

บทที่ 2

ความหมาย ลักษณะ ความเป็นมา และหลักทั่วไป ของเบี้ยปรับภาษีอากร

พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ได้ให้ความหมายคำว่า “เบี้ยปรับ” คือ จำนวนเงินหรือการชำระหนี้เป็นอย่างอื่นที่มีใช้เป็นจำนวนเงินซึ่งลูกหนี้สัญญาว่าจะให้เจ้าหนี้เรียกเอาได้เมื่อตนไม่ชำระหนี้ หรือไม่ชำระหนี้ให้ถูกต้องสมควร เงินค่าปรับที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรจะต้องเสียเพิ่มขึ้นจากจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระ ในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายทางภาษีอากรได้กำหนดไว้

จะเห็นได้ว่า มีทั้งความหมายในทางสัญญาซึ่งเป็นทางแพ่ง และความหมายในทางภาษีอากร

คำว่า “เบี้ยปรับ” มีการบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติต่าง ๆ หลายฉบับ มีทั้งการกำหนดเบี้ยปรับเกิดขึ้น โดยผลของกฎหมาย กล่าวคือ หากบุคคลใดไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ตามที่กฎหมายระบุไว้จะถูกเรียกเบี้ยปรับเป็นการลงโทษฐานฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด และเบี้ยปรับที่เกิดขึ้น โดยข้อตกลงกำหนดเบี้ยปรับในข้อสัญญา ซึ่งเกิดการตกลงเจรจาระหว่างคู่สัญญา 2 ฝ่าย อันเป็นไปตามความประสงค์ของคู่สัญญา

เพื่อให้เข้าใจในเบี้ยปรับมากขึ้น จึงเห็นควรศึกษาความหมาย วัตถุประสงค์ ลักษณะ ประวัติความเป็นมาของเบี้ยปรับภาษีอากร และหลักทั่วไปของการจัดเก็บภาษีอากร สิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษี ดังนี้

1. ความหมายของเบี้ยปรับ

ความหมายของเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร อันเป็นเบี้ยปรับภาษีอากร มีนักวิชาการได้ให้ความหมาย ดังนี้

“เบี้ยปรับ คือ ค่าปรับ ซึ่งมีความหมายโดยละเอียด หมายถึง เงินที่เพิ่มขึ้น เนื่องจากการไม่ปฏิบัติหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร เช่น ไม่ได้เสียไว้เลย หรือเสียไว้แต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน เบี้ยปรับปกติจะคิดจากส่วนของภาษีที่คิดไว้ขาด โดยทั่วไปเบี้ยปรับของไทยจะกำหนดไว้ 1 เท่า แล้วแต่กรณี และหากผู้เสียภาษีเป็นผู้พบความผิดพลาดในการยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีไว้ขาด และได้ยื่นนำส่งภาษีเพิ่มเติม เบี้ยปรับนี้มักจะได้รับการลดให้ด้วย”¹

“เบี้ยปรับ คือ เงินภาษีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีเสียเพิ่มเติม เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษีหรือยื่นรายการแล้วแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน หรือเนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดไว้ เช่น ไม่จัดให้มีใบกำกับภาษีและส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เบี้ยปรับนี้ส่วนใหญ่จะกำหนดเป็นจำนวนเท่าของภาษีที่ต้องชำระ เช่น 1 เท่า หรือ 2 เท่า ของภาษีที่ต้องชำระ เป็นต้น”²

“เบี้ยปรับ” คือ เงินภาษีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีเสียเพิ่มเติม เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษี หรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดไว้”

จากนิยามคำว่า เบี้ยปรับ ในทางภาษีอากรนี้สามารถพิเคราะห์ได้ว่า เบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรเกิดขึ้นตามที่บทบัญญัติกฎหมายได้กำหนดไว้ มิได้เกิดจากการตกลงกันของคู่สัญญา เป็นนิติกรรมฝ่ายเดียวที่บัญญัติขึ้นเพื่อให้บุคคลที่เกี่ยวข้องกับประมวลรัษฎากรดังกล่าวต้องปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายบัญญัติไว้อย่างเคร่งครัด

โทษทางแพ่งจากการไม่ปฏิบัติให้ถูกต้องตามที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ นอกจากเบี้ยปรับแล้ว ยังมีเงินเพิ่มด้วย โดยมีผู้ให้ความหมายของเงินเพิ่ม ดังนี้

¹สาธิต รังคสิริ, “เกร็ดความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีอากร,” วารสารภาษีอากร 12, 144 (กันยายน 2536): 71-81

²ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และคุณลลลักษณ์ ตราชูธรรม, “เงินเพิ่ม,” วารสารภาษีอากร 23, 269 (กุมภาพันธ์ 2547): 113-119.

³ไพศาล ธีรานุตร, “เบี้ยปรับ-เงินเพิ่มของภาษีมูลค่าเพิ่ม,” สรรพากรศาสตร์ 38, 12 (ธันวาคม 2534): 28.



สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ
ห้องสมุดงานวิจัย
วันที่ 05 ต.ค. 2555
เลขทะเบียน 219115
เลขเรียกหนังสือ

“เงินเพิ่ม คือ เงินภาษีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีชำระเมื่อผู้เสียภาษีผิดนัดไม่ชำระภาษีตามกำหนดเวลา”⁴

“เงินเพิ่ม คือ ดอกเบี้ยจากการชำระเกินกำหนด ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ชำระค่าภาษีอากรภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย จึงมีบทบัญญัติให้เสียดอกเบี้ยแก่รัฐด้วย ซึ่งเรียกว่า “เงินเพิ่ม” เงินเพิ่มนี้มีลักษณะเช่นเดียวกับดอกเบี้ยที่ลูกหนี้ต้องชำระเมื่อถึงกำหนดเวลาชำระหนี้แล้วผิดนัดนั่นเอง”⁵

เมื่อพิจารณาทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแล้ว จะเห็นได้ว่า เบี้ยปรับเปรียบได้กับค่าเสียหายของรัฐ และเงินเพิ่มเปรียบได้กับค่าขาดประโยชน์ที่รัฐจะนำเงินภาษีอากรที่ได้ไปใช้จ่ายในการบริหารราชการแผ่นดินนั่นเอง

2. วัตถุประสงค์ของการเรียกเก็บเบี้ยปรับ

การเรียกเก็บเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร มีวัตถุประสงค์ดังนี้

1) เพื่อให้การบังคับใช้ประมวลรัษฎากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ทำให้การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐทำได้เต็มที่ เป็นการป้องกันการกระทำความผิดในลักษณะของการชู้ และการป้องกันการกระทำซ้ำ และถือเป็นการปราบปรามหรือระงับการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรด้วย

2) เพื่อจูงใจให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายอย่างถูกต้อง เช่น การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีอย่างถูกต้องภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ หากไม่ปฏิบัติตามแล้วกฎหมายก็กำหนดให้เรียกเก็บเบี้ยปรับได้

3) เพื่อเป็นค่าความเสียหายของรัฐ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมียุติธรรมที่จะหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากร หรือไม่ให้ความร่วมมือตรวจสอบไตสวนภาษีอากรโดยไม่มีเหตุผล

⁴ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และคุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, เรื่องเดิม, หน้า 113.

⁵วิบูลย์ ชัยชนะศิริวิทยา, การดำเนินคดีอาญากรณีทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรุงเทพมหานคร: กองฝึกอบรม กรมสรรพากร, 2545), หน้า 23.

อันสมควร ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ ซึ่งบางครั้ง เบี้ยปรับที่เรียกเก็บอาจมีจำนวนมากกว่าเงินภาษีที่ต้องชำระก็เป็นได้

4) เพื่อลดหย่อนค่าเสียหายหรือเป็นการประกันรายได้ของรัฐ เนื่องจากรัฐต้องมีการลงทุนในการที่เจ้าหน้าที่ต้องเสียเวลา เสียค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบ จึงเรียกค่าชดเชยจากผู้กระทำผิดเป็นค่าเสียโอกาสอย่างหนึ่ง และเป็นการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพให้เป็นไปตามกฎหมายระหว่างผู้เสียภาษีไว้ถูกต้อง กับผู้เสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน

5) เพื่อกระตุ้นให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามภาระหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีโดยสมัครใจ และเพื่อให้ผู้เสียภาษีให้ความร่วมมืออันดีต่อหน่วยงานราชการ

6) เพื่อให้แน่ใจว่าจะมีการจัดเก็บเบี้ยปรับสำหรับการไม่ชำระภาษีอย่างยุติธรรม และโดยสม่ำเสมอ

7) เพื่อให้สามารถลงโทษผู้ที่ไม่จ่ายภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ และสามารถกำหนดอัตราโทษได้ตามสัดส่วนของความร้ายแรงในการกระทำความผิด

3. ลักษณะของเบี้ยปรับ

ลักษณะของเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร สามารถพิจารณาได้จากรูปแบบมาตรการทางปกครอง ค่าเสียหายและค่าขาดประโยชน์ของรัฐ ซึ่งแยกออกได้ดังต่อไปนี้ คือ

3.1 รูปแบบของเบี้ยปรับภาษีอากร

เบี้ยปรับภาษีอากร พิจารณาได้จากลักษณะตามรูปแบบของการเกิดขึ้น การเปลี่ยนแปลง การระงับและเหตุผลทางกฎหมาย ดังนี้

1) การเกิดขึ้น เบี้ยปรับภาษีอากรเกิดขึ้นตามกฎหมายมิได้เกิดจากความสมัครใจของคู่สัญญา โดยเบี้ยปรับภาษีอากรเกิดจากการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องของผู้เสียภาษี

2) การเปลี่ยนแปลง เบี้ยปรับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเกิดขึ้นจากการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน โดยสถานะที่แท้จริงก็ยังคงเป็นเบี้ยปรับ แต่เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี กฎหมายจึงกำหนดให้เบี้ยปรับถือเป็นเงินภาษี

3) การระงับ เบี้ยปรับภาษีอากรเกิดขึ้นเมื่อเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีอากร จึงถือได้ว่า เงินภาษีอากรเป็นหนี้ประชาชน เพราะจะต้องมีภาษีเกิดขึ้นก่อนแล้วจึงมีเบี้ยปรับ เบี้ยปรับจึงถือเป็นหนี้อุปกรณ หากเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินแล้วพบว่า ไม่มีเงินภาษีที่ต้องชำระก็จะไม่มีเบี้ยปรับที่ต้องชำระด้วยเช่นกัน แต่หากเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินแล้วพบว่า มีภาษีและเบี้ยปรับที่ต้องชำระ การชำระเฉพาะส่วนของภาษีก็ไม่ถือว่าหนี้หนี้ได้ชำระครบถ้วนแล้ว เพราะกฎหมายถือว่า เบี้ยปรับเป็นภาษี เพื่อให้การชำระหนี้ภาษีอากรครบถ้วน จึงจำเป็นต้องชำระเบี้ยปรับด้วย หนี้ภาษีอากรจึงหมดไป

3.2 มาตรการทางปกครอง

การกำหนดเบี้ยปรับภาษีอากรถือเป็นมาตรการทางแพ่ง เป็นรูปแบบหนึ่งของมาตรการบังคับทางปกครอง (Administrative Sanctions) เพราะฝ่ายปกครอง (Administrative Agency) เป็นผู้บังคับตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางแพ่ง และโดยปกติไม่ขึ้นอยู่กับกฎหมายแพ่ง (Civil Law) แต่ขึ้นอยู่กับกฎหมายปกครอง (Administrative Law) ทั้งนี้เพราะลักษณะการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐเป็นการใช้อำนาจฝ่ายเดียว กล่าวคือ ฝ่ายปกครองมีอำนาจเหนือกว่าผู้เสียภาษี ทำให้ภาษีมูลักษณะเป็นการบังคับโดยฝ่ายปกครองกำหนดมาตรการบังคับและมาตรการลงโทษต่อผู้เสียภาษีเพื่อให้ชำระภาษี ดังนั้นโทษทางแพ่ง (Civil Penalty) จึงเป็นรูปแบบหนึ่งของโทษทางปกครอง (Administrative Penalty) ลักษณะของโทษทางแพ่งจึงแตกต่างจากค่าเสียหายทางแพ่งซึ่งเกิดจากการผิดสัญญาหรือละเมิด

การกำหนดเบี้ยปรับภาษีอากรเป็นการวางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดระเบียบบริหารราชการของรัฐทางภาษีอากร เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรอย่างมีประสิทธิภาพ โดยการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานของรัฐที่เกี่ยวข้องกับการใช้กฎหมายภาษีอากรหรือประมวลรัษฎากรเป็นเครื่องมือในการปฏิบัติราชการให้สัมฤทธิ์ผล ถือเป็น

มาตรการที่รัฐสภาให้อำนาจแก่ฝ่ายปกครองเพื่อให้สามารถบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมายได้ หากฝ่าฝืนจะมีการบังคับการทางปกครองในกรณีที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี หรือยื่นรายการแล้วแต่ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ โดยการเรียกเก็บเบี้ยปรับจากเงินภาษีอากร

