

วารสารผู้ตรวจการแผ่นดิน

ISSN 1685 - 3865

ปีที่ 6 ฉบับที่ 1 มกราคม - มิถุนายน 2556



บทสัมภาษณ์พิเศษ

รูปแบบผู้ตรวจการแผ่นดินที่เหมาะสมกับประเทศไทย

ศาสตราจารย์ ดร. ชีรวัตร เสรีรังสรรค์

บทความพิเศษ

ความเป็นธรรมที่จับต้องได้ในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจการแผ่นดิน

คุณเบเวอร์ลีย์ เวเคม (Dame Beverley Wakem, DNZM CBE)

ประธานผู้ตรวจการแผ่นดินแห่งนิวซีแลนด์

และประธานสถาบันผู้ตรวจการแผ่นดินระหว่างประเทศ

เหตุเกิดที่รัฐสภาไทย

นางสาวสมลักษณ์ จัดกระบวนพล



สำนักงานผู้ตรวจการแผ่นดิน

ปีที่ 6 ฉบับที่ 1 มกราคม - มิถุนายน 2556

ISSN 1685-3865

พิมพ์ครั้งที่ 1 (กันยายน 2556)

จำนวน 1,800 เล่ม

คณะผู้จัดทำวารสารผู้ตรวจการแผ่นดิน

เจ้าของ สำนักงานผู้ตรวจการแผ่นดิน

ที่ปรึกษา นายเฉลิมศักดิ์ จันทรม
นางณัฐา มุนจินดา

บรรณาธิการ นางสาวรอยพิมพ์ ถิระวงษ์

กองบรรณาธิการ นายदनัย จันทิม
นางสาวสรลธร มั่นทยานนท์
นายอดิสร ร่มสนธิ์
นางนงนุช ทานิล
นางสาวชาลิณี ถนังงาน
นางสาวทัศนีย์ คล้ายดี
นางสาวณัฐรีน สุรเสวี
นายพิริยะ ศิริโพธิ์พันธุ์กุล
นางสาวอัญรัตน์ เสียมไหม
นายทศพล ทองธิราช

สถานที่ติดต่อ สถาบันผู้ตรวจการแผ่นดินศึกษา
สำนักงานผู้ตรวจการแผ่นดิน
120 หมู่ 3 อาคารรัฐประศาสนภักดี ศูนย์ราชการเฉลิมพระเกียรติ 80 พรรษา ฯ
ชั้น 5 ถนนแจ้งวัฒนะ แขวงทุ่งสองห้อง เขตหลักสี่ กรุงเทพมหานคร 10210
โทรศัพท์ 0-2141-9242
โทรสาร 0-2143-8375

ปก-รูปเล่ม นายทศพล ทองธิราช
นายพิวัฒน์ จอมจิต

ปัญหาความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ

ในการเสียภาษีของสามีภริยาตามประมวลรัษฎากร

นางสาวภัทรียา เทพขจร*



* นิติกร สำนักกฎหมาย สำนักงานผู้ตรวจการแผ่นดิน

ปัจจุบันการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร เป็นการจัดเก็บตามหลักความสามารถ หรือที่เรียกว่า “แบบอัตราก้าวหน้า” (Progressive Rate) กล่าวคือ บุคคลทุกคนที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วทุกๆ ปี และหากในปีภาษีใดผู้มีเงินได้มีความสามารถสูงขึ้น คือ มีเงินได้มากขึ้น เงินได้พึงประเมินที่จะนำมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีของปีภาษีนั้นย่อมสูงขึ้น ส่งผลให้ต้องเสียภาษีมากขึ้นตามไปด้วย

การจัดเก็บภาษีแบบอัตราก้าวหน้า ทำให้เกิดการระด้านภาษีแก่ชายและหญิงที่ได้จดทะเบียนสมรสเป็นสามีภริยากัน เนื่องจาก เดิมมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติให้สามีและภริยาที่อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีโดยถือว่าสามีภริยาเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน และมาตรา 57 บัญญัติข้อยกเว้นในกรณีที่ภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ได้แก่ เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ททรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงานในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะ



แยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือเป็นเงินได้ของสามีก็ได้ ซึ่งการกำหนดให้สามีภริยาเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน โดยให้นำเงินได้ของภริยามารวมเป็นเงินได้ของสามีนั้น ส่งผลให้ฐานเงินได้ที่นำมาใช้ในการคำนวณภาษีของสามีมีขนาดใหญ่ขึ้น สามีภริยาจึงต้องเสียภาษีสูงขึ้นกว่าเมื่อครั้งที่ยังมิได้จดทะเบียนสมรสที่ต่างฝ่ายต่างแยกยื่นรายการและเสียภาษี จึงก่อให้เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมในเรื่องการคำนวณภาษีของสามีภริยา และยังเป็นภาระสร้างภาระให้แก่สามีที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีอีกด้วย

