

## คำวินิจฉัยของ ศาสตราจารย์อนันต์ เกตุวงศ์ ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

ที่ ๔๘/๒๕๕๕

วันที่ ๑๒ กันยายน ๒๕๕๕

เรื่อง ศาลภาษีอากรกลางส่งคำโต้แย้งของโจทก์ (นายราเชนทร์ เรืองทวีป) ในคดีภาษีอากร หมายเลขดำที่ ๒๒๕/๒๕๕๒ เพื่อขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖๔

กระทรวงยุติธรรมได้ส่ง เรื่อง ส่งสำนวนเพื่อวินิจฉัย ลงวันที่ ๒๕ มีนาคม ๒๕๕๓ เกี่ยวกับ คดีภาษีอากรหมายเลขดำที่ ๒๒๕/๒๕๕๒ ระหว่าง นายราเชนทร์ เรืองทวีป โจทก์ (ผู้ร้อง) กรมสรรพากร จำเลย กรณีมีการโต้แย้งว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ ตามความสรุปได้ว่า กรมสรรพากรได้ประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ให้ผู้ร้องให้เสียภาษีเงินได้ประจำปี ๒๕๕๐ และ ๒๕๕๑ เพิ่มรวมเป็นเงิน ๑๑๒,๖๖๓ บาท และ ๓๗,๓๑๕ บาท โดยอ้างว่าต้องนำเงินได้ของภริยามาคำนวณเป็นเงินได้ของผู้ร้องตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี กับประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ เบญจ ที่ไม่ให้ผู้ร้องนำเงินได้ของผู้ร้องตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๐ (๑) ออกแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหาก นั้น ผู้ร้องเห็นว่า มาตรา ๕๗ ตรี เป็นกฎหมายที่เลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล เพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของ บุคคล และเพศ กล่าวคือ ทำให้ผู้ร้องต้องนำเงินได้ของภริยามารวมเป็นเงินได้ของผู้ร้องเพื่อเสียภาษี ตามบัญชีอัตราภาษี ซึ่งต้องเสียภาษีเพิ่มสูงขึ้น โดยเงินได้ของผู้ร้องหรือภริยา คนใดคนหนึ่ง ไม่มี โอกาสเสียภาษีตามลำดับของบัญชีอัตราภาษีตั้งแต่เริ่มต้น จึงถือว่าการเสียภาษีตามมาตรา ๕๗ ตรี นี้ขึ้นอยู่กับสถานะของบุคคลเกี่ยวกับการสมรสและเพศอันเป็นการเลือกปฏิบัติ

สำหรับบทบัญญัติมาตรา ๕๗ เบญจ เห็นว่าเป็นการกำหนดให้ภริยาเท่านั้นที่มีสิทธิแยก ยื่นรายการและเสียภาษี เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี การที่กฎหมายมิได้กำหนดให้สามีมีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษี ต่างหากเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) ด้วย จึงเป็นกฎหมายที่เลือกปฏิบัติโดย ไม่เป็นธรรมต่อบุคคล เพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องเพศ กฎหมายทั้งสองมาตราคือ มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ จึงเป็นกฎหมายที่ทำให้บุคคลไม่เสมอกันในกฎหมาย และไม่ได้รับความคุ้มครอง ตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ทั้งเป็นกฎหมายที่ทำให้ชายและหญิงมีสิทธิไม่เท่าเทียมกัน จึงขัดหรือแย้ง ต่อมาตรา ๓๐ ของรัฐธรรมนูญ

นอกจากนี้การที่รัฐจัดเก็บภาษีจากสามีและภริยารวมเป็นหนึ่งหน่วยตามมาตราทั้งสองดังกล่าว ทำให้ผู้สมรสต้องรับภาระการเสียภาษีเพิ่มขึ้นนั้นย่อมถือได้ว่าเป็นการขัดขวางและเป็นอุปสรรคต่อการเสริมสร้างความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว และความเข้มแข็งของชุมชน อันไม่เป็นไปตามแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ จึงขัดแย้งต่อมาตรา ๘๐ ของรัฐธรรมนูญด้วย

ผู้ร้องยังเห็นต่อไปว่า มาตราทั้งสองดังกล่าวยังจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ เพราะเป็นกฎหมายที่เปลี่ยนสิ่งที่เป็นสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพ โดยเป็นการเลือกปฏิบัติเกี่ยวกับสถานะของบุคคลและเกี่ยวกับเพศ ทั้งเป็นปฏิบัติขัดขวางต่อความเป็นปึกแผ่นของครอบครัวดังได้กล่าวแล้ว จึงถือว่า บทบัญญัติมาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ของประมวลรัษฎากร ขัดกับรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐

การที่เจ้าพนักงานประเมินภาษี และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากร นำกฎหมายที่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญมาบังคับใช้แก่ผู้ร้อง จึงขัดต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๗๕ ด้วย เพราะเป็นการละเมิดสิทธิและเสรีภาพของผู้ร้องตามที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้โดยชัดแจ้ง

ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาแล้วมีมติให้รับคำร้องไว้พิจารณาวินิจฉัยตามมาตรา ๒๖๕ โดยมีประเด็นที่จะวินิจฉัยคือ

มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ของประมวลรัษฎากร ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐ หรือไม่

กรมสรรพากรได้ชี้แจงต่อศาลภาษีอากรกลางไว้ดังนี้

๑. การเสียภาษีอากรเป็นหน้าที่ของบุคคลที่ต้องปฏิบัติตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๖๕ ซึ่งบัญญัติไว้ว่า “ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ” ซึ่งหมายถึงประมวลรัษฎากรอันเป็นกฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับกรณีนี้

๒. หลักการจัดเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาตามที่ได้มีบัญญัติไว้ในส่วนที่ ๒ ว่าด้วยการเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา มาตรา ๔๐ - ๖๔ แห่งประมวลรัษฎากร นั้น มีหลักการสำคัญประการหนึ่งคือ หลักความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษี ตามแนวความคิดว่า ภาษีเป็นภาระสาธารณะที่ประชาชนจะต้องมีส่วนแบ่งในการรับภาระนั้นตามหลักความสามารถในการจ่ายของแต่ละบุคคลโดยเสมอภาคกัน ซึ่งหมายถึงความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริงที่ยอมรับกันว่าบุคคลสองคนที่มีสถานะแตกต่างกันในด้านการมีครอบครัว กล่าวคือ เป็นคนโสด หรือเป็นผู้มีภาระครอบครัว (มิใช่แตกต่างกันทางด้านเพศ) แม้จะมีรายได้จำนวนเท่ากัน ก็ไม่ควรเสียภาษีในจำนวนที่เท่าเทียมกัน ดังเห็นได้จากมาตรา ๔๒ ทวิ และมาตรา ๔๒ ตรี ของประมวลรัษฎากร ว่าให้ผู้มีเงินได้ที่เป็นสามีภริยามีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่า

ผู้มีเงินได้ที่เป็นคนโสด มาตรา ๕๗ ให้ผู้มีเงินได้ที่เป็นสามีภริยามีสถานะที่หักค่าลดหย่อนได้มากกว่าผู้มีเงินได้ที่เป็นคนโสด และมาตรา ๕๖ กำหนดเกณฑ์เงินได้พึงประเมินที่อยู่ในข่ายจะต้องเสียภาษีสำหรับผู้มีเงินได้ที่เป็นสามีภริยาให้มีจำนวนสูงกว่าของผู้มีเงินได้ที่เป็นคนโสด ดังนั้น จึงเห็นได้ว่ามาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ เป็นเพียงบทบัญญัติที่เกี่ยวกับวิธีการจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ที่มีภาระครอบครัว อันเป็นผลมาจากการยอมรับความแตกต่างทางสถานะของบุคคลระหว่างคนโสดกับผู้มีภาระครอบครัวเท่านั้น มิใช่เป็นบทบัญญัติที่มุ่งก่อให้เกิดการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมระหว่างหญิงและชาย หรือเป็นการจำกัดสิทธิเสรีภาพของหญิงหรือชายตามที่ผู้ร้องอ้างแต่อย่างใด ดังนั้น จึงไม่อาจกล่าวได้ว่ามาตราทั้งสองทำให้เกิดการเลือกปฏิบัติระหว่างหญิงและชาย หรือเป็นการจำกัดสิทธิของหญิงหรือชาย หรือทำให้หญิงหรือชายมีสถานะไม่เท่าเทียมกันตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ และมาตรา ๓๐ และเป็นการกล่าวอ้างที่ไม่ตรงกับเจตนารมณ์ของบทบัญญัติว่าด้วยการเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดาตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรซึ่งยึดถือหลักความเสมอภาคของบุคคลในการเสียภาษีอากร แต่ยอมรับความแตกต่างในสถานะของบุคคลระหว่างผู้ที่เป็นคนโสดกับผู้ที่มีภาระครอบครัวที่ว่า “บุคคลมีสถานะแตกต่างกันไม่ควรรับภาระในการเสียภาษีในจำนวนที่เท่าเทียมกัน แม้ว่าจะมีรายได้เท่ากัน” ดังนั้นจึงไม่เป็นการขัดต่อมาตรา ๒๕ และมาตรา ๓๐ ของรัฐธรรมนูญ

