให้ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินต่อไป ซึ่งคณะกรรมการดังกล่าวประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากร รองอธิบดีกรมสรรพากร และที่ปรึกษากรมสรรพากรทุกคน

เมื่อพิจารณามาตรการทางกฎหมายในการดำเนินการกรณีการกระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือผู้ค้างชำระภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแล้ว กฎหมายกำหนดมาตรการต่าง ๆ ไว้หลายมาตรการด้วยกัน เพื่อให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ดำเนินการตามความเหมาะสมแต่ละกรณี ไม่ว่าจะกรณีมีเหตุอันควรเชื่อว่าจะมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร กฎหมายให้อำนาจอธิบดีมีอำนาจเข้าไปหรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรเข้าไปในสถานที่หรือยานพาหนะใดเพื่อทำการตรวจค้น



ยึด หรืออายุัดบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวกับหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่ต้องเสียได้
ทั่วราชอาณาจักรตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓ เบญจ อีกทั้งประมวลรัษฎากร มาตรา ๓ นว
ยังกำหนดโทษปรับและโทษจำคุกแก่ผู้ที่อยู่แล้วไม่อำนวยความสะดวกหรือขัดขวางเจ้าพนักงานผู้กระทำการ
ตามหน้าที่ตามความในมาตรา ๓ เบญจ หรืออำนาจในการเปรียบเทียบปรับสถานเดียวกรณีเจ้าพนักงาน
เห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรรับโทษจำคุกหรือไม่ควรถูกฟ้องร้องตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓ ทวิ หรือ
อำนาจของอธิบดีในการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีออกขายทอดตลาดได้โดยไม่ต้องฟ้องคดีต่อศาลตาม
ประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒ รวมทั้งอำนาจในการออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชำระภาษีอากรค้าง และ
บุคคลใด ๆ ที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาให้อภัยค่า หรือการออกคำสั่ง
ให้เจ้าพนักงานสรรพากรทำการตรวจค้นและยึดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นของบุคคลตามประมวล
รัษฎากร มาตรา ๑๒ ตริ หรือการให้อนาจพนักงานประเมินตามหมวด ๒ วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากร
ประเมิน ซึ่งหากปรากฏว่าผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีผู้ใดมีเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้อภัยค่าเท็จ
หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร
หรือเพื่อขอคืนภาษีอากร หรือโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน
เพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือขอคืนภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่
สามเดือนถึงเจ็ดปีและปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาทตามประมวลรัษฎากร กรณีการบังคับใช้
กฎหมายเกี่ยวกับการประเมินภาษีจากผู้ที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่มีเจตนาทุจริตหรือโดยสุจริตที่ได้นำ
ใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการซึ่งออกไปกำกับภาษีโดยมิได้จดทะเบียนหรือไม่ทราบมาก่อนว่ามีใบกำกับ
ภาษีปลอมปนเข้ามาด้วย พนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งคงมีอำนาจใช้มาตรการทางแพ่งในการประเมินให้ผู้นั้น
ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระไม่ครบถ้วนพร้อมเงินเพิ่มหรือเบี้ยปรับได้แม้ผู้นั้นจะกระทำโดยสุจริตก็ตาม
ทั้งนี้ นอกจากการใช้มาตรการดังกล่าวแล้ว หากปรากฏว่าผู้กระทำความผิดตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ
หรือมาตรา ๔๐/๔ ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรไม่ยอมชำระหนี้ภาษีอากรค้าง
ที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมิน กรมสรรพากรก็ชอบที่จะดำเนินคดีต่อศาลที่มีเขตอำนาจทั้งทางแพ่ง
และทางอาญา และขอมาตรการหรือวิธีการชั่วคราวต่อศาลตามประมวลรัษฎากรได้

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตริ กำหนดให้ผู้กระทำความผิดตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ
หรือมาตรา ๔๐/๔ ถือว่าเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินนั้น
จะต้องเข้าเงื่อนไข ๔ ประการก่อน กล่าวคือ ประการที่หนึ่ง ต้องเป็นความผิดมูลฐานตามมาตรา ๓๗
มาตรา ๓๗ ทวิ หรือมาตรา ๔๐/๔ ที่ผู้กระทำความผิดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ประการที่สอง
ต้องเป็นความผิดที่เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงตั้งแต่สิบล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป
หรือจำนวนภาษีอากรที่ขอคืนโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน

๑๖๗

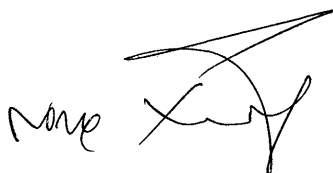
ตั้งแต่สองล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป ประการที่สาม ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้กระทำ
ในลักษณะที่เป็นกระบวนการหรือเป็นเครือข่ายโดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จหรือปกปิดเงินได้พึงประเมิน
หรือรายได้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีอากร และประการที่สี่ มีพฤติกรรมปกปิดหรือซ่อนเร้น
ทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดเพื่อมิให้ติดตามทรัพย์สินนั้นได้ บทบัญญัติมาตรา ๓๗ ตรี
เป็นการกำหนดให้การกระทำความผิดที่เข้าเงื่อนไขทั้งสี่ประการดังกล่าวถือเป็นความผิดมูลฐาน
ตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เพื่อนำมาตรการตามพระราชบัญญัติป้องกัน
และปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ มาใช้บังคับเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปราบปราม
การกระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากรและการฉ้อโกงภาษีอากรที่มี
ลักษณะเป็นอาชญากรรมร้ายแรง โดยให้สามารถนำกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน
มาใช้ดำเนินการได้ โดยเฉพาะประเด็นที่โต้แย้งเป็นเรื่องการจัดการกับทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิด
เพื่อมิให้มีการยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดด้วยการยึดหรืออายัดทรัพย์สินไว้
เป็นการชั่วคราวหรือดำเนินการร้องขอให้ทรัพย์สินนั้นตกเป็นของแผ่นดิน อีกทั้งการพิจารณาดำเนินการ
ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี ยังมีคณะกรรมการที่ประกอบด้วยอธิบดี รองอธิบดี และที่ปรึกษา
กรมสรรพากรทุกคน ซึ่งเป็นผู้ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นการเฉพาะ ทำหน้าที่
พิจารณากลับกรองความผิดทางภาษีอากรที่เข้าข่ายความผิดมูลฐานก่อนส่งเรื่องไปยังสำนักงานป้องกัน
และปราบปรามการฟอกเงิน เพื่อดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน
ต่อไป

แต่อย่างไรก็ตาม การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี กำหนดความผิดตามมาตรา ๓๗
มาตรา ๓๗ ทวิ หรือมาตรา ๔๐/๔ ดังกล่าว ให้ถือว่าเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการ
ป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินรวมไปด้วย ย่อมเป็นเหตุทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีการใช้ดุลพินิจ
ในการพิจารณาวินิจฉัยรวบรวมทรัพย์สินเพื่อให้ครบจำนวนเงินตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรดังกล่าว
 อีกทั้งมาตรา ๓๗ ตรี จะต้องเป็นความผิดที่เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงตั้งแต่สิบล้านบาท
ต่อปีภาษีขึ้นไป หรือจำนวนภาษีอากรที่ขอคืนโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใด
ทำนองเดียวกัน ตั้งแต่สองล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร
ดังกล่าวได้กระทำในลักษณะที่เป็นกระบวนการหรือเป็นเครือข่ายโดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จหรือปกปิด
เงินได้พึงประเมินหรือรายได้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีอากร และมีพฤติกรรมปกปิดหรือซ่อนเร้น
ทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดเพื่อมิให้ติดตามทรัพย์สินนั้นได้ แต่เมื่อพิจารณาถึงสภาพการณ์
ทางเศรษฐกิจในปัจจุบันแล้วเห็นว่า จำนวนเงินขั้นต่ำตั้งแต่สิบล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไปหรือตั้งแต่สองล้านบาท
ต่อปีภาษีขึ้นไป แล้วแต่กรณีดังกล่าวข้างต้นนั้น ยังไม่ได้สัดส่วน ควรจะศึกษาวิเคราะห์วิจัยหาจำนวน



ขั้นต่ำที่เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่มีการเปลี่ยนแปลงด้วย กรณีดังกล่าวส่งผลให้พนักงานเจ้าหน้าที่สามารถดำเนินการใช้มาตรการต่าง ๆ ตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ ที่มีทั้งโทษทางแพ่งและทางอาญาตามกฎหมายฟอกเงินอีกซึ่งเป็นมาตรการที่มีความร้ายแรงเป็นการลิดรอนสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลเกินความจำเป็น นอกจากนี้ การกำหนดให้ความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกงภาษีอากรเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินควรนำไปกำหนดเป็นความผิดมูลฐานไว้ในพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ อันเป็นกฎหมายหลักสำหรับการดำเนินการเกี่ยวกับการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินซึ่งเป็นมาตรการทางกฎหมายที่มีความพิเศษโดยเฉพาะ ซึ่งมีพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะมีกระบวนการขั้นตอนในการตรวจสอบถ่วงดุลการใช้อำนาจแต่ละฝ่าย เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายมีความชัดเจนเหมาะสมและมีให้เข้าซ้อน อันเป็นหลักการพื้นฐานในการตรากฎหมายและหลักความจำเป็นในการตรากฎหมายขึ้นใช้บังคับ กรณีจึงไม่เป็นไปตามหลักความได้สัดส่วน เป็นการเพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ และเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลเกินความจำเป็น ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตีรี้ จึงขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่งและวรรคสอง ส่วนประเด็นอื่นไม่จำต้องวินิจฉัย

อาศัยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงเห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตีรี้ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่งและวรรคสอง



(นายณภดล เทพพิทักษ์)

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