

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

1. บทสรุป

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสของประเทศต่างๆ ในอดีต ส่วนใหญ่จะใช้หลักการรวมเงินได้ของคู่สมรสในการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส โดยจะกำหนดให้คู่สมรสต้องนำเงินได้พึงประเมินของภริยาไปรวมเป็นเงินได้ของสามีเพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณภาษี และจะคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสโดยถือเสมือนว่าเงินได้รวมของคู่สมรสเป็นของสามีเพียงคนเดียว ซึ่งเมื่อพิจารณาประกอบกับสภาพการณ์ในอดีตแล้วพบว่าหลักการดังกล่าวมีความสอดคล้องกับสภาพสังคมในอดีตซึ่งเป็นระบบที่ชายเป็นใหญ่ (Patriarchism) ผู้หญิงจะอยู่ภายใต้การปกครองดูแลของผู้ชาย สถานะของภริยาได้ถูกนำมารวมไว้กับสามี และสอดคล้องแนวความคิดที่ว่าสามีภริยาเป็นบุคคลเดียวกันในทางกฎหมาย แม้ว่าการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้อาจส่งผลให้ภาระภาษีของคู่สมรสสูงกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับคนโสด เนื่องจากต้องใช้เงินได้รวมของคู่สมรสทั้งสองฝ่ายเป็นฐานภาษีซึ่งทำให้เงินได้ของคู่สมรสต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น แต่เนื่องจากสภาพสังคมในอดีตนั้นบทบาทในการหารายได้เพื่อเลี้ยงครอบครัวเป็นบทบาทหลักของสามี ส่วนภริยาจะมีบทบาทในการทำงานบ้านและเลี้ยงดูบุตรครอบครัวในอดีตส่วนใหญ่จึงเป็นครอบครัวที่สามีมีเงินได้ฝ่ายเดียว (one-earner families) ส่วนภริยาจะไม่มีเงินได้หรือมีเงินได้ในระดับต่ำ การใช้หลักการรวมเงินได้ของคู่สมรสในอดีตจึงมิได้ส่งกระทบให้คู่สมรสต้องรับภาระภาษีสูงขึ้นมากนัก หรือในทางตรงกันข้ามหลักการรวมเงินได้อาจส่งผลให้ภาระภาษีของคู่สมรสลดลงก็ได้ เช่น ในกรณีที่กฎหมายภาษีจะกำหนดให้สามีสามารถหักค่าลดหย่อนได้สูงขึ้นหรือสูงกว่าคนโสด หรือให้สิทธิในการหักค่าลดหย่อนสำหรับภริยา เป็นต้น

สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสตามกฎหมายภาษีของประเทศต่างๆ ในปัจจุบัน ส่วนใหญ่จะกำหนดให้ใช้หน่วยภาษีบุคคลและคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ เนื่องจากในปัจจุบันชายและหญิงมีความเสมอภาคกันทั้งในด้านสิทธิและหน้าที่ แนวความคิดที่ว่าสามีภริยาเป็นบุคคลเดียวกันตามกฎหมายได้สิ้นสุดลงและเกิดแนวความคิดใหม่ที่ว่าสามีภริยาเป็นบุคคลสองคนตามกฎหมายแยกต่างหากจากกัน นอกจากนี้ ในปัจจุบันบทบาทระหว่างคู่สมรสได้เปลี่ยนแปลงไปในแนวทางที่สามีและภริยามีบทบาทร่วมกันทั้ง

ในด้านการหารายได้เลี้ยงครอบครัว การทำงานบ้าน และการเลี้ยงดูบุตร ครอบครัวในปัจจุบันส่วนใหญ่จึงเป็นครอบครัวที่คู่สมรมีเงินได้ทั้งสองฝ่าย (two-earner families) การใช้หลักการรวมเงินได้ของคู่สมรสในสภาพสังคมปัจจุบันจึงทำให้ผลกระทบที่คู่สมรสต้องรับภาระภาษีสูงกว่าคนโสดมีมากขึ้น

