

บทที่ 2

ทฤษฎีภาษีอากรและหลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรนอกจากมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการหารายได้สำหรับใช้จ่ายในการบริหารประเทศแล้วยังมีความมุ่งหมายอย่างอื่น เพื่อใช้เป็นกลไกในการพัฒนาและส่งเสริมระบบเศรษฐกิจ สร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ไปยังชุมชนต่างๆ รวมถึงนำพาความเจริญด้านสาธารณูปโภค ที่จำเป็นต่อการดำรงชีวิตไปยังหมู่บ้านต่างๆ ดังนั้น การที่จะออกบทบัญญัติของกฎหมายเพื่อใช้บังคับประชาชน จึงต้องคำนึงถึงหลักความเป็นธรรมและการสร้างความเสมอภาคกับประชาชนทุกประเภท ในบทนี้ผู้วิจัยขอแนะนำจนถึงแนวคิด ทฤษฎี หลักการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรและความรู้เกี่ยวกับ มาตรการทางภาษีที่เป็นพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีอากร

2.1 ทฤษฎีภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่มีวัตถุประสงค์เพื่อจัดเก็บรายได้จากประชาชนผู้มีรายได้ และนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนร่วม ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐกำหนด ดังนั้นการที่รัฐจะเก็บภาษีอากรจากประชาชนจำเป็นต้องอย่างยิ่งที่รัฐจะต้องพิจารณาถึงความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีประเภทต่างๆ ให้อยู่บนพื้นฐานแห่งความเป็นธรรมและสมดุล ทำให้การออกกฎหมายภาษีอากรเพื่อบังคับจัดเก็บจากประชาชนจึงต้องอ้างอิงหลักการที่ผ่านกระบวนการวิเคราะห์และเป็นที่ได้รับการยอมรับจากนานาชาติ เพื่อสร้างมาตรการจัดเก็บให้เป็นสากล มีนักเศรษฐศาสตร์หลายท่านได้ให้กฎเกณฑ์ และแนวคิดหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีไว้ แต่ที่จะอ้างอิงในที่นี้คือ 'อดัม สมิท (Adam Smith) ซึ่งในการออกบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร ต้องคำนึงถึงประชาชนว่ามีความสมัครใจประกอบกับ สภาวะสังคมในขณะนั้นเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีอากรประเภทต่างนั้นๆ ไม่ กฎหมายที่ใช้บังคับ จึงต้องมีประสิทธิภาพ ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรที่ดีควรมีลักษณะดังนี้

¹ สุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2556). *กฎหมายภาษีอากร* (พิมพ์ครั้งที่ 4). กรุงเทพฯ: จตุลักษ์ 79. หน้า 54

2.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

ประชาชนทุกคนไม่ว่าจะเป็นเด็กหรือผู้ใหญ่ที่อยู่ในประเทศหรือรัฐเดียวกัน จะแตกต่างกัน ในเชื้อชาติ ชั้นวรรณะ ศาสนา ฐานะดีหรือจน หรือตำแหน่งหน้าที่การงานแตกต่างกันก็ตาม มีหน้าที่ จะต้องเสียภาษีอากร เพื่อบำรุงประเทศชาติตามกำลังความสามารถของตน โดยทัตเทียมกัน สอดคล้องกับหลักความสามารถที่บุคคลมีความสามารถมากควรเสียภาษีอากรมาก บุคคลที่มีความสามารถน้อยก็ควรเสียภาษีน้อยตามส่วนของการมีรายได้²

ประชาชนของประเทศนั้นๆ จำต้องบริจาคหรือสละเงินให้แก่รัฐที่เขาเหล่านั้นอยู่ เป็นไปตามตามสัดส่วนของรายได้ที่ประชาชนเหล่านั้นทำได้ แนวความคิดดังกล่าวนี้ยึดหลักเกณฑ์ที่สำคัญคือ หลักความยุติธรรมทางภาษี การจัดเก็บภาษีอากรให้เป็นธรรม จึงต้องมีสัมพันธ์กับความสามารถของบุคคลหรือสิ่ง que แสดงถึงความสามารถของผู้เสียภาษี ประกอบกับหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถ อีกทั้งหลักการในการแบ่งสรรภาระสาธารณะที่เป็นหลักเกณฑ์ใช้บังคับได้โดยทั่วกัน ทั้งนี้การเพิ่มอัตราภาษีหรือการยกเว้นภาษี รัฐที่ทำการบัญญัติกฎหมายต้องกระทำด้วยความระมัดระวัง โดยคำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำที่ประชาชนทุกคนควรแบกรับอย่างเสมอภาคกัน ประกอบกับสิ่งที่ต้องพิจารณา คือ ความสามารถ ความกินดีอยู่ดีทางเศรษฐกิจ หรือระบบการค้าเศรษฐกิจที่เอื้อประโยชน์แก่คนทั่วไป (Economic well-being) ซึ่งวัดได้จากรายได้ (Income) การใช้จ่าย (Expenditure) หรือความมั่งมี (Wealth)³

ระบบภาษีอากรที่ดีต้องเป็นระบบที่มีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้เสียภาษีอากรและระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง หลักความเป็นธรรมนี้ถือว่าเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีอากรที่ดี หากระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรมแล้ว การเสียภาษีอากรโดยสมัครใจจากผู้เสียภาษี (Voluntary Compliance) ก็คงจะเกิดขึ้นได้ยาก⁴

หลักความเป็นธรรม จะนำไปใช้ได้เมื่อผู้เสียภาษีทุกคนในรัฐนั้นๆ มีฐานะทางเศรษฐกิจที่เท่าเทียมกัน ซึ่งในความเป็นจริงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละคนไม่ได้เท่าเทียมกัน ดังนั้นจำเป็นต้องมีการกำหนดมาตรการที่ใช้เป็นเครื่องมือในการวัดความสามารถของบุคคล อีกทั้งการพิจารณาถึงผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนจะได้รับ จากการดูแลคุ้มครองของรัฐบาล อันมีหลักการสำคัญอยู่ 2 ประการ ที่ถือเป็นหลักในการพิจารณาได้ คือ⁵

² พริ้ม มั่นกลาง ปรีดี บุญยัง และ โทเมนทร์ สืบวิเศษ. (2548). *วิชาภาษีอากรว่าด้วยเงินได้บุคคลธรรมดา* (พิมพ์ครั้งที่ 5). กรุงเทพฯ:ชวนพิมพ์. หน้า 4

³ สุภลักษณ์ พิณีจวบดล. *อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 1*. หน้า 54

⁴ สุภรัตน์ ควณินกุล. (2544). *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร* (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7). นนทบุรี:มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. หน้า 47-48

⁵ พริ้ม มั่นกลาง ปรีดี บุญยัง และ โทเมนทร์ สืบวิเศษ. *อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 2*. หน้า 4-5

1. หลักผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร ตามหลักผลประโยชน์นี้ มีแนวคิดที่ว่าบุคคลที่ได้รับผลประโยชน์จากสินค้าหรือบริการใดๆ ของรัฐ ต้องเสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการเหล่านั้น ตามสัดส่วนหรือขนาดของประโยชน์ที่ตนได้รับ ซึ่งอธิบายได้ว่าการจัดเก็บภาษีอากรตามหลักผลประโยชน์ รัฐเปรียบเสมือนเป็นเอกชนที่ดำเนินกิจการต่างๆ ดังนั้นบุคคลที่ได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการของรัฐมากย่อมต้องเสียภาษีให้กับรัฐมากตามสัดส่วนของการซื้อสินค้าหรือใช้บริการ เปรียบได้กับในกรณีที่บุคคลนั้นได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการของภาคเอกชน เช่น ภาษีอากรที่จัดเก็บตามหลักผลประโยชน์ นั่นคือ ภาษีการใช้ถนนหรือทางบางสาย หรือค่าใบอนุญาตทำการต่างๆ เป็นต้น

อย่างไรก็ดี การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักผลประโยชน์นี้มีข้อดีที่ว่า จำนวนภาษีที่จัดเก็บจะต้องสอดคล้องกับการใช้จ่ายในการผลิตสินค้าและบริการของรัฐ แต่ก็มีปัญหาที่ก่อให้เกิดความยุ่งยากในทางปฏิบัติหลายประการ คือ สินค้าและบริการสาธารณะบางประเภทที่รัฐจัดสรรให้กับประชาชน ไม่อาจกำหนดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละบุคคลจะได้รับเป็นตัวเงินได้ เช่น การป้องกันประเทศ กระบวนการยุติธรรม เป็นต้น ประกอบกับสินค้าหรือบริการสาธารณะบางประเภทสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละบุคคลจะได้รับเป็นตัวเงินได้ แต่ก็มีปัญหาในเรื่องความเหมาะสมว่าจะเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์หรือไม่ เนื่องจากเป็นประโยชน์ทางด้านสังคม เช่น การเก็บค่าบำรุงการศึกษาที่รัฐทำการจัดสรรให้เต็มจำนวนค่าใช้จ่ายของรัฐ ถ้ามีการจัดเก็บภาษีในกรณีนี้บุคคลที่มีรายได้น้อย อาจเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้โอกาสในการเข้ารับการศึกษาน้อยลงหรือไม่ได้เข้ารับการศึกษาเลย อันก่อให้เกิดผลในทางลบต่อสังคมนั้น

2. หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle) การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักการนี้ ได้กำหนดรูปแบบที่จะวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์ ด้วยการกำหนดจำนวนภาษีอากรที่จะต้องเสีย อธิบายได้ว่าบุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากต้องเสียภาษีให้กับรัฐเป็นจำนวนมาก บุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีให้กับรัฐน้อยก็ควรเสียภาษีให้กับรัฐจำนวนน้อย ตามขนาดความสามารถในการเสียภาษีของตน

‘อดัม สมิท (Adam Smith) เป็นบุคคลที่ได้ให้การสนับสนุนหลักการในเรื่องความสามารถ ซึ่งได้เหตุผลว่า พลเมืองของทุกรัฐควรบริการเพื่อบำรุงรัฐบาลในส่วนศักดิ์ที่ใกล้เคียงที่สุดกับความสามารถของแต่ละบุคคล หรืออีกนัยหนึ่งตามจำนวนแห่งรายได้ที่เขาแต่ละบุคคลสามารถหามาได้ ภายใต้ความควบคุมของรัฐในการจัดเก็บภาษี ซึ่งจะมีลักษณะเป็นการเสมอภาคหรือไม่ ย่อมแล้วแต่ว่าได้ยึดหลักนี้หรือไม่

⁶ สุกฤต อภิชาติ . (2501). หลักความเป็นธรรมแห่งธรรมชาติ. สรรพากรสาส์น, 3 (5), หน้า 35

2.1.2 หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)⁷

ภาษีที่จัดเก็บต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ซึ่งความแน่นอนที่กล่าวถึงนี้ต้องเป็นไปตามหลักการพื้นฐานของเหตุผล มิใช่มาจากการกระทำตามอำเภอใจของฝ่ายผู้เสียภาษี เช่น การที่รัฐต้องออกข้อบัญญัติหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับเทคนิควิธีการทางภาษี (ฐานภาษี การคำนวณ และการจัดเก็บ) อย่างชัดเจน ไม่คลุมเครือ เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณภาษีที่ตนต้องชำระได้อย่างถูกต้องวิธีประกอบกับต้องมีการกำหนด วัน เวลา สถานที่ที่แน่นอนในการชำระภาษีอากร ซึ่งการจัดเก็บที่ไม่เคารพหรือไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนเป็นสาเหตุหนึ่งซึ่งก่อให้เกิดความเดือดร้อนของประชาชน ยกตัวอย่างคือ การจัดเก็บภาษีในอคิดของเจ้าภาษีนายอากรที่ขาดหลักเกณฑ์ที่แน่นอน เป็นต้น

Adam Smith เป็นอีกบุคคลหนึ่งที่ได้ให้ความสำคัญกับหลักความแน่นอนในลักษณะที่ต้องสอดคล้องเชื่อมโยงกับหลักการอื่นๆ ซึ่งเขาเห็นว่าจำนวนหรือสัดส่วนของภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระให้แก่รัฐ ต้องมีลักษณะที่แน่นอน โดยไม่เป็นไปตามความต้องการของกลุ่มบุคคลใดบุคคลหนึ่ง ตลอดถึงวิธีการประเมินการจัดเก็บภาษีที่สะดวกแก่ผู้เสียภาษี และต้องมีการกำหนดจำนวนเงินภาษีที่จะชำระไว้อย่างชัดเจนแน่นอนด้วย

2.1.3 หลักความสะดวก (Convenience)

ภาษีอากรที่ดี เป็นหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ของรัฐที่ต้องดำเนินการจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีสามารถเสียภาษีได้อย่างสะดวก มีวิธีการไม่ยุ่งยากซับซ้อน สถานที่รับชำระควรมีบรรยากาศเหมาะสม และตั้งอยู่ในตำแหน่งที่เข้าถึงได้ง่าย เพื่ออำนวยความสะดวกให้กับผู้เสียภาษีและสมัครใจที่จะเสียภาษี แต่ในความเป็นจริงผู้เสียภาษีอากรส่วนใหญ่ไม่มีความประสงค์ที่จะเสียภาษี แต่รัฐจำเป็นต้องกำหนดมาตรการทางกฎหมายที่บังคับใช้กับพลเมืองทุกคนที่มีรายได้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีมีความจำเป็นต้องขจัดอุปสรรคในเรื่องความไม่สะดวกต่างๆ ของผู้เสียภาษีให้มากที่สุดเท่าที่จะมากได้ ระเบียบข้อบังคับตลอดจนแบบพิมพ์รายการต่างๆ ต้องง่ายแก่การทำความเข้าใจในการกรอกรายการ เป็นต้น⁸

2.1.4 หลักความประหยัด (Economy)

ภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้เข้าสู่คลัง ควรมีจำนวนที่ใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระให้แก่รัฐ ซึ่งหมายความว่า รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุดและผู้เสียภาษียิ่งเสียค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษีนั้นๆ น้อยที่สุด ทั้งนี้เพราะค่าใช้จ่ายต่างๆ ไม่ว่าจะ เป็นค่าเดินทาง

⁷ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. อ่างแก้วเชิงอรุณที่ 1. หน้า 55

⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. อ่างแก้วเชิงอรุณที่ 1. หน้า 56

หรือความยุ่งยากอื่นๆ ที่เกิดจากวิธีการชำระภาษี เป็นภาระที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับเพิ่มมากขึ้นจากจำนวนภาษีที่ถูกเรียกเก็บ แต่ต้องมีระบบการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ⁹

กรูฟ (Groves) เป็นนักเศรษฐศาสตร์อีกบุคคลหนึ่งที่ได้สนับสนุนในหลักการนี้ว่า ภาษีใดที่มีหลักเกณฑ์วิธีการสืบสนยุ่งยากหรือซับซ้อนทำให้เสียค่าใช้จ่ายสูงไม่คุ้มกับจำนวนภาษีที่เก็บได้ หรือผู้เสียภาษีต้องเสียค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีมากก็ไม่สมควรจัดเก็บประเภทนั้น เป็นปัจจัยหนึ่งที่สามารถทำให้ผู้เสียภาษีหลบเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษีได้¹⁰

เมื่อวิวัฒนาการของสังคมและเศรษฐกิจที่เจริญก้าวหน้ามากขึ้น มีเทคโนโลยีต่างๆ มากมาย ทำให้การประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจมีหลากหลายมากขึ้น ทำให้หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีทั้ง 4 ประการดังกล่าว ถูกนำมาปรับใช้อย่างไม่ครบครัน นักเศรษฐศาสตร์รุ่นต่อมา (The Commission on Taxation and Citizenship) ได้เพิ่มเติมหลักเกณฑ์เพื่อให้เกิดความเหมาะสมกับการจัดเก็บภาษีและเป็นธรรม ดังนี้

2.1.5 หลักอำนาจรายได้ (Productivity)¹¹

วัตถุประสงค์อันสำคัญในการที่รัฐเก็บภาษีอากรนั้น ก็เพื่อนำมาซึ่งรายได้ ฉะนั้น ถ้าภาษีอากรใดสามารถทำรายได้ดี ก็น่าจะได้รับการเลือกพิจารณาจัดเก็บภาษีก่อน เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยในปัจจุบัน ซึ่งรัฐบาลจำเป็นต้องใช้เงินเพิ่มขึ้นตลอดเวลา ความสำคัญของหลักอำนาจรายดียังมีมากขึ้น

2.1.6 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

ภาษีอากรที่ดีต้องมีความยืดหยุ่นสามารถปรับเปลี่ยนให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจได้ อีกทั้งต้องเป็นเครื่องมือในการควบคุมภาวะทางเศรษฐกิจได้ด้วย ซึ่งเห็นได้จากการกำหนดฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่สามารถยืดหยุ่นได้ โดยจัดเก็บในอัตราก้าวหน้านับเป็นภาษีที่ดีสามารถจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นได้เมื่อสภาวะเศรษฐกิจรุ่งเรืองหรือสามารถลดอัตรการจัดเก็บรายได้ทางภาษีอากรลงเมื่อสภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ ทำให้มีเงินไหลเวียนสู่ภาคเอกชนมากขึ้น ความเดือดร้อนของประชาชนจะบรรเทาเบาบางลงและเศรษฐกิจจะฟื้นตัวได้เร็ว

หลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง (Efficiency or Neutrality) ได้มีการแบ่งเป็นเรื่องย่อยอยู่ด้วยกัน 3 ส่วน ดังนี้

⁹ พริ้ม มั่นกลาง ปรีดี บุญยัง และ โกลเมนท์ สืบวิเศษ. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 2. หน้า 6

¹⁰ พริ้ม มั่นกลาง ปรีดี บุญยัง และ โกลเมนท์ สืบวิเศษ. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 2. หน้า 6

