

เรื่อง ศาลภาษีอากรกลางส่งคำโต้แย้งของโจทก์ (นายราเชนทร์ เรืองทวีป) ในคดีหมายเลขดำที่ ๒๒๙/๒๕๕๒ เพื่อให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔ (กรณีประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ชัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๙ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐ หรือไม่)

### ๑. ความเป็นมาและข้อเท็จจริงโดยสรุป

ผู้ร้องเป็นโจทก์ยื่นฟ้องกรมสรรพากร เป็นจำเลยต่อศาลภาษีอากรกลาง โดยอ้างเหตุผลตามคำฟ้องว่า เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรมีหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ให้ผู้ร้องเสียภาษีเงินได้ประจำปี ๒๕๔๐ และปี ๒๕๓๙ เพิ่ม รวมเป็นเงิน ๑๑๒,๖๖๓ บาท และ ๓๗,๓๑๙ บาท โดยอ้างเหตุว่า ผู้ร้องต้องนำเงินได้ของภริยาซึ่งเป็นรายได้อื่นที่มีใช้รายได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๑) มารวมคำนวณเป็นเงินได้ของผู้ร้อง ผู้ร้องได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ของผู้ร้อง โดยให้เหตุผลว่า ผู้ร้องเป็นสามีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด. ๙๐) โดยนำเงินได้พึงประเมินของภริยาซึ่งมิใช่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ที่ประสงค์แยกยื่นแบบแสดงรายการมารวมเป็นเงินได้ของผู้ร้องด้วย โดยให้ผู้ร้องเสียภาษีและเงินเพิ่มทั้งสองฉบับ รวม ๑๒๙,๐๑๙.๙๐ บาท การที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากรให้นำเงินได้ของภริยาผู้ร้อง มารวมกับเงินได้ของผู้ร้อง รวมเป็นเงินได้ที่เอาไปคำนวณภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี กับที่มาตรา ๕๗ เบญจ ได้กำหนดให้ภริยาเท่านั้นที่มีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษี เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี การไม่กำหนดให้สามีมีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหาก เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ด้วย จึงเป็นกฎหมายที่เลือกปฏิบัติ โดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล เพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องเพศ ผู้ร้องเห็นว่า บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ เป็นกฎหมายที่ทำให้บุคคลไม่เสมอกันในกฎหมาย และไม่ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ทั้งทำให้ชายและหญิงมีสิทธิไม่เท่าเทียมกัน จึงขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ และการที่รัฐจัดเก็บภาษีจากสามีและภริยา รวมเป็นหนึ่งหน่วยตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ทำให้ผู้สมรส ต้องรับภาระเสียภาษีเพิ่มขึ้น ย่อมขัดขวางและเป็นอุปสรรคต่อการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว และความเข้มแข็งของชุมชน ไม่เป็นไปตามแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ กล่าวคือ เมื่อผู้ร้องและภริยาต้องเสียภาษีเพิ่มมากขึ้น ผู้ร้องและภริยาก็ต้องทำให้ความเป็นสามีและภริยาลิ้นสุดลงเพื่อเสียภาษีอย่างบุคคลธรรมดาทั่วไป ย่อมก่อให้เกิดปัญหาข้อกฎหมาย ปัญหาสังคม ปัญหาครอบครัว และบุตร จึงขัดขวางต่อการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ จึงขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐ และผู้ร้องเห็นว่า กฎหมายทั้งสองมาตราดังกล่าวเป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๙ รับรองไว้ แต่บทบัญญัติทั้งสองมาตราดังกล่าวได้เปลี่ยนสิ่งที่ป็นสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพเสียแล้ว โดยเป็นการเลือกปฏิบัติเกี่ยวกับสถานะของบุคคล และเกี่ยวกับเพศ ทั้งเป็นปฏิปักษ์ขัดขวางต่อการเป็นปึกแผ่นของครอบครัว จึงขัดต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๙

ศาลาข้าราชการกลางพิเคราะห์คำร้องของผู้ร้องแล้วเห็นว่า เป็นกรณีที่ได้แย้งว่าประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ จึงขอให้กระทรวงยุติธรรมส่งข้อโต้แย้ง ของผู้ร้องมาเพื่อศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัย กระทรวงยุติธรรมจึงมีหนังสือส่งสำเนาสำนวนดังกล่าว มาเพื่อศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัย

## **๒. ประเด็นเบื้องต้น**

มีประเด็นพิจารณาเบื้องต้นว่า ศาลรัฐธรรมนูญมีอำนาจรับคำร้องนี้ไว้พิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔ หรือไม่

ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาแล้ว เป็นกรณีที่ศาลาข้าราชการกลางส่งความเห็นตามทางมายัง ศาลรัฐธรรมนูญเพื่อพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔ จึงรับไว้พิจารณาวินิจฉัย

