

ในพระปรมาภิไธยพระมหากษัตริย์
ศาลรัฐธรรมนูญ

คำวินิจฉัยที่ ๑๙/๒๕๖๙ **เรื่องพิจารณาที่ ๗/๒๕๖๙**

วันที่ ๒๑ เดือน ตุลาคม พุทธศักราช ๒๕๖๙

ระหว่าง **ศาลฎีกา** **ผู้ร้อง**

- **ผู้ถูกร้อง**

เรื่อง ประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๕ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม หรือไม่

ศาลฎีกาส่งคำโต้แย้งของโจทก์ (นางสุพล ป้อมสุวรรณ โดย นางวิไลพร ไทยงาม หรือมะลิทอง ผู้เข้าเป็นคู่ความแทนโจทก์) ในคดีแพ่งหมายเลขดำที่ ภ ๑๔๕/๒๕๖๔ เพื่อขอให้ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๒ ข้อเท็จจริงตามคำโต้แย้งและเอกสารประกอบ สรุปได้ดังนี้

นางสุพล ป้อมสุวรรณ โดย นายเฉลิมเกียรติ บุญมาก และ/หรือ นางวิไลพร ไทยงาม หรือมะลิทอง ผู้รับมอบอำนาจ เป็นโจทก์ยื่นฟ้องกรมสรรพากร ที่ ๑ นายนพโรจน์ ศรีประเสริฐ ที่ ๒ นางเกวลี จินดาสมบัติเจริญ ที่ ๓ และ นายสุทธิ ศรีสวัสดิ์ ที่ ๔ (ในฐานะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์) เป็นจำเลยต่อศาลภาษีอากรกลางว่า เมื่อวันที่ ๑๗ มีนาคม ๒๕๖๐ จำเลยที่ ๑ มีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด. ๑๒) ให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เนื่องจากโจทก์ไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้สำหรับปีภาษี ๒๕๔๙ ปีภาษี ๒๕๕๓ และปีภาษี ๒๕๕๔ เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ ๑ มีหมายเรียกตามประมวลรัษฎากรให้โจทก์มาให้ถ้อยคำ

และให้นำเอกสารหลักฐานมาส่งมอบตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๓ เพื่อตรวจสอบภาษีอากร แต่โจทก์ไม่มาและไม่ส่งมอบเอกสารโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ ๑ จึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๕ ตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องโดยอาศัยข้อมูลประกอบการพิจารณาจากกรมสอบสวนคดีพิเศษ และให้โจทก์ชำระภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม รวมเป็นเงิน ๒๑,๕๘๖,๔๑๗ บาท โจทก์ไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว เนื่องจากการเรียกให้ชำระค่าภาษีอากรบางส่วนเกินสิบปี จึงขาดอายุความ และมีการนำเงินได้ที่ประเมินให้โจทก์เสียภาษีแล้วมาคำนวณซ้ำอีกเป็นการประเมินโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย โจทก์อุทธรณ์การประเมินต่อจำเลยที่ ๒ ถึงที่ ๔ และจำเลยที่ ๒ ถึงที่ ๔ พิจารณาแล้วมีมติไม่รับอุทธรณ์เนื่องจากโจทก์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน ระหว่างการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรกลาง โจทก์ถึงแก่ความตาย นางวิไลพร ไทยงาม หรือมะลิทอง เข้าเป็นคู่ความแทนที่ ศาลภาษีอากรกลางเห็นว่า สิทธิเรียกร้องค่าภาษีอากรของจำเลยที่ ๑ สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี ๒๕๕๔ ไม่ขาดอายุความ โจทก์จงใจขัดขืนไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๕ และบทบัญญัติดังกล่าวห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน โจทก์หมดสิทธิที่จะรื้อฟื้นการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินขึ้นโต้แย้งเป็นคดีต่อศาล คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ไม่รับคำอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมาย พิพากษายกฟ้อง โจทก์อุทธรณ์ ศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษพิพากษายืน

โจทก์ยื่นคำร้องขออนุญาตฎีกาและฎีกาต่อศาลภาษีอากรกลางและโต้แย้งว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๕ ที่บัญญัติว่าหากผู้ได้รับหมายหรือคำสั่งเจ้าพนักงานประเมินไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร โดยห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน เป็นการลิดรอนและจำกัดสิทธิและเสรีภาพของผู้ต้องเสียภาษีอากรรวมถึงโจทก์ในการอุทธรณ์โต้แย้งเนื้อหาการประเมินภาษีซึ่งเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานที่ประชาชนควรได้รับ ไม่ว่าจะปฏิบัติตามหมายเรียกหรือตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ เนื่องจากเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ ๑ ต้องอาศัยเอกสารหลักฐานประกอบการใช้ดุลพินิจในการประเมินภาษีเพื่อเรียกเก็บภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ถือได้ว่าเป็นการลงโทษให้ต้องเสียเงินให้แก่รัฐเพิ่มมากขึ้น ควรให้โอกาสโจทก์โต้แย้งและพิสูจน์เอกสารหลักฐานดังกล่าว นอกจากนี้ การห้ามโจทก์อุทธรณ์โต้แย้งเนื้อหาการประเมินภาษีขณะที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรรายอื่นสามารถใช้สิทธิโต้แย้งการประเมินได้เป็นการจำกัดสิทธิของผู้ต้องเสียภาษีอากร

ด้วยวิธีปฏิบัติที่แตกต่างและไม่เท่าเทียมกัน ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๗ โจทก์ขอให้ศาลฎีกาส่งคำโต้แย้งดังกล่าวต่อศาลรัฐธรรมนูญเพื่อวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๒

ศาลฎีกาเห็นว่า โจทก์โต้แย้งว่าประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๕ ซึ่งเป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ศาลจะใช้บังคับแก่คดี ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๗ และยังไม่มีคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในส่วนที่เกี่ยวกับบทบัญญัตินี้ จึงส่งคำโต้แย้งดังกล่าวต่อศาลรัฐธรรมนูญเพื่อวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๒ วรรคหนึ่ง

ประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญต้องพิจารณาเบื้องต้นมีว่า ศาลรัฐธรรมนูญมีอำนาจรับคำโต้แย้งของโจทก์ไว้พิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๒ วรรคหนึ่ง หรือไม่ เห็นว่า ศาลฎีกาส่งคำโต้แย้งของโจทก์เพื่อขอให้ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๕ ซึ่งเป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ศาลจะใช้บังคับแก่คดี ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๗ หรือไม่ เมื่อโจทก์โต้แย้งพร้อมด้วยเหตุผลว่าบทบัญญัติดังกล่าวขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ และยังไม่มีคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในส่วนที่เกี่ยวกับบทบัญญัตินี้ กรณีเป็นไปตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๒ วรรคหนึ่ง อย่างไรก็ดี โจทก์ไม่ได้แสดงเหตุผลประกอบคำโต้แย้งว่าประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๕ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๗ วรรคสอง วรรคสี่ และวรรคห้า อย่างไร ศาลรัฐธรรมนูญไม่จำต้องวินิจฉัยในส่วนนี้ จึงมีคำสั่งรับไว้พิจารณาวินิจฉัยเฉพาะประเด็นที่ขอให้วินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๕ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม หรือไม่ เพื่อประโยชน์แห่งการพิจารณา อาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยวิธีพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญ พ.ศ. ๒๕๖๑ มาตรา ๒๗ วรรคสาม ให้หน่วยงานและบุคคลที่เกี่ยวข้องจัดทำความเห็นและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานยื่นต่อศาลรัฐธรรมนูญ

หน่วยงานและบุคคลที่เกี่ยวข้องจัดทำความเห็นและจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานยื่นต่อศาลรัฐธรรมนูญ ดังนี้

๑. รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจัดทำความเห็นและจัดส่งสำเนาเอกสารที่เกี่ยวข้อง สรุปได้ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๓ มาตรา ๒๔ และมาตรา ๒๕ กำหนดกระบวนการตรวจสอบและประเมินภาษีอากรเป็นลำดับขั้น โดยมาตรา ๒๓ ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกผู้ไม่ยื่นรายการมาไต่สวนและสั่งให้นำพยานหลักฐานมาแสดง มาตรา ๒๔ ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินประเมินเงินภาษีอากรเมื่อผู้ต้องเสียภาษีอากรปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่ง หรือตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา ๒๓ และให้สิทธิอุทธรณ์การประเมิน ส่วนมาตรา ๒๕ ให้อำนาจ

