



ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

บทบาทโดยทั่วไปทางด้านการคลังของรัฐบาลส่วนหนึ่งได้แก่การระดมทรัพยากร จากภาคเอกชนโดยผ่านระบบภาษีอากร เพื่อรัฐบาลจะได้นำมาใช้ในการผลิตและการให้บริการแก่ประชาชนในรูปของการบริการต่าง ๆ เช่น การป้องกันประเทศ การรักษาความสงบเรียบร้อยภายในประเทศ การศึกษา สาธารณสุข และ การบริการทางเศรษฐกิจต่าง ๆ เป็นต้น ซึ่งในการพัฒนาเศรษฐกิจในประเทศไทยด้วยพัฒนาโดยทั่วไปเน้นการสะสมทุนเป็นปัจจัยที่สำคัญที่สุด ในการสร้างความเจริญทางเศรษฐกิจให้แก่ประเทศ (เมธี ครองแก้ว 2525: 2) รัฐบาลจึงมีส่วนช่วยได้ โดยการเก็บภาษีอากรให้ได้มากขึ้น และใช้เงินภาษีอากรที่เก็บได้นั้นเป็นทุน ในการพัฒนาประเทศต่อไป

ในประเทศไทยรายได้ส่วนใหญ่ของรัฐก็มาจากภาษีอากร เป็นหลักคือ เป็นรายได้จากภาษีอากรประมาณร้อยละ 88 แต่โครงสร้างของระบบภาษีนั้น ยังมีลักษณะที่มีรายได้จากภาษีทางอ้อม* เป็นส่วนใหญ่ คือ จากผลการวิจัยของ รศ. ดร. ชมเนลิน จันทรเรืองเพ็ญ และ ผศ.รัตนา สายคณิต (2524: 88) ในเรื่องโครงสร้างภาษีของไทย และผลที่มีต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศพบว่า สัดส่วนภาษีการขาย และสินค้าเข้าออกเป็นสัดส่วนที่สูงกว่าสัดส่วนภาษีอื่น ๆ ในผลิตภัณฑ์ประชาชาติจากลักษณะของโครงสร้างของระบบภาษี ที่มีรายได้ส่วนใหญ่มาจากภาษีทางอ้อมเช่นนี้ ทำให้ภาระภาษีส่วนใหญ่ตกแก่ผู้มีรายได้น้อย ซึ่งรัฐบาลก็ได้พยายามแก้ปัญหาภาระภาษีดังกล่าว โดยการพัฒนาระบบภาษีทางตรง** ขึ้นมาเป็นการช่วยแก้ปัญหา

*ภาษีทางอ้อม หมายถึง ภาษีที่ผู้หน้าที่เสียภาษีสามารถจะผลักภาระภาษีทั้งหมดหรือบางส่วนไปให้ผู้อื่นรับแทนได้ภาษีที่จัดอยู่ในประเภทนี้ได้แก่ ภาษีศุลกากร ภาษีการค้า เป็นต้น

**ภาษีทางตรง คือ ภาษีประเภทที่ ผู้หน้าที่ต้องเสียภาษีต้องรับภาระภาษีเอง ไม่สามารถผลักภาษีไปให้กับผู้อื่นชำระแทนได้ภาษีที่จัดอยู่ในประเภทนี้ได้แก่ ภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดา ภาษีโรงเรือน เป็นต้น

ภาษีทางตรงที่ได้รับความนิยมเป็นอย่างมาก เพื่อแก้ไขปัญหาความเป็นธรรมในการภาษีเงินได้แก่
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้เนื่องจาก

1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นตามหลักความสามารถ กล่าวคือผู้มีรายได้มากก็เสียภาษีมาก ผู้มีรายได้น้อยก็เสียภาษีน้อย ฉะนั้นภาระของภาษีจะตกต้องอยู่กับผู้เสียภาษีอย่างยุติธรรมที่สุด

2. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีทางตรง ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีหลักภาระภาษีได้ยากดั่งนั้นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายกับผู้รับภาระภาษีจึงเป็นคนคนเดียวกัน ซึ่ง เป็นประโยชน์ต่อการบริหารการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล เพราะ เมื่อมีการจัดเก็บแล้วสามารถทราบได้แน่นอนว่าใครเป็นผู้รับภาระภาษีเงิน

3. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จัดเก็บส่วนใหญ่แบบทุกประเทศจะใช้อัตราภาษีก้าวหน้า (progressive rate) ดังนั้นจึงมีลักษณะยืดหยุ่นในตัวเอง ซึ่งจะช่วยให้ภาวะเศรษฐกิจซึ่งปั่นป่วนให้สมดุลได้โดยเร็ว เป็นต้นว่า ในภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ ผู้เสียภาษีก็จะรับภาระภาษีในอัตราที่ต่ำ และมีเงินสำหรับใช้จ่ายเพิ่มขึ้น ซึ่งจะช่วยให้ภาวะเศรษฐกิจฟื้นตัวเร็วขึ้นในทางตรงข้าม ในขณะที่เกิดภาวะเงินเฟ้อราคาสินค้าสูงขึ้น ผู้เสียภาษีมีรายได้สูงก็ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาส่งขึ้น ผลจะทำให้มีเงินใช้จ่ายน้อยลงและลดความต้องการซื้อสินค้า ซึ่งจะทำให้ภาวะเงินเฟ้อกลับคืนสู่ปกติโดยเร็ว โดยรัฐบาลไม่ต้องเข้าไปเกี่ยวข้องด้วยเลย

อย่างไรก็ตามแม้ว่ารัฐจะพยายามพัฒนาระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาดังกล่าว เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมและเป็นแหล่งรายได้ของรัฐนั้น ก็ยังเป็นที่ทราบกันโดยทั่วไปว่า ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยนั้นยังมีปัญหาคือ

ปัญหาความบกพร่องของโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีลักษณะไม่เอื้ออำนวยต่อการจัดเก็บ ทำให้ไม่สามารถจัดเก็บได้อย่างทั่วถึง และมีลักษณะที่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในหมู่ผู้เสียภาษี คือผู้มีรายได้มากแต่เสียภาษีน้อย ผู้มีรายได้น้อยแต่มีภาระในการชำระภาษีมาก

ปัญหาการหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การหลีกเลี่ยง และหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นยังมีอัตราสูงการเก็บทำได้ไม่ทั่วถึง คือเมื่อพิจารณาถึงจำนวนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาค่าจะพบว่า จำนวนภาษีเงินได้บุคคล

ธรรมดาที่เก็บได้มากที่สุดนั้นได้แก่ในเขตกรุงเทพมหานคร และจากการวิจัยของจริยา เจริญวัฒนา (2523: 4-5) พบว่า ความพยายามในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและความสามารถในการเสียภาษีในเขตกรุงเทพมหานครนั้นมีสูง แต่อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาถึงจำนวนผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในเขตกรุงเทพมหานครกับจำนวนประชากรทั้งหมดแล้วจะพบว่า จำนวนผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้งสิ้นในปี พ.ศ.2527 มีรวม 974,210 ราย* ขณะที่ประชากรในเขตกรุงเทพมหานครนั้นมีทั้งสิ้น 5,174,682 คน** (ซึ่งประกอบด้วยเด็ก 1,465,951 คน*** และว่างงาน 152,491 คน+) เมื่อเปรียบเทียบค่าของจำนวนผู้เสียภาษีกับจำนวนประชากรพบว่า มีผู้เสียภาษีคิดเป็นร้อยละ 19.41 ของจำนวนประชากรทั้งสิ้นในเขตกรุงเทพมหานคร หรือจากการศึกษาวิจัยของ นายวิโรจน์ เลาคะพันธ์ (2522-2523: 101-103) ในเรื่องการหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย พบว่ามีการหลีกเลี่ยงภาษีกันมากในกลุ่มผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระ และพบว่า ในเขตกรุงเทพมหานคร เป็นแหล่งที่จัดเก็บภาษีได้เป็นจำนวนมากแต่ก็มีการหลบหนีและหลีกเลี่ยงสูงซึ่งนายวิโรจน์ เลาคะพันธ์ ได้เสนอว่าควรให้ความสนใจเป็นพิเศษในการป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยง และหลบหนีภาษีซึ่งจากตัวเลขและผลการวิจัยดังกล่าวขอจะเป็นตัวชี้ให้เห็นได้ว่า ยังมีข้อบกพร่องในตัวระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งทำให้ไม่สามารถจัดเก็บได้อย่างทั่วถึง

ปัญหาการบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยนั้นยังต่ำกว่าที่ประมาณการไว้ คือปีงบประมาณ 2527 ได้ประมาณการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั่วประเทศไว้ 18,121.80 ล้านบาท แต่สามารถจัดเก็บได้เพียง 16,894.11 ล้านบาท (ดูตารางที่ 1) หรือในเขตกรุงเทพมหานคร

*ที่มา : กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง

**ที่มา : บัญชีแสดงจำนวนราษฎรของกองทะเบียน กรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย เมื่อ 31 ธันวาคม 2527

***ที่มา : สำมะโนประชากรและเคหะ พ.ศ.2523 ของกรุงเทพมหานคร สำนักงานสถิติแห่งชาติ สำนักนายกรัฐมนตรี

ที่มา : สำมะโนประชากรและเคหะ พ.ศ.2523 ของกรุงเทพมหานคร สำนักงานสถิติแห่งชาติ สำนักนายกรัฐมนตรี

ตารางที่ 1

ผลการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทเปรียบเทียบกันประเภทการ ปีงบประมาณ 2527

หน่วย : ล้านบาท

เขต/จังหวัด	ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา		ภาษีเงินได้นิติบุคคล		ภาษีการเดินทาง		ภาษีการค้า		อากรแสตมป์		อากรมหรรณพ		ราบริศอื่น ๆ		รวมทุกประเภท		การจกัภาษีอากรเปลี่ยนแปลงกับประเภทการ
	ประมาณการ	ผลการจัดเก็บ	ประมาณการ	ผลการจัดเก็บ	ประมาณการ	ผลการจัดเก็บ	ประมาณการ	ผลการจัดเก็บ	ประมาณการ	ผลการจัดเก็บ	ประมาณการ	ผลการจัดเก็บ	ประมาณการ	ผลการจัดเก็บ	ประมาณการ	ผลการจัดเก็บ	
กทม.	12,323.50	11,519.45	13,000.00	12,443.25	364.75	319.06	23,600.00	21,572.57	805.80	584.41	264.29	223.00	364.75	105.45	50,329.58	46,767.20	-7.19
เขต 1	823.00	790.32	313.30	367.79	-	-	1,424.69	1,297.57	64.15	49.24	7.51	7.16	1.91	8.36	2,634.56	2,520.45	-4.33
เขต 2	1,232.10	1,193.34	901.80	998.02	-	0.03	4,715.16	4,183.92	94.74	70.36	14.55	10.74	2.85	23.98	6,961.20	6,480.37	-6.90
เขต 3	462.80	412.60	90.80	83.25	-	-	296.68	275.53	58.92	43.44	11.11	9.60	2.46	3.93	924.77	828.34	-10.42
เขต 4	503.50	453.96	119.63	89.35	0.17	0.13	352.90	305.53	66.04	47.12	10.95	9.24	2.63	4.43	1,055.82	909.86	-13.82
เขต 5	586.25	507.46	176.80	135.23	0.37	0.75	342.47	293.15	76.27	54.96	10.68	8.80	1.64	3.68	1,194.48	1,004.03	-15.94
เขต 6	551.65	485.93	85.55	66.90	-	-	328.30	262.79	56.54	41.86	8.96	7.40	1.92	3.19	1,032.92	868.07	-15.95
เขต 7	750.10	694.72	89.65	75.97	-	-	940.45	827.56	66.69	47.71	9.12	8.16	1.74	6.20	1,857.75	1,660.32	-10.62
เขต 8	440.40	405.16	147.71	155.26	0.66	0.72	520.40	451.72	38.74	30.51	16.33	16.00	4.91	6.81	1,169.15	1,066.16	-8.83
เขต 9	488.50	431.18	176.36	132.61	34.05	32.25	374.42	318.16	52.61	38.36	14.31	13.84	1.80	3.45	1,102.50	969.84	-11.99
รวมทั้งประเทศ	18,121.80	16,894.11	15,101.60	14,547.61	400.00	352.94	32,897.47	29,788.49	1,380.50	1,008.06	367.81	313.93	386.61	169.49	68,325.73	63,074.64	-7.65

ที่มา : มานิค นิธิประทีป, "การจัดทำประมาณการรายปีและภาระความการจกัเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร" สรรพากรสาส์น, 32, 2(มีนาคม - เมษายน, 2528), 89

มหานครเอง ซึ่งเป็นแหล่งที่จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้มากที่สุดในประเทศก็พบว่า จัดเก็บได้เพียง 11,519.45 ล้านบาทจากที่ประมาณการไว้ 12,323.50 ล้านบาทหรือเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้อื่น ๆ ที่กรมสรรพากรจัดเก็บพบว่ารายได้จากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาคิดเป็น 26.78% ของภาษีทุกประเภท (คำนวณจาก $\frac{16,894 \times 100}{63,074.64}$)

จะเห็นได้ว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดายัง เป็นแหล่งทำรายได้ที่ยังต้องพัฒนาการบริหารการจัดเก็บให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น

จากปัญหาต่าง ๆ ดังกล่าวเหล่านี้ จึงเป็นจุดสนใจที่จะนำไปสู่การศึกษาวิจัยนี้ เพื่อหาแนวทางปรับปรุงโครงสร้างภาษีและการบริหารการจัดเก็บเพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมเป็นแหล่งรายได้ที่ดีและก่อให้เกิดความสนใจในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประชาชน

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

การศึกษาวิจัยนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะ

1. เพื่อศึกษาถึงปัญหาของโครงสร้างภาษีด้าน ฐานภาษี การหักค่าใช้จ่าย การหักค่าลดหย่อน และอัตราภาษี และปัญหาการบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทย
2. เพื่อศึกษาความเห็นของ อาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี และคณะเศรษฐศาสตร์ ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยและมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ที่มีต่อปัญหาโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยในปัจจุบันทั้งด้าน ฐานภาษี การหักค่าใช้จ่าย การหักค่าลดหย่อน และอัตราภาษี
3. เพื่อศึกษาความเห็นของ อาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี และคณะเศรษฐศาสตร์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยและมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ที่มีต่อปัญหาการบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
4. เพื่อค้นหาแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งด้านโครงสร้างภาษี และการบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ประโยชน์ที่ได้จากการศึกษาวิจัย

ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษาวิจัยครั้งนี้ คือ

1. ทราบลักษณะโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยในปัจจุบันว่า มีลักษณะอย่างไร และมีปัญหาในด้านความเป็นธรรมในส่วนตัว เป็นสำคัญ

2. ทราบปัญหาของโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีผลทำให้ ผู้เสียภาษีต้อง
ประสบปัญหาในการ เสียภาษี และ ไม่ยอมเสียภาษีตามความเป็นจริง

3. เพื่อเป็นประโยชน์แก่กรมสรรพากร ในการที่อาจจะนำผลการศึกษาไปใช้ประกอบการ
การปรับปรุงประสิทธิภาพในการจัดเก็บและปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้มีความ
เป็นธรรมและ เหมาะสมมากยิ่งขึ้น

