

คำวินิจฉัยของ นายอรรถ หวังอ้อมกลาง ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

ที่ ๔๘/๒๕๕๕

วันที่ ๑๒ กันยายน ๒๕๕๕

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

ข้อเท็จจริงได้ความว่า เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรได้แจ้งประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อวันที่ ๒๒ มกราคม ๒๕๕๒ และวันที่ ๒ มีนาคม ๒๕๕๒ ให้ผู้ร้องเสียภาษีรายได้ประจำปี ๒๕๕๐ และปี ๒๕๓๕ รวมเป็นเงินปีละ ๑๑๒,๖๖๓ บาท และ ๓๗,๓๑๕ บาท ตามลำดับ โดยอ้างว่าต้องนำรายได้ของภริยามารวมคำนวณเป็นเงินได้ของผู้ร้อง (กรณีที่เป็นรายได้อื่นที่มีไชรายได้ ตามมาตรา ๔๐ (๑) ของประมวลรัษฎากร) เมื่อวันที่ ๒๕ มีนาคม ๒๕๕๒ ผู้ร้องได้อุทธรณ์คัดค้าน การประเมินภาษีดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากร เมื่อวันที่ ๒๖ ตุลาคม ๒๕๕๒ สำนักงานสรรพากร ภาค ๕ ได้ส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ลงวันที่ ๒๐ ตุลาคม ๒๕๕๒ ไปให้ผู้ร้อง ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากร ได้วินิจฉัยว่า ผู้ร้องเป็นสามี มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด. ๕๐) โดยนำเงินได้พึงประเมินของภริยา ซึ่งมีไชเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ที่ประสงค์แยกยื่นแบบแสดงรายการมารวมเป็นเงินได้ของผู้ร้องด้วย ให้ผู้ร้องเสียภาษีเงินได้เพิ่มทั้งสองฉบับ จำนวน ๑๒๕,๐๑๕.๕๐ บาท ให้ยกอุทธรณ์ของผู้ร้อง ผู้ร้องไม่เห็นด้วยกับเจ้าหน้าที่ประเมินของกรมสรรพากรและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากร จึงได้เป็นโจทก์ยื่นฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลย ต่อศาลภาษีอากรกลางฐานความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรตามคดีหมายเลขดำที่ ๒๒๕/๒๕๕๒ และได้ยื่นคำโต้แย้งต่อศาล ภาษีอากรกลางเพื่อส่งศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัย และผู้ร้องโต้แย้งว่า กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากรให้นำเงินได้ของภริยาผู้ร้อง มารวมกับเงินได้ของผู้ร้อง แล้วรวมเป็นเงินได้ที่เอาไปคำนวณภาษี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และกรณีที่ไมยอมให้ผู้ร้องนำเงินได้ของผู้ร้องซึ่งเป็นเงินได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๑) แยกออกเพื่อยื่นรายการและเสียภาษีต่างหาก ไม่ชอบด้วยรัฐธรรมนูญ ด้วยเหตุผลดังนี้

