

บทที่ 5

ปัญหาและข้อเสนอแนะในการดำเนินมาตรการ รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้ของไทย

5.1 ความเบื้องต้น

การดำเนินมาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เป็นการดำเนินนโยบายรายจ่ายของรัฐประเภทหนึ่ง เกิดผลสัมฤทธิ์ได้เช่นเดียวกับการดำเนินมาตรการรายจ่ายทางตรงตามการจัดทำงบประมาณรายจ่ายแผ่นดิน ตลอดจนมาตรการให้ความช่วยเหลือทางการเงินอื่นๆ ดังนั้น มาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี โดยวิธีการแล้ว จึงไม่ได้สื่อถึงความดีหรือไม่ดีในตัวเอง เพราะคุณลักษณะสำคัญของการดำเนินนโยบายรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ก็คือ มีผลได้ทันทีที่มีการดำเนินมาตรการ ไม่ต้องผ่านกระบวนการโอนเงินของภาครัฐไปยังภาคเอกชน ที่มีขั้นตอนยุ่งยากซับซ้อนและใช้เวลามาก ทั้งยังต้องเสี่ยงต่อการคอร์รัปชันจำนวนมากอีกด้วย ซึ่งอาจทำให้ตัวเงินที่ต้องการส่งมอบไม่ถึงมือประชาชนกลุ่มเป้าหมาย และนโยบายที่วางไว้ก็ไม้อาจสัมฤทธิ์ผลได้ มาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีจึงอาจเป็นเครื่องมือทางการคลังที่ใช้ได้ดีและมีเหตุผลในความเหมาะสมต่อสภาพการณ์และสถานการณ์หนึ่งๆ มากกว่าการใช้จ่ายเงินงบประมาณแผ่นดินโดยตรงก็ได้ ปัญหาจึงไม่ได้อยู่ที่วิธีการ แต่อยู่ที่รูปแบบและเนื้อหาของการตัดสินใจเลือกและการใช้เครื่องมือทางนโยบายนั้น ดังนั้น รูปแบบและเนื้อหาของการตัดสินใจเลือกใช้ และการบริหารจัดการมาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี จึงต้องมีความชอบด้วยกฎหมาย โปร่งใส มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผลและเป็นธรรม ตามหลักนิติรัฐและหลักธรรมาภิบาลทางการคลังภาครัฐ เช่นเดียวกันกับวิธีการใช้จ่ายเงินแผ่นดินทางตรงโดยการจัดทำงบประมาณแผ่นดินนั่นเอง ที่ผ่านมามีนักวิชาการหลายท่าน ได้ตั้งข้อสังเกตและแสดงความห่วงใยถึงการดำรงอยู่และการดำเนินมาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีโดยรัฐบาลอย่างต่อเนื่อง ทั้งในเรื่องของรูปแบบและเนื้อหา ซึ่งเป็นปัญหาต่อทั้งหลักการภาษี¹ และหลักการบริหารงบประมาณรายจ่ายแผ่นดิน² ดังจะกล่าวต่อไป

¹ ดูเช่น พันธ์ สิมะเสถียร, ดร. และ สมชัย ฤชุพันธุ์, ดร., “ข้อเสนอเกี่ยวกับการปฏิรูประบบการภาษีอากรของไทย 2534”, ดร.สมชัย ฤชุพันธุ์ รวมบทความ เศรษฐกิจ การเงิน การคลัง และการภาษีอากรของไทย, พิมพ์ครั้งที่ 1, (โรงพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, สิงหาคม 2541) น. 254-246

² ดูเช่น ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์, ศ.ดร., “การปฏิรูปการใช้จ่ายของรัฐบาล: แนวการปฏิรูปการใช้จ่ายของรัฐสำหรับทศวรรษ 2536-2546”, บทความเสนอในการสัมมนาทางวิชาการ 2536 เรื่อง ปฏิวัติการคลังเพื่อการปฏิรูปเศรษฐกิจ (จัดโดย คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 17-18 มีนาคม 2536 ณ ห้องกรุงเทพ 1 โรงแรมรอยัลซิดี)

5.2 ปัญหาความไม่ชอบด้วยกฎหมายในการดำเนินมาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

5.2.1 ความไม่ชอบด้วยหลักรัฐธรรมนูญในกระบวนการออกกฎหมาย

ในการออกกฎหมายเพื่อให้มีผลเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนั้น โดยปกติรัฐบาลต้องอาศัยช่องทางอำนาจตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ กล่าวคือ การตราพระราชกำหนดและหรือพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เพราะประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ ดังนั้น การแก้ไขเปลี่ยนแปลงเพื่อยกเว้นเกณฑ์บรรทัดฐานโครงสร้างทางกฎหมายที่กำหนดไว้ไม่ว่าจะเป็นหน่วยภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี กำหนดเวลาทางภาษีและกรณีโครงสร้างทางภาษีอื่นๆ ย่อมต้องอาศัยการออกเป็นกฎหมายในแบบแผนเดียวกัน เช่น การยกเว้นเงินได้จากฐานภาษีหรือการกำหนดค่าลดหย่อนตามรายการต่างๆ ซึ่งไม่เกี่ยวกับการก่อให้เกิดเงินได้ในการคำนวณเสียภาษีเงินได้ เป็นต้น

ปัญหาที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ก็คือ รัฐบาลได้อาศัยช่องทางในการออกเป็นกฎหมายลำดับรองตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ในรูปแบบของการบรรเทาภาระภาษีแบบต่างๆ ซึ่งมีเจตนาอย่างแท้จริงที่จะก่อให้เกิดสิทธิประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีเป็นการเฉพาะรายกลุ่ม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การดำเนินนโยบายของรัฐบาลด้านต่างๆ ที่กำหนดไว้สัมฤทธิ์ผลตามเป้าหมาย รูปแบบและช่องทางหลักที่รัฐบาลดำเนินมาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี คือ การลดอัตราและหรือยกเว้นรัษฎากร โดยการออกเป็นพระราชกฤษฎีกาอาศัยอำนาจตามความแห่งบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการออกพระราชกฤษฎีกา และความในมาตรา 3 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และการยกเว้นเงินได้บุคคลธรรมดา โดยออกเป็นกฎกระทรวงอาศัยอำนาจตามความแห่งบทบัญญัติในมาตรา 4 (2) ประกอบกับมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เพื่อบังคับการให้เป็นไปตามนโยบายรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี โดยมีการออกกฎ ระเบียบ และข้อบังคับ เพื่อกำหนดการให้เป็นไปตามมาตรการและแผนงานในแต่ละเรื่องนั้นต่อไปด้วย

ในการจัดตั้งแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเกือบทั้งหมดอาศัยการตรากฎหมายลำดับรองในรูปของพระราชกฤษฎีกาหรือกฎกระทรวง ซึ่งเจ้าของเรื่องผู้รับผิดชอบคือกระทรวงการคลังโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจะเป็นผู้เสนอคณะรัฐมนตรีเพื่ออนุมัติในหลักการเป็นมติที่ประชุมคณะรัฐมนตรี จากนั้นจึงไปดำเนินการยกร่างพระราชกฤษฎีกาหรือกฎกระทรวงตามแต่กรณีโดยมีหน่วยงานที่รับผิดชอบคือ สำนักปลัดกระทรวงการคลัง สำนักนโยบายและแผนภาษี (ปัจจุบัน คือ สำนักวิชาการภาษี) กรมสรรพากร และสำนักนโยบายการคลังกับสำนักนโยบายภาษี สำนักงาน

น. 121-122. ปราณี ทินกร, ดร. และ จลองภพ สุธงศาฤกษ์, ดร., การศึกษาแนวทางการจัดสรรงบประมาณรายจ่ายของรัฐบาลไทย: กรณีศึกษาเชิงเปรียบเทียบระหว่างประเทศ, มูลนิธิสถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย (งานวิจัยสนับสนุนโดยสำนักงบประมาณ, มกราคม 2539) น. 33-34. และดู ปรีชา สุวรรณทัต, วารสารนิติศาสตร์ (2544), น. 275

เศรษฐกิจการคลัง เมื่อยกร่างเสร็จรัฐมนตรีก็เสนอกลับเข้าที่ประชุมคณะรัฐมนตรีเพื่อมีมติรับร่างและส่งให้คณะกรรมการกฤษฎีกาตรวจพิจารณา หรือรัฐมนตรีคลังอาจแนบร่างไปพร้อมกับเสนอเรื่องเข้าที่ประชุมคณะรัฐมนตรีในคราวเดียวซึ่งหากคณะรัฐมนตรีพิจารณาอนุมัติหลักการและร่าง ก็จะส่งให้คณะกรรมการกฤษฎีกาตรวจพิจารณา เมื่อคณะกรรมการกฤษฎีกาตรวจพิจารณาเสร็จพร้อมส่งความเห็นถ้าหากมีกลับมายังสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี เพื่อเสนอเข้าที่ประชุมคณะรัฐมนตรีพิจารณาอนุมัติ และนำกราบบังคมทูลเพื่อทรงลงพระปรมาภิไธยและประกาศในราชกิจจานุเบกษา หรือนำไปลงประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วแต่กรณี เพื่อบังคับใช้ต่อไป ทั้งนี้ กระบวนการตราพระราชกฤษฎีกาและกฎกระทรวงดังกล่าว สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาจะทำการตรวจพิจารณาร่างกฎหมายก็เมื่อมีมติคณะรัฐมนตรีหรือคำสั่งนายกรัฐมนตรีให้ดำเนินการเช่นนั้น³

แผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนั้น มีความชัดเจนว่ามีเหตุผลหรือความมุ่งหมายโดยตรงในการอุดหนุนทางการเงินแก่ผู้เสียภาษีกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยตรง คำถามคือกลุ่มผู้เสียภาษีผู้จะได้รับผลประโยชน์ทางการเงินนี้คือใคร และรัฐบาลคาดหวังผลประโยชน์อะไรในทางเศรษฐกิจ สังคม หรือการเมือง ตามเป้าหมายที่เป็นนโยบายของรัฐบาลจากการใช้จ่ายผ่านกองทุนทางภาษีเหล่านี้ จึงเห็นได้ชัดว่าเป็นกรณีที่เกิดจากนโยบายของรัฐบาลที่ต้องการให้มีการลด ยกเว้นภาษี เพื่อให้เกิดผลสัมฤทธิ์ตามแผนงาน หากพิจารณาโดยเนื้อหาแล้ว รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีทุกแผนงานย่อมจะต้องมีผู้รับประโยชน์ในตัวตนที่ชัดเจน จากนั้นจะส่งผลผ่านการรับรู้ทางเศรษฐกิจต่อเป้าหมายตามนโยบายรัฐบาลหรือไม่ ต้องวัดในเชิงนโยบายรายจ่าย ทั้งในแง่ของประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความเป็นธรรมต่อไป ซึ่งองค์กรที่จะทำหน้าที่ตรวจสอบควบคุมในแง่มุมดังกล่าวนี้ ย่อมหมายถึงรัฐสภาที่ทรงไว้ซึ่งอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาอนุมัติ ควบคุม และตรวจสอบรายจ่ายแผ่นดิน แต่การทำหน้าที่ดังกล่าวนี้ จะสามารถดำเนินการได้ รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีต้องอยู่ในกรอบการรับรู้ของฝ่ายนิติบัญญัติ ทั้งในแง่ของกระบวนการตรากฎหมาย และกระบวนการงบประมาณรายจ่ายแผ่นดิน กล่าวคือ การตรากฎหมายเพื่อแก้ไขเกณฑ์บรรทัดฐานในโครงสร้างภาษีตามประมวลรัษฎากร โดยปกติจะต้องกระทำในรูปของพระราชบัญญัติการเงินเท่านั้น หากต้องการจะทำรูปพระราชกำหนดต้องเป็นกรณีที่เข้าเงื่อนไขตามรัฐธรรมนูญเท่านั้น จะกระทำในรูปของการออกกฎลำดับรองไม่ได้ และร่างกฎหมายรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีทั้งหลายจะต้องมีการวางแผนเชื่อมโยงกับกระบวนการงบประมาณในหมวดหมู่ภารกิจที่สอดคล้องกันอย่างเป็นระบบด้วย

5.2.2 ความไม่ชอบด้วยบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเป็นกิจกรรมการใช้จ่ายเงินแผ่นดินวิธีหนึ่ง โดยการส่งมอบความช่วยเหลือหรือการอุดหนุนทางการเงินให้แก่ผู้รับเป้าหมาย โดยอาศัยกลไกรูปแบบใน

³ ข้อ 3. ของระเบียบคณะกรรมการกฤษฎีกาว่าด้วยการจัดทำและการพิจารณาร่างกฎหมาย กฎระเบียบ ข้อบังคับ หรือประกาศโดยกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. 2522 ออกโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. 2522

โครงสร้างทางภาษีเป็นเครื่องมือ ข้อที่นำวิเคราะห์สำหรับประเทศไทย คือ รูปแบบการตรากฎหมาย เพื่อจัดตั้งแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่อาศัยช่องทางการออกกฎหมายลำดับรอง โดยอ้างอิง บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่กำหนดไว้ตามมาตรา 3 ในรูปของการตราพระราชกฤษฎีกา และตามมาตรา 42 (17) ในรูปของการตราเป็นกฎกระทรวงอันเป็นปัญหาที่ต้องพิจารณา ในด้านความชอบด้วยหลักการแห่งกฎหมายและเจตนารมณ์แห่งรัฐธรรมนูญ โดยเฉพาะในประเด็นที่ว่าด้วยขอบเขตดั้งเดิมของบทบัญญัติดังกล่าว ครอบคลุมถึงการมอบอำนาจให้ตรากฎหมายเพื่อจัดตั้งแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้วยหรือไม่ และถ้าหากฝ่ายบริหารสามารถขยายขอบเขตของบทบัญญัติในการเช่นนั้นได้ ควรหรือไม่ประการใดที่จะต้องมีการแก้ไขจำกัดขอบเขตการดำเนินการของฝ่ายบริหารนั้นเสีย

(1) รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในรูปของพระราชกฤษฎีกาอ้างอิงตามมาตรา 3

เมื่อครั้งร่างประมวลรัษฎากรรัฐบาลโดยหลวงประดิษฐมนูธรรมในฐานะรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังขณะนั้นได้ชี้แจงเหตุผลแห่งร่างประมวลรัษฎากรความตอนหนึ่งในข้อ 2 และข้อ 8 ดังต่อไปนี้

“ข้อ ๑ หลักการทั่วไป

ข้อ ๒ ประมวลรัษฎากร

ในการปรับปรุงภาษีอากรนั้น ถึงเวลาอันสมควรที่จะรวมทำประมวลกฎหมายภาษีอากร (Revenue Code)

แต่การทำประมวลกฎหมายภาษีอากรนั้น ถ้าจะทำให้สำเร็จบริบูรณ์ก็มีมากมายก่ายกอง จำทำให้สำเร็จในเวลาอันรวดเร็วนั้นหาได้ไม่ แม้แต่ประมวลกฎหมายก็ยังต้องใช้เวลากว่าหลายปี เหตุฉะนั้นการทำประมวลรัษฎากรนี้ ก็จะต้องดำเนินการไปทีละขั้น ในขั้นต้นนี้ได้เสนอมาบางลักษณะที่เห็นว่าเป็นการรีบด่วนเพื่อให้ทันทั่วทั้งที่เกี่ยวกับการยกเลิกภาษีและปรับปรุงภาษีอากรบางประเภท ส่วนภาษีอากรอื่นๆที่ยังมีได้นั้น ก็ยังคงใช้ต่อไป และเมื่อปรับปรุงประเภทนั้นๆเสร็จเมื่อใดก็จะได้นำมาเสนอต่อสภาเพื่อให้ประกาศสมทบเข้าในประมวลรัษฎากรที่ประกาศแล้วดูจะเดียวกันกับประมวลกฎหมายที่ได้ประกาศที่ละบรรพ

นอกจากนี้ยังได้ขออำนาจไว้ตามที่ปรากฏในมาตรา ๓ แต่เป็นอำนาจในทางที่จะลดภาษีอากร ค่าอาชญาบัตร ค่าธรรมเนียม ซึ่งกระจัดกระจายอยู่ในกฎหมายต่างๆ และซึ่งสมควรที่จะลดอัตราภาษีอากร ค่าอาชญาบัตร และค่าธรรมเนียมลงได้ เช่น อากรค่าน้ำอาชญาบัตรฆ่าสัตว์ เป็นต้น ซึ่งหวังว่าจะทำในรูปของกฎกระทรวง

ข้อ ๗ การแบ่งลักษณะในประมวลรัษฎากร

ในรุ่นแรกนี้ประมวลรัษฎากรคงมีเพียง ๔ ลักษณะ คือ-

ลักษณะ ๑ ข้อความเบื้องต้น

ลักษณะ ๒

ข้อ ๘ ลักษณะ ๑ ข้อความทั่วไป

ในข้อความเบื้องต้นนี้มีมาตราสำคัญอยู่มาตราหนึ่ง ก็คือ มาตรา ๓ ซึ่งได้ให้อำนาจลดอัตราภาษี ค่าอาชญาบัตร และค่าธรรมเนียม โดยกฎกระทรวงซึ่งยังมีอากร อาชญาบัตร และค่าธรรมเนียมอีกหลายอย่าง น่าจะลดลงให้ได้อีก เช่น อากรอากรค่าน้ำ และอาชญาบัตรฆ่าสัตว์ เรื่องเหล่านี้จะจัดกระจายอยู่ในที่ต่างๆ จะทำเป็นรูปพระราชบัญญัติแล้วไม่ทันทั่วถึง ฉะนั้นการที่ให้อำนาจในการลดภาษีซึ่งเป็นการให้อำนาจที่จะเปลืองหรือลดภาระให้แก่ราษฎรก็ชอบที่สภาจะให้อำนาจมา”⁴

