

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความหมายและความสำคัญของปัญหา

รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี (TAX EXPENDITURES) หมายถึง เงินรายได้แผ่นดินประเภทภาษีที่สูญเสียหรือขาดไป อันเนื่องมาจากการตราบทบัญญัติพิเศษให้มีผลบังคับต่อกฎหมายภาษี เป็นกรณีงดเว้นการจัดเก็บภาษี ในรูปแบบของการบรรเทาภาระภาษีวิธีการต่างๆ เช่น การยกเว้นทางภาษี การลดหย่อนภาษี การลดอัตราภาษี การเลื่อนกำหนดเวลาชำระภาษี และการให้เครดิตภาษี เป็นต้น เพื่อเป็นการอุดหนุนหรือช่วยเหลือทางการเงิน แก่กลุ่มผู้เสียภาษีและหรือกลุ่มกิจกรรมทางเศรษฐกิจสังคมเป็นการเฉพาะรายกลุ่มเป้าหมายดังกล่าว ตามนโยบายของรัฐบาลที่กำหนดเป็นแผนงานต่างๆ ไว้ จำนวนเงินรายได้ภาษีที่สูญเสียหรือขาดไปในรายการต่างๆ เหล่านี้ จึงมีค่าเสมือนกับการที่รัฐบาลได้ใช้จ่ายเงินไปในแผนงานรายจ่ายตามนโยบายของรัฐบาลโดยตรงเช่นเดียวกัน ดังนี้ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 หมวด 8 ว่าด้วย การเงิน การคลัง และงบประมาณ จึงได้มีการบัญญัติเรื่องนี้ไว้เป็นหลักการสำคัญว่ารัฐบาลจะต้องแสดงข้อมูลรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี และประโยชน์ที่ได้รับจากการดำเนินมาตรการนั้น โดยให้จัดทำไว้ในเอกสารประกอบงบประมาณ ในการนำเสนอร่างพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีด้วย กล่าวคือ

มาตรา 167 วรรคหนึ่ง “ในการนำเสนอร่างพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ ต้องมีเอกสารประกอบซึ่งรวมถึงประมาณการรายรับ และวัตถุประสงค์ กิจกรรม แผนงาน โครงการในแต่ละรายการของการใช้จ่ายงบประมาณให้ชัดเจน รวมทั้งต้องแสดงฐานะการเงินการคลังของประเทศ เกี่ยวกับภาพรวมของภาวะเศรษฐกิจ ที่เกิดจากการใช้จ่ายและการจัดหารายได้ ประโยชน์และการขาดรายได้จากการยกเว้นภาษีเฉพาะรายในรูปแบบต่างๆ ความจำเป็นในการตั้งงบประมาณผูกพันข้ามปี ภาระหนี้และการก่อหนี้ของรัฐ และฐานะการเงินของรัฐบาลกิจ ในปีที่ย้อนมติดังประมาณนั้นและปีงบประมาณที่ผ่านมา เพื่อให้ประกอบการพิจารณาด้วย”

บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญข้างต้น ได้กำหนดให้ฝ่ายบริหารต้องแสดงข้อมูลการขาดรายได้ รวมทั้งประโยชน์ที่ได้รับ จากการยกเว้นภาษีเฉพาะรายในรูปแบบต่างๆ ในปีที่ย้อนมติดังประมาณนั้นและปีงบประมาณที่ผ่านมา โดยรวมเข้าไว้เป็นเอกสารประกอบงบประมาณ ในการนำเสนอร่างพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณด้วย รัฐธรรมนูญในหมวดและมาตรานี้ ถือเป็นครั้งแรกของไทย ที่ได้มีการบัญญัติหลักการแห่งกฎหมายว่าด้วยสถาบันการคลังของประเทศ

อย่างเป็นเอกภาพเข้าไปในรัฐธรรมนูญ ซึ่งรวมถึงประเด็นปัญหาในเรื่องที่รัฐบาลใช้มาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในการบริหารประเทศด้วย

รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เป็นการดำเนินนโยบายด้านรายจ่ายโดยรัฐบาลและเป็นกิจกรรมเกี่ยวกับเงินแผ่นดินประเภทหนึ่ง ซึ่งก่อให้เกิดการสูญเสียหรือการขาดรายได้แผ่นดินที่เป็นภาษี อันมีผลโดยตรงจากการที่รัฐออกกฎหมาย เพื่อกำหนดการงดเว้นการจัดเก็บภาษีเป็นการพิเศษเฉพาะรายกลุ่มผู้เสียภาษีหรือกลุ่มกิจกรรมทางเศรษฐกิจสังคม ในรูปแบบของการบรรเทาภาระภาษีวิธีการต่างๆ ดังกล่าวข้างต้น รูปแบบของการงดเว้นภาษีเฉพาะรายเหล่านี้ แม้มีลักษณะรูปแบบเช่นเดียวกับบทบัญญัติเพื่อการบรรเทาภาระภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีโดยปกติก็ตาม แต่โดยเนื้อหาของบทบัญญัติรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีแล้ว เป็นบทบัญญัติพิเศษที่หันเหหรือแยกออกไปจากกฎเกณฑ์บรรทัดฐานสามัญของกฎหมายภาษี ที่จำเป็นต่อการใช้บังคับจัดเก็บรายได้ภาษีโดยปกติ เพราะมีวัตถุประสงค์ในลักษณะเดียวกับการดำเนินนโยบายของรัฐบาลด้านรายจ่ายสาธารณะ ในรูปของการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน การกระตุ้นหรือสร้างแรงจูงใจ หรือการให้การอุดหนุนเป็นพิเศษให้แก่ประเภทหรือกลุ่มบุคคล หรือการดำเนินกิจกรรมเฉพาะรายต่างๆ ที่เป็นเป้าหมายตามนโยบายของรัฐบาลที่กำหนดไว้ อันเป็นการใช้โครงสร้างและระบบกฎหมายภาษี เป็นเครื่องมือในการให้สิทธิประโยชน์ทางการเงิน แก่บุคคลหรือการดำเนินกิจกรรมดังกล่าว ทั้งนี้ อาจเรียกทั่วไปว่า การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี การให้สิทธิพิเศษทางภาษี การให้สิ่งจูงทางภาษี หรือการอุดหนุนทางภาษีบ้าง ตามแต่กรณีที่รัฐบาลเห็นว่าเหมาะสมกับนโยบาย หรืออาจเรียกรวมๆ กันว่า มาตรการทางภาษีก็ได้ เพื่อให้ดูมีลักษณะเป็นการทั่วไปและเป็นกลางมากขึ้น อย่างไรก็ตาม คำเหล่านี้ไม่มีที่ใช้ในกฎหมายบัญญัติ แต่จะปรากฏอยู่ในเหตุผลการตรากฎหมายที่มีลักษณะนั้นๆ เช่น พระราชกฤษฎีกายกเว้นราชการฉบับต่างๆ และอาจนำไปใช้ในการประชาสัมพันธ์นโยบายของรัฐบาล มาตรการเหล่านี้เมื่อนำมาบัญญัติบังคับใช้เป็นกฎหมายให้มีผลในโครงสร้างระบบภาษี จะแฝงตัวอยู่ในรูปแบบทางกฎหมายเพื่อการบรรเทาภาระภาษีวิธีการต่างๆ ดังได้กล่าวมา