เจ้าพนักงานประเมินประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง เมื่อผู้ต้องเสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่ง หรือไม่ยอมตอบคำถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา ๒๓ และห้ามอุทธรณ์การประเมิน โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๖) พ.ศ. ๒๕๐๒ เพิ่มข้อความว่า “โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร” ทำให้มิได้ห้ามอุทธรณ์ทุกกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก กระบวนการดังกล่าวให้โอกาสและคุ้มครองสิทธิโต้แย้งของผู้ต้องเสียภาษีอากรเป็นลำดับขั้น ในทางปฏิบัติหากผู้ต้องเสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกและไม่แจ้งเหตุขัดข้อง เจ้าพนักงานประเมินจะมีหนังสือเตือนก่อนดำเนินการประเมินตามมาตรา ๒๕ พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และดำเนินคดีอาญา การอุทธรณ์การประเมินตามมาตรา ๒๕ หากผู้ต้องเสียภาษีอากรยืนยันจะอุทธรณ์โต้แย้งการใช้อำนาจ เจ้าหน้าที่ควรรับคำอุทธรณ์ไว้เพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตรวจสอบว่าการใช้อำนาจนั้นชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ หากเป็นการใช้อำนาจโดยชอบด้วยกฎหมายให้ไม่รับอุทธรณ์โดยไม่พิจารณาเนื้อหา แต่หากไม่ชอบด้วยกฎหมายให้รับอุทธรณ์และพิจารณาข้อโต้แย้งต่อไป จึงเป็นการตรวจสอบเงื่อนไขและความชอบด้วยกฎหมายของการใช้อำนาจ มิใช่การทบทวนเนื้อหาและจำนวนภาษีอากรตามการประเมิน

๒. เลขาธิการสภาผู้แทนราษฎรจัดส่งสำเนาเอกสารประกอบการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. .... สำเนารายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ ๑๔/๒๔๘๒ ครั้งที่ ๒๐/๒๔๘๒ ครั้งที่ ๔/๒๔๘๓ ครั้งที่ ๔/๒๔๙๓ ถึงครั้งที่ ๖/๒๔๙๓ และครั้งที่ ๑๒/๒๔๙๔ ถึงครั้งที่ ๑๔/๒๔๙๔ สำเนารายงานการประชุมสภาร่างรัฐธรรมนูญ ครั้งที่ ๒๐/๒๕๐๒ ครั้งที่ ๒๒/๒๕๐๒ และครั้งที่ ๓๙/๒๕๐๒ และสำเนารายงานการประชุมคณะกรรมาธิการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. .... ครั้งที่ ๑/๒๕๐๒ ถึงครั้งที่ ๔๓/๒๕๐๒ สรุปได้ว่า พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร พุทธศักราช ๒๔๘๒ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๘) พ.ศ. ๒๔๙๔ และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๖) พ.ศ. ๒๕๐๒ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเพื่อปรับปรุงระบบภาษีให้เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและสังคม การแบ่งเบาภาระภาษีของประชาชน และการปรับปรุงวิธีการจัดเก็บภาษีให้รัดกุมและมีประสิทธิภาพ แต่ไม่ปรากฏเนื้อหาที่พิจารณาในประเด็นการออกหมายเรียก การสั่งให้ยื่นเอกสารหรือตอบคำถาม และการประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และการห้ามอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๓ มาตรา ๒๔ และมาตรา ๒๕

๓. เลขาธิการคณะรัฐมนตรีจัดทำความเห็นและจัดส่งสำเนาเอกสารที่เกี่ยวข้อง สรุปได้ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๓ มาตรา ๒๔ และมาตรา ๒๕ กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการออกหมายเรียกและการประเมินภาษีอากรกรณีไม่ยื่นรายการ ตลอดจนการประเมินภาษีอากรกรณีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่ง หรือไม่ตอบคำถาม ต่อมามีการแก้ไขเพิ่มเติมให้อำเภอมีอำนาจออกหมายเรียกและประเมินภาษีอากรเช่นเดียวกับเจ้าพนักงานประเมิน ขยายระยะเวลาตามหมายเรียกจากห้าวันเป็นเจ็ดวัน และแก้ไขมาตรา ๒๕ โดยยกเลิกข้อยกเว้นเกี่ยวกับเหตุสุดวิสัยที่ทำให้ไม่ทราบการส่งหมายและเพิ่มข้อความว่า “โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร” โดยมีเหตุผลในการปรับปรุงวิธีการจัดเก็บภาษีอากรให้รัดกุม ป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร และปรับปรุงโทษและอัตราภาษีให้เหมาะสม

