

ความเห็นส่วนตัว
ของ นายทวิเกียรติ มีนะกนิษฐ ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

คำวินิจฉัยที่ ๘/๒๕๖๔

เรื่องพิจารณาที่ ๗/๒๕๖๓

วันที่ ๒ เดือน มิถุนายน พุทธศักราช ๒๕๖๔

ระหว่าง ศาลแพ่ง ผู้ร้อง
- ผู้ถูกร้อง

ประเด็นวินิจฉัย

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี ชัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗
วรรคหนึ่งและวรรคสาม มาตรา ๒๙ วรรคหนึ่งและวรรคสอง และมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่งและวรรคสอง
หรือไม่

ข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม มาตรา ๒๙ วรรคหนึ่งและ
วรรคสอง และมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่งและวรรคสอง เป็นบทบัญญัติในหมวด ๓ สิทธิและเสรีภาพของ
ปวงชนชาวไทย ซึ่งมีความมุ่งหมายให้เปิดกว้างสอดคล้องกับหลักสากล เพื่อให้ประชาชนมีสิทธิและ
เสรีภาพอย่างเท่าเทียมกันในระบอบประชาธิปไตย ให้สามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้ทันทีไม่ต้องรอให้มี
การบัญญัติกฎหมายอนุวัติการมาใช้บังคับก่อน ทั้งนี้ ถ้าไม่ได้มีการกำหนดห้ามหรือจำกัดไว้ในรัฐธรรมนูญ
หรือกฎหมายอื่นแล้ว บุคคลย่อมมีสิทธิและเสรีภาพที่จะทำการนั้นได้และได้รับความคุ้มครองตาม
รัฐธรรมนูญ อย่างไรก็ตาม การใช้สิทธิและเสรีภาพว่าต้องไม่กระทบต่อความมั่นคงของชาติ ต้องไม่กระทบ
ต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน และไม่ละเมิดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลอื่น
โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ เป็นบทบัญญัติที่มีความมุ่งหมายเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการตรากฎหมายที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคล ทั้งนี้ ในรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ วรรคหนึ่ง กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการตรากฎหมายที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคล ๔ ประการ ดังนี้

- (๑) ต้องไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม
- (๒) ไม่เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ
- (๓) จะกระทบต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ของบุคคลมิได้
- (๔) ต้องระบุเหตุผลความจำเป็นในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพไว้ด้วย

ในส่วนรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ วรรคสอง เป็นบทบัญญัติเพื่อป้องกันมิให้มีการตรากฎหมายขึ้นมาเพื่อจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลหนึ่งบุคคลใดเป็นการเฉพาะ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเพื่อมิให้เกิดการเลือกปฏิบัติ อันเป็นหลักสากลที่ใช้กันอยู่ทั่วไปในนานาชาติ

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๗ เป็นบทบัญญัติที่มีความมุ่งหมายกำหนดหลักความเสมอภาคของบุคคล และห้ามการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม กล่าวคือ บัญญัติให้บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมาย มีสิทธิและเสรีภาพและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน และการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล ไม่ว่าด้วยเหตุในเรื่องความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ หรือเหตุอื่นใด จะกระทำมิได้ บทบัญญัตินี้ดังกล่าวจึงเป็นบทบัญญัติที่รับรองความเสมอภาคของบุคคลภายในรัฐว่าจะปฏิบัติต่อบุคคลภายในรัฐโดยเท่าเทียมกัน และบุคคลจะไม่ถูกเลือกปฏิบัติด้วยเหตุแห่งความไม่เป็นธรรมตามที่กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญ

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๘ มีความมุ่งหมายเพื่อเป็นหลักประกันสิทธิและเสรีภาพขั้นพื้นฐานของบุคคลในกระบวนการยุติธรรมทางอาญา ทั้งนี้ ในวรรคหนึ่ง บัญญัติว่า บุคคลไม่ต้องรับโทษอาญา เว้นแต่ได้กระทำการอันกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลาที่กระทำนั้นบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ และโทษที่จะลงแก่บุคคลนั้นจะหนักกว่าโทษที่บัญญัติไว้ในกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลาที่กระทำความผิดมิได้ และในวรรคสอง บัญญัติว่า ในคดีอาญา ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ต้องหาหรือจำเลยไม่มีความผิด และก่อนมีคำพิพากษาอันถึงที่สุดแสดงว่าบุคคลใดได้กระทำความผิด จะปฏิบัติต่อบุคคลนั้นเสมือนเป็นผู้กระทำความผิดมิได้

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๗ เป็นบทบัญญัติที่มีความมุ่งหมายเพื่อคุ้มครองสิทธิในทรัพย์สินและการสืบมรดก รวมทั้งกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ ที่จะกระทำเพียงเท่าที่จำเป็น เว้นแต่เป็นกรณีการชดเชยแก่เจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่ถูกเวนคืนตามที่กฎหมายบัญญัติ มีหลักการสำคัญว่า กฎหมายเวนคืนอสังหาริมทรัพย์จะต้องระบุวัตถุประสงค์ มีการกำหนดระยะเวลาและขอบเขตการใช้อสังหาริมทรัพย์ให้ชัดเจน ถ้ามิได้ใช้ประโยชน์เพื่อการนั้นภายในระยะเวลาที่กำหนดหรือมีอสังหาริมทรัพย์เหลือจากการใช้ประโยชน์ และเจ้าของเดิมหรือทายาทประสงค์จะได้คืน ให้คืนแก่เจ้าของเดิมหรือทายาทเพื่อความยุติธรรม แต่หากเกิดกรณีที่มีการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์โดยระบุวัตถุประสงค์แห่งการเวนคืนอย่างหนึ่ง แต่ในเวลาต่อมาต้องการจะนำไปดำเนินการในวัตถุประสงค์อีกอย่างหนึ่ง รัฐต้องคืนอสังหาริมทรัพย์นั้นให้กับเจ้าของหรือทายาท และหากรัฐยังต้องการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์นั้นเพื่อวัตถุประสงค์อย่างอื่นอีก ก็ต้องทำการเวนคืนใหม่โดยต้องระบุวัตถุประสงค์แห่งการเวนคืนใหม่ไว้ด้วย ทั้งนี้ การกำหนดระยะเวลาการขอคืนและการคืนอสังหาริมทรัพย์ที่ถูกเวนคืนที่มิได้ใช้ประโยชน์หรือที่เหลือจากการใช้ประโยชน์ให้แก่เจ้าของเดิมหรือทายาท และการเรียกคืนค่าทดแทนที่ชดใช้ไป ให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ อย่างไรก็ตาม รัฐอาจตรากฎหมายเวนคืนอสังหาริมทรัพย์เป็นการเฉพาะรายได้ตามความจำเป็น โดยไม่ถือว่าขัดต่อบทบัญญัติรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ วรรคสอง

สำหรับประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตี เป็นบทบัญญัติที่เพิ่มโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๕) พ.ศ. ๒๕๖๐ มีเหตุผลปรากฏตามหมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติว่า เนื่องจากประเทศไทยในฐานะสมาชิกผู้ร่วมก่อตั้ง Asia Pacific Group on Money Laundering (APG) มีเหตุผลความจำเป็นที่จะต้องปฏิบัติตามข้อบังคับ (Terms of References) ที่กำหนดให้ประเทศสมาชิกต้องปฏิบัติตามข้อเสนอแนะของ Financial Action Task Force (FATF) ในการกำหนดให้อาชญากรรมเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีลักษณะร้ายแรงเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน และเพื่อให้เป็นไปตามเหตุผลดังกล่าว อีกทั้งเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปราบปรามการหลีกเลี่ยงและการฉ้อโกงภาษีอากร สมควรกำหนดให้การกระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากรและการฉ้อโกงภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นอาชญากรรมร้ายแรงเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตี วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ความผิดตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ หรือมาตรา ๙๐/๔ ที่ผู้กระทำความผิดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร และเป็นความผิดที่เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงตั้งแต่สิบล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป หรือจำนวนภาษีอากรที่ขอคืนโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน

ตั้งแต่สองล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรดังกล่าวได้กระทำ
ในลักษณะที่เป็นกระบวนการหรือเป็นเครือข่ายโดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จหรือปกปิดเงินได้พึงประเมิน
หรือรายได้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีอากร และมีพฤติกรรมปกปิดหรือซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวกับ
การกระทำความผิด เพื่อมิให้ติดตามทรัพย์สินนั้นได้ ให้ถือว่าความผิดดังกล่าวเป็นความผิดมูลฐาน
ตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เมื่ออธิบดีโดยความเห็นชอบของ
คณะกรรมการพิจารณาลักษณะของความผิดทางภาษีอากรที่เข้าข่ายความผิดมูลฐานส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้
สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินแล้ว ให้ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและ
ปราบปรามการฟอกเงินต่อไป” และวรรคสอง บัญญัติว่า “คณะกรรมการตามวรรคหนึ่งประกอบด้วย
อธิบดี รองอธิบดีและที่ปรึกษากรมสรรพากรทุกคน”

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ บัญญัติว่า “ผู้ใดกระทำการดังต่อไปนี้ ต้องระวางโทษจำคุก
ตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปีและปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

(๑) โดยเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จหรือนำ
พยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือเพื่อขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ

(๒) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยง
หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้”

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ทวิ บัญญัติว่า “ผู้ใดโดยเจตนาไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นตาม
ลักษณะนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาท
หรือทั้งจำทั้งปรับ”

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๐/๔ บัญญัติว่า “บุคคลดังต่อไปนี้ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติ
ที่ระบุไว้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

(๑) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม
ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิที่จะออกเอกสารดังกล่าวตามมาตรา ๘๖ วรรคสอง
หรือมาตรา ๘๖/๑

(๒) ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายาม
หลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา ๘๖/๒ วรรคหนึ่ง

(๓) ผู้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิจะออกเอกสารดังกล่าวตาม
มาตรา ๘๖/๑๓

(๔) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ลงรายการหรือลงรายการเป็นเท็จในรายงานตามมาตรา ๘๗ หรือตามที่อธิบดีกำหนด ตามมาตรา ๘๗/๑

(๕) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ หรือใบแทนเอกสารดังกล่าว

(๖) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม กระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใด ทำนองเดียวกัน

(๗) ผู้ประกอบการโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วย กฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี”

ข้อเท็จจริงโดยสรุป

พนักงานอัยการ สำนักงานอัยการพิเศษฝ่ายคดีพิเศษ ๓ สำนักงานอัยการสูงสุด ยื่นคำร้อง ต่อศาลแพ่งขอให้ทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดของนายธงชัย โรจน์รุ่งรังสี กับพวก ตกเป็นของแผ่นดิน โดยสำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน (สำนักงาน ปปง.) ได้รับรายงาน จากกรมสรรพากรว่า นายธงชัย โรจน์รุ่งรังสี กับพวก เป็นผู้มีพฤติการณ์แห่งการกระทำความผิด ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ เนื่องจากเป็นผู้ประกอบการขายสินค้าแต่ไม่ได้จดทะเบียน เพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ครบถ้วนตามจำนวน รายได้ที่แท้จริงสำหรับปีภาษี ๒๕๕๔ ถึงปีภาษี ๒๕๕๕ เข้าลักษณะเป็นการกระทำความผิดโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดในทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสีย ภาษีอากรตามลักษณะ ๒ เป็นความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ (๒) เข้าลักษณะเป็น ความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี ประกอบมาตรา ๓๗ ที่บัญญัติให้เป็นความผิดมูลฐาน ตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒

เมื่อพิจารณาจากหลักการเหตุผลของกฎหมายและข้อเท็จจริงตามคำร้องข้างต้นแล้วเห็นว่า

๑. “ความผิดมูลฐาน” ตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินอันเป็น กฎหมายหลักและความผิดมูลฐานที่บัญญัติกระจายอยู่ตามกฎหมายอื่น ๆ พบว่า มีด้วยกันทั้งหมด จำนวน ๒๙ ฐาน ทั้งนี้ แบ่งออกเป็นความผิดมูลฐานตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปราม

การฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ จำนวน ๒๑ ความผิดมูลฐาน และความผิดมูลฐานตามกฎหมายอื่น ๆ จำนวน ๘ ความผิดมูลฐาน ดังนี้

(๑) ความผิดมูลฐานตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ จำนวน ๒๑ ความผิดมูลฐาน ปรากฏตามบทนิยามศัพท์ของคำว่า “ความผิดมูลฐาน” ตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ มาตรา ๓ ได้แก่

(๑.๑) ความผิดเกี่ยวกับยาเสพติดตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามยาเสพติดหรือกฎหมายว่าด้วยมาตรการในการปราบปรามผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับยาเสพติด

(๑.๒) ความผิดเกี่ยวกับการค้ามนุษย์ตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการค้ามนุษย์หรือความผิดตามประมวลกฎหมายอาญาในความผิดเกี่ยวกับเพศ เฉพาะที่เกี่ยวกับการเป็นตุลาการ ล่องไป พาไป หรือรับไว้เพื่อการอนาจารซึ่งชายหรือหญิง เพื่อสนองความใคร่ของผู้อื่นหรือความผิดฐานพรากเด็กและผู้เยาว์ เฉพาะที่เกี่ยวกับการกระทำเพื่อหากำไรหรือเพื่ออนาจาร หรือโดยทุจริต ชื้อ จำหน่าย หรือรับตัวเด็กหรือผู้เยาว์ซึ่งถูกพรากนั้น หรือความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการค้าประเวณี เฉพาะที่เกี่ยวกับการเป็นตุลาการ ล่องไปหรือชักพาไปเพื่อให้บุคคลนั้นกระทำการค้าประเวณี หรือที่เกี่ยวกับการเป็นเจ้าของกิจการการค้าประเวณี ผู้ดูแลหรือผู้จัดการกิจการการค้าประเวณี หรือสถานการค้าประเวณี หรือเป็นผู้ควบคุมผู้กระทำการค้าประเวณี ในสถานการค้าประเวณี

(๑.๓) ความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกงประชาชนตามประมวลกฎหมายอาญาหรือความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการกู้ยืมเงินที่เป็นการฉ้อโกงประชาชน

(๑.๔) ความผิดเกี่ยวกับการยกยอกหรือฉ้อโกงหรือประทุษร้ายต่อทรัพย์สินหรือกระทำโดยทุจริตตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน หรือกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งกระทำโดยกรรมการ หรือผู้จัดการ หรือบุคคลใด ซึ่งรับผิดชอบหรือมีประโยชน์เกี่ยวข้องในการดำเนินงานของสถาบันการเงินนั้น

(๑.๕) ความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ราชการ หรือความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ในการยุติธรรมตามประมวลกฎหมายอาญา ความผิดตามกฎหมายว่าด้วยความผิดของพนักงานในองค์การหรือหน่วยงานของรัฐ หรือความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่หรือทุจริตต่อหน้าที่ตามกฎหมายอื่น

(๑.๖) ความผิดเกี่ยวกับการกรรโชก หรือริดเอาทรัพย์สินที่กระทำโดยอ้างอำนาจอั้งยี่หรือช่องโจร ตามประมวลกฎหมายอาญา

(๑.๗) ความผิดเกี่ยวกับการลักลอบหนีศุลกากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

(๑.๘) ความผิดเกี่ยวกับการก่อการร้ายตามประมวลกฎหมายอาญา

คำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญที่ ๔๐-๔๑/๒๕๕๖ ได้วินิจฉัยการดำเนินการเกี่ยวกับทรัพย์สินตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินนั้นไม่ขัดรัฐธรรมนูญ เป็นเพราะในขณะนั้นความผิดมูลฐานซึ่งเป็นองค์ประกอบสำคัญของการกระทำผิดฟอกเงินมีอยู่เพียง ๘ ฐานความผิดเท่านั้น ซึ่งแต่ละความผิดมีความร้ายแรง และอาจก่อให้เกิดอาชญากรรมอื่น ๆ ตามมา เช่น เรื่องยาเสพติด ค้าเด็กและผู้หญิง ค้าอาวุธ ก่อการร้าย เป็นต้น แต่บัดนี้เวลาผ่านมาเกือบ ๒๐ ปีแล้ว ความผิดมูลฐานได้เพิ่มเติมขึ้นมาอีกมากมายหลายฐาน (รวม ๒๙ ฐาน) ซึ่งมีทั้งความผิดที่ไม่ร้ายแรง เช่น การพนัน การทำร้ายร่างกาย ความผิดเกี่ยวกับการเลือกตั้งและบางฐานเป็นความผิดที่ย่อมความกันได้ เช่น ความผิดฐานยกยอก ฉ้อโกง ความผิดเกี่ยวกับการค้าหรือทรัพย์สินทางปัญญาเพิ่มเติมเข้าไปด้วย จึงไม่อาจถือเอาคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญดังกล่าวมาเป็นบรรทัดฐานในการนำมาตรึงการเดียวกันมาใช้กับกรณีความผิดมูลฐานที่เพิ่มเติมเข้ามาในภายหลังอย่างมากมายได้อีกต่อไป ต้องพิจารณาความผิดมูลฐานเป็นเรื่อง ๆ ไป

ความผิดมูลฐานที่เพิ่มเติมต่อมา (๑๓ ฐาน) อีกได้แก่

(๑.๙) ความผิดเกี่ยวกับการพนันตามกฎหมายว่าด้วยการพนัน เฉพาะความผิดเกี่ยวกับการเป็นผู้จัดให้มีการเล่นการพนันโดยไม่ได้รับอนุญาตโดยมีวงเงินในการกระทำผิดรวมกันมีมูลค่าตั้งแต่ห้าล้านบาทขึ้นไป หรือเป็นการจัดให้มีการเล่นการพนันทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์

(๑.๑๐) ความผิดเกี่ยวกับการเป็นสมาชิกอั้งยี่ตามประมวลกฎหมายอาญา หรือการมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมที่มีกฎหมายกำหนดเป็นความผิด

