



รายงาน

ของ

คณะกรรมการการปฏิรูปเศรษฐกิจ การเงินและการคลัง
สภาปฏิรูปแห่งชาติ

วาระปฏิรูปที่ ๘ การปฏิรูประบบและโครงสร้างภาษี
(รอบ ๒)

สำนักกรรมการ ๑

สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร

ปฏิบัติหน้าที่สำนักงานเลขาธิการสภาปฏิรูปแห่งชาติ

(สำเนา)

ที่ (สปช) ๔๓๑๘ / ๒๕๕๘

สภาปฏิรูปแห่งชาติ

ถนนอุทองใน เขตดุสิต กทม. ๑๐๓๐๐

๓๐ มิถุนายน ๒๕๕๘

เรื่อง รายงานการพิจารณาของคณะกรรมการปฏิรูปเศรษฐกิจ การเงินและการคลัง

กราบเรียน ประธานสภาปฏิรูปแห่งชาติ

สิ่งที่ส่งมาด้วย รายงานของคณะกรรมการดังกล่าวข้างต้น จำนวน ๑ ชุด

ตามที่ที่ประชุมสภาปฏิรูปแห่งชาติ ครั้งที่ ๗/๒๕๕๗ วันอังคารที่ ๑๑ พฤศจิกายน ๒๕๕๗ ได้ลงมติตั้งคณะกรรมการปฏิรูปเศรษฐกิจ การเงินและการคลัง ตามข้อบังคับการประชุมสภาปฏิรูปแห่งชาติ พ.ศ. ๒๕๕๗ ข้อ ๘๐ วรรคสาม (๕) คณะกรรมการคณะนี้ประกอบด้วย

- | | |
|---|-----------------------------|
| ๑. นายสมชัย ฤชุพันธุ์ | ประธานกรรมการ |
| ๒. นางสาวพจนีย์ ธนวรานิช | รองประธานกรรมการ คนที่หนึ่ง |
| ๓. นายไกรฤทธิ บุญเกียรติ | รองประธานกรรมการ คนที่สอง |
| ๔. นายสุทัศน์ เศรษฐ์บุญสร้าง | รองประธานกรรมการ คนที่สาม |
| ๕. นายกงกฤษ หิริญกิจ | รองประธานกรรมการ คนที่สี่ |
| ๖. นายไพบุลย์ นลินทรางกูร | โฆษกกรรมการ |
| ๗. ศาสตราจารย์พิเศษ กิติพงษ์ อรุณีพัฒน์พงศ์ | โฆษกกรรมการ |
| ๘. นายจรูญ จึงยิ่งเรืองรุ่ง | กรรมการ |
| ๙. นายจิรวัดน์ เวียงดำน | กรรมการ |
| ๑๐. นายชัยวัฒน์ ลิ้มปวรณระ | กรรมการ |
| ๑๑. นายชาติ ตั้งจิรวงษ์ | กรรมการ |
| ๑๒. นายกอบศักดิ์ ภูตระกูล | กรรมการ |
| ๑๓. นายธำรง อัครสุธีรกุล | กรรมการ |
| ๑๔. นายนิमित สิทธิไธรย์ | กรรมการ |
| ๑๕. นายนำชัย กฤษณาสกุล | กรรมการ |
| ๑๖. นางประภา เติตระกูล ศรีนวลนิต | กรรมการ |
| ๑๗. นางประภาศรี สุนันทบุตร | กรรมการ |
| ๑๘. พลเอก ประสูตร รัตมีแพทย์ | กรรมการ |
| ๑๙. นายพนา ทองมีอาคม | กรรมการ |
| ๒๐. นายพรชัย มุ่งเจริญพร | กรรมการ |
| ๒๑. นายพรายพล คุ้มทรัพย์ | กรรมการ |

๒๒. นายวิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์	กรรมการ
๒๓. นายศิริ จิระพงษ์พันธ์	กรรมการ
๒๔. นายธวัชชัย ยงกิตติกุล	เลขานุการคณะกรรมการ
๒๕. นายพิสิฐ ลี้อาธรรม	ผู้ช่วยเลขานุการคณะกรรมการ

บัดนี้ คณะกรรมการได้ดำเนินการพิจารณาศึกษาแนวทางการปฏิรูปภาษี เสร็จแล้ว โดยได้นำหลักการเหตุผลและความจำเป็นที่ต้องปฏิรูปเรื่องดังกล่าวมาประกอบการพิจารณาเพื่อให้การปฏิรูปเกิดประโยชน์ต่อประเทศชาติและประชาชนภายในกรอบระยะเวลาที่เหมาะสม ดังนี้

วาระปฏิรูปที่ ๘ การปฏิรูประบบและโครงสร้างภาษี

๑. เหตุผลและความจำเป็นที่ต้องปฏิรูป

ระบบภาษีอากรคือการสร้างรายได้ให้กับภาครัฐเพื่อนำมาใช้ในการพัฒนาประเทศ รวมถึงสร้างความเป็นธรรมในสังคม แต่ประเทศไทยมีระบบภาษีอากรที่ไม่ทันสมัยและยังมีอีกหลายประเด็นที่ยังไม่มีการปฏิรูปมาเป็นระยะเวลานาน ส่งผลให้กฎหมายภาษีที่มีอยู่ในปัจจุบันไม่สามารถส่งเสริมให้ธุรกิจภาคเอกชนมีขีดความสามารถในการแข่งขันกับนานาประเทศและไม่สามารถใช้เป็นเครื่องมือในการลดความเหลื่อมล้ำได้อย่างแท้จริง จึงมีความจำเป็นต้องที่จะต้องปฏิรูปภาษีทั้งระบบอย่างเร่งด่วน โดยมีแนวทางในการปฏิรูปที่มีประสิทธิภาพ เกิดความเป็นธรรม ไม่ซับซ้อนและสามารถก่อให้เกิดรายได้ที่เพียงพอ เพื่อให้ระบบภาษีอากรเป็นส่วนหนึ่งของเครื่องมือทางการคลังที่เอื้ออำนวยให้เกิดการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมได้อย่างยั่งยืน

๒. สิ่งที่ประชาชนจะได้รับหรือความเปลี่ยนแปลงที่จะเกิดขึ้นจากการปฏิรูป

หากมีการปฏิรูประบบภาษีตามแนวทางที่กำหนด จะทำให้ประเทศไทยมีระบบภาษีที่ทันสมัย สร้างความเป็นธรรม และก่อให้เกิดความสามารถในการแข่งขัน อันจะส่งผลดีต่อประเทศชาติและประชาชนในหลายด้าน อาทิ การลดความเหลื่อมล้ำที่เกิดขึ้นในสังคม การยกระดับคุณภาพชีวิตของประชาชน โดยการนำรายได้ที่เกิดขึ้นจากระบบการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ มาใช้ในการส่งเสริมคุณภาพชีวิตของประชาชนและพัฒนาประเทศชาติต่อไป

๓. กรอบระยะเวลาที่ชัดเจนในการปฏิรูป

การปฏิรูปภาษีจะเป็นการดำเนินงานร่วมกันระหว่างสภาปฏิรูปแห่งชาติกับคณะกรรมการปฏิรูปภาษีของกระทรวงการคลัง โดยมีกรอบระยะเวลาดำเนินการในช่วงเดือนกรกฎาคม – กันยายน ๒๕๕๘

จึงกราบเรียนมาเพื่อโปรดนำเสนอที่ประชุมสภาปฏิรูปแห่งชาติพิจารณาและเสนอแนะ
แนวทางในการปฏิรูปภาษี เพื่อให้เกิดผลในทางปฏิบัติอย่างเป็นรูปธรรมต่อไป

ขอแสดงความนับถืออย่างยิ่ง

(ลงชื่อ) สมชัย ฤชุพันธุ์

(นายสมชัย ฤชุพันธุ์)

ประธานกรรมการปฏิรูปเศรษฐกิจ การเงินและการคลัง

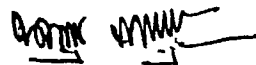
สำนักกรรมการ ๑

กลุ่มงานคณะกรรมการการเงิน การคลังฯ

โทรศัพท์ ๐ ๒๒๔๔ ๒๖๙๘ - ๙

โทรสาร ๐ ๒๒๔๔ ๒๗๐๕

สำเนาถูกต้อง



(นางนงนุช เศรษฐบุตร์)

ผู้อำนวยการสำนักกรรมการ ๑

พิมพ์อาภา/ร่าง

รัชนิวรรณ/พิมพ์

นิภา/ทาน

สารบัญ

๑. หลักการและเหตุผล	๑
๒. ประเด็นปฏิรูป	๑
๓. วิธีการพิจารณาศึกษาวิเคราะห์	๒
๔. สรุปผลการศึกษาวิเคราะห์	๔
๕. ข้อเสนอปฏิรูปและแนวทางดำเนินการ	๖
๖. ผลลัพธ์ที่คาดว่าจะได้จากข้อ ๕	๑๘
๗. ตัวชี้วัดความสำเร็จตามผลลัพธ์ในข้อ ๖	๑๙

รายงาน

คณะกรรมการปฏิรูปเศรษฐกิจ การเงิน และการคลัง

สภาพัฒนาการเศรษฐกิจ

เรื่อง "การปฏิรูประบบโครงสร้างภาษีอากร"

๑. หลักการและเหตุผล

วัตถุประสงค์ของระบบภาษีอากรคือการสร้างรายได้ให้กับภาครัฐเพื่อนำมาใช้ในการพัฒนาประเทศรวมถึงการสร้างความเป็นธรรมในสังคม แต่ประเทศไทยมีระบบภาษีอากรที่ยังไม่ทันสมัย และยังมีอีกหลายประเด็นที่ยังไม่มีการปฏิรูปมาเป็นเวลานาน ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษียังไม่เป็นที่น่าพอใจ กฎหมายภาษีอากรในปัจจุบันไม่ได้ช่วยส่งเสริมให้ธุรกิจเอกชนสามารถแข่งขันกับนานาประเทศได้ และไม่สามารถใช้เป็นเครื่องมือในการลดความเหลื่อมล้ำได้ จึงมีความจำเป็นอย่างเร่งด่วนที่จะต้องปฏิรูปภาษีทั้งระบบ โดยแนวทางในการปฏิรูปภาษีอากรต้องยึดหลักในการดำเนินการที่ต้องมีประสิทธิภาพ มีความเป็นธรรม ไม่ซับซ้อนและมีความเพียงพอของรายได้เพื่อทำให้ระบบภาษีอากรเป็นส่วนหนึ่งของเครื่องมือทางการคลังที่เอื้ออำนวยให้เกิดการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมได้อย่างยั่งยืน

๒. ประเด็นปฏิรูป

ตามมาตรา ๓๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พุทธศักราช ๒๕๕๗ ได้กำหนดบทบาทหน้าที่ของสภาพัฒนาการเศรษฐกิจไว้ดังต่อไปนี้

"(๑) ศึกษา วิเคราะห์ และจัดทำ แนวทางและข้อเสนอแนะเพื่อการปฏิรูปด้านต่างๆ ตามมาตรา ๒๗ เสนอต่อสภานิติบัญญัติแห่งชาติ คณะรัฐมนตรี คณะรักษาความสงบแห่งชาติและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง"

สำหรับด้านเศรษฐกิจ การเงินและการคลัง ภายใต้กำหนดกรอบระยะเวลาในการทำงานของสภาพัฒนาการเศรษฐกิจ รายงานฉบับนี้จึงถูกจัดทำขึ้นเพื่อเป็นนำเสนอผลการศึกษาแนวทางการปฏิรูปภาษีอากรของไทยโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๓๑ (๑) ดังกล่าว ซึ่งจะนำไปตามกรอบที่ได้รับความเห็นชอบจากสภาพัฒนาการเศรษฐกิจแล้ว เมื่อวันที่ ๓๐ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๕๘ ซึ่งสภาพัฒนาการเศรษฐกิจได้ให้ความเห็นชอบกรอบการปฏิรูประบบภาษีอากรในหัวข้อดังต่อไปนี้

๒.๑ การแก้ไขปรับปรุงกฎหมายให้ชัดเจนว่าภาษีของไทยมี ๒ ระดับ คือ ภาษีระดับชาติและภาษีระดับท้องถิ่น

๒.๒ การจัดแบ่งภาษีท้องถิ่นให้เกิดรายได้ต่อท้องถิ่นมากพอหรือเพียงพอกับการใช้จ่ายของท้องถิ่น

๒.๓ การเร่งทำภาษีให้ครบถ้วนโดยเร่งรัดภาษีมรดก และภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

๒.๔ ปรับช่วงเงินได้ของอัตราภาษีเงินได้ให้กว้างและสูงขึ้น เพื่อให้อัตราภาษีสูงสุด ใช้กับเงินได้สุทธิที่สูงขึ้นกว่าเดิมอย่างสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจของประเทศและรายได้ของประชาชน

๒.๕ ยกเลิกอากรแสตมป์

๒.๖ ปรับปรุงการบริหารจัดเก็บภาษีให้ครอบคลุมผู้พึงต้องเสียภาษีให้กว้างขึ้น

๒.๗ จัดตั้งคณะกรรมการภาษีอากรระดับชาติ ให้พิจารณาให้ความเห็นและข้อเสนอแนะในการพัฒนาระบบภาษี

๓. วิธีการพิจารณาศึกษาวิเคราะห์

ศึกษาเอกสาร บทความที่เกี่ยวข้อง และแหล่งข้อมูลจากอินเทอร์เน็ต โดยเปรียบเทียบจากตัวบทกฎหมายของประเทศไทยและต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสิงคโปร์ อินโดนีเซีย สหรัฐอเมริกา สหภาพยุโรป และประเทศเกาหลี รวมถึงการสัมภาษณ์บุคคลจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง และนักวิชาการ เห็นว่า ควรแก้ไขประมวลรัษฎากร โดยยึดตามกฎหมายประเทศสิงคโปร์เป็นหลัก โดยจากกรอบวาระการปฏิรูปในข้อ ๒ แบ่งหัวข้อในการศึกษาได้ดังนี้

๓.๑ การเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี และป้องกันการหนีภาษี

- การขึ้นทะเบียนผู้เสียภาษี
- การขยายฐานภาษี
- การลงทุนระบบ Smart Card โดยภาครัฐ
- ปรับปรุงการบริหารจัดเก็บภาษีให้ครอบคลุมผู้พึงต้องเสียภาษีให้กว้างขึ้น

๓.๒ ภาษีตามประมวลรัษฎากร

- ช่วงเงินได้
- อัตราภาษี
- การหักค่าใช้จ่ายตามจริง ค่าลดหย่อนที่เหมาะสม
- อากรรแสดมภ์

๓.๓ การศึกษาประเภทภาษีต่างๆ เพื่อให้มีภาษีครบถ้วนรวมถึงการกำหนดให้ชัดเจนว่าภาษีตัวไหนเป็นรายได้ของส่วนกลาง ตัวไหนเป็นส่วนท้องถิ่น

๓.๔ การศึกษาคณะกรรมการกลางที่ทำหน้าที่พิจารณาให้ความเห็นและข้อเสนอแนะในการพัฒนาระบบภาษี

๓.๕ การศึกษาแก้ไขกฎหมายสรรพสามิต และศุลกากร

๓.๖ การส่งเสริมผู้ประกอบการขนาดย่อย และผู้ประกอบการใหม่ๆ หรือผู้ประกอบการที่เป็นการลดภาระแก่สังคม เช่น ธุรกิจ SME หรือกิจการเพื่อสังคม

๓.๗ การศึกษาการบริหารจัดการระบบภาษี เช่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่เป็นอิสระ

๔. สรุปผลการศึกษาวิเคราะห์

จากการศึกษากรอบวาระการปฏิรูปที่ผ่านความเห็นชอบของสภาปฏิรูปแห่งชาติ สามารถแตกประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นในระบบภาษีอากรของไทยที่ต้องมีการปฏิรูป ดังต่อไปนี้

๔.๑ ปัญหาภาพรวมของระบบภาษีของประเทศไทยคือ จำนวนผู้ยื่นแบบมีน้อยมากเมื่อเทียบกับจำนวนผู้มีเงินได้ซึ่งอาจเป็นเพราะประชาชนขาดความรู้ความเข้าใจหรือเพราะระบบการยื่นมีความซับซ้อนมากเกินไป เป็นต้น รวมถึงยังมีความพยายามในการหลีกเลี่ยงภาษีอากร อันส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีซึ่งเป็นได้หลักของภาครัฐ

๔.๒ ปัญหาตามประมวลรัษฎากร

๔.๒.๑ อัตราภาษี

๑) อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศที่เก็บในอัตราร้อยละ ๒๐ นั้นสามารถแข่งขันกับกลุ่มประเทศในอาเซียนได้ แต่ปัญหาที่พบคือประเทศไทยยังเก็บภาษีเงินจากเงินปันผลอยู่ (สำหรับนิติบุคคลที่ไม่เข้าเงื่อนไขในการได้รับยกเว้น) ซึ่งส่งผลให้ effective rate อยู่ที่ ๒๘% ซึ่งเป็นอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่สูงเป็นลำดับต้นๆของกลุ่มประเทศอาเซียน

๒) อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยที่ร้อยละ ๓๕ นั้นอยู่ในระดับสูงเมื่อเทียบกับกลุ่มประเทศอาเซียนจึงไม่เป็นการส่งเสริมการเคลื่อนย้ายแรงงาน รวมถึงไม่เหมาะสมสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจที่แท้จริง เนื่องจากยังเป็นอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นเหตุให้เกิดแรงจูงใจในตั้งบริษัทเพื่อแยกหน่วยภาษี เพื่อให้เสียภาษีน้อยลง

๓) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่กำหนดอัตราภาษีไว้ที่ร้อยละ ๑๐ แต่ด้วยนโยบายของภาครัฐ ณ ปัจจุบัน อัตราดังกล่าวจึงอยู่ที่ร้อยละ ๗

๔.๒.๒ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

๑) ตามมาตรา ๓๘ แห่งประมวลรัษฎากร ที่บัญญัติความหมายของนิติบุคคล นอกเหนือจากนี้ก็ไม่ต้องเสียทำให้เกิดปัญหาที่มีการไปตั้งนิติบุคคลที่ไม่เป็นหน่วยภาษี

๒) การคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะจำกัดเฉพาะรายได้และรายจ่ายของบริษัทนั้นๆ เท่านั้น โดยในปัจจุบันยังไม่มีบทบัญญัติใดๆ ที่อนุญาตให้นำรายได้หรือรายจ่ายของนิติบุคคลอื่นๆ ในเครือเดียวกันมารวมคำนวณกำไรสุทธิได้ แม้ว่าบริษัทที่อยู่ในเครือเดียวกัน

๔.๒.๓ เงินได้บุคคลธรรมดา

๑) การหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้จากการทำงานนั้นถูกกำหนดเป็นอัตราเหมา จึงอาจทำให้ผู้ที่มีเงินได้จากธุรกิจเลือกหักค่าใช้จ่ายที่จะทำให้เสียภาษีที่ไม่สะท้อนความสามารถที่แท้จริง

๒) การหักค่าลดหย่อนนั้นไม่มีบทบัญญัติให้แก่ผู้มีเงินได้ที่มิข้อยกเว้นในการทำงานด้วยเหตุอายุหรือความบกพร่องทางร่างกาย และการหักค่าลดหย่อนค่าอุปการะนั้นต้องเป็นบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายอีกทั้งยังไม่คลุมถึงกรณีปู่ ย่า ตา ยาย ส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรม และทำให้ค่าใช้จ่ายตกแก่รัฐ นอกจากนี้ ยังไม่มีบทกำหนดให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักลดหย่อนสำหรับค่าการศึกษา อบรมหรือสัมมนา เพื่อส่งเสริมการพัฒนาความรู้สาขาวิชาชีพของผู้มีเงินได้ ทำให้การพัฒนาความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ถูกจำกัด สำหรับจำนวนการหักค่าลดหย่อนนั้นพบว่าส่วนมากมิได้รับการแก้ไขเพิ่มเติมตั้งแต่ปี พ.ศ. ๒๕๒๕ ซึ่งส่งผลให้ไม่สอดคล้องกับสภาพสังคมในปัจจุบัน

๓) สุดท้ายสำหรับการหักลดหย่อนเงินบริจาคะนั้นพบว่าการหักลดหย่อนมีข้อจำกัดทั้งทางด้านจำนวนและประเภทของการบริจาคอยู่มาก ทำให้เจตนาธรรมณ์เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้มีส่วนร่วมในการช่วยเหลือสังคมมากยิ่งขึ้น ข้อจำกัดไม่สอดคล้องกับเจตนาธรรมณ์ของกฎหมาย

๔.๒.๔ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

๑) มีปัญหาในการบังคับใช้กลไกการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการเพราะยังไม่มีกรอบประเภทผู้ให้บริการที่แบ่งเป็นผู้ให้บริการที่เป็นนิติบุคคล และบุคคลธรรมดา กลไกในการจัดเก็บภาษีในปัจจุบันคือ ให้ผู้บริโภคมีย่านที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งไม่สามารถบังคับใช้ได้จริงในกรณีที่ผู้ให้บริการเป็นบุคคลธรรมดา อีกทั้งการส่งออกบริการที่มีบริการหลายบริการโดยไม่สามารถแยกออกจากกันได้จึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นธุรกรรมเดียวซึ่งไม่เหมาะสม

๒) ระบบออกใบกำกับภาษีแม้จะทำด้วยคอมพิวเตอร์แต่ยังคงขาดความเชื่อมโยงของข้อมูลระหว่างผู้ออกใบกำกับภาษี และกรมสรรพากร ทำให้เกิดปัญหาการหนีภาษีเพราะไม่สามารถตรวจสอบได้

๓) การขายฝากสินค้า กรรมสิทธิ์ในสินค้าที่ฝากขายจะไม่โอนจากผู้ฝากขายจนกว่าจะสามารถขายสินค้าแก่ผู้บริโภคได้ แต่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นทุกครั้งที่มีการส่งมอบเสมือนว่ามีการขายสินค้าสองครั้งทำให้ผู้ฝากขายต้องแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มถึงสองครั้งซึ่งขัดต่อหลักของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ควรจัดเก็บเมื่อมีการบริโภคเกิดขึ้น

๔.๒.๕ ภาษีระหว่างประเทศคือ ปัจจุบันมีความไม่ชัดเจนว่า กรณีใดจะถือว่ามีสถานประกอบการถาวรหรือไม่ เช่น กรณีที่ผู้ว่าจ้างจัดหาสถานประกอบการให้บริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้รับจ้าง โดยบริษัทต่างประเทศผู้รับจ้างมีอำนาจจัดการหรือควบคุมสถานประกอบการ เป็นต้น เนื่องจากสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนจะถูกนำไปปรับใช้กับกิจกรรมทางธุรกิจประเภทต่างๆ โดยเฉพาะการให้บริการและการจ้างทำของ ซึ่งอาจเป็นการขัดกับเจตนารมณ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน นอกจากนี้ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและผู้เสียภาษียังมีความเข้าใจที่ไม่ตรงกันในเรื่องของความชัดเจนในจุดแบ่งของเรื่องสถานประกอบการถาวร เช่น กรณีโครงการก่อสร้าง ธุรกิจการให้บริการให้คำปรึกษาทั่วไป และธุรกิจการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับโครงการก่อสร้าง ประกอบติดตั้ง เป็นต้น

๔.๒.๖ GAARs ปัจจุบันนี้ ประมวลรัษฎากรยังไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ยกตัวอย่างเช่น เรื่อง Transfer Pricing มาตรา ๖๕ ทวิ (๗) ไม่ได้บัญญัติรวมถึงบริการที่นำมาใช้ประโยชน์ในประเทศไทยแต่อย่างใด และหากมีการตีพิพาทกันระหว่างกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีเงินต้องนำคดีขึ้นสู่ศาลแล้ว แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรนี้จะไม่ผลผูกพันศาลให้ต้องบังคับใช้กับข้อพิพาทดังกล่าว เพราะศาลต้องตัดสินข้อพิพาทตามกฎหมายเท่านั้นเรื่อง Thin Capitalization ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มิได้กำหนดทุนขั้นต่ำของบริษัทจำกัดไว้ และมีได้กำหนดอัตราส่วนหนี้สินต่อทุนไว้ มีเพียงประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเท่านั้น

๔.๒.๗ อากรแสตมป์

๑) "ตราสาร" ไม่ได้รวมถึงกรณีการจัดทำเอกสารที่ลงลายมือชื่อคู่สัญญาเพียงฝ่ายเดียว และอาจมีปัญหาคติความว่ารวมหรือไม่รวมถึงการจัดทำตราสารพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

๒) อากรแสตมป์ไม่มีช่องทางให้ผู้เสียภาษีเลือกชำระได้โดยสะดวก และการชำระอากรแสตมป์เป็นตัวเงินของนิติบุคคลต่างประเทศ ไม่อาจดำเนินการได้ หากปรากฏว่านิติบุคคลต่างประเทศไม่มีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีของไทย

๓) อากรแสตมป์ที่เก็บจากตราสารหลายลักษณะไม่ได้ช่วยเพิ่มรายได้การจัดเก็บรายได้ทางภาษีให้แก่รัฐเท่าที่ควรเมื่อเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการการจัดเก็บภาษี

๔.๓ ฐานภาษีของประเทศไทยยังไม่ครอบคลุม

๔.๔ การขาดหน่วยงานที่เป็นอิสระ ชำนาญการในการยกร่างพิจารณาบททวนแก้ไขกฎหมายภาษีอากรเป็นการถาวร

๔.๕ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่มีรายได้ที่เพียงพอในการบริหารตนเอง

๔.๖ การบริหารจัดการเกี่ยวกับภาษีอากรยังขาดประสิทธิภาพ

๑) การอุทธรณ์ประเด็นภาษีอากรเพราะการอุทธรณ์ภาษีอากรนั้นต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นหน่วยงานราชการจึงขาดความอิสระและเป็นกลาง อาจเป็นที่เคลือบแคลงสงสัยในความเที่ยงธรรม

และโปร่งใส รวมถึงคณะกรรมการดังกล่าวมีอยู่หลายคณะและมีได้มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน จึงอาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับความเป็นธรรมอย่างแท้จริงและกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์ในปัจจุบันกำหนดให้ต้องอุทธรณ์ภายใน ๑๕ วันหรือ ๓๐ วันแล้วแต่กรณี ซึ่งเป็นระยะเวลาที่น้อยมากเมื่อเทียบกับความเป็นจริง ส่งผลกระทบต่อการเตรียมเอกสารและข้อกฎหมายที่จะใช้ในการอุทธรณ์ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม รวมถึงมิได้มีการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้จึงอาจใช้ระยะเวลาที่ยาวนานซึ่งทำให้คู่ความได้รับความเสียหายจากความล่าช้า

๒) หน่วยงานจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นอิสระ

๓) ปัจจุบันยังไม่มี การรับรองลายเซ็นอิเล็กทรอนิกส์ทำให้การยื่นคำร้องคำขอต่อกรมสรรพากรยังคงต้องพิมพ์เอกสารออกมาเป็นกระดาษและเซ็นและยื่นต่อกรมสรรพากร ทำให้เกิดความไม่สะดวกทั้งกับทางกรมสรรพากร และผู้เสียภาษี

๔) การขาดความรู้ความเข้าใจของผู้ปฏิบัติงานในต้วบทกฎหมายภาษีอากร หรือในทางปฏิบัติทางบัญชี การคำนวณรายรับรายจ่าย ภาระทางภาษี เป็นต้น

๔.๗ มาตรการทางภาษีที่ยังไม่ส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมอย่างเพียงพอ ทำให้ยังมีปัญหา SMEs ไม่อยู่ในระบบ รวมถึงการยังไม่มีมาตรการทางภาษีออกมาส่งเสริมวิสาหกิจเพื่อสังคมโดยตรง

๕. ข้อเสนอปฏิรูปและแนวทางดำเนินการ

ปี ๒๕๕๘

พ.ค.	มิ.ย.	ก.ค.	ส.ค.	ก.ย.- พ.ย.	ธ.ค.
คณะอนุฯ กรรมการ เศรษฐกิจ ฯ ทำรายงาน ผลการศึกษา เบื้องต้นของ กรอบปฏิรูป ที่ได้รับความ เห็นชอบ โดยรับฟัง ความเห็น จาก หน่วยงานที่ เกี่ยวข้อง	คณะอนุฯ กรรมการ เศรษฐกิจ ฯ ส่ง รายงาน การศึกษา เบื้องต้น ให้ คณะกรรมการ เศรษฐกิจ ฯ พิจารณาความ เห็นชอบ	คณะกรรมการ เศรษฐกิจ ฯ จัด รับฟังความเห็นผู้ มีส่วนเกี่ยวข้อง	คณะกรรมการ เศรษฐกิจ ฯ นำ ผลการศึกษาที่ ให้ความเห็นชอบ และข้อมูลจาก การรับฟังความ คิดเห็นเข้าสู่ สปช. เพื่อ พิจารณา	สปช. ส่งต่อ ข้อมูลต่อรัฐบาล และ คณะกรรมการ ปฏิรูปภาษี กระทรวงการคลัง เพื่อศึกษา เพิ่มเติมประเด็น ปฏิรูป และยก ร่างกฎหมายภาษี พร้อมทำงาน ควบคู่ไปกับ คณะกรรมการ ขับเคลื่อน ฯ	นำเสนอกฎหมาย ต่อ สนช.

