

บทที่ 6

บทสรุป

ในกฎหมายภาษีเงินได้นั้น มีส่วนประกอบที่สามารถจำแนกออกได้เป็นสองส่วนอย่างชัดเจน กล่าวคือ ส่วนประกอบแรก เป็นบทบัญญัติทั้งหลายในเชิงโครงสร้างทางภาษี ที่เป็นองค์ประกอบสำคัญและจำเป็นต่อการบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้โดยปกติสามัญ (Normative Tax Structure) เช่น การกำหนดนิยามเงินได้สุทธิ ข้อกำหนดทางบัญชี การตัดสินสถานะบุคคลทางภาษี และการตัดสินระดับค่ายกเว้น และการกำหนดตารางอัตราภาษี และการบังคับใช้ภาษีเงินได้กับธุรกรรมระหว่างประเทศ เป็นต้น บทบัญญัติเหล่านี้ มีความมุ่งหมายไปในทางที่จะจัดเก็บและเพิ่มพูนรายได้ภาษีให้กับแผ่นดิน กับส่วนประกอบที่สอง เป็นบทบัญญัติที่หันเหออกไปจากโครงสร้างสามัญของภาษีเงินได้ที่เป็นเกณฑ์บรรทัดฐานเหล่านั้น โดยอาศัยรูปแบบของการบรรเทาภาระภาษีแบบต่างๆ ในกฎหมายภาษีเงินได้ เช่น การยกเว้นเงินได้ การหักลดหย่อน การลดอัตราภาษี และการเลื่อนกำหนดเวลาทางภาษี เป็นต้น แต่เป็นการออกแบบสร้างขึ้นมาใหม่มีความมุ่งหมายเป็นการให้สิทธิพิเศษหรือความได้เปรียบทางการเงิน (Special Preferences) ในลักษณะของการลดและหรือยกเว้นภาระความรับผิดในหนี้ภาษีให้แก่กลุ่มผู้เสียภาษีที่เป็นเป้าหมายในการดำเนินนโยบายเศรษฐกิจและสังคม เฉพาะเรื่องเฉพาะรายของรัฐบาล และดังนั้นจึงส่งผลให้เกิดการสูญเสียหรือการขาดรายได้ภาษีของแผ่นดิน (Revenue Loss) อันแสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าบทบัญญัติในส่วนประกอบที่สองนั้น มีผลคล้ายกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดินโดยรัฐบาลในอีกรูปแบบหนึ่ง หรือที่เรียกว่าเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี (Tax Expenditures)

รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี อันมีลักษณะเป็นการให้ความช่วยเหลือหรืออุดหนุนทางการเงินแก่ภาคเอกชนเป็นการเฉพาะเรื่องเฉพาะรายนี้ ให้ผลสัมฤทธิ์ได้ในลักษณะเดียวกับการดำเนินนโยบายรายจ่ายโดยตรงของรัฐบาล กล่าวในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้แล้ว การจำแนกและบ่งชี้ว่าบทบัญญัติใดเป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้ (Income Tax Expenditures) นั้น มีความจำเป็นที่จะต้องแยกแยะและทำความเข้าใจให้เกิดเป็นบรรทัดฐานด้วย เพื่อจะได้ไม่ไปปะปนกับบทบัญญัติอีกส่วนหนึ่งที่เป็นโครงสร้างสามัญของภาษีเงินได้ โดยทั่วไปแล้ว นักวิชาการได้ยึดถือเอาทฤษฎีและหลักการของภาษีเงินได้สามัญในระดับบรรทัดฐาน (Equitable Taxation) ตามแนวทฤษฎีของ Schanz-Haig-Simons (S-H-S) ที่รัฐบาลของนานาชาติประเทศทั่วโลกได้นำไปจัดวางโครงสร้างการบังคับใช้กฎหมายภาษีเงินได้ในประเทศตน เป็นเกณฑ์พื้นฐานทางทฤษฎีในการจำแนกบทบัญญัติในส่วนที่เป็นรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้ และโดยหลักการเดียวกันนี้ สามารถนำไปใช้ในการวิเคราะห์จำแนกรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีประเภทอื่นด้วย

การดำเนินนโยบายรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้ แม้จะได้รับความนิยมและสามารถตอบสนองต่อวัตถุประสงค์ในบางเป้าหมายได้ดีนั้น แต่จากการศึกษาอย่างใกล้ชิดขององค์การที่มีบทบาทสำคัญทางเศรษฐกิจของโลก โดยเฉพาะเช่น OECD ธนาคารโลก และ IMF กลับพบว่าประเทศกำลังพัฒนาทั้งหลายที่มีการใช้จ่ายเงินแผ่นดินประเภทนี้ ขาดความรู้ความเข้าใจและหรือยังไม่ได้ให้ความสนใจอย่างถ่องแท้ ถึงผลกระทบที่สำคัญจากการดำเนินนโยบายรายจ่ายประเภทนี้ ทั้งนี้เพราะรายจ่ายแผ่นดินประเภทนี้ มิใช่เป็นการใช้จ่ายเงินจากงบประมาณรายจ่ายแผ่นดินโดยตรง แต่เป็นการอาศัยกลไกรูปแบบของกฎหมายภาษี เป็นวิธีการในการส่งมอบความช่วยเหลือและการอุดหนุนทางการเงินให้แก่ครัวเรือนภาคเอกชน หรือกล่าวสั้นๆได้ว่าเป็นการใช้จ่ายเงินแผ่นดินโดยรัฐบาลผ่านระบบภาษี หากการนำไปใช้นั้นมิได้ตระหนักถึงสาระสำคัญของรูปแบบเนื้อหาในการเป็นเครื่องมือดำเนินนโยบายรายจ่าย และมีได้มีการออกแบบแผนงานตลอดจนการวิเคราะห์ประเมินผลทั้งก่อนและหลังการตัดสินใจใช้มาตรการดังกล่าว ให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของแผนงานและสามัญลักษณะของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ก็อาจก่อให้เกิดผลกระทบเชิงลบที่ไม่พึงปรารถนาได้ ที่สำคัญได้แก่ผลกระทบที่กลับตาลปัตร (Upside-down effect) แผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้หลายกรณีมีผลกระทบต่อประชาชน ทั้งในเรื่องประสิทธิภาพในการจัดสรรทรัพยากรและความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ ตัวอย่างเช่น รูปแบบของการยกเว้นและลดหย่อนภาษีเงินได้ซึ่งมักใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้านั้น ก่อให้เกิดผลกระทบที่กลับตาลปัตรของการอุดหนุนอย่างเห็นได้ชัด กล่าวคือเฉพาะผู้เสียภาษีที่มีเงินได้และมีจำนวนมากๆ เท่านั้น ที่จะเป็นผู้มีสิทธิได้รับการอุดหนุนทางภาษีจากรัฐบาล ยิ่งมีเงินได้มากเท่าใดยิ่งได้รับการอุดหนุนมากเท่านั้น นอกจากนี้ หากใครไม่มีรายการยกเว้นหรือลดหย่อนที่กำหนด ก็จะไม่มีความสามารถในการอุดหนุนรายการนั้นเลย โดยเฉพาะประชาชนที่มีเงินได้น้อย ซึ่งน่าจะเป็นผู้ที่ควรได้รับการอุดหนุนจากรัฐบาลมากที่สุด แต่กลับต้องถูกกันออกไปจากแผนงานดังกล่าวอย่างไม่ควรจะเป็น ทั้งนี้ ข้อสมมุติฐานย่อมมีอยู่ว่า หากวัตถุประสงค์เดียวกันนั้น ดำเนินนโยบายด้วยการอุดหนุนช่วยเหลือทางการเงินโดยตรง ประชาชนที่ด้อยโอกาสทางเศรษฐกิจและสังคมมากกว่า ก็ควรจะต้องได้รับการอุดหนุนช่วยเหลือจากรัฐบาลมากกว่า หรืออย่างน้อยก็ควรได้รับอย่างเท่าเทียมกันทุกคน ตัวอย่างเช่น นโยบายรัฐบาลในด้านการดูแลผู้สูงอายุ เมื่อเปรียบเทียบระหว่างวิธีการให้ลดหย่อนภาษีเงินได้สำหรับค่าอุปการะเลี้ยงดูบุพการีที่เป็นผู้สูงอายุ กับวิธีการจ่ายเบี้ยยังชีพผู้สูงอายุโดยตรง วิธีการแรกนั้น เฉพาะบุตรที่มีเงินได้มากกว่าระดับหนึ่งขึ้นไปจึงจะได้รับการอุดหนุนทางภาษี และหวังผลต่อไปว่าบิดามารดาที่เป็นผู้สูงอายุจะได้รับการอุปการะเลี้ยงดูจากบุตรผู้มีเงินได้รายนี้ แต่บุตรที่มีเงินได้น้อยหรือไม่มีเงินได้เลย กลับไม่มีสิทธิในเงินอุดหนุนทางภาษีนี้เลย ทั้งที่บุตรรายนี้อาจได้ดูแลบิดามารดาผู้สูงอายุเป็นอย่างดีมากกว่า ดังนั้น การอุดหนุนทางภาษีโดยวิธีการให้ลดหย่อนภาษีเช่นนี้ อาจมีผลดีในแง่ที่ว่าส่งเสริมจิตใจให้บุตรมีความกตัญญูและดูแลบิดามารดาที่เป็นผู้สูงอายุมากขึ้น แต่หากพิจารณาในแง่ประสิทธิภาพประสิทธิผลและความเป็นธรรมเปรียบเทียบกับวิธีการจ่ายเงินเบี้ยยังชีพให้ผู้สูงอายุโดยตรงแล้ว ผู้เขียนเห็นว่ารัฐบาลควรจะยกเลิก

การดำเนินนโยบายรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีรายการนี้ได้แล้ว (รวมทั้งพิจารณายุติมาตรการ เช่นเดียวกันนี้ที่จะขยายไปถึงค่าลดหย่อนอุปการะผู้พิการในครอบครัวด้วย) และนำเงินรายได้ภาษี จำนวนนี้ที่จัดเก็บได้มากขึ้น ไปอุดหนุนนโยบายการจ่ายเบี้ยยังชีพให้ผู้สูงอายุและผู้พิการโดยตรง น่าจะสัมฤทธิ์ผลตรงตามเป้าหมายได้ง่ายและมีประสิทธิภาพดีกว่าอย่างชัดเจน

นอกจากนี้ การที่กรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานจัดหารายได้ต้องกลายมาเป็นผู้รับผิดชอบในการดำเนินมาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้ตั้งแต่ต้นจนจบกระบวนการ โดยมีเนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับภาระหน้าที่ที่หลากหลายตามวัตถุประสงค์ของการใช้จ่ายในแต่ละแผนงาน นอกจากจะขัดกับบทบาทหน้าที่ของกรมสรรพากรโดยตรงแล้ว กรมสรรพากร ก็ไม่น่าจะเป็นฝ่ายที่มีความเชี่ยวชาญและความเข้าใจ หรือมีเวลาเพียงพอในการเอาใจใส่และดูแลผู้สูงอายุและผู้พิการตามตัวอย่างข้างต้น ได้ดีกว่ากระทรวงพัฒนาสังคมและความมั่นคงของมนุษย์ ซึ่งมีบทบาทหน้าที่โดยตรงแต่กลับไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในการดำเนินมาตรการตามแผนงานนี้เลย การที่ต้องไปตัดสินใจกำหนดและกฎเกณฑ์ต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการเป็นผู้มีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ทางการเงินของผู้เสียเงินได้ จึงทำให้การบริหารภาษีและนโยบายภาษีสูญเสียประสิทธิภาพโดยตรง ในขณะเดียวกัน วัตถุประสงค์ที่หลากหลายของแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ที่ขัดต่อความสำนึกและวัตรปฏิบัติอันเข้มงวดของเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษี ก็อาจทำให้ไม่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการบรรลุเป้าหมายของแผนงานรายจ่ายนั้นๆ ได้ จึงเป็นการยากที่จะทำได้ดีในบทบาทหน้าที่ทั้งสองด้านที่ขัดแย้งกัน

