

การออกแบบระบบภาษีอากรไทย ตามหลักภาษีอากรที่ดี

Principles of Good Tax for Designing Thai Tax Structure System

- ดร. ศิริัญญา ดุสิตนานนท์
- อาจารย์ประจำ คณะนิติศาสตร์
- มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย
-
- Sirinya Dusitnanond, Ph.D.
- Lecturer, School of Law
- University of the Thai Chamber of Commerce
- E-mail: dsirinya@gmail.com



บทคัดย่อ

กระแสของการปฏิรูปประเทศไทยกำลังเป็นสิ่งที่หลายฝ่ายให้ความสนใจและเล็งเห็นถึงความจำเป็นหนึ่งในนโยบายการปฏิรูปของประเทศ คือ การปฏิรูประบบภาษีอากร ทั้งนี้ระบบภาษีของประเทศนั้นถือเป็นปัจจัยในการขับเคลื่อนประเทศเนื่องจากเป็นส่วนส่วนมากของการจัดเก็บรายได้ทั้งหมดของประเทศ¹ ทั้งนี้การปฏิรูปโครงสร้างภาษีนับเป็นสิ่งที่จำเป็นและจะต้องถูกผลักดันให้เกิดขึ้นอย่างแท้จริงสิ่งที่จำเป็นในการปรับเปลี่ยนระบบหรือการวางโครงสร้างภาษี ทั้งภาษีสรรพากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีศุลกากร คือ การยึดถือหลักภาษีอากรที่ดีซึ่งจะต้องมีการศึกษา การวิเคราะห์ และการประมวลผลเพื่อให้ทราบว่าการใดจะนำมาใช้ออกแบบโครงสร้างภาษีสรรพากรทั้งนโยบายภาษีได้อย่างเหมาะสมที่สุด ทั้งนี้จะต้องพิจารณาองค์ประกอบของภาษีซึ่งประกอบด้วย วัตถุประสงค์ของภาษี โครงสร้างภาษี ผู้มีหน้าที่เสียภาษี อัตราภาษี ฐานภาษี วิธีการเสียภาษี หลักภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องพิจารณาควบคู่กับลักษณะเศรษฐกิจและสังคมของประเทศไทยและนโยบายอื่น ๆ ของประเทศเพื่อมุ่งไปสู่การพัฒนาประเทศอย่างยั่งยืน บทความนี้มุ่งหมายที่จะเสนอว่า การออกแบบระบบภาษีของประเทศไทยนั้น จำเป็นที่จะต้องพิจารณาและกำหนดหลักภาษีอากรที่ดีเพื่อนำมายึดเป็นแนวทางในการวางโครงสร้างภาษีแต่ละประเภท โดยจะทำการศึกษาลักษณะภาษีอากรที่ดีตามหลักสากลและนำมาวิเคราะห์กับภาษีแต่ละประเภทของไทย โดยมุ่งหวังให้การปฏิรูปภาษีนับเป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดีและเกิดประสิทธิภาพและความชอบธรรมในการจัดเก็บภาษีโดยรัฐ และเพื่อประโยชน์สูงสุดต่อประเทศชาติอย่างแท้จริง

คำสำคัญ: ระบบภาษี โครงสร้างภาษี ปฏิรูปภาษี

¹ ส่วนนโยบายรายได้ สำนักนโยบายการคลัง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง. ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลเบื้องต้น เดือนตุลาคม 2557.

Abstract

The rapid growth of the economy involves massive structural changes that would produce many unintended distortions in the allocation of resources if the tax system remains unchanged. The tax system needs to be adapted to current and expected developments in the Thailand economy. Therefore, the Thai government needs to undergo rebuilding of the current tax system including income tax, custom tax, and excise tax and to introduce new types of taxes. This requires fundamental changes in the tax system and a more streamlined tax administration according to good tax principles. Regarding tax reform process, it is essential to consider tax structure of each type of tax, that is, objectives, tax person, tax rate, tax base, and tax payment procedures. Principles for tax reform needs to be considered together with economic and social and other national policies. This article is aimed to propose principles for designing major taxes by applying selected tax principles which are internationally accepted. Tax reform should as a rule be undertaken to achieve long-term and sustainable country development.

Keywords: Tax System, Tax Structure, Tax Revolution

ความเป็นมาและระบบของภาษีในประเทศไทย

“ภาษี” ในความหมายโดยทั่วไป หมายถึง ค่าตอบแทนที่รัฐเรียกเก็บจากผู้เสียภาษีซึ่งอาจเป็นปัจเจกบุคคลหรือนิติบุคคลก็ได้เพื่อเป็นสิ่งตอบแทนการใช้บริการจากรัฐ² ในกรณีของประเทศไทย ภาษีนั้นสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ ได้แก่ ภาษีทางตรง และภาษีทางอ้อม โดย “ภาษีทางตรง” หมายถึง ภาษีที่รัฐจัดเก็บโดยตรงจากบุคคลที่กฎหมายประสงค์จะให้เป็นผู้จ่ายหรือเป็นผู้รับภาระภาษี เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ในกรณีของ “ภาษีทางอ้อม” นั้น มีความหมายว่า คือ ภาษีที่ผู้แบกรับภาระเป็นบุคคลอื่นที่ไม่ใช่บุคคลผู้ถูกจัดเก็บภาษีหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษี ภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต เฉพาะ ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต อากรแสตมป์ นอกจากนี้ ภาษียังสามารถแบ่งประเภทได้ตามสิ่งที่ถูกใช้เป็นฐานในการประเมินเก็บภาษี โดยแบ่งเป็น 4 กรณี กรณีที่หนึ่ง ฐานที่เกี่ยวกับรายได้ เนื่องจากรายได้นั้น สามารถใช้เป็นเครื่องมือในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคนได้ เนื่องจากรายได้ของแต่ละคนเป็นสิ่งที่แสดงถึงอำนาจการ

ซื้อที่เขาได้รับในช่วงเวลาหนึ่ง ภาษีตามฐานรายได้ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีที่สอง ฐานการบริโภค เป็นการจัดเก็บจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคหรือการซื้อขายสินค้าและบริการ โดยในประเทศไทยได้แก่ ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสินค้านำเข้าหรือภาษีศุลกากร กรณีที่สาม ฐานภาษีเกี่ยวกับความมั่งคั่ง เป็นการวัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลโดยพิจารณาจากรายได้หรือทรัพย์สินของบุคคลนั้น ๆ โดยแท้จริงแล้ว การเก็บภาษีจากความมั่งคั่งหรือทรัพย์สินนั้นถือได้ว่าเป็นการเก็บภาษีจากรายได้หรือทรัพย์สินสมบัติที่บุคคลสะสมไว้ในรูปของทรัพย์สิน ตัวอย่างภาษีประเภทนี้ ได้แก่ ภาษีที่ดิน ภาษีโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง ภาษีมรดก กรณีสุดท้าย ฐานอื่น ๆ เป็นภาษีที่เก็บจากพฤติกรรมบางอย่างหรือภาษีนั้นถูกใช้เป็นเครื่องมือในการจัดการหรือเพื่อวัตถุประสงค์บางอย่าง ซึ่งโดยมากมิใช่เป็นไปเพื่อรายได้ ดังนั้นจึงมีลักษณะที่แปลกกว่าภาษีโดยทั่วไปข้างต้น ตัวอย่างเช่น ภาษีคนโสด ซึ่งเคยมีแนวคิดเสนอโดยนักวิชาการเพื่อเป็นการสนับสนุนให้ประชาชนมีครอบครัว³ เป็นต้น รัฐใช้เงินที่จัดเก็บจากภาษีอากร เพื่อประโยชน์ในด้านต่าง ๆ ได้แก่ สาธารณสุข

² In a general sense, a tax is any contribution imposed by government upon individuals, for the use and service of the state, whether under the name of toll, tribute, tallage, gabel, impost, duty, custom, excise, subsidy, aid, supply, or other name. Story, Const. Taylor v. Boyd, 3 Tex. 533; Morgan's Co. v. State Board of Health, 118 U. S. 455, 6 Sup. Ct 1114, 30 L. Ed. 237; Dranga v. Rowe, 127 Cal. 500, 50 Pac. 944; McClelland v. State, 138 Ind 321, 37 N. E. 1089; Hanson v. Vernon, 27 Iowa. 2S. 1 Am. Rep. 215; Bonaparte v. State, 03 Md. 405; Pittsburgh, etc.. R. Co. v. State, 49 Ohio St. 189. 30 N. E. 435, 10 I. Il. A. 380; Illinois Cont. It. Co. v. Decatur. 147 U. S. 190, 13 Sup. Ct. 293, 37 L. Ed. 132 (Law Dictionary)

³ เป็นข้อเสนอส่วนตัวของ ดร. เทอดศักดิ์ ชมเฑาะสุวรรณ เลขาธิการคณะเศรษฐศาสตร์ และอาจารย์คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรังสิตที่ได้นำเสนอไว้เป็นนโยบายทางเลือกให้แก่สังคมไทยเราในยุคที่กำลังเข้าสู่สังคมชราภาพเต็มขั้น

การศึกษา สาธารณูปโภค สาธารณูปการ การพักผ่อนหย่อนใจ การป้องกันประเทศ การช่วยเหลือคนยากจนและกลุ่มคนที่ต้องการการดูแล เงินเดือนข้าราชการ การจัดการทางภาคเศรษฐกิจ การพัฒนาสังคมและการจัดการกับปัญหาในสังคม การดูแลสิ่งแวดล้อม และความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ⁴ ดังนั้น การออกแบบโครงสร้างภาษีอากรทุกประเภทนั้นมีความจำเป็นที่จะต้องยึดหลักการภาษีอากรที่เหมาะสมกับวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทและเพื่อให้สามารถนำเงินภาษีที่ได้ไปใช้ตามวัตถุประสงค์ได้อย่างมีประสิทธิภาพและเกิดประโยชน์สูงสุด

