

ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย

นิจารีย์ กิริติบำรุงพงศ์
รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์**

บทคัดย่อ

ประเทศไทยใช้อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบบก้าวหน้า (Progressive Rate) ซึ่งประกอบด้วยอัตราภาษีหลายอัตรา (Multiple Rate) ภายใต้ตารางภาษีตารางเดียวหรือบัญชีเดียว (One Tax-Rate Schedule) โดยได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงมาหลายครั้ง ล่าสุดได้มีการปรับปรุงแก้ไขบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยออกเป็นพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 575) พ.ศ. 2556 และพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 576) พ.ศ. 2557 โดยการปรับลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและเพิ่มขึ้นภาษีเงินได้จาก 5 ชั้น เป็น 7 ชั้น

จากการศึกษา ผู้วิจัยพบว่า แม้การแก้ไขบัญชีอัตราภาษีบุคคลธรรมดาครั้งล่าสุดนี้จะทำให้ผู้มีรายได้มีภาระภาษีลดลง แต่บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดายังไม่สอดคล้องต่อหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีและมีข้อบกพร่องหลายประการ เนื่องจากบัญชีอัตราภาษีแบบใหม่ยังคงให้ประโยชน์แก่ผู้มีรายได้สูงถึงสูงมาก จึงไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ และขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี บัญชีอัตราภาษีแบบใหม่มีช่วงเงินได้สุทธิที่เพิ่มขึ้น ทำให้บัญชีอัตราภาษีมีความซับซ้อนมากขึ้นและก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจการในทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีเพิ่มขึ้น จึงขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ บัญชีอัตราภาษีเป็นโครงสร้างภาษีที่สำคัญซึ่งมีผลกระทบต่อสิทธิในทางทรัพย์สินของประชาชนโดยตรง การแก้ไขบัญชีอัตราภาษีโดยการออกเป็นพระราชกฤษฎีกาซึ่งเป็นกฎหมายลำดับรองจึงขัดต่อหลักความชอบด้วยกฎหมายและความยอมรับ

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงใคร่ขอเสนอแนะให้ปรับปรุงแก้ไขบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยให้มีการปรับเปลี่ยนบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทุก ๆ ปี ด้วยหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนแน่นอนและคำนึงถึงสภาวะทางเศรษฐกิจในแต่ละปี เพื่อให้บัญชีอัตราภาษีมีความยืดหยุ่นสอดคล้องต่อสภาวะเศรษฐกิจและก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี การแก้ไขบัญชีอัตราภาษี รวมถึงการสร้างหลักเกณฑ์การกำหนดบัญชีอัตราภาษีควรตราขึ้นโดยกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ เนื่องจากบัญชีอัตราภาษีหรือหลักเกณฑ์ดังกล่าวส่งผลกระทบต่อสิทธิในทางทรัพย์สินของประชาชนโดยตรง บัญชีอัตราภาษีเงินได้ไม่ควรมีชั้นอัตราภาษีจำนวนมากจนเกินไป

* นักศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

** ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

และในชั้นอัตราภาษีที่ขึ้นควรมีช่วงเงินได้ที่กว้างขึ้นควบคู่กันไปด้วย เพื่อลดผลกระทบจากการไม่
 จูงใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจและลดแนวโน้มการหลบหลีกและหนีภาษี นอกจากนี้ การยกเว้น
 ไม่ต้องเสียภาษีควรจำกัดให้สิทธิเฉพาะผู้มีรายได้น้อยหรือผู้มีรายได้ปานกลางเท่านั้น เพื่อให้
 เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่มากขึ้น

1. บทนำ

นับแต่มีการประกาศใช้ประมวลรัษฎากร ฉบับปี พ.ศ. 2481 ประเทศไทยได้มีการ
 ปรับปรุงแก้ไขบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหลายครั้ง และล่าสุดได้มีการปรับปรุงแก้ไข
 บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยออกเป็นพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวล
 รัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 575) พ.ศ. 2556 และพระราชกฤษฎีกา ออกตาม
 ความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 576) พ.ศ. 2557 โดยเพิ่มขึ้น
 ภาษีหรือช่วงเงินได้สุทธิจาก 5 ชั้น เป็น 7 ชั้น และปรับลดอัตราภาษีจากเดิมร้อยละ 10, 20, 30
 และร้อยละ 37 เปลี่ยนเป็นใช้อัตราภาษีร้อยละ 5, 10, 15, 20, 25, 30 และร้อยละ 35 แต่ยังคงมีการ
 ยกเว้นภาษีให้กับผู้มีเงินได้สุทธิต่ำกว่าที่กฎหมายกำหนดเช่นเดิม