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ ได้บัญญัติรับรองความเสมอภาคในกฎหมาย และได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล เพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องเพศ สถานะของบุคคลจะกระทำมิได้ ฯ ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลจะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญกำหนดไว้ และเท่าที่จำเป็นเท่านั้น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพไม่ได้ และตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐ รัฐต้องคุ้มครองและพัฒนาเด็กและเยาวชน ส่งเสริมความเสมอภาคของหญิงและชาย เสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัวและความเข้มแข็งของชุมชน บทบัญญัติประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี ที่ใช้บังคับแก่ผู้ร่อนั้น เป็นกฎหมายที่เลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องเพศ และสถานะของบุคคล กรณีที่หากผู้ร่อนเป็นโสด หรือภริยาผู้ร่อนเป็นโสด หรือจดทะเบียนหย่า ผู้ร่อนและภริยาก็จะเสียภาษีในเงินได้ส่วนบุคคล ตามบัญชีอัตราภาษี แต่เมื่อสมรสกันกลับเป็นว่า ผู้ร่อนต้องนำเงินได้ของภริยามารวมเป็นเงินได้ของผู้ร่อนเพื่อเสียภาษีตามบัญชีอัตราภาษี ทำให้ทั้งผู้ร่อนและภริยาต้องเสียภาษีสูงขึ้น โดยเงินได้ของผู้ร่อน หรือภริยาไม่มีโอกาสเสียภาษีตามลำดับบัญชีอัตราภาษี ตั้งแต่เริ่มต้น การเสียภาษี ตามมาตรา ๕๗ ตรี จึงขึ้นอยู่กับสถานะของบุคคลที่เกี่ยวกับการสมรสและความแตกต่างในเรื่องเพศ สำหรับบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ เบญจ กำหนดให้ภริยาเท่านั้นที่มีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือว่า เป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี การไม่กำหนดให้สามีมีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา ๔๐ (๑) ด้วย ก็เป็นกฎหมายที่เลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล เพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องเพศเช่นเดียวกัน ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๕๗ และมาตรา ๖๕ แม้จะบัญญัติว่า บุคคลมีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมายและให้บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากร ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติก็ตาม การที่รัฐออกกฎหมายตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ มาบังคับใช้ ผู้ร่อนเห็นว่าเป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ ซึ่งจะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญกำหนดไว้ และเท่าที่จำเป็น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพไม่ได้ แต่บทบัญญัติประมวลรัษฎากรทั้งสองมาตราดังกล่าวได้เปลี่ยนสิ่งที่เป็นสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพ ทั้งเป็นการขัดขวางต่อความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ จึงขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐

ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาแล้ว เห็นว่า เป็นกรณีโต้แย้งว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี
มาตรา ๕๗ เบื้อง ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ จึงได้ส่งคำร้องมาตามทางการเพื่อศาลรัฐธรรมนูญพิจารณา
วินิจฉัย

ศาลรัฐธรรมนูญได้มีคำสั่งให้รับคำร้องไว้พิจารณาวินิจฉัย และส่งสำเนาให้ผู้ที่เกี่ยวข้องชี้แจง
ข้อเท็จจริง

