

(๒๓)

คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญ



ในพระปรมาภิไธยพระมหากษัตริย์

ศาลรัฐธรรมนูญ

คำวินิจฉัยที่ ๑๗/๒๕๕๕

เรื่องพิจารณาที่ ๓๖/๒๕๕๓

วันที่ ๔ กรกฎาคม พุทธศักราช ๒๕๕๕

เรื่อง ผู้ตรวจการแผ่นดินเสนอเรื่องขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๔๕ (๑) ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๕ และมาตรา ๓๐ หรือไม่

ผู้ตรวจการแผ่นดิน ผู้ร้อง เสนอเรื่องขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๔๕ (๑) ข้อเท็จจริงตามคำร้องและเอกสารประกอบ สรุปได้ว่า

ผู้ร้องได้รับหนังสือร้องเรียนจากสมาคมบัณฑิตสตรีทางกฎหมายแห่งประเทศไทยในพระบรมราชูปถัมภ์ที่มีข้อสรุปจากการเสวนาเรื่อง “การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีหญิงมีสามี” ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ซึ่งบัญญัติให้การเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยาที่อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี และบัญญัติให้เฉพาะภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ไม่ว่าจะมิเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นด้วยหรือไม่ สามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือว่า



- ๒ -

เป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี นั้น เป็นบทบัญญัติที่ทำให้สามีภริยาในกรณีที่ภริยามีเงินได้ ฟังประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ต้องเสียภาษีสูงกว่าภริยาของสามีภริยา ที่ภริยามีเงินได้ฟังประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) และยังทำให้หญิงมีสามีซึ่งมีเงินได้ฟังประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ต้องเสียภาษีสูงกว่าหญิงโสดที่มีเงินได้ฟังประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) เช่นเดียวกัน เนื่องจากอัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในปัจจุบันเป็นอัตราก้าวหน้า บทบัญญัติทั้งสองมาตราจึงมีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ และเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลภายหลัง การสมรสตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ และไม่มีเหตุจำเป็นที่จะจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่ รัฐธรรมนูญรับรองไว้ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ ผู้ร้องเรียนจึงส่งเรื่องให้ผู้ร้องเสนอเรื่องให้ ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๔๕ (๑)

ผู้ร้องได้มีหนังสือถึงกรมสรรพากรเพื่อขอให้ชี้แจงข้อเท็จจริงและส่งเอกสารหลักฐาน ประกอบการพิจารณาเรื่องร้องเรียน ซึ่งกรมสรรพากรชี้แจงสรุปความได้ว่า ศาลรัฐธรรมนูญได้มี คำวินิจฉัยที่ ๔๘/๒๕๔๕ เมื่อวันที่ ๑๒ กันยายน ๒๕๔๕ ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี และมาตรา ๕๗ เบญจ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๔๐ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐ ซึ่งคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญถือเป็นเด็ดขาด มีผลผูกพัน องค์การอื่นของรัฐ ตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๖ อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันกรมสรรพากร อยู่ระหว่างการศึกษาเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาจากสามีภริยา เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคมอันเป็นเจตนารมณ์ในการบังคับใช้ ประมวลรัษฎากร ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช ๒๔๘๑

ผู้ร้องเห็นว่า การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี บัญญัติให้นำเงินได้ฟังประเมินของ ภริยาเป็นเงินได้ของสามีนั้น ทำให้สามีภริยาต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นจากตอนที่ต่างฝ่ายต่างแยกกันเมื่อยังไม่มี การสมรส ประกอบกับมาตรา ๕๗ เบญจ บัญญัติให้เฉพาะภริยาที่มีเงินได้ฟังประเมินตามมาตรา



