

คำวินิจฉัยของ นายสุจิต บุญบงการ ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

ที่ ๔๘/๒๕๕๕

วันที่ ๑๒ กันยายน ๒๕๕๕

เรื่อง ศาลภาษีกลางส่งคำโต้แย้งของโจทก์ (นายราเชนทร์ เรืองทวีป) ในคดีภาษีอากรหมายเลขคำที่ ๒๒๕/๒๕๕๒ ขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๕

ข้อเท็จจริง

นายราเชนทร์ เรืองทวีป ผู้ร้องเป็นโจทก์ในคดีภาษีอากรหมายเลขคำที่ ๒๒๕/๒๕๕๒ ได้ยื่นฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลยต่อศาลภาษีอากรกลางในฐานความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร สรุปตามคำฟ้อง ลงวันที่ ๒๕ พฤศจิกายน ๒๕๕๒ เป็นใจความว่า

เมื่อวันที่ ๒๒ มกราคม ๒๕๕๒ และวันที่ ๒ มีนาคม ๒๕๕๒ เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากร มีหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เลขที่ ๕๑๑๑๐๕๐/๑/๑๐๑๒๑๗ และ ๕๑๑๑๐๕๐/๑/๑๐๑๒๒๘ ตามลำดับ ประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้ผู้ร้องเสียภาษีเงินได้ประจำปี ๒๕๕๐ และปี ๒๕๕๑ เพิ่ม รวมเป็นเงิน ๑๑๒,๖๖๓ บาท และ ๓๗,๓๑๕ บาท โดยอ้างเหตุว่าผู้ร้องต้องนำเงินได้ของภริยามากำหนดเป็นเงินได้ของผู้ร้อง (กรณีที่เป็นรายได้อื่นที่มีใช้รายได้ตาม มาตรา ๔๐ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร)

เมื่อวันที่ ๒๕ มีนาคม ๒๕๕๒ ผู้ร้องได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากร ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ๗ ได้วินิจฉัยยกอุทธรณ์ของผู้ร้อง โดยให้เหตุผลว่าผู้ร้องเป็นสามีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด. ๕๐) โดยนำเงินได้พึงประเมินของภริยา ซึ่งมีใช้เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ที่ประสงค์แยกยื่นแบบแสดงรายการมารวมเป็นเงินได้ของผู้ร้องด้วย โดยให้ผู้ร้องเสียภาษีและเงินเพิ่มทั้งสองฉบับรวม ๑๒๕,๐๑๕.๕๐ บาท ผู้ร้องเห็นว่ากรณีที่คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ของกรมสรรพากรให้นำเงินได้ของภริยาผู้ร้องมารวมกับเงินได้ของผู้ร้อง แล้วรวมเป็นเงินได้ที่เขาไปคำนวณภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี กับที่ไม่ให้ผู้ร้องนำเงินได้ของภริยาซึ่งเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๑) ออกแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากนั้น ผู้ร้องเห็นว่าบทบัญญัติในมาตรา ๕๗ ตรี ที่ใช้บังคับแก่ผู้ร้องนั้นเป็นกฎหมายที่เลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล

เพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลและเพศ กล่าวคือ หากผู้ร้องเป็นโสด และภริยาเป็นโสด หรือจดทะเบียนหย่ากัน ผู้ร้องและภริยาก็เสียภาษีในส่วนของเงินได้ส่วนของตนตามบัญชีอัตราภาษี หากผู้ร้องสมรสกับภริยาและผู้ร้องต้องนำเงินได้ของภริยามารวมเป็นเงินได้ของผู้ร้องเพื่อเสียภาษีตามบัญชีอัตราภาษี ผู้ร้องหรือภริยาต้องเสียภาษีสูงขึ้น จึงเห็นว่า การเสียภาษีตามมาตรานี้ขึ้นอยู่กับสถานะของบุคคลเกี่ยวกับการสมรสและความแตกต่างในเรื่องเพศเป็นการเลือกปฏิบัติ

