

การเพิ่มรายได้ในการจัดเก็บภาษีด้วยการยกเลิกตัวบรรเทาภาระภาษี

Increase in Tax Revenue by Abolition of Tax Reliefs

จรัสศักดิ์ รอดจันทร¹

คณะนิติศาสตร์ ปรีดีพนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต
110/1-4 ถนนประชาชื่น หลักสี่ กรุงเทพฯ 10210, ประเทศไทย
อีเมลติดต่อ: kajirasak_rod@hotmail.com

Jirasak Rodjun²

Pridi Banomyong Faculty of Law, Dhurakij Pundit University
110/1-4 Prachachuen Road, Laksi, Bangkok 10210, Thailand
Email: kajirasak_rod@hotmail.com

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่ออธิบายและอภิปรายเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษี ตลอดจนผลกระทบของตัวบรรเทาภาระภาษีในทางปฏิบัติ และข้อเสนอแนะเพื่อการยกเลิกตัวบรรเทาภาระภาษีบางรายการ เพื่อให้หน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้องสามารถนำไปพิจารณาแก้ไขกฎหมายภาษีที่เกี่ยวข้องได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ผลการศึกษาพบว่า ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประกอบด้วยตัวบรรเทาภาระภาษีจำนวนมาก ส่งผลให้เกิดกฎหมายที่ซับซ้อน ซึ่งมีผลกระทบต่อรายได้ในการจัดเก็บภาษี ค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี นอกจากนี้ ตัวบรรเทาภาระภาษียังก่อให้เกิดแรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษี ดังนั้นการยกเลิกตัวบรรเทาภาระภาษีบางรายการที่น่าจะนำมาซึ่งโครงสร้างของฐานภาษีที่ซับซ้อนน้อยลง ซึ่งจะช่วยลดค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ยิ่งไปกว่านั้น การยกเลิกตัวบรรเทาภาระภาษีบางรายการที่เป็นช่องโหว่ของภาษี จะลดแรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษีอีกด้วย ซึ่งจะก่อให้เกิดรายได้ในการจัดเก็บภาษีที่เพิ่มมากขึ้น

คำสำคัญ: การเพิ่มรายได้; การจัดเก็บภาษี; ภาษี; ตัวบรรเทาภาระภาษี

Abstract

The purpose of this Article is to explain and discuss on tax reliefs, the negative effect of tax reliefs in practice, and the suggestion to abolish certain tax reliefs. The suggestion will encourage the relevant government agency to be able to effectively consider the amendment of the laws concerned.

¹ รองศาสตราจารย์, ผู้อำนวยการหลักสูตรนิติศาสตรดุษฎีบัณฑิต.

² Associate Professor, Director of LL.D Program.

According to the study, the personal income tax base consists of numerous tax reliefs generating complex rules, which affects tax revenue, administrative and compliance costs. Additionally, tax reliefs provide incentives for tax avoidance and evasion. Therefore, the abolition of certain tax reliefs is likely to bring about a less complex structure of the tax base, which will help reduce administrative and compliance costs. Furthermore, the abolition of tax reliefs which are tax loopholes be to reduce incentives for tax avoidance and evasion as well, which will generate more tax revenue.

Keywords: Increase in Tax; Tax Revenue; Tax; Tax Reliefs

1. บทนำ

ฐานภาษีถือเป็นหนึ่งในโครงสร้างที่สำคัญของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่สามารถสนับสนุนหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอย่างประหยัด ซึ่งต้องการรายได้ในการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่มากที่สุด ด้วยวิธีการให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีบริหารการจัดเก็บภาษีด้วยค่าใช้จ่ายที่ต่ำ และต้องการให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายภาษีด้วยความเต็มใจและด้วยค่าใช้จ่ายที่ต่ำ กฎเกณฑ์ภาษีที่ซับซ้อนและการหลบหลีกและหนีภาษีเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้การบริหารการจัดเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมียอดต้นทุนที่สูง

ผู้เขียนพบว่าบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประกอบด้วยตัวบรรเทาภาระภาษีจำนวนมาก ที่นำมาซึ่งกฎเกณฑ์ภาษีที่ซับซ้อนและจงใจให้เกิดการหลบหลีกและหนีภาษี ซึ่งทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูง ดังนั้นโครงสร้างของฐานภาษีที่ซับซ้อนน้อยลงและการลดแรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษี โดยการยกเลิกตัวบรรเทาภาระภาษีบางรายการจึงถูกต้อง เพื่อลดต้นทุนในกระบวนการจัดเก็บภาษีเพื่อให้บรรลุเป้าหมายการจัดเก็บภาษีที่เพิ่มมากขึ้น

ในบทความนี้ ผู้เขียนได้นำความคิดเห็นข้อมูลและประสบการณ์เกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีที่เคยนำมาใช้ในสหราชอาณาจักรที่ปรากฏอยู่ในงานเขียนและงานวิจัยของนักวิชาการชาวต่างประเทศและองค์กรระหว่างประเทศมาช่วยสนับสนุนการอธิบายและการอภิปรายเนื้อหาที่มีพื้นฐานส่วนใหญ่มาจากกฎหมายและแนวความคิดทางทฤษฎี (Theoretical Concept) ซึ่งผู้เขียนได้รับมาจากการศึกษาและวิจัยในสหราชอาณาจักร อย่างไรก็ตาม ข้ออ้างและข้อถกเถียงบางประการได้รับการสนับสนุนในเชิงประจักษ์ด้วยข้อมูลและตัวเลขที่ได้มาจากงานวิจัยของนักวิชาการทั้งชาวไทยและชาวต่างประเทศ

2. ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจัดเก็บจากเงินได้สุทธิตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินได้สุทธิได้รับมาจากการหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนและเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีบางรายการ (ซึ่งถือเป็นตัวบรรเทาภาระภาษี) จากเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48 ดังนั้นเงินได้พึงประเมินจึงเป็นฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ถูกกักร่อนโดยตัวบรรเทาภาระภาษี

เงินได้พึงประเมินถูกแบ่งออกเป็น 8 ประเภท ดังนี้ (1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน (2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ (3) ค่าแห่งกู้ยืม ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น (4) เงินได้ที่ เป็นดอกเบียหรือเงินปันผล (5) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน หรือการผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน (6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น (7) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ และ (8) เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในประเภทที่ (1) ถึง ประเภทที่ (7) ในขณะที่ตัวบรรเทาภาระภาษีถูกแบ่งออกเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง (Structural Tax Reliefs) และตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี (Non-structural Tax Reliefs) ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้และค่าลดหย่อนส่วนบุคคลถือเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง

ในขณะที่เงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีและการหักค่าลดหย่อนตามรายการถือเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษีหรือรายจ่ายในทางภาษี (Tax Expenditures) เนื่องจากทั้งสองอย่างนี้ไม่ได้เป็นส่วนสำคัญของโครงสร้างภาษี โดยในหัวข้อที่ 3 ผู้เขียนจะอธิบายและอภิปรายถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้างภาษี

3. ตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง

3.1 ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ (Expenses of Earning Income)

ตามประมวลรัษฎากร ผู้เสียภาษีมียกเว้นหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ออกจากเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากแหล่งเงินได้บางแหล่ง เพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ก่อนที่จะหักค่าลดหย่อนหรือหักสิ่งอื่นใดเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้สุทธิหรือเงินได้ที่ต้องเสียภาษี

การที่กฎหมายกำหนดให้เงินได้ภายหลังจากหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้เป็นเงินได้ที่จะนำไปคำนวณภาษี น่าจะมาจากเหตุผลที่ว่า เฉพาะเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายในการทำธุรกิจก่อให้เกิดอำนาจในการบริโภคหรือความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริง

ประมวลรัษฎากรกำหนดวิธีการหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ไว้ 2 วิธี กล่าวคือ (ก) วิธีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และ (ข) วิธีการหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง

วิธีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา คือ การหักในอัตราร้อยละตามที่กฎหมายกำหนดไว้³ การหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง คือ การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรที่เกิดขึ้นในการได้มาซึ่งเงินได้ (พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ตามมาตรา 5, 6, 7, 8 และ 8 ทวิ

³ Ministry of Finance, *Information Handbook on Taxation in Thailand*, 2nd ed. (Bangkok: Thammasat University Press, 1982), 5. [In Thai]

ตามกฎหมายไทย ผู้เสียหายสามารถหักค่าใช้จ่ายออกจากเงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(ก) สำหรับเงินได้ประเภทที่ (1), (2), (5) (ข), (5) (ค) และ (8) (สำหรับเงินได้บางชนิด) ผู้เสียหายสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้เท่านั้น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ มาตรา 42 ตรี และมาตรา 48 (4) (ก) ประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 5 (2), (3) และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560 มาตรา 3

(ข) สำหรับเงินได้ประเภทที่ (4) ผู้เสียหายไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายใด ๆ

(ค) สำหรับเงินได้ประเภทที่ (3), (5) (ก), (6), (7) และ (8) (สำหรับเงินได้บางชนิด) ผู้เสียหายสามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502, มาตรา 5 (1), มาตรา 6, มาตรา 7 และมาตรา 8 ประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 มาตรา 4 และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 634) พ.ศ. 2560 มาตรา 3

(ง) สำหรับเงินได้ประเภทที่ (8) (สำหรับเงินได้บางชนิด) ผู้เสียหายสามารถหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงได้เท่านั้น ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 ทวิ

ตามที่ตารางที่ 1 แสดงไว้ อัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้จากการทำงานจ้างตนเองและเงินได้จากการประกอบธุรกิจสูงกว่าอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้จากการทำงาน

ตารางที่ 1: อัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

ประเภทของเงินได้	รายการเงินได้	อัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา
(1) และ (2)	เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานและเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ค่าแห่งกุติวิมล ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น	ร้อยละ 50 ของเงินได้แต่ไม่เกิน 100,000 บาท
(3)	เงินได้จากการผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน	ร้อยละ 50 ของเงินได้แต่ไม่เกิน 100,000 บาท
(5) (ข)	เงินได้จากการผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน	ร้อยละ 20 ของเงินได้
(5) (ค)	เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา	ร้อยละ 20 ของเงินได้
(8)	เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา	ร้อยละ 50 ของเงินได้
(5) (ก)	เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน	อยู่ในช่วงร้อยละ 10 ถึงร้อยละ 30 ของเงินได้ขึ้นอยู่กับประเภทของทรัพย์สินที่เช่า
(6)	เงินได้จากวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะ	ร้อยละ 60 ของเงินได้
(6)	เงินได้จากวิชาชีพอิสระอื่น นอกจากการประกอบโรคศิลปะ	ร้อยละ 30 ของเงินได้
(7)	เงินได้จากการรับเหมา	ร้อยละ 60 ของเงินได้
(8)	เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่น นอกจากที่ระบุไว้ในประเภทที่ (1) ถึง ประเภทที่ (7)	ร้อยละ 60 ของเงินได้
(8)	เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร	อยู่ในช่วงตั้งแต่ร้อยละ 50 ถึงร้อยละ 92 ของเงินได้ ขึ้นอยู่กับจำนวนปีที่ถือครอง

3.2 ค่าลดหย่อนส่วนบุคคล (Personal Allowances)

ตามประมวลรัษฎากร ค่าลดหย่อนส่วนบุคคลคือ ค่าลดหย่อนสำหรับ (ก) ผู้เสียภาษีค่าลดหย่อนส่วนตัว (ข) คู่สมรสของผู้เสียภาษี ค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรส และ (ค) บุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมของผู้เสียภาษี รวมถึงบุตรชอบด้วยกฎหมายของคู่สมรสของผู้เสียภาษีค่าลดหย่อนสำหรับบุตร ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47 รวมถึงค่าลดหย่อนเหล่านี้จะถูกหักออกจากเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษี หลังจากหักค่าใช้จ่าย เพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้สุทธิหรือเงินได้ที่ต้องเสียภาษี

ตามประมวลรัษฎากร ผู้เสียภาษีทุกคนมีสิทธิได้รับค่าลดหย่อนส่วนตัวจำนวน 60,000 บาท ผู้เสียภาษีที่มีคู่สมรสยังมีสิทธิได้รับค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสเพิ่มอีกจำนวน 60,000 บาท โดยคู่สมรสต้องไม่มีเงินได้หรือมีเงินได้แต่ไม่ได้แยกยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560 มาตรา 5 นอกเหนือจากนี้ ผู้เสียภาษีที่มีบุตรยังมีสิทธิได้รับค่าลดหย่อนสำหรับบุตรเพิ่มอีก จำนวน 30,000 บาท ต่อบุตรหนึ่งคน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560 มาตรา 5