วิธีการให้ความช่วยเหลือทางภาษีเหล่านี้ เป็นที่นิยมมากของรัฐบาลทุกประเทศในการนำไปใช้แก้ไขปัญหาทางเศรษฐกิจสังคม เพราะจะมีเงินสดถึงมือ (เหลืออยู่ในมือ) ประชาชนที่เป็นเป้าหมายทันที เมื่อถึงกำหนดเวลาชำระหนี้ภาษี โดยไม่ต้องมีขั้นตอนและเวลาของการเบิกจ่ายอย่างเงินงบประมาณ โอกาสรั่วไหลจึงมีน้อย วิธีการนี้มีนัยเช่นเดียวกับ การที่รัฐบาลตั้งเงินกองทุนทางภาษีขึ้นมาจำนวนหนึ่ง เพื่อใช้จ่ายในโครงการที่เป็นเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ตามนโยบายของรัฐบาล แล้วตัดสินใจใช้จ่ายจำนวนเงินกองทุนทางภาษีนั่น ผ่านการตรากฎหมายให้มีผลแก้ไขเพิ่มเติมโครงสร้างและระบบภาษีในรูปแบบต่างๆ ที่กล่าวมา และโดยอัตโนมัติก็กำหนดตัวผู้ได้รับประโยชน์คือ ผู้เสียภาษีกลุ่มเป้าหมายตามโครงการหรือวัตถุประสงค์นั่นเอง รูปแบบเหล่านี้เกิดขึ้นอยู่เสมอเมื่อรัฐบาลประสงค์ที่จะให้สิทธิประโยชน์เป็นพิเศษ สร้างหรือกระตุ้นแรงจูงใจ หรือให้การอุดหนุน ให้แก่ประชากรบางกลุ่มบางคณะ ธุรกิจบางประเภทหรือกิจกรรมบางอย่าง อันเป็นการให้ความช่วยเหลือ

ทางการเงินหรือเอื้อประโยชน์ทางการเงินโดยรัฐบาล ให้เกิดผลผ่านทางระบบภาษี ทั้งนี้ โดยมีเป้าหมายหรือนโยบายทางเศรษฐกิจสังคมตามที่รัฐบาลได้กำหนดวางแผนไว้ในแต่ละเรื่องนั้น อย่างไรก็ตาม หากไม่มีหลักการและระบบการจัดการที่ดี ก็จะมีปัญหากระทบต่อการบังคับใช้กฎหมายภาษีและการดำเนินนโยบายการคลังของรัฐเป็นอย่างมาก ดังจะกล่าวต่อไป

รูปแบบต่างๆ ในการให้ความช่วยเหลือหรือเอื้อสิทธิประโยชน์ทางการเงินโดยรัฐบาลผ่านระบบภาษีดังกล่าวข้างต้นนั้น ย่อมพิจารณาได้เสมือนหนึ่งว่ารัฐบาลได้ใช้จ่ายเงินรายได้ภาษีของแผ่นดินไปเพื่อให้เกิดผลทางเศรษฐกิจและหรือสังคม ที่รัฐบาลได้กำหนดเป็นเป้าหมายหรือนโยบายไว้แล้วในแต่ละเรื่องนั้น เพราะแทนที่รัฐบาลจะเรียกเก็บภาษีเป็นเงินรายได้ของแผ่นดิน แล้วรัฐบาลจึงนำไปใช้จ่ายในกิจการใดตามวัตถุประสงค์เป้าหมายหรือนโยบายที่กำหนดไว้นั้นโดยตรง กลับกัน รัฐบาลก็ควั่นเสีย โดยจงใจไม่เรียกเก็บเงินภาษีอันพึงต้องตกเป็นเงินรายได้แผ่นดินแล้วนั้น และโดยประการนี้ จึงก่อให้เกิด “การขาดหรือสูญเสียรายได้แผ่นดิน” (Revenue Forgone) โดยมีวัตถุประสงค์ให้กิจการใดทางเศรษฐกิจสังคมที่เป็นเป้าหมายหรือตามนโยบายที่วางไว้แล้วนั้น เกิดสัมฤทธิ์ผลโดยทางอ้อม อันถือเป็นการใช้จ่ายเงินแผ่นดินโดยรัฐบาลเช่นเดียวกัน ที่มีจำนวนเท่ากับเงินรายได้ภาษีส่วนที่ขาดไปหรือที่สูญเสียไปเพราะการควั่นไม่จัดเก็บภาษีนั่น

การใช้จ่ายเงินของรัฐบาลทั้งสองกรณีนั้น เป็นที่ชัดเจนว่าบังเกิดผลที่เหมือนกันคือ เกิดรายจ่ายหรือการใช้จ่ายเงินของแผ่นดินแต่แตกต่างกันตรงที่วิธีการของการใช้จ่าย เมื่อสามารถทำให้เกิดผลที่เหมือนกัน รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีจึงมีค่าเสมือนเป็นรายจ่ายแผ่นดินเช่นกัน เพียงแต่ไม่มีขั้นตอนของการแปรรูปของเงินภาษีไปเป็นเงินงบประมาณรายจ่ายแผ่นดิน กล่าวคือ กรณีแรกนั้นเป็นการใช้จ่ายจำนวนเงินรายได้แผ่นดิน โดยผ่านการอนุมัติตามกระบวนการ ขั้นตอนและวิธีการทางงบประมาณแผ่นดิน อันถือเป็นการใช้จ่ายหรือรายจ่ายทางตรง ส่วนกรณีที่สองนั้นเป็นการใช้จ่ายเงินรายได้แผ่นดินที่เป็นภาษี โดยวิธีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขเพิ่มเติมในบทบัญญัติของกฎหมายภาษี ให้มีผลเป็นการยกเว้นหนี้ภาษี อันถือเป็นการใช้จ่ายหรือรายจ่ายทางอ้อม ซึ่งรายจ่ายในประการหลังนี้ก็คือ “รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี (TAX EXPENDITURES)”¹

การพิจารณารายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนั่น ตั้งอยู่บนพื้นฐานที่ว่า “ระบบภาษี” หรือคำว่า “ภาษี” โดยหลักการและเนื้อหาแล้ว ย่อมมีวัตถุประสงค์และความมุ่งหมายบังคับใช้ในทางที่เป็นการก่อให้เกิดรายได้ (Revenue-Raising) แต่บทบัญญัติรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนั่น ในทางตรงกันข้ามกลับมีวัตถุประสงค์และความมุ่งหมายบังคับใช้ไปในทางที่เป็นการก่อให้เกิดการสูญเสียรายได้ หรือ

¹ See Stanley S. Surrey, *Pathways to Tax Reform: The Concepts of Tax Expenditures* 2nd (MA; Harvard University Press, 1974), Stanley S. Surrey, *Tax Expenditures* (MA; Harvard University Press, 1985), OECD, *Tax Expenditures: A Review of the Issues and Country Practices* (OECD, 1984), OECD, *Tax Expenditures: Recent Experiences* (OECD, 1996), Christopher Howard, *The Hidden Welfare State: Tax Expenditures and Social Policy in the United States* (Princeton University Press, 1997)

การขาดรายได้แผ่นดิน อย่างไรก็ตาม มิใช่ว่าบทบัญญัติในโครงสร้างภาษีที่เป็นการลดเงินได้สุทธิของผู้เสียภาษีนั้นจะเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเสียทั้งหมด เพราะโดยพื้นฐานแล้ว การก่อให้เกิดเงินได้ ย่อมมีต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการก่อให้เกิดเงินได้นั้น ดังนั้น บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนโดยปกติย่อมไม่ใช่รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี และย่อมเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการในการแสวงหาเงินได้สุทธิที่จะนำไปคำนวณหาอัตราส่วนของจำนวนภาษีในโครงสร้างสามัญ (Normative Tax Structure) การพิจารณารายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี จึงขึ้นอยู่กับกำหนัดคำจำกัดความ และการจำแนกรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่ว่า กรณีบทบัญญัติใดที่ถือเป็นเกณฑ์บรรทัดฐานในโครงสร้างสามัญของระบบภาษี และกรณีบทบัญญัติใดที่เป็นรายการของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

การให้คำจำกัดความของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องมีการทำความเข้าใจและจำเพาะเจาะจงลงไปว่าเกณฑ์บรรทัดฐาน (Benchmark) ของโครงสร้างหรือระบบภาษีโดยปกติสามัญนั้น มีบริบทแท้จริงเป็นอย่างไร และในประการต่อไปจึงทำความเข้าใจได้ว่า บทบัญญัติใดที่หันเหออกไป (Departure/Deviated) จากโครงสร้างหรือระบบภาษีปกติสามัญนั้น เป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี กล่าวคือ มีวัตถุประสงค์หรือมุ่งหมายที่จะลดรายได้ของรัฐโดยเกิดจากความจงใจของรัฐบาล ในการที่จะให้ความช่วยเหลือหรือเอื้อสิทธิประโยชน์ทางการเงิน แก่กลุ่มผู้เสียภาษีหรือกลุ่มกิจกรรมใดเป็นการเฉพาะราย ตามเป้าหมายในนโยบายทางเศรษฐกิจสังคมของรัฐบาลที่กำหนดเอาไว้ ดังนั้น การลดลงโดยทั่วไปของอัตราภาษีจึงไม่ควรถูกนับรวมเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเสมอไป

ทั้งนี้ การจำแนกแยกแยะลงไปว่า บทบัญญัติใดเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนั้น สิ่งที่ต้องระลึกอยู่เสมอ ก็คือ รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เป็นแผนงานการใช้จ่ายเงิน ซึ่งไม่ได้เกี่ยวข้องกับอะไรเลยกับโครงสร้างพื้นฐานของระบบภาษีที่บังคับใช้โดยปกติ และไม่ใช้บทบัญญัติที่มีความจำเป็นใดๆ ต่อกระบวนการชี้วัดฐานภาษีในการคำนวณหาเงินได้สุทธิแต่อย่างใดด้วย ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าบทบัญญัติดังกล่าวนี้มีใช้บทบัญญัติในทางภาษีเลยก็ว่าได้ ดังนั้น การพิจารณากฎหมายภาษีแต่เพียงมุมมองในบริบทเชิงบทบัญญัติทางภาษีเท่านั้น ย่อมจะเป็นการล้มเหลวที่ยังรู้ถึงการมีอยู่ รวมถึงประโยชน์และความจำเป็นของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในแต่ละเรื่องแต่ละรายการนั้น

รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในประเทศไทย มีลักษณะเป็นการใช้จ่ายเงินนอกงบประมาณแผ่นดินประการหนึ่ง ซึ่งมีผลเป็นการระดมทุนทางงบประมาณด้วย โดยมีการให้อำนาจเบ็ดเสร็จแก่ฝ่ายบริหารหรือรัฐบาลในการใช้จ่ายเงินประเภทนี้ผ่านระบบภาษีของประเทศ โดยเฉพาะการอาศัยช่องทางตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรออกเป็นพระราชกฤษฎีกาตามความในมาตรา 3 (1) ²

² มาตรา 3 บรรดารัษฎากรประเภทต่างๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรนี้จะตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการต่อไปนี้ได้ คือ

(1) ลดอัตรา หรือยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจกรรม หรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป

ในลักษณะการให้อำนาจโดยทั่วไป ในการลดยกเว้นรัฐาการทุกรูปแบบที่มีการเรียกเก็บตามประมวล
 รัฐาการ และ ออกเป็นกฎกระทรวงตามความในมาตรา 42 (17) ³ สำหรับการยกเว้นเงินได้บุคคล
 ธรรมดา นอกจากนี้ ฝ่ายบริหารยังได้อาศัยช่องทางตามรัฐธรรมนูญ ในการออกเป็นพระราชกำหนด
 และหรือพระราชบัญญัติในหลายครั้ง หรือในการออกเป็นประกาศของคณะปฏิวัติ ในลักษณะที่เป็น
 การแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลรัฐาการ ที่ดูเหมือนจะทำให้ผนวกเข้าไปเป็นส่วนหนึ่งอย่าง
 ถาวรในประมวลรัฐาการ เช่น มาตรา 47 สำหรับการหักลดหย่อนตามรายการใน (ง) เบี้ยประกันชีวิต
 (ข) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม และ (ณ) ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาที่สูงอายุและรายได้ไม่เพียงพอ เป็นต้น
 อย่างไรก็ตาม มีหลายเรื่องที่รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีได้ถูกจัดตั้งขึ้น โดยออกเป็นพระราชบัญญัติ
 กำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีในรูปแบบต่างๆ ที่มีผลต่อประมวลรัฐาการโดยตรง กล่าวเช่น ตาม
 พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 นอกจากนี้ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ.
 2514 ก็เป็นการยกเว้นเงินได้โดยเอกเทศ