ในคำฟ้องผู้ร้องได้กล่าวต่อไปอีกว่า ตามบทบัญญัติมาตรา ๕๗ เบญจ กำหนดให้ภริยาเท่านั้นที่มีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษี เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี การไม่กำหนดให้สามีมีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหาก เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) ด้วย จึงเป็นกฎหมายที่เลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล เพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องเพศ กฎหมายทั้งสองมาตราดังกล่าวจึงเป็นกฎหมายที่ทำให้บุคคลไม่เสมอกันในกฎหมาย ไม่ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน เป็นกฎหมายที่ทำให้ชายหญิงมีสิทธิไม่เท่าเทียมกัน จึงขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐

นอกจากนี้การที่รัฐจัดเก็บภาษีจากสามีและภริยารวมเป็นหนึ่งหน่วย โดยบทบัญญัติตามมาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ย่อมขัดขวางและเป็นอุปสรรคต่อการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัวและความเข้มแข็งของชุมชน ไม่เป็นไปตามแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ เนื่องจากการประเมินจัดเก็บภาษีตามสองมาตราดังกล่าว ทำให้ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น คู่สามีและภริยาที่ถูกประเมินตามแบบดังกล่าวก็ต้องทำให้ความเป็นสามีและภริยาลดลง จึงขัดขวางต่อการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว บทบัญญัติของมาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ จึงขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐

ในคำฟ้องผู้ร้องกล่าวต่อไปอีกว่า บทบัญญัติทั้งสองมาตราดังกล่าวได้เปลี่ยนสิ่งที่เป็นสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพ โดยเป็นการเลือกปฏิบัติเกี่ยวกับสถานะของบุคคลและเกี่ยวกับเพศทั้งเป็นปฏิบัติ ขัดขวางต่อความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว จึงขัดต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ ดังนั้น บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ จึงเป็นกฎหมายที่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐ กฎหมายดังกล่าวเป็นอันใช้บังคับไม่ได้ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๖

ศาลภาษีอากรกลางพิเคราะห์คำร้องของผู้ร้องแล้วเห็นว่า เป็นกรณีโต้แย้งว่าประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ จึงส่งข้อโต้แย้งของผู้ร้องมาให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัย

ศาลรัฐธรรมนูญมีคำสั่งให้รับคำร้องไว้ดำเนินการตามข้อกำหนดศาลรัฐธรรมนูญว่าด้วยวิธีพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญ พ.ศ. ๒๕๕๑ ข้อ ๑๐ และแจ้งให้ศาลภาษีอากรกลางทราบ เมื่อวันที่ ๕ เมษายน ๒๕๕๓ ศาลรัฐธรรมนูญมีคำสั่งให้รับคำร้องไว้พิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔ เมื่อวันที่ ๑๔ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๕

เมื่อวันที่ ๑๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๕ ศาลรัฐธรรมนูญให้เชิดชูอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทนมาชี้แจงเหตุผลในการตราประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ และให้เรียกสำเนาเอกสารร่างประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ และรายงานการประชุมคณะกรรมการกฤษฎีกาในการพิจารณาร่างประมวลรัษฎากรดังกล่าวจากสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

อธิบดีกรมสรรพากรได้มอบหมายให้นายวิชัย จึงรักเกียรติ รองอธิบดีกรมสรรพากรมาชี้แจงเกี่ยวกับเหตุผลในการตราประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ต่อศาลรัฐธรรมนูญ ในวันที่ ๒๘ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๕ สรุปเป็นใจความได้ว่า

หลักการในการจัดเก็บภาษีทางตรงในส่วนของระบบภาษีเงินได้นั้น จัดเก็บตามหลักความสามารถ คือ เมื่อความสามารถสูงตัวเงินได้พึงประเมินก็สูงด้วย เพราะฉะนั้นภาระภาษีจึงเก็บแบบขั้นบันไดที่เรียกว่า แบบอัตราก้าวหน้า

