

บทที่ 4

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

หลักการในการจัดเก็บภาษีที่ดินนั้นควรสอดคล้องกับหลักการของภาษีเงินได้ ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 กล่าวคือต้องคำนึงถึงแนวความคิดของเงินได้ (Income Concept) ทั้งเจ็ดประการอันได้แก่

(1) หลักการว่าเงินได้ทุกชนิดจะต้องถูกนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ (All-Inclusive Income Concept)

(2) หลักการผ่อนผันภาระภาษีตามกฎหมาย (Legislative Grace Concept)

(3) หลักการใช้คืนทุน (Capital Recovery Concept)

(4) หลักการรับรู้ (Realization Concept)

(5) หลักการของสิทธิที่จะถูกเรียกคืน (Claim-of-Right Doctrine)

(6) หลักการสันนิษฐานว่าได้รับ (Constructive Receipt Doctrine)

(7) หลักแหล่งเงินได้ที่จะชำระ (Wherewithal-to-pay Concept)

หากจะมีการยกเว้นไม่จัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินหรือจากเงินได้ประเภทใดต้องมีเหตุผลที่ชัดเจนและเหมาะสม เพราะเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) นั้น ล้วนแต่เป็นสิ่งที่ได้มาโดยผู้รับได้มาแบบได้เปล่า ไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรงเพื่อให้ได้มาทั้งสิ้น

การที่รัฐยกเว้นไม่จัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับการรับมรดก และเงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น ผู้เขียนเห็นว่าน่าจะสอดคล้องกับหลักการผ่อนผันภาระภาษีตามกฎหมาย (Legislative Grace Concept) เนื่องจากบทบัญญัติของ มาตรา 42(10) แห่งประมวลรัษฎากรนั้นมีการจำกัดประเภทของเงินได้ไว้ว่าต้องเป็นเงินได้ทั้งสามประเภทดังกล่าวข้างต้นเท่านั้นจึงจะได้รับยกเว้นภาษีตามบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าว และน่าจะถือได้ว่ารัฐต้องการบรรเทาภาระทางภาษีให้แก่บุคคลที่ได้รับเงินได้ทั้งสามประเภทแล้วแต่กรณี

จากการศึกษาประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) นั้น ก่อให้เกิดปัญหาต่างๆ พอสรุปได้ดังต่อไปนี้

1. ปัญหาในด้านตัวบทกฎหมาย ปัญหานี้เกิดจากความไม่รัดกุมของกฎหมาย และมีความคลุมเครือ จึงตีความข้อกฎหมายไปได้กว้างขวาง ทำให้ผู้ปฏิบัติยากที่จะเข้าใจ

2. ปัญหาการโอนทรัพย์สิน เงินได้ที่ผู้รับได้รับจากผู้ให้ตามมาตรา 42(10) ถือว่าเป็นการเปลี่ยนมือผู้ถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินอันอาจกล่าวได้ว่าเป็นการจำหน่ายทรัพย์สินของผู้ให้อีกประการหนึ่ง แต่กลับไม่มีการเก็บภาษีในส่วนนี้เหมือนดังการจำหน่ายทรัพย์สินกรณีอื่นๆทั่วไป เช่น ซื้อ ขาย

3. ปัญหาการหลบหลีกหรือการเลี่ยงภาษี การยกเว้นการจัดเก็บภาษีการให้ ทำให้รัฐสูญเสียรายได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการให้ทรัพย์สินแก่กันนั้นมักเกิดในหมู่คนที่มียุทธทรัพย์สินมากหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือคนที่มีฐานะดีมากอยู่แล้ว แต่รัฐกลับไม่สามารถเก็บภาษีในกลุ่มเป้าหมายดังกล่าว ส่งผลให้ฐานะทางเศรษฐกิจของคนในสังคมมีความแตกต่างกันมากยิ่งขึ้น

