

## คำวินิจฉัยของ ศาสตราจารย์ ดร.กระมล ทองธรรมชาติ ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

ที่ ๔๘/๒๕๕๕

วันที่ ๑๒ กันยายน ๒๕๕๕

เรื่อง ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐ หรือไม่

ผู้ร้องเป็นโจทก์ในคดีภาษีอากรหมายเลขดำที่ ๒๒๕/๒๕๕๒ ได้ยื่นฟ้องกรมสรรพากร เป็นจำเลย ต่อศาลภาษีอากรกลางในฐานความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร และตามคำร้อง ลงวันที่ ๑๔ มีนาคม ๒๕๕๓ ที่ได้ยื่นต่อศาลภาษีอากรกลางเพื่อให้ส่งคำโต้แย้งให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัย สรุปได้ว่า กรมสรรพากรเป็นนิติบุคคลประเภทกรม สังกัดกระทรวงการคลัง มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เมื่อวันที่ ๒๒ มกราคม ๒๕๕๒ และวันที่ ๒ มีนาคม ๒๕๕๒ เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรมีหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เลขที่ ๕๑๑๑๐๕๐/๑/๑๐๑๒๑๗ และ ๕๑๑๑๐๕๐/๑/๑๐๑๒๒๘ ประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้ผู้ร้องเสียภาษีเงินได้ประจำปี ๒๕๕๐ และปี ๒๕๓๕ เพิ่ม รวมเป็นเงิน ๑๑๒,๖๖๓ บาท และ ๓๗,๓๑๕ บาท โดยอ้างเหตุว่า ผู้ร้องต้องนำเงินได้ของภริยามารวมคำนวณเป็นเงินได้ของผู้ร้อง (กรณีที่เป็นรายได้อื่นที่มีใช้รายได้ ตามมาตรา ๔๐ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร)

ต่อมา วันที่ ๒๕ มีนาคม ๒๕๕๕ ผู้ร้องได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีดังกล่าว ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากร วันที่ ๒๖ ตุลาคม ๒๕๕๒ สำนักงานสรรพากรภาค ๕ ได้มีหนังสือส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ลงวันที่ ๒๐ ตุลาคม ๒๕๕๒ ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากรที่ได้วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ของผู้ร้อง ซึ่งคัดค้านการประเมิน ตามหนังสือแจ้งการประเมินทั้งสองฉบับโดยให้เหตุผลว่า ผู้ร้องเป็นสามีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด. ๕๐) ต้องนำเงินได้พึงประเมินของภริยา ซึ่งมีใช้เงินได้พึงประเมินตาม มาตรา ๔๐ (๑) ที่ประสงค์แยกยื่นแบบแสดงรายการมารวมเป็นเงินได้ของผู้ร้องด้วย โดยให้ผู้ร้องเสียภาษีเงินเพิ่มทั้งสองฉบับ รวม ๑๕๕,๐๑๕.๕๐ บาท

ผู้ร้องโต้แย้งว่า การที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากรให้นำเงินของภริยาผู้ร้องมารวมกับเงินได้ของผู้ร้อง แล้วรวมเป็นเงินได้ที่เอาไปคำนวณภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี กับที่ไม่ให้ผู้ร้องนำเงินได้ของภริยาซึ่งเป็นเงินได้ ตามประมวลรัษฎากร

มาตรา ๔๐ (๑) ออกแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากนั้น เป็นบทบัญญัติที่ขัดต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๓๐ ซึ่งบัญญัติว่า บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมาย และได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่อง เพศ สถานะของบุคคล จะกระทำมิได้ นอกจากนั้น ผู้ร้องโต้แย้งว่า มาตรา ๕๐ บัญญัติว่า รัฐต้องคุ้มครองและพัฒนาเด็กและเยาวชน ส่งเสริมความเสมอภาคของหญิงและชาย เสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว และความเข้มแข็งของชุมชน แต่การที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ในมาตรา ๕๗ ตรี ว่า ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินพึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี และมาตรา ๕๗ เบญจ ว่า ถ้าภริยาไม่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะไม่มีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี ก็ได้ นั้น เป็นกฎหมายที่เลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล เพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่อง สถานะของบุคคลและเพศ กล่าวคือ หากผู้ร้องเป็นโสดและภริยาผู้ร้องเป็นโสดหรือจดทะเบียนหย่ากัน ผู้ร้องและภริยา ก็เสียภาษีในเงินได้ส่วนของตนตามบัญชีอัตราภาษี ประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๖ ตรี หากผู้ร้องสมรสกับภริยากลับเป็นผู้ร้องต้องนำเงินได้ของภริยามารวมเป็นเงินได้ของผู้ร้อง เพื่อเสียภาษีตามบัญชีอัตราภาษี ทำให้ผู้ร้องหรือภริยาต้องเสียภาษีสูงขึ้น โดยเงินได้ของผู้ร้องหรือภริยาไม่มีโอกาสเสียภาษีตามลำดับของบัญชีอัตราภาษีตั้งแต่เริ่มต้น จึงเห็นว่า การเสียภาษีตามมาตรา ๕๗ ขึ้นอยู่กับสถานะของบุคคลเกี่ยวกับการสมรสและความแตกต่างในเรื่องเพศเป็นการเลือกปฏิบัติ