๔. เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาแจ้งว่า สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาไม่มีข้อมูลหรือเอกสารในชั้นตรวจพิจารณาร่างพระราชบัญญัติที่เกี่ยวข้องตามประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญกำหนดและไม่มีข้อมูลความเห็นหรือการตีความเกี่ยวกับบทบัญญัติดังกล่าวอยู่ในความครอบครอง

๕. อธิบดีกรมการปกครองจัดทำความเห็นและจัดส่งสำเนาเอกสารที่เกี่ยวข้อง สรุปได้ว่า “อำเภอ” มีอำนาจตามที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้โดยเฉพาะ แต่ “นายอำเภอ” มิได้มีหน้าที่และอำนาจควบคู่หรือเท่าเทียมกับเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินภาษีอากรทั่วไปทุกประเภท รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมิได้แต่งตั้งให้นายอำเภอเป็นเจ้าพนักงานประเมิน และบทบัญญัติที่ให้นายอำเภอมีอำนาจประเมินภาษีป้ายถูกยกเลิกแล้ว ประกอบกับกรมสรรพากรปรับเปลี่ยนโครงสร้างองค์กรให้หน่วยงานขึ้นตรงต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยการจัดเก็บภาษีอากรฝ่ายสรรพากรอยู่ในหน้าที่และอำนาจการควบคุมของกรมสรรพากร ปัจจุบันนายอำเภอไม่มีหน้าที่และอำนาจในการประเมินและจัดเก็บภาษีอากร การออกหมายเรียกบุคคลและพยานหลักฐาน การไต่สวน และการใช้ดุลพินิจเกี่ยวกับการประเมินภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๓ มาตรา ๒๔ และมาตรา ๒๕

๖. ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม จัดทำความเห็นสรุปได้ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๕ มีขึ้นเพื่อให้มาตรา ๒๓ มีสภาพบังคับและเพื่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ มิได้ตัดสิทธิผู้ต้องเสียภาษีอากรที่จะโต้แย้งว่าการไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งนั้นมีเหตุผลอันสมควร ผู้ต้องเสียภาษีอากรสามารถอุทธรณ์ประเด็นดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยว่าเป็นกรณีต้องห้ามอุทธรณ์ ผู้ต้องเสียภาษีอากรก็สามารถโต้แย้งคำวินิจฉัยนั้นต่อศาลได้ ซึ่งศาลพิจารณาปัญหาข้อเท็จจริงดังกล่าวได้ บทบัญญัติมาตรา ๒๕ เป็นที่สุดในทางบริหารหรือทางปกครองเท่านั้น มิได้เป็นที่สุดทางตุลาการ นอกจากนี้ หากเจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษี

ไม่ถูกต้อง ย่อมเป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินสามารถเพิกถอนได้ ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ มาตรา ๔๙ เห็นว่าประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๕ ไม่จำกัดสิทธิผู้ต้องเสียภาษีอากร

ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาคำโต้แย้งของโจทก์ ความเห็นและข้อมูลของหน่วยงานและบุคคลที่เกี่ยวข้อง และเอกสารประกอบแล้วเห็นว่า คดีเป็นปัญหาข้อกฎหมายและมีพยานหลักฐานเพียงพอที่จะพิจารณาวินิจฉัยได้ จึงยุติการไต่สวนตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยวิธีพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญ พ.ศ. ๒๕๖๑ มาตรา ๕๘ วรรคหนึ่ง กำหนดประเด็นที่ต้องพิจารณาวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๕ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๗ วรรคหนึ่ง และวรรคสาม หรือไม่

