

คำวินิจฉัยของ ศาสตราจารย์ ดร.อิสสระ นิตินันท์ประกาศ ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

ที่ ๕๐/๒๕๔๔

วันที่ ๒๗ พฤศจิกายน ๒๕๔๔

เรื่อง การวินิจฉัยว่า พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญหรือไม่

ศาลภาษีอากรกลาง (โดยกระทรวงยุติธรรมเป็นผู้นำส่ง)^(๑) ส่งความเห็นของกลุ่มความในคดีหมายเลขดำที่ ๑๔๓/๒๕๔๒ ซึ่งโต้แย้งว่า พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มายังศาลรัฐธรรมนูญเพื่อพิจารณาวินิจฉัยตามมาตรา ๒๖๔ ของรัฐธรรมนูญ

ข้อเท็จจริงในเรื่องนี้มีว่า ในคดีหมายเลขดำที่ ๑๔๓/๒๕๔๒ ระหว่างบริษัท ไทยวิวัฒน์ เคหะ จำกัด โดยนายวันชัย อุดลยาศักดิ์ ผู้รับมอบอำนาจ โจทก์ กรมสรรพากรที่ ๑, นายอนันต์ สิริแสงทักษิณ ที่ ๒, นายดิน โต๊ะการเม ที่ ๓, นายจุฑาธุช จงเสถียร ที่ ๔ จำเลย โจทก์ฟ้องว่า เมื่อวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๔๑ จำเลยที่ ๑ โดยเจ้าพนักงานประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลและบุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย สรรพากรเขตพื้นที่ ๑ กรุงเทพมหานครได้ออกคำสั่งให้โจทก์เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๓๔ คือตั้งแต่ ๑ มกราคม ๒๕๓๔ ถึง ๓๑ ธันวาคม ๒๕๓๔ เป็นจำนวนเงิน ๒,๓๗๕,๘๔๐ บาท และรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๓๕ ตั้งแต่ ๑ มกราคม ถึง ๓๑ ธันวาคม ๒๕๓๕ เป็นเงิน ๒,๐๑๔,๕๑๔.๓๘ บาท รวมเป็นเงินทั้งสิ้น ๔,๓๙๐,๓๕๔.๓๘ บาท และได้ออกคำสั่งให้โจทก์เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ๑ มกราคม ถึง ๓๑ ธันวาคม ๒๕๓๔ เป็นเงิน ๗๖,๑๔๓.๖๐ บาท และรอบระยะเวลาบัญชี ๑ มกราคม ถึง ๓๑ ธันวาคม ๒๕๓๕ เป็นเงิน ๑,๔๗๘.๑๕ บาท กับได้ออกคำสั่งให้โจทก์เปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๓๔ เป็น - ๔,๑๑๓,๕๖๕.๑๗ บาท และปี ๒๕๓๕ เป็น - ๕๖๑,๖๒๑.๕๐ บาท

(๑) หนังสือกระทรวงยุติธรรม ที่ ยธ ๐๒๐๑/๐๖๖๒๕ ลงวันที่ ๑๔ มีนาคม ๒๕๔๓

โจทก์ไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว จึงได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งมีจำนวนที่ ๒, ที่ ๓ และที่ ๔ เป็นกรรมการ ซึ่งต่อมาคณะกรรมการดังกล่าวได้วินิจฉัยยกอุทธรณ์ของโจทก์

โจทก์เห็นว่า การประเมินและการให้เปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ถูกต้องและคลาดเคลื่อนจากข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย จึงอุทธรณ์คัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคัดค้านการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต่อศาลภาษีอากรกลาง

ศาลภาษีอากรกลางนัดสืบพยานโจทก์วันที่ ๒๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๓ ในวันที่ ๑๗ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๓ โจทก์ยื่นคำร้องต่อศาลว่า มีความประสงค์ยื่นบัญชีระบุพยานซึ่งแนบมากับคำร้องฉบับนี้ เพราะด้วยเหตุที่โจทก์เข้าใจว่าได้ยื่นบัญชีระบุพยานไว้ต่อศาลแล้ว แต่จากการตรวจสอบสำนวนของโจทก์ปรากฏว่าไม่พบบัญชีระบุพยานที่โจทก์ได้ให้เสมียนนำยื่นต่อศาล และเสมียนทนายได้ออกจากงานเป็นเวลาหลายเดือนแล้ว จึงทำให้คลาดเคลื่อนไป ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาแล้วเห็นว่า ข้ออ้างดังกล่าวไม่ใช่เหตุตามกฎหมายที่จะนำมากล่าวอ้างเพื่อยื่นบัญชีระบุพยาน จึงให้ยกคำร้องของโจทก์