ตารางที่ 1.1 บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เงินได้สุทธิ	บัญชีอัตราภาษี	
	แบบเดิม	แบบใหม่
0 – 150,000	ยกเว้น	ยกเว้น
150,001 – 300,000	10%	5%
300,001 – 500,000		10%
500,001 – 750,000	20%	15%
750,001 – 1,000,000		20%
1,000,001 – 2,000,000	30%	25%
2,000,001 – 4,000,000		30%
4,000,001 บาทขึ้นไป	37%	35%

แม้ว่าการแก้ไขบัญชีอัตราภาษีโดยเพิ่มชั้นอัตราภาษีและช่วงเงินได้สุทธิที่แคบลงจะ
 สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมากขึ้น แต่ไม่สอดคล้องกับหลักความมี
 ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ อีกทั้งการปรับ
 ลดอัตราภาษีซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีทุกคนมีภาระภาษีลดลงรวมถึงผู้มีรายได้สูงด้วย โดยเฉพาะผู้มีช่วง
 เงินได้สุทธิอยู่ในช่วงตั้งแต่ 1,000,001 บาท ขึ้นไป แต่ไม่เกิน 2,000,000 บาท (ชั้นภาษีที่ 4) จะ

ได้รับประโยชน์จากภาวะภาษีที่ลดลงต่อเงินได้สุทธิในสัดส่วนสูงที่สุด (ร้อยละ 3.50 ของเงินได้สุทธิ) และผู้ที่มีเงินได้สุทธิเกินกว่า 4,000,001 บาทขึ้นไป (ชั้นภาษีที่ 7) เป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์สูงสุด ซึ่งจากเดิมเสียภาษีอัตราร้อยละ 37 ปรับลดเหลือร้อยละ 35 โดยจำนวนภาษีที่ลดลงจะเพิ่มขึ้นตามจำนวนเงินได้สุทธิ กล่าวคือ ยิ่งผู้เสียภาษีมียเงินได้สุทธิตกมากก็จะได้ประโยชน์จากการปรับลดอัตราภาษี ดังนั้น การแก้ไขบัญชีอัตราภาษีจึงไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ ไม่อาจลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ของคนในสังคมและทั้งยังสร้างความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้เพิ่มขึ้น จึงมีความจำเป็นต้องมีการปรับปรุงแก้ไขบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจและในขณะเดียวกันก็เพิ่มความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ให้มากขึ้นด้วย

2. หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

2.1 หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี (Equity)

หลักความเป็นธรรมในแนวนอนหรือหลักความเสมอภาคในแนวนอน (Horizontal Equity) มีหลักว่า บุคคลที่มีสถานะและความสามารถที่เหมือนกันควรที่จะเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน ส่วนหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งหรือหลักความเสมอภาคในแนวตั้ง (Vertical Equity) มีหลักว่า บุคคลที่มีสถานะและความสามารถที่แตกต่างกันควรที่จะเสียภาษีในจำนวนที่ต่างกันได้ (จिरศักดิ์ รอดจันทร์, 2556 : 29)

2.2 หลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง (Efficiency or Neutrality)

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมียหลักว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีควรต้องต่ำที่สุด (จिरศักดิ์ รอดจันทร์, 2556 : 34)

หลักความประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจมีหลักว่า ภาษีจะต้องก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่เกิดจากการบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจในระดับที่ต่ำ เพื่อก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (จिरศักดิ์ รอดจันทร์, 2556 : 42)

2.3 หลักความชอบด้วยกฎหมาย (Legitimacy) และหลักความยอมรับ (Acceptability)

มีหลักว่า ภาษีอากรที่ดีต้องมีความชอบด้วยกฎหมายในสายตาประชาชนผู้เสียภาษี ทั้งเป้าหมายและการทำงานของระบบภาษียกก็ต้องชอบด้วยกฎหมาย (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546 : 145) รวมถึงการบัญญัติหรือปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีอากรก็ต้องบัญญัติขึ้นโดยอาศัยอำนาจที่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งในประเทศที่มีการปกครองในระบอบประชาธิปไตย การ

บัญญัติหรือแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีต้องได้รับความยินยอมโดยตรงจากประชาชนหรือโดยอ้อมผ่านทางสภานิติบัญญัติซึ่งเป็นตัวแทนของประชาชน (จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, 2556 : 8)

3. บัญชีอัตราภาษีกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

การกำหนดโครงสร้างบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจำเป็นต้องพิจารณาถึงหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ไม่ว่าจะเป็นหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี หลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง หลักความชอบด้วยกฎหมายและหลักความยอมรับ และเนื่องจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นเครื่องมือที่สำคัญที่ทำให้รัฐบาลบรรลุวัตถุประสงค์ในการกระจายรายได้ครั้งใหม่และลดความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ของประชาชนได้อย่างมีประสิทธิภาพ การกำหนดโครงสร้างบัญชีอัตราภาษีจึงต้องคำนึงถึงความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ด้วย

3.1 บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและส่งเสริมการกระจายรายได้ครั้งใหม่จะต้องมีลักษณะเป็นอัตราภาษีก้าวหน้า เนื่องจากทำให้ผู้มีเงินได้สุทธิมากเสียภาษีในจำนวนเงินที่มากกว่าผู้มีเงินได้สุทธิน้อย และคิดเป็นอัตราส่วนต่อเงินได้สุทธิที่มากกว่า อัตราภาษีก้าวหน้าจะช่วยกระจายภาระภาษีของผู้มีเงินได้สุทธิต่ำไปยังผู้มีเงินได้สุทธิสูง ทำให้การจัดเก็บภาษีบรรลุวัตถุประสงค์ของการกระจายรายได้ครั้งใหม่ได้มากที่สุด

นอกจากลักษณะหรือประเภทอัตราภาษีแล้ว ชั้นภาษีหรือช่วงเงินได้สุทธิที่ใช้กับอัตราภาษีเป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่มีผลต่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี โดยชั้นภาษีหรือช่วงเงินได้สุทธิที่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีควรมีลักษณะแคบ กล่าวคือ ช่วงเงินได้สุทธิในแต่ละช่วงควรกำหนดให้มีเงินได้สุทธิจำนวนไม่มากนัก ในขณะที่เดียวกัน ชั้นภาษีหรือช่วงเงินได้สุทธิควรมีจำนวนมาก โดยกำหนดอัตราภาษีในแต่ละชั้นให้ใกล้เคียงกันหรือไม่แตกต่างกันจนเกินไป

3.2 บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่สอดคล้องกับหลักความเป็นมีประสิทธิภาพ

บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่สอดคล้องกับหลักความเป็นประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจจะต้องมีลักษณะเป็นอัตราคงที่และมีอัตราภาษีที่ต่ำ หากบัญชีอัตราภาษีมีลักษณะเป็นอัตราภาษีส่วนเพิ่มหลายอัตราก็ควรมีชั้นภาษีหรือช่วงเงินได้จำนวนไม่มากและมีอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่สูงขึ้นไม่มาก เนื่องจากภาษีอัตราเดียวคงที่ง่ายแก่การคำนวณภาระภาษี ไม่ยุ่งยากซับซ้อน ทำให้รัฐเสียค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีและผู้เสียภาษีเสียค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายไม่มากนัก และอัตราภาษีที่ต่ำจะทำให้ผู้เสียภาษีมีภาระภาษีน้อย จึงก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจใน

ระดับต่ำและจงใจให้ผู้เสียภาษีหลบหลีกเลี่ยงและหนีภาษีน้อยกว่าอัตราภาษีที่สูง ทำให้รัฐสูญเสียรายได้อันเนื่องมาจากการหลบหลีกเลี่ยงและหนีภาษีน้อยลง

3.3 บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่สอดคล้องกับหลักความชอบด้วยกฎหมายและหลักความยอมรับ

บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่สอดคล้องกับหลักความชอบด้วยกฎหมายและหลักความยอมรับจะต้องตราขึ้นหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงในรูปแบบพระราชบัญญัติโดยฝ่ายนิติบัญญัติซึ่งเป็นผู้แทนของประชาชน เนื่องจากบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาถือเป็นหนึ่งในโครงสร้างภาษีที่สำคัญ การปรับปรุงแก้ไขบัญชีอัตราภาษีไม่ว่าโดยการปรับเพิ่มหรือลดอัตราภาษี ปรับเปลี่ยนช่วงเงินได้สุทธิหรือขั้นภาษี ย่อมส่งผลกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน กล่าวคือ ประชาชนอาจจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามากขึ้นหรือน้อยลงอันเนื่องจากการแก้ไขบัญชีอัตราภาษี การตราหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงบัญชีอัตราภาษีจึงควรได้รับความเห็นชอบและได้รับการตรวจสอบจากประชาชน

4. บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายต่างประเทศ

4.1 บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายสหราชอาณาจักร

บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสหราชอาณาจักรประกอบด้วยขั้นอัตราภาษี 4 อัตรา ได้แก่ อัตราเริ่มต้นสำหรับการออม (Starting rate for savings) ร้อยละ 10 อัตราพื้นฐาน (Basic Rate) ร้อยละ 20 อัตราขั้นสูง (Higher Rate) ร้อยละ 20 และอัตราเพิ่มเติม (Additional Rate) ร้อยละ 50 ซึ่งอัตราภาษีและช่วงเงินได้สุทธิที่ใช้คำนวณภาระภาษีจะถูกเปลี่ยนแปลงทุก ๆ ปีตามความเหมาะสม ผู้เสียภาษีจะไม่สามารถนำอัตราเริ่มต้นมาคำนวณภาษีได้หากมีเงินได้สุทธิต่ำกว่าช่วงเงินได้ที่กำหนดข้างต้น หรือเงินได้สุทธินั้นมิได้มาจากการออม ผู้เสียภาษีจะต้องใช้อัตราพื้นฐานคำนวณภาระภาษี และหากมีเงินได้สุทธิเกินกว่าช่วงเงินได้ของอัตราพื้นฐาน ให้ใช้อัตราสูงขึ้น และอัตราเพิ่มเติมคำนวณภาระภาษีในส่วนของเงินได้สุทธิที่เกินช่วงเงินได้นั้น ๆ

การแก้ไขบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสหราชอาณาจักร ไม่ว่าจะเป็นการแก้ไขอัตราภาษี ช่วงเงินได้ที่ใช้กับอัตราภาษี หรือขั้นภาษี จะมีแก้ไขโดยออกเป็นพระราชบัญญัติเท่านั้น

4.2 บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกากำหนดบัญชีอัตราภาษีสำหรับใช้คำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยแบ่งออกเป็น 4 บัญชี สำหรับบุคคลแต่ละประเภทที่มีสถานะแตกต่างกัน บัญชีอัตราภาษีเหล่านี้จะถูกกำหนดขึ้นใหม่ทุก ๆ ปี

การแก้ไขบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกาแบ่งได้เป็น 2 กรณี ได้แก่

1. กรณีแก้ไขช่วงเงินได้สุทธิเพื่อให้สอดคล้องกับสถานะเศรษฐกิจตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด สรรพากรจะกำหนดบัญชีอัตราภาษีขึ้นใหม่ทุก ๆ ปี และประกาศใช้ในลักษณะของแนวปฏิบัติของสรรพากร

2. กรณีแก้ไขอัตราภาษี ช่วงได้สุทธิที่ใช้กับอัตราภาษี ชั้นภาษี หลักเกณฑ์และวิธีการปรับปรุงแก้ไขช่วงเงินได้ตามข้อ 1. หรือกรณีอื่น ๆ นอกเหนือจากที่ประมวลรัษฎากรกำหนด ประเทศสหรัฐอเมริกาจะปรับปรุงแก้ไขโดยออกเป็นพระราชบัญญัติ

4.3 บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายประเทศญี่ปุ่น

บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศญี่ปุ่นประกอบด้วย ชั้นอัตราภาษีจำนวน 6 อัตรา ชั้นอัตราภาษีต่ำสุดได้แก่ อัตราร้อยละ 5 ใช้กับเงินได้สุทธิไม่เกิน 1.95 ล้านเยน และชั้นภาษีอัตราสูงสุด อัตราร้อยละ 40 ใช้กับเงินได้สุทธิที่เกินกว่า 18 ล้านเยน

การแก้ไขกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศญี่ปุ่นจะมีการแก้ไขโดยที่คณะกรรมการภาษีเสนอการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีต่อรัฐมนตรี จากนั้นรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจะนำร่างกฎหมายเสนอต่อรัฐสภาเพื่อผ่านความเห็นชอบและตราขึ้นเป็นกฎหมาย

5. วิเคราะห์บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

1) รูปแบบบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยเป็นแบบอัตราภาษีก้าวหน้าซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบบใหม่มีจำนวนชั้นภาษีหรือช่วงเงินได้สุทธิตั้งแต่เพิ่มขึ้น และมีช่วงเงินได้สุทธิที่แคบลง ทำให้ผู้มีเงินได้สุทธิแตกต่างกันเสียภาษีในอัตราและจำนวนที่แตกต่างกันมากขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งมากกว่าบัญชีอัตราภาษีเดิม