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

ประมวลรัษฎากร แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๖) พ.ศ. ๒๕๐๒ ระบุเหตุผลในการประกาศใช้ว่าเนื่องด้วยบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับวิธีการจัดเก็บภาษีอากรยังไม่รัดกุม เป็นโอกาสให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหลีกเลี่ยงได้ง่าย และโทษที่กำหนดไว้เกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรยังต่ำไป ไม่ได้ผลในทางระงับปราบปราม นอกจากนั้น อัตราภาษีอากรบางประเภทยังไม่เหมาะสม สมควรแก้ไขปรับปรุงเสียใหม่ให้รัดกุม

และเหมาะสมยิ่งขึ้น โดยมาตรา ๒๕ เป็นบทบัญญัติในหมวด ๒ วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน ส่วนที่ ๑ การยื่นรายการและการเสียภาษีอากร บัญญัติว่า “ถ้าผู้ได้รับหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน แล้วแต่กรณี ไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา ๒๓ หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน”

ข้อโต้แย้งของโจทก์ที่ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๕ ทำให้โจทก์ต้องถูกจำกัดสิทธิอุทธรณ์โต้แย้งการประเมินภาษีในเนื้อหา ทำให้ไม่มีโอกาสโต้แย้งและนำสืบเพื่อพิสูจน์พยานหลักฐานในการประเมิน ทั้งที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรรายอื่นยังสามารถใช้สิทธิในการโต้แย้งการประเมินได้ การจำกัดสิทธิอุทธรณ์ไม่ได้แบ่งแยกความแตกต่างของความร้ายแรงระหว่างการไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกและการไม่ตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมิน เป็นการจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของโจทก์ ทำให้โจทก์ไม่ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายอย่างเท่าเทียมกันกับผู้ต้องเสียภาษีอากรรายอื่น ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม นั้น เห็นว่า รัฐธรรมนูญ มาตรา ๕๐ (๙) บัญญัติให้การเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติเป็นหน้าที่ของบุคคล และมาตรา ๖๒ บัญญัติให้รัฐต้องรักษาวินัยการเงินการคลังอย่างเคร่งครัดเพื่อให้ฐานะทางการเงินการคลังของรัฐมีเสถียรภาพและมั่นคงอย่างยั่งยืนตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ และจัดระบบภาษีให้เกิดความเป็นธรรมแก่สังคม ภาษีอากรเป็นรายได้สำคัญที่รัฐนำไปใช้ในการพัฒนาประเทศ จัดทำบริการสาธารณะ ดำเนินภารกิจเพื่อประโยชน์สาธารณะและรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจในระยะยาว รัฐมีความจำเป็นต้องกำหนดมาตรการให้การตรวจสอบและจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างถูกต้อง ครบถ้วน และมีประสิทธิภาพ ซึ่งระบบการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยใช้ระบบการประเมินตนเอง ผู้ต้องเสียภาษีอากรต้องยื่นแบบและคำนวณภาษีด้วยตนเอง การตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลและการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี มีความสำคัญและจำเป็นในการสร้างความเป็นธรรมในระบบภาษี หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรมิได้ยื่นรายการทำให้รัฐขาดข้อมูลเบื้องต้นสำหรับกำหนดฐานภาษีและไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ มีความจำเป็นต้องมีกฎหมายให้อำนาจอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกและมีคำสั่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๓ เพื่อนำข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานที่อยู่ในความรู้เห็นหรือความครอบครองของผู้ต้องเสียภาษีอากรเข้าสู่กระบวนการตรวจสอบ แต่เมื่อผู้ต้องเสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน มาตรา ๒๕ กำหนดให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจ

ประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และกำหนดห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน เนื่องจากผู้ต้องเสียภาษีอากรที่ได้รับหมายหรือคำสั่งแล้วไม่ให้ความร่วมมือโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรย่อมไม่มีสิทธิอุทธรณ์ เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายเพื่อทำให้หมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินมีสภาพบังคับ ป้องกันมิให้ผู้ต้องเสียภาษีอากรควบคุมข้อเท็จจริงด้วยการปกปิดพยานหลักฐาน ป้องกันการประวิงการเสียภาษีอากรไม่ให้เกิดความล่าช้า รักษาประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษีอากร มาตรการดังกล่าวเป็นมาตรการที่เหมาะสม แม้ประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๕ บัญญัติห้ามมิให้อุทธรณ์ ทำให้ผู้ต้องเสียภาษีอากรไม่สามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ เป็นการจำกัดสิทธิของบุคคล บทบัญญัติดังกล่าวมิได้ห้ามอุทธรณ์โดยเด็ดขาดเพียงแต่เป็นที่สุดในทางปกครองเท่านั้น ไม่กระทบการใช้สิทธิทางศาลของผู้ต้องเสียภาษีอากร หากการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมายย่อมถูกเพิกถอนโดยศาลได้ ประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๕ มิใช่การรับรองให้อำนาจประเมินเป็นไปตามอำเภอใจหรือปราศจากการตรวจสอบ การห้ามอุทธรณ์ตามบทบัญญัติดังกล่าวจึงอยู่ในขอบเขตแห่งความจำเป็นประกอบกับการห้ามอุทธรณ์มีการพิจารณาพฤติการณ์ของผู้ต้องเสียภาษีอากรแต่ละกรณีว่าได้มีการปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ได้ปฏิบัติตามโดยมีเหตุอันสมควรหรือไม่ก่อนการให้สิทธิอุทธรณ์แก่ผู้ต้องเสียภาษีอากรที่แตกต่างกันเป็นไปตามองค์ประกอบที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา ๒๔ และมาตรา ๒๕ กล่าวคือ หากผู้ต้องเสียภาษีอากรให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงานประเมินในการแสวงหาข้อเท็จจริง หรือมิได้ให้ความร่วมมือโดยมีเหตุผลอันสมควร ย่อมมีสิทธิอุทธรณ์ตามมาตรา ๒๔ แต่ถ้าไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งที่ชอบด้วยกฎหมายโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรย่อมไม่มีสิทธิอุทธรณ์ตามมาตรา ๒๕ สำหรับผู้ซึ่งอยู่ในบังคับของมาตรา ๒๕ ด้วยกัน ย่อมได้รับสิทธิอุทธรณ์อย่างเดียวกัน การจำแนกสิทธิอุทธรณ์ของบุคคลมีเหตุผลอันสมควรตามความแตกต่างของพฤติการณ์ที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรกระทำและบุคคลจะต้องเสียภาษีอากรเพียงใดเป็นไปตามข้อเท็จจริงที่เจ้าพนักงานประเมินรู้เห็นว่าถูกต้อง การถูกจำกัดสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นเพียงการจำกัดในเชิงขั้นตอนของฝ่ายปกครอง มิใช่ความแตกต่างอันเป็นสาระสำคัญต่อผลทางกระบวนพิจารณาซึ่งผู้ต้องเสียภาษีอากรยังมีสิทธิโต้แย้งทางศาลได้ เมื่อชั่งน้ำหนักระหว่างผลกระทบต่อสิทธิของผู้ต้องเสียภาษีอากรกับประโยชน์สาธารณะในการรักษาประสิทธิภาพของการตรวจสอบและจัดเก็บภาษีอากรแล้วเป็นไปตามหลักความได้สัดส่วน อีกทั้งมาตรา ๒๕ ใช้บังคับแก่ผู้ได้รับหมายหรือคำสั่งตามมาตรา ๒๓ ทุกรายซึ่งไม่ปฏิบัติตามหรือไม่ตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๕ ไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม ไม่เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ

ไม่กระทบต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ของบุคคล มีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป ไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ไม่ขัดต่อหลักความเสมอภาค และไม่เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม

อาศัยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๕ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๒๗ วรรคหนึ่งและวรรคสาม

นายอุดม สิทธิวิรัชธรรม
ประธานศาลรัฐธรรมนูญ

นายวิรุฬห์ แสงเทียน
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

นายจิรนิติ หะวานนท์
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

นายนภดล เทพพิทักษ์
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

นายบรรจงศักดิ์ วงศ์ปราชญ์
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

นายอุดม รัฐอมฤต
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

นายสุเมธ รอยกุลเจริญ
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

นายสราวุธ ทรงศิวิไล
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

พลตำรวจโท จักรพงศ์ วิวัฒน์วานิช
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