สำหรับบทบัญญัติมาตรา ๕๗ เบญจ นั้น ปรากฏว่ากำหนดให้ภริยาเท่านั้นที่มีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษี เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามี ตามมาตรา ๕๗ ตรี การไม่กำหนดให้สามีมีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ด้วย จึงเป็นกฎหมายที่เลือกปฏิบัติ โดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องเพศ กฎหมายทั้งสองมาตราดังกล่าวจึงเป็นกฎหมายที่ทำให้บุคคลไม่เสมอกันในกฎหมาย และไม่ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ทั้งเป็นกฎหมายที่ทำให้ชายและหญิงมีสิทธิไม่เท่าเทียมกัน จึงขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๓๐

นอกจากนี้ การที่รัฐจัดเก็บภาษีจากสามี่และภริยา รวมเป็นหนึ่งหน่วย โดยประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ดังกล่าว ทำให้ผู้สมรสต้องรับภาระเสียภาษีเพิ่มขึ้น ดังที่กล่าวแล้ว ย่อมขัดขวางและเป็นอุปสรรคต่อการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว และความเข้มแข็งของชุมชน ไม่เป็นไปตามแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ กล่าวคือ เมื่อผู้ร้องและภริยาถูก เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากร ประเมินจัดเก็บภาษีตามสองมาตราดังกล่าว ทำให้ต้องเสียภาษี เพิ่มมากขึ้น และทำให้ผู้ร้องและภริยาต้องทำให้ความเป็นสามี่และภริยาลิ้นสุดลงเพื่อรับการเสียภาษี อย่างบุคคลธรรมดาทั่วไป ในประเทศไทยคู่สามี่และภริยาที่ถูกประเมินตามแบบดังกล่าวก็ต้องทำให้ ความเป็นสามี่และภริยาลิ้นสุดลงเช่นกัน ซึ่งย่อมก่อให้เกิดปัญหาข้อกฎหมาย ปัญหาสังคม ปัญหา ครอบครัวและบุตร จึงขัดขวางต่อการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว บทบัญญัติ ของมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ดังกล่าวจึงขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๘๐

อนึ่ง แม้บทบัญญัติรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๖๗ บัญญัติว่า บุคคลมีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมาย และมาตรา ๖๘ บัญญัติว่า ให้บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากร ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ และรัฐได้มีบทบัญญัติตามมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ดังกล่าวนั้น ผู้ร้องเห็นว่ากฎหมายทั้งสองมาตราดังกล่าวเป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิและเสรีภาพของ บุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ ตามที่กล่าวแล้วข้างต้น ซึ่งตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๕ บัญญัติว่า การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญ รับรองไว้จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญ กำหนดไว้ และเท่าที่จำเป็นเท่านั้น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้ แต่บทบัญญัติทั้งสองมาตราดังกล่าวได้เปลี่ยนสิ่งที่เป็นสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพเสียแล้ว โดย เป็นการเลือกปฏิบัติเกี่ยวกับสถานะของบุคคลและเกี่ยวกับเพศ ทั้งเป็นปฏิบัติขัดขวางต่อความเป็น ปึกแผ่นของครอบครัว จึงขัดต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๕ ฉะนั้น บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ จึงเป็นกฎหมาย ที่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ มาตรา ๘๐ และใช้บังคับไม่ได้ ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. ๒๕๕๐ มาตรา ๖