หลักภาษีอากรที่ดี

การกำหนดนโยบายภาษี ระบบภาษี ฐานภาษี โครงสร้างอัตราภาษี ตลอดจนการบริหารจัดเก็บภาษีนั้นจำเป็นที่จะต้องเป็นไปโดยยุติธรรม ชอบด้วยกฎหมาย และเป็นไปเพื่อประโยชน์ต่อสังคมส่วนรวมมากที่สุด ทั้งนี้จะต้องสะท้อนสภาพเศรษฐกิจ สังคม และประวัติศาสตร์กฎหมายของประเทศนั้นอีกด้วย⁵ บทความนี้ ผู้เขียนประสงค์จะชี้ให้เห็นความสำคัญของการยึดหลักภาษีอากร

ที่ดีในการออกแบบระบบภาษีอากรแต่ละประเภท โดยหลักภาษีอากรที่ดีนั้นมีความหมายถึงระบบภาษีอากรที่มีความเหมาะสมสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของภาษีแต่ละประเภท เพื่อให้รัฐได้ใช้เงินภาษีที่จัดเก็บมาเพื่อใช้ในกิจกรรมหรือประโยชน์ต่อสาธารณะได้อย่างเหมาะสม หรือใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการบรรลุเป้าประสงค์บางประการ ทั้งนี้ ประชาชนผู้มีสิทธิในทรัพย์สินซึ่งรวมถึงรายได้ที่ตนครอบครองอยู่นั้นก็ควรได้รับการเคารพในสิทธิครอบครองทรัพย์สินดังกล่าวโดยรัฐจะต้องไม่เบียดบังหรือจัดเก็บภาษีโดยละเมิดสิทธิของประชาชนเกินกว่าความจำเป็นแก่ประโยชน์สาธารณะ

นับเป็นเวลาอันยาวนานมาแล้วที่นักปราชญ์ นักวิชาการได้ดำริหลักการกำหนดระบบภาษีที่เหมาะสม ทั้งนี้ ปรากฏเป็นที่ยอมรับโดยนานาประเทศเริ่มจาก Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ผู้มีชื่อเสียงจากสกอตแลนด์ได้กล่าวไว้ในหนังสือ *The Wealth of Nation*⁶ เมื่อปี ค.ศ. 1776 ว่า หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์ 4 ประการ หรือที่เรียกว่า Adam Smith's Canons ซึ่งสามารถนำมาปรับให้เข้ากับสมัยปัจจุบันได้ดังนี้

⁴ Neil Brooks and Thaddeus Hwong, *The Social Benefits and Economic Costs of Taxation: A Comparison of High and Low-Tax Countries*, Canadian Centre for Policy Alternatives, Canada, pp. 13-34.

⁵ The tax system is the product of history, as Christopher Wales, a consultant and former member of the Council of Economic Advisers of HM Treasury said: The UK tax system, as it stands today, reflects the economic, social and legal history of our country. Great Britain. Parliament. House of Commons. Treasury Committee, *Principles of Tax Policy: Eight Report of Session 2010-11*. Report, together with formal minutes, oral and written evidence, Volume 1, The Stationery Office, United Kingdom, 2011, P. 5.

⁶ E. Cannan, *Adam Smith, An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. 5th ed. London: Methuen & Co., Ltd., 1904.

หลักเสมอภาค คือ ต้องให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี โดยจะต้องยึดหลักว่าผู้ที่มีรายได้มากกว่าจะต้องเสียภาษีมาก คนมีรายได้น้อยควรเสียภาษีน้อยตามกำลังความสามารถในการชำระภาษี (Ability to Pay) ของแต่ละคน⁷ หลักแน่นอน คือ ต้องกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บให้รัดกุมและแน่นอน เช่น ผู้เสียภาษีจะต้อง ชำระภาษีเมื่อใด ที่ไหน ถ้าผู้ใดละเลยหลีกเลี่ยงหรือล่าช้า จะต้องได้รับโทษอย่างไร⁸ ทั้งนี้ เป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่งที่การเก็บภาษีจะต้องมีความแน่นอน เพราะผู้ประกอบการและประชาชนผู้เสียภาษีจะได้ใช้ในการวางแผนเกี่ยวกับภาษีของตนเอง ความแน่นอนนั้นต้องเป็นความแน่นอนทั้งเวลาที่จะต้องเสียภาษี วิธีการเสียภาษี และจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย⁹

หลักสะดวก คือ ต้องอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีมากที่สุด เช่น ควรกำหนดช่วงเวลาในการชำระภาษีให้นานพอสมควร เพื่อให้โอกาสแก่ผู้เสียภาษี และควรใช้วิธีการที่ง่ายไม่ยุ่งยากซับซ้อน เพื่อมิให้ผู้เสียภาษีเกิดความเบื่อหน่ายหรือให้ผ่อนชำระได้ในกรณีที่ต้องเสียภาษีเป็นจำนวนมาก

หลักประหยัด คือ ต้องถือหลักจัดเก็บในอัตราต่ำแต่เก็บได้มากและทั่วถึง ดีกว่าที่จะเก็บในอัตรา

สูงแต่เก็บได้น้อยเนื่องจากเก็บแต่เฉพาะคนที่มีรายได้มาก อีกประการหนึ่ง ก็คือ การเรียกเก็บภาษีในอัตราสูงย่อมเป็นการช่วยให้ผู้เสียภาษีเกิดความรู้สึกเสียตายนเงินและพยายามหลีกเลี่ยงภาษี

หลักการของ Adam Smith ข้างต้นนั้นเป็นหลักที่ใช้กับภาษีอากรทั่วไปและมุ่งเน้นที่ภาษีที่เก็บจากฐานรายได้เป็นหลัก และเป็นหลักที่มีมาช้านานแล้ว ต่อมาเมื่อเวลาผ่านไป สภาพสังคมและเศรษฐกิจ ตลอดจนประเภทของภาษีและวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บที่เพิ่มมากขึ้นจึงเกิดแนวคิดใหม่เกี่ยวกับหลักภาษีอากรที่ดีเพิ่มเติมจากหลักการของ Adam Smith เดิม ได้แก่ หลักประสิทธิภาพ หลักง่ายแก่การปฏิบัติ หลักความโปร่งใส หลักอำนวยความสะดวก หลักของการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ หลักของการยอมรับ หลักความชอบด้วยกฎหมาย หลักการยับยั้งสิ่งที่เป็นอันตรายต่อสังคม หลักความร่วมมือระหว่างนานาชาติ ตลอดจนหลักอื่น ๆ ซึ่งอาจมีความใกล้เคียงหรือแตกต่างจากหลักการที่มีอยู่แต่เดิม

หลักประสิทธิภาพ หมายถึง การสร้างระบบภาษีที่ดีควรมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานต่ำที่สุด ทั้งในแง่ของค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับค่าจ้างเงินเดือนของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ค่าใช้จ่ายในการป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษี รวมทั้งค่าใช้จ่าย

⁷ N. Mankiw, *Principles of Economics*. Vol. 1. United States: Cengage Learning, 2008, P. 247.
⁸ World Customs Organization Excise Summit, Brussels. [Online]. Available: <http://www.wcoomd.org/en/events/eventhistory/2012/~/~~/media/48C6C5862C9543B0AA7FB759B604B522.ashx>, accessed on 2 February 2015.
⁹ Parliament. House of Commons. Treasury Committee, *Principles of Tax Policy: Eighth Report of Session 2010-11. Report, together with formal minutes, oral and written evidence*, Volume 1. United Kingdom: The Stationary Office, 2011, P. 15.

ที่เกิดจากผลกระทบของภาษีที่มีต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี¹⁰ ทั้งนี้ ในกรณีของภาษีฐานบริโภค ระบบภาษีควรจะมีส่วนช่วยในการลดระดับความไร้ประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจให้น้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้ และมีผลกระทบที่เป็นกลางต่อการจัดสรรทรัพยากร (Minimize Economic Inefficiency and Allocative Neutral)¹¹ หรืออาจเรียกได้ว่า “หลักความเป็นกลางของภาษี”¹²

หลักง่ายแก่การปฏิบัติ หมายถึง ระบบภาษีที่ง่ายต่อความเข้าใจ และการปฏิบัติทั้งต่อผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บ¹³ จะเห็นได้ว่าหากเปรียบเทียบการบริหารจัดเก็บภาษีระหว่างภาษีสถานรายได้และภาษีฐานบริโภคแล้วจะพบว่า ภาษีฐานบริโภคมักมีความได้เปรียบในเรื่องการนำไปปฏิบัติและต้นทุนต่ำในการบังคับใช้

หลักความโปร่งใส หมายถึง การมีระบบการจัดเก็บภาษีที่มีการบริหารจัดการที่ถูกต้อง ตรวจสอบได้ และเป็นธรรม¹⁴ ลดการใช้ดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ ทั้งนี้เพื่อให้เจ้าหน้าที่มีโอกาสน้อยที่สุดในการใช้ดุลยพินิจ อันอาจนำมาซึ่งการทุจริตโดยใช้อำนาจหน้าที่ และเพื่อให้ผู้เสียภาษีมี

แนวโน้มของการหลบเลี่ยงภาษีให้น้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้

หลักอำนวยความสะดวก หมายถึง หากมองจากภาครัฐ ภาษีที่ดีนั้นควรนำมาซึ่งรายได้ให้แก่รัฐบาลเป็นอย่างดี คือ มีฐานภาษีใหญ่ และการขยายตัวของฐานภาษีเป็นไปตามการเติบโตทางเศรษฐกิจซึ่งจะเป็นผลให้รัฐได้รับรายได้จากภาษีอากรนั้นมากขึ้นโดยไม่จำเป็นต้องเพิ่มอัตราภาษี¹⁵

หลักของการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ โดยที่ภาษีทุกประเภทจำเป็นที่จะต้องสามารถทำการบริหารจัดการเก็บอย่างมีประสิทธิภาพในทางปฏิบัติ ภาษีบางประเภทหากไม่สามารถจัดเก็บได้ในทางปฏิบัติแม้จะดีในทางทฤษฎีก็ถือว่าเป็นระบบภาษีที่ดีไม่ได้ ตัวอย่างเช่น ภาษีการค้าปลีก ไม่เหมาะสมกับประเทศด้อยพัฒนาที่ยังขาดระบบการบันทึกข้อมูลหรือการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ

หลักของการยอมรับ การบริหารจัดการเก็บภาษีนั้นจำเป็นที่จะต้องได้รับการยอมรับจากประชาชนผู้เสียภาษีคือให้ความร่วมมือในการเสียภาษี โดยประชาชนจะให้การยอมรับการเสียภาษีมากขึ้น

¹⁰ J. Simon and C. Nobes. *The Economics of Taxation*. 7th ed. Essex: Pearson Education, 2000, p. 16.

