

ความเห็นส่วนตัว
ของ นายปัญญา อุดชาชน ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

คำวินิจฉัยที่ ๙/๒๕๖๖

เรื่องพิจารณาที่ ๑๐/๒๕๖๖

วันที่ ๑๔ เดือน มิถุนายน พุทธศักราช ๒๕๖๖

ระหว่าง ศาลอาญา ผู้ร้อง
- ผู้ถูกร้อง

ประเด็นวินิจฉัย

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๐/๕ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๙ วรรคสองหรือไม่

ความเห็น

Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ที่ได้รับสมญานามว่า บิดาแห่งวิชาเศรษฐศาสตร์ ได้เขียนหนังสือเรื่อง The Wealth of Nations โดยกล่าวถึงหลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากรว่าหลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากร ประกอบด้วยหลักสำคัญ คือ

(๑) หลักความเป็นธรรม (Equity) หมายถึง การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีต้องจัดเก็บด้วยความเป็นธรรม ไม่เลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมโดยเป็นไปด้วยความเสมอภาค

(๒) หลักความแน่นอน (Certainty) หมายถึง การจัดเก็บภาษีอากรต้องมีความชัดเจนแน่นอน ทั้งทางด้านระบบฐานภาษี การประเมินภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษีต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของความมีเหตุผล

(๓) หลักความสะดวก (Convenience) หมายถึง การจัดเก็บภาษีอากรต้องเรียกเก็บตรงตามเวลา ช่วงเวลาที่ผู้เสียภาษีมีความสะดวกในการชำระภาษี ตลอดจนสถานที่จัดเก็บและวิธีการชำระภาษีรวมทั้งเจ้าหน้าที่ของรัฐต้องได้รับความสะดวกในการบริหารจัดการ

(๔) หลักความประหยัด (Economy) หมายถึง การจัดเก็บภาษีต้องมีความคุ้มค่าเกี่ยวกับแนวทางและวิธีการจัดเก็บภาษีเพื่อป้องกันมิให้เกิดการหลบหนีภาษีขึ้นได้

สำหรับหลักการสันนิษฐานไว้ก่อนว่าบุคคลบริสุทธิ์ (Presumption of Innocence) เป็นหลักที่เกี่ยวข้องกับความผิดทางอาญาโดยกำหนดให้บุคคลซึ่งกล่าวหาผู้อื่นหมายถึงโจทก์มีหน้าที่พิสูจน์ความผิดของผู้ถูกกล่าวหา หลักการสันนิษฐานไว้ก่อนว่าบุคคลบริสุทธิ์ดังกล่าว มีปรากฏในกติการะหว่างประเทศว่าด้วยสิทธิพลเมืองและสิทธิทางการเมือง ค.ศ. ๑๙๖๖ (ICCPR) และรัฐธรรมนูญของหลาย ๆ ประเทศ เช่น ประเทศฝรั่งเศส ประเทศอิตาลี และประเทศแคนาดา กรณีประเทศไทยปรากฏในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๖๐ มาตรา ๒๙ วรรคสอง ที่บัญญัติว่า “ในคดีอาญาให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ต้องหาหรือจำเลยไม่มีความผิด และก่อนมีคำพิพากษาอันถึงที่สุดแสดงว่าบุคคลใดได้กระทำความผิด จะปฏิบัติต่อบุคคลนั้นเสมือนเป็นผู้กระทำความผิดมิได้”

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

๑. ประมวลรัษฎากร

มาตรา ๓๗ ผู้ใดกระทำการดังต่อไปนี้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

(๑) โดยเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือเพื่อขอลดภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ

(๒) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือขอลดภาษีอากรตามลักษณะนี้

มาตรา ๓๗ ทวิ ผู้ใดโดยเจตนาไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นตามลักษณะนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๔๐/๔ บุคคลดังต่อไปนี้ ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

๑๓๑

๑๓๑

(๖) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มหรือขอลดภาษีมูลค่าเพิ่ม กระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน

๑๓๑

๑๓๑

มาตรา ๔๐/๕ ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดตามหมวดนี้เป็นนิติบุคคล ถ้าการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้นเกิดจากการสั่งการหรือการกระทำของกรรมการหรือผู้จัดการ หรือบุคคลใดซึ่งรับผิดชอบ

ในการดำเนินงานของนิติบุคคลนั้น หรือในกรณีที่บุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ต้องสั่งการหรือกระทำการ และละเว้นไม่สั่งการหรือไม่กระทำการจนเป็นเหตุให้นิติบุคคลนั้นกระทำความผิด ผู้นั้นต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้น ๆ ด้วย