4. ปัญหาความไม่ธรรมสำหรับผู้เสียภาษี เนื่องจากการให้สังหาริมทรัพย์แก่ผู้รับแล้ว ผู้ให้ไม่ต้องเสียภาษี แต่หากเป็นการให้สังหาริมทรัพย์แล้วผู้รับจะต้องเสียภาษีโดยกฎหมายกำหนดให้ผู้ให้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ ซึ่งหากกฎหมายต้องการบัญญัติ มาตรา 42(10) ขึ้นเพื่อบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้รับแล้วก็ควรมีการยกเว้นภาษีให้แก่ผู้รับด้วย

สำหรับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) นั้น ผู้เขียนเห็นว่า มีข้อดีและข้อเสียดังนี้

ข้อดี

1. สำหรับเงินได้ประเภทที่ 1 ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา นั้นถือว่าช่วยแบ่งเบาภาระของรัฐในการดูแลและให้ความช่วยเหลือแก่ประชาชนผู้มีรายได้น้อยหรือช่วยเหลือตนเองไม่ได้

2. ช่วยส่งเสริมด้านศีลธรรมให้แก่ประชาชนให้รู้จักให้ และเอื้อเฟื้อเผื่อแผ่กัน

3. การที่ประชาชนให้ความอุปการะซึ่งกันและกันนั้น ย่อมส่งผลให้เกิดความรักใคร่และสามัคคีกันระหว่างหมู่ชนในชาติ ทั้งยังทำให้ประชาชนมีความกลมเกลียวเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน

4. ช่วยรัฐกระจายรายได้จากคนรวยไปสู่คนจน

5. ส่งเสริมให้ประชาชนอนุรักษ์และสืบทอดวัฒนธรรมบางอย่างที่ดึกดำบรรพ์ให้คงไว้นานๆ

6. ถือเป็นสวัสดิการที่รัฐให้แก่ประชาชนประการหนึ่ง

7. รัฐประหยัสดังงบประมาณไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากเงินได้ทั้งสามประเภคนั้นถือเป็นเงินได้ที่ยากต่อการพิสูจน์ถึงเจตนาของคู่กรณีว่าคู่กรณีทั้งสองฝ่ายมีเจตนาที่แท้จริงอย่างไร

8. สำหรับเงินได้ประเภทที่ได้รับจากการรับมรดกนั้น เป็นการส่งเสริมให้ประชาชนขยันทำงานเพื่อสะสมมรดกไว้ให้ลูกหลานต่อไป ทำให้ประเทศชาติเกิดความมั่งคั่งทางเศรษฐกิจ

ข้อเสีย

1. เป็นช่องทางหลีกเลี่ยงภาษีให้แก่บุคคลบางกลุ่มที่แสวงหาและนำช่องทางของกฎหมายดังกล่าวไปใช้ เพื่อตนจะได้ไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลง

2. ทำให้รัฐขาดรายได้งบประมาณที่จะนำไปบริหารประเทศ

3. ไม่เกิดความเป็นธรรมสำหรับผู้เสียภาษีเนื่องจากเงินได้ที่รัฐจัดเก็บภาษีตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 40 นั้นล้วนเป็นเงินได้ที่ผู้เสียภาษีต้องใช้น้ำพักน้ำแรงทำงานแลก แต่เงินได้ประเภทที่ระบุไว้ตามมาตรา 42(10) นั้นเป็นเงินได้ที่ผู้รับได้รับมาแบบได้เปล่า ไม่ต้องใช้หยาดเหงื่อแรงงานเพื่อให้ได้มาทั้งสิ้น

อย่างไรก็ดีเมื่อเปรียบเทียบกันแล้ว ผู้เขียนเห็นว่าประโยชน์ที่ประชาชนจะพึงได้รับตามมาตรา 42(10) นั้นมีข้อดีมากกว่าข้อเสีย ดังนั้นจึงเห็นสมควรให้บทบัญญัติดังกล่าวคงไว้ต่อไป ส่วนข้อเสียที่เกิดขึ้นนั้นรัฐควรออกมาตรการมาใช้เพื่ออุดช่องโหว่ของกฎหมายดังกล่าว ป้องกันมิให้บุคคลบางจำพวกฉกฉวยโอกาสอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายนี้ไปแสวงหาประโยชน์ส่วนตัวต่อไป

