

## คำวินิจฉัยของ นายปรีชา เถลิมวณิชย์ ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

ที่ ๔๘/๒๕๕๕

วันที่ ๑๒ กันยายน ๒๕๕๕

เรื่อง ศาลภาษีอากรกลางส่งคำโต้แย้งของโจทก์ (นายราเชนทร์ เรืองทวีป) ในคดีภาษีอากร หมายเลขดำที่ ๒๒๕/๒๕๕๒ ว่าประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี มาตรา ๕๗ เบื้อง เป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่มีข้อความขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ มาตรา ๘๐ หรือไม่ เพื่อศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัย ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา ๒๖๔

คดีเดิมได้ความว่า นายราเชนทร์ เรืองทวีป ได้ฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลยตามคดีหมายเลขดำ ที่ ๒๒๕/๒๕๕๒ โดยบรรยายฟ้องใจความว่า “จำเลยเป็นนิติบุคคลประเภทกรม สังกัดกระทรวง การคลัง โดยเป็นหน่วยงานของรัฐ มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เมื่อวันที่ ๒๒ มกราคม ๒๕๕๒ และวันที่ ๒ มีนาคม ๒๕๕๒ เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยมีหนังสือแจ้งภาษี เงินได้บุคคลธรรมดา ประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้โจทก์เสียภาษีเงินได้ประจำปี ๒๕๕๐ และ ปี ๒๕๓๕ เพิ่มรวมเป็นเงิน ๑๑๒,๖๖๓ บาท และ ๓๗,๓๑๕ บาท โดยอ้างเหตุว่า โจทก์ต้องนำเงินได้ ของภริยามารวมคำนวณเป็นเงินได้ของโจทก์ (กรณีที่เป็นเงินได้อื่นที่มีใช้เงินได้ ตามมาตรา ๔๐ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร) วันที่ ๒๕ มีนาคม ๒๕๕๒ โจทก์ได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีดังกล่าว ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ วันที่ ๒๐ ตุลาคม ๒๕๕๒ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัย ให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์ ซึ่งคัดค้านการประเมินโดยให้เหตุผลว่า ผู้อุทธรณ์เป็นสามีมีหน้าที่ยื่นแบบ แสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.๕๐) โดยนำเงินได้พึงประเมินของภริยา ซึ่งมีใช้เงินได้ พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ที่ประสงค์แยกยื่นแบบแสดงรายการมารวมเป็นเงินได้ของผู้อุทธรณ์ด้วย โดยให้โจทก์เสียภาษีและเงินเพิ่มทั้งสองฉบับรวม ๑๒๕,๐๑๕.๕๐ บาท

การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยและคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ให้นำเงินได้ของภริยาโจทก์ มารวมกับเงินได้ของโจทก์ แล้วรวมเป็นเงินได้ก็นำไปคำนวณภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี กับที่ไม่ให้โจทก์นำเงินได้ของโจทก์ซึ่งเป็นเงินได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๑) ออกแยกยื่นรายการ และเสียภาษีต่างหาก นั้น โจทก์เห็นว่า บทบัญญัติรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๓๐ บัญญัติว่า บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมาย และได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน

ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล เพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องเพศ สถานะของบุคคล จะกระทำมิได้ มาตรา ๕๐ บัญญัติว่า รัฐต้องคุ้มครองและพัฒนาเด็กและเยาวชน ส่งเสริมความเสมอภาคของหญิงและชาย เสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว และความเข้มแข็งของชุมชน การที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ในมาตรา ๕๗ ตรี ว่าในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้วให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี มาตรา ๕๗ เบญจ ว่า ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วไม่ว่าจะมีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการ และเสียภาษีต่างหากจากสามี เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี ก็ได้นั้น โจทก์เห็นว่าบทบัญญัติในมาตรา ๕๗ ตรี ที่ใช้บังคับแก่โจทก์นั้น เป็นกฎหมายที่เลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล เพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลและเพศ กล่าวคือหากโจทก์เป็นโสดและภริยาโจทก์เป็นโสดหรือจดทะเบียนหย่ากัน โจทก์และภริยาโจทก์ก็เสียภาษีในเงินได้ส่วนของตนตามบัญชีอัตราภาษี หากโจทก์สมรสกับภริยาโจทก์กลับเป็นว่าโจทก์ต้องนำเงินได้ของภริยาโจทก์มารวมเป็นเงินได้ของโจทก์ เพื่อเสียภาษีตามบัญชีอัตราภาษี ทำให้โจทก์หรือภริยาโจทก์ต้องเสียภาษีสูงขึ้น โดยเงินได้ของโจทก์หรือภริยาโจทก์คนใดคนหนึ่งไม่มีโอกาสเสียภาษีตามลำดับของบัญชีอัตราภาษีตั้งแต่เริ่มต้น จึงเป็นว่า การเสียภาษีตามมาตรานี้ขึ้นอยู่กับสถานะของบุคคลเกี่ยวกับการสมรสและความแตกต่างในเรื่องเพศเป็นการเลือกปฏิบัติ สำหรับบทบัญญัติมาตรา ๕๗ เบญจ นั้น ปรากฏว่าคงกำหนดให้ภริยาเท่านั้นที่มีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี การไม่กำหนดให้สามีมีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) ด้วยจึงเป็นกฎหมายที่เลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องเพศ กฎหมายทั้งสองมาตราดังกล่าวจึงเป็นกฎหมายที่ทำให้บุคคลไม่เสมอกันในกฎหมายและไม่ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกันทั้งเป็นกฎหมายที่ทำให้ชายและหญิงมีสิทธิไม่เท่าเทียมกัน จึงขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๓๐ นอกจากนี้การที่รัฐจัดเก็บภาษีจากสามีและภริยารวมเป็นหนึ่งหน่วย โดยบัญญัติกฎหมายตามมาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ทำให้คู่สมรสต้องรับภาระเสียภาษีเพิ่มขึ้นดังกล่าวแล้วนั้น ย่อมขัดขวางและเป็นอุปสรรคต่อการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว และความเข้มแข็งของชุมชน ไม่เป็นไปตามแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ กล่าวคือเมื่อโจทก์และภริยาโจทก์ถูกเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยประเมินจัดเก็บภาษี

ตามสองมาตราดังกล่าว ทำให้ต้องเสียภาษีเพิ่มมากขึ้น โจทก์และภริยาโจทก์ก็ต้องทำให้ความเป็นสามีและภริยาลิ้นสุดลงเพื่อรับการเสียภาษีอย่างบุคคลธรรมดาทั่วไป ในประเทศไทยคู่สามีและภริยาที่ถูกประเมินตามแบบดังกล่าวก็ต้องทำให้ความเป็นสามีและภริยาลิ้นสุดลงเช่นกัน ย่อมก่อให้เกิดปัญหาข้อกฎหมาย ปัญหาสังคม ปัญหาครอบครัวและบุตร จึงขัดขวางต่อการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว บทบัญญัติของมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ดังกล่าวจึงขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๘๐

อย่างไรก็ตาม แม้บทบัญญัติรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๖๗ บัญญัติว่า บุคคลมีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมาย และมาตรา ๖๘ บัญญัติว่า ให้บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากร ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ และรัฐได้มีบทบัญญัติตามมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ดังกล่าวนั้น โจทก์เห็นว่ากฎหมายทั้งสองมาตราดังกล่าวเป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ ตามที่กล่าวแล้วข้างต้น ซึ่งตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๕ บัญญัติว่า การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็นเท่านั้น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้ แต่บทบัญญัติทั้งสองมาตราดังกล่าวได้เปลี่ยนสิ่งที่เป็นสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพเสียแล้ว โดยเป็นการเลือกปฏิบัติเกี่ยวกับสถานะของบุคคลและเกี่ยวกับเพศ ทั้งเป็นปฏิบัติขัดขวางต่อความเป็นปึกแผ่นของครอบครัวตามที่กล่าวข้างต้น จึงขัดต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๕ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ จึงเป็นกฎหมายที่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐ เป็นอันใช้บังคับไม่ได้ ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๖ การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลย และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นำกฎหมายที่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาใช้บังคับแก่โจทก์ จึงขัดต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๗๕ เป็นการละเมิดสิทธิและเสรีภาพของโจทก์ที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้โดยชัดแจ้ง การประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เจ้าพนักงานประเมินให้โจทก์เสียภาษีทั้งสองฉบับ และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่หักอุทธรณ์โจทก์ จึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย โจทก์จึงต้องขออำนาจศาลเพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยดังกล่าว”

ตามข้อโต้แย้งในคำฟ้องของโจทก์ดังกล่าว จำเลยให้การสรุปสาระสำคัญได้ว่า “กรณีที่โจทก์ฟ้องโดยกล่าวอ้างว่า การที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้นำบทบัญญัติใน

มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับแก่โจทก์ เป็นการนำบทบัญญัติของกฎหมายซึ่งขัดต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐ มาใช้บังคับ เพราะเป็นบทกฎหมายที่เลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล เพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลและเพศ ทำให้บุคคลไม่เสมอกันและไม่ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ทำให้ชายและหญิงมีสิทธิไม่เท่าเทียมกัน เป็นบทบัญญัติที่ขัดขวางและเป็นอุปสรรคต่อการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัวและความเข้มแข็งของชุมชน และเป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญได้รับรองไว้ ดังนั้น บทบัญญัติในมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่อาจใช้บังคับได้ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๖ และการนำมาบังคับใช้แก่โจทก์เป็นการละเมิดสิทธิและเสรีภาพของโจทก์ที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ ซึ่งเป็นการขัดต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ นั้น

จำเลยขอให้การคัดค้านว่า บทบัญญัติในมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ แห่งประมวลรัษฎากรเป็นบทบัญญัติที่ไม่ขัดต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐ ด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

๑. การเสียภาษีอากรเป็น “หน้าที่” ของบุคคลที่จะต้องปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติ ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ ซึ่งได้บัญญัติไว้ในหมวด ๔ ว่าด้วยหน้าที่ของชนชาวไทย มาตรา ๖๕ ว่า

“มาตรา ๖๕ บุคคลมีหน้าที่ป้องกันประเทศ รับราชการทหาร เสียภาษีอากร ช่วยเหลือราชการ รับการศึกษาอบรม พักภัย ปกป้อง และสืบสานศิลปวัฒนธรรมของชาติและภูมิปัญญาท้องถิ่น และอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ”

ดังนั้น จึงเป็น “หน้าที่” ของบุคคลรวมทั้งโจทก์ด้วยที่จะต้องเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ ซึ่งสำหรับกรณีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของโจทก์ที่เป็นข้อพิพาทในคดีนี้ มีปัญหาว่า โจทก์จะต้องมีหน้าที่เสียภาษีอย่างไรและเพียงใดนั้น ย่อมเป็นไปตามที่ประมวลรัษฎากรอันเป็นกฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับกรณีนี้ได้บัญญัติไว้ เพราะฉะนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้นำบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งรวมถึงบทบัญญัติในมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ด้วย มาบังคับใช้แก่กรณีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของโจทก์ จึงเป็นการดำเนินการที่ชอบด้วยบทบัญญัติในมาตรา ๖๕ แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ แล้ว

๒. หลักการจัดเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาตามที่ได้มีการบัญญัติไว้ในส่วน ๒ ว่าด้วยการเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา มาตรา ๔๐ ถึงมาตรา ๖๔ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น มีหลักการสำคัญประการหนึ่งคือ หลักความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ โดยเป็นหลักการที่เกิดจากแนวความคิดว่า ภาษีเป็นภาระสาธารณะที่ประชาชนจะต้องมีส่วนแบ่งในการรับภาระนั้นตามหลักความสามารถในการจ่ายของแต่ละบุคคลโดยเสมอภาคกัน ซึ่งความเสมอภาคที่บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรในส่วนนี้ได้บัญญัติรับรองไว้นั้นเป็นความเสมอภาคที่มีความหมายเช่นเดียวกับความเสมอภาคอันเป็นที่ยอมรับกันเป็นสากลโดยทั่วไปซึ่งหมายถึง ความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริงที่ยอมรับกันว่าบุคคลสองคนที่มีสถานะแตกต่างกันในด้านการมีครอบครัว กล่าวคือ เป็นคนโสดหรือเป็นผู้มีภาระครอบครัว (มิใช่แตกต่างกันทางด้านเพศ) แม้จะมีรายได้จำนวนเท่ากัน ก็ไม่ควรเสียภาษีในจำนวนที่เท่าเทียมกัน ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรในมาตราต่างๆ ที่บัญญัติออกมารองรับสถานะความแตกต่างกันระหว่างบุคคลที่เป็นคนโสดกับบุคคลที่มีภาระครอบครัว เช่น มาตรา ๔๒ ทวิ และมาตรา ๔๒ ตริ ให้ผู้มีเงินได้ที่เป็นสามีภริยามีสภิกษาค่าใช้จ่ายได้มากกว่าผู้มีเงินได้ที่เป็นคนโสด มาตรา ๔๓ ให้ผู้มีเงินได้ที่เป็นสามีภริยามีสภิกษาค่าลดหย่อนได้มากกว่าผู้มีเงินได้ที่เป็นคนโสดและมาตรา ๕๖ กำหนดเกณฑ์เงินได้พึงประเมินที่อยู่ในข่ายจะต้องเสียภาษีสำหรับผู้มีเงินได้ที่เป็นสามีภริยาให้มีจำนวนสูงกว่าของผู้มีเงินได้ที่เป็นคนโสดดังนี้ เป็นต้น ทั้งนี้ โดยกำหนดให้มีเทคนิควิธีในการจัดเก็บภาษีผู้มีเงินได้ที่เป็นสามีภริยาเอาไว้ในมาตรา ๕๗ ตริ และมาตรา ๕๗ เบญจ เพราะฉะนั้น จึงเห็นได้ว่าบทบัญญัติในมาตรา ๕๗ ตริ และมาตรา ๕๗ เบญจ แห่งประมวลรัษฎากรนี้ เป็นเพียงบทบัญญัติที่เกี่ยวกับวิธีการจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ที่มีภาระครอบครัวอันเป็นผลสืบเนื่องมาจากการยอมรับความแตกต่างในทางสถานะของบุคคลระหว่างผู้ที่เป็นคนโสดกับผู้ที่มีภาระครอบครัวเท่านั้น มิใช่เป็นบทบัญญัติที่มุ่งก่อให้เกิดการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมระหว่างหญิงและชายหรือเป็นการจำกัดสิทธิเสรีภาพของหญิงหรือชายดังข้อกล่าวอ้างของโจทก์แต่อย่างใด ดังนั้น การที่โจทก์กล่าวอ้างว่า บทบัญญัติในมาตรา ๕๗ ตริ และมาตรา ๕๗ เบญจ แห่งประมวลรัษฎากรเป็นบทบัญญัติที่ทำให้เกิดการเลือกปฏิบัติระหว่างหญิงและชาย หรือเป็นการจำกัดสิทธิของหญิงหรือชาย ทำให้หญิงและชายมีสถานะไม่เท่าเทียมกันตามมาตรา ๒๕ และมาตรา ๓๐ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ นั้น จึงเป็นการกล่าวอ้างที่ไม่ตรงกับเจตนารมณ์ของบทบัญญัติว่าด้วยการเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดาตามที่ได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ซึ่งยึดถือหลักความเสมอภาคของบุคคลในการเสียภาษีอากร แต่ยอมรับความแตกต่างในสถานะของบุคคลระหว่างผู้ที่เป็นคนโสดกับผู้ที่มีภาระครอบครัวว่า บุคคลที่มีสถานะแตกต่างกันเช่นนี้ไม่ควรรับภาระในการเสียภาษีในจำนวนที่เท่าเทียมกันแม้ว่าจะมีรายได้เท่ากัน เพราะฉะนั้น บทบัญญัติมาตรา ๕๗ ตริ และมาตรา ๕๗ เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร จึงเป็นบทบัญญัติที่ไม่ขัดต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย

พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๕ และมาตรา ๓๐ อีกทั้งไม่เป็นการขัดต่อแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ ตามที่ได้มีการบัญญัติไว้ในมาตรา ๘๐ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ อีกด้วย เพราะเป็นการส่งเสริมให้บุคคลซึ่งเป็นผู้มีภาระครอบครัวสามารถเก็บรักษาเงินได้ไว้สำหรับใช้จ่าย ในครอบครัวได้มากยิ่งขึ้นกว่าบุคคลที่เป็นคนโสด จึงเป็นการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของ ครอบครัวและความเข้มแข็งของชุมชน มิใช่เป็นการขัดขวางหรือเป็นอุปสรรคต่อการเสริมสร้างความเป็น ปึกแผ่นของครอบครัวหรือความเข้มแข็งของชุมชนตามข้อกล่าวอ้างของโจทก์แต่อย่างใด

๓. บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร ซึ่งรวมถึงบทบัญญัติในมาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ด้วยนั้น เป็นบทบัญญัติของกฎหมายที่มีการตราออกมาใช้บังคับแก่บุคคลโดยทั่วไป มิใช่มุ่งบังคับใช้ ต่อบุคคลหนึ่งบุคคลใดหรือต่อโจทก์โดยเฉพาะเจาะจงเป็นรายบุคคล บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งรวมถึงบทบัญญัติในมาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ด้วย จึงมีผลบังคับใช้ได้โดยชอบด้วย หลักรัฐธรรมนูญ ดังนั้นโจทก์ในฐานะที่เป็นบุคคลหนึ่งที่อยู่ภายใต้การบังคับใช้ของกฎหมาย จึงมีหน้าที่ ต้องปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติด้วย ซึ่งเกี่ยวกับกรณีการยื่นแบบเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อันเป็นข้อพิพาทในคดีนี้เมื่อมีข้อเท็จจริงปรากฏว่าในปีภาษี ๒๕๓๕ และ ๒๕๔๐ โจทก์เป็นผู้มีเงินได้ พึ่งประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร และกริยาของโจทก์เป็นผู้มีเงินได้พึ่งประเมิน ตามมาตรา ๔๐ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีประจำปี ๒๕๓๕ และ ๒๕๔๐ ดังกล่าว โจทก์ก็ต้องปฏิบัติตามมาตรา ๕๗ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องถือเอา เงินได้พึ่งประเมินของกริยาโจทก์มาเป็นเงินได้ของโจทก์ด้วย มิใช่ต่างนำเงินได้ของตนไปแยกกันยื่นแบบ แสดงรายการเพื่อเสียภาษีดังที่โจทก์และกริยาของโจทก์ได้ปฏิบัติ เพราะเงินได้พึ่งประเมินของกริยาโจทก์ มิใช่เงินได้พึ่งประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจะทำให้กริยาโจทก์มีสิทธิแยกยื่นแบบ แสดงรายการเพื่อเสียภาษีต่างหากจากโจทก์ได้ตามมาตรา ๕๗ เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร อีกทั้งโจทก์ และกริยาโจทก์ก็ได้แสดงความประสงค์โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในกำหนดเวลาให้ยื่น รายการว่า โจทก์และกริยาโจทก์มีความประสงค์จะแยกยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามมาตรา ๕๗ ตรี วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งให้สิทธิแก่โจทก์และกริยาสามารถแยกกันยื่นแบบได้ แต่ก็ไม่ผลทำให้ ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงไปแต่อย่างใด เพราะฉะนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ได้ดำเนินการประเมินและพิจารณาวินิจฉัยเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ของโจทก์และกริยาประจำปี ๒๕๓๕ และ ๒๕๔๐ โดยได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ใน มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร จึงเป็นการประเมินและวินิจฉัยที่ชอบด้วย กฎหมายแล้ว”

.....