ส่วนการเก็บภาษีเงินได้ของสามีภริยา หากความเป็นสามีภริยาถ้าอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีในทางทฤษฎีภาษีเห็นว่าคน ๒ คนนี้เป็นหน่วยเดียวกัน เพราะฉะนั้นในหลักการดังกล่าวกลไกของระบบการจัดเก็บภาษีจึงสร้างเครื่องมือที่มองว่าสามีภริยาเป็นหน่วยเดียวกันแล้วก็ประกอบกิจการทำมาหากินร่วมกันแล้วเป็นหน่วยเดียวกัน และจะต้องเก็บภาษีหน่วยนี้แบบอัตราก้าวหน้า (Progressive) ด้วย ดังนั้นจึงกำหนดไว้ในมาตรา ๕๗ ตี ให้เอาเงินได้พึงประเมินของภริยามาเป็นเงินได้พึงประเมินของสามี ซึ่งในทางกฎหมายนั้นคงไม่ได้มีผลกระทบมากนัก แต่ผลจริงๆ คือ ต้องการให้รวมเข้าด้วยกันไม่ต้องการให้แยกเป็น ๒ กอง เพียงแต่ภายใต้สังคมและวัฒนธรรมไทยนั้น มีคำถามว่าควรจะไปรวมเป็นของใครมากกว่ากัน ซึ่งในทศวรรษปี พ.ศ. ๒๕๕๐ ได้กำหนดให้เอาไปรวมเป็นของสามี

อย่างไรก็ตาม มีกิจกรรมบางประเภทบางลักษณะ ที่ไม่อาจบิดเบือนหรือแต่งเรื่องได้เพราะเห็นได้ชัดว่าเป็นการทำมาหากินโดยใช้น้ำพักน้ำแรงส่วนตัว ใช้ความรู้ความสามารถส่วนตัว แล้วก็ใช้เวลาส่วนตัว ดังนั้น จึงเป็นที่มาของการแก้ไขกฎหมายให้ภริยามีสิทธิแยกเอาเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ซึ่งเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานไม่สามารถจะบิดเบือนหรือไม่สามารถกล่าวอ้างได้ว่าอันนี้เป็นของสามี กฎหมายก็เลยวางกรอบเปิดช่องให้ภริยามีสิทธิแยกเอาเฉพาะเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานตามมาตรา ๔๐ (๑) แยกเสียต่างหากจากสามีได้ คล้ายๆ เป็นบทยกเว้นจากหลักความสามารถของสามีและภริยาซึ่งทางทฤษฎีถือเป็นหน่วยเดียวกัน