ศาลภาษีอากรกลางพิเคราะห์คำร้องของผู้ร้องแล้วเห็นว่า เป็นกรณีที่ได้แย้งว่าประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ จึงขอให้กระทรวงยุติธรรมส่ง ข้อโต้แย้งดังกล่าวของผู้ร้องมาเพื่อศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัย

พิจารณาแล้วเห็นว่า มีประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญจะวินิจฉัยตามคำร้อง ๓ ประเด็น คือ

๑. ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตีร် ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ หรือไม่

๒. ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ หรือไม่

๓. ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตีร် และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐ หรือไม่

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตีร် ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ หรือไม่

ในส่วนประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตีร် ผู้ร้องอ้างว่า มาตรา ๕๗ ตีร် วรรคหนึ่ง ที่บัญญัติว่า “ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี” ขัดต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ ซึ่งบัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมาย และได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด ... เพศ... สถานะของบุคคล... ฯลฯ จะกระทำมิได้” และขัดต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐ ซึ่งบัญญัติว่า “รัฐต้องคุ้มครองและพัฒนาเด็กและเยาวชน ส่งเสริมความเสมอภาคของหญิงและชาย เสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัวและความเข้มแข็งของชุมชน” โดยผู้ร้องเห็นว่าประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตีร် เป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ วรรคหนึ่ง ซึ่งบัญญัติว่า “การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญกำหนดไว้และเท่าที่จำเป็นเท่านั้น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพ โดยเป็นการเลือกปฏิบัติเกี่ยวกับสถานะของบุคคลและเกี่ยวกับเพศ ทั้งเป็นปฏิบัติขัดขวางต่อความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว ตามที่กล่าวอ้างข้างต้น จึงขัดต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕

พิจารณาแล้ว รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ และมาตรา ๓๐ เป็นบทบัญญัติเรื่องสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย ซึ่งรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ ให้การคุ้มครองไว้ว่า การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่

รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็นเท่านั้น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้ ซึ่งแปลความได้ว่าการจำกัดสิทธิเสรีภาพของบุคคลโดยหลักการแล้วทำไม่ได้ แต่มีข้อยกเว้นว่า รัฐธรรมนูญยอมให้มีการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลได้โดยบทบัญญัติแห่งกฎหมายภายใต้เงื่อนไข ๒ ประการ คือ

(๑) จะต้องกระทำเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญกำหนดไว้และเท่าที่จำเป็น

(๒) จะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้

ส่วนรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ บัญญัติรับรองความเสมอกันในกฎหมายของบุคคล และได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ วรรคแรก ส่วนบทบัญญัติในมาตรา ๓๐ วรรคสอง วรรคสามและวรรคสี่ เป็นการขยายความของมาตรา ๓๐ วรรคแรก โดยมาตรา ๓๐ วรรคสาม บัญญัติเกี่ยวกับการเลือกปฏิบัติไว้ว่า การเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมเท่านั้นจึงกระทำมิได้

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี เป็นกฎหมายที่รัฐตราขึ้นเพื่อใช้จัดเก็บภาษีเป็นการหารายได้เข้ารัฐสำหรับใช้ในการบริหารประเทศ ซึ่งเป็นวิธีที่ยอมรับกันในทุกประเทศทั่วโลก โดยรัฐธรรมนูญ มาตรา ๖๕ ได้บัญญัติรับรองไว้ว่า “บุคคลมีหน้าที่...เสียภาษีอากร...ตามที่กฎหมายบัญญัติ” ผู้ร้องจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี บัญญัติไว้

การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี กำหนดให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี หากสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เป็นการกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยา โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี โดยกำหนดให้สามีและภริยาเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน โดยไม่ได้กำหนดให้ภริยามีหน้าที่ดังที่กล่าวมาแล้วด้วย ซึ่งสอดคล้องกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๕๗๔ กล่าวคือ รายได้ของสามีและภริยา เป็นทรัพย์สินที่คู่สมรสได้มาระหว่างสมรส จึงถือเป็นสินสมรสซึ่งสามีและภริยาต้องร่วมกันจัดการตามประมวลกฎหมายแพ่ง ฯ มาตรา ๑๕๗๖ ประกอบกับประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี ใช้บังคับแก่สามีภริยาทั่วไปที่มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งได้แก่ ผู้ที่มีรายได้สุทธิในรอบปีภาษี ตั้งแต่ ๑๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป ไม่ได้ใช้เฉพาะสามีภริยากลุ่มใดกลุ่มเดียว หรือไม่ใช้กับสามีภริยากลุ่มหนึ่งกลุ่มใด และการที่รัฐกำหนดให้คู่สมรสเสียภาษีต่างจากคนโสด เนื่องจากคนโสดกับคู่สมรสมีเงื่อนไขและสาระสำคัญในการดำรงชีวิตที่ต่างกันและมีพฤติกรรมทางเศรษฐกิจที่ไม่เหมือนกัน ซึ่งเป็นไปตามหลักความเสมอภาคในการเสียภาษีที่ว่า ผู้เสียภาษีทุกคนที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกัน มีสาระสำคัญเหมือนกันและมีพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกัน ต้องอยู่ในระบบภาษีเดียวกันและต้องเสียภาษี

ในจำนวนเท่ากัน แม้ข้ออ้างของผู้ร้องอาจมีส่วนถูกอยู่บ้างที่กล่าวว่า คู่สามีภริยาจะเสียหายในอัตราที่อาจสูงกว่าคนโสด แต่ก็เป็นไปตามหลักเกณฑ์การเสียหายในอัตราภาษีก้าวหน้าที่ใช้กับบุคคลทั่วไปไม่ว่าคนโสดหรือคู่สมรส กล่าวคือ ประชาชนคนใด หรือคู่สมรสรายใดมีรายได้มากก็ย่อมต้องมีการเสียภาษีมากกว่าประชาชนหรือคู่สมรสที่มีรายได้น้อยเมื่อคู่สมรสมีรายได้รวมกันมากขึ้น ก็ย่อมเสียหายในอัตราที่เพิ่มขึ้นตามเกณฑ์ที่กฎหมาย ซึ่งเป็นเกณฑ์เดียวกันที่ใช้บังคับกับทุกคนเสมอภาคกัน นอกจากนี้ในประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี วรรคสอง ได้บัญญัติว่า “ถ้าสามีหรือภริยามีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกัน ก็ให้ทำได้โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้น ไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงอย่างไร” และมาตรา ๕๗ ตรี วรรคสาม บัญญัติว่า “ถ้าเห็นสมควร เจ้าพนักงานประเมินอาจแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีและภริยาแต่ละฝ่ายได้รับ และแจ้งให้สามีและภริยาเสียหายเป็นคนละส่วนก็ได้...” ซึ่งเห็นได้ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี ได้วางหลักเกณฑ์การเสียหายสำหรับสามีภริยาไว้อย่างรัดกุมโดยมาตรา ๕๗ ตรี วรรคสอง ให้สามีภริยาแยกยื่นเสียหายได้ แต่ต้องไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลง ในมาตรา ๕๗ ตรี วรรคสาม ยังให้เป็นดุลยพินิจของพนักงานประเมินภาษีที่อาจแบ่งภาษีที่สามีภริยาต้องเสียออกตามส่วนของเงินได้ที่สามีและภริยาแต่ละฝ่ายได้รับ และแจ้งให้สามีภริยาเสียหายคนละส่วนก็ได้ จึงเห็นว่ากฎหมายประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี ได้ให้ความเป็นธรรมแก่สามีภริยาผู้เสียหายตามสมควร โดยกำหนดทางเลือกไว้หลายทาง เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีและเพื่อความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหายไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เพศ อายุ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมือง ตามที่บัญญัติห้ามไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ วรรคสาม และการที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี กำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่ยื่นรายการเสียหายเงินได้บุคคลธรรมดาแทนภริยาจะกระทบกระเทือนต่อสิทธิและเสรีภาพของบุคคลผู้เป็นสามีอยู่บ้างก็ตาม แต่ก็เป็นไปตามที่รัฐธรรมนูญ มาตรา ๖๕ กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐ จึงมิได้กระทบต่อสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพทั้งส่วนบุคคล ครอบครัว และทรัพย์สินตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ ดังนั้นประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี จึงไม่ขัดต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ และมาตรา ๓๐

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ เบื้อง ขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ หรือไม่

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ เบญจ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ถ้ากริยามีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา ๔๐ (๑) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะมิได้มีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ กริยาจะแยกยื่น รายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี ก็ได้”