3.3 ค่าเสียหายและค่าขาดประโยชน์ของรัฐ

การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องชำระเบี้ยปรับเพิ่มเติม เนื่องจากผู้เสียภาษีปฏิบัติไม่ถูกต้องตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ เบี้ยปรับจึงเป็นเงินที่ผู้เสียภาษีอากรต้องชำระเพิ่มเติมนอกจากภาษีอากรที่ต้องชำระตามปกติ ซึ่งมักจะกำหนดเป็นจำนวนเท่าของภาษีที่จะต้องชำระ เช่น ให้เสียเบี้ยปรับ 1 เท่าหรือ 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ ซึ่งถือเป็นค่าเสียหายของรัฐเพราะรัฐต้องใช้งบประมาณและเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบผู้เสียภาษี ทำให้ขาดประโยชน์ที่เจ้าหน้าที่จะไปปฏิบัติงานอื่น อีกทั้งการหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษีอากร และการชำระภาษีอากรไม่ถูกต้องส่งผลให้ประมาณการรายรับของประเทศผิดพลาดไป เสียหายแก่เศรษฐกิจของประเทศ จึงต้องมีมาตรการบังคับทางปกครองเพื่อป้องกันมิให้มีการหลีกเลี่ยงภาษี หรือการชำระภาษีไม่ถูกต้องตามกฎหมาย

4. ประวัติความเป็นมาของการ

จัดเก็บภาษีอากรและเบี้ยปรับ

ตามหลักฐานในประวัติศาสตร์ที่อ้างอิงได้เกี่ยวกับประวัติการจัดเก็บภาษีอากรของชาติไทย คือ ศิลาจารึกสมัยพ่อขุนรามคำแหงมหาราชซึ่งอยู่ในยุคสมัยกรุงสุโขทัย แต่ความเป็นมาก่อนยุคสุโขทัยได้เคยมีการวิเคราะห์โดยพิจารณาถึงลักษณะประวัติศาสตร์การปกครองของชาติไทย ซึ่งคาดว่า การจัดเก็บภาษีอากรน่าจะเป็นวิวัฒนาการมาจากผลของการก่อสร้างราชอาณาจักรในยุคแรก ๆ ของชนชาติไทย ที่ต้องมีการรบพุ่งเป็นสงครามกับเพื่อนบ้านใกล้เคียง เมื่อมีการรบชนะก็จะมีการกวาดต้อนผู้คนและทรัพย์สิน หลังจากนั้นก็จะให้ประเทศผู้แพ้ที่อยู่ภายใต้การปกครองจัดส่งเครื่องบรรณาการมามอบให้ ซึ่งลักษณะการได้มาซึ่งรายได้และทรัพย์สินข้างต้นเป็นการนำ

รายได้จากนอกราชอาณาจักรเข้ามาในราชอาณาจักร ซึ่งอาจถือว่าเป็นรูปแบบการจัดเก็บภาษีประเภทหนึ่ง และในขณะเดียวกันการที่จะให้ราชอาณาจักรมีการปกครองที่เข้มแข็ง มีการพัฒนาในด้านความเป็นอยู่ที่ดีขึ้น รัฐจำเป็นที่จะต้องมีการเกณฑ์แรงงาน ภายในประเทศ เพื่อ เข้ามาทำนุบำรุงประเทศ ทั้งในด้านการก่อสร้างถาวรวัตถุ การขุดคลอง ถนนหนทาง ต่าง ๆ ทั้งนี้โดยการเกณฑ์แรงงาน อาจถือเป็นรูปแบบการเก็บภาษีที่ไม่เป็นตัวเงินประเภทหนึ่งเช่นกัน จนกระทั่งต่อมาเมื่อมีการพัฒนาจนมีการนำระบบเงินตรามาใช้ ในการแลกเปลี่ยนในราชอาณาจักร ถ้าผู้ที่ถูกเกณฑ์เป็นแรงงานต้องการประกอบอาชีพเป็นอิสระก็อาจนำเงินตราที่หามาได้มาใช้ให้กับรัฐหรือเจ้าขุนมูลนาย เพื่อขอความเป็นอิสระในการประกอบอาชีพ อันเป็นก้าวหนึ่งของการเริ่มเป็นระบบการจัดเก็บภาษีอากรในระยะต่อมา

การบริหารการคลังของไทยได้ดำเนินมาเป็นเวลานาน นับตั้งแต่สมัยกรุงสุโขทัยเป็นต้นมา แต่ยังมีได้จัดตั้งหน่วยงานเพื่อทำหน้าที่นี้โดยเฉพาะ รัฐบาลมีรายได้ ภาษีอากร 4 ชนิด ได้แก่ จังกอบ อากร ส่วย และฤชา ในสมัยกรุงศรีอยุธยา ตอนต้น ได้มีการจัดระเบียบการปกครองฝ่ายพลเรือนเป็น 4 แผนก เรียกว่า จตุสดมภ์ ซึ่งประกอบด้วย กรมเมือง กรมวัง กรมพระคลัง และกรมนา โดยกรมพระคลังทำหน้าที่รักษาราชทรัพย์ผลประโยชน์ของบ้านเมือง มีขุนคลังเป็นหัวหน้าบังคับบัญชา และมีพระคลังสินค้าเป็นที่เก็บและรักษาส่วยสาอากร ความเป็นมาของการคลังของไทยสามารถแบ่งได้เป็น 2 ช่วง ดังนี้

4.1 การคลังของไทยในอดีตจนถึงเมื่อสมัยการเปลี่ยนแปลงการปกครอง

ในสมัยสมเด็จพระบรมไตรโลกนาถ (พ.ศ. 1991-2031) ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ปรับปรุงแก้ไขระบบราชการวางระเบียบการคลังการส่วยสาอากรและเศรษฐกิจให้รัดกุมทันสมัย ให้ตราพระราชบัญญัติทำเนียบราชการ โดยแบ่งราชการออกเป็นฝ่ายทหารและพลเรือนซึ่งใช้มาจนถึงสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ ฝ่ายทหารมีสมุหพระกลาโหม เป็นหัวหน้าดำรงตำแหน่งอัครมหาเสนาบดี ฝ่ายพลเรือนมีสมุหนายกเป็นหัวหน้าดำรงตำแหน่งอัครมหาเสนาบดีเช่นเดียวกัน และมีตำแหน่งเสนาบดีจตุสดมภ์

อีก 4 ตำแหน่ง คือ เสนาบดีกรมเมือง เสนาบดีกรมวัง เสนาบดีกรมพระคลัง และเสนาบดีกรมนา

ต่อมาในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัว (พ.ศ. 2367-2394) พระองค์ทรงสนพระทัยที่จะปรับปรุงเศรษฐกิจของประเทศ ในยุคนั้นทางราชการมีความจำเป็นต้องใช้จ่ายเงินมากกว่าในแผ่นดินก่อน ๆ ทรงพยายามหาวิธีเพิ่มรายได้แผ่นดินด้วยการให้ผูกขาดการเก็บภาษีอากร โดยอนุญาตให้เจ้าภาษี ซึ่งส่วนใหญ่เป็นชาวจีนในประเทศไทยเป็นผู้จัดเก็บภาษีอากรจากรายฎ โดยตรง ในแต่ละปีเจ้าภาษีจะเสนอรายได้สูงสุดในการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละชนิดให้แก่รัฐบาล เมื่อได้รับอนุญาตจากรัฐบาลแล้ว เจ้าภาษีจัดแบ่งส่งเงินรายได้แก่รัฐบาลเป็นรายเดือนจนครบกำหนดที่ได้ประมูลไว้เป็นการเริ่มระบบเจ้าภาษีนายอากรนับแต่นั้นมา

ในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว (พ.ศ. 2394-2411) ไทยได้เปิดประตูการค้ากับประเทศตะวันตก นับตั้งแต่ได้มีการลงนามใน สนธิสัญญาบาวริง กับประเทศอังกฤษเมื่อปี พ.ศ. 2398 และกับประเทศอื่น ๆ บทบัญญัติในสนธิสัญญาบาวริง มีผลให้ไทยต้องยกเลิกการค้าแบบผูกขาด โดยระบบพระคลังสินค้าอย่างเด็ดขาด เลิกสัมภาระเก็บภาษีเบิกร่องหรือค่าปากเรือ มีการจัดตั้ง สุลกสถาน (Customs House) หรือ โรงภาษี จัดเก็บภาษีขาเข้าในอัตรา “ร้อยชักสาม” และภาษีขาออกตามที่ระบุไว้ในท้ายสัญญา และทรงโปรดเกล้าฯ ให้สร้างโรงกษาปณ์สิทธิการขึ้นในพระบรมมหาราชวังผลิตเงินเหรียญด้วยเครื่องจักร มีทั้งที่ทำด้วย ทองคำ เงิน ดีบุก และทองแดงในราคาต่างกัน

ในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว (พ.ศ. 2411-2453) ทรงพระราชดำริว่า การบริหารการคลังของประเทศประสบปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรและการจัดระบบการคลังหลายประการ

ประการแรก การจัดเก็บภาษีอากรไม่มีการจัดระบบให้ถูกต้อง การเงินของประเทศได้ถูกแบ่งไปอยู่ที่เจ้านายและขุนนางผู้มีอำนาจ โดยอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรกระจายไปอยู่ตามกรมต่าง ๆ แล้วแต่เจ้ากรมผู้บังคับบัญชากรมนั้น ๆ จะจัดเก็บตามประสงค์ ไม่เป็นระเบียบแบบแผนอันเดียวกันที่จะพึงปฏิบัติเยี่ยงอารยประเทศ นอกจากนี้ ภาษีอากรที่กรมต่าง ๆ จัดเก็บได้ ซึ่งจะต้องมอบเงินส่วนหนึ่งให้กรมพระคลัง

มหาสมบัติก็ปรากฏว่าให้บ้างไม่ให้บ้าง กรมพระคลังมหาสมบัติเป็นเพียงแต่เจ้าพนักงานรับเงินหลวง ไม่มีอำนาจบังคับหรือเรียกร้องให้กรมต่าง ๆ ปฏิบัติตามแต่อย่างใด เพราะไม่มีระเบียบบัญชีกฎหมายวางไว้ให้ทำเช่นนั้นได้ ทำให้เงินผลประโยชน์ของแผ่นดินรั่วไหลไปทางอื่นเสียเป็นอันมาก

ประการที่สอง ระบบเจ้าภาษีนายอากรไม่มีประสิทธิภาพ ตามที่รัฐบาลได้ให้เจ้าภาษีนายอากรรับผูกขาดการเก็บภาษีอากรชนิดต่าง ๆ และนำเงินส่งรัฐเพื่อเป็นรายได้นำมาทำนุบำรุงประเทศนั้น ปรากฏว่าในระยะแรกเจ้าภาษีนายอากรก็นำเงินส่งราชการเต็มตามจำนวนและตรงเวลา แต่เมื่อนานวันไปเจ้าภาษีนายอากรมักบิดพลิ้วผัดผ่อนไม่ส่งเงินตามกำหนดและส่งให้ไม่ครบตามจำนวน อีกทั้งยังทำการรีดนาทาเร้นราษฎรให้ได้รับความเดือดร้อน เกิดระบบการยกยอก นื้อ โกงเงินหลวงของเจ้าหน้าที่และเจ้าภาษีนายอากร จำนวนเงินที่รัฐควรจะได้ก็ไม่ครบตามจำนวนที่พึงได้ เป็นผลกระทบต่อเงินรายจ่ายของแผ่นดิน จนเกือบจะไม่พอใช้ในกิจการต่าง ๆ

ประการที่สาม การจัดทำบัญชีของกรมพระคลังมหาสมบัติไม่เรียบร้อย การทำบัญชีรับและจ่ายเงินของกรมพระคลังมหาสมบัติ มิได้มีปรากฏไว้เป็นแบบอย่างและเป็นหลักฐานให้ตรวจสอบได้ จึงไม่ทราบแน่นอนว่าในแต่ละปี รัฐได้รับเงินเท่าไร และจ่ายราชการไปเท่าไร มีกำไรหรือขาดทุน เมื่อพระคลังมหาสมบัติแต่ละคนดับสูญไปบัญชีนั้นก็สูญหายไปหมด ไม่มีการจัดแจงเรียบเรียงบัญชีไว้สำหรับแผ่นดิน เมื่อสิ้นปีก็มีได้งบบัญชีขึ้นมูลเกล้าฯ ถวายให้ทรงทราบเป็นบัญชีข้างที่ไว้สำหรับทรงตรวจดูตัวเงินแผ่นดินว่ามีเงินมากน้อยเพียงใด

