

ความเห็นในการวินิจฉัยคดีส่วนตน

ของ นายบุญส่ง กุลบุปผา ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

คำวินิจฉัยที่ ๑๗/๒๕๕๕

เรื่องพิจารณาที่ ๓๖/๒๕๕๓

วันที่ ๔ กรกฎาคม พุทธศักราช ๒๕๕๕

ประเด็นวินิจฉัย

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบื้อง  
มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๔๓  
ประกอบมาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐ หรือไม่

ความเห็น

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๙ มาตรา ๓๐ และ  
มาตรา ๔๓ เป็นบทบัญญัติในหมวด ๓ ว่าด้วยสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย โดยมาตรา ๒๙  
เป็นบทบัญญัติที่คุ้มครองและรับรองว่าการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้  
จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้  
กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็น และการจำกัดสิทธิและเสรีภาพจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิ  
และเสรีภาพนั้นมิได้ โดยกฎหมายดังกล่าวต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไปและไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับ  
แก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ  
ที่ให้อำนาจในการตรากฎหมายนั้นด้วย มาตรา ๓๐ เป็นบทบัญญัติที่รับรองให้บุคคลเสมอกันในกฎหมาย  
และได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุ  
แห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ  
สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็น  
ทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญจะกระทำมิได้ และมาตรา ๔๓ เป็นบทบัญญัติ  
ที่รับรองเสรีภาพของบุคคลในการประกอบกิจการหรือประกอบอาชีพและการแข่งขันโดยเสรีอย่างเป็นธรรม  
การจำกัดเสรีภาพดังกล่าวจะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อ

ประโยชน์ในการรักษาความมั่นคงของรัฐหรือเศรษฐกิจของประเทศ การคุ้มครองประชาชนในด้านสาธารณสุข โภค การรักษาความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การจัดระเบียบการประกอบอาชีพ การคุ้มครองผู้บริโภค การผังเมือง การรักษาทรัพยากรธรรมชาติหรือสิ่งแวดล้อม สวัสดิภาพของประชาชน หรือเพื่อป้องกันการผูกขาดหรือขัดขวางไม่เป็นธรรมในการแข่งขัน

สำหรับประมวลรัษฎากรได้ประกาศให้ใช้เป็นกฎหมายตามพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติ แห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช ๒๔๘๑ ตั้งแต่วันที่ ๑ เมษายน พุทธศักราช ๒๔๘๒ เป็นต้นไป โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อปรับปรุงการรัษฎากรตามหลักความเป็นธรรมแก่สังคม ประมวลรัษฎากร มีบทบัญญัติว่าด้วยภาษีอากรฝ่ายสรรพากร กำหนดวิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน อันได้แก่ การยื่นรายการ และการเสียภาษีอากร การอุทธรณ์และบทกำหนดโทษ กำหนดหมวดว่าด้วยภาษีเงินได้และบทบัญญัติ ที่เกี่ยวกับการเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา โดยมาตรา ๔๐ (๑) ถึง (๘) กำหนดว่าเงินได้พึงประเมินนั้น คือ เงินได้ตามประเภทที่กำหนดไว้จำนวน ๘ อนุมาตรา รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือ ผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าวไม่ว่าในทอดใด กล่าวคือ เงินได้เนื่องจากการจ้าง แรงงาน เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ค่าแห่งกวีตวิธลี ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปีหรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปี เงินได้ที่เป็นดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ เงินปันผล เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน เงินได้จากวิชาชีพ อิสระ เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ และเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง และเมื่อพิจารณา มาตรา ๕๗ ตรี ที่บัญญัติว่า ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกัน ตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้าภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

ถ้าสามีหรือภริยา มีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกันก็ให้ทำได้โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้นไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลง อย่างไม่

ถ้าเห็นสมควร เจ้าพนักงานประเมินอาจแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีและภริยาแต่ละฝ่ายได้รับ และแจ้งให้สามีและภริยาเสียภาษีเป็นคนละส่วนก็ได้ แต่ถ้าภาษีส่วนของฝ่ายใดค้างชำระ และอีกฝ่ายหนึ่งได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้อีกฝ่ายหนึ่งนั้นร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

