

(๒๓)

คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญ



ในพระปรมาภิไธยพระมหากษัตริย์
ศาลรัฐธรรมนูญ

คำวินิจฉัยที่ ๑๑/๒๕๖๙

เรื่องพิจารณาที่ ๒/๒๕๖๙

วันที่ ๒๒ เดือน กรกฎาคม พุทธศักราช ๒๕๖๙

ระหว่าง { ศาลภาษีอากรกลาง ผู้ร้อง
- ผู้ถูกร้อง

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

ศาลภาษีอากรกลางส่งคำโต้แย้งของโจทก์ (บริษัท ซาวาลิน เมทอล จำกัด) ในคดีแพ่ง หมายเลขดำที่ ก ๔๒/๒๕๖๗ เพื่อให้ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๒ ข้อเท็จจริงตามคำโต้แย้งและเอกสารประกอบ สรุปได้ดังนี้

บริษัท ซาวาลิน เมทอล จำกัด เป็นโจทก์ยื่นฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลยต่อศาลภาษีอากรกลางว่า จำเลยเป็นนิติบุคคลมีฐานะเป็นกรม สังกัดกระทรวงการคลัง มีหน้าที่และอำนาจควบคุมและจัดเก็บภาษีอากร คืนเงินภาษีอากร โดยมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร เมื่อวันที่ ๓ พฤศจิกายน ๒๕๖๕ เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยออกหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) สำหรับเดือนภาษี มกราคม ๒๕๖๐ ถึงเดือนภาษีธันวาคม ๒๕๖๐ ให้โจทก์รับผิดชอบชำระภาษีเป็นเงินจำนวน ๑,๙๓๙,๓๔๘.๑๗ บาท เบี้ยปรับ ๒ เท่า เป็นเงินจำนวน ๓,๘๗๘,๖๙๖.๓๔ บาท และเงินเพิ่ม



- ๒ -

(คำนวณถึงวันที่ ๑๕ พฤศจิกายน ๒๕๖๕) เป็นเงินจำนวน ๑,๘๒๖,๗๘๕.๑๓ บาท รวมเป็นเงินจำนวนทั้งสิ้น ๗,๖๔๔,๘๒๙.๖๔ บาท เนื่องจากโจทก์ออกไปกำกับภาษีขายโดยไม่มีสิทธิออกตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๖/๑๓ โจทก์ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ โจทก์ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของจำเลย และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จึงยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลาง

ระหว่างการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรกลาง โจทก์ได้แย้ง ดังนี้

๑. ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๔ ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบภาษีกับผู้เสียภาษีแต่ละรายแตกต่างกันตามอำเภอใจ โดยจะออกหมายเรียกหรือไม่ออกหมายเรียกมาตรวจสอบได้ส่วนก็ได้ ทำให้บุคคลไม่เสมอกันในกฎหมาย ไม่ได้ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายอย่างเท่าเทียมกัน เป็นการเพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๗

๒. ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๖ ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลพินิจเลือกปฏิบัติว่าจะตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษีของผู้ประกอบการรายใดเป็นลำดับก่อนหลัง ขัดต่อหลักความเสมอภาค และเกิดความไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้ประกอบการแต่ละราย การให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีย้อนหลังได้ถึงสิบปีแล้วแต่กรณี เป็นการเพิ่มภาระแก่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้ประกอบการให้ต้องชำระเงินเพิ่มตามกฎหมาย โดยจำนวนเงินเพิ่มที่ผู้ประกอบการต้องชำระขึ้นอยู่กับ การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินว่าตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการภาษีช้าหรือเร็วเพียงใด เป็นการเพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๗

๓. ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๙/๑ ไม่ให้โอกาสผู้ซึ่งมิได้นำส่งภาษีหรือนำส่งภาษีไม่ครบถ้วนได้แก้ไขข้อบกพร่องของตนโดยการนำส่งภาษีให้ครบถ้วนตามที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินไว้ และการกำหนดบทลงโทษให้ต้องชำระเงินเพิ่ม เป็นการจำกัดสิทธิและเพิ่มภาระแก่ผู้ประกอบการหรือประชาชนเกินสมควรแก่เหตุ เกิดความไม่สมดุลระหว่างอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีสืบกับสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชนที่ควรได้รับความคุ้มครอง ไม่สอดคล้องกับหลักนิติธรรม ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๗



