

**DALAM MAHKAMAH PERSEKUTUAN DI PUTRAJAYA
(BIDANG KUASA RAYUAN)
RAYUAN SIVIL NO.01(i)-18-05/2022(W)**

ANTARA

MOHD NAJIB BIN HJ ABD RAZAK ... PERAYU

DAN

GOVERNMENT OF MALAYSIA ... RESPONDEN

(didengar bersama)

**DALAM MAHKAMAH PERSEKUTUAN DI PUTRAJAYA
(BIDANG KUASA RAYUAN)
RAYUAN SIVIL NO.01(i)-17-05/2022(W)**

ANTARA

MOHD NAZIFUDDIN BIN MOHD NAJIB ... PERAYU

DAN

GOVERNMENT OF MALAYSIA ... RESPONDEN

KORAM:

**ABANG ISKANDAR BIN ABANG HASHIM, PMR
MOHAMAD ZABIDIN BIN MOHD DIAH, HBM
NALLINI PATHMANATHAN, HMP
MARY LIM THIAM SUAN, HMP
ABU BAKAR BIN JAIS, HMP**

RINGKASAN PENGHAKIMAN

Fakta Ringkas

1. Lembaga Hasil Dalam Negeri (LHDN), Responden dalam rayuan ini, telah memfailkan satu permohonan penghakiman terus terhadap Perayu di bawah **seksyen 106(3) Akta Cukai Pendapatan 1967 ('ACP')** bagi jumlah sebanyak RM1,692,872,924.83 dan RM37,644,810.73 yang merupakan cukai pendapatan tambahan dengan penalti yang dikatakan telah gagal untuk dibayar oleh Perayu bagi tahun taksiran 2011 hingga 2017.
2. Perayu menafikan liabiliti dan membangkitkan beberapa alasan pembelaan. Alasan utama yang dikemukakan oleh Perayu ialah bahawa **seksyen 106(3)** merampas kuasa kehakiman di bawah **Perkara 121 Perlembagaan Persekutuan** kerana seksyen tersebut dengan secara tersurat membataskan pembelaan yang boleh digunakan oleh pembayar cukai yang berhasrat untuk mencabar tuntutan Responden di Mahkamah, seperti dalam rayuan ini.
3. Selanjutnya, Perayu menghujahkan bahawa **seksyen 106(3) ACP** menghalang hak pembayar cukai untuk mendapatkan perbicaraan yang adil, dengan demikian melanggar **Perkara 5(1) Perlembagaan Persekutuan**. Perayu turut menghujahkan bahawa berlaku pelanggaran **Perkara 8(1) Perlembagaan Persekutuan** oleh sebab terdapat ketaksamaan hak antara Responden dengan pembayar cukai.
4. Pendirian Responden ialah bahawa **seksyen 106(3) ACP** tidak merampas kuasa kehakiman kerana peruntukan tersebut tidak menghalang atau menyekat pembayar cukai daripada mengemukakan pembelaan-pembelaan yang dimaksudkan oleh Perayu, sebaliknya memperuntukkan

supaya pertikaian-pertikaian tersebut didengar terlebih dahulu oleh Pesuruhjaya Khas Cukai Pendapatan (PKCP) yang merupakan panel pakar pesuruhjaya cukai. Kesemua pembelaan pembayar cukai boleh disemak semula oleh Mahkamah setelah PKCP mempertimbang dan membuat keputusan ke atasnya.

Isu

5. Isu teras yang timbul untuk pertimbangan Mahkamah ini ialah sama ada sistem yang diisytiharkan oleh Parlimen di bawah **ACP** yang dengannya pembayar cukai terikat untuk melunaskan jumlah taksiran yang terhutang kepada LHDN terlebih dahulu dan hanya setelah itu mempertikaikan jumlah yang ditaksir, lulus ujian keperlembagaan.
6. Hakikat bahawa **ACP** memperuntukkan suatu sistem 'Bayar dahulu, pertikai kemudian' adalah berasal, *inter alia*, daripada **seksyen 103(1) ACP** yang memperuntukkan bahawa cukai yang perlu dibayar di bawah taksiran bagi satu tahun taksiran menjadi kena dibayar dan perlu dibayar pada tarikh genap masa sama ada atau tidak pihak tersebut merayu terhadap taksiran, dibaca bersama **seksyen 103B ACP** yang memperuntukkan bahawa, bagi tujuan pungutan dan tuntutan cukai sahaja di bawah **Bahagian VII ACP**, permulaan apa-apa prosiding di bawah mana-mana undang-undang bertulis yang lain terhadap LHDN, tidak membebaskan atau mengecualikan pembayar cukai daripada membuat bayaran bagi tujuan pungutan cukai sementara menunggu pengadilan pertikaian pembayar cukai.
7. Pembatalan **seksyen 106(3) ACP** yang pada masa ini mengandungi pembelaan yang tidak tersedia kepada pembayar cukai, akan menjadikan pembelaan tersebut menjadi boleh didengar di bawah **seksyen 106 ACP**. Hal ini, selanjutnya, akan mengakibatkan pengadilan penuh ke

