

บทที่ ๒

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ประเทศไทยได้เคยมีการจัดเก็บอากรมรดกและอากรการรับมรดกมาแล้วในปี พ.ศ. ๒๔๗๖ ซึ่งจัดเก็บอยู่ประมาณ ๑๐ ปี ก็ยกเลิกไปในปี พ.ศ. ๒๔๘๗ หลังจากนั้น ก็ได้มีการจัดเก็บอีก ในระยะหลัง แม้จะมีการเสนอและคำริให้ดำเนินการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้อีก แต่ก็ไม่เป็นผล การศึกษาถึงภาษีทั้งสอง ก็เพื่อกระตุ้นให้ฝ่ายบริหารได้หันกลับมาสนใจเรื่องนี้อย่างจริงจังอีกครั้งหนึ่ง นอกจากนั้น ก็เพื่อวิเคราะห์ให้เห็นว่า ภาษีมรดกและภาษีการให้มีความเหมาะสมที่จะจัดเก็บเพียงใด หากได้ดำเนินการจัดเก็บแล้ว จะเกิดผลอย่างไร มีปัญหาในการบริหารจัดเก็บอย่างไร และสามารถช่วยกระจายความมั่งคั่งได้ดีเพียงใด

โครงสร้างของภาษีอากรซึ่งเป็นรายได้สำคัญของประเทศ เป็นสิ่งสำคัญที่จะต้องวิเคราะห์ในการศึกษาภาษีมรดกและภาษีการให้ การที่รายจ่ายของรัฐเพิ่มขึ้นมากกว่ารายได้ โดยตลอดมา รัฐบาลจึงจำเป็นต้องหาแหล่งเงินได้นอกเหนือไปจากการกู้เงิน ซึ่งทำให้ประชาชนต้องรับภาระหนี้สิน แหล่งเงินได้ภายในประเทศเป็นสิ่งที่ควรคำนึงถึง และเนื่องจากโครงสร้างของภาษีอากรในประเทศไทยยังไม่มี ความยุติธรรม สัดส่วนของภาษีทางอ้อมต่อภาษีทางตรง ยังสูงมาก จึงควรเพิ่มภาษีทางตรงได้แก่ ภาษีมรดกและภาษีการให้ไว้ในโครงสร้าง ซึ่งจะมีผลดีคือ:-

๑. เป็นการติดตามจัดเก็บภาษีอื่น ๆ ที่ได้เคยหลีกเลี่ยงไว้
๒. ทำให้รัฐมีรายได้เพิ่มขึ้น
๓. เป็นการกระจายความมั่งคั่ง และช่วยสร้างความเป็นธรรมในสังคม
๔. จัดเก็บตามความสามารถในการเสียภาษี ดังนั้น ผู้เสียภาษีสามารถรับภาระภาษีได้

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้ก็มีปัญหายุ่งยากอยู่บ้าง ซึ่งทุกประเทศที่จัดเก็บก็ประสบกับปัญหาในการจัดเก็บแตกต่างกันออกไป สำหรับประเทศไทยถ้ามี

การจัดเก็บ ปัญหาที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ได้แก่ :-

๑. ปัญหาในค่านับต้นทุน หากการร่างกฎหมายไม่มีความรัดกุม ผู้เสียภาษี ย่อมไม่สนใจของไหวของกฎหมายเป็นทางเลือกเสียภาษีได้
๒. ปัญหาในค่านับการบริหารงาน ซึ่งใคร่ขอขบถพร่องของหน่วยงาน พนักงาน และ ขอบกพร่องในการตีราคา
๓. ปัญหาในการลดเสียภาษี เป็นปัญหาสำคัญซึ่งเกิดขึ้นจากหลายสาเหตุ เช่น กฎหมายมีช่องโหว่ให้หลีกเลี่ยงได้ หรือเกิดจากขอบกพร่องในการบริหาร หรือ เนื่องจากผู้เสียภาษีเองตั้งใจจะหลีกเลี่ยง
๔. ปัญหาในการทำความเข้าใจกับประชาชนผู้เสียภาษี ทราบโดยที่ประชาชนยังต่อต้านไม่ให้ความร่วมมือในการเสียภาษี การบริหารจัดการก็ไม่อาจเกิดผลดีได้
๕. ปัญหาขอบเขตการใช้สิทธิภาษี อัตราภาษีที่สูงเกินไป อาจทำให้มีการหลีกเลี่ยง ภาษีกันมาก แต่ค่าทำเกินไป ก็ไม่สามารถบรรจุกฎบัตรประสงค์ในการกระจาย ความมั่งคั่งได้