ต่อมาเมื่อประกาศใช้ประมวลรัษฎากรบทบัญญัติมาตรา 3 ได้บัญญัติไว้ในลักษณะ 1 ดังนี้

“มาตรา 3 บรรดารัษฎากรประเภทต่างๆซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรนี้ ให้รัฐบาลมีอำนาจนำความกราบบังคมทูล เพื่อให้ทรงตราพระราชกฤษฎีกาลดอัตรา เพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ในบางท้องที่ได้”⁵

บทบัญญัติแห่งมาตรา 3 นี้ ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมในเวลาต่อมาอีกสองครั้ง คือ

ครั้งแรก แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2594 มาตรา 4 ให้ยกเลิกความในมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากรและให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา 3 บรรดารัษฎากรประเภทต่างๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรนี้ จะตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการต่อไปนี้ได้

- (1) ลดอัตราเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์หรือสภาพของบางท้องที่
- (2) ยกเว้นแก่บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศหรือตามสัญญาหรือตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ

การลดหรือยกเว้นตาม (1) และ (2) นั้น จะตราพระราชกฤษฎีกายกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงก็ได้”⁶

ครั้งที่สอง แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 มาตรา 4 ให้ยกเลิกความในมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2494 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา 3 บรรดารัษฎากรประเภทต่างๆ จะตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการต่อไปนี้ได้ คือ

- (1) ลดอัตรา หรือยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพของท้องที่บางแห่งหรือทั่วไป

⁴ ฐานงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ 17/2481 (สามัญ), อ้างแล้ว เจริญธรรม, หน้า 949 และ 957

⁵ ราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 56 หน้า 1 ตอนที่ 1 ลงวันที่ 1 เมษายน 2482

⁶ ราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 68 หน้า 567 ตอนที่ 26 ลงวันที่ 24 เมษายน 2494

- (2) ยกเว้นแก่บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญา หรือตามหลักกฏที่ยึดถือปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ
- (3) ยกเว้นแก่รัฐบาลองค์การของรัฐ เทศบาล สุขาภิบาล องค์การศาสนา หรือองค์การกุศลสาธารณะ

การลดหรือยกเว้นตาม (1) (2) และ (3) นั้น จะตราพระราชกฤษฎีกายกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงก็ได้”⁷

ครั้งที่สองนี้เป็นแก้ไขเพิ่มเติมครั้งสุดท้ายและใช้ข้อความตามบทบัญญัตินี้มาโดยตลอดจนปัจจุบัน

พัฒนาการของการแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 3 โดยเฉพาะ (1) ส่วน (2) และ (3) เป็นการเพิ่มเข้ามาในแต่ละครั้งตามลำดับ บทบัญญัติเดิมมาตรา 3 มีข้อความเฉพาะการ “ลดอัตราเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ในบางท้องที่” ซึ่งในชั้นเดิมตามหลักการในร่างประมวลได้เสนอให้ตราเป็นกฎกระทรวง ต่อมาในการแก้ไขครั้งแรกได้นำไปบัญญัติเป็น (1) และเพิ่มเติมข้อความส่วนท้ายคือ “(1) ลดอัตราเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์หรือสภาพของบางท้องที่” และในการแก้ไขครั้งสุดท้ายได้เพิ่มเติมขอบเขตอำนาจด้วย คือ “(1) ลดอัตราหรือยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพของท้องที่บางแห่งหรือทั่วไป”

ผู้ศึกษาเห็นว่าในชั้นแรก ผู้ร่างกฎหมายน่าจะมีความมุ่งหมายถึงบรรดาระษฎากรต่างๆ ที่มีการจัดเก็บอยู่หลากหลายชนิด ซึ่งถ้าจะว่าไปแล้วก็ซ้ำซ้อนกันกับภาษีเงินได้ที่ครอบคลุมโดยทั่วไปอยู่แล้ว และบางชนิดการจัดเก็บก็ขึ้นอยู่กับเหตุการณ์หรือสภาพของบางท้องที่ ในกรณีของชนิดภาษีที่ไม่ได้สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีตามส่วน เช่นอากรค่าน้ำ (คำนวณเก็บจากเครื่องมือทำการประมง) และอาชญาบัตรฆ่าสัตว์ เป็นต้น ซึ่งในบางท้องที่สภาพหรือเหตุการณ์ก็แตกต่างกันไป เมื่อมีการรวบรวมและจัดทำประมวลกฎหมายภาษีอากรขึ้น คงทำให้เห็นภาระหนักอย่างมากแก่ราษฎรในบางท้องที่ดังกล่าว ครั้นจะทำเป็นร่างพระราชบัญญัติก็ดูจะไม่ทันทั่วถึง จึงหวังที่จะขออำนาจทำในรูปกฎกระทรวง ประกอบกับเห็นว่าการลดอัตราเป็นการที่จะเปลื้องหรือลดภาระให้แก่ราษฎรชอบที่สภาจะให้อำนาจได้ ความตอนท้ายนี้เห็นได้ชัดว่า ผู้ร่างยอมรับว่าการลดอัตราภาษีนี้เป็นกิจการนิติบัญญัติ จึงต้องขอให้สภามอบอำนาจไว้ อย่างไรก็ตาม เมื่อประกาศใช้กฎหมายปรากฏว่ากำหนดให้ทำในรูปของพระราชกฤษฎีกา อันอาจทำให้เห็นไปได้ว่าเป็นกิจการบริหาร

⁷ ราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 70 หน้าที่ 1 ตอนที่ 12 ฉบับพิเศษ ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2496, ในการแก้ไขครั้งนี้ไม่ปรากฏว่าชั้นรับหลักการมีการขอเสนอแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากรไว้ในร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมด้วย แต่ปรากฏเพิ่มเติมในชั้นกรรมาธิการ โดยกรรมาธิการเพิ่มขึ้นใหม่เป็นมาตรา 4 ทวิ ในร่างพระราชบัญญัติฯ เป็นการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากรตามที่ปรากฏนั้น ดูรายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ 17/2481 หน้า 428 และ 441

บัญญัติไป เนื่องจากเป็นรูปแบบกฎหมายเก่าสมัยสมบูรณาญาสิทธิราชที่ใช้กับการบริหารบัญญัติ นำมาบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ⁸ แต่ที่พูดแล้ว บนพื้นฐานของหลักการแบ่งแยกอำนาจหน้าที่ในระบอบประชาธิปไตย พระราชกฤษฎีกา ก็คือ กฎหมายลำดับรองที่ต้องอาศัยกรอบตามกฎหมายระดับพระราชบัญญัติฉบับใดที่ให้อำนาจไว้เท่านั้น⁹ ซึ่งเมื่อพิจารณาในกรอบตามมาตรา 3 (1)¹⁰ ที่ให้อำนาจไว้ เห็นว่าย่อมเป็นไปในทางที่จะเปลี่ยนหรือลดภาระให้แก่ราษฎร โดยคำนึงถึงหลักความสามารถในการเสียภาษีของราษฎรตามส่วนซึ่งราษฎรจะเสียได้ อันเป็นหลักทั่วไปในเหตุผลแห่งการร่างประมวลรัษฎากรในอันที่จะสะท้อนถึงหลักการให้ใช้ประมวลรัษฎากร นั่นคือ เพื่อปรับปรุงภาษีอากรให้เป็นธรรมแก่สังคม¹¹

ปัญหาว่ารัฐบาลสามารถตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในมาตรา 3 (1) เพื่อจัดตั้งแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีได้หรือไม่ ผู้ศึกษาเห็นว่า กรอบการตราพระราชกฤษฎีกาในการลดอัตราหรือยกเว้นรัษฎากรเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไปนั้น ต้องอยู่ภายใต้หลักการทั่วไปในการใช้ประมวลรัษฎากร กล่าวคือ

- หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีตามสัดส่วนความสามารถของราษฎร กล่าวคือ บุคคลผู้มีความสามารถในการเสียภาษีในจำนวนเท่ากันควรเสียภาษีเท่ากัน และบุคคลผู้มีความสามารถในการเสียภาษีต่างกันควรเสียภาษีในจำนวนที่ต่างกัน ต่างกันตามสัดส่วนในลักษณะสัมพัทธ์ไม่ใช่กลับตาลปัตรในลักษณะปฏิสัมพันธ์ และ
- หลักเรื่องความแน่นอน หลักความสะดวก หลักประหยัดค่าใช้จ่าย และคำนึงถึงความรู้สึกร่วมของพลเมืองด้วยความตกลงยินยอมทางภาษีในอันที่จะเสียสละเพื่อความจำเป็นของบ้านเมือง

หลักความเป็นธรรมก็ดี หลักความแน่นอนในการบังคับใช้ภาษี หลักความสะดวกในการชำระภาษี หลักประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ และความรู้สึกยินยอมในการเสียภาษีของพลเมืองนี้ หากการตัดสินใจใด ๆ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์อยู่ภายใต้กรอบหลักการเหล่านี้ ก็เป็นการตัดสินใจในหลักเกณฑ์เกี่ยวกับนโยบายภาษีโดยแท้¹² ข้อความคิดว่าด้วยรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเกิดขึ้นจาก

⁸ รายละเอียดโปรดดู รศ.ดร. รศ.ดร. เกื้อกูลเกียรติ, การตรากฎหมายลำดับรองในประเทศไทย, วิทยานิพนธ์หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ พ.ศ. 2533

⁹ โปรดดู รศ.ดร. รศ.ดร. เกื้อกูลเกียรติ, เพิ่งอ้าง เจริญธรรม, หน้า 96-100

¹⁰ เพื่อไม่ให้เกินขอบเขตการศึกษาจะสรุปว่า (2) เป็นการตัดสินใจบังคับใช้กฎหมายภาษีที่เกี่ยวกับธุรกรรมข้ามพรมแดน และ (3) โดยทั่วไปอยู่นอกขอบข่ายหน่วยเสียภาษีเงินได้อยู่แล้ว

¹¹ คำชี้แจงหลักการและเหตุผลแห่งร่างพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร, รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ 17/2481 (สามัญ), อ้างแล้ว เจริญธรรม, หน้า 947-948

¹² นโยบายภาษีมียกข้อข้อยกเว้นที่กว้างขวางครอบคลุมการตัดสินใจทั้งระดับเศรษฐกิจมหภาคในแง่ของระดับโดยทั่วไปของภาษีและระดับจุลภาคในการจัดวางโครงสร้างทางภาษี ตลอดจนโครงสร้างทางเทคนิคและการบริหารจัดการเก็บภาษี See Surrey, *ibid*, 1985, p.69 หลักการที่เป็นเป้าหมายของนโยบายภาษีที่ผู้ร่างประมวลรัษฎากรได้กล่าวถึง

การสังเกตการณ์ และสังเคราะห์ความเปราะบางหรือความผิดปกติทางการคลัง ในการใช้โครงสร้างระบบภาษี เพื่อเป็นเครื่องมือส่งมอบความช่วยเหลือหรืออุดหนุนทางการเงิน ให้แก่ผู้รับประโยชน์ ด้วยความตั้งใจของรัฐบาล ที่จะให้เกิดผลตามเป้าหมายซึ่งได้กำหนดเป็นนโยบายไว้ การตัดสินใจกรณีใดๆ เกี่ยวกับโครงสร้างทางภาษีที่มาพร้อมกับนโยบายแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เช่น การยอมให้หักลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิตในจำนวนสูง ซึ่งการตัดสินใจปรับแก้โครงสร้างทางภาษีดังกล่าวนี้นี้ไม่มีอะไรเกี่ยวกับนโยบายภาษีที่กล่าวข้างต้นเลย หากแต่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินหรืออุดหนุนทางการเงินให้แก่บุคคล (ที่มีเงินจ่ายเบี้ยประกันชีวิตจำนวนมาก) ในรูปเงินค่าภาษีที่ลดลง และหวังผลต่อเนื่องไปยังธุรกิจประกันชีวิต ที่จะจูงใจให้มีคนซื้อประกันมากขึ้น โดยเนื้อหาจึงเป็นกิจกรรมทางการเงินภาครัฐ ที่ต้องการให้วัดผลสัมฤทธิ์ได้ตามวัตถุประสงค์เสมือนเป็นการใช้จ่ายภาครัฐจากเม็ดเงินโดยตรง และกล่าวได้ว่าเป็นทางเลือกรูปแบบหนึ่งของการใช้จ่ายเงินภาครัฐบาล¹³ ดังนั้น การตัดสินใจใดๆ ในนโยบายรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีจึงไม่นับเป็นเรื่องของนโยบายภาษีแต่อย่างใด¹⁴ และโดยทั่วไปย่อมมีเนื้อหาที่ไม่สอดคล้องหรือสวนทางกับหลักเกณฑ์ที่ดีของภาษีที่เป็นเป้าหมายของนโยบายภาษีอยู่เสมอ¹⁵

ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงมีความเห็นว่า การออกกฎหมายจัดตั้งแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีโดยอาศัยช่องทางการตรากฎหมายลำดับรองในรูปพระราชกฤษฎีกา เป็นกรณีที่อยู่นอกกรอบที่ให้อำนาจไว้ตามมาตรา 3 (1) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากตามบทบัญญัติดังกล่าวมีเจตนารมณ์ที่ฝ่ายนิติบัญญัติจะพึงมอบอำนาจให้ได้ ก็เพียงการออกกฎหมายแห่งกฎหมายของฝ่ายบริหาร เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ดี อันเป็นเป้าหมายและหลักการพื้นฐานแห่งกรอบนโยบายภาษี โดยแท้จริงเท่านั้น การออกกฎหมายเพื่อจัดตั้งแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี มีผลกระทบต่อสิทธิในส่วนเฉลี่ยภาระสาธารณะของประชาชนส่วนรวม ทั้งมีประเด็นที่ต้องพิจารณาในเนื้อหาโดยละเอียดด้วยว่า เป็นการเลือกปฏิบัติโดยเฉพาะเจาะจงที่ไม่ถูกต้องหรือไม่ และเมื่อพิจารณาว่าเป็นรูปแบบหนึ่งของการใช้จ่ายเงินภาครัฐบาล ที่มีผลกระทบต่อการจัดสรรปันส่วนในทรัพยากรของแผ่นดิน การจัดตั้งแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีจึงไม่ใช่การกำหนดรายละเอียดกฎเกณฑ์ทางกฎหมายของฝ่ายบริหารในด้านนโยบายภาษีแต่อย่างใด กิจกรรมที่มีความสำคัญถึงเพียงนี้ จึงเป็นไปได้ที่ฝ่ายนิติบัญญัติจะพึงมอบอำนาจให้ฝ่ายบริหารไปดำเนินการโดยลำพัง โดยไม่ผ่านการพิจารณาอนุมัติจากรัฐสภา ซึ่งยังไม่รวมถึงการตรวจสอบภายหลังก็จะกระทำมิได้ และแม้จะอยู่ในรูป

นั้น ก็คือ หลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีซึ่งอดัม สมิท ได้วางรากฐานในการใช้ปฏิบัติมาสามศตวรรษกว่าแล้ว, See Adams Smith, *The Wealth of the Nations*, Book V, Chapter 2, Part 2

¹³ โปรดดู ดร. ปรีชา สุวรรณทัต (2544), อ้างแล้ว

¹⁴ See Surrey, *ibid*, 1985, pp. 69-70 นอกจากนี้โปรดดู ศ.ดร. ไกรยุทธ ธีรตยาคีนันท์ (2536), ดร. ปราณี ทินกร และดร. ชลของภพ สุสังกร์กาญจน์ (2539) อ้างแล้ว เจริญวรรคที่ 13 และ 14 ตามลำดับในบทที่ 1

¹⁵ โปรดดูเช่น ดร. พันธ์ สิมะเสถียร และดร. สมชัย ฤชุพันธุ์ (2541), อ้างแล้ว เจริญวรรคที่ 12 ในบทที่ 1

ของพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญก็ตาม ก็ได้พิจารณาแล้วว่า เป็นการตรากฎหมายลำดับรองที่ต้องอาศัยกรอบของกฎหมายระดับพระราชบัญญัติให้อำนาจไว้ หากอาจตราใช้บังคับเป็นกฎหมายได้โดยลำพังไม่

(2) รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในรูปกฎกระทรวงอ้างอิงตามมาตรา 42 (17)

