



## บทที่ 2

### นโยบายการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

#### 1. ข้อความโดยทั่วไป

ในการบริหารและพัฒนาประเทศในด้านต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นด้านเศรษฐกิจ (Economic Services) ด้านการศึกษา (Education) ด้านสาธารณสุข (Public Health) ด้านสวัสดิการสังคม (Social Security and Welfare) ด้านการป้องกันประเทศ (Defense) ด้านการรักษาความสงบภายใน (Internal Security) ด้านการบริหารทั่วไป (General Administration) ด้านการชำระเงินกู้ (Debt Services) และด้านอื่น ๆ นั้น ย่อมต้องมีรายจ่ายเกิดขึ้นเป็นจำนวนมาก ซึ่งโดยปกติรัฐบาลของแต่ละประเทศก็จะมีกำหนดรายละเอียดยุทธศาสตร์ในนโยบายเกี่ยวกับรายจ่ายของประเทศเป็นประจำทุก ๆ ปี ในรูปของงบประมาณแผ่นดิน

ด้วยเหตุนี้ จึงเป็นสิ่งที่จำเป็นสำหรับรัฐบาลในการที่จะต้องหารายรับมาให้เพียงพอกับค่าใช้จ่ายที่จะต้องใช้จ่ายไปในการบริหารและพัฒนาประเทศในทุก ๆ ด้าน ซึ่งโดยปกติแล้วรายรับของรัฐบาลก็จะมีแหล่งที่มาที่สำคัญสามแหล่งด้วยกันคือ รายได้ เงินกู้ และเงินคงคลัง<sup>1</sup>

<sup>1</sup> สมชัย ฤชุพันธ์, 'ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร'. สรรพากรสาสน์ 29 (กันยายน -



## 1.1 รายได้

รายรับที่รัฐบาลได้มาจากแหล่งเงินได้ประเภทรายได้นี้ ถือได้ว่าเป็นรายรับแหล่งใหญ่ที่สำคัญมากของรัฐบาล ซึ่งหากทำได้โดยไม่ได้ออกให้เกิดภาระผูกพันแก่รัฐบาลในการที่จะต้องชำระคืนในภายหลังและไม่ทำให้ทรัพย์สินของรัฐบาลมีปริมาณลดน้อยลงไป ทั้งนี้ โดยอาจแบ่งประเภทของรายรับที่รัฐบาลได้มาจากแหล่งรายได้ได้ดังนี้ คือ

1.1.1 รายได้ประเภทภาษีอากร รายได้ประเภทภาษีอากรนี้เป็นแหล่งรายรับที่สำคัญมากของรัฐบาลที่ได้มาจากการบังคับเก็บจากประชาชนของตนในหลาย ๆ รูปแบบด้วยกัน ไม่ว่าจะเป็นภาษีทางตรง อาทิเช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือภาษีทางอ้อม อาทิเช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น ทั้งนี้ เนื่องจากแหล่งรายได้ประเภทภาษีอากรนี้เป็นแหล่งรายได้ที่มีจำนวนมากที่สุดเมื่อเปรียบเทียบกับแหล่งรายได้ประเภทอื่น

1.1.2 รายได้ประเภทอื่นที่ไม่ใช่ภาษีอากร รายได้ประเภทนี้ถึงแม้จะมีจำนวนน้อยกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ประเภทภาษีอากร แต่ก็นับว่าเป็นแหล่งรายรับที่สำคัญอีกประการหนึ่งของรัฐบาลเช่นกัน เพราะนอกจากจะถือเป็นรายรับประเภทหนึ่งของรัฐบาลแล้วยังสามารถที่จะก่อให้เกิดประโยชน์ตามมาอีกหลายประการด้วยกัน อาทิเช่น รายได้อื่นนี้เนื่องจากกิจการบริการสาธารณะที่ดำเนินการโดยรัฐบาลซึ่งก่อให้เกิดความสะดวกแก่สังคมส่วนรวมอย่างมาก เป็นต้น ทั้งนี้ โดยสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้ คือ

1.1.2.1 รายได้ที่ได้รับจากกิจการซึ่งดำเนินการโดยรัฐบาล ทั้งนี้ โดยปกติก็จะเป็นการดำเนินงานโดยผ่านรัฐวิสาหกิจของรัฐบาลนั่นเอง โดยมีเหตุผลในการที่รัฐประสงค์ที่จะดำเนินการเองหลาย ๆ ประการด้วยกัน เช่น ในกิจการอันเกี่ยวข้องกับเรื่องสาธารณูปโภคต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นกิจการไฟฟ้า การประปา การโทรศัพท์ เป็นต้น ถ้าหากให้เอกชนทำก็อาจจะทำให้ประชาชนโดยทั่วไปเดือดร้อน เพราะผู้ประกอบการโดยปกตินั้นก็จะต้องหวังผลกำไรสูงสุด อันอาจทำให้ผู้ประกอบการพยายามลดต้นทุนจนเกินควร ซึ่งจะมีผลทำให้ประชาชนไม่ได้รับประโยชน์เท่าที่ควร หรือในบางกิจการที่รัฐหวังที่จะให้สิทธิหรือประโยชน์บางประการแก่ประชาชนโดยไม่ได้มีวัตถุประสงค์ในการที่จะหารายได้ อาทิเช่น กิจการธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์ หรือธนาคารอาคารสงเคราะห์ ซึ่งจะมีวัตถุประสงค์ในการที่จะให้ประชาชนกู้ในอัตราดอกเบี้ยต่ำ เป็นต้น ถ้าหากให้เอกชนดำเนินกิจการเหล่านี้ก็คงจะไม่บรรลุตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ดังกล่าว หรือบางกิจการรัฐก็มีวัตถุประสงค์หลักในการหารายได้เพราะเป็นกิจการที่ให้ผลตอบแทนดีมาก รัฐจึงมีความต้องการที่จะจึงดำเนินการเอง อาทิเช่น กิจการกองฉลากกินแบ่ง กิจการโรงงานยาสูบ หรือกิจการโรงงานผลิตสุรา เป็นต้น

1.1.2.2 รายได้จากการบริหารและบริการของหน่วยงานรัฐบาล ซึ่งก็เป็นรายได้ที่รัฐบาลได้รับจากการให้บริการแก่ประชาชนโดยทั่วไปไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม ทั้งนี้ เพื่อเป็นการแบ่งเบาภาระค่าใช้จ่ายที่รัฐบาลต้องจัดสรรแก่หน่วยงานต่าง ๆ ของประเทศ อาทิเช่น ค่าธรรมเนียม ค่าใบอนุญาต ค่าปรับ เป็นต้น

1.1.2.3 รายได้จากการบริหารจัดการ เป็นรายรับที่รัฐบาลได้รับมาโดยมีผู้บริจาคให้ไม่ว่าจะจากต่างประเทศหรือในประเทศก็ตาม ก็ล้วนแต่ถือเป็นรายรับอีกประเภทหนึ่งของรัฐบาลเช่นกัน

## 1.2 เงินกู้

เงินกู้ เป็นแหล่งรายรับที่สำคัญของรัฐบาลอีกแหล่งหนึ่งที่จะใช้ในการบริหารและพัฒนาประเทศเช่นเดียวกับรายรับประเภทเงินได้ แต่จะแตกต่างก็ตรงที่รายรับประเภทนี้รัฐบาลยังมีภาระผูกพันที่จะต้องใช้คืนแก่แหล่งเงินกู้ไม่ว่าจะเป็นแหล่งเงินกู้ภายในประเทศ เช่น ธนาคารแห่งประเทศไทย ธนาคารพาณิชย์ หรือจากประชาชนโดยทั่วไป หรือแหล่งเงินกู้นอกประเทศ เช่น ธนาคารโลก หรือจากรัฐบาล หรือธนาคารพาณิชย์ ในต่างประเทศ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม รายรับประเภทเงินกู้นี้จะมีข้อจำกัดในจำนวนเงินที่รัฐบาลสามารถที่จะกู้ได้ในแต่ละปีตามที่พระราชบัญญัติการงบประมาณแผ่นดินได้กำหนดไว้

## 1.3 เงินคงคลัง

เงินคงคลัง ซึ่งหมายถึง เงินสดที่อยู่ในมือของรัฐบาลในบึงบประมาณหนึ่ง ๆ นั้น ถือได้ว่าเป็นแหล่งรายรับอีกแหล่งหนึ่งของรัฐบาลแต่จะใช้เฉพาะเพื่อวัตถุประสงค์บางประการในกรณีที่จำเป็นเท่านั้น อาทิเช่น เพื่อชดเชยการขาดดุลงบประมาณในแต่ละปี

จากรายละเอียดดังกล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่าในบรรดารายรับของรัฐบาลทั้งหลายนั้น รายรับที่รัฐบาลได้รับจากแหล่งรายได้ประเภทภาษีอากรนั้นเป็นแหล่งรายรับที่สำคัญมาก เนื่องจากเมื่อเปรียบเทียบกับแหล่งรายรับประเภทอื่นแล้ว รายได้ประเภทภาษีอากรนั้นจะมีจำนวนที่มากที่สุดนั่นเอง

## 2. รายได้ประเภทภาษีอากร

เมื่อกล่าวถึงคำว่า 'ภาษีอากร' นั้นจากอดีตจนถึงปัจจุบันก็ได้มีนักเศรษฐศาสตร์หลาย ๆ ท่านได้พยายามที่จะกำหนดคำนิยามความหมายของคำว่าภาษีอากรเพื่อให้ใช้ได้สมบูรณ์ แต่เนื่องจากภาษีอากรนั้นมีมากมายหลายประเภทด้วยกัน จึงลำบากเป็นอย่างยิ่งในการจะกำหนดคำนิยามของภาษีอากรให้ครอบคลุมและใช้ได้แก่ภาษีอากรทุกประเภทโดยสมบูรณ์ อย่างไรก็ตาม นักเศรษฐศาสตร์โดยทั่วไปได้ให้นิยามคำว่า 'ภาษีอากร' ที่น่าสนใจไว้ดังนี้ คือ

ภาษีอากร หมายถึง 'สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชนและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้ให้ประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษีอากร'<sup>2</sup>

จากคำนิยามดังกล่าวข้างต้น สิ่งที่จะเรียกได้ว่าเป็นภาษีอากรนั้นจะต้องมีองค์ประกอบอันเป็นสาระสำคัญดังนี้ คือ

2.1 ภาษีอากรนั้นต้องเป็นสิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชน ซึ่งจะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีอากรนั้นจะต้องมีลักษณะมีสภาพบังคับ โดยไม่คำนึงถึงว่าประชาชนที่ถูกจัดเก็บภาษีดังกล่าวจะสมัครใจหรือไม่ และโดยที่ภาษีอากรนั้นเป็นการจัดเก็บโดยมีสภาพบังคับ ดังนั้นบุคคล

---

<sup>2</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ดวงกมล, 2535), หน้า 107



ใดก็ตามที่ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามกฎหมายโดยมิได้ชำระภาษีซึ่งตนมีหน้าที่ที่จะต้องเสียให้แก่ประเทศนั้น ก็จะมีบทลงโทษทั้งทางด้านแพ่ง อาทิเช่น เบี้ยปรับเงินเพิ่ม หรือโทษในทางอาญา อาทิเช่น โทษจำคุก โทษปรับ หรือทั้งจำทั้งปรับ เป็นต้น

สิ่งที่รัฐจะบังคับเก็บจากประชาชนในฐานะที่เป็นภาษีอากรนี้ก็มีความหมายกว้างมาก ทั้งนี้ โดยอาจจัดเก็บในรูปที่เป็นตัวเงิน หรือในรูปอื่นที่มีใช้ตัวเงิน อาทิเช่น การเกณฑ์แรงงานในอดีต เป็นต้น

2.2 ภาษีอากรที่จัดเก็บดังกล่าวจะต้องเพื่อประโยชน์โดยส่วนรวมของสังคม โดยผู้เสียภาษีแต่ละคนจะไม่ได้รับประโยชน์จากภาษีที่เสียไปโดยตรงในทันที แต่อาจจะได้รับประโยชน์จากภาษีอากรที่เสียไปโดยทางอ้อมในที่สุด เช่น การที่รัฐนำภาษีอากรดังกล่าวไปใช้ในการป้องกันประเทศ หรือรักษาความสงบภายในประเทศ เป็นต้น

นอกจากคำนิยามดังกล่าวข้างต้นแล้ว นักเศรษฐศาสตร์บางท่านก็ยังได้ให้นิยามความหมายของคำว่าภาษีอากร โดยพิจารณาถึงการเคลื่อนย้ายทรัพยากรระหว่างรัฐกับเอกชนว่า

ภาษีอากร หมายถึง "เงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาลโดยไม่ก่อให้เกิดภาระที่รัฐบาลจะต้องชำระคืนในภายหลัง"<sup>3</sup> ซึ่งจากคำนิยามดังกล่าวนี้ก็สามารถที่จะแยกพิจารณาความหมายของคำว่าภาษีอากรดังกล่าวได้ว่า

<sup>3</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์, "ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร", หน้า 161

1. ภาษีอากรนั้นจะต้องเป็นเงินได้หรือทรัพย์สิน ซึ่งอาจจะอยู่ในรูปเงินตรา หรือ ในรูปอื่นซึ่งมิใช่เงินตรา เช่น สิ่งของ หรือแรงงาน เป็นต้น

2. เงินได้หรือทรัพย์สินดังกล่าว จะต้องมีการเคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนสู่ภาค รัฐบาล ซึ่งโดยภาพรวมของสังคมทั้งหมดนั้นจะไม่มีเงินได้ใด ๆ เพิ่มขึ้นมา เพียงแต่เป็นการ โอนเงินหรือทรัพย์สินบางส่วน หรือหากมองในอีกแง่หนึ่งก็จะเป็นการโอนอำนาจซื้อหรือ ทรัพย์สินจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐบาลเท่านั้น

3. ในการโอนเงินได้หรือทรัพย์สินจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐบาลนั้น จะต้องไม่ ก่อให้เกิดภาระผูกพันแก่รัฐบาลในการที่จะต้องชำระหนี้คืนแก่เอกชนดังกล่าว เพราะมิเช่นนั้นก็ จะกลายเป็นเรื่องกู้ยืมเงินขึ้นมา มิใช่ภาษีอากรตามที่เข้าใจ เนื่องจากไม่มีการเคลื่อนย้าย ทรัพย์สินอย่างแท้จริง

### 3. ประเภทของภาษีอากร

ดังที่ทราบกันโดยทั่วไปแล้วว่าภาษีอากรที่จัดเก็บในประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกนั้นมีมากมาย หลายประเภท ด้วยเหตุนี้ จึงได้มีการที่จะพยายามแบ่งประเภทของภาษีอากรออกเป็นหมวดหมู่ ตามลักษณะของภาษีในแต่ละประเภท ทั้งนี้ เพื่อความสะดวกในการพิจารณาบริหารจัดการจัดเก็บ ภาษีอากร หรือการศึกษาภาษีอากรในแต่ละประเภท เป็นต้น

ในการแบ่งภาษีอากรออกเป็นประเภทต่าง ๆ นั้น จะมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาแตก ต่างกันออกไป ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับผู้ที่พิจารณาแบ่งประเภทของภาษีอากรนั้น ๆ ว่าใช้เกณฑ์อะไร ประกอบการพิจารณา ซึ่งโดยปกติก็อาจแยกพิจารณาได้ดังนี้ คือ

### 3.1 พิจารณาแบ่งตามระบบภาษีอากร

ในการแบ่งประเภทของภาษีอากรโดยพิจารณาแบ่งตามระบบภาษีอากรนั้น อาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่าเป็นการแบ่งประเภทของภาษีอากรโดยการพิจารณาถึงภาระในทางภาษีอากรว่าจะตกอยู่กับบุคคลใด ซึ่งการแบ่งประเภทของภาษีอากรตามวิธีนี้จะสามารถแบ่งภาษีอากรออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ ด้วยกัน คือ

3.1.1 ภาษีทางตรง (Direct Tax) เป็นการจ้ดระบบโดยนำเอาภาษีอากรซึ่งผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีตามกฎหมายนั้นเป็นผู้มีภาระในทางภาษีอากรโดยแท้จริง เนื่องจากไม่สามารถที่จะผลักภาระภาษีดังกล่าวไปให้แก่ผู้อื่นได้ หรือได้น้อยมาก อาทิเช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีทรัพย์สิน หรือภาษีมรดก เป็นต้น

3.1.2 ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) เป็นภาษีอากรซึ่งสามารถที่จะผลักภาระได้ง่าย เนื่องจากภาษีทางอ้อมโดยส่วนมากจะกำหนดจากฐานการบริโภค ดังนั้น ผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนดจึงไม่ใช่ผู้มีภาระภาษีอากรที่แท้จริง โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีดังกล่าวจะผลักภาระในทางภาษีอากรไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งโดยปกติก็ได้แก่บรรดาผู้บริโภคนั่นเอง อาทิเช่น ภาษีการค้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

### 3.2 พิจารณาแบ่งตามฐานภาษี

การพิจารณาแบ่งประเภทของภาษีอากรในกรณีนี้ เป็นการพิจารณาโดยใช้สิ่งที่เป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีอากรในการแบ่งประเภทของภาษีอากร ซึ่งค่อนข้างสะดวกในการพิจารณาจัดเก็บภาษีอากร โดยสามารถจะแยกประเภทของภาษีออกเป็น



3.2.1 ภาษีที่เก็บจากรายรายได้ (Income Base) เป็นการจัดเก็บภาษีโดยพิจารณาจากรายได้นี้ค่อนข้างเป็นที่นิยมแพร่หลาย เนื่องจากรายได้ของบุคคลต่าง ๆ นั้นเป็นสิ่งที่สามารถแสดงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคนได้ดีตามหลักความสามารถ โดยผู้มีรายได้น้อยกว่าย่อมสามารถที่จะเสียภาษีได้มากกว่าบุคคลที่มีรายได้น้อย ภาษีที่พิจารณาเก็บจากรายรายได้ก็ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม เป็นต้น

3.2.2 ภาษีที่เก็บจากรฐานการบริโภค (Consumption Base) ภาษีประเภทนี้เป็น การพิจารณาจัดเก็บภาษีจากการจับจ่ายใช้สอยของประชาชน ซึ่งภาษีที่เก็บจากรฐานการบริโภคนี้เป็นรายได้แหล่งที่สำคัญมากของประเทศโดยทั่วไปซึ่งมีมากมายหลายประเภทด้วยกัน อาทิ เช่น ภาษีขาย (Sales Taxes) ภาษีสรรพสามิต (Excise Taxes) ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Taxes) หรือภาษีสินค้าขาเข้า (Import Tax) เป็นต้น

3.2.3 ภาษีที่เก็บจากรฐานความมั่งคั่ง (Wealth Base) เป็นภาษีที่จัดเก็บโดยพิจารณาจากรฐานทางเศรษฐกิจของแต่ละบุคคล ซึ่งโดยปกติก็จะวัดกันจากรัพย์สินซึ่งบุคคลต่าง ๆ มีไว้ในครอบครอง ดังนั้น ภาษีประเภทนี้จึงอาจเรียกได้อีกอย่างหนึ่งว่าเป็นภาษีที่เก็บจากรฐานทรัพย์สินที่ผู้เสียภาษีมียู่ ภาษีประเภทนี้ก็ ได้แก่ ภาษีที่ดิน ภาษีที่เก็บจากสิ่งปลูกสร้าง อาทิเช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน นอกจากนั้นก็ยังมีภาษีมรดก ภาษียกยนต์ เป็นต้น

3.2.4 ภาษีที่เก็บจากรฐานอื่น ๆ ภาษีประเภทนี้จะเป็นภาษีที่พิจารณาเก็บจากรฐานอื่น ๆ นอกจากที่ไดกล่าวถึงแล้วในข้างต้น โดยอาจจัดเก็บเพื่อวัตถุประสงค์บางอย่าง เช่น การจัดเก็บภาษีขายโสดในสมัยจอมพลแปลก พิบูลสงคราม เพื่อส่งเสริมนโยบายการเพิ่มประชากร เป็นต้น

### 2.3 พิจารณาแบ่งตามอัตราภาษี

การแบ่งประเภทของภาษีอากรในกรณีนี้ เป็นการแยกประเภทภาษีอากรตามอัตราภาษีอากรซึ่งจัดเก็บตามกฎหมาย ซึ่งปกติทั่วไปก็มีวัตถุประสงค์ในการเปรียบเทียบภาระภาษีที่แตกต่างกันไป ทั้งนี้ โดยสามารถแบ่งออกได้ดังนี้ คือ

2.3.1 ภาษีที่จัดเก็บในอัตราคงที่หรือตามสัดส่วน (Flat Rate or Professional Rate) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราภาษีอัตราเดียวกับบุคคลทุกคนไม่ว่าจะมีฐานะแตกต่างกันหรือไม่ก็ตาม เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีโรงเรือนและที่ดิน เป็นต้น

