

บทที่ 5

สรุปและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาเปรียบเทียบระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายของไทยและกฎหมายของสปป.ลาวมาข้างต้นนั้น สามารถสรุปโดยย่อพร้อมด้วยการแสดงความคิดเห็นบางประการเพื่อก้าวไปสู่การแก้ไข ดังนี้

1. สรุป

กล่าวโดยรวมแล้วสามารถสรุปได้ว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยและกฎหมายของสปป.ลาวได้มีการเปลี่ยนแปลงไปตามระบอบการปกครองของแต่ละประเทศภายใต้กรอบของรัฐธรรมนูญที่เป็นกฎหมายสูงสุดในการปกครองของประเทศ

การจัดเก็บภาษีมียุทธศาสตร์ที่คล้ายกัน เพื่อความอยู่ดีมีสุขของคนในสังคมหรือภายในรัฐ การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดาที่มีรายได้เป็นการจัดเก็บตามความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีเงินได้นั้นเป็นการหารายได้ประเภทหนึ่งให้กับรัฐ ซึ่งถือว่าเป็นรายรับที่สำคัญ เมื่อศึกษาด้านรายละเอียดจะพบว่ากฎหมายทั้งสองประเทศมีความแตกต่างกันอยู่บางอย่างทั้งนี้เนื่องมาจากการประเทศไทยมีวิวัฒนาการทางภาษีที่ยาวนานกว่า มีการปฏิรูประบบภาษีอากร พร้อมทั้งมีการกำหนดแนวทางแก้ไขโดยมีการยกเลิกภาษีอากรบางประเภทที่มีความยุ่งยากซับซ้อน และไม่เป็นธรรมบางประเภท นอกจากนั้นก็ยังมีการนำรูปแบบภาษีอากรสมัยใหม่มาใช้บังคับโดยยึดหลักการภาษีอากรที่ดี ที่เห็นว่าเป็นความเป็นธรรมมากที่สุดทางภาษีพร้อมทั้งคำนึงถึงความสามารถของผู้เสียภาษีอากรเป็นปัญหาสำคัญซึ่งในรูปแบบภาษีสมัยใหม่ได้มีการกำหนดประเภทของภาษีอากรให้ลดน้อยลง เพื่อจัดปัญหาความยุ่งยากในระบบภาษีอากรและลดต้นทุนในการบริหารการจัดเก็บประเทศไทยได้นำหลักการอันเป็นที่ยอมรับของสากลมาใช้ในการบัญญัติกฎหมาย เช่นการแบ่งประเภทภาษี ฐานภาษีแต่ละประเภท วิธีคำนวณภาษี อัตราภาษี การยื่นแบบแสดงเพื่อการชำระภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษีอากร เป็นต้น ในส่วนของประมวลรัษฎากรที่มีผลใช้บังคับ เป็นกฎหมายตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2482 เป็นต้นมานั้น ก็ได้รับการปรับปรุงแก้ไขหลายครั้งเพื่อให้เหมาะสมกับสภาวะการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปในแต่ละช่วงเวลาพร้อมเดียวกันั้นประเทศไทยก็มีประสบการณ์ในการดำเนินการจัดเก็บภาษีเงินได้จากต่างชาติที่มีเงินได้เกิดขึ้นในไทย บวกกับประสบการณ์ในการจัดเก็บเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีที่รัฐต้องได้เอาใจใส่ปรับปรุงระบบกฎหมายของประเทศตนเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีมากที่สุด ซึ่งแสดงออกหลายประการ

อาทิเช่น การจัดแบ่งประเภทของเงินได้ก็มีการจัดแบ่งออกเป็นแต่ละประเภทโดยแยกเป็นปลีกย่อย ๆ ออกไป เพื่อความสะดวกในการจัดเก็บ ตลอดจนอัตราภาษีก็มีอัตราประเภทเดียว นอกจากนั้นการประเมินภาษีก็ยังเปิดโอกาสให้บุคคลผู้มีเงินได้เป็นผู้ประเมินภาษีด้วยตนเอง และก็ยังมีการบรรดานักวิชาการเชี่ยวชาญด้านภาษีอากรที่เป็นแกนนำอันสำคัญจำนวนหลายคนที่มีประสบการณ์ในการทำงานและระดับการศึกษาที่สูงซึ่งเป็นผู้ชำนาญในการบริหารด้านภาษีอากร