ผลสำคัญต่อหลักการงบประมาณ ก็คือ รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนั่นเมื่อได้ตราเป็นกฎหมายผนวกเข้าไว้ในประมวลรัษฎากรแล้ว ย่อมมีผลเป็นการใช้จ่ายเงินแผ่นดินโดยรัฐบาลเป็นการอัตโนมัติทุกๆ ปีผ่านระบบภาษี โดยที่ไม่มีการตรวจสอบอนุมัติการใช้จ่ายในจำนวนเงินในแต่ละปีนั้นอีกเลย รวมทั้งส่วนใหญ่ไม่มีที่ท่าว่าจะสิ้นสุดการใช้จ่ายตามแผนงานนั้นเมื่อใด การใช้จ่ายเงินแผ่นดินผ่านระบบภาษีนี้อาจไม่มีกลไกในการตรวจสอบประเมินผลในเชิงประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความเป็นธรรมของการใช้จ่ายภาครัฐแต่อย่างใด ซึ่งอันที่จริงดูเหมือนจะขาดหายไปจากการรับรู้ข้อมูลรายจ่ายของภาครัฐ นับตั้งแต่มีการอนุมัติไว้ในประมวลรัษฎากรแล้ว จึงไม่มีความสอดคล้องกับหลักการทางงบประมาณในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน ที่ต้องมีกระบวนการวางแผนจัดลำดับความสำคัญและเร่งด่วนตามยุทธศาสตร์การบริหารประเทศ โดยมีการอนุมัติจากรัฐสภาเป็นรายปี และที่สำคัญต้องมีการตรวจสอบและประเมินผลการใช้จ่ายในแต่ละแผนงานโดยรัฐสภาและภาคประชาชนอย่างเปิดเผยโปร่งใสตรงไปตรงมาตามหลักประชาธิปไตย ลักษณะเฉพาะของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้ที่ไม่สอดคล้องกับหลักการงบประมาณ และมีผลกระทบต่อการหลักการและบริหารภาษีดังกล่าวมาข้างต้น จึงควรได้รับการพิจารณาเป็นพิเศษทั้งในแง่รูปแบบและเนื้อหาของการออกแบบแผนงาน เมื่อรัฐบาลต้องการเลือกใช้แผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี แทนที่แผนงานงบประมาณรายจ่ายโดยตรง

ผลกระทบที่สำคัญอีกประการหนึ่งจากการใช้มาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้ คือ การก่อให้เกิดผลการสูญเสียรายได้ภาษีจำนวนนั้นแก่ภาครัฐ เพราะเก็บภาษีได้ต่ำกว่าประมาณการ อย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ การปรับลดงบประมาณลงอาจไม่ใช่คำตอบสุดท้ายที่ถูกต้อง เพราะในขณะที่รัฐ ต้องการตัดลดงบประมาณป้องกันประเทศ คนรวยจำนวนหนึ่งยังคงมีความสุขกับบ้านหลังใหม่หรือ หลังใหญ่ขึ้นโดยค่าลดหย่อนดอกเบี้ยจำนวนที่เพิ่มขึ้น มีหลักประกันในชีวิตที่ดีขึ้นโดยค่าลดหย่อนเบี้ย ประกันชีวิตที่เพิ่มขึ้น สามารถลงทุนในกองทุนรวมต่างๆ โดยได้รับส่วนลดภาษีจำนวนมาก และได้ ผลตอบแทนในตลาดหลักทรัพย์โดยปราศจากการเสียภาษี เป็นต้น เช่นเดียวกัน การก่อกวนสาธารณะ ก็อาจเป็นการก่อกวนการทางการเมือง และการจัดเก็บภาษีใหม่ๆ เพิ่มขึ้นก็อาจเป็นการซ้ำเติมคน ยากจน ถ้าไม่ได้มีการปฏิรูปภาษีให้มีความเป็นธรรมเพิ่มขึ้น ผู้เขียนจึงเห็นว่ารัฐบาลควรจะได้ พิจารณาการดำเนินนโยบายรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีอย่างถูกต้องและถ่องแท้ ตามกรอบหลักการ ภาษีและหลักการงบประมาณ เพื่อให้สอดคล้องประสานเชื่อมโยงกับการดำเนินนโยบายการคลังใน ภาพรวมของประเทศอย่างถูกต้องเหมาะสมต่อไป

สำหรับประเทศไทย ก็มีปัญหาเช่นเดียวกับประเทศกำลังพัฒนาทั้งหลาย รายจ่ายแผ่นดินที่เป็น ภาษีเงินได้หลากหลายแผนงาน ได้ถูกจัดตั้งขึ้นและผนวกไว้ในประมวลรัษฎากรอย่างถาวรมา ยาวนานและยังมีการดำเนินการต่อไป โดยปราศจากการรับรู้ทางการคลังเกี่ยวกับข้อมูล รายจ่ายแผ่นดินประเภทนี้ รัฐสภาและสาธารณะชนยังไม่เคยได้รับรู้หรือแม้แต่กรมสรรพากรรวมถึง รัฐบาลเองก็ยังไม่รู้ว่าข้อมูลการใช้จ่ายเงินแผ่นดินผ่านระบบภาษีนี้ มีจำนวนเท่าใดในแต่ละแผนงาน มีการวิเคราะห์ประเมินผลได้ผลเสียเป็นอย่างไร และการดำเนินการตามแผนงาน ได้ผลลัพธ์ตาม วัตถุประสงค์เป้าหมายอย่างมีประสิทธิภาพและเกิดความเป็นธรรมในสังคมหรือไม่อย่างไร เพราะ ไม่ได้มีบทบังคับใดกำหนดให้ทำการรวบรวมวิเคราะห์และประเมินผลอย่างเป็นระบบ ในบริบทของ รายจ่ายประเภทนี้