ส่วนประเด็นที่ว่า หากยึดหลักที่กำหนดให้สามีและภริยาเป็นหน่วยภาษีเดียวกันแล้วจะขัดหรือแย้งต่อหลักความเสมอภาคและเป็นอุปสรรคต่อการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัวหรือไม่ นั้น เห็นว่า ชายหรือหญิงย่อมมีสิทธิและเสรีภาพโดยเท่าเทียมกัน เพียงแต่ว่าการเสียภาษีเป็นหน้าที่โดยยึดตามทฤษฎีทางภาษีที่เป็นสากลดังกล่าว ซึ่งมองว่าการที่สามีภริยาอยู่ร่วมกันแล้วก็ทำมาหากินด้วยกันไม่ควรที่จะแยกหน่วยภาษีออกไป เท่าที่มีการเก็บข้อมูลในภาพรวมพบว่า มีค่อนข้างน้อยที่สามีภริยาจะยกเหตุทางด้านภาษีอากรมาเป็นเหตุหย่า ในปัจจุบันปรากฏว่าสามีภริยาส่วนใหญ่ต่างคนต่างทำงานรับเงินเดือนทั้งคู่ โดยมีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเข้ามาประมาณ ๗ ล้านฉบับ เป็นประเภทเงินเดือนประมาณร้อยละ ๕๐ ซึ่งเขาก็ได้รับสิทธิดังกล่าวอยู่แล้วจะเหลือเฉพาะสามีภริยาที่ทำธุรกิจด้วยกันที่ยังคงถูกกำหนดให้ต้องเอาไปรวมคำนวณภาษี และคงไม่เป็นธรรมที่ไปกำหนดว่าเขาจะใส่ชื่อใครก็ได้ส่วนการลงทุนในเงินออม ขณะนี้ก็มี ๒ ประเภทหลัก คือ (๑) กรณีนำเงินไปฝากสถาบันการเงินก็ได้รับดอกเบี้ย ก็มีเงื่อนไขรองรับอยู่แล้ว กล่าวคือ ถ้ารวมคำนวณแล้วเสียภาษีน้อยกว่าเขาก็เลือกไปรวม เช่นอาจจะเสียภาษีเพียงร้อยละ ๕ หรือร้อยละ ๑๐ แต่ถ้าหากว่าเขาเอาไปรวมแล้วเขาจะต้องเสียเพิ่มขึ้นเขาก็แยกเสียต่างหาก ซึ่งจะเท่ากับร้อยละ ๑๕ ที่ถูกธนาคารหักนำส่งในขณะจ่ายดอกเบี้ย (๒) การนำเงินไปซื้อหลักทรัพย์ ซึ่งจะได้รับเงินปันผลกรณีนี้ก็มีเงื่อนไขให้เสียภาษีเท่ากับอัตราร้อยละ ๑๐ ดังนั้นในภาพรวมจึงมีเครื่องมือที่ทำให้ได้รับการปรับลดภาระลงจากภาคเงินออมดังกล่าว ค่อนข้างครบถ้วน นอกจากนี้ สามีภริยาส่วนใหญ่ก็ทำงานรับเงินเดือนซึ่งสามารถแยกเสียภาษีได้อยู่แล้ว คงเหลือเฉพาะสามีภริยาที่เปิดร้านค้าในรูปแบบบุคคลธรรมดาและทำมาหากินร่วมกันที่จะต้องยื่นแบบรวมกันเท่านั้น แต่เมื่อกิจการเจริญเติบโตขึ้นก็จะไปจดทะเบียนเป็นบริษัท หรือเป็นห้างหุ้นส่วนที่มีฐานะเป็นนิติบุคคลก็จะแยกเสียภาษีเป็นระบบภาษีเงินได้นิติบุคคล

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา มีหนังสือลงวันที่ ๑๔ มีนาคม ๒๕๕๕ แจ้งว่าไม่สามารถจัดส่งสำเนาเอกสารร่างประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ และรายงานการประชุมคณะกรรมการกฤษฎีกาในการพิจารณาร่างประมวลรัษฎากรดังกล่าวตามที่ศาลรัฐธรรมนูญขอได้ เนื่องจากการแก้ไขเพิ่มเติม มาตรา ๕๗ ตี แห่งประมวลรัษฎากรเป็นเรื่องที่เสนอในร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ซึ่งคณะรัฐมนตรีได้มีมติเมื่อวันที่ ๘ สิงหาคม ๒๕๕๔ รับหลักการและให้คณะกรรมการกฤษฎีกาตรวจสอบพิจารณานั้น คณะกรรมการกฤษฎีกาได้ส่งร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวกลับไปยังสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรีโดยมิได้มีการตรวจสอบแต่อย่างใด ส่วนการแก้ไขเพิ่มเติม มาตรา ๕๗ เบญจ โดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๔) พ.ศ. ๒๕๒๕ เป็นเรื่องที่มีได้ผ่านการตรวจสอบพิจารณาของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ซึ่งศาลรัฐธรรมนูญได้รับทราบแล้วเมื่อวันที่ ๒๑ มีนาคม ๒๕๕๕

เมื่อวันที่ ๒๑ มีนาคม ๒๕๕๕ ศาลรัฐธรรมนูญมีคำสั่งให้สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร และสำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา ส่งเอกสารความเป็นมาและเหตุผลในการตราประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ มาয়งศาลรัฐธรรมนูญ เพื่อประกอบการพิจารณาวินิจฉัย