4. ผลกระทบของตัวบรรเทาภาระภาษีต่อความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอย่างประหยัด

ในหัวข้อนี้ ผู้เขียนจะวิเคราะห์ถึงขอบเขตการกีดกันฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยตัวบรรเทาภาระภาษีทั้งตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้างและตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษีนั่น ซึ่งส่งผลกระทบต่อรายได้ในการจัดเก็บภาษี ค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บภาษีและค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

4.1 ผลกระทบของตัวบรรเทาภาระภาษีต่อรายได้ในการจัดเก็บภาษี

ผู้เขียนเห็นว่าฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ถูกกีดกันโดยตัวบรรเทาภาระภาษีนำไปสู่การสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ ตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้างนำไปสู่การสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษี เพราะตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้างลดเงินได้ที่ต้องเสียภาษีของบุคคลส่วนใหญ่ ในขณะที่ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษีหรือรายจ่ายในทางภาษีลดรายได้ในการจัดเก็บภาษี เพราะรายจ่ายในทางภาษีลดภาระภาษีของบุคคลประเภทใดประเภทหนึ่งโดยเฉพาะ และรายจ่ายในทางภาษีเป็นแหล่งปกป้องทางภาษีสำหรับคนรวย กล่าวคือ คนรวยสามารถเคลื่อนย้ายทรัพยากรทางเศรษฐกิจไปยังกิจกรรมที่ได้รับประโยชน์จากรายจ่ายในทางภาษี⁴

จากประสบการณ์ของสหราชอาณาจักร ตัวบรรเทาภาระภาษีลดรายได้ในการจัดเก็บภาษีตลอดมา ในปี ค.ศ. 1973 - ค.ศ. 1984 ได้ก่อให้เกิดความสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษีนี้อย่างน้อย 45 ของ

⁴ World Bank, "Introduction and Overview," in *Tax Policy in Developing Countries*, eds. Javad Khalilzadeh-Shirazi and Anwar Shah (Washington, D.C.: World Bank, 1991), xviii.

เงินได้พึงประเมินตกอยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีเงินได้ การหักค่าลดหย่อนและค่าใช้จ่ายในเชิงโครงสร้างมีจำนวนร้อยละ 32 ของเงินได้พึงประเมิน ขณะเดียวกันการหักต่าง ๆ ที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษีมีจำนวนร้อยละ 15⁵

ต่อมาในปี ค.ศ. 1997 - ค.ศ. 1998 นอกจากนี้ ซาเอชิ (Saatchi) ได้พบว่าเกือบประมาณ 1 ใน 3 ของรายได้ในการจัดเก็บภาษีทั้งหมด ได้ถูกส่งกลับคืนไปยังบริษัทและบุคคลธรรมดาในรูปแบบของตัวบรรเทาภาระภาษีและการหักค่าลดหย่อนต่าง ๆ⁶

ถึงแม้ว่าประมาณการความสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษีผ่านทางตัวบรรเทาภาระภาษีภายใต้กฎหมายไทยไม่เคยคำนวณออกมา เช่น ที่สหราชอาณาจักร การกีดร่อนฐานภาษีโดยการยกเว้นภาษีเงินได้อย่างมากมายส่งผลให้เกิดรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่ไม่พอเพียง⁷ ธนาคารโลก (World Bank) ได้เคยเสนอแนะว่าประมาณการความสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษีผ่านทางตัวบรรเทาภาระภาษีควรคำนวณออกมาทุกปี เพื่อที่ว่าผู้กำหนดนโยบายภาษีจะได้ตระหนักถึงผลกระทบทางการเงินของตัวบรรเทาภาระภาษี⁸

4.2 ผลกระทบของตัวบรรเทาภาระภาษีต่อค่าใช้จ่ายในกระบวนการจัดเก็บภาษี

4.2.1 ผลกระทบของตัวบรรเทาภาระภาษีต่อโครงสร้างของฐานภาษีที่ซับซ้อน

โครงสร้างของฐานภาษีเงินได้ที่ซับซ้อนส่งผลให้เกิดต้นทุนในการบริหารการจัดเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายที่สูง ผู้เขียนพบว่าในปัจจุบัน 4 ประการในโครงสร้างของฐานภาษีเงินได้ที่ทำให้ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซับซ้อน

ประการที่ 1 คือ ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีความซับซ้อนเพราะถูกใช้ผ่านทางตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้างและที่ไม่ใช่เชิงโครงสร้างเพื่อวัตถุประสงค์หลายประการนอกเหนือจากการจัดเก็บรายได้⁹ เช่น เพื่อความเป็นธรรมและเพื่อวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจและสังคมอื่น ๆ ใน สหราชอาณาจักร ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2540 แซนด์ฟอร์ด (Sandford) ได้พบว่ากฎหมายภาษีซับซ้อนเพราะตัวบรรเทาภาระภาษีที่มากมาย¹⁰

ประการที่ 2 คือ ลักษณะที่ซับซ้อนภายในตัวเองของตัวบรรเทาภาระภาษีนำมาซึ่งความซับซ้อนในระบบภาษี การได้รับค่าลดหย่อนส่วนบุคคลขึ้นอยู่กับความแตกต่างในเรื่องความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล ยกตัวอย่าง ผู้ที่มีคู่สมรสและมีบุตรในอุปถัมภ์เป็นผู้ที่หย่อนความสามารถในการเสียภาษีเงินได้ ดังนั้น บุคคลเหล่านี้จึงได้รับค่าลดหย่อนส่วนบุคคลมากกว่าคนอื่น อย่างไรก็ตาม ฮอกเลย์ (Hockley) ได้กล่าว

⁵ Pond C., "Tax Expenditures and Fiscal Welfare," in *Taxation and Social Policy*, eds. Sanford C., Pond C. and Walker R. (London: Heinemann Educational Books, 1980), 53.

⁶ Saatchi M., *The Science of Politics* (London: Weidenfeld & Nicolson, 2001), 78.

⁷ Sonchai Richupan, *Analysis of the Personal Income Tax in Thailand* (A Report to Fiscal Policy for Resource Mobilization Study Sponsored by World Bank) (n.p.: n.p., 1980), 15-16. [In Thai]

⁸ World Bank, *Thailand Public Finance in Transition* (Washington, D.C.: World Bank, 2000), 27.