(๑.๑๑) ความผิดเกี่ยวกับการรับของโจรตามประมวลกฎหมายอาญา เฉพาะที่เกี่ยวกับการช่วยจำหน่าย ซื้อมา รับจำหน่าย หรือรับไว้ด้วยประการใดซึ่งทรัพย์สินที่ได้มาโดยการกระทำความผิดอันมีลักษณะเป็นการค้า

(๑.๑๒) ความผิดเกี่ยวกับการปลอมหรือการแปลงเงินตรา ดวงตรา แสตมป์ และตั๋วตามประมวลกฎหมายอาญาอันมีลักษณะเป็นการค้า

(๑.๑๓) ความผิดเกี่ยวกับการค้าตามประมวลกฎหมายอาญาเฉพาะที่เกี่ยวกับการปลอม หรือการละเมิดทรัพย์สินทางปัญญาของสินค้า หรือความผิดตามกฎหมายที่เกี่ยวกับการคุ้มครองทรัพย์สินทางปัญญาอันมีลักษณะเป็นการค้า

(๑.๑๔) ความผิดเกี่ยวกับการปลอมเอกสารสิทธิ บัตรอิเล็กทรอนิกส์ หรือหนังสือเดินทางตามประมวลกฎหมายอาญาอันมีลักษณะเป็นปกติธุระหรือเพื่อการค้า

(๑.๑๕) ความผิดเกี่ยวกับทรัพยากรธรรมชาติหรือสิ่งแวดล้อม โดยการใช้ ยึดถือ หรือครอบครองทรัพยากรธรรมชาติหรือกระบวนการแสวงหาประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติโดยมิชอบด้วยกฎหมายอันมีลักษณะเป็นการค้า

(๑.๑๖) ความผิดเกี่ยวกับการประทุษร้ายต่อชีวิตหรือร่างกายจนเป็นเหตุให้เกิดอันตรายสาหัสตามประมวลกฎหมายอาญา เพื่อให้ได้ประโยชน์ซึ่งทรัพย์สิน

(๑.๑๗) ความผิดเกี่ยวกับการหน่วงเหนี่ยวหรือกักขังผู้อื่นตามประมวลกฎหมายอาญา เฉพาะกรณีเพื่อเรียกหรือรับผลประโยชน์หรือเพื่อต่อรองให้ได้รับผลประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่ง

(๑.๑๘) ความผิดเกี่ยวกับการลักทรัพย์ กรรโชก ริดเอาทรัพย์ ชิงทรัพย์ ปล้นทรัพย์ ฉ้อโกง หรือยักยอก ตามประมวลกฎหมายอาญาอันมีลักษณะเป็นปกติธุระ

(๑.๑๙) ความผิดเกี่ยวกับการกระทำความอันเป็นโจรสลัดตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการกระทำความอันเป็นโจรสลัด

(๑.๒๐) ความผิดเกี่ยวกับการกระทำความอันไม่เป็นธรรมเกี่ยวกับการซื้อขายหลักทรัพย์ ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ หรือความผิดเกี่ยวกับการกระทำความอันไม่เป็นธรรมเกี่ยวกับสัญญาซื้อขายล่วงหน้าตามกฎหมายว่าด้วยสัญญาซื้อขายล่วงหน้า หรือความผิดเกี่ยวกับการกระทำความอันไม่เป็นธรรมที่มีผลกระทบต่อราคาการซื้อขายสินค้าเกษตรล่วงหน้าหรือเกี่ยวกับการใช้ข้อมูลภายในตามกฎหมายว่าด้วยการซื้อขายสินค้าเกษตรล่วงหน้า

(๑.๒๑) ความผิดตามกฎหมายว่าด้วยอาวุธปืน เครื่องกระสุนปืน วัตถุระเบิด ดอกไม้เพลิง และสิ่งเทียมอาวุธปืน เฉพาะที่เป็นการค้าอาวุธปืน เครื่องกระสุนปืน และวัตถุระเบิด และความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมยุทธภัณฑ์เฉพาะที่เป็นการค้ายุทธภัณฑ์เพื่อนำไปใช้ในการก่อการร้าย การรบ หรือการสงคราม

(๒) ความผิดมูลฐานตามกฎหมายอื่น ๆ จำนวน ๘ ฉบับ ได้แก่

(๒.๑) ความผิดเกี่ยวกับการกระทำการเพื่อจูงใจให้ผู้มีสิทธิเลือกตั้งลงคะแนนให้แก่ตนเองหรือผู้สมัครอื่น ให้งดเว้นการลงคะแนนให้แก่ผู้สมัคร หรือการชักชวนให้ไปลงคะแนนไม่เลือกผู้ใด เป็นสมาชิกสภาผู้แทนราษฎร ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการเลือกตั้งสมาชิกสภาผู้แทนราษฎร พ.ศ. ๒๕๖๑ มาตรา ๗๓

(๒.๒) ความผิดเกี่ยวกับการกระทำการเพื่อจูงใจให้ผู้อื่นสมัครเข้ารับเลือกเป็นสมาชิกวุฒิสภา หรือถอนการสมัคร หรือกระทำการใด ๆ อันไม่ชอบด้วยกฎหมาย ให้ผู้นั้นหมดสิทธิที่จะเลือกหรือได้รับเลือก หรือเพื่อจูงใจให้ผู้สมัครหรือผู้มีสิทธิเลือกตั้งลงคะแนนหรือไม่ลงคะแนนให้แก่ผู้ใด ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการได้มาซึ่งสมาชิกวุฒิสภา พ.ศ. ๒๕๖๑ มาตรา ๗๗

(๒.๓) ความผิดเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ ตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ พ.ศ. ๒๕๕๖ มาตรา ๒๒

(๒.๔) ความผิดเกี่ยวกับการสนับสนุนทางการเงินแก่การก่อการร้าย ตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการสนับสนุนทางการเงินแก่การก่อการร้ายและการแพร่ขยายอาวุธที่มีอานุภาพทำลายล้างสูง พ.ศ. ๒๕๕๙ มาตรา ๒๕ วรรคหนึ่ง

(๒.๕) ความผิดเกี่ยวกับการสนับสนุนทางการเงินแก่การแพร่ขยายอาวุธที่มีอานุภาพทำลายล้างสูง ตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการสนับสนุนทางการเงินแก่การก่อการร้ายและการแพร่ขยายอาวุธที่มีอานุภาพทำลายล้างสูง พ.ศ. ๒๕๕๙ มาตรา ๒๕ วรรคสอง