จากปัญหาต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้น ซึ่งได้เสนอการป้องกันและแก้ไขปัญหาไปแล้ว ดังนั้น จะขอเสนอมาตรการในการจัดเก็บเพื่อให้บรรลุตามเป้าหมายที่ตั้งไว้ต่อไป ดังนี้ :-

- ๖.๑ ควรใช้ภาษีกองมรดกสำหรับการจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทย ซึ่งมีเหตุผลดังนี้
 - ๖.๑.๑ เหตุผลทางด้านการอำนวยความสะดวกให้รัฐบาล ภาษีกองมรดกดีกว่าภาษีการรับมรดก คือสามารถให้รายรับได้ดีกว่า เพราะภาษีกองมรดกจะถือมูลค่าทั้งหมดของกองมรดกเป็นฐานภาษี ส่วนภาษีการรับมรดกถือมูลค่าของมรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับเป็นฐานภาษี ซึ่งถ้าหากใช้อัตราภาษีเท่ากันแล้ว ภาษีกองมรดกย่อมอำนวยความสะดวกได้มากกว่า ยกเว้นกรณีที่มีทายาทรับมรดกเพียงคนเดียว ซึ่งภาษีที่ประเมินได้จากภาษีกองมรดกและภาษีการรับมรดก จะเท่ากัน

๖.๑.๒ เหตุผลในค่านความสะดวกในการจัดเก็บ ภาษีกองมรดกมีความสะดวกกว่า เนื่องจากภาษีกองมรดกมีผู้เสียภาษีเพียงคนเดียวคือผู้ตาย แต่ภาษีการรับมรดกอาจมีผู้เสียภาษีหลายคน ดังนั้น ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บและความยุ่งยากในการจัดเก็บภาษีกองมรดกย่อมมีน้อยกว่าภาษีการรับมรดก

๖.๒ ควรมีการจัดเก็บภาษีการให้ควบคุมไปกับภาษีกองมรดกด้วย ทั้งนี้อาจพิจารณาถึงข้อสนับสนุนในการจัดเก็บได้ดังนี้ -

๖.๒.๑ ในค่านการหลบเลี่ยงภาษีมรดก หากมีการจัดเก็บภาษีการให้ ผู้เสียภาษีอาจใช้การให้เป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาษีมรดก ดังที่กล่าวไว้แล้วในบทที่ ๕ แต่ถ้าไม่มีการจัดเก็บ ผู้เสียภาษียังจะมีโอกาสหลีกเลี่ยงภาษีมรดกได้สะดวกยิ่งขึ้น โดยการยกทรัพย์สินใหญ่ก่อนการตาย ซึ่งก็จะไม่เสียภาษีมรดก และไม่เสียภาษีการให้ด้วยเพราะไม่มีการจัดเก็บ ดังนั้น จึงควรให้มีการเก็บภาษีการให้ด้วย

๖.๒.๒ ในค่านรายรับ หากไม่มีการหลบเลี่ยงภาษีโดยการไม่แจ้งในแบบแสดงรายการแล้ว รายรับของภาษีจากภาษีมรดกอย่างเดียวจะมากกว่ารายรับจากภาษีการให้และภาษีมรดกรวมกัน เพราะการยกทรัพย์สินใหญ่ของคนอื่นเป็นการลดยอดกองมรดก ทำให้เสียภาษีในอัตราต่ำลง และภาษีการให้ที่เสียสำหรับทรัพย์สินที่ยกให้ ก็เสียในอัตราเริ่มแรกซึ่งเป็นอัตราต่ำ แต่เมื่อคำนึงถึงระยะเวลาการได้รับเงินมาแล้ว การรับภาษีการให้ด้วยจะได้เปรียบกว่า เพราะรัฐบาลจะได้รับเงินจากภาษีการให้ก่อนเวลาผู้เสียภาษีตาย ซึ่งก็เป็นเหตุผลที่พอจะชดเชยกันได้กับจำนวนภาษีที่เก็บได้น้อยกว่า โดยอาจถือว่าจำนวนเงินที่เก็บได้น้อยกว่านั้น เป็นดอกเบี้ยซึ่งรัฐบาลจ่ายให้ผู้เสียภาษีเนื่องจากได้รับเงินมาช้าก่อน

