



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 ๘๙/๑ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ
มาตรา ๒๖ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม หรือไม่

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

บริษัท ซาวาลิน เมทอล จำกัด เป็นโจทก์ยื่นฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลยต่อศาลภาษีอากรกลางว่า
จำเลยเป็นนิติบุคคลมีฐานะเป็นกรม สังกัดกระทรวงการคลัง มีหน้าที่และอำนาจควบคุมและจัดเก็บภาษีอากร
ค่าน้ำหนักภาษีอากร โดยมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์การประเมิน
ของเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร เมื่อวันที่ ๓ พฤศจิกายน ๒๕๖๕ เจ้าพนักงานประเมิน
ของจำเลยออกหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) สำหรับเดือนภาษีมกราคม ๒๕๖๐
ถึงเดือนภาษีธันวาคม ๒๕๖๐ ให้โจทก์รับผิดชอบชำระภาษีเป็นเงินจำนวน ๑,๙๓๙,๓๔๘.๑๗ บาท เบี้ยปรับ ๒ เท่า

เป็นเงินจำนวน ๓,๘๗๘,๖๙๖.๓๔ บาท และเงินเพิ่ม (คำนวณถึงวันที่ ๑๕ พฤศจิกายน ๒๕๖๕) เป็นเงินจำนวน ๑,๘๒๖,๗๘๕.๑๓ บาท รวมเป็นเงินจำนวนทั้งสิ้น ๗,๖๔๔,๘๒๙.๖๔ บาท เนื่องจาก โจทก์ออกไปกำกับภาษีขายโดยไม่มีสิทธิออกตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๖/๑๓ โจทก์ยื่นอุทธรณ์ ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ โจทก์ไม่เห็นด้วย กับการประเมินภาษีของจำเลยและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จึงยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลาง

ระหว่างการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรกลาง โจทก์ได้แย้ง ดังนี้

๑. ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๔ ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบภาษีกับผู้เสียภาษี แต่ละรายแตกต่างกันตามอำเภอใจ โดยจะออกหมายเรียกหรือไม่ออกหมายเรียกมาตรวจสอบได้ส่วนก็ได้ ทำให้บุคคลไม่เสมอกันในกฎหมาย ไม่ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายอย่างเท่าเทียมกัน เป็นการเพิ่ม ภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๗

๒. ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๖ ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลพินิจเลือกปฏิบัติ ว่าจะตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษีของผู้ประกอบการรายใดเป็นลำดับก่อนหลัง ขัดต่อหลักความเสมอภาค และเกิดความไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้ประกอบการแต่ละราย การให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน ทำการประเมินภาษีย้อนหลังได้ถึงสิบปีแล้วแต่กรณี เป็นการเพิ่มภาระแก่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือผู้ประกอบการให้ต้องชำระเงินเพิ่มตามกฎหมาย โดยจำนวนเงินเพิ่มที่ผู้ประกอบการต้องชำระขึ้นอยู่กับ การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินว่าตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการภาษีช้าหรือเร็วเพียงใด เป็นการเพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๗

๓. ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๙/๑ ไม่ให้โอกาสผู้ซึ่งมิได้นำส่งภาษีหรือนำส่งภาษี ไม่ครบถ้วนได้แก้ไขข้อบกพร่องของตนโดยการนำส่งภาษีให้ครบถ้วนตามที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินไว้ และการกำหนดบทลงโทษให้ต้องชำระเงินเพิ่ม เป็นการจำกัดสิทธิและเพิ่มภาระแก่ผู้ประกอบการ หรือประชาชนเกินสมควรแก่เหตุ เกิดความไม่สมดุลระหว่างอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีกับสิทธิ ขั้นพื้นฐานของประชาชนที่ควรได้รับความคุ้มครอง ไม่สอดคล้องกับหลักนิติธรรม ขัดหรือแย้ง ต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๗