- ๓ -

โจทก์ขอให้ศาลภาษีอากรกลางส่งคำโต้แย้งดังกล่าวต่อศาลรัฐธรรมนูญเพื่อวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๒

ศาลภาษีอากรกลางเห็นว่า โจทก์โต้แย้งว่าประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๔ มาตรา ๘๘/๖ และมาตรา ๘๙/๑ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๗ ศาลภาษีอากรกลางจะใช้บทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวบังคับแก่คดี และยังไม่มีคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในส่วนที่เกี่ยวกับบทบัญญัตินี้ จึงส่งคำโต้แย้งดังกล่าวต่อศาลรัฐธรรมนูญเพื่อวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๒ วรรคหนึ่ง

ประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญต้องพิจารณาเบื้องต้นมีว่า ศาลรัฐธรรมนูญมีอำนาจรับคำโต้แย้งของโจทก์ไว้พิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๒ วรรคหนึ่ง หรือไม่ เห็นว่า ศาลภาษีอากรกลางส่งคำโต้แย้งของโจทก์เพื่อขอให้ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๔ มาตรา ๘๘/๖ และมาตรา ๘๙/๑ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๗ หรือไม่ บทบัญญัติดังกล่าวเป็นบทบัญญัติที่ศาลภาษีอากรกลางจะใช้บังคับแก่คดีเมื่อโจทก์โต้แย้งพร้อมด้วยเหตุผลว่าบทบัญญัตินี้ดังกล่าวขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ และยังไม่มีคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในส่วนที่เกี่ยวกับบทบัญญัตินี้ กรณีเป็นไปตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๒ วรรคหนึ่ง จึงมีคำสั่งรับไว้พิจารณาวินิจฉัย เพื่อประโยชน์แห่งการพิจารณา อาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยวิธีพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญ พ.ศ. ๒๕๖๑ มาตรา ๒๗ วรรคสาม ให้นำหน่วยงานที่เกี่ยวข้องจัดทำความเห็นและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานยื่นต่อศาลรัฐธรรมนูญ

หน่วยงานที่เกี่ยวข้องจัดทำความเห็นและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานยื่นต่อศาลรัฐธรรมนูญ ดังนี้

๑. อธิบดีกรมสรรพากร จัดทำความเห็นสรุปได้ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๔ ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการออกหมายเรียกบุคคลผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยให้นำส่งบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นใดให้แก่เจ้าพนักงานประเมินเพื่อตรวจสอบ ส่วนมาตรา ๘๘/๖ กำหนดหน้าที่และระยะเวลาในการใช้อำนาจประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินโดยมีกำหนดระยะเวลาตั้งแต่ ๒ ปี ๕ ปี และ ๑๐ ปี แล้วแต่กรณี เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร กล่าวคือ กำหนดเวลา ๒ ปี กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลานับจากวันสุดท้ายของกำหนดเวลานั้นตาม (๑) (ก) แต่หากยื่นหลังกำหนดเวลาจะเริ่มต้นนับจากวันที่มายื่น