จากปัญหาความไม่เป็นธรรมดังกล่าว ทำให้มีการเสนอเรื่องต่อศาลรัฐธรรมนูญเพื่อพิจารณาวินิจฉัยว่า บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ เป็นกฎหมายที่ทำให้บุคคลไม่เสมอกันในกฎหมาย และไม่ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ทั้งเป็นกฎหมายที่ทำให้ชายและหญิงมีสิทธิไม่เท่าเทียมกัน จึงขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 ซึ่งในครั้งนั้นศาลรัฐธรรมนูญได้มีคำวินิจฉัยที่ 48/2545 เมื่อวันที่ 12 กันยายน 2545 ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 29 มาตรา 30 และมาตรา 80



อย่างไรก็ดี ยังคงมีข้อถกเถียงถึงความเป็นธรรมและความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ที่ยังคงส่งผลกระทบและก่อให้เกิดภาระทางภาษีเกินสมควรแก่สามัญรียา สมาคมบัณฑิตสตรีทางกฎหมายแห่งประเทศไทยในพระบรมราชินูปถัมภ์จึงได้ยื่นหนังสือร้องเรียนต่อผู้ตรวจการแผ่นดิน ขอให้พิจารณาเสนอเรื่องต่อศาลรัฐธรรมนูญ เพื่อให้ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ที่กำหนดให้สามัญรียา ถือเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน ทำให้สามัญรียาต้องเสียภาษีสูงขึ้นกว่าคนโสดนั้น เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล จึงมีปัญหาความชอบด้วยรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 29 และมาตรา 30

เมื่อได้พิจารณาข้อเท็จจริงและกฎหมายที่เกี่ยวข้องแล้ว ผู้ตรวจการแผ่นดินจึงมีคำวินิจฉัยโดยมีเนื้อความสรุปว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี ที่บัญญัติให้นำเงินได้ของกรียา มารวมเป็นเงินได้ของสามี ทำให้สามัญรียาต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นแตกต่างจากกรณีที่ต่างฝ่ายต่างแยกยื่นเมื่อยังไม่มี การจดทะเบียนสมรส และความในมาตรา 57 เบญจ ที่บัญญัติให้แต่เฉพาะกรียาที่มีเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (1) สามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามี ตามมาตรา 57 ตรี ได้ ทำให้สามัญรียาคู่ได้ซึ่งกรียา ประกอบอาชีพที่มีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (2) ถึง (8) ไม่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 57 เบญจ โดยต้องนำเงินได้ของกรียา มารวมเป็นเงินได้ของสามี เพื่อยื่นรายการเสียภาษี ทำให้ฐานภาษีเพิ่มขึ้น ส่งผลให้ต้องเสียภาษีมากขึ้น สามัญรียาซึ่งกรียามีเงินได้ พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ถึง (8) จึงได้รับความไม่เป็นธรรมจากบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าว ถือเป็นภาระกระทบกระเทือนหรือจำกัดเสรีภาพ ในการประกอบอาชีพของกรียา และเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม ต่อคู่สามัญรียาซึ่งกรียาเป็น ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ถึง (8) นอกจากนี้ การบัญญัติบังคับให้นำเงินได้พึงประเมินของหญิงมีสามีตามมาตรา 40 (2) ถึง (8) รวมเข้าไว้กับเงินได้ของสามีในการยื่นรายการเสียภาษี ยังทำให้หญิงมีสามีต้องเสียภาษีมากขึ้นกว่าหญิงโสดที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ถึง (8) อันเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล และแม้ว่า

ศาลรัฐธรรมนูญเคยมีคำวินิจฉัยที่ 48/2545 แล้วว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตี และ 57 เบญจ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 29 มาตรา 30 และมาตรา 80 แต่ข้อเท็จจริงที่ปรากฏตามคำร้องเรียนนี้ยังคงมีปัญหาความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีของสามี ภริยาในประเด็นอื่นเพิ่มเติม ซึ่งแตกต่างจากประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญเคยวินิจฉัยไว้ แล้วผู้ตรวจการแผ่นดินจึงอาศัยอำนาจตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 245 (1) และ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วย ผู้ตรวจการแผ่นดิน พ.ศ. 2552 มาตรา 14 (1) เสนอเรื่องพร้อมด้วยความเห็นต่อศาลรัฐธรรมนูญ เพื่อพิจารณาวินิจฉัยว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) ถึง (8) ประกอบมาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจ มีปัญหาความชอบด้วยรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 43 ประกอบมาตรา 29 และมาตรา 30

ต่อมา ศาลรัฐธรรมนูญได้มีคำวินิจฉัย ที่ 17/2555 ลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2555 ความโดยสรุปว่า แม้ศาลรัฐธรรมนูญเคยมีคำวินิจฉัยที่ 48/2545 วันที่ 12 กันยายน 2545 ว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตีและมาตรา 57 เบญจ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 มาตรา 30 และมาตรา 80 แต่คำร้องของผู้ตรวจการแผ่นดินนี้มีข้อเท็จจริงและประเด็นแตกต่างไปจากประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญเคยมีคำวินิจฉัยไว้ ศาลรัฐธรรมนูญจึงมีคำสั่งรับคำร้องนี้ไว้พิจารณา และมีคำวินิจฉัยในประเด็นสำคัญของเรื่องที่ว่า ประมวลรัษฎากรมาตรา

