

## คำวินิจฉัยของ นายศักดิ์ เตชาชาญ ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

ที่ ๕๐/๒๕๕๕

วันที่ ๒๗ พฤศจิกายน ๒๕๕๕

เรื่อง ศาลภาษีอากรกลางส่งคำโต้แย้งของโจทก์ (บริษัท ไทยวิวัฒน์เคหะ จำกัด) ในคดีหมายเลขดำ  
ที่ ๑๔๓/๒๕๕๒ ให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔

ศาลภาษีอากรกลางส่งคำโต้แย้งของโจทก์ (บริษัท ไทยวิวัฒน์เคหะ จำกัด) ในคดีภาษีอากร  
หมายเลขดำที่ ๑๔๓/๒๕๕๒ เพื่อขอให้ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยว่า พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร  
และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕  
ข้อ ๑๐ ที่กำหนดให้คู่ความยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่า ๓๐ วัน เมื่อระยะเวลา  
ที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานสิ้นสุดลง ถ้าแสดงให้เห็นที่พอใจแก่ศาลว่ามีเหตุอันสมควรไม่สามารถ  
ยื่นบัญชีระบุพยานตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ คู่ความอาจยื่นคำร้องพร้อมบัญชีระบุพยานไม่ว่าเวลาใดๆ  
ก่อนพิพากษาคดี ขออนุญาตอ้างพยานหลักฐานเช่นว่านั้น เป็นการให้สิทธิแก่รัฐและหรือกรมสรรพากร  
ฝ่ายเดียวเท่านั้น เป็นการจำกัดสิทธิของบุคคล เนื่องจากคดีแพ่งทั่วไป ให้สิทธิบุคคลทุกคนเสมอภาค  
ทางกฎหมาย เป็นบทบัญญัติที่ขัดต่อรัฐธรรมนูญหรือไม่

ข้อเท็จจริงตามคำร้องได้ความว่า ผู้ร้องเป็นโจทก์ในคดีภาษีอากรหมายเลขดำที่ ๑๔๓/๒๕๕๒  
เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด ใช้ชื่อว่า “บริษัท ไทยวิวัฒน์เคหะ จำกัด” ได้ยื่นฟ้องกรมสรรพากรกับ  
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์รวม ๔ คนเป็นจำเลยต่อศาลภาษีอากรกลางระบุว่าจำเลยได้ประเมินภาษี  
ให้ผู้ร้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่าย ทั้งมีหนังสือแจ้งให้ผู้ร้อง  
เปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิสำหรับระยะเวลาบัญชี ปี ๒๕๓๔ และปี ๒๕๓๕ โดยไม่ชอบด้วยข้อเท็จจริง  
และข้อกฎหมาย ผู้ร้องจึงอุทธรณ์คัดค้านการประเมินและคัดค้านคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของเจ้าพนักงาน  
ประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามลำดับต่อศาลภาษีอากรกลาง

จำเลยในคดีดังกล่าวปฏิเสธและให้การโต้แย้งว่า การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานและ  
คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยเหตุผลทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย  
ผู้ร้องจะต้องรับผิดชอบชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่าย รวม ๒ ระยะเวลาบัญชี ปี ๒๕๓๔ - ๒๕๓๕  
และเงินเพิ่มเป็นจำนวนทั้งสิ้น ๔,๓๕๔,๓๕๔.๓๘ บาท และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่าย สำหรับ  
รอบระยะเวลาบัญชี ปี ๒๕๓๔ และเงินเพิ่มเป็นจำนวน ๗๖,๑๔๓.๖๐ บาท และรอบระยะเวลาบัญชี  
ปี ๒๕๓๕ และเงินเพิ่มเป็นจำนวน ๑,๔๗๘.๑๕ บาท

ผู้ร้องได้ยื่นคำร้องขอยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมต่อศาลภาษีอากรกลาง โดยอ้างเหตุเข้าใจว่า ได้ยื่นบัญชีระบุพยานไว้ต่อศาลแล้วซึ่งคลาดเคลื่อนไม่มีบัญชีระบุพยานของผู้ร้องตามที่กล่าวอ้างแต่อย่างใด

