



ในพระปรมาภิไธยพระมหากษัตริย์
ศาลรัฐธรรมนูญ

คำวินิจฉัยที่ ๘/๒๕๖๔

เรื่องพิจารณาที่ ๗/๒๕๖๓

วันที่ ๒ เดือน มิถุนายน พุทธศักราช ๒๕๖๔

ระหว่าง { ศาลแพ่ง

ผู้ร้อง

-

ผู้ถูกร้อง

เรื่อง ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตี ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗
วรรคหนึ่งและวรรคสาม มาตรา ๒๙ วรรคหนึ่งและวรรคสอง และมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่ง
และวรรคสอง หรือไม่

ศาลแพ่งส่งคำโต้แย้งของผู้คัดค้าน (นายสุระพงษ์ พิพัฒน์พัลลภ กับพวก ผู้คัดค้านที่ ๑ ถึงที่ ๙
และผู้คัดค้านที่ ๑๓ ถึงที่ ๒๕ รวม ๒๒ คน) ในคดีแพ่งหมายเลขดำที่ พ. ๘๔/๒๕๖๑
และ พ. ๑๕๘/๒๕๖๑ เพื่อขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๒
ข้อเท็จจริงตามหนังสือส่งคำโต้แย้งของผู้คัดค้านและเอกสารประกอบ สรุปได้ดังนี้

พนักงานอัยการ สำนักงานอัยการพิเศษฝ่ายคดีพิเศษ ๓ สำนักงานอัยการสูงสุด ยื่นคำร้องต่อ
ศาลแพ่งขอให้ทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดของ นายธงชัย ไรจน์รุ่งรังสี กับพวก ตกเป็นของแผ่นดิน
โดยสำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน (สำนักงาน ปปง.) ได้รับรายงานจากกรมสรรพากรว่า

นายธงชัย โรจน์รุ่งรังสี กับพวก เป็นผู้มีความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ เนื่องจากเป็นผู้ประกอบการขายสินค้า แต่ไม่ได้จดทะเบียนเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ครบถ้วนตามจำนวนรายได้ที่แท้จริง สำหรับปีภาษี ๒๕๕๔ ถึงปีภาษี ๒๕๕๙ เข้าลักษณะเป็นการกระทำความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดในทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะ ๒ เป็นความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ (๒) เจ้าพนักงานกรมสรรพากรประเมินเรียกเก็บภาษี ที่หลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงตั้งแต่สิบล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป และเป็นการกระทำในลักษณะที่เป็นกระบวนกร หรือเป็นเครือข่ายโดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จหรือปกปิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้เพื่อหลีกเลี่ยง หรือฉ้อโกงภาษีอากรด้วยการกระจายฐานเงินได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการขายสินค้าไปยังหน่วยภาษีอื่น ซึ่งตนเองได้สร้างขึ้นโดยใช้ชื่อบุคคลอื่นอันเป็นเท็จ มีการกระทำความเป็นขั้นตอนเพื่อมิให้ต้องเสียภาษีจากเงินได้ ซึ่งตนได้รับมาจากการขายสินค้า รวมทั้งมีพฤติกรรมปกปิดหรือซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิด โดยการโอนเงินจากบัญชีของร้านค้าไปยังบุคคลอื่นเพื่อมิให้กรมสรรพากรติดตามทรัพย์สินได้ ถือเป็นการปกปิด ซ่อนเร้นจำนวนเงินได้พึงประเมินเพื่อมิให้เงินนั้นไปสู่กระบวนการคำนวณภาษี เข้าลักษณะเป็นความผิด ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตี ประกอบมาตรา ๓๗ ที่บัญญัติให้เป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมาย ว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ซึ่งคณะกรรมการธุรกรรมตามพระราชบัญญัติป้องกัน และปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ ตรวจสอบธุรกรรมและทรัพย์สินของ นายธงชัย โรจน์รุ่งรังสี กับพวก แล้วมีมติให้อายัดทรัพย์สินพร้อมดอกผลไว้ชั่วคราว และต่อมาเห็นว่าทรัพย์สินที่มีคำสั่งอายัดไว้ชั่วคราว ดังกล่าวเป็นทรัพย์สินเกี่ยวกับการกระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตี ประกอบมาตรา ๓๗ คณะกรรมการธุรกรรมมีมติให้เลขาธิการคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน (เลขาธิการ ปปง.) ส่งเรื่องให้พนักงานอัยการพิจารณายื่นคำร้องขอให้ศาลแพ่งมีคำสั่งให้ทรัพย์สินตกเป็นของแผ่นดิน ตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ มาตรา ๔๙ วรรคหนึ่ง ซึ่งพนักงานอัยการพิจารณาแล้วมีคำร้องขอให้ศาลแพ่งมีคำสั่งให้ทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิด รวม ๑๒๙ รายการ ตกเป็นของแผ่นดินตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ มาตรา ๕๑

