

ความเห็นในการวินิจฉัยคดีส่วนตัว

ของ นายจรูญ อินทจาร 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 ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐ หรือไม่

บทบัญญัติรัฐธรรมนูญและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง มีดังนี้

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐

มาตรา ๒๙ การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้

กฎหมายตามวรรคหนึ่งต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป และไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใด กรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการตรากฎหมายนั้นด้วย

บทบัญญัติในวรรคหนึ่งและวรรคสองให้นำมาใช้บังคับกับกฎหมายที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายด้วยโดยอนุโลม

มาตรา ๓๐ บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจ

หรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ จะกระทำมิได้

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม

มาตรา ๔๓ บุคคลย่อมมีเสรีภาพในการประกอบกิจการหรือประกอบอาชีพและการแข่งขันโดยเสรีอย่างเป็นธรรม

การจำกัดเสรีภาพตามวรรคหนึ่งจะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อประโยชน์ในการรักษาความมั่นคงของรัฐหรือเศรษฐกิจของประเทศ การคุ้มครองประชาชนในด้านสาธารณสุข การรักษาความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การจัดระเบียบการประกอบอาชีพ การคุ้มครองผู้บริโภค การผังเมือง การรักษาทรัพยากรธรรมชาติหรือสิ่งแวดล้อม สวัสดิภาพของประชาชน หรือเพื่อป้องกันการผูกขาดหรือขจัดความไม่เป็นธรรมในการแข่งขัน

ประมวลรัษฎากร

มาตรา ๔๐ เงินได้พึงประเมินนั้นคือ เงินได้ประเภทดังต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด

(๑) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

(๒) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

(๓) ค่าแห่งกิวติวัลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปีหรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปี อันได้มาจากพันธกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

(๔) เงินได้ที่เป็น

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ไม่ว่าจะมีส่วนประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืมหรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิด ไม่ว่าจะมีส่วนประกันหรือไม่ก็ตาม

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้น สำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือของมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดา ในกรณีที่บิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วย โดยอนุโลม

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไร และเงินที่กันไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กันไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ควบเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

(ช) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

(๕) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้นโดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไปไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ตามปกติ และให้ถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน ๒ หมวด ๒ ลักษณะ ๒ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญาจนถึงวันผิดสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผิดสัญญานั้น

(๖) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือวิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

(๗) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ

(๘) เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (๑) ถึง (๗) แล้ว

เงินค่าภาษีอากรตามวรรคหนึ่ง ถ้าผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทใด ไม่ว่าทอดใด หรือในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภทและของปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ออกแทนให้

มาตรา ๕๗ ตริ ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกัน ตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

ถ้าสามีหรือภริยา มีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกันก็ทำได้โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบ ภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้นไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลง อย่างไม่

ถ้าเห็นสมควร เจ้าพนักงานประเมินอาจแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีและ ภริยาแต่ละฝ่ายได้รับ และแจ้งให้สามีและภริยาเสียภาษีเป็นคนละส่วนกันได้ แต่ถ้าภาษีส่วนของฝ่ายใด ค้างชำระ และอีกฝ่ายหนึ่งได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้อีกฝ่ายหนึ่งนั้นร่วมรับผิดชอบ ในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

การที่สามีภริยาอยู่ต่างท้องที่กัน หรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราว ยังคงถือว่าอยู่ร่วมกัน

มาตรา ๕๗ เบญจ ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะมิเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตาม มาตรา ๕๗ ตริ ก็ได้

ในกรณีที่ภริยาแยกยื่นรายการตามวรรคหนึ่ง ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนได้ดังนี้

- (๑) สำหรับผู้มีเงินได้ตามมาตรา ๔๗ (๑) (ก)
- (๒) สำหรับบุตรที่หักลดหย่อนได้ตามอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา ๔๗ (๑) (ค) (ฉ) และ (ฎ) คนละกึ่งหนึ่ง

(๓) สำหรับเบี้ยประกันภัยตามมาตรา ๔๗ (๑) (ง) วรรคหนึ่ง

(๔) สำหรับเงินสมทบที่ผู้ประกันตนจ่ายเข้ากองทุนประกันสังคมตามมาตรา ๔๗ (๑) (ฉ)

(๕) สำหรับเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา ๔๗ (๑) (ช)

(๖) สำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมตามมาตรา ๔๗ (๑) (ซ) กิ่งหนึ่ง

(๗) สำหรับเงินบริจาคส่วนของตนตามมาตรา ๔๗ (๗)

ในกรณีผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย การหักลดหย่อนตาม (๒) ให้หักได้เฉพาะบุตรที่อยู่ในประเทศไทย

ถ้าสามีและภริยามีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา ๔๐ (๑) ประเภทเดียว รวมกันไม่เกินจำนวนตามมาตรา ๕๖ (๔) ไม่ว่าแต่ละฝ่ายจะมีเงินได้เป็นจำนวนเท่าใด สามีและภริยาไม่ต้องยื่นรายการเงินได้พึงประเมิน

