มาตรการทางภาษีที่มีผลต่อประสิทธิภาพ
การจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากร

โดย

นาย สุรศักดิ์ รักษ์สุจิตรัตน์
สรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ๒๑

นักศึกษาวิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร
หลักสูตรการป้องกันราชอาณาจักร รุ่นที่ ๕๗
ประจำปีการศึกษา พุทธศักราช ๒๕๕๗ – ๒๕๕๘

บทคัดย่อ

เรื่อง **มาตรการทางภาษีที่มีผลต่อประสิทธิภาพการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากร**

ลักษณะวิชา **การเศรษฐกิจ**

ผู้วิจัย **นาย สุรศักดิ์ รักษ์สุจิตรัตน์** **หลักสูตร วปอ. รุ่นที่ ๕๗**

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาวิเคราะห์ประสิทธิภาพมาตรการการจัดเก็บภาษีรายได้ และเสนอแนวทางการเพิ่มประสิทธิภาพมาตรการการจัดเก็บภาษีรายได้ ขอบเขตการวิจัยเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภงด.๙๐,๙๑) ตั้งแต่ปี พ.ศ.๒๕๔๗ – ๒๕๕๗ เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยการศึกษาวิจัยข้อมูลด้านเอกสาร จาก พรบ., พรก. และกฎกระทรวงที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ บทความทางวิชาการ ผลการสัมมนา งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง นำมาประมวลและวิเคราะห์เพื่อหาคำตอบตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาถือเป็นภาษีทางตรง ที่จัดเก็บตามความสามารถของผู้เสียภาษี โดยถือเอารายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถของบุคคลในการเสียภาษี ดังนั้นการจัดเก็บภาษีจึงต้องวางหลักเกณฑ์โดยคำนึงถึงขนาดของครอบครัว รวมตลอดจนค่าใช้จ่ายต่างๆ ในการจัดหารายได้ กฎหมายจึงอนุญาตให้มีการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน รวมถึงการยกเว้นภาษี เพื่อเป็นธรรมของผู้เสียภาษีเงินได้นั่นเอง

ผลการวิจัยพบว่า มาตรการทางภาษี โดยการลดหย่อนและการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีลักษณะที่ผู้มีรายได้น้อยอุดหนุนผู้มีรายได้สูง และมีส่วนให้ผู้มีรายได้สูงใช้เป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีอย่างถูกต้องตามกฎหมายซึ่งขัดกับหลักความเป็นธรรมและความสามารถในการเสียภาษี อีกทั้งยังขัดกับหลักการของค่าลดหย่อนที่ประสงค์ให้มีการหักค่าลดหย่อนเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีตามสถานภาพของผู้เสียภาษีที่จะสะท้อนให้เห็นถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล และการลดหย่อนภาษีซึ่งมีลักษณะเอื้อต่อผู้มีรายได้สูงย่อมเป็นการตัดโอกาสเข้าถึงทรัพยากรส่วนรวมของผู้มีรายได้น้อยที่จะได้รับจากการที่รัฐนำเงินรายได้ภาษีมาใช้จ่ายช่วยเหลือผู้ที่ด้อยกว่าในสังคม และมีส่วนในการซ้ำเติมความเหลื่อมล้ำในการกระจายรายได้อีกด้วย จึงควรมีการทบทวนรายการค่าลดหย่อนต่างๆ ให้เหมาะสม และจะอนุญาตให้หักค่าลดหย่อนควรมีหลักการที่แน่นอน เพื่อป้องกันไม่ให้ระบบภาษีเอื้อประโยชน์ต่อกลุ่มผู้มีรายได้สูงจนเกินสมควร งานศึกษานี้จึงเสนอให้ปรับปรุงการลดหย่อนภาษีให้เหมาะสมแก่ผู้มีรายได้น้อย และยกเลิกการยกเว้นภาษีหรือการลดหย่อนที่เอื้อประโยชน์เฉพาะผู้ที่มีฐานะการเงินดี ให้ยกเลิกค่าลดหย่อนในส่วนของกองทุนหุ้นระยะยาว (LTF) เนื่องจากในปัจจุบันตลาดหลักทรัพย์ได้พัฒนามากพอสมควรแล้ว อีกทั้ง LTF ไม่ใช่ค่าลดหย่อนภาษีที่เป็นสากล เพราะในภูมิภาคนี้มีประเทศไทยเพียงประเทศเดียวที่ใช้ค่าลดหย่อนภาษีส่งเสริมตลาดทุน ส่วนค่าลดหย่อนอื่นๆ ควรจำกัดวงเงินหรือกำหนดเพดานการใช้สิทธิค่าลดหย่อน โดยจำกัดวงเงินใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษีทุกประเภทแบบเหมารวมกัน และปรับปรุงการจัดเก็บรายได้

คำนำ

การพัฒนาประเทศประเทศให้เจริญก้าวหน้าทั้งด้านเศรษฐกิจ สังคม และความมั่นคงของประเทศนั้น รัฐบาลต้องมีทรัพยากรหรือรายได้ที่เพียงพอเพื่อนำมาใช้จ่ายในการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ซึ่งรายได้หลักที่รัฐบาลจะสามารถนำมาใช้จ่ายเพื่อบริหารประเทศได้ก็คือ ภาษีอากรที่จัดเก็บจากประชาชน ภาษีอากรจึงนับว่าเป็นเครื่องมือทางการคลังที่มีบทบาทสำคัญยิ่งในการระดมทรัพยากรที่มีอยู่ในมือประชาชน และเป็นเครื่องมือในการหารายได้ของรัฐบาล เพื่อนำมาใช้จ่ายพัฒนาประเทศ ให้บรรลุเป้าหมายต่างๆ ที่รัฐบาลได้ตั้งไว้ กรมสรรพากรได้สนองนโยบายของรัฐบาลโดยนำเสนอมาตรการภาษีสำคัญๆ หลายมาตรการ เพื่อสร้างรายได้ให้กับรัฐบาล เสริมสร้างการแข่งขันให้กับภาคเอกชน ซึ่งเป็นกลไกสำคัญในการผลักดันระบบเศรษฐกิจของประเทศให้เจริญเติบโตต่อไป

ผู้วิจัยสนใจที่จะศึกษามาตรการทางภาษีที่มีผลต่อประสิทธิภาพการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากรเฉพาะในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งถือเป็นภาษีทางตรงที่รัฐบาลพยายามปรับปรุงโครงสร้างมาตลอด ทั้งด้านหลักเกณฑ์การให้หักค่าลดหย่อน การยกเว้นภาษี การหักค่าใช้จ่าย และอัตราภาษีให้เหมาะสม สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจที่เปลี่ยนไปอย่างต่อเนื่อง โดยหวังว่าผลการศึกษาจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ที่เกี่ยวข้องไม่มากก็น้อย

อย่างไรก็ดี เนื่องจากระยะเวลาในการศึกษาค่อนข้างสั้นและมีข้อจำกัด จึงอาจมีข้อผิดพลาดและขาดความสมบูรณ์ของเนื้อหาไปบ้าง ผู้วิจัยขอน้อมรับไว้ด้วยความเคารพ

(นายสุรศักดิ์ รักษ์สุจิตรัตน์)
นักศึกษาวิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร
หลักสูตร วปอ. รุ่นที่ ๕๗
ผู้วิจัย

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	**ก**
คำนำ	**ข**
กิตติกรรมประกาศ	**ค**
สารบัญ	**ง**
สารบัญตาราง	**ฉ**
บทที่ ๑ บทนำ	**๑**
ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	๑
วัตถุประสงค์ของการวิจัย	๒
ขอบเขตของการวิจัย	๓
วิธีดำเนินการวิจัย	๓
ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย	๓
บทที่ ๒ มาตรการในการจัดเก็บภาษีรายได้ของไทย	**๔**
ความหมายของภาษีอากร	๔
แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับภาษีอากร	๕
นโยบายและมาตรการทางภาษี	๑๔
มาตรการในการจัดเก็บภาษีรายได้ของไทย	๑๘
วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคลธรรมดา	๒๔
สาระสำคัญของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	๒๖
งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	๒๘
สรุป	๒๙
บทที่ ๓ วิเคราะห์ประสิทธิภาพมาตรการการจัดเก็บภาษีรายได้	**๓๑**
ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย	๓๑
หลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย	๓๖
ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	๓๙
การบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	๔๔
เงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	๕๓

สารบัญ (ต่อ)

		หน้า
	ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	๖๐
	สรุป	๖๔
บทที่ ๔	**แนวทางการเพิ่มประสิทธิภาพมาตรการการจัดเก็บภาษีรายได้**	**๖๖**
	มาตรการทางภาษีเฉพาะกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	๖๖
	ปัญหาอุปสรรคของการใช้มาตรการทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	๗๘
	แนวทางการเพิ่มประสิทธิภาพมาตรการการจัดเก็บภาษีรายได้	๘๒
	สรุป	๘๔
บทที่ ๕	**สรุปและข้อเสนอแนะ**	**๘๖**
	สรุป	๘๖
	ข้อเสนอแนะ	๘๗
บรรณานุกรม		**๘๙**
ภาคผนวก		**๙๑**
	แบบรายงานบัญชีรับ – จ่ายของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล	๙๒
ประวัติย่อผู้วิจัย		**๙๓**

สารบัญตาราง

หน้า

ตารางที่

๓ – ๑	การหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๘)	๔๗
๔ – ๑	บัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดาใหม่ เริ่มใช้บังคับตั้งแต่ปีภาษี ๒๕๕๖	๖๖
๔ – ๒	เปรียบเทียบอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบบเก่า และแบบใหม่ (ปี ๒๕๕๖)	๖๘
๔ – ๓	รายได้สุทธิของผู้มีเงินได้จำนวน 8 คนในช่วงที่แตกต่าง	๖๙
๔ – ๔	เปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาใหม่และเก่าของคนที่ ๑	๖๙
๔ – ๕	เปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาใหม่และเก่าของคนที่ ๒	๖๙
๔ – ๖	เปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาใหม่และเก่าของคนที่ ๓	๗๐
๔ – ๗	เปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาใหม่และเก่าของคนที่ ๔	๗๐
๔ – ๘	เปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาใหม่และเก่าของคนที่ ๕	๗๑
๔ – ๙	เปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาใหม่และเก่าของคนที่ ๖	๗๑
๔ – ๑๐	เปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาใหม่และเก่าของคนที่ ๗	๗๒
๔ – ๑๑	เปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาใหม่และเก่าของคนที่ ๘	๗๓
๔ – ๑๒	ความแตกต่างของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากผู้มีเงินได้ทั้ง ๘ คน	๗๔
๔ – ๑๓	เปรียบเทียบระหว่างภาษีเงินได้ที่ลดลงกับเงินได้สุทธิ หรือที่เรียกว่า อัตราภาษีเฉลี่ย (the average tax rate)	๗๔

บทที่ ๑
บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีอากรมานานมากแล้ว เริ่มต้นตั้งแต่สมัยกรุงสุโขทัย กรุงศรีอยุธยา กรุงธนบุรี กรุงรัตนโกสินทร์มาจนถึงปัจจุบัน มีการจัดเก็บ ภาษีอากร มีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากร มีกฎหมายที่ออกมาเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีอากร ทั้งในรูปแบบประมวลรัษฎากรและการออกพระราชบัญญัติต่างๆ รวมทั้งการออกมาตรการทางภาษีเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการจัดเก็บภาษีอากรและบริหารการคลังของรัฐบาล เพราะการจัดเก็บภาษีอากรนอกจากจะเป็นการหารายได้ของรัฐแล้วยังสามารถใช้เป็นเครื่องมือสำคัญในการบริหารประเทศในเรื่องต่างๆ เช่น การนำมาตรการทางภาษีมาใช้เป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้การสร้างหรือกระตุ้นให้เกิดความเจริญเติบโตของธุรกิจการลงทุนการค้าทั้งในและต่างประเทศ การควบคุมการบริโภคของประชาชน การพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ ตลอดจนเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศ นอกจากนี้ภาษีอากรยังสามารถนำมาใช้ประโยชน์อื่นๆ ได้อีกเช่น นำมาใช้เพื่อการกระจายรายได้และความมั่งคั่งเป็นธรรม เพื่อให้เกิดการจัดสรรทรัพยากรให้เหมาะสม เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ และเพื่อเป้าหมายในการพัฒนาเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดการจ้างงานเต็มที่

ดังนั้น ในการพัฒนาประเทศและการบริหารกิจการสาธารณะของรัฐบาลให้บรรลุเป้าหมายของผลประโยชน์ส่วนรวมของชาติทั้งทางด้านเศรษฐกิจและสังคม จำเป็นอย่างยิ่งที่รัฐบาลต้องมีทรัพยากรหรือรายได้ที่เพียงพอ เพื่อนำมาใช้จ่ายในการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ซึ่งรายได้หลักที่รัฐบาลจะสามารถนำมาใช้จ่ายเพื่อบริหารประเทศได้ก็คือ ภาษีอากรที่จัดเก็บจากประชาชน ภาษีอากรจึงนับว่าเป็นเครื่องมือทางการคลังที่มีบทบาทสำคัญยิ่งในการระดมทรัพยากรที่มีอยู่ในมือประชาชน และเป็นเครื่องมือในการหารายได้ของรัฐบาลเพื่อนำมาใช้จ่ายพัฒนาประเทศเพื่อบรรลุเป้าหมายต่างๆ ที่รัฐบาลได้ตั้งไว้ กรมสรรพากรได้สนองนโยบายของรัฐบาลโดยนำเสนอมาตรการภาษีสำคัญๆ หลายมาตรการเพื่อสร้างรายได้ให้กับรัฐบาล เสริมสร้างการแข่งขันให้กับภาคเอกชน ซึ่งเป็นกลไกสำคัญในการผลักดันระบบเศรษฐกิจของประเทศให้เจริญเติบโตต่อไป นอกจากนั้นกรมสรรพากรยังมีมาตรการภาษีเพื่อลดการเหลื่อมล้ำทางสังคม ช่วยเหลือชุมชนและสิ่งแวดล้อมอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้ทุกภาคส่วนได้มีโอกาสอย่างเท่าเทียมกัน

ผู้วิจัยสนใจที่จะศึกษามาตรการทางภาษีที่มีผลต่อประสิทธิภาพการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากรโดยจะทำการศึกษาเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภงด.๙๐,๙๑) ซึ่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาถือเป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) ประเภทที่จัดเก็บจากฐานรายได้ (Income Base) ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle) โดยถือเอารายได้ (Income) เป็นเครื่องวัดความสามารถของบุคคล ซึ่งบุคคลจะมีความสามารถในการเสียภาษีมากน้อยเพียงใดย่อมแล้วแต่ว่าบุคคลนั้นมีรายได้มากหรือน้อยเพียงใด ซึ่งการจัดเก็บภาษีของหลายประเทศได้วางหลักเกณฑ์โดยคำนึงถึงขนาดของครอบครัวตลอดจนค่าใช้จ่ายในการจัดหารายได้เพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราก้าวหน้าจากเงินได้สุทธิ (Net Income) ซึ่งเป็นรายได้หลักของบุคคลหลังหักเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้และครอบครัวแล้ว ทั้งนี้ เพื่อมิให้เป็นการได้เปรียบเสียเปรียบในความสามารถของผู้เสียภาษีเงินได้นั่นเอง ภาษีเงินได้จึงเป็นภาษีที่ถือหลักยุติธรรมมากที่สุดยิ่งกว่าภาษีใดๆ เนื่องจากเป็นเครื่องชี้วัดที่แสดงถึงฐานะและความสามารถทางเศรษฐกิจของบุคคลในการที่จะเสียภาษีที่ดีที่สุด เพราะว่ารายได้เป็นสิ่งที่สะท้อนถึงระดับอำนาจและพฤติกรรมในการบริโภค การออม และการลงทุนของแต่ละบุคคลได้ค่อนข้างเด่นชัดและเป็นภาษีที่นิยมเก็บอย่างแพร่หลายทั่วโลก โดยมาตรการทางภาษีอากรที่นำมาใช้จะเป็นไปในรูปแบบของการลดหย่อน ยกเว้น การให้สิทธิประโยชน์พิเศษต่างๆ ทางภาษี การลดอัตราภาษี ลดขนาดของฐานภาษี งดเว้นการจัดเก็บชั่วคราว ยกเลิกการจัดเก็บเป็นการถาวรหรือขยายระยะเวลาในการใช้มาตรการต่างออกไป ฯลฯ ให้แก่ประชาชนหรือกลุ่มธุรกิจ ทั้งนี้ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลและยังเป็นการจูงใจให้เกิดการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมของประชาชนให้เป็นไปตามนโยบายของรัฐบาล

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

๑. เพื่อศึกษามาตรการในการจัดเก็บภาษีรายได้ของไทย
๒. เพื่อวิเคราะห์ประสิทธิภาพมาตรการการจัดเก็บภาษีรายได้
๓. เพื่อเสนอแนวทางการเพิ่มประสิทธิภาพมาตรการการจัดเก็บภาษีรายได้

ขอบเขตของการวิจัย

การศึกษาวิจัยเรื่อง มาตรการทางภาษีที่มีผลต่อประสิทธิภาพการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากรครั้งนี้ ผู้วิจัยกำหนดศึกษามาตรการการจัดเก็บภาษีรายได้ของกรมสรรพากรเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภงด.๙๐,๙๑) ตั้งแต่ปี พ.ศ.๒๕๔๗ – ๒๕๕๗

วิธีดำเนินการวิจัย

การศึกษานี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) โดยการศึกษาวิจัยข้อมูลด้านเอกสาร (Documentary Research) จากพระราชบัญญัติฯ พระราชกฤษฎีกาฯ และกฎกระทรวงที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ บทความทางวิชาการ ผลการสัมมนา รายงานการประชุม นิตยสาร วารสาร งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง นำมาประมวลและวิเคราะห์เพื่อหาคำตอบตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย

ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย

๑. ทราบถึงมาตรการในการจัดเก็บภาษีรายได้ของไทยที่ผ่านมา
๒. ทราบประสิทธิภาพมาตรการการจัดเก็บภาษีรายได้ของไทย
๓. ได้แนวทางการเพิ่มประสิทธิภาพ มาตรการจัดเก็บภาษีรายได้ของไทย

บทที่ ๒
มาตรการในการจัดเก็บภาษีรายได้ของไทย

ความหมายของภาษีอากร

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม (๒๕๕๒ : ๑๖๔-๑๖๖) ได้แบ่งลักษณะของคำนิยามออกเป็นสองแนวด้วยกัน คือ

๑. การให้คำนิยามในแนวของการบังคับการจัดเก็บภาษีอากร กล่าวว่า ภาษีคือสิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากราษฎรและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมิได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี

ลักษณะสำคัญของคำนิยามตามแนวนี้มีประเด็นที่สำคัญสองประการ คือ

ประการแรก ภาษีที่รัฐบาลเก็บจากประชาชนนั้นจะมีลักษณะของการบังคับ ภาษีที่จะเก็บนั้นอาจจะเป็นรายได้ หรือสิ่งของ หรือผลประโยชน์ หรือบริการจากผู้เสียภาษี

ประการที่สอง ภาษีที่เก็บได้นั้นจะต้องนำไปใช้เพื่อสังคมส่วนรวม ตัวผู้ที่เสียภาษีนั้นจะไม่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากรัฐบาล ซึ่งต่างกับการซื้อสินค้าหรือบริการ ซึ่งผู้ที่เสียเงินจะเป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากการซื้อสินค้าหรือบริการนั้น อย่างไรก็ตามผู้ที่เสียภาษีจะได้รับผลประโยชน์โดยอ้อมจากรัฐบาล เช่น การป้องกันประเทศ การรักษาความสงบภายในและสวัสดิการของสังคม เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม คำนิยามที่กล่าวมานั้นอาจจะไม่ครอบคลุมถึงภาษีบางชนิด ทั้งนี้เพราะว่าการเก็บภาษีบางประเภทนั้นอาจจะไม่มีการบังคับโดยตรง แต่ผู้เสียภาษียินยอมเสียภาษีนั้น โดยสมัครใจ หรือถูกบังคับโดยทางอ้อม เช่น ภาษีการค้า ผู้ที่ซื้อสินค้าที่รัฐบาลเก็บภาษีต้องเสียภาษีการค้า ถ้าหากเขาไม่ซื้อก็ไม่ต้องเสียภาษีการค้า เป็นต้น ในกรณีของรัชชูปการที่เก็บจากประชาชนแต่ละคนนั้น เป็นการบังคับการเก็บภาษีโดยตรง กล่าวคือ ทุกคนที่อยู่ในลักษณะที่กฎหมายกำหนดแล้วต้องเสียภาษีเท่ากันทุกคน โดยมิได้คำนึงว่าแต่ละคนมีรายได้มากน้อยแค่ไหน

๒. การให้คำนิยามในแนวของการเคลื่อนย้ายทรัพยากรระหว่างภาคเอกชนกับภาครัฐบาล กล่าวว่า ภาษีคือเงินได้ หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้นการกู้ยืมและการขายสินค้าหรือบริการในราคาทุนของรัฐบาล

ลักษณะของคำนิยามในแนวนี้มีประเด็นสำคัญ ดังนี้

ประการแรก ภาษีอากรนั้นหมายถึง เงินได้หรือทรัพยากรที่ได้มีการเคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนเพื่อไปสู่ภาครัฐบาล ในที่นี้ย่อมหมายความว่าเมื่อรัฐบาลเก็บภาษีไปใช้จ่ายในกิจการของรัฐบาล ทรัพยากรที่จะเหลือไว้ใช้ในภาคเอกชนย่อมจะต้องลดลง ซึ่งจะมีผลกระทบต่อการบริโภค การออม และการลงทุนของเอกชน

ประการที่สอง คำนิยามดังกล่าวนั้นได้ยกเว้นการกู้ยืมของรัฐบาล และการขายสินค้าและบริการในราคาทุนของรัฐบาล ทั้งนี้เพราะว่าการกู้ยืมของรัฐบาลนั้นเป็นแต่เพียงการยืมไปใช้เป็นการชั่วคราว ซึ่งรัฐบาลจะต้องจ่ายคืนในภายหลัง ดังนั้นจึงเท่ากับว่าไม่มีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนไปยังภาครัฐบาล ส่วนการขายสินค้าหรือบริการในราคาทุนนั้นก็ถือว่าไม่มีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนไปยังภาครัฐบาล

ประการที่สาม การขายสินค้าและบริการในราคาที่สูงกว่าต้นทุนของรัฐบาลจะถือว่าเป็นภาษีเพราะได้มีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนไปยังภาครัฐบาล อย่างไรก็ตามมีปัญหาว่าถ้ารัฐบาลขายสินค้าหรือบริการในราคาที่ต่ำกว่าต้นทุนของรัฐบาลนั้นจะเรียกว่าอะไร สำหรับในกรณีนี้เป็นเหตุการณ์ที่มีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาครัฐบาลไปยังภาคเอกชน ซึ่งถือว่ารัฐบาลให้ความช่วยเหลือหรือเงินอุดหนุนแก่ผู้ที่ใช้สินค้าหรือบริการดังกล่าว ในกรณีนี้ถือว่าเป็น “Negative tax” หรือภาษีติดลบ

คำนิยามในแนวที่สองนี้ จะทำให้เราเห็นภาพของภาษีอากรได้แจ่มชัดมากขึ้น การพิจารณาถึงลักษณะของการเคลื่อนย้ายเงินได้หรือทรัพยากรจากภาคเอกชนไปยังภาครัฐบาลนั้นในที่นี้คงจะต้องตีความว่าอาจจะเป็นไปโดยวิธีการบังคับ เช่น การเก็บภาษีเงินได้ หรืออาจเป็นไปได้โดยไม่ถูกบังคับ เช่น ภาษีการค้า หรือกำไรของรัฐวิสาหกิจ เป็นต้น

แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับภาษีอากร

เนื่องจากรัฐบาลมีหน้าที่ในการบริหารกิจการต่างๆ และพัฒนาประเทศให้เจริญก้าวหน้า ทั้งด้านเศรษฐกิจ สังคมและความมั่นคงของประเทศ ซึ่งจะส่งผลให้ประชาชนดำรงชีวิตอย่างมีความสุขและมีคุณภาพชีวิตที่ดี ในการบริหารราชการแผ่นดินให้บรรลุเป้าหมายดังกล่าว รัฐบาลจะต้องใช้เงินจำนวนมาก แหล่งรายได้หลักที่สำคัญที่สุดของรัฐบาล คือ รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรต่างๆ นอกจากนี้ รัฐบาลยังใช้ระบบภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการบริหารประเทศ เพื่อให้บรรลุเป้าหมายอื่นๆ อีกด้วย ดังนั้นภาษีอากรจึงมีความสำคัญและเกี่ยวข้องกับประชาชนทุกคน แต่ประชาชนหรือผู้เสียภาษีอาจไม่ได้รับประโยชน์ตอบแทนโดยตรงจากการเสียภาษี ทำให้เกิดความรู้สึกว่าตนไม่จำเป็นที่จะต้องเสียภาษีเพราะเห็นว่าการจัดเก็บภาษีไม่เป็นธรรม หรือไม่ได้รับ

ผลประโยชน์ตอบแทนกลับมาจากการเสียภาษี หรืออาจรู้สึกว่าหน่วยงานราชการหรือข้าราชการมักเกี่ยวพันกับระบบเส้นสายหรือเลือกปฏิบัติ และมีขั้นตอนที่ยุ่งยากซับซ้อน เพราะการดำเนินการทางปกครองที่ผ่านมาได้ส่งผลกระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษี โดยขาดความชัดเจนและโปร่งใส นอกจากนี้ ยังขาดความชัดเจนในเรื่องขอบเขตและอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่รัฐ อาจทำให้เจ้าหน้าที่ใช้อำนาจโดยปราศจากการควบคุมตรวจสอบโดยใช้ดุลยพินิจที่ดี เปิดช่องทางให้เจ้าหน้าที่ของรัฐใช้อำนาจหน้าที่ไปในทางที่มิชอบ เกิดการทุจริตคอรัปชั่น ทำให้ลิดรอนสิทธิเสรีภาพ และเกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

จากปัญหาที่ได้กล่าวมาข้างต้นทำให้เกิดแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อให้การปฏิบัติราชการเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เจ้าหน้าที่ของรัฐสามารถดำเนินการโดยถูกต้องตามอำนาจหน้าที่ของกฎหมาย พร้อมทั้งเกิดความเป็นธรรมและความเสมอภาค ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมาย อีกทั้งยังต้องคำนึงถึงหลักความคุ้มครองสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีด้วย ในการพิจารณาหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีสามารถแบ่งเป็น ๓ หลักใหญ่ คือหลักเกณฑ์ของอาดัม สมิท (Adam Smith) ซึ่งเป็นการวางหลักเกณฑ์เริ่มแรก หลักเกณฑ์จัดเก็บภาษีอากรที่ใช้ในปัจจุบัน และหลักความสามารถในการเสียภาษี

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม (๒๕๕๒ : ๑๘๒-๑๙๑) ได้กล่าวไว้ว่า องค์ประกอบที่สำคัญของระบบภาษีที่ดี คือ การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพ ปัญหาประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีนั้นจะขึ้นอยู่กับความร่วมมือของประชาชนในการเสียภาษี และขึ้นอยู่กับความซื่อสัตย์สุจริตและประสิทธิภาพในการทำงานของเจ้าหน้าที่ภาษีอากรเป็นสำคัญ ซึ่งในเรื่องนี้นักทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ได้วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับวิธีการจัดเก็บภาษีที่ดีมาเป็นเวลาช้านานตั้งแต่สมัยของอาดัม สมิท (Adam Smith) แบ่งพิจารณาดังนี้ คือ

๑. หลักเกณฑ์ที่ดีในการเก็บภาษีของ อาดัม สมิท

ในปี ค.ศ.๑๗๗๖ ซึ่งได้วางหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นที่ยอมรับของนักทฤษฎีทั่วไป และถูกใช้เป็นรากฐานของการศึกษา โดยหลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีอากรไว้ดังนี้

๑.๑ ประชาชนทุกคนในแต่ละประเทศควรจะต้องเสียสละรายได้หรือประโยชน์ตามฐานทางเศรษฐกิจของตนเพื่อสนับสนุนการปฏิบัติงานของรัฐ ทั้งนี้ เพราะว่าแต่ละคนต่างก็ได้รับประโยชน์และการคุ้มครองจากรัฐ

๑.๒ ภาษีที่ประชาชนแต่ละคนจะต้องเสียนั้นจะต้องมีความแน่นอนไม่มีลักษณะกำกวม ลักษณะและรูปแบบของภาษีตลอดจนจำนวนที่จะต้องเสียภาษีจะต้องเป็นที่ชัดแจ้งแก่ผู้เสียภาษีทุกคน

๑.๓ การเก็บภาษีทุกชนิดควรจะต้องจัดเก็บตามวัน เวลา สถานที่ที่ผู้เสียภาษีสะดวกและจะต้องอำนวยความสะดวกในการเสียภาษีแก่ผู้เสียภาษีด้วย

๑.๔ ภาษีทุกชนิดที่จัดเก็บนั้นควรจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุดเท่าที่จะน้อยได้ แต่ทำให้รัฐบาลได้รับรายได้มากที่สุดเท่าที่จะมากได้

๒. หลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน

หลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษี ซึ่งอาดัม สมิท ได้วางรากฐานเอาไว้เมื่อประมาณสองร้อยกว่าปีมานั้น ได้มีวิวัฒนาการขึ้นมาตามลำดับจนถึงปัจจุบัน สรุปสาระสำคัญได้ดังนี้

๒.๑ หลักของความแน่นอน (certainty) การบริหารการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพนั้น กฎหมายที่ใช้ในการเก็บภาษีทุกประเภทจะต้องมีความแน่นอนและเป็นที่แจ้งชัดแก่ผู้เสียภาษีทุกคน กล่าวคือ ภาษีทุกประเภทที่จะจัดเก็บจะต้องเป็นที่แจ้งชัด และมีความแน่นอนในเรื่องฐานภาษี (tax bases) อัตราภาษี (tax rate) ตลอดจนวัน เวลาและวิธีการที่จัดเก็บภาษีนั้น ความแน่นอนและความแจ้งชัดเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวจะทำให้ผู้เสียภาษีมีความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีที่ตนจะต้องเสีย และช่วยให้การบริหารการจัดเก็บง่ายขึ้น ถ้าหากการจัดเก็บบางประเภทขาดความแน่นอนหรือมีความกำกวม (arbitrary) แล้วจะทำให้การจัดเก็บทำได้ลำบาก และอาจเป็นช่องทางก่อให้เกิดทุจริตและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

๒.๒ หลักของการประหยัด (low compliance and collection cost) ระบบของการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น ภาษีอากรแต่ละประเภทที่จัดเก็บจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียน้อยที่สุด และเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต่ำที่สุดด้วย ทั้งนี้เพราะว่าทั้งภาระข้อยุ่งยากในการเสียภาษีและค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บนั้น มิได้ก่ออะไรเพิ่มขึ้นแก่ผลผลิตประชาชาติ หากแต่เป็นการก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรของสังคมไปในทางที่สูญเปล่า

โดยหลักการรัฐบาลควรเก็บภาษีโดยทำให้รายได้ภาษีได้รับใกล้เคียงกับภาระภาษีที่ประชาชนต้องแบกรับให้มากที่สุด ซึ่งแสดงได้ ดังนี้

รายได้ภาษี ≈ ภาระของภาษี

รายได้ภาษี (tax yield) คือ รายได้สุทธิที่รัฐบาลได้รับจากการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งจะเท่ากับภาษีที่ประชาชนเสียให้แก่รัฐบาลหักด้วยค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนั้น ดังนั้นถ้ารัฐบาลเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บมากก็หมายความว่ารายได้ที่รัฐบาลจะนำมาใช้จ่ายนั้นก็ย่อมจะน้อยลงตามส่วน

ภาระภาษี (tax burden) คือ ภาระที่ผู้เสียภาษีจะต้องแบกรับเนื่องจากถูกรัฐบาลเก็บภาษี ซึ่งก็จะได้แก่เงินค่าภาษีที่เสียไปและภาระข้อยุ่งยากต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการต้องเสียภาษี (compliance costs) รายได้สุทธิที่รัฐบาลได้รับจากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล

๒.๓ หลักของความเสมอภาค (equity) การจัดเก็บภาษีที่ดีนั้นจะต้องก่อให้เกิดความยุติธรรมหรือความเสมอภาคในหมู่ผู้เสียภาษีทุกคน หลักความยุติธรรมในการเก็บภาษีนั้นเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีที่ดี การพิจารณาความเป็นธรรมนั้น เราจะต้องพิจารณาทั้งความเป็นธรรมเกี่ยวกับภาษีที่จะจัดเก็บ และความเป็นธรรมที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติการจัดเก็บภาษีนั้น ซึ่งจะนำไปกล่าวโดยละเอียดในข้อต่อไป

๒.๔ หลักของการยอมรับ (acceptability) การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทจะทำได้ง่ายขึ้นถ้าหากประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษี อย่างไรก็ตามการที่ประชาชนจะยินดีให้ความร่วมมือในการเสียภาษีนั้น ภาษีอากรทุกชนิดที่จะจัดเก็บจากประชาชนจะต้องได้รับการยอมรับจากประชาชนส่วนใหญ่ด้วย

การที่ประชาชนจะให้การยอมรับมากน้อยเพียงใดย่อมขึ้นอยู่กับความยุติธรรมในการเก็บภาษีของรัฐเป็นสำคัญ กล่าวคือ ภาษีอากรแต่ละชนิดที่จะจัดเก็บนั้นจะต้องให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคน ก่อนที่จะออกกฎหมายเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทนั้น รัฐบาลควรจะต้องฟังความคิดเห็นจากประชาชน เปิดโอกาสให้มีการแสดงออกถึงการสนับสนุนหรือคัดค้านอย่างกว้างขวาง นอกจากนี้การที่จะทำให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีมากน้อยแค่ไหนนั้น ก็ยังขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างการเสียภาษีและประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐบาลอีกด้วย ถ้าหากรัฐบาลสามารถแสดงให้ประชาชนเห็นว่าเงินทุกบาททุกสตางค์ที่เก็บภาษีไปนั้น ในที่สุดก็กลับคืนเป็นผลประโยชน์ต่อผู้เสียเองในอนาคต ก็จะช่วยให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีมากขึ้นและถ้าหากทำได้เช่นนั้นก็จะทำให้ความสำนึกในการเสียภาษี (tax consciousness) ของประชาชนมีมากขึ้น

๒.๕ หลักของการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (enforceability) ในระบบภาษีที่ดีนั้น ภาษีอากรทุกประเภทที่จะจัดเก็บจะต้องสามารถทำการบริหารการจัดเก็บได้ผลในทางปฏิบัติ ภาษีอากรบางอย่างแม้จะมีเหตุผลดีในทางทฤษฎี แต่ในทางปฏิบัติการจัดเก็บเป็นไปได้ยาก ภาษีนั้นจะถือเป็นภาษีที่ดีไม่ได้ ตัวอย่างเช่น ภาษีการค้าปลีก (retail sales taxes) หรือภาษีการใช้จ่าย (expenditure taxes) นั้น เป็นภาษีที่ดีในทางทฤษฎี แต่สำหรับประเทศที่ด้อยพัฒนาหรือกำลังพัฒนานั้นจะไม่สามารถเก็บภาษีดังกล่าวอย่างได้ผลในทางปฏิบัติ ทั้งนี้เพราะขาดระบบการจดบันทึกและการตรวจสอบการเก็บภาษีที่ดีพอ ในกรณีเช่นนี้ภาษีดังกล่าวจะถือว่าเป็นภาษีที่ดีสำหรับประเทศนั้นไม่ได้

๒.๖ หลักของการทำรายได้ (productivity) ภาษีที่ดีสำหรับรัฐบาลนั้นควรเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐบาลเป็นอย่างดีด้วย กล่าวคือ เป็นภาษีที่มีฐานใหญ่ และฐานของภาษีขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งจะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้จากภาษีอากรนั้นได้มากโดยที่ไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษีนั้น

๒.๗ หลักของความยืดหยุ่น (flexibility) ภาษีที่ดีนั้นควรที่จะเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่นสามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระบบก้าวหน้าในขณะที่เศรษฐกิจกำลังขยายตัว รายได้ของประชาชนจะเพิ่มขึ้น แต่อัตราภาษีที่จัดเก็บจะเพิ่มขึ้นเร็วกว่ารายได้ที่เพิ่มขึ้น ภาษีที่จะเก็บนั้นจะลดอัตราการเพิ่มขึ้นของรายได้ของประชาชนซึ่งจะช่วยลดแรงกดดันของเงินเฟ้อได้มาก ในกรณีตรงกันข้ามในขณะที่เศรษฐกิจซบเซา รายได้ของประชาชนจะลดลง อัตราภาษีที่เก็บจะลดลงในอัตราที่เร็วกว่ารายได้ที่แสดง ซึ่งจะช่วยลดความเดือดร้อนของผู้เสียภาษี และพอจะลดความซบเซาของเศรษฐกิจได้บ้าง

๓. ข้อสังเกตเกี่ยวกับการเลือกใช้หลักเกณฑ์ต่างๆ

จากหลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีที่ได้กล่าวมาข้างต้นนั้น จะสังเกตได้ว่าหลักการบางหลักอาจจะไปด้วยกันได้ แต่หลักการบางหลักอาจจะไปขัดกับหลักการอื่น กล่าวคือการเก็บภาษีบางประเภทอาจจะเป็นไปได้ดีตามหลักการอันหนึ่ง แต่อาจจะไปขัดกับหลักการอันอื่น ตัวอย่างเช่น การเก็บภาษีมรดกนั้นจะให้ความเป็นธรรมแก่สังคม แต่การบริหารการจัดเก็บภาษีนั้นอาจจะมีความยุ่งยากบ้าง ซึ่งขัดกับหลักความแน่นอน หรือหลักของการประหยัด

การเก็บภาษีจากน้ำมันปิโตรเลียมจะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้มากและจัดเก็บได้ง่าย ทั้งนี้เพราะว่าฐานของภาษีใหญ่มากและขยายตัวเร็ว และรัฐบาลอาจจะทำการเก็บจากโรงกลั่นน้ำมันโดยตรง แต่ในขณะเดียวกันการเก็บภาษีนั้นจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี เพราะเป็นภาษีทางอ้อม

เมื่อเราจะต้องเผชิญกับหลักการที่ขัดแย้งกันนี้ ปัญหาสำคัญที่สุดที่ผู้บริหารการจัดเก็บภาษีจะต้องเลือกก็คือ ทำอย่างไรจึงจะเก็บภาษีโดยให้เกิดการขัดแย้งระหว่างหลักการต่างๆ ให้เหลือน้อยที่สุด ในบางกรณีอาจจำเป็นที่จะต้องยอมสละหลักการบางอย่างเพื่อรักษาหลักการที่สำคัญเอาไว้

๔. หลักความเสมอภาคหรือหลักความยุติธรรมในการเสียภาษี (equity)

ความเสมอภาคหรือความยุติธรรมในการเสียภาษีนั้นคือหัวใจของระบบภาษีที่ดี อย่างไรก็ตามการพิจารณาความยุติธรรมหรือความเสมอภาคในเรื่องนี้ควรแบ่งแยกพิจารณาออกเป็นสองส่วน คือ ความเสมอภาคในทางทฤษฎีและความเสมอภาคในทางปฏิบัติ

๔.๑ ความเสมอภาคในทางทฤษฎี

ปัญหาสำคัญในการศึกษาวิชาการคลังสาธารณะประเด็นหนึ่งที่ได้มีการศึกษาและโต้ถียงกันมาเป็นเวลาช้านานก็คือ จะกระจายภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาล หรือจะเก็บภาษีอย่างไรจึงจะก่อให้เกิดความเสมอภาคหรือยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคน

อย่างไรก็ตาม การพิจารณาเกี่ยวกับเรื่องความเป็นธรรมนั้นเป็นเรื่องที่โต้เถียงกันได้มาก ชนิดที่ไม่มีวันสิ้นสุด ทั้งนี้ย่อมขึ้นอยู่กับทัศนคติและการใช้วิจารณญาณของแต่ละคนเป็นสำคัญ ในทางทฤษฎีนั้นพอจะแบ่งหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้เป็นสองหลักใหญ่ด้วยกัน คือ

