

คำวินิจฉัยของ นายศักดิ์ เตชะชาญ ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

ที่ ๔๘/๒๕๕๕

วันที่ ๑๒ กันยายน ๒๕๕๕

เรื่อง ศาลภาษีอากรกลางส่งคำโต้แย้งของโจทก์ ในคดีหมายเลขดำที่ ๒๒๕/๒๕๕๒ เพื่อขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔

ด้วยศาลภาษีอากรกลางส่งคำโต้แย้งของโจทก์ (นายราเชนทร์ เรืองทวีป) ในคดีภาษีอากร หมายเลขดำที่ ๒๒๕/๒๕๕๒ ผู้ร้องได้ยื่นฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลยต่อศาลภาษีอากรกลางในฐานความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร เพื่อขอให้ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยตามคำร้อง ลงวันที่ ๑๔ มีนาคม ๒๕๕๓ ของผู้ร้องว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐ หรือไม่

ข้อเท็จจริง สรุปได้ว่า กรมสรรพากรเป็นนิติบุคคลประเภทกรม สังกัดกระทรวงการคลัง มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากรได้ประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้ผู้ร้องเสียภาษีเงินได้ประจำปี ๒๕๕๐ และปี ๒๕๕๑ เป็นเงิน ๑๑๒,๖๖๓ บาท และ ๓๗,๓๑๕ บาท โดยอ้างว่าผู้ร้องต้องนำเงินได้ของภริยามารวมเป็นเงินได้ของผู้ร้องด้วย ผู้ร้องได้อุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากร แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ยกคำร้องของผู้ร้อง โดยอ้างเหตุผลว่า ผู้ร้องเป็นสามีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด. ๕๐) โดยนำเงินได้พึงประเมินของภริยา ซึ่งมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) ที่ประสงค์แยกยื่นแบบแสดงรายการมารวมเป็นเงินได้ของผู้ร้องด้วยนั้น ผู้ร้องเห็นว่า การที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากร ให้นำเงินได้ของภริยาผู้ร้องมารวมกับเงินได้ของผู้ร้องแล้วรวมเป็นเงินได้ที่เอาไปคำนวณภาษี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี กับที่ไม่ให้ผู้ร้องนำเงินได้ของผู้ร้องซึ่งเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๐ (๑) ออกแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหาก และมาตรา ๕๗ เบญจ กำหนดให้ภริยาเท่านั้นที่มีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามี ตามมาตรา ๕๗ ตรี เป็นกฎหมายที่เลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล เพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องเพศ ทำให้บุคคลไม่เสมอภาคกันในกฎหมาย และไม่ได้รับความคุ้มครองเท่าเทียมกัน จึงขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ ทั้งทำให้สามีภริยาต้องรับภาระภาษีเพิ่มขึ้น เป็นอุปสรรคต่อการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว

และความเข้มแข็งของชุมชน ไม่เป็นไปตามแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ เป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลตามที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ จึงขัดกับรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ และมาตรา ๘๐ อีกด้วย ศาลฎีกาอัยการกลาง จึงส่งมาเพื่อให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔

ศาลรัฐธรรมนูญรับคำร้องไว้ดำเนินการตามข้อกำหนดของศาลรัฐธรรมนูญแจ้งให้ศาลฎีกาอัยการกลางทราบ และรับไว้พิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔

หลังจากนั้น ศาลรัฐธรรมนูญให้เชิญอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทนมาชี้แจง ซึ่งผู้แทนอธิบดีกรมสรรพากร (นายวิชัย จึงรักเกียรติ รองอธิบดีกรมสรรพากร) ชี้แจง สรุปว่า การกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีในปัจจุบันมาจากทฤษฎีทางตรง และทางอ้อม การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการจัดเก็บภาษีโดยทางตรงตามหลักความสามารถ ภาระภาษีจัดเก็บแบบขั้นบันไดที่เรียกว่า แบบอัตราก้าวหน้า การเก็บภาษีเงินได้ของสามีภริยา หากความเป็นสามีภริยาถ้าอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีในทางทฤษฎีเห็นว่าคน ๒ คนเป็นหน่วยเดียวกัน จึงกำหนดไว้ในมาตรา ๕๗ ตรี ให้เอาเงินได้พึงประเมินของภริยามาเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีด้วย แต่มีกิจกรรมบางประเภทบางลักษณะ ที่ไม่อาจบิดเบือนหรือแต่งเรื่องได้ เพราะเห็นได้ชัดว่าเป็นการทำมาหากินโดยใช้น้ำพักน้ำแรงส่วนตัว ใช้ความรู้ความสามารถส่วนตัวแล้วก็ใช้เวลาส่วนตัว ดังนั้น จึงเป็นที่มาของการแก้ไขกฎหมายให้ภริยามีสิทธิแยกเอาเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) แยกเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ ชายหรือหญิงย่อมมีสิทธิและเสรีภาพโดยเท่าเทียมกัน เพียงแต่การเสียภาษีเป็นหน้าที่ โดยยึดหลักทฤษฎีที่เป็นสากลดังกล่าว บทบัญญัติมาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐

พิจารณาคำร้อง คำชี้แจงและเอกสารประกอบแล้ว เห็นว่า มีประเด็นที่จะต้องวินิจฉัยว่า มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐ หรือไม่ แต่ในเบื้องต้นเห็นควรวินิจฉัยก่อนว่า บทบัญญัติในมาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ หรือไม่

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี “ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้าภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้วให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

ถ้าสามีหรือภริยามีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกัน ก็ให้ทำได้โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้น ไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงอย่างใด

มาตรา ๕๗ เบื้อง “ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะจะมีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะ ส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี ก็ได้

... ฯลฯ ...”

ส่วนมาตรา ๓๐ แห่งรัฐธรรมนูญ บัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน

ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรมหรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ จะกระทำมิได้

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้ เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม”

พิเคราะห์แล้ว เห็นว่า หลักการในรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมาย ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นหญิงหรือชาย จะเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมเพราะแตกต่างในเรื่องเพศ สถานะของบุคคลจะกระทำมิได้ ซึ่งก็สอดคล้องกันกับบทบัญญัติในมาตรา ๔ มาตรา ๒๖ และมาตรา ๗๕ แห่งรัฐธรรมนูญ ที่ว่า ศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ สิทธิและเสรีภาพของบุคคลย่อมได้รับความคุ้มครอง การใช้อำนาจโดยองค์กรของรัฐต้องคำนึงถึงเรื่องดังกล่าว และรัฐต้องดูแล และคุ้มครอง

ดังนั้น การที่ประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้ในมาตรา ๕๗ ตรี ว่าในการเก็บภาษีเงินได้จากสามี และภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินพึงประเมินของภริยา เป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี และที่มาตรา ๕๗ เบื้อง บัญญัติว่า ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะจะมีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี นั้น เป็นที่เห็นได้ว่า มาตรา ๕๗ ตรี ดังกล่าว การใช้บังคับมีความแตกต่างในเรื่องเพศ เป็นการเลือกปฏิบัติทั้งมีความแตกต่างในสถานะของบุคคลด้วย เช่นเดียวกับมาตรา ๕๗ เบื้อง ก็กำหนดให้ภริยาเท่านั้นที่มีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษี เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล

ผู้แทนกรมสรรพากร ก็ชี้แจงในบางส่วนของ หลักการในการจัดเก็บภาษีทางตรงในส่วนของ ระบบภาษีเงินได้นั้น จัดเก็บตามหลักความสามารถ แต่ก็มีกิจกรรมบางประเภท ที่ไม่อาจบิดเบือนหรือ แต่งเรื่องได้เพราะเห็นได้ชัดว่าเป็นการทำมาหากินโดยใช้น้ำพักน้ำแรงส่วนตัว ใช้ความรู้ความสามารถส่วนตัว ใช้เวลาส่วนตัว จึงเป็นที่มาของการแก้ไขกฎหมายให้ภริยามีสสิทธิแยกเอาเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา ๕๐ (๑) แยกเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ เป็นการแสดงถึงความไม่เท่าเทียมกัน ทั้งเป็นกฎหมาย ที่ทำให้ชายและหญิงมีสิทธิไม่เท่าเทียมกัน จึงขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ ไม่อาจใช้บังคับได้ ตามมาตรา ๖ แห่งรัฐธรรมนูญ ดังนั้น เมื่อเห็นว่าบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ แล้ว จึงไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยในประเด็นที่ว่า มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าว จะขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ และมาตรา ๘๐ หรือไม่อีกต่อไป

อาศัยเหตุผลดังกล่าว จึงวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐

นายศักดิ์ เตชาชาญ

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