การที่สามีภริยาอยู่ต่างท้องที่กัน หรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราว ยังคงถือว่าอยู่ร่วมกัน และมาตรา ๕๗ เบญจ วรรคหนึ่ง ที่บัญญัติว่า ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา ๔๐ (๑) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะจะมีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี ก็ได้ แล้ว เห็นว่า ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อการหารายได้เข้ารัฐสำหรับใช้ในการบริหารประเทศโดยกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษี วิธีการคำนวณภาษี อัตราภาษี วิธีการชำระภาษี รวมถึงหน่วยงานที่จัดเก็บภาษี ในส่วนของภาษีเงินได้ก็จัดแบ่งเป็นหลายประเภท เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น สำหรับการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยาซึ่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี ถือว่าสามีและภริยาเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน จึงบัญญัติให้สามีและภริยาที่ต่างฝ่ายต่างมีเงินได้และสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี ยกเว้นภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีก็ได้ ตามมาตรา ๕๗ เบญจ วรรคหนึ่ง ซึ่งหลักเกณฑ์ที่ให้ถือว่าเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีได้มีการแก้ไขโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๔๙ หลักเกณฑ์ดังกล่าวได้ใช้บังคับมาเป็นเวลานาน ตั้งแต่สภาพเศรษฐกิจของประเทศไทยยังไม่เจริญก้าวหน้าดังเช่นปัจจุบันและสภาพเศรษฐกิจในขณะนั้นไม่ก่อให้เกิดการจ้างงานหรือการดำเนินธุรกิจใด ๆ ที่จะให้มีเงินได้พึงประเมินตามที่กำหนดไว้ในมาตรา ๔๐ ประเภทต่าง ๆ มากมายนัก รัฐบาลในขณะนั้นจึงจำเป็นต้องจัดหารายได้เข้ารัฐเพื่อมาใช้ในการบริหารประเทศ การใช้บังคับกฎหมายดังกล่าวตลอดมาจึงมีค้อยมีผลกระทบต่อหน่วยครอบครัว ซึ่งภริยาอาจไม่มีเงินได้หรือมีเงินได้ไม่มากนัก แต่เมื่อประเทศมีความเจริญก้าวหน้าทั้งในด้านสังคมและเศรษฐกิจ

ประชาชนได้รับการศึกษามีความรู้ความสามารถเพิ่มมากขึ้นประกอบกับภาวะเศรษฐกิจมีความเจริญก้าวหน้า ประชาชนจึงมีโอกาสที่จะประกอบอาชีพและมีเงินได้เพิ่มมากขึ้น การที่ประมวลรัษฎากรยังคงมีบทบัญญัติให้เงินได้พึงประเมินของภริยาตามมาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) เป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี ย่อมเป็นผลให้สามีและภริยาต้องเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าที่สูงขึ้น โดยเฉพาะเมื่อเปรียบเทียบกับหญิงโสดที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) เช่นเดียวกัน ทั้งนี้ เพราะฐานของเงินได้ที่นำมาใช้ในการคำนวณภาษีของหญิงมีสามีมาจากเงินได้ของหญิงมีสามีและสามีของหญิงนั้นรวมกัน ทำให้ฐานในการคำนวณภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้น และต้องเสียภาษีมากกว่าหญิงโสด สำหรับการตัดสินใจเลือกประกอบอาชีพของบุคคลใดบุคคลนั้นย่อมต้องคำนึงถึงรายได้ซึ่งหมายถึงรายได้สุทธิที่จะนำมาใช้ในการดำรงชีวิต การกำหนดการเสียภาษีของหญิงมีสามีดังกล่าวย่อมมีผลกระทบต่อเสรีภาพในการประกอบกิจการหรือประกอบอาชีพ โดยเฉพาะความไม่เท่าเทียมกันของการจัดเก็บภาษีเพราะการจัดเก็บภาษีในลักษณะดังกล่าวย่อมมีผลกระทบต่อประกอบอาชีพเพื่อให้มีเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) ของหญิงมีสามีและแม้รัฐธรรมนูญมาตรา ๗๓ จะกำหนดให้บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากร แต่การกำหนดหลักเกณฑ์การเสียภาษีของหญิงมีสามีที่เป็นภาระเกินกว่ากรณีของหญิงโสดตามประมวลรัษฎากรย่อมเป็นการบัญญัติกฎหมายโดยไม่เสมอกันและแม้ว่าจะมีผลบังคับเป็นการทั่วไปกับหญิงมีสามี แต่ก็มีผลบังคับที่แตกต่างกับหญิงโสดทั้ง ๆ ที่มีเงินได้ประเภทเดียวกัน จึงเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี จึงมีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญเพราะขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๓๐ ส่วนมาตรา ๕๗ เบญจ แม้การแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) จะไม่มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ แต่ข้อความโดยรวมของมาตราดังกล่าว ก็ยังคงมีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ ดังนั้น เมื่อมีความเห็นว่าประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา ๕๗ เบญจ จึงมีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ เพราะขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๓๐ ส่วนประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) เป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินไม่มีกรณีที่จะขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญตามคำร้องนี้ คำขออื่นนอกจากนี้ไม่จำต้องวินิจฉัยเพราะไม่ทำให้ผลของคดีเปลี่ยนแปลงไป

อาศัยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงเห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ  
มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ เพราะขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบ  
มาตรา ๓๐

นายบุญส่ง กุลบุปผา  
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