

บทที่ 2

ความหมายของ “เงินได้” และหลักการจัดเก็บภาษีอากร

2.1 ความหมายของคำว่า “เงินได้” ในเชิงเศรษฐศาสตร์

ในปัจจุบันเงินได้ (Income) เป็นสิ่งที่ใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีและเป็นดัชนีที่ใช้วัดความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay taxes) ได้ดีที่สุดในฐานะที่ว่า เงินได้ของบุคคล หนึ่งสามารถแสดงให้เห็นถึง ความสามารถในการได้มาซึ่งทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครองของผู้มีเงินได้ การจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้จึงตั้งอยู่บนหลักเกณฑ์ที่กล่าวไว้ว่า รัฐต้องการโยกย้ายอำนาจการครอบครอง (Command) ในทรัพยากรทางเศรษฐกิจจากมือของเอกชนไปสู่มือของรัฐ เพื่อที่รัฐจะสามารถนำเงินได้เหล่านั้นมาใช้ในการจัดหาสินค้าบริการต่าง ๆ ให้แก่ประชาชน¹

เนื่องจากเงินได้เป็นสิ่งที่ใช้วัดระดับหรือเป็นดัชนีที่ใช้วัดความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนได้ดีที่สุด ความสามารถในการได้มาซึ่งทรัพย์สินรวมถึงการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายทรัพย์สินจึงต้องพิจารณาว่า การจำหน่ายทรัพย์สินดังกล่าวก่อให้เกิด “เงินได้” กับบุคคลนั้นหรือไม่ ทั้งนี้ เงินได้ดังกล่าวจะต้องเกิดขึ้น (realized) แล้วอันเป็นผลที่ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถนำเงินได้ที่เกิดขึ้นนั้นมาเสียภาษีให้แก่รัฐตามความสามารถ (ability to pay or taxable capacity)

ตามบทบัญญัติในมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยระบุรายละเอียดของเงินได้ประเภทต่าง ๆ เอาไว้ รวมทั้งสิ้น 8 ประเภท จนอาจกล่าวได้ว่า เงินได้ทุกชนิดเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษี เว้นแต่กฎหมายจะได้ออกข้อยกเว้นเอาไว้ แต่อย่างไรก็ดี เมื่อพิจารณาถึงบทบัญญัติตามกฎหมายไทยจะเห็นได้ว่า กฎหมายมิได้บัญญัติไว้ชัดเจนว่า “เงินได้” มีความหมายว่าอย่างไรจึงจำเป็นต้องพิจารณาถึงทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์เพื่อความหมายดังกล่าวดังนี้

¹ ไกรยุทธ อรรถยาสินันท์, ทฤษฎีภาษีและภาษีเงินได้ของไทย, (กรุงเทพฯ : บริษัทสำนักงานพิมพ์ ดวงกลม จำกัด, 2521), หน้า 3-5.

Robert Murray Haig ได้กล่าวไว้ว่า “เงินได้” คือการเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคลที่จะสนองความต้องการของเขาในช่วงระยะเวลาหนึ่งตราบใดที่อำนาจนี้ประกอบด้วย (1) เงิน หรือ (2) สิ่งอื่น ๆ ที่พอจะวัดได้ในรูปของเงิน (the increase of accretion to one's power to satisfy his wants in a given period in so far as that power consists of (a) money itself, or (b) any thing susceptible of evaluation in terms of money)²

ส่วน Henry C. Simons ได้ให้คำนิยามของคำว่า “เงินได้” ว่า หมายถึง “ผลบวกของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงระดับทรัพย์สินสุทธิ” (the algebraic sum of consumption and change in net worth)³

นอกจากนี้ Professor Harvey Brazier ได้นำเอาแนวคิดของ Simons และ Haig รวมกับแนวความคิดของนักเศรษฐศาสตร์ชาวเยอรมัน George Schanz โดยได้นำนิยามดังกล่าว มาบัญญัติใหม่เพื่อให้เข้าใจง่ายขึ้นกล่าวคือ “เงินได้เท่ากับผลรวมของการบริโภครวมกับการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิของปัจเจกชนในปีนั้น ๆ หรือรอบระยะเวลาบัญชี” (“Income is equal to the algebraic sum of consumption plus the change in the individual's net worth during the year or the accounting period”)⁴