พิจารณาแล้ว รายได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๑) ได้แก่ “เงินได้เนื่องจากการจ้าง แรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างชำระหนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน” ข้ออ้างของผู้ร้องที่ว่า มาตรา ๕๗ เบญจ ซึ่งกำหนดให้กริยาเท่านั้นที่มีสิทธิแยกยื่นรายการและ เสียภาษี เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือเป็นเงินได้ของสามี ตามมาตรา ๕๗ ตรี การไม่กำหนดให้สามีมีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากเฉพาะส่วนที่เป็น เงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา ๔๐ (๑) ด้วย จึงเป็นกฎหมายที่เลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล เพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องเพศ ทำให้บุคคลไม่เสมอกันในกฎหมาย และไม่ได้รับความคุ้มครอง ตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ทั้งเป็นกฎหมายที่ทำให้ชายและหญิงมีสิทธิไม่เท่าเทียมกัน จึงขัดหรือแย้ง ต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ เป็นข้ออ้างที่รับฟังไม่ได้ เพราะบทบัญญัติดังกล่าว เป็นบทยกเว้นของ มาตรา ๕๗ ตรี และมีได้เป็นบทบังคับเพียงแต่ให้กริยามีสิทธิเลือกที่จะยื่นรายการเสียภาษีแยกจากสามีได้ สำหรับรายได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) เท่านั้น และไม่ได้ทำให้สามีเสียประโยชน์แต่อย่างใด เนื่องจากสามีมีหน้าที่ต้องยื่นรายการเสียภาษีอยู่แล้ว นอกจากนี้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะครอบครัว สามีภรรยาต้องช่วยเหลือเกื้อกูลกันและต้องจัดการสินสมรสร่วมกัน ทั้งทรัพย์สิน ที่สามีกริยาหามาได้ระหว่างการสมรสถือเป็นสินสมรส การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ เบญจ ให้ กริยาแยกยื่นเสียภาษีได้เฉพาะส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) เป็นการให้สิทธิกริยาในการ จัดการสินสมรสได้เช่นเดียวกับที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี ซึ่งสิทธิดังกล่าวย่อมเป็นประโยชน์ แก่ทั้งสามีและกริยา มิได้เป็นประโยชน์แก่กริยาแต่ฝ่ายเดียว จึงเป็นการให้ความเป็นธรรม ทั้งเป็น กฎหมายที่ใช้บังคับเป็นการทั่วไป ไม่ใช่เฉพาะสามีกริยากลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะ จึงไม่ใช่กฎหมาย ที่เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องเพศหรือสถานะ ของบุคคลตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ ทั้งยังเป็นกฎหมายเฉพาะเพื่อประโยชน์ในการ จัดเก็บภาษีของรัฐตามที่รัฐธรรมนูญ มาตรา ๖๕ กำหนดไว้เท่าที่จำเป็น โดยมีได้กระทบกระเทือนต่อ สารสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพของสามีหรือกริยาตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ เบญจ จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ และมาตรา ๓๐

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐ หรือไม่

ผู้ร้องอ้างว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ทำให้ผู้สมรสต้องรับภาระภาษีเพิ่มขึ้น ย่อมขัดขวางและเป็นอุปสรรคต่อการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัวและความเข้มแข็งของชุมชน ไม่เป็นไปตามแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ กล่าวคือ เมื่อผู้ร้องและภริยาต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ผู้ร้องและภริยาต้องทำให้ความเป็นสามีและภริยาลิ้นสุดลงเพื่อเสียภาษีอย่างบุคคลธรรมดาทั่วไป และคู่สามีภริยาในประเทศไทยจำนวนมากอาจต้องทำให้ความเป็นสามีภริยาลิ้นสุดลงเพราะเหตุผลที่ว่านี้ ย่อมก่อปัญหาครอบครัว ปัญหาสังคมมากมาย ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี มาตรา ๕๗ เบญจ จึงขัดต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐ บัญญัติว่า “รัฐต้องคุ้มครองและพัฒนาเด็กและเยาวชน ส่งเสริมความเสมอภาคของหญิงและชาย เสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว และความเข้มแข็งของชุมชน

รัฐต้องสงเคราะห์คนชรา ผู้ยากไร้ ผู้พิการหรือทุพพลภาพและผู้ด้อยโอกาส ให้มีคุณภาพชีวิตที่ดีและพึ่งตนเองได้”