¹¹ ในกรณีนี้ภาษีควรใช้ในการแก้ปัญหาความล้มเหลวของกลไกตลาด แต่ไม่ใช่เครื่องมือในการบิดเบือนทางเลือกในการบริโภคของประชาชน นอกจากนี้ ระบบภาษีที่ดีไม่ควรที่จะสร้างความบิดเบือนให้กับประชาชนในการตัดสินใจบริโภคสินค้าและบริการ ในส่วนที่กลไกราคาสามารถทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพอยู่แล้ว

¹² K. Nightingale, *Taxation Theory and Practice*. 3rd ed. Essex: Pearson Education, 2000, p. 8.

¹³ The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), United Kingdom, [Online]. Available: <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/tax-publications/tech-tp-sitts.pdf>, accessed on 2 April 2014.

¹⁴ เรื่องเดียวกัน.

¹⁵ D. Brunor, i *State Tax Policy: A Political Perspective*. Washington, D.C., The Urban Institute Press, 2005, P. 13.

เพียงใดนั้นขึ้นอยู่กับว่าภาษีนั้นมีความยุติธรรมหรือไม่ โดยก่อนที่จะออกกฎหมายภาษีอากรมาบังคับใช้นั้นจะต้องมีการรับฟังความคิดเห็นจากประชาชน เพื่อให้ประชาชนได้มีโอกาสแสดงความคิดเห็นสนับสนุนหรือคัดค้านอย่างกว้างขวาง อีกทั้งรัฐจะต้องแสดงให้เห็นว่าเงินที่เก็บภาษีไปได้ถูกนำไปใช้เพื่อประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีในอนาคต¹⁶

หลักความชอบด้วยกฎหมาย โดยในมุมมองของประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้น เป้าหมายวัตถุประสงค์ และการทำงานของระบบภาษีอากรจะต้องมีความถูกต้องตามกฎหมาย¹⁷

หลักการยับยั้งสิ่งที่เป็นอันตรายต่อสังคม ระบบภาษีบางประเภทควรที่จะสร้างแรงจูงใจให้เกิดการลดพฤติกรรมที่ส่งผลกระทบต่ออันตรายต่อสังคม เช่น บุหรี่ สุรา กิจกรรมที่ขัดต่อศีลธรรมอันดี เช่น การพนัน กิจการสถานบันเทิงอาบอบนวด สินค้าหรือบริการที่ไม่มีความจำเป็นหรือเป็นของฟุ่มเฟือย เช่น รถยนต์ราคาแพง เครื่องดื่มพร้อมดื่มราคาแพง สินค้าหรือบริการที่ก่อให้เกิดมลภาวะต่อสิ่งแวดล้อม เช่น น้ำมันบรรจุภัณฑ์พลาสติก โฟม เป็นต้น¹⁸

หลักความร่วมมือระหว่างนานาชาติ เนื่องจากในปัจจุบันประเทศไม่อาจอยู่โดดเดี่ยวได้ ต้องมีการติดต่อสัมพันธ์ตลอดจนพัฒนาการทางการค้า การลงทุนระหว่างประเทศ ภาษีเป็นสิ่งที่เข้ามามีส่วนในการค้าอย่างหลีกเลี่ยงมิได้เนื่องจากการทำธุรกรรมระหว่างประเทศอาจก่อให้เกิดรายได้ในหลายประเทศ หรือ เกิดปัญหาว่าประเทศใดจะเป็นผู้เก็บภาษีในรายได้นั้น อีกทั้งหลายประเทศได้มีการใช้ภาษีเป็นปัจจัยในการดึงดูดการลงทุนประเภทต่าง ๆ จึงเกิดการแข่งขันทางการจัดเก็บภาษีในหลายประเทศ ดังนั้น พัฒนาการความร่วมมือที่จะปรองดองกันในเรื่องการจัดเก็บภาษีนั้นเป็นสิ่งจำเป็น¹⁹

หลักประโยชน์ที่ได้รับ ประชาชนควรจ่ายภาษีบนพื้นฐานของประโยชน์ที่เขาได้รับจากบริการของรัฐ ดังนั้น ประชาชนที่ได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะใดมากก็ควรเสียภาษีมากกว่าประชาชนซึ่งได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะนั้นน้อย²⁰ ซึ่งหลักการนี้เป็นหลักการที่สอดคล้องกับการจัดการทรัพยากรให้กับประชาชนในชาติให้เหมาะสมกับเงินภาษีอากรที่ประชาชนเป็นผู้จ่าย โดยเงินภาษีนั้นควรได้นำมาใช้เพื่อประโยชน์แก่

¹⁶ L. Burman, *The tax treatment of employment-based health insurance*. United States, Congress of the U.S., Congressional Budget Office, 1994, pp. 12-13.

¹⁷ M. Lang, *Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*. The Netherlands, Kluwer Law International, 2010, p. 554.

¹⁸ S. Tindale and G. Holtham, *Green Tax Reform: Pollution Payments and Labour Tax Cuts*. London, Institute for Public Policy Research, 1996, p. 18.

¹⁹ M. Lang, P. Pistone and J. Schuch, *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. The Netherlands: IBFD, 2010, p. 578.

²⁰ N. Mankiw, *Principles of Economics*. Vol 1. United States: Cengage Learning, 2008, p. 254.

ประชาชนอย่างแท้จริงและเป็นรูปธรรม เมื่อประชาชนได้เห็นประโยชน์อย่างชัดเจนแล้วก็จะก่อให้เกิดสำนึกที่ต้องการที่จะมีส่วนร่วมในการเสียสละรายได้ของตนเองและในการมีส่วนร่วมในการเป็นส่วนหนึ่งของสังคมและประเทศโดยผ่านการเสียภาษีอากรในรูปแบบต่าง ๆ และเพื่อให้เกิดความเต็มใจที่จะเสียภาษีและอยู่ในระบบการเสียภาษีอากรอย่างถูกต้องต่อไป ทั้งนี้ ตัวอย่างประเทศที่ใช้หลักประโยชน์ที่ได้รับในการออกแบบระบบภาษีได้แก่ ประเทศในกลุ่มสแกนดิเนเวีย ซึ่งระบบภาษีที่จัดเก็บภาษีเพื่อนำไปใช้เพื่อสวัสดิการ การศึกษา การสาธารณสุข การป้องกันประเทศ การจัดการความปลอดภัยของประเทศ และใช้ลดช่องว่างระหว่างคนที่มีฐานะดีและคนที่ยากจน²¹

การออกแบบระบบภาษีอากรไทยตามหลักภาษีอากรที่ดี

เนื่องด้วยลักษณะวัตถุประสงค์ และภาระของผู้เสียภาษีนั้นมีความแตกต่างกันในภาษีแต่ละประเภท ดังนั้น การออกแบบระบบภาษีโดยยึดหลักภาษีอากรที่ดีนั้น จึงมีการให้น้ำหนักความสำคัญไปยังหลักภาษีอากรข้อใดเป็นการแตกต่างกัน สิ่งที่สำคัญของการกำหนดระบบภาษีคือการที่ทุกคนจะต้องได้รับภาระภาษีน้อยอย่างเท่าเทียมคือเหมาะสมตามฐานะของแต่ละคน อีกทั้งระบบภาษีควรจะเอื้ออำนวยต่อการใช้นโยบายในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจและช่วยส่งเสริมการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจด้วย ในทางเศรษฐศาสตร์ การกำหนดว่าจะมีการเก็บภาษีอย่างไรนั้น จำต้อง

พยายามให้เกิดผลกระทบต่อการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจหรือการทำงานของกลไกตลาดน้อยที่สุด อีกทั้งภาษีอากรประเภทต่าง ๆ ที่กำหนดให้มีขึ้นนั้นจะต้องใช้เป็นเครื่องมือเพื่อแก้ไขการใช้ทรัพยากรที่ไร้ประสิทธิภาพของภาคเอกชนด้วย บทความนี้จะประสงค์จะวิเคราะห์การออกแบบระบบภาษีเพียงบางระบบโดยจะกล่าวถึง ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีที่ยังมิได้มีการบังคับใช้ในปัจจุบันแต่มีแนวโน้มว่าจะบังคับใช้ในอนาคต ได้แก่ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และภาษีมรดก

ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลทั่วไปหรือจากหน่วยภาษีที่มีลักษณะพิเศษตามที่กฎหมายกำหนด และบุคคลหรือหน่วยภาษีนั้นมีรายได้เกิดขึ้นตามเกณฑ์ที่กำหนด ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้ของผู้มีเงินได้ที่เป็นคนธรรมดาและหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอื่น โดยฐานรายได้นี้ได้แก่ เงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำ หรือเนื่องจากการที่ทำ หรือเนื่องจากรัพย์สิน โดยจัดเก็บจากเงินได้พึงประเมินทุกประเภท เว้นแต่จะมีกฎหมายกำหนดยกเว้นไว้เป็นกรณีพิเศษเพื่อการบรรเทาภาระภาษีแก่ผู้มีเงินได้นั้น การออกแบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้ตรงตามหลักการภาษีอากรที่ดีจึงต้องพิจารณาหลักการอำนวยความสะดวก เพราะรัฐจะได้รับรายได้จากกิจการทั้งหมด และ

²¹ Wills Dixon, Society, Schools and Progress in Scandinavia: The Commonwealth and International Library: Education and Educational Research, the Whitefriars Press Ltd., London and Tonbridge, 2014, P. 34.