2.3.2 ภาษีที่จัดเก็บในอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) เป็นการจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราที่จะเพิ่มขึ้นเมื่อฐานภาษีเพิ่มขึ้น ภาษีประเภทนี้ก็ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่บังคับใช้ในประเทศไทย ณ ขณะนี้ ซึ่งจะจัดเก็บในอัตราก้าวหน้า 5-37 เปอร์เซ็นต์ตามขนาดของฐานภาษีนั่นเอง

2.3.3 ภาษีที่จัดเก็บในอัตราที่ถดถอย (Regressive Rate) ภาษีประเภทนี้จะจัดเก็บในแบบที่ตรงกันข้ามกับการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีในอัตราถดถอยนี้อัตราภาษีที่จัดเก็บจะน้อยลงเมื่อฐานมากขึ้น และถ้าฐานภาษียิ่งเล็กลงอัตราภาษียิ่งจะสูงขึ้น อาทิเช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งใช้ในประเทศไทยในช่วงก่อนปี พ.ศ. 2524 ก็จะใช้ภาษีที่มีอัตรากำหนดจัดเก็บแบบถดถอย



### 3. บทบาทความสำคัญในการจัดเก็บภาษีอากร

ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วในข้างต้นว่า ภาษีอากรนั้นถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญมากที่สุดของแต่ละประเทศ นอกจากนี้ยังถือได้ว่าการจัดเก็บภาษีอากรนั้นเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนสู่ภาครัฐ ซึ่งจะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีอากรของแต่ละประเทศนั้นจะมีผลกระทบต่อสิ่งต่าง ๆ มากมายไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม อาทิเช่น การจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งนอกจากจะส่งผลกระทบต่อตรงถึงการโยกย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐบาลแล้ว ก็ยังส่งผลกระทบต่อทางอ้อมถึงการบริโภค การออม หรือการลงทุนของภาคเอกชนด้วย ซึ่งสิ่งต่าง ๆ เหล่านี้ก็จะส่งผลต่อเนื่องถึงผลผลิตหรือรายได้ประชาชาติด้วย ตัวอย่างเช่น การจัดเก็บภาษีมากเกินไปจะส่งผลให้การลงทุนของภาคเอกชนลดลง เนื่องจากอาจเห็นว่าลงทุนไปก็ไม่คุ้มเพราะต้องเสียภาษีมาก เมื่อการลงทุนของภาคเอกชนลดลงย่อมเป็นเหตุให้อัตราการจ้างงานลดลง ซึ่งส่งผลให้อัตราผู้ว่างงานเพิ่มขึ้นและอัตราการทํางานน้อยลง ซึ่งในที่สุดก็จะส่งผลให้ผลผลิตของชาติโดยส่วนรวมลดลงด้วย

โดยเหตุที่การจัดเก็บภาษีอากรนั้นมีผลกระทบต่อสิ่งต่าง ๆ มากมายไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อมดังรายละเอียดในข้างต้น ดังนั้น ในการที่แต่ละประเทศจะดำเนินการเกี่ยวกับนโยบายในทางภาษีอากรไม่ว่าจะเกี่ยวกับประเภทของภาษีที่จะจัดเก็บ อัตราการจัดเก็บ หรือแม้แต่วิธีการจัดเก็บ ผู้บริหารประเทศก็ต้องคำนึงถึงผลกระทบต่าง ๆ ที่จะเกิดขึ้น ทั้งนี้ ในหลาย ๆ กรณีนั้นประเทศต่าง ๆ ก็ได้อาศัยผลกระทบที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีอากรนี้มาเป็นข้อพิจารณาในการวางแผนนโยบายทางการภาษีอากรเพื่อวัตถุประสงค์ในหลาย ๆ ด้านด้วยกัน อาทิเช่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการควบคุมการบริโภค การจำหน่าย การค้าระหว่างประเทศ หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดสรรรายได้หรือทรัพย์สิน ของประชาชน หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการพัฒนาเศรษฐกิจ ซึ่งรวมถึงการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ เป็นต้น

#### 4. วัตถุประสงค์และนโยบายในการจัดเก็บภาษีอากร

ในการดำเนินกิจการหรือนโยบายต่าง ๆ ของประเทศโดยทั่วไปนั้น โดยปกติจะมีการกำหนดวัตถุประสงค์ในการดำเนินการต่าง ๆ ไว้ตั้งแต่แรกว่า รัฐบาลต้องการให้เกิดผลหรือต้องการให้บรรลุวัตถุประสงค์ใด ในการดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจของประเทศ

การดำเนินการจัดเก็บภาษีอากร ถือได้ว่าเป็นเครื่องมืออันหนึ่งของรัฐบาลในการที่จะดำเนินการให้นโยบายในทางเศรษฐกิจต่าง ๆ ซึ่งได้ตั้งไว้ในแต่ละปีนั้นบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งเป้าไว้ ซึ่งโดยปกติแล้วนโยบายในทางเศรษฐกิจของประเทศโดยทั่วไปนั้นก็จะได้แก่

1. การระดมทรัพยากรให้เพียงพอในการพัฒนาและบริหารประเทศ
2. การจัดสรรทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ
3. การกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม
4. การสร้างความเจริญเติบโตและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ
5. การรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจ

ทั้งนี้ เพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ในทางเศรษฐกิจของรัฐบาลดังกล่าวข้างต้นนั้น นโยบายในทางภาษีอากรนั้นจะมีบทบาทที่สำคัญในการดำเนินนโยบายในทางเศรษฐกิจโดยถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรการในทางการคลังซึ่งจะใช้ควบคู่กับนโยบายอื่น ๆ เช่น นโยบายในทางการเงิน ทั้งนี้ โดยมีรายละเอียดเกี่ยวกับการใช้นโยบายทางภาษีอากรในการดำเนินนโยบายในทางเศรษฐกิจที่น่าสนใจดังนี้ คือ

#### 4.1 การระดมทรัพยากรให้เพียงพอในการพัฒนาและบริหารประเทศ

ในการพัฒนาและบริหารประเทศต่าง ๆ นั้น จำเป็นอย่างยิ่งที่รัฐบาลจะต้องมีรายรับที่เพียงพอในการใช้จ่ายเพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าว ซึ่งจากรายละเอียดซึ่งได้เสนอไว้ในตอนต้นของบทนี้ก็จะเห็นได้ว่า รายรับของรัฐบาลที่ใช้ในการพัฒนาและบริหารประเทศนั้นก็จะมีแหล่งที่มา 3 แหล่งหลัก ๆ ด้วยกัน กล่าวคือ แหล่งรายได้ เงินกู้ และเงินคงคลัง ซึ่งในบรรดาแหล่งรายรับเหล่านี้ถือได้ว่าแหล่งรายรับประเภทรายได้ของรัฐบาลนั้นเป็นแหล่งรายรับที่มีความจำเป็นและสำคัญมากที่สุดของรัฐบาล

ภาษีอากรที่รัฐบาลได้ดำเนินการจัดเก็บนั้น ถือว่าเป็นแหล่งรายรับประเภทรายได้หลักที่มีจำนวนมากที่สุด หากเปรียบเทียบกับแหล่งรายรับประเภทรายได้的其他ซึ่งมิใช่ภาษีอากร ดังนั้น นโยบายในทางเศรษฐกิจเกี่ยวกับการระดมทรัพยากรให้เพียงพอในการพัฒนาและบริหารประเทศ ซึ่งหมายถึง การหารายได้ให้เพียงพอในการที่รัฐจะนำไปใช้จ่ายในด้านต่าง ๆ เพื่อพัฒนาและบริหารประเทศนั้นจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องพึ่งพารายได้ที่ได้จากการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศ

เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามนโยบายในทางเศรษฐกิจ ในการระดมทรัพยากรให้เพียงพอในการพัฒนาและบริหารประเทศนี้ ระบบในการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีลักษณะที่ยืดหยุ่นได้อย่างเหมาะสม เพื่อให้รัฐสามารถที่จะหารายได้ได้เพียงพอตามขนาดของความเจริญเติบโตในทางเศรษฐกิจของประเทศในแต่ละปีไม่ว่าจะเพิ่มขึ้นหรือลดลง ทั้งนี้ เนื่องจากระบบการจัดเก็บภาษี ณ ขณะเวลาใดเวลาหนึ่งนั้น โดยส่วนมากก็จะเหมาะสมกับสภาพทางเศรษฐกิจสัมคม ณ ขณะนั้นเท่านั้น หากภาษีไม่มีความยืดหยุ่นพอ ก็อาจจะทำให้รายได้ที่ได้รับมานั้นไม่สมดุลย์กับรายจ่ายของประเทศในกรณีที่เกิดการเปลี่ยนแปลงสภาวะในทางเศรษฐกิจขึ้น

ดังนั้น จึงจะเห็นได้ว่า การจัดเก็บภาษีอากรนั้นเป็นเครื่องมือที่สำคัญของรัฐบาล ในการหารายได้หรือระดมทรัพยากรให้เพียงพอต่อการบริหารและพัฒนาประเทศในทุก ๆ ด้าน

#### 4.2 การจัดสรรทรัพยากรที่มีประสิทธิภาพ

เนื่องจากทรัพยากรต่าง ๆ ที่มีอยู่ในประเทศโดยทั่วไปนั้นจะเป็นสิ่งที่มีจำกัด ดังนั้น โดยปกตินโยบายทางเศรษฐกิจของรัฐบาลประเทศต่าง ๆ ที่สำคัญประการหนึ่งจึงได้แก่การพยายามที่จะดำเนินการให้การใช้ทรัพยากรต่าง ๆ ที่มีอยู่นั้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์สูงสุดของประเทศและประชาชน

โดยปกติทั่วไป สำหรับประเทศในสังคมนิยมแบบเสรีนิยมนั้น การจัดสรรและการใช้ทรัพยากรต่าง ๆ นั้นจะเป็นไปตามกลไกของตลาดหรือกลไกของราคาโดยอัตโนมัติ แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากในระบบกลไกของตลาดหรือกลไกแห่งราคาดังกล่าวนี้ ทุก ๆ คนในสังคมที่เกี่ยวข้องกับกลไกดังกล่าวจะมุ่งหวังประโยชน์หรือกำไรอันสูงสุดของตนเองเป็นสำคัญ

ดังนั้น การจัดสรรหรือการใช้ทรัพยากรโดยส่วนรวม จึงอาจที่จะไม่เป็นไปตามหลักในการจัดสรรหรือการใช้ทรัพยากรที่มีประสิทธิภาพได้ ด้วยเหตุนี้ ในบางกรณีรัฐจึงมีความจำเป็นที่จะต้องเข้าแทรกแซงกลไกของตลาด เพื่อให้การจัดสรรทรัพยากรนั้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยอาจจะอาศัยนโยบายการเงิน นโยบายการคลัง หรือแม้แต่ นโยบายภาษีอากร

ในการใช้นโยบายภาษีอากร ในการช่วยให้การจัดสรรทรัพยากรธรรมชาติเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพนั้นรัฐสามารถที่จะดำเนินการได้ในหลาย ๆ ประการด้วยกันกล่าวคือ

4.2.1 การใช้นโยบายภาษีอากร เพื่อส่งเสริมให้มีการผลิตและการบริโภคสินค้าหรือบริการซึ่งใช้ทรัพยากรไปในทางอันก่อให้เกิดประโยชน์แก่สังคมโดยส่วนรวมหรือจำเป็นแก่การดำรงชีวิต อาทิเช่น สินค้าปัจจัยสี่ที่จำเป็นในการครองชีพ ไม่ว่าจะเป็นอาหาร เครื่องนุ่งห่ม หรือยารักษาโรค เป็นต้น ทั้งนี้ โดยรัฐอาจให้สิทธิประโยชน์ในทางภาษีอากรในรูปต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นการเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ หรือการยกเว้นภาษีอากรให้แก่ผู้ผลิต เมื่อผู้ผลิตเสียภาษีน้อยลงก็จะทำให้ราคาของสินค้าหรือบริการเหล่านั้นถูกลงเนื่องจากต้นทุนต่ำ ประชาชนจึงหันมาบริโภคมากขึ้น กำไรอันตกสู่แก่ผู้ผลิตก็จะสูงตามไปด้วย อันจะส่งผลให้มีการผลิตสินค้าหรือบริการเหล่านั้นเพิ่มขึ้น ซึ่งก็จะเท่ากับเป็นการเพิ่มอัตราใช้ทรัพยากรอันก่อให้เกิดประโยชน์และมีประสิทธิภาพสูงขึ้น

4.2.2 การใช้นโยบายภาษีอากรในการลด หรือไม่ส่งเสริมสินค้าและบริการซึ่งใช้ทรัพยากรโดยไม่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่สังคมส่วนรวมน้อยหรือไม่มีประสิทธิภาพ อาทิเช่น สุรา ยาเสพติดทั้งหลาย หรือบรรดาสินค้าหรือบริการที่ฟุ่มเฟือย ทั้งนี้ โดยรัฐอาจดำเนินการจัด

เก็บภาษีในอัตราที่ค่อนข้างสูง ไม่ว่าจะเก็บภาษีทางตรงหรือภาษีทางอ้อม เพื่อลดอัตราการใช้ทรัพยากรต่าง ๆ ไปในการผลิตสินค้าและบริการอย่างไม่มีประสิทธิภาพหรือไม่ก่อให้เกิดประโยชน์อันเหมาะสมแก่สังคมส่วนรวมดังกล่าว

#### 4.3 การกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม

ในสังคมของแต่ละประเทศนั้นประกอบด้วยผู้คนเป็นจำนวนมาก ซึ่งก็เป็นสิ่งปกติ ซึ่งบุคคลที่อาศัยในสังคมเหล่านี้นย่อมจะต้องมีฐานะความเป็นอยู่แตกต่างกันไป อย่างไรก็ตาม หากมองโดยภาพรวมแล้วเนื่องจากทุก ๆ คนก็ล้วนแต่เป็นสมาชิกส่วนหนึ่งของสังคม ดังนั้นรัฐบาลในฐานะที่เป็นผู้ดูแลทุกข์สุขของสังคมโดยส่วนรวม จึงมีนโยบายในการที่จะพยายามกระจายรายได้ไปให้สมาชิกทุกคนในสังคมอย่างเป็นธรรม เพื่อไม่ให้เกิดช่องว่างหรือความเหลื่อมล้ำกันระหว่างสมาชิกของสังคมมากนัก

การจัดเก็บภาษีอากร ก็เป็นสิ่งหนึ่งซึ่งรัฐบาลสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการลดความเหลื่อมล้ำ หรือช่องว่างในทางสังคม เพื่อให้เกิดการกระจายรายได้กันอย่างเป็นธรรม ซึ่งส่วนมากนโยบายภาษีอากรซึ่งจะใช้แก้ไขปัญหานี้ก็จะเป็นการดำเนินนโยบายในการจัดเก็บภาษีอากรจากคนรวยหรือผู้ที่มีฐานะดีนั้นให้มากกว่าบุคคลที่มีฐานะยากจนกว่าในสังคม ทั้งนี้ อาทิ เช่น การจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า หรือการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เป็นต้น





#### 4.4 การสร้างความเจริญเติบโตและพัฒนาทางเศรษฐกิจ

สำหรับประเทศต่าง ๆ โดยทั่วไปแล้ว นโยบายอีกประการหนึ่งซึ่งรัฐบาลผู้บริหารประเทศจะให้ความสำคัญมากก็คือ การสร้างความเจริญเติบโตหรือการพัฒนาในทางเศรษฐกิจนั่นเอง

ในการที่ประเทศต่าง ๆ จะพัฒนาเศรษฐกิจของตนให้ดีและเจริญขึ้นนั้น ก็จะต้องประกอบด้วยองค์ประกอบที่สำคัญ ๆ หลายประการด้วยกัน ไม่ว่าจะเป็นการออมและการลงทุน ซึ่งต้องมีอัตราที่สูงพอสมควร ประกอบการพัฒนาฝีมือแรงงานให้มีประสิทธิภาพสูง หรือการส่งเสริมพัฒนาในการเรียนรู้เทคโนโลยีประเภทใหม่ ๆ ตลอดจนการส่งเสริมให้มีการขุดค้นหรือนำทรัพยากรธรรมชาติที่มีอยู่มากมาใช้ให้ก่อประโยชน์ เป็นต้น

เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศนั้น รัฐบาลก็จะอาศัยนโยบายต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นนโยบายทางการคลัง นโยบายทางการเงิน รวมถึงนโยบายในทางภาษีอากร ในการส่งเสริมให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้อันมีรายละเอียดที่น่าสนใจดังนี้คือ

4.4.1 การใช้นโยบายในทางภาษีอากร เพื่อเร่งการออมและการลงทุนให้มีอัตราที่สูงขึ้น ซึ่งรัฐบาลก็จะสนับสนุนให้เกิดการออมเพิ่มขึ้น โดยใช้นโยบายในทางภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นการยกเว้นภาษีที่จัดเก็บจากดอกเบี้ยที่ได้รับจากการฝากธนาคาร หรือการให้สิทธิหักค่าลดหย่อน หรือหักเงินภาษีอากรในการคำนวณเสียภาษีเงินได้จากเบี้ยประกันที่จ่ายในการประกันชีวิต หรือเงินที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ เป็นต้น

สำหรับการส่งเสริมให้เกิดการลงทุนเพิ่มมากขึ้น รัฐก็อาจใช้นโยบายในทางภาษีอากรในการให้สิทธิประโยชน์ในทางภาษีอากรแก่การลงทุนที่ประสงค์ที่จะสนับสนุน ซึ่งอาจทำได้โดยการลดหรือยกเว้นภาษีเงินได้จากกำไรที่ได้รับจากการประกอบกิจการ หรือการยกเว้นภาษีอากรนำเข้าสำหรับวัตถุดิบ หรือเครื่องจักรที่ใช้ในการประกอบกิจการ หรือการยอมให้หักค่าใช้จ่ายในการคำนวณเงินได้หรือกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี เป็นต้น

4.4.2 การใช้นโยบายในทางภาษีอากรเพื่อส่งเสริมการนำเข้าเทคโนโลยีใหม่ ๆ มาใช้ อันเป็นส่วนหนึ่งที่สำคัญในการพัฒนาประเทศ โดยอาจกำหนดให้ยกเว้นการเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายในค่าตอบแทน เพื่อให้ได้มาซึ่งเทคโนโลยีต่าง ๆ เหล่านั้น ซึ่งโดยมากก็จะจ่ายไปยังต่างประเทศ หรือการส่งเสริมให้เกิดการวิจัยและพัฒนา (Research and Development) มากขึ้น โดยอาจกำหนดให้สามารถนำค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปเพื่อการนี้ไปหักเป็นค่าใช้จ่ายได้อัตราที่สูงขึ้น หรือการยกเว้นภาษีอากรให้แก่ผู้ที่ดำเนินกิจการการให้บริการเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา เป็นต้น

4.4.3 การใช้นโยบายในทางภาษีอากร เพื่อใช้ในการกระตุ้นการพัฒนาฝีมือแรงงาน ให้มีคุณภาพสูงขึ้น ก็อาจที่จะทำได้โดยยกเว้น หรือเก็บภาษีกิจการประเภทที่ส่งเสริมพัฒนาฝีมือแรงงานต่าง ๆ ในอัตราที่ค่อนข้างต่ำ ซึ่งจะทำให้ค่าเล่าเรียนถูกลง ประชาชนก็สนใจที่จะไปเรียนเพื่อพัฒนาฝีมือแรงงาน ประกอบกับการให้สิทธิในการนำค่าเล่าเรียนต่าง ๆ เหล่านี้ที่เสียไปมาหักเป็นค่าลดหย่อนเพื่อลดภาษีเงินได้ที่จะต้องเสีย เป็นต้น

4.4.4 การใช้นโยบายในทางภาษีอากร เพื่อกระตุ้นให้มีการนำเอาทรัพยากรธรรมชาติที่ประเทศของตนมีอยู่มาใช้ให้เกิดประโยชน์ ซึ่งก็อาจกระทำได้โดยการยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากรแก่กิจการซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการสำรวจเพื่อนำเอาทรัพยากรธรรมชาติต่าง ๆ มาใช้ เป็นต้น

#### 4.5 การรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจ

เสถียรภาพในทางเศรษฐกิจของแต่ละประเทศนั้น ถือได้ว่ามีความสำคัญเป็นอย่างสูงต่อการพัฒนาทางเศรษฐกิจของประเทศนั้น ๆ เพราะหากประเทศหนึ่งประเทศใดมุ่งที่จะก่อให้เกิดการพัฒนาประเทศอย่างสูงสุดเพียงอย่างเดียวโดยไม่คำนึงถึงเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจเลยย่อมก่อให้เกิดปัญหาตามมามากมาย อาทิเช่น ภาวะเงินเฟ้อ หรือเงินฝืด เป็นต้น