ศาลภาษีอากรกลางนัดชี้สองสถาน

ในวันนัดชี้สองสถาน ศาลภาษีอากรกลางสั่งในรายงานกระบวนพิจารณาว่า “ศาลได้พิจารณาคำฟ้อง และคำให้การแล้ว คดีมีประเด็นว่า

บทบัญญัติของมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร ขัดแย้งต่อ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐ หรือไม่

เมื่อมีปัญหาว่ากฎหมายที่ศาลจะวินิจฉัยต่อไปขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย หรือไม่นั้น เห็นสมควรส่งเรื่องไปยังศาลรัฐธรรมนูญเพื่อวินิจฉัยคดีก่อน เสร็จแล้วจึงจะได้พิจารณาคดีนี้ และวินิจฉัยคดีต่อไป

.....

ให้ทำหนังสือส่งไปยังศาลรัฐธรรมนูญเพื่อวินิจฉัยประเด็นที่โจทก์กล่าวอ้างว่าขัดต่อรัฐธรรมนูญ

.....

ต่อมาวันที่ ๑๔ มีนาคม ๒๕๕๕ โจทก์ยื่นคำแถลงต่อศาลภาษีอากรกลางใจความว่า

“โจทก์ขอประทานกราบเรียนต่อศาลรัฐธรรมนูญว่า ข้อเท็จจริงคดีนี้โจทก์มีอาชีพรับราชการ ปี ๒๕๓๕ โจทก์มีรายได้เป็นเงินเดือน ๕๓๑,๕๖๐ บาท เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๓๗,๔๕๖ บาท ภริยาโจทก์มีเงินได้เป็นค่านายหน้า ๔๕๓,๔๔๓.๕๐ บาท เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๒๗,๖๔๕.๓๕ บาท แต่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ ๓๑,๓๔๔ บาท ปี ๒๕๕๐ โจทก์มีรายได้เป็นเงินเดือน ๕๖๗,๔๘๐ บาท เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๔๑,๐๔๘ บาท ภริยาโจทก์มีรายได้เป็นค่านายหน้า ๑,๐๗๗,๑๑๔.๐๓ บาท เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๑๓๑,๐๒๒.๘๑ บาท ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ๑๔๒,๔๒๓ บาท รายละเอียดปรากฏตามเอกสารหมายเลข ก. ๑ และ ก. ๒

จากการที่จำเลยนำรายได้ของภริยาโจทก์มารวมเป็นรายได้ของโจทก์แล้วประเมินภาษีใหม่ ทำให้โจทก์ต้องเสียภาษีเพิ่มตามที่กล่าวในฟ้องแล้วนั้น เท่ากับว่า เงินเดือนของโจทก์ต้องถูกหักภาษีถึงร้อยละ ๓๐ ทำให้โจทก์และภริยาโจทก์ปัจจุบันได้จดทะเบียนหย่าขาดจากการเป็นสามีภริยาแล้ว โจทก์จึงขอประทานกราบเรียนต่อศาลรัฐธรรมนูญได้โปรดวินิจฉัยว่าบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ เป็นกฎหมายที่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐ ตามเหตุและผลที่โจทก์ได้กล่าวบรรยายไว้ในฟ้องแล้ว

ศาลภาษีอากรกลางสั่งรวมสำนวนส่งศาลรัฐธรรมนูญ

นายวิชัย จิ้งรักเกียรติ รองอธิบดีกรมสรรพากร ได้ชี้แจงต่อศาลรัฐธรรมนูญ ใจความว่า เหตุผลในการกำหนดการจัดเก็บภาษีมาจากทฤษฎีระบบภาษี ขณะนี้ใช้ทฤษฎีภาษีทางตรง และทฤษฎีภาษีทางอ้อม

ภาษีทางตรงก็คือระบบที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะผลักภาระต่อไปยังบุคคลอื่นได้ ในปัจจุบันระบบภาษีทางตรงของประเทศไทยคือระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ระบบภาษีเงินได้นิติบุคคล ระบบภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ส่วนทฤษฎีภาษีเงินได้ทางอ้อมเป็นระบบที่เก็บจากผู้ประกอบการ แล้วผู้ประกอบการสามารถผลักภาระไปยังบุคคลอื่นได้ เช่น ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งในปัจจุบันเก็บจากผู้ประกอบการขายสินค้าและการให้บริการแล้วผู้ขายสินค้ากับผู้ให้บริการก็ผลักภาระไปยังผู้ซื้อเป็นทอดๆ ไป ท้ายสุดก็ตกไปยังผู้บริโภค หลักการในการจัดเก็บภาษีทางตรงหรือระบบภาษีเงินได้นั้น จัดเก็บตามหลักความสามารถ กล่าวคือ เมื่อมีความสามารถสูงตัวเงินได้พึงประเมินก็สูงด้วย เพราะฉะนั้นภาระภาษีก็เลยเก็บแบบขั้นบันได ที่เรียกว่าเป็นการเก็บแบบอัตราก้าวหน้า ในหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ระบบภาษีทางตรง ในกรณีของสามีภริยาความเป็นสามีภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีในทางทฤษฎีภาษีมองว่าคน ๒ คนนี้เป็นหน่วยเดียวกัน เช่น ถ้าสามีภริยาคนนี้เปิดร้านขายของก็มีความเหมาะสมที่จะถือว่าร้านนี้เป็นของสามีหรือเป็นของภริยา หรือถ้าสามีภริยามีเงินฝากแล้วก็ได้รับดอกเบี้ยมาปีละ ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท ก็ต้องถือว่าเป็นของสามีหรือของภริยา หรือเป็นของคนละครึ่งก็ได้ เพราะฉะนั้นในหลักการกลไกของระบบการจัดเก็บภาษีเลยสร้างเครื่องมือที่มองว่าสามีภริยาเป็นหน่วยเดียวกันที่เรียกว่าเป็น Tax Entity กล่าวคือประกอบกิจการทำมาหากินร่วมกันเป็นหน่วยเดียวกันเลยจะต้องเก็บภาษีแบบ progressive ด้วย ดังนั้นประมวลรัษฎากรจึงกำหนดไว้ในมาตรา ๕๗ ตรี ให้เอาเงินได้พึงประเมินของภริยามาเป็นเงินได้พึงประเมินของสามี ในหลักการที่จะกำหนดให้เอาเงินได้พึงประเมินเป็นของสามีหรือเป็นของภริยา ในทางกฎหมายนั้นคงไม่ได้มีผลกระทบเท่าไร แต่ผลจริงๆ คือ ต้องการให้รวมเข้าด้วยกันไม่ต้องการให้แยกเป็น ๒ กอง เพียงแต่ภายใต้สังคมและวัฒนธรรมไทยนั้น มีคำถามว่า ควรจะเอาไปรวมเป็นของใครมากกว่า ในช่วงปี พ.ศ. ๒๕๕๐ กว่าๆ ได้กำหนดให้เอาไปรวมเป็นของสามี อย่างไรก็ตาม มีกิจกรรมบางประเภท บางลักษณะที่เห็นได้ชัดว่าเป็นการทำมาหากิน โดยใช้น้ำพักน้ำแรงส่วนตัว ใช้ความรู้ความสามารถส่วนตัว แล้วก็ใช้เวลาส่วนตัว ทั้งหมดนี้เป็นที่มาของการแก้ไขกฎหมายให้ภริยามีสิทธิแยกเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๐ (๑) ซึ่งเป็นเงินได้ที่เกิดจากการจ้างแรงงาน เนื่องจากการจ้างแรงงานนั้นตัวภริยาต้องอยู่ภายใต้บังคับบัญชาของนายจ้าง เช่น ต้องมาทำงานตามเวลา ต้องสละเวลาทั้งหมดให้นายจ้าง ซึ่งเป็นกิจกรรมหรือพฤติกรรมที่เห็นได้ว่า ไม่สามารถกล่าวอ้างได้ว่าเป็นงานของสามี เป็นน้ำพักน้ำแรง เป็นความรู้ความสามารถส่วนตัวของภริยาจริงๆ กฎหมายก็เลยวางกรอบเปิดช่องให้ภริยามีสิทธิแยกเฉพาะเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานตามมาตรา ๕๐ (๑) แยกเสียภาษีต่างหากจากสามีได้คล้ายๆ เป็นบทยกเว้นจากหลักความสามารถของสามีและภริยาซึ่งทางทฤษฎีถือเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน



คณะกรรมการศาลรัฐธรรมนูญได้กำหนดประเด็นเพื่อแถลงด้วยวาจาก่อนลงมติและลงมติ ดังนี้  
**ประเด็นที่หนึ่ง** ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อ  
รัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ หรือไม่

ปรากฏผลการลงมติ ดังนี้

- ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ จำนวน ๖ คน คือ นายจิระ บุญพจนสุนทร นายศักดิ์ เตชะชาอุย  
นายสุจิต บุญบงการ นายสุจินดา ยงสุนทร นายอนันต์ เกตุวงศ์ และนายอมร รักษาสัตย์ วินิจฉัยว่า  
ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐

- ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ จำนวน ๕ คน คือ นายกระมล ทองธรรมชาติ นายจุมพล  
ณ สงขลา พลโท จุล อติเรก นายปรีชา เฉลิมวณิชย์ นายผัน จันทรปาน นายมงคล สระแก้ว นายสุวิทย์  
ธีรพงษ์ นายอุระ หวังอ้อมกลาง และนายอิสสระ นิตินันท์ประกาศ วินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร  
มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐

**ประเด็นที่สอง** ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อ  
รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ หรือไม่

ปรากฏผลการลงมติ ดังนี้

- ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ จำนวน ๑๓ คน คือ นายกระมล ทองธรรมชาติ นายจิระ  
บุญพจนสุนทร นายจุมพล ณ สงขลา พลโท จุล อติเรก นายปรีชา เฉลิมวณิชย์ นายผัน จันทรปาน  
นายมงคล สระแก้ว นายสุจิต บุญบงการ นายสุวิทย์ ธีรพงษ์ นายอนันต์ เกตุวงศ์ นายอมร รักษาสัตย์  
นายอุระ หวังอ้อมกลาง และนายอิสสระ นิตินันท์ประกาศ วินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี  
และมาตรา ๕๗ เบญจ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕

- ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ จำนวน ๒ คน คือ นายศักดิ์ เตชะชาอุย และนายสุจินดา ยงสุนทร  
เห็นว่า เมื่อได้วินิจฉัยไว้ในประเด็นที่หนึ่งว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ  
ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ แล้ว จึงไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยประเด็นนี้อีก

**ประเด็นที่สาม** ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อ  
รัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐ หรือไม่

ปรากฏผลการลงมติ ดังนี้

- ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ จำนวน ๑๑ คน คือ นายกระมล ทองธรรมชาติ นายจิระ  
บุญพจนสุนทร นายจุมพล ณ สงขลา พลโท จุล อติเรก นายปรีชา เฉลิมวณิชย์ นายผัน จันทรปาน

นายมงคล สระฐาน นายสุจิต บุญบงการ นายสุวิทย์ ชีรพงษ์ นายอุระ หวังอ้อมกลาง และนายอิสสระ นิตินันท์ประกาศ วินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ไม่ขัดหรือแย้ง ต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐

- ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ จำนวน ๔ คน คือ นายศักดิ์ เตชะชาล นายสุจินดา ยงสุนทร นายอนันต์ เกตุวงศ์ และนายอมร รักษาสัตย์ เห็นว่า เมื่อได้วินิจฉัยไว้ในประเด็นที่หนึ่งว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ แล้ว จึงไม่จำเป็นต้อง วินิจฉัยในประเด็นนี้อีก

ผู้ทำคำวินิจฉัยได้ลงมติเป็นเสียงข้างมาก ในประเด็นที่หนึ่ง ประเด็นที่สอง ประเด็นที่สาม จึงทำคำวินิจฉัยส่วนตน ดังต่อไปนี้

พิจารณาแล้ว การหารายได้ของรัฐเพื่อนำมาใช้ในการพัฒนาประเทศชาติ เพื่อให้รัฐมีความเจริญ รุ่งเรือง และประชาชนในรัฐมีความสุขสมบรูณ์นั้น ส่วนหนึ่งเป็นรายได้ที่ได้มาจากการจัดเก็บภาษีอากร จากประชาชนในรัฐ ตั้งแต่สมัยโบราณมาประชาชนในรัฐต้องถูกบังคับให้ยอมเสียสละรายได้ของตน ส่วนหนึ่งให้แก่รัฐหรือประเทศชาติ โดยผู้มีอำนาจในการปกครองของรัฐเป็นผู้จัดเก็บในรูปแบบต่างๆ ตามความจำเป็นแห่งยุคสมัย เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการทำนุบำรุงประเทศชาติในด้านต่างๆ ให้เจริญรุ่งเรือง

ในปัจจุบัน รัฐหรือประเทศต่างๆ มีรัฐบาลเป็นผู้ใช้อำนาจในการปกครองประชาชนที่อยู่ในประเทศ รายได้ที่รัฐบาลใช้อำนาจในการจัดเก็บจากประชาชนในรูปภาษีอากร ซึ่งมีหลายรูปแบบ เช่น ภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีสรรพสามิต โดยในการจัดเก็บภาษีต่างๆ ดังกล่าวข้างต้น รัฐบาลต้องใช้อำนาจโดยตราเป็นพระราชบัญญัติผ่านทาง รัฐสภา สำหรับประเทศไทยพระราชบัญญัติที่ให้อำนาจรัฐบาลจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนเรียกว่า ประมวลรัษฎากร ซึ่งประกาศใช้บังคับโดยพระราชบัญญัติ ให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช ๒๔๘๑ ตั้งแต่วันที่ ๑ เมษายน พุทธศักราช ๒๔๘๒ เป็นต้นไป

ภาษีอากรที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชน โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้เสียภาษีอากรโดยตรง เป็นลักษณะบังคับโดยผลของกฎหมายไม่ว่าผู้เสียภาษีอากรจะสมัครใจเสียภาษีหรือไม่ ก็มีหน้าที่ต้อง เสียภาษีอากร และไม่มีผลตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษีอากร ผู้เสียภาษียมีหน้าที่ต้องชำระภาษีให้แก่ รัฐบาลซึ่งในขณะเดียวกันรัฐบาลไม่มีสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้เสียภาษีอากรโดยตรง ยิ่งกว่านั้นภาษีอากร ไม่ก่อให้เกิดภาระในการชำระคืนของรัฐบาล แม้ว่าลักษณะทั่วไปของภาษีอากรจะเป็นการเคลื่อนย้าย ทรัพยากรจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาลก็ตาม เพราะว่าหากเมื่อใดรัฐบาลมีความผูกพันที่จะต้องชดใช้คืน แล้วสิ่งนั้นก็ไม่ใช่ภาษีอากร