การตรากฎกระทรวงออกตามความในมาตรา 42 (17) นี้ เป็นการตราโดยอาศัยอำนาจทั่วไปในการออกกฎกระทรวงและอยู่ภายใต้กรอบตามที่บัญญัติไว้ในลักษณะ 1 ข้อความเบื้องต้น “มาตรา 4 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามประมวลรัษฎากรนี้ และให้มีอำนาจแต่งตั้งเจ้าพนักงาน.....กับออกกฎกระทรวง (1) (2) กำหนดกิจการอื่นเพื่อปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากรนี้ (วรรคสอง) กฎกระทรวงนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้” กิจการอื่นที่ว่านี้คือ กิจการอื่นทั้งปวงที่มีบทบัญญัติในลักษณะ 2 กำหนดไว้ให้ตราเป็นกฎกระทรวงเพื่อปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร นอกจากให้ใช้หรือยกเลิกอากรแสดมภ์ตาม (1) กิจการที่ตามมาตรา 42 (17) นี้ให้กำหนดโดยการตราเป็นกฎกระทรวง คือ กำหนดประเภทของเงินได้พึงประเมินประเภทใดที่ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี

แต่เดิมเมื่อร่างและประกาศใช้ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 การยกเว้นเงินได้พึงประเมินนี้มิได้กำหนดไว้เพียง 8 ประเภท และมีได้เป็นกิจการที่จะตรากำหนดโดยกฎกระทรวงได้ ต่อมาเมื่อมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2496 จึงได้แก้ไขเพิ่มเติมเป็น 17 ประเภท โดยประเภทที่ 17 คือ ประเภทของเงินได้พึงประเมินที่จะได้กำหนดยกเว้นโดยกฎกระทรวง ดังนั้น การกำหนดกิจการตามมาตรา 42 (17) นี้ จะต้องอยู่ภายใต้กรอบอำนาจทั่วไปในการออกกฎกระทรวงเพื่อปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากรตามมาตรา 4(2) ด้วย อำนาจทั่วไปในการออกกฎกระทรวงนี้ เป็นการมอบอำนาจโดยฝ่ายนิติบัญญัติให้แก่ฝ่ายบริหาร ในการกำหนดกฎเกณฑ์ที่เป็นกฎหมายของฝ่ายบริหารอันเป็นการขยายความในรายละเอียด เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์และหลักการในการใช้ประมวลรัษฎากร นั่นคือ หลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษี ซึ่งเป็นเป้าหมายในกรอบนโยบายภาษีที่ได้วางรากฐานไว้ในการประมวลร่างกฎหมายภาษี เช่นเดียวกับที่ได้กล่าวมาในการตราพระราชกฤษฎีกาตามมาตรา 3 (1) ข้างต้นนั้น ดังนั้น กรณีจึงเป็นการมอบอำนาจให้ฝ่ายบริหารไปดำเนินการในเรื่องที่เกี่ยวกับนโยบายภาษีโดยแท้

เมื่อพิจารณาถึงบทบัญญัติดั้งเดิมที่มีมาก่อน จะเห็นว่า เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินนโยบายภาษีและการบริหารงานภาษี ในการรวมหรือไม่รวมเงินได้ อันพึงเข้าใจในความหมายของการจัดเก็บภาษีหรือไม่ ซึ่งมาจากเหตุผลต่างๆ ที่ประมวลได้ ดังนี้

- ผลสะท้อนจากแนวคิดทางสังคม คือ มาตรา 42 (9) เงินได้จากการขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกฯ และ มาตรา 42 (10) เงินได้ที่ได้จากการอุปการะโดย

หน้าที่ธรรมจรรยา จากการรับมรดกและการให้โดยเสน่หา¹⁶ นอกจากนี้ เงินได้ของชาวนาอันเกิดจากทำไร่ทำนา ตามมาตรา 42 (15) หากพิจารณาเหตุผลของการแก้ไขเพิ่มเติม ซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง (นายสุนทร หงส์ลดารมภ์) แถลงต่อสภาว่า “...เห็นว่าชาวนาของเรานั้น รายได้ส่วนเฉลี่ยค่อนข้างน้อย เพราะฉะนั้นเงินได้ของชาวนาอันเกิดจากทำไร่ทำนา เรายกเว้นให้ ไม่เก็บภาษีเลย”¹⁷ พึงดูก็มีเหตุผลทางสังคมอนุโลมอยู่ในกลุ่มนี้ได้ และหากพิจารณาทางเทคนิค ก็จะเห็นว่าเงินได้จำนวนน้อยที่ไม่คุ้มต่อค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการที่เป็นเหตุเดิม

- การผ่อนปรนผลกระทบของการเก็บภาษีซ้ำซ้อนในเงินได้ก่อนเดิม คือ มาตรา 42 (14) เงินส่วนแบ่งกำไร และ 42 (16) เงินได้รับจากกองมรดกที่ได้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้ว¹⁸ นอกจากนี้ สมควรกล่าวถึงเงินได้ที่เป็นดอกเบี้ยและบำนาญตาม 42 (8) และ (11) ซึ่งแต่เดิมที่ยกเว้นมีเหตุผลในแง่ที่ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีเงินออมซ้ำจึงต้องยกเว้นเพื่อความเป็นธรรม¹⁹ แต่ปัจจุบันบรรทัดฐานเปลี่ยนไปแล้ว²⁰
- เงินได้ที่ได้มาในลักษณะเป็นค่าชดเชย ได้แก่ 42 (1)-(3) ประเภทค่าเบี้ยเลี้ยง ค่าพาหนะ ค่าเดินทางฯ ซึ่งได้จ่ายไปทั้งหมดตามจำเป็น และ (13) ค่าสินไหมทดแทนจากละเมิด จากประกันภัย การฉ้อโกงการฉ้อโกง²¹
- เหตุผลของความสับสนในการบริหารภาษี ซึ่งอาจไม่สะดวกเพราะไม่คุ้มค่าในการติดตามจัดเก็บหรือเป็นเงินได้จำพวกกลายลอยและหรือได้มาเป็นครั้งเป็นคราวไม่แน่นอน เช่น ตาม 42 (11) เงินได้ที่เป็นรางวัลต่างๆ หรือไม่สะดวกเพราะขัดข้องทางเทคนิคในการบังคับใช้กฎหมาย เช่น 42 (4)

การตัดสินใจในข้างต้นนั้น เป็นรูปแบบหรือวิธีการในการลดความแข็งแกร่งและปรับแต่งโครงสร้างภาษีเงินได้ระดับทฤษฎี เมื่อนำมาบังคับใช้ในโลกของความเป็นจริง ซึ่งอยู่บนพื้นฐานหลักการของเหตุผลความจำเป็นที่คำนึงถึงความเป็นธรรม ความแน่นอน ความสะดวก การประหยัด ค่าใช้จ่าย ตลอดจนจิตสำนึกร่วมของพลเมือง อันเป็นเรื่องที่อยู่ในกรอบของนโยบายภาษีโดยแท้ กรณีจึงมีเนื้อหาสาระที่แตกต่างโดยสิ้นเชิงกับนโยบายรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีดังที่ได้ศึกษาในหัวข้อก่อนหน้านี้

¹⁶ ดู วิทย์ ตันตกุลย์, คำอธิบายกฎหมายภาษีเงินได้, หน้า 55

¹⁷ ดู รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร (ทำหน้าที่เป็นสภาผู้แทนราษฎร) ครั้งที่ 22 วันพฤหัสบดี ที่ 28 มิถุนายน 2502

¹⁸ เพิ่งอ้าง

¹⁹ ดู ไกรยุทธ วีระยาคินันท์, อ้างแล้ว, หน้า 14

²⁰ เพิ่งอ้าง, หน้า 14-15

²¹ ดู วิทย์ ตันตกุลย์, เพิ่งอ้าง

ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงมีความเห็นว่า ฝ่ายบริหารไม่มีอำนาจในการตราฎกระทรวงเพื่อจัดตั้งแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เนื่องจากไม่ใช่กรณีที่เป็นการกำหนดกฎเกณฑ์ที่เป็นกฎหมายของฝ่ายบริหารหรือกำหนดรายละเอียดในการปฏิบัติการให้เป็นไปตามประมวลรัษฎากร และไม่อยู่ในกรอบกิจการที่กำหนดให้ตราเป็นกฎกระทรวง

5.3 ปัญหาและแนวทางในการจัดการมาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

ความจำเป็นในการรับรู้และตรวจสอบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ซึ่งเป็นกิจกรรมการใช้จ่ายเงินแผ่นดินประเภทหนึ่งของรัฐบาลนั้น ก็เป็นเช่นเดียวกันกับทุกประเทศที่ปรับใช้ทฤษฎีรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีซึ่งเป็นที่ยอมรับในระดับสากล อันนำไปสู่กระบวนการในการรวบรวมและจัดทำบัญชีรายการหรืองบประมาณรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีอย่างเป็นทางการของแต่ละประเทศ ซึ่งก็เป็นผลจากการพิจารณาในกรอบทางการคลังต่างๆ ดังนี้

5.3.1 ข้อพิจารณาตามกรอบหลักการงบประมาณ

การรวบรวมบัญชีรายการหรืองบประมาณรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ตลอดจนการตรวจสอบวิเคราะห์แผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีโดยสมบูรณ์ จะแสดงออกถึงจำนวนรวมของส่วนสูญเสียหรือการขาดรายได้ภาษี กล่าวคือ การใช้จ่ายของรัฐบาลตามแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีอย่างชัดเจน อันนำไปสู่การปรับใช้ทั้งในแง่ของกระบวนการตรากฎหมายและการพิจารณาเนื้อหาทางงบประมาณโดยองค์รวม ในการทำหน้าที่จัดสรรทรัพยากรให้แก่ประชาสังคมด้วยความยุติธรรม ในประเทศต่างๆ ที่ได้ปรับใช้ข้อความคิดและข้อมูลงบประมาณรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีดังที่ได้ศึกษามาแล้ว มีมุมมองต่อการรายงานข้อมูลรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ในฐานะที่เป็นเครื่องมือที่มีประโยชน์อย่างยิ่งในการแสดงถึงภาพรวมที่ชัดเจน โดยเฉพาะการบริหารจัดการขนาดและขอบเขตของงบประมาณแผ่นดิน ซึ่งย่อมเป็นผลดีต่อประสิทธิภาพทางงบประมาณโดยตรง²²

เอกสารงบประมาณที่ยื่นต่อสภาเพื่อพิจารณาอนุมัติในแต่ละปีใช้สำหรับวัตถุประสงค์หลายประการ และย่อมเป็นสิ่งที่แสดงออกถึงการจลลัดับความสำคัญของฝ่ายบริหาร ในการจัดสรรและกระจายทรัพยากรต่างๆ ของประเทศ อันเป็นการแสดงบทบาทสำคัญในฐานะเป็นเครื่องมือในการสร้างเสถียรภาพ การกระตุ้นหรือกระตุ้นการเจริญเติบโตของเศรษฐกิจ แลส่งผลถึงดุลการชำระเงินของประเทศ เอกสารงบประมาณยังแสดงออกถึงบทสรุปรวมของทรัพยากรประเทศ ซึ่งจะถูกนำมาพัฒนาประเทศโดยการเฉลี่ยภาระสาธารณะผ่านการจัดเก็บภาษี และแน่นอนย่อมแสดงถึงบทสรุปรวมของระดับและรายการต่างๆ ในการใช้จ่ายของประเทศ นอกจากนี้กระบวนการและวิธีงบประมาณ ยังนำมาซึ่งการจัดหาเครื่องมือสำหรับการประเมินมูลค่า การประสานงาน และการควบคุมแผนงานต่างๆ อีกด้วย โดยสรุปแล้ว หน้าที่โดยใจความของนโยบายงบประมาณ ก็คือ เครื่องจัดวางลำดับความสำคัญ

²² Graham C. Hockley, *Fiscal policy: An Introduction*, New York, 1992.

ของการใช้จ่าย เพื่อกำหนดระดับและภาพรวมของการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน และเพื่อประเมินมูลค่าตลอดจนการประเมินงานและควบคุมการใช้จ่ายในแต่ละแผนงานที่อยู่ในงบประมาณ ซึ่งประการสุดท้ายในขอบเขตของฝ่ายบริหารนี้ มีส่วนผูกพันในแง่ของการเลือกแผนงานระหว่างรายจ่ายทางตรงและรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้วย

(1) ลำดับความสำคัญของการใช้จ่าย

ภายใต้ระบบที่เป็นอยู่ปัจจุบันแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีทุกกรณี จะมีลำดับทางงบประมาณสูงกว่าแผนงานการใช้จ่ายทางตรงโดยอัตโนมัติ การตั้งงบประมาณประเทศและสวัสดิการสังคมในแต่ละปี ยังคงมีความลำดับความสำคัญต่ำกว่าการจัดกองทุนใช้จ่ายผ่านระบบภาษีสำหรับส่งเสริมกิจกรรมซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ หรือส่งเสริมการท่องเที่ยวเพราะเงินกองทุนทางภาษีดังกล่าวย่อมผูกมัดการใช้จ่ายไว้แล้วในแต่ละปีโดยอัตโนมัติ

สถานการณ์ดังกล่าวสามารถหลีกเลี่ยงได้ หากมีการรวบรวมและจัดทำงบประมาณหรือบัญชีข้อมูลรายการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีฉบับสมบูรณ์ขึ้น จะทำให้เห็นภาพลำดับความสำคัญของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่อยู่เหนือรายจ่ายทางตรงแผนงานต่างๆ และจะนำไปสู่การเชื่อมโยงประสานงานอย่างใกล้ชิดของการใช้จ่ายทั้งสองระบบ ในระหว่างการจัดเตรียมงบประมาณของฝ่ายบริหาร ซึ่งจะต้องแน่ใจว่า การจัดลำดับความสำคัญทางงบประมาณ ได้นำไปใช้กับการใช้จ่ายทั้งสองชนิด สำนักงานงบประมาณจะต้องกำหนดวงเงินการใช้จ่ายทั้งปวงของแต่ละกระทรวงและหน่วยงานต่างๆ โดยครอบคลุมรวมทั้งแผนงานการใช้จ่ายทางตรงและรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่อยู่ในขอบเขตความรับผิดชอบของกระทรวงนั้นด้วย เมื่อการพิจารณาดังกล่าวได้รับการปรับใช้เป็นเครื่องมือทางงบประมาณ บนพื้นฐานขององค์กรของรัฐทั้งหมด ก็จะทำให้เห็นว่าไม่ว่ารูปแบบการใช้จ่ายแบบใด ก็สามารถจะมีสถานะทางงบประมาณที่อ้างอิงในอีกรูปแบบหนึ่งได้

(2) การควบคุมการใช้จ่ายโดยรวม

ในการจัดทำงบประมานนั้นอาจจำแนกได้เป็นสามแบบ คือ (ก) งบประมาณแบบสมดุล กล่าวคือ การจัดทำงบประมาณที่รายได้และรายจ่ายเท่ากัน (ข) งบประมาณแบบเกินดุล คือ การจัดทำงบประมาณที่รายได้เกินกว่ารายจ่าย และ (ค) งบประมาณแบบขาดดุล คือ การที่มีรายจ่ายมากกว่ารายได้ ฝ่ายบริหารจะต้องแถลงถึงเหตุผลและรายละเอียดของการจัดทำรูปแบบงบประมาณแต่ละแบบด้วย หลักเกณฑ์ในการจัดรูปแบบงบประมาณนี้ เรียกว่าหลักดุลยภาพทางงบประมาณ ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ทางกฎหมายการคลังประการหนึ่ง ที่รัฐบาลจะต้องให้ความเคารพในการจัดทำงบประมาณ²³ หลักดุลยภาพทางงบประมาณมีนัยโดยตรงต่อดุลยภาพทั่วไปของโครงสร้างทางเศรษฐกิจ ซึ่งแน่นอนว่าจะไม่มีทางเกิดขึ้นได้จริง หากภาพรวมที่ชัดเจนของงบประมาณแผ่นดินหรือการบริหารการเงินแผ่นดินของรัฐไม่อาจถูกทำให้ปรากฏขึ้นได้เสียก่อน

²³ รายละเอียดโปรดดู รศ.ดร. สมคิด เลิศไพฑูรย์, คำอธิบายกฎหมายการคลัง, อ้างแล้ว, หน้า 187-255

ภายใต้ระบบที่เป็นอยู่ปัจจุบัน รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษียังถูกตัดออกไปจากการพิจารณา หรือแม้แต่การรับรู้ถึงสภาพการใช้จ่ายภาครัฐโดยองค์รวม ดังนั้น ไม่ว่าจะเป็นการจัดรูปแบบงบประมาณแบบใด ก็ไม่อาจให้ผลได้ตรงตามวัตถุประสงค์ หรืออาจก่อให้เกิดผลที่ผิดไปจากดุลยภาพทางเศรษฐกิจที่คาดหมายได้ หากรัฐบาลและรัฐสภาต้องการตัดลดรายจ่าย เพื่อควบคุมความสมดุลของงบประมาณ ก็แน่นอนว่ารายจ่ายทางตรงเท่านั้นที่จะได้รับภาระเหล่านั้นไป ทำให้ไม่งบประมาณรายจ่ายสำหรับแผนงานสุขภาพและการศึกษาถึงถูกจำกัดและไม่พอเพียง ในขณะที่การอุดหนุนกิจกรรมการซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ผ่านกองทุนทางภาษี จึงเพิ่มขึ้นอีกหลายรูปแบบในเวลาเดียวกัน หากทั้งสองรูปแบบของการใช้จ่าย จะต้องได้รับการพิจารณาเป็นอย่างเดียวกัน ก็ไม่น่าเป็นไปได้ว่าการใช้จ่ายทางตรงที่มีความจำเป็นจะต้องรับภาระอย่างหนัก หากรัฐบาลมีนโยบายที่จะจำกัดการใช้จ่ายลง