ขอบเขตการศึกษาวิจัย

ในการศึกษาวิจัยนี้ อาจแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ

ส่วนที่ 1 เป็นการศึกษาวิเคราะห์เชิงเอกสาร คือ ในส่วนนี้จะศึกษาถึงข้อมูลเกี่ยวกับ
ลักษณะโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยในปัจจุบัน ในส่วนของฐานภาษี การหัก
ค่าใช้จ่ายการหักค่าลดหย่อน อัตราภาษี และการบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาว่ามี
หลักเกณฑ์ และลักษณะ เป็นเช่นไร โดยจะศึกษาเฉพาะลักษณะของโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคล
ธรรมดาที่ใช้อยู่ในปัจจุบันคือ โครงสร้างภาษีที่ได้รับการปรับปรุงแก้ไขใหม่ เมื่อต้นปี พ.ศ. 2529
เท่านั้นและใช้ข้อมูลด้านเอกสารและงานวิจัยต่าง ๆ ช่วยในการศึกษาวิเคราะห์

ส่วนที่ 2 เป็นการศึกษาวิจัยเชิงภาคสนาม โดยจะได้ทำการศึกษาความเห็นของ
อาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชีและคณะ เศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยและมหา
วิทยาลัยธรรมศาสตร์ โดยศึกษาความเห็นเกี่ยวกับโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในด้านฐาน
ภาษี การหักค่าใช้จ่าย การหักค่าลดหย่อน อัตราภาษี และการบริหารการจัดเก็บ ทั้งนี้ เนื่องจาก
อาจารย์ทั้งสองคณะนี้เป็นทั้งผู้มีเงินได้ต้อง เสียภาษีประกอบกับเป็นนักวิชาการซึ่งคาดว่าจะ เป็นผู้ที่มี
ความรู้ เกี่ยวกับระบบภาษีมากพอที่จะให้ทรรศนะที่น่าสนใจและ เชื่อถือได้มากกว่าประชากรกลุ่มอื่น
เนื่องจากโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีการ เปลี่ยนแปลงบ่อย เข้าใจยาก ซึ่งก่อให้เกิด
ความสับสนขึ้นได้ ในกรณีที่มิได้มีการศึกษาติดตาม และการที่ศึกษาเฉพาะจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
และมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ก็ด้วยเนื่องจากว่าเป็นมหาวิทยาลัยที่ได้มีการจัดแบ่งคณะ เป็นคณะ
พาณิชยศาสตร์และการบัญชี และคณะ เศรษฐศาสตร์ไว้อย่างชัดเจน

นิยามศัพท์เฉพาะ

เนื่องจากคำศัพท์เหล่านี้เป็นคำศัพท์ที่มีความหมายกว้างขวาง หลายความหมาย เพื่อที่จะก่อให้เกิดความเข้าใจที่ตรงกัน จึงจะได้นิยามศัพท์ไว้ดังต่อไปนี้

1. ผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หมายถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งในประมวลรัษฎากรได้กำหนดลักษณะของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้ โดยอาจแยกออกเป็น 5 ประเภท (ในจิตร วิจารณ์ช 2524: 2) คือ

1.1 บุคคลธรรมดา หมายถึง ผู้ที่มีสภาพเป็นบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งบัญญัติไว้ในมาตรา 15 ว่า "สภาพบุคคลย่อมเริ่มแต่เมื่อคลอดแล้วอยู่รอดเป็นทารกและสิ้นสุดลงเมื่อตาย" ดังนั้น บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นหน่วยเสียภาษีจึงหมายถึง ผู้ที่มีสภาพบุคคลทุกคน โดยไม่จำกัดเพศ วัย เชื้อชาติ ศาสนา ฯลฯ แต่อย่างใด

1.2 ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อบุคคล หมายถึง ห้างหุ้นส่วนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คือ การที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลง เข้ากัน เพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันผลกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น

1.3 คณะบุคคลที่มีชื่อบุคคล หมายถึงบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลง เข้ากัน เพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน เหมือนห้างหุ้นส่วนสามัญแต่ไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรอันพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น

1.4 ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี หมายถึง บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้ถึง เกณฑ์ต้องเสียภาษี แต่ถึงแก่ความตายก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการเงินได้

1.5 กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง หมายถึง ทรัพย์สินของผู้ตายในปีที่ถัดจากปีถึงแก่ความตาย แต่ยังไม่ได้แบ่งให้ทายาท

2. ความเป็นธรรม

ความเป็นธรรม หมายถึง ความเป็นธรรมตามหลักผลประโยชน์ (benefit principle) และหลักความสามารถในการเสียภาษี (ability to pay principle) ความ

เป็นธรรมตามหลักผลประโยชน์(benefit principle)(ศุภรัตน์ ควณิกกุล 2528: 1) หมายถึง การที่ผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากบริการของรัฐ จะต้องเสียภาษีให้กับรัฐตามส่วนของประโยชน์ที่ได้รับความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (ability to pay principle) (ศุภรัตน์ ควณิกกุล 2528: 2) หมายถึง ผู้เสียภาษีจะเสียภาษีน้อย หรือมากขึ้นกับความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งพิจารณาใน 2 แนวด้วยกัน คือ ความเป็นธรรมในแนวนอน (horizontal equity) ซึ่งจะเกิดขึ้นเมื่อผู้มีความสามารถในการเสียภาษีอากรเท่ากันเสียภาษีที่เท่ากัน และ ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (vertical equity) ซึ่งจะเกิดขึ้นเมื่อผู้มีความสามารถในการเสียภาษีต่างกันเสียภาษีในจำนวนต่างกัน หรือผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีอากรสูงกว่าต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีอากรน้อยกว่า

3. ลักษณะ เป็นไปทางด้านลบ

อาดัม สมิท (Adam Smith) (อ้างถึงใน เกริกเกียรติ นิพนธ์ เสรีธรรม 2525 : 153) ได้วางหลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งเป็นที่ยอมรับของนักทฤษฎีโดยทั่วไปไว้ 4 ประการ คือ

3.1 ประชาชนทุกคนในแต่ละประเทศ ควรจะต้องเสียสละรายได้ หรือผลประโยชน์ตามฐานะทาง เศรษฐกิจของตน เพื่อสนับสนุนการปฏิบัติงานของรัฐ ทั้งนี้ เพราะว่าแต่ละคนต่างก็ได้รับประโยชน์และการคุ้มครองจากรัฐ

3.2 ภาษีที่ประชาชนแต่ละคนจะต้องเสียนั้นจะต้องมีความแน่นอน ไม่มีลักษณะกำกวม ลักษณะและรูปแบบของภาษีตลอดจนจำนวนที่จะต้องเสียภาษี จะต้องเป็นที่ชัดเจนแก่ผู้เสียภาษีทุกคน

3.3 การเก็บภาษีทุกชนิด ควรจะต้องจัดเก็บตามวัน เวลา สถานที่ที่ผู้เสียภาษีสะดวก และจะต้องอำนวยความสะดวกในการเสียภาษีแก่ผู้เสียภาษีด้วย

3.4 ภาษีทุกชนิดที่จัดเก็บนั้น ควรจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุดเท่าที่จะน้อยได้แต่ทำให้รัฐบาลได้รับรายได้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้

นอกจากนี้ เนื่องจากว่าระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยนั้น ได้ยึดหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บ ดังนั้น ลักษณะเป็นไปทางด้านลบในทันทีจึง หมายถึง ลักษณะที่ตรงข้ามกับหลักเกณฑ์ดีในการจัดเก็บภาษีของ อาดัม สมิท และหลักความเป็นธรรม

4. ฐานภาษี

เกริกเกียรติ ผิพัฒนเสรีธรรม (2525: 134) ได้ให้ความหมายว่า ฐานภาษี คือสิ่งที่ถูกใช้ เป็นฐานในการประเมิน เก็บภาษีอากรแต่ละชนิดตามอัตราภาษีที่ได้กำหนดไว้สิ่งที่ถูกใช้ เป็นฐานในการเก็บภาษี อาจจะได้แก่ รายได้ ความมั่งคั่ง มูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ทำการซื้อขายกัน หรือสิ่งอื่น ๆ ที่กำหนดขึ้น โดยปกติแล้วสิ่งที่ให้เป็นฐานภาษีนั้น มักจะถูกใช้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลด้วย

จากความหมายดังกล่าวอาจกล่าวได้ว่า ฐานภาษี หมายถึงสิ่งที่ใช้เป็นตัวกำหนดในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งได้แก่เงินได้พึงประเมินซึ่งกำหนดไว้ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นฐานในการคำนวณภาษี ซึ่งอาจแยกกลุ่มของเงินได้พึงประเมินได้เป็น 8 ประเภท (ศุภรัตน์ คิวณกุล 2528: 12-13) ดังนี้ คือ

4.1 เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ไม่ว่าจะอยู่ในรูปของเงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส บำเหน็จ บำนาญ ฯลฯ และรวมถึงเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ ที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน นั้น

4.2 เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าจะอยู่ในรูปของค่าธรรมเนียมน ค่าส่วนลด เบี้ยประชุม ฯลฯ และรวมถึง เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ ที่ได้เนื่องจากหน้าที่ หรือตำแหน่งงาน หรือจากการรับทำงานให้ ทั้งที่เป็นการประจำและชั่วคราว

4.3 เงินได้ประเภทค่าลิขสิทธิ์ หรือค่าสิทธิอื่น ๆ เงินได้รายปี อันได้มาจากผิยกรรม ฯลฯ

4.4 เงินได้ประเภทดอกเบี้ย เช่น ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเป็นเงินได้ ประเภทเงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งกำไรผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น ฯลฯ

4.5 เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สินการฉีดสัญญาเช่า ชื่อทรัพย์สิน หรือ การฉีดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน

4.6 เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ เช่น วิชากฎหมาย วิศวกรรม การบัญชี การประกอบโรคศิลป์ ฯลฯ

4.7 เงินได้จากการรับเหมา โดยที่ผู้รับเหมาเป็นผู้รับผิดชอบจัดหาวัสดุอุปกรณ์ต่าง ๆ มาให้ นอกเหนือจากแรงงาน และเครื่องมือ

4.8 เงินได้ที่ได้จากการธุรกิจการพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นใดที่มีได้ระบุไว้ใน 7 ประเภทแรก

โดยจัดให้เงินได้ประเภท 4.1 และ 4.2 เงินได้จากแรงงานหรือเงินได้ที่ได้มาโดยใช้น้ำพักน้ำแรง (earned income) ส่วนเงินได้ประเภท 4.3, 4.4 และ 4.5 เป็นเงินได้ที่ได้มาโดยมิต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (unearned income) และเงินได้ประเภท 4.6, 4.7, 4.8 เป็นเงินได้ที่มิลักษณะผสมของสองประเภทแรก (ศุภรัตน์ คิวณกุล 2528: 13)

5. การหักค่าใช้จ่าย

หมายถึง การหักต้นทุน หรือรายจ่ายอันก่อให้เกิดรายได้นั้นออกไป (ศุภรัตน์ คิวณกุล 2528: 16-17) ในระบบภาษีเงินได้ของไทย ได้มีการกำหนดให้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ 2 ลักษณะ คือ

5.1 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการ เหนืออัตราที่แตกต่างกันตามชนิดของเงินได้

5.2 การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็น และสมควร

6. การหักค่าลดหย่อน

ค่าลดหย่อน (allowance) ตามประมวลรัษฎากร (ไพจิตร โรจนวานิช 2524 : 43) หมายถึง ค่าใช้จ่ายส่วนหนึ่งที่หักจากเงินได้หนึ่งประเภติ ซึ่งกฎหมายได้กำหนดไว้เพื่อเป็นการแบ่งเบาภาระภาษีตามสภาพของบุคคล และฐานะทางครอบครัวของผู้มีเงินได้ การหักค่าลดหย่อนตามประมวลรัษฎากร ขณะนี้อาจแยกออกได้เป็น

6.1 การหักลดหย่อนส่วนบุคคล

6.2 การหักลดหย่อนบุตรและภรรยา

- 6.3 การหักลดหย่อน เบี้ยประกันชีวิต
- 6.4 การหักค่าลดหย่อน เงินปันผลและ เงินส่วนแบ่งของกำไร
- 6.5 การหักลดหย่อนสำหรับเงินบริจาค
- 6.6 การหักลดหย่อน เงินสะสมกองทุนสำรอง เลี้ยงชีพ

จากความหมายดังกล่าว อาจกล่าวได้ว่า การหักลดหย่อน หมายถึง การหักค่าใช้จ่าย เพื่อแบ่งเบาภาระของภาษีที่ตามฐานะทาง เศรษฐกิจของบุคคลและครอบครัวของผู้มีเงินได้ โดยจำนวนค่าลดหย่อนที่จะหักได้นั้น จะ เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร

7. อัตราภาษี

อัตราภาษี (tax rate) ได้มีผู้ให้นิยามไว้ดังนี้คือ อภัย หิรัญโต (2525: 344) ให้นิยามไว้ว่า อัตราภาษี คือ อัตราส่วนของจำนวน เงินภาษีที่จัดเก็บต่อรายได้ที่เป็นมูลฐานในการจัดเก็บภาษี นั้น ๆ ส่วนในพจนานุกรม อังกฤษ - ไทย ว่าด้วยเศรษฐศาสตร์ การธนาคารและธุรกิจ ได้ให้ความหมายของ tax rate (วาริ พงษ์เวช 2507: 479) หรืออัตราภาษีว่า หมายถึง อัตราส่วนกับฐานภาษี ซึ่งอาจกำหนดตามระดับตามสภาพโดยบางที่ก็คิดเป็นร้อยละ บางที่ก็เลื่อนขึ้น เลื่อนลง เป็นส่วนสัมพัทธ์ เช่น อัตราภาษีเงินได้ จากความหมายดังกล่าว อาจกล่าวได้ว่า อัตราภาษี หมายถึง อัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยคำนวณจากระดับขั้นของเงินได้สุทธิหลังจากนำเอาเงินได้พึงประเมินหักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนตามกฎหมายแล้ว

8. โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

โครงสร้าง (structure) ตามความหมายในพจนานุกรมศัพท์สังคมวิทยา (ราชบัณฑิตยสถาน 2524: 385) ได้ให้ความหมายไว้ว่า เป็นองค์ประกอบที่มีส่วนต่าง ๆ สัมพันธ์กันอย่างเป็นระเบียบ และดำรงอยู่ได้ถาวรตามสมควร การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างจะเกิดขึ้น เมื่อลักษณะและความสัมพันธ์ของส่วนประกอบต่าง ๆ นั้น เปลี่ยนไป

ในที่นี้ โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หมายถึง องค์ประกอบที่สำคัญของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งประกอบด้วย ฐานภาษี การหักค่าใช้จ่าย การหักค่าลดหย่อน และ อัตราภาษี ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร

9. การบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประกอบด้วย

9.1 การประเมินตนเอง (ศรัทธันต์ ควณกุล 2528: 33) หมายถึง ระบบที่ผู้เสียภาษีจะต้องแสดงรายการเงินได้ที่ได้รับมาในปีก่อนที่ล่วงมาแล้ว และจะต้องคำนวณภาษีที่จะต้องเสียด้วยตนเอง

9.2 การชำระภาษีส่งหน้า (ศรัทธันต์ ควณกุล 2528: 34) หมายถึง การชำระภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาชำระภาษีประจำปี เป็นระบบที่กำหนดให้มีการชำระภาษีให้ใกล้เคียงกับระยะเวลาที่รายได้นั้นเกิดขึ้น และช่วยกระจายภาระในการชำระภาษีของผู้เสียภาษีออกไป

การชำระภาษีส่งหน้ามี 2 ประการคือ

9.2.1 การหักภาษี ณ ที่จ่าย ได้แก่ กรณีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินบางประเภท มีหน้าที่หักภาษีไว้ที่คราวที่จ่ายเงินได้แล้วให้นำส่งภาษีที่หักไว้ให้แก่กรมสรรพากร เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง ดอกเบี้ย เงินปันผล ฯลฯ

9.2.2 การชำระภาษีกลางปีได้แก่ การที่กฎหมายได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีรายได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ รายได้จากการรับเหมาจากการประกอบธุรกิจการพาณิชย์ การเกษตร อุตสาหกรรม ฯลฯ มีหน้าที่ต้องยื่นรายการแสดงรายได้ประเภทดังกล่าวที่ได้รับมาจริงในช่วงเดือน มกราคม - มิถุนายน ของแต่ละปีพร้อมทั้งชำระภาษีจากรายได้จำนวนนั้นภายในเดือนกันยายนของทุกปี โดยที่ภาษีที่ได้ชำระไว้ในช่วงครึ่งปีให้นำไปหักออกจากภาษีที่ต้องเสียประจำปี ในตอนชำระภาษีภายในเดือนมีนาคม ของปีถัดไป

9.3 การตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ (ศรัทธันต์ ควณกุล 2528: 34) หมายถึง การตรวจสอบภายหลังของเจ้าหน้าที่งาน ก็จะประเมินภาษีและเรียกเก็บภาษีส่วนที่ชำระขาดไปพร้อมทั้งต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มด้วย และรวมถึงการเร่งรัดภาษี และการลงโทษผู้หลีกเลี่ยงภาษีด้วย

9.4 การอุทธรณ์ภาษี

การอุทธรณ์ (appeal) (ราชบัณฑิตยสถาน 2498: 1037) หมายถึง การยกขึ้น การขอร้องให้หรือฟื้นคืน การขอร้องให้พิจารณาคำใหม่ในศาลสูง

appeal (พจนานุกรม ราชบัณฑิตยสถาน 2515: 15) หมายถึง อุตธรณ์, ร้องเรียน, ฎีกา

ดังนั้น การอุทธรณ์ภาษี หมายถึง การที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรได้รับแจ้งการประเมิน หรือคำสั่งให้เสียภาษีอากรจากเจ้าพนักงานประเมิน หรือเจ้าหน้าที่ที่มีความต้องการที่จะร้องเรียนการประเมิน หรือคำสั่งนั้น

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการศึกษาค้นคว้าเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับปัญหาภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยสามารถใช้เป็นกรอบในการวิเคราะห์ (conceptual framework) ของการศึกษาวิจัยนี้ โดยแยกออกเป็น 3 ส่วนด้วยกัน คือ

1. ปัญหาโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
2. ปัญหาเกี่ยวกับการบริหารการจัดเก็บ
3. แนวทางในการปรับปรุงแก้ไขภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

1. ปัญหาโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ปัญหาโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทย อาจแบ่งลักษณะของปัญหาออกได้เป็น 4 ด้านด้วยกัน คือ

- 1.1 ปัญหาเกี่ยวกับฐานภาษี
- 1.2 ปัญหาเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา
- 1.3 ปัญหาเกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อน
- 1.4 ปัญหาเกี่ยวกับอัตราภาษี

1.1 ปัญหาเกี่ยวกับฐานภาษี

จากการศึกษาของ สมชัย ฤชุพันธ์ (2525 ก: 32-40) เกี่ยวกับปัญหาและ

ข้อเสนอแนะในการปรับปรุงแก้ไขภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาพบว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแม้จะได้มีการกำหนดฐานภาษีไว้อย่างกว้างขวางครอบคลุมเงินได้ทุกประเภท แต่ที่มีข้อยกเว้นมากมาย ข้อยกเว้นนี้ทำให้ฐานแคบไปมาก และเป็นสาเหตุสำคัญประการหนึ่งของการจัดเก็บภาษีได้น้อยและความไม่ยุติธรรมในการจัดเก็บข้อยกเว้นนี้ได้แก่



1.1.1 ดอกเบี้ย

ดอกเบี้ย เป็นเงินได้ที่จัดอยู่ในประเภทที่ เรียกว่า "เงินที่ได้มาโดยมิต้อง

ต้องใช้น้ำหนักน้ำแรง" (unearned income) ในทางทฤษฎีแล้วหากจะมีการเก็บภาษีให้แตกต่างกัน ระหว่าง "เงินได้ที่หามาได้ด้วยน้ำหนักน้ำแรง" (earned income) กับเงินที่ได้มาโดยมิต้องใช้น้ำหนักน้ำแรงแล้วเงินที่หามาได้ด้วยน้ำหนักน้ำแรงจะต้องได้รับการปฏิบัติทางภาษีที่ดีกว่า เพราะถือเป็นเงินที่ได้มาด้วยความเหนื่อยยาก และมักจะเป็นเงินได้ของคนจน ส่วนเงิน ได้มาโดยมิต้องใช้น้ำหนักน้ำแรงนั้นมักเป็นรายได้ของคนมั่งมี ดังนั้นถ้าจะมีการแยกอัตราภาษีระหว่าง เงินได้สองชนิดนี้แล้วอัตราภาษีเงินได้ที่ได้มาด้วยน้ำหนักน้ำแรงควรจะต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้ที่ได้มาโดยมิต้องใช้น้ำหนักน้ำแรงแต่สิ่งที่เป็นอยู่ในกฎหมายภาษีของไทยกลับ เป็นตรงกันข้าม ดอกเบี้ยซึ่ง เป็นเงินที่ได้มาโดยมิต้องใช้น้ำหนักน้ำแรงกลับได้รับการยกเว้นภาษี หรือไม่ก็ถูกเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าเงินได้ประเภทอื่น ดอกเบี้ยที่ได้รับการยกเว้นภาษี ได้แก่

1.1.1.1 ดอกเบี้ยเงินสะสมที่รัฐบาลจ่าย

1.1.1.2 ดอกเบี้ยสลากออมทรัพย์

1.1.1.3 ดอกเบี้ยเงินฝากออมสินของรัฐบาล เฉพาะประเภทฝาก

เพื่อเรียกประเภทฝากประจำซึ่งระยะเวลาไม่เกิน 6 เดือน

1.1.1.4 ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารในราชอาณาจักร เฉพาะที่ต้องจ่าย

คืนเมื่อทวงถาม ประเภทฝากออมทรัพย์ ซึ่งใช้สมุดฝากในการฝากถอนและไม่ใช้เช็คในการถอน รวมถึงเงินฝากที่ต้องจ่ายคืน เมื่อสิ้นระยะเวลาไม่ถึง 3 เดือน

1.1.1.5 ดอกเบี้ยพันธบัตรรัฐบาล (กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2

(7))

1.1.1.6 ดอกเบี้ยเนื่องจากการคืนภาษีขา

1.1.1.7 ดอกเบี้ยเงินสะสมที่ได้รับจากรัฐวิสาหกิจ

1.1.1.8 ดอกเบี้ยเงินฝากสหกรณ์ เฉพาะเงินฝากที่ต้องจ่ายคืนเมื่อ
ทวงถาม ประเภทออมทรัพย์ ซึ่งใช้สมุดคู่ฝากในการฝาก ถอน

ซึ่งเป็นการทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมอย่างมาก เพราะเท่ากับว่า รัฐบาลได้จ่าย
ดอกเบี้ยให้กับผู้ลงทุนที่มีรายได้อัตราที่สูงกว่าผู้ลงทุนที่มีรายได้น้อย

1.1.2 เงินรางวัลต่าง ๆ (สมชัย ฤษัณัฐ 2525 ก: 35-36)

เงินรางวัลต่าง ๆ ที่ได้รับยกเว้นภาษีได้แก่

1.1.2.1 รางวัลเพื่อการศึกษาหรือค้นคว้าในวิทยาการ (ม.42(11))

1.1.2.2 รางวัลสลากกินแบ่งหรือสลากออมสินของรัฐบาล (ม.42(11))

1.1.2.3 รางวัลที่ทางราชการจ่ายให้ ในการประกวด หรือแข่งขัน
ซึ่งผู้รับมิได้มีอาชีพในการประกวด หรือแข่งขัน (ม.42 (11))

1.1.2.4 สิบบนรางวัลที่ทางราชการจ่ายให้ เพื่อประโยชน์ในการ
ปราบปรามการกระทำความผิด (ม.42 (11))

1.1.2.5 รางวัลที่ทางราชการจ่ายให้ เพื่อประโยชน์ในการป้องกัน
มิให้มีการกระทำความผิด เกี่ยวกับภาษีอากร (กท.126 ข้อ 2 (10))

1.1.2.6 รางวัลสลากบำรุงกษัตริย์ไทย (ม.42 (18))

เงินรางวัลเหล่านี้มีลักษณะเป็น "เงินได้ที่ได้มาโดยบังเอิญ"

(windfall income) นอกจากนั้นแล้ว บางรายการของเงินรางวัลเหล่านี้ยังมีลักษณะ เป็นเงิน
ได้ประจำประเภทอื่น ซึ่งแปลงรูปมาเป็นรางวัล เงินสิบบนรางวัลที่ทางราชการจ่ายให้เพื่อปราบ
ปรามการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร และความผิดอื่นนั้นก็มีลักษณะ เป็นผลตอบแทนจากการ
ทำงาน เพราะจ่ายให้แก่มูลนิธิในการปราบปรามโดยตรงและแก่มูลนิธิ ลักษณะร่วมกันประการ
หนึ่งของเงินรางวัลเหล่านี้คือการที่เป็นเงินที่รัฐบาล หรือองค์การบุคคลเป็นผู้จ่ายแต่การที่เงินได้
จ่ายโดยรัฐบาลหรือองค์การบุคคลเพียงประการเดียวไม่เป็นเหตุผลเพียงพอที่จะยกเว้นเงินได้
จากการเก็บภาษี

1.1.3 เงินได้จากกิจการของโรงเรียนราษฎร์ (สมชัย ฤษัณัฐ 2525 ก: 37)

เงินได้จากกิจการของโรงเรียนราษฎร์ ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมาย ว่าด้วย
โรงเรียนราษฎร์ได้รับยกเว้นตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (1) ปัญหาของการยกเว้นภาษี
ให้กับเงินได้จากกิจการโรงเรียนราษฎร์นี้เกิดจากการที่ คำว่า โรงเรียนราษฎร์มิได้มีคำจำกัด
ความไว้ในตัวกฎหมายภาษีแต่ได้อาศัยคำจำกัดความของคำว่าโรงเรียนราษฎร์รวมถึงโรงเรียนใน

ระบบและโรงเรียนที่สอนวิชาชีพ ในหลักสูตรระยะสั้นสำหรับโรงเรียนสอนวิชาชีพหลักสูตรระยะสั้น เช่น โรงเรียนสอนตัดผม ตัดเล็บ เป็นต้น นั้นที่จริงแล้วไม่ใช่สถาบันการศึกษาแต่เป็นวิชาชีพที่ประกอบการเมื่อมุ่งกำไร ดังนั้นจึงไม่มีเหตุผลที่จะยกเว้นภาษีให้แก่กิจการดังกล่าว

1.1.4 ผลได้จากทุน (capital gains) (สมชัย ฤชุพันธุ์ 2525 ก: 37-40)

ในบทบัญญัติเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีได้มีการ ยกเว้นผลได้จากทุนหลาย รายการออกจากฐานภาษี ผลได้จากทุนที่ได้รับการยกเว้นได้แก่

1.1.4.1 เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์ในพันธบัตรของรัฐบาลไม่ว่า โดยวิธีใด ๆ (กท.126 ข้อ 2 (5))

1.1.4.2 ประโยชน์ที่ได้จากการจำหน่ายตัวเงิน หรือตราสารแสดง สิทธิในหนี้ตามมาตรา 40 (4)ก. ซึ่งบริษัทเงินทุนเป็นผู้ออกและผู้รับมิใช่เป็นผู้ทรงคนแรก (ม.42 (21))

1.1.4.3 เงินได้จากการขายหลักทรัพย์ ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ม.42 (22))

1.1.4.4 เงินได้จากการขายหน่วยลงทุนในกองทุนรวม(ม.42 (23))

จะเห็นว่าผลได้จากทุนส่วนมาก ได้รับการยกเว้นภาษีอย่างไรก็ตาม โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยยังเป็นอุปสรรคสำคัญของการ เก็บภาษีผลได้จากทุน กล่าวคือเราไม่มีบทบัญญัติพิเศษในการปฏิบัติต่อผลได้จากทุน ปัจจุบันผลได้จากทุนถูกถือเป็นเงินได้ ธรรมดาและเก็บในอัตราก้าวหน้าจาก 7% ถึง 65% การเก็บในอัตรารายนี้ ทำให้ผู้เสียภาษีต้อง เสียภาษีเป็นจำนวนมากเกินกว่าผู้เสียภาษีจะรับภาระได้ และมากกว่าที่สังคมจะยอมรับว่าเป็น การถูกต้องเหมาะสมและยุติธรรม ดังนั้น ผลได้จากทุนจำนวนมากจึงได้รับการยกเว้นภาษีแต่ การที่ยกเว้นภาษีผลได้จากทุนก็เป็นการไม่ถูกต้อง ที่ถูกต้องแล้วควรปฏิบัติต่อผลได้จากทุนในลักษณะ ที่เป็นเงินได้ชนิดพิเศษชนิดหนึ่ง และเก็บภาษีในอัตราราคที่ต่ำ

1.1.5 เงินได้ที่ได้รับการรับมรดก (สมชัย ฤชุพันธุ์ 2525 ก: 40)

เงินได้จากการรับมรดกได้รับการยกเว้นตามมาตรา 42 (10) แห่ง ประมวลรัษฎากรนอกจากนั้นแล้ว มาตรา 42 (16) บัญญัติว่าเงินได้ที่ได้รับจากกองมรดกซึ่งต้อง เสียภาษีตามมาตรา 57 ทวิ ให้ได้รับยกเว้นภาษีด้วยเป็นอันว่าเงินได้จากการรับมรดกทั้งหมดได้ รับการยกเว้นภาษี การยกเว้นภาษีเงินได้จากการรับมรดกเป็นการถูกต้องหากเรามีกฎหมายภาษี

มรดกต่างหาก แต่ปัจจุบันประเทศไทยมิได้มีการจัดเก็บภาษี ทั้งในรูปภาษีของมรดกและภาษีการรับมรดกเลย ดังนั้นการยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินได้ที่เป็นการรับมรดกจึง เป็นการทำให้ฐานภาษีกร่อนแคบไปโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