ภาษีอาจแยกออกเป็นชนิดต่างๆ ได้เช่นแยกตามการใช้เงินภาษี เป็นภาษีทั่วไปกับภาษีเพื่อการเฉพาะ แยกตามการผลักรากะ ซึ่งกรณีนี้อาจจำแนกได้เป็น ๒ ประการคือ ภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม ภาษีทางตรงหมายถึง ภาษีที่เมื่อเก็บภาษีแล้วผู้เสียภาษีไม่สามารถผลักรากะภาษีไปให้แก่ผู้ใดอีกต่อไปได้ กล่าวคือ ผู้เสียภาษีต้องรับภาระภาษีนั้นเอง เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม และอีกกรณีหนึ่งคือภาษีทางอ้อมหมายถึง ภาษีที่ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องรับภาระไว้เอง กล่าวคือผู้เสียภาษีสามารถผลักรากะภาษีไปให้ผู้อื่นได้ เช่น ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น

ภาษีที่เกี่ยวข้องโดยตรงหรือภาษีทางตรง ซึ่งมีผลกระทบต่อประชาชนโดยตรง โดยไม่สามารถผลักรากะภาษีไปให้แก่ผู้อื่นได้นั้น ที่สำคัญและเกี่ยวข้องกับชีวิตประจำวันของประชาชนก็คือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษี ๒ ประเภทนี้เป็นภาษีที่เกี่ยวข้องกับประชาชนเป็นส่วนรวม ซึ่งหากเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้วที่เกี่ยวข้องมากก็คือ ภาษีเงินได้เนื่องมาจากการใช้แรงงาน คือเงินเดือนนั่นเอง และนอกจากนี้ก็เป็นกรประกอบการของบุคคลธรรมดาต่างๆ ไป เช่น มีเงินได้จากการรับจ้าง รับเหมาก่อสร้าง ค่าเช่าบ้าน ดอกเบี้ยจากเงินกู้ และการประกอบธุรกิจต่างๆ ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นก็เป็นเรื่องของกรณีที่ถูกกฎหมายกำหนดไว้ว่านิติบุคคลประเภทใดที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในคำวินิจฉัยนี้จะกล่าวแต่เฉพาะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามคำร้องของผู้ร้องกล่าวคือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีทางตรงซึ่งจัดเก็บตามหลักความสามารถในการเสียภาษี หมายความว่า การที่จะเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบุคคลใดนั้นจะต้องดูว่าผู้นั้นมีความสามารถในการเสียภาษีเพียงใด ก็คือดูจากการที่ผู้นั้นมีรายได้นั่นเอง คือเมื่อมีรายได้มากก็ต้องเสียภาษีมาก

กฎหมายได้กำหนดไว้ว่าใครบ้างมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อาจจำแนกได้ดังนี้

๑. บุคคลธรรมดา คำว่าบุคคลธรรมดาในที่นี้กฎหมาย หมายถึง มนุษย์บุรุษทุกคนที่มีชีวิตอยู่ตนเอง ดังนั้นคนที่เกิดมามีสภาพบุคคล ย่อมมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ถ้าเขามีเงินได้อยู่ในหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ไม่มีข้อยกเว้นว่าเขาจะเป็นบุคคลสัญชาติ เชื้อชาติใด เป็นคนไร้ความสามารถหรือไม่ก็ตาม และไม่จำกัดอายุ เพศ ้วยด้วย

๒. ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีนี้จำแนกได้ ๒ ประเภท คือ

(๑) ห้างหุ้นส่วนสามัญ ห้างหุ้นส่วนสามัญประเภทนี้หมายถึง ผู้เป็นหุ้นส่วนหมดทุกคน ต้องรับผิดชอบร่วมกันเพื่อหนี้ทั้งปวงของหุ้นส่วนโดยไม่จำกัดจำนวน ห้างหุ้นส่วนสามัญดังกล่าวนี้จะจดทะเบียน

ค่อนนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทหรือไม่ก็ได้ ถ้าไม่จดทะเบียนก็เป็นหุ้นส่วนสามัญที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ถ้าจดทะเบียนย่อมมีฐานะเป็นนิติบุคคล และมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งมีวิธีการเสียภาษีเงินได้แตกต่างกันออกไป โดยในคำวินิจฉัยนี้จะไม่กล่าวถึง

(๒) **คณะบุคคลที่มีชนิติบุคคล** ในการประกอบการบางอย่าง อาจมีบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงร่วมกันดำเนินกิจการต่างๆ ซึ่งย่อมกระทำได้ แต่กิจการดังกล่าวนี้ไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันผลกำไรหากมีจากกิจการนั้น กรณีของคณะบุคคลดังกล่าวนี้จึงแตกต่างจากหุ้นส่วนสามัญ และไม่มีฐานะเป็นนิติบุคคล ดังนั้นกฎหมายจึงกำหนดไว้ว่าหากคณะบุคคลดังกล่าวนี้ประกอบกิจการแล้วมีเงินได้ ก็จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเช่นกัน

(๓) **ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี** กรณีที่บุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้ ได้ถึงแก่ความตายก่อนที่จะได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ผู้นั้นก็ยังมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอยู่ ความตายของเขาไม่เป็นเหตุให้เขาสิ้นภาระหน้าที่ในการที่จะเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงมีการกล่าวกันในวงการผู้เสียภาษีว่าแม้แต่ผีก็ยังเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีนี้เกิดขึ้นได้ ก็เนื่องจากในปีภาษีนั้นบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดายังมิได้เสียภาษี เช่น บุคคลนั้นมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษี ๒๕๓๒ โดยจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๓๓ แต่บุคคลผู้นั้นได้ตายเสียก่อน เช่น ตายในเดือนธันวาคม ปี ๒๕๓๒ หรือตายในเดือนกุมภาพันธ์ปี ๒๕๓๓ ก่อนที่จะได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ดังนั้นเงินได้ของบุคคลผู้นั้นในปี ๒๕๓๒ ก็จะต้องมีความผูกพันที่จะเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(๔) **กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง** เมื่อผู้ตายตายไปแล้ว ผู้ตายอาจมีเงินได้อยู่ในเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายบังคับไว้ว่าแม้เขาจะตายไปแล้ว เขาก็จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษีที่เขาตายนั้น และต่อๆ มาหากยังไม่มีมรดกโดยทายาทคนใดอย่างชัดเจน ผู้ที่กฎหมายกำหนดไว้ได้แก่ผู้จัดการมรดกหรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกเป็นผู้ดำเนินการแทนผู้ตาย จนกว่าจะมีการแบ่งกองมรดกให้แก่ทายาทแต่ละคน ฉะนั้น การเสียภาษีในฐานะกองมรดกจะเริ่มขึ้นในปีภาษี ถัดจากปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายและสิ้นสุดในปีภาษีก่อนปีที่จะมีการแบ่งมรดกแก่ทายาท ที่เป็นเช่นนี้เพราะในปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เงินได้กองมรดกในปีนั้นเป็นเงินได้ของผู้ตาย ส่วนในปีที่มีการแบ่งมรดกนั้นกองมรดกได้ตกเป็นของทายาทแต่ละคนไปแล้ว การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ที่ถึงแก่ความตาย และกองมรดกที่ยังมิได้แบ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้น ก็เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นไปอย่างต่อเนื่องโดยตลอดนั่นเอง

**ก. การหาเงินได้สุทธิจากเงินได้พึงประเมินเพื่อกำหนดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา**

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๑ ได้บัญญัติการเสียภาษีเงินได้ของผู้มีเงินได้ ให้พิจารณาจากแหล่งเงินได้และถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ โดยบัญญัติหลักการไว้ ๒ ประการ คือ หลักแหล่งเงินได้กับหลักถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ ซึ่งอาจกล่าวโดยสรุปได้ดังนี้

**๑. เงินได้เกิดในประเทศ** กรณีนี้เป็นกรณีที่ผู้มีเงินได้พึงประเมินมีเงินได้ที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย เป็นสำคัญ โดยจะไม่คำนึงถึงว่าผู้มีเงินได้นั้น ในขณะนั้นจะอยู่ในประเทศไทยหรือไม่ และไม่คำนึงว่าเงินได้นั้นจะจ่ายให้แก่ผู้มีเงินได้ในประเทศไทยหรือจ่ายให้นอกประเทศไทยก็ตาม ผู้นั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ตามมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่ง

อย่างไรก็ตามเงินได้พึงประเมินดังกล่าวนี้จะต้องเข้าลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

- (๑) เงินได้พึงประเมินที่เกิดเนื่องจากหน้าที่การทำงานที่ทำในประเทศไทย
- (๒) เงินได้พึงประเมินที่เกิดจากกิจการที่ทำในประเทศไทย
- (๓) เงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย
- (๔) เงินได้พึงประเมินซึ่งได้รับเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

โปรดสังเกตไว้ด้วยว่ากรณีนี้เป็นกรณีที่แหล่งเงินได้เกิดในประเทศไทย จึงเป็นการเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้เป็นสำคัญ โดยถือแหล่งที่เกิดเงินได้เป็นหลัก ไม่คำนึงว่าผู้มีเงินได้นั้นจะมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม และไม่ว่าคนนั้นจะมีสัญชาติไทยหรือไม่ก็ไม่ใช่ข้อสำคัญ

**๒. กรณีถือถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ว่าผู้นั้นมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย** กรณีนี้จะถือหลักว่าผู้มีเงินได้นั้นต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และมีแหล่งเงินได้จากนอกประเทศไทย จะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย แต่ทั้งนี้ต้องเข้าหลักเกณฑ์ต่อไปนี้

(๑) **ผู้มีเงินได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย** หมายความว่าผู้ที่เสียเงินได้ให้แก่ประเทศไทยนั้น จะต้องเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทยในปักษ์ที่ล่วงมาแล้วนั้น กฎหมายใช้คำว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย มิได้กล่าวว่าเป็นผู้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย ฉะนั้นจึงต้องถือตามข้อเท็จจริงว่า ผู้นั้นอยู่ในประเทศไทยหรือไม่เพื่อไม่ให้เกิดปัญหาในการตีความ เพราะคำว่าอยู่ในประเทศไทยนี้ เข้ามาอยู่เพียงวันเดียวหรือสองวันก็ต้องถือว่าอยู่ในประเทศไทย ซึ่งอาจไม่เป็นธรรมแก่ผู้ที่เพียงแต่แวะผ่านเข้ามาในประเทศไทยชั่วคราวเช่นนักท่องเที่ยว

ดังนั้น กฎหมายจึงกำหนดไว้ว่าการที่จะถือว่าผู้ใดอยู่ในประเทศไทยตามความหมายนั้นนั้นได้ กำหนดไว้ว่าบุคคลใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลา รวมกันแล้วทั้งหมดถึง ๑๘๐ วันในปักษ์ใดก็ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ในการพิจารณาว่าผู้นั้นเข้ามาในประเทศไทย

ถึง ๑๕๐ วัน นั้น ก็จะต้องพิจารณาเป็นปีภาษีไป เช่นบุคคลผู้นั้นเข้ามาในประเทศไทยระหว่างวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๓๑ ถึง วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๓๑ ดังนั้นถือว่าปีดังกล่าวนี้เป็นปีภาษีของปี ๒๕๓๑ ซึ่งเริ่มต้นตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม จนถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๓๑ ปรากฏว่าผู้นั้นเข้ามาอยู่ในประเทศไทย เมื่อเดือนมกราคมเต็มเดือน เดือนพฤษภาคมเต็มเดือน เดือนมิถุนายนเต็มเดือน เดือนสิงหาคมเต็มเดือน เดือนตุลาคมจนถึงเดือนธันวาคมเต็มเดือน เมื่อรวมแล้วปรากฏว่าบุคคลผู้นั้นอยู่ในประเทศไทยถึง ๑๕๐ วัน ซึ่งไม่จำเป็นจะต้องอยู่ติดต่อกัน ย่อมถือว่าเขาเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทยแล้ว ดังนั้นหากเขามีเงินได้นอกประเทศไทย เขาก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย หากกรณีเข้าหลักเกณฑ์ในข้อต่อ ๆ ไป

(๒) ผู้นั้นมีเงินได้พึงประเมินเนื่องจากกรณีต่อไปนี้

- ก. หน้าที่การงานที่ทำในต่างประเทศ
- ข. กิจการที่ทำในต่างประเทศ
- ค. ทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ

กฎหมายจำกัดเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีในประเทศไทยนั้น จะต้องเป็นเงินได้เนื่องจาก ๓ กรณีดังกล่าวนี้เท่านั้น ฉะนั้นถ้าหากมีเงินได้ไม่เข้า ๓ กรณีนี้แล้ว ก็ไม่อยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย

(๓) นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทย โปรดสังเกตไว้ด้วยว่าผู้มีเงินได้พึงประเมินนั้นจะต้องนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทยด้วย จึงจะเข้าหลักเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย อย่างไรก็ตามการนำเงินได้พึงประเมินของผู้นั้นเข้ามาในประเทศไทย ก็ไม่จำเป็นที่ว่ามีเงินได้นั้นเอง จะต้องเป็นผู้นำเข้ามาด้วยตนเอง หากกระทำการอันใดแล้วทำให้เงินที่ได้รับนั้นเข้ามาในประเทศไทย หรือให้ได้รับเข้ามาในประเทศไทยก็ถือได้ว่าได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยแล้ว

เงินได้พึงประเมินที่ผู้มีเงินได้ต้องนำไปเสียภาษีเงินได้นั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๕ มาตรา ๔๐ และมาตรา ๔๑ ได้ให้ความหมายไว้ว่า หมายถึงผู้ที่มีเงินได้ที่ได้รับมาดังต่อไปนี้

๑. เงินสดหรือตราสารที่มีค่าเสมือนเงินสด
๒. ทรัพย์สินที่ได้รับซึ่งอาจคำนวณได้เป็นเงิน
๓. ประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน
๔. เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้ไม่ว่าในทอดใด หรือในปีภาษีใด
๕. เครดิตภาษี เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

เมื่อพิจารณาจากกรณีดังกล่าวข้างต้นนี้แล้วจะเห็นได้ว่าขอบข่ายของเงินได้พึงประเมินนั้นกว้างขวางมาก กล่าวคือบุคคลมีเงินได้ทุกชนิดที่ได้รับซึ่งอยู่ในข่ายผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ส่วนที่มีการจำแนกเงินได้พึงประเมินออกเป็นประเภทต่างๆ รวม ๘ ประเภทที่จะได้ทำความเข้าใจกันต่อไปนั้น เป็นการแยกเพื่อความสะดวกในการพิจารณาหักค่าใช้จ่าย และการจัดเก็บภาษีเท่านั้น เงินได้พึงประเมินอาจอยู่ในรูปของตัวเงินหรือรูปอื่นซึ่งไม่ใช่ตัวเงินก็ได้ เช่น ทรัพย์สิน การได้สิทธิอาศัยอยู่ในบ้านพัก ซึ่งนายจ้างจัดให้โดยไม่ต้องเสียค่าเช่า เงินได้พึงประเมินนั้นเป็นเงินได้ก่อนหักรายจ่ายใดๆ และแม้เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรืออื่นๆ ออกเงินแทนให้ก็ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้นั้น ซึ่งเพื่อมิให้เกิดปัญหาการคิดคำนวณประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๕ วรรค ๒ และมาตรา ๔๐ วรรคแรก ได้อธิบายระบุไว้เลยว่า เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ไม่ว่าในทอดใดๆ ให้ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินด้วย อย่างไรก็ตามหากเป็นทรัพย์สินของตนเอง แต่ได้ให้ผู้อื่นถือกรรมสิทธิ์แทนในฐานะตัวแทน หรือฝากหุ้นไว้ในชื่อบุคคลอื่นต่อมาภายหลังรับโอนคืนมา กรณีอย่างนี้จะเห็นได้ว่าเป็นทรัพย์สินของบุคคลผู้นั้นอยู่ตลอดเวลา การที่โอนกลับคืนมาใส่ชื่อตัวเองระหว่างตัวแทนกับตัวการนั้น จะถือว่าเป็นทรัพย์สินหรือหุ้นที่รับโอนมานั้นเป็นเงินได้พึงประเมินไม่ได้ (คำพิพากษาฎีกาที่ ๒๗๕๗/๒๕๓๑) จึงเห็นได้ว่า เงินได้พึงประเมินหมายถึงเงินได้ประเภทต่างๆ ที่มีหน้าที่เสียภาษีได้รับในระหว่างปีภาษีนั้น ซึ่งจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีและมีได้หมายความว่าเฉพาะแต่ตัวเงินเท่านั้น หากแต่หมายความรวมตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่น ๆ ที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินด้วย

นอกจากนี้ประมวลรัษฎากรยังได้บัญญัติถึงเงินได้พึงประเมินที่กฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะ ได้แก่กรณีดังต่อไปนี้

๑. การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา ตัวการตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ให้ถือว่าเป็นการที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นจะต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี

๒. การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน หมายถึงการโอนให้โดยเสนหานั้นเองซึ่งกฎหมายก็มีมาตรการที่จะจัดเก็บภาษี โดยกำหนดไว้ว่า ในการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนเช่นนี้ ก็ให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้ อันจะต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี

การโอนในที่นี้กฎหมายกำหนดเรื่องการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เช่น ยกที่ดินมีโฉนดรวมทั้งสิ่งปลูกสร้างที่ดินให้แก่บุคคลอื่นโดยเสนหา หรือโอนสิทธิครอบครองที่ดินให้แก่บุคคลอื่น

ไม่รวมถึงการโอนกรรมสิทธิ์ในสังหาริมทรัพย์ด้วยแต่อย่างใด และโปรดสังเกตไว้ด้วยว่า กรณีนี้เป็นเรื่อง การโอนโดยไม่มีค่าตอบแทน ซึ่งหมายถึงการให้โดยเสนหานั้นเอง

**เงินได้พึงประเมินที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ จำแนกไว้ ๘ ประเภทนั้น ได้แก่**

๑. เงินได้จากการจ้างแรงงาน เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส บำเหน็จ บำนาญ  
๒. เงินได้เนื่องจากรับทำงานให้ เงินได้กรณีนี้ต่างกับกรณีแรกก็ตรงที่มุ่งประสงค์ในผลสำเร็จ ของงาน เช่น เงินค่านายหน้าจากการติดต่อขายที่ดิน เงินค่าบำเหน็จจากการเป็นตัวแทนขายประกันชีวิต เงินค่าตอบแทนการวิ่งเต้นให้ได้ทำสัญญา

๓. เงินได้จากสิทธิต่างๆ เงินได้ประเภทนี้ได้แก่ ค่าแห่งผลประโยชน์ เช่น ค่าเครื่องหมาย ของสินค้า ค่าลิขสิทธิ์ เช่น ค่าตอบแทนอนุญาตให้พิมพ์บทประพันธ์ หรือตำรากฎหมาย ค่าสิทธิอย่างอื่น เช่น สิทธิในการใช้สูตรน้ำหอม

๔. เงินได้จากการลงทุน เงินได้ประเภทนี้เป็นเงินที่ได้จากการลงทุน เช่น นำเงินฝากธนาคาร ได้รับดอกเบี้ย ถือหุ้นในบริษัท ได้รับเงินปันผล การที่ผู้ให้กู้ทั่วไปได้รับดอกเบี้ยจากผู้กู้ ถือเป็นเงินได้ พึงประเมินในกรณีนี้

๕. เงินได้จากการได้ประโยชน์ในทรัพย์สิน ได้แก่เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน เงินได้จาก การผลิตสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน เงินได้จากการผลิตสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สิน ที่ขายนั้นโดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว เช่น เงินค่าเช่า เงินกินเปล่า เงินแปะเจี๊ยะ

๖. เงินได้จากวิชาชีพอิสระ เงินได้ประเภทนี้ได้แก่ เงินได้จากวิชาชีพอิสระ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้ เงินได้ประเภทนี้เห็นได้ชัดว่าผู้ประกอบวิชาชีพจะต้องกระทำ ด้วยตนเอง เช่น ทนายความรับว่าความ แพทย์รักษาคนไข้ กรณีเงินได้จากการประกอบอาชีพอิสระนั้น ที่มีปัญหาอยู่ปัจจุบันก็คือวิชาชีพอิสระประกอบโรคศิลปะ คือ แพทย์นั่นเอง เพราะแพทย์อาจจะ เป็นลูกจ้างในโรงพยาบาลรับเงินเดือนหรือเปิดคลินิกประกอบอาชีพส่วนตัว ดังที่ปรากฏกันอยู่ทั่วไป โดยทำการตรวจรักษาและให้ยาแต่ไม่ได้รับผู้ป่วยไว้รักษาพยาบาล และอีกกรณีหนึ่งคือจัดทำเป็นสถานพยาบาล คือมีที่พักจัดหาอาหารให้คนไข้ รวมทั้งรักษาพยาบาลและให้ยาดด้วย ซึ่งกรณีเช่นนี้นั้นถือว่าเป็น การประกอบการอย่างหนึ่งที่มีใช่เป็นการประกอบโรคศิลปะดังที่กล่าวนี้

มีข้อสังเกตว่าผู้ประกอบอาชีพอิสระนี้ กฎหมายได้ยอมให้หักค่าใช้จ่ายด้วย โดยเฉพาะแพทย์นั้น ให้หักค่าใช้จ่ายได้ถึงร้อยละ ๖๐ ส่วนการประกอบวิชาชีพอิสระอื่น ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้เพียง ร้อยละ ๓๐ เท่านั้น แต่อย่างไรก็ดีการประกอบอาชีพอิสระยังได้รับการยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้มากกว่า



กรณีเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานและการรับทำงานให้ เพราะไม่มีข้อกำหนดไว้ว่าให้หักได้ไม่เกินเท่าไรเท่านี้ เช่น กรณีตามข้อ ๑ และข้อ ๒ ที่ให้หักได้ไม่เกิน ๖๐,๐๐๐ บาท

๑. เงินได้จากการรับเหมา ได้แก่ เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ เช่น เงินได้จากการรับเหมาสร้างบ้าน สร้างตึกแถว สร้างอาคารบ้านเรือนหรือสร้างเขื่อนชลประทาน ประการสำคัญผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ คำว่าสัมภาระในส่วนสำคัญก็หมายถึงสัมภาระในส่วนที่จะทำให้สำเร็จเป็นรูปร่างตามงานที่จ้าง เช่น รับเหมาก่อสร้างตึก ๓ ชั้นคอนกรีต ผู้รับเหมาจะต้องจัดหาปูนและเหล็กเส้น หลังคาหน้าต่าง ประกอบเป็นอาคารตึกแถวนั้นจนสำเร็จ ถ้าหากผู้รับเหมาไม่ได้เป็นผู้จัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญโดยผู้จ้างเป็นผู้หาแล้ว กรณีเช่นนี้ก็ไม่ได้ถือว่าเป็นรายได้จากการรับเหมา หากแต่ถือว่าเป็นรายได้เพื่อจ้างแรงงานหรือประเภทรับทำงานให้ แล้วแต่กรณี ซึ่งก็มีผลในการเรื่องหักค่าใช้จ่าย เพราะหากเป็นการรับเหมาที่ลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญแล้ว ก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ถึงร้อยละ ๗๐

๒. เงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง และการอื่น ๆ นอกจากที่ระบุไว้ในประเภทดังกล่าวข้างต้น เงินได้จากกรณีสุดท้ายนี้ จึงเป็นเงินได้ประเภทครอบจักรวาล กล่าวคือถ้าหากว่าเงินได้พึงประเมินใดๆ ไม่เข้าประเภทที่ ๑ ถึงประเภทที่ ๗ แล้ว ก็จะต้องเข้าประเภทที่ ๘ จนได้ คำว่าเงินได้จากการอื่นนั้น มีความหมายกว้างขวางมาก เช่น รวมถึงเงินได้จากการเล่นการพนัน และเงินได้ประเภทนี้มีได้กำหนดไว้ให้เห็นโดยชัดเจนเหมือนกรณีอื่นๆ แต่อย่างไรก็ดีต้องพิจารณาเกี่ยวกับการหักค่าจ้างจากการตรวจสอบ การกำหนดค่าใช้จ่ายเงินได้ประเภทนี้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดไว้อีกต่างหาก เช่น เงินได้จากการทำน้ำแข็งยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ ๘๐ เงินได้จากการทำนาเกลือ ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ ๘๕ เงินได้จากการทำกิจการสถานพยาบาลตามกฎหมาย ว่าด้วยสถานพยาบาลเฉพาะที่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืนรวมทั้งการรักษาพยาบาลและการจำหน่ายยา ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ ๗๕ กรณีนี้ต่างกับการที่แพทย์เปิดร้านทำการรักษาโดยทั่วไปตามที่เห็นทั่วไปนั้น โดยมีได้จัดที่พักและอาหารให้กับคนไข้ กรณีเช่นนี้ถือว่าเป็นการประกอบวิชาชีพอิสระ ซึ่งยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ ๖๐ (คำพิพากษาฎีกาที่ ๕๐๒/๒๕๒๖) เป็นต้น

เงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี กฎหมายได้กำหนดไว้ว่าเงินได้พึงประเมินมีอะไรบ้างที่ควรได้รับการยกเว้น เพื่อเป็นการทดแทนรายจ่ายหรือเพื่อเป็นค่าตอบแทนที่ทำคุณประโยชน์ ยกเว้นเนื่องจากเป็นเงินได้ตามหน้าที่ธรรมจรรยา ยกเว้นเรื่องความสัมพันธ์อันดี

ระหว่างประเทศและความมั่นคงของรัฐ และยกเว้นเกี่ยวกับเรื่องการมิให้มีการเก็บภาษีซ้ำซ้อนกัน การยกเว้นภาษีเงินได้ดังกล่าวนี้มิใช่เพียงแต่มีการยกเว้นตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น อาจจะมีการยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา ตามกฎหมายอื่น และตามประกาศหรือคำสั่งของคณะปฏิวัติด้วย อย่างไรก็ตามที่มีการยกเว้นไว้เป็นพิเศษและใช้แก่กรณีของบุคคลทั่วไปนั้น มีอยู่ในประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๒ ได้แก่

๑. ยกเว้นเนื่องจากมีลักษณะเป็นรายจ่ายหรือค่าทดแทน เงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้นภาษีกรณีนี้ มีลักษณะเป็นเงินได้ที่ได้มาและก็ต้องจ่ายไป หรือเงินได้จากค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิดเงินได้ประเภทนี้ ถ้าหากไม่ยอมให้ยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้แล้ว ก็จะเป็นผลเสียแก่ผู้มีเงินได้เหล่านี้อย่างยิ่งเช่นเงินค่าเบี้ยเลี้ยง ค่ายานพาหนะ และค่าที่พัก ที่ผู้นั้นได้รับในการไปปฏิบัติหน้าที่ในท้องถิ่นอื่น ซึ่งเงินเหล่านี้จะต้องใช้เป็นการใช้จ่าย ค่าพาหนะในการเดินทางจริงๆ ค่าอาหารการกินในระหว่างปฏิบัติงานอยู่ในท้องถิ่นอื่น และค่าที่พักในท้องถิ่นนั้นด้วย

๒. เงินได้เพื่อเป็นค่าตอบแทนที่ได้ทำคุณประโยชน์ หรือจากการสนับสนุนกิจการของรัฐ เงินได้ประเภทนี้ ถือว่าเป็นการตอบแทนผู้ทำคุณประโยชน์แก่รัฐ หรือเงินได้ที่ผู้มีเงินได้นั้นได้เงินได้จากการสนับสนุนกิจการของรัฐ เช่น บำนาญพิเศษ บำนาญตกทอด บำเหน็จตกทอด เงินรางวัลต่างๆ เช่น รางวัลกินแบ่งรัฐบาล หรือสลากออมสินของรัฐบาล รางวัลสลากบำรุงกาชาดไทย เงินได้จากการขายหรือส่วนลดจากการซื้อสลากบำรุงกาชาดไทย

๓. เงินได้ที่ได้รับการยกเว้นเนื่องจากเป็นเงินได้ตามหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ประเภทนี้ มุ่งถึงการที่ผู้ให้ให้เงินได้หรือทรัพย์สินแก่บุคคลอื่น ในฐานะเป็นบิดามารดา หรือผู้อุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกันเป็นลักษณะที่ให้กันโดยหน้าที่ธรรมจรรยา จึงได้รับการยกเว้นไม่ให้นำมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้ มีตัวอย่างตามคำพิพากษาฎีกาที่ ๔๔๕๘/๒๕๒๘ ที่ ๑๘๖๑/๒๕๒๐ และที่ ๑๖๘๐/๒๕๑๗ ซึ่งเป็นคำพิพากษาฎีกาที่นำศึกษาเกี่ยวกับเงินได้ประเภทนี้

๔. ยกเว้นเงินได้เพื่อส่งเสริมกิจการบางอย่างหรืออาชีพบางอย่าง เงินได้ประเภทนี้ รัฐมีวัตถุประสงค์ที่จะส่งเสริมกิจการบางอย่างหรืออาชีพบางอย่างของราษฎร เพื่อให้บุคคลประกอบอาชีพทำมาหากินได้โดยไม่กังวลที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ในกิจการเหล่านี้ เงินได้ประเภทนี้มีทั้งกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรโดยพระราชกฤษฎีกา และกฎกระทรวง เช่น เงินได้ของชาวนาที่ได้จากการขายข้าวอันเกิดจากการกรสิกรรมที่ตนและครอบครัวได้ทำเอง พึงสังเกตไว้ด้วยว่าเงินได้ดังกล่าวนี้จะต้องเป็นเงินได้ที่ชาวนาต้องขายข้าวที่ตนหรือครอบครัวได้ทำขึ้นเองเท่านั้น ถ้าหากไม่ใช่ตนเองเป็นผู้ทำขึ้น เช่น

จ้างคนอื่นทำซ่อมไม่ได้รับการยกเว้นตามนัยคำพิพากษาฎีกาที่ ๓ ถึง ๕/๒๕๑๕ วินิจฉัยว่าเจ้าของนาจ้างผู้อื่นทำนาโดยผู้รับจ้างต้องปรับที่ไถหว่านเก็บเกี่ยวมาล่ำเลียงขนเข้าเก็บในยุ้งฉางของผู้ว่าจ้าง โดยใช้ลูกมือ เครื่องมือ และเครื่องใช้ของผู้รับจ้างทั้งสิ้น ยิ่งกว่านั้นค่าจ้างยังคิดให้ตามส่วนของข้าวที่ได้ ซึ่งผู้ว่าจ้างมีทางได้อย่างเดียวไม่ต้องเสี่ยงต่อการขาดทุน จึงถือไม่ได้ว่าผู้ว่าจ้างประกอบการกสิกรรมทำนาด้วยตนเอง เป็นต้น

การหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน เมื่อบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินอันเกิดแก่กิจการต่างๆ ใน ๘ ประเภทดังกล่าวข้างต้นแล้ว ยังมีเงินได้บางประเภทที่ได้รับยกเว้นมิให้นำมาคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องนำไปเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีก

ก. การหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมิน กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายออกจากเงินได้พึงประเมินนั้นก่อน โดยยอมให้หักค่าใช้จ่ายน้อยแตกต่างกันออกไป แล้วแต่เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดใน ๘ ประเภทที่กล่าวข้างต้น

การยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้เช่นนี้ ย่อมเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้มีเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงเป็นหน้าที่ของผู้มีเงินได้แต่ละประเภทต้องพิจารณาว่าตัวเองประกอบการใดในประเภทใดใน ๘ ประเภท ซึ่งก็จะทำให้ทราบว่าการยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราเท่าใด ซึ่งเงินได้บางประเภทนั้นก็ยอมให้หักเป็นการเหมา โดยคิดเป็นร้อยละของเงินได้ เช่น เงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการจ้างแรงงานและรับทำงานให้ ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ ๔๐ ของเงินได้พึงประเมินนั้น แต่เมื่อรวมกันแล้วค่าใช้นั้นต้องไม่เกิน ๖๐,๐๐๐ บาท หรือเงินได้พึงประเมินในการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นๆ เช่น วิชากฎหมาย ได้แก่ ทนายความ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ยอมให้หักเป็นการเหมาได้ร้อยละ ๓๐ โดยไม่จำกัดขั้นสูงไว้ เช่น เงินได้จากการทำงานและการรับทำงานให้ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเช่นนี้เป็นอัตราตายตัว

การหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้แต่ละประเภทใน ๘ ประเภทนั้น กฎหมายคำนึงถึงว่าเงินได้ประเภทใดที่การได้มานั้น มีค่าใช้จ่ายเพียงใดก็พิจารณาหักให้ไปตามที่คาดคะเนหรือประมาณการไว้ ซึ่งอาจมีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร เพื่อความสะดวกต่อการทำความเข้าใจ จึงทำตารางสำเร็จรูปการหักค่าใช้จ่ายโดยสังเขปไว้ดังนี้

