

ความเห็นส่วนตัว
ของ นายปัญญา อุดชาชน ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

คำวินิจฉัยที่ ๘/๒๕๖๔

เรื่องพิจารณาที่ ๗/๒๕๖๓

วันที่ ๒ เดือน มิถุนายน พุทธศักราช ๒๕๖๔

ระหว่าง ศาลแพ่ง ผู้ร้อง
ผู้ถูกร้อง

ประเด็นวินิจฉัย

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

ความเห็น

ประเทศไทยเข้าร่วมเป็นสมาชิกผู้ร่วมก่อตั้งองค์การต่อต้านการฟอกเงินเอเชียแปซิฟิก
(Asia Pacific Group on Money Laundering : APG) ในปี พ.ศ. ๒๕๔๔ และมติคณะรัฐมนตรี
เมื่อวันที่ ๑๐ เมษายน พ.ศ. ๒๕๔๔ เห็นชอบให้ประเทศไทยในฐานะสมาชิกมีพันธกรณีที่ต้องเข้ารับ
การประเมินการปฏิบัติการตามมาตรฐานสากลด้านการป้องกันการปราบปรามการฟอกเงินและการต่อต้าน
การสนับสนุนการเงินแก่การก่อการร้าย (Anti – Money Laundering and Combating the Financing
of Terrorism : AML/CFT) ตามข้อบังคับของ APG ได้แก่ ข้อเสนอแนะของ Financial Action
Task Force (FATF) หากประเทศไทยไม่ผ่านการประเมินการปฏิบัติการตามมาตรฐานสากลดังกล่าว
อาจส่งผลกระทบต่อการค้า การลงทุนระหว่างประเทศของประเทศไทยได้ ด้วยเหตุนี้ การกำหนดให้ความผิด
เกี่ยวกับภาษีอากรเป็นความผิดมูลฐานจึงเป็นมาตรการหนึ่งของประเทศไทยเพื่อรองรับการประเมิน
ตามข้อเสนอแนะดังกล่าว

เพื่อให้มีผลในทางปฏิบัติกระทรวงการคลังโดยกรมสรรพากรได้เสนอร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. โดยแก้ไขเพิ่มเติมกรณีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี และการฉ้อโกงภาษีเพื่อให้สอดคล้องกับข้อเสนอแนะของ FATF และในที่สุดพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๕) พ.ศ. ๒๕๖๐ มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๒ เมษายน ๒๕๖๐ เป็นต้นไป ทั้งนี้ ให้ถือว่าความผิดตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๕) พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๓๗ ตรี เป็นความผิดมูลฐานตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ ในทางทฤษฎีการกำหนดความผิดมูลฐานต้องมีลักษณะดังนี้

๑. เป็นความผิดที่มีลักษณะการกระทำความผิดในรูปแบบขององค์ประกอบอาชญากรรม
๒. เป็นความผิดที่มีลักษณะของการประกอบอาชญากรรมที่ก่อให้เกิดผลตอบแทนสูง
๓. เป็นความผิดที่มีลักษณะเป็นการกระทำที่สลับซับซ้อน ซึ่งยากแก่การปราบปราม
๔. เป็นความผิดที่มีลักษณะเป็นภัยต่อความมั่นคงของรัฐในทางเศรษฐกิจ

กฎหมายประมวลรัษฎากร

มาตรา ๓๗ ตรี ความผิดตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ หรือมาตรา ๙๐/๔ ที่ผู้กระทำความผิดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร และเป็นความผิดที่เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงตั้งแต่สิบล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป หรือจำนวนภาษีอากรที่ขอคืนโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ตั้งแต่สองล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรดังกล่าวได้กระทำในลักษณะที่เป็นกระบวนการหรือเป็นเครือข่ายโดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จหรือปกปิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีอากร และมีพฤติกรรมปกปิดหรือซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดเพื่อมิให้ติดตามทรัพย์สินนั้นได้ ให้ถือว่าความผิดดังกล่าวเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เมื่ออธิบดีโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการพิจารณากรณีการกรองความผิดทางภาษีอากรที่เข้าข่ายความผิดมูลฐานส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินแล้ว ให้ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินต่อไป

คณะกรรมการตามวรรคหนึ่งประกอบด้วยอธิบดี รองอธิบดีและที่ปรึกษากรมสรรพากรทุกคน

มาตรา ๓๗ ผู้ใดกระทำการดังต่อไปนี้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปีและปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

(๑) โดยเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือเพื่อขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ

(๒) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้

มาตรา ๓๗ ทวิ ผู้ใดโดยเจตนาไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นตามลักษณะนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๙๐/๔ บุคคลดังต่อไปนี้ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

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

(๒) ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา ๘๖/๒ วรรคหนึ่ง

(๓) ผู้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิจะออกเอกสารดังกล่าวตามมาตรา ๘๖/๑๓

(๔) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ลงรายการหรือลงรายการเป็นเท็จในรายงานตามมาตรา ๘๗ หรือตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา ๘๗/๑

(๕) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ หรือใบแทนเอกสารดังกล่าว

(๖) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม กระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน

(๗) ผู้ประกอบการโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี

พิจารณาแล้วเห็นว่าพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๕) พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๓๗ ตริ มีองค์ประกอบที่สำคัญ ประกอบด้วย ๕ ประการคือ