๕.๑ การเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี¹

๕.๑.๑ การเพิ่มจำนวนผู้เสียภาษี

สิ่งที่ประชาชนจะได้รับ ได้รับความช่วยเหลือตรงกับความต้องการ เช่น ผู้มีรายได้น้อยก็จะได้รับการส่งเสริมในลักษณะคุ้มครองภาษี หรือกลุ่มเกษตรกรก็อาจได้รับความช่วยเหลือในรูปแบบของการประกันราคาการผลิต และจะได้รับประโยชน์จากสาธารณูปโภคของรัฐมากขึ้น เนื่องจากรัฐจะมีรายได้ที่มากขึ้น

มาตรการ การขึ้นทะเบียนผู้เสียภาษี

ขั้นตอน

๑) การขึ้นทะเบียนผู้มีเงินได้และจัดทำฐานข้อมูลประชากร โดยใช้เลขผู้เสียภาษีหรือเลขบัตรประจำตัวประชาชนเป็นเลขเดียวกับเลขประกันสังคม เพื่อให้รัฐใช้เป็นฐานข้อมูลในการกำหนดนโยบายทั้งด้านภาษีและการให้ความช่วยเหลือจากภาครัฐในระยะยาว

๒) การลงทุนพัฒนาระบบเทคโนโลยีทั้งบัตร Smart Card และการเชื่อมโยงข้อมูลของหน่วยงานต่างๆ จากกระทรวงการคลัง กระทรวงแรงงาน กระทรวงศึกษาธิการ และกระทรวงสาธารณสุข

๓) การออกกฎหมายคุ้มครองสิทธิของประชาชนในเรื่องข้อมูลข่าวสาร โดยการกำหนดเงื่อนไขว่าข้อมูลส่วนนี้เป็นความลับ และกำหนดให้ชัดเจนว่าข้อมูลทางภาษีอากรในเรื่องใดที่ หน่วยงานใดมีสิทธิเข้าถึงข้อมูลบ้าง และการละเมิดนำข้อมูลของประชาชนผู้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไปใช้จะมีบทลงโทษทางแพ่งทางอาญาอย่างไรบ้าง โดยอาจดำเนินการโดยตราเป็นกฎหมายฉบับใหม่ หรือการเพิ่มเติมบทบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล

๕.๑.๒ การจัดตั้งคณะกรรมการปฏิรูปภาษีเป็นการถาวร หรือองค์กรที่เรียกชื่ออย่างอื่นตามที่รัฐธรรมนูญกำหนดเพื่อทำหน้าที่ในการทบทวนกฎหมายภาษีต่างๆ และการพิจารณาร่างกฎหมายภาษีใหม่

สิ่งที่ประชาชนจะได้รับ ต่อไปในอนาคตประเทศไทยจะมีกฎหมายภาษีอากรที่ทันสมัยสอดคล้องกับสภาพสังคม และเศรษฐกิจอยู่เสมอ

มาตรการ กำหนดเอาไว้ในรัฐธรรมนูญ หรือประมวลรัษฎากร เพื่อให้มีการจัดตั้งองค์กร หรือคณะกรรมการปฏิรูปภาษีถาวรที่ชัดเจน เพื่อดูแลเรื่องการปฏิรูปภาษีเป็นการถาวร

ขั้นตอน อาจกำหนดให้กฎหมายภาษีอากรต้องมีการทบทวนเป็นระยะๆ เพื่อให้กฎหมายภาษีอากรแก้ไขได้ง่าย และสะดวกมากยิ่งขึ้น เพื่อให้ทันสมัยสอดคล้องกับสภาพสังคมและเศรษฐกิจอยู่เสมอ โดยอาจให้มีการทบทวนกฎหมายภาษีอากรทุกครั้งที่มีการเลือกตั้งก็เป็นไปได้ ดังเช่นในประเทศอังกฤษที่จะมีการทบทวนกฎหมายภาษีอากรทุกปี ดังคำกล่าวที่ว่า "No taxation without representation"

๕.๑.๓ Anti - Avoidance (GAARs, Thin Capitalization, Transfer Pricing)

มาตรการ การบัญญัติมาตรการทั่วไปเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรเป็นลายลักษณ์อักษร ทั้งนี้เนื่องจากหลักที่พัฒนามาจากคำพิพากษาของศาลนั้นยังไม่ชัดเจน ยังไม่มากเพียงพอที่จะป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรได้ และการบัญญัติเป็นกฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนไว้เป็นการเฉพาะ แทนคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๑๑๓/๒๕๔๕ โดยกำหนดนิยามราคา Arm's Length Price หรือราคาตลาด (Market Price) ให้ชัดเจนโดยดำเนินการยกร่างประมวลรัษฎากรโดยเพิ่มหมวด Anti - Avoidance

¹ รายละเอียดเพิ่มเติมอยู่ในเอกสารแนบ

๕.๒ การยกเว้นประมวลรัษฎากรฉบับใหม่

เพื่อให้เกิดความชัดเจนและเข้าใจ โปรดเปรียบเทียบโครงสร้างประมวลรัษฎากรฉบับปัจจุบันและฉบับที่เสนอใหม่โดยฉบับที่เสนอใหม่ มีประเด็นที่ต้องปฏิบัติและแตกต่างจากประมวลรัษฎากรฉบับเดิมดังตารางต่อไปนี้

ลำดับ ที่	โครงสร้างประมวลรัษฎากรฉบับปัจจุบัน	โครงสร้างประมวลรัษฎากรฉบับที่เสนอใหม่ (ยึดโครงสร้างตาม Income Tax Act ของประเทศ สิงคโปร์)
๑.	ข้อความเบื้องต้น	ข้อความเบื้องต้น <ul style="list-style-type: none"> ให้ใช้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีเป็นเลขเดียวกับบัตรประชาชน เลขทะเบียนนิติบุคคล และเลขประกันสังคม
๒.	ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร	ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร
๓.	บทเบ็ดเสร็จทั่วไป	การบริหารจัดเก็บภาษีอากร <ul style="list-style-type: none"> รับรองการลงลายมือชื่อทางอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อให้ประชาชนสามารถยื่นคำร้องคำขอต่อกรมสรรพากรทางอิเล็กทรอนิกส์ได้
๔.	คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร	คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร. <ul style="list-style-type: none"> องค์ประกอบของคณะกรรมการชุดนี้ ควรมาจากทั้งภาครัฐ ภาคเอกชน และภาควิชาการ มีบทบัญญัติเกี่ยวกับคณะกรรมการปฏิรูปภาษีอากร ที่จะคอยทำหน้าที่พิจารณา ทบทวนกฎหมายภาษีอากรอยู่ตลอดเวลา ทั้งนี้ เพื่อให้ประมวลรัษฎากรและกฎหมายภาษีอากรอื่นๆเกิดความชัดเจน หากมีข้อไม่ชัดเจนประการใดคณะกรรมการชุดนี้ก็สามารถพิจารณาแก้ไขกฎหมายให้ชัดเจนขึ้นได้ทันที โดยไม่ต้องออกแนวทางการตีความมาเป็นคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ซึ่งไม่ได้บัญญัติอยู่ในหรือมีศักดิ์เทียบเท่าประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด
๕.	วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน	วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน
๖.	ภาษีเงินได้	ภาษีเงินได้ <ul style="list-style-type: none"> ๖.๑ เงินได้พึงประเมิน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล

		<p>๖.๒ เงินได้ที่ได้รับยกเว้น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล</p> <p>๖.๓ การหักค่าใช้จ่าย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล</p> <p>๖.๔ การหักค่าลดหย่อน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล</p> <p>ปรับปรุงเกณฑ์การหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนให้ สามารถหักได้ตามจริง หรือหักแบบเหมาส่วนหนึ่ง และตามจริงอีกส่วนหนึ่ง โดยกำหนดให้ใช้ E- Receipt หรือ E-Tax invoice เป็นหลักฐานได้โดยที่ ไม่ต้องเก็บเอกสารเป็นกระดาษ (พัฒนาหลักเกณฑ์ เรื่องการออกใบกำกับภาษี และการเก็บเอกสารใน รูปแบบอิเล็กทรอนิกส์)</p> <p>๖.๕ วิธีการคำนวณเงินได้พึงประเมิน การแก้ไขเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่าย การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา การจำหน่ายหนี้สูญ การจำหน่ายกำไรออกไปจากประเทศไทย</p>
๗.		<p>อัตราภาษี</p> <p>ปรับปรุงอัตราภาษีทุกประเภท ทั้ง ภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดา นิติบุคคล SMEs ภาษีมูลค่าเพิ่ม และอื่นๆ</p>
๘.		<p>ภาษีหัก ณ ที่จ่าย</p>
๙.		<p>ภาษีระหว่างประเทศ</p> <p>การให้ Tax credit</p> <p>การกำหนดความชัดเจนเรื่องสถานประกอบการถาวร ด้านทรัพย์สิน และตัวแทน</p>
๑๐.	ภาษีมูลค่าเพิ่ม	<p>ภาษีมูลค่าเพิ่ม</p> <p>แก้ไขเรื่องจุดความรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่ม (Consignment)</p> <p>เพิ่มประเด็นเรื่องการออกใบกำกับภาษีแบบ E- Receipt และ E-Tax invoice</p> <p>แบ่งแยกกลไกการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในธุรกรรม ระหว่างประเทศเป็นแบบ B๒B และ B๒C</p>

๑๑.	ภาษีธุรกิจเฉพาะ	ภาษีธุรกิจเฉพาะ ยกเลิกการเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากธุรกรรมทางการเงิน และกำหนดให้ไปเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทน
๑๒.	อากรแสตมป์	อากรแสตมป์ ยกเลิกการเก็บอากรแสตมป์
๑๓.		การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร GAARs Thin capitalization Transfer Pricing
๑๔.		แบบแสดงรายการ กำหนดให้ผู้มีเงินได้แม้เพียงบาทเดียวก็ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ เพื่อให้สอดคล้องกับบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญที่บัญญัติให้การยื่นแบบเป็นหน้าที่ของประชากรทุกคน
๑๕.		การประเมินภาษี และการคัดค้านการประเมินภาษี
๑๖.		คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง วัตถุประสงค์หลักเพื่อให้มีหน่วยงานกลางคอยพิจารณาประเด็นภาษีที่มีความเกี่ยวโยงกันในหลายประเภทภาษี เช่น เหล้าบุหรี่ ที่อาจมีความเกี่ยวโยงทั้งภาษีสรรพากร ภาษีศุลกากร และภาษีสรรพสามิต ส่วนประเด็นภาษีที่เกี่ยวข้องเพียงประเภทภาษีเดียวก็ควรให้คณะกรรมการชุดย่อยจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางนี้ เป็นผู้พิจารณาองค์ประกอบของคณะกรรมการชุดนี้ ควรมาจากทั้งภาครัฐ ภาคเอกชน และภาควิชาการ
๑๗.		การเก็บภาษี และการขอคืนภาษี
๑๘.		ความผิด และบทกำหนดโทษ
๑๙.		การแลกเปลี่ยนข้อมูล <ul style="list-style-type: none"> • การแลกเปลี่ยนข้อมูลกับสรรพากรต่างประเทศ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน • บทคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีในการไม่เปิดเผยข้อมูลทางภาษีของประชาชน
๒๐.		เบ็ดเตล็ด

สิ่งที่ประชาชนจะได้รับ ประมวลรัฐฎการที่มีกฎหมายทันสมัย เป็นธรรม สะดวกในการปฏิบัติหน้าที่ทาง ภาระภาษีของประชาชน และมีระบบที่สามารถป้องกันการหนีภาษีได้มากขึ้น

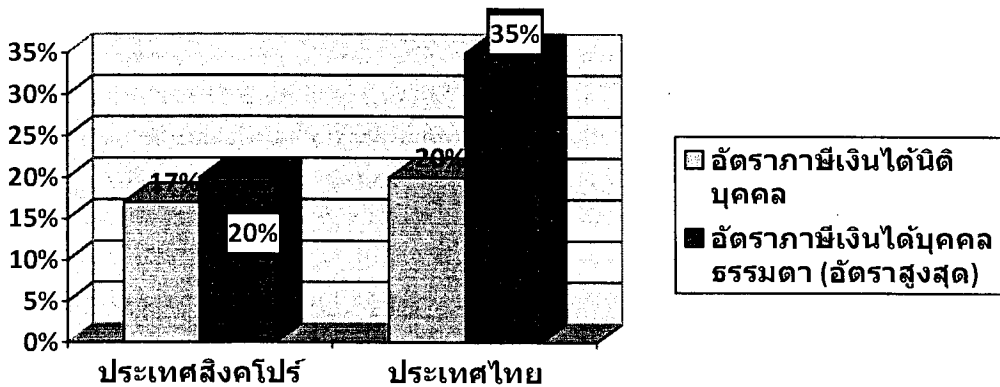
ขั้นตอน การยกร่างประมวลรัฐฎการ

๕.๒.๑ อัตราภาษี

มาตรการ

๑) ปรับลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้เหลืออัตราสูงสุดไม่เกินอัตราภาษีของนิติบุคคล เพื่อลดการ หลีกเลี่ยงการเสียภาษีโดยการตั้งบริษัท หรือหักหุ้นส่วนนิติบุคคลเพื่อแยกหน่วยภาษี เช่น ในประเทศสิงคโปร์ที่ กำหนดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสูงสุดไว้ที่ร้อยละ ๒๐ ในขณะที่ภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่ที่ร้อยละ ๑๗ ซึ่งมี จำนวนต่างกันไม่มาก

ตารางเปรียบเทียบภาษีระหว่างประเทศสิงคโปร์กับประเทศไทย



๒) ปรับลดหรือยกเลิกภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินปันผล เพื่อให้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริงเท่ากับ ร้อยละ ๒๕ หรือน้อยกว่านั้น ซึ่งจะทำให้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยไม่สูงกว่าประเทศเพื่อนบ้าน เป็นการส่งเสริมการแข่งขัน

๓) ปรับเพิ่มช่วงเงินได้สูงสุดจากเงินได้สุทธิ ๔,๐๐๐,๐๐๑ บาทขึ้นไป เป็น ๑๐,๐๐๐,๐๐๑ บาทขึ้นไป ส่วนเงินได้สุทธิอื่น ๆ ให้ปรับลดลงตามส่วนให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจ เช่น ในประเทศสิงคโปร์ได้มีการ กำหนดขั้นบันไดในการเสียภาษีไว้ ๙ ขั้น และขั้นสูงสุดคือเงินได้ที่เกินว่า ๘,๐๐๐,๐๐๐ บาท เสียภาษีร้อยละ ๒๐

ตารางขั้นบันไดเงินได้สุทธิและอัตราภาษีเงินได้ของประเทศสิงคโปร์

ช่วงเงินได้สุทธิ (S\$)	อัตราภาษี (%)
ต่ำกว่า ๒๐,๐๐๐ (ประมาณ ๕๐๐,๐๐๐ บาท)	๐
๒๐,๐๐๑ - ๓๐,๐๐๐ (ระหว่าง ๕๐๐,๐๐๑ - ๗๕๐,๐๐๐ บาท)	๒
๓๐,๐๐๑ - ๔๐,๐๐๐ (ระหว่าง ๗๕๐,๐๐๑ - ๑,๐๐,๐๐๐ บาท)	๓.๕
๔๐,๐๐๑ - ๘๐,๐๐๐ (ระหว่าง ๑,๐๐๐,๐๐๑ - ๒,๐๐๐,๐๐๐ บาท)	๗

๘๐,๐๐๑ - ๑๒๐,๐๐๐ (ระหว่าง ๒,๐๐๐,๐๐๑ - ๓,๐๐๐,๐๐๐ บาท)	๑๑.๕
๑๒๐,๐๐๑ - ๑๖๐,๐๐๐ (ระหว่าง ๓,๐๐๐,๐๐๑ - ๔,๐๐๐,๐๐๐ บาท)	๑๕
๑๖๐,๐๐๑ - ๒๐๐,๐๐๐ (ระหว่าง ๔,๐๐๐,๐๐๑ - ๕,๐๐๐,๐๐๐ บาท)	๑๗
๒๐๐,๐๐๑ - ๓๒๐,๐๐๐ (ระหว่าง ๕,๐๐๐,๐๐๑ - ๘,๐๐๐,๐๐๐ บาท)	๑๘
มากกว่า ๓๒๐,๐๐๐ (ตั้งแต่ ๘,๐๐๐,๐๐๑ บาท)	๒๐

๕.๒.๒ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

มาตรการ การแก้ไขเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่าย, การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา, การจำหน่ายหนี้สูญ และการจำหน่ายกำไรออกไปจากประเทศไทย

๕.๒.๓ การหักค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

มาตรการ

๑) ปรับปรุงเรื่องการหักค่าใช้จ่ายให้เหมาะสมกับความเป็นจริง โดยเสนอให้เปลี่ยนจากการหักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงแต่ไม่เกิน ๖๐,๐๐๐ บาท เป็นตามจริงโดยไม่มียกเว้นจำกัด แต่มีเงื่อนไขว่าต้องแสดงหลักฐานได้

๒) สำหรับการหักลดหย่อนนั้น เห็นควรเพิ่มเติมค่าลดหย่อนที่สามารถหักได้ให้หลากหลายกว่านี้ ซึ่งจะขอยกตัวอย่างของประเทศสิงคโปร์

ประเภทของค่าลดหย่อน	เงื่อนไข	จำนวนที่หักได้
ค่าลดหย่อนส่วนตัว	อายุน้อยกว่า ๕๐ ปี (ปกติ)	S\$ ๑,๐๐๐ (ประมาณ ๒๔,๐๐๐ บาท)
	อายุน้อยกว่า ๕๐ ปี (พิการ)	S\$ ๒,๐๐๐ (ประมาณ ๔๘,๐๐๐ บาท)
	ระหว่าง ๕๕ ปี - ๕๙ ปี (ปกติ)	S\$ ๖,๐๐๐ (ประมาณ ๑๔๔,๐๐๐ บาท)
	ระหว่าง ๕๕ ปี - ๕๙ ปี (พิการ)	S\$ ๑๐,๐๐๐ (ประมาณ ๒๔๐,๐๐๐ บาท)
	๖๐ ปีขึ้นไป (ปกติ)	S\$ ๘,๐๐๐ (ประมาณ ๑๙๒,๐๐๐ บาท)
	๖๐ ปีขึ้นไป (พิการ)	S\$ ๑๒,๐๐๐ (ประมาณ ๒๘๘,๐๐๐ บาท)
ค่าลดหย่อนประเภทคู่สมรส	คู่สมรสฝ่ายนั้นมีรายได้ไม่เกิน S\$ ๔,๐๐๐ ในปีภาษีที่ผ่านมา (ถ้าคู่สมรสเลือกใช้สิทธินี้แล้ว บุตรจะมาใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนได้ตามอัตราไม่ได้)	๓,๕๐๐ / คน (ประมาณ ๘๗,๕๐๐ บาท)
พ่อแม่	อยู่กับลูก	S\$ ๗,๐๐๐ (ประมาณ ๑๗๕,๐๐๐ บาท)
	ไม่อยู่กับลูก	S\$ ๔,๕๐๐ (ประมาณ ๑๑๒,๕๐๐ บาท)
พ่อแม่ที่พิการ	S\$ ๑๑,๐๐๐	S\$ ๘,๐๐๐ (ประมาณ ๒๐๐,๐๐๐ บาท)
จ้างคนรับใช้ชาวต่างชาติ	S\$ ๖,๓๖๐ (เฉพาะผู้เสียภาษีที่เป็นหญิงเท่านั้น) (ประมาณ ๑๕๙,๐๐๐ บาท)	

การดูแลผู้ตาย	ไม่เกิน S\$ ๓,๐๐๐ ต่อผู้ถูกดูแล ๑ คน (เฉพาะผู้เสียภาษีที่เป็นหญิงเท่านั้น) (ประมาณ ๗๕,๐๐๐ บาท)
ดูแลพี่น้องที่พิการ	ไม่เกิน S\$ ๓,๕๐๐ (ประมาณ ๘๗,๕๐๐ บาท)
ค่าใช้จ่ายเพื่อการศึกษา	ไม่เกิน S\$ ๕,๕๐๐ ต่อปี (ประมาณ ๑๓๗,๕๐๐ บาท)

จากตัวอย่างของประเทศสิงคโปร์ เห็นควรเพิ่มเติมประเภทของค่าลดหย่อน

ดังต่อไปนี้

- ผู้มีเงินได้ที่ทุพพลภาพมีสิทธิหักลดหย่อนส่วนตัวได้มากกว่า การหักลดหย่อนกรณีทั่วไป หรือบุคคลที่ต้องอยู่ในความดูแล หากเป็นบุคคลประเภททุพพลภาพ ต้องให้สิทธิผู้ดูแลมีสิทธิหักค่าลดหย่อนได้มากกว่า
- กำหนดให้ค่าอุปการะครอบครัวการดูแลผู้ ย่า ตา ยาย และ ทวด ของผู้มีเงินได้ด้วย โดยบุตรบุญธรรมก็มีสิทธิหักได้เช่นเดียวกัน เพื่อเป็นการบรรเทาภาระให้แก่รัฐบาลในการดูแลคนกลุ่มนี้ โดยให้บุคคลในครอบครัวดูแลแทน
- รายการที่ควรอนุญาตให้หักเพิ่มเติมได้แก่รายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการศึกษา อบรมหรือสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพหรือการจ้างงานของผู้มีเงินได้ โดยควรกำหนดให้จำนวนค่าลดหย่อนที่หักได้เปลี่ยนแปลงตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพสังคมในแต่ละปี ซึ่งจะสอดคล้องกับแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมที่ต้องการให้สังคมมีการเรียนรู้หลังการศึกษาตลอดไป
- การหักลดหย่อนเงินบริจาคควรมีการปรับเพดานให้สูงขึ้นตามความเหมาะสมอีกทั้งควรขยายการบริจาคให้ครอบคลุมถึงสิ่งของซึ่งสามารถตีราคาเป็นเงินได้ในวันที่บริจาค

๓) ควรกำหนดให้สามารถใช้ E-Receipt และ E-Tax invoice มาเป็นหลักฐานในการหักได้ซึ่งกรณีนี้จะสอดคล้องกับนโยบายของรัฐบาลในเรื่อง Digital Economy ด้วย

ขั้นตอน การยกเว้นประมวลรัษฎากร

๕.๒.๔ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

มาตรการ

๑) แบ่งประเภทผู้รับบริการ ดังเช่น สหภาพยุโรป คือ กรณีผู้รับบริการเป็นนิติบุคคล (B๒B) และกรณีผู้รับบริการเป็นบุคคลธรรมดา (B๒C) โดยประเภทหลังนั้น ให้บังคับผู้ขายในต่างประเทศมีหน้าที่ตั้งตัวแทนในไทย และจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนการส่งออกบริการนั้นควรให้ใช้หลักสถานที่บริโภคโดยประมาณ (Approximation for consumption) เพื่อพิจารณาการได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ ๐

๒) ใช้ระบบ E-Receipt และ E-Tax invoice เพื่อให้ส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ไปยังสรรพากรโดยตรง ทำให้รัฐมีข้อมูลที่ตรวจสอบได้ตามจริง

๓) จัดให้มีการเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเป็นขั้นบันได

๕.๒.๕ การเพิ่มเติมหมวดภาษีระหว่างประเทศ

มาตรการ

กรมสรรพากรควรวางหลักอย่างชัดเจน เรื่องสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินโดยเฉพาะอย่างยิ่งเรื่องอำนาจจัดการหรือควบคุมสถานประกอบการ และไม่ควรนำหลักเรื่อง Time-test มาประกอบการตีความของการพิจารณาสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินด้วย

๕.๒.๖ อากรแสตมป์

มาตรการ ยกเลิกบทบัญญัติเกี่ยวกับอากรแสตมป์

๕.๓ การแก้ไขกฎหมายภาษีสรรพสามิต

เนื่องจากการปฏิรูปกฎหมายภาษีสรรพสามิต เป็นเรื่องที่รัฐบาลได้ดำเนินการไปแล้ว สถาปนาปฏิรูปแห่งชาติจึงไม่มีหน้าที่ในการศึกษา และเสนอแนะแนวทางในการปฏิรูป ตามมาตรา ๓๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งรัฐธรรมนูญชั่วคราว พ.ศ. ๒๕๕๗ แต่จะเป็นการนำเสนอข้อสังเกต และข้อพิจารณาของร่างกฎหมายที่ได้จัดทำขึ้นแล้วโดยได้เสนอความเห็นไปยังหน่วยงานดังกล่าวแล้ว

๕.๔ การแก้ไขกฎหมายภาษีสกุลการ

เนื่องจากการปฏิรูปกฎหมายภาษีสกุลการ เป็นเรื่องที่รัฐบาลได้ดำเนินการไปแล้ว สถาปนาปฏิรูปแห่งชาติจึงไม่มีหน้าที่ในการศึกษา และเสนอแนะแนวทางในการปฏิรูป ตามมาตรา ๓๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งรัฐธรรมนูญชั่วคราว พ.ศ. ๒๕๕๗ แต่จะเป็นการนำเสนอข้อสังเกต และข้อพิจารณาของร่างกฎหมายที่ได้จัดทำขึ้นแล้ว ดังต่อไปนี้ การยกเลิกสินบนนำจับ ประเภทของสินค้าในการกำหนดพิกัตสกุลการ

๕.๕ การเพิ่มฐานภาษีประเภทใหม่ๆ

สิ่งที่ประชาชนจะได้รับ จะมีภาษีที่ลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้มากขึ้น

๕.๕.๑ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

การปฏิรูปภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้ มีวัตถุประสงค์หลัก เพื่อให้เกิดภาษีระดับท้องถิ่น ซึ่งสอดคล้องกับกรอบการปฏิรูปที่สถาปนาปฏิรูปแห่งชาติได้ให้ความเห็นชอบแล้ว จึงควรจัดให้มีการให้ความคิดเห็นให้กฎหมายฉบับนี้บรรลุวัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้ให้กับท้องถิ่นให้สามารถมีรายได้เลี้ยงตนเอง และพัฒนาตนเองในระดับท้องถิ่นได้ และเนื่องจากการปฏิรูปกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นเรื่องที่รัฐบาลได้ดำเนินการไปแล้ว สถาปนาปฏิรูปแห่งชาติจึงไม่มีหน้าที่ในการศึกษา และเสนอแนะแนวทางในการปฏิรูป ตามมาตรา ๓๑ วรรคหนึ่ง (๑) แห่งรัฐธรรมนูญชั่วคราว พ.ศ. ๒๕๕๗ แต่จะเป็นการนำเสนอข้อสังเกต และข้อพิจารณาของร่างกฎหมายที่ได้จัดทำขึ้นแล้ว ดังต่อไปนี้ อัตราภาษีควรเก็บแบบอัตราก้าวหน้าหรือไม่ การนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ต้องชำระมาหักเป็นค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้หรือไม่ และจำนวนค่าลดหย่อนของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

๕.๕.๒ ภาษีสิ่งแวดล้อม

มาตรการ การผลักดันให้มีกฎหมายภาษีสิ่งแวดล้อมโดยพิจารณาให้ความเห็นต่อร่างพระราชบัญญัติมาตรการการคลังเพื่อสิ่งแวดล้อม พ.ศ. ซึ่งมีแนวคิด คือ ใช้เครื่องมือทางเศรษฐศาสตร์มาจัดการปัญหาสิ่งแวดล้อมให้อยู่ในภาวะเหมาะสมและเพื่อปรับปรุงคุณภาพชีวิตของประชาชนแนวคิดสำคัญของร่างกฎหมายนี้คือผู้ก่อมลพิษต้องรับผิดชอบค่าใช้จ่ายในการจัดการสิ่งแวดล้อมตามหลักการผู้ก่อมลพิษเป็นผู้จ่าย

ขั้นตอน

๑) ให้จัดเก็บภาษีที่ก่อมลพิษทางอากาศ ยิ่งก่อมลพิษมากยิ่งต้องเสียภาษีมาก ด้วยการจัดเก็บภาษีป้ายรถยนต์ให้แตกต่างกันไปตามจำนวนมลพิษที่รถยนต์คันนั้นปล่อยออกมา และภาษีมลพิษทางอากาศอื่นที่เกี่ยวข้องกับโรงงาน

๒) ภาษีมลพิษทางน้ำ บ้านหรือโรงงานที่ปล่อยมลพิษลงน้ำมากต้องเสียภาษีมาก ปล่อยมลพิษน้อยเสียภาษีน้อย

๓) ภาษีขยะและของเสีย บ้านและโรงงานต้องเสียภาษีตามประเภทขยะ ขยะพิษเสียภาษีในอัตราที่สูง ขยะทั่วไปเสียภาษีปกติ

๕.๕.๓ ภาษีลาภลอย

มาตรการ ภาษีลาภลอย (Windfall Gain Tax) หรือภาษีสาธารณูปโภค สาธารณูปโภคที่ทำให้มูลค่าของที่ดินเพิ่มขึ้นเป็นอย่างมากโดยปราศจากข้อสงสัย เช่น สถานีรถไฟฟ้าทำให้มูลค่าของที่ดินโดยรอบเพิ่มขึ้นมาก สะพานข้ามแม่น้ำจากฝั่งที่เจริญแล้วไปยังฝั่งที่ยังไม่พัฒนา ทำให้มูลค่าที่ดินที่ยังไม่พัฒนาเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนมาก ภาษีสาธารณูปโภคจะจัดเก็บจากมูลค่าที่ดินที่จะเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนมากในอัตราจำนวนปีและมูลค่าที่จะเพิ่มขึ้นด้วยความเห็นชอบของประชาชนที่ต้องเสียภาษี โดยทั่วไปจะเก็บเพิ่มเติมจากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพียงแต่ภาษีต้องนำไปใช้ในการทำสาธารณูปโภคเท่านั้น จะนำไปใช้อย่างอื่นไม่ได้

๕.๖ การเพิ่มรายได้ให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อให้มีรายได้ที่เพียงพอในการบริหารตนเอง

