



ในพระปรมาภิไธยพระมหากษัตริย์
ศาลรัฐธรรมนูญ

คำวินิจฉัยที่ ๙/๒๕๖๖

เรื่องพิจารณาที่ ๑๐/๒๕๖๖

วันที่ ๑๔ เดือน มิถุนายน พุทธศักราช ๒๕๖๖

ระหว่าง ศาลอาญา

ผู้ร้อง

ผู้ถูกร้อง

เรื่อง ประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๐/๕ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๙
วรรคสอง หรือไม่

ศาลอาญาส่งคำโต้แย้งของจำเลยทั้งสอง (นายภาคิน ทิพหาเชาวคุณ ที่ ๒ และ นางสาวปรียาภรณ์
แสงตา ที่ ๓) ในคดีอาญาหมายเลขดำที่ อ ๑๑๙๔/๒๕๖๔ เพื่อขอให้ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัย
ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๒ ข้อเท็จจริงตามหนังสือส่งคำโต้แย้งของจำเลยทั้งสองและเอกสารประกอบ
สรุปได้ดังนี้

พนักงานอัยการ สำนักงานอัยการพิเศษฝ่ายคดีเศรษฐกิจและทรัพยากร ๑ สำนักงานอัยการสูงสุด
เป็นโจทก์ ยื่นฟ้อง นางสาวรัชญา จิตติภาณกร จำเลยที่ ๑ กับพวก รวม ๓ คน เป็นจำเลย ต่อศาลอาญา
เนื่องจากในปี ๒๕๕๙ ถึงปี ๒๕๖๑ จำเลยทั้งสามในฐานะกรรมการผู้มีอำนาจกระทำการแทน
บริษัท โอเพ่น เวย์ (เอ็กตรา) จำกัด ร่วมกันยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (แบบ ภ.พ. ๓๐)
โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี แต่ไม่นำใบกำกับภาษีซื้อมาให้เจ้าพนักงาน

ประเมินตรวจสอบ และบริษัท โอเพ่น เวย์ (เอ็กตรา) จำกัด มีรายรับซึ่งถูกผู้อื่นหักภาษี ณ ที่จ่าย นำส่งตามแบบยื่นรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย (แบบ ภ.ง.ด. ๕๓) แต่กลับยื่นแบบ ภ.พ. ๓๐ แสดงยอดขายเป็นศูนย์โดยไม่นำไปกำกับภาษีซื้อมาให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบ เป็นการยื่นแบบ ภ.พ. ๓๐ อันเป็นเท็จโดยรู้อยู่แล้วว่าตนมีเงินได้และมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม อันเป็นการกระทำใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกง หรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน เจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ร่วมกันจงใจไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล สิ้นรอบระยะเวลาบัญชี (แบบ ภ.ง.ด. ๕๐) และแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี (แบบ ภ.ง.ด. ๕๑) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวภายในกำหนดระยะเวลาตามกฎหมาย โดยมีเจตนาเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร อันเป็นความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ มาตรา ๙๐/๔ (๖) และมาตรา ๙๐/๕ และประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๘๓ และมาตรา ๙๑

ระหว่างการพิจารณาดีของศาลอาญา จำเลยทั้งสองโต้แย้งว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๐/๕ เป็นบทบัญญัติที่ให้ภาระการพิสูจน์ความบริสุทธิ์ตกแก่จำเลยเพียงเพราะมีชื่อเป็นกรรมการซึ่งผู้กระทำความผิดหลักเป็นนิติบุคคล ทำให้จำเลยทั้งสองถูกฟ้องแต่พนักงานอัยการไม่ฟ้องนิติบุคคลดังกล่าวและไม่ได้พิจารณาว่าจำเลยทั้งสองเป็นผู้กระทำความผิดหรือไม่ บทบัญญัติดังกล่าวขัดต่อหลักนิติธรรม เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ กระทบต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ ขัดต่อหลักการดำเนินคดีอาญาที่โจทก์มีภาระการพิสูจน์ และขัดต่อหลักสันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ต้องหาหรือจำเลยไม่มีความผิดตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๙ วรรคสอง จำเลยทั้งสองขอให้ศาลอาญาส่งคำโต้แย้งดังกล่าวต่อศาลรัฐธรรมนูญเพื่อพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๒

