คำวินิจฉัยของ พลโท จุล อติเรก ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

ที่ ๕๐/๒๕๔๔ **วันที่ ๒๗ พฤศจิกายน ๒๕๔๔**

เรื่อง บทบัญญัติแห่งกฎหมายและข้อกำหนด ฯ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ

ศาลภาษีอากรกลางส่งคำโต้แย้งของโจทก์ซึ่งเป็นผู้ร้อง ขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยว่า พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ

ข้อเท็จจริงตามคำร้องได้ความว่า ผู้ร้องเป็นโจทก์ในคดีภาษีอากรหมายเลขดำที่ ๑๔๓/๒๕๔๒ ยื่นฟ้องกรมสรรพากร ที่ ๑ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งมี นายอนันต์ สิริแสงทักษิณ ที่ ๒ นายดิน โต๊ะกาเรม ที่ ๓ และนายจุฑาธุช จงเสถียร ที่ ๔ เป็นจำเลย ต่อศาลภาษีอากรกลางว่า เจ้าพนักงานประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล และบุคคลธรรมดา ให้ผู้ร้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย รอบระยะเวลาบัญชี ปี ๒๕๓๔ เป็นเงิน ๒,๓๗๕,๘๔๐ บาท และรอบระยะเวลาบัญชี ปี ๒๕๓๕ เป็นเงิน ๒,๐๑๔,๕๑๔.๓๘ บาท รวมเป็นเงิน ๔,๓๕๔,๓๕๔.๓๘ บาท และออกคำสั่งให้ผู้ร้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย รอบระยะเวลาบัญชี ๑ มกราคม ถึง ๓๑ ธันวาคม ๒๕๓๔ เป็นเงิน ๗๖,๑๔๓.๖๐ บาท และรอบระยะเวลาบัญชี ๑ มกราคม ถึง ๓๑ ธันวาคม ๒๕๓๕ เป็นเงิน ๑,๔๗๘.๑๕ บาท และออกคำสั่งให้ผู้ร้องเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิ รอบระยะเวลาบัญชี ปี ๒๕๓๔ เป็นเงิน - ๔,๑๑๓,๕๖๕.๑๗ บาท และปี ๒๕๓๕ เป็นเงิน - ๕๖๑,๖๒๑.๕๐ บาท

ผู้ร้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต่อมาคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยยกอุทธรณ์ผู้ร้อง ผู้ร้องจึงอุทธรณ์คัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคัดค้านคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลาง

ศาลภาษีอากรกลางนัดสืบพยานโจทก์ (ผู้ร้อง) วันที่ ๒๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๓ ก่อนวันสืบพยานโจทก์ได้ขอยื่นบัญชีระบุพยานต่อศาล เมื่อวันที่ ๑๗ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๓ อ้างเหตุว่า ได้ยื่นบัญชีระบุพยานไว้ต่อศาลแล้ว แต่ตรวจสำนวนไม่พบบัญชีพยานที่โจทก์ให้เสมียนนำยื่นต่อศาล และเสมียนทนายได้ออกจากงานเป็นเวลาหลายเดือน จึงทำให้คลาดเคลื่อนไป (ตามข้อกำหนดข้อ ๑๐ ต้องยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่าสามสิบวัน) ศาลภาษีอากรกลางเห็นว่า ข้ออ้างดังกล่าวไม่ใช่เหตุตามกฎหมายที่จะนำมากล่าวอ้างเพื่อยื่นบัญชีระบุพยาน ให้ยกคำร้องของโจทก์ โจทก์ได้ยื่นคำร้องว่า

