

## คำวินิจฉัยของ นายสุจินดา ยงสุนทร ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

ที่ ๔๘/๒๕๕๕

วันที่ ๑๒ กันยายน ๒๕๕๕

เรื่อง ศาลภาษีอากรกลางขอให้กระทรวงยุติธรรมส่งคำโต้แย้งของนายราเชนทร์ เรืองทวีป โจทก์ ในคดีภาษีอากรหมายเลขดำที่ ๒๒๕/๒๕๕๒ ให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตาม มาตรา ๒๖๔ ของรัฐธรรมนูญ ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี มาตรา ๕๗ เบื้อง ขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญ หรือไม่

## ความเป็นมาและข้อเท็จจริง

กระทรวงยุติธรรมได้มีหนังสือที่ ยธ. ๐๒๐๑/๐๘๐๖๕ ลงวันที่ ๒๕ มีนาคม ๒๕๕๓ ส่งคำโต้แย้ง ของนายราเชนทร์ เรืองทวีป โจทก์ในคดีภาษีอากรหมายเลขดำที่ ๒๒๕/๒๕๕๒ ของศาลภาษี อากรกลาง ให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามมาตรา ๒๖๔ ของรัฐธรรมนูญ ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี มาตรา ๕๗ เบื้อง ขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญ หรือไม่

โจทก์ในคดีภาษีอากร ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “ผู้ร้อง” ได้กล่าวอ้างในคำฟ้อง สรุปสาระสำคัญ ในประเด็นนี้ได้ว่า “...การที่ประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้ในมาตรา ๕๗ ตี ว่า ในการเก็บภาษีเงินได้ จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมิน ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี มาตรา ๕๗ เบื้อง บัญญัติว่า ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะจะมีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี เฉพาะส่วน ที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตี ก็ได้ นั้น โจทก์เห็นว่า บทบัญญัติในมาตรา ๕๗ ตี ที่ใช้บังคับแก่โจทก์นั้น เป็นกฎหมายที่เลือกปฏิบัติ โดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล เพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลและเพศ กล่าวคือ หากโจทก์เป็นโสดและภริยาโจทก์เป็นโสดหรือจดทะเบียนหย่ากัน โจทก์และภริยาโจทก์ ก็เสียภาษี ในเงินได้ส่วนของตนตามบัญชีอัตราภาษี... หากโจทก์สมรสกับภริยาโจทก์กลับเป็นว่าโจทก์ต้องนำเงินได้ ของภริยาโจทก์มารวมเป็นเงินได้ของโจทก์ เพื่อเสียภาษีตามบัญชีอัตราภาษีทำให้โจทก์หรือภริยาโจทก์ ต้องเสียภาษีสูงขึ้น โดยเงินได้ของโจทก์หรือภริยาโจทก์คนใดคนหนึ่งไม่มีโอกาสเสียภาษีตามลำดับของ บัญชีอัตราภาษีตั้งแต่เริ่มต้น จึงเป็นการเสียภาษีตามมาตรา ๕๗ นี้ ขึ้นอยู่กับสถานะของบุคคลเกี่ยวกับ

การสมรส และความแตกต่างในเรื่องเพศเป็นการเลือกปฏิบัติ สำหรับบทบัญญัติมาตรา ๕๗ เบื้อง นั้นปรากฏว่า คงกำหนดให้ภริยาเท่านั้นที่มีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษี เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี การไม่กำหนดให้สามีมีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ด้วย จึงเป็นกฎหมายที่เลือกปฏิบัติ...”