เมื่อมีการรวบรวมและจัดทำงบประมาณรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ตลอดจนกระบวนการที่จำเป็นในการรวมพิจารณาส่วนต่างๆ ในแต่ละกระทรวงทบวงกรม และปรับใช้ข้อมูลเกี่ยวกับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีและการใช้จ่ายทางตรงเข้าด้วยกันแล้ว ก็ควรที่จะมีการวางกรอบในการสร้างความสมดุลระหว่างการใช้จ่ายทั้งสองรูปแบบ ไม่ว่าวัตถุประสงค์จะเป็นการควบคุมระดับโดยรวมของการใช้จ่าย หรือการจัดงบประมาณแบบสมดุลก็ตาม การเพิกเฉยที่จะรวบรวมรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเข้าไปในกระบวนการงบประมาณ ย่อมมีความหมายว่ามีเพียงรายจ่ายทางตรงเท่านั้นที่จะได้รับการพิจารณา ในขณะที่รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ซึ่งมีจำนวนเพิ่มขึ้นในหลากหลายแผนงานในแต่ละปี จะไม่อยู่ภายใต้ความหมายของการควบคุมโดยสิ้นเชิง

(3) การเชื่อมโยงและรวมรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเข้าไว้ในงบประมาณ

วัตถุประสงค์หลักประการหนึ่ง ในการรวบรวมบัญชีรายการรายจ่ายภาษีขึ้น ก็เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการกำหนดนโยบาย ตลอดจนการควบคุมและตรวจสอบทางงบประมาณอย่างมีประสิทธิภาพ ในหลายๆ ประเทศที่มีการรวบรวมข้อมูลรายการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีอย่างเป็นทางการได้ปรับใช้ข้อมูลดังกล่าวกับนโยบายงบประมาณอย่างเป็นทางการเป็นระบบ ทั้งในการจัดทำพิจารณาและอนุมัติงบประมาณ ตลอดจนความสัมพันธ์กับงบประมาณจริงที่ทุกประเทศจะมีจุดเกาะเกี่ยวไม่ว่าทางใดทางหนึ่ง แต่กระนั้นรูปแบบและระดับของความสัมพันธ์ที่แต่ละประเทศบังคับใช้กับระบบก็ขึ้นกับวัตถุประสงค์ของการใช้และความเข้มข้นของกระบวนการวิธี ตลอดจนความสมบูรณ์ของพัฒนาการในตัวข้อมูลรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้วย ตัวอย่างเช่น²⁴

ประเทศออสเตรเลีย กฎหมายบังคับให้จัดทำเป็นเอกสารทางการของรัฐบาล แต่แยกจากงบประมาณ เพื่อใช้ในการเปรียบเทียบกับรายจ่ายทางตรง การกำหนดนโยบายภาษี และจัดเป็นข้อมูลที่เปิดเผยต่อสาธารณะ

²⁴ For detail, see, Tax Expenditures-Shedding Light on Government spending through the tax system: Lesson from Developed and Transition Economies, World Bank (2004).

ประเทศออสเตรเลีย	กฎหมายบังคับให้จัดทำ และผนวกเป็นส่วนหนึ่งของรายงานการอุดหนุน และรวมอยู่ในเอกสารงบประมาณ
ประเทศเบลเยียม	กฎหมายบังคับให้จัดทำและผนวกเข้ากับงบประมาณ
ประเทศแคนาดา	ไม่มีกฎหมายบังคับ และไม่ได้เชื่อมโยงกับงบประมาณโดยตรง แต่เป็นการจัดหาข้อมูลพื้นฐานเพิ่มเติมแก่รัฐสภา และเปิดเผยต่อสาธารณะ
ประเทศฝรั่งเศส	กฎหมายบังคับให้ผนวกเข้าไว้ในร่างกฎหมายงบประมาณ
ประเทศเยอรมนี	กฎหมายบังคับให้จัดทำเป็นส่วนหนึ่งของงบประมาณ เรียกว่า รายงานการอุดหนุน
ประเทศอิตาลี	กฎหมายกำหนดให้จัดทำเป็นเอกสารแยกต่างหาก ตามโอกาสอันควร เพื่อใช้ในการวิเคราะห์อันหลากหลาย
ประเทศเนเธอร์แลนด์	ไม่มีกฎหมายบังคับ แต่ได้จัดทำและผนวกไว้กับบันทึกเสนองบประมาณ ซึ่งไม่ได้เชื่อมโยงกับตัวงบประมาณโดยตรง แต่เป็นการจัดหาข้อมูลพื้นฐานเพิ่มเติม เพื่อประกอบการพิจารณาของรัฐสภา
ประเทศอังกฤษ	ไม่มีกฎหมายบังคับแต่เป็นข้อเสนอแนะ (Recommendation) ของคณะกรรมการการรายจ่าย ที่ให้จัดทำเป็นส่วนหนึ่งของส่วนเพิ่มเติมทางสถิติต่อแถลงการณ์รายได้ (Autumn Statement) แต่ไม่ได้เชื่อมโยงโดยตรง กับกระบวนการงบประมาณและเอกสารงบประมาณ
ประเทศสหรัฐอเมริกา	มีกฎหมายบังคับ ให้จัดทำเป็นส่วนหนึ่งของเอกสารงบประมาณประจำปี แต่ไม่ได้รวมเข้าไว้เป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการงบประมาณ

จากการศึกษาพบว่าในแง่ความเข้มข้นของรูปแบบ ฝรั่งเศสทำได้สมบูรณ์แบบที่สุดเนื่องจากการแนบไปกับร่างกฎหมายงบประมาณ หมายความว่าหากกฎหมายงบประมาณไม่ผ่าน แผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีจะต้องตกไปด้วย ดังนั้น ระดับและความเข้มข้นของการควบคุมและตรวจสอบนั้น จึงทำได้เต็มที่รูปแบบของกระบวนการงบประมาณตั้งแต่เริ่มต้นจนจบ อีกกลุ่มหนึ่งซึ่งเชื่อมโยงเข้ากับงบประมาณในฐานะเอกสารทางงบประมาณ แต่ยังไม่ได้รวมเข้ากับกระบวนการงบประมาณ นั่นคือไม่จำเป็นต้องมีมติอนุมัติหรือไม่อนุมัติในงบประมาณรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี แต่ปรากฏเป็นเป็นรายการสำคัญในเอกสารงบประมาณ สำหรับในขั้นการพิจารณางบประมาณ กลุ่มนี้ได้แก่ ออสเตรเลีย เบลเยียม เยอรมนี และสหรัฐอเมริกา กลุ่มสุดท้าย วางสถานะเป็นข้อมูลเพื่อประกอบการจัดทำงบประมาณของฝ่ายบริหาร และข้อมูลประกอบการจัดทำงบประมาณของรัฐสภา

และในลักษณะเอกสารเผยแพร่ต่อสาธารณะ โดยจัดเป็นรายงานข้อมูลแยกต่างหากจากเอกสารงบประมาณ กลุ่มนี้ได้แก่ ออสเตรเลีย แคนาดา อิตาลี เนเธอร์แลนด์ และสหราชอาณาจักร ข้อสังเกตก็คือ ในกลุ่มหลังนี้ ลักษณะของการรวบรวมข้อมูลเป็นไปอย่างกว้างขวางมาก ทั้งในแง่ของขอบเขตและคำจำกัดความ และยังคงปล่อยกว้างให้มีการตีความในเชิงเกณฑ์บรรทัดฐานของแต่ละรายการส่วนในกลุ่มแรก รายการข้อมูลค่อนข้างชัดเจน ทั้งขอบเขตและคำจำกัดความ ตลอดจนจุดยืนทางงบประมาณ แต่ในกลุ่มที่สองนั้น จะมีลักษณะยืดหยุ่นของการใช้มากกว่า ซึ่งเป็นไปตามระยะเวลาและพัฒนาการทางความคิดของแต่ละประเทศ ที่ผูกพันโดยตรงกับปัจจัยทางเศรษฐกิจ สังคม การเมือง และที่สำคัญ คือ สถาบันทางกฎหมายและการคลัง

ทางเลือกสำหรับประเทศไทย สามารถดำเนินการได้อย่างหลากหลาย ขึ้นอยู่กับความพร้อมของข้อมูลฝ่ายปฏิบัติการและความเหมาะสมต่อสถานการณ์ ในระยะเริ่มต้นเพียงแต่มีการรวบรวมและจัดทำบัญชีรายการต่างๆ ของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีอย่างครบถ้วนสมบูรณ์ ตลอดจนการวิเคราะห์ข้อมูลอย่างรอบด้าน และเปิดเผยการรับรู้สู่สาธารณชนอย่างกว้างขวาง เพียงเท่านั้น สาธารณชนก็จะสามารถตัดสินใจได้ว่า ระดับและกระบวนการของเรื่องควรจะเป็นอย่างไร โดยแสดงออกผ่านทางสถาบันกฎหมายและการเมืองภายใต้ระบอบประชาธิปไตยได้อย่างถูกต้องต่อไป

5.3.2 แนวทางเฉพาะในการควบคุมและตรวจสอบรายแผนงาน

ผลประการหนึ่งในการจัดตั้งแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี คือ เมื่อดำเนินการแล้วจะมีผลของการอุดหนุนหรือการใช้จ่ายโดยอัตโนมัติอยู่ตลอดเวลา ที่มีการผนวกเข้าไว้ในประมวลรัษฎากร ซึ่งนั่นทำให้แผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีภาษี อยู่นอกเหนือการควบคุมและการตรวจสอบจากรัฐสภา (กรณีนี้เป็นคนละขั้นตอนกับรูปแบบการจัดตั้งแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีว่าได้ตราเป็นพระราชบัญญัติโดยผ่านความเห็นชอบจากรัฐสภาหรือไม่) ซึ่งผิดหลักเกณฑ์ในทางกฎหมายการคลังที่สำคัญประการหนึ่งคือ หาระยะเวลาหนึ่งปีของงบประมาณ²⁵ นอกจากนี้ ยังไม่สอดคล้องกับหลักวินัยทางงบประมาณและการคลัง โดยเฉพาะหลักเกณฑ์สองประการ คือ การจ่ายเงินแผ่นดินต้องได้รับอนุญาตจากฝ่ายนิติบัญญัติก่อน และรายการทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายเงินแผ่นดิน จะต้องเปิดเผยต่อสาธารณชน²⁶ รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีบางแผนงาน เช่น การยกเว้นเงินได้ให้กับผู้รับเหมาอเมริกันที่เข้ามาปฏิบัติงานด้านบำรุงยุทธปัจจัย ดำเนินงานและมีผลเป็นการอุดหนุนหรือใช้จ่ายทุกๆ ปีมาแล้วเกือบสี่สิบปี โดยปราศจากการพิจารณาอนุมัติจากรัฐสภาในแต่ละปีสำหรับจำนวนเงินที่ได้มีการใช้จ่ายนั้น นั้นหมายความว่า กระบวนการควบคุมงบประมาณ ซึ่งไม่ได้รวมรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนั่น ก็เป็นงบประมาณที่ไม่ได้อยู่ภายใต้การควบคุมใดๆ เลย รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เช่น แผนงานลดอัตราภาษีเพื่อจูงใจบริษัทเข้าจดทะเบียนในตลาด

²⁵ รายละเอียด โปรดดู รศ.ดร.สมคิด เลิศไพฑูรย์, เพิ่งอ้าง, น. 187-255

²⁶ รายละเอียดโปรดดู ปรีชา สุวรรณทัต, “ปัญหาหนี้สาธารณะที่เกิดจากกิจกรรมการบริหารการเงินของรัฐที่อยู่นอกงบประมาณพิจารณาจากหลักกฎหมายการคลัง,” วารสารนิติศาสตร์, ปีที่ 31 ฉบับที่ 2 (มิ.ย. 44)

หลักทรัพย์ แผนงานอุดหนุนภาษีเอสเอ็มอี เช่นเดียวกับการลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิต ในมาตรการส่งเสริมธุรกิจประกันภัย เฉพาะตัวอย่างสามแผนงานนี้ จะมีมูลค่าการใช้จ่ายรวมกันจำนวนมากในแต่ละปี แต่การพิจารณาอนุมัติงบประมาณ การใช้จ่ายในรายการและจำนวนเงินเหล่านี้ กลับไม่ได้อยู่ในความหมายของการควบคุมและตรวจสอบจากรัฐสภาแต่อย่างใดทั้งสิ้น และรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเหล่านี้ มีแต่จะเพิ่มทั้งในแง่จำนวนตัวเลขและแผนงานขึ้นทุกปี

ในกรณีข้างต้น หากข้อมูลรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีได้มีการรวบรวมและประมาณการขึ้นอย่างเป็นระบบ ไม่ว่ากระบวนการจะได้นำเข้าไว้ในงบประมาณหรือไม่ อย่างน้อยที่สุด รัฐสภาและสาธารณชนก็จะสามารถตรวจสอบได้ว่าการใช้จ่ายต่างๆ ของรัฐบาลได้ดำเนินการไปอย่างไร แผนงานใดของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ยังมีความจำเป็นอยู่หรือไม่ หรือไม่เหมาะสมกับเหตุการณ์กิจการหรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไปแล้วหรือไม่ อันจะนำมาซึ่งการประเมินคุณค่าของรายจ่าย การประสานงานกับแผนงานการใช้จ่ายรูปแบบอื่น ตลอดจนการควบคุมโดยการยกเลิกหรือปรับเปลี่ยนแผนงานตามความเหมาะสมต่อไป การควบคุมและตรวจสอบเหล่านี้ ย่อมเกี่ยวเนื่องโดยตรงถึงควมมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความเป็นธรรมทางงบประมาณ อันเป็นการรับรู้พื้นฐานของประชาชนในระดับประชาธิปไตย เทคนิคบางประการในกระบวนการพิจารณา หรือตรวจสอบขั้นพื้นฐาน และความเป็นระบบให้ชัดเจนโปร่งใส ตลอดจนให้มีการประเมินคุณค่า และการประสานงาน ทั้งแผนงานรายจ่ายทางตรง และรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ที่เป็นข้อเสนอสำหรับรัฐสภา จัดอยู่ในสามรูปแบบ คือ การกำหนดให้มีวันยกเลิกโดยอัตโนมัติ (Automatic Termination Dates) สำหรับแต่ละแผนงาน การกำหนดกระบวนการพิจารณาตรวจสอบก่อนการอนุมัติต่ออายุแผนงาน (The Sunset Procedure) ²⁷ และการตรวจสอบตามกำหนดระยะเวลา (Scheduled Review) โดยสรุป คือ

(1) กำหนดวันยกเลิกอัตโนมัติในแผนงาน

การกำหนดวันที่ให้มีการยกเลิกโดยอัตโนมัติในแต่ละแผนงาน เป็นเทคนิคประการหนึ่ง ที่จะทำให้นั่นใจถึงการยกเลิกของแผนงานที่ได้บังคับไว้แล้ว เมื่อการตรวจสอบที่จำเป็นต่างๆ ประสบความล้มเหลวที่จะดำเนินการ การใช้ลักษณะบังคับเช่นนี้ ก็มีผลกระทบเชิงจิตวิทยา ในแง่ของการตัดสินใจที่ผู้รับประโยชน์ของแผนงาน จะต้องแสดงตัวออกมา โดยอธิบายถึงเหตุผลและความจำเป็นที่แผนงานควรจะต้องดำเนินการต่อไป ดังเช่น กลุ่มผู้ประกอบการธุรกิจอสังหาริมทรัพย์เรียกร้องให้รัฐบาลดำเนินมาตรการจูงใจทางภาษีด้านอสังหาริมทรัพย์ต่อไป เป็นต้น ซึ่งถ้าเป็นเช่นนั้น ก็อาจแสดงในเบื้องต้นได้ว่ารายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีตามโครงการนั้น มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลตามที่ต้องการก็เป็นได้

²⁷ Sunset law, Sunset legislation (American political) means “whereby a government agency or program is automatically terminated at the end of a fixed period unless formally renewed. (Oxford Dictionary)

อย่างไรก็ตาม การกำหนดวันยกเลิกอัตโนมัตินี้ อาจนำไปใช้กับแผนงานใหม่ๆ ที่กำลังจะดำเนินการ แต่สำหรับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีหลายแผนงานที่มีอยู่เดิมแล้ว ความพยายามของรัฐบาลที่จะกำหนดวันยกเลิกลงไปอาจจะยากพอๆ กับการเรียกร้องให้มีการยกเลิกไปเลย โดยเฉพาะประเทศไทยที่การจัดตั้งแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ยังคงอาศัยช่องทางการออกกฎหมายลำดับรองอยู่มาก นอกจากนี้ การกำหนดวันยกเลิกอัตโนมัติก็ยังไม่ได้จัดกลไกใดๆ ที่จะใช้ประสานการตรวจสอบและประเมินคุณค่าของแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ที่มีอยู่กับแผนงานการใช้จ่ายโดยตรงในขอบเขตเดียวกัน ดังนั้น เทคนิคนี้จึงเป็นมาตรฐานขั้นต่ำ แต่ก็ยังไม่ใช้หลักประกันของภารกิจพื้นฐานในการตรวจสอบและการประเมินคุณค่าซึ่งต้องใช้กับกระบวนการด้านอื่นๆ ต่อไปด้วย

