

## คำวินิจฉัยของ ศาสตราจารย์ ดร.เสาวนีย์ อัครโรจน์ ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

ที่ ๕๑/๒๕๕๗

วันที่ ๖ พฤษภาคม ๒๕๕๗

เรื่อง ศาลฎีกาส่งคำโต้แย้งของจำเลย (นายประสิทธิ์ กิจเสมอใจ) ในคดีหมายเลขดำที่ ๒๓๒๐๐/๒๕๕๐ หมายเลขแดงที่ ๕๐๕๑/๒๕๕๒ ของศาลแพ่ง เพื่อขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔

ด้วยศาลฎีกาส่งคำโต้แย้งของจำเลย (นายประสิทธิ์ กิจเสมอใจ) ในคดีหมายเลขดำที่ ๒๓๒๐๐/๒๕๕๐ หมายเลขแดงที่ ๕๐๕๑/๒๕๕๒ ของศาลแพ่ง เพื่อขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔ ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒๑ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔ มาตรา ๕ มาตรา ๗ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗ มาตรา ๒๘ มาตรา ๒๙ มาตรา ๓๐ มาตรา ๔๘ วรรคหนึ่ง มาตรา ๖๐ มาตรา ๗๕ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๒๓๓ หรือไม่

#### ๑. สรุปข้อเท็จจริง

ข้อเท็จจริงตามคำร้องและเอกสารประกอบสรุปความได้ ดังนี้

นายประสิทธิ์ กิจเสมอใจ ได้เข้าที่ดินราชพัสดุ ที่ดินโฉนดเลขที่ ๒๒๗ เลขที่ดิน ๘๕ จำนวนเนื้อที่ประมาณ ๗๕ ตารางวา ซอยรามบุตรี ถนนจักรพงษ์ แขวงชนะสงคราม เขตพระนคร กรุงเทพมหานคร จากกรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง เมื่อวันที่ ๓๐ มกราคม ๒๕๓๓ มีกำหนดระยะเวลาเช่า ๑ ปี นับตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๓๓ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๓๓ และหากในระหว่างอายุสัญญาเช่า ผู้ให้เช่ามีความจำเป็นต้องใช้ที่ดินที่เช่าเพื่อประโยชน์ของรัฐ ผู้เช่ายินยอมให้ผู้ให้เช่าบอกเลิกสัญญาเช่าได้ โดยบอกกล่าวเป็นหนังสือให้ผู้เช่าทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๓๐ วัน โดยผู้ให้เช่าไม่ต้องเสียค่าตอบแทนหรือค่าเสียหายใดๆ ให้แก่ผู้เช่า

หลังจากนั้น ได้มีการต่ออายุการเช่าเป็นรายปีเรื่อยมา จนกระทั่งปี พ.ศ. ๒๕๓๗ รัฐบาลต้องการใช้ที่ดินบริเวณดังกล่าวเพื่อสร้างสวน “สันติพร” กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง ซึ่งเป็นผู้ทำสัญญาเช่าที่ดินดังกล่าวกับนายประสิทธิ์ ฯ จึงได้มีหนังสือแจ้งให้นายประสิทธิ์ ฯ ทราบว่าไม่อาจพิจารณาต่ออายุสัญญาเช่าให้นายประสิทธิ์ ฯ ได้ ซึ่งเท่ากับเป็นการบอกเลิกสัญญาเช่าโดยปริยาย แต่เพื่อบรรเทาความเดือดร้อน กรมธนารักษ์ ยังผ่อนผันให้นายประสิทธิ์ ฯ อยู่ต่อไปอีก โดยต้องชำระค่าตอบแทนการใช้ประโยชน์ในที่ดินเท่ากับอัตราค่าเช่าที่ดินพร้อมค่าภาษีบำรุงท้องที่จนกว่าทางราชการจะเข้าใช้ประโยชน์ในที่ดินแปลงดังกล่าว

ต่อมาในวันที่ ๒๓ กุมภาพันธ์ ๒๕๓๘ กรมธนารักษ์ได้มีหนังสือถึงนายประสิทธิ์ ฯ แจ้งว่า โครงการสร้างสวนสันติพร จะเริ่มดำเนินการประมาณเดือนเมษายน ๒๕๓๘ ขอให้นายประสิทธิ์ ฯ และบริวารดำเนินการรื้อถอนและขนย้ายทรัพย์สินออกจากสถานที่เช่าให้เสร็จสิ้นภายในวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๓๘ แต่นายประสิทธิ์ ฯ และบริวารไม่ยอมออกจากที่ดิน ทั้งที่กรมธนารักษ์ ได้มีหนังสือเตือนอีก ๒ ครั้ง