¹¹ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2558). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2558*. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์. หน้า 2

2.1.6.1 หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี มีหลักสำคัญว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐและค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือที่ปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีควรต่อน้อยที่สุด เนื่องด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

¹² ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี ที่มีผลกระทบต่อรายได้ของรัฐบาลเกิดจากการจัดเก็บภาษี หากรัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมากในการบริหารจัดการเก็บให้กับเจ้าหน้าที่ของรัฐ รัฐจะไม่มีเงินเพียงพอที่จะใช้จ่ายสาธารณะ ดังนั้น รัฐต้องสร้างระบบการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพ จึงจะทำให้จัดเก็บภาษีอากรได้มาก โดยมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีน้อยที่สุด

ส่วนค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี เป็นภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษี เพราะนอกจากต้องเสียเงินเป็นค่าภาษีแล้ว ยังต้องเสียค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการดำเนินการในการจ่ายภาษีให้แก่รัฐอีก ดังนั้น ถ้าค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมีจำนวนสูงแล้ว อาจนำไปสู่การลดลงของจำนวนภาษีที่เป็นรายได้สำหรับใช้จ่ายได้ (Disposable Income)¹³ อันก่อให้เกิดความไม่สมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี และจะนำไปสู่ปัญหาการหลบหลีกหรือหนีภาษี ดังนั้น เมื่อค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่สูงและค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่มีจำนวนสูง อันจะส่งผลให้รัฐสูญเสียรายได้จากการเก็บภาษีเป็นจำนวนมาก

2.1.6.2 หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ระบบภาษีที่ดีต้องก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจกับผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุด (Minimum Unintended Effect) หรือก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ อันส่งผลกระทบต่อจิตใจกับผู้เสียภาษีในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (Disincentive Effect)

ภาษีอากรมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอาจไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตนชอบและที่ตนถนัดด้วยเหตุผลทางภาษี อาจเลือกที่จะทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษี หรืออาจจะเลือกกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่มีการจัดเก็บภาษีไม่สูงแทนกิจกรรมที่มีการจัดเก็บภาษีที่สูง อันเป็นผลต่อการตัดสินใจของผู้เสียภาษี การบิดเบือน

¹² จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2556). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์*. กรุงเทพฯ:จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. หน้า 42

¹³ รายสุทธิส่วนบุคคล (Personal Disposable Income:DI) หมายถึง รายได้ส่วนบุคคลที่เหลืออยู่หลังหักค่าภาษีเงินได้และภาษีอื่นๆ เกี่ยวกับตัวบุคคล. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก <http://e-book.ram.edu/e-book/e/EC103/chapter9.pdf>. บทที่ 9 รายได้ประชาชาติ (National Income). หน้า 190. [2558, 27 กันยายน]

ของภาษีซึ่งก่อให้เกิดผลไม่จูงใจให้กระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจนี้ เรียกว่า “ภาษีส่วนเกิน” (Excess Burden) หรือ “ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ” (Deadweight Loss) ส่งผลคือ รัฐบาลได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่น้อยลง ดังนั้น การจัดเก็บภาษีที่ดีจะต้องไม่ส่งผลทำให้ประชาชน ไม่อยากทำงาน หรือทำงานน้อยลง หรือทำให้บรรดาธุรกิจต่างๆ หดความความต้องการที่จะลงทุน ด้วยเหตุที่ว่าผลกำไรที่ได้รับภายหลังที่หักภาษีแล้วจะไม่คุ้มกับการเสี่ยงในการลงทุน ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่เกิดจากการบิดเบือนของภาษีส่งผลให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี เพื่อนำมาใช้ในการพัฒนาประเทศ

2.1.6.3 หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ (Economic Neutrality)

การจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพจะต้องมีลักษณะเป็นกลางในทางเศรษฐกิจให้มากที่สุด อธิบายได้ว่าจะต้องกระทบกระเทือนการทำงานของกลไกในทางเศรษฐกิจให้น้อยที่สุด ยกตัวอย่าง ถ้ารัฐบาลเก็บภาษีจากสินค้าโดยทั่วไปไม่มีการยกเว้นภาษี การเก็บภาษีในรูปแบบนี้จะไม่มีผลกระทบกระเทือนต่อผลการตัดสินใจบริโภคของผู้เสียภาษี หรือกระทบกระเทือนก็น้อยที่สุด วิธีการเก็บภาษีในลักษณะนี้จึงมีความเป็นกลาง แต่ในกรณีรัฐบาลจัดเก็บภาษีจากสินค้าประเภทใดประเภทหนึ่งเพียงประเภทเดียว การเก็บภาษีในลักษณะนี้จะส่งผลกระทบต่อผลการตัดสินใจบริโภคของผู้เสียภาษี รูปแบบการเก็บภาษีในลักษณะนี้จึงไม่มีความเป็นกลาง แต่สินค้าและบริการบางประเภท อันก่อให้เกิดโทษ เช่น บุหรี่ สุรา ยาเสพติด เป็นต้น รัฐบาลอาจใช้รูปแบบการจัดเก็บที่ไม่เป็นกลางของภาษีอากร เป็นกลไกในการจำกัดการบริโภคหรือบังคับการเลือกบริโภคที่เหมาะสมได้

2.1.7 หลักความชอบด้วยกฎหมาย (Legitimacy)¹⁴

ภาษีที่ดีนั้น เมื่อบัญญัติออกมาเป็นกฎหมายแล้วจะต้องสามารถจัดเก็บภาษีได้ด้วยความเป็นธรรม มิใช่ว่าเป็นภาษีที่ดีในทางทฤษฎีแต่ไม่อาจนำมาใช้บังคับได้ ซึ่งยากแก่การปฏิบัติประกอบกับจะต้องมีความชอบด้วยกฎหมายในสายตาประชาชนผู้เสียภาษี ดังนั้น เป้าหมายและการทำงานของระบบภาษีจะต้องมีความถูกต้องตามกฎหมาย

จากทฤษฎีในเรื่องหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ทั้งหมดเป็นเป็นรายละเอียดที่นำมากำหนดเป็นหลักเกณฑ์ที่มีประสิทธิภาพและสร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เพื่อออกมาบังคับใช้เป็นกฎหมายภาษีอากร ในการจัดเก็บภาษีกับประชาชนทุกบุคคลที่อยู่ในประเทศนั้น เพื่อนำมาใช้จ่ายในกิจการของรัฐบาลในการบริหารประเทศ สร้างกิจการที่เป็นสาธารณะเพื่อประชาชนใช้ร่วมกัน ดังนั้น สิ่งที่จะนำเสนอต่อไปซึ่งเป็นพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีอากร คือ หลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีเงินได้ ในหัวข้อต่อไปดังนี้

¹⁴ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. อ้างแล้วเชิงจรดที่ 11. หน้า 8

2.2 หลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีอากร

ในการบริหารประเทศรัฐบาลต้องมึงบประมาณในการดำเนินการต่างๆ เพื่อนำไปใช้ในทางด้านเศรษฐกิจ หรือจัดการสาธารณะประโยชน์ให้กับประชาชน โดยมีภาษีอากรเป็นเครื่องมือทางการคลังที่สำคัญในการจัดหางบประมาณ ซึ่งในแต่ละประเทศก็มีขั้นตอน รูปแบบ และวิธีการในการจัดเก็บภาษีที่ต่างกันไปขึ้นอยู่กับลักษณะสภาพสังคม เศรษฐกิจและนโยบายของรัฐบาลแต่ละประเทศนั้นๆ เป็นสำคัญ ด้วยเหตุผลดังกล่าว ผู้เขียนเห็นควรที่จะศึกษาทำความเข้าใจในหลักการพื้นฐานของระบบภาษีอากรที่ดี เพื่อประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดี ดังนั้น เบื้องต้นที่ต้องทราบ ภาษีคืออะไร มีความหมายอย่างไรซึ่งตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ได้ให้คำนิยามไว้ใน มาตรา 3 ดังนี้¹⁵

ในพระราชบัญญัตินี้ “ภาษีอากร” หมายความว่า ภาษี อากร และค่าภาคหลวงทุกชนิด และหมายความรวมถึง

- (1) แสตนปียาสูบว่าตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ
- (2) ค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ้ตามกฎหมายว่าด้วยไฟ้
- (3) ค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้า ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน
- (4) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งออก ภายนอกและการนำเข้า มาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า
- (5) ค่าธรรมเนียมการส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร
- (6) เงินสงเคราะห์ที่ผู้ส่งออกต้องเสีย ตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง
- (7) ค่าธรรมเนียม หรือเงินอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้

ส่วนนักวิชาการที่มีความรู้ทางด้านภาษีอากรก็ได้ให้ความหมายไว้ ดังเช่น กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร ให้ความหมายของภาษีอากร อาจแบ่งได้เป็น 2 แนว¹⁶

แนวที่หนึ่ง อธิบายว่า ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากราษฎร นำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร

แนวที่สอง อธิบายว่า ภาษีอากร คือ เงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล แต่ไม่รวมถึงการกู้ยืมหรือขายสินค้า หรือให้บริการในราคาทุนโดยรัฐบาล

