

คำวินิจฉัยของ นายจิระ บุญพจนสุนทร ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

ที่ ๔๑/๒๕๔๘

วันที่ ๗ เมษายน ๒๕๔๘

เรื่อง ศาลภาษีอากรกลางส่งคำโต้แย้งของจำเลย (นางสาวอุดมลักษณ์ ช้อยหิรัญ ที่ ๒ และนายนิพันธ์ ช้อยหิรัญ ที่ ๓) ในคดีหมายเลขดำที่ ๒๕๔/๒๕๔๕ ขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔ กรณีปัญหาว่าพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๔๕ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๘ มาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐ หรือไม่

กรณีสืบเนื่องจากกรุงเทพมหานคร ฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลาง เป็นคดีหมายเลขดำที่ ๒๕๔/๒๕๔๕ ให้นายชัยยุทธ หรือชุกิจ รัตนโพธิ์จจร ที่ ๑ นางสาวอุดมลักษณ์ ช้อยหิรัญ ที่ ๒ นายนิพันธ์ ช้อยหิรัญ ที่ ๓ และนางสาวศิริวรรณ ช้อยหิรัญ ที่ ๔ ชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ค้างชำระแก่โจทก์ ความว่า จำเลยที่ ๑ เป็นเจ้าของตึกแถว ๓ ขนาด รวม ๕๗๐ ห้อง ตั้งอยู่ที่ถนนพระราม ๒ แขวงจอมทอง เขตจอมทอง กรุงเทพมหานคร ซึ่งจำเลยที่ ๑ ได้ปลูกสร้างในที่ดินของนางพเยาว์ ช้อยหิรัญ ตามสิทธิในสัญญาเช่าที่ดินโฉนดเลขที่ ๘๓๒ ที่ ๘๓๓ และที่ ๘๓๔ ลงวันที่ ๔ ธันวาคม ๒๕๒๑ รวม ๓ ฉบับ มีกำหนด ๒๓ ปี และสัญญาเช่าที่ดินสิ้นสุดในวันที่ ๔ ธันวาคม ๒๕๔๔ โดยสัญญาเช่าที่ดินทั้งสามฉบับระบุ ว่า “ภาษีที่ดินผู้ให้เช่าเป็นผู้เสียส่วนภาษีโรงเรือนผู้เช่าเป็นผู้เสียเอง” เมื่อจำเลยที่ ๑ ให้ผู้อื่นเช่าตึกแถวและได้รับผลประโยชน์จากค่าเช่าตั้งแต่ปี ๒๕๒๑ เป็นต้นมา จึงมีหน้าที่ต้องรับผิดชอบชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินของตึกแถวดังกล่าว จำเลยที่ ๒ ได้รับโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินโฉนดเลขที่ ๘๓๒ จำเลยที่ ๓ ได้รับโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินตามโฉนดเลขที่ ๘๓๓ และจำเลยที่ ๔ ได้รับโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินตามโฉนดเลขที่ ๘๓๔ จากนางพเยาว์ ช้อยหิรัญ ตั้งแต่วันที่ ๑๔ เมษายน ๒๕๒๑ เมื่อสัญญาเช่าที่ดินทั้งสามฉบับที่จำเลยที่ ๑ ทำกับนางพเยาว์ ช้อยหิรัญ ระบุว่า “สิ่งปลูกสร้างในที่ดินแปลงที่เช่า... ให้ตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ให้เช่าเมื่อครบอายุสัญญาเช่า” และสิ้นสุดลงในปี ๒๕๔๔ ดังนั้น จำเลยที่ ๒ จำเลยที่ ๓ และจำเลยที่ ๔ ผู้รับโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดิน ย่อมรับโอนกรรมสิทธิ์ในตึกแถวดังกล่าวเป็นของตน