ศาลอาญาเห็นว่า จำเลยทั้งสองโต้แย้งว่าประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๐/๕ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๙ ซึ่งศาลอาญาจะใช้บทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวบังคับแก่คดีและยังไม่มีคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในส่วนที่เกี่ยวกับบทบัญญัตินี้ จึงส่งคำโต้แย้งดังกล่าวต่อศาลรัฐธรรมนูญเพื่อวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๒ วรรคหนึ่ง

ประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญต้องพิจารณาเบื้องต้นมีว่า ศาลรัฐธรรมนูญมีอำนาจรับหนังสือส่งคำโต้แย้งของจำเลยทั้งสองไว้พิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๒ วรรคหนึ่ง หรือไม่ เห็นว่า ศาลอาญาส่งคำโต้แย้งของจำเลยทั้งสองเพื่อขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร

มาตรา ๙๐/๕ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๙ หรือไม่ บทบัญญัติดังกล่าวเป็นบทบัญญัติที่ศาลอาญ่าจะใช้บังคับแก่คดี เมื่อจำเลยทั้งสองโต้แย้งพร้อมด้วยเหตุผลว่าบทบัญญัติดังกล่าวขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ และยังไม่มีคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในส่วนที่เกี่ยวกับบทบัญญัตินี้ กรณีเป็นไปตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๒ วรรคหนึ่ง จึงมีคำสั่งรับไว้พิจารณาวินิจฉัย

ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาคำโต้แย้งของจำเลยทั้งสองและเอกสารประกอบแล้วเห็นว่าคดีเป็นปัญหาข้อกฎหมายและมีพยานหลักฐานเพียงพอที่จะพิจารณาวินิจฉัยได้ จึงไม่ทำการไต่สวนตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยวิธีพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญ พ.ศ. ๒๕๖๑ มาตรา ๕๘ วรรคหนึ่ง กำหนดประเด็นที่ต้องพิจารณาวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๐/๕ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๙ วรรคสอง หรือไม่

พิจารณาแล้วเห็นว่า รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ เป็นบทบัญญัติในหมวด ๓ สิทธิและเสรีภาพของปวงชนชาวไทย มาตรา ๒๖ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “การตรากฎหมายที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ ในกรณีที่รัฐธรรมนูญมิได้บัญญัติเงื่อนไขไว้ กฎหมายดังกล่าวต้องไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม ไม่เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ และจะกระทบต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ของบุคคลมิได้ รวมทั้งต้องระบุมเหตุผลความจำเป็นในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพไว้ด้วย” วรรคสอง บัญญัติว่า “กฎหมายตามวรรคหนึ่ง ต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป ไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง” และมาตรา ๒๙ วรรคสอง บัญญัติว่า “ในคดีอาญาให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ต้องหาหรือจำเลยไม่มีความผิด และก่อนมีคำพิพากษาอันถึงที่สุดแสดงว่าบุคคลใดได้กระทำความผิด จะปฏิบัติต่อบุคคลนั้นเสมือนเป็นผู้กระทำความผิดมิได้”

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๐/๕ บัญญัติว่า “ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดตามหมวดนี้เป็นนิติบุคคล ถ้าการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้นเกิดจากการสั่งการหรือการกระทำของกรรมการหรือผู้จัดการ หรือบุคคลใดซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลนั้น หรือในกรณีที่บุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ต้องสั่งการหรือทำการและละเว้นไม่สั่งการหรือไม่กระทำการจนเป็นเหตุให้นิติบุคคลนั้นกระทำความผิด ผู้นั้นต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้น ๆ ด้วย”

ข้อโต้แย้งของจำเลยทั้งสองที่ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๐/๕ เป็นบทบัญญัติที่ให้ภาระการพิสูจน์ความบริสุทธิ์ตกแก่จำเลยเพียงเพราะมีชื่อเป็นกรรมการ ขัดต่อหลักนิติธรรม

เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ และกระทบต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ของบุคคลตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ ขัดต่อหลักการดำเนินคดีอาญาที่โจทก์มีภาระการพิสูจน์ และขัดต่อข้อสันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ต้องหาหรือจำเลยไม่มีความผิดตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๙ วรรคสอง นั้น เห็นว่า เดิมประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๐/๕ บัญญัติว่า “ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดซึ่งต้องรับโทษตามหมวดนี้เป็นนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้นต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้น ๆ ด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้ยินยอมหรือมีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น” ซึ่งถือเป็นข้อสันนิษฐานที่มีผลเป็นการสันนิษฐานความผิดทางอาญาของจำเลย โดยโจทก์ไม่ต้องพิสูจน์ให้เห็นก่อนว่าจำเลยได้มีการกระทำ หรืองดเว้นหรือไม่กระทำการอันเป็นความผิดตามกฎหมาย ต่อมาเมื่อศาลรัฐธรรมนูญมีคำวินิจฉัยที่ ๑๒/๒๕๕๕ ว่าพระราชบัญญัติขายตรงและตลาดแบบตรง พ.ศ. ๒๕๔๕ มาตรา ๕๔ เฉพาะในส่วนที่สันนิษฐานให้กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือบุคคลใดซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลนั้นต้องรับโทษทางอาญาร่วมกับการกระทำความผิดของนิติบุคคล โดยไม่ปรากฏว่ามีการกระทำหรือเจตนาประการใดอันเกี่ยวกับการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๓๙ วรรคสอง เป็นอันใช้บังคับไม่ได้ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๖ ต่อมาศาลรัฐธรรมนูญยังมีคำวินิจฉัยในทำนองเดียวกันอีก คือ คำวินิจฉัยที่ ๕/๒๕๕๖ กรณีพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. ๒๕๓๗ มาตรา ๗๔ คำวินิจฉัยที่ ๑๐/๒๕๕๖ กรณีพระราชบัญญัติการประกอบกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. ๒๕๔๔ มาตรา ๗๘ คำวินิจฉัยที่ ๑๑/๒๕๕๖ กรณีพระราชบัญญัติสถานบริการ พ.ศ. ๒๕๐๙ มาตรา ๒๘/๔ และคำวินิจฉัยที่ ๑๙ - ๒๐/๒๕๕๖ กรณีพระราชบัญญัติปุ๋ย พ.ศ. ๒๕๑๘ มาตรา ๗๒/๕ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๓๙ วรรคสอง และเป็นอันใช้บังคับไม่ได้ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๖ เพื่อแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวและกฎหมายอื่นที่มีบทบัญญัติในลักษณะเดียวกันมิให้ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวกับความรับผิดในทางอาญาของผู้แทนนิติบุคคล พ.ศ. ๒๕๖๐ เพื่อยกเลิกและแก้ไขกฎหมายที่มีบทบัญญัติในลักษณะเดียวกัน ซึ่งรวมถึงการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๐/๕ ด้วย ตามบัญชีท้ายพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวกับความรับผิดในทางอาญาของผู้แทนนิติบุคคล