atas tuntutan LHDN oleh Mahkamah yang mula-mula mendengar berbanding pendengaran oleh PKCP terlebih dahulu, dan kemudiannya oleh Mahkamah di peringkat rayuan. Hal ini juga bermaksud pungutan bayaran cukai yang ditaksir akan tertangguh sehingga keseluruhan prosiding Mahkamah di semua peringkat hierarki Mahkamah selesai.

Keputusan

Sama ada seksyen 106(3) ACP *ultra vires* Perlembagaan Persekutuan dan wajar dibatalkan

8. Bagi menjawab persoalan undang-undang ini, menjadi satu keperluan untuk menentukan sama ada **seksyen 106(3) ACP *ultra vires* Perlembagaan Persekutuan**. Hal ini, selanjutnya, melibatkan penafsiran **ACP**.
9. Ujian bagi menentukan sama ada sesuatu peruntukan statut *ultra vires* **Perlembagaan Persekutuan** melibatkan pertimbangan perkara-perkara yang berikut:
 - (a) Apakah skop sebenar dan implikasi peruntukan Perlembagaan Persekutuan yang relevan yang dikatakan telah dilanggar?
 - (b) Apakah intipati dan kesan statut atau peruntukan statut yang dipersoalkan terhadap tafsirannya yang sebenar?
 - (c) Kemudian, Mahkamah perlu mempertimbangkan sama ada statut atau peruntukan statut yang dipersoalkan boleh ditafsirkan sebagai selaras dengan peruntukan **Perlembagaan Persekutuan**;

- (d) Jika statut atau peruntukan statut yang dipersoalkan boleh ditafsirkan sebagai selaras dengan **Perlembagaan Persekutuan**, maka tidak timbul isu pelanggaran. Dalam erti kata lain, jika statut atau peruntukan statut tersebut kelihatan memberikan kuasa yang tidak terbatas apabila ditafsirkan, pembacaannya perlu disempitkan terlebih dahulu, bagi maksud mendukung peruntukan statut tersebut. Hanya apabila tafsiran statut atau peruntukan statut tersebut memiliki pengertian tunggal sahaja maka barulah kuasa di bawah **Perkara 4(1) Perlembagaan Persekutuan** digunakan untuk membatalkan peruntukan tersebut.
- (e) Dalam menentukan perkara yang dirujuk pada perenggan (a) dan (b) di atas, pengertian sesuatu peruntukan statut dan hasrat Badan Perundangan semasa menggubal peruntukan statut tersebut hanya boleh ditafsir dengan sebenar-benarnya dengan mempertimbangkan statut tersebut secara menyeluruh dan setiap bahagian yang terkandung di dalamnya.
- (f) Kedudukan undang-undang ini termaktub dalam peruntukan **seksyen 17A Akta Tafsiran 1948 dan 1967**. Seksyen ini mengkehendaki apa-apa tafsiran untuk mempertimbangkan perkataan-perkataan dalam statut dalam konteks dan tujuan statut tersebut. Hal ini bermakna hasrat Badan Perundangan di sebalik sesuatu peruntukan statut hanya boleh difahami dengan sebenar-benarnya dengan mempertimbangkan statut tersebut secara menyeluruh bersama setiap bahagian yang terkandung di dalamnya. Pengertian peruntukan statut tersebut diambil daripada konteks Akta dengan menggunakan perkataan-perkataan dalam seksyen

yang dipersoalkan, seksyen-seksyen lain dalam Akta tersebut atau skema Akta tersebut secara umum.