## **๓. ประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัย**

ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาแล้ว มีประเด็นตามคำร้องที่ต้องพิจารณาวินิจฉัย ดังนี้

**ประเด็นที่หนึ่ง** ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ หรือไม่

**ประเด็นที่สอง** ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๙ หรือไม่

**ประเด็นที่สาม** ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐ หรือไม่

**ประเด็นที่หนึ่งและประเด็นที่สอง** พิจารณารัฐธรรมนูญในส่วนที่เกี่ยวกับสิทธิและเสรีภาพ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐ แล้ว รัฐธรรมนูญให้การคุ้มครองอย่างเท่าเทียมกันในสิทธิ และเสรีภาพของบุคคลตามที่รัฐธรรมนูญรับรอง แต่ไม่ได้หมายความว่า สิทธิและเสรีภาพที่รัฐธรรมนูญนี้ รับรองจะมีการจำกัดหรือเลือกปฏิบัติไม่ได้เลย เพราะมาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐ ได้มีการบัญญัติ ถึงการจำกัดสิทธิและเสรีภาพและการเลือกปฏิบัติไว้ โดยการจำกัดสิทธิและเสรีภาพจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไข ของมาตรา ๒๙ คือ จะต้องเป็นกรณีที่รัฐตรึงกฎหมายกำหนดไว้และเท่าที่จำเป็นเท่านั้น และจะต้อง ไม่กระทบกระเทือนสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ ทั้งต้องใช้บังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ส่วนการเลือกปฏิบัติ จะต้องเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมเท่านั้น จึงจะกระทำไม่ได้ตามมาตรา ๓๐

พิจารณาประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี แล้ว แม้เป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่กระทบต่อ สิทธิในทรัพย์สินของบุคคล ตามที่รัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๘ วรรคหนึ่ง บัญญัติไว้ แต่การตรากฎหมาย จำกัดสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลก็สามารถทำได้ภายใต้เงื่อนไขที่รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๙ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๔๘ วรรคหนึ่ง ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่รัฐสภาได้ตราขึ้น เพื่อเป็นการหารายได้ สำหรับใช้ในการบริหารประเทศ โดยการจัดเก็บภาษีหลายประเภทรวมทั้งภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา ตามที่รัฐธรรมนูญ มาตรา ๖๙ บัญญัติรับรองไว้ให้บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ ประกอบกับรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๘ บัญญัติให้จำกัดสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลได้ตามที่กฎหมายบัญญัติ ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี จึงเป็นกฎหมายที่ตราขึ้นเฉพาะเพื่อการที่รัฐตรึงกฎหมายกำหนดไว้เกี่ยวกับ

การจัดเก็บภาษี เป็นการกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภรรยา โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภรรยาเป็นเงินได้ของสามีโดยกำหนดให้สามีและภรรยาเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน และกำหนดให้ผู้เป็นสามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีให้แก่รัฐสำหรับหน่วยภาษีดังกล่าว แต่หากมีภาษีค้างชำระและภรรยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี วรรคหนึ่งก็บัญญัติให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระสำหรับหน่วยภาษีนี้เช่นกัน ส่วนจะรับภาระภาษีเป็นจำนวนเท่าใดย่อมเป็นไปตามความสามารถในการเสียภาษีของสามีและภรรยาตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ ส่วนที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี กำหนดให้สามีและภรรยาเสียภาษีต่างจากคนโสด เนื่องจากคนโสดกับสามีและภรรยาไม่เงื่อนไขและสาระสำคัญในการดำรงชีวิตรวมทั้งมีพฤติกรรมทางเศรษฐกิจที่ต่างกัน ประกอบกับเงินได้ของสามีหรือภรรยาที่ได้มาระหว่างการสมรสโดยทั่วไปจะถือเป็นสินสมรส และบุคคลในครอบครัวเป็นผู้รับประโยชน์จากเงินได้นั้นร่วมกัน อีกทั้งในการคำนวณภาษีของสามีและภรรยา ประมวลรัษฎากรกำหนดให้หักค่าลดหย่อนและค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินก่อนเหลือเท่าใดจึงเป็นเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษีในอัตราที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ สำหรับอัตราภาษีเงินได้ย่อมขึ้นอยู่กับสภาพทางเศรษฐกิจและสังคม นโยบายการคลังและนโยบายภาษีอากรของประเทศ ซึ่งเป็นความรับผิดชอบของคณะรัฐมนตรี ภายใต้การควบคุมกำกับโดยรัฐสภา ซึ่งปรากฏว่าได้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากรเพิ่มค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพื่อให้อัดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคม และโดยที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี บัญญัติขึ้นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐ มิผลใช้บังคับกับสามีและภรรยาทั้งหมดที่มีเงินได้พึงประเมินเป็นการทั่วไป อย่างเท่าเทียมกัน จึงถือไม่ได้ว่าเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เพศ อายุ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคมตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ วรรคสาม แม้ว่าประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี กำหนดให้ถือเงินได้พึงประเมินของภรรยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่ยื่นรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทนภริยาจะกระทบกระเทือนต่อสิทธิและเสรีภาพของบุคคลผู้เป็นสามีอยู่บ้างก็ตาม แต่ก็เป็นไปเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐ และมีได้กระทบต่อสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพทั้งส่วนบุคคล ครอบครัว และทรัพย์สินตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๙ ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐

พิจารณาประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ เบญจ แล้ว เป็นบทยกเว้นของมาตรา ๕๗ ตรี และมีได้เป็นบทบังคับแต่อย่างใด เพียงแต่ให้สิทธิภริยาที่แยกยื่นเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะเงินได้ที่ได้จากน้ำพักน้ำแรงของหญิงผู้เป็นภริยาเท่านั้น ซึ่งสิทธิดังกล่าวย่อมเป็นประโยชน์ทั้งสามีและภริยา มิได้เป็นประโยชน์แก่ภริยาแต่ฝ่ายเดียว ประกอบกับเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับกับสามีและภริยาทั้งหมดที่มีเงินได้พึงประเมินเป็นการทั่วไป จึงไม่ใช่กฎหมายที่เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องเพศหรือสถานะของบุคคล ทั้งยังเป็นกฎหมายเฉพาะเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐตามที่รัฐธรรมนูญ มาตรา ๖๙ กำหนดไว้เท่าที่จำเป็น โดยมีได้กระทบกระเทือนต่อสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพของสามีหรือภริยาแต่อย่างใด ดังเหตุผลที่ได้วินิจฉัยไว้แล้ว ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ เบญจ จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐

**ประเด็นที่สาม** พิจารณารัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐ แล้ว เป็นบทบัญญัติในหมวดแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ เป็นบทบัญญัติที่มีไว้เป็นแนวทางในการตรากฎหมาย และกำหนดนโยบายในการบริหารราชการแผ่นดิน อยู่ในความควบคุมของรัฐสภา ส่วนประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจบัญญัติขึ้นเพราะความจำเป็นเพื่อการจัดเก็บภาษีเป็นการหารายได้เข้ารัฐสำหรับใช้ในการบริหารประเทศที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี บัญญัติให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี หากว่าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ผ่านมา นั้น เนื่องจากสามีและภริยาเป็นครอบครัวถือเป็นหน่วยทางสังคมและเศรษฐกิจเงินได้ของสามีหรือภริยาที่ได้มาระหว่างการสมรสปกติจะถือเป็นสินสมรส และบุคคลในครอบครัวเป็นผู้รับประโยชน์จากเงินได้นั้นร่วมกัน เมื่อเงินได้ของสามีและภริยามีภาวะภาษี ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี จึงกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีจากหน่วยภาษีดังกล่าวโดยให้สามีเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษี เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐ แต่ได้กำหนดทางเลือกไว้ว่า ภริยาอาจยื่นเสียภาษีต่างหากจากสามีได้หากมีเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๑) คือ เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ไม่ว่าจะเป็เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ ค่าเช่าบ้าน ฯลฯ สำหรับบัญชีอัตราภาษีเงินได้ที่เป็นอัตราภาษีก้าวหน้า นั้น ประมวลรัษฎากรกำหนดตามความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลและใช้บังคับเป็นการทั่วไปแก่คนโสดและคู่สามีและภริยาทุกคน จึงถือไม่ได้ว่าเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมดังที่ได้วินิจฉัยไว้แล้ว ด้วยเหตุผลดังกล่าว ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ไม่ได้ขัดขวางต่อการส่งเสริมความเสมอภาคของหญิงและชาย หรือขัดขวางต่อการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัวและความเข้มแข็งของชุมชน ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐

#### **๔. ผลคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญ**

ด้วยเหตุผลดังกล่าว ศาลรัฐธรรมนูญจึงวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๙ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐

องค์คณะตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ นายอิสสระ นิติทัณฑ์ประภาศ นายกระมล ทองธรรมชาติ นายจิระ บุญพจนสุนทร นายจุมพล ณ สงขลา พลโท จุล อติเรก นายปรีชา เฉลิมวณิชช์ นายผัน จันทรปาน นายมงคล สระฐาน นายศักดิ์ เตชะชาญ นายสุจิต บุญบงการ นายสุจินดา ยงสุนทร นายสุวิทย์ ธีรพงษ์ นายอนันต์ เกตุวงศ์ นายอมร รักษาสัตย์ และนายอูระ หวังอ้อมกลาง

**หมายเหตุ** ประกาศราชกิจจานุเบกษา ฉบับกฤษฎีกา เล่ม ๑๒๐ ตอนที่ ๖๗ ก วันที่ ๑๖ กรกฎาคม ๒๕๕๖

ย่อโดย นายบุญลือ พิมพ์ทองงาม  
กลุ่มงานคดี ๒