- ๕ -

แบบแสดงรายการภาษีตามความเป็นจริงตาม (๑) (ข) กรณีผู้นำเข้าซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการนับแต่วันยื่นใบขนสินค้า หรือวันที่คดีข้อโต้แย้งถึงที่สุดตาม (๒) และสำหรับผู้ที่มิมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๓/๕ มาตรา ๘๓/๖ หรือมาตรา ๘๓/๗ นับแต่วันพ้นกำหนดเวลานำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มตาม (๓) กำหนด ระยะเวลา ๕ ปี นับแต่กำหนดเวลาปกติในแต่ละอนุมาตราข้างต้น กรณีเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุ อันควรเชื่อได้ว่าผู้ประกอบการ ผู้นำเข้าหรือผู้มิมีหน้าที่นำส่งภาษี ยื่นเอกสารต่าง ๆ ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง หรือไม่สมบูรณ์อาจขออนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรเพื่อประเมินภาษีได้ และกำหนดเวลา ๑๐ ปี นับแต่วันสุดท้ายของกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี กรณีผู้มิมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมิได้ ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือยื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยแสดงฐานภาษีต่ำกว่ามูลค่าที่ผู้ประกอบการ ได้รับหรือพึงได้รับเป็นจำนวนเกินกว่าร้อยละ ๒๕ ของฐานภาษีที่แสดงในแบบแสดงรายการภาษี ตาม (๑) (ค) รวมถึงในกรณีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีหลังกำหนดระยะเวลาตาม (๑) (ข) ที่ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีได้ภายใน ๒ ปี นับจากวันที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ตามความเป็นจริง แต่ต้องอยู่ในกรอบระยะเวลา ๑๐ ปี

สำหรับหลักเกณฑ์และกรอบระยะเวลาของเจ้าพนักงานประเมินในการตรวจสอบ ความถูกต้อง กรมสรรพากรมีหลักเกณฑ์วิธีการที่ชัดเจนแน่นอนว่าจะใช้วิธีการออกตรวจปฏิบัติการ ณ สถานที่ประกอบการ หรือใช้วิธีการเชิญผู้ประกอบการมาพบภายในระยะเวลาที่เหมาะสม รวมถึง มีกรอบระยะเวลาที่จะต้องรายงานการตรวจสอบต่อผู้มีอำนาจสั่งการบนระบบงานภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะทุก ๙๐ วัน จนกว่าจะดำเนินการแล้วเสร็จ โดยให้รายงานความคืบหน้าภายใน ๗ วัน นับแต่วันที่ครบกำหนดเวลา รวมถึงกรณีออกตรวจปฏิบัติการแล้วเสร็จ ให้เจ้าพนักงานประเมินจัดทำ รายงานผลการออกตรวจปฏิบัติการเสนอผู้มีอำนาจสั่งการโดยให้แนบเอกสารอ้างอิงและแสดงเหตุผล ที่ต้องเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมหรือเหตุผลที่ต้องคืนภาษีแล้วเรียกผู้ประกอบการมารับทราบผลการตรวจสอบ ภายหลังผู้มีอำนาจสั่งการอนุมัติผลการตรวจสอบ อันเป็นมาตรการควบคุมภายในตามมาตรฐาน และมาตรา ๘๙/๑ มุ่งประสงค์ให้บุคคลซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วน ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดได้รับการลงโทษ ซึ่งการคำนวณเงินเพิ่มให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลา ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือยื่นแบบนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี โดยเงินเพิ่มที่คำนวณได้ ต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง ไม่ว่าภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้นจะเกิดจากการประเมิน



- ๕ -

หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๔ มาตรา ๘๘/๖ และมาตรา ๘๙/๑ ไม่มีปัญหาและผลกระทบในการบังคับใช้กฎหมาย

๒. นายกสภามคมผู้ประกอบการธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมไทย จัดทำความเห็นสรุปได้ว่า ในทางปฏิบัติกระบวนการตรวจสอบภาษีบางกรณีอาจก่อให้เกิดภาระเกินสมควรแก่ผู้เสียภาษี โดยเฉพาะ การประเมินภาษีย้อนหลังเป็นระยะเวลานาน การใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ที่แตกต่างกันในแต่ละกรณี อีกทั้งยังมีข้อจำกัดด้านระยะเวลาและโอกาสในการชี้แจงข้อเท็จจริง ซึ่งอาจกระทบต่อหลักความเป็นธรรม (Fairness) และหลักความแน่นอนของกฎหมาย (Legal Certainty) ส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการ และระบบเศรษฐกิจ การบังคับใช้กฎหมายในบางกรณีอาจส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อสภาพคล่องทางการเงินของผู้ประกอบการ โดยเฉพาะวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ภาระภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มในลักษณะย้อนหลัง ส่งผลให้ต้นทุนการดำเนินธุรกิจเพิ่มขึ้นโดยไม่สามารถ คาดการณ์ได้ ทำให้ความสามารถในการแข่งขันลดลง การลงทุนและการขยายกิจการชะลอตัว ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจโดยรวมในระยะยาว ดังนั้น เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร ในภาพรวมเกิดความสมดุลระหว่างการใช้อำนาจของรัฐและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี ควรพิจารณา กำหนดแนวปฏิบัติในการตรวจสอบและประเมินภาษีให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน ส่งเสริมให้มีแนวทาง การตีความกฎหมายที่ชัดเจนและเผยแพร่ต่อสาธารณะ เพิ่มกลไกให้ผู้เสียภาษีสามารถชี้แจงข้อเท็จจริง ได้อย่างเพียงพอและเป็นธรรม ทบทวนระยะเวลาการประเมินย้อนหลังให้เหมาะสมและสอดคล้อง กับสภาพธุรกิจ และสนับสนุนการใช้ระบบดิจิทัลเพื่อลดข้อโต้แย้งและเพิ่มความโปร่งใส