#### คำวินิจฉัย

ผู้ร้องโต้แย้งว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบื้อง ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐

พิจารณาเนื้อหาสาระของคำโต้แย้งของผู้ร้องซึ่งมุ่งเน้นในเรื่องการเลือกปฏิบัติแล้ว เห็นว่า ประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญควรพิจารณาวินิจฉัยก่อนอื่น ได้แก่ ประเด็นที่ว่า บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่กล่าวนี้ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ หรือไม่

มาตรา ๓๐ บัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน

“ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

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

“มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม”

มาตรา ๓๐ ของรัฐธรรมนูญ เป็นบทบัญญัติที่รับรองความเท่าเทียมและความเสมอภาคกันของบุคคลในกฎหมาย และในขณะเดียวกันก็บัญญัติห้าม “การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม” ต่อบุคคล เพราะเหตุแห่งความแตกต่างกันในเรื่องต่างๆ หลายเรื่อง ซึ่งรวมถึงความแตกต่างในเรื่องเพศและสถานะของบุคคลด้วย

ส่วนมาตรา ๕๗ ตรี แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า “ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยา นั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี...”

ผู้ร้องโต้แย้งว่า การที่กฎหมายบัญญัติให้นำเงินได้พึงประเมินของกริยามารวมกับเงินได้พึงประเมินของสามีในการคำนวณภาษีเงินได้ ซึ่งคู่สมรสจะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐในอัตราก้าวหน้า นั้น มีผลทำให้คู่สมรสต้องรับภาระภาษีมากกว่าบุคคลสองคนที่เป็นโสด หรือไม่ได้สมรส หรือหย่าขาดจากการสมรสแล้ว จึงเห็นว่ากฎหมายดังกล่าวเป็นการเลือกปฏิบัติระหว่างบุคคลที่สมรสพวกรวมหนึ่งกับบุคคลที่เป็นโสดหรือหย่าขาดจากกันอีกพวกรวมหนึ่ง ซึ่งเป็นการเลือกปฏิบัติเพราะเหตุแห่งความแตกต่างกันในเรื่องสถานะของบุคคล จึงเป็นการละเมิดรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐

พิเคราะห์แล้วเห็นว่า การละเมิดรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ ต้องมีองค์ประกอบ ๒ ประการคือ ๑.) จะต้องมีการเลือกปฏิบัติเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องใดเรื่องหนึ่งที่รัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ กำหนดไว้ ซึ่งในกรณีตามคำร้องของผู้ร้องได้แก่เรื่องสถานะของบุคคลว่าเป็นคนโสดหรือคนที่สมรส ๒.) การเลือกปฏิบัติดังกล่าวจะต้องเป็น “การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม” อีกด้วย

ดังนั้น ประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญควรจะพิจารณาวินิจฉัยเป็นอันดับแรกมีอยู่ว่า มาตรา ๕๗ ตีแห่งประมวลรัษฎากร นั้น เป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เลือกปฏิบัติระหว่างคนโสดกับคนที่สมรสหรือไม่ พิจารณาแล้วเห็นว่า มาตรา ๕๗ ตี ดังกล่าวที่บัญญัติให้ถือว่าคู่สมรสเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน นั้น มีผลทำให้บุคคลที่สมรสกันต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราที่สูงกว่าในกรณีที่บุคคลสองคนนี้มีฐานะเป็นคนโสดหรือหย่าขาดจากกันแล้วจริงตามที่ผู้ร้องกล่าวอ้าง เพราะการรวมเงินได้ของสามีและภริยาเป็นหน่วยภาษีเดียวกันย่อมทำให้เงินได้พึงประเมินมีจำนวนสูงขึ้น และสามีภริยาคู่นี้จะต้องเสียภาษีตามบัญชีอัตราภาษีซึ่งเป็นอัตราก้าวหน้า แต่ถ้าให้สามีและภริยาแยกกันยื่นรายการในฐานะปัจเจกบุคคลได้แล้ว จำนวนภาษีที่คู่สมรสแต่ละฝ่ายจะต้องจ่ายนั้นอาจจะต่ำกว่าจำนวนภาษีที่คู่สมรสจะต้องจ่ายในฐานะที่เป็นหน่วยภาษีเดียวกัน ทั้งนี้ เป็นผลจากหลักการเสียภาษีเงินได้ตามอัตราก้าวหน้าดังจะเห็นได้จากตัวอย่างดังต่อไปนี้