จากทรัพย์สินของบุคคลที่มีรายได้ถึงเกณฑ์ที่รัฐกำหนด ทั้งนี้ หลักภาษีที่สำคัญสำหรับระบบภาษีประเภทนี้คือหลักความเป็นธรรม โดยการกำหนดอัตราภาษีเป็นแบบอัตราก้าวหน้า เพื่อให้ผู้มีรายได้มากหรืออยู่ในฐานะที่ร่ำรวยมีภาระต้องเสียภาษีมมากกว่าผู้มีรายได้น้อยหรือมีฐานะยากจน ส่งผลเป็นการลดช่องว่างระหว่างคนรวยและคนจน นอกจากนี้ในด้านของหลักความเป็นไปได้ในการปฏิบัติ รวมทั้งหลักประสิทธิภาพก็เป็นหลักที่จำเป็นที่รัฐจะต้องพิจารณา ด้วยเหตุที่การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้นจะต้องจัดเก็บจากเงินได้ทั้งจากแหล่งเงินได้ในประเทศและแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ²² ดังนั้น จึงจำเป็นต้องศึกษาวิวัฒนาการของการประกอบธุรกิจ การวางแผนการถ่ายโอนทรัพย์สิน หรือการวางแผนภาษีด้วยกลยุทธ์ใหม่ ๆ ซึ่งรัฐผู้จัดเก็บจะต้องจัดงบประมาณเพื่อพัฒนาบุคลากรและวิธีการบริหารจัดการที่มีประสิทธิภาพ หากมองในฝ่ายผู้เสียภาษี กรณีมาตรการภาษีหรือวิธีการเสียภาษีนั้นมีขั้นตอนที่ลึกลับซับซ้อนและจะต้องอาศัยค่าใช้จ่ายในการวางแผนภาษีมากก็จะขัดแย้งกับหลักประสิทธิภาพและหลักง่ายแก่การปฏิบัติ

ในด้านหลักง่ายแก่การปฏิบัติ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นสอดคล้องมากกว่า หากเปรียบเทียบกับภาษีทางอ้อม เช่น ภาษีสรรพสามิตซึ่งการเสียภาษีจะต้องอาศัยดุลพินิจของเจ้าพนักงาน แต่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีอากรประเมินตามบทบัญญัติมาตรา 14 ประกอบมาตรา 38 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดให้ผู้ต้องเสียภาษีหรือผู้นำส่งภาษีมินหน่าที่ยื่นรายการประเมินตนเอง ตาม

หลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข ภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด เพื่อแสดงว่ามีรายได้หรือรายรับที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีเป็นจำนวนเท่าใด คิดเป็นจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งเท่าใด และให้เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการประเมินความถูกต้องของจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่ง และตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีอากรของผู้ต้องเสียภาษีหรือผู้นำส่งภาษี เพื่ออำนวยความสะดวกให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษีอากร

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปัจจุบันนั้นมีความสอดคล้องกับหลักประสิทธิภาพในแง่ที่ว่าหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาคือเป็นหน่วยภาษีย่อยที่สุด เมื่อเงินได้ใด ๆ ที่ได้ผ่านการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้ว ผู้ที่ได้รับส่วนแบ่งจากเงินได้ที่ได้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไปแล้วนั้นจะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพิ่มอีก อาทิ ส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หรือเงินได้จากกองมรดกที่ผ่านการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือเงินได้จากการให้โดยเสนหา หรือเงินได้จากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเช่นกัน นอกจากนี้ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็ยังเป็นระบบที่มีประสิทธิภาพและอำนวยความสะดวกให้กับรัฐโดยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานอกจากจัดเก็บตามหลักความสามารถแล้ว ยังจัดเก็บตามหลักความมั่งคั่ง หรือจากการมีเงินได้พึงประเมินเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 0.5 ของเงินได้พึงประเมินอีกด้วย

²² หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากร

ระบบภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคล หมายถึง ภาษีที่บริษัท ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ทุกแห่งในประเทศไทย ที่ทางกฎหมายถือว่าเป็นนิติบุคคลจะต้องจ่ายให้กับรัฐทุกปี ในอัตราคงที่ (Flat Rate) ร้อยละ 20 ของกำไรในปีนั้น จากนโยบายการลดภาษีเงินได้นิติบุคคลจากร้อยละ 30 เป็นร้อยละ 23 และเป็นร้อยละ 20²³ โดยเป็นการลดภาษีเงินได้นิติบุคคลและเพื่อยกเลิกสิทธิพิเศษด้านภาษีเพื่อการส่งเสริมการลงทุน อย่างไรก็ตามมาตรการลดภาษีทำให้รัฐขาดรายได้เป็นจำนวนมาก ประเด็นที่จะต้องพิจารณาเกี่ยวกับการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ การลดลงของรายได้ที่จะเข้าคลังโดยจะเป็นการลดลงเพียงระยะสั้น แต่ผลของมาตรการจะส่งผลให้มีการลงทุนเพิ่มขึ้นทั้งในประเทศและต่างประเทศ หรือไม่ เพียงใด เนื่องจากการเปิดโอกาสให้ภาคธุรกิจมีกำไรเพิ่มขึ้นจากการเสียภาษีที่ต่ำลง เนื่องจากภาษีเป็นต้นทุนที่สำคัญหนึ่งในปัจจัยการลงทุน เมื่อบริษัทมีมากขึ้นแล้วรายได้จากภาษีโดยรวมของรัฐจะมากขึ้นตามไปด้วย และเมื่อมีบริษัทเข้ามาแข่งขันกันมากผลิตภัณฑ์สินค้าจะมีราคาถูกลงและคุณภาพสินค้าดีขึ้นทำให้ขายได้มากขึ้นส่งผลให้กำไรเพิ่มขึ้น เศรษฐกิจขยายตัว ทำให้รัฐเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้นโดยรวม นอกจากนี้ หากมีการปรับลดอัตราภาษีลง เงินลงทุนจากต่างประเทศจะไหลเข้าประเทศมากขึ้น ถึงแม้ว่าการที่บริษัทแต่ละแห่งจะเข้าไปลงทุนต้องมีปัจจัยหลายประการประกอบกัน เช่น เสถียรภาพทางการเมือง สาธารณูปโภคพื้นฐาน ลักษณะ

พื้นฐานของแต่ละประเทศ เป็นต้น แต่อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลมักจะเป็นปัจจัยหลักที่ผู้ลงทุนคำนึงถึง หากปรับอัตราภาษีลง การลงทุนจากต่างประเทศเพิ่มขึ้น ทำให้ค่าจ้างเพิ่มขึ้นตามกลไกตลาด ไม่ต้องออกกฎหมายกำหนดเรื่องการเพิ่มอัตราค่าจ้างขั้นต่ำแต่อย่างใด เมื่อมีการลดภาษีเงินได้นิติบุคคล ก็ควรยกเลิกสิทธิพิเศษทางภาษีของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เพราะสิทธิพิเศษนี้เอื้อประโยชน์ให้แก่บางกลุ่มธุรกิจ ทำให้กลุ่มธุรกิจที่ไม่ได้รับการสนับสนุนการลงทุนไม่สามารถแข่งขันในตลาดได้เนื่องจากต้องรับภาระต้นทุนจากอัตราภาษีที่สูงกว่าอาจเป็นเหตุให้เกิดการกีดกันการลงทุน ซึ่งหากมีการลดภาษีนิติบุคคลลง สิทธิพิเศษทางภาษีอากรจะไม่มีควมจำเป็นอีกต่อไป แต่อย่างไรก็ดี ในประเด็นนี้จะต้องมีการวิเคราะห์ คาดการณ์ และแผนการกำหนดนโยบายการคลัง และนโยบายภาษีอย่างเหมาะสมและให้สอดคล้องกับหลักประสิทธิภาพและหลักการอำนวยความสะดวก

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ภาษีที่ถูกจัดเก็บจากสัดส่วนของมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและจำหน่ายสินค้าหรือบริการชนิดต่าง ๆ ภาษีมูลค่าเพิ่มถูกนำมาใช้ในปี พ.ศ. 2535 เนื่องจากสามารถจัดปัญหาภาษีซ้ำซ้อน ความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ เอื้ออำนวยต่อการลงทุนและการส่งออก และมีกลไกป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี หลักภาษีอากรที่ดีที่ควรนำมาเป็นหลักในการวางระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ หลักอำนวย

²³ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 555)

รายได้ เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีฐานภาษีที่ใหญ่คือครอบคลุมการบริโภคสินค้าและบริการ และผู้บริโภคที่เป็นผู้บริโภคขั้นสุดท้ายทุกรายจะต้องเสียภาษี อีกทั้งการจัดเก็บภาษียังเป็นไปได้อย่างแน่นอนเนื่องจากเป็นระบบที่หักภาษีนำส่งตั้งแต่เริ่มต้นของกระบวนการ นอกจากนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มยังมีความสอดคล้องกับหลักง่ายแก่การปฏิบัติ หากพิจารณาในด้านของผู้บริโภคก็สามารถทราบถึงจำนวนภาษีที่ตนจ่ายจากราคาต่อหน่วยสินค้าและบริการนั้น ๆ อีกทั้งวิธีการบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มก็ไม่ซับซ้อนและใช้ค่าใช้จ่ายน้อยเมื่อเทียบกับการบริหารจัดการภาษีรายได้อื่น ๆ หลักความโปร่งใส เป็นหลักที่ตรงกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากเป็นระบบที่สามารถตรวจสอบควบคุมไปกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บจากกำไรของกิจการ อย่างไรก็ตาม ในประเด็นเกี่ยวกับการทุจริตขอคือภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเฉพาะผู้ประกอบการส่งออกสินค้านั้นก็ยังคงต้องอาศัยระบบการตรวจสอบที่เข้มงวดขึ้น และยังมีขั้นตอนที่อาศัยอำนาจวินิจฉัยจากเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง ดังนั้นหลักความโปร่งใสนี้จำเป็นที่จะต้องให้ความสำคัญในการวางระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ เนื่องด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น มีความเกี่ยวข้องอย่างยิ่งกับเอกสาร การบริหารจัดการ การขอคือภาษี ดังนั้นหลักประสิทธิภาพ จึงเป็นหลักสำคัญที่ควรยึดถือเห็นได้จาก การบริหารจัดการเกี่ยวกับใบกำกับภาษี ซึ่งเป็นเอกสารหลักฐานที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องจัดทำและออกให้กับผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการทุกครั้งที่ย้ายสินค้าหรือให้บริการ และต้องจัดทำอย่างซื่อสัตย์ในความรับ

ผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เพื่อแสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการ และจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการเรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือให้บริการในแต่ละครั้ง กระบวนการในส่วนนี้หากพัฒนาระบบให้เกิดความโปร่งใส ความแน่นอน หรือการพัฒนาโดยนำระบบออนไลน์มาใช้ประกอบแล้วจะนำมาซึ่งประสิทธิภาพตลอดจนทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มลดน้อยลง

ระบบภาษีศุลกากร

ภาษีศุลกากร (Customs Duty) เป็นภาษีที่อาจเรียกได้ว่าเป็น กำแพงภาษี หรือ Tariff Barrier คือเป็นภาษีที่ไม่เกิดจากการมีรายได้เพิ่มขึ้น แต่เป็นภาษีที่สกัดกั้นการไหลบ่าของสินค้าจากต่างประเทศที่จะเข้ามาภายในประเทศ²⁴ ทั้งนี้ เพื่อปกป้องสินค้าที่ผลิตภายในประเทศไม่ให้ถูกโจมตีจากสินค้าต่างประเทศที่มีคุณภาพดีกว่าแต่ราคาขายอ้อมเยากกว่า ด้วยลักษณะเฉพาะของสินค้าที่จะต้องเรียกเก็บภาษีศุลกากร ภาษีศุลกากรของสินค้าแต่ละชนิดจึงมีอัตราที่ไม่เท่ากัน สินค้าใดที่สามารถผลิตภายในประเทศได้ อัตราภาษีขาเข้าของสินค้านั้นจะสูง เนื่องจากรัฐไม่ต้องการส่งเสริมให้มีคนนำสินค้านั้นเข้ามาขายแข่งกับผู้ผลิตในประเทศ ตัวอย่างเช่น เสื้อผ้า จึงมีอัตราอากรสูงตั้งแต่ ร้อยละ 30-60 แต่ในส่วนของสินค้าที่ไม่สามารถผลิตได้ในประเทศหรือมีความจำเป็นที่จะต้องนำเข้า จะมีอัตราภาษีต่ำ เช่น เครื่องจักรโรงงานมีอัตราอากรต่ำ เช่น ร้อยละ 0-5 นอกจากนี้ ยังมีสาเหตุที่ทำให้การเก็บภาษีศุลกากรต่างกันในแต่ละสินค้า ได้แก่ กรณีสินค้าที่ส่งเสริมการเรียนรู้หรือการใช้เทคโนโลยี เช่น

²⁴ A. Pathakp, *Legal Aspects of Business*. 5th ed. New Delhi: Tata McGraw-Hill Education. 2013, 636.

หนังสือ และ คอมพิวเตอร์ จะมีอัตราอยู่ที่ร้อยละ 0 หรือหากเป็นสินค้าฟุ่มเฟือย จะเก็บในอัตราที่สูง เช่น กรณีของเครื่องสำอาง น้ำหอม มีอัตราภาษีร้อยละ 40 ทั้งนี้ สินค้าที่ก่อให้เกิดปัญหามากที่สุดที่ต้องมีการกำหนดกำแพงภาษี คือ สินค้าเกษตร เนื่องจากเหตุที่ว่า สินค้าเกษตรบางชนิดประเทศไทยมีความต้องการนำเข้า แต่บางชนิดไม่ต้องการ หรือเป็นสินค้าที่มีปริมาณล้นตลาด จะเห็นได้ว่าสินค้าเกษตร เป็นสินค้าที่มีความลำบากในการเจรจา พหุภาคี ทวิภาคี หรือการค้าเสรี กับประเทศ คู่ค้ามากที่สุด

ดังนั้น หลักการสำคัญที่จะต้องนำมากำหนดในการออกแบบระบบภาษีศุลกากร ได้แก่ หลักความเสมอภาคและหลักความเป็นธรรม เนื่องจากภาษีศุลกากรส่งผลให้เกิดการแข่งขันทางการค้าระหว่างผู้ผลิตภายในประเทศ กับผู้นำเข้าสินค้าจากประเทศที่มีความได้เปรียบในการผลิตสินค้าใดสินค้าหนึ่ง เพื่อทำให้ราคาสินค้าที่นำเข้ามามีราคาเพิ่มขึ้นจากส่วนของภาษีศุลกากร จึงถือว่ามีวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มกันอุตสาหกรรมภายในประเทศ เนื่องจากภาษีศุลกากรจัดเก็บจากสินค้าที่นำเข้ามาเป็นส่วนใหญ่ที่เรียกว่าอากรขาเข้า สินค้านำเข้าจึงมีราคาแพงกว่าสินค้าที่ผลิตในประเทศไทย เป็นการคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศ ไม่ให้สินค้านำเข้ามาตีตลาดอุตสาหกรรมในประเทศ ภาษีศุลกากรนั้นยังเป็นการอำนวยความสะดวกให้กับประเทศ โดยเฉพาะสินค้าฟุ่มเฟือย สินค้าที่มีราคาสูง การจัดเก็บศุลกากรจากสินค้านี้ดังกล่าวส่งผลให้รัฐมีรายได้จำนวนมากและผู้บริโภคสินค้านั้น ๆ ไม่ได้รับผลกระทบมากเนื่องจากอยู่ในฐานะที่ร่ำรวย บทบาทของกรมศุลกากรผู้มีหน้าที่เก็บภาษีศุลกากร

นั้นจำต้องยึดหลักความโปร่งใส หลักความแน่นอน และหลักความสะดวก เนื่องจากภารกิจหลัก คือ จัดเก็บภาษีอากรจากของที่นำเข้ามาในและส่งออกไขนอกราชอาณาจักร และดูแล ป้องกัน ปราบปราม การลักลอบหนีศุลกากรเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปตามเป้าหมายและเกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการที่สุจริต ดังนั้น จึงต้องมีการวางระบบเพื่อมิให้มีการพึ่งพาการใช้ดุลยพินิจโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีสินค้ามากเกินไป การกำหนดพิกัดอัตราภาษีที่แน่นอน เพื่อให้ผู้ประกอบการนำเข้ามาสินค้าทั้งสินค้าสำเร็จรูปและสินค้าที่เป็นวัตถุดิบในการผลิตนั้นได้สามารถกำหนดและประมาณค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการได้เป็นการเอื้อต่อการประกอบธุรกิจให้มีความสะดวกและลดค่าใช้จ่ายและขั้นตอนที่ไม่จำเป็น แต่อย่างไรก็ดี ในระบบภาษีปัจจุบันยังพบว่าสินค้าบางประเภทได้ถูกเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อนโดยเป็นภาษีอื่น ๆ นอกเหนือจากภาษีศุลกากร ได้แก่ กรณีที่ผู้นำเข้าและส่งออกจะต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร และภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายว่าด้วยสรรพสามิตในบางกรณีอีกด้วย ดังนั้น จำเป็นจะต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์ของภาษีแต่ละประเภท ตลอดจนการบูรณาการการทำงานของทั้งสามกรมจัดเก็บภาษี ได้แก่ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร เนื่องด้วยขั้นตอนการนำส่งเอกสารประกอบการเสียภาษีนี้นั้นมีกระบวนการตรวจสอบคล้ายหรือเหมือนกัน การบูรณาการข้อมูลหรือการทำงานระหว่างเจ้าหน้าที่ทั้งสามกรมจึงช่วยลดค่าใช้จ่าย ระบบการทำงาน ขั้นตอนการทำงาน ระยะเวลาการทำงานได้ และเพิ่มประสิทธิภาพส่งผลให้เกิดประโยชน์ทั้งต่อรัฐเองและต่อประชาชน