โจทก์ได้ยื่นคำร้องลงวันที่ ๒ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๕๓ ต่อศาลภาษีอากรกลางว่า คำสั่งของศาลที่ยกคำร้องของโจทก์ดังกล่าวคลาดเคลื่อนจากข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย กล่าวคือโจทก์เห็นว่าพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ ที่กำหนดให้คู่ความยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่า ๓๐ วัน เมื่อระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานสิ้นสุดลง ถ้าคู่ความซึ่งมิได้ยื่นบัญชีระบุพยานภายในกำหนดแสดงให้เห็นที่พอใจแก่ศาลได้ว่า มีเหตุอันสมควรไม่สามารถยื่นบัญชีระบุพยานตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ คู่ความอาจยื่นคำร้องพร้อมบัญชีระบุพยานไม่ว่าเวลาใดๆ ก่อนพิพากษาคดีนั้นเป็นบทบัญญัติที่ขัดต่อรัฐธรรมนูญ เพราะเป็นการให้สิทธิแก่รัฐและหรือกรมสรรพากรฝ่ายเดียว เป็นการจำกัดสิทธิของโจทก์ เพราะในคดีแพ่งทั่วไปให้สิทธิบุคคลทุกคนเสมอภาคทางกฎหมาย คือ ให้ยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันสืบพยาน ๗ วัน ดังนั้น พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ จึงขัดต่อรัฐธรรมนูญ ซึ่งบัญญัติให้บุคคลย่อมเสมอภาคในกฎหมาย โจทก์ขอให้งดการนัดฟังคำพิพากษาไว้ก่อน และขอให้ศาลภาษีอากรกลางส่งคำร้องของโจทก์ดังกล่าวให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัย

ในเบื้องต้น จะพิจารณาว่า เรื่องดังกล่าวอยู่ในอำนาจของศาลรัฐธรรมนูญตามรัฐธรรมนูญมาตรา ๒๖๔ หรือไม่

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ในการที่ศาลจะใช้บทบัญญัติแห่งกฎหมาย บังคับแก่คดีใด ถ้าศาลเห็นเองหรือคู่ความโต้แย้งว่าบทบัญญัติแห่งกฎหมายนั้นต้องด้วยบทบัญญัติ มาตรา ๖ และยังไม่มีการวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในส่วนที่เกี่ยวกับบทบัญญัตินั้น ให้ศาลรอ การพิจารณาพิพากษาคดีไว้ชั่วคราว และส่งความเห็นเช่นนั้นตามทางการเพื่อศาลรัฐธรรมนูญจะได้ พิจารณาวินิจฉัย”

มาตรา ๖ ของรัฐธรรมนูญ บัญญัติว่า “รัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศ บทบัญญัติใดของกฎหมาย กฎ หรือข้อบังคับ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญนี้ บทบัญญัตินั้นเป็นอัน ใช้บังคับมิได้”

เมื่อพิจารณาทบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔ วรรคหนึ่ง ประกอบมาตรา ๖ จะเห็นได้ว่า การเสนอเรื่องต่อศาลรัฐธรรมนูญเพื่อพิจารณาวินิจฉัยตามมาตรา ๒๖๔ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังนี้

(๑) เป็นกรณีที่ศาลจะใช้บทบัญญัติแห่งกฎหมายใดบังคับแก่คดีที่กำลังพิจารณาอยู่

(๒) ศาลเห็นเองหรือคู่ความโต้แย้งว่า บทบัญญัติแห่งกฎหมายนั้นต้องด้วยมาตรา ๖ คือขัด หรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ และ

(๓) ยังไม่มีคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในส่วนที่เกี่ยวกับบทบัญญัตินั้น

พิจารณาแล้ว เห็นว่า การส่งความเห็นของคู่ความในคดีดังกล่าวให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณา วินิจฉัยเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔ วรรคหนึ่ง กล่าวคือ เป็นกรณีที่ ศาลจะใช้บทบัญญัติแห่งกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรบังคับแก่คดี และคู่ความโต้แย้งว่า บทบัญญัติแห่งกฎหมายนั้นขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ อีกทั้งยังไม่มีคำวินิจฉัย ของศาลรัฐธรรมนูญในส่วนที่เกี่ยวกับบทบัญญัตินั้น ดังนั้น เรื่องตามคำร้องดังกล่าวจึงอยู่ในอำนาจของ ศาลรัฐธรรมนูญ