เสถียรภาพในทางเศรษฐกิจของประเทศหนึ่ง ๆ นั้น ประกอบด้วยเสถียรภาพทางเศรษฐกิจภายในและภายนอกประเทศ เสถียรภาพทางเศรษฐกิจภายในนั้น หมายถึง สภาวะที่ระดับราคาของสินค้าหรือบริการโดยส่วนรวมนั้นมีความคงที่ไม่เคลื่อนไหวขึ้นหรือลงมากเกินไป หรือจะกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ไม่มีปัญหาภาวะเงินเฟ้อหรือเงินฝืดนั่นเอง ซึ่งโดยปกติแล้วเสถียรภาพทางเศรษฐกิจภายในประเทศนี้ โดยปกติก็จะขึ้นอยู่กับอุปทาน ซึ่งหมายถึง ปริมาณสินค้าและบริการที่สังคมผลิตได้ทั้งหมด และอุปสงค์ ซึ่งหมายถึง ปริมาณสินค้าและบริการที่สังคมต้องการใช้ทั้งหมด โดยมีเงินพอที่จะซื้อขายบริการหรือสินค้าที่ตนเองต้องการได้ โดยหากปรากฏว่าจำนวนอุปทานรวมนั้นมากกว่าอุปสงค์ ราคาสินค้าและบริการก็จะลดลงก็จะก่อให้เกิดปัญหาเงินฝืด อันจะส่งผลให้เกิดภาวะผลิตผลหรือบริการล้นตลาด และอัตราว่างงานเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ เนื่องจากผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการจำเป็นต้องลดขนาดการผลิตลง แต่ถ้าอุปสงค์รวมนั้นมีปริมาณที่มากกว่าอุปทานรวม สินค้าก็จะขึ้นราคาจนก่อให้เกิดภาวะเงินเฟ้อขึ้น

สำหรับเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจภายนอกประเทศนั้น หมายถึง สภาวะที่อัตราแลกเปลี่ยนเงินของประเทศตน เงินตราต่างประเทศนั้นค่อนข้างคงที่ โดยมีการเคลื่อนไหวขึ้นลงตามปกติแต่ไม่มาก ซึ่งโดยปกติก็จะขึ้นอยู่กับดุลย์การค้าและดุลย์การชำระเงินของประเทศนั้น ๆ หากประเทศมีภาวะขาดดุลย์การค้ามาก ๆ ก็จะทำให้ดุลย์การชำระเงินขาดดุลย์ตามไปด้วย สิ่งต่าง ๆ เหล่านี้จะส่งผลให้เงินทุนสำรองระหว่างประเทศของประเทศนั้น ๆ ลดลง อันส่งผลให้ค่าเงินตราของประเทศนั้น ๆ มีมูลค่าลดลง

ในการแก้ปัญหาต่าง ๆ เหล่านี้ เพื่อรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจของประเทศตนให้อยู่ในระดับที่พอดี นโยบายในทางภาษีอากรก็จะมีส่วนสำคัญในการช่วยรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจด้วย โดยอาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

4.5.1 การใช้นโยบายในการรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจ โดยการกำหนดให้ภาษีอากรมีความยืดหยุ่น (Built-in-Flexibility) ซึ่งเป็นการกำหนดนโยบายภาษีล่วงหน้าโดยออกแบบภาษีอากรให้มีความคล่องตัวสูง สามารถเพิ่มลดจำนวนภาษีอากรได้โดยอัตโนมัติตามสภาวะเศรษฐกิจในขณะนั้น (Automatic Stabilizer) ซึ่งถือเป็นการใช้นโยบายภาษีอากรในการดูแลเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจโดยทั่วไป (General Control)

4.5.2 การใช้นโยบายในทางภาษีอากร ในการรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจ โดยเพิ่มหรือลดอัตราภาษีอากร (Discretionary) ซึ่งเป็นวิธีการใช้นโยบายภาษีอากรประกอบหลังจากใช้นโยบายการกำหนดภาษีอากรให้มีความยืดหยุ่น ซึ่งเป็นการควบคุมดูแลเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจโดยทั่วไปนั้นใช้ไม่ได้ผล ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่เกิดปัญหาในเสถียรภาพทางเศรษฐกิจภายในประเทศ รัฐบาลก็จะใช้นโยบายในทางภาษีอากรเพื่อเพิ่มหรือลดอุปสงค์หรือ

อุปทานรวมโดยการเพิ่มหรือลดภาษี อาทิเช่น ในกรณีที่เกิดปัญหาภาวะเงินเฟ้อเนื่องจาก ปริมาณอุปสงค์นั้นมากกว่าอุปทานรวมอันเป็นสภาวะที่ประชาชนโดยทั่วไปมีอำนาจซื้อมาก รัฐบาลก็อาจลดอำนาจซื้อโดยการจัดเก็บภาษีเงินได้จากประชาชนให้มากขึ้น หรือในกรณีที่เกิด ภาวะเงินฝืดอันเป็นสภาวะที่ประชาชนขาดอำนาจซื้อ รัฐบาลก็อาจทำการลดการจัดเก็บภาษีเงินได้ จากประชาชนเพื่อให้ประชาชนมีเงินเหลือพออันเป็นการเพิ่มอำนาจซื้อแก่ประชาชน

ส่วนในกรณีของเสถียรภาพทางเศรษฐกิจภายนอกประเทศนั้น ในกรณีที่เกิด ปัญหาขึ้น อาทิเช่น รัฐบาลขาดดุลย์การชำระเงินมากจนทำให้เงินทุนสำรองระหว่างประเทศ ลดลง รัฐบาลก็อาจทำการขึ้นภาษีศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้าเพื่อทำให้สินค้าเหล่านี้มีราคาแพง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดการบริโภคสินค้าเหล่านี้ภายในประเทศ อันส่งผลให้ความจำเป็นต้อง ใช้เงินตราต่างประเทศลดลงไม่ไหลออกจากประเทศมากไป หรือรัฐบาลอาจดำเนินการลดหรือ ยกเว้นภาษีเงินได้ที่จัดเก็บบนดอกเบียเงินกู้จากต่างประเทศ ทำให้มีการกู้เงินตราต่างประเทศ เข้ามาในประเทศมากขึ้น อันเป็นการแก้ไขปัญหาเรื่องการขาดดุลย์การชำระเงินได้ เป็นต้น

จากรายละเอียดที่ได้เสนอมาดังกล่าวข้างต้น ก็จะได้เห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีอากร ของแต่ละประเทศทั่วโลกนั้นมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง ไม่ว่าจะโดยเหตุที่ภาษีอากรนั้นถือเป็น แหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐบาลในการที่จะนำไปใช้จ่ายเพื่อบริหารหรือพัฒนาประเทศ หรือ ในฐานะที่เป็นเครื่องมือหรือกลไกสำคัญที่รัฐสามารถที่จะใช้ในการดำเนินนโยบายต่าง ๆ ของ ประเทศ เพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ในการพัฒนาประเทศดังที่ได้ตั้งไว้ในหลาย ๆ ประการ

อย่างไรก็ตาม ในการที่การดำเนินการจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศจะเป็นไปตาม วัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้โดยสมบูรณ์นั้น สิ่งที่จะขาดไม่ได้เลยก็คือว่า ระบบการจัดเก็บภาษีอากร นั้น ๆ จะต้องมึลักษณะที่ดีและมีประสิทธิภาพ ดังนั้น จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งสำหรับรัฐบาล ในการที่จะต้องมีความรู้และเข้าใจองค์ประกอบของหลักเกณฑ์ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ทั้งนี้ เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาในการกำหนดรายละเอียด หลักเกณฑ์ เกี่ยวกับการ ดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรในประเทศของตน

#### 5. องค์ประกอบของนโยบายการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นประกอบด้วยหลักเกณฑ์ในหลาย ๆ ประการ ด้วยกัน ทั้งนี้ โดยได้เริ่มมีการพิจารณาและตระหนักถึงความสำคัญของการมีการบริหารจัดการ เก็บภาษีอากรที่ดีมาตั้งแต่ในอดีต โดยเริ่มต้นเห็นชัดเจนในปีคริสต์ศักราช 1776 เมื่อ อัดัม สมิท นักเศรษฐศาสตร์ผู้มีชื่อเสียงโด่งดัง ซึ่งเป็นที่ยอมรับของทั่วโลกได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์เกี่ยวกับ การบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีไว้ในหนังสือซึ่งเขาได้แต่งขึ้นชื่อ Wealth of Nation อันเป็นหลัก เกณฑ์ที่ยอมรับว่าใช้ได้ดีและมีเหตุผลในทุกยุคทุกสมัยไม่ว่าจะเป็นหลักของความแน่นอน (Certainty) หลักของความประหยัด (Economy) หลักความสะดวก (Simplicity) และหลักของ ความยุติธรรม (Equity) ซึ่งหลักเกณฑ์ที่ อัดัม สมิท ได้กล่าวถึงเหล่านี้ก็เป็นองค์ประกอบส่วน หนึ่งที่ทำให้ผู้คนในยุคถัดมาเริ่มให้ความสนใจในรายละเอียดเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บ ภาษีที่ดีอย่างจริงจัง ทั้งนี้ เนื่องจากระยะเวลาที่ผ่านมาจากอดีตจวบจนถึงปัจจุบันนั้น สภาพ ทั่วไปของโลกไม่ว่าจะเป็นทางด้านเศรษฐกิจ การเมือง หรือสังคมนั้น ก็ได้เปลี่ยนไปเป็นอันมาก ดังนั้น การพิจารณารายละเอียดเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีใน ปัจจุบันนั้น นักเศรษฐศาสตร์ รวมทั้งนักกฎหมายภาษีอากร ในยุคปัจจุบันจึงได้เพิ่ม

ข้อพิจารณาเกี่ยวกับหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีเพิ่มเติมจากที่ อุดม สมิต ได้ให้ไว้ในหลาย ๆ ประการด้วยกัน ทั้งนี้ โดยสามารถกล่าวถึงหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากรในยุคปัจจุบันได้ว่ามีองค์ประกอบสำคัญดังนี้ คือ

### 5.1 หลักของความยุติธรรม (Equity)

หลักของความยุติธรรมหรือเสมอภาคนั้น ถือได้ว่าเป็นหลักเกณฑ์ที่เป็นหัวใจและสำคัญมากในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ การบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องมีความยุติธรรมและก่อให้เกิดความเสมอภาคแก่บรรดาผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีทุกคน ทั้งนี้ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรนั้น เป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีมาสู่ภาครัฐบาล ดังนั้น ในแง่ความรู้สึกของฝ่ายเอกชนแต่ละคนผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากรย่อมที่จะต้องหวังที่จะได้รับความยุติธรรม หรือความเสมอภาคในการถูกจัดเก็บภาษีอากรเมื่อเปรียบเทียบกับสมาชิกอื่น ๆ ของสังคม

ในหลักเกณฑ์เกี่ยวกับความยุติธรรมหรือความเสมอภาคในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากรของแต่ละประเทศนั้น นอกจากส่วนของกฎหมายที่จะต้องกำหนดหลักเกณฑ์ในภาษีอากรที่จะดำเนินการจัดเก็บอย่างเสมอภาคและยุติธรรมแล้ว ขบวนการในการดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานของรัฐ ก็จะต้องมีความยุติธรรมด้วยเช่นเดียวกัน ทั้งนี้ โดยสามารถแยกพิจารณาในรายละเอียดของหลักแห่งความยุติธรรมได้ดังนี้ คือ

5.1.1 ภาษีอากรที่รัฐจะดำเนินการจัดเก็บนั้น จะต้องมีความยุติธรรม และก่อให้เกิดความเสมอภาคแก่เอกชนผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีนั้น ๆ ทั้งนี้ โดยมีหลักในการพิจารณาถึงความยุติธรรมหรือความเป็นธรรมในส่วนนี้อยู่ 2 ลักษณะ คือ

5.1.1.1 หลักความยุติธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolutely Equity) หลักความยุติธรรมโดยสัมบูรณ์นี้ถือว่าสมาชิกทุกคนในสังคมนั้นจะต้องมีภาระที่จะต้องเสียภาษีเท่ากันทุกคน เนื่องจาก โดยปกติรัฐบาลนั้นได้ดำเนินการบริหารและพัฒนาประเทศเพื่อประโยชน์ของสังคมโดยส่วนรวม ด้วยเหตุนี้ สมาชิกทุกคนของสังคมจึงควรที่จะมีภาระที่จะต้องช่วยแบ่งเบาภาระค่าใช้จ่ายของสังคมโดยเฉลี่ยเท่า ๆ กัน โดยการเสียภาษีอากรคนละเท่า ๆ กันนั่นเอง ซึ่งเป็นความยุติธรรมโดยเน้นการพิจารณาถึงจำนวนภาษีที่สมาชิกในสังคมหนึ่ง ๆ จะได้จ่ายให้กับประเทศ

อย่างไรก็ตามจะสังเกตเห็นได้ว่า หลักความยุติธรรมโดยสัมบูรณ์นี้ค่อนข้างที่จะมีข้อบกพร่องในหลาย ๆ ประการด้วยกัน ทั้งนี้ เนื่องจากโดยปกติแล้วในสำหรับสมาชิกของทุก ๆ สังคมนั้น ทุกคนล้วนมีฐานะทางเศรษฐกิจไม่เท่ากัน บางคนมีรายได้มาก บางคนมีรายได้น้อย ในขณะที่บางคนไม่มีรายได้เลย หรือในกรณีที่คนที่มียาได้เท่าเทียมกันแต่มีภาระค่าใช้จ่ายแตกต่างกันก็ย่อมจะทำให้ฐานะในทางเศรษฐกิจที่ไม่เท่ากัน ดังนั้น ในการที่จะออกกฎหมายมากำหนดให้สมาชิกทุกคนในสังคมจะต้องเสียภาษีเท่ากันทุกคนนั้น จึงค่อนข้างที่จะเป็นไปได้ยากในทางปฏิบัติเมื่อพิจารณาถึงความเป็นจริงในสังคม

5.1.1.2 หลักความยุติธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity) หลักความยุติธรรมสัมพัทธ์นี้จะต่างจากหลักความยุติธรรมสัมบูรณ์ โดยจะไม่ได้ถือหลักการที่ว่าสมาชิกทุกคนในสังคมจะต้องเสียภาษีเท่ากันทุกคน ทั้งนี้ เนื่องจากการตระหนักถึงเหตุผลที่ว่า โดยปกติแล้วสมาชิกแต่ละคนในสังคมนั้นจะมีสถานะในทางเศรษฐกิจไม่เท่ากันนั่นเอง



ทั้งนี้ โดยหลักความยุติธรรมสัมพัทธ์นี้จะมองว่าความยุติธรรมหรือความเสมอภาคของสมาชิกในสังคมแต่ละคนในการเสียภาษีอากรนั้น เกิดจากการที่สมาชิกแต่ละคนของสังคมนั้นได้เสียภาษีอากรให้แก่รัฐ โดยพิจารณาจากประโยชน์ต่าง ๆ ที่แต่ละคนได้รับจากรัฐ หรือพิจารณาตามความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคนเปรียบเทียบกัน โดยไม่พิจารณาว่าภาษีที่แต่ละคนเสียให้กับรัฐนั้นเท่ากันหรือไม่ เพราะแต่ละคนนั้นจะได้รับประโยชน์จากรัฐและมีความสามารถในการเสียภาษีไม่เท่ากัน ทั้งนี้ โดยสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้ คือ

5.1.1.2.1 หลักความยุติธรรมสัมพัทธ์ ซึ่งเปรียบเทียบประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับจากรัฐ (The Benefit Principle) เป็นเกณฑ์ในการพิจารณา โดยหลักนี้จะถือว่า เนื่องจากบริการหรือประโยชน์ต่าง ๆ ที่รัฐได้จัดให้แก่ประชาชนหรือสมาชิกในสังคมนั้นจะมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นจำนวนหนึ่ง ดังนั้น จึงเห็นว่าบุคคลใดก็ตามที่ได้ประโยชน์ต่าง ๆ ที่รัฐได้จัดให้ นั้นจะต้องรับผิดชอบในค่าใช้จ่ายเหล่านี้ โดยผู้ใดได้รับประโยชน์มากก็ควรที่จะต้องเสียภาษีกลับคืนให้แก่รัฐมาก ผู้ใดได้รับประโยชน์จากรัฐน้อยก็ควรที่จะต้องเสียภาษีน้อยลงตามสัดส่วน สำหรับผู้ที่ไม่ได้รับประโยชน์จากรัฐเลยก็ไม่ควรที่จะต้องเสียภาษีดังกล่าวแต่อย่างใด

หลักความยุติธรรมสัมพัทธ์ที่พิจารณาประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับจากรัฐนั้น หากพิจารณาในรายละเอียดโดยทั่วไปแล้วก็จะเห็นได้ว่า หลักนี้มีข้อดีและข้อเสียแตกต่างกันไป

สำหรับข้อดีของหลักนี้ก็มียหลายประการด้วยกัน โดยถือเป็นหลักการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่สร้างมูลเหตุจูงใจให้สมาชิกได้เสียภาษีเพื่อแลกกับประโยชน์ที่ตนได้รับและรัฐสามารถที่จะดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรในส่วนนี้ได้ค่อนข้างที่จะสอดคล้องกับรายจ่ายของรัฐบาลอันเกิดขึ้นเนื่องจากบริการนั้น ๆ อันถือเป็นส่วนหนึ่งของกลไกอันทำให้รัฐสามารถที่จะจัดสรรทรัพยากรดังกล่าวได้อย่างมีประสิทธิภาพ เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม ในหลักของความยุติธรรมซึ่งพิจารณาจากผลประโยชน์ที่ผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากรจะได้รับนั้น ก็ยังคงมีข้อเสียในหลาย ๆ ประการด้วยกัน กล่าวคือ การพิจารณาหลักแห่งความยุติธรรมในการเก็บภาษีอากรตามนี้จะได้ผลอย่างมีประสิทธิภาพ ก็ต่อเมื่อสามารถที่จะวัดหรือเห็นปริมาณผลประโยชน์ที่บุคคลแต่ละคนในสังคมได้รับอย่างชัดเจน เช่น การใช้ทางด่วน เป็นต้น อย่างไรก็ตาม บริการที่รัฐจัดให้แก่สมาชิกของตนโดยทั่วไปนั้นค่อนข้างยากในการที่จะแยกได้ว่าสมาชิกของสังคมแต่ละคนได้รับผลประโยชน์มากกว่ากันอย่างไร อาทิเช่น การป้องกันประเทศ หรือการดูแลสุขภาพสงบเรียบร้อยภายในประเทศ เป็นต้น นอกจากนี้ ก็อาจเกิดบางกรณีที่สมาชิกในสังคมนั้นไม่มีความสามารถอย่างเพียงพอที่จะชำระภาษีตามหลักเท่าผลประโยชน์ที่ตนเองได้รับแต่มีความจำเป็นที่จะต้องรับบริการหรือประโยชน์ดังกล่าวจากรัฐ อาทิเช่น การเข้ารับการรักษาในโรงพยาบาลของคนจนในกรณีจำเป็นหรือฉุกเฉิน เป็นต้น

5.1.1.2.2 หลักความยุติธรรมสัมพัทธ์ซึ่งเปรียบเทียบความสามารถในการเสียภาษีของสมาชิกแต่ละคนในสังคม (Ability-to-Pay Principle) เป็นเกณฑ์ในการพิจารณา โดยจะไม่พิจารณาว่าผู้คนในสังคมนั้นเสียภาษีเท่ากันทุกคนหรือไม่ และจะไม่พิจารณาภาระภาษีอากรโดยเปรียบเทียบอัตราส่วนของผลประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับจากรัฐบาล



เท่านั้น เนื่องจากตระหนักถึงเหตุผลที่ว่า โดยปกติสมาชิกทุกคนในสังคมนั้นจะมีฐานะในทางเศรษฐกิจไม่เท่ากันอันทำให้ไม่สามารถเสียภาษีได้เท่ากันทุกคนประกอบกับถึงแม้ว่าคุณสมบัติในสังคมจะได้รับผลประโยชน์จากสังคมเท่ากันก็อาจที่จะมีความสามารถในการเสียภาษีไม่เท่ากัน เนื่องจากมีสถานะและสภาพแตกต่างกันไป ดังนั้น หลักการพิจารณาความยุติธรรมหรือความเสมอภาคในการเสียภาษีอากรตามข้อนี้จึงมองว่า เมื่อสมาชิกในสังคมแต่ละคนมีความสามารถที่จะเสียภาษีได้ไม่เท่ากัน ดังนั้น ผู้ที่มีความสามารถในการที่จะเสียภาษีได้มากก็ควรที่จะเสียภาษีมาก และผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรที่จะต้องเสียภาษีน้อยลงตามลำดับ

ทั้งนี้ โดยสามารถแยกพิจารณาหลักความยุติธรรม หรือ ความเสมอภาคในการเสียภาษีอากร โดยพิจารณาจากความสามารถในการที่จะเสียภาษีของสมาชิกแต่ละคนในสังคมได้ดังนี้ คือ