นายวิชัย จึงรักเกียรติ ตัวแทนกรมสรรพากรชี้แจงด้วยวาจาว่า เหตุผลในการกำหนดการจัดเก็บภาษี
มาจากทฤษฎีระบบภาษี คือทฤษฎีภาษีทางตรง และทฤษฎีภาษีทางอ้อม ภาษีทางตรงก็คือระบบที่ผู้เสียภาษี
ไม่สามารถที่จะผลักภาระไปยังบุคคลอื่นได้ ในปัจจุบันระบบภาษีทางตรงของประเทศได้แก่ ระบบภาษีเงินได้
ของบุคคลธรรมดา ระบบภาษีเงินได้นิติบุคคล ระบบภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ส่วนภาษีทางอ้อมคือระบบ
ที่เก็บจากผู้ประกอบการ แล้วผู้ประกอบการสามารถผลักภาระไปยังบุคคลอื่นได้เช่นระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม
ซึ่งในปัจจุบันเก็บจากผู้ประกอบการขายสินค้าและการให้บริการ แล้วผู้ขายสินค้ากับผู้ให้บริการก็ผลักภาระ
ไปยังผู้ซื้อเป็นทอด ๆ ไป ท้ายที่สุดก็ตกไปยังผู้บริโภค หลักการในการเก็บภาษีทางตรงคือระบบภาษี
เงินได้นั้น จัดเก็บตามหลักความสามารถโดยสรุปก็คือเมื่อความสามารถสูงตัวเงินได้พึงประเมินก็สูงไปด้วย
เพราะฉะนั้น ภาระภาษีจึงเก็บแบบขั้นบันไดหรือที่เรียกว่าการเก็บแบบอัตราก้าวหน้า ในกรณีสามมีภริยา
ความเป็นสามมีภริยาถ้าอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี ในทางทฤษฎีมองว่าคนสองคนนี้เป็นหน่วยเดียวกัน เช่น
ถ้าสามมีภริยาประกอบการค้า อาจบอกว่าร้านค้าเป็นของสามี หรือภริยา ถ้าสามมีภริยามีเงินฝากแล้วได้รับ
ดอกเบี้ยเป็นรายปี อาจใส่ชื่อสามี หรือภริยา หรือใส่ชื่อคนละครึ่ง ในหลักการตรงนี้กลไกของระบบ
การจัดเก็บภาษีก็ได้สร้างเครื่องมือที่มองว่าสามมีภริยาเป็นหน่วยเดียวกันที่เรียกว่า (TAX ENTITY)
แล้วก็ประกอบกิจการทำมาหากินร่วมกันแล้วเป็นหน่วยเดียวกัน ในหลักการจึงเก็บภาษีหน่วยนี้แบบก้าวหน้า
ดังนั้นจึงกำหนดไว้ในมาตรา ๕๗ ตี ให้เอาเงินได้พึงประเมินของภริยามาเป็นเงินได้พึงประเมินของสามี
ในหลักการที่จะกำหนดให้เอาเงินได้พึงประเมินของสามีหรือภริยา ในทางกฎหมายคงไม่มีผลกระทบมาก
ผลที่แท้จริงก็คือต้องการให้รวมเข้าด้วยกัน ไม่ต้องการให้แยกเป็นสองกอง คงมีคำถามเพียงว่า จะเอาไป
รวมเป็นของใคร ในช่วงปี ๒๕๕๐ ได้กำหนดให้เอาไปรวมเป็นของสามี อย่างไรก็ตามมีกิจการบางประเภท
บางลักษณะที่ไม่อาจบิดเบือนหรือแต่งเรื่องได้ เพราะเห็นได้ชัดว่า เป็นการทำมาหากินโดยใช้น้ำพัก
น้ำแรงส่วนตัว ใช้ความรู้ความสามารถส่วนตัว และใช้เวลาส่วนตัว ทั้งหมดนี้เป็นที่มาของการแก้ไขกฎหมาย
ให้ภริยามีสิทธิแยกเอาเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) ซึ่งเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงาน เนื่องจาก
การจ้างแรงงานนั้นภริยาต้องอยู่ภายใต้บังคับบัญชาของนายจ้าง พฤติกรรมที่เห็นได้ว่าไม่สามารถจะ
บิดเบือนหรือสามารถกล่าวอ้างได้ว่าอันนี้เป็นของสามี เป็นน้ำพักน้ำแรง เป็นความรู้ความสามารถส่วนตัว

ของภริยาจริง ๆ กฎหมายจึงได้วางกรอบเปิดช่องให้ภริยามีสิทธิแยกเอาเฉพาะเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานตามมาตรา ๕๐ (๑) แยกเสียภาษีต่างหากจากสามี คล้ายกับเป็นบทยกเว้นจากหลักความสามารถของสามีและภริยา ซึ่งทางทฤษฎีถือเป็นหน่วยเดียวกัน ในต่างประเทศที่ใช้ทฤษฎีเช่นเดียวกันกับของประเทศไทยก็คือประเทศเบลเยียม ฝรั่งเศส เยอรมัน มาเลเซีย สวิตเซอร์แลนด์ ใต้หวัน การเก็บภาษีในระบบนี้ อาจทำให้สามีภริยาหย่ากันหรือแกล้งหย่าเพื่อที่จะแยกเงินได้ออกเป็นสองกอง แล้วก็ไปทำลายอัตราการเสียภาษีก้าวหน้า

คดีมีปัญหาต้องพิจารณาวินิจฉัยดังนี้

๑. ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ และมาตรา ๓๐ หรือไม่

๒. ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐ หรือไม่

ตามปัญหาข้อแรกที่ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ และมาตรา ๓๐ หรือไม่

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๐ บัญญัติว่า

“เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ดังกล่าวไม่ไว้ในทอดใด

(๑) เงินได้เนื่องจากการจ้างงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

(๒)”