1.2 ปัญหาเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายเป็นเหมา (standard deduction)

จากการศึกษาของ วันเพ็ญ กฤตผล (2516: 90) เกี่ยวกับปัญหาการตรวจสอบฐานะเงินได้ของบุคคล เมื่อการประเมินภาษีเงินได้ พบว่า การที่กฎหมายภาษีอากรยอมให้มีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความเหมาะสม และความเป็นจริง เป็นเหตุให้เกิดความยุ่งยากแก่ผู้เสียภาษีในการจะยึดหลักการบัญชี เพราะการยึดหลักการอย่างหนึ่งอย่างใด จะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน

สมชัย ฤชุพันธุ์ (2526: 8) ให้ทรรศนะไว้ว่าค่าใช้จ่ายเป็นการเหมามีอัตราสูงเกินไป การที่กำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสูง เป็นการไม่ส่งเสริมการทำบันทึกหลักฐาน และเป็นมูลเหตุสำคัญที่พัฒนาระบบภาษีได้ยาก รวมทั้งทำให้จัดเก็บภาษีได้น้อยกว่าที่ควรจะเป็น

เมธี ครองแก้ว (2525: 12) ได้ศึกษาและให้ความเห็นว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาล่าหลังและไม่เป็นธรรมและส่งเสริมให้ผู้ประกอบธุรกิจส่วนตัวไม่มีระบบบัญชีที่ถูกต้อง เพราะการทำบัญชีที่ถูกต้องอาจทำให้ต้องเสียภาษีมากขึ้นก็ได้ในทำนองเดียวกัน สุภรัตน์ คิวณกุล (2528: 16-17) ก็ให้ความเห็นว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมานั้นนับเป็นมาตรการที่ช่วยอำนวยความสะดวกในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นอย่างมาก แต่ในขณะเดียวกันจะมีผลในระยะยาวในทางที่ไม่พัฒนาให้ผู้เสียภาษีได้จัดทำบัญชีเอกสารหลักฐานต่างๆ ให้ถูกต้อง นอกจากนี้ยังเป็นการแสดงถึงการยอมรับให้มีการเลี่ยงภาษีอยู่ในตัว ทั้งนี้ เพราะว่าจะขอหักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมานั้นโดยทั่วไปจะมีค่าใช้จ่ายจริงต่ำกว่าอัตราดังกล่าว มิฉะนั้นก็คงจะเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร

วิโรจน์ เลาคะพันธุ์ (2525: 13) เสนอว่าการเปิดโอกาสให้ผู้มีเงินได้ประเภทการให้เช่าทรัพย์สิน การประกอบวิชาชีพอิสระ การรับเหมา และเงินได้จากธุรกิจการพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่น หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละตาม

ที่กำหนด โดยกฎหมาย และพระราชกฤษฎีกาเป็นข้อบกพร่อง ที่ทำให้ไม่สามารถที่จะตรวจสอบหา รายได้อันแท้จริงได้ นอกจากนี้ยังเป็นการช่วยส่งเสริมให้ผู้มีเงินได้ไม่ทำบัญชีแสดงรายจ่ายของตนตามความเป็นจริง

1.3 ปัญหาเกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อน

จากการศึกษาของวิโรจน์ เลาคะพันธ์ (2525: 10-11)พบว่าตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าลดหย่อนสำหรับตนเอง คู่สมรส และบุตรซึ่งค่าลดหย่อน น้นน้อยมากเมื่อเทียบกับภาวะค่าครองชีพในปัจจุบัน ทำให้ผู้มีรายได้ต่ำบางกลุ่มยังต้องรับภาระภาษี ึ่ง ๆ ที่ไม่มีความสามารถที่จะเสียภาษี และนอกจากนี้กฎหมายภาษีอากรยังไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่าย ในการรักษาพยาบาล ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับที่อยู่อาศัย* ซึ่งค่าใช้จ่ายทั้งสองประการนี้เป็นปัจจัย เบื้องต้นในการดำรงชีวิต และมีความสำคัญต่อผู้มีรายได้เป็นอย่างมาก

1.4 ปัญหาเกี่ยวกับอัตราภาษี

สมชัย ฤษัพันธ์.(2526: 8) ให้ทรรศนะว่า มีการใช้อัตราภาษีหลายอัตรา คือ

- อัตราก้าวหน้าธรรมดา จาก 7-65%* ใช้กับเงินได้ทั่ว ๆ ไป
- อัตราไม่ต่ำกว่า 0.5% ของเงินได้พึงประเมินที่มียอดเงินได้ตั้งแต่ 30,000

บาทขึ้นไป ใช้กับเงินได้ทุกประเภท ยกเว้นเงินได้ประเภทเงินเดือนค่าจ้าง

- อัตรา 12.5%*** สำหรับดอกเบี้ย

ซึ่งในส่วนที่เก็บภาษีในอัตราแตกต่างกัน โดยเฉพาะภาษีจาก unearned income ในอัตราที่ต่ำกว่า earned income ทำให้เสียความยุติธรรมและได้ภาษีน้อย

*ปัจจุบันสามารถนำดอกเบี้ยที่จ่ายสำหรับการกู้ยืมเพื่อสร้างที่อยู่อาศัยได้ไม่เกิน 7,000

บาท

**ปัจจุบันแก้ไขปรับปรุงเป็นอัตราก้าวหน้าธรรมดา จาก 7-55%

***ปัจจุบันแก้ไขปรับปรุงเป็นอัตรา 15% สำหรับดอกเบี้ย

การเก็บภาษีในอัตรา 0.5% สำหรับเงินได้เกิน 30,000 บาท เป็นการแสดงถึงความไม่สมเหตุสมผล (inconsistency) ของระบบเป็นการฟ้องถึงจุดอ่อนของการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของไทย

นอกจากนั้น สมชัย ฤกษ์มนตรี (2525 ก: 22) ยังพบอีกว่า อัตราภาษีที่แท้จริงของเงินได้ประเภทเงินเดือน และค่าจ้างสูงเป็น 8.5 เท่าของอัตราภาษีที่แท้จริงของเงินได้ประเภทอื่น จากการศึกษาของ เมธี ครองแก้ว (2525: 1-15) และ ศุภรัตน์ คุ้มพันธุ์ ก็มีผลในลักษณะเดียวกัน

นอกจากนี้แล้ว ดร.ปรีชา หงษ์ไกรเลิศ ได้ให้ความเห็นไว้ในหนังสือพิมพ์ข่าวมาซิซย์ ฉบับวันที่ 25 กรกฎาคม 2527 ว่าเมื่อเปรียบเทียบอัตราภาษีกับจำนวนรายได้สุทธิตั้งแต่หนึ่งล้านบาทขึ้นไปต้องเสียภาษีถึงร้อยละ 60 ทั้ง ๆ ที่รายได้ตามจำนวนดังกล่าวก็ไม่สูงมากนักเมื่อเปรียบเทียบกับสภาวะค่าครองชีพในปัจจุบัน ซึ่งชาวของต่าง ๆ มีราคาแพงมาก เมื่อเทียบกับค่าครองชีพเมื่อ 10 ปีก่อน (เผยอัตราภาษีใหม่รายได้ในสี่หมื่นแค่ 7% 2528: 23-24)

และจากการศึกษาวิจัยของวิโรจน์ เลาหะพันธ์ (2525: 11-12) เรื่องการหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย พบว่าอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จัดเก็บเป็นอัตราแบบก้าวหน้า (progressive rate) คืออัตราภาษีจะเพิ่มขึ้น เมื่อฐานภาษีเพิ่มขึ้น ข้อบกพร่องของอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีดังนี้คือ

1.4.1 อัตราภาษีที่ใช้บังคับจัดเก็บยังมีผลใช้บังคับนับเป็นเวลานานกว่า 5 ปี ซึ่งในช่วงระยะเวลาดังกล่าวนี้ ภาวะเงินเฟ้อได้เพิ่มขึ้นอย่างมากมีผลทำให้ รายได้ในรูปตัวเงินสูงขึ้นและต้องเสียภาษีในสัดส่วนที่สูงขึ้นตามความก้าวหน้าของอัตราภาษี

1.4.2 อัตราภาษีก้าวหน้าเร็วเกินไป อัตราภาษีจะเพิ่มขึ้นร้อยละ 5 ต่อเงินที่เพิ่มขึ้นทุก ๆ 50,000 บาท การเพิ่มของอัตราภาษีกับฐานภาษีแม้จะก้าวไปพร้อม ๆ กันแต่ช่วงของการก้าวหน้านั้นกว้างเกินไป ถ้าผู้เสียภาษีมีเงินได้เพิ่มขึ้นเพียง 1 บาท 100 บาท 10,000 บาท หรือ 50,000 บาท ก็จะต้องรับภาระภาษีในอัตราเพิ่มเท่ากัน คือร้อยละ 5

1.4.3 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในช่วงเงินได้สุทธิขั้นต่ำแคบเกินไปกล่าวคือช่วงละ 50,000 บาท ส่วนเงินได้สุทธิขั้นสูง ๆ กลับขยายกว้างขึ้นทำให้ผู้มีเงินได้สุทธิน้อยต้องรับภาระค่อนข้างหนักกว่าผู้มีเงินได้สุทธิมาก

1.4.4 อัตราภาษีไม่ยืดหยุ่น ทำให้ภาระภาษีเพิ่มขึ้นตามอัตราก้าวหน้าของภาษีเมื่อภาวะเงินเฟ้อเกิดขึ้น โดยที่รายได้ที่แท้จริงมิได้เพิ่มขึ้น และในบางครั้งอาจลดลงด้วย

1.4.5 อัตราภาษีไม่เท่าเทียมกันกฎหมายภาษีอากร ไม่ได้มีอัตราพิเศษสำหรับเงินได้ที่ได้จากแรงงานของผู้มีเงินได้ (earned income) ผู้เสียภาษีต้องรับภาระภาษีเท่ากันโดยไม่คำนึงว่าเงินได้ที่ได้มานั้น ได้มาด้วยความเหนื่อยยากลำบากแตกต่างกัน เพียงใดบ้างซึ่งเป็นการอยุติธรรม

2. ปัญหาเกี่ยวกับการบริหารการจัดเก็บ

จากความคิดของ ไกรยุทธ ธีรตยาคีนันท์ (2517: 168-195) ในบทความเรื่อง หลักการจัดเก็บภาษี : ทรรศนะของนักบริหาร เสนอว่า การจัดเก็บภาษี (tax collection) หมายถึง กระบวนการเก็บเงินภาษีจากผู้เสียภาษีตามกฎหมายภาษี ซึ่งกระบวนการจัดเก็บจะได้ผลหรือไม่ขึ้นอยู่กับองค์ประกอบ 2 ด้าน คือ

2.1 การบริหารการจัดเก็บ (tax administration)

2.2 การยอมเสียภาษี หรือความสมัครใจในการเสียภาษี

2.1 การบริหารการจัดเก็บ (tax administration)

การที่จะมีระบบการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพได้นั้น ขึ้นกับความซื่อสัตย์และประสิทธิภาพในการทำงานของเจ้าหน้าที่ภาษีอากร เป็นสำคัญ และจำเป็นจะต้องมีหลักการจัดเก็บที่ดีเป็นแนวทางในการกำหนดการจัดเก็บภาษี อย่างไรก็ตามจากการศึกษาของนักวิชาการและผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากรพบว่าในการบริหารการจัดเก็บภาษีในปัจจุบันนี้ยังมีปัญหาอยู่หลายประการซึ่งมีผลทำให้ประสิทธิภาพในการจัดเก็บต่ำ

2.1.1 จากการศึกษาของ วิโรจน์ เลาะห์พันธ์ุ (2525: 16-17) พบว่า การบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีผลโดยตรงต่อการหลีกเลี่ยง และหลบหนีภาษีเงินได้ การบริหารการจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพเพียงใด มีจรรยาบรรณดังนี้

2.1.1.1 การกำหนดตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษี การทำทะเบียนผู้เสียภาษีอากรมักทำขึ้นมาจากแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นมาแล้วเป็นสำคัญ ไม่มีการค้นหาหรือศึกษาว่าจำนวนผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่แท้จริงควรจะมีจำนวนเท่าใด จนมีคำกล่าวว่า ถ้าไม่เคยยื่นเสียภาษี

เงินได้บุคคลธรรมดาไว้เลยก็ไม่ต้องยื่น และเจ้าหน้าที่สรรพากรก็ไม่สามารถค้นพบได้ เว้นแต่ผู้มีเงินได้จะเป็นข้าราชการ พนักงานรัฐวิสาหกิจ หรือลูกจ้างรัฐวิสาหกิจ เอกชน ที่ถูกจ่ายเงิน หรือ นายจ้าง ได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งไว้แล้ว

2.1.1.2 การชักจูงใจให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ปฏิบัติตามกฎหมายในปัจจุบันมิได้มีแผนการปฏิบัติที่แน่นอนการให้การศึกษากับประชาชนมีน้อยมาก เว้นแต่ในกรณีที่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงภาษีใหม่ การประชาสัมพันธ์มุ่งในแง่โฆษณาผลงานมากกว่าที่จะส่งเสริมความรู้สร้างความเข้าใจแก่ผู้เสียภาษี โดยเฉพาะการสร้างความรู้สึกรักให้ประชาชน เห็นว่า ได้รับความเป็นธรรมจากทางราชการ การคืนเงินภาษีให้ผู้เสียภาษีชำระไว้เกิน หรือถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้เกิน ยังล่าช้าและมีระเบียบปฏิบัติที่ค่อนข้างหมกหมิม

2.1.1.3 การตรวจสอบภาษี การจะวิเคราะห์การตรวจสอบภาษีเงินได้มีประสิทธิภาพ เพียงใด พิจารณาได้ดังนี้

2.1.1.3.1 องค์กรที่รับผิดชอบ ในการตรวจสอบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้งส่วนกลาง และส่วนภูมิภาค สามารถตรวจสอบได้ทั่วถึงและมีประสิทธิภาพเพียงใด

2.1.1.3.2 เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี มีความรู้กฎหมายอากรและระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง ความรู้วิชาการบัญชี การประกอบธุรกิจแต่ละประเภทและกฎหมายอื่นๆที่เกี่ยวข้อง เพียงใด นอกจากความรู้แล้ว เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีนั้น มีความซื่อสัตย์สุจริตและปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเที่ยงธรรมเพียงใด

2.1.1.3.3 การตรวจสอบยังมีได้มีการกำหนดแนวทางปฏิบัติเพื่อให้การตรวจสอบเป็นแบบเดียวกัน และตรวจสอบได้ครบถ้วนตามมาตรฐานที่จำเป็น เพื่อเป็นการป้องกันการสมยอมระหว่างผู้ตรวจสอบภาษีอากรกับผู้เสียภาษี

2.1.1.3.4 การจัดเก็บภาษี และการเร่งรัดภาษีอากรต่าง ได้อำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีเพียงใด และมีการทวงถามเรียกเก็บภายในกำหนดหรือไม่

