

ความเห็นในการวินิจฉัยคดีส่วนตน
ของ นายนุรักษ์ มาประณีต 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 มีปัญหาความชอบด้วยรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐ หรือไม่

ความเห็น

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐

มาตรา ๒๙ บัญญัติว่า “การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้ กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้

กฎหมายตามวรรคหนึ่งต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป และไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใด กรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจ ในการตรากฎหมายนั้นด้วย

บทบัญญัติในวรรคหนึ่งและวรรคสองให้นำมาใช้บังคับกับกฎที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติ แห่งกฎหมายด้วยโดยอนุโลม”

มาตรา ๓๐ บัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมาย เท่าเทียมกัน

ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทาง

เศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ จะกระทำมิได้

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม”

มาตรา ๔๓ บัญญัติว่า “บุคคลย่อมมีเสรีภาพในการประกอบกิจการหรือประกอบอาชีพ และการแข่งขันโดยเสรีอย่างเป็นธรรม

การจำกัดเสรีภาพตามวรรคหนึ่งจะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อประโยชน์ในการรักษาความมั่นคงของรัฐหรือเศรษฐกิจของประเทศ การคุ้มครองประชาชนในด้านสาธารณสุข โภค การรักษาความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การจัดระเบียบการประกอบอาชีพ การคุ้มครองผู้บริโภค การผังเมือง การรักษาทรัพยากรธรรมชาติหรือสิ่งแวดล้อม สวัสดิภาพของประชาชน หรือเพื่อป้องกันการผูกขาดหรือจัดความไม่เป็นธรรมในการแข่งขัน”

ประมวลรัษฎากร

มาตรา ๔๐ บัญญัติว่า “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 ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้น จะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

(๓) ค่าแห่งกุฎีวิลล ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปีหรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปี อันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

(๔) เงินได้ที่เป็น

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ไม่ว่าจะมีส่วนหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่หลีกเลี่ยงจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มิได้มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืมหรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิด ไม่ว่าจะมีส่วนหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้น สำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่หลีกเลี่ยงจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือของมารดาผู้ใช้อำนาจปกครองหรือของบิดาในกรณีที่บิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วย โดยอนุโลม

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กั้นไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กั้นไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

(ช) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วน หรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตัวเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

(๕) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงิน หรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไป ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ตามปกติ และให้ถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน ๒ หมวด ๒ ลักษณะ ๒ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญาจนถึงวันผิดสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผิดสัญญานั้น

(๖) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือวิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

(๗) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ

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

เงินค่าภาษีอากรตามวรรคหนึ่ง ถ้าผู้จ่ายเงินหรือผู้ยื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทใด ไม่ว่าทอดใด หรือในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภทและของปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ออกแทนให้ นั้น”

มาตรา ๕๗ ตริ บัญญัติว่า “ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่แล้วมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

ถ้าสามีหรือภริยามีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกัน ก็ให้ทำได้โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้น ไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงอย่างไร

ถ้าเห็นสมควร เจ้าพนักงานประเมินอาจแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีและภริยาแต่ละฝ่ายได้รับ และแจ้งให้สามีและภริยาเสียภาษีเป็นคนละส่วนกันได้ แต่ถ้าภาษีส่วนของฝ่ายใดค้างชำระและอีกฝ่ายหนึ่งได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้อีกฝ่ายหนึ่งนั้นร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

การที่สามีภริยาอยู่ต่างท้องที่กัน หรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราว ยังคงถือว่าอยู่ร่วมกัน”

มาตรา ๕๗ เบญจ บัญญัติว่า “ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ในปีภาษีที่แล้วมาแล้ว ไม่ว่าจะมิได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 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) กึ่งหนึ่ง
- (๗) สำหรับเงินบริจาคส่วนของตนตามมาตรา ๔๗ (๗)

ในกรณีผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย การหักลดหย่อนตาม (๒) ให้หักได้เฉพาะบุตรที่อยู่ในประเทศไทย

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

พิเคราะห์แล้ว รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๙ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๔๓ นั้นเป็นบทบัญญัติทั่วไป โดยมาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐ เป็นบทบัญญัติเรื่องสิทธิและเสรีภาพกับความเสมอภาคของบุคคลที่ให้การคุ้มครองอย่างเท่าเทียมกัน แต่ก็อาจถูกจำกัดสิทธิและเสรีภาพได้ตามเงื่อนไขในมาตรา ๒๙ ซึ่งจำกัดเท่าที่จำเป็นและจะต้องไม่กระทบกระเทือนสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ ทั้งต้องใช้บังคับเป็นการทั่วไป ไม่บังคับใช้แก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ส่วนการเลือกปฏิบัติจะต้องเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมเท่านั้น จึงจะกระทำไม่ได้ตามมาตรา ๓๐ ส่วนมาตรา ๔๓ เป็นเรื่องสิทธิและเสรีภาพในการประกอบอาชีพ การจำกัดเสรีภาพดังกล่าวจะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย

สำหรับประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) เป็นการจำแนกเงินได้พึงประเมินออกเป็นประเภทต่าง ๆ ไว้ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีบุคคลธรรมดา ส่วนมาตรา ๕๗ ตรี ให้สามีและภริยาที่อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี สำหรับมาตรา ๕๗ เบญจ เป็นบทยกเว้นของมาตรา ๕๗ ตรี ที่ให้ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้มาจากการทำงานของหญิงผู้เป็นภริยาเท่านั้น ตามมาตรา ๔๐ (๑)

เห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) เป็นการจำแนกเงินได้พึงประเมินเป็นประเภทต่าง ๆ ไว้เพื่อจัดเก็บภาษีบุคคลธรรมดา หาได้มีข้อความใดอันมีลักษณะจำกัดสิทธิและเสรีภาพ ความเสมอภาค หรือสิทธิและเสรีภาพในการประกอบอาชีพ ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๙ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๔๓ แต่อย่างใด

สำหรับประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ กำหนดให้การจัดเก็บภาษีเงินได้จากสามีภริยา โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีโดยให้รวมเป็นหน่วยภาษี

เดียวกัน ทำให้สามีภริยาต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นจากตอนที่ต่างฝ่ายต่างแยกยื่นเมื่อยังไม่มีภรรยาเห็นว่าการจัดเก็บดังกล่าวเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐมีผลใช้บังคับกับสามีและภริยาทุกคน ไม่เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล แม้จะกระทบกระเทือนโดยอาจจะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นอยู่บ้างต่างจากคนที่มิได้ทำการสมรส ทั้งนี้เพราะสถานะผู้ที่ทำการสมรส คู่สมรสช่วยกันประกอบอาชีพ ร่วมกันหารายได้เพื่อครอบครัว ทรัพย์สินที่ได้มาก็เป็นสินสมรสเป็นเจ้าของร่วมกัน แต่ก็ได้กระทบต่อสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพทั้งส่วนบุคคล ครอบครัวและทรัพย์สิน หรือสิทธิและเสรีภาพ ในการประกอบอาชีพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๙ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๔๓

ด้วยเหตุดังที่ได้วินิจฉัยมาแล้ว จึงมีความเห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ไม่ขัดต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๙ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๔๓

นายบุรีรักษ์ มาประณีต

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