5.1.1.2.2.1 หลักความเสมอภาค ตามแนวนอน (Horizontal Equity) ซึ่งเป็นหลักที่กำหนดว่าผู้ที่มีความสามารถในการที่จะเสียภาษีเท่ากันก็ควรที่จะเสียภาษีเท่ากัน โดยผู้ที่มีความสามารถในการที่จะเสียภาษีมากก็ควรที่จะเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยกว่าตน

โดยในส่วนของ การพิจารณาถึงสิ่งที่เป็นตัววัดความสามารถในการเสียภาษีของสมาชิกแต่ละคนในสังคมนั้น ก็มีหลายอย่างด้วยกันไม่ว่าจะเป็นรายได้ หรือรายจ่ายที่จ่ายไป ซึ่งโดยทั่ว ๆ ไปก็จะพิจารณาจากรายได้ของผู้เสียภาษีอากรเปรียบเทียบกันโดยคือ ถ้าผู้มีรายได้มากย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีอากรมากกว่าผู้ที่มี

รายได้น้อย และหากคนสองคนมีรายได้เท่ากันก็จะถือว่ามีความสามารถที่จะเสียภาษีอากรเท่ากัน โดยจะไม่พิจารณาจากองค์ประกอบในส่วนอื่น เช่น สถานะส่วนตัวในเรื่องอื่นของผู้เสียภาษีแต่อย่างใด

5.1.1.2.2.2 หลักความเสมอภาคในแนวดิ่ง (Vertical Equity) ตามหลักการพิจารณาในส่วนนี้นั้น จะมองว่าสมาชิกของสังคมที่อยู่ในสภาพแวดล้อมหรือสถานะ หรือเวลาที่แตกต่างกันไปนั้น ย่อมที่จะมีความสามารถในการเสียภาษีไม่เท่ากัน ถึงแม้ว่าจะมีรายได้หรือรายจ่ายที่ใช่ไปเท่ากันก็ตาม อาทิเช่น ระหว่างนาย ก. กับนาย ข. ซึ่งต่างก็มีรายได้เท่ากันในแต่ละปี แต่ถ้านาย ก. เป็นคนโสด แต่นาย ข. เป็นคนที่มีครอบครัวโดยมีบุตรด้วยจำนวนหนึ่งนั้น ถึงแม้ว่านาย ก. และนาย ข. จะมีรายได้ในแต่ละปีเท่ากัน แต่สถานะและสิ่งแวดล้อมของทั้งสองคนนั้นแตกต่างกัน ดังนั้น ความสามารถในการที่จะเสียภาษีของนาย ก. และนาย ข. จึงไม่เท่ากัน ด้วยเหตุนี้ ภาษีที่นาย ก. และนาย ข. จะต้องเสียนั้นก็ควรที่จะไม่เท่ากันด้วย เป็นต้น ซึ่งหลักความเสมอภาคในแนวดิ่งนี้ค่อนข้างที่จะได้รับการยอมรับแพร่หลายอยู่ในขณะนี้

จากรายละเอียดของหลักในเรื่องความยุติธรรมของการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีในส่วนของตัวกฎหมายภาษีอากรดังกล่าวข้างต้นนั้น หากพิจารณาย้อนถึงการจัดเก็บภาษีในอดีตที่ผ่านมา จะเห็นได้ว่า ในบางส่วนยังขาดความยุติธรรมหรือความเสมอภาคอยู่ อาทิเช่น ในการจัดเก็บภาษีที่ดินในอดีตนั้น ก็จะมีการยกเว้นภาษีแก่ผู้ที่ถือครองที่ดินรายใหญ่ ซึ่งส่วน

ใหญ่จะเป็นเจ้านายชั้นสูง<sup>4</sup> ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมหรือไม่เสมอภาคในการจัดเก็บ หรือในสมัยกรุงศรีอยุธยา ซึ่งจะจัดเก็บภาษีในรูปการเกณฑ์แรงงานซึ่งบุคคลที่ถูกเกณฑ์แรงงานมักจะเป็นชนชั้นต่ำจำพวกไพร่ ทาส โดยไม่รวมถึงเจ้าขุนมูลนาย<sup>5</sup> อันเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม เป็นต้น

การจัดเก็บภาษีในบางกรณีก็จะให้ความสำคัญกับหลักความยุติธรรมไว้ด้วย แต่ก็ยังเป็นการจัดเก็บภาษีโดยอิงหลักความสะดวกค่อนข้างมาก ดังนั้น หลักความยุติธรรมในการจัดเก็บก็จะเป็นหลักความยุติธรรมสัมบูรณ์ซึ่งกำหนดให้บุคคลที่อยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีนั้น เสียภาษีในอัตราเท่ากันหมด อาทิเช่น การจัดเก็บภาษีรัชชูปการ หรือเงินช่วยราชการที่จะจัดเก็บจากชายฉกรรจ์เป็นรายหัวในอัตราเท่ากันหมด เช่น จัดเก็บในอัตราปีละ 6 บาท ในปี พ.ศ. 2440 เป็นต้น<sup>6</sup>

อนึ่ง อาณาจักรไทยโบราณนั้น ได้มีการใช้หลักในการจัดเก็บภาษีบนหลักของความยุติธรรมสัมพัทธ์ที่คำนึงถึงความสามารถของผู้ที่ต้องเสียภาษีซึ่งไม่เท่ากัน แต่โดยส่วนมากจะเป็นการจัดเก็บภาษีบนหลักแห่งความยุติธรรมที่พิจารณาเปรียบเทียบความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay) ของสมาชิกของสังคมในแนวนอน กล่าวคือ จะวัดจากองค์ประกอบบางอย่างเปรียบเทียบกัน เช่น ทรัพย์สินหรือรายได้ เป็นต้น ทั้งนี้โดยมิได้มี

<sup>4</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายเกี่ยวกับการเงินและการคลังของรัฐ (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2538), หน้า 11

<sup>5</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 8

<sup>6</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 11

การพิจารณาสภาพแวดล้อมอื่น ๆ เช่น ฐานะทางครอบครัวตามหลักการพิจารณาเปรียบเทียบความสามารถในการชำระภาษีในแนวตั้ง ตัวอย่างเช่น การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินประเภทต่าง ๆ ซึ่งจะใช้ทรัพย์สินที่บุคคลต่าง ๆ มีเป็นตัววัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคน เช่น การจัดเก็บอากรค่านาในสมัยรัชกาลที่ 4 เมื่อปี พ.ศ. 2395 ซึ่งจะจัดเก็บในอัตราไร่ละ 25 สตางค์สำหรับนาคูโคหรือนาที่ทำประโยชน์ได้ตลอดปี และอัตราไร่ละ 37.5 สตางค์สำหรับนาฟางลอยหรือนาที่อยู่ในบริเวณที่ดอนซึ่งต้องอาศัยน้ำฝนในการทำนาไม่สามารถทำได้ตลอดทั้งปี หรือในกรณีของการจัดเก็บอากรสวนหรืออากรสวนใหญ่ ตามประกาศพิภัก้อตราอากรสวนใหญ่ในมณฑลกรุงเทพฯ เมื่อปี พ.ศ. 2454 ซึ่งจะประเมินเก็บภาษีโดยวัดความสูงและขนาดวัดรอบของต้นไม้ อาทิเช่น ทุเรียนสูง 1.5 เมตร วัดรอบได้ 20 เซนติเมตรขึ้นไปจะจัดเก็บภาษีในอัตราตันละ 100 สตางค์หรือมังคุดที่สูง 50 เซนติเมตรและวัดรอบได้ 20 เซนติเมตรขึ้นไปจะจัดเก็บภาษีในอัตรา 12 สตางค์ต่อต้นเป็นต้น<sup>7</sup> ซึ่งจะเห็นได้ว่าหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีดังกล่าวนั้น ไม่สามารถที่จะจัดเก็บบนหลักแห่งความยุติธรรมที่วัดจากความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลต่าง ๆ ได้อย่างแท้จริงตามหลักการพิจารณาในแนวตั้ง

## ศูนย์วิทยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>7</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 20

### 5.1.2 ความยุติธรรมในส่วน of ขั้นตอนในการดำเนินการจัดเก็บภาษีอากร

ดังที่ได้กล่าวแล้วว่า ในการพิจารณาถึงความยุติธรรมหรือความเสมอภาคในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรนั้น นอกจากตัวบทกฎหมายหรือบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวภาษีอากรจะต้องมีความยุติธรรมหรือความเสมอภาคตามหลักเกณฑ์ที่ได้กำหนดไว้แล้ว ในส่วนของขั้นตอนในการดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งรวมถึงเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในการบังคับใช้กฎหมายก็จะต้องมีความยุติธรรมโดยจัดเก็บภาษีให้ทั่วถึงไม่มีการลำเอียง รวมถึงในส่วนอื่น ๆ ด้วย อาทิเช่น การออกหมายเรียกตรวจสอบในทางภาษีอากรในกรณีที่มีเหตุสงสัยว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นเสียภาษีไม่ถูกต้องหรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการก็จะต้องมีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนไม่ใช้อำนาจโดยไม่มีเหตุผล หรือในส่วนของ การประเมินเรียกเก็บภาษีอากรล่วงหน้าก่อนถึงกำหนดการชำระภาษีอากรตามกฎหมายก็จะต้องมีเหตุผลที่ดี ไม่ก่อให้เกิดความอยุติธรรมหรือความไม่เสมอภาคในหมู่สมาชิกของสังคมที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี รวมทั้งการมีมาตรการในการตรวจสอบและป้องกันการหนีภาษี (Tax Evasion) ที่ดี เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบกันว่า ผู้หนึ่งเสียภาษีโดยถูกต้องแต่คนอีกกลุ่มหนึ่งกลับหลบหนีการเสียภาษีได้อย่างสบายกัน ก่อให้เกิดความไม่ยุติธรรมขึ้นในหมู่ผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากรตามกฎหมาย

### 5.2 หลักของความแน่นอน (Certainty)

การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น นอกจากที่จะต้องมีความยุติธรรม หรือความเสมอภาค (Equity) ดังที่ได้เสนอในข้างต้นแล้ว องค์ประกอบที่จะขาดไม่ได้อีกประการหนึ่งก็คือ การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรนั้นจะต้องมีความแน่นอนด้วย

ทั้งนี้ โดยในการบริหารการจัดการจัดเก็บภาษีอากรนั้นจะต้องมีความแน่นอน ไม่ว่าจะ เป็นในส่วนของตัวบทกฎหมายที่รัฐบัญญัติขึ้นเพื่อกำหนดภาระหน้าที่ของประชาชนของตนใน การที่จะต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐ หรือในส่วนที่เกี่ยวกับระเบียบปฏิบัติ หรือการดำเนินงาน ของเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องในการดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กฎหมายได้ระบุกำหนดไว้ หรือในส่วนของความตีความในตัวบทบัญญัติของกฎหมาย หรือระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวกับการจัด เก็บภาษีอากรของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ เป็นต้น

ความแน่นอนแห่งการบริหารการจัดการจัดเก็บภาษีอากรนั้น จะมีผลทำให้ประชาชนผู้ซึ่ง มีหน้าที่ในการเสียภาษีทุกคนมีความเข้าใจต่อระบบการจัดการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล อันจะส่งผลให้ การบริหารการจัดการจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพและสามารถที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บ ภาษีอากรตามที่ได้ตั้งไว้ตั้งแต่แรกได้

ทั้งนี้ โดยสามารถแยกพิจารณารายละเอียดเกี่ยวกับองค์ประกอบของการบริหาร การจัดการจัดเก็บภาษีอากรเกี่ยวกับหลักของความแน่นอนได้ดังนี้ คือ

5.2.1 หลักของความแน่นอนในส่วนของบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เกี่ยวกับภาษี อากร

ในการบริหารการจัดการจัดเก็บภาษีอากรนั้น ตัวบทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับ ภาษีอากรนั้นจะมีความสำคัญมาก ทั้งนี้ เนื่องจากบทบัญญัติในทางภาษีอากรดังกล่าวจะเป็น ส่วนประกอบที่สำคัญในส่วนแรก ๆ ที่จะเป็นตัวกำหนดรายละเอียดอันเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี อากรซึ่งจะบังคับแก่ประชาชนโดยทั่วไป หรือหากจะกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ บทบัญญัติ



แห่งกฎหมายอันเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นจะเป็นสิ่งที่กำหนดเกี่ยวกับรายละเอียดในการจัดเก็บภาษีอากรทุกอย่างตามนโยบายที่รัฐบาลเป็นผู้กำหนด ไม่ว่าจะเป็นชนิดของภาษีที่จะจัดเก็บฐานภาษีอากร อัตราภาษีอากร วันเวลาที่ความรับผิดชอบในทางภาษีเกิดขึ้น กำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี วิธีดำเนินการจัดเก็บภาษี ตลอดถึงผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษี เป็นต้น

ด้วยเหตุที่ตัวบทบัญญัติของกฎหมายเหล่านี้เป็นสิ่งที่กำหนดภาระหน้าที่สิทธิต่าง ๆ ของประชาชนในการที่จะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาล ดังนั้น บทบัญญัติแห่งกฎหมายที่รัฐได้กำหนดขึ้นนี้จึงต้องมีความแน่นอนเพื่อที่ประชาชนโดยทั่วไปจะได้ทราบถึงหน้าที่และสิทธิของตนโดยชัดเจน ไม่ก่อให้เกิดความยากในการที่จะทำความเข้าใจทั้งในส่วนของตัวภาระภาษีที่จะต้องเสียและในส่วนของวิธีปฏิบัติในการชำระภาษีตามที่กฎหมายกำหนด มิเช่นนั้นแล้วเมื่อกฎหมายไม่แน่นอนก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่ประชาชน ประชาชนอาจมีความคิดไปในทางที่ไม่ดีกับภาระภาษีอากรตามที่รัฐกำหนด ซึ่งก็จะส่งผลกระทบต่อความร่วมมือของประชาชนในการชำระภาษีอันเป็นส่วนหนึ่งที่จะทำให้รัฐไม่สามารถที่จะดำเนินการจัดเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยตามวัตถุประสงค์ที่ได้ตั้งไว้ ทั้งนี้ เนื่องจากโดยลักษณะของกฎหมายภาษีอากรนั้นเป็นกฎหมายที่ค่อนข้างเข้าใจยาก ดังนั้นหากประชาชนเกิดความคุ้นเคยกับระบบภาษีหนึ่ง ๆ ก็จะไม่ก่อให้เกิดความเคยชิน และเกิดความคิดว่ากฎหมายนั้นดีอยู่แล้ว ดังนั้น ถ้าเกิดการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ถึงแม้จะเป็นการเปลี่ยนแปลงไปในทางที่ดีก็อาจก่อให้เกิดความไม่พอใจในหมู่ประชาชนได้

ในการจัดเก็บภาษีอากรนั้น เมื่อรัฐบาลได้กำหนดหลักเกณฑ์หรือรายละเอียดเกี่ยวกับภาษีอากรที่ประชากรโดยทั่วไปจะต้องเสียแล้ว ก็ไม่ควรที่จะเปลี่ยนบทบัญญัติของกฎหมายบ่อย ๆ ไม่ว่าจะในส่วนใด ๆ ก็ตาม เว้นแต่ในกรณีที่จำเป็นจริง ๆ กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ เมื่อรัฐบาลมีนโยบายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอย่างใดแล้วก็ไม่ควรที่จะเปลี่ยนนโยบายดังกล่าวบ่อย ๆ ทั้งนี้ เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรนั้นเป็นสิ่งที่กำหนดหน้าที่ของประชาชนในอันที่จะต้องเสียภาษี ในขณะที่เดียวกันกฎหมายภาษีอากรนั้นเป็นกฎหมายซึ่งโดยปกตินั้นค่อนข้างที่ทำความเข้าใจยากอยู่แล้ว ดังนั้น หากแก้ไขเปลี่ยนแปลงรายละเอียดบ่อย ๆ ก็ยิ่งที่ก่อให้เกิดความสับสนและความยุ่งยากแก่ผู้เสียภาษีมากขึ้น

หากพิจารณาระบบการจัดเก็บภาษีของไทยในอดีต จะพบว่าการดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรบางประเภทยังขาดความแน่นอน ทั้งนี้ โดยอาจเนื่องมาจากรัฐมีนโยบายที่จะเน้นหลักแห่งความสะดวก อาทิเช่น ระบบการจัดเก็บอากรโดยเจ้าภาษีนายอากรในสมัยรัชการที่ 3 ซึ่งรัฐจะให้เอกชนประมูลผูกขาดการจัดเก็บภาษีโดยเสนอให้ผลตอบแทนแก่รัฐ โดยผู้ใดเสนอให้ผลตอบแทนหรืออากรแก่รัฐมากที่สุดก็ได้ดำเนินการจัดเก็บภาษีแก่ราษฎร<sup>8</sup> ซึ่งจะเห็นว่า ระบบการจัดเก็บภาษีวิธีนี้นั้น ก่อให้เกิดความสะดวกแก่รัฐในการที่จะไม่ต้องไปดำเนินการจัดเก็บภาษีเองเพราะผู้คนในสมัยก่อนจะอาศัยกระจัดกระจายทั่วไป ประกอบกับประชากรส่วนใหญ่ก็ยังมีฐานะยากจน แต่อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีอากรโดยระบบเจ้าภาษีนายอากรนั้น จะขาดซึ่งความแน่นอนในหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บภาษี

<sup>8</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 4

นอกจากความแน่นอนของบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากร ในแง่ที่รัฐจะไม่ทำการแก้ไขเปลี่ยนแปลงนโยบายของรัฐที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรหรือกฎหมายภาษีอากรบ่อย ๆ เว้นแต่จะมีความจำเป็นแล้ว หลักแห่งความแน่นอนของบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรยังรวมถึงว่ากฎหมายภาษีอากรที่ออกมาบังคับใช้นั้นจะต้องชัดเจนไม่กำกวม ไม่ว่าจะเป็นเรื่องฐานภาษี กำหนด เวลา หรือในเรื่องอื่นใดที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ เนื่องจากจะก่อให้เกิดความสับสนไม่แน่นอนแก่ผู้เสียภาษีว่าตนนั้นมีภาระที่จะต้องเสียภาษีอย่างไรกันแน่ ซึ่งแน่นอนที่สุดในฝ่ายของผู้ที่มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐย่อมจะต้องตีความไปในทางที่ตนได้รับประโยชน์มากที่สุด และในทางกลับกัน ฝ่ายรัฐบาลโดยหน่วยงานที่รับผิดชอบก็ย่อมที่จะต้องตีตามกฎหมายให้สามารถที่จะเก็บภาษีได้มากและเร็วที่สุด ซึ่งเมื่อความเห็นไม่ตรงกันและต่างฝ่ายต่างไม่ยอมกันก็ย่อมจะต้องมีการนำเรื่องขึ้นสู่การพิจารณาของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องจนกระทั่งถึงศาลในที่สุด ซึ่งโดยปกติแล้วผู้ซึ่งเสียเปรียบก็จะได้แก่ผู้เสียภาษีอากร ทั้งนี้ เนื่องจากโดยทั่วไปนั้นกฎหมายภาษีอากรจะกำหนดรายละเอียดอันเป็นคุณแก่รัฐบาลเองมากกว่า อาทิ เช่น การกำหนดว่าการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรนั้นไม่เป็นการทุเลาการบังคับคดี โดยรัฐมีสิทธิที่จะยึดทรัพย์ของผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรดังกล่าวมาชำระหนี้ได้เลย และถึงแม้ว่ากฎหมายจะได้กำหนดรายละเอียดในส่วนของการขอทุเลาการเสียภาษีอากรได้ แต่ก็มีเงื่อนไขกำหนดไว้ ซึ่งผู้เสียภาษีบางคนก็อาจที่จะกระทำตามได้ แต่บางคนก็ไม่สามารถที่จะกระทำตามเงื่อนไขได้ และยังคงต้องขึ้นอยู่กับพิจารณาอนุมัติของเจ้าหน้าที่อีกทีเป็นสำคัญ ซึ่งจะเห็นได้ว่าเป็นเรื่องที่ยืดเยื้อยากและก่อให้เกิดภาระแก่ตัวผู้เสียภาษีก่อนข้างมากในการต่อสู้คดีกับกรมสรรพากร

นอกจากนี้แล้ว การที่บทบัญญัติของกฎหมายนั้นไม่ชัดเจน คลุมเคลือนั้น อาจเป็นช่องให้แก่เจ้าพนักงานของรัฐซึ่งมีเจตนาทุจริตอาศัยเป็นช่องทางในการทำมาหากินได้ โดยเฉพาะความกำกวมหรือไม่ชัดเจนแห่งกฎหมาย ซึ่งมีบทบัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานในการใช้ดุลยพินิจของตนพิจารณาในเรื่องต่าง ๆ ได้