๔.๑.๑ หลักของความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (principle of absolute equity) หลักการนี้จะวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนทุกคนในรูปของตัวเงิน โดยกล่าวว่าผู้เสียภาษีอากรทุกคนควรจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงินที่เท่ากัน กล่าวคือภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลนั้น ควรจะต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน โดยไม่คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคนซึ่งไม่เท่ากัน

ความเสมอภาคหรือความเป็นธรรมตามหลัก absolute equity นั้น จะใช้ได้ต่อเมื่อผู้เสียภาษีทุกคนมีฐานะทางเศรษฐกิจเหมือนกัน และรู้จำนวนผู้เสียภาษีที่แน่นอน ซึ่งอาจทำได้ง่ายโดยนำรายจ่ายของรัฐบาลเป็นตัวตั้งแล้วหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีทุกคนแล้วเก็บภาษีในแบบของการเหมาจ่าย (lump-sum taxes)

อย่างไรก็ตาม ในทางที่เป็นจริงแล้วฐานะทางเศรษฐกิจของประชาชนแต่ละคนไม่เท่ากัน ดังนั้นหลักความยุติธรรมโดยสมบูรณ์จึงไม่อาจใช้ได้ในทางปฏิบัติ เพราะจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นในสังคม

๔.๑.๒ หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (modified equity principles) เมื่อเราไม่สามารถใช้หลักความเสมอภาคโดยสมบูรณ์ในทางปฏิบัติ เราก็จำเป็นจะต้องหันไปพิจารณาไปใช้หลักการอื่นที่จะก่อให้เกิดความยุติธรรมในหมู่ผู้เสียภาษีได้มากที่สุด ซึ่งได้แก่หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (modified equity principles) หลักความยุติธรรมในการเก็บภาษีนี้ยังแบ่งความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีออกเป็นหลักใหญ่อีกสองหลักคือ การเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (the benefit principle) และการเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (the ability to pay principle)

๔.๑.๒.๑ หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (the benefit principle) การเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับนั้นกำหนดไว้ว่า ผู้ที่ได้รับส่วนผลประโยชน์จากบริการใดของรัฐจะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตบริการนั้นตามสัดส่วนของผลประโยชน์ที่ตนได้รับ กล่าวคือผู้ที่รับประโยชน์มากก็ต้องเสียภาษีมาก ส่วนผู้ที่ได้รับประโยชน์น้อยก็ควรจะเสียน้อย ถ้าใครไม่ได้รับประโยชน์จากบริการนั้นเลยก็ไม่ควรเสียภาษีเพื่อการนั้น เช่น การเก็บเงินค่าใช้ถนนเป็นต้น

๔.๑.๒.๑.๑ ข้อดีของหลักผลประโยชน์ การเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับนั้นมีข้อดีหลายประการ ซึ่งพอสรุปได้ดังนี้

ประการแรก ภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บนั้นจะมีส่วนสัมพันธ์โดยตรงกับด้านการใช้จ่ายของรัฐบาล การเสียภาษีนั้นจะเป็นไปโดยความสมัครใจ (voluntary) ของผู้เสีย โดยการยอมเสียภาษีเพื่อแลกเปลี่ยนกับบริการที่ได้รับจากรัฐบาล ในทำนองเดียวกับการซื้อสินค้าหรือบริการจากเอกชน

ประการที่สอง การเก็บภาษีตามหลักนี้ถือได้ว่าเป็นการใช้กลไกของราคาหรือตลาดในการจัดสรรบริการสาธารณะ ซึ่งจะช่วยให้การจัดสรรการใช้ทรัพยากรของสังคมนั้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

ประการที่สาม วิธีการจัดเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับผลประโยชน์โดยตรงจากบริการของรัฐในกรณีนี้ อาจจะจัดเก็บตามต้นทุนของสินค้าหรือบริการนั้น หรืออาจจะเก็บตามมูลค่าของสินค้าหรือบริการนั้นก็ได้ซึ่งจะมีผลต่อรายได้ของรัฐ

๔.๑.๒.๑.๒ ข้อบกพร่องของหลักผลประโยชน์ การเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์นั้นเป็นวิธีการที่ให้ความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่ดีที่สุดวิธีหนึ่ง อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัตินั้นมีข้อบกพร่องที่สำคัญสองประการ

ประการแรก การเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์จะใช้ได้ก็ต่อเมื่อเราสามารถวัดถึงผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนได้รับโดยแจ้งชัด อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติแล้วเราไม่สามารถวัดผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับจากบริการของรัฐโดยแจ้งชัด ตัวอย่างเช่น เราจะไม่สามารถวัดได้ว่าประชาชนแต่ละคนได้รับผลประโยชน์จากบริการป้องกันประเทศเป็นจำนวนเท่าใด

ประการที่สอง แม้ว่าในบางครั้งเราพอจะประเมินหรือวัดผลประโยชน์ที่แต่ละคนจะได้รับได้ แต่ผู้รับบริการนั้นอาจจะไม่อยู่ในฐานะที่จะเสียภาษีได้ ตัวอย่างเช่น คนไข้ที่กำลังป่วยหนักถูกนำส่งโรงพยาบาลของรัฐ ซึ่งต้องทำการผ่าตัดใหญ่และต้องเสียค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก แต่ผู้ป่วยนั้นไม่มีเงินที่จะเสียค่ารักษาพยาบาล ปัญหาก็คือจะทำอย่างไรกับผู้ป่วยรายนี้ รัฐบาลจะยอมปล่อยให้เขาตายเพราะไม่มีเงินจ่ายค่ารักษาพยาบาลหรือไม่

จากข้อบกพร่องทั้งสองประการที่ได้กล่าวมานั้น ทำให้การนำหลักผลประโยชน์ไปใช้ในการเก็บภาษีทำได้ในขอบเขตที่จำกัดมาก อย่างไรก็ตามการผลิตบริการของรัฐชนิดใดก็ตามถ้าหากสามารถนำหลักผลประโยชน์ไปเก็บภาษีได้แล้ว รัฐบาลก็ควรเก็บภาษีตามหลักนั้น แต่ถ้าหากรัฐบาลไม่ใช้หลักผลประโยชน์เก็บภาษีจากบริการนั้นแล้ว ก็อาจจะไม่เป็นการยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีคนอื่นๆ ซึ่งอาจจะต้องเป็นผู้ให้เงินช่วยเหลือแก่ผู้ที่ได้ใช้บริการนั้น เช่น รัฐบาลจัดเงินงบประมาณ

มาสร้างถนนอย่างดีแก่กรุงเทพมหานคร และเงินงบประมาณดังกล่าวได้มาจากประชาชนทั้งประเทศ ในกรณีเช่นนี้ย่อมไม่เป็นการยุติธรรมแก่คนที่อยู่ต่างจังหวัด

๔.๑.๒.๒ หลักความสามารถในการเสียภาษี (the ability to pay principle)

เมื่อการเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับนั้นใช้ได้ในขอบเขตที่จำกัด ดังนั้นหลักของความยุติธรรมในการเก็บภาษีนั้นจึงจำเป็นจะต้องหันมาเก็บภาษีตามความสามารถในการเสียภาษี (ability-to-pay) ของผู้เสียภาษีแต่ละคน

การเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีนั้น จะวัดความเสมอภาคในการเสียภาษีโดยการใช้การเสียสละความพึงพอใจ (sacrifice of utility) ของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัด ทั้งนี้เนื่องจากสมการเกี่ยวกับความพอใจ (utility function) ของแต่ละคนไม่เหมือนกัน ดังนั้นถึงแม้ผู้เสียภาษีแต่ละคนที่ได้เสียภาษีเป็นจำนวนเงินที่เท่ากันก็ตาม แต่การเสียสละความพึงพอใจในการเสียภาษีของบุคคลเหล่านั้นจะไม่เท่ากัน

การวัดการเสียสละความพึงพอใจในการเสียภาษีตามทฤษฎีของการเสียภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีนั้น อาจจะแบ่งวิธีการวัดได้เป็นสามแบบด้วยกันคือ

๔.๑.๒.๒.๑ หลักการเสียสละที่เท่ากันโดยสมบูรณ์ (equal absolute sacrifice theory) หลักการนี้กำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกรายเสียสละความพอใจ (disutility) เป็นจำนวนที่เท่ากัน ตามวิธีนี้ สมมติว่าเราสามารถวัดการเสียสละความพอใจออกมาเป็นหน่วยได้ และทุกคนจะเสียภาษีเมื่อวัดออกมาเป็นหน่วยในรูปของ disutility แล้วทุกคนจะเสียเท่ากันโดยไม่คำนึงถึงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละคน ตัวอย่างเช่น ผู้เสียภาษีทุกคนเสียภาษีในรูปเสียสละความพึงพอใจ (disutility) คนละ ๑๐ หน่วย โดยมิได้คำนึงถึงจำนวนความพึงพอใจรวม (total utility) ของแต่ละคนมีจำนวนเท่าใด

๔.๑.๒.๒.๒ หลักการเสียสละเท่ากันตามสัดส่วน (equal proportional sacrifice theory) ตามหลักการนี้กำหนดว่าผู้เสียภาษีทุกรายจะต้องเสียสละความพึงพอใจเมื่อเทียบกับความพอใจรวมของแต่ละคนเป็นสัดส่วนที่เท่ากัน ตัวอย่างเช่น สมมติว่าคนที่มีรายได้ต่ำมีความพอใจรวมเท่ากับ ๑๐๐ หน่วย แต่ต้องเสียภาษีไป ๑๐ หน่วย ในรูปของ disutility เพราะฉะนั้นการเสียสละตามสัดส่วนของเขาก็จะเท่ากับ ๑๐ เปอร์เซ็นต์ หรือ สมมติว่าคนที่มีรายได้สูงมีความพอใจรวมเท่ากับ ๒๐๐ หน่วย ดังนั้นถ้าจะให้เกิดความเสมอภาคตามสัดส่วนแล้ว คนที่มีรายได้สูงจะต้องเสียภาษีในรูปของการเสียสละความพอใจเท่ากับ ๒๐ หน่วย ซึ่งเป็นจำนวนสองเท่าของผู้ที่มีรายได้ต่ำ

๔.๑.๒.๒.๓ หลักการเสียสละส่วนเพิ่มที่เท่ากัน (equal marginal sacrifice theory or minimum aggregate sacrifice theory) ตามหลักการนี้กำหนดว่าผู้เสีย

ภาษีทุกรายจะต้องเสียภาษี โดยทำให้ได้ความไม่พึงพอใจหน่วยสุดท้ายที่เพิ่มขึ้น (marginal disutility) เป็นจำนวนที่เท่ากัน ตัวอย่าง สมมติว่าการเสียภาษี ๑ บาท ทำให้นาย ก ต้องเสียสละความพอใจเท่ากับ ๕ หน่วย และสมมติว่าการเสียภาษี ๑ บาท ทำให้นาย ข ต้องเสียสละความพอใจเท่ากับ ๑๕ หน่วย ในกรณีนี้ ถ้าต้องการให้บุคคลทั้งสองเสียภาษีตามหลัก equal marginal sacrifice แล้ว นาย ก ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น เช่น อาจจะต้องเสียเพิ่มขึ้นเป็น ๓ บาท เป็นต้น การเก็บภาษีตามหลักการเสียสละส่วนเพิ่มที่เท่ากันนี้ จะเป็นไปในกรณีที่ระบบภาษีนั้นมีการจัดเก็บในอัตราที่ก้าวหน้าอย่างมาก

ความเสมอภาคตามแนวนอน และความเสมอภาคในแนวตั้ง

การเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (ability-to-pay) นั้น อาจจำแนกออกเป็นสองหลักใหญ่คือ ความเสมอภาคตามแนวนอน (horizontal equity) และความเสมอภาคในแนวตั้ง (vertical equity) ซึ่งจะพิจารณาสาระสำคัญได้โดยย่อ ดังนี้

ความเสมอภาคตามแนวนอนนั้นกำหนดว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่เท่าเทียมกันจะต้องเสียภาษีที่เท่ากันในลักษณะที่ว่า “equals should be treated equally” ปัญหาสำคัญในการพิจารณาความยุติธรรมตามแนวนอน คือ เราจะใช้อะไรเป็นเครื่องวัดถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคน เช่น การใช้จ่ายเพื่อการบริโภค หรือความมั่งคั่ง หรือรายได้ อย่างไรก็ตาม โดยทั่วไปแล้วมักจะใช้รายได้ (income) เป็นเครื่องวัดถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคน ดังนั้น ถ้าเราสมมติว่าผู้เสียภาษีสองคนมีรายได้ประเภทเดียวกันและเท่ากัน บุคคลทั้งสองก็จะต้องเสียภาษีเท่ากันโดยจะไม่คำนึงถึงฐานะทางครอบครัวของผู้เสียภาษีแต่ละคน

ความเสมอภาคตามแนวตั้งหรือแนวยืนนั้น กำหนดว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีหรืออยู่ในสภาวการณ์ในการเสียภาษี (taxpaying circumstance) ที่แตกต่างกัน ควรจะเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกันในลักษณะที่ว่า “unequals should be treated unequally” อย่างไรก็ตาม การพิจารณาถึงสภาวการณ์ในการเสียภาษีที่แตกต่างกันนั้นหาหลักเกณฑ์ที่แน่นอนมาวัดได้ยาก แต่โดยทั่วไปแล้วมักจะคำนึงถึงแนวทางในการกระจายรายได้หรือการสร้างความเป็นธรรมในสังคมเป็นหลักเกณฑ์ในการวัดถึงสภาวการณ์ในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน

ตัวอย่าง สมมติชายสองคนมีรายได้ประเภทเดียวกันและจำนวนเท่ากัน แต่คนหนึ่งเป็นชายโสดอีกคนหนึ่งเป็นคนมีครอบครัวซึ่งต้องเลี้ยงดูภรรยาและบุตรอีกสองคน ในกรณีถ้าพิจารณาถึงหลักความยุติธรรมตามแนวตั้งแล้ว ชายที่มีครอบครัวก็ควรจะเสียภาษีน้อยกว่าชายที่เป็นโสด ทั้งนี้เพราะชายที่มีครอบครัวนั้นภาระการเลี้ยงดูครอบครัวมากกว่าคนที่เป็นชายโสด

๔.๒ ความเสมอภาคในทางปฏิบัติ

ความยุติธรรมในการเก็บภาษีนั้นนอกจากจะพิจารณาหลักเกณฑ์ตามทฤษฎีที่ได้กล่าวมาแล้ว จะต้องพิจารณาความยุติธรรมที่เกิดจากการปฏิบัติการจัดเก็บภาษีด้วย ทั้งนี้เนื่องจากว่าการ

จัดเก็บภาษีที่ไม่ทั่วถึงหรือมีการเลือกปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีแล้ว ก็จะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในหมู่ผู้เสียภาษี

การบริหารการจัดเก็บภาษีที่จะก่อให้เกิดความยุติธรรมนั้น จะต้องมีเจ้าหน้าที่เก็บภาษีที่มีความซื่อสัตย์สุจริตและมีประสิทธิภาพ สามารถทำการจัดเก็บภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้อย่างทั่วถึงและไม่มีการเลือกปฏิบัติ โดยพยายามป้องกันมิให้มีการหลบเลี่ยงภาษีโดยไม่ผิดกฎหมาย (tax avoidance) และสามารถป้องกันและปราบปรามผู้หนีภาษี (tax evasion) อย่างได้ผล

นโยบายและมาตรการทางภาษี

รัฐบาลมีหน้าที่ทางเศรษฐกิจหลายประการทั้งด้านการกำหนดนโยบายส่งเสริมหรือควบคุมกิจการทางเศรษฐกิจทั่วไปและการแทรกแซงโดยตรง นโยบายภาษีอากรจึงมีความสำคัญยิ่ง เพราะรัฐบาลสามารถใช้ระบบภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการพัฒนาประเทศได้มาก (สมคิด บางโม, ๒๕๕๗ : ๒๘-๓๒)

นโยบายภาษีอากรที่ดีจะต้องตอบสนองเป้าหมายทางเศรษฐกิจดังนี้

๑. ภาษีอากรเพื่อการจัดสรรทรัพยากร

ทุกประเทศไม่ว่าเป็นประเทศพัฒนาแล้วหรือไม่ จะประสบปัญหาการขาดแคลนทรัพยากร เพราะความต้องการของมนุษย์มีมากมายนับไม่ถ้วน ดังนั้นการจัดสรรให้ประชาชนทุกคนมีโอกาสบริโภคทรัพยากรได้อย่างทั่วถึงจึงเป็นเรื่องสำคัญยิ่ง ทั้งนี้โดยใช้ระบบภาษีอากรและกฎหมายต่างๆ เป็นเครื่องมือควบคุมและส่งเสริม ตัวอย่างเช่น

๑.๑ การยกเว้นภาษีหรือเก็บภาษีในอัตราต่ำสำหรับสินค้าที่จำเป็นในการดำรงชีพ ได้แก่ อาหาร เครื่องนุ่งห่ม ยารักษาโรค และวัสดุสำหรับก่อสร้างที่อยู่อาศัย

๑.๒ การเก็บภาษีสินค้าฟุ่มเฟือยหรือสินค้าที่ไม่จำเป็นในอัตราสูงๆ

๑.๓ การยกเว้นภาษีเนื้อสัตว์และนมจะทำให้ราคาถูกลง ส่งผลให้ประชาชนผู้มีรายได้ต่ำมีโอกาสบริโภคเนื้อสัตว์และนมมากขึ้น

๒. ภาษีอากรเพื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สิน

รายได้และทรัพย์สินเป็นเครื่องวัดฐานะความมั่งคั่งของสังคม เพราะรายได้และทรัพย์สินจะทำให้อำนาจซื้อมีสูงขึ้น รัฐที่มั่งคั่งสมบูรณ์ประชาชนมักจะมีรายได้สูงอย่างทั่วถึง นั่นคือ มีการกระจายรายได้อย่างทั่วถึง การกระจายรายได้และทรัพย์สินมิใช่มุ่งพิจารณาเฉพาะบุคคลเท่านั้น การพิจารณาลักษณะอื่นประกอบด้วยจะชี้ให้เห็นสภาพที่ถูกต้องและเป็นจริง ตัวอย่างเช่น

- การกระจายรายได้และทรัพย์สินระหว่างกลุ่มอาชีพ
- การกระจายรายได้และทรัพย์สินระหว่างภาคภูมิศาสตร์
- การกระจายรายได้และทรัพย์สินระหว่างตัวเมืองกับชนบท
- การกระจายรายได้และทรัพย์สินระหว่างภาคเศรษฐกิจต่างๆ

เมื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สินไม่ดีและไม่ทั่วถึงจะทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจขึ้น มูลเหตุแห่งความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจมีหลายประการ เช่น การเป็นเจ้าของปัจจัยการผลิต การผูกขาดทางด้านการผลิต การโยกย้ายเงินในระบบเศรษฐกิจโดยสถาบันการเงินต่างๆ โอกาสในการหารายได้ โอกาสในการเข้าทำงาน นโยบายของรัฐบาล และโครงการประกันสังคม เป็นต้น

สำหรับด้านภาษีอากรปัจจุบันซึ่งมีผลต่อการกระจายรายได้และทรัพย์สินนั้น ควรพิจารณาอัตราส่วนระหว่างภาษีอากรกับผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ และสัดส่วนระหว่างภาษีทางตรงกับภาษีทางอ้อมในจำนวนที่จัดเก็บได้ทั้งสิ้น

อัตราส่วนระหว่างภาษีอากรกับผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) จะเป็นเครื่องชี้ให้เห็นถึงความสามารถในการหารายได้ของรัฐบาล หรือเป็นเครื่องบ่งชี้ถึงขนาดของบทบาทภาษีอากรที่รัฐใช้แทรกแซงระบบเศรษฐกิจว่ามีมากน้อยเพียงใด จากสถิติการเก็บภาษีของไทยพบว่าอัตราส่วนอยู่ระหว่างร้อยละ ๑๐-๑๖ ซึ่งนับว่าอยู่ในเกณฑ์ต่ำมากเมื่อเทียบกับประเทศอื่นๆ ในกลุ่มอาเซียน เช่น อินโดนีเซีย มาเลเซีย และฟิลิปปินส์ เป็นต้น

สัดส่วนระหว่างภาษีทางตรงกับภาษีทางอ้อม จากสถิติปีงบประมาณ ๒๕๕๔ รัฐบาลจัดเก็บภาษีทางตรงได้ร้อยละ ๔๔.๒๖ ในขณะที่จัดเก็บภาษีทางอ้อมได้ถึงร้อยละ ๕๕.๗๔ ในกรณีภาษีทางอ้อมจะเห็นว่าภาระภาษีส่วนใหญ่จะตกอยู่กับผู้บริโภค ซึ่งเป็นกลุ่มที่มีรายได้ต่ำหรือฐานะความเป็นอยู่ไม่ดี แสดงให้เห็นว่าโครงสร้างภาษีของไทยยังไม่เอื้อต่อการกระจายได้และทรัพย์สินมากนัก ทางแก้ไขคือควรนำภาษีทางตรงมาใช้มากขึ้น และควรนำภาษีทางตรงชนิดใหม่มาใช้ เช่น ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก ภาษีการให้ ภาษีผลได้จากทุน เป็นต้น

การใช้ระบบภาษีอากรเพื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สินอาจทำได้หลายวิธี กล่าวคือ

๒.๑ ใช้อัตราภาษีก้าวหน้าสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีผลทำให้ผู้มีรายได้สูงเสียภาษีมากกว่าผู้มีรายได้ต่ำ

๒.๒ ใช้ภาษีทางตรง เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีมรดก ภาษีทรัพย์สิน เป็นต้น ภาษีส่วนใหญ่จะตกอยู่กับผู้มีรายได้สูงหรือผู้มีฐานะดีที่มีทรัพย์สินมาก

๒.๓ ใช้ระบบการยกเว้นภาษีสำหรับผู้มีรายได้ต่ำอันจะมีผลโดยตรงในการช่วยประชาชนผู้มีรายได้ต่ำ ช่วยให้มีการกระจายรายได้มากขึ้น

๒.๔ ใช้ระบบลดหย่อนภาษีหรือระบบส่งเสริมการลงทุนให้แก่การลงทุนในชนบทมากกว่าในตัวเมือง เพื่อให้คนในชนบทซึ่งส่วนใหญ่ยากจนมีรายได้น้อยให้มีรายได้เพิ่มขึ้น เช่น ลดภาษีวัตถุดิบและเครื่องจักร ลดภาษีเงินได้นิติบุคคล ลดภาษีศุลกากร หรือให้ระยะเวลาปลอดภาษี หรือให้ระยะเวลาปลอดภาษีแก่นักลงทุน เป็นต้น

๒.๕ ยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าอุปโภคบริโภคที่จำเป็นสำหรับการดำรงชีวิตหรือเก็บภาษีในอัตราต่ำ ทำให้ผู้มีรายได้น้อยสามารถลดค่าใช้จ่ายลง มีผลให้มีรายได้เพิ่มขึ้น

๒.๖ ยกเว้นภาษีหรือเก็บภาษีในอัตราต่ำสำหรับเครื่องมือเครื่องใช้และสิ่งที่จำเป็นสำหรับการประกอบอาชีพเกษตรกรรม เช่น ปุ๋ย ยากำจัดศัตรูชีพ เครื่องมือทำการเพาะปลูก เป็นต้น จะทำให้เกษตรกรมีรายได้เพิ่มขึ้น

๒.๗ ยกเว้นภาษีหรือเก็บภาษีในอัตราต่ำสำหรับอุปกรณ์การศึกษาต่างๆ เพื่อให้ผู้มีรายได้น้อยมีโอกาสได้รับการศึกษาอย่างทั่วถึง และเป็นการยกระดับรายได้ให้สูงขึ้นต่อไปในอนาคต

๒.๘ จัดเก็บภาษีในการซื้อขายหรือเปลี่ยนมือในกรรมสิทธิ์สำหรับอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้แก่ อาคารและที่ดิน จะทำให้ผู้มีรายได้สูงเสียภาษี ผู้มีรายได้น้อยไม่มีการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ก็ไม่ต้องเสียภาษี

๒.๙ จัดเก็บภาษีมรดกที่ตกทอดไปยังทายาท อันจะนำไปสู่การกระจายทรัพย์สินได้มากขึ้นมาตรการดังกล่าวนี้เป็นเพียงส่วนหนึ่งของการใช้ระบบภาษีเพื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สิน นอกจากนี้ ยังมีวิธีการอื่นที่รัฐบาลสามารถกระทำได้อีกหากมีนโยบายการกระจายรายได้และทรัพย์สินอย่างแท้จริง

๓. ภาษีอากรเพื่อการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

การไร้เสถียรภาพทางเศรษฐกิจเป็นผลมาจากความผันผวนในระดับการใช้จ่ายของประเทศ ดังนั้นภาษีอากรจึงมีนโยบายควบคุมการใช้จ่ายของประเทศ นั่นคือ ควบคุมการใช้จ่ายของเอกชนนั่นเอง ภาษีแต่ละประเภทจึงมีผลกระทบต่อผู้บริโภคแตกต่างกันออกไป ภาษีทางอ้อมจะมีผลในการลดการใช้จ่ายของประชาชนได้มากกว่าภาษีทางตรง เพราะภาษีทางอ้อมทำให้ราคาสินค้าสูงขึ้น ในภาวะเงินเฟ้อรัฐบาลอาจเพิ่มภาษีทางอ้อมให้สูงขึ้นเพื่อลดการใช้จ่ายของประชาชน และถ้าเพิ่มภาษีทางตรงก็จะทำให้รายได้ลดลง การใช้จ่ายก็ลดลงตามไปด้วย

ในกรณีเกิดปัญหาการว่างงาน การกระตุ้นให้เกิดการผลิตและการจ้างงานมากขึ้นทำได้โดยการลดภาษีประเภทต่างๆ ลง ทำให้มีการใช้จ่ายมากขึ้น การผลิตและการจ้างงานจะมีมากขึ้นเพราะต้องผลิตสินค้าและบริการสนองความต้องการของผู้บริโภค

๔. ภาษีอากรเพื่อการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจอาจวัดได้จากผลผลิตรวมของประเทศ การผลิตสินค้าและบริการได้ปริมาณมาก สามารถสนองความต้องการของประชาชนได้ทั่วถึง และเพิ่มปริมาณขึ้นเรื่อยๆ ขึ้นอยู่กับการสร้างสมทุน เทคโนโลยี การพัฒนาแรงงาน และการพัฒนาทรัพยากรอื่นๆ

การใช้ระบบภาษีอากรเพื่อส่งเสริมความเจริญทางเศรษฐกิจทำได้หลายประการ ดังนี้

๔.๑ การใช้นโยบายภาษีอากรเพื่อให้มีเงินออมมากขึ้นสำหรับนำไปลงทุนนั้น ทำได้หลายกรณี เช่นการลดหรือยกเว้นภาษีอากรสำหรับการลงทุนในกิจการที่ต้องการส่งเสริมหรือเพิ่มการผลิต ให้สิทธิพิเศษจากภาษีอากรเป็นการทั่วไป เช่น การเพิ่มดอกเบี้ยเงินออม การให้หักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง การให้หักค่าลดหย่อนเพื่อการลงทุนออกจากกำไรสุทธิ การให้ผลการขาดทุนไปหักกำไรสุทธิในปีต่อไป เป็นต้น

๔.๒ การพัฒนาเทคโนโลยี การนำเทคโนโลยีใหม่ๆ มาใช้จะทำให้เพิ่มขีดความสามารถในการผลิตสูงขึ้น มาตรการทางด้านภาษีอากรอาจกระทำได้หลายทาง เช่น กำหนดค่าใช้จ่ายในการพัฒนาและค้นคว้าออกจากกำไรสุทธิ การยกเว้นภาษีหรือลดภาษีที่เรียกเก็บจากค่าสิทธิเป็นการจูงใจให้นำเข้าด้านเทคโนโลยี เป็นต้น

๔.๓ การพัฒนาฝีมือแรงงานจะช่วยยกระดับความสามารถในการผลิต มาตรการทางภาษีอากรอาจทำได้หลายวิธี เช่น ยกเว้นภาษีหรือลดภาษีให้แก่สถาบันศึกษาที่สอนวิชาชีพให้การลดหย่อนแก่ผู้เสียภาษีในด้านการศึกษาของบุตร ลดภาษีอุปกรณ์การศึกษาต่างๆ เป็นต้น

๔.๔ การพัฒนาทรัพยากรต่างๆ การใช้นโยบายภาษีอากรในการช่วยพัฒนาทรัพยากร ส่งเสริมให้มีการขุดค้น สำรวจทรัพยากรธรรมชาติ อาจกระทำได้โดยการยอมให้นำค่าใช้จ่ายในการสำรวจหรือค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนมาหักออกจากกำไรสุทธิได้ในเวลารวดเร็ว

๕. ภาษีอากรเพื่อดุลการชำระเงินระหว่างประเทศ

มาตรการทางภาษีที่ใช้เพื่อกระตุ้นการส่งออกคือการเก็บภาษีขาออกในระดับต่ำมากหรือไม่เก็บภาษีเลย การเก็บภาษีวัตถุดิบที่นำเข้ามาผลิตสินค้าส่งออกในระดับต่ำก็เป็นวิธีการหนึ่ง การตั้งกำแพงภาษีหรือเก็บภาษีขาเข้าสูงๆ จะลดการนำเข้าได้มาก การระดมเงินทุนจากต่างประเทศทำได้โดยการลดหรือยกเว้นภาษีภาษีเงินได้เพื่อทำให้กำไรสุทธิสูงขึ้น ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เก็บจากกำไรสุทธิ การยกเว้นภาษีเงินได้ที่เรียกเก็บจากดอกเบี้ยสำหรับเงินกู้ยืมจากต่างประเทศ

มาตรการในการจัดเก็บภาษีรายได้ของไทย

รายได้ทางภาษีของรัฐบาลไทย สามารถแบ่งออกเป็นรายได้จากภาษีทางตรง (direct taxes) และรายได้จากภาษีทางอ้อม (indirect taxes) ภาษีทางตรงในประเทศไทยประกอบด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ส่วนภาษีทางอ้อมประกอบด้วย ภาษีการขายทั่วไป (เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์) นอกจากนี้ยังมี ภาษีการขายเฉพาะ (เช่น ภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน ภาษีสรรพสามิตจากการนำเข้า ภาษีโภคภัณฑ์อื่น ค่าภาคหลวงปิโตรเลียม และภาษีทรัพยากรธรรมชาติ) ภาษีสินค้าเข้า-ออก และภาษีลักษณะใบอนุญาต (เช่น ค่าใบอนุญาตอาวุธปืนและดอกไม้เพลิง ค่าใบอนุญาตการพนัน ค่าใบอนุญาตต่างด้าว ค่าใบอนุญาตด้านสรรพสามิต) (เอื้อมพร พิชัยสนิธ, ๒๕๕๗ : ๘๔-๘๕)

ผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงมาตรการในการจัดเก็บภาษีรายได้ของไทยบางประเภทภาษีโดยสังเขป ดังนี้

๑. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (personal income tax)

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรเป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่งที่สำคัญมาก เพราะเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐบาล และเป็นเครื่องมือสำคัญของรัฐบาลในการกระจายรายได้

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอาจกล่าวได้ว่า ภาษีที่เก็บจากเงินได้ของบุคคลธรรมดานั่นเอง บุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้ไม่ว่าประเภทใดชนิดใด ถ้าไม่มีกฎหมายยกเว้นให้แล้วมักอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีนี้ด้วย

ฐานภาษีของภาษีนี้ เรียกว่าเงินได้สุทธิ ซึ่งคำนวณได้จากการนำเงินได้พึงประเมินตลอดทั้งปีภาษี (ปีปฏิทิน) ไปหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆ ที่กฎหมายให้หัก เมื่อได้จำนวนเงินได้สุทธิเท่าใดแล้ว จึงคำนวณภาษีเงินได้สุทธิตามอัตราและวิธีการที่กฎหมายกำหนด ถ้ามีเงินได้ไม่ถึงเกณฑ์ที่กำหนดหรือไม่มีเงินได้สุทธิเหลือ ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้ เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายกำหนดเป็นอย่างอื่น

สำหรับวิธีการเสียภาษี โดยทั่วไปกฎหมายให้ผู้มีเงินได้ในปีภาษี (ปีปฏิทิน) ที่ล่วงมาแล้ว มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเมินตนเอง ณ ที่ว่าการอำเภอหรือสถานที่อื่นที่กฎหมายกำหนด ภายในวันที่ ๑ มกราคม ถึงวันที่ ๓๑ มีนาคม ของปีถัดไปจากปีที่มีเงินได้ (ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี) นอกจากผู้มีเงินได้จะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นรายปีแล้ว บางกรณีกฎหมายยังกำหนดให้ผู้มีเงินได้ต้องชำระภาษีก่อนถึง

กำหนดเวลาด้วยการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี บางกรณีก็กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ทำการหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่าย นำส่งต่อกรมสรรพากร และบางกรณีก็กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาได้ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย ตลอดจนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ประเมินให้ชำระล่วงหน้านี้ ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี ดังนั้น ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่ละปี จึงอาจมีกรณีเสียภาษีเพิ่มเติม หรือบางกรณีอาจได้รับภาษีคืนก็ได้ เช่น ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเกินกว่าที่จะต้องเสีย เป็นต้น ผู้ฝ่าฝืนไม่เสียภาษีอาจถูกประเมินให้เสียภาษีพร้อมด้วยเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม ซึ่งอาจถูกดำเนินการอายัดหรือยึดทรัพย์สินขายทอดตลาดนำเงินไปชำระภาษี ตลอดจนอาจถูกดำเนินคดีอาญาได้ (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ๒๕๕๗ : ๙)

๒. ภาษีเงินได้นิติบุคคล (corporate income tax)

ภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากรเป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่งเช่นเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้ คือ ภาษีที่เก็บจากการมีเงินได้ ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดาต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ถ้าผู้มีเงินได้เป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ซึ่งมีบทนิยามเป็นพิเศษ ก็ต้องเสียภาษีเงินได้ที่นิยมเรียกกันว่า ภาษีเงินได้นิติบุคคลแทน หลักเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับความหมายของเงินได้พึงประเมินและประเภทเงินได้พึงประเมินในเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานำมาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย แต่หลักเกณฑ์เรื่องอื่นๆ เช่น แหล่งเงินได้ การยกเว้นภาษี วิธีคำนวณภาษี ฯลฯ ในเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นโดยทั่วไปไม่นำมาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคล อนึ่งหลักเกณฑ์ในเรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่ให้อนุโลมนำไปใช้กับเรื่องบุคคลธรรมดาก็มีเช่นกัน ได้แก่ การคำนวณหากำไรสุทธิ หรือที่เรียกว่าการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรในเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยทั่วไปได้แก่ ฐานกำไรสุทธิ (มีฐานอื่นอีก) ซึ่งคำนวณได้จากรายได้และรายจ่ายของกิจการหรือเนื่องจากกิจการ ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี (เท่ากับ ๑๒ เดือน) ถ้าขาดทุนก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้แต่อย่างใด ดังนั้นเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นไปตามนโยบายรัฐ และเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี กฎหมายจึงมีข้อกำหนดบางประการเกี่ยวกับการคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำให้จำเป็นต้องมีการปรับปรุงกำไรสุทธิตามหลักการบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ก่อนนำกำไรสุทธิดังกล่าวไปคำนวณเสียภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้

สำหรับวิธีการเสียภาษี กฎหมายกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยทั่วไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นรายรอบระยะเวลาบัญชี และเพื่อป้องกันปัญหาภาษีอากรค้าง กฎหมายยังกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลา เรียกว่า ภาษีเงินได้ครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี นอกจากนี้ยังกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในบางกรณีมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่ายนำส่งต่อกรมสรรพากรอีกด้วย ภาษีครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และภาษีหัก ณ ที่จ่าย โดยทั่วไปถือเป็นเครดิตของผู้มีเงินได้ในการคำนวณภาษีสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ดังนั้นในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี จึงอาจมีกรณีที่ต้องเสียภาษีเพิ่มเติมหรือบางกรณีอาจได้รับภาษีคืนก็ได้ ผู้ฝ่าฝืนไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลาอาจถูกบังคับให้ชำระหนี้ และถูกลงโทษในทำนองเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ๒๕๕๗ : ๑๕๕)

๓. ภาษีมูลค่าเพิ่ม (value added tax)

ภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่งที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคทั่วไป ภาษีนี้และภาษีธุรกิจเฉพาะเริ่มใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๓๕ โดยนำมาใช้แทนภาษีการค้า ซึ่งถูกยกเลิกไปเพราะไม่สอดคล้องกับภาวการณ์ปัจจุบัน

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ขายสินค้าและผู้ให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพในราชอาณาจักร (ตามกฎหมายเรียกว่าผู้ปะกอบการ) และผู้นำเข้าสินค้า ทั้งนี้ไม่ว่าชนิดใด ทอดใด และไม่ว่าจะประกอบกิจการในรูปของบุคคลธรรมดา บริษัท ห้างหุ้นส่วน หรือรัฐวิสาหกิจ ฯลฯ ดังนั้นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จึงอาจต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยก็ได้ อนึ่ง โดยทั่วไปผู้มีหน้าที่เสียภาษีนี้จะเรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการมาเสีย กล่าวอีกนัยหนึ่งกฎหมายต้องการให้ผู้ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเป็นผู้รับภาระภาษีนั่นเอง อย่างไรก็ดีมีข้อสังเกตว่าธุรกิจบางประเภทที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีธุรกิจเพาะอยู่แล้ว หรือได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะแล้วจะไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีก

ภาษีมูลค่าเพิ่มคำนวณจากยอดมูลค่าสินค้าหรือบริการก่อนหักรายจ่ายใดๆ ตามอัตราภาษีที่กำหนด ซึ่งมีอัตราเดียว โดยต้องคำนวณภาษีสำหรับราชการบริหารส่วนท้องถิ่นเพิ่มควบคู่ไปอีก ๑ ใน ๙ ส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ดีเพื่อมิให้มีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากสินค้าและบริการที่ต้องผ่านขบวนการหลายขั้นตอนก่อนถึงมือผู้บริโภค ดังนั้น ในการคำนวณภาษีผู้ประกอบการจดทะเบียนจะนำภาษีที่เรียกเก็บจากผู้ซื้อหรือผู้รับบริการซึ่งกฎหมายเรียกว่า**ภาษีขาย**ตั้ง แล้วลบหรือเครดิตด้วยภาษีที่ตนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่นเรียกเก็บซึ่งกฎหมายเรียกว่า**ภาษีซื้อ** โดยอาศัยหลักฐานสำคัญที่เรียกว่า**ใบกำกับภาษี** ภาษีซื้อนี้อาจขอคืนเป็นเงิน

สดแทนการเครดิตยกยอดไปก็ได้ กรณีจึงอาจกล่าวได้ว่าภาษีนี้คำนวณจากมูลค่าของสินค้าปรือบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนเท่านั้น

เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มมีขอบข่ายบังคับกว้างขวางมาก และอาจก่อให้เกิดภาระยุ่งยากแก่ผู้ประกอบการขนาดเล็กโดยทั่วไป จึงมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้ผู้ประกอบการที่มีรายรับต่อปีหรือต่อรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกิน ๑,๘๐๐,๐๐๐ บาท ซึ่งกฎหมายเรียกว่ากิจการขนาดย่อม (เพิ่มจากเดิมที่กำหนดไว้ “ไม่เกิน ๑,๒๐๐,๐๐๐” เป็น “ไม่เกิน ๑,๘๐๐,๐๐๐” ใช้บังคับตั้งแต่ ๑ เมษายน ๒๕๔๘ เป็นต้นไป) ส่วนผู้ประกอบการที่มีรายรับต่อปีเกิน ๑,๘๐๐,๐๐๐ บาท รวมทั้งผู้นำเข้าสินค้าจะต้องเสียภาษีตามอัตราปกติ

ภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทั่วไปต้องชำระเป็นรายเดือนภาษี (เดือนปฏิทิน) ภายในวันที่ ๑๕ ของเดือนภาษีถัดไป ผู้ประกอบการนอกจากต้องจดทะเบียนและมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเป็นรายเดือน แล้วยังมีหน้าที่จัดทำใบกำกับภาษี รายงานและหลักฐานต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนดไว้อีกด้วย ผู้ฝ่าฝืนย่อมอาจถูกประเมินภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม รวมทั้งอาจถูกยึดทรัพย์สินนำไปขายทอดตลาดเพื่อนำเงินไปเสียภาษี หรืออาจถูกดำเนินคดีอาญาด้วยก็ได้ (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ๒๕๕๗ : ๒๕๙-๒๖๐)