ผู้คัดค้านที่ ๑ ถึงที่ ๙ และผู้คัดค้านที่ ๑๓ ถึงที่ ๒๕ ในคดีแพ่งดังกล่าวโต้แย้งว่า พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ มาตรา ๓ มิได้ระบุลักษณะความผิดตามประมวลรัษฎากรเป็นความผิดมูลฐานไว้ แต่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี โดยบัญญัติว่าความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี ให้ถือว่าเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน บทบัญญัติดังกล่าวส่งผลกระทบต่อผู้สุจริตในการเสียภาษี เนื่องจากนำไปสู่การกำหนดมาตรการโทษทางอาญา เช่น การยึดอายัดทรัพย์สิน โดยให้อำนาจในการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ในการปราบปรามมากขึ้น และขัดต่อหลักกฎหมายอาญา เนื่องจากเพียงมีหลักฐานอันควรเชื่อก็เข้าข่ายว่ากระทำความผิดแล้วโดยไม่ต้องพิสูจน์เจตนา อันเป็นองค์ประกอบภายนอก และองค์ประกอบภายในของความผิด บทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ เนื่องจากเป็นการตรากฎหมายจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคล ขัดต่อหลักนิติธรรม เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ และกระทบต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ เป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเป็นผู้พิจารณาว่าผู้คัดค้านเป็นผู้เข้าลักษณะความผิดมูลฐานทำให้ถูกบังคับตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมด้วยเหตุแห่งสถานะของบุคคลหรือทางเศรษฐกิจหรือสังคม ขัดต่อหลักศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๗ นอกจากนี้ บทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวเป็นข้อสันนิษฐานตามกฎหมาย พนักงานอัยการไม่ต้องพิสูจน์ให้เห็นถึงการกระทำหรือเจตนาของผู้คัดค้านอย่างแท้จริง ผู้คัดค้านถูกปิดปาก ทั้งที่ในคดีที่มีโทษทางอาญา โจทก์มีภาระการพิสูจน์การกระทำให้ครบองค์ประกอบทั้งภายนอกและภายใน เนื่องจากการให้ทรัพย์สินตกเป็นของแผ่นดินเป็นการริบทรัพย์สินซึ่งเป็นโทษทางอาญาตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๑๘ ย่อมอยู่ภายใต้บทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๙ ประกอบกับการกระทำความผิดมูลฐานที่พิพาทในคดีนี้ เพื่อขอให้ศาลแพ่งสั่งให้ทรัพย์สินตกเป็นของแผ่นดินเกิดขึ้นก่อนวันที่พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๕) พ.ศ. ๒๕๖๐ มีผลใช้บังคับ ดังนั้น การนำประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี ที่มีโทษทางอาญามาลงโทษแก่บุคคลย้อนหลังมาใช้บังคับแก่คดีนี้ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๙ อีกทั้งการใช้อำนาจตามกฎหมายเพื่อยึดอายัดการทำนิติกรรมรวมถึงสิทธิต่าง ๆ ของผู้คัดค้านโดยยังมิได้มีการพิสูจน์เป็นการระงับการใช้สิทธิเสรีภาพของบุคคลซึ่งต้องมีกรอบระยะเวลาจำกัดและพอสมควรแก่กรณีเท่าที่จำเป็น เป็นการกระทบสิทธิและเสรีภาพในการใช้ทรัพย์สินของผู้คัดค้านตามที่รัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๗ รับรองไว้

ศาลแพ่งเห็นว่า ผู้คัดค้านดังกล่าวโต้แย้งว่าประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗ มาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๗ ซึ่งศาลแพ่งจะใช้บทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวบังคับแก่คดี และยังไม่มีคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในส่วนที่เกี่ยวกับบทบัญญัตินั้น ให้ส่งคำโต้แย้งของผู้คัดค้านดังกล่าวต่อศาลรัฐธรรมนูญเพื่อพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๒ วรรคหนึ่ง

ประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญต้องพิจารณาเบื้องต้นมีว่า ศาลรัฐธรรมนูญมีอำนาจรับหนังสือส่งคำโต้แย้งนี้ไว้พิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๒ วรรคหนึ่ง หรือไม่ เห็นว่า ศาลแพ่งส่งคำโต้แย้งของผู้คัดค้านที่ ๑ ถึงที่ ๙ และผู้คัดค้านที่ ๑๓ ถึงที่ ๒๕ รวม ๒๒ คน เพื่อขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗ มาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๗ ซึ่งบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวเป็นบทบัญญัติที่ศาลแพ่งจะใช้บังคับแก่คดี เมื่อผู้คัดค้านโต้แย้งพร้อมด้วยเหตุผลว่าบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ และยังไม่มีคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในส่วนที่เกี่ยวกับบทบัญญัตินี้มาก่อน กรณีเป็นไปตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๒ วรรคหนึ่ง จึงมีคำสั่งรับไว้พิจารณาวินิจฉัย และเพื่อประโยชน์แห่งการพิจารณาศาลรัฐธรรมนูญมีหนังสือเรียกให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องจัดส่งข้อมูล ความเห็น และเอกสารหรือหลักฐาน ยื่นต่อศาลรัฐธรรมนูญ

๑. อธิบดีกรมสรรพากร มีความเห็นว่าก่อนมีบทบัญญัติประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี กรมสรรพากรมีมาตรการดำเนินการเกี่ยวกับผู้กระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ คือ เมื่อตรวจพบการกระทำความผิดจะดำเนินการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนหรือพนักงานสอบสวนคดีพิเศษ แล้วแต่กรณี เพื่อดำเนินคดีอาญากับผู้กระทำความผิดดังกล่าว สำหรับความรับผิดในทางแพ่ง เมื่อเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีอากรและส่งหนังสือแจ้งการประเมินให้ผู้ต้องเสียภาษีอากรทราบแล้ว หากผู้ต้องเสียภาษีอากรไม่ชำระภาษีอากรให้เสร็จสิ้นภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๘ ตรี ถือเป็นภาษีอากรค้าง อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรตามมาตรา ๑๒ ต่อไป

๒. สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ชี้แจงว่าประเทศไทยในฐานะสมาชิกผู้ร่วมก่อตั้ง Asia Pacific Group on Money Laundering (APG) มีพันธกรณีตามข้อบังคับที่กำหนด

ให้ประเทศสมาชิกต้องปฏิบัติตามข้อเสนอแนะของ Financial Action Task Force (FATF) ในการกำหนดให้อาชญากรรมเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีลักษณะร้ายแรงเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน กระทรวงการคลังเสนอร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. กำหนดให้ความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือฉ้อโกงภาษีอากรเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน โดยแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (เพิ่มมาตรา ๓๗ ตร.) และเหตุผลที่มาตรา ๓๗ ตร. บัญญัติให้เป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน โดยมีได้แก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ นั้น คณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่า หลักการของร่างพระราชบัญญัตินี้เป็นการกำหนดให้ความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือฉ้อโกงภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ประกอบกับความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นเป็นเรื่องที่ต้องอาศัยความรู้ความเชี่ยวชาญเป็นการเฉพาะ จึงกำหนดให้กรมสรรพากรในฐานะที่เป็นหน่วยงานรับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นผู้พิจารณาและส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องไปยังสำนักงาน ปปง. และให้ถือว่าการกระทำความผิดเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน

๓. สำนักงาน ปปง. มีความเห็นว่ากฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินเป็นกฎหมายที่มีลักษณะเฉพาะที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อตัดวงจรการประกอบอาชญากรรม โดยมีเหตุผลมาจากหลักการคุ้มครองประโยชน์ของสังคม ประโยชน์สาธารณะ และหลักการติดตามและเรียกคืนทรัพย์สินที่ได้มาจากการกระทำความผิด จึงได้กำหนดมาตรการทางกฎหมายไว้ ๒ มาตรการ คือ มาตรการทางอาญาซึ่งใช้ดำเนินคดีกับบุคคลที่กระทำความผิดฐานฟอกเงิน รวมถึงผู้สนับสนุน ช่วยเหลือ พยายาม และสมคบกันเพื่อฟอกเงิน และมาตรการทางแพ่ง ซึ่งใช้ดำเนินคดีกับทรัพย์สินที่ได้มาจากการกระทำความผิดโดยการร้องขอให้ทรัพย์สินดังกล่าวตกเป็นของแผ่นดิน สำหรับการดำเนินการเกี่ยวกับทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดมูลฐานตามกฎหมายอื่น เมื่อสำนักงาน ปปง. ได้รับรายงานการทำธุรกรรมและข้อมูลเกี่ยวกับการกระทำความผิดมูลฐานแล้ว หากตรวจสอบพบว่าการกระทำความผิดมูลฐานจริงจะประมวลเรื่องเสนอคณะกรรมการธุรกรรมเพื่อขอตรวจสอบธุรกรรมและทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดตามมาตรา ๓๔ รวมไปถึงผู้เกี่ยวข้องสัมพันธ์ตามมาตรา ๓๘ ในกรณีที่มีเหตุอันควรสงสัยและมีหลักฐาน