จากนิยามดังกล่าวข้างต้นสามารถสรุปได้ว่า เมื่อทรัพย์สินมีมูลค่าเพิ่มขึ้นเจ้าของทรัพย์สินจะได้รับเงินได้อันเนื่องมาจากความมั่งคั่งสุทธิ (net wealth) ที่เพิ่มขึ้นซึ่งในทางนโยบายภาษีอากรกฎหมายพยายามหลีกเลี่ยงการเก็บภาษีจากมูลค่าเพิ่มขึ้นในทรัพย์สิน (appreciated value) ที่ยังคงครอบครองโดยเจ้าของทรัพย์สินนั้นอยู่นั้นกว่าทรัพย์สินนั้นจะมีมูลค่าเพิ่มขึ้นโดยการจำหน่ายหรือขายหรือแลกเปลี่ยนทรัพย์สินดังกล่าวในรูปของเงินสด ดังนั้นตามหลักเศรษฐศาสตร์ของ Simons จึงถือว่าเงินได้ของบุคคลธรรมดาเป็นผลรวมของมูลค่าราคาตลาดของสิทธิที่ใช้ในการบริโภคและเปลี่ยนแปลง โดยพิจารณาจากมูลค่าของสินค้าหรือสิทธิใน

² เรื่องเดียวกัน, หน้า 3

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 3

⁴ Ray M. Sommerfield, An Introduction to Taxation, (Orlands : Harcourt Brace Javanovich, Publishers, 1981), P : 42.

ทรัพย์สินในช่วงระยะเวลาเริ่มต้นจนถึงช่วงระยะเวลาสิ้นสุด เงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์จึงเป็นการมุ่งพิจารณาว่ารายการที่เกิดขึ้นเป็นการเพิ่มสถานะทางการเงินหรือความมั่งคั่งของบุคคลนั้น ในช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือไม่ ถ้าหากมีการเพิ่มมูลค่าหรือทำให้บุคคลดังกล่าวมีสถานะในทางการเงินดีขึ้นในช่วงระยะเวลานั้น กรณีดังกล่าวอาจถือได้ว่ามีเงินได้เกิดขึ้น

ดังนั้น บุคคลจะพึงเสียภาษีก็ต่อเมื่อมีเงินได้หรือมีฐานะทางเศรษฐกิจดีขึ้น หรือมีอำนาจในการใช้จ่ายใช้สอยมากขึ้น แต่การที่ทรัพย์สินของบุคคลเพิ่มขึ้นตามระยะเวลา หรือตามความนิยมจะไม่ทำให้บุคคลนั้นมีฐานะทางเศรษฐกิจเพิ่มขึ้น เว้นแต่จะได้มีการจำหน่าย ทรัพย์สินนั้นไปและเป็นเหตุให้ได้รับผลตอบแทนมา ตัวอย่างเช่น การที่บุคคลไปกู้ยืมเงินผู้อื่นมา เงินที่กู้ยืมดังกล่าวไม่ถือเป็นเงินได้ของผู้กู้ยืมแต่อย่างไร เพราะผู้กู้มีความผูกพันที่จะต้องใช้คืน เงินกู้แก่ผู้ให้กู้ จึงเห็นได้ว่า การกู้ยืมเงินดังกล่าวนั้นไม่ได้เป็นการเสริมสร้างฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลนั้นแต่อย่างใด⁵

โดยสรุป การจัดเก็บภาษีอากรจะต้องพิจารณาประกอบกับคำนิยามของคำว่า “เงินได้” ในเชิงเศรษฐศาสตร์ ทั้งนี้ เนื่องจากเงินได้เป็นดัชนีที่ได้รับการยอมรับเป็นการทั่วไปว่าเป็นการเสริมสร้างสถานะทางการเงินและความมั่งคั่งของบุคคลนั้น แต่อย่างไรก็ดี มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ก็ไม่ได้ให้ความหมายที่ชัดเจนในการกำหนดนิยามเงินได้ที่พึงต้องเสีย ภาษีให้แก่รัฐ โดยเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 40 เพียงแต่แบ่ง ประเภทเงินได้ออกเป็น 8 ประเภทตามที่ระบุไว้ในมาตรา 40(1)-40(7) และ มาตรา 40(8) ที่มี ขอบข่ายกว้างขวางโดยรวมถึงเงินได้อื่น ๆ ที่ไม่ได้ระบุไว้ในมาตรา 40(1)-40(7) แต่ก็ไม่ได้อธิบาย