๔. ภาษีธุรกิจเฉพาะ (specific business tax)

ภาษีธุรกิจเฉพาะตามประมวลรัษฎากรเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่งที่จัดเก็บจากการบริโภค และเริ่มใช้บังคับใน พ.ศ. ๒๕๓๕ พร้อมกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะที่ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการโดยทั่วไปแทนภาษีการค้าที่ถูกยกเลิก ภาษีธุรกิจเฉพาะจะจัดเก็บจากการประกอบกิจการเฉพาะอย่างแทนภาษีการค้าที่ถูกยกเลิกไปเช่นกัน

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ คือ ผู้ประกอบกิจการเฉพาะอย่างที่กำหนดไว้ซึ่งกิจการดังกล่าวไม่เหมาะสมที่จะให้เสียภาษีในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นจึงให้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งมีลักษณะการเสียภาษีคล้ายคลึงกับภาษีการค้าที่ถูกยกเลิกไปนั่นเอง กิจการที่อยู่ในข่ายบังคับของภาษีธุรกิจเฉพาะแล้วจะไม่อยู่ในข่ายบังคับของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มอีก เพื่อมิให้ต้องเสียภาษีการบริโภคซ้ำซ้อน ทั้งนี้เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น ต่างเป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากฐานบริโภคทั่วไปภายในประเทศ

ธุรกิจที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ ธุรกิจเกี่ยวกับการเงิน การขายอสังหาริมทรัพย์ การประกันชีวิต โรงรับจำนำ และการประกอบธุรกิจแฟ็กเตอริง อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะมีอัตราตั้งแต่ร้อยละ ๐.๑ จนถึงร้อยละ ๓.๐ แต่ส่วนใหญ่จะอยู่ระหว่างร้อยละ ๒.๕ ถึงร้อยละ ๓.๐

ภาษีธุรกิจเฉพาะคำนวณจากรายรับที่กิจการได้รับหรือพึงได้รับในเดือนภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้ และเสียภาษีเป็นรายเดือนภายในวันที่ ๑๕ ของเดือนถัดไป นอกจากนี้ยังต้องเสียภาษี

บำรุงเทศบาลหรือรายได้สุขาภิบาลหรือรายได้จังหวัด ควบคู่กันไปอีกร้อยละ ๑๐ ของภาษีธุรกิจเฉพาะด้วย ภาษีท้องถิ่นเหล่านี้เป็นภาษีที่กรมสรรพากรช่วยดำเนินการจัดเก็บเพื่อส่งเป็นรายได้แก่องค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นเพื่อใช้จ่ายในกิจการของท้องถิ่น (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ๒๕๕๗ ; สมคิด บางโม, ๒๕๕๘)

๕. อากรแสตมป์ (stamp duty)

อากรแสตมป์ เป็นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรประเภทหนึ่ง จัดเก็บจากการทำตราสาร ๒๘ ลักษณะ ตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ๒๕๕๗ : ๓๔๕)

อากรแสตมป์เป็นการจัดเก็บภาษีรูปแบบหนึ่งซึ่งผู้เสียภาษีจะต้องเสียภาษีโดยการจ่ายเงินซื้ออากรแสตมป์ปิดลงบนเอกสารหรือตราสารที่กฎหมายบังคับให้ต้องปิดอากรแสตมป์ การเก็บภาษีในรูปของอากรแสตมป์จะเก็บจากการที่รัฐให้บริการหรือคุ้มครองสิทธิประโยชน์ใดๆ ตามกฎหมาย เช่น ใบมอบอำนาจ เจ้าหน้าที่ของรัฐจะดำเนินการนิติกรรมให้ผู้รับมอบอำนาจต่อเมื่อใบมอบอำนาจนั้นปิดอากรแสตมป์โดยบริบูรณ์แล้ว หรือหนังสือสัญญากู้เงินจะนำไปเป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่งได้ต่อเมื่อได้ปิดแสตมป์สมบูรณ์แล้ว เป็นต้น (สมคิด บางโม, ๒๕๕๘ : ๓๑๖)

๖. ภาษีศุลกากร (customs duty)

ภาษีศุลกากรเป็นภาษีที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติศุลกากรฯ และกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร โดยเรียกเก็บจากสิ่งของที่นำเข้ามาหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร กรมศุลกากรให้ใช้คำว่า **อากร** แทนคำว่า **ภาษี** ดังนั้นภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าเข้าจึงเรียกว่า **อากรขาเข้า** และภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าออกจึงเรียกว่า **อากรขาออก**

ภาษีศุลกากรเป็นภาษีอ้อมที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคได้ ถ้าตั้งอากรไว้สูงเกินไปจะทำให้ผู้บริโภคเดือดร้อนเพราะราคาสินค้าจะสูงตามไปด้วย กรณีอากรขาออกผู้ส่งออกอาจผลักภาระภาษีไปข้างหน้าคือเพิ่มราคาสินค้า แต่บางครั้งอาจทำไม่ได้เพราะต้องแข่งขันกับต่างประเทศจึงผลักภาระมาข้างหลัง นั่นคือ กดราคาผู้ผลิต ค่าแรงงาน และค่าวัตถุดิบ ดังนั้นทุกประเทศจึงพยายามเก็บอากรขาออก (สมคิด บางโม, ๒๕๕๘ : ๓๓๓)

อัตราภาษีศุลกากรที่จัดเก็บสามารถแบ่งออกเป็น ๓ ชนิด (ณัฐปคัลภ์ ญาณมโนวิศิษฏ์, ๒๕๕๖ : ๕๓)

๖.๑ อัตราอากรตามมูลค่า (ad valorem duty) เป็นอัตราที่คำนวณเก็บเป็นร้อยละของราคาสินค้า เช่น ร้อยละ ๒๐๐ ของมูลค่ารถยนต์นำเข้า เป็นต้น

๖.๒ อัตราอากรตามสภาพ (specific duty) เป็นอัตราที่คำนวณเก็บจากหน่วยปริมาณของสินค้า เช่น ตามน้ำหนัก ความยาว หรือจำนวนหีบห่อ เป็นต้น

๖.๓ อัตราอากรแบบผสม (compound duty) เป็นอัตราที่คำนวณตามมูลค่าและ/หรือตามสภาพของสินค้า แล้วแต่แบบใดทำให้รัฐมีรายได้จากภาษีมากกว่ากัน

๗. ภาษีสรรพสามิต (excise tax)

ภาษีสรรพสามิตมีลักษณะเป็นภาษีการขายเฉพาะที่เรียกเก็บจากสินค้าที่ผลิตขึ้นภายในประเทศและต่างประเทศ รวมทั้งเรียกเก็บจากการซื้อขายสินค้าและบริการบางชนิด ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีบริโภคประเภทหนึ่งซึ่งเก็บจากการบริโภคสินค้าและบริการ อาจเก็บจากวัตถุดิบหรือสินค้าที่อยู่ในระหว่างดำเนินการผลิต หรือสินค้าสำเร็จรูป รวมตลอดถึงค่าธรรมเนียมใบอนุญาตต่างๆด้วย นอกจากเรียกเก็บเพื่อเป็นรายได้ของรัฐแล้ว ภาษีสรรพสามิตยังใช้เป็นเครื่องมือการจำกัดการบริโภคของประชาชน โดยเฉพาะสินค้าที่ไม่จำเป็นต่อการดำรงชีพ สินค้าฟุ่มเฟือย และสินค้าที่อาจเป็นอันตรายต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี เช่น บุหรี่ ยาสูบ สุรา และเครื่องดื่ม เป็นต้น อัตราภาษีที่จัดเก็บแตกต่างกันไปตามประเภทขอสินค้า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต คือ ผู้ผลิต ผู้นำเข้า และผู้ดัดแปลงรถยนต์กระบะ การจัดเก็บทำได้ ๒ วิธี คือ เก็บตามราคาหรือมูลค่าและเก็บตามสภาพ ภาษีสรรพสามิตที่สำคัญจัดเก็บจากสุรา รถยนต์ ยาสูบ น้ำมันและเครื่องดื่ม นอกจากนั้นจัดเก็บได้เพียงเล็กน้อย

ในปัจจุบันรัฐมีนโยบายที่จะจัดเก็บภาษีสรรพสามิตกับสินค้าฟุ่มเฟือยและบริการที่เป็นอบายมุขในอัตราสูงเพิ่มขึ้นเรื่อยๆ และขยายฐานการเก็บภาษีสำหรับผลิตภัณฑ์และบริการเพิ่มขึ้น เช่น จากสถานบริการต่างๆ ซึ่งนอกจากจะส่งผลให้รัฐบาลมีรายได้เพิ่มขึ้นแล้วยังเป็นการดึงเยาวชนออกจากอบายมุข ทั้งยังช่วยบรรเทาการขาดดุลการค้าและดุลบัญชีเดินสะพัดให้ดีขึ้น ตลอดจนบรรเทาภาวะการณ์ขาดดุลงบประมาณด้วย (สมคิด บางโม, ๒๕๕๘ : ๓๖๒)

๘. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ภาษีโรงเรือนและที่ดิน เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากฐานทรัพย์สิน คือเก็บจากเจ้าของโรงเรือนและที่ดินที่เจ้าของมิได้อยู่อาศัยเอง แต่ได้ประโยชน์จากโรงเรือนและที่ดินนั้น ส่วนใหญ่จะอยู่ในรูปให้ผู้อื่นเช่าอยู่อาศัยหรือประกอบธุรกิจ จัดเก็บในอัตราร้อยละ ๑๒.๕ ของค่ารายปี ดังนั้นภาษีโรงเรือนและที่ดินมักจะเกี่ยวข้องกับธุรกิจเสมอ

ภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีท้องถิ่น รายได้จากภาษีประเภทนี้จะนำไปใช้ในการบำรุงพัฒนาด้านต่างๆ ในเขตเทศบาลหรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นนั้นๆ อย่างไรก็ตาม ทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินก็มีหลายประเภท เช่น ทรัพย์สินของรัฐบาลและของศาสนา โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างที่ปิดไว้ตลอดปี เป็นต้น การชำระภาษีภาษีโรงเรือนและที่ดินให้ชำระเป็นรายปี

อนึ่ง ปัจจุบันรัฐบาลมีแนวทางจัดทำ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อนำไปใช้แทนภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจัดเป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่ง โดยกฎหมายฉบับนี้จะเป็นวิธีหนึ่งในการช่วยเหลือประชาชนให้ได้รับความเป็นธรรมจากการจัดเก็บภาษี อีกทั้งยังแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำในการกระจายรายได้อีกด้วย (สมคิด บางโม, ๒๕๕๘ : ๓๙๗)

วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคลธรรมดา

ผู้วิจัยสนใจที่จะศึกษาถึงมาตรการทางภาษีที่มีผลต่อประสิทธิภาพการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากรเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภงด.๙๐, ๙๑) โดยวัตถุประสงค์สำคัญที่รัฐต้องจัดเก็บภาษีเงินได้บุคลธรรมดา สามารถสรุปได้ ดังนี้ (สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, ๒๕๕๖ : ๑๖-๑๘)

๑. การสร้างรายได้ให้กับรัฐบาล

เนื่องจากภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐบาลเรียกเก็บจากประชาชนเพื่อนำไปใช้จ่ายในกิจการของภาครัฐและพัฒนาประเทศด้านต่างๆ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ส่วนรวม เช่น การสร้างสาธารณูปโภคขั้นพื้นฐาน การใช้จ่ายด้านความมั่นคง และด้านการศึกษา เป็นต้น ดังนั้น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงเป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งที่มีลักษณะเป็นเงินได้หรือทรัพยากรที่รัฐเรียกเก็บ โดยเงินได้ดังกล่าวจะถูกเคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐ อย่างไรก็ดี แม้ตามโครงสร้างการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย รายได้ของภาครัฐที่มาจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะไม่ใช่ภาษีหลักของรัฐบาล แต่ยอดการจัดเก็บรายได้จากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีแนวโน้มที่จะเพิ่มขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทหัก ณ ที่จ่าย เพราะเป็นภาษีประเภทที่ถูกจัดเก็บในระยะเวลาที่สม่ำเสมอ เพราะรัฐได้กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ต้องทำการคำนวณภาษีล่วงหน้าจากผู้มีเงินได้พึงประเมินตามที่กฎหมายกำหนด นอกจากนี้ การจัดเก็บในลักษณะดังกล่าวยังแสดงถึงข้อมูลในเบื้องต้นของแหล่งที่มาของเงินได้ อันเป็นประโยชน์ในการกำกับดูแลการจัดเก็บภาษีให้เกิดประโยชน์สูงสุด ดังนั้น หากมีการกำหนดนโยบายที่ส่งเสริมให้ผู้มีรายได้เข้ามาในระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดำแล้ว ฐานภาษีที่จะทำการจัดเก็บก็จะถูกขยายให้กว้างขึ้นเช่นกัน กล่าวคือ เมื่อประชาชนในประเทศมีระดับรายได้ที่เพิ่มขึ้น หรือประกอบการงานใดอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน รัฐบาลก็ย่อมมีรายได้เพิ่มขึ้นจากการจัดเก็บภาษีด้วยเช่นกัน

๒. การกระจายรายได้และสร้างความเป็นธรรมในสังคม

เนื่องจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีประเภทที่จัดเก็บจากฐานรายได้ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ดังนั้น ผู้มีรายได้มากย่อมเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าผู้มีรายได้น้อย โดยการจัดเก็บในรูปแบบอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) ซึ่งย่อมส่งผลเป็นการลดความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เท่าเทียมในสังคมระหว่างผู้มีระดับรายได้ที่แตกต่างกัน นอกจากนี้ การจัดเก็บตามระดับความสามารถของผู้เสียภาษียังเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ให้แก่ประชาชน โดยเป็นการกระจายความมั่งคั่งของกลุ่มผู้มีรายได้สูงมาสู่กลุ่มผู้มีรายได้ต่ำ อันเป็นการลดช่องว่างทางรายได้ระหว่างกลุ่มผู้มีรายได้ทั้งสองประเภทให้น้อยลง ซึ่งการจัดเก็บตามความสามารถนี้เป็นไปตามหลักความเป็นธรรม (Principle of Equity) ในการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เพราะหากโครงสร้างการจัดเก็บภาษีขาดความเป็นธรรมแล้ว การหนีหรือหลีกเลี่ยงภาษีย่อมเป็นปัญหาที่ตามมาอันมิอาจหลีกเลี่ยงได้เช่นกัน ดังนั้น การสร้างความเป็นธรรมในสังคมผ่านระบบภาษี คือ การกำหนดโครงสร้างทางภาษีอากรย่อมต้องคำนึงถึงกำลังความสามารถและรายได้ของผู้เสียภาษีเป็นสำคัญ โดยให้บุคคลที่มีรายได้มากกว่าแบกรับภาระทางการเงินที่มากกว่า และให้บุคคลที่มีรายได้ต่ำแบกรับภาระที่น้อยกว่าหรือในบางกรณีอาจได้รับการยกเว้นจากภาระทางภาษีเลยก็ย่อมได้ ซึ่งกระบวนการดังกล่าว ถือเป็นวิธีการทางอ้อมในการถ่ายเทรายได้จากบุคคลที่อยู่ในฐานภาษีที่สูงมาสู่บุคคลที่อยู่ในฐานที่ต่ำ

๓. การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรทุกประเภทมีวัตถุประสงค์สำคัญประการหนึ่ง คือ เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศ ในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาถือเป็นระบบภาษีที่มีความยืดหยุ่น (Flexible) และมีโครงสร้างที่เป็นตัวช่วยรักษาเสถียรภาพให้แก่ระบบเศรษฐกิจโดยอัตโนมัติ (Built-in Stabiliser) กล่าวคือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งจัดเก็บในอัตราก้าวหน้านั้นในช่วงที่เศรษฐกิจมีอัตราเจริญเติบโตที่ดี รายได้ประชาชนย่อมเพิ่มมากขึ้น และเมื่ออัตราภาษีที่จัดเก็บนั้นเป็นไปแบบอัตราก้าวหน้า อัตราภาษีจึงมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นเร็วกว่าปริมาณรายได้ที่เพิ่มขึ้นส่งผลให้รายได้ของประชาชนลดลงและมีเงินไหลเข้าภาครัฐมากขึ้น กระบวนการดังกล่าวนี้ จึงถือเป็นกลไกหนึ่งที่ช่วงลดความกดดันของสภาวะเงินเฟ้อ และความร้อนแรงของ ระบบเศรษฐกิจได้

๔. การส่งเสริมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ

การควบคุมหรือส่งเสริมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจผ่านระบบภาษีอากรสามารถกระทำได้ในหลายกรณี เช่น ในกรณีที่รัฐบาลต้องการกระตุ้นการใช้จ่ายของประชาชน รัฐบาลอาจลดอัตราภาษีอากรบางประเภท หรือยกเว้นการจัดเก็บภาษีของธุรกิจเอกชนเพื่อส่งเสริมการผลิตหรือการดำเนินธุรกิจดังกล่าวเพื่อให้เกิดรายได้เพิ่มขึ้นในธุรกิจหรือกลุ่มเป้าหมายที่รัฐต้องการจะส่งเสริม และในทำงกลับกันหากรัฐบาลประสงค์จะควบคุมการบริโภคของประชาชน รัฐบาลอาจใช้ภาษี

อากรเป็นเครื่องมือในการควบคุมอัตราการบริโภคของประชาชน เช่น การเรียกเก็บภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือย อันเป็นการส่งผลให้สินค้ารายการดังกล่าวมีราคาสูงขึ้นเพื่อป้องกันมิให้ประชาชนบริโภคสินค้าที่มิได้มีความจำเป็นต่อการครองชีพในระดับที่สูงเกินไป

ในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น รัฐบาลอาจใช้มาตรการผ่านระบบภาษีเงินได้เพื่อส่งเสริมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจตามเป้าหมายที่รัฐได้วางไว้ เช่น รัฐบาลเคยประกาศใช้มาตรการทางภาษีด้านการออมและการลงทุนในปี พ.ศ. ๒๕๕๑ โดยมีวัตถุประสงค์ในการช่วยพัฒนาการลงทุนในตลาดทุนให้มีเสถียรภาพมากขึ้น และเพื่อส่งเสริมการออมและการลงทุนเพื่อเพิ่มความมั่นคงให้กับผู้ลงทุนในอนาคตที่วางแผนในระยะยาวเพื่อการเกษียณอายุ โดยให้ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าลดหย่อนจากการซื้อกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ [Retirement Mutual Fund: (RMF)] หรือกองทุนรวมหุ้นระยะยาว [Long Term Equity Fund: (LTF)] ได้ในอัตราที่กฎหมายกำหนด นอกจากนี้ เพื่อเป็นการกระตุ้นระบบเศรษฐกิจและสนับสนุนธุรกิจประเภทอสังหาริมทรัพย์ โดยให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ที่ซื้อบ้านสำเร็จรูปพร้อมที่ดิน หรือห้องชุดในอาคารที่มีมูลค่าไม่เกิน ๕ ล้านบาทเพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัยของตนเป็นครั้งแรก รัฐบาลจึงได้ออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ฉบับที่ ๕๒๘ พ.ศ. ๒๕๕๔ กำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด เป็นต้น

สาระสำคัญของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีหลักการจัดเก็บจากเงินได้ทุกประเภท เงินได้ใดได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีต้องมีกฎหมายกำหนดยกเว้นไว้ เงินได้ที่ต้องเสียภาษีกฎหมายจำแนกเป็น ๘ ประเภท ซึ่งครอบคลุมเงินได้ทุกอย่าง ไม่ว่าเงินได้นั้นจะได้มาโดย น้ำพักน้ำแรง (earned income) หรือเป็นเงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (unearned income) และรวมตลอดถึงเงินได้ที่เกิดจากการลงทุนในทรัพย์สิน (capital gain) ด้วย เว้นแต่จะมีกำหนดยกเว้นหรือมีข้อจำกัดขอบเขตในการเสียภาษีไว้โดยเฉพาะ

สำหรับผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย กฎหมายกำหนดมาตรการไว้ ๒ อย่างคือ แหล่งเงินได้เกิดในประเทศไทยอย่างหนึ่ง และแหล่งเงินได้เกิดนอกประเทศไทยอีกอย่างหนึ่ง บุคคลผู้ก็ตามไม่จำกัดเชื้อชาติหรือสัญชาติใด หากมีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีอันเกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศ ต้องมีหน้าที่เสียภาษีในประเทศไทยทั้งสิ้น ไม่ว่าผู้มีเงินได้นั้นจะเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม และอีกมาตรการหนึ่งก็คือบุคคลผู้อยู่ในประเทศไทยถึง ๑๘๐ วันในปีภาษีใด (ปีประดิทิน) กฎหมายถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีนั้น นอกจากมีหน้าที่จะต้องเสียภาษีเงิน

ได้จากแหล่งเงินได้ที่เกิดในประเทศไทยตามมาตรการแรกแล้ว หากมีเงินได้เกิดจากแหล่งเงินได้นอกประเทศไทย ถ้าได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทย ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย สำหรับเงินได้ที่นำเข้ามาในปีภาษีที่อยู่ในประเทศไทย

การคำนวณเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้ สำหรับการค่าใช้จ่ายมีข้อกำหนดให้หักเป็น ๒ กรณี คือ หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา กับหักค่าใช้จ่ายจริงตามความจำเป็นและสมควร เงินได้บางประเภทกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาแต่เพียงกรณีเดียว เงินได้บางประเภทกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายจริงตามความจำเป็นและสมควรของกิจการแต่เพียงกรณีเดียว เงินได้บางประเภทกฎหมายกำหนดไม่ให้หักค่าใช้จ่ายเลย และมีเงินได้บางประเภทกฎหมายกำหนดให้ผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายได้โดยจะเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือเลือกหักค่าใช้จ่ายจริงตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ตามความสมัครใจ เรื่องการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้นี้ มีข้อสังเกตก็คือ ผลขาดทุนจากเงินลงทุน (capital loss) หักเป็นค่าใช้จ่ายไม่ได้ทั้งๆ ที่ถ้ามีเงินได้เกิดจากการลงทุนในทรัพย์สิน (capital loss) บางกรณีถือเป็นเงินได้เสียภาษี เว้นแต่ในกรณีที่มีเงินได้เกิดจากการประกอบธุรกิจ ซึ่งขอหักค่าใช้จ่ายจริงตามความจำเป็นและสมควรก็อาจจะขอหักผลขาดทุนจากการลงทุนในทรัพย์สิน (capital loss) อันเกิดขึ้นเนื่องจากกิจการที่ทำได้

สำหรับค่าลดหย่อน แยกออกเป็นค่าลดหย่อนส่วนตัวผู้มีเงินได้ คู่สมรส และบุตรชอบด้วยกฎหมาย รวมตลอดถึงการหักลดหย่อนอื่น เช่น ค่าเบี้ยประกันชีวิต เงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างบ้านอยู่อาศัย เงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม และเงินบริจาคของผู้มีเงินได้และหรือของคู่สมรสของผู้มีเงินได้ เป็นต้น

นอกจากนี้ ในการคำนวณภาษีมีวิธีการคำนวณภาษีขั้นต่ำ ถ้ามีเงินได้ประเภทที่มิใช่เงินเดือนค่าจ้างฯ ถึงจำนวนเงินได้ที่กฎหมายกำหนดไว้ จะต้องคำนวณภาษีขั้นต่ำเปรียบเทียบกับการคำนวณภาษีตามปกติด้วย เพื่อเสียภาษีในจำนวนที่สูงกว่า และยังวิธีกี่คำนวณภาษีกรณีพิเศษเมื่อตรวจสอบภาษี คือ คำนวณโดยวิธีหามูลค่าเพิ่มของทรัพย์สินสุทธิขึ้น บวกค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวกับการหารายได้ เพื่อถือเป็นเงินได้สุทธินำมาคำนวณภาษี

การศึกษาภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานี้ บางกรณีถ้าเกี่ยวข้องกับบุคคลของบางประเทศที่มีอนุสัญญาหรือความตกลงเพื่อป้องกันการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยก็จำเป็นจะต้องพิจารณาถึงความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ที่ได้ทำความตกลงกันไว้กับประเทศไทยประกอบด้วย (ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประคำ, ๒๕๕๓ : ๑-๐๐๑ - ๑- ๐๐๒)

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ดร.ปัณณ์ อนันอภิบุตร (๒๕๕๕) ศึกษาและวิจัยเรื่องการปฏิรูประบบภาษีเพื่อสังคมไทยเสมอหน้า ด้วยเหตุที่การพัฒนาเศรษฐกิจไทยขาดการเจริญเติบโตและกระจายอย่างเท่าเทียมกัน (Broadly-shared Growth) ผลการศึกษาพบว่า สำหรับกรณีของไทยนั้น ความสามารถ (Capacity) ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในการแก้ไขปัญหาการกระจายรายได้ยังคงมีข้อจำกัดมาก โดยสัดส่วนของรายได้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อรายได้ภาษีทั้งหมดและสัดส่วนของรายได้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดำต่อ GDP ยังถือว่าค่อนข้างต่ำ การมีภาครัฐที่มีขนาดเล็ก ทำให้รัฐบาลไทยไม่สามารถใช้เครื่องมือทางด้านรายได้และรายจ่ายเพื่อลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้มากนัก นอกจากนี้ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยนอกจากจะมีผู้มีงานทำจำนวนมากที่ไม่อยู่ในระบบภาษีแล้ว การกระจายภาระภาษีระหว่างผู้มีเงินได้สุทธิในขั้นเงินได้ต่างๆ ก็มีความเหลื่อมล้ำกันอยู่มาก และภาระภาษีกระจุกตัวอยู่ที่คนส่วนน้อย จากลักษณะดังกล่าว งานวิจัยนี้ได้ศึกษาสภาพปัญหาและเสนอแนะแนวทางในการกำหนดแนวทางการปฏิรูประบบภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำในการกระจายรายได้และความมั่งคั่งโดยแบ่งออกเป็น ๔ เรื่องที่สำคัญ ดังนี้ การปฏิรูประบบการส่งเสริมการลงทุน การปรับปรุงการลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การเครดิตภาษีเงินได้เนื่องจากการทางาน (Earned Income Tax Credit) กับข้อเสนอมาตรการเงินโอนแก้จนคนขยัน และ ภาษีทรัพย์สินกับข้อเสนอภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax)

สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง (๒๕๕๖) ศึกษาและวิจัยเรื่องแนวทางการนำ Negative Income Tax มาใช้ในประเทศไทย งานวิจัยนี้ศึกษาถึงแนวทางในการแก้ไขปัญหาความยากจนโดยเจาะจงไปที่คนจนตัวจริง (Targeting for the Poor) ผ่านระบบภาษีที่เรียกว่า Negative Income Tax (NIT) ซึ่งเป็นการที่รัฐให้ความช่วยเหลือแก่ผู้มีรายได้น้อยด้วยการจัดสรรเงินโอนให้เพื่อแก้ปัญหาความยากจนและลดความเหลื่อมล้ำในการกระจายรายได้ โดยวิธีการประสานระบบภาษีอำกรและระบบสวัสดิการให้เป็นหนึ่งเดียว ซึ่งการใช้นโยบายการคลังทั้งด้านรายได้ (Positive Income Tax) และรายจ่าย (NIT) ประกอบกัน จะส่งผลให้เกิดการกระจายรายได้ที่เท่าเทียมกันมากกว่าการใช้เครื่องมือทางการคลังด้านรายได้แต่เพียงอย่างเดียว การโอนเงินของ NIT อยู่ภายใต้เงื่อนไขว่า ผู้ที่ได้รับเงินโอนจะต้องทำงาน และยื่นแบบแสดงรายการเงินได้บุคคลธรรมดาเช่นเดียวกับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (นั่นคือ Positive Income Tax) เพื่อตรวจสอบว่าเป็นผู้มีรายได้น้อยที่รัฐต้องให้ความช่วยเหลือตามสมควรจริงๆ ด้วยเหตุนี้ภาษีอากรจึงไม่ได้ทำหน้าที่เพียงการจัดเก็บรายได้เข้ารัฐเท่านั้น แต่ยังทำหน้าที่จัดสวัสดิการให้แก่ผู้มีรายได้น้อย อีกทั้งยังเป็นเครื่องมือสนับสนุนการจัดสวัสดิการโดยรัฐ ซึ่งถือเป็นหน้าที่ของรัฐและเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของสมาชิกในสังคมที่จะได้รับ

ความเท่าเทียมกันทางโอกาสที่จะแสวงหาชีวิตที่ดี ลดความแตกต่างทางสังคมและเศรษฐกิจ และลดช่องว่างความสัมพันธ์ที่ไม่เสมอภาคอันเนื่องมาจากโครงสร้างทางเศรษฐกิจและสังคม ผลการศึกษาพบว่า NIT เป็นการรวมระบบภาษีและระบบสวัสดิการเข้าด้วยกัน เพื่อเป็นเครื่องมือในการระบุตัวผู้สมควรได้รับการช่วยเหลือ (Targeting for the Poor) หรือก็คือเป็นการนำวิธีการกำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับรายได้ (Means Test) มาใช้เป็นเครื่องมือในการตรวจสอบรายได้เพื่อโอนเงินสดไปยังกลุ่มบุคคลที่ยากจนและ NIT เป็นการรวมระบบภาษีและระบบสวัสดิการเข้าด้วยกัน เพื่อเป็นเครื่องมือในการระบุตัวผู้สมควรได้รับการช่วยเหลือ (Targeting for the Poor) หรือก็คือเป็นการนำวิธีการกำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับรายได้ (Means Test) มาใช้เป็นเครื่องมือในการตรวจสอบรายได้เพื่อโอนเงินสดไปยังกลุ่มบุคคลที่ยากจนและความเหลื่อมล้ำในการกระจายรายได้อย่างมีประสิทธิภาและประสิทธิผลในที่สุด

สรุป

ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลเรียกเก็บจากประชาชนในลักษณะของการบังคับ เพื่อใช้เป็นประโยชน์ส่วนรวม โดยไม่มีพันธะที่จะต้องตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีโดยตรง หรืออีกความหมายหนึ่ง คือ เงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากเอกชนไปสู่รัฐบาล แต่ไม่รวมถึงการกู้ยืมหรือขายสินค้าหรือให้บริการในราคาทุนโดยรัฐบาล หลักการภาษีที่ดีจะต้องเหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและสังคม ได้แก่ หลักความแน่นอน หลักการประหยัด หลักความเป็นธรรมและเสมอภาค หลักการยอมรับ หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ หลักการทำรายได้ และหลักของความยืดหยุ่น นโยบายและมาตรการทางภาษีเพื่อพัฒนาเศรษฐกิจควรสนองสิ่งต่อไปนี้ คือ (๑) การจัดสรรทรัพยากร (๒) การกระจายรายได้และทรัพย์สิน (๓) การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ (๔) การส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ และ (๕) การแก้ปัญหาดุลการค้าและดุลการชำระเงิน

ผู้วิจัยสนใจที่จะศึกษาถึงมาตรการทางภาษีที่มีผลต่อประสิทธิภาพการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากรเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภงด.๙๐, ๙๑) โดยวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพื่อสร้างรายได้ให้กับรัฐบาล เพื่อกระจายรายได้ และสร้างความเป็นธรรมในสังคม เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ และ เพื่อส่งเสริมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีทางตรงที่เก็บจากผู้มีเงินได้ทุกคน ซึ่งรวมไปถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์ต่างๆ ที่สามารถตีมูลค่าเป็นเงินได้ ในทางปฏิบัติรัฐบาลมิได้คำนวณภาษีเงินได้กับรายได้รวมของบุคคลธรรมดาทั้งหมด (ตามประมวลรัษฎากร เรียกว่า เงินได้พึงประเมิน) รายได้บางประเภทมีการยกเว้นการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นอกจากนั้น ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้จัดให้มี “ค่าลดหย่อนค่าใช้จ่าย” และ “ค่าลดหย่อนประเภทอื่นๆ หรือ Income

Deduction ซึ่งจัดเป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรเพื่อหักออกจากรายได้ก่อนคำนวณภาษี รายได้สุทธิที่เหลือหลังจากหักค่าลดหย่อนต่างๆ แล้ว เรียกว่า “เงินได้พึงประเมินสุทธิ” ซึ่งจะใช้เป็นฐานสำหรับการคำนวณภาษีต่อไป

บทที่ ๓
วิเคราะห์ประสิทธิภาพมาตรการการจัดเก็บภาษีรายได้

ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย

๑. ความหมายของเงินได้

ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจำเป็นต้องรู้ถึงคำนิยามคำว่า "เงินได้" ในที่นี้ขอพิจารณา "เงินได้" จาก ๒ ด้านคือ เงินได้ทางด้านเศรษฐกิจและเงินได้ทางด้านกฎหมายภาษีอากร

เงินได้ทางด้านเศรษฐกิจ หมายความถึง สิ่งใดก็ตามที่ทำให้สวัสดิการทางเศรษฐกิจหรือความเป็นอยู่ของคนดีขึ้น ดังนั้น ถ้ามองจากทางด้านเศรษฐกิจ เงินได้จะประกอบด้วยรายการใหญ่ ๓ รายการ คือ ๑. สิ่งที่ได้รับจากบุคคลภายนอก ไม่ว่าจะเป็นรูปเงิน สิ่งของ หรือประโยชน์ใดๆ ที่ได้รับเพราะสิ่งเหล่านี้สามารถทำให้ผู้รับมีสวัสดิการสูงขึ้น มีความเป็นอยู่ดีขึ้น ๒. การบริโภคที่ได้รับจากการบริการและทรัพย์สินของตนเอง เป็นต้นว่า ปลูกผักสวนครัว เลี้ยงสัตว์ไว้กินเอง ตัดเย็บเสื้อผ้าใช้เอง มีบ้านอยู่เองโดยไม่ต้องเสียค่าเช่า สิ่งเหล่านี้ทำให้ผู้นั้นมีความอยู่ดีกินดีสูงกว่าผู้อื่นที่มีเงินได้ตาม ๑. เท่ากันแต่ไม่มีเงินได้ตามนี้ และ ๓. ค่าเพิ่มของทุน (Capital Gain) ถ้าหากที่ดินหรือหลักทรัพย์ของบุคคลใดมีราคาเพิ่มขึ้นก็ถือว่าผู้นั้นมีฐานะความเป็นอยู่ดี กินดีเพิ่มขึ้น สมควรถือเป็นเงินได้

เงินได้ทางด้านภาษีอากร กฎหมายภาษีอากรจะมองในแง่การปฏิบัติมากกว่าหลักการ จะเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีอากรส่วนใหญ่จะยอมรับเงินได้ตาม ๑. ไม่ยอมรับเงินได้ตาม ๒. ส่วน Capital Gain ตาม ๓. มีการยอมรับบ้าง ไม่ยอมรับบ้าง และในกรณีที่ยอมรับก็มักจะมีบทบัญญัติพิเศษให้การเสียภาษีจากเงินได้ประเภท Capital Gain ได้รับลดหย่อนมากกว่าเงินได้ตาม ๑. สิ่งที่ได้รับจากบุคคลภายนอก

การที่กฎหมายภาษีอากรยอมรับความหมายของเงินได้ตาม ๑. คงเพราะเห็นว่าเป็นการรับเงินจากบุคคลภายนอก สามารถตรวจสอบได้ แต่การตีราคาเงินได้เป็นสิ่งของที่ได้รับอาจจะมีปัญหาบ้าง กรณีเหล่านี้อาจจะแก้หรือบรรเทาปัญหาได้โดยการตีราคาให้ต่ำกว่าราคาตลาดตามสมควร เพราะถ้าไม่รวมเงินได้เป็นสิ่งของแล้วก็อาจจะเป็นช่องโหว่ในการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้ ส่วนการที่กฎหมายภาษีอากรไม่ยอมรับความหมายของเงินได้ตาม ๒. ก็เพราะเกรงไปว่าจะเป็นการ

ลงโทษความขยันขันแข็ง เป็นการลงโทษผู้ที่อุตสาหะอดออมจนมีบ้านอาศัยอยู่เอง นอกจากนั้นคงเป็นการยากที่จะติดตามตรวจสอบการบริโภคจากบริการและทรัพย์สินของตนเองและคงจะมีปัญหาในด้านการตีราคาอย่างมาก

จึงคงสรุปได้ว่า คำว่า "เงินได้" หมายถึง สิ่งที่ได้รับจากบุคคลภายนอก ไม่ว่าจะเป็นในรูปเงิน สิ่งของหรือประโยชน์ใดๆ และในบางกรณีรวมถึงค่าเพิ่มของทุนด้วย (อรัญ ธรรมโน, ๒๕๔๘ : ๙๗-๙๘)

หากพิจารณาตามกฎหมายไทยแล้ว ประมวลรัษฎากรมาตรา ๓๙ ได้ให้ความหมายของ "เงินได้พึงประเมิน" ว่าหมายถึง เงินได้อันเข้าลักษณะอันพึงต้องเสียภาษี เช่น เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นอันสามารถคิดคำนวณเป็นเงินได้ ทั้งนี้ ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น การนิยามคำว่า "เงินได้" จะต้องเป็นเงินได้ที่พร้อมที่จะชำระหรือเป็นผลประโยชน์ที่อาจคำนวณเป็นเงินได้อย่างชัดเจน เพราะหากการจัดเก็บภาษีเป็นไปตามมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นแล้วจะเป็นการสร้างปัญหาในการประเมินและตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมิน อันอาจเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีไม่มีเงินพอที่จะชำระภาษีประการหนึ่ง และเป็นเหตุให้รัฐไม่อาจจัดเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยอีกประการหนึ่ง (สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, ๒๕๕๖ : ๑๘ อ้างถึงใน ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ๒๕๔๒)

๒. เกณฑ์การรับรู้เงินได้ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

จากเหตุผลในด้านความหมายของเงินได้ตามที่ได้กล่าวไว้ส่งผลให้การรับรู้เงินได้ (Realisation) ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นไปตามเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) เท่านั้น ซึ่งเงินได้ที่จะนำมาคำนวณและยื่นแบบแสดงรายการเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องเป็นเงินได้ที่มีการรับรู้แล้ว และผู้มีเงินได้ตามเกณฑ์เงินสดนี้มีหน้าที่รายงานเงินได้เมื่อได้รับเงินสดมาแล้วเท่านั้น ขณะเดียวกันในส่วนของค่าใช้จ่ายก็จะถูกนำมาหักเมื่อได้มีการจ่ายจริงไปแล้วเช่นกัน

ตามความในมาตรา ๕๖ วรรคแรกของประมวลรัษฎากรได้บัญญัติว่า ให้บุคคลทุกคนเว้นแต่ผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วในเดือนมีนาคมของทุกปี ซึ่งคำว่า "เงินได้" ที่จะนำมาคำนวณภาษีในมาตรานี้นั้น ได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ ๕๘๐/๒๕๐๖ ตีความว่าหมายถึง เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับมาแล้วเท่านั้น มิใช่เป็นเพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นในอนาคต

อย่างไรก็ดี ในการรับรู้เงินได้จากทรัพย์สินนั้น การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเกณฑ์เงินสดจะอาศัยหลักสิ่งตอบแทนที่มีค่าเท่ากับเงินสด (Cash Equivalent) กล่าวคือ เกณฑ์การใช้เงินสดนั้นอาจมีช่องโหว่ในทางกฎหมาย อันทำให้ผู้เสียภาษีอาศัยวิธีการรับทรัพย์สินอย่างอื่นเป็นค่าตอบแทนแทนการรับเงินสด ดังนั้น แนวคิดในเรื่องสิ่งตอบแทนที่มีค่าเท่ากับเงินสดจึงถูก

พัฒนาขึ้นเพื่อปิดช่องโหว่ของกฎหมายในเรื่องดังกล่าว โดยเมื่อผู้เสียภาษีได้รับทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดจากการประกอบการงานหรือจากการทำธุรกิจอันจำต้องมีผลตอบแทนตามการค้าปกติ ก็ให้ถือราคาของทรัพย์สินหรือประโยชน์ที่ได้รับมานั้นเพื่อตีค่าตามราคาตลาด (Market Price) เพื่อใช้เป็นการประเมินราคาทรัพย์สินเป็นเงินสดที่ได้รับจากการงานที่ทำนั้น หลักการดังกล่าวจึงเป็นหลักการรับรู้รายได้จากการเปลี่ยนแปลงทรัพย์สินให้เป็นเงินสดในกรณีของการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักเกณฑ์เงินสด (สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, ๒๕๕๖ : ๑๙)