(2) การกำหนดกระบวนการพิจารณาตรวจสอบก่อนการอนุมัติต่ออายุแผนงาน

ภายใต้เทคนิคนี้ รัฐบาลอาจใช้ความพยายามในการตรากฎหมายโดยวัตถุประสงค์พื้นฐาน คือ ให้มีการตรวจสอบโดยมีกำหนดระยะเวลาที่แน่นอน ตามความจำเป็นในแง่ของประสิทธิภาพและประสิทธิผลของแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่มีการอนุมัติ โดยแผนงานจะถูกยกเลิกโดยอัตโนมัติ ถ้าการตรวจสอบเท่าที่จำเป็นตามที่กำหนดไว้ไม่ได้ทำขึ้น เช่น ในสหรัฐอเมริกาเสนอให้มีการยกเลิกทุกๆ ห้าปี บนพื้นฐานที่เหมือนกัน โดยในปีก่อนที่จะมีการยกเลิก คณะกรรมาธิการกร่างภาษี จะทำการตรวจสอบตามที่กำหนดของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนั่นๆ นอกจากนั้น ยังอาจกำหนดให้การตรวจสอบบทบัญญัติรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ต้องทำขึ้นพร้อมกับการตรวจสอบแผนงานทางตรงในหมวดงบประมาณที่สอดคล้องกัน ซึ่งแน่นอนว่าแนวทางนี้จะสำเร็จได้ ต้องมีการรวบรวมบัญชีรายการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่มีอยู่อย่างเป็นระบบเสียก่อน อันจะทำให้กลไกการตรวจสอบ จัดโครงสร้างได้อย่างถูกต้อง และช่วยให้มีการประสานงานกัน ระหว่างแผนงานการใช้จ่ายทางตรงและรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ เช่น แผนงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ กับ สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับค่ารักษาพยาบาลและการลดหย่อนค่าใช้จ่ายด้านสุขภาพต่างๆ หรือแผนงานหลักประกันการศึกษาแห่งชาติ กับ สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เป็นค่าลดหย่อนการศึกษาต่างๆ หรือแม้กระทั่งแผนงานจ่ายเบี้ยยังชีพผู้สูงอายุ กับ ค่าลดหย่อนทางภาษีกรณีการอุปการะผู้สูงอายุ ควรต้องได้รับการพิจารณาอย่างเป็นองค์รวมจากรัฐสภาด้วย

(3) การตรวจสอบตามตารางกำหนดเวลา

เทคนิคนี้ก็มีเค้าโครงเดียวกับเทคนิคที่สอง แต่เพิ่มมาตรการเข้าไปเพื่อให้เกิดความแน่ใจในการตรวจสอบของรัฐบาลอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น คือ จะทำการกำหนดตารางเวลาการตรวจสอบตามที่กำหนดไว้สำหรับแผนงานทางตรงและรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีทั้งหมด เช่น ในสหรัฐอเมริกาคำหนดวาระการตรวจสอบเมื่อครบกำหนดสี่สมัยของรัฐบาล ครอบคลุมระยะเวลาตรวจสอบย้อนหลังสิบปี โดยคณะกรรมาธิการกร่างภาษี จะรายงานต่อที่ประชุมรัฐสภาในการตรากฎหมายซึ่งจะปรับเปลี่ยน ดำเนินต่อไป หรือยกเลิกรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนั่นๆ ภายใต้การตรวจสอบของรัฐสภา

5.3.3 ข้อพิจารณาตามกรอบหลักการภาษี

นโยบายภาษีมียุทธศาสตร์ที่กว้างขวางซึ่งเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจกรณีต่างๆ ที่ได้ทำขึ้นในระบบภาษีของประเทศ ครอบคลุมการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ ทั้งในระดับมหภาคและระดับจุลภาค ตลอดจนประเด็นโครงสร้างทางเทคนิคที่มีอยู่อย่างมากมาย การตัดสินใจเหล่านี้ย่อมเป็นที่ยุติโดยการอ้างอิงถึงข้อความคิดและกฎเกณฑ์สามัญของภาษี นอกจากนี้ การตัดสินใจยังเกี่ยวเนื่องไปถึงการบริหารจัดเก็บภาษี ในแง่ที่ว่า การนำโครงสร้างภาษีทั้งหมดไปใช้บังคับ ยังต้องคำนึงถึงชนิดของภาษีที่เกี่ยวข้องด้วย การตัดสินใจทางนโยบายเหล่านี้ ตลอดจนกระบวนการนิติบัญญัติและการบริหารที่ซับซ้อน เป็นสิ่งที่ยอยู่นอกขอบเขตของการวิเคราะห์ของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

การตัดสินใจเกี่ยวกับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ไม่นับเป็นนโยบายภาษี แต่เป็นความเกี่ยวข้องกับบทบัญญัติที่ผูกพันต่อทางเลือกของระบบภาษี หรือใช้เป็นเครื่องมือสำหรับจัดหาความช่วยเหลือทางการเงิน สิ่งก็ตามมาก็คือ กระบวนการนิติบัญญัติและบริหารได้ปฏิบัติต่อสิ่งนี้เป็นเหมือนกับกรณีต่างๆ ที่เกี่ยวข้องในการตัดสินใจทางนโยบายโครงสร้างภาษี แต่โดยแท้จริงแล้ว การตัดสินใจของรัฐบาลที่จะจัดหาความช่วยเหลือทางการเงินโดยผ่านระบบภาษี ก็คือ การตัดสินใจทางนโยบายรายจ่ายที่ได้ปิดบังไว้เป็นการตัดสินใจทางนโยบายภาษี ดังนั้น แนวความคิดและการวิเคราะห์ที่ใช้บังคับ ควรต้องเป็นแนวทางเดียวกันกับกรณีที่ได้ใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดินโดยงบประมาณทางตรงด้วย และจากกรณีที่ว่ารายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี มีความเกี่ยวข้องกับบทบัญญัติที่ผูกพันต่อทางเลือกของระบบภาษี การตัดสินใจทางนโยบายรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี มีผลกระทบต่อโครงสร้างสามัญของภาษีอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ทั้งโดยนัยของความเป็นธรรม ความซับซ้อน และการบริหารทางภาษี

(1) ประเด็นเรื่องความเป็นธรรม

ในกรณีที่เรายอมรับว่าโครงสร้างภาษีเงินได้ จะนำมาซึ่งการกระจายรายได้ตามหลักการเฉลี่ยภาระสาธารณะ บนพื้นฐานของความสามารถในการเสียภาษี โดยนำทรัพยากรภาษีเหล่านั้นมาจัดสรรอย่างเป็นธรรม เพื่อลดความเหลื่อมล้ำของรายได้หรือความทุกข์ยากทางเศรษฐกิจของประชากรในสังคม บุคคลผู้มีฐานะทางเศรษฐกิจที่ดีกว่าและมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่า ควรจะรับภาระสาธารณะในจำนวนที่มากกว่าตามสัดส่วน ในขณะที่เดียวกันทรัพยากรภาษีควรจะได้รับการจัดสรรไปในทางที่เป็นประโยชน์ ต่อประชากรหรือขอบเขตทางเศรษฐกิจและสังคมในจำนวนมากที่สุด รวมไปถึงผู้ซึ่งมีฐานะทางเศรษฐกิจและโอกาสสังคมที่ด้อยกว่า ก็ควรที่จะได้รับการอุดหนุนทางการเงินด้วยจำนวนที่มากกว่า แต่เมื่อพิจารณารายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีรายการต่างๆ ในภาษีเงินได้ที่ได้รวบรวมในหัวข้อก่อนหน้านี้แล้ว จะพบว่ารายการเกือบทั้งหมดของแผนงาน อยู่ในรูปแบบของการยกเว้นเงินได้และการหักค่าลดหย่อนสำหรับรายจ่ายส่วนเกินต่างๆ รูปแบบรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีทั้งสองประการนี้ เมื่อนำมาใช้ดำเนินการโดยอัตราส่วนเพิ่มของภาษี (คนที่มิเงินได้มากกว่าควรเสียภาษีมากกว่าและเพิ่มขึ้นตามสัดส่วน) จะมีผลกระทบที่มีลักษณะกลับตาลปัตร

(Upside-down effect) อย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ นั่นคือ ผู้เสียภาษีที่อยู่ในสถานะทางการเงินที่ดีกว่า จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางการเงินมากกว่า ยิ่งมีเงินได้พึงประเมินจำนวนมากเท่าใด และเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้น ตลอดจนมีรายการหักลดหย่อนจำนวนมากเท่าใด ก็ยิ่งได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอย่างเต็มที่ ทั้งที่ภายใต้โครงสร้างภาษีสามัญ และการคำนวณเสียภาษีในสภาพปกติ บุคคลผู้นี้จะมีเงินได้สุทธิจำนวนที่สูงและบังคับใช้กับอัตราภาษีก้าวหน้า เพื่อเสียภาษีตามความสามารถและฐานะทางเศรษฐกิจของเขา ตรงกันข้ามกับผู้เสียภาษีที่มีเงินได้พึงประเมินจำนวนน้อย แม้จะมีรายการยกเว้นเงินได้และรายการหักลดหย่อนหลายรายการก็จริง รายการยกเว้นและลดหย่อนเหล่านั้น ก็แทบจะไม่ได้เป็นประโยชน์อะไรกับบุคคลผู้นี้เลย เพราะภายใต้การคำนวณเสียภาษีในสภาพปกติ บุคคลผู้นี้ก็มีเงินได้สุทธิน้อยเต็มที่ และถ้าหากเขามีภาระต้องเลี้ยงดูครอบครัวอีก บุคคลนี้ก็อาจไม่มีภาษีต้องเสียเลยก็ได้ ดังเช่นรายการยกเว้นและลดหย่อนกรณีเบี้ยประกันชีวิต (ไม่เกิน 100,000 บาท) กิติ หรือรายการยกเว้นและลดหย่อนกรณีดอกเบี้ยจำนองเบี้ย (ไม่เกิน 100,000 บาท) กิติ เหล่านี้ไม่ได้เป็นประโยชน์ต่อพนักงานเงินเดือนระดับ 10,000 – 20,000 บาท เพราะภายใต้สภาพปกติก็แทบไม่ต้องเสียภาษีอยู่แล้ว ซึ่งควรจะเป็นกลุ่มคนจำนวนมาก ที่เพิ่งเริ่มทำงานเริ่มต้นชีวิตครอบครัว เริ่มปลูกบ้านหลังใหม่ และอาจเพิ่งซื้อกรรมธรรม์ประกันชีวิตฉบับแรกสำหรับตนเอง และยังไม่ต้องกล่าวถึงพนักงานระดับล่างกว่านั้น หรือผู้มีรายได้น้อย และผู้ใช้แรงงานทั่วไป ที่เป็นประชากรจำนวนมากที่สุดของประเทศ เพราะกลุ่มคนเหล่านี้ ไม่อยู่ในข่ายที่จะมีเงินได้เพียงพอต่อการเสียภาษีอยู่แล้ว อีกทั้งกลุ่มผู้มีเงินได้ระดับล่างเหล่านี้ ย่อมไม่มีความสามารถในการใช้จ่ายเพื่อให้เกิดรายการลดหย่อนเหล่านี้ได้ ซึ่งจะพบว่ารายการยกเว้นและลดหย่อนดังเช่นที่ยกตัวอย่างนั้นและอีกหลายกรณี จะเอื้อสิทธิประโยชน์ก็เฉพาะแต่กลุ่มผู้มีเงินได้ระดับบนเท่านั้น ยิ่งมีเงินได้มากเท่าใด ก็ยิ่งได้รับประโยชน์จากรายการลดหย่อนมากตามเท่านั้น ซึ่งผู้ที่ซื้อบ้านหลังที่สองและซื้อกรรมธรรม์ประกันชีวิตเพิ่มเติมจำนวนมาก ก็คือ กลุ่มผู้รับประโยชน์ที่เป็นเป้าหมายของแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเหล่านั้น

จากการศึกษาของประเทศต่างๆ โดยเฉพาะสหรัฐอเมริกาในข้อมูลกระทรวงการคลังพบว่า บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้สูงมากบางคน จ่ายภาษีเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีภาษีทางตรงเลย ซึ่งความจริงก็คือว่า บุคคลเหล่านั้นกลับเป็นผู้รับประโยชน์ของจำนวนเงินส่วนมากของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีอย่างเต็มที่ ในปี 1977 รายการทั้งหมดในงบประมาณรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี สะท้อนถึงคุณลักษณะที่กลับตาลปัตรของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี และในปี 1982 ก็ยังแสดงถึงการกระจายที่กลับตาลปัตร ผู้มีเงินได้กลุ่มบนซึ่งมีเพียง 4.4 เปอร์เซ็นต์ของผู้เสียภาษีเท่านั้น ได้รับการอุดหนุนถึง 94.1 เปอร์เซ็นต์ ของสิทธิประโยชน์จากรายการยกเว้นเงินได้ที่เป็นดอกเบี้ยพันธบัตรท้องถิ่นและมลรัฐ และได้รับ 86.8 เปอร์เซ็นต์ ของมาตรการจูงใจทางภาษีในการปรับเปลี่ยนเทคโนโลยีใหม่ และ 55.3 เปอร์เซ็นต์ของการหักลดหย่อนเงินบริจาค กรณีเหล่านี้นำไปสู่การจำกัดการขยายขอบเขตของ

รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีต่อมา²⁸ ดังนั้น จะเห็นว่าแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในจำนวนที่มากกว่า เป็นการเอื้อสิทธิประโยชน์อย่างไม่ได้สัดส่วนให้กับผู้มีเงินได้กลุ่มบน ซึ่งไม่เพียงแต่เป็นเหตุให้เกิดความไม่เป็นธรรมทางภาษีอย่างเห็นได้ชัดเท่านั้น แต่ยังคงเป็นความล้มเหลวในความพยายามที่จะบังคับใช้ภาษีเงินได้ในอัตราก้าวหน้า เพื่อเฉลี่ยภาระสาธารณะตามหลักความเป็นธรรมต่อสังคม และการจัดสรรที่ไม่เป็นธรรมในเงินกองทุนทางภาษี ตามเกณฑ์ที่ใช้กับแผนงานรายจ่ายทางตรงด้วย นอกจากนี้ ในการให้ความช่วยเหลือทางรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี โดยรูปแบบการยกเว้นเงินได้และการหักลดหย่อน จะไม่รวมผู้ที่ไม่มีภาษีต้องเสียโดยอัตโนมัติได้เลย เช่น บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้ต่ำกว่าระดับที่ต้องเสียภาษี (below taxable levels) บริษัทที่ขาดทุน ตลอดจนองค์กรยกเว้น เป็นต้น

แน่นอนว่ารัฐสภาที่มีจิตสำนึก คงไม่มีทางอนุมัติแผนงานการใช้จ่ายทางตรงใดๆ ที่จะเป็นการอุดหนุนผู้มีฐานะทางเศรษฐกิจร้ายหรือมีรายได้สูงกว่าอยู่แล้ว กรณีก็ควรเป็นเช่นเดียวกัน หากแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี จะได้รับการวิเคราะห์ในรูปแบบของแผนงานการใช้จ่าย ซึ่งแสดงถึงการอุดหนุนที่กลับตาลปัตรของแผนงานดังกล่าว ข้อสรุปก็คือว่า รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเป็นแผนงานการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน และดังนั้น จึงต้องได้รับการวิเคราะห์ในความหมายของรายจ่ายแผ่นดิน การพิจารณาแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีโดยเพียงแค่เห็นว่า เป็นบทบัญญัติภาษีในโครงสร้างสามัญ ก็เป็นการละเลยความเป็นจริงนี้ อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาแล้ว รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเป็นแผนงานที่ถูกเลือกนำมาใช้ ก็อาจจำกัดผลกระทบที่กลับตาลปัตรดังกล่าวได้ โดยการวางรูปแบบรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เป็นการให้เครดิตแก่ภาษีเงินได้ที่ต้องเสีย (Credit against tax) ซึ่งเป็นขั้นตอนของการออกแบบแผนงาน

(2) ประเด็นเกี่ยวกับโครงสร้างภาษีที่ง่ายต่อการปฏิบัติ

ดังได้ศึกษามาแล้วว่า ส่วนหนึ่งของประมวลรัษฎากรในปัจจุบันเป็นการจัดหาโครงสร้างที่จำเป็นในการบังคับใช้ภาษีสามัญต่อเงินได้สุทธิ บทบัญญัติทางโครงสร้างเหล่านี้ ต้องถูกบังคับใช้ต่อสถานการณ์ที่ซับซ้อนอยู่แล้ว เช่น ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทกับผู้ถือหุ้น ธุรกิจข้ามพรมแดนระหว่างประเทศ โดยเฉพาะกลุ่มบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน ตลอดจนธุรกรรมทางการเงินที่ซับซ้อนอันเกี่ยวเนื่องกับโครงสร้างทุนของบริษัทขนาดใหญ่ ในสถานการณ์เหล่านี้ กฎหมายภาษีต้องถูกใช้บังคับโดยหลักการพื้นฐานและเพื่อให้การบังคับใช้มีผลตามต้องการ ก็หลีกเลี่ยงไม่ได้ในความซับซ้อนดังกล่าว แต่ความซับซ้อนนั้น ก็เป็นสูตรสำเร็จในบทบัญญัติที่เชื่อมโยงกันอย่างเป็นโครงสร้างและอย่างมีตรรกะในตัวเอง แต่ในอีกส่วนหนึ่งของประมวลรัษฎากร ก็คือ บทบัญญัติรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ซึ่งมีอำนาจครอบงำต่อประมวลรัษฎากรอย่างมาก บทบัญญัติเหล่านี้ ไม่มีความจำเป็นในการบังคับใช้ต่อเงินได้สุทธิ ดังนั้นจากการศึกษาของหลายประเทศ ยอมรับว่ารายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเป็นแหล่งที่มาของความซับซ้อนทางภาษีที่สำคัญยิ่ง ในประเทศไทยจากตัวอย่างที่รวบรวมในบท

