

## ความเห็นในการวินิจฉัยคดีส่วนตน

ของ นายเจริญ ภัคดีธนากุล ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

คำวินิจฉัยที่ ๑๗/๒๕๕๕

เรื่องพิจารณาที่ ๓๖/๒๕๕๓

วันที่ ๔ กรกฎาคม พุทธศักราช ๒๕๕๕

## ประเด็นวินิจฉัย

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ มีปัญหาความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐ หรือไม่

## ความเห็น

พิจารณาแล้วเห็นว่า ถึงแม้ศาลรัฐธรรมนูญเคยมีคำวินิจฉัยที่ ๔๘/๒๕๕๕ วินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๙ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐ แต่คำวินิจฉัยดังกล่าวไม่มีผลผูกพันการวินิจฉัยตามคำร้องในคดีนี้ของศาลรัฐธรรมนูญ เนื่องจากมีข้อเท็จจริงและประเด็นที่เป็นสาระสำคัญเพิ่มเติมจากเดิมที่ศาลรัฐธรรมนูญเคยมีคำวินิจฉัยไว้ ศาลรัฐธรรมนูญย่อมมีอำนาจรับเรื่องหรือประเด็นดังกล่าวไว้พิจารณาและวินิจฉัยอีกได้ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๕ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความถูกต้องและเป็นธรรม

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๙ เป็นบทบัญญัติในหมวด ๓ ว่าด้วยสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย ส่วนที่ ๑ บททั่วไป โดยมาตรา ๒๙ เป็นบทบัญญัติที่คุ้มครองสิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญของชนชาวไทยไว้ว่า การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้ เว้นแต่อาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้เพียงเท่าที่จำเป็น และการจำกัดสิทธิและเสรีภาพจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้ กฎหมายดังกล่าวต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป มิได้มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการตรากฎหมายนั้นด้วย

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ เป็นบทบัญญัติในหมวด ๓ ว่าด้วยสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย ส่วนที่ ๒ ความเสมอภาค โดยมาตรา ๓๐ เป็นบทบัญญัติที่ให้การรับรองว่า บุคคลมีความเสมอภาคในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายอย่างเท่าเทียมกัน การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ จะกระทำมิได้

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ เป็นบทบัญญัติในหมวด ๓ ว่าด้วยสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย ส่วนที่ ๖ สิทธิและเสรีภาพในการประกอบอาชีพ โดยมาตรา ๔๓ เป็นบทบัญญัติที่ให้การรับรองว่า บุคคลย่อมมีเสรีภาพในการประกอบกิจการหรือประกอบอาชีพและการแข่งขันโดยเสรีอย่างเป็นธรรม การจำกัดเสรีภาพดังกล่าวจะกระทำได้แต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อประโยชน์ในการรักษาความมั่นคงของรัฐหรือเศรษฐกิจของประเทศ การคุ้มครองประชาชนในด้านสาธารณสุข โภค การรักษาความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การจัดระเบียบการประกอบอาชีพ การคุ้มครองผู้บริโภค การผังเมือง การรักษาทรัพยากรธรรมชาติหรือสิ่งแวดล้อม สวัสดิภาพของประชาชน หรือเพื่อป้องกันการผูกขาดหรือขัดความไม่เป็นธรรมในการแข่งขัน

สำหรับประมวลรัษฎากร เป็นกฎหมายมหาชนซึ่งมีเจตนารมณ์เพื่อหารายได้เข้าสู่รัฐสำหรับใช้ในการบริหารประเทศ โดยกำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้แก่รัฐ รวมถึงกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับวิธีการคำนวณภาษี อัตราภาษี วิธีการชำระภาษี และหน่วยงานที่จัดเก็บภาษี ส่วนภาษีเงินได้นั้นได้ถูกจัดแบ่งออกเป็น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งมีรายละเอียดแตกต่างกันไปแล้วแต่กรณี โดยมาตรา ๕๗ ตรี วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีที่ค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย” และมาตรา ๕๗ เบญจ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะจะมีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยก

ยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี่เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเงินได้ของสามี่ตามมาตรา ๕๗ ตรี ก็ได้”

การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี บัญญัติให้นำเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี่นั้น ทำให้สามี่ภริยาต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นจากตอนที่ต่างฝ่ายต่างแยกยื่นเมื่อยังไม่มีกรมสรรพากรประกอบกับมาตรา ๕๗ เบญจ บัญญัติให้เฉพาะภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) สามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี่ โดยมีให้ถือว่าเงินได้ของสามี่ตามมาตรา ๕๗ ตรี ทำให้สามี่ภริยาที่ภริยาประกอบอาชีพที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) ไม่ได้รับยกเว้นให้แยกยื่นรายการและเสียภาษีตามมาตรา ๕๗ เบญจ ทำให้สามี่ภริยาที่ภริยาประกอบอาชีพที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) ไม่ได้รับความเป็นธรรมนั้น ถือเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพที่กระทบกระเทือนต่อสาระสำคัญแห่งเสรีภาพในการประกอบอาชีพของหญิงมีสามี่ และยังเป็นทางเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมให้เกิดขึ้นระหว่างหญิงโสดและหญิงมีสามี่ที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) และระหว่างภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) กับภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) อีกด้วย

การที่ผู้ร้องอ้างว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ เป็นบทบัญญัติที่สร้างความไม่เป็นธรรมด้านภาระภาษีและเป็นการกระทบกระเทือนหรือจำกัดเสรีภาพในการประกอบอาชีพของหญิงมีสามี่ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ นั้น เห็นว่า โดยลำพังประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) เพียงแต่บัญญัติจำแนกเงินได้พึงประเมินออกเป็นประเภทต่าง ๆ ไว้ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งไม่มีข้อความใด ๆ อันมีลักษณะเป็นการกระทบกระเทือนหรือจำกัดเสรีภาพในการประกอบกิจการหรือประกอบอาชีพของหญิงมีสามี่ และมีได้กระทบต่อสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพของบุคคลตามที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ อีกทั้งมิได้เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล จึงมิได้ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๙ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๓๐ วรรคสาม

ส่วนประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี ประกอบมาตรา ๕๗ เบญจ ที่กำหนดให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ของสามี่ภริยาโดยชอบด้วยกฎหมายที่อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี่ และให้สามี่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและ

เสียภาษี และกำหนดให้เฉพาะภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ไม่ว่าจะจะมีเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นด้วยหรือไม่ สามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี นั้น เห็นว่า มาตรา ๕๗ ตรี กำหนดให้หญิงมีสามีต้องนำเงินได้พึงประเมินของตนไปรวมกับเงินได้ของสามี ทำให้ฐานในการคำนวณภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้น ทำให้หญิงมีสามีที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) ต้องรับภาระในการเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าหญิงโสดที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) ถือเป็น การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล ระหว่างสถานะของคนที่โสดกับสถานะของคนที่สมรส นอกจากนี้ยังทำให้สามีภริยาในกรณีที่ภริยาไม่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) ไม่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา ๕๗ เบื้อง กล่าวคือ มาตรา ๕๗ เบื้อง กำหนดให้เฉพาะภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) สามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี ทำให้หญิงมีสามีที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) ต้องรับภาระในการเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าหญิงมีสามีที่มีเงินได้พึงประเมินเฉพาะตามมาตรา ๔๐ (๑) ถือเป็น การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล ระหว่างหญิงมีสามีที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) กับหญิงมีสามีที่มีเงินได้พึงประเมินเฉพาะตามมาตรา ๔๐ (๑) อีกทั้งบทบัญญัติทั้งสองมาตราดังกล่าวเป็นบทบัญญัติที่จำกัดสิทธิและเสรีภาพของหญิงมีสามีในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) ซึ่งเป็นเงินได้ที่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรงและความรู้ความสามารถจากการประกอบวิชาชีพอิสระของหญิงมีสามี เช่น ตามมาตรา ๔๐ (๖) ซึ่งได้แก่เงินได้จากวิชาชีพกฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งเป็นเงินได้ที่มีลักษณะใกล้เคียงกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) จึงไม่มีเหตุผลใดที่จะต้องบัญญัติให้หญิงมีสามีแยกยื่นรายการและแยกเสียภาษีได้แต่เฉพาะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) เท่านั้น เข้าลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล และเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลตามที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ โดยไม่มีความจำเป็น ทั้งมิใช่มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพเช่นเดียวกับบุคคลอื่นตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ วรรคสี่ จึงขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญมาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๙ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๓๐ วรรคสาม

ด้วยเหตุผลดังกล่าว จึงเห็นว่าบทบัญญัติมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบื้อง ชัดหรือแย้ง  
ต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๙ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๓๐ วรรคสาม เป็นอัน  
ใช้บังคับไม่ได้ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๖

นายจรัญ ภัคดีธนากุล

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