2) บัญชีอัตราภาษีแบบใหม่ยังคงมีการยกเว้นเงินได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีทำให้ผู้มีรายได้สูงถึงสูงมากมีจำนวนภาระภาษีที่ลดลง รวมถึงมีสัดส่วนภาระภาษีที่ลดลงต่อเงินได้สุทธิมากกว่า ผู้มีรายได้ต่ำถึงปานกลาง นอกจากนี้บัญชีอัตราภาษีแบบใหม่มีความก้าวหน้าน้อยกว่าบัญชีอัตราภาษีเดิม เนื่องจากทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยลดลงโดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้มีรายได้สูงถึงสูงมาก บัญชีอัตราภาษีแบบใหม่จึงไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่มากกว่าบัญชีอัตราภาษีแบบเดิม

3) บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบบใหม่มีชั้นภาษีเพิ่มขึ้นจากเดิม 2 ชั้น ทำให้บัญชีอัตราภาษีซับซ้อนและมีวิธีการคำนวณที่ยากกว่าเดิมทำให้บัญชีอัตราภาษีแบบใหม่ไม่สอดคล้องต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมากกว่าบัญชีอัตราภาษีแบบเดิม

4) จำนวนชั้นภาษีที่เพิ่มขึ้นในบัญชีอัตราภาษีแบบใหม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีทำให้เกิดการไม่สนใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจเพิ่มขึ้น และเนื่องจากในทุก ๆ อัตราภาษีส่วนเพิ่มจะมีผลทำให้เกิดการหลบหลีกภาษีการที่มีชั้นภาษีมากขึ้นจึงมีผลทำให้เกิดการหลบหลีกภาษีมากขึ้น ขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

5) บัญชีอัตราภาษีแบบใหม่มีอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่ลดลงกว่าบัญชีอัตราภาษีแบบเดิมทำให้การบิดเบือนต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีลดลง จึงมีความสอดคล้องต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจมากกว่าบัญชีอัตราภาษีแบบเดิม

6) บัญชีอัตราภาษีแบบใหม่มีช่วงเงินได้ในชั้นอัตราภาษีส่วนเพิ่มสำหรับผู้มีรายได้สูงแคบกว่าบัญชีอัตราภาษีแบบเดิม บัญชีอัตราภาษีแบบใหม่จึงลดผลกระทบในการไม่สนใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจได้น้อยกว่าบัญชีอัตราภาษีแบบเดิมและมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจน้อยกว่าบัญชีอัตราภาษีแบบเดิม

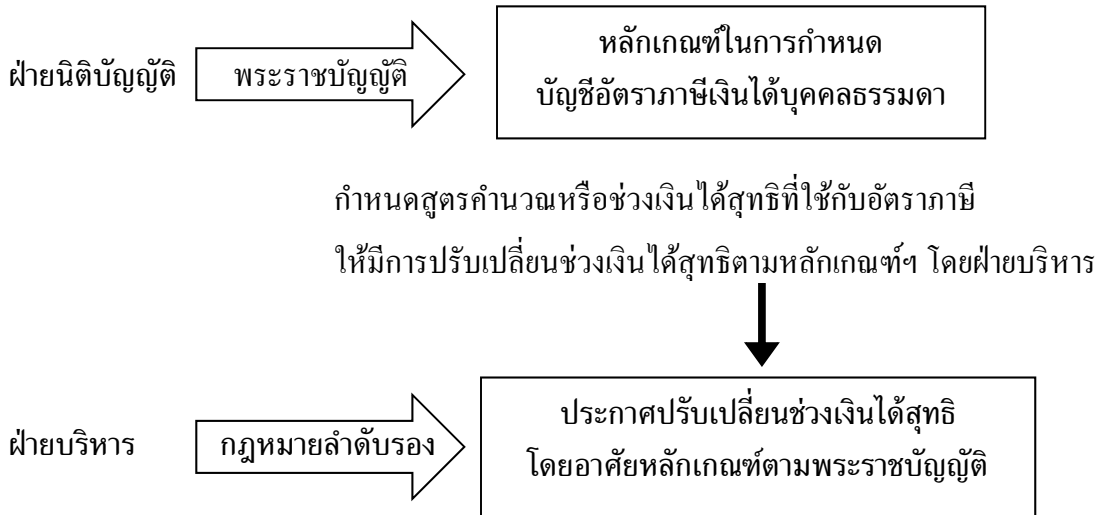
7) การตราพระราชกฤษฎีกาซึ่งเป็นกฎหมายลำดับรองเพื่อแก้ไขบัญชีอัตราภาษีขัดต่อหลักความชอบด้วยกฎหมายและหลักความยอมรับ

8) การตราพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 575) พ.ศ. 2556 เพื่อแก้ไขเพิ่มเติม พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 ทำให้มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องเพิ่มมากขึ้น ก่อให้เกิดความซับซ้อนของกฎหมายภาษี และถือเป็นการเลี่ยงการตรวจสอบควบคุมจากฝ่ายนิติบัญญัติ

6. บทสรุป

1) การกำหนดบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาควรมีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนแน่นอน มีหลักเกณฑ์ในการกำหนดบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยปรับเปลี่ยนช่วงเงินได้สุทธิที่ใช้กับอัตราภาษีแต่ละอัตรา โดยคำนึงถึงสภาวะทางเศรษฐกิจในแต่ละปี เช่น คำนึงถึงอัตราเงินเฟ้อ ค่าครองชีพ และดัชนีราคาผู้บริโภคในปีที่ผ่านมา เป็นต้น และให้มีการปรับเปลี่ยนช่วงเงินได้สุทธิในบัญชีอัตราภาษีเป็นครั้งคราวตามสภาวะทางเศรษฐกิจและนโยบายการคลังของรัฐบาลตามหลักเกณฑ์ดังกล่าว ทั้งนี้ โปรดดูแผนผังที่ 6.1

แผนผังที่ 6.1 กระบวนการตรากฎหมายเพื่อเป็นหลักเกณฑ์ในการกำหนดบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา



การมีหลักเกณฑ์ในการกำหนดบัญชีอัตราภาษีข้างต้นจะทำให้บัญชีอัตราภาษีมีความชัดเจนแน่นอน ในขณะที่เดียวกันก็มีความยืดหยุ่น เนื่องจากเป็นกลไกที่ทำให้การจัดเก็บภาษีสอดคล้องกับสถานะเศรษฐกิจในแต่ละปีโดยไม่ต้องมีการแก้ไขกฎหมาย และทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีตามความสามารถของผู้เสียภาษีได้อย่างแท้จริง เช่น ในสถานะเงินเฟ้อ ผู้เสียภาษีจะมีเงินได้สุทธิเพิ่มขึ้นและมีค่าครองชีพสูงขึ้น เนื่องมาจากราคาสินค้าและบริการที่เพิ่มขึ้น หากบัญชีอัตราภาษีไม่สอดคล้องกับสถานะเศรษฐกิจ ผู้เสียภาษีจะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น ทั้งที่เงินได้ที่แท้จริงหรือความสามารถในการเสียภาษีของเขายังคงมีอยู่เท่าเดิม ทำให้ผู้เสียภาษีมักจะระงับเกินกว่าความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งในกรณีนี้ หากมีการปรับเปลี่ยนช่วงเงินได้สุทธิตามหลักเกณฑ์ในการกำหนดบัญชีอัตราภาษีข้างต้น ช่วงเงินได้สุทธิในบัญชีอัตราภาษีจะสอดคล้องกับสถานะเงินเฟ้อ ส่งผลให้ผู้เสียภาษีมักจะระงับตามความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริง

ทั้งนี้ การปรับเปลี่ยนช่วงเงินได้สุทธิในบัญชีอัตราภาษีเป็นเพียงการปรับเปลี่ยนช่วงเงินได้สุทธิเพื่อให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในการกำหนดบัญชีอัตราภาษี ซึ่งเหตุที่ช่วงเงินได้สุทธิในแต่ละปีเปลี่ยนแปลงไปก็เนื่องมาจากสถานะทางเศรษฐกิจเท่านั้น การปรับเปลี่ยนช่วงเงินได้สุทธิดังกล่าวจึงไม่มีผลกระทบต่อสิทธิในทางทรัพย์สินของประชาชน

นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีที่สอดคล้องกับสถานะเศรษฐกิจอย่างแท้จริงจะทำให้ผู้เสียภาษียอมรับในภาระภาษี และลดแรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษี ซึ่งสอดคล้องต่อหลักความยอมรับ หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และหลักความมีประสิทธิภาพ

2) การปรับปรุงแก้ไขบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เป็นการเปลี่ยนแปลงช่วงเงินได้สุทธิหรืออัตราภาษีโดยตรง ควรปรับปรุงแก้ไขโดยกฎหมายแม่บทในรูปแบบพระราชบัญญัติซึ่งผ่านความเห็นชอบจากรัฐสภาหรือฝ่ายนิติบัญญัติ ดังเช่น ประเทศญี่ปุ่น และส

