

ความเห็นในการวินิจฉัยคดีส่วนตน
ของ นายอุดมศักดิ์ นิติมนตรี ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

คำวินิจฉัยที่ ๑๗/๒๕๕๕

เรื่องพิจารณาที่ ๓๖/๒๕๕๓

วันที่ ๔ กรกฎาคม พุทธศักราช ๒๕๕๕

ประเด็นวินิจฉัย มีประเด็นวินิจฉัยตามคำร้อง ดังนี้

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

ความเห็น

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๙ มาตรา ๓๐ และ มาตรา ๔๓ เป็นบทบัญญัติในหมวด ๓ ว่าด้วยสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย โดยรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๙ เป็นบทบัญญัติที่คุ้มครองและรับรองว่าการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญ รับรองไว้ จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อการที่ รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็น และการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลดังกล่าว จะกระทบ กระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้ โดยกฎหมายดังกล่าวต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป และไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุ บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจการตรากฎหมายนั้นด้วย รัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ เป็นบทบัญญัติ รับรองบุคคลมีความเสมอกันในกฎหมาย และได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและ หญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่อง ถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมือง อันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ จะกระทำมิได้ แต่มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรค หรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติ โดยไม่เป็นธรรม และรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ เป็นบทบัญญัติรับรองเสรีภาพของบุคคลในการประกอบ

กิจการหรือประกอบอาชีพและการแข่งขันโดยเสรีอย่างเป็นธรรม การจำกัดเสรีภาพดังกล่าวจะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อประโยชน์ในการรักษาความมั่นคงของรัฐ หรือเศรษฐกิจของประเทศ การคุ้มครองประชาชนในด้านสาธารณสุข โภค การรักษาความสงบเรียบร้อย หรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การจัดระเบียบการประกอบอาชีพ การคุ้มครองผู้บริโภค การผังเมือง การรักษาทรัพยากรธรรมชาติหรือสิ่งแวดล้อม สวัสดิภาพของประชาชน หรือเพื่อป้องกันการผูกขาด หรือขจัดความไม่เป็นธรรมในการแข่งขัน

ส่วนประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อการหารายได้เข้ารัฐสำหรับใช้ในการบริหารประเทศ โดยกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษี วิธีการคำนวณภาษี อัตราภาษี วิธีการชำระภาษี รวมถึงหน่วยงานที่จัดเก็บภาษี ในส่วนของภาษีเงินได้จัดแบ่งเป็นหลายประเภท เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น และมีรายละเอียดเกี่ยวกับการจัดเก็บ ภาษีแต่ละประเภทแตกต่างกัน โดยในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มาตรา ๔๐ บัญญัติว่า เงินได้พึงประเมินนั้นคือ เงินได้ประเภทดังต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่น ออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด

(๑) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสีย ค่าเช่า เงินที่นายจ้างชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

(๒) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็น ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้ จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้ เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงาน หรือ งานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

(๓) ค่าแห่งกุฎีวิลล ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปีหรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปี อันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

(๔) ดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร เงินลดทุน เงินเพิ่มทุน ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควมเข้ากันหรือรับช่วงกันหรือ เลิกกัน และผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น ฯลฯ เป็นต้น

(๕) เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน เงินหรือประโยชน์อย่างอื่น ที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน การผลิตสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน การผลิตสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้นโดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

(๖) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือวิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

(๗) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระ ในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ และ

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

มาตรา ๕๗ ตี บัญญัติว่า ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้าภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

ถ้าสามีหรือภริยามีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกันก็ให้ทำได้โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้นไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงอย่างใด

ถ้าเห็นสมควร เจ้าพนักงานประเมินอาจแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีและภริยาแต่ละฝ่ายได้รับ และแจ้งให้สามีและภริยาเสียภาษีเป็นคนละส่วนก็ได้ แต่ถ้าภาษีส่วนของฝ่ายใดค้างชำระ และอีกฝ่ายหนึ่งได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้อีกฝ่ายหนึ่งนั้นร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

การที่สามีภริยาอยู่ต่างท้องที่กัน หรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราว ยังคงถือว่าอยู่ร่วมกัน