- (g) Jika ketaksahan atau pelanggaran atau ketidakberperlembagaan adalah jelas, Mahkamah berkewajiban untuk menjalankan tugasnya di bawah **Perlembagaan Persekutuan** untuk membatalkan atau mengasingkan peruntukan statut atau statut yang dipersoalkan tersebut.
- (h) Dalam hal ekonomi dan fiskal seperti langkah-langkah percukaian, Mahkamah perlu bertindak dengan berhati-hati dan terkawal kerana Badan Kehakiman bukanlah pakar dalam bidang ini. Apabila langkah-langkah tersebut dibuat dengan sewenang-wenangnya, dengan jelas tidak sah atau tidak berperlembagaan, maka Mahkamah berkewajiban untuk bertindak di bawah **Perkara 4(1) Perlembagaan Persekutuan**.

10. Aspek kuasa kehakiman yang dirujuk oleh Perayu dalam rayuan ini yang dikatakan telah dirampas ialah kuasa Badan Kehakiman untuk mendengar dan menentukan hal perkara dalam pertikaian antara pihak-pihak dalam sesuatu tindakan, bagi mempertimbangkan tindakan tersebut dan akhirnya menentukan atau mengadili pertikaian tersebut dengan mengeluarkan suatu keputusan yang akan mengikat pihak-pihak melalui hierarki Mahkamah.

Adakah seksyen 106(3) ACP sepatutnya ditafsirkan secara *in vacuo* atau dalam konteks seksyen 106 dan ACP secara keseluruhan?

11. Pendekatan yang menumpukan sepenuhnya kepada **seksyen 106(3) ACP** sahaja berkemungkinan

menghasilkan tafsiran yang berbeza daripada pendekatan jika subseksyen tersebut dibaca dalam konteks seksyen tersebut ditempatkan, dan operasi **ACP** secara keseluruhannya.

12. Tafsiran **seksyen 106(3) ACP** dalam konteks keseluruhan Akta memberikan gambaran yang lebih tepat sama ada kuasa atau fungsi kehakiman disingkirkan atau digantung bagi tujuan semakan perlembagaan (lihat: **BNCB v Babubhai (1987) 1 SCC 606 (para. 4), Canada Sugar Refining Co. v R (1898) AC 735, Perbadanan Pengurusan Sunrise Garden Kondominium v Sunway City (Penang) Sdn Bhd & Ors and another appeal [2023] 2 MLJ 621**).
13. **ACP** yang sedia ada telah digubal oleh Badan Perundangan untuk memudahkan pungutan cepat dan cekap hasil kerajaan dan mengatasi percubaan taktikal daripada bakal pengelak cukai untuk menanggungkan pembayaran cukai tertunggak sepertimana yang dijelaskan melalui pembacaan Hansard yang berkaitan oleh Menteri Kewangan pada masa itu bahawa:

“ ... it is the duty of the Government to ensure that the income tax laws of the country are fully enforced in the interests of the general body of taxpayers who would otherwise have to bear a disproportionately heavier tax burden through no fault of their own...”

In the face of persistent and widespread evasion or attempts at evasion of tax, and in view of the inadequacy and shortcomings of existing legislation to prevent avoidance of tax, it is considered necessary to give wider powers to the Department of Inland Revenue ...”

14. **Seksyen 106(3) ACP** perlu dibaca bersama-sama dengan peruntukan-peruntukan lain Akta, contohnya **seksyen 106**

secara keseluruhannya, begitu juga peruntukan-peruntukan **seksyen 103 hingga 107**.

15. Adalah jelas dari segi rekabentuk dan operasi **ACP** bahawa Parlimen telah mewujudkan satu kaedah spesifik penyelesaian pertikaian yang berhubungan dengan penaksiran liabiliti cukai iaitu oleh Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri, diikuti oleh pakar Pesuruhjaya Khas Cukai Pendapatan. Terdapat juga peruntukan tersurat untuk merayu ke Mahkamah atasan.
16. Mahkamah di bawah **seksyen 106 ACP** memenuhi tujuan mendapatkan atau memungut cukai sahaja. Mahkamah tidak menjalankan peranan adjudikasi kehakiman yang sepenuhnya. Kuasa adjudikasi kehakiman yang sepenuhnya ditangguhkan ke peringkat rayuan terhadap keputusan Pesuruhjaya Khas Cukai Pendapatan berhubung persoalan undang-undang, atau semakan kehakiman pentadbiran atau perlembagaan pada peringkat kemudiannya.
17. Hal ini sejajar dengan kaedah percukaian 'Bayar dahulu pertikai kemudian' (*Pay first dispute later*) yang dikenakan oleh Kerajaan. Dalam alasan penghakiman penuh Mahkamah ini, kami telah merujuk kepada kes-kes dari Afrika Selatan, Australia, Hong Kong dan Ghana. Hasil dapatan Mahkamah ini adalah mekanisme bayar dahulu, pertikai kemudian dalam **ACP** turut diguna pakai di negara-negara lain.
18. Kuasa adjudikasi kehakiman Mahkamah tidak dibatalkan atau digantung kerana kuasa tersebut masih perlu dijalankan semasa prosiding rayuan yang dibawa berhubung dengan penaksiran cukai. Kuasa kehakiman iaitu semakan kehakiman dan kuasa campur tangan kehakiman dalam bentuk penangguhan (*stay*) masih tersedia dan tidak disingkirkan.