(๒.๖) ความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลียงหรือฉ้อโกงภาษีตามประมวลรัษฎากร ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตี

(๒.๗) ความผิดเกี่ยวกับการบังคับใช้แรงงานหรือบริการ ที่เป็นเหตุให้ผู้ถูกกระทำได้รับอันตรายสาหัสหรือถึงแก่ความตาย ตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการค้ามนุษย์ พ.ศ. ๒๕๕๑ ซึ่งเพิ่มโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการค้ามนุษย์ พ.ศ. ๒๕๕๑ พ.ศ. ๒๕๖๒ มาตรา ๑๔

(๒.๘) ความผิดเกี่ยวกับการกระทำการเพื่อจูงใจให้ผู้มีสิทธิเลือกตั้งลงคะแนนให้แก่ตนเองหรือผู้สมัครอื่น ใ้หนดเว้นการลงคะแนนให้แก่ผู้สมัคร หรือการชักชวนให้ไปลงคะแนนไม่เลือกผู้ใด เป็นสมาชิกสภาท้องถิ่นหรือผู้บริหารท้องถิ่น ตามพระราชบัญญัติการเลือกตั้งสมาชิกสภาท้องถิ่นหรือผู้บริหารท้องถิ่น พ.ศ. ๒๕๖๒ มาตรา ๖๕

๒. หลักการใช้กฎหมายที่เป็นคุณและกฎหมายย้อนหลัง พฤติกรรมของการกระทำที่เป็นความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ เกิดขึ้นระหว่างปีภาษี ๒๕๕๔ ถึงปีภาษี ๒๕๕๙ ต่อมาในปี พ.ศ. ๒๕๖๐ ประมวลรัษฎากรจึงได้บัญญัติ มาตรา ๓๗ ตี ให้เอาความผิดตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ มาตรา ๙๐/๔ เป็นความผิดมูลฐาน (แตกต่างจากเดิม) มีผลให้ทรัพย์สินของผู้กระทำ

ความผิดถูกสันนิษฐานว่าเป็นทรัพย์สินที่ได้มาจากการกระทำความผิดมูลฐานหากพิสูจน์ไม่ได้ ก็จะถูกยึดหรืออายัดและบังคับให้ทรัพย์สินตกเป็นของแผ่นดินได้ แม้จะเป็นมาตรการทางแพ่ง แต่ก็เป็น ผลร้ายในทางทรัพย์สินแก่ผู้กระทำเทียบได้กับโทษริบทรัพย์สินในทางอาญา จึงเป็นกรณีกฎหมายใน ภายหลังบัญญัติแตกต่าง ซึ่งประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๓ บัญญัติว่า “ถ้ากฎหมายที่ใช้ในขณะ กระทำความผิดแตกต่างกับกฎหมายที่ใช้ในภายหลังการกระทำความผิด ให้ใช้กฎหมายในส่วนที่เป็นคุณ แก่ผู้กระทำความผิดไม่ว่าในทางใด...” ดังนั้น การบัญญัติกฎหมายที่ไม่เป็นคุณแก่ผู้กระทำย้อนหลังไป บังคับแก่การกระทำเกิดขึ้นก่อนจะนำมาใช้ไม่ได้ ขัดต่อมาตรา ๓ ประกอบมาตรา ๑๗ แห่งประมวล กฎหมายอาญาที่ให้นำมาตรา ๓ ไปใช้ในกฎหมายอื่นด้วย

ยิ่งไปกว่านั้น การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตี บัญญัติ เอาความผิดตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ มาตรา ๙๐/๔ ซึ่งมีโทษอาญามาเป็นความผิดมูลฐานทำให้การจำหน่ายจ่ายโอน ทรัพย์สิน มีโทษจำคุกและปรับเป็นความผิดอาญา ซึ่งบัญญัติขึ้นในภายหลัง (พ.ศ. ๒๕๖๐) มาใช้บังคับ ในขณะที่การกระทำความผิดเกิดขึ้นระหว่างปีภาษี ๒๕๕๔ ถึงปีภาษี ๒๕๕๙ ทำให้การเคลื่อนย้ายทรัพย์สิน หลังจากกฎหมายใหม่กำหนด กลายเป็นความผิดฐานฟอกเงินซึ่งมีโทษทางอาญาโดยมี “ความผิดมูลฐาน” ที่บัญญัติขึ้นหลังจากที่ได้กระทำความผิดไปแล้วมาเป็นองค์ประกอบสำคัญของความผิด ดังนี้ มาตรา ๓๗ ตี แห่งประมวลรัษฎากรจึงเป็นการบัญญัติที่มีโทษอาญาย้อนหลัง ขัดต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๙ วรรคแรก เช่นนี้แม้จะอ้างว่าการดำเนินการเกี่ยวกับทรัพย์สินของผู้กระทำความผิดเป็นเรื่องทางแพ่ง แต่การ จะใช้มาตรการทางแพ่งได้ก็ต้องมีการกระทำความผิดฐานฟอกเงินอันมีโทษอาญาเสียก่อนจึงจะเป็นเหตุให้ ยึดทรัพย์สินให้ตกเป็นของแผ่นดินได้ หากลงโทษในความผิดฐานฟอกเงินไม่ได้ก็ย่อมจะยึดทรัพย์สินให้ตกเป็น ของแผ่นดินไม่ได้เช่นกัน

๓. เมื่อพิจารณาจากหมายเหตุท้ายกฎหมายในส่วนของพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปราม การฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ ที่เป็นกฎหมายหลักในเรื่องของการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน มีเหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับแรกว่า เนื่องจากในปัจจุบันผู้ประกอบการ ซึ่งกระทำความผิดกฎหมายบางประเภท ได้นำเงินหรือทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดนั้น มากระทำการในรูปแบบต่าง ๆ อันเป็นการฟอกเงิน เพื่อนำเงินหรือทรัพย์สินนั้นไปใช้เป็นประโยชน์ ในการกระทำความผิดต่อไปได้อีก ทำให้ยากแก่การปราบปรามการกระทำความผิด และโดยที่กฎหมาย ที่มีอยู่ก็ไม่สามารถปราบปรามการฟอกเงินหรือดำเนินการกับเงินหรือทรัพย์สินนั้นได้เท่าที่ควร