สิ่งที่ประชาชนจะได้รับ คนในท้องถิ่นจะมีสาธารณูปโภคที่ดีขึ้น เพราะมีเงินเพียงพอในการดูแลตัวเอง

มาตรการ

๑) การกำหนดให้ภาษีบางประเภทเป็นรายได้ที่เข้าสู่ส่วนท้องถิ่นโดยตรง เช่น ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หรือค่าภาคหลวงปิโตรเลียม

๒) การกำหนดให้เงินภาษีบางประเภทส่งส่วนแบ่งให้แก่ท้องถิ่นในจำนวนที่มากขึ้น เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยพิจารณาจากแหล่งที่ตั้งของกิจการ

ขั้นตอน การแก้ไขกฎหมายภาษีที่เกี่ยวข้อง

๕.๗ การบริหารจัดการเกี่ยวกับภาษีอากร

สิ่งที่ประชาชนจะได้รับ การพิจารณาคดีเป็นไปอย่างรวดเร็วและเป็นธรรม ลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่และบุคคลที่ทำงานในวงการภาษีมีความรู้ความชำนาญที่มากขึ้น

๕.๗.๑ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง

มาตรการ

๑) ควรเพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยมีข้อเสนอ คือ ให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางองค์กรเดียวเป็นผู้นำหน้าที่นี้ โดยประกอบไปด้วยผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้าน ซึ่งไม่ใช่ผู้แทนจากหน่วยงานทางราชการเพื่อให้เกิดความอิสระและเป็นกลาง อันประกอบไปด้วย ประธานคณะกรรมการ ๑ ท่าน ซึ่งเป็นผู้ทรงคุณวุฒิที่ได้รับการยอมรับจากทุกฝ่าย และคณะกรรมการร่วมพิจารณาไม่น้อยกว่า ๘ ท่าน ที่มีความชำนาญในแต่ละประเภทของภาษีที่แตกต่างกัน เพื่อให้เกิดความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านและความรวดเร็ว

๒) การแก้ไขกฎหมายในเรื่องระยะเวลาอุทธรณ์เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีควรขยายกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์เป็น ๖๐ วันหรือ ๙๐วัน เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้มีโอกาสเตรียมข้อเท็จจริง และข้อกฎหมายได้เต็มความสามารถ และควรมีบทบัญญัติกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ เช่น ให้แล้วเสร็จภายใน ๑๘๐ วัน หากพิจารณาไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าวให้ฟ้องศาลได้เมื่อครบกำหนดเวลาดังกล่าว เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ทั้งฝ่ายรัฐและเอกชนในสิทธิที่ตนพึงมีในระยะเวลาอันเหมาะสม

๓) อาจกำหนดให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีในอันที่จะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ก่อน หรือไปฟ้องศาลได้เลย

๔) การแก้ไของค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยกำหนดให้มีบุคคลที่มีข้าราชการเข้ามาเป็นหนึ่งในองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และแก้ไขเรื่องระยะเวลาอุทธรณ์

ขั้นตอน การตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางเพื่อพิจารณาอุทธรณ์ที่เกี่ยวข้องกันทุกประเภทภาษี โดยการตราเป็นพระราชบัญญัติคณะกรรมการอุทธรณ์กลาง

๕.๗.๒ หน่วยงานจัดเก็บภาษีที่เป็นอิสระ

มาตรการ การเพิ่มประสิทธิภาพของหน่วยงานในการจัดเก็บภาษีอากรโดยให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีเป็นองค์กรอิสระหรือกึ่งอิสระโดยกำหนดให้รายงานผลการดำเนินงานต่อรัฐมนตรีโดยตรงหรืออาจทำในรูปแบบคณะกรรมการเพื่อป้องกันการแทรกแซงจากปัจจัยภายนอก

ขั้นตอน การออกกฎหมายตั้งหน่วยงานอิสระ โดยมีต้นแบบจากหน่วยงานอิสระรูปแบบ Semi-Autonomous Revenue Agency (SARA) ซึ่งใช้ในกลุ่มประเทศพัฒนาแล้วอย่างกลุ่มประเทศ OECD เช่น ประเทศอังกฤษ สวีเดน สวิตเซอร์แลนด์ เนเธอร์แลนด์

๕.๗.๓ กำหนดให้กฎหมายภาษีอากรทุกฉบับทั้งสรรพากร ศุลกากร และสรรพสามิต ยอมรับลายเซ็นอิเล็กทรอนิกส์เพื่อให้การยื่นคำร้องคำขอต่างๆ ทำผ่านระบบออนไลน์ได้

มาตรการ กำหนดเอาไว้ในประมวลรัษฎากร

๕.๗.๔ การสร้างความรู้ความเข้าใจของผู้ปฏิบัติงานในต้วบทกฎหมายภาษีอากร หรือในทางปฏิบัติทางบัญชีการคำนวณรายรับรายจ่าย ภาระทางภาษี เป็นต้น เพื่อเป็นการสร้างคนให้มีความพร้อม ความสามารถ เทียบเท่ากับการปฏิรูปภาษีที่เกิดขึ้น

มาตรการ การจัดอบรมแก่ผู้ทำงานเกี่ยวข้องกับระบบภาษีอากรทั้งภาครัฐและภาคเอกชน

ขั้นตอน ขอความร่วมมือจากสภานายความ สภาวิชาชีพบัญชี กรมสรรพากร จัดอบรม

๕.๘ การส่งเสริมธุรกิจขนาดเล็กและวิสาหกิจเพื่อสังคม

สิ่งที่ประชาชนจะได้รับ มีโอกาสในการเริ่มทำธุรกิจได้มากขึ้น และจะมีองค์กรธุรกิจที่เป็นมิตรต่อสังคม เปิดโอกาสแก่ผู้ด้อยโอกาส

มาตรการ

๑) การนิรโทษกรรมภาษี เพื่อเพิ่มแรงจูงใจที่จะทำให้ผู้ประกอบการที่ไม่เคยยื่นแบบมาก่อนอันจะนำไปสู่การเพิ่มขึ้นของยอดผู้ประกอบการ SMEs

๒) ปรับอัตราภาษี SMEs ให้เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจโดยการเพิ่มฐานภาษีให้สูงขึ้นแต่ยังคงอัตราภาษีสูงสุดที่ร้อยละ ๒๐ เพื่อให้สอดคล้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคล และเพิ่มฐานภาษีมากขึ้นเพื่อกระจายภาษีที่เหมาะสมกับกำไรสุทธิในแต่ละชั้น

๓) จัดให้มีการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับ SMEs ที่เริ่มประกอบกิจการ เพื่อส่งเสริมให้มีผู้ประกอบการ SMEs เพิ่มมากขึ้น

๔) มีมาตรการทางภาษีเพื่อจูงใจให้คนต้องการลงทุนในวิสาหกิจเพื่อสังคม
ขั้นตอน

๑) ออกพระราชกฤษฎีกากระทรวงพาณิชย์สำหรับนิติบุคคลที่เข้ามาสู่ระบบ SMEs ที่เคยหลบหลีกภาษี

๒) แก้ไขพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเรื่องอัตราภาษี และยกเว้นภาษีสำหรับธุรกิจใหม่

๓) การมีกฎหมายส่งเสริมวิสาหกิจเพื่อสังคม หรือให้มีมาตรการทางภาษีที่ให้สิทธิประโยชน์แก่การลงทุนใน SMEs เช่น crowdfunding ที่ลงทุนใน SMEs

หมายเหตุ ในช่วงกลางเดือนกรกฎาคมคณะกรรมการจะมีการจัดรับฟังความคิดเห็นจากสภาหอการค้า สมาอุตสาหกรรม ต่อประเด็นการปฏิรูปและแนวทางการปฏิรูป เพื่อนำความเห็นเสนอต่อสภาปฏิรูปแห่งชาติต่อไป

แผนการปฏิรูปภาษี - ความเชื่อมต่อนระหว่างสภาปฏิรูปแห่งชาติ คณะกรรมการปฏิรูปภาษีของกระทรวงการคลังและคณะกรรมการขับเคลื่อน

สภาปฏิรูปแห่งชาติ

สภาปฏิรูปแห่งชาติจะทำหน้าที่ศึกษาประเด็นปัญหาของระบบภาษีอากรที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน โดยเชิญหน่วยงานที่เกี่ยวข้องมาให้ข้อมูล หลังจากได้รับความเห็นทั้งหมด จะกำหนดกรอบการปฏิรูประบบภาษีทั้งระบบ และเมื่อผ่านความเห็นชอบของสภาปฏิรูปแห่งชาติแล้วจึงดำเนินการส่งไปยังคณะรัฐมนตรี และคณะกรรมการปฏิรูปภาษีของกระทรวงการคลังต่อไป

คณะกรรมการปฏิรูปภาษีของกระทรวงการคลังและคณะกรรมการขับเคลื่อน

เมื่อคณะกรรมการปฏิรูปภาษีของกระทรวงการคลังได้กรอบแนวทางการปฏิรูป ขั้นตอนต่อไปจึงขอเสนอให้คณะกรรมการปฏิรูปภาษีของกระทรวงการคลัง ตั้งคณะทำงานชุดย่อย เพื่อพิจารณาผลการศึกษาและแนวทางการปฏิรูปภาษีในประเด็นต่างๆที่ควรทำการแก้ไขปรับปรุงตั้งที่ระบุไว้ในส่วนที่ ๓ ข้างต้น

คณะทำงานชุดย่อยจะมีหน้าที่สรุปประเด็น และแนวทางการแก้ไขยกเว้นการลดหย่อนใหม่ในแต่ละประเด็น ศึกษาผลกระทบ และนำเสนอต่อคณะกรรมการปฏิรูปภาษีของกระทรวงการคลัง (ชุดใหญ่) เพื่อพิจารณาให้ความเห็นในประเด็นต่างๆ ที่คณะทำงานชุดย่อยเสนอมา พร้อมทั้งพิจารณาข้อเสนอของคณะทำงานเพื่อศึกษาการปฏิรูปกฎหมายภาษีเกี่ยวกับตลาดทุนของตลาดหลักทรัพย์ และนำเสนอรายงานฉบับสมบูรณ์ต่อคณะกรรมการขับเคลื่อนต่อไป

เมื่อได้รับข้อเสนอแนวทางการปฏิรูปภาษีจากคณะกรรมการปฏิรูปภาษีของกระทรวงการคลังแล้ว คณะกรรมการขับเคลื่อนจะทำการพิจารณาข้อเสนอ และเลือกประเด็นที่จะแก้ไข เพื่อทำยกเว้นการลดหย่อน

ฉบับใหม่ รวมถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งชี้ขาดแนวทางว่าจะแก้ไข หรือยกร่างประมวลรัษฎากรในทิศทางใด โดยในขั้นตอนนี้ควรกำหนดระยะเวลาให้แล้วเสร็จก่อนการเลือกตั้งครั้งใหม่

ขั้นตอนการร่างประมวลรัษฎากรฉบับใหม่

เมื่อได้แนวทางในการปฏิรูปภาษีที่ชัดเจนแล้ว ก็ควรมีการยกร่างประมวลรัษฎากรฉบับใหม่ตามแนวทางของประเทศสิงคโปร์ดังกล่าว โดยเห็นควรให้แต่งตั้งคณะกรรมการพิเศษในการยกร่างประมวลรัษฎากร มิใช่ให้หน่วยงานรัฐ เช่น กรมสรรพากร เป็นผู้ร่าง เพราะจะทำให้ดำเนินการได้ล่าช้าและอาจไม่ครอบคลุมรอบด้าน ซึ่งคณะกรรมการพิเศษเพื่อยกร่างประมวลรัษฎากรนี้ ควรประกอบไปด้วย

- ผู้แทนจากภาครัฐ
 - ผู้แทนจากสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (หน่วยงานหลักในการยกร่างประมวลรัษฎากร)
 - ผู้แทนจากกระทรวงการคลัง
 - ผู้แทนจากกรมสรรพากร
 - ผู้แทนจากสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง
 - ผู้แทนจากคณะกรรมการขับเคลื่อน
 - ผู้แทนจากสถานิติบัญญัติแห่งชาติ
- ผู้แทนจากภาคเอกชน
 - ผู้แทนจากสภาหอการค้าไทย
 - ผู้แทนจากสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย
 - สภาวิชาชีพบัญชี
 - ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
- ผู้แทนจากภาควิชาการ
 - ผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมายภาษีอากรตามที่เหมาะสม

จะเห็นได้ว่า คณะกรรมการพิเศษเพื่อยกร่างประมวลรัษฎากรนี้ มิได้มีองค์ประกอบจากหน่วยงานภาครัฐเพียงอย่างเดียว หากแต่มีองค์ประกอบของภาคเอกชน และภาควิชาการด้วย เป็นไตรภาคี เพื่อให้การร่างกฎหมายเป็นไปได้อย่างครอบคลุม รอบด้าน รับฟังความคิดเห็นจากทั้งผู้ที่บังคับใช้ และผู้ปฏิบัติตามกฎหมาย และกำหนดระยะเวลาการยกร่างประมวลรัษฎากรให้แล้วเสร็จภายใน ๖ เดือน

๖. ผลลัพธ์ที่คาดว่าจะได้จากข้อ ๕

- ๖.๑ มีประมวลรัษฎากรที่ทันสมัย เป็นธรรม และสามารถแข่งขันได้
- ๖.๒ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ศุลกากร ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีผลบังคับใช้
- ๖.๓ มีการเสนอร่างพระราชบัญญัติมาตรการการคลังเพื่อสิ่งแวดล้อมพ.ศ. และบัญญัติเรื่องภาษีภกลอยในร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพ.ศ.
- ๖.๔ จำนวนผู้ยื่นเสียภาษีมากขึ้น
- ๖.๕ มีหน่วยงานที่เป็นอิสระในการจัดเก็บภาษี
- ๖.๖ มีคณะกรรมการอุทธรณ์กลางในการวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษี
- ๖.๗ ผู้ทำงานที่เกี่ยวข้องทางภาษีมียุทธศาสตร์ความรู้ความชำนาญมากขึ้น

๗. ตัวชี้วัดความสำเร็จตามผลลัพท์ในข้อ ๖

๗.๑ มีประมวลรัชฎาภรณ์ฉบับแก้ไข และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

๗.๒ มีการยกร่างกฎหมายภาษีใหม่ๆ

๗.๓ ปรับปรุงระบบการบริหารจัดการฐานข้อมูลภาษีของหน่วยงานภาษีได้แก่กรมสรรพากร กรมสรรพสามิตและกรมศุลกากร

๗.๔ มีการจัดตั้งหน่วยงานการเก็บภาษีที่เป็นอิสระ

๗.๕ มีการจัดตั้งคณะกรรมการอุทธรณ์กลาง

๗.๖ มีระบบป้องกันและตรวจสอบการทุจริตคอร์รัปชันในหน่วยงานภาษีที่มีประสิทธิภาพ

๗.๗ มีการจัดตั้งคณะกรรมการปฏิรูปภาษีเป็นการถาวร

คณะกรรมการการปฏิรูปเศรษฐกิจ การเงินและการคลัง ขอเสนอรายงานวาระปฏิรูปที่ ๘ การปฏิรูประบบและโครงสร้างภาษี (รอบ ๒) เพื่อให้สภาปฏิรูปแห่งชาติได้โปรดพิจารณาหากสภาปฏิรูปแห่งชาติเห็นชอบด้วย ขอได้โปรดแจ้งไปยังคณะรัฐมนตรี เพื่อพิจารณาดำเนินการต่อไป

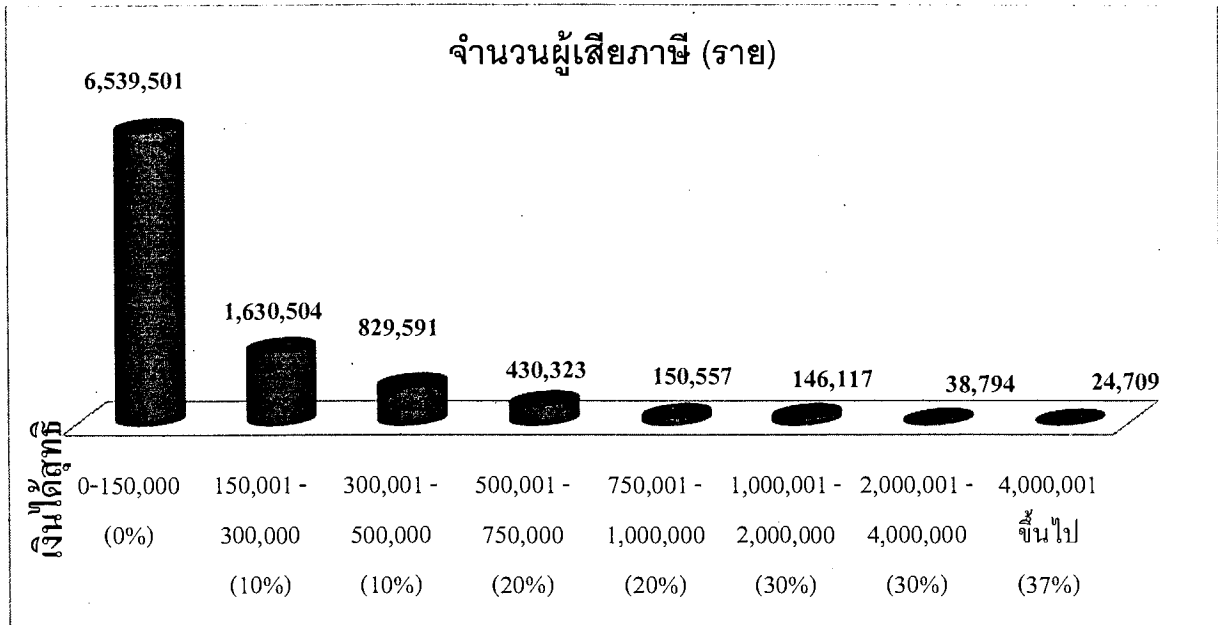
ภาคผนวก

ข้อเสนอการเพิ่มจำนวนผู้เสียภาษีและการลงทะเบียนผู้มีเงินได้

1. สภาพปัญหาในปัจจุบัน

จำนวนบุคคลธรรมดาอยู่นอกระบบการเสียภาษีมาก บุคคลส่วนใหญ่ของประเทศหลีกเลี่ยงการเสียภาษีไม่ตระหนักว่าการเสียภาษีเป็นหน้าที่ ดังที่แสดงให้เห็นจากตารางข้างล่าง

ข้อมูลผู้ยื่นแบบการแสดงผลเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตั้งแต่วันที่ 1 ม.ค. - 1 เม.ย. 2556



ทั้งๆที่ประเทศไทยมีประชากรเกือบ 70 ล้านคน แต่จำนวนผู้เสียภาษีทางตรงของประเทศมีเพียงประมาณ 3 ล้านคน ย่อมส่งผลกระทบต่อการที่ภาครัฐจะพัฒนาประเทศ เพราะรายได้ของภาครัฐก็มาจากภาษีของประชาชน

นอกจากนี้ตัวเลขดังกล่าวยังสะท้อนให้เห็นถึงการที่ประชาชนชาวไทยไม่ตระหนักถึงหน้าที่พลเมืองที่ดีในการยื่นแบบแสดงเงินได้และเสียภาษีอากร ปัญหาที่เกิดขึ้นคือภาครัฐไม่มีเงินในการไปพัฒนาประเทศ

2. หน้าที่ของผู้เสียภาษี

การจะเพิ่มจำนวนผู้เสียภาษีได้หมายความว่าประชาชนในประเทศต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่ได้วางไว้ โดยมีการให้คำนิยามของ "การปฏิบัติตามกฎหมายภาษี" ไว้ว่า "การปฏิบัติตามกฎหมายภาษี คือการรายงานเงินได้ทั้งหมดและการชำระภาษีตามบทบัญญัติของกฎหมายหรือคำสั่งศาล หรือการยื่นแบบแสดงเงินได้ การรายงานเงินได้ทั้งหมดอย่างถูกต้องและการชำระภาษีในช่วงเวลาที่กำหนดโดยไม่จำเป็นต้องได้รับการติดตามจากภาครัฐก่อน"¹

ในประมวลรัษฎากรไทยก็ได้กำหนดหน้าที่หลักๆของผู้เสียภาษีอากรคือการยื่นแบบแสดงการเสียภาษีและการชำระภาษี ตามมาตรา 56 บัญญัติว่า "ให้บุคคลทุกคน เว้นแต่ผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วพร้อมทั้งข้อความอื่น ๆ ภายในเดือนมีนาคมทุก ๆ ปี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง ถ้าบุคคลนั้น

¹ Singh, 2003

- (1) ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 30,000 บาท
- (2) ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา 40(1) ประเภทเดียวเกิน 50,000 บาท
- (3) มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท หรือ
- (4) มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา 40(1) ประเภทเดียวเกิน 100,000 บาท

แต่แม้จะมีกฎหมายกำหนดหน้าที่ไว้ แต่จำนวนผู้ยื่นแบบการแสดงผลภาษีในประเทศก็มีน้อยมากเมื่อเทียบกับจำนวนของผู้มีเงินได้ รวมทั้งจำนวนผู้เสียภาษีทางตรงของประเทศก็มีเป็นส่วนน้อย สาเหตุอาจจะเป็นเพราะประชาชนขาดความรู้ความเข้าใจในกฎหมายภาษีอากร หรือไม่ทราบกำหนดเวลาอื่นแบบแสดงเงินได้ หรือระบบการยื่นแบบแสดงการเสียภาษีอากรมีความซับซ้อนมากเกินไป หรือบดบังโทษจากการไม่ยื่นแบบมีอัตราโทษที่ไม่สูง² หรือรู้สึกว่าการเสียภาษีไปโดยเปล่าประโยชน์ เป็นต้น

ในหลายๆประเทศ หน่วยงานของรัฐได้พยายามหาแนวทางในการจูงใจให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายภาษี รัฐบาลหลายประเทศพยายามที่จะลดภาระการปฏิบัติตามกฎหมายแก่ผู้เสียภาษี หรือทำให้การปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเป็นเรื่องที่ง่าย ด้วยการปรับปรุงขั้นตอนการให้บริการผู้เสียภาษีและการให้ความรู้แก่ผู้เสียภาษี การพัฒนาระบบยื่นแบบทางอินเทอร์เน็ต หรือจุดให้บริการการลงทะเบียนสำหรับธุรกิจใหม่ หรือลดความซับซ้อนของกฎหมายภาษี ยกเว้นค่าธรรมเนียมการภายในและระบบต่างๆเพื่อให้ง่ายต่อการปฏิบัติตาม

ด้วยเหตุนี้จึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาหาแนวทางในการเพิ่มจำนวนผู้ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเพื่อเป็นการเพิ่มรายได้ให้กับประเทศ

3. วิธีการเพิ่มผู้เสียภาษีในต่างประเทศ

ขอยกตัวอย่างประเทศญี่ปุ่นที่มีวิธีการเพิ่มผู้เสียภาษีให้ปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งเป็นวิธีหนึ่งที่เพิ่มจำนวนผู้เสียภาษีให้มากขึ้น โดยมีขั้นตอนการดำเนินการดังนี้³

3.1. การประชาสัมพันธ์

คือการสร้างความตระหนักในเรื่องภาษีอากรและบรรยากาศการเสียภาษีในสังคม โดยการสร้างความตระหนักในเรื่องต่อไปนี้

- (ก) การยกระดับให้คนปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร
- (ข) การเผยแพร่ความรู้ด้านกฎหมายภาษีอากร
- (ค) การปรับปรุงความเข้าใจร่วมกันและการสร้างความไว้วางใจระหว่างผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษี
- (ง) การได้รับความเข้าใจและความร่วมมือจากสื่อสำหรับการบริหารทางภาษี

การประชาสัมพันธ์นี้จะทำผ่านสื่อต่างๆทั้งวิทยุ โทรทัศน์ รวมถึงการออกบูทตามสถานที่สาธารณะเพื่อเป็นการให้ข้อมูลภาษีในปัจจุบัน ตอบข้อซักถามเกี่ยวกับปัญหาทางภาษี และการเตือนเมื่อใกล้กำหนดยื่นภาษี

² มาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร "ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา 17 มาตรา 50 ทวิหรือมาตรา 51 เว้นแต่จะแสดงได้ว่ามีเหตุสุดวิสัย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท"

³ Tapan K Sarker. "Improving Tax Compliance in Developing Countries via Self-Assessment Systems - What Could Bangladesh Learn from Japan?".

3.2. การให้ความรู้

การให้ความรู้เป็นส่วนหนึ่งของกิจกรรมประชาสัมพันธ์ โดยมีกลุ่มเป้าหมายคือนักเรียน นักศึกษา ซึ่งเป็นผู้เสียภาษีอากรในอนาคต โดยเป็นการสร้างความตระหนักถึงหน้าที่ของพลเมืองที่ดีในการยื่นแบบภาษีและเสียภาษี การให้ความรู้ว่าการรัฐมีรายรับมาจากไหน และเงินภาษีที่เก็บได้ภาครัฐนำไปใช้ในการพัฒนาประเทศอย่างไรบ้าง ซึ่งในประเทศญี่ปุ่นได้มีการตั้งคณะกรรมการสำหรับสนับสนุนการให้ความรู้ด้านภาษี (Council for Promotion of Tax Education) ในแต่ละเมือง โดยขั้นตอนการให้ความรู้ ได้แก่

- (ก) พิมพ์หนังสือเกี่ยวกับความรู้ภาษีแจกโรงเรียน
- (ข) จัดการเรียนการสอนในห้องเป็นครั้งคราว
- (ค) จัดประกวดแข่งขันเขียนบทความในหัวข้อภาษี
- (ง) จัดสัมมนาการเงินสาธารณะและเศรษฐกิจ

3.3. การให้คำปรึกษา

หน่วยงานทางภาษีของญี่ปุ่นถูกกำหนดบทบาทให้มีหน้าที่ในการให้คำปรึกษาแก่ประชาชนในปัญหาทางภาษี โดยวัตถุประสงค์ของการให้คำปรึกษาด้านภาษีเพื่อช่วยผู้เสียภาษีอากรในประเด็นปัญหาที่เกี่ยวกับภาษีและยังเป็นการส่งเสริมให้มีการยื่นแบบภาษีอากรด้วยความเต็มใจและซื่อสัตย์ โดยปกติหัวข้อที่มักจะมาขอคำปรึกษาคือการตีความ การปรับใช้กฎหมาย และขั้นตอนในการยื่นแบบ โดยมีรูปแบบการให้บริการทั้งทางโทรศัพท์และทางอินเทอร์เน็ต

3.4. บทกำหนดโทษ

ประเทศญี่ปุ่นได้มีบทกำหนดโทษกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้หรือยื่นแบบแสดงรายการเงินได้หลังวันถึงกำหนด โดยมีค่าปรับร้อยละ 15 ของเงินได้ที่ต้องชำระ และร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ต้องชำระเกินกว่า 500,000 เยน

4. ข้อเสนอแนะสำหรับประเทศไทย

ด้วยปัญหาที่เกิดขึ้นในประเทศไทยคือ คนส่วนใหญ่ของประเทศหลีกเลี่ยงการยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ ทั้งที่เป็นเรื่องง่ายที่สุด ซึ่งเป็นสาเหตุที่ทำให้ก่อปัญหาอย่างอื่นตามมา ทั้งการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี การที่ภาครัฐไม่มีฐานข้อมูลผู้มีเงินได้ในประเทศไทย การให้ความช่วยเหลือของภาครัฐที่อาจช่วยได้ไม่ตรงกับความต้องการ ด้วยเหตุนี้ จึงเสนอแนะให้มีมาตรการที่จะก่อให้เกิดการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอย่างมีประสิทธิภาพต่อไป

4.1. การขึ้นทะเบียนผู้มีเงินได้และจัดทำฐานข้อมูลประชากร

4.1.1. วัตถุประสงค์

เพื่อทราบจำนวนผู้มีเงินได้ และเพื่อให้รัฐบาลใช้เป็นฐานข้อมูลในอนาคตในการกำหนดนโยบายภาษีอากรของประเทศในระยะยาว และเก็บฐานข้อมูลในด้านอื่นๆ เช่น แรงงาน การศึกษา สาธารณสุข

4.1.2. บุคคลที่ต้องขึ้นทะเบียน

ผู้มีเงินได้ทุกคน แม้บุคคลนั้นจะมีเงินได้ไม่อยู่ในอัตราที่ต้องเสียภาษี บุคคลนั้นมีหน้าที่ยื่นแบบต่อกรมสรรพากร ซึ่งต่างกับกฎหมายในปัจจุบันที่กำหนดขั้นต่ำ 50,000 บาท(ในกรณีเป็นเงินได้ตาม

มาตรา 40(1)) โดยการขึ้นทะเบียนจำทำให้ภาครัฐจะได้ทราบว่าการแต่ละคนมีรายได้เท่าไร ค่าใช้จ่ายเท่าไร และสามารถประเมินการรายได้ที่จะจัดเก็บได้

4.1.3. แนวความคิดในการจัดทำ

บุคคลที่มีเงินได้ควรมีเลขผู้เสียภาษีหรือเลขบัตรประจำตัวประชาชนที่เป็นเลขเดียวกันกับเลข ประกันสังคม ดังนั้น รัฐบาลควรลงทุนในโครงสร้าง Smart Card

4.1.4. แนวทางการส่งเสริม

บุคคลที่แสดงตนว่ามีรายได้และคนที่ต้องเสียภาษีตามบัตร Smart Card ควรได้รับความ ช่วยเหลือจากภาครัฐ เช่น เงินอุดหนุนในรูปคูปอง

4.2. การประชาสัมพันธ์และการให้ความรู้

การสร้างความรู้ให้แก่ประชาชนว่าการเสียภาษีเป็นหน้าที่ควรจะมีการให้ความรู้และสร้าง จิตสำนึกตั้งแต่ระดับโรงเรียน เพราะเด็กในวันนี้เป็นผู้เสียภาษีในภายหน้า และการปลูกฝังที่ดีจะเป็นการลดการ หลีกเลี่ยงการเสียภาษีในอนาคตได้ นอกจากนี้ การประชาสัมพันธ์ถึงระยะเวลาในการยื่นภาษี เงินภาษีที่นำไปใช้เพื่อ ประโยชน์อะไรบ้าง ย่อมเป็นตัวกระตุ้นให้บุคคลอยากเข้ามาในระบบภาษี

4.3. การมีมาตรการคุ้มครองข้อมูลผู้เสียภาษี

เนื่องจากแนวคิดที่ต้องการให้บัตรใบเดียวสามารถบรรจุข้อมูลทั้งหมดของผู้เสียภาษี ทั้งด้านเงินได้ ทรัพย์สิน สุขภาพ เป็นต้น ดังนั้น การที่จะทำให้ประชาชนเชื่อมั่นอยากเปิดเผยข้อมูลแก่ภาครัฐ สิ่งสำคัญคือภาครัฐ ต้องมีมาตรการคุ้มครองว่าข้อมูลที่จะได้นั้น มีหน่วยงานไหนสามารถเข้าถึงข้อมูลได้บ้าง และหากมีการฝ่าฝืนต้องมี บทลงโทษที่แรง เพื่อเป็นการป้องปรามไม่ให้หน่วยงานรัฐใช้ข้อมูลในทางที่ไม่ชอบ

4.4. การเพิ่มบทกำหนดโทษ

จากบทบัญญัติกฎหมายปัจจุบันพบว่า การไม่ยื่นแบบแสดงเงินได้มีอัตราโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท ซึ่งเป็นจำนวนเงินที่น้อย ไม่ก่อให้เกิดความหวาดกลัวต่อผู้ฝ่าฝืน ดังนั้น เมื่อต้องการให้บุคคลที่แม่เงินได้ของเขาจะไม่ อยู่ในเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีมายื่นแบบแสดงเงินได้ จึงควรมีบทกำหนดโทษที่หนักขึ้น เพราะจะเป็นตัวช่วยจูงใจให้คน กลุ่มนั้นมายื่นแบบแสดงรายการเงินได้มากขึ้นเพราะอาจเสียตายที่ต้องจ่ายค่าปรับ

ข้อเสนอการปรับปรุงประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษี

1. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายปัจจุบัน

- 1.1. ประมวลรัษฎากร
- 1.2. รัฐธรรมนูญ
- 1.3. พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539
- 1.4. พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540
- 1.5. พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546

2. ปัญหาที่พบในปัจจุบัน

- 2.1. ประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติที่รับรองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเพียงบางมาตรา การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรจึงต้องนำบทบัญญัติกฎหมายอื่นมาบังคับใช้ประกอบในเรื่องที่ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติไว้ หรือบัญญัติต่ำกว่าที่กฎหมายกลางกำหนด ซึ่งเป็นการไม่เหมาะสม เนื่องจากเป็นหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้เพื่อใช้บังคับเป็นการทั่วไป จึงไม่สามารถคุ้มครองสิทธิได้อย่างเป็นรูปธรรม มีประสิทธิภาพ และเป็นหลักประกันได้อย่างแท้จริง ดังนั้น จึงควรบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิไว้ในประมวลรัษฎากรโดยเฉพาะ
- 2.2. บทบัญญัติที่รับรองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายต่างๆ ไม่เพียงพอ มีความไม่ชัดเจน คลุมเครือ ขาดความเหมาะสม ไม่สามารถคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ อีกทั้งยังทำให้เกิดปัญหาการตีความและปัญหาในทางปฏิบัติของหน่วยงานผู้บังคับใช้กฎหมายด้วย
- 2.3. สืบเนื่องจากข้อเสนอการปรับปรุงประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งกำหนดให้บุคคลธรรมดาที่มีภาระหน้าที่เพิ่มมากขึ้นในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลให้แก่กรมสรรพากร ดังนั้น จึงควรมีบทบัญญัติเพื่อคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีให้มากขึ้น นอกจากนี้ ควรกำหนดสิทธิประโยชน์ให้แก่ผู้เสียภาษีด้วย

3. ตัวอย่างปัญหาและแนวทางแก้ไขตามกฎหมายต่างประเทศ

3.1. การรับฟังข้อเท็จจริงและการโต้แย้งการประเมิน

ประมวลรัษฎากรไม่มีกระบวนการรับฟัง หรือการให้โอกาสผู้เสียภาษีในการโต้แย้งแสดงพยานหลักฐานก่อนมีการประเมินที่สมบูรณ์ (การมีหมายเรียกผู้เสียภาษีมาไตสวนตรวจสอบ ซึ่งเป็นกระบวนการหนึ่งของการประเมินนั้นไม่ถึงเป็นการให้สิทธิโต้แย้งเจ้าพนักงานประเมินแต่อย่างใด ทั้งนี้ เนื่องจากการเรียกมาไตสวนตรวจสอบ เป็นเพียงการให้โอกาสผู้เสียภาษีในการนำพยานหลักฐานของตนมาแสดงเท่านั้น และเป็นการกำหนดหน้าที่ให้แก่ผู้เสียภาษีมากกว่า โดยเป็นการใช้อำนาจเพื่อได้มาซึ่งข้อมูลในการประเมินของเจ้าพนักงาน หากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกจะเกิดผลร้าย มีโทษ และเสียสิทธิในการอุทธรณ์การประเมิน) อีกทั้งไม่มีการให้สิทธิร้องขอให้มีการสอบสวนใหม่ภายหลังมีการประเมิน เมื่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีแล้วผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินจะต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาลเท่านั้น และมีข้อจำกัดสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินในกรณีที่เป็นการทำอุทธรณ์การประเมินอีกด้วย

สหรัฐอเมริกา - มีการรับฟังข้อเท็จจริงจากผู้เสียหายและโต้แย้งต่อศาลได้ทั้งก่อนการประเมินและหลังการประเมิน และเมื่อดำเนินการรับฟังแล้วหากยังพิจารณาให้ผู้เสียหายต้องชำระภาษีตามที่แจ้งการประเมินแล้วจึงอุทธรณ์การประเมินต่อศาลได้อีกชั้นหนึ่ง

3.2. สิทธิของผู้เสียหายเมื่อถูกเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบและไต่สวน

ในขั้นตรวจสอบไต่สวนเมื่อเจ้าพนักงานประเมินมีหมายเรียก ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติว่าผู้เสียหายมีสิทธิประการใดบ้าง นอกจากการนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นมาแสดงเท่านั้น

สหรัฐอเมริกา - มีทบัญญัติกำหนดว่าผู้เสียหายมีสิทธิอย่างไรเมื่อเจ้าพนักงานมีการตรวจสอบไต่สวน เริ่มตั้งแต่การกำหนดเวลาและสถานที่ สิทธิในการได้รับคำปรึกษา สิทธิในการมีผู้แทน สิทธิในการบันทึกเสียง และการได้รับแจ้งและอธิบายขั้นตอนการตรวจสอบ

- 3.2.1. มาตรา 23 แห่งพรบ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ผู้เสียหายมีสิทธินำทนายความหรือที่ปรึกษาเข้าร่วมในการไต่สวน (ซึ่งถือเป็นการพิจารณาทางปกครองที่ต้องมาปรากฏตัวต่อหน้าเจ้าพนักงานประเมิน) ได้ ในทางปฏิบัติเจ้าพนักงานประเมินสามารถอนุญาตให้ทนายความหรือที่ปรึกษาร่วมทำการไต่สวนได้ รวมทั้งให้บุคคลเหล่านั้นรับมอบอำนาจมากระทำการแทนผู้เสียหายได้ แต่เมื่อไม่มีทบัญญัติของกฎหมายทำให้ทางปฏิบัติไม่เป็นไปในทางเดียวกัน นอกจากนั้น หากในวันไต่สวนผู้เสียหายมิได้มีที่ปรึกษาร่วมในการไต่สวนด้วย มีปัญหาว่าผู้เสียหายยังสามารถใช้สิทธินำที่ปรึกษาเข้าร่วมทำการไต่สวนได้หรือไม่ เนื่องจากพรบ. ดังกล่าวมิได้กำหนดไว้

สหรัฐอเมริกา - ในระหว่างการไต่สวน ไม่ว่าผู้เสียหายจะได้มีการตอบคำถามไปแล้วหรือไม่ หากผู้เสียหายประสงค์ที่จะใช้สิทธิในการนำที่ปรึกษาร่วมในการไต่สวนด้วย เจ้าพนักงานจะต้องหยุดการไต่สวนและดำเนินการนัดวันไต่สวนใหม่

- 3.2.2. ไม่มีกฎหมายได้รับรองสิทธิในการบันทึกเสียงระหว่างการไต่สวน จึงเป็นดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินที่จะอนุญาตหรือไม่ และหากเจ้าพนักงานประเมินจะบันทึกเสียงระหว่างการไต่สวนโดยมิได้รับความยินยอมจากผู้เสียหาย น่าจะต้องถือเป็นการกระทบต่อสิทธิของผู้เสียหายด้วย เนื่องจากการไต่สวนของเจ้าพนักงานประเมินจะต้องบันทึกถ้อยคำลงในแบบ ต. 6 เท่านั้น มิได้กำหนดให้มีการบันทึกถ้อยคำโดยการบันทึกเสียงได้

สหรัฐอเมริกา - เจ้าพนักงานสามารถบันทึกเสียงระหว่างการไต่สวนได้ แต่ต้องแจ้งให้ผู้เสียหายทราบและหากผู้เสียหายจะขอสำเนาบันทึกเสียงก็สามารถทำได้เช่นกัน ดังนั้น การบันทึกเสียงในระหว่างการไต่สวนซึ่งอาจใช้เป็นหลักฐานในชั้นโต้แย้งคัดค้านการประเมินจึงควรเปิดโอกาสให้ผู้เสียหายและเจ้าพนักงานมีสิทธิบันทึกเสียงได้อย่างเท่าเทียมกัน

- 3.2.3. ไม่มีทบัญญัติที่กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินผู้ไต่สวนจะต้องทำการแจ้งสิทธิหรืออธิบายขั้นตอนการดำเนินการตรวจสอบไต่สวนไว้แต่อย่างใด และพรบ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองก็กำหนดให้มีการแจ้งสิทธิในคำสั่งทางปกครองเท่านั้น ในทางปฏิบัติจะเห็นได้ว่าหนังสือเชิญพบของกรมสรรพากร (ซึ่งมิใช่คำสั่งทางปกครอง) จะระบุเพียงว่า "มีความประสงค์ขอพบท่านเพื่อขอทราบข้อความบางอย่างอันเกี่ยวกับ..."

ข้อเสนอแนะ - หนังสืออื่นที่แม้จะมีได้มีลักษณะเป็นคำสั่งทางปกครอง แต่หากเป็นหนังสือแจ้งบอกกล่าวเชิญพบ ก็ควรต้องเปิดเผยขั้นตอนการดำเนินการตามหนังสือ นั้น และระบุสิทธิแก่ผู้รับแจ้งหนังสือด้วย นอกจากนี้หนังสือเหล่านั้นควรจัดให้มีการแสดงเหตุผลไว้ด้วย ว่าเรียกพบเนื่องด้วยเหตุใด

และจากความผิดพลาดอย่างไร เพื่อผู้เสียภาษีจะได้ทราบและเตรียมตัวล่วงหน้าว่าจะไปพบเจ้าพนักงาน ด้วยเหตุใด

3.3. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีกรณีที่มีหมายเรียกเพื่อไต่สวนบุคคลภายนอก

ประมวลรัษฎากรให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกพยานและสั่งให้นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นมาแสดงได้ ดังนั้นผู้เสียภาษีจึงไม่อาจทราบได้ว่าเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกบุคคลใดมาให้ ถ้อยคำบ้าง และให้ถ้อยคำเกี่ยวกับอะไร นอกจากนี้ หากบุคคลภายนอกให้ถ้อยคำในเรื่องที่ไม่เกี่ยวข้องหรือไม่จำเป็น ผู้เสียภาษีก็ไม่อาจทราบได้ จึงควรเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีรับทราบการไต่สวนบุคคลภายนอกด้วย เนื่องจากอาจเกิดปัญหาในกรณีที่บุคคลเหล่านั้นมีความเกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษีเพราะมีหน้าที่ในการเก็บรักษาข้อมูลของผู้เสียภาษี และได้ให้ถ้อยคำตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งมีผลเป็นการกระทบต่อข้อมูลส่วนบุคคลของผู้เสียภาษี นอกจากนี้ พรบ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานในการแสวงหาพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้อง โดยที่ไม่ให้สิทธิคุ้มครองได้แก่ ดังนั้นผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถโต้แย้งเพื่อป้องกันสิทธิของตนเองได้

สหรัฐอเมริกา - เจ้าพนักงานมีอำนาจออกหมายเรียกบุคคลอื่นมาให้ถ้อยคำได้โดยไม่ต้องแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบก่อน หากบุคคลดังกล่าวเป็นเพื่อนบ้าน ผู้ร่วมงาน นายจ้าง หรือบุคคลอื่นใดที่จำเป็น เนื่องจากบุคคลเหล่านั้นมิได้เป็นผู้มีหน้าที่ในการเก็บข้อมูลของผู้เสียภาษีแต่อย่างใด แต่หากเป็นบุคคลภายนอกที่เป็นผู้เก็บรักษาข้อมูล เช่น ทนายความ นายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์ ธนาคาร หรือสถาบันการเงิน เป็นต้น จะต้องแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบ เพื่อให้สิทธิผู้เสียภาษีคัดค้านพยานดังกล่าว เพื่อป้องกันการเรียกบุคคลมาตรวจสอบไต่สวนโดยไม่จำเป็น

3.4. การให้ความช่วยเหลือผู้เสียภาษี

ไม่มีองค์กรหรือหน่วยงานที่ทำหน้าที่ให้ความช่วยเหลือผู้เสียภาษีในด้านภาษีอากร ซึ่งมีความสำคัญมากในระบบการประเมินตนเอง เนื่องจากอาจมีความผิดพลาดจากการยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี และอาจถูกมาตรการบังคับอย่างเร่งด่วน โดยไม่สามารถแก้ไขปัญหได้ตามวิธีการปกติ

- 3.4.1. ประมวลรัษฎากรมีมาตรการบังคับทางปกครองที่เข้มงวดและรวดเร็ว เช่น การยึดอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเมื่อมีการประเมินและผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีทำให้เป็นหนี้ภาษีอากรค้าง ผู้เสียภาษีมีทางโต้แย้งคัดค้านคำสั่งได้เพียงทางเดียวคืออุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งโดยหลักแล้วไม่เป็นการทุเลาการบังคับ หากมีการขอทุเลาการบังคับก็เป็นดุลยพินิจของอธิบดีกรมสรรพากร

สหรัฐอเมริกา - มีหน่วยงานที่มีอำนาจในการพิจารณาแก้ไขความเดือดร้อนของผู้เสียภาษี โดยการพิจารณาออกคำสั่งเพื่อบรรเทาความเสียหายหรือความเดือดร้อนของผู้เสียภาษีได้ก่อน โดยพิจารณาว่ากรณีดังกล่าวเป็นการปฏิบัติโดยเร่งด่วนหรือไม่ หรือเกิดความล่าช้าในการแก้ไขปัญหาของผู้เสียภาษีเกินกว่า 30 วัน หรือหากผู้เสียภาษีมีปัญหาค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการรักษาที่ปรึกษาภาษีอากร จะมีหน่วยงานทำหน้าที่เป็นที่ปรึกษาในขั้นนี้ก่อน

- 3.4.2. ระบบการช่วยเหลือโดยการให้คำปรึกษาแก่ผู้เสียภาษีเท่าที่ปรากฏมีการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเท่านั้น และนอกจากนี้ยังมีระบบการสอบถามข้อมูลทางสื่อต่างๆ เช่น โทรศัพท์ อินเทอร์เน็ต แต่ไม่มีหน่วยงานที่รับผิดชอบในการให้คำปรึกษาแนะนำเกี่ยวกับภาษีอากรโดยตรง และเมื่อเกิดข้อโต้แย้งแล้วผู้เสียภาษีจะต้องจัดหาที่ปรึกษาหรือทนายความซึ่งมีค่าใช้จ่ายสูง

ญี่ปุ่น - มีการแบ่งส่วนราชการในกรมสรรพากรโดยการจัดตั้ง Tax Counsel Office ซึ่งมีหน้าที่ช่วยเหลือผู้เสียภาษีโดยเฉพาะ

3.5. การเข้าถึงข้อมูลข่าวสารทางราชการของผู้เสียหาย

- 3.5.1. การขอตรวจดูข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลของผู้เสียหายนั้นไม่ปรากฏในแบบคำร้องขอตรวจดูเอกสารของกรมสรรพากรว่าสามารถตรวจดูได้โดยวิธีการใด ซึ่งเป็นสิทธิของผู้เสียหายตามกฎหมาย. ข้อมูลข่าวสารของทางราชการ ในการขอตรวจดูข้อมูล เช่น แบบแสดงรายการของผู้เสียหายเอง เป็นต้น

สหรัฐอเมริกา - ข้อมูลของผู้เสียหาย (ข้อมูลในแบบแสดงรายการ รวมทั้งแบบแสดงรายการ) ถือเป็นข้อมูลส่วนบุคคล ย่อมได้รับความคุ้มครอง แต่ผู้เสียหายหรือบุคคลที่ได้รับมอบหมายและได้รับความยินยอมเป็นหนังสือสามารถขอตรวจดูข้อมูลในแบบแสดงรายการและแบบแสดงรายการที่ยื่นไปแล้วได้ ควรกำหนดให้ชัดเจนว่าเอกสารอะไรบ้างที่ต้องเปิดเผยและกำหนดวิธีการเปิดเผยหรือขอตรวจดู

- 3.5.2. กรณีที่ผู้เสียหายให้ถ้อยคำแก่เจ้าพนักงานไปแล้ว การขอคัดบันทึกถ้อยคำ หรือแบบ ต. 6 ไม่ปรากฏตามกฎหมาย และเนื่องจากบันทึกถ้อยคำเป็นข้อเท็จจริงที่นำไปใช้ในการพิจารณาในชั้นอุทธรณ์และชั้นศาลต่อไป จึงเป็นอำนาจของพนักงานประเมินในการใช้ดุลยพินิจอนุญาตหรือไม่อนุญาต ซึ่งอาจทำให้ผู้เสียหายเสียเปรียบในการโต้แย้งคำสั่งชั้นต่อไป หากเจ้าหน้าที่ไม่อนุญาตให้สำเนาเอกสารต่างๆ ผู้เสียหายก็ต้องโต้แย้งให้มีการทบทวนคำสั่งดังกล่าวซึ่งมีความยุ่งยากและก่อภาระเกินควรแก่ผู้เสียหาย

สหรัฐอเมริกา - กฎหมายให้สิทธิผู้เสียหายในการบันทึกเสียงระหว่างการไต่สวนอยู่แล้ว และหากการบันทึกเสียงเป็นไปโดยเจ้าพนักงานผู้ไต่สวน ผู้เสียหายยังสามารถขอสำเนาการบันทึกเสียงนั้นได้

3.6. การคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหาย

มาตรา 10 ประมวลรัษฎากรเป็นบทบัญญัติคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหาย แต่ถ้อยคำอาจให้ความคุ้มครองไม่มีประสิทธิภาพ เนื่องจากใช้ถ้อยคำที่มีความหมายกว้าง คือ "เรื่องกิจการของผู้เสียหายอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง" มีปัญหาต้องตีความว่ากรณีใดเป็นเรื่องกิจการของผู้เสียหาย เกิดความยากลำบากในการปฏิบัติหน้าที่ เนื่องด้วยเกรงว่าจะเป็นการกระทำความผิดตามมาตรา 10 และต้องระวางโทษ

ข้อเสนอแนะ - ควรกำหนดคำนิยามให้ชัดเจน

3.7. ไม่มีบทบัญญัติควบคุมการใช้อำนาจในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมิน

นอกจากมาตรา 10 ที่กำหนดห้ามเจ้าพนักงานเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหาย แต่บทบัญญัติอื่นๆ ตามประมวลรัษฎากรเป็นบทบัญญัติที่กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานดำเนินการตามกระบวนการที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น โดยมีได้มีบทบัญญัติที่ควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินแต่อย่างใด เช่น การออกหมายเรียก การตรวจสอบไต่สวนเมื่อตรวจค้น การเข้าตรวจค้น และการจัดเก็บภาษี จะมีก็เพียงระเบียบกรมสรรพากร หรือหนังสือเวียน หนังสือชักซ้อมความเข้าใจ หนังสือตอบข้อหารือ เป็นต้น ซึ่งไม่มีศักดิ์เป็นกฎหมาย

สหรัฐอเมริกา - มีการควบคุมการกระทำของฝ่ายปกครองโดยหลัก due process (หลักความไม่มีส่วนได้เสีย หลักการรับฟังข้อเท็จจริง และหลักการแสดงผลในคำสั่งทางปกครอง)

3.8. สิทธิอุทธรณ์ของผู้เสียหาย

การอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรเป็นการอุทธรณ์ที่ต้องอุทธรณ์คัดค้านการประเมินไว้ จึงจะมีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาล และเป็นการอุทธรณ์เพียงชั้นเดียวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีบทบัญญัติในการห้ามอุทธรณ์ซึ่งเป็นการจำกัดสิทธิผู้เสียหายเกินควร โดยให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการพิจารณาว่ากรณีใดเป็นกรณีที่ทำ

อุทธรณ์ เช่นการไม่ตอบข้อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร เป็นการเปิดช่องให้เจ้าพนักงานใช้ดุลยพินิจว่ากรณีดังกล่าว เป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรหรือไม่

ญี่ปุ่น - มีระบบการอุทธรณ์ 2 ชั้น โดยการขอให้มีการสอบสวนใหม่และขอให้มีการพิจารณาใหม่ จึงเป็นการให้สิทธิผู้เสียหายในการได้รับการทบทวนคำสั่งทางปกครองถึง 2 ครั้ง และไม่มีบทบัญญัติในการตั้งห้ามอุทธรณ์ คำสั่งของฝ่ายปกครอง

3.9. ไม่มีกำหนดระยะเวลาในการดำเนินการในชั้นเจ้าพนักงานประเมินและชั้นพิจารณาอุทธรณ์

3.9.1. การประเมินในชั้นเจ้าพนักงานประเมินไม่ได้มีกำหนดเวลาหรืออายุความใช้สิทธิในการประเมิน จึงต้องใช้อายุความทั่วไปคือ 10 ปี ดังนั้นการประเมินภาษีจึงต้องแล้วเสร็จภายใน 10 ปี ซึ่งยาวนานเกินไปและไม่เหมาะสมต่อสภาพการณ์ในปัจจุบัน ส่งผลเสียต่อการประกอบธุรกิจของผู้เสียหาย

สหรัฐอเมริกา - การประเมินในกรณีทั่วไปต้องแล้วเสร็จภายใน 3 ปี นับแต่ยื่นแบบแสดงรายการ

3.9.2. ไม่มีการกำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ จึงส่งผลเสียต่อธุรกิจของผู้เสียหาย เนื่องจากการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร หากผู้เสียหายไม่ยื่นคำร้องขอทุเลาการบังคับ หรือยื่นแล้วแต่ไม่ได้รับอนุมัติ จะต้องถูกบังคับชำระหนี้ภาษีอากรไปก่อนจนกว่าการพิจารณาอุทธรณ์จะแล้วเสร็จ จึงสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้

ญี่ปุ่น - หากสอบสวนใหม่ไม่แล้วเสร็จภายใน 3 เดือนนับแต่มีคำร้อง ผู้เสียหายสามารถร้องขอให้มีการพิจารณาใหม่ได้ทันที

3.10. กำหนดสิทธิประโยชน์ให้แก่ผู้เสียหาย

สืบเนื่องจากข้อเสนอการปรับปรุงประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งกำหนดให้บุคคลธรรมดามีภาระหน้าที่เพิ่มมากขึ้นในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลให้แก่กรมสรรพากร ดังนั้น จึง ควรกำหนดสิทธิประโยชน์ให้แก่ผู้เสียหายด้วย โดยตัวอย่างสิทธิประโยชน์ที่จะให้แก่ผู้เสียหายมีดังต่อไปนี้

- สิทธิในการขอยืมเงินจากรัฐบาลในอัตราดอกเบี้ยต่ำ
- สิทธิในการเข้าร่วมโครงการช่วยเหลืออุดหนุนของรัฐบาล เช่นโครงการจำหน่ายข้าว เป็นต้น
- สิทธิประโยชน์อื่นๆ

ข้อเสนอการแก้ไขมาตรการส่งเสริมการลงทุน

1. การส่งเสริมการลงทุนในประเทศไทย

1.1. กิจกรรมที่ได้รับการส่งเสริม⁴

มีกิจการที่ได้รับการส่งเสริมทั้งหมด 7 หมวด ได้แก่ 1) เกษตรกรรมและผลิตผลจากการเกษตร 2) แร่ เซรามิกส์ และโลหะขั้นมูลฐาน 3) อุตสาหกรรมเบา 4) ผลิตภัณฑ์โลหะ เครื่องจักร และอุปกรณ์ขนส่ง 5) อุตสาหกรรมเครื่องใช้ไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ 6) เคมีภัณฑ์ พลาสติกและกระดาษ และ 7) กิจการบริการและสาธารณูปโภค โดยรวมทั้งหมด 107 ประเภทกิจการที่ได้รับการส่งเสริม

โดยกำหนดเงื่อนไขว่ากิจการที่จะขอรับการส่งเสริมการลงทุนได้ต้องมีเงินลงทุนขั้นต่ำของแต่ละโครงการไม่น้อยกว่า 1 ล้านบาท (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน)

1.2. สิทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน⁵

1.2.1. การยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเงินได้

ตาม พ.ร.บ. ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2550 ได้ให้สิทธิประโยชน์แก่กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนโดยแบ่งการให้สิทธิประโยชน์ตามประเภทของกิจการ โดยแบ่งเป็นกลุ่ม A จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม มีกำหนดเวลาตามที่คณะกรรมการกำหนด ซึ่งต้องไม่น้อยกว่า 3 ปี แต่ไม่เกิน 8 ปี นับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการ ส่วนกลุ่ม B เป็นกลุ่มกิจการที่ได้รับสิทธิประโยชน์เฉพาะด้านเครื่องจักร วัตถุดิบ และสิทธิประโยชน์ที่มีใช้ภาษีอากร

1.2.2. การยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเงินปันผล

เงินปันผลที่ได้รับจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตลอดระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและการยกเว้นภาษีเงินได้ดังกล่าวรวมถึงการที่ผู้ได้รับเงินปันผลไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายด้วย

1.2.3. การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น

1.2.4. การหักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้า และค่าประปาเป็น 2 เท่า

ตัวอย่างต่างประเทศที่มีกิจการส่งเสริมการลงทุน

ประเทศ	กิจการที่ได้รับการส่งเสริม	สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับ
สิงคโปร์ ⁶	อุตสาหกรรมสำคัญหรืออุตสาหกรรมบุกเบิก (Pioneer Industries)	ยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรที่ได้จากการประกอบกิจการเป็นระยะเวลา 5 ปี

⁴ http://www.boi.go.th/index.php?page=eligible_activities

⁵ http://www.boi.go.th/index.php?page=criteria_for_granting_tax

⁶ <http://statutes.agc.gov.sg/aol/search/display/view.w3p?page=0;query=DocId:6c03fa66-53d1-4679-89bc->

[d90bc8c64043%20Depth:0;rec=0;resUrl=http://statutes.agc.gov.sg/aol/browse/titleResults.w3p?letter=E;type=actsAll;whole=yes#pr13-he-](http://statutes.agc.gov.sg/aol/browse/titleResults.w3p?letter=E;type=actsAll;whole=yes#pr13-he-)

		แต่ไม่เกิน 15 ปี
	บริการที่สำคัญหรือการบุกเบิกทางด้านบริการ (Pioneer Services) ในด้าน เทคนิคและ วิศวกรรม การพัฒนาหรือการประดิษฐ์ ผลิตภัณฑ์การออกแบบอุตสาหกรรม	ยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไร ที่ได้จากการประกอบกิจการเป็นระยะเวลา 5 ปี แต่ไม่เกิน 15 ปีนับแต่วันเริ่มให้บริการ
	การขยายกิจการของวิสาหกิจ	ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรายได้ที่ เพิ่มขึ้นจากการขยายกิจการไม่เกิน 5 ปี
เกาหลีใต้	วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่จัดตั้งขึ้น ใหม่และประกอบกิจการที่กำหนด	ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรายได้ สำหรับการประกอบกิจการเป็นเวลา 4 ปี นับ ตั้งแต่เริ่มดำเนินธุรกิจ และได้รับการลดหย่อน ภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 50 เป็น ระยะเวลา 2 ปี
	วิสาหกิจหรือโครงการที่ตั้งอยู่ในเขตส่งออก เสรี หรือโครงการที่ดำเนินกิจการเกี่ยวกับการ พัฒนาเทคโนโลยีสมัยใหม่ตามประเภทที่ กำหนด ⁷	ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามอัตราส่วนของ หุ้นที่ถือโดยนักลงทุนจากต่างประเทศกับ จำนวนหุ้นทั้งหมดที่ออกในปีที่เริ่มดำเนินธุรกิจ เป็นระยะเวลา 3 ปี และได้รับการลดหย่อนภาษี เงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 50 เป็น ระยะเวลา 2 ปี