อันดับ	ประเภท	รายละเอียดของประเภทเงินได้	การหักค่าใช้จ่าย
๑	เงินได้จากจ้างแรงงาน	เงินเดือน ค่าจ้าง ค่าเบี้ยเลี้ยง เงินค่าโบนัส เงินค่าเบี้ยหวัด เงินค่าบำเหน็จ เงินค่าบำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้ จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ นายจ้างจ่ายให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า	(๑) หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ร้อยละ ๕๐ แต่รวมกันต้อง ไม่เกิน ๖๐,๐๐๐ บาท (๒) สามัญวิธีต่างมีเงินได้ ต่างฝ่ายต่างแยกกันหักได้ (๓) กรณีนายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียว เพราะเหตุออกจากงานมีวิธีหัก ค่าใช้จ่ายต่างหาก
๒	เงินได้เนื่องจากรับ ทำงานให้	ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่ คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้าน ที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า ฯลฯ	(๑) หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ร้อยละ ๕๐ แต่รวมกัน ต้องไม่เกิน ๖๐,๐๐๐ บาท (๒) สามัญวิธีต่างมีเงินได้ ต่างฝ่ายต่างแยกกันหักได้ อนึ่ง กรณีนายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียว เพราะเหตุออกจากงานมีวิธีหัก ค่าใช้จ่ายต่างหาก
๓	ค่าสิทธิ	ค่าแห่งคูัดวิลด์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือ สิทธิอย่างอื่น เงินปีหรือเงินได้มี ลักษณะเป็นรายปีอันได้มาจาก พินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล	(๑) ค่าแห่งลิขสิทธิ์หักค่าใช้จ่าย เป็นการเหมาได้ร้อยละ ๕๐ แต่ไม่เกิน ๖๐,๐๐๐ บาท สามัญวิธีต่างฝ่ายต่างมีเงิน ประเภทนี้ ต่างฝ่ายต่างหักได้ (๒) ค่าสิทธิอื่น ๆ ไม่ยอมให้หัก ค่าใช้จ่าย
๔	เงินได้จากการลงทุน	ดอกเบี้ย เงินปันผล เงินโบนัสที่จ่าย แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ฯลฯ	ไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเลย

อันดับ	ประเภท	รายละเอียดของประเภทเงินได้	การหักค่าใช้จ่าย
๕	เงินได้จากประโยชน์ ในทรัพย์สิน	การให้เช่าทรัพย์สิน การผิดสัญญา เช่าซื้อทรัพย์สิน การผิดสัญญาซื้อขาย เงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืน ทรัพย์สินที่ขายนั้น โดยไม่ต้อง คืนเงินหรือประโยชน์ที่รับไว้แล้ว	(๑) กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ตาม พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๑๑ (พ.ศ. ๒๕๐๒) โดยให้หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ร้อยละ ๑๐, ๑๕, ๒๐ และ ๓๐ (๒) ถ้าพิสูจน์ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่า ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตาม ความจำเป็นและสมควร
๖	เงินได้จากวิชาชีพอิสระ	(๑) กฎหมาย วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลป์กรรม หรือวิชาชีพ อื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกา กำหนดไว้ (๒) การประกอบโรคศิลปะ	(๑) หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ ร้อยละ ๓๐ (๒) หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ ร้อยละ ๖๐ หนึ่ง ตาม (๑) และ (๒) หาก พิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่า ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตาม ความจำเป็นและสมควร
๗	เงินได้จากการรับเหมา กรณีผู้รับเหมาจัดหา สัมภาระในส่วนสำคัญ	เงินได้จากเฉพาะกรณีการรับเหมาที่ ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหา สัมภาระในส่วนสำคัญนอกจาก เครื่องมือ	(๑) หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ร้อยละ ๗๐ (๒) ถ้าพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่า ยอมให้หักได้ตามความจำเป็นและ สมควร
๘	เงินได้จากธุรกิจ ฯลฯ และการอื่น ๆ	เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง และการอื่น ๆ นอกจาก ที่ระบุไว้ข้างต้น	๑. กฎหมายระบุไว้รวมทั้งสิ้น ๔๓ กิจการโดยให้หักค่าใช้จ่าย ดังนี้ (๑) หักเป็นการเหมา เช่น กิจการสวนยาง การทำยางแผ่น ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ ๘๐, ๘๕ ตามลำดับ

อันดับ	ประเภท	รายละเอียดของประเภทเงินได้	การหักค่าใช้จ่าย
			<p>(๒) ถ้าพิสูจน์ได้ว่า มีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น ยอมให้หักได้ตามความจำเป็นและสมควร</p> <p>๒. กิจการอื่นนอกเหนือจากนี้ ยอมให้หักได้ตามความจำเป็นและสมควรเท่านั้น และกรณีที่ไม่สามารถพิสูจน์ได้ กรมสรรพากรกำหนดระเบียบไว้ให้เจ้าพนักงานประเมินหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาให้ร้อยละ ๑๕</p> <p>๓. กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์จัดอยู่ในประเภทที่ ๘ ซึ่งกำหนดวิธีการหักค่าใช้จ่ายไว้แล้วแต่ลักษณะของการได้มาและโอนไป ดังนี้</p> <p>(๑) ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก หรือที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา</p> <p>(๒) ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยการซื้อหรือแลกเปลี่ยน มิได้มุ่งในการค้าหรือหากำไร</p> <p>(๓) ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนมุ่งในการค้ากำไร</p>

การหักค่าใช้จ่ายของแต่ละประเภทเงินได้ บางกรณีกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรเลย เช่น ประเภทเงินได้จากจ้างแรงงานหรือรับจ้างทำงานให้ บางกรณีมีกำหนดไว้ในกฎหมายรองอีกฉบับหนึ่ง

เพื่อประโยชน์ในการที่จะแก้ไขเพิ่มเติมได้ง่ายตามสภาวะเศรษฐกิจและการครองชีพ ปัจจุบันคือพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ ๑๑) พ.ศ. ๒๕๐๒ และมีการแก้ไขเพิ่มเติมบางมาตราครั้งหลังสุดคือพระราชกฤษฎีกา ฯ (ฉบับที่ ๑๓๓) พ.ศ. ๒๕๒๖ ใช้บังคับปีภาษี พ.ศ. ๒๕๒๕ ดังนั้นพระราชกฤษฎีกา ฯ (ฉบับที่ ๑๑) นี้จึงมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่งสำหรับผู้มีเงินได้จากการประกอบการต่าง ๆ ทั้งนี้เพื่อพิจารณาว่าตนควรประกอบการอย่างไรจึงจะประหยัดภาษีอากรและได้พิจารณาว่ากรณีที่ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาและหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้นั้นควรจะเลือกใช้วิธีใด และมีข้อพึงระวังว่าการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรนั้น จะต้องเป็นหลักฐานมาพิสูจน์ว่าตนเองได้จ่ายค่าอะไรไปบ้าง และในบางกรณีก็ถูกห้ามมิให้นำค่าใช้จ่ายบางอย่างมาหักออก เช่น ค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว ค่าใช้จ่ายซึ่งพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ ฉะนั้นผู้มีเงินได้ไม่มีความเข้าใจเพียงพอแล้วควรเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจะเป็นการสะดวกและไม่มีปัญหาในการเสียภาษีเงินได้ จึงฝากเป็นข้อสังเกตไว้ เพราะหากเลือกวิธีหลังนี้ แต่ปรากฏว่าค่าใช้จ่ายน้อยกว่าแบบหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาแล้วจะย้อนกลับไปขอใช้วิธีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาอีกไม่ได้

ข. การหักค่าลดหย่อน นอกจากกฎหมายจะยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้แล้ว ก็ยังเห็นว่าผู้มีเงินได้นั้นนอกจากจะต้องมีค่าใช้จ่ายในการที่ตนเองจะมีเงินได้พึงประเมินมา ก็ยังมีภาระหน้าที่ในการที่จะอุปการะเลี้ยงดูคู่สมรสและบุตรผู้เยาว์ และหากมีค่าใช้จ่ายอื่นๆ เช่น บริจาคเงินการกุศลต่างๆ หรือจ่ายเงินเพื่อเป็นการประกันสวัสดิภาพของตนเอง เงินที่จ่ายไปในกรณีเหล่านี้ไม่เป็นค่าใช้จ่ายโดยตรงเนื่องจากการที่ตนมีเงินได้พึงประเมิน แต่กฎหมายก็เล็งเห็นความสำคัญว่าค่าใช้จ่ายเหล่านี้เป็นค่าใช้จ่ายซึ่งมีอยู่ในสถาบันครอบครัวและเพื่อกิจการสังคม สมควรหักออกให้ และเรียกเงินประเภทนี้ว่า ค่าลดหย่อน

การหักค่าลดหย่อน เมื่อกฎหมายยอมให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายแล้ว ยังเห็นว่าภาระของผู้มีเงินได้ยังมีอยู่ เช่น มีคู่สมรส บุตร ซึ่งตนเป็นผู้มีหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดู โดยบุคคลเหล่านี้ไม่มีเงินได้ และเพื่อสนับสนุนให้ผู้มีเงินได้ประกันสวัสดิภาพตนเอง ตลอดจนการช่วยเหลือในทางสาธารณกุศล จึงสมควรให้หักเงินที่ผู้มีเงินได้มีภาระนั้นออก โดยมีให้นำไปรวมคำนวณเสียภาษี เงินประเภทนี้เรียกว่า ค่าลดหย่อน ซึ่งมีกำหนดเป็นอัตราไว้บางกรณีเป็นการตายตัว เช่น ค่าลดหย่อนเกี่ยวกับตัวบุคคล เมื่อรวมค่าลดหย่อนได้เท่าไรก็นำไปหักออกจากยอดเงินได้พึงประเมินที่หักค่าใช้จ่ายแล้ว ผลลัพธ์ที่เหลือก็เป็นเงินได้สุทธิซึ่งจะต้องนำไปคำนวณเสียภาษีต่อไป

ค่าลดหย่อน จึงเป็นจำนวนเงินที่กฎหมายให้หักออกจากเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้วเป็นกรณีพิเศษนอกเหนือจากรายจ่าย ทั้งนี้เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีตามสถานะของผู้เสียภาษี

เงินได้บุคคลธรรมดาแต่ละบุคคล ค่าลดหย่อนดังกล่าวนี้เป็นการหักหลังสุด หลังจากมีการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินนั้นแล้ว และเมื่อหักค่าลดหย่อนออกแล้ว เงินที่เหลือนั้นจึงเป็นเงินที่จะนำไปคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินที่นำไปคำนวณเสียภาษีดังกล่าวนี้เรียกว่าเงินได้สุทธิ

**เงินได้สุทธิ** จึงหมายถึงจำนวนเงินได้บุคคลธรรมดาที่จะต้องนำมาคำนวณเสียภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้เงินดังกล่าวนี้ไม่ได้นำเงินที่ได้รับการยกเว้นมารวมคำนวณเข้าด้วย และได้นำค่าใช้จ่ายมาหักออกเสียก่อน เมื่อนำค่าใช้จ่ายหักออกจากจำนวนเงินได้พึงประเมินแล้ว คงเหลืออยู่เท่าใดก็นำค่าลดหย่อนมาหักออกอีกครั้งหนึ่ง ผลลัพธ์ที่ได้ก็เป็นเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินได้ที่เหลือครั้งสุดท้ายนี้เรียกว่าเงินได้สุทธิ แล้วจึงนำเงินได้สุทธินี้ไปคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

#### ข. วิธีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

วิธีเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นอาจแบ่งออกได้ ๓ วิธีด้วยกัน ได้แก่

๑. การเสียภาษีโดยวิธีประเมินตนเอง
๒. การเสียภาษีโดยวิธีหัก ณ ที่จ่าย
๓. การเสียภาษีโดยวิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน

##### ๑. การเสียภาษีโดยวิธีประเมินตนเอง (Self - Assessment Tax)

การเสียภาษีโดยวิธีนี้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่คำนวณหาจำนวนเงินภาษีที่จะต้องเสียแล้วยื่นรายการพร้อมกับชำระภาษีตามจำนวนที่คำนวณได้นั้น ไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีก่อนว่าจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงินเท่าใด วิธีนี้หน้าที่ภาษีอากรจึงถึงกำหนดชำระในวันเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องยื่นรายการ มิใช่ถึงกำหนดชำระเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินแล้วแจ้งให้ผู้เสียภาษีชำระ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๔๐๑ - ๑๔๐๒/๒๕๑๕ (ประชุมใหญ่) บริษัท ไทยรับเบอร์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากรกับพวก จำเลย)

การเสียภาษีโดยวิธีนี้มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

##### ๑.๑ เกณฑ์เงินได้พึงประเมินที่จะต้องยื่นรายการ

ผู้มีเงินได้มิใช่จะต้องยื่นรายการเพื่อเสียภาษีทุกราย ผู้มีเงินได้รายใดจะต้องยื่นรายการเพื่อเสียภาษีกี่ต่อเมื่อมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ จำนวนเงินได้พึงประเมินที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดให้ผู้มีเงินได้ต้องยื่นรายการเพื่อเสียภาษีนั้นมีหลายจำนวน สุดแล้วแต่ว่าผู้มีเงินได้เป็นคนโสดหรือคู่สมรส ถ้าเป็นคนโสด ประมวลรัษฎากรกำหนดจำนวนเงินได้พึงประเมินที่จะใช้เป็นเกณฑ์



ในการยื่นรายการเพื่อเสียภาษีไว้ต่ำกว่าผู้ที่มีคู่สมรสแล้ว บทบัญญัติที่กำหนดจำนวนเงินได้พึงประเมินที่ผู้มีเงินได้ต้องยื่นรายการก็คือ มาตรา ๕๖ และมาตรา ๕๗ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดจำนวนเงินได้พึงประเมินที่ผู้มีเงินได้จะต้องยื่นรายการไว้ดังนี้

(๑) ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน ๓๐,๐๐๐ บาท (มาตรา ๕๖ วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร)

(๒) ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา ๔๐ (๑) ประเภทเดียวเกิน ๕๐,๐๐๐ บาท (มาตรา ๕๖ วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร)

(๓) มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน ๖๐,๐๐๐ บาท (มาตรา ๕๖ วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร)

(๔) มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา ๔๐ (๑) ประเภทเดียวเกิน ๑๐๐,๐๐๐ บาท (มาตรา ๕๖ วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร)

(๕) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคลมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน ๓๐,๐๐๐ บาท (มาตรา ๕๖ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร)

(๖) กองมรดกที่ยังมิได้แบ่งและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน ๓๐,๐๐๐ บาท (มาตรา ๕๗ ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร)

#### ข้อสังเกต

๑. จำนวนเงินได้พึงประเมินที่จะใช้เป็นเกณฑ์ในการยื่นรายการนั้นต้องได้รับมาแล้วในปีภาษี เพราะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) ในการเสียภาษี

๒. หน้าที่ยื่นรายการเกิดขึ้นต่อเมื่อมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ หากไม่ถึงเกณฑ์ก็ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นรายการแต่อย่างใด กรณีมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่จะต้องยื่นรายการ แต่คำนวณแล้วไม่มีภาษีต้องชำระ ก็ยังคงมีหน้าที่ยื่นรายการ

ผู้มีหน้าที่ยื่นรายการและชำระภาษี โดยหลักแล้วผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องยื่นรายการและชำระภาษีเอง แต่เนื่องจากในบางกรณี ผู้มีเงินได้ไม่อยู่ในฐานะที่จะทำเองได้หรือสมควรที่จะให้ผู้อื่นทำ ให้ประมวลรัษฎากร จึงกำหนดให้บุคคลอื่นทำหน้าที่แทน ได้แก่กรณีต่อไปนี้

(๑) ถ้าผู้มีเงินได้เป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ หรือเป็นผู้ที่อยู่ในต่างประเทศ ให้เป็นหน้าที่ของผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น แล้วแต่กรณี ต้องยื่นรายการและเป็นตัวแทนในการชำระภาษี (มาตรา ๕๗ แห่งประมวลรัษฎากร)

(๒) ในกรณีสามีภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วัน ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

ถ้าสามีหรือภริยามีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกัน ก็ให้ทำได้โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้นไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงอย่างไร

ถ้าเห็นสมควร เจ้าพนักงานประเมินอาจแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีและภริยาแต่ละฝ่ายได้รับ และแจ้งให้สามีและภริยาเสียภาษีเป็นคนละส่วนก็ได้ แต่ถ้าภาษีส่วนของฝ่ายใดค้างชำระและอีกฝ่ายหนึ่งได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้อีกฝ่ายหนึ่งนั้นร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

การที่สามีภริยาอยู่ต่างท้องที่กัน หรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราว ก็ยังคงถือว่าอยู่ร่วมกัน (มาตรา ๕๗ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร)

๑. ขอให้สังเกตว่าต้องเป็นกรณีสามีภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีคือตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม เงินได้พึงประเมินของภริยาจึงจะถือเป็นเงินได้ของสามีและสามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี ถ้ามิได้อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี เงินได้พึงประเมินของภริยาไม่ถือเป็นเงินได้ของสามี ในกรณีนี้ภริยามีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเอง โดยหักลดหย่อนได้ตามมาตรา ๔๗ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร คือหักลดหย่อนสำหรับตัวเองได้ ๓๐,๐๐๐ บาท บุตรและค่าการศึกษาของบุตรคนละครั้งกับสามี และค่าลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อการซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างที่อยู่อาศัยก็หักได้คนละครั้งเช่นเดียวกัน

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี ใช้คำว่า “สามีภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี” มิได้ใช้คำว่า “ความเป็นสามีภริยามีอยู่ตลอดปีภาษี” เหมือนกับมาตรา ๔๒ ตรี วรรคสอง มาตรา ๔๗ (๒) ฉะนั้น กรณีที่ความเป็นสามีภริยามีอยู่ตลอดปีภาษีหรืออีกนัยหนึ่งการสมรสยังไม่สิ้นสุด แต่ตามข้อเท็จจริงสามีภริยามิได้อยู่ร่วมกัน ต่างคนต่างอยู่เนื่องจากสามีไปอยู่กินกับหญิงอื่น น่าจะไม่ถือว่าสามีภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี เงินได้พึงประเมินของภริยาน่าจะไม่ถือเป็นเงินได้ของสามี สามีไม่น่าจะมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี

กรณีที่สามีภริยาอยู่ต่างท้องที่กันหรือต่างคนต่างอยู่จะต้องเป็นครั้งคราว มาตรา ๕๗ ตรี วรรคท้าย จึงจะถือว่าอยู่ร่วมกัน ฉะนั้นถ้าการแยกกันอยู่นั้นมิได้เป็นครั้งคราว แต่ถาวร ก็ถือว่าสามี

กรียาอยู่ร่วมกันไม่ได้ การที่จะถือว่าอยู่ร่วมกันนั้นจะต้องพิจารณาเป็นปีๆ ไป ปีก่อนไม่ได้อยู่ร่วมกันทั้งปี เนื่องจากสามีไปอยู่กินกับหญิงอื่น ปีก่อนก็ไม่ถือว่าสามีกรียาอยู่ร่วมกันตลอดปี (แต่ความเป็นสามี กรียายังมีอยู่ตลอดปี) แต่ปีนี้กลับมาคืนดีกับกรียาและอยู่ร่วมกันตลอดทั้งปี ปีนี้ก็ถือว่าอยู่ร่วมกันตลอดทั้งปี

อนึ่ง ปีแรกที่สมรสหากการสมรสเกิดขึ้นระหว่างปี หรือปีสุดท้ายที่การสมรสสิ้นสุดระหว่างปี นอกจากจะถือว่าความเป็นสามีกรียามีได้มีอยู่ตลอดปีภาษีแล้ว ยังถือว่าสามีกรียามีได้อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีด้วย เงินได้พึงประเมินของกรียาจึงไม่ถือเป็นเงินได้ของสามีและสามีไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีแต่อย่างใด

๒. กรณีสามีกรียาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีและกรียาแยกยื่นรายการต่างหากจากสามีนั้น หากกรียาแสดงรายการและเสียภาษีไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่สมบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจออกหมายเรียกกรียาไปตรวจสอบใต้อสวนตามมาตรา ๑๕ เมื่อทราบจำนวนเงินภาษีอันถูกต้องแล้ว เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจแบ่งภาษีดังกล่าวออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีกรียาได้รับ โดยแจ้งให้สามีกรียาเสียเป็นคนละส่วนได้ แต่ถ้าภาษีส่วนของฝ่ายใดค้างชำระ อีกฝ่ายหนึ่งก็ต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระตามมาตรา ๕๗ ตรี วรรคสาม และกรณีเช่นนี้มีใช้การตรวจสอบภาษีของสามี เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่ต้องออกหมายเรียกสามีไปใต้อสวน เพียงแต่แจ้งให้สามีเสียภาษีก็ใช้ได้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๕๐๘/๒๕๑๕ นายดวง ดีวาจิน โจทก์ กรมสรรพากรกับพวก จำเลย) แต่ต่อมามีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๗๒๔/๒๕๓๔ (นายอนันต์ วงศ์สุรเชษฐ์ กับพวก โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย) วินิจฉัยว่า “ถึงโจทก์ที่ ๑ และโจทก์ที่ ๒ จะเป็นสามีกรียากัน และโจทก์ที่ ๑ มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี กำหนดไว้ก็ตาม แต่การประเมินตามมาตรา ๒๐ นั้น จะต้องมีออกหมายเรียกผู้ถูกประเมินมาทำการใต้อสวนตามมาตรา ๑๕ ก่อน การที่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกโจทก์ที่ ๑ มาใต้อสวนเพียงผู้เดียว จะถือเป็นการออกหมายเรียกโจทก์ที่ ๒ ด้วยไม่ได้ เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่มีอำนาจประเมินให้โจทก์ที่ ๒ ชำระภาษีเพิ่ม”

เห็นว่าสามีกรียาที่อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีนั้นถือเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน (Single Tax Unit) คือหน่วยครอบครัว (Family Unit) ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติมาตรา ๕๗ ตรี ที่ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของกรียาเป็นเงินได้ของสามี เมื่อถือเป็นหน่วยภาษีหน่วยเดียวกัน การที่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกสามีมาใต้อสวนจึงน่าจะเป็นการใต้อสวนภาษีหน่วยครอบครัว เมื่อใต้อสวนแล้วปรากฏว่าหน่วยครอบครัวนี้มีภาษีค้างชำระ เจ้าพนักงานประเมินก็น่าจะมีอำนาจแจ้งให้กรียาชำระภาษีได้

ซึ่งมาตรา ๕๗ ตี วรรคหนึ่ง ก็บัญญัติไว้ชัดเจนว่า “แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้า ไม่น้อยกว่า ๗ วัน แล้วให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย” คำว่า “ภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้า ไม่น้อยกว่า ๗ วัน” แสดงว่ากฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินแจ้งให้ภริยาชำระภาษีค้างนั้นโดยไม่ต้องมีการออกหมายเรียกภริยามาไต่สวนอีก คดีนี้ปัญหาจึงอยู่ที่ว่าก่อนประเมินให้โจทก์ที่ ๒ ซึ่งเป็นภริยาโจทก์ที่ ๑ ชำระภาษีนั้น เจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งให้โจทก์ที่ ๒ ชำระภาษีที่เกิดจากการไต่สวนโจทก์ที่ ๑ ก่อนหรือไม่ หากแจ้งและให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว แต่โจทก์ที่ ๒ ไม่ชำระ เช่นนี้ เจ้าพนักงานประเมินน่าจะมีอำนาจประเมินให้โจทก์ที่ ๒ ร่วมรับผิดชอบชำระภาษีได้ตามมาตรา ๕๗ ตี วรรคหนึ่ง แต่ถ้ามิได้แจ้งเจ้าพนักงานประเมินน่าจะยังไม่มีอำนาจประเมินให้โจทก์ที่ ๒ ร่วมรับผิดชอบชำระภาษี หากประเมินไปการประเมินนั้นย่อมไม่ชอบ

๓. ถ้าสามีหรือภริยามีความประสงค์จะแยกยอดเงินได้ของสามีภริยาออกคำนวณเพื่อเสียภาษีเป็นคนละส่วนต่างหากจากกัน สามีหรือภริยาอาจยื่นคำร้องขอต่อเจ้าพนักงานประเมินได้ แต่เจ้าพนักงานประเมินจะอนุมัติหรือไม่ เป็นดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมิน (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๓๓๕/๒๕๒๖ พันตำรวจโท ศรีวิทย์ เขียมเจริญ โจทก์ กรมสรรพากร กับพวก จำเลย)

๔. ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะจะมีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตี ก็ได้ (ในทางปฏิบัติจะใช้แบบ ภ.ง.ด. ฉบับเดียวกันและแยกคำนวณภาษีก็ได้)

ในกรณีภริยาแยกยื่นรายการดังกล่าว ให้สามีภริยาต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนได้ ดังนี้

๑. สำหรับตัวสามีหรือภริยาเองคนละ ๓๐,๐๐๐ บาท
๒. สำหรับบุตรและค่าลดหย่อนเพื่อการศึกษาของบุตรคนละครั้ง
๓. สำหรับเบี้ยประกันภัยตามมาตรา ๔๗ (๑) (ง) วรรคหนึ่ง ซึ่งฝ่ายใดเป็นผู้เอาประกันและเป็นผู้จ่าย ฝ่ายนั้นย่อมมีสิทธินำมาหักเป็นค่าลดหย่อนได้ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน ๑๐,๐๐๐ บาท
๔. สำหรับเงินสมทบที่ฝ่ายใดจ่ายเข้ากองทุนประกันสังคมตามมาตรา ๔๗ (๑) (ฉ) ฝ่ายนั้นย่อมมีสิทธินำมาหักเป็นค่าลดหย่อนได้ตามจำนวนที่จ่ายจริง
๕. สำหรับเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา ๔๗ (๑) (ซ) ซึ่งฝ่ายใดเป็นผู้จ่าย ฝ่ายนั้นย่อมมีสิทธินำมาหักเป็นค่าลดหย่อนได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน ๑๐,๐๐๐ บาท
๖. สำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อการซื้อ เช่าซื้อ หรือการสร้างที่อยู่อาศัยตามมาตรา ๔๗ (๑) (ซ) คนละครั้ง แต่ไม่เกินคนละ ๕,๐๐๐ บาท
๗. สำหรับเงินบริจาคส่วนของตนตามมาตรา ๔๗ (๗)

ในกรณีผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย การหักลดหย่อนสำหรับบุตรให้หักได้เฉพาะบุตรที่อยู่ในประเทศไทย (มาตรา ๕๗ เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร)

ขอให้สังเกตว่าเฉพาะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) เท่านั้นที่ภริยามีสิทธิเลือกแยกยื่นรายการเสียภาษีต่างหากจากสามี ส่วนเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นยังคงต้องนำไปรวมกับเงินได้พึงประเมินของสามีและสามีแต่ผู้เดียวมีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีตามมาตรา ๕๗ ตรี ดังกล่าวมาแล้ว

(๓) ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินถึงแก่ความตายเสียก่อนที่ผู้นั้นจะได้ยื่นรายการหรือที่ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์ จะได้ยื่นรายการ ให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี ที่จะยื่นรายการและชำระภาษีแทน โดยในการยื่นรายการนี้ให้รวมเงินได้พึงประเมินของผู้ตายและกองมรดกที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตายเป็นยอดเงินได้พึงประเมินที่จะต้องยื่นทั้งสิ้น (มาตรา ๕๗ ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๐๕/๒๕๒๕ (กรมสรรพากร โจทก์ ท่านผู้หญิงวิจิตร ธารินทร์ กับพวก จำเลย)

ทายาทของผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ของผู้มีเงินได้โดยไม่จำเป็นต้องให้ศาลมีคำสั่งตั้งผู้จัดการมรดกของผู้มีเงินได้ก่อน

ส่วนวิธีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามข้อ ๒ และข้อ ๓ คือ

(๒) การเสียภาษีเงินได้โดยวิธีหัก ณ ที่จ่าย และ

(๓) การเสียภาษีโดยวิธีประเมินโดยเจ้าพนักงาน ไม่เกี่ยวกับคดีตามคำร้องนี้ จึงไม่ขอกล่าวถึงที่ผู้ร้องอ้างว่า วิธีการเสียภาษีเงินได้โดยวิธีประเมินตนเองตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีภริยาดังที่ได้กล่าวโดยสังเขปใน (๒) ข้างต้น เป็นบทบัญญัติที่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐ ใช้บังคับไม่ได้ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา ๖ ดังรายละเอียดในคำร้องที่กล่าวถึงข้างต้นนั้น

ผู้ทำคำวินิจฉัยเห็นว่า กรณีตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีนั้น มีข้อควรพิจารณาที่น่าคำนึงถึง ๓ ประการ ดังนี้

๑) สืบเนื่องจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ป.พ.พ.) บรรพ ๕ ว่าด้วยครอบครัวที่ได้แก้ไขใหม่ ได้กล่าวถึงความสัมพันธ์ทางด้านทรัพย์สินระหว่างสามีภริยาที่ชอบด้วยกฎหมาย โดยแบ่งทรัพย์สินระหว่างสามีภริยาออกเป็น ๒ ประเภท ได้แก่ สินส่วนตัว และสินสมรส ในระหว่างที่คู่สมรส

อยู่กินด้วยกันฉันสามีภริยา ทรัพย์สินที่เพิ่มพูนขึ้นมาในระหว่างเป็นสามีภริยากันนับแต่วันจดทะเบียนสมรส ย่อมตกเป็นสินสมรสตาม ป.พ.พ. มาตรา ๑๔๗๔ (๑) เว้นแต่เข้าข้อยกเว้นตามกฎหมาย ซึ่งคู่สมรส มีส่วนเป็นเจ้าของคนละครึ่ง และจะสิ้นสุดความสัมพันธ์ทางด้านทรัพย์สินระหว่างสามีภริยาดังกล่าวได้ ต่อเมื่อสิ้นสุดการสมรสหรือมีการแยกสินสมรสตามกฎหมาย เพราะฉะนั้น ทรัพย์สินที่เพิ่มพูนขึ้นมา ในระหว่างสมรสจึงถือว่าคู่สมรสมีส่วนเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์รวม และไม่อาจจะแบ่งแยกได้ว่าใครมีส่วน ก่อให้เกิดรายได้หรือเงินได้พึงประเมินเป็นจำนวนเท่าใด จึงกำหนดให้คู่สมรสที่ชอบด้วยกฎหมาย เป็นหน่วยภาษีเดียวกัน ซึ่งหลักการนี้จะสอดคล้องกับหน่วยภาษีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ได้แก่ ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล กล่าวคือ บุคคลตั้งแต่ ๒ คนขึ้นไปตกลงทำกิจการร่วมกัน โดยมุ่งหวัง แบ่งปันกำไรระหว่างกัน และคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล กล่าวคือ บุคคลตั้งแต่ ๒ คนขึ้นไปตกลง ทำกิจการร่วมกัน โดยไม่มุ่งหวังแบ่งปันกำไรระหว่างกันตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๖ ที่ยอมให้แยก เป็นหน่วยภาษีไปเสียภาษีต่างหากจากส่วนของผู้มีเงินได้ ซึ่งหากมีความเห็นว่า เงินได้ที่เกิดขึ้นระหว่าง เป็นสามีภริยานั้นสามารถแยกออกจากกันได้ว่า ส่วนไหนเป็นของใครเท่าไร ก็จะขัดแย้งกับ ป.พ.พ. บรรพ ๕ ดังกล่าว ซึ่งจะกระทบกระเทือนถึงสถาบันครอบครัวที่เป็นสถาบันที่สำคัญอย่างยิ่ง และ จะกระทบกับรูปแบบหน่วยภาษีอื่นที่ระบุไว้ในประมวลรัษฎากรดังที่กล่าวมาข้างต้นอันอาจนำมาซึ่ง การเปลี่ยนแปลงหลักกฎหมายหลาย ๆ ฉบับ ตามมา

๒) หากเห็นว่าเงินได้ที่เกิดขึ้นในระหว่างเป็นสามีภริยากัน สามารถแบ่งแยกกันได้แล้ว ก็อาจ เป็นสาเหตุที่จะทำให้มีคดีมาสู่การพิจารณาของศาล (ศาลคดีภาษีอากร) มากขึ้น เพราะเป็นการยาก ที่จะพิสูจน์ได้ว่าในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว สามีและภริยามีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วคนละหรือ ฝ่ายละจำนวนเท่าใด ดังเช่นในกรณีที่สามีภริยาทำมาหากินลงทุนลงแรงด้วยกัน หรือฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ทำมาหากินเพียงลำพังฝ่ายเดียว โดยอีกฝ่ายหนึ่งไม่ได้เข้ามาเกี่ยวข้องด้วยเลย ซึ่งจะพิสูจน์กรณีเช่นนี้ ได้ยากยิ่ง แต่ในกรณีที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ เบื้อง ยอมให้เงินได้พึงประเมินประเภทเงินเดือน หรือเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๑) ในประเภทอื่น ที่มีที่มาแน่นอนว่าภริยาได้รับมาจำนวนเท่าใด จากใคร ซึ่งภริยาก็สามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามี ตามมาตรา ๕๗ ตรี ก็ได้ ทั้งนี้เพราะสามารถพิสูจน์ที่มาของเงินได้ได้อย่างแน่นอนชัดเจนกว่าเงินได้ ประเภทอื่น หรือหากเห็นว่าให้ถือเป็นส่วนของสามีภริยากันคนละครึ่ง แล้วนำไปแยกยื่นรายการและ เสียภาษีโดยไม่ให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามี ก็อาจเกิดข้อโต้แย้งในกรณีที่เป็นดอกผลของสินส่วนตัว ซึ่ง ป.พ.พ. มาตรา ๑๔๗๔ (๓) ให้ถือเป็นสินสมรส เช่น ดอกเบี้ยของเงินฝากที่เป็นสินสมรสของ สามีภริยาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง จะถือว่าเป็นส่วนของคู่สมรสฝ่ายนั้นทั้งหมดหรือคนละครึ่ง ถ้าหากให้ถือว่า

เป็นของกลุ่มสมรสคนละครั้งแล้ว ก็มีปัญหาที่น่าพิจารณาต่อไปว่า จะมีบทกฎหมายใดมารองรับหลักการนี้ และขัดกับหลักการตามความเป็นจริงหรือไม่ ซึ่งจะเป็นที่มาของข้อโต้แย้งในการนำคดีมาสู่การพิจารณาของศาลมากขึ้นโดยไม่จำเป็น