๖.๒.๓ ในค่านเศรษฐกิจโดยรวม การจัดเก็บภาษีการให้ทำให้เสียภาษีในจำนวนน้อยกว่า ดังนั้น เจ้ามรดกซึ่งโดยปกติมักจะเป็นบุคคลที่มีอายุมากแล้ว จะโอน

ทรัพย์สินในบุตรหลานก่อนชราภาพ จึงเป็นการส่งเสริมให้มีการใช้ทรัพย์สินนั้น เพื่อเป็นประโยชน์แก่บุตรหลานในการลงทุน หรือประกอบอาชีพต่อไป ทำให้เกิดประโยชน์ทั้งทางส่วนตัว ครอบครัว ตลอดจนความเจริญก้าวหน้าทางเศรษฐกิจของชาติได้เร็วขึ้น

โดยเฉพาะประเทศไทยไม่เคยมีการจัดเก็บมาก่อน เพราะเท่าที่มีการจัดเก็บในอดีต เป็นการเก็บอากรจากมรดกและการรับมรดก จึงน่าจะได้มีการเริ่มต้นนำภาษีการให้มาจัดเก็บบ้าง ซึ่งโดยทั่วไปภาษีการให้ที่เก็บจากผู้ให้จะใช้ควบคู่กับภาษีกองมรดก และภาษีการให้ที่เก็บจากผู้รับจะใช้ควบคู่กับภาษีการรับมรดก ดังนั้น สำหรับประเทศไทยจึงควรใช้ภาษีการให้ที่จัดเก็บจากผู้ให้

- ๖.๓ ในการร่างกฎหมาย เพื่อให้ได้ผลดี กฎหมายนั้นต้องสามารถบังคับจัดเก็บจากผู้ให้และผู้เสียภาษีได้ทุกคน หากมีการหลีกเลี่ยงภาษีได้ เป้าหมายที่สำคัญของภาษีมรดกและภาษีการให้ในการสร้างความเป็นธรรมในสังคมก็จะถูกทำลายไป เพราะจะเกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ไม่สามารถหลีกเลี่ยงภาษีได้ และควรคำนึงว่า เมื่อนำกฎหมายออกบังคับใช้จะสามารถปฏิบัติได้เพียงใด หากเป็นสิ่งที่ปฏิบัติไม่ได้หรือปฏิบัติได้โดยยากแล้ว ก็จะทำให้การบริหารจัดเก็บไม่มีประสิทธิภาพ เช่น การกำหนดให้ผู้เสียภาษีแสดงรายละเอียดของทรัพย์สินทุกชิ้นพร้อมทั้งระบุราคา ซึ่งเป็นการยากสำหรับผู้เสียภาษีที่จะแจ้งทรัพย์สินทุกรายการ เพราะทรัพย์สินชิ้นเล็กชิ้นน้อยมีอยู่เป็นจำนวนมาก ควรจะรวมทรัพย์สินประเภทเดียวกันเป็นรายการเดียว และประเมินราคารวมกัน นอกจากนั้น ยังต้องพิจารณาว่า บทบัญญัติของกฎหมายต่างประเทศบางอย่างไม่เหมาะสมกับประเทศไทย การนำหลักการของต่างประเทศมาใช้ ควรปรับให้เป็นไปได้และเหมาะสมสำหรับประเทศไทย

- ๖.๔ ไม่ควรกำหนดขั้นตอนในการเสียภาษีที่ยุ่งยากและสลับซับซ้อน อันจะเป็นเหตุให้เจ้าหน้าที่จัดเก็บอาศัยความยุ่งยากของกฎหมาย เอาผลประโยชน์ส่วนตัวจากผู้เสียภาษีได้ เช่น ผู้เสียภาษีอาจต้องติดสินบนหรือวางใจให้เจ้าหน้าที่ช่วยชำระภาษีแทน เป็นต้น ดังนั้น แบบฟอร์มสำหรับการชำระภาษีควรง่ายและสะดวกสำหรับผู้เสียภาษี