¹⁵ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528. มาตรา 3

¹⁶ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 11. หน้า 1

ในต่างประเทศก็มีนักการคลังที่ได้ให้ความหมายของภาษีอากรไว้ โดยการอธิบายให้เห็นถึงความสัมพันธ์ของภาครัฐที่มีอำนาจจัดเก็บและภาคประชาชนที่มีหน้าที่เสียภาษี นั่นคือ ¹⁷M.MEHL ได้ให้ความเห็นว่า “ภาษีเป็นเงินตราที่เรียกเก็บจากบุคคลหรือนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชน ซึ่งเป็นไปตามหลักความสามารถในอันที่จะรับภาระสาธารณะ มีลักษณะเป็นการใช้อำนาจบังคับจัดเก็บ เป็นรายได้ที่มีการจัดเก็บอย่างถาวรและไม่มีผลตอบแทน โดยตรงต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากรายได้ดังกล่าวเป็นรายได้ที่มีไว้เพื่อใช้ในการบริหารภาระสาธารณะของรัฐและองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น หรือการเข้าแทรกแซงอำนาจรัฐ”

P.BELTRAME ได้ให้ความเห็นในเรื่องนี้ว่า ภาษีเป็นเงินตราที่เรียกเก็บจากผู้เสียภาษีตามหลักความสามารถในการรับภาระสาธารณะ โดยการใช้อำนาจบังคับอันเป็นผลให้เกิดการโอนทรัพย์สินอย่างถาวร และไม่มีผลประโยชน์ตอบแทน โดยตรงต่อผู้เสียภาษี ซึ่งรายได้ดังกล่าวนำไปใช้ตามวัตถุประสงค์ที่รัฐกำหนดไว้

จากที่ได้กล่าวมาทั้งหมด สามารถสรุปสาระสำคัญของ “ภาษีอากร” ได้ดังนี้¹⁸

1. มีลักษณะการใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากประชาชนผู้มีเงินได้
2. ไม่มีความสัมพันธ์ที่แน่นอนระหว่างภาษีที่จ่ายกับผลตอบแทนที่ผู้เสียภาษีจะได้รับ ไม่ก่อให้เกิดผลประโยชน์โดยตรงแก่ผู้เสียภาษี
3. มีลักษณะเป็นการถาวร เมื่อผู้เสียภาษีชำระภาษีแก่รัฐบาลแล้วไม่มีสิทธิเรียกคืน เว้นแต่เป็นไปตามเงื่อนไขในการคืนภาษีที่กฎหมายนั้นๆ กำหนด
4. ประชาชนทุกคนเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการเสียภาษี เมื่อมีเงินได้ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดให้ต้องชำระภาษี
5. ภาษีอากรที่เรียกเก็บอาจอยู่ในรูปของเงินหรือไม่ก็ได้ รัฐอาจเรียกเก็บในรูปสิ่งของหรือบริการ
6. วัตถุประสงค์ของการใช้จ่ายเงินภาษีอากรต้องถูกนำไปใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์หรือส่วนรวม มิใช่บุคคลหนึ่งบุคคลใดโดยเฉพาะ
7. ภาษีอากรเป็นการ โอนทรัพย์สินจากภาคเอกชนมาสู่รัฐบาล การจัดเก็บภาษีอากรสังคม ไม่ได้มีรายได้เพิ่มขึ้น

การเก็บภาษีอากร นอกจากมีวัตถุประสงค์ในการหารายได้เพื่อให้พอกับค่าใช้จ่ายของรัฐบาลแล้ว ภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือสำคัญของรัฐบาลในการกระจายรายได้ ส่งเสริมความเจริญเติบโต ในทางธุรกิจการค้า รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ช่วยควบคุมการบริโภคของประชาชน หรือเพื่อ

¹⁷ ศุภลักษณ์ พินิจภูวนล. อ้างอิงแล้วเชิงอรรถที่ 1. หน้า 1-2

¹⁸ มานิต นิธิประทีป. (2557). *กฎหมายภาษีอากร 1* (พิมพ์ครั้งที่ 10). นนทบุรี:มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. หน้า 32

สนองนโยบายบางประการของรัฐบาล เช่น การศึกษา การสวัสดิการสังคม เป็นต้น ทำให้รัฐต้องกำหนดโครงสร้างทางภาษีเพื่อเป็นการจัดประเภทการจัดเก็บของการประกอบกิจกรรมต่างๆ ที่ก่อให้เกิดรายได้ภายในประเทศ ให้เกิดความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีจากการประกอบกิจการประเภทนั้นๆ ซึ่งผู้วิจัยขอเสนอเฉพาะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นภาษีเงินได้ที่เก็บจากบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคล ผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง และวิสาหกิจชุมชน ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน เฉพาะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคล โดยเก็บจากเงินได้พึงประเมินที่หน่วยภาษีดังกล่าวได้รับ หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน เหลือเท่าไรเป็นเงินได้สุทธิ นำไปคำนวณภาษีตามอัตราภาษีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ซึ่งอัตรากำหนดไว้ซึ่งอัตรากำหนดที่จัดเก็บเป็นอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) คือเงินได้ยิ่งมากต้องเสียภาษีในอัตราก้าวหน้า

หากผู้มีเงินได้ไม่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด หรือเสียแล้วแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจตรวจสอบ ใตสวน และประเมินเรียกเก็บภาษีพร้อมเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มจากผู้มีเงินได้ ถ้าผู้มีเงินได้เห็นว่าการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้อง มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีนั้นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอย่างไรแล้ว หากผู้มีเงินได้ไม่พอใจ มีสิทธิฟ้องศาลได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

• รัฐได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ การที่รัฐจัดเก็บภาษีจากบุคคลใดนั้น ต้องมีความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษี โดยแบ่งความสัมพันธ์ (Connection) ออกเป็น 3 หลัก คือ¹⁹

1. หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) เมื่อบุคคลใดมีเงินได้จากแหล่งในประเทศใด บุคคลนั้นมีหน้าที่เสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะถือสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่ และไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่

2. หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) เมื่อบุคคลใดมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด บุคคลนั้นต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะถือสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่ และไม่คำนึงว่าเงินได้ที่บุคคลนั้นได้รับจะได้อะไรจากการทำงานหรือธุรกิจในประเทศนั้นหรือไม่

3. หลักสัญชาติ (Nationality Rule) เมื่อบุคคลใดถือสัญชาติของประเทศใด บุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น ไม่ว่าบุคคลนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ และไม่ว่าเงินได้ที่บุคคลได้รับจะได้รับจากประเทศนั้นหรือไม่

¹⁹ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. (2558). *คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร* (พิมพ์ครั้งที่ 10). กรุงเทพฯ: พลสยาม พรินติ้ง (ประเทศไทย). หน้า 83-85

สำหรับประเทศไทยใช้หลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ในการเสียภาษี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 41²⁰ เฉพาะหลักถิ่นที่อยู่เป็นการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีเงื่อนไขตามที่กฎหมายกำหนด คือ ถ้าผู้มีเงินได้มีเงินได้จากหน้าทำงานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้น เข้ามาในประเทศไทย เป็นการจัดเก็บภาษีที่มีเงื่อนไขกำหนดหลักเกณฑ์ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีครอบคลุมและไม่เกิดช่องว่างทางกฎหมาย

2.2.1 ฐานภาษี (Tax Base) และเงินได้พึงประเมิน (Assessable Income)

²¹ฐานภาษี คือ สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้บุคคลต้องเสีย มูลเหตุที่ต้องเสียภาษีนั้นมีอยู่ 4 ประเภท คือ รายได้ (Income) การบริโภค (Consumption) ความมั่งคั่ง (Wealth) และฐานอื่นๆ จะเป็นประเภทใด ย่อมแล้วแต่ว่าภาษีที่จัดเก็บนั้น จัดเก็บจากอะไร เช่น ภาษีเงินได้จัดเก็บจากรายได้ ฐานภาษีก็ คือ รายได้ ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีสรรพสามิต และภาษีศุลกากร เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภค คือ เมื่อมีการซื้อขายสินค้าหรือบริการก็ต้องเสียภาษี ฐานภาษีของการบริโภคดีังกล่าว จึงได้แก่รายรับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ ส่วนภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษียรถยนต์ เป็นภาษีที่เก็บจากความมั่งคั่ง เก็บจากทรัพย์สินที่บุคคลนั้นมียู่ ฐานภาษีก็จะเกี่ยวกับทรัพย์สิน เป็นต้น

ฐานภาษีดังกล่าวเป็นฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง ฐานภาษีในความหมายอย่างแคบ หมายถึง สิ่งที่รองรับอัตราภาษี กรณีของภาษีเงินได้นั้นเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ฐานภาษีในความหมายอย่างแคบ คือ “เงินได้สุทธิ” ซึ่งมีที่มาจาก เงินได้พึงประเมินหักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ส่วนที่ว่าด้วย “อัตรากำหนด” แบ่งออกได้ดังนี้ อัตราก้าวหน้า (Progressive Rate หรือ Graduated Rate) อัตราคงที่ (Flat Rate หรือ Single Rate) และอัตราถ้อยหลัง (Regressive Rate) อัตราก้าวหน้า เป็นการกำหนดรูปแบบการจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการหารายได้ ซึ่งอัตรา