อีกทั้งไม่เป็นการขัดต่อแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ ตามมาตรา ๘๐ เพราะเป็นการส่งเสริมให้บุคคลซึ่งเป็นผู้มีภาระครอบครัวสามารถเก็บรักษาเงินได้ไว้สำหรับใช้จ่ายในครอบครัวได้มากกว่าบุคคลที่เป็นโสด จึงเป็นการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัวและความเข้มแข็งของชุมชน อันตรงข้ามกับคำกล่าวอ้างของผู้ร้องดังกล่าว

๓. ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่ประกาศใช้เป็นการทั่วไปมิได้มีผลใช้บังคับกับบุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง และผู้ร้องเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) และภริยาของผู้ร้องเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ร้องจะต้องปฏิบัติตามมาตรา ๕๗ ตี โดยต้องถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยามาเป็นเงินได้ของผู้ร้องด้วย เพราะเงินได้พึงประเมินของภริยามิใช่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) อีกทั้งผู้ร้องและภริยาก็มิได้แสดงความประสงค์โดยชัดแจ้งให้เจ้าหน้าที่ประเมินทราบภายในกำหนดเวลาให้ยื่นรายการว่า ผู้ร้องและภริยามีความประสงค์จะแยกกันยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามมาตรา ๕๗ ตี วรรคสอง ซึ่งให้สิทธิแก่ผู้ร้องและภริยาสามารถแยกกันยื่นแบบได้ แต่ก็ไม่มีผลทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงไปแต่อย่างใด ดังนั้น การดำเนินการของเจ้าพนักงานและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากรจึงเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ถูกต้องตามมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ แล้ว

มาตรา ๕๗ ตริ บัญญัติว่า “ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้าภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

ถ้าสามีหรือภริยามีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกัน ก็ให้ทำได้โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้นไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงอย่างใด

ถ้าเห็นสมควรเจ้าพนักงานประเมินอาจแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีและภริยาแต่ละฝ่ายได้รับ และแจ้งให้สามีและภริยาเสียภาษีเป็นคนละส่วนก็ได้ แต่ถ้าภาษีส่วนของฝ่ายใดค้างชำระ และอีกฝ่ายหนึ่งได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้วให้อีกฝ่ายหนึ่งนั้นร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

การที่สามีภริยาอยู่ต่างท้องที่กัน หรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราวยังคงถือว่าอยู่ร่วมกัน”

มาตรา ๕๗ เบญจ บัญญัติว่า “ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วไม่ว่าจะมีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตริ ก็ได้

ในกรณีที่ภริยาแยกยื่นรายการตามวรรคหนึ่ง ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนได้ดังนี้

(๑) สำหรับผู้มีเงินได้ตามมาตรา ๔๗ (๑) (ก)

(๒) สำหรับบุตรที่หักลดหย่อนได้ตามอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา ๔๗ (๑) (ค) และ (ง) คนละกึ่งหนึ่ง

(๓) ...

ในกรณีผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย การหักลดหย่อนตาม (๒) ให้หักได้เฉพาะบุตรที่อยู่ในประเทศไทย

ถ้าสามีและภริยามีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา ๔๐ (๑) ประเภทเดียวรวมกันไม่เกินจำนวนตามมาตรา ๕๖ (๔) ไม่ว่าแต่ละฝ่ายจะมีเงินได้เป็นจำนวนเท่าใด สามีและภริยาไม่ต้องยื่นรายการเงินได้พึงประเมิน”

พิเคราะห์แล้วเห็นว่า การที่มาตรา ๕๗ ตี วรรคหนึ่ง กำหนดไว้ว่าในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้าภาษีค้างชำระให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีค้างชำระนั้นด้วย

การถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และการกำหนดให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่เมื่อมีปัญหาภาษีค้างชำระกลับให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในเรื่องภาษีค้างชำระด้วยนั้นเป็นการไม่ยุติธรรมสำหรับภริยาเพราะกฎหมายกำหนดให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี สามีก็ควรจะรับผิดชอบในเรื่องภาษีค้างชำระทั้งหมด ภริยาอาจไม่มีส่วนรู้เห็นในเรื่องการยื่นรายการเสียภาษีด้วย และไม่มี ความจำเป็นที่กำหนดให้เอาเงินได้พึงประเมินภาษีของภริยาเป็นเงินได้ของสามี ในเมื่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ บัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน” ดังนั้น สามีหรือภริยาจึงมีสิทธิเท่าเทียมกัน ถ้าภริยามีรายได้ของตัวเอง ย่อมต้องมีสิทธิที่จะยื่นรายการและเสียภาษีของตัวเองได้ และรับผิดชอบปัญหาที่เกิดขึ้นในเรื่องภาษีค้างชำระด้วยตนเอง

มาตรา ๕๗ ตี วรรคสอง บัญญัติว่า “ถ้าสามีหรือภริยามีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกันก็ให้ทำได้โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้น ไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงอย่างใด” เป็นการบังคับให้สามีและภริยาต้องยื่นรายการเสียภาษีร่วมกันทางอ้อม และไม่ต้องการให้สามีภริยาแยกกันยื่นรายการเสียภาษีในกรณีที่ยื่นแล้วเห็นว่าแยกกันยื่นรายการ จะเสียภาษีต่ำกว่าหรือน้อยกว่าการรวมกันยื่น กรณีจึงเป็นการจำกัดสิทธิไม่ให้สามีและภริยาแยกกันยื่น และถือได้ว่าไม่ส่งเสริมความเสมอภาคของชายและหญิง โดยมุ่งจะให้สามีและภริยาร่วมกันจ่ายภาษีให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

มาตรา ๕๗ ตี วรรคสาม กำหนดไว้ในลักษณะที่ให้เจ้าพนักงานใช้ดุลยพินิจอนุญาตให้สามีและภริยาแยกกันยื่นรายการเสียภาษีได้ แต่ถ้าฝ่ายใดค้างชำระหรือไม่ชำระภาษี ให้อีกฝ่ายหนึ่งร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย เห็นว่าเป็นกฎหมายที่อาศัยความเป็นสามีและภริยามาบังคับให้อีกฝ่ายที่ไม่มีความผิดต้องร่วมรับผิดชอบ ซึ่งไม่เป็นธรรมสำหรับสามีภริยาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งที่ไม่ได้กระทำความผิดกฎหมายดังกล่าว และอาจเป็นสาเหตุให้เกิดการแตกแยกของครอบครัวด้วย ทั้งถือว่าไม่คุ้มครองคนดีและไม่ยุติธรรมกับฝ่ายที่ไม่ได้กระทำความผิดไม่ส่งเสริมความเสมอภาคของหญิงและชาย

มาตรา ๕๗ เบญจ วรคแรก อนุญาตให้ภริยาแยกยื่นรายการเสียภาษีได้ถ้าภริยามีรายได้ตาม มาตรา ๕๐ (๑) การที่กฎหมายบัญญัติให้ภริยาแยกยื่นรายการเสียภาษีได้เฉพาะตามมาตรา ๕๐ (๑) เท่านั้น แต่รายได้ที่เกิดขึ้นตามมาตรา ๕๐ (๒) ถึง (๘) ซึ่งถือว่าเป็นรายได้ที่เกิดจากการทำงาน และตำแหน่งงานของภริยา เมื่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ รับรองให้สามีและภริยามีสิทธิเท่าเทียมกัน มีความเสมอภาคกันในกฎหมาย และได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน โดยหลักการและ เหตุผลแล้วเชื่อว่าสิทธิกับหน้าที่และความรับผิดชอบย่อมไปด้วยกัน ดังนั้น จึงควรให้สามีและภริยา มีสิทธิเลือกที่จะรวมกันหรือแยกกันยื่นรายการเสียภาษีในส่วนของตนอย่างชัดเจนและทั้งหมด ไม่มี เหตุผลใดที่จะต้องกำหนดให้ภริยาแยกยื่นรายการได้ตามมาตรา ๕๐ (๑) เท่านั้น

ด้วยเหตุผลดังกล่าว จึงวินิจฉัยว่า มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ของประมวลรัษฎากร ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ ไม่เสริมสร้างความมั่นคงของครอบครัวตามมาตรา ๘๐ และ ไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยว่าประมวลรัษฎากรทั้งสองมาตราดังกล่าว ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๘ อีกหรือไม่

ศาสตราจารย์อนันต์ เกตุวงศ์

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