จากการพัฒนาทางด้านเศรษฐกิจและสังคมดังกล่าวจึงทำให้เกิดการเรียกร้องให้มีการปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรส และประเทศต่างๆ ซึ่งเคยใช้หลักการรวมเงินได้ ได้มีการปฏิรูปหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส โดยส่วนใหญ่ได้เปลี่ยนมาใช้หน่วยภาษีบุคคลและคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ และบางประเทศได้เปลี่ยนมาใช้หน่วยภาษีคู่สมรสและคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ ดังนั้น ในปัจจุบันประเทศที่คำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสโดยใช้หลักการรวมเงินมีแนวโน้มลดลงตลอดเวลา ในส่วนของประเทศสมาชิกองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ส่วนใหญ่จะใช้หน่วยภาษีบุคคลและคำนวณภาษีตามหลักการแยกเงินได้ เช่น ออสเตรเลีย, ออสเตรีย, แคนาดา, สาธารณรัฐเชค, เดนมาร์ก, ฟินแลนด์, ฮังการี, อิตาลี, ญี่ปุ่น, สาธารณรัฐเกาหลี, แม็กซิโก, เนเธอร์แลนด์, นิวซีแลนด์, สาธารณรัฐสโลวาเกีย, สวีเดน, ตุรกี และสหราชอาณาจักร เป็นต้น และอีกส่วนหนึ่งจะคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ เช่น ประเทศฝรั่งเศส, ลักเซมเบิร์ก, โปตุเกส เป็นต้น นอกจากนี้ในบางประเทศได้ให้สิทธิคู่สมรสเลือกที่จะคำนวณภาษีโดยใช้หลักการแยกเงินได้หรือหลักการเฉลี่ยเงินได้ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา, เยอรมนี, ไอร์แลนด์ เป็นต้น

สำหรับสาเหตุในการปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสของประเทศต่างๆ นอกจากเพื่อให้เกิดความสอดคล้องกับการพัฒนาทางด้านเศรษฐกิจและสังคมแล้วยังมีเหตุผลและปัจจัยอื่นๆ ที่แตกต่างกันออกไป เช่น เพื่อให้ออกสอดคล้องกับหลักการและทฤษฎีทางภาษี เพื่อให้ออกสอดคล้องกับบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ เป็นต้น นอกจากนี้ปัจจัยทางการเมืองก็อาจเข้ามามีส่วนในการกำหนดหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสด้วย

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสตามประมวลรัษฎากรของไทย มาตรา 57 ตรี ได้กำหนดให้ถือเอาเงินได้ถึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี อันเป็นการใช้หน่วยภาษีคู่สมรสและคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ ซึ่งเป็นหลักการที่ใช้บังคับมาตั้งแต่ปีภาษี 2490 อย่างไรก็ตาม ได้มีการกำหนดของหลักการแยกเงินได้ไว้ในมาตรา 57 เบญจ โดยกำหนดให้ภริยาสามารถนำเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงของตนยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ และจาก

การศึกษาผู้เขียนเห็นว่าการกำหนดหน่วยภาษีและการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามประมวล รัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ มีปัญหาและความไม่เหมาะสมอย่างน้อย 4 ประการ และยังมีประเด็นปัญหาความชอบด้วยรัฐธรรมนูญอีกด้วย ซึ่งสรุปได้ดังนี้

1.1 ปัญหาและความไม่เหมาะสมของหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตาม ประมวลรัษฎากร

การกำหนดหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามประมวล รัษฎากรมีปัญหาและความไม่เหมาะสมอย่างน้อย 4 ประการ ดังต่อไปนี้

1.1.1 ปัญหาความไม่เหมาะสมในการใช้หลักการรวมเงินได้ของคู่สมรสกับสภาพสังคม ในปัจจุบัน