⁹ Simon R. James and Christopher Nobes, *The Economics of Taxation*, 7th ed. (Essex: Pearson Education, 2000), 155.

¹⁰ Sandford C., "Tax Compliance Costs, Evasion and Avoidance," in *Income Redistribution: The Limits to Redistribution*, eds. Collard D., Lecomber R. and Slater M. (Bristol: John Wright & Sons, 1980), 154.

ว่าความแตกต่างในเรื่องสถานะของตัวบุคคลและครอบครัวส่งผลให้เกิดระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ซับซ้อน¹¹ ผ่านทางระบบของตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง นอกจากนี้ ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี ก็ทำให้ระบบภาษีเงินได้ที่ซับซ้อนเช่นกัน¹² ยกตัวอย่างเช่น มีเงื่อนไขที่ซับซ้อนสำหรับการยกเว้นภาษีเงินได้ที่ให้แก่เงินที่ได้รับจากการขายหน่วยลงทุนคืนให้แก่กองทุนรวม

ประการที่ 3 คือ ถ้าค่าลดหย่อนส่วนบุคคลต่ำเกินไป คนที่มีรายได้ไม่น้อยจำนวนมากจะกลายมาเป็นผู้เสียภาษี นอกจากนี้ ถ้าค่าลดหย่อนส่วนบุคคลไม่ปรับเพิ่มขึ้นตามการเพิ่มขึ้นของราคาสินค้า คนที่มีรายได้ไม่น้อยจำนวนมากนั้นจะกลายเป็นผู้เสียภาษี จำนวนผู้เสียภาษีที่มีรายได้น้อยที่เพิ่มมากขึ้น (ซึ่งมีจำนวนภาษีที่จัดเก็บได้จากคนเหล่านั้นเพียงเล็กน้อย) ทำให้ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีซับซ้อนมากขึ้น¹³ กล่าวคือ รายได้ที่เป็นตัวเงินมีแนวโน้มที่จะเพิ่มขึ้นตามระดับราคาสินค้าที่เพิ่มขึ้น ในกรณีที่รายได้เพิ่มขึ้นตามระดับราคาสินค้า แต่ค่าลดหย่อนภาษีส่วนบุคคลไม่ได้เพิ่มขึ้นตามระดับราคาสินค้า ภาระภาษีที่สูงขึ้นจะตกแก่ผู้มีรายได้น้อย สิ่งนี้เป็นเพราะภายใต้สถานการณ์เช่นนี้ ผู้มีรายได้น้อยซึ่งมีรายได้ต่ำกว่าจุดเริ่มต้นในการเสียภาษีก่อนการเพิ่มขึ้นของระดับราคาสินค้า จะถูกผลักขึ้นผ่านจุดเริ่มต้นในการเสียภาษีเข้าสู่ช่วงเงินได้สุทธิแรกในบัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดา คนที่มีรายได้ไม่น้อยจำนวนมากนั้นจะกลายเป็นผู้เสียภาษี ซึ่งทำให้ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีซับซ้อนมากขึ้น

ประการที่ 4 คือ ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษีก่อให้เกิดช่องโหว่ในการหลบหลีกและหนีภาษี และถ้าหากมีการนำบทบัญญัติเกี่ยวกับการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ซับซ้อนออกมาใช้เพื่อปิดช่องโหว่ของภาษี ประกอบกับความพยายามของผู้จัดเก็บภาษีเพื่อขัดขวางการหลบหลีกและหนีภาษีจะนำไปสู่กฎหมายภาษีที่ซับซ้อนมากขึ้น¹⁴

ระบบภาษีเงินได้ที่ซับซ้อนซึ่งเกิดขึ้นจากโครงสร้างของฐานภาษีที่ซับซ้อนเพิ่มค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บภาษีสากล (Sahasakul) กล่าวสนับสนุนว่า การยกเว้นภาษีเงินได้เพิ่ม รายจ่ายในการบริหารการจัดเก็บภาษีให้แก่รัฐบาลไทย¹⁵ ในทำนองเดียวกันกับประเทศไทย ในสหราชอาณาจักร การบริหารการยกเว้นภาษีเงินได้และค่าลดหย่อนก่อให้เกิดต้นทุนในการจัดเก็บภาษีที่เพิ่มขึ้น¹⁶ นอกจากนี้ ระบบภาษีที่ซับซ้อนซึ่งเกิดขึ้นจากโครงสร้างของฐานภาษีที่ซับซ้อนเพิ่มต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีด้วย เพราะเป็นการยากต่อประชาชนในการคำนวณภาษีที่พวกเขาต้องจ่าย

¹¹ Graham C. Hockley, *Public Finance: An introduction* (London: Routledge & Kegan Paul, 1979), 207.

¹² Cedric Sandford, *Why Tax Systems Differ* (Bath: Fiscal, 2000), 46.

¹³ Jirasak Rodjun, "Proposal to Adjust Personal Tax Allowances to be in Line with Price Inflation," *Sukhothai Thammathirat Law Journal* 19, no. 2 (December 2007): 65-71. [In Thai]

¹⁴ Barr N. A., *Self-assessment for Income Tax* (London: Heinemann Educational Books, 1977), 11.

¹⁵ Sahasakul C., *Features of the Tax System in Thailand* (Bangkok: Thailand Development Research Institute, 1987), 25. [In Thai]

¹⁶ Hugh Dalton, *Principles of Public Finance*, 4th ed. (London: Routledge & Kegan Paul, 1966), 113.