๓. ประธานกรรมการหอการค้าไทย จัดทำความเห็นสรุปได้ว่า กระบวนการตรวจสอบ ความถูกต้องในการแสดงรายการภาษีควรกำหนดกรอบระยะเวลาให้สอดคล้องกับกรอบระยะเวลา ความรับผิดชอบในการชำระภาษีของภาษีแต่ละประเภท เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล และเพื่อให้การบังคับใช้ กฎหมายตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๔ และมาตรา ๘๘/๖ เป็นไปอย่างเหมาะสมและสอดคล้อง กับการประกอบธุรกิจในทางปฏิบัติ จึงควรพิจารณากำหนดกรอบระยะเวลาในการดำเนินการ หรือการชี้แจงเพิ่มเติมให้มีความเหมาะสมยิ่งขึ้น โดยกำหนดให้มีระยะเวลา ๓๐ วัน แล้วแต่ลักษณะ และความซับซ้อนของกรณี เพื่อให้ผู้ประกอบการสามารถดำเนินการได้อย่างครบถ้วน ถูกต้อง และลดความเสี่ยงจากความผิดพลาดที่มิได้มีเจตนา สำหรับการบังคับใช้มาตรา ๘๙/๑ ในส่วนของ



- ๖ -

การเรียกเก็บเงินเพิ่มกรณีภาษีค้างชำระ อัตราเงินเพิ่มที่กำหนดไว้ในปัจจุบันสูงเกินไปและไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและหลักเกณฑ์ตามกฎหมายอื่นที่กำหนดเพดานอัตราดอกเบี้ยไว้เพียงไม่เกินร้อยละ ๑๕ ต่อปี (ร้อยละ ๑.๒๕ ต่อเดือน) ควรพิจารณาปรับปรุงโดยลดอัตราเงินเพิ่มดังกล่าวให้มีความเหมาะสมเป็นธรรม และสอดคล้องกับสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาคำโต้แย้งของโจทก์ ความเห็นและข้อมูลของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง และเอกสารประกอบแล้วเห็นว่า โจทก์ไม่ได้แสดงเหตุผลประกอบคำโต้แย้งว่าประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๔ มาตรา ๘๘/๖ และมาตรา ๘๙/๑ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ วรรคสอง และมาตรา ๒๗ วรรคสอง วรรคสี่ และวรรคห้า อย่างไร ไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยในส่วนนี้ และเห็นว่าคดีเป็นปัญหาข้อกฎหมายและมีพยานหลักฐานเพียงพอที่จะพิจารณาวินิจฉัยได้ จึงยุติการไต่สวนตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยวิธีพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญ พ.ศ. ๒๕๖๑ มาตรา ๕๘ วรรคหนึ่ง กำหนดประเด็นที่ต้องพิจารณาวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๔ มาตรา ๘๘/๖ และมาตรา ๘๙/๑ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม หรือไม่