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 บทบัญญัตินี้ดังกล่าวเป็นบทบัญญัติที่ศาลภาษีอากรกลางจะใช้บังคับแก่คดีเมื่อโจทก์โต้แย้งพร้อมด้วยเหตุผลว่าบทบัญญัตินี้ดังกล่าวขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ และยังไม่มีคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในส่วนที่เกี่ยวกับบทบัญญัตินี้ กรณีเป็นไปตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๒ วรรคหนึ่ง จึงมีคำสั่งรับไว้พิจารณาวินิจฉัย เพื่อประโยชน์แห่งการพิจารณา อาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยวิธีพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญ พ.ศ. ๒๕๖๑ มาตรา ๒๗ วรรคสาม ให้นำหน่วยงานที่เกี่ยวข้องจัดทำความเห็นและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานยื่นต่อศาลรัฐธรรมนูญ

หน่วยงานที่เกี่ยวข้องจัดทำความเห็นและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานยื่นต่อศาลรัฐธรรมนูญ ดังนี้

๑. อธิบดีกรมสรรพากรจัดทำความเห็นสรุปได้ว่า 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) แต่หากยื่นหลังกำหนดเวลาจะเริ่มนับจากวันที่มายื่นแบบแสดงรายการภาษีตามความเป็นจริงตาม (๑) (ข) กรณีผู้นำเข้าซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการนับแต่วันยื่นใบขนสินค้า

หรือวันที่คดีข้อโต้แย้งถึงที่สุดตาม (๒) และสำหรับผู้ที่มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๓/๕ มาตรา ๘๓/๖ หรือมาตรา ๘๓/๗ นับแต่วันพ้นกำหนดเวลานำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มตาม (๓) กำหนดระยะเวลา ๕ ปี นับแต่กำหนดเวลาปกติในแต่ละอนุมาตราข้างต้น กรณีเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อได้ว่า ผู้ประกอบการ ผู้นำเข้าหรือผู้มีหน้าที่นำส่งภาษี ยื่นเอกสารต่าง ๆ ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง หรือไม่สมบูรณ์อาจขออนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรเพื่อประเมินภาษีได้ และกำหนดเวลา ๑๐ ปี นับแต่วันสุดท้ายของกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี กรณีผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือยื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยแสดงฐานภาษีต่ำกว่ามูลค่า ที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับเป็นจำนวนเกินกว่าร้อยละ ๒๕ ของฐานภาษีที่แสดงในแบบแสดงรายการภาษี ตาม (๑) (ค) รวมถึงในกรณีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีหลังกำหนดระยะเวลาตาม (๑) (ข) ที่ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีได้ภายใน ๒ ปี นับจากวันที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ตามความเป็นจริง แต่ต้องอยู่ในกรอบระยะเวลา ๑๐ ปี

สำหรับหลักเกณฑ์และกรอบระยะเวลาของเจ้าพนักงานประเมินในการตรวจสอบ ความถูกต้อง กรมสรรพากรมีหลักเกณฑ์วิธีการที่ชัดเจนแน่นอนว่าจะใช้วิธีการออกตรวจปฏิบัติการ ณ สถานประกอบการ หรือใช้วิธีการเชิญผู้ประกอบการมาพบภายในระยะเวลาที่เหมาะสม รวมถึง มีกรอบระยะเวลาที่จะต้องรายงานการตรวจสอบต่อผู้มีอำนาจสั่งการบนระบบงานภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะทุก ๙๐ วัน จนกว่าจะดำเนินการแล้วเสร็จ โดยให้รายงานความคืบหน้าภายใน ๗ วัน นับแต่วันที่ครบกำหนดเวลา รวมถึงกรณีออกตรวจปฏิบัติการแล้วเสร็จ ให้เจ้าพนักงานประเมิน จัดทำรายงานผลการออกตรวจปฏิบัติการเสนอผู้มีอำนาจสั่งการโดยให้แนบเอกสารอ้างอิงและแสดงเหตุผล ที่ต้องเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมหรือเหตุผลที่ต้องคืนภาษีแล้วเรียกผู้ประกอบการมารับทราบผลการตรวจสอบ ภายหลังผู้มีอำนาจสั่งการอนุมัติผลการตรวจสอบ อันเป็นมาตรการควบคุมภายในตามมาตรฐาน และมาตรา ๘๙/๑ มุ่งประสงค์ให้บุคคลซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วน ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดได้รับการลงโทษ ซึ่งการคำนวณเงินเพิ่มให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลา ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือยื่นแบบนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี โดยเงินเพิ่มที่คำนวณได้ ต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง ไม่ว่าภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้นจะเกิดจากการประเมิน หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๔ มาตรา ๘๘/๖ และมาตรา ๘๙/๑ ไม่มีปัญหาและผลกระทบในการบังคับใช้กฎหมาย