๓. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

๓.๑ บุคคลธรรมดา

หากพิจารณาตามความในบทบัญญัติของกฎหมาย บุคคลธรรมดา (Natural Person) ให้หมายความถึง มนุษย์ที่มีสภาพบุคคลตามความในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๕ บัญญัติว่า “สภาพบุคคลย่อมเริ่มแต่เมื่อคลอดแล้วอยู่รอดเป็นทารกและสิ้นสุดลงเมื่อตาย” ดังนี้ บุคคลธรรมดาจึงหมายถึง คนที่มีชีวิตอยู่ไม่ว่าจะเป็นเด็ก ผู้ใหญ่ หรือพระภิกษุสงฆ์ สามเณร นักบวช ไม่ว่าจะมีสัญชาติ เชื้อชาติ ศาสนาใดก็ตาม โดยมิได้จำกัดที่อายุ เพศ ความสามารถ หรือสัญชาติของบุคคล ดังนั้น ผู้เยาว์ คนชรา บุคคลวิกลจริต คนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถจึงมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้บุคคลธรรมดาด้วยตนเอง หากมีเงินได้ขั้นต่ำถึงเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร เว้นแต่ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติยกเว้นไว้เป็นประการอื่น เช่น ตามความในมาตรา ๕๖ และ ๕๗ แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินตามแต่กรณี มีหน้าที่นำรายได้ของผู้ที่ขาดความสามารถในทางกฎหมาย อันได้แก่ ผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถที่มีเงินได้พึง ประเมินถึงตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด โดยผู้แทนนั้นย่อมมีหน้าที่เป็นตัวแทนในการยื่นแบบแสดงรายการเงินได้บุคคลธรรมดำและชำระภาษีแทนบุคคลเหล่านั้นภายในเดือนมีนาคมของทุกๆ ปีภาษี

๓.๒ ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล

ภายใต้บทบัญญัติของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา ๑๐๑๒ ๑๐๒๕ และ๑๐๒๖ ห้างหุ้นส่วนสามัญ (Ordinary Partnerships) หมายถึง สัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป ตกลงนำหุ้นมาลงทุนในห้างไม่ว่าจะด้วยเงิน ทรัพย์สิน หรือแรงงาน และมีวัตถุประสงค์ในทางการค้าหรือเพื่อแสวงหำกำไร โดย “ห้างหุ้นส่วนสามัญ” เป็นห้างหุ้นส่วนที่มิได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล จึงมีสถานะในทางกฎหมายเหมือนบุคคลธรรมดา โดยกฎหมายกำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องรับผิดร่วมกันในหนี้ทั้งปวงของหุ้นส่วนโดยไม่มีจำกัด

คณะบุคคล (Non-juristic Body of Persons) ในทางกฎหมายแม้ไม่มีสภาพบุคคลตามความในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่เพื่อการตีความตามเจตนารมณ์ของการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรคณะบุคคลจึงถือเป็นหน่วยภาษี (Tax Entity) หน่วยหนึ่งที่ถูกกำหนดขึ้นตามความในประมวลรัษฎากรเพื่อให้ครอบคลุมการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้นในส่วนของการตีความ จึงจำเป็นต้องเทียบเคียงกับบทนิยามของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา ๑๐๑๒ โดย "คณะบุคคล" หมายถึง บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปเข้าตกลงกันเพื่อกระทำกิจการใดหรือหลายกิจการร่วมกัน โดยไม่จำเป็นต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหำกำไร ซึ่งเป็นคณะบุคคลอันถือเป็นหน่วยภาษีที่กำหนดขึ้นตามความในประมวลรัษฎากร

เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี มาตรา ๕๖ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษี โดยให้ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นที่ได้รับในระหว่างปีภาษีล่วงมาแล้ว ในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลนั้น เสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนหนึ่ง เป็นหน่วยภาษีใหม่แยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคล โดยแต่ละคนไม่ต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินพึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีในนามตนเองอีก

อย่างไรก็ดี แม้ความแตกต่างของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลจะมีความแตกต่างกันที่วัตถุประสงค์ในการจัดตั้ง โดย**ห้างหุ้นส่วนสามัญ**มีวัตถุประสงค์ในทางการค้าหรือเพื่อแสวงหากำไร แต่**คณะบุคคล**ไม่จำต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหำกำไร แต่ในทางปฏิบัติและการบังคับใช้พบว่ามีทิศทางไปในแนวทางเดียวกันโดยมิได้คำนึงถึงวัตถุประสงค์ว่าจะแสวงหำกำไรหรือไม่ เนื่องจากผลของการชำระภาษีในกรณีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลนั้น ย่อมเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดำเช่นเดียวกัน และหน่วยภาษีทั้งสองจะได้รับเลขประจำตัวผู้เสียภาษีเงินได้ประเภทเดียวกัน

นอกจากนี้ ในกรณีที่มีข้อพิพาททางภาษีอากร การฟ้องร้องคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญก็มีแนวทางปฏิบัติที่คล้ายกัน คือ ในการฟ้องร้องนั้น ผู้ฟ้องที่ประสงค์จะดำเนินคดีฟ้องร้องห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล จะต้องฟ้องผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญ**ทุกคน** หรือบุคคลในคณะบุคคล**ทุกคน**เป็นจำเลยร่วมกัน เพราะหน่วยภาษีทั้งสองประเภทมิใช่บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลตามกฎหมายที่อาจฟ้องร้องได้

๓.๓ ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี

ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี หมายถึง บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้ถึงเกณฑ์ต้องเสียภาษี แต่ถึงแก่ความตายก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการเงินได้ กฎหมายยังถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร แม้จะสิ้นสุดสภาพบุคคลไปแล้วก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะในปีที่ถึงแก่

ความตายเพียงปีเดียว ส่วนในปีต่อๆ ไปหากมีเงินได้จากกองทรัพย์สินของผู้ตายที่ยังมิได้แบ่งให้ทายาท ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในนามของผู้ตายอีก แต่ต้องเสียภาษีเงินได้ในนามของกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง

ตามหลักกฎหมายทั่วไป บุคคลที่ถึงแก่ความตายย่อมจะหมดสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมาย แต่สำหรับการเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ความตายไม่ทำให้ภาระหน้าที่ในการเสียภาษีหมดไป เพราะตามความในประมวลรัษฎากรมาตรา ๕๗ ทวิ วรรคแรก ได้วางหลักว่า หากบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดได้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี (Deceased during Taxable Year) โดยที่บุคคลดังกล่าวมีเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นก่อนถึงแก่ความตาย และยังมิได้ดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดเพื่อชำระภาษีในปีดังกล่าวนั้น ผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์มรดกแล้วแต่กรณี มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้บุคคลธรรมดาและชำระภาษีแทนในนามของผู้ตาย โดยในการคำนวณภาษี ให้รวมเงินได้พึงประเมินของผู้ตายและของกองมรดกที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตายเป็นยอดเงินได้พึงประเมินที่จะต้องยื่นทั้งสิ้น

๓.๔ กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง

กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง (Undistributed Estate of the Deceased) ตามความแห่งบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรมาตรา ๕๗ ทวิ วรรคสอง หมายถึง ทรัพย์สินของผู้ตายในปีถัดจากปีที่ถึงแก่ความตาย แต่ยังไม่ได้แบ่งให้ทายาท กองมรดกไม่มีสภาพเป็นบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่เป็นกองทรัพย์สินซึ่งประมวลรัษฎากรถือเป็นหน่วยภาษีหน่วยหนึ่ง (Tax Entity) ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เช่นเดียวกับห้างหุ้นส่วนสามัญ และคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล กองมรดกนี้ถ้ามีเงินได้เกิดขึ้นกฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้แยกต่างหากจากผู้ตาย เฉพาะในปีภาษีถัดจากปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายจนถึงปีที่กองมรดกได้แบ่งแยกแล้วเท่านั้น สำหรับปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เงินได้พึงประเมินอันเกิดจากกองมรดกนั้นเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ตาย ส่วนปีภาษีที่ได้มีการแบ่งมรดกนั้นแล้วเงินได้หลังจากแบ่งแยกกองมรดกแล้วก็ตกเป็นเงินได้ของทายาทผู้รับมรดกแต่ละคน การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของกองมรดก เป็นการเสียภาษีต่อเนื่องจากการเสียภาษีเงินได้ของผู้ตายในปีถัดจากปีที่ถึงแก่ความตาย ในปีต่อๆ ไป ถ้ายังไม่แบ่งทรัพย์สินในกองมรดกให้ทายาทและทรัพย์สินนั้นก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินเพิ่มพูนขึ้นจากกองมรดก เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าเช่า เป็นต้น ก็เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์มรดก แล้วแต่กรณี เป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้บุคคลธรรมดาและชำระภาษีในนามของกองมรดกของผู้ตาย

ดังนั้น ในกรณีที่ทายาทนำดอกผลที่งอกเงยจากกองมรดก เช่น เงินปันผล ไปเสียภาษีในนามของตนเอง ย่อมไม่เป็นเหตุให้กองมรดกของผู้ตายหลุดพ้นจากภาระในทางภาษี เพราะกองมรดกที่ยังมิได้แบ่งดังกล่าวย่อมเป็นหน่วยภาษีที่มีภาระและหน้าที่ในทางกฎหมายที่จะต้องชำระค่าภาษีโดยทายาทหรือผู้จัดการมรดกตามแต่กรณี อย่างไรก็ดี หากได้มีการแบ่งทรัพย์มรดกเป็นที่เรียบร้อยแล้ว ทรัพย์สินของกองมรดกย่อมตกทอดไปยังทายาท โดยทายาทแต่ละคนย่อมมีภาระหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเงินได้บุคคลธรรมดำและเสียภาษีในนามของตนเองต่อไป หรือหากมีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากกองมรดกที่ได้เสียภาษีเงินได้ไปแล้ว หากในเวลาต่อมาทายาทหรือผู้รับมรดกรายใดได้รับเงินได้ดังกล่าวที่งอกเงยขึ้นจากกองมรดก ให้เงินได้จำนวนนั้นเป็นเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีตามความในมาตรา ๔๒ (๑๖) แห่งประมวลรัษฎากร

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (มาตรา ๑๕๙๙) เมื่อผู้ใดตาย มรดกย่อมตกทอดแก่ทายาททันทีที่เจ้ามรดกตาย แต่ตามประมวลรัษฎากรกำหนดว่า ตราบใดที่ยังไม่มีการแบ่งทรัพย์มรดก และทรัพย์สินในกองมรดกก่อให้เกิดเงินได้ เงินได้นั้นถือเป็นเงินได้ของกองมรดกอันจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประคำ, ๒๕๕๓ : ๑-๐๐๓ – ๑-๐๐๗ ; สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, ๒๕๕๖ : ๑๙-๒๒ ; ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง, ๒๕๕๗ : ๙-๑๓)

หลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีทางตรงที่จัดเก็บจากฐานรายได้ของผู้มีเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดาและหน่วยภาษีที่ตามกฎหมายภาษีอากรถือเป็นหน่วยทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยจัดเก็บจากเงินได้พึงประเมินทุกประเภทตามเกณฑ์เงินสด เว้นแต่จะมีกฎหมายกำหนดยกเว้นไว้เป็นประการอื่น ซึ่งทฤษฎีในการจัดเก็บนั้น มีหลักการพื้นฐานมาจากความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและรัฐที่ทำการจัดเก็บ โดยหลักเกณฑ์ที่ประเทศไทยใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาพิจารณาจาก**หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule)** และ**หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)** หลักการดังกล่าวทั้งสองได้ถูกบัญญัติไว้ในมาตรา ๔๐ และ ๔๑ แห่งประมวลรัษฎากร (สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, ๒๕๕๖ : ๒๒ อ้างถึงใน ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, ๒๕๔๙ : ๖๔-๖๙)

อย่างไรก็ดี หลักกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยปรับใช้หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ โดยมิได้ใช้หลักสัญชาติ (Nationality Rule) ประกอบด้วยอย่างเช่นในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งกำหนดให้คนสัญชาติสหรัฐฯ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้กับกรมสรรพากรของสหรัฐฯ (Worldwide Basis) ไม่ว่าจะมีถิ่นที่อยู่หรือพำนักอยู่ในประเทศใดหรือมีแหล่งเงินได้จากประเทศอื่นใด ดังนั้น ผู้ที่จะเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้กับประเทศไทยจึงต้องเข้าตามหลักเกณฑ์ของกฎหมายในเรื่องหลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ตามที่บัญญัติไว้ใน

ประมวลรัษฎากรเท่านั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีดังกล่าวมาแล้วทั้ง ๔ ประเภท จะเสียภาษีเงินได้ต่อเมื่อมีความสัมพันธ์กับรัฐตามหลักแหล่งเงินได้หรือหลักถิ่นที่อยู่ ดังนี้

หลักถิ่นที่อยู่

หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) ตามความในกฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีนั้น หมายถึง ผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรให้กับประเทศนั้น เพราะเมื่อบุคคลดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดแล้ว ย่อมใช้บริการสาธารณะและทรัพยากรของประเทศนั้น จึงมีหน้าที่จ่ายค่าภาษีอากรให้กับประเทศดังกล่าว โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย มิได้คำนึงถึงสัญชาติของบุคคลนั้น (Nationality Rule) และมิได้พิจารณาว่าผู้นั้นจะมีแหล่งเงินได้จากประเทศใด ดังนั้น หากผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันทั้งหมดตามกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด ให้ถือว่าผู้นั้นมีความสัมพันธ์ตามหลักถิ่นที่อยู่ หรือเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยตามความในประมวลรัษฎากร

หลักถิ่นที่อยู่ได้ถูกบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา ๔๑ โดยในวรรคสองได้บัญญัติว่า “ผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทาในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้เมื่อนาเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะ รวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีปีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย"

จากบทบัญญัติดังกล่าวอาจสรุปได้ว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักถิ่นที่อยู่ให้เป็นไปตามองค์ประกอบในทางกฎหมายดังต่อไปนี้ จึงถือเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย คือ

๑) บุคคล (ไม่ว่าสัญชาติใด) อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายระยะเวลารวมทั้งหมดถึง ๑๘๐ วันในปีภาษีใด

๒) บุคคลนั้นมีเงินได้พึงประเมิน (ตามมาตรา ๔๐ ซึ่งจะได้กล่าวถึงในส่วนต่อไป) อันเนื่องมาจาก

ก. หน้าที่การงานที่ทำในต่างประเทศ หรือ

ข. กิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือ

ค. ทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ

๓) บุคคลนั้นนำเงินได้พึงประเมินตามข้อ ๒) เข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีนั้น

จากหลักการข้างต้น อาจพิจารณาได้ว่า บุคคลผู้มีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้กับประเทศไทยและเข้าตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้ คือ บุคคลผู้มีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นรายดังกล่าว จะต้องเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยรวมถึง ๑๘๐ วันและจะต้องนำเงินได้

ของปีภาษีที่มีเงินได้เกิดขึ้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีนั้นด้วย ยกตัวอย่างเช่น บุคคลสัญชาติไทยประกอบอาชีพเป็นนักกีฬาอาชีพและมีเงินได้เกิดขึ้นในต่างประเทศจากการแข่งขันกีฬาและได้โอนเงินที่ได้รับจากการแข่งขันเข้ามาในปีภาษีเดียวกัน โดยในปีภาษีดังกล่าวบุคคลผู้นั้นได้อยู่ในประเทศไทยเป็นเวลา ๖ เดือน และในเดือนที่เหลือได้เดินทางไปแข่งขันกีฬาในต่างประเทศ ดังนี้ จะต้องนำเงินที่ได้รับจาก**กิจการที่ทำในต่างประเทศ**ที่ได้โอนหรือนำเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีไปคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้ดังกล่าว

ดังนั้น กรณีการโอนหรือนำเงินได้ของปีก่อนเข้ามาในประเทศไทย ย่อมไม่ตกอยู่ภายใต้บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรมาตรา ๔๑ วรรคสองและสาม ที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้กับประเทศไทย

จากรายละเอียดข้างต้น จึงสรุปได้ว่า ไม่ว่าจะเป็นคนไทยหรือชาวต่างชาติก็ตาม หากมีเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ โดยได้นำเงินได้ที่เกิดขึ้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีนั้น และได้อาศัยอยู่ในประเทศไทยถึง ๑๘๐ วัน ก็ต้องนำเงินนั้นมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามปกติ ในกรณีที่ไม่ครบเงื่อนไขทั้ง ๓ ข้อที่กล่าวมา ผู้มีเงินได้ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่อย่างใด

หลักแหล่งเงินได้

หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) ตามความในกฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีนั้น หมายความว่า ผู้ที่มีเงินได้จากแหล่งในประเทศใดย่อมมีหน้าที่เสียภาษีอากรให้กับประเทศที่เป็นที่มาของแหล่งเงินได้ โดยไม่คำนึงว่าบุคคลดังกล่าวจะมีสัญชาติหรือถิ่นที่อยู่ในประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้หรือไม่ ซึ่งหลักแหล่งเงินได้นี้ จะพิจารณาเพียงแค่เงินได้เฉพาะที่เกิดขึ้นในอาณาเขตของประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้เท่านั้น เนื่องจากเมื่อบุคคลมีเงินได้เกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ในประเทศใด ย่อมหมายความว่าผู้ดังกล่าวได้รับประโยชน์อย่างหนึ่งอย่างใดจากประเทศนั้น บุคคลเช่นว่าจึงมีหน้าที่เสียภาษีอากรให้กับประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้

หลักแหล่งเงินได้ถูกบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา ๔๑ วรรคแรก กล่าวคือ “ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ ในปีภาษีล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทยหรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทยหรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ”

๑) บุคคล (ไม่ว่าสัญชาติใด) มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ เนื่องมาจาก

ก. หน้าที่การงานที่ทำในประเทศไทย

ข. กิจการที่ทำในประเทศไทย

ค. กิจการของนายจ้างในประเทศไทย

ง. ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

๒) ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศไทย และไม่ว่าบุคคลดังกล่าวจะอยู่ในประเทศไทยเป็นเวลาเท่าใด

จากหลักการข้างต้น อาจสรุปได้ว่า หลักแหล่งเงินได้พิจารณาจากแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทยเป็นสำคัญ โดยเงินได้ที่เกิดขึ้นนั้นอาจเป็นเงินได้ที่มีที่มาจาก**หน้าที่การงานที่ทำในประเทศไทย** โดยผู้มีเงินได้ประกอบอาชีพหรือปฏิบัติงานในประเทศไทย หรือเงินได้ที่เกิดจาก**กิจการ**ที่ทำในประเทศไทย ซึ่งเป็นกรณีที่ผู้มีเงินได้มีกิจการเป็นของตัวเองในประเทศไทย โดยอาจมิได้เข้ามาในประเทศไทยด้วยตนเอง หรือเงินได้ที่เกิดจาก**กิจการของนายจ้าง**ในประเทศไทย โดยในกรณีนี้ผู้มีเงินได้อาจปฏิบัติงานอยู่ในประเทศไทยหรือในต่างประเทศก็ได้ และได้รับค่าจ้างของนายจ้างในประเทศไทย หรือ/และเงินได้ที่เกิด**จากทรัพย์สิน**ที่อยู่ในประเทศไทย ได้แก่ ดอกผลของทรัพย์สินหรือที่งอกเงยจากทรัพย์สินเอง เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าเช่า หรือเงินได้ที่เกิดจากการขายทรัพย์สิน เป็นต้น ทั้งนี้ การพิจารณาข้อกฎหมายในเรื่องหลักแหล่งเงินได้ไม่จำเป็นต้องคำนึงถึงเวลาที่ผู้มีเงินได้นั้นพำนักอยู่ในประเทศไทยแต่อย่างใด

ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

๑. เงินได้พึงประเมิน

เงินได้พึงประเมินที่บุคคลธรรมดามีหน้าที่ต้องนำมาคำนวณในการเสียภาษีมีการบัญญัติไว้ในมาตรา ๓๙ แห่งประมวลรัษฎากร หมายความว่า “เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมตลอดถึงทรัพย์สินหรือผลประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา ๔๐ และเครดิตภาษีตามมาตรา ๔๗ ทวิ ด้วย” โดยในการคำนวณหรือประเมินมูลค่าของทรัพย์สินโดยในการคำนวณหรือประเมินมูลค่าของทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดที่ได้รับเพื่อนำมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น ให้ใช้**เกณฑ์เงินสด (Cash Basis)** ในการประเมินและรับรู้รายได้ของบุคคลธรรมดา ซึ่งเกณฑ์เงินสด คือ วิธีการในทางบัญชีที่บันทึกรายได้ และค่าใช้จ่ายต่อเมื่อได้รับเงินหรือจ่ายเงินไปแล้วจริง โดยไม่จำต้องคำนวณถึงงวดเวลาที่เกี่ยวข้องของเงินที่ได้รับมาหรือจ่ายไป โดยเงินได้จะถูกคิดคำนวณจากเงินสดหรือประโยชน์อันอาจตีค่าเป็นเงินสดได้ที่ได้รับทั้งหมดในแต่ละงวดบัญชี ถ้าหากเป็นเพียงมีสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นในภายภาคหน้า ยังถือไม่ได้ว่าได้รับเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยได้มีแนวคำพิพากษาฎีกาที่ ๑๖๙๐/๒๕๔๘ ตีความไว้เป็นแนวทางว่า เงินได้พึงประเมินในมาตรา ๓๙ นั้น ไม่ว่าจะเป็นเงิน หรือทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใด จะต้องเป็นสิ่งที่

บุคคลธรรมดาหรือหน่วยภาษีที่ถือเป็นบุคคลธรรมดานั้น **ได้รับมาแล้ว**ในปีภาษีนั้น มิใช่เป็นเพียงสิทธิเรียกร้องในเงินหรือทรัพย์สินอันอาจบังคับใช้สิทธินั้นต่อบุคคลอื่นในอนาคต หรือที่ผู้เสียภาษีคาดว่าอาจจะได้รับมาในภายภาคหน้า หรือในปีภาษีถัดๆ ไป เพราะในกรณีดังกล่าว ยังถือไม่ได้ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีบุคคลธรรมดาได้รับเงินได้พึงประเมินในปีภาษีนั้น นอกจากนี้ ในการตีราคาทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใด ให้ถือเอาราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินหรือได้มาซึ่งประโยชน์นั้น จากความหมายดังกล่าวเงินได้พึงประเมิน ได้แก่

๑.๑ เงินสด หรือตราสารที่มีค่าเสมือนเงินสด (เช่น ตั๋วเงิน เช็ค ดร๊าฟท์ ฯลฯ) หมายรวมถึง เงินได้ประเภทค่าจ้าง เงินเดือน บำเหน็จบำนาญ เบี้ยเลี้ยง โบนัส และเงินได้ส่วนกำไร ไม่ว่าเงินได้นั้นจะมีการจ่ายเป็นเงินสกุลไทยหรือเงินตราต่างประเทศ

๑.๒ ทรัพย์สินที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินได้ "ทรัพย์สิน" ตามความในมาตรา ๓๙ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ตีความตามความหมายของคำว่าทรัพย์สินในมาตรา ๑๓๘ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ทำให้คำว่าทรัพย์สินตีความได้กว้างกว่า และให้รวมไปถึงวัตถุที่ไม่มีรูปร่างอันอาจมีราคาและถือเอาได้ด้วย (เช่น หุ้น) โดยผู้ที่ได้รับหุ้นมานั้น ให้ถือว่าได้ทรัพย์สินที่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ด้วย ซึ่งการตีราคาค่าหุ้นให้คำนวณตามราคาที่พึงซื้อได้ตามปกติ (แนวคำพิพากษาฎีกาที่ ๒๘๕๓/๒๕๒๔) ดังนั้น ทรัพย์สินในที่นี้จึงรวมถึงสิ่งที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง ไม่ว่าจะเป็นสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ ที่อาจคำนวณราคาและตีค่าเป็นเงินสดได้ เช่น รถยนต์ โรงเรือน ที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างใดๆ ที่ได้รับมาแล้วจริงในปีภาษีนั้น

๑.๓ ประโยชน์อื่นใดที่ได้รับอันสามารถคิดคำนวณเป็นเงินสดได้ หมายถึงประโยชน์ประเภทใดๆ ที่บุคคลธรรมดาได้รับมา แต่โดยสภาพทางกายภาพของประโยชน์ที่ได้รับมานั้นไม่เข้าลักษณะของเงินหรือตราสารที่มีค่าเสมือนเงินสด และมิได้รับมาในลักษณะของทรัพย์สิน แต่ประโยชน์ที่ได้รับมานี้สามารถนำมาคิดคำนวณเป็นเงินได้ได้ เช่น การที่บริษัทให้สวัสดิการแก่ลูกจ้างในรูปของที่อยู่อาศัย ค่าโทรศัพท์ หรือค่าอาหารกลางวัน ดังนั้น ประโยชน์ดังกล่าวเหล่านี้ถือเป็นประโยชน์ที่ลูกจ้างได้รับและสามารถคำนวณเป็นเงินสดได้ จึงเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างตามความในมาตรา ๓๙ โดยถือเป็นเงินได้ที่ได้รับอันเนื่องมาจากการจ้างแรงงาน (แนวคำพิพากษาฎีกาที่ ๑๒๓/๒๕๔๐)

๑.๔ เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือที่ผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ผู้มีเงินได้มีหน้าที่เสียภาษี ถ้ามีผู้อื่นจ่ายแทนเป็นประโยชน์แก่ผู้มีเงินได้ จึงต้องนำเงินภาษีที่ผู้อื่นจ่ายแทนรวมเป็นเงินได้ประเภทและของปีภาษีเดียวกับเงินได้ที่ออกแทนให้นั้นตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๔๐ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร เช่น ในกรณีที่นายจ้างได้

ชำระค่าภาษีให้แก่พนักงานและลูกจ้างในบริษัท ค่าภาษีอากรที่บริษัทได้ชำระแทนนั้น ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างในปีภาษีนั้น

๑.๕ เครดิตภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามที่กฎหมายกำหนด (มาตรา ๔๗ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร) หมายถึง การคืนภาษีเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน โดยเงินภาษีที่ได้รับคืนนี้ บุคคลธรรมดาหรือหน่วยภาษีที่ถือเป็นบุคคลธรรมดามีหน้าที่ต้องนำมาคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินในปีภาษีนั้น ซึ่งการเครดิตภาษีตามที่กฎหมายกำหนดในที่นี้ คือ การเครดิตในเงินปันผลที่ครั้งหนึ่งคือ กำไรสุทธิ ซึ่งได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาแล้ว และเมื่อต่อมามีการจ่ายเงินปันผลกลับคืนมาให้บุคคลธรรมดาผู้เป็นผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน ทำให้เงินได้ดังกล่าวต้องเสียภาษีในเงินปันผลนี้อีกครั้งหนึ่ง ทั้งนี้ ในเมื่อเป็นเงินได้ในจำนวนเดียวกัน จึงไม่ควรเก็บภาษีซ้ำซ้อนในเงินปันผลดังกล่าว ดังนั้น เพื่อเป็นการบรรเทาภาระในทางภาษีจึงมีการให้เครดิตภาษีในเงินปันผลตามที่กฎหมายได้กำหนดในมาตรา ๔๗ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ในการนี้ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องนำเครดิตภาษีนั้นมาราวคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีตามเกณฑ์เสียก่อน เพราะกฎหมายให้ถือว่า เครดิตภาษี เป็นเงินได้พึงประเมินอย่างหนึ่ง เมื่อคำนวณออกมาเป็นเงินภาษีเท่าใดแล้วจึงให้นำเครดิตภาษีดังกล่าวมาหักออกจากเงินภาษีที่จะต้องเสียนั้น นับเป็นการช่วยบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน ทำให้ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเสียภาษีน้อยลง (สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, ๒๕๕๖ : ๒๕-๒๗ ; ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง, ๒๕๕๗ : ๑๔-๑๕ ; สมคิด บางโม, ๒๕๕๘ : ๔๘-๔๙)

๒. ประเภทของเงินได้พึงประเมิน

มาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากรได้แบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินออกเป็นประเภทต่างๆ ตามข้อเท็จจริงที่ว่า บุคคลย่อมประกอบกิจการงานอาชีพที่แตกต่างกัน อันส่งผลให้ต้นทุนทางด้านแรงงานและค่าตอบแทนหรือผลประโยชน์ที่จะได้รับจากการทำงานย่อมมีความแตกต่างกันไปด้วย ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายจึงแบ่งประเภทของเงินได้ตามความเหมาะสม เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการคำนวณภาษีให้เป็นธรรมกับผู้มีเงินได้ในประเภทต่าง โดยเงินได้พึงประเมินมีการจำแนกไว้ ๘ ประเภท ดังนี้

๒.๑ ประเภทที่ ๑ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๑) แห่งประมวลรัษฎากร

เงินได้ประเภทที่ ๑ คือ เงินได้ที่บุคคลธรรมดาได้รับเป็นผลตอบแทนจากการจ้างแรงงาน โดยให้รวมถึงประโยชน์อื่นใดที่รับจากการจ้างแรงงานด้วย เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับจากนายจ้าง เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่อาศัยในบ้านที่นายจ้างจัดให้โดยไม่ต้องเสียค่าเช่า ค่าเดินทาง ค่าเลี้ยงอาหาร และ

ให้รวมถึงเงินได้ประเภทอื่นใดที่นายจ้างชำระหนี้ประเภทต่างๆ แทนลูกจ้างผู้ซึ่งมีหน้าที่ต้องชำระหนี้นั้น อันถือเป็นผลประโยชน์ใดๆ อันได้มาจากการจ้างแรงงาน ทั้งนี้ ให้รวมถึงเงินค่าชดเชยที่ได้รับจากการเลิกจ้างด้วย (แนวคำพิพากษาฎีกาที่ ๕๖๐๕/๒๕๓๐)

ตัวอย่างของเงินได้ที่ได้รับจากการจ้างแรงงานตามแนวคำพิพากษาของศาลฎีกา เช่น ในการจ่ายค่าจ้าง นายจ้างได้รวมค่าเช่าบ้านและค่าการศึกษาบุตรไว้ในเงินเดือนของลูกจ้างด้วย เงินได้เหล่านั้นย่อมถือเป็นเงินได้ที่จากการจ้างแรงงานตามความในมาตรา ๔๐ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร (แนวคำพิพากษาฎีกาที่ ๒๕๑๔/๒๕๒๐) และในกรณีที่นายจ้างชำระค่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเงินเดือนและโบนัสให้แก่พนักงานแต่ละคน ค่าภาษีที่นายจ้างได้ชำระไปก่อนนั้น ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างแต่ละคน โดยถือเป็นผลประโยชน์อันอาจคำนวณเป็นเงินได้ เนื่องจากการจ้างแรงงาน (แนวคำพิพากษาฎีกาที่ ๔๑๘๖/๒๕๓๓) นอกจากนี้ ในกรณีที่นายจ้างและลูกจ้างได้ทำสัญญาประนีประนอมยอมความระหว่างกัน โดยนายจ้างยอมจ่ายเงินค่าเสียหายอันเนื่องมาจากการเลิกจ้างไม่เป็นธรรมตามสัญญาประนีประนอมยอมความให้กับลูกจ้าง ให้ถือว่าเงินค่าเสียหายที่ได้รับนั้น เป็นเงินได้ของลูกจ้างเนื่องจากการจ้างแรงงานด้วยเช่นกัน (แนวคำพิพากษาฎีกาที่ ๓๓๕๓/๒๕๓๒)

๒.๒ ประเภทที่ ๒ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๒) แห่งประมวลรัษฎากร

เงินได้ประเภทที่ ๒ คือ เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ซึ่งเกิดจากการปฏิบัติหน้าที่ของบุคคลผู้มีเงินได้ โดยมุ่งเน้นถึงผลสำเร็จของชิ้นงานอันก่อให้เกิดเงินได้ขึ้น เงินได้พึงประเมินจากการรับทำงาน ได้แก่ ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียม ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในการงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน โดยให้รวมถึงเงินทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ ที่บุคคลได้รับเนื่องจากหน้าที่ หรือตำแหน่งที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าหน้าที่การงานที่รับมอบหมายนั้นจะเป็นงานในลักษณะประจำหรือชั่วคราวก็ตาม เช่น เงินค่านายหน้า ค่าตัวแทนจากการขายสินค้าหรือหาประกันชีวิต หาประกันภัย เป็นต้น

อาจสรุปได้ว่า **เงินได้ที่ได้รับจากการจ้างแรงงาน**ตามมาตรา ๔๐ (๑) มีความแตกต่างจาก**เงินได้ที่รับเนื่องจากการทำงาน**ตามมาตรา ๔๐ (๒) คือ เงินได้ที่ได้รับจากการจ้างแรงงานนั้น เป็นเงินได้ที่นายจ้างหรือผู้จ่ายเงินกับลูกจ้างหรือผู้รับเงินมีนิติสัมพันธ์กันตามลักษณะของสัญญาจ้างแรงงาน และ เงินได้ที่รับเนื่องจากการทำงานนั้น มักเป็นกรณีนิติสัมพันธ์ในลักษณะของผู้ว่าจ้างและผู้รับจ้าง อันเป็นตามสัญญาจ้างทำของหรือในรูปแบบตัวแทนหรือนายหน้า

๒.๓ ประเภทที่ ๓ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๓) แห่งประมวลรัษฎากร

เงินได้ประเภทที่ ๓ เป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิหรือเงินรายปี ได้แก่ ค่าแห่งกู๊ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปีหรือเงินได้อันมีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจาก

พินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือตามคำพิพากษาของศาล เงินได้ประเภทนี้เป็นเงินได้จากทรัพย์สินทางปัญญา ได้แก่ ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า ซึ่งโอนขายหรืออนุญาตให้ผู้อื่นใช้สิทธิดังกล่าว และได้เงินมาเป็นเงินได้แก่เจ้าของสิทธินั้นๆ

๒.๔ ประเภทที่ ๔ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๔) แห่งประมวลรัษฎากร

เงินได้ประเภทที่ ๔ คือ เงินได้ประเภทที่เป็นรายได้ที่งอกเงยหรือเกิดขึ้นจากทรัพย์สิน โดยไม่ได้เกิดจากการจ้างแรงงานหรือทำงานโดยตรง เงินได้ที่ได้จากการลงทุนสามารถจำแนกได้ ดังนี้

๒.๔.๑ ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตั๋วเงินและดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม อีกทั้งยังรวมถึงค่าดอกเบี้ยเนื่องจากการชำระค่าสินค้าช้ากว่ากำหนดด้วย หรือต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตั๋วเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ ซึ่งบริษัทเงินทุนเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน

๒.๔.๒ เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือกองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมการเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม ฯลฯ

๒.๔.๓ เงินได้ประเภทโบนัสที่จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้ที่เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยเงินได้ประเภทโบนัส คือ เงินได้ที่เป็นส่วนแบ่งพิเศษให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนนอกเหนือไปจากการจ่ายเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไร

๒.๔.๔ เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กันไว้รวมกัน

๒.๔.๕ เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กันไว้รวมกัน

๒.๔.๖ ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือรับช่วงกันหรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

๒.๔.๗ ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตรหรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้เฉพาะที่ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน เช่น เงินกำไร (Capital Gain) จากการขายหุ้น เป็นต้น

๒.๕ ประเภทที่ ๕ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๕) แห่งประมวลรัษฎากร

เงินได้ประเภทที่ ๕ ได้แก่ เงินได้ที่เกิดจากการให้เช่าทรัพย์สิน จากการผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน หรือจากการผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินนั้นโดยไม่

ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว ตัวอย่างของเงินได้ตามมาตรานี้ เช่น เงินค่าเช่า เงินกินเปล่า เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าเช่าซื้อ และเงินผ่อนส่งสินค้า เป็นต้น

๒.๖ ประเภทที่ ๖ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๖) แห่งประมวลรัษฎากร

เงินได้ประเภทที่ ๖ คือ เงินได้จากวิชาชีพอิสระที่กำหนดไว้ ๖ ประเภท ได้แก่ วิชาชีพกฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี การประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่นตามที่มีพระราชกฤษฎีกำกำหนดไว้ โดยเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระในลักษณะต่างๆ ที่ได้กล่าวมานี้ บุคคลผู้มีเงินได้ต้องประกอบการด้วยตนเอง ซึ่งเป็นลักษณะของการจ้างทำของมิใช่จ้างแรงงานในลักษณะสัญญาจ้างแรงงานตามมาตรา ๔๐ (๑)

๒.๗ ประเภทที่ ๗ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๗) แห่งประมวลรัษฎากร

เงินได้ประเภทที่ ๗ ได้แก่ เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ

๒.๘ ประเภทที่ ๘ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๘) แห่งประมวลรัษฎากร

เงินได้ประเภทที่ ๘ ได้แก่ เงินได้ที่เกิดจากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง การขายอสังหาริมทรัพย์ หรือการอื่นใดนอกจากที่ระบุไว้ในประเภทอื่นๆ แล้ว ดังนั้น เงินได้ใดที่ไม่อาจจัดให้อยู่ในเงินได้ประเภทที่ (๑) – (๗) จะถูกจัดให้เป็นเงินได้ประเภทนี้ เช่น บุคคลได้รับเงินจากผู้ที่นำมาชำระหนี้จำนวนหนึ่ง แต่บุคคลผู้นั้นไม่อาจหาหลักฐานในทางกฎหมายมายืนยันที่มาของเงินดังกล่าวได้ เงินได้ดังกล่าวจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามความในมาตรานี้ (แนวคำพิพากษาฎีกาที่ ๘๔๕๖/๒๕๔๔) (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, ๒๕๕๒ : ๒๓๗-๒๔๐ ; สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, ๒๕๕๖ : ๒๗-๓๐ ; สมคิด บางโม, ๒๕๕๘ : ๔๙-๕๖)

การบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

๑. การหักค่าใช้จ่าย

การหักค่าใช้จ่าย (Deduction) คือ การที่กฎหมายอนุญาตให้บุคคลธรรมดาสามารถหักต้นทุนหรือหักเงินที่จ่ายไปตามความจำเป็นตามที่กฎหมายกำหนด เพื่อให้ได้มาซึ่ง "เงินได้พึงประเมิน" (Assessable Income หรือ Gross Income) เพื่อนำไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้ การหักค่าใช้จ่ายถูกบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา ๔๒ ทวิถึงมาตรา ๔๖ โดยรูปแบบในการหักค่าใช้จ่ายจำแนกตามประเภทของเงินได้ ดังนี้

๑.๑ เงินได้พึงประเมินประเภทที่ ๑ และ ๒ (เงินได้ที่ได้รับจากการจ้างแรงงานและเงินได้ที่รับเนื่องจากการทำงาน) กฎหมายให้หักเป็นการเหมาเพียงอย่างเดียวโดยมีเงื่อนไขดังนี้

๑.๑.๑ ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ ๔๐ ของเงินได้ แต่รวมกันแล้วต้องไม่เกิน ๖๐,๐๐๐ บาท

๑.๑.๒ ในกรณีสามีภริยา ต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ ๔๐ แต่ไม่เกินฝ่ายละ ๖๐,๐๐๐ บาท

๑.๑.๓ ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๑) (๒) เป็นเงินที่นายจ้างให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงาน โดยคำนวณจ่ายระยะที่ทำงาน ทั้งนี้ไม่ว่าเงินที่จ่ายนั้นจะจ่ายจากเงินกองทุนบำเหน็จบำนาญหรือเงินอื่นใด ในกรณีที่จ่ายเป็นบำเหน็จอย่างเดียวให้หักค่าใช้จ่ายได้เท่ากับ ๗,๐๐๐ x จำนวนปีที่ทำงาน แต่ไม่เกินเงินได้พึงประเมิน เหลือเท่าใดให้หักค่าใช้จ่ายได้อีกร้อยละ ๕๐

ถ้าเงินดังกล่าวที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงานมีจ่ายทั้งบำเหน็จและบำนาญ ส่วนที่เป็นบำเหน็จให้หักค่าใช้จ่ายได้เท่ากับ ๓,๕๐๐๐ x จำนวนปีที่ทำงาน เหลือเท่าใดให้หักค่าใช้จ่ายได้อีกร้อยละ ๕๐

จำนวนปีที่ทำงานต้องไม่น้อยกว่า ๕ ปี และการคำนวณจำนวนปีเศษของปีถ้าถึง ๑๘๓ วันให้คิดเป็น ๑ ปี ถ้าไม่ถึงให้ปัดทิ้ง