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๙ ข้อ ๑๐ ที่กำหนดให้คู่ความยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่าสามสิบวัน เมื่อระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานสิ้นสุดลงถ้าคู่ความซึ่งมิได้ยื่นบัญชีระบุพยานแสดงให้เป็นที่พอใจแก่ศาลได้ว่า มีเหตุอันสมควรไม่สามารถยื่นบัญชีระบุพยานตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ ฯลฯ คู่ความอาจยื่นคำร้องพร้อมบัญชีระบุพยานไม่ว่าเวลาใดๆ ก่อนพิพากษาคดีขออนุญาตอ้างพยานหลักฐานเช่นว่านั้น ซึ่งผู้ร้องเห็นว่าเป็นบทบัญญัติที่ขัดต่อรัฐธรรมนูญเพราะเป็นการให้สิทธิแก่รัฐและหรือกรมสรรพากรฝ่ายเดียว เป็นการจำกัดสิทธิของโจทก์เพราะในคดีแพ่งทั่วไปให้สิทธิบุคคลทุกคนเสมอภาคทางกฎหมาย คือให้ยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันสืบพยาน ๗ วัน ดังนั้น พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๙ ข้อ ๑๐ ขัดต่อรัฐธรรมนูญ เพราะไม่เสมอภาคในกฎหมาย

พิจารณาคำร้องซึ่งขอให้ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยว่า พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๙ ข้อ ๑๐ ขัดต่อรัฐธรรมนูญ ซึ่งบัญญัติให้บุคคลย่อมเสมอภาคในกฎหมายเป็นที่เข้าใจได้ว่า หมายถึงรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ จึงเห็นว่าศาลรัฐธรรมนูญมีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยได้ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔

มีประเด็นที่ต้องพิจารณาวินิจฉัยว่า พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๙ ข้อ ๑๐ ในส่วนที่เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการขออนุญาตยื่นบัญชีระบุพยานก่อนพิพากษาคดี ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ หรือไม่

พระราชบัญญัติดังกล่าว มาตรา ๒๐ บัญญัติว่า “เพื่อให้การดำเนินกระบวนพิจารณาเป็นไปโดยสะดวกรวดเร็ว และเที่ยงธรรม อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางโดยอนุมัติประธานศาลฎีกามีอำนาจออกข้อกำหนดใดๆ เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนพิจารณาและรับฟังพยานหลักฐาน ใช้บังคับในศาลภาษีอากรได้

ข้อกำหนดนั้นเมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้”

ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๙ ข้อ ๑๐ กำหนดว่า

“ข้อ ๑๐ ในกรณีที่มีการชี้สองสถาน เมื่อคู่ความฝ่ายใดมีความจำนงที่จะอ้างอิงเอกสารฉบับใดหรือคำเบิกความของพยานคนใด หรือมีความจำนงที่จะให้ศาลตรวจสอบบุคคล วัตถุ สถานที่ หรืออ้างอิงความเห็นของผู้เชี่ยวชาญที่ศาลตั้ง เพื่อเป็นพยานหลักฐานสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียงของตน ให้คู่ความฝ่ายนั้นยื่นต่อศาลก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่าสามสิบวัน ซึ่งบัญชีระบุพยานโดยแสดงเอกสาร

หรือสภาพของเอกสารที่จะอ้างและรายชื่อ ที่อยู่ ของบุคคล ซึ่งคู่ความฝ่ายนั้นระบุอ้างเป็นพยาน หรือคำขอให้ศาลไปตรวจหรือขอให้ตั้งผู้เชี่ยวชาญ แล้วแต่กรณี พร้อมทั้งสำเนาบัญชีระบุพยานดังกล่าวในจำนวนที่เพียงพอ เพื่อให้คู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมารับไปโดยทางเจ้าพนักงานศาล

ในกรณีที่ไม่มีการชี้สองสถาน ให้ยื่นบัญชีระบุพยานพร้อมทั้งสำเนาตามวรรคหนึ่งก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน

ก่อนระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง แล้วแต่กรณีสิ้นสุดลง ถ้าคู่ความฝ่ายใดมีความจำนงจะยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติม ให้ยื่นคำแถลงขอระบุพยานเพิ่มเติมต่อศาลพร้อมกับบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมและสำเนาบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมดังกล่าว