นอกจากนี้ ค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Non-compliance Costs) อาจเกิดขึ้นจากกฎหมายภาษีที่ซับซ้อนด้วย ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ซับซ้อนสามารถส่งผลให้ผู้มีเงินได้เท่ากันได้รับบริการปฏิบัติทางภาษีที่แตกต่างกัน ซึ่งทำลายวินัยในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี¹⁷ และผู้เสียภาษีที่ไม่ซื่อสัตย์อาจใช้เวลาและใช้จ่ายเงินที่เพิ่มมากขึ้นเพื่อค้นหาช่องโหว่ในกฎหมายภาษีที่ซับซ้อน เพื่อทำการหลบหลีกหรือหนีภาษี

4.2.2 ผลกระทบของตัวบรรเทาภาระภาษีต่อแรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษี

โดยแอสติน (Astin) กล่าวว่า การหลบหลีกภาษีอาจจะเกี่ยวข้องไม่เพียงแต่ในเรื่องการแปลงสภาพของเงินได้ แต่ยังเกี่ยวข้องกับการใช้ประโยชน์จากตัวบรรเทาภาระภาษีและค่าลดหย่อน¹⁸ ผู้เขียนเห็นด้วยกับแอสติน (Astin) กล่าวคือ การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่กำไรส่วนที่เกินทุนและเงินได้ที่เป็นดอกเบี้ยเงินฝากธนาคาร รวมถึงการหักค่าลดหย่อนสำหรับดอกเบี้ยกู้ยืมเพื่อนำมาซื้อบ้าน น่าที่จะก่อให้เกิดแรงจูงใจแก่ผู้มีรายได้สูงในการเปลี่ยนแปลงเงินทุนของพวกเขาเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากตัวบรรเทาภาระภาษีดังกล่าว นอกจากนี้ ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษีต่อไปนี้ น่าที่จะก่อให้เกิดแรงจูงใจในการหลบหลีกภาษีด้วย

(ก) การหักค่าลดหย่อนสำหรับเบี้ยประกันชีวิต (ข) การหักค่าลดหย่อนสำหรับเงินที่จ่ายเข้ากองทุนบำนาญส่วนตัว (ค) การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ผลประโยชน์เพิ่มเติมที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้าง และ (ง) การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ค่าเบี้ยเลี้ยง

ตัวบรรเทาภาระภาษีตาม (ก) และ (ข) น่าที่จะก่อให้เกิดแรงจูงใจแก่ผู้เสียภาษีในการเปลี่ยนแปลงเงินทุน เพื่อที่จะได้รับประโยชน์จากการการหักค่าลดหย่อน ตัวบรรเทาภาระภาษีตาม (ค) และ (ง) น่าที่จะก่อให้เกิดแรงจูงใจแก่ลูกจ้างในการย้ายงานไปสู่งานที่เสนอค่าตอบแทนที่ไม่ต้องเสียภาษี¹⁹

นอกจากนี้ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาก่อให้เกิดแรงจูงใจในการหลบหลีกภาษี กล่าวคือ ความแตกต่างในอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาระหว่างเงินได้จากแหล่งเงินได้ที่แตกต่างกัน อาจเป็นสาเหตุให้ผู้เสียภาษีจัดการเปลี่ยนแปลงกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ต้องเสียภาษีที่กฎหมายอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละที่ต่ำ เป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละที่สูงขึ้น

ในขณะที่การหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงอาจนำไปสู่การหนีภาษีโดยการหักเกินความเป็นจริง โดยการแสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายอันเป็นเท็จและการให้สินบนพนักงานเจ้าหน้าที่ นอกจากนี้ การหนีภาษีอาจเป็นผลมาจากตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอาจจะแสดงเงินได้และรายจ่าย

¹⁷ Musgrave R. A. and Musgrave P. B., *Public Finance in Theory and Practice*, 3rd ed. (London: McGraw-Hill, 1980), 375.

¹⁸ Astin J. A., "Discussion," in *Income Redistribution: The Limits to Redistribution*, eds. Collard D., Lecomber R. and Slater M. (Bristol: John Wright & Sons, 1980), 163.

¹⁹ Prest A. R., *Public Finance: In Theory and Practice*, 3rd ed. (London: Weidenfeld and Nicolson, 1967), 270.

ผิดไปจากความเป็นจริงเพื่อที่จะใช้ประโยชน์จากเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้และการหักค่าลดหย่อนตามรายการ²⁰

การหลบหลีกและหนีภาษีก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารการจัดเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง กล่าวคือ รัฐบาลจำเป็นต้องใช้ทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่เพิ่มมากขึ้นเพื่อปราบปรามการหนีภาษี รวมทั้งเพื่อนำมาใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษี ซึ่งรวมถึงการออกบทบัญญัติพิเศษเพื่อใช้ปิดโอกาสในการหลบหลีกภาษี บทบัญญัติพิเศษที่เพิ่มมากขึ้นก่อให้เกิดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูงขึ้นได้ เนื่องจากผู้ที่ไม่หลบหลีกและหนีภาษีจะต้องใช้เวลาและเงินที่มากขึ้นในการปฏิบัติตามบทบัญญัติพิเศษดังกล่าว ต้นทุนในกระบวนการจัดเก็บภาษีที่สูงขึ้นหมายถึงการสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษี

นอกจากนี้ อาจมีรายจ่ายเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเกิดขึ้นจากการกระทำของผู้หลบหลีกและหนีภาษี รายจ่ายเหล่านี้รวมถึงเวลาและเงินทองที่ใช้จ่ายไปใน (ก) การหาคำแนะนำในการค้นหาช่องโหว่ในการหลบหลีกภาษี (ข) การเปลี่ยนแปลงกิจกรรมทางธุรกิจเพื่อที่จะได้รับประโยชน์จากตัวบรรเทาภาระภาษี และ (ค) การกระทำการใด ๆ ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อการหนีภาษี ซึ่งรวมถึงการให้สินบนแก่เจ้าหน้าที่ และถ้าการหลบหลีกและหนีภาษีเป็นผลสำเร็จ รัฐบาลจะสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษี

5. สรุปผล และข้อเสนอแนะ

5.1 สรุปผล

ในบทความนี้ ผู้เขียนได้พบว่าการกีดกันฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยตัวบรรเทาภาระภาษีส่งผลกระทบต่อรายได้ในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล โดยตัวบรรเทาภาระภาษีลดรายได้ในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล กล่าวคือ ตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้างลดเงินได้ที่ต้องเสียภาษีของบุคคลส่วนใหญ่ ในขณะที่ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษีลดภาระภาษีของบุคคลประเภทใดประเภทหนึ่งโดยเฉพาะและเป็นแหล่งปกป้องทางภาษีสำหรับคนรวย นอกจากนี้ ตัวบรรเทาภาระภาษียังเพิ่มค่าใช้จ่ายในกระบวนการจัดเก็บภาษีเพราะเพิ่มความซับซ้อนในกระบวนการจัดเก็บภาษี กระบวนการจัดเก็บภาษีมีความซับซ้อนเพราะตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้างและไม่ใช่เชิงโครงสร้างถูกนำมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์หลายประการนอกเหนือจากการจัดเก็บรายได้ และตัวบรรเทาภาระภาษีเพิ่มค่าใช้จ่ายในกระบวนการจัดเก็บภาษีเพราะเป็นช่องโหว่ในการหลบหลีกหรือหนีภาษี รัฐบาลจำเป็นต้องใช้ทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่เพิ่มมากขึ้นเพื่อปราบปรามการหนีภาษี รวมทั้งเพื่อนำมาใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษี ซึ่งรวมถึงการออกบทบัญญัติพิเศษเพื่อใช้ปิดโอกาสในการหลบหลีกภาษี