สภาพสังคมไทยในอดีตโดยเฉพาะในช่วงปี พ.ศ. 2489 ที่ได้มีการบัญญัติมาตรา 57 ตรี โดยกำหนดให้คำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ของคู่สมรส มีความแตกต่าง อย่างมากกับสภาพสังคมไทยในปัจจุบันทั้งในด้านสถานะระหว่างคู่สมรสและในด้านบทบาท ระหว่างคู่สมรส เนื่องจากในสังคมปัจจุบันสามีและภริยามีสถานะที่เท่าเทียมกัน มีความเสมอภาค กันทั้งในด้านสิทธิและหน้าที่ ทำให้ฐานคติแบบเก่าที่ว่าสามีภริยาเป็นบุคคลเดียวกันตามกฎหมาย ได้สิ้นสุดลง และมีแนวความคิดใหม่ที่ว่าสามีภริยาเป็นบุคคลสองคนตามกฎหมายแยกต่างหากจาก กัน ดังนั้น การที่ยังคงจัดเก็บภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี ซึ่ง กำหนดให้ใช้คำนวณภาษีตามหลักการรวมเงินได้เสมือนเงินได้สองภริยาเป็นเงินได้ของสามี และ ให้สามีเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี จึงเป็นการละเมิดสถานะของภริยาที่ถือว่าเป็นอิสระแยกต่างหาก จากสามี และไม่ยอมละทิ้งแนวความคิดแบบดั้งเดิมที่มองว่าสถานะของภริยาต้องถูกรวมเข้ากับ สามีซึ่งเป็นผู้ปกครอง รวมทั้งยังเป็นการปฏิเสธสิทธิและหน้าที่ของภริยาที่จะดำเนินการด้านภาษี ด้วยตนเอง เพราะฉะนั้นบทบัญญัติมาตรา 57 ตรี จึงเป็นบทบัญญัติที่ไม่มีความก้าวหน้าตามการ พัฒนาทางด้านสังคม ไม่สอดคล้องกับแนวนโยบายทางด้านสังคมของประเทศที่ต้องการให้ชาย และหญิงมีความเสมอภาคเท่าเทียมกันอย่างแท้จริง และเป็นบทบัญญัติที่ไม่สอดคล้องกับ กฎหมายอื่นๆ ที่ได้มีการปรับปรุงแก้ไขเพื่อให้หญิงและชายมีสิทธิและหน้าที่เท่าเทียมกัน นอกจากนี้ การใช้หลักการรวมเงินได้ของคู่สมรสอาจส่งผลยับยั้งการตัดสินใจที่จะออกไปทำงาน นอกบ้านหรือเข้าสู่ตลาดแรงงานของคู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้น้อยกว่า (secondary earner) ซึ่งมักจะ เป็นคู่สมรสฝ่ายภริยา การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี จึง

ส่งผลเป็นการส่งเสริมการแบ่งบทบาทระหว่างคู่สมรสตามแนวความคิดแบบดั้งเดิม (traditional gender role) ที่มองว่าบทบาทในการหารายได้เลี้ยงครอบครัวเป็นบทบาทของสามีเท่านั้น ส่วนภริยามีบทบาทในการทำงานบ้านและเลี้ยงดูบุตร ดังนั้น การกำหนดหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี จึงไม่สอดคล้องกับสภาพสังคมไทยในปัจจุบันทั้งในแง่สถานะและบทบาทระหว่างคู่สมรส และไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้บังคับกับสภาพสังคมไทยในปัจจุบัน

1.1.2 ปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีจะอ้างอิงกับความสามารถในการเสียภาษีหรือเงินได้ของผู้เสียภาษีแต่ละคน มิใช่พิจารณาโดยอ้างอิงกับความสามารถในการเสียภาษีหรือเงินได้รวมของกลุ่มบุคคล หลักความสามารถในการเสียภาษีจึงก่อให้เกิดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีแต่ละคนแยกต่างหากจากกัน (the individual taxation rule) ดังนั้น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี ซึ่งกำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและคำนวณภาษีของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ เป็นการจัดเก็บภาษีโดยอ้างอิงกับเงินได้รวมของคู่สมรสหรือใช้เงินได้รวมของคู่สมรสทั้งสองฝ่ายเป็นฐานภาษี บทบัญญัติดังกล่าวจึงไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี และการสมรสก็ได้ทำให้บุคคลที่ทำการสมรสมีเงินได้สูงขึ้นหรือมีความสามารถในการเสียภาษีสูงขึ้นจึงไม่มีเหตุผลใดที่จะทำให้บุคคลที่ทำการสมรสต้องรับภาระภาษีสูงขึ้น แม้ว่าจะมีความเห็นว่าการสมรสส่งผลให้บุคคลที่ทำการสมรสมีความสามารถในการเสียภาษีสูงขึ้นเนื่องจากได้รับ “ประโยชน์ทางเศรษฐกิจจากการประหยัดขนาด” แต่ก็มีข้อโต้แย้งหลายประการที่แสดงให้เห็นว่าไม่ควรนำ “ประโยชน์ทางเศรษฐกิจจากการประหยัดขนาด” มาเป็นปัจจัยในการกำหนดภาระภาษีของบุคคล

1.1.3 ปัญหาผลกระทบต่อการตัดสินใจของบุคคลในด้านการสมรส

หน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี ก่อให้เกิดการลงโทษทางภาษีโดยผลของการสมรส (marriage penalty) เนื่องจาก การคำนวณภาระภาษีของคู่สมรสต้องให้เงินได้รวมของคู่สมรสเป็นฐานภาษี เงินได้ของคู่สมรสต้องจึงเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าที่สูงขึ้น ทำให้ภาระภาษีของบุคคลภายหลังการสมรสสูงกว่าเมื่อเทียบกับภาระภาษีของบุคคลดังกล่าวก่อนทำการสมรส สภาพการณ์ดังกล่าวจึงส่งผลกระทบต่อ การตัดสินใจของบุคคลในด้านการสมรส เช่น การตัดสินใจว่าจะทำการสมรสหรือไม่, การตัดสินใจเลือกรูปแบบความสัมพันธ์ในลักษณะคู่สมรส, การตัดสินใจเลือกช่วงเวลาที่จะทำการสมรส, หรือ