²⁸ Surrey, *ibid*, 1985, p.72

ก่อนหน้านี้ มีรายการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่ผนวกไว้ในประมวลรัษฎากรจำนวนมาก และจะต้องขยายขอบเขตไปถึงประกาศและระเบียบที่ตามมาเพื่อการบังคับใช้ในแต่ละแผนงานอีกจำนวนนับไม่ถ้วน ซึ่งยุ่งยากซับซ้อนและไม่เกี่ยวข้องอะไรเลยกับโครงสร้างการจัดเก็บภาษีโดยสามัญ เพราะฉะนั้น ถ้ารายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษียังคงถูกใช้เพื่อจัดการช่วยเหลือทางการเงินอยู่ต่อไป ความซับซ้อนในประมวลรัษฎากร ก็ไม่อาจถูกจำกัดหรือทำให้หมดไปได้

การทำให้ภาษีสมีความง่าย ในบทบัญญัติเชิงโครงสร้าง และในบทบัญญัติรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเกี่ยวเนื่องอย่างแตกต่างกัน และโดยทั่วไปไม่อาจสืบเปลี่ยนทางความคิดและวัตถุประสงค์กันได้ ในกรณีแรก เกี่ยวข้องกับการทำให้แน่ใจว่ากฎเกณฑ์ต่างๆ ดังกล่าวนั้น เป็นที่ชัดเจนแน่นอน และเกี่ยวเนื่องอย่างมีตรรกะเหตุผล ภาษีเงินได้โดยสามัญ ควรต้องตอบรับต่อธุรกรรมที่ธรรมดาหรือซับซ้อนด้วยกฎเกณฑ์ทางภาษีธรรมดาหรือซับซ้อนตามแต่กรณี ส่วนกรณีของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนั้น ค่อนข้างแตกต่างกัน โดยความซับซ้อนของแผนงานการใช้จ่ายกลับกลายมาเป็นความซับซ้อนของระบบภาษี เมื่อแผนงานการใช้จ่ายจะถูกบังคับใช้ผ่านประมวลรัษฎากร ภาษาทางภาษี (tax language) จะต้องนำไปใช้เพื่ออธิบายแผนงานรายจ่ายนั้น และการแสดงรายการเสียภาษี ต้องถูกทำให้ซับซ้อนด้วยชุดคำแนะนำและคำสั่งทั้งหลาย ผลลัพธ์ก็คือ ความซับซ้อนของระบบภาษีที่ไม่อาจหลีกเลี่ยง ดังนั้น จึงมีความเป็นไปได้หรือไม่ ที่จะสามารถเปลี่ยนกลับแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเป็นแผนงานทางตรงที่มีค่าเหมือนกัน โดยอาจขึ้นอยู่กับว่าแผนงานทางตรงในตัวเองจะมีความซับซ้อนในเรื่องคุณสมบัติและรายละเอียดที่ต้องการมากกว่าหรือไม่ ซึ่งก็เกี่ยวเนื่องกับการออกแบบและสร้างแผนงาน แต่ทั้งหมดแล้วเชื่อกันว่าผลที่ตามมาก็คือ กฎหมายภาษีและการบริหารจัดการเก็บภาษีจะมีความซับซ้อนน้อยลง แผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่เปลี่ยนเป็นแผนงานทางตรง จะถูกกระจายไปยังหน่วยงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องและอยู่ในขอบเขตความรับผิดชอบโดยตรง และลดภาระที่ไม่ใช่พันธกิจของกรมสรรพากรให้น้อยลง อันจะนำมาซึ่งประสิทธิภาพและประสิทธิผลเชิงต้นทุนต่อประโยชน์ที่ได้รับ ทั้งในแง่ของการจัดเก็บภาษีและการใช้จ่ายงบประมาณ

รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่มีอยู่ สร้างความซับซ้อนอย่างมาก ต่อการบริหารจัดเก็บภาษีของประเทศดังกล่าว ทั้งที่ ภารกิจพื้นฐานของกรมสรรพากร ก็คือ ทำการบริหารระบบภาษีของประเทศ แต่การรวมรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่มีเป็นจำนวนมากเข้าไว้ในระบบภาษี เป็นการกำหนดให้เพิ่มภาระ โดยเจ้าหน้าที่สรรพากร ต้องทำหน้าที่ของกระทรวงแรงงานสำหรับแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้านแรงงานและสวัสดิการสังคม ด้านการเกษตรในแผนงานของกระทรวงเกษตร ด้านพาณิชย์ อุตสาหกรรม การพลังงาน ด้านอสังหาริมทรัพย์ และอื่นๆ อีกมาก เมื่อแผนงานของกระทรวงนั้นๆ ได้ถูกผนวกไว้ในประมวลรัษฎากร โดยไม่มีเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงานไหนแบกรับภาระนี้ไว้ การจัดการดังกล่าวนอกจากจะทำให้เสียประสิทธิภาพทางการจัดเก็บภาษีโดยพื้นฐานแล้ว ยังทำให้เสียการบริหารของแผนงานที่หลากหลายของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนั่นๆ อีกด้วย การตัดสินใจ การแปลความหมาย และการบังคับใช้ ได้รับการดำเนินการโดยบุคลากรด้านภาษีอากร แทนที่จะเป็น

ผู้เชี่ยวชาญในหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับแผนงานนั้นๆ โดยตรง เป็นเวลานานมาก นับแต่มีการจัดตั้งแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเข้าไว้ในประมวลรัษฎากรที่สรรพากรต้องบังคับใช้ วางกฎเกณฑ์ตรวจสอบ และดำเนินคดี ซึ่งการดำเนินงานเหล่านี้ ไม่มีอะไรที่ต้องทำเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเลย ตัวอย่างเช่น การกระตุ้นและพัฒนาด้านที่อยู่อาศัย ผ่านการหักลดหย่อนดอกเบี้ยเงินจำนองบ้าน และยกเว้นเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์มือสอง โดยการบังคับใช้ผ่านกฎเกณฑ์ทางภาษีจำนวนมาก แต่ก็ยังไม่มีคำถามว่ากรมสรรพากร จะมีความเชี่ยวชาญไปกว่าการเคหะแห่งชาติ และหน่วยงานด้านตลาดอสังหาริมทรัพย์ได้อย่างไร กรณีเหล่านี้ ย่อมทำให้การปฏิบัติงานในการกิจพื้นฐานของการบริหารจัดการกฎเกณฑ์โครงสร้างสามัญที่จำเป็นต่อการบังคับใช้ระบบภาษี ได้รับความเสียหายโดยตรง

(3) **ความมีประสิทธิภาพของแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี**

ดังได้กล่าวในแง่ของผลที่กลับตาลปัตรของการอุดหนุน รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี หลายแผนงาน กลายเป็นสิ่งที่ไม่มีประสิทธิภาพ เพราะการประหยัดภาษี (การอุดหนุน) มีจำนวนเกินกว่าอย่างมากต่อกิจกรรมที่ก่อให้เกิดขึ้น ทั้งนี้ การอุดหนุนของรัฐบาลได้ถูกจัดhabenสมมุติฐานว่า กิจกรรมเป้าหมาย จะไม่เกิดขึ้นหรือดำเนินต่อไป ถ้าปล่อยให้ตามสภาพการณ์ของตลาดเสรี ดังนั้น ประเด็นที่เกี่ยวข้องอย่างใกล้ชิดต่อความมีประสิทธิภาพของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี คือ การกำหนดชี้ชัดในกลุ่มผู้รับประโยชน์ของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษียาวการต่างๆ ซึ่งก็คือ การรับผลที่แท้จริงในรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ที่อาจจำแนกได้สามระดับ คือ

ในระดับต้น ประกอบไปด้วยกลุ่มเป้าหมายเบื้องต้นทั่วไป เช่น ผู้สูงอายุ กลุ่มเจ้าของบ้าน ผู้บริโภค ลูกจ้างบางประเภทและนักลงทุนบางประเภท เป็นต้น

ในระดับต่อไป ก็คือ กลุ่มของเงินได้ต่างๆ ภายในกลุ่มระดับข้างต้นนั้น ซึ่งได้รับผลโดยแท้จริงในสิทธิประโยชน์ทางการเงินจากรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี และจำนวนสิทธิประโยชน์สำหรับตนเอง แต่จากผลลัพธ์ที่กลับตาลปัตรของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ทำให้จำนวนส่วนที่มากที่สุดของสิทธิประโยชน์ที่แท้จริง จะเกิดการกระจายอย่างไม่ได้สัดส่วนขึ้นอยู่เสมอ มีเพียงสัดส่วนเล็กน้อยเท่านั้น ที่เป็นผู้รับประโยชน์เป้าหมาย แต่สัดส่วนจำนวนมากที่สุด ก็ยังตกได้แก่กลุ่มผู้ซึ่งมีฐานะดีกว่าอยู่แล้ว ซึ่งมีความจำเป็นน้อยที่สุดสำหรับการได้รับความช่วยเหลือ

ระดับที่สาม แสดงให้เห็นถึงผู้รับประโยชน์สุดท้าย ซึ่งเป็นผลต่อเนื่องของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่เกิดขึ้นในตัวเอง โดยผ่านการรับรู้ทางสภาพเศรษฐกิจ ซึ่งการวิเคราะห์ในผู้รับประโยชน์ทางเศรษฐกิจสุดท้าย มีความเกี่ยวข้องในการทำประมาณการรายได้ภาษี หลังการประมาณการของการสูญเสียรายได้ภาษี รวมถึงความยุ่งยากที่เกี่ยวข้องที่อาจเกิดขึ้นจนถึงสิ้นสุดแผนงาน อันเป็นภารกิจในการติดตามร่องรอยของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีผ่านทางเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นการวิเคราะห์ในความพึงปรารถนาของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเองว่า อะไรบ้างที่แผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีได้ทำสำเร็จลงจริงๆ และอยู่ในรูปของการใช้จ่ายที่มีประสิทธิภาพหรือไม่

โดยสรุปแล้ว ในการใช้จ่ายของรัฐบาลมีประเด็นพื้นฐานต่างๆ อยู่เสมอเกี่ยวกับการมีประสิทธิภาพและควมมีเหตุผลของรายจ่าย การวิเคราะห์เชิงต้นทุนต่อผลประโยชน์ตอบแทน (Cost-benefits analysis) และการวิเคราะห์ในรูปแบบอื่นๆ เป็นสิ่งที่ต้องถูกนำไปใช้บังคับต่อแผนงานการใช้จ่ายทางตรง เพื่อตัดสินควมมีประสิทธิภาพและควมมีเหตุผลของแผนงานเสมอ ดังนั้น เมื่อรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เป็นแผนงานการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน และจากจุดยืนทางงบประมาณโดยรวม จึงชอบที่กระบวนการทั้งหลาย ควรจะต้องนำไปใช้บังคับต่อแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้วย

5.3.4 แนวทางในการเลือกใช้ระหว่างแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีกับแผนงานรายจ่ายทางตรง

รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ถูกรับรู้เหมือนเป็นรูปแบบของการใช้จ่ายของรัฐบาลเพื่อใช้จ่ายเงินไปตามวัตถุประสงค์ที่รัฐบาลพิจารณาว่า มีความต้องการความช่วยเหลือทางการเงินเครื่องมือทางงบประมาณทางตรงที่เคยใช้จัดหาความช่วยเหลือนั้น ดังเช่น การอนุมัติเงินช่วยให้เปล่า เงินกู้ การค้ำประกัน และการอุดหนุนดอกเบี้ย ก็กลายเป็นสิ่งที่เพิ่มขึ้นในรูปแบบที่หลากหลายของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เช่น เงินได้ที่ยกเว้นภาษี ค่าลดหย่อน การให้เงินเครดิตต่อภาษีที่เสีย การให้เลื่อนกำหนดเวลาเสียภาษีออกไป การให้ข้อตรภาษีพิเศษ ซึ่งในแต่ละรูปแบบ ทั้งแผนงานทางตรงและแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี บรรจุกลไกในส่วนย่อยที่พร้อมสำหรับการเลือกใช้เมื่อรัฐบาลตัดสินใจที่จะจัดหาความช่วยเหลือทางการเงินเฉพาะกรณี ข้อกำหนดต่างๆ ในวัตถุประสงค์จะเป็นตัวตัดสินกลไกย่อยที่จะใช้ด้วย

การช่วยเหลือทางการเงิน หรือแผนงานจูงใจใดๆ อาจได้รับการเขียนขึ้นได้ ทั้งเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีหรือแผนงานทางตรง ดังนั้น รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่มีอยู่ขณะนี้ สามารถที่จะเปลี่ยนกลับไปเป็นแผนงานทางตรงได้ และแผนงานทางตรงก็สามารถที่จะถูกเขียนขึ้นเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีได้เช่นกัน แต่ข้อเท็จจริงที่ว่า ผู้กำหนดนโยบายมีอิสระที่จะทำการเลือกนั้น ไม่ได้หมายความว่า การเลือกจะเป็นเรื่องที่ย่างเสียทีเดียว มีผู้กำหนดนโยบายเพียงส่วนน้อยที่รู้ว่า มีปัจจัยอะไรบ้างที่เป็นตัวกำหนดทางเลือกดังกล่าว ดูเหมือนว่า รัฐบาลจะทำการเลือกแนวทางหนึ่งหรืออีกทางหนึ่ง ระหว่างแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีกับแผนงานทางตรงโดยปราศจากการพิจารณา แล้วปล่อยให้ผู้กร่างกฎหมายไปดำเนินการในรายละเอียดเอง แต่เมื่อมีการรับรู้เพิ่มขึ้นในการใช้จ่ายอย่างมีนัยสำคัญของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี จึงต้องรับรู้เพิ่มขึ้นในความจำเป็นสำหรับการใช้จ่ายอย่างมีแบบแผน โดยพิจารณาถึงปัจจัยต่างๆ ที่ควรและไม่ควรมีผลต่อการตัดสินใจด้วย

(1) ข้อพิจารณาทั่วไปเกี่ยวกับข้อสนับสนุนและข้อโต้แย้ง

มีข้อสนับสนุนต่อการเลือกใช้จ่ายรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีหลายประการ ที่ถูกใช้ไปอย่างผิดพลาดในการตัดสินใจ หรืออธิบายทางเลือกเหนือแผนงานทางตรง เช่น

- **รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีไม่เกี่ยวข้องกับการใช้เงินกองทุนของรัฐบาล** ข้อนี้เห็นว่า แม้ต้นทุนของแผนงานทางตรงจะแสดงเป็นรายการต่างๆ ในงบประมาณปกติ ในขณะที่ต้นทุนของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีถูกแทรกซึมอยู่ในจำนวนตัวเลขรายได้ทั่วไปทั้งหมด ทั้งสองกรณี จึงเกี่ยวข้องกับการใช้เงินกองทุนภาครัฐบาล การเพิกเฉยต่อข้อเท็จจริงนี้ ก็เป็นการเพิกเฉยต่อความเป็นจริงทั้งหมด

- **รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเป็นการกระตุ้นภาคเอกชนและการตัดสินใจภาคเอกชน** นักเศรษฐศาสตร์หลายคนมักกล่าวว่า “การเลือกระหว่างสิ่งจูงใจทางภาษี และรายจ่ายทางตรง ภาครัฐบาล มีเรื่องที่เกี่ยวข้องหลายเรื่อง มากกว่าจะเป็นเรื่องทางเลือกในระหว่างเทคนิคกลไกทางการเงิน ทางเลือกนี้ เกี่ยวข้องถึงการเปลี่ยนแปลงความสมดุลระหว่างพลังของภาครัฐและภาคเอกชนในสังคมหนึ่งด้วย” นอกจากนี้ นักการเมืองมักกล่าวว่า “รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีได้พิสูจน์ไปในทางเดียวกับแนวความคิดของเสรีภาพ ในการประกอบธุรกิจและการตัดสินใจของปัจเจกบุคคล” เห็นได้ชัดว่า ข้ออ้างข้างต้นเป็นความเชื่อที่ผิดโดยแท้ เพราะไม่ว่ารัฐบาลจะจัดกองทุนให้แก่เอกชนโดยผ่านแผนงานทางตรงหรือโดยผ่านรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ข้อเท็จจริงก็ยังคงเป็นว่า กองทุนต่างๆ มาจากรัฐอยู่ดี มันจึงมีการกระตุ้นไม่มากนักน้อย ต่อการดำเนินงานหรือการตัดสินใจภาคเอกชนภายใต้แนวทางหนึ่งหรืออีกแนวทางหนึ่ง อย่างไรก็ตาม รัฐบาลก็อาจตัดสินใจที่จะใช้รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เพื่อที่จะให้การอุปถัมภ์ความเชื่อผิดๆ ที่ว่า ภาคเอกชนกำลังทำการตัดสินใจใช้จ่ายเงินก็ได้