การใช้รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้ของไทยนั้นปรากฏว่า ส่วนใหญ่ได้ดำเนินการโดยฝ่าย บริหารอาศัยการออกกฎหมายลำดับรองในการแก้ไขโครงสร้างสามัญของภาษีเงินได้ เพื่อกำหนด บทบัญญัติพิเศษที่หนี้ออกจากเกณฑ์บรรทัดฐานนั้น โดยอาศัยช่องทางตามบทบัญญัติในประมวล รัษฎากร มาตรา 3 (1) ตราเป็นพระราชกฤษฎีกา และมาตรา 42 (17) ในการตราเป็นกฎกระทรวง ซึ่ง มีปัญหาเรื่องความชอบด้วยรัฐธรรมนูญในการอนุมัติการใช้จ่ายของรัฐ และขอบเขตของการใช้ อำนาจตามบทบัญญัติดังกล่าวนั้น มิได้ให้อำนาจไว้และมีอาจให้อำนาจไว้ได้ โดยเจตนารมณ์และ ศักดิ์หรือลำดับชั้นทางกฎหมาย กล่าวคือกรณีบทบัญญัติ มาตรา 3 (1) ผู้ใช้กฎหมายและองค์กรที่ เกี่ยวข้องจะต้องตีความใหม่ว่า บทบัญญัติดังกล่าว มิใช่ช่องทางการจัดตั้งแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่ เป็นภาษี เพราะมิได้ให้อำนาจรัฐบาลที่จะออกพระราชกฤษฎีกากำหนดรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีได้ เพียงแต่ให้อำนาจในกรณีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานทางโครงสร้างภาษีพื้นฐานปกติ หรือในเรื่องที่ เกี่ยวกับนโยบายทางภาษี หรือในเรื่องเทคนิคทางการบริหารงานภาษีโดยทั่วไป ตามถ้อยคำในตัวบท

ที่ว่า “เพื่อให้เหมาะสมกับ...” เท่านั้น และในกรณีมาตรา 42 (17) ที่ให้อำนาจฝ่ายบริหารออกกฎกระทรวงเพื่อยกเว้นเงินได้นั้น เป็นกรณีของการให้อำนาจที่มีกรอบอยู่เพียงแก้ไขปัญหาทางเทคนิคเชิงโครงสร้างทางภาษี อันเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้ และนโยบายภาษีเงินได้เท่าๆ เท่านั้น ทั้งนี้ ในโอกาสที่มีการยกร่างกฎหมายการเงินการคลังของรัฐ ผู้เขียนจึงเห็นควรให้กำหนดเรื่องนี้ไว้ในกฎหมายเกี่ยวกับการเสนอแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีใหม่ๆ ให้รัฐบาลดำเนินการภายใต้กรอบข้อเสนอนี้ของคณะกรรมการระดับนโยบายการคลัง ซึ่งอาจจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายดังกล่าว เมื่อได้มีการพิจารณาวิเคราะห์ข้อมูลในภาพรวม โดยเชื่อมโยงกับกระบวนการงบประมาณอย่างเป็นระบบรอบด้าน และตัดสินใจเลือกใช้เครื่องมือทางการคลังประเภทนี้แล้ว รัฐบาลจะต้องเสนอร่างกฎหมายการเงินต่อสภาผู้แทนราษฎร เป็นร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร หรือร่างพระราชบัญญัติกำหนดสิทธิพิเศษทางภาษีในกรณีต่างๆ ซึ่งต้องบรรจุกลไกต่างๆ ในการบริหารจัดการและลดผลกระทบเชิงลบของแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี เพื่อให้มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความเป็นธรรม ตามเป้าหมายของรัฐบาล โดยผ่านการวิเคราะห์ประเมินผลเชิงประโยชน์ตอบแทน และการออกแบบแผนงาน โดยคณะกรรมการระดับนโยบายการคลังดังกล่าวแล้ว กฎหมายลักษณะคล้ายคลึงกันเหล่านี้ควรหาวิธีรวมไว้ในที่เดียวกันเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพที่ดี และง่ายต่อการค้นหาด้วย

กลไกสำคัญต่างๆ ที่ควรบรรจุไว้ในกฎหมายที่เสนอแผนงานตามความเหมาะสม คือ

(1) การกำหนดเงื่อนไขให้มีการประสานงานและการมีส่วนร่วม ของกระทรวงที่เกี่ยวข้องในเชิงวัตถุประสงค์ของแผนงานรายจ่าย: เพื่อเป็นการวางหลักเกณฑ์เงื่อนไขและพิจารณาดัดสินเบื้องต้น เกี่ยวกับความมีสิทธิของผู้เสียภาษีในการได้รับประโยชน์จากแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีนั้น อันจะเป็นการลดภาระหน้าที่ที่ไม่เกี่ยวข้องในพันธกิจความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรไปได้มาก ในขณะเดียวกัน การพิจารณาดัดสินในคุณสมบัติของผู้เสียภาษีที่มีสิทธิ ยังสอดคล้องกับวัตรปฏิบัติของกระทรวงที่เกี่ยวข้องในแผนงานรายจ่ายนั้น ซึ่งต้องอาศัยความไว้วางใจและความร่วมมือในระหว่างหน่วยงานราชการด้วยกัน ตลอดจนการเชื่อมโยงข้อมูลที่ต้องครบถ้วนด้วย ในมุมมองนี้ กรมสรรพากรจะเป็นหน่วยงานกลางทำหน้าที่ประสานงานและตรวจสอบการอนุมัติจ่ายเงินภาษีให้กับหน่วยงานอื่นเท่านั้น

(2) การกำหนดวันยกเลิกโดยอัตโนมัติไว้ในแผนงาน: กลไกนี้เป็นการทำให้แน่ใจได้ว่าเมื่อถึงเวลาที่กำหนด แผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้จะมีการยกเลิกโดยอัตโนมัติและไม่มีค่าใช้จ่ายในแผนงานนั้นอีกต่อไปอย่างแน่นอน ซึ่งทำให้สามารถวางแผนนโยบายการคลังในภาพรวมตามระยะเวลาที่กำหนดได้ค่อนข้างชัดเจน นอกจากนี้ ผลในเชิงจิตวิทยาอาจเป็นการเร่งรัดให้เกิดการตัดสินใจเชิงพฤติกรรมทางเศรษฐกิจสังคมตามที่แผนงานต้องการ และหากแผนงานมีประสิทธิภาพ ก็น่าจะทำให้บรรดาผู้มีสิทธิได้รับประโยชน์จากแผนงานดังกล่าวต้องแสดงตัว และผลักดันความต้องการของกลุ่มตัวเองออกมา เพื่อให้มีการเสนอกฎหมายในการดำเนินแผนงานนั้น

ต่อไป โดยอยู่ในการวิพากษ์วิจารณ์ของสังคม ซึ่งรัฐบาลอาจใช้ในการวิเคราะห์ประเมินผลในการตัดสินใจต่อไปได้

