

## คำวินิจฉัยของ นายอรรถ หวังอ้อมกลาง ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

ที่ ๕๐/๒๕๕๕

วันที่ ๒๗ พฤศจิกายน ๒๕๕๕

เรื่อง ศาลภาษีอากรกลางส่งคำโต้แย้งของโจทก์ (บริษัท ไทยวิวัฒน์เคหะ จำกัด) ในคดีหมายเลขดำที่ ๑๔๓/๒๕๕๒ เพื่อขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔

ข้อเท็จจริงได้ความว่า เจ้าพนักงานประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล และบุคคลธรรมดา กรมสรรพากร ได้ประเมินให้บริษัท ไทยวิวัฒน์เคหะ จำกัด ผู้ร้อง ให้เสียภาษีเงินได้ประเภทนิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ปี ๒๕๓๔ เป็นเงินจำนวน ๒,๓๗๕,๘๔๐ บาท และรอบระยะเวลาบัญชี ปี ๒๕๓๕ เป็นเงินจำนวน ๒,๐๑๔,๕๑๔.๓๘ บาท รวมเป็นเงินจำนวน ๔,๓๙๐,๓๕๔.๓๘ บาท และออกคำสั่งให้ผู้ร้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ๑ มกราคม ถึง ๓๑ ธันวาคม ๒๕๓๔ เป็นเงินจำนวน ๗๖,๑๔๓.๖๐ บาท และรอบระยะเวลาบัญชี ๑ มกราคม ถึง ๓๑ ธันวาคม ๒๕๓๕ เป็นเงินจำนวน ๑,๔๗๘.๑๕ บาท และออกคำสั่งให้ผู้ร้องเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ปี ๒๕๓๔ เป็น - ๔,๑๑๓,๕๖๕.๑๗ บาท และปี ๒๕๓๕ เป็น - ๕๖๑,๖๒๑.๕๐ บาท ผู้ร้องไม่เห็นด้วยกับการประเมินและคำสั่งที่ให้ผู้ร้องเปลี่ยนแปลงผลการขาดทุนสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ปี ๒๕๓๔ และปี ๒๕๓๕ ได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยยกอุทธรณ์ ผู้ร้องเห็นว่า การประเมินการที่ออกคำสั่งให้เปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิของเจ้าพนักงานประเมิน และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์ไม่ถูกต้อง จึงได้อุทธรณ์คัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคัดค้านคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลาง โดยเป็นโจทก์ยื่นฟ้องกรมสรรพากร เป็นจำเลยที่ ๑ นายอนันต์ สิริแสงทักษิณ เป็นจำเลยที่ ๒ นายดิน โต้ะการม เป็นจำเลยที่ ๓ และนายจุฑาธุช จงเสถียร เป็นจำเลยที่ ๔ ต่อศาลภาษีอากรกลาง ขอให้ประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย ไม่ถูกต้องตามคดีภาษีอากรหมายเลขดำที่ ๑๔๓/๒๕๕๒ ศาลภาษีอากรกลางนัดสืบพยานผู้ร้อง วันที่ ๒๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๓ ปรากฏว่า ก่อนวันนัดสืบพยานผู้ร้องไม่ยื่นบัญชีระบุพยานภายในกำหนด ๓๐ วัน ผู้ร้องจึงได้ขอยื่นบัญชีระบุพยาน ในวันที่ ๑๗ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๓ อ้างว่าเคยให้เสมียนทนายมายื่นบัญชีระบุพยานไว้แล้ว แต่เมื่อตรวจสอบจำนวนกลับพบว่าผู้ร้องยังไม่ได้ยื่นบัญชีระบุพยาน ทำให้เกิดความคลาดเคลื่อน จึงขอยื่นบัญชี

ระบุพยานใหม่ตามวันเวลาดังกล่าว ศาลภาษีอากรกลางเห็นว่า ข้ออ้างของผู้ร้องฟังไม่ขึ้น ให้ยกคำร้องของผู้ร้อง ผู้ร้องจึงได้ยื่นคำร้อง ลงวันที่ ๒ มีนาคม ๒๕๔๓ ได้แย้งต่อศาลภาษีอากรกลางว่า พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ ที่กำหนดให้คู่ความยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันชี้สองสถาน ไม่น้อยกว่า ๓๐ วัน เมื่อระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานสิ้นสุดลง ถ้าคู่ความซึ่งมิได้ยื่นบัญชีระบุพยานแสดงให้เห็นที่พอใจแก่ศาลได้ว่า มีเหตุอันสมควรไม่สามารถยื่นบัญชีระบุพยานตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ ฯลฯ คู่ความอาจยื่นคำร้องพร้อมบัญชีระบุพยานไม่ว่าเวลาใดๆ ก่อนพิพากษาคดีขออนุญาตอ้างพยานหลักฐานเช่นว่านั้น ฯลฯ เป็นบทบัญญัติที่ขัดต่อรัฐธรรมนูญเพราะเป็นการให้สิทธิแก่รัฐและหรือกรมสรรพากรฝ่ายเดียว เป็นการจำกัดสิทธิของโจทก์ เพราะในคดีแพ่งทั่วไปให้สิทธิบุคคลทุกคนเสมอภาคตามกฎหมาย คือ ให้ยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันสืบพยาน ๗ วัน ดังนั้น พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ จึงขัดต่อรัฐธรรมนูญ ซึ่งบัญญัติให้บุคคลย่อมเสมอภาคในกฎหมายและขอให้ส่งคำร้องดังกล่าวให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัย ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาคำร้องแล้ว จึงมีคำสั่งให้ส่งคำร้องให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัย

ตามข้อโต้แย้งพอเข้าใจได้ว่า ผู้ร้อง ร้องว่า กฎหมายที่ศาลจะใช้บังคับแก่คดีขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญนั้น เป็นบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญที่ให้บุคคลมีความเสมอภาคกันในกฎหมาย และได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกันซึ่งหมายความว่าความถึงรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐

คดีมีปัญหาต้องพิจารณาวินิจฉัยว่า

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

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

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

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ บัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอภาคกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน

ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

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

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพ ได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม”

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ บัญญัติว่า “เพื่อให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาเป็นไปโดยสะดวกรวดเร็ว และเที่ยงธรรม อธิบดีผู้พิพากษา ศาลภาษีอากรกลางโดยอนุมัติประธานศาลฎีกามีอำนาจออกข้อกำหนดใดๆ เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาและการรับฟังพยานหลักฐาน ใช้บังคับในศาลภาษีอากรได้

ข้อกำหนดนั้นเมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้”

พิจารณาแล้วเห็นว่า ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ บัญญัติให้บุคคลเสมอกันในกฎหมาย และได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด สภาพทางกาย สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองจะกระทำมิได้ เป็นบทบัญญัติที่วางหลักการในเรื่องสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทยเป็นการทั่วไป องค์การที่มีอำนาจออกกฎหมายจะออกกฎหมาย มาให้มีผลแตกต่างไปจากหลักการนี้หาได้ไม่ กรณีตามข้อโต้แย้งของผู้ร้อง เป็นเรื่องเกี่ยวกับการพิจารณาคดี ภาษีอากรของศาลภาษีอากร คดีเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นเป็นเรื่องที่ต้องดำเนินการให้แตกต่างไปจากคดีแพ่งธรรมดาทั่วไป เพราะเจ้าหน้าที่ของรัฐจะต้องประเมินการจัดเก็บภาษีจากผู้มีรายได้ตามที่กำหนดให้ต้อง เสียภาษีให้แก่รัฐ เพื่อนำมาเป็นงบประมาณรายจ่ายในการบริหารประเทศโดยถือว่ามีความจำเป็นและสำคัญโดยเร่งด่วน กฎหมายภาษีอากรมีรายละเอียดและยุ่งยากกว่าคดีแพ่งธรรมดาโดยทั่วไป หากมีปัญหา ข้อโต้แย้งก็ต้องมีวิธีพิจารณาและหลักการฟังพยานหลักฐานให้แตกต่างไปจากการพิจารณาและการฟังพยานหลักฐานในคดีแพ่ง หากใช้วิธีพิจารณาและหลักการฟังพยานหลักฐานอย่างในคดีแพ่งธรรมดา อาจมีการประวิงคดี ทำให้ล่าช้า ก่อให้เกิดความเสียหายแก่คู่ความ และกระทบต่อปัญหางบประมาณของประเทศ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ จึงได้บัญญัติให้อธิบดีศาลภาษีอากรกลางโดยอนุมัติประธานศาลฎีกามีอำนาจออกข้อกำหนด เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาและรับฟังพยานหลักฐานใช้บังคับในศาลภาษีอากรได้ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรดังกล่าว ไม่ได้บัญญัติให้บุคคลแตกต่างกัน

ในกฎหมาย หรือมีการเลือกปฏิบัติเพราะมีความแตกต่างกันในเรื่องฐานะของบุคคล หรือฐานะทางเศรษฐกิจ ดังที่ผู้ร้องกล่าวอ้างแต่อย่างใด

ตามปัญหาข้อต่อมาที่ว่า ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ ในส่วนที่เป็นบทบัญญัติ เกี่ยวกับการขออนุญาตยื่นบัญชีระบุพยานก่อนการพิพากษาคดี ชัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ หรือไม่ นั้น

ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ มีข้อความว่า

“ข้อ ๑๐ ในกรณีที่มีการชี้สองสถาน เมื่อคู่ความฝ่ายใดมีความจำนงที่จะอ้างอิงเอกสารฉบับใด หรือคำเบิกความของพยานคนใด หรือมีความจำนงที่จะให้ศาลตรวจสอบบุคคล วัตถุ สถานที่ หรือ อ้างอิงความเห็นของผู้เชี่ยวชาญที่ศาลตั้ง เพื่อเป็นพยานหลักฐานสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียงของตน ให้คู่ความฝ่ายนั้นยื่นต่อศาลก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่าสามสิบวัน ซึ่งบัญชีระบุพยานโดยแสดงเอกสาร หรือสภาพของเอกสารที่จะอ้างและรายชื่อ ที่อยู่ ของบุคคล ซึ่งคู่ความฝ่ายนั้นระบุอ้างเป็นพยาน หรือคำขอให้ศาลไปตรวจหรือขอให้ตั้งผู้เชี่ยวชาญ แล้วแต่กรณี พร้อมทั้งสำเนาบัญชีระบุพยานดังกล่าว ในจำนวนที่เพียงพอ เพื่อให้คู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมารับไปโดยทางเจ้าพนักงานศาล

ในกรณีที่ไม่มีกรณีชี้สองสถาน ให้ยื่นบัญชีระบุพยานพร้อมทั้งสำเนาตามวรรคหนึ่งก่อนวัน สิบพยานไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน

ก่อนระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง แล้วแต่กรณีสิ้นสุดลง ถ้าคู่ความฝ่ายใดมีความจำนงจะยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติม ให้ยื่นคำแถลงขอระบุพยานเพิ่มเติมต่อศาล พร้อมกับบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมและสำเนาบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมดังกล่าว

เมื่อระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง แล้วแต่กรณี ได้สิ้นสุดลงแล้ว ถ้าคู่ความซึ่งมิได้ยื่นบัญชีระบุพยานแสดงให้เห็นที่พอใจแก่ศาลได้ว่า มีเหตุอันสมควร ที่ไม่สามารถยื่นบัญชีระบุพยานตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ หรือถ้าคู่ความซึ่งได้ยื่นบัญชีระบุพยานไว้ แล้วมีเหตุอันสมควรแสดงได้ว่า ตนไม่สามารถทราบได้ว่าต้องนำพยานหลักฐานบางอย่างมาสืบเพื่อ ประโยชน์ของตน หรือไม่ทราบว่าพยานหลักฐานบางอย่างได้มีอยู่ หรือมีเหตุอันสมควรอื่นใด คู่ความ ดังกล่าวนั้นอาจยื่นคำร้องพร้อมทั้งบัญชีระบุพยานและสำเนาในจำนวนที่เพียงพอ ไม่ว่าเวลาใดๆ ก่อนพิพากษาคดีขออนุญาตอ้างพยานหลักฐานเช่นว่านั้น และถ้าศาลเห็นว่าเพื่อให้การวินิจฉัยชี้ขาด ข้อสำคัญแห่งประเด็นเป็นไปโดยเที่ยงธรรม จำเป็นจะต้องสืบพยานหลักฐานเช่นว่านั้น ก็ให้ศาล อนุญาตตามคำร้อง”

พิจารณาแล้ว เห็นว่า ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ เป็นข้อกำหนดที่อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางออกตามความในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๐ มิใช่กฎหมายที่ออกโดยองค์กรที่ใช้อำนาจนิติบัญญัติ ไม่ใช่บทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ศาลจะใช้บังคับแก่คดีตามความหมายของรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔ และมาตรา ๖ กรณีจึงไม่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของศาลรัฐธรรมนูญที่จะพิจารณาวินิจฉัย ทั้งนี้ ศาลรัฐธรรมนูญได้วินิจฉัยไว้เป็นบรรทัดฐานแล้วตามแนวคำวินิจฉัยที่ ๔/๒๕๔๒ เรื่อง ศาลจังหวัดสงขลาส่งข้อโต้แย้งของจำเลย (นายเกรียงศักดิ์ แซ่เล่า) ให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๔๐ มาตรา ๒๖๔ จึงไม่จำเป็นต้องพิจารณาวินิจฉัยกรณีนี้อีก

อาศัยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงวินิจฉัยว่า

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

๒. ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๐ ในส่วนที่เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการขออนุญาตยื่นบัญชีระบупยานก่อนพิพากษาคดี ไม่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของศาลรัฐธรรมนูญที่จะพิจารณาวินิจฉัย

นายอุระ หวังอ้อมกลาง

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