2.1.1.3.5 การใช้เครื่องมือและเทคนิคทันสมัยในการปฏิบัติงานมีการใช้แพร่หลายและกว้างขวางเพียงใด เช่น การนำเครื่องคอมพิวเตอร์มาใช้ในการจัดเก็บภาษีอากร

จากการศึกษาวิจัยของ วันเพ็ญ กฤตผล (2516: 73) เรื่อง ปัญหาการตรวจสอบฐานะเงินได้ของบุคคลเพื่อการประเมินภาษีเงินได้ พบว่า ในการตรวจสอบความเป็นที่เชื่อถือได้ของรายการที่ผู้มีเงินได้ยื่นแสดงแบบรายการ เพื่อเสียภาษีนั้น ก็ยังขาดผู้เชี่ยวชาญที่จะรู้ว่าการของแต่ละประเภทจะต้องลงทุนเท่าใดจึงจะได้กำไรเท่านั้น เบอร์ เซนต์และการประกอบอาชีพต่างๆ มีรายได้ต่างกันมากน้อยเท่าใด นอกจากจะเชื่อตามคำบอกของผู้เสียภาษีซึ่งอาจจะไม่เปิดเผยยอดจริง และการที่ประชาชนที่ต้องเสียภาษีไม่ได้จัดการทำหลักฐานทางบัญชีให้สมบูรณ์ซึ่งเป็นสิ่งทำให้เกิดปัญหาแก่ผู้ตรวจสอบเป็นอุปสรรคอย่างหนึ่งในการตรวจสอบเพื่อจัดเก็บภาษีให้ได้ตามเป้าหมาย

2.1.2 จากการศึกษาของวิโรจน์ เลาะห์พันธ์ (2525: 12-16) ยังพบอีกว่ามีข้อบกพร่องของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ

2.1.2.1 มีความยุ่งยากสลับซับซ้อน เข้าใจยาก และมีการเปลี่ยนแปลงบ่อยจนทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความสับสนและ เข้าใจผิดพลาดโดยมิได้เจตนา

2.1.2.2 การลงโทษผู้กระทำความผิดกฎหมายภาษีอากรการลงโทษ ผู้ที่กระทำความผิดกฎหมายภาษีอากรจำเป็นต้องลงโทษ เพื่อเป็นการทดแทนที่เอาเปรียบผู้เสียภาษีคนอื่น เพื่อข่มขู่มิให้เอาเยี่ยงอย่าง และเพื่อปรับปรุงแก้ไข ซึ่งบทลงโทษนั้น ตามประมวลรัษฎากรแบ่งออกเป็นโทษทางอาญา การเพิ่มจำนวนเงินภาษีอากร และดอกเบี้ยจากการชำระ เกินกำหนด บทลงโทษนี้ใช้กรณีที่เกี่ยวข้อง เป็นกรณี ๆ ไป และก็มีบ่อยครั้งที่บุคคลอาจถูกลงโทษทั้ง 3 ประการพร้อม ๆ กัน

การลงโทษจำคุกเป็นวิธีที่ได้ผลมากที่สุด เพราะเป็นการตัดเสรีภาพของผู้กระทำความผิดโดยสิ้นเชิง นอกจากโทษปรับและโทษจำคุกแล้วการถอนใบอนุญาตผู้ประกอบการวิชาชีพบางประเภทควรจะได้รับพิจารณา เพราะการลงโทษในลักษณะนี้ย่อมทำให้ผู้กระทำความผิดมีความเกรงกลัวยิ่งกว่าการจำคุกหรือปรับเงิน เพราะมีผลต่อการประกอบอาชีพในอนาคต

บทลงโทษทางแพ่ง คือการเรียกเก็บเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของเงินภาษีที่เรียกเก็บเพิ่มเติม หากตรวจสอบพบว่า ผู้มีเงินได้เสียภาษีเงินได้ไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วนนั้น เป็นอัตราตายตัวเกินไป ทำให้ผู้มีเงินได้ไม่เกรงกลัวละดุนที่จะเสียหลักเลียง และหลบหนีไว้ก่อน ซึ่งผิดกับกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีการค้ามีบทลงโทษสูงกว่า

2.1.2.3 อายุความ(กำหนดเวลา)ของการเรียกเก็บภาษีเงินได้เพิ่มเติมมีระยะสั้นเกินไปคือจำกัดเพียง 5 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่ยื่นแบบแสดงรายการ

2.1.2.4 กฎหมายมีอำนาจเพียงยึดทรัพย์และขายทอดตลาดทรัพย์สินเท่านั้น ไม่มีอำนาจที่จะอายัดทรัพย์ที่ยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินไปไว้ที่ธนาคารในรูปของการฝากจำนวนหรืออื่นๆได้

2.1.2.5 ช่องโหว่ของกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้มีดังนี้

2.1.2.5.1 กฎหมายเปิดช่องให้ผู้มีเงินได้ในระดับสูงกระจายเงินได้ของตนเองให้แก่บุคคลในครอบครัวโดยเฉพาะบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งอยู่ภายใต้การปกครองของบิดามารดาเมื่อลดภาระภาษีเงินได้ในอัตราที่สูงโดยเฉพาะเงินเรื่องเงินได้ที่เกิดจากการลงทุน

2.1.2.5.2 ในกรณีที่สามี และภรรยาได้อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีสามี และภริยานั้นมีสิทธิจะยื่นเสียภาษีเงินได้แยกกันได้ไม่ว่าจะมีเงินได้ประเภทใดซึ่งจะทำให้ช่วยลดภาระภาษีเงินได้ในอัตราสูงได้อย่างมาก โดยการจดทะเบียนหย่าขาดแต่ยังคงอยู่ร่วมกันฉันท์สามีภริยา

2.1.2.6 ช่องโหว่ของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้ที่เป็นอุปสรรคในการปฏิบัติจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มิให้ได้ผลเต็มที่มีดังนี้ คือ

2.1.2.6.1 บทลงโทษทางอาญายังลักลั่นอยู่ระหว่าง ผู้ไม่ยื่นแบบแสดงรายการโดยเจตนาหลีกเลี่ยง กับผู้ยื่นแบบแสดงรายการ แต่ยื่นไว้เป็นเท็จโดยฝ่ายแรกได้รับโทษน้อยส่วนฝ่ายหลังได้รับโทษหนัก ทั้ง ๆ ที่เจตนาหลีกเลี่ยงเช่นกัน

2.1.2.6.2 แบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดายุ่งยากมากแก่การกรอกให้ถูกต้องครบถ้วน และมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอแทบทุกปี มีรายละเอียดเกินความจำเป็นทำให้ ผู้เสียภาษีไม่ได้รับความสะดวก

2.2 การยอมเสียภาษี หรือความสมัครใจในการเสียภาษี

2.2.1 จากบทความของ เจริญ ธฤติमानนท์ (2527: 73-82) เรื่องการสร้างความสำเร็จในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี กล่าวว่า ความสำเร็จในการที่จะให้มีการเสียภาษีด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษีเองอย่างมากที่สุดนั้น ขึ้นอยู่กับความเต็มใจและความสามารถของผู้เสียภาษีที่จะปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร และระเบียบที่เกี่ยวข้องได้อย่างถูกต้อง

เพียงใด มีองค์ประกอบหลายประการ เกี่ยวข้องกับการ เสียชีวิตด้วยความสมัครใจของผู้เสียชีวิ
องค์ประกอบบางประการ เกี่ยวข้องกับการบริหารงานของกรมสรรพากรองค์ประกอบต่าง ๆ นี้
ประกอบด้วย

2.2.1.1 ความยุติธรรมในระบบภาษีอากร และการบริหารงานจัด
เก็บภาษีอากรอย่างเป็นธรรม

2.2.1.2 การใช้ระบบภาษีหัก ณ ที่จ่าย

2.2.1.3 การคืนภาษีอย่างรวดเร็ว

2.2.1.4 การตรวจสอบภาษีอย่างกว้างขวาง

2.2.1.5 ความสะดวกในการชำระภาษี

2.2.1.6 การชำระภาษีส่งหน้า

2.2.1.7 การประกาศรายชื่อผู้เสียภาษีจำนวนสูง

2.2.1.8 การใช้มาตรการทางกฎหมาย ในการบังคับจัดเก็บภาษีให้
ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย

2.2.1.9 การใช้เครื่องคอมพิวเตอร์อย่างกว้างขวางในการจัดเก็บ
ภาษีอากร

2.2.1.10 การเปรียบเทียบข้อมูลจากแบบภาษี ณ ที่จ่าย

2.2.1.11 การสืบสวนประมวลหลักฐาน เพื่อตรวจสอบ

2.2.1.12 การให้การศึกษาและการให้ความช่วยเหลือแก่ผู้เสียภาษี

2.2.2 นายสุรใจ ศิริขันธ์ (2528: 19-21) เสนอว่าความสมัครใจในการ
เสียภาษีอากรของประชาชนในประเทศจะมีมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับ ปัจจัยหลายประการปัจจัย
เหล่านี้บางส่วนจะ เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรโดยตรง ขณะ เดียวกันก็จะมีปัจจัยอีกส่วนหนึ่งซึ่ง
แม้ไม่ เกี่ยวข้องกับ เรื่องภาษีอากรแต่อย่างใดก็จะมีผลกระทบอย่างสำคัญต่อ ระดับความสมัครใจใน
การ เสียภาษีอากรของประชาชนในประเทศปัจจัยบางประการที่สำคัญคือ

2.2.2.1 นโยบายรายจ่ายของรัฐบาล

เนื่องจากภาษีอากรที่รัฐจัด เก็บขึ้น จะถูกนำไปใช้จ่ายใน
การบริหารประเทศถ้าผู้เสียภาษีอากรมีความมั่นใจในนโยบายรายจ่ายของรัฐบาลว่าเป็นการใช้เงิน
ภาษีอากร เพื่อประโยชน์ของคนในประเทศและในใช้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยแท้จริงแล้วความเต็มใจ
ในการ เสียภาษีอากรก็จะมีมากขึ้น ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่มีความ เชื่อมั่นในนโยบายของรัฐบาลหรือการ
ใช้จ่ายของรัฐบาล เป็นไปอย่างฟุ่มเฟือยเมื่อมีการฉ้อราษฎร์บังหลวง ความยินยอมพร้อมใจในการ เสีย

ภาษีอากรก็คงจะมีได้ยาก

2.2.2.2 ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร

ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรนี้ นับเป็นประเด็นสำคัญยิ่งของระบบภาษีอากรที่ดี หากประชาชนทุกคนรู้สึกว่าตนได้แบกรับภาระภาษีของรัฐอย่างเป็นธรรม เช่นเดียวกับผู้เสียภาษีคนอื่น ๆ แล้วก็จะทำให้ความสมัครใจในการเสียภาษีมากขึ้น หากรู้สึกว่าตนเองต้องรับภาระภาษีอย่างไม่เป็นธรรมแล้ว ผู้เสียภาษีอากรก็จะพยายามหลบหนี และหลีกเลี่ยงภาษีอากรกันมากขึ้น

2.2.2.3 ความสะดวกในการเสียภาษี

การอำนวยความสะดวกในการเสียภาษีอากรในด้านต่างๆ เป็นปัจจัยสำคัญที่มีผลกระทบต่อความสมัครใจในการเสียภาษีอากรโดยทั่วไป เช่นการใช้แบบแสดงรายการที่ง่ายการกำหนดขั้นตอนการเสียภาษีที่ไม่ยุ่งยาก การอำนวยความสะดวกในการชำระภาษีทางไปรษณีย์หรือการชำระเป็นเช็ค ฯลฯ เหล่านี้จะทำให้ผู้เสียภาษียินดีที่จะเสียภาษีมากขึ้นความสะดวกรวดเร็วในการขอคืนภาษีโดยไม่สร้างภาระในการหาเอกสารหลักฐาน เพิ่มเติมกับผู้เสียภาษีนั้นจะช่วยทำให้ผู้เสียภาษีมีความเต็มใจที่จะเสียภาษีมากขึ้น

2.2.2.4 บริการทางภาษีอากร

การให้ข้อมูลและข่าวสาร ตลอดจนความรู้ทางภาษีอากร จะช่วยทำให้ผู้เสียภาษีอากรมีความเข้าใจในหน้าที่ หลักการ และวิธีการเสียภาษีอากร ตลอดจนบทลงโทษที่อาจจะได้รับถ้าไม่เสียภาษีอากรให้ถูกต้อง ดังนั้นการจัดให้มีการประชาสัมพันธ์ เพื่อเผยแพร่ความรู้ทางภาษีอากรการจัดทำเอกสารคู่มือการเสียภาษีอากร ตลอดจนการบริการตอบข้อหารือในปัญหากฎหมายภาษีอากรเหล่านี้ จะมีส่วนสำคัญในการช่วยยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรให้ดีขึ้น

2.2.2.5 ทศนคติในการเสียภาษีอากร

ทศนคติในการเสียภาษีอากรของประชาชนโดยทั่วไป จะมีผลกระทบต่อความพยายามหลบหนีและหลีกเลี่ยงภาษีอากร ดังนั้นการพยายามเสริมสร้างให้ประชาชนโดยทั่วไปมีความสำนึกในการเสียภาษีอากร (tax consciousness) โดยชี้ให้เห็นประโยชน์ของสังคมโดยรวม และโดยการสร้างความรู้สึกเกรงกลัวและละอายต่อการหลบหนี และหลีกเลี่ยงภาษีอากรก็จะมีส่วนช่วยยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากรให้สูงขึ้นได้

2.2.3 เกริกเกียรติ ผันตน เสรีธรรม (2525: 150-152) เห็นว่า การที่

ประชาชนจะยินยอมเสียภาษีแก่รัฐด้วยความสมัครใจ หรือมีจิตสำนึกในการเสียภาษีมากขึ้นน้อยแต่เพียง

นั้นย่อมขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ มากมาย ซึ่งสิ่งที่จะเห็นได้ขึ้นอยู่กับปัจจัยดังต่อไปนี้

2.2.3.1 การเห็นความสำคัญของการ เสียภาษี

ถ้าหากประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้น เห็นถึงประโยชน์หรือความสำคัญของการ เสียภาษีแล้ว ความยินยอมหรือการให้ความร่วมมือในการ เสียภาษีแก่รัฐก็จะมีมากแต่ในกรณีตรงข้ามถ้าหากประชาชนมองไม่เห็นประโยชน์ของภาษีที่ตนเสียไปแล้ว ความยินยอมเสียภาษีของประชาชนก็จะมีต่ำ ตัวอย่างเช่น ถ้าประชาชนมองเห็นว่าเงินภาษีอากรที่ตนเสียไปนั้นได้ถูกนำไปใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม และตนก็เป็นผู้ได้รับประโยชน์นั้นด้วย ความยินยอมที่จะ เสียภาษีก็ย่อมจะมีมาก ในกรณีตรงข้ามหากเงินที่เสียภาษีไปนั้นถูกนำไปใช้เพื่อผลประโยชน์ของคนกลุ่มหนึ่งกลุ่มใดโดยเฉพาะความสมัครใจที่จะ เสียภาษีก็ย่อมจะมีน้อย