ปัญหาที่สำคัญของระบบภาษีศุลกากรที่เกิดขึ้นในระบบปัจจุบันและหลักภาษีอากรที่ดี ได้แก่ หลักง่ายแก่การปฏิบัติ หลักความสะดวก หลักความโปร่งใส มีความเหมาะสมในการนำมาปรับใช้ในการแก้ไขปัญหาอื่น มีตัวอย่าง เช่น ปัญหาความซับซ้อนของสินค้า ทำให้การจัดเข้าประเภทพิกัตอัตราศุลกากร บางครั้งก็ยุ่งยากทำให้เกิดการโต้เถียงขัดแย้งกัน ผู้นำเข้าประสงค์ที่จะเสียอากรต่ำ แต่เจ้าหน้าที่ประสงค์จะเก็บภาษีสูง จึงปรากฏการหลบเลี่ยงโดยอาศัยการตีความที่แตกต่างกันเนื่องจากสินค้านั้นมีความหลากหลาย และมีการออกแบบ นวัตกรรมในการผลิต การอุปโภคบริโภคที่ปรับเปลี่ยนไปตามเวลา ตัวอย่างเช่น การนำเข้ากาแฟ ได้มีการกำหนดพิกัตภาษี กาแฟบด กาแฟคั่วหรือกาแฟอินสแตนท์ แต่หากเป็นกรณีกาแฟ 3 in 1 คือมีสามสิ่งในซอง แม้เวลากินจะต้องเติมน้ำร้อนชงกินเหมือนกาแฟทั่วไป แต่พิกัตศุลกากรจะต้องมีการตีความว่ามีกาแฟเป็นส่วนผสมอยู่เป็นจำนวนเท่าไรจึงจะถือว่าเป็นกาแฟ หากมีกาแฟผสมอยู่ไม่ถึงร้อยละ 12 จะถือเป็นอาหารปรุงแต่งไม่ต้องเข้าพิกัตกาแฟ ซึ่งอัตราแพงกว่า และที่สำคัญต้องขออนุญาตนำเข้าจากกรมการค้าต่างประเทศเสียก่อน ซึ่งมีความยุ่งยากกว่า จะเห็นได้ว่า ภาษีศุลกากรนั้นอาจมองว่ามีความไม่ยุ่งยากซับซ้อนเนื่องจากจัดเก็บง่าย เพียงเอาราคาของมาคูณเข้ากับอัตราอากร เป็นภาษีศุลกากร แต่ปัญหาที่สำคัญจะอยู่ที่การกำหนดพิกัตศุลกากร และมีหลายคราวที่บริษัทใหญ่ผูกกรมศุลกากรจับกุมในข้อหาหลีกเลี่ยงภาษีซึ่งทำให้ต้องสูญเสียเงินค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีหรือการประนีประนอม และค่าปรับจำนวนมาก และอาจมีการใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบโดยเจ้าหน้าที่เพื่อเก็บหรือไม่เรียก

เก็บภาษี ดังนั้น การออกแบบระบบภาษีศุลกากรจึงมีความจำเป็นที่จะต้องพิจารณา หลักความโปร่งใส หลักประสิทธิภาพ และหลักความชอบด้วยกฎหมาย เพื่อให้การกระทำทั้งโดยเจ้าหน้าที่และผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นเป็นไปตามกฎหมายและอยู่บนฐานของความเป็นธรรม นอกจากนี้ ประเด็นที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ คือ หลักความร่วมมือระหว่างนานาชาติ เนื่องด้วยภาษีศุลกากรนั้นเป็นภาษีที่เก็บจากสินค้าที่นำเข้ามาจากต่างประเทศและเนื่องด้วยสภาพเศรษฐกิจและสังคมโลกมีความเปลี่ยนแปลงไป เกิดความร่วมมือทางการค้าระหว่างประเทศมากขึ้น การจัดเก็บภาษีศุลกากรจึงลดบทบาทลงเพื่อให้สอดคล้องกับลักษณะความร่วมมือและเปิดเสรีทางการค้าการลงทุนระหว่างประเทศ และโดยที่หลักทางเศรษฐศาสตร์วางไว้ว่า “ประเทศใดเก็บภาษีศุลกากรได้ต่ำลง ๆ ถือว่ามีความเจริญทางเศรษฐกิจที่ดีขึ้น” ประเทศไทยจึงมีความจำเป็นที่จะต้องทบทวนระบบภาษีศุลกากรตลอดจนบทบาทของกรมศุลกากรใหม่

ระบบภาษีสรรพสามิต

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าและบริการที่บริโภคแล้วอาจก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี รวมถึงสินค้าประเภทฟุ่มเฟือย สินค้าที่ได้รับประโยชน์พิเศษจากรัฐ สินค้าที่ก่อให้เกิดภาระต่อรัฐบาลในการที่จะต้องสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ สินค้าที่ก่อให้เกิดมลภาวะต่อสิ่งแวดล้อม ซึ่งรัฐมีความประสงค์จะควบคุมการบริโภคสินค้าหรือบริการนั้น ๆ เช่น ยาสูบ สุรา เครื่องดื่มบางประเภท น้ำมัน รถยนต์ กิจการโทรคมนาคม สถานบันเทิง สนามกอล์ฟ เป็นต้น ทั้งนี้ รัฐมีวัตถุประสงค์หลักในการจัดเก็บ

ภาษีสรรพสามิตเพื่อช่วยพัฒนาเศรษฐกิจ ส่งเสริม การส่งออก พัฒนารักษาสิ่งแวดล้อม เป็นค่าใช้จ่าย ทดแทนผลกระทบทางลบต่อสังคม และถือเป็น รายได้ของรัฐที่สำคัญอีกทางหนึ่ง

หลักการข้อแรกในการวางระบบภาษี สรรพสามิตควรคำนึงถึงหลักการยับยั้งสิ่งที่เป็น อันตรายต่อสังคม หมายถึง โครงสร้างภาษี สรรพสามิตจะต้องสะท้อนเป็นการลดการบริโภค สินค้าหรือบริการที่เป็นอันตรายต่อสังคม รวมถึง สินค้าและบริการที่ขัดต่อศีลธรรมอันดีหรือก่อให้เกิด ภาวะต่อสิ่งแวดล้อมซึ่งหลายครั้งรัฐได้ยก หลักในเรื่องการอำนวยความสะดวกซึ่งไม่ควรจะเป็น เหตุผลลำดับแรกในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต แต่เนื่องด้วยภาษีสรรพสามิตจัดเก็บได้โดยง่าย สะดวก และมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บค่อนข้างน้อย บ่อยครั้งที่รัฐพิจารณาจัดเก็บภาษีจากฐาน ผู้ประกอบการเดิมที่อยู่ในระบบเสียภาษีสรรพสามิต หากแต่เหตุผลอันแท้จริงในการจัดเก็บได้เปลี่ยนไป แล้ว ดังนั้น หลักการภาษีอากรที่ดี ในข้อหลักการ ยอมรับนั้นจึงมีความสำคัญมากโดยรัฐควรจะรับฟัง ความคิดเห็นจากผู้ประกอบการในฐานะผู้เสียภาษี สรรพสามิต โดยให้ออกาสผู้ประกอบการทุกรายได้ ชี้แจงในการสนับสนุนหรือคัดค้านนโยบายภาษี เพื่อนำมาปรับหาข้อยุติที่เป็นธรรมที่สุด ทั้งนี้ ภาษี สรรพสามิตถือเป็นองค์ประกอบสำคัญในราคา ของสินค้าหรือบริการ ซึ่งหากมีการกำหนดอัตรา หรือฐานภาษีที่แตกต่างกัน ระหว่างสินค้าที่มีความ คล้ายคลึงกัน อาจส่งผลให้เกิดความได้เปรียบเสีย เปรียบอย่างมากระหว่างผู้ประกอบการ ดังนั้น เพื่อให้สอดคล้องกับหลักเสมอภาคหรือหลักความเป็น ธรรมทางภาษี รัฐควรมีการศึกษาเปรียบเทียบ

อย่างเฉพาะเพื่อให้เกิดสภาพการแข่งขันที่เป็นธรรม ระหว่างผู้ประกอบการ

นอกจากนี้ ภาษีสรรพสามิตยังควรพัฒนาให้ สอดคล้องกับ หลักง่ายแก่การปฏิบัติ โดยเมื่อ เปรียบเทียบกับภาษีรายได้อื่น ๆ เนื่องจากมีต้นทุน ในการบริหารจัดการต่ำ เช่น ในกรณีของการเก็บ ภาษีตามสภาพ (Specific Tax) โดยคิดเป็นมูลค่า ภาษีต่อหน่วย ต้นทุนการดำเนินงานอยู่ที่การตรวจ สอบปริมาณการผลิต หรือ ยอดขาย ขณะที่ การ เก็บภาษีตามมูลค่า (Ad Valorem Tax) โดยคิด เป็นร้อยละของมูลค่าของสินค้าหรือบริการนั้น สิ่ง สำคัญอยู่ที่การกำหนดมูลค่าของสินค้าที่ใช้เป็นฐาน ในการคำนวณภาษีซึ่งข้อมูลต่าง ๆ เหล่านี้ใน ปัจจุบัน หาได้ค่อนข้างง่าย และมีหน่วยงานกลาง ของรัฐเป็นผู้เก็บรวบรวมข้อมูลอยู่แล้ว อย่างไรก็ตาม เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการปฏิบัติ สิ่ง ที่ผู้กำหนดนโยบายจะต้องคำนึงถึงในการออกแบบ โครงสร้างภาษีสรรพสามิต ประกอบด้วย (1) การ กำหนดค่านิยามอย่างชัดเจนของสินค้า หรือกลุ่ม สินค้าที่มีการเรียกเก็บภาษีสรรพสามิต (Selection, Definition, and Classification of Excisable Commodities) (2) ทางเลือกของการเก็บภาษี ระหว่าง การเก็บตามสภาพ หรือ ตามมูลค่า หรือ แบบผสมของทั้งสองกรณี และ (3) แนวทางการ ยกเว้นภาษี

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

แนวโน้มการเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูก สร้างนั้นกำลังเป็นที่วิพากษ์ถึงข้อดีและข้อเสีย ตลอดจนความพร้อมของประเทศไทย ทั้งนี้ ภาษี ที่จัดเก็บจากการเป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง



นั่นถือได้ว่าเป็นภาษีหลักของการเก็บภาษีทรัพย์สิน เนื่องด้วยเหตุที่ว่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ประชาชนถือครองนั้นสามารถใช้เป็นสิ่งแวดล้อมในการเสียภาษีของแต่ละคน โดยทั่วไปแล้วผู้ที่ถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจำนวนมากจะเป็นผู้ที่มีฐานะร่ำรวย และผู้ที่ไม่ถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือมีเป็นจำนวนน้อยโดยมากจะเป็นผู้ที่มีฐานะยากจนหรือปานกลาง ดังนั้น การเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามทฤษฎีจึงเป็นสิ่งที่ช่วยสร้างให้เกิดความเป็นธรรมในสังคมได้อีกรูปแบบหนึ่ง ทั้งนี้ ในปัจจุบันมีการเก็บภาษีที่ดินในรูปของการเก็บภาษีบำรุงท้องที่ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เมื่อพิจารณาเทียบหักภาษีอากรที่ดินกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อาจมีการบังคับใช้ในอนาคต มีความจำเป็นอย่างยิ่งที่การวางระบบภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะต้องมีความแน่นอน และเป็นที่ยึดแจ้งแก่ผู้เสียภาษีถึงวิธีการจัดเก็บ อัตราภาษี เพื่อให้ประชาชนเกิดความเข้าใจ เกิดการยอมรับ และความร่วมมือในการเสียภาษี การจัดเก็บภาษีที่ดินใหม่จะมีผลให้ฐานภาษีในการจัดเก็บกว้างขึ้น เจ้าของที่ดินทุกคนจะต้องเข้ามาอยู่ในระบบภาษี และเป็นการกระจายภาระให้กับเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ทุกคนทำให้ระบบภาษีมีความเป็นธรรมมากขึ้น เป็นการเปลี่ยนภาระภาษีจากผู้ให้เช่าและผู้ประกอบการมาเป็นผู้เช่าและผู้ซื้อทรัพย์สิน ดังนั้น การร่างกฎหมายภาษีที่ดินนั้นจำเป็นที่จะต้องยึดหลักความแน่นอน

และหลักความโปร่งใส โดยจะต้องกำหนดในวัตถุประสงค์กฎหมายให้ใช้มูลค่าของทรัพย์สินที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์ตามหลักเกณฑ์การคำนวณที่กฎหมายกำหนดโดยมีการวางระบบการประเมินที่ดินอย่างเหมาะสมและลดการใช้ดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่²⁵ สิ่งที่สำคัญเพื่อสร้างการยอมรับของประชาชนในการเสียภาษี คือ ระบบภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นจะต้องมีความเป็นธรรมและไม่ส่งผลกระทบต่อบุคคลที่มีฐานะยากจนโดยอาจมีการพิจารณาแนวคิดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของที่ดินและทรัพย์สิน (Property Gain's Tax) ตามที่ได้มีการเสนอแนวคิดโดย รองศาสตราจารย์ ประพันธ์พงศ์ เวชชาชีวะ คือ การที่รัฐให้สร้างความสำเร็จด้วยการตัดถนนหรือการจัดสร้างระบบรางผ่านที่ดินแห่งใด ในกรณีเจ้าของที่ดินและอาคารที่ถนนหรือระบบรางตัดผ่านยังคงสภาพการใช้ที่ดินดังก่อนการพัฒนา รัฐควรจะต้องยังคงใช้การจัดเก็บภาษีเดิม แต่หากที่ดินนั้นมีการเปลี่ยนแปลงสภาพการใช้จะต้องเสียภาษีมูลค่าทรัพย์สินเพิ่มตามมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจึงจะเกิดความเป็นธรรมเนื่องจากคนที่ได้รับมรดกหรือเป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาเป็นเวลานานหลายสิบปีก่อนที่รัฐจะพัฒนาการคมนาคมจะไม่เดือดร้อนจากการถูกเก็บภาษีหากไม่มีการพัฒนาที่ดินให้มีมูลค่าเพิ่มขึ้นและภาษียังถือเป็นการอำนวยความสะดวกให้กับรัฐเพื่อนำมาใช้พัฒนาประเทศชาติในด้านต่าง ๆ

²⁵ ภาวดี เกิดทุ่งยั้ง. (2555). การศึกษาเพื่อวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ เปรียบเทียบกับร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง วิทยานิพนธ์ คณะรัฐประศาสนศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ <http://libdms.nida.ac.th/thesis6/2555/b176601.pdf>

ระบบภาษีมรดก

ในประเทศไทยยังไม่มีการบังคับใช้ภาษีมรดก แต่ก็มีแนวโน้มที่จะมีการประกาศเก็บภาษีประเภทนี้ในอนาคต ดังนั้น การออกแบบระบบภาษีมรดกจึงมีความจำเป็นที่จะต้องคำนึงถึงหลักภาษีอากรที่ดี ทั้งนี้ ระบบภาษีมรดกในสากลจัดเป็นภาษีทรัพย์สินประเภทที่เรียกเก็บจากความตายของเจ้าของมรดก ซึ่งแบ่งได้เป็น ภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดก ประการแรก ภาษีกองมรดก เป็นภาษีที่เก็บจากกองทรัพย์สินของผู้ตาย โดยให้ทำการรวบรวมทรัพย์สินของผู้ตายทั้งหมดมาประเมินภาษีและชำระภาษีตามจำนวนที่ประเมินได้ ทรัพย์สินที่เหลือจากการชำระภาษีจะตกทอดไปยังทายาทของผู้ตาย จึงไม่ได้คำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างผู้ตายกับผู้รับมรดก และส่วนใหญ่จะเป็นอัตราก้าวหน้าตามขนาดของกองมรดก ข้อดีของภาษีกองมรดก คือ รัฐจะได้เงินภาษีมากเพราะเป็นการจัดเก็บภาษีรวมทั้งสิ้นก่อนมีการแบ่งให้กับทายาท การจัดเก็บเป็นไปโดยง่าย ตรงตามหลักง่ายแก่การปฏิบัติ มีการประเมินเพียงครั้งเดียวทำให้ประหยัด ซึ่งสอดคล้องกับหลักประสิทธิภาพ นอกจากนี้ ยังตรงกับหลักความเสมอภาคเนื่องจากการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม ทำให้ช่องว่างทางสังคมของคนรวยและคนจนลดลง อีกทั้งยังเป็นไปตามหลักอำนาจรายได้ เนื่องจากฐานภาษีมีลักษณะกว้างส่งผลให้รัฐมีรายได้มากขึ้น ประการที่สอง ภาษีการรับมรดก เป็นภาษีที่เก็บจากบุคคลที่ได้รับมรดก เมื่อเจ้าของมรดกถึงแก่ความตาย ทรัพย์มรดกจะถูกแบ่งให้กับทายาทผู้รับมรดกตามสัดส่วน ดังนั้น ผู้รับมรดกแต่ละรายจึงเป็นผู้เสียภาษี โดยอัตราภาษีและสิทธิลดหย่อนจะขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่าง

เจ้ามรดกและผู้รับมรดกแต่ละราย ตัวอย่างเช่น ทายาทโดยธรรมควรมีสิทธิในการเสียภาษีอัตราน้อยกว่าทายาทโดยพินัยกรรม เนื่องจากความสัมพันธ์ห่างออกไปจากเจ้ามรดกเป็นลำดับ หลักภาษีอากรที่ดีที่ควรนำมาใช้ออกแบบภาษีการรับมรดก ได้แก่ หลักการยอมรับ เนื่องจากหากเปรียบเทียบกับภาษีกองมรดก อาจมองว่าภาษีกองมรดกเป็นการเก็บซ้ำซ้อน แต่การเก็บภาษีการรับมรดกนั้นขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ของผู้รับมรดกและเจ้ามรดกเป็นราย ๆ ไป และผู้เสียภาษียังอาจได้รับสิทธิลดหย่อนหากมีจำนวนไม่เกินขั้นที่กำหนด ปัญหาของภาษีการรับมรดกอาจปรากฏในเรื่องของการไม่บรรลุ หลักประสิทธิภาพ และหลักง่ายแก่การปฏิบัติ เนื่องจากจะต้องให้การบริหารจัดการกรณีที่มีทายาทเป็นจำนวนมาก และต้องใช้เวลาในการจัดเก็บ ตลอดจนในเรื่องการอำนวยความสะดวก อาจจะไม่เท่ากับการเก็บภาษีกองมรดก อย่างไรก็ตาม ระบบภาษีมรดกของประเทศไทยที่จะมีขึ้นในอนาคต นั้นภาครัฐผู้ออกแบบระบบภาษีจำเป็นที่จะต้องมีการศึกษา ถึงวิถีชีวิต ประเพณี สภาพสังคมและเศรษฐกิจของประเทศไทย เพื่อเลือกประเภทภาษีมรดกระหว่างภาษีกองมรดกหรือภาษีการรับมรดก และวางรูปแบบให้เหมาะสมและมีประสิทธิภาพสูงสุด ตลอดจนจะต้องไม่กระทบกระเทือนต่อฐานะทางเศรษฐกิจของประชาชนอย่างมากเกินไป

บทสรุป

การออกแบบระบบภาษีประเภทต่าง ๆ นั้น จำเป็นที่จะต้องทราบถึงวัตถุประสงค์ของภาษีแต่ละประเภท ลักษณะเฉพาะ ตลอดจนโครงสร้างของภาษีนั่น ๆ อีกทั้งยังต้องคำนึงถึงสภาพเศรษฐกิจ สังคม ระบบการทำงานของหน่วยงานภาครัฐ