⁵ พิภพ วีระพงษ์, “การจัดเก็บภาษีเงินได้ในเงินประกันความรับผิดจากการใช้สนามกอล์ฟและ นิยามของคำว่า “เงินได้” ในเชิงภาษีอากร” สรรพากรศาสตร์ 41(พฤษภาคม 2537) : 36

มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้ว่า “เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงิน ได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้รวมตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์ อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิด้วย

หมายความว่าเงินได้นั้นมีอะไรบ้าง ซึ่งถ้าหากพิจารณาโดยละเอียดประกอบกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 580/2506⁶ ที่วางแนวบรรทัดฐานไว้ว่า เงินได้ที่จะนำมาคำนวณภาษีจะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว ไม่ใช่เป็นเพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับในภายภาคหน้า ดังนั้น คำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ในทางภาษีอากรจึงต้องพิจารณาว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ที่ได้รับมาแล้วไม่ใช่เป็นเพียงการคาดหมายเอาว่าจะได้รับในอนาคต ซึ่งแนวคิดดังกล่าวสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ใช้เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) นอกจากนี้ ในกรณีการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน กฎหมายควรจะทำการจัดเก็บภาษีขณะที่ผู้มีเงินได้มีความพร้อมที่จะชำระภาษีให้แก่รัฐ (wherewithal to pay)

อนึ่ง หลักความพร้อมที่จะชำระภาษี หมายถึง การจัดเก็บภาษีของรัฐควร จะดำเนินการจัดเก็บขณะที่ผู้เสียภาษีสมีความพร้อมที่จะชำระภาษี กล่าวคือ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีสมีรายได้ที่ยังไม่รับรู้ว่าเป็นรายได้แต่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีในปีที่รับจ้าง เช่น ผู้ให้เช่าได้รับค่าเช่าที่ได้จ่ายล่วงหน้ามาเป็นปี ๆ ผู้ให้เช่าจะต้องนำค่าเช่าที่ได้รับล่วงหน้ามาคำนวณภาษีในปีที่ได้รับค่าเช่ามาไม่ใช่รอจนกระทั่งครบกำหนดค่าเช่าในแต่ละงวดหรือแต่ละเดือนแล้วจึงนำมาคำนวณภาษี ทั้งนี้ หลักการดังกล่าวให้ประโยชน์แก่รัฐทางด้านการจัดเก็บภาษีในกรณีที่ผู้เสียภาษีสมีเงินเพียงพอที่จะจ่ายภาษีให้แก่รัฐ โดยไม่ต้องรอจนกระทั่งครบกำหนดระยะเวลาชำระค่าเช่าตามสัญญาแต่ละงวดแล้วจึงค่อยจัดเก็บภาษีซึ่งถ้าหากรอจนกระทั่งครบกำหนดอาจเป็นไปได้ว่า เมื่อถึงเวลานั้นผู้เสียภาษีอาจจะไม่มีเงินสดเหลือเพียงพอที่จะจ่ายภาษีให้แก่รัฐหรืออาจจะเลี้ยงยากย้ายเงินไปหมดและไม่สามารถชำระภาษีให้แก่รัฐได้ โดยแนวคิดดังกล่าวจะเป็นประโยชน์ต่อรัฐในแง่การจัดเก็บภาษีและต่อผู้เสียภาษีเอง เพราะเหตุว่า ในบางกรณีผู้เสียภาษีสามารถเลื่อนการรับรู้รายได้เพื่อนำมาคำนวณภาษีจากกำไรบางส่วนหรือทั้งหมดจากการขายผ่อนชำระจนกระทั่งผู้เสียภาษีสดังกล่าวจะได้รับเงินสดนั้นมาก่อน ซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้แนวทางนี้ในการเลื่อนการรับรู้รายได้ที่จะต้องนำมาคำนวณภาษีเพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐ⁷

⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 580/2506 ระหว่าง บริษัทไทยนิคมพาณิชย์ จำกัด โจทก์ และกรมสรรพากร จำเลย

⁷ Ray M. Sommerfield, “An Introduction to Taxation”. (Orlands : Harcourt Brace Javanovich, Publishers, 1981), P : 3-10