2. ข้อเสนอแนะ

2.1. ลดประเภทกิจการที่ได้รับสิทธิประโยชน์

เนื่องจากในปัจจุบัน มีกิจการที่ได้รับสิทธิประโยชน์เป็นจำนวนมากกว่า 50 ประเภทกิจการ ในบางบริษัท ได้รับบัตรส่งเสริมการลงทุนหลายประเภทกิจกรรม ในทางปฏิบัติบางบริษัทได้รับบัตรส่งเสริมการลงทุนจนไม่ทราบว่าต้องใช้บัตรส่งเสริมใบใด นอกจากนี้การส่งเสริมประเภทกิจกรรมที่มากเกินไปทำให้ไม่สามารถทราบได้ว่านโยบาย ประเทศมุ่งส่งเสริมทางใด ในประเทศต่างประเทศจะเห็นได้ว่ากิจการการที่จะได้รับการส่งเสริม ต้องเป็นกิจการ ประเภทอุตสาหกรรมสำคัญหรืออุตสาหกรรมบุกเบิก หรือกิจการที่ใช้เทคโนโลยีขั้นสูง ซึ่งประเทศไทยยังไม่มี ความชำนาญในด้านนั้นเพียงพอ การส่งเสริมในกิจการประเภทนี้จะเป็นตัวช่วยในการพัฒนาเทคโนโลยีของประเทศไทยได้มากขึ้น

2.2. หุ่นยนต์ที่ขอรับการส่งเสริมควรจะเป็นไม่ต่ำกว่า 10 ล้าน

เหตุผลที่ประเทศได้กำหนดให้มีนโยบายส่งเสริมการลงทุนเพราะต้องการให้เกิดการจ้างงานแก่ประชาชน ในประเทศ เกิดการพัฒนานวัตกรรม เทคโนโลยีใหม่ โดยดึงดูดกิจการใหญ่ๆให้เข้ามาลงทุน เพื่อให้เกิดการจ้างงาน การที่กฎหมายส่งเสริมการลงทุนกำหนดวง เงินลงทุนเพียงแค่ 1 ล้านบาทก็สามารถขอรับการส่งเสริมการลงทุนได้ แล้ว จึงทำให้เกิดคำถามว่ามันจะตรงกับเป้าหมายที่วางไว้หรือไม่ ที่เราต้องการให้เกิดการส่งเสริมการจ้างงาน การพัฒนาเทคโนโลยี เพราะธุรกิจเหล่านี้ถ้าไม่มีเม็ดเงินเพียงพอที่จะมาทำเรื่องดังกล่าวได้ จึงเห็นควรเพิ่มวงเงินขั้นต่ำ ของธุรกิจที่จะขอส่งเสริมการลงทุนเป็น 10 ล้านบาท

2.3. การยกเว้นการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล และการยกเว้นเงินปันผลเมื่อส่งเงินกลับต่างประเทศ

⁷ Article 26 the foreign capital inducement act south Korea ,from http://legal.un.org/avl/pdf/ls/Shin_RelDocs.pdf

วัตถุประสงค์ของการส่งเสริมการลงทุนคือการต้องการให้มีการลงทุนในประเทศต่อไปเรื่อยๆ การยกเว้นภาษีหรือการยกเว้นเงินปันผลด้วยความคาดหวังว่านักลงทุนจะนำเงินมาใช้ในการพัฒนากิจการ หรือลงทุนในด้านอื่นต่อไป ซึ่งเม็ดเงินนั้นก็หมุนในประเทศ ดังนั้น เมื่อผู้ลงทุนจะเอาเงินกลับประเทศของเขา จึงไม่ตรงกับวัตถุประสงค์ เมื่อเรายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แล้ว การยกเว้นภาษีเงินปันผลอีกครั้งย่อมเป็นการให้สิทธิประโยชน์ที่เกินจำเป็น จึงเสนอว่าควรเก็บภาษีจากเงินปันผล เมื่อนำเงินปันผลนั้นส่งออกไปต่างประเทศ

2.4. การกำกับติดตามตรวจสอบ

ปัจจุบัน กิจการที่ได้รับการส่งเสริม เมื่อได้บัตรส่งเสริมไปแล้ว ไม่มีการกำกับดูแลอีกว่ามีการลงทุนหรือประกอบกิจการตามที่ขอรับการส่งเสริมจริงหรือไม่ ซึ่งไม่ตรงกับวัตถุประสงค์ของภาครัฐที่ต้องการส่งเสริมในกิจการนั้นๆ ดังนั้น จึงควรกำหนดระยะเวลาในการตรวจสอบ เช่น ทุก 1 ปี โดยหากไม่ประกอบกิจการตามที่ขอรับการส่งเสริมจะต้องถูกเพิกถอน และกำหนดค่าปรับจากการฝ่าฝืน

ข้อเสนอการแก้ไขประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับ การหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

1. หลักการทั่วไป

1.1. หลักการทั่วไปเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่าย

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่ายได้ เพื่อที่จะให้เงินได้สุทธิที่ใช้คำนวณภาษีนั้น เป็นเงินได้ที่สะท้อนถึงความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นของผู้เสียภาษีอย่างแท้จริง เนื่องจากค่าใช้จ่ายถือเป็นต้นทุนหรือเงินที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ และเนื่องจากโครงสร้างภาษีของเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า โดยผู้มีเงินได้สูงควรรับภาระภาษีมากกว่าผู้มีเงินได้ต่ำ ทั้งนี้ เพื่อขจัดความไม่เป็นธรรมในการจัดสรรรายได้⁸

ปัจจุบัน ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่ายอยู่ 2 ลักษณะ คือ การหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา และการหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง ดังนี้

ประเภทของเงินได้	ค่าใช้จ่ายที่หักได้
เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 และ 2	หักแบบเหมาร้อยละ 40 แต่รวมเงินได้ทั้ง 2 ประเภท ไม่เกิน 60,000 บาท ⁹
เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 3	เฉพาะค่าลิขสิทธิ์ หักแบบเหมาร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ¹⁰
เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4	หักค่าใช้จ่ายไม่ได้เลย
เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5	หักแบบเหมาร้อยละ 10-30 หรือเลือกหักตามความเป็นจริง ¹¹
เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6	หักแบบเหมาร้อยละ 30-60 หรือเลือกหักตามความเป็นจริง ¹²
เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 7	หักแบบเหมาร้อยละ 70 หรือเลือกหักตามความเป็นจริง ¹³
เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8	หักแบบเหมาร้อยละ 40-92 หรือเลือกหักตามความเป็นจริง ¹⁴

1.2. หลักการทั่วไปเกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อน

บทบัญญัติค่าลดหย่อนตามประมวลรัษฎากร อาจพอสรุปโดยสังเขปได้ดังนี้

รายการที่ลดหย่อนได้	อัตราค่าลดหย่อน
ค่าลดหย่อนผู้มีเงินได้	30,000 บาท ¹⁵
ค่าลดหย่อนคู่สมรสที่ไม่มีเงินได้	30,000 บาท ¹⁶

⁸ เจนจิรา คล่องพานิชย์กิติ์, การหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงของประเทศสิงคโปร์: ศึกษาเปรียบเทียบการหักค่าใช้จ่ายเงินได้พึงประเมินบางประเภทของไทย, วารสารกฎหมายฉบับบัณฑิตศึกษา คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปี 2556, 58

⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 42

¹⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 42

¹¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 43 และมาตรา 5 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

¹² ประมวลรัษฎากร มาตรา 43 และมาตรา 6 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

¹³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 43 และมาตรา 7 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

¹⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 43 และมาตรา 8 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

¹⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 47(1)(ก)

รายการที่ลดหย่อนได้	อัตราค่าลดหย่อน
ค่าลดหย่อนบุตร	15,000 - 17,000 บาท ¹⁷
ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้	คนละ 30,000 บาท ¹⁸
ค่าลดหย่อนผู้พิการหรือทุพพลภาพที่อยู่ในอุปการะ	คนละ 60,000 ¹⁹
เบี้ยประกันชีวิตทั่วไป	ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 100,000 บาท ²⁰
เบี้ยประกันสุขภาพบิดามารดาของผู้มีเงินได้	ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 15,000 บาท ²¹
เงินสะสมจ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 500,000 บาท (หักลดหย่อนได้ตามที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 10,000 บาท ส่วนที่เกิน 10,000 บาท ได้รับยกเว้นไม่เกิน 490,000 บาท และไม่เกินร้อยละ 15 ของค่าจ้าง) ²²
ดอกเบี้ยซื้อที่อยู่อาศัย	ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 100,000 บาท ²³
ค่าซื้อกองทุนรวมหุ้นระยะยาว (LTF)	ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 15% ของรายได้และไม่เกิน 500,000 บาท ²⁴
ค่าซื้อกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ (RMF)/กบข./กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ/กองทุนสงเคราะห์ครูโรงเรียนเอกชน	ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 15% ของรายได้และแต่รวมกันทั้งหมดแล้วไม่เกิน 500,000 บาท ²⁵
เบี้ยประกันชีวิตแบบบำนาญ	ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 15% ของรายได้และไม่เกิน 200,000 บาท และเมื่อรวมกับค่าลดหย่อนสำหรับซื้อกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ (RMF) แล้วต้องไม่เกิน 500,000 บาท ²⁶
เงินประกันสังคม	ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 9,000 บาท ²⁷
เงินบริจาคเพื่อการศึกษา การกีฬา การพัฒนาสังคม	2 เท่าของตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 10% ของเงินได้หลังหักค่าลดหย่อน ²⁸
เงินบริจาคทั่วไป	ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 10% ของเงินได้หลังหักค่าลดหย่อน ²⁹

นอกจากรายการหักค่าลดหย่อนส่วนตัวและค่าลดหย่อนตามรายการดังกล่าวข้างต้นแล้ว ยังมีค่าลดหย่อนที่ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักได้อีกประการอื่นๆ ซึ่งเป็นการบัญญัติกฎหมายให้สอดคล้องกับเหตุการณ์ในสังคมในขณะนั้น

¹⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 47(1)(ข)

¹⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 47(1)(ค), (ง)

¹⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 47(1)(ญ)

¹⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 47(1)(ฎ)

²⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 47(1)(ง) และกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2(61)

²¹ ข้อ 1 ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 162)

²² ประมวลรัษฎากร มาตรา 47(1)(ซ) และกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2(35)

²³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 47(1)(ซ), ข้อ 2 ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 167)

²⁴ กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2(66)

²⁵ กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2(55)

²⁶ กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2(61)

²⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 47(1)(ณ)

²⁸ พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 420) พ.ศ. 2547 มาตรา 3(1) ประกอบพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 559) พ.ศ. 2556 มาตรา 3(1) ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 222) ข้อ 1(1) และประกอบกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2(88)

²⁹ ประมวลรัษฎากรมาตรา 47(7)

ได้แก่ การหักลดหย่อนเงินบริจาคเพื่อช่วยเหลือผู้ประสบทุกข์ ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 527 และ 529 พ.ศ. 2554 หรือค่าลดหย่อนสำหรับค่าบริการท่องเที่ยวในประเทศไทย ตาม ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 250) และกฎกระทรวง ฉบับที่ 305 (พ.ศ. 2557)

2. ปัญหาเกี่ยวกับบทบัญญัติการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน

2.1. ปัญหาเกี่ยวกับบทบัญญัติการหักค่าใช้จ่าย

การกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นอัตราเหมาไม่สามารถสะท้อนถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงของผู้มีเงินได้ กล่าวคือ ความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีเงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) และ (2) นั้น จะถูกกำหนดโดยรัฐตามอัตราเหมา เมื่อเปรียบเทียบกับกรณีของผู้มีเงินได้จากธุรกิจที่รัฐกำหนดให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิจะหักการหักค่าใช้จ่ายแบบหักเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงก็ได้ ซึ่งถือเป็นช่องว่างให้ผู้เสียภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจมีโอกาสเปรียบเทียบและเลือกรูปแบบการหักค่าใช้จ่ายที่จะทำให้เสียภาษีในจำนวนที่ต่ำกว่า ทั้งนี้ความสามารถเมื่อเทียบรายรับและรายจ่ายของผู้มีเงินได้ทั้งสองกรณีนี้ตามความเป็นจริงแล้วจะได้เท่ากันก็ตาม

เมื่อการหักค่าใช้จ่ายเป็นส่วนประกอบหนึ่งของการคำนวณภาษีที่ผู้มีเงินได้ต้องเสียให้กับรัฐ ไม่อาจสะท้อนถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงได้ ส่งผลให้เกิดความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีอากรเนื่องจากไม่เป็นไปตามหลักความสามารถที่แท้จริง นอกจากนี้ การกำหนดบทบัญญัติในลักษณะเช่นนี้อยู่นั้นย่อมเป็นช่องทางในการหนีภาษีโดยไม่นำรายรับมารวมเป็นรายรับที่แท้จริง ทำให้การเก็บภาษีมีความคลาดเคลื่อนและขาดความครบถ้วน ก่อให้เกิดผลเสียต่อระบบการจัดเก็บภาษีของรัฐ

2.2. ปัญหาเกี่ยวกับบทบัญญัติการหักค่าลดหย่อน

2.2.1. การหักลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้ มาตรา 47(1)(ก)

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามสิทธิหักลดหย่อนส่วนตัวผู้มีเงินได้เป็นจำนวน 30,000 บาทซึ่งเป็นอัตราคงที่ โดยไม่มีบทบัญญัติแยกกรณีสำหรับผู้มีเงินได้มีข้อจำกัดในศักยภาพการทำงานและความสามารถในการเสียภาษี หรือกรณีที่มีเงินได้เป็นผู้สูงอายุ ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักที่ว่า การหักลดหย่อนนั้นควรสะท้อนรายจ่ายที่แท้จริงอันพึงมีในการดำรงชีพ และบ่งบอกระดับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีได้อย่างแท้จริง

2.2.2. การหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้และของคู่สมรสของผู้มีเงินได้ มาตรา 47 (1)(ญ)

ประมวลรัษฎากรมาตรา 47(1)(ญ) บัญญัติให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักลดหย่อนเฉพาะค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ และของคู่สมรสของผู้มีเงินได้เท่านั้น ไม่มีการบัญญัติให้ครอบคลุมถึงค่าอุปการะเลี้ยงดูปู่ ย่า ตา ยาย ของผู้มีเงินได้ ซึ่งผู้มีเงินได้จะมีสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูปู่ ย่า ตา ยาย ได้เพียงในฐานะที่บุคคลเหล่านั้นเป็นผู้อยู่ในความดูแลของผู้มีเงินได้ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการ

ตามมาตรา 47(1)(ญ) ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 136 กำหนดให้บุตรผู้มีเงินได้ที่มีสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาต้องเป็นบุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งไม่สอดคล้องกับกฎหมายแม่บท และเจตนารมณ์ ก่อให้เกิดการจำกัดสิทธิของบุตรบุญธรรม ส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรม และทำให้ภาระค่าใช้จ่ายในการดูแลผู้สูงอายุตกอยู่กับรัฐ

ตามมาตรา 47(1)(ญ) ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 136 กำหนดให้บุตรผู้มีเงินได้เพียงคนเดียวหนึ่งที่มีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูเป็นผู้มีสิทธิหักลดหย่อนเท่านั้น ส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรม และทำให้ภาระครอบครัวของบุตรผู้มีเงินได้ตกแก่คนเดียวคนหนึ่งเท่านั้น

2.2.3. การหักหย่อนการศึกษาของผู้มีเงินได้

ไม่มีบทบัญญัติกำหนดให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักลดหย่อนสำหรับค่าการศึกษา การอบรม การสัมมนา ภายใต้หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของการศึกษา การอบรม หรือการสัมมนาที่จัดขึ้นโดยสถาบันที่กำหนด เพื่อส่งเสริมการพัฒนาความรู้สาขาวิชาชีพของผู้มีเงินได้

2.2.4. การหักหย่อนการศึกษามูลนิธิ มาตรา 47 (1)(ฉ)

การหักลดหย่อนที่ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักลดหย่อนเพื่อการศึกษาบุตรเป็นจำนวน 2,000 บาท ต่อคน นั้น มิได้รับการแก้ไขเพิ่มเติมตั้งแต่ปี พ.ศ. 2525 ซึ่งส่งผลให้ค่าลดหย่อนประเภทนี้ไม่สอดคล้องกับสภาพสังคมในปัจจุบัน

การนำค่าการศึกษามูลนิธิมาหักลดหย่อนในลักษณะของค่าลดหย่อนส่วนตัวของผู้มีเงินได้นั้น ส่งผลให้ผู้เสียภาษีที่มีเงินได้มากกว่าจะได้รับประโยชน์จากการหักลดหย่อนมากกว่าผู้เสียภาษีที่มีเงินได้น้อยกว่า เนื่องจากอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นอัตราก้าวหน้า การได้ประโยชน์จากการหักค่าลดหย่อนจึงขึ้นอยู่กับว่าผู้เสียภาษีมีเงินได้อยู่ที่อัตราภาษีเพิ่ม (Marginal Tax Rate) ระดับใด

2.2.5. การหักลดหย่อนเงินบริจาค

มีข้อจำกัดสำหรับการหักลดหย่อนเงินบริจาคตามประมวลรัษฎากร คือ จำนวนเงินบริจาคต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนประเภทอื่นๆ ส่งผลให้การบริจาคเงินเพื่อสนับสนุนด้านสังคม ซึ่งได้แก่ การบริจาคเงินให้กองทุนฟื้นฟูสมรรถภาพคนพิการ การบริจาคเงินให้กองทุนผู้สูงอายุ และการบริจาคเพื่อสนับสนุนการศึกษา อยู่ภายใต้กรอบของกฎหมายไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้พึงประเมินหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้ว นอกจากนี้ การบริจาคตามประมวลรัษฎากรเป็นไปภายใต้เงื่อนไขที่การบริจานั้นต้องเป็นการบริจาคด้วยเงินเท่านั้น และผู้รับบริจาคต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด ทำให้เจตนาธรรมเพื่อให้ผู้เสียภาษีได้มีส่วนร่วมในการช่วยเหลือสังคมมากยิ่งขึ้นมีข้อจำกัด

2.2.6. วิธีการหักลดหย่อน

การอนุญาตให้มีการยกเว้นเงินได้เสมือนการให้หักลดหย่อน ก่อให้เกิดปัญหาการอนุญาตให้มีการหักลดหย่อนเพิ่มเติมในรูปของการยกเว้นโดยฝ่ายบริหารโดยการออกกฎกระทรวง ซึ่งไม่สอดคล้องกับเจตนาธรรมการออกกฎหมายเพื่อหักลดหย่อนโดยกฎหมายในระดับโดยอำนาจฝ่ายนิติบัญญัติ

3. หลักการและแนวคิดสากลเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน

3.1. หลักการและแนวคิดสากลเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่าย

3.1.1. หลักการและแนวความคิดภายใต้กฎหมายของประเทศสิงคโปร์

กรณีที่ผู้มีเงินได้ได้รับเงินได้ประเภทเงินเดือนหรือรายได้จากการจ้างแรงงาน (employment income) นั้น ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการจ้างแรงงานซึ่งก่อให้เกิดเงินได้ใน

สิ่งคือโปรก็ได้ตามความเป็นจริง ภายใต้เงื่อนไขว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นระหว่างที่ผู้มีเงินได้ได้กระทำในทางที่จ้าง และค่าใช้จ่ายดังกล่าวยังมิได้รับขดใช้จากผู้ว่าจ้าง และค่าใช้จ่ายดังกล่าวไม่ใช่ค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนหรือเป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัว³⁰

การพิจารณาการหักค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักได้นั้นมีความคาบเกี่ยวระหว่างค่าใช้จ่ายทางธุรกิจและค่าใช้จ่ายส่วนตัว กรณีที่เป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัว ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการเดินทางจากบ้านไปยังที่ทำงาน และเครื่องแต่งกาย เป็นค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว เป็นรายจ่ายต้องห้ามและไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ อย่างไรก็ตาม หักเป็นรายจ่ายที่ได้จ่ายไปในทางการจ้าง เช่น ค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปทำงานนอกเวลาตามคำสั่งของนายจ้าง เช่น ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงรับรองลูกค้า ค่าสมาชิกที่จ่ายให้กับสมาคมหรือองค์กรในสายอาชีพ ในส่วนที่นายจ้างมิได้ขดขยให้ ถือเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจและสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้³¹

อนึ่ง ผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องเก็บหลักฐานค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจ้างแรงงานที่นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เช่น ใบเสร็จ ใบรับเงิน หรือเอกสารอื่นๆที่เกี่ยวข้อง ไว้เพื่อให้เจ้าพนักงานตรวจสอบเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปี

3.1.2. หลักการและแนวความคิดภายใต้กฎหมายของประเทศออสเตรเลีย

กรณีที่ผู้มีเงินได้ได้รับเงินได้ประเภทเงินเดือนหรือรายได้จากการจ้างแรงงาน (employment income) นั้น ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น ภายใต้เงื่อนไขว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้รับค่าจ้างแรงงานในออสเตรเลีย และค่าใช้จ่ายดังกล่าวไม่ใช่ค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนหรือเป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัว ทั้งนี้หลักเกณฑ์เบื้องต้นในการหักค่าใช้จ่ายมีดังนี้

- (ก) ต้องหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นภายในปีเดียวกันกับปีที่เกิดเงินได้
- (ข) ต้องมิได้รับการขดใช้คืนซึ่งค่าใช้จ่ายจำนวนดังกล่าวจากผู้ว่าจ้าง
- (ค) ต้องมีเอกสารหลักฐานสนับสนุนค่าใช้จ่าย

รายละเอียดสำหรับการหักค่าใช้จ่ายเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศออสเตรเลีย กรณีผู้มีเงินได้ได้รับเงินได้ประเภทเงินเดือนหรือรายได้จากการจ้างแรงงาน มีดังนี้³²

ประเภทของค่าใช้จ่าย	เงื่อนไขการหักค่าใช้จ่าย
ค่าพาหนะและค่าใช้จ่ายในการเดินทาง	ค่าพาหนะและค่าใช้จ่ายในการเดินทางเกี่ยวข้องกับโดยตรงกับการจ้างแรงงาน (โดยทั่วไปแล้ว ค่าใช้จ่ายในการเดินทางระหว่างที่พักอาศัยและที่ทำงานถือเป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัวของผู้มีเงินได้ ซึ่งไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้) สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้โดยตรง
ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการแต่งกาย	ค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อซื้อหรือทำความสะอาดเครื่องแต่งกาย หรือเครื่องแบบในการทำงานสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ ทั้งนี้ เฉพาะเครื่องแต่งกายและเครื่องแบบตามประเภทที่กำหนด
การให้และการบริจาค	การบริจาคให้แก่องค์กรที่มีสถานะเป็น "ผู้รับบริจาคที่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้" (DGRs: Deductible Gift Recipients) สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้บริจาคได้ ซึ่งการบริจาคที่

³⁰ Income Tax Act Section 14 (1)

³¹ เอนจิรา คอสตานิซกีกี้, การหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงของประเทศสิงคโปร์: ศึกษาเปรียบเทียบการหักค่าใช้จ่ายเงินได้พึงประเมินบางประเภทของไทย, วารสารกฎหมายฉบับบัณฑิตศึกษา คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปี 2556, 64

³² <https://www.ato.gov.au/Individuals/Income-and-deductions/Deductions-you-can-claim/>

	<p>นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้นั้นประกอบด้วยเงื่อนไข 4 ประการ ดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ต้องเป็นการบริจาคให้แก่ผู้รับบริจาคที่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ 2. ต้องเป็นการให้โดยเสนหาที่แท้จริง โดยอาจเป็นการให้โดยเสนหาซึ่งเงินหรือทรัพย์สินที่ผู้ให้จะไม่ได้รับประโยชน์ใด ๆ ตอบแทน 3. ต้องเป็นการบริจาคทรัพย์สินตามประเภทที่กำหนด ซึ่งโดยทั่วไปจะอยู่ในรูปของเงิน อย่างไรก็ตาม การบริจาคด้วยทรัพย์สินหรือหุ้นก็สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้เช่นกัน 4. ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขอื่นๆ ที่กำหนดเกี่ยวกับการให้โดยเสนหา <p>จำนวนที่สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายขึ้นอยู่กับประเภทของทรัพย์สินที่บริจาค กรณีที่บริจาคในรูปของเงิน ผู้บริจาคสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ 2,000,000 ดอลลาร์ออสเตรเลีย หรือมากกว่านั้น สำหรับการบริจาคทรัพย์สินอื่นนั้น จำนวนที่ผู้บริจาคหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ขึ้นอยู่กับประเภทของทรัพย์สินที่บริจาค</p>
<p>ค่าใช้จ่ายจากการใช้ที่อยู่อาศัยเป็นสำนักงาน (home office)</p>	<p>ค่าใช้จ่ายสำหรับอุปกรณ์และเครื่องใช้สำนักงานที่จำเป็นสำหรับการจ้างแรงงานและผู้เสียภาษีได้ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการทำงาน สามารถหักเป็นค่าใช้จ่าย ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีต้องเก็บหลักฐานเพื่อใช้ในการพิสูจน์ค่าใช้จ่ายดังกล่าว เช่น กรณีที่ผู้เสียภาษีทำงานจากบ้าน ผู้เสียภาษีสามารถต้นทุนที่เกิดจากการซื้อเครื่องคอมพิวเตอร์ โทรศัพท์ รวมถึงค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินเหล่านั้น มาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ เป็นต้น</p>
<p>ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งดอกเบี้ย เงินปันผล หรือเงินได้จากการลงทุน</p>	<p>ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งดอกเบี้ย เงินปันผล หรือเงินได้จากการลงทุน ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีต้องเก็บหลักฐานเพื่อใช้ในการพิสูจน์ค่าใช้จ่ายดังกล่าว เช่น ค่าธรรมเนียมสมุดบัญชีธนาคารที่เปิดเพื่อใช้ในการรับดอกเบี้ยจากการฝากเงินเพื่อการลงทุน เป็นต้น</p>
<p>ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาของผู้มีเงินได้</p>	<p>ค่าการศึกษาหรือเล่าเรียนในหลักสูตรที่มีความเกี่ยวข้องกับการจ้างแรงงานอย่างเป็นทางการ ทั้งนี้ ประเด็นว่าค่าใช้จ่ายเพื่อการศึกษาประเภทใดบ้างที่สามารถหักได้หรือต้องห้ามมิให้หักเป็นค่าใช้จ่ายนั้นเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด สำหรับกรณีที่สามารหักเป็นค่าใช้จ่ายได้นั้น ผู้เสียภาษีสามารถหักได้เป็นจำนวน 250 ดอลลาร์ออสเตรเลีย</p>
<p>ค่าใช้จ่ายสำหรับอุปกรณ์ และเครื่องมือที่ใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้</p>	<p>ค่าใช้จ่ายสำหรับอุปกรณ์ และเครื่องมือที่ใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้บางส่วนหรือทั้งจำนวน ตามประเภทและวัตถุประสงค์ในการใช้ในการทำงาน หากเป็นการใช้อุปกรณ์หรือเครื่องมือเพื่อทำงานเพียงส่วนผู้เสียภาษีสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักได้เพียงบางส่วนเท่านั้น สำหรับจำนวนที่นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายนั้น แบ่งได้ดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ค่าใช้จ่ายรายการใดที่ก่อให้เกิดต้นทุนในทรัพย์สินไม่เกินกว่า 300 ดอลลาร์ออสเตรเลีย สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ทั้งจำนวน 2. ค่าใช้จ่ายรายการใดที่ก่อให้เกิดต้นทุนในทรัพย์สินเกินกว่า 300 ดอลลาร์ออสเตรเลีย ต้องนำมาทยอยหักเป็นค่าเสื่อมราคา
<p>ค่าใช้จ่ายอื่นๆ</p>	<p>ผู้เสียภาษีอาจใช้สิทธิหักรายจ่ายอื่นๆ ที่เกิดขึ้นภายใต้เงื่อนไขว่าค่าใช้จ่ายที่นำมาหักนั้นเกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ และไม่ใช้ค่าใช้จ่ายส่วนตัวโดยแท้</p>

3.1.3. หลักการและแนวความคิดภายใต้กฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา

สำหรับการหักค่าใช้จ่ายเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศสหรัฐอเมริกากรณีการจ้างแรงงานนั้น ผู้มีเงินได้อาจเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงก็ได้ ค่าใช้จ่ายที่สามารถหักได้ตามความเป็นจริงนั้น ได้แก่ ภาษีมลรัฐและภาษีสหพันธรัฐ ดอกเบี้ยจำนอง และผลเสียหายจากภัยพิบัติธรรมชาติ การบริจาค และค่าใช้จ่ายในการรักษาพยาบาล เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้มีเงินได้มีเงินได้สูงกว่าที่กฎหมายกำหนด ผู้มีเงินได้จะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจริง แต่ไม่เกินที่ระบุไว้เท่านั้น

รายละเอียดสำหรับการหักค่าใช้จ่ายเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศออสเตรเลีย กรณีผู้มีเงินได้ได้รับเงินได้ประเภทเงินเดือนหรือรายได้จากการจ้างแรงงาน มีดังนี้

ประเภทของค่าใช้จ่าย	เงื่อนไขการหักค่าใช้จ่าย
ค่าใช้จ่ายในการรักษาพยาบาล	<p>ค่าใช้จ่ายในการรักษาพยาบาลของผู้มีเงินได้ คู่สมรส และผู้สืบสันดานของผู้มีเงินได้สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ ทั้งนี้ เฉพาะค่าใช้จ่ายที่สูงกว่าร้อยละ 10 ของเงินได้สุทธิ (หรือร้อยละ 7.5 หากผู้มีเงินได้หรือคู่สมรสของผู้มีเงินได้อายุตั้งแต่ 65 ปีขึ้นไป) อย่างไรก็ตาม ค่าใช้จ่ายในการรักษาพยาบาลที่สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงได้นั้นนั้นไม่รวมถึงการชื้อยาตามเคาท์เตอร์ การศัลยกรรมความงาม และการจ่ายค่ารักษาเพื่อให้มีสุขภาพที่ดีขึ้น</p>
ภาษีที่	<p>ภาษีที่ผู้มีเงินได้สามารถนำมาหักเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ภาษีเงินได้ที่ชำระให้มลรัฐ สหพันธรัฐ และต่างประเทศ 2. ภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ชำระให้มลรัฐ สหพันธรัฐ และต่างประเทศ 3. ภาษีทรัพย์สิน (สังหาริมทรัพย์) ที่ชำระให้มลรัฐ และสหพันธรัฐ 4. ภาษีการขายที่ชำระให้มลรัฐ และสหพันธรัฐ
ดอกเบี้ยจำนองที่จ่ายล่วงหน้าสำหรับที่อยู่อาศัย (Prepaid interest)	<p>ผู้มีเงินได้สามารถหักดอกเบี้ยจำนองที่จ่ายล่วงหน้าสำหรับกู้ยืมเพื่อซื้อที่อยู่อาศัยได้เต็มจำนวนตามความเป็นจริงหากหนี้เงินกู้ไม่เกิน 1 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ หรือต้นทุนที่อยู่อาศัยไม่เกิน 100,000 ดอลลาร์สหรัฐฯ ดอกเบี้ยจำนองที่จ่ายล่วงหน้าสำหรับที่อยู่อาศัยที่สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายประกอบด้วยเงื่อนไข ดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. เป็นดอกเบี้ยจากหนี้กู้ยืมที่อยู่อาศัยโดยมีที่อยู่อาศัยหลักหรืออยู่อาศัยเป็นประจำเป็นหลักประกันการกู้ยืม 2. การจ่ายดอกเบี้ยล่วงหน้าเป็นการปฏิบัติในทางธุรกิจโดยปกติวิสัยในแถบที่อยู่อาศัยของผู้มีเงินได้ 3. ดอกเบี้ยจำนองที่จ่ายล่วงหน้าก็นำมาหักเป็นรายจ่ายไม่สูงจนเกินไปเมื่อเปรียบเทียบกับอัตราดอกเบี้ยทั่วไปในแถบที่อยู่อาศัยของผู้มีเงินได้ 4. ผู้มีเงินได้ใช้เกณฑ์เงินสดในการบันทึกบัญชีรายจ่ายเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 5. ดอกเบี้ยที่จ่ายล่วงหน้าก็นำมาหักนั้นเป็นส่วนหนึ่งไม่แยกออกจากมูลหนี้กู้ยืม 6. เป็นดอกเบี้ยจากการกู้ยืมเพื่อนำมาซื้อหรือสร้างที่อยู่อาศัย

ดอกเบี้ย	ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมอาจนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ ทั้งนี้ ตามประเภทของมูลหนี้เงินกู้ยืม
การบริจาค	การบริจาคอาจนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ ทั้งนี้ ต้องเป็นการบริจาคให้แก่องค์กรที่มีคุณสมบัติครบถ้วนที่จะเป็นผู้รับบริจาคตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งผู้มีเงินได้สามารถหักการบริจาคเป็นจำนวนเฉพาะส่วนที่เกินกว่าราคาตลาดของประโยชน์ที่ถือว่าได้รับตอบแทนเท่านั้น
ค่าใช้จ่ายจิปาถะ	ค่าใช้จ่ายจิปาถะอาจนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้เป็นจำนวนเท่ากับจำนวนที่เกินร้อยละ 2 ของเงินได้สุทธิ ทั้งนี้ ค่าใช้จ่ายจิปาถะรายการจะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้นั้นเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด
ค่าใช้จ่ายจากการใช้ที่อยู่อาศัยเป็นสำนักงาน (home office)	ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการใช้ที่อยู่อาศัยเป็นสำนักงานได้ในกรณีดังต่อไปนี้ <ol style="list-style-type: none"> 1. การใช้ที่อยู่อาศัยเป็นประจำเพื่อเป็นสำนักงานเพื่อประกอบกิจการหรือประกอบธุรกิจ 2. การใช้ที่อยู่อาศัยเป็นประจำเพื่อติดต่อประสานงานกับลูกค้า 3. การใช้พื้นที่ใดๆที่ไม่ติดต่อเนื่องกันกับที่อยู่อาศัยเป็นประจำเพื่อประกอบกิจการหรือประกอบธุรกิจ 4. การเช่าพื้นที่ใดๆเพื่อประกอบกิจการหรือประกอบธุรกิจ
ค่าใช้จ่ายสำหรับพาหนะและค่าเดินทางในการทำงาน	ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายสำหรับการเดินทางที่เกี่ยวข้องกับการทำงานได้ ทั้งนี้ เฉพาะค่าใช้จ่ายสำหรับการเดินทางออกจากที่อยู่อาศัยหรือที่สถานที่ทำงานหลักเท่านั้น
ค่าใช้จ่ายเพื่อการศึกษา	ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจ้างแรงงานได้ ภายใต้เงื่อนไขว่า <ol style="list-style-type: none"> 1. เป็นการศึกษาเล่าเรียนเพื่อพัฒนาทักษะการทำงาน หรือ 2. เป็นการศึกษาเล่าเรียนภาคบังคับที่กฎหมายกำหนดสำหรับวิชาชีพ เฉพาะเป็นการศึกษาเล่าเรียนภาคบังคับที่กฎหมายกำหนดสำหรับวิชาชีพเฉพาะ <p>ทั้งนี้ ค่าใช้จ่ายเพื่อการศึกษาที่สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้นั้น ได้แก่ ค่าเล่าเรียน หนังสือ อุปกรณ์การเรียน ค่าเดินทาง เป็นต้น</p>
ค่าใช้จ่ายสำหรับผลเสียหายเนื่องจากภัยพิบัติธรรมชาติ	ผลเสียหายเนื่องจากภัยพิบัติธรรมชาติที่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้นั้นต้องเกี่ยวเนื่องกับที่อยู่อาศัย หรือครัวเรือนของผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ เฉพาะส่วนที่ไม่ได้รับความคุ้มครองประกันภัยเท่านั้น

3.1.4. หลักการและแนวความคิดกลุ่มประเทศคอมมอนลอร์³³

(ก) หลักวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ (Business Purpose)

หลักวัตถุประสงค์ทางธุรกิจวางหลักไว้ว่า ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ต่อเมื่อเป็นค่าใช้จ่ายในทางธุรกิจหรือในทางเศรษฐศาสตร์ (Business or Economic Purpose) ซึ่งเกี่ยวข้องกับการแสวงหา

³³ Hugh J. Ault, comparative Income Taxation: A Structural Analysis (Den Haag The Netherlands : Kluwer Law International 1997) p. 139-140.

กำไร โดยแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ ค่าใช้จ่ายในทางการค้าหรือธุรกิจ และค่าใช้จ่ายในการลงทุน นอกจากนี้สำหรับค่าใช้จ่ายส่วนตัว กฎหมายจะยอมให้หักเป็นค่าใช้จ่ายได้เฉพาะค่าใช้จ่ายบางชนิดอันมีลักษณะเป็นการเฉพาะเท่านั้น เช่น ค่ารักษาพยาบาล ดอกเบี้ยที่จ่ายสำหรับการจำนองบ้าน ผลเสียหายอันเกิดจากอุบัติเหตุส่วนบุคคล เป็นต้น

(ข) หลักการได้ทุนคืน (Capital Recovery Concept)

หลักการได้ทุนคืน มีหลักการว่าผู้มีเงินได้จะไม่รับรู้รายได้จนกว่าจำนวนเงินลงทุนจะได้รับกลับคืนมา กล่าวคือ จำนวนเงินที่ลงทุนในรายการหนึ่ง ๆ จำนวนชั้นสูงสุดที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายได้ก็คือ "ต้นทุน" ดังนั้น ค่าใช้จ่ายจึงไม่อาจเกินไปกว่าต้นทุน โดยรายจ่ายนั้นอาจที่เกิดขึ้นในแต่ละช่วงเวลาอาจแตกต่างกัน ซึ่งรายจ่ายที่จะนำมาเป็นรายจ่ายได้นั้น ต้องเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นในช่วงระยะดังต่อไปนี้ คือ รอบระยะเวลาที่รายจ่ายเกิดขึ้น รอบระยะเวลาการใช้จ่ายของรายจ่ายนั้น และรอบระยะเวลาที่มีการจำหน่ายทรัพย์สิน

3.2. หลักการและแนวคิดสากลเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่าย

3.2.1. หลักการและแนวความคิดภายใต้กฎหมายของประเทศสิงคโปร์

(ก) การหักลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้

การหักลดหย่อนส่วนตัวสำหรับผู้มีเงินได้ภายใต้ประมวลรัษฎากรประเทศสิงคโปร์มีการแบ่งการหักลดหย่อนออกเป็นหลายระดับ ตามอายุและสถานภาพของผู้มีเงินได้ ดังนี้³⁴

ผู้มีเงินได้ที่มีอายุไม่เกิน 50 ปี	S\$ 1,000 (ประมาณ 25,000 บาท)
ผู้มีเงินได้ที่มีอายุไม่เกิน 50 ปี และตาบอดหรือทุพพลภาพทางการหรือจิตใจอย่างถาวรอันเป็นข้อจำกัดในศักยภาพการทำงาน	S\$ 2,000 (ประมาณ 100,000 บาท)
ผู้มีเงินได้ที่มีอายุมากกว่า 50 ปี แต่น้อยกว่า 60 ปี	S\$ 6,000 (ประมาณ 150,000 บาท)
ผู้มีเงินได้ที่มีอายุมากกว่า 50 ปี แต่น้อยกว่า 60 ปี และตาบอดหรือทุพพลภาพทางการหรือจิตใจอย่างถาวรอันเป็นข้อจำกัดในศักยภาพการทำงาน	S\$ 10,000 (ประมาณ 250,000 บาท)
ผู้มีเงินได้ที่มีอายุตั้งแต่ 60 ปีขึ้นไป	S\$ 8,000 (ประมาณ 200,000 บาท)
ผู้มีเงินได้ที่มีอายุตั้งแต่ 60 ปีขึ้นไป และตาบอดหรือทุพพลภาพทางการหรือจิตใจอย่างถาวรอันเป็นข้อจำกัดในศักยภาพการทำงาน	S\$ 12,000 (ประมาณ 300,000 บาท)

(ข) การหักลดหย่อนสำหรับค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา

ประเทศสิงคโปร์กำหนดให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักลดหย่อนบุพการีผู้สูงอายุ โดยรวมถึงบิดามารดาของผู้มีเงินได้ หรือของคู่สมรสของผู้มีเงินได้ ปู่ ย่า ตา ยาย ของผู้มีเงินได้ หรือของคู่สมรสของผู้มีเงินได้ และทวด ของผู้มีเงินได้หรือของคู่สมรสของผู้มีเงินได้ โดยคุณสมบัติของบุพการีที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษี คือ เป็นผู้อยู่ในอุปการะ ได้แก่ บิดา มารดา หรือบิดามารดาของสามีหรือภริยา หรือปู่ย่าตายาย ทวด ซึ่งมีอายุเกินกว่า 55 ปี และมีรายได้ไม่เกิน 2,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ต่อปี และไม่ถูกนำไปหักลดหย่อนโดยบุคคลอื่น ๆ³⁵

³⁴ Singapore Tax Act Section 39 (1)(a) - (d)

³⁵ Income Tax Act Section 39(i).

(ค) การหักลดหย่อนการศึกษาของผู้มีเงินได้

ประเทศสิงคโปร์กำหนดให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักลดหย่อนเพื่อการศึกษา การอบรม และการสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่การงาน วิชาชีพ หรือการจ้างงานของผู้มีเงินได้³⁶

(ง) การหักลดหย่อนสำหรับเงินบริจาค³⁷

การหักลดหย่อนสำหรับเงินบริจาคในประเทศสิงคโปร์ไม่ได้หมายความเฉพาะการบริจาคด้วยเงินเท่านั้น หากแต่รวมถึงการบริจาคด้วยสิ่งของ เช่น ใบหุ้น คอมพิวเตอร์ หรือทรัพย์สินอื่นที่มีมูลค่าด้วย อย่างไรก็ตาม การบริจาคด้วยสิ่งของที่สามารถนำมาหักลดหย่อนได้นั้นต้องเป็นการบริจาคให้แก่องค์กรที่รัฐกำหนดเท่านั้น ซึ่งปัจจุบันประเทศสิงคโปร์ได้กำหนดมาตรการการหักลดหย่อนของประเทศสิงคโปร์เพื่อช่วยบรรเทาภาระภาษีของผู้มีเงินได้มากขึ้น มีผลใช้บังคับตั้งแต่ 1 มกราคม 2558 ถึง 31 ธันวาคม 2561 แบ่งออกออกเป็น 2 ช่วงเวลา ดังนี้

- 1 มกราคม 2558 ถึง 31 ธันวาคม 2558: เนื่องในโอกาสครบรอบ 50 ปีที่สิงคโปร์ได้รับอิสรภาพ รัฐบาล จึงได้กำหนดขึ้นอัตราการหักลดหย่อนสำหรับเงินบริจาคจาก 2.5 เท่า เป็น 3 เท่า สำหรับเงินที่ได้บริจาคในระหว่างปี 1 มกราคม 2558 ถึง 31 ธันวาคม 2558
- 1 มกราคม 2559 ถึง 31 ธันวาคม 2561: เพื่อส่งเสริมการมีส่วนร่วมในสังคม รัฐบาล จึงได้ ประกาศขยาย มาตรการการหักลดหย่อน 2.5 เท่าสำหรับการบริจาคที่กำหนดไปอีก 3 ปีคือตั้งแต่ 1 มกราคม 2559 ถึง 31 ธันวาคม 2561 ซึ่งมาตรการการหักลดหย่อนได้ 2.5 เท่า นั้นใช้บังคับมาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2552 และสิ้นสุดลงในวันที่ 31 ธันวาคม 2557

4. ข้อเสนอแนะสำหรับประเทศไทย

4.1. การหักค่าใช้จ่าย

4.1.1. การจัดประเภทรายจ่ายที่สามารถนำมาหักตามความเป็นจริง

เห็นควรให้มีการกำหนดให้ผู้มีเงินได้ประเภทที่ได้รับจากการจ้างแรงงานมีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ตามความเป็นจริง เพื่อสะท้อนความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริง ทั้งนี้เพื่อให้การจัดเก็บเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เห็นควรให้มีการกำหนดกฎหมายไว้ในกฎหมายอย่างละเอียดว่ารายจ่ายรายการใดที่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ เพื่อป้องกันปัญหาการตีความประเด็นเกี่ยวกับระหว่างค่าใช้จ่ายทางธุรกิจและค่าใช้จ่ายส่วนตัว

4.1.2. การจัดการเอกสารหลักฐานประกอบค่าใช้จ่าย

เห็นควรให้มีการผลักดันอย่างเข้มงวดให้ผู้มีเงินได้ออกเอกสารการรับจ่ายเงินทุกครั้งเพื่อเป็นหลักฐานในการประกอบค่าใช้จ่าย ได้แก่ ใบแจ้งหนี้ ใบกำกับภาษี ใบเสร็จรับเงิน เป็นต้น ทั้งนี้ เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เห็นควรกำหนดบทลงโทษที่ชัดเจนกรณีผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตาม โดยกำหนดข้อเว้นบางกรณีเพื่อให้สอดคล้องกับสภาวะแวดล้อมในประเทศไทย เช่น ค่าเดินทางด้วยมอเตอร์ไซค์รับจ้าง เป็นต้น

³⁶ Income Tax Act Section 39(2)(k), (12A), (12B)

³⁷ <https://www.iras.gov.sg/irashome/page04.aspx?id=1274>

4.2. การหักค่าลดหย่อน

4.2.1. การหักลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้ มาตรา 47(1)(ก)

เห็นควรให้บัญญัติเพิ่มเติมโดยอนุญาตให้ผู้มีเงินได้ที่ทุพพลภาพทางการหรือจิตใจอย่างถาวรอันเป็นข้อจำกัดในศักยภาพการทำงาน ให้หักลดหย่อนส่วนตัวสำหรับผู้มีเงินได้เป็นจำนวนเงินมากกว่า การหักลดหย่อนกรณีทั่วไป และกำหนดให้ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้สูงอายุ (มีอายุ 60 ปีขึ้นไป เทียบเคียงกรณีหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาตามมาตรา 47(1)(ญ) มีสิทธิหักลดหย่อนส่วนตัวได้มากกว่ากรณีทั่วไป

4.2.2. การหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้และของคู่สมรสของผู้มีเงินได้ มาตรา 47(1)(ญ)

เห็นควรบัญญัติให้บุคคลที่มีผู้มีเงินได้มีสิทธินำมาหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูตามมาตรา 47(1)(ญ) ได้นั้น รวมถึงปู่ ย่า ตา ยาย และ ทวด ของผู้มีเงินได้ด้วย ภายใต้หลักเกณฑ์และเงื่อนไขด้านอายุ รายได้พึงประเมินต่อปี และการเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ต่อบุคคลดังกล่าว

เห็นควรแก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 136 โดยกำหนดยกเลิกเงื่อนไขความเป็นบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายเพื่อใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู และกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่จะมีสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูนั้น ต้องเป็นบุตรผู้ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาหรือผู้รับบุตรบุญธรรม ซึ่งจะสอดคล้องกับบทบัญญัติมาตรา 47 (1)(ญ) และสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติที่ปรากฏในการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546

เห็นควรแก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 136 โดยยกเลิกหลักเกณฑ์ที่กำหนดให้บุตรผู้มีเงินได้คนใดคนหนึ่งเพียงคนเดียวที่มีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจากบิดามารดาเป็นผู้มีสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาดังกล่าว และกำหนดเพิ่มเติมให้กรณีที่ผู้มีเงินได้หลายคนอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาคนเดียวกัน ให้ผู้มีเงินได้ทุกคนที่มีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจากบิดามารดาคนดังกล่าวมีสิทธิหักลดหย่อน โดยเมื่อรวมจำนวนค่าลดหย่อนแล้วต้องไม่เกินกว่าที่กำหนด

4.2.3. การหักหย่อนการศึกษาของผู้มีเงินได้

เห็นควรบัญญัติอนุญาตให้ผู้มีเงินได้หักลดหย่อนรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการศึกษา การอบรม และการสัมมนา ในสถาบันที่ได้รับอนุญาต ซึ่งการศึกษา การอบรม และการสัมมนาดังกล่าวเกี่ยวข้องกับหน้าที่การงาน วิชาชีพ หรือการจ้างงานของผู้มีเงินได้

4.2.4. การหักหย่อนการศึกษาบุตร มาตรา 47 (1)(ฉ)

เห็นควรแก้ไขบทบัญญัติจำนวนค่าลดหย่อนที่ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักลดหย่อนได้นั้นเป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เพื่อให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรในการกำหนดจำนวนค่าลดหย่อนให้สอดคล้องกับสภาพสังคมในแต่ละปี และเห็นควรเปลี่ยนค่าลดหย่อนเพื่อการศึกษาบุตรไปเป็นการหักในรูปของเครดิตภาษี (Tax Credit) เพื่อสร้างความเป็นธรรมและความเหมาะสมให้แก่ผู้มีเงินได้ในการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการศึกษาบุตร โดยยังคงอิงหลักเกณฑ์เดียวกันกับบุตรที่มีสิทธิหักค่าลดหย่อนไว้เช่นเดิม

4.2.5. การหักลดหย่อนเงินบริจาค

เพื่อให้การนโยบายในการผลักดันการสนับสนุนด้านสังคมเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น เห็นควรขยายเงินบริจาคที่จำกัดไว้ไม่เกินร้อยละ 10 ให้สูงขึ้นตามความเหมาะสมภายใต้หลักเกณฑ์และ

เงื่อนไขอื่นๆ หรืออาจกำหนดแยกกรณีให้การบริจาคที่รัฐต้องการสนับสนุนไม่อยู่ภายใต้ข้อจำกัดร้อยละ 10 ของเงินได้พึงประเมินหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนดังกล่าว

เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้มีส่วนร่วมในการช่วยเหลือสังคมมากยิ่งขึ้น เห็นควรขยายการบริจาคให้ครอบคลุมถึงสิ่งของซึ่งสามารถตีราคาเป็นเงินได้ในวันที่บริจาค ภายใต้หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการราคาตามประเภทของสิ่งของที่กำหนด และเห็นควรให้ผู้รับบริจาคที่อยู่ในข่ายการหักลดหย่อนค่าบริจาครวมถึงองค์กรมหาชนอิสระด้วย

4.2.6. วิธีการหักลดหย่อน

เพื่อลดปัญหาการขาดรายได้จากการจัดเก็บภาษี เห็นควรแก้ไขให้นำระบบการเครดิตภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มาประยุกต์ใช้แทนระบบการหักลดหย่อนในบางกรณี โดยอิงวิธีการคำนวณจำนวนเครดิตภาษีจากอัตราภาษีขั้นต่ำตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่

- 1) รายจ่ายสำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างที่อยู่อาศัย
- 2) รายจ่ายสำหรับเบี้ยประกันชีวิตของผู้มีเงินได้
- 3) รายจ่ายสำหรับซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ
- 4) รายจ่ายสำหรับซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมหุ้นระยะยาว
- 5) รายจ่ายสำหรับค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษา เป็นต้น

ข้อเสนอการแก้ไขประมวลรัษฎากร : อัตราภาษี

1. ปัญหา

1.1. อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- ในปัจจุบันอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยอยู่ในระดับที่สูงเมื่อเปรียบเทียบกับกลุ่มประเทศอาเซียน

ประเทศ	อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
ไทย	5% - 35%
พม่า	0% - 25% ³⁸
ลาว	0% - 24% ³⁹
กัมพูชา	0% - 20% ⁴⁰
สิงคโปร์	0% - 22% ⁴¹
มาเลเซีย	0% - 25% ⁴²
ฟิลิปปินส์	5% - 32% ⁴³
บรูไน	(ไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา) ⁴⁴
อินโดนีเซีย	5% - 30% ⁴⁵
เวียดนาม	5% - 35% ⁴⁶

ด้วยอัตราภาษีที่สูงดังกล่าวนี้ จึงทำให้แรงงานหรือผู้ประกอบการวิชาชีพในกลุ่มประเทศอาเซียนอาจพิจารณา รั้งจ้างแรงงาน หรือผู้ประกอบการวิชาชีพในประเทศไทยน้อยกว่าประเทศอื่น ๆ ในกลุ่มประเทศอาเซียน จึงไม่ เป็นการส่งเสริมการเคลื่อนย้ายแรงงานระหว่างประเทศสมาชิกภายใต้เจตนารมณ์การเป็นตลาดเดียว ภายในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

- การที่อัตราภาษีเงินได้ถูกกำหนดในอัตราที่สูงทำให้เกิดแรงจูงใจในการเลี่ยงภาษีมากขึ้น
- ช่วงเงินได้สุทธิที่ใช้จัดเก็บในปัจจุบันไม่เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจ กล่าวคือ ผู้มีเงินได้สุทธิเกิน 4,000,000 บาท ต้องอยู่ในบังคับเสียภาษีเงินได้ในอัตราสูงสุด ซึ่งช่วงเงินได้สุทธิตั้งกล่าวมีการบังคับ ใช้นับแต่ปี พ.ศ. 2535 (ตามพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16))

³⁸ <http://legal-and-tax-blog.dfdl.com/post/82345099144/highlights-of-five-new-myanmar-tax-laws>

³⁹ <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/The-worldwide-personal-tax-guide---XMLQS?preview&XmlUrl=/ec1images/taxguides/TGE-2013/TGE-LA.xml>

⁴⁰ <http://www.tax.gov.kh/en/btos.php>

⁴¹ <http://www.iras.gov.sg/irasHome/page04.aspx?id=1190>

⁴² <http://www.hasil.gov.my/goindex.php?kump=5&skum=1&posi=2&unit=5000&sequ=11>

⁴³ <http://www.bir.gov.ph/index.php/tax-information/income-tax.html#it0012>

⁴⁴ <http://www.mof.gov.bn/index.php/type-of-taxes/income-tax>

⁴⁵ http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/AEC/AseanTax-Indonesia.pdf

⁴⁶ http://www.pwc.com/vn/en/publications/2015/PwC_Vietnam_2015_Pocket_Tax_Book_EN_I.pdf

1.2. อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในปัจจุบัน อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยมีความเหมาะสมอยู่แล้ว ทั้งนี้ โดยอาศัยเทียบเคียงจากอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในกลุ่มประเทศอาเซียน

ประเทศ	อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล	อัตราภาษีที่แท้จริง
1. ฟิลิปปินส์	30% ⁴⁷	37%
2. อินโดนีเซีย	25% ⁴⁸ (17.5% ในปีพ.ศ. 2559 ⁴⁹)	36.25% (29.875%)
3. ลาว	24% ⁵⁰	31.6%
4. กัมพูชา	20% ⁵¹	31.2%
5. ไทย	20%	28%
6. พม่า	25% ⁵²	25%
7. มาเลเซีย	25% ⁵³	25%
8. เวียดนาม	22% ⁵⁴	22%
9. บรูไน	18.5% ⁵⁵	18.5%
10. สิงคโปร์	17% ⁵⁶	17%

1.3. อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

แม้ตามประมวลรัษฎากรจะกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ร้อยละ 10 ก็ตาม แต่เนื่องจากนโยบายของรัฐที่มีมาอย่างยาวนานทำให้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราดังกล่าวไม่ได้ถูกนำมาใช้จัดเก็บอย่างแท้จริง โดยในปัจจุบันอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ที่อัตราร้อยละ 7 ซึ่งอัตราดังกล่าวมีการใช้มานานหลายปีแล้วและไม่ปรากฏว่ามีรัฐบาลชุดไหนที่ผ่านมาสามารถปฏิรูปภาษีโดยการเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มได้ เนื่องจากการเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจะทำให้ฐานเสียงทางการเมืองน้อยลงและได้รับกระแสต่อต้านจากประชาชนในวงกว้าง

⁴⁷ <http://www.mof.gov.bn/index.php?type-of-taxes/income-tax>

⁴⁸ http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/AEC/AseanTax-Indonesia.pdf

⁴⁹ ทั้งนี้ การปรับลดอัตราร้อยละ ยังเป็นเพียงการนำเสนอข่าวจากสื่อมวลชน ซึ่งทางประเทศอินโดนีเซียต้องการปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลให้สามารถแข่งขันได้ในระดับเดียวกับประเทศสิงคโปร์ โดยขณะนี้ ยังไม่มีการเสนอกฎหมายเพื่อบังคับใช้แต่อย่างใด

<http://indonesianewsstand.com/news/read/140292/Cutting-Tax-Rate-to-Make-Companies-Comply>

⁵⁰ <http://www.tradingeconomics.com/laos/corporate-tax-rate>

⁵¹ <http://www.tax.gov.kh/en/btop.php>

⁵² <http://legal-and-tax-blog.dfdl.com/post/82345099144/highlights-of-five-new-myanmar-tax-laws>

⁵³ <http://www.hasil.gov.my/goindex.php?kump=5&skum=2&posi=5&unit=1&sequ=1>

⁵⁴ http://www.pwc.com/vn/en/publications/2015/PwC_Vietnam_2015_Pocket_Tax_Book_EN_1.pdf

⁵⁵ <http://www.mof.gov.bn/index.php?type-of-taxes/income-tax>

⁵⁶ <http://www.iras.gov.sg/irasHome/page04.aspx?id=410>

2. ข้อเสนอแนะ

2.1. ปรับลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้เหลืออัตราสูงสุดที่ร้อยละ 25 หรือน้อยกว่า

เนื่องจากในปัจจุบัน อัตราภาษีที่แท้จริงของภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่ที่ร้อยละ 28 ซึ่งเป็นอัตราที่น้อยกว่าอัตราภาษีเงินได้สูงสุดบุคคลธรรมดาซึ่งอยู่ในอัตราร้อยละ 35 จึงทำให้มีการเลี่ยงภาษีโดยการประกอบกิจการผ่านบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแทนการประกอบกิจการในรูปแบบบุคคลธรรมดาเพื่อลดภาระภาษี ประกอบกับข้อเสนอแนะให้ปรับลดอัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินปันผลและให้อัตราภาษีที่แท้จริงของนิติบุคคลอยู่ที่ร้อยละ 25 ดังนี้ เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาการเลี่ยงภาษีดังกล่าวและทำให้มีผู้เสียภาษีเข้ามาอยู่ในระบบมากขึ้น จึงควรมีการปรับลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาขั้นสูงสุดให้อยู่ในระดับเดียวกันกับอัตราภาษีนิติบุคคล คือร้อยละ 25 หรือน้อยกว่า

2.2. ปรับเพิ่มช่วงเงินได้สุทธิให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจ

เนื่องจากช่วงเงินได้สุทธิตามประมวลรัษฎากรไม่มีการปรับปรุงแก้ไขมาเป็นระยะเวลาหนึ่งแล้ว ประกอบกับช่วงเงินได้ตามประมวลรัษฎากรไม่สะท้อนถึงเงินได้บุคคลธรรมดาและอัตราเงินเฟ้อในปัจจุบัน ดังนั้นจึงเสนอให้ปรับช่วงเงินได้สุทธิให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจในปัจจุบัน แต่เดิมช่วงเงินได้สุทธิสูงสุด 4,000,001 ขึ้นไป ควรเพิ่มเป็น 10,000,001 ขึ้นไป และช่วงเงินได้สุทธิอื่นๆ ก็ปรับลดลงตามส่วน

2.3. ปรับลดหรือยกเว้นภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินปันผล

เนื่องด้วยปัจจุบันอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยในอัตราร้อยละ 20 นั้นมีความเหมาะสมอยู่แล้ว อย่างไรก็ตามอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงยังอยู่ที่อัตราร้อยละ 28 ดังนี้ เพื่อเป็นการสร้างขีดความสามารถในการแข่งขันกับกลุ่มประเทศอาเซียนอื่น ๆ และเพื่อเป็นการส่งเสริมการลงทุน จึงควรให้มีการปรับลดหรือยกเว้นภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินปันผลโดยให้อัตราภาษีที่แท้จริงเท่ากับร้อยละ 25 หรือไม่เกินอัตราดังกล่าว

2.4. ปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

การเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจะช่วยเพิ่มรายได้ทางภาษีให้แก่รัฐมากขึ้น เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มเก็บจากการบริโภคสินค้าและบริการซึ่งเป็นฐานภาษีที่กว้าง โดยการปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นอาจดำเนินการโดยปรับอัตราภาษีในลักษณะเป็นแบบขั้นบันได เช่น จากอัตราร้อยละ 7 เป็นร้อยละ 8 ในปีถัดไปแล้วเพิ่มเป็นอัตราร้อย 10 ในปีที่ต่อ ๆ ไป ซึ่งรัฐบาลญี่ปุ่นได้มีการดำเนินการในลักษณะเดียวกันนี้มาแล้วเพื่อแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจในประเทศ⁵⁷

3. อุปสรรคที่คาดว่าจะเจอ

การลดอัตราภาษีเงินได้อาจทำให้รัฐบาลมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีลดลง ทั้งนี้ รัฐบาลจึงจำเป็นต้องใช้มาตรการในการเพิ่มฐานผู้เสียภาษีให้มากขึ้นเพื่อไม่ให้รัฐสูญเสียรายได้จากการลดอัตราภาษี

สำหรับการปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการบริโภคของประชาชน จึงอาจทำให้ได้รับกระแสต่อต้านจากประชาชนในวงกว้างและอาจทำให้เงินทุนหมุนเวียนในระบบเศรษฐกิจน้อยลง เนื่องจากต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านการซื้อขายสินค้าและการให้บริการสูงขึ้น

⁵⁷ <http://www.fpo.go.th/fpo/modules/Content/getfile.php?contentfileID=2027>

ข้อเสนอการแก้ไขประมวลรัษฎากรหมวดภาษีเงินได้นิติบุคคล

1. ปัญหา

1.1. คำนิยามผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 39 กำหนดนิยามของคำว่า "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล" หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

- (1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ
- (2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัท และหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีโชินนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น
- (3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7) (ข)
- (4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา⁵⁸

ดังนี้ ในกรณีของนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายอื่น ๆ นอกเหนือจากที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ในข้างต้น ก็จะไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งกรณีดังกล่าวอาจทำให้นิติบุคคลบางลักษณะหรือบางประเภทที่ไม่ได้เป็นหน่วยงานของรัฐหรือไม่ได้ประกอบกิจการในลักษณะสาธารณประโยชน์ การศึกษา หรือการกุศล สาธารณะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือเกิดประเด็นปัญหาในการตีความ เช่น นิติบุคคลอาคารชุด เป็นต้น ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี

1.2. การนำทรัพย์สินแลกหุ้นและการโอนหุ้นเพื่อปรับโครงสร้างการถือหุ้น

กรมสรรพากรได้วางแนวทางการจัดเก็บภาษีในส่วนของการนำทรัพย์สินแลกหุ้นและการโอนหุ้นเพื่อปรับโครงสร้างการถือหุ้นว่า เมื่อมีการนำทรัพย์สินที่มีใช้ตัวเงินแลกหุ้นและการโอนหุ้นเพื่อปรับเปลี่ยนโครงสร้างการถือหุ้น เช่น การโอนหุ้นของบริษัทหนึ่งในราคาที่สูงกว่าตอนได้รับหุ้นมา เพื่อแลกกับหุ้นเพิ่มทุนของอีกบริษัทหนึ่ง ถือว่าการโอนหุ้นดังกล่าวมีผลประโยชน์ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุนซึ่งจะต้องนำผลประโยชน์ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุนดังกล่าวมาคำนวณภาษีเมื่อได้รับหุ้นหรือหุ้นเพิ่มทุนแล้วแต่กรณี⁵⁹ ทั้ง ๆ ที่การดำเนินธุรกรรมดังกล่าวเป็นเพียงการลงทุนหรือการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการลงทุนรูปแบบหนึ่งเท่านั้น ไม่ได้มีผลเป็นการจำหน่ายจ่ายโอนเงินได้ระหว่างผู้โอนกับผู้รับโอนแต่อย่างใด ซึ่งการรับรู้รายได้ควรเกิดขึ้น ณ ตอนที่มีการจำหน่ายหุ้นหรือหุ้นที่ได้รับมาในทอดต่อไปเท่านั้น

⁵⁸ ในปัจจุบัน ไม่มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากรสำหรับกรณีดังกล่าวแต่อย่างใด

⁵⁹ ข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702(กม)/(8852 ลงวันที่ 10 ตุลาคม 2556

1.3. การหักค่าใช้จ่าย

1.3.1. รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ และรายจ่ายเกี่ยวกับบริษัท บริบาล หรือความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กร (Corporate Social Responsibility : CSR)

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (3) กำหนดให้รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อการสาธารณประโยชน์สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ ซึ่งเพดานการหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวมีอัตราที่น้อยเกินสมควรเมื่อเปรียบเทียบกับ การหัก รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ในภาษีเงินได้ประเภทอื่น และไม่ส่งเสริม การบริจาคเพื่อการกุศลสาธารณะและเพื่อการสาธารณประโยชน์อย่างเพียงพอเหมาะสม

แม้ว่าในปัจจุบันจะมีการกำหนดให้รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาสังคมด้านต่าง ๆ สามารถ หักเป็นรายจ่ายได้หลายกรณี อาทิ การบริจาคผ่านส่วนราชการหรือเอกชนเพื่อช่วยเหลือผู้ประสบภัย ธรรมชาติ การบริจาคเพื่อจัดสร้างและบำรุงรักษาสนามเด็กเล่น สนามกีฬา สวนสาธารณะ เป็นต้น อย่างไรก็ตามไม่ปรากฏว่ามีบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรกำหนดมาตรการภาษีดังกล่าวไว้อย่างชัดเจน และครอบคลุม แต่กลับปรากฏอยู่ตามกฎหมายเฉพาะอื่น ๆ เป็นรายการอื่น ๆ ไป

นอกจากนี้ยังมีปัญหาว่ารายจ่ายเกี่ยวกับบริษัทบริบาล หรือความรับผิดชอบต่อสังคมของ องค์กร จะเป็นรายจ่ายต้องห้ามประเภทรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะตามประมวล รัษฎากร มาตรา 65ตรี(13) หรือไม่ ซึ่งยังคงไม่มีแนวข้อหรือของกรมสรรพากร หรือคำพิพากษาของศาล วางหลักไว้อย่างแน่ชัด จึงเป็นกรณีที่ยังไม่มีความแน่ชัดว่าจะเป็นการรายจ่ายต้องห้ามทางภาษีหรือไม่ ซึ่งส่งผล ให้เอกชนไม่ทราบถึงสิทธิในการตัดรายจ่าย และไม่สามารถกำหนดนโยบายการใช้จ่ายเกี่ยวกับบริษัท บริบาล หรือความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กรได้

1.3.2. ค่าปรับทางอาญา

ตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 10/2528 เรื่อง เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และ ค่าปรับทางอาญาตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร มีการวางแนวทางให้ค่าปรับทางอาญาที่ ต้องห้ามนำมาหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องเป็นค่าปรับทาง อาญาตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น ซึ่งการวางแนวทางดังกล่าวนี้ย่อมทำให้ผู้กระทำความผิดตามกฎหมาย อาญาที่ไม่ใช่บทบัญญัติความผิดตามประมวลรัษฎากรที่ต้องระวางโทษในการชำระค่าปรับนั้นสามารถนำ ค่าปรับทางอาญาดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายได้ กรณีจึงเท่ากับว่าผู้ที่กระทำความผิดยังไม่ได้รับโทษตามกฎหมาย อย่างเหมาะสมเนื่องจากผู้ที่กระทำความผิดตามกฎหมายอาญาอื่นนอกเหนือจากประมวลรัษฎากรยัง สามารถนำค่าปรับซึ่งถือเป็นโทษที่ตนได้รับมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในระหว่างผู้ ที่มีได้กระทำความผิดและผู้กระทำความผิด อีกทั้งการวางแนวทางดังกล่าวนี้ยังอาจทำให้ผู้กระทำความผิด อาญาไม่มีความกลัวและไม่ตระหนักถึงโทษที่ได้รับตามกฎหมาย และแม้ว่าการตีความดังกล่าวอาจถูก กลับได้โดยแนวคำพิพากษาของศาล แต่ก็ยังคงไม่มีคำพิพากษาของศาลสูงมากลับแนวคำวินิจฉัยดังกล่าว จึงควรที่จะได้รับการแก้ไขบทบัญญัติให้ชัดเจนโดยไม่ต้องตีความ

1.3.3. ค่าตอบแทนกรรมการที่สูงเกินสมควร

ตามมาตรา 65 ตรี (8) กำหนดแต่เพียงว่า "เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่ จ่ายเกินสมควรนั้นไม่สามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้" ซึ่งบทบัญญัติ เกี่ยวกับรายจ่ายต้องห้ามดังกล่าวไม่ได้บัญญัติครอบคลุมถึงกรณีที่บริษัทจ่ายเงินค่าตอบแทนให้แก่

กรรมการเกินสมควร รวมทั้งยังไม่มีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนแต่อย่างใดว่ากรณีอย่างใดจึงจะเรียกว่าเป็นการ
จ่ายเงินสมควร

1.3.4. รายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิ (มาตรา 65 ตริ)

เมื่อพิจารณารายจ่ายต้องห้ามตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ตริ ทั้งหมดแล้วกลับไม่ปรากฏ
รายละเอียดของรายจ่ายต้องห้ามบางประเภทที่สมควรกำหนดหรือบัญญัติไว้ กล่าวคือ รายจ่ายประเภทชด
ต่อกฎหมายหรือความสงบเรียบร้อยของประชาชน เช่น เงินสินบน หรือจำนวนเงินที่จ่ายเพื่อให้ดำเนินการ
อย่างใดอย่างหนึ่ง (Lobbying) ที่มีขอบด้วยกฎหมาย ซึ่งในทางบัญชีอาจบันทึกบัญชีรายจ่ายดังกล่าวได้
และแม้โดยปกติรายจ่ายดังกล่าวจะถือว่าเป็นรายจ่ายที่พิสูจน์ผู้รับไม่ได้ แต่ก็ควรบัญญัติไว้ให้ชัดเจนว่า
รายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อไม่ให้เกิดข้อโต้แย้งขึ้น

1.4. การเสียภาษีเงินปันผล

เนื่องจากตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีการยกเว้นภาษีสำหรับเงินปันผลที่จ่าย
จากบริษัทตามกฎหมายไทยให้แก่บริษัทจดทะเบียนและบริษัทตามกฎหมายไทยซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปัน
ผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล และบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงิน
ปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม ดังนี้ หากบริษัทผู้รับเงินปันผลถือ
หุ้นน้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล เงินปันผลดังกล่าวย่อมไม่ได้รับการยกเว้นภาษี ทำให้เงินปัน
ผลที่ได้รับดังกล่าวอาจถูกจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนเนื่องจากต้องมีการเสียภาษีทั้งในระดับบริษัทและในระดับผู้ถือหุ้น

นอกจากนี้ ในกรณีที่จะได้รับยกเว้นภาษีเงินปันผลดังกล่าวนี้จะต้องปรากฏว่ามีการถือหุ้นไม่น้อยกว่า 3
เดือนนับแต่วันที่ได้หุ้นมาและไม่ได้โอนหุ้นนั้นไปก่อน 3 เดือนนับแต่วันที่มีเงินได้ ซึ่งตามบทบัญญัติแห่งประมวล
รัษฎากรยังไม่มีกรณีการบัญชีอย่างชัดเจนว่า การนับระยะเวลาดังกล่าวเริ่มจากรันใด อาทิ วันที่มีการพักสมุดบัญชีผู้ถือ
หุ้น วันที่มีการอนุมัติการจ่ายเงินปันผล เป็นต้น

1.5. การนำผลขาดทุนสุทธิมาใช้ในการคำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตริ (12) กำหนดให้ผลขาดทุนสุทธิสามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ใน
รอบระยะเวลาบัญชีถัดไปได้ไม่เกิน 5 ปี ซึ่งกำหนดระยะเวลาดังกล่าวไม่เหมาะสมกับสภาพการประกอบธุรกิจ
ในปัจจุบันที่ธุรกรรมหรือโครงการที่ลงทุนมีขนาดใหญ่ ทั้งกำหนดระยะเวลาดังกล่าวไม่ได้มีการแก้ไขมาเป็นระยะ
เวลานานแล้ว

1.6. การจำหน่ายหนี้สูญสำหรับหนี้สูญที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมของบริษัทที่มีความเกี่ยวข้องกัน (Related-party Transaction)

ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 161 ได้กำหนดหลักเกณฑ์และลักษณะของหนี้ที่จะทำการจำหน่ายหนี้สูญไว้ โดย
มีทั้งกรณีที่ไม่ต้องมีการดำเนินการทางศาล กล่าวคือ ได้ติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยปรากฏ
รายละเอียดและเหตุการณ์ตามที่กฎหมายกำหนด และอีกกรณีคือการดำเนินการทางศาล แต่อย่างไรก็ตามในกรณี
การจำหน่ายหนี้สูญในปัจจุบันอาจมีธุรกรรมที่เกิดขึ้นจากนิติบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกัน ก่อหนี้ขึ้นมาโดยสมรู้กัน
ระหว่างคู่สัญญาที่มีความเกี่ยวข้องกันดังกล่าว และดำเนินการจำหน่ายหนี้สูญเพื่อให้ตนสามารถตัดเป็นค่าใช้จ่ายได้
ทั้งที่ไม่มีหนี้ระหว่างคู่สัญญาจริง เพื่อให้ตนต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในจำนวนที่น้อยลง

1.7. การให้สิทธินิติบุคคลในเครื่องรวมคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในเรื่องดังกล่าวนี้มีประมวลรัษฎากรมาตรา 65 บัญญัติไว้ความว่า "เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้ คือ กำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตริและรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน.." แสดงให้เห็นว่าการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะจำกัดเฉพาะรายได้และรายจ่ายของบริษัทนั้นๆเท่านั้น โดยในปัจจุบันยังไม่มีบทบัญญัติใดๆที่อนุญาตให้นำรายได้หรือรายจ่ายของนิติบุคคลอื่นๆในเครือเดียวกันมารวมคำนวณกำไรสุทธิได้ แม้ว่าบริษัทที่อยู่ในเครือเดียวกันย่อมมีเจ้าของผู้ควบคุมและได้รับประโยชน์จากนิติบุคคลต่างๆในเครือคนเดียวกัน สมควรที่จะรวมคำนวณกำไรสุทธิด้วยกันได้ก็ตาม ซึ่งแตกต่างกับในต่างประเทศที่มีหลักการ "Consolidate tax return" เพื่อให้กลุ่มบริษัทที่อยู่ในเครือเดียวกันสามารถรวมเสียภาษีเป็นหนึ่งหน่วยภาษีได้ เนื่องจากบริษัทในเครือดังกล่าวโดยแท้จริงแล้วก็คือนิติบุคคลเดียวกัน

1.8. การยกเว้นภาษีสำหรับหุ้นปันผล

การจ่ายปันผลคือการส่งผลประโยชน์ที่บริษัทได้รับกลับไปยังผู้ถือหุ้น โดยสามารถจ่ายปันผลได้หลายรูปแบบ โดยอาจจ่ายเป็นเงินจากบริษัทไปให้ผู้ถือหุ้น หรืออาจจ่ายปันผลเป็นหุ้นที่จะส่งผลให้ผู้ถือหุ้นที่ได้รับปันผลมีจำนวนหุ้นมากขึ้น ซึ่งการปันผลเป็นหุ้นนี้ ในความเป็นจริงแล้วผู้ถือหุ้นที่ได้รับหุ้นปันผลจะไม่ได้รับประโยชน์ใดๆเพิ่มขึ้นเลย เพราะไม่มีการจ่ายเงินใดๆให้ผู้ถือหุ้น และการที่ผู้ถือหุ้นได้รับจำนวนหุ้นในบริษัทก็ไม่ทำให้ผู้ถือหุ้นมีความมั่งคั่งเพิ่มเติมขึ้นอันอาจจะถือได้ว่าเป็นเงินได้ เนื่องจากการที่ผู้ถือหุ้นได้รับหุ้นในบริษัทเพิ่มขึ้นตามสัดส่วนการถือหุ้นเดิมนั้นย่อมทำให้ผู้ถือหุ้นแต่ละคนมีความเป็นเจ้าของในบริษัทเป็นจำนวนเท่าเดิม เมื่อเทียบกับกรณีไม่มีการปันผลเป็นหุ้น เพราะเมื่อมีการปันผลเป็นหุ้นแล้วแม้จำนวนหุ้นที่ผู้ถือหุ้นถือจะมากขึ้น แต่มูลค่าหุ้นแต่ละหุ้นจะลดมูลค่าลง(Dilute) ในขณะที่มูลค่าส่วนของผู้ถือหุ้นในทางบัญชีที่จะตกเป็นของผู้ถือหุ้นเมื่อมีการเลิกบริษัทยังคงมีจำนวนเท่าเดิม ดังนั้น เมื่อการปันผลเป็นหุ้นดังกล่าวมิได้ทำให้ผู้ถือหุ้นได้รับความมั่งคั่งใดๆเพิ่มเติม จึงไม่ควรถือว่าการได้รับหุ้นปันผลก่อให้เกิดเงินได้ อันบริษัทที่จ่ายหุ้นปันผลจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย

1.9. การใช้ประโยชน์จากขาดทุนสะสม ภายหลังจากควบกิจการ(Amalgamation) หรือการโอนกิจการทั้งหมด(Entire business transfer)

การควบกิจการตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คือ กรณีที่นิติบุคคลตั้งแต่สองบริษัทขึ้นไป มีการโอนกิจการหรือทรัพย์สินหรือหุ้นทั้งหมดให้แก่กัน ก่อให้เกิดบริษัทใหม่ขึ้น โดยที่บริษัทใหม่ที่เกิดขึ้นจะรับทั้งทรัพย์สิน หนี้สิน สิทธิ หน้าที่ของบริษัทเดิมไปทั้งหมด แต่บริษัทใหม่ที่เกิดขึ้นจากการควบรวมกิจการดังกล่าวจะไม่สามารถใช้ประโยชน์ทางภาษีจากขาดทุนสะสมของบริษัทเดิมได้ เช่นเดียวกันกับการโอนกิจการทั้งหมด (Entire Business Transfer) ที่ผู้โอนกิจการจะต้องเลิกกิจการ ส่วนบริษัทผู้รับโอนกิจการยังคงดำเนินกิจการต่อไป โดยที่บริษัทใหม่หรือบริษัทผู้รับโอนกิจการทั้งหมดสามารถใช้ผลขาดทุนสะสมของบริษัทตนเองได้ แต่ไม่สามารถนำขาดทุนสะสมของบริษัทผู้โอนกิจการทั้งหมดยกมาไม่เกิน 5 ปี มาใช้หักในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ จึงไม่เป็นการส่งเสริม และขัดต่อวัตถุประสงค์ของกฎหมายที่ต้องการให้มีการปรับปรุงโครงสร้างองค์กรของผู้ประกอบการเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพ

1.10. การควบรวมกิจการ โดยการโอนกิจการบางส่วน (Partial Business Transfer) ในกิจการส่วนที่สำคัญ(Substantial Business Transfer)

ในการควบรวมกิจการ โดยการโอนกิจการบางส่วนระหว่างบริษัทในเครือ ตามกฎหมายภาษีอากรจะได้รับการยกเว้นเพียงภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ไม่รวมถึงหรือครอบคลุมถึงสิทธิในการยกเว้นภาษีอากรอื่นที่หากเป็นการโอนกิจการทั้งหมดจะได้รับประโยชน์ด้วย เช่น ภาษีเงินได้ แต่อย่างไรก็ตาม การโอนในบางกรณีนั้นมีลักษณะเช่นเดียวกันกับการโอนกิจการทั้งหมด เช่น การโอนกิจการบางส่วนที่สำคัญ (Substantial

Business Transfer) ซึ่งจะส่งผลให้บริษัทที่โอนกิจการไม่สามารถประกอบกิจการต่อไปได้ ดังนั้นในกรณีนี้จึงควรได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเช่นเดียวกับกรณีการโอนกิจการทั้งหมด เพื่อเป็นการลดต้นทุนในการควบรวมกิจการ และการส่งเสริมความอยู่รอดของธุรกิจกับสภาพการแข่งขันทางสถานะเศรษฐกิจในปัจจุบัน

2. ข้อเสนอแนะ

2.1. การเพิ่มเติมคำนิยามผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ควรมีการกำหนดให้นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายเฉพาะนอกเหนือไปจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีการกำหนดไว้แล้วในบทบัญญัติตามกฎหมายปัจจุบันเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เว้นแต่เป็นกรณีของนิติบุคคลของรัฐหรือหน่วยงานของรัฐ หรือประกอบกิจการเพื่อสาธารณประโยชน์ การศึกษาหรือการกุศลสาธารณะ

2.2. การเลื่อนกำหนดเวลาในการรับรู้รายได้จากการนำทรัพย์สินแลกหุ้นและการปรับโครงสร้างการถือหุ้นด้วยวิธีการออกหุ้นเพิ่มทุน

ควรแก้ไขปรับปรุงบทบัญญัติตามกฎหมายให้ชัดเจนว่า กรณีที่ผู้เสียภาษีนำทรัพย์สินที่มีใช้เงินตราไปแลกกับหุ้นและการปรับโครงสร้างการถือหุ้นโดยการนำหุ้นไปแลกกับหุ้นเพิ่มทุนที่ออกใหม่นั้น การได้รับหุ้นหรือหุ้นเพิ่มทุนดังกล่าวผู้เสียภาษียังไม่ต้องนำไปรับรู้เป็นรายได้จนกว่าจะมีการโอนหุ้นหรือหุ้นเพิ่มทุนดังกล่าวในทอดต่อไป

2.3. การแก้ไขปรับปรุงบทบัญญัติการหักค่าใช้จ่าย

2.3.1 ควรกำหนดเพิ่มเพดานการตัดรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ เป็นร้อยละ 10 ของรายได้ภายใต้เงื่อนไขบางประการโดยเฉพาะ เช่น ไม่มีการเปลี่ยนแปลงการควบคุมหรือการถือหุ้นในบริษัทดังกล่าว ก่อนและหลังการมีรายจ่ายในช่วงระยะเวลาหนึ่ง และแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติรายจ่ายเกี่ยวกับบรรษัทภิบาล หรือความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กร (Corporate Social Responsibility: CSR) ไว้ในประมวลรัษฎากรให้ชัดเจนและครอบคลุม ว่าไม่เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี(13) และจะสามารถตัดเป็นรายจ่ายได้จำนวนเท่าใด

2.3.2 ควรกำหนดให้ค่าปรับทางอาญาไม่ว่าตามประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายอื่น ๆ ต้องห้ามนำมาหักค่าใช้จ่ายเว้นแต่กรณีการกระทำความผิดดังกล่าวเกิดจากความประมาทเลินเล่อที่ไม่ร้ายแรงของผู้กระทำความผิดหรือกรณีที่ต้องรับผิดโดยเด็ดขาด (strict liability) ตามกฎหมาย

2.3.3 ควรแก้ไขปรับปรุงให้ค่าตอบแทนกรรมการในส่วนที่เกินสมควรและไม่ได้รับการรับรองหรือถูกกำหนดโดยคณะกรรมการพิจารณาค่าตอบแทนกรรมการไม่สามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายได้ และควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์ให้ชัดเจนขึ้นว่ากรณีใดจึงจะเป็นรายจ่ายที่เกินสมควร

2.3.4 ควรเพิ่มเติมรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี ให้ครอบคลุม รายจ่ายประเภทขัดต่อกฎหมายหรือความสงบเรียบร้อยของประชาชน เช่น เงินสินบน หรือจำนวนเงินที่จ่ายเพื่อให้ดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่ง (Lobbying)

2.4. การแก้ไขปรับปรุงการยกเว้นภาษีเงินปันผล

ควรมีการแก้ไขปรับปรุงบทบัญญัติเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินปันผล โดยให้มีการยกเว้นภาษีหรือให้นำเงินปันผลมารวมคำนวณแค่บางส่วน เช่น ร้อยละ 20 ของเงินปันผล สำหรับกรณีที่มีการถือหุ้นน้อยกว่าร้อยละ 25 ใน

บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลแต่เงินปันผลที่จ่ายนั้นมาจากกำไรที่มีการเสียภาษีในระดับบริษัทมาแล้ว นอกจากนี้ควรมีการกำหนดให้ชัดเจนว่า การนับระยะเวลาการถือหุ้นที่มีสิทธิได้รับการยกเว้นภาษีเงินปันผลนั้นเริ่มนับแต่วันใด

2.5. การแก้ไขปรับปรุงระยะเวลาที่สามารถนำผลขาดทุนสุทธิมาใช้ในการคำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป

ควรมีการปรับปรุงแก้ไขระยะเวลาที่สามารถนำผลขาดทุนสุทธิมาใช้ในการคำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปจาก 5 ปี เป็น 10 ปี

2.6. การแก้ไขปรับปรุงหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญ

ควรมีการแก้ไขปรับปรุงหลักเกณฑ์และลักษณะของหนี้ที่สามารถจำหน่ายหนี้สูญได้ ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 161 เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการจำหน่ายหนี้สูญในหนี้ที่เกิดจากธุรกรรมของนิติบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกัน แสร้งหรือก่อขึ้นมา เพื่อให้สามารถตัดเป็นค่าใช้จ่ายได้ โดยอาจห้ามมิให้มีการจำหน่ายหนี้สูญเพื่อตัดเป็นรายจ่ายในหนี้ระหว่างนิติบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกันเลย

2.7. การแก้ไขภาษีเงินได้ระหว่างบริษัทในเครือ

ควรมีเพิ่มเติมบทบัญญัติการรวมหน่วยภาษี (Tax Consolidation) เพื่อให้มีสิทธิเลือกรวมคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิระหว่างบริษัทในเครือและการยื่นแบบแสดงรายการภาษีร่วมกันของบริษัทในเครือได้ และเพิ่มเติมบทบัญญัติการบรรเทาภาษีแบบกลุ่ม (Group Relief) เพื่อให้บริษัทในเครือสามารถโอนสิทธิการหักรายจ่ายให้แก่กลุ่มบริษัทในเครือด้วยกันได้ในการคำนวณภาษีเงินได้ โดยการนำมาตราการภาษีดังกล่าวมาใช้จะช่วยให้เกิดการเลี่ยงภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทในเครือและช่วยให้การเสียภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทในเครือเป็นไปตามกำไรขาดทุนสุทธิที่แท้จริง และยังเป็น การส่งเสริมการประกอบธุรกิจของภาคเอกชนให้สามารถบริหารกำไรและต้นทุนของกิจการได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ ในหลายประเทศเองก็มีการบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการภาษีเงินได้ระหว่างบริษัทในเครือ อาทิ สิงคโปร์ สหรัฐอเมริกา เป็นต้น

2.8. การแก้ไขปรับปรุงยกเว้นภาษีเงินปันผลสำหรับการปันผลเป็นหุ้น

ควรมีการเพิ่มเติมบทบัญญัติเพื่อยกเว้นภาษีการได้รับหุ้นปันผล เพราะกรณีดังกล่าวไม่ได้มีการจ่ายปันผลในลักษณะเป็นตัวเงินแก่ผู้ถือหุ้น ทำให้ในความเป็นจริงแล้ว ผู้ถือหุ้นไม่ได้รับประโยชน์อันใดเลย และสินทรัพย์ของบริษัทไม่ได้ลดลงเลย จึงไม่ควรมีการหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือรวมคำนวณเป็นเงินได้ของผู้ได้รับหุ้นปันผล โดยหุ้นปันผลดังกล่าวจะเสียภาษีก็ต่อเมื่อขายหุ้นนั้นออกไป หรือเมื่อมีการเลิกบริษัทและคืนเงินลงทุนให้แก่ผู้ถือหุ้นตามหลักการปกติ

2.9. การแก้ไขปรับปรุงสิทธิประโยชน์ทางภาษีในกรณีมีการควบกิจการ(Amalgamation) หรือโอนกิจการทั้งหมด(Entire Business Transfer)

ควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมสิทธิประโยชน์ในทางภาษีจากการควบกิจการ และการโอนกิจการทั้งหมด โดยกำหนดให้ทั้ง บริษัทที่เกิดใหม่จากการควบกิจการ และบริษัทที่รับโอนกิจการมาทั้งหมด สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในผลขาดทุนสะสมของบริษัทเดิมที่ทำการควบกิจการ หรือบริษัทที่โอนกิจการทั้งหมดมาได้เช่นเดียวกัน เพื่อเป็นการส่งเสริม สนับสนุนและก่อให้เกิดประสิทธิภาพในการปรับปรุงโครงสร้างองค์กรของผู้ประกอบการ

2.10. การแก้ไขปรับปรุงสิทธิประโยชน์ทางภาษีในกรณีการโอนกิจการบางส่วน (Partial Business Transfer) ในกรณีที่เป็นการโอนกิจการในส่วนที่สำคัญ (Substantial Business Transfer) .