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากผลสรุปของการศึกษาข้างต้น ผู้เขียนจึงขอเสนอให้ยกเลิกตัวบรรเทาภาระภาษีบางรายการเพื่อเพิ่มรายได้ในการจัดเก็บภาษีและลดต้นทุนในกระบวนการจัดเก็บภาษีให้แก่รัฐบาล อีกทั้งเป็นการสนับสนุนต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอย่างประหยัด และมีข้อเสนอเพื่อการปรับปรุงฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนี้

²⁰ Thirsk W., *Lessons from Tax Reform: An Overview* (Washington, D.C.: World Bank, 1991), 17.

5.2.1 ข้อเสนอให้ยกเลิกตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อเพิ่มรายได้ในการจัดเก็บภาษี

ฐานภาษีเงินได้ถูกกัดกร่อนโดยตัวบรรเทาภาระภาษีนำไปสู่การสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษี ฐานภาษีเงินได้จึงควรถูกทำให้กว้างขึ้นโดยจำกัดการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษี เพื่อที่จะดำรงคงไว้ซึ่งบทบาทในการหารายได้โดยเฉพาะให้แก่รัฐบาล ยิ่งฐานภาษีกว้างเพียงใด รายได้ที่จะได้รับจากการจัดเก็บภาษีจะมากขึ้นเพียงนั้น²¹ ผู้เขียนขอเสนอให้จำกัดการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษีดังนี้ (ก) การยกเลิกค่าลดหย่อนส่วนบุคคลสำหรับผู้เสียภาษีที่มีรายได้สูง (ข) การยกเลิกการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาและให้ใช้การหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงสำหรับเงินได้ทุกประเภทแทน ยกเว้นเงินได้จากเงินฝากธนาคารและเงินปันผล และ (ค) การยกเลิกการยกเว้นภาษีเงินได้และการหักค่าลดหย่อนตามรายการ

เหตุผลของข้อเสนอตาม (ก) คือ ผลประโยชน์ทางภาษีที่เป็นผลมาจากค่าลดหย่อนส่วนบุคคล (ซึ่งลดเงินได้ที่ต้องเสียภาษีที่ต้องตกอยู่ภายใต้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า) เป็นสาเหตุให้คนที่มียาได้สูงไม่ต้องจ่ายภาษีเงินได้ในจำนวนและสัดส่วนที่สูงขึ้นเมื่อเงินได้ของพวกเขาสูงขึ้น ดังนั้น ข้อเสนอตาม (ก) จะทำให้เงินได้ที่ต้องเสียภาษีของคนที่มียาได้สูงมีมากขึ้น ซึ่งจะทำให้พวกเขาต้องจ่ายภาษีเงินได้ในจำนวนและสัดส่วนที่สูงขึ้นเมื่อเงินได้ของพวกเขาสูงขึ้น อันจะเป็นการเพิ่มรายได้ในการจัดเก็บภาษีให้แก่รัฐบาลและลดช่องว่างทางด้านรายได้ระหว่างคนรวยและคนจน ทั้งนี้ การยกเลิกค่าลดหย่อนส่วนบุคคลสำหรับผู้เสียภาษีที่มีรายได้สูงอาจทำโดยการออกกฎหมายให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินไม่เกินกว่า 1,000,000 บาท ยังคงมีสิทธิได้รับค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ส่วนบุคคลที่มีอยู่ในปัจจุบันและที่จะถูกปรับเพิ่มขึ้น ในขณะที่ผู้มีเงินได้เกินกว่าจำนวนดังกล่าวจะไม่มีสิทธิได้รับค่าลดหย่อนใด ๆ²²

เหตุผลของข้อเสนอตาม (ข) คือ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาช่วยให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ดังนั้น ข้อเสนอตาม (ข) จะทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งจะทำให้เงินได้ที่ต้องเสียภาษีสูงขึ้นและต้องจ่ายภาษีเงินได้สูงขึ้น ซึ่งเพิ่มรายได้ในการจัดเก็บภาษีให้แก่รัฐบาล ยกตัวอย่างเช่น ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา กฎหมายให้สิทธิผู้มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ถึงร้อยละ 50 ของเงินได้ ซึ่งอาจเป็นค่าใช้จ่ายที่เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ทำให้ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายจริง ส่งผลให้รัฐบาลต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี ดังนั้น ข้อเสนอแนะให้ยกเลิกการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาและให้ใช้การหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง จะทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งจะทำให้เงินได้ที่ต้องเสียภาษีสูงขึ้นและต้องจ่ายภาษีเงินได้สูงขึ้น ซึ่งจะเพิ่มรายได้ในการจัดเก็บภาษีให้แก่รัฐบาล²³

²¹ Geoffrey K. Morse and David Williams, *Davies: Principle of Tax Law*, 4th ed. (London: Sweet & Maxwell, 2000), 13.