(3) การกำหนดกระบวนการตรวจสอบเป็นเงื่อนไขในการต่ออายุแผนงาน: วิธีการนี้แม้ไม่ได้กำหนดวันยกเลิกอัตโนมัติ แต่กำหนดให้แผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้ ต้องได้รับการตรวจสอบในแง่ประสิทธิภาพประสิทธิผลของแผนงานจากรัฐสภา ในระยะเวลาที่แน่นอน โดยหากการตรวจสอบเท่าที่จำเป็นไม่ได้ทำขึ้น แผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีก็น่าจะถูกยกเลิกโดยอัตโนมัติ ทั้งนี้ ควรทำการตรวจสอบให้สอดคล้องกับแผนงานรายจ่ายทางตรงในหมวดหมู่เดียวกับที่มีการดำเนินการด้วย กำหนดเวลาอาจเป็นไปตามความเหมาะสมเมื่อเริ่มไประยะหนึ่ง เช่น ทุก 5 ปี เป็นต้น

(4) การใช้รูปแบบการให้เครดิตภาษี: เป็นเทคนิควิธีประการหนึ่งที่นิยมใช้ในการออกแบบแผนงาน เพื่อลดผลกระทบที่กลับตาลปัตรของแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้ ซึ่งเกิดขึ้นจากรูปแบบเงินยกเว้นและค่าลดหย่อนในภาษีเงินได้จำนวนมากๆ การให้เครดิตภาษีมีทั้งแบบที่ให้ไม่เกินความรับผิดชอบภาษี และแบบที่มีการคืนเงินให้เมื่อมีเครดิตเหลือเกินภาระภาษี ในกรณีการอุดหนุนแบบหลัง รัฐจะต้องกันเงินเพื่อจ่ายให้กับผู้เสียภาษีด้วย

นอกจากนี้ เพื่อให้รัฐสภามีโอกาสการตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น กฎหมายการเงินการคลังของรัฐ ควรบัญญัติให้อำนาจรัฐสภาในการตรวจสอบตามกำหนดเวลาที่แน่นอน เช่น เมื่อครบกำหนดสี่สมัยของรัฐสภาและครอบคลุมระยะเวลาการตรวจสอบย้อนหลัง 10 ปี เพื่อทำการตรวจสอบการใช้จ่ายในแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีทุกแผนงาน โดยเชื่อมโยงข้อมูลการใช้จ่ายและการจัดหารายได้ในภาพรวมของรัฐบาล และเสนอแนะต่อรัฐสภาเพื่อใช้เป็นข้อมูลในการอภิปรายงบประมาณแผ่นดินและการพิจารณาร่างกฎหมายใหม่ที่เกี่ยวข้องต่อไป

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 ได้บัญญัติการรับรู้ถึงการมีอยู่ของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีไว้แล้วในมาตรา 167 โดยบังคับให้รัฐบาลต้องมีการรายงานรวบรวมวิเคราะห์รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี (ประโยชน์และการขาดรายได้จากการยกเว้นภาษีเฉพาะรายในรูปแบบต่างๆ) เป็นข้อมูลในเอกสารประกอบงบประมาณ พร้อมๆ กับข้อมูลฐานะทางการเงินการคลังอื่นๆ เพื่อแสดงถึงภาพรวมทางเศรษฐกิจการคลังของประเทศอย่างถูกต้องครบถ้วน ตามหลักความเป็นเอกภาพทางงบประมาณ ในการนำเสนอร่างพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณต่อสภาผู้แทนราษฎร ทั้งนี้ รัฐบาลโดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้องต้องดำเนินการให้มี กฎหมายการเงินการคลังของรัฐ เพื่อกำหนดกรอบและกลไกในการกำกับดูแลการบริหารนโยบายการคลังของประเทศอย่างเป็นองค์รวม โดยเฉพาะการจัดทำรายงานรวบรวมวิเคราะห์รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีอย่างถูกต้องและเป็นจริงนั้น จะเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อรัฐบาลอย่างมาก ในการวางแผนบริหารนโยบายการคลังในภาพรวมทุกระยะ รวมทั้งการตัดสินใจว่าจะดำเนินมาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในแผนงานใดต่อไป หรือจะมีความจำเป็นและเหมาะสมในการเลือกใช้จ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในแผนงานใหม่ๆ หรือไม่อย่างไรต่อไป

ทั้งนี้ ในการกำหนดกรอบเงื่อนไขและรูปแบบเนื้อหาของกรรณการรายงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีสตามกฎหมายการเงินการคลังของรัฐต่อไปนั้น มีข้อสาระสำคัญที่ควรพิจารณา คือ

(1) *ความครอบคลุมของประเภทและระดับของภาษีในการรายงาน*: ทุกประเทศในกลุ่ม OECD ที่ได้มีการศึกษา เริ่มรายงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้ ทั้งในส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคล และต่อมาจึงครอบคลุมถึงภาษีการบริโภค (ยกเว้นสหรัฐอเมริกา) และภาษีทรัพย์สิน ตลอดจนภาษีอากรอื่นๆ ต่อไป โดยทุกประเทศได้รายงานการใช้รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ในภาษีที่มีการจัดเก็บโดยรัฐบาลกลาง และมีประเทศออสเตรเลียและอิตาลีเท่านั้น ที่รายงานมาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในภาษีสระดับท้องถิ่นด้วย ผู้เขียนเห็นว่าประเทศไทยควรมีการรายงานมาตรการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ในภาษีที่มีการจัดเก็บโดยกรมสรรพากรก่อน ซึ่งครอบคลุมประเภทภาษีที่มีการจัดเก็บตามประมวลรัษฎากร โดยเริ่มจากรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร และพัฒนาครอบคลุมถึงภาษีอากรอื่นต่อไป เนื่องจากภาษีเงินได้เป็นภาษีทางตรงที่ผลกระทบและขอบเขตที่กว้างขวางต่อปัจเจกบุคคลทุกคนในสังคม และเป็นภาษีสากลของทุกประเทศที่มีการพัฒนาแนวความคิด ทฤษฎี และการปรับใช้บังคับมาอย่างยาวนาน เพียงพอที่จะทำความเข้าใจและกำหนดกฎเกณฑ์ที่เป็นโครงสร้างสามัญให้เป็นบรรทัดฐานในการจำแนกรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีต่อไปได้ ทั้งนี้ แม้ว่ากฎหมายไม่ได้จำกัดการรายงานเฉพาะประเภทภาษี และไม่ได้จำกัดระดับภาษีที่จัดเก็บโดยรัฐบาลก็ตาม ก็เห็นว่าเป็นการเปิดกว้างให้มีการพัฒนาในทางปฏิบัติทั้งรูปแบบและเนื้อหา ตลอดจนเทคนิควิธีและฐานข้อมูลต่างๆ ที่เป็นเงื่อนไขต่อไปด้วย ซึ่งต้องใช้เวลาและความอดุสาหะอย่างมาก ในการจำแนกแยกแยะและรวบรวมข้อมูลตัวเลขให้ใกล้เคียงความเป็นจริงที่สุด ดังเช่นประสบการณ์ของประเทศพัฒนาแล้วทั้งหลายที่ไม่อาจดำเนินการได้สมบูรณ์ในระยะเวลาอันสั้น แต่ในที่สุดแล้ว รายการต่างๆ ในรายงานก็ควรจะครอบคลุมการการใช้จ่ายผ่านภาษีอากรทุกประเภทที่มีการจัดเก็บ และอาจรวมไปถึงค่าธรรมเนียมต่างๆ ที่มีการลดยกเว้นเพื่อเป็นการอุดหนุนเฉพาะรายด้วย เพื่อแสดงถึงภาพรวมของการใช้จ่ายประเภทนี้ให้มีความชัดเจนมากที่สุด ซึ่งในรายงานที่จัดทำขึ้นนี้ควรมีหมายเหตุและทำความเข้าใจในประเด็นนี้ด้วย