19. Jumlah yang ditaksir sebagai hutang ertinya jumlah tersebut dari segi undang-undang perlu dibayar dan kena dibayar. Walau bagaimanapun, berdasarkan penelitian terhadap **ACP** secara keseluruhan, ia bukanlah suatu penentuan muktamad berhubung jumlah yang perlu dibayar dan terhutang oleh pembayar cukai kerana **seksyen 99(1) ACP** membolehkan pembayar cukai untuk membawa rungutannya di hadapan Pesuruhjaya Khas Cukai Pendapatan dan di Mahkamah.

Berhubung Aturan 14 Kaedah-Kaedah Mahkamah 2012

20. Kes-kes yang dirujuk di Mahkamah ini menunjukkan bahawa penghakiman terus di bawah **Aturan 14 Kaedah-Kaedah Mahkamah 2012** adalah kaedah pungutan 'hutang' berkanun di bawah **seksyen 106(3) ACP** yang biasa digunakan.
21. Tanggapan yang dibuat oleh kedua-dua pihak kepada rayuan ini adalah hanya **Aturan 14 Kaedah-Kaedah Mahkamah 2012** sahaja yang boleh digunapakai untuk penguatkuasaan. Walau bagaimanapun, **Aturan 14** memberi gambaran Mahkamah membuat suatu penentuan muktamad (*final determination*) sama ada amaun itu perlu dibayar atau kena dibayar.
22. **ACP** bertujuan untuk memastikan cukai yang kena dibayar didapatkan dan dipungut tepat pada masanya, sementara cabaran atau bantahan terhadap penaksiran cukai ditangguhkan kepada satu tarikh yang kemudian.
23. Sebaliknya, jika penghakiman terus diberikan atau satu penghakiman diputuskan selepas perbicaraan penuh, merit dan hak penuh pihak-pihak adalah dibicarakan dan penghakiman yang bersifat muktamad (*final*) diberikan.

24. Jika 'hutang' cukai yang didapatkan sebagaimana yang diperuntukkan di bawah **seksyen 106** adalah tertakluk kepada prosedur di bawah **Aturan 14 Kaedah-Kaedah Mahkamah 2012**, maka tujuan dan objek **ACP** yang memperuntukkan penangguhan pertikaian cukai kepada satu tarikh yang kemudian di bawah proses adjudikasi yang ditetapkan di bawah Akta akan menjadi tidak tercapai.
25. **Seksyen 106 ACP** memperuntukkan bagi hutang berkanun menjadi kena dibayar dan terhutang bagi maksud mendapatkan hutang tersebut sahaja, dan bukannya untuk mendapatkan satu keputusan muktamad, penggunaan proses ringkas yang mewujudkan satu penentuan muktamad sama ada jumlah itu kena dibayar dan perlu dibayar, adalah tidak sesuai dengan mengambil kira tujuan dan objek **ACP**.
26. Mekanisme **seksyen 106 ACP** memperuntukkan kaedah mendapatkan 'hutang' cukai yang komprehensif untuk tujuan penguatkuasaan awal sahaja.

Berhubung Perkara 5 Perlembagaan Persekutuan

27. **Seksyen 106(3) ACP** adalah berperlembagaan dan tidak mencerooboh kuasa kehakiman atau melanggar **Perkara 5(1) Perlembagaan Persekutuan** dari segi hak untuk mendapatkan perbicaraan yang adil atau akses kepada keadilan. Seperti yang telah kami jelaskan sebelum ini, hak untuk mendapat adjudikasi penuh adalah terpelihara di bawah **seksyen 99(1) ACP**.