²² Jirasak Rodjun, "Reform of Personal Tax Allowances to Reduce Income Inequality and to Encourage Economy," *Journal of Revenue Department* 57, no. 2 (February 2010): 65-93. [In Thai]

²³ Varangkana Vanidvattakul and Jirasak Rodjun, "Problems on Deductible Expenses in Calculation of Personal Income Tax Deriving from Sale of Immovable Property," *Journal of Revenue Department* 63, no. 3 (March 2016): 79-91. [In Thai]

เหตุผลของข้อเสนอตาม (ค) คือ มีหลักฐานแสดงว่า การยกเลิกตัวบรรเทาภาระภาษีบางรายการสามารถเพิ่มรายได้ในการจัดเก็บภาษี ยกตัวอย่าง ในประเทศไทย ก่อนปี พ.ศ. 2525 เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่ได้มาเพื่อวัตถุประสงค์ในทางการค้าหรือหากำไรเป็นเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อย่างไรก็ตาม การยกเลิกการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา [ให้แก่เงินได้ดังกล่าว] ในปี พ.ศ. 2525 เพิ่มรายได้ในการจัดเก็บภาษีให้แก่รัฐบาลไทย²⁴ ในสหราชอาณาจักร เคอร์เวิน (Curwen) กล่าวว่าผลประโยชน์จำนวนมากในสหราชอาณาจักร ได้ถูกยกเลิก (เช่น การหักค่าลดหย่อนสำหรับเบี้ยประกันชีวิต) ผลที่ตามมาคือเงินได้ที่ต้องเสียภาษีได้สูงขึ้นถึง 2 ใน 3 ของเงินได้ทั้งหมดในปี ค.ศ. 1987- ค.ศ. 1988²⁵

5.2.2 ข้อเสนอให้ยกเลิกตัวบรรเทาภาระภาษีบางรายการเพื่อลดค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บภาษีและค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

ตัวบรรเทาภาระภาษีก่อให้เกิดแรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษี และนำมาซึ่งกฎเกณฑ์เพื่อต่อต้านการหลบหลีกและหนีภาษีที่ซับซ้อน โครงสร้างของฐานภาษีเงินได้ที่ซับซ้อนน้อยลงโดยการยกเลิกตัวบรรเทาภาระภาษีบางรายการจึงถูกคาดหวังว่าจะนำมาซึ่งต้นทุนในกระบวนการจัดเก็บภาษีที่ต่ำลง รวมทั้งลดแรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษี

1) ข้อเสนอให้ยกเลิกตัวบรรเทาภาระภาษีบางรายการเพื่อลดความซับซ้อนของโครงสร้างของฐานภาษี

โครงสร้างของฐานภาษีเงินได้ที่ซับซ้อนส่งผลให้เกิดค่าใช้จ่ายในกระบวนการจัดเก็บภาษีที่สูงนำมาซึ่งการสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษี เพื่อที่จะปรับปรุงโครงสร้างของฐานภาษีเงินได้ที่ซับซ้อนน้อยลงเพื่อให้บรรลุเป้าหมายดังกล่าว ผู้เขียนขอเสนอให้ยกเลิกตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษีหรือรายจ่ายในทางภาษีบางรายการดังนี้

องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD) ได้พบว่ารัฐบาลโดยส่วนใหญ่กระตือรือร้นที่จะลดรายจ่ายในทางภาษี เพราะรายจ่ายในทางภาษีเพิ่มความซับซ้อนในระบบภาษี²⁶ อย่างไรก็ตาม แอทกินสัน (Atkinson) และสติกลิตซ์ (Stiglitz) กล่าวว่าเราไม่สามารถยกเลิกรายจ่ายในทางภาษีได้ทั้งหมด เพราะสำหรับรายจ่ายในทางภาษีบางรายการ มีเหตุผลทางด้านการบริหารการจัดเก็บภาษีสนับสนุน²⁷ ทิเลย์ (Tiley) กล่าวว่าคล้าย ๆ กันว่ามีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีจำนวนมาก โดยอาศัยเหตุผลการผสมผสานกันระหว่างการใช้งานได้จริงและความสะดวก

²⁴ Sussangkarn C., *The Tax Structure in Thailand and Its Distribution Implications* (Bangkok: Thailand Development Research Institute Foundation, 1988), 16-17. [In Thai]

²⁵ Curwen P. Spending, "Taxing and Borrowing," in *Understanding the UK Economy* (Hampshire: Macmillan Press, 1994), 160.

²⁶ OECD, *Personal Income Tax System Under Changing Economic Condition* (Paris: OECD, 1986), 1.

²⁷ Atkinson A. B. and Joseph E. Stiglitz, *Lectures on Public Economics* (Berkshire: McGraw-Hill, 1980), 64.

ในการบริหารการจัดเก็บภาษี²⁸ ยกตัวอย่างเช่น การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ผลประโยชน์เพิ่มเติมที่นายจ้างให้แก่ลูกจ้างบางอย่างสามารถยอมรับได้ ด้วยเหตุผลในเรื่องความสะดวกในการบริหารการจัดเก็บภาษี เพราะผลประโยชน์เพิ่มเติมที่นายจ้างให้แก่ลูกจ้างบางอย่างยากในการหาค่าหรือยากในการบริหารการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่เงินได้ของชาวนาสามารถยอมรับได้ ด้วยเหตุผลในเรื่องความสะดวกในการบริหารการจัดเก็บภาษี เพราะชาวนาไม่เก็บบันทึกหรือหลักฐานเกี่ยวกับเงินได้ และเป็นการยากมาก ๆ ในการประเมินภาษีเงินได้จากชาวนา²⁹

ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรยกเลิกตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษีที่ไม่สามารถยอมรับได้ด้วยเหตุผลในเรื่องความสะดวกในการบริหารการจัดเก็บภาษี เพราะการยกเลิกจะบรรเทาความซับซ้อนของโครงสร้างของฐานภาษีเงินได้ และยังทำให้เกิดความง่ายและความสะดวกในการบริหารการจัดเก็บภาษีและปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอีกด้วย ยิ่งไปกว่านั้น การยกเลิกรายจ่ายในทางภาษีบางรายการจะทำให้การบริหารการจัดเก็บภาษีและปฏิบัติตามกฎหมายภาษีง่ายขึ้น เพราะจะเป็นการยากมากขึ้นแก่ผู้เสียภาษีที่ไม่ซื่อสัตย์ในการหาช่องโหว่เพื่อทำการหลบหลีกหรือหนีภาษี³⁰ และจะเป็นการง่ายขึ้นแก่ผู้เสียภาษีที่ซื่อสัตย์ที่จะไม่ต้องปฏิบัติตามกฎเกณฑ์การต่อต้านการหลบหลีกภาษีจำนวนมาก

2) ข้อเสนอให้ยกเลิกตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อยับยั้งการหลบหลีกและหนีภาษี

การหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงอาจนำไปสู่การหนีภาษีโดยการหักค่าใช้จ่ายเกินความเป็นจริงโดยแสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายอันเป็นเท็จและให้สินบนแก่เจ้าหน้าที่ ดังนั้นผู้เขียนจึงขอแนะนำให้ใช้การหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงพร้อมกับการบังคับให้ผู้เสียภาษีเก็บบัญชีและหลักฐาน รวมทั้งกำหนดโทษที่รุนแรงสำหรับการให้สินบนแก่เจ้าหน้าที่