2.2.3.2 ประสิทธิภาพในการบริหารงาน และการใช้เงินของรัฐ

ความสมัครใจในการ เสียภาษีของประชาชน อาจจะพิจารณาได้จากประสิทธิภาพในการบริหารงาน และประสิทธิภาพในการใช้เงินของรัฐบาล ถ้าหากรัฐบาลบริหารงานอย่างมีประสิทธิภาพ และเงินภาษีอากรทุกบาททุกสตางค์ได้ถูกนำไปใช้อย่างคุ้มค่าแล้วก็จะช่วยให้ความสมัครใจในการ เสียภาษีของประชาชนมีมาก แต่ในทางตรงข้ามถ้าหากรัฐบาลบริหารงานอย่างไม่มีประสิทธิภาพ และใช้เงินงบประมาณแผ่นดินแบบล้างผลาญแล้ว ความสมัครใจที่จะ เสียภาษีของประชาชนก็จะมีน้อย

2.2.3.3 ความเป็นธรรมในการ เสียภาษี

การที่จะทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีแต่ละคนให้ความร่วมมือในการ เสียภาษีแก่รัฐบาลนั้น ระบบของภาษีอากรที่จัดเก็บนั้นจะต้องให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคนด้วยความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีนั้น จะต้องพิจารณาทั้งความเป็นธรรมในการเก็บภาษีแต่ละประเภทและความเป็นธรรมในการบริหารการจัดเก็บด้วย กล่าวคือ ภาษีที่เก็บนั้นควรจะเก็บจากประชาชนทุกกลุ่มอย่างทั่วถึงมิใช่มุ่งที่จะเก็บจากผู้เสียภาษีกลุ่มหนึ่งกลุ่มใดโดยเฉพาะ นอกจากนี้ในการปฏิบัติการจัดเก็บภาษีนั้นจะต้องเก็บจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีชนิดนั้นอย่างทั่วถึง และอย่างเสมอภาคในกรณีที่มีการจัดเก็บไม่ทั่วถึง หรือมีการเลือกปฏิบัตินี้จะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในหมู่ผู้เสียภาษีชนิดนั้น ซึ่งจะ เป็นเหตุลดสำคัญทำให้ประชาชนพยายามหลบเลี่ยงภาษี

2.2.3.4 การลงโทษของกฎหมายและการลงโทษของสังคม

เนื่องจากภาษีเป็นสิ่งที่รัฐบาลบังคับการเก็บเงินได้หรือผลประโยชน์ไปจากประชาชน ดังนั้น ประชาชนย่อมจะไม่อยากจะ เสียผลประโยชน์ของตนแก่รัฐบาลนอกเสียจากว่าผู้เสียภาษีนั้นจะ เห็นถึงความสำคัญของภาษีและรัฐบาลหรือสังคมมีการลงโทษ

ผู้เจตนาหลบเลี่ยงภาษีอย่างรุนแรง การป้องกันการหลบเลี่ยงการเสียภาษีจะทำให้ได้ผลเมื่อมีการลงโทษทางกฎหมายและการลงโทษโดยสังคม ซึ่งจะพิจารณาได้ดังนี้ คือ

2.2.3.4.1 การลงโทษโดยกฎหมายในกรณีที่ผู้เสียภาษีจงใจหนีภาษีอย่างผิดกฎหมาย (tax evasion) นั้น เมื่อจับได้จะต้องมีการลงโทษที่รุนแรงยิ่งขึ้น เพราะผู้ที่เจตนาหนีภาษีนั้น จะต้องตัดสินใจซึ่งน้ำหนักผลประโยชน์ที่ตนจะได้รับจากการหนีภาษีกับโทษที่ตนจะได้รับ เมื่อถูกจับได้ ถ้าหากว่าผลประโยชน์จากการหนีภาษีมีมากกว่าโทษที่จะต้องรับอย่างมากมายแล้วการหนีภาษีของประชาชนก็จะมีมาก

ในการหนีภาษีนั้นมักจะปรากฏว่า เจ้าหน้าที่ของรัฐบาลมักจะทำให้การร่วมมือกับผู้หนีภาษีด้วยโดยเฉพาอย่างยิ่งการหนีภาษีรายใหญ่ ๆ ดังนั้น กฎหมายจะต้องมีบทลงโทษเจ้าหน้าที่ของรัฐบาลให้หนักยิ่งกว่าผู้เสียภาษีด้วย

2.2.3.4.2 การลงโทษของสังคม

การป้องกันการหนีภาษีจะได้ผลมากยิ่งขึ้น ถ้าหากสังคมหรือประชาชนส่วนใหญ่รังเกียจผู้หนีภาษี การลงโทษของสังคมนั้นจะเป็นมาตรการบังคับทางอ้อมทำให้หนักการ เมืองหรือผู้ที่เป็นผู้นำของสังคมไม่พยายามหลบเลี่ยงภาษี เมื่อบุคคลซึ่งเป็นผู้นำของสังคมและผู้ที่ถูกกลไกอำนาจรัฐได้เสียภาษีอย่างครบถ้วนแล้วย่อมจะทำให้เขาเหล่านั้นสามารถจัดการกับผู้หนีภาษีได้อย่างเต็มที่และก็ไม่ต้องการให้ผู้อื่นหลบเลี่ยงภาษี

ปัญหาทัศนคติของสังคม หรือการลงโทษผู้หนีภาษีของสังคมนั้น เป็นหัวใจสำคัญที่จะกระตุ้นให้ประชาชนมีจิตสำนึกของการเสียภาษีมากขึ้น แต่อุปสรรคที่สำคัญที่สุดในเรื่องนี้ก็คือผู้ที่เป็นผู้นำของสังคม หรือผู้ที่ถูกกลไกอำนาจรัฐส่วนใหญ่ไม่สามารถแสดงตนเป็นแบบอย่างที่ดีในการเสียภาษีแก่ประชาชนทั่วไปได้ ดังนั้นการขอร้องให้ประชาชนทุกคนเสียภาษีแก่รัฐย่อมจะทำไมได้อย่างได้ผล

2.2.4 จากการสำรวจร่วมกันของ สถาบันวิจัยสังคมจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย และบริษัทมติชนจำกัด (ผลงานของรัฐบาลในสายตาประชาชนผู้เสียภาษี 2528: 20) เกี่ยวกับความคิดเห็นของเจ้าของธุรกิจใจในวงการธุรกิจต่าง ๆ ทุกแขนงเกี่ยวกับนโยบาย และมาตรการแก้ไขปัญหาทางเศรษฐกิจของรัฐบาล มีประเด็นต่าง ๆ ที่น่าสนใจ คือ

2.2.4.1 เรื่องการกำหนดนโยบายและมาตรการทางเศรษฐกิจของรัฐบาลปรากฏว่า ความเห็นของเจ้าของ และผู้บริหารธุรกิจทุกระดับต่างมีความเห็นพ้องกันว่า

นโยบายหรือมาตรการทางเศรษฐกิจที่รัฐบาลกำหนด และนำออกมาใช้นั้นไม่มีใครเห็นว่า แก้ไขหา
 ได้ดีเลยส่วนใหญ่ร้อยละ 78 เห็นว่า มาตรการและนโยบายแก้ไขหาได้ในบางเรื่องเท่านั้นในขณะที่
 ร้อยละกว่า 22 เห็นว่านโยบายและมาตรการต่าง ๆ ที่กำหนดขึ้นนั้น ไม่ค่อยตรงกับปัญหา นอกจากนั้น
 ยังมีความเห็นต่อการตัดสินใจแก้ปัญหาเศรษฐกิจของรัฐบาลแต่ละเรื่องค่อนข้างเร็ว ไม่ค่อยกล้าตัด
 สินใจ ส่วนในเรื่องผลงาน และการปฏิบัติงานของคณะรัฐมนตรีเศรษฐกิจรวมทั้งที่ปรึกษาทาง
 เศรษฐกิจของรัฐบาลร้อยละ 100 เห็นว่า ขาดการประสานงานที่ดี

2.2.4.2 เรื่องที่น่าเป็นอุปสรรคสำคัญต่อการแก้ไขหาเศรษฐกิจของ
 ชาติมีผู้ให้ความเห็นว่าอุปสรรคสำคัญ คือ ผู้รับผิดชอบค้ำึงถึงประโยชน์ส่วนตน และพรรคมากกว่า
 ส่วนรวมซึ่งความเห็นนี้ถึงร้อยละ 40 นอกจากนั้นยังมีความเห็นว่า นโยบายของรัฐที่ออกมานั้นไม่
 สอดคล้องกับปัญหา

จากการสำรวจนี้ อาจเป็นตัวชี้ให้เห็นถึงความเห็นของประชาชนที่มีต่อประสิทธิภาพการ
 บริหารงานของรัฐได้

3. แนวทางในการปรับปรุงแก้ไขภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในส่วนของการปรับปรุงแก้ไขปัญหาดังกล่าวแล้วก็ได้มีผู้ทำการ
 ศึกษาและได้ให้ข้อเสนอแนะ ในการปรับปรุงระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้มากมาย ซึ่งอาจ
 แยกได้เป็นส่วน ๆ เช่นกันคือ

3.1 โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

3.2 การบริหารการจัดเก็บ

3.1 โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในส่วนของโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานี้ อาจแยกออกเป็น 4 ส่วนคือ

3.1.1 ฐานภาษี

3.1.2 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

3.1.3 การหักค่าลดหย่อน

3.1.4 อัตราภาษี

3.1.1 ฐานภาษี

สมชัย ฤชุพันธุ์ (2527 ข: 12-13) ได้ให้ข้อเสนอ เกี่ยวกับการปรับปรุงแก้ไขฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้ดังนี้คือ

3.1.1.1 ขยายฐานภาษี โดยยกเลิกรายการที่ได้รับการยกเว้นอยู่ในปัจจุบันบางรายการ เช่น

3.1.1.1.1 ดอกเบี้ย ควรถือดอกเบี้ยทุกชนิดว่า เป็นเงินได้ประเภทหนึ่งและเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าเหมือนเงินได้ประเภทอื่นสำหรับดอกเบี้ยผันผันตรัฐบาลนั้นการยกเว้นภาษีไม่ใช่ เป็นวิธีการที่มีประสิทธิภาพ ในการสนับสนุนการกู้เงินรัฐบาล ทั้งนี้เพราะการให้ดอกเบี้ยในนาม (nominal interest rate) ในอัตราสูงแทนการยกเว้นภาษีก็จะได้ผลในการหาเงินที่ค่าใช้จ่ายในการกู้ทำได้เช่นเดียวกัน

3.1.1.1.2 เงินรางวัล การรวมเงินรางวัลเข้าไว้ในฐานภาษีนั้น จำเป็นจะต้องยอมให้ผู้ได้รับรางวัลใช้วิธีการเฉลี่ยเงินได้ (income averaging) ได้เพื่อความเป็นธรรมของผู้เสียภาษี

3.1.1.1.3 เงินได้จากกิจการโรงเรียนราษฎร์ ควรถือโรงเรียนราษฎร์ที่เปิดสอนวิชาชีพโดยมีหลักสูตรระยะสั้น เช่น โรงเรียนสอนตัดผม ตัดเสื้อ เป็นการประกอบธุรกิจธรรมดาและต้องเสียภาษี ควรยกเว้นภาษีให้เฉพาะโรงเรียนราษฎร์ ที่สอนวิชาสามัญ หรือวิชาอาชีวศึกษาที่มีหลักสูตรระยะยาว เช่น โรงเรียนช่างกล โรงเรียนพาณิชย์ เป็นต้นเท่านั้น

3.1.1.2 นำภาษีเงินได้จากทุนเข้ามาใช้ในระบบภาษีเงินได้ของไทย ในส่วนนี้การศึกษาของเมธี ครองแก้ว (2525: 15-16) ก็ได้ให้ข้อเสนอในการปรับปรุงแก้ไขสอดคล้องกับของ สมชัย ฤชุพันธุ์ ด้วยโดยเสนอให้

3.1.1.2.1 เก็บภาษีเงินได้จากทุน ในอัตรา 10% คงที่

3.1.1.2.2 ในการคำนวณเงินได้จากทุนควรจะได้มีการคำนึงถึงเงินเมื่อด้วย

3.1.1.2.3 ควรมีการยกเว้นภาษีให้กับเงินได้จากทุนที่มีทุนจำนวนไม่เกิน 10,000 บาท

3.1.1.2.4 ควรใช้กับเงินได้จากทุนที่ได้รับ เนื่องจาก การขายทรัพย์สินซึ่งได้ตกเป็นของผู้ขาย หรือหลังวันที่ได้มีการประกาศใช้ภาษีเงินได้จากทุน ไม่มีผล

ย้อนหลังซึ่งจะ เป็นการนำรายได้มาสู่ระบบมากขึ้น และช่วยทำให้ระบบภาษีมีความยุติธรรมเพิ่มขึ้น
แล้วยัง เป็นการช่วยทำลายการลงทุน เมื่อเก็งกำไรด้วย

3.1.1.3 นำเอาภาษีมรดกเข้ามาใช้ใน ระบบภาษีทางตรงของไทย

ข้อเสนอนี้ เมธี ครองแก้ว (2525: 16-17) ก็ได้เสนอ

ไว้ว่างานของเดียวกัน โดยให้เหตุผลความจำเป็นในการจัดเก็บว่า ภาษีมรดกช่วยสร้างความเป็น
ธรรม ในสังคมเป็นหลักประกันให้แก่ ประชาชนในเรื่องเกี่ยวกับ ความเท่าเทียมกันของโอกาส
(equality of opportunity) ในด้านเศรษฐกิจ และการศึกษา เพราะความเท่าเทียมกัน
ในด้านต่าง ๆ เหล่านี้จะมีได้ก็ต่อเมื่อบุคคลมีทรัพยากรเริ่มต้น (initial endowment) ที่ไม่
แตกต่างกันมากนัก ความเท่าเทียมกันของโอกาสเป็นรากฐานของระบบประชาธิปไตยโดยช่วยลด
ความเหลื่อมล้ำทาง เศรษฐกิจ ช่วยให้โครงสร้างของภาษีอากรของไทยดีขึ้น ช่วยให้รัฐได้รับ
รายได้สูงขึ้น

วิจารณ์ เลาคะพันธ์ ได้เสนอว่าโครงสร้างของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
ที่ยังคงจัดเก็บอยู่ในปัจจุบันยังไม่มีฐานที่กว้าง เพียงพอกล่าวคือยังไม่ครอบคลุมผู้ที่ควรจะต้อง เสีย
ภาษีอย่างทั่วถึง มีการยกเว้น เงิน ได้ที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมากเกินไปจน
ก่อให้เกิดช่องโหว่ เป็นทางหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ได้ง่าย จึงควรมีการแก้ไขปรับปรุงดังนี้

ขยายฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดย

3.1.1.3.1 ยกเลิกการยกเว้นตามมาตรา 42(9)* แห่งประมวล
รัษฎากร เพื่อให้เกิดผลว่าการขายทรัพย์สินเป็นมรดก หรือการขายทรัพย์สินทุกชนิดไม่ว่าได้มาโดย
มุงค์ค้าหากำไรหรือไม่ก็ตาม เว้นแต่ที่ดินที่ใช้ทำนา ไร่สวน หรือเลี้ยงสัตว์ ซึ่งที่ดินนั้น เกษตรกร เป็น
เจ้าของ และดำเนินการเองการยกเลิกการยกเว้นดังกล่าว เท่ากับเป็นการขยายฐานเงินได้พึง
ประเมินให้กว้างขึ้น และยังช่วยขจัดช่องโหว่ ของกฎหมายเกี่ยวกับการขายที่ดินซึ่งได้รับการยกให้
เพื่อนำเงินมาลงทุนปรับปรุงกิจการอย่างอื่นโดยมิได้ลงทุนซื้อที่ดิน นั้นมา