รัฐบาลได้ตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในมาตรา 3 แห่งประมวลรัฐาการหลายร้อย
 ฉบับ เป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้เกือบทั้งหมด และตราเป็นกฎกระทรวงตามมาตรา 42 (17) เพื่อ
 ทำการยกเว้นเงินได้อีกกว่าสองร้อยฉบับ นอกจากนี้ยังมีประกาศและคำสั่ง รวมทั้งคำวินิจฉัยและข้อ
 ทาหรืออีกจำนวนมาก ที่ออกมาเพื่อกำหนดความ ขยายความ และหรือตีความ ในพระราชกฤษฎีกา
 และกฎกระทรวงดังกล่าว แผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีหลายแผนงานดังกล่าว ก่อให้เกิดการ
 สูญเสียหรือการขาดหายไปของรายได้แผ่นดิน ซึ่งมีค่าเท่ากับการใช้จ่ายเงินแผ่นดินจำนวนรวมหลาย
 หมื่นล้านบาท หรืออาจเป็นแสนล้านบาทต่อปี ในแต่ละปีโดยอัตโนมัติ และมีแนวโน้มที่จะเพิ่ม
 แผนงานมากขึ้น ซึ่งหมายถึงจำนวนเงินรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีจะเพิ่มมากขึ้นเรื่อยๆ ในทุกๆ ปี
 เช่นกัน ทั้งในอัตราส่วนต่อรายได้ประชาชาติ และต่อรายจ่ายทางตรง ในขณะที่งบประมาณของ
 ประเทศอยู่ในภาวะขาดดุลงสูง แต่รัฐบาลยังจำเป็นต้องใช้นโยบายงบประมาณขาดดุลงอย่างต่อเนื่อง
 นั้นย่อมหมายถึงหนี้สาธารณะที่เพิ่มสูงขึ้นอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ กระนั้นก็เป็นความรับผิดชอบของ
 รัฐบาลในฐานะผู้กุมอำนาจทางการเมืองที่จะดำเนินนโยบายในการบริหารประเทศ แต่ทั้งนี้ ต้องอยู่
 ภายใต้กรอบของความชอบด้วยกฎหมาย ทั้งในแง่ของความชอบด้วยรูปแบบ และความชอบด้วย
 เนื้อหาด้วย ซึ่งความชอบด้วยกฎหมายนี้ เป็นมาตรฐานขั้นพื้นฐานที่สุด ของทุกรัฐบาลในระบบ
 ประชาธิปไตย

³ มาตรา 42 เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้

...

(17) เงินได้ตามที่จะได้กำหนดยกเว้นโดยกฎกระทรวง

เมื่อพิจารณาถึงกรอบของความชอบด้วยกฎหมายทางรูปแบบมีกรอบใหญ่ คือ รัฐธรรมนูญ ที่ถือได้ว่าเป็นการสถาปนาสถาบันการคลังของประเทศขึ้น ครอบคลุมกิจกรรมทางการคลังไว้ทั้งหมด ในภาคการบังคับจัดเก็บภาษี มีกรอบทางกฎหมายที่ชัดเจน คือ ประมวลรัษฎากรและกฎหมายภาษีอื่นๆ ในส่วนของการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน มีพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณและกฎหมายงบประมาณที่เกี่ยวข้องในการกำหนดกรอบทางกฎหมาย สำหรับการใช้จ่ายเงินแผ่นดินในงบประมาณรายจ่ายของรัฐบาล แต่เมื่อพิจารณาปรากฏการณ์รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี กลับปรากฏว่า สิ่งนี้ในทางปฏิบัติหาได้มีกรอบของความชอบด้วยกฎหมายกำหนดครอบคลุมถึงแต่อย่างใดไม่ การใช้จ่ายของรัฐบาลผ่านแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษียังคงดำเนินการต่อไป โดยการออกเป็นกฎหมายลำดับรองเกือบทั้งหมด ซึ่งไม่อยู่ในการรับรู้และการตรวจสอบของรัฐสภาและสาธารณะชนเลย แม้ในระดับรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบัน พ.ศ. 2550 จะได้มีการรับรู้ถึงความมีอยู่ของปรากฏการณ์นี้ในระบบเศรษฐกิจและการคลังของประเทศเป็นครั้งแรกแล้วก็ตาม แต่การกำหนดขอบเขตเนื้อหาและสถานะทางการคลังของเรื่องในกฎหมายการเงินการคลังของรัฐตามที่รัฐธรรมนูญกำหนด ก็ยังคงเป็นที่สงสัย และต้องแสวงหาข้อยุติในรายละเอียดต่อไป ดังนั้น สิ่งสำคัญประการแรกจึงต้องพิจารณาในแง่ของความชอบด้วยรูปแบบ โดยเฉพาะรูปแบบของกระบวนการตรากฎหมายรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ซึ่งหากไม่มีความชอบด้วยรูปแบบทางกฎหมายแล้ว ก็มิพักต้องพิจารณากันในด้านเนื้อหาเลย เพราะรูปแบบของความชอบด้วยกฎหมายย่อมเป็นหลักประกันพื้นฐานสำหรับความชอบด้วยเนื้อหา อย่างมีตรรกะเหตุผลต่อกันอันเป็นมูลบทรากฐานแห่งการดำรงไว้ซึ่ง “ความยุติธรรม” ในสังคมประชาธิปไตย