ดังนั้น เพื่อเป็นการตัดวงจรการประกอบอาชญากรรมดังกล่าว สมควรกำหนดมาตรการต่าง ๆ ให้สามารถดำเนินการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ

หากพิจารณาถึงวัตถุประสงค์ของความผิดมูลฐาน คือ “เพื่อตัดวงจรการเงิน มิให้นำไปใช้ในความผิดที่ร้ายแรงต่าง ๆ” แล้ว การใช้มาตรการตามกฎหมายฟอกเงินจึงต้องใช้เฉพาะเจาะจงไปที่ผู้กระทำความผิดที่มีเจตนาและมีความเชื่อมโยงกับอาชญากรรมข้ามชาติหรืออาชญากรรมที่ร้ายแรง เป็นต้น แต่เมื่อพิจารณาข้อเท็จจริงตามคำร้องประกอบกับฐานความผิดแล้ว ไม่ปรากฏว่าผู้กระทำความผิดนำเงินไปใช้กระทำการหรือสนับสนุนอาชญากรรมข้ามชาติ การก่อการร้าย หรืออาชญากรรมร้ายแรงอื่นใด

๔. การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี บัญญัติให้ความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ หรือมาตรา ๙๐/๔ เป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ทั้ง ๆ ที่เมื่อพิจารณาตามประมวลรัษฎากร พบว่า มีมาตรการทางกฎหมายในการดำเนินการกรณีการกระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือผู้ค้างชำระภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยได้กำหนดมาตรการต่าง ๆ ไว้หลายมาตรการด้วยกัน ทั้งนี้ ก็เพื่อให้หน้าที่และอำนาจแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ดำเนินการได้ตามความเหมาะสมแต่ละกรณี ตลอดจนมีการกำหนดความผิดและโทษอาญาในบางกรณีด้วย เช่น

(๑) ถ้าเห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรถูกต้องได้รับโทษจำคุกหรือไม่ควรถูกฟ้องร้อง ให้มีอำนาจเปรียบเทียบ โดยกำหนดค่าปรับแต่สถานเดียวในบางกรณี (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓ ทวิ)

(๒) เมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่าจะมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ให้อธิบดีมีอำนาจเข้าไปหรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรเข้าไปในสถานที่หรือยานพาหนะใดเพื่อทำการตรวจค้น ยึด หรืออายัดบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวข้องกับภาษีอากรที่จะต้องเสีย (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓ เบญจ)

(๓) ผู้ใดรู้อยู่แล้วไม่อำนวยความสะดวกหรือขัดขวางเจ้าพนักงานผู้กระทำการตามหน้าที่ตามความในประมวลรัษฎากร มาตรา ๓ เบญจ มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓ นว)

(๔) มีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒)

(๕) ออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชำระภาษีอากรค้าง และบุคคลใด ๆ ที่มีเหตุอันควรเชื่อว่า จะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาให้ถ้อยคำ หรือสั่งให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่น อันจำเป็นแก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาตรวจสอบ หรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากร ทำการตรวจค้นหรือยึดบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่น (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒ ตรี)

(๖) ผู้ใดกระทำการดังต่อไปนี้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปีและปรับตั้งแต่ สองพันบาทถึงสองแสนบาท (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗)

(๖.๑) โดยเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำ อันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือเพื่อขอลดภาษีอากร ตามลักษณะนี้ หรือ

(๖.๒) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือขอลดภาษีอากรตามลักษณะนี้

(๗) ผู้ใดโดยเจตนาไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นตามลักษณะนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ทวิ)

(๘) บุคคลดังต่อไปนี้ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐/๔)

(๘.๑) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง ภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิที่จะออกเอกสารดังกล่าวตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๖ วรรคสอง หรือมาตรา ๘๖/๑

(๘.๒) ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๖/๒ วรรคหนึ่ง

(๘.๓) ผู้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิจะออกเอกสารดังกล่าว ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๖/๑๓

(๘.๔) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง ภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ลงรายการหรือลงรายการเป็นเท็จในรายงานตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๗ หรือตามที่อธิบดีกำหนดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๗/๑

(๘.๕) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ หรือใบแทนเอกสารดังกล่าว

(๘.๖) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม กระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน

(๘.๗) ผู้ประกอบการโดยเจตนาไม่กำกับภาษีปลอมหรือไม่กำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี

มาตรการที่มีอยู่ตามประมวลรัษฎากรดังกล่าวข้างต้น ย่อมมีทั้งโทษทางแพ่งและโทษทางอาญา นอกจากนี้ กรณีการบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับการประเมินภาษีจากผู้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่มีเจตนาทุจริตหรือโดยสุจริตที่ได้นำใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการซึ่งออกใบกำกับภาษีโดยมิได้จดทะเบียนหรือไม่ทราบมาก่อนว่ามีใบกำกับภาษีปลอมปนเข้ามาด้วย พนักงานเจ้าหน้าที่ยังคงมีอำนาจใช้มาตรการทางแพ่งในการประเมินให้ผู้นั้นชำระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระไม่ครบถ้วนพร้อมเงินเพิ่มหรือเบี้ยปรับได้ แม้ผู้นั้นจะกระทำโดยสุจริตก็ตาม

ทั้งนี้ นอกจากการใช้มาตรการดังกล่าวแล้ว หากปรากฏว่าผู้กระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ หรือมาตรา ๙๐/๔ ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร ไม่ยอมชำระหนี้ภาษีอากรค้างที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมิน กรมสรรพากรก็จะดำเนินการคดีต่อศาลที่มีเขตอำนาจเฉพาะ ได้แก่ ศาลภาษีอากร ซึ่งเป็นศาลพิเศษมีความเชี่ยวชาญเฉพาะเรื่อง และขอมาตรการหรือวิธีการชั่วคราวต่อศาลตามประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกันได้ ดังนั้น ประมวลรัษฎากรมีมาตรการดำเนินการเป็นขั้นตอนเหมาะสมอยู่แล้ว ตั้งแต่การพิสูจน์ความผิดจนถึงการยึดและอายัดและสามารถประเมินการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่ครบถ้วนพร้อมเบี้ยปรับได้