ในปี พ.ศ. ๒๕๓๕ คณะรัฐมนตรีได้มีมติให้กรมธนารักษ์จัดสร้างอาคารพิพิธภัณฑสถานแสดงเหรียญกษาปณ์และจำหน่ายแลกเปลี่ยนเหรียญกษาปณ์ แทนการสร้างสวนสันติพร บนพื้นที่โฉนดเลขที่ ๒๒๗ และ ๔๗๗ แขวงชนะสงคราม เขตพระนคร กรุงเทพมหานคร กรมธนารักษ์จึงได้ประสานงานจัดหามาตรการเพื่อช่วยเหลือราษฎรซึ่งเช่าที่ดินรวมทั้งนายประสิทธิ์ ฯ โดยได้หาที่เช่าแห่งใหม่ที่แขวงบางหว้า เขตภาษีเจริญ กรุงเทพมหานคร ให้ผู้เช่าเดิมอาศัยอยู่ต่อไป และพร้อมจะพิจารณาจ่ายเงินค่าชดเชยการขนย้ายในกรณีที่คุณเช่าเดิมไม่ประสงค์จะเช่าที่ดินแปลงใหม่

นายประสิทธิ์ ฯ ไม่ยอมเช่าที่ดินแปลงใหม่และไม่ขนย้ายทรัพย์สินจากที่ราชพัสดุ ดังนั้น กระทรวงการคลัง โดยนายปรีดี บุญยัง อธิบดีกรมธนารักษ์ ผู้รับมอบอำนาจให้ปฏิบัติราชการแทนรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงเป็นโจทก์ฟ้องนายประสิทธิ์ ฯ ต่อศาลแพ่งเมื่อวันที่ ๒๒ กันยายน ๒๕๔๐ เพื่อขับไล่และเรียกค่าเสียหาย โดยขอให้ศาลบังคับให้นายประสิทธิ์ ฯ และบริวารขนย้ายทรัพย์สินออกจากที่ราชพัสดุที่พิพาทและส่งมอบที่ดินดังกล่าวให้ พร้อมทั้งชดเชยค่าเสียหายจำนวน ๑๖,๗๓๖.๘๕ บาท พร้อมดอกเบี้ยร้อยละ ๗.๕ ต่อปี โดยให้ชดเชยค่าเสียหายเป็นรายเดือนๆ ละ ๓๑๕.๑๓ บาท นับแต่วันถัดจากวันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าจำเลยและบริวารจะขนย้ายทรัพย์สินออกจากที่ดินพิพาท

นายประสิทธิ์ ฯ จำเลย ให้การปฏิเสธฟ้องของโจทก์ว่า นายปรีดี บุญยัง ไม่ได้รับมอบอำนาจจากโจทก์ หนังสือมอบอำนาจไม่ชอบด้วยกฎหมาย ไม่ได้ปิดอากรแสตมป์ตามกฎหมาย นายปรีดี บุญยัง จึงไม่มีอำนาจฟ้องและดำเนินคดีแทนโจทก์ โจทก์ไม่ใช่เจ้าของที่ดินโฉนดเลขที่ ๒๒๗ เลขที่ดิน ๘๕ ซึ่งตั้งอยู่ริมถนนเจ้าฟ้า - ถนนจักรพงษ์ แขวงชนะสงคราม เขตพระนคร กรุงเทพมหานคร ตนไม่ได้เช่าที่ดินโฉนดเลขที่ดังกล่าวจากโจทก์ ตนจึงมิได้ละเมิดสิทธิของโจทก์ อีกทั้งตนไม่เคยได้รับหนังสือแจ้งจากโจทก์ให้ขนย้ายทรัพย์สินและบริวารออกจากที่ดิน โจทก์จึงไม่มีสิทธิฟ้องคดีเพื่อขับไล่และเรียกค่าเสียหายจำเลยแต่อย่างใด

ศาลแพ่งมีคำพิพากษาเมื่อวันที่ ๒๖ เมษายน ๒๕๔๒ ว่า โจทก์มอบอำนาจฟ้องคดีโดยชอบด้วยกฎหมาย ในการเช่าทรัพย์สินผู้ให้เช่าไม่จำเป็นต้องเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ทรัพย์สินที่ให้เช่า เมื่อมีการทำสัญญาเช่ากันจริง โจทก์ย่อมมีอำนาจฟ้อง เมื่อจำเลยยังคงอยู่ในที่ดินพิพาทภายหลังสัญญาเช่าสิ้นสุดลง

