สรุปคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ ๑๑/๒๕๖๙ วันที่ ๒๒ เดือน กรกฎาคม พุทธศักราช ๒๕๖๙

เรื่อง ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๔ มาตรา ๘๘/๖ และมาตรา ๘๙/๑ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม หรือไม่

๑. <u>ความเป็นมาและข้อเท็จจริงโดยสรุป</u>

ศาลภาษีอากรกลางส่งคำโต้แย้งของโจทก์ (บริษัท ชาวาลิน เมทอล จำกัด) ในคดีแพ่งหมายเลขดำที่ ภ ๔๒/๒๕๖๗ เพื่อขอให้ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๒ กรณีบริษัท ชาวาลิน เมทอล จำกัด เป็นโจทก์ยื่นฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลยต่อศาลภาษีอากรกลางว่า จำเลยซึ่งมีหน้าที่และอำนาจควบคุมและจัดเก็บภาษีอากร คืนเงินภาษีอากร ได้ทำการประเมินภาษีและพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี โดยเมื่อวันที่ ๓ พฤศจิกายน ๒๕๖๕ เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยออกหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) สำหรับเดือนภาษีมกราคม ๒๕๖๐ ถึงเดือนภาษีธันวาคม ๒๕๖๐ ให้โจทก์รับผิดชำระภาษี เบี้ยปรับ ๒ เท่า และเงินเพิ่ม (คำนวณถึงวันที่ ๑๕ พฤศจิกายน ๒๕๖๕) โดยเห็นว่าโจทก์ออกใบกำกับภาษีขายโดยไม่มีสิทธิออกตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๖/๑๓ โจทก์ยื่นอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ โจทก์ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของจำเลยและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จึงยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลาง

ระหว่างการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรกลาง โจทก์โต้แย้งว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๔ ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบภาษีกับผู้เสียภาษีแต่ละรายแตกต่างกันตามอำเภอใจ โดยจะออกหมายเรียกหรือไม่ออกหมายเรียกมาตรวจสอบไต่สวนก็ได้ ทำให้บุคคลไม่เสมอกันในกฎหมาย ไม่ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายอย่างเท่าเทียมกัน เป็นการเพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๗ ส่วนประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๖ ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลพินิจเลือกปฏิบัติว่าจะตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษีของผู้ประกอบการรายใดเป็นลำดับก่อนหลัง ขัดต่อหลักความเสมอภาค และเกิดความไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้ประกอบการแต่ละราย การให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีย้อนหลังได้ถึงสิบปีแล้วแต่กรณี เป็นการเพิ่มภาระแก่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้ประกอบการให้ต้องชำระเงินเพิ่มตามกฎหมายโดยจำนวนเงินเพิ่มที่ผู้ประกอบการต้องชำระขึ้นอยู่กับการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินว่าตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการภาษีช้าหรือเร็วเพียงใด เป็นการเพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๗ และประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๙/๑ ไม่ให้โอกาสผู้ซึ่งมิได้นำส่งภาษีหรือนำส่งภาษีไม่ครบถ้วนได้แก้ไขข้อบกพร่องของตนโดยการนำส่งภาษีให้ครบถ้วนตามที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินไว้ และการกำหนดบทลงโทษให้ต้องชำระเงินเพิ่ม เป็นการจำกัดสิทธิและเพิ่มภาระแก่ผู้ประกอบการหรือประชาชนเกินสมควรแก่เหตุ เกิดความไม่สมดุลระหว่างอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีกับสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชนที่ควรได้รับความคุ้มครอง ไม่สอดคล้องกับหลักนิติธรรม ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๗

๒. ประเด็นเบื้องต้น

ศาลรัฐธรรมนูญมีอำนาจรับคำโต้แย้งของโจทก์ไว้พิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๒ วรรคหนึ่ง หรือไม่

พิจารณาแล้วเห็นว่า บทบัญญัติดังกล่าวเป็นบทบัญญัติที่ศาลภาษีอากรกลางจะใช้บังคับแก่คดี เมื่อโจทก์โต้แย้งพร้อมด้วยเหตุผลว่าบทบัญญัติดังกล่าวขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ และยังไม่มีคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในส่วนที่เกี่ยวกับบทบัญญัตินี้ กรณีเป็นไปตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๒ วรรคหนึ่ง จึงมีคำสั่งรับไว้พิจารณาวินิจฉัย

๓. ประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัย

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๔ มาตรา ๘๘/๖ และมาตรา ๘๙/๑ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม หรือไม่