๖.๕ การกำหนดชื่อยกเว้นต่าง ๆ, ชื่อยกเว้นของภานี เป็นเรื่องที่มีความยุ่งยากและสำคัญมาก การกำหนดชื่อยกเว้นไว้มาก ทำให้มีความยุ่งยากในการบริหาร รายได้ภานีอาจร่น้อย และเกิดช่องทางในการหลีกเลี่ยงภานีได้หลายทาง ชื่อยกเว้นบางอย่างที่ควรหยิบยกขึ้นมาพิจารณาในการจัดเก็บภานีมรดกและภานีการให้ คือ.-

๖.๕.๑ ให้มีการยกเว้นการเก็บภานีมรดกและภานีการให้ในทรัพย์สินของพระมหากษัตริย์ ในบางประเทศการเก็บภานีมรดกและภานีการให้จะรวมถึงทรัพย์สินของกษัตริย์ด้วย สำหรับประเทศไทยคิดว่าควรมีชื่อยกเว้นแต่เฉพาะพระมหากษัตริย์ โดยไม่รวมถึงเชื้อพระวงศ์ การที่มีชื่อยกเว้นก็เพื่อขจัดข้อระวางของคณบางกลุ่มที่คิดว่า การเก็บภานีมรดกจะทำลายระบบทุนนิยมและสถาบันพระมหากษัตริย์

๖.๕.๒ ยกเว้นสำหรับทรัพย์สินของพระภิกษุซึ่งตกเป็นของวัด เนื่องจากพระภิกษุนั้นถึงแก่มรณภาพ

๖.๕.๓ การยกเว้นภานีสำหรับการบริจาคให้แก่สาธารณกุศลนั้น ควรมีขอบเขต และระบุประเภทของสาธารณกุศลที่จะได้รับยกเว้นไว้ด้วย สำหรับชื่อยกเว้นนี้ ตามพระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. ๒๔๙๖ ไม่มีการจำกัดขอบเขต ถึงได้ระบุไว้ในมาตรา ๑๔^๑ ความว่า

ถ้าปรากฏว่ามีทรัพย์สินใดอันจะตกได้แก่รัฐหรือทบวงการเมือง หรือสาธารณสถานการกุศล หรือสภาการศึกษา เมื่อได้นำค่าแห่งทรัพย์สินนั้นมารวมในการกำหนดยอดสุทธิแห่งค่าของมรดกแล้ว ท่านมิให้เรียกและเก็บอากรในค่าแห่งทรัพย์สินนั้น

การระบุไว้โดยไม่มีขอบเขตเช่นนี้ ผู้เสียภาษีย่อมหลีกเลี่ยงได้ โดยอาจบริจาคในจำนวนมากเกินความจำเป็นให้แก่องค์การหรือสถาบันที่ให้ประโยชน์โดยตรงต่อตนและครอบครัวได้

๑ กรมสรรพากร, พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พุทธศักราช ๒๔๙๖, สรรพากรสาส์น ปีที่ ๑๘ เล่มที่ ๑๐ ประจำเดือน ตุลาคม ๒๕๑๕, กทม., หน้า ๔๐

๖.๕.๔ การกำหนดจำนวนมูลค่าขั้นสูงที่ได้รับยกเว้นภาษีมรดกและภาษีการให้ ตามพระราชบัญญัติ ๒๔๙๖ โด่กำหนดมูลค่าขั้นสูงของมรดกที่ได้รับยกเว้นไว้จำนวน ๑๐,๐๐๐.- บาท ซึ่งก็นับว่าสมเหตุสมผลในขณะนั้น เพราะค่าของเงินต่ำกว่าในปัจจุบัน นอกจากนั้นยังมีการเก็บภาษี ๒ ทางคือเก็บจากทั้งมรดกและการรับมรดกควบ