พร้อมนี้ ได้มอบหมายให้สำนักงานศาลรัฐธรรมนูญ ขอให้กรมสรรพากร รวบรวมเอกสาร ว่าด้วยทฤษฎีภาษีอากรและแนวกฎหมายภาษีอากรต่างประเทศเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ส่งให้ศาลรัฐธรรมนูญเพื่อประกอบการพิจารณาวินิจฉัย

กรมสรรพากร มีหนังสือลงวันที่ ๓ เมษายน ๒๕๕๕ ส่งเอกสารข้อมูลการยื่นแบบภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาของต่างประเทศ กรณีกรียาอื่น ๆ ร่วมกับสามีมาเพื่อประกอบการพิจารณา

สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี มีหนังสือลงวันที่ ๕ เมษายน ๒๕๕๕ ส่งเอกสารที่เกี่ยวข้อง กับการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๔๕ มาตรา ๕๗ ตี และการตราพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๖) พ.ศ. ๒๕๓๔ มาตรา ๕๗ เบญจ มาเพื่อใช้ประกอบการพิจารณา

สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร มีหนังสือลงวันที่ ๓๐ เมษายน ๒๕๕๕ ส่งเอกสาร ตามที่ศาลรัฐธรรมนูญขอให้รวบรวมสำเนารายงานการประชุมคณะกรรมการและรายงานการประชุม สภาผู้แทนราษฎรในการพิจารณาร่างประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ มาเพื่อ ประกอบการพิจารณาวินิจฉัย คือ สำเนารายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ ๑๐/๒๕๔๕ (วิสามัญ) ชุดที่ ๑ วันพฤหัสบดีที่ ๑๐ ตุลาคม ๒๕๔๕ จำนวน ๕๒ หน้า ซึ่งมีข้อความบางตอนว่า

“... ได้วางหลักเกณฑ์ป้องกันที่จะมิให้แยกรายได้ของภริยาและบุตรออกไปเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี นี้เป็นวิธีการที่ปฏิบัติกันอยู่มากในเรื่องผู้มีรายได้อ่าง เพื่อจะให้เสียภาษีน้อยซึ่งความจริงก็เป็นเช่นนั้น เขาก็แยกออกเป็นของบุตรบ้าง ภริยาบ้างเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่ก็ได้พบเช่นนั้น เป็นอันมาก และถ้าหากว่าไม่มีหนทางป้องกันไว้แล้วก็คิดว่าจะเป็นอย่างและมีกรณีเพิ่มขึ้นอีกเป็นอันมาก จึงจำเป็นที่จะต้องมีพระราชบัญญัติป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีในเรื่องนี้

... ถือว่ารายได้ของสามีภริยาถ้าอยู่ร่วมกันก็ให้ถือเป็นรายได้ของสามีเพื่อประเมินเก็บภาษี นี้ก็เป็นอีกเรื่องหนึ่ง คือได้มีการหลีกเลี่ยงอยู่ในทำนองนี้ คือรายได้ของสามีภริยานั้นถือว่าอยู่กินร่วมกัน ในคดีของกฎหมายถือว่า สามีภริยาเป็นคนคนเดียวกัน เพราะฉะนั้น ถ้าเราจะถือว่าทรัพย์สินของสามีภริยา เป็นของคนคนเดียวกัน ก็ชอบด้วยเหตุผลแล้ว

... ป้องกันการหลีกเลี่ยงโดยตั้งขึ้นเป็นบริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วแต่กรณีนี้ก็มีตัวอย่างที่ได้พบเสมอมา เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีจำนวนมาก เพราะฉะนั้นบรรดาผู้ที่มีเงินได้มากๆ ก็ตั้งเป็นบริษัทหรือหุ้นส่วนขึ้น แล้วเอา บุตร ภริยา พี่น้องไปอยู่ในบริษัทนั้นเพื่อแยกรายได้ออกไป นี่เราก็ป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเราก็ได้วางบทป้องกันไว้