สำหรับกรณีปัญหาที่เกิดขึ้นตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42(10) ผู้เขียนขอเสนอวิธีแก้ไขและเสนอแนะแนวทางการแก้ปัญหาที่เกิดขึ้น ดังนี้คือ

1) รัฐต้องปรับปรุงแก้ไขกฎหมายโดยให้คำจำกัดความมีความชัดเจนขึ้น

1.1) แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 42(10) โดยให้คำจำกัดความว่า เงินได้ดังกล่าวว่ามีลักษณะอย่างไร การให้เพื่อการอุปการะมีความหมายครอบคลุมเพียงใด หน้าที่ธรรมจรรยาคืออะไร มีขอบเขตเพียงใด หรือชนบทรรมเนียมหรือประเพณีใดบ้างที่จะถือว่าอยู่ในความหมายของประมวลรัษฎากร มาตรา 42(10) นี้ เป็นไปตามกฎกระทรวงหรือประกาศของกรมสรรพากร โดยรัฐควรออกกฎหมายลำดับรอง เช่น พระราชกำหนด หรือพระราชกฤษฎีกา เพื่อให้อำนาจแก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องออกระเบียบข้อบังคับได้ง่ายขึ้น ซึ่งวิธีนี้ทำให้มีการแก้ไขลักษณะของเงินได้หรือคำจำกัดความของเงินได้ทั้งสามประเภทได้สะดวกรวดเร็วทันต่อเหตุการณ์บ้านเมืองในปัจจุบัน

1.2) แก้ไขกฎหมายโดยใช้ถ้อยคำที่ไม่คลุมเครือ หรือสามารถตีความหมายไปได้หลายอย่าง โดยให้คำนิยามคำว่า “เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับการรับมรดก และเงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่ง

ชนบธรรมเนียมประเพณี” ว่าหมายถึงอะไร ดังเช่นที่ได้ให้คำนิยามของคำบางคำไว้ในประมวล
 รัชฎาภิเษก 39

2) ควรกำหนดจำนวนเงินสำหรับเงินได้บางประเภทที่มีการให้หรือการรับด้วย ทั้งนี้
 ต้อง คำนึงถึงความเหมาะสมและความจำเป็นที่วิญญูชนทั่วไปจำเป็นต้องพึงปฏิบัติเช่นนั้น นอกจากนี้
 ควรแยกประเภทของเงินได้ที่ได้รับแต่ละประเภทออกจากกันเนื่องจากเงินได้แต่ละชนิดมีลักษณะที่
 แตกต่างกัน เช่น

2.1) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ประเภทนี้เป็นกรณี
 ผู้ให้ได้ให้แก่ผู้รับเพื่อการอุปการะ ดังนั้นเพื่อป้องกันมิให้มีการใช้ช่องทางของกฎหมายดังกล่าว
 หลีกเลียงภาษี จึงควรกำหนดจำนวนเงินที่ได้รับว่าในปีภาษีนั้นๆ หากผู้รับได้รับเงินอุปการะจาก
 ผู้อื่นเกิน 200,000 บาท ให้นำส่วนที่เกินมาคำนวณภาษีเงินได้ เป็นต้น

2.2) เงินได้ที่ได้รับการรับมรดก อาจกำหนดว่าหากในปีภาษีนั้นผู้รับได้รับมรดก
 เกินกว่า 2,000,000 บาท ให้นำส่วนที่เกินมาคำนวณภาษีเงินได้ เหตุที่ควรกำหนดเพดานสำหรับ
 เงินได้ประเภทนี้ไว้สูงเนื่องจาก เงินได้ประเภทนี้มักถูกเก็บภาษีในรูปแบบภาษีทรัพย์สินในขณะที่
 เจ้ามรดกยังมีชีวิตอยู่ไปครั้งหนึ่งแล้ว และเหตุผลที่ต้องให้เก็บภาษีในส่วนที่เกินเนื่องจากเป็น
 การช่วยลดช่องว่างระหว่างคนรวยกับคนจน เพราะถือว่าจำนวนเงินที่ยกเว้นไม่จัดเก็บภาษีนั้นเป็น
 การสร้างความมั่งคั่งให้แก่ผู้รับมรดกในระดับหนึ่งแล้ว