พิจารณาแล้วเห็นว่า รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๗ เป็นบทบัญญัติในหมวด ๓ สิทธิและเสรีภาพของปวงชนชาวไทย มาตรา ๒๖ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “การตรากฎหมายที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ ในกรณีที่รัฐธรรมนูญมิได้บัญญัติเงื่อนไขไว้ กฎหมายดังกล่าวต้องไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม ไม่เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ และจะกระทบต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ของบุคคลมิได้ รวมทั้งต้องระบุมเหตุผลความจำเป็นในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพไว้ด้วย” มาตรา ๒๗ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมาย มีสิทธิและเสรีภาพและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน” และวรรคสาม บัญญัติว่า “การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล ไม่ว่าด้วยเหตุความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ หรือเหตุอื่นใด จะกระทำมิได้”



- ๓ -

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๔ มาตรา ๘๘/๖ และมาตรา ๘๙/๑ แก้ไขเพิ่มเติมโดย พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๓๐) พ.ศ. ๒๕๓๔ มีเหตุผลในการประกาศใช้ เนื่องจากมีความจำเป็นต้องปรับปรุงประมวลรัษฎากรให้มีความเหมาะสมกับสภาพและเหตุการณ์ ในปัจจุบันโดยนำภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้แทนภาษีการค้า และปรับปรุงบทบัญญัติ ว่าด้วยบทเบ็ดเสร็จทั่วไป ภาษีเงินได้นิติบุคคลและอากรแสตมป์ของประมวลรัษฎากรให้สอดคล้องกับ ภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมาตรา ๘๘/๔ และมาตรา ๘๘/๖ เป็นบทบัญญัติในหมวด ๔ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วน ๑๒ อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน มาตรา ๘๘/๔ บัญญัติว่า “ในการดำเนินการของเจ้าพนักงาน ประเมินในส่วนนี้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้ทำการแทน หรือ พยานกับมีอำนาจสั่งบุคคลเหล่านั้นให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบ ใดส่วนได้ หรือออกคำสั่งให้พยานตอบคำถามเป็นหนังสือ แต่จะต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน นับแต่วันได้รับหมายเรียก หรือได้รับคำสั่ง” มาตรา ๘๘/๖ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “การประเมินของ เจ้าพนักงานประเมิน ให้กระทำได้ภายในกำหนดเวลาดังต่อไปนี้ (๑) สำหรับผู้ประกอบการ (ก) สองปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรี หรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าว (ข) สองปีนับแต่วันที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบ แสดงรายการภาษี ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีหลังวันสุดท้าย แห่งกำหนดเวลาดังกล่าวใน (ก) แต่ต้องไม่เกินสิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดง รายการภาษี (ค) สิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือยื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยแสดงฐานภาษี ต่ำกว่ามูลค่าที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับเป็นจำนวนเกินกว่าร้อยละยี่สิบห้าของฐานภาษีที่แสดง ในแบบแสดงรายการภาษี (๒) สำหรับผู้นำเข้าซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการสองปีนับแต่วันยื่นใบขนสินค้า เว้นแต่กรณีที่ผู้นำเข้ามีข้อโต้แย้งตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรหรือเป็นคดีในศาลสองปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง คำวินิจฉัยข้อโต้แย้งอากรขาเข้าเป็นหนังสือ หรือนับแต่วันที่มีคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี (๓) สำหรับผู้ที่มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๓/๕ มาตรา ๘๓/๖ หรือมาตรา ๘๓/๗ สองปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลานำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม” วรรคสอง บัญญัติว่า “ในกรณีมีเหตุอันควร



- ๘ -

เชื่อว่าผู้ประกอบการ ผู้นำเข้าหรือผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแสดงรายการตามแบบแสดงรายการภาษีแบบใบขนสินค้าหรือแบบนำส่งภาษีไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดีประเมินภาษีได้ภายในกำหนดเวลาห้าปีนับแต่กำหนดเวลาตาม (๑) (ก) (๒) และ (๓) แล้วแต่กรณี” มาตรา ๘๙/๑ เป็นบทบัญญัติในหมวด ๔ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วน ๑๓ เบี้ยปรับ - เงินเพิ่มวรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “บุคคลใดไม่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามบทบัญญัติในหมวดนี้ ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ ๑.๕ ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ” วรรคสอง บัญญัติว่า “ในกรณีที่อธิบดีอนุมัติให้ขยายเวลาเสียภาษีตามที่กำหนดในมาตรา ๓ อัญญา และได้มีการชำระภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ ๐.๗๕ ต่อเดือนหรือเศษของเดือน” และวรรคสาม บัญญัติว่า “การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือยื่นแบบนำส่งภาษีตามส่วน ๗ จนถึงวันชำระภาษีหรือนำส่งภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง”