การตัดสินใจว่าจะทำการหย่ากันหรือไม่ เป็นต้น อันเป็นการบิดเบือนพฤติกรรมหรือการตัดสินใจของบุคคลในด้านการสมรส

1.1.4 ปัญหาความไม่เหมาะสมของการให้สิทธิภริยาเงินรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี

มาตรา 57 เบญจ กำหนดให้ภริยาสามารถนำเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานของภริยา แยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ แม้ว่าเงินได้ประเภทดังกล่าวจะเป็นเงินได้ที่ถ่ายโอนระหว่างคู่สมรสเพื่อเลี้ยงภริยาได้ยาก แต่การให้ภริยาแยกเงินได้ดังกล่าวเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ก็อาจทำให้มีช่องว่างเพื่อการเลี้ยงภริยาได้ โดยในกรณีที่เงินได้จากการจ้างแรงงานที่ภริยาได้รับ เป็นการได้รับจากงานหรือกิจกรรมทางธุรกิจของสามีโดยที่ความเป็นจริงแล้วภริยาได้ทำงานให้กับสามีเลย ซึ่งมาตรา 57 เบญจ ก็มีได้มีการกำหนดมาตรการเพื่อป้องกันการเลี้ยงภริยาในกรณีดังกล่าว เช่น การกำหนดให้ภริยามีสิทธินำเงินได้จากการจ้างแรงงานแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ แต่เงินได้ดังกล่าวต้องมีเงินได้จากการจ้างแรงงานที่ได้รับจากงานหรือธุรกิจที่มีความเกี่ยวข้องกับสามี เป็นต้น

นอกจากนี้ การกำหนดให้นำเงินได้ของ “ภริยา” ไปรวมเป็นเงินได้ของ “สามี” หรือการกำหนดให้ “ภริยา” มีสิทธิแยกเงินได้จากการจ้างแรงงานเสียภาษีต่างหากจาก “สามี” ได้ ตามมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ เป็นการบัญญัติโดยยึดโยงอยู่กับสถานะทางเพศหรือสถานะความเป็นสามีภริยา จึงส่งผลให้ในบางกรณีอาจเกิดความไม่เป็นธรรมในการรับภาระภาษีระหว่างคู่สมรสตามมา กรณีดังกล่าวจึงต่างจากกรณีที่กำหนดให้นำเงินได้ไปรวมเป็นเงินได้ของ “คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า” หรือ “คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้มากกว่า” ซึ่งกรณีดังกล่าวมิได้ยึดโยงอยู่กับสถานะทางเพศหรือความเป็นสามีภริยา

1.2 ปัญหาความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร

หน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากรมีปัญหาความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ 3 ประเด็นหลัก ดังต่อไปนี้

1.2.1 ปัญหาความชอบด้วยบทบัญญัติรัฐธรรมนูญว่าด้วยหลักความเสมอภาค

ในการพิจารณาว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีหรือไม่หรือมีความเสมอภาคในการ

รับภาระภาษีหรือไม่ สามารถนำหลักความเสมอภาคทั่วไปมาปรับใช้ได้ โดยต้องพิจารณาว่าในการจัดเก็บภาษีนั้น “ความสามารถในการเสียภาษี” หรือ “เงินได้” เป็นสาระสำคัญของเรื่องที่จะทำให้บุคคลต้องรับภาระภาษีเท่ากันหรือแตกต่างกัน บุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันจึงควรรับภาระภาษีเท่ากันและบุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีต่างกันควรรับภาระภาษีต่างกัน