พิจารณาในด้านเนื้อหาของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ถือเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เกิดขึ้นจริง แต่ประชาชนยังไม่เคยรับรู้และยังไม่มีส่วนร่วม ในการตรวจสอบกิจกรรมการใช้จ่ายเงินแผ่นดินโดยรัฐบาลประเภทนี้อย่างแท้จริง เพราะยังไม่มีกลไกที่กำหนดความรับผิดชอบของรัฐบาลต่อประชาชนในเรื่องนี้ และไม่มีข้อมูลที่ชัดเจนที่สามารถแสดงต่อสาธารณชน ทั้งในแง่ของปริมาณและคุณภาพของการใช้จ่ายภาครัฐประเภทนี้ หากประชาชนทั่วไปและผู้แทนของเขาได้เข้าถึงและรับทราบข้อมูลการใช้จ่ายภาครัฐประเภทนี้อย่างถูกต้องครบถ้วน ก็จะสามารถวิเคราะห์ตรวจสอบและประเมินผลในเนื้อหาของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเหล่านี้ได้อย่างแท้จริงตาม อันจะสอดคล้องกับหลักความโปร่งใสและความรับผิดชอบทางการคลังของภาครัฐบาลที่เป็นหลักการสากลของนานาชาติระยะประเทศ การที่รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ยังไม่มีกรอบทางกฎหมายที่ชัดเจนและไม่ได้ถูกรับรู้ในระบบเศรษฐกิจตามเนื้อหาอย่างแท้จริงนั้น ย่อมก่อให้เกิดผลกระทบที่เป็นปัญหาหลายๆ ด้าน ซึ่งสรุปได้ ดังนี้

(1) ปัญหาเกี่ยวกับหลักการงบประมาณ

(1.1) งบประมาณรายได้ ปัญหาการไม่สามารถประมาณการรายได้ที่แน่นอนได้เป็นปัญหาพื้นฐานที่ผู้บริหารจัดเก็บภาษีและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องต้องเผชิญอยู่ทุกยุคทุกสมัย เมื่อข้อมูลรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีไม่ได้รับการบันทึกและหรือไม่ได้ถูกรับรู้ว่าเป็นระบบแบบแผน ทำให้ประมาณการรายได้ไม่แน่นอนและทำให้ต้องมีการปรับเป้าประมาณการอยู่เสมอ กรณีดังกล่าว ย่อม

ส่งผลกระทบต่อที่ยุ้งยากอย่างมาก ต่อกระบวนการจัดทำงบประมาณรายจ่ายแผ่นดินของปีถัดไป ที่กำลังจัดเตรียมอยู่นั้นโดยตรง เนื่องจากภาษีเป็นแหล่งรายได้หลักของประเทศ ดังปรากฏเป็นปัญหาที่ผ่านมาในอดีตและดำรงอยู่ในปัจจุบัน สภาพปัญหาในประเด็นนี้จึงเป็นผลกระทบโดยตรงจาก ปัญหา รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่ไม่มีกรอบการจัดการทางกฎหมายที่ชัดเจน

(1.2) *งบประมาณรายจ่าย* ภาษีเป็นเงินรายได้ของแผ่นดิน รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีจึงเป็นการที่รัฐบาลใช้จ่ายเงินแผ่นดินโดยกำหนดให้มีผลผ่านระบบภาษี ทั้งนี้ ในหลักการทางกฎหมาย งบประมาณนั้น ประเทศในระบบประชาธิปไตยทุกประเทศ ย่อมต้องถือหลักกฎหมายที่ให้มีการอนุมัติการใช้จ่ายเงินแผ่นดินโดยตัวแทนของปวงชน ซึ่งในที่นี้ย่อมหมายถึงรัฐสภา การใช้จ่ายเงินแผ่นดินโดยปราศจากการยินยอมของประชาชนหรือตัวแทนของเขา จึงเป็นการผิดต่อหลักการทางกฎหมายในระบบประชาธิปไตย และยิ่งการใช้จ่ายเงินแผ่นดินโดยมิได้มีการตรวจสอบและวางแผนอย่างเป็นระบบนั้น ย่อมทำให้เกิดการรั่วไหลหรือสูญเปล่าของเงินรายได้แผ่นดินได้อย่างง่ายดาย และ ไม่อาจตรวจสอบความสูญเสียได้ ขาดประสิทธิภาพทางงบประมาณ รวมทั้งไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ความมุ่งหมาย และสุดท้ายคือเกิดความไม่เป็นธรรมในสังคมในการจัดสรรและการกระจายทรัพยากร ซึ่งมีข้อพิจารณาในประเด็นต่างๆ คือ (1) ประเด็นการจัดวงลำดับความสำคัญทางงบประมาณ (2) ประเด็นการควบคุมการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน (3) ประเด็นการประเมินผล การประสานงาน และการตรวจสอบรายแผนงาน (4) ประเด็นการผนวกกรมรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีไว้ในเอกสารงบประมาณ และ (5) ประเด็นการวางแผนจัดตั้งแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีกับกระบวนการงบประมาณ เป็นต้น

(2) ปัญหาเกี่ยวกับหลักการภาษี

(2.1) *หลักความเป็นธรรม* รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ทำให้หลักการทางภาษี โดยเฉพาะหลักความเป็นธรรมทางภาษี ถูกกระทบกระเทือนอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ทั้งในแง่ของความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal tax equity) ที่เป็นการเอื้อประโยชน์ต่อกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งอย่างไม่เป็นธรรมต่อประชาชนกลุ่มอื่นหรือทั่วไป และความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical tax equity) ซึ่งแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีหลายๆ แผนงาน โดยเฉพาะที่เป็นรูปแบบการยกเว้นเงินได้ และการหักลดหย่อน มีความชัดเจนว่า ก่อให้เกิดผลกระทบที่กลับตาลปัตร (Upside-down effects) เสมอ ซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีที่มีเงินได้กลุ่มบน (Upper bracket) ที่มีเงินได้สุทธิจำนวนมาก (สันนิษฐานได้ว่าเป็นผู้มั่งคั่ง ร่ำรวย) ได้รับสิทธิประโยชน์มากกว่า และทำให้ผู้เสียภาษีกกลุ่มล่าง (Lower bracket) ที่มีเงินได้สุทธิจำนวนน้อย (สันนิษฐานได้ว่ามีรายได้น้อย) ได้รับสิทธิประโยชน์น้อยหรือแทบไม่ได้รับเลย และผู้ที่ไม่มีรายได้พอที่จะต้องเสียภาษี (non-taxpayer) (ซึ่งน่าจะเป็นผู้ที่ยากจนมาก) ถูกกันออกไปจากเงินกองทุนทางภาษีของรัฐบาลอย่างที่ไม่ควรเป็นเช่นนั้น

(2.2) *หลักความแน่นอนและควมมีประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษี* รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีหรือที่ รัฐบาลนิยมเรียกว่า “มาตรการทางภาษี” นั้น ดูประหนึ่งว่าจะเป็นบทบัญญัติที่ผนวก