สำหรับในปัจจุบัน จะต้องพิจารณาว่ามูลค่าขั้นสูงของมรดกและการให้ที่ได้รับยกเว้นนั้น ควรมีความสัมพันธ์กับอัตราภาษีที่เรียกเก็บ ถ้ามูลค่าขั้นสูงที่ได้รับยกเว้นกำหนดไว้สูง อัตราภาษีก็น่าจะอยู่ในอัตราสูงด้วย และเมื่อพิจารณาถึงค่าครองชีพและระดับราคาที่เป็นอยู่ในปัจจุบันแล้ว ควรจะกำหนดมูลค่าขั้นสูงที่ได้รับยกเว้นไว้ค่อนข้างสูง เช่น สำหรับภาษีมรดกอาจกำหนดไว้ ๕๐๐,๐๐๐.- บาท และภาษีการให้อาจกำหนดไว้ ๓๐,๐๐๐.- บาท เป็นต้น การที่กำหนดไว้ค่อนข้างสูงก็เพื่อบรรเทาความเดือดร้อนของผู้เสียภาษี ทั้งยังช่วยลดงานที่ต้องจัดเก็บภาษีจากรายย่อย ๆ ลง เพื่อมิให้เป็นภาระอื่นแก่ผู้เสียภาษี

๖.๖ การกำหนดอัตราภาษี ในบทที่ ๕ ใ้มีการกล่าวถึงปัญหาขอบเขตการใช้อัตราภาษี ซึ่งไม่ควรจัดเก็บในอัตราสูงเกินไปในระยะแรก เพราะอาจมีผู้คัดค้าน แต่ก็ไม่ควรต่ำเกินไป เพราะจะไม่เป็นการกระจายความมั่งคั่ง และเนื่องจากมูลค่าขั้นสูงที่ได้รับยกเว้น ควรกำหนดไว้ค่อนข้างสูงถึงใดกล่าวแล้วในข้อ ๖.๕.๔ อัตราภาษีก็น่าจะสัมพันธ์กันคือไม่ต่ำจนเกินไปนัก ทั้งนี้เพื่อใ้ภาระภาษีมรดกและภาษีการให้ตกอยู่กับผู้ที่ร่ำรวยเท่านั้น เพราะผู้ร่ำรวยมักเป็นผู้มีอิทธิพล มีอำนาจ เงินทอง และวิธีการในการหลีกเลี่ยงภาษีต่าง ๆ หากมูลค่าขั้นสูงที่ได้รับยกเว้นและอัตราภาษีค่อนข้างต่ำแล้ว ชนชั้นกลาง (Middle Class) ซึ่งต้องรับภาระภาษีหนักอยู่แล้ว ก็จะต้องรับภาระภาษีมรดกและภาษีการให้ อีก การกำหนดมูลค่าขั้นสูงที่ได้รับยกเว้นไว้เป็น ๕๐๐,๐๐๐.- บาท และ ๓๐,๐๐๐.- บาท สำหรับภาษีมรดกและภาษีการให้ และอัตราภาษีที่สูงพอประมาณจะช่วยให้ภาระภาษีตกอยู่กับคนร่ำรวยเท่านั้น ซึ่งทำให้มีการกระจายความมั่งคั่ง และช่วยลดช่องว่างระหว่างคนร่ำรวยกับคนยากจน อย่างไรก็ตาม ในระยะแรกอัตราภาษี

สูงสุดที่จัดเก็บไม่ควรเกิน ๕๐% ซึ่งก็เป็นอัตราที่ไม่สูงนัก เพราะประเทศสหรัฐอเมริกา จัดเก็บสูงถึง ๗๗% และประเทศอังกฤษก็เคยจัดเก็บในอัตราสูงถึง ๘๐%

อนึ่ง อัตราภาษีที่จะปรากฏในแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษี ควรเป็นแบบตาราง ที่ ๑๐ ดังที่เคยเสนอแนะไว้แล้ว