การที่มาตรา 57 ตรี กำหนดให้การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสต้องใช้ “เงินได้รวมของคู่สมรสทั้งสองฝ่าย” เป็นฐานภาษี แต่ในการคำนวณภาษีเงินได้ของบุคคลทั่วไปหรือคนโสดจะใช้ “เงินได้ของบุคคลแต่ละคน” เป็นฐานภาษี ทำให้ภาระภาษีรวมของคู่สมรสสูงกว่าเมื่อเทียบกับภาระภาษีคนโสดสองคนที่มีเงินได้เท่ากับคู่สมรส จึงเห็นได้ว่าบุคคลที่มีคู่สมรสต้องรับภาระภาษีสูงกว่าคนโสดทั้งคู่ ที่บุคคลทั้งสองมี “ความสามารถในการเสียภาษี” เท่ากัน เพราะฉะนั้นการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี จึงเป็นปฏิบัติต่อบุคคลที่มีคู่สมรสกับคนโสดแตกต่างกันโดยใช้สถานภาพการสมรสของบุคคลเป็นเกณฑ์ แทนที่จะใช้ความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลเป็นเกณฑ์ ซึ่งในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอันนั้นสาระสำคัญที่จะทำให้บุคคลต้องรับภาระภาษีเท่ากันหรือแตกต่างกันอยู่ที่ความสามารถในการเสียภาษีหรือเงินได้ของแต่ละบุคคล มิใช่อยู่ที่สถานภาพการสมรสของบุคคล ดังนั้น มาตรา 57 ตรี จึงเป็นบทบัญญัติที่เลือกปฏิบัติต่อบุคคลที่มีคู่สมรสกับคนโสดโดยไม่เป็นธรรมเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล จึงขัดหรือแย้งต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญว่าด้วยหลักความเสมอภาค ตามมาตรา 30 วรรคหนึ่ง

1.2.2 ปัญหาความชอบด้วยบทบัญญัติรัฐธรรมนูญว่าการคุ้มครองสิทธิของบุคคลในครอบครัว

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 35 ได้บัญญัติรับรองสิทธิของบุคคลในครอบครัว กล่าวคือ รัฐมีหน้าที่ให้การสนับสนุนและคุ้มครองสถาบันครอบครัวและการสมรส และในอีกด้านหนึ่งรัฐต้องไม่เลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อการสมรสและสถาบันครอบครัว แต่เนื่องจากตามประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี เป็นบทบัญญัติซึ่งเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมระหว่างบุคคลที่มีคู่สมรสกับคนโสด และส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจของบุคคลในด้านการสมรสหรือก่อตั้งครอบครัว จึงเป็นบทบัญญัติที่ไม่การสนับสนุนและคุ้มครองสถาบันครอบครัวและยังเป็นการเลือกปฏิบัติต่อสถาบันครอบครัวและการสมรส ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี จึงขัดหรือแย้งต่อบทบัญญัติรัฐธรรมนูญมาตรา 35 ว่าด้วยการคุ้มครองสิทธิของบุคคลในครอบครัว

1.2.3 ปัญหาความชอบด้วยบทบัญญัติรัฐธรรมนูญว่าด้วยเงื่อนไขการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล

เงื่อนไขการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนประการสำคัญประการหนึ่ง คือ การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนต้องไม่ขัดหรือแย้งกับหลักความได้สัดส่วน แม้ว่ารัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยมิได้บัญญัติรับรองหลักความได้สัดส่วนไว้โดยตรงแต่หลักการดังกล่าวได้รับการรับรองโดยนัยของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 29 ซึ่งเป็นบทบัญญัติว่าด้วยเงื่อนไขการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล และเนื่องจากวัตถุประสงค์สำคัญของการตราบทบัญญัติมาตรา 57 ตรี คือ เพื่อป้องกันการเล็งภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้ระหว่างคู่สมรส แต่การผลของการบังคับใช้ตามมาตรา 57 ตรี สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวได้เพียงบางส่วนเท่านั้น และเป็นมาตรา 57 ตรี ยังเป็นบทบัญญัติที่จำกัดสิทธิของประชาชนเกินขอบเขตแห่งความจำเป็นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว นอกจากนี้ประโยชน์สาธารณะที่มหาชนจะได้รับจากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสโดยใช้หลักการรวมเงินได้ของคู่สมรสไม่ได้สัดส่วนกับประโยชน์ที่ปัจเจกชนต้องเสียไปอันเป็นผลจากการจัดเก็บภาษีเงินได้โดยใช้หลักการดังกล่าว เพราะฉะนั้น มาตรา 57 ตรี จึงขัดกับหลักความได้สัดส่วน และขัดหรือแย้งต่อบทบัญญัติรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 ว่าด้วยเงื่อนไขการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล

2. ข้อเสนอแนะ

การกำหนดหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตร 57 เบญจ มีปัญหาและความไม่เหมาะสมหลายประการ อีกทั้งยังมีประเด็นปัญหาความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ ดังนั้น ผู้เขียนจึงขอเสนอให้มีการปฏิรูปการกำหนดหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสมีความสอดคล้องกับสภาพสังคมไทยในปัจจุบัน สอดคล้องกับหลักการและทฤษฎีทางภาษี และไม่ขัดหรือแย้งต่อบทบัญญัติรัฐธรรมนูญ ซึ่งแนวทางในการกำหนดหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสที่เป็นที่ยอมรับกันในปัจจุบันอาจแบ่งได้เป็น 2 แนวทางหลัก แนวทางแรกคือ การใช้หน่วยภาษีบุคคลและคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ โดยพิจารณาเงินได้ของคู่สมรสหรือกำหนดฐานภาษีตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ และแนวทางที่สองคือ การใช้หน่วยภาษีคู่สมรสหรือหน่วยภาษีครอบครัวและคำนวณภาษีเงินได้

ของคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ โดยพิจารณาเงินได้ของคู่สมรสหรือกำหนดฐานภาษีตาม ทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้

จากการศึกษาและวิเคราะห์ถึงข้อดีข้อเสียและผลที่จะเกิดขึ้นจากการเลือกใช้นโยบาย ภาษีและการคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสแต่ละรูปแบบ ทั้งในแง่ของความสอดคล้องกับ วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี และความสอดคล้องกับลักษณะของระบบภาษีที่ดี ผู้เขียนเห็นว่ การใช้นโยบายบุคคลและคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ โดยพิจารณา เงินได้ของคู่สมรสหรือกำหนดฐานภาษีตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ เป็นแนวทางที่ เหมาะสมที่สุดที่จะนำมาใช้แทนหน่วยภาษีและการคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามประมวล รัษฎากร มาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจ ด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

2.1 พิจารณาด้านความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี

การใช้นโยบายบุคคลและคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้มี ความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีมากกว่าการใช้นโยบายคู่สมรสหรือหน่วย ภาษีครอบครัวและคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ ทั้งในด้านการสร้าง รายได้ให้รัฐอย่างเหมาะสมและเป็นธรรม และด้านการกระจายรายได้ที่เหมาะสมและเป็นธรรม

2.1.1 วัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้ให้รัฐอย่างเหมาะสมและเป็นธรรม

การพิจารณาเงินได้หรือกำหนดฐานภาษีตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้มี ความสอดคล้องกับแนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้มากกว่าการกำหนดฐานภาษีตามทฤษฎีประโยชน์ ที่ได้รับจากเงินได้ และการเปลี่ยนมาใช้หน่วยภาษีบุคคลและคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสตาม หลักการแยกเงินได้จะส่งผลกระทบต่อรายได้ที่รัฐบาลจะได้รับจากการจัดเก็บภาษีน้อยกว่าการ เปลี่ยนมาใช้หน่วยภาษีคู่สมรสหรือหน่วยภาษีครอบครัวและคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสตาม หลักการเฉลี่ยเงินได้

2.1.2 วัตถุประสงค์ในการกระจายรายได้ที่เหมาะสมและเป็นธรรม

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยในปัจจุบันได้ใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า ซึ่งเหตุผลสำคัญประการหนึ่งของการใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าก็คือเพื่อให้เกิดการกระจายรายได้ ครั้งใหม่ที่มีความเหมาะสมและเป็นธรรมมากขึ้น เพื่อลดความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ของประชาชนลง ซึ่งการเปลี่ยนมาใช้หน่วยภาษีบุคคลและคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้จะ ไม่ส่งผลกระทบต่อความก้าวหน้าของอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงไม่กระทบต่อวัตถุประสงค์

ของการใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าเพื่อการกระจายรายได้ แต่หากเปลี่ยนมาใช้หน่วยภาษีคู่สมรส หรือหน่วยภาษีครอบครัวและคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ จะส่งผลกระทบต่อความก้าวหน้าของอัตราภาษีเนื่องจากการเฉลี่ยเงินได้จะทำให้ความก้าวหน้าของอัตราภาษีถูกลดลงหรือทำให้อัตราภาษีมีความก้าวหน้าลดลง

2.2 พิจารณาด้านความสอดคล้องกับลักษณะของระบบภาษีที่ดี

2.2.1 ความเป็นธรรมของระบบภาษี

การใช้หน่วยภาษีบุคคลและคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ ซึ่งกำหนดฐานภาษีเงินได้ตามหลักเกณฑ์ของทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมแนวนอนระหว่างผู้เสียภาษีได้มากกว่าการใช้หน่วยภาษีคู่สมรสหรือหน่วยภาษีครอบครัวและคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ ซึ่งกำหนดฐานภาษีตามหลักเกณฑ์ของทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้ เนื่องจากสามารถนำทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ไปใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดฐานภาษีกับผู้เสียภาษีทุกคนอย่างเท่าเทียมกันได้มากกว่าการใช้ทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้