ดังนั้น แนวคิดในการจัดเก็บภาษีควรทำการจัดเก็บในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีเงินได้หรือมีสถานะทางเศรษฐกิจดีขึ้นและจะต้องจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการชำระภาษีหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่าบุคคลที่มีรายได้มากควรที่จะเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีรายได้น้อยขณะที่มีสถานะแวดล้อมเท่า ๆ กัน นอกจากนี้ หากมีการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินก็ควรจะต้องจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นขณะที่ผู้เสียภาษีมีความพร้อมที่จะชำระภาษี (wherewithal to pay) แต่อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีของหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในปัจจุบันเป็นการจัดเก็บที่ไม่สอดคล้องกับความก้าวหน้าของรายได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับ นอกจากนี้ ประมวลรัษฎากรยังทำการจัดเก็บภาษี ณ เวลาที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้นำทรัพย์สินมาลงทุนในห้างหุ้นส่วนอันเป็นการจัดเก็บที่ขัดกับความพร้อมที่จะชำระภาษีของผู้เสียภาษีเป็นผลให้ผู้เสียภาษีจะต้องหาเงินสดมาชำระภาษีให้แก่รัฐล่วงหน้าขณะที่ตนเองยังไม่ได้มีสถานะทางเศรษฐกิจดีขึ้นแต่อย่างใด โดยประเด็นดังกล่าวผู้เขียนจะได้กล่าวต่อไปในบทที่ 5

2.2 หลักการจัดเก็บภาษีอากร

วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นการหารายได้เข้ารัฐเพื่อกระจายรายได้และทรัพย์สินให้เป็นธรรม โดยเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่นำเอาอัตราภาษีก้าวหน้ามาใช้ในการจัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการกระจายรายได้และลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมระหว่างคนรวยและคนจนทำให้ผู้มีเงินได้มากจะต้องถูกจัดเก็บภาษีเป็นจำนวนที่สูงตามสัดส่วนของรายได้ของตนเอง แต่ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีรายได้จากหลาย ๆ แหล่งและมีโอกาสที่จะจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลซึ่งถือว่าเป็นหน่วยภาษีใหม่ในทางประมวลรัษฎากร กรณีนี้ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้ประโยชน์จากรูปแบบดังกล่าวในการกระจายฐานเงินได้ของตนไปยังหน่วยภาษีใหม่ที่จัดตั้งขึ้น ทั้ง ๆ ที่หน่วยภาษีดังกล่าวไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายแต่อย่างใด ซึ่งการกระจายฐานเงินได้นั้นเป็นผลทำให้ผู้เสียภาษีสามารถเสียภาษีน้อยกว่าที่ตนเองควรจะเสีย การสร้างหน่วยภาษีดังกล่าวในทางประมวลรัษฎากรจึงไม่สอดคล้องต่อหลักการภาษีอากรตามนโยบายภาษีอากรที่จะทำการจัดเก็บภาษีกับผู้ที่มีรายได้สูงกว่าผู้ที่มีรายได้น้อยตามสัดส่วนสภาพของแต่ละบุคคล

อนึ่ง รัฐผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีจะต้องกำหนดวิธีการจัดเก็บตามหลักการภาษีอากรที่มีอยู่เพื่อสร้างประสิทธิภาพและความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีระหว่างตัวผู้เสียภาษีด้วยกันเอง

โดยมีแนวคิดในการพิจารณาถึงหลักการภาษีอากรที่ดีตามแนวคิดของ Adam Smith อันเป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานในการจัดเก็บภาษีอากร ทั้งนี้ แนวคิดดังกล่าวได้วิเคราะห์ให้เห็นถึงการมีส่วนร่วมของบุคคลที่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อชาติและประชาชนซึ่งเป็นที่มาของความร่ำรวยของชาติในรูปแบบของการแบ่งสรรภาระสาธารณะ หรือหน้าที่ของมนุษย์ต่อสังคม⁸ ความสำคัญของหลักการจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวประกอบกับการเพิ่มเติมหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการบริหารการจัดเก็บภาษีในระยะต่อ ๆ มา เป็นหลักเกณฑ์ที่ทำให้ผู้บัญญัติกฎหมายสามารถนำไปพิจารณาประกอบกับการกำหนดรูปแบบของภาษีและการจัดเก็บภาษี ซึ่งแนวคิดดังกล่าวมีดังนี้คือ⁹