เข้าเป็นส่วนหนึ่งในประมวลรัษฎากรและเป็นเรื่องเดียวกับการบังคับจัดเก็บภาษี แต่โดยเนื้อแท้แล้ว บทบัญญัติเหล่านี้มิใช่บทบัญญัติในทางภาษีเลย ผลของการผนวกบทบัญญัติเหล่านี้เข้าไปใน โครงสร้างภาษี ก็คือ เกิดความไม่แน่นอนและไม่ชัดเจนในโครงสร้างสามัญของระบบภาษีอากร ทำให้ ภาษีที่ควรจะเป็นเรื่องพื้นฐานที่ง่ายต่อความเข้าใจสำหรับประชาชน กลับกลายเป็นเรื่องในทาง เทคนิคที่มีแต่ความยุ่งยากซับซ้อนไปอย่างน่าเสียดายยิ่ง ความซับซ้อนและยุ่งยากในระบบภาษีนี้ เป็นภาระหนักในการบริหารจัดการเก็บภาษี ซึ่งจะเกิดมากขึ้นเป็นเท่าทวีคูณจากการผนวกแผนงานการใช้ จ่ายภาครัฐในรูปแบบและวัตถุประสงค์ต่างๆ เข้าไปในประมวลรัษฎากร อันเป็นความซับซ้อนที่ไม่ได้ เกี่ยวเนื่องกันและไม่ได้เป็นตรรกะในตัวประมวลรัษฎากรเอง และไม่ได้เกี่ยวข้องจำกับการบังคับ จัดเก็บภาษีแต่อย่างใดทั้งสิ้น ทำให้การจัดเก็บภาษี ที่โดยปกติก็ต้องบังคับต่อธุรกรรมที่ซับซ้อน หลากหลายในระบบเศรษฐกิจอยู่แล้ว เกิดความซับซ้อนมากขึ้นอีกหลายเท่าทวีคูณ สูญเสีย ประสิทธิภาพและเกิดต้นทุนการจัดเก็บที่สูงกว่าที่ควร และท้ายที่สุด ภายใต้ระบบการเสียภาษีแบบ ประเมินตนเอง ความยุ่งยากและซับซ้อนในการเสียภาษี ย่อมไม่จูงใจให้ประชากรของประเทศอยาก เสียภาษีเลยแม้แต่น้อย และก่อกวนผลกระทบถึงปัญหาการยอมรับหรือความสำนึกในการเสียภาษีของ ประชาชนอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้

1.2 ขอบเขตและวัตถุประสงค์ของการศึกษา

รายงานนี้มุ่งศึกษาปัญหารายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี โดยเฉพาะที่มีต่อโครงสร้างและระบบ ภาษีมุ่งเน้นไปที่ รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในภาษีเงินได้ (Income Tax Expenditures) ตามที่ บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร เป็นหลัก เนื่องจากผู้เขียนเห็นว่า ภาษีเงินได้เป็นภาษีทางตรง และมี ผลกระทบโดยตรงต่อประชาชนเมื่อมีการดำเนินมาตรการนี้ ดังนั้น การที่มีได้กล่าวถึงฐานภาษีอื่นๆ หรือกล่าวแต่เพียงเล็กน้อย ก็ได้หมายความว่า ข้อความคิดในเรื่องนี้จะนำไปใช้ได้แต่อย่างใด กล่าวโดยสรุป ขอบเขตและวัตถุประสงค์ของการศึกษา คือ

- (1) เพื่อศึกษาถึงแนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี หลักการอันเป็นที่ยอมรับ ปฏิบัติกันโดยสากลต่อปัญหารายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี โดยเฉพาะในกลุ่มประเทศสมาชิก องค์การเพื่อการพัฒนาและความร่วมมือทางเศรษฐกิจ (OECD) ซึ่งได้ประกาศรับรู้ร่วมกันใน ปัญหาเกี่ยวกับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในแต่ละประเทศ และพยายามนำเสนอแนวทางแก้ไข และการจัดการในวิธีการต่างๆ ปราบกฎในรายงานการศึกษาอย่างเป็นทางการของ คณะกรรมาธิการด้านการคลังสาธารณะขององค์การ OECD โดยเฉพาะรายงานการศึกษาที่ ตีพิมพ์ในปี ค.ศ. 1984 และปี ค.ศ. 1996
- (2) เพื่อให้เห็นถึงเนื้อหาสาระในรายละเอียดมากขึ้น และเพื่อประโยชน์ในเชิงเปรียบเทียบ รายงานฉบับนี้ จะศึกษาเปรียบเทียบรายจ่ายภาษีจากประสบการณ์ของกลุ่มประเทศ OECD

เป็นหลัก ในฐานะที่เป็นกลุ่มประเทศแรกเริ่มในการก่อตั้งสถาบันทางความคิดทางกฎหมายในเรื่องรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีและมีการพัฒนาอย่างยั่งยืนจนกระทั่งปัจจุบัน

- (3) เพื่อที่จะศึกษาถึงโครงสร้างพื้นฐานสามัญของระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทยว่า มีเกณฑ์บรรทัดฐานอย่างไร โดยเฉพาะเกณฑ์บรรทัดฐานที่จะใช้เป็นเส้นแบ่งพื้นฐานสามัญ อันจะนำไปสู่การจำแนกว่า กรณีบทบัญญัติใดที่หันเหหรือแยกออกไป จากหลักเกณฑ์พื้นฐาน และจัดเป็นรายการของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี
- (4) เพื่อที่จะศึกษาถึงการดำเนินมาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีของประเทศไทย โดยศึกษาวิเคราะห์กฎหมาย ระเบียบกระบวนการและวิธีปฏิบัติของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ในการริเริ่มและตรากฎหมายเพื่อจัดตั้งรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ทำการรวบรวมบทบัญญัติรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีทั้งหลายที่ผนวกและแฝงตัวอยู่ในประมวลรัษฎากร หรือที่บัญญัติขึ้นและมีผลต่อประมวลรัษฎากร โดยจัดทำในรูปของบัญชีตารางที่จัดเรียง ตามกฎหมายที่ตราขึ้นตามรูปแบบของบทบัญญัติการบรรเทาภาระภาษี และในรูปของการแสดงวัตถุประสงค์ของแผนงานตามแนวทางงบประมาณรายจ่ายแผ่นดิน ทั้งนี้ เพื่อแสดงถึงควมมีอยู่ของบทบัญญัติรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีให้เห็นเป็นรูปธรรมโดยชัดเจน
- (5) ประการสุดท้าย เพื่อศึกษาวิเคราะห์ปัญหาการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในประเทศไทยที่เกิดขึ้นและดำรงอยู่ในปัจจุบัน ปัญหาที่มีต่อระบบโครงสร้างภาษี และนำเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาดังต่อไปนี้ โดยเฉพาะกรอบความชอบด้วยกฎหมายของกระบวนการตรากฎหมายรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี โดยเฉพาะกรอบการตรากฎหมายตามรัฐธรรมนูญและตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบันมีไว้อย่างไรบ้าง มีความชัดเจนและถูกต้องเหมาะสมหรือไม่อย่างไร เช่น ปัญหาว่ามาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เป็นการดำเนินการของฝ่ายบริหาร โดยไม่ได้รับการอนุมัติและตรวจสอบโดยรัฐสภา เป็นการไม่ชอบด้วยรูปแบบของกฎหมายตามรัฐธรรมนูญหรือไม่ และกรอบตามมาตรา 3 (1) และมาตรา 42 (17) ได้อนุญาตไว้แต่เพียงในกรอบของการแก้ไขปัญหาเชิงโครงสร้าง ในแง่ของนโยบายเศรษฐกิจ และการแก้ไขปัญหาด้านเทคนิคในเชิงนโยบายภาษีแท้ๆ เท่านั้นหรือไม่ และเมื่อรัฐบาลอนุมัติรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เป็นการเอื้อสิทธิประโยชน์แก่กลุ่มบุคคลกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งเป็นการเฉพาะราย ในขณะที่ประชาชนกลุ่มอื่นหรือโดยทั่วไป ที่หากกรณีเป็นแผนงานรายจ่ายทางตรงเขาควรที่จะต้องอยู่ในข่ายได้รับสิทธิประโยชน์ด้วย แต่ในแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีประชาชนกลุ่มนี้กลับไม่ได้รับสิทธิประโยชน์นั้นด้วยเลย กรณีจะเป็นการชอบด้วยเนื้อหาทางกฎหมายหรือไม่ และเป็นการกระทำในลักษณะเลือกปฏิบัติที่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญหรือไม่ อย่างไร เป็นต้น และกรณีดังกล่าวข้างต้น มีแนวทางในการกำหนดกรอบทางกฎหมาย เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวควรจะเป็นอย่างไรต่อไป