ข้อโต้แย้งของโจทก์ที่ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๔ ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบผู้เสียภาษีแต่ละรายแตกต่างกันตามอำเภอใจ โดยจะออกหมายเรียกหรือไม่ออกหมายเรียกมาตรวจสอบไต่สวนก็ได้ และประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๖ ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลพินิจเลือกปฏิบัติว่าจะทำการตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษีของผู้ประกอบการรายใดเป็นลำดับก่อนหลัง อันเป็นการขัดต่อหลักความเสมอภาคและก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้ประกอบการแต่ละราย และการให้อำนาจประเมินภาษีย้อนหลังได้สูงสุดถึงสิบปี เป็นการเพิ่มภาระแก่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้ประกอบการในการที่จะต้องชำระเงินเพิ่มตามกฎหมาย จำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๒๗ วรรคหนึ่ง และวรรคสาม นั้น เห็นว่า ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีของผู้มีหน้าที่ชำระภาษีโดยจัดเก็บภาษีจากเงินได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในรอบปีภาษีที่ผ่านมาตามที่กฎหมายกำหนด มีมาตรการทางกฎหมายให้เจ้าพนักงานประเมินมีหน้าที่และอำนาจในการดำเนินการกรณีมีการเสียภาษีไม่ถูกต้องหรือหลีกเลี่ยงภาษี โดยมาตรา ๘๘/๔ และมาตรา ๘๘/๖ ให้ดุลพินิจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการบังคับใช้หรือบริหารกระบวนการตรวจสอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต่อผู้เสียภาษีแต่ละรายแตกต่างกัน



- ๙ -

ตามแต่วิจารณ์ญาณของเจ้าหน้าที่ รวมถึงให้อำนาจในการตัดสินใจว่าจะออกหรือไม่ออกหมายเรียก มาตรวจสอบได้ส่วน ตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษีของผู้ประกอบการรายใด หรือจะประเมิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับและเงินเพิ่มของผู้ประกอบการรายใดเป็นลำดับก่อนหลัง เพื่อให้สอดคล้องกับ ข้อเท็จจริงซึ่งมีความหลากหลายแตกต่างกันไป กฎหมายจำเป็นต้องเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ของรัฐ มี “อำนาจดุลพินิจ” คือ อำนาจที่กฎหมายให้ไว้ในการวินิจฉัยและตัดสินใจว่าในกรณีใดกรณีหนึ่งสมควร ที่จะดำเนินการอย่างไรภายใต้เงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด เพื่อให้เจ้าหน้าที่ของรัฐสามารถนำกฎหมาย ไปปรับใช้แก่ข้อเท็จจริงตามบริบทหรือเหตุการณ์เฉพาะหน้าได้อย่างเหมาะสมและได้สัดส่วน เนื่องจากการจะตรากฎหมายให้เจ้าหน้าที่ของรัฐมีเพียงอำนาจผูกพันโดยกำหนดข้อเท็จจริงที่อาจเป็นไปได้ไว้ให้ ตายตัวในกฎหมายนั้น อาจเกิดความไม่เหมาะสม ไม่เป็นธรรม และไม่บรรลุวัตถุประสงค์ต่อการบังคับใช้ กฎหมาย มีความจำเป็นต้องบัญญัติกฎหมายให้เจ้าหน้าที่ของรัฐมีอำนาจดุลพินิจ โดยมีระบบควบคุมกำกับ การใช้ดุลพินิจทั้งที่กำหนดไว้ในเงื่อนไขของบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ให้อำนาจดุลพินิจ และมีกลไก การควบคุมภายในของหน่วยงานหรือองค์กรผู้ใช้อำนาจดุลพินิจนั้น อีกทั้งเปิดช่องให้ผู้ได้รับผลกระทบจาก การใช้อำนาจอันเกิดจากดุลพินิจนั้นสามารถใช้สิทธิโต้แย้งต่อศาลได้ ทั้งนี้ ประมวลรัษฎากรกำหนดกลไก ควบคุมตรวจสอบการใช้ดุลพินิจ โดยกำหนดเงื่อนไขที่เป็นเหตุให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับและเงินเพิ่มไว้ในมาตรา ๘๘ เช่น เมื่อปรากฏแก่เจ้าพนักงานประเมินว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนส่งสินค้าภายในเวลา ที่กฎหมายกำหนด หรือเจ้าพนักงานประเมินมีหลักฐานแสดงว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการ ภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนส่งสินค้าโดยแสดงจำนวนภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่าความเป็นจริง หรือ ผู้ประกอบการไม่สามารถแสดงใบกำกับภาษีในกรณีภาษีซื้อ หรือสำเนาใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขาย พร้อมทั้งหลักฐานอื่นเพื่อการคำนวณภาษีหรือการเครดิตภาษี และมาตรา ๘๘/๑ เมื่อปรากฏว่าบุคคลใด ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมาย โดยให้เจ้าพนักงาน ประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้ นั้นได้ รวมทั้งมีกลไกควบคุมภายในของหน่วยงานผ่านการออกตรวจปฏิบัติการในรายที่มีความเสี่ยง ว่าจะแสดงแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ถูกต้อง หรือมีข้อมูลการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เข้าหลักเกณฑ์ ต้องตรวจก่อนคืน ประกอบกับการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ตามมาตราดังกล่าวจะต้องขออนุมัติต่อ