2.2.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักการภาษีอากรที่ดีต้องสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีด้วยกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งระหว่างรัฐผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีกับประชาชน หลักความเป็นธรรมถือว่าเป็นหัวใจของระบบการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี หากมีการจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล (Ability-to-Pay) โดยเป็นการสร้างความสมัครใจในการเสียภาษี (Voluntary Compliance) ของผู้เสียซึ่งรายละเอียดผู้เขียนจะได้กล่าวในหัวข้อถัดไป

2.2.2 หลักความแน่นอน (Certainty)

หลักการภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความแน่นอนในการจัดเก็บทั้งในส่วนของตัวบทกฎหมาย วิธีปฏิบัติในการจัดเก็บ วิธีการชำระภาษี การกำหนดตัวผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี เป็นต้น โดยจะต้องมีความแจ่มชัดเพื่อให้ผู้เสียภาษีมีโอกาสปรับปรุงวิธีการดำเนินธุรกิจของตนเพื่อจัดเตรียมค่าใช้จ่ายทางด้านภาษีอากรเพื่อให้สามารถชำระภาษีได้ถูกต้องตามกำหนดเวลา

⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล ดร. “กรอบความคิดทางสังคมวิทยาและรูปแบบภาษี” *รวมบทความเนื่องในโอกาสครบรอบ 84 ปี ศ.ดร. ประยูร กาญจนกุล* (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์อักษรไทย, 2540), หน้า 176-178.

⁹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *เอกสารการสอนชุดวิชาการคลังและงบประมาณสุทธิัยธรรมาธิราช หน่วยที่ 1-8* (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์อักษรไทย, 2528), หน้า 191.

2.2.3 หลักความสะดวก (Convenience)

หลักความสะดวก หมายถึง ภาษาที่รัฐเรียกเก็บจากประชาชนนั้นควร จะเรียกเก็บตามเวลาและสร้างความสะดวกแก่ผู้เสียภาษ่มากที่สุด เช่น รัฐควรอำนวยความสะดวกในการติดต่อ นอกจากนี้ วิธีการจัดเก็บภาษีกวจะต้องมีแนวทางในการจัดเก็บที่ง่าย ต่อการชำระภาษีและจะต้องมีการกำหนดสถานที่ชำระภาษีให้แน่นอนเพื่อความสะดวกในการเสีย ภาษี ซึ่งถ้าหากรัฐสามารถวางหลักเกณฑ์ได้อย่างเหมาะสมแล้วก็จะเป็นการจูงใจประชาชนให้ เสียภาษีได้อย่างถูกต้องครบถ้วนอันเป็นการสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีได้อีกวิธีหนึ่ง

2.2.4 หลักประหยัด (Economy)

หลักความประหยัด หมายถึง การบริหารจัดการภาษีที่เสียค่าใช้จ่าย ในการจัดเก็บน้อยที่สุดแต่ก่อให้เกิดประโยชน์ได้มากที่สุด แต่อย่างไรก็ดี การบริหารภาษีเพื่อ ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บที่ต่ำ รัฐจะต้องคำนึงถึงภาระหน้าที่ใน การทำงานของประชาชนให้น้อยที่สุดเช่นกัน ตัวอย่างเช่น ภาษีอากรบางประเภทที่ใช้เจ้าหน้าที่ ในการจัดเก็บเป็นจำนวนมาก นอกจากจะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในด้านรัฐผู้จัดเก็บแล้ว การใช้เจ้าหน้าที่เข้าไปตรวจกิจการของผู้เสียภาษีบ่อยครั้งเกินไปอาจจะสร้างความถดถอยในการทำงานของ ประชาชนได้เช่นกัน

2.2.5 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

หลักการภาษีอากรที่ดีต้องมีความยืดหยุ่นในการปรับตัวเข้ากับภาวะ ทางเศรษฐกิจโดยสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมภาวะเศรษฐกิจของรัฐและรักษา เสถียรภาพทางเศรษฐกิจของสังคมด้วย ตัวอย่าง เช่น โครงสร้างภาษีที่ใช้อัตราภาษีก้าวหน้าในการจัดเก็บ ซึ่งโดยทั่วไปหลักการดังกล่าวจะทำการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่สูงตามสัดส่วนกับรายได้ที่เพิ่มขึ้นทำให้มีผลเป็นการชะลอการขยายตัวของรายได้ที่ใช้จ่ายจริงของประชาชนและช่วยลด แรงกดดันทางด้านภาวะเงินเฟ้อได้ ขณะเดียวกันถ้าหากว่ารายได้ของประชาชนต่ำอัตราภาษีที่ จัดเก็บก็จะลดลงเร็วกว่าการลดลงของรายได้ของประชาชน ซึ่งจะไม่ก่อให้เกิดภาระต่อผู้เสีย ภาษีมากจนเกินไป