(2) *การกำหนดนิยาม “รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี”*: หลายประเทศในกลุ่ม OECD แม้จะได้ปรับใช้นิยามอย่างเป็นทางการไว้ในกฎหมายว่าอะไรคือรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีสก็ตาม แต่การจำแนกและบ่งชี้ถึงบทบัญญัติรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ก็ยังคงต้องอาศัยการจำแนกในทางทฤษฎีเป็นหลักเกณฑ์พื้นฐาน กล่าวคือ เป็นบทบัญญัติพิเศษที่หันเหออกไปจากเกณฑ์บรรทัดฐานสามัญของโครงสร้างภาษี ดังนั้น จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องทำความเข้าใจถึงโครงสร้างสามัญสำหรับการบังคับจัดเก็บภาษีสโดยปกติในเรื่องนั้นๆ อย่างชัดเจน ว่ามีเกณฑ์บรรทัดฐานเป็นอย่างไรบ้าง แล้วจึงจะสามารถจำแนกบทบัญญัติที่แสดงถึง การให้สิทธิพิเศษเชิงความได้เปรียบทางการเงินในรูปแบบต่างๆ ของการบรรเทาภาระภาษี ซึ่งหลายรายการก็สามารถจำแนกได้อย่างชัดเจนถึง

รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี แต่บางรายการก็อาจมีข้อโต้แย้งทั้งในเชิงแนวคิดและหรือวิธีปฏิบัติดังที่ได้ศึกษามา รวมถึงนัยสำคัญเชิงการอุดหนุน ที่บางรายการแม้ไม่มีนัยสำคัญเชิงปริมาณการอุดหนุน แต่กระทบถึงความเป็นธรรมในสังคม ก็ไม่อาจละเว้นได้ เพราะการรายงานจะต้องแสดงผลการวิเคราะห์ทั้งในเชิงปริมาณและคุณภาพ (ประโยชน์) ของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีด้วย ผู้เขียนเห็นว่านิยามอย่างเป็นทางการของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีของไทย ได้บัญญัติไว้แล้วในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2550 มาตรา 167 กล่าวคือ “การขาดรายได้จากการยกเว้นภาษีเฉพาะรายรูปแบบต่างๆ” ซึ่งแม้เป็นนิยามที่ครอบคลุมขอบเขตกว้างขวาง แต่ก็เป็นการเปิดกว้างและยืดหยุ่นไว้ให้มีการพัฒนาในทางปฏิบัติอย่างต่อเนื่องต่อไป โดยหากจะกำหนดไว้ในกฎหมายการเงินการคลังอีก ก็ควรเป็นนิยามเดียวกันดังกล่าวเพื่อให้มีความสอดคล้องต้องกัน และอาจกำหนดหลักเกณฑ์เป็นการอรรถาธิบายถึงการจำแนกและรวบรวมในทางปฏิบัติของการจัดทำรายงานต่อไปได้ กล่าวคือ การขาดรายได้ ย่อมแสดงถึงนัยที่ชัดเจนของการอุดหนุนทางการเงิน ซึ่งหากไม่มีนัยสำคัญดังกล่าว หรือมีในปริมาณที่น้อยมาก ก็อาจละเว้นเสีย ส่วนการยกเว้นภาษีเฉพาะราย ย่อมหมายถึงการยกเว้นกฎหมายภาษี ที่แสดงให้เห็นถึงการหันเหออกไปจากเกณฑ์บรรทัดฐานโครงสร้างสามัญของภาษีนั่นๆ อันเป็นการกำหนดสิทธิพิเศษเชิงความได้เปรียบทางการเงินให้แก่กลุ่มผู้เสียภาษี กลุ่มกิจกรรม หรือกลุ่มอุตสาหกรรม เป็นการเฉพาะราย เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์เป้าหมายของแผนงาน ตามนโยบายทางเศรษฐกิจสังคมของรัฐบาลเรื่องใดเรื่องหนึ่ง และในรูปแบบต่างๆ นั้น ย่อมบ่งชี้ถึงการยกเว้นกฎหมายภาษีในรูปแบบต่างๆ ซึ่งโดยทั่วไปก็อาศัยรูปแบบของการบรรเทาภาระภาษีกรณีปกติ เป็นวิธีการในการออกแบบบัญญัติรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ดังที่ได้ศึกษามา หน่วยงานหรือคณะผู้รวบรวมรายงานอาจจำแนกตามรูปแบบต่างๆ เพื่อเป็นกรอบการอธิบายในทางปฏิบัติต่อไปได้ อนึ่ง การรับรู้หลักการสากลเรื่องรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีแล้วนี้ ยังจำเป็นต้องดำเนินการรวบรวมและจัดทำรายงานขึ้นเป็นครั้งแรกสำหรับประเทศไทยโดยเร็วด้วย ดังนั้น หากรายการต่างๆ ของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี มีความชัดเจนในการจำแนกและบ่งชี้ถึงวัตถุประสงค์ของแผนงานต่างๆ ได้ โดยไม่มีข้อโต้แย้งหรือสงสัยในเกณฑ์การจำแนกมากนัก ก็น่าจะทำให้หลักการและการจัดทำรายงานนี้ได้รับการยอมรับและทำความเข้าใจได้ง่ายขึ้น และนำไปใช้ประโยชน์ โดยมุ่งเน้นไปที่การพิจารณาวิเคราะห์เชิงคุณค่ามากกว่าที่จะเสียเวลากับข้อโต้แย้งสงสัยในเกณฑ์การจำแนกต่างๆ ซึ่งรายการที่เห็นว่ายังไม่ชัดเจนก็อาจหมายเหตุและปล่อยไว้ให้มีการพัฒนาทางความคิดและตัดสินใจในอนาคตต่อไปได้