มาตรา ๕๗ เบญจ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา ๔๐ (๑) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะมียังเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษี

ต่างหากจากสามี่เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามี่
ตามมาตรา ๕๗ ตริ ก็ได้

มีประเด็นพิจารณาเบื้องต้นว่า ศาลรัฐธรรมนูญมีอำนาจรับคำร้องนี้ไว้พิจารณาวินิจฉัย
ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕๕ (๑) หรือไม่ เนื่องจากศาลรัฐธรรมนูญเคยมีคำวินิจฉัยที่ ๔๘/๒๕๕๕
วันที่ ๑๒ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๕ ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตริ และมาตรา ๕๗ เบญจ
ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๙ มาตรา ๓๐
และมาตรา ๘๐ เห็นว่า ประเด็นตามคำร้องที่ขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร
มาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตริ และมาตรา ๕๗ เบญจ มีปัญหาความชอบด้วย
รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๙ และ
มาตรา ๓๐ นั้น มีข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายบางประเด็นตามคำร้องนี้แตกต่างจากเรื่องหรือประเด็น
ที่ศาลรัฐธรรมนูญได้เคยมีคำวินิจฉัยไว้แล้ว และเมื่อพิจารณารัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๕ ที่บัญญัติว่า
ในกรณีที่ศาลรัฐธรรมนูญเห็นว่าในเรื่องใดหรือประเด็นใดที่มีการเสนอให้ศาลรัฐธรรมนูญ เป็นเรื่องหรือ
ประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยแล้ว ศาลรัฐธรรมนูญจะไม่รับเรื่องหรือประเด็นดังกล่าว
ไว้พิจารณาก็ได้ ซึ่งจะเห็นได้ว่าบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญดังกล่าว มิได้บัญญัติห้ามศาลรัฐธรรมนูญ
พิจารณาวินิจฉัยเรื่องหรือประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญได้เคยพิจารณาวินิจฉัยแล้วอย่างเด็ดขาด หากมี
ข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายหรือสภาพแวดล้อมด้านเศรษฐกิจ สังคม และการเมือง เปลี่ยนแปลง
ไปจากเดิมที่ศาลรัฐธรรมนูญได้เคยพิจารณาวินิจฉัยไว้แล้ว ศาลรัฐธรรมนูญย่อมมีอำนาจพิจารณาเรื่อง
หรือประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญได้เคยวินิจฉัยไว้แล้วดังกล่าวได้ ศาลรัฐธรรมนูญจึงมีอำนาจรับคำร้องนี้ไว้
พิจารณาวินิจฉัย

ประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) ประกอบ
มาตรา ๕๗ ตริ และมาตรา ๕๗ เบญจ มีปัญหาความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบ
มาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐ หรือไม่ เห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตริ และมาตรา ๕๗
เบญจ เป็นการที่รัฐจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามี่และภริยารวมเป็นหนึ่งหน่วยภาษีด้วยการนำเงินได้
ของภริยาไปรวมกับเงินได้ของสามี่ยอมทำให้ฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้นและต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น
เนื่องจากระบบการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยเป็นแบบการจัดเก็บภาษีอัตราก้าวหน้าอันทำให้สามี่
และหญิงที่เป็นภริยาต้องรับภาระเสียภาษีเพิ่มขึ้น ในขณะที่หญิงที่มีสถานภาพโสดที่มีเงินได้เท่ากับหญิง

