

บทที่ 4

ปัญหาในการจัดเก็บภาษีอากรจากการพนันและข้อเสนอนะ

การพนันที่ถูกกฎหมายซึ่งรู้จักกันอยู่ทั่วไปในสังคม ได้แก่ การออกสลากของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล และ การจัดให้มีการพนันทายผลการแข่งม้า ซึ่งประเทศไทยมีการจัดเก็บรายได้จากการพนันทั้งสองประเภท ทั้งในรูปของ รายได้จากรัฐพาณิชย์ ภาษี อากร และ ค่าธรรมเนียม โดยการจัดเก็บรายได้จากการพนันทั้งสองประเภทนั้น มีประเด็นปัญหาหลักที่น่าสนใจอยู่สองประการได้แก่ ปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรเกี่ยวกับการออกสลากของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล และ ปัญหาในการจัดเก็บภาษีอากรจากการจัดให้มีการทายผลการแข่งม้า ซึ่งสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

4.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรเกี่ยวกับการออกสลากของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล

การออกสลากของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลปัจจุบัน มี 2 ประเภทคือ สลากกินแบ่งรัฐบาล สลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการพัฒนาประโยชน์ การจัดเก็บรายได้จากการออกสลากของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล มี 2 รูปแบบ คือ รายได้จากรัฐพาณิชย์ และภาษีอากร สามารถสรุปได้ดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 10 การนำส่งรายได้ในรูปรัฐพาณิชย์ของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล

ประเภทของสลาก	จำนวนที่นำส่ง
สลากกินแบ่งรัฐบาล	ร้อยละ 28 ของรายได้จากการจำหน่าย
สลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อ การพัฒนาประโยชน์	ร้อยละ 27.5 ของรายได้จากการจำหน่าย

ตารางที่ 11 ภาวะภาษีของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล

(- หมายถึง ไม่อยู่ในบังคับเสียภาษี

x หมายถึง อยู่ในบังคับเสียภาษี)

ประเภท ของ สลาก	ประเภท ภาษี	ภาษีเงินได้	อากรแสตมป์	ภาษีมูลค่าเพิ่ม	ภาษีสรรพสามิต	ภาษีตามพระราชบัญญัติ ค่าธรรมเนียมตาม พระราชบัญญัติการพนัน
สลากกินแบ่งรัฐบาล		-	-	-	-	-
สลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อ การสาธารณประโยชน์		-	-	-	-	x

สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลเป็นหน่วยงานของรัฐเพียงหน่วยงานเดียวที่ดำเนินการเกี่ยวกับการพนันเพื่อแสวงหารายได้เข้ารัฐ ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวก็ประสบปัญหาที่ควรพิจารณาหลายประการ ทั้งปัญหาเกี่ยวกับผู้ดำเนินการออกสลากและความชอบด้วยกฎหมายของการออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว 2 ตัว และปัญหาในทางภาษีอากร สามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

4.1.1 ปัญหาเกี่ยวกับผู้ดำเนินการออกสลากและความชอบด้วยกฎหมายของการออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว 2 ตัว

(ก.) ปัญหาเกี่ยวกับผู้ดำเนินการออกสลาก

โดยทั่วไปการจัดการและดำเนินการต่างๆ เกี่ยวกับธุรกิจลอตเตอรี่ในประเทศออสเตรเลียมักจะถูกผูกขาดโดยรัฐ หรือมีเฉพาะรัฐวิศดอเรียและแทสมาเนียเท่านั้น ที่รัฐให้สัมปทานการผูกขาดแก่เอกชน เนื่องจากธุรกิจลอตเตอรี่มักจะเป็นธุรกิจขนาดใหญ่ ที่มีลักษณะผูกขาดหรือกึ่งผูกขาด รัฐจึงสามารถคุ้มครองผู้บริโภคได้ง่าย โดยกำหนดโครงสร้างของการจัดสรรเงินจากการขายลอตเตอรี่มีผลให้ธุรกิจลอตเตอรี่ไม่มีความจำเป็นต้องอยู่ภายใต้การควบคุมดูแลอย่างใกล้ชิด สามารถมีคณะกรรมการดูแลโดยเฉพาะ และขึ้นต่อรัฐมนตรีโดยตรง

รูปแบบการบริหารและวางนโยบายกรณีของล็อตเตอรี่แห่งชาติในประเทศอังกฤษ ยึดหลักให้เอกชนแข่งขันกันให้บริการ และรัฐจะไม่เข้าไปเกี่ยวข้องด้านการเป็นผู้ผลิต ซึ่งลักษณะการให้บริหารมีขนาดใหญ่ รัฐบาลใช้วิธีควบคุมโครงสร้างราคา และให้สัมปทานกับภาคเอกชนเป็นผู้ดำเนินการ โดยให้แข่งขันเสนอราคาอัตราผลตอบแทนสำหรับการจัดบริการล็อตเตอรี่แห่งชาติ ซึ่งทำให้รัฐบาลสามารถควบคุมโครงสร้างราคาได้ แม้จะเป็นกิจการที่ผูกขาดโดยภาคเอกชน

สำหรับประเทศไทยล็อตเตอรี่เป็นการดำเนินการโดยรัฐซึ่งเป็นสิ่งที่ถูกกฎหมาย แต่มีวิธีการเล่นที่ค่อนข้างจำกัดและตายตัว จากการศึกษาของอาจารย์ผาสุก พงษ์ไพจิตร และคณะ มีข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการจัดการธุรกิจล็อตเตอรี่ดังต่อไปนี้

1. ปรับองค์การสลากกินแบ่ง ให้เป็นหน่วยงานกำกับดูแลการให้บริการของภาคเอกชน โดยต้องมีหน่วยงานที่ทำการศึกษาวินิจฉัยผลกระทบของลอตเตอรี่อย่างต่อเนื่อง เพื่อปรับปรุงกฎเกณฑ์เกี่ยวกับลอตเตอรี่ เพื่อลดผลกระทบด้านลบทางเศรษฐกิจ และสังคม

2. การดำเนินการให้บริการลอตเตอรี่ เป็นหน้าที่ของภาคเอกชนเพียงรายเดียว โดยรัฐเปิดให้มีการประมูลโครงการ ซึ่งภาครัฐจะต้องพิจารณาถึงประวัติและประสบการณ์ของบริษัท จะต้องมีความโปร่งใส และควรเป็นบริษัทมหาชน เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบจากสาธารณชน

3. จัดตั้งองค์กรที่ทำหน้าที่จัดสรรเงินผลประโยชน์จากลอตเตอรี่ ที่ปลอดจากอิทธิพลทางการเมือง โดยเงินผลประโยชน์นี้ต้องไม่เกี่ยวข้องกับงบประมาณและไม่ถือเป็นรายได้ของรัฐ เป็นการจัดสรรเพื่อสนับสนุนกิจกรรมของชุมชน โดยประเภทของกิจกรรมให้กำหนดไว้ในกฎหมาย และให้คณะกรรมการขององค์กรประกอบด้วยภาครัฐและภาคเอกชน¹

กรณีเอกชนเป็นผู้ดำเนินการออกสลากกินแบ่งเพื่อจำหน่ายตามข้อเสนอแนะข้างต้น หากเอกชนมีภาระค่าใช้จ่ายเช่นเดียวกับการออกสลากของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล กล่าวคือ

1. ค่าใช้จ่ายในส่วนของเงินรางวัล ร้อยละ 60 ของรายได้จากการจำหน่าย
2. ค่าใช้จ่ายในการบริหารงาน ร้อยละ 12 ของรายได้จากการจำหน่าย

¹ผาสุก พงษ์ไพจิตร, สังคิต พิริยะรังสรรค์, นवलน้อย ตีรรัตน์, กนกศักดิ์ แก้วเทพ, อุตสาหกรรมพนัน ไทย อังกฤษ สหรัฐอเมริกา ออสเตรเลีย และมาเลเซีย, (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด สำนักพิมพ์ตรีสิน (ซิลค์เวอร์บ์ส), 2543, น.206, 208, 264, 267.

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทเอกชน บริษัทสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามความเป็นจริง ในกรณีนี้ บริษัทสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ถึงร้อยละ 72 ของรายได้จากการจำหน่าย เท่ากับว่า บริษัทเหลือเงินได้สุทธิร้อยละ 28 ของรายได้จากการจำหน่าย

ตัวอย่าง

บริษัท ก. มีรายได้จากการจำหน่ายสลาก	100 บาท
มีค่าใช้จ่ายในส่วนของเงินรางวัล	60 บาท
มีค่าใช้จ่ายในการบริหารงาน	12 บาท
คงเหลือกำไรสุทธิ	28 บาท

เมื่อนำกำไรสุทธิมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ในอัตราร้อยละ 30 บริษัท ก. ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพียง 8.4 บาท

เมื่อเปรียบเทียบกับกรณี การออกสลากกินแบ่งของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล ปรากฏว่าสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล สามารถนำส่งรายได้เข้ารัฐถึงร้อยละ 28 ของรายได้จากการจำหน่าย

หากต้องการให้บริษัทเอกชนนำส่งรายได้เข้ารัฐในรูปของภาษีเงินได้นิติบุคคล จำนวนไม่น้อยกว่ากรณีสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลนำส่งรายได้เข้ารัฐ บริษัทเอกชนต้องมีกำไรสุทธิถึงร้อยละ 93.33

ตัวอย่าง

บริษัท ก. มีรายได้จากการจำหน่ายสลาก	100 บาท
ต้องการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวน	28 บาท

สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ดังนี้

ภาษีเงินได้นิติบุคคล = กำไรสุทธิ $\times$ อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

ดังนั้น กำไรสุทธิ = ภาษีเงินได้นิติบุคคล / อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

บริษัท ก. ต้องมี กำไรสุทธิ = $(28 \times 100) / 30 = 93.33... \text{ บาท}$

กรณีที่เอกชน ต้องมีกำไรสุทธิถึงร้อยละ 93.33 ดังกล่าว เท่ากับเอกชนต้องมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ ทั้งในส่วนของเงินรางวัล และค่าใช้จ่ายในการบริหารงาน ไม่เกินร้อยละ 6.67

ส่งผลให้ต้องลดจำนวนเงินรางวัลที่จะจ่ายให้แก่ผู้ถูกรางวัลให้น้อยลง ซึ่งการลดจำนวนเงินรางวัลนี้ทำให้ประชาชนลดแรงจูงใจในการซื้อสลาก

หากเอกชนไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการจำหน่ายสลาก รัฐก็จะสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้อีกเพียงร้อยละ 7 ของราคาสลากที่จำหน่ายได้ แต่การออกสลากนั้นรัฐสามารถแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายกำหนดให้การออกสลากของบริษัทเอกชนอยู่ในบังคับของภาษีสรรพสามิต เนื่องจากเป็นกิจการเสี่ยงโชค เช่นเดียวกับกรณีสนามม้า โดยอาจใช้อัตราภาษีร้อยละ 20 ตามมูลค่าฐานภาษี เช่นเดียวกับกรณีสนามม้า

เมื่อพิจารณาจากเงื่อนไขในการจ่ายเงินรางวัล และภาระภาษีของเอกชน พบว่า รายได้ของรัฐส่วนใหญ่ต้องเป็นรายได้จากการให้สัมปทาน มากกว่ารายได้จากภาษีอากร²

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับ ทักษะของประชาชนต่อสลากกินแบ่งรัฐบาล กรณีวัตถุประสงค์ของการออกสลากโดยรวมแล้ว ประชาชนส่วนใหญ่ เข้าใจว่าวัตถุประสงค์ของการออกสลาก มีดังนี้³

อันดับที่

	ร้อยละ
1 เป็นแหล่งหารายได้ของรัฐบาลทางหนึ่ง	46.92
2 เพื่อให้ประชาชนได้มีโอกาสเสี่ยงโชค	7.68
3 เพื่อเป็นการกุศล	3.46
4 เป็นอาชีพที่สุจริตสำหรับประชาชน	1.52
5 เป็นการพนันที่ถูกต้องกฎหมาย	1.01
- อื่นๆ	6.50
- ไม่ตอบ	32.91
รวม	100.00

²ในส่วนนี้ผู้เขียนยังไม่ได้คิดคำนวณค่าสัมปทานที่เอกชนจะต้องจ่ายให้กับรัฐเพราะไม่มีข้อมูลทางด้านตัวเลขที่ชัดเจนและแน่นอน.

³สวนดุสิตโพล, สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล ในทักษะของ ผู้ซื้อสลาก ผู้ถูกรางวัล ประชาชนทั่วไป, (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล, 2541), น.117.

ตารางที่ 12 เปรียบเทียบผลกระทบของการออกสลากกินแบ่งโดยเอกชน กับรัฐ

เอกชน	รัฐ
1. การให้สัมปทานการออกสลากกินแบ่งแก่เอกชนมีวัตถุประสงค์ เพื่อสนับสนุนอุตสาหกรรมการพนันที่มีประสิทธิภาพ จึงอาจจะต้องให้มีการแข่งขันกันเข้ามาเป็นผู้ดำเนินการ	1. การออกสลากกินแบ่งของหน่วยงานของรัฐมีวัตถุประสงค์เพื่อควบคุมอุตสาหกรรมการพนัน
2. รายได้ที่เข้าสู่รัฐอาจไม่มีความแน่นอน	2. รัฐจะมีรายได้จำนวนที่แน่นอน
3. กรณีสลากกินแบ่งที่ดำเนินการโดยเอกชนจากประสบการณ์ของประเทศออสเตรเลีย ปรากฏว่า สร้างรายได้ทางภาษีอากรให้แก่รัฐบาลจำนวนน้อยกว่าแบบดั้งเดิม กรณีที่ทางการเป็นเจ้าของ	3. รายได้จากการออกสลากกินแบ่งมีเป็นจำนวนมาก
4. รูปแบบของสลากมีแนวโน้มจะเพิ่มมากขึ้น สร้างความหลากหลายให้แก่ผู้บริโภค	4. รูปแบบของสลากไม่มีความหลากหลาย วิธีการเล่นค่อนข้างจำกัดและตายตัว
5. ภาคเอกชนต้องใช้เวลาตลาดกระตุ้นให้ประชาชนซื้อสลากมากขึ้น ทำให้ลูกค้าส่วนใหญ่ที่เป็นคนจนยากจนลงอีกเพราะถูกมอมเมา และก่อให้เกิดปัญหาทางสังคมอื่นๆ ตามมาได้	5. รูปแบบดั้งเดิมของสลากกินแบ่งที่ดำเนินการโดยภาครัฐ ทัวไปมีการสูญเสียทางด้านสังคมเป็นส่วนน้อย และเป็นการสร้างงานให้แก่กลุ่มผู้ด้อยโอกาส
6. อาจเกิดการผูกขาดการดำเนินการโดยเอกชนบางกลุ่ม	6. การดำเนินการถูกผูกขาดโดยภาครัฐ
7. เป็นช่องทางในการทุจริตของข้าราชการประจำ หรือนักการเมืองเมื่อมีการจัดการประมูล	7. ข้าราชการประจำ หรือนักการเมืองไม่อาจเข้ามาแสวงหาประโยชน์โดยตรงได้
8. ผลประโยชน์จะตกกับนักธุรกิจบางกลุ่ม	8. ผลประโยชน์จะตกกับรัฐโดยตรง

เมื่อพิจารณาผลกระทบของการดำเนินการออกสลาก ระหว่างภาคเอกชน กับภาครัฐ ข้างต้น ผู้เขียนเห็นว่า ควรให้รัฐเป็นผู้ดำเนินการออกสลากกินแบ่ง และสลากอื่น ๆ ต่อไป เนื่องจาก

การออกสลากเพื่อจำหน่ายเป็นรายได้จำนวนมหาศาลของรัฐ หากให้เอกชนเป็นผู้ดำเนินการ รัฐอาจมีรายได้ไม่เต็มเม็ดเต็มหน่วยอย่างกรณีดำเนินการด้วยตนเอง และอาจเกิดปัญหาด้านการผูกขาดในเอกชนบางกลุ่ม

(ข.) ปัญหาความชอบด้วยกฎหมายของการออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว 2 ตัว

นอกจากสลากกินแบ่งรัฐบาล และสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์แล้ว สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล เคยออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 มาจำหน่าย ตามมติคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ 8 กรกฎาคม 2546 ต่อมากระทรวงการคลังและสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลได้ขอหารือไปยังสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาถึงปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับการออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว ของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล⁴ โดยสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้พิจารณาและตีความว่า สลากกินแบ่งรัฐบาลที่สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลจะออกได้นั้นต้องมีลักษณะสำคัญ คือ ต้องเป็นสลากกินแบ่งที่สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลเป็นผู้ออก โดยรูปแบบและวิธีการเสี่ยงโชคและการให้รางวัลของสลากกินแบ่งรัฐบาลนั้นจะต้องมีการบริหารจัดการความเสี่ยงที่เกิดจากการออกสลากให้เป็นไปตามมาตรา 22 บัญญัติไว้เท่านั้น กล่าวคือ ต้องมีการจัดสรรเงินที่ได้รับจากการจำหน่ายสลากกินแบ่งรัฐบาลมาเป็นเงินรางวัลตามมาตรา 22 (1) โดยเงินรางวัลต้องไม่เกินร้อยละยี่สิบแปดเป็นรายได้แผ่นดินตามมาตรา 22 (2) เพราะทำให้สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลไม่ต้องรับความเสี่ยงในการจ่ายเงินรางวัลในแต่ละงวดเกินจำนวนดังกล่าวและการที่เงินรางวัลที่ต้องจ่ายจะลดลงตามส่วนของเงินที่ได้รับจากการจำหน่ายสลากกินแบ่งรัฐบาลด้วย ซึ่งมีผลทำให้สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลไม่มีโอกาสที่จะขาดทุนจากการออกสลากกินแบ่งรัฐบาลได้

ดังนั้น การออกสลากของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลที่มีการจัดสรรเงินที่ได้รับจากการจำหน่ายสลากนอกเหนือจากที่บัญญัติไว้ในมาตรา 22 หรือที่มีผลให้สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลมีโอกาสขาดทุน จึงไม่ใช่การออกสลากกินแบ่งรัฐบาล

สำหรับรูปแบบและวิธีการเสี่ยงโชคและการให้รางวัลของสลากพิเศษ แบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัวนั้น ไม่อาจถือได้ว่าเป็น "สลากกินแบ่งรัฐบาล" ตามพระราชบัญญัติสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล พ.ศ.2517 แต่เป็นสลากกินรวบ ดังนั้น สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลจึงไม่มีอำนาจออกสลาก

⁴หนังสือพิมพ์มติชน วันที่ 29 พฤศจิกายน พ.ศ. 2549 ปีที่ 29 ฉบับที่ 10490 (จาก http://www.matichon.co.th/matichon/matichon_detail.php?s_tag=01p0107211149&day=2006/11/21).