... นี่สำหรับภาษีเงินได้ เราก็ได้มีหลักการที่จะขอปรับปรุงในข้อสาระสำคัญดังที่ได้กล่าวมา ที่นี้ต่อไปสำหรับภาษีโรงค้าฯลฯ

และครั้งที่ ๒/๒๕๒๘ (สมัยสามัญ) เป็นพิเศษ วันพุธที่ ๑๕ พฤษภาคม ๒๕๒๘ จำนวน ๔๑ หน้า แต่ในส่วนของรายงานการประชุมคณะกรรมการในการพิจารณาร่างประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ไม่สามารถจัดส่งให้ได้ เนื่องจากเอกสารดังกล่าวได้สูญหายไประหว่างการย้ายสถานที่ทำงานเมื่อมีการแบ่งส่วนราชการเป็นกองกรมการ ๑ และกองกรมการ ๒ ในปี ๒๕๓๗

ข้อวินิจฉัย

ประเด็นที่ต้องพิจารณาวินิจฉัยมีว่า

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี มาตรา ๕๗ เบญจ จัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐ หรือไม่

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ บัญญัติว่า “การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้ และเท่าที่จำเป็นเท่านั้น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้

กฎหมายตามวรรคหนึ่งต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไปและไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่ง หรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการตรากฎหมายนั้นด้วย

บทบัญญัติวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้นำมาใช้บังคับกับกฎหมายหรือข้อบังคับที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายด้วยโดยอนุโลม”

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ บัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน

ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ จะกระทำมิได้

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อจำกัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้ เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม”

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐ บัญญัติว่า “รัฐต้องคุ้มครองและพัฒนาเด็กและเยาวชน ส่งเสริมความเสมอภาคของหญิงและชาย เสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัวและความเข้มแข็งของชุมชน

รัฐต้องสงเคราะห์คนชรา ผู้ยากไร้ ผู้พิการหรือทุพพลภาพและผู้ด้อยโอกาสให้มีคุณภาพชีวิตที่ดีและพึ่งตนเองได้”

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี บัญญัติว่า “ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้าภริยาค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

ถ้าสามีหรือภริยาที่มีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกัน ก็ให้ทำได้โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้น ไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงอย่างไร

ถ้าเห็นสมควร เจ้าพนักงานประเมินอาจแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีและภริยาแต่ละฝ่ายได้รับ และแจ้งให้สามีและภริยาเสียภาษีเป็นคนละส่วนก็ได้ แต่ถ้าภาษีส่วนของฝ่ายใดค้างชำระ และอีกฝ่ายหนึ่งได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้อีกฝ่ายหนึ่งนั้นร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

การที่สามีภริยาอยู่ต่างท้องที่กัน หรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราวยังคงถือว่าอยู่ร่วมกัน”

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ เบญจ บัญญัติว่า “ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะจะมีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี ก็ได้

ในกรณีที่ภริยาแยกยื่นรายการตามวรรคหนึ่ง ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนได้ ดังนี้

- (๑) สำหรับผู้มีเงินได้ตามมาตรา ๕๗ (๑) (ก)
- (๒) สำหรับบุตรที่หักลดหย่อนได้ตามอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา ๕๗ (๑) (ค) และ (ง) คนละกึ่งหนึ่ง
- (๓) สำหรับเบี้ยประกันภัยตามมาตรา ๕๗ (๑) (ง) วรรคหนึ่ง
- (๔) สำหรับเงินสมทบที่ผู้ประกันตนจ่ายเข้ากองทุนประกันสังคมตามมาตรา ๕๗ (๑) (ฉ)

(๕) สำหรับเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา ๔๗ (๑) (ข)

(๖) สำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมตามมาตรา ๔๗ (๑) (ข) กิ่งหนึ่ง

(๗) สำหรับเงินบริจาคส่วนของตนตามมาตรา ๔๗ (๗)

ในกรณีผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย การหักลดหย่อนตาม (๒) ให้หักได้เฉพาะบุตรที่อยู่ในประเทศไทย