การประกอบธุรกิจของประเทศไทย ทั้งนี้ ยังอาจรวมไปถึงการทราบถึงลักษณะนิสัยและความสำคัญของประชาชนไทย ทั้งนี้ ภาษีอากรทุกประเภทนั้น จำเป็นที่จะต้องยึดหลักการหลายประการเพื่อใช้ออกแบบระบบและโครงสร้างภาษี ได้แก่ หลักเสมอภาค โดยการสร้างระบบภาษีที่ทำให้บุคคลและธุรกิจที่มีสถานะทางเศรษฐกิจคล้ายกัน รัับภาระภาษีเท่าเทียมกัน สอดคล้องกับหลักการกระจายรายได้ให้เป็นธรรม ทั้งนี้ ยังหมายรวมถึงการที่รัฐบาลมีเหตุผลชอบธรรมในการเก็บภาษีและภาระภาษีที่เกิดขึ้นควรจะมีการกระจายความรับผิดชอบอย่างทั่วถึง (Proportionally Distribute the Burden) ซึ่งในทางเศรษฐศาสตร์ ภาษีจะต้องไม่สร้างภาระอย่างไม่เท่าเทียมกันระหว่างบุคคลที่มีฐานะทางเศรษฐกิจเท่ากัน เรื่องประเด็นของการกระจายรายได้ เป็นสิ่งที่ต้องคำนึงถึงอย่างยิ่ง ในกรณีของการเก็บภาษี เนื่องจากเป็นประเด็นที่สอดคล้องกับความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ การกำหนดโครงสร้างภาษียังขึ้นอยู่กับความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคน กล่าวคือ บุคคลที่มีรายได้สูงกว่าควรจ่ายภาษีในอัตราสูงกว่าคนที่มียาได้น้อย อย่างไรก็ตาม ในกรณีของภาษีทางอ้อมที่เรียกเก็บจากผู้บริโภค หรือกล่าวได้ว่าเป็นภาษีที่เป็นการผลักภาระให้กับผู้ซื้อหรือผู้บริโภคเป็นผู้รับชำระภาษีแทนผู้ขายเป็นส่วนใหญ่ ดังนั้น ภาษีสถานบริโภคจึงมีลักษณะเป็นภาษีแบบถดถอย ซึ่งผู้บริโภคไม่ว่าจะมีฐานะทางเศรษฐกิจแตกต่างกันอย่างไรก็เสียภาษีในอัตราที่เท่ากัน ดังนั้น ปัญหาของการกำหนดโครงสร้างภาษีสถานบริโภค จึงอยู่ที่ผู้วางนโยบายว่าจะกำหนดภาษีอย่างไรให้มีลักษณะถดถอยในระดับที่น้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้ เพื่อให้ระบบภาษีดังกล่าวมีความ

เป็นธรรมในการจัดเก็บ และส่งผลต่อการกระจายรายได้ของประชาชนให้น้อยที่สุด นอกจากนี้ ผู้ออกแบบระบบภาษีควรยึดหลักความแน่นอน ซึ่งหมายถึงความแน่นอนเกี่ยวกับเวลาที่ต้องเสียภาษีว่าจะต้องชำระภาษีเมื่อไร วิธีการเสียภาษี จำนวนภาษีหรืออัตรากาษี เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถทราบได้ว่าตนจะต้องวางแผนหรือมีหน้าที่ปฏิบัติการชำระภาษีอย่างไร เพื่อที่จะไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และการประกาศให้ประชาชนทราบถึงมาตรการทางภาษีสล่งหน้าในระยะเวลาที่เหมาะสมก็เป็นสิ่งที่รัฐควรปฏิบัติ นอกจากนี้ ระบบภาษีนั้นควรอำนวยความสะดวกให้กับผู้เสียภาษีและรัฐผู้จัดเก็บตามหลักง่ายแก่การปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น สามารถยื่นแบบรายการผ่านทางระบบอินเทอร์เน็ต หรือชำระภาษีที่ร้านสะดวกซื้อ เป็นต้น หลักประสิทธิภาพ ก็เป็นหลักสำคัญที่รัฐจะต้องให้ความสำคัญในการกำหนดโครงสร้างภาษีแต่ละประเภทโดยคำนึงถึงค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี อีกทั้งจะต้องพิจารณาทั้งจากผู้เก็บภาษีและผู้เสียภาษีให้มีค่าใช้จ่ายที่น้อยที่สุด ทั้งนี้ จะต้องพัฒนาหน่วยงานและระบบจัดเก็บภาษีให้สามารถจัดเก็บได้อย่างทั่วถึง โดยจะต้องคำนึงถึงแนวนโยบายของรัฐบาล และคำนึงถึงสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจและประเด็นอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ภาษีบางประเภท เช่น ภาษีสรรพสามิต ยังมีวัตถุประสงค์เป็นการจัดสรรการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อควบคุมการบริโภคสินค้าหรือบริการบางประเภทที่เป็นอันตราย หรือส่งผลกระทบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม อีกทั้งการจัดเก็บภาษีประเภทภาษีศุลกากรยังเป็นการส่งเสริมสนับสนุนการแข่งขันทางธุรกิจอย่างเป็นธรรม เพื่อส่งเสริมธุรกิจภายในประเทศให้สามารถแข่งขันกับสินค้าที่นำเข้ามาจาก

ต่างประเทศได้ ก่อให้เกิดการพัฒนาทางเศรษฐกิจ

เนื่องด้วยวัตถุประสงค์หลักของภาษีอากรนั้น เป็นไปเพื่อนำรายได้จากการเก็บภาษีมาใช้ให้เพียงพอกับรายจ่ายของรัฐในการบริหารประเทศ เพื่อประโยชน์สาธารณะและเพื่อประชาชน ดังนั้น หลักการอำนวยความสะดวกและเพื่อประชาชน ดังนั้น หลักการอำนวยความสะดวก จึงเป็นสิ่งที่รัฐไม่อาจปฏิเสธได้ หากแต่การเก็บภาษีอากรจากประชาชนควรเก็บเฉพาะประเภทที่สามารถทำรายได้ได้ดีไม่ควรจัดเก็บภาษีหลายประเภทมากเกินไป ซึ่งประเภทภาษีที่น้อยนี้จะต้องเป็นการจัดเก็บที่เกิดประสิทธิภาพสูงสุด หรือมีการหลีกเลี่ยงหรือการหนีภาษีได้น้อยที่สุด การที่ภาษีอากรจะก่อให้เกิดรายได้ให้มากน้อยเพียงใด นอกจากอัตราภาษีแล้วยังขึ้นอยู่กับลักษณะของฐานภาษีซึ่งหากเป็นฐานกว้างก็จะครอบคลุมถึงผู้เสียอากรจำนวนมากหรือมีกิจการที่อยู่ในข่ายที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีจำนวนมาก ส่งผลให้จัดเก็บภาษีได้มากกว่าระบบภาษีอากรที่มีฐานแคบ หรือการขยายขนาดของฐานภาษี ได้แก่ แม้จะสามารถจัดเก็บภาษีจากบุคคลหรือกิจการได้จำนวนน้อยรายแต่จัดเก็บในอัตราที่สูง ก็สามารถ

เก็บรายได้เป็นจำนวนมาก สิ่งที่เขาทำได้ในการวางโครงสร้างภาษีของประเทศไทย นั่นคือ ขั้นตอนการออกกฎหมาย การบังคับใช้ภาษีอากรทุกประเภท จำเป็นที่จะต้องได้รับการยอมรับจากประชาชน เนื่องจากภาษีการเก็บภาษีอากรที่ดั้น ประชาชนจะยอมรับและยินดีที่จะเสียภาษีมากกว่าการหลีกเลี่ยง ทั้งนี้ รัฐจำเป็นต้องกำหนดวิธีการในการจัดเก็บภาษีอากรและจัดเก็บอย่างมีหลักเกณฑ์ที่รัดกุม มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บ และสามารถควบคุมการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้อย่างดี ท้ายที่สุดการปฏิรูประบบภาษีทุกประเภทนั้นจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องทำการศึกษาอย่างลึกซึ้งเฉพาะประเภทภาษี นโยบายทางเศรษฐกิจและสังคม รวมถึงนโยบายระหว่างประเทศโดยยึดหลักภาษีอากรที่ดีและเหมาะสมกับลักษณะและวัตถุประสงค์ของภาษีแต่ละประเภทและจะต้องทำการศึกษาผลกระทบจากการกำหนดนโยบายหรือการบังคับใช้ระบบภาษีนั้นอีกด้วยระบบภาษีอากรไทยจึงจะทัดเทียมกับมาตรฐานระบบภาษีของประเทศที่พัฒนาระดับสูง

บรรณานุกรม

ภาวดี เกิดทุ่งยั้ง. (2555). การศึกษาเพื่อวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่เปรียบเทียบกับร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง วิทยานิพนธ์คณะรัฐประศาสนศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์. <http://libdcms.nida.ac.th/thesis6/2555/b176601.pdf>

ส่วนนโยบายรายได้ สำนักนโยบายการคลัง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง. ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลเบื้องต้นเดือนตุลาคม 2557.

Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), United Kingdom, [Online]. Available: <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/tax-publications/tech-tp-sitts.pdf>, accessed on 2 April 2014.

A. Pathakp, Legal Aspects of Business. 5th ed. New Delhi: Tata McGraw-Hill Education. 2013.

D. Brunor, i State Tax Policy: A Political Perspective: Washington, D.C., The Urban Institute Press, 2005.

E. Cannan, Adam Smith, An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. 5th ed. London: Methuen & Co., Ltd., 1904.

J. Simon and C. Nobes. The Economics of Taxation. 7th ed. Essex: Pearson Education, 2000.

K. Nightingale, Taxation Theory and Practice. 3rd ed. Essex: Pearson Education, 2000.

L. Burman, The tax treatment of employment-based health insurance: United States, Congress of the U.S., Congressional Budget Office, 1994.

M. Lang, Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law: The Netherlands, Kluwer Law International, 2010.

N. Mankiw, Principles of Economics. Vol. 1. United States: Cengage Learning, 2008.

Neil Brooks and Thaddeus Hwong, The Social Benefits and Economic Costs of Taxation: A Comparison of High and Low-Tax Countries, Canadian Centre for Policy Alternatives, Canada.

Parliament. House of Commons. Great Britain. Treasury Committee, Principles of Tax Policy: Eight Report of Session 2010-11. Report, together with formal minutes, oral and written evidence, Volume 1, The Stationery Office, United Kingdom, 2011.

S. Tindale and G. Holtham, Green Tax Reform: Pollution Payments and Labour Tax Cuts. London, Institute for Public Policy Research, 1996.

Wills Dixon, Society, Schools and Progress in Scandinavia: The Commonwealth and International Library: Education

and Educational Research, the
Whitefriars Press Ltd., London and
Tonbridge, 2014.

World Customs Organization Excise Summit,
Brussels. [Online]. Available: <http://>

[www.wcoomd.org/en/events/
eventhistory/2012/~~/media/48C6
C5862C9543B0AA7FB759B604B522.
ashx](http://www.wcoomd.org/en/events/eventhistory/2012/~~/media/48C6C5862C9543B0AA7FB759B604B522.ashx), accessed on 2 February 2015.