จำนวนปีที่ทำงานในกรณีที่ส่วนราชการเป็นผู้จ่ายเงินบำเหน็จหรือเงินอย่างอื่นในลักษณะเดียวกัน ให้ถือจำนวนปีที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณบำเหน็จบำนาญ

๑.๑.๔ กรณีเงินได้ที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงานมีทั้งตามมาตรา ๔๐(๑) และ (๒) ให้แยกกันคำนวณหักค่าใช้จ่าย

๑.๒ เงินได้พึงประเมินประเภทที่ ๓ (เงินได้จากค่าสิทธิ) กฎหมายอนุญาตให้หักได้**แบบเหมา** โดยให้หักค่าใช้จ่ายได้เฉพาะเงินได้ที่เป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ และให้หักได้ร้อยละ ๔๐ ของเงินได้แต่รวมกันแล้วต้องไม่เกิน ๖๐,๐๐๐ บาท อย่างไรก็ดี หากเป็นกรณีที่การได้มาซึ่งลิขสิทธิ์นั้นบุคคลผู้มีเงินได้ได้ใช้ต้นทุนหรือมีค่าใช้จ่ายมากในการลงทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งลิขสิทธิ์นั้น ในทางปฏิบัติอาจอนุโลมให้ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา ๔๐(๘) ซึ่งจะทำให้ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าโดยพิจารณาตามความจำเป็นและตามสมควร ดังนั้น จึงอาจสรุปได้ว่า เงินได้ในส่วนที่ไม่ใช่ค่าลิขสิทธิ์ กฎหมายไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายได้

๑.๓ เงินได้พึงประเมินประเภทที่ ๔ (เงินได้จากการลงทุน หรือเงินได้ประเภทที่เป็นรายได้ที่งอกเงยหรือเกิดขึ้นจากทรัพย์สิน โดยไม่ได้เกิดจากการจ้างแรงงานหรือทำงานโดยตรง)

กฎหมายให้ถือว่าเป็นเงินได้ประเภทที่**ไม่สามารถหักค่าใช้จ่าย**ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้

๑.๔ เงินได้พึงประเมินประเภทที่ ๕ (เงินหรือประโยชน์ที่ได้จากทรัพย์สิน) เช่น ในกรณีของเงินได้ที่เกิดจากการให้เช่าทรัพย์สิน กฎหมายอนุญาตให้บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ดังนี้

๑.๔.๑ การให้เช่าทรัพย์สิน ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายได้สองวิธี คือ

๑.๔.๑.๑ หักตามความจำเป็นและสมควร

๑.๔.๑.๒ หักเป็นการเหมาในอัตราที่กำหนดไว้ตามมาตรา ๕(๑) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๑๑) พ.ศ. ๒๕๐๒ ดังต่อไปนี้

๑.๔.๑.๒.๑ ถ้าเป็นบ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือแพ ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่าให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ ๓๐ ยกเว้นในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วง แล้วแต่กรณี

๑.๔.๑.๒.๒ ถ้าเป็นที่ดินที่ใช้ในการเกษตร ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่าให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ ๒๐ ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วง แล้วแต่กรณี

๑.๔.๑.๒.๓ ถ้าเป็นที่ดินที่มิใช้ในการเกษตร ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่าให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ ๑๕ ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วง แล้วแต่กรณี

๑.๔.๑.๒.๔ ถ้าเป็นยานพาหนะ ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่าให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ ๓๐ ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วง แล้วแต่กรณี

๑.๔.๑.๒.๕ ถ้าเป็นทรัพย์สินอย่างอื่น ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่าให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ ๑๐ ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วง แล้วแต่กรณี

๑.๔.๒ การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน กฎหมายยอมให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ ๒๐ วิธีเดียว

๑.๔.๓ การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์ที่ซื้อขายนั้นโดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ ๒๐ วิธีเดียว

๑.๕ เงินได้พึงประเมินประเภทที่ ๖ (เงินได้จากการประกอบวิชำชีพอิสระ) กฎหมายอนุญาตให้บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในเงินได้ประเภทนี้ สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ระหว่างวิธี**หักตามความจำเป็นและสมควร**หรือ**หักเป็นการเหมาในอัตราที่กำหนด**ก็ได้ โดยในกรณีการเหมานั้น ให้เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ที่เป็นการประกอบโรคศิลปะให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ ๖๐ และเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระในหมวดอื่นนอกจากการประกอบโรคศิลปะให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ ๓๐ (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๑๑) พ.ศ.๒๕๐๒ มาตรา ๖)

๑.๖ เงินได้พึงประเมินประเภทที่ ๗ (เงินได้จากการรับเหมา) กฎหมายอนุญาตให้บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดำในเงินได้ประเภทนี้ สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ระหว่างวิธี**หักตามความจาเป็นและสมควร**หรือให้**หักเป็นการเหมา**ในอัตราร้อยละ ๗๐ (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๑๑) พ.ศ.๒๕๐๒ มาตรา ๗)

๑.๗ เงินได้พึงประเมินประเภทที่ ๘ (เงินได้จากธุรกิจ) กฎหมายอนุญาตให้บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในเงินได้ประเภทนี้ สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ระหว่างวิธี**หักตามความจาเป็นและสมควร**หรือ**หักเป็นการเหมาในอัตราที่กำหนด**ก็ได้ ซึ่งการหักเป็นการเหมาให้เป็นไปตามประเภทและกิจการที่บุคคลได้ประกอบการอันก่อให้เกิดรายได้ดังต่อไปนี้ (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๑๑) พ.ศ.๒๕๐๒ มาตรา ๘)

ตารางที่ ๓ – ๑ การหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๘)

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๘) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๐) พ.ศ. ๒๔๙๖ ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาดังต่อไปนี้ (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๑๑) พ.ศ.๒๕๐๒)

ประเภทของเงินได้พึงประเมิน	ร้อยละ
๑. การเก็บค่าตั๋งหรือค่าเกมจากการพนัน การแข่งขัน หรือการเล่นต่างๆ	๖๕
๒. การถ่าย ล้าง อัด หรือขยายรูป ภาพยนตร์ รวมทั้งการขายส่วนประกอบ	๗๐
๓. การทำกิจการคานเรือ อู่เรือ หรือซ่อมเรือที่มิใช่ซ่อมเครื่องจักร เครื่องกล	๗๐
๔. การทำรองเท้า และเครื่องหนังแท้หรือหนังเทียม รวมทั้งการขายส่วนประกอบ	๗๐
๕. การตัด เย็บ ถัก ปักเสื้อผ้าหรือสิ่งอื่นๆ รวมทั้งการขายส่วนประกอบ	๗๐
๖. การทำ ตกแต่ง หรือซ่อมแซมเครื่องเรือน รวมทั้งการขายส่วนประกอบ	๗๐
๗. การทำกิจการโรงแรม หรือภัตตาคาร หรือการปรุงอาหาร หรือเครื่องดื่มจำหน่าย	๗๐
๘. การดัด ตัด แต่งผม หรือตกแต่งร่างกาย	๗๐
๙. การทำสบู่ แชมพู หรือเครื่องสำอาง	๗๐

ตารางที่ ๓ – ๑ การหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๘) (ต่อ)

ประเภทของเงินได้พึงประเมิน	ร้อยละ
๑๐. การทำวรรณกรรม	๗๕
๑๑. การค้าเครื่องเงิน ทอง นาก เพชร พลอย หรืออัญมณีอื่นๆ รวมทั้งการขาย ส่วนประกอบ	๗๕
๑๒. การทำกิจการสถานพยาบาล ตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลเฉพาะที่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน รวมทั้งการรักษาพยาบาลและการจำหน่ายยา	๗๕
๑๓. การโม่ หรือย่อยหิน	๗๕
๑๔. การทำป่าไม้ สวนยาง หรือไม้ยืนต้น	๘๐
๑๕. การขนส่งหรือรับจ้างด้วยยานพาหนะ	๘๐
๑๖. การทำบล็อกและตรา การรับพิมพ์หรือเย็บสมุดเอกสาร รวมทั้งการขายส่วนประกอบ	๘๐
๑๗. การทำเหมืองแร่	๘๐
๑๘. การทำเครื่องดื่มตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเครื่องดื่ม	๘๐
๑๙. การทำเครื่องกระเบื้อง เครื่องเคลือบ เครื่องซีเมนต์หรือเครื่องดินเผา	๘๐
๒๐. การทำหรือจำหน่ายกระแสไฟฟ้า	๘๐
๒๑. การทำน้ำแข็ง	๘๐
๒๒. การทำกาว แป้งเปียก หรือสิ่งที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน และการทำแป้งชนิดต่างๆ ที่มิใช่เครื่องสำอาง	๘๐
๒๓. การทำลูกโป่ง เครื่องแก้ว เครื่องพลาสติกหรือเครื่องยางสำเร็จรูป	๘๐
๒๔. การซักรีด หรือย้อมสี	๘๐
๒๕. การขายของนอกจากที่ระบุไว้ในข้ออื่น ซึ่งผู้ขายมิได้เป็นผู้ผลิต	๘๐
๒๖. รางวัลที่เจ้าของม้าได้จากการส่งม้าเข้าแข่ง	๘๐
๒๗. การรับสินไถ่ทรัพย์สินที่ขายฝาก	๘๕
๒๘. การรมยาง การทำยางแผ่น หรือยางอย่างอื่นที่มิใช่ยางสำเร็จรูป	๘๕
๒๙. การฟอกหนัง	๘๕
๓๐. การทำน้ำตาล หรือน้ำเหลืองของน้ำตาล	๘๕
๓๑. การจับสัตว์น้ำ	๘๕
๓๒. การทำกิจการโรงเลื่อย	๘๕
๓๓. การกลั่นหรือหีบน้ำมัน	๘๕
๓๔. การให้เช่าซื้อสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตามมาตรา ๔๐(๕) แห่งประมวลรัษฎากร	๘๕
๓๕. การทำกิจการโรงสีข้าว	๘๕

ตารางที่ ๓ – ๑ การหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๘) (ต่อ)

ประเภทของเงินได้พึงประเมิน	ร้อยละ
๓๖. การทำเกษตรกรรมประเภทไม้ล้มลุกและธัญชาติ	๘๕
๓๗. การอบหรือบ่มใบยาสูบ	๘๕
๓๘. การเลี้ยงสัตว์ทุกชนิด รวมทั้งการขายวัตถุพลอยได้	๘๕
๓๙. การฆ่าสัตว์จำหน่าย รวมทั้งการขายวัตถุพลอยได้	๘๕
๔๐. การทำนาเกลือ	๘๕
๔๑. การขายเรือกำปั่นหรือเรือมีระวางตั้งแต่ ๖ ตันขึ้นไป เรือกลไฟ หรือเรือยนต์มีระวางตั้งแต่ ๕ ตันขึ้นไป หรือแพ	๘๕
๔๒. การขายที่ดินเงินผ่อน หรือการให้เช่าซื้อที่ดิน	๖๑
๔๓. การแสดงของนักแสดงละคร ภาพยนตร์ วิทยุหรือโทรทัศน์ นักร้อง นักดนตรี นักกีฬาอาชีพ หรือนักแสดงเพื่อความบันเทิงใดๆ	
(ก) สำหรับเงินได้ส่วนที่ไม่เกิน ๓๐๐,๐๐๐ บาท	๖๐
(ข) สำหรับเงินได้ส่วนที่เกิน ๓๐๐,๐๐๐ บาท	๔๐
๔๔. เงินได้ประเภทที่มิได้ระบุในข้อ ๑ ถึง ข้อ ๔๓ ให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร	

ที่มา : กรมสรรพากร

การขอหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ ๕, ๖, ๗ และ ๘ ดังกล่าวมาข้างต้นนั้น รายจ่ายที่จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายต้องมีลักษณะดังนี้

๑. เป็นค่าใช้จ่ายตามปกติ มีความเกี่ยวข้องและจำเป็นต่อการประกอบธุรกิจแต่ละประเภทหรือต่อเงินได้แต่ละชนิด

๒. เป็นจำนวนที่สมควรและเหมาะสมแก่กิจการ

๓. ไม่เป็นรายจ่ายที่กฎหมายห้ามมิให้หักเป็นรายจ่าย

๔. ผู้มีเงินได้ต้องมีหลักฐานการหักใช้จ่าย พร้อมที่จะให้พนักงานตรวจสอบได้

การเลือกขอหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรนี้ไม่จำเป็นต้องปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกปฏิบัติได้ว่า ปีใดจะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือปีใดจะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้ นอกจากนี้ ในปีภาษีเดียวกันเองผู้มีเงินได้ยังอาจหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้ประเภทหนึ่ง และหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรสำหรับเงินได้อีกประเภทหนึ่งได้ด้วย แต่เงินได้ประเภทและชนิดเดียวกัน หากเลือกหักค่าใช้จ่ายตาม

วิธีใดแล้ว จะต้องใช้วิธีเดียวกันสำหรับเงินได้ประเภทนั้นทั้งประเภท นอกจากนี้เงินได้ประเภทที่ ๘ กรณีขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางค้ำหรือหากำไรนั้น ผู้มีเงินได้อาจเลือกเสียภาษีโดยวิธีหักภาษี ณ ที่จ่ายแทนการนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นตามหลักทั่วไปก็ได้ ซึ่งจะทำให้สามารถประหยัดภาษีได้

หากพิจารณาตามบทบัญญัติของกฎหมายในเรื่องการหักค่าใช้จ่าย อาจกล่าวได้ว่า กฎหมายกำหนดให้เงินได้พึงประเมินที่มาจากการประกอบกิจการงานที่ใช้แรงงานหรือกำลังแรงงาน เช่น **เงินได้พึงประเมินประเภทที่ ๑** (เงินได้ที่ได้รับจากการจ้างแรงงาน) และ**เงินได้พึงประเมินประเภทที่ ๒** (เงินได้ที่รับเนื่องจากการทำงาน) ให้หักค่าใช้จ่ายในอัตราที่สูงกว่าเงินได้ประเภทที่งอกเงยหรือเกิดขึ้นจากกองทรัพย์สิน ดังกรณีของ**เงินได้พึงประเมินประเภทที่ ๕** (เช่น เงินได้จากการให้เช่า) นอกจากนี้ ในกรณีของ**เงินได้พึงประเมินประเภทที่ ๓ เฉพาะในส่วนของค่าลิขสิทธิ์** และ**เงินได้พึงประเมินประเภทที่ ๔** (ซึ่งเป็นเงินได้จากการลงทุน หรือเงินได้ประเภทที่เป็นรายได้ที่งอกเงยหรือเกิดขึ้นจากทรัพย์สิน โดยไม่ได้เกิดจากการจ้างแรงงานหรือทำงานโดยตรง) กฎหมายไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายได้(เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, ๒๕๕๒ : ๒๔๕-๒๕๐ ; ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประคำ, ๒๕๕๓ : ๑-๑๓๙ – ๑-๑๖๐ ; สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, ๒๕๕๖ : ๓๐-๓๒ ; สมคิด บางโม, ๒๕๕๘ : ๗๗-๘๓)

๒. การหักค่าลดหย่อน

เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ กฎหมายได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถหักค่าลดหย่อน (Allowance) ได้เพิ่มเติมหลังจากได้หักค่าใช้จ่ายแล้ว โดยค่าลดหย่อนนี้ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายประเภทต้นทุนหรือการลงทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้ หากแต่การบรรเทาภาระให้แก่ผู้เสียภาษี ซึ่งเป็นการสะท้อนหลักการพื้นฐานของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดำในหลักเรื่องความสามารถในการชำระภาษี ดังนั้น หากประเมินตามหลักความสามารถแล้วค่าลดหย่อนจึงถือเป็นสิ่งที่จำเป็นในการประเมินหารายได้ที่เกินส่วนจำเป็นในการดำรงเลี้ยงชีพตามปกติ โดยการนำเงินได้จำนวนที่เกินนั้นมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และหากมองในแง่ของรัฐ การอนุญาตให้หักค่าลดหย่อนยังเป็นมาตรการในเชิงเศรษฐกิจและสังคมที่ช่วยส่งเสริมให้ประชาชนสร้างความมั่นคงให้แก่ชีวิตและครอบครัว รวมถึงให้สามารถนำเงินได้ที่ได้รับมานั้นไปบำรุงการศึกษาหรือเลี้ยงดูเกื้อกูลบุคคลในครอบครัว ตัวอย่างของค่าลดหย่อนที่สำคัญ เช่น

๒.๑ **ผู้มีเงินได้** หักค่าลดหย่อน ๓๐,๐๐๐ บาท

๒.๒ **คู่สมรส** ของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ หักค่าลดหย่อน ๓๐,๐๐๐ บาท

๒.๓ **ค่าลดหย่อนบุตร** คนละ ๑๕,๐๐๐ บาท แต่รวมกันต้องไม่เกิน ๓ คน นอกจากนี้ การหักลดหย่อนสำหรับบุตร ให้หักได้เฉพาะบุตรซึ่งมีอายุไม่เกิน ๒๕ ปี และยังศึกษาอยู่

ในมหาวิทยาลัยหรือชั้นอุดมศึกษาเฉพาะภายในประเทศให้ลดหย่อนเพื่อการศึกษาได้อีกคนละ ๒,๐๐๐ บาท

๒.๔ **ค่าลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิต** ให้หักได้ตามเบี้ยประกันภัยที่ได้จ่ายไปตามจริง แต่ไม่เกิน ๑๐,๐๐๐ บาท ส่วนที่เกิน ๑๐,๐๐๐ บาท แต่ไม่เกิน ๙๐,๐๐๐ บาท เป็นเงินที่ได้รับยกเว้นภาษี ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่กรมธรรม์ประกันชีวิตมีกำหนดเวลาตั้งแต่ ๑๐ ปีขึ้นไป

๒.๕ **ค่าลดหย่อนประกันสุขภาพบิดามารดาของผู้มีเงินได้และคู่สมรส** ลดหย่อนได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน ๑๕,๐๐๐ บาท โดยบิดามารดาต้องไม่มีเงินได้หรือมีเงินได้ไม่เกิน ๓๐,๐๐๐ บาท ผู้มีเงินได้ต้องเป็นบุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย (บุตรบุญธรรมไม่มีสิทธิใช้สิทธิลดหย่อน) ถ้าผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้ลดหย่อนได้เฉพาะบิดามารดาที่อยู่ในประเทศไทยเท่านั้น ถ้ากรมธรรม์หนึ่งมีการจ่ายชำระจากบุตรผู้มีเงินได้หลายคน ให้ใช้สิทธิได้ทุกคนโดยเฉลี่ยเบี้ยประกันตามส่วนตามที่จ่ายจริงแต่รวมกันไม่เกิน ๑๕,๐๐๐.- บาท

๒.๖ **ค่าลดหย่อนเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ** หักลดหย่อนได้ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน ๑๐,๐๐๐ บาท ส่วนที่เกิน ๑๐,๐๐๐ บาท แต่ไม่เกิน ๔๙๐,๐๐๐ บาท เป็นเงินที่ได้รับยกเว้นภาษี และกฎหมายยังอนุญาตให้หักลดหย่อนค่าซื้อหน่วยลงทุนใน**กองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ [Retirement Mutual Fund: (RMF)]** โดยให้หักได้ไม่เกินร้อยละ ๑๕ ของเงินได้ โดยเมื่อรวมกับเงินสะสมกองทุนสำรองเลี้ยงชีพและกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการแล้วต้องไม่เกิน ๕๐๐,๐๐๐ บาท นอกจากนี้ยังสามารถหักค่าซื้อหน่วยลงทุนใน**กองทุนรวมหุ้นระยะยาว [Long Term Equity Fund: (LTF)]** ให้สามารถหักค่าลดหย่อนได้ในอัตราไม่เกินร้อยละ ๑๕ ของเงินได้ แต่ต้องไม่เกิน ๕๐๐,๐๐๐ บาท

๒.๗ **ค่าลดหย่อนซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ** หักได้ไม่เกินร้อยละ ๑๕ ของเงินได้ โดยเมื่อรวมกับเงินสะสมกองทุนสำรองเลี้ยงชีพและกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการแล้วไม่เกิน ๕๐๐,๐๐๐ บาท ทั้งนี้ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ด้วย

๒.๘ **ค่าลดหย่อนซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมหุ้นระยะยาว** ค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมหุ้นระยะยาวมีจำนวนรวมกันหักได้ไม่เกินร้อยละ ๑๕ ของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับในปีภาษีนั้นเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน ๕๐๐,๐๐๐ บาท โดยถือหน่วยลงทุนเป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่า ๕ ปีปฏิทิน ถ้าซื้อหน่วยลงทุนเกินกว่า ๑ กองทุน ให้ลดหย่อนได้ทุกกองทุน แต่รวมกันต้องไม่เกินร้อยละ ๑๕ ของเงินได้พึงประเมินเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน ๕๐๐,๐๐๐ บาท และผู้ซื้อต้องไม่ใช่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล

๒.๙ **ค่าลดหย่อนเงินปันผล** เงินได้จากเงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไรจากกองทุนรวมหรือสถาบันการเงินที่ทีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเพื่อส่งเสริมการเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม ให้หักลดหย่อนได้เท่ากับจำนวนเงินที่ได้รับเงินปันผล แต่ไม่เกิน ๑๐,๐๐๐ บาท เงินปันผลส่วนที่เกิน ๑๐,๐๐๐ บาท แต่ไม่เกิน ๔๐๐,๐๐๐ บาท หักลดหย่อนได้อีกร้อยละ ๓๐ ส่วนเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจดทะเบียนหรือนิติบุคคลอื่นๆ ไม่อนุญาตให้หักค่าลดหย่อนเงินปันผล แต่ให้ใช้วิธีเครดิตภาษีแทน

๒.๑๐ **ค่าลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างอาคารอยู่อาศัย** ให้สามารถหักได้ตามจำนวนเงินที่ได้จ่ายไปจริง แต่ไม่เกิน ๑๐๐,๐๐๐ บาท

๒.๑๑ **ค่าลดหย่อนเงินสมทบที่ผู้ประกันตนจ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม** นำมาหักค่าลดหย่อนได้ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน ๖,๓๐๐ บาท ตามกฎหมายประกันสังคม

๒.๑๒ ค่าลดหย่อนเนื่องจากการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาที่มีอายุ ๖๐ ปีขึ้นไป โดยอาจเป็นบิดามารดาของตนและของคู่สมรส โดยให้หักลดหย่อนได้คนละ ๓๐,๐๐๐ บาท

๒.๑๓ **ค่าลดหย่อนเพื่ออุปการะเลี้ยงดูคนพิการ** ค่าลดหย่อนประเภทนี้เป็นค่าอุปการะเลี้ยงดูคู่สมรส บิดามารดา บุตรชอบด้วยกฎหมาย หรือบุตรบุญธรรม ของผู้มีเงินได้หรือคู่สมรสซึ่งเป็นคนพิการที่ไม่สามารถช่วยเหลือตนเองได้ และมีบัตรประจำตัวคนพิการตามพระราชบัญญัติส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการ พ.ศ.๒๕๕๐ โดยให้หักลดหย่อนได้ ๖๐,๐๐๐ บาทต่อคนพิการ ๑ คน

๒.๑๔ **ค่าจากเงินสนับสนุนเพื่อการศึกษา** ได้แก่ เงินที่จ่ายเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษามีสิทธิหักลดหย่อนได้ ๒ เท่าของจำนวนเงินที่ได้จ่ายไปจริง แต่ไม่เกินร้อยละ ๑๐ ของเงินคงเหลือหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนอื่นๆ แล้ว

๒.๑๕ **ค่าลดหย่อนเงินบริจาค** คือ ภายหลังจากการหักลดหย่อนต่างๆ หมดแล้วเหลือเท่าใดให้หักลดหย่อนได้อีกสำหรับเงินบริจาค โดยต้องบริจาคให้แก่การกุศลสาธารณะ หรือสาธารณะกุศลตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศในราชกิจจานุเบกษา โดยให้หักได้เท่าจำนวนเงินที่จ่ายจริงแต่ต้องไม่เกินร้อยละ ๑๐ ของเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนต่างๆ ข้างต้นแล้ว (สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, ๒๕๕๖ : ๓๒-๓๓ ; สมคิด บางโม, ๒๕๕๘ : ๘๓-๙๑)

๓. การเครดิตภาษีเงินปันผล

การเครดิตภาษีเงินได้ (Tax Credit) เป็นมาตรการบรรเทาภาระภาษีประเภทหนึ่งที่ให้สิทธิประโยชน์ในทางภาษีในลักษณะเดียวกันกับการหักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อน โดยการ

เครดิตภาษีเป็นวิธีการคำนวณภาษีที่ทำให้ผู้เสียภาษีมีภาระภาษีลดลง ซึ่งจะคำนวณเมื่อได้มีการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้ว การเครดิตภาษีเงินได้ในระบบภาษีของประเทศไทยปรากฏอยู่ในกฎหมาย ๒ ส่วน ดังนี้

๓.๑ ส่วนแรกบัญญัติไว้ในมาตรา ๔๗ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับผู้มีเงินได้ประเภทเงินปันผลในส่วนแบ่งของกำไรตามมาตรา ๔๐ (๔) (ข) ที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขจัดการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนในเงินได้จำนวนเดียวกัน

๓.๒ ส่วนที่สองปรากฏอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งประเทศไทยได้ทำความตกลงกับนานาประเทศ โดยได้กำหนดให้ประเทศถิ่นที่อยู่มีหน้าที่ให้การเครดิตภาษีกับผู้มีเงินได้ที่ได้ชำระแล้วในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งมาตรการดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อขจัดการเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนเช่นกัน

อย่างไรก็ดี ในปัจจุบันกฎหมายได้อนุญาตให้มีการเครดิตภาษีในสองกรณีที่กล่าวมาแล้วเท่านั้น โดยมิได้ปรับใช้กับเงินได้ประเภทบุคคลธรรมดำเป็นการทั่วไป ดังนั้น จึงอาจสรุปได้ว่า **ประเทศไทยยังไม่เคยปรับใช้มาตรการเครดิตภาษีที่มุ่งผลในการบรรเทาภาระภาษี หรือเพื่อเป็นการลดความเหลื่อมล้ำไม่เป็นธรรมในทางรายได้** หากแต่มาตรการเครดิตภาษีที่ปรับใช้มีวัตถุประสงค์ในการขจัดภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐกิจเป็นหลัก

ทั้งนี้ มาตรการเครดิตภาษีที่มุ่งผลในการบรรเทาภาระภาษี หรือเพื่อเป็นการลดความเหลื่อมล้ำไม่เป็นธรรมในทางรายได้ เป็นการเครดิตภาษีที่มีลักษณะเป็นมาตรการเงินโอน (สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, ๒๕๕๖ : ๓๓-๓๔)

เงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น มีการบัญญัติไว้ในกฎหมายฉบับต่างๆ เช่น การยกเว้นตามประมวลรัษฎากร การยกเว้นตามกฎกระทรวง การยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา และการยกเว้นตามประกาศและคำสั่งของคณะปฏิวัติ เป็นต้น โดยเงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้นภาษีอาจจัดแบ่งได้ตามวัตถุประสงค์ในการยกเว้น ดังต่อไปนี้

๑. การยกเว้นเนื่องจากเป็นเงินได้ที่มีลักษณะเป็นรายจ่ายหรือสวัสดิการ โดยได้บัญญัติไว้ในมาตรา ๔๒ (๑) – (๕) แห่งประมวลรัษฎากร พระราชกฤษฎีกา และกฎกระทรวงที่เกี่ยวข้อง เช่น

๑.๑ บำนาญ บำเหน็จพิเศษ บำนาญตกทอด หรือบำเหน็จตกทอด

๑.๒ ค่าเบี้ยเลี้ยงหรือค่าพาหนะ ซึ่งลูกจ้างหรือผู้รับหน้าที่หรือตำแหน่งงาน หรือผู้รับทำงานให้ได้จ่ายไปโดยสุจริต ตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติการตามหน้าที่ของตน และได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น

๑.๓ ค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทางตามอัตราที่รัฐบาลกำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยอัตราค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทาง

๑.๔ เงินค่าเดินทางซึ่งนายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้าง เฉพาะส่วนที่ลูกจ้างได้จ่ายทั้งหมดโดยจำเป็น เพื่อการเดินทางจากต่างถิ่นในการเข้ารับงานเป็นครั้งแรก หรือในการกลับถิ่นเดิมเมื่อการจ้างสิ้นสุดลงแล้ว

๑.๕ เงินเพิ่มพิเศษประจำตำแหน่ง และเงินค่าเช่าบ้าน หรือบ้านที่ให้อยู่โดยไม่ต้องเสียค่าเช่าสำหรับข้าราชการสถานทูต หรือสถานกงสุลไทยในต่างประเทศ

๑.๖ เงินได้ส่วนที่เป็นค่ารักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้ หรือจ่ายแทนลูกจ้างเป็นค่ารักษาพยาบาล สำหรับ

๑.๖.๑ ลูกจ้าง สามี ภริยา บุพการีหรือผู้สืบสันดาน ซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของ ลูกจ้าง ทั้งนี้ เฉพาะสำหรับการรักษาพยาบาลที่กระทำในประเทศไทย

๑.๖.๒ ลูกจ้างในกรณีที่จำเป็นต้องได้รับการรักษาพยาบาลในต่างประเทศในขณะที่ปฏิบัติการตามหน้าที่ในต่างประเทศเป็นครั้งคราว

๑.๗ เงินได้ที่ทางราชการจ่ายให้เป็นเงินค่าเช่าบ้าน หรือเงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินช่วยการศึกษาบุตร เงินช่วยเหลือบุตร เงินค่าเบี้ยกันดาร เงินยังชีพหรือ เงินค่าอาหารทำการนอกเวลา

๑.๘ เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับจากรัฐวิสาหกิจซึ่งมิใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่าที่ผู้มีเงินได้ได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความเป็นจริง หรือเงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่รัฐวิสาหกิจดังกล่าวให้อยู่โดยไม่ต้องเสียค่าเช่าและรัฐวิสาหกิจผู้จ่ายเงินมิได้ออกค่าภาษีเงินได้สำหรับเงินได้จำนวนดังกล่าวให้

๑.๙ เงินได้ที่คำนวณได้จากมูลค่าของเครื่องแบบซึ่งลูกจ้างได้รับจากนายจ้างในจำนวนคนละไม่เกิน ๒ ชุดต่อปีและเสื้อนอกในจำนวนคนละไม่เกิน ๑ ตัวต่อปี

๒. เงินได้ประเภทค่าทดแทนหรือค่าชดเชย ที่ได้บัญญัติยกเว้นไว้ในประมวลรัษฎากร กฎหมายคุ้มครองแรงงาน และกฎกระทรวงที่เกี่ยวข้อง เช่น

๒.๑ เงินประโยชน์ทดแทนที่ผู้ประกันตนได้รับจากกองทุนประกันสังคมตามกฎหมายว่าด้วยการประกันสังคม

๒.๒ เงินค่าทดแทนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์

๒.๓ ค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิด เงินที่ได้จากการประกันภัยหรือการฌาปนกิจสงเคราะห์

๒.๔ ค่าชดเชยที่ลูกจ้างได้รับตามกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองแรงงานและค่าชดเชยที่พนักงานได้รับตามกฎหมายว่าด้วยพนักงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ แต่ไม่รวมถึงค่าชดเชยที่ลูกจ้างหรือพนักงานได้รับเพราะเหตุเกษียณอายุหรือสิ้นสุดสัญญาจ้าง ทั้งนี้ เฉพาะค่าชดเชยส่วนที่ไม่เกินค่าจ้างหรือเงินเดือนค่าจ้างของการทำงาน ๓๐๐ วันสุดท้ายแต่ไม่เกิน ๓๐๐,๐๐๐ บาท

๓. การยกเว้นเพื่อส่งเสริมอาชีพและธุรกิจบางประเภท เช่น

๓.๑ เงินได้จากการขาย หรือส่วนลดจากการซื้ออากรแสตมป์ หรือแสตมป์ไปรษณียากรของรัฐบาล และจากเงินได้จากการจำหน่ายหรือส่วนลดจากการจำหน่ายสลากกินแบ่งของรัฐบาล

๓.๒ เงินได้ของชาวนาที่ได้จากการขายข้าว อันเกิดจากกสิกรรมที่ตนและหรือครอบครัวได้ทำเอง

๓.๓ เงินได้จากการขายสินค้ายาสูบที่โรงงานยาสูบ กระทรวงการคลังได้เสียภาษีเงินได้แทนผู้ขายสินค้าดังกล่าวทุกทอด

๓.๔ ให้ยกเว้นเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่วิสาหกิจชุมชนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน เฉพาะที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล สำหรับเงินได้พึงประเมินไม่เกิน ๑.๘ ล้านบาทต่อปีที่ได้รับตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ.๒๕๕๒ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ.๒๕๕๖

๔. การยกเว้นเพื่อส่งเสริมการออม และการลงทุนในตลาดทุนและตลาดเงิน

๔.๑ เงินได้ประเภทดอกเบี้ย โดยดอกเบี้ยที่ได้รับยกเว้นภาษีได้บัญญัติไว้ในมาตรา ๔๒ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร เช่น

๔.๑.๑ ดอกเบี้ยสลากออมสิน หรือดอกเบี้ยเงินฝากออมสินของรัฐบาลเฉพาะประเภทฝากเผื่อเรียก และดอกเบี้ยพันธบัตรออมสิน รุ่นพันธบัตรเงินฝากช่วยชาติ โดยให้รวมถึงการยกเว้นดอกเบี้ยและรางวัลสลากออมทรัพย์ของธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร

๔.๑.๒ ดอกเบี้ยเงินฝากประเภทออมทรัพย์ที่ได้รับจากสหกรณ์

๔.๑.๓ ดอกเบี้ยเงินฝากที่เกิดจากการฝากเงินกับธนาคารในประเทศไทยและจากสหกรณ์ออมทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยสหกรณ์ในประเทศ เป็นรายเดือนติดต่อกันมีระยะเวลาไม่น้อยกว่า ๒๔ เดือนนับแต่วันที่ฝาก โดยมียอดเงินฝากแต่ละคราวเท่ากันแต่ไม่เกิน ๒๕,๐๐๐ บาทต่อเดือนและรวมทั้งหมดแล้วต้องไม่เกิน ๖๐๐,๐๐๐ บาท

๔.๑.๔ ดอกเบี้ยเงินฝากประเภทออมทรัพย์ของธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร

๔.๑.๕ ดอกเบี้ยเงินฝากสหกรณ์เฉพาะเงินฝากที่ต้องจ่ายคืนเมื่อทวงถามประเภทออมทรัพย์ ซึ่งใช้สมุดคู่ฝากในการฝากถอน

๔.๑.๖ ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารในราชอาณาจักรที่ต้องจ่ายคืนเมื่อทวงถามประเภทออมทรัพย์ เฉพาะกรณีที่ผู้มีเงินได้ได้รับดอกเบี้ยดังกล่าวในจำนวนรวมกันทั้งสิ้นไม่เกิน ๒๐,๐๐๐ บาทตลอดปีภาษีนั้น

๔.๑.๗ ดอกเบี้ยพันธบัตรหรือดอกเบี้ยหุ้นกู้ หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคา จำหน่ายพันธบัตร หรือหุ้นกู้ที่ออกจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน หรือผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนพันธบัตรหรือหุ้นกู้ ทั้งนี้ เฉพาะพันธบัตรหรือหุ้นกู้ของรัฐบาล องค์การของรัฐบาล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และผู้มีเงินได้นั้นมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย

๔.๒ ดอกเบี้ยเงินกู้ ดังต่อไปนี้

๔.๒.๑ เงินได้เท่าที่ได้จ่ายเป็นดอกเบี้ยเงินกู้ยืมให้แก่ธนาคารหรือสถาบันการเงินอื่น บริษัทประกันชีวิต สหกรณ์ หรือนายจ้างสำหรับการกู้ยืมเงินเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างอาคารที่อยู่อาศัยโดยจำนองอาคาร ที่ซื้อหรือสร้างเป็นประกันการกู้ยืมนั้น ซึ่งรวมถึงอาคารพร้อมที่ดินด้วย เฉพาะส่วนที่เกิน ๑๐,๐๐๐ บาท แต่ไม่เกิน ๙๐,๐๐๐ บาท และเฉพาะดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ได้จ่ายตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๐ เป็นต้นไป

๔.๒.๒ เงินได้ที่ได้รับการยกเว้นจากการลงทุนและส่งเสริมการลงทุนบางประเภท

๔.๒.๒.๑ เงินได้จากการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย แต่ไม่รวมถึงเงินได้จากการขายหลักทรัพย์ที่เป็นหุ้นกู้หรือพันธบัตร

๔.๒.๒.๒ เงินได้จากการขายหน่วยลงทุนในกองทุนรวมที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ แต่ไม่รวมถึงเงินหรือผลประโยชน์ใดๆ ที่ได้รับเนื่องจากการขายหน่วยลงทุนคืนให้แก่กองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ หรือกองทุนรวมหุ้นระยะยาวตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

๔.๒.๒.๓ เงินได้เท่าที่ได้จ่ายเป็นค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ (RMF) ให้ยกเว้นเท่าที่ได้จ่ายเป็นค่าซื้อหน่วยลงทุน ในอัตราไม่เกินร้อยละ ๑๕ ของเงินได้พึงประเมิน แต่ไม่เกิน ๕๐๐,๐๐๐ บาท สำหรับปีภาษีนั้น โดยผู้มีเงินได้ต้องถือหน่วย

ลงทุนดังกล่าวมาแล้วไม่น้อยกว่า ๕ ปี นับตั้งแต่วันซื้อหน่วยลงทุนครั้งแรก และไถ่ถอนหน่วยลงทุนนั้นเมื่อผู้มีเงินได้มีอายุไม่ต่ำกว่า ๕๕ ปีบริบูรณ์

๔.๒.๒.๔ เงินหรือผลประโยชน์ใดๆ ที่ได้รับจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ในเงินได้หรือผลประโยชน์ใดๆ ที่ได้รับจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพเนื่องจากลูกจ้าง ออกจากงานเพราะตาย ทุพพลภาพ หรือออกจากงานเมื่อมีอายุไม่ต่ำกว่า ๕๕ ปีบริบูรณ์

๔.๒.๒.๕ เงินหรือผลประโยชน์ใดๆ ที่ผู้ถือหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ (RMF) ได้รับจากกองทุนรวมดังกล่าวเพราะเหตุสูงอายุ ทุพพลภาพ หรือตาย

๔.๒.๒.๖ เงินหรือผลประโยชน์ใดๆ ที่ได้รับ เนื่องจากการขายหน่วยลงทุนคืนให้แก่กองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ (RMF) เฉพาะกรณีที่ผู้มีเงินได้ถือหน่วยลงทุนดังกล่าวมาแล้วไม่น้อยกว่า ๕ ปี นับตั้งแต่วันซื้อหน่วยลงทุนครั้งแรก

๔.๒.๒.๗ เงินหรือผลประโยชน์ใดๆ ที่ได้รับเนื่องจากการขายหน่วยลงทุนคืนให้แก่ กองทุนรวมหุ้นระยะยาว (LTF) ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ผู้มีเงินได้ถือหน่วยลงทุนดังกล่าวมาแล้วไม่น้อยกว่า ๕ ปีปฏิทิน แต่ไม่รวมถึงกรณีทุพพลภาพหรือตาย และเงินหรือผลประโยชน์ดังกล่าวคำนวณมาจากเงินได้พึงประเมินที่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้

๔.๒.๒.๘ ผู้มีเงินได้ซึ่งอยู่ในประเทศไทย และได้รับเงินส่วนแบ่งของกองทุนรวมที่จัดตั้งตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.๒๕๓๕ และยอมให้ผู้จ่ายเงินได้นั้นหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา ๕๐ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร ในอัตราร้อยละ ๑๐ ของเงินได้

๕. การยกเว้นเพื่อส่งเสริมการศึกษา ซึ่งตัวอย่างของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นเพื่อการศึกษา เช่น

๕.๑ เบี้ยประชุมกรรมาธิการหรือกรรมการ หรือค่าสอน ค่าสอบที่ทางราชการหรือสถานศึกษาของทางราชการจ่ายให้ แต่หากเอกชนเป็นผู้จ่ายเงินดังกล่าวจะไม่ได้รับการยกเว้นภาษี

๕.๒ รางวัลเพื่อการศึกษาหรือค้นคว้าในวิทยาการ รางวัลสลากกินแบ่งหรือสลากออมสินของรัฐบาล รางวัลที่ทางราชการจ่ายให้ในการประกวดหรือแข่งขัน ซึ่งผู้รับมิได้มีอาชีพในการประกวดหรือแข่งขัน หรือสินบนรางวัลที่ทางราชการจ่ายให้เพื่อประโยชน์ในการปราบปรามการกระทำความผิด