๓) ตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีจะทำให้คู่สมรสต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นจากฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีลักษณะในอัตราก้าวหน้า นั้น ซึ่งถ้าหากคำนึงแต่เพียงว่าการแยกเงินได้ของสามีและภริยาออกจากกันแล้ว เท่านี้ย่อมเห็นได้ชัดเจนว่าจะมีผลทำให้ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของแต่ละฝ่ายลดลงและจะเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าที่ต่ำลงตามลงไปด้วย ในทางกลับกันก็จะส่งผลกระทบต่อคู่สมรสที่มีรายได้น้อย เนื่องจากประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๖ (๓) (๔) บัญญัติให้สามีภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วรวมกันไม่เกิน ๖๐,๐๐๐ บาท ในกรณีที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) และไม่เกิน ๑๐๐,๐๐๐ บาท ในกรณีที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ได้รับการยกเว้นไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี เช่น สามีมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) จำนวน ๕๕,๐๐๐ บาท ส่วนภริยาไม่มีเงินได้ กรณีนี้สามีมีหน้าที่ที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้ หากเห็นว่าเงินได้ของใครเป็นของคนนั้น ทั้งๆ ที่ตามกฎหมายที่ใช้อยู่ในปัจจุบันคู่สมรสคู่นี้สามารถได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการ อันเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่คู่สมรสที่มีรายได้น้อย ซึ่งหากเห็นว่าเงินได้ของใครเป็นของคนนั้นจะส่งผลเสียแก่ผู้มีรายได้น้อย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งจะเป็นการตีความที่จะทำให้คู่สมรสที่มีรายได้น้อยได้ประโยชน์แต่ฝ่ายเดียวหรือไม่ และหากพิจารณาให้ดีแล้วที่มาของเงินได้ของกลุ่มสมรสเกิดจากการทำมาหากินร่วมกันของกลุ่มสมรส คล้ายกับห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคลหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลดังที่กล่าวมาข้างต้น หากยอมให้คู่สมรสที่มีเงินได้ดังกล่าวในระหว่างอยู่กินร่วมกันนำเงินได้ที่เกิดขึ้นจากน้ำพักน้ำแรงของผู้เป็นสามีภริยาไปแยกยื่นรายการและแยกเสียภาษีเงินได้ ก็จะมีผลทำให้หน่วยภาษีที่เป็นคู่สมรสเสียภาษีไม่เท่าเทียมกันกับหน่วยภาษีที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคล หรือคณะบุคคลที่ไม่มีโชนิติบุคคลซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกัน อันเป็นการขัดกับหลักการเสียภาษีที่มิชอบนโยบายให้ผู้เสียภาษีที่มีลักษณะเดียวกันเสียภาษีที่เท่าเทียมกัน

ตามคำโต้แย้งในคำฟ้องและคำร้องของผู้ร้องที่ยื่นต่อศาลภาษีอากรว่า มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นบทบัญญัติที่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐ โดยสรุปเหตุผลได้ดังต่อไปนี้

(๑) บทบัญญัติในมาตรา ๕๗ ตี ที่ใช้บังคับแก่โจทก์นั้น เป็นกฎหมายที่เลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล เพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลและเพศ กล่าวคือ หากโจทก์เป็นโสดและภริยาโจทก์เป็นโสดหรือจดทะเบียนหย่ากัน โจทก์และภริยาโจทก์ก็เสียภาษีในเงินได้ส่วนของตนตามบัญชีอัตราภาษี หากโจทก์สมรสกับภริยาโจทก์กลับเป็นว่าโจทก์ต้องนำเงินได้ของภริยาโจทก์มารวมเป็นเงินได้ของโจทก์ เพื่อเสียภาษีตามบัญชีอัตราภาษี ทำให้โจทก์หรือภริยาโจทก์ต้องเสียภาษีสูงขึ้น โดยเงินได้ของโจทก์หรือภริยาโจทก์คนใดคนหนึ่งไม่มีโอกาสเสียภาษีตามลำดับของบัญชีอัตราภาษีตั้งแต่เริ่มต้น จึงเป็นการเสียภาษีตามมาตรา ๕๗ ขึ้นอยู่กับสถานะของบุคคลเกี่ยวกับการสมรสและความแตกต่างในเรื่องเพศเป็นการเลือกปฏิบัติ

(๒) มาตรา ๕๗ เบญจ นั้น ปรากฏว่า คงกำหนดให้ภริยาเท่านั้นที่มีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษี เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตี การไม่กำหนดให้สามีมีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ด้วย จึงเป็นกฎหมายที่เลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล เพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องเพศ

กฎหมายทั้งสองมาตราดังกล่าว จึงเป็นกฎหมายที่ทำให้บุคคลไม่เสมอกันในกฎหมายและไม่ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ทั้งเป็นกฎหมายที่ทำให้ชายและหญิงมีสิทธิไม่เท่าเทียมกัน

(๓) การที่รัฐจัดเก็บภาษีจากสามีและภริยารวมเป็นหนึ่งหน่วย โดยบัญญัติกฎหมายตามมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ดังกล่าว ทำให้ผู้สมรสต้องรับภาระเสียภาษีเพิ่มขึ้น ดังที่กล่าวแล้วนั้น ย่อมขัดขวางและเป็นอุปสรรคต่อการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัวและความเข้มแข็งของชุมชน ไม่เป็นไปตามแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ กล่าวคือเมื่อโจทก์และภริยาโจทก์ถูกเจ้าพนักงานประเมินของจำเลย ประเมินจัดเก็บภาษีตามสองมาตราดังกล่าว ทำให้ต้องเสียภาษีเพิ่มมากขึ้น โจทก์และภริยาโจทก์ก็ต้องทำให้ความเป็นสามีและภริยาลดลง เพื่อรับการเสียภาษีอย่างบุคคลธรรมดาทั่วไป ในประเทศไทยคู่สามีและภริยาที่ถูกประเมินตามแบบดังกล่าวก็ต้องทำให้ความเป็นสามีและภริยาลดลงเช่นกัน ย่อมก่อให้เกิดปัญหาข้อกฎหมาย ปัญหาสังคม ปัญหาครอบครัวและบุตรจึงขัดขวางต่อการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว

(๔) จากการที่จำเลยนำรายได้ของภริยาโจทก์มารวมเป็นรายได้ของโจทก์แล้วประเมินภาษีใหม่ ทำให้โจทก์ต้องเสียภาษีเพิ่มตามที่กล่าวในฟ้องแล้วนั้น เท่ากับว่า เงินเดือนของโจทก์ต้องถูกหักภาษีถึงร้อยละ ๓๐ ทำให้โจทก์และภริยาโจทก์ปัจจุบันได้จดทะเบียนหย่าขาดจากการเป็นสามีภริยาแล้ว



จึงขอศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยว่า บทบัญญัติในประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และ มาตรา ๕๗ เบญจ เป็นกฎหมายที่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย

ได้พิจารณาแล้ว รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐ บัญญัติว่า

มาตรา ๒๕ การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็น เท่านั้น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้

กฎหมายตามวรรคหนึ่งต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไปและไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใด กรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจ ในการตรากฎหมายนั้นด้วย

บทบัญญัติวรรคหนึ่งและวรรคสองให้นำมาใช้บังคับกับกฎหรือข้อบังคับที่ออกโดยอาศัยอำนาจ ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายด้วยโดยอนุโลม

มาตรา ๓๐ บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติ แห่งรัฐธรรมนูญจะกระทำมิได้

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพ ได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม

มาตรา ๘๐ รัฐต้องคุ้มครองและพัฒนาเด็กและเยาวชน ส่งเสริมความเสมอภาคของหญิง และชาย เสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว และความเข้มแข็งของชุมชน

รัฐต้องสงเคราะห์คนชรา ผู้ยากไร้ ผู้พิการหรือทุพพลภาพและผู้ด้อยโอกาสให้มีคุณภาพชีวิตที่ดี และพึ่งตนเองได้

เห็นว่า มาตรา ๒๕ เป็นบทบัญญัติที่เป็นหลักประกันสิทธิและเสรีภาพของประชาชนที่ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยบัญญัติรับรองไว้ ซึ่งเป็นไปตามอิทธิพลแนวความคิดปัจเจกนิยม (INDIVIDUALISM) และรัฐธรรมนูญนิยม (CONSTITUTIONALISM) ที่เรียกว่าแนวความคิดเกี่ยวกับ สิทธิและเสรีภาพ (IDEA OF RIGHTS) นั้น จะต้องวางที่มาแห่งอำนาจอุปถัมภ์โดยจากประชาชน

การจัดองค์กรหรือวางโครงสร้างองค์กรแห่งอำนาจอธิปไตย ที่มีจุดมุ่งหมายให้เกิดสิทธิและเสรีภาพแก่ประชาชน และการรับรองสิทธิและเสรีภาพไว้ชัดเจนในรัฐธรรมนูญ ซึ่งรายละเอียดจะยังไม่กล่าวถึงในที่นี้ โดยในส่วนนี้จะขอกล่าวเฉพาะหลักประกันสิทธิและเสรีภาพของประชาชนเฉพาะในแง่การเยียวยาการล่วงละเมิดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนจากรัฐ โดยทางนิติบัญญัติหรือการออกกฎหมายอันเป็นหลักการของบทบัญญัติในมาตรา ๒๕

สิทธิและเสรีภาพของประชาชนตามหลักการปกครองในระบบประชาธิปไตยต้องมีการบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญโดยแจ้งชัด โดยจะต้องบัญญัติรับรองคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพ และระบุหลักการใช้อำนาจโดยองค์กรของรัฐจะต้องไม่ล่วงละเมิดสิทธิและเสรีภาพตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ ดังปรากฏในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา ๔ ที่บัญญัติว่า “ศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ สิทธิและเสรีภาพของบุคคล ย่อมได้รับความคุ้มครอง” มาตรา ๕ ที่บัญญัติว่า “ประชาชนชาวไทยไม่ว่าเหล่ากำเนิด เพศ หรือศาสนาใด ย่อมอยู่ในความคุ้มครองแห่งรัฐธรรมนูญนี้เสมอกัน” มาตรา ๒๖ ที่บัญญัติว่า “การใช้อำนาจโดยองค์กรของรัฐทุกองค์กร ต้องคำนึงถึงศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ สิทธิและเสรีภาพตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญนี้” และมาตรา ๒๘ วรรคหนึ่ง ที่บัญญัติว่า “บุคคลย่อมอ้างศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์หรือใช้สิทธิและเสรีภาพของตนได้เท่าที่ไม่ละเมิดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลอื่น ไม่เป็นปฏิปักษ์ต่อรัฐธรรมนูญ หรือไม่ขัดต่อศีลธรรมอันดีของประชาชน” การรับรองคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนในแง่การเยียวยา จึงจะแบ่งออกได้เป็น ๓ ทางได้แก่ การเยียวยาโดยฝ่ายนิติบัญญัติ การเยียวยาโดยฝ่ายบริหารหรือองค์กรที่ใช้อำนาจในทางบริหาร การเยียวยาโดยฝ่ายตุลาการหรือศาล ในที่นี้จะกล่าวเฉพาะการเยียวยาโดยฝ่ายนิติบัญญัตินั้น

การเยียวยาโดยฝ่ายนิติบัญญัติ การเยียวยาโดยฝ่ายนิติบัญญัติหรือรัฐสภาที่โดยออกกฎหมายให้คำนึงถึงสิทธิและเสรีภาพตามที่รัฐธรรมนูญบัญญัติหรือรับรองไว้ การออกกฎหมายจะต้องเป็นไปในทางคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชน อันถือเป็นมาตรฐานขั้นต่ำที่สุดที่ประชาชนพึงมีเพื่อรักษาความเป็นมนุษย์แห่งตน การออกกฎหมายไปในทางจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้ และเท่าที่จำเป็นเท่านั้น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้ตามมาตรา ๒๕ วรรคหนึ่ง ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ซึ่งตามบทบัญญัติหลังนี้กำหนดกรอบมิให้ฝ่ายนิติบัญญัติหรือรัฐสภาออกกฎหมายที่เป็นไปในทางจำกัดตรอนสิทธิและเสรีภาพของบุคคลได้ โดยพลการไว้ชัดเจนสอดคล้องกับบทบัญญัติแห่งมาตรา ๒๖ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย

รัฐสภาจึงจะออกกฎหมายไปในทางให้อำนาจแก่บุคคลหรือองค์กรตามรัฐธรรมนูญหรือองค์กรของรัฐโดยมีอำนาจกระทำหรือละเว้นการกระทำไปในทางละเมิดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล โดยกฎหมายไม่เปิดช่องการเยียวยาไว้ไม่ได้เช่นกัน การเยียวยาดังกล่าวจะปรากฏในกฎหมายที่ออกโดยรัฐสภา ดังเช่นเกี่ยวกับสิทธิในทรัพย์สิน ซึ่งตามรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบัน มาตรา ๔๘ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “สิทธิของบุคคลในทรัพย์สินย่อมได้รับความคุ้มครอง ขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิ เช่นว่านี้ย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ” แม้พิจารณาเฉพาะมาตรานี้โดยไม่พิจารณาประกอบมาตราอื่นจะหมายความว่ากฎหมายจะออกมากำหนดขอบเขตและจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลเป็นอย่างไรก็ได้ แต่เมื่อพิจารณาประกอบบทบัญญัติรัฐธรรมนูญข้างต้นในแง่หนึ่ง ย่อมเป็นการจำกัดขอบเขตการออกกฎหมายของรัฐสภา กล่าวคือต้องกำหนดมาตรฐานหรือกลไกการเยียวยาไม่ให้เกิดผลกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลมากเกินไป โดยพิจารณาตัวอย่างได้ตามประมวลกฎหมายที่ดิน มาตรา ๔ ที่บัญญัติ “ภายใต้บังคับมาตรา ๖ บุคคลใดได้มาซึ่งสิทธิครอบครองในที่ดินก่อนวันที่ประมวลกฎหมายนี้ใช้บังคับให้มีสิทธิครอบครองสืบไป และให้คุ้มครองตลอดถึงผู้รับโอนด้วย” อันเป็นการคุ้มครองสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลที่มีอยู่ก่อนประกาศใช้กฎหมายนี้ เช่นเดียวกันตามพระราชบัญญัติป่าสงวนแห่งชาติ พ.ศ. ๒๕๐๗ มาตรา ๑๒ วรรคหนึ่ง ที่บัญญัติว่า “บุคคลใดอ้างว่ามีสิทธิหรือได้ทำประโยชน์ในเขตป่าสงวนแห่งชาติใดอยู่ก่อนวันที่กฎกระทรวงกำหนดป่าสงวนแห่งชาตินั้นใช้บังคับให้ยื่นคำร้องเป็นหนังสือต่อนายอำเภอหรือปลัดอำเภอ ผู้เป็นหัวหน้าประจำกิ่งอำเภอท้องที่ภายในกำหนดเก้าสิบวันนับแต่วันที่กฎกระทรวงนั้นใช้บังคับ ถ้าไม่ยื่นคำร้องภายในกำหนดดังกล่าว ให้ถือว่าสละสิทธิหรือประโยชน์นั้น” และวรรคสาม ที่บัญญัติว่า “ความในวรรคหนึ่ง มิให้ใช้บังคับแก่สิทธิในที่ดินที่บุคคลมีอยู่ตามประมวลกฎหมายที่ดิน” เป็นต้น บทบัญญัติเหล่านี้เป็นการเยียวยาสิทธิในทรัพย์สินนั้นของบุคคลที่อาจเสียไปโดยผลแห่งกฎหมาย

การเยียวยาโดยฝ่ายนิติบัญญัติจึงยังรวมถึงการไม่ออกกฎหมายไปในทางจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่จะได้รับการเยียวยาโดยฝ่ายบริหารหรือองค์กรที่ใช้อำนาจในทางบริหารและการเยียวยาโดยฝ่ายตุลาการหรือศาลอันเป็นไปตามบทบัญญัติรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยที่กล่าวข้างต้น รวมทั้งบทบัญญัติแห่งมาตรา ๕๖ วรรคสาม ที่ว่า “สิทธิของบุคคลที่จะฟ้องหน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ ราชการส่วนท้องถิ่น หรือองค์กรอื่นของรัฐ เพื่อให้ปฏิบัติหน้าที่ตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายตามวรรคหนึ่งและวรรคสองย่อมได้รับความคุ้มครอง” มาตรา ๖๐ ที่ว่า “บุคคลย่อมมีสิทธิมีส่วนร่วมในกระบวนการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ของรัฐในการปฏิบัติราชการทางปกครองอันมีผลหรืออาจมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของตน ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ” มาตรา ๖๑ ที่ว่า “บุคคลย่อมมีสิทธิเสนอเรื่องราวร้องทุกข์และได้รับแจ้งผลการพิจารณาภายในเวลาอันสมควร ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ”

มาตรา ๖๒ ที่ว่า “สิทธิของบุคคลที่จะฟ้องหน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ ราชการส่วนท้องถิ่น หรือองค์กรอื่นของรัฐ ที่เป็นนิติบุคคลให้รับผิดชอบเนื่องจากการกระทำหรือการละเว้นการกระทำของข้าราชการ พนักงาน หรือลูกจ้างของหน่วยงานนั้นย่อมได้รับความคุ้มครอง ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ” และมาตรา ๗๖ ที่ว่า “รัฐต้องส่งเสริมและสนับสนุนการมีส่วนร่วมของประชาชนในการกำหนดนโยบาย การตัดสินใจทางการเมือง การวางแผนพัฒนาทางเศรษฐกิจ สังคม และการเมือง รวมทั้งการตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐทุกระดับ”