- ๖.๗ หน่วยบริหารงาน หน่วยงานที่จะทำหน้าที่จัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้ ควรเป็น กรมสรรพากร เพราะมีความพร้อมอยู่แล้วในคานเครื่องมือเครื่องใช้ กำลังคนตลอด จนความชำนาญงาน ในคานการจัดโครงสร้างของสายงานนั้น อาจให้มีกองภาษีมรดก และภาษีการให้ขึ้น เพื่อทำหน้าที่สำรวจ ศึกษารับแบบแสดงรายการ และประเมิน ภาษี ในคานการตรวจสอบ กรมสรรพากรก็มีหน่วยงานตรวจสอบภาษี ซึ่งสามารถจะ ทำหน้าที่นี้ได้อยู่แล้ว ส่วนในต่างจังหวัด งานภาษีมรดกและภาษีการให้ก็ให้ขึ้นอยู่กับความ รับผิดชอบของสรรพากรจังหวัด

ขอเสนอแนะอีกประการหนึ่งที่ผู้เขียนอยากขอเสนอแนะไว้ คือ การจัดให้มี หน่วยงานอิสระซึ่งทำหน้าที่ศึกษาค่าทรัพย์สินโดยเฉพาะ เรียกว่า กรมการศึกษาค่า ซึ่ง หากจะจัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้แต่ประการเดียว ย่อมเป็นการไม่คุ้มกับการลงทุน แต่อาจจะจัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการศึกษาค่าทรัพย์สิน ทุกชนิด เพื่อใช้ในการต่าง ๆ กัน ทั้งนี้รวมถึงการศึกษาค่าทรัพย์สินเพื่อจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ควบ (หากมีการจัดเก็บ) หรือการศึกษาค่าที่ดินเพื่อเสียค่าธรรมเนียม หรือการศึกษาค่า หลักทรัพย์เพื่อใช้ค้ำประกัน ฯลฯ เช่นนี้ ย่อมเป็นการคุ้มค่า และจะทำให้ประสิทธิภาพ ในการศึกษาค่าดีขึ้น นอกจากนี้ กรมการศึกษาค่ายังสามารถแยกงานการศึกษาค่าออกจาก กรมที่ดิน หรือหน่วยงานอื่น ๆ ได้อีกด้วย

- ๖.๘ ผู้บริหารงานภาษีอากร หรือพนักงานที่จัดเก็บภาษีอากรเป็นส่วนสำคัญส่วนหนึ่งที่จะทำให้ การบริหารภาษีมรดกและภาษีการให้เป็นไปอย่างดี และมีประสิทธิภาพ ขอเสนอแนะสำหรับ พนักงานที่ทำหน้าที่บริหารหรือจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้ คือ:-

- ๖.๘.๑ จำนวนพนักงานที่ปฏิบัติงานจะต้องเพียงพอที่จะทำให้การดำเนินงานเป็นไป ตามเป้าหมายได้ เช่น ในการสำรวจทรัพย์สินของผู้ตาย หากพนักงานมีจำนวน

ไม่เพียงพอ ย่อมสำรวจได้อย่างไม่ทั่วถึง อาจมีทรัพย์สินที่หลบเลี่ยงภาษีไปได้ เป็นจำนวนมาก แต่ทั้งนี้ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บด้วย เนื่องจาก การให้พนักงานเป็นจำนวนมากยอมทำให้ค่าใช้จ่ายสูง ต้องพิจารณาว่ารายได้ ค่าภาษีจะคุ้มกับค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บหรือไม่

๖.๘.๒ พนักงานที่ปฏิบัติงานต้องเป็นผู้มีสมรรถภาพและประสิทธิภาพ ซึ่งนอกจากคุณวุฒิ ขั้นต่ำในด้านการศึกษาที่จะกำหนดไว้แล้ว ประสิทธิภาพในงานภาษีอากรก็เป็น สิ่งจำเป็น เพราะการจะนำพนักงานใหม่ทั้งหมดมาบริหารงานภาษีมรดกและ ภาษีการให้ ซึ่งถือว่าเป็นภาษีใหม่เช่นกัน อาจทำให้ประสิทธิภาพในการทำงาน ไม่ดีพอ นอกจากนั้นควรมีการเพิ่มความรู้ให้แก่พนักงานที่ปฏิบัติงานดังนี้