ดังนั้น จึงทรงเริ่มทำการปฏิรูปการคลังโดยโปรดเกล้าฯ ให้ ตั้งหอรัษฎากร-พิพัฒน์ ขึ้นเมื่อปี พ.ศ. 2416 ในพระบรมมหาราชวัง ให้เป็นที่ทำการของเจ้าพนักงานพระคลังมหาสมบัติ และให้มีพนักงานบัญชีกลางสำหรับรวบรวมบัญชีเงินผลประโยชน์แผ่นดินและตรวจตราการเก็บภาษีอากรซึ่งกระทรวงต่าง ๆ เป็นเจ้าหน้าที่เก็บนั้นให้รู้ว่าเป็นจำนวนเงินเท่าใด และเร่งเรียกเงินของแผ่นดินในด้านภาษีอากรให้ส่งเข้าพระคลังมหาสมบัติตามกำหนด พร้อมกันนั้นได้ทรงตราพระราชบัญญัติสำหรับหอรัษฎากร-พิพัฒน์ จุลศักราช 1235 และตราพระราชบัญญัติกรมพระคลังมหาสมบัติ จุลศักราช 1237

ว่าด้วยกรมต่าง ๆ ซึ่งจะเบิกเงินส่งเงินของทางราชการ ถือได้ว่าเป็นกฎหมายงบประมาณฉบับแรกของเมืองไทย

ในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัว การเก็บภาษีอากรจากราษฎรใช้วิธีการประมูลผูกขาด ให้เจ้าภาษีนายอากรรับผูกขาดไปเก็บภาษีจากราษฎรทุกปี ปรากฏว่าวิธีการดังกล่าวนี้ไม่มีประสิทธิภาพรัฐบาลไม่ได้รับเงินผลประโยชน์ครบตามจำนวน จึงมีพระประสงค์จะปรับปรุงแก้ไขวิธีการเก็บภาษีอากร ยกเลิกการประมูลผูกขาดเก็บภาษีอากรเปลี่ยนมาเป็นรัฐบาลดำเนินการจัดเก็บเอง และโปรดฯ ให้มีการจัดทำงบประมาณแผ่นดินขึ้นเป็นครั้งแรก กระทรวงพระคลังมหาสมบัติเริ่มวางระเบียบการจัดงบประมาณรายจ่าย แล้วรวบรวมขึ้นทูลเกล้าฯ ถวาย เพื่อขอพระราชทานพระบรมราชานุญาต และจะไม่มีการจ่ายเงินเกินงบประมาณ โดยที่มิได้รับความเห็นชอบจากองค์พระมหากษัตริย์เสียก่อน นอกจากนี้ ยังวางระเบียบการควบคุมการใช้จ่ายเงินของกระทรวงและกรมต่าง ๆ ทั้งหมด การจัดทำงบประมาณอย่างคร่าว ๆ นี้ เป็นการกำหนดรายจ่ายมิให้เกินกำลังของเงินรายได้ เพื่อรักษาคุณภาพและความมั่นคงของฐานะการคลังของประเทศ ใน พ.ศ. 2444 รัฐบาลสามารถจัดพิมพ์งบประมาณรายรับรายจ่ายแผ่นดินขึ้นเป็นครั้งแรก

พระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงพระราชดำริว่าในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว โปรดเกล้าฯ ให้มีกรมราชการขึ้น 2 กรม คือ กรมสรรพากรในและกรมสรรพากรนอก ขึ้นอยู่ในกระทรวงนครบาล และกระทรวงมหาดไทยตามลำดับ หน้าที่ของกรมสรรพากรในและกรมสรรพากรนอกนี้ ไม่สมควรที่จะอยู่ในกระทรวงฝ่ายปกครอง น่าจะได้มาอยู่ในเสนาบดีที่มีหน้าที่ทางการเงินเพื่อจะได้จัดการตรวจตราและจัดการให้เป็นประโยชน์ออกงามขึ้น จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ยกกรมสรรพากรในและกรมสรรพากรนอกมาขึ้นอยู่ในบังคับบัญชาพระคลังมหาสมบัติ และรวมกรมสรรพากรในและกรมสรรพากรนอกเป็นกรมเดียวกัน เรียกว่า “กรมสรรพากร”

4:2 การคลังของไทยตั้งแต่สมัยการเปลี่ยนแปลงการปกครองถึงปัจจุบัน

เมื่อวันที่ 24 มิถุนายน พ.ศ. 2475 คณะราษฎรซึ่งประกอบด้วยทหารบก ทหารเรือ และพลเรือน ได้ร่วมกันทำการปฏิวัติ โดยมีจุดมุ่งหมายที่จะเปลี่ยนแปลง การปกครองจากระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์ มาเป็นระบอบประชาธิปไตย โดยมี รัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุด และมีพระมหากษัตริย์เป็นประมุขภายใต้รัฐธรรมนูญ ในแถลงการณ์ของคณะราษฎร ได้กล่าวถึงการปรับปรุงประเทศทางด้านเศรษฐกิจอยู่ด้วย เมื่อมีการจัดตั้งรัฐบาลพระยามโนปกรณ์นิติธาดา นายกรัฐมนตรี ก็ได้ดำรงตำแหน่งเป็น รัฐมนตรีกระทรวงพระคลังมหาสมบัติด้วย

ภายหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครอง คณะกรรมการราษฎรได้ผลักดันให้มีการแก้ไขโครงสร้างของระบบภาษีอากรเพื่อให้ความเป็นธรรมแก่สังคมยิ่งขึ้น แต่เดิมมา ภาระภาษีตกอยู่กับคนกลุ่มเดียว คือ กสิกร เมื่อภาวะเศรษฐกิจของประเทศตกต่ำลง ก็เกิด ความอึดอัดฝืดเคืองทั่วไป ราษฎรประสบความยากลำบากในการประกอบอาชีพและการ เสียภาษีให้รัฐ ดังนั้น เพื่อเฉลี่ยภาระแห่งภาษีออกไปในลักษณะที่เป็นธรรม จึงให้ยกเลิก ภาษีอากรเก่า ๆ ให้มีการจัดเก็บภาษีขึ้นใหม่ให้เหมาะสมแก่ความเจริญของบ้านเมือง ในปี พ.ศ. 2475 ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีต่าง ๆ ขึ้น การปรับปรุงกฎหมาย ภาษีอากรครั้งนี้ นับว่าเป็นรากฐานของกฎหมายประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน

นอกจากนี้ ได้มีการประกาศใช้กฎหมาย 2 ฉบับ กฎหมายฉบับแรกได้แก่ พระราชบัญญัติว่าด้วยธรรมเนียมราชการฝ่ายพลเรือน พ.ศ. 2476 โดยมีสาระสำคัญว่า ให้แบ่งการบริหารราชการแผ่นดินเป็นกระทรวง มีรัฐมนตรีเป็นผู้ว่าการ ในกระทรวง หนึ่งอาจแบ่งราชการออกเป็นกรมเลขาธิการรัฐมนตรี กรมปลัด และกรมอื่น ๆ ตาม ความจำเป็น กฎหมายอีกฉบับหนึ่ง คือ พระราชบัญญัติจัดตั้งกระทรวงและกรม พ.ศ. 2476 ให้มีกระทรวงรวม 7 กระทรวง โดยกระทรวงพระคลังมหาสมบัติมีกรมขึ้น รวมทั้ง กรมเลขาธิการรัฐมนตรีและกรมปลัดเป็น 8 กรม ตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ ได้เปลี่ยนนามกระทรวงพระคลังมหาสมบัติเป็นกระทรวงพระคลัง

ต่อมา พระยาพลพลพยุหเสนาได้ทำการยึดอำนาจการปกครองประเทศและ จัดตั้งคณะรัฐบาลชุดใหม่ขึ้น ได้มีการจัดระเบียบราชการบริหารประเทศอีกครั้งหนึ่ง มีการปรับปรุงงานด้านศุลกากร เพื่อให้เป็นกรมที่มีประสิทธิภาพและทันสมัย มีการตรา

พระราชบัญญัติพิทักษ์อัตราศุลกากร พ.ศ. 2478 เปลี่ยนการเก็บภาษีศุลกากรจากหลักการเก็บตามราคามาเป็นตามสภาพ นับเป็นแม่บทในการเรียกเก็บภาษีอากรของไทยตามแบบอารยประเทศ

เมื่อนายปรีดี พนมยงค์ ได้ดำรงตำแหน่งเป็นรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง (พ.ศ. 2481-2484) ได้แถลงนโยบายต่อสภาผู้แทนราษฎรข้อหนึ่งว่า “จะจัดการปรับปรุงภาษีอากรให้ยุติธรรมแก่สังคม” จึงได้มีการปรับปรุงระบบการภาษีอากรครั้งใหญ่ โดยการออกพระราชบัญญัติประมวลรัษฎากร ประกาศใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 ได้ยกเลิกกฎหมายเก่าที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรที่ล้าสมัย

ในส่วนของเบี้ยปรับนั้น ได้มีการกำหนดครั้งแรกไว้ในประมวลรัษฎากรเมื่อเดือนมีนาคม พ.ศ. 2496⁶ เมื่อมีการเริ่มเก็บภาษีอากรจากผู้ขายทุกทอดหรือผู้ให้บริการ โดยบัญญัติว่าถ้าผู้ประกอบการค้าหรือผู้ประกอบการผู้ใด ทำการค้าโดยไม่ยื่นคำร้องขอจดทะเบียนการค้า ผู้นั้นต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษีและเสียเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของเงินภาษีถ้าไม่ยื่นรายการ จะเห็นได้ว่าในสมัยก่อนนั้น เบี้ยปรับจะกำหนดมีไว้แต่เฉพาะภาษีการค้าเท่านั้น ส่วนภาษีอื่น ๆ ตามประมวลรัษฎากรยังมิได้มีการบัญญัติไว้แต่ประการใด

ภาษีเงินได้ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ก่อนปี พ.ศ. 2525 ในมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ในการประเมินตามมาตรา 20 หรือมาตรา 21 ผู้ต้องเสียภาษีอากรอาจต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 แห่งเงินภาษีอากรที่เพิ่มขึ้น เงินนี้ให้ถือเป็นค่าภาษีอากร” และตามมาตรา 26 บัญญัติว่า “เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในลักษณะนี้ ในการประเมินตามมาตรา 24 หรือ มาตรา 25 ผู้ต้องเสียภาษีอากรต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มขึ้นอีก 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีอากร เงินนี้ให้ถือเป็นค่าภาษีอากร”

จะเห็นได้ว่า ก่อนปี พ.ศ. 2525 ไม่มีคำว่า “เบี้ยปรับ” ในภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด มีเพียงคำว่าเงินเพิ่มเท่านั้น ซึ่งในสมัยก่อนนั้น เงินเพิ่ม

⁶ อากรณ นารถคิลก, “ปัญหาเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” สรรพพากรศาสตร์ 34, 2 (กุมภาพันธ์ 2530): 17-27.



มีความหมายกว้างครอบคลุมทั้งความหมายของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ แต่ต่อมาความหมายและความแตกต่างของคำว่าเงินเพิ่มและเบี้ยปรับเริ่มชัดเจนขึ้น โดยเงินเพิ่มหมายถึง ค่าขาดประโยชน์ของรัฐ เพราะเป็นเงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียหายชำระเมื่อผู้เสียหายมิได้ชำระภายในกำหนดเวลา ส่วนเบี้ยปรับ หมายถึง ค่าเสียหายของรัฐ เพราะเป็นเงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียหายเสียเพิ่มเติมเนื่องจากผู้เสียหายละเลยไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี หรือยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแล้ว แต่ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง หรือไม่สมบูรณ์ หรือไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ในเรื่องนั้น ๆ โดยการกำหนดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นการวางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดระเบียบบริหารราชการของรัฐทางภาษีอากร หากฝ่าฝืนจะมีการบังคับทางปกครอง ดังนั้น ทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจึงเป็นมาตรการทางปกครองที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และเพื่อจูงใจให้ผู้เสียหายปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้องอีกด้วย ในปี พ.ศ. 2525 จึงมีการแก้ไข มาตรา 22 มาตรา 27 และเพิ่มเติม มาตรา 27 ทวิ โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 โดยให้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 3 กรกฎาคม พ.ศ. 2525 เป็นต้นไป ทำให้ มาตรา 22 เป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวกับเบี้ยปรับโดยตรง ส่วนเงินเพิ่มบัญญัติอยู่ใน มาตรา 27 ดังเช่นประมวลรัษฎากรที่ใช้ในปัจจุบัน

5. ลักษณะทั่วไปของการจัดเก็บภาษีอากร

ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายกร และนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม มิใช่ประโยชน์แก่ผู้ถูกจัดเก็บโดยตรง ลักษณะทั่วไปของการจัดเก็บภาษีอากร มีดังนี้ คือ

5.1 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากร

ในการบริหารราชการของรัฐบาล รัฐบาลจำเป็นต้องจัดสรรหารายได้มาเพื่อเตรียมการให้มีรายรับเพียงพอกับรายจ่าย วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐสามารถได้เป็นข้อดังต่อไปนี้