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

ถ้าสามีหรือภริยามีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกัน ก็ให้ทำได้โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้น ไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงอย่างใด

ถ้าเห็นสมควร เจ้าพนักงานประเมินอาจแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีและภริยาแต่ละฝ่ายได้รับ และแจ้งให้สามีและภริยาเสียภาษีเป็นคนละส่วนก็ได้ แต่ถ้าภาษีส่วนของฝ่ายใดค้างชำระ และอีกฝ่ายหนึ่งได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้อีกฝ่ายหนึ่งนั้นร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

การที่สามีภริยาอยู่ต่างท้องที่กัน หรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราวยังคงถือว่าอยู่ร่วมกัน”

มาตรา ๕๗ เบื้อง บัญญัติว่า “ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วไม่ว่าจะมีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตริ ก็ได้

ในกรณีที่ภริยาแยกยื่นรายการตามวรรคหนึ่ง ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนได้ดังนี้.....”

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ บัญญัติว่า

“การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็นเท่านั้นและจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้

กฎหมายตามวรรคหนึ่งต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไปและไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง เป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการตรากฎหมายนั้นด้วย

บทบัญญัติวรรคหนึ่งและวรรคสองให้นำมาใช้บังคับกับกฎหรือข้อบังคับที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายด้วยโดยอนุโลม”

มาตรา ๓๐ บัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน

ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

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

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม”

มาตรา ๖๗ บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมาย”

มาตรา ๖๘ บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่ป้องกันประเทศ รัฐบาลทหาร เสียภาษีอากร ช่วยเหลือราชการ รับการศึกษาอบรม พิทักษ์ ปกป้อง และสืบสานศิลปวัฒนธรรมของชาติและ ภูมิปัญญาท้องถิ่น และอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ”

ผู้ร้องกล่าวอ้างดังนี้

(๑) ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรีให้นำเงินได้ของภริยามารวมกับเงินได้ของผู้ร้อง แล้วเอาไปคำนวณภาษี โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้ผู้ร้องมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี ตามมาตรา ๕๗ เบญจ ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา ๕๐ (๑) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะจะมีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่น รายการจากสามี เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามี ตามมาตรา ๕๗ ตรี ก็ได้ นั้น บทบัญญัติในมาตรา ๕๗ ตรี ที่ใช้บังคับกับผู้ร้องเป็นกฎหมายที่เลือกปฏิบัติ โดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลและเพศ กล่าวคือ ถ้าผู้ร้อง หรือภริยาผู้ร้องเป็นโสด หรือหากหย่ากัน ผู้ร้องและภริยาก็เสียภาษีในเงินได้ส่วนตน ตามบัญชีอัตราภาษี แต่เมื่อผู้ร้องสมรสกับภริยา กลับต้องนำเงินได้ของภริยามารวมเป็นเงินได้ของผู้ร้องเพื่อเสียภาษีตามบัญชี อัตราภาษี ทำให้ผู้ร้อง หรือภริยาต้องเสียภาษีสูงขึ้น โดยเงินได้ของผู้ร้องและหรือภริยาไม่มีโอกาสเสียภาษี ตามลำดับของบัญชีอัตราภาษีตั้งแต่เริ่มต้น การเสียภาษีตามบทบัญญัติมาตรานี้ จึงขึ้นอยู่กับสถานะของ บุคคลเกี่ยวกับการสมรสและความแตกต่างในเรื่องเพศ เป็นการเลือกปฏิบัติ

(๒) กรณีตามมาตรา ๕๗ เบญจ บัญญัติว่า ให้ภริยาเท่านั้นมีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษี เฉพาะส่วนที่เป็นรายได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามี ตามมาตรา ๕๗ ตรี การไม่กำหนดให้สามีมีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหาก เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา ๕๐ (๑) จึงเป็นการเลือกปฏิบัติกฎหมายที่เลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุ แห่งความแตกต่างในเรื่องเพศ บทกฎหมายทั้งสองมาตราดังกล่าว ทำให้บุคคลไม่เสมอกันและทำให้บุคคล ไม่ได้รับความคุ้มครองเท่าเทียมกัน จึงขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐

(๓) ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๕๗ บุคคลมีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมาย และมาตรา ๖๘ บุคคล ต้องมีหน้าที่เสียภาษีอากร ตามที่กฎหมายบัญญัติ แต่ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และ มาตรา ๕๗ เบญจ ที่รัฐออกมาเพื่อใช้บังคับเป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญ ได้รับความไว้ โดยรัฐธรรมนูญได้บัญญัติว่า การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลจะกระทำมิได้ เว้นแต่ โดยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เพื่อการที่รัฐธรรมนูญกำหนดไว้และเท่าที่จำเป็นเท่านั้น และจะ

กระทบกระเทือนสาระสำคัญแห่งสิทธิไม่ได้ แต่บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรทั้งสองมาตราดังกล่าวได้เปลี่ยนหลักการดังกล่าว โดยเป็นการเลือกปฏิบัติเกี่ยวกับฐานะของบุคคลและเกี่ยวกับเพศ

ข้อกล่าวอ้างตามข้อ (๑) (๒) และ (๓) ผู้ร้องเห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ และมาตรา ๓๐ ใช้บังคับไม่ได้ตามมาตรา ๖

พิจารณาแล้ว เห็นว่า ในการจัดเก็บภาษีนั้น มีหลักการที่เรียกว่าทฤษฎีภาษี มีอยู่ ๒ ทฤษฎี คือ ทฤษฎีภาษีทางตรง และทฤษฎีภาษีทางอ้อม และเก็บตามความสามารถของผู้เสียภาษี ผู้มีรายได้น้อยเสียตามอัตราหนึ่ง แต่ถ้ามีรายได้มากก็ต้องเสียภาษีในอัตราที่เพิ่มขึ้นตามสัดส่วนของรายได้ที่เพิ่มขึ้น ต้องเสียเพิ่มขึ้นเป็นขั้นบันได หรือที่เรียกว่าภาษีอัตราก้าวหน้า อัตราภาษีที่ต้องเสียแตกต่างกันนั้น ขึ้นอยู่กับสถานะของผู้ยื่นเสียภาษีแต่ละคน กรณีที่เป็นสามีภริยาถือว่าเป็นหน่วยเดียว ประเทศไทยได้ใช้หลักนี้เช่นเดียวกับประเทศในยุโรป เช่น ประเทศเบลเยียม เยอรมัน ฝรั่งเศส และสวิตเซอร์แลนด์ และในเอเชีย เช่น ประเทศมาเลเซีย และได้หวัน เป็นต้น ซึ่งตรงตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๕๖๑ ความสัมพันธ์ระหว่างสามีภริยาต้องช่วยเหลือหรืออุปการะเลี้ยงดูกันตามความสามารถ และฐานะของตนซึ่งแสดงออกถึงความเป็นหน่วยเดียวกัน เมื่อถือว่าสามีภริยาเป็นหน่วยเดียวกันก็ต้องมีคนหนึ่งไม่ว่าสามีหรือภริยา จะต้องมีหน้าที่และความรับผิดชอบต้องยื่นรายการและเสียภาษี การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีจึงชอบด้วยเหตุผล การยื่นรายการเสียภาษีรวมกันอาจทำให้ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นบ้าง แต่ก็เป็นไปตามหลักที่ว่ามีรายได้มากก็ต้องเสียภาษีมากขึ้น หรือในอัตราก้าวหน้า การที่กฎหมายกำหนดให้สามีภริยาเสียภาษีแตกต่างกันไปจากคนโสดก็เนื่องจากว่า การอยู่กันเป็นคู่สมรสเป็นครอบครัวย่อมบ่งบอกถึงความมีหลักฐานที่มั่นคงในอาชีพ คนที่สมรสสามารถทำงานอาชีพร่วมกันเพื่อให้เกิดความเป็นปึกแผ่น ไม่เลือนลอยเหมือนคนที่ยังโสดอยู่ ไม่ว่าจะกฎหมายจะกำหนดให้รวมกันยื่นรายการภาษี หรือแยกยื่นรายการเพื่อเสียภาษี รัฐต้องคำนึงถึงความเหมาะสม และเป็นธรรมด้วยที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๐ (๑) บัญญัติให้ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีก็เนื่องจากกิจกรรมบางประเภท บางลักษณะ เห็นได้ชัดว่าภริยาทำมาหากินโดยนำพักน้ำแรงส่วนตัว ใช้ความรู้ความสามารถส่วนตัว และใช้เวลาส่วนตัว กฎหมายจึงได้วางกรอบเปิดช่องให้ภริยามีสิทธิแยกเอาเฉพาะเงินได้พึงประเมินได้จากการจ้างแรงงานแยกเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ แต่ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี วรรคสอง ได้บัญญัติว่า ถ้าสามีหรือภริยาที่มีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกัน ก็ให้ทำได้โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้น ไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงอย่างใด ดังนั้นการที่สามีภริยาจะยื่น