๒. นายกรัฐมนตรีผู้ประกอบการธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมไทยจัดทำความเห็นสรุปได้ว่า ในทางปฏิบัติกระบวนการตรวจสอบภาษีบางกรณีอาจก่อให้เกิดภาระเกินสมควรแก่ผู้เสียภาษี โดยเฉพาะการประเมินภาษีย้อนหลังเป็นระยะเวลานาน การใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ที่แตกต่างกันในแต่ละกรณี อีกทั้งยังมีข้อจำกัดด้านระยะเวลาและโอกาสในการชี้แจงข้อเท็จจริง ซึ่งอาจกระทบต่อหลักความเป็นธรรม (Fairness) และหลักความแน่นอนของกฎหมาย (Legal Certainty) ส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการ และระบบเศรษฐกิจ การบังคับใช้กฎหมายในบางกรณีอาจส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อสภาพคล่องทางการเงินของผู้ประกอบการ โดยเฉพาะวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ภาระภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มในลักษณะย้อนหลัง ส่งผลให้ต้นทุนการดำเนินธุรกิจเพิ่มขึ้นโดยไม่สามารถคาดการณ์ได้ ทำให้ความสามารถในการแข่งขันลดลง การลงทุนและการขยายกิจการชะลอตัว ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจโดยรวมในระยะยาว ดังนั้น เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร ในภาพรวมเกิดความสมดุลระหว่างการใช้อำนาจของรัฐและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี ควรพิจารณากำหนดแนวปฏิบัติในการตรวจสอบและประเมินภาษีให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน ส่งเสริมให้มีแนวทางการตีความกฎหมายที่ชัดเจนและเผยแพร่ต่อสาธารณะ เพิ่มกลไกให้ผู้เสียภาษีสามารถชี้แจงข้อเท็จจริง ได้อย่างเพียงพอและเป็นธรรม ทบทวนระยะเวลาการประเมินย้อนหลังให้เหมาะสมและสอดคล้องกับสภาพธุรกิจ และสนับสนุนการใช้ระบบดิจิทัลเพื่อลดข้อโต้แย้งและเพิ่มความโปร่งใส