1) หารายได้แก่รัฐ เนื่องจากรัฐมีค่าใช้จ่ายในกิจการต่าง ๆ อันเป็นไปเพื่อสาธารณประโยชน์ในรัฐ อาทิเช่น การดำเนินการด้านสาธารณสุขประเภทต่าง ๆ ตลอดจนการรักษาความมั่นคงของรัฐ ดังนั้น รัฐจึงจำเป็นต้องมีรายได้เพียงพอที่จะนำมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับการดำเนินการดังกล่าว ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนในรัฐนั้น ถือเป็นรายได้หลักที่รัฐได้รับ กล่าวได้ว่า ภาษีอากรทุกประเภทที่รัฐจัดเก็บก็เพื่อเป็นรายได้ ไม่ว่าจะเป็นราชการส่วนกลางหรือส่วนท้องถิ่นก็ตาม จะแตกต่างกันก็เพียงว่า ราชการส่วนกลางมีขอบเขตอำนาจหน้าที่จัดเก็บได้กว้างขวางกว่า สามารถครอบคลุมผู้เสียภาษีอากรได้มากกว่า หรือมีกิจการอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีอากรจำนวนมากกว่าเท่านั้น ลักษณะภาษีอากรและจำนวนรายได้ทางภาษีอากรนั้นเป็นเครื่องชี้ให้เห็นถึงความเจริญรุ่งเรืองในทางเศรษฐกิจของชุมชนนั้น ๆ หรือรัฐนั้นเป็นอย่างดี เพียงแต่เราดูงบประมาณประจำปีของเทศบาลต่าง ๆ ในส่วนรายได้ทางภาษีอากร โดยไม่เคยเห็นสภาพท้องถิ่นนั้น ๆ เลย ก็พอจะบอกได้ว่า เทศบาลแต่ละแห่งนั้นมีความเจริญรุ่งเรืองทางเศรษฐกิจแตกต่างกันอย่างไร เป็นเมืองเล็กเมืองใหญ่เพียงใด⁷

2) เป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ของประชาชน เนื่องจากประชาชนทุกคนในรัฐล้วนแต่มีความสามารถในการหารายได้ไม่เท่าเทียมกัน ซึ่งเป้าหมายในทางเศรษฐกิจของประเทศ คือ ต้องการให้ประชาชนมีมาตรฐานการครองชีพสูงหรือดีที่สุด และให้มีความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นเครื่องมือหนึ่งที่จะช่วยกระจายรายได้ของประชาชน รัฐจึงกำหนดอัตราภาษี ตามความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี กล่าวคือ ประชาชนผู้มีรายได้มากย่อมถูกจัดเก็บภาษีอากรในสัดส่วนที่สูงกว่าผู้มีรายได้น้อย

3) รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ภาวะเศรษฐกิจสามารถเกิดความผันผวนได้ตลอดเวลาไม่หยุดนิ่ง รัฐจึงใช้มาตรการทางภาษีอากรมาช่วยรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจไว้ เช่น มีการกำหนดคชกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับบุคคล

⁷โกเมนทร์ สืบพิเศษ, คำบรรยายวิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาพร้อมแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษร-ศาสตร์, 2537), หน้า 6.

ธรรมดาผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ แต่มีรายได้ไม่เกิน 150,000 บาท สำหรับเงินได้สุทธิที่เกิดขึ้นในปี พ.ศ. 2551 เป็นต้นไป⁸ เป็นต้น ซึ่งมาตรการเหล่านี้มีส่วนกระตุ้นให้เศรษฐกิจดีขึ้นอันเป็นการช่วยเหลือรัฐในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้อีกทางหนึ่ง

4) ส่งเสริมธุรกิจการค้า อาทิเช่น หากรัฐต้องการจะส่งเสริมธุรกิจใดธุรกิจหนึ่งเพื่อส่งออกอันจะช่วยเพิ่มพูนรายได้ให้แก่ประชาชนในรัฐเอง รัฐก็อาจกำหนดอัตราภาษีศุลกากรสำหรับการส่งออกสินค้าที่ผลิตได้จากธุรกิจนั้นในอัตราที่ต่ำลง หรืออาจกำหนดยกเว้นการจัดเก็บภาษีส่งออกสำหรับสินค้าดังกล่าวข้างต้นก็ได้ เพื่อเป็นการส่งเสริมธุรกิจการค้าประเภทนั้น

5) ควบคุมการบริโภคของประชาชน เนื่องจากสินค้าอุปโภคบริโภคบางอย่างเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยไม่ใช่สิ่งจำเป็นแก่การดำรงชีพของประชาชน อาทิเช่น สุรา บุหรี่ เป็นต้น เพื่อเป็นการจำกัดการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยเหล่านี้ รัฐสามารถควบคุมโดยกำหนดให้สินค้าเหล่านี้ต้องเสียภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียอยู่แล้ว เพื่อแสดงให้เห็นว่าหากประชาชนจะบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยเหล่านี้ก็ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น อันเป็นการควบคุมการบริโภคของประชาชนได้อีกทางหนึ่ง

6) สนองนโยบายบางอย่างของรัฐ รัฐสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือเพื่อสนองนโยบายด้านต่าง ๆ ของรัฐได้เป็นอย่างดี อาทิเช่น นโยบายในการควบคุมจำนวนประชาชนของรัฐ เห็นได้จากการกำหนดให้มีการนับจำนวนบุตรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้เพื่อนำไปพิจารณาหักค่าลดหย่อนในการเสียภาษีดังกล่าว หรือนโยบายในการส่งเสริมการศึกษาที่ให้บุตรที่อยู่ในเกณฑ์ที่บุคคลธรรมดาผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะสามารถหักลดหย่อนได้นั้น สามารถหักลดหย่อนได้เพิ่มขึ้นจากเดิมหากบุตรดังกล่าวกำลังศึกษาอยู่ในประเทศไทย เป็นต้น

⁸พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 470) พ.ศ. 2551.

5.2 หลักภาษีอากรที่ดี

ในการจัดเก็บภาษีอากรหากมีการบริหารที่ดีย่อมก่อให้เกิดรายได้แก่ประเทศชาติที่จะพัฒนาสิ่งต่าง ๆ ให้ประชาชนในชาติได้อยู่ดีกินดีและมีความสุขนำพาความเจริญให้แก่ประเทศชาติ สังคม ชุมชน และครอบครัว โดยรัฐสามารถสนับสนุนในสิ่งที่ขาดหรือเพิ่มในสิ่งต้องการให้แก่ประชาชนได้จากเงินภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทนอกจากจะมีผลกระทบต่อประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีแล้วยังมีผลกระทบต่อภาวะเศรษฐกิจและสังคมโดยส่วนรวมด้วยเป็นอันมาก ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรจึงไม่ควรมุ่งแต่เพียงเพื่อหารายได้ให้สมดุลกับรายจ่ายเท่านั้น รัฐบาลควรพิจารณา กำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรไว้ให้รอบคอบและเหมาะสม เพราะการที่ประเทศใดก็ตามมีหลักเกณฑ์หรือวิธีการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีแล้ว ย่อมจะสามารถอำนวยผลในด้านการพัฒนาเศรษฐกิจให้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี อันเป็นเป้าหมายสำคัญของประเทศ จึงขอกกล่าวถึงหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith และหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในปัจจุบัน ดังต่อไปนี้

5.2.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith

Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวสก็อตแลนด์ ได้เขียนสาระสำคัญของหลักการเกี่ยวกับภาษีอากรไว้ในปี ค.ศ. 1776 โดยกล่าวไว้ในหนังสือชื่อ The Wealth of Nations ว่า ภาษีอากรที่ดีอย่างน้อยต้องมีลักษณะสำคัญ 4 ประการ ได้แก่ หลักความเป็นธรรม หลักความแน่นอน หลักความสะดวก และหลักความประหยัด⁹ ซึ่งหลักการดังกล่าวเป็นที่ยอมรับมาจนถึงปัจจุบัน ดังนี้

1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

เนื่องจากประชาชนของรัฐจะต้องสละเงินให้แก่รัฐที่เขาอยู่ภายใต้ความคุ้มครองตามฐานะทางเศรษฐกิจของตน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมจึงต้องสัมพันธ์กับความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถและหลักการในการแบ่งภาระสาธารณะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่

⁹ศุภลักษณ์ พิณีภูวคณ, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), หน้า 60-63.

บังคับได้โดยทั่วไป ซึ่งการพิจารณาถึงหลักความยุติธรรมจะต้องพิจารณาควบคู่กับหลักความเสมอภาคด้วย กล่าวคือ ควรจัดเก็บภาษีอากรจากบุคคลที่เท่าเทียมกัน เป็นจำนวนเท่ากันและเก็บจากบุคคลซึ่งแตกต่างกันตามความเหมาะสมกับความแตกต่างนั้น¹⁰

หลักความเป็นธรรมหรือเสมอภาค เป็นสิ่งสำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรประชาชนต้องถูกบังคับให้จ่ายภาษีอากรให้แก่รัฐโดยไม่มีสิ่งตอบแทนโดยตรง ความเป็นธรรมและเสมอภาคจึงเป็นสิ่งสำคัญในการจูงใจให้ประชาชนยอมเสียภาษีอากร การจัดเก็บภาษีอากรต้องสอดคล้องกับความสามารถของผู้เสียภาษีอากรด้วย หลักเกณฑ์ในการพิจารณาความสามารถในการเสียภาษีอากรต้องชัดเจน เป็นธรรมและแน่นอน ซึ่งอาจวัดได้จากรายได้ (Income) ความมั่งมี (Wealth) การใช้จ่าย (Expenditure) การอยู่ดีกินดี (Economic Wellbeing) การยกเว้นภาษีอากรหรือการเพิ่มภาษีอากรแก่กลุ่มบุคคลใดกลุ่มบุคคลหนึ่งเป็นสิ่งที่ต้องระมัดระวังไม่ให้กระทบถึงความเป็นธรรมโดยทั่วไป

ซึ่งนักเศรษฐศาสตร์ได้แบ่งหลักความเป็นธรรมโดยพิจารณาจากการจัดเก็บภาษี¹¹ ออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

(1) หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of Absolutely Equity) ได้แก่ การวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีควรต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงินเท่ากัน เพราะภาระค่าใช้จ่ายของรัฐควรต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่าเทียมกัน

หลักนี้ถือว่าประชาชนทุกคนมีภาระที่จะต้องเสียภาษีอากร โดยเท่ากันทุกคน เนื่องจากประชาชนทุกคนควรมีหน้าที่เท่ากันในการรับภาระค่าใช้จ่ายของรัฐ หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์เน้นที่ตัวเงินที่จ่ายเป็นค่าภาษีอากรซึ่งต้องเท่ากันทุกคน โดยไม่ดูที่ความสามารถในการจ่ายภาษีอากรว่าแต่ละคนมีมากหรือน้อยกว่ากันหรือไม่

¹⁰ อรวรรณ พจนานูรัตน์, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2543), หน้า 20.

¹¹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525), หน้า 225-226.

อย่างไรก็ตาม โดยสภาพความเป็นจริงในสังคม ความสามารถ และโอกาสของแต่ละคนในสังคมย่อมมีไม่เท่ากัน ฉะนั้น การที่จะบังคับให้คนทุกคน รับผิดชอบต่อภาระในจำนวนเงินที่เท่ากันย่อมไม่ถูกต้องและเหมาะสม เพราะผู้ที่มีความสามารถและโอกาสดีกว่าย่อมรับภาระได้มากกว่าผู้ที่มีความสามารถและโอกาส น้อย ฉะนั้น การจ่ายภาษีอากรที่เท่ากันไม่ทำให้การแบกรับภาระเท่ากันเสมอไป

(2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

ได้แก่ การแบ่งความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษี

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์แตกต่างจากหลักความเป็นธรรม โดยสมบูรณ์อย่างสิ้นเชิง คือไม่ถือว่าคนทุกคนจะต้องเสียภาษีอากรในจำนวนเงินที่เท่ากัน แต่ต้องเสียภาษีอากรตามความสามารถ หรือประโยชน์ที่ได้รับ เพราะทุกคน มีความสามารถและโอกาสไม่เท่ากัน หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์สามารถจำแนกได้เป็น 2 หลักย่อย คือ

ก. หลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability to Pay Principle) หลักนี้ดูความสามารถในการเสียภาษีเป็นเกณฑ์ โดยถือว่าคนทุกคนมีความสามารถและโอกาสไม่เท่ากัน คนที่มีความสามารถและโอกาสมากกว่า ควรต้องเสียภาษีอากรมากกว่า โดยไม่คำนึงว่าผู้เสียภาษีอากรนี้จะได้รับประโยชน์จากรัฐ มากน้อยกว่ากันหรือไม่

ข. หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle) หลักนี้แตกต่างจากหลักความสามารถในการเสียภาษีอากรที่กล่าวมาข้างต้น โดยถือว่าผู้ที่ได้รับประโยชน์จากรัฐมากกว่าต้องเสียภาษีอากรมากกว่า ผู้ที่ได้รับน้อยก็เสียน้อย หรือถ้าไม่ได้รับเลยก็ไม่ต้องเสียภาษีอากรในกรณีนั้น หลักนี้ใช้ความพึงพอใจและประโยชน์ที่ได้รับในการพิจารณา ซึ่งข้อดีคือเป็นการสร้างแรงจูงใจให้เสียภาษีอากรเพราะได้รับประโยชน์ตอบแทน เช่น ผู้ใช้น้ำบาดาลก็ควรต้องเสียภาษีการใช้น้ำ ผู้ใดไม่ได้ใช้น้ำบาดาลก็ไม่ควรต้องเสีย แต่มีประโยชน์ที่รัฐจัดให้บางอย่างไม่อาจหาค่าที่ได้รับได้ในแต่ละคน เช่น การป้องกันรักษาความสงบเรียบร้อยของบ้านเมือง บางคนอาจได้รับประโยชน์มหาศาลจากกิจการที่ตนมีอยู่ แต่บางคนที่ไม่มีการกิจการหรือไม่มีทรัพย์สินใด ก็จะได้รับประโยชน์ที่น้อยกว่า