ดังกล่าวโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 5 (1) แห่งพระราชบัญญัติสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล พ.ศ.2517 ได้นอกจากนี้ กรณีไม่อาจนำความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะพิเศษ) ที่ได้เคยวินิจฉัยไว้ในเรื่องเสรีที่ 570/2542 ว่า การที่สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลจัดพิมพ์จำหน่าย ออกวางวัดและจ่ายรางวัล สลากบำรุงการกุศล ตามมาตรา 5 (3) แห่งพระราชบัญญัติสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล พ.ศ.2517 มาเทียบเคียงกับการออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว ได้

เนื่องจากปรากฏข้อเท็จจริงที่แตกต่างกันว่า การออกสลากบำรุงการกุศลดังกล่าวเป็น กรณีที่หน่วยงานหรือองค์กรอื่นเป็นผู้ขออนุญาตออกสลากตามกฎหมายว่าด้วยการพนันและเป็น ผู้รับผิดชอบการดำเนินการ โดยทำความตกลงกับสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล เพื่อมอบอำนาจ ให้ดำเนินการต่างๆ แทนเกี่ยวกับจัดพิมพ์จำหน่าย ออกวางวัด และจ่ายรางวัลสลากบำรุงการกุศล และหน่วยงานหรือองค์กรที่ขออนุญาตเป็นผู้รับเงินรายได้จากการออกสลากเพื่อไปใช้จ่ายตาม เจตนารมณ์ของการออกสลากของหน่วยงานหรือองค์กรนั้น ดังนั้น สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล จึงไม่สามารถดำเนินการโดยอาศัยอำนาจตามมาตราดังกล่าว

สำหรับการที่สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลจะสามารถออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว โดยการขออนุญาตตามพระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ.2478 ได้หรือไม่นั้น เห็นว่า การออก สลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว ตามรูปแบบและวิธีการที่ดำเนินการในขณะนั้น ไม่ถือว่าเป็นการ กระทำการที่อยู่ภายในขอบวัตถุประสงค์ตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติสำนักงานสลากกินแบ่ง รัฐบาล พ.ศ.2517 การขออนุญาตเพื่อออกสลากดังกล่าวตามพระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ.2478 มิได้เป็นผลให้สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่มีกฎหมายจัดตั้งและมีวัตถุประสงค์ กำหนดไว้เป็นการเฉพาะกลับมีวัตถุประสงค์และอำนาจในการออกสลากดังกล่าวได้แต่อย่างใด

ส่วนสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลจะสามารถดำเนินการออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว โดยอาศัยอำนาจตามมติคณะรัฐมนตรีได้หรือไม่นั้น เห็นว่า ตามหลักการปกครอง ในระบอบประชาธิปไตย คณะรัฐมนตรีมีหน้าที่บริหารราชการแผ่นดินและมีอำนาจดำเนินการ บริหารราชการแผ่นดินตามที่กฎหมายกำหนด และมติคณะรัฐมนตรี ซึ่งเป็นรูปแบบการใช้อำนาจ ในการบริหารราชการแผ่นดินของฝ่ายบริหารอย่างหนึ่ง จึงอยู่ภายใต้บังคับบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ทั้งปวง

ทั้งนี้ ที่ประชุมใหญ่กรรมการร่างกฎหมายได้เคยวินิจฉัยไว้แล้วว่า มติคณะรัฐมนตรีมิใช่ กฎหมาย จึงไม่สามารถแก้ไข เปลี่ยนแปลงหรือลบล้างกฎหมายได้

อย่างไรก็ตาม มติของคณะรัฐมนตรีย่อมมีผลใช้บังคับแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐและผูกพันให้ ต้องปฏิบัติตาม ดังนั้น มติคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ 8 กรกฎาคม 2546 ซึ่งเห็นชอบให้สำนักงานสลาก

กินแบ่งรัฐบาลดำเนินการออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว และดำเนินการอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง จึงมีผลผูกพันให้สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลต้องปฏิบัติตาม เมื่อสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลได้ดำเนินการขออนุญาตออกสลากดังกล่าวตามกฎหมาย และได้รับอนุญาตให้มีการเล่นจากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจแล้ว กรณีย่อมถือว่าการออกสลากที่ได้ดำเนินการไปแล้วเป็นการดำเนินการที่ชอบด้วยพระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ.2478

กรณีปัญหาความชอบด้วยกฎหมายของการออกสลากของออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว โดยอาศัยอำนาจตามมติคณะรัฐมนตรีที่ผ่านมานั้น มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเรื่องนี้อยู่สองฉบับได้แก่ พระราชบัญญัติสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล พ.ศ.2517 และพระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ.2478 เมื่อพิจารณาตาม พระราชบัญญัติสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล พ.ศ.2517 ได้บัญญัติอำนาจหน้าที่ของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลเกี่ยวกับการออกสลากไว้ในมาตรา 5 (1) ว่าสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลมีอำนาจออกสลากกินแบ่งรัฐบาลเพื่อจำหน่าย แต่พระราชบัญญัติสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล พ.ศ.2517 มิได้บัญญัติไว้โดยตรงว่าสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลมีอำนาจออกสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์ แต่สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล ได้อาศัยอำนาจตาม มาตรา 5 (3) แห่งพระราชบัญญัติสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล พ.ศ.2517 ว่าสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลมีอำนาจดำเนินการใดๆ เพื่อประโยชน์ของการดำเนินงานของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล เพื่อออกสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์มาจำหน่าย โดยคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะพิเศษ) เคยวินิจฉัยไว้ในเรื่องเสร็จที่ 570/2542 ว่าสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลมีอำนาจจัดพิมพ์จำหน่าย ออกรางวัลและจ่ายรางวัลสลากบำรุงการกุศล ตามมาตรา 5 (3) แห่งพระราชบัญญัติสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล พ.ศ.2517 แต่การออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว ไม่อาจเทียบเคียงกับกรณีการออกสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์เนื่องจากเงื่อนไขในการดำเนินการ โอกาสเสี่ยงที่รัฐบาลจะการขาดทุน และการจัดสรรรายได้ของสลากทั้งสองประเภทแตกต่างกันโดยสิ้นเชิง กล่าวคือ กรณีของสลากกินแบ่งรัฐบาลและสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์ ต้องนำส่งรายได้จากการจำหน่ายเป็นรายได้แผ่นดิน โดยกรณีสลากกินแบ่งรัฐบาล ต้องนำส่งร้อยละ 28 ของรายได้จากการจำหน่าย ส่วนสลากสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์ ต้องนำส่งร้อยละ 27.5 ของรายได้จากการจำหน่าย ในขณะที่รายได้จากการจำหน่ายสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลไม่ต้องนำส่งเป็นรายได้แผ่นดินแต่อย่างใด นอกจากนี้ การจำหน่ายสลากกินแบ่งรัฐบาลและสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์นั้นมีการแบ่งสรรรายได้

จากการจำหน่ายเป็นจำนวนที่แน่นอนและมีการจัดสรรเงินรางวัลจากยอดจำหน่ายสลาก ดังนั้น การดำเนินการออกสลากทั้งสองประเภทของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล เป็นการเสริมสร้างรายได้ให้แก่รัฐอีกทางหนึ่งโดยรัฐไม่มีโอกาสที่จะเสียหายหรือขาดทุน ในขณะที่ การออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว มีเงื่อนไขการใช้จ่ายเงินที่ไม่แน่นอนขึ้นอยู่กับมติของคณะกรรมการที่คณะรัฐมนตรีแต่งตั้งขึ้น นอกจากนี้การจ่ายเงินรางวัลให้แก่ผู้ถูกรางวัล หากงวดใดไม่ผู้ถูกรางวัลก็จะสมทบเงินรางวัลไปจ่ายในงวดต่อไป ซึ่งการจ่ายรางวัลแจ็กพ็อตนี้ ทำให้สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลมีโอกาสเสี่ยงที่จะขาดทุนได้ เมื่อพิจารณาจากเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้น ในแห่งของพระราชบัญญัติสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล พ.ศ.2517 การออกสลากของออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว จึงไม่ขัดด้วยกฎหมายดังกล่าว

กรณีของ พระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ.2478 เมื่อ สลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว มีใช้สลากประเภทเดียวกับสลากกินแบ่งรัฐบาล และ สลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์ แต่มีลักษณะเป็นสลากกินรวบ ซึ่งสลากกินรวบ เป็นการพนัน ในบัญชี ข. ของพระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ.2478 ที่ให้ออกใบอนุญาตได้เมื่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยสั่งอนุมัติแล้ว โดยพระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ.2478 มิได้กำหนดเงื่อนไข ของบุคคลที่มีสิทธิขออนุญาตออกสลากกินรวบเพื่อจำหน่าย ดังนั้นไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็มีสิทธิขออนุญาตออกสลากกินรวบต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยได้ แต่สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล เป็นนิติบุคคลที่ถูกจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล พ.ศ.2517 การดำเนินการกิจการของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลต้องเป็นไปภายใต้ขอบวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งสลากกินแบ่งรัฐบาล แต่การออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว มีใช้กิจการที่อยู่ภายใต้ขอบวัตถุประสงค์ของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลแต่อย่างใด แม้การออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว จะได้รับอนุญาตอย่างถูกต้องจากเจ้าพนักงานตาม พระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ.2478 ก็ไม่อาจกล่าวได้ว่าการออกสลาก พิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว ขอบด้วยกฎหมายแต่อย่างใด ทว่าความไม่ชอบด้วยกฎหมายของการออกสลาก พิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว จะส่งผลกระทบแค่ไหนเพียงไร ขึ้นอยู่กับความร้ายแรงของผลแห่งการดำเนินการที่ฝ่าฝืนต่อกฎหมายนั้น เมื่อพิจารณาจากวัตถุประสงค์ ของการออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว ปรากฏว่าเป็นการออกเพื่อนำรายได้มาสนับสนุนกิจการด้านการศึกษา และการสาธารณประโยชน์อื่นๆ หากได้มีการนำรายได้จากการจำหน่ายไปดำเนินการเกี่ยวกับกิจกรรมดังกล่าวจริงก็จะเป็นประโยชน์ในแง่ที่ว่ารัฐไม่ต้องจัดสรรเงินในงบประมาณให้แก่องค์กรการกุศลที่ได้รับเงินสนับสนุนจากสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล กรณีดังกล่าวก็ไม่มีประโยชน์ที่จะเรียกเงิน

คืน จากบุคคล หรือหน่วยงานที่ได้รับเงินสนับสนุนจากการจำหน่ายสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว นอกจากนี้ แม้สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล จะเสียภาษีอากรและค่าธรรมเนียมเกี่ยวกับการออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว โดยไม่ถูกต้อง เพราะเสียภาษีและค่าธรรมเนียมโดยเทียบเคียงกับกรณีสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์ มิได้เสียภาษีและค่าธรรมเนียมอย่างกรณีของสลากกินรวบ แต่สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลเป็นหน่วยงานของรัฐ หากจะต้องเสียภาษีเพิ่มเพื่อให้ถูกต้องตามความเป็นจริง พร้อมกับเบี้ยปรับเงินเพิ่ม ก็ไม่เกิดประโยชน์แต่อย่างใด เพราะต้องมีการจัดสรรเงินในงบประมาณมาชำระในส่วนนี้ เท่ากับว่าเป็นการถ่ายโอนเงินจากหน่วยงานของรัฐหน่วยงานหนึ่งไปสู่อีกหน่วยงานหนึ่งของรัฐเพื่อจัดส่งเป็นรายได้เข้าสู่ระบบงบประมาณแผ่นดินตามเดิม แต่ถ้ายกการออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว ก่อให้เกิดความเสียหายต่อรัฐ หรือมีการนำเงินรายได้จากการจำหน่ายไปใช้โดยทุจริตก็ควรที่จะดำเนินการต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องทั้งทางแพ่งและอาญา

หากรัฐบาลยังต้องการให้สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว เพื่อจำหน่าย ผู้เขียนเห็นว่า ควรแก้ไขพระราชบัญญัติสลากกินแบ่งรัฐบาลเพื่อให้สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลมีอำนาจออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 เพื่อให้สลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว มีความชอบด้วยกฎหมาย

4.1.2 ปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรของสลากแต่ละประเภทของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล

(ก.) ปัญหาการเลือกปฏิบัติในทางภาษีอากรระหว่างผู้แทนจำหน่ายสลากกินแบ่งรัฐบาล กับ ผู้แทนจำหน่ายสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์

กรณีผู้แทนจำหน่ายสลากกินแบ่งรัฐบาลเป็นบุคคลธรรมดา ผู้แทนจำหน่ายจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ข้อ 2 (2) แต่ถ้าผู้แทนจำหน่ายสลากกินแบ่งรัฐบาลเป็นนิติบุคคล ผู้แทนจำหน่ายนั้นต้องนำรายได้ที่ได้รับจากการขายหรือส่วนลดจากการซื้อสลากกินแบ่งรัฐบาลมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี และภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้ ตามมาตรา 67 ทวิ และมาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ผู้แทนจำหน่ายสลากกินแบ่งรัฐบาลไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตาม มาตรา 3 (2) แห่ง

พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 239) พ.ศ. 2534

ในขณะที่เงินได้จากการขาย ส่วนลดจากการจำหน่ายสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์ ของผู้แทนจำหน่ายไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล ถ้าเป็นเงินได้จากการขายหรือส่วนลดจากการซื้อสลากบำรุงการกุศลไทยจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(18) แห่งประมวลรัษฎากร และได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 239) มาตรา 3 (2) พ.ศ. 2534 ส่วนกรณีสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์อื่น ๆ ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้ตามมาตรา 5 จตุทศ (2) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 310) พ.ศ.2540 และ ได้รับยกเว้นไม่อยู่ในบังคับของภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 5 จตุทศ (3) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 310) พ.ศ.2540 เหตุผลในการประกาศใช้ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 310) พ.ศ.2540 เพื่อเป็นการสนับสนุน แก่ผู้ที่มีส่วนร่วมในการดำเนินการสาธารณกุศลต่างๆ⁵ ซึ่งสามารถแสดงภาระภาษีของผู้แทนจำหน่ายสลากชนิดต่างๆ ได้ดังนี้

⁵ หมายเหตุท้าย พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 310) พ.ศ.2540 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่ม 114 ตอนที่ 47ก.ลงวันที่ 12 กันยายน 2540.

ตารางที่ 13 ภาระภาษีของผู้แทนจำหน่ายสลากประเภทต่าง ๆ

(- หมายถึง ไม่อยู่ในบังคับเสียภาษี

x หมายถึง อยู่ในบังคับเสียภาษี)

ประเภท ภาษี ประเภท สลาก	ภาษีเงินได้		ภาษีมูลค่าเพิ่ม		หมายเหตุ
	บุคคลธรรมดา	นิติบุคคล	บุคคลธรรมดา	นิติบุคคล	
สลากกินแบ่ง รัฐบาล	- ¹	x	- ²	- ³	ถ้าผู้แทนจำหน่ายจำหน่ายสลากเกิน ราคา ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมารวมคำนวณ เพื่อเสียภาษีเงินได้ด้วย
สลากพิเศษ โครงการหารายได้ เพื่อ อ ก า ร สาธารณประโยชน์	- ⁴	- ⁵	- ⁶	- ⁷	
สลาก บำรุง สภาพอากาศไทย	- ⁸	- ⁹	- ¹⁰	- ¹¹	

ที่มา : 1 ยกเว้นตาม กฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความใน
ประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ข้อ 2 (2)

2,3,10,11 ยกเว้นตาม มาตรา 3 (2) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความใน
ประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 239) พ.ศ. 2534

4,5,9 ยกเว้นตามมาตรา 5 จตุพศ (2) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวล
รัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่10) พ.ศ. 2500 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา
ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 310) พ.ศ.2540

6,7 ยกเว้นตามมาตรา 5 จตุพศ (3) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวล
รัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา
ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 310) พ.ศ.2540

8 ยกเว้นตามตามมาตรา 42(18) แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อพิจารณาภาระทางภาษีอากรระหว่างผู้แทนจำหน่ายสลากกินแบ่งรัฐบาล กับผู้แทนจำหน่ายสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์ ปรากฏว่ามีความแตกต่างกันในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือ กรณีสลากกินแบ่งรัฐบาลหากผู้แทนจำหน่ายเป็นนิติบุคคล ผู้แทนจำหน่ายนั้นต้องนำรายได้ที่ได้รับจากการขายหรือส่วนลดจากการซื้อสลากกินแบ่งรัฐบาลมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ในขณะที่ผู้แทนจำหน่ายสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่มีเหตุอันสมควร เมื่อพิจารณาถึงวัตถุประสงค์ของการออกสลากทั้งสองประเภท ปรากฏว่ามีวัตถุประสงค์เช่นเดียวกัน คือ นอกจากการนำส่งรายได้เข้าเป็นงบประมาณแผ่นดินแล้ว สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลยังได้นำเงินงบประมาณส่วนหนึ่งที่ใช้ในการบริหารงานจัดสรรเป็นเงินบริจาคเพื่อเป็นสาธารณประโยชน์ เพื่อให้การช่วยเหลือและสนับสนุนโครงการและกิจกรรมต่าง ๆ ในแต่ละปี นอกจากนี้ผู้แทนจำหน่ายสลากกินแบ่งรัฐบาลแม้ว่าโดยส่วนใหญ่ จะเป็นองค์การการกุศล หรือมูลนิธิที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการกุศลสาธารณะ อาทิ องค์การสงเคราะห์ทหารผ่านศึก ฯ สมาคมสงเคราะห์ฯ มูลนิธิโรงพยาบาลราชานุกูล มูลนิธิสงเคราะห์และฟื้นฟูสมรรถภาพเด็กพิการปากเกร็ด ซึ่งองค์กรเหล่านี้โดยส่วนใหญ่จะเป็นมูลนิธิหรือสมาคม ที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดให้เป็นองค์กรสาธารณกุศล ที่ไม่อยู่ในบังคับของภาษีเงินได้อยู่แล้ว แต่ก็ยังมีผู้แทนจำหน่ายส่วนหนึ่งที่เป็นบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่อยู่ในบังคับของภาษีเงินได้ ส่วนกรณีของสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์ ผู้แทนจำหน่ายสลากประเภทนี้ มีทั้ง สมาคมผู้พิการ 48 สมาคม และคนพิการทั่วไป รวมทั้งนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด ซึ่งเดิมมีอยู่ทั้งหมด 5 บริษัทที่ผูกขาดการเป็นผู้แทนจำหน่าย ได้แก่ บริษัทสลากมหาลาภ จำกัด บริษัทไดมอนด์ล็อตโต้ จำกัด บริษัทปลื้มวัฒนา จำกัด บริษัทหยาดน้ำเพชร จำกัด และ บริษัท บี บี เมอร์ชานส์ จำกัด⁶ บริษัททั้ง 5 นี้ประกอบกิจการโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรเช่นเดียวกับการดำเนินกิจการของนิติบุคคลอื่น แต่บริษัททั้ง 5 ไม่ต้องแบกรับภาระทางภาษีอากรของรัฐแต่อย่างใด ต่างกับนิติบุคคลที่ประกอบกิจการประเภทอื่น แต่อาจมีข้อโต้แย้งได้ว่าเหตุที่บริษัททั้ง 5 ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำรายได้ที่ได้รับจากการขายหรือส่วนลดจากการซื้อสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะบริษัททั้ง 5 เป็นตัวแทนจำหน่ายสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์ของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลอันเป็นหน่วยงาน

⁶ข้อมูลจาก เอกสารเผยแพร่ บัญชีจัดสรรสลากพิเศษนิติบุคคลของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล ข้อมูล ณ วันที่ 16 มกราคม พ.ศ.2547.