2.3) เงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งชนบธรรมเนียม
 ประเพณี เหตุที่รัฐไม่จัดเก็บภาษีกับเงินได้ประเภทนี้ เนื่องจากรัฐต้องการช่วยส่งเสริม
 ประเพณีและวัฒนธรรมบางอย่างให้ดำรงต่อไป ดังนั้นในการกำหนดจำนวนเงินที่รัฐยกเว้นไม่
 จัดเก็บภาษีจึงต้องพิจารณาข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆ ไป เพราะพิธีและประเพณีแต่อย่างนั้นแตกต่างกัน
 และจำนวนเงินที่ได้รับก็มากน้อยไม่เท่ากัน ทั้งในปีภาษีหนึ่งๆอาจมีหลายพิธีและหลายประเพณี
 จึงควรกำหนดจำนวนเงินว่าในปีภาษีนั้น หากผู้รับได้รับเงินจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธี หรือ
 ตามโอกาสแห่งชนบธรรมเนียมประเพณีรวมกันเกิน 1,000,000 บาท ให้นำส่วนที่เกินมาคำนวณ
 เพื่อเสียภาษีเงินได้

ในกรณีที่ในปีภาษีใดผู้รับได้รับเงินหลายประเภท หลักการคิดคำนวณว่าต้องเสียภาษี
 เงินได้หรือไม่อย่างไรควรเป็นไปตามหลักเกณฑ์ตามข้อ 2.1) ถึงข้อ 2.3) โดยไม่ต้องนำเงินทั้งสาม
 ประเภทมารวมกัน กล่าวคือหากเงินได้ประเภทใดไม่เกินจำนวนเงินที่ระบุไว้ก็ไม่ต้องเสียภาษี หาก
 เงินได้ประเภทใดเกินจำนวนที่ระบุไว้ก็ให้นำเงินได้เฉพาะส่วนที่เกินของเงินได้ประเภทนั้นๆมา
 คำนวณเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษี

ตัวอย่างเช่น ในปีภาษี 2548 นาย ก.ได้รับเงินได้จากการอุปการะจำนวน 150,000 บาท ได้รับมรดกจำนวน 3,000,000 บาท ได้รับเงินเนื่องจากการจัดงานพิธีแต่งงานจำนวน 300,000 บาท ได้รับเงินรางวัลจากชนะเลิศการแข่งขันชกมวยโอลิมปิก จำนวน 10,000,000 บาท

หลักในการคำนวณภาษีเงินได้ของนาย ก. เป็นดังนี้

- เงินได้จากการอุปการะจำนวน 150,000 บาท เป็นเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา จำนวนเงินที่ได้รับดังกล่าวไม่เกิน 200,000 บาท ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีตามข้อ 2.1)

- เงินได้จากการรับมรดกจำนวน 3,000,000 บาท เกินกว่าที่กำหนดไว้ 1,000,000 บาท ($3,000,000 - 2,000,000$) จึงต้องนำส่วนที่เกินจำนวน 1,000,000 บาท มาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามข้อ 2.2

- เงินได้ที่ได้รับเนื่องจากการจัดงานพิธีแต่งงานจำนวน 300,000 บาท ถือเป็นเงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธี ส่วนเงินรางวัลที่ได้รับจากชนะเลิศการแข่งขันชกมวยโอลิมปิก จำนวน 10,000,000 บาท ถือเป็นเงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสน่หาตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ดังนั้นเมื่อนำเงินทั้ง 2 รายการที่ได้รับมามีจำนวนรวมกันเป็นเงิน 10,300,000 บาท ($10,000,000 + 300,000$) จึงต้องนำส่วนต่างจำนวน 9,300,000 บาท ($10,300,000 - 1,000,000$) มาคำนวณเป็นภาษีเงินได้ตามข้อ 2.3

สรุป นาย ก. ต้องนำเงินส่วนต่างจำนวน 10,300,000 บาท ($1,000,000 + 9,300,000$) มารวมกับเงินได้ประเภทอื่นนอกจากนี้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปีภาษี 2548