๓. ประธานกรรมการหอการค้าไทยจัดทำความเห็นสรุปได้ว่า กระบวนการตรวจสอบความถูกต้องในการแสดงรายการภาษีควรกำหนดกรอบระยะเวลาให้สอดคล้องกับกรอบระยะเวลา ความรับผิดชอบในการชำระภาษีของภาษีแต่ละประเภท เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล และเพื่อให้การบังคับใช้กฎหมาย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๔ และมาตรา ๘๘/๖ เป็นไปอย่างเหมาะสมและสอดคล้องกับการประกอบธุรกิจในทางปฏิบัติ จึงควรพิจารณากำหนดกรอบระยะเวลาในการดำเนินการ หรือการชี้แจงเพิ่มเติมให้มีความเหมาะสมยิ่งขึ้น โดยกำหนดให้มีระยะเวลา ๓๐ วัน แล้วแต่ลักษณะ และความซับซ้อนของกรณี เพื่อให้ผู้ประกอบการสามารถดำเนินการได้อย่างครบถ้วน ถูกต้อง และลดความเสี่ยงจากความผิดพลาดที่มีได้มีเจตนา สำหรับการบังคับใช้มาตรา ๘๘/๑ ในส่วนของการเรียกเก็บเงินเพิ่มกรณีภาษีค้างชำระ อัตราเงินเพิ่มที่กำหนดไว้ในปัจจุบันสูงเกินไปและไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและหลักเกณฑ์ตามกฎหมายอื่นที่กำหนดเพดานอัตราดอกเบี้ยไว้เพียงไม่เกินร้อยละ ๑๕ ต่อปี (ร้อยละ ๑.๒๕ ต่อเดือน) ควรพิจารณาปรับปรุงโดยลดอัตราเงินเพิ่มดังกล่าวให้มีความเหมาะสม เป็นธรรม และสอดคล้องกับสภาวะทางเศรษฐกิจและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาคำโต้แย้งของโจทก์ ความเห็นและข้อมูลของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง และเอกสารประกอบแล้วเห็นว่า โจทก์ไม่ได้แสดงเหตุผลประกอบคำโต้แย้งว่าประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๔ มาตรา ๘๘/๖ และมาตรา ๘๙/๑ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ วรรคสอง และมาตรา ๒๗ วรรคสอง วรรคสี่ และวรรคห้า อย่างไร ไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยในส่วนนี้ และเห็นว่า คดีเป็นปัญหาข้อกฎหมายและมีพยานหลักฐานเพียงพอที่จะพิจารณาวินิจฉัยได้ จึงยุติการไต่สวน ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยวิธีพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญ 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 “การตรากฎหมายที่มีผล เป็นการจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ ในกรณีที่ รัฐธรรมนูญมิได้บัญญัติเงื่อนไขไว้ กฎหมายดังกล่าวต้องไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม ไม่เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิ หรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ และจะกระทบต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ของบุคคลมิได้ รวมทั้งต้องระบุเหตุผลความจำเป็นในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพไว้ด้วย” มาตรา ๒๗ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมาย มีสิทธิและเสรีภาพและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน” และวรรคสาม บัญญัติว่า “การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล ไม่ว่าด้วยเหตุความแตกต่าง ในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมือง อันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ หรือเหตุอื่นใด จะกระทำมิได้”

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๔ มาตรา ๘๘/๖ และมาตรา ๘๙/๑ แก้ไขเพิ่มเติม โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (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 “ในการดำเนินการของเจ้าพนักงานประเมินในส่วนนี้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้ทำการแทน หรือพยานกับมีอำนาจสั่งบุคคลเหล่านั้นให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบ ใต้สวนได้ หรือออกคำสั่งให้พยานตอบคำถามเป็นหนังสือ แต่จะต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน นับแต่วันได้รับหมายเรียก หรือได้รับคำสั่ง” มาตรา ๘๘/๖ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ให้กระทำได้ภายในกำหนดเวลาดังต่อไปนี้ (๑) สำหรับผู้ประกอบการ (ก) สองปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าว (ข) สองปีนับแต่วันที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีหลังวันสุดท้าย แห่งกำหนดเวลาดังกล่าวใน (ก) แต่ต้องไม่เกินสิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดง รายการภาษี (ค) สิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือยื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยแสดงฐาน ภาษีต่ำกว่ามูลค่าที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับเป็นจำนวนเกินกว่าร้อยละสิบห้าของฐานภาษี ที่แสดงในแบบแสดงรายการภาษี (๒) สำหรับผู้นำเข้าซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการสองปีนับแต่วันยื่นใบขนสินค้า เว้นแต่กรณีที่ผู้นำเข้ามีข้อโต้แย้งตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรหรือเป็นคดีในศาลสองปีนับแต่วันที่ได้รับ แจ้งคำวินิจฉัยข้อโต้แย้งอากรขาเข้าเป็นหนังสือ หรือนับแต่วันที่มีคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี (๓) สำหรับผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๓/๕ มาตรา ๘๓/๖ หรือมาตรา ๘๓/๗ สองปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลานำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม” วรรคสอง บัญญัติว่า “ในกรณีมีเหตุอันควร เชื่อว่าผู้ประกอบการ ผู้นำเข้าหรือผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแสดงรายการตามแบบแสดงรายการภาษี แบบใบขนสินค้าหรือแบบนำส่งภาษีไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมิน โดยอนุมัติอธิบดีประเมินภาษีได้ภายในกำหนดเวลาห้าปีนับแต่กำหนดเวลาตาม (๑) (ก) (๒) และ (๓) แล้วแต่กรณี” มาตรา ๘๙/๑ เป็นบทบัญญัติในหมวด ๔ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วน ๑๓ เบี้ยปรับ - เงินเพิ่ม วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “บุคคลใดไม่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามบทบัญญัติ

ในหมวดนี้ ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ ๑.๕ ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ หรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ” วรรคสอง บัญญัติว่า “ในกรณีที่อธิบดีอนุมัติให้ขยายเวลาเสียภาษี ตามที่กำหนดในมาตรา ๓ อัญฐ และได้มีการชำระภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ ๐.๗๕ ต่อเดือนหรือเศษของเดือน” และวรรคสาม บัญญัติว่า “การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดง รายการภาษีหรือยื่นแบบนำส่งภาษีตามส่วน ๗ จนถึงวันชำระภาษีหรือนำส่งภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้ มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง”

ข้อโต้แย้งของโจทก์ที่ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๔ ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมิน ตรวจสอบผู้เสียภาษีแต่ละรายแตกต่างกันตามอำเภอใจ โดยจะออกหมายเรียกหรือไม่ออกหมายเรียก มาตราตรวจสอบได้สวนก็ได้ และประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๖ ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมิน ใช้ดุลพินิจเลือกปฏิบัติว่าจะทำการตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษีของผู้ประกอบการรายใด เป็นลำดับก่อนหลัง อันเป็นการขัดต่อหลักความเสมอภาคและก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมกัน ระหว่างผู้ประกอบการแต่ละราย และการให้อำนาจประเมินภาษีย้อนหลังได้สูงสุดถึงสิบปี เป็นการเพิ่มภาระ แก่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้ประกอบการในการที่จะต้องชำระเงินเพิ่มตามกฎหมาย จำกัสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม นั้น เห็นว่า ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายเกี่ยวกับการ จัดเก็บภาษีของผู้มีหน้าที่ชำระภาษีโดยจัดเก็บภาษีจากเงินได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในรอบปีภาษี ที่ผ่านมาตามที่กฎหมายกำหนด มีมาตรการทางกฎหมายให้เจ้าพนักงานประเมินมีหน้าที่และอำนาจ ในการดำเนินการกรณีมีการเสียภาษีไม่ถูกต้องหรือหลีกเลี่ยงภาษี โดยมาตรา ๘๘/๔ และมาตรา ๘๘/๖ ให้ดุลพินิจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการบังคับใช้หรือบริหารกระบวนการตรวจสอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ต่อผู้เสียภาษีแต่ละรายแตกต่างกันตามแต่พิจารณาของเจ้าหน้าที่ รวมถึงให้อำนาจในการตัดสินใจว่า จะออกหรือไม่ออกหมายเรียกมาตราตรวจสอบได้สวน ตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษีของผู้ประกอบการรายใด หรือจะประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับและเงินเพิ่มของผู้ประกอบการรายใดเป็นลำดับก่อนหลัง เพื่อให้สอดคล้องกับข้อเท็จจริงซึ่งมีความหลากหลายแตกต่างกันไป กฎหมายจำเป็นต้องเปิดโอกาส ให้เจ้าหน้าที่ของรัฐมี “อำนาจดุลพินิจ” คือ อำนาจที่กฎหมายให้ไว้ในการวินิจฉัยและตัดสินใจว่า ในกรณีใดกรณีหนึ่งสมควรที่จะดำเนินการอย่างไรภายใต้เงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด เพื่อให้เจ้าหน้าที่ของรัฐ