ศาลภาษีอากรกลางได้พิจารณาแล้วจึงยกคำร้องขอระบุพยานเพิ่มเติมของผู้ร้อง โดยอ้างว่าเป็น การยื่นฝ่าฝืนพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐

โจทก์จึงยื่นคำร้อง ลงวันที่ ๒ มีนาคม ๒๕๔๓ ต่อศาลภาษีอากรกลางว่า พระราชบัญญัติ จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ ที่กำหนดให้คู่ความยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่า ๓๐ วัน เมื่อระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานสิ้นสุดลง ถ้าคู่ความซึ่งมิได้ยื่นบัญชีระบุพยานแสดงให้เห็น เป็นที่พอใจแก่ศาลได้ว่า มีเหตุอันสมควรไม่สามารถยื่นบัญชีระบุพยานตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ ฯลฯ คู่ความอาจยื่นคำร้องพร้อมบัญชีระบุพยานไม่ว่าเวลาใดๆ ก่อนพิพากษาคดีขออนุญาตอ้างพยานหลักฐาน เช่นว่านั้น ฯลฯ เป็นบทบัญญัติที่ขัดต่อรัฐธรรมนูญ เพราะเป็นการให้สิทธิแก่รัฐและหรือกรมสรรพากร ฝ่ายเดียว เป็นการจำกัดสิทธิของโจทก์ เพราะในคดีแพ่งทั่วไปให้สิทธิบุคคลทุกคนเสมอภาคทางกฎหมาย คือ ให้ยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันสืบพยาน ๗ วัน ดังนั้น พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและ วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ จึงขัดต่อรัฐธรรมนูญ ซึ่งบัญญัติให้บุคคลย่อมเสมอภาคในกฎหมาย และขอให้ส่งคำร้องดังกล่าวให้ ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัย

ศาลภาษีอากรกลางพิเคราะห์คำร้องแล้ว ได้ขอให้กระทรวงยุติธรรม ดำเนินการส่งสำนวน ดังกล่าวเพื่อให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามมาตรา ๒๖๔ แห่งรัฐธรรมนูญ

ศาลรัฐธรรมนูญรับคำร้องไว้ดำเนินการเมื่อวันที่ ๒๑ มีนาคม ๒๕๔๓

พิเคราะห์คำร้องแล้ว มีปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยในเบื้องต้นว่าการที่ผู้ร้องอ้างว่า พระราชบัญญัติ จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ โดยไม่ระบุว่าขัดหรือแย้งต่อมาตราใดของรัฐธรรมนูญ กรณีจึงไม่เป็นไปตามข้อกำหนดศาลรัฐธรรมนูญว่าวิธีพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญ พ.ศ. ๒๕๔๑ ข้อ ๕ (๒) ซึ่งกำหนดว่า

“ข้อ ๕ คำร้องต้องทำเป็นหนังสือ ใช้อัตยคำสุภาพและมีรายการดังต่อไปนี้

(๑) ชื่อและที่อยู่ของผู้ร้อง

(๒) ระบุมาตราของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยที่เกี่ยวกับเหตุในคำร้อง.....”