พระราชอำนาจ เนื่องจากบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาถือเป็นหนึ่งในโครงสร้างภาษีที่สำคัญ การปรับปรุงแก้ไขบัญชีอัตราภาษีไม่ว่าโดยการปรับเพิ่มหรือลดอัตราภาษี ปรับเปลี่ยนช่วงเงินได้สุทธิหรือชั้นภาษี ย่อมส่งผลกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนโดยตรง การปรับปรุงแก้ไขบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงควรที่จะอยู่ภายใต้การตรวจสอบและควบคุมโดยฝ่ายนิติบัญญัติซึ่งเป็นผู้แทนของประชาชน เพื่อให้สอดคล้องต่อหลักความชอบด้วยกฎหมาย และหลักความยอมรับ

สำหรับการตราหรือแก้ไขหลักเกณฑ์การกำหนดบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามข้อ 1) นั้น แม้หลักเกณฑ์กล่าวจะไม่ได้ระบุถึงช่วงเงินได้สุทธิที่ชัดเจนตายตัว แต่ได้ระบุถึงปัจจัยที่ใช้ในการคำนวณและปรับเปลี่ยนช่วงเงินได้สุทธิในแต่ละปี วิธีการคำนวณ ตลอดจนให้อำนาจฝ่ายบริหารในการออกกฎหมายลำดับรองเพื่อประกาศปรับเปลี่ยนช่วงเงินได้สุทธิในบัญชีอัตราภาษี ซึ่งส่งผลกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน ดังนั้น การตราหรือแก้ไขหลักเกณฑ์ดังกล่าวจึงควรกระทำในรูปแบบพระราชบัญญัติซึ่งอยู่ภายใต้การตรวจสอบและควบคุมโดยรัฐสภาเช่นเดียวกัน

ส่วนการปรับเปลี่ยนช่วงเงินได้สุทธิในบัญชีอัตราภาษีแต่ละปีตามหลักเกณฑ์ในการกำหนดบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น เป็นการปรับเปลี่ยนโดยใช้วิธีการคำนวณตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายแม่บทบัญญัติไว้ ซึ่งมีเนื้อหาเป็นการวางหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขที่เป็นรายละเอียด ทั้งนี้ เพื่อให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีในการคำนวณภาระภาษีเท่านั้น จึงไม่มีผลกระทบต่อสิทธิในทางทรัพย์สินของประชาชน ดังนั้น การปรับเปลี่ยนช่วงเงินได้สุทธิดังกล่าวจึงสามารถกระทำได้โดยออกเป็นกฎหมายลำดับรอง นอกจากนี้ การปรับเปลี่ยนช่วงเงินได้สุทธิโดยวิธีดังกล่าวยังมีข้อดี คือ ฝ่ายบริหารสามารถออกกฎหมายหรือประกาศได้อย่างรวดเร็ว ทำให้สามารถปรับเปลี่ยนบัญชีอัตราภาษีได้ทันต่อสภาวะทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป

3) บัญชีอัตราภาษีเงินได้ไม่ควรมีชั้นอัตราภาษีจำนวนมากจนเกินไป แม้ว่าบัญชีอัตราภาษีเงินได้ที่ประกอบด้วยชั้นอัตราภาษีจำนวนมากจะสอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี แต่ชั้นอัตราภาษีจำนวนมากจะทำให้บัญชีอัตราภาษีมีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น อีกทั้งในแต่ละชั้นภาษีที่เพิ่มขึ้นจะก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี เพราะผู้เสียภาษีจะได้รับประโยชน์จากการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยลงและเป็นสัดส่วนต่อเงินได้สุทธิที่น้อยลง ทำให้เกิดการไม่สนใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจมากขึ้นและนำไปสู่การ หลบหลีกและหนีภาษี ส่งผลให้รัฐมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ลดลง ซึ่งขัดต่อหลักความประหยัดและหลักความมีประสิทธิภาพ

นอกจากนี้ ในชั้นอัตราภาษีที่สูงขึ้นควรมีช่วงเงินได้ที่กว้างขึ้นด้วย เนื่องจากทุก ๆ อัตราภาษีสูงชันจะก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีมากขึ้น ดังนั้น เพื่อลดผลกระทบจากการไม่สนใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจและลดแนวโน้มการ

หลบหลีกและหนีภาษี บัญชีอัตรภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงควรมีชั้นอัตรภาษีที่สูงขึ้นควบคู่ไปกับช่วงเงินได้ที่กว้างขึ้นด้วย