อันสมควรว่าธุรกรรมใดเกี่ยวข้องหรืออาจเกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดมูลฐานหรือกระทำความผิดฐานฟอกเงิน หากมีเหตุอันควรเชื่อได้ว่าอาจมีการโอน จำหน่าย ยักย้าย ปกปิด หรือซ่อนเร้นทรัพย์สิน คณะกรรมการธุรกรรมหรือเลขาธิการ ปปง. แล้วแต่กรณี มีอำนาจสั่งยับยั้งการทำธุรกรรมรวมถึงการยึด หรืออายัดทรัพย์สินชั่วคราว ทั้งนี้ ผู้ทำธุรกรรมหรือผู้มีส่วนได้เสียในทรัพย์สินซึ่งถูกสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สิน สามารถยื่นคำร้องว่าเงินหรือทรัพย์สินในการทำธุรกรรมนั้นมิใช่ทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิด เพื่อขอให้เพิกถอนการยึดหรืออายัดทรัพย์สินนั้นได้ตามมาตรา ๔๘ และหากปรากฏหลักฐาน เป็นที่เชื่อได้ว่าเป็นทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิด คณะกรรมการธุรกรรมจะมีมติให้เลขาธิการ ปปง. ส่งเรื่องให้พนักงานอัยการพิจารณายื่นคำร้องขอให้ศาลแพ่งมีคำสั่งให้ทรัพย์สินนั้นตกเป็นของแผ่นดิน ตามมาตรา ๔๙ ส่วนในการพิจารณาคำร้องขอให้ทรัพย์สินตกเป็นของแผ่นดินนั้น ผู้มีส่วนได้เสียในทรัพย์สิน สามารถโต้แย้งคัดค้านคำร้องของพนักงานอัยการได้ โดยมีภาระการพิสูจน์ตามมาตรา ๕๐ เพื่อแสดงให้ศาลแพ่ง เห็นว่าตนเป็นเจ้าของแท้จริงและทรัพย์สินนั้นมิใช่ทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิด หรือตนเป็นผู้รับโอน โดยสุจริตและมีค่าตอบแทนหรือได้มาโดยสุจริตและตามสมควรในทางศีลธรรมอันดีหรือในทางกุศลสาธารณะ นอกจากนี้ หลังจากศาลแพ่งมีคำสั่งให้ทรัพย์สินตกเป็นของแผ่นดินแล้ว กฎหมายยังเปิดโอกาส ให้เจ้าของทรัพย์สิน ผู้รับโอน หรือผู้รับประโยชน์ในทรัพย์สินที่ไม่ได้ยื่นคำร้องคัดค้านเข้ามาในคดี สามารถยื่นคำร้องขอให้ศาลแพ่งคืนทรัพย์สินหรือให้คุ้มครองสิทธิของตนได้ ซึ่งเมื่อศาลแพ่งได้สวนแล้ว เห็นว่ากรณีมีเหตุรับฟังได้ตามมาตรา ๕๐ จะสั่งคืนทรัพย์สินหรือกำหนดเงื่อนไขในการคุ้มครองทรัพย์สินนั้น หรือกำหนดเงื่อนไขในการคุ้มครองสิทธิของผู้รับประโยชน์ หากไม่สามารถคืนทรัพย์สินหรือคุ้มครองสิทธิได้ ให้ใช้ราคาหรือค่าเสียหายแทนตามมาตรา ๕๓ แล้วแต่กรณี

๔. สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา จัดส่งสำเนาเอกสารเกี่ยวกับการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ของสภานิติบัญญัติแห่งชาติ สรุปลงได้ว่า ที่ประชุม สภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ ๗๒/๒๕๕๙ วันพฤหัสบดีที่ ๑๗ พฤศจิกายน ๒๕๕๙ ลงมติ รับหลักการแห่งร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ซึ่งคณะรัฐมนตรีเป็นผู้เสนอไว้พิจารณา และตั้งคณะกรรมการวิสามัญขึ้นคณะหนึ่งเพื่อพิจารณา ซึ่งคณะกรรมการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. พิจารณาอย่างรอบคอบแล้ว จึงกำหนดความผิดมูลฐานไว้ในประมวลรัษฎากรตามร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ ซึ่งต่อมาที่ประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติพิจารณาแก้ไขปรับปรุงแล้วลงมติเห็นชอบสมควรประกาศใช้เป็นกฎหมาย

ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาคำโต้แย้งของผู้คัดค้าน ความเห็นและข้อมูลของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง และเอกสารประกอบแล้วเห็นว่า คดีมีข้อเท็จจริงเพียงพอที่จะพิจารณาวินิจฉัยได้ จึงยุติการไต่สวน ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยวิธีพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญ พ.ศ. ๒๕๖๑ มาตรา ๕๘ วรรคหนึ่ง กำหนดประเด็นที่ต้องพิจารณาวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี ชัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม มาตรา ๒๙ วรรคหนึ่ง และวรรคสอง และมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่งและวรรคสอง หรือไม่

พิจารณาแล้วเห็นว่า รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม มาตรา ๒๙ วรรคหนึ่งและวรรคสอง และมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่งและวรรคสอง เป็นบทบัญญัติในหมวด ๓ สิทธิและเสรีภาพของปวงชนชาวไทย โดยมาตรา ๒๖ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “การตรากฎหมาย ที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ ในกรณีที่รัฐธรรมนูญมิได้บัญญัติเงื่อนไขไว้ กฎหมายดังกล่าวต้องไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม ไม่เพิ่มภาระ หรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ และจะกระทบต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ของบุคคลมิได้ รวมทั้งต้องระบุมเหตุผลความจำเป็นในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพไว้ด้วย” วรรคสอง บัญญัติว่า “กฎหมายตามวรรคหนึ่ง ต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป ไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่ง หรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง” มาตรา ๒๗ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมาย มีสิทธิและเสรีภาพและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน” วรรคสาม บัญญัติว่า “การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล ไม่ว่าด้วยเหตุความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจ หรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติ แห่งรัฐธรรมนูญหรือเหตุอื่นใด จะกระทำมิได้” มาตรา ๒๙ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “บุคคลไม่ต้องรับโทษอาญา เว้นแต่ได้กระทำการอันกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลาที่กระทำนั้นบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ และโทษที่จะลงแก่บุคคลนั้นจะหนักกว่าโทษที่บัญญัติไว้ในกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลาที่กระทำความผิดมิได้” วรรคสอง บัญญัติว่า “ในคดีอาญา ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ต้องหาหรือจำเลยไม่มีความผิด และก่อนมีคำพิพากษา อันถึงที่สุดแสดงว่าบุคคลใดได้กระทำความผิด จะปฏิบัติต่อบุคคลนั้นเสมือนเป็นผู้กระทำความผิดมิได้” และมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “บุคคลย่อมมีสิทธิในทรัพย์สินและการสืบมรดก” วรรคสอง บัญญัติว่า “ขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิเช่นว่านี้ ให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ”

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตี มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๕) พ.ศ. ๒๕๖๐ ซึ่งมีเหตุผลปรากฏท้ายพระราชบัญญัติว่า “เนื่องจากประเทศไทย ในฐานะสมาชิกผู้ร่วมก่อตั้ง Asia Pacific Group on Money Laundering (APG) มีเหตุผลความจำเป็นที่จะต้องปฏิบัติตามข้อบังคับ (Terms of References) ที่กำหนดให้ประเทศสมาชิก ต้องปฏิบัติตามข้อแนะนำของ Financial Action Task Force (FATF) ในการกำหนดให้อาชญากรรมเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีลักษณะร้ายแรงเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน และเพื่อให้เป็นไปตามเหตุผลดังกล่าว อีกทั้งเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปราบปรามการหลีกเลี่ยงและการฉ้อโกงภาษีอากร สมควรกำหนดให้การกระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากรและการฉ้อโกงภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นอาชญากรรมร้ายแรงเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ...” โดยมาตรา ๓๗ ตีวรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ความผิดตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ หรือมาตรา ๔๐/๔ ที่ผู้กระทำความผิดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร และเป็นความผิดที่เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงตั้งแต่สิบล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป หรือจำนวนภาษีอากรที่ขอคืนโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบายหรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ตั้งแต่สองล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรดังกล่าวได้กระทำในลักษณะที่เป็นกระบวนการหรือเป็นเครือข่ายโดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จหรือปกปิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีอากร และมีพฤติกรรมปกปิดหรือซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดเพื่อมิให้ติดตามทรัพย์สินนั้นได้ ให้ถือว่าความผิดดังกล่าวเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เมื่ออธิบดีโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการพิจารณากลับกรองความผิดทางภาษีอากรที่เข้าข่ายความผิดมูลฐานส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินแล้ว ให้ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินต่อไป” วรรคสอง บัญญัติว่า “คณะกรรมการตามวรรคหนึ่งประกอบด้วยอธิบดี รองอธิบดีและที่ปรึกษากรมสรรพากรทุกคน”