พิจารณาแล้ว รัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐ เป็นบทบัญญัติในส่วนแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ ไม่ใช่บทบัญญัติเกี่ยวกับสิทธิเสรีภาพของชนชาวไทย จึงไม่อยู่ในความคุ้มครองตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ ที่ว่า “การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้ ฯลฯ” แต่เป็นนโยบายพื้นฐานที่รัฐธรรมนูญกำหนดไว้เป็นกรอบหรือแนวทางในการบริหารประเทศและตรากฎหมายอยู่ในความควบคุมของรัฐสภา เห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ที่บัญญัติขึ้นเพราะความจำเป็นเพื่อการจัดเก็บภาษีเป็นการหารายได้เข้ารัฐสำหรับใช้ในการบริหารประเทศ จึงไม่ได้ขัดขวางต่อการส่งเสริมความเสมอภาคของหญิงและชาย และเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัวและความเข้มแข็งของชุมชน ตรงข้ามกลับจะเป็นการทำให้ครอบครัวมีความเป็นปึกแผ่นอันส่งผลให้ชุมชนเข้มแข็งมากขึ้น เนื่องจากครอบครัวเป็นหน่วยย่อยของชุมชน เพราะกฎหมายประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี มาตรา ๕๗ เบญจ ได้กำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษี ในส่วนรายได้ของสามีภริยาที่เป็นสินสมรสไว้ชัดเจน โดยกำหนดให้สามีมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแทนภริยา ซึ่งถือเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน (มาตรา ๕๗ ตี) แต่ก็ให้โอกาสที่ภริยาจะแยกยื่นเสียภาษีได้ (มาตรา ๕๗ เบญจ) แต่ต้องไม่ทำให้ภาระภาษีเปลี่ยนแปลง



การที่ผู้ร้องอ้างว่า กฎหมายประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ทำให้ผู้ร้องและภริยาต้องเสียภาษีมากขึ้น จนทำให้ความเป็นสามีภริยาลิ้นสุดลงเพื่อเสียภาษีอย่างบุคคลธรรมดาทั่วไป และคู่สมรสรายอื่นในประเทศไทยก็คงทำเช่นเดียวกันนั้น เป็นข้ออ้างลอยๆ โดยไม่มีหลักฐานสนับสนุนจึงรับฟังไม่ได้ นอกจากนั้น พิจารณาแล้ว เห็นว่าการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร เป็นการเสียภาษีในอัตราก้าวหน้า โดยมีผู้มีรายได้มากยอมเสียภาษีมากกว่าผู้มีรายได้น้อย ซึ่งเป็นหลักสากลในการจัดเก็บภาษี การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี บัญญัติให้สามีนำรายได้ของภริยา มารวมคำนวณเสียภาษี หากว่าสามีภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ผ่านมา ก็ด้วยเหตุภริยาและสามี ถือเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน เมื่อเงินได้ดังกล่าวมีภาระภาษี กฎหมายประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้สามี เป็นผู้เสียภาษีแทนภริยาในฐานะหัวหน้าครอบครัว แต่ก็ได้ให้ทางเลือกว่า ภริยาอาจยื่นเสียภาษีได้เอง หากมีรายได้ตามมาตรา ๔๐ (๑) คือ เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ไม่ว่าจะเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ ค่าเช่าบ้าน ฯลฯ ซึ่งในกรณีที่ภริยาแยกยื่นเสียภาษีเอง สามีก็ไม่ต้องนำเงินในส่วนนี้ของภริยามารวมคำนวณเสียภาษีด้วย ซึ่งสิทธิดังกล่าวย่อมเป็นประโยชน์แก่สามีและภริยาร่วมกัน นับว่าเป็นธรรมแก่คู่สามีภริยาแล้ว หากข้ออ้างของผู้ร้องที่ว่าคู่สมรสจำนวนมาก จะทำให้การสมรสสิ้นสุดลงเพื่อเสียภาษีอย่างบุคคลธรรมดา เป็นความจริง รัฐบาลก็คงปรับเปลี่ยนนโยบายการจัดเก็บภาษีใหม่ ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐

อาศัยเหตุผลดังกล่าว จึงวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐

ศาสตราจารย์ ดร.กระมล ทองธรรมชาติ

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