สำหรับประเทศสปป.ลาว เห็นได้ว่านับแต่สปป.ลาวได้ประกาศเอกราชในวันที่ 2 ธันวาคม 1975 เป็นต้นมา การจัดเก็บภาษีอากรของสปป.ลาวนั้นอาศัยนโยบาย มติตกลง คำแนะนำ ดำรัส รัฐบัญญัติ ต่างๆ เป็นหลัก โดยมีการปรับเปลี่ยนมาเป็นแต่ละช่วง ซึ่งมีกฎหมายภาษีอากรฉบับแรกเมื่อปี ค.ศ. 1995 ในการออกกฎหมายก็มีการกำหนดลักษณะแบบรวมๆ ซึ่งพบความยุ่งยากในการปฏิบัติการจัดเก็บ ปัจจุบันได้มีการรับรองเอกกฎหมายส่วยสาอากรฉบับปรับปรุง เลขที่ 04/สกช ลงวันที่ 19 พฤษภาคม 2005 ซึ่งได้มีการปรับปรุงกฎหมายส่วยสาอากรฉบับเก่าบางมาตรา แต่ก็ยังเห็นได้ว่าการออกกฎหมายก็ยังมีลักษณะรวมเช่นกันทั้งนี้อาจเนื่องมาจากนักวิชาการด้านกฎหมายยังไม่มีความสามารถในการร่างกฎหมาย ซึ่งแสดงออกในการกำหนดเนื้อหาของแต่ละมาตรา ยังไม่ได้อธิบายโดยละเอียด อาทิเช่น ประเภทของเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในมาตรา 56 ก็เห็นได้ว่ามีบางประเทศที่เป็นเงินได้บุคคลธรรมดา ยังไม่ได้ถูกกำหนดไว้ในภาษีเงินได้ โดยจัดไปอยู่ในภาษีตัวอื่น ๆ เช่น อากรกำไร(ภาษีเงินได้นิติบุคคล)

นอกจากนั้นอัตราภาษีอากรก็ยังมีการนำใช้หลายอัตรา ที่มีความแตกต่างกันในเงินได้ประเภทเดียวกัน เช่น เงินได้ประเภทเงินเดือนและค่าจ้างแรง เห็นได้ว่าการจัดแบ่งอัตราภาษีออกเป็นสองตาราง โดยมีการกำหนดจำนวนเงินได้ที่เป็นฐานภาษีการหักค่าใช้จ่ายหรือการหักค่าลดหย่อนก็ยังไม่ได้กำหนดให้ละเอียด แต่ถ้าดูตามความหมายแล้วเห็นได้ว่าการหักค่าใช้จ่ายมีลักษณะเป็นการเหมาจ่าย จากกฎหมายภาษีอากรที่มีในปัจจุบันเห็นได้ว่าการกำหนดกฎหมายภาษีอากรของสปป.ลาวมีลักษณะรวม ๆ ซึ่งอาจเป็นข้อยุ่งยากในการจัดเก็บหรือการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานซึ่งส่วนใหญ่เจ้าพนักงานวิชาการด้านภาษีอากรยังไม่มีความรู้ทางด้านกฎหมายเท่าที่ควร และนักกฎหมายก็ยังไม่มีความรู้ทางด้านวิชาการภาษีอากรดีเท่าที่ควรจึงทำให้เกิดปัญหาในการกำหนดกฎหมาย บวกกับประสบการณ์ในการแลกเปลี่ยนบทเรียนกับต่างประเทศก็มีน้อย ดังนั้น จึงทำให้การกำหนดกฎหมายไม่ค่อยชัดเจนเท่าที่ควร