ภาครัฐ หากมีการจัดเก็บภาษีเงินได้ในส่วนนี้ จะลดแรงจูงใจในการประกอบธุรกิจเป็นตัวแทนจำหน่ายสลากให้แก่สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลซึ่งอาจทำให้ รัฐต้องจัดสรรงบประมาณส่วนหนึ่งพร้อมทั้งบุคลากรของรัฐ เพื่อดำเนินการจำหน่ายสลากแทนบริษัทเอกชน ซึ่งอาจทำให้รัฐสิ้นเปลืองงบประมาณในส่วนนี้โดยใช่เหตุ และจำนวนเงินที่รัฐสูญเสียไปอาจมากกว่าเงินภาษีที่รัฐสามารถจัดเก็บเพิ่มขึ้น แต่เหตุผลดังกล่าว ก็ยังไม่อาจตอบโจทยที่ว่า เหตุใดกรณี ตัวแทนจำหน่ายสลากกินแบ่งรัฐบาลซึ่งเป็นนิติบุคคล ที่ดำเนินการจำหน่ายสลากของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลเช่นเดียวกันจึงไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล อาจกล่าวได้ว่าเป็นการเลือกปฏิบัติในทางภาษีอากรระหว่างผู้แทนจำหน่ายสลากกินแบ่งรัฐบาล กับ ผู้แทนจำหน่ายสลากพิเศษ โครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์⁷ ซึ่งปัญหาดังกล่าวมีแนวทางให้แก้ไขอยู่ สองแนวทางคือ แนวทางแรกควรแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ผู้แทนจำหน่ายสลากกินแบ่งรัฐบาล หรืออีกแนวทางหนึ่งคือ ยกเลิกกฎหมายที่ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ผู้แทนจำหน่ายสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์

ปัจจุบันสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลได้ระงับ การออกสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์ ตั้งแต่วันที่ 16 มกราคม พ.ศ.2550 และเพิ่มจำนวนสลากกินแบ่งรัฐบาลเป็นงวดละ 46 ล้านฉบับ ตามมติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 19 ธันวาคม พ.ศ. 2549⁸ จากการที่ผู้เขียนได้สัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล (ขอสงวนนาม) ปรากฏว่า บริษัททั้ง 5 ที่เคยผูกขาดในการจำหน่าย สลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์ ไม่ได้ทำสัญญาเป็นผู้แทนจำหน่ายสลากกินแบ่งรัฐบาล แต่เป็นที่รู้กันว่าบริษัททั้ง 5 ได้เบี่ยงเบนวิธีการประกอบธุรกิจ โดยว่าจ้างให้บุคคลธรรมดาจำนวนหนึ่งไปขอรับสลากกินแบ่งรัฐบาลมาเพื่อจำหน่าย เหตุผลประการหนึ่งอาจมาจากการไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีเช่นเดียวกับกรณี

⁷ การเลือกปฏิบัติในทางภาษีเงินได้นิติบุคคลระหว่างผู้แทนจำหน่ายสลากทั้งสองประเภทของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล เท่ากับเป็นการไม่ปฏิบัติตามหลักความเป็นธรรมทางภาษีอากรซึ่งมีหลักว่า ต้องจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่เท่าเทียมกันเป็นจำนวนเท่ากัน และจัดเก็บจากบุคคลซึ่งแตกต่างกันบนความเหมาะสมของความแตกต่างนั้น ในส่วนของภาษีทางตรง ต่างกับกรณีของภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นภาษีทางอ้อมที่ ผู้แทนจำหน่ายสลากทั้งสองประเภทของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน

⁸ รายงานการประชุมคณะกรรมการสลากกินแบ่งรัฐบาล ครั้งที่ 25/2549 ระเบียบวาระที่ 4.1 เรื่อง การออกสลากพิเศษในการเตรียมการรองรับการเปลี่ยนสลากพิเศษเป็นสลากกินแบ่งรัฐบาล.

จำหน่ายสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์ แต่ยังมีบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอีกจำนวนหนึ่ง ทำสัญญาเป็นผู้แทนจำหน่ายสลากกินแบ่งรัฐบาล โดยได้รับการจัดสรรโควตาทั้งหมด 27,530 เล่มเล็ก ราคาเล่มละ 4,000 บาท ต่องวด⁹ รวมเป็นเงิน 110,120,000 บาท โดยผู้แทนจำหน่ายซึ่งเป็นบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะได้รับส่วนลดในการจำหน่ายร้อยละ 10 กล่าวคือ บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเหล่านั้นจะได้รับส่วนลดเป็นเงิน 11,012,000 บาท ซึ่งส่วนลดนี้ถือเป็นเงินได้ของบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สมมติว่า บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่มีค่าใช้จ่ายจากการจำหน่าย รัฐสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลได้อย่างมากที่สุดจำนวน 3,303,600 บาท แต่ถ้าบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายก็สามารถนำมาหักออกจากส่วนลดในการจำหน่าย เพื่อนำกำไรสุทธิมาคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่งผลให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของรัฐในส่วนนี้ลดลงโดยแปรผันตามกำไรสุทธิที่ลดลง ดังนั้นการจัดเก็บรายได้ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีนี้จึงมีจำนวนน้อยมาก

เมื่อพิจารณาถึงเหตุผลในด้านการประหยัดงบประมาณของรัฐกรณีให้บริษัทเอกชนเข้ามาเป็นผู้แทนจำหน่ายสลากของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล โดยรัฐตอบแทนผู้แทนจำหน่ายด้วยการให้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากร และเพื่อป้องกันการเบี่ยงเบนการประกอบธุรกิจของนิติบุคคล ผู้เขียนมีความคิดเห็นว่า ควรให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ผู้แทนจำหน่ายสลากกินแบ่งรัฐบาลในรูปแบบเดียวกับผู้แทนจำหน่ายสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์ เพื่อไม่ให้นโยบายทางด้านภาษีอากรส่งผลกระทบต่อทางเลือกดำเนินการเป็นตัวแทนจำหน่ายสลากทั้งสองประเภทของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล กล่าวคือ เพื่อให้ภาษีอากรมีความเป็นกลางนั่นเอง

(ข.) ปัญหาฐานภาษีเงินได้แคบลงเนื่องจากการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ผู้ถูกรางวัลสลากกินแบ่งรัฐบาล

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้กว้างขวางครอบคลุมเงินได้ทุกประเภท แต่ก็มีข้อยกเว้นมากมาย ข้อยกเว้นดังกล่าวทำให้ฐานภาษีแคบไปมากและเป็นสาเหตุ

⁹ได้ข้อมูลจากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล(ขอสงวนนาม) เมื่อวันที่ 21 พฤษภาคม พ.ศ.2550 หนึ่ง ข้อมูลจากรายงานประจำปี 2548 ของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล หน้า 51 ระบุว่า “กรณีสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์ มีการจัดสรรสลากจำนวน 54,750 เล่มเล็ก เล่มละ 4,000 บาท ในงวดประจำวันที่ 2 พฤษภาคม พ.ศ. 2548 ให้ 5 บริษัท” ซึ่งเห็นได้ว่าจำนวนสลากพิเศษที่จัดสรรให้ 5 บริษัทผู้แทนจำหน่ายมีจำนวนมากกว่าที่สลากกินแบ่งจัดสรรให้กับบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ประมาณ 2 เท่า.

สำคัญประการหนึ่งของการจัดเก็บภาษีได้น้อยและเกิดความไม่ยุติธรรมในการจัดเก็บ ช้อยกเว้นที่ทำให้ฐานภาษีเงินได้แคบลงประการหนึ่งคือ การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ให้แก่ รางวัลสลากกินแบ่งรัฐบาล ตามมาตรา 42 (11) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเงินรางวัลนี้มีลักษณะเป็น "เงินที่ได้มาโดยบังเอิญ (Windfall Incomes)"¹⁰

เงินรางวัลจากการถูกลากกินแบ่งรัฐบาล และเงินรางวัลจากการถูกลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์ เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกัน ที่โดยหลักแล้วต้องนำเงินได้จำนวนดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี

แต่เงินรางวัลจากการถูกรางวัลกินแบ่งรัฐบาลได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อภาษีเงินได้ ตามมาตรา 42(11) แห่งประมวลรัษฎากร ต่างกับเงินรางวัลจากการถูกลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์ เงินได้ดังกล่าวไม่ได้รับยกเว้นภาษีผู้ถูกรางวัลต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ เว้นแต่ผู้ถูกรางวัลจะยินยอม ให้ผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1.0 ของรางวัล โดยผู้ถูกรางวัลไม่ขอรับเงินภาษีที่ถูกหักเก็บไว้นั้นคืน หรือ ไม่ขอเครดิตภาษีที่ถูกหักไว้ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ผู้ถูกรางวัลก็ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมารวมคำนวณภาษีเงินได้ เป็นการให้สิทธิเลือกว่าจะให้ภาษี ณ ที่จ่ายเป็น Advance tax หรือ Final tax ตามมาตรา 5 จตุพศ (1) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ฉบับที่ 10 พ.ศ. 2500 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 310) พ.ศ.2540

แม้เงินรางวัลจากการถูกรางวัลกินแบ่งรัฐบาลได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อภาษีเงินได้ แต่ผู้ถูกรางวัลต้องเสียค่าอากรแสตมป์จากใบรับรางวัลสลากกินแบ่งของรัฐบาล ถ้าใบรับมีจำนวนตั้งแต่ 200 บาทขึ้นไป ทุก 200 บาท หรือ เศษของ 200 บาท ต้องเสียค่าอากรแสตมป์ 1 บาท ตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ข้อ 28 (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าเงินรางวัลจากการถูกลากกินแบ่งรัฐบาล แม้จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อภาษีเงินได้ในส่วนของภาษีทางตรง แต่ผู้ถูกรางวัลต้องเสียค่าอากรแสตมป์จากใบรับรางวัลสลากกินแบ่งของรัฐบาลซึ่งเป็นการจัดเก็บรายได้ของรัฐในรูปของภาษีภาษีทางอ้อม ในขณะเดียวกันเงินรางวัลจากการถูกลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์อยู่ในบังคับของภาษีทางตรงจากการที่ ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย แต่ไม่อยู่ในบังคับของอากรแสตมป์ซึ่งเป็นภาษีทางอ้อม

¹⁰สมชัย ฤชุพันธุ์, เศรษฐศาสตร์ว่าด้วย ภาษีอากรในเมืองไทย, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2526), น.31,35.

ตารางที่ 14 การจัดเก็บภาษีอากรจากผู้ถูกรางวัลสลากแต่ละประเภท
ของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล

ประเภทสลาก ประเภทภาษี	สลากกินแบ่งรัฐบาล	สลากพิเศษโครงการ หารายได้เพื่อ การสาธารณประโยชน์ ¹¹
ภาษีเงินได้	ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 (11) แห่งประมวลรัษฎากร	ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 1 และไม่ต้องรวมคำนวณภาษีเงินได้ประจำปี ตาม มาตรา 5 จตุตศ (1) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการ ยกเว้นรัษฎากร ฉบับที่ 10 พ.ศ. 2500 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตาม ความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้น รัษฎากร (ฉบับที่ 310) พ.ศ.2540
อากรแสตมป์	ถ้าใบรับมีจำนวนตั้งแต่ 200 บาท ขึ้นไป ทุก 200 บาท หรือ เศษของ 200 บาท ต้องเสียค่าอากรแสตมป์ 1 บาทตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ข้อ 28 (ก) แห่งประมวลรัษฎากร	ไม่อยู่ในบังคับกฎหมายที่ต้องเสียอากร แสตมป์

เมื่อพิจารณาหลักความเป็นธรรมทางภาษีอากรซึ่งมีหลักว่า ต้องจัดเก็บภาษีจากบุคคล
ที่เท่าเทียมกันเป็นจำนวนเท่ากัน และจัดเก็บจากบุคคลซึ่งแตกต่างกันบนความเหมาะสมของ
ความแตกต่างนั้น สิ่งของรัฐนำมาใช้กำหนดความเท่าเทียมหรือความแตกต่างกัน ได้แก่ ประโยชน์
ได้รับจากรัฐ กับความสามารถของผู้เสียภาษี แต่การพิจารณาประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐไม่

¹¹ สลากบำรุงสภาพอากาศไทย แม้จะเป็นสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการ
สาธารณประโยชน์ประเภทหนึ่งแต่ภาระภาษีเกี่ยวกับสลากบำรุงสภาพอากาศไทย แตกต่างกับสลาก
พิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์ประเภทอื่น กล่าวคือ ถ้าเป็นเงินได้จากการถู
กรางวัลได้รับยกเว้นไม่ต้องนำรางวัลสลากบำรุงสภาพอากาศไทยมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ตาม
มาตรา 42(18) แห่งประมวลรัษฎากร

สอดคล้องกับความเป็นจริงที่ว่า บริการสาธารณะที่รัฐให้บริการแก่ประชาชน ไม่อาจวัดมูลค่าเป็นตัวเงินได้ จึงไม่เป็นที่นิยม สิ่งที่ใช้วัดความเท่าเทียมหรือความแตกต่างกัน จึงใช้หลักความสามารถของผู้เสียภาษี โดยรัฐต้องกำหนดมูลเหตุแห่งการเสียภาษี วิธีการคำนวณภาษีและอัตราภาษีให้สะท้อนความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร

ในกรณีภาษีเงินได้ มูลเหตุในการเสียภาษี ได้แก่ รายได้ที่เพิ่มพูนขึ้นของผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยเงินได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีได้ดีที่สุดเพราะจัดเก็บในขณะที่ความมั่งมีเพิ่มพูนขึ้น เมื่อได้รับเงินรางวัลจากการถูกรางวัลสลากกินแบ่งรัฐบาล รางวัลดังกล่าวก็เป็นเงินได้ จึงควรนำเงินได้จากการถูกรางวัล ไม่ว่าจะเป็นรางวัลจากการถูกลอตเตอรี่รางวัลที่ 1 หรือจากการถูกลอตเตอรี่พิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์ มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ เมื่อพิจารณาจากรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย บุคคลมีหน้าที่เสียภาษี เท่ากับทุกคนต้องเสียภาษี ต้องรับภาระสาธารณะร่วมกัน

นอกจากนี้การที่กฎหมายบัญญัติยกเว้นให้ไม่ต้องนำเงินรางวัลจากการถูกลอตเตอรี่กินแบ่งรัฐบาลมารวมคำนวณภาษี หากพิจารณาในแง่ของทฤษฎีก็กระทบต่อหลักการที่ว่าภาษีต้องมีความเป็นกลาง กล่าวคือ ภาระภาษีต้องไม่ไปกระทบต่อการตัดสินใจในการเลือกประกอบอาชีพของผู้เสียภาษี หากผู้ถูกรางวัลจากสลากกินแบ่งรัฐบาลไม่ต้องรับภาระภาษีเงินได้ ในขณะที่ผู้ถูกรางวัลจากสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์ ต้องรับภาระภาษี ก็จะทำให้เกิดภาวะที่ว่าภาษีไม่เป็นกลาง จะเห็นได้ชัดเจนมากขึ้น เมื่อเปรียบเทียบกับบุคคลที่ทำงานโดยใช้น้ำพักน้ำแรงต้องรับภาระสาธารณะโดยผ่านการเสียภาษี แต่บุคคลซึ่งได้รับเงินได้มาโดยไม่ต้องลงแรงอะไรกลับไม่ต้องรับภาระภาษี เท่ากับเป็นการสนับสนุนให้คนมาเสี่ยงโชคโดยการซื้อสลากกินแบ่งรัฐบาลมากขึ้น แต่ในความเป็นจริงบุคคลที่ซื้อสลากกินแบ่งรัฐบาล หรือพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์ มีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อเสี่ยงโชค บุคคลดังกล่าวมิได้นำเอาภาระภาษีของการซื้อสลากแต่ละประเภทมาพิจารณาเป็นเงื่อนไขในการบริโภค โดยการเลือกซื้อสลากประเภทใดย่อมขึ้นอยู่กับความพึงพอใจในเงื่อนไขของเงินรางวัลที่ได้รับ และความสะดวกในการซื้อหา หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งอาจมองได้ว่าภาระภาษีของสลากทั้งสองประเภท ไม่มีผลกระทบต่อการตัดสินใจในการเลือกซื้อ อีกทั้งถ้ามองอีกแง่หนึ่งกรณีสลากกินแบ่งรัฐบาลมีวัตถุประสงค์เพื่อนำเงินจากคนจนมาช่วยคนจนเพราะคนจนส่วนมากจะไม่ยอมจ่ายเงินเพื่อการศึกษา แต่ยอมที่จะจ่ายเงินเพื่อซื้อสลากกินแบ่งรัฐบาล ในขณะที่รายได้ของการขายสลากกินแบ่งส่วนหนึ่งถูกนำไปให้กับโครงการสาธารณะ เช่น ให้กับกองทุนการศึกษาเพื่อคนพิการ และส่วนหนึ่งไม่น้อยกว่าร้อยละยี่สิบแปดส่งเป็นรายได้แผ่นดิน

เมื่อพิจารณาถึงความหมายของคำว่าภาษี

MEHLL BELTRAME ได้ให้ความหมายไว้ว่า “ภาษี คือ เงินที่รัฐใช้อำนาจบังคับเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนหรือตามกฎหมายมหาชน เป็นการถาวร และไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของ (ประชาชน) ผู้เสียภาษี เพื่อครอบคลุมภาระการจ่ายสาธารณะ หรือเพื่อการแทรกแซงอื่นๆ ของรัฐ”¹²

อาจารย์รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์ ให้คำนิยามคำว่าเงินได้ในทางภาษีอากรไว้ว่า “ ภาษีอากร หมายถึง เงินส่วนที่รั่วไหลจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้นรายการกู้ยืมและรายจ่ายโดยตรงสำหรับค่าสินค้าและบริการที่ผลิตขึ้นเพื่อสาธารณะ ซึ่งจ่ายเต็มตามต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการนั้น”¹³

คำจำกัดความดังกล่าวมีพื้นฐานมาจากการเคลื่อนย้ายเงินได้ (Income Flow) ซึ่งเป็นหลักทางเศรษฐศาสตร์

อาจกล่าวได้ว่าเงินได้จากการซื้อสลากกินแบ่งเป็นการถ่ายเทเงินจากภาคเอกชนซึ่งโดยมากเป็นคนจนมาสู่ภาครัฐด้วยความเต็มใจและสมัครใจ ยิ่งกว่าการต้องเสียภาษีให้กับรัฐบาลรูปแบบอื่น

นอกจากนี้อาจกล่าวได้ว่าสลากกินแบ่งเป็นภาษีของคนจนและคนด้อยโอกาส เนื่องจากภาษีเป็นเรื่องของเงินที่ไหลจากภาคเอกชนเข้าสู่ภาครัฐ โดยเอกชนไม่ได้ประโยชน์โดยตรงจากการจ่ายเงินนั้น สลากกินแบ่งก็เป็นเรื่องที่เงินของคนจนและผู้ด้อยโอกาสไหลไปสู่รัฐ โดยคนจนและผู้ด้อยโอกาสไม่ได้ประโยชน์โดยตรงจากการจ่ายเงินนั้น¹⁴ และต้องไม่ลืมว่าผู้ที่ถูกรางวัลนี้เป็นบุคคลจำนวนหนึ่งซึ่งเป็นบุคคลกลุ่มน้อยของบรรดาผู้ซื้อสลากกินแบ่งรัฐบาลทั้งหลาย เงินที่ใช้ในการซื้อสลากกินแบ่งรัฐบาลแม้มุมหนึ่งจะเป็นค่าใช้จ่ายของผู้ซื้อสลากกินแบ่งรัฐบาล แต่ขณะเดียวกันเงินจำนวนดังกล่าวเป็นเงินได้ของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล โดยสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล ต้องจัดสรรเงินที่ได้รับจากการจำหน่ายสลากกินแบ่งรัฐบาลไม่น้อยกว่าร้อยละสิบแปดเป็นรายได้แผ่นดิน ตาม มาตรา 22 (2) แห่งพระราชบัญญัติสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล พ.ศ.2517 กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ เงินที่ผู้ซื้อสลากกินแบ่งรัฐบาล ใช้ซื้อสลากกินแบ่งรัฐบาลจำนวน 1

¹²อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, “ภาษีคืออะไร,” วารสารนิติศาสตร์ 22 (มีนาคม 2535): 92.

¹³รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: เคล็ดไทย, 2526), น 3.

¹⁴วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์, “ภาษีของคนจนและผู้ด้อยโอกาส,” วารสารนิติศาสตร์ 31 (มิถุนายน 2544): 187.