57 ตี และมาตรา 57 เบญจ เป็นบทบัญญัติที่ทำให้สามีภริยาในกรณีที่ภริยามีเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (2) ถึง (8) ต้องเสียภาษีสูงกว่ากรณีของ สามีภริยาที่ภริยามีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (1) และยังทำให้หญิงมีสามีซึ่งมีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (2) ถึง (8) ต้องเสียภาษีสูงกว่าหญิง โสดที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ถึง (8) ทั้งยังไม่เป็นการมุ่งสร้างความมั่นคงของสถาบัน ครอบครัว ชายหญิงจึงไม่นิยมสมรสกันเพราะต้อง รับภาระภาษีในอัตราที่สูงขึ้น ที่สมรสกันอยู่แล้ว ก็ต้องวางแผนภาษีโดยการจดทะเบียนหย่าเพื่อที่จะ ไม่ต้องนำเอาเงินได้พึงประเมินของทั้งสองฝ่ายมา รวมกันให้ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น บทบัญญัติ ทั้งสองมาตราดังกล่าวจึงขัดต่อหลักความเสมอภาค และเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมเพราะเหตุ แห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล และมีได้ เป็นมาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือ ส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่น เดียวกับบุคคลอื่นตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตี และ มาตรา 57 เบญจ จึงขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 30



โดยผลของคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญข้างต้น ทำให้ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และ มาตรา 57 เบญจ เป็นอันใช้บังคับไม่ได้ตามมาตรา 6 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ตั้งแต่วันที่ศาลรัฐธรรมนูญมีคำวินิจฉัยเป็นต้นไป ต่อมาจึงได้มีการตราพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2555 เพิ่มมาตรา 57 ฉ** แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติให้ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว แต่หากเงินได้พึงประเมินไม่อาจแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของสามีหรือภริยาแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใด ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง เว้นแต่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) สามีและภริยาจะแบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นของแต่ละฝ่ายตามส่วนที่ตกลงกันก็ได้ แต่รวมกันต้องไม่น้อยกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ถ้าตกลงกันไม่ได้ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง โดยสามีและภริยาจะตกลงยื่นรายการและเสียภาษีรวมกัน และให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของตนเป็นเงินได้ของสามีหรือ

ภริยาอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ หรือจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ก็ได้ แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระสามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้น ทั้งนี้ เมื่อได้เลือกวิธีการยื่นรายการใดแล้ว ให้ถือว่า เป็นวิธีการยื่นรายการสำหรับปีภาษีนั้นตลอดไป เว้นแต่อธิบดีจะอนุมัติให้เปลี่ยนแปลง

ดังนั้น ในปัจจุบันการยื่นรายการและเสียภาษีของสามีและภริยาจึงเป็นไปตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2555

การเสนอเรื่องพร้อมความเห็นต่อศาลรัฐธรรมนูญของผู้ตรวจการแผ่นดินดังกล่าวข้างต้น เป็นเพียงตัวอย่างหนึ่งของการปฏิบัติหน้าที่ตามรัฐธรรมนูญของผู้ตรวจการแผ่นดิน ที่นอกจากจะเป็นอีกช่องทางหนึ่งในการช่วยควบคุมกฎหมายมิให้ขัดรัฐธรรมนูญภายหลังการประกาศใช้ด้วยการช่วยพิจารณากลับกรองเรื่องที่จะเสนอต่อศาลรัฐธรรมนูญแล้ว ยังเป็นการช่วยให้ปัญหาความเดือดร้อนของประชาชนได้รับการแก้ไขอย่างเป็นรูปธรรมที่ชัดเจนอีกด้วย

** ประมวลรัษฎากร มาตรา ๕๗ ฉ บัญญัติว่า “ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตามมาตรา ๕๖

ในกรณีที่เงินได้พึงประเมินไม่อาจแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของสามีหรือภริยาแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใด ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง เว้นแต่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๘) สามีและภริยาจะแบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นของแต่ละฝ่ายตามส่วนที่ตกลงกันก็ได้ แต่รวมกันต้องไม่น้อยกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ถ้าตกลงกันไม่ได้ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง

สามีและภริยาจะตกลงยื่นรายการและเสียภาษีรวมกัน โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของตนเป็นเงินได้ของสามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ หรือจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) โดยมีให้ถือเอาเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระสามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้น

เมื่อได้เลือกยื่นรายการตามวรรคสองและวรรคสามในปีภาษีใดแล้ว ให้ถือว่าเป็นวิธีการยื่นรายการสำหรับปีภาษีนั้นตลอดไป เว้นแต่อธิบดีจะอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นรายการดังกล่าว”