

คำวินิจฉัยของ ศาสตราจารย์ ดร.อมร รักษาสัตย์ ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

คำวินิจฉัยที่ ๕๐/๒๕๔๕

วันที่ ๒๗ พฤศจิกายน ๒๕๔๕

เรื่อง ศาลภาษีอากรกลางส่งคำโต้แย้งของโจทก์ ในคดีภาษีอากรหมายเลขดำที่ ๑๔๓/๒๕๔๒ (กรณี บริษัท ไทยวิวัฒน์เคหะ จำกัด โต้แย้งว่าพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ ขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญ)

ข้อเท็จจริงและความเป็นมา

๑. ผู้ร้อง คือ บริษัท ไทยวิวัฒน์เคหะ จำกัด ซึ่งเป็นโจทก์ในคดีแพ่งหมายเลขดำที่ ๑๔๓/๒๕๔๒ มีนายวันชัย อุดลยาศักดิ์ เป็นผู้รับมอบอำนาจ โดยยื่นฟ้องกรมสรรพากร จำเลยที่ ๑, นายอนันต์ สิริแสงทักษิณ จำเลยที่ ๒, นายดิน โต๊ะการม จำเลยที่ ๓ และนายจุฑาธุช จงเสถียร จำเลยที่ ๔ ฐานประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายไม่ถูกต้องเป็นจำนวนทุนทรัพย์ ๔,๔๗๑,๕๗๖.๑๓ บาท

๒. ผู้ร้องไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว จึงได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งมีจำเลยที่ ๒, ที่ ๓, ที่ ๔ เป็นคณะกรรมการ ต่อมาคณะกรรมการฯ ดังกล่าวได้วินิจฉัยยกอุทธรณ์ของโจทก์ โจทก์เห็นว่าการประเมินและการให้เปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิโดยเจ้าพนักงานประเมิน และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ถูกต้องและคลาดเคลื่อนจากข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย จึงได้ยื่นฟ้องจำเลยทั้งสี่ต่อศาลภาษีอากรกลาง

๓. จำเลยทั้งสี่ ได้ยื่นคำให้การลงวันที่ ๑๔ กันยายน ๒๕๔๒ ต่อศาลภาษีอากรกลาง ในกรณีเกี่ยวกับการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่าเป็นการถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายแล้ว

๔. เมื่อวันที่ ๑๗ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๓ โจทก์ได้ยื่นคำร้องต่อศาลขออนุญาตยื่นบัญชีระบุพยานตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร ข้อ ๑๐ วรรคสี่ และเมื่อวันที่ ๒๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๓ ศาลได้พิจารณาแล้วสรุปว่า พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ กำหนดให้คู่ความยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันชี้สองสถาน

ไม่น้อยกว่า ๓๐ วัน แต่ถ้าพ้นระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานแล้วคู่ความก็ยังสามารยื่นบัญชีระบุพยานหลังกำหนดเวลาดังกล่าวได้ โดยคู่ความดังกล่าวต้องยื่นคำร้อง (พร้อมบัญชีระบุพยานไม่ว่าเวลาใดๆ ก่อนพิพากษาคดี) เพื่อขออนุญาตศาลขออ้างพยานหลักฐานเช่นว่านั้น อย่างไรก็ตามศาลเห็นว่าข้ออ้างของโจทก์ไม่ใช่เหตุตามกฎหมายที่จะนำมากล่าวอ้างเพื่อยื่นบัญชีระบุพยานฝ่าฝืนต่อกฎหมายได้ จึงยกคำร้องของโจทก์

๕. เมื่อวันที่ ๒ มีนาคม ๒๕๔๓ โจทก์ได้ยื่นคำร้องต่อศาลฎีกาขอการที่ศาลมีคำสั่งยกคำร้องขอยื่นบัญชีระบุพยานของโจทก์นั้นเป็นการขัดต่อรัฐธรรมนูญ อีกทั้งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกา พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีฎีกา พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ ที่กำหนดให้โจทก์ต้องยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันนัดชี้สองสถานไม่น้อยกว่า ๓๐ วัน เป็นการให้สิทธิแก่รัฐและหรือกรมสรรพากรแต่เพียงฝ่ายเดียว บุคคลเดียวเท่านั้น จึงเป็นการจำกัดสิทธิของโจทก์ เพราะในคดีแพ่งทั่วไป หรือคดีอื่นๆ จะให้ยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันสืบพยาน ๗ วัน ดังนั้น พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกา พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีฎีกา พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ จึงขัดต่อกฎหมายรัฐธรรมนูญ ซึ่งบัญญัติให้บุคคลย่อมเสมอภาคในกฎหมาย