คู่ ราคา 80 บาทนั้น เมื่อเป็นเงินได้จากการจำหน่ายสลากกินแบ่งรัฐบาล สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล ต้องจัดสรรเงินที่ได้รับจากการจำหน่ายสลากกินแบ่งรัฐบาล 1 คู่ จำนวนไม่น้อยกว่า 22.4 บาท เป็นรายได้แผ่นดิน เท่ากับว่ามีการกระจายภาระทางภาษีไปยังผู้ซื้อสลากกินแบ่งรัฐบาลทุกคน ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าค่าใช้จ่ายในการซื้อสลากกินแบ่งรัฐบาลทุกฉบับมีภาระภาษีแอบแฝงอยู่ด้วยโดยผู้บริโภคไม่รู้ตัว อาจเรียกได้ว่าเป็น “ภาษีที่มองไม่เห็น” (Invisible Taxes) ในรูปแบบของภาษีการบริโภคประเภทหนึ่ง หากยังต้องมีการนำเงินได้จากการถูกรางวัลสลากกินแบ่งรัฐบาลมารวมคำนวณเพื่อเป็นฐานภาษีเงินได้แล้วก็ย่อมเกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนขึ้นซึ่งขัดกับหลักภาษีอากรที่ดี แต่ทว่าหากต้องการให้ภาษีจากการพนันเป็นภาษีที่อำนวยความสะดวกให้กับรัฐอย่างเต็มที่ก็ควรที่จะให้ผู้ถูกรางวัลสลากกินแบ่งรัฐบาลรับภาระภาษีเงินได้จากการถูกรางวัลด้วย ทั้งนี้เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเป็นกลางทางด้านภาษีอากร อีกทั้งการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการถูกรางวัลสลากกินแบ่งรัฐบาลไม่น่าส่งผลกระทบต่อความตัดสินใจซื้อสลากกินแบ่งรัฐบาลเพื่อการเสี่ยงโชค และเหตุผลที่ว่าการออกสลากกินแบ่งรัฐบาล นั้นเป็นนโยบายของภาครัฐ ที่เห็นว่า การออกสลากกินแบ่งรัฐบาลเป็นการดำเนินกิจการโดยภาครัฐเพื่อประโยชน์ในด้านการศึกษาและการสาธารณสุขอื่นๆ จึงควรยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ผู้ถูกรางวัล เพื่อเป็นมูลเหตุชักจูงใจให้ประชาชนสนับสนุนกิจการของรัฐ เพื่อรัฐจะได้มีรายได้จากการออกสลากจำหน่ายจำนวนมาก เพียงประการเดียวไม่เป็นเหตุผลเพียงพอที่จะยกเว้นเงินได้จากการถูกลูกสลากกินแบ่งรัฐบาล เนื่องจากในปัจจุบันการออกสลากกินแบ่งมีเพียงสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลเท่านั้นเป็นผู้ดำเนินการ อาจกล่าวได้ว่าเป็นการผูกขาดทางการค้าโดยรัฐ ทำให้ไม่มีการแข่งขันทางการค้า และเมื่อเปรียบเทียบกับกรณีการถูกรางวัลสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์ ซึ่งเป็นการดำเนินกิจการโดยภาครัฐเพื่อประโยชน์ในด้านการศึกษาและการสาธารณสุขอื่นๆ เช่นเดียวกันก็อยู่ในบังคับของภาษีเงินได้

ดังนั้น เมื่อต้องการให้ภาษีมีความเป็นกลางและเพื่อให้ภาษีจากการพนันเป็นภาษีที่อำนวยความสะดวกให้กับรัฐได้อย่างสมบูรณ์และทำให้ฐานภาษีเงินได้กว้างขึ้น จึงควรแก้ไขกฎหมายโดยไม่ยกเว้นเงินได้จากการถูกลูกสลากกินแบ่งรัฐบาลในการนำมารวมเพื่อคำนวณภาษีเงินได้ และให้มีมาตรการหักภาษี ณ ที่จ่าย เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี แต่เมื่อการออกสลากกินแบ่งก็ทำประโยชน์ให้แก่สังคม หากกำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้สูง อาจส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐในส่วนของกาออกสลากกินแบ่ง จึงควรกำหนดอัตราภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราต่ำ เทียบเคียงกับกรณีการออกสลากพิเศษเพื่อโครงการสาธารณกุศลที่ให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายเพียงร้อยละ 1

ด้วยเหตุดังกล่าวข้างต้น ผู้เขียนจึงมีข้อเสนอแนะให้แก้ไขกฎหมายโดยออกเป็นพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ยกเลิกการยกเว้นภาษีเงินได้แก่รางวัลสลากกินแบ่งรัฐบาล ตามมาตรา 42(11) และเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีก็ควรเพิ่มมาตรการภาษีหัก ณ ที่จ่ายเข้าไปด้วย โดยอาจกำหนดเช่นเดียวกับกรณีการถูกสลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อการสาธารณประโยชน์ คือ ให้สิทธิเลือกถ้าถูกหักภาษีไปแล้วก็ไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีก็ได้ หรือนำมารวมคำนวณแต่สามารถนำภาษีหัก ณ ที่จ่ายมาเครดิตได้

ปัญหาว่าถ้าเลือกใช้มาตรการ หักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับรางวัลสลากกินแบ่งรัฐบาลแล้ว ควรมีการยกเลิกการจัดเก็บอากรแสตมป์ตาม ข้อ 28 (ก) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ด้วยหรือไม่ นั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรแยกพิจารณาเป็นอีกประเด็นต่างหากเพราะอากรแสตมป์เก็บจากการทำตราสารไม่ใช่เก็บจากเงินได้แต่อย่างใดซึ่งควรกำหนดให้มีความเสมอภาคกันระหว่างใบรับรางวัลสลากกินแบ่งของรัฐบาลกับรางวัลสลากที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ดังนั้นเมื่อใบรับรางวัลสลากกินแบ่งของรัฐบาล ต้องเสียค่าอากรแสตมป์ ถ้าใบรับมีจำนวนตั้งแต่ 200 บาทขึ้นไป ทุก 200 บาท หรือ เศษของ 200 บาท ต้องเสียค่าอากรแสตมป์ 1 บาท ตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ข้อ 28 (ก) แต่ผู้ถูกรางวัลกรณีสลากพิเศษบำรุงโครงการสาธารณประโยชน์ไม่ต้องเสียค่าอากรแสตมป์ ถ้าต้องการให้ภาระอากรแสตมป์ของผู้ถูกรางวัลสลากกินแบ่งรัฐบาล มีความเท่าเทียมหรือเป็นธรรมทางด้านคณิตศาสตร์เมื่อเปรียบเทียบกับกรออกสลากชนิดอื่น ๆ ของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล ก็อาจทำได้ โดยการแก้ไขกฎหมาย โดยออกเป็นพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรในส่วนของอากรแสตมป์ให้ผู้ถูกรางวัลสลากกินแบ่งรัฐบาลและรางวัลสลากที่มีลักษณะทำนองเดียวกันเสียค่าอากรจากใบรับในอัตราเท่ากัน หรือออกเป็นพระราชกฤษฎีกายกเว้นค่าอากรใบรับรางวัลสลากกินแบ่งรัฐบาล ทั้งนี้เพื่อให้รูปแบบการจัดเก็บอากรแสตมป์จากผู้ถูกรางวัลสลากทั้งสองประเภทเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

(ค.) ปัญหาการจัดเก็บรายได้และการใช้จ่ายจากการออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว 2 ตัว

เมื่อมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกาออกมาว่า สลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว เป็นสลากกินรวบ ทำให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บรายได้จากการจำหน่ายสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว กล่าวคือ ก่อนมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา มีการตีความว่าสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว เป็น สลากพิเศษโครงการหารายได้เพื่อสาธารณประโยชน์ สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลจึงไม่เคยเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด เนื่องจากการออกสลากการกุศลงวดพิเศษที่คณะรัฐมนตรีมีมติว่าเป็นโครงการที่เกิดประโยชน์แก่ประชาชนจะได้รับการยกเว้น

ภาษีมูลค่าเพิ่มตามความใน มาตรา 5 จตุตศ (3) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2500 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 310) พ.ศ.2540 เมื่อ สลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว เป็น "สลากกินรวบ" จึงไม่เข้าข่ายการยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 7 นอกจากนี้ยังมีปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ถูกรางวัลสลาก พิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว ที่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 1.0 ของรางวัล ตาม มาตรา 5 จตุตศ (1) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ฉบับที่ 10 พ.ศ. 2500 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการ ยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 310) พ.ศ.2540 แต่เมื่อสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว เป็น "สลาก กินรวบ" ผู้ถูกรางวัลต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 5 เนื่องจากเป็นเงินรางวัลจากการชิงโชค ตาม คำสั่งกรมสรรพากรที่ พ.ป.4/2528 ข้อ 9(1) เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่ง ประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ.2528

กรณีภาษีตามพระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ. 2478 กฎกระทรวงมหาดไทย ฉบับที่ 43 (พ.ศ. 2543) ออกตามความในพระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ. 2478 ข้อ 2 กำหนดให้ผู้รับ ใบอนุญาตการเล่นสลากกินแบ่งรัฐบาลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อนำรายได้ไปใช้ในกิจการสาธารณกุศล โดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.5 แห่งยอดราคาสลากซึ่งมีผู้รับซื้อ ก่อนหักรายจ่าย ดังนั้น สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลจึงเสียภาษีตามพระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ. 2478 ในอัตราร้อยละ 0.5 แห่งยอดราคาสลากซึ่งมีผู้รับซื้อก่อนหักรายจ่ายมาโดยตลอด แต่เมื่อ สลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว เป็น "สลากกินรวบ" ย่อมไม่เข้าข่ายเสียภาษีร้อยละ 0.5 แต่ต้องเสียภาษีการพนันเต็มอัตราร้อยละ 10 จากราคาสลากซึ่งมีผู้รับซื้อก่อนหักรายจ่าย

เนื่องจากรายได้จากการออก สลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว มีมูลค่ามหาศาล ทำให้เกิดแนวความคิดว่า ควรออก สลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว และ 2 ตัว มาจำหน่ายต่อไปโดย ต้องทำให้ถูกต้องตามกฎหมาย กระทรวงการคลังจึงเสนอให้ปรับปรุงแก้ไขพระราชบัญญัติสำนักงาน สลากกินแบ่งรัฐบาล พ.ศ.2517 เพื่อบรรณนโยบายของรัฐบาลที่จะให้ออกสลากดังกล่าวต่อไป และ เสนอร่างพระราชบัญญัติสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล (ฉบับที่..) พ.ศ.¹⁵ สรุปสาระสำคัญได้ว่า ให้เพิ่มบทนิยามคำว่า "สลากรัฐบาล" และ "สลากกินรวบรัฐบาล" ดังนี้

¹⁵ มติ"กรม."แก้ไข พ.ร.บ.สลากกินแบ่ง ทำหวยบนดินถูก กม.- จัดระเบียบรายได้ใหม่ หนังสือพิมพ์มติชน วันที่ 22 พฤศจิกายน พ.ศ. 2549 ปีที่ 29 ฉบับที่ 10483 (จาก

"สลากรัฐบาล" หมายความว่า สลากกินแบ่งรัฐบาลสลากพิเศษ สลากการกุศลที่มีลักษณะเช่นเดียวกับสลากกินแบ่งรัฐบาล สลากกินรวบรัฐบาล และสลากอื่นๆ ของรัฐบาล

"สลากกินรวบรัฐบาล" หมายความว่า สลากชนิดที่จำหน่ายโดยรัฐบาล แก่ผู้ถือเพื่อรับเงินหรือสิ่งของเป็นรางวัลในการเสี่ยงโชค โดยรัฐบาลเก็บรวบรวมเงินค่าสลากไว้ทั้งหมด"

ให้ สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล มีวัตถุประสงค์ออกสลากรัฐบาลได้ และให้จัดสรรเงินที่สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลได้รับจากการจำหน่ายสลากกินรวบรัฐบาลดังนี้

(1) ไม่เกินกว่าร้อยละ 20 เป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารงาน ซึ่งรวมถึงค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายสลากกินรวบรัฐบาลด้วย

(2) ส่วนที่เหลือสมทบเป็นกองทุนสะสมเงินรางวัล และให้นำเงินจากกองทุนสะสมเงินรางวัล จัดสรรจ่ายเป็นเงินรางวัล

เมื่อใดเงินที่สมทบเป็นกองทุนสะสมเงินรางวัลตามวรรคหนึ่ง (2) มีจำนวนเกินกว่าจำนวนที่คณะกรรมการกำหนดด้วยความเห็นชอบของรัฐมนตรีย ให้สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลนำส่งเงินส่วนที่เกินกว่าจำนวนที่กำหนดไว้เป็นรายได้แผ่นดิน

ให้ถือว่าการออกสลากรัฐบาลของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลตามพระราชบัญญัตินี้เป็นการออกสลากรัฐบาลโดยได้รับอำนาจจากรัฐบาลอันเป็นผลให้หนี้ที่เกิดจากการออกสลากรัฐบาลดังกล่าวเป็นหนี้ที่อาจเรียกร้องให้ชำระได้ตามกฎหมาย และให้ถือว่าการออกสลากรัฐบาลดังกล่าวนั้นเป็นการออกสลากรัฐบาลที่ได้รับใบอนุญาตและประทับตราพนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายว่าด้วยการพนันแล้ว และไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียมและค่าภาษีใดๆ ตามกฎหมายการพนัน

เงินที่สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลได้รับจากการจำหน่ายสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว 2 ตัว ที่ได้ดำเนินการมาก่อนพระราชบัญญัตินี้มีผลใช้บังคับ เมื่อได้จัดสรรเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารงานและจ่ายเงินรางวัลตามกฎหมายที่แจ้งไว้ต่อสาธารณชนแล้ว ให้ส่งสมทบเข้ากองทุนสะสมเงินรางวัลเป็นจำนวนไม่เกินที่คณะรัฐมนตรีกำหนดตามคำแนะนำของคณะกรรมการ ส่วนที่เหลือให้นำส่งเป็นรายได้แผ่นดินทั้งหมด

การออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 3 ตัว 2 ตัว ที่ได้ดำเนินการมาก่อนพระราชบัญญัตินี้มีผลใช้บังคับ ให้นิติสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลกับผู้ซื้อสลาก และสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลกับตัวแทนจำหน่าย มีผลใช้บังคับได้ตามพระราชบัญญัตินี้

การเสนอร่างกฎหมายดังกล่าวได้รับการต่อต้านอย่างมากทำให้มีการระงับร่างพระราชบัญญัติไว้ชั่วคราว จนกว่าจะได้ศึกษาถึงผลกระทบทั้งแง่บวกและแง่ลบอย่างรัดกุม

นอกจากการเสนอให้มีการแก้ไข พระราชบัญญัติสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล พ.ศ. 2517 แล้ว ยังมีแนวความคิดว่า หากไม่สามารถแก้ไขกฎหมายดังกล่าวได้ จึงควรแก้รูปแบบของสลากกินแบ่งรัฐบาล ให้มีชนิด เลขท้าย 3 ตัว 2 ตัว ด้วยและให้จัดสรรรายได้เช่นเดียวกับการออกสลากกินแบ่งรัฐบาล แต่ยังไม่มียุติสรุปสำหรับเรื่องดังกล่าว

ภาษีการพนันที่จัดเก็บจากการเล่นสลากกินแบ่ง มีวิธีจัดเก็บอยู่ 2 วิธี¹⁶ คือ

(1) จัดเก็บเป็นภาษีการพนันจากผู้ซื้อสลากทุกคน โดยถือว่าผู้ซื้อสลากกินแบ่งแต่ละใบจะต้องรับภาระภาษีนี้จึงจะมีสิทธิเสี่ยงโชคเอาเงินค่าภาษีในลักษณะนี้จะรวมอยู่ในราคาสลากทั้งฉบับ

(2) จัดเก็บจากผู้ถูกลสลากกินแบ่งโดยตรง คือหักจากเงินรางวัลทั้งหมดที่ได้รับ เป็นจำนวนเงินมากน้อยต่างกันตามแต่ประเทศต่าง ๆ จะกำหนดขึ้น อย่างต่ำรางวัลร้อยละ 15 อย่างสูงร้อยละ 30 ของเงินรางวัลที่ได้รับ

ทั้ง 2 แบบนี้ปรากฏ ประเทศต่าง ๆ นิยมจัดเก็บในรูปภาษีการพนันจากผู้ซื้อสลากทุกคนเพราะผู้ซื้อพอใจที่จะเสียภาษีคนละเล็กน้อยตอนซื้อสลาก มากกว่าที่จะเสียภาษีจำนวนมากเมื่อถูกรางวัล ส่วนมากจึงจัดเก็บในรูปภาษีการพนัน ส่วนการจัดเก็บจากผู้ถูกลสลากโดยตรงขณะนี้มิได้อยู่ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ สวีเดน สาธารณรัฐจีน และอิตาลี

การออกสลากพิเศษเลขท้าย 2 ตัว 3 ตัว ตามมติคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ 8 กรกฎาคม 2546 มีวัตถุประสงค์เพื่อลดการเล่นพนันเสี่ยงโชคในรูปแบบต่างๆ ที่ผิดกฎหมาย โดยเฉพาะกรณีการเล่นหวยใต้ดินที่ส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจและสังคมโดยรวม เพื่อนำรายได้กลับคืนสู่สังคมและประชาชนโดยตรงในการสนับสนุนด้านการศึกษา การแพทย์ ศาสนา สังคม และสาธารณประโยชน์ แต่ปรากฏว่าเงินรายได้จากการออกสลากพิเศษเลขท้าย 2 ตัว 3 ตัว รัฐบาลนำไปใช้ในการทำนโยบายประชานิยม และขาดการตรวจสอบจากสาธารณชน เมื่อคณะกรรมการกฤษฎีกาตีความว่า สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลไม่มีอำนาจออกสลากพิเศษเลขท้าย 2 ตัว 3 ตัว จึงได้มีการระงับการออกสลากดังกล่าวไป

หลังจากมีการระงับการออกสลากพิเศษเลขท้าย 2 ตัว 3 ตัว กระทรวงการคลังมีความพยายามที่จะแก้ไขพระราชบัญญัติสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล พ.ศ. 2517 เพื่อให้ สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล มีอำนาจออกสลากพิเศษเลขท้าย 2 ตัว 3 ตัวเพื่อจำหน่าย แต่ต้องถอนร่าง

¹⁶ สมชัย ฤชุพันธุ์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 9, น.102.