๕.๓ เงินได้จากกิจการโรงเรียนเอกชน

๕.๔ เงินได้ส่วนที่เป็นค่าจ้างการทำงานในระหว่างเวลาปิดภาคการศึกษาของคนต่างด้าว ซึ่งเป็นนักเรียน นักศึกษา หรือนิสิตที่เข้ามาศึกษา ณ สถานศึกษาในประเทศไทย

๕.๕ เงินได้ที่ทางราชการจ่ายให้เป็นเงินค่าเช่าบ้าน หรือเงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินช่วยการศึกษาบุตร เงินช่วยเหลือบุตร เงินค่าเบี้ยกันดาร เงินยังชีพหรือ เงินค่าอาหารทำการนอกเวลา

๕.๖ เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้จากกิจการโรงเรียนเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนหรือกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่ตั้งขึ้น ตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

๕.๗ เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินให้แก่สถาบันอุดมศึกษาเอกชน และการบริจาคอสังหาริมทรัพย์ให้แก่สถาบันอุดมศึกษาเอกชน

๖. ยกเว้นเนื่องจากการทำคุณประโยชน์ เช่น

๖.๑ รางวัลสลากบำรุงกาชาดไทย เงินได้จากการขายหรือส่วนลดจากการซื้อสลากบำรุงกาชาดไทย

๖.๒ รางวัลที่ทางราชการจ่ายให้เพื่อประโยชน์ในการป้องกันมิให้มีการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร

๖.๓ เงินได้ที่ทางราชการจ่ายให้เพื่อประโยชน์ในการรักษาความมั่นคงภายในราชอาณาจักรและกระทรวงการคลังได้อนุญาตให้เบิกจ่ายได้

๗. การยกเว้นเพื่อส่งเสริมความสัมพันธ์อันดีระหว่างประเทศ

๗.๑ เงินได้ที่เจ้าหน้าที่ของรัฐบาลต่างประเทศ ซึ่งปฏิบัติหน้าที่ในประเทศไทยได้รับจากรัฐบาลของตน

๗.๒ เงินได้ที่ผู้เชี่ยวชาญของประชาคมยุโรปที่เป็นคนต่างด้าวและไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยได้รับเนื่องจากการเข้ามาทำงานในประเทศไทย ภายใต้โครงการความช่วยเหลือที่ประเทศไทยได้รับจากประชาคมยุโรป

๗.๓ เงินได้ที่เป็นเงินเดือนหรือค่าตอบแทนที่เจ้าหน้าที่ของศูนย์วิจัยวนเกษตรนานาชาติ ซึ่งเป็นคนต่างด้าวและไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ได้รับจากศูนย์วิจัยวนเกษตรนานาชาติเนื่องจากการเข้ามาทำงานในประเทศไทย ภายใต้ข้อตกลงระหว่างรัฐบาลไทยและศูนย์วิจัยวนเกษตรนานาชาติ

๘. การยกเว้นเนื่องจากเป็นมรดก

๘.๑ การขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แต่ไม่รวมถึงเรือกำปั่น เรือที่มีระวางตั้งแต่ ๖ ตันขึ้นไป เรือกลไฟหรือเรือยนต์ที่มีระวางตั้งแต่ ๕ ตันขึ้นไปหรือแพ

๘.๒ เงินได้ที่ได้รับจากกองมรดกซึ่งได้เสียภาษีเงินได้ไว้ในนามของกองมรดกแล้ว

๘.๓ เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาที่ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล หรือเมืองพัทยา หรือการปกครองท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ ทั้งนี้ เฉพาะเงินได้จากการขายในส่วนที่ไม่เกิน ๒๐๐,๐๐๐ บาทตลอดปีภาษีนั้น

๙. การยกเว้นเงินได้ประเภทเงินช่วยเหลือ เช่น

๙.๑ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๕) – (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีเป็นผู้ประสบอุทกภัย วาตภัย อัคคีภัย หรือภัยธรรมชาติอื่นที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๔ เป็นต้นมา ที่ได้ลงทะเบียนไว้กับศูนย์หรือหน่วยงานให้ความช่วยเหลือของราชการ

๙.๒ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินชดเชยที่ได้รับชดเชยจากรัฐบาล และเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับบริจาค กรณีประสบอุทกภัย วาตภัย อัคคีภัย หรือภัยธรรมชาติอื่นที่เกิดขึ้นในประเทศไทย ตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๔ เป็นต้นมา

นอกจากที่ได้กล่าวมาข้างต้นแล้ว ยังมีการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีอื่นๆ อีก เช่น การยกเว้นเพื่อมิให้มีการเก็บภาษีซ้ำซ้อน เช่น เงินส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่ นิติบุคคล แต่ไม่รวมถึงเงินส่วนแบ่งของกำไรจากกองทุนรวม (มาตรา ๔๒ (๑๔) แห่งประมวลรัษฎากร) เพราะห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลให้ถือเป็นหน่วยภาษีอีกหน่วยหนึ่งแยกต่างหากจากหุ้นส่วน และเงินได้ที่ได้รับจากกองมรดกที่ผู้ได้รับมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามความในมาตรา ๕๗ ทวิ (ในกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง) โดยเสียในนามกองมรดกนั้นอยู่แล้ว (มาตรา ๔๒ (๑๖) แห่งประมวลรัษฎากร) และในกรณีที่เป็นเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี กฎหมายก็กำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วยเช่นกันตามความมาตรา ๔๒ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร (สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, ๒๕๕๖ : ๓๕-๔๐)

ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

กระบวนการจัดเก็บภาษีมีคู่กรณีที่เกี่ยวข้องอยู่ ๒ ฝ่าย คือ เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี (tax-gatherers) ฝ่ายหนึ่ง กับผู้เสียภาษี (taxpayers) อีกฝ่ายหนึ่ง ในกระบวนการนี้มีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นจากทั้ง ๒ ฝ่าย ดังนั้นในการจัดเก็บภาษีต้องคำนึงถึงหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บ ดังนี้

๑. ลักษณะของหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

๑.๑ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่หรือผู้จัดเก็บภาษี และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีควรต้องต่ำที่สุด (low administrative and compliance costs)

๑.๒ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดเก็บภาษีของผู้จัดเก็บภาษี มีผลกระทบต่อรายได้ของรัฐบาลที่เกิดจากการจัดเก็บภาษี ดังนั้น เพื่อจะหารายได้จากการจัดเก็บภาษีให้แก่รัฐบาลได้อย่างเพียงพอ ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดเก็บภาษีของผู้จัดเก็บภาษีควรต้องต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่หาได้

๑.๓ ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีถือเป็นภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษีนอกเหนือจากจำนวนภาษีที่ต้องจ่าย ภาระที่เกิดขึ้นแก่ผู้เสียภาษีเนื่องจากค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่สูงอาจนำไปสู่

๑.๓.๑ ความลดลงอย่างมากของรายได้ที่ใช้จ่ายได้ (disposable income) ซึ่งรายได้ที่ใช้จ่ายได้ถูกคาดว่าจะนำไปออมและลงทุน ยิ่งรายได้ที่ใช้จ่ายได้เหลือน้อยลงเพียงใดผู้เสียภาษีก็จะออมหรือลงทุนน้อยลงเพียงนั้น ความสามารถของผู้เสียภาษีที่จะเพิ่มรายได้จากเงินออมและลงทุนจึงถูกยับยั้งจากการลดลงของรายได้ที่ใช้จ่ายได้ ผลที่ตามมาก็คือ รายได้ของรัฐที่จะได้มาจากการจัดเก็บภาษีจากผลตอบแทนจากเงินออมและเงินลงทุนก็จะลดลงตามไปด้วย

๑.๓.๒ ความไม่เต็มใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี ทำให้รายได้ของรัฐบาลจากการจัดเก็บภาษีลดลง เนื่องจากค่าใช้จ่ายการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง หมายถึงการสูญเสียเงินที่มากขึ้นแก่ผู้เสียภาษี การสูญเสียเงินที่มากขึ้นนี้เป็นไปได้ที่จะเป็นสาเหตุให้ผู้เสียภาษีหลบหลีกหรือหนีภาษี กล่าวคือ ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูงอาจก่อให้เกิดความรู้สึกต่อต้านการเสียภาษีและเกลียดชังระบบภาษีอันจะนำมาซึ่งการหลบหลีกภาษีและโดยเฉพาะอย่างยิ่งการหนีภาษี ดังนั้น จึงควรที่จะทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

สรุปได้ว่า ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ที่สูง และค่าใช้จ่ายในการให้ความมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่สูง หมายถึง ความสูญเสีย

ด้านรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลในจำนวนที่มาก กล่าวในทางตรงกันข้าม ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดเก็บของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่ำ จะก่อให้เกิดรายได้จากการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่มากขึ้น ดังนั้น ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลและค่าใช้จ่ายในการให้ความมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีในระดับต่ำในกระบวนการจัดเก็บภาษี คือ ลักษณะของหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

๒. ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ที่ต่ำ

๒.๑ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดเก็บภาษี คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการทำงานของระบบภาษีและที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ดังนั้น ต้นทุนในการบริหารจัดเก็บภาษีจึงหมายถึงเงินและเวลาที่เจ้าหน้าที่ต้องใช้ไปในการจัดเก็บภาษี หรือกล่าวอีกอย่างหนึ่ง ต้นทุนในการบริหารจัดเก็บภาษีไม่เพียงแต่คลอบคลุมค่าจ้างเงินเดือนของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี แต่ยังคลอบคลุมถึงค่าอาคารสถานที่ ค่าอุปกรณ์ ค่าเครื่องไม้เครื่องมือ และค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งการบริการต่างๆ ที่จำเป็นสำหรับเจ้าหน้าที่เพื่อทำการเก็บภาษี นอกจากนี้ ยังรวมถึงเวลาที่ต้องใช้จ่ายไปเพื่อทำการจัดเก็บภาษี เงินและเวลาที่ต้องใช้จ่ายไปเพื่อฝึกอบรมพนักงานเจ้าหน้าที่ให้มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายและระเบียบในการจัดเก็บภาษี และเพื่อให้มีความรู้ก้าวทันกับเก็บภาษี

มีสาเหตุหลายประการที่ก่อให้เกิดการเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดเก็บภาษี สาเหตุหลักที่มีอิทธิพลต่อการเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดเก็บภาษี คือ

๒.๑.๑ ความซับซ้อนของกฎหมายภาษีและแนววิธีปฏิบัติในการบริหาร หรือเรียกย่อๆ ว่า “กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน” (complex legislation) กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อนสามารถช่วยให้การจัดเก็บภาษีมีความเป็นธรรมและช่วยขัดขวางการหลบหลีกและหนีภาษี อย่างไรก็ตาม กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อนทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดเก็บภาษีมากขึ้น เพราะเป็นเรื่องที่ยุ่งยากสำหรับเจ้าหน้าที่เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีในการบริหารจัดเก็บภาษี และเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีต้องใช้เวลาที่มากขึ้นกว่าปกติในการทำความเข้าใจและบังคับใช้กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน โดยรัฐบาลต้องใช้กำลังเจ้าหน้าที่และบุคลากรที่ได้รับการฝึกอบรมมาอย่างดีในจำนวนที่มากขึ้น ตลอดจนต้องใช้ทรัพยากรของรัฐบาลที่เพิ่มมากขึ้นในการบังคับใช้กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน ซึ่งทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น

๒.๑.๒ การหลบหลีกและหนีภาษี (tax avoidance and evasion) ก่อให้เกิดความสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีในจำนวนมหาศาล ดังนั้นการต่อต้านการหลบหลีกและหนีภาษี และการทำให้การหลบหลีกและหนีภาษีลดลงจึงเป็นสิ่งจำเป็น และเป็นเรื่องที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ที่รัฐบาลต้องมีค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดเก็บภาษีที่เพิ่มมากขึ้น เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของเจ้าหน้าที่ในการ

ต่อต้านและตรวจจับการหลบหลีกและหนีภาษี โดยรัฐสภาหรือรัฐบาลต้องออกกฎหมาย และแนวปฏิบัติในการบริหารจัดเก็บภาษีที่ซับซ้อนเพื่อปิดช่องโหว่ในกฎหมายภาษีเพื่อลดการสูญเสียรายได้ของรัฐ ซึ่งการออกออกกฎหมายและแนวปฏิบัติที่ซับซ้อนดังกล่าว ต้องใช้เวลาและการทำงานที่เพิ่มมากขึ้นของผู้บัญญัติกฎหมายภาษี (tax-law makers) และผู้กำหนดนโยบายภาษี (tax-police makers) รวมถึงการใช้ทรัพยากรของรัฐบาลที่เพิ่มมากขึ้น

ในการตรวจจับการหลบหลีกและหนีภาษี ต้นทุนในการบริหารจัดเก็บภาษีได้เพิ่มมากขึ้นเป็นผลมาจากการบริหารและบังคับใช้กฎเกณฑ์ที่ซับซ้อนมากขึ้น ความยากในการตรวจสอบการกระทำที่ถือเป็นการหลบหลีกและหนีภาษี และความยากในการตรวจสอบการเรียกและรับสินบน (bribery) ของเจ้าหน้าที่

๒.๒ มาตรการดังต่อไปนี้จะทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดเก็บภาษีลดน้อยลง

๒.๒.๑ มาตรการที่ ๑ ระเบียบภาษีและกฎหมายภาษีควรที่จะประกอบด้วยโครงสร้างที่ง่ายและไม่ซับซ้อน โครงสร้างดังกล่าว ได้แก่ อัตราภาษี ฐานภาษี หน่วยภาษี และวิธีในการจัดเก็บภาษี ทั้งนี้เพราะจะเป็นการง่ายต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีในการเข้าใจและบริหารจัดเก็บภาษีที่มีโครงสร้างที่ง่ายและไม่ซับซ้อน นอกจากนี้ความง่ายของระบบภาษีและกฎหมายภาษีที่เกิดจากโครงสร้างที่ง่ายและไม่ซับซ้อนจะปิดช่องโหว่ในการหลบหลีกและหนีภาษี เนื่องจากช่องโหว่ในการหลบหลีกและหนีภาษีถูกพบได้ในกฎหมายที่ซับซ้อน ความง่ายของระบบภาษีและกฎหมายภาษีก็คือ รัฐบาลไม่จำเป็นต้องใช้ทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่มากในการบริหารกฎหมายภาษีที่ง่าย และไม่จำเป็นต้องออกบทบัญญัติพิเศษเพื่อปิดช่องโหว่ในกฎหมายภาษี สิ่งนี้จะส่งผลให้ต้นทุนในการบริหารจัดเก็บภาษีลดน้อยลงและจะทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น

๒.๒.๒ มาตรการที่ ๒ การทำให้แรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษีลดลง จะช่วยลดการหลบหลีกและหนีภาษี นอกจากนี้ การปรับปรุงระบบการบริหารจัดเก็บภาษีให้ทันสมัยอยู่เสมอจะช่วยป้องกันการหลบหลีกและหนีภาษีในรูปแบบใหม่ๆ เมื่อหลบหลีกและหนีภาษีลดลง รัฐบาลก็ไม่จำเป็นต้องใช้ทรัพยากรที่เพิ่มมากขึ้นในการต่อต้านและตรวจจับการหลบหลีกและหนีภาษี สิ่งนี้จะทำให้ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีลดลง และจะทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น

๓. ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่ำ

สาเหตุหลักที่มีอิทธิพลต่อการเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี คือ

๓.๑ กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อนเพิ่มค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี เพราะเป็นการยาก

สำหรับผู้เสียภาษีที่จะเข้าใจและปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าว หรือกล่าวอีกอย่างหนึ่ง ผู้เสียภาษีต้องใช้เวลาและใช้จ่ายเงินที่มากขึ้นในการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน

ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่สูงอันเป็นผลมาจากกฎเกณฑ์และระเบียบที่ซับซ้อน จะทำให้เงินได้ของผู้เสียภาษีที่จะนำไปจับจ่ายใช้สอยลดลง และอาจทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความไม่เต็มใจในการจ่ายภาษี สาเหตุอีกประการหนึ่งที่อาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่เต็มใจในการจ่ายภาษี คือ การคาดคะเนของผู้เสียภาษีบางกลุ่มว่า ผู้เสียภาษีอีกกลุ่มหนึ่งสามารถใช้ประโยชน์จากกฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อนในการค้นหาช่องโหว่ในการลดภาระภาษีของตน ผู้ซึ่งไม่ไม่เต็มใจที่จะจ่ายภาษีจึงอาจค้นหาช่องโหว่ในการลดภาระภาษีของตนที่มีอยู่ในกฎหมายหรือค้นหาวิธีการผิดกฎหมายเพื่อหนีภาษี

๓.๒ การหลบหลีกและหนีภาษี อาจเป็นผลมาจากสาเหตุอื่นที่เกี่ยวข้องกับความต้องการลดความรับผิดในการเสียภาษี การหลบหลีกและการหนีภาษีอาจทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้ที่ไม่หลบหลีกภาษีและผู้ที่ไม่หนีภาษีเพิ่มขึ้น เพราะพวกเขาอาจต้องใช้เวลาและการใช้จ่ายเงินที่มากขึ้นเพื่อปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกที่ยอมรับไม่ได้ ซึ่งรัฐบาลออกมาเพื่อต่อต้านแผนการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (unacceptable tax avoidance schemes) นอกจากนี้ การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้และการหนีภาษียังก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายแก่ตัวผู้หลบหลีกภาษีและผู้หนีภาษี ซึ่งเรียกว่า “ค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี” (non-compliance costs) เช่น ค่าใช้จ่ายเพื่อขอคำแนะนำจากผู้มีวิชาชีพทางด้านภาษี (tax professionals) ในการค้นหาช่องโหว่ในกฎหมายภาษี ค่าใช้จ่ายเพื่อดำเนินการโยกย้ายหรือปรับเปลี่ยนกิจกรรมทางธุรกิจที่จะมีผลต่อภาระภาษีตามคำแนะนำของผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษี (tax experts) ค่าใช้จ่ายในการล็อบบี้ผู้ออกกฎหมายภาษีและผู้กำหนดนโยบายภาษีเพื่อให้ทำการเปลี่ยนแปลงกฎหมายภาษีอันจะมีผลทำให้ตนเองเสียภาษีน้อยลง (tax minimization) และ ค่าใช้จ่ายในการล็อบบี้นักวิเคราะห์หรือคอลัมนิสต์เพื่อให้เขียนบทความสนับสนับสนุนหรือคัดค้านกฎหมายและระเบียบปฏิบัติในการบริหาร เพื่อจูงใจให้ผู้ออกกฎหมายภาษีและผู้กำหนดนโยบายภาษีทำการเปลี่ยนแปลงกฎหมายภาษีอันจะมีผลทำให้ตนเองเสียภาษีน้อยลง เป็นต้น

จากที่กล่าวมาข้างต้นค่าใช้จ่ายของผู้หนีภาษีอาจเกิดขึ้นได้ดังต่อไปนี้

๑. เวลาและเงินที่ได้ใช้จ่ายไปในการให้สินบนแก่เจ้าหน้าที่

๒. เวลาและเงินที่ได้ใช้จ่ายไปเพื่อการโยกย้ายกิจกรรมทางธุรกิจโดยใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพื่อให้จ่ายภาษีน้อยลงหรือไม่จ่ายภาษีเลย

การหลบหลีกและหนีภาษีไม่เพียงก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายที่เพิ่มมากขึ้นแก่ผู้ที่ไม่หลบหลีกภาษีและผู้ที่ไม่หนีภาษี แต่ยังก่อให้เกิดค่าใช้จ่าย

ในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีแก่ผู้หลบหลีกและหนีภาษีอีกด้วย การเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามและไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในกระบวนการจัดเก็บภาษี เพราะทำให้รัฐบาลสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเป็นจำนวนมาก

ระบบภาษีที่ดีจึงควรกำจัดหรือทำให้สาเหตุที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามและไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูงลดน้อยลง เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว มาตรการที่ช่วยให้ต้นทุนการบริหารจัดเก็บภาษีที่สูงลดลงควรนำมาปรับใช้ กล่าวคือ

๑. การใช้กฎมายที่มีโครงสร้างภาษีที่ง่าย จะเป็นการง่ายสำหรับผู้เสียภาษีที่จะเข้าใจและปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบที่ใช้โครงสร้างภาษีที่ง่าย ผลที่ตามมาก็คือ ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องใช้เงินและเวลาที่เพิ่มมากขึ้นในการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบที่ง่าย ยิ่งไปกว่านั้น กฎหมายที่ง่ายจะลดช่องโหว่ที่นำไปใช้ในการหลบหลีกและหนีภาษี ผลที่ตามก็คือ กฎหมายเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ที่ซับซ้อนที่ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตามอาจลดน้อยลง ซึ่งจะทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีลดน้อยลง

๒. การลดแรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษี ตลอดจนการทำให้ระบบการบริการจัดเก็บภาษีทันสมัยอยู่เสมอเพื่อต่อต้านแผนการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้และแผนการหนีภาษีในรูปแบบใหม่ๆ สามารถทำให้การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้และการหนีภาษีลดลง ซึ่งจะทำให้ค่าใช้จ่ายในไม่การปฏิบัติตามกฎมายภาษีลดลง นอกจากนี้ เมื่อการหลบหลีกและหนีภาษีลดลง กฎหมายเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ที่ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตามก็จะน้อยลง ซึ่งจะส่งผลให้ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีลดต่ำลงไปด้วย

ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่ต่ำลงอันเป็นผลมาจากการใช้กฎหมายและระเบียบที่ง่ายและเป็นผลมาจากการลดแรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษี จะทำให้เงินได้ของผู้เสียภาษีที่จะนำไปใช้เพื่อการจับจ่ายใช้สอยเพิ่มมากขึ้น และจะเป็นการส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีสมัครใจเสียภาษี ซึ่งจะทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลสูงขึ้นตามไปด้วยนอกจากนี้การที่ค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีลดลง ก็จะทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลสูงขึ้นเช่นเดียวกัน (จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ๒๕๕๖ : ๓๓-๔๐)

สรุป

เงินได้พึงประเมิน หมายถึง เงินได้อันเข้าลักษณะอันพึงต้องเสียภาษี เช่น เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นอันสามารถคิดคำนวณเป็นเงินได้ ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น การนิยามคำว่า “เงินได้” จะต้องเป็นเงินได้ที่พร้อมที่จะชำระหรือเป็นผลประโยชน์ที่อาจคำนวณเป็นเงินได้อย่างชัดเจน

เงินได้พึงประเมินที่นำมาเป็นฐานสำหรับคำนวณภาษีเป็นเงินได้ทุกประเภทที่บุคคลได้รับมาในปีภาษี ซึ่งเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐(๑) ถึง (๘)

เงินได้สุทธิ คือ เงินได้พึงประเมินหักด้วยค่าใช้จ่ายที่กฎหมายกำหนด และหักด้วยค่าลดหย่อนต่างๆ ค่าใช้จ่ายที่นำมาหักนี้ เงินได้แต่ละประเภทมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ไม่เท่ากัน เงินได้บางประเภทกฎหมายไม่อนุญาตให้มีการหักค่าใช้จ่าย ส่วนการหักค่าลดหย่อนนั้นกำหนดไว้ตายตัวว่าจะหักได้ในกรณีใดบ้าง และจำนวนเท่าใด

สำหรับกระบวนการในการจัดเก็บภาษีมีผู้เกี่ยวข้อง ๒ ฝ่าย คือ เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี โดยกระบวนการนี้มีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นจากทั้ง ๒ ฝ่าย ดังนั้นระบบการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพนั้น ต้องจัดหารายได้ให้แก่รัฐบาลได้อย่างพอเพียง จัดเก็บด้วยต้นทุนที่ต่ำ ก่อให้เกิดการรั่วไหลของรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่น้อย (เพราะมีการเรียกและรับสินบนของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บ และมีการหลบหลีกและหนีภาษีของผู้เสียภาษีไม่มาก) และจัดเก็บด้วยค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่ำ

บทที่ ๔
แนวทางการเพิ่มประสิทธิภาพมาตรการการจัดเก็บภาษีรายได้

มาตรการทางภาษีเฉพาะกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

๑. ปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

รัฐบาลได้ปรับเปลี่ยนโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยเพิ่มขั้นอัตราในการคำนวณเงินได้สุทธิจาก ๕ ขั้นเป็น ๗ ขั้น และลดอัตราภาษีเงินได้ขั้นสูงสุดจาก ๓๗% เป็น ๓๕% เพื่อลดภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวทำให้เกิดผลกระทบต่อ "**อัตราภาษี**" และยังส่งผลต่อเศรษฐกิจและการคลังของประเทศ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ (๒๕๕๖ : ๗๓-๘๐) ได้กล่าวว่า ประเทศไทยใช้โครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบบก้าวหน้า (progressive income tax) ที่วางพื้นฐานอยู่บนการใช้อัตราภาษีหลายอัตรา (multiple rates) ในตารางอัตราภาษีตารางเดียว (one tax-rate schedule) ตามที่ประมวลรัษฎากรได้นำมาประยุกต์ไว้

ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ในมาตรา ๔๘(๑) ว่า เงินได้พึงประเมิน (ฐานภาษี) เมื่อได้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามมาตรา ๔๒ ทวิถึงมาตรา ๔๗ แล้ว เหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิ หลังจากนั้นให้นำเงินได้สุทธิมาคำนวณเพื่อเสียภาษีในอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาดังนี้

ตารางที่ ๔ – ๑ บัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดาใหม่ เริ่มใช้บังคับตั้งแต่ปีภาษี ๒๕๕๖

ช่วงเงินได้สุทธิสำหรับอัตราภาษีส่วนเพิ่ม	อัตราภาษีส่วนเพิ่ม
เงินได้สุทธิไม่เกิน ๓๐๐,๐๐๐ บาท	ร้อยละ ๕
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน ๓๐๐,๐๐๐ บาท แต่ไม่เกิน ๕๐๐,๐๐๐ บาท	ร้อยละ ๑๐
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน ๕๐๐,๐๐๐ บาท แต่ไม่เกิน ๗๕๐,๐๐๐ บาท	ร้อยละ ๑๕
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน ๗๕๐,๐๐๐ บาท แต่ไม่เกิน ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท	ร้อยละ ๒๐
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท แต่ไม่เกิน ๒,๐๐๐,๐๐๐ บาท	ร้อยละ ๒๕
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน ๒,๐๐๐,๐๐๐ บาท แต่ไม่เกิน ๔,๐๐๐,๐๐๐ บาท	ร้อยละ ๓๐
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน ๔,๐๐๐,๐๐๐ บาท	ร้อยละ ๓๕

ที่มา : กรมสรรพากร

สำหรับเงินได้สุทธิที่ได้รับตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๑ ได้รับการยกเว้นภาษีเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน ๑๕๐,๐๐๐ บาทแรก ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ๔๗๐) พ.ศ.๒๕๕๑

จากบัญชีอัตราภาษีข้างต้น จะเห็นได้ว่า ในตารางอัตราภาษีตารางเดียวหรือบัญชีเดียว (one tax-rate schedule) ประกอบด้วยอัตราภาษีหลายอัตรา (multiple rates) อัตราภาษีขั้นต่ำจะใช้กับระดับเงินได้สุทธิต่ำและอัตราภาษีขั้นที่สูงขึ้นจะใช้กับระดับเงินได้สุทธิที่สูงขึ้น อัตราภาษีเหล่านี้จะช่วยทำให้อัตราภาษี**เฉลี่ย** (the average tax rate) หรืออัตราร้อยละของเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าภาษีเพิ่มสูงขึ้นเมื่อเงินได้สูงขึ้น โดยระบบอัตราภาษีหลายอัตราต้องการอัตราภาษี**ส่วนเพิ่ม**หลายอัตรา (marginal tax rates) เพื่อนำไปใช้จัดเก็บภาษีจากเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษีในระดับที่แตกต่างกัน กล่าวคือ อัตราภาษีส่วนเพิ่มขั้นต่ำจะใช้จัดเก็บภาษีจากเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษีในระดับต่ำ (ผู้มีรายได้ต่ำ) และอัตราภาษีส่วนเพิ่มขั้นสูงจะใช้จัดเก็บภาษีจากเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษีในระดับสูง (ผู้มีรายได้สูง)

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ถูกจัดเก็บจากเงินได้พึงประเมิน (ฐานภาษี) โดยใช้อัตราภาษีในจำนวนหลายอัตราและทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยหรือจำนวนสัดส่วนของเงินได้ที่ต้องจ่ายเป็นค่าภาษีเพิ่มสูงขึ้นเมื่อเงินได้พึงประเมิน (ฐานภาษี) สูงขึ้นนี้ ถูกเรียกว่า “ภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า” (progressive income tax)

ภาษีเงินได้แบบก้าวหน้าสนับสนุนหลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ กล่าวคือ สามารถทำให้การกระจายรายได้มีความเสอมภาคหรือมีความเป็นธรรม (equity of income redistribution) หรือส่งเสริมการการกระจายรายได้ในแนวตั้ง (vertical redistribution) หรือช่วยให้เกิดการกระจายรายได้จากคนรวยไปสู่คนจน ซึ่งช่วยลดความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เสมอภาคด้านรายได้ระหว่างประชาชน โดยการโยกย้ายทรัพยากรทางเศรษฐกิจจากคนรวยไปสู่คนจน กล่าวคือ ทำให้คนที่มีความสามารถมากในการจ่ายเงินหรือคนรวย**ต้องจ่ายเงิน**เพื่อเป็นค่าภาษีใน**จำนวนที่มากกว่า**และ**ในสัดส่วนที่สูงกว่า**คนที่มีความสามารถน้อยในการจ่ายเงินหรือคนจน

การที่รัฐบาลปรับเปลี่ยนโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยเพิ่มขั้นอัตราในการคำนวณเงินได้สุทธิจาก ๕ ขั้นเป็น ๗ ขั้น และลดอัตราภาษีเงินได้ขั้นสูงสุดจาก ๓๗% เป็น ๓๕% เพื่อลดภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีโดยรวม คำถามสำคัญที่ตามมาก็คือ ผู้เสียภาษีกลุ่มไหนจะเป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์ และโครงสร้างภาษีใหม่จะมีผลต่อภาพเศรษฐกิจและการคลังโดยรวมของประเทศอย่างไร

ตารางที่ ๔ – ๒ เปรียบเทียบอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบบเก่าและแบบใหม่ (ปี ๒๕๕๖)

รายได้สุทธิ	จำนวนเงิน	อัตราภาษี		จำนวนเงินภาษี		
		แบบเก่า	แบบใหม่	แบบเก่า	แบบใหม่	ลดลง
๐ - ๑๕๐,๐๐๐	๑๕๐,๐๐๐	ยกเว้น	ยกเว้น	-	-	-
๑๕๐,๐๐๑ – ๓๐๐,๐๐๐	๑๕๐,๐๐๐	๑๐%	๕%	๑๕,๐๐๐	๗,๕๐๐	๗,๕๐๐
๓๐๐,๐๐๑ – ๕๐๐,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	๑๐%	๑๐%	๒๐,๐๐๐	๒๐,๐๐๐	-
๕๐๐,๐๐๑ – ๗๕๐,๐๐๐	๒๕๐,๐๐๐	๒๐%	๑๕%	๕๐,๐๐๐	๓๗,๕๐๐	๑๒,๕๐๐
๗๕๐,๐๐๑ – ๑,๐๐๐,๐๐๐	๒๕๐,๐๐๐	๒๐%	๒๐%	๕๐,๐๐๐	๕๐,๐๐๐	-
๑,๐๐๐,๐๐๑ – ๒,๐๐๐,๐๐๐	๑,๐๐๐,๐๐๐	๓๐%	๒๕%	๓๐๐,๐๐๐	๒๕๐,๐๐๐	๕๐,๐๐๐
๒,๐๐๐,๐๐๑ – ๔,๐๐๐,๐๐๐	๒,๐๐๐,๐๐๐	๓๐%	๓๐%	๖๐๐,๐๐๐	๖๐๐,๐๐๐	-
มากกว่า ๔,๐๐๐,๐๐๐	-	๓๗%	๓๕%	ลดลงตามเงินได้สุทธิ		

ที่มา : กรมสรรพากร

จากตารางข้างต้นจะเห็นว่า โดยรวมแล้วจะมีอยู่ ๔ ช่วงของเงินได้สุทธิที่เสียภาษีลดลง ได้แก่

๑. รายได้สุทธิในช่วง ๑๕๐,๐๐๐ – ๓๐๐,๐๐๐ บาท จะเสียภาษีลดลงสูงสุด ๗,๕๐๐ บาท

๒. รายได้สุทธิในช่วง ๕๐๐,๐๐๑ – ๗๕๐,๐๐๐ บาท จะเสียภาษีลดลงสูงสุด ๑๒,๕๐๐ บาท

๓. รายได้สุทธิในช่วง ๑,๐๐๐,๐๐๑ – ๒,๐๐๐,๐๐๐ บาท จะเสียภาษีลดลงสูงสุด ๕๐,๐๐๐ บาท

๔. รายได้สุทธิมากกว่า ๔,๐๐๐,๐๐๐ บาท จะประหยัดภาษีได้เพิ่มขึ้น ๒% ของเงินได้สุทธิ (ขึ้นอยู่กับจำนวนของเงินได้)

จากตารางข้างต้น จะสังเกตว่ายิ่งมีเงินได้สุทธิเพิ่มขึ้น จำนวนภาษีที่ประหยัดได้ก็น่าจะมากขึ้น ดังนั้นคนที่มีรายได้สูง (คนรวย) น่าจะได้รับสิทธิประโยชน์ในการลดภาษีมากกว่าคนที่มีรายได้น้อย แต่หากนำตารางข้างต้นมาเปรียบเทียบกับตัวอย่างดังต่อไปนี้

ตารางที่ ๔ – ๓ รายได้สุทธิของผู้มีเงินได้จำนวน 8 คนในช่วงที่แตกต่าง

รายการ	คนที่ ๑	คนที่ ๒	คนที่ ๓	คนที่ ๔
เงินได้สุทธิ	๓๐๐,๐๐๐	๕๐๐,๐๐๐	๗๕๐,๐๐๐	๑,๐๐๐,๐๐๐
	คนที่ ๕	คนที่ ๖	คนที่ ๗	คนที่ ๘
เงินได้สุทธิ	๒,๐๐๐,๐๐๐	๔,๐๐๐,๐๐๐	๘,๐๐๐,๐๐๐	๑๖,๐๐๐,๐๐๐

คำนวณเปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีของแต่ละคนโดยใช้อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใหม่และเก่า

ตารางที่ ๔ – ๔ เปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใหม่และเก่าของคนที่ ๑

รายได้สุทธิ	**จำนวนเงิน**	**อัตราภาษี**		**จำนวนเงินภาษี**		
		แบบเก่า	**แบบใหม่**	**แบบเก่า**	**แบบใหม่**	**ลดลง**
๐ - ๑๕๐,๐๐๐	๑๕๐,๐๐๐	ยกเว้น	ยกเว้น	-	-	-
๑๕๐,๐๐๑ - ๓๐๐,๐๐๐	๑๕๐,๐๐๐	๑๐%	๕%	๑๕,๐๐๐	๗,๕๐๐	๗,๕๐๐
	๓๐๐,๐๐๐			๑๕,๐๐๐	๗,๕๐๐	๗,๕๐๐
					% ที่ลดลง	**๕๐.๐๐%**

ตารางที่ ๔ – ๕ เปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใหม่และเก่าของคนที่ ๒

รายได้สุทธิ	**จำนวนเงิน**	**อัตราภาษี**		**จำนวนเงินภาษี**		
		แบบเก่า	**แบบใหม่**	**แบบเก่า**	**แบบใหม่**	**ลดลง**
๐ - ๑๕๐,๐๐๐	๑๕๐,๐๐๐	ยกเว้น	ยกเว้น	-	-	-
๑๕๐,๐๐๑ - ๓๐๐,๐๐๐	๑๕๐,๐๐๐	๑๐%	๕%	๑๕,๐๐๐	๗,๕๐๐	๗,๕๐๐
๓๐๐,๐๐๑ - ๕๐๐,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	๑๐%	๑๐%	๒๐,๐๐๐	๒๐,๐๐๐	-
	๕๐๐,๐๐๐			๓๕,๐๐๐	๒๗,๕๐๐	๗,๕๐๐
					% ที่ลดลง	**๒๑.๔๓%**

ตารางที่ ๔ – ๖ เปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใหม่และเก่าของคนที่ ๓

รายได้สุทธิ	จำนวนเงิน	อัตราภาษี		จำนวนเงินภาษี		
		แบบเก่า	แบบใหม่	แบบเก่า	แบบใหม่	ลดลง
๐ - ๑๕๐,๐๐๐	๑๕๐,๐๐๐	ยกเว้น	ยกเว้น	-	-	-
๑๕๐,๐๐๑ - ๓๐๐,๐๐๐	๑๕๐,๐๐๐	๑๐%	๕%	๑๕,๐๐๐	๗,๕๐๐	๗,๕๐๐
๓๐๐,๐๐๑ - ๕๐๐,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	๑๐%	๑๐%	๒๐,๐๐๐	๒๐,๐๐๐	-
๕๐๐,๐๐๑ - ๗๕๐,๐๐๐	๒๕๐,๐๐๐	๒๐%	๑๕%	๕๐,๐๐๐	๓๗,๕๐๐	๑๒,๕๐๐
	๗๕๐,๐๐๐			๘๕,๐๐๐	๖๕,๐๐๐	๒๐, ๐๐๐
					% ที่ลดลง	๒๓.๕๓%

ตารางที่ ๔ – ๗ เปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใหม่และเก่าของคนที่ ๔

รายได้สุทธิ	จำนวนเงิน	อัตราภาษี		จำนวนเงินภาษี		
		แบบเก่า	แบบใหม่	แบบเก่า	แบบใหม่	ลดลง
๐ - ๑๕๐,๐๐๐	๑๕๐,๐๐๐	ยกเว้น	ยกเว้น	-	-	-
๑๕๐,๐๐๑ - ๓๐๐,๐๐๐	๑๕๐,๐๐๐	๑๐%	๕%	๑๕,๐๐๐	๗,๕๐๐	๗,๕๐๐
๓๐๐,๐๐๑ - ๕๐๐,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	๑๐%	๑๐%	๒๐,๐๐๐	๒๐,๐๐๐	-
๕๐๐,๐๐๑ - ๗๕๐,๐๐๐	๒๕๐,๐๐๐	๒๐%	๑๕%	๕๐,๐๐๐	๓๗,๕๐๐	๑๒,๕๐๐
๗๕๐,๐๐๑ - ๑,๐๐๐,๐๐๐	๒๕๐,๐๐๐	๒๐%	๒๐%	๕๐,๐๐๐	๕๐,๐๐๐	-
	๑,๐๐๐,๐๐๐			๑๓๕,๐๐๐	๑๑๕,๐๐๐	๒๐, ๐๐๐
					% ที่ลดลง	๑๔.๘๑%

ตารางที่ ๔ – ๘ เปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใหม่และเก่าของคนที่ ๕

รายได้สุทธิ	จำนวนเงิน	อัตราภาษี		จำนวนเงินภาษี		
		แบบเก่า	แบบใหม่	แบบเก่า	แบบใหม่	ลดลง
๐ - ๑๕๐,๐๐๐	๑๕๐,๐๐๐	ยกเว้น	ยกเว้น	-	-	-
๑๕๐,๐๐๑ – ๓๐๐,๐๐๐	๑๕๐,๐๐๐	๑๐%	๕%	๑๕,๐๐๐	๗,๕๐๐	๗,๕๐๐
๓๐๐,๐๐๑ – ๕๐๐,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	๑๐%	๑๐%	๒๐,๐๐๐	๒๐,๐๐๐	-
๕๐๐,๐๐๑ – ๗๕๐,๐๐๐	๒๕๐,๐๐๐	๒๐%	๑๕%	๕๐,๐๐๐	๓๗,๕๐๐	๑๒,๕๐๐
๗๕๐,๐๐๑ – ๑,๐๐๐,๐๐๐	๒๕๐,๐๐๐	๒๐%	๒๐%	๕๐,๐๐๐	๕๐,๐๐๐	-
๑,๐๐๐,๐๐๑ – ๒,๐๐๐,๐๐๐	๑,๐๐๐,๐๐๐	๓๐%	๒๕%	๓๐๐,๐๐๐	๒๕๐,๐๐๐	๕๐,๐๐๐
	๒,๐๐๐,๐๐๐			๔๓๕,๐๐๐	๓๖๕,๐๐๐	๗๐, ๐๐๐
					% ที่ลดลง	๑๖.๐๙%