๔๐ (๑) สามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตริ ทำให้สามีภริยาที่ภริยาประกอบอาชีพที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ไม่ได้รับยกเว้นตามมาตรา ๕๗ เบญจ ทำให้สามีภริยาที่ภริยาไม่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ไม่ได้รับความเป็นธรรม ถือเป็น การกระทบกระเทือนหรือจำกัดเสรีภาพในการประกอบอาชีพของหญิงมีสามี และยังเป็น การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมระหว่างหญิงโสดและหญิงมีสามีที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) และระหว่างภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) กับภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) อีกด้วย ซึ่งการที่ประมวล รัชฎากร มาตรา ๕๗ ตริ และมาตรา ๕๗ เบญจ บัญญัติให้นำเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีนั้น เป็นแนวคิดที่อยู่บนหลักแห่ง ความเป็นใหญ่และเป็นหัวหน้าครอบครัวของสามีในอดีต แนวความคิดนี้ได้เปลี่ยนแปลงไป โดยใน ปัจจุบันหญิงหรือภริยามีบทบาทในการประกอบวิชาชีพอิสระและมีบทบาทในครอบครัวมากขึ้น เงินได้ พึงประเมินที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระของภริยา เช่น วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น เป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา ๔๐ (๖) ที่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรงและความรู้ความสามารถของภริยาเช่นเดียวกับเงินได้ พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) จึงไม่มีเหตุผลใดที่จะต้องบัญญัติให้ภริยาแยกยื่นรายการและแยกเสียภาษี ได้แต่เฉพาะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) เท่านั้น ดังนั้น ผู้ร้องเห็นว่า ประมวลรัชฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตริ และมาตรา ๕๗ เบญจ มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ โดยสร้างความไม่เป็นธรรมด้านภาระภาษีและ เป็นการกระทบกระเทือนหรือจำกัดเสรีภาพในการประกอบอาชีพของหญิงมีสามี รวมทั้งเป็นการจำกัด สิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้โดยไม่จำเป็นตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ และยังเป็น การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล โดยมีได้เป็น มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้



- ๔ -

เช่นเดียวกับบุคคลอื่นตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ วรรคสี่ ผู้ร้องจึงเสนอเรื่องพร้อมความเห็น
ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตี และ
มาตรา ๕๗ เบญจ มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๕ และ
มาตรา ๓๐

ประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญต้องพิจารณาเบื้องต้นมีว่า ศาลรัฐธรรมนูญมีอำนาจรับคำร้องนี้ไว้
พิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๔๕ (๑) หรือไม่ เห็นว่า การที่ศาลรัฐธรรมนูญเคยมี
คำวินิจฉัยที่ ๔๘/๒๕๔๕ วันที่ ๑๒ กันยายน ๒๕๔๕ วินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี
และมาตรา ๕๗ เบญจ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๘๐
โดยให้ถือเป็นเด็ดขาด มีผลผูกพันรัฐสภา คณะรัฐมนตรี ศาล และองค์กรอื่นของรัฐตามรัฐธรรมนูญ
มาตรา ๒๑๖ วรรคห้า แต่คำวินิจฉัยดังกล่าวไม่มีผลผูกพันศาลรัฐธรรมนูญ หากมีผู้ยื่นคำร้องกลับมา
ให้พิจารณาใหม่ โดยมีข้อเท็จจริงและประเด็นที่เป็นสาระสำคัญเพิ่มเติมจากเดิมที่ศาลรัฐธรรมนูญเคยมี
คำวินิจฉัยไว้ ศาลรัฐธรรมนูญย่อมมีอำนาจรับเรื่องหรือประเด็นดังกล่าวไว้พิจารณาอีกได้ตาม
รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๕ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความถูกต้องและเป็นธรรม สำหรับคำร้องนี้เป็นกรณีที่
ผู้ตรวจการแผ่นดินเสนอเรื่องพร้อมความเห็นให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร
มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ
มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๕ และมาตรา ๓๐ หรือไม่
โดยเนื้อความในคำร้องมีข้อเท็จจริงและประเด็นแตกต่างไปจากประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญเคยมี
คำวินิจฉัยไว้ กรณีจึงเป็นไปตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๔๕ (๑) ประกอบข้อกำหนดศาลรัฐธรรมนูญ
ว่าด้วยวิธีพิจารณาและการทำคำวินิจฉัย พ.ศ. ๒๕๕๐ ข้อ ๑๗ (๑๘) ศาลรัฐธรรมนูญจึงมีคำสั่งรับ
คำร้องนี้ไว้พิจารณาวินิจฉัย

ประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญต้องพิจารณาวินิจฉัยมีว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๓)
(๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อ
รัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๕ และมาตรา ๓๐ หรือไม่