พระราชบัญญัติดังกล่าวเนื่องจากการต่อต้านจาก สมาชิกสภานิติบัญญัติแห่งชาติจำนวนหนึ่ง ด้วยเหตุที่ว่า รายได้ของสลากพิเศษเลขท้าย 2 ตัว 3 ตัว หรือหยวนบนดินจำนวน 143,000 แสนล้านบาท ในช่วงที่ผ่านมา นอกจาก เป็นเงินที่ได้จากการตั้งธุรกิจที่ดินขึ้นมาอยู่บนดินแล้ว ยังพบว่า ส่วนหนึ่งเป็นเม็ดเงินที่เพิ่มขึ้นมาใหม่จากกลุ่มเยาวชนที่ศึกษาระดับมัธยมและอุดมศึกษา ที่หันมาซื้อสลากมากขึ้น เพราะยังไม่มีมาตรการป้องกันการจำหน่ายสลากแก่เยาวชน

หากมีการแก้ไขพระราชบัญญัติ สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล เพื่อให้สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล มีอำนาจออกสลากพิเศษเลขท้าย 2 ตัว 3 ตัว เพื่อจำหน่าย กรณีดังกล่าวมีแนวความคิดเกี่ยวกับการจัดสรรรายได้จากการจำหน่ายสลากพิเศษเลขท้าย 2 ตัว 3 ตัว ดังนี้

แนวคิดแรก ให้ สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล มีวัตถุประสงค์ออกสลากรัฐบาลได้ และให้จัดสรรเงินที่สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลได้รับจากการจำหน่ายสลากกินรวบรัฐบาลดังนี้

(1) ไม่เกินกว่าร้อยละ 20 เป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารงาน ซึ่งรวมถึงค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายสลากกินรวบรัฐบาลด้วย

(2) ส่วนที่เหลือสมทบเป็นกองทุนสะสมเงินรางวัล และให้นำเงินจากกองทุนสะสมเงินรางวัล จัดสรรจ่ายเป็นเงินรางวัล

เมื่อใดเงินที่สมทบเป็นกองทุนสะสมเงินรางวัลตามวรรคหนึ่ง (2) มีจำนวนเกินกว่าจำนวนที่คณะกรรมการกำหนดด้วยความเห็นชอบของรัฐมนตรี ให้สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลนำส่งเงินส่วนที่เกินกว่าจำนวนที่กำหนดไว้เป็นรายได้แผ่นดิน

แนวคิดแรกนี้ เป็นแนวคิดตามร่างพระราชบัญญัติ สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล ที่มีการถอนออกมา

แนวความคิดที่สอง¹⁷ ให้จัดสรรเงินรายได้บางส่วนจากการจำหน่ายหยวนบนดินเข้าสมทบในกองทุนลดละเลิกอบายมุข ตามที่สมาชิกสภานิติบัญญัติอภิปราย รายได้ที่เหลือยังคงต้องเข้าสู่ระบบงบประมาณตามเดิม

แนวความคิดที่สาม¹⁸ เห็นว่าเงินรายได้จากการจำหน่ายหยวนบนดินถือเป็นเงินสกปรก ไม่ควรนำเข้าเป็นรายได้แผ่นดิน ควรนำไปจัดสรรให้กับองค์กรต่างๆ ที่ดำเนินงานเกี่ยวกับสาธารณสุขหรือประโยชน์ทางสังคม

¹⁷ หนังสือพิมพ์มติชน วันที่ 01 ธันวาคม พ.ศ. 2549 ปีที่ 29 ฉบับที่ 10492 จาก http://www.matichon.co.th/matichon/matichon_detail.php?s_tag=01p0107211149&day=2006/11/21.

¹⁸ เพิ่งอ้าง.

แนวความคิดที่สี่¹⁹ เป็นแนวความคิดของ อาจารย์วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์ ที่เห็นว่า ควรนำเงินหยวนบนดินมาคืนให้แก่สังคม ทั้งด้านการศึกษา กองทุนคนพิการ หรือประโยชน์ต่อสังคมในด้านต่างๆ แต่ไม่ควรนำเงินนี้ไปเข้าสู่ระบบงบประมาณ เพราะเป็นการนำเงินของคนจนไปช่วยคนรวยทางอ้อม และควรนำเงินรายได้จากการขายหยวนมาใส่ไว้ในกองทุนให้คนเล็กลบรายมุข โดยต้องกำหนดวัตถุประสงค์การใช้เงินให้ต่อเนื่อง เหมือนกับกองทุนสร้างเสริมสุขภาพแห่งชาติ

แนวคิดเกี่ยวกับการจัดสรรรายได้จากการจำหน่ายหยวนบนดิน สามารถสรุปได้เป็นสองแนวความคิดใหญ่ได้ดังนี้

แนวคิดแรก ควรจัดสรรรายได้จากการจำหน่ายหยวนบนดิน เข้าสู่ระบบงบประมาณแผ่นดิน

แนวคิดที่สอง ไม่ควรจัดสรรรายได้จากการจำหน่ายหยวนบนดิน เข้าสู่ระบบงบประมาณแผ่นดิน แต่ควรจัดสรรให้เป็นเงินนอกงบประมาณ เพื่อจัดสรรให้แก่ องค์การการกุศลต่างๆ โดยตรง

ข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการจัดสรรรายได้จากการจำหน่ายหยวนบนดิน ระหว่างการนำรายได้ดังกล่าวเข้าสู่ระบบงบประมาณแผ่นดิน กับการจัดสรรให้เป็นเงินนอกงบประมาณ มีดังนี้

1. หากนำเงินได้จากการจำหน่ายหยวนบนดินเข้าสู่ระบบงบประมาณแผ่นดิน การนำเงินเหล่านี้มาใช้จ่ายจะได้รับการตรวจสอบอย่างเข้มงวด เนื่องจาก การจ่ายเงินแผ่นดินจะต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภา ต้องมีกฎหมายอนุญาตให้จ่ายเงินได้ แต่มีข้อเสียคือ การใช้จ่ายเงินดังกล่าว ไม่มีความคล่องตัวเท่ากรณีจัดสรรรายได้จากการจำหน่ายหยวนบนดินให้เป็นเงินนอกงบประมาณ ที่ให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหาร หรือคณะกรรมการที่ได้รับการแต่งตั้งเป็นผู้อนุมัติการใช้จ่ายเงินได้โดยตรง แต่ การจัดสรรรายได้จากการจำหน่ายหยวนบนดินในฐานะเงินนอกงบประมาณนั้น อาจทำให้มีการใช้จ่ายโดยไม่ระมัดระวังเพราะขาดการตรวจสอบอย่างเข้มงวด และอาจเป็นช่องทางในการทุจริตของเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องอย่างเช่นที่ผ่านมา

2. หากนำเงินได้จากการจำหน่ายหยวนบนดินเข้าสู่ระบบงบประมาณแผ่นดิน เงินได้เหล่านี้ก็จะถูกใช้จ่ายเพื่อคนส่วนรวมในประเทศเป็นบริการสาธารณะ แต่มีข้อโต้แย้งว่าเงินได้จากการจำหน่ายหยวนบนดินส่วนใหญ่เป็นเงินได้ที่ได้รับจากคนจน จึงควรจัดสรรเงินได้ดังกล่าวให้แก่คนจนโดยตรงดีกว่าที่จะนำรายได้ในส่วนนี้ไปอุปถัมภ์ธุรกิจของกลุ่มนายทุน

¹⁹ หนังสือพิมพ์มติชน วันที่ 30 พฤศจิกายน พ.ศ. 2549 ปีที่ 29 ฉบับที่ 10491 จาก http://www.matichon.co.th/matichon/matichon_detail.php?s_tag=01p0107211149&day=2006/11/21.

3. เงินได้จากการจำหน่ายหอยบนดิน ถือเป็นเงินได้จากการพนันชนิดหนึ่ง ต้องคำนึงอยู่เสมอว่ารัฐบาลยังมีหน้าที่ปกป้องสังคมจากการพนันทั้งปวง ดังนั้นการนำเงินได้จากการจำหน่ายหอยบนดินเข้าสู่ระบบงบประมาณแผ่นดินโดยตรง อาจไม่ได้นำมาใช้สำหรับการรณรงค์และป้องกันประชาชนจากการเล่นการพนัน แต่ถ้า นำเงินได้ดังกล่าวจัดสรรเป็นเงินนอกงบประมาณ รัฐบาลก็สามารถจัดสรรเงินได้เป็นกองทุน ที่มีวัตถุประสงค์เกี่ยวกับ การรณรงค์และป้องกันประชาชนจากการเล่นการพนันโดยตรงได้

เมื่อพิจารณาข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการจัดสรรรายได้จากการจำหน่ายหอยบนดิน พบว่าการจัดสรรรายได้จากการจำหน่ายหอยบนดิน เข้าสู่ระบบงบประมาณแผ่นดิน จะเกิดผลดีทำให้การจัดการเป็นระบบที่ชัดเจนมากกว่า ที่จะจัดสรรเงินได้ทั้งหมดเป็นเงินนอกงบประมาณ แต่การออกสลากของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลโดยหลักแล้วมักถูกเชื่อมโยงกับกิจกรรมที่ให้การสนับสนุนทางด้านการศึกษา การกุศลสาธารณะอื่นๆ ไม่ได้มุ่งเพื่อหารายได้เข้าสู่ระบบงบประมาณแผ่นดินเพียงประการเดียว ดังนั้นผู้เขียนเห็นด้วยกับแนวคิดที่ว่า เมื่อจัดสรรเงินที่สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลได้รับจากการจำหน่ายสลากกินรวบเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารงาน ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายสลากกินรวบรัฐบาล และนำสมทบเป็นกองทุนสะสมเงินรางวัลแล้ว ให้สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลนำส่งเงินได้ส่วนที่เหลือเป็นรายได้แผ่นดิน แต่ต้องมีการจัดสรรเงินได้ส่วนหนึ่งไว้สำหรับใช้จ่ายเกี่ยวกับกิจการด้านการศึกษา หรือการกุศลสาธารณะอื่นๆ เช่นเดียวกับกรณีการออกสลากกินแบ่งรัฐบาลที่มีการจัดสรรรายได้ในส่วนของค่าบริหารจัดการมาใช้สำหรับสนับสนุนกิจการเกี่ยวกับการศึกษาและการกุศลสาธารณะอื่นๆ และควรจัดสรรเงินได้จำนวนหนึ่งไว้สำหรับตั้งกองทุนที่มีวัตถุประสงค์เกี่ยวกับ การรณรงค์และป้องกันประชาชนจากการเล่นการพนันด้วย โดยการจัดสรรเงินในส่วน of เงินนอกงบประมาณนี้ ควรมีหลักเกณฑ์การใช้จ่ายที่มีความชัดเจน แน่นนอน และควรให้มีการแถลงถึงการใช้จ่ายเงินได้เหล่านั้นให้แก่สาธารณชนทราบ เพื่อเป็นการควบคุมดุลพินิจการใช้จ่ายเงินของฝ่ายบริหาร แต่ไม่ควร จัดสรรเงินได้ทั้งหมดไว้เป็นเงินนอกงบประมาณที่ฝ่ายบริหารมีอำนาจใช้จ่ายได้โดยตรงเนื่องจาก เป็นเงินได้จำนวนมหาศาล การใช้จ่ายจึงต้องเป็นไปอย่างรอบคอบ ทั้งนี้สามารถประมาณการเงินได้จากการจำหน่ายสลากกินรวบ โดยเทียบเคียงจากรายได้ของการจำหน่ายสลากพิเศษเลขท้าย 2 ตัว 3 ตัว ตั้งแต่มีการจำหน่ายครั้งแรกเมื่อเดือน สิงหาคม พ.ศ. 2546 จนถึงงวดสุดท้าย รวมทั้งหมด 80 งวด มียอดจำหน่ายก่อนหักเป็นค่าบริหารและเงินรางวัลจำนวนทั้งสิ้นถึง 134,654 ล้านบาท

4.1.3 ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้และการนำมาตรการตามกฎหมายฟอกเงินมาใช้กับเจ้ามือหวยใต้ดิน

ปัจจุบันประเทศไทยดำเนินนโยบายด้านการพนันไปในลักษณะต้องการให้มีการควบคุมไม่ให้เกิดการพนันเป็นที่แพร่หลายและนิยมในสังคม เห็นได้จากมาตรการการควบคุมทางกฎหมายทั้งทางแพ่งและทางอาญาตาม พระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ.2478 มากกว่านโยบายแสวงหารายได้จากการพนัน แต่ถ้าบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการพนันมีรายได้หรือผลประโยชน์อื่นใดจากการพนัน บุคคลเหล่านั้นก็ควรมีภาระทางด้านภาษีอากรเช่นเดียวกับบุคคลซึ่งมีรายได้หรือผลประโยชน์อื่นใดจากแหล่งเงินได้อย่างอื่นแต่ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ ผู้จัดให้มีการเล่นและผู้เล่นพนันมักหลีกเลี่ยงภาษีเนื่องจากเงินได้จากกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการพนันเป็นเงินได้ที่ตรวจสอบได้ยาก เพราะมีการพนันเพียงบางประเภทเท่านั้นที่กฎหมายยอมให้เล่นได้ซึ่งต้องมีการขออนุญาต แต่ยังไม่มีการประสานระหว่างกระทรวงมหาดไทยกับกรมสรรพากรในการตรวจสอบภาษี ทำให้ขาดการตรวจสอบเงินได้ในส่วนนี้ นอกจากนี้คนส่วนใหญ่มักจะเล่นโดยไม่มีการขออนุญาตแม้จะเป็นการพนันที่ขออนุญาตได้ก็ตามเพราะการขออนุญาตต้องปฏิบัติตามขั้นตอนของกฎหมายและการพนันบางประเภทต้องเสียค่าธรรมเนียมในการขออนุญาตด้วย เห็นได้จากมีข่าวตามหน้าหนังสือพิมพ์และโทรทัศน์ว่ามีการจับกุมบ่อยครั้งได้ นอกจากนี้การเล่นบางประเภทที่ไม่ใช่บ่อนเถื่อนก็เป็นการเล่นระหว่างญาติมิตรซึ่งมีวงเงินพนันไม่สูงมาก เล่นเพื่อความสนุกสนาน และการเล่นโดยส่วนใหญ่จะขาดหลักฐานทางด้านบัญชี เว้นแต่กรณี โพนยหวยใต้ดินกับโพนการทายผลพนันฟุตบอล นอกจากนี้คงไม่มีบุคคลใดออกมายอมรับว่าตนได้กระทำการฝ่าฝืนกฎหมายและมีเงินได้จากการฝ่าฝืนนั้นพร้อมกับยอมที่จะเสียภาษีจากเงินได้จำนวนดังกล่าว แต่กรณีที่มีการกระทำผิดโดยจัดให้มีการเล่นการพนันโดยฝ่าฝืนต่อกฎหมาย เมื่อตำรวจจับกุมและมีการยึดของกลางไว้ ศาลก็มีอำนาจมีคำพิพากษาให้ริบเงินที่ได้จากการพนันได้ เพราะถือเป็นทรัพย์สินที่ได้จากการกระทำความผิด ตามประมวลกฎหมายอาญา แต่คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริต จะยึดเงินหรือทรัพย์สินที่ได้มาจากการพนันไม่ได้ เพราะความผิดฐานพนันไม่อยู่ในความผิดมูลฐานของกฎหมายฟอกเงิน

เหตุผลที่สำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 2 ตัว 3 ตัว มาจำหน่าย ประการหนึ่งก็ เพื่อเป็นทางเลือกให้แก่ผู้บริโภคให้หันมาเล่นการพนันที่ถูกกฎหมาย เพื่อจะได้นำรายได้ที่อยู่นอกระบบซึ่งเป็นรายได้ของเจ้ามือหวยใต้ดินมาเป็นรายได้ของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาลซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐ แต่แม้จะมีการออกสลากพิเศษแบบเลขท้าย 2 ตัว 3 ตัว มา

จำหน่าย ในช่วงหนึ่งนั้นก็ได้ทำให้หอยไต่ดินหมดไป เนื่องจากไม่มีการปราบปรามกันอย่างจริงจัง มีนักกฎหมายและนักเศรษฐศาสตร์หลายท่านได้นำเสนอว่า การปราบปรามเจ้ามือหอยไต่ดิน ควรแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายฟอกเงิน เพื่อเพิ่มมูลฐานความผิด ยึดทรัพย์เจ้ามือหอยไต่ดินตามระบบกฎหมายฟอกเงิน ซึ่งวิธีนี้จะปราบปรามได้โดยเด็ดขาดมากกว่าการใช้มาตรการทางกฎหมายอาญาในการลงโทษ เนื่องจากโทษตามกฎหมายอาญาของความผิดตามพระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ.2478 นั้นค่อนข้างต่ำ เมื่อเพราะถูกจับแล้วโดยมากก็เสียค่าปรับไปจากนั้นก็ออกมาขายหอยไต่ดินต่อไป

การฟอกเงิน เป็นการกระทำใดๆ เพื่อให้ “เงินสกปรก” หรือเงินที่ได้มาจากการทำความผิดให้ดูเหมือนเป็น “เงินสะอาด” หรือเงินที่ได้มาโดยสุจริต ปัจจุบันประเทศทั่วโลกถือว่าเป็นความผิดอาญาที่ร้ายแรงความผิดมูลฐานตามกฎหมายฟอกเงินต้องพิจารณาถึงความร้ายแรงและผลกระทบต่อ เศรษฐกิจ สังคม และการเมือง ประเทศต่างๆจึงกำหนดความผิดมูลฐานแตกต่างกันไป²⁰

มาตรา 3 แห่ง พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ.2542 ได้กำหนดความผิดมูลฐานไว้ 7 ประการ คือ

- (1) ความผิดเกี่ยวกับยาเสพติด
- (2) ความผิดเกี่ยวกับเพศ เช่นการค้าประเวณีหญิงและเด็ก
- (3) การฉ้อโกงประชาชน
- (4) การฉ้อโกงทางธุรกิจในสถาบันการเงิน
- (5) ความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ราชการ
- (6) ความผิดเกี่ยวกับการกรรโชกหรือรีดทรัพย์โดยกลุ่มอิทธิพล
- (7) ความผิดเกี่ยวกับการหลบหนีศุลกากร

ปัจจุบันการพนันในประเทศไทย เกี่ยวข้องกับการฟอกเงิน ก็แต่กรณีที่บุคคลได้กระทำความผิดตามกฎหมายมูลฐานอื่นตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ.2542 แล้วนำเงินได้ดังกล่าวมากล่าวอ้างว่าเป็นเงินได้จากการพนัน อาทิ กรณีการฟอกเงินในสถานการณพนัน (Gambling operations) โดยที่การพนันในหลายๆ ประเทศเป็นสิ่งที่ถูกต้องตามกฎหมาย และมักจะไม่มีมีการกำกับดูแลเข้มงวดเท่าธนาคาร อีกทั้งลูกค้าของสถานการณพนันมักเป็นบุคคลที่ไม่รู้ชื่อ การฟอกเงินในระดับง่ายที่สุด ได้แก่ การแลกเปลี่ยนเงินย่อยเป็นธนบัตรใหญ่ในสถานการณ

²⁰ สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน , การป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน : คู่มือประชาชน , (กรุงเทพฯ : สิงหาคม 2543), น.1 อ้างถึงใน นิกร เกรีกูล, การป้องกันและปราบปราม การฟอกเงิน ทฤษฎี กฎหมายและแนวทางปฏิบัติ , (กรุงเทพมหานคร : Translators-at Law.com, 2543), น.5-6.