ตารางที่ ๔ – ๙ เปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใหม่และเก่าของคนที่ ๖

รายได้สุทธิ	จำนวนเงิน	อัตราภาษี		จำนวนเงินภาษี		
		แบบเก่า	แบบใหม่	แบบเก่า	แบบใหม่	ลดลง
๐ - ๑๕๐,๐๐๐	๑๕๐,๐๐๐	ยกเว้น	ยกเว้น	-	-	-
๑๕๐,๐๐๑ – ๓๐๐,๐๐๐	๑๕๐,๐๐๐	๑๐%	๕%	๑๕,๐๐๐	๗,๕๐๐	๗,๕๐๐
๓๐๐,๐๐๑ – ๕๐๐,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	๑๐%	๑๐%	๒๐,๐๐๐	๒๐,๐๐๐	-
๕๐๐,๐๐๑ – ๗๕๐,๐๐๐	๒๕๐,๐๐๐	๒๐%	๑๕%	๕๐,๐๐๐	๓๗,๕๐๐	๑๒,๕๐๐
๗๕๐,๐๐๑ - ๑,๐๐๐,๐๐๐	๒๕๐,๐๐๐	๒๐%	๒๐%	๕๐,๐๐๐	๕๐,๐๐๐	-
๑,๐๐๐,๐๐๑ – ๒,๐๐๐,๐๐๐	๑,๐๐๐,๐๐๐	๓๐%	๒๕%	๓๐๐,๐๐๐	๒๕๐,๐๐๐	๕๐,๐๐๐
๒,๐๐๐,๐๐๑ – ๔,๐๐๐,๐๐๐	๒,๐๐๐,๐๐๐	๓๐%	๓๐%	๖๐๐,๐๐๐	๖๐๐,๐๐๐	-
	๔,๐๐๐,๐๐๐			๑,๐๓๕,๐๐๐	๙๖๕,๐๐๐	๗๐, ๐๐๐
					% ที่ลดลง	๖.๗๖%

ตารางที่ ๔ – ๑๐ เปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใหม่และเก่าของคนที่ ๗

รายได้สุทธิ	จำนวนเงิน	อัตราภาษี		จำนวนเงินภาษี		
		แบบเก่า	แบบใหม่	แบบเก่า	แบบใหม่	ลดลง
๐ - ๑๕๐,๐๐๐	๑๕๐,๐๐๐	ยกเว้น	ยกเว้น	-	-	-
๑๕๐,๐๐๑ – ๓๐๐,๐๐๐	๑๕๐,๐๐๐	๑๐%	๕%	๑๕,๐๐๐	๗,๕๐๐	๗,๕๐๐
๓๐๐,๐๐๑ – ๕๐๐,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	๑๐%	๑๐%	๒๐,๐๐๐	๒๐,๐๐๐	-
๕๐๐,๐๐๑ – ๗๕๐,๐๐๐	๒๕๐,๐๐๐	๒๐%	๑๕%	๕๐,๐๐๐	๓๗,๕๐๐	๑๒,๕๐๐
๗๕๐,๐๐๑ – ๑,๐๐๐,๐๐๐	๒๕๐,๐๐๐	๒๐%	๒๐%	๕๐,๐๐๐	๕๐,๐๐๐	-
๑,๐๐๐,๐๐๑ – ๒,๐๐๐,๐๐๐	๑,๐๐๐,๐๐๐	๓๐%	๒๕%	๓๐๐,๐๐๐	๒๕๐,๐๐๐	๕๐,๐๐๐
๒,๐๐๐,๐๐๑ – ๔,๐๐๐,๐๐๐	๒,๐๐๐,๐๐๐	๓๐%	๓๐%	๖๐๐,๐๐๐	๖๐๐,๐๐๐	-
๔,๐๐๐,๐๐๑ – ๘,๐๐๐,๐๐๐	๔,๐๐๐,๐๐๐	๓๗%	๓๕%	๑,๔๘๐,๐๐๐	๑,๔๐๐,๐๐๐	๘๐,๐๐๐
	๘,๐๐๐,๐๐๐			**๒,๕๑๕,๐๐๐**	**๒,๓๖๕,๐๐๐**	**๑๕๐, ๐๐๐**
					% ที่ลดลง	**๕.๙๖%**

ตารางที่ ๔ – ๑๑ เปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใหม่และเก่าของคนที่ ๘

รายได้สุทธิ	จำนวนเงิน	อัตราภาษี		จำนวนเงินภาษี		
		แบบเก่า	แบบใหม่	แบบเก่า	แบบใหม่	ลดลง
๐ - ๑๕๐,๐๐๐	๑๕๐,๐๐๐	ยกเว้น	ยกเว้น	-	-	-
๑๕๐,๐๐๑ – ๓๐๐,๐๐๐	๑๕๐,๐๐๐	๑๐%	๕%	๑๕,๐๐๐	๗,๕๐๐	๗,๕๐๐
๓๐๐,๐๐๑ – ๕๐๐,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	๑๐%	๑๐%	๒๐,๐๐๐	๒๐,๐๐๐	-
๕๐๐,๐๐๑ – ๗๕๐,๐๐๐	๒๕๐,๐๐๐	๒๐%	๑๕%	๕๐,๐๐๐	๓๗,๕๐๐	๑๒,๕๐๐
๗๕๐,๐๐๑ – ๑,๐๐๐,๐๐๐	๒๕๐,๐๐๐	๒๐%	๒๐%	๕๐,๐๐๐	๕๐,๐๐๐	-
๑,๐๐๐,๐๐๑ – ๒,๐๐๐,๐๐๐	๑,๐๐๐,๐๐๐	๓๐%	๒๕%	๓๐๐,๐๐๐	๒๕๐,๐๐๐	๕๐,๐๐๐
๒,๐๐๐,๐๐๑ – ๔,๐๐๐,๐๐๐	๒,๐๐๐,๐๐๐	๓๐%	๓๐%	๖๐๐,๐๐๐	๖๐๐,๐๐๐	-
๔,๐๐๐,๐๐๑ – ๑๖,๐๐๐,๐๐๐	๑๒,๐๐๐,๐๐๐	๓๗%	๓๕%	๔,๔๔๐,๐๐๐	๔,๒๐๐,๐๐๐	๒๔๐,๐๐๐
	๑๖,๐๐๐,๐๐๐			**๕,๔๗๕,๐๐๐**	**๕,๑๖๕,๐๐๐**	**๓๑๐, ๐๐๐**
					% ที่ลดลง	**๕.๖๖%**

ผลจากการคำนวณทั้ง ๘ คน สามารถประหยัดภาษีได้ในจำนวนที่แตกต่างกันออกไป โดยคนที่มีรายได้สูงจะต้องเสียภาษีมากกว่าคนที่มีรายได้ต่ำ และจำนวนภาษีผู้ที่มีรายได้สูงนั้นจะประหยัดภาษีในจำนวนที่มากกว่าผู้ที่มีรายได้ต่ำ แต่เมื่อเรานำมาคำนวณเป็นสัดส่วนเปรียบเทียบกับจำนวนภาษีเดิมแล้ว ปรากฏว่าผู้ที่มีรายได้สูงกลับประหยัดภาษีได้น้อยกว่า ดังนี้

ตารางที่ ๔ – ๑๒ ความแตกต่างของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากผู้มีเงินได้ทั้ง ๘ คน

รายการ	คนที่ ๑	คนที่ ๒	คนที่ ๓	คนที่ ๔	คนที่ ๕	คนที่ ๖	คนที่ ๗	คนที่ ๘
เงินได้สุทธิ	๓๐๐,๐๐๐	๕๐๐,๐๐๐	๗๕๐,๐๐๐	๑,๐๐๐,๐๐๐	๒,๐๐๐,๐๐๐	๔,๐๐๐,๐๐๐	๘,๐๐๐,๐๐๐	๑๖,๐๐๐,๐๐๐
ภาษีที่ลดลง	๗,๕๐๐	๗,๕๐๐	๒๐,๐๐๐	๒๐,๐๐๐	๗๐,๐๐๐	๗๐,๐๐๐	๑๕๐,๐๐๐	๓๑๐,๐๐๐
% ที่ลดลง	๕๐.๐๐%	๒๑.๔๓%	๒๓.๕๓%	๑๔.๘๑%	๑๖.๐๙%	๖.๗๖%	๕.๙๖%	๕.๖๖%

จากตารางสรุปข้างต้น พบว่า คนที่ ๑ เป็นผู้ทีมีรายได้สุทธิ ๓๐๐,๐๐๐ บาท จะประหยัดภาษีตามอัตราภาษีใหม่ได้ในจำนวนที่น้อยที่สุด คือ เพียงแค่ ๗,๕๐๐ บาท แต่กลับประหยัดภาษีได้ในอัตราที่สูงสุด (๕๐.๐๐%) เมื่อเปรียบเทียบกับคนอื่น ๆ แต่ในทางกลับกันคนที่ ๘ สามารถประหยัดภาษีได้ในจำนวนที่มากที่สุด (๓๑๐,๐๐๐ บาท) แต่เมื่อคำนวณเป็นอัตราส่วนแล้วกลับประหยัดภาษีได้ในอัตราที่ต่ำสุด (๕.๖๖%)

ตารางที่ ๔ – ๑๓ เปรียบเทียบระหว่างภาษีเงินได้ที่ลดลงกับเงินได้สุทธิ หรือที่เรียกว่า อัตราภาษีเฉลี่ย (the average tax rate)

รายการ	**คนที่ ๑**	**คนที่ ๒**	**คนที่ ๓**	**คนที่ ๔**
เงินได้สุทธิ	๓๐๐,๐๐๐	๕๐๐,๐๐๐	๗๕๐,๐๐๐	๑,๐๐๐,๐๐๐
จำนวนภาษีที่ต้องจ่าย(อัตราเดิม)	๑๕,๐๐๐	๓๕,๐๐๐	๘๕,๐๐๐	๑๓๕,๐๐๐
จำนวนภาษีที่ต้องจ่าย(อัตราใหม่)	๗,๕๐๐	๒๗,๕๐๐	๖๕,๐๐๐	๑๑๕,๐๐๐
ภาษีที่ลดลง	๗,๕๐๐	๗,๕๐๐	๒๐,๐๐๐	๒๐,๐๐๐
อัตราภาษี (เดิม) เฉลี่ย	**๕.๐๐%**	**๗.๐๐%**	**๑๑.๓๓%**	**๑๓.๕๐%**
อัตราภาษี (ใหม่) เฉลี่ย	**๒.๕๐%**	**๕.๕๐%**	**๘.๖๗%**	**๑๑.๕๐%**
ภาษีที่ลดลงเมื่อเปรียบเทียบกับภาษีที่แต่ละคนต้องจ่าย(%)	๕๐.๐๐%	๒๑.๔๓%	๒๓.๕๓%	๑๔.๘๑%
ภาษีที่ลดลงเมื่อเปรียบเทียบกับเงินได้สุทธิ(%)	๒.๕๐%	๑.๕๐%	๒.๖๗%	๒.๐๐%
รายการ	**คนที่ ๕**	**คนที่ ๖**	**คนที่ ๗**	**คนที่ ๘**
เงินได้สุทธิ	๒,๐๐๐,๐๐๐	๔,๐๐๐,๐๐๐	๘,๐๐๐,๐๐๐	๑๖,๐๐๐,๐๐๐
จำนวนภาษีที่ต้องจ่าย(อัตราเดิม)	๔๓๕,๐๐๐	๑,๐๓๕,๐๐๐	๒,๕๑๕,๐๐๐	๕,๔๗๕,๐๐๐
จำนวนภาษีที่ต้องจ่าย(อัตราใหม่)	๓๖๕,๐๐๐	๙๖๕,๐๐๐	๒,๓๖๕,๐๐๐	๕,๑๖๕,๐๐๐
ภาษีที่ลดลง	๗๐,๐๐๐	๗๐,๐๐๐	๑๕๐,๐๐๐	๓๑๐,๐๐๐
อัตราภาษี (เดิม) เฉลี่ย	**๒๑.๗๕%**	**๒๕.๘๘%**	**๓๑.๔๔%**	**๓๔.๒๒%**
อัตราภาษี (ใหม่) เฉลี่ย	**๑๘.๒๕%**	**๒๔.๑๓%**	**๒๙.๕๖%**	**๓๒.๒๘%**
ภาษีที่ลดลงเมื่อเปรียบเทียบกับภาษีที่แต่ละคนต้องจ่าย(%)	๑๖.๐๙%	๖.๗๖%	๕.๙๖%	๕.๖๖%
ภาษีที่ลดลงเมื่อเปรียบเทียบกับเงินได้สุทธิ(%)	๓.๕๐%	๑.๗๕%	๑.๘๘%	๑.๙๔%

เมื่อนำ "ภาษีที่ลดลง" มาเปรียบเทียบกับ "เงินได้สุทธิ" คือ อัตราภาษีเฉลี่ย (%) ที่ยังแสดงให้เห็นว่ากลุ่มคนที่มีรายได้มากยังคงต้องเสียภาษีมากที่สุด (ในรูปแบบของอัตราภาษีขั้นบันได) ขึ้นอยู่กับว่าเราจะมองว่าจำนวน % ที่คนรวยสามารถประหยัดได้นั้นเรียกว่ายุติธรรมหรือไม่ เพราะโดยเนื้อแท้ของภาษีในลักษณะนี้ คือ ผู้ที่มีรายได้มากยังคงต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีรายได้น้อยนั่นเอง (ปรับโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใหม่ ใครได้ ใครเสีย, ออนไลน์, ๒๕๕๕)

ดังนั้น ประโยชน์ที่เกิดขึ้นจากการประหยัดภาษีนั้น จะทำให้คนที่มีรายได้มากกว่า (คนรวย) สามารถประหยัดภาษีได้มากกว่าคนที่มีรายได้น้อยกว่าหรือไม่นั้น ขึ้นอยู่กับมุมมองของแต่ละคนว่ามองในแง่มุมไหน ระหว่าง "จำนวนเงิน" หรือ "สัดส่วน"

อธิภัทร มุทิตาเจริญ, ออนไลน์, (๒๕๕๖) ได้อธิบายถึง นัยทางเศรษฐกิจ จากการลดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ว่า**ผู้ที่จะได้รับประโยชน์โดยตรงจากการปรับเปลี่ยนโครงสร้างภาษีคือกลุ่มมนุษย์เงินเดือน ๒.๘ ล้านคน ที่มีรายได้เดือนละ ๒๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป** กล่าวคือ ประชากรไทยที่มีอายุ ๒๐ ปีขึ้นไป ๓๘ ล้านคน มีผู้ที่ยื่นแบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามี ๑๐ ล้านคน คิดเป็น ๒๕% แต่ใน ๑๐ ล้านคน ผู้ที่ยื่นแบบฯ ๗๐% มีรายได้สุทธิต่อปีต่ำกว่า ๑๕๐,๐๐๐ บาท ซึ่งไม่มีภาระภาษี ดังนั้นการลดภาษีครั้งนี้ จึงมีผลกระทบต่อผู้เสียภาษี ๒.๘ ล้านคนหรือ ๗.๕% ของประชากรไทยที่มีอายุ ๒๐ ปีขึ้นไป สำหรับ**กลุ่มคนชั้นกลาง (Middle-income groups) จะเป็นผู้ได้รับประโยชน์สูงสุด** ประมาณครึ่งหนึ่งของผู้เสียภาษีทั้งหมดมีรายได้ต่อเดือน ๒๐,๐๐๐-๓๒,๐๐๐ บาท ในขณะที่ผู้ที่มีรายได้ต่อเดือนมากกว่า ๓๕๐,๐๐๐ บาท ซึ่งอยู่ในขั้นบันไดสูงสุดของระบบภาษีนั้นมีสัดส่วน ๑% ของผู้เสียภาษีทั้งหมด ศูนย์วิจัยเศรษฐกิจและธุรกิจ ธนาคารไทยพาณิชย์ ประเมินว่ากลุ่มผู้ที่มีรายได้ต่อเดือน ๒๐,๐๐๐-๓๒,๐๐๐ บาท จะมีภาระภาษีลดลงโดยเฉลี่ย ๕๐% และลดลงตามการเพิ่มขึ้นของระดับรายได้ ส่วนผู้ที่มีรายได้ต่อเดือนมากกว่า ๓๕๐,๐๐๐ บาท จะมีภาระภาษีลดลงเฉลี่ย ๖%

ในแง่ความพอเพียงของรายได้ การลดภาษีนี้จะทำให้รายได้รัฐในแต่ละปีลดลงเพียงประมาณ ๐.๒% ของ GDP ในปีปัจจุบัน ดังนั้น **ผลกระทบต่อความยั่งยืนการคลังจึงจะมีไม่มากนัก** นอกจากนี้ถึงแม้ว่าการลดภาษีจะส่งผลให้อัตราภาษีเฉลี่ย (Average Effective Tax Rate) ซึ่งประเมินจากภาระภาษีเปรียบเทียบกับรายได้ก่อนหักภาษีนั้นลดลงทั้งระบบ **แต่ความก้าวหน้า(Progressivity) ของโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะเพิ่มขึ้นเล็กน้อย** โดยสัดส่วนภาระภาษีที่จ่ายโดยกลุ่มผู้เสียภาษีที่มีรายได้สูงสุด ๒% จะเพิ่มขึ้นจาก ๔๙% ภายใต้โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปัจจุบัน เป็น ๕๔% ภายใต้โครงสร้างภาษีใหม่

๒. ปรับปรุงหลักเกณฑ์และอัตราภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล

ในการประชุมคณะรัฐมนตรีในวันที่ ๒๑ ตุลาคม ๒๕๕๗ คณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบตามข้อเสนอของกระทรวงการคลังเกี่ยวกับมาตรการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล ทั้งนี้ เนื่องจากปัจจุบันมีผู้เสียภาษีจำนวนมากที่มีการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล แยกเป็นหน่วยภาษีต่างหากจากบุคคลธรรมดา โดยเฉพาะผู้ประกอบอาชีพอิสระ กลุ่มแพทย์ ดารานักแสดง พิธีกร วิศวกร ร้านค้าย่อย นักการเมือง และ ธุรกิจก่อสร้าง เป็นต้น อาศัยช่องว่างของประมวลรัษฎากรจัดตั้งคณะบุคคลขึ้นเพื่อใช้เป็นฐานกระจายเงินได้ หลบเลี่ยงภาษีอย่างถูกกฎหมาย นอกจากไม่ต้องเสียภาษีแล้ว ยังได้ภาษีคืนจากรัฐอีกด้วย และจากการตรวจสอบของกรมสรรพากร พบว่า ปัจจุบันได้มีการหลีกเลี่ยงภาษี หรือฉ้อโกงภาษี โดยการจัดตั้งคณะบุคคลเป็นเท็จเพื่อสร้างหลักฐานปลอม หรือเรียกว่า “รายจ่ายเทียม” ส่งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลงบันทึกบัญชีเป็นรายจ่ายเท็จ เช่น รายจ่ายค่าขนส่ง ค่าที่ปรึกษา ค่าจ้างทำของ ฯลฯ เพื่อให้มีกำไรสุทธิน้อยลงหรือมีผลขาดทุนสุทธิ ทำให้เสียภาษีน้อยหรือไม่ต้องเสียภาษี และมีการขอคืนภาษีโดยไม่ถูกต้อง ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและชัดเจนสะท้อนถึงความสามารถในการเสียภาษี กรมสรรพากรจึงได้มีการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลขึ้นใหม่ โดยออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๓๙) พ.ศ.๒๕๕๗ ลงวันที่ ๒๖ ธันวาคม ๒๕๕๗ และได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ๒๔๙) ลงวันที่ ๑๗ ธันวาคม ๒๕๕๗ โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้

๒.๑ เพื่อให้เกิดความชัดเจนในทางปฏิบัติ จึงได้กำหนดนิยามคำว่า คณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลให้หมายความว่า บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกระทำการที่มีเงินได้พึงประเมินร่วมกันอันมิใช่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ สำหรับห้างหุ้นส่วนสามัญให้ใช้นิยามความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การกำหนดนิยามใหม่ของคำว่า คณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลให้หมายความว่า บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกระทำการร่วมกันอันมิใช่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ เพื่อแยกการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของการกระทำกิจการร่วมกันของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปที่เคยเหมือนกันของ “คณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล” และ “ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มิใช่นิติบุคคล” ออกต่างหากจากกันโดยเด็ดขาดเพื่อลดความสับสนกรณีการแบ่งส่วนแบ่งกำไร หากประกอบกิจการในรูปของ “ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มิใช่นิติบุคคล” ต้องเป็นกรณีที่มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น แต่หากประกอบกิจการในรูปของ “คณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล” ต้องเป็นกรณีที่มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น

๒.๒ สำหรับรายละเอียดการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญ มีดังนี้

๒.๒.๑ เปลี่ยนแปลงวิธีการคำนวณเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญ จากเดิมที่ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา เป็นวิธีการให้หักค่าใช้จ่ายจริงตามเอกสารหลักฐานในการประกอบกิจการ

๒.๒.๒ กรณีห้างหุ้นส่วนสามัญที่ได้รับเงินได้พึงประเมินประเภทดอกเบี้ย เงินปันผล และเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร และได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้แล้ว จะต้องนำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวไปรวมคำนวณกับเงินได้ประเภทอื่นเพื่อเสียภาษีตอนสิ้นปี ซึ่งต่างจากเดิมที่ให้สิทธิไม่ต้องนำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวไปรวมคำนวณเสียภาษีตอนสิ้นปี

๒.๓ สำหรับรายละเอียดการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคณะบุคคลฯ มีดังนี้

๒.๓.๑ กำหนดให้บุคคลธรรมดาที่มีการจัดตั้งหน่วยภาษีในรูปคณะบุคคลฯ จะต้องนำเงินได้พึงประเมินของคณะบุคคลฯ ตามสัดส่วนมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินของตนตอนสิ้นปี ทั้งนี้ โดยคณะบุคคลฯ ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีตอนสิ้นปีอีก สำหรับกรณีคณะบุคคลฯ ที่ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้แล้ว ให้บุคคลแต่ละคนนำเงินภาษีที่ถูกหักไว้ มาเป็นเครดิตของแต่ละคนตามสัดส่วนที่ได้รับ

๒.๓.๒ กรณีคณะบุคคลฯ ที่ได้รับเงินได้พึงประเมินประเภทดอกเบี้ย เงินปันผล และเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร และได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้แล้ว ให้บุคคลแต่ละคนที่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามสัดส่วน ยังคงได้รับสิทธิเลือกไม่ต้องนำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวไปรวมคำนวณเสียภาษีตอนสิ้นปีอีก (เปิดรายละเอียดมาตรการปรับปรุงจัดเก็บภาษีเงินได้ห้างหุ้นส่วน-คณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล, ออนไลน์, ๒๕๕๗)

๒.๔ ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงแก้ไขประมวลรัษฎากรดังกล่าวจะทำให้เกิดผลกระทบในการคำนวณภาษีและยื่นแบบแสดงรายการดังต่อไปนี้

๒.๔.๑ ด้านการคำนวณภาษีของหุ้นส่วนของคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มิใช่นิติบุคคล เดิมทีหลังจากห้างหุ้นส่วนสามัญที่มิใช่นิติบุคคลหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลได้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้ว จะได้รับสิทธิยกเว้นภาษีตามมาตรา ๔๒(๑๔) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เมื่อมีการยกเลิกข้อยกเว้นดังกล่าวตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๓๙) ทำให้เมื่อได้แบ่งปันผลกำไรให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนแล้ว ตัวผู้เป็นหุ้นส่วนเองต้องนำเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าว มารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อเสียภาษีอีกคราวหนึ่ง (หรือเรียกง่ายๆว่า “เสียภาษีซ้ำซ้อน ๒ รอบ”)

๒.๔.๒ ด้านการจัดทำรายงานบัญชีรับจ่าย ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ๒๔๙) ได้กำหนดหน้าที่เพิ่มเติมให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลมีหน้าที่ต้องจัดทำ "รายงานบัญชีรับ – จ่ายของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล" แสดงยอดเงินคงเหลือยกมา จำนวนรวมของยอดรายได้และยอดรายจ่ายที่ได้มีการรับมาหรือจ่ายไปในระหว่างปีภาษี และยอดเงินคงเหลือยกไป และยื่นพร้อมกับแบบ ภ.ง.ด.๙๐ หรือ ภ.ง.ด. ๙๑ ซึ่งจะต้องยื่นรายการตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ.๒๕๕๘ เป็นต้นไป (ผลกระทบจากการยกเลิก "คณะบุคคล" และ "ห้างหุ้นส่วนสามัญ", ออนไลน์, ๒๕๕๘)

ปัญหาอุปสรรคของการใช้มาตรการทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

๑. ความไม่เป็นธรรมในการหักค่าลดหย่อน และยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การหักค่าลดหย่อนถือเป็นมาตรการทางภาษีที่รัฐบาลกำหนดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์บางประการ เช่น เพื่อส่งเสริมหรือสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมอย่างใดอย่างหนึ่งตามนโยบายของรัฐบาล เพื่อส่งเสริมหรือสนับสนุนอุตสาหกรรมประเภทใดประเภทหนึ่ง หรือเพื่อบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี (อันมีผลเป็นการลดจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระ ซึ่งสะท้อนถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล) ทั้งนี้ ไม่ว่าจะด้วยวัตถุประสงค์ใดก็ตาม การกำหนดมาตรการทางภาษีดังกล่าวควรอยู่บนพื้นฐานของความเป็นธรรม โดยคำนึงถึงสัดส่วนของความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล อันจะนำไปสู่การยอมรับและสมัครใจที่จะเสียภาษีให้แก่รัฐตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

เมื่อพิจารณาในมิติของการสร้างความเป็นธรรมแล้ว การบรรเทาภาระภาษีด้วยการลดหย่อนภาษีจะทำให้ผู้มีรายได้สูงได้รับประโยชน์มากกว่าผู้มีรายได้น้อย ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี การลดหย่อนของผู้เสียภาษีที่มีคู่สมรสและบุตร ๓ คนที่สามารถหักลดหย่อนรวมกันได้จำนวน ๑๐๕,๐๐๐ บาท นั้น (ประกอบด้วยการลดหย่อนสำหรับ ๑) ผู้มีเงินได้ ๓๐,๐๐๐ บาท ๒) สามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ ๓๐,๐๐๐ บาท ๓) บุตรคนละ ๑๕,๐๐๐ บาท) ผู้ที่เสียภาษีในอัตรา ๕% จะได้รับประโยชน์คิดเป็นจำนวนเงิน ๕,๒๕๐ บาท ในขณะที่ผู้ที่เสียภาษีในอัตรา ๓๕% จะได้รับประโยชน์คิดเป็นจำนวนเงินสูงถึง ๓๖,๗๕๐ บาท

การลดหย่อนภาษีเงินได้ถือเป็นการลดขนาดของฐานภาษี ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อความเป็นธรรมตามแนวตั้ง (Vertical Equity) หมายถึง ผู้มีรายได้สูงเสียภาษีมากกว่าผู้มีรายได้น้อย และความเป็นธรรมตามแนวนอน (Horizontal Equity) หมายถึง ผู้มีรายได้เท่ากันก็เสียภาษีเท่ากัน อีกทั้งยังไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์และการใช้โครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive) จึงไม่

เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี กล่าวคือ **การหักค่าลดหย่อนจะให้ประโยชน์แก่ผู้มีเงินได้สูงมากกว่าผู้มีเงินได้ต่ำ** จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่มีเงินได้น้อย ซึ่งในทางวิชาการอาจเรียกปรากฏการณ์นี้ว่า “ปรากฏการณ์พลิกกลับ (Upside-down Effect)”

การที่รัฐบาลอนุญาตให้หักค่าลดหย่อนได้เป็นจำนวนมาก ทำให้ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยซับซ้อน และทำให้โครงสร้างอัตราไม่ก้าวหน้าอย่างที่ควรจะเป็น อีกทั้งยังเป็นช่องทางให้ผู้มีรายได้สูงเข้ามาใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอย่างถูกต้องตามกฎหมาย ในที่นี้ขออธิบายโดยยกตัวอย่างคนโสด ๓ คน คือ นายจน นายจนไม่จริง และนายรวย โดยแต่ละคนมีเงินได้ การใช้สิทธิ์หักค่าลดหย่อน และภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังตัวอย่างใน ๓ กรณี**โดยเปรียบเทียบเงินได้ ค่าลดหย่อน และภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา**

<u>กรณีที่ ๑ นายจน</u>

รายได้ (๓๐,๐๐๐ บาทต่อเดือน X ๑๒)	=	๓๖๐,๐๐๐ บาท
ค่าใช้จ่าย	=	๖๐,๐๐๐ บาท
คงเหลือ	=	๓๐๐,๐๐๐ บาท
หักค่าลดหย่อนผู้มีเงินได้	=	๓๐,๐๐๐ บาท
เงินได้สุทธิ	=	๒๗๐,๐๐๐ บาท
เสียภาษี	=	๖,๐๐๐ บาท

<u>กรณีที่ ๒ นายจนไม่จริง</u>

รายได้ (๓๐,๐๐๐ บาทต่อเดือน X ๑๒)	=	๓๖๐,๐๐๐ บาท
ค่าใช้จ่าย	=	๖๐,๐๐๐ บาท
คงเหลือ	=	๓๐๐,๐๐๐ บาท
หักค่าลดหย่อนผู้มีเงินได้	=	๓๐,๐๐๐ บาท
เงินสะสมกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	=	๑๐,๐๐๐ บาท
เบี้ยประกันชีวิตผู้มีเงินได้	=	๑๐,๐๐๐ บาท
RMF	=	๕๔,๐๐๐ บาท
LTF	=	๖๔,๐๐๐ บาท
ดอกเบี้ยซื้อบ้าน	=	๕๐,๐๐๐ บาท
เงินสมทบกองทุนประกันสังคม	=	๙,๐๐๐ บาท
เงินได้สุทธิ	=	๗๓,๐๐๐ บาท
เสียภาษี	=	๐ บาท

<u>กรณีที่ ๓ นายรวย</u>

รายได้ (๑๐๐,๐๐๐ บาทต่อเดือน X ๑๒)	=	๑,๒๐๐,๐๐๐ บาท
ค่าใช้จ่าย	=	๖๐,๐๐๐ บาท
คงเหลือ	=	๑,๑๔๐,๐๐๐ บาท
หักค่าลดหย่อนผู้มีเงินได้	=	๓๐,๐๐๐ บาท
เงินสะสมกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	=	๑๘๐,๐๐๐ บาท
ลดหย่อนบิดามารดาของผู้มีเงินได้	=	๖๐,๐๐๐ บาท
เบี้ยประกันสุขภาพบิดามารดาของผู้มีเงินได้	=	๑๕,๐๐๐ บาท
เบี้ยประกันชีวิตผู้มีเงินได้	=	๑๐๐,๐๐๐ บาท
เบี้ยประกันชีวิตแบบบำนาญ	=	๑๔๐,๐๐๐ บาท
RMF	=	๑๘๐,๐๐๐ บาท
LTF	=	๑๘๐,๐๐๐ บาท
ดอกเบี้ยซื้อบ้าน	=	๑๐๐,๐๐๐ บาท
เงินสมทบกองทุนประกันสังคม	=	๙,๐๐๐ บาท
เงินสนับสนุนการศึกษา	=	๑๔,๖๐๐ บาท
เงินบริจาค	=	๑๓,๑๔๐ บาท
เงินได้สุทธิ	=	๑๑๘,๒๖๐ บาท
เสียภาษี	=	๐ บาท

การที่รัฐบาลอนุญาตให้หักค่าลดหย่อนได้เป็นจำนวนมาก ทำให้ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยซับซ้อน และทำให้โครงสร้างอัตราไม่ก้าวหน้าอย่างที่ควรจะเป็น อีกทั้งยังเป็นช่องทางให้ผู้มีรายได้สูงเข้ามาใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอย่างถูกต้องตามกฎหมาย ในที่นี้ขออธิบายโดยยกตัวอย่างคนโสด ๓ คน คือ นายจน นายจนไม่จริง และนายรวย โดยแต่ละคนมีเงินได้ การใช้สิทธิ์หักค่าลดหย่อน และภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามตัวอย่างใน ๓ กรณีข้างต้น พบว่า แต่ละคนมีรายการคำนวณภาษีดังนี้

กรณีที่ ๑ นายจน มีเงินได้ปีละ ๓๖๐,๐๐๐ บาท และเขาใช้สิทธิ์หักค่าลดหย่อนเพียงรายการเดียวคือ ค่าลดหย่อนผู้มีเงินได้ ๓๐,๐๐๐ บาท เมื่อสิ้นปีเขาจะมีภาระภาษีทั้งสิ้น ๖,๐๐๐ บาท

กรณีที่ ๒ นายจนไม่จริงมีเงินได้ปีละ ๓๖๐,๐๐๐ บาท และเขาใช้สิทธิ์หักค่าลดหย่อนหลายรายการจนกระทั่งทำให้เขาไม่มีภาระภาษีเลย (๐ บาท)

กรณีที่ ๓ นายรวยมีเงินได้ปีละ ๑,๒๐๐,๐๐๐ บาท และเขารู้จักวางแผนภาษีโดยใช้สิทธิ์หักค่าลดหย่อนเป็นจำนวนมาก จนทำให้เขาไม่มีภาระภาษีเลย (๐ บาท)

หากเปรียบเทียบระหว่างนายจนกับนายจนไม่จริง ทั้งสองคนมีเงินได้เท่ากัน (๓๖๐,๐๐๐ บาท) แต่การใช้สิทธิ์หักค่าลดหย่อนที่แตกต่างกันทำให้สองคนนี้มีภาระภาษีต่างกันมาก (๖,๐๐๐ บาท และ ๐ บาท) นั่นหมายความว่า ค่าลดหย่อนทำให้ระบบภาษีไม่มีความเป็นธรรมตามแนวนอน

หากเปรียบเทียบระหว่างนายจนกับนายรวย ทั้งสองคนมีเงินได้ต่างกันมาก (๓๖๐,๐๐๐ บาท และ ๑,๒๐๐,๐๐๐ บาท) แต่การใช้สิทธิ์หักค่าลดหย่อนที่แตกต่างกันทำให้สองคนนี้มีภาระภาษีต่างกันมาก (นายจนเสีย ๖,๐๐๐ บาท และนายรวยเสีย ๐ บาท) นั่นหมายความว่า ค่าลดหย่อนทำให้ระบบภาษีไม่มีความเป็นธรรมตามแนวตั้ง

จากตัวอย่างข้างต้น จะเห็นได้ว่าค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยเป็นการโอนเงินให้แก่ผู้มีรายได้สูงมากกว่าผู้มีรายได้น้อย และจำนวนภาษีที่ลดลงคือรายจ่ายของรัฐบาล (Tax Expenditure) ซึ่งให้ผลลัพธ์ทางเศรษฐกิจเท่ากับกรณีที่รัฐบาลจ่ายเงินอุดหนุนให้ประชาชนบางกลุ่ม โดยเฉพาะการลดหย่อนภาษีซึ่งมีลักษณะเอื้อประโยชน์ต่อผู้มีรายได้สูงย่อมเป็นการตัดโอกาสเข้าถึงทรัพยากรส่วนรวมของผู้มีรายได้น้อยที่จะได้รับจากการที่รัฐนำเงินรายได้ภาษีมาใช้จ่ายช่วยเหลือผู้ที่ด้อยกว่าในสังคม ดังนั้น การพิจารณาทบทวนรายการค่าลดหย่อนจึงเป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่ง (ปัณณ์ อนันอภิบุตร, ๒๕๕๕ : ๔๓-๕๑)

๒. ค่าลดหย่อนที่ใช้อยู่ในปัจจุบันยังไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป

ควรเลือกปรับปรุงรายการลดหย่อนที่ช่วยบรรเทาภาระค่าครองชีพที่สูงของประชาชนและมีผลต่อประชาชนจำนวนมากที่สุด โดยวิเคราะห์จากอัตราเงินเฟ้อ ดัชนีราคาผู้บริโภค

๓. โครงสร้างการจัดเก็บภาษี

แม้ประเทศไทยจะมีการใช้โครงสร้างการจัดเก็บภาษีบุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้า แต่มีโครงสร้างภาษีที่แท้จริงเป็นแบบถดถอย ซึ่งมีสาเหตุมาจากการหลีกเลี่ยงและหลบหลีกภาษีของผู้มีเงินได้ และมีค่าลดหย่อนหรือการยกเว้นภาษีสูง จึงมีผลต่อภาระภาษีของแต่ละบุคคล ทำให้การกระจายภาษีไม่เท่าเทียมกัน ส่งผลให้ความเหลื่อมล้ำของรายได้ยังคงสูงอยู่

๔. บทยกเว้นภาษีและรายการหักลดหย่อนภาษี

ผลมาจากการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีบทยกเว้นภาษีและรายการหักลดหย่อนภาษีมากมายเกือบ ๒๐ รายการ ทำให้ในทางปฏิบัติแล้วโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้าไม่ก้าวหน้าอย่างที่มันควรจะเป็นทำให้โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเกิดการบิดเบือน เช่น กลุ่มคนที่มีรายได้สุทธิไม่เกิน ๓๖๐,๐๐๐ บาทต่อปี ได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีแค่ขั้นพื้นฐาน เพราะไม่มีเงินไปซื้อกองทุนเพื่อการเลี้ยงชีพ (RMF) กองทุนหุ้นระยะยาว (LTF) ประกันชีวิต ผ่อนบ้าน

จึงไม่ได้รับสิทธิหักลดหย่อนภาษีพิเศษ ขณะที่กลุ่มคนที่มีรายได้สุทธิ ๑-๒ ล้านบาทต่อปี นอกจากได้รับสิทธิหักลดหย่อนภาษีขั้นพื้นฐาน และยังใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีแบบพิเศษอย่างเต็มที่ ซึ่งทำให้คนกลุ่มนี้กลับไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีในอัตราต่ำ (โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (๑๒): คลังดีเดย์ ๑ ม.ค. ๕๗ มนุษย์เงินเดือนกว่า ๒ ล้านคนกระเป๋าตุง, ออนไลน์, ๒๕๕๖)

แนวทางการเพิ่มประสิทธิภาพมาตรการการจัดเก็บภาษีรายได้

ปรับปรุงการลดหย่อนและการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้เหมาะสม เกิดประโยชน์แก่ผู้มีรายได้น้อย และยกเลิกการยกเว้นภาษีหรือการลดหย่อนที่เอื้อประโยชน์เฉพาะผู้ที่มีฐานะการเงินดี เพื่อความเป็นธรรมมากขึ้น ดังนี้

๑. การจำกัดวงเงินค่าลดหย่อน โดยจำกัดวงเงินใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษีทุกประเภทแบบเหมารวมกัน เช่น กำหนดว่าไม่เกิน ๕ แสนบาท หมายความว่าผู้มีรายได้สูงที่เคยหักค่าลดหย่อนได้ ๑.๕ ล้านบาทก็หักได้แค่ ๕ แสนบาท ส่วนที่เกิน ๑ ล้านบาทก็ต้องนำไปคำนวณภาษี

๒. การจำกัดวงเงินการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีเป็นรายกรณี รายการค่าลดหย่อนบางรายการแม้ว่าจะสมควรถูกยกเลิก อย่างไรก็ตาม การยกเลิกรายการค่าลดหย่อนแทบจะเป็นไปไม่ได้เลยในทางการเมือง เพราะการยกเลิกรายการค่าลดหย่อนมักจะกระทบต่อผู้มีรายได้สูง จึงอาจถูกคนกลุ่มนี้ต่อต้าน แนวทางที่เป็นไปได้มากกว่า คือ การจำกัดวงเงินการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีเป็นรายกรณี

มาตรการที่สมควรมีการจำกัดวงเงินดังกล่าว คือ มาตรการที่อนุญาตให้ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าลดหย่อนเงินได้เท่าที่จ่ายเป็นค่าซื้อหน่วยลงทุนใน LTF และ RMF ซึ่งปัจจุบันให้หักได้กองทุนละไม่เกิน ๕ แสนบาท หากนำสองกองทุนมารวมกันเท่ากับว่ารัฐให้ค่าลดหย่อนสูงถึง ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท ซึ่งสำหรับผู้มีรายได้สูงที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมในขั้นอัตราที่ ๓๕% แล้วย่อมหมายความว่ารัฐบาลได้ยกเว้นภาษีให้ ซึ่งก็คือโอนเงินให้นั่นเอง เป็นเงินสูงถึง ๓.๕ แสนบาท/ปี สิ่งนี้ย่อมทำให้โครงสร้างอัตราภาษีก้าวหน้า (Progressive) ที่กำหนดไว้ แทบไม่มีผลใดๆ ในทางปฏิบัติ