Berhubung Perkara 8 Perlembagaan Persekutuan

28. Pihak Perayu mengadu bahawa **seksyen 106(3) ACP** meletakkan mereka pada kedudukan yang tidak sama rata

dengan Responden kerana ia memberikan kuasa yang luas kepada Responden berhubung perkara cukai dan selanjutnya melanggar hak pihak Perayu untuk mendapat layanan sama rata di bawah **Perkara 8 Perlembagaan Persekutuan**. Pandangan ini dikongsi oleh *amicus curiae*.

29. **Perkara 8(1) Perlembagaan Persekutuan** bermaksud bahawa sesuatu undang-undang tidak boleh mendiskriminasi terhadap seseorang atau golongan melainkan terdapat asas yang rasional untuk diskriminasi tersebut. **Perkara 8(1) Perlembagaan Persekutuan** membenarkan pengelasan munasabah (*reasonable classification*) berdasarkan *intelligible differentia* yang mempunyai hubungan yang rasional dengan dasar atau objek yang ingin dicapai oleh sesuatu Akta. Ini merupakan ujian keperlembagaan di bawah **Perkara 8**.
30. Kami mendapati bahawa tiada pelanggaran **Perkara 8 Perlembagaan Persekutuan** atas alasan-alasan yang berikut:
- (i) Untuk sesuatu statut cukai lulus ujian *permissible classification*, dua syarat mestilah dipatuhi:
 - (a) klasifikasi tersebut perlu berpandukan ke atas *intelligible differentia* yang membezakan orang atau benda yang dikumpulkan bersama daripada orang atau benda lain yang selebihnya ditinggalkan daripada kumpulan itu;
 - (b) perbezaan tersebut mestilah mempunyai hubungan rasional dengan objek yang ingin dicapai oleh statut. Klasifikasi tidak boleh dibuat dengan sewenang-wenangnya, tetapi mesti berdasarkan perbezaan yang nyata yang

mempunyai hubungan yang adil dan munasabah dengan objek yang ingin dicapai oleh Badan Perundangan.

- (ii) Jika Kerajaan bertindak atas kapasiti awamnya dan pada menjalankan fungsi kerajaannya yang biasa, sesuatu subjek, seperti Perayu, tidak boleh menuntut layanan sama rata dengan Kerajaan. Fungsi mengenakan cukai adalah fungsi kedaulatan Kerajaan dan oleh itu tidak boleh dianggap sebagai fungsi persendirian Kerajaan untuk menjadikannya 'orang' seperti yang dimaksudkan dalam **Perkara 8 Perlembagaan Persekutuan**.
- (iii) Responden mengenakan cukai ke atas pihak Perayu dengan menggunakan cara pengenaan cukai yang sama sepertimana yang turut terpakai kepada semua warganegara. Perayu tidak diberi layanan berdiskriminasi atau layanan yang tidak diperuntukkan dalam **ACP**. Oleh itu, hujah bahawa terdapat pelanggaran **Perkara 8 Perlembagaan Persekutuan** adalah tidak berasas.
- (iv) Perundangan cukai adalah tertakluk kepada ujian anti-diskriminasi yang kurang ketat kerana kewajaran ekonomi percukaian adalah dalam bidang kuasa eksklusif Badan Perundangan dan mempersoalkan dasar perundangan adalah melampaui domain Badan Kehakiman.
- (v) Di sini **ACP** bertujuan untuk memastikan agar pungutan cukai dibuat dengan cekap dan cepat demi kepentingan rakyat secara keseluruhannya. **Seksyen 106(3) ACP** mempunyai hubungan rasional dengan pungutan cukai secara cekap dan cepat kerana ia memastikan bahawa bagi tujuan penguatkuasaan **seksyen 106(3) ACP** menghalang perkara-perkara

yang ditangguhkan kepada kaedah penyelesaian pertikaian yang dinyatakan dalam statut. Oleh itu, ia memenuhi ujian **Perkara 8 Perlembagaan Persekutuan** dan berperlembagaan.

Kesimpulan

31. Kuasa semakan perlembagaan yang terkandung dalam **Perkara 4(1) Perlembagaan Persekutuan** adalah instrumen yang menggerunkan dan harus digunakan oleh Badan Kehakiman dengan penuh berhati-hati. Jika ia digunakan secara sembarangan atau jika tiada asas yang substantif dalam penggunaannya akan mengakibatkan berlakunya kerosakan yang besar. Dalam rayuan ini, kuasa ini mampu menjejaskan sistem pungutan cukai negara, dan menjejaskan fungsi Kerajaan dan rakyat.
32. Dengan itu, rayuan ini adalah ditolak dengan tiada perintah terhadap kos.