*มาตรา 42(9) การขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิ
ได้มุงค์ในทางการค้า หรือหากำไร แต่ไม่รวมถึงเรือกำปั่น เรือที่มีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไป เรือกล
ไฟหรือเรือยนต์ ที่มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป หรือแ

3.1.1.3.2 กำหนดให้สมาคม หรือมูลนิธิที่นำเงินมาลงทุน เมื่อหา ดอกผลหรือผลประโยชน์จากเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรต้องรับผิดชอบในการ เสียภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาโดยวิธีการให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน เป็นผู้หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งในระยะเวลา กำหนด เป็นอัตราตายตัวทั้งนี้ เป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการจัดตั้ง เป็นมูลนิธิและผู้บริหาร มูลนิธิจ่ายเงินไปใช้ได้ตามใจชอบ เนื่องจากมิได้มีส่วนราชการใดควบคุมการใช้จ่าย และการหา รายได้ของมูลนิธิอย่าง ชำรงงวด หรือจริงจังในขณะนี้

3.1.2 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

สมชัย ฤชุพันธุ์ (2525 ข: 13) เสนอว่า ควรลดอัตราค่าใช้จ่ายเป็น การเหมาโดยจัดทำเป็นขั้นตอน โดยให้ลดอัตราค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของเงินได้จากการจ้าง เหมมาและเงินได้จากการประกอบโรคศิลป์ ลงทุกประเภท ปีละ 5% เป็นเวลา 5 ปี เมื่อลดจนสิ้น โครงการแล้วอัตราค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้จากการจ้าง เหมมาสำหรับเงินได้จากการ จ้าง เหมมาจะลดลงเหลือ 50% และของการประกอบโรคศิลป์ จะลดลงเหลือ 40% ซึ่งจะเป็นการ ส่ง เสริมให้ผู้เสียภาษีทำบัญชีให้ถูกต้องและ เสียภาษีโดยหักค่าใช้จ่ายตามที่เป็นจริง ค่าใช้จ่ายเป็น การเหมาจึงควรมีอัตราที่ต่ำกว่าอัตราที่เป็นจริง ผู้ที่ไม่ชอบทำบัญชีหรือเห็นว่าการทำบัญชี เป็นภาระ มากก็ควรจะซื้อภาระนั้นด้วยการยอมเสียภาษีมากขึ้น โดยใช้ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาซึ่งสะดวกกว่า

วิโรจน์ เลาหะพันธุ์ (2525: 23) ก็ได้เสนอแนะไว้ในลักษณะเดียวกับ ของสมชัย ฤชุพันธุ์

3.1.3 การหักค่าลดหย่อน

วิโรจน์ เลาหะพันธุ์ (2525: 22) ได้เสนอให้ทำการเปลี่ยนแปลงโดย อาศัยอัตราเงินเมื่อในปี 2522 ซึ่งมีประมาณร้อยละ 20 เป็นเกณฑ์ปรับจากค่าลดหย่อนที่ใช้อยู่ใน ปัจจุบันซึ่งจะ เท่ากับรักษาระดับมูลค่าที่แท้จริงของค่าลดหย่อนไว้ให้เท่ากัน เมื่อมีการ เปลี่ยนแปลงใน ปี2521 และพิจารณาแก้ไข เปลี่ยนแปลงค่าลดหย่อนโดยถือ เกณฑ์รายได้ขั้นต่ำที่จำเป็นแก่ครอบครัว

3.1.4 อัตราภาษี

สมชัย ฤชุพันธุ์ (2525 ข: 13) เสนอว่า ควรปรับปรุงให้อัตราภาษี เงินได้บุคคลธรรมดาเป็นอัตราก้าวหน้าอัตราเดียวสำหรับเงินได้ทุกประเภท

เมธี ครองแก้ว (2525: 15) ก็ได้ให้ข้อเสนอในลักษณะเดียวกับ สมชัย ฤชุพันธุ์ ส่วนวิโรจน์ เลาหะพันธุ์ (2525: 21) เสนอว่าควรแก้ไขโดยการหาทางขยายช่วง เงินได้สำหรับแต่ละอัตราก้าวหน้าเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้มีเงินได้ขั้นต่ำหรือระดับกลาง

3.2 การบริหารการจัดเก็บ

การบริหารการจัดเก็บอาจแบ่งข้อเสน่อออกเป็น 2 ส่วน คือ

3.2.1 การบริหารการจัดเก็บ

3.2.2 ความสมัครใจในการเสียภาษี

3.2.1 การบริหารการจัดเก็บ

ในส่วนของการปรับปรุง การบริหารการจัดเก็บ วิโรจน์ เลาหะพันธ์ (2525: 23-25) ได้เสนอแนวทางไว้ คือ

3.2.1.1 แกไขกฎหมายที่เป็นอุปสรรค ในการดำเนินการของเจ้าพนักงาน เพื่อให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินสามารถดำเนินการ เร่งรัดจัดเก็บภาษีได้อย่าง เต็มที่คือ

3.2.1.1.1 ให้อธิบดีกรมสรรพากร มีอำนาจออกคำสั่ง หนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรทำการตรวจค้น หรือยึดบัญชี เอกสารหรือหลักฐานต่างๆ ซึ่ง เกี่ยวกับ หรือสันนิษฐานว่า เกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้อง เสียได้ทั่วพระราชอาณาจักร

3.2.1.1.2 อำนาจตรวจค้นและยึดบัญชีฯ กระทำได้ ระหว่างพระอาทิตย์ขึ้น และพระอาทิตย์ตกนั้นควรแก้ไขให้ได้ว่าความว่า หากการตรวจค้น และยึดดังกล่าวยังไม่กระทำไปแล้วเสร็จให้กระทำต่อไปจนแล้วเสร็จ

3.2.1.1.3 ในการส่งหมายเรียก หรือหนังสือเชิญตรวจแก้ไข เพิ่มเติมให้นำส่ง ได้ระหว่าง เวลาทำการด้วย ไม่ควรจำกัดไว้เฉพาะระหว่างพระอาทิตย์ขึ้น และพระอาทิตย์ตก เพราะธุรกิจบางอย่างจะประกอบกิจการในตอนกลางคืน เช่น ไนท์คลับ และในกรณีไม่สามารถจะส่งได้โดยวิธีปกติด้วยเหตุใด ๆ ให้ส่งโดยวิธีนัดหมายเรียก หรือหนังสือไว้ ณ ที่เห็นได้ง่ายประตูบ้านสำนักงาน ประตูรั้ว ที่ว่าการอำเภอ ที่ว่าการเขต ศาลากลางจังหวัด ซึ่ง เป็นภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ของผู้รับ หรือจะส่งโดยวิธีข้อความในหมายเรียก หรือหนังสือลงในหนังสือพิมพ์ก็ได้โดยไม่ต้องจำกัดไว้เฉพาะหนังสือพิมพ์ท้องถิ่น

3.2.1.1.4 ให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจยึด หรืออายัด และสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีเงินได้หรือผู้ค้ำประกัน หรือผู้มีหน้าที่ต้องรักษาไว้ ณ ที่จ่ายแต่มีได้หักและมีเงินภาษีอากรค้างชำระได้

3.2.1.1.5 การอุทธรณ์การประเมินของผู้เสียภาษี ควรจำกัดให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้เฉพาะประเด็นที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยเท่านั้น ทั้งนี้ เพื่อป้องกันการอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีโดยใช้สิทธิเคลือบถ่วงประเด็นที่คณะกรรมการได้วินิจฉัยไว้



และ ควรแก้กฎหมายให้สิทธิแก่กรมสรรพากร เจ้าพนักงานประเมินหากไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้อุทธรณ์ต่อศาลได้ภายในกำหนด 30 วัน เช่นเดียวกับผู้เสียภาษีด้วย เพื่อความเป็นธรรมและป้องกันมิให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจเด็ดขาดเท่ากับศาลฎีกา

3.2.1.1.6 อายุความ (กำหนดเวลา) การออกหมายเรียกตรวจสอบการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งปัจจุบันกำหนดไว้เพียง 5 ปี นับแต่วันยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือ 10 ปี นับตั้งแต่วันครบกำหนดการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในกรณีที่มีผู้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเป็นอายุความที่สั้น และ เปิดโอกาสให้มีการหลีกเลี่ยง และ หลบหนีภาษีได้ง่ายควรถือว่าหนี้ภาษีอากรนี้เป็นหนี้บุริมสิทธิ และเป็นหนี้ของรัฐ ซึ่งบุคคลต้องค้างอยู่ตราบชั่วชีวิตจึงไม่ควรกำหนดอายุความ (กำหนดเวลา) จำกัดไว้การไม่กำหนดอายุความ (กำหนดเวลา) นี้ ได้มีการถือปฏิบัติกันในบางประเทศเช่นมาเลเซีย เป็นต้น

3.2.1.1.7 ควรมีการเพิ่มโทษทางอาญา ให้สูงขึ้นสำหรับหลบหนีภาษีโดยไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี โดยมีเจตนาละเลย เพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษี

3.2.1.2 การเร่งรัดภาษีอากรต่าง นอกจากจะแก้กฎหมายแล้วสมควรที่จะได้พิจารณา เรียกเก็บเงินเพิ่มให้สูงขึ้น เพื่อเร่งรัดให้มีการชำระ เงินเพิ่มที่เรียกเก็บควรให้สูงกว่าอัตราดอกเบี้ยที่สถาบันการเงินคิดจากผู้กู้ยืมเงิน

3.2.1.3 กำหนดให้ผู้รับจ้างทำบัญชี และผู้ที่จะมาเป็นตัวแทนของผู้เสียภาษีมาจดทะเบียนกับกรมสรรพากรและต้องมีใบอนุญาต หากผู้ได้รับอนุญาตประพฤติมิชอบ หรือฝ่าฝืนระเบียบข้อบังคับที่กำหนดอธิบดีมีอำนาจเพิกถอนใบอนุญาตได้ และในกรณีที่ตรวจพบมีหลักฐานแน่ชัดว่าผู้รับจ้างทำบัญชีให้ผู้เสียภาษีมีส่วนร่วมในการสร้างหลักฐานเท็จแสดงรายรับน้อยกว่าความเป็นจริงควรถือให้ผู้รับจ้างทำบัญชีรับผิดชอบร่วมด้วย หรืออาจดำเนินคดีอาญาด้วยก็ได้

3.2.1.4 จากการศึกษาของจรรยา เจริญวัฒน์ (2523: 236) ได้เสนอแนวทางการปรับปรุงไว้หลายประการ ซึ่งมีบางส่วนที่เสนอในลักษณะเดียวกับของ วิโรจน์ เลขาพันธ์ุ และได้เสนอในส่วนของ การตรวจสอบภาษี ดังนี้คือ การปรับปรุงประสิทธิภาพในการตรวจสอบภาษีอากรให้ดียิ่งขึ้นในระบบภาษีประเมินตนเอง เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การตรวจสอบภาษีแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ นับเป็นสิ่งสำคัญมาก การที่จะหวังให้ผู้เสียภาษียื่นเสียด้วยความสมัครใจโดยครบถ้วนนั้น เป็นไปได้ยาก การตรวจสอบภาษีจะต้องทำให้เห็น เหตุการณ์ และรู้เท่าทันผู้ประกอบการ ซึ่งอาจจะพิจารณาปรับปรุงได้ดังนี้

3.2.1.4.1 ต้องจัดทำคู่มือตรวจสอบภาษีอากร ไว้เป็นมาตรฐาน ตลอดจนแบบรายงานวิธีที่ตรวจสอบกิจการแต่ละชนิดควรถูกกำหนด เป็นแผนกตรวจสอบ (audit program) ที่แน่นอน และคอยปรับปรุงให้ทันเหตุการณ์เสมอ

3.2.1.4.2 ควรปรับปรุงวิธีการคัดเลือก แบบแสดงรายการตรวจสอบ เพื่อให้ได้ผลในด้านความเป็นธรรม และในด้านการป้องกันปราบปรามการหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีเงินได้ เพราะในปัจจุบันจำนวนผู้เสียภาษีเงินได้มีจำนวนเพิ่มสูงขึ้นจนไม่สามารถทำการตรวจสอบทุกรายได้

3.2.1.4.3 ฝึกอบรม เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบภาษีเงินได้ ให้มีประสิทธิภาพ

3.2.1.4.4 ลงโทษอย่างจริงจังแก่ เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบภาษีที่ประพฤติมิชอบ หรือใช้อำนาจหน้าที่ข่มขู่ผู้เสียภาษีด้วยวิธีการต่าง ๆ เพื่อสร้างความเข้าใจอันดีระหว่างผู้เสียภาษีกับผู้บริหารจัดเก็บภาษีอากร

3.2.2 ความสมัครใจในการเสียภาษี

ในส่วนของความสมัครใจในการเสียภาษีนั้น วิโรจน์ เล่าหะพันธ์ (2525: 19-20) ได้เสนอว่าควรได้มีการ เผยแพร่ความรู้ เรื่องภาษีอากรให้แก่ประชาชนทั่วไปได้ทราบ และได้ เสนอมาตรการในการชักจูงใจให้ประชาชน เสียภาษีด้วยความสมัครใจโดย

3.2.2.1 เปิดเผยแพร่การเสียภาษีของประชาชนทุกคนโดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้นำในสังคม เพื่อให้ประชาชน เห็นว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของรัฐได้ เป็นไปโดยยุติธรรมการ เปิดเผยแพร่การเสียภาษีเงินได้ไม่จำเป็นต้องประกาศการ เสียภาษีของประชาชนทุกคนแต่เปิดโอกาสให้ประชาชน ผู้สนใจมีสิทธิยื่นคำร้อง เพื่อขอดูรายการ เสียภาษีของผู้อื่นได้ ทั้งนี้โดยถือหลักการที่ให้สังคมบังคับทางอ้อมในการ เสียภาษีของบุคคล

3.2.2.2 ยกย่องผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสูงสุด ในรอบปีการกำหนดให้มีมาตรการยกย่องผู้เสียภาษีเงินได้สูงสุดในรอบปี จะช่วย เปลี่ยนทัศนคติของประชาชนที่นิยมชมชอบคนร่ำรวยที่แสดงออกโดยการบริจาคเงินช่วยการกุศลในกรณีต่าง ๆ ลงได้บ้าง เพราะผู้เสียภาษีสูงสุดย่อมได้ชื่อว่า เป็นผู้ที่มีความเสียสละ เพื่อส่วนรวมโดยแท้จริง และด้วยความสุจริตใจ เป็นตัวอย่างแก่บุคคลอื่นที่ยัง เสียภาษีเงินได้ไว้ไม่ครบถ้วนและหากบุคคลใดได้ เสียภาษีเงินได้สูงสุด ต่อเนื่องกันหลายปี ทางราชการก็ควรจะขอพระราชทาน เครื่องราชอิสริยาภรณ์ให้

