

ความเห็นในการวินิจฉัยคดีส่วนตน
ของ นายชัช ชลวร ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

คำวินิจฉัยที่ ๑๗/๒๕๕๕

เรื่องพิจารณาที่ ๓๖/๒๕๕๓

วันที่ ๔ กรกฎาคม พุทธศักราช ๒๕๕๕

ประเด็นวินิจฉัย

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐ หรือไม่

ความเห็น

เห็นว่า ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อให้รัฐจัดหารายได้สำหรับใช้ในการบริหารประเทศได้ และเป็นไปตามที่รัฐธรรมนูญ มาตรา ๗๓ กำหนดให้บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ ซึ่งมีเจตนารมณ์ปรากฏในคำปรารภของกฎหมายว่า สมควรตราประมวลรัษฎากรเพื่อปรับปรุงการรัษฎากรตามหลักความเป็นธรรมแก่สังคม โดยมีเนื้อหาของกฎหมายกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษี ประเภทภาษี วิธีการคำนวณ อัตราภาษี วิธีการชำระภาษี เป็นต้น โดยมาตรา ๔๐ มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ อยู่ในหมวด ๓ ว่าด้วยภาษีเงินได้ ส่วน ๒ การเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา ซึ่งความในมาตรา ๔๐ บัญญัติว่า เงินได้พึงประเมินนั้นคือ เงินได้ประเภทดังต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด ซึ่งกำหนดประเภทไว้ใน (๑) ถึง (๘) ส่วนมาตรา ๕๗ ตี วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้าภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย และวรรคสอง บัญญัติว่า ถ้าสามีหรือภริยา มีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกันก็ให้ทำได้โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลา

ซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้นไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงอย่างใด ส่วนมาตรา ๕๗ เบญจ บัญญัติว่า ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา ๔๐ (๑) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะมียังเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี ก็ได้

กล่าวได้ว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลทั่วไปหรือจากหน่วยภาษีที่มีลักษณะพิเศษตามที่กฎหมายกำหนดและมีรายได้ตามเกณฑ์ที่กำหนด โดยจัดเก็บจากฐานรายได้ของผู้มีเงินได้ตามหลักความสามารถ และเป็นภาษีทางตรงซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องรับภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้เองทั้งสิ้น ไม่สามารถผลักภาระภาษีไปยังบุคคลอื่น ตามประมวลรัษฎากรจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ ซึ่งบทบัญญัติมาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ เป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทหนึ่ง โดยเป็นกรณีของผู้มีเงินได้เป็นผู้มีคู่สมรสและต่างฝ่ายต่างมีรายได้ ซึ่งมีเงื่อนไขว่า ต้องเป็นกรณีสามีภริยาโดยชอบด้วยกฎหมาย ต้องมีความเป็นสามีภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี (ปีปฏิทิน) ที่ล่วงมาแล้ว และต่างฝ่ายต่างมีเงินได้พึงประเมิน

กรณีที่ได้แย้งว่า การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี ทำให้สามีภริยาต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นจากแต่เดิมที่ต่างฝ่ายต่างแยกยื่นเมื่อยังไม่มีการสมรส นั้น เห็นว่า ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรถือว่าสามีภริยาที่อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีนั้นเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน คือหน่วยครอบครัว ทำให้เงินได้ของภริยาต้องนำมายื่นรวมเป็นเงินได้ของสามี ซึ่งสอดคล้องกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ ๕ ว่าด้วยครอบครัว เรื่องความสัมพันธ์ทางด้านทรัพย์สินระหว่างสามีภริยาที่ชอบด้วยกฎหมาย ที่แบ่งทรัพย์สินระหว่างสามีภริยาออกเป็น ๒ ประเภท คือ สินส่วนตัว และสินสมรส โดยในระหว่างสมรส ทรัพย์สินที่ได้มาไม่ว่าจะเป็นของสามีหรือภริยาทำมาหาได้ในระหว่างสมรสย่อมเป็นสินสมรส โดยไม่ต้องคำนึงว่าฝ่ายใดได้มีส่วนร่วมในการทำมาหาได้นั้นหรือไม่ ดังนั้น ทรัพย์สินที่เพิ่มพูนมาในระหว่างสมรสจึงถือว่าคู่สมรสมีสิทธิเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์รวม ซึ่งเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีนั้นตามมาตรา ๓๙ ให้หมายความว่าเป็นเงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมตลอดถึงทรัพย์สิน

หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้ สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา ๔๐ และเครดิตภาษีตามมาตรา ๔๗ ทวิ ด้วย การเสียภาษี ในทรัพย์สินที่ได้มาตลอดที่อยู่ร่วมกันในปีภาษีนั้นจึงกำหนดให้ครอบครัวเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน โดยมาตรา ๕๗ ตรี วรรคหนึ่ง ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี ดังนั้น เมื่อมีการสมรส รายได้ที่คู่สมรสได้มาย่อมถือว่าทั้งสองมีเจตนาร่วมกันให้เงินที่ทำมาหาได้ในระหว่าง อยู่ด้วยกันในปีภาษีเป็นสินสมรสตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์รับรองไว้ ทั้งนี้ ความในวรรคสอง บัญญัติให้สามีหรือภริยาถ้ามีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกันก็ให้ทำได้โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมิน ทราบก่อน โดยการแยกกันยื่นรายการนั้นต้องไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงอย่างใด การโต้แย้ง ดังกล่าวจึงไม่อาจนำมาเป็นเหตุให้มีการแยกการยื่นรายการและเสียภาษีเพียงเพื่อทำให้ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ได้รับประโยชน์ทางภาษีจากการคำนวณภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรลดลง

ส่วนกรณีที่ได้แย้งว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ เบญจ ให้เฉพาะภริยาที่มีเงินได้ พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) สามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี โดยมีให้ถือว่า เป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี ทำให้สามีภริยาทั้งคู่ที่ภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ถึง (๘) ไม่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา ๕๗ เบญจ จึงต้องเสียภาษีมากขึ้น และหญิงที่มีเงินได้ตาม (๒) ถึง (๘) หากเป็นหญิงมีสามีจะเสียภาษีมากกว่าหญิงโสด เนื่องจากฐานภาษีในอัตราก้าวหน้า จึงไม่ได้รับความ เป็นธรรม กระทบกระเทือนหรือจำกัดเสรีภาพในการประกอบอาชีพของหญิงมีสามี และยังเป็น การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมด้วยเหตุแห่งความแตกต่างทางสถานะของบุคคล นั้น เห็นว่า มาตรา ๔๐ (๑) ถึง (๘) เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการจำแนกเงินได้พึงประเมินออกเป็นประเภทต่าง ๆ ไว้ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ เบญจ ให้ภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ซึ่งเป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็น เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จาก มูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้าง มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน จะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหาก โดยไม่ให้ถือเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี ก็ได้ นอกจากด้วยเหตุที่ว่าเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๑) เป็นเงินที่มาจากการทำงานและความรู้ความสามารถ ของภริยาแล้ว ยังเป็นเงินได้อันมีลักษณะมีที่มาแน่นอน ซึ่งแตกต่างจากเงินได้ตาม (๒) ถึง (๘) และ

การที่หญิงมีสามีและหญิงโสดต่างมีเงื่อนไขและสาระสำคัญในการดำรงชีวิตแตกต่างกัน โดยเฉพาะภาระทางครอบครัวและค่าใช้จ่ายของครอบครัว และบุคคลในครอบครัวจะได้รับประโยชน์จากเงินได้ร่วมกัน ซึ่งเงินได้ของครอบครัวไม่ว่าเป็นเงินได้ที่มาจากสามีหรือภริยาทำมาหาได้จึงไม่ได้แบ่งแยกกัน ซึ่งเป็นไปตามหลักเรื่องสินสมรสตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๔๗๔ และหลักเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างสามีและภริยาตามมาตรา ๑๔๖๑ ที่บัญญัติว่า สามีภริยาต้องอยู่กินด้วยกันฉันสามีภริยา สามีภริยาต้องช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูกันตามความสามารถและฐานะของตน โดยในการคำนวณภาษีที่ครอบครัวจะต้องเสียภาษี ประมวลรัษฎากรก็ให้ประโยชน์ในการหักลดหย่อนทางภาษีและค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินระหว่างหญิงมีสามีแตกต่างกับหญิงโสด เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความจำเป็นที่ต้องแบกรับภาระครอบครัวดังกล่าว สำหรับการเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าอันเป็นหลักการเสียภาษีตามหลักความสามารถในการหารายได้ คือ ผู้มีความสามารถหาเงินได้ยิ่งหาได้มากยิ่งต้องเสียภาษีมากกว่า ผู้มีความสามารถหาเงินได้น้อยอันเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี เมื่อพิจารณาจากเงินได้พึงประเมินของบุคคลธรรมดาที่ต้องเสียภาษีที่เริ่มต้นจากเงินได้พึงประเมินจำนวนที่ไม่สูงมากนักและไม่ปรากฏให้หญิงที่สมรสจะนำมาเป็นข้ออ้างเพียงเพื่อให้ตนเสียภาษีน้อยลงโดยไม่ต้องนำเงินได้ตาม (๒) ถึง (๘) ของตนไปรวมเป็นเงินได้ของสามีเพื่อไม่ต้องเสียภาษีมากขึ้นจากอัตราภาษีก้าวหน้า ส่วนที่อ้างว่าการจัดเก็บภาษีดังกล่าวเป็นการจำกัดเสรีภาพในการประกอบอาชีพของหญิงมีสามี นั้น เห็นว่าบทบัญญัติทั้งสามมาตราไม่เกี่ยวกับการทำให้หญิงมีสามีถูกจำกัดเสรีภาพในการประกอบอาชีพของบุคคลด้วยเหตุที่ต้องมีภาระทางภาษีแต่อย่างใด การทำงานตามความรู้ความสามารถอันนำมาซึ่งรายได้ที่สูงกว่าย่อมเป็นเรื่องของการช่วยกันหารายได้มาจุนเจือครอบครัวเพื่อนำมาใช้จ่ายในครอบครัว โดยกฎหมายไม่ได้พิจารณาตามความเป็นจริงว่าฝ่ายใดเป็นผู้จัดเก็บรายได้ทั้งหมดของครอบครัว แต่ประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายภาษีกำหนดให้ครอบครัวเป็นหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีในฐานบุคคลธรรมดาซึ่งสอดคล้องกับที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ให้ถือทรัพย์สินที่หามาได้ระหว่างการสมรสเป็นสินสมรส โดยกฎหมายภาษีเพียงกำหนดให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี และการจัดเก็บภาษีเป็นเรื่องเกี่ยวกับภาระทางภาษีของประชาชนที่รัฐจะเรียกเก็บโดยเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เป็นไปตามความจำเป็นที่รัฐต้องจัดหารายได้เพื่อนำมาพัฒนาประเทศ และมีให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีอันทำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้น้อย ทั้งนี้ การที่บุคคลต้องเสียภาษีอากรนอกจากเป็นเรื่องของความไม่เป็นธรรมระหว่างรัฐและประชาชนที่ถูกบังคับด้วยการกำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนปฏิบัติ

ต่อรัฐจึงต้องให้ตราขึ้นเป็นกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรตามที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ในมาตรา ๗๓ ให้เป็นหน้าที่ของบุคคลต้องเสียภาษีแล้ว ยังเป็นเรื่องการดำเนินนโยบายของรัฐว่าควรจัดเก็บภาษีประเภทใด เท่าใด อย่างไร เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่สังคมด้วย จึงต้องมีการปรับปรุงประมวลรัษฎากรหลายครั้งเพื่อให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของสังคมโดยไม่กระทบต่อภาคส่วนอื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเห็นได้จากการที่กรมสรรพากรมีหนังสือถึงเลขาธิการสำนักงานผู้ตรวจการแผ่นดินความว่า ปัจจุบันกรมสรรพากรอยู่ระหว่างการศึกษเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภริยาเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคมอันเป็นเจตนารมณ์ในการใช้บังคับกฎหมายนี้ นอกจากนี้บทบัญญัติทั้งสามมาตราไม่เกี่ยวกับที่อ้างว่าเป็นการไม่ส่งเสริมสถาบันครอบครัว เนื่องจากสถาบันครอบครัวเป็นจิตวิญญาณของการตกลงที่จะใช้ชีวิตร่วมกันของทั้งสองฝ่าย โดยมีได้ถือเรื่องทรัพย์สินเป็นหลักสำคัญ โดยเฉพาะสินสมรสซึ่งได้มาหลังจากการสมรส หากฝ่ายชายหรือฝ่ายหญิงไม่สมรสกันด้วยเหตุนี้ก็เป็นเพียงความเห็นส่วนตัวซึ่งไม่อาจนำมาอ้างเพียงเพื่อไม่ต้องนำเงินได้ของภริยามารวมกับของสามีได้ เพราะมิฉะนั้นแล้วบทบัญญัติเรื่องสินสมรสตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็มิอาจดำรงอยู่ได้เช่นเดียวกัน

ดังนั้น บทบัญญัติประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ จึงเป็นมาตรการที่จำกัดสิทธิของบุคคลเท่าที่จำเป็นเพียงเพื่อให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีของประชาชนนำมาเป็นรายได้ของรัฐเพื่อใช้จ่ายในการบริหารและพัฒนาประเทศอันเป็นประโยชน์ส่วนรวมยิ่งกว่าประโยชน์ของบุคคลเพื่อให้ได้ประโยชน์จากภาระทางภาษีด้วยการเสียภาษีน้อยลง อีกทั้งไม่กระทบกระเทือนต่อสาระสำคัญแห่งเสรีภาพในการประกอบอาชีพ เพราะเป็นบทบัญญัติที่ตราขึ้นโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้ คือ เพื่อประโยชน์ในการรักษาความมั่นคงของรัฐหรือเศรษฐกิจของประเทศ ประกอบกับรัฐธรรมนูญ มาตรา ๗๓ รับรองให้บุคคลมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติ จึงไม่เป็นบทบัญญัติที่จำกัดเสรีภาพของบุคคลในการประกอบกิจการหรือประกอบอาชีพ และเป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับแก่บุคคลตามที่กฎหมายกำหนดเป็นการทั่วไป ไม่ได้ใช้บังคับแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งใช้บังคับกับบุคคลเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ไม่เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลระหว่างหญิงที่มีสามีและหญิงโสด จึงไม่มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐

อาศัยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงเห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) ประกอบ
มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ไม่มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ
แห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐

นายชัช ชลวร

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