ก. มีการฝึกอบรมการปฏิบัติงานในหน้าที่ของแต่ละระดับ

ข. การฝึกอบรม ควรจะทำเป็นประจำตามช่วงระยะเวลาหนึ่ง ๆ เพื่อเพิ่ม ความรู้ใหม่ ๆ ให้ทันกับความเจริญก้าวหน้า เช่น มีเทคนิคในการหลีกเลี่ยงภาษีแบบใหม่ ๆ เกิดขึ้น ก็ควรอบรมให้พนักงานได้รับทราบถึงวิธี การแก้ไข

๖.๘.๓ พนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่นั้น จำเป็นต้องเลือกผู้มีความซื่อสัตย์สุจริตต่อหน้าที่ราชการ ทั้งนี้ ต้องให้หลักประกันในการปฏิบัติงานของพนักงานและความมั่นคงในตำแหน่ง การงาน การเลื่อนตำแหน่งและเงินเดือนให้เป็นไปตามความสามารถในการ ปฏิบัติงานโดยยุติธรรม และพนักงานควรมีเงินเดือนพอสมควร เป็นต้น

๖.๘.๔ พนักงานต้องเป็นผู้ให้บริการแก่ผู้เสียภาษี และทำงานโดยไม่ล่าช้า ไม่ควรให้ ผู้เสียภาษีต้องมีความทุกข์ยาก หรือเกิดความเบื่อหน่ายในการรอคอย พนักงาน ของระดับอยู่เสมอว่า การให้บริการที่ดีนั้นจะสามารถเพิ่มประสิทธิภาพในการ จัดเก็บได้ เพราะผู้เสียภาษีจะมีความรู้สึกต่อการเสียภาษีในทางที่ดีขึ้น และ เต็มใจจะเสียภาษีมากขึ้น

๖.๘.๕ การปฏิบัติงานของพนักงานต้องให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน เพื่อให้เกิดความ ยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษี พนักงานทุกคนต้องได้รับการอบรมและให้ความรู้ไม่ใน

ทางเดียวกัน เพื่อมิให้เกิดการสับสนในขณะปฏิบัติงาน สำหรับเรื่องมาตรฐานการปฏิบัติงานนี้ ท่านศาสตราจารย์พิพัฒน์ โปษยานนท์^๒ ได้เคยเสนอแนะให้จัดตั้งโรงเรียนภาชีอากรขึ้น เพื่อทำการสอนวิชาภาชีอากรโดยเฉพาะ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า น่าจะเป็นไปได้ เพราะกรมศุลกากรก็มีโรงเรียนที่ตั้งขึ้นเพื่อสอนวิชาทางศุลกากรโดยเฉพาะ

หากมีการจัดตั้งโรงเรียนภาชีอากรขึ้น ก็คงเป็นการดีสำหรับภาชีมรดกและภาชีการให้ เพราะคงจะได้พนักงานซึ่งผ่านการศึกษาด้านการภาชีอากรโดยทั่วไป นอกจากนั้นยังมีความรู้ทางด้านการตีราคา วิธีการป้องกันการหลบเลี่ยงภาชีต่าง ๆ ตลอดจนวิธีการตรวจสอบภาชี เป็นต้น

๖.๘ เงินภาชีที่จัดเก็บไว้รัฐบาลต้องนำไปใช้ในทางที่เป็นประโยชน์ เพื่อประชาชนจะได้เกิดภาพพจน์ที่ดีต่อการเสียภาชี ประชาชนจะเต็มใจเสียภาชีหากรู้ถึงการใช้จ่ายเงินของรัฐว่าได้ใช้ไปเพื่อสิ่งที่เป็นประโยชน์แก่ส่วนรวมและแก่ตัวเขาเอง

๖.๑๐ ฝ่ายผู้เสียภาชีอากร ในการจัดเก็บภาชีมรดกและภาชีการให้ นั้น ความร่วมมือจากผู้เสียภาชีเป็นสิ่งสำคัญ ซึ่งอาจทำให้เกิดความสำเร็จหรือความล้มเหลวในการจัดเก็บได้ สำหรับการจัดการเกี่ยวกับท่านผู้เสียภาชี มีดังนี้.-