ถ้าสามีและภริยามีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา ๕๐ (๑) ประเภทเดียวกันไม่เกินจำนวนตามมาตรา ๕๖ (๕) ไม่ว่าแต่ละฝ่ายจะมีเงินได้เป็นจำนวนเท่าใด สามีและภริยาไม่ต้องยื่นรายการเงินได้พึงประเมิน”

เนื่องจากในคำโต้แย้งของผู้ร้องได้อ้างรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ เป็นมาตราหลักในการร้องว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ จึงจะยับยั้ง ประเด็นว่า มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ หรือไม่ ขึ้นมาพิจารณาวินิจฉัยก่อน

ดังนั้น ประเด็นแรกที่ต้องพิจารณา คือ ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ หรือไม่

พิจารณาแล้วเห็นว่า มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ที่ให้ภริยาต้องยื่นภาษีร่วมกับสามี เท่านั้น ถ้าจะแยกยื่นจะต้องไม่ทำให้เปลี่ยนแปลงภาษีที่ต้องเสีย ยกเว้นรายได้จากค่าจ้างแรงงานของภริยาที่ให้แยกยื่นได้ เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม เนื่องจากผลรวมบทบัญญัติในสองมาตรานี้ ทำให้คู่สมรสต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าแยกกันยื่นหรือผู้ที่มีสถานภาพโสด เป็นการนำเอาสถานภาพของบุคคลคือการสมรสมาเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม

อันที่จริงการบัญญัติตามประมวลรัษฎากรทั้งสองมาตราดังกล่าว เป็นการกำหนดให้สามีและภริยาเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน ซึ่งเป็นหลักการที่ยอมรับกันในหลายประเทศ และไม่ใช่เป็นสิ่งที่ผิดหรือเสียหายแต่อย่างใด แต่เมื่อให้เป็นหน่วยภาษีเดียวกันแล้ว ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นกว่าการแยกยื่น มีผลทำให้การสมรสเป็นโทษทางภาษี (marriage penalty) เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม ดังนั้นในบางประเทศจึงให้มีทางเลือกว่าจะยื่นร่วมหรือแยกยื่นก็ได้ ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงที่ว่าอย่างไรจะเสียภาษีน้อยกว่ากัน เช่น ในประเทศเยอรมัน

ในประเทศฝรั่งเศสได้มีวิธีการบรรเทาให้การสมรสเป็นโทษทางภาษี เช่น ถ้ายื่นร่วมให้มีการนำรายได้ที่ยื่นร่วมกันมาเฉลี่ยโดยการหาร โดยจำนวนผู้ที่ยื่นร่วมที่เรียกในภาษาอังกฤษว่า Spilitting การใช้หลักการเก็บภาษีที่ก้าวหน้านั้นถือว่าเป็นธรรม แต่การให้คู่สมรสต้องเสียภาษีที่ก้าวหน้ากว่าผู้ที่ไม่สมรสนั้น ถือว่าไม่เป็นธรรม

ด้วยเหตุผลข้างต้นจึงวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ
จัตหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐

ประเด็นต่อไป คือ ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ จัตหรือแย้ง
ต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ หรือไม่

พิจารณาแล้วเห็นว่า รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ เป็นเรื่องของการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพ
ที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ การจำกัดสิทธิและเสรีภาพดังกล่าว จะทำได้ยกเว้นอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติ
แห่งกฎหมายเฉพาะ เพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และจำกัดเท่าที่จำเป็นจะกระทบกระเทือนถึง
สาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพมิได้ ส่วนประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ
เป็นเรื่องของการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยให้นำเอารายได้พึงประเมินของภริยามารวมกับสามี
และให้สามีเป็นผู้ยื่นเสียภาษี ยกเว้นรายได้ของภริยาที่เป็นค่าจ้างแรงงาน รัฐธรรมนูญ มาตรา ๖๗
บัญญัติให้บุคคลมีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้นรัฐจึงสามารถออกกฎหมายมาจำกัดสิทธิเสรีภาพบางประการ
เพื่อให้บุคคลเสียภาษี กรณีให้ภริยาต้องยื่นภาษีร่วมกับสามี โดยให้สามีเป็นผู้ยื่นเป็นการจำกัดสิทธิและ
เสรีภาพก็จริงแต่รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ เปิดช่องให้จำกัดเช่นนั้นได้ การจำกัดเป็นไปตามบทบัญญัติ
แห่งกฎหมายเฉพาะ คือ ประมวลรัษฎากร และเป็นไปเพราะความจำเป็น คือเพื่อการจัดเก็บภาษี
จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕

อย่างไรก็ตาม ในการออกกฎหมายเพื่อบังคับให้ภริยายื่นภาษีร่วมกับสามีนั้น แม้รัฐธรรมนูญ
มาตรา ๒๕ เปิดโอกาสให้ออกกฎหมายเช่นนั้นได้ก็ต้องมิให้คู่สมรสเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าแยกยื่น
หรือผู้ที่มีสถานภาพเป็นโสด มิฉะนั้นจะขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ ดังที่ได้วินิจฉัยไปแล้ว

ประเด็นต่อไปที่ต้องพิจารณาวินิจฉัยต่อไปมีว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และ
มาตรา ๕๗ เบญจ จัตหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐ หรือไม่

พิจารณาแล้วเห็นว่า รัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐ อยู่ในหมวดแนวนโยบายแห่งรัฐ ซึ่งเป็นหมวดที่มี
บทบัญญัติที่กำหนดเป็นแนวทางให้รัฐต้องดำเนินการตาม ในการตรากฎหมายและบริหารราชการแผ่นดิน
ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๘๘ วรรคหนึ่งและในวรรคสองได้บัญญัติให้คณะรัฐมนตรีชี้แจงต่อรัฐสภาว่า
จะดำเนินการใดให้เป็นไปตามแนวนโยบายดังกล่าว ในการเข้าบริหารงาน และต้องรายงานต่อสภาปีละครั้งว่า
ในการดำเนินการดังกล่าวมีปัญหาหรืออุปสรรคอย่างไร ดังนั้น มาตรา ๘๘ วรรคสองนี้จึงเป็นการบังคับ
โดยปริยายให้รัฐบาลต้องดำเนินการไปตามแนวนโยบาย และไม่ใช่ว่าเป็นการบังคับเด็ดขาด การที่รัฐธรรมนูญ
ได้บัญญัติไว้ในมาตรา ๘๘ วรรคสอง ว่าคณะรัฐมนตรีต้องชี้แจงต่อรัฐสภาถึงปัญหาหรืออุปสรรคในการ
ดำเนินการดังกล่าว เท่ากับยอมรับว่าการดำเนินการย่อมไม่บรรลุผลได้ในทันทีในทุกกรณี เมื่อเป็นเช่นนี้

ย่อมเป็นไปได้ที่จะมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายบางบทที่แสดงว่า คณะรัฐมนตรียังไม่ได้ดำเนินการตามแนวนโยบาย หรือดำเนินการแล้วแต่ยังไม่บรรลุผล บทบัญญัติดังกล่าวจึงไม่ถือเป็นกรณีที่ขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติในเรื่องของแนวนโยบาย บทบัญญัติประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการดำเนินการจัดเก็บภาษี โดยให้สามีและภริยารวมเป็นหนึ่งหน่วยภาษี ส่วนรัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐ เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับนโยบายแห่งรัฐ ที่ให้รัฐต้องส่งเสริมความเสมอภาคระหว่างชายและหญิง และความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว แม้บทบัญญัติประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ดังกล่าว ผู้ร้องจะได้แย้งว่าการที่ให้ภริยาต้องยื่นภาษีร่วมกับสามีเป็นการที่รัฐไม่ส่งเสริมความเสมอภาคของชายหญิงและความเป็นปึกแผ่นของครอบครัวก็ไม่ถือว่าขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐ ด้วยเหตุผลที่ได้กล่าวไปแล้ว

ดังนั้น จึงวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ แต่ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ และมาตรา ๘๐

นายสุจิต บุญบงการ

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