²⁰ มาตรา 41 บัญญัติว่า “ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าทำงาน หรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ

ผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าทำงานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย

ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะ รวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีปีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย”

²¹ ชัยสิทธิ์ ตราจรรยา. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 19. หน้า 8-9

ภาษีที่จัดเก็บจะสูงขึ้นตามจำนวนรายได้ที่มากขึ้น ส่วนอัตราคงที่ เป็นอัตราภาษีที่ไม่ว่าจะมีรายได้สูงเพียงใดก็เสียภาษีในอัตราเดียว สำหรับอัตราด้อยหลัง เป็นอัตราภาษีที่ฐานภาษียิ่งสูง ยิ่งเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น

การจัดเก็บภาษีอากรต้องจัดเก็บจากผู้มีเงินได้ จำนวนเงินที่จะใช้ในการคำนวณภาษี คือ “เงินได้สุทธิ” (Net Income หรือ Taxable Income) ซึ่งมีที่มาจากเงินได้พึงประเมิน²² (Assessable Income) หมายถึง เงินอันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร เงินได้ที่กล่าวนี้หมายความรวมถึง ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีที่ได้รับ ตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย

ตามบทนิยามดังกล่าว เงินได้พึงประเมิน ได้แก่²³

1. เงิน เช่น นาย ก. เป็นลูกจ้างบริษัทแห่งหนึ่ง ได้รับเงินเดือนๆ ละ 10,000 บาท โดยบริษัทจ่ายเงินสละใส่ซองให้ทุกเดือน เงินสลดที่ได้รับนี้ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน

2. ทรัพย์สิน เช่น บริษัทแห่งหนึ่งแทนที่จะจ่ายเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้นด้วยเงิน กลับจ่ายโดยวิธีออกหุ้นให้แทน หุ้นที่ผู้ถือหุ้นได้รับนี้ ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน เพราะหุ้นถือเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่ง

3. ประโยชน์ที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เช่น การที่พนักงานของธนาคารได้พักอาศัยอยู่ในบ้านพักของธนาคารนายจ้าง โดยไม่ต้องเสียค่าเช่า ถือเป็นประโยชน์ที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน จึงเป็นเงินได้พึงประเมิน

4. เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 40 เช่น บริษัทแห่งหนึ่งจ้าง ก. เป็นพนักงานระดับสูงของบริษัท โดยทางบริษัทออกภาษีให้ เงินค่าภาษีที่บริษัทออกแทนให้ ก. นี้ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินเช่นเดียวกับเงินเดือนที่จ่ายให้ ก.

5. เครดิตตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หรือเครดิตภาษีเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไร หมายถึง สิทธิการได้รับคืนเงินปันผล หรือส่วนแบ่งกำไรบางส่วน เนื่องจากมีการเก็บภาษีเงินปันผลไว้แล้ว ซึ่งเครดิตภาษีที่ได้รับคืนนี้ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินให้นำมารวมคำนวณภาษีด้วย

²² มาตรา 39 บัญญัติว่า “ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

“เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย...”

²³ สมคิด บางโม. (2540). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา* (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: พิมพ์ดี. หน้า 77

ทั้งนี้เงินได้พึงประเมินจะต้องเป็นเงินได้ที่ได้รับมาแล้ว มิใช่เป็นแต่เพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในภายหน้า การที่เงินได้พึงประเมินจะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้วนี้ ซึ่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามประมวลรัษฎากร กำหนดให้ใช้ “เกณฑ์เงินสด”²⁴ (Cash Basis) ในการคำนวณเพื่อเสียภาษี ส่วน “เกณฑ์สิทธิ”²⁵ (Accrual Basis) กำหนดให้ใช้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจำกัด ตามมาตรา 65²⁶

2.2.2 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับมาตรการทางภาษีเพื่อบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประเภทต่างๆ

จากการศึกษาโครงสร้างของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะเห็นว่าบุคคลธรรมดาทุกคน แม้ยังไม่บรรลุนิติภาวะ เช่น ทารก หากมีเงินได้ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดก็มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่ประมวลรัษฎากร กำหนด ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีหนึ่งในจำนวนภาษีไม่กี่ชนิดที่สามารถปรับเข้ากับสภาพแวดล้อมของผู้เสียภาษีและระบบเศรษฐกิจได้เป็นอย่างดี

ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเหมาะสมในการเสียภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle) บุคคลที่มีเงินได้ระดับหนึ่ง ในการใช้ชีวิตประจำวันบุคคลทุกคนย่อมมีค่าใช้จ่ายส่วนตัวที่จำเป็นต่อการดำรงชีวิต สมควรที่บุคคลนั้นๆ จะได้ปลดเปลื้องภาระดังกล่าว เพื่อพิสูจน์ความสามารถในการเสียภาษี ทำให้เกิดมาตรการที่ใช้เป็นสากลในการพิสูจน์ถึงเงินได้สุทธิที่จะนำมาคำนวณ ในการชำระภาษี อันเป็นการแสดงถึงความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลนั้น มาตรการดังกล่าวแบ่งออกเป็น 3 ประเภท ดังนี้

2.2.2.1 การหักลดหย่อน (Personal Deductions or Exemptions)

²⁴ “เกณฑ์เงินสด” (Cash basis) คือ เกณฑ์การบันทึกรายได้และรายจ่ายที่ยึดหลักว่ารายได้และรายจ่ายจะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการรับจ่ายเงินสดออกไปในงวดปีบัญชีนั้น ตามเกณฑ์นี้ถ้ามีการขายสินค้าหรือบริการไปเป็นเงินเชื่องวดใด จะไม่ถือว่ามียาได้ในงวดนั้น

²⁵ “เกณฑ์สิทธิ” (Accrual Basis) คือ เกณฑ์การบันทึกรายได้และรายจ่ายที่ยึดหลักว่ารายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นหรือเป็นของงวดปีบัญชีใด ก็ให้ถือเป็นรายได้และรายจ่ายของงวดปีบัญชีนั้น ทั้งนี้ โดยไม่ต้องคำนึงว่าจะได้รับเงินสดหรือจ่ายเงินสดออกไปแล้วหรือไม่ ตามเกณฑ์นี้ ถ้ากิจการขายสินค้าไปเป็นเงินเชื่อก็ถือว่ากิจการมีรายได้เกิดขึ้น

²⁶ มาตรา 65 บัญญัติว่า... “ การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น...”

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นภาษีที่จัดเก็บจากรายได้ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay) กล่าวคือ ผู้มีรายได้มากก็ว่าจะมีความสามารถในการเสียภาษีมาก ผู้มีรายได้น้อยก็มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ดังนั้น ก่อนที่บุคคลจะนำเงินได้พึงประเมินประเภทต่างๆ ที่เกิดขึ้นในรอบปีภาษีนั้นมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายภาษีอากรของประเทศนั้นๆ ยอมให้มีการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศก่อน จำนวนเงินที่เหลือถือเป็นเงินได้สุทธินำไปคำนวณภาษีต่อไป ซึ่งเขียนเป็นสมการได้ ดังนี้

$$\text{เงินได้สุทธิ} = \text{เงินได้พึงประเมิน} - \text{ค่าใช้จ่าย} - \text{ค่าลดหย่อน}$$

ยกตัวอย่างเช่น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ก) อนุญาตให้ผู้มีเงินได้สามารถหักลดหย่อนสำหรับตนเองได้ 30,000 บาท และมาตรา 47 (1) (ก) (ข) หักลดหย่อนคู่สมรสได้อีก 30,000 บาท ในขณะเดียวกัน หากผู้มีเงินได้หรือคู่สมรสมีบุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมที่เกิดก่อนหรือในปี พ.ศ.2522 จะได้รับลดหย่อนสำหรับบุตรดังกล่าวอีกคนละ 15,000 บาท ในขณะที่บุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมที่เกิดหลังปี พ.ศ.2522 จะได้รับลดหย่อนคนละ 15,000 บาท แต่รวมกันไม่เกินสามคน เป็นต้น จึงเห็นได้ว่าค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนมีบทบาทต่อการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นอย่างมาก

²⁷ ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช และคณะ ให้ความหมายของค่าลดหย่อนไว้ว่าเป็นจำนวนเงินที่กฎหมายกำหนดให้หักออกจากเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว เพื่อบรรเทาภาระภาษีตามสถานภาพของผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละบุคคล

²⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ให้ความหมายค่าลดหย่อนในเชิงเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายไว้ว่า ค่าลดหย่อนแตกต่างกับค่าใช้จ่าย ในข้อที่ว่า ค่าใช้จ่ายเป็นต้นทุนหรือเงินทุนหรือเงินที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ แต่ค่าลดหย่อนหาเป็นเช่นนั้นไม่ หากแต่เป็นตัวบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี ทำให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีน้อยลงหรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีเลย

²⁹ สุภรัตน์ ควณฺ์กุล ได้ให้ความหมายของค่าลดหย่อนในเชิงวัตถุประสงค์ตามประเภทของค่าลดหย่อนว่า ค่าลดหย่อนของประเทศไทยนอกจากจะให้ตามสถานะของบุคคลแล้ว ยังครอบคลุมถึงค่าลดหย่อนตามรายการบางประเภท สำหรับค่าลดหย่อนตามสถานภาพของบุคคลมีวัตถุประสงค์ประการแรกเพื่อให้หักรายได้ส่วนที่จำเป็นแก่การครองชีพออกไป ให้เหลือเฉพาะเงินได้ส่วนที่

²⁷ ไพจิตร โรจนวานิช , ชุมพร เสนไผ่และสาโรช ทองประคำ. (2553). *ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร*. กรุงเทพมหานคร:สามเจริญพานิชย์. หน้า 139

²⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. อ้างอิงแล้วเชิงอรรถที่ 19. หน้า 270

²⁹ สุภรัตน์ ควณฺ์กุล. อ้างอิงแล้วเชิงอรรถที่ 4. หน้า 47

แสดงออกถึงความสามารถในการเสียภาษีอย่างแท้จริงเท่านั้น วัตถุประสงค์ประการที่สองก็เพื่อ บรรเทาภาระภาษีตามขนาดของครอบครัว วัตถุประสงค์ประการที่สามก็เพื่อเป็นการกำหนดจำนวน ผู้เสียภาษีให้อยู่ในข่ายที่เหมาะสมกับอัตราค่าจ้างของเจ้าหน้าที่

³⁰Kelvin E. Murphy & Mark Higgins ได้อธิบายความหมายของค่าลดหย่อนในส่วนที่เป็น ค่าลดหย่อนส่วนตัว (Personal Exemptions) ว่า “...เป็นสิ่งที่แสดงถึงจำนวนค่าใช้จ่ายขั้นพื้นฐานใน การดำรงชีพขั้นต่ำของบุคคล ซึ่งได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี แต่สำหรับคนที่รายได้สูงแล้วค่า ลดหย่อนประเภทนี้จะต้องถูกลดจำนวนลงตามความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Concept)...”

นอกจากนี้ Kelvin E. Murphy & Mark Higgins ยังได้ให้ความหมายของค่าลดหย่อน ในส่วนที่เป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัว (Personal Deductions) ว่าเป็นรายจ่ายส่วนตัว (Personal Expenditures) ที่กฎหมายขอมให้นำมาหักจากเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษี (Reduce the Amount Available to Pay Taxes) โดยมีจำนวนขั้นต่ำที่เรียกว่า ค่าใช้จ่ายเหมา (Standard Deduction) แต่หากมีค่าใช้จ่ายตามรายการ (Itemized Deductions) มากกว่า ก็มีสิทธิเลือกหักได้ตามนั้น

³¹International Tax Glossary ได้ให้ความหมายของค่าลดหย่อนในส่วนที่เป็นค่าลดหย่อน ส่วนตัว (Personal Allowances) ว่า “ค่าลดหย่อนส่วนตัว คือ จำนวนเงินที่ยอมให้หักออกจากเงินได้ ในการคำนวณเงินได้ที่ต้องเสียภาษี ซึ่งโดยปกติจะยอมให้หักค่าลดหย่อนได้สำหรับตัวผู้เสียภาษี คู่สมรส บุตร และบุคคลที่อยู่ในอุปการะ...”

³²Phillips & Hoffman ให้ความหมายของค่าลดหย่อนในส่วนที่เป็นค่าลดหย่อน ส่วนตัวและผู้อยู่ในอุปการะว่า “...เป็นมาตรการสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีเป็นครอบครัวใหญ่ ในการลดภาระของตน...”

³³Daniel Q. Posin ให้ความหมายของค่าลดหย่อนส่วนตัวและผู้อยู่ในอุปการะว่า “เป็นรายได้ขั้นต่ำของครอบครัวที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีใดๆ”

จากความหมายของค่าลดหย่อนที่กล่าวมา สรุปได้ว่า ค่าลดหย่อน หมายถึง จำนวนเงินที่ กฎหมายอนุญาตให้หักออกจากเงินได้ ซึ่งไม่เกี่ยวกับค่าใช้จ่ายของการหาเงินได้นั้น แต่เป็นการบรรเทา

³⁰ Kelvin E. Murphy & Mark Higgins. (1999). *Concept in Federal Taxation*. Ohio : South Western Publishing. page 19

³¹ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2016). (online). Available : <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>. [2016, July 20]

³² Phillips & Hoffman. (1997). *West's Federal Taxation : Individual Income Taxes*. Minnesota : West Publishing Co. page 274

³³ Daniel Q. Posin. (1983). *Federal Income Taxation of Individuals*. Minnesota : West Publishing Co. page 371

ภาระภาษีตามสถานะของผู้เสียภาษี อันแสดงให้เห็นถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีบุคคลนั้นๆ

2.2.2.2 การยกเว้นภาษี (Tax Exemptions)

การยกเว้นภาษี ประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้คำนิยามหรือกำหนดความหมายที่ชัดเจนไว้ คงมีเพียงบทบัญญัติในมาตรา 42 ที่กำหนดให้เงินได้พึงประเมินตามที่ระบุไว้ในมาตราดังกล่าวได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้เท่านั้น อย่างไรก็ตาม จากการศึกษามบทบัญญัติมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นภาษีแล้ว อาจกล่าวได้ว่า การยกเว้นภาษี ก็คือการยกเว้นเงินได้ (Income Exclusions) บางประเภทให้ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี

การยกเว้นเงินได้ (Income Exclusions) แบ่งออกเป็น

1. การยกเว้นเงินได้ทั่วไป โดยปกติแล้วเงินได้ทุกประเภทต้องนำมารวมคำนวณภาษี แต่มีเงินได้บางประเภทที่อาจได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษี เนื่องจากรัฐธรรมนูญกำหนดให้ยกเว้นไว้ หรือเนื่องจากไม่เข้านิยามของคำว่า “เงินได้” หรืออาจเป็นเพราะมีกฎหมายบัญญัติให้ยกเว้นก็ได้ การยกเว้นเงินได้แตกต่างจากค่าใช้จ่าย (การหักค่าใช้จ่าย) ตรงที่ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อมีกฎหมายบัญญัติไว้เท่านั้น และค่าใช้จ่ายเป็นสิ่งที่นำไปหักออกจากเงินได้พึงประเมิน (Assessable Income หรือ Gross Income) เพื่อหาจำนวนเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษี (Taxable Income)³⁴

การยกเว้นเงินได้ (Income Exclusions) มีวัตถุประสงค์แตกต่างกันหลายประการ เช่น เพื่อบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน (Double Taxation) หรือเพื่อเป็นสิ่งจูงใจ (Incentives) ให้ผู้เสียภาษีมียุติกรรมตามที่สังคมปรารถนา หรือเพื่อให้สวัสดิการสังคมในทางอ้อม (Indirect Welfare) เป็นต้น ดังนั้น การยกเว้นเงินได้จึงมีความหลากหลาย

กรณียกเว้นภาษี เพราะมีกฎหมายบัญญัติให้ยกเว้น ตัวอย่างเช่น การยกเว้นภาษีตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 42 เช่น มาตรา 42 (10) กำหนดให้เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับมรดก หรือจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้หรือได้รับยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกาเพื่ออาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 40) มาตรา 3 กำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาจากการเป็นสมาชิกสหกรณ์ ในส่วนเงินได้ที่ เป็นเงินปันผลหรือเงินเฉลี่ยคืน หรืออาจได้รับยกเว้นตามกฎหมายหรือกฎกระทรวงที่อาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายอื่น เช่น กฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ.2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ข้อ 2 (23) ให้ยกเว้นเงินได้จากการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย แต่ไม่รวมถึงเงินได้จากการขายหลักทรัพย์ที่เป็นหุ้นกู้หรือพันธบัตร เหล่านี้เป็นต้น

³⁴ Prentice Hall. (1988). Federal Tax Handbook 1988. page 129

ทั้งนี้ โดยทั่วไปอาจแบ่งประเภทของยกเว้นเงินได้ไว้เป็น 4 ประเภท คือ³⁵

1.1 การยกเว้นเงินได้เนื่องจากการให้ (Donative Items) ผู้รับการให้ไม่ว่าจะเป็น สิ่งของ มรดก หรือได้รับเงินประกันชีวิต หรือทุนการศึกษา เป็นต้น ผู้รับการให้จะได้รับยกเว้นเงินได้

1.2 การยกเว้นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน (Employment Related Exclusions) เช่น ค่าประกันอุบัติเหตุ ค่าประกันชีวิตกลุ่ม และเงินที่นายจ้างจ่ายสมทบเข้ากองทุนบำนาญเอกชน เป็นต้น