พิจารณาแล้วเห็นว่า รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๕ มาตรา ๓๐ และมาตรา ๔๓ เป็นบทบัญญัติในหมวด ๓ ว่าด้วยสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย โดยมาตรา ๒๕ เป็นบทบัญญัติที่คุ้มครองและรับรองว่าการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็น และการจำกัดสิทธิและเสรีภาพจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้ โดยกฎหมายดังกล่าวต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป และไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการตรากฎหมายนั้นด้วย

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ เป็นบทบัญญัติให้บุคคลมีความเสมอภาคในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ จะกระทำมิได้ แต่มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม

รัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ เป็นบทบัญญัติให้บุคคลมีเสรีภาพในการประกอบกิจการหรือประกอบอาชีพและการแข่งขันโดยเสรีอย่างเป็นธรรม การจำกัดเสรีภาพดังกล่าวจะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อประโยชน์ในการรักษาความมั่นคงของรัฐหรือเศรษฐกิจของประเทศ การคุ้มครองประชาชนในด้านสาธารณสุขโลก การรักษาความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การจัดระเบียบการประกอบอาชีพ การคุ้มครองผู้บริโภค การผังเมือง การรักษาทรัพยากรธรรมชาติหรือสิ่งแวดล้อม สวัสดิภาพของประชาชน หรือเพื่อป้องกันการผูกขาดหรือจำกัดความไม่เป็นธรรมในการแข่งขัน

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่มีเจตนารมณ์เพื่อหารายได้เข้าสู่รัฐสำหรับใช้ในการบริหารประเทศ โดยกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการให้ประชาชนที่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้แก่รัฐต้องปฏิบัติ



- ๖ -

แต่การเสียภาษีมีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิและทรัพย์สินของประชาชน รัฐจึงต้องกำหนดมาตรการที่เป็นธรรมและหากต้องมีการตีความกฎหมายก็ต้องตีความโดยเคร่งครัดในทางที่จะไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่หรือกระทบต่อสิทธิของประชาชนผู้เสียภาษีเพิ่มขึ้น โดยประมวลรัษฎากรบัญญัติเกี่ยวกับการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้ในมาตรา ๔๐ ว่า “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) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

(๓) ค่าแห่งกวีตวิลด์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปีหรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

(๔) เงินได้ที่เป็น

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตั๋วเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปีโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตั๋วเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือ



- ๓ -

ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืมหรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้น เพื่อให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม เฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือของมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วยโดยอนุโลม

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไร และเงินที่กันไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กันไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ควบเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน



- ๘ -

(ข) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือ ตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

(๕) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การผลิตสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การผลิตสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้นโดยไม่ต้อง คืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไป ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้น สมควรให้เช่าได้ตามปกติ และให้ถือว่า จำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน ๒ หมวด ๒ ลักษณะ ๒ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญาจนถึง วันผลิตสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผลิตสัญญานั้น

(๖) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือวิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

(๗) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญ นอกจากเครื่องมือ

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



- ๕ -

เงินค่าภาษีอากรตามวรรคหนึ่ง ถ้าผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทใด ไม่ว่าทอดใด หรือในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภทและของปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ออกแทนให้ นั้น”

ส่วนประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภริยา ว่า “ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้าภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

ถ้าสามีหรือภริยามีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกันก็ให้ทำได้โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้นไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงอย่างไร

ถ้าเห็นสมควร เจ้าพนักงานประเมินอาจแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีและภริยาแต่ละฝ่ายได้รับ และแจ้งให้สามีและภริยาเสียภาษีเป็นคนละส่วนก็ได้ แต่ถ้าภาษีส่วนของฝ่ายใดค้างชำระ และอีกฝ่ายหนึ่งได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้อีกฝ่ายหนึ่งนั้นร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

การที่สามีภริยาอยู่ต่างท้องที่กัน หรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราว ยังคงถือว่าอยู่ร่วมกัน”

และมาตรา ๕๗ เบญจ บัญญัติว่า “ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา ๔๐ (๑) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะมิเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี ก็ได้

ในกรณีที่ภริยาแยกยื่นรายการตามวรรคหนึ่ง ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนได้ดังนี้

(๑) สำหรับผู้มีเงินได้ตามมาตรา ๔๗ (๑) (ก)