นอกจากนี้ ผู้เสียภาษีอาจหนีภาษีด้วยการแสดงเงินได้และรายจ่ายผิดไปจากความเป็นจริง เพื่อที่จะใช้ประโยชน์จากเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีและการหักค่าลดหย่อนตามรายการ ดังนั้นผู้เขียนจึงขอเสนอแนะให้ยกเลิกตัวบรรเทาภาระภาษีซึ่งเป็นช่องโหว่ภาษีดังต่อไปนี้ เพื่อลดแรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษี ลดต้นทุนในการบริหารการจัดเก็บภาษีและปฏิบัติตามกฎหมายภาษี รวมทั้งลดการสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษี (ก) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (ข) การยกเว้นภาษีให้แก่กำไรส่วนที่เกินทุนหรือกำไรจากการขายทรัพย์สิน (ค) การยกเว้นภาษีเงินได้ที่เป็ดอกเบียเงินฝากธนาคาร (ง) การยกเว้นภาษีผลประโยชน์เพิ่มเติมที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้าง (จ) การยกเว้นภาษีสำหรับค่าเบียเลี้ยง (ฉ) การหักค่าลดหย่อนภาษีสำหรับดอกเบียส่วนบุคคล (ช) การหักค่าลดหย่อนภาษีสำหรับเบียประกันชีวิต และ (ซ) การหักค่าลดหย่อนภาษีเงินที่จ่ายเข้ากองทุนบำนาญส่วนตัว หรือกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

²⁸ John Tiley, *Revenue Law*, 4th ed. (Oxford: Hart, 2000), 25.

²⁹ Lent G. E. and Hirao T., *A Survey of Thailand's Tax Structure* (Washington, D.C.: IMF, 1970), 28.

³⁰ World Bank, *Thailand Public Finance in Transition*, 39.

References

- A. B., Atkinson, and Joseph E. Stiglitz. *Lectures on Public Economics*. Berkshire: McGraw-Hill, 1980.
- A. R., Prest. *Public Finance: In Theory and Practice*. 3rd ed. London: Weidenfeld and Nicolson, 1967.
- C., Pond. "Tax Expenditures and Fiscal Welfare." In *Taxation and Social Policy*, edited by Sanford C., Pond C. and Walker R., 53. London: Heinemann Educational Books, 1980.
- C., Sahasakul. *Features of the Tax System in Thailand*. Bangkok: Thailand Development Research Institute, 1987. [In Thai]
- C., Sandford. "Tax Compliance Costs, Evasion and Avoidance." In *Income Redistribution: The Limits to Redistribution*, edited by Collard D., Lecomber R. and Slater M., 154. Bristol: John Wright & Sons, 1980.
- C., Sussangkarn. *The Tax Structure in Thailand and Its Distribution Implications*. Bangkok: Thailand Development Research Institute Foundation, 1988. [In Thai]
- Dalton, Hugh. *Principles of Public Finance*. 4th ed. London: Routledge & Kegan Paul, 1966.
- G. E., Lent, and Hirao T. *A Survey of Thailand's Tax Structure*. Washington, D.C.: IMF, 1970.
- Helmuth, Cremer, and Firouz Gahvari. "The Scandinavian Journal of Economics." *The Scandinavian Journal of Economics* 96, no. 2 (June 1994): 219-239.
- Hockley, Graham C. *Public Finance: An introduction*. London: Routledge & Kegan Paul, 1979.
- J. A., Astin. "Discussion." In *Income Redistribution: The Limits to Redistribution*, edited by Collard D., Lecomber R. and Slater M., 163. Bristol: John Wright & Sons, 1980.
- James, Simon R., and Christopher Nobes. *The Economics of Taxation*. 7th ed. Essex: Pearson Education, 2000.
- Jirasak Rodjun. "Proposal to Adjust Personal Tax Allowances to be in Line with Price Inflation." *Sukhothai Thammathirat Law Journal* 19, no. 2 (December 2007): 65-71. [In Thai]
- Jirasak Rodjun. "Reform of Personal Tax Allowances to Reduce Income Inequality and to Encourage Economy." *Journal of Revenue Department* 57, no. 2 (February 2010): 65-93. [In Thai]
- M., Saatchi. *The Science of Politics*. London: Weidenfeld & Nicolson, 2001.

-
- Ministry of Finance. *Information Handbook on Taxation in Thailand*. 2nd ed. Bangkok: Thammasat University Press, 1982. [In Thai]
- Morse, Geoffrey K., and David Williams. *Davies: Principle of Tax Law*. 4th ed. London: Sweet & Maxwell, 2000.
- N. A., Barr. *Self-assessment for Income Tax*. London: Heinemann Educational Books, 1977.
- OECD. *Personal Income Tax System Under Changing Economic Condition*. Paris: OECD, 1986.
- R. A., Musgrave, and Musgrave P. B. *Public Finance in Theory and Practice*. 3rd ed. London: McGraw-Hill, 1980.
- Sandford, Cedric. *Why Tax Systems Differ*. Bath: Fiscal, 2000.
- Sonchai Richupan. *Analysis of the Personal Income Tax in Thailand (A Report to Fiscal Policy for Resource Mobilization Study Sponsored by World Bank)*. N.p: n.p., 1980. [In Thai]
- Spending, Curwen P. "Taxing and Borrowing." In *Understanding the UK Economy*, 160. Hampshire: Macmillan Press, 1994.
- Tiley, John. *Revenue Law*. 4th ed. Oxford: Hart, 2000.
- Varangkana Vanidvattakul, and Jirasak Rodjun. "Problems on Deductible Expenses in Calculation of Personal Income Tax Deriving from Sale of Immovable Property." *Journal of Revenue Department* 63, no. 3 (March 2016): 79-91. [In Thai]
- W., Thirsk. *Lessons from Tax Reform: An Overview*. Washington, D.C.: World Bank, 1991.
- World Bank. "Introduction and Overview." In *Tax Policy in Developing Countries*, edited by Javad Khalilzadeh-Shirazi and Anwar Shah, xviii. Washington, D.C.: World Bank, 1991.
- World Bank. *Thailand Public Finance in Transition*. Washington, D.C.: World Bank, 2000.