- **รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเป็นแผนงานที่ง่ายกว่าแผนงานทางตรง** แต่กระนั้นก็ไม่มีผู้ใดจะอธิบายได้ว่า ถ้ามีความประสงค์อย่างแรงกล้าในความง่าย และในทางเลือกเบื้องต้นของภาคเอกชน ทำไมไม่ทำโครงสร้างดีๆ ในแผนงานทางตรง ทั้งนี้ จะเห็นว่าแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีหรือการใช้จ่ายทางตรง ต่างก็มีการควบคุมที่มากหรือน้อยพอๆ กัน ถ้าประสงค์จะให้เป็นอย่างนั้น แต่กลับทำให้มีความซับซ้อนยุ่งยากของกฎเกณฑ์ต่างๆ โดยรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เช่น การหักลดหย่อนเงินบริจาค และการให้เงินเครดิตภาษีการลงทุน ซึ่งไม่ใช่ว่ารายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีจะหลีกเลี่ยงการควบคุมที่กวดขัน ดังเช่นแผนงานทางตรงไม่ได้ ดังนั้น ถือว่าผู้รับประโยชน์จากการให้ความช่วยเหลือโดยรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี จึงแบ่งปันความเข้าใจผิดของรัฐบาลและไม่ต้องการที่จะรับรู้การมีส่วนร่วมของรัฐบาล

ทั้งนี้ ยังมีข้อโต้แย้งต่อรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ซึ่งก็มีผลถึงการเลือกแผนงานทางตรงด้วย กล่าวคือ

- **รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีให้ประโยชน์แก่ผู้รับเพื่อที่จะกระตุ้นในกิจกรรมต่างๆ ซึ่งกิจกรรมเหล่านั้นจะกระตุ้นในทางใดๆ ก็ได้** นักวิเคราะห์มักอ้างว่า รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเป็นลาภลอยอยู่เสมอ ทั้งนี้ เพราะรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเหล่านี้ ให้ประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีสำหรับการกระทำอะไรและในทางใดๆ ก็ได้ ข้ออ้างนี้ อาจเป็นจริงและดีในบางสถานการณ์ ซึ่งก็มีอยู่ในแผนงานทางตรงด้วยเช่นกัน แต่ก็อาจเป็นไปได้ที่จะลดความเสี่ยงในเชิงลาภลอยนี้ได้ โดยการทำ

แผนงานให้มีลักษณะเชิงโครงสร้างมากขึ้น ดังนั้น โดยทั่วไปกองทุนทางตรงที่จะถูกจ่ายไป หรือ รាយจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่อนุมัติแล้ว จะขยายออกไปสู่กิจกรรมของผู้เสียภาษีเป้าหมายในปี ปัจจุบัน โดยเพิ่มเกินกว่ากิจกรรมสำหรับปีที่ผ่านมา อย่างไรก็ตาม ประเด็นนี้เป็นเรื่องของการ ออกแบบแผนงาน ซึ่งมีผลกระทบทั้งสองประเภทของความช่วยเหลืออยู่แล้ว

- **รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีบิดเบือนทางเลือกต่างๆ ของสถานการณ์ตลาดและการ จัดสรรทรัพยากร** ข้อความนี้เป็นจริงในแผนงานทางตรงเท่าๆ กับในรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ซึ่ง ถ้าสิ่งนี้ไม่เป็นความจริง แผนงานทั้งสองชนิดก็จะเกี่ยวข้องเพียงผลกระทบในเชิงกลดอยเท่านั้น ทั้ง สองกรณีจึงตั้งอยู่บนพื้นฐานทางนโยบายโดยตรง เพื่อให้ได้มาซึ่งความเปลี่ยนแปลงในกิจกรรมของ ผู้รับประโยชน์ ความช่วยเหลือโดยรัฐบาลที่ได้รับการจัดหาแผนงาน คือ เครื่องมือที่จะสร้างความ เปลี่ยนแปลง ไม่ว่าแนวทางของความเปลี่ยนแปลงเป็นสิ่งที่ฉลาดหรือไม่ฉลาด ไม่ว่าอัตราส่วนต้นทุน ต่อผลประโยชน์มีอยู่มากหรือไม่ และไม่ว่าแผนงานจะมีประสิทธิภาพหรือไม่ ทั้งหลายทั้งปวงก็เป็น เรื่องของการออกแบบและวัตถุประสงค์ของแผนงาน ไม่ใช่เรื่องของความแตกต่างระหว่างการใช้จ่าย ทั้งสองประเภท

- **รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีทำให้อัตราภาษีเพิ่มสูงขึ้น** ความข้อนี้เป็นจริงเท่าๆ กันใน การอนุมัติจ่ายเงินทางตรงและในรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ทั้งสองกรณีเป็นเงินของแผ่นดินที่ต้องถูก จ่ายออกไป และเมื่อต้นทุนรายจ่ายมากขึ้น ก็ทำให้อัตราภาษีสูงมากขึ้นนั่นเอง

- **รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีไม่ได้เริ่มต้นด้วยการหวังผลเจาะจง** รายจ่ายแผ่นดินที่เป็น ภาษีจำพวกที่ใช้คำว่า การยกเว้น การลดหย่อน และคำอื่นที่คล้ายกัน ทำให้ผู้เสียภาษีใดๆ เป็นผู้มี สิทธิตามต้องการ ไม่ว่ารายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีจะถูกใช้ในแนวดิ่งหรือแนวนอน และดังนั้นไม่ว่า ต้นทุนทางภาษีและการใช้จ่ายภาครัฐจะสูงหรือต่ำ จะยังไม่สามารถตัดสินได้ จนกระทั่งปีภาษีได้ผ่าน ไป การตัดสินเรื่องอื่นๆ ก็ขึ้นอยู่กับผู้เสียภาษี อย่างไรก็ตาม แผนงานการให้สิทธิทางตรง เช่น ประกันสังคม ก็ไม่ได้เริ่มต้นโดยการหวังผลเจาะจงเช่นกัน นอกจากนั้น ก็มีความเป็นไปได้ที่จะจำกัด การใช้สิทธิและต้นทุนทางภาษีของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี โดยการวางข้อกำหนดให้มีคุณสมบัติ ตามเงื่อนไขของผู้เสียภาษีที่จะได้ไปซึ่งหนังสือสำคัญจากหน่วยงานรัฐบาล และโดยการจำกัดจำนวน หนังสือสำคัญต่างๆ และจำนวนที่สามารถออกให้ได้ เป็นต้น

- **รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษียินยอมให้ผู้เสียภาษีเป็นผู้ตัดสินเกี่ยวกับการเป็นผู้มี สิทธิของตนในเงื่อนไขทั้งหลาย** รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีทั้งหมดเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ภาคเอกชน โดยการยินยอมให้ผู้เสียภาษีแจ้งการมีสิทธิของตนเองสำหรับการยกเว้นหรือการ ลดหย่อนภาษี ซึ่งกรมสรรพากรอาจตรวจสอบย้อนหลังได้ การแจ้งภาษีด้วยตัวเองในการเป็นผู้มีสิทธิ นี้ อาจมีผลทางจิตวิทยาที่สำคัญ ในกรณีที่ว่าคุณคนไม่ต้องไปร้องขอเงินกองทุนรัฐบาลโดยตรง แต่ แผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีบางแผนงาน ต้องการให้ผู้เสียภาษีได้หนังสือสำคัญมาจาก หน่วยงานราชการก่อนที่จะเรียกร้องเอาสิทธิประโยชน์จากการชำระภาษีของตน โดยข้อโต้แย้งแล้ว

แผนงานรายจ่ายทางตรงบางแผนงาน ก็ดำเนินการโดยการจ่ายเงินก่อน แล้วตรวจสอบภายหลัง เช่นเดียวกัน

(2) ข้อพิจารณาเฉพาะในการเลือกใช้แผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

นอกจากนี้ แง่มุมของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่จะได้กล่าวต่อไปนี้ ไม่ได้แสดงออก และไม่ได้ปรากฏในรายจ่ายทางตรง แง่มุมเหล่านี้ไม่จำเป็นว่าจะเป็นการตัดทางเลือกของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เพียงแต่ต้องได้รับการพิจารณาในกระบวนการตัดสินใจด้วย

- **ผลที่กลับตาลปัตร** รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่วางโครงสร้าง ดังเช่น เงินยกเว้นหรือค่าลดหย่อนจากเงินได้ (ทั้งโดยการถวายเป็น หรือโดยการบริหาร เช่น การเลื่อนชำระภาษีออกไป) ก่อให้เกิดประโยชน์จำนวนมากที่สุดต่อประชาชนผู้มีอัตราภาษีส่วนเพิ่มสูงที่สุด ซึ่งก็มีผลกระทบอย่างเดียวกัน แม้ว่าจะทำให้อัตราภาษีพิเศษต่ำกว่าอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่ใช้ก็ตาม เห็นได้ว่ามีความแตกต่างอย่างมากในกรณีที่แผนงานทางตรงจะมีลักษณะเชิงโครงสร้างมากกว่า อย่างไรก็ตาม มีหลายแนวทางที่จะจำกัดตัดทอนผลกระทบที่กลับตาลปัตรนี้ การใช้ระบบวิธี เช่น การให้เครดิตภาษีเงินได้ หรือรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีทั้งหมดไป ณ ระดับเงินได้ที่แน่นอน ซึ่งก็จะเกิดประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีที่อยู่ในระดับเงินได้ต่ำกว่าระดับนั้นเท่านั้น

- **การไม่รวมผู้ที่ไม่ต้องเสียภาษี** รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่เป็น เงินได้ยกเว้น ค่าลดหย่อน การเลื่อนชำระภาษี การให้เครดิตภาษี และอัตราภาษีพิเศษ โดยปกติอยู่ในรูปแบบซึ่งมีประโยชน์สำหรับผู้รับประโยชน์ที่มีขนาดเงินได้จำนวนมากเพียงพอ หรืออีกนัยหนึ่งคือ มีความรับผิดชอบทางภาษีที่จะดูดซับเอาสิทธิประโยชน์นั้นได้ ผู้เสียภาษีหลายกลุ่มดูเหมือนว่าจะตกไปอยู่นอกขอบเขตของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี กล่าวคือ บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้น้อย บริษัทที่ขาดทุน และองค์กรของรัฐหรือเอกชนที่ได้รับยกเว้นภาษี ดังนั้น วัตถุประสงค์ของแผนงานต้องตัดสินใจว่าผลกระทบนี้เป็นที่พึงปรารถนาหรือไม่ ทั้งนี้ เครดิตภาษีที่มีเงินคืนให้ (Refundable credit against tax) อาจจะใช้ลดผลกระทบนี้ได้

- **ความแน่นอนของโครงสร้างอัตราภาษีปกติ** รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเป็นสิ่งที่ขึ้นอยู่กับโครงสร้างอัตราภาษีปกติ ตัวอย่างเช่น ในปี ค.ศ. 1981 รัฐสภาสหรัฐได้ลดอัตราภาษีสูงสุด 70 เปอร์เซ็นต์ ภายใต้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็น 50 เปอร์เซ็นต์ และจัดตารางอัตราภาษีอื่นสำหรับการลดลงสามปี การเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเชิงเศรษฐกิจมหภาคนี้ ได้ลดมูลค่าของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่มีลักษณะดังเช่น การยกเว้นหรือการหักลดหย่อน ลงโดยอัตโนมัติ ซึ่งแผนงานการใช้จ่ายทางตรงไม่ประสบผลกระทบบังกล่าว เมื่อรัฐสภาได้อภิปรายตัดทอนสิ่งเหล่านี้บนพื้นฐานส่วนบุคคล โดยที่ผู้ร่างกฎหมายอาจจะไม่ทราบว่าแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีกำลังถูกตัดทอน แต่ผู้รับประโยชน์ของแผนงานเหล่านี้ เช่น องค์กรอิสระที่รับบริจาคการกุศลสาธารณะเข้าใจถึงผลกระทบนี้ อย่างชัดเจน กระนั้นก็ตามก็ยากที่จะโต้แย้งให้มีอัตราภาษีที่สูงขึ้น กรณีที่เหมือนกันก็คือ การเพิ่มระดับยกเว้นในกลุ่มเงินได้ศูนย์ หรือในระดับค่ายกเว้นส่วนตัวที่ลดลงโดยอัตโนมัติในขอบเขตและ

ต้นทุนของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ที่บังคับใช้แบบหักลดหย่อนตามรายการ รวมถึงการให้เครดิตภาษีด้วย

- **ความไม่ชัดเจน** การคิดकुศโลบายทั้งหลายเข้าไปในบทบัญญัติที่มีอยู่เป็นอย่งมากมาย ในประมวลรัษฎากร ทำให้รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีขาดความกระจ่างชัดอย่างมาก จึงมีเพียงงบประมาณรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเท่านั้น ที่รับรู้ความมีอยู่ของสิ่งเหล่านี้ และเอกสารทั้งหลายที่ระบุว่างบประมาณไม่ได้ถูกทำให้เป็นวงจรถูกกว้างขวาง การปนเปของบทบัญญัติรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีกับบทบัญญัติทางภาษีอื่น มีผลรับรู้เพียงบางคราวแก่ทัศนพิสัยมหาชนและรัฐสภาในการใช้จ่ายทางภาษี ผู้ร่างกฎหมายหรือรัฐบาลซึ่งไม่ต้องการที่จะปรากฏเป็น “ผู้ให้เงินรายใหญ่” สามารถที่จะอนุมัติได้อย่างสะดวกสบายแก่รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี โดยปราศจากความเสียหายแก่ภาพลักษณ์ของความเป็นนักอนุรักษ์นิยมทางการคลังของตน อีกทั้งการพุ่งเป้าไปยังแง่มุมทางภาษีสำหรับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ยังปล่อยให้มีการอภิปรายเบี่ยงเบนออกไปจากประเด็นที่แท้จริง

- **ความยากในการคาดหมายการใช้รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี** การลงทุนในกิจกรรมหรือธุรกิจบางอย่างซึ่งเปิดโอกาสให้ผู้ลงทุนเลี้ยง อด หรือเลื่อน การชำระภาษีเงินได้อย่างถูกกฎหมาย ซึ่งได้ครอบงำภาพลักษณ์ของภาษีมาเกือบกว่าศตวรรษแล้ว คือ ผลผลิตข้างเคียงของบทบัญญัติรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ผลพลอยได้ที่มองไม่เห็นเหล่านี้ได้กลายเป็นช่องว่างที่กว้างขวางแก่คนกลางทั้งหลาย เช่น นักลงทุน โบรกเกอร์ นักกฎหมาย และนักบัญชี เป็นต้น ส่งผลให้เกิดสวนสูญเสียรายได้ภาษีจำนวนมากจากรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ซึ่งในทางกลับกันรายจ่ายทางตรงโดยทั่วไปไม่ปรากฏว่ามีต้นทุนที่ต้องอุดหนุนคนกลางเหล่านี้

- **ความซับซ้อนในทางภาษีและการบริหารภาษี** ความซับซ้อนอย่างมากมายของกฎหมายภาษีมาจากบทบัญญัติรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ความซับซ้อนทั้งในด้วรัษฎบัญญัติภาษีและด้วระเบียบกฎเกณฑ์ที่ออกตามมาด้วยนี้ เป็นสาเหตุปัญหาหลายๆ ประการสำหรับผู้เสียภาษีและผู้บริหารภาษี ทั้งนี้ เพราะรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีแต่ละรายการ จำเป็นต้องมีการแทนที่ในการชำระภาษี รวมทั้งตารางประกอบและข้อมูลข่าวสารพิเศษ ตลอดจนเอกสารหลักฐานของผู้เสียภาษี นอกจากนี้ รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีแต่ละรายการ คือ หัวข้อเพิ่มเติมที่ต้องได้รับการตรวจสอบ ซึ่งเกี่ยวข้องถึงการฝึกฝนเพิ่มเติมของเจ้าหน้าที่และเวลาที่สูญเสียจากการตรวจสอบ ดังนั้น กรมสรรพากรจึงต้องใช้เวลาและความพยายามที่จะบริหารแผนงาน ที่ไม่เกี่ยวข้องต่อการตัดสินใจรับผิดของผู้เสียภาษีภายใต้ภาษีเงินได้สามัญ ตามเงื่อนไขข้อจำกัดต่างๆ ที่ได้กำหนดไว้ในแห่งของกองทุนและด้วบุคคล จึงทำให้การบริหารภาษีเกิดความเสียหายอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้

- **ความสับสนในความรับผิดชอบเหนือแผนงาน** ถ้ารายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีได้ถูกเขียนขึ้นใหม่เป็นแผนงานรายจ่ายทางตรง ก็จะถูกอยู่ภายใต้ขอบเขตอำนาจการดำเนินงานของหน่วยงานที่เหมาะสมและเกี่ยวข้องในฝ่ายบริหาร ซึ่งกระทรวงการคลังจะไม่ได้เกี่ยวข้องเลยแม้แต่น้อย แต่ถ้าแผนงานได้ถูกเขียนเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี การบริหารแผนงาน ก็จะกลายมาเป็น