บัญชีอัตราภาษีกำหนดอัตราแบบก้าวหน้าเป็นขั้นบันไดไว้รวม ๕ ขั้น คือ ร้อยละ ๕ ร้อยละ ๑๐ ร้อยละ ๒๐ ร้อยละ ๓๐ และร้อยละ ๓๗ ถ้า นาย ก. กับนาง ข. เป็นคนโสดโดยแต่ละคนมีเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าเพียงร้อยละ ๒๐ แต่เมื่อ นาย ก. กับนาง ข. สมรสกัน และจะต้องปฏิบัติตามมาตรา ๕๗ ตี แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว เงินได้รวมกันของ นาย ก. และนาง ข. (ถ้าสูงพอ) จะทำให้คู่สมรสต้องจ่ายภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ ๓๐ ทั้งๆ ที่ นาย ก. และนาง ข. ยังมีเงินได้ในจำนวนเพียงเท่าเดิมที่ได้รับอยู่แล้วก่อนการสมรส ซึ่งหมายความว่า อัตราภาษีที่ นาย ก. และนาง ข. จะต้องจ่ายสำหรับเงินได้จำนวนเดียวกันนี้ขึ้นอยู่กับว่า นาย ก. และนาง ข. สมรสกันหรือเป็นโสด และในกรณีที่ นาย ก. และนาง ข. เป็นคู่สมรสก็จะต้องรับภาระภาษีเงินได้ที่สูงกว่าในกรณีที่ทั้งคู่ต่างเป็นคนโสดด้วยกัน ซึ่งมีผลเท่ากับว่าการสมรสก่อให้เกิดโทษหรือความเสียหายแก่คู่สมรสโดยมิอาจปฏิเสธได้

ข้ออ้างที่ว่า มาตรา ๕๗ ตีร แห่งประมวลรัษฎากรไม่เป็นการเลือกปฏิบัติ เพราะเป็นกฎหมายที่มีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไปกับคู่สมรสทุกคู่และไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งเป็นการเจาะจงผลที่กล่าวถึงนี้หาได้เป็นการขจัดหรือเยียวยาความไม่เสมอภาคหรือความไม่เท่าเทียมกันระหว่างบุคคลที่มีสถานะสมรสกับบุคคลที่มีสถานะเป็นโสดแต่อย่างใดไม่ จึงเห็นได้อย่างชัดเจนว่ากฎหมายดังกล่าวเป็นกฎหมายที่เลือกปฏิบัติต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างกันในเรื่องสถานะของบุคคล แต่เป็นเพียงองค์ประกอบประการหนึ่งเท่านั้นของการละเมิดมาตรา ๓๐ ของรัฐธรรมนูญ

ประเด็นต่อไปที่จะต้องพิจารณาวินิจฉัยมีอยู่ว่า การเลือกปฏิบัติที่เป็นผลสืบเนื่องโดยตรงจาก มาตรา ๕๗ ตีร แห่งประมวลรัษฎากร นั้น เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม หรือไม่

ในการวินิจฉัยประเด็นนี้ เห็นจำเป็นที่จะต้องพิจารณาถึงเหตุผลที่ผู้ถูกร้องหยิบยกขึ้นอ้างเพื่อสนับสนุนความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าว ดังต่อไปนี้