ความเห็น

ประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญต้องพิจารณาเบื้องต้นมีว่า ศาลรัฐธรรมนูญจะรับคำร้องนี้ไว้พิจารณา วินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๔๕ (๑) หรือไม่

พิจารณาแล้วเห็นว่า แม้ว่าศาลรัฐธรรมนูญเคยมีคำวินิจฉัยที่ ๔๘/๒๕๔๕ ลงวันที่ ๑๒ กันยายน ๒๕๔๕ วินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๔๐ มาตรา ๒๙ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐ แล้ว นั้น แต่ตามคำร้องนี้เป็นกรณีประธานผู้ตรวจการแผ่นดินเสนอเรื่องพร้อมความเห็นเพื่อขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐ หรือไม่ ดังนั้น แม้ว่าบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๔๐ และรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๙ มาตรา ๓๐ จะมีเนื้อหาทำนองเดียวกัน แต่ตามคำร้องนี้มีข้อเท็จจริงและประเด็นแตกต่างไปจากประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญเคยมีคำวินิจฉัยไว้ กรณีจึงต้องด้วยหลักเกณฑ์ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๔๕ (๑) จึงรับคำร้องไว้พิจารณาวินิจฉัย

พิเคราะห์รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ แล้ว เห็นว่า มาตรา ๒๙ มาตรา ๓๐ เป็นบทบัญญัติในหมวด ๓ ว่าด้วยสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย ส่วนที่ ๑ บททั่วไป

โดยมาตรา ๒๙ เป็นบทบัญญัติที่คุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และการจำกัดสิทธิเสรีภาพจะกระทำมิได้เท่าที่จำเป็น และสาระสำคัญแห่งสิทธิหรือหลักการสำคัญของสิทธิเสรีภาพในเรื่องนั้นจะต้องไม่ถูกกระทบกระเทือนโดยผลของการออกกฎหมายมาจำกัดสิทธิเสรีภาพ มาตรา ๓๐ เป็นบทบัญญัติที่ให้การรับรองว่า บุคคลมีความเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายอย่างเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ จะกระทำมิได้ ส่วนมาตรา ๔๓ เป็นบทบัญญัติในหมวด ๓ ว่าด้วยสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย ส่วนที่ ๖ สิทธิและเสรีภาพในการประกอบอาชีพ บัญญัติขึ้นเพื่อคุ้มครองบุคคลให้มีเสรีภาพในการประกอบกิจการหรือประกอบอาชีพและการแข่งขันโดยเสรีอย่างเป็นธรรม การจำกัดเสรีภาพดังกล่าวจะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อประโยชน์ในการรักษาความมั่นคงของรัฐหรือเศรษฐกิจของประเทศ การคุ้มครองประชาชนในด้านสาธารณสุข โภค การรักษาความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การจัดระเบียบการประกอบอาชีพ การคุ้มครองผู้บริโภค การผังเมือง การรักษาทรัพยากรธรรมชาติหรือสิ่งแวดล้อม สวัสดิภาพของประชาชน หรือเพื่อป้องกันการผูกขาดหรือขัดขวางไม่เป็นธรรมในการแข่งขัน

สำหรับประมวลรัษฎากร เป็นกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อหารายได้เข้ารัฐสำหรับการบริหารประเทศ โดยกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษี วิธีการคำนวณภาษี อัตราภาษี วิธีการชำระภาษี รวมถึงหน่วยงานที่จัดเก็บภาษี ในส่วนของภาษีเงินได้ก็จัดแบ่งเป็นหลายประเภท เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น และมีรายละเอียดแตกต่างกันไปแล้วแต่กรณี กรณีประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) เป็นการจำแนกเงินได้พึงประเมินออกเป็นประเภทต่าง ๆ ไว้ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มาตรา ๕๗ ตี เป็นการกำหนดให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ของสามีภริยาโดยชอบด้วยกฎหมายที่อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว และต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมิน

ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้ ส่วนมาตรา ๕๗ เบื้อง เป็นการทำหนดให้เฉพาะภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ไม่ว่าจะจะมีเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นด้วยหรือไม่ สามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี เฉพาะที่เป็นเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี

พิจารณาแล้วเห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) เป็นบทบัญญัติเพื่อจำแนกเงินได้พึงประเมินออกเป็นประเภทต่าง ๆ ไว้ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ไม่มีข้อความใด ๆ อันมีลักษณะเป็นการกระทบกระเทือนหรือจำกัดเสรีภาพ ในการประกอบกิจการหรือประกอบอาชีพของบุคคล และมีได้กระทบต่อสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพ ของบุคคลตามที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ อีกทั้งมิได้เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล จึงไม่ขัด หรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐

แต่เมื่อพิจารณาประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี วรรคหนึ่ง ที่บัญญัติให้การเก็บภาษีเงินได้ จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมิน ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้า มีภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษี ที่ค้างชำระนั้นด้วย ซึ่งการถือเอาเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และการกำหนดให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่เมื่อมีปัญหาภาษีค้างชำระกลับให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในเรื่องภาษีค้างชำระด้วยนั้น เป็นการไม่เป็นธรรมสำหรับภริยาเพราะกฎหมายกำหนดให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการ และเสียภาษี สามีควรรับผิดชอบในเรื่องภาษีค้างชำระทั้งหมด ภริยาอาจไม่มีส่วนรู้เห็นในเรื่องการยื่นรายการ เสียภาษีด้วย และไม่มี ความจำเป็นที่กำหนดให้เอาเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี ในเมื่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ บัญญัติไว้ว่า บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิ เท่าเทียมกัน การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของ บุคคลจะกระทำมิได้ ดังนั้น สามีและภริยาจึงมีสิทธิเท่าเทียมกัน ถ้าภริยามีรายได้ของตัวเอง ย่อมต้องมี สิทธิที่จะยื่นรายการและเสียภาษีของตนเองได้และรับผิดชอบปัญหาที่เกิดขึ้นในเรื่องภาษีค้างชำระ

ด้วยตนเอง รวมทั้งยังเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลระหว่างหญิงโสดและหญิงมีสามีที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ส่วนมาตรา ๕๗ ตี วรรคสอง เป็นการบังคับให้สามีและภริยาต้องยื่นรายการเสียภาษีร่วมกันทางอ้อม และไม่ต้องการให้สามีภริยาแยกยื่นรายการเสียภาษีในกรณีคำนวณแล้วเห็นว่าแยกกันยื่นรายการจะเสียภาษีต่ำกว่าหรือน้อยกว่าการรวมกันยื่น กรณีจึงเป็นการจำกัดสิทธิไม่ให้สามีและภริยาแยกกันยื่น และถือได้ว่าไม่ส่งเสริมความเสมอภาคของชายและหญิง โดยมุ่งจะให้สามีและภริยา ร่วมกันจ่ายภาษีให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ และมาตรา ๕๗ ตี วรรคสาม เป็นการกำหนดไว้ในลักษณะที่ให้เจ้าพนักงานใช้ดุลพินิจอนุญาตให้สามีและภริยาแยกกันยื่นรายการเสียภาษีได้ แต่ถ้าฝ่ายใด ค้างชำระหรือไม่ชำระภาษี ให้อีกฝ่ายหนึ่งร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย เห็นว่าเป็นบทบัญญัติที่อาศัยความเป็นสามีภริยามาบังคับให้อีกฝ่ายที่ไม่มีความผิดต้องร่วมรับผิดชอบ ซึ่งไม่เป็นธรรมสำหรับ สามีหรือภริยาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งที่ไม่ได้กระทำผิด ถือว่าไม่เป็นธรรมกับฝ่ายที่มีได้กระทำผิด และไม่ส่งเสริม ความเสมอภาคของชายและหญิง

สำหรับประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ เบญจ วรรคหนึ่ง อนุญาตให้ภริยาแยกยื่นรายการ และเสียภาษีได้ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) การที่กฎหมายบัญญัติให้ภริยาแยกยื่น รายการและเสียภาษีได้เฉพาะมาตรา ๔๐ (๑) เท่านั้น แต่รายได้ที่เกิดขึ้นตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ซึ่งถือว่าเป็นรายได้ที่เกิดจากการทำงานและตำแหน่งงานของภริยาไม่ได้รับยกเว้น เมื่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ รับรองให้ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน มีความเสมอภาคกัน และ ได้รับความคุ้มครองตามรัฐธรรมนูญเท่าเทียมกัน จึงควรให้สามีและภริยามีสิทธิเลือกว่าจะรวมกันหรือ แยกกันยื่นรายการเสียภาษีในส่วนของตนอย่างชัดเจนและทั้งหมด ไม่มีเหตุผลใดที่จะต้องกำหนดให้ภริยา แยกยื่นรายการได้เฉพาะมาตรา ๔๐ (๑) เท่านั้น รวมทั้งเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล เพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลระหว่างภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) กับภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ด้วย กรณีเช่นนี้ เป็นเหตุให้ชาย หญิงที่สมรสกันต้องรับผลกระทบต่อสิทธิและทรัพย์สินที่ต้องรับภาระในการเสียภาษี ในอัตราที่สูงขึ้น ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี ๓ ที่บัญญัติให้สามีและภริยาที่ได้อยู่ร่วมกัน ตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่

และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีนั้น ทำให้สามีภริยาต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นจากตอนที่ต่างฝ่ายต่างแยกยื่นเมื่อยังไม่มี การสมรส ประกอบกับมาตรา ๕๗ เบญจ บัญญัติให้แต่เฉพาะภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) สามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี โดยมีให้ถือว่า เป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี จึงถือว่าเป็นการไม่ส่งเสริมความเสมอภาคของชายและหญิง และยังเป็น การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล ภายหลังจากการสมรสตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐

อาศัยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และ มาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ เมื่อได้วินิจฉัยดังกล่าวนี้แล้ว กรณี ไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อ รัฐธรรมนูญมาตราอื่นอีก เพราะไม่ทำให้ผลแห่งคดีเปลี่ยนแปลง

นายจรูญ อินทจาร

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