สามารถนำกฎหมายไปปรับใช้แก้ไขข้อเท็จจริงตามบริบทหรือเหตุการณ์เฉพาะหน้าได้อย่างเหมาะสมและได้สัดส่วน เนื่องจากการจะตรากฎหมายให้เจ้าหน้าที่ของรัฐมีเพียงอำนาจผูกพันโดยกำหนดข้อเท็จจริงที่อาจเป็นไปได้ไว้ให้ตายตัวในกฎหมายนั้น อาจเกิดความไม่เหมาะสม ไม่เป็นธรรม และไม่บรรลุวัตถุประสงค์ต่อการบังคับใช้กฎหมาย มีความจำเป็นต้องบัญญัติกฎหมายให้เจ้าหน้าที่ของรัฐมีอำนาจดุลพินิจ โดยมีระบบควบคุม กำกับการใช้ดุลพินิจทั้งที่กำหนดไว้ในเงื่อนไขของบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ให้อำนาจดุลพินิจ และมีกลไก การควบคุมภายในของหน่วยงานหรือองค์กรผู้ใช้อำนาจดุลพินิจนั้น อีกทั้งเปิดช่องให้ผู้ได้รับผลกระทบ จากการใช้อำนาจอันเกิดจากดุลพินิจนั้นสามารถใช้สิทธิโต้แย้งต่อศาลได้ ทั้งนี้ ประมวลรัษฎากร กำหนดกลไกควบคุมตรวจสอบการใช้ดุลพินิจ โดยกำหนดเงื่อนไขที่เป็นเหตุให้เจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับและเงินเพิ่มไว้ในมาตรา ๘๘ เช่น เมื่อปรากฏแก่เจ้าพนักงาน ประเมินว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนสินค้า ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเจ้าพนักงานประเมินมีหลักฐานแสดงว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษี ยื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนสินค้าโดยแสดงจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ต่ำกว่าความเป็นจริง หรือผู้ประกอบการไม่สามารถแสดงใบกำกับภาษีในกรณีภาษีซื้อ หรือสำเนา ใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขายพร้อมทั้งหลักฐานอื่นเพื่อการคำนวณภาษีหรือการเครดิตภาษี และมาตรา ๘๘/๑ เมื่อปรากฏว่าบุคคลใดออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมาย โดยให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ นั้นได้ รวมทั้งมีกลไกควบคุมภายในของหน่วยงานผ่านการออกตรวจปฏิบัติการในรายที่มีความเสี่ยง ว่าจะแสดงแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ถูกต้อง หรือมีข้อมูลการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เข้าหลักเกณฑ์ ต้องตรวจสอบคืน ประกอบกับการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ตามมาตราดังกล่าวจะต้องขออนุมัติต่อผู้มีอำนาจ สั่งการให้ดำเนินการออกตรวจปฏิบัติการ อันเป็นกระบวนการตรวจสอบก่อนใช้ดุลพินิจภายในของฝ่ายบริหาร ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการที่ชัดเจนแน่นอนและมีรายละเอียดรัดกุมเพียงพอที่จะป้องกันมิให้เจ้าหน้าที่ คนใดคนหนึ่งใช้ดุลพินิจในการเรียกผู้ประกอบการมาตรวจสอบตามอำเภอใจ อีกทั้งเมื่อเจ้าพนักงาน ประเมินได้ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษียุทธศาสตร์การประเมินดังกล่าวได้ หากผลการอุทธรณ์ไม่เป็นที่พอใจหรือเห็นว่าการดำเนินการของเจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้อง หรือไม่ชอบด้วยกฎหมาย ก็สามารถใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาวินิจฉัยคดีเพื่อให้ได้รับ ความเป็นธรรมได้อีก อันเป็นหลักประกันในการคุ้มครองสิทธิหรือเสรีภาพของประชาชนโดยองค์กรตุลาการ

ส่วนกรอบระยะเวลาการตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการภาษีที่ผู้ประกอบการนำส่งต่อกรมสรรพากรนั้น มาตรา ๘๘/๖ กำหนดหน้าที่และกรอบระยะเวลาการใช้อำนาจประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินตั้งแต่ ๒ ปี ๕ ปี และ ๑๐ ปี ตามเงื่อนไขของข้อเท็จจริงในแต่ละกรณี โดยคำนึงถึงพฤติการณ์ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีประกอบกันและเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร เป็นมาตรการทางภาษีอากรของรัฐที่กำหนดไว้โดยบทบัญญัติแห่งกฎหมาย อันเป็นอำนาจที่ฝ่ายนิติบัญญัติพิจารณาความเหมาะสมพอเหมาะพอควรแก่กรณี ดังนั้น แม้ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๔ และมาตรา ๘๘/๖ จะบัญญัติให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจดุลพินิจในการตรวจสอบผู้มีหน้าที่เสียภาษี แต่เมื่อชั่งน้ำหนักระหว่างผลกระทบต่อสิทธิของบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีกับประโยชน์สาธารณะที่จะได้รับตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายในการจัดเก็บภาษีให้เป็นไปโดยถูกต้องเป็นธรรมแล้ว เป็นไปตามหลักความจำเป็น หลักความได้สัดส่วน ไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม ไม่เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ ไม่ขัดต่อหลักความเสมอภาค และไม่เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม

ส่วนข้อโต้แย้งของโจทก์ที่ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๑ เป็นบทบัญญัติที่ไม่ให้โอกาสแก่บุคคลผู้ซึ่งมิได้นำส่งภาษีหรือนำส่งภาษีไม่ครบถ้วนได้แก้ไขข้อบกพร่องของตน โดยนำส่งภาษีให้ครบถ้วนตามจำนวนที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ แต่กำหนดบทลงโทษให้ประชาชนต้องชำระเงินเพิ่มเท่านั้น เป็นการจำกัดสิทธิของประชาชน เพิ่มภาระให้แก่ผู้ประกอบการหรือประชาชนเกินสมควรแก่เหตุ เกิดความไม่สมดุลระหว่างอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีสืบขึ้นพื้นฐานของประชาชนที่ควรได้รับความคุ้มครอง ไม่สอดคล้องกับหลักนิติธรรม ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม นั้น เห็นว่า เงินเพิ่มมิใช่กรณีที่กฎหมายบัญญัติไว้เพื่อเป็นบทลงโทษ แต่กำหนดขึ้นเนื่องจากผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีได้ประโยชน์จากเงินที่ต้องจ่ายให้แก่รัฐโดยมิได้นำส่งเป็นเงินภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมาย เมื่อชำระภาษีแล้วจำเป็นต้องจ่ายเงินเพิ่มเพื่อชดเชยจากการที่นำส่งภาษีล่าช้ากว่ากำหนด อันมีนัยอย่างเดียวกับดอกเบี้ยของเงินภาษีให้แก่รัฐ เนื่องจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยตั้งอยู่บนรากฐานของระบบประเมินตนเองที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ในการประเมินภาษีตนเองผ่านการคำนวณและยื่นแบบแสดงรายการภาษี

ต่อกรมสรรพากรภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดและชำระเงินภาษีดังกล่าวให้ถูกต้องครบถ้วน ส่วนอัตราเงินเพิ่มจะมากน้อยอย่างไรนั้นถือว่าเป็นมาตรการของรัฐที่กำหนดไว้ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายโดยฝ่ายนิติบัญญัติ อัตราเงินเพิ่มภาษีนี้นี้แตกต่างกับอัตราดอกเบี้ยทั่วไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือกฎหมายธุรกิจอื่น และต้องคำนึงถึงความเหมาะสมตามสภาพเศรษฐกิจ และข้อเท็จจริงในการเก็บภาษีของประเทศในภาพรวม ไม่อาจนำมาเปรียบเทียบกับอัตราดอกเบี้ยตามกฎหมายอื่น ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๘/๑ ไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม ไม่เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ และไม่เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล 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

นายนครินทร์ เมฆไตรรัตน์
ประธานศาลรัฐธรรมนูญ

นายอุดม สิทธิวิรัชธรรม ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ	นายวิรุฬห์ แสงเทียน ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ
นายจิรนิติ หะวานนท์ ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ	นายณภดล เทพพิทักษ์ ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ
นายบรรจงศักดิ์ วงศ์ปราชญ์ ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ	นายอุดม รัฐอมฤต ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ
นายสุเมธ รอยกุลเจริญ ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ	นายสราวุธ ทรงศิวิไล ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