พนัน หรือกรณีที่บุคคลได้เงินมาจากการกระทำความผิดมูลฐานตามกฎหมายการพนัน แล้วนำเงินที่ได้มานั้นไปซื้อสลากที่ถูกรางวัลเพื่อนำไปขึ้นเงินกับสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล กรณีเหล่านี้หากพิสูจน์ได้ว่าการกระทำความผิดตามความผิดมูลฐานจริง ก็สามารถดำเนินการริบทรัพย์สินของบุคคลนั้นได้ตามกฎหมายฟอกเงิน

มาตรการในการควบคุมการพนันของประเทศไทยยังไม่รัดกุมเพียงพอ บทลงโทษตามกฎหมายการพนันก็เป็นบทลงโทษที่ต่ำ ผู้จัดให้มีการเล่นการพนันจึงไม่เกรงกลัวต่อกฎหมาย เห็นได้จากการที่มีการพนันนอกระบบเกิดขึ้นอยู่เสมอ เช่น กรณีของหวยใต้ดิน การพนันทายผลฟุตบอล แต่รัฐไม่สามารถจัดเก็บรายได้จากการพนันในส่วนนี้ได้เลยเว้นแต่กรณีที่ถูกต้องจับ และศาลมีคำพิพากษาให้ริบทรัพย์สินของกลาง หากประเทศไทยยังคงดำเนินนโยบายด้านการพนันเป็นไปในลักษณะต้องการควบคุมการพนันมากกว่าการแสวงหารายได้จากการพนัน ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรจะมีการเพิ่มเติมเรื่องการพนันในความผิดมูลฐานของกฎหมายฟอกเงิน เพื่อให้รัฐสามารถใช้มาตรการตามกฎหมายฟอกเงินโดยเฉพาะมาตรการยึดทรัพย์สินทางแพ่งมาใช้กับกิจกรรมด้านการพนันได้ ซึ่งรายละเอียดเกี่ยวกับการกำหนดเงื่อนไขและความร้ายแรงของการพนันที่ต้องอยู่ภายในบังคับกฎหมายฟอกเงิน ผู้เขียนเห็นว่าควรจะได้มีการศึกษาในเรื่องดังกล่าวโดยละเอียดต่อไป เพื่อให้กฎหมายมีความรัดกุม ชัดเจน และแน่นอน สามารถนำมาใช้ในทางปฏิบัติอย่างแท้จริง

4.2 ปัญหาในการจัดเก็บภาษีอากรจากการจัดให้มีการทายผลการแข่งม้า

4.2.1 ปัญหาด้านความเป็นธรรมทางภาษีอากรในการจัดเก็บภาษีอากรจากการจัดให้มีการทายผลการแข่งม้า

เมื่อพิจารณาประเภทและจำนวนภาษีที่เกี่ยวข้องกับการจัดให้มีการทายผลการแข่งม้า ปรากฏว่ากิจกรรมนี้อยู่ภายใต้บังคับของภาษีอากรถึง 4 ประเภทด้วยกัน ในขณะที่ใบอนุญาตให้จัดให้มีการเล่นพนันโตเตโลเซเตอร์สำหรับการเล่นการพนันแข่งม้า มีข้อจำกัดและเงื่อนไขว่า ห้ามมิให้ผู้จัดให้มีการเล่นพนัน หักเงินเป็นค่าภาษีตามพระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ.2478 และรายได้ของสนามเกินกว่าร้อยละ 20 จากจำนวนสุทธิที่จำหน่ายสลาก วินโติด และร้อยละ 15 จากจำนวนสุทธิที่จำหน่ายสลากเพลสโติด ทำให้ผู้จัดให้มีการเล่นพนันมีกำไรเพียงไม่เกินร้อยละ 10 จากจำนวนเงินที่ได้จากการจำหน่ายสลากวินโติดทั้งหมดในแต่ละวันของการแข่งม้าในแต่ละวัน และมีกำไรเพียงไม่เกินร้อยละ 5 จากจำนวนเงินที่ได้จากการจำหน่ายสลากเพลสโติด ทั้งหมดในแต่ละวัน

ของการแข่งม้าในแต่ละวัน²¹ แต่จากเอกสารประกอบการเสียภาษีสรรพสามิตของสนามม้าบางแห่ง ตาม ตารางที่ 15 นั้น การจัดให้มีการทายผลการแข่งม้า มีรายได้ที่หักส่วนแบ่งคืนผู้เล่นและค่าภาษีอากรต่างๆ แล้ว(ก่อนหักค่าใช้จ่ายอย่างอื่น) เพียงร้อยละ 5.735 จากจำนวนเงินที่ได้จากการจำหน่ายสลากกินได้ทั้งหมดในแต่ละเที่ยวของการแข่งม้าในแต่ละวัน และมีรายได้ที่หักส่วนแบ่งคืนผู้เล่นและค่าภาษีอากรต่างๆ (ก่อนหักค่าใช้จ่ายอย่างอื่น)เพียงร้อยละ 1.120 จากจำนวนเงินที่ได้จากการจำหน่ายสลากเปลสโต้ด ส่งผลกระทบต่อการประกอบการทำให้ธุรกิจไม่อาจดำเนินการได้ การเก็บภาษีหลายประเภทจากการแข่งม้าซึ่งเป็นการพนันที่ถูกกฎหมายนี้ ส่งผลให้มีการเลี่ยงภาษีโดยมีการรับแทงพนันการทายผลการแข่งขันนอกสนามแทน

ตารางที่ 15 ภาระภาษีกิจการแข่งม้าเฉพาะในกรุงเทพมหานคร

	ประเภทสลาก	
	สลากกินได้ (W)	สลากเปลสโต้ด (P)
ยอดจำหน่ายสลาก (T.O.)	100.00	100.00
ส่วนแบ่งคืนผู้เล่น	71.50	78.00
รายรับก่อนหักภาษี	28.50	22.00
- ภาษีการพนัน 10% ของ T.O.	10.00	10.00
- ภาษี กทม.2.5% ของ T.O.	2.50	2.50
- ภาษีสรรพสามิต 20% ของ T.O. + เทศบาล 10% ของ ภาษีที่ต้องเสีย	$5.7+0.57 = 6.27$	$4.4+0.44 = 4.84$
- ภาษีมูลค่าเพิ่ม 7% ของ (T.O. – ส่วนแบ่งคืนผู้เล่น)	1.995	1.540
รวมภาระภาษี	22.765	20.880
รายได้ก่อนหักค่าใช้จ่าย	5.735	1.120

ที่มา : เอกสารประกอบการเสียภาษีสรรพสามิตของสนามม้าแห่งหนึ่งใน กรุงเทพมหานคร เป็นข้อมูล ณ วันที่ 28 มกราคม 2546

²¹ ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม, "การเสียภาษีของกิจการสนามม้า ประมวลฎฎากร มาตรา 67," เอกสารภาษีอากร, 15 (พฤษภาคม 2539):133.

ปี พ.ศ.2540 เสียภาษีสรรพสามิต ร้อยละ 20 ของ (ร้อยละ10 ของ ยอดจำหน่ายสลาก
วินได้ด) , (ร้อยละ5 ของ ยอดจำหน่ายสลากเปลสได้ด) (รายรับ – ส่วนแบ่งคืนผู้เล่น-ภาษีการพนัน
- เทศบาล) + เทศบาลอีกร้อยละ 10 ของ ภาษีที่ต้องเสียรวม ร้อยละ22

ปี พ.ศ. 2546 พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527(ฉบับ
ที่ 4) พ.ศ.2546 เสียภาษีสรรพสามิต ร้อยละ 20 ของ ยอดจำหน่ายสลากหักส่วนแบ่งคืนผู้เล่น
(เหมือนการคิดภาษีมูลค่าเพิ่ม) + เทศบาลอีกร้อยละ 10 ของ ภาษีที่ต้องเสีย รวม ร้อยละ 22

ในปี พ.ศ. 2548 สนามราชกรีฑาจะหยุดการแข่งขันม้าชั่วคราว เนื่องจากการบริหารการ
จัดแข่งม้าขาดทุนมาตลอด โดยต้องการประชุมกับราชตฤณมัยฯ เพื่อขอให้ลดเงินรางวัล ทั้งนี้ได้มี
การแต่งตั้งคณะกรรมการทั้งสองสนามเป็นผู้แทนในการเชิญเจ้าของคอกม้า เจ้าของม้า ผู้แทนคอก
ม้ามาประชุมร่วมกัน แต่เจ้าของคอกม้าหลายคนกล่าวในที่ประชุมว่าคณะกรรมการชุดนี้บริหารงาน
ยังไม่เต็มประสิทธิภาพ จึงขอให้คณะกรรมการบริหารพิจารณาหาทางแก้ไขการขาดทุนที่ไม่ได้เกิด
จากเจ้าของม้า โดยในช่วงรับตำแหน่งและบริหารงานมา 17 นัดแข่ง มียอดเงินหมุนเวียน
998,373,690 บาท ซึ่งในจำนวนนี้ได้รับการยกเว้นภาษีบางรายการเป็นเงินนับล้านบาท²²

²² -----, <<http://www.dailynews.co.th/sport/each.asp?newsid=57642>>.

ตารางที่ 16 ฐานภาษีกรณีการจัดการแข่งม้าสำหรับภาษีแต่ละประเภท

(- หมายถึง ไม่อยู่ในบังคับเสียภาษี

x หมายถึง อยู่ในบังคับเสียภาษี)

ประเภท ภาษี ฐานภาษี	ภาษีเงินได้	ภาษีมูลค่าเพิ่ม	ภาษี สรรพสามิต	ภาษีตาม พระราชบัญญัติ การพนัน	ภาษีเงินได้ หัก ณ ที่ จ่าย
เงินได้จากการ จำหน่าย สลาก วิน โต๊ดและสลากปลีต โต๊ด	x	x	x	x	-
ค่าบัตรผ่านประตู เข้าชมการแข่งขัน	x	x	x	x	-
เงินได้จากการขาย อาหาร	x	x	-	-	-
ค่าบำรุงสนามกีฬา	x	x	-	-	-
ค่าสมาชิก ค่าบำรุง สนามกีฬาจาก สมาชิก	-	x	-	-	-
เงินรางวัลในการ แข่งขันที่ผู้จัดให้มี การแข่งขัน ม้า จ่าย ให้แก่ผู้ส่งม้าเข้า แข่งขัน	x	-	-	-	x

บุคคลที่เกี่ยวข้องกับการจัดให้มีการแข่งม้าได้แสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับการที่ธุรกิจ
สนามม้าชบเซาตั้งนี้²³

ชาญทิพย์ ดั่งธนเศรษฐี หัวหน้าประชาสัมพันธ์ราชตฤณมัยสมาคมแห่งประเทศไทย
ผู้ดูแลคลีคลับวงการม้าแข่งนานนับ 47 ปีกล่าวว่า “ปัจจุบันนี้คนไม่ค่อยรู้เรื่องการแข่งม้า เพราะไม่มี
สื่ออะไรออกไป มวยยังมีทีวีถ่ายทอด ฟุตบอลยังมีการถ่ายทอด แต่ม้านี้ไม่ค่อยได้รับการสนับสนุน
ทั้งที่เสียภาษีมากกว่ามวย มากกว่าฟุตบอล ฟุตบอลมีเสียภาษีที่ไหน ม้าแข่งอย่างเดียวที่มีการเสีย

²³ -----, “เปิดโลกม้าแข่ง การพนันหรือกีฬาแห่งเกียรติยศ” โดย ผู้จัดการรายวัน 17
สิงหาคม 2547 09:43 น. <<http://www.manager.co.th/Daily/ViewNews.aspx?NewsID=9470000038447>> 20
พฤษภาคม 2549.

ภาษี อย่าลืมว่าฟุตบอลก็มีการพนัน วันหนึ่ง 5 คู่ 10 คู่ เงินสะพัดเท่าไรในวงการฟุตบอล ม้าก็เป็น การกีฬาเหมือนกัน และเป็นกีฬานิตเดียวที่เสียภาษีให้รัฐ ถ้าหากมีการถ่ายทอด เพียงเพียงสอง เทียวที่สำคัญๆ อย่างน้อยที่สุดก็ทำให้คนรุ่นหลังเข้าใจว่ากีฬาแข่งม้าเป็นยังไง ไม่ใช่ว่ามอมเมา เพราะไม่ได้บังคับว่าต้องไปแทงม้านะ คุณชอบคุณก็แทง แล้วรัฐบาลก็ได้ภาษี”

สมชาติ เจริญวัชรวิทย์ คณะกรรมการอำนวยการราชตฤณมัยสมาคม และอดีตนายก สมาคมเจ้าของม้าแข่งแห่งประเทศไทย แสดงทัศนะถึงสภาพความชบเซาที่เกิดขึ้นในวงการม้าแข่ง ว่า ปัญหาที่ทำให้เกิดความชบเซาในวงการแข่งม้าของไทยก็คือเรื่องภาษี ที่ทางสนามม้าต้องหัก รายได้ ณ ที่จ่าย โดยยังไม่ได้หักค่าใช้จ่ายใดๆทั้งสิ้น

“ที่สนามม้าอยู่ได้ทุกวันนี้ ก็ด้วยการจัดแข่งม้าแบบการกุศล เพราะรัฐบาลจะลดหย่อน ภาษีให้ ซึ่งถ้าหากรายได้ของสนามน้อยกว่า 60 ล้านบาทต่อวัน จะขาดทุน ต้องควักเงินสะสมของ ทางสมาคมมาจ่าย ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูม้าตัวหนึ่งประมาณ 300,000 บาทขึ้นไป เจ้าของคอกม้า จะเสียค่าอาหาร ค่ายา ฯลฯ ถึงตัวละ 100,000 บาทต่อปี

ดังนั้นหากสนามม้าจ่ายภาษีซ้ำซ้อนให้รัฐมาก เงินรางวัลที่ให้ม้าก็พลอยน้อยลง ทำให้ ทั้งสนามและคอกม้าพากันล้มเป็นทอดๆ สิ่งที่จะเยียวยาได้ก็คือ การจัดให้มีการถ่ายทอดสดการ แข่งม้าทางโทรทัศน์ เพื่อคนรุ่นหลังจะได้เข้าใจว่าการแข่งม้าไม่ใช่การทารุณ เพราะขนาดวันพระก็ ยังหยุดการแข่งม้า”

พล.อ. บุญเลิศ แก้วประสิทธิ์ เลขาธิการคณะกรรมการการอำนวยการกิตติมศักดิ์ ของราชตฤณมัย สมาคมรับผิดชอบกิจการภายในต่างๆ ของสมาคม รวมถึงเป็นผู้บังคับบัญชาการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ ฝ่ายต่างๆ เพื่อที่จะคอยดูแลการแข่งม้าให้เกิดประโยชน์สูงสุดได้ให้สัมภาษณ์ถึงสถานภาพของกีฬาแข่งม้า ในปัจจุบันและอนาคตของสนามม้านี้

“เงินหมุนเวียนในสนามแข่งม้าปัจจุบันนี้ลดต่ำลงไปเรื่อยๆ หนึ่ง อาจจะเป็นเพราะ ปัญหาเศรษฐกิจ สอง เขาอาจจะมีอย่างอื่นให้เล่นทั้งหอยบนดินก็ดี ฟุตบอลก็ดี ทำให้จำนวน ผู้เข้าชมลดต่ำลงไป..... ทุกวันนี้เราก็พยายามจัดการแข่งขันให้กับมูลนิธิต่างๆ ไม่ว่าจะเป็น มูลนิธิของพระบรมวงศานุวงศ์ หรือมูลนิธิที่ทำประโยชน์ต่างๆ อย่าง มูลนิธิคนพิการ มูลนิธิ โรงพยาบาลพระมงกุฎฯ เป็นการแข่งม้าเพื่อการกุศลแล้วเรารายได้มอบให้แก่มูลนิธิไป สนามม้า ไม่ใช่ที่ที่เลวร้าย ท่านสามารถมาพักผ่อนได้ น่าจะเป็นแหล่งบันเทิงด้วยซ้ำไป เพราะไม่มีใครที่จะ สามารถบังคับท่านได้ว่าท่านมาท่านจะต้องมาเล่นม้า มาแทงม้า ท่านมาหาของรับประทาน พา พรรถพวกมาพักผ่อนหย่อนใจ มานั่งดูม้าวิ่ง บางคนชอบความเร็วก็มาได้ เหมือนการที่เราชอบดู

รถแข่ง แต่ไม่จำเป็นต้องแทงพนัน ก็ได้ดูเป็นกีฬาไป ถ้าจะเล่นก็ให้เล่นเป็นกีฬา อย่าเล่นเป็นการพนัน แต่เล่นให้พอสมควรแก่ฐานะ ก็จะสร้างความสนุกตื่นเต้นให้แก่ตัวเอง”

ผู้เขียนได้สัมภาษณ์เจ้าหน้าที่บัญชีของสมาคมราชกรีฑาสโมสร (ขอสงวนนาม) เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรจากการจัดให้มีการทายผลการแข่งม้า เจ้าหน้าที่ได้แสดงความคิดเห็นถึงเรื่องนี้ว่า “การจัดเก็บรายได้จากการจัดให้มีการทายผลการแข่งม้าควรจะให้หน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งจัดเก็บเพียงหน่วยงานเดียว แล้วค่อยไปแบ่งรายได้กันเพื่อไม่ให้เกิดความยุ่งยากแก่ผู้ประกอบการ อีกทั้งกรณีการจัดแข่งม้าแล้วนำรายได้ทั้งหมดไปใช้จ่ายเพื่อการกุศล สมาคมได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตก็ต่อเมื่อ ต้องจ่ายเงินรายได้ทั้งหมดให้แก่มูลนิธิโดยห้ามหักค่าใช้จ่ายใดๆ ทั้งสิ้น ซึ่งเป็นเงื่อนไขที่นำไปปฏิบัติไม่ได้จริงๆ เพราะการจัดแข่งม้าทุกนัดย่อมมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินการอยู่เสมอ เงินได้จริงๆ อยู่ที่มูลนิธิ แต่สรรพสามิตจะประเมินภาษี 3 – 5 ปีหลังจากเกิดเงินได้ ดังนั้นทางสมาคมจึงคิดภาษีเพื่อจะไม่ถูกประเมินในภายหลัง

ซึ่งการจัดให้มีการแข่งม้าการกุศล สนามม้ามีรายได้จากการจัดการ เนื่องจากทางมูลนิธิไม่มีความชำนาญ ขอใช้สนาม ขอแรงงานคน สนามม้าจึงนำรายได้ส่วนนี้ไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเช่นเดียวกับรายได้ประเภทอื่น

การจำหน่ายสลากกินได้ดี เพลิดเพลิน ไม่มีการออกไปกำกับภาษีเต็มรูปแบบ แต่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (เป็นกรณีไปกำกับภาษีอย่างย่อ) นอกจากนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่คิดจากค่าบัตรผ่านประตู แม้ภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นภาษีทางอ้อม แต่ผู้รับภาระภาษีดังกล่าวจริง ๆ คือผู้จัดให้มีการทายผลการแข่งขัน เนื่องจากก่อนที่จะมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในปี 2535 และหลังจากเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ราคาบัตรยังคงเท่าเดิม แต่ต้องนำส่งภาษี ทำให้ รายได้ของ ผู้จัดให้มีการทายผลการแข่งขัน ลดลง กล่าวคือ หากบัตรมีราคา 100 บาทก่อนที่มีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้จัดก็มีรายได้จากบัตร 100 บาท แต่เมื่อต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องหักค่าบัตรไปเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 7 บาท ทำให้ผู้จัดมีรายได้ลดลงเหลือ 93 บาท ต่อการจำหน่ายบัตร 1 ใบ

สนามม้าแต่ละแห่งมีภาระภาษีและค่าธรรมเนียมในการพนันไม่เท่ากัน กล่าวคือ

กรณีสนามม้าในกรุงเทพฯ กับสนามม้าในต่างจังหวัด ความแตกต่างอยู่ที่ ค่าธรรมเนียมและภาษี ตาม พระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ.2478 กล่าวคือ กรณีค่าธรรมเนียม หากจัดในกรุงเทพมหานครวงหนึ่ง วันละ 10,000 บาท แต่ในจังหวัดอื่น วงหนึ่ง วันละ 1,000 บาท (อะไรคือหลักเกณฑ์ที่ทำให้คิดค่าธรรมเนียมแตกต่างกัน) กรณีภาษีตาม พระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ.2478 กรุงเทพมหานคร เสียภาษีร้อยละ 10 แห่งยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย ส่วนในจังหวัด

อื่น เสียภาษีร้อยละ 5 แห่งยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย และต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น อีกร้อยละสอง ครึ่งแห่งยอดที่ต้องเสียเพื่อเป็นรายได้ของเทศบาลแห่งท้องที่ที่เล่นการพนัน

กรณีสนามม้าในกรุงเทพ 2 แห่ง คือ สนามไทยกับสนามฝรั่ง ความแตกต่างอยู่ที่เงื่อนไขการได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตกรณีที่ จัดแข่งม้าแล้วนำรายได้ทั้งหมดไปใช้จ่ายเพื่อการกุศลจะได้รับยกเว้นรายได้ทั้งหมดก็ต่อเมื่อ ต้องจ่ายเงินรายได้ทั้งหมดให้แก่มูลนิธิห้ามหักค่าใช้จ่ายใดๆ ทั้งสิ้น (เป็นเงื่อนไขที่ สนามฝรั่งนำไปปฏิบัติไม่ได้จริงๆ เพราะเป็นไปไม่ได้เลยที่ สนามจะไม่มีค่าใช้จ่าย) ในขณะที่ สนามไทยได้รับประโยชน์จากข้อยกเว้นนี้ โดยไม่เคยมีการตรวจสอบเลยว่าจะไม่มีการหักค่าใช้จ่ายจริงหรือไม่

คนที่มาเล่นพนันทายผลการแข่งม้าไม่มีคนรุ่นใหม่แล้ว มีแต่คนรุ่นเก่า นอกจากนี้ภาษีเป็นตัวบีบทำให้จ่ายเงินรางวัลได้น้อยลง การพนันนอกระบบไม่ได้เก็บภาษี และไม่มีค่าใช้จ่ายในการจัดการ จึงสามารถจ่ายเงินรางวัลได้มากกว่า และการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน จัดเก็บซ้ำซ้อนเกินไป”

ผู้เขียนได้สัมภาษณ์ เจ้าหน้าที่สรรพสามิตพื้นที่ 3 (ขอสงวนนาม) ซึ่งมีหน้าที่ดูแลการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของ สนามราชตฤณมัยสมาคม ได้ความว่า “เหตุที่ราชตฤณมัยสมาคม มีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิต ตามหลักเกณฑ์ที่ว่า จะต้องบริจากรายรับทั้งสิ้นโดยไม่หักรายจ่ายให้แก่ประชาชนเป็นสาธารณกุศลหรือเป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วนราชการหรือแก่องค์การสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีกำหนด ตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการขอรับยกเว้นภาษีสำหรับบริการที่ผู้ประกอบการกิจการสถานบริการมีสิทธิได้รับยกเว้นภาษี ซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 102 ทวิ วรรค 2 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2534 นั้น เนื่องจาก การจัดแข่งม้าการกุศลนั้น ราชตฤณมัยสมาคม บริจากรายรับทั้งสิ้นโดยไม่หักรายจ่าย ให้แก่มูลนิธิสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีกำหนด โดยค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนั้น ราชตฤณมัยสมาคม นำรายได้จากการประกอบกิจการในส่วนอื่นมาสนับสนุน เช่น รายรับจากการจัดงานเลี้ยง รายรับจากค่าสมาชิกของสมาคม”

คำว่า การเก็บภาษีซ้อนที่ใช้ทั่ว ๆ ไปนั้น หมายถึง การจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีเดียวกันจำนวนสองครั้งหรือมากกว่าสองครั้ง การเก็บภาษีซ้ำซ้อนนี้แบ่งออกได้เป็น 2 ชนิด²⁴ คือ

1. ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation)
2. ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation)

1. ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation) หมายถึง การที่รัฐรัฐหนึ่งจัดเก็บภาษีจากบุคคลสองคนหรือมากกว่าโดยอาศัยฐานภาษีเดียวกัน เช่น ถ้าเป็นภาษีเงินได้ ฐาน

²⁴ สมชัย ฤชุพันธุ์, อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 9, น.145, 149.