ยอมเป็นการอยู่โดยละเมิดจึงพิพากษาให้จำเลยขนย้ายทรัพย์สินและบริวารออกจากที่ดินราชพัสดุและชำระค่าเสียหายให้โจทก์เป็นจำนวน ๑๖,๗๓๖.๘๕ บาท พร้อมดอกเบี้ยร้อยละ ๗.๕ ต่อปี โดยให้ชดเชยค่าเสียหายเป็นรายเดือนๆ ละ ๓๑๕.๑๓ บาท นับแต่วันถัดจากวันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าจำเลยและบริวารจะขนย้ายทรัพย์สินออกจากที่ดินพิพาท

จำเลยอุทธรณ์ คำพิพากษาของศาลชั้นต้นใน ๒ ประเด็น คือ นายปรีดี บุญยัง ดำเนินคดีแทนโจทก์โดยไม่ปิดอาคารแสดมปีตามประมวลรัษฎากร หนังสือมอบอำนาจจึงใช้ไม่ได้ ทำให้ไม่มีอำนาจฟ้องคดีและโจทก์มิใช่เจ้าของทรัพย์สินพิพาท เพราะที่ดินเป็นของวัดชนะสงคราม โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องจำเลย ศาลชั้นต้นมีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์

จำเลยอุทธรณ์คำสั่งของศาลชั้นต้น

ศาลอุทธรณ์มีคำพิพากษา เมื่อวันที่ ๗ มีนาคม ๒๕๕๓ ให้รับอุทธรณ์เฉพาะในประเด็นที่หนึ่ง แต่เห็นว่าโจทก์ซึ่งเป็นนิติบุคคล คือ กระทรวงการคลัง ซึ่งดำเนินการโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และมอบอำนาจให้อธิบดีกรมธนารักษ์ฟ้องคดีแทน จึงไม่ต้องเสียอากรสำหรับการมอบอำนาจดังกล่าว ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒๑ อุทธรณ์ฟังไม่ขึ้น จึงพิพากษายืน

จำเลยฎีกาใน ๒ ประเด็น คือ เรื่องอำนาจฟ้อง เนื่องจากหนังสือมอบอำนาจของโจทก์ที่มอบให้นายปรีดี บุญยัง ดำเนินคดีแทนมิได้ปิดอาคารแสดมปีตามประมวลรัษฎากร หนังสือมอบอำนาจจึงใช้เป็นเอกสารการมอบอำนาจมิได้ นายปรีดี บุญยัง จึงไม่มีอำนาจฟ้องและดำเนินคดีแทนโจทก์ และโจทก์เป็นเจ้าของทรัพย์สินพิพาทหรือไม่ ซึ่งเป็นประเด็นปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวข้องกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน ซึ่งศาลชั้นต้นมีคำสั่งรับฎีกาในประเด็นที่หนึ่งแต่ไม่รับฎีกาในประเด็นที่สอง

ขณะที่คดีอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลฎีกา จำเลยยื่นคำร้องโต้แย้งว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒๑ ที่ให้สิทธิและยกเว้นให้โจทก์ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐไม่ต้องปิดอาคารแสดมปีหนังสือมอบอำนาจในขณะที่ผู้ร้องซึ่งเป็นเอกชนต้องปิดอาคารแสดมปี หากไม่ปิดไม่สามารถรับฟังเป็นพยานหลักฐานได้เป็นบทบัญญัติที่เป็นการแบ่งชั้นวรรณะ ก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันในกฎหมาย จึงขัดต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔ มาตรา ๕ มาตรา ๗ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗ มาตรา ๒๘ มาตรา ๒๙ มาตรา ๓๐ มาตรา ๔๘ วรรคหนึ่ง มาตรา ๖๐ มาตรา ๗๕ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๒๓๓ ต้องด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา ๖ และยังไม่มีคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในส่วนที่เกี่ยวกับบทบัญญัตินี้ จึงขอให้ศาลรื้อการพิจารณาพิพากษาคดีของผู้ร้องไว้ชั่วคราว และส่งความเห็นนี้ตามทางการเพื่อศาลรัฐธรรมนูญจะได้พิจารณาวินิจฉัยต่อไป

ศาลฎีกาพิจารณาคำร้องของผู้ร้องแล้วเห็นว่า ข้อโต้แย้งของผู้ร้องที่ระบุว่าประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒๑ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔ มาตรา ๕ มาตรา ๗ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗ มาตรา ๒๘ มาตรา ๓๐ มาตรา ๔๘ วรรคหนึ่ง มาตรา ๖๐ มาตรา ๗๕ วรรคหนึ่ง และ มาตรา ๒๓๓ และขอให้สั่งให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยนั้น เป็นกรณีที่ศาลฎีกาจะใช้บทบัญญัติ แห่งประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒๑ บังคับแก่คดีนี้ และยังไม่มีการวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในส่วน ที่เกี่ยวกับบทบัญญัตินี้ จึงมีคำสั่งเมื่อวันที่ ๔ กรกฎาคม ๒๕๔๕ ให้รอการพิจารณาพิพากษาคดีไว้ ชั่วคราวและส่งความเห็นของผู้ร้องดังกล่าวตามทางการเพื่อให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยต่อไป