ที่มีสามีจะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าเนื่องจากไม่ได้ถูกนำเงินได้ไปรวมกับบุคคลใด การกำหนดให้สามีและภริยาเป็นหน่วยภาษีเดียวกันนั้นในทางทฤษฎีนั้นไม่ใช่เรื่องสากล ในหลายประเทศได้ยกเลิกไปแล้ว เช่น ในสหรัฐอเมริกาได้เคยมีคำพิพากษาของศาลสูงของสหรัฐวินิจฉัยว่า บทบัญญัติที่บังคับให้นำเงินได้ของภริยาไปรวมกับเงินได้ของสามีและให้สามีเป็นผู้เสียภาษี ซึ่งทำให้อัตราภาษีสูงขึ้นกว่าหญิงโสดซึ่งมีเงินได้ในระดับเดียวกันกับหญิงที่ทำการสมรสหากไม่นำรายได้ไปรวมกับของสามี แม้บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวเกิดขึ้นในขณะที่กฎหมายถือว่าทรัพย์สินของภริยาเป็นทรัพย์สินของสามี และสามีมีอำนาจจัดการทรัพย์สินนั้นบทบัญญัติดังกล่าวก็ใช้บังคับไม่ได้ เนื่องจากขัดต่อบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญที่ห้ามรัฐกระทำการใด ๆ ที่เป็นการเอาไปซึ่งชีวิต เสรีภาพ ทรัพย์สินของประชาชนโดยไม่เป็นธรรม และประชาชนต้องได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายอย่างเสมอภาคและเท่าเทียมกัน (Hoeper v. Tax Commission of Wisconsin Et A1., 284 U.S. 206 (1931))

สำหรับประเทศไทยนั้นในขณะที่เริ่มใช้ประมวลรัษฎากร กฎหมายดังกล่าวมีบทบัญญัติที่สอดคล้องกับหลักการในกฎหมายครอบครัวและในทางปฏิบัติ เนื่องจากสามีเป็นหัวหน้าครอบครัวและหัวหน้าหน่วยภาษี กล่าวคือ ในด้านกฎหมายครอบครัวประเทศไทยมีพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติบรรพ ๕ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ พุทธศักราช ๒๔๗๗ ซึ่งมีบทบัญญัติกำหนดให้สามีเป็นหัวหน้าครอบครัวและมีอำนาจจัดการทรัพย์สินของสามีภริยาตลอดจนฟ้องคดีที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินเหล่านั้น เช่น มาตรา ๑๔๕๔ บัญญัติให้สามีเป็นหัวหน้าในคู่ครอง เป็นผู้เลือกที่อยู่ และเป็นผู้อนุญาตในเรื่องช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดู มาตรา ๑๔๖๘ บัญญัติให้สามีเป็นผู้จัดการสินบริคณห์ เว้นแต่ในสัญญาก่อนสมรสจะได้กำหนดให้ภริยาเป็นผู้จัดการหรือให้จัดการร่วมกัน มาตรา ๑๔๖๙ บัญญัติให้สามีมีสิทธิฟ้องคดีเกี่ยวกับการสงวนบำรุงรักษา หรือการใด ๆ เพื่อประโยชน์แก่สินบริคณห์และถ้าภริยาจะฟ้องคดีเช่นนี้ ต้องได้รับอนุญาตจากสามีก่อน เว้นแต่สัญญาก่อนสมรสกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น และหนี้อันเกิดแต่การฟ้องคดีนั้นต้องใช้จากสินบริคณห์ และมาตรา ๑๔๗๓ บัญญัติว่า นอกจากจะมีสัญญาก่อนสมรสไว้เป็นอย่างอื่น สามีมีอำนาจจำหน่ายสินบริคณห์ได้ ซึ่งก็สอดคล้องกับบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร ซึ่งให้สามีเป็นหัวหน้าหน่วยภาษีของสามีและภริยาและเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นรายการภาษีของครอบครัว ต่อมาได้มีพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติบรรพ ๕ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่ได้ตรวชำระใหม่ พ.ศ. ๒๕๑๙ ซึ่งได้เปลี่ยนบทบาทหรือความสัมพันธ์ระหว่างสามีภริยาที่สามีเคยเป็นหัวหน้าครอบครัวให้แตกต่างไปจากเดิม กล่าวคือ สามีมีได้มีอำนาจจัดการทรัพย์สินระหว่างสามีภริยา