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ อาจชี้ให้เห็นถึงผลกระทบเชิงลบของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ในกรณีที่ ไม่มีการควบคุมและจัดการดีพอ แต่ก็มิใช่ถึงกับจะทำลายคุณลักษณะที่เป็นประโยชน์ของรายจ่าย แผ่นดินที่เป็นภาษี หรือตัดทางเลือกของรัฐบาล ในการใช้มาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเพื่อ บริหารนโยบายสาธารณะของรัฐบาล ดังนั้น ข้อสรุปที่ชัดเจนที่สุดของปัญหา ก็คือ จะต้องมีการออกแบบ กฎหมายที่มีความชัดเจนแน่นอน ในการกำหนดแนวทางการจัดการและควบคุมอย่างเป็นระบบ ถูกต้องเหมาะสมและโปร่งใส สำหรับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่มีอยู่และที่กำลังจะมีขึ้นต่อไป

1.3 วิธีการศึกษาวิจัย

ใช้วิธีศึกษาวิจัยทางเอกสาร (Documentary Research) เป็นหลัก ทั้งเอกสารที่เป็นหนังสือ และบทความ ทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ รวมถึงข้อมูลทางอินเทอร์เน็ต ของหน่วยงาน ภาครัฐและองค์กรเอกชนทั้งภายในและระหว่างประเทศ โดยเฉพาะกลุ่ม OECD นอกจากนี้ยังใช้วิธี เข้าไปตรวจสอบข้อมูลและตัวเลขเชิงสถิติ ที่มีอยู่ในครอบครองของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องหลาย หน่วยงาน กล่าวโดยเฉพาะคือ กรมสรรพากร สำนักงานประมาณ สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง รัฐสภา สำนักงานสถิติแห่งชาติ TDRI และหน่วยงานอื่นๆ ทั้งภาครัฐและองค์กรเอกชน ทั้งนี้ การศึกษาและ สังเคราะห์ข้อมูลในเชิงเปรียบเทียบกับหลักการสากลระหว่างประเทศ (International Comparative Study) เป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการศึกษาวิจัยในประเด็นหัวข้อเรื่องนี้

1.4 ประโยชน์ที่จะได้รับการศึกษาวิจัย

ข้อความคิดรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ทำให้ผู้ศึกษาได้รับรู้ถึงรายจ่ายแผ่นดินอีกประเภท หนึ่งซึ่งไม่ได้ถูกรับรู้ทั้งในเชิงข้อมูลตัวเลข กรอบของความชอบด้วยกฎหมาย ผลกระทบที่เป็นปัญหา ทางการคลัง ทั้งต่อกรอบนโยบายงบประมาณและกรอบนโยบายภาษี หรือแม้กระทั่งความมีอยู่จริง ของรายจ่ายนี้ในระบบการคลังของประเทศ การศึกษาทำให้รู้ว่า รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเป็นวิธีการ หนึ่งในการใช้จ่ายเงินแผ่นดินโดยรัฐบาล ที่สามารถส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจและกำหนด พฤติกรรมของภาคเอกชนในระบบเศรษฐกิจได้เช่นเดียวกับรายจ่ายทางตรง รายจ่ายแผ่นดินที่เป็น ภาษี จึงถูกใช้เป็นเครื่องมือของฝ่ายบริหารในการตอบสนองต่อเป้าหมายนโยบายของตน ทั้งทาง เศรษฐกิจสังคมและการเมือง และมีแนวโน้มที่จะเพิ่มสูงขึ้นไปอีกทุกปี ทั้งในแง่ของจำนวนเงินรายจ่าย แผ่นดินที่เป็นภาษี และจำนวนแผนงานที่ได้มีการอนุมัติที่เพิ่มสูงขึ้นมากในปัจจุบัน การที่รายจ่าย แผ่นดินที่เป็นภาษี ไม่มีกรอบในการควบคุมที่ชัดเจนในระบบการคลังแผ่นดิน จึงทำให้เกิดความ ขั้วซ้อนในระบบโครงสร้างภาษี และหลายๆ แผนงานเกิดผลที่กลับตาลปัตรจากวัตถุประสงค์หรือ เป้าหมายที่รัฐบาลต้องการ ทั้งยังไปทำลายโครงสร้างการจัดเก็บภาษีให้เสื่อมประสิทธิภาพ และ