ตามหลักการแห่งบทบัญญัติในมาตรา ๒๕ ดังกล่าว จึงเป็นเรื่องการจำกัดอำนาจรัฐในการออกกฎหมายที่เป็นการล่วงละเมิดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยได้คุ้มครองไว้โดยเฉพาะสิทธิและเสรีภาพตามบทบัญญัติต่างๆ ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ตั้งแต่มาตรา ๓๑ ถึงมาตรา ๖๕ ในหมวด ๓ ว่าด้วยสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย และบทบัญญัติบางมาตรา เช่น มาตรา ๒๓๗ ถึงมาตรา ๒๔๗ ในหมวด ๘ ว่าด้วยศาลเป็นต้น

ส่วนหลักการในการใช้อำนาจจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ เป็นเรื่องที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยบัญญัติไว้ในมาตรา ๖๕ ให้บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ กฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับหน้าที่เสียภาษีอากรของบุคคล คือ ประมวลรัษฎากร ดังนั้นจึงไม่อาจนำมาตรา ๒๕ ดังกล่าวข้างต้นมาใช้บังคับเกี่ยวกับหน้าที่ในการเสียภาษีอากรของบุคคลตามประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะหน้าที่ในการเสียภาษีอากร มิใช่สิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญคุ้มครองหรือรับรองไว้

มาตรา ๓๐ เป็นบทบัญญัติรับรองและคุ้มครองความเสมอภาคกันตามกฎหมายและสิทธิเท่าเทียมกัน โดยไม่ถูกเลือกปฏิบัติอันเป็นบทบัญญัติที่เป็นไปตามปณิธานว่าด้วยสิทธิมนุษยชน ข้อ ๒ ที่บัญญัติว่า “บุคคลย่อมมีสิทธิและเสรีภาพตามที่บัญญัติไว้ในปฏิญญานี้ โดยไม่มีการจำแนกความแตกต่างในเรื่องใดๆ ไม่ว่าจะเกี่ยวกับเชื้อชาติ สีผิว เพศ ภาษา ศาสนา ความคิดเห็นทางการเมืองหรือความคิดเห็นอื่น ถิ่นกำเนิดเดิม ฐานะทางเศรษฐกิจ สถานะกำเนิดหรือสถานะอื่นใดก็ตาม จะกระทำมิได้”

นอกจากนี้การจำแนกความแตกต่างโดยอาศัยพื้นฐานแห่งสถานะทางการเมือง หรือเขตอำนาจรัฐ หรือสถานะระหว่างประเทศของรัฐหรือดินแดนซึ่งบุคคลนั้นสังกัด จะกระทำมิได้ ไม่ว่าดินแดนนั้นจะเป็นเอกราช อยู่ภายใต้ความพิทักษ์ มิได้ปกครองตนเอง หรืออยู่ภายใต้การจำกัดอำนาจอธิปไตยอื่นใดก็ตาม”

หรือตามกติการะหว่างประเทศว่าด้วยสิทธิทางแพ่ง (พลเมือง) และสิทธิทางการเมือง ในส่วนที่ ๒ ข้อ ๒ ที่บัญญัติว่า “รัฐภาคีแห่งกติกานี้จะต้องเคารพและให้ความเชื่อมั่นแก่ประชาชนของตนไม่ว่าที่อยู่ภายใต้อำนาจอธิปไตยหรืออยู่ภายใต้อำนาจแห่งรัฐในสิทธิที่พึงปวงที่ได้รับรองไว้ในกติกานี้

โดยปราศจากการเลือกปฏิบัติอย่างใด ๆ ไม่ว่าจะเกี่ยวกับเชื้อชาติ สีผิว เพศ ภาษา ศาสนา ความคิดเห็นทางการเมือง หรือความคิดเห็นอื่น ถิ่นกำเนิดเดิม ฐานะทางเศรษฐกิจ สถานะกำเนิดหรือสถานะอื่นใดก็ตาม” อันเป็นบทบัญญัติที่รัฐหรือประเทศต้องให้หลักประกันดังกล่าว และไม่มีข้อยกเว้นที่จะหลีกเลี่ยงให้รัฐหรือการใช้อำนาจรัฐไปในทางเลือกปฏิบัติได้

บทบัญญัติมาตรา ๓๐ จึงเป็นบทบัญญัติใหม่ ไม่เคยปรากฏในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยฉบับใดมาก่อน ได้บัญญัติขึ้นเพื่อให้สอดคล้องกับบทบัญญัติตามปฏิญญาสากลว่าด้วยสิทธิมนุษยชน และ กติการะหว่างประเทศ ว่าด้วยสิทธิทางแพ่ง (พลเมือง) และสิทธิทางการเมือง ค.ศ. ๑๙๖๖ (INTERNATIONAL COVENANT ON CIVIL AND POLITICAL RIGHTS) โดยประเทศไทยได้เข้าเป็นภาคีสมาชิก ซึ่งมีผลตามกฎหมายเมื่อวันที่ ๒๕ มกราคม ๒๕๕๐ ดังนั้น ประเทศไทยจึงต้องดำเนินการเพื่ออนุวัตรการให้เป็นไปตามกติการะหว่างประเทศว่าด้วยสิทธิทางแพ่ง (พลเมือง) และสิทธิทางการเมือง ค.ศ. ๑๙๖๖ ทั้งกระบวนการทางด้านนิติบัญญัติ บริหาร ตุลาการ ที่จะทำให้บทบัญญัติต่างๆ ของกติกาได้ถูกนำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกติกาให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้

ความหมายของ “การเลือกปฏิบัติ” ดังกล่าวกับความเสมอภาคกันในกฎหมายและการได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ก็คือการออกกฎหมายที่ดี ใช้อำนาจรัฐที่ดี หากจำแนกการปฏิบัติคือความแตกต่างเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ สภาพทางกาย หรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองหรือความคิดอื่นแล้ว ถือได้ว่าบุคคลย่อมไม่เสมอภาคและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายอย่างไม่เท่าเทียมกัน อันเป็นหลักการในการพิเคราะห์ว่ากฎหมายหรือการปฏิบัติต่อประชาชนของรัฐหรือในรัฐนั้นเป็นการเลือกปฏิบัติหรือทำให้เกิดความไม่เสมอภาคและได้รับความคุ้มครองไม่เท่าเทียมกันหรือไม่ ซึ่งเป็นหลักหนึ่งของหลักนิติธรรม (THE RULE OF LAW) ในคำปรารภหรืออารัมภบทของปฏิญญาสากลว่าด้วยสิทธิมนุษยชนของสหประชาชาติ ระบุไว้ อันมีความหมายต่อมาว่า แม้รัฐธรรมนูญเองก็ไม่อาจมีบทบัญญัติใดที่ถือว่าเป็นการเลือกปฏิบัติที่มีผลต่อมาว่าทำให้เกิดความไม่เสมอภาคและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายไม่เท่าเทียมกันและผลสุดท้ายก็คือผิดหลักนิติธรรม รัฐหรือการปกครองเช่นนั้นย่อมไม่ใช่อารยชนหรืออารยประเทศ แต่ย้อนกลับไปสู่ความเป็นอนารยประเทศหรือปกครองด้วยความป่าเถื่อนหรืออนาธิปไตย

หลักการไม่เลือกปฏิบัติเป็นหลักการอย่างหนึ่งทำให้บุคคลเสมอภาคตามกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน พอยกตัวอย่างได้ เช่น หลักการพิจารณาชี้ขาดปัญหาหรือ

ข้อพิพาทโดยเปิดเผยเป็นธรรมจากศาลที่เป็นอิสระและเป็นกลางที่เป็นหลักการอย่างหนึ่งที่จะทำให้บุคคลเสมอกัน และได้รับความคุ้มครองเท่าเทียมกันจากศาลหรือจากกฎหมายอย่างเป็นทางการหรือเป็นจริง หลักการแรกเป็นหลักการตามกฎหมายหรือนามธรรม หลักการหลังเป็นหลักการที่จะทำให้หลักการแรกมีสภาพบังคับหรือเกิดผลในทางปฏิบัติ จึงเป็นหลักการที่ต้องมีอยู่ควบคู่กันเสมอของการปกครองในระบอบประชาธิปไตย

ดังนั้น หลักการในมาตรา ๓๐ ดังกล่าวข้างต้น จึงไม่มีอะไรเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐตามประมวลรัษฎากร แต่ประการใด

ส่วนบทบัญญัติมาตรา ๘๐ อยู่ในหมวด ๕ ว่าด้วยแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ ซึ่งมีความหมายว่า เมื่อผู้มีอำนาจในการร่างรัฐธรรมนูญจะให้รัฐธรรมนูญ ก็ชอบที่จะกำหนดได้ว่ารัฐจะต้องมีจุดประสงค์ที่จะปฏิบัติอย่างไร ซึ่งเป็นการบังคับรัฐบาลทุกรัฐบาลที่จะต้องดำเนินการตามจุดประสงค์อันนี้ซึ่งเรียกว่า “แนวนโยบายแห่งรัฐ” ซึ่งเป็น “หลักการ” (Principle) แห่งนโยบายแห่งรัฐ (State Policy) แต่แม้หลักการหรือจุดประสงค์นี้รัฐธรรมนูญจะกำหนดไว้แน่นอน แต่รัฐบาลทุกรัฐบาลก็อาจกำหนดวิถีสานหรือนโยบายที่จะบรรลุถึงหลักการนี้แตกต่างกันได้ เช่น หลักการที่จะรักษาไว้ซึ่งเอกราช รัฐบาลหนึ่งอาจมีวิถีสานหรือนโยบายที่จะรักษาเอกราชโดยผูกพันมิตรไมตรีกับประเทศต่างๆ ไป

ความประสงค์ที่กำหนดแนวนโยบายแห่งรัฐลงไว้ในรัฐธรรมนูญมีดังนี้

๑. ทำให้รัฐบาลทุกรัฐบาลต้องยอมรับแนวนโยบายแห่งรัฐ ซึ่งเป็นหลักการแห่งนโยบายไปปฏิบัติจัดทำ เพราะเป็นหลักการกลางๆ ที่ทำให้มีการบริหารราชการแผ่นดินต่อเนื่องกันโดยสม่ำเสมอ

๒. แสดงให้ราษฎรเห็นเจตน์จำนงของรัฐว่าจะดำเนินนโยบายให้บรรลุถึงหลักการอันใดเพราะได้บัญญัติหลักการแห่งนโยบายไว้ชัดเจนในรัฐธรรมนูญนั่นเอง

๓. ทำให้สภาผู้แทนราษฎรและคณะรัฐมนตรีทราบแนวทางที่จะบัญญัติกฎหมายและบริหารราชการแผ่นดิน

อนึ่ง แนวนโยบายนี้มีไว้เพื่อเป็นแนวทางสำหรับการตรากฎหมายและการบริหารราชการแผ่นดินตามนโยบายที่กำหนดไว้ และไม่ก่อให้เกิดสิทธิในการฟ้องร้องรัฐ ซึ่งหมายความว่า เอกชนจะฟ้องกระทรวง ทบวง กรม ให้ปฏิบัติตามแนวนโยบายนี้ไม่ได้ เป็นเรื่องที่ต้องดำเนินการตามวิถีสานรัฐธรรมนูญ กล่าวคือ

(๑) ถ้ารัฐบาลไม่ปฏิบัติตามให้เป็นไปตามนโยบาย

(ก) สภาผู้แทนราษฎรก็อาจตั้งกระทู้ถาม เปิดอภิปรายทั่วไป เพื่อทราบข้อเท็จจริงหรือความคิดเห็น หรือเปิดอภิปรายทั่วไปเพื่อไม่ไว้วางใจ

(๖) ถ้าสภาผู้แทนราษฎรไม่ดำเนินการดังกล่าว ก็เป็นหน้าที่ของราษฎรที่จะไม่ลงคะแนนเสียงเลือกตั้งสนับสนุนพรรคการเมืองที่มีการเพิกเฉยต่อแนวนโยบายแห่งรัฐ

(๗) ถ้าสภาผู้แทนราษฎรไม่ปฏิบัติตามให้เป็นไปตามแนวนโยบายแห่งรัฐ

(๘) รัฐบาลอาจถวายคำแนะนำต่อพระมหากษัตริย์ให้ทรงยุบสภาผู้แทนราษฎร

(๙) ถ้ารัฐบาลไม่ถวายคำแนะนำให้ทรงยุบสภา ฯ ก็เป็นหน้าที่ของราษฎรที่จะไม่ลงคะแนนเสียงเลือกตั้งสนับสนุนพรรคการเมืองที่เป็นฝ่ายจัดตั้งรัฐบาลในการเลือกตั้งคราวหน้า

รัฐธรรมนูญปัจจุบันได้กำหนดรายละเอียดแนวนโยบายแห่งรัฐไว้ในมาตรา ๗๑ ถึงมาตรา ๘๗

ที่ผู้ร้องโต้แย้งว่า มาตรการตามมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบื้อง ชัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา ๘๐ เพราะเป็นบทบัญญัติที่ไม่เสริมสร้างพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว เพราะเป็นเหตุให้สามีภริยาที่มีเงินได้ต้องนำเงินได้มาร่วมกันและเสียภาษีเงินได้ในอัตราก้าวหน้าที่สูงกว่ากรณีที่เป็นโสด จึงเป็นเหตุหนึ่งให้เกิดการหย่าร้าง ทำให้เกิดปัญหาครอบครัวแตกแยก สังคมไม่ปกติสุขนั้น

เห็นว่า รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา ๖๕ ในหมวด ๔ ว่าด้วยหน้าที่ของชนชาวไทย บัญญัติว่า บุคคลมีหน้าที่....เสียภาษีอากร.....ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ ดังนั้นการเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกฎหมายที่รัฐได้บัญญัติขึ้นเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีจากประชาชนในรัฐ โดยถือว่า เป็นหน้าที่ของประชาชนในรัฐจะต้องปฏิบัติตาม ซึ่งรัฐธรรมนูญได้บัญญัติไว้ต่างหากในหมวด ๔ ว่าด้วยหน้าที่ของชนชาวไทย การเสียภาษีอากรตามกฎหมายจึงเป็นหน้าที่ของประชาชนมิใช่สิทธิและเสรีภาพของประชาชนที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยได้รับรองไว้ ดังนั้นการยกบทบัญญัติมาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ ขึ้นอ้างว่า บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมีข้อความขัดหรือแย้งกับมาตราดังกล่าวจึงเป็นการอ้างสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ไปปะปนกับบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่รัฐธรรมนูญบัญญัติให้เป็นหน้าที่ของประชาชนคนละเรื่องกัน รวมทั้งมาตรา ๘๐ ตามข้ออ้างของผู้โต้แย้งก็เป็นเรื่องเกี่ยวกับนโยบายแห่งรัฐ ซึ่งเป็นเรื่องของรัฐจะต้องปฏิบัติตามแนวนโยบายที่กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญ ประชาชนทั่วไปไม่อาจฟ้องร้องบังคับให้รัฐปฏิบัติตามแนวนโยบายแห่งรัฐได้ทั้งไม่อาจอ้างว่า หน้าที่ตามรัฐธรรมนูญขัดหรือแย้งกับแนวนโยบายแห่งรัฐได้ เพราะเป็นคนละเรื่องเช่นเดียวกัน มิฉะนั้น อาจมีบุคคลอ้างได้ว่ากฎหมายเกี่ยวกับการเกณฑ์ทหาร กฎหมายเกี่ยวกับการให้ประชาชนมีหน้าที่ไปใช้สิทธิเลือกตั้งและต้องถูกตัดสิทธิบางประการในกรณีไม่ไปใช้สิทธิเลือกตั้ง ซึ่งเป็นหน้าที่ของบุคคลตามที่รัฐธรรมนูญบัญญัติไว้ชัดหรือแย้งต่อบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญในหมวดว่าด้วยสิทธิและเสรีภาพของประชาชนชาวไทย ก็จะทำให้การใช้รัฐธรรมนูญและกฎหมายที่เกี่ยวข้องเกิดวิปริต

แปรปรวนไม่เป็นไปตามหลักนิติรัฐ หรือนิติธรรม ถ้ายอมให้บุคคลยกข้อโต้แย้งเช่นนี้ขึ้นสู่การวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญได้ ก็จะทำให้ระบบกฎหมายของประเทศเกิดความยุ่งเหยิง สับสน ไร้หลักเกณฑ์และไร้สภาพการบังคับใช้โดยสิ้นเชิง

ดังนั้น ข้อโต้แย้งของผู้ร้องที่อ้างว่า มาตรา ๕๗ ตรี มาตรา ๕๗ เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐ จึงไม่มีบทบัญญัติใดๆ ในรัฐธรรมนูญสนับสนุนให้รับฟังได้

วินิจฉัยให้ยกคำร้องของผู้ร้อง

นายปรีชา เฉลิมวณิชย์

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