พิจารณาแล้วเห็นว่า ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในรอบปีภาษีที่ผ่านมาตามที่กฎหมายกำหนด มีมาตรการทางกฎหมายให้เจ้าพนักงานประเมินมีหน้าที่และอำนาจในการดำเนินการกรณีมีการเสียภาษีไม่ถูกต้องหรือหลีกเลี่ยงภาษี โดยมาตรา ๘๘/๔ และมาตรา ๘๘/๖ ให้ดุลพินิจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการบังคับใช้หรือบริหารกระบวนการตรวจสอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต่อผู้เสียภาษีแต่ละราย รวมถึงการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับและเงินเพิ่มของผู้ประกอบการรายใดเป็นลำดับก่อนหลัง เพื่อให้สอดคล้องกับข้อเท็จจริงซึ่งมีความหลากหลายแตกต่างกันไป กฎหมายจำเป็นต้องเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ของรัฐมี “อำนาจดุลพินิจ” ที่กฎหมายให้ไว้ในการวินิจฉัยและตัดสินใจว่าในกรณีใดกรณีหนึ่งสมควรที่จะดำเนินการอย่างไรภายใต้เงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด เพื่อให้เจ้าหน้าที่ของรัฐสามารถนำกฎหมายไปปรับใช้แก่ข้อเท็จจริงตามบริบทหรือเหตุการณ์เฉพาะหน้าได้อย่างเหมาะสมและได้สัดส่วน โดยมีระบบควบคุมกำกับการใช้ดุลพินิจทั้งที่กำหนดไว้ในเงื่อนไขของบทบัญญัติแห่งกฎหมาย และมีกลไกการควบคุมภายในของหน่วยงานหรือองค์กรผู้ใช้อำนาจดุลพินิจ อีกทั้งเปิดช่องให้ผู้ได้รับผลกระทบจากการใช้อำนาจอันเกิดจากดุลพินิจนั้นสามารถใช้สิทธิโต้แย้งต่อศาลได้ ส่วนกรอบระยะเวลาการตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการภาษีที่ผู้ประกอบการนำส่งต่อกรมสรรพากรนั้น มาตรา ๘๘/๖ กำหนดหน้าที่และกรอบระยะเวลาการใช้อำนาจประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินตั้งแต่ ๒ ปี ๕ ปี และ ๑๐ ปี ตามเงื่อนไขของข้อเท็จจริงในแต่ละกรณี เป็นมาตรการทางภาษีอากรของรัฐที่กำหนดไว้โดยบทบัญญัติแห่งกฎหมาย อันเป็นอำนาจที่ฝ่ายนิติบัญญัติพิจารณาความเหมาะสมพอเหมาะพอควรแก่กรณี เมื่อชั่งน้ำหนักระหว่างผลกระทบต่อสิทธิของบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีกับประโยชน์สาธารณะที่จะได้รับตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายในการจัดเก็บภาษีให้เป็นไปโดยถูกต้องเป็นธรรมแล้ว ถือว่าเป็นไปตามหลักความจำเป็น หลักความได้สัดส่วน ไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม ไม่เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ ไม่ขัดต่อหลักความเสมอภาค และไม่เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม ส่วนข้อโต้แย้งของโจทก์ที่ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๙/๑ เป็นบทบัญญัติที่กำหนดให้บุคคลผู้ซึ่งมิได้นำส่งภาษีหรือนำส่งภาษี

ไม่ครบถ้วนต้องชำระเงินเพิ่มนั้นมิใช่กรณีที่กฎหมายบัญญัติไว้เพื่อเป็นบทลงโทษ แต่กำหนดขึ้นเนื่องจากผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมิได้นำส่งเป็นเงินภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมาย เมื่อชำระภาษีแล้วจำเป็นต้องจ่ายเงินเพิ่มเพื่อชดเชยจากการที่นำส่งภาษีล่าช้ากว่ากำหนด อันมีนัยอย่างเดียวกับดอกเบี้ยของเงินภาษีให้แก่รัฐ โดยอัตราเงินเพิ่มจะมากน้อยอย่างไรนั้นถือว่าเป็นมาตรการของรัฐที่กำหนดไว้ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายโดยฝ่ายนิติบัญญัติ อัตราเงินเพิ่มภาษีนี้ต้องคำนึงถึงความเหมาะสมตามสภาพเศรษฐกิจและข้อเท็จจริงในการเก็บภาษีของประเทศในภาพรวม ไม่อาจนำมาเปรียบเทียบกับอัตราดอกเบี้ยตามกฎหมายอื่นได้ ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๙/๑ ไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม ไม่เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ และไม่เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม

๔. <u>ผลคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญ</u>

ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๔ มาตรา ๘๘/๖ และมาตรา ๘๙/๑ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม

องค์คณะตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ นายนครินทร์ เมฆไตรรัตน์ นายอุดม สิทธิวิรัชธรรม นายวิรุฬห์ แสงเทียน นายจิรนิติ หะวานนท์ นายนภดล เทพพิทักษ์ นายบรรจงศักดิ์ วงศ์ปราชญ์ นายอุดม รัฐอมฤต นายสุเมธ รอยกุลเจริญ และนายสราวุธ ทรงศิวิไล

หมายเหตุ ประกาศราชกิจจานุเบกษา ฉบับกฤษฎีกา เล่ม ๑๔๓ ตอนที่ ๔๙ ก วันที่ ๒๐ สิงหาคม ๒๕๖๙

เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวน
นายกล้า สมุทวณิช
นายสรรักษ์ เลี่ยมสุวรรณ ผอ.กค.๕
นายปฐมพงษ์ คำเขียว ผอ.สค.๒
นางสาวณิชาภา ภูมินายก ผชช.ด้านคดี

ย่อโดย นายกล้า สมุทวณิช
นักวิชาการคดีรัฐธรรมนูญชำนาญการ

นายอดิเทพ อุยยะพัฒน์ รอง ลศร. ตรวจ
นางสาวร่มปรางค์ สวมประคำ ลศร. ตรวจ