๑. ผู้แทนกรมสรรพากรชี้แจงการให้ถือว่าคู่สมรสเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน นั้น เป็นไปตาม ทฤษฎีทางภาษีและหลักสากล เมื่อพิจารณากฎหมายเปรียบเทียบแล้ว จะเห็นว่าหลักการดังกล่าว แม้จะเคยนำมาใช้ในหลายประเทศแล้วก็ตาม แต่ในรายละเอียดแล้วก็หาได้มีความเป็นสากลดังเช่นที่ ผู้ถูกร้องกล่าวอ้างไม่ และบางประเทศที่ใช้หลักการนี้ก็มิมีกฎหมายบัญญัติไว้ด้วยว่าคู่สมรสอาจแยกยื่น รายการภาษีได้หากการแยกยื่นจะเป็นผลทำให้ภาระภาษีลดลง ในขณะที่ประมวลรัษฎากรของประเทศไทย ยอมให้คู่สมรสยื่นรายการแยกกันได้ก็จริง แต่บัญญัติไว้ด้วยในมาตรา ๕๗ ตีร วรรคสอง ว่าการแยกกัน ยื่นรายการนั้น ไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใด อนึ่ง ปραกฏการณ์ในปัจจุบันก็คือ หลายประเทศที่เคยใช้หลักการยื่นภาษีเงินได้รวมของสามีภริยา นั้น ได้แก้ไขหรือกำลังแก้ไขเพิ่มเติม กฎหมายภาษีของตนด้วยความมุ่งหมายที่จะทำให้การสมรสมีผลเป็นกลางในทางภาษีที่คู่สมรสจะต้องจ่าย หรืออย่างน้อยก็เพื่อเป็นการบรรเทาโทษในทางภาษีอันเนื่องมาจากการสมรส โดยวิธีให้ทางเลือกในการ ยื่นรายการและเสียภาษีว่าจะยื่นรวมกันหรือแยกกันก็ได้ หรือโดยวิธีเฉลี่ยรายได้ที่ยื่นรวมกันออกเป็น ๒ ส่วนเท่าๆ กัน เป็นต้น ทั้งนี้ เป็นเพราะประเทศเหล่านั้นได้เล็งเห็นแล้วว่า การรวมเงินได้ของคู่สมรส เพื่อประกอบการคำนวณในการเสียภาษินั้น ได้ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นอย่างที่มีอาจปฏิเสธได้เลย นอกเสียจากว่าจะมีบทบัญญัติอื่นมาทดแทนประโยชน์บางประการ เช่น ในทางสวัสดิการที่ให้แก่คู่สมรส ดังเช่นที่ปฏิบัติกันในบางประเทศ ซึ่งในระบบของไทยหาได้มีบทบัญญัติในทำนองเช่นนั้นอยู่ แต่อย่างใดไม่

การกำหนดให้นำเงินได้ของภริยามารวมเข้าไว้กับเงินได้ของสามีและให้สามีเป็นผู้รับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี นั้น เป็นความคิดที่ตั้งอยู่บนหลักแห่งความเป็นใหญ่และความเป็นหัวหน้าครอบครัวของบุคคลเพศชายเมื่อเทียบกับภริยาที่เป็นหญิง แต่แนวความคิดดังกล่าวได้เปลี่ยนแปลงไปมากแล้วตามยุคสมัย โดยเฉพาะรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันและกฎหมายครอบครัวของไทยเองกำลังพยายามทำให้เกิดความเสมอภาคและเท่าเทียมกันระหว่างชายกับหญิงมากขึ้นทุกทีเนื่องจากตระหนักดีถึงความปรีชาสามารถและบทบาทที่มีความสำคัญเพิ่มขึ้นเรื่อยๆ ของสตรีในสังคมไทยในยุคปัจจุบัน ไม่ว่าจะทางด้านวิชาการ การเมือง หรือธุรกิจการค้าก็ดี ดังนั้น อาจถือได้ว่า มาตรา ๕๗ ตรี แห่งประมวลรัษฎากรไม่สอดคล้องกับแนวความคิดใหม่อีกต่อไปแล้ว ซึ่งแนวความคิดใหม่นี้ก็คือ รากฐานของมาตรา ๓๐ ของรัฐธรรมนูญ นั้นเอง