ถึงอย่างไรก็ตาม การที่กฎหมายของทั้งสองประเทศจะมีความแตกต่างกัน เราก็สามารถเลือกสิ่งที่ดีที่สุดมาปรับปรุงแก้ไขกฎหมายที่เห็นว่าเป็นจุดด้อย เพื่อให้ดีขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเกิดประโยชน์สูงสุดและการมีเงินได้ของนักลงทุนที่ไปลงทุนหรือไปมีเงินได้ในต่างประเทศ โดยมีการสร้างมาตรการขจัดภาษีซ้อนและการบรรเทาภาระภาษีซ้อนโดยอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งประเทศไทยกับสปป.ลาวได้ลงนามร่วมกันไปแล้ว ทำให้เกิดความเป็นธรรมกับบุคคลที่มีเงินได้ที่เกิดจากแหล่งนอกประเทศ โดยเฉพาะเกิดขึ้นในประเทศที่เป็นภาคี จากการขจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศของไทยกับสปป.

ลาว ฉบับที่มีผลบังคับในปัจจุบันแสดงให้เห็นว่ามาตรการดังกล่าวนี้เป็นมาตรการหนึ่งที่สำคัญซึ่งนำไปสู่การลงทุนหรือการกระทำใดๆ อันก่อให้เกิดมีเงินได้ ได้รับการยกเว้นหรือสามารถเครดิตภาษีที่ตนได้เสียไปแล้ว ซึ่งไม่ก่อให้เกิดปัญหาภาษีซ้ำซ้อนเกิดขึ้น ซึ่งทำให้การลงทุนในสองประเทศนับวันจะเพิ่มขึ้น ทำให้บุคคลมีงานทำและก่อให้เกิดมีเงินได้ เมื่อบุคคลมีเงินได้ รัฐก็สามารถจัดเก็บภาษีจากเงินได้นั้น ทำให้รัฐมีรายได้เกิดขึ้น ซึ่งเป็นข้อสะดวกในการบริหารการพัฒนาประเทศชาติด้วย

2. ข้อเสนอแนะ

เพื่อให้ระบบกฎหมายทั้งสองประเทศมีการพัฒนาดียิ่งขึ้นทั้งในด้านการออกกฎหมาย การแก้ไขปรับปรุงกฎหมายและการปฏิบัตินิติกฎหมายให้มีประสิทธิภาพและสอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีทั้ง 4 ประการคือ

ให้มีความเป็นธรรม

มีความแน่นอน

มีความสะดวก และ

มีความประหยัด

ซึ่งบรรดา 4 หลักการที่กล่าวมา ทำให้กฎหมายภาษีอากรที่รัฐแต่ละรัฐกำหนดออกมา สามารถมีผลบังคับใช้ได้ ให้สอดคล้องกับยุคสมัยก่อให้เกิดมีรายได้ ดังนั้นจึงมีข้อเสนอแนะตามแต่ละกรณีดังนี้

2.1 กรณีกฎหมายของไทย

ระบบการจัดเก็บภาษีอากรของไทยนอกจากมีกฎหมายหลักคือประมวลรัษฎากรแล้ว ยังมีกฎหมายรองลงมาอีกจำนวนมากมายหลายประเภท เช่น พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศ กรมสรรพากร ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร คำสั่งกรมสรรพากร และอื่นๆ อีก จริงอยู่ว่าเป็นการดีที่มีความอุดมสมบูรณ์ในการพัฒนากฎหมายและมีการพัฒนาการจัดเก็บ แต่เห็นว่า บางอย่างอาทิเช่นในการพิจารณาอุทธรณ์คดีในชั้นฝ่ายบริหารคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีสิทธิขยายทอดตลาดในส่วนทรัพย์สินที่ยึดและอายัดไว้ ทั้งที่คดียังไม่ได้ฟ้องร้องต่อศาล ซึ่งเห็นว่า ยังไม่ได้เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีได้ต่อสู้คดีให้ถึงที่สุดเสียก่อนโดยเฉพาะการต่อสู้คดีในชั้นศาล และการพิจารณาคดีจะมีหลายขั้นตอนพร้อมทั้งกำหนดเวลานานเกินไป

ฉะนั้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีควรเปิดโอกาสให้ผู้กระทำความผิดต่อสู้คดีให้ถึงที่สุดเสียก่อน เพราะถึงที่สุดแล้วการบังคับคดีก็เป็นอำนาจการบังคับของรัฐต่อเอกชน