3.2.2.3 ความสะดวกในการชำระภาษี แบบแสดงรายการ เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาควรง่าย และสะดวกแก่การกรอก และทำความเข้าใจของคนทุกระดับไม่ควร

เปลี่ยนแปลงบ่อย ๆ โดยไม่จำเป็นข้อความที่ไม่เกี่ยวกับการควบคุม หรือติดตามเร่งรัด หรือเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีไม่ควรจะต้องให้กรอก การยื่นแบบแสดงรายการควรอำนวยความสะดวกโดยชักชวนชี้แจงให้ยื่นโดยทางไปรษณีย์ให้มาก หรือกระจายสถานที่รับแบบแสดงรายการ เสียภาษีและรับชำระภาษีให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้

3.2.2.4 จัดให้มีการประชาสัมพันธ์ หรือเผยแพร่วิธีการ เสียภาษีอย่างเสมอ เพื่อให้ประชาชนเข้าใจและปฏิบัติได้ถูกต้อง โดยเฉพาะในระยะที่มีการเปลี่ยนแปลงปรับปรุงแก้ไข เพิ่มเติมกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ควรจะต้องได้มีการจัดส่งนักวิชาการไปอบรมชี้แจงแก่หน่วยงานใหญ่ๆ ที่มีผู้เสียภาษีจำนวนมาก แทนที่จะปล่อยให้ประชาชนผู้สนใจมาถามเอง ฯลฯ

3.2.2.5 คืนภาษีเงินได้ที่เก็บไว้เกินให้รวดเร็ว เพื่อสร้างความศรัทธาแก่ประชาชนต่อระบบการจัดเก็บภาษีให้ดีขึ้น

ปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อความสามารถเป็นแหล่งรายได้ที่ดีของ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นอกจากจะได้แก่ปัจจัยภายในโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในส่วนของฐานภาษี การหักค่าใช้จ่าย การหักค่าลดหย่อน และอัตราภาษีแล้วยังประกอบด้วยบริการการจัดเก็บทั้งในส่วนการบริหารการจัดเก็บ และความสมัคใจในการ เสียภาษีเป็นสำคัญอีกด้วย

สมมติฐานในการศึกษาวิจัย

จากกรอบที่ศึกษาเกี่ยวกับปัญหาโครงสร้างภาษี และปัญหาการบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในส่วนต่าง ๆ อาจนำมาตั้ง เป็นสมมติฐานได้ดังนี้

1. ความเห็นของอาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี และคณะ เศรษฐศาสตร์เกี่ยวกับโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีลักษณะ เป็นไปในด้านลบ
 - 1.1 ความเห็นของอาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชีและคณะ เศรษฐศาสตร์เกี่ยวกับฐานภาษีมีลักษณะ เป็นไปในด้านลบ
 - 1.2 ความเห็นของอาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชีและคณะ เศรษฐศาสตร์เกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายมีลักษณะ เป็นไปในด้านลบ
 - 1.3 ความเห็นของอาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชีและคณะ เศรษฐศาสตร์เกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อนมีลักษณะ เป็นไปในด้านลบ
 - 1.4 ความเห็นของอาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชีและคณะ เศรษฐศาสตร์เกี่ยวกับอัตราภาษีมีลักษณะ เป็นไปในด้านลบ

2. ความเห็นของอาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี และคณะ เศรษฐศาสตร์
เกี่ยวกับการบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีลักษณะ เป็นไปในด้านลบ

2.1 ความเห็นของอาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชีและคณะ เศรษฐศาสตร์
เกี่ยวกับการบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นไปในด้านลบ

2.2 ความเห็นของอาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชีและคณะ เศรษฐศาสตร์
เกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อความสมัครใจในการ เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นไปในด้านลบ

3. ความเห็นของอาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี และคณะ เศรษฐศาสตร์
เกี่ยวกับโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่แตกต่างกัน

3.1 ความเห็นของอาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชีและคณะ เศรษฐศาสตร์
เกี่ยวกับฐานภาษีไม่แตกต่างกัน

3.2 ความเห็นของอาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชีและคณะ เศรษฐศาสตร์
เกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายไม่แตกต่างกัน

3.3 ความเห็นของอาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชีและคณะ เศรษฐศาสตร์
เกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อนไม่แตกต่างกัน

3.4 ความเห็นของอาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชีและคณะ เศรษฐศาสตร์
เกี่ยวกับอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่แตกต่างกัน

4. ความเห็นของอาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี และคณะ เศรษฐศาสตร์
เกี่ยวกับการบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่แตกต่างกัน

4.1 ความเห็นของอาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชีและคณะ เศรษฐศาสตร์
เกี่ยวกับการบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่แตกต่างกัน

4.2 ความเห็นของอาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชีและคณะ เศรษฐศาสตร์
เกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อความสมัครใจในการ เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่แตกต่างกัน

การออกแบบการศึกษาวิจัยและระเบียบวิธีการวิจัย

1. ลักษณะและขนาดของกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาวิจัย

เนื่องจาก จำนวนอาจารย์ของคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี และคณะ เศรษฐศาสตร์ของทั้งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย และมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ มีจำนวนรวมทั้งสิ้น เพียง 371 คน จึงเป็นจำนวนไม่มากเกินความสามารถที่จะรวบรวมข้อมูล ดังนั้น การศึกษานี้จึงใช้

ประชากรทั้งหมดเป็นหน่วยวิเคราะห์ เพื่อจัดความคลาดเคลื่อนจากการสุ่มตัวอย่างโดยในจำนวนอาจารย์ 371 คน นี้อาจแยกออกตามมหาวิทยาลัยและคณะได้ดังนี้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย	คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี	125	คน
	คณะเศรษฐศาสตร์	69	คน
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์	คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี	99	คน
	คณะเศรษฐศาสตร์	78	คน
	รวม	371	คน

2. ลักษณะของเครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาวิจัย และการทดสอบคุณภาพของเครื่องมือ

2.1 ลักษณะของเครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาวิจัย

ในการวิจัยครั้งนี้ เครื่องมือที่ใช้คือ แบบสอบถาม ซึ่งมีรายละเอียดดัง

ปรากฏในภาคผนวก ก แบบสอบถามนี้แบ่งออกเป็น 4 ส่วนด้วยกันคือ

ส่วนที่ 1 รายละเอียดเกี่ยวกับชุดแบบสอบถาม

ส่วนที่ 2 ความเห็นเกี่ยวกับโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยแบ่งเป็นคำถามเกี่ยวกับฐานภาษี การหักค่าใช้จ่าย การหักค่าลดหย่อน และอัตราภาษี

ส่วนที่ 3 ความเห็นเกี่ยวกับ การบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ส่วนที่ 4 แนวทางแก้ไขซึ่งในส่วนนี้มีทั้งคำถามแบบเปิดและปิดทั้งนี้ เพื่อเปิด

โอกาสให้ผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาต่างๆ และข้อเสนอแนะเพิ่มเติมที่อาจเป็นประโยชน์

2.2 การทดสอบคุณภาพของเครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาวิจัย

แบบสอบถามนี้ได้ผ่านการตรวจสอบจากผู้เชี่ยวชาญก่อนที่จะทำการทดสอบกับกลุ่มนิสิตนักศึกษาระดับปริญญาโทคณะ เศรษฐศาสตร์และคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชีของทั้งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยและมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ โดยส่งแบบสอบถามจำนวน 30 ชุด ได้กลับคืน 27 ชุด และได้ นำข้อมูลจากกลุ่มทดสอบ (pretest group) ทาค่าความเชื่อถือได้โดยใช้สูตรหาค่าความเที่ยงตามแบบสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha) หรือตามแบบของครอนบาค (Cronbach)

โดยคำนวณจากสูตร

$$r = \frac{K}{K-1} \left(\frac{1 - S_i^2}{S_t^2} \right)$$

S_i^2 = ผลรวมของความแปรปรวนของค่าถามแต่ละข้อ
 S_t^2 = ความแปรปรวนของค่าถามทั้งหมด
 K = จำนวนข้อทั้งหมดในแบบสอบถาม

จากการคำนวณ สามารถได้ค่าความ เชื่อถือได้ของแบบสอบถามที่ใช้ในการ
ศึกษาวิจัยนี้เท่ากับ 0.736*

3. วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูลใช้วิธีการส่งแบบสอบถามไปยังกลุ่มตัวอย่างด้วยตนเองและ
ให้ผู้ตอบแบบสอบถามส่งกลับมายังผู้วิจัยโดยทางไปรษณีย์ โดยทำการส่งทั้งสิ้น 4 ครั้ง

ครั้งที่ 1 ส่งโดยผ่านธุรการคณะถึงอาจารย์แต่ละท่าน รวม 371 ชุด ได้แบบสอบถาม
กลับมายังผู้วิจัย 33 ชุด

ครั้งที่ 2 จัดส่งโดยวิธีเดิม โดยส่งทั้งสิ้น 338 ชุด ไปยังผู้ที่ยังไม่ตอบ กลับมายังผู้
วิจัย 30 ชุด

ครั้งที่ 3 เนื่องจากได้รับแบบสอบถามกลับคืนมาจำนวนน้อยจึง เปลี่ยนวิธีการส่งโดยส่ง
ด้วยตนเองไปยังผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งได้แบบสอบถามกลับมา 10 ชุด

$$\begin{aligned}
 *r &= \frac{77}{76} \left(1 - \frac{70.525}{258.605} \right) \\
 &= \frac{77}{76} (1 - 0.2727209) \\
 &= \frac{77}{76} (0.727279) \\
 &= 0.736848
 \end{aligned}$$

ครั้งที่ 4 จัดส่งอีกครั้งโดยวิธีการเช่นเดียวกับครั้งแรก ได้แบบสอบถามกลับคืนมาอีก

1 ชุด

ระยะเวลาทั้งสิ้นที่ใช้ในการรวบรวมแบบสอบถามใช้เวลาทั้งสิ้น ประมาณ 6 เดือนเศษ โดยสามารถรวบรวมแบบสอบถามได้ทั้งสิ้น 74 ชุด จากประชากรทั้งสิ้น 371 คน คิดเป็นร้อยละ 19.94 ของประชากรทั้งหมด

4. วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล และสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน

ข้อมูลที่ได้จากการเก็บรวบรวมนี้ นำมาวิเคราะห์และแสดงรายการข้อมูลในรูป ตารางแจกแจงความถี่ และค่าร้อยละ เพื่อประกอบการทดสอบสมมติฐานที่ได้กำหนดไว้ในสถิติที่ใช้ ในการวิเคราะห์ข้อมูลคือ การหาค่าเฉลี่ย (\bar{x}) การหาค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (SD) การทดสอบ ความแตกต่างของค่าเฉลี่ย โดยการทดสอบค่า T

ข้อจำกัดของการวิจัย

จากการเก็บรวบรวมข้อมูลที่ใช้ในการวิจัยได้เพียง 74 ชุดจากประชากรทั้งสิ้น 371 คน ซึ่งคิดเป็นเพียงร้อยละ 19.94 ของจำนวนประชากรทั้งหมดนี้ เป็นข้อจำกัดสำคัญในการนำผลการ วิจัยไปใช้ เพราะข้อมูลที่ได้นั้นยังมีจำนวนน้อย แต่อย่างไรก็ตามแบบสอบถามที่ใช้ในการวิจัยนี้มี ลักษณะเชิงวิชาการในสาขาวิชาการคลังสาธารณะค่อนข้างสูงทำให้ผู้ที่จะสามารถตอบแบบสอบถาม ได้จะต้องเป็นผู้ที่มีความรู้หรือ ให้ความสนใจเกี่ยวกับหลักการภาษีอากร และนโยบายภาษี ตลอดจน กฎหมายภาษีอากร มากพอสมควร และผู้ที่ไม่สนใจและไม่สะดวกในทางภาษีอากรค่อนข้างน้อย ก็จะไม่ตอบ ดังนั้นข้อมูลที่ได้จากการรวบรวมครั้งนี้จึงน่าจะเป็นข้อมูลที่ได้จาก ผู้มีความรู้มาก พอสมควรหรือสนใจติดตามเกี่ยวกับเรื่องภาษีอากรอย่างต่อเนื่อง ดังนั้นแม้ว่าข้อมูลที่ได้จะมีจำนวน น้อยแต่ความน่าเชื่อถือได้ของข้อมูลก็ยังคงมีอยู่คือ เป็นข้อมูลที่ได้จากผู้มีความรู้ หรือสนใจเกี่ยวกับ ภาษีอากรมากพอสมควร ซึ่งน่าจะให้ข้อคิดที่มีประโยชน์และน่าสนใจ

การเสนอเรื่อง

วิทยานิพนธ์นี้ เป็นการศึกษาถึงปัญหาโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทย และ ปัญหาการบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้ของไทยในปัจจุบัน โดยจะนำปัญหาที่ได้จากการศึกษาเชิง เอกสารมาทดสอบกับความเห็นของอาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี และความเห็นของ อาจารย์คณะ เศรษฐศาสตร์ว่ามีความเห็นอย่างไรกับปัญหาที่มีอยู่ในปัจจุบัน และในขณะที่เดียวกันก็จะ ได้ศึกษาถึงแนวทางการแก้ไขด้วย ซึ่งในการเสนอเรื่องจะแบ่งออกเป็น

บทที่ 1 บทนำ

ในส่วนนี้ประกอบด้วย ความเป็นมาของปัญหา วัตถุประสงค์ของการวิจัย ประโยชน์ที่ได้จากการศึกษาวิจัย ขอบเขตของการศึกษาวิจัย นิยามศัพท์เฉพาะ เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง สมมติฐานในการศึกษาวิจัย การออกแบบการศึกษาวิจัยและระเบียบวิธีการวิจัย และข้อจำกัดของการวิจัย

บทที่ 2 โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทย

ในบทนี้จะกล่าวถึง หลักการโดยทั่วไปของโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทย การปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยในหลักการใหญ่ ๆ จนถึงปัจจุบันและลักษณะโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทย และการบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยในปัจจุบันโดยการศึกษาสิ้นสุดเพียง ณ วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2529

บทที่ 3 การวิเคราะห์ข้อมูล

ในส่วนนี้ประกอบด้วย 3 ส่วนด้วยกันคือ

1. ส่วนรายละเอียด เกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม
2. ส่วนการวิเคราะห์ความเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีต่อโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยซึ่งประกอบด้วย ฐานภาษี การหักค่าใช้จ่าย การหักค่าลดหย่อน อัตราภาษี ความเห็นเกี่ยวกับปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทย
3. ความเห็นเกี่ยวกับแนวทางแก้ไข โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และการบริหารการจัดเก็บ

โดยทั้งสามส่วนนี้จะได้นำเสนอในรูปตารางประกอบความเรียง

บทที่ 4 สรุป อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

ในส่วนนี้จะได้นำผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากการแปลความหมายจากตาราง มากล่าวโดยสรุป และอภิปรายผลที่ได้จากการวิจัย และข้อเสนอแนะบางประการ