2) หลักความแน่นอน (Certainly)

ในการที่จะจัดเก็บภาษีอากรแก่บุคคลใดนั้น รัฐต้องกำหนดหลักเกณฑ์ให้แน่นอน ชัดเจน ทั้งในส่วนที่เป็นกฎหมาย ระเบียบ คำสั่ง และแนวปฏิบัติต่าง ๆ เพราะผู้เสียภาษีอากรจะได้ปฏิบัติได้ถูกต้อง ไม่ถูกประเมินเรียกเก็บภาษีย้อนหลังซึ่งทำให้ต้องเสียเบี้ยปรับ เงินเพิ่มหรืออาจต้องรับโทษทางอาญาด้วยกฎเกณฑ์ในเรื่องเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น รัฐไม่ควรเปลี่ยนแปลงบ่อยเพราะจะทำให้ผู้เสียภาษีอากรสับสนและยุ่งยากในการศึกษาของใหม่ เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติต้องวางแนวปฏิบัติใหม่ ทำให้ยากแก่ผู้ปฏิบัติ ปัญหาความไม่แน่นอนของกฎหมายภาษีอากรส่วนใหญ่เกิดจากการตีความกฎหมายที่แตกต่างกันผู้เสียภาษีอากรมักจะตีความหาช่องที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อย ในทางตรงกันข้าม เจ้าหน้าที่ผู้เรียกเก็บภาษีอากรมักจะตีความเพื่อให้ได้ภาษีอากรมากขึ้น เพราะอาจต้องคำนึงถึงเป้าหรือตัวเลขในการจัดเก็บที่รัฐบาลหรือหน่วยเหนือกำหนดไว้ จึงเกิดความขัดแย้งอยู่เป็นประจำ ทั้งที่หลักการตีความกฎหมายภาษีอากรก็เป็นที่ยอมรับและทราบกันดีแล้วว่า เนื่องจากกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชน มีผลกระทบต่อสิทธิ หน้าที่ เสรีภาพ และทรัพย์สินของประชาชน จึงต้องตีความโดยเคร่งครัดเช่นเดียวกับหลักการตีความกฎหมายอาญา กรณีมีข้อสงสัยต้องไม่ตีความในทางเพิ่มภาระให้แก่ประชาชน แต่ในทางปฏิบัติก็ยังมีปัญหาเหล่านี้อยู่เป็นประจำ เมื่อเป็นปัญหาแล้วผู้เสียภาษีอากรย่อมได้รับความเดือดร้อนต้องเสียค่าใช้จ่ายในการสู้คดี บางคนอาจยอมจ่ายเงินได้ไต่เพื่อให้เรื่องยุติ ซึ่งเป็นหนทางในการทุจริตของเจ้าหน้าที่ได้เช่นกัน

ฉะนั้น รัฐในฐานะที่มีอำนาจในการออกกฎหมาย กฎระเบียบต่าง ๆ ในการจัดเก็บภาษีอากรจึงควรให้ความสำคัญในการบัญญัติกฎหมายและออกกฎระเบียบต่าง ๆ ให้ชัดเจนไม่คลุมเครือ และต้องระมัดระวังไม่วางกฎระเบียบต่าง ๆ เกินไปกว่าที่กฎหมายให้อำนาจไว้ หรือออกกฎระเบียบเกินความจำเป็น ซึ่งจะทำให้ประชาชนสับสนจนเป็นช่องทางหากินของผู้ทุจริตได้

ทั้งนี้ Adam Smith ได้ให้ความสำคัญกับหลักความแน่นอน สอดคล้องเชื่อมโยงกับหลักความสะดวก โดยเห็นว่าจำนวนหรือสัดส่วนของภาษีอากร

ที่ผู้เสียภาษีต้องชำระให้แก่รัฐต้องมีลักษณะที่แน่นอนและเฉพาะเจาะจง ตลอดจนการชำระภาษีจะต้องมีวิธีการประเมินจัดเก็บภาษีที่สะดวกแก่ผู้เสียภาษีด้วย

3) หลักความสะดวก (Convenience)

หลักความสะดวกเป็นสิ่งจูงใจอย่างหนึ่งให้แก่ผู้เสียภาษีอากรในการเสียภาษีอากรอย่างตรงเวลาถูกต้อง และครบถ้วน ซึ่งหลักความสะดวกนี้จำต้องสอดคล้องและประสานกันกับหลักความแน่นอน โดยรัฐต้องให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากร ทั้งในเรื่องของวิธีการชำระภาษี การคำนวณภาษี การขอคืนภาษี ช่วงเวลาการชำระภาษี การอุทธรณ์การประเมินภาษี การฟ้องคดีภาษี การให้คำปรึกษาปัญหาภาษี เป็นต้น ซึ่งปัจจุบันกรมสรรพากรได้ให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากรเป็นอย่างมาก เช่น ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นแบบแสดงรายการแบบทาง Internet ได้ มีบริการส่งแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้ผู้เสียภาษีอากรทางไปรษณีย์ เป็นต้น

4) หลักความประหยัด (Economy)

ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรนั้น ยังมีหลักเกณฑ์ที่สำคัญที่จะทำให้การจัดเก็บเกิดประสิทธิผลอีกอย่างหนึ่ง คือ หลักความประหยัด กล่าวคือ ในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นต้องให้เกิดภาระค่าใช้จ่ายน้อยที่สุดแต่จัดเก็บภาษีอากรได้มากที่สุด ซึ่งเป็นหลักการเช่นเดียวกับการประกอบธุรกิจที่ต้องการผลกำไรสูงสุดในขณะที่ต้องมีค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรในส่วนของรัฐนั้น รวมถึงค่าจ้างพนักงานเจ้าหน้าที่ ค่าวางระบบจัดเก็บ ค่าติดตามตรวจสอบการเสียภาษีอากร ค่าประชาสัมพันธ์ให้ผู้เสียภาษีอากรได้เข้าใจสิทธิและหน้าที่ในทางภาษีอากร และอื่น ๆ ในส่วนของผู้เสียภาษีอากรก็มีค่าใช้จ่ายเช่นเดียวกัน เช่น ค่าจัดเตรียมเอกสาร ค่าพาหนะ ค่าจ้างพนักงานหรือผู้ตรวจสอบในการทำรายการภาษี นอกจากนี้หากมีข้อพิพาทกับผู้จัดเก็บภาษียังมีค่าต่อสู้คดีตั้งแต่ชั้นการประเมินภาษีอากร ชั้นอุทธรณ์การประเมิน และชั้นพิจารณาคดีของศาลด้วย ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ดังกล่าวไม่ว่าจะเป็นของรัฐหรือของผู้เสียภาษีอากรควรต้องเป็นไปอย่างประหยัดหรือให้น้อยที่สุด จึงจะถือว่าการจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพ เพราะภาระที่เพิ่มขึ้นไม่ว่าของรัฐหรือผู้เสียภาษีอากรหมายถึงความสูญเสียทรัพยากรของชาติอย่างหนึ่ง ซึ่งไม่เกิดประโยชน์ต่อระบบโดยรวม

ปัจจุบันในการต่อสู้คดีของผู้เสียหายอากรทั้งในชั้นการประเมินและชั้นอุทธรณ์การประเมิน ผู้เสียหายอากรไม่ถูกรับเรียกเก็บค่าธรรมเนียมใด ๆ คงมีเพียงค่าใช้จ่ายในส่วนของผู้เสียหายอากรเอง เช่น ค่าเดินทาง ค่าจัดเตรียมเอกสาร ค่าที่ปรึกษา เป็นต้น เท่านั้น แต่ในการดำเนินคดีชั้นศาล ผู้เสียหายอากรซึ่งถูกผลกระทบให้ต้องฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ต้องมีภาระในการเสียค่าขึ้นศาลให้แก่รัฐ ซึ่งอัตราค่าขึ้นศาลคิดอย่างคดีแพ่งทั่วไป คือ ร้อยละ 2.5 ของทุนทรัพย์ในคดี ทุนทรัพย์ คือ จำนวนภาษีอากรที่พิพาทนั่นเอง ค่าขึ้นศาลนี้จึงเป็นภาระอันใหญ่หลวงแก่ผู้เสียหายอากรอันหนึ่ง ซึ่งผู้เสียหายอากรอาจถูกปิดกั้นการแสวงหาความยุติธรรมทางภาษีอากร เพราะหากไม่มีเงินค่าขึ้นศาลมาชำระหรือหาเงินค่าขึ้นศาลมาชำระไม่ทันภายในระยะเวลาที่ต้องฟ้องคดี คือ ภายใน 30 วัน นับแต่ทราบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ศาลก็จะไม่รับคดีไว้พิจารณา จริงอยู่ในกระบวนการพิจารณาของศาลหากคู่ความไม่สามารถเสียค่าธรรมเนียมศาล อาจยื่นคำร้องต่อศาลขอให้ยกเว้นค่าธรรมเนียมในการฟ้องคดีในศาลชั้นต้นหรือชั้นอุทธรณ์หรือชั้นฎีกาได้ ตามมาตรา 155 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง พ.ศ. 2477 แต่ขั้นตอนและเงื่อนไขก็มีอยู่หลายประการ ซึ่งไม่แน่นอนว่าเมื่อขอยกเว้นค่าธรรมเนียมแล้ว จะได้รับอนุญาตให้ได้รับยกเว้นค่าธรรมเนียมศาลหรือไม่ มิหนำซ้ำการฟ้องคดีไม่เป็นการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร เว้นแต่ ผู้เสียหายอากรจะได้รับอนุญาตให้ทุเลาการบังคับ ซึ่งในทางปฏิบัติผู้เสียหายอากรก็ต้องนำหลักประกันไปวางแก่ผู้จัดเก็บภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นในรูปของทรัพย์สิน หรือผู้ค้ำประกัน ซึ่งล้วนเป็นค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นของผู้เสียหายอากรนั่นเอง โดยเฉพาะในคดีภาษีโรงเรือนและที่ดิน ถ้าผู้รับการประเมินไม่พอใจคำชี้ขาดของผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์ หากจะนำคดีมาฟ้องศาล ยังต้องชำระค่าภาษีทั้งหมดก่อนจึงจะมีสิทธิฟ้องศาลได้ตามที่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 39 บัญญัติไว้ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าผู้เสียหายอากรยังถูกสกัดกั้นการแสวงหาความยุติธรรมทางภาษีอากรอยู่ในระดับหนึ่ง รัฐสามารถดำเนินการเพื่อให้ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรลดลงได้ทั้งในส่วนของรัฐเองและในส่วนของผู้เสียหายอากร หากมีการบริหารจัดการและนโยบายในการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ในส่วนของรัฐ เช่น เพิ่มประสิทธิภาพของบุคลากรและเครื่องมือเครื่องใช้ให้มีประสิทธิภาพ ทนสมัย ขจัดความซ้ำซ้อนและล่าช้าของระบบงานต่าง ๆ ยกเว้นค่า

ขึ้นศาลให้ผู้เสียหายอากรในคดีภาษีอากร เพราะคดีภาษีอากรถือเป็นคดีปกครองอย่างหนึ่ง ซึ่งรัฐใช้อำนาจในทางปกครองแก่ประชาชน จึงควรให้โอกาสประชาชนไต่หาความยุติธรรมได้ หากเห็นว่าไม่ได้รับความเป็นธรรมจากการใช้อำนาจรัฐ ซึ่งเป็นหลักที่ใช้อยู่ในศาลปกครองทั่วไป ให้ความรู้ทางภาษีอากรแก่ประชาชนให้เข้าใจถึงสิทธิและหน้าที่ของตน สร้างสำนึกในการเสียภาษีอากรว่าเป็นหน้าที่ของพลเมืองทุกคนในชาติที่ต้องช่วยเหลือประเทศชาติ ในขณะเดียวกันต้องติดตามเก็บภาษีอากรจากผู้เสียภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพและจริงจัง เพื่อไม่ทำให้ผู้เสียภาษีอากรอย่างถูกต้องรู้สึกว่าเป็นผู้แบกรับภาระอยู่ฝ่ายเดียวโดยไม่เป็นธรรม ให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากรในการชำระภาษีอากร เช่น นำระบบการยื่นเสียภาษีอากร โดย Internet และชำระเงินผ่านธนาคารหรือบัตรเครดิต ลดขั้นตอนความยุ่งยากในการเสียภาษีอากรหรือการตรวจสอบข้อมูล การทำความเข้าใจข้อกฎหมายต่าง ๆ แก่ประชาชน

5.2.2 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในปัจจุบัน

ในระยะหลังสภาพเศรษฐกิจและสังคมได้เปลี่ยนแปลงไป ภาษีอากรจึงทวีบทบาทและความสำคัญมากขึ้น หลักการภาษีอากรที่ดีจึงได้เปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้นจากหลักเกณฑ์ที่ Adam Smith ได้วางไว้เมื่อ 200 กว่าปีมาแล้ว ได้แก่¹²

1) หลักของการบังคับใช้ได้ (Enforceability)

ภาษีอากรที่ดีจะต้องสามารถทำการบริหารจัดการเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติด้วย ภาษีอากรบางอย่างแม้จะมีเหตุผลดีในทางทฤษฎีแต่ในทางปฏิบัติการจัดเก็บเป็นไปได้ยาก ภาษีนั่นจะถือเป็นภาษีอากรที่ดีไม่ได้ เช่น ภาษีการใช้จ่าย หรือภาษีการค้าปลีก จะนำมาใช้ในประเทศที่ขาดระบบการจดทะเบียนการค้าและการตรวจสอบการเก็บภาษีไม่ได้ ระบบภาษีอากร กฎหมาย ระเบียบต่าง ๆ ที่ออกใช้บังคับต้องเหมาะสมกับวัฒนธรรม สภาพสังคมและเศรษฐกิจของประเทศ ความพร้อมของประชาชนและเจ้าหน้าที่ในการปฏิบัติตาม

¹² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 64.

2) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

การจัดเก็บภาษีอากรควรมีความยืดหยุ่นสามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงตามสถานะเศรษฐกิจและสังคม หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้อย่างเหมาะสม เช่น ภาวะเงินเฟ้อ ภาษีอากรควรมีโครงสร้างที่ส่งผลให้เก็บภาษีมากขึ้นเพื่อลดการใช้จ่ายของเอกชนลง อาทิเช่น จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้า เพราะขณะที่เศรษฐกิจกำลังขยายตัวประชาชนมีรายได้เพิ่มขึ้น ภาษีที่จัดเก็บจะเพิ่มสูงขึ้นในอัตราที่สูงกว่าการเพิ่มขึ้นของรายได้ ซึ่งจะมีผลชะลอการขยายตัวของรายได้จริงของประชาชน และช่วยลดแรงกดดันทางด้านเงินเฟ้อ หรือ ในขณะที่เศรษฐกิจซบเซา รายได้ของประชาชนจะลดลง อัตราภาษีที่เก็บจะลดลงในอัตราที่เร็วกว่ารายได้ ซึ่งจะช่วยลดความเดือดร้อนของผู้เสียภาษีและลดความซบเซาของเศรษฐกิจได้ หากช่วงเวลาใดประชาชนประสบภาวะวิกฤติทางเศรษฐกิจ ก็ควรมีมาตรการลดภาษีอากรหรือจัดเก็บภาษีอากรน้อยลง เพื่อบรรเทาภาระของประชาชน โดยเฉพาะเกี่ยวกับการเงินการคลังของประเทศเท่านั้น มาตรการทางภาษีควรมีส่วนช่วยในด้านต่าง ๆ ด้วย เช่น ด้านการศึกษาอาจเพิ่มค่าลดหย่อนทางการศึกษาให้แก่ประชาชน ด้านสังคมมีการลดหย่อนภาษีให้ผู้สูงอายุ เด็ก หรือผู้พิการ

3) หลักการยอมรับได้ของสังคม (Acceptability)

ภาษีอากรที่ทุกคนยอมรับเพราะมีระบบการจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรม ซึ่งการยอมรับของประชาชนขึ้นอยู่กับความเชื่อถือและศรัทธาของประชาชนที่มีต่อรัฐด้วย หากรัฐสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์หรือผลตอบแทนที่ผู้เสียภาษีจะได้รับโดยรวมในอนาคต ย่อมทำให้ประชาชนผู้เสียภาษียอมรับการเสียภาษีและให้ความร่วมมือในการเสียภาษีมากขึ้น การยอมรับของสังคมหรือประชาชนในระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรเป็นส่วนที่ทำให้การจัดเก็บภาษีอากรได้ผลสำเร็จอีกทางหนึ่ง เพราะเมื่อสังคมหรือประชาชนให้ความยอมรับ การต่อต้านหรือหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรก็จะมีน้อย การยอมรับนี้รวมถึงยอมรับในระบบภาษี การจัดการ การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ การตีความกฎหมายหรือระเบียบคำสั่งต่าง ๆ การอำนวยความสะดวกเมื่อเกิดปัญหา การใช้จ่ายเงินภาษีอากรอย่างเกิดประโยชน์ การได้รับประโยชน์ตอบแทนที่

เหมาะสม การให้โอกาสแสดงความคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะ การเปิดเผยในการบริหารจัดการ

4) หลักการทำรายได้ (Productivity)

ภาษีอากรที่ดีควรเป็นระบบที่ทำรายได้สูงให้แก่รัฐบาล ซึ่งควรประกอบด้วยภาน้อยประเภท และภาษีแต่ละประเภทสามารถทำรายได้สูงทั้งในปัจจุบันและเมื่อสถานการณ์ทางเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไป โดยระบบภาษีอากรที่จะอำนวยรายได้สูงให้แก่รัฐบาลมีลักษณะดังนี้¹³

(1) ภาษีอากรที่มีฐานกว้าง กล่าวคือ จะต้องครอบคลุมผู้เสียภาษีจำนวนมาก ขณะเดียวกันฐานภาษีที่ใช้เรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีแต่ละรายต้องมีขนาดใหญ่ด้วย เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีการขาย ซึ่งไม่จำเป็นต้องใช้อัตราสูง ไม่กระทบกระเทือนต่อการทำงาน และการออม

(2) ภาษีอากรที่มีอัตราก้าวหน้า เมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้นรัฐบาลจะมีรายได้เพิ่มสูงขึ้นในส่วนที่สูงกว่าการขยายตัวของฐานภาษี อย่างไรก็ดี การกำหนดอัตราภาษีในลักษณะก้าวหน้าจนเกินไปอาจกระทบกระเทือนในด้านอื่นได้หลักในการทำรายได้ (Productivity)

ภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐในการบริหารประเทศ ฉะนั้น ระบบภาษีที่นำมาใช้จึงต้องเหมาะสมและสามารถทำรายได้ให้เพียงพอในการใช้จ่ายบริหารประเทศ ในขณะเดียวกันต้องไม่เป็นตัวบั่นทอนการหารายได้ของประชาชนด้วย กล่าวคือ ต้องไม่สร้างความรู้สึกว่ารายได้ที่ประชาชนหามาได้ไม่คุ้มกับค่าภาระภาษีที่ต้องเสียจนเลิกหารายได้ดังกล่าว

5.3 องค์ภาพหรือองค์ประกอบของภาษีอากร

การศึกษาภาษีอากรไม่ว่ารูปลักษณะใดก็ตาม จำเป็นต้องพิจารณาถึงองค์ภาพหรือองค์ประกอบของภาษีอากร ซึ่งจะช่วยให้เข้าใจถึงลักษณะที่แท้จริงของภาษีอากร

¹³ อรรถพร พจนานุรัตน์, เรื่องเดิม, หน้า 23.



5.3.1 ผู้เสียหายอากร

ภาษีอากรทุกประเภทจำเป็นต้องกำหนดตัวผู้เสียหายให้แน่นอน ผู้เสียหายอากรต้องเป็นบุคคลตามกฎหมายในลักษณะใดลักษณะหนึ่ง ส่วนการจำแนกแจกแจงตัวบุคคลในกฎหมายภาษีอากรเพื่อกำหนดให้เสียหายอากรอาจกำหนดหรือแบ่งแยกได้ดังต่อไปนี้

1) แยกตามฐานะบุคคลตามกฎหมาย แบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ส่วนบุคคลธรรมดา

ก. บุคคลธรรมดา ได้แก่ บุคคลทั่วไป ที่มีสภาพเป็นบุคคลตามกฎหมาย เมื่อมีสภาพบุคคลและมีเงินได้เกิดขึ้นตามเกณฑ์ที่กำหนดในประมวลรัษฎากร ก็ต้องเสียภาษี สำหรับผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาไม่จำกัดอายุ เพศ ความสามารถ หากมีเงินได้พึงประเมินอยู่ในเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษีแล้ว ก็ต้องเสียภาษีทั้งสิ้น

ข. ผู้ถึงแก่ความตายก่อนยื่นแบบแสดงรายการภาษี หมายถึง ผู้มีเงินได้พึงประเมินหากแต่ถึงแก่ความตายเสียก่อนที่ยื่นรายการเสียภาษีเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ก็ยังคงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้อยู่ แต่เสียเฉพาะปีถึงแก่ความตายปีเดียวเท่านั้น และการเสียภาษีเงินได้ของผู้ถึงแก่ความตายนี้จะต้องนำเงินได้ของผู้ตามและของกองมรดกที่ได้รับตลอดปีแรกที่ผู้ถึงแก่ความตายเป็นยอดเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีทั้งสิ้น โดยให้ทายาทหรือผู้จัดการมรดกไปยื่นภาษีนั้นแทนในนามของผู้ตาย

ค. กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง กองมรดกไม่มีสภาพบุคคลตามกฎหมายเป็นแต่เพียงทรัพย์สินของผู้ตายที่กฎหมายกำหนดให้ยื่นเสียภาษี เช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา ฉะนั้น เมื่อทรัพย์มรดกตกทอดแก่ทายาทและยังเป็นกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ทายาททุกคนย่อมมีสิทธิเท่ากันในกองมรดก ดังนั้น ถ้ากองมรดกมีเงินได้ก็ต้องเสียภาษีในนามกองมรดก โดยให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ผู้ครอบครองกองมรดกเป็นผู้เสียภาษีแทน กองมรดกนี้มีหน้าที่เป็นผู้เสียภาษีเงินได้ต่างหากจากทายาท สำหรับปีภาษีถัดจากที่เข้ามรดกถึงแก่ความตาย จนถึงปีที่กองมรดกได้แบ่งแยกแล้วเท่านั้น

ง. ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีได้จดทะเบียนมิใช่นิติบุคคลตามกฎหมาย ประมวลรัษฎากรจึงถือเป็นหน่วยเสียภาษีเสมือนหนึ่งว่าเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียว โดยไม่มีการแบ่งแยกโดยให้ผู้จัดการของห้างหุ้นส่วนหรือตัวแทนของคณะบุคคลเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีต่อกรมสรรพากร

(2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ส่วนบุคคล มีอยู่ 6 ประเภท คือ

ก. บริษัทจำกัด

ข. ห้างหุ้นส่วนจำกัด

ค. ห้างหุ้นส่วนสามัญที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล

ง. กิจการซึ่งดำเนินเป็นทางการค้าหรือหากำไร โดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

จ. กิจการร่วมค้า ได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไรซึ่งมีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลร่วมทำการกับบุคคลอื่น ไม่ว่าบุคคลอื่นนั้นจะเป็นบริษัทห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล บุคคลธรรมดาหรือคณะบุคคล

ฉ. มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการมีรายได้ ยกเว้นมูลนิธิหรือสมาคมซึ่งรัฐมนตรีได้ประกาศว่าเป็นมูลนิธิหรือสมาคมสาธารณกุศลตามมาตรา 47 (ข) แห่งประมวลรัษฎากร

2) การแยกตามถิ่นที่อยู่หรือภูมิลำเนา คำว่า “ถิ่นที่อยู่หรือภูมิลำเนา” ก็คือที่พักอาศัยเป็นหลักแหล่งสำคัญนั่นเอง เพราะฉะนั้น ตามหลักทั่วไปแล้วผู้มีถิ่นที่อยู่ในที่ใดก็ต้องเสียภาษีให้กับที่นั้น ดังนั้น การกำหนดถิ่นที่อยู่หรือภูมิลำเนาประมวลรัษฎากรต้องกำหนดไว้ให้แน่นอน เพื่อมิให้มีการเก็บภาษีที่แตกต่างกัน

3) การแยกตามวิธีอื่น การแยกตามวิธีอื่น ๆ นอกจากที่กล่าวมาแล้ว ไม่ค่อยจะมีความสำคัญนัก เช่น การแยกตามสัญชาติ ในการเก็บภาษีจากคนต่างด้าวที่เรียกว่า ค่าธรรมเนียมคนต่างด้าว หรือการแยกเก็บตามอายุ ซึ่งเป็นเหตุให้ผู้ที่มีอายุตั้งแต่ที่กฎหมายกำหนด เช่น 18 ปี ต้องเสียเงินช่วยราชการหรือรัฐูปการในสมัยก่อน

5.3.2 ฐานภาษี

“ฐานภาษี” (Tax Base) เป็นเงื่อนไข มูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษี หรือ อีกนัยหนึ่งหมายถึงสิ่งที่รองรับอัตราภาษีหรือสิ่งที่ใช้ในการประเมินภาษีอากร ได้แก่