## ๒. การดำเนินการของศาลรัฐธรรมนูญ

ศาลรัฐธรรมนูญมีคำสั่งให้รับคำร้องไว้ดำเนินการตามข้อกำหนดของศาลรัฐธรรมนูญว่าด้วยวิธี พิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญ พ.ศ. ๒๕๔๑ ข้อ ๑๐ และให้รับไว้พิจารณาวินิจฉัยต่อไป ตลอดจนให้แจ้ง ให้สำนักงานศาลยุติธรรมทราบเพื่อให้แจ้งให้ศาลฎีกาทราบต่อไป

## ๓. ประเด็นที่ต้องพิจารณาวินิจฉัยและคำวินิจฉัย

พิเคราะห์แล้ว ในเรื่องและผู้ร้องโต้แย้งว่า การที่กระทรวงการคลังไม่ต้องเสียอากรเพราะประมวล รัษฎากร มาตรา ๑๒๑ บัญญัติข้อยกเว้นไว้นั้นเป็นการขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔ มาตรา ๕ มาตรา ๗ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗ มาตรา ๒๘ มาตรา ๓๐ มาตรา ๔๘ วรรคหนึ่ง มาตรา ๖๐ มาตรา ๗๕ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๒๓๓ นั้น ผู้ร้องมิได้โต้แย้งให้เห็นอย่างชัดเจนว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒๑ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔ มาตรา ๕ มาตรา ๗ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗ มาตรา ๒๘ มาตรา ๓๐ มาตรา ๔๘ วรรคหนึ่ง มาตรา ๖๐ มาตรา ๗๕ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๒๓๓ อย่างไรบ้าง

นอกจากนั้นบางมาตราของรัฐธรรมนูญที่ผู้ร้องโต้แย้งนั้นมิได้มีความเกี่ยวข้องกับประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒๑ กล่าวคือ รัฐธรรมนูญ มาตรา ๔ มาตรา ๕ มาตรา ๗ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗ มาตรา ๒๘ มาตรา ๓๐ มาตรา ๔๘ วรรคหนึ่ง มาตรา ๖๐ มาตรา ๗๕ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๒๓๓ จึงไม่ต้อง วินิจฉัยให้

ดังนั้น จึงมีประเด็นที่จะพิจารณาวินิจฉัยตามคำร้องที่โต้แย้งแต่เพียงว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒๑ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ ประกอบมาตรา ๒๘ หรือไม่เท่านั้น ซึ่งมีหลัก กฎหมายต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย

มาตรา ๒๕ บัญญัติว่า

“การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็นเท่านั้น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้

กฎหมายตามวรรคหนึ่งต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไปและไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่ง หรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการตรากฎหมายนั้นด้วย

บทบัญญัติวรรคหนึ่งและวรรคสองให้นำมาใช้บังคับกับกฎหรือข้อบังคับที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายด้วย โดยอนุโลม”

มาตรา ๓๐ บัญญัติว่า

“บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรมหรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ จะกระทำมิได้

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้ เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม”

มาตรา ๖๕ บัญญัติว่า

“บุคคลมีหน้าที่ป้องกันประเทศ รับราชการทหาร เสียภาษีอากร ช่วยเหลือราชการ รับการศึกษา อบรม พิตักษัย ปกป้อง และสืบสานศิลปวัฒนธรรมของชาติและภูมิปัญญาท้องถิ่น และอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ”

ประมวลรัษฎากร

มาตรา ๑๒๑ บัญญัติว่า

“ถ้าฝ่ายที่ต้องเสียอากรเป็นรัฐบาล เจ้าพนักงานผู้กระทำงานของรัฐบาลโดยหน้าที่ บุคคลผู้กระทำการในนามของรัฐบาล องค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่น สภากาชาดไทย วัดวาอาราม และองค์การศาสนาใดๆ ในราชอาณาจักรซึ่งเป็นนิติบุคคล อากรเป็นอันไม่ต้องเสีย แต่ข้อยกเว้นนี้มีให้ใช้แก่องค์การของรัฐบาลที่ใช้ทุนหรือทุนหมุนเวียนเพื่อประกอบการพาณิชย์ หรือการพาณิชย์ซึ่งองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดทำ”

