

ความเห็นในการวินิจฉัยคดีส่วนตน
ของ นายสุพจน์ ไข่มุกด์ 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 ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ มีปัญหาความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐ หรือไม่

ความเห็น

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มีเจตนารมณ์ที่จะคุ้มครอง ส่งเสริม ขยายสิทธิและเสรีภาพของประชาชนให้เกิดขึ้นอย่างเต็มที่ ลดการผูกขาดการใช้อำนาจรัฐ และเพิ่มอำนาจให้กับประชาชน วางโครงสร้างทางการเมืองให้มีความโปร่งใส มีคุณธรรม และจริยธรรม และทำให้องค์กรตรวจสอบในภาคต่าง ๆ มีความเป็นอิสระ เข้มแข็ง และทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ

กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรของรัฐที่ปัจจุบันยึดหลักการจัดเก็บภาษีให้ได้ผลจากการจัดเก็บที่แน่นอนและสร้างความสะดวกแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐในการจัดเก็บมากกว่าความเป็นธรรมให้กับผู้มีเงินได้ เช่น การถือว่าครอบครัวเป็นหน่วยภาษีเดียวกันก็เพื่อเห็นแก่ความสะดวกในการจัดเก็บ และการคาดหวังว่าจะได้ภาษีมากขึ้นถ้าเก็บในอัตราก้าวหน้า โดยไม่คำนึงถึงความเป็นธรรมและการสร้างภาระให้แก่ครอบครัว ทำให้เกิดการหลบเลี่ยงภาษีมากขึ้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ เบญจ ที่บัญญัติให้ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) เป็นบทยกเว้นของมาตรา ๕๗ ตี เมื่อพิจารณาเงินได้พึงประเมินประเภทอื่น ๆ แล้ว ยังมีเงินได้ที่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรงของหญิงผู้เป็นภริยาเช่นกันไม่ว่าเงินได้จากวิชาชีพอิสระ เช่น วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น แต่กลับถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๖) ที่ถือว่าเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่

และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี เป็นต้น ซึ่งถือว่าบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าว ยังมีได้มุ่งที่จะคุ้มครอง ส่งเสริม ขยายสิทธิและเสรีภาพของประชาชนให้เกิดขึ้นได้อย่างเต็มที่

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน” วรรคสอง บัญญัติว่า “ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน” และวรรคสาม บัญญัติว่า “การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่อง...สถานะของบุคคล...จะกระทำมิได้”

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี บัญญัติว่า “ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

ถ้าสามีหรือภริยามีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกัน ก็ให้ทำได้โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้นไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงอย่างใด

ถ้าเห็นสมควร เจ้าพนักงานประเมินอาจแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีและภริยาแต่ละฝ่ายได้รับ และแจ้งให้สามีและภริยาเสียภาษีเป็นคนละส่วนกันได้ แต่ถ้าภาษีส่วนของฝ่ายใดค้างชำระ และอีกฝ่ายหนึ่งได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้อีกฝ่ายหนึ่งนั้นร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

การที่สามีภริยาอยู่ต่างท้องที่กัน หรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราว ยังคงถือว่าอยู่ร่วมกัน”

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ เบญจ บัญญัติว่า “ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะจะมีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตี 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 (๓)

ในกรณีผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย การหักลดหย่อนตาม (๒) ให้หักได้เฉพาะบุตรที่อยู่ในประเทศไทย

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

พิจารณาในส่วนของประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ที่จำแนกเงินได้พึงประเมินออกเป็นประเภทต่าง ๆ ไว้ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ถึงแม้จะไม่มีข้อความใด ๆ อันมีลักษณะเป็นการจำกัดเสรีภาพในการประกอบกิจการหรือประกอบอาชีพ ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ก็ตาม แต่การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี วรรคหนึ่ง บัญญัติไว้ว่า ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย ซึ่งการถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และการกำหนดให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่เมื่อมีปัญหาภาษีค้างชำระ กลับให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในเรื่องภาษีค้างชำระด้วยนั้น เป็นกรณีที่เกิดขึ้นจากความไม่ยุติธรรมสำหรับภริยา และไม่มีควมจำเป็นที่จะกำหนดให้นำเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีเพื่อความสะดวกในการจัดเก็บภาษีเท่านั้น ดังนั้น เมื่อสามีและภริยามีสิทธิเท่าเทียมกัน ถ้าภริยามีรายได้ของตัวเองย่อมต้องมีสิทธิที่จะยื่นรายการและเสียภาษีของตัวเองและรับผิดชอบปัญหาที่เกิดขึ้นในเรื่องภาษีค้างชำระด้วยตนเอง บทบัญญัติของมาตรา ๕๗ ตรี วรรคหนึ่ง ยังเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลระหว่างหญิงโสดและหญิงมีสามี เพราะทำให้หญิงมีสามีซึ่งมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐

(๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ต้องเสียภาษีสูงกว่าหญิงโสดที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) อีกด้วย เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปัจจุบันเป็นการจัดเก็บในอัตราก้าวหน้า

ส่วนมาตรา ๕๗ ตรี วรรคสอง เป็นการบังคับให้สามีและภริยาต้องยื่นรายการเสียภาษีร่วมกันทางอ้อม และไม่ต้องการให้สามีภริยาแยกยื่นรายการเสียภาษีในกรณีคำนวณแล้วเห็นว่าแยกกันยื่นรายการจะเสียภาษีต่ำกว่าหรือน้อยกว่าการรวมกันยื่น ด้วยเหตุว่าแม้จะมีการแยกกันยื่นรายการ ก็ไม่ทำให้ภาษีที่เสียต้องเปลี่ยนแปลงไปแต่อย่างใด กรณีจึงเป็นการจำกัดสิทธิไม่ให้สามีและภริยาแยกกันยื่นและถือได้ว่าไม่ส่งเสริมความเสมอภาคของชายและหญิง โดยมุ่งจะให้สามีและภริยาช่วยกันจ่ายภาษีให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ มาตรา ๕๗ ตรี วรรคสาม เป็นการกำหนดไว้ในลักษณะที่ให้เจ้าพนักงานใช้ดุลพินิจอนุญาตให้สามีและภริยาแยกกันยื่นรายการเสียภาษีได้ แต่ถ้าฝ่ายใดค้างชำระหรือไม่ชำระภาษีให้อีกฝ่ายหนึ่งร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย เป็นบทบัญญัติที่อาศัยความเป็นสามีและภริยามาบังคับให้อีกฝ่ายที่ไม่มีคามผิดต้องร่วมรับผิดชอบซึ่งไม่เป็นธรรมสำหรับสามีหรือภริยาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งที่ไม่ได้กระทำผิด ถือว่าไม่ยุติธรรมกับฝ่ายที่ไม่ได้กระทำผิดและไม่ส่งเสริมความเสมอภาคของชายและหญิง

สำหรับประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ เบญจ วรรคหนึ่ง ที่อนุญาตให้ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีได้ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) แต่เงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ซึ่งถือว่าเป็นรายได้ที่เกิดจากการทำงานและตำแหน่งงานของภริยา กลับบังคับให้ต้องถือเอาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี เมื่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ รับรองให้สามีและภริยามีสิทธิเท่าเทียมกัน มีความเสมอภาคกันและได้รับความคุ้มครองตามรัฐธรรมนูญเท่าเทียมกัน จึงควรให้สามีและภริยามีสิทธิเลือกที่จะรวมกันหรือแยกกันยื่นรายการเสียภาษีในส่วนของตนอย่างชัดเจนและทั้งหมด ไม่มีเหตุผลใดที่จะต้องกำหนดให้ภริยาแยกยื่นรายการได้เฉพาะมาตรา ๔๐ (๑) เท่านั้น ทั้งยังเป็น การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลระหว่างภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) กับภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ด้วย

พิจารณาแล้วจึงเห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ที่กำหนดให้การเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยา

ที่อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี และกำหนดให้เฉพาะภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ไม่ว่าจะจะมีเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นด้วยหรือไม่ สามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตริ นั้น เป็นบทบัญญัติที่ทำให้สามีภริยาในกรณีที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ต้องเสียภาษีสูงกว่ากรณีของสามีภริยาที่ภริยา มีรายได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) และยังทำให้หญิงมีสามีซึ่งมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ต้องเสียภาษีสูงกว่าหญิงโสดที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ทั้งยังไม่เป็นการมุ่งสร้างความมั่นคงของสถาบันครอบครัวชายและหญิงจึงไม่นิยมจดทะเบียนสมรสกันเพราะไม่ต้องการแบกรับภาระภาษีในอัตราที่สูงขึ้น ที่สมรสกันอยู่แล้วก็ต้องวางแผนภาษีโดยการจดทะเบียนหย่าเพื่อที่จะไม่ต้องนำเอาเงินได้พึงประเมินของทั้งสองฝ่ายมารวมกันให้ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น บทบัญญัติทั้งสองมาตราดังกล่าวจึงขัดต่อหลักความเสมอภาคและเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล และมีได้เป็นมาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่นตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐

อาศัยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตริ และมาตรา ๕๗ เบญจ มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ เป็นอันใช้บังคับมิได้ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๖ และเมื่อได้วินิจฉัยดังนี้แล้ว จึงไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยว่าประมวลรัษฎากรทั้งสองมาตราดังกล่าว มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๙ หรือไม่ อีกต่อไป

นายสุพจน์ ไข่มุกด์

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