- ๑๐ -

(๒) สำหรับบุตรที่หักลดหย่อนได้ตามอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา ๔๗ (๑) (ก) (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) สำหรับเงินบริจาคส่วนตัวของตนตามมาตรา ๔๗ (๓)

ในกรณีผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย การหักลดหย่อนตาม (๒) ให้หักได้เฉพาะบุตรที่อยู่ในประเทศไทย

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

เห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) เป็นบทบัญญัติที่จำแนกเงินได้พึงประเมินออกเป็นประเภทต่าง ๆ ไว้ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากพิจารณาบทบัญญัติเฉพาะประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ไม่มีข้อความใด ๆ อันมีลักษณะเป็นการกระทบกระเทือนหรือจำกัดเสรีภาพในการประกอบกิจการหรือประกอบอาชีพของบุคคล และมีได้กระทบต่อสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพของบุคคลตามที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ อีกทั้งมิได้เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๕ และมาตรา ๓๐

แต่การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี วรรคหนึ่ง บัญญัติว่าในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้วให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้ามีภริยากำลังชားและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้าง



ชำระหนี้ด้วย ซึ่งการถือเอาเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และการกำหนดให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่เมื่อมีปัญหาภาษีค้างชำระกลับให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในเรื่องภาษีค้างชำระด้วยนั้น เป็นการไม่ยุติธรรมสำหรับภริยาเพราะกฎหมายกำหนดให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี สามีควรรับผิดชอบในเรื่องภาษีค้างชำระทั้งหมด ภริยาอาจไม่มีส่วนรู้เห็นในเรื่องการยื่นรายการเสียภาษีด้วย และไม่มีเจตนาที่กำหนดให้เอาเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี ในเมื่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ บัญญัติไว้ว่า บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล จะกระทำมิได้ ดังนั้น สามีและภริยาจึงมีสิทธิเท่าเทียมกัน ถ้าภริยามีรายได้ของตัวเอง ย่อมต้องมีสิทธิที่จะยื่นรายการและเสียภาษีของตัวเองได้และรับผิดชอบปัญหาที่เกิดขึ้นในเรื่องภาษีค้างชำระด้วยตนเอง รวมทั้งยังเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลระหว่างหญิงโสดกับหญิงมีสามีที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ส่วนมาตรา ๕๗ ตรี วรรคสอง เป็นการบังคับให้สามีและภริยาต้องยื่นรายการเสียภาษีร่วมกันทางอ้อม และไม่ต้องการให้สามีภริยาแยกยื่นรายการเสียภาษีในกรณีคำนวณแล้วเห็นว่าการแยกกันยื่นรายการจะเสียภาษีต่ำกว่าหรือน้อยกว่าการรวมกันยื่น กรณีจึงเป็นการจำกัดสิทธิไม่ให้สามีและภริยาแยกกันยื่นรายการและเสียภาษี และถือได้ว่าไม่ส่งเสริมความเสมอภาคของชายและหญิง โดยมุ่งจะให้สามีและภริยาร่วมกันจ่ายภาษีให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ และมาตรา ๕๗ ตรี วรรคสาม เป็นการกำหนดไว้ในลักษณะที่ให้เจ้าพนักงานใช้ดุลพินิจอนุญาตให้สามีและภริยาแยกกันยื่นรายการเสียภาษีได้ แต่ถ้าฝ่ายใดค้างชำระหรือไม่ชำระภาษี ให้อีกฝ่ายหนึ่งร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย เห็นว่าเป็นบทบัญญัติที่อาศัยความเป็นสามีและภริยามาบังคับให้อีกฝ่ายที่ไม่มีความผิดต้องร่วมรับผิดชอบซึ่งไม่เป็นธรรมสำหรับสามีหรือภริยาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งที่ไม่ได้กระทำผิด ถือว่าไม่ยุติธรรมกับฝ่ายที่ไม่ได้กระทำผิด และไม่ส่งเสริมความเสมอภาคของชายและหญิง