๖.๑๐.๑ พยายามประชาสัมพันธ์ให้ผู้เสียภาชีมีความสำนึกในหน้าที่ของตนที่พึงมีต่อรัฐ โดยชี้แจงให้เห็นถึงความจำเป็นในการจัดเก็บภาชีมรดกและภาชีการให้ ตลอดจนผลที่จะได้รับจากการจัดเก็บ พร้อมทั้งขอไปประชาชนเข้าใจในความร่วมมือและเสียสละเพื่อชาติด้วย

๖.๑๐.๒ กำหนดหน้าที่ให้ผู้รับผิดชอบเสียภาชีต้องปฏิบัติ ได้แก่การกำหนดให้แจ้งการตาย ยื่นแบบแสดงรายการ ชำระภาชี พร้อมทั้งกำหนดเวลา สถานที่ และวิธีปฏิบัติ การต่าง ๆ เพื่อให้เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดไว้ การที่จะทำให้ผู้รับผิดชอบ

๒ ศาสตราจารย์พิพัฒน์ โปษยานนท์, "นโยบายภาชีอากรเพื่อการพัฒนาเศรษฐกิจ", สรรพากรศาสตร์, ปีที่ ๒๐ เล่มที่ ๕ ประจำเดือน กันยายน ๒๕๑๖, กทม., หน้า ๕๑

เสียภาษีรวมมือนั้น ควรกำหนดให้ผู้รับผิดชอบเสียภาษีรับภาระ หรือหน้าที่
ที่จะต้องปฏิบัติในน้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้ เพื่อเป็นการลดค่าใช้จ่ายและความ
เบียดเบียนของผู้เสียภาษี

หลังจากได้มีการวิเคราะห์ถึงผลในการจัดเก็บ ปัญหาที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในการจัดเก็บ
ตลอดจนขอเสนอแนะบางประการเกี่ยวกับมาตรการในการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้ใน
ประเทศไทยแล้ว ก็มาถึงคำถามที่ว่า ประเทศไทยจะมีการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้ใน
ระยะเวลาอันใกล้หรือไม่ อันที่จริง โอกาสที่จะออกกฎหมายภาษีทั้งสองมีอยู่ไม่มากนัก เนื่องจาก
ต้องประสบกับการต่อต้านจากบุคคลที่มีรายได้อันสูงหรือบุคคลที่มีฐานะดี และมีอิทธิพลอยู่ในวงการเมือง
ค้ำโลกลาวแล้ว แต่เมื่อพิจารณาถึงความเป็นธรรมในการรับภาระภาษีของประชาชน และผล
กระทบกระเทือนของภาษีมรดกและภาษีการให้ที่มีต่อเศรษฐกิจและสังคมแล้ว ในปัจจุบันนี้เห็นว่า
มีเหตุผลเพียงพอที่จะมีการรื้อฟื้นให้มีการจัดเก็บภาษีทั้งสองขึ้นอีก เป็นการแน่นอนที่ต้องมีผู้คัดค้าน
ไม่เห็นด้วย แต่ก็ต้องพิจารณาว่าการคัดค้านนั้น มีเหตุผลดีเพียงใด หากจะคัดค้านโดยอ้างว่า
การจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้เป็นการเพิ่มรายรับเพียงเล็กน้อย แต่มีข้อยุ่งยากในการจัด
เก็บหลายประการ ก็เป็นการคัดค้านที่ดูจะไม่สมเหตุผล เพราะข้อบกพร่องในการจัดเก็บเหล่านี้
เป็นสิ่งที่แก้ไขได้ นอกจากนี้จุดมุ่งหมายของภาษีมรดกและภาษีการให้ก็เน้นถึงความสำคัญใน
การกระจายความมั่งคั่งของสังคม หรือพยายามลดความแตกต่างในฐานะความเป็นอยู่ของประชาชน
มากกว่าที่จะมุ่งเก็บเพื่อเป็นการหารายได้ของรัฐบาล ดังนั้น หากจะได้อธิบายเข้าใจและยอมรับ
เหตุผลที่ถูกต้องแล้ว ผู้เขียนหวังว่า ภาษีมรดกและภาษีการให้ก็คงจะได้รับการสนับสนุนให้
มีการจัดเก็บในระยะเวลาอันใกล้นี้.