๒. พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวกับความรับผิดในทางอาญาของผู้แทนนิติบุคคล พ.ศ. ๒๕๖๐

มาตรา ๓ ให้ยกเลิกความในมาตราแห่งประมวลกฎหมาย พระราชบัญญัติและพระราชกำหนด จำนวนเจ็ดสิบหกฉบับ ดังต่อไปนี้ และให้ใช้ความตามที่ปรากฏในบัญชีท้ายพระราชบัญญัตินี้แทนตามลำดับ

ฯลฯ

ฯลฯ

(๒) มาตรา ๓๕ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๑) พ.ศ. ๒๕๒๕ และมาตรา ๙๐/๕ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๓๐) พ.ศ. ๒๕๓๔

ฯลฯ

ฯลฯ

บัญชีท้ายพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวกับความรับผิดในทางอาญาของผู้แทนนิติบุคคล พ.ศ. ๒๕๖๐

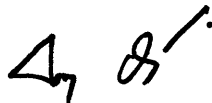
๒. ประมวลรัษฎากร

มาตรา ๙๐/๕ ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดตามหมวดนี้เป็นนิติบุคคล ถ้าการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้นเกิดจากการสั่งการหรือการกระทำของกรรมการหรือผู้จัดการ หรือบุคคลใดซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลนั้น หรือในกรณีที่บุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ต้องสั่งการหรือกระทำการ และละเว้นไม่สั่งการหรือไม่กระทำการจนเป็นเหตุให้นิติบุคคลนั้นกระทำความผิด ผู้นั้นต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้น ๆ ด้วย

พิจารณาแล้วเห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๐/๕ ได้บัญญัติถึงกรณีที่นิติบุคคลกระทำความผิด และให้บุคคลดังกล่าวต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดที่นิติบุคคลกระทำด้วย เป็นบทบัญญัติที่กำหนดให้ตัวบุคคลต้องรับผิดในทางอาญาร่วมกับนิติบุคคล เนื่องจากนิติบุคคลเป็นบุคคลสมมุติตามกฎหมายซึ่งไม่สามารถกระทำการใด ๆ ได้ด้วยตนเอง หรือไม่สามารถที่จะก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์กับบุคคลภายนอกได้หากปราศจากบุคคลผู้มีอำนาจกระทำการแทนนิติบุคคล หรือผู้ซึ่งได้รับมอบหมายให้มีอำนาจกระทำการแทนนิติบุคคลนั้น และเป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ถือเอาพฤติกรรมหรือการกระทำของผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบ ซึ่งก่อให้เกิดการกระทำความผิด

ของนิติบุคคลว่าต้องรับผิดชอบในผลของการกระทำของตนเอง โดยโจทก์ยังมีหน้าที่พิสูจน์ว่าการกระทำ ความผิดของนิติบุคคลนั้น เกิดจากการกระทำของผู้แทนนิติบุคคลผู้นั้นด้วย หากโจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ ได้ว่าการกระทำความผิดนั้นเกิดจากการสั่งการ หรือการกระทำของกรรมการหรือผู้จัดการ หรือบุคคลใด ซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลนั้น หรือในกรณีที่บุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ต้องสั่งการ หรือกระทำการและละเว้นไม่สั่งการหรือไม่กระทำการจนเป็นเหตุให้นิติบุคคลนั้นกระทำความผิด ผู้แทนนิติบุคคลนั้นไม่ต้องรับโทษ บทบัญญัติของประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๐/๕ ดังกล่าวมีเนื้อหา ลักษณะทำนองเดียวกันกับพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน พ.ศ. ๒๕๔๑ มาตรา ๑๕๘ โดยศาลรัฐธรรมนูญได้มีคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ ๒/๒๕๕๖ นอกจากนี้ ยังสอดคล้อง กับหลักการสันนิษฐานไว้ก่อนว่าบุคคลบริสุทธิ์ (Presumption of Innocence) ที่ศาลรัฐธรรมนูญ ได้อธิบายไว้ตามคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ ๑๑/๒๕๔๔ เพื่อรับรองและคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพ ขั้นพื้นฐานของผู้ซึ่งตกเป็นผู้ต้องหาหรือจำเลยในคดีอาญาทั่วไป ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๐/๕ ไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม ไม่เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ ไม่กระทบ ต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ และไม่ขัดต่อหลักสันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ต้องหาหรือจำเลยไม่มีความผิด จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๙ วรรคสอง

อาศัยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๐/๕ ไม่ขัดหรือแย้ง ต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๙ วรรคสอง



(นายปัญญา อุดชาชน)

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