

คำวินิจฉัยของ ศาสตราจารย์ ดร.เสาวนีย์ อัสวโรจน์ ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

ที่ ๔๑/๒๕๕๗

วันที่ ๖ พฤษภาคม ๒๕๕๗

เรื่อง ศาลฎีกาส่งคำโต้แย้งของจำเลย (นายประสิทธิ์ กิจเสมอใจ) ในคดีหมายเลขคำที่ ๒๓๒๐๐/๒๕๕๐ หมายเลขแดงที่ ๕๐๔๑/๒๕๕๒ ของศาลแพ่ง เพื่อยขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔

ด้วยศาลฎีกาส่งคำโต้แย้งของจำเลย (นายประสิทธิ์ กิจเสมอใจ) ในคดีหมายเลขคำที่ ๒๓๒๐๐/๒๕๕๐ หมายเลขแดงที่ ๕๐๔๑/๒๕๕๒ ของศาลแพ่ง เพื่อยขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ 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 ได้เช่าที่ดินราชพัสดุ ที่ดินโฉนดเลขที่ ๒๒๗ เลขที่ดิน ๘๕ จำนวนเนื้อที่ประมาณ ๗๔ ไร่ ๓ งาน ๖๖ 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 ยังผ่อนผันให้ นายประสิทธิ์ ฯ อยู่ต่อไปอีก โดยต้องชำระค่าตอบแทนการใช้ประโยชน์ในที่ดินเท่ากับอัตราค่าเช่าที่ดินพร้อมค่าภาษีบำรุงท้องที่จนกว่าทางราชการจะเข้าใช้ประโยชน์ในที่ดินแปลงดังกล่าว



LIART

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. ๒๕๓๘ คณะรัฐมนตรีได้มีมติให้กรมธนารักษ์จัดสร้างอาคารพิพิธภัณฑ์แสดงเหรียญกษาปณ์และจำหน่ายแลกเปลี่ยนเหรียญกษาปณ์ แทนการสร้างสวนสันติพร บนพื้นที่โฉนดเลขที่ ๒๒๗ และ ๔๗๗ แขวงชนะสงคราม เขตพระนคร กรุงเทพมหานคร กรมธนารักษ์จึงได้ประสานงานจัดหามาตรการเพื่อช่วยเหลือราษฎรซึ่งเช่าที่ดินรวมทั้งนายประสิทธิ์ ฯ โดยได้หาที่เช่าแห่งใหม่ที่แขวงบางหว้า เขตภาษีเจริญ กรุงเทพมหานคร ให้ผู้เช่าเดิมอาศัยอยู่ต่อไป และพร้อมจะพิจารณาจ่ายเงินค่าชดเชยการขนย้ายในกรณีที่ผู้เช่าเดิมไม่ประสงค์จะเช่าที่ดินแปลงใหม่

นายประสิทธิ์ ฯ ไม่ยอมเช่าที่ดินแปลงใหม่และไม่ขนย้ายทรัพย์สินจากราชพัสดุ 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 ๘๘ ซึ่งตั้งอยู่ริมถนนเจ้าฟ้า - ถนนจักรพงษ์ แขวงชนะสงคราม เขตพระนคร กรุงเทพมหานคร ตนไม่ได้เช่าที่ดินโฉนดเลขที่ดังกล่าวจากโจทก์ ตนจึงมิได้ละเมิดสิทธิของโจทก์ อีกทั้งตนไม่เคยได้รับหนังสือแจ้งจากโจทก์ให้ขนย้ายทรัพย์สินและบริวารออกไปจากที่ดิน โจทก์จึงไม่มีสิทธิฟ้องคดีเพื่อขับไล่และเรียกค่าเสียหายจำเลยแต่อย่างใด

ศาลแพ่งมีคำพิพากษาเมื่อวันที่ ๒๖ เมษายน ๒๕๕๒ ว่า โจทก์มอบอำนาจฟ้องคดีโดยชอบด้วยกฎหมาย ในการเช่าทรัพย์สินผู้ให้เช่าไม่จำเป็นต้องเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ทรัพย์สินที่ให้เช่า เมื่อมีการทำสัญญาเช่ากันจริง โจทก์ย่อมมีอำนาจฟ้อง เมื่อจำเลยยังคงอยู่ในที่ดินพิพาทภายหลังสัญญาเช่าสิ้นสุดลง

ยอมเป็นการอยู่โดยละเมิดจึงพิพากษาให้จำเลยขนย้ายทรัพย์สินและบิรวารออกจากที่ดินราชพัสดุและชำระค่าเสียหายให้โจทก์เป็นจำนวน ๑๖,๗๓๖.๘๕ บาท พร้อมดอกเบี้ยร้อยละ ๗.๕ ต่อปี โดยให้ชดใช้ค่าเสียหายเป็นรายเดือนๆ ละ ๓๑๕.๑๓ บาท นับแต่วันถัดจากวันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าจำเลยและบิรวารจะขนย้ายทรัพย์สินออกจากที่ดินพิพาท

จำเลยอุทธรณ์ คำพิพากษาของศาลชั้นต้นใน ๒ ประเด็น คือ นายปรีดี บุญยัง ดำเนินคดีแทนโจทก์โดยไม่ปิดอาคารแสดมปีตามประมวลรัษฎากร หนังสือมอบอำนาจจึงใช้อ้างไม่ได้ 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 หนังสือมอบอำนาจจึงใช้เป็นเอกสารมอบอำนาจมิได้ นายปรีดี บุญยัง จึงไม่มีอำนาจฟ้องและดำเนินคดีแทนโจทก์ และโจทก์เป็นเจ้าของทรัพย์สินพิพาทหรือไม่ ซึ่งเป็นประเด็นปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวข้องด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน 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 และยังไม่มีการวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในส่วนที่เกี่ยวกับบทบัญญัตินี้ 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 และขอให้ส่งให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยนั้น เป็นกรณีที่ศาลฎีกาจะใช้บทบัญญัติ แห่งประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒๑ บังคับแก่คดีนี้ และยังไม่มีความวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในส่วน ที่เกี่ยวกับบทบัญญัตินี้ จึงมีคำสั่งเมื่อวันที่ ๔ กรกฎาคม ๒๕๕๕ ให้รอการพิจารณาพิพากษาคดีไว้ ชั่วคราวและส่งความเห็นของผู้ร้องดังกล่าวตามทางการเพื่อให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยต่อไป

๒. การดำเนินการของศาลรัฐธรรมนูญ

ศาลรัฐธรรมนูญมีคำสั่งให้รับคำร้องไว้ดำเนินการตามข้อกำหนดของศาลรัฐธรรมนูญว่าด้วยวิธี พิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญ พ.ศ. ๒๕๕๑ ข้อ ๑๐ และให้รับไว้พิจารณาวินิจฉัยต่อไป ตลอดจนให้แจ้ง ให้สำนักงานศาลยุติธรรมทราบเพื่อให้แจ้งให้ศาลฎีกาทราบต่อไป

๓. ประเด็นที่ต้องพิจารณาวินิจฉัยและคำวินิจฉัย

พิเคราะห์แล้ว ในเรื่องและผู้ร้องโต้แย้งว่า การที่กระทรวงการคลังไม่ต้องเสียอากรเพราะประมวล รัษฎากร มาตรา ๑๒๑ บัญญัติข้อยกเว้นไว้เป็นการขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ 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



LIART

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

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้ เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม”

มาตรา ๖๕ บัญญัติว่า

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

ประมวลรัษฎากร

มาตรา ๑๒๑ บัญญัติว่า

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



LIRT

พิจารณาแล้วเห็นว่า รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๕ บัญญัติเป็นหลักการว่าการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลนั้นจะกระทำมิได้ แต่ก็มีข้อยกเว้นให้กระทำได้ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติไว้โดยเฉพาะ เท่าที่จำเป็น ไม่กระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพและใช้เป็นการทั่วไป กล่าวคือ การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลต้องกระทำโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญกำหนดไว้ และให้กระทำเท่าที่จำเป็นเท่านั้น จะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพมิได้ นอกจากนี้กฎหมายที่จำกัดสิทธิและเสรีภาพดังกล่าวต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป ไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่ง หรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ส่วนรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ นั้นเป็นการบัญญัติรับรองหลักความเสมอภาคของบุคคล กล่าวคือ บุคคลย่อมเสมอภาคกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายอย่างเท่าเทียมกัน ไม่ว่าบุคคลนั้นจะเป็นนิติบุคคลหรือบุคคลธรรมดา ก็จะมีการปฏิบัติที่แตกต่างกันมิได้ และแม้ว่าบุคคลจะมีความแตกต่างกันในเรื่องต่างๆ กล่าวคือ เพศ ถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา สภาพทางกาย สุขภาพ สถานะ ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม ความคิดเห็นทางการเมือง ก็จะมีการเลือกปฏิบัติต่อบุคคลเพราะเหตุที่มีความแตกต่างกันในเรื่องเหล่านั้นมิได้ ดังนั้น หากพิจารณาในเรื่องความเสมอภาคทางกฎหมายภาษีอากร ย่อมหมายถึงบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรต้องมีลักษณะเป็นการทั่วไปไม่เลือกปฏิบัติต่อบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรอย่างไม่เป็นธรรม

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

พิเคราะห์แล้ว การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒๑ บัญญัติยกเว้นการเก็บอากรจากหน่วยงานของรัฐหรือองค์การการกุศลที่ไม่ได้ประกอบธุรกิจ เนื่องจากการเก็บอากรมุ่งประสงค์ที่จะเก็บจากเอกชนโดยมิได้เก็บจากรัฐเองนั้น 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 อัครโรจน์
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