๑. เป็นความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือเพื่อขอคืนภาษีอากร ภาษีมูลค่าเพิ่มหรือฉ้อโกงภาษี ฯลฯ ตามความผิดมาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ และมาตรา ๙๐/๔

๒. เป็นการกระทำที่เกิดจากเจตนาของผู้กระทำความผิดโดยส่งผลให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากภาษีอากรตามที่กำหนดไว้

๓. เป็นการกระทำที่มีลักษณะเป็นกระบวนการ หรือเป็นเครือข่ายโดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จหรือปกปิดเงินได้พึงประเมิน หรือรายได้เพื่อหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีอากรและมีพฤติกรรมปกปิดหรือซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดเพื่อมิให้ติดตามทรัพย์สินนั้นได้โดยเป็นขบวนการที่เกี่ยวข้องกับเงินจำนวนมาก

๔. เป็นการกระทำที่มีพฤติกรรมปกปิดหรือซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกิดจากการกระทำความผิดเพื่อให้ติดตามทรัพย์สินได้ยาก

๕. เป็นความผิดมูลฐานตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒

เมื่อพิจารณาจากองค์ประกอบที่สำคัญดังกล่าว ตามประเด็นวินิจฉัย แบ่งการพิจารณาออกเป็น ๒ ส่วนดังนี้

๑. ส่วนแรก กรณีตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม และมาตรา ๒๙ วรรคหนึ่งและวรรคสอง เห็นว่าศาลรัฐธรรมนูญมีคำวินิจฉัยที่ ๔๐ - ๔๑/๒๕๔๖ และคำวินิจฉัยที่ ๘/๒๕๖๑ โดยทั้ง ๒ คำวินิจฉัยได้วางหลักสำคัญไว้ว่า “มาตรการที่ดำเนินคดีต่อทรัพย์สินนั้น จะให้ยึดหรืออายัดไว้และให้ทรัพย์สินนั้นตกเป็นของแผ่นดิน ซึ่งเป็นการดำเนินการที่เป็นคนละส่วนกับการดำเนินการทางอาญาต่อบุคคล โดยมาตรการนี้จะเป็นมาตรการพิเศษที่มีลักษณะเฉพาะที่รัฐกำหนดให้ใช้การดำเนินการทางแพ่งในการดำเนินการต่อทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดมูลฐานตามมาตรา ๓” ด้วยหลักสำคัญดังกล่าว จึงเห็นว่าบทบัญญัติแห่งกฎหมายตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตี ไม่เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม ไม่ขัดต่อหลักศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ ไม่ใช่โทษทางอาญาที่มาลงโทษแก่บุคคลย้อนหลัง ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตี จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ เฉพาะมาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม และมาตรา ๒๙ วรรคหนึ่งและวรรคสอง

๒. ส่วนที่สอง กรณีตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่งและวรรคสอง เห็นว่าประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตี เฉพาะการขอคืนภาษีอากรตามมาตรา ๓๗ และการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๙๐/๔ โดยบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าว มิได้คุ้มครองผู้ซื้อสินค้าที่นำไปกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการคืนภาษีโดยสุจริต อันเนื่องมาจากผู้ออกใบกำกับภาษีมิได้ประกอบการจริงหรือประกอบการจริงแต่ไม่ได้จดทะเบียน ผู้ซื้อสินค้าโดยสุจริตยังต้องรับผิดชอบตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๔๙๙/๒๕๔๒

ที่ว่า “แม้โจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่บริษัทเพอร์มา คอนสตรัคชั่น จำกัด ไปโดยสุจริต เนื่องจากเข้าใจว่าบริษัทดังกล่าวมีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและออกใบกำกับภาษีให้โจทก์ได้โดยชอบก็ตาม แต่เป็นหน้าที่ของโจทก์ที่จะต้องตรวจสอบให้ได้ความชัดเจนว่าบริษัทเพอร์มา คอนสตรัคชั่น จำกัด ซึ่งเป็นคู่สัญญาของโจทก์มีสิทธิที่จะเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและออกใบกำกับภาษีให้แก่โจทก์ได้” จึงเป็นการตรากฎหมายที่ให้อำนาจกับเจ้าพนักงานตามกฎหมายในการใช้ดุลพินิจว่าเป็นองค์ประกอบหนึ่งของความผิดมูลฐานตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ โดยกระทบสิทธิของบุคคลผู้ขอคืนภาษีโดยสุจริต อาจต้องถูกระงับการทำธุรกรรมหรือถูกยึดหรืออายัดทรัพย์สินไว้ชั่วคราว ทำให้เป็นการเพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ และเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลเกินความจำเป็น ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี เฉพาะการขอคืนภาษีอากรตามมาตรา ๓๗ และการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๙๐/๔ เท่านั้น จึงขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ เฉพาะมาตรา ๒๖ และมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่งและวรรคสอง

อาศัยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี เฉพาะการขอคืนภาษีอากรตามมาตรา ๓๗ และการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๙๐/๔ เท่านั้น ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ เฉพาะมาตรา ๒๖ และมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่งและวรรคสอง

(นายปัญญา อุดชาชน)

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