จำเลยที่ ๑ ได้ยื่นแบบแจ้งแสดงรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี ๒๕๓๖ จนถึงปีภาษี ๒๕๔๑ สำหรับโรงเรือนอาคารตึกแถวจำนวน ๕๗๐ ห้อง ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของกรุงเทพมหานครภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี พนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจสอบแล้วได้ประเมินและกำหนดค่ารายปีของโรงเรือนจำนวน ๕๗๐ ห้องดังกล่าว เป็นจำนวนปีละ ๔,๕๘๗,๖๐๐ บาท และค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินปีละ ๕๗๓,๔๕๐ บาท ซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่ของกรุงเทพมหานครได้แจ้งการประเมินค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษีสำหรับปี ๒๕๓๖ ถึงปี ๒๕๔๑ ของแต่ละปีให้จำเลยที่ ๑ ทราบแล้ว แต่จำเลยที่ ๑ มิได้ยื่นอุทธรณ์หรือโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีดังกล่าว จำนวนเงินค่าภาษีซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่กรุงเทพมหานครได้ประเมินในแต่ละปีภาษีจึงเป็นจำนวนเด็ดขาด จำเลยที่ ๑ มิได้นำเงินค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินไปชำระให้แก่โจทก์ภายในกำหนดเวลา ๓๐ วัน นับตั้งแต่วันถัดจากวันที่ได้รับแจ้งการประเมินของแต่ละปีภาษีดังกล่าว ทำให้ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีค้างชำระซึ่งจำเลยที่ ๑ ต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๔๓ แต่จำเลยที่ ๑ มิได้นำเงินไปชำระจนเกินระยะเวลา ๔ เดือน นับแต่วันพ้นกำหนด ๓๐ วันดังกล่าว จึงต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๔๓ (๔) ในอัตราร้อยละ ๑๐ แห่งค่าภาษีที่ค้างอีกด้วย ซึ่งคิดเป็นเงินเพิ่ม จำนวนปีละ ๕๗,๓๔๕ บาท

ต่อมาเมื่อวันที่ ๑๕ มิถุนายน ๒๕๔๒ จำเลยที่ ๑ ได้ยื่นคำร้องต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของกรุงเทพมหานคร ขอผ่อนชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน สำหรับปีภาษี ๒๕๓๖ ถึงปีภาษี ๒๕๓๙ โดยแบ่งชำระรวม ๔๘ งวด (เดือน) และเมื่อได้รับการยินยอมจากกรุงเทพมหานคร จำเลยที่ ๑ ได้ทำสัญญาฉบับลงวันที่ ๑๕ มิถุนายน ๒๕๔๒ ยอมรับว่าได้ค้างชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี ๒๕๓๖ ถึงปีภาษี ๒๕๓๙ รวม ๔ ปี เป็นเงินค่าภาษี ๒,๒๕๓,๘๐๐ บาท ค่าเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๔๓ (๔) ในอัตราร้อยละ ๑๐ เป็นเงินจำนวน ๒๒๕,๓๘๐ บาท โดยยินยอมผ่อนชำระให้แก่โจทก์รวม ๔๘ งวด (เดือน) แต่จำเลยที่ ๑ ได้ผ่อนชำระไปเพียง ๘ งวด แล้วเพิกเฉยไม่ยอมนำเงินมาชำระอีกเลย ส่วนค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินพร้อมเงินเพิ่มของปีภาษี ๒๕๔๐ และ ๒๕๔๑ เป็นเงินจำนวน ๑,๒๖๑,๕๕๐ บาท จำเลยที่ ๑ ยังมีได้ชำระให้แก่โจทก์แต่อย่างใด

การที่จำเลยที่ ๒ จำเลยที่ ๓ และจำเลยที่ ๔ เป็นผู้รับโอนที่ดินจากเจ้าของที่ดินซึ่งตึกแถวที่จำเลยที่ ๑ เป็นเจ้าของ เมื่อสัญญาเช่าที่ดินได้สิ้นสุดลงในปี พ.ศ. ๒๕๔๔ และจำเลยที่ ๒ จำเลยที่ ๓

และจำเลยที่ ๔ ได้รับโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินแถวตามสัญญาเช่าที่ดินจึงต้องรับผิดชอบในหนี้ค่าภาษีโรงเรือนที่ค้างชำระพร้อมเงินเพิ่มสำหรับโรงเรือนดังกล่าว ตามสัดส่วนแห่งกรรมสิทธิ์ซึ่งแต่ละคนได้รับโอนมาจากเจ้าของที่ดินร่วมกับจำเลยที่ ๑ ซึ่งจำเลยที่ ๑ ยังไม่ได้ชำระให้เสร็จสิ้นตามความในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๔๕ โจทก์ได้ทวงถามจำเลยทั้งสี่ให้ชำระค่าภาษีและเงินเพิ่มที่ค้างชำระหลายครั้ง แต่จำเลยทั้งสี่เพิกเฉย จึงฟ้องคดีนี้ขออำนาจศาลบังคับจำเลยทั้งสี่ร่วมกันชำระเงินค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับปีภาษี ๒๕๓๖ ถึงปีภาษี ๒๕๔๑ พร้อมเงินเพิ่มที่ค้างชำระ