รายการและเสียภาษีร่วมกัน หรือยื่นรายการแยกกันก็ไม่ทำให้อัตราการเสียภาษีต้องเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรก็ดี กฎหมายก็ไม่จำกัดโดยเด็ดขาดว่าสามีภริยาจะแยกกันยื่นรายการและเสียภาษีไม่ได้ ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี วรรคสาม ก็ได้บัญญัติว่า ถ้าเห็นสมควร เจ้าพนักงานประเมินอาจแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีและภริยาแต่ละฝ่ายได้รับ และแจ้งให้สามีและภริยาเสียภาษีเป็นคนละส่วนได้ก็ได้ ซึ่งเห็นได้ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีรัฐได้พิจารณาถึงความเหมาะสมสอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจของประเทศ เป็นธรรมแก่ผู้มีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีและสังคม การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี บัญญัติให้การเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยา ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี และมาตรา ๕๗ เบญจ ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะจะมีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี ก็ได้ นั่น ไม่เป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องเพศ และสถานะของบุคคลที่เกี่ยวกับการสมรส และไม่เป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ ผู้ร้องมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามรัฐธรรมนูญ และตามที่กฎหมายบัญญัติ

ตามปัญหาข้อต่อมาที่ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐ หรือไม่

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐ บัญญัติว่า “รัฐต้องคุ้มครองและพัฒนาเด็กและเยาวชน ส่งเสริมความเสมอภาคของหญิงและชาย เสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว และความเข้มแข็งของชุมชน

รัฐต้องสงเคราะห์คนชรา ผู้ยากไร้ ผู้พิการหรือทุพพลภาพและผู้ด้อยโอกาสให้มีคุณภาพชีวิตที่ดีและพึ่งตนเองได้”

ผู้ร้องอ้างว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ทำให้ผู้สมรสต้องรับภาระภาษีเพิ่มขึ้น ไม่เป็นไปตามแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ ตามมาตรา ๘๐ ที่บัญญัติว่า รัฐต้องคุ้มครองและพัฒนาเด็กและเยาวชน ส่งเสริมความเสมอภาคของหญิงและชาย เสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัวและความเข้มแข็งของชุมชน การที่ประมวลรัษฎากรทำให้ผู้ร้องและภริยาต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นเป็นเหตุที่ทำให้ความเป็นสามีภริยาล้นสุดลงเพื่อเสียภาษีอย่างบุคคลธรรมดาทั่วไป และ

คู่สามีภริยาจำนวนมากอาจต้องทำให้ความเป็นสามีภริยาลิ้นสุดลงเพราะเหตุดังกล่าว ย่อมเป็นปัญหาสังคมและครอบครัว ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ จึงขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐

พิจารณาแล้ว เห็นว่า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ได้กำหนดหลักการไว้ว่า ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้เอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการภาษีและเสียภาษี และถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะจะมีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี ก็ได้ เห็นว่า ข้อนี้ได้พิจารณามาแล้ว ในปัญหาข้อแรกว่า เนื่องจากรัฐได้ใช้หลักในการเก็บภาษี ที่เรียกว่า ทฤษฎีภาษีทางตรง และภาษีทางอ้อม กรณีที่เกี่ยวกับสามีภริยานั้น ถือว่าทั้งสองคนเป็นหน่วยเดียวกัน กฎหมายจึงได้กำหนดตัวบุคคลว่าควรจะเป็นผู้ใดมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี สามีเป็นหัวหน้าของครอบครัว การที่กำหนดให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบยื่นรายการและเสียภาษีโดยให้เอารายได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีด้วย นอกจากกรณีที่เป็นไปตามมาตรา ๕๐ (๑) กล่าวคือ เป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานของภริยา ซึ่งเป็นค่าแรงที่ทำมาหากิน โดยใช้น้ำพักน้ำแรง ความสามารถส่วนตัวของภริยา จึงชอบด้วยเหตุผล การเป็นสามีภริยากันย่อมก่อให้เกิดความมั่นคง และมีความอบอุ่น การที่บุคคลจะทำการสมรสเป็นสามีภริยากัน เพราะต้องการพึ่งพาอาศัยกันและกันในการดำรงชีพ ต้องการความอบอุ่นและความมั่นคงที่จะเกิดกับตัวเองและบุตรหลาน กฎหมายได้กำหนดหลักเกณฑ์เงื่อนไขก่อนทำการสมรสและเงื่อนไขแห่งการสมรสไว้มากมาย และเมื่อทำการสมรสแล้วก็ได้กำหนดสิทธิและหน้าที่ระหว่างสามีภริยา ระหว่างบิดามารดากับบุตร ความสัมพันธ์ในทางทรัพย์สิน และเรื่องอื่นๆ ไว้อีกมาก ทั้งนี้ก็เพื่อความมั่นคงของสถาบันครอบครัว ซึ่งเป็นหน่วยหนึ่งของสังคม เมื่อครอบครัวมีความมั่นคงย่อมส่งผลให้เกิดความมั่นคงต่อชุมชนและประเทศชาติในที่สุด ด้วยเหตุผลดังกล่าว คนอยู่กินด้วยกันย่อมต้องการที่จะทำการสมรสให้ถูกต้องตามกฎหมาย การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ กำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องเสียภาษีโดยให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบยื่นรายการและเสียภาษี โดยให้เอารายได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีกรณีที่ไม่อยู่ในบังคับมาตรา ๕๐ (๑) ก็ด้วย วัตถุประสงค์ที่เป็นเครื่องมือในการจัดเก็บภาษีเพื่อนำเงินมาใช้บริหารประเทศ รัฐไม่ได้มีความมุ่งหมายที่จะทำให้เกิดอุปสรรคแก่สามีภริยาจะขัดขวาง หรือเป็นอุปสรรคต่อการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว และความเข้มแข็ง

ของชุมชน ไม่เป็นไปตามแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ อาจมีอยู่บ้างที่สามีกิริยาเห็นว่า การสมรสและอยู่กินด้วยกันแล้วทำให้มีภาระต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น จึงหย่ากันและแยกยื่นรายการและเสียภาษีในอัตราที่ลดลง แต่ก็มีสามีกิริยาจำนวนมากที่หย่าร้างกันเพราะเหตุอื่นนอกเหนือไปจากเหตุที่อยู่ด้วยกันทำให้ต้องเสียภาษีมากขึ้น ประมวลรัษฎากรทั้งสองมาตราดังกล่าวไม่ได้เป็นสาเหตุที่ทำให้ความเป็นสามีกิริยาลึ้นสุดลง ไม่ได้ก่อให้เกิดปัญหาในทางกฎหมาย ทางสังคม ทางครอบครัวและบุตรแต่อย่างใด

อาศัยเหตุผลดังกล่าวมาข้างต้น จึงวินิจฉัยดังนี้

๑. ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ และมาตรา ๓๐

๒. ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๘๐

นายอุระ หวังอ้อมกลาง

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