#### 5.2.2 หลักของความแน่นอนในส่วนของระเบียบปฏิบัติ เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรโดยลักษณะปกติแล้วนั้นจะเป็นกฎหมายเทคนิค ซึ่งมีรายละเอียดปลีกย่อยมากมาย นอกจากนี้ยังเป็นกฎหมายที่ค่อนข้างมีอิทธิพลและส่งผลกระทบถึงสถานะเศรษฐกิจของประเทศโดยรวม และเป็นกฎหมายซึ่งค่อนข้างมีความอ่อนไหว กล่าวคือ ระบบการจัดเก็บภาษี ณ ขณะใดขณะหนึ่งก็เหมาะสมสำหรับสถานะเศรษฐกิจและปัจจัยแวดล้อม ณ ขณะนั้นเท่านั้น ทั้งนี้ ถึงแม้แก่นหลักของระบบการจัดเก็บภาษีบางอย่างยังคงบังคับใช้ได้อยู่ อาทิเช่น ประเภทของภาษีที่จะจัดเก็บ ฐานภาษี หรือกำหนดระยะเวลาในการชำระภาษี เป็นต้น แต่ส่วนประกอบอย่างอื่นของระบบการจัดเก็บภาษีอาจไม่เหมาะสม ณ ขณะใดขณะหนึ่งนั้นก็ได้ อาทิเช่น การจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่าย การหักค่าใช้จ่าย การหักค่าลดหย่อน หรือในเรื่องอื่น ๆ เป็นต้น

ด้วยเหตุนี้ กฎหมายภาษีอากรโดยปกติจึงมีบทบัญญัติซึ่งให้อำนาจเจ้าพนักงานในการที่จะออกประกาศหรือระเบียบเกี่ยวกับภาษีอากรในบางกรณี ทั้งในส่วนที่มีฐานะที่เป็นกฎหมายและในส่วนที่ไม่มีฐานะเป็นกฎหมาย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะทำให้กฎหมายมีความคล่องตัว กล่าวคือ สามารถที่จะแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้รวดเร็วทันต่อสถานการณ์ในกรณีที่



มีความจำเป็น ทั้งนี้ เนื่องจากหากไม่ได้กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานได้ดังนี้ หากมีความจำเป็นเร่งด่วนในการที่จะต้องแก้ไขรายละเอียดในบางส่วนเพื่อวัตถุประสงค์บางประการ อาทิเช่น เพื่อแก้ไขปัญหาในทางเศรษฐกิจบางอย่าง เป็นต้น ก็จะไม่สามารถที่จะดำเนินการได้ทันทั่วทั้งนี้ เนื่องจากต้องผ่านขั้นตอนในการแก้ไขกฎหมายตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ซึ่งโดยปกติต้องใช้เวลาค่อนข้างมาก

ด้วยเหตุที่กฎหมายกำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานของรัฐ ในการที่จะออกกฎระเบียบทั้งในส่วนที่มีฐานะเป็นกฎหมายและไม่มีฐานะเป็นกฎหมายดังที่ได้เสนอในข้างต้น ดังนั้น หลักในเรื่องความแน่นอนแห่งบทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีกฎระเบียบที่เสนอมานี้ในข้างต้นจึงต้องนำมาใช้กับกฎระเบียบเหล่านี้ด้วย กล่าวคือ กฎ ระเบียบ ดังกล่าวจะต้องไม่เปลี่ยนแปลงแก้ไขบ่อยโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรเพราะอาจก่อให้เกิดความสับสนแก่ผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเอง โดยถึงแม้ว่าระเบียบที่ออกโดยเจ้าพนักงานหรือหน่วยราชการที่เกี่ยวข้องในบางส่วนนั้นจะไม่มีฐานะเป็นกฎหมายก็ตาม แต่ก็คงที่ปฏิเสธไม่ได้ว่ากฎหรือระเบียบเหล่านี้ โดยปกติผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีก็จะให้ความสำคัญและปฏิบัติตามไม่แพ้ในส่วนที่มีสถานะเป็นกฎหมายเลยเช่นเดียวกัน เนื่องจาก หากไม่ปฏิบัติตามก็อาจก่อให้เกิดความยุ่งยากตามมาได้ ดังนั้น เจ้าพนักงานจึงควรที่จะใช้ดุลยพินิจในการออกกฎหรือระเบียบดังกล่าวอย่างรอบคอบและกระทำในเฉพาะกรณีที่เป็นจริง ๆ เท่านั้น

นอกจากนี้แล้ว กฎหรือระเบียบที่ออกมาก็คควรที่จะมีความชัดเจนโดยในการกำหนดรายละเอียดก็ไม่ควรที่จะก่อให้เกิดความขัดแย้งกับบทบัญญัติของกฎหมาย หรือระเบียบปฏิบัติอื่นใดที่ยังคงมีผลใช้บังคับอยู่ ทั้งนี้ เพราะจะก่อให้เกิดความไม่แน่นอนแก่ผู้เสียภาษีในการที่จะปฏิบัติตาม

### 5.2.3 หลักความแน่นอนในส่วนของการตีความกฎหมาย โดยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ

จากรายละเอียดที่เสนอในข้างต้นจะเห็นได้ว่า การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น ในส่วนของตัวบทกฎหมายภาษีอากรที่ออกมาบังคับใช้นั้นจะต้องมีความแน่นอน กล่าวคือ เมื่อออกกฎหมายมาใช้บังคับแล้วจะต้องไม่ทำการแก้ไขหรือเปลี่ยนแปลงบ่อย ๆ และนอกจากนั้นแล้วกฎหมายที่บังคับใช้ดังกล่าวจะต้องมีความชัดเจนไม่กำกวมด้วย ทั้งนี้ เพื่อไม่ให้เกิดความสับสนแก่ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากร

อย่างไรก็ตาม ก็เป็นที่ทราบกันดีอยู่ทั่วไปแล้วว่า กฎหมายทุก ๆ ฉบับไม่ว่าผู้ร่างกฎหมายจะพยายามร่างกฎหมายให้ดีและชัดเจนเพียงใดก็ตาม ย่อมที่จะต้องมีส่วนหนึ่งที่ก่อให้เกิดความไม่แน่นอนขึ้น ไม่ว่าจะเนื่องจากกฎหมายที่บังคับใช้ในส่วนนั้นยังคงไม่ชัดเจนและคลุมเครืออยู่ หรือกฎหมายในส่วนนั้นมีความชัดเจนอยู่ในตัวแต่ไปขัดกับบทบัญญัติในส่วนอื่นที่มีอยู่ก่อนหรือบัญญัติขึ้นในภายหลัง แต่สภาพบ้านเมืองและเศรษฐกิจได้เปลี่ยนแปลงไป ทำให้องค์ประกอบหรือรายละเอียดในหลาย ๆ ส่วนนั้นได้เปลี่ยนแปลงไป ทำให้เกิดการตีความกฎหมายในอีกแง่แตกต่างกันไป เป็นต้น

สิ่งต่าง ๆ เหล่านี้ ทำให้เป็นเรื่องปกติที่กฎหมายทุกฉบับยังคงมีผู้คนหลายฝ่ายท่านมีความเห็นไม่ตรงกันในรายละเอียดปลีกย่อยบางประการรวมถึงกฎหมายภาษีอากรซึ่งในกรณีดังกล่าวนี้ ต่างฝ่ายต่างพยายามที่จะตีความให้ฝ่ายตนได้รับประโยชน์อย่างสูงที่สุด แต่ในการตีความกฎหมายโดยทั่วไปนั้นผู้ที่มีบทบาทสำคัญในการทำหน้าที่ดังกล่าวก็จะเป็นฝ่ายเจ้าพนักงาน เนื่องจากเป็นผู้บังคับใช้กฎหมาย อาทิเช่น การตีความกฎหมายในรูปของการออกคำ

วินิจฉัยภาษีอากรโดยคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร การตีความกฎหมายในรูปการตอบข้อ  
 หรือเกี่ยวกับภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานของ รัฐ หรือการวินิจฉัยปัญหากฎหมายของคณะ  
 กรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีอากร หรือแม้กระทั่งการตีความกฎหมายในรูปการออกประกาศ  
 หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานหรือหน่วยงานที่รับผิดชอบในเรื่องนั้น ๆ เป็นต้น

การตีความกฎหมายนั้นค่อนข้างที่จะมีความสำคัญ ทั้งนี้ เนื่องจากการตี  
 ความกฎหมายนั้นจะแสดงให้เห็นถึงความเข้าใจในตัวกฎหมายต่าง ๆ ของฝ่ายเจ้าพนักงานว่า  
 เห็นอย่างไร ซึ่งโดยปกติผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีก็จะปฏิบัติตาม เพราะไม่เช่นนั้นอาจจะ  
 ต้องมีการโต้เถียงต่อสู้คดีกับกรมสรรพากรซึ่งค่อนข้างยุ่งยากและก่อให้เกิดภาระมาก

ด้วยเหตุนี้ การตีความกฎหมายจะต้องมีความแน่นอน ทั้งนี้ โดยการตีความ  
 กฎหมายนั้น จะต้องยึดความถูกต้องตามหลักเกณฑ์และเจตนารมณ์ของกฎหมายเพื่อให้ความ  
 เป็นธรรมแก่ผู้เกี่ยวข้อง มิใช่ตีความกฎหมายเพื่อให้ประโยชน์แก่รัฐในการเก็บภาษีให้ได้มากที่สุด  
 สุดเท่านั้น ซึ่งหากการตีความกฎหมายนั้นเป็นไปอย่างถูกต้องยุติธรรมและไม่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงบ่อย

#### 5.2.4 หลักของความแน่นอนในการใช้นโยบายภาษีอากรในกรณีต่าง ๆ

การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี นอกจากจะต้องมีความแน่นอนในส่วนที่  
 เกี่ยวกับตัวบทบัญญัติของกฎหมาย ระเบียบปฏิบัติและการตีความกฎหมายในส่วนของผู้  
 พนักงาน เจ้าหน้าที่ แล้ว การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรยังจะต้องมีความแน่นอนในการที่จะ  
 สามารถใช้ได้ตามนโยบายในการจัดเก็บภาษีที่ตั้งไว้ด้วย ไม่ว่าจะเป็นวัตถุประสงค์ในการหา

รายได้ วัตถุประสงค์ในการพัฒนาเศรษฐกิจ หรือการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ เป็นต้น ทั้งนี้ เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรนั้นเป็นเครื่องมือที่สำคัญของรัฐบาลประการหนึ่งในการใช้ ประกอบกับการดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจตามที่รัฐได้ตั้งไว้ หากนโยบายทางภาษีอากรของรัฐไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควรก็อาจส่งผลให้การดำเนินนโยบายในทางเศรษฐกิจโดยรวมของรัฐ ไม่บรรลุตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้ได้

ทั้งนี้ อาทิเช่น เมื่อรัฐได้วางนโยบายเกี่ยวกับทางภาษีอากรที่จะให้ภาระใน ทางภาษีอากรตกแก่ผู้ใดก็ควรที่จะมีความแน่นอนว่าภาระภาษีตกแก่บุคคลดังกล่าวจริง ๆ ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือโดยผลของการผลักระภาษี (Certainty of Incidence) หรือภาษีที่ดีควร ที่จะมีความง่ายหรือความแน่นอนในการประเมินหนี้ภาษีอากร (Certainty of Liability) ทั้งนี้ เนื่องจากภาษีอากรที่รัฐดำเนินการจัดเก็บบางตัวนั้นจะก่อให้เกิดความลำบากในการประเมิน ภาษีอากร รวมทั้งการกำหนดปริมาณหนี้ภาษีอากรด้วย เช่น ภาษีทรัพย์สิน (Wealth Tax) เป็นต้น หรือการบริการการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีความแน่นอนในการที่จะเพิ่มหรือลดเงิน ของเอกชนในการที่จะดำเนินตามนโยบายบางประการของรัฐบาล อาทิเช่น นโยบายในการ รักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจ เป็นต้น เพราะถ้ารัฐมีความประสงค์ที่จะลดหรือเพิ่มเงิน เอกชน แต่นโยบายการบริหารการจัดเก็บไม่สามารถดำเนินตามได้อย่างมีประสิทธิภาพ นโยบายในทางเศรษฐกิจก็คงจะไม่บรรลุตามวัตถุประสงค์อย่างแน่นอน นอกจากนี้แล้ว ระบบ การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดียังต้องมีความแน่นอนในการทำรายได้ตามที่คาดไว้ด้วย (Fiscal Marksmanship) ทั้งนี้ เพื่อให้รัฐสามารถที่จะได้มีรายได้เพียงพอกับงบประมาณรายจ่าย ที่ตนได้ตั้งไว้<sup>9</sup>

<sup>9</sup> รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีภาษีอากร (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์เคสดีไทย, 2516),



### 5.3 หลักของการบังคับใช้ได้ (Enforceability)

หลักเกณฑ์อีกประการหนึ่งของการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น อีกประการหนึ่งหนึ่งที่ค่อนข้างสำคัญก็คือ กฎหมาย ระเบียบปฏิบัติ และในส่วนประกอบอื่น ๆ ที่ใช้ในการดำเนินการจัดเก็บภาษีนั้นจะต้องสามารถที่จะบังคับใช้ได้ กล่าวคือ จะต้องสามารถที่จะใช้ปฏิบัติได้ดีในสังคมของประเทศต่าง ๆ การกำหนดลักษณะของการบริหารจัดการเก็บภาษี จะต้องคำนึงถึงองค์ประกอบต่าง ๆ อันได้แก่ ระบบภาษีและโครงสร้างทางสังคมของประเทศนั้น ๆ โดยจะต้องพิจารณาถึงระบบภาษีที่ใช้บังคับอยู่ในเวลานั้น โดยระบบการบริหารจัดการเก็บภาษีที่นำมาใช้จะต้องสอดคล้องกับระบบภาษีเดิมและโครงสร้างของสังคมในเวลานั้น<sup>10</sup> ภาษีอากรบางประการนั้นในทางทฤษฎีหรือสำหรับประเทศใดประเทศหนึ่ง อาจถือว่าเป็นระบบภาษีอากรที่ดีและบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพนั้น อาจจะไม่สามารถที่จะใช้ได้เลย หรือแม้ใช้ได้ก็จะมีประสิทธิภาพเท่าที่ควรในสังคมประเทศอีกส่วนหนึ่งก็ได้ อาทิเช่น การจัดเก็บภาษีการใช้จ่าย (Expenditure Tax) ถือได้ว่าเป็นภาษีที่ดีประเภทหนึ่งในทางทฤษฎีที่จัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการชำระภาษี (Ability-to-Pay) โดยมองว่าผู้ที่มีกำลังในการใช้จ่ายใช้สอยมักย่อมจะต้องมีรายได้มาก ดังนั้น จึงมีความสามารถที่จะชำระภาษีได้มาก อย่างไรก็ตาม ระบบการจัดเก็บภาษีจากการใช้จ่ายนี้ก็ไม่สามารถที่จะบังคับใช้ได้ดีในประเทศด้อยหรือกำลังพัฒนา เพราะการจัดเก็บภาษีประเภทนี้จะต้องอาศัยระบบการจดบันทึกและการตรวจสอบที่ดีพอ<sup>11</sup> หรือใน

<sup>10</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายเกี่ยวกับการเงินและการคลังของรัฐ, หน้า 6

<sup>11</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, หน้า 126.

ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) ซึ่งเป็นระบบการจัดเก็บภาษีทางอ้อมที่ค่อนข้างใช้ได้ดีและมีประสิทธิภาพโดยไม่มีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนอย่างที่เป็นปัญหาในการจัดเก็บภาษีทางอ้อมประเภทภาษีการค้า แต่ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นก็จะต้องใช้ระบบบัญชีและการบันทึกตรวจสอบที่ดีพอสมควร ดังนั้น จึงปรากฏให้เห็นในอดีตว่ามีนักวิชาการหลาย ๆ ท่านที่กระตุ้นให้รัฐบาลไทยนำระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้โดยพยายามแสดงให้เห็นข้อดีของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างมากมาย และทั้ง ๆ ที่ผู้ที่มีอำนาจในการพิจารณาในเรื่องต่าง ๆ เหล่านี้ก็เข้าใจและเห็นด้วยในความทันสมัยและข้อดีในหลาย ๆ ประการของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ก็ยังไม่ตัดสินใจที่จะนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวมาบังคับใช้ในอดีต เนื่องจากเห็นว่าจริงอยู่แม้ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นระบบการจัดเก็บภาษีทางอ้อมที่ดีและมีประสิทธิภาพกว่าการจัดเก็บภาษีการค้าที่ใช้ในอดีต แต่เนื่องจากระบบการบริหารการจัดเก็บภาษี และการบันทึกตรวจสอบ อันเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ประเทศไทยยังไม่ได้มีความพร้อมในส่วนนี้ ดังนั้น หากนำมาใช้โดยที่บ้านเมืองเรายังไม่พร้อมก็จะทำให้ระบบภาษีดังกล่าวนั้นไม่สามารถที่จะบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ และต่อมาเมื่อภาครัฐบาลเห็นว่าประเทศไทยมีความพร้อมในหลาย ๆ ด้านแล้ว จึงได้ยกเลิกระบบการจัดเก็บภาษีการค้า โดยนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะมาบังคับใช้แทน ซึ่งก็ประสบความสำเร็จเป็นอย่างดี

จากรายละเอียดดังกล่าวจึงอาจกล่าวได้ว่า ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรบางประการนั้น ในทางทฤษฎีอาจเป็นระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีมาก แต่ก็อาจจะบังคับใช้ไม่ได้ดีในสังคมบางสังคม ด้วยเหตุนี้ ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรหนึ่ง ๆ นั้นจะถือว่าดีและมีเหตุผลสำหรับสังคมนั้น ๆ ไม่ได้ถ้าหากขาดองค์ประกอบที่สำคัญของระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีในเรื่องหลักการบังคับใช้ได้

ในหลักของการบังคับใช้ได้นี้จะต้องมีอยู่ในทุก ๆ ส่วนของระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นในส่วนของชนิดของภาษีที่จะจัดเก็บ ฐานภาษีอากร วิธีการในการจัดเก็บ กฎระเบียบต่าง ๆ รวมถึงในแง่ของการตีความกฎหมายหรือระเบียบกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรนั้นจะต้องตั้งอยู่บนหลักของการบังคับใช้ได้เป็นสำคัญ เพราะหากสิ่งต่าง ๆ ที่กล่าวถึงในข้างต้นนั้นไม่สามารถที่จะบังคับใช้ได้หรือบังคับใช้ได้แต่ไม่ดีก็จะทำให้ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีโดยรวมขาดประสิทธิภาพอันจะมีผลทำให้การจัดเก็บภาษีอากรไม่บรรลุตามวัตถุประสงค์ที่รัฐได้ตั้งไว้

#### 5.4 หลักของการประหยัด (Economy)

ในหลักของการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น นอกจากจะต้องประกอบด้วยองค์ประกอบในการจัดเก็บภาษีที่ดีในประการอื่น ๆ แล้ว องค์ประกอบที่สำคัญอีกประการหนึ่งก็คือ การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องประหยัดค่าใช้จ่ายให้ได้มากที่สุด ทั้งนี้ เพื่อไม่ให้เป็นการสิ้นเปลืองทรัพยากรให้มากเกินไป เพื่อให้สามารถที่จะจัดเก็บภาษีอากรได้มากที่สุดโดยมีค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด

เมื่อกล่าวถึงรายละเอียดเกี่ยวกับหลักในการประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรนั้น ไม่สามารถที่จะพิจารณาต้นทุนในการจัดเก็บเฉพาะทางฝ่ายของรัฐบาลฝ่ายเดียวเท่านั้น แต่จะต้องพิจารณาภาระค่าใช้จ่ายในส่วนของผู้ที่มิหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐด้วย เพราะโดยปกติแล้วในการที่ประชากรจะดำเนินการเพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐนั้นจะมีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องเกิดขึ้นจำนวนหนึ่ง เช่น ค่าเดินทาง ค่าเก็บหลักฐานต่าง ๆ ที่กฎหมายกำหนด ค่าทำบัญชี ตลอดจนค่าที่ปรึกษากฎหมายในทางภาษีอากร นอกจากนั้นในบางกรณีรัฐอาจโยนภาระในการ

จัดเก็บภาษีส่วนหนึ่งไปให้เอกชนดำเนินการแทน เช่น การกำหนดให้เอกชนดำเนินการหักภาษี ณ ที่จ่ายในทุกครั้งที่มีการจ่ายเงินได้ให้แก่บุคคลอื่นแล้วนำส่งรัฐบาล เป็นต้น ซึ่งสิ่งต่าง ๆ เหล่านี้ล้วนแต่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายแก่ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีทั้งสิ้น