ศาลรัฐธรรมนูญจะรับคำร้องไว้พิจารณาวินิจฉัยได้หรือไม่นั้น เห็นว่าตามคำร้องมีข้อความระบุไว้สรุปได้ว่า พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ เป็นการเอื้ออำนาจแก่รัฐเพียงฝ่ายเดียวเท่านั้น เพราะคดีทางศาลภาษีอากรเป็นคดีซึ่งผู้ต้องโทษทางภาษีฟ้องรัฐ โดยอ้างว่ารัฐกระทำการไม่ถูกต้องตามประมวลรัษฎากรในการเก็บภาษี ซึ่งในคดีนี้เป็นการลงโทษต่อโจทก์ก็ต้องปรับ การที่ต้องให้โจทก์ซึ่งเป็นผู้ต้องโทษหรือบุคคลอื่นที่เป็นโจทก์ในคดีอื่นของศาลนี้ ต้องยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันนัดชี้สองสถาน ไม่น้อยกว่า ๓๐ วันจึงเป็นการให้สิทธิแก่รัฐหรือกรมสรรพากรแต่เพียงฝ่ายเดียว บุคคลเดียวเท่านั้น โดยจำกัดสิทธิของโจทก์เพราะในคดีแพ่งทั่วๆ ไปหรือคดีอื่นๆ ให้สิทธิบุคคลทุกคนเสมอภาคตามกฎหมายคือ ให้ยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันสืบพยาน ๗ วัน ดังนั้น พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ จึงขัดต่อกฎหมายรัฐธรรมนูญ ซึ่งบัญญัติให้บุคคลย่อมเสมอภาคในกฎหมาย ดังนี้ จึงเห็นว่า แม้ในคำร้องมิได้ระบุมาตราของรัฐธรรมนูญเกี่ยวกับเหตุในคำร้อง แต่ข้อความที่ระบุว่า “...ขัดกฎหมายรัฐธรรมนูญซึ่งบัญญัติให้บุคคลย่อมเสมอภาคในกฎหมาย.....” นั้น เป็นข้อความที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ วรรคหนึ่ง ที่ว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน..... ฯลฯ ....” ซึ่งมีผลเท่ากันกับระบุมาตราของรัฐธรรมนูญนั้น จึงสมควรรับคำร้องไว้พิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔ ได้ต่อไป

ประเด็นตามคำร้องที่ต้องพิจารณาวินิจฉัย ๒ ประเด็น คือ มาตรา ๒๐ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ หรือไม่ และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ ขัดต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ หรือไม่

เห็นว่าในประเด็นที่หนึ่ง มาตรา ๒๐ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ บัญญัติว่า “เพื่อให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาเป็นไปโดยสะดวกรวดเร็วและเที่ยงธรรม อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางโดยอนุมัติประธานศาลฎีกามีอำนาจออกข้อกำหนดใดๆ เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาและรับฟังพยานหลักฐาน ใช้นั่งบัลลังก์ในศาลภาษีอากรได้

ข้อกำหนดนั้นเมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้นั่งบัลลังก์ได้”

ส่วนมาตรา ๓๐ แห่งรัฐธรรมนูญ บัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมาย และได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน

ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ จะกระทำมิได้ ...”

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า บทบัญญัติของมาตรา ๒๐ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากร โดยที่คดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่งที่มีเอกสารเป็นจำนวนมาก จึงเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษ แตกต่างไปจากคดีแพ่งสามัญทั่วไป กฎหมายที่เกี่ยวข้องมีความยุ่งยากมาก ผู้พิพากษาที่จะพิจารณาควรจะต้องมีความรู้ความชำนาญและเข้าใจในปัญหาด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ เพื่อที่จะพิจารณาและพิพากษาคดีภาษีอากรจะได้ดำเนินไปโดยรวดเร็ว ถูกต้อง เทียบธรรม เอื้ออำนวยและก่อประโยชน์แก่ธุรกิจการค้าโดยรวมของประเทศ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ จึงได้กำหนดให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากรไว้โดยเป็นเรื่องการให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางโดยอนุมัติประธานศาลฎีกามีอำนาจออกข้อกำหนดเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาและการรับฟังพยานหลักฐานเพื่อใช้บังคับในศาลภาษีอากรได้ มิได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องความไม่เสมอภาคของบุคคลหรือการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมของบุคคล ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๓๐ แห่งรัฐธรรมนูญแต่อย่างใด กรณีจึงหาได้ขัดหรือแย้งต่อกันไม่

สำหรับประเด็นที่สองก็เห็นว่า ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ มีว่า “ในกรณีที่มีการชี้สองสถาน เมื่อคู่ความฝ่ายใดมีความจำนงที่จะอ้างอิงเอกสารฉบับใดหรือคำเบิกความของพยานคนใด หรือมีความจำนงที่จะให้ศาลตรวจสอบบุคคล วัตถุ สถานที่ หรืออ้างอิงความเห็นของผู้เชี่ยวชาญที่ศาลตั้ง เพื่อเป็นพยานหลักฐานสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียงของตน ให้คู่ความฝ่ายนั้นยื่นต่อศาลก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่าสามสิบวัน ซึ่งบัญชีระบุพยานโดยแสดงเอกสารหรือสภาพของเอกสารที่จะอ้างและรายชื่อ ที่อยู่ ของบุคคล ซึ่งคู่ความฝ่ายนั้นระบุอ้างเป็นพยาน หรือคำขอให้ศาลไปตรวจหรือขอให้ตั้งผู้เชี่ยวชาญ แล้วแต่กรณี พร้อมทั้งสำเนาบัญชีระบุพยานดังกล่าว ในจำนวนที่เพียงพอเพื่อให้คู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมารับไปโดยทางเจ้าพนักงานศาล