ก่อให้เกิดความไม่เป็นกลางและไม่เป็นธรรมทางภาษีและการคลังอีกด้วย รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่ไม่ได้ถูกรับรู้และไม่มีการกำหนดกรอบทางกฎหมายที่ชัดเจน โดยปกติย่อมทำให้ระบบกระบวนการวิธีการงบประมาณของประเทศ เกิดความยุ่งยากซับซ้อนอย่างมาก ทั้งในแง่ของการประมาณการรายได้และการจัดเตรียมงบประมาณรายจ่ายในแต่ละปี และแน่นอนที่สุดการจ่ายเงินภาครัฐนั้นย่อมสามารถเกิดผลทั้งทางบวกและลบ ซึ่งการจ่ายเงินแผ่นดินโดยอาศัยระบบภาษีเป็นเครื่องมือดังกล่าว ยิ่งทำให้ไม่สามารถควบคุมและตรวจสอบการใช้จ่ายเงินภาครัฐได้ว่า มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และมีความเป็นธรรม ในการจ่ายเงินแผ่นดินหรือไม่ เพียงใด การวิเคราะห์ในเชิงข้อความคิดรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนี้อย่างไร ยังทำให้ผู้ศึกษารับรู้ว่าผู้รับประโยชน์ที่แท้จริงจากแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในแต่ละแผนงานคือผู้ใด ซึ่งปรากฏว่าแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเกือบทั้งหมด เป็นการเอื้อสิทธิประโยชน์แก่บุคคลเฉพาะรายกลุ่มรายการกิจกรรมทางธุรกิจ และหลายแผนงาน เมื่อพิจารณาถึงตัวผู้รับประโยชน์จากสิทธิที่ไม่ต้องเสียภาษีแล้ว เห็นได้ชัดว่าเป็นช่องทางในการบิดเบือนการใช้อำนาจรัฐผ่านนโยบายรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ในการเอื้อประโยชน์แก่กลุ่มตนเองและพวกพ้องได้ การศึกษาวิจัยในหัวข้อวิทยานิพนธ์นี้จึงทำให้ผู้ศึกษารับรู้ปัญหาเรื่องนี้และแสวงหาคำตอบเพื่อนำเสนอเป็นแนวทางแก้ไขปัญหาดต่อไป

นอกจากนี้ ยังทำให้ทราบถึงเจตนารมณ์พื้นฐานที่เป็นเหตุผลของการบัญญัติกฎหมาย ซึ่งจะก่อให้เกิดความชัดเจนในการบังคับใช้กฎหมาย โดยไม่ต้องเกิดความสงสัยให้ต้องมีการตีความและหรือไม่ก่อให้เกิดการตีความอย่างผิดเพี้ยน เพราะสิ่งที่เห็นได้ชัดเจนในทางกฎหมายก็คือ ความเป็นเหตุเป็นผลหรือความมีตรรกะในตัวเองของกฎหมายที่เป็นหมวดเป็นหมู่เป็นเรื่องเดียวกัน สามารถทำความเข้าใจได้โดยทางนิติวิธี ดังนั้น ระบบวิธีคิดต่อการใช้การตีความในกฎหมายภาษี จึงต้องหยั่งทราบเจตนารมณ์ที่แท้จริง ควบคู่ไปกับกรอบตัวบทบัญญัติของกฎหมาย ที่เป็นเหตุเป็นผลเป็นหมวดหมู่เรื่องเดียวกัน บทบัญญัติในโครงสร้างสามัญของระบบภาษีก็น่าจะอย่างหนึ่ง บทบัญญัติรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีก็น่าจะอย่างหนึ่ง บทบัญญัติที่เป็นข้อยกเว้นในโครงสร้างสามัญของระบบภาษีก็น่าจะเป็นอีกเรื่องหนึ่ง ซึ่งไม่ใช่เรื่องรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เพราะบทบัญญัติรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีไม่ใช่เรื่องการจัดเก็บรายได้ภาษี แต่เป็นวิธีการใช้จ่ายเงินแผ่นดินของรัฐบาลโดยอาศัยระบบกฎหมายภาษีเป็นเครื่องมือ โดยมีเหตุผลตามนโยบายของรัฐบาลเฉพาะเรื่องนั้นๆ เพราะฉะนั้น บทบัญญัติรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี จึงไม่ใช่ข้อยกเว้นในโครงสร้างของระบบภาษีนี้อาจกล่าวได้ว่าไม่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเลยก็ได้ การใช้การตีความจึงต้องค้นหาเจตนารมณ์ของเรื่องนั้นๆ ว่ามีวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายในการใช้จ่ายเงินภาครัฐเช่นไร มิเช่นนั้นไปผูกโยงกับการบังคับจัดเก็บภาษีเสมอไป เพราะไม่ใช่เหตุผลของกันและกัน เช่น การอนุญาตให้หักลดหย่อนตามรายการ (Itemized Deductions) ในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหลายรายการตามประมวลรัษฎากรมาตรา 47 ที่กล่าวมาก่อนหน้านี้ ซึ่งเงินจำนวนนี้ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายหรือค่าครองชีพที่จำเป็นของคนธรรมดาสามัญ จึงไม่ได้เกี่ยวข้องกับคำนวณหาฐานของเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษี ดังนั้น การจะพิจารณาประเด็นปัญหาเกี่ยวกับเรื่องนี้จึง

ต้องดูว่ากฎหมายมี วัตถุประสงค์เป้าหมายเชิงนโยบายที่แท้จริงอย่างไร เป็นต้น ตรงกันข้ามกับ บทบัญญัติที่เป็น ข้อยกเว้นในโครงสร้างภาษีที่มีเหตุผลในระบบโครงสร้างภาษีนั่นเอง โดยอาจเป็น การแก้ปัญหาทางเทคนิคเชิงโครงสร้างหรือเป็นนโยบายทางภาษีใดๆ ดังเช่น การลดความซับซ้อน ทางภาษีหรือการลดต้นทุนการจัดเก็บภาษี ดังนั้น การค้นหาเจตนารมณ์ของกฎหมายในกรณีนี้ก็ต้อง อยู่ภายในเรื่องของระบบโครงสร้างภาษีนั่นเอง เช่น กฎหมายไม่ต้องการให้บุคคลที่แม้จะถือว่ามีเงิน ได้อยู่ในเกณฑ์ต้องยื่นแสดงแบบชำระภาษี แต่เมื่อคำนวณดูแล้วคงไม่มีภาษีต้องเสีย หรือมีก็ไม่ มากนัก การจัดเก็บจะเป็นการสร้างความยุ่งยากซับซ้อน ไม่คุ้มกับต้นทุนที่ต้องเป็นภาระแก่ประชาชน และเจ้าหน้าที่สรรพากรเสียเปล่า จึงยกเว้นเสีย เช่นนี้ จึงเป็นเรื่องของบทบัญญัติที่เป็นข้อยกเว้นใน ระบบโครงสร้างการจัดเก็บภาษี ซึ่งต้องมีการตีความโดยเคร่งครัด เป็นต้น