1.3 การยกเว้นเงินได้เนื่องจากการชดใช้ (Returns of Human Capital) เช่น ค่ารักษาพยาบาล หรือเงินประกันอุบัติเหตุที่ได้รับจากนายจ้าง เป็นต้น

1.4 การยกเว้นเงินได้เนื่องจากการลงทุน (Investment – Related Exclusions) เช่น ดอกเบี้ยพันธบัตร เงินปันผล เป็นต้น

ซึ่งผู้วิจัยจะได้กล่าวโดยละเอียดต่อไป เมื่อกล่าวถึงเรื่องมาตรการบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยการยกเว้นภาษี ตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร

2. การยกเว้นเงินได้สุทธิ คือ การยกเว้นเงินได้หลังจากได้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้ว รัฐต้องการยกเว้นเงินได้สุทธิเป็นจำนวนเท่าใด ก็กำหนดจำนวนเงินได้สุทธิที่จะได้รับยกเว้นให้ไม่ต้องนำมาคำนวณในอัตราภาษีที่รัฐกำหนด การยกเว้นเงินได้สุทธิจึงเป็นวิธีการบรรเทาภาระภาษีวิธีหนึ่ง ซึ่งประมวลรัษฎากรของไทยก็มีการยกเว้นเงินได้สุทธิในจำนวนเงิน 0-150,000 บาท ไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษี ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 600) พ.ศ.2559 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 12 กุมภาพันธ์ 2559

การยกเว้นเงินได้สุทธิ สามารถแสดงเป็นสมการได้ ดังนี้

เงินได้สุทธิ = (เงินได้พึงประเมิน – ค่าใช้จ่าย – ค่าลดหย่อน) – จำนวนเงินยกเว้น

2.2.2.3 การเครดิตภาษี (Tax Credits)³⁶

การเครดิตภาษี เป็นมาตรการทางภาษีที่ให้แก่ผู้เสียภาษีบางประเภท ทำนองเดียวกับการยกเว้นภาษี และการหักค่าลดหย่อน ต่างกันตรงที่การเครดิตภาษี เป็นกรณีที่กฎหมายอนุญาตให้นำจำนวนเงินจำนวนหนึ่งมาเครดิต โดยหักออกจากเงินภาษีที่จะต้องชำระ กล่าวคือ หากกำหนดจำนวนเงินเครดิต เท่ากับ 1,000 บาท และผู้เสียภาษีได้คำนวณภาษีแล้ว มีภาษีเป็นจำนวนเงิน 1,500 บาท บุคคลนั้นจะต้องชำระภาษีจริงเพียง 500 บาท (1,500 – 1,000) หากภาษีที่ชำระทั้งหมดเท่ากับ 5,000 บาท บุคคลนั้นก็จะเหลือภาษีที่ชำระเพียง 4,000 บาท (5,000 – 1,000) ในกรณีที่ได้รับเครดิตภาษี 1,000 บาท

³⁵ Kelvin E.Murphy & Mark Higgins. ibid no 30. page 131

³⁶ วาสนา สุขสมัย. (2551). การนำระบบเครดิตภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามาใช้แทนระบบการหักลดหย่อน. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 29

ผู้เสียภาษีทุกคนที่มีภาษีเงินได้ซึ่งต้องชำระเกิน 1,000 บาท ขึ้นไป ก็จะได้รับเงินทุนภาษีหรือเงินหักออกจากภาษีเท่ากันทุกคน

การเครดิตภาษี สามารถแสดงเป็นสมการได้ ดังนี้

เงินได้สุทธิ x อัตราภาษี (อัตราก้าวหน้า) = ภาษีที่ต้องเสีย - เครดิตภาษี

กรณีการให้เครดิตภาษีนั้น เมื่อนำเครดิตภาษีหักออกจากภาษีที่ต้องเสียแล้วยังมีเครดิตภาษีเหลือ จะสามารถขอคืนภาษีจากรัฐได้หรือโอนไปให้บุคคลอื่นใช้ได้หรือไม่ ขึ้นอยู่กับการออกแบบระบบการให้เครดิตภาษีของแต่ละประเทศ หากเป็นการเครดิตภาษีชนิดที่ขอคืนเป็นจำนวนเงินได้ (Refundable Tax Credits) ผู้เสียภาษีมีเครดิตภาษีเหลืออยู่หลังจากนำไปหักจากภาษีที่ต้องเสียแล้ว ผู้เสียภาษีมียุทธวิธีขอคืนเป็นเงินได้ แต่ในกรณีเป็นเครดิตภาษีชนิดที่ไม่สามารถขอคืนเป็นจำนวนเงินได้ (Non Refundable Tax Credits) ผู้เสียภาษีไม่มีสิทธินำเครดิตภาษีส่วนเกินไปขอคืนจากรัฐได้ ซึ่งการเครดิตภาษีที่กล่าวนี้จะพบเห็นในต่างประเทศเท่านั้น สำหรับในประเทศไทย จะปรากฏในอนุสัญญาหรือข้อตกลงเพื่อการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อน ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ โดยทั่วไปจะกำหนดให้ภาษีที่เสียในประเทศแหล่งเงินได้ สามารถนำมาใช้เครดิตหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่จะต้องเสียในประเทศที่ผู้เสียภาษีมียุทธวิธี ทั้งนี้ เพื่อเป็นการขจัดปัญหาการเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อน ดังเช่น การให้เครดิตภาษีเงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร ตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ซึ่งได้รับจากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้รับเครดิตในการคำนวณภาษี เป็นวิธีการที่มุ่งขจัดหรือลดภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation) อย่างหนึ่ง

2.3 ประวัติการก่อให้เกิดหน่วยภาษีคณะบุคคล

ตั้งแต่ในอดีตที่เริ่มมีการติดต่อค้าขายอย่างเป็นทางการก็มีการจัดเก็บภาษีอากรแล้ว แต่เป็นการจัดเก็บภาษีอากรต่างๆ ไป ที่ไม่มีความซับซ้อนเนื่องจากสภาพสังคมและเศรษฐกิจเป็นช่วงเริ่มต้นในยุคต่อมาก็มีการจัดเก็บภาษีอากรมาตลอด มาจนถึงตอนต้นรัชกาลที่ 7 การจัดเก็บภาษีอากรยังคงคล้ายคลึงกับในสมัยก่อน แต่ภายหลังจากที่คณะราษฎรได้มีการปฏิรูปการปกครองแผ่นดิน ในปี พ.ศ. 2475 ได้มีการออกพระราชบัญญัติในการจัดเก็บภาษีขึ้นใหม่ ดังนี้

1. พระราชบัญญัติภาษีเงินเดือน พ.ศ. 2475
2. พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475
3. พระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475
4. พระราชบัญญัติอากรแสตมป์ พ.ศ. 2475
5. พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

6. พระราชบัญญัติภาษีการธนาคารและประกันภัย พ.ศ. 2476

7. พระราชบัญญัติภาษีอากรมรดกและอากรทางรับมรดก พ.ศ. 2476

กฎหมายในการจัดเก็บเกี่ยวกับภาษีอากรในขณะนั้นยังมีได้มีการรวบรวมเข้าเป็นฉบับเดียวกัน ได้มีการแยกการจัดเก็บออกเป็นตามพระราชบัญญัติข้างต้น³⁷ ต่อมารัฐบาลในขณะนั้นมีนโยบายนำลัทธิชาตินิยมมาใช้เป็นเครื่องมือในการผลักดันการพัฒนาเศรษฐกิจและได้เน้นให้ประชาชนเห็นความสำคัญของภาษีด้วยการกำหนดให้เป็นหน้าที่ของประชาชนไว้ในรัฐธรรมนูญ รวมทั้งอันตรายที่อาจเกิดขึ้นจากการปล่อยให้กิจกรรมทางเศรษฐกิจตกอยู่ในมือของต่างชาติ ประกอบกับได้มีการวางแนวทางในการจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีของประชาชน กำหนดรูปแบบภาษีสมัยใหม่โดยมีเทคนิคและวิธีการคำนวณเป็นแบบสมัยใหม่ ซึ่งได้แก่การกำหนดฐานการคำนวณภาษี อัตราภาษี วิธีการคำนวณ การให้หักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน ฯลฯ ได้มีการรวบรวมกฎหมายการจัดเก็บเป็นหมวดหมู่บรรจุไว้เป็นกฎหมายประมวลรัษฎากร ฉบับปี พ.ศ. 2481 และได้บัญญัติให้บุคคลทุกคนต้องเสียภาษี ตามมาตรา 56³⁸ ซึ่งในขณะนั้นยังไม่ได้กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคลเป็นหน่วยภาษี จึงเป็นการจัดเก็บภาษีจากบุคคลผู้มีเงินได้อย่างแท้จริง ต่อมากระทรวงการคลังได้มีการออกพระราชบัญญัติยกเลิกกฎหมายภาษีอากรหลายฉบับ และประกาศใช้ประมวลรัษฎากร โดยเริ่มบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 เมษายน พ.ศ.2482