เมื่อระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง แล้วแต่กรณีได้สิ้นสุดลงแล้ว ถ้าคู่ความซึ่งมิได้ยื่นบัญชีระบุพยานแสดงให้เป็นที่พอใจแก่ศาลได้ว่า มีเหตุอันสมควรที่ไม่สามารถยื่นบัญชีระบุพยานตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ หรือถ้าคู่ความซึ่งได้ยื่นบัญชีระบุพยานไว้แล้วมีเหตุอันสมควรแสดงได้ว่า ตนไม่สามารถทราบได้ว่าต้องนำพยานหลักฐานบางอย่างมาสืบเพื่อประโยชน์ของตน หรือไม่ทราบว่าพยานหลักฐานบางอย่างได้มีอยู่ หรือมีเหตุอันสมควรอื่นใด คู่ความดังกล่าวนั้นอาจยื่นคำร้องพร้อมทั้งบัญชีระบุพยานและสำเนาในจำนวนที่เพียงพอ ไม่ว่าเวลาใดๆ ก่อนพิพากษาคดี ขออนุญาตอ้างพยานหลักฐานเช่นว่านั้น และถ้าศาลเห็นว่าเพื่อให้การวินิจฉัยชี้ขาดข้อสำคัญแห่งประเด็นเป็นไปโดยเที่ยงธรรม จำเป็นจะต้องสืบพยานหลักฐานเช่นว่านั้น ก็ให้ศาลอนุญาตตามคำร้อง”

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ บัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน

ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญจะกระทำมิได้

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม”

พิจารณาความตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ มาตรา ๒๐ และรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ แล้ว เป็นกรณีให้อำนาจอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ออกข้อกำหนดเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนพิจารณาและรับฟังพยานหลักฐาน เพื่อใช้บังคับในศาลภาษีอากร ไม่มีข้อความใดบัญญัติถึงหรือหมายถึงความ

ไม่เสมอภาคของบุคคล หรือการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ แต่ประการใด และไม่ขัดหรือแย้งกันด้วย

สำหรับข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๙ ข้อ ๑๐ ซึ่งจะเป็นผลสืบเนื่องมาจากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ มาตรา ๒๐ ให้อำนาจอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางเป็นผู้กำหนดขึ้น เมื่อพิจารณาความของข้อกำหนดดังกล่าวก็เป็นการให้สิทธิแก่คู่ความในการอ้างอิงเอกสาร และดำเนินกระบวนพิจารณาในส่วนที่เกี่ยวข้องที่เห็นว่าเป็นประโยชน์แก่ฝ่ายตน โดยให้กระทำภายในกำหนดระยะเวลาที่กำหนดไว้ในข้อกำหนด และหากเกินกำหนดแต่คู่ความฝ่ายนั้นสามารถแสดงให้เป็นที่พอใจแก่ศาลว่ามีเหตุอันควรที่ไม่สามารถดำเนินการภายในกำหนดเวลานั้นได้ และถ้าศาลเห็นว่าจำเป็นต้องฟังพยานหลักฐานดังกล่าว ศาลก็มีอำนาจอนุญาตได้ จะเห็นได้ว่าข้อกำหนดมิได้กำหนดขึ้นเพื่อประโยชน์ของคู่ความฝ่ายใดโดยเฉพาะแต่เป็นการให้สิทธิแก่คู่ความทุกฝ่าย และแม้จะเกินกำหนดเวลาศาลก็อาจใช้ดุลยพินิจอนุญาตได้อีก จึงเห็นว่ามิใช่เป็นการเลือกปฏิบัติ หรือทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันแต่อย่างใด พิจารณาแล้วเห็นว่าความของข้อกำหนดดังกล่าวก็ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ ด้วย อย่างไรก็ตามข้อกำหนดมิใช่บทบัญญัติแห่งกฎหมายตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔ ซึ่งศาลรัฐธรรมนูญเคยวินิจฉัยไว้ตามนัยคำวินิจฉัย ที่ ๔/๒๕๔๒ เนื่องจากข้อกำหนดมิได้ออกโดยองค์กรที่ใช้อำนาจนิติบัญญัติ ศาลรัฐธรรมนูญจึงไม่อาจรับไว้พิจารณาวินิจฉัยในประเด็นนี้ได้

อาศัยเหตุผลดังกล่าวจึงวินิจฉัยว่า พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐

สำหรับข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๙ ข้อ ๑๐ ในส่วนที่เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการขออนุญาตยื่นบัญชีระบุพยานก่อนพิพากษาคดีนั้น ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ หรือไม่นั้น ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยให้ไม่ได้ ให้ยกคำร้องในประเด็นนี้

พลโท จุล อติเรก
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