- 1) เงินได้ (Income) ในปัจจุบันมีภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้อยู่ 2 ชนิด คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล
- 2) ทรัพย์สิน (Property) การถือครองทรัพย์สินจะชี้ให้เห็นความมั่งคั่งของคน จึงมีการเก็บภาษีจากทรัพย์สิน เพราะถือว่าผู้มีทรัพย์สินเป็นผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษี การเก็บภาษีจากทรัพย์สินอาจจะเป็นการเก็บจากทรัพย์สินอย่างใด-อย่างหนึ่ง เช่น ภาษีที่ดิน ภาษีโรงเรือน ภาษีรถยนต์ เป็นต้น หรือในบางกรณีอาจจะเก็บจากการโอนเปลี่ยนมือกัน เช่น ค่าธรรมเนียมในการซื้อขายที่ดิน ภาษีมรดก เป็นต้น
- 3) สินค้าและบริการ (Good and Service) การบริโภคและอุปโภคสินค้าและบริการกลายเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดที่ให้ภาษีแก่รัฐ ภาษีที่จัดเก็บจากฐานนี้คือ ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสินค้าขาเข้า เป็นต้น
- 4) สิทธิพิเศษในการประกอบการ (Licenses) การที่รัฐอนุญาตให้สิทธิแก่เอกชนในการประกอบการใดเป็นเอกเทศ เอกชนนั้นก็ต้องชำระภาษีให้แก่รัฐเป็นการตอบแทน เช่น การผูกขาดขายสุรา การผูกขาดเก็บรังนก เป็นต้น

5.3.3 อัตราภาษี

อัตราภาษีในกฎหมายภาษีอากร อาจกำหนดได้ 2 ลักษณะ คือ

- 1) การกำหนดเป็นอัตราจากฐานที่เป็นจำนวนเงิน เรียกว่า “อัตราตามมูลค่า” (Ad Valorem) เช่น อากรขาเข้าสำหรับรถยนต์ อัตราร้อยละ 80 ของราคา
- 2) การกำหนดเป็นอัตราจากฐานที่คำนวณเป็นปริมาณ เรียกว่า “อัตราตามปริมาณ” (Specific) เช่น ภาษีสุราที่เก็บเป็นรายเท ภาษีเบียร์ที่เก็บเป็นรายขวดตามปริมาณเป็นจำนวนลิตร และอากรขาเข้าสำหรับสินค้าทั่ว ๆ ไป ซึ่งเก็บตามปริมาตรหรือน้ำหนัก

อัตราภาษีจะมีความสัมพันธ์กับฐานภาษีอากรที่เป็นจำนวนเงินในลักษณะต่าง ๆ กัน ดังนี้

- 1) ถ้าอัตราเป็นร้อยละคงที่ไม่ว่าฐานภาษีจะเป็นจำนวนเงินเท่าใด เรียกว่า “อัตราตามส่วน” (Proportional Rate) เช่น อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม หรืออัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งจัดเก็บในอัตราร้อยละเดียวกันไม่ว่าจะมีฐานเงินได้มากหรือน้อย
- 2) ถ้าอัตราเป็นร้อยละเพิ่มขึ้นในเมื่อฐานภาษีเป็นจำนวนเงินเพิ่มมากขึ้น เรียกว่า “อัตราก้าวหน้า” (Progressive Rate) เช่น อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเก็บในอัตราร้อยละ 10 ถึง 37 แล้วแต่จำนวนเงินได้สุทธิ
- 3) ถ้าอัตราเป็นร้อยละลดลงเมื่อฐานภาษีเป็นจำนวนมากขึ้น เรียกว่า “อัตราถอยหลัง” (Regressive Rate) เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งอัตราภาษีเมื่อคิดเป็นร้อยละแล้วจะลดลงเมื่อราคาประเมินของที่ดินต่อไร่สูงขึ้น

5.3.4 วิธีการเสียภาษีอากร

วิธีการที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติ เพื่อการชำระภาษีอากรที่ใช้กันทั่วไปมี 4 วิธี คือ

- 1) การประเมินตนเอง (Self-assessment) ตามวิธีนี้ ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อแสดงข้อความต่าง ๆ อันจำเป็นเพื่อให้ทราบว่าคุณมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรตามกฎหมายเป็นจำนวนเท่าใด และต้องชำระภาษีอากรพร้อมยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าวนั้น อย่างไรก็ดี เมื่อผู้เสียภาษีอากรได้ประเมินตนเองแล้ว เจ้าพนักงานภาษีอากรอาจจะตรวจสอบและประเมินเพิ่มเติมได้เมื่อปรากฏว่าผู้เสียภาษีอากรประเมินตนเองไว้ไม่ถูกต้อง ภาษีอากรประเภทนี้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล

- 2) การประเมินโดยเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment) ตามวิธีนี้ ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ชำระภาษีอากรต่อเมื่อได้รับการประเมินจากเจ้าพนักงานแล้วว่าคุณมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรเป็นจำนวนเท่าใด วิธีนี้ใช้สำหรับภาษีส่วนใหญ่ที่จัดเก็บกันในปัจจุบัน เช่น ภาษีสรรพสามิต, ภาษีสุดการ, ภาษีโรงเรือนและที่ดิน

- 3) การหัก ณ ที่จ่าย (Withholding หรือ Deduction at Source) ตามวิธีนี้ กฎหมายจะกำหนดให้ผู้จ่ายเงินซึ่งก่อให้เกิดเป็นฐานภาษี มีหน้าที่หักเงินภาษี แล้วนำเงินนั้นส่งต่อรัฐบาล เงินที่นำส่งนี้ถือว่าเป็นเครดิตหักออกจากภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องเสียจริง ตัวอย่างได้แก่ ภาษีเงินได้สำหรับเงินเดือนหรือค่าจ้างซึ่งนายจ้างต้องหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย

ตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด และเมื่อผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการตามแบบประเมินตนเองก็จะนำภาษีที่นายจ้างหักไว้แล้วนั้นเป็นเครดิตจากภาษีที่ตนคำนวณไว้ ถ้าหากภาษีที่หักไว้เกินกว่าภาษีที่ตนคำนวณได้ก็มีสิทธิได้รับคืนส่วนที่เกินจากรัฐบาล

4) การชำระภาษีล่วงหน้า (Prepayment) ตามวิธีนี้ผู้มีเงินได้จากแหล่งรายได้ซึ่งไม่มีผู้จ่ายให้โดยแน่นอน เช่น การประกอบธุรกิจการพาณิชย์หรืออุตสาหกรรม มีหน้าที่ประมาณว่าในแต่ละงวดหรือแต่ละเดือนในระหว่างปีภาษีตนควรจะมีภาษีต้องชำระเท่าใด แล้วนำเงินภาษีไปชำระไว้ก่อนเป็นการล่วงหน้า ต่อเมื่อถึงกำหนดเวลาชำระภาษีแล้วจึงจะประเมินตนเองโดยแน่นอน แล้วคิดหักกลบลบกับจำนวนที่ชำระไว้ล่วงหน้าแล้ว

5.3.5 วิธีหาข้อยุติในจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องเสีย

เนื่องจากการเสียภาษีอากรเกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ซึ่งอาจสลับซับซ้อน จึงเกิดปัญหาเรื่องจำนวนภาษีอากรที่พึงต้องเสีย กฎหมายจึงหาวิธีการเพื่อหาข้อยุติให้เป็นที่ยอมรับกัน ทั้งฝ่ายเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร และผู้เสียภาษีอากรเอง ขั้นตอนในการหาข้อยุติในจำนวนภาษีอากรที่จะต้องเสีย มีดังนี้

1) การประเมิน

ในกรณีที่เป็นภาษีอากรประเมินตนเอง หากการประเมินตนเองที่ผู้เสียภาษีแสดง โดยวิธีการยื่นแบบแสดงรายการเป็นที่พอใจของเจ้าพนักงาน การกำหนดภาษีอากรก็ยุติลงแค่นั้น แต่หากเจ้าพนักงานเห็นว่าไม่ถูกต้องก็จะมีการตรวจสอบและประเมินเพิ่มเติม ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่คัดค้านการหาข้อยุติก็จบลงเช่นกัน ส่วนในกรณีการประเมินของเจ้าพนักงานนั้นมีเพียงขั้นเดียว กล่าวคือ ถ้าผู้เสียภาษีอากรเห็นว่า การประเมินของเจ้าพนักงานเป็นธรรมแล้วและยอมชำระภาษีอากรตามจำนวนที่ประเมิน การกำหนดจำนวนภาษีอากรก็เป็นอันยุติลง

อย่างไรก็ดี การประเมินเพิ่มเติมของเจ้าพนักงานภายหลังจากการประเมินตนเองก็ดี หรือการประเมินของเจ้าพนักงานในกรณีที่เป็นภาษีอากรที่เจ้าพนักงานเป็นผู้ประเมินก็ดี แม้จะไม่มี การคัดค้าน แต่เจ้าพนักงานเองอาจประเมินเพิ่มเติมอีกก็ได้ เมื่อเห็นว่าการประเมินเพิ่มเติมของเจ้าพนักงานยังไม่ถูกต้อง

2) การวินิจฉัยของหน่วยอุทธรณ์ของฝ่ายบริหาร

หากผู้เสียหายไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงานตามที่กล่าวมาข้างต้น กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียหายยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยอุทธรณ์ของฝ่ายบริหารก่อนจะนำคดีขึ้นสู่ศาลเลยไม่ได้ หน่วยอุทธรณ์ของฝ่ายบริหารนี้อาจเป็นอธิบดีของกรมผู้จัดเก็บภาษี หรืออาจจะเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามที่กำหนดไว้ก็ได้

สำหรับประมวลรัษฎากรกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้วินิจฉัยข้อพิพาทในกรณีที่ผู้เสียหายอาจไม่เห็นด้วยกับการประเมินหรือคำสั่งให้เสียภาษีอากรของเจ้าพนักงาน โดยกำหนดให้ยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินหรือคำสั่งให้เสียภาษีอากร สำหรับในกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนกรมอัยการ และผู้แทนกรมการปกครอง ส่วนในจังหวัดอื่น ประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทนสรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

ในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียหายอากรนำข้อพิพาทขึ้นสู่การพิจารณาของหน่วยอุทธรณ์ของฝ่ายบริหารนี้ เมื่อหน่วยอุทธรณ์ของฝ่ายบริหารดังกล่าวมีคำวินิจฉัยแล้ว หากผู้เสียหายพอใจผลการพิจารณาวินิจฉัย การกำหนดภาษีอากรก็เป็นอันยุติ แต่ถ้าไม่พอใจและไม่มีข้อห้ามตามกฎหมายแล้วก็สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้

3) การพิจารณาคดีของศาล

การนำคดีขึ้นสู่ศาลในข้อพิพาทอันเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น สุดแต่กฎหมายจะกำหนดไว้ให้นำคดีขึ้นสู่ศาลเมื่อไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน หรือหลังจากได้รับคำวินิจฉัยของหน่วยอุทธรณ์ของฝ่ายบริหารแล้ว ในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียหายอากรยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยอุทธรณ์ของฝ่ายบริหารก่อนผู้เสียหายจะนำคดีขึ้นสู่ศาลโดยตรงหลังจากได้รับแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานไม่ได้

ประเทศไทย กระทรวงยุติธรรมได้เปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร และมีการจัดตั้งศาลภาษีอากรและหากคู่ความนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรแล้วไม่พอใจผลการพิจารณาของศาลภาษีอากร ก็สามารถอุทธรณ์โดยตรงไปยังศาลฎีกาได้ทันที

5.3.6 บทกำหนดโทษ (Sanction)

เพื่อประโยชน์ในการบังคับให้ผู้มีหน้าที่ในด้านภาษีอากรได้ปฏิบัติตาม บทบัญญัติแห่งกฎหมาย จึงจำเป็นต้องมีบทลงโทษในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย หรือปฏิบัติไม่ถูกต้อง โดยแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท ดังนี้

1) โทษทางอาญา เนื่องจากประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายภาษีอากร เป็นกฎหมายที่มีโทษทางอาญาอย่างหนึ่ง ฉะนั้น การหลีกเลี่ยงหรือฝ่าฝืนบทบัญญัติของ กฎหมายภาษีอากรจึงเป็นความผิดอาญา กฎหมายจึงมีบทลงโทษในทางอาญาไว้ สำหรับ บทลงโทษในทางอาญานี้จะรุนแรงมากน้อยตามลักษณะของความผิด ถ้าตั้งใจหลีกเลี่ยง ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรหรือหลีกเลี่ยงภาษีอากร บทลงโทษก็จะรุนแรงและมีโทษจำคุกขั้นสูงอยู่ด้วย แต่ถ้าหากการหลีกเลี่ยงเป็นไปโดยไม่จงใจบทลงโทษอาจจะ ปรับอย่างเดียวหรือมีโทษจำคุกขั้นต่ำด้วย