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตริ จึงเป็นบทบัญญัติที่ให้พนักงานเจ้าหน้าที่สามารถจะใช้ดุลพินิจในการพิจารณาวินิจฉัยรวบรวมทรัพย์สินเพื่อให้ได้จำนวนเงินครบตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร รวมไปถึงกรณีการขอคืนภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรที่กระทำโดยสุจริตได้อยู่แล้วโดยไม่ต้องมีมาตรการพิเศษจากกฎหมายอื่น

๕. ตามข้อแนะนำของ Financial Action Task Force (FATF) จำนวน ๔๐ ข้อ พบว่ามีสาระคือ มุ่งเน้นเรื่องการนำเงินหรือรายได้จากความผิดมูลฐานไปใช้สนับสนุนการก่อการร้ายเป็นหลักและต้อง

พิสูจน์เจตนาในการกระทำความผิดฐานฟอกเงินตามมาตรฐาน มิได้มีการกำหนดเรื่อง Tax Crimes ไว้โดยเฉพาะ หากจะมีในภายหลังก็ต้องเป็น Serious Tax Crime เท่านั้น

ในการการแยก Tax Crimes ระหว่างการหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่เรียกว่า Tax Evasion ซึ่งมีขอบด้วยกฎหมาย กับ การหลบหลีกภาษี Tax Avoidance เป็นการกระทำที่ขอบด้วยกฎหมาย (legal) หรือไม่ขอบด้วยกฎหมาย (Abusive Tax Avoidance) ต้องทำโดยศาลเฉพาะเรื่อง ได้แก่ ศาลภาษีอากรที่เป็นศาลที่ตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร ซึ่งมีลักษณะพิเศษแตกต่างจากคดีแพ่งทั่วไป เพราะเป็นข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับรัฐอันเนื่องมาจากการเก็บภาษีอากร การอุทธรณ์ในคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลภาษีอากรให้อุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์คดีชั้นฎีกาพิเศษ

ในทางปฏิบัติเรื่อง Tax Avoidance ไม่ว่าจะ เป็น Abusive Tax Avoidance หรือ Non-Abusive Tax Avoidance กรมสรรพากรมักตีความว่าเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากร แต่ศาลจะดูเป็นเรื่อง ๆ ไป หากเป็น Non Abusive Tax Avoidance จะวินิจฉัยให้การประเมินของเจ้าพนักงานตามกฎหมายนี้ก็คืออธิบดีนั่นเองเป็นการประเมินโดยมิชอบและเพิกถอนการประเมิน ซึ่งกลุ่มที่มีการทำ Tax Avoidance มาก ได้แก่ บริษัทข้ามชาติ พิจารณาจากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๘๙๖๗/๒๕๖๑ ความว่า

“การกระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ต้องมีเจตนาตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๕๘ ด้วย โดยจำเลยทั้งสองต้องมีเจตนาร่วมกันหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรนั้น และต้องร่วมกระทำด้วยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบายหรือโดยวิธีการอื่นทำนองเดียวกัน ซึ่งการหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ต้องเสียตามลักษณะนี้ ต้องเป็นการหลีกเลี่ยงที่ไม่ขอบด้วยกฎหมาย (Tax Evasion) มิใช่เป็นการที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีไม่ผิดกฎหมายทำให้เสียภาษีอากรน้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษี โดยใช้ความคลุมเครือของกฎหมายหรือใช้ช่องโหว่ของกฎหมายหรือความบกพร่องของกฎหมาย อันเป็นเพียงการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งยังไม่เป็นความผิดตามมาตรา ๓๗”

๖. กฎหมายที่เกี่ยวกับเศรษฐกิจการลงทุน ควรมีมาตรฐานเดียวกันกับนานาประเทศ ซึ่งจะสร้างความเชื่อมั่นให้กับนักลงทุน สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินเป็นหน่วยงานที่มีข้อตกลงและเจรจาต่อรองโดยตรงกับ FATF (Financial Action Task Force) จึงควรเป็นหน่วยงานที่จะพิจารณาว่าความผิดใดควรเป็นความผิดมูลฐานตามเงื่อนไขการฟอกเงิน เพื่อใช้ในการเจรจาต่อรองกับ (FATF) ด้วย มิใช่กระจายไปเจรจากับ FATF หรือให้ FATF เอาข้อกำหนดของตนไปต่อรองตามกระทรวง

ทบวงกรม หรือหน่วยงานที่มีกฎหมายบัญญัติให้เป็นความผิดฐานฟอกเงินกันเอง โดยขาดศูนย์รวมผลประโยชน์ของชาติทางเศรษฐกิจอาจถูกกระทบกระเทือนได้

๗. คำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญมีผลผูกพันทุกองค์กร หากกำหนดแนวให้ความผิดมูลฐานสามารถบัญญัติไว้ในกฎหมายอื่น ๆ ที่มีใช้พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินฯ ได้โดยไม่ขัดรัฐธรรมนูญแล้วก็จะมิใช่กฎหมายที่หน่วยงานของตนรับผิดชอบให้เป็นความผิดมูลฐาน (ขณะนี้มืออยู่ ๘ ฉบับแล้ว) เพื่ออาศัยผลของการสันนิษฐานความผิดและผลกระทกการพิสูจน์ไปให้ผู้ถูกกล่าวหา และให้เจ้าหน้าที่มีอำนาจยึดอายัดทรัพย์สินของบุคคลโดยให้สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินเป็นผู้ดำเนินการ งานก็จะไปตกหนักอยู่ที่สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน การยึดอายัดทรัพย์สิน ก็จะไม่ได้รับการดูแลอย่างเอาใจใส่ หรืออาจมีการเลือกปฏิบัติ เพราะกำลังเจ้าหน้าที่ไม่เพียงพอ (แม้ในปัจจุบัน ก็มีข้อเท็จจริงปรากฏอยู่เนื่อง ๆ) สิทธิ เสรีภาพของประชาชน นักธุรกิจ นักลงทุนในด้านเศรษฐกิจการเงินและการประกอบอาชีพต่าง ๆ ก็จะถูกกลืนรอนอย่างกว้างขวาง และรุนแรงได้