ประเด็นตามคำร้องที่ขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัย มีดังนี้

๑. มาตรา ๒๐ ของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ หรือไม่

๒. ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ ในส่วนที่เกี่ยวกับการขออนุญาตยื่นบัญชี ระบุพยานก่อนพิพากษาคดี ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ หรือไม่

จะได้พิจารณาวินิจฉัยประเด็นทั้งสองตามลำดับ

ประเด็นที่หนึ่ง

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ หรือไม่

มาตรา ๒๐ ของพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวว่า “เพื่อให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาเป็นไปโดยสะดวกรวดเร็ว และเที่ยงธรรม อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางโดยอนุมัติประธานศาลฎีกามีอำนาจออกข้อกำหนดใดๆ เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาและการรับฟังพยานหลักฐาน ใช้บังคับในศาลภาษีอากรได้

ข้อกำหนดนั้นเมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้”

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ บัญญัติว่า

“บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน

ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

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

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้ เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม”

พิจารณาแล้ว เห็นว่า มาตรา ๒๐ ของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ เป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางออกข้อกำหนดใดๆ เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาและรับฟังพยานหลักฐานเพื่อใช้บังคับในศาลภาษีอากรโดยมีข้อแม้ว่า การออกข้อกำหนดดังกล่าวต้องได้รับอนุมัติจากประธานศาลฎีกาไม่มีถ้อยคำใดๆ ในบทบัญญัตินี้ที่แสดงให้เห็นโดยชัดแจ้งหรือโดยปริยายว่า บทบัญญัตินั้นให้อำนาจออกข้อกำหนดในลักษณะที่ทำให้คู่ความไม่เสมอกันในกฎหมายหรือมีการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งได้ ในทางตรงกันข้าม มาตรา ๒๐ ของพระราชบัญญัตินี้ได้วางเงื่อนไขไว้ว่า การออกข้อกำหนดตามมาตรานี้ต้องกระทำโดยเที่ยงธรรมซึ่งเป็นปริยายว่าจะมีการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมไม่ได้

ดังนั้น มาตรา ๒๐ ของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐

ประเด็นที่ ๒

ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ ในส่วนที่เกี่ยวกับการขออนุญาตยื่นบัญชีระบุ
พยานก่อนพิพากษาคดี ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ หรือไม่

มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยในเบื้องต้นว่า ข้อกำหนดที่ออกตามความในมาตรา ๒๐ ของพระราช
บัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ เป็นกฎหมายตามนัยของ
มาตรา ๒๖๔ แห่งรัฐธรรมนูญหรือไม่

พิจารณาแล้ว เห็นว่า “กฎหมาย” ตามนัยของมาตรา ๒๖๔ แห่งรัฐธรรมนูญ หมายถึง
พระราชบัญญัติหรือพระราชกำหนดที่ตราขึ้นตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ^(๒) ความเห็นเช่นว่านี้
สอดคล้องกับคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญที่ ๔/๒๕๕๒ ดังนั้น ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕
จึงมิใช่กฎหมายตามนัยของรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔

ฉะนั้น การร้องขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยว่า ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕
ข้อ ๑๐ ในส่วนที่เกี่ยวกับการขออนุญาตยื่นบัญชีระบุพยานก่อนพิพากษาคดี ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ
มาตรา ๓๐ จึงไม่เป็นไปตามนัยของรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔ วรรคหนึ่ง ดังกล่าวแล้วข้างต้น
และไม่อยู่ในอำนาจของศาลรัฐธรรมนูญที่จะวินิจฉัยให้ได้

ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงวินิจฉัยว่า

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

๒. ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ ในส่วนที่เกี่ยวกับการขออนุญาตยื่นบัญชี
ระบุพยานก่อนพิพากษาคดี มิใช่บทบัญญัติแห่งกฎหมายตามนัยของรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔ จึงไม่อยู่
ในอำนาจของศาลรัฐธรรมนูญที่จะวินิจฉัยให้ได้

ศาสตราจารย์ ดร.อิสสระ นิตินันท์ประกาศ
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ ปฏิบัติหน้าที่
ประธานที่ประชุมคณะตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

(๒) เพื่อความกระจ่างชัดในเรื่องนี้ โปรดดูคำวินิจฉัยของศาสตราจารย์ ดร.อิสสระ นิตินันท์ประกาศ ที่ ๔/๒๕๕๒
เปรียบเทียบกับคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในเรื่องเดียวกัน