2) การเพิ่มจำนวนเงินภาษีอากร ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ประเมินตนเองไม่ถูกต้อง หรือให้ข้อความเพื่อการประเมินของเจ้าพนักงาน ไม่ถูกต้อง ทำให้ภาษีอากรที่เสียน้อยกว่าที่ควรต้องเสียหรือมีข้อผิดพลาดอย่างอื่น กฎหมายภาษี อากรจะกำหนดให้เพิ่มจำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษีอากรขึ้นจากจำนวนที่จะต้องเสีย ตามปกติเป็นอีก 1 เท่า หรือ 2 เท่า ภาษีที่ต้องเสียเพิ่มขึ้นด้วยเหตุนี้เรียกว่า “เบี้ยปรับ” ซึ่งถือเป็นภาษีอากรด้วย

3) ดอกเบี้ยจากการชำระเกินกำหนด ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ชำระ ค่าภาษีอากรภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนด กฎหมายมีบทบัญญัติให้เสีย ดอกเบี้ยให้แก่รัฐด้วย ซึ่งตามประมวลรัษฎากรเรียกว่า “เงินเพิ่ม” ซึ่งถือว่าเป็นดอกเบี้ย จากการชำระภาษีอากรเกินกำหนด

4) การยึดทรัพย์ เมื่อภาษีอากรถึงกำหนดระยะเวลาชำระแล้ว ผู้เสียภาษี- อากรมิได้ชำระภาษีอากรตามกำหนด และให้รวมถึงภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ยังไม่นำส่งด้วย ภาษีอากรนั้นถือเป็นภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ซึ่งกฎหมาย กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของ ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาล ออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวนี้อธิบดีจะมอบหมายให้รองอธิบดีหรือสรรพากร

พื้นที่ก็ได้ ส่วนวิธีการยึดหรือขายทอดตลาดทรัพย์สินให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดให้หักค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายในการยึดและขาย แล้วนำมาชำระภาษีอากรที่ค้างอยู่ เหลือเท่าใดก็ให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

5.3.7 การจำแนกประเภทภาษีอากร

การจำแนกประเภทภาษีอากรว่าอยู่ในรูปแบบใดนั้นขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการจำแนก การจำแนกประเภทภาษีอากรมีอยู่หลายประการ คือ

1) จำแนกตามฐานภาษี แบ่งเป็นภาษีเก็บจากเงินได้ ภาษีเก็บจากสินค้าและบริการ ภาษีเก็บจากทรัพย์สิน ซึ่งการแบ่งประเภทภาษีอากรตามประมาณการรายได้ของประเทศไทยในปัจจุบันเป็นการจำแนกตามฐานภาษีรูปหนึ่ง

2) จำแนกตามความถาวรของกฎหมายภาษีอากร แบ่งเป็นภาษีปกติและภาษีชั่วคราว ภาษีปกติ ได้แก่ ภาษีที่จัดเก็บเป็นประจำซึ่งมีลักษณะถาวรจนกว่ากฎหมายจะยกเลิกไป เช่น ภาษีเงินได้ ส่วนภาษีชั่วคราว ได้แก่ ภาษีอากรที่จัดเก็บในเวลาฉุกเฉิน หรือเพื่อการอันหนึ่งอันใดโดยเฉพาะซึ่งจะหยุดเก็บเมื่อสิ้นเหตุฉุกเฉิน หรือเมื่อการอันเป็นวัตถุประสงค์นั้นสำเร็จลง เช่น เงินช่วยชาติในระหว่างสงคราม

3) จำแนกตามวัตถุประสงค์ในการใช้ แบ่งเป็นภาษีเพื่อกิจการทั่วไป และภาษีเพื่อกิจการเฉพาะอย่าง ภาษีอากรส่วนใหญ่เป็นภาษีอากรเพื่อกิจการทั่วไป แต่ในบางประเทศและในบางขณะอาจมีการเก็บภาษีอากรเพื่อใช้ในกิจการเฉพาะอย่าง เช่น ค่าพรีเมียมข้าว ใช้เพื่อประโยชน์ของชาวนาโดยตรง

4) จำแนกตามวิธีการประเมิน แบ่งเป็นภาษีอากรที่ประเมินตนเอง และภาษีอากรที่ไม่ใช่การประเมินตนเอง

5) จำแนกตามลักษณะการวัดฐานภาษี แบ่งเป็นภาษีเก็บตามมูลค่า (Ad-valorem) และภาษีเก็บตามปริมาณ (Specific)

6) จำแนกตามลักษณะของอัตราภาษี แบ่งเป็นภาษีแบ่งตามสัดส่วน ภาษีก้าวหน้า และภาษีถอยหลัง

7) จำแนกตามระดับรัฐบาลผู้จัดเก็บภาษีอากร แบ่งเป็นภาษีของรัฐบาล และภาษีของส่วนราชการท้องถิ่น ในบางประเทศที่มีการปกครองแบบสหพันธ์อาจมี

รัฐบาลหลายระดับ คือ รัฐบาลสหพันธ์ รัฐบาลของรัฐ และรัฐบาลส่วนท้องถิ่น ซึ่งรัฐบาลแต่ละระดับมีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญของตน

8) จำแนกตามความถูกต้อง (Incidence) แบ่งเป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) และภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ภาษีทางตรง คือ ภาษีที่ภาระตกต้องแก่บุคคล ที่กฎหมายประสงค์จะให้ตกต้อง เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งรัฐบาลเก็บจากผู้มีเงินได้โดยตรง ส่วนภาษีทางอ้อม คือ ภาษีที่ภาระตกต้องขั้นสุดท้ายไม่แน่ว่าจะตกต้องตรงกับที่ควรตกต้องหรือไม่ คือ ในด้านภาษีทางอ้อมนั้น จะเป็นการเก็บจากสินค้าและบริการที่มีอยู่เป็นการผลักภาษีให้กับผู้บริโภค จึงเป็นการไม่แน่ว่าจะตกต้องตรงกับที่ควรตกต้องหรือไม่

5.4 สิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากร

ภาษีอากรที่จัดเก็บแต่ละประเภทกำหนดสถานะผู้มีหน้าที่เสียภาษี และวิธีการเสียภาษีแตกต่างกันแล้วแต่กรณี ภาษีที่จัดเก็บจากรายได้นั้น ครอบคลุมผู้มีรายได้ที่เป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคล และนิติบุคคลประเภทต่าง ๆ โดยมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้แตกต่างกันไป ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จัดเก็บจากผู้มีรายได้ที่เป็นบุคคลทั่วไป และหน่วยภาษีที่ได้กำหนดไว้เป็นพิเศษ สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม จัดเก็บจากนิติบุคคลที่มีรายได้ เป็นต้น

ภาษีบางประเภทจัดเก็บจากการบริโภคสินค้าและบริการ ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ประกอบธุรกิจการค้า ซึ่งสามารถผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้บริโภคได้ นอกจากนี้ผู้กระทำตราสารบางประเภทอาจอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีที่เรียกว่า อากรแสตมป์ อีกด้วย

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินมีสิทธิและหน้าที่ ดังนี้ คือ

5.4.1 สิทธิของผู้เสียภาษี

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิหลายประการ ดังนี้

1) การผ่อนชำระภาษี

หากผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้วมีภาษีต้องชำระ หากมีเงินไม่พอชำระ หรือไม่ประสงค์จะชำระภาษีทั้งหมดในคราวเดียว สามารถของผ่อน

ชำระได้ สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่มีจำนวนเกินกว่า 3,000 บาท ผู้เสียภาษีมีสิทธิขอผ่อนชำระภาษีได้เป็น 3 งวด ๆ ละเท่า ๆ กัน โดยไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม แต่หากผิคนัดชำระ ไม่ได้ชำระภายในกำหนดเวลา ผู้เสียภาษีหมดสิทธิที่จะชำระภาษีเป็นรายงวด และต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีงวดที่เหลือ

2) การยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษี

กรณีที่ผู้เสียภาษีถูกประเมินภาษีอากร หากไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียภาษีมีสิทธิยื่นอุทธรณ์การประเมินเป็นหนังสือ (แบบ ภ.ส. 6) ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน และหากได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วยังไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร ได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หากไม่ได้ใช้สิทธิอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา ผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิอุทธรณ์ใด ๆ และต้องชำระภาษี พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามการประเมินให้ครบถ้วน

3) ขอลดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร โดยจัดให้มีหลักประกันการชำระ

การใช้สิทธิอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ขอลดหรือลดภาษีอากร ผู้เสียภาษีที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินให้ชำระภาษี มีหน้าที่ต้องชำระภาษีตามการประเมินนั้นภายในกำหนดเวลาที่ได้แจ้งไว้ในหนังสือแจ้งการประเมิน อย่างไรก็ตาม หากต้องการรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษา ผู้เสียภาษีมีสิทธิยื่นคำร้องขอลดหรือลดภาษีอากร โดยจัดให้มีหลักประกันการชำระหนี้ภาษีอากรด้วยหลักทรัพย์ต่าง ๆ ภายใต้หลักเกณฑ์ตามระเบียบของกรมสรรพากร

4) ขอลดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร

ผู้เสียภาษีที่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีอากร ให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย หากมิได้ยื่นแบบฯ หรือชำระภาษีภายในกำหนดเวลา ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมายนอกเหนือจากเงินภาษีที่ต้องชำระอีกด้วย อย่างไรก็ตาม หากการกระทำความผิดมีเหตุอันควรผ่อนผัน ผู้เสียภาษีอาจมีคำร้องเป็นหนังสือขอลดหรือลดเบี้ยปรับและอาจได้รับการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับให้ได้ ตามหลักเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนดไว้ สำหรับเงินเพิ่มไม่มีกฎหมาย



ใดให้อำนาจเจ้าพนักงานหรือลดให้ได้ เว้นแต่เป็นกรณีที่อธิบดีอนุมัติให้ขยาย กำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษี และได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายแล้ว เงินเพิ่มจะลดลงมาเหลือเพียงกึ่งหนึ่ง

5) ขอคัดเอกสารหรือขอสำเนาเอกสาร

ผู้เสียภาษีมียสิทธิขอคัดเอกสารหรือขอสำเนาเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีของตนเองได้ เช่น ขอคัดสำเนาแบบแสดงรายการภาษีของตนเอง หรือ ใบเสร็จรับเงินค่าภาษีแต่ละประเภทที่เป็นของตนเอง เป็นต้น

5.4.2 หน้าที่ของผู้เสียภาษี

นอกจากประมวลรัษฎากรจะกำหนดให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีแล้ว ยังได้ กำหนดหน้าที่ให้ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติด้วย การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร นอกจาก ต้องรับผิดทางแพ่งแล้ว ยังต้องรับผิดทางอาญาอีกด้วย หน้าที่ของผู้เสียภาษีมัตังนี้

1) ยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีอากร

หน้าที่นี้เป็นหน้าที่หลักของผู้มีเงินได้พึงประเมินตามที่กฎหมาย กำหนดให้ต้องชำระภาษีให้ถูกต้องและครบถ้วน โดยจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อ ประเมินตนเองตามประเภทของเงินได้ ซึ่งแต่ละประเภทเงินได้จะมีกำหนดระยะเวลา อัตราภาษี และผู้มีหน้าที่เสียภาษีแตกต่างกันไป

ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง หรือมิได้ยื่น แบบแสดงรายการและชำระภาษี เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินภาษีที่ถูกต้อง และกำหนด ระยะเวลาให้ผู้เสียภาษีต้องชำระได้ หากมิได้ชำระภาษีหรือชำระไว้ไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงานมีสิทธิยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อนำไป ชำระหนี้ภาษีได้โดยไม่ต้องฟ้องศาล

2) ขอมิเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร

เพื่อการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพ จึงต้องมีการจัดทำฐานข้อมูล ผู้เสียภาษีโดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีแต่ละรายมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 1 เลข ประกอบด้วยตัวเลข 10 หลัก โดยผู้เสียภาษีจะต้องจดทะเบียนภาษีตามที่กฎหมายกำหนด แล้วแต่กรณี และหากมีการเปลี่ยนแปลงในสาระสำคัญ จะต้องแจ้งแก้ไขเปลี่ยนแปลงให้ ถูกต้อง

อย่างไรก็ตาม ในการขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรสำหรับบุคคล
ธรรมดาที่มีและใช้เลขประจำตัวประชาชนตามกฎหมายว่าด้วยทะเบียนราษฎร สามารถ
ใช้เลขประจำตัวประชาชนในการยื่นรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและยื่นรายการ
ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย โดยไม่ต้องยื่นคำร้องขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร

3) จัดทำเอกสารทางภาษีอากร

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีเงินได้ กฎหมายกำหนดให้บริษัท
หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดทำบัญชีงบดุล บัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุนในรอบ
ระยะเวลาบัญชี เช่น ไตรมาส ไตรมาสของ ไตรมาสกับภาษี บัญชีรายได้ รายจ่าย งบการเงิน บัญชี
พิเศษ ฯลฯ แล้วแต่กรณี

4) ให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงาน

ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตามเมื่อได้รับหนังสือเชิญพบ หรือหนังสือ
ขอให้ยื่นเอกสาร หรือหลักฐานใด ๆ เพื่อประกอบในการเสียภาษีอากร ตลอดจนปฏิบัติ
ตามหมายเรียกของเจ้าพนักงาน