ภาษีคือรายได้ (Income) การเก็บภาษีซ้อนในทางเศรษฐศาสตร์ (Economic Double Taxation) ก็คือการที่รัฐจัดเก็บภาษีจากรายได้จำนวนเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้งเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง คือเก็บในเวลาที่เกิดเงินได้ครั้งหนึ่งและเก็บในเวลา que เงินนั้นเปลี่ยนมือไปสู่อีกบุคคลหนึ่งอีกครั้งหนึ่ง เป็นต้น

2. ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation) หมายถึง การที่อำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐสองรัฐซ้อนกันเป็นเหตุให้เงินได้ตกเป็นของบุคคลคนเดียว ต้องถูกเก็บภาษีในรัฐสองรัฐ การขจัดภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐนี้ กระทำได้โดยการทำสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนต่อกัน

เมื่อพิจารณาการเก็บภาษีจากกิจการแข่งม้าของประเทศไทย แม้จะมีความซ้ำซ้อนทางภาษีเมื่อมองในแง่ของผู้จัดให้มีการทายผลการแข่งม้า แต่เมื่อพิจารณาในแง่กฎหมายภาษีอากรปรากฏว่ามีใช้กรณีภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation) หรือภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation) ตามความหมายแห่งกฎหมายภาษีอากรแต่อย่างใด เพราะนอกจากการประกอบธุรกิจประเภทกิจการสนามม้าแล้ว การประกอบกิจการประเภทอื่น ก็อยู่ในบังคับกฎหมายภาษีเงินได้ และเมื่อมีรายได้จากการประกอบกิจการเกินกว่า 1,800,000 บาท ก็ต้องจดทะเบียนเข้ามาอยู่ในบังคับของภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน นอกจากนี้ภาษีเงินได้ จัดเก็บโดยอาศัย หลักความสามารถในการเสียภาษี แต่ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากหลักความสามารถในการใช้จ่าย กรณีภาษีเงินได้ผู้รับภาระภาษีคือ สนามม้า ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มผู้รับภาระภาษีคือ ผู้เล่นการพนันทายผลการแข่งขัน จึงไม่อาจกล่าวได้ว่าเป็นภาษีซ้อนในแง่กฎหมาย ส่วนกรณีภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีการบริโภคอันเป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากสินค้าและบริการบางประเภทที่มีลักษณะเป็นผลเสียต่อสุขภาพ ศีลธรรมอันดี หรือเป็นของฟุ่มเฟือย ซึ่งรัฐต้องการควบคุมการบริโภคของประชาชนจากสินค้าหรือบริการดังกล่าว การที่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากกิจการสนามม้าจึงมีความเหมาะสมกับหลักการของภาษีสรรพสามิต โดยปัจจุบันพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่ 10 กิจการเสี่ยงโชค ประเภทที่ 10.01 กำหนดให้สนามม้าเสียภาษีตามมูลค่าฐานภาษีร้อยละ 20 ซึ่งประกาศกระทรวงการคลัง ฉบับที่ 68 ลงวันที่ 28 มกราคม 2546 กำหนดให้ฐานภาษีกรณีนี้ได้แก่ ค่าผ่านประตู และรายรับที่ได้จากผู้เล่นการพนันแข่งม้าโดยหักเงินรางวัลที่ต้องจ่ายคืนให้แก่ผู้เล่นการพนันแข่งม้างดังกล่าว ส่วนรายรับอื่นๆ ได้รับยกเว้น ไม่ต้องนำมารวมเป็นฐานภาษี นอกจากนี้ ผู้ประกอบกิจการสนามม้ามีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิต โดยมีหลักเกณฑ์ว่า จะต้องบริจาครายรับทั้งสิ้นโดยไม่หักรายจ่าย ให้แก่ประชาชนเป็นสาธารณกุศลหรือเป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วนราชการหรือแก่องค์การสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีกำหนด ตามประกาศ

กรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการขอรับยกเว้นภาษีสำหรับบริการที่ผู้ประกอบการกิจการสถานบริการมีสิทธิได้รับยกเว้นภาษี ซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 102 ทวิ วรรค 2 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2534 ซึ่งเงื่อนไขการยกเว้นภาษีดังกล่าวปฏิบัติได้ยากในแง่ความเป็นจริงเพราะการจัดให้มีการแข่งม้าทุกนัดไม่ว่าจะจัดเพื่อการกุศลหรือไม่ ย่อมมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นอย่างไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ แต่ปรากฏว่าใบอนุญาตให้จัดให้มีการเล่นพนันโตเตเลเซเตอร์สำหรับการเล่นการพนันแข่งม้า มีข้อจำกัดและเงื่อนไขตามใบอนุญาตให้จัดให้มีการเล่นพนันโตเตเลเซเตอร์สำหรับการเล่นการพนันแข่งม้าว่า ห้ามมิให้ผู้จัดให้มีการเล่นพนัน หักเงินเป็นค่าภาษีตามพระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ. 2478 และรายได้ของสนามเกินกว่าร้อยละ 20 จากจำนวนสุทธิที่จำหน่ายสลากวินโด๊ด และร้อยละ 15 จากจำนวนสุทธิที่จำหน่ายสลากเปลสโต้๊ด ทำให้ผู้จัดให้มีการเล่นพนันมีกำไรเพียงร้อยละ 10 จากจำนวนเงินที่ได้จากการจำหน่ายสลาก วินโด๊ดทั้งหมดในแต่ละเที่ยวของการแข่งม้าในแต่ละวัน และมีกำไรเพียงร้อยละ 5 จากจำนวนเงินที่ได้จากการจำหน่ายสลากเปลสโต้๊ดทั้งหมดในแต่ละเที่ยวของการแข่งม้าในแต่ละวัน แต่สนามม้าบางแห่งในกรุงเทพมหานคร ตามตารางที่ 15 มีรายได้หลังจากหักส่วนแบ่งคืนผู้เล่น และภาษีประเภทต่างๆ ก่อนหักค่าใช้จ่ายอย่างอื่นสำหรับการจำหน่ายสลากวินโด๊ดเพียงประมาณร้อยละ 5.735 ของการจำหน่ายสลาก และสลากเปลสโต้๊ดประมาณร้อยละ 1.125 ของการจำหน่าย ทั้งนี้ การเล่นพนันทายผลการแข่งม้ามีความนิยมลดลงเป็นอย่างมากเนื่องจากมีกิจกรรมการพนันชนิดใหม่ๆ เข้ามาแทน เช่นการพนันทายผลการแข่งขันฟุตบอล ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย บุคคลที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับทายผลการแข่งขันม้ามีแต่คนรุ่นเก่าไม่แพร่หลายไปยังคนรุ่นใหม่ ทำให้รายได้ของผู้ประกอบการสนามม้าลดลงเป็นอย่างมาก

แม้ว่าภาระภาษีที่ผู้จัดให้มีการทายผลการแข่งม้าได้รับจะมีใช้กรณีของภาษีซ้อนตามหลักกฎหมายภาษีอากร และเป็นการจัดเก็บภาษีตามระบบกฎหมายภายในของประเทศ²⁵ แต่เงินได้จากการจัดให้มีการทายผลการแข่งม้า อันได้แก่ เงินได้จากการจำหน่ายสลากวินโด๊ดและสลาก

²⁵รายได้ของรัฐเซาท์ออสเตรเลียเกี่ยวกับกิจการทายผลการแข่งม้า เกิดขึ้นจากการเก็บค่าธรรมเนียมใบอนุญาต อากรแสตมป์ และภาษีการขาย ส่วนรายได้ของประเทศอังกฤษจากกิจกรรมประเภทนี้ได้แก่ เงินที่ได้จากการประมูลเป็นผู้จัดให้มีการเล่นทายพนัน ค่าธรรมเนียมจากรูฏกิจการพนันที่กฎหมายกำหนดให้ผู้จัดให้มีการทายผลการแข่งม้า โอนให้กับองค์กรสาธารณประโยชน์ต่างๆ และภาษีการพนันประเภทรวมเงินรางวัลซึ่งภาษีประเภทหลังนี้เป็นภาษีที่เก็บจากผู้บริโภค จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บรายได้จากการจัดให้มีการทายผลการแข่งม้าของทั้งสองประเทศมีหลายประเภทเช่นเดียวกันซึ่งเป็นไปตามระบบภาษีอากรของประเทศนั้นๆ

เปลสโต้ด ค่าบัตรผ่านประตูเข้าชมการแข่งขันม้า ถูกนำไปเป็นฐานในการคำนวณ ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และภาษีตามพระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ.2478 การเสียภาษี แต่และประเภทมีหน่วยงานที่เข้ามาจัดเก็บถึงสามหน่วยงานด้วยกัน คือ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกระทรวงมหาดไทย ทำให้ภาษีจากการจัดให้มีการทายผลการแข่งม้า มีความซ้ำซ้อนทางภาษีอากรในแง่ของความเป็นจริง ภาระภาษีจำนวนมากที่ผู้ประกอบการต้องแบกรับทำให้ผู้ประกอบการไม่อาจดำรงอยู่ได้

ปัญหาที่สำคัญประการหนึ่งของการจัดเก็บภาษีจากผู้จัดให้มีการทายผลการแข่งม้าได้แก่ ปัญหาความไม่เป็นธรรมทางภาษีอากรในการจัดเก็บภาษีอากรจากการจัดให้มีการทายผลการแข่งม้า เนื่องจากสนามม้าแต่ละแห่งมีการะภาษีและค่าธรรมเนียมในการพนันไม่เท่ากัน กล่าวคือ

กรณีสนามม้าในกรุงเทพมหานคร กับสนามม้าในต่างจังหวัด ความแตกต่างอยู่ที่ ค่าธรรมเนียมตาม กฎกระทรวงฉบับที่ 20 (พ.ศ.2524) ออกตามความใน พระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ.2478 และภาษี ตาม กฎกระทรวงฉบับที่ 17 (พ.ศ.2503) ออกตามความใน พระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ.2478 กล่าวคือ กรณีค่าธรรมเนียม หากจัดในกรุงเทพมหานครวันละ 10,000 บาท แต่ในจังหวัดอื่น วงหนึ่ง วันละ 1,000 บาท กรณีภาษี หากจัดในกรุงเทพมหานคร เสียภาษีร้อยละ 10 แห่งยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย ส่วนในจังหวัดอื่น เสียภาษีย้อยละ 5 แห่งยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย และต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น อีกร้อยละสองครึ่งแห่งยอดที่ต้องเสียเพื่อเป็นรายได้ของเทศบาลแห่งท้องที่ที่เล่นการพนัน การเรียกเก็บค่าธรรมเนียมและภาษีตามพระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ.2478 ที่แตกต่างกันโดยอาศัยพื้นที่ในการจัดให้มีการพนันเป็นตัวแบ่งแยกนั้น มิใช่เหตุผลที่มีน้ำหนักเพียงพอต่อการทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในระบบภาษีอากร ดังนั้นเพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาให้การจัดให้มีการทายผลการแข่งม้าไม่ว่าจะจัดที่ใด ก็มีภาระภาษีอย่างเท่าเทียมกัน สามารถเลือกดำเนินการได้สองแนวทาง คือ แนวทางแรก ลดค่าธรรมเนียม และอัตราภาษีจากการการจัดให้มีการทายผลการแข่งม้าในกรุงเทพมหานครให้เท่ากับกรณีการจัดในต่างจังหวัด หรืออีกแนวทางหนึ่งคือ เพิ่มค่าธรรมเนียม และอัตราภาษีจากการการจัดให้มีการทายผลการแข่งม้าในต่างจังหวัดให้เท่ากับกรณีการจัดในกรุงเทพมหานคร เมื่อพิจารณาประกอบกับภาระภาษีจำนวนมากที่ผู้ประกอบการต้องแบกรับ ประกอบกับเมื่อนำรายได้ของผู้จัดให้มีการทายผลการแข่งม้าในกรุงเทพมหานครมาหักค่าใช้จ่ายผลปรากฏว่าขาดทุน ทำให้ผู้ประกอบการไม่สามารถดำรงอยู่ได้ กรณีดังกล่าวผู้เขียนเห็นว่าควรมีการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้จัดให้มีการทายผลการแข่งม้าในกรุงเทพมหานคร โดย ออกกฎกระทรวง ตามความใน พระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ. 2478 เพื่อ ลดค่าธรรมเนียมและภาษีตามพระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ.2478 สำหรับการจัดให้มี

การทลายผลการแข่งม้าในกรุงเทพมหานครลงเท่ากับกรณีที่ทำให้มีการทลายผลการแข่งม้าในต่างจังหวัด ซึ่งนอกจากจะเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้ประกอบการแล้ว ยังเป็นการทำให้ภาษีมีความเป็นธรรมด้วย กล่าวคือ เป็นไปตามหลักที่ว่า บุคคลซึ่งประกอบกิจการประเภทเดียวกัน ควรที่จะต้องรับภาระภาษีเช่นเดียวกัน

ข้อจำกัดและเงื่อนไขตาม ใบอนุญาตให้จัดให้มีการเล่นพนันโตเตโลเซเตอร์สำหรับการเล่นการพนันแข่งม้า ที่ว่า ห้ามมิให้ผู้จัดให้มีการเล่นพนัน หักเงินเป็นค่าภาษีตามพระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ. 2478 และรายได้ของสนามเกินกว่าร้อยละ 20 จากจำนวนสุทธิที่จำหน่ายสลากวินโติด และร้อยละ 15 จากจำนวนสุทธิที่จำหน่ายสลากเปลสโติด แสดงว่ากฎหมายมิได้ส่งเสริมให้มีการแสวงหารายได้จากการพนัน เพราะแต่เดิมการจัดให้มีการทลายผลการแข่งม้าก็เพื่อความรื่นเริงและเป็นส่งเสริมให้มีการพัฒนาสายพันธุ์ม้าภายในประเทศ แม้กฎหมายจะมีได้มุ่งส่งเสริมให้มีการแสวงหารายได้จากการพนัน แต่ก็ไม่ได้ต้องการให้ผู้จัดให้มีการทลายผลการแข่งม้าต้องแบกรับภาระภาษีที่มากเกินไปจนไม่สามารถดำเนินธุรกิจต่อไปได้ จาก ตารางที่ 15 ภาระภาษีกิจการแข่งม้า เฉพาะในกรุงเทพมหานคร พบว่าในความเป็นจริง สนามม้ามียรายได้หลังจากหักส่วนแบ่งคืนผู้เล่นและภาษีประเภทต่างๆ ก่อนหักค่าใช้จ่ายอย่างอื่นสำหรับการจำหน่ายสลากวินโติดเพียงประมาณร้อยละ 5.735 ของการจำหน่ายสลาก และสลากเปลสโติดประมาณร้อยละ 1.125 ของการจำหน่าย เมื่อมีการบรรเทาภาระภาษีตาม พระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ.2478 ให้ โดยลดอัตราภาษีลงเหลือ ร้อยละ 5 แห่งยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย และต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นอีกร้อยละสองครึ่งแห่งยอดที่ต้องเสียเพื่อเป็นรายได้ของเทศบาลแห่งท้องที่ที่เล่นการพนัน สนามม้ามียรายได้หลังจากหักส่วนแบ่งคืนผู้เล่น และภาษีประเภทต่างๆ ก่อนหักค่าใช้จ่ายอย่างอื่นสำหรับการจำหน่ายสลากวินโติดประมาณร้อยละ 11.235 ของการจำหน่ายสลาก และสลากเปลสโติดประมาณร้อยละ 6.25 ของการจำหน่าย แต่ถ้าผู้จัดให้มีการพนันทายผลการแข่งม้าต้องเสียภาษีตาม พระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ.2478 ในอัตรา ร้อยละ 5 แห่งยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย เท่ากับว่าผู้จัดให้มีการพนันทายผลการแข่งม้าสามารถมีรายได้สูงสุดร้อยละ 15 จากจำนวนสุทธิที่จำหน่ายสลากวินโติด และร้อยละ 10 จากจำนวนสุทธิที่จำหน่ายสลากเปลสโติด

หากต้องการบรรเทาภาระภาษีให้แก่กิจการสนามม้าและไม่ให้ส่งผลกระทบต่อหลักความเป็นกลางทางด้านภาษีอากร ผู้เขียนเห็นว่าควรบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้ประกอบการในส่วน of ภาษีสรรพสามิต ซึ่งพิจารณาได้ดังนี้

พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต กรณีของสนามม้า กำหนดอัตราภาษีร้อยละ 20 รายรับจากค่าผ่านประตู และรายรับที่หักไว้จากผู้เล่นการพนันแข่งม้า โดยหักเงินรางวัลที่ต้องจ่ายคืนให้แก่

ผู้เล่นการพนัน หากยกเว้นภาษีสรรพสามิตให้แก่สนามม้า สนามม้าจะมีรายได้หลังจากหักส่วนแบ่งคืนผู้เล่น และภาษีประเภทต่างๆ ก่อนหักค่าใช้จ่ายอย่างอื่นสำหรับการจำหน่ายสลากกินได้ประมาณร้อยละ 17.505 ของการจำหน่ายสลาก และสลากเปลสได้ประมาณร้อยละ 10.73 ของการจำหน่ายสลาก เท่ากับว่าสนามม้ามีรายได้สูงเกินกว่า ข้อจำกัดและเงื่อนไขตามใบอนุญาตให้จัดให้มีการเล่นพนันโตเตโลเซเตอร์สำหรับการเล่นการพนันแข่งม้า จึงไม่อาจยกเว้นภาษีสรรพสามิตทั้งหมดให้แก่สนามม้าได้ เพราะเป็นการฝ่าฝืนต่อกฎหมาย ดังนั้นแนวทางในการบรรเทาภาระภาษีให้แก่สนามม้า ในกรณีภาษีสรรพสามิต สามารถดำเนินการได้โดย การลดอัตราภาษีตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ผู้เขียนมีความเห็นว่า ควรออกเป็น ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต เพื่อลดอัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับสนามม้า²⁶

อีกแนวทางหนึ่งคือ กำหนดเงื่อนไขให้ รายรับกรณีที่สนามม้าจัดให้มีการแข่งม้าเพื่อการสาธารณกุศล ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิต แม้ทางสนามม้าจะหักค่าใช้จ่ายจากการจัดให้มีการแข่งขันก็ตาม เทียบเคียงกับกรณีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หากผู้จัดให้มีการทายผลการแข่งม้า ไม่นำผลกำไรไปใช้จ่ายในทางอื่น นอกจากเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา หรือการสาธารณกุศลภายในประเทศ อาทิ เพื่อการสงเคราะห์เด็กและเยาวชน ในด้านการศึกษา อบรม การฝึกอาชีพ ผู้จัดให้มีการทายผลการแข่งม้า จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81 (1) (๕) แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้ผู้ประกอบการกิจการสนามม้าได้รับประโยชน์ในการบรรเทาภาระภาษีได้อย่างแท้จริง แต่การบรรเทาภาระภาษีกรณีนี้ อาจเกิดปัญหาการบิดเบือนภาระภาษีโดยการให้ช่องโหว่ทางกฎหมายมาขอยกเว้นภาษีทั้งหมดก็จะส่งผลให้รัฐไม่อาจจัดเก็บภาษีได้ กล่าวคือ มีแต่ตัวเลขทางด้านภาษีแต่ไม่มีตัวเงิน

4.2.2 ปัญหาด้านความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจัดให้มีการทายผลการแข่งม้า

การจัดให้มีการทายผลการแข่งม้าโดยถูกต้องตามกฎหมาย เมื่อพิจารณาระบบภาษีอากรของประเทศไทยในปัจจุบันพบว่า ผู้จัดให้มีการทายผลการแข่งม้าต้องแบกรับภาระภาษีอากรจำนวนมากทั้งที่ การพนันชนิดอื่นนอกจากการออกสลากของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล ไม่

²⁶ อัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับสนามม้า สามารถลดลงได้แค่ไหนเพียงไร ขึ้นอยู่กับภาระค่าใช้จ่ายที่แท้จริงของสนามม้า ซึ่งต้องมีการคิดคำนวณกันไป เพื่อให้ผู้ประกอบการสามารถดำรงอยู่ได้.