(3) *ศัพท์บัญญัติกฎหมาย:* ควรใช้คำว่า “รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี” เป็นศัพท์บัญญัติอย่างเป็นทางการในกฎหมายโดยตลอด เนื่องจากมีความสอดคล้องและสื่อถึงรูปแบบและเนื้อหาของเครื่องมือทางการคลังประเภทนี้ได้เป็นอย่างดี และแม้มีข้อเขียนของนักวิชาการบางท่านก่อนหน้านี้ใช้คำว่า “รายจ่ายภาษี” ที่อาจสับสนและสับสนในการเรียกขาน แต่ยังไม่ได้สื่อความหมายที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการใช้จ่ายเงินแผ่นดินโดยรัฐบาลผ่านระบบภาษี ซึ่งถือเป็นวัตถุประสงค์และนโยบายหลัก

ของเครื่องมือทางการคลังประเภทนี้ และอาจมีกรณีที่ทำให้เกิดความสับสนกับคำว่า “รายจ่ายภาษี” หรือ “รายจ่ายประเภทภาษี” ที่เป็นรายจ่ายประเภทหนึ่งในเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคล ซึ่งมีที่เรียกใช้ในวงวิชาการกฎหมายและบัญชี ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม อยู่ก่อนแล้ว รวมถึงคำว่า “ภาษีรายจ่าย” ซึ่งเป็นภาษีการบริโภคประเภทหนึ่งด้วย

(4) *ระบบวิธีการในการประมาณการจำนวนรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีแต่ละแผนงาน* : ทุกประเทศที่ได้มีการศึกษาของกลุ่ม OECD ได้ปรับใช้ระบบวิธีการคำนวณตามหลักเกณฑ์การขาดหรือการสูญเสียรายได้ภาษี (Revenue Loss/Forgone) เนื่องจากเป็นวิธีที่ไม่ซับซ้อนมากนักและอาศัยฐานข้อมูลที่มีอยู่แล้วของหน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยมีประเทศสหรัฐอเมริกาที่ปรับใช้วิธีการคำนวณตามหลักเกณฑ์มูลค่าเสมือนรายจ่าย (Outlay Equivalent) เปรียบเทียบด้วยเช่นกัน ทั้งนี้ ในส่วนการรับรู้รายได้ภาษีที่จะเป็นฐานในการคำนวณส่วนสูญเสียหรือการรายได้ภาษีนั้น มีประเทศที่ปรับใช้ทั้งเกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) และเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) ในจำนวนเท่าๆ กัน ทั้งนี้ ตามเกณฑ์สิทธิอาจทำให้การรับรู้ตัวเลขรายได้มีมากกว่า และส่งผลถึงตัวเลขรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีมีมากกว่าด้วย โดยมีข้อสังเกตว่า ประเทศส่วนใหญ่ที่ปรับใช้เกณฑ์เงินสดนั้นมีวัตถุประสงค์ในการใช้ข้อมูล ในการเชื่อมโยงรายงานกับกระบวนการงบประมาณโดยตรงในระดับใดระดับหนึ่ง ส่วนประเทศที่ใช้เกณฑ์สิทธินั้น วางสถานะของรายงานเป็นข้อมูลทางการคลังที่เปิดเผยต่อสาธารณะชน โดยไม่ได้เชื่อมโยงกับกระบวนการงบประมาณโดยตรง สำหรับประเทศไทยนั้น เห็นว่าควรปรับใช้หลักเกณฑ์การขาดหรือสูญเสียรายได้ภาษีและใช้เกณฑ์เงินสด เป็นวิธีการและฐานการคำนวณมูลค่าของรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีแต่ละรายการ เพราะน่าจะเหมาะสมสอดคล้องกับฐานข้อมูลเท่าที่มีอยู่ และวัตถุประสงค์ที่กำหนดสถานะให้รายงานเป็นเอกสารประกอบงบประมาณด้วย

(5) *ระยะเวลาในการจัดทำรายงานและช่วงเวลาที่ครอบคลุม*: เกือบทุกประเทศที่ได้ศึกษาในกลุ่ม OECD มีการจัดทำรายงานวิเคราะห์รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเป็นรายประจำปี และส่วนใหญ่ครอบคลุมการประมาณการในระยะเวลา 7 ปี กล่าวคือ ในปีที่ขออนุมัติงบประมาณปีงบประมาณที่ผ่านมา และอีกห้าปีต่อเนื่องนับจากปีงบประมาณ เนื่องจากโดยธรรมชาติของแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีมักมีลักษณะเป็นภาระผูกพันทางงบประมาณอยู่ในตัว เพราะเมื่อมีการอนุมัติแล้วก็จะมีผลเป็นการใช้จ่ายโดยอัตโนมัติทุกปี จนกว่าจะมีการยกเลิก จึงมีความจำเป็นที่จะต้องประมาณการตัวเลขการใช้จ่ายในอนาคตของแผนงานนั้นในระยะหนึ่ง ซึ่งจะมีประโยชน์และสอดคล้อง กับการวางแผนนโยบายการคลังของประเทศในระยะกลางและระยะยาวด้วย สำหรับประเทศไทย รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2550 มาตรา 167 กำหนดให้จัดทำเป็นเอกสารประกอบการเสนอร่างพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี จึงมีลักษณะบังคับให้จัดทำเป็นรายปีอยู่ในตัว ซึ่งมีความเหมาะสมแล้ว ในส่วนของช่วงเวลาที่ครอบคลุมนั้น แม้ว่าจะกำหนดให้แสดงข้อมูลเฉพาะปีที่ขออนุมัติงบประมาณและปีงบประมาณที่ผ่านมาก็ตาม แต่เมื่อพิจารณาเหตุผลในหลักปฏิบัติสากล ด้วยลักษณะเฉพาะของการใช้จ่ายแบบอัตโนมัติดังกล่าว จึงเห็นควรที่หน่วยงาน