เหตุที่กำหนดจำนวนเงินที่ได้รับยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับการรับมรดก และเงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีแตกต่างกันเนื่องจาก ลักษณะและมูลเหตุที่ได้รับเงินได้สำหรับเงินได้แต่ละประเภทย่อมแตกต่างกัน กล่าวคือ เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยานั้น เป็นกรณีที่ผู้รับได้รับโดยไม่มีการจัดงานเพื่อให้ได้เงินมา จึงเห็นสมควรกำหนดจำนวนเงินที่ได้รับยกเว้นภาษีในจำนวนที่น้อย ส่วนเงินได้ที่ได้รับการรับมรดกนั้น เห็นว่าเป็นสิ่งจูงใจให้เจ้ามรดกขยันทำงานเพื่อสะสมเงินไว้ให้ลูกหลาน ส่วนเงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีนั้น เห็นว่างานพิธีบางอย่าง เช่น งานพิธีมงคลสมรสที่มีการจัดเลี้ยงแขกที่มาร่วมงานนั้น ผู้จัดงาน(ผู้รับ)ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดงานนั้น และเงินที่แขกนำมามอบให้นั้นเป็นการให้ในลักษณะที่ผู้รับต้องผูกพันคือผู้รับ

จำต้องนำไปคืนให้แก่ผู้ให้ในยามที่ผู้ให้ได้จัดงานพิธีขึ้นบ้าง บางครั้งในปีภาษีหนึ่งผู้รับอาจได้รับเงินได้เนื่องในงานพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีหลายครั้ง ดังนั้นควรกำหนดจำนวนเงินที่ได้รับยกเว้นภาษีไว้ในจำนวนที่สูง

ข้อดีสำหรับการใช้มาตรการหรือแนวทางนี้คือ เป็นการกำหนดเพดานเงินที่เหมาะสมให้แก่ผู้มีเงินได้ที่ได้รับเงินด้วยเหตุดังกล่าวเพื่อนำมายกเว้นภาษีเงินได้ ซึ่งวิธีนี้ถือว่าเป็นมาตรการหนึ่งที่จะป้องกันการใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย มาตรา 42(10) นี้เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีได้

อย่างไรก็ดีมาตรการที่นำเสนอข้างต้นนั้นย่อมมีข้อเสียอยู่บ้าง เนื่องจากเงินได้ทั้ง 3 ประเภทดังกล่าวมักถูกจัดเก็บภาษีในรูปแบบภาษีอื่น เช่น ภาษีทรัพย์สิน ในขณะที่ทรัพย์สินนั้นเคยอยู่ในมือของผู้ให้มาครั้งหนึ่งแล้ว ดังนั้นหากมีการจัดเก็บภาษีอาภักกับทรัพย์สินนั้นอีกโดยที่ยังไม่นำทรัพย์สินไปลงทุนเพื่อเพิ่มพูนทางเศรษฐกิจแล้วย่อมจะเกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน นอกจากนี้ลักษณะของเงินได้ดังกล่าวมีปัญหาความยุ่งยากในการประเมินและวิธีการจัดเก็บ อาจไม่คุ้มค่ากับค่าใช้จ่ายที่รัฐต้องเสียไปสำหรับการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีชนิดนี้

ดังนั้นการที่รัฐจะนำวิธีการนี้มาใช้แก้ปัญหที่เกิดจากบทบัญญัติมาตรา 42(10) รัฐจำเป็นต้องศึกษาและพิจารณาให้รอบคอบถึงผลกระทบที่จะตามมาในภายหลัง

3) กรณีสำหรับผู้หลีกเลี่ยงภาษี รัฐควรออกกฎหมายให้มีบทลงโทษหรือเพิ่มโทษแก่ผู้ที่ใช้ช่องทางของกฎหมายไปในทางทุจริตด้วย เพื่อจักได้เป็นการป้องปรามผู้กระทำผิดเพิ่มเติมจากตัวบทมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร

4) กรมสรรพากรควรออกคำสั่ง ประกาศ หรือระเบียบข้อบังคับ สำหรับถ้อยคำหรือข้อความในกฎหมายที่มีความหมายไม่ชัดเจน เพื่อให้ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีมีแนวทางปฏิบัติที่ถูกต้องและเป็นไปในทางเดียวกัน