4) การยกเว้นเงินได้สุทธิจำนวน 150,000 บาทแรก ให้ไม่ต้องเสียภาษีควรจำกัดให้สิทธิเฉพาะผู้มีรายได้น้อยหรือผู้มีรายได้ปานกลางเท่านั้น ผู้มีรายได้สูงไม่ควรได้รับการยกเว้นภาษีสำหรับช่วงเงินได้สุทธิใด ๆ เนื่องจากการยกเว้นภาษีมีวัตถุประสงค์เพื่อบรรเทาภาระภาษีสำหรับผู้มีรายได้น้อย การกำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกคนได้รับการยกเว้นภาษีทำให้ผู้มีรายได้สูงได้รับประโยชน์จากภาระภาษีที่ลดลงไปด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้มีเงินได้สุทธิที่ตกอยู่ในอัตรภาษีชั้นที่ 3 ขึ้นไป หรือมีเงินได้สุทธิเกินกว่า 500,000 บาท ต่อปี ซึ่งเป็นผู้มีรายได้สูงถึงสูงมากและมีความสามารถในการเสียภาษีสูงจึงไม่สมควรได้รับประโยชน์จากการบรรเทาภาระภาษี อีกทั้ง การที่ผู้มีรายได้สูงได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีเช่นนี้จะทำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้น้อยลง ไม่สามารถนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีจากผู้มีรายได้สูงมากระจายรายได้ผ่านการใช้จ่ายสาธารณะเพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ การยกเว้นภาษีให้กับผู้มีรายได้สูงจึงทำให้การจัดเก็บภาษีไม่บรรลุวัตถุประสงค์ในการกระจายรายได้ครั้งใหม่เท่าที่ควร

5) บัญชีอัตรภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นเพียงหนึ่งในโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และเป็นกระบวนการสุดท้ายในการคำนวณภาระภาษี โดยงานวิจัยนี้ได้ถือว่าเงินได้สุทธิเป็นดัชนีชี้วัดที่แสดงออกซึ่งความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งเงินได้สุทธิที่นำมาคำนวณตามบัญชีอัตรภาษีจะต้องผ่านการยกเว้นภาษี การหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนส่วนบุคคลมาก่อน ดังนั้นเงินได้สุทธิจะไม่สามารถสะท้อนถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลอย่างแท้จริง และบัญชีอัตรภาษีจะไม่สามารถเป็นเครื่องมือที่ทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมและบรรลุวัตถุประสงค์ในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ได้ หากปราศจากการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนส่วนบุคคลที่เหมาะสม

ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเกิดความเป็นธรรมและบรรลุวัตถุประสงค์ในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ได้มากที่สุด จึงควรมีการปรับปรุงแก้ไขหลักเกณฑ์ในการยกเว้นภาษี การหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนส่วนบุคคลให้มีความเหมาะสม ควบคู่ไปกับการปรับปรุงแก้ไขบัญชีอัตรภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามข้อเสนอแนะข้างต้น

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2546). *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย*. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์. (2521). *ทฤษฎีภาษีเงินได้ และภาษีเงินได้ของไทย*. กรุงเทพฯ : ดวงกมล.
- จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2555). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์*. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ปรีดา นาคเนาทิม. (2531). *เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1*. กรุงเทพฯ : คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- สมชัย ฤชุพันธุ์. (2538). *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร*. เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง. สาขาวิชาวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

ภาษาต่างประเทศ

- Hugh J. Ault and Brian J. Arnold. (2010). *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*. Kluwer Law International.
- William D. Andrews. (1985). *Basic Federal Income Taxation*. Aspen Publishers.
- The Constitution of Japan.
- 26 USC § 1 – Tax imposed. Retrieved September 29, 2013, from <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/1>
- 26 CFR 601.601 – Rules and regulations. Retrieved September 29, 2013, from <http://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/601.601>
- Citizens Advice – Income Tax Rates. Retrieved December 9, 2014, from http://www.adviceguide.org.uk/england/tax_e/tax_income_tax_-_how_much_should_you_pay_e/income_tax_rates.htm

Federal Income Tax Rates for the Year 2014. Retrieved December 9, 2014, from
<http://taxes.about.com/od/Federal-Income-Taxes/fl/Federal-Income-Tax-Rates-for-the-Year-2014.htm>

Japanese Residence Tax. Retrieved December 10, 2014, from <http://www.nic-nagoya.or.jp/en/e/archives/358>

Taxes. Retrieved December 10, 2014, from <http://www.japan-guide.com/e/e2206.html>