ผู้จัดทำรายงานจะได้ทำการประมาณการตัวเลขค่าใช้จ่ายในอนาคต ครอบคลุมช่วงเวลาห้าปีถัดไปด้วย เพื่อให้สอดคล้องกับการวางแผนนโยบายการคลังของประเทศในภาพรวม ตามหลักการรักษาเสถียรภาพ และพัฒนาทางเศรษฐกิจอย่างยั่งยืน

(6) การจำแนกประเภทรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในรายงาน: รูปแบบของการจำแนกรายการรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีในการรายงานที่ประเทศทั้งหลายปรับใช้นั้น อาจจำแนกได้เป็นสามรูปแบบใหญ่ๆ คือ การจำแนกตามภารกิจหรือวัตถุประสงค์ของแผนงานในทางงบประมาณรายจ่าย การจำแนกตามรูปแบบบทบัญญัติการบรรเทาภาระภาษี และการจำแนกตามกลุ่มผู้เสียภาษีหรือกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ได้รับสิทธิประโยชน์ โดยการจำแนกแต่ละรูปแบบสามารถใช้ประโยชน์ได้แตกต่างกัน กล่าวคือ ในรูปแบบแรกนำไปใช้ในการเชื่อมโยงข้อมูลกับกระบวนการงบประมาณรูปแบบที่สองสามารถปรับใช้กับกระบวนการปฏิรูปภาษี และในรูปแบบสุดท้ายก็สามารถนำไปใช้เพื่อติดตามประเมินผลการวิเคราะห์แผนงานได้ ทั้งนี้ ทุกประเทศมีการจำแนกมากกว่าหนึ่งรูปแบบ โดยถือเอาสาระสำคัญในรูปแบบแรกเกณฑ์ เพื่อให้สอดคล้องกับหมวดหมู่ทางงบประมาณรายจ่าย และใช้สองรูปแบบหลังเป็นบทบาทเสริมในการรายงาน สำหรับประเทศไทยควรปรับใช้ในแนวทางเดียวกัน เพื่อให้สอดคล้องกับสถานะในการเป็นเอกสารประกอบงบประมาณ

สำหรับแผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่มีการดำเนินการอยู่แล้วในขณะนี้ กฎหมายการเงินการคลังของรัฐ ควรกำหนดมาตรการให้มีการตรวจสอบและดำเนินการแก้ไขปรับปรุงต่อไป เมื่อได้มีการรวบรวมรายการเป็นเอกสารรายงานอย่างเป็นทางการแล้ว ดังนี้

(1) รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้ ที่ไม่มีแผนงานรายจ่ายทางตรงดำเนินการอยู่ เพราะไม่มีเหตุผลความจำเป็นอีกต่อไปแล้ว และ/หรือไม่สอดคล้องกับยุทธศาสตร์การบริหารประเทศ เห็นควรให้ยกเลิกโดยทันที เช่น แผนงานรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีที่เป็นการอุดหนุนธนาคารพาณิชย์เกี่ยวกับกิจการวิเทศธนกิจ (BIBF) เป็นต้น

(2) รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้ ที่มีวัตถุประสงค์แผนงานทับซ้อนใกล้เคียงหรือคล้ายคลึงกับรายจ่ายทางตรงที่มีการดำเนินการอยู่ตามยุทธศาสตร์การบริหารประเทศ การยกเลิกควรต้องทำควบคู่ไปกับการโอนรายได้ภาษีทั้งหมดหรือบางส่วนที่สอดคล้องกันนั้น ไปให้แก่แผนงานนโยบายรายจ่ายทางตรง เช่น การยกเลิกค่าลดหย่อนการอุปการะบิดามารดาที่เป็นผู้สูงอายุ เพื่อนำเงินรายได้ภาษีนี้นั้นไปอุดหนุนให้กับนโยบายการจ่ายเบี้ยยังชีพแก่ผู้สูงอายุ หรือยกเลิกค่าลดหย่อนการศึกษานูตร เพื่อนำรายได้ภาษีนี้นั้นไปใช้กับนโยบายเรียนฟรี เป็นต้น

(3) สำหรับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ที่มีวัตถุประสงค์สอดคล้องกับแผนพัฒนาประเทศ และมีความจำเป็นอยู่ เพราะยังไม่มีแผนงานรายจ่ายทางตรงที่เพียงพอ ควรออกแบบแผนงานรายจ่ายทางตรงใหม่ๆ เพิ่มเติมให้เพียงพอ แล้วพิจารณาทบทวนยกเลิกรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีดังกล่าว และโอนรายได้ภาษีนี้นั้นไปเพิ่มเติมให้กับแผนงานรายจ่ายทางตรงที่นำมาแทนที่ เช่น แผนงานการอุดหนุนการวิจัยและพัฒนาทางวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี เป็นต้น

(4) สำหรับรายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษี ที่มีความเหมาะสมจำเป็นและสอดคล้องกับ ยุทธศาสตร์การพัฒนาประเทศ และเป็นข้อเสนอที่เห็นว่าดีกว่ารายจ่ายทางตรง เช่น แผนงานจูงใจให้ มีการอนุรักษ์พลังงานและสิ่งแวดล้อม เป็นต้น แผนงานเหล่านี้ควรต้องได้รับการตรวจสอบแก้ไข ปรับปรุง ทั้งในเรื่องรูปแบบที่จะต้องเข้าสู่กระบวนการเสนอเป็นร่างกฎหมายต่อรัฐสภา และในเรื่อง เนื้อหาที่จะต้องทำให้มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความเป็นธรรมมากยิ่งขึ้นต่อไป