ด้วยเหตุนี้ รัฐบาลจึงต้องพยายามที่จะทำให้ทั้งค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติการจัดการเก็บภาษีอากรในภาครัฐบาล (Collections Cost) และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรของประชาชน (Compliance Cost) ให้ต่ำที่สุดแต่มีประสิทธิภาพสูงที่สุด เพื่อให้สอดคล้องกับหลักทั่วไปในการจัดเก็บภาษีที่กำหนดไว้ว่ารัฐบาลควรจัดเก็บภาษีอากรให้ได้รายได้ในทางภาษีอากรใกล้เคียงกับภาระภาษีอากรที่ประชาชนต้องแบกรับมากที่สุด<sup>12</sup>

ทั้งนี้ โดยรายได้ในทางภาษีอากร (Tax Yield) จะหมายถึงรายได้สุทธิทั้งหมดที่รัฐบาลได้รับจากการจัดเก็บภาษีอากรหลังจากหักค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ใช้ไปในการจัดเก็บภาษีอากร ส่วนภาระภาษีอากรที่ประชากรได้รับ (Tax Burden) จะหมายถึง ตัวภาระภาษีอากรรวมกับภาระและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นทั้งหมดที่ตกแก่ผู้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากร ดังนั้น โดยปกติประชากรผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีนั้นจะต้องมีภาระต่าง ๆ โดยรวมมากกว่าภาษีที่ตนจะต้องเสียตามกฎหมายเสมอ ทั้งนี้ โดยภาระที่เกิดขึ้นซึ่งผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากรจะต้องแบกรับนี้ยังรวมถึงภาระค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในขบวนการหรือขั้นตอนอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรด้วย อาทิเช่น ค่าใช้จ่ายและภาระต่าง ๆ ในกรณีที่ถูกประเมินภาษีอากรหรือขั้นตอนการอุทธรณ์ การประเมินหรือการต่อสู้คดีกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในชั้นศาล เป็นต้น

<sup>12</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 124

การจัดเก็บภาษีอากรบางประเภทในอดีตนั้น ค่อนข้างที่จะยุ่งยากและเสียค่าใช้จ่าย ในการบริหารการจัดเก็บสูง เช่น การจัดเก็บอากรค่านาในสมัยกรุงศรีอยุธยาซึ่งในระยะแรกนั้น จะต้องชำระอากรเป็นหางข้าง ซึ่งในการบริหารการจัดเก็บนั้นค่อนข้างที่จะสิ้นเปลือง เพราะรัฐ ต้องจัดสร้างยุ้งข้าวในการจัดเก็บ และประชาชนก็ต้องมีภาระค่าใช้จ่ายในขั้นตอนการชำระ ภาษีที่ยุ่งยาก ซึ่งต่อมาจึงได้มีการออกกฎหมายในปี พ.ศ. 2386 ให้สามารถชำระภาษีเป็นตัว เงินได้<sup>13</sup> หรือในการจัดเก็บภาษีอากรส่วนใหญ่ที่จะประเมินเก็บภาษีในอัตราที่พิจารณาจาก ความสูงและขนาดวัดรอบของต้นไม้ ซึ่งจะสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายในการประเมินภาษีก่อนข้างมาก

ในการที่รัฐบาลจะดำเนินนโยบายในการลดค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการบริหาร การจัดเก็บภาษีอากรทั้งในส่วนของของฝ่ายรัฐบาลและในส่วนของผู้ที่มิหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษี นั้น ก็อาจจะดำเนินการได้ในหลาย ๆ วิธีด้วยกันทั้งในทางตรงหรือทางอ้อม อาทิเช่น การ ดำเนินการเผยแพร่ความรู้ในทางภาษีอากรให้แก่ประชาชนโดยทั่วไปให้เข้าใจเพื่อที่จะได้ปฏิบัติ ตามโดยถูกต้องในภายหลัง หรือการออกกฎหมายและระเบียบปฏิบัติซึ่งมีความชัดเจนแน่นอน ไม่คลุมเครือและง่ายต่อการปฏิบัติ หรือไม่พยายามที่จะใช้อำนาจที่มีอยู่โดยไม่มีเหตุผลอัน สมควร โดยเฉพาะในส่วนที่จะก่อให้เกิดภาระแก่ประชาชนที่เกี่ยวข้อง นอกจากนั้นในส่วนที่ เกี่ยวกับวิธีการเสียภาษีอากรของประชาชนก็ควรพยายามให้เกิดความสะดวกที่สุดไม่ว่าจะด้วย ประการใด ๆ ก็ตาม ตลอดถึงในส่วนของระบบการทำงาน หรือโครงสร้างของหน่วยงานของ รัฐบาลที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีอากรก็ต้องปรับปรุงให้มีประสิทธิภาพอย่างสูงที่สุดไม่ว่า จะเป็นการนำระบบคอมพิวเตอร์ หรือเทคโนโลยีอันทันสมัยอื่นใดมาช่วยในการดำเนินงานให้มี ประสิทธิภาพมากขึ้น เป็นต้น

<sup>13</sup> ศุภลักษณ์ พินิจกุลวล, กฎหมายเกี่ยวกับการเงินและการคลังของรัฐ, หน้า 14

### 5.5 หลักความสะดวก (Convenience)

องค์ประกอบของหลักเกณฑ์ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ในเรื่องความสะดวกนั้น หมายความว่า ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องมีความสะดวกทั้งในด้านการจัดเก็บโดยฝ่ายรัฐบาล และจะต้องมีความสะดวกในการที่ประชากรผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจะปฏิบัติตามในการเสียภาษีอากร ทั้งนี้ เนื่องจากหากระบบการจัดเก็บภาษีอากรนั้นมีความสะดวกในการจัดเก็บและสะดวกในการจ่ายภาษีอากรก็จะทำให้รัฐบาลสามารถที่จะจัดเก็บภาษีได้อย่างรวดเร็วอย่างมีประสิทธิภาพและเสียค่าใช้จ่ายน้อย นอกจากนี้ ในส่วนของผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีมีความสะดวกในการที่จะปฏิบัติตามกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร ก็จะเป็นส่วนหนึ่งที่จะทำให้บุคคลต่าง ๆ เหล่านี้ยินดีและเต็มใจที่จะปฏิบัติตามกฎหมายอันจะเป็นส่วนประกอบที่จะทำให้รัฐสามารถที่จะเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย

ในการพิจารณาจัดระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรให้มีความสะดวกแก่ทั้งภาครัฐ และเอกชนผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีตามรายละเอียดที่กล่าวถึงในข้างต้นนั้น ก็จำเป็นต้องพิจารณาองค์ประกอบในหลาย ๆ ส่วนด้วยกัน โดยเริ่มตั้งแต่ตัวบทกฎหมายหรือระเบียบต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรนั้นจะต้องมีความชัดเจน ไม่คลุมเครือ รายละเอียดในการจัดเก็บภาษีอากรทั้งในส่วนของขบวนการจัดเก็บและขบวนการยื่นเสียภาษีอากรซึ่งรวมถึงส่วนอื่น ๆ อาทิ ขั้นตอนการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร หรือการอุทธรณ์การประเมินต่าง ๆ นั้น จะต้องสะดวกและง่ายต่อการที่จะปฏิบัติตาม อาทิเช่น ในการกำหนดรายละเอียดในการจัดเก็บภาษีนั้น จะต้องพิจารณาถึงระยะเวลาที่เหมาะสมในการที่จะเรียกเก็บภาษีอากร ซึ่งก็ได้แก่ ระยะเวลาที่ประชาชนผู้มีหน้าที่ที่เสียภาษีมีความพร้อมในทางเศรษฐกิจที่จะจ่ายเงินภาษีให้แก่รัฐ เช่น การเรียกเก็บภาษีจากเงินเดือนโดยกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ

ที่จ่ายไว้ ณ วันที่จ่ายเงินเดือน หรือการเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายในการโอนอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่มีการโอนที่กรมที่ดิน เป็นต้น หรือในกรณีที่พิจารณาแล้วเห็นว่าระบบภาษีหนึ่งภาษีใดมีความยุ่งยากและไม่สะดวกในการจัดเก็บก็จะต้องรับพิจารณาปรับปรุงแก้ไขหรือดำเนินการเปลี่ยนระบบการจัดเก็บหากจำเป็น

ในการจัดเก็บภาษีอากรในอดีตส่วนมากก็จะยึดหลักความสะดวกในการจัดเก็บของฝ่ายรัฐเป็นหลัก เนื่องจากระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรยังไม่ทันสมัย ทั้งนี้ เพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้รวดเร็วที่สุดแม้จะดูไม่เป็นธรรมในหลาย ๆ กรณี อาทิเช่น การจัดเก็บภาษีรัชชูปการกับชายฉกรรจ์เป็นรายหัวเท่ากันหมดในสมัยรัชกาลที่ 1-3 หรือการจัดเก็บอากรนาเกลือในสมัยรัชกาลที่ 4 หรือการจัดเก็บอากรสวนจากในช่วงปี พ.ศ. 2372 ที่จะจัดเก็บภาษีเป็นไร่ หรือการจัดเก็บภาษีปากเรือ (Peages) ที่จัดเก็บตามขนาดความกว้างยาวของเรือ หรือการจัดเก็บจังกองจากสินค้าที่ผ่านด่านภาษี เช่น อัตรา 10 หยิบ 1 เป็นต้น<sup>14</sup>

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีอากรในอดีตบางอย่างก็ก่อให้เกิดความยุ่งยากในการจัดเก็บและการเสียภาษี เช่นกัน

ตัวอย่างเช่น ในการจัดเก็บอากรค่านาในอดีต ซึ่งกำหนดให้ผู้ที่ทำหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีที่อยู่ในเมืองชำระภาษีเป็นหางข้าว โดยจะต้องนำส่งแกยุงฉางหลวง ในอัตราไร่ละ 2 ถัง ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาในความไม่สะดวกในการจัดเก็บ เพราะต้องมีการจัดเตรียมขี้วัวไว้จัด

<sup>14</sup> รังสรรค์ ชนะพรพันธ์, ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528), หน้า 3

เก็บและก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่ประชาชนในการที่จะชำระภาษี ซึ่งต่อมาในปี พ.ศ. 2386 จึงได้มีการออกพระราชบัญญัติอนุญาตให้ผู้เสียภาษีสามารถชำระเป็นตัวเงินตามอัตราที่กฎหมายกำหนดได้<sup>15</sup> หรือในการจัดเก็บอากรสวนหรืออากรสวนใหญ่ที่ประเมินอัตราภาษี โดยวัดจากความสูงของต้นไม้และขนาดวัครอบของต้นไม้ ซึ่งก่อให้เกิดความยุ่งยากในการประเมินเรียกเก็บภาษีจากประชาชน เพราะลำบากในการประเมินภาษี<sup>16</sup> หรือในการจัดเก็บภาษีโดยวิธีการเกณฑ์แรงงานในสมัยสุโขทัยและอยุธยา ซึ่งสร้างความเดือดร้อนให้แก่ประชาชนเพราะไม่มีเวลาในการประกอบอาชีพหาเลี้ยงตัวและครอบครัว ซึ่งตอนหลังก็ได้มีการชำระภาษีเป็นตัวแทนแทนการถูกเกณฑ์แรงงานได้ในเวลาต่อมา

นอกจากความสะดวกในเรื่องของตัวบทกฎหมาย และในส่วนของขั้นตอนในการจัดเก็บภาษีอากรและการยื่นเสียภาษีพร้อมทั้งขั้นตอนอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องจะต้องมีความสะดวกและง่ายต่อการปฏิบัติตามแล้ว ในส่วนของการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่หรือการใช้อำนาจต่าง ๆ ของเจ้าพนักงานของรัฐตามที่กฎหมายได้ให้อำนาจไว้ นั้นก็ต้องยึดหลักของความสะดวกและความง่ายที่จะปฏิบัติตามบนพื้นฐานของความถูกต้องเหมาะสม โดยพยายามใช้อำนาจอย่างเคร่งครัดตามกรอบและวัตถุประสงค์ที่กฎหมายได้กำหนดไว้ ไม่อาศัยช่องว่างของกฎหมายหรืออำนาจที่กฎหมายให้อำนาจไว้ก่อให้เกิดภาระแก่เอกชนผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเพียงหวังที่จะให้สามารถเก็บภาษีให้ได้มากที่สุด ตัวอย่างเช่น ในการใช้อำนาจตามที่กฎหมายได้กำหนดให้ไว้ในการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีในกรณีที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าเอกชนใดไม่

<sup>15</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายเกี่ยวกับการเงินและการคลังของรัฐ, หน้า 14

<sup>16</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 20



ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีหรือยื่นไปแต่ไม่ถูกต้องตามประมวลรัษฎากรของไทยนั้น เจ้าพนักงานก็ต้องปฏิบัติงานในการออกหมายเรียกโดยยึดหลักเกณฑ์ตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ในเรื่องเหตุอันควรเชื่ออย่างเคร่งครัด ไม่อาศัยช่องว่างของกฎหมายหรือหลักเกณฑ์ที่ศาลฎีกาได้กำหนดไว้ว่า เจ้าพนักงานไม่จำเป็นที่จะต้องแสดงเหตุอันเชื่อในหมายเรียก<sup>17</sup> มาเป็นช่องว่างในการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรโดยไม่มีเหตุตามที่กฎหมายกำหนด เป็นต้น

#### 5.6 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

วัตถุประสงค์ในการดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรนั้นมีหลายประการด้วยกัน ไม่ว่าจะเป็นการหารายได้เพื่อนำไปใช้ในการบริหารพัฒนาประเทศในแต่ละปีตามนโยบายการพัฒนาประเทศ หรือเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งของนโยบายรัฐบาล ในอันที่จะควบคุมภาวะเศรษฐกิจหรือเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ เป็นต้น

ศูนย์วิจัยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

---

<sup>17</sup> คำพิพากษาฎีกา ที่ 2785/2528

ดังนั้น ในการที่จะดำเนินนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ ในหลาย ๆ ประการตามที่รัฐบาลได้วางไว้นั้น จึงเป็นสิ่งสำคัญที่จะต้องมึระบบการบริหารการจัดเก็บที่มีความยืดหยุ่นในอันที่จะสามารถปรับตัวได้ตามสภาวะการทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนไป อาทิเช่น เมื่อฐานะทางเศรษฐกิจของประเทศดีขึ้น รัฐก็ควรที่จะมีรายได้จากภาษีอากรเพิ่มขึ้น ตามหลักการยืดหยุ่นตามการเพิ่มขึ้นของรายได้ประชาชาติของระบบการจัดเก็บภาษีอากร<sup>18</sup> หรือในกรณีที่มีเงินหมุนเวียนในตลาดมากเกินไป อันก่อให้เกิดสภาวะเงินเฟ้อ ระบบการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีก็ควรที่จะมีการยืดหยุ่นปรับตัวโดยอัตโนมัติ ให้สามารถเก็บภาษีได้มากขึ้นในสภาวะเงินเฟ้อ อันเป็นการลดการหมุนเวียนของเงินในตลาดด้วยการใช้มาตรการทางภาษีควบคู่ไปกับการดำเนินนโยบายอื่น เช่น การลดภาษีที่จัดเก็บบนดอกเบี้ยเงินฝากธนาคาร หรือเพิ่มภาษีที่จัดเก็บบนดอกเบี้ยเงินกู้ เป็นต้น โดยระบบการจัดเก็บภาษีอากรที่มีความยืดหยุ่นนั้นจะทำให้รัฐสามารถที่จะเพิ่มหรือลดการจัดเก็บภาษีได้อย่างรวดเร็วโดยไม่ต้องมีการแก้ไขฐานภาษี วัตถุประสงค์ หรืออัตราภาษี

ในทางตรงกันข้าม ในกรณีที่เศรษฐกิจหรือการพัฒนาประเทศนั้นมีอัตราลดลงและค่อนข้างชบเซา อันเป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้รายได้ของรัฐลดลง เนื่องจากมีเงินหมุนเวียนในตลาดน้อย ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีก็จะต้องมีความยืดหยุ่นพอในการที่จะทำให้ประชาชนเสียภาษีให้แก่รัฐในอัตราส่วนที่น้อยลงเมื่อเปรียบเทียบกับเศรษฐกิจในสภาวะปกติ เป็นต้น

<sup>18</sup> กาญจนา นิมมานเหมินทร์, วิชาภาษีอากร (กรุงเทพฯ : คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2533), หน้า 42/14

ความยืดหยุ่นของระบบการจัดเก็บภาษีโดยอัตโนมัติ (Automatic Flexibility) เป็นเรื่องสำคัญและจำเป็นในระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เนื่องจากหากระบบการจัดเก็บภาษีไม่มีความยืดหยุ่นพอ หากเกิดกรณีจำเป็นขึ้นมาในการที่จะดำเนินการเพิ่มหรือลดการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ดังที่กล่าวแล้วในข้างต้น ก็อาจจะเกิดความล่าช้าไม่ทันต่อเหตุการณ์ เนื่องจากจะต้องผ่านขั้นตอนต่าง ๆ ตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ หรือแม้ในบางกรณีที่กฎหมายกำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานหรือหน่วยงานของรัฐในการที่จะเพิ่มหรือลดการจัดเก็บภาษีไว้เพื่อให้เกิดความสะดวกและรวดเร็วขึ้น ผลที่ได้รับในการปรับเพิ่มหรือลดภาษีในกรณีอาจจะไม่ประสบความสำเร็จได้เท่ากับการเพิ่มหรือลดการจัดเก็บภาษีโดยอาศัยความยืดหยุ่นของระบบการบริหารการจัดเก็บภาษี โดยเฉพาะในแง่ความรู้สึกของประชาชนผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากรซึ่งจะมีความรู้สึกที่ไม่ค่อยดีนักกับการที่รัฐจะมาเพิ่มการจัดเก็บภาษีให้สูงขึ้นในภายหลัง หรือแม้ในส่วนที่เกี่ยวกับการลดอัตราการจัดเก็บภาษีในกรณีที่มีได้เป็นการลดอัตราการจัดเก็บภาษีอากรเป็นการทั่วไป ซึ่งผู้ที่ไม่อยู่ในข่ายที่จะได้รับประโยชน์ก็จะไม่เห็นด้วยสิ่งต่าง ๆ เหล่านี้จะก่อให้เกิดปัญหาในการไม่ยอมรับระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลจากประชาชน อันจะส่งผลกระทบต่อระบบการบริหารทางการจัดเก็บภาษีอากรในภาพรวมในที่สุด ซึ่งจะต่างจากในกรณีที่เป็นการปรับลดหรือเพิ่มการจัดเก็บภาษีอากรโดยอาศัยความยืดหยุ่นของระบบภาษีที่บังคับใช้ตั้งแต่แรก เพราะจะไม่ก่อให้เกิดความรู้สึกต่าง ๆ เหล่านี้กับประชาชน เนื่องจากระบบภาษีดังกล่าวจะก่อให้เกิดความรู้สึกคุ้นเคยแก่ประชาชนโดยไม่มีความรู้สึกว่า การที่รัฐบาลเพิ่มหรือลดการจัดเก็บภาษีอากรโดยอาศัยความยืดหยุ่นของระบบภาษีอากรนั้นเป็นการเพิ่มหรือลดการจัดเก็บภาษีแก่ประชาชนโดยทั่วไป

หากพิจารณาถึงการจัดเก็บภาษีในครั้งอดีต จะสังเกตเห็นว่าระบบการบริหารการจัดเก็บนั้นจะไม่ค่อยมีความยืดหยุ่นเท่าใดนัก ทั้งนี้ เนื่องจากระบบการจัดเก็บภาษีในอดีตนั้นยังไม่ค่อยก้าวหน้า โดยผู้จัดเก็บภาษีนั้นพยายามดำเนินการโดยอาศัยหลักความสะดวกรวดเร็วเป็นหลัก ซึ่งส่วนใหญ่ก็จะเป็นการจัดเก็บภาษีในอัตราเดียว (Flat Rate) ไม่ว่าจะเป็นอากรค่านา อากรนาเกลือ หรือภาษีรัชชูปการที่เก็บจากชาวดนกรรจ์เป็นรายบุคคลเท่ากันหมด เป็นต้น

ในการวางระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรให้มีความยืดหยุ่น โดยสามารถปรับตัวได้ตามสภาวะเศรษฐกิจของประเทศที่เปลี่ยนแปลงไปนั้น ก็จะต้องพิจารณาองค์ประกอบในหลาย ๆ ประการด้วยกัน อาทิเช่น การกำหนดการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) นั้น จะมีความยืดหยุ่นสูง ซึ่งจะดีกว่าการจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราภาษีตายตัวหรืออัตราเดียว (Flat Rate) ทั้งนี้ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้านั้นยังมีรายได้มากขึ้นก็ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงโดยรัฐไม่ต้องมาแก้ไขเปลี่ยนแปลงกฎหมายอีกที หรือการกำหนดให้จัดเก็บภาษีที่ดินในอัตราที่อิงตามราคาที่ดินก็มีความยืดหยุ่นมากกว่าการจัดเก็บภาษีจากขนาดเนื้อที่ของที่ดินซึ่งค่อนข้างจะมีความยืดหยุ่นน้อยมาก