๒. ความเสมอภาคเท่าเทียมกันมิได้หมายความว่ากฎหมายจะต้องบัญญัติให้เสียภาษีด้วยกันทุกคน หรือว่าทุกคนที่มีเงินได้สูงพอที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีแล้วจะต้องเสียภาษีในอัตราเดียวกันทุกคน การกำหนดให้มีการเสียภาษีตามความสามารถของแต่ละคนนั้น แม้จะเห็นได้ว่าเป็นการเลือกปฏิบัติก็ตาม แต่ก็ไม่ใช่เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมเมื่อเทียบวัดจากแนวความคิดและปรัชญาแห่งยุคปัจจุบันที่กำหนดให้การเสียภาษีเงินได้เป็นไปตามความสามารถของผู้เสียภาษี ดังนั้น การเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าจึงถือกันในทุกประเทศว่าเป็นธรรมแล้วเช่นเดียวกัน และข้อโต้แย้งที่ว่าประมวลรัษฎากรมาตรา ๕๗ ตรี ไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางกฎหมายของบุคคล นั้น มิได้เป็นการอ้างว่า คู่สมรสควรจะได้รับยกเว้นจากการเสียภาษีเงินได้ในอัตราก้าวหน้าแต่ประการใด แต่การที่บัญญัติให้คู่สมรสนำเงินได้มารวมกันเป็นหน่วยเดียวและต้องเสียภาษีตามบัญชีอัตราภาษีก้าวหน้าที่ใช้กับคนโสดหนึ่งคน นั้น เป็นการบัญญัติที่มีผลทำให้คู่สมรสต้องเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าเป็นการซ้ำสอง กล่าวคือ คู่สมรสแต่ละฝ่ายที่มีความสามารถพอที่จะต้องเสียภาษีของตนตามอัตราก้าวหน้าอยู่แล้วแม้จะยื่นรายการและเสียภาษีแยกกัน แต่เมื่อกฎหมายดังกล่าวให้ถือว่าเงินได้ของทั้งสองคนเป็นเงินได้ของคนคนเดียวจำนวนเงินได้รวมก็จะสูงขึ้นอีกมาก ซึ่งจะทำให้บันไดภาษีในอัตราก้าวหน้าสูงขึ้นไปอีกขั้นหนึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับอัตราก้าวหน้าที่แต่ละฝ่ายจะต้องจ่ายอยู่แล้วถ้าเขาเป็นคนโสด

๓. การบัญญัติให้เงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ส่วนหนึ่งของสามีนั้น อาจจะเป็นการช่วยป้องกันหรือลดการหลีกเลี่ยงภาษีของคู่สมรสได้ก็จริง แต่กฎหมายนี้ใช้บังคับกับคู่สมรสทุกคู่และกับทุกกรณีไม่ว่าจะมีพฤติการณ์หลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่ หรือแม้จะพิสูจน์ได้ชัดว่าไม่มีทางหลีกเลี่ยงภาษีได้เลยก็ตาม จึงมีอาจถือได้ว่ากฎหมายดังกล่าวเป็นธรรม เพราะเท่ากับเป็นการรวมผู้ที่มีมุ่งทำผิดกฎหมายไว้กับผู้ที่มีบริสุทธิ์โดยไม่คำนึงถึงข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานใดๆ ทั้งสิ้น นับว่าเป็นมาตรการที่ดิบและไร้ความสละสลวยและดูเหมือนจะบัญญัติไว้เพื่อความสะดวกของรัฐแต่เพียงฝ่ายเดียว