#### ประเด็นพิจารณา

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกา พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีฎีกา พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ ขัดต่อรัฐธรรมนูญหรือไม่

#### ประเด็นข้อกฎหมายเบื้องต้น

คำร้องเข้าเกณฑ์องค์ประกอบของรัฐธรรมนูญ พุทธศักราช ๒๕๔๐ มาตรา ๒๖๔ หรือไม่ มีประเด็นย่อยดังนี้

๑) พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกา พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ เป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ใช้บังคับแก่คดีนี้หรือไม่

๒) ข้อกำหนดคดีฎีกา พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ ออกตามความในมาตรา ๒๐ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกา ๑ ถือเป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายตามความหมายของรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔ หรือไม่

๓) การที่ผู้ร้องมิได้ระบุนามตราของรัฐธรรมนูญจะทำให้ศาลรัฐธรรมนูญจะรับคำร้องไว้พิจารณา มิได้ตามข้อกำหนดศาลรัฐธรรมนูญว่าด้วยวิธีพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญ พ.ศ. ๒๕๒๑ ข้อ ๕ หรือไม่

## แนวทางพิจารณา

๑) พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐  
ใช้บังคับแก่คดีนี้หรือไม่

มาตรา ๒๐

“เพื่อให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาเป็นไปโดยสะดวกรวดเร็ว และเที่ยงธรรม  
อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง โดยอนุมัติประธานศาลฎีกามีอำนาจออกข้อกำหนดใดๆ เกี่ยวกับการ  
การดำเนินกระบวนการพิจารณาและการรับฟังพยานหลักฐาน ใช้บังคับในศาลภาษีอากรได้

ข้อกำหนดนั้นเมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้”

จะเห็นได้ว่า มาตรา ๒๐ นี้ เป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่จะใช้บังคับแก่กรณีนี้ได้  
เพราะเป็นมาตราที่ให้อำนาจศาลภาษีอากร ฯ ออกข้อกำหนดเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาและ  
การรับฟังพยานหลักฐานที่ใช้บังคับในศาลภาษีอากรได้ หากศาลไม่อ้างมาตรา ๒๐ นี้ก็คงพิจารณาคดี  
ต่อไปไม่ได้

อนึ่ง มาตรา ๒๐ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษี ฯ ได้ระบุวัตถุประสงค์  
ไว้แล้วว่า “เพื่อให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาเป็นไปโดยสะดวก รวดเร็ว และเที่ยงธรรม” จึงให้อธิบดี  
ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางโดยอนุมัติประธานศาลฎีกามีอำนาจออกข้อกำหนดใดๆ เกี่ยวกับการดำเนิน  
กระบวนการพิจารณาและรับฟังพยานหลักฐานขึ้นใช้บังคับในศาลภาษีอากรให้ต่างกับกระบวนการ  
ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งที่ใช้ในศาลทั่วไป นอกจากนี้ มาตรา ๒๐ ก็ใช้บังคับกับ  
บุคคลทั่วไป โดยไม่มีข้อความที่เห็นว่าเป็นความไม่เสมอภาคหรือการเลือกปฏิบัติแต่ประการใด ดังนั้น  
มาตรา ๒๐ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ จึงไม่ขัด  
หรือแย้งกับรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐

๒) ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ เป็นบทบัญญัติตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔  
หรือไม่

ข้อ ๑๐

“ในกรณีที่มีการชี้สองสถาน เมื่อคู่ความฝ่ายใดมีความจำนงที่จะอ้างเอกสาร  
ฉบับใด หรือคำเบิกความของพยานคนใด หรือมีความจำนงที่จะให้ศาลตรวจสอบบุคคล วัตถุ สถานที่  
หรืออ้างอิงความเห็นของผู้เชี่ยวชาญที่ศาลตั้ง เพื่อเป็นพยานหลักฐานสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียงของตน  
ให้คู่ความฝ่ายนั้นยื่นต่อศาลก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่าสามสิบวัน ซึ่งบัญญัติระบุพยานโดยแสดงเอกสาร  
หรือสภาพของเอกสารที่จะอ้างและรายชื่อ ที่อยู่ ของบุคคล ซึ่งคู่ความฝ่ายนั้นระบุอ้างเป็นพยาน หรือ  
คำขอให้ศาลไปตรวจหรือขอให้ตั้งผู้เชี่ยวชาญ แล้วแต่กรณี พร้อมทั้งสำเนาบัญชีระบุพยานดังกล่าวในจำนวน  
ที่เพียงพอ เพื่อให้คู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมารับไปโดยทางเจ้าพนักงานศาล