2.2.2 ความเป็นกลางของระบบภาษี

การใช้หน่วยภาษีบุคคลและคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้มีความเป็นกลางมากกว่าการใช้หน่วยภาษีคู่สมรสและหน่วยภาษีครอบครัวและคำนวณภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ เนื่องจากการใช้หน่วยภาษีบุคคลและคำนวณภาษีของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้จะบิดเบือนการตัดสินใจของบุคคลทั้งในทางเศรษฐกิจและในทางสังคมน้อยกว่าการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ เช่น จะไม่ส่งผลกระทบต่อความต้องการเข้าสู่ตลาดแรงงานของคู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้น้อยกว่า หรือจะไม่ส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจของบุคคลในด้านการสมรส เป็นต้น

2.2.3 ความสะดวกและง่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี

หากพิจารณาในด้านความสะดวกและง่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี ก็จะพบว่าการใช้หน่วยภาษีบุคคลและคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ และการใช้หน่วยภาษีคู่สมรสหรือหน่วยภาษีครอบครัวและคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ ต่างก็มีความยุ่งยากซับซ้อนในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่แตกต่างกันออกไป เช่น การใช้หน่วยภาษีคู่สมรสหรือหน่วยภาษีครอบครัวจะมีความยุ่งยากซับซ้อนในการกำหนดหน่วยภาษีมากกว่าการใช้หน่วย

ภาษีบุคคล ส่วนการใช้หน่วยภาษีบุคคลและคำนวณภาษีตามหลักการแยกเงินได้อาจมีความยุ่งยากซับซ้อนในแง่ที่ต้องมีการกำหนดมาตรการเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้ระหว่างคู่สมรส อย่างไรก็ตาม การกำหนดมาตรการเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีก็เป็นเรื่องปกติของระบบภาษีที่จำเป็นต้องมีมาตรการเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้ไปให้บุคคลอื่น เช่น บุตร ญาติสนิท หรือบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิด ซึ่งไม่จำเป็นต้องเป็นการถ่ายโอนเงินได้ระหว่างคู่สมรสเท่านั้น ดังนั้น แม้ว่าจะคำนวณภาษีเงินได้ตามหลักการแยกเงินได้ของคู่สมรสก็อาจต้องมีการกำหนดมาตรการป้องกันเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนเงินได้เช่นเดียวกัน

จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น ผู้เขียนจึงขอเสนอให้มีการปฏิรูปการกำหนดหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส โดยขอเสนอให้เปลี่ยนมาใช้หน่วยภาษีบุคคลและคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้ และพิจารณาเงินได้ของคู่สมรสหรือกำหนดฐานภาษีตามทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ แทนการกำหนดหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ดังนั้น จึงขอเสนอให้ยกเลิกความในมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ เพื่อให้บุคคลที่มีคู่สมรสได้ใช้หลักเกณฑ์ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเช่นเดียวกับคนโสดหรือบุคคลทั่วไป กล่าวคือ คำนวณภาษีจากเงินได้ของคู่สมรสแต่ละฝ่ายแยกต่างหากจากกัน โดยไม่ต้องคำนึงถึงสถานภาพการสมรสของบุคคล

อย่างไรก็ตาม การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสโดยใช้หน่วยภาษีบุคคลและคำนวณภาษีตามหลักการแยกเงินได้ มีข้อสงสัยที่ทำให้คู่สมรสสามารถทำลดภาระภาษีหรือเลี่ยงภาษีได้โดยการถ่ายโอนเงินได้ของ “คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า” ไปยัง “คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า” โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่คู่สมรสมีเงินได้จากทรัพย์สิน เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล หรือเงินได้จากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น เนื่องจากเงินได้จากทรัพย์สินเป็นเงินได้ประเภทที่สามารถถ่ายโอนกันได้ง่าย ผู้เขียนจึงเห็นว่าการนำหน่วยภาษีบุคคลและหลักการหลักการแยกเงินได้มาใช้ควรมีการกำหนดมาตรการเพื่อป้องกันการถ่ายโอนเงินได้ระหว่างคู่สมรส โดยเฉพาะกรณีเงินได้จากทรัพย์สิน ซึ่งมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีในกรณีดังกล่าวมีด้วยกันหลายแนวทาง แต่สำหรับผู้เขียนเห็นว่าแนวทางการป้องกันการถ่ายโอนเงินได้จากทรัพย์สินโดยการกำหนดให้ใช้หลักการแยกเงินได้ของคู่สมรสเป็นบทหลัก และกำหนดข้อยกเว้นให้คู่สมรสยังคงต้องนำ “เงินได้จากทรัพย์สิน” มารวมกัน เช่น เงินได้ประเภทดอกเบี้ย เงินปันผล หรือเงินได้จากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น น่าจะเป็นแนวทางที่เหมาะสมที่สุดที่จะนำมาใช้เพื่อการเริ่มต้น