ในอดีตนั้น รัฐบาลได้พยายามที่จะจัดให้มีการจัดเก็บภาษีที่มีความยืดหยุ่นในบางกรณี อาทิเช่น ในสมัย พ.ศ. 2476 รัฐบาลได้กำหนดให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังสามารถที่จะกำหนดอัตราก้าวหน้าที่จัดเก็บได้ตามเห็นสมควร แต่ต้องไม่ต่ำกว่าอัตรา 10 สตางค์ โดยการออกกฎหมายกระทรวงการคลังกำหนดอัตราก้าวหน้าได้ ซึ่งจะเห็นได้ว่า กรณีนี้เป็น การกำหนดกฎหมายให้มีความยืดหยุ่นโดยอาศัยดุลยพินิจของพนักงานของรัฐ ซึ่งค่อนข้างที่จะไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอน

นอกจากความยืดหยุ่นในเรื่องเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวข้างต้นแล้ว เราอาจปรับใช้หลักความยืดหยุ่นในส่วนประกอบอื่น ๆ ของระบบการจัดเก็บภาษีอากรได้อีก อาทิเช่น เรื่องการบังคับใช้กฎหมายหรือการตีความกฎหมายของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจนั้น เจ้าพนักงานของรัฐก็ต้องยึดหลักแห่งความยืดหยุ่นตามสมควร โดยพิจารณาภาวะเศรษฐกิจและองค์ประกอบอื่น ๆ ของประเทศและสังคมที่เปลี่ยนไปประกอบในการบังคับใช้หรือตีความกฎหมาย โดยไม่ยึดติดกับการตีความหรือการบังคับใช้กฎหมายในอดีตในบางกรณีจนเกินไปนัก ทั้งนี้ เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายของเจ้าพนักงานนั้นยืดหยุ่นสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป เพื่อให้สอดคล้องหลักเกณฑ์ในเรื่องความยืดหยุ่นของระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรในส่วนอื่น ๆ

#### 5.7 หลักการยอมรับได้ของสังคม (Acceptability)

การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของแต่ละประเทศ จะประสบความสำเร็จบรรลุตามวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรหรือไม่ นอกจากจะขึ้นอยู่กับองค์ประกอบหลาย ๆ ประการดังที่ได้กล่าวมาแล้วนั้น องค์ประกอบที่สำคัญมากอีกประการหนึ่งก็คือ ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีดังกล่าวนั้นจะต้องเป็นที่ยอมรับได้ของสังคมหรือประชาชนผู้ซึ่งมีหน้าที่จะต้องเสียภาษีอากรด้วย เพราะถึงแม้ว่าระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีนั้นจะมีความเหมาะสมและถือว่าดีตามหลักเกณฑ์อื่น ๆ ก็ตาม หากประชาชนผู้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากรคิดว่าระบบการจัดเก็บภาษีดังกล่าวไม่ดีแล้ว ก็ลำบากอย่างยิ่งที่ระบบการจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวจะสามารถบังคับใช้ได้โดยมีประสิทธิภาพ

ในการที่ประชาชนโดยทั่วไปจะยอมรับในระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรหนึ่ง ๆ หรือไม่นั้น ย่อมขึ้นอยู่กับองค์ประกอบในหลาย ๆ ประการด้วยกัน โดยเริ่มตั้งแต่ความยุติธรรมหรือความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษีที่จะต้องมีความเป็นธรรมแก่ผู้ที่มีหน้าที่ในการเสียภาษีทุกคน ทั้งในส่วนของตัวบทกฎหมาย การตีความกฎหมาย และการบังคับใช้กฎหมายของพนักงานของรัฐผู้มีอำนาจตามกฎหมาย นอกจากนั้นแล้ว ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีจะต้องไม่ก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่ประชาชนในการปฏิบัติตามกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นในส่วนของบทบัญญัติของกฎหมายที่จะต้องชัดเจน ไม่คลุมเครือ หรือในส่วนของระเบียบปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีอากร หรือการยื่นเสียภาษีอากร หรือในส่วนอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องซึ่งจะต้องยึดหลักการให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีให้มากที่สุด พร้อมทั้งจะต้องจัดเก็บภาษีโดยให้สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายต่าง ๆ แก่ผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุด

ตัวอย่างเช่น ในสมัยอาณาจักรสุโขทัยและอาณาจักรอยุธยา ซึ่งได้มีการจัดเก็บภาษีอากรในรูปที่ไม่เป็นตัวเงินโดยการเกณฑ์แรงงาน ซึ่งทำให้เกิดภาระแก่ผู้ที่ถูกเกณฑ์แรงงานในการที่จะต้องจากครอบครัวและภาระการงานที่กระทำอยู่ ประกอบกับรู้สึกถึงความไม่ยุติธรรมที่พวกเขาหรือเจ้านายชั้นสูงนั้นได้รับยกเว้นไม่จำเป็นต้องถูกเกณฑ์แรงงานนั้น ทำให้เกิดกระแสของความไม่พอใจจากประชาชนมากขึ้นเรื่อย ๆ จนเกิดปัญหาตามมา เช่น เกิดการละทิ้งมูลนายของไพร่เพื่อหลบหนีไป อันสืบเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีโดยวิธีการเกณฑ์แรงงานนั้นขาดการยอมรับของสังคม จนทำให้การจัดเก็บภาษีเต็มไปด้วยปัญหาจนรัฐต้องหาทางแก้ปัญหาซึ่งก็ได้แก่ การตรากฎหมายลักษณะขบถศึกเพื่อลดจำนวนไพร่ หรือการนำเอานโยบายการปลดหนี้ให้แก่บุตรและภรรยาของไพร่ที่รบจนเสียชีวิต แต่ก็ยังแก้ไขปัญหาการไม่ยอมรับ

ของประชาชนได้ดีเท่าที่ควร จนกระทั่งได้มีการนำเอาระบบการยอมให้ประชาชนสามารถที่จะเสียภาษี (ส่วย) แทนการถูกเกณฑ์แรงงานได้<sup>20</sup>

นอกจากนี้แล้ว ในระบบการจัดเก็บภาษีในอดีตที่เปิดโอกาสให้เอกชนสามารถที่จะประมูลการจัดเก็บภาษีโดยผู้ที่เสนอให้ผลประโยชน์แก่รัฐสูงสุดจะได้รับสิทธิในการเป็นผู้จัดเก็บภาษีหรือเจ้าภาษีนายอากรนั้นอาจก่อให้เกิดความเดือดร้อนหรือสร้างความไม่พอใจแก่ราษฎรโดยทั่วไปได้ เนื่องจากเอกชนผู้ที่ได้รับสิทธิในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นจะพยายามเก็บภาษีให้ได้มากที่สุด เพื่อผลแห่งกำไรที่จะสูงตามมา จนอาจถึงกับเป็นการขูดรีดกับประชาชน ซึ่งจะนำไปสู่การไม่ยอมรับของสังคมโดยส่วนรวมในที่สุด

นอกจากเงื่อนไขดังกล่าวข้างต้นแล้ว ยังมีเงื่อนไขในอีกหลาย ๆ ประการที่มีผลต่อการยอมรับของประชาชนในระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศใดประเทศหนึ่ง ดังนี้ คือ

## ศูนย์วิทยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

---

<sup>20</sup> ศุภลักษณ์ นาคีสถิตย์ - พินิจภูวดล, กฎหมายเกี่ยวกับการเงินและการคลังของรัฐ,

### 5.7.1 สารัตถประโยชน์ (Utility)

เป็นข้อพิจารณาในรายละเอียดเกี่ยวกับเรื่องผลประโยชน์ที่ประชาชนผู้เสียภาษีจะได้รับตอบแทนในการเสียภาษีให้กับรัฐ เพราะเป็นธรรมชาติของผู้ที่ต้องจ่ายเงินออกไปซึ่งจะต้องหวังผลตอบแทน ถ้าหากผู้จ่ายเงินเห็นว่าประโยชน์ที่ตนจะได้รับจากการจ่ายภาษีอากรดังกล่าวนั้นคุ้มค่าและสมเหตุสมผล ก็เป็นสิ่งที่มามีอิทธิพลเป็นอย่างสูงที่จะทำให้เขาเหล่านั้นยินยอม พร้อมใจ และเห็นด้วย ในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาล ดังนั้นจะสังเกตเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีอากรที่ประชาชนค่อนข้างเห็นได้ชัดในประโยชน์ตอบแทนที่ตนจะได้รับ อาทิ เช่น การเก็บภาษีพัฒนาชุมชน ภาษีสวัสดิการสังคม หรือการเก็บค่าตอบแทนในการใช้ทางด่วน หรือในสมัยรัชกาลที่ 3 ที่ได้มีการจัดเก็บค่าฤชา ซึ่งเป็นค่าภาษีหรือค่าธรรมเนียมที่รัฐเรียกเก็บจากประชาชน ซึ่งได้รับประโยชน์ต่าง ๆ จากรัฐเป็นการเฉพาะตัว อาทิเช่น การขอกกรรมสิทธิ์ในที่ดินโดยการยื่นขอโฉนดตราจอง ซึ่งสามารถที่จะป้องกันไม่ให้ผู้อื่นบุกรุกที่ดินไร่นาของตน ซึ่งเป็นสิ่งที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่ประชาชนผู้ยื่นขอโฉนดตราจอง ซึ่งจะต้องเสียฤชาแก่รัฐ เป็นต้น<sup>21</sup>

เมื่อประชาชนรู้สึกว่าการเสียภาษีให้รัฐนั้นจะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ตนเอง ก็จะเป็นสิ่งจูงใจให้ประชาชนเต็มใจที่จะเสียภาษี ถึงแม้ว่าโดยปกติแล้วการจัดเก็บภาษีจะมีสภาพบังคับก็ตาม อย่างไรก็ตาม ในกรณีของการจัดเก็บภาษีโดยทั่วไปซึ่งในขณะที่ประชาชนได้เสียภาษีไปนั้นจะไม่เห็นประโยชน์ในการจ่ายเงินได้อย่างชัดเจน แต่รัฐบาลจะนำไปใช้จ่ายและ

<sup>21</sup> รังสรรค์ ณะพรพันธ์, ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย, หน้า 6



พัฒนาประเทศซึ่งก็ล้วนแต่มีประโยชน์แก่สังคมโดยรวมทั้งนั้น ซึ่งในกรณีนี้ก็เป็นที่  
 ของรัฐบาลในการที่จะปลูกฝังและให้ความรู้ความเข้าใจแก่ประชาชนในเรื่องประโยชน์ที่  
 ประชาชนผู้เสียภาษีจะได้รับจากการเสียภาษีดังกล่าว

#### 5.7.2 ความคุ้นเคย (Familiarity)

เป็นปกติธรรมดาที่เมื่อเรามีความคุ้นเคยกับสิ่งใดสิ่งหนึ่งมานาน ย่อมจะไม่  
 ค่อยอยากที่จะเปลี่ยนไปใช้สิ่งอื่น ทั้งนี้ เนื่องจากมีความเคยชินกับสิ่งที่เคยใช้มานานแล้ว ระบบ  
 การบริหารการจัดเก็บภาษีเองเช่นเดียวกัน การที่สังคมใดสังคมหนึ่งได้มีการใช้ระบบการ  
 บริหารการจัดเก็บภาษีอย่างใดอย่างหนึ่งมาเป็นเวลานานก็จะก่อให้เกิดความคุ้นเคยแก่  
 ประชาชนผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีโดยทั่วไป ซึ่งความคุ้นเคยในระบบการจัดเก็บภาษีของ  
 ประชาชนโดยทั่วไปจะมีส่วนสำคัญเป็นอย่างยิ่งที่จะมีอิทธิพลต่อเอกชนผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษี  
 ในการที่จะพิจารณาว่าระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีในสังคมนั้น ๆ ดีหรือไม่ โดยถึงแม้  
 โดยเนื้อแท้แล้วระบบการจัดเก็บภาษีนั้น ๆ จะมีความซับซ้อนและยุ่งยากมากในการที่จะปฏิบัติ  
 ตาม แต่ถ้าประชาชนเคยชินกับระบบการจัดเก็บภาษีดังกล่าวก็อาจเห็นว่าเป็นระบบภาษีที่ดีก็ได้  
 ด้วยเหตุนี้ ในกรณีที่จะมีการนำระบบการจัดเก็บภาษีใหม่ ๆ มาใช้กับสังคมหนึ่งสังคมใด ผู้  
 บริหารสังคมนั้น ๆ จะต้องตระหนักถึงอิทธิพลเกี่ยวกับความคุ้นเคยของประชาชนดังกล่าวด้วย  
 โดยต้องพยายามเผยแพร่ความรู้เกี่ยวกับข้อดีของระบบภาษีใหม่ เพื่อให้ประชาชนสามารถที่จะ  
 ยอมรับได้ถึงแม้จะไม่คุ้นเคยมาก่อนก็ตาม



ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่ประเทศไทยได้มีการนำเอาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ แทนภาษีการค้าในปี พ.ศ. 2535 ซึ่งในช่วงแรกได้ก่อให้เกิดปัญหาค่อนข้างมาก โดยมีประชาชนหลาย ๆ ท่านไม่เห็นด้วย ทั้งนี้ ก็เนื่องมาจากมูลเหตุหลาย ๆ ประการ รวมทั้งความคุ้นเคยในระบบภาษีการค้าเดิม ซึ่งใช้มานาน แต่ต่อมาเมื่อรัฐได้พยายามทำความเข้าใจ โดยเผยแพร่ความรู้ให้ประชาชนได้รับทราบ จนเกิดความเข้าใจและคุ้นเคยในหมู่ประชาชนเกี่ยวกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในช่วงแรกก็เริ่มคลี่คลายไปในทางที่ดีขึ้น

### 5.7.3 ประชาธิปไตย (Democracy)

หลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ เป็นรายละเอียดเกี่ยวกับการยอมรับฟังความคิดเห็นของประชาชนในการที่นำระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีใด ๆ มาใช้บังคับใช้ในแต่ละสังคม โดยรวมถึงการแก้ไขเปลี่ยนแปลงรายละเอียดต่าง ๆ ในระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่บังคับใช้อยู่นั้น หากเปิดโอกาสให้ประชาชนได้มีโอกาสที่จะแสดงความคิดเห็นทั้งในด้านการสนับสนุนและคัดค้านได้โดยทั่วไป ซึ่งจะก่อให้เกิดความรู้สึกแก่ประชาชนโดยทั่วไปว่าเข้าเหล่านั้นได้มีส่วนร่วมในการพิจารณาระบบการจัดเก็บภาษีอากรที่จะนำมาใช้บังคับแก่ตนเอง ดังนั้นเมื่อเป็นการยอมรับโดยทั่วไปของสังคมโดยรวมก็จะทำให้ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรสามารถที่จะบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ โดยรูปแบบของการแสดงความคิดเห็นในสังคมนั้น ประชาธิปไตยโดยปกติ ก็จะมีการแสดงความคิดเห็นโดยผ่านสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรที่ตนเลือกเข้าไป แต่ในบางกรณีที่ค่อนข้างเป็นสิ่งที่กระทบถึงคนหมู่มากก็อาจที่จะมีการเปิดรับความคิดเห็นของประชาชนเป็นการทั่วไปโดยตรง (Public Hearing)

## 5.8 หลักในการทำรายได้ (Productivity)

ดังที่ได้กล่าวถึงในตอนต้นแล้วว่า ในการบริหารประเทศนั้นย่อมจะต้องมีค่าใช้จ่ายที่จะต้องเกิดขึ้นเป็นจำนวนมาก ไม่ว่าจะเป็นรายจ่ายด้านการศึกษา ด้านเศรษฐกิจ ด้านสาธารณสุข ด้านสังคม ด้านการป้องกันประเทศ ด้านการรักษาความสงบภายใน ด้านการชำระหนี้เงินกู้ หรือด้านอื่น ๆ เป็นต้น ดังนั้น จึงเป็นเรื่องปกติและจำเป็นสำหรับรัฐบาลของแต่ละประเทศจะต้องพยายามหารายรับที่เพียงพอแก่การใช้จ่ายเพื่อพัฒนาประเทศ

ในบรรดารายรับทั้งหลายของประเทศนั้น รายรับจากแหล่งรายได้ประเภทภาษีอากรนั้นถือว่าเป็นแหล่งรายได้ใหญ่ที่มีความสำคัญมากที่สุด ด้วยเหตุนี้ ในการบริหารและพัฒนาประเทศในแต่ละปีรัฐบาลก็มุ่งหน้าที่จะอาศัยรายได้ที่ได้จากการจัดเก็บภาษีอากรนั้นเป็นหลักในการที่จะใช้จ่ายใช้สอย ด้วยเหตุนี้ ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นจึงจะต้องสามารถทำรายได้ให้แก่รัฐบาลอย่างเพียงพอตามที่ได้ประมาณการเอาไว้ในการที่จะใช้เพื่อพัฒนาและบริหารประเทศตามงบประมาณที่ได้ตั้งไว้ในแต่ละปี

ทั้งนี้ ในส่วนของการประมาณการรายได้ที่รัฐบาลจะได้จากภาษีอากร จะมีความถูกต้องมากน้อยเพียงใดก็จะขึ้นอยู่กับตัวแปรในหลาย ๆ ส่วนด้วยกัน โดยเฉพาะในการทำนายรายได้ของประชากรในรัฐนั้น รวมทั้งปัจจัยอื่น ๆ อาทิเช่น การเจริญเติบโตในทางเศรษฐกิจ หรือปัจจัยในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรในแต่ละประเภท อาทิเช่น ภาษีที่เก็บจากรฐานการบริโภคก็ขึ้นอยู่กับประมาณการในส่วนของปริมาณการบริโภคของประชาชนทั้งประเทศ หรือภาษีนำเข้าก็จะขึ้นอยู่กับจำนวนการนำเข้าในแต่ละปี

ทั้งนี้ โดยอาจสรุปรายละเอียด บัจจัย และแนวความคิด ในการที่จะทำให้ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีหนึ่ง ๆ สามารถที่จะดำเนินการจัดเก็บภาษีได้อย่างเพียงพอตามหลักของการทำรายได้ดังนี้ คือ<sup>22</sup>

### 5.8.1 ความเพียงพอ (Adequacy)

หลักการนี้มองว่า เนื่องจากรายรับของรัฐบาลประเภทรายได้ที่ได้รับจากการจัดเก็บภาษีอากรที่มีความสำคัญมากโดยถือเป็นรายรับส่วนใหญ่ของรัฐบาล ดังนั้น รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรนี้ควรที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณรายจ่ายของประเทศ เพื่อให้เพียงพอแก่การดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจของรัฐบาล โดยในกรณีที่จำเป็นรัฐก็อาจที่จะดำเนินการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นได้ ทั้งนี้ เนื่องจากรัฐบาลโดยปกติจะไม่สนับสนุนการแก้ปัญหาโดยการกู้ยืมเงิน เพราะจะก่อให้เกิดความผูกพันที่จะต้องชำระคืนในระยะยาว ทั้งนี้ เป็นหน้าที่ของรัฐบาลในการที่จะพิจารณางบประมาณรายจ่ายและประมาณงบประมาณรายได้ให้เพียงพอแล้วดำเนินการเพื่อให้บรรลุตามเป้าหมายที่วางไว้ โดยในกรณีที่จำเป็นก็อาจจะต้องมีการพิจารณาตัดรายจ่ายหรือเพิ่มรายได้ในบางกรณี แล้วแต่ความเหมาะสม

---

<sup>22</sup> กาญจนา นิมมานเหมินทร์, วิชาภาษีอากร, หน้า 42/13

### 5.8.2 ฐานะส่วนตัว (Faculty)

หลักเกณฑ์นี้มองว่า ในการที่จะดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรได้มากน้อยเพียงใดนั้น ย่อมขึ้นอยู่กับฐานะในทางเศรษฐกิจของผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากรด้วย โดยเมื่อประชากรมีรายได้มากก็มีความสามารถในการเสียภาษีได้มากขึ้น ดังนั้น หากรัฐบาลมีความประสงค์ที่จะดำเนินการจัดเก็บภาษีให้ได้มากขึ้นนั้นก็จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องดำเนินการในประการต่าง ๆ อันจะมีผลให้ประชาชนโดยทั่วไปมีรายได้เพิ่มมากขึ้น ตัวอย่างเช่น ตามประมวลรัษฎากรนั้น จะได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาว่า หากมีรายได้ไม่ถึงเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนด ก็ไม่ต้องเสียภาษี และเมื่อมีรายได้ถึงเกณฑ์ในการที่จะต้องเสียภาษีแล้ว ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็จัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า ซึ่งผู้เสียภาษีจะเสียภาษีมากขึ้นเมื่อมีรายได้มากขึ้น ดังนั้น การที่รัฐบาลพยายามที่จะสร้างงานเพื่อเพิ่มรายได้แก่ประชาชน ก็จะเป็นสิ่งที่จะทำให้จำนวนภาษีที่รัฐจะจัดเก็บได้นั้นมีปริมาณสูงขึ้น