๔. รัฐธรรมนูญ มาตรา ๖๕ บัญญัติให้บุคคลมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร “ตามที่กฎหมายบัญญัติ” ก็จริง แต่น่าจะเป็นที่เข้าใจกันว่ากฎหมายภาษีที่บัญญัติขึ้นมาและที่บุคคลจะต้องปฏิบัติตามนั้น จะต้องเป็นกฎหมายที่สอดคล้องกับรัฐธรรมนูญด้วย ทั้งนี้ ย่อมหมายความว่าบทบัญญัติมาตรา ๖๕ ของรัฐธรรมนูญมิได้ห้ามบุคคลมิให้โต้แย้งว่าบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีใดขัดหรือแย้งต่อบทบัญญัติใดของรัฐธรรมนูญ ดังนั้น การที่ผู้ถูกร้องหยิบยกรัฐธรรมนูญ มาตรา ๖๕ ขึ้นอ้าง เพื่อสนับสนุนความคิดที่ว่าถ้ากฎหมายภาษีบัญญัติไว้เป็นประการใดแล้ว บุคคลก็ต้องปฏิบัติหน้าที่ในการเสียภาษีอากรตามอย่างเคร่งครัดเสมอไปไม่ว่ากฎหมายดังกล่าวจะมีความชอบด้วยรัฐธรรมนูญหรือไม่ก็ตาม นั้น จึงไม่มีเหตุผลที่พอจะรับฟังได้

๕. เหตุผลสำคัญประการหนึ่งที่ยกขึ้นอ้างอิงเพื่อสนับสนุนความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของ มาตรา ๕๗ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร มีอยู่ว่า หากบทบัญญัติดังกล่าวจะต้องตกไปหรือใช้บังคับไม่ได้ เพราะเหตุที่ถูควินิจฉัยว่าขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแล้ว ผลลัพธ์ที่ตามมาก็คือ ความระส่ำระสายและความสับสนที่จะเกิดขึ้นในระบบการเก็บภาษีเงินได้และในระบบกฎหมายครอบครัวในส่วนที่เกี่ยวกับทรัพย์สินของกลุ่มสมรส รวมทั้งการสูญเสียรายได้ที่รัฐพึงได้รับ อีกทั้งยังมีกลุ่มสมรสอีกหลายรายก็อาจจะเรียกร้องเงินภาษีที่ตนได้จ่ายไปแล้วกลับคืน

พิจารณาแล้วเห็นว่า เหตุผลดังกล่าวไม่มีน้ำหนักเพียงพอที่จะมาบล้างหลักการสำคัญที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ได้ และอย่างไรเสียข้ออ้างดังกล่าวก็ไม่น่าจะสอดคล้องกับความเป็นจริง กล่าวคือ ประการแรก ปัญหาในทางปฏิบัติที่จะตามมาจากการเปลี่ยนแปลงกฎหมายภาษีรวมทั้งกฎหมายครอบครัว ในส่วนนี้หลายประเทศก็ได้ประสบมาแล้วและก็สามารถจัดการแก้ไขได้เป็นผลสำเร็จ ประการที่สอง การสูญเสียรายได้ของรัฐจากการเก็บภาษีเงินได้ก็เป็นเรื่องที่รัฐจะต้องหาทางแก้ไขเยียวยาเอง เช่น โดยการปรับปรุงระบบและกลไกการเก็บภาษีต่างๆ ให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นหรือ (ถ้าจำเป็น) โดยการเพิ่มอัตราภาษีเงินได้ การเก็บภาษีเงินได้จากกลุ่มสมรสเพื่อให้รัฐได้รายได้สูงสุดหรือเพื่อทดแทนความบกพร่องหรือความไร้ประสิทธิภาพในการเก็บภาษีอากรต่างๆ ไปโดยไม่คำนึงถึงความเป็นธรรม นั้น เป็นข้ออ้างที่ไร้เหตุผลโดยสิ้นเชิง และประการสุดท้ายตามมาตรา ๒๖๔ ของรัฐธรรมนูญ นั้น คำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญจะใช้บังคับได้แก่ทุกกรณีก็จริง แต่ย่อมไม่มีผลย้อนหลังไปถึงเรื่องหรือกิจกรรมที่ได้ดำเนินการไปจนเสร็จสิ้นแล้ว ดังนั้น กลุ่มสมรสที่ได้ชำระภาษีภายใต้บังคับของมาตรา ๕๗ ตรี ไปแล้ว จึงไม่มีสิทธิที่จะเรียกร้องเงินที่ตนได้จ่ายไปแล้วกลับคืนได้