“ในกรณีที่ไม่มีกรณีสองสถาน ให้ยื่นบัญชีระบุพยานพร้อมทั้งสำเนาตามวรรคหนึ่ง ก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน

“ก่อนระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง แล้วแต่กรณีสิ้นสุดลง ถ้าคู่ความฝ่ายใดมีความจำเป็นจะยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติม ให้ยื่นคำแถลงขอ ระบุพยานเพิ่มเติมต่อศาลพร้อมกับบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมและสำเนาบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมดังกล่าว

“เมื่อระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง แล้วแต่กรณีได้สิ้นสุดลงแล้ว ถ้าคู่ความซึ่งมิได้ยื่นบัญชีระบุพยานแสดงให้เห็นที่พอใจแก่ศาลได้ว่า มีเหตุ อันสมควรที่ไม่สามารถยื่นบัญชีระบุพยานตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ หรือถ้าคู่ความซึ่งได้ยื่นบัญชีระบุ พยานไว้แล้วมีเหตุอันสมควรแสดงได้ว่า ตนไม่สามารถทราบได้ว่าต้องนำพยานหลักฐานบางอย่างมาสืบ เพื่อประโยชน์ของตน หรือไม่ทราบว่าพยานหลักฐานบางอย่างได้มีอยู่ หรือมีเหตุอันสมควรอื่นใด คู่ความ ดังกล่าวนั้นอาจยื่นคำร้องพร้อมทั้งบัญชีระบุพยานและสำเนาในจำนวนที่เพียงพอ ไม่ว่าเวลาใดๆ ก่อน พิพากษาคดีขออนุญาตอ้างพยานหลักฐานเช่นว่านั้น และถ้าศาลเห็นว่าเพื่อให้การวินิจฉัยชี้ขาดข้อสำคัญ แห่งประเด็นเป็นไปโดยเที่ยงธรรม จำเป็นจะต้องสืบพยานหลักฐานเช่นว่านั้น ก็ให้ศาลอนุญาตตามคำร้อง”

ถือได้ว่าข้อกำหนดข้างต้นเป็นกฎหมายชนิดหนึ่ง เพราะได้ตราขึ้นโดยองค์การที่มีอำนาจ ในการออกข้อกำหนดนี้ คือ ตามกระบวนการที่กำหนดไว้ในมาตรา ๒๐ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติ จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ และมาตรา ๒๐ วรรคสอง ได้ระบุไว้ ชัดเจนว่า “ข้อกำหนดนั้นเมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้” ซึ่งเป็นการใช้บังคับ แก่ประชาชนทุกคนที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลนี้ จึงมีลักษณะเป็นกฎหมายโดยสมบูรณ์แล้ว

สำหรับข้ออภิปรายว่าสิ่งใดเป็นกฎหมายนั้นได้วินิจฉัยไว้แล้วในคำวินิจฉัยส่วนบุคคลของ ศาสตราจารย์ ดร.อมร รักษาสัตย์ ตามคำวินิจฉัยที่ ๒๗/๒๕๕๔ ลงวันที่ ๔ กันยายน ๒๕๕๔ ทั้ง มาตรา ๖ แห่งรัฐธรรมนูญก็ได้บัญญัติไว้ว่า “บทบัญญัติใดของกฎหมาย กฎ ข้อบังคับ ขัดหรือแย้ง ต่อรัฐธรรมนูญนี้ บทบัญญัตินั้นเป็นอันใช้บังคับมิได้” ดังนั้น ข้อบังคับ ของศาลภาษีอากรหากขัด ต่อรัฐธรรมนูญก็ใช้บังคับต่อไปไม่ได้ และผู้ที่มีอำนาจจะตัดสินใจว่าสิ่งใดจะขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญหรือ ไม่โดยชอบที่สุด ก็คือศาลรัฐธรรมนูญนั่นเอง

ดังนั้น ข้อกำหนดข้อ ๑๐ จึงเป็น “บทบัญญัติแห่งกฎหมาย” และเป็นบทบัญญัติที่ใช้ บังคับแก่คดีนี้ด้วย

ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริง

ข้อกำหนดข้อ ๑๐ ได้ให้สิทธิแก่คู่กรณีที่จะยื่นบัญชีระบุพยานไว้หลายขั้นตอน ดังนี้

- ข้อ ๑๐ วรรคหนึ่ง กรณีที่มีการชี้สองสถาน ให้คู่ความยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่า ๓๐ วัน
- ข้อ ๑๐ วรรคสอง ถ้าไม่มีการชี้สองสถานให้ยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่า ๗ วัน
- ข้อ ๑๐ วรรคสาม ก่อนระยะเวลาที่กำหนดข้างต้นสิ้นสุดลง คู่ความต้องการจะยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมก็ให้ยื่นคำแถลงขอระบุพยานเพิ่มเติมต่อศาลได้
- ข้อ ๑๐ วรรคสี่ เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาแล้ว ถ้าคู่ความซึ่งมิได้ยื่นบัญชีระบุพยานจะขอยื่นก็ได้โดยต้องแสดงเหตุผลให้เป็นที่พอใจแก่ศาล ซึ่งเป็นการที่ต้องอยู่ในดุลยพินิจของศาลด้วย เพราะตนเองมิได้ปฏิบัติภายในกำหนดเวลาอันอาจทำให้เกิดข้อโต้แย้งเปรียบเทียบกับคู่ความ

การตราข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ จึงถือได้ว่าได้ดำเนินการถูกต้องแล้ว

จึงเห็นได้ว่าข้อกำหนดข้อ ๑๐ ให้ความเป็นธรรมแก่ทุกฝ่ายแล้ว ไม่เห็นว่าจะทำให้เสียความเสมอภาคแต่ประการใด

๓) การที่ผู้ร้องมิได้ระบุมাত্রาของรัฐธรรมนูญจะทำให้ศาลรัฐธรรมนูญรับคำร้องไว้พิจารณาได้หรือไม่

ในกรณีนี้เห็นว่าศาลรัฐธรรมนูญควรอนุโลมรับไว้พิจารณาได้ เพราะผู้ร้องได้อ้างว่าคำวินิจฉัยของศาลภาษีอากรมิให้ตนส่งบัญชีระบุพยานเป็นการจำกัดสิทธิของบุคคลที่ให้สิทธิทุกคนเสมอภาคกันทางกฎหมายอันเป็นเนื้อหาและเจตนารมณ์ของมาตรา ๓๐ วรรคแรก แห่งรัฐธรรมนูญ แม้อัยคำจะไม่ตรงกันเสียทีเดียว

อนึ่ง เห็นว่าการระบุมাত্রาของรัฐธรรมนูญไม่ใช่เงื่อนไขตายตัวของการรับพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญเสมอไป เพราะรัฐธรรมนูญตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๒ หมายถึงรัฐธรรมนูญของประเทศไทยที่มีการปกครองในระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข และมาตรา ๗ ยังระบุให้นำประเพณีการปกครองในระบอบประชาธิปไตยมาใช้วินิจฉัยได้ อันประเพณีการปกครองในระบอบ

ประชาธิปไตยก็ได้ยอมรับการใช้จารีตประเพณี เจตนารมณ์ จิตวิญญาณของระบอบนี้มาใช้บังคับได้ มิได้จำกัดแต่ด้วยบทบัญญัติที่เป็นลายลักษณ์อักษร ฉะนั้นรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ จึงมีได้มีเพียง ๓๓๖ มาตรา ตามลายลักษณ์อักษรเท่านั้น

ดังนั้น ประชาชนจึงมีสิทธิจะอ้างถึงบทบัญญัติในมาตราต่างๆ แห่งรัฐธรรมนูญหรือความชอบด้วยรัฐธรรมนูญโดยไม่ระบุมาตราก็ได้ แต่จะต้องระบุถึงหลักการและอุดมการณ์ที่เกี่ยวข้องพอที่ศาลจะนำมาใช้เป็นกรอบในการพิจารณาได้

#### คำวินิจฉัย

จากการพิจารณาประเด็นข้อกฎหมายเบื้องต้น และประเด็นข้อเท็จจริงดังที่กล่าวมาแล้ว จึงวินิจฉัยได้ว่าพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ ไม่ขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๓๐ วรรคแรก

ศาสตราจารย์ ดร.อมร รักษาสัตย์

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