### 5.8.3 การกระจาย (Diversity)

หลักการกระจายนี้เป็นแนวคิดที่ว่า ในการจะดำเนินการจัดเก็บภาษีให้ได้มากขึ้น สิ่งสำคัญในอีกประการหนึ่งก็คือ การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรนั้นจะต้องกระจายแหล่งที่มาของภาษีอากรให้ค่อนข้างกว้างที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ โดยการกำหนดฐานในการเก็บภาษีให้กว้างและครอบคลุมถึงเงินได้ในทุก ๆ ประเภทไม่ว่าจะเป็นฐานทรัพย์สิน ฐานรายได้ และฐานการบริโภค เป็นต้น

นอกจากรายละเอียดดังกล่าวแล้ว ส่วนประกอบอื่น ๆ ของระบบการบริหาร การจัดเก็บภาษีอากรดังที่ได้เสนอในข้างต้นแล้วแต่มีส่วนในการที่จะทำให้การบริหาร การจัดเก็บภาษีอากรสามารถที่จะนำรายได้มาสู่รัฐอย่างเพียงพอ อาทิเช่น ระบบการจัดเก็บภาษี อากรจะต้องมีความยืดหยุ่น (Flexibility) อันทำให้รัฐสามารถที่จะดำเนินการจัดเก็บภาษีได้มาก ขึ้นในสภาวะเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป ทั้งนี้ โดยรายละเอียดต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการบริหาร การจัดเก็บภาษีอากรจะต้องสามารถเข้าใจได้ง่าย ไม่ซับซ้อน และสะดวกแก่ประชาชนในการที่จะ ปฏิบัติตามบนพื้นฐานของหลักแห่งการประหยัดเพื่อจะทำให้รัฐสามารถเก็บภาษีได้มากที่สุดโดย เสียค่าใช้จ่ายทั้งในส่วนของรัฐบาลเองและในส่วนของผู้ที่จะต้องเสียภาษีให้น้อยที่สุด ทั้งนี้ โดย เป็นการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ประชาชนทั่วไปยอมรับได้ เป็นต้น ซึ่งสิ่งต่าง ๆ เหล่านี้ ล้วนแต่เป็นส่วนสำคัญในการที่จะทำให้รัฐสามารถที่จะดำเนินการจัดเก็บภาษีได้อย่างเพียงพอ เพื่อนำไปใช้ในการบริหารและพัฒนาประเทศต่อไป

#### 5.9 หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ (Neutrality)

ในระบบเศรษฐกิจแบบเสรีนิยมนั้น จะมีความเชื่อในกลไกตลาดหรือกลไกของ ตลาดที่จะเป็นสิ่งที่ควบคุมระบบเศรษฐกิจโดยอัตโนมัติ ดังนั้น นักเศรษฐศาสตร์ในสังคมที่มี เศรษฐกิจแบบเสรีนิยมนั้นจึงเห็นว่าการจัดสรรการใช้ทรัพยากรอันจะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ ส่วนรวมมากที่สุดนั้นจะต้องดำเนินไปตามกลไกของตลาด โดยไม่เห็นด้วยที่จะให้มีสิ่งใดสิ่งหนึ่ง มาชักจูงหรือบิดเบือนการทำงานของกลไกตลาดในการจัดสรรทรัพยากร เว้นแต่ในกรณีที่มีความ จำเป็นจริง ๆ ในบางสถานการณ์ เช่น แทรกแซงการทำงานของกลไกตลาดในการจัด สรรทรัพยากรในกรณีที่มีความจำเป็นเพื่อรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจของประเทศ เป็นต้น

ด้วยเหตุนี้ ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีอีกประการหนึ่งก็คือ จะต้องมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจโดยไม่มีผลเป็นการบิดเบือนกลไกของราคาในการจัดสรรทรัพยากร กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ จะต้องปล่อยให้การตัดสินใจในทางเศรษฐกิจ อาทิเช่น การซื้อขายสินค้าหรือบริการ การลงทุนในกิจการต่าง ๆ หรือการออมเงิน เป็นไปตามกลไกของราคา โดยการเปรียบเทียบจำนวนอุปทานหรืออุปสงค์ในสิ่งต่าง ๆ หรือในสวนอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องในการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจต่าง ๆ ตามหลักของกลไกแห่งราคา กล่าวคือ การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องไม่เป็นมูลเหตุจูงใจในการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจ โดยจะต้องไม่ทำให้ต้นทุนหรือประโยชน์ต่าง ๆ ในทางเศรษฐกิจเพิ่มขึ้นหรือลดลง หรือกระทำในประการอื่นใดอันจะทำให้สมาชิกของสังคมหันมาบริโภคหรือหันมาประกอบกิจการใด ๆ ซึ่งตนเห็นว่าจะได้ประโยชน์จากการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรโดยไม่คำนึงถึงกลไกแห่งตลาดอย่างแท้จริง อาทิเช่น ในการที่รัฐบาลยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากรหรือให้สิทธิประโยชน์ในทางภาษีอากรแก่การประกอบกิจการใดกิจการหนึ่งก็ย่อมจะมีผลทำให้เอกชนย้ายประเภทของการประกอบการมาประกอบกิจการที่ได้รับสิทธิประโยชน์ในทางภาษีอากร ทั้งที่ ณ ขณะนั้นสภาวะตลาดยังอาจมีความต้องการประกอบกิจการประเภทเดิมอยู่ก็ได้

ในการพิจารณาหลักในเรื่องความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจนี้ ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรนั้นมีส่วนที่จะทำให้เกิดความไม่เป็นกลางในทางเศรษฐกิจในหลาย ๆ ประการด้วยกัน ไม่ว่าจะเป็นการให้สิทธิประโยชน์อันเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรแก่กิจการใดกิจการหนึ่ง หรือในการบริโภคสินค้าหรือบริการประเภทใดประเภทหนึ่ง หรือการลดสิทธิประโยชน์หรือเพิ่มต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายของกิจการต่าง ๆ โดยผลของแบบการจัดเก็บภาษีอากรหนึ่ง ๆ ไม่ว่าจะเป็นการลดหรือเพิ่มอัตราภาษี การหักค่าใช้จ่าย การหักค่าลดหย่อน การยกเว้นการจัด

เก็บภาษี รวมถึงส่วนประกอบอื่น ๆ ของระบบการจัดเก็บภาษีอากร อาทิเช่น การตรวจสอบภาษีอากร การปฏิบัติงานของพนักงานเจ้าหน้าที่ หรือการตีความกฎหมายก็ล้วนแต่มีผลในการสร้างความไม่เป็นกลางในทางเศรษฐกิจได้ทั้งสิ้น

ในส่วนของประเทศของภาษีอากรโดยทั่วไปนั้นก็จะมีผลไม่น้อยในเรื่องนี้ อาทิเช่น การจัดเก็บภาษีขายโดยทั่วไป (General Sales Taxes) นั้น จะเป็นระบบการจัดเก็บภาษีที่ก่อให้เกิดความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจได้มากกว่าการจัดเก็บภาษีตามสภาพ (Specific Tax) จากสินค้าหรือบริการประเภทใดประเภทหนึ่งเท่านั้น เพราะจะไม่ก่อให้เกิดความรู้สึกแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องกับกลไกในการผลิตสินค้าหรือบริการรวมถึงผู้บริโภคในสินค้าและบริการเหล่านั้นว่าได้เปรียบหรือเสียเปรียบหรือได้ประโยชน์เพิ่มขึ้นหรือลดลงเมื่อเปรียบเทียบกับคนอื่น<sup>23</sup>

อย่างไรก็ตาม ดังที่ได้กล่าวแล้วในข้างต้น ในบางกรณีนั้นก็เป็นสิ่งจำเป็นที่รัฐบาลจะต้องแทรกแซงความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจเพื่อเป็นเครื่องมือในการดำเนินตามนโยบายบางอย่างของรัฐ เช่น การแก้ไขสภาวะเงินเฟ้อ หรือเงินฝืด เพื่อรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจ เป็นต้น แต่ในสภาวะปกติทั่ว ๆ ไปก็เป็นสิ่งจำเป็นที่รัฐจะต้องมีให้ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรนั้นเข้าแทรกแซงกลไกตลาดหรือกลไกราคาจนทำให้ความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจถูกระทบกระเทือน ทั้งนี้ เพื่อให้การจัดสรรทรัพยากรนั้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพที่สุด

<sup>23</sup> รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีภาษีอากร, หน้า 46



## 6. ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบของการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

หากพิจารณาถึงนโยบายภาษีอากรกับจุดมุ่งหมายในทางเศรษฐกิจ เราก็จะเห็นว่าจุดมุ่งหมายในทางเศรษฐกิจกับการนโยบายในทางภาษีอากรอาจที่จะขัดแย้งหรือไม่สอดคล้องกัน

ตัวอย่างเช่น ในการดำเนินนโยบายในการที่จะพยายามพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศให้เจริญก้าวหน้าอันเป็นนโยบายหลักของรัฐบาลผู้บริหารประเทศโดยทั่วไป โดยเฉพาะประเทศที่กำลังพัฒนานั้นก็จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องมีการนำเข้าซึ่งสิ่งที่จะเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาประเทศในหลาย ๆ รูปแบบ อาทิเช่น เครื่องจักร อุปกรณ์ทางเทคนิค หรือแม้กระทั่งข้อมูลความรู้ต่าง ๆ อันทำให้ประเทศอาจขาดดุลการค้าอันทำให้เกิดสภาวะเศรษฐกิจที่ขาดเสถียรภาพระหว่างประเทศ หรือการที่จะดำเนินนโยบายเพื่อทำให้เศรษฐกิจมีความเสถียรภาพนั้นก็จะมีผลเสียภาวะการว่างงานในระดับหนึ่งไม่ได้ แต่ถ้าหากจะดำเนินนโยบายการพัฒนาประเทศโดยก่อให้เกิดการจ้างงานกันอย่างเต็มที่ก็ย่อมจะก่อให้เกิดสภาวะเศรษฐกิจที่ขาดเสถียรภาพในระดับหนึ่ง เป็นต้น ซึ่งจะเห็นได้ว่านโยบายในทางเศรษฐกิจในบางสถานะการณ์ก็อาจที่จะไม่สามารถใช้ควบคู่กันให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามนโยบายในทางเศรษฐกิจนั้น ๆ ในขณะเดียวกันได้

หรือในกรณีที่รัฐมีความประสงค์ในการที่จะเร่งให้เกิดการลงทุนในประเทศจากนักลงทุนต่างชาติมากขึ้น ก็จำเป็นที่จะต้องได้สิทธิประโยชน์ในรูปแบบต่าง ๆ ทั้งที่เกี่ยวกับภาษีและไม่เกี่ยวกับภาษี เช่น การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่งตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน ซึ่งก็อาจขัดแย้งกับหลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ เป็นต้น

ในรายละเอียดเกี่ยวกับองค์ประกอบในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีก็เช่นเดียวกัน ในสภาวะการใดสภาวะการใดหนึ่งหรือในสถานภาพในทางเศรษฐกิจหนึ่ง ๆ นั้น องค์ประกอบดังกล่าวอาจจะมี ความขัดแย้งไม่สอดคล้องกัน โดยหากองค์ประกอบบางอย่างทำงานอย่างมีประสิทธิภาพก็อาจเป็นเหตุให้การดำเนินงานตามกลไกขององค์ประกอบอีกอย่างหนึ่งไม่สามารถที่จะดำเนินไปได้ดีได้ ในขณะที่เดียวกันองค์ประกอบในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในบางส่วนก็จะส่งผลในทางส่งเสริมซึ่งกันและกัน ถ้าหากขาดซึ่งองค์ประกอบบางอย่างไปก็อาจจะมีผลให้องค์ประกอบที่ดีอีกประการหนึ่งนั้นไม่สามารถทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ โดยสามารถที่จะแยกพิจารณาในรายละเอียดได้ดังนี้ คือ

#### 6.1 องค์ประกอบของการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดี ที่สอดคล้องและสนับสนุนซึ่งกันและกัน

โดยทั่วไปนั้น องค์ประกอบในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีหนึ่ง ๆ โดยส่วนมากก็จะมีผลส่งเสริมให้องค์ประกอบด้านอื่น ๆ ทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้นในหลาย ๆ ประการด้วยกัน อาทิเช่น ในการดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรนั้นรัฐมีวัตถุประสงค์หลักก็เพื่อที่จะหารายได้มาใช้ในการบริหารและพัฒนาประเทศ ทั้งนี้ เนื่องจากภาษีอากรนั้นเป็นแหล่งรายรับแหล่งใหญ่ที่สุดของแต่ละประเทศนั่นเอง องค์ประกอบของการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีในการที่จะต้องทำรายได้ให้แก่รัฐอย่างเพียงพอนั้นก็ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขในอีกหลาย ๆ ประการด้วยกัน ซึ่งรวมถึงเงื่อนไขในองค์ประกอบอย่างอื่นของการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีด้วย ไม่ว่าจะเป็นองค์ประกอบของการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในเรื่องที่ระบบภาษีนั้น ๆ จะต้องสามารถบังคับใช้ได้ (Enforceability) มีความสะดวก (Simplicity) และประหยัด (Economy) ทั้งในด้านการจัดเก็บและการดำเนินการเสียภาษีของประชาชน นอกจากนั้นแล้ว

ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีดังกล่าวก็จะต้องมีความยืดหยุ่น (Flexibility) อย่างเพียงพอ เพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้นตามภาวะเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป พร้อมทั้งประชาชนผู้เสียภาษีอากรก็ต้องยอมรับในระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีนั้น ๆ ด้วย อันจะทำให้รัฐบาลสามารถที่จะดำเนินการจัดเก็บได้อย่างสะดวกปราศจากการต่อต้านจากประชาชน ซึ่งสิ่งต่าง ๆ เหล่านี้ล้วนแต่เป็นสิ่งที่ช่วยเสริมให้รัฐบาลที่จะดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างเพียงพอที่จะใช้จ่ายตามงบประมาณการบริหารราชการในแต่ละปี

นอกจากนั้นจะสังเกตเห็นว่า ในกรณีของหลักการการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในเรื่องการที่ประชาชนจะสามารถยอมรับและให้ความร่วมมือแก่รัฐบาลในการเสียภาษีอากร อันเป็นส่วนประกอบในการที่จะช่วยให้รัฐบาลที่จะจัดเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยดังที่ได้เสนอในข้างต้นนั้น ก็จะต้องปรากฏว่าระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีดังกล่าวนั้นจะต้องจัดเก็บโดยมีความยุติธรรม และเสมอภาค (Equity) แก่ผู้เสียภาษีทุกคน นอกจากนั้นแล้ว การดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรก็ต้องมีความสะดวก (Simplicity) และง่ายต่อการที่จะปฏิบัติตาม อันจะมีผลทำให้ประชาชนผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีนั้นไม่มีความยุ่งยากในการจะดำเนินการตามที่กฎหมายกำหนดไว้ อันจะมีผลถึงหลักแห่งการประหยัดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายอันมีผลโดยตรงต่อความรู้สึกของประชาชนในอันที่จะชอบหรือยอมรับกฎหมายหรือไม่ เป็นต้น ซึ่งการยอมรับในระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีหนึ่ง ๆ ก็จะเป็นเงื่อนไขสำคัญของหลักในเรื่องการบังคับใช้ได้ของการบริหารการจัดเก็บภาษีด้วย เป็นต้น

6.2 องค์ประกอบในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร ที่ไม่สอดคล้องหรือสนับสนุนซึ่งกันและกัน

ดังที่ได้กล่าวไว้ในข้างต้นแล้วว่า องค์ประกอบในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีแต่ละอย่างนั้นล้วนแต่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกัน ทั้งในส่วนที่สอดคล้องและสนับสนุนการทำงานของกันและกัน และในส่วนที่ไม่สอดคล้องเป็นอุปสรรคในการดำเนินการของกันและกัน

ในรายละเอียดขององค์ประกอบที่ดีในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งไม่สอดคล้องกันก็จะปรากฏให้เห็นโดยทั่วไป อาทิเช่น การที่รัฐมุ่งที่จะดำเนินการในการจัดเก็บภาษีอากรให้มากที่สุด เพื่อให้เพียงพอในการใช้บริหารประเทศตามหลักของการทำรายได้ (Productivity) อันเป็นองค์ประกอบของการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรนั้น รัฐอาจที่จะดำเนินการได้ในหลาย ๆ ประการ เช่น จัดเก็บภาษีในอัตราที่สูง หรือเพิ่มประเภทของการจัดเก็บภาษีอากร หรือดำเนินการประการใด ๆ เพื่อให้สามารถเก็บภาษีได้มาก อาทิเช่น การประเมินภาษีอากรโดยออกหมายเรียกตรวจสอบเพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าว ซึ่งอาจจะดำเนินการไม่ตรงตามหลักเกณฑ์และวัตถุประสงค์ที่กฎหมายได้ตั้งไว้ อันจะก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่ประชาชนโดยทั่วไป และประชาชนอาจมีความรู้สึกไม่ดีในการที่ตนจะต้องเสียภาษีมากขึ้น ซึ่งจะก่อให้เกิดการต่อต้านในรูปแบบต่าง ๆ จากประชาชนอันไม่สอดคล้องกับหลักการยอมรับได้ของสังคม (Acceptability) เป็นต้น

ดังนั้น จึงจะสังเกตได้ว่า ในการจัดเก็บภาษีประเภทใดประเภทหนึ่งก็จะมีข้อดีและข้อเสียปะปนกันไป ตัวอย่างเช่น การเก็บภาษีมรดกนั้นเป็นการจัดเก็บภาษีที่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคม เนื่องจากเป็นการลดความได้เปรียบของบุคคลที่ได้รับมรดกนั้น ๆ โดยการ

ดำเนินการจัดเก็บภาษีจากมรดกที่บุคคลต่าง ๆ ได้รับในฐานะทายาท แต่ในการจัดเก็บภาษีมรดกนั้นในทางปฏิบัติค่อนข้างมีความยุ่งยาก ซึ่งขัดกับหลักในเรื่องความสะดวก (Simplicity) ซึ่งเป็นสิ่งปกติของการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินต่าง ๆ อาทิเช่น ความยุ่งยากในการบริหารการจัดเก็บโดยเฉพาะในเรื่องการประเมินมูลค่าทรัพย์สินดังกล่าว เพื่อจัดเก็บภาษีซึ่งจะต้องเสียค่าใช้จ่ายสูงในการจัดเก็บซึ่งก็จะขัดกับหลักการประหยัด (Economy) ประกอบกับทรัพย์สินบางตัวก็ไม่มีราคาตลาด เช่น วัตถุโบราณ เป็นต้น อันอาจเป็นช่องให้เจ้าพนักงานผู้ไม่ซื่อสัตย์อาศัยช่องว่างของกฎหมายในเรื่องการประเมินราคาทรัพย์สินทุจริตในทางมิชอบได้ หรือในกรณีของการจัดเก็บภาษีปิโตรเลียมซึ่งเป็นภาษีที่มีฐานภาษีใหญ่และขยายตัวเร็วทำให้รัฐสามารถเก็บภาษีได้มากตามหลักของการทำรายได้ (Productivity) แต่เนื่องจากภาษีดังกล่าวนั้นผู้ประกอบการจะหลีกเลี่ยงไปให้แก่ผู้บริโภคทั้งหมดจึงอาจที่จะขัดหลักเกณฑ์ในเรื่องความเป็นธรรมได้<sup>24</sup>

จากรายละเอียดดังกล่าว ก็เห็นได้ว่าองค์ประกอบในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ซึ่งมีหลาย ๆ ประการนั้น หลาย ๆ องค์ประกอบจะสอดคล้องส่งเสริมกัน และหลาย ๆ องค์ประกอบก็ขัดแย้งไม่สอดคล้อง ดำเนินไปด้วยกันไม่ได้ ซึ่งเป็นเรื่องที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ ดังนั้น ในการพิจารณาวางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรประเภทใดประเภทหนึ่งก็จำเป็นอย่างยิ่งที่รัฐบาลผู้บริหารจะต้องพิจารณาตั้งเป้าหมายสำหรับการบังคับจัดเก็บภาษีนั้น ๆ แล้วพยายามที่จะลดข้อบกพร่องหรือสิ่งที่ไม่สอดคล้องกับหลักในเรื่องการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรข้ออื่น ๆ โดยไม่มองข้าม เว้นแต่ ในกรณีจำเป็นจริง ๆ ก็จำเป็นที่จะต้องยึดหลักการตามที่มุ่งหมายไว้แล้วสละหลักการบางอย่างที่สำคัญน้อยกว่าออกไป

<sup>24</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, หน้า