2.2.6 หลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)

หลักการภาษีอากรที่ดีจะต้องทำการจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ กล่าวคือ ต้องเป็นระบบภาษีอากรที่เสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บให้น้อยที่สุดและทำการบริหารการ จัดเก็บให้มีประสิทธิภาพสูงสุดในทางปฏิบัติด้วย

2.2.7 หลักการทำได้ได้ดี (Productivity)

หลักการภาษีอากรที่ดีต้องทำรายได้ให้กับรัฐได้ดี โดยฐานภาษีที่จัด เก็บจะต้องกว้างเพื่อให้ครอบคลุมกับผู้เสียภาษีจำนวนมาก กล่าวคือ เป็นภาษีที่มีฐานใหญ่และ สามารถขยายตัวได้อย่างรวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจซึ่งจะทำให้รัฐได้รับรายได้ จากการจัดเก็บภาษีมากโดยไม่จำเป็นต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บ ตัวอย่างเช่น ภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาที่ใช้อัตราภาษีก้าวหน้าในการจัดเก็บ หากผู้เสียภาษีมีจำนวนมากและมีรายได้สูงฐาน ภาษีก็จะกว้างการจัดเก็บภาษีดังกล่าวก็จะสามารถอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐได้ดี

อย่างไรก็ตาม จากหลักภาษีอากรที่กล่าวไว้ข้างต้นสิ่งที่ควรเป็นข้อพิจารณาที่ สำคัญที่สุดอันเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดีคือ หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีที่ใช้รายได้ เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีเพื่อให้สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีตามอัตราก้าวหน้า อันเป็นอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปัจจุบัน เหตุที่ต้องพิจารณาและ ให้ความสำคัญกับหลักความเป็นธรรม เนื่องจาก การจัดเก็บภาษีของหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วน สามีญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในปัจจุบันสามารถใช้ประโยชน์จากความ เป็นหน่วยภาษี เพื่อที่จะเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำกว่าที่ควรจะเสียอันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อหน่วยภาษีเงิน ได้อื่น ๆ ที่ไม่มีโอกาสใช้รูปแบบห้างหุ้นส่วนสามีญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในการกระจาย ฐานเงินได้ ทำให้การจัดเก็บภาษีในกรณีของห้างหุ้นส่วนสามีญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล เป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่สอดคล้องกับความก้าวหน้าตามรายได้ของผู้เสียภาษี

2.3 หลักความเป็นธรรม (Equity Principle)¹⁰

หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี (the equity principle of taxation) หมายถึง บุคคลที่เสียภาษีให้แก่รัฐควรที่จะเสียภาษีตามระดับความสามารถในรายได้ที่ตนเองได้รับ¹¹ การจัดเก็บภาษีอากรของประเทศใดประเทศหนึ่งหรือการพิจารณาระบบภาษีอากรของแต่ละประเทศจะต้องมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การใช้อัตราภาษีก้าวหน้าในการจัดเก็บนั้นมีจุดประสงค์เพื่อเป็นการกระจายรายได้ให้สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay Principle) ของผู้เสียภาษีอันเป็นหลักเกณฑ์ที่มีการยอมรับเป็นการทั่วไป โดยเฉพาะประเทศที่มีระบบกฎหมายภาษีอากรที่พัฒนาแล้ว ดังเช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศสหราชอาณาจักร ที่ใช้อัตราภาษีก้าวหน้าในการจัดเก็บกับบุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นหน่วยบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้แม้ว่าจะมีการรวมกลุ่มจัดตั้งในรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญก็ตาม เนื่องจาก การรวมกลุ่มดังกล่าวเป็นการรวมกลุ่มที่ไม่ได้สร้างสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมาย การจัดเก็บภาษีกับรูปแบบห้างหุ้นส่วนของประเทศดังกล่าวจึงทำการจัดเก็บภาษีกับผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนที่ได้รับเงินได้