พ.ศ. ๒๕๖๐ โดยประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๐/๕ ที่แก้ไขใหม่นี้บัญญัติกรณีที่นิติบุคคลกระทำความผิด และการกระทำความผิดนั้นเกิดจากการสั่งการหรือการกระทำ หรือมีหน้าที่ต้องสั่งการหรือทำการ และละเว้นไม่สั่งการหรือไม่ทำการของกรรมการหรือผู้จัดการหรือบุคคลใดซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลนั้น ก็ให้บุคคลที่ทำการหรือละเว้นไม่ทำการตามหน้าที่ดังกล่าว ต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดที่นิติบุคคลกระทำด้วย บทบัญญัติดังกล่าวเป็นบทบัญญัติที่กำหนดตัวบุคคลที่ต้องรับผิดชอบในทางอาญาร่วมกับนิติบุคคลมิได้บัญญัติให้ต้องรับโทษเหมือนเช่นในบทบัญญัติเดิมที่กำหนดให้บุคคลต้องรับผิดชอบในทางอาญาโดยอาศัยสถานะของบุคคลเป็นเงื่อนไขในการลงโทษ เนื่องจากนิติบุคคลเป็นบุคคลสมมุติตามกฎหมาย ไม่สามารถกระทำการใด ๆ ได้ด้วยตนเอง หรือไม่สามารถก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์กับบุคคลภายนอกได้ หากปราศจากบุคคลผู้ใช้อำนาจกระทำการแทนนิติบุคคล หรือผู้ซึ่งได้รับมอบหมายให้อำนาจกระทำการแทนนิติบุคคล และเป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ถือเอาพฤติกรรมการกระทำของผู้ที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบซึ่งก่อให้เกิดการกระทำความผิดของนิติบุคคลว่าต้องรับผิดชอบในผลของการกระทำของตนเอง มิใช่เป็นบทสันนิษฐานความผิดของกรรมการหรือผู้จัดการหรือบุคคลซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลเป็นผู้กระทำความผิดไว้ก่อนตั้งแต่แรกเริ่มคดีโดยอาศัยสถานะของบุคคลอีกต่อไป หากแต่โจทก์ยังคงต้องมีหน้าที่พิสูจน์การกระทำหรือละเว้นไม่กระทำตามหน้าที่ของบุคคลดังกล่าวก่อนว่า เป็นผู้สั่งการหรือทำการ หรือมีหน้าที่ต้องสั่งการหรือทำการและละเว้นไม่สั่งการหรือไม่ทำการ รวมทั้งมีความผิดตามที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้หรือไม่ อันสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ทั่วไปในเรื่องความรับผิดทางอาญาที่ผู้กระทำความผิดจะต้องรับผลแห่งการกระทำ หรือละเว้นไม่ทำการนั้น เมื่อมีกฎหมายบัญญัติไว้ว่าเป็นความผิดและการกระทำหรือละเว้นไม่ทำการนั้นต้องครบองค์ประกอบความผิดตามหลักพื้นฐานว่าด้วยความรับผิดทางอาญาตามที่ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๕๙ บัญญัติไว้ว่า “บุคคลจะต้องรับผิดชอบในทางอาญาก็ต่อเมื่อได้กระทำ ...” กล่าวคือ เมื่อนิติบุคคลถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิด โจทก์ต้องพิสูจน์ให้ศาลเห็นโดยปราศจากเหตุอันควรสงสัยว่าการกระทำความผิดนั้นเกิดขึ้นจากการสั่งการหรือการกระทำ หรือมีหน้าที่ต้องสั่งการหรือทำการและละเว้นไม่สั่งการหรือไม่ทำการของกรรมการหรือผู้จัดการ หรือบุคคลใดซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลนั้น และภาระการพิสูจน์การกระทำความผิดของบุคคลดังกล่าวยังคงต้องพิจารณาถึงมาตรฐานการพิสูจน์ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา ๒๒๗ ศาลจะพิพากษาลงโทษจำเลยได้ต่อเมื่อแน่ใจว่ามีการกระทำความผิดจริงตามที่กฎหมายบัญญัติ และในกรณีที่มีความสงสัย

ตามสมควรว่าจำเลยได้กระทำความผิดหรือไม่ ศาลจะต้องยกประโยชน์แห่งความสงสัยให้แก่จำเลย ในระหว่างการพิจารณาของศาลหรือหน่วยงานในกระบวนการยุติธรรมอื่นนั้น กรรมการหรือผู้จัดการ หรือบุคคลซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลนั้น ยังถือว่าเป็นผู้บริสุทธิ์อยู่จนกว่าศาลมีคำพิพากษา อันถึงที่สุดว่าจำเลยได้กระทำการอันเป็นความผิดตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๙๐/๕ ไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม ไม่เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ ไม่กระทบต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ และไม่ขัดต่อหลักสันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ต้องหาหรือจำเลยไม่มีความผิด ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๙ วรรคสอง

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

นายวรวิทย์ กังศศิเทียม
ประธานศาลรัฐธรรมนูญ

นายนครินทร์ เมฆไตรรัตน์
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

นายปัญญา อุดชาชน
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

นายอุดม สิทธิวิรัชธรรม
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

นายวิรุฬห์ แสงเทียน
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

นายจิรนิติ หะวานนท์
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

นายณภดล เทพพิทักษ์
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

นายบรรจงศักดิ์ วงศ์ปราชญ์
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

นายอุดม รัฐอมฤต
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