- ๑๒ -

สำหรับประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ เบญจ วรคหนึ่ง อนุญาตให้ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีได้เฉพาะกรณีที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) เท่านั้น แต่เงินได้ที่เกิดขึ้นตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ซึ่งถือว่าเป็นเงินได้ที่เกิดจากการทำงานและตำแหน่งงานของภริยาไม่ได้รับยกเว้น เมื่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ รับรองให้ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน มีความเสมอภาคกัน และได้รับความคุ้มครองตามรัฐธรรมนูญเท่าเทียมกัน จึงควรให้สามีและภริยามีสิทธิเลือกที่จะรวมกันหรือแยกกันยื่นรายการและเสียภาษีในส่วนของตนอย่างชัดเจนและทั้งหมด ไม่มีความจำเป็นหรือเหตุผลใดที่จะต้องกำหนดให้ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีได้เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) เท่านั้น บทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวจึงเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลระหว่างภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) กับภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) และมีได้เป็นมาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ทั้งยังไม่เป็นการมุ่งสร้างความมั่นคงของสถาบันครอบครัว ชายหญิงที่สมรสกันต้องรับผลกระทบต่อสิทธิและทรัพย์สินที่ต้องรับภาระในการเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น ทำให้ต้องวางแผนภาษีโดยการจดทะเบียนหย่าเพื่อที่จะไม่ต้องนำเอาเงินได้พึงประเมินของทั้งสองฝ่ายมารวมกันให้ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น

ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตรี ที่บัญญัติให้สามีและภริยาที่ได้อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ต้องถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีนั้น ทำให้สามีภริยาต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นจากกรณีต่างฝ่ายต่างแยกยื่นเมื่อยังไม่มี การสมรส ประกอบกับมาตรา ๕๗ เบญจ บัญญัติให้แต่เฉพาะภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) สามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา ๕๗ ตรี จึงถือว่าเป็นการไม่ส่งเสริมความเสมอภาคของชายและหญิง และยังเป็น การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลภายหลังจากการสมรสตามที่ได้บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐

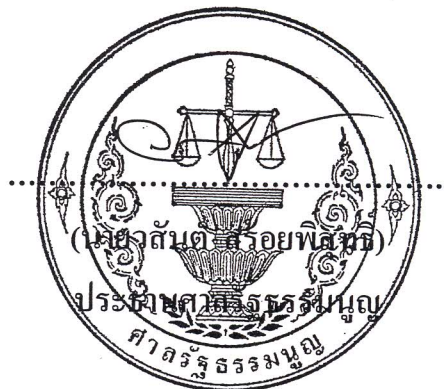


- ๑๓ -

ศาลรัฐธรรมนูญโดยตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ จำนวน ๗ คน คือ นายวสันต์ ตรี้อยพิสุทธ์ นายจรัญ ภักดีธนากุล นายจรูญ อินทจาร นายเฉลิมพล เอกอรุ นายบุญส่ง กุลบุปผา นายสุพจน์ ไข่มุกด์ และนายอุดมศักดิ์ นิตินนตรี วินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐

ส่วนตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ จำนวน ๒ คน คือ นายชัช ชลวร และนายนุรักษ์ มาประณีต วินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) (๖) (๗) และ (๘) ประกอบมาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ ประกอบมาตรา ๒๕ และมาตรา ๓๐

อาศัยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ เมื่อวินิจฉัยว่าประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๓๐ แล้ว จึงไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ตี และมาตรา ๕๗ เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญมาตราอื่นอีก เพราะไม่ทำให้ผลแห่งคดีเปลี่ยนแปลง





- ๑๔ -

(คำวินิจฉัยที่ ๑๗/๒๕๕๕)

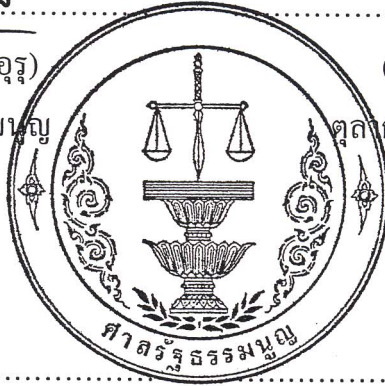
(นายจรูญ ภัคดีชนากุล)
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

(นายจรูญ อินทจาร)
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

(นายเฉลิมพล เอกอุรุ)
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

(นายชัช ชลวร)

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ



(นายนรินทร์ มาประณีต)
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

(นายบุญส่ง กุลบุปผา)
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

(นายสุพจน์ ไข่มุกด์)
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

(นายอุดมศักดิ์ นิติมন্ত্রী)
ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