2.2 กรณีของสปป.ลาว

สำหรับการออกกฎหมายการปรับปรุงแก้ไขและการปฏิบัติกฎหมายมีข้อเสนอแนะดังนี้

1. การออกกฎหมายควรมีการกำหนดเนื้อหารายละเอียดให้มีความชัดเจนทำให้เข้าใจง่าย สะดวกต่อการจัดเก็บหรือการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ควรมีการวางแนวทางในการปฏิบัติให้ชัดเจน ซึ่งเห็นว่า บางกรณียังไม่ได้กำหนดเป็นรายละเอียด เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดจากแหล่งนอกประเทศ ยังไม่ได้ กำหนดถึงเรื่องการนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศในปีภาษีหรือกรณีไม่นำเข้ามาในปีภาษีนั้นจะได้รับการ ยกเว้นภาษีเงินได้หรือไม่ ทั้งที่การนำเงินได้จากแหล่งนอกประเทศเข้ามาก็เป็นการตีประการหนึ่งซึ่งทำให้ เงินตราไหลเข้ามาในประเทศ ดังนั้น รัฐควรกำหนดให้มีการนำเงินเข้ามาจะเหมือนกับกฎหมายไทยจะ เหมาะสมกว่า

2. การจัดประเภทภาษีเงินได้ควรจัดให้เป็นหมวดหมู่ที่แน่นอน ซึ่งเห็นได้ว่าเงินได้บางประเภท ที่เห็นว่าเป็นของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการขายสินค้าหรือการให้บริการต้องไปจัดอยู่ในภาษีเงินได้ นิติบุคคล ทั้งที่บุคคลเหล่านั้นไม่ได้เป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย ฉะนั้นควรมีการจัดเอาเงินได้จากบุคคล ธรรมดาเหล่านั้นมาอยู่ในหมวดหมู่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้วก็มีการจัดเก็บแบบเดียวกัน จึงจะทำให้ผู้ เสียภาษีมีความรู้สึกว่าตนเองได้รับความเป็นธรรมดาในการเสียภาษีและยอมเสียภาษีให้กับรัฐ

3. ควรมีการกำหนดค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน เอาไว้อย่างแน่นอน ซึ่งจะทำให้การจัดเก็บภาษีมี ความเป็นธรรมโดยเฉพาะในเรื่องการหักค่าใช้จ่ายยังไม่เหมาะสมตามความเป็นจริงของการดำรงชีวิตของ คนในสังคมซึ่งเห็นว่ารายรับและรายจ่ายตัวจริงไม่ค่อยตรงกัน ดังนั้นการที่รัฐไม่ได้กำหนดค่าใช้จ่ายในเรื่อง ต่างๆของบุคคลที่ต้องจ่ายตัวจริงหรือค่าลดหย่อนเอาไว้ก็ทำให้เกิดมีปัญหาเกิดขึ้นเนื่องจากว่ารายรับตัว จริงน้อยกว่ารายจ่ายและผู้เสียภาษีจะต้องแบกพาละภาษีทั้งที่ควรได้รับการยกเว้นเนื่องจากเงินได้นั้นไม่ เพียงพอกับการดำรงชีวิตตัวจริงในสังคม ซึ่งเห็นว่าไม่มีความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีการที่รัฐไม่ได้กำหนด ค่าใช้จ่ายค่าลดหย่อนเอาไว้ก็หมายความว่า การจะเก็บภาษีนั้นไม่เป็นไปตามหลักความเสมอภาพซึ่งรัฐ ไม่ได้คำนึงถึงค่าใช้จ่ายตัวจริงที่จำเป็นของสังคมที่เกิดขึ้นนั้นด้วย

ฉะนั้น การหักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนรัฐควรกำหนดออกมาให้ชัดเจนเพื่อเป็นการทำให้ผู้เสีย ภาษีเกิดความยินยอมและไม่หลบหลีกภาษี ซึ่งจะทำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น