เปลี่ยนแปลงหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส ดังนั้น ผู้เขียนจึงขอเสนอให้แก้ไขความในมาตรา 57 ตรี เป็นดังต่อไปนี้

“มาตรา 57 ตรี ในกรณีที่ผู้มีเงินได้พึงประเมิน และ/หรือ คู่สมรสของผู้มีเงินได้พึงประเมินได้รับ “เงินได้จากทรัพย์สิน” ให้กำหนดบุคคลผู้เป็น “คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า” ตามหลักเกณฑ์ในวรรคสอง และให้ถือว่า “เงินได้จากทรัพย์สิน” ของคู่สมรสทั้งสองฝ่ายเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นของ “คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า” และให้นำเงินได้ดังกล่าวไปรวมกับเงินได้พึงประเมินของ “คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า” เพื่อการคำนวณภาษี

การกำหนดบุคคลผู้เป็น “คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า” ให้พิจารณาตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่คู่สมรสผู้มีเงินได้พึงประเมินประเภทอื่น (ไม่รวมเงินได้จากทรัพย์สิน) คู่สมรสฝ่ายใดมีเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นมากกว่า ให้ฝ่ายนั้นเป็น “คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า”

(2) ในกรณีที่คู่สมรสทั้งสองฝ่ายมีเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นเท่ากัน หรือไม่มีเงินได้พึงประเมินประเภทอื่น ให้คู่สมรสที่มี “เงินได้จากทรัพย์สิน” มากกว่า เป็น “คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า”

(3) ในกรณีที่คู่สมรสทั้งสองฝ่ายมีเงินได้จากทรัพย์สินและเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นเท่ากัน ให้คู่สมรสระบุว่าฝ่ายใดเป็น “คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า” ไว้ในแบบแสดงรายการ หากคู่สมรสไม่ได้ระบุว่าคู่สมรสฝ่ายใดเป็น “คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า” หรือหากที่คู่สมรสมิได้ยื่นแบบแสดงรายการ ให้การกำหนดบุคคลผู้เป็น “คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า” เป็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน”

การแก้ไขเพิ่มเติมความในมาตรา 57 ตรี และยกเลิกความในมาตรา 57 เบญจ ตามข้อเสนอของผู้เขียน ย่อมมีผลกระทบต่อบทบัญญัติมาตราอื่น เช่น บทบัญญัติว่าด้วยการหักค่าลดหย่อนตามมาตรา 47, บทบัญญัติว่าด้วยการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 56 และรวมถึงกฎหมายลำดับรองอื่นๆ เช่น ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 86) เรื่องการกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการหักค่าลดหย่อนสำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมตามมาตรา 47 (1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ยังคงมีความเชื่อมโยงและอยู่บนพื้นฐานของการ

ค่านวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้ที่ใช้อยู่เดิม ซึ่งกรณีดังกล่าวอยู่นอกขอบเขตการศึกษาของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ อย่างไรก็ตาม ประเด็นปัญหาดังกล่าวก็มีความสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสเช่นเดียวกัน ซึ่งในกรณีที่จะปฏิรูปหรือปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสทั้งระบบก็ย่อมต้องมีการศึกษาถึงประเด็นปัญหาดังกล่าวต่อไป เช่น กรณีการกำหนดจำนวนค่าลดหย่อนที่เหมาะสม, หรือประเด็นการพิจารณาว่าควรเปลี่ยนจากการกำหนดค่าลดหย่อนเป็นการให้เครดิตภาษีหรือไม่, หรือการหักค่าลดหย่อนหรือเครดิตภาษีสำหรับผู้เสียภาษีที่มีคู่สมรสควรจะให้มีการโอนส่วนของค่าลดหย่อนหรือเครดิตภาษีส่วนที่เหลือหรือส่วนที่ยังมิได้ใช้สิทธิให้กับคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งเป็นผู้ใช้สิทธิแทนหรือไม่, หรือควรกำหนดนิยามความหมายของคู่สมรสให้ครอบคลุมเพียงใด เป็นต้น