ด้วยเหตุนี้ จึงเห็นว่า มาตรา ๕๗ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ และไม่จำเป็นต้องพิจารณาวินิจฉัยว่ามาตราดังกล่าวขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ และมาตรา ๘๐ อีกด้วยหรือไม่

ประเด็นที่สองตามคำร้องมีอยู่ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐ หรือไม่

มาตรา ๕๗ เบญจ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ถ้ากรียามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะจะมีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ กรียาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี ก็ได้”

ผู้ร้องโต้แย้งว่า บทบัญญัติดังกล่าวเป็นกฎหมายที่เลือกปฏิบัติ เพราะให้สิทธิกรียาเพียงฝ่ายเดียวที่จะแยกยื่นรายการและเสียภาษีในส่วนที่เป็นเงินได้ของกรียาตามมาตรา ๔๐ (๑) แต่ไม่อนุญาตให้สามีแยกยื่นได้ในสถานการณ์เช่นเดียวกัน

พิจารณาแล้วเห็นว่า มาตรา ๕๗ เบญจ ให้ความคุ้มครองแก่สามีและกรียาไม่เท่าเทียมกัน โดยให้กรียาฝ่ายเดียวมีสิทธิในการแยกยื่นและเสียภาษีต่างหากจากสามี แต่ไม่ให้สิทธิเช่นเดียวกันนี้กับสามี จึงเป็นการเลือกปฏิบัติระหว่างสามีและกรียาด้วยเหตุแห่งความแตกต่างทางเพศและทางสถานะของบุคคล

ประเด็นต่อไปมีอยู่ว่า การเลือกปฏิบัติดังกล่าวมีความเป็นธรรมหรือไม่ พิจารณาแล้วเห็นว่า มาตรา ๕๗ เบญจ เป็นความพยายามที่จะเยียวยาความไม่เป็นธรรมที่เกิดจากมาตรา ๕๗ ตรี โดยคำนึงถึงบทบาทใหม่ของสตรีในสังคม แต่ในขณะเดียวกัน เพื่อคงไว้ซึ่งหลักการเดิมของมาตรา ๕๗ ตรี ก็จำเป็นที่จะต้องปฏิเสธไม่ให้สิทธิเช่นเดียวกันนี้กับสามี ทั้งนี้ จะเห็นได้ว่าเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อสามี โดยเฉพาะเมื่อพิจารณาข้อเท็จจริงเกี่ยวกับเงินได้ของผู้ร้องกับกรียาในคดีนี้แล้วจะเห็นได้ว่า กรียาเป็นผู้ทำธุรกิจ สามารถหารายได้ได้สูงกว่าสามีซึ่งมีเงินเดือนประเภทตายตัว แต่มาตรา ๕๗ เบญจ ก็ไม่อนุญาตให้ผู้ร้องแยกยื่นรายการและเสียภาษีในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินของตนซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๑) เช่นเดียวกับที่อนุญาตให้กรียากระทำได้

ด้วยเหตุนี้จึงเห็นว่า มาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ และไม่จำเป็นต้องพิจารณาวินิจฉัยว่ามาตราดังกล่าว ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ และมาตรา ๘๐ อีกด้วยหรือไม่

อาศัยเหตุและผลตามที่กล่าว จึงวินิจฉัยว่า มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ แห่งประมวล  
รัษฎากร ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ และเป็นอันใช้บังคับมิได้ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๖  
ดังนั้น จึงไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยว่ามาตราดังกล่าว ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ และมาตรา ๘๐  
อีกด้วยหรือไม่

นายสุจินดา ยงสุนทร  
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