- ๑๐ -

ผู้มีอำนาจสั่งการให้ดำเนินการออกตรวจปฏิบัติการ อันเป็นกระบวนการตรวจสอบก่อนใช้ดุลพินิจภายในของฝ่ายบริหารซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการที่ชัดเจนแน่นอนและมีรายละเอียดรัดกุมเพียงพอที่จะป้องกันมิให้เจ้าหน้าที่คนใดคนหนึ่งใช้ดุลพินิจในการเรียกผู้ประกอบการมาตรวจสอบตามอำเภอใจ อีกทั้งเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินดังกล่าวได้ หากผลการอุทธรณ์ไม่เป็นที่พอใจหรือเห็นว่าการดำเนินการของเจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบด้วยกฎหมาย ก็สามารถใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาวินิจฉัยคดีเพื่อให้ได้รับความเป็นธรรมได้อีก อันเป็นหลักประกันในการคุ้มครองสิทธิหรือเสรีภาพของประชาชนโดยองค์กรตุลาการ ส่วนกรอบระยะเวลาการตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการภาษีที่ผู้ประกอบการนำส่งต่อกรมสรรพากรนั้น มาตรา ๘๘/๖ กำหนดหน้าที่และกรอบระยะเวลาการใช้อำนาจประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินตั้งแต่ ๒ ปี ๕ ปี และ ๑๐ ปี ตามเงื่อนไขของข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีโดยคำนึงถึงพฤติการณ์ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีประกอบกันและเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร เป็นมาตรการทางภาษีอากรของรัฐที่กำหนดไว้โดยบทบัญญัติแห่งกฎหมาย อันเป็นอำนาจที่ฝ่ายนิติบัญญัติพิจารณาความเหมาะสมพอเหมาะพอควรแก่กรณี ดังนั้น แม้ประมวลรัษฎากรมาตรา ๘๘/๔ และมาตรา ๘๘/๖ จะบัญญัติให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจดุลพินิจในการตรวจสอบผู้มีหน้าที่เสียภาษี แต่เมื่อชั่งน้ำหนักระหว่างผลกระทบต่อสิทธิของบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีกับประโยชน์สาธารณะที่จะได้รับตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายในการจัดเก็บภาษีให้เป็นไปโดยถูกต้องเป็นธรรมแล้ว เป็นไปตามหลักความจำเป็น หลักความได้สัดส่วน ไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม ไม่เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ ไม่ขัดต่อหลักความเสมอภาค และไม่เป็น การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ วรรคหนึ่ง และ มาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม

ส่วนข้อโต้แย้งของโจทก์ที่ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๑ เป็นบทบัญญัติที่ไม่ให้โอกาสแก่บุคคลผู้ซึ่งมิได้นำส่งภาษีหรือนำส่งภาษีไม่ครบถ้วนได้แก้ไขข้อบกพร่องของตน โดยนำส่งภาษีให้ครบถ้วนตามจำนวนที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ แต่กำหนดบทลงโทษให้ประชาชนต้องชำระเงินเพิ่มเท่านั้น เป็นการจำกัดสิทธิของประชาชน เพิ่มภาระให้แก่ผู้ประกอบการหรือประชาชนเกินสมควรแก่เหตุ เกิดความไม่สมดุลระหว่างอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีกับสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชนที่ควรได้รับ



- ๑๑ -

ความคุ้มครอง ไม่สอดคล้องกับหลักนิติธรรม ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม นั้น เห็นว่า เงินเพิ่มมิใช่กรณีที่กฎหมายบัญญัติไว้ เพื่อเป็นบทลงโทษ แต่กำหนดขึ้นเนื่องจากผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีได้ประโยชน์จากเงินที่ต้องจ่ายให้แก่รัฐ โดยมีได้นำส่งเป็นเงินภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมาย เมื่อชำระภาษีแล้วจำเป็นต้องจ่ายเงินเพิ่มเพื่อชดเชยจากการที่นำส่งภาษีล่าช้ากว่ากำหนด อันมีนัยอย่างเดียวกับดอกเบี้ยของเงินภาษีให้แก่รัฐ เนื่องจากระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยตั้งอยู่บนรากฐานของระบบประเมินตนเองที่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ในการประเมินภาษีตนเองผ่านการคำนวณและยื่นแบบแสดงรายการภาษี ต่อกรมสรรพากรภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดและชำระเงินภาษีดังกล่าวให้ถูกต้องครบถ้วน ส่วนอัตราเงินเพิ่มจะมากน้อยอย่างไรนั้นถือว่าเป็นมาตรการของรัฐที่กำหนดไว้ตามบทบัญญัติ แห่งกฎหมายโดยฝ่ายนิติบัญญัติ อัตราเงินเพิ่มภาษีนี้นี้แตกต่างกับอัตราดอกเบี้ยทั่วไปตามประมวลกฎหมาย แพ่งและพาณิชย์หรือกฎหมายธุรกิจอื่น และต้องคำนึงถึงความเหมาะสมตามสภาพเศรษฐกิจ และข้อเท็จจริงในการเก็บภาษีของประเทศในภาพรวม ไม่อาจนำมาเปรียบเทียบกับอัตราดอกเบี้ย ตามกฎหมายอื่น ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๑ ไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม ไม่เพิ่มภาระ หรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ และไม่เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม ต่อบุคคล ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม

อาศัยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๔ มาตรา ๘๘/๖ และมาตรา ๘๘/๑ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๒๗ วรรคหนึ่ง และวรรคสาม





- ๑๒ -

(คำวินิจฉัยที่ ๑๑/๒๕๖๙)

(นายอุดม สิทธิวิรัชธรรม)

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

(นายวิรุฬห์ แสงเทียน)

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

(นายจิรนิติ หะวานนท์)

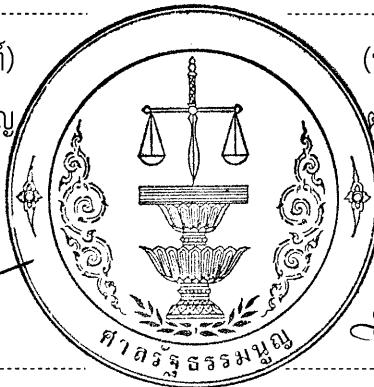
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

(นายณกต เทพพิทักษ์)

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

(นายบรรจงศักดิ์ วงศ์ปราชญ์)

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ



(นายอุดม รัฐอมฤต)

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

(นายสุเมธ รอยกุลเจริญ)

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

(นายสรารัฐ ทรงศิริไธ)

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