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2482 มีการบัญญัติให้จัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดาเพิ่มเติมใน มาตรา 10 เพิ่มวรรค 2 ของมาตรา 56³⁹ กำหนดว่าในกรณีให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลซึ่งมีโชคนิติบุคคลประกอบกิจการและได้รับเงินได้พึงประเมินให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลซึ่งมีโชคนิติบุคคลนั้นมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการตามที่อธิบดี

³⁷ กรมสรรพากร . *ประวัติการจัดเก็บภาษีอากร*. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก : <http://www.rd.go.th/publish/3453.0.html> . [2559, 17 กรกฎาคม]

³⁸ พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481

มาตรา 56 บัญญัติว่า “บุคคลทุกคน เว้นแต่ผู้ยังไม่บรรลุนิติภาวะ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ ถ้ามีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเป็นจำนวนเกินกว่า ๖๐๐ บาท ให้ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมทั้งข้อความอื่น ๆ ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งภายในเดือนพฤษภาคมทุก ๆ ปี”

³⁹ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2482

มาตรา 10 ให้เพิ่มความดังต่อไปนี้เข้าเป็นวรรค 2 ของมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร

“ในกรณีบุคคลซึ่งมีโชคนิติบุคคลประกอบกิจการเป็นหุ้นส่วนได้รับเงินได้พึงประเมิน นอกจากบุคคลซึ่งเป็นหุ้นส่วนต้องยื่นรายการดังกล่าวแล้ว ให้คณะบุคคลยื่นรายการตามแบบที่กำหนด แสดงรายการเกี่ยวกับหุ้นส่วนและข้อความอันสมควรแก่เรื่องต่อเจ้าพนักงาน ซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งภายในเดือนพฤษภาคมของทุก ๆ ปีด้วย”

กำหนดและนำรายได้พึงประเมินดังกล่าวไปแบ่งแยกเสียภาษีอากรในอัตราภาษีปกติและอัตราภาษีเสริมตามแบบที่อธิบดีกำหนด เป็นรายบุคคลตามสัดส่วนของเงินได้พึงประเมินที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนได้รับ จากการเพิ่มเติมข้อความดังกล่าวทำให้เกิดระบบการจัดเก็บภาษีอากรจากเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้เป็นหุ้นส่วนห้างหุ้นส่วนสามัญและบุคคลในขณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ต้องเสียภาษีจากเงินก้อนเดียวกัน 2 ครั้ง เป็นการจัดเก็บภาษีอากรที่ซ้ำซ้อน

ต่อมาในปี พ.ศ.2489 ได้มีพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 5) พ.ศ.2489 มาตรา 10 เพิ่มบทบัญญัติมาตรา 49⁴⁰ ทวิขึ้นใหม่ ในกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลซึ่งมีใช้นิติบุคคลในครอบครัว คือ สามีสามีภรรยา บิดากับบุตรผู้เยาว์ บิดามารดากับบุตรผู้เยาว์ หรือมารดากับบุตรผู้เยาว์ มีหุ้นรวมกันอยู่ในห้างหุ้นส่วนนี้ทั้งหมด หรือมีรวมกันเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด กฎหมายให้ถือเงินได้ของห้างหุ้นส่วนของบุคคลในครอบครัวเป็นเงินได้ของบุคคลคนเดียว คือ เป็นของสามี หรือบิดา หรือเป็นของมารดา อย่างไรก็ตามมาตราดังกล่าวถูกยกเลิกไปโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2496

เมื่อบังคับใช้บทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล พบว่าเกิดปัญหาหลายประการ จึงมีการแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายในเรื่องดังกล่าวนี้ ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2496 ของมาตรา 56 วรรค 2⁴¹ โดย

⁴⁰ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2489

มาตรา 10 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 59 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 49 ทวิ “ในกรณีที่สามีสามีภริยาก็คือ สามีสามีกับบุตรผู้เยาว์ก็คื สามีสามีภริยากับบุตรผู้เยาว์ก็คื ภริยากับบุตรผู้เยาว์ก็คื บิดาหรือมารดากับบุตรผู้เยาว์ก็คื เป็นผู้ถือหุ้นในหุ้นส่วนซึ่งมีใช้นิติบุคคล และในหุ้นส่วนนั้นไม่มีผู้ถือหุ้นอื่น หรือมีผู้ถือหุ้นอื่นไม่เกิน 5 คน และผู้ถือหุ้นอื่นนี้ถือหุ้นไม่เกินกว่าร้อยละ 50 ของเงินทุน ให้ถือว่าเงินได้จากกิจการของหุ้นส่วนเฉพาะส่วนของบุคคลต่าง ๆ ในครอบครัวที่กล่าวเป็นเงินได้ของบุคคลคนเดียว คือ เป็นของสามีในกรณี ๔ กรณีที่กล่าวในลำดับแรก หรือเป็นของบิดาหรือมารดาในกรณีที่กล่าวในกรณีสุดท้าย

ถ้าสามีสามีภริยาหย่าขาดจากกันในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เงินได้ส่วนของภริยาที่ได้รับในปีนั้น ให้ถือเป็นของภริยา”

⁴¹ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2496

มาตรา 27 ให้ยกเลิกความในวรรคท้ายของมาตรา 59 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมครั้งสุดท้ายโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ.2494 และให้ใช้ความต่อไปนี้

“ในกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล มีเงินได้พึงประเมินให้ผู้อำนวยความสะดวกหรือผู้จัดการ ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นที่ได้รับระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ภายในกำหนดเวลาและตามแบบเช่นเดียวกับวรรคก่อน การเสียภาษีในกรณีเช่นนี้ ให้ผู้อำนวยความสะดวกหรือผู้จัดการรับผิดชอบเสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้น จากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น เสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียว โดยไม่มีการแบ่งแยกทั้งนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับ

การแก้ไขดังกล่าว ได้กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีอากรในนามห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลซึ่งมิใช่นิติบุคคล โดยถือว่าเป็นหน่วยภาษีที่แยกต่างจากตัวหุ้นส่วนและบุคคลในคณะบุคคลนั้น โดยหน่วยภาษีดังกล่าวจะไม่มีสถานะบุคคลในเชิงกฎหมายก็ตาม⁴² เหตุผลในการเพิ่มเติมบทบัญญัติดังกล่าว ก็เพื่อความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี เป็นไปตามบันทึกคำชี้แจงร่างพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว ให้เหตุผลในการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บดังนี้⁴³

“ด้วยเหตุที่ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรที่จัดเก็บในเวลานี้มีหลายประเภทด้วยกัน เป็นภาระยุ่งยากแก่ตัวผู้เสียภาษี โดยภาษีอากรบางประเภทยังไม่เหมาะสมแก่กาลสมัยและสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากร ส่วนภาษีอากรบางประเภทมีอัตราจัดเก็บค่อนข้างสูงจึงสมควรที่จะแก้ไขเพิ่มเติมเสียใหม่ โดยยกเลิกภาษีอากรบางประเภทมาจัดเก็บประเภทใหม่ขึ้นแทน เพื่อให้ราษฎรเสียภาษีแต่น้อยประเภท และตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีอากร”

ประกอบกับเหตุผลในการแก้ไขการจัดเก็บภาษีในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลซึ่งมิใช่นิติบุคคล เพิ่มเติมอีก ดังนี้

“(ง) ในกรณีผู้เสียภาษีเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลซึ่งมิใช่นิติบุคคลตามกฎหมายเดิมให้แยกเก็บจากผู้ที่เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน มาให้เสียภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล โดยในการคำนวณภาษีให้หักลดหย่อนให้สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลนั้นที่อยู่ในประเทศไทย และเมื่อได้เสียภาษีเช่นนี้แล้ว ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลนั้น แต่ละคนก็ไม่ต้องเสียภาษีจากเงินได้นั้นเป็นส่วนตัวซ้ำอีกนับว่าเป็นการสะดวกแก่ผู้เสียภาษี”

การแก้ไขในบทบัญญัติเรื่องการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2496 นี้ ทำให้เกิดช่องว่างทางกฎหมายก่อให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) แต่เดิมเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน เมื่อทำการแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายกลับก่อให้เกิดปัญหาการใช้ช่องว่างของกฎหมาย ซึ่งไม่สามารถดำเนินการทางกฎหมายกับผู้หลีกเลี่ยงได้ เนื่องด้วยกฎหมายบัญญัติไว้ไม่ครอบคลุม ทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีจากหน่วยภาษีดังกล่าวนี้เป็นอย่างมาก ทำให้เป็นที่มาของการ

จำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนี้มีภาษีค้างชำระ ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระด้วย”

⁴² สนั่น เกตุทัต. (2526). วิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของไทย. สรรพากรสาสน์, 28 (3), หน้า 34

⁴³ อรรถพร ฆานิตพจนาน. (2540). แนวทางการกำหนดมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลซึ่งมิใช่นิติบุคคล. วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. หน้า 175-176

แก้ไขการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ตามพระราชบัญญัติ
แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 ซึ่งจะกล่าวในบทต่อไป