จำเลยที่ ๒ และจำเลยที่ ๓ ยื่นคำให้การต่อสู้คดีหลายประเด็น และยื่นคำร้องขอให้ศาลภาษีอากรกลางส่งคำโต้แย้งของจำเลยให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัย ความว่าเนื้อหาของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๔๕ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๘ มาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐ เนื่องจากมาตรา ๔๕ ดังกล่าวได้บัญญัติให้ผู้รับโอนต้องรับผิดชอบในฐานะลูกหนี้ร่วมกับผู้โอนในภาษีที่ค้างชำระ “ไม่ว่าจะรับโอนมาด้วยเหตุใด ๆ” เห็นได้ว่า กฎหมายบัญญัติให้ความคุ้มครองรัฐฝ่ายเดียวด้วยการปิดปากมิให้ผู้รับโอนยกข้อต่อสู้ใด ๆ ได้เลย แม้จะเป็นผู้รับโอนที่สุจริตและมีค่าตอบแทน หรือแม้จะเป็นการคบคิดกันฉ้อฉลของผู้โอนกับพนักงานเจ้าหน้าที่ ทำให้ผู้รับโอนเสียเปรียบ อันมีผลไปกระทบกระเทือนถึงศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์และสาระสำคัญของสิทธิตลอดจนเป็นการเลือกปฏิบัติ ขัดต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๘ มาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐

ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาแล้วเห็นว่าเนื่องจากจำเลยที่ ๒ และจำเลยที่ ๓ โต้แย้งว่าบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๔๕ ซึ่งศาลภาษีอากรกลางจะใช้บังคับแก่คดีนี้ขัดต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๘ มาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐ และยังไม่มีคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในส่วนที่เกี่ยวข้องกับมาตรา ๔๕ จึงให้ส่งข้อโต้แย้งของจำเลยที่ ๒ และจำเลยที่ ๓ ดังกล่าวให้สำนักงานศาลยุติธรรมดำเนินการต่อไป และสำนักงานศาลยุติธรรม ได้ส่งคำโต้แย้งของจำเลยที่ ๒ และจำเลยที่ ๓ พร้อมเอกสารประกอบ มายังศาลรัฐธรรมนูญเพื่อพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔

ความละเอียดของคำคู่ความและคำร้องโต้แย้งของจำเลยที่ ๒ และจำเลยที่ ๓ ปรากฏตามคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญ (คำวินิจฉัยกลาง) แล้ว

มีประเด็นต้องพิจารณาวินิจฉัยว่าพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๔๕ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๘ มาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐ หรือไม่

บทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐

“มาตรา ๒๘ บุคคลย่อมอ้างศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์หรือใช้สิทธิและเสรีภาพของตนได้เท่าที่ไม่ละเมิดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลอื่น ไม่เป็นปฏิปักษ์ต่อรัฐธรรมนูญหรือไม่ขัดต่อศีลธรรมอันดีของประชาชน

บุคคลซึ่งถูกละเมิดสิทธิหรือเสรีภาพที่รัฐธรรมนูญนี้รับรองไว้ สามารถยกบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญนี้เพื่อใช้สิทธิทางศาลหรือยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้คดีในศาลได้”

“มาตรา ๒๙ การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็นเท่านั้น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้

กฎหมายตามวรรคหนึ่งต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไปและไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการตรากฎหมายนั้นด้วย

บทบัญญัติวรรคหนึ่งและวรรคสองให้นำมาใช้บังคับกับกฎหมายหรือข้อบังคับที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายด้วย โดยอนุโลม”

“มาตรา ๓๐ บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรมหรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ จะกระทำมิได้

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม”

“มาตรา ๒๘๓ ท้องถิ่นใดมีลักษณะที่จะปกครองตนเองได้ ย่อมมีสิทธิได้รับจัดตั้งเป็นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ

การกำกับดูแลองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ต้องทำเท่าที่จำเป็นตามที่กฎหมายบัญญัติ แต่ต้องเป็นไปเพื่อการคุ้มครองประโยชน์ของประชาชนในท้องถิ่นหรือประโยชน์ของประเทศเป็นส่วนรวม ทั้งนี้จะกระทบถึงสาระสำคัญแห่งหลักการปกครองตนเองตามเจตนารมณ์ของประชาชนในท้องถิ่น หรือนอกเหนือจากที่กฎหมายบัญญัติไว้มิได้”

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕

“มาตรา ๔๐ คำภาษีนั้น ท่านให้เจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้เสีย

แต่ถ้าที่ดินและโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นของคนละเจ้าของ เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ต้องเสียภาษีนั่น ในกรณีเช่นนั้นถ้าเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ไม่เสียภาษี ท่านว่าการขายทรัพย์สินทอดตลาดของผู้นั้นตามมาตรา ๔๔ ให้รวมขายสิทธิใด ๆ ในที่ดินอันเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ยังคงมีอยู่นั้นด้วย”

“มาตรา ๔๕ ถ้าคำภาษีสั่งอยู่และมิได้ชำระขณะเมื่อทรัพย์สินได้โอนกรรมสิทธิ์ไปเป็นของเจ้าของใหม่โดยเหตุใด ๆ ก็ตาม ท่านว่าเจ้าของคนเก่าและคนใหม่เป็นลูกหนี้คำภาษีนั้นร่วมกัน”

พิเคราะห์แล้ว ภาษีโรงเรือนและภาษีที่ดิน เป็นภาษีที่เกี่ยวกับตัวทรัพย์สิน อันได้แก่โรงเรือนและที่ดินตามชื่อของพระราชบัญญัติ ซึ่งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจำเป็นต้องเรียกเก็บภาษีดังกล่าวเพื่อนำไปใช้บริหารและพัฒนาท้องถิ่น เมื่อภาษีดังกล่าวเป็นภาษีเกี่ยวกับตัวทรัพย์สิน พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ จึงบัญญัติเป็นหลักในเบื้องต้นไว้ในมาตรา ๔๐ วรรคหนึ่งว่าให้เจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้มีหน้าที่เสีย อันเป็นลักษณะปกติของการเสียภาษีทรัพย์สิน ส่วนกรณีพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว มาตรา ๔๕ บัญญัติว่า “ถ้าคำภาษีสั่งอยู่และยังมิได้ชำระขณะเมื่อทรัพย์สินได้โอนกรรมสิทธิ์ไปเป็นของเจ้าของใหม่โดยเหตุใด ๆ ก็ตาม ท่านว่าเจ้าของคนเก่าและคนใหม่เป็นลูกหนี้คำภาษีนั้นร่วมกัน” เห็นว่าบทบัญญัติมาตรา ๔๕ ดังกล่าวเป็นมาตรการเพื่อให้การเรียกเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพทั้งเป็นการอุดช่องว่างมิให้มีการหลบเลี่ยงการเสียภาษีในประเภทดังกล่าว อันเป็นไปเพื่อคุ้มครองประโยชน์ของประชาชนในท้องถิ่นตลอดถึงประโยชน์ของประเทศโดยรวม ตามนัยของรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๘๓ วรรคสอง ซึ่งผู้ที่จะเข้าเป็นเจ้าของใหม่สามารถตรวจสอบก่อนเข้าเป็นเจ้าของว่ามีภาษีเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นค้างอยู่หรือไม่ หากเห็นว่าไม่มีภาษีสั่งอยู่ไม่คุ้มกับการเข้าเป็น

เจ้าของใหม่ ก็มีสิทธิที่จะไม่รับเข้าเป็นเจ้าของใหม่ได้ หากเห็นว่ายังคุ้มกับการเข้าเป็นเจ้าของใหม่ ก็สามารถเข้ารับเป็นเจ้าของใหม่ได้ กรณีจึงไม่เป็นการผูกมัดที่จะเข้าเป็นเจ้าของใหม่โดยไม่มีทางเลือก บทบัญญัติมาตรา ๔๕ ของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ดังกล่าว ไม่เกี่ยวกับศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์และมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไปโดยมิได้กระทบกระเทือนสาระสำคัญของบุคคล กับให้ความคุ้มครองแก่บุคคลในสถานะอย่างเดียวกัน โดยเสมอกันตามกฎหมาย จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๘ มาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐

อาศัยเหตุดังได้พิจารณาма จึงวินิจฉัยว่า พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๔๕ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๘ มาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐

นายจิระ บุญพจนสุนทร

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