ในส่วนของ RMF นั้น อาจเข้าใจได้ว่าเป็นการมุ่งลดภาระการเลี้ยงดูและช่วยเหลือโดยรัฐในอนาคต เมื่อถึงเวลาที่ประชากรส่วนใหญ่ของประเทศเข้าสู่วัยชราภาพ ส่วน LTF ก็อาจถือได้ว่าเป็นการส่งเสริมการออมแบบผูกพันระยะยาว การลงทุนในตลาดทุน ตลาดเงิน และเป็นการเสริมสร้างเสถียรภาพของตลาดหลักทรัพย์ อย่างไรก็ดี จากการศึกษารายการลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยเปรียบเทียบกับประเทศในกลุ่มอาเซียน พบว่า ไม่มีประเทศใดเลยที่ให้สิทธิหักค่าลดหย่อน LTF โดยในภูมิภาคนี้มีประเทศไทยเพียงประเทศเดียวที่ใช้ค่าลดหย่อนภาษีส่งเสริม

ตลาดทุน โดย RMF และ LTF เอื้อต่อผู้มีรายได้สูงเท่านั้น ดังนั้นระบบภาษีแทนที่จะช่วยสนับสนุนให้เกิดกลไกการกระจายผลประโยชน์จากการพัฒนาเศรษฐกิจอีกทางหนึ่ง กลับซ้ำเติมให้เกิดความเหลื่อมล้ำในด้านรายได้

๒.๑ LTF ในส่วนของ LTF การให้หักค่าลดหย่อน LTF ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสูงมาก ผู้มีรายได้น้อยซื้อหน่วยลงทุนใน LTF น้อย จึงใช้สิทธิในการหักค่าลดหย่อน LTF ได้น้อย ในขณะที่ผู้มีรายได้สูงได้รับประโยชน์จากการลดหย่อนอย่างมาก ในประการสำคัญในช่วงที่ผ่านมาเพดานวงเงินหักลดหย่อน LTF ได้ปรับเพิ่มขึ้นมาโดยตลอด ตามมติคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ ๔ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๕๑ ให้ขยายวงเงินหักลดหย่อนค่าซื้อหน่วยลงทุนใน LTF จากเดิมที่กำหนดไว้ไม่เกิน ๓๐๐,๐๐๐ บาท เพิ่มขึ้นเป็นไม่เกิน ๕๐๐,๐๐๐ บาท จากลักษณะดังกล่าวทำให้ ประวิทย์ เรืองศิริกูลชัย วิจารณ์ว่า การให้สิทธิทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแก่กองทุนเงินออมอย่าง RMF และ LTF “เป็นการโยนเงินภาษีของชาติไปช่วยเพิ่มผลตอบแทนการลงทุนให้คนระดับเศรษฐี” (ปัณณ์ อนันอภิบุตร, ๒๕๕๕ : ๕๓ อ้างถึงใน ประวิทย์ เรืองศิริกูลชัย, ๒๕๕๓ : ๑๑) ในทำนองเดียวกัน รศ.ดร. นวลน้อย ตรีรัตน์ คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เคยให้ความเห็นว่า “ค่าลดหย่อนที่ควรจะยกเลิกไปเลยคือ LTF เพราะ LTF มันบอกวัตถุประสงค์ไม่ได้เลย นอกจากสนับสนุนตลาดหุ้น ถ้าตลาดหุ้นมีผลตอบแทนที่จูงใจพอ คนก็ไปเอง อันนี้เป็นเรื่องปกติ ดังนั้น LTF มันไม่มีเป้าหมายอะไรเลย เราหา LTF จากประเทศอื่นๆ ไม่ได้หรอก” (ปัณณ์ อนันอภิบุตร, ๒๕๕๕ : ๕๓ อ้างถึงใน นวลน้อย ตรีรัตน์, งานสัมมนาหัวข้อ “สู่สังคมไทยเสมอหน้า การศึกษาโครงสร้างความมั่งคั่งและโครงสร้างอำนาจเพื่อการปฏิรูป”, ๒๕๕๕)

๒.๒ RMF ในส่วนของ RMF การให้หักค่าลดหย่อน RMF ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอย่างมาก เนื่องจากผู้มีรายได้น้อยซื้อหน่วยลงทุนใน RMF น้อย จึงใช้สิทธิในการหักค่าลดหย่อน RMF ได้น้อย ในขณะที่ผู้มีรายได้สูงได้รับประโยชน์จากการลดหย่อนอย่างมาก ในประการสำคัญในช่วงที่ผ่านมาเพดานวงเงินหักลดหย่อน RMF ได้ปรับเพิ่มขึ้นมาโดยตลอด

ในการกำหนดค่าลดหย่อนนั้น รัฐบาลควรต้องประเมินโดยเปรียบเทียบระหว่าง **เป้าหมายเพื่อเป็นเครื่องมือตามนโยบายรัฐบาล** กับ**เป้าหมายเพื่อเป็นแหล่งรายได้ให้กับรัฐบาลและเป้าหมายในการกระจายรายได้** ทั้งนี้ รัฐบาลสามารถใช้ค่าลดหย่อนเพื่อเป็นเครื่องมือในการดำเนินนโยบายเพื่อส่งเสริมบางภาคเศรษฐกิจหรือภาคสังคมได้ แต่ต้องอยู่ในขอบเขตที่เหมาะสม

สำหรับผู้วิจัย มีความเห็นว่า ควรมีการพิจารณา ให้ยกเลิกค่าลดหย่อน LTF ทั้งหมด เนื่องจากในปัจจุบันตลาดหลักทรัพย์ได้พัฒนามากพอสมควรแล้ว นอกจากนี้ LTF ไม่ใช่ค่าลดหย่อน

ภาษีที่เป็นสากล เพราะในภูมิภาคนี้มีประเทศไทยเพียงประทศเดียวที่ใช้ค่าลดหย่อนภาษีส่งเสริมตลาดทุน

๓. ควรเพิ่มค่าลดหย่อนที่จำเป็นแก่การดำรงชีพขั้นพื้นฐาน เช่น ส่วนตัว คู่สมรส บุตร การศึกษาบุตร บิดา มารดา และผู้พิการในครอบครัว โดยควรให้มีการปรับปรุงตามภาวะค่าครองชีพที่เปลี่ยนแปลงทุก ๓-๕ ปี

สรุป

ตามที่กรมสรรพากรได้ปรับโครงสร้างอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยเพิ่มขั้นอัตราในการคำนวณเงินได้สุทธิจาก ๕ ขั้นเป็น ๗ ขั้น และลดอัตราภาษีเงินได้ขั้นสูงสุดจาก ๓๗% เป็น ๓๕% เพื่อลดภาระภาษี แก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำ และสร้างความเป็นธรรมให้แก่ประชาชน เมื่อมีการลดอัตราภาษีแล้ว ใครได้ประโยชน์จากการประหยัดภาษี นั้น ขึ้นอยู่กับมุมมองของแต่ละคนว่ามองในแง่มุมไหน ระหว่าง "จำนวนเงิน" หรือ "สัดส่วน" เพราะโดยเนื้อแท้ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้วกลุ่มคนที่มีรายได้มากยังคงต้องเสียภาษีมากที่สุดเนื่องจากรูปแบบของอัตราภาษีเป็นแบบขั้นบันได หรือที่เรียกว่า “ภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า” (progressive income tax)

นอกจากนั้น กรมสรรพากรได้ปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลขึ้นใหม่ โดยออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๓๙) พ.ศ.๒๕๕๗ ลงวันที่ ๒๖ ธันวาคม ๒๕๕๗ และได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ๒๔๙) ลงวันที่ ๑๗ ธันวาคม ๒๕๕๗ เพื่ออุดรูรั่วไหล กรณีผู้ประกอบอาชีพอิสระ กลุ่มแพทย์ ดารานักแสดง พิธีกร วิศวกร ร้านค้าย่อย นักการเมือง และ ธุรกิจก่อสร้าง เป็นต้น อาศัยช่องว่างของประมวลรัษฎากรจัดตั้งคณะบุคคลขึ้น เพื่อใช้เป็นฐานกระจายเงินได้หลบเลี่ยงภาษีอย่างถูกกฎหมาย และป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี หรือฉ้อโกงภาษี กรณีมีกลุ่มคนที่จัดตั้งคณะบุคคลเป็นเท็จเพื่อสร้างหลักฐาน ส่งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลงบันทึกบัญชีเป็นรายจ่ายเท็จ ทำให้กรมสรรพากรต้องสูญเสียเม็ดเงินภาษีจำนวนมาก การดำเนินการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลฯ ข้างต้น นอกเป็นการปรับปรุงให้บุคคลธรรมดามีการยื่นรายได้เพื่อเสียภาษี ในส่วนที่ตนได้รับอย่างแท้จริง อันจะทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีความชัดเจนและเป็นธรรมมากยิ่งขึ้นแล้ว ยังเป็นการอุดช่องโหว่และการฉ้อโกงภาษีอีกด้วย

ผลมาจากการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีบทยกเว้นภาษีและรายการหักลดหย่อนภาษีมากมายเกือบ ๒๐ รายการ ทำให้ในทางปฏิบัติแล้วโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้าไม่ก้าวหน้าอย่างที่มันควรจะเป็นทำให้โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเกิดการบิดเบือน อีกทั้ง

มาตรการบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาบางมาตรการให้ประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี โดยไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมและความสามารถในการเสียภาษี การลดหย่อนภาษีซึ่งมีลักษณะเอื้อประโยชน์ต่อผู้มีรายได้สูงย่อมเป็นการตัดโอกาสเข้าถึงทรัพยากรส่วนรวมของผู้มีรายได้น้อยที่จะได้รับจากการที่รัฐนำเงินรายได้ภาษีมาใช้จ่ายช่วยเหลือผู้ที่ด้อยกว่าในสังคม นอกจากนี้การกำหนดมาตรการการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยสะท้อนว่า รัฐบาลมิได้ให้ความสำคัญกับเป้าหมายการสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ กล่าวคือ มาตรการทางภาษีโดยการหักค่าลดหย่อนและการยกเว้นภาษีหลายมาตรการเป็นการที่ผู้มีรายได้น้อยอุดหนุนผู้มีรายได้สูง และเป็นการเอื้อประโยชน์ให้ผู้มีรายได้สูงเข้ามาใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอย่างถูกต้องตามกฎหมาย ซึ่งย่อมขัดกับหลักความเป็นธรรมทางภาษี อีกทั้งยังขัดกับหลักการของค่าลดหย่อนที่ประสงค์ให้มีการหักค่าลดหย่อนเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีตามสถานภาพของผู้เสียภาษี (อันจะสะท้อนถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล) ด้วยเหตุนี้ จึงควรมีการทบทวนรายการค่าลดหย่อนต่างๆ และการจะอนุญาตให้หักค่าลดหย่อนควรมีหลักการที่แน่นอนเพื่อใช้เป็นแนวปฏิบัติ เพื่อป้องกันไม่ให้ระบบภาษีเอื้อประโยชน์ต่อกลุ่มผู้มีรายได้สูงจนเกินสมควร

บทที่ ๕
สรุปและข้อเสนอแนะ

สรุป

การปรับปรุงบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นอีกหนึ่งมาตรการที่ทำให้คนไทยได้ประโยชน์ แม้ว่าจะมากหรือน้อยแตกต่างกันก็ตามขึ้นอยู่กับมุมมองของแต่ละคน สำหรับผู้วิจัยเองมีความเห็นว่าการปรับลดอัตราภาษีครั้งนี้ทำให้มีการกระจายความเป็นธรรมมากขึ้น เนื่องจากเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี รวมทั้งทำให้ระบบภาษีมีความสอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป ทั้งยังเป็นการช่วยกระตุ้นการบริโภค ซึ่งส่งผลดีต่อเศรษฐกิจและฐานภาษีในระยะยาว รวมทั้งทำให้อัตราภาษีของไทยเป็นที่จูงใจและแข่งขันกับต่างประเทศได้ดียิ่งขึ้น เพื่อรองรับการเข้าร่วมประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน นอกจากนั้นการปรับปรุงหลักเกณฑ์และอัตราภาษี เงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลเป็นการป้องกันการใช้ช่องว่างของกฎหมายในการกระจายฐานภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และยังเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีหรือฉ้อโกงภาษี กรณีมีกลุ่มคนที่จัดตั้งคณะบุคคลเป็นเท็จเพื่อสร้างหลักฐานส่งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลงบันทึกบัญชีเป็นรายจ่ายเท็จ

สำหรับการลดหย่อนและการยกเว้นภาษีนั้น ถือเป็นรายจ่ายของรัฐบาลประเภทหนึ่ง (Tax expenditure) ซึ่งให้ผลลัพธ์ทางเศรษฐกิจคล้ายคลึงกับกรณีที่รัฐบาลจ่ายงบอุดหนุนให้ประชาชนบางกลุ่ม บางพวก เพื่อนำเงินไปลงทุนทำกิจกรรมอะไรบางอย่างตามที่รัฐบาลต้องการส่งเสริม คือ เป็นระบบการจ่ายเงินอุดหนุนผ่านค่าลดหย่อน ซึ่งจากอดีตที่ผ่านมารัฐบาลได้เพิ่มประเภทค่าลดหย่อนและรายการยกเว้นภาษีขึ้นมาหลายรายการ โดยหลายมาตรการมีลักษณะเป็นการที่ผู้มีรายได้น้อยอุดหนุนผู้มีรายได้สูง และเป็นการเอื้อประโยชน์ให้ผู้มีรายได้สูงใช้เป็นช่องทางในการจ่ายภาษีน้อยลงหรือเลี่ยงภาษีอย่างถูกต้องตามกฎหมาย ขณะที่กลุ่มคนผู้มีรายได้น้อยและกลุ่มคนฐานะปานกลางแทบจะไม่ได้ใช้สิทธิดังกล่าวเลย เท่ากับเป็นการโอนเงินให้แก่คนรวยมากกว่าคนจน ขัดกับหลักความเป็นธรรมและความสามารถในการเสียภาษี ทำให้อัตราภาษีไม่ก้าวหน้าอย่างที่ควรจะเป็น อีกทั้งยังขัดกับหลักการของค่าลดหย่อนที่ประสงค์ให้มีการหักค่าลดหย่อนเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีตามสถานภาพของผู้เสียภาษี นอกจากนี้ การลดหย่อนภาษีซึ่งมีลักษณะเอื้อต่อผู้มีรายได้สูงย่อมเป็นการตัดโอกาสเข้าถึงทรัพยากรส่วนรวมของผู้มีรายได้น้อย

ที่จะได้รับจากการที่รัฐนำเงินรายได้ภาษีมาใช้จ่ายช่วยเหลือผู้ที่ด้อยกว่าในสังคม และมีส่วนในการซ้ำเติมความเหลื่อมล้ำในการกระจายรายได้อีกด้วย ด้วยเหตุนี้จึงควรมีการทบทวนรายการค่าลดหย่อนต่างๆ ให้เหมาะสมมากขึ้น และการจะอนุญาตให้หักค่าลดหย่อนควรมีหลักการที่แน่นอนเพื่อใช้เป็นแนวปฏิบัติ เพื่อป้องกันไม่ให้ระบบภาษีเอื้อประโยชน์ต่อกลุ่มผู้มีรายได้สูงจนเกินสมควร

ข้อเสนอแนะ

๑. ปรับปรุงการลดหย่อนภาษีให้เหมาะสมเกิดประโยชน์แก่ผู้มีรายได้น้อย และยกเลิกการยกเว้นภาษีหรือการลดหย่อนที่เอื้อประโยชน์เฉพาะผู้ที่มีฐานะการเงินดี เพื่อความเป็นธรรมมากขึ้น โดยเลือกปรับปรุงค่าลดหย่อนที่จำเป็นแก่การดำรงชีพขั้นพื้นฐาน มีผลต่อประชาชนจำนวนมากที่สุด เช่น ส่วนตัว คู่สมรส บุตร การศึกษาบุตร บิดามารดา และผู้พิการในครอบครัว เป็นต้น โดยควรให้มีการปรับปรุงตามภาวะค่าครองชีพที่เปลี่ยนแปลงทุก ๓ – ๕ ปี

๒. ค่าลดหย่อนในส่วนของกองทุนหุ้นระยะยาว (LTF) นั้น ผู้วิจัยมีความเป็นเห็นว่าควรจะพิจารณายกเลิก เนื่องจากในปัจจุบันตลาดหลักทรัพย์ได้พัฒนามากพอสมควรแล้ว ไม่จำเป็นต้องใช้มาตรการทางภาษีเพื่อสนับสนุน อีกทั้ง LTF ไม่ใช่ค่าลดหย่อนภาษีที่เป็นสากล เพราะในภูมิภาคนี้มีประเทศไทยเพียงประทศเดียวที่ใช้ค่าลดหย่อนภาษีส่งเสริมตลาดทุน

๓. ส่วนค่าลดหย่อนอื่นๆ ควรจำกัดวงเงินหรือกำหนดเพดานการใช้สิทธิค่าลดหย่อน โดยจำกัดวงเงินใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษีทุกประเภทแบบเหมารวมกัน เช่น กำหนดว่าไม่เกิน ๕ แสนบาท หมายความว่าผู้มีรายได้สูงที่เคยหักค่าลดหย่อนได้ ๑.๕ ล้านบาทก็หักได้แค่ ๕ แสนบาท ส่วนที่เกิน ๑ ล้านบาทก็ต้องนำไปคำนวณภาษี ซึ่งเป็นผลมาจากประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีบทยกเว้นภาษีและรายการหักลดหย่อนภาษีมากมายเกือบ ๒๐ รายการ ทำให้ในทางปฏิบัติแล้วโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้าไม่ก้าวหน้าอย่างที่มันควรจะเป็น ทำให้โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเกิดการบิดเบือนทำให้กลุ่มผู้มีรายได้สูงนอกจากได้รับสิทธิหักลดหย่อนภาษีขั้นพื้นฐานแล้ว ยังใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีแบบพิเศษอย่างเต็มที่ ซึ่งทำให้คนกลุ่มนี้กลับไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีในอัตราต่ำ

๔. ปรับปรุงประสิทธิภาพการจัดเก็บรายได้ สาเหตุสำคัญที่ทำให้ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของกรมสรรพากรอยู่ในระดับที่ต่ำ เนื่องจากเศรษฐกิจไทยเป็นเศรษฐกิจนอกระบบ จนทำให้ผู้ที่มีรายได้ดีนิยมใช้เป็นเครื่องมือหลบเลี่ยงภาษี กรมสรรพากรจึงต้องเร่งขยายฐานภาษีธุรกิจนอกระบบ เพื่อดึงคนที่อยู่นอกฐานภาษีให้เข้ามาอยู่ในระบบให้มากที่สุด โดยพุ่งเป้าไปที่กลุ่มธุรกิจซื้อ – ขายสินค้า และบริการผ่านอินเทอร์เน็ตซึ่งเป็นธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิคส์ หรือ “ธุรกิจอีคอมเมิร์ซ” รวมไปถึงการซื้อขายผ่าน เฟซบุ๊ก ทวิตเตอร์ อินสตราแกรม

และ แอปพลิเคชันไลน์ ซึ่งเป็นตลาดซื้อ – ขายสินค้าและบริการบนอินเทอร์เน็ตที่มีขนาดใหญ่มาก ก่อนที่เศรษฐกิจไทยจะเชื่อมโยงกับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC)

บรรณานุกรม

หนังสือ

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2557.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 9, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

จิรศักดิ์ รอดจันทร์. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์. พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพฯ : วี. พริ้นท์ (1991), 2556.

ณัฐปคัลภ์ ญาณมโนวิศิษฏ์. การบริหารการคลังและงบประมาณ. พิมพ์ครั้งที่ 9, ฉะเชิงเทรา : เอ็มเอ็น คอมพิวออฟเซท, 2556.

ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง. คู่มือการศึกษาภาษีตามประมวลรัษฎากร. กรุงเทพฯ : กรุงสยาม พับลิชชิ่ง, 2557.

ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประคำ. ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร. กรุงเทพฯ : สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพฯ), 2553.

สมคิด บางโม. ภาษีอากรธุรกิจ. พิมพ์ครั้งที่ 19, กรุงเทพฯ : จูน พับลิชชิ่ง, 2558.

อรัญ ธรรมโน. ความรู้ทั่วไปทางการคลัง(ฉบับปรับปรุง). กรุงเทพฯ : อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2548.

เอื้อมพร พิชัยสนิธ. การคลังประยุกต์กับเศรษฐกิจไทยที่เปลี่ยนแปลงไป. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557.

วิทยานิพนธ์ รายงานการวิจัย เอกสารวิจัย

ปัณณ์ อนันอภิบุตร และคณะ. “โครงการวิจัยเรื่องการศึกษาแนวทางการนำ Negative Income Tax มาใช้ในประเทศไทย” เอกสารวิจัย, สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2556.

ปัณณ์ อนันอภิบุตร. “การปฏิรูประบบภาษีเพื่อสังคมไทยเสมอหน้า”. เอกสารวิจัย, สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2556.

ฐานข้อมูลอิเล็คทรอนิกส์

"โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (12): คลังดีเดย์ 1 ม.ค. 57 มนุษย์เงินเดือนกว่า 2 ล้านคน กระเป๋าตุง". (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก : http://thaipublica.org/2013/11/personal-income-tax-structure-12-2/, 2556.

"ปรับโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใหม่ ใครได้ ใครเสีย" . (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก : http://tax.bugnoms.com/discount-pit-tax-rate-2013/, 2555.

"เปิดรายละเอียดมาตรการปรับปรุงจัดเก็บภาษีเงินได้ห้างหุ้นส่วน-คณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล". (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก : http://www.thanonline.com/index.php?option=com_content&view=article&id=251364:2014-10-22-07-03-52& catid=176:2009-06-25-09-26-02&Itemid=524, 2556.

"ผลกระทบจากการยกเลิก "คณะบุคคล" และ "ห้างหุ้นส่วนสามัญ" . (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก : http://dha.co.th/th/news/tax-news/385-2015-03-23-03-54-01.html, 2558.

อธิภัทร มุทิตาเจริญ. "นัยทางเศรษฐกิจ ลดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา". (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก : https://www.scbeic.com/th/detail/product/847, 2556.

ภาคผนวก

แบบรายงานบัญชีรับ – จ่ายของห้างหุ้นส่วนสามัญ และคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล

ประจำปีภาษี .....

ชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญ/คณะบุคคล.....

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร □-□□□□-□□□□□ □□ □

รายการ	รายรับ (บาท)		หมายเหตุ
๑. ยอดเงินคงเหลือยกมาจากปีภาษีก่อน			
๒. ยอดรวมรายรับระหว่างปีภาษี			
๓. ยอดรวมรายจ่ายระหว่างปีภาษี			
๔. ส่วนแบ่งเงินกำไรหรือส่วนแบ่งรายได้ ที่จ่ายให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคล			
๕. ยอดเงินคงเหลือยกไปปีภาษีถัดไป			

รายการยอดเงินได้คงเหลือยกไป ปรากฏตาม

๑. บัญชีธนาคาร.....สาขา.....

ชื่อบัญชี.....เลขบัญชี.....

๒. เงินสด.....บาท

ข้าพเจ้าขอรับรองว่าข้อความข้างต้นถูกต้องและเป็นความจริงทุกประการ

.....

( )

ผู้อานวยการหรือผู้จัดการ

หมายเหตุ : การแจ้งความเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรอาจเป็นเหตุให้ได้รับโทษจำคุกตั้งแต่ ๓ เดือนถึง ๗ ปี และปรับตั้งแต่ ๒,๐๐๐ บาทถึง ๒๐๐,๐๐๐ บาท ตามมาตรา ๓๗ แห่งประมวลรัษฎากร และการแจ้งข้อความอันเป็นเท็จแก่เจ้าพนักงานต้องระวางโทษจาคุกไม่เกิน ๖ เดือน หรือปรับไม่เกิน ๑,๐๐๐ บาท หรือทั้งจาทั้งปรับ ตามมาตรา ๑๓๗ แห่งประมวลกฎหมายอาญา Pp๕๘๐๐๖.๔ แนบประกาศ

ประวัติย่อผู้วิจัย

ชื่อ	นาย สุรศักดิ์ รักษ์สุจิตรัตน์
วัน เดือน ปีเกิด	๒๙ พฤศจิกายน ๒๕๐๒
การศึกษา	บริหารธุรกิจบัณฑิต สาขาอุตสาหกรรมบริการ มหาวิทยาลัยรามคำแหง
	รัฐประศาสนศาตรมหาบัณฑิต สาขาการจัดการสำหรับนักบริหาร
	สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์
ประวัติการทำงาน	สรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ๑๑
โดยย่อ	สรรพากรพื้นที่เลย
	สรรพากรพื้นที่ปทุมธานี ๒
	สรรพากรพื้นที่ชลบุรี ๑
	สรรพากรพื้นที่ชลบุรี ๒
	สรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ๒๑
ตำแหน่งปัจจุบัน	สรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ๑๙

สรุปย่อ

ลักษณะวิชา การเศรษฐกิจ

เรื่อง มาตรการทางภาษีที่มีผลต่อประสิทธิภาพการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากร

ผู้วิจัย นายสุรศักดิ์ รักษ์สุจิตรัตน์ หลักสูตร วปอ. รุ่นที่ 57

ตำแหน่ง สรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 21

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีอากรมานานมากแล้ว เริ่มต้นตั้งแต่สมัยกรุงสุโขทัย กรุงศรีอยุธยา กรุงธนบุรี กรุงรัตนโกสินทร์มาจนถึงปัจจุบัน มีการจัดเก็บ ภาษีอากร มีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากร มีกฎหมายที่ออกมาเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีอากร ทั้งในรูปแบบประมวลรัษฎากรและการออกพระราชบัญญัติต่างๆ รวมทั้งการออกมาตรการทางภาษีเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการจัดเก็บภาษีอากรและบริหารการคลังของรัฐบาล เพราะการจัดเก็บภาษีอากรนอกจากจะเป็นการหารายได้ของรัฐแล้วยังสามารถใช้เป็นเครื่องมือสำคัญในการบริหารประเทศในเรื่องต่างๆ เช่น การนำมาตรการทางภาษีมาใช้เป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้การสร้างหรือกระตุ้นให้เกิดความเจริญเติบโตของธุรกิจการลงทุนการค้าทั้งในและต่างประเทศ การควบคุมการบริโภคของประชาชน การพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ ตลอดจนเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศ นอกจากนี้ภาษีอากรยังสามารถนำมาใช้ประโยชน์อื่นๆ ได้อีกเช่น นำมาใช้เพื่อการกระจายรายได้และความมั่งคั่งเป็นธรรม เพื่อให้เกิดการจัดสรรทรัพยากรให้เหมาะสม เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ และเพื่อเป้าหมายในการพัฒนาเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดการจ้างงานเต็มที่

ดังนั้น ในการพัฒนาประเทศและการบริหารกิจการสาธารณะของรัฐบาลให้บรรลุเป้าหมายของผลประโยชน์ส่วนรวมของชาติทั้งทางด้านเศรษฐกิจและสังคม จำเป็นอย่างยิ่งที่รัฐบาลต้องมีทรัพยากรหรือรายได้ที่เพียงพอ เพื่อนำมาใช้จ่ายในการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ซึ่งรายได้หลักที่รัฐบาลจะสามารถนำมาใช้จ่ายเพื่อบริหารประเทศได้ก็คือ ภาษีอากรที่จัดเก็บจากประชาชน ภาษีอากรจึงนับว่าเป็นเครื่องมือทางการคลังที่มีบทบาทสำคัญยิ่งในการระดมทรัพยากรที่มีอยู่ในมือประชาชน และเป็นเครื่องมือในการหารายได้ของรัฐบาลเพื่อนำมาใช้จ่ายพัฒนาประเทศ เพื่อบรรลุเป้าหมายต่างๆ ที่รัฐบาลได้ตั้งไว้ กรมสรรพากรได้สนองนโยบายของรัฐบาลโดยนำเสนอมาตรการภาษีสำคัญๆ หลายมาตรการเพื่อสร้างรายได้ให้กับรัฐบาล เสริมสร้างการแข่งขันให้กับภาคเอกชน ซึ่งเป็นกลไกสำคัญในการผลักดันระบบเศรษฐกิจของประเทศให้เจริญเติบโตต่อไป นอกจากนั้นกรมสรรพากรยังมีมาตรการภาษีเพื่อลดการเหลื่อมล้ำทางสังคมช่วยเหลือชุมชนและสิ่งแวดล้อมอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้ทุกภาคส่วนได้มีโอกาสอย่างเท่าเทียมกัน

ผู้วิจัยสนใจที่จะศึกษามาตรการทางภาษีที่มีผลต่อประสิทธิภาพการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากร โดยจะทำการศึกษาเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภงด.90,91) ซึ่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาถือเป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) ประเภทที่จัดเก็บจากฐานรายได้ (Income Base) ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle) โดยถือเอารายได้ (Income) เป็นเครื่องวัดความสามารถของบุคคล ซึ่งบุคคลจะมีความสามารถในการเสียภาษีมากน้อยเพียงใดย่อมแล้วแต่ว่าบุคคลนั้นมีรายได้มากหรือน้อยเพียงใด ซึ่งการจัดเก็บภาษีของหลายประเทศได้วางหลักเกณฑ์โดยคำนึงถึงขนาดของครอบครัวตลอดจนค่าใช้จ่ายในการจัดหารายได้เพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราก้าวหน้าจากเงินได้สุทธิ (Net Income) ซึ่งเป็นรายได้หลักของบุคคลหลังหักเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้และครอบครัวแล้ว ทั้งนี้ เพื่อมิให้เป็นการได้เปรียบเสียเปรียบในความสามารถของผู้เสียภาษีเงินได้นั่นเอง ภาษีเงินได้จึงเป็นภาษีที่ถือหลักยุติธรรมมากที่สุดยิ่งกว่าภาษีใดๆ เนื่องจากเป็นเครื่องชี้วัดที่แสดงถึงฐานะและความ สามารถทางเศรษฐกิจของบุคคลในการที่จะเสียภาษีที่ดีที่สุด เพราะว่ารายได้เป็นสิ่งที่สะท้อนถึงระดับอำนาจและพฤติกรรมในการบริโภค การออม และการลงทุนของแต่ละบุคคลได้ค่อนข้างเด่นชัดและเป็นภาษีที่นิยมเก็บอย่างแพร่หลายทั่วโลก โดยมาตรการทางภาษีอากรที่นำมาใช้จะเป็นไปในรูปแบบของการลดหย่อน ยกเว้น การให้สิทธิประโยชน์พิเศษต่างๆ ทางภาษี การลดอัตราภาษี ลดขนาดของฐานภาษี งดเว้นการจัดเก็บชั่วคราว ยกเลิกการจัดเก็บเป็นการถาวรหรือขยายระยะเวลาในการใช้มาตรการต่างออกไป ฯลฯ ให้แก่ประชาชนหรือกลุ่มธุรกิจ ทั้งนี้ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลและยังเป็นการจูงใจให้เกิดการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมของประชาชนให้เป็นไปตามนโยบายของรัฐบาล

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษามาตรการในการจัดเก็บภาษีรายได้ของไทย
2. เพื่อวิเคราะห์ประสิทธิภาพมาตรการการจัดเก็บภาษีรายได้
3. เพื่อเสนอแนวทางการเพิ่มประสิทธิภาพมาตรการการจัดเก็บภาษีรายได้

ขอบเขตของการวิจัย

การศึกษาวิจัยเรื่อง มาตรการทางภาษีที่มีผลต่อประสิทธิภาพการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากรครั้งนี้ ผู้วิจัยกำหนดศึกษามาตรการการจัดเก็บภาษีรายได้ของกรมสรรพากรเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภงด.90,91) ตั้งแต่ปี พ.ศ.2547 – 2557

วิธีดำเนินการวิจัย

การศึกษานี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) โดยการศึกษาวิจัยข้อมูลด้านเอกสาร (Documentary Research) จากพระราชบัญญัติฯ พระราชกฤษฎีกาฯ และกฎกระทรวง ที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ บทความทางวิชาการ ผลการสัมมนา รายงานการประชุม นิตยสาร วารสาร งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง นำมาประมวลและวิเคราะห์เพื่อหาคำตอบตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย

ผลการวิจัย

การปรับปรุงบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นอีกหนึ่งมาตรการที่ทำให้คนไทยได้ประโยชน์ แม้ว่าจะมากหรือน้อยแตกต่างกันก็ตาม ขึ้นอยู่กับมุมมองของแต่ละคน สำหรับผู้วิจัยเองมีความเห็นว่าการปรับลดอัตราภาษีครั้งนี้ทำให้มีการกระจายความเป็นธรรมมากขึ้น เนื่องจากเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีรวมทั้งทำให้ระบบภาษีมีความสอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไปทั้งยังเป็นการช่วยกระตุ้นการบริโภคซึ่งส่งผลดีต่อเศรษฐกิจและฐานภาษีในระยะยาวรวมทั้งทำให้อัตราภาษีของไทยเป็นที่จูงใจและแข่งขันกับต่างประเทศได้ดียิ่งขึ้นเพื่อรองรับการเข้าร่วมประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน นอกจากนั้นการปรับปรุงหลักเกณฑ์และอัตราภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลเป็นการป้องกันการใช้ช่องว่างของกฎหมายในการกระจายฐานภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และยังเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี หรือฉ้อโกงภาษี กรณีมีกลุ่มคนที่จัดตั้งคณะบุคคลเป็นเท็จเพื่อสร้างหลักฐานส่งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลงบันทึกบัญชีเป็นรายจ่ายเท็จ

สำหรับการลดหย่อนและการยกเว้นภาษีนั้น ถือเป็นรายจ่ายของรัฐบาลประเภทหนึ่ง (Tax expenditure) ซึ่งให้ผลลัพธ์ทางเศรษฐกิจคล้ายคลึงกับกรณีที่รัฐบาลจ่ายงบอุดหนุนให้ประชาชนบางกลุ่ม บางพวก เพื่อนำเงินไปลงทุนทำกิจกรรมอะไรบางอย่างตามที่รัฐบาลต้องการส่งเสริม คือ เป็นระบบการจ่ายเงินอุดหนุนผ่านค่าลดหย่อน ซึ่งจากอดีตที่ผ่านมารัฐบาลได้เพิ่มประเภทค่าลดหย่อนและรายการยกเว้นภาษีขึ้นมาหลายรายการ โดยหลายมาตรการมีลักษณะเป็นการที่ผู้มีรายได้น้อยอุดหนุนผู้มีรายได้สูงและเป็นการเอื้อประโยชน์ให้ผู้มีรายได้สูงใช้เป็นช่องทางในการจ่ายภาษีน้อยลงหรือเลี่ยงภาษีอย่างถูกต้องตามกฎหมาย ขณะที่กลุ่มคนผู้มีรายได้น้อยและกลุ่มคนฐานะปานกลางแทบจะไม่ได้ใช้สิทธิดังกล่าวเลย เท่ากับเป็นการโอนเงินให้แก่คนรวยมากกว่าคนจน ขัดกับหลักความเป็นธรรมและความสามารถในการเสียภาษีทำให้อัตราภาษีไม่ก้าวหน้าอย่างที่ควรจะเป็น อีกทั้งยังขัดกับหลักการของค่าลดหย่อนที่ประสงค์ให้มีการหักค่าลดหย่อนเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีตามสถานภาพของผู้เสียภาษีนอกจากนี้การลดหย่อนภาษีซึ่งมีลักษณะเอื้อต่อผู้มีรายได้สูงย่อมเป็นการตัดโอกาสเข้าถึงทรัพยากรส่วนรวมของผู้มีรายได้น้อยที่จะได้รับจากการที่รัฐนำเงินรายได้ภาษีมาใช้จ่ายช่วยเหลือผู้ที่ด้อยกว่าในสังคมและมีส่วนในการซ้ำเติมความเหลื่อมล้ำในการ

กระจายรายได้อีกด้วยด้วยเหตุนี้จึงควรมีการทบทวนรายการค่าลดหย่อนต่างๆให้เหมาะสมมากขึ้น และการจะอนุญาตให้หักค่าลดหย่อนควรมีหลักการที่แน่นอนเพื่อใช้เป็นแนวปฏิบัติเพื่อป้องกันไม่ให้ระบบภาษีเอื้อประโยชน์ต่อกลุ่มผู้มีรายได้สูงจนเกินสมควร

ข้อเสนอแนะ

1. ปรับปรุงการลดหย่อนภาษีให้เหมาะสมเกิดประโยชน์แก่ผู้มีรายได้น้อย และยกเลิกการยกเว้นภาษีหรือการลดหย่อนที่เอื้อประโยชน์เฉพาะผู้ที่มีฐานะการเงินดี เพื่อความเป็นธรรมมากขึ้น โดยเลือกปรับปรุงค่าลดหย่อนที่จำเป็นแก่การดำรงชีพขั้นพื้นฐาน มีผลต่อประชาชนจำนวนมากที่สุด เช่น ส่วนตัว คู่สมรส บุตร การศึกษาบุตร บิดามารดา และผู้พิการในครอบครัว เป็นต้น โดยควรให้มีการปรับปรุงตามภาวะค่าครองชีพที่เปลี่ยนแปลงทุก 3-5 ปี

2. ค่าลดหย่อนในส่วนของกองทุนหุ้นระยะยาว (LTF) นั้น ผู้วิจัยมีความเป็นเห็นว่าควรจะพิจารณายกเลิก เนื่องจากในปัจจุบันตลาดหลักทรัพย์ได้พัฒนามากพอสมควรแล้วไม่จำเป็นต้องใช้มาตรการทางภาษีเพื่อสนับสนุน อีกทั้ง LTF ไม่ใช่ค่ำลดหย่อนภาษีที่เป็นสากลเพราะในภูมิภาคนี้มีประเทศไทยเพียงประทศเดียวที่ใช้ค่าลดหย่อนภาษีส่งเสริมตลาดทุน

3. ส่วนค่าลดหย่อนอื่นๆ ควรจำกัดวงเงินหรือกำหนดเพดานการใช้สิทธิค่าลดหย่อนโดยจำกัดวงเงินใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษีทุกประเภทแบบเหมารวมกัน จากประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีบทยกเว้นภาษีและรายการหักลดหย่อนภาษีมากมายเกือบ 20 รายการ ทำให้ในทางปฏิบัติแล้วโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้าไม่ก้าวหน้าอย่างที่มันควรจะเป็น ทำให้โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเกิดการบิดเบือน กลุ่มผู้มีรายได้สูงนอกจากได้รับสิทธิหักลดหย่อนภาษีขั้นพื้นฐานแล้ว ยังใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีแบบพิเศษอย่างเต็มที่ ซึ่งทำให้คนกลุ่มนี้กลับไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีในอัตราต่ำ

4. ปรับปรุงประสิทธิภาพการจัดเก็บรายได้ สาเหตุสำคัญที่ทำให้ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของกรมสรรพากรอยู่ในระดับที่ต่ำ เนื่องจากเศรษฐกิจไทยเป็นเศรษฐกิจนอกระบบจนทำให้ผู้ที่มีรายได้ดีนิยมใช้เป็นเครื่องมือหลบเลี่ยงภาษีกรมสรรพากรจึงต้องเร่งขยายฐานภาษีธุรกิจนอกระบบ เพื่อดึงคนที่อยู่นอกฐานภาษีให้เข้ามาอยู่ในระบบให้มากที่สุด โดยพุ่งเป้าไปที่กลุ่มธุรกิจซื้อ-ขายสินค้าและบริการผ่านอินเทอร์เน็ตซึ่งเป็นธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิคส์ หรือ “ธุรกิจอีคอมเมิร์ซ” รวมไปถึงการซื้อขายผ่านเฟซบุ๊กทวิตเตอร์ อินสตราแกรม และ แอปพลิเคชันไลน์ ซึ่งเป็นตลาดซื้อ-ขายสินค้าและบริการบนอินเทอร์เน็ตที่มีขนาดใหญ่มาก ก่อนที่เศรษฐกิจไทยจะเชื่อมโยงกับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC)