

วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดกและการให้โดยเสนหา

การยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดก เงินได้จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา และเงินได้จากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) นั้น ทำให้ทายาทหรือผู้รับโอนซึ่งได้รับทรัพย์สินมาโดยไม่มีค่าตอบแทนนั้นเป็นบุคคลที่อยู่ในฐานะได้เปรียบกว่าบุคคลที่เป็นเจ้าของเงินได้จากแรงงาน (Labor Income) และจากทุน (Capital Income) และจากการศึกษาค้นคว้าเบื้องต้น เห็นว่าการยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดกดังกล่าว เป็นการถูกต้องหากประเทศไทยมีกฎหมายภาษีมรดกเป็นการเฉพาะเหมือนอย่างนานาประเทศ แต่เนื่องจากปัจจุบันประเทศไทยมิได้มีระบบการจัดเก็บภาษีมรดกทั้งในรูปของภาษีของมรดกและภาษีการรับมรดกเลย¹ ดังนั้น การยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดกตามมาตรา 42 (10) จึงเป็นการทำให้ฐานภาษีเงินได้ก่อนแคบไปโดยไม่มีเหตุอันสมควร² รวมถึงกรณีการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ผู้รับโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือการให้โดยเสนหาในบางกรณีด้วย ซึ่งนอกจากจะทำให้รัฐขาดรายได้และงบประมาณที่จะนำไปบริหารประเทศแล้ว การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ทายาทหรือผู้รับโอน อาจเป็นผลเสียต่อระบบการจัดเก็บภาษี ด้วยเหตุนี้จึงทำให้สนใจที่จะศึกษาปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดกและการให้โดยเสนหาตามประมวลรัษฎากร เพื่อเสนอแนะแนวทางการแก้ไขที่เหมาะสมต่อไป

1. พิจารณาจากหลักความสามารถของผู้เสียภาษี

การรับโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทน จากการรับมรดก จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา และจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี

¹ ในอดีตประเทศไทยเคยจัดเก็บภาษีมรดกโดยพระราชบัญญัติอากรมฤตก และการรับมฤตก พ.ศ.2476 แต่ใช้จัดเก็บอยู่ประมาณ 10 ปี ก็ต้องถูกยกเลิกโดยการตราพระราชบัญญัติยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมฤตก และการรับมฤตก พ.ศ.2476 พ.ศ.2487

² สมชัย ฤชุพันธุ์, เศรษฐศาสตร์ว่าด้วยภาษีอากรในเมืองไทย, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2526) น.41.

เป็นการทำให้ทายาทหรือผู้รับโอนได้รับทรัพย์สินเพิ่มขึ้นโดยไม่ต้องลงทุนลงแรง อาจกล่าวได้ว่าเป็นเงินได้ที่ได้มาซึ่งมีลักษณะเสมือนเป็นลาภลอย (Windfall Incomes) การมีทรัพย์สินเพิ่มขึ้นย่อมเป็นการแสดงถึงฐานะที่ดีขึ้นของบุคคล และความสามารถในการรับภาระภาษีที่เพิ่มขึ้นด้วย

หลักการแบ่งภาระภาษีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันอยู่ทั่วไปคือหลักความสามารถในการชำระภาษี (The Ability-to-pay Principle) ตามหลักนี้เป็นการพิจารณาจำนวนภาษีตามสัดส่วนของความสามารถในการเสียสละเงินของผู้เสียภาษีหรือการกระจายความมั่งคั่งหรือความร่ำรวยตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (The Principle of Relative Equity) ซึ่งจำแนกออกได้เป็น 2 กรณี

กรณีที่ 1 ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) ซึ่งหมายความว่าคนที่มีฐานะเท่าเทียมกันควรจะได้รับปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน กล่าวคือ คนที่มีกำลังความสามารถในการชำระภาษีเท่าเทียมกันจะต้องเสียภาษีเท่ากัน

กรณีที่ 2 ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) ซึ่งหมายความว่าคนที่มีฐานะไม่เท่าเทียมกันควรจะได้รับปฏิบัติที่แตกต่างกัน กล่าวคือ คนที่มีกำลังความสามารถในการชำระภาษีต่างกันควรจะต้องเสียภาษีต่างกัน

ดังนั้น ฐานะที่ดีขึ้นของบุคคลจากการได้รับทรัพย์สินโดยทางมรดก จากการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา และจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ย่อมเป็นเครื่องมือวัดความสามารถในการชำระภาษีได้ตามมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น กล่าวคือ ทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นย่อมเป็นสิ่งที่ระบุว่าคุณคนนั้นมีอำนาจบงการ (เป็นสิทธิที่จะใช้หรือไม่ใช้ก็ได้) เพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพยากรทางเศรษฐกิจไว้ในครอบครองของตน ซึ่งบางคนอาจมีเงินได้จากการได้รับทรัพย์สินโดยทางมรดก จากการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา และจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีเป็นจำนวนมาก และบางคนอาจไม่มีรายได้ประเภทนี้เลย เมื่อความสามารถในการเสียภาษีแตกต่างกัน ดังนั้นจึงต้องมีวิธีปฏิบัติทางภาษีที่แตกต่างกันตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity)

ดังนั้น การยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดก การอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา และจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ตามมาตรา 42 (10) จึงเป็นการขัดต่อหลักความสามารถในการชำระภาษี

นอกจากนี้ การยกเว้นภาษีจะยิ่งทำให้บุคคลที่มีเงินได้ประเภทดังกล่าว ได้เปรียบในทางภาษีมากยิ่งขึ้น ในแง่ที่ว่าหากไม่มีการยกเว้นภาษีไว้ตามมาตรา 42 (10) เงินได้นั้นก็ต้องนำมารวมเข้าในฐานภาษีเงินได้ตามปกติและจะต้องเสียภาษีตามความสามารถหรือตามสัดส่วน

ของเงินได้ ในอัตราก้าวหน้าด้วย ดังจะเห็นได้จากตาราง 1 แสดงสัดส่วนความได้เปรียบจากการยกเว้นภาษีเงินได้ ซึ่งจะเป็นแบบก้าวหน้า

ตาราง 1 แสดงสัดส่วนความได้เปรียบจากการยกเว้นภาษีเงินได้

เงินได้สุทธิ	ช่วงเงินได้สุทธิ	อัตราภาษี %	ภาษีในแต่ละชั้นเงินได้สุทธิ	ภาษียกเว้นสะสม
ส่วนที่เกิน 0 ถึง 100,000	100,000	5	5,000	5,000
ส่วนที่เกิน 100,000 ถึง 500,000	400,000	10	40,000	45,000
ส่วนที่เกิน 500,000 ถึง 1,000,000	500,000	20	100,000	145,000
ส่วนที่เกิน 1,000,000 ถึง 4,000,000	3,000,000	30	900,000	1,045,000
ส่วนที่เกิน 4,000,000 ขึ้นไป	∞	37	∞	∞

จากตารางข้างต้นจะเห็นได้ว่าการยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (10) โดยไม่จำกัดจำนวนหรืออย่างสิ้นเชิงนั้น จะทำให้ระดับของความได้เปรียบสูงขึ้นเรื่อย ๆ ตามสัดส่วนของเงินได้

ตัวอย่าง นาย ก ได้รับมรดกจากบิดา การยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (10) อย่างสิ้นเชิง จะทำให้เกิดความได้เปรียบสูงขึ้นเรื่อย ๆ ตามสัดส่วนของมรดกที่ได้รับ ดังนี้

- ถ้าได้รับมรดก 100,000 บาท จะทำให้ได้เปรียบจากการยกเว้นภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 5 คิดเป็นเงิน 5,000 บาท

- ถ้าได้รับมรดก 500,000 บาท จะทำให้ได้เปรียบจากการยกเว้นภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 5 และอัตราร้อยละ 10 เพิ่มขึ้นอีกเป็นเงิน 45,000 บาท

- ถ้าได้รับมรดก 1,000,000 บาท จะทำให้ได้เปรียบจากการยกเว้นภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 5, ร้อยละ 10 และร้อยละ 20 เพิ่มขึ้นอีกเป็นเงิน 145,000 บาท

- ถ้าได้รับมรดก 4,000,000 บาท จะทำให้ได้เปรียบจากการยกเว้นภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 5, ร้อยละ 10, ร้อยละ 20 และร้อยละ 30 เพิ่มขึ้นอีกเป็นเงิน 1,045,000 บาท

- ถ้าได้รับมรดก 5,000,000 บาท จะทำให้ได้เปรียบจากการยกเว้นภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 5, ร้อยละ 10, ร้อยละ 20, ร้อยละ 30 และร้อยละ 37 เพิ่มขึ้นอีกเป็นเงิน 1,415,000 บาท

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าในขณะที่รายได้สูง ความสามารถก็สูงขึ้น การยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดกยิ่งทำให้เกิดความได้เปรียบในทางภาษีสูงขึ้นด้วย เพราะยิ่งได้รับมรดกมากเท่าใดก็จะทำให้เกิดความได้เปรียบมากยิ่งขึ้น จึงขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity)

การที่รัฐจะกำหนดให้เงินได้ชนิดใดอยู่ในความหมายของเงินได้ที่ต้องถูกเก็บภาษีหรือได้รับการยกเว้นจึงต้องคำนึงถึงหลักความเสมอภาค โดยพิจารณาจำนวนภาษีตามสัดส่วนของความสามารถในการเสียสละเงินของผู้เสียภาษี หรือการกระจายความมั่งคั่งหรือความร่ำรวย หลักนี้มีวิวัฒนาการมาจากความหมายเกี่ยวกับความเสมอภาคทางภาษีนั่นเอง และการกำหนดยกเว้นภาษีเงินได้บางประเภท เป็นปัจจัยสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐและมีผลต่อรายได้ซึ่งเป็นภาษีของรัฐโดยตรง ในขณะที่เดียวกันก็เป็นกฎหมายที่มีผลกระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของประชาชนโดยตรงเช่นเดียวกัน ดังนั้น การกำหนดขอบเขตของเงินได้ในทางภาษีอากรและการยกเว้นภาษีเงินได้จึงต้องพิจารณาถึงประสิทธิภาพและความเป็นธรรมด้วย เพราะถ้าหากการเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างไม่เป็นธรรมแล้ว อาจทำให้เกิดความขัดแย้งในสังคมได้

2. พิจารณาจากหลักประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐ

ในการพิจารณาภาระภาษีนั่นจะพิจารณาจากความสามารถในการเสียภาษีอย่างเดียวไม่ได้ เพราะตามหลักความเสมอภาคทางภาษีนั่น จะต้องพิจารณาผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐด้วย เพราะคนบางกลุ่มอาจได้รับประโยชน์หรือความพึงพอใจจากบริการของรัฐ แต่สำหรับคนบางกลุ่มอาจไม่ได้รับประโยชน์จากบริการนั้นหรือไม่มีโอกาสได้รับบริการนั้นเลย

กล่าวคือ ตามหลักความเสมอภาคทางภาษีนั่น นอกจากประชาชนทุกคนจะต้องมีหน้าที่เสียภาษีอากรให้แก่รัฐตามความสามารถของแต่ละบุคคลแล้ว ยังต้องพิจารณาถึงผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐด้วย ซึ่งการที่เจ้ามรดกหรือผู้ให้ทรัพย์สินสามารถโอนทรัพย์สินของตนให้แก่ผู้อื่นได้นั้น ทรัพย์สินดังกล่าวย่อมเกิดจากการใช้ทรัพยากรของสังคมตั้งแต่ในอดีตจนกระทั่งปัจจุบัน และการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่กันนั้นเกิดจากการที่รัฐคุ้มครองสิทธิของผู้โอนและผู้รับโอน ทำให้ทายาทและผู้รับโอนได้รับทรัพย์สินนั้นตามเจตนาของเจ้ามรดกหรือผู้ให้

นอกจากนี้เมื่อทายาทหรือผู้รับโอนมีทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ย่อมเป็นผู้ที่มีโอกาสได้รับหรือใช้ประโยชน์จากบริการของรัฐมากขึ้นจากเดิม เช่น ทายาทที่ได้รับทรัพย์สินมรดกเป็นอสังหาริมทรัพย์ก็ต้องใช้บริการในการจดทะเบียนรับโอนอสังหาริมทรัพย์จากรัฐ หรือการที่รัฐให้ความคุ้มครองในการดูแลรักษาความปลอดภัยในทรัพย์สินให้แก่ทายาทหรือผู้รับโอนทรัพย์สินดังกล่าว ดังนั้น ทายาทหรือผู้รับโอนที่ได้รับประโยชน์จากบริการของรัฐ สมควรที่จะให้สิ่งตอบแทนคืนแก่สังคมตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle)

ด้วยเหตุนี้การยกเว้นภาษีเงินได้ให้กับผู้ที่มีเงินได้จากการรับมรดก จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา และจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ตามมาตรา 42 (10) จึงขัดต่อหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ เนื่องจากตามหลักความเสมอภาคทางภาษีนั่นถือว่าผู้ที่ได้รับประโยชน์จากรัฐมากก็สมควรจะต้องเสียภาษีมาก และในทางกลับกันผู้ที่ได้รับประโยชน์จากรัฐน้อยก็ควรจะต้องรับภาระภาษีน้อย

3. พิจารณาจากหลักความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษี

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 นิยามความหมายของคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” หมายถึงเงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้หมายรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคำนวณได้เป็นเงิน ดังนั้นไม่ว่าเงินได้นั้นจะได้มาในรูปแบบลักษณะใดหรือจากทางใดก็ตามย่อมถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 รวมถึงเงินได้จากการรับมรดก หรือจากการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา และจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีด้วย

การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) กำหนดยกเว้นภาษีเงินได้ให้กับผู้ที่มีเงินได้จากการรับมรดก การอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา และการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น นอกจากจะทำให้การจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามหลักความสามารถและหลักผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐแล้ว อาจทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับบุคคลที่เป็นเจ้าของเงินได้พึงประเมินประเภทที่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร โดยแยกพิจารณาจากภาระภาษีของผู้มีเงินได้จากแรงงาน (Labor Income) และภาระภาษีของผู้มีเงินได้จากทุน (Capital Income) ดังนี้

3.1 ภาระภาษีของผู้มีเงินได้จากแรงงาน (labor income)

เงินได้จากแรงงาน (Labor Income) เป็นเงินได้ที่เกิดจากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income) ของผู้มีเงินได้ เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง ตลอดจนเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้รับเนื่องจากการจ้างแรงงานหรือรับทำงานให้ ซึ่งได้แก่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2)

ลักษณะของเงินได้ประเภทนี้ผู้มีเงินได้ต้องลงแรงทำงานจึงจะได้รับค่าตอบแทนกลับมายังซึ่งต้องใช้ความอดสาหะในการทำงานเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้ในการดำรงชีพ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง

คนที่ทำงานใช้แรงงานหรือมนุษย์เงินเดือนทั้งหลาย ซึ่งเป็นประชากรส่วนใหญ่ของประเทศ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ไม่ว่าประโยชน์ที่ได้รับนั้นจะได้รับในรูปแบบของตัวเงินหรือประโยชน์ใด ๆ ก็ตาม หากสามารถที่จะคำนวณเป็นเงินได้แล้วก็ต้องนำมารวมคำนวณภาษีทั้งสิ้น

นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งเป็นวิธีเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาล่วงหน้าตามประมวลรัษฎากรของไทย กำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้จากการทำงานด้วย ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในเรื่องของเวลา กล่าวคือถูกจ้างถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ทุกครั้งที่มีการจ่ายเงินได้ ซึ่งโดยปกติก็มีการจ่ายกันเดือนละครั้ง ดังนั้นถูกจ้างจึงเสียภาษีปีละ 12 ครั้ง

ในขณะที่กลุ่มบุคคลผู้มีเงินได้จากการรับมรดก จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี กลับเป็นกลุ่มบุคคลที่ไม่ต้องแบกรับภาระภาษีเลย ซึ่งในความเป็นจริงแล้วเงินได้จากการนี้ดังกล่าวล้วนเป็นการได้มาโดยไม่มีค่าตอบแทน เสมือนเป็นลาภลอยและมักจะเป็นจำนวนเงินที่สูง ดังนั้น ทายาทและผู้รับโอนจึงอยู่ในฐานะที่ได้เปรียบกว่าบุคคลที่เป็นเจ้าของเงินได้จากแรงงาน ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ต้องเสียภาษี

นอกจากนี้ กลุ่มบุคคลที่มีเงินได้จากแรงงานจะต้องรับภาระภาษีหนักขึ้นเมื่อมีรายได้เพิ่มขึ้น เพราะประมวลรัษฎากรจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้า ตามสัดส่วนของเงินได้ ดังนี้

ตาราง 2 แสดงอัตราภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

เงินได้สุทธิ	ช่วงเงินได้สุทธิ	อัตราภาษี %	ภาษีในแต่ละขั้นเงินได้สุทธิ	ภาษียกเว้นสะสม
1 - 150,000	150,000	- ³	-	-
150,001 - 500,000	350,000	10	40,000	35,000
500,001 - 1,000,000	500,000	20	100,000	140,000
1,000,001 - 4,000,000	3,000,000	30	900,000	1,040,000
4,000,001 ขึ้นไป	∞	37	∞	∞

³ ยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 470 พ.ศ. 2551 สำหรับเงินได้สุทธิจากการคำนวณภาษีเงินได้ตามมาตรา 48 (1) เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 150,000 บาทแรก สำหรับเงินได้ที่ได้รับในปี 2551

จากตารางอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรดังกล่าว จะเห็นได้ว่า กลุ่มบุคคลที่มีเงินได้จากแรงงาน จะต้องแบกรับภาระภาษีหนักขึ้นตามสัดส่วนของเงินได้ ในขณะที่ กลุ่มบุคคลที่มีเงินได้จากการรับมรดก จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้ โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้โดยไม่ จำกัดจำนวนหรือยกเว้นอย่างสิ้นเชิง และยิ่งทายาทหรือผู้รับโอนได้รับทรัพย์สินมากขึ้นเท่าใด ความได้เปรียบก็จะสูงขึ้นเรื่อย ๆ⁴ กล่าวคือ นอกจากทายาทและผู้รับโอนจะได้รับทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยไม่มีค่าตอบแทนแล้วยังได้ประโยชน์จากการยกเว้นภาษีเงินได้สูงขึ้นเรื่อย ๆ ตามสัดส่วนของ ทรัพย์สินที่ได้รับอีกด้วย การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บุคคลดังกล่าวจึงทำให้เกิดความไม่เป็นธรรม กับผู้ที่มีเงินได้จากแรงงาน มากเกินกว่าผู้ที่มีเงินได้จากแรงงานจะยอมรับได้ว่าการยกเว้นให้แก่ ทายาทหรือผู้รับโอนนั้นเป็นการถูกต้องและเหมาะสมตามหลักการผ่อนผันภาระภาษี (Legislative Grace Concept)

3.2 ภาระภาษีของผู้มีเงินได้จากทุน (Capital Income)

เงินได้จากทุน (Capital Income) คือเงินได้ประเภทที่ผู้เสียภาษีไม่ต้องใช้กำลังกายใน การทำงานเพื่อให้ได้มา แต่เป็นเงินได้ในลักษณะของผลตอบแทนจากการลงทุนในธุรกิจ หรือเป็น เงินได้ในลักษณะดอกผลทางนิตินัยที่ออกงายมาจากทรัพย์สินที่มีอยู่แล้ว เช่น เงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (3) (4) (5) และ (8) เฉพาะกรณีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

อย่างไรก็ตามนอกจากเงินได้จากแรงงาน และเงินได้จากทุน ซึ่งสามารถแบ่งเป็น 2 ฐาน อย่างชัดเจนดังที่กล่าวมาแล้ว ยังมีเงินได้จากการประกอบธุรกิจ (Business Income) สำหรับ บุคคลธรรมดา ในกรณีที่บุคคลธรรมดาประกอบอาชีพอิสระไม่ได้เป็นลูกจ้างอีกประการหนึ่ง กล่าวคือ ลักษณะของเงินได้จากการประกอบธุรกิจจะเกิดจากแรงงานและส่วนของเงินได้จากทุน รวมอยู่ด้วย ได้แก่ เงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) เฉพาะส่วนเงินได้ เนื่องจากการรับทำงานให้ และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) (7) และ (8) ทุกกรณียกเว้น เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งโดยลักษณะของเงินได้ชนิดนี้อาจถือได้ว่าเป็นเงินได้จากทุน นั้นเองเพราะมีส่วนของทุนรวมอยู่ด้วย

⁴ ดูตารางแสดงสัดส่วนความได้เปรียบจากการยกเว้นภาษีเงินได้ ซึ่งจะแบบ ก้าวหน้าได้จากตาราง 1 น. 66.

ตามโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรจะกำหนดสิทธิพิเศษสำหรับเงินได้จากทุนบางประเภท เช่น การใช้อัตราภาษีที่ต่ำกว่าเงินได้ประเภทอื่นหรือมีวิธีปฏิบัติเป็นพิเศษ เช่น ให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีเลือกเสียภาษีตามจำนวนที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้ว โดยไม่ต้องนำเงินได้เหล่านั้นมารวมคำนวณภาษีตอนสิ้นปีอีก (Final Tax)⁵ เป็นต้น เหตุที่เป็นเช่นนี้เนื่องจากรัฐต้องการใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการระดมเงินออม ส่งเสริมการลงทุนและเป็นเครื่องมือในการส่งเสริมการระดมเงินออมและฝากเงินไว้ในประเทศ เพราะถ้าอัตราภาษีสำหรับเงินได้จากทุนสูงเกินไป ผู้มีเงินได้ก็จะเก็บสะสมเงินทุนไว้กับตัว หรือเคลื่อนย้ายทุนไปยังประเทศที่เสียภาษีในอัตราต่ำกว่า จะเห็นได้ว่าแม้จะมีเหตุผลสมควรต่าง ๆ ดังกล่าว เงินได้ที่เกิดจากทุนก็ต้องแบกรับภาระภาษีตามประมวลรัษฎากร

และแม้ลักษณะของเงินได้ประเภททุนจะมีได้เกิดจากการใช้กำลังกายในการทำงานเพื่อให้ได้มาเช่นเดียวกับเงินได้จากแรงงาน แต่เงินหรือผลประโยชน์ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากทุนนั้นก็เนื่องจากผู้ที่มีเงินได้นั้นใช้ความรู้และประสบการณ์ การคาดคะเน การประเมินสถานการณ์และปัจจัยต่าง ๆ ประกอบคิดว่าควรนำเงินไปลงทุนในธุรกิจประเภทเพื่อให้เกิดผลประโยชน์นอกเงยจากเดิม จึงมีสภาวะของความเสี่ยงในการลงทุนรวมอยู่ด้วย และต้องแบกรับภาระภาษีดังกล่าวข้างต้น

ในขณะที่กลุ่มบุคคลผู้มีเงินได้จากการรับมรดก จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี กลับเป็นกลุ่มบุคคลที่ไม่ต้องแบกรับภาระภาษีเลย ซึ่งกล่าวได้ว่าโดยธรรมชาติของเงินได้ประเภทนี้เป็นเงินได้ที่ได้มาโดยไม่มีค่าตอบแทน เสมือนเป็นลาภลอย ซึ่งนอกจากจะได้รับทรัพย์สินเพิ่มขึ้นโดยไม่มีค่าตอบแทนแล้วยังได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีเงินได้โดยไม่จำกัดจำนวนหรือยกเว้นอย่างสิ้นเชิงอีกด้วย กล่าวคือ ยิ่งทายาทหรือผู้รับโอนได้รับทรัพย์สินมากขึ้นเท่าใด ความได้เปรียบก็จะสูงขึ้นเรื่อย ๆ⁶ การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บุคคลดังกล่าวจึงทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ที่มีเงินได้จากทุนด้วย

⁵ เช่น เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4 (ดอกเบี้ย เงินปันผล) บางกรณี และเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์บางกรณี

⁶ ดูตารางแสดงสัดส่วนความได้เปรียบจากการยกเว้นภาษีเงินได้ ซึ่งจะเป็นแบบก้าวหน้าได้จากตาราง 1 น. 66.

นอกจากนี้การยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดก จากการอุปการะโดยหน้าที่ ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี นั้น เป็นการขัดต่อหลักทฤษฎีภาษีอากรที่ดี ซึ่งกำหนดว่าหากจะมีการเก็บภาษีให้แตกต่างกันระหว่าง “เงินได้ที่ได้มาโดยน้ำพักน้ำแรง” (Earned Income) กับ “เงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง” (Unearned Income) เงินได้ที่หามาด้วยน้ำพักน้ำแรงจะต้องได้รับการปฏิบัติทางภาษีดีกว่า เพราะถือเป็นเงินได้ที่ได้มาด้วยความเหน้อยยากและมักเป็นเงินได้ของคนจน และเงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรงนั้นมักเป็นเงินได้ของคนมั่งมี⁷ ตัวอย่างเช่น เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) ซึ่งเป็นเงินได้ประเภทดอกเบี้ยต่าง ๆ กฎหมายจะไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใด ๆ ทั้งสิ้น

4. พิจารณาจากหลักการกระจายทรัพย์สิน (Redistribution of Wealth)

การรับมรดกและการรับโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนนั้นนอกจากจะทำให้เกิดเงินได้แก่ทายาทหรือผู้รับโอนแล้ว ทรัพย์สินที่ได้รับมายังสามารถใช้เป็นแหล่งทุนในการก่อให้เกิดรายได้เพิ่มขึ้น กล่าวคือ เกิดพลังในการหารายได้ (Earning Capacity) เพิ่มขึ้นด้วยและจากการที่โอกาสแบบนี้มีได้เกิดขึ้นกับทุกคน จึงเป็นสาเหตุหนึ่งที่เกิดช่องว่างของคนในสังคม

อาจกล่าวได้ว่าการยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดกจะยิ่งกระตุ้นให้เกิดการสะสมทรัพย์สินไว้เป็นมรดกตกทอดให้แก่ทายาทรุ่นต่อไป ทำให้บุคคลในรุ่นต่อ ๆ ไปนั้นมีโอกาสหรือมีจุดเริ่มต้นที่แตกต่างกันมากยิ่งขึ้น กล่าวคือ ลูกหลานของคนที่มั่งมีฐานะดีจะมีโอกาสเริ่มต้นได้ดียิ่งขึ้น แต่ในทางกลับกันลูกหลานของคนที่มั่งมีรายได้ต่ำก็จะเริ่มต้นด้วยฐานะที่เสียเปรียบต่อไปเรื่อย ๆ จึงเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดไม่เท่าเทียมในการกระจายรายได้และความมั่งคั่งในสังคมไทย

ในสถานการณ์ปัจจุบันของสังคมไทย ได้มีกระแสเรียกร้องที่จะให้มีการแก้ไขปัญหาค่าความไม่เป็นธรรมในสังคม โดยเฉพาะความไม่เท่าเทียมในการกระจายรายได้และความมั่งคั่ง เพราะหากมองลึกลงไปถึงสถานการณ์การกระจายรายได้และความมั่งคั่งของไทยในปัจจุบันพบว่า⁸

⁷ สมชัย ฤชุพันธุ์, เศรษฐกิจที่คืนด้วยภาษีอากรในเมืองไทย, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2526), น.31.

⁸ นรินทร์ กลั่นทกพันธุ์, “ภาษีมรดก : กระจายความมั่งคั่งได้จริงหรือ,” เอกสารประกอบการสัมมนาทางวิชาการของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง ครั้งที่ 4, (17 กันยายน 2550), น.145-149.

ก. จากข้อมูลสัดส่วนการถือครองรายได้ของประเทศไทย ที่จัดทำโดยสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติพบว่า ในปี 2547 กลุ่มประชากรร้อยละ 20 ที่มีรายได้สูงสุด มีสัดส่วนการถือครองรายได้เกินครึ่งหนึ่งของรายได้ของประชากรทั้งประเทศ คือ ร้อยละ 55.2 ในขณะที่กลุ่มประชากรร้อยละ 20 ที่ยากจนที่สุด มีสัดส่วนการถือครองรายได้เพียงร้อยละ 4.3 เท่านั้น

ตารางที่ 3 สัดส่วนการถือครองรายได้ของประชากรไทย

ปี	กลุ่มรายได้ต่ำสุด 20% (ร้อยละ)	กลุ่มรายได้สูงสุด 20% (ร้อยละ)	ค่าความแตกต่างรายได้ (เท่า)
2531	5.2	51.2	9.8
2533	4.9	54.1	11.0
2535	4.5	55.6	12.3
2537	4.0	57.7	14.4
2539	4.2	56.7	13.5
2541	4.2	56.5	13.5
2543	3.9	57.8	14.8
2545	4.2	55.2	13.2
2547	4.3	55.2	12.9

ที่มา : สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ

ข. หากวัดความแตกต่างระหว่างกลุ่มที่มีรายได้สูงสุดกับกลุ่มที่มีรายได้ต่ำสุด ซึ่งหาได้จาก การนำสัดส่วนของรายได้ของกลุ่มประชากรร้อยละ 20 ที่มีรายได้สูงสุดหารด้วยรายได้ของกลุ่มประชากรร้อยละ 20 ที่มีรายได้ต่ำสุดพบว่ามีความแตกต่างเป็นอย่างมาก โดยในปี 2547 กลุ่มประชากรร้อยละ 20 ที่รายได้สูงสุดมีรายได้เป็น 12.9 เท่าของกลุ่มประชากรร้อยละ 20 ที่มีรายได้ต่ำสุด ซึ่งหากเปรียบเทียบกับประเทศต่าง ๆ ทั้งประเทศพัฒนาแล้ว (เช่น เบลเยียม เดนมาร์ก สวีเดน เป็นต้น) และประเทศที่กำลังพัฒนา (เช่น บราซิล อินโดนีเซีย มาเลเซีย ฟิลิปปินส์ เป็นต้น) พบว่าประเทศไทยมีความแตกต่างระหว่างกลุ่มรายได้สูงสุดกับกลุ่มรายได้ต่ำสุดมากกว่าประเทศอื่น ยกเว้นบราซิลเพียงประเทศเดียว

ตารางที่ 4 การเปรียบเทียบค่าความแตกต่างด้านรายได้ของประเทศต่างๆ

ประเทศ	ช่วงคริสต์ทศวรรษ 1970-1980	ช่วงคริสต์ทศวรรษ 1990
กลุ่มพัฒนาแล้ว		
เบลเยียม	4.6	3.6
เดนมาร์ก	7.1	3.6
สวีเดน	5.6	3.6
ญี่ปุ่น	4.3	3.4
กลุ่มประเทศกำลังพัฒนา		
บราซิล	26.1	25.5
อินโดนีเซีย	4.7	5.6
มาเลเซีย	11.1	11.9
ฟิลิปปินส์	8.7	9.7
ไทย	8.1	13.2

ที่มา : สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ

ค. หากวิเคราะห์จากค่าสัมประสิทธิ์จีนิ (Gini-Coefficient) ซึ่งเป็นเครื่องมือที่ใช้วัดความไม่เท่าเทียมในการกระจายรายได้ พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์จีนิ ที่วัดการกระจายรายได้ของประเทศไทยมีค่าเท่ากับ 0.499 ในปี 2547 โดยจะลดลงจากช่วงปี 2539 – 2545 เพียงเล็กน้อย

อย่างไรก็ตามถือได้ว่ายังอยู่ในระดับสูงมาก ซึ่งแสดงให้เห็นถึงความไม่เป็นธรรมในการกระจายรายได้ของประเทศไทยยังสูงอยู่⁹

⁹ ค่าสัมประสิทธิ์จีนิ (Gini-Coefficient) เป็นเครื่องมือที่ใช้วัดความไม่เท่าเทียมในการกระจายรายได้ โดยค่าสัมประสิทธิ์จีนิจะมีค่าอยู่ระหว่าง 0-1 ทั้งนี้

- หากค่าสัมประสิทธิ์จีนิ (Gini-Coefficient) มีค่าเข้าใกล้ 0 แสดงว่า การกระจายรายได้เป็นธรรมมาก (ประชาชนทุกคนมีรายได้หรือความมั่งคั่งใกล้เคียงกัน)

- หากค่าสัมประสิทธิ์จีนิ (Gini-Coefficient) มีค่าเข้าใกล้ 1 แสดงว่า การกระจายรายได้ไม่เป็นธรรมมาก (มีความแตกต่างของรายได้หรือความมั่งคั่งของแต่ละบุคคลค่อนข้างสูง)

ตารางที่ 5 ค่าสัมประสิทธิ์จีนิ (Gini-Coefficient) การกระจายรายได้ของประเทศไทย

ปี	ค่าสัมประสิทธิ์จีนิ (Gini-Coefficient)
2539	0.515
2541	0.511
2543	0.525
2545	0.501
2547	0.499

ที่มา : สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ

จากปัญหาการกระจายรายได้และความมั่งคั่งที่ประเทศไทยกำลังเผชิญอยู่นั้น รัฐสามารถที่จะใช้มาตรการทางภาษีเพื่อลดช่องว่างในการกระจายรายได้และความมั่งคั่งของบุคคลลงมาได้ โดยยอมให้บุคคลสามารถมีความมั่งคั่งหรือความร่ำรวยได้ในระดับหนึ่ง แต่หากมีความมั่งคั่งหรือความร่ำรวยเกินระดับที่กำหนดแล้วจะถูกเก็บภาษีอย่างหนัก ซึ่งมาตรการที่กล่าวถึง คือ มาตรการจัดเก็บภาษีจากการโอนทรัพย์สินโดยทางมรดกและการโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนทุกกรณี ทั้งนี้เพราะปัญหาความไม่เท่าเทียมในการกระจายรายได้และความมั่งคั่งที่ประเทศไทยกำลังเผชิญอยู่ในขณะนี้ ส่วนหนึ่งมาจากการที่บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) กำหนดยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้จากการรับมรดก จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา และจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี อย่างสิ้นเชิง การไม่จำกัดขอบเขตหรือจำนวนของการยกเว้นจะทำให้ช่องว่างในการกระจายความมั่งคั่งระหว่างผู้ที่มีความมั่งคั่งมากและผู้ที่มีความมั่งคั่งน้อยกว้างขึ้นเรื่อย ๆ และรวดเร็ว ซึ่งปัจจุบันเศรษฐกิจของประเทศไทยได้พัฒนาไปอย่างมาก มีพลเมืองที่มีความมั่งคั่งอยู่จำนวนไม่น้อยแม้หากไม่ใช่บุคคลส่วนใหญ่ของสังคมก็ตาม

จากการศึกษางานวิจัยของ นรินทร กลันทกพันธุ์¹⁰ เรื่อง “ภาษีมรดก: กระจายความมั่งคั่งในสังคมได้จริงหรือ” สามารถศึกษาเทียบเคียงเพื่อวิเคราะห์ว่าการยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดก

¹⁰ ผู้ที่สนใจงานวิจัยเรื่อง “ภาษีมรดก: กระจายความมั่งคั่งในสังคมได้จริงหรือ” สามารถศึกษาได้จาก นรินทร กลันทกพันธุ์, “ภาษีมรดก : กระจายความมั่งคั่งได้จริงหรือ,” เอกสารประกอบการสัมมนาทางวิชาการของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง ครั้งที่ 4, (17 กันยายน 2550), น.145-168.

ตามประมวลรัษฎากร มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงการกระจายความมั่งคั่งหรือไม่ และหากมีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการรับมรดกจะสามารถทำให้เกิดการกระจายความมั่งคั่งที่เป็นธรรมได้หรือไม่

โดยการวัดค่าความเป็นธรรมของการกระจายรายได้หรือความมั่งคั่งจากค่าสัมประสิทธิ์จีเอ็น นั้น จะศึกษาเทียบเคียงจากสถานการณ์ 3 สถานการณ์ ได้แก่

- สถานการณ์ที่ 1 มีการตายเกิดขึ้น แต่ยกเว้นภาษีจากการรับมรดก หรือไม่มีการจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก

กรณีนี้ค่าสัมประสิทธิ์จีเอ็น มีค่าเข้าใกล้ 1 มากที่สุดแสดงว่า การกระจายรายได้ไม่เป็นธรรมมาก (มีความแตกต่างของรายได้หรือความมั่งคั่งของแต่ละบุคคลค่อนข้างสูง) ซึ่งค่าดังกล่าวจะใช้เป็นฐาน (Base Value) ที่นำไปใช้เปรียบเทียบกับค่าสัมประสิทธิ์จีเอ็นของสถานการณ์ที่ 2 และ 3 ที่มีการจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก

- สถานการณ์ที่ 2 มีการตายเกิดขึ้น และมีการจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก โดยเจ้ามรดกทำพินัยกรรมยกทรัพย์สินมรดกให้ทายาทเพียงคนเดียว

กรณีนี้ค่าสัมประสิทธิ์จีเอ็น มีค่าน้อยกว่าสถานการณ์ที่ 1 แสดงว่าการจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก กรณีมีทายาทเพียงคนเดียวจะช่วยทำให้เกิดการกระจายความมั่งคั่งได้ แต่เนื่องจากเป็นกรณีที่ผู้ตายมอบมรดกให้กับทายาทเพียงคนเดียว จึงสามารถช่วยแก้ปัญหาการกระจายความมั่งคั่งได้น้อยกว่าสถานการณ์ที่ 3

- สถานการณ์ที่ 3 มีการตายเกิดขึ้น และมีการจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก โดยเจ้ามรดกทำพินัยกรรมยกทรัพย์สินมรดกให้ผู้รับมรดกหลายคน

กรณีนี้ค่าสัมประสิทธิ์จีเอ็น มีค่าน้อยกว่าสถานการณ์ที่ 1 และ 2 แสดงว่าการจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก กรณีมีทายาทหลายคนสามารถช่วยแก้ปัญหาการกระจายความมั่งคั่งได้ดีกว่าสถานการณ์ที่ 1 และ 2 เพราะผู้ตายแบ่งมรดกให้แก่ทายาทหลายคน ซึ่งกรณีนี้ค่าสัมประสิทธิ์จีเอ็น มีค่าเข้าใกล้ 0 มากที่สุด แสดงว่าการกระจายรายได้เป็นธรรมมาก (ประชาชนทุกคนมีรายได้หรือความมั่งคั่งใกล้เคียงกัน)

จากการศึกษางานวิจัยดังกล่าวพบว่า การจัดเก็บภาษีจากการรับมรดก มีผลทำให้การกระจายความมั่งคั่งในสังคมไทยเกิดความเป็นธรรมมากขึ้น เมื่อเปรียบเทียบกับกรณีไม่มีการจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกหรือการยกเว้นภาษีจากการรับมรดก นอกจากนี้ หากเจ้ามรดกกระจายทรัพย์สินมรดกของตนให้ผู้รับมรดกหลายคน จะทำให้การกระจายความมั่งคั่งในสังคมมี

ความเป็นธรรมมากขึ้นกว่ากรณีที่เจ้ามรดกกระจายทรัพย์สินมรดกของตน ให้กับผู้รับมรดกเพียงคนเดียวหรือน้อยราย

ดังนั้นในขณะที่ประเทศไทยประสบปัญหาทางด้านเศรษฐกิจและสังคม ประชาชนต้องการความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ และจากการวัดความแตกต่างระหว่างกลุ่มที่มีรายได้สูงสุดกับกลุ่มที่มีรายได้ต่ำสุด ที่จัดทำโดยสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ พบว่าในปี 2547 กลุ่มประชากรร้อยละ 20 ที่รายได้สูงสุดมีรายได้เป็น 12.9 เท่าของกลุ่มประชากรร้อยละ 20 ที่มีรายได้ต่ำสุด ซึ่งหากเปรียบเทียบกับประเทศต่าง ๆ ทั้งประเทศพัฒนาแล้ว (เช่น เบลเยียม เดนมาร์ก สวีเดน เป็นต้น) และประเทศที่กำลังพัฒนา (เช่น บราซิล อินโดนีเซีย มาเลเซีย ฟิลิปปินส์ เป็นต้น) พบว่าประเทศไทยมีความแตกต่างระหว่างกลุ่มรายได้สูงสุดกับกลุ่มรายได้ต่ำสุดมากกว่าประเทศอื่น ยกเว้นบราซิลเพียงประเทศเดียว ดังนั้น รัฐในฐานะผู้ปกครองประเทศมีหน้าที่ต้องดำเนินการให้เกิดการกระจายรายได้และความมั่งคั่งที่เป็นธรรม ทั้งนี้เพราะตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2550 มาตรา 84 รัฐจะต้อง “ดำเนินการให้มีการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม” และภาษีอากรนับเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งซึ่งรัฐอาจใช้เพื่อให้บริการบรรลุถึงเป้าหมายในด้านการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม¹¹ นอกจากนี้ตามแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 10 (พ.ศ. 2550 - 2554) รัฐบาลมีเป้าหมายที่จะสร้างความเป็นธรรมทางเศรษฐกิจ ให้สัดส่วนรายได้ของกลุ่มที่มีรายได้สูงสุด ร้อยละ 20 แรก ต่อรายได้ของกลุ่มที่มีรายได้ต่ำสุดร้อยละ 20 ไม่เกิน 10 เท่าภายในปี 2554

จากการศึกษาปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดกและการให้โดยเสน่หาตามประมวลรัษฎากรในครั้งนี้ จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีจากทายาทหรือผู้รับโอนทรัพย์สิน นับเป็นทางเลือกหนึ่งที่จะทำให้รัฐสามารถดำเนินการให้มีการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม นอกเหนือจากการทำให้รัฐมีรายได้เพื่อนำไปใช้ในการจัดทำบริการสาธารณะให้เพียงพอต่อความต้องการของประชาชน โดยเฉพาะการสร้างอนาคตให้แก่คนจน เช่น การสร้างอาชีพให้กับคนจน สนับสนุนโครงการของรัฐที่มุ่งช่วยเหลือคนจน ตลอดจนการนำรายได้ไปจัดสรรให้แก่ประชาชนที่มีฐานะต่ำกว่าในรูปของสาธารณูปโภคและสวัสดิการสังคมต่าง ๆ

¹¹ สมคิด เลิศไพฑูรย์, "ภาษีมรดก", วารสารนิติศาสตร์, เล่มที่ 31, ปีที่ 2, (มิถุนายน 2544), น.169.

5. พิจารณาจากปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้

การหลีกเลี่ยงภาษีอากร คือการที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง ซึ่งการใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย (Loophole) เพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงถือเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากรอันเป็นส่วนหนึ่งของการวางแผนภาษีนั่นเอง

ตามประมวลรัษฎากรมีบทกำหนดโทษในความผิดฐานหลีกเลี่ยงการจ่ายภาษีอากรตามมาตรา 37 ซึ่งบัญญัติว่า “ผู้ใด (1) โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ (2) โดยความเท็จ โดยข้อโก่ง หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท”

ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศไทยนั้นนับว่าเป็นปัญหาสำคัญยิ่ง เพราะทำให้รัฐขาดรายได้ที่จะนำมาพัฒนาประเทศชาติให้เจริญทัดเทียมกับนานาประเทศ โดยเฉพาะบุคคลที่มีฐานะร่ำรวยมีเงินจ้างนักกฎหมายภาษีอากรมาวางแผนการเสียภาษียอมได้เปรียบกว่าบุคคลอื่น

แม้การใช้ช่องโหว่ของกฎหมายจะไม่ถือว่าเป็นการทำผิดกฎหมายและหากใช้กฎหมายโดยสุจริตแล้วยอมไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแต่อย่างใด แต่หากใช้ช่องทางของกฎหมายในทางไม่สุจริตเพื่อแสวงหาประโยชน์ให้ตนเองโดยไม่คำนึงถึงศีลธรรมแล้ว จะก่อให้เกิดความเสียหายแก่ประเทศอย่างมหาศาล ดังนั้นการที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) มีช่องโหว่เพราะบัญญัติถ้อยคำในตัวบทกฎหมายไม่รัดกุม จึงเป็นช่องทางหลีกเลี่ยงภาษีของบุคคลเหล่านี้ได้

กล่าวคือ ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหาช่องทางหลีกเลี่ยงภาษี โดยพยายามทำให้ดูเหมือนหนึ่งว่าทรัพย์สินที่ได้มานั้นเป็นเงินได้ที่ได้รับจากการรับมรดก การให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ซึ่งแท้ที่จริงแล้วเป็นการถ่ายโอนทรัพย์สินให้แก่บุคคลอื่นโดยไม่มีค่าตอบแทน โดยอาจศึกษาถึงปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับมรดกและการให้โดยเสนหา ดังต่อไปนี้

5.1 ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับมรดก

การโอนทรัพย์สินโดยทางมรดกให้แก่ทายาทโดยธรรมหรือให้แก่บุคคลภายนอกในฐานะผู้รับพินัยกรรม จะทำให้ทายาทได้รับยกเว้นภาษีเงินได้อย่างสิ้นเชิงตามมาตรา 42 (10) แตกต่างจากการโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนในระหว่างมีชีวิตหรือการให้โดยเสน่หา ซึ่งถือว่าผู้รับโอนเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 ทั้งนี้เว้นแต่เป็นการรับโอนจากการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือเนื่องในพิธีหรือโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี

ดังนั้น การหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการรับมรดก เพื่อจะทำให้ผู้รับโอนไม่ต้องเสียภาษีนั้น อาจเกิดขึ้นได้โดยเฉพาะอย่างยิ่งการโอนทรัพย์สินจำนวนมาก ๆ หรือกรณีที่ผู้โอนรู้ว่าตนเองใกล้ตายหรือมีอายุมากแล้ว เพราะการโอนโดยทางมรดกไม่ว่าจะให้แก่ทายาทโดยธรรม หรือให้แก่บุคคลภายนอกในฐานะผู้รับพินัยกรรม จะทำให้ทายาทหรือผู้รับประโยชน์ตามพินัยกรรมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้อย่างสิ้นเชิงตามมาตรา 42 (10) ไม่ว่ามรดกนั้นจะเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์

นอกจากนี้ถ้าเป็นการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีค่าตอบแทนในระหว่างมีชีวิตนั้น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ถือเป็นการขายและให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้ ตามมาตรา 41 ทวิ¹² แต่หากเป็นการโอนอสังหาริมทรัพย์โดยทางมรดกให้แก่ทายาทแล้วจะไม่ถือว่าเป็นการขาย ตามมาตรา 39 และเมื่อเจ้ามรดกตายอสังหาริมทรัพย์นั้นตกเป็นสิทธิของทายาททันทีโดยผลของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1599 กรณีนี้แม้ฝ่ายทายาทจะมีเงินได้เพิ่มขึ้นแต่ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้เช่นเดียวกัน เนื่องจากได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (10) ดังนั้นจึงทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากทั้งสองฝ่าย ซึ่งในกรณีนี้อาจทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีได้เช่นกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งการโอนอสังหาริมทรัพย์กันเป็นจำนวนมาก

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีจากการโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนที่แตกต่างกันระหว่างการโอนในระหว่างมีชีวิต และการโอนโดยทางมรดกจะทำให้เกิดการสะสม

¹² ตามมาตรา 49 ทวิ บัญญัติว่า “ในกรณีที่เป็นการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยมีหรือไม่มีค่าตอบแทน ไม่ว่าจะราคาที่ซื้อขายกันในท้องตลาดของอสังหาริมทรัพย์นั้นจะเป็นอย่างไรก็ตาม ให้เจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ให้อยู่ในเวลาที่มีการโอนนั้น”

ทรัพย์สินไว้ในระหว่างมีชีวิตเพื่อรอให้ตกทอดทางมรดกเพราะเป็นการโอนที่ปลอดภาระภาษีทั้งจากฝ่ายผู้โอนและผู้รับโอน

5.2 ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา

จากการที่ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดค่านิยมหรือถ้อยคำไว้เป็นพิเศษว่า “เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” หมายความว่าอย่างไรและบุคคลใดบ้างที่ประมวลรัษฎากรถือว่ามีหน้าที่ในการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยานั้น ทำให้เกิดความคลุมเครือไม่ชัดเจน เกิดปัญหาในทางปฏิบัติเป็นอย่างยิ่ง ซึ่งจะต้องอาศัยการตีความอยู่เสมอ และการตีความอาจไม่สอดคล้องกันระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษี กรมสรรพากร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และศาล เพราะขึ้นอยู่กับดุลยพินิจในการวินิจฉัยข้อเท็จจริงเป็นกรณี ๆ ไป

นอกจากนี้มาตรา 42 (10) เป็นการยกเว้นภาษีเงินได้จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา โดยไม่จำกัดจำนวนหรือเป็นการยกเว้นอย่างสิ้นเชิง จึงส่งผลให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอยู่เสมอ

โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีบิดาและมารดาโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทน ซึ่งนอกจากบิดามารดาจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) แล้ว¹³ ในขณะเดียวกันบุตรผู้รับโอนอสังหาริมทรัพย์นั้น ก็อาจจะได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 42 (10) เพราะเป็นการได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา ดังนั้นการให้กันจำนวนมาก ๆ หากถือว่าเป็นการได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาแล้วจะทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนทั้งจากฝ่ายผู้โอนและผู้รับโอน และเป็นช่องทางทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีได้เช่นเดียวกัน เช่น การโยกย้ายทรัพย์สินของนักการเมืองเพื่อปกปิดการรั่วไหลผิดปกติ เป็นต้น

¹³ ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 155 (พ.ศ. 2525) ตามข้อ 2 (18) กำหนดยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทน (แต่บุตรชอบด้วยกฎหมายดังกล่าวไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม)

ดังนั้น การให้กันจำนวนมาก ๆ หากถือว่าเป็นการได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาแล้ว นอกจากจะทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมากเนื่องจากไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากทั้งฝ่ายผู้โอนและฝ่ายผู้รับโอนได้ กรณีนี้ยังเป็นช่องทางให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีได้อีกทางหนึ่ง

5.3 ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี

การให้ในกรณีนี้มักจะมีปัญหาเรื่องรูปแบบพิธีหรือขนบธรรมเนียมอยู่เสมอเพราะประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดไว้เป็นการเฉพาะว่าเงินได้จากพิธีหรือขนบธรรมเนียมใดบ้างที่จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ นอกจากนี้รูปแบบพิธีหรือขนบธรรมเนียมนั้นมักจะแตกต่างกันไปแล้วแต่หมู่คณะหรือกลุ่มคนในสังคม

อย่างไรก็ตามการให้โดยเสน่หาตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น ผู้ให้จะให้ทรัพย์สินแก่ผู้รับได้ต้องรอให้โอกาสขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น ๆ มาถึง เช่น ประเพณีแต่งงาน ประเพณีทำศพ เป็นต้น โดยไม่ขีดคั่นจำนวนสิ่งของที่จะให้แก่กันว่าเป็นจำนวนตายตัวเท่าใด การให้ของแก่กันจะมากน้อยย่อมแล้วแต่ฐานะของผู้ให้และฐานะของผู้รับ ตลอดจนในทางสังคมอื่น ๆ ประกอบกับความเคารพนับถือรักใคร่ว่ามีมากน้อยเพียงใดเป็นสำคัญ ทั้งตามประมวลรัษฎากรก็ได้กำหนดขอบเขตแห่งการยกเว้นภาษีไว้ ดังนั้นการให้เงินและทรัพย์สินแก่กันนั้น ถ้ามีจำนวนมูลค่าไม่มากก็ไม่ค่อยมีปัญหา แต่หากเป็นการให้กันในมูลค่าที่สูงมาก อาจถูกมองว่ามีใช่เป็นการให้ที่มีเจตนาบริสุทธิ์เพื่อให้เนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี แต่เป็นการให้โดยมีเจตนาอื่นแอบแฝง ด้วยเหตุนี้จึงเป็นช่องทางให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีได้

ตัวอย่าง คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1262/2520 ซึ่งวินิจฉัยว่า เงินที่มีผู้ให้ครวละมาก ๆ เพื่อหวังผลประโยชน์ ไม่ถือว่าเป็นการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี

นอกจากนี้แม้ผู้ให้จะอ้างว่าเป็นการให้เนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีก็เชื่อว่าจะได้รับยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) เสมอไป เพราะการให้ที่จะได้รับการยกเว้นตามมาตรานี้ ต้องเป็นการให้ในพิธีหรือประเพณีที่คนส่วนใหญ่นิยมให้กันเนื่องในโอกาสนั้น ๆ และปฏิบัติกันมาเป็นประจำ หรือเป็นที่นิยมมาช้านานด้วย

ดังจะเห็นได้จากกรณีของคุณหญิงพจมาน ชินวัตร โอนหุ้นให้แก่นายบรรณพจน์ ดามาพงศ์ (พี่ชายบุญธรรมของคุณหญิงพจมาน ชินวัตร) ซึ่งมีรายละเอียดของข่าว ดังต่อไปนี้

ย้อนคดีภาษีบรรณพจน์ 546 ล้าน¹⁴

“สำหรับกรณีการเลี้ยงภาษีดังกล่าว นั้น มีพื้นเพมาจากการที่นายบรรณพจน์ ได้รับการโอนหุ้นจากคุณหญิงพจมาน เมื่อวันที่ 7 พ.ย.2540 ซึ่งมีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ โดยโอนหุ้นของคุณหญิงพจมาน ที่ น.ส.ดวงตา วงศ์ภักดี คนรับใช้ถือไว้แทนขายให้นายบรรณพจน์ จำนวน 4.5 ล้านหุ้น ราคาหุ้นละ 164 บาท รวม 738 ล้านบาท โดยคุณหญิงพจมานเป็นคนจ่ายเงินค่าธรรมเนียมซื้อขายหุ้นร้อยละ 1 ในวงเงิน 7.38 ล้านบาท ทั้งนี้ คุณหญิงพจมาน จ่ายเช็คให้ น.ส.ดวงตา แต่ปรากฏว่าเช็คกลับไปเข้าบัญชีเงินฝากของคุณหญิงพจมาน ที่เปิดใหม่ที่ธนาคารไทยพาณิชย์

ทั้งนี้ ในเวลาต่อมาเมื่อคณะกรรมการตรวจสอบการกระทำที่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่รัฐ (คตส.) ได้เข้าสอบสวนกรณีดังกล่าว โดยเมื่อวันที่ 20 พ.ย.2549 นายศักดิ์ กอแสงเรือง โฆษก คตส. พร้อมด้วย นายวิโรจน์ เลาะห์พันธุ์ ประธานคณะกรรมการตรวจสอบกรณีการซื้อขายหุ้นบริษัท ชิน คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) ร่วมกันแถลงข่าวระบุว่า

นายบรรณพจน์ได้รับสารภาพกับศาลรัฐธรรมนูญว่าตนเองไม่ได้เป็นคนจ่ายเงินซื้อหุ้นเท่ากับเป็นการรับหุ้นโดยเสน่หา แต่ก็ถือว่าเป็นเงินได้เป็นทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นที่ได้รับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 โดยนายบรรณพจน์ ต้องเสียภาษีระหว่างเดือนพฤศจิกายน 2540 ถึง มีนาคม 2541 แต่ตามแบบแสดงการเสียภาษี ภ.ง.ด.90 เมื่อวันที่ 30 มีนาคม 2541 กลับไม่พบว่าได้เสียภาษี ซึ่งนายบรรณพจน์ ได้สอบถามไปยังกรมสรรพากร กรมสรรพากรก็ตอบว่าเป็นเงินที่ได้รับยกเว้นเนื่องในโอกาสขนบธรรมเนียมประเพณี

กระนั้น จากการตรวจสอบพบว่านายบรรณพจน์ซื้อหุ้นเมื่อวันที่ 7 พ.ย.2540 แต่แต่งงานเมื่อวันที่ 12 ม.ค.2539 มีลูกคนแรกวันที่ 4 ธ.ค.2539 การให้หุ้นเมื่อวันที่ 7 พ.ย.2540 จึงไม่เข้าโอกาสประเพณีที่จะให้กัน เพราะไม่ใช่วันเกิดลูกหรือวันครบรอบแต่งงาน ซึ่งการให้หุ้นวงเงิน 738 ล้านบาท ถือเป็นเงินจำนวนมากและศาลฎีกาเคยวินิจฉัยว่าพี่น้องไม่จำเป็นต้องอุปการะกัน และไม่ต้องให้มากถึงขนาดนี้ก็ได้อีก ซึ่งไม่ใช่การให้โดยเสน่หา คตส.พิสูจน์ได้ว่าที่ผ่านมากคุณหญิงพจมานไม่เคยอุปการะพี่น้องคนอื่นเลย ขณะที่นายบรรณพจน์ เป็นพี่บุญธรรม ดังนั้น นายบรรณพจน์

¹⁴ ดูรายละเอียดของข่าวจาก ภาคผนวก ข

ต้องเสียภาษี โดย คตส. จะส่งเอกสารไปให้กรมสรรพากร เพื่อทำการประเมินเรียกเก็บภาษีภายใน 30 วัน นับจากวันที่กรมสรรพากรได้รับหนังสือ

ทั้งนี้ จากการประเมินเบื้องต้นของ คตส. ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 18 กรณีดังกล่าวไม่มีการลงโทษ เพียงแต่มีการชำระล่าช้ากว่ากำหนด ซึ่งนายบรรณพจน์ ต้องยื่นเสียภาษีภายใน 30 มี.ค.2541 แต่นายบรรณพจน์ กลับไม่ได้ยื่นซึ่งทาง คตส. ได้คำนวณภาษีที่เรียกเก็บไป ตาม ภ.ง.ด.90 ที่นายบรรณพจน์ ยื่นมาทั้งหมดและคำนวณเงินที่ชำระไว้แล้วทั้งหมดเอามาหักออก โดยมีผลต่างเท่าใดก็ต้องคิดเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ซึ่งได้คำนวณจากวันที่ 1 เม.ย.2541 เป็นต้นมา เงินที่ต้องเก็บก็เพิ่มเป็นเท่าตัว โดยเงินภาษีที่ต้องชำระเพิ่มคือ 273.06 ล้านบาท รวมกับต้องเสียเพิ่มเติมอีกเท่าตัว คือ 273.06 ล้านบาท รวมทั้งสิ้น คือ 546.12 ล้านบาท โดย คตส. ระบุว่าทาง คตส. ไม่มีอำนาจในการเรียกเก็บภาษีและเป็นหน้าที่ของกรมสรรพากรในการเรียกเก็บภาษีที่ค้างชำระ

นอกจากนี้ ในคดีนี้ของนายบรรณพจน์ถือว่ามีคามผิดอาญามาตรา 37 ตามประมวลกฎหมายรัษฎากร เข้าข่ายปิดบังอำพรางหลีกเลี่ยงการเสียภาษีในตลาดหลักทรัพย์ เพราะเมื่อตรวจสอบลงไปแล้วจะพบว่ากรหลีกเลี่ยงภาษีครั้งนี้ นายบรรณพจน์ ถึงขนาดยอมจ่ายหลายร้อย ล้านบาท อันแสดงให้เห็นว่ามีเจตนาทำผิดโดย คตส. ระบุว่า การดำเนินคดีอาญาในความผิดกรณีหุ้นครั้งนี้ผู้เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมที่ต้องถูกดำเนินคดีประกอบด้วย นายบรรณพจน์, คุณหญิงพจมาน ชินวัตร และนางสาวดวงตา วงศ์ภักดี”

อย่างไรก็ตาม รายงานข่าวระบุว่า “นายศานิต รุ่งน้อย อธิบดีกรมสรรพากร ได้อ้างว่าคณะกรรมการอุทธรณ์ภาษีหุ้นกรณีของนายบรรณพจน์ ซึ่งมีคณะกรรมการจาก 3 องค์การ คือ อัยการ กระทรวงมหาดไทย และกรมสรรพากร ได้มีมติ 2 ต่อ 1 เสียง ให้นายบรรณพจน์ ไม่ต้องเสียภาษี เนื่องจากขาดอายุความเกิน 5 ปี¹⁵ โดยผลสรุปของคณะกรรมการอุทธรณ์อย่างเป็นทางการ

¹⁵ ตามประมวลรัษฎากร หมายถึงพ้นระยะเวลาที่จะออกหมายเรียกเพื่อประเมิน ตามมาตรา 19 ซึ่งบัญญัติว่า “เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้น นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้ การออกหมายเรียกดังกล่าว จะต้องกระทำภายในเวลาสองปี นับแต่วันที่ได้อ่านรายการไม่ว่าการยื่นรายการนั้น จะได้กระทำภายในเวลา

ดังกล่าวทำให้กรมสรรพากรไม่สามารถเก็บภาษีหุ้นย้อนหลังได้ และต้องคืนเงินภาษีที่ผู้เสียภาษีวางประกันไว้ก่อนหน้านี้จำนวน 546 ล้านบาท ให้ผู้เสียภาษี”

จะเห็นได้ว่ากรณีอย่างนี้จะถือว่าเป็นการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น เป็นเรื่องของพยานหลักฐานและภาวะการพิสูจน์ จึงมีข้อเรื่องให้ผู้ให้และผู้รับจะกล่าวอ้างกันเองลอย ๆ กล่าวคือ แม้ผู้ให้และผู้รับการให้จะมีข้ออ้างอย่างไร กรมสรรพากร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือศาล ก็ยังไม่รับฟังให้เป็นที่ยุติตามข้ออ้างเหล่านั้นเสียทีเดียว เมื่อเป็นเช่นนี้ปัญหาที่ตามมาคือในเมื่อหลักการพิจารณาว่าเงินได้เช่นไรจึงจะเข้าข่ายยกเว้นตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42(10) นั้น ขึ้นอยู่กับดุลพินิจแต่ละหน่วยงาน แล้วจะมีหลักประกันอะไรให้กับประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีว่าการใช้ดุลพินิจถูกต้องและเหมาะสม ซึ่งนอกจากจะก่อให้เกิดความเสียหายแก่ประเทศในกรณีที่เจ้าหน้าที่ใช้ดุลพินิจโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายแล้ว บางกรณีเป็นเหตุให้รัฐขาดรายได้ในอันที่จะนำมาใช้บริหารประเทศจำนวนมหาศาล

นอกจากนี้ ในกรณีข้างดังกล่าวข้างต้นนั้น แม้จะสามารถพิสูจน์ได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของนายบรรณพจน์ ตามความในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ปัญหาจากความล่าช้าในการตรวจสอบ เพราะไม่ได้ออกหมายเรียกภายในกำหนด จนทำให้พ้นระยะเวลาที่จะออกหมายเรียกเพื่อประเมินภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19 นั้น ทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้เป็นจำนวน 546 ล้านบาท อันก่อให้เกิดความเสียหายแก่ประเทศชาติเป็นอันมาก

เวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่าสองปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ แต่กรณีขยายเวลาเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากรให้ขยายได้ไม่เกินกำหนดเวลาตามที่มีสิทธิขอคืนภาษีอากร”