ความรับผิดชอบของกระทรวงการคลัง โดยปกติทั้งกระทรวงการคลัง ซึ่งเป็นผู้ดำเนินการบัญญัติ แผนงานและกรมสรรพากร ซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบสำหรับการบริหารแผนงาน ย่อมขาดความเชี่ยวชาญ ในประเด็นหลักของเรื่อง ทั้งต้องใช้กำลังแรงงานของตน และสุดท้ายหน่วยงานทั้งสอง ก็อาจจะขาด ความสนใจในความมีประสิทธิภาพของแผนงาน และการเปลี่ยนแปลงต่างๆ ในการพัฒนาแผนงาน ในทางกลับกัน ความช่วยเหลือภาครัฐที่อนุมัติเป็นแผนงานทางตรง สันนิษฐานได้ว่าได้รับความสนใจ จากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง และความสัมพันธ์ของแผนงานนั้น ต่อแผนงานทางตรงอื่นๆ ถูกรับรู้เสมอ อย่างไรก็ตาม การประสานงานกันอย่างใกล้ชิดระหว่างกระทรวงการคลัง กับหน่วยงานบริหารที่ รับผิดชอบในขอบเขตที่เกี่ยวข้อง ก็อาจช่วยลดปัญหาหลายๆ ประการเหล่านี้ได้ แต่ความพยายามใน การประสานงานระหว่างหน่วยงานรัฐบาล ก็ทำให้เกิดความล่าช้าและสับสนอยู่เสมอ

- **ความไม่ยุติธรรมในระบบภาษี** ทั้งนี้เพราะว่ารายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีได้ถูกบังคับใช้ โดยการลดความรับผิดชอบในภาษีเงินได้ลง จึงสร้างพิสัยทัศน์ว่าระบบภาษีไม่ยุติธรรม หลายๆ คนมอง รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเหล่านั้น เป็นเส้นทางการหลบหนีภาษี สำหรับบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ที่ได้รับสิทธิประโยชน์ โดยเฉพาะเมื่อประชาชนหลายคนไม่เข้าใจว่า มีการใช้จ่ายภาครัฐเกี่ยวข้องอยู่ รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีจึงสามารถบ่อนทำลายระบบการเสียภาษีโดยการประเมินตนเอง ที่ต้อง อาศัยความศรัทธาในการเสียภาษีของประชาชน

นอกจากนี้ ยังมีประเด็นอื่นๆ ที่จะนำมาประกอบการพิจารณา กล่าวคือ

- **การยอมรับของการอุดหนุนในระบบเศรษฐกิจทุนนิยม** ภาคธุรกิจโดยทั่วไปไม่ชอบ แนวความคิดของการอุดหนุนภาครัฐ โดยเฉพาะการบังคับใช้ในแง่ที่ว่าภาคเอกชนขาดความสามารถ ในการดำเนินงานของตนเอง แต่สำหรับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ภาคธุรกิจไม่ได้มองเป็นการ อุดหนุน จึงไม่ได้นำมาซึ่งผลกระทบทางจิตวิทยาเชิงลบดังกล่าว ผู้รับประโยชน์ของรายจ่ายแผ่นดินที่ เป็นภาษี สามารถที่จะพิจารณาเป็นเพียงบทบัญญัติทางภาษีที่เพิ่มขึ้นประการหนึ่งที่บังคับใช้แก่ตน ดังจะเห็นว่าเป็นเพียงขั้นตอนหนึ่งในการตัดสินใจตัดสินใจทางภาษี และไม่ได้ปฏิบัติเป็นการแยก ต่างหากจากภาคเอกชน อย่างไรก็ตาม ก็เป็นการยากที่จะประเมินความสำคัญหรือแม้แต่ความเป็น จริงของผลกระทบเชิงจิตวิทยาอันนี้ แน่นอนว่าภาคธุรกิจหลายรายได้รับประโยชน์ในการอุดหนุนจาก แผนงานทางตรง ความเข้าใจของภาคธุรกิจในสิทธิประโยชน์ของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี บางที อาจเป็นเพียงการหาเหตุผลที่จะปิดบังความเป็นจริงที่ว่ารายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ได้ถูกติดตรึง อย่างแน่นหนามากกว่าแผนงานทางตรง และดังนั้นจึงคงไว้ในผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญในระยะยาว ในเหตุการณ์ต่างๆ ชัดเจนว่ารัฐบาลไม่สามารถยอมรับข้อโต้แย้งต่างๆ ที่มีขึ้นโดยกลุ่มผลประโยชน์ ภาคเอกชนว่าทำไมภาคธุรกิจจึงนำเสนอรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

- **การใช้ประโยชน์จากกรอบแผนงานที่ได้จัดตั้งขึ้นในการบริหารภาษี** ข้อเสนอต่างๆ ของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีถือว่า กรมสรรพากรเป็นกลไกการบริหารงานที่มีประสิทธิภาพในการที่ จะใช้ประโยชน์แล้ว ไม่เหมือนกรณีทางเลือกอื่นที่เกี่ยวข้องกับแผนงานทางตรง ดังนั้น ไม่จำเป็นต้อง

จัดตั้งกระบวนการใหม่ในการบริหารงาน แม้กระทั่งหน่วยงานใหม่ เน้นอนการมองข้ามนี้เป็นสิ่งตรงข้ามอย่างมากจากสถานะของผู้บริหารภาษี ผู้ร่างกฎหมายอาจมองการตัดสินใจเป็นสิ่งที่ต้องขึ้นอยู่กับความจำเป็น วัตถุประสงค์ และความเหมาะสม ในการจัดวางโครงสร้างของแผนงานใช้จ่ายใหม่แต่ละอันดับที่กำลังได้รับการพิจารณา แต่แนวทางนี้มองข้ามความเสียหายที่เกิดขึ้นต่อการบริหารภาษี โดยเฉพาะภาระที่สะสมทวีคูณของแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่ต้องได้รับการ

5.3.5 แนวทางการลดผลกระทบเชิงลบบางประการเมื่อเลือกใช้จ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี

(1) การใช้เครดิตภาษีที่เสียและเครดิตภาษีเงินคืน (Refundable and Taxable Credits against Tax)

เงินยกเว้นจากเงินได้ก่อนสุทธิ หรือค่าลดหย่อนที่หักลดในเงินได้ก่อนสุทธิ ทั้งสองประการเมื่อดำเนินการ ณ อัตราภาษีส่วนเพิ่ม จะมีผลกระทบที่กลับตาลปัตร อย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ กล่าวคือ ผู้เสียภาษีที่อยู่ในสถานะการเงินที่ดีกว่า ได้รับประโยชน์ทางการเงินมากกว่า ดังนั้น แนวทางหนึ่งที่จะจำกัดผลกระทบอันนี้ ก็คือ วางโครงสร้างรายจ่ายภาษีเป็นการให้เงินเครดิตแก่ภาษีเงินได้ที่จะต้องเสีย การตัดสินใจในขั้นสุดท้ายของจำนวนเงินเครดิต ก็เหมือนกับการตัดสินใจในขั้นสุดท้ายของเงินยกเว้นและค่าลดหย่อน อันเป็นส่วนหน้าของการออกแบบแผนงาน จำนวนเงินที่ได้ตัดสินใจนั้น ถูกนำไปบังคับใช้ต่อความรับผิดชอบทางภาษีเช่นกัน โดยการลดลงหน่วยต่อหน่วย ดังนั้น ไม่ว่าผู้เสียภาษีอยู่ในกลุ่มเงินได้สูง หรือกลุ่มเงินได้ต่ำกว่า ประโยชน์เป็นหน่วยของจำนวนเงินที่ให้ก็จะเหมือนกัน

เพราะฉะนั้น การจำแนกความแตกต่างต้องถูกทำขึ้นระหว่างจำนวนของเครดิตซึ่งก็ขึ้นอยู่กับ การออกแบบแผนงาน และผลกระทบทางภาษีของการใช้เครดิตที่ได้ตัดสินใจไปนั้น เพียงในประการถัดมาเท่านั้น ที่เป็นสิ่งที่เหมือนกันโดยทั่วไปสำหรับผู้เสียภาษีทุกกลุ่มเงินได้ทั้งหมด อย่างไรก็ตาม เครดิตภาษีอาจจะมีจุดตัดที่จำกัดการใช้เครดิตแก่กลุ่มเงินได้ระดับล่าง ดังเช่น เครดิตภาษีสำหรับผู้สูงอายุ

อย่างไรก็ตาม การให้เงินเครดิตแก่ภาษีเงินได้จะเป็นประโยชน์เฉพาะผู้เสียภาษีที่มีความรับผิดชอบภาษีที่เพียงพอที่จะใช้ประโยชน์จากเครดิต ถ้าความรับผิดชอบภาษีมีน้อยกว่าเครดิต บางส่วนของเครดิตซึ่งเป็นส่วนของการช่วยเหลือทางการเงินก็จะเสียเปล่า ส่วนที่เสียเปล่านั้นสามารถเกิดขึ้นได้ เช่น บุคคลธรรมดาอยู่ในกลุ่มเงินได้ต่ำหรือไม่อยู่ในฐานะเป็นผู้เสียภาษีใดๆ หรือบริษัทมีผลขาดทุนและไม่มี ความรับผิดชอบภาษี ถ้าหน่วยภาษีเป็นองค์กรหน่วยงานรัฐบาลหรือท้องถิ่นที่ได้รับ ยกเว้นภาษีและไม่ได้อยู่ในฐานะผู้เสียภาษี ในสถานการณ์เหล่านี้ ประเด็นของเรื่องก็คือ การออกแบบแผนงานว่าเป็นสิ่งที่พึงปรารถนาหรือไม่ หากการช่วยเหลือทางการเงินไม่ได้ถูกจัดหาให้แก่กลุ่มเหล่านี้ หรือว่ากลุ่มเหล่านี้ควรต้องได้รับผลที่ครอบคลุมด้วย ซึ่งดูเหมือนเป็นความผิดปกติภายใต้แผนงานรายจ่ายทางตรง ในกรณีที่ยกเว้นผู้ที่ไม่อยู่ในฐานะเสียภาษี ตัวอย่างเช่น ทำไมเครดิตภาษีการจ้างงานต่างๆ ถึงไม่ขยายขอบเขตแก่การจ้างโดยองค์กรที่ได้รับยกเว้นภาษี หรือเครดิตเพื่อการปรับปรุง

บ้านแก่งผู้มีเงินได้น้อย หรือเครดิตการลงทุนแก่บริษัทที่ขาดทุน เพราะฉะนั้น หากการที่กลุ่มผู้เสียภาษีซึ่งไม่อยู่ในฐานะเสียภาษีแล้วจึงไม่ได้รับผลจากเครดิต ไม่ใช่สิ่งที่ต้องการในการออกแบบแผนงานแล้ว การจัดวางโครงสร้างเครดิตภาษีให้มีลักษณะการให้เครดิตที่มีเงินคืน ก็จะสามารถช่วยแก้ปัญหาได้ โดยกรมสรรพากรจะจ่ายส่วนเกินของเครดิตที่มีการอนุมัติให้เหนือความรับผิดทางภาษีโดยตรง แก่บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น การคืนเงินเครดิตกลายเป็นสิ่งมีค่าเสมือนกับการอนุมัติเงินช่วยเหลือทางตรงแก่ผู้เสียภาษี อย่างไรก็ตาม ในประเด็นนี้อาจได้รับการคัดค้านได้เช่นกัน

การคัดค้านต่อการคืนเงินได้อาจมีอยู่สองส่วน คือ การคืนเงินเครดิตมีต้นทุนในรูปของเงิน และทำให้เกิดปัญหาทางการบริหารหลายประการ ต้นทุนที่เพิ่มขึ้นนี้มีผลสะท้อนข้อเท็จจริงโดยปกติที่ว่า การให้ความช่วยเหลือทางการเงินถูกจัดหาแก่ประชาชนในจำนวนมากขึ้น และปัญหาทางการบริหารของกรมสรรพากร เกิดขึ้นจากความจำเป็นที่จะกันบุคคลธรรมดา ที่ไม่ได้ถูกรวมกลุ่มโดยภาษีเงินได้ออกไป เพราะว่าครอบครัวระดับคนจนโดยทั่วไป ไม่ได้ถูกบังคับให้ต้องยื่นแบบภาษี กลุ่มผู้เสียภาษีเหล่านี้ เป็นกลุ่มที่จัดอยู่นอกขอบข่ายประสบการณ์ของกรมสรรพากร จึงเป็นกลุ่มที่ดูจะพบภายใต้แผนงานสวัสดิการทางตรงมากกว่า อีกทั้ง การคืนเงินเครดิตทำให้สรรพากร ต้องเพิ่มขอบเขตในการติดต่อ กับทั้งองค์กรที่ได้รับการยกเว้นภาษีและบริษัทที่มีผลขาดทุน แต่แม้ข้อคัดค้านจะมีสาระที่ชัดเจน ซึ่งถ้ายอมรับเช่นนั้น ก็สามารถวางข้อจำกัดในการใช้เครดิตภาษีและผลในแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีต่างๆ ในกรณีที่มีทั้งผลกระทบที่กลบตาพัตร์และความไม่สมบูรณ์ดังกล่าว

ปัญหาอื่นที่เกี่ยวข้องกับการใช้วิธีการให้เงินเครดิตภาษี เกี่ยวข้องกับแนวทางที่ถูกต้องในการส่งผลกระทบต่อเงินช่วยเหลือในการคำนวณความรับผิดในภาษีเงินได้ ถ้าการอนุมัติเงินช่วยเหลือทางตรงถูกยกเว้นจากเงินได้ภายใต้กฎเกณฑ์สามัญของภาษีเงินได้ ผลก็คือ เป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ในกรณีของการอุดหนุนบางประการ แก่ธุรกิจซึ่งถูกถือว่าการอุดหนุนด้านทุน ซึ่งตามหลักเกณฑ์ภาษีสามัญ ต้องมีการหักลดในพื้นฐานเชิงต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาโดยผ่านการใช้สิ่งอุดหนุน หากไม่มีการหักลดเชิงพื้นฐานนี้ การอุดหนุนก็ต้องได้รับการปฏิบัติเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี กล่าวคือ เงินเครดิตภาษีเป็นสิ่งที่เหมือนกันกับการอนุมัติเงินโดยตรง ทางปฏิบัติที่ถูกต้องก็คือว่า เครดิตโดยตัวเองจำเป็นต้องถูกรวมอยู่ในภาษีที่ต้องเสียของผู้รับ (ประโยชน์) (หรือได้รับการปฏิบัติในสถานการณ์ที่เหมาะสมเป็นการหักลดเชิงพื้นฐาน) ด้วย ถ้าการรวมเครดิตไว้ในเงินได้นี้ ไม่ได้ถูกบังคับภายใต้การออกแบบแผนงานสำหรับเครดิตภาษี รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเพิ่มเติมก็เกิดขึ้น ซึ่งมีผลกระทบเพิ่มขึ้นในจำนวนของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีพื้นฐาน ในทางกลับกัน เครดิตโดยตัวเองต้องเสียภาษี ถ้ามันไม่เสียภาษี เครดิตก็จะมีผลกลบตาพัตร์เช่นเดียวกับกับค่าลดหย่อนหรือเงินยกเว้น

ดังนั้น ถ้ารัฐสภาได้จัดหาจำนวนเงินเครดิตภาษีที่เป็นองค์ประกอบเงินได้ที่ต้องเสียภาษีแก่ผู้เสียภาษีในการเรียกเงาเครดิต และแผนงานความช่วยเหลือภาครัฐได้ถูกออกแบบเป็นการคืนเงินภาษีจากเครดิตภาษีที่เสีย ก็มีค่าเสมือนแผนงานการใช้จ่ายทางตรงโดยแท้จริง ที่ได้ปฏิบัติภายใต้กฎเกณฑ์สามัญทางภาษี เครดิตภาษีเงินคืนจากภาษีที่เสีย ได้รับการจำแนกเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เพียงเพราะเป็นแผนงานการอุดหนุน ที่ถูกบริหารโดยกรมสรรพากร ทั้งนี้ โดยปราศจากความเกี่ยวข้องใดๆ ต่อโครงสร้างระบบภาษีสามัญ

(2) การประสานงานระหว่างกรมสรรพากรและหน่วยงานฝ่ายบริหารที่เกี่ยวข้อง

การตัดสินใจที่จะบังคับใช้แผนงานการช่วยเหลือ โดยผ่านทางรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี หมายความว่า กรมสรรพากรจะเป็นผู้บริหารแผนงาน แต่มีหลายแนวทางที่สามารถวางโครงสร้างแผนงานที่จะใช้ความเชี่ยวชาญของหน่วยงานบริหาร ที่รับผิดชอบโดยปกติสำหรับขอบเขตงาน ประการหนึ่ง คือ วางเงื่อนไขการอนุมัติสิทธิประโยชน์ทางภาษีในแบบหนังสือรับรองของการมีสิทธิได้รับเลือกโดยหน่วยงานที่เหมาะสม ความมีประสิทธิภาพของการจัดการเหล่านี้ ขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์สามัคคีที่ต้องเกิดขึ้นระหว่างสองหน่วยงานรัฐบาล (กล่าวคือ กรมสรรพากรกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเหนือแผนงาน) และขึ้นอยู่กับระบบวิธีการประสานงานของหน่วยงานราชการดังกล่าวด้วย