แม้ในคดีที่ศาลแพ่งส่งมานี้ ก็ได้มีการนำมาตรการฟอกเงินย้อนกลับไปใช้เฉพาะกรณีนี้เพียงกรณีเดียว โดยไม่ปรากฏว่าได้ย้อนไปบังคับยึดทรัพย์สินเอาที่คดีภาษีทำนองเดียวกันในอดีตอื่น ๆ ด้วยเลย

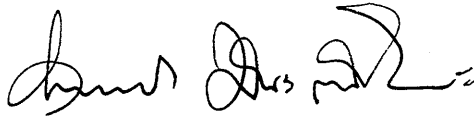
พิจารณาแล้วเห็นว่า

บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี เป็นการบัญญัติกฎหมายเพิ่มเติมมีผลเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๗ วรรคหนึ่งและวรรคสอง อีกทั้งประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี เป็นกฎหมายที่บัญญัติในภายหลังแตกต่างจากกฎหมายที่ใช้ในขณะกระทำความผิดและไม่เป็นคุณแก่ผู้กระทำความผิดการนำมาใช้บังคับจึงขัดต่อประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๓ วรรคหนึ่ง และขัดต่อหลักนิติธรรมตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓ วรรคสอง นอกจากนี้ มาตรา ๓๗ ตรี ดังกล่าวยังเกี่ยวกับการกำหนดโทษทางอาญาที่มีผลย้อนหลังขัดต่อประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๒ วรรคหนึ่ง และขัดต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๙ วรรคหนึ่ง อีกด้วย ประกอบกับเมื่อพิจารณาบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรที่มีอยู่ก่อนมีการเพิ่มเติมมาตรา ๓๗ ตรี ก็พบว่ามาตรการทางกฎหมายให้พนักงานเจ้าหน้าที่สามารถใช้อำนาจหน้าที่ประกอบดุลพินิจวินิจฉัยรวบรวมทรัพย์สินของผู้หลีกเลี่ยงภาษี (Tax Evasion) เพื่อให้ครบจำนวนเงินตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรได้อย่างมีประสิทธิภาพอยู่แล้ว จึงเห็นว่า มาตรา ๓๗ ตรี แห่งประมวลรัษฎากรที่เพิ่ม

ขึ้นมาใหม่เป็นกฎหมายที่มีผลเป็นการเพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ และมีได้ระบุเหตุผลความจำเป็นในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพไว้ในการบัญญัติกฎหมายดังกล่าว ตามความในรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ วรรคหนึ่ง (บัญญัติให้ต้องระบุด้วย)

อย่างไรก็ตามหากเป็นกรณีความผิดเกี่ยวกับภาษีเฉพาะที่ร้ายแรง (Serious Tax Crime) จริง ๆ สมควรจะกำหนดเป็นความผิดมูลฐานก็ควรนำไปบัญญัติรวมไว้กับพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินเพื่อให้เห็นความมุ่งหมายและการใช้กฎหมายอย่างชัดเจนเป็นระบบที่ดี เพราะหากปล่อยให้กฎหมายแต่ละฉบับกระจายกันบัญญัติให้ความผิดของตนเป็นความผิดมูลฐาน ที่มีทั้งโทษทางแพ่งและทางอาญาตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ โดยอ้างว่ากฎหมายฉบับนั้น ๆ ไม่มีมาตรการสำหรับจัดการกับความผิดที่มีความร้ายแรง ได้โดยไม่ต้องพิจารณาตามเงื่อนไขและกระบวนการในพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ เลย การบัญญัติกฎหมายแยกออกมานั้น ผู้บัญญัติอาจมิได้ตระหนักว่าเป็นกฎหมายที่เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุไม่คำนึงถึงการคุ้มครองสิทธิ เสรีภาพ และเป็นการลดรอนสิทธิในการประกอบอาชีพและทรัพย์สินของประชาชน ตามที่รัฐธรรมนูญระบุไว้ในมาตรา ๒๖ วรรคหนึ่ง เลย ตลอดจนไม่เป็นไปตามหลักความเสมอภาคของบุคคลและเปิดโอกาสให้มีการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมเฉพาะราย เป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลเกินความจำเป็น และหากต่อมามีกรณีศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยว่าความผิดมูลฐานในกฎหมายใดขัดรัฐธรรมนูญก็อาจต้องมีการแก้ไขกฎหมายที่มีลักษณะเช่นนั้นกระจายไปทุกฉบับ ไม่เจาะจงที่พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินเพียงที่เดียวก็จะเกิดการลักลั่นในการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายต่าง ๆ เหล่านั้นตามมา ดังนั้น เพื่อมิให้เกิดปัญหาดังกล่าวประมุขรัฐสภากร มาตรา ๓๗ ตรี หากเห็นว่าจำเป็นจริง ๆ ก็ควรนำความผิดเกี่ยวกับภาษีเฉพาะที่ร้ายแรง (Serious Tax Crime) ไปบัญญัติเป็นความผิดมูลฐานไว้ในพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ อันเป็นกฎหมายหลักสำหรับการดำเนินการเกี่ยวกับการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินซึ่งเป็นมาตรการทางกฎหมายที่มีความพิเศษ มีพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะ มีกระบวนการขั้นตอนในการตรวจสอบถ่วงดุลการใช้อำนาจแต่ละฝ่าย เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายมีความชัดเจนเหมาะสมและมีให้เข้าซ้อนพุ่มเฟือย สอดคล้องกับรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๗ วรรคหนึ่ง อีกด้วย

อาศัยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงมีความเห็นว่า ประมวลรัฐฎากร มาตรา ๓๗ ตีร่ ขัดหรือแย้ง
ต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม มาตรา ๒๙ วรรคหนึ่ง
และมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่งและวรรคสอง



(นายทวีเกียรติ มินะกนิษฐ)

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