พิจารณาแล้วเห็นว่า รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๕ บัญญัติเป็นหลักการว่าการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลนั้นจะกระทำมิได้ แต่ก็มีข้อยกเว้นให้กระทำได้ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติไว้โดยเฉพาะ เท่าที่จำเป็น ไม่กระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพและใช้เป็นการทั่วไป กล่าวคือ การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลต้องกระทำโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญกำหนดไว้ และให้กระทำได้เท่าที่จำเป็นเท่านั้น จะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพมิได้ นอกจากนั้นกฎหมายที่จำกัดสิทธิและเสรีภาพดังกล่าวต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป ไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่ง หรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ส่วนรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ นั้นเป็นการบัญญัติรับรองหลักความเสมอภาคของบุคคล กล่าวคือ บุคคลย่อมเสมอภาคกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายอย่างเท่าเทียมกัน ไม่ว่าบุคคลนั้นจะเป็นนิติบุคคลหรือบุคคลธรรมดา ก็จะมีการปฏิบัติที่แตกต่างกันมิได้ และแม้ว่าบุคคลจะมีความแตกต่างกันในเรื่องต่างๆ กล่าวคือ เพศ ถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา ศาสนา สุขภาพ สถานะ ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม ความคิดเห็นทางการเมือง ก็จะมีการเลือกปฏิบัติต่อบุคคลเพราะเหตุที่มีความแตกต่างกันในเรื่องเหล่านั้นมิได้ ดังนั้นหากพิจารณาในเรื่องความเสมอภาคทางกฎหมายภาษีอากร ย่อมหมายถึงบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรต้องมีลักษณะเป็นการทั่วไปไม่เลือกปฏิบัติต่อบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรอย่างไม่เป็นธรรม

สำหรับประมวลรัษฎากรนั้นเป็นกฎหมายที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาล จากเอกชนอันจะทำให้มีเงินไปใช้ในกิจการสาธารณะ และรัฐธรรมนูญก็ได้บัญญัติวางหลักการให้บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรให้กับรัฐไว้ ในมาตรา ๖๕ ดังนั้น การไม่ต้องเสียภาษีอากรจึงเป็นข้อยกเว้น ซึ่งในประมวลรัษฎากร ก็มีการบัญญัติข้อยกเว้นไว้ในมาตรา ๑๒๑ โดยเป็นการยกเว้นให้แก่หน่วยงานของรัฐและองค์การการกุศลต่างๆ ที่ไม่ได้ประกอบธุรกิจไม่ต้องติดอากรแสตมป์ ซึ่งมีเหตุผลในด้านต่างๆ เช่น เป็นการลดภาระการดำเนินงานของรัฐบาล เนื่องจากรายได้ที่ได้จากการจำหน่ายอากรแสตมป์ให้ องค์การของรัฐบาลนั้นก็ต้องมอบให้รัฐบาลเพื่อใช้ในการดำเนินงานของรัฐบาล หากต้องดำเนินการจัดเก็บอากรและนำไปมอบให้รัฐบาล ก็จะเป็นการเสียทรัพยากรและเวลาไปโดยไม่จำเป็น จึงมีการยกเว้นให้เพื่อประหยัดเวลาและทรัพยากรในการดำเนินการดังกล่าวและประมวลรัษฎากรก็มีวัตถุประสงค์เพื่อจัดเก็บภาษีอากรจากเอกชนดังได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

พิเคราะห์แล้ว การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒๑ บัญญัติยกเว้นการเก็บอากรจากหน่วยงานของรัฐหรือองค์การการกุศลที่ไม่ได้ประกอบธุรกิจ เนื่องจากการเก็บอากรมุ่งประสงค์ที่จะเก็บจากเอกชน โดยมีได้เก็บจากรัฐเองนั้น มิได้เป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลซึ่งต้องเสียภาษีอากรและ

เป็นหลักการใช้เป็นการทั่วไปมิได้มีการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลซึ่งต้องเสียภาษีอากร เพราะถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทาง เศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรมหรือความคิดเห็นทางการเมือง

นอกจากนั้นการมีข้อยกเว้นดังกล่าวก็เป็นไปเพื่อประโยชน์ของรัฐและองค์กรการกุศลดังได้กล่าว มาแล้วโดยมิได้มีการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลใด

ด้วยเหตุผลต่างๆ ดังกล่าว จึงวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒๑ ไม่ขัดหรือแย้ง ต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ ประกอบมาตรา ๒๕

ศาสตราจารย์ ดร.เสาวนีย์ อัสวโรจน์

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