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีของผู้มีหน้าที่ชำระภาษีตามที่กฎหมายกำหนด โดยจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทุกประเภทที่ทำมาหาได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในรอบปีภาษีที่ผ่านมา กรณีหากมีการเสียภาษีไม่ถูกต้อง ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีมาตรการทางกฎหมายในการดำเนินการ

กรณีการกระทำความผิดเกี่ยวกับการหลอกลวงซื้อขายหรือผู้ค้างชำระภาษีอากร โดยกำหนดมาตรการต่าง ๆ ไว้หลายมาตรการด้วยกัน เพื่อให้หน้าที่และอำนาจแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ดำเนินการได้ตามความเหมาะสม แต่ละกรณี ซึ่งกำหนดลักษณะการกระทำความผิดและโทษทางแพ่งและทางอาญาไว้ เช่น กรณีมีเหตุอันควรเชื่อว่าจะมีการหลอกลวงการเสียภาษีอากร กฎหมายให้อำนาจอธิบดีมีอำนาจเข้าไปหรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรเข้าไปในสถานที่หรือยานพาหนะใดเพื่อทำการตรวจค้น ยึดหรืออายัดบัญชีเอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่ต้องเสียได้ทั่วราชอาณาจักร ตามมาตรา ๓ เบญจ หรือกรณีมาตรา ๓ นว กำหนดโทษปรับและโทษจำคุกแก่ผู้ที่รู้อยู่แล้ว ไม่อำนวยการความสะดวกหรือขัดขวางเจ้าพนักงานผู้กระทำการตามหน้าที่ตามความในมาตรา ๓ เบญจ หรือเปรียบเทียบปรับสถานเดียวกรณีเจ้าพนักงานเห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรรับโทษจำคุกหรือไม่ควรถูกฟ้องร้อง ตามมาตรา ๓ ทวิ หรือกรณีอำนาจของอธิบดีสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งตามมาตรา ๑๒ หรือกรณีอำนาจในการออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชำระภาษีอากรค้าง และบุคคลใด ๆ ที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาให้อ้อยค่า หรือการออกคำสั่งให้เจ้าพนักงานสรรพากรทำการตรวจค้นหรือยึดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นของบุคคลตามมาตรา ๑๒ ตรี หรือกรณีการกระทำความผิดตามมาตรา ๓๗ ที่ให้ผู้ใดกระทำการโดยมีเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้อ้อยค่าเท็จ หรือตอบคำถามด้วยอ้อยค่าอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลอกลวงการเสียภาษีอากรหรือเพื่อขอคืนภาษีอากร หรือโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลอกลวงหรือพยายามหลอกลวงการเสียภาษีอากรหรือขอคืนภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปีและปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท หรือกรณีการกระทำความผิดตามมาตรา ๓๗ ทวิ ที่ให้ผู้ใดโดยเจตนาไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นเพื่อหลอกลวงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ หรือกรณีการกระทำความผิดตามมาตรา ๙๐/๔ ที่ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียน ตัวแทนผู้ประกอบการ ผู้ออกไปกำกับภาษีกระทำการตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๙๐/๔ โดยเจตนาหลอกลวงหรือพยายามหลอกลวงภาษีมูลค่าเพิ่มออกไปกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิที่จะออกเอกสาร ไม่ลงรายการหรือลงรายการเป็นเท็จกระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หรือเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี

ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท ซึ่งหากปรากฏว่าผู้กระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ หรือมาตรา ๙๐/๔ ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรไม่ยอมชำระหนี้ภาษีอากรค้างที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินกรมสรรพากรก็ชอบที่จะดำเนินคดีต่อศาลที่มีเขตอำนาจเฉพาะ และขอมาตรการหรือวิธีการชั่วคราวต่อศาลตามประมวลรัษฎากรได้เช่นเดียวกัน

การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ทรี บัญญัติให้ความผิดมาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ และมาตรา ๙๐/๔ ซึ่งเป็นความผิดสำหรับภาษีทุกประเภททุกลักษณะ ไม่ว่าจะเป็นการหลีกเลี่ยงไม่แสดงรายการเสียภาษี หรือยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไม่ถูกต้อง ที่มีจำนวนตั้งแต่สิบล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไปรวมทั้งการขอคืนเงินภาษีอากร ที่มีจำนวนตั้งแต่สองล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป โดยกระทำในลักษณะที่เป็นกระบวนกรหรือเป็นเครือข่าย และมีพฤติกรรมปิดบังซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิด ให้ถือเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เมื่ออธิบดีโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการพิจารณากลับกรอง นั้น เห็นว่า ความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน คือ ความผิดมูลฐานตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ มาตรา ๓ ซึ่งกฎหมายฉบับนี้เป็นกฎหมายที่มีบทบัญญัติจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล โดยมีเจตนารมณ์เพื่อต้องการมิให้ผู้ประกอบอาชญากรรมนำเงินหรือทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดนั้นไปใช้ประโยชน์ในการกระทำความผิดต่อไปได้อีก ทำให้ยากแก่การปราบปรามการกระทำความผิด จึงตั้งวงจรการประกอบอาชญากรรมและทำลายแรงจูงใจโดยตัดการใช้ทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิดในลักษณะที่เป็นการกระทำเครือข่ายหรือกระบวนกรที่ยากแก่การที่กระบวนกรยุติธรรมโดยปกติจะสามารถดำเนินการกับผู้กระทำความผิดดังกล่าวได้ กฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินจึงให้เจ้าหน้าที่รัฐมีอำนาจในการดำเนินการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลได้ นอกจากจะผลัการะการพิสูจน์ให้กับบุคคลผู้ถูกกล่าวหาตลอดจนบุคคลภายนอกที่เกี่ยวข้องแล้ว ยังให้เจ้าหน้าที่รัฐมีอำนาจก้าวล่วงเข้าไปดำเนินการกระทบสิทธิและเสรีภาพเกี่ยวกับทรัพย์สินของบุคคลอันเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ด้วย การให้เจ้าหน้าที่รัฐมีอำนาจก้าวล่วงในการดำเนินการที่กระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของบุคคลดังกล่าวต้องกระทำเท่าที่จำเป็นที่เจ้าหน้าที่ของรัฐไม่สามารถดำเนินการตามกระบวนกรยุติธรรมปกติกับผู้กระทำความผิดได้

การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลดังกล่าวต้องพิจารณาการกระทำความผิดตามที่บัญญัติไว้ในความผิดมูลฐานเป็นสำคัญประกอบกันด้วย เนื่องจากมาตรการที่ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินกระทบต่อสิทธิขั้นพื้นฐานที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้เพื่อให้เป็นไปตามหลักความได้สัดส่วน ในปัจจุบันความผิดมูลฐานตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ มาตรา ๓ กำหนดไว้ ๒๑ มูลฐาน มีลักษณะเป็นการกระทำความผิดร้ายแรง และมีได้บัญญัติให้รวมถึงความผิดตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายอื่นด้วย ย่อมแสดงได้ว่ากฎหมายดังกล่าวมีเจตนารมณ์ที่จะไม่ให้กฎหมายอื่นกำหนดให้เป็นความผิดมูลฐานเพื่อใช้อำนาจตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน มาดำเนินการแทน เมื่อพิจารณามาตรการต่าง ๆ ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรที่กล่าวไว้ข้างต้นที่กำหนดโทษทางแพ่งและโทษทางอาญา เห็นได้ว่า มาตรการดังกล่าวมีความเหมาะสมกับความร้ายแรงของการกระทำความผิดเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรในแต่ละกรณีแล้ว ซึ่งในกรณีมีผู้กระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ หรือมาตรา ๙๐/๔ พนักงานเจ้าหน้าที่ชอบที่จะดำเนินคดีต่อศาลที่มีเขตอำนาจเฉพาะคดีกฎหมายภาษีอากร คือ ศาลภาษีอากร และขอมาตรการหรือวิธีการชั่วคราวต่อศาลตามประมวลรัษฎากรได้ การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี บัญญัติให้ถือว่าความผิดตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ หรือมาตรา ๙๐/๔ เป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินส่งผลให้พนักงานเจ้าหน้าที่สามารถใช้มาตรการต่าง ๆ ตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ ที่มีทั้งโทษทางแพ่งและทางอาญาอันมีผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือนำส่งภาษีอากรตกอยู่ภายใต้มาตรการที่มีความร้ายแรง เช่น การยับยั้งการทำธุรกรรม การยึดหรืออายัดทรัพย์สิน รวมถึงการจับกุมบุคคลและการร้องขอต่อศาลแพ่งให้ทรัพย์สินตกเป็นของแผ่นดิน ในขณะที่ประมวลรัษฎากรมีมาตรการที่มีประสิทธิภาพและเหมาะสมอยู่แล้ว จึงไม่มีความจำเป็นต้องใช้มาตรการตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินอีก นอกจากนี้ ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตรี เป็นบทบัญญัติที่ให้เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลพินิจในการพิจารณาวินิจฉัยรวบรวมทรัพย์สินเพื่อให้ได้จำนวนเงินครบถ้วนตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ซึ่งอาจจะรวมไปถึงกรณีผู้เกี่ยวข้องอื่นที่กระทำโดยสุจริตต้องตกอยู่ภายใต้มาตรการที่มีความร้ายแรงตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินไปด้วยจนกว่าจะได้พิสูจน์ในศาล ดังนั้น บทบัญญัติมาตรา ๓๗ ตรี เป็นบทบัญญัติที่เพิ่มภาระและจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ

ไม่เป็นไปตามหลักความได้สัดส่วน และขัดต่อหลักนิติธรรม จึงขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่งและวรรคสอง

สำหรับข้อโต้แย้งที่ว่าประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตี ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม และมาตรา ๒๙ วรรคหนึ่งและวรรคสอง หรือไม่ เห็นว่า หากมีปัญหาการใช้ดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ผู้ได้รับผลจากการใช้ดุลพินิจดังกล่าวย่อมใช้สิทธิทางศาลได้ ไม่ใช่เรื่องของการเลือกปฏิบัติต่อบุคคลหรือหลักความเสมอภาค จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม และตามคำร้องกรณีนี้เป็นกรณีที่ศาลแพ่งจะพิจารณามีคำสั่งเกี่ยวกับการสั่งให้ทรัพย์สินตกเป็นของแผ่นดินซึ่งเป็นการดำเนินการต่อทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ซึ่งพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ กำหนดมาตรการทางกฎหมายไว้ ๒ มาตรการ ได้แก่ มาตรการทางอาญาสำหรับดำเนินคดีต่อบุคคลที่กระทำความผิดฐานฟอกเงิน และมาตรการทางแพ่งที่เป็นการดำเนินการต่อทรัพย์สินที่ได้มาจากการกระทำความผิดโดยร้องขอให้ทรัพย์สินดังกล่าวตกเป็นของแผ่นดิน อันเป็นการดำเนินการที่แยกต่างหากจากกัน โดยการให้ทรัพย์สินตกเป็นของแผ่นดินเป็นเรื่องมาตรการทางแพ่ง ไม่ใช่โทษทางอาญาตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๑๘ และให้โอกาสในการพิสูจน์หักล้างข้อสันนิษฐานได้ ก่อนที่ศาลแพ่งจะมีคำสั่งให้ทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดตกเป็นของแผ่นดิน ไม่เกี่ยวกับหลักกฎหมายที่มีโทษทางอาญาให้มีผลย้อนหลังแก่บุคคล และมีข้อสันนิษฐานความรับผิดทางอาญาที่จะอยู่ภายใต้บังคับบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๙ จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๙ วรรคหนึ่งและวรรคสอง

อนึ่ง หากรัฐมีความจำเป็นที่ต้องผูกพันปฏิบัติตามข้อเสนอแนะของ FATF ในการกำหนดให้ความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีลักษณะร้ายแรง (Serious Tax Crime) เป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ควรบัญญัติให้เป็น “ความผิดมูลฐาน” ไว้ในพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. ๒๕๔๒ มาตรา ๓ อันเป็นกฎหมายหลักสำหรับการดำเนินการเกี่ยวกับการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินซึ่งเป็นมาตรการทางกฎหมายที่มีความพิเศษโดยเฉพาะ โดยมีพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะ มีกระบวนการขั้นตอนในการตรวจสอบถ่วงดุลการใช้อำนาจแต่ละฝ่าย เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายมีความชัดเจนเป็นระบบ ไม่ซ้ำซ้อน อันเป็นหลักการพื้นฐานในการตรากฎหมายและหลักความจำเป็นในการตรากฎหมายขึ้นใช้บังคับ

อาศัยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ ตี ขัดหรือแย้ง
ต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่งและวรรคสอง

นายวรวิทย์ กังศศิเทียม
ประธานศาลรัฐธรรมนูญ

นายทวีเกียรติ มีนะกนิษฐ
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

นายนครินทร์ เมฆไตรรัตน์
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

นายปัญญา อุดชาชน
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

นายอุดม สิทธิวิรัชธรรม
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

นายวิรุฬห์ แสงเทียน
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

นายจิรนิติ หะวานนท์
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

นายณภดล เทพพิทักษ์
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

นายบรรจงศักดิ์ วงศ์ปราชญ์
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