ในกรณีที่ไม่มีกรณีชี้สองสถาน ให้ยื่นบัญชีระบุพยานพร้อมทั้งสำเนาตามวรรคหนึ่งก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน

ก่อนระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง แล้วแต่กรณีสิ้นสุดลง ถ้าคู่ความฝ่ายใดมีความจำนงจะยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติม ให้ยื่นคำแถลงขอระบุพยานเพิ่มเติมต่อศาลพร้อมกับบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมและสำเนาบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมดังกล่าว

เมื่อระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบупยานตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง แล้วแต่กรณีได้สิ้นสุดลงแล้ว ถ้าคู่ความซึ่งมิได้ยื่นบัญชีระบупยานแสดงให้เป็นที่พอใจแก่ศาลได้ว่า มีเหตุอันสมควรที่ไม่สามารถยื่นบัญชีระบупยานตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ หรือถ้าคู่ความซึ่งได้ยื่นบัญชีระบупยานไว้แล้วมีเหตุอันสมควรแสดงได้ว่า ตนไม่สามารถทราบได้ว่าต้องนำพยานหลักฐานบางอย่างมาสืบเพื่อประโยชน์ของตน หรือไม่ทราบว่าพยานหลักฐานบางอย่างได้มีอยู่ หรือมีเหตุอันควรอื่นใดคู่ความดังกล่าวนั้นอาจยื่นคำร้องพร้อมทั้งบัญชีระบупยานและสำเนาในจำนวนที่เพียงพอ ไม่ว่าเวลาใดๆ ก่อนพิพากษาคดี ขออนุญาตอ้างพยานหลักฐานเช่นนั้น และถ้าศาลเห็นว่าเพื่อให้การวินิจฉัยชี้ขาดข้อสำคัญแห่งประเด็นเป็นไปโดยเที่ยงธรรม จำเป็นต้องสืบพยานหลักฐานเช่นว่านั้น ก็ให้ศาลอนุญาตตามคำร้อง”

ดังนี้ ข้อกำหนดศาลฎีกาฎีกา พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ ดังกล่าวข้างต้น จึงเป็นเพียงระเบียบหรือข้อบังคับที่อธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกากลางกำหนดขึ้นโดยอนุมัติของประธานศาลฎีกาเกี่ยวกับการพิจารณาคดีฎีกาและการรับฟังพยานหลักฐานในคดีฎีกา ซึ่งออกตามความในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกา พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ เท่านั้น ข้อกำหนดดังกล่าวจึงมิใช่กฎหมายที่ออกโดยองค์กรที่ใช้อำนาจนิติบัญญัติคือรัฐสภา ข้อกำหนดคดีฎีกา พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ มิใช่เป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายตามความหมายของรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔ วรรคหนึ่ง ทั้งนี้ เทียบเคียงตามนัยคำวินิจฉัยที่ ๔/๒๕๔๒, ที่ ๑๔ - ๑๕/๒๕๔๓ และที่ ๒๕/๒๕๔๓ ของศาลรัฐธรรมนูญ จึงไม่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของศาลรัฐธรรมนูญที่จะพิจารณาวินิจฉัย

อาศัยเหตุผลดังกล่าว จึงวินิจฉัยว่า พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกา พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ ส่วนข้อกำหนดคดีฎีกา พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ ในส่วนที่เกี่ยวกับการขออนุญาต ยื่นบัญชีระบупยานก่อนพิพากษาคดี ไม่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของศาลรัฐธรรมนูญที่จะพิจารณาวินิจฉัย

นายศักดิ์ เตชาชาญ

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