ขณะที่ประมวลรัษฎากรไทยกลับกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีของหน่วยธุรกิจบางหน่วยที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายโดยกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีใหม่แยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้ ซึ่งรูปแบบดังกล่าวสามารถใช้ประโยชน์จากการเป็นหน่วยภาษีประกอบกับวิธีการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าทำให้ผู้เสียภาษีสามารถกระจายฐานเงินได้ของตนออกเป็นหลาย ๆ จำนวนเพื่อให้เงินได้แต่ละจำนวนตกอยู่กับหน่วยที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคล แต่เป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีใหม่ในทางประมวลรัษฎากร ทำให้สามารถเสียภาษีในอัตราเริ่มต้นขั้นต่ำอันเป็นรูปแบบการจัดเก็บภาษีที่บิดเบือนต่อโครงสร้างการจัดเก็บภาษีและนโยบายการจัดเก็บภาษีของรัฐที่มีนโยบายที่จะทำการจัดเก็บภาษีตามความสามารถและความก้าวหน้าของรายได้ของผู้เสียภาษี

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 7

¹¹ ไกรยุทธ ธีรตยาดีนันท์, ทฤษฎีภาษีและภาษีเงินได้ของไทย, (กรุงเทพ ฯ : บริษัท สำนักพิมพ์ดวงกมล จำกัด, 2521) , หน้า 8

ดังนั้น การศึกษาถึงแนวทางในการกำหนดวิธีการเสียภาษีหรือการชำระภาษีของผู้เสียภาษีจึงต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของความเท่าเทียมกันหรือความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษี ซึ่งในปัจจุบัน การวัดความเป็นธรรมทางภาระภาษีจะใช้จ่ายเงินได้ (Income) เป็นเครื่องวัดระดับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี โดยสามารถวัดได้ 2 แนวทางคือ การวัดความเป็นธรรมในแนวนอนและความเป็นธรรมในแนวตั้งดังนี้คือ¹²

2.3.1 ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity)

กรณีนี้เป็นการจัดเก็บภาษีโดยถือว่าบุคคลที่มีสภาพและความเป็นอยู่ในระดับเดียวกันควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีที่เท่าเทียมกันและถ้าหากมีการจัดเก็บภาษีโดยเท่าเทียมกันดังกล่าวก็จะไม่ก่อให้เกิดความได้เปรียบและเสียเปรียบซึ่งกันและกัน ภาระภาษีที่แต่ละบุคคลจะต้องเสียก็จะไม่แตกต่างกัน เช่น หากกำหนด “เงินได้” เป็นดัชนีที่วัดความสามารถในการเสียภาษีแล้ว บุคคลที่มีเงินได้เท่ากันจะต้องเสียภาษีเท่ากัน อันสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of absolute equity) เป็นต้น

2.3.2 ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity)

กรณีนี้เป็นการกำหนดให้บุคคลที่มีสถานภาพในทางเศรษฐกิจที่ดีกว่าควรมีส่วนในการที่จะรับภาระภาษีมากกว่าบุคคลอื่น ทั้งนี้ เนื่องจาก บุคคลที่มีสถานะทางเศรษฐกิจดีย่อมแสดงให้เห็นถึงการบริโภคหรือการใช้ทรัพยากร ตลอดจนการใช้สาธารณูปโภคของรัฐจนก่อให้เกิดผลประโยชน์จากการลงทุนของตนเองหรือจัดเก็บภาษีจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากการใช้ทรัพยากรที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการชำระภาษีให้แก่รัฐได้มากกว่า ซึ่งความเป็นธรรมในแนวตั้งจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อผู้เสียภาษีมีความสามารถในการเสียภาษีแตกต่างกันจะต้องเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกันด้วย นอกจากนี้ ภาษีอากรที่จะสร้างความยุติธรรมจะต้องเป็นภาษีที่มีลักษณะเป็นกลางโดยไม่เปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งรัฐจะต้องกำหนดฐานภาษีให้แน่นอนหรือพยายามให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีตามความสามารถของตนเอง

¹² เรื่องเดียวกัน หน้า 9-10

การพิจารณาหลักความเป็นธรรมจึงเป็นสิ่งที่ใช้ในการกำหนดวิธีการเสียภาษีตามความสามารถของผู้เสียภาษีอันประกอบไปด้วยบุคคลธรรมดาหรือหน่วยภาษีที่ก่อให้เกิดเงินได้ให้แก่รัฐ ซึ่งปัจจุบันจะครอบคลุมไปถึงนิติบุคคลที่มีความสามารถในการดำเนินธุรกิจที่มีผลกำไรอันแสดงให้เห็นถึงความสามารถในการเสียภาษีของนิติบุคคลนั้น

หลักความเป็นธรรมจึงเป็นหัวใจหลักในการกำหนดภาระหน้าที่ในการเสียภาษีของประชาชน โดยตั้งอยู่บนแนวความคิดที่ว่า บุคคลสองคนที่มีสถานะแตกต่างกันหากมีรายได้เป็นจำนวนเท่ากันไม่ควรเสียภาษีในจำนวนที่เท่าเทียมกัน ทั้งนี้ ด้วยเหตุว่า ความสามารถในการเสียภาษีต้องขึ้นอยู่กับจำนวนสมาชิกในครอบครัวด้วยหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ จะต้องนำสถานะส่วนบุคคลและสถานะทางครอบครัวมาเป็นสาระสำคัญในการพิจารณาในการกำหนดจำนวนภาษีและค่าลดหย่อนที่จะต้องคำนึงถึงภาระครอบครัว (charges familiales) นอกจากหลักความเป็นธรรมข้างต้นแล้ว การกระจายภาระภาษีตามสัดส่วนของรายได้จะต้องใช้อัตราภาษีที่สอดคล้องกับความสามารถในการชำระภาษีด้วย โดยผู้ที่มีรายได้มากก็ควรที่จะเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีรายได้น้อย การจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าจึงเป็นอัตราที่ถูกนำมาใช้ในการจัดเก็บเพื่อให้สอดคล้องกับความก้าวหน้าตามรายได้ของผู้เสียภาษีซึ่งเป็นอัตราภาษีที่สูงขึ้นเมื่อมีฐานภาษีเพิ่มขึ้นอันเป็นผลมาจากทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์ว่าด้วยอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่ม¹³ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งความเป็นธรรมในแนวตั้งจะจัดเก็บภาษีตามส่วนแห่งความสามารถ โดยพิจารณาจากจำนวนรายได้ ความมั่งมี หรือ การใช้จ่าย รวมถึงสถานะส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีประกอบกับการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าตามความสามารถในการได้มาซึ่งรายได้ของผู้เสียภาษี โดยอัตราภาษีก้าวหน้าดังกล่าว (Progressive Rate) มีเหตุผลในการใช้ดังนี้คือ¹⁴

¹³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล ดร., “เอกสารคำบรรยาย วิชากฎหมายการคลังและการภาษีอากร”, ปีการศึกษา 2540 : 13-14

¹⁴ สุเกตุ อภิชาติบุตร, “หลักความเป็นธรรมแห่งสังคม”, สรรพากรศาสตร์ 5(กันยายน 2501) : 37-39

1. อัตราภาษีก้าวหน้าเป็นอัตราที่สามารถใช้กระจายภาระภาษีไปยังประชาชนได้อย่างยุติธรรมเพราะเป็นการจัดเก็บตามความก้าวหน้าของรายได้อันสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี (Ability-to-Pay Principle) ที่แท้จริง

2. อัตราภาษีก้าวหน้าเป็นเครื่องมือที่ใช้กำจัดความไม่เสมอภาคในเศรษฐกิจระบบนายทุน (Capitalism) และลดความเหลื่อมล้ำในทางเศรษฐกิจระหว่างกลุ่มบุคคลที่มีฐานะร่ำรวยและยากจน

ดังนั้น จะเห็นได้ว่านโยบายทางภาษีอากรนั้นมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีตามความก้าวหน้าของรายได้หรือความสามารถของผู้เสียภาษีเพื่อให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ทำการจัดเก็บภาษีจากผู้มีรายได้สูงมากกว่าผู้มีรายได้ต่ำตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง แต่อย่างไรก็ดี การกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีใหม่ตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรไทยกลับสามารถสร้างความแตกต่างในการจัดเก็บภาษีอากรอันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมหลายประการที่ขัดต่อหลักการภาษีอากรและโครงสร้างการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า ดังผู้เขียนจะได้กล่าวต่อไปในบทที่ 5