โดยลำพังอีกต่อไป แต่เป็นการจัดการทรัพย์สินที่เป็นสินสมรสร่วมกันโดยตัดบทบัญญัติต่าง ๆ ที่ให้สามีเป็นหัวหน้าครอบครัวและอำนาจในการจัดการทรัพย์สินร่วมกันของสามีภริยาและอำนาจในการฟ้องคดีออกไป ดังนั้น ในปัจจุบันกฎหมายครอบครัวของประเทศไทยการเป็นสามีภริยาเพียงแต่เป็นการอยู่ร่วมกันฉันสามีภริยา โดยสามีและภริยามีอำนาจจัดการทรัพย์สินที่เป็นสินสมรสร่วมกัน แต่ในทางความเป็นจริงสามีและภริยาไม่จำเป็นต้องทำมาหากินด้วยกันเสมอไป โดยเฉพาะเมื่อทั้งสองฝ่ายไม่ได้ประกอบกิจการร่วมกัน สามีและภริยาจึงไม่จำเป็นต้องรวมเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน สามารถแยกกันเสียภาษีได้โดยแต่ละคนเป็นคนละหน่วยภาษี ประมวลรัษฎากรยังคงระบุให้ต้องนำเงินได้ของภริยามารวมคิดคำนวณกับเงินได้ของสามีนั้น เป็นการปฏิบัติต่อหญิงที่เป็นภริยาหรือหญิงมีสามีเสมือนเป็นทรัพย์สินสมบัติของสามี หรือทรัพย์สินสมบัติของภริยาเป็นทรัพย์สินสมบัติของสามีซึ่งไม่สอดคล้องกับสภาพความเป็นจริงและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง จึงเป็นเหตุให้ในทางปฏิบัติมีหญิงที่มีสามีและมีเงินได้สูงส่วนหนึ่งได้หย่ากับสามีของตนเพื่อไม่ให้ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราที่สูงเกินกว่าที่ควรจะเป็น เพราะจะได้มีสถานภาพโสดและเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าหญิงที่สมรส เนื่องจากรายได้ของตนไม่ถูกนำไปรวมกับบุคคลอื่นอีกต่อไป

นอกจากนี้ ในปัจจุบันหญิงมีสามีจำนวนไม่น้อยที่ประกอบอาชีพและมีเงินได้ที่สูงกว่าสามี และหญิงอาจเป็นหลักในการประกอบธุรกิจเพื่อเลี้ยงครอบครัว และการที่ประมวลรัษฎากรให้นำเงินได้ไปรวมกับเงินได้ของสามี ตามมาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตรี มาตรา ๕๗ เบญจ นั้น ในบางกรณีเห็นได้ชัดเจนว่าเป็นเงินได้ที่เกิดจากการทำงานของหญิงเพียงฝ่ายเดียวเช่นเดียวกับเงินได้ ตามมาตรา ๔๐ (๑) เช่น มาตรา ๔๐ (๒) คือ เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ มาตรา ๔๐ (๓) เช่น ค่าแห่งกุฎีวิลล ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้ที่มีลักษณะเป็นเงินรายปี ซึ่งอาจเกิดจากการทำงานที่ก่อให้เกิดเงินได้ของฝ่ายหญิงเพียงลำพังได้เช่นกัน และมาตรา ๔๐ (๖) คือ เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้ และเงินได้ประเภทอื่น ๆ ก็มีได้บัญญัติไว้ชัดเจนว่าเกิดจากการประกอบกิจการร่วมกันระหว่างหญิงภริยาและชายซึ่งเป็นสามี อีกทั้งเงินได้บางกรณีที่เกิดขึ้นก็อาจเกิดจากการประกอบธุรกิจของฝ่ายหญิงเพียงลำพังก็ได้ เช่น มาตรา ๔๐ (๔) เงินประเภท ดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร อาจเกิดจากการที่ฝ่ายหญิงไปลงทุนไว้ด้วยตนเอง หรือเงินใน มาตรา ๔๐ (๕) เงินค่าเช่าทรัพย์สิน อาจเป็นค่าเช่าทรัพย์สินของฝ่ายหญิงเพียงฝ่ายเดียว มาตรา ๔๐ (๗) เงินได้จากการรับเหมา ก็อาจเกิดจาก

การที่หญิงประกอบธุรกิจประเภทรับเหมาเพียงลำพัง และมาตรา ๔๐ (๘) คือ เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในประเภทที่หนึ่ง ถึงประเภทที่เจ็ดซึ่งอาจเกิดจากการประกอบธุรกิจของฝ่ายหญิงโดยลำพังก็ได้เช่นกัน

แม้ว่ารัฐจะมีอำนาจจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนเพื่อประโยชน์ของส่วนรวม แต่ก็ต้องไม่เป็นการก่อกวนหน้าที่ให้แก่ผู้จะได้รับผลกระทบมากจนเกินไป ดังนั้น รัฐจะกำหนดมาตรการในการเก็บภาษีกับบุคคลธรรมดาที่มีรายได้ในระดับเดียวกันให้แตกต่างกันโดยไม่เป็นธรรมมิได้ เพราะประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายมหาชนที่กำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนที่ต้องปฏิบัติต่อรัฐ อันมีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิและทรัพย์สินของประชาชน ซึ่งต้องมีความเป็นธรรมและหากต้องมีการตีความกฎหมายก็ต้องตีความโดยเคร่งครัด ในทางที่จะไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่หรือกระทบกระเทือนต่อสิทธิของประชาชนผู้ซึ่งเป็นฝ่ายจะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น (คำพิพากษาฎีกาที่ ๑๙๐๘/๒๕๓๘)

ดังนั้น การที่บทบัญญัติของประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ที่บัญญัติให้ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้ถึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีต้องนำเงินได้ของภริยา ตามมาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) ไปรวมกับเงินได้ของตนและเอาไปคำนวณภาษีเงินได้ของสามีอันทำให้ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า หญิงที่มีสถานภาพโสดที่มีเงินได้ในระดับเดียวกันกับหญิงที่มีสามี นั้น เป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของหญิงที่มีสถานภาพสมรสที่กระทบกระเทือนสาระสำคัญแห่งสิทธิเสรีภาพและเป็นการเลือกปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรม เพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานการณ์สมรสของบุคคลซึ่งขัดต่อหลักความเสมอภาคและไม่ได้สัดส่วนระหว่างผลประโยชน์ของรัฐกับผู้ได้รับผลกระทบ คือ หญิงที่สมรสและสามีที่อาจทำให้ผู้ได้รับผลกระทบไม่มีสิทธิเสรีภาพและต้องเสียหายทั้งทางเศรษฐกิจ สังคม และอื่น ๆ อาจทำให้มีการหย่าร้างกันเพื่อไม่ให้ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงเกินไป

การจัดเก็บภาษีของรัฐที่ให้รวมเงินได้พึงประเมินบางอย่างของภริยารวมกับของสามี และการนำเงินได้ของหญิงมีสามีไปรวมกับเงินได้ของสามีและถูกนำไปยื่นเป็นรายการที่ต้องเสียภาษีรวมกับเงินได้ของสามี อาจทำให้หญิงมีสามีไม่ประสงค์จะประกอบอาชีพเหล่านั้น เพราะหากมีเงินได้สูงและต้องนำรายได้เหล่านั้นไปรวมกับเงินได้ของสามีก็จะทำให้ฐานภาษีสูงขึ้นมาก และอาจก่อให้เกิดปัญหาทางเศรษฐกิจของประเทศได้ ดังจะเห็นได้จากในหลายประเทศนั้นการเรียกเก็บภาษีในอัตราที่สูงมีส่วนทำให้เศรษฐกิจ

ชะลอตัวลงหรือเติบโตช้าเพราะทำให้ประชาชนไม่มีแรงจูงใจหรือไม่มีความต้องการทำงานและลงทุน เนื่องจากประชาชนโดยทั่วไปมักทำงานน้อยลงเมื่อมีการขึ้นอัตราภาษี และในบางประเทศมีงานวิจัยจำนวนมากที่แสดงให้เห็นว่า การเก็บภาษีในอัตราที่สูงขึ้นจะทำให้ปริมาณการทำงานของประชาชนลดน้อยลง บทบัญญัติดังกล่าวย่อมก่อให้เกิดผลในทางจำกัดเสรีภาพในการประกอบอาชีพได้ และมีได้เป็นไปเพื่อประโยชน์ในการรักษาความมั่นคงของรัฐหรือเศรษฐกิจของประเทศ หรือการรักษาความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน ตามรัฐธรรมนูญมาตรา ๔๓ และเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะการสมรสของหญิงตามรัฐธรรมนูญมาตรา ๓๐

ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงเห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) ถึง (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ชัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐

นายอุดมศักดิ์ นิติมนตรี

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