4. การจัดวางอัตราภาษียังมีหลายแบบเกินไปเช่นอัตราภาษีแบบก้าวหน้าก็ยังไม่แบ่งออกสอง แบบฉะนั้นการจัดอัตราภาษีควรเป็นอัตราแบบก้าวหน้าอย่างเดียวที่จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสีย ภาษี โดยเฉพาะอัตราภาษีแบบก้าวหน้าที่ไม่มีหลายคราว ทั้งนี้เนื่องจากว่า ผู้มีเงินได้นั้น มีเงินได้ เหมือนกันแต่กลับไม่ได้รับการยกเว้นในส่วน 300.000 กีบ แรกเหมือนกัน ซึ่งเห็นว่าอีกบุคคลหนึ่งกับได้รับ

การยกเว้น แต่อีกบุคคลไม่ได้รับ ซึ่งตามความจริงแล้วเห็นว่า ขัดกับหลักความเสมอภาคถือว่าเป็นการเลือกปฏิบัติ

ฉะนั้น ก็ควรมีการกำหนดอัตราภาษีแบบอัตราเดียวหรือมีหลายคราวก็ได้ แต่ต้องยกเว้นให้กับทุกคนในส่วนแรกเหมือนกัน ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีได้เข้าใจและเห็นว่าตนเองไม่ได้ถูกเลือกปฏิบัติพร้อมเดียวกันก็เป็นการสะดวกในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานด้วย

5. การยกเว้นภาษีอากรส่วนใหญ่เห็นว่ายังมีการบัญญัติเอาไว้แต่ประเภทใหญ่ส่วนรายละเอียดปลีกย่อยไม่ได้กำหนดเอาไว้ทำให้เกิดปัญหาของการตีความของนักกฎหมายและทำให้การจัดเก็บให้เกิดความยุ่งยากแก่เจ้าพนักงานฉะนั้นการกำหนดการยกเว้นควรกำหนดเอาไว้เป็นรายละเอียด โดยเฉพาะในเรื่องการยกเว้นภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาควรกำหนดเป็นรายๆอาจกำหนดเอาไว้ในกฎหมายภาษีหรือกฎหมายอื่นๆหรืออาจออกเป็นคำสั่งก็ได้แต่ต้องให้มีผลบังคับเหมือนกับเป็นกฎหมาย เพราะจะได้ควบคุมได้โดยทั่วไป อีกประการหนึ่ง การยกเว้นประเภทใดที่เห็นว่ามีผลประโยชน์ที่มีต่อประเทศชาติควรกำหนดเอาไว้อย่างชัดเจน เช่น การยกเว้นเพื่อการส่งเสริมการศึกษา ซึ่งจะเป็นการพัฒนาการศึกษาให้กับสังคม เพื่อให้การศึกษาก้าวหน้าทันกับสากล อีกประการหนึ่งก็เป็นการดึงเอาแหล่งทุนจากนักลงทุนต่างชาติให้มาลงทุนในด้านนี้แล้วเก็บรายได้จากนักลงทุนในด้านอื่น

6. ในส่วนของการหักภาษี ณ ที่จ่ายเห็นว่าในตบพกฎหมายไม่ได้กำหนดเอาไว้เป็นรายละเอียดที่แน่นอนแต่ในตบจริงมีการนำมาปฏิบัติ ดังนั้น เพื่อให้การปฏิบัติให้เกิดผลบังคับควรกำหนดไว้ในกฎหมาย และควรกำหนดว่า มีใครบ้าง ที่เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และควรกำหนดความรับผิดชอบเอาไว้อย่างละเอียด เพื่อที่จะทำให้ผู้มีหน้าที่ในการหักภาษี ณ ที่จ่ายได้ทำการหักแล้วนำภาษีที่หักได้นั้น นำส่งกรมสรรพากรได้อย่างทันการทำให้รัฐบาลมีรายรับไปใช้จ่ายในการบริหารการจัดการด้วย

7. ในส่วนของการปรับระบบกฎหมายภาษีของสปป.ลาว ให้คล้ายกับระบบกฎหมายของสากล ก็ค่อยๆ ดูเป็นที่ละเรื่องไป ทั้งนี้เนื่องจากว่า โครงสร้างของกฎหมายภาษีของสปป.ลาว ยังขึ้นกับเหตุการณ์หลายสาเหตุ เช่น อาจสืบเนื่องมาจากระบบปกครองและเศรษฐกิจของลาวยังไม่ทันก้าวหน้า