ต้องรับภาระทางภาษีอากรให้แก่รัฐแต่อย่างใด จึงปรากฏว่ามีบุคคลลักลอบจัดให้มีการแทงพนันนอกสนามแข่งม้าจำนวนมาก เพื่อหลีกเลี่ยงภาษี (Tax evasion)

(ก.) ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ของผู้จัดให้มีการทายผลการแข่งม้าและ ผู้ทายผลการแข่งม้า

การที่ผู้จัดให้มีการทายผลการแข่งม้าโดยชอบด้วยกฎหมาย ต้องแบกรับภาระทางภาษีอากรจำนวนมากทำให้ธุรกิจที่ถูกต้องตามกฎหมายไม่อาจดำรงอยู่ได้ ผู้ประกอบกิจการสนามม้าจึงประสบปัญหาเช่นเดียวกับ การออกสลากของสำนักงานสลากกินแบ่งรัฐบาล กล่าวคือ การสูญเสียรายได้เนื่องจากการลักลอบรับแทงพนันใต้เถื่อนนอกสนาม เพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงภาษี โดยที่บุคคลเหล่านี้ไม่มีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจัดให้มีการแข่งขันแต่อย่างใด แต่รับเป็นเจ้ามือรับแทงผลการแข่งขัน โดยอิงผลการแข่งในสนามเป็นเงื่อนไขในการจ่ายเงินรางวัล เมื่อพิจารณากิจกรรมประเภททายผลการแข่งขันของประเทศออสเตรเลียและประเทศอังกฤษ ปรากฏว่าในระยะแรก การรับแทงพนันนอกสนามเป็นสิ่งที่ผิดกฎหมายเช่นเดียวกัน แต่เมื่อไม่สามารถปราบปรามได้ทั้งสองประเทศจึงเปิดโอกาสให้มีการรับแทงพนันนอกสนาม และนำมาตราทางด้านการภาษีอากรมาเป็นตัวควบคุมอุปสงค์และอุปทานของผู้บริโภค กล่าวคือ สำหรับการแทงพนันในสนามแข่งขัน จะได้รับการยกเว้นภาษี ถ้าผู้แทงพนันเข้าชมการแข่งขันและแทงพนันโดยตรงกับผู้รับแทงพนัน เพราะเป็นการกระตุ้นให้เกิดการจ้างงานและกิจกรรมอื่นๆ เพิ่มเติมขึ้นในสนามแข่งขัน และเป็นรายได้ที่สำคัญของผู้จัดการแข่งขัน แต่ถ้าเป็นการพนันนอกสนามจะต้องมีการจ่ายภาษี

การลักลอบรับแทงพนันใต้เถื่อนนอกสนาม หากรัฐไม่มีการปราบปรามอย่างจริงจัง ก็จะมีผลเช่นเดียวกับกรณีของหวยใต้ดินที่ทำให้รัฐสูญเสียรายได้จำนวนหนึ่งไปกับการพนันนอกสนาม แต่ถ้าให้มีการรับแทงพนันทายผลม้าแข่งนอกสนามโดยถูกต้องตามกฎหมายเช่นเดียวกับกรณีของประเทศออสเตรเลียและประเทศอังกฤษ อาจได้รับการต่อต้านจากผู้จัดให้มีการแข่งม้าและรับทายผลการแข่งม้าในสนาม เนื่องจากการรับแทงพนันทายผลม้าแข่งนอกสนามมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินการน้อยกว่าการรับแทงพนันทายผลม้าแข่งในสนามจำนวนมาก ซึ่งแรงต่อต้านอาจลดน้อยลงหากมีการใช้มาตรการเดียวกับ รัฐบาลแห่งประเทศออสเตรเลียที่ได้จัดตั้ง Totalizator Agency Board (TAB) เพื่อดำเนินการรับแทงพนันนอกสนามกับภาคเอกชน โดยรัฐกำหนดสัดส่วนของเงินรางวัล ภาษี เงินช่วยเหลือให้กับผู้จัดการแข่งขัน รวมทั้งค่าตอบแทนในการดำเนินการไว้อย่างชัดเจน การกำหนดเงินช่วยเหลือให้กับผู้จัดการแข่งขัน มีผลให้ TAB ได้รับการสนับสนุนอย่างกว้างขวางจากสมาคมจัดแข่งม้า และให้กำหนดมาตรการทางภาษีเพื่อให้

สิทธิประโยชน์แก่บุคคลที่ทายผลการแข่งขันในสนาม โดยการยกเว้นภาษีเงินให้แก่ผู้ชนะในการทายผลการแข่งม้าในสนาม

ถ้ามีการอนุญาตให้มีการรับแทงพนันทายผลการแข่งม้านอกสนามได้ รัฐจะสามารถทำการตรวจสอบเกี่ยวกับ การขออนุญาตจัดให้มีการพนัน ผู้ขออนุญาตจัดให้มีการพนัน จำนวนครั้งที่ขออนุญาต เพื่อประโยชน์ในการติดตามเกี่ยวกับการตรวจสอบเงินได้ของบุคคลดังกล่าวในการประเมินภาษี โดยการประสานกับกระทรวงมหาดไทย เพื่อขอข้อมูลดังกล่าวอันจะทำให้เกิดความสะดวกแก่เจ้าพนักงานในการสืบค้นข้อมูลซึ่งเป็นไปตามหลักความมีประสิทธิภาพทางด้านภาษีอากรที่ว่ารัฐสามารถที่จะจัดเก็บรายได้ทางภาษีอากรได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย โดยประหยัดค่าใช้จ่ายและงบประมาณในการดำเนินการทั้งในส่วนของรัฐและผู้ประกอบการภาคเอกชน

เงินรางวัลจากการทายผลการแข่งม้า เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร โดยผู้เล่นต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามที่เกิดขึ้นจริงเท่านั้นไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายโดยวิธีเหมาได้ ปัญหาที่เกิดขึ้นคือเงินได้จากการพนันตรวจสอบได้ยากเพราะเป็นเงินได้จากการให้บริการ เป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นเป็นครั้งคราว ไม่มีความแน่นอนว่าเงินได้จะเกิดขึ้นเมื่อใด จึงมักมีการเลี่ยงภาษี (Tax Evasion) โดยไม่นำเงินได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้แต่อย่างใด กรณีที่เป็นการทายผลการแข่งม้าในสนามโดยผู้ที่ได้รับอนุญาตตามกฎหมาย หากรัฐต้องการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้ของผู้เล่น กรมสรรพากรสามารถขอข้อมูลการจ่ายเงินรางวัลจากผู้จัดการแข่งม้าเพื่อนำไปประเมินภาษีได้นอกจากนี้รัฐสามารถนำมาตรการการหักภาษี ณ ที่จ่ายมาใช้ เพื่อให้รัฐจัดเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยและมีรายได้เข้าสู่รัฐเร็วขึ้น เนื่องจากเงินได้จากการพนันก็เป็นเงินได้ที่ควบคุมได้ยาก เป็นเงินได้จากการให้บริการ เมื่อพิจารณาตามประมวลรัษฎากรแล้วปรากฏว่า มาตรา 3 เดรส ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรออกคำสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรที่ไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ให้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายด้วย ในกรณีนี้ จึงควรกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้จากการพนันให้แก่ผู้ทายผลการแข่งขันหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ หากเงินได้นั้นถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่กฎหมายกำหนดไว้²⁷ โดยออกเป็นคำสั่งกรมสรรพากร กรณีนี้อาจเทียบเคียงกับการ

²⁷ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

หักภาษี ณ ที่จ่ายของกรณีการชิงโชคที่มีการกำหนดให้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 5 ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ข้อ 9 (1)²⁸ การนำมาตรการหักภาษี ณ ที่จ่ายมาใช้ก็เพื่อสร้างความเป็นธรรมในทางภาษีอากร อนึ่ง การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีของการชิงโชค คำว่า “การอื่นใดอันมีลักษณะทำนองเดียวกัน” ในคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ข้อ 9 (1) ตอนท้าย เขียนไว้กว้างๆ มีความหมายคลุมเครือไม่ชัดเจน ในส่วนของผู้ทนายผลการแข่งม้า แม้มิใช่การแข่งขันโดยใช้ความสามารถของตนโดยตรง อย่างกรณีผู้ส่งม้าเข้าแข่งขัน แต่อาจกล่าวได้ว่าการทนายผลการแข่งม้าเป็นส่วนหนึ่งของการแข่งขันเช่นเดียวกัน และมีลักษณะทำนองเดียวกับการชิงโชค จึงอาจทำให้เกิดข้อโต้แย้ง ระหว่างเจ้าหน้าที่ของรัฐ กับผู้จัดให้มีการทนายผลการแข่งขันได้ว่าการจ่ายเงินรางวัลให้แก่ผู้ทนายผลการแข่งม้า ต้องมีการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายหรือไม่ ดังนั้น การนำมาตรการการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายมาใช้ นอกจากจะออกเป็นคำสั่งกรมสรรพากรสั่งให้ผู้จ่ายเงินรางวัลให้แก่ผู้ทนายผลการแข่งม้า มีหน้าที่ หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย เพิ่มเติมเป็นอีกกรณีหนึ่งต่างหากแล้ว อาจดำเนินการแก้ไขเพิ่มเติม คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ข้อ 9 (1) ให้มีความชัดเจนว่า เงินรางวัลนี้ รวมถึง เงินรางวัลจากการทนายผลการแข่งม้าด้วย

“ข้อ 12.5 การจ่ายเงินได้พึงประเมินที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ต้องมีจำนวนตามสัญญารายหนึ่ง ๆ มีจำนวนตั้งแต่หนึ่งพันบาทขึ้นไป แม้การจ่ายนั้นจะได้แบ่งจ่ายครั้งหนึ่ง ๆ ไม่ถึงหนึ่งพันบาท” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.104/2544 ใช้บังคับ 15 กันยายน 2544 เป็นต้นไป)

²⁸ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

ข้อ 9 ให้บุคคล บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็น

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะที่เป็นรางวัลในการประกวด การแข่งขัน การชิงโชค หรือการอื่นใดอันมีลักษณะทำนองเดียวกัน หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 5.0

(ข.) ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้จากการพนันทายผลการแข่งม้า

หากมีการจัดเก็บภาษีเงินได้แก่ ผู้ทายผลการแข่งขันม้า สิ่งที่เราควรนำมาพิจารณากรณีหนึ่งเพื่อบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เล่นพนันคือ การนำมามาตรการเรื่องการหักค่าใช้จ่ายมาใช้กับเงินได้จากการทายผลการแข่งม้า

การคำนวณภาษีเงินได้ที่คำนึงถึงความสามารถของผู้เสียภาษีกรณีบุคคลธรรมดา ได้แก่การนำเงินได้พึงประเมินทุกประเภทที่ไม่ได้รับยกเว้นมาหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ส่วนที่เหลือคือเงินได้สุทธิ หากเกินเงินได้ขั้นต่ำที่กฎหมายกำหนด ก็นำมาคำนวณภาษี

เหตุที่กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่าย เนื่องจากในการได้มาซึ่งเงินได้ผู้มีหน้าที่เสียย่อมมีการลงทุน ลงแรงจึงมีรายได้ เพราะฉะนั้นเงินได้ทั้งหมดที่ผู้มีเงินได้ได้รับไม่ใช่ความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ที่แท้จริง

แต่ส่วนของเงินได้ที่ไม่มีต้นทุนจึงจะเป็นเงินได้ที่สะท้อนถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ดีกว่าเงินได้พึงประเมิน

วิธีหักค่าใช้จ่าย ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ 2 วิธี คือ

- การหักค่าใช้จ่ายตามจริง กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามที่ผู้มีเงินได้ใช้จ่ายไปจริงโดยจำเป็นและสมควร ซึ่งต้องมีหลักฐานพิสูจน์ค่าใช้จ่ายนั้น

- การหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายแบบเหมาให้หักได้เป็นร้อยละของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท ถ้าเลือกหักตามจริง แต่พิสูจน์ค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรได้น้อยกว่าหักแบบเหมาแล้ว ก็ให้ถือว่าค่าใช้จ่ายเท่าที่พิสูจน์ได้เท่านั้น จะกลับมาหักแบบเหมาไม่ได้

แนวคิดในการหักค่าใช้จ่ายจากการพนันนั้น มี 2 แนวความคิดด้วยกัน ได้แก่ ควรให้หักค่าใช้จ่ายได้ ซึ่งเป็นแนวคิดของประเทศสหรัฐอเมริกา กับไม่ควรให้หักค่าใช้จ่าย ซึ่งเป็นแนวคิดของประเทศออสเตรเลีย ซึ่งแยกพิจารณาได้ดังนี้

(1) ให้หักค่าใช้จ่ายได้

ในประเทศสหรัฐอเมริกา ความสูญเสียจากการพนันสามารถนำมาหักออกได้แต่ต้องไม่เกินกำไรที่ได้มาจากการพนัน เพราะการจัดเก็บภาษีต้องคำนึงถึงความสามารถของผู้มีหน้าที่เสียภาษี อีกทั้ง การที่จะมีเงินได้จากการพนันได้นั้น ผู้มีเงินได้ก็ย่อมต้องมีค่าใช้จ่ายในการพนัน การยอมให้หักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงจากการพนันก็เพื่อสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

(2) ไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่าย

รัฐบาลของประเทศออสเตรเลียไม่ต้องการให้นำความสูญเสียจากการพนันมาหักออก เพราะผู้เล่นการพนันส่วนใหญ่จะมีการสูญเสียมากกว่ารายได้ หากยอมให้หักค่าใช้จ่ายก็เท่ากับว่า รัฐจะไม่มีรายได้ทางภาษีจากการชนะการพนัน อีกทั้งเป็นการยากที่จะพิสูจน์ได้ว่า นักพนัน สูญเสียการลงทุนจากการพนันไปเท่าไร ซึ่งมีข้อโต้แย้งว่าเป็นการไม่มีเหตุผลที่กฎหมายไม่ยอมให้นำความสูญเสียจากการพนันมาหักออกทั้งที่เงินได้จากกิจกรรมที่ผิดกฎหมายก็อยู่ในบังคับของภาษี

กรณีของประเทศไทย เงินได้จากการพนันถือว่าเป็นเงินได้ตาม มาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในการหักค่าใช้จ่ายนั้นกฎหมายไม่ได้กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายแบบเหมาได้ จึงต้องหักค่าใช้จ่ายตามจริงและสมควร เมื่อพิจารณาจากแนวความคิดในเรื่องการหักค่าใช้จ่าย แล้วพบว่า การเก็บภาษีจากการพนันนั้น เป็นภาษีที่มีลักษณะถดถอย (progressive) เพราะภาระภาษีจากการพนันมักจะเป็นของคนจน ทำให้มีข้อโต้แย้งทางการเมืองขึ้นมาว่า การจัดเก็บรายได้ทางภาษีจากการพนันสำหรับรัฐบาลลดความน่าเชื่อถือของความเป็นธรรมทางภาษีลง การจัดเก็บภาษีจากการพนันต้องมีการวางรูปแบบเพื่อไม่ให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีหรือเสียภาษีสลัดๆ มีการหาทางแก้ไขว่าทำอย่างไรที่จะทำให้มีการแบ่งสรรภาระภาษีจากการพนันของผู้เล่นการพนันให้น้อยลง แต่ก็มีกรกล่าวว่ ภาษีการพนันนั้นเป็นภาษีที่ผู้เสียสละใจเอง (voluntary tax) จึงเป็นธรรม ซึ่งความเป็นธรรมทางภาษีจากการพนันนั้นเป็นความเป็นธรรมทางแนวนอน โดยผู้มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน จะต้องรับภาระภาษีเช่นเดียวกัน กล่าวคือหากไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่าย ก็จะเป็นความไม่เป็นธรรม แต่ถ้ายอมให้หักค่าใช้จ่ายตามแนวประเทศสหรัฐอเมริกา ก็อาจทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากการพนันได้ ซึ่งอาจถูกมองว่าเป็นการส่งเสริมให้คนเล่นการพนัน สำหรับการหักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงและสมควร ตามประมวลรัษฎากรนั้นต้องมีหลักฐานในการพิสูจน์ค่าใช้จ่ายด้วย ซึ่งอาจทำให้ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายจากการพนันได้ แนวทางแก้ไขเห็นว่า ควรให้มีการหักค่าใช้จ่ายจากการพนันได้ โดยให้หักแบบเหมาไปเลยเนื่องจากผู้เล่นการพนันจำนวนไม่น้อยที่เป็นผู้ที่มีปัญหาเกี่ยวกับการติดการพนันซึ่งบุคคลเหล่านี้ย่อมมีค่าใช้จ่ายจากการพนันที่ผ่านมามีจำนวนไม่น้อย ซึ่งอาจแก้ไขกฎหมายโดยออกมาในรูปของพระราชกฤษฎีกา ซึ่งกฎหมายได้ให้อำนาจไว้ใน มาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้เงินได้จากการพนัน มีภาระภาษีอยู่ด้วย