ควรมีการออกบทบัญญัติเพื่อยกเว้นภาษี ในธุรกรรมการโอนกิจการบางส่วน สำหรับกรณีการโอนกิจการบางส่วนนั้น เป็นการโอนกิจการในส่วนซึ่งเป็นสาระสำคัญของกิจการผู้โอน ให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี เช่นเดียวกับการโอนกิจการทั้งหมด เพื่อลดต้นทุนในการควบรวมกิจการ เพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการดำเนินธุรกิจ ในสถานะที่มีการแข่งขันสูงได้

ข้อเสนอการแก้ไขประมวลรัษฎากร : มาตรการขับเคลื่อน SMEs

1. หลักการทั่วไปของมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของประเทศไทย

นอกเหนือจากมาตรการทางภาษีที่บัญญัติขึ้นเป็นการทั่วไป อันมีผลต่อวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Small and Medium Enterprises: SMEs) ของประเทศไทยแล้ว ประมวลรัษฎากรยังมีมาตรการทางภาษีที่บัญญัติขึ้นเพื่อใช้เฉพาะ SMEs อีกด้วย ดังต่อไปนี้

- 1.1. SMEs ตามประมวลรัษฎากร ซึ่งได้รับอัตรารายได้บุคคลพิเศษ หมายถึง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินห้าล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินสามล้านบาท

ส่วนความหมายของ SMEs ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม สามารถสรุปได้ตามตารางด้านล่างนี้

การจำแนกลักษณะ SMEs		วิสาหกิจรายย่อย	วิสาหกิจรายย่อม	วิสาหกิจรายกลาง
การผลิต	จำนวนการจ้างงาน	1 - 5 คน	≤ 50 คน	51 - 200 คน
	มูลค่าสินทรัพย์ถาวร	-	≤ 50 ล้านบาท	> 50 ล้าน < 200 ล้าน
การบริการ	จำนวนการจ้างงาน	1 - 5 คน	≤ 50 คน	51 - 200 คน
	มูลค่าสินทรัพย์ถาวร	-	≤ 50 ล้านบาท	> 50 ล้าน < 200 ล้าน
การค้าส่ง	จำนวนการจ้างงาน	1 - 5 คน	≤ 25 คน	26 - 50 คน
	มูลค่าสินทรัพย์ถาวร	-	≤ 50 ล้านบาท	> 50 ล้าน < 200 ล้าน
การค้าปลีก	จำนวนการจ้างงาน	1 - 5 คน	≤ 15 คน	16 - 30 คน
	มูลค่าสินทรัพย์ถาวร	-	≤ 30 ล้านบาท	> 50 ล้าน < 200 ล้าน

- 1.2. อัตรารายได้บุคคลสำหรับ SMEs⁶⁰

กำไรสุทธิ (บาท)	อัตรารายได้
300,000 แรก	ยกเว้น
300,001 - 1,000,000	15%
1,000,001 - 3,000,000	
ตั้งแต่ 3,000,001	20%

⁶⁰ มาตรา (530 ฉบับที่) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร 6 พ 2549 .ศ.ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม โดย มาตรา (583 ฉบับที่) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร 3 พ 2558 .ศ.

1.3. มาตราการทางภาษีโดยวิธีการให้สิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินในอัตราพิเศษ

1.3.1. สิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทคอมพิวเตอร์ อุปกรณ์คอมพิวเตอร์ และโปรแกรมคอมพิวเตอร์⁶¹

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทคอมพิวเตอร์ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซื้อ ได้รับโอนกรรมสิทธิ์ หรือได้มาซึ่งสิทธิการใช้ แล้วแต่กรณี เพื่อมีไว้ในประกอบการกิจการของตนเอง ทั้งนี้ เฉพาะทรัพย์สินที่ได้มาและอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ตั้งแต่วันที่พระราชกฤษฎีกานี้มีผลใช้บังคับ ให้หักได้ดังต่อไปนี้

- (ก) ภายในสามรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่วันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา ในกรณีในรอบระยะเวลาบัญชีใดไม่เต็มสิบสองเดือน ให้เฉลี่ยตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยจะเลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้
- (ข) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกินสองร้อยล้านบาทและมีการจ้างแรงงานไม่เกินสองร้อยคน ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละสี่สิบของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในข้างต้น โดยทรัพย์สินประเภทคอมพิวเตอร์ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า เครื่องอิเล็กทรอนิกส์แบบอัตโนมัติ ทำหน้าที่เสมือนสมองกล ใช้สำหรับแก้ปัญหาต่างๆ ทั้งที่ง่ายและซับซ้อน โดยวิธีทางคณิตศาสตร์ตลอดจนอุปกรณ์ของคอมพิวเตอร์อันได้แก่ เครื่องมือ เครื่องใช้ เครื่องช่วยหรือเครื่องประกอบกับคอมพิวเตอร์ รวมทั้งโปรแกรมคอมพิวเตอร์ เพื่อให้คอมพิวเตอร์ใช้งานได้ตามวัตถุประสงค์

1.3.2. สิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทอาคารโรงงาน

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทอาคารโรงงานที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกินสองร้อยล้านบาทและมี การจ้างแรงงานไม่เกินสองร้อยคน หรือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนดขึ้นภายหลังจาก พระราชกฤษฎีกานี้ใช้บังคับแล้วเป็นเวลาสามปี ซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมีไว้ในประกอบการ กิจการของตนเอง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 25 ของมูลค่าต้นทุน⁶²

ส่วนมูลค่าทรัพย์สินประเภทอาคารโรงงานที่เหลือ ให้มีสิทธิทยอยหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทโรงงานได้ในอัตราราคัดตามที่กฎหมายกำหนดไว้ในอัตราไม่เกินร้อยละ 5 ของมูลค่าส่วนที่เหลือจากการที่มีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในอัตราพิเศษ โดยสามารถหักค่าเสื่อมราคาภายในระยะเวลาไม่น้อยกว่า 20 รอบระยะเวลาบัญชี⁶³

⁶¹ มาตรา 41 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (145 ฉบับที่)พ 2527 .ศ. ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย มาตรา (473 ฉบับที่) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน 3 2551 .ศ.พ

⁶² มาตรา (145 ฉบับที่) เบญจ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน 4พ 2527 .ศ. ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย มาตรา แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา 3ของทรัพย์สิน (395 ฉบับที่) พ2545 .ศ.

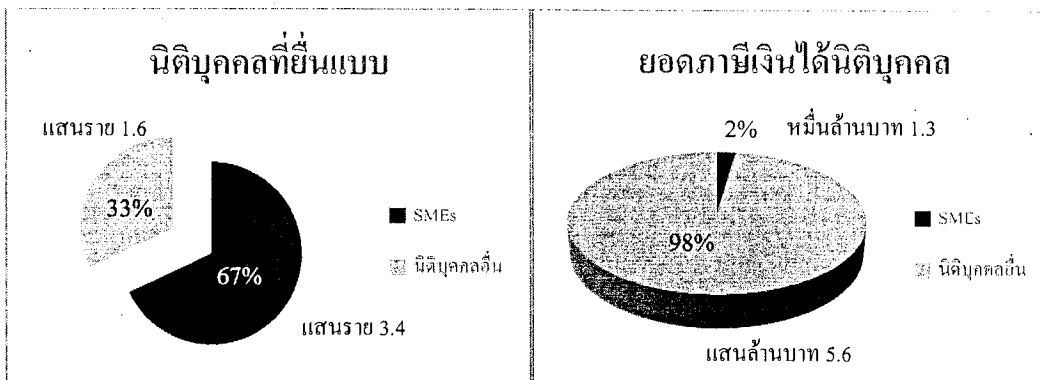
⁶³ มาตรา (145 ฉบับที่) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน 4พ2527 .ศ.

1.3.3. สิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักร

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกินสองร้อยล้านบาท และมีการจ้างแรงงานไม่เกินสองร้อยคน หรือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนดขึ้นภายหลังจากพระราชกฤษฎีกานี้ใช้บังคับแล้วเป็นเวลาสามปี ช้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมิไว้ในประกอบการกิจการของตนเอง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน⁶⁴ สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือ ให้หักหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรได้ในอัตราร้อยละ 20 ของมูลค่าส่วนที่เหลือ ภายในระยะเวลา 5 ปี โดยจะไม่ได้รับสิทธิในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรในอัตราพิเศษ⁶⁵

2. การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs

จากข้อมูลในปี พ.ศ. 2557⁶⁶ พบว่า นิติบุคคลที่ยื่นแบบภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นผู้ประกอบการ SMEs จำนวน 340,000 ราย คิดเป็นร้อยละ 67 ของยอดผู้ยื่นแบบภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งหมด อย่างไรก็ตามจำนวนยอดภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งหมด มีเพียงร้อยละ 2 หรือ 13,000 ล้านบาทเท่านั้น ที่มาจากผู้ประกอบการ SMEs ปรากฏตามแผนภาพด้านล่างนี้



3. ข้อเสนอแนะ

3.1. นิรโทษกรรมภาษี

เนื่องด้วยมีผู้ประกอบการจำนวนหนึ่งที่ยังไม่ได้เข้าสู่ระบบภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งเห็นได้จากจำนวนยอดผู้ประกอบการ SMEs ที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลมีเพียงประมาณ 340,000 ราย ดังนั้นแรงจูงใจที่จะทำให้ผู้ประกอบการที่ยังไม่เคยเข้าสู่ระบบภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ การสร้างแรงจูงใจให้ผู้ประกอบการเหล่านั้น โดยการนิรโทษกรรมที่ผู้ประกอบการเหล่านั้นไม่เคยยื่นแบบมาก่อน อันจะนำไปสู่การเพิ่มขึ้นของยอดผู้ประกอบการ SMEs ในระบบ และอาจมีผลทำให้สามารถเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มขึ้นได้ ในท้ายที่สุด

⁶⁴ มาตรา ๘ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (145 ฉบับที่) พ2527 .ศ. ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย มาตรา (395 ฉบับที่) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน 3 พ2545 .ศ.

⁶⁵ มาตรา แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่า 4สึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (145 ฉบับที่) พ2527 .ศ.

⁶⁶ ข้อมูลจากกรมสรรพากร ในการประชุมคณะกรรมการปฏิรูปภาษีของกระทรวงการคลัง

3.2. ปรับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับ SMEs

การสร้างแรงจูงใจให้ผู้ประกอบการที่ไม่เคยยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกประการหนึ่ง คือ การปรับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับ SMEs ให้เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจ ตลอดจนมาตรการนี้ถือเป็นสร้างแรงจูงใจให้ผู้ประกอบการ SMEs มากขึ้น โดยข้อเสนอนี้ประกอบไปด้วยหลักการดังต่อไปนี้

3.2.1. เพิ่มฐานภาษีให้สูงขึ้น แต่ยังคงอัตราภาษีสูงสุดที่ร้อยละ 20 เพื่อให้สอดคล้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับนิติบุคคลประเภทอื่นๆ

3.2.2. เพิ่มชั้นภาษีมากขึ้น เพื่อกระจายอัตราภาษีที่เหมาะสมกับกำไรสุทธิในแต่ละชั้น

ข้อเสนอต่ออัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับ SMEs เป็นไปตามตารางด้านล่างนี้

กำไรสุทธิ (บาท)	อัตราภาษี
300,000 แรก	ยกเว้น
300,001 - 5,000,000	5%
5,000,001 - 10,000,000	10%
10,000,001 - 15,000,000	15%
ตั้งแต่ 15,000,001	20%

3.3. การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับ SMEs ที่เริ่มประกอบกิจการ (Start-Up Business)

เพื่อเป็นการส่งเสริมให้ผู้ประกอบการ SMEs มากขึ้นในประเทศไทย และเพื่อเป็นแรงจูงใจให้กับผู้ประกอบการ SMEs ใหม่ๆ จึงเห็นควรให้เสนอยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับ SMEs ที่เริ่มประกอบกิจการ (Start-Up Business) โดยอาจกำหนดขั้นสูงของเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ และอาจกำหนดระยะเวลาที่ SMEs ที่เริ่มประกอบกิจการ (Start-Up Business) มีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ไว้

ตัวอย่างประเทศในอาเซียนที่ใช้ระบบยกเว้นภาษีเงินได้⁶⁷

ประเทศ	เงื่อนไข
สิงคโปร์	ยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ 100,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ ให้กับผู้ประกอบกิจการ 3 ปี แรก และสำหรับเงินได้อีก 200,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ ได้รับการยกเว้นร้อยละ 50
ฟิลิปปินส์	ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 4-8 ปี หาก SMEs ตั้งอยู่ใน Philippines Economic Zone Authority (PEZA) และหลังจากนั้นเก็บภาษีร้อยละ 5 ของเงินได้
บรูไน	ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมิน 100,000 แรก เป็นระยะเวลา 3 ปี
มาเลเซีย	ยกเว้นภาษีเงินได้ให้ 5 ปี สำหรับธุรกิจที่เพิ่งก่อตั้ง
เมียนมาร์	ยกเว้นภาษีเงินได้ให้ 3 ปีแรก สำหรับธุรกิจที่เพิ่งก่อตั้ง

⁶⁷ http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/kormor/smes2_111056.pdf

3.4. มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมผู้ประกอบการ SMEs

3.4.1. สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับการระดมทุนผ่านกองทุนร่วมลงทุน (Venture Capital: VC)

ตามหลักการแล้ว ตั้งแต่ปี 2545 ประเทศไทยเริ่มส่งเสริมการประกอบธุรกิจ SMEs ผ่านการระดมเงินทุนจาก VC โดยให้สิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ VC และผู้ลงทุนที่ได้รับเงินปันผลและ Capital Gain จากการถือหุ้นในบริษัท SMEs⁶⁸ แต่อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติ ไม่เคยมีผู้ใดเคยขอใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวเลย อันเนื่องมาจากความยุ่งยากของหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง เช่น การจำกัดจำนวนหุ้นและระยะเวลาในการลงทุน

ด้วยเหตุนี้ จึงมีเหตุอันควรให้ปรับปรุงสิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับ VC เพิ่มเติม เพื่อให้สอดคล้องกับข้อเท็จจริงในทางปฏิบัติ เช่น การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินปันผลและผลประโยชน์ที่ได้จากการถือหุ้น (พิจารณาตามสัดส่วนการลงทุนในธุรกิจที่รัฐส่งเสริม) เป็นระยะเวลาหนึ่ง โดยอาจกำหนดตามอายุกองทุน หรือกำหนดระยะเวลาตายตัวก็ได้

3.4.2. สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับมาตรการระดมทุนแบบ Crowdfunding

เนื่องด้วยสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (สำนักงาน ก.ล.ต.) ได้ออกประกาศให้ธุรกิจทุกขนาดสามารถหาเงินทุนผ่านการเสนอขายหุ้นต่อประชาชนได้ โดยมีขั้นตอนที่ง่ายขึ้น เพราะไม่ต้องทำหนังสือชี้ชวน และอาจเป็นประโยชน์ต่อธุรกิจ IT⁶⁹

เพื่อให้มาตรการระดมทุนแบบ Crowdfunding ได้รับความนิยมในผู้ประกอบการ SMEs นั้น จึงเห็นควรให้พิจารณามาตรการทางภาษีสำหรับ Crowdfunding ที่ลงทุนในธุรกิจ SMEs เช่น การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีต่อ Crowdfunding ที่ลงทุนในธุรกิจ SMEs ที่ตั้งใหม่และจดทะเบียนไม่เกิน 3 ปี เพื่อกระตุ้นการประกอบธุรกิจ SMEs ในประเทศไทย โดยกำหนดเงื่อนไขที่ชัดเจน เช่น สัดส่วนผู้ลงทุนใน SMEs

4. อุปสรรคที่คาดว่าจะเจอ

การนิรโทษกรรมต่อผู้ประกอบการ SMEs ที่ยังไม่เคยเข้าสู่ระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลมาก่อน อาจได้รับการต่อต้านจากผู้ประกอบการ SMEs ที่อยู่ในระบบปัจจุบัน เนื่องจากการที่ SMEs ที่ยังไม่เคยเข้าสู่ระบบภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้รับนิรโทษกรรมทางภาษี ทำให้ต้นทุนในการผลิตของผู้ประกอบการ SMEs ที่อยู่ในระบบปัจจุบันสูงกว่าก็เป็นได้ ดังนั้นจึงต้องหาเหตุผลในการชี้แจงการนิรโทษกรรมทางภาษีต่อผู้ประกอบการ SMEs ทั้งหมด

⁶⁸ โปรดดูพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ฉบับที่ .439 และ 396

⁶⁹ โปรดดูประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ที่ กจ 2558/3 เรื่อง การยกเว้นการขึ้นแบบแดงรายการข้อมูลการเสนอขายหลักทรัพย์ผ่านผู้ให้บริการระบบหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์.

ข้อเสนอการแก้ไขประมวลรัษฎากร : เพิ่มหมวดภาษีระหว่างประเทศ

1. พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 442) พ.ศ. 2548

1.1. วัตถุประสงค์ และเจตนารมณ์

เพื่อสนับสนุนการขยายขีดความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจไทยในการไปลงทุนประกอบการในต่างประเทศ สมควรยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ บริษัท จำกัด หรือบริษัทมหาชน จำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินปันผลที่ได้รับจากการเป็นผู้ถือหุ้นใน บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

1.2. หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442

พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ ได้ให้สิทธิประโยชน์สำหรับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ บริษัท จำกัด หรือบริษัทมหาชน จำกัด สำหรับเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ โดยมีหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการดังต่อไปนี้

- 1) บริษัท จำกัด หรือบริษัทมหาชน จำกัด ต้องถือหุ้นในบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่า 6 เดือน นับแต่วันที่ได้หุ้นนั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปัน และ
- 2) เงินปันผลต้องมาจากกำไรสุทธิที่มีการเสียภาษีในประเทศของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้จ่ายเงินปันผล โดยอัตราภาษีดังกล่าวต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละ 15 ของกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่ว่าประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้จ่ายเงินปันผลจะมีกฎหมายลดหรือยกเว้นภาษีสำหรับกำไรสุทธิ ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

1.3. ปัญหาในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นจากพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442

1.3.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษี กรณีเงินปันผลที่จ่ายให้แก่บริษัท จำกัด หรือบริษัทมหาชน จำกัดในประเทศไทยโดยวิธี Pass Through

- 1) กรณีเงินปันผลที่จ่ายให้แก่ บริษัท จำกัด หรือบริษัทมหาชน จำกัดในประเทศไทย โดยบริษัทโฮลดิ้ง ในต่างประเทศ และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ในประเทศนั้น
- 2) กรณีเงินปันผลที่จ่ายให้แก่ บริษัท จำกัด หรือบริษัทมหาชน จำกัดในประเทศไทย โดยจ่ายผ่านบริษัทในต่างประเทศ และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้จากประเทศนั้น

ซึ่งในปัจจุบันเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัท จำกัด หรือบริษัทมหาชน จำกัดในประเทศไทยโดยวิธี Pass Through จะไม่เข้าเงื่อนไขตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 ส่งผลให้บริษัทที่ไปลงทุนในต่างประเทศอาจพิจารณาไม่นำเงินกลับเข้ามาในประเทศไทย และทำให้เงินที่สมควรกลับเข้ามาในประเทศไทย ต้องถูกพักไว้หรือนำไปลงทุนต่อในต่างประเทศ

1.4. ข้อเสนอแนะ

ปัญหาการจัดเก็บภาษี กรณีเงินปันผลที่จ่ายให้แก่บริษัท จำกัด หรือบริษัทมหาชน จำกัดในประเทศไทย โดยวิธี Pass Through

กรมสรรพากรควรมีการกำหนดแนวทางให้ชัดเจน ทั้งนี้อาจพิจารณากำหนดแนวทางให้ชัดเจนในประเด็น
เรื่อง Pass Through

- 1) ไม่ควรจำกัดแต่เพียงเงินปันผลที่ได้รับต้องมาจากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย
ของต่างประเทศที่ได้เสียภาษีในต่างประเทศเท่านั้น โดยอาจพิจารณาออกกฎหมาย :-

ยกเลิก/แก้ไข โดยการตัดเงื่อนไขตามมาตรา 5 วิสตี (2)⁷⁰ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความใน
ประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ฉบับที่ 10) พ.ศ .2500 ทั้งนี้ การตัดเงื่อนไขในเรื่องการ
เสียภาษีของบริษัทในต่างประเทศ ให้เหลือเพียงแต่หากบริษัทไทยที่ไปลงทุนต่างประเทศได้เสียภาษี
เงินได้ในชั้นใดชั้นหนึ่งแล้ว ไม่ว่าจะเป็นส่วนของบริษัทที่ประกอบการ หรือบริษัทที่ถือหุ้นในโฮลดิ้ง
เงินปันผลที่ส่งกลับเข้ามาจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ ซึ่งปัจจุบันรัฐบาลไทยเก็บภาษีจากเงินปันผล
จากบริษัทไทยที่ไปลงทุนในต่างประเทศในอัตรา 28% (โดยประมาณ) ทั้งที่บริษัทเหล่านั้นได้เสียภาษี
เงินได้ในประเทศที่ 3 หรือในประเทศที่เข้าไปลงทุนแล้ว เท่ากับเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อน ส่งผลให้ผู้
ลงทุนไม่ต้องการนำเงินเข้าประเทศเพราะต้องเสียภาษีซ้ำซ้อน

2. สถานประกอบการถาวรในประเทศไทย (Permanent Establishment)

2.1. วัตถุประสงค์ และเจตนารมณ์

สถานประกอบการถาวร เป็นคำศัพท์ที่ปรากฏตามอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Tax Treaty) ที่ประเทศ
ไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ ซึ่งเป็นเงื่อนไขสำคัญในกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ โดยเป็นตัวชี้ว่ามีเงินได้จาก
ต่างประเทศจะต้องเสียภาษีจากกำไรจากธุรกิจ (Business Profit) ให้แก่ประเทศที่มีแหล่งเงินได้หรือไม่

2.2. หลักการทั่วไปของสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย

ในการกำหนดความหมายและลักษณะของสถานประกอบการถาวร ของประเทศไทยในการเจรจากับ
ประเทศคู่สัญญานั้นโดยส่วนมากจะนำหลักการมาจากร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ทั้งนี้สามารถแบ่ง
ประเภทของสถานประกอบการถาวรได้ดังนี้

- 1) สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน
- 2) สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม
- 3) สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน

2.3. ปัญหาในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้น

2.3.1. ปัญหาความไม่ชัดเจนที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน

ความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับความมีอยู่ของสถานประกอบการถาวร ในกรณีผู้ว่าจ้างเป็นผู้จัดหาสถาน
ประกอบการให้บริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้รับจ้าง ทั้งนี้อาจเห็นได้จากหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร

⁷⁰ มาตรา 5 วิสตี (2) ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่ตั้งขึ้นตาม
กฎหมายไทย สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินปันผลซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ทั้งนี้ ตาม
หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(2) เงินปันผลต้องมาจากกำไรสุทธิที่มีการเสียภาษีในประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล โดยอัตราภาษี
ดังกล่าวต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละสิบห้าของกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่ว่าประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลจะมีกฎหมายลดหรือยกเว้นภาษี
สำหรับกำไรสุทธิให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นหรือไม่ก็ตาม

ที่ กค. 0811/3970 ลงวันที่ 16 สิงหาคม 2543 ที่ได้ตอบข้อหารือกรณีสถานประกอบการธุรกิจประจำอยู่ในประเทศไทยโดยเพียงแต่พิจารณาระยะเวลาเท่านั้นในการพิจารณาว่าถือว่ามีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยหรือไม่ หาได้ค้ำประกัน หรือพิจารณาว่าสถานที่ประกอบการดังกล่าวผู้ว่าจ้างซึ่งเป็นบริษัทไทยหรือผู้รับจ้างที่เป็นบริษัทต่างประเทศเป็นฝ่ายจัดหา โดยบริษัทต่างประเทศผู้รับจ้างมีอำนาจจัดการหรือควบคุมสถานประกอบการหรือไม่ ซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมได้เนื่องจากหากจะพิจารณาว่ามีสถานประกอบการในประเทศไทยก็ควรต้องคำนึงถึงอำนาจควบคุมจัดการในสถานที่นั้นๆ ด้วย อย่างไรก็ตามแม้ต่อมาในปี พ.ศ. 2547 กรมสรรพากรจะได้เปลี่ยนแนวคำวินิจฉัย โดยไม่ได้เพียงแต่พิจารณาระยะเวลาเพียงอย่างเดียว แต่กรมสรรพากรก็ยังมีได้กล่าวไว้อย่างชัดเจน หรือวางหลักเรื่องอำนาจจัดการหรือควบคุมสถานประกอบการ

2.3.2. ปัญหาความไม่ชัดเจนที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม

เนื่องจากในปัจจุบันเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและผู้เสียภาษียังมีความไม่เข้าใจตรงกันในเรื่องของความชัดเจนในจุดแบ่งของธุรกรรมโครงการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง กับธุรกรรมการให้บริการให้คำปรึกษาทั่วไป และธุรกรรมการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับโครงการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง

2.3.3. ปัญหาความไม่ชัดเจนที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน

ในปัจจุบันมีการพบว่าสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนจะถูกนำไปปรับใช้กับกิจกรรมทางธุรกิจประเภทต่างๆ โดยเฉพาะการให้บริการและการจ้างทำของ ซึ่งอาจเป็นการขัดกับเจตนารมณ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน ที่มุ่งสำหรับการขจัดปัญหาภาษีซ้อนในทางระหว่างประเทศ

2.4. ข้อเสนอแนะ

2.4.1. ปัญหาความไม่ชัดเจนที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน

กรมสรรพากรควรมีการวางหลักอย่างชัดเจน เรื่องสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งเรื่องอำนาจจัดการหรือควบคุมสถานประกอบการ และไม่ควรนำหลักเรื่อง Time-test มาประกอบการตีความของการพิจารณาสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินด้วยแต่อย่างใด ทั้งนี้กรมสรรพากรควรจัดทำคู่มือหรือหนังสือเวียนเพื่อให้เจ้าหน้าที่มีความเข้าใจในประเด็นดังกล่าว

2.4.2. ปัญหาความไม่ชัดเจนที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม

กรมสรรพากรควรมีการวางหลักอย่างชัดเจน ในเรื่องจุดแบ่งของธุรกรรมโครงการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง กับธุรกรรมการให้บริการให้คำปรึกษาทั่วไป และธุรกรรมการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับโครงการก่อสร้าง ประกอบ ติดตั้ง ทั้งนี้กรมสรรพากรควรจัดทำคู่มือหรือหนังสือเวียนเพื่อให้เจ้าหน้าที่มีความเข้าใจในประเด็นดังกล่าว

2.4.3. ปัญหาความไม่ชัดเจนที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน

กรมสรรพากรไม่ควรนำเรื่องสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไปปรับใช้กับกิจกรรมทางธุรกิจประเภทต่างๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการให้บริการและการจ้างทำของโดยไม่คำนึงถึงเงื่อนไขของการประกอบกิจการในประเทศไทยกรณีธุรกรรมการให้บริการตามมาตรา 76 ทวิ ซึ่งอาจเกิดปัญหากรณีตีความภายในบังคับไปไม่ถึงก็เป็นได้

นอกจากนี้ในการพิจารณาสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนโดยผ่านทาง นายหน้าตัวแทนการค้าทั่วไปหรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ หลักสำคัญประการหนึ่งที่ต้องคำนึงถึงคือ

ความสัมพันธ์ทางการพาณิชย์และการเงินซึ่งแตกต่างไปจากเงื่อนไขอันพึงมีระหว่างวิสาหกิจอิสระ และไม่อิสระ (ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง)

3. หนังสือรับรองการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (Certificate of Resident)

3.1. วัตถุประสงค์ และเจตนารมณ์

หนังสือรับรองการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือหนังสือรับรองที่ออกโดยกรมสรรพากรเพื่อบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยและมีสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศอื่นๆ ที่เป็นคู่สัญญา

3.2. หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข

เนื่องจากการตีความในปัจจุบันของกรมสรรพากรในการพิจารณาว่าบริษัทใดเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยหรือไม่นั้น พิจารณาเพียงแต่ประเทศที่บริษัทได้จัดตั้งขึ้น (Place of Incorporation) ดังนั้นในการขอหนังสือรับรองการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กรมสรรพากรพิจารณาเพียงแต่ว่าบริษัทนั้นได้ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทย และได้เสียภาษีในประเทศไทยหรือไม่ หากได้พิจารณาถึงเรื่องอำนาจควบคุมที่แท้จริง (effective management and control) ว่าได้ทำในประเทศไทยหรือไม่

3.3. หลักการทั่วไปของการขอหนังสือรับรองการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักสากล

ประเทศสิงคโปร์

ผู้มีสิทธิขอหนังสือรับรองการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ต้องเป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ และเงินได้ที่ได้รับโดยนิติบุคคลต้องนำเข้ามายังประเทศสิงคโปร์

ทั้งนี้นิติบุคคลดังต่อไปนี้ ไม่มีสิทธิขอหนังสือรับรองการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

- (ก) บริษัทที่มีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อถือหุ้นเพื่อให้ได้รับสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้น ทั้งนี้บริษัทดังกล่าวไม่ได้เป็นผู้มีสิทธิที่จะได้รับประโยชน์ที่แท้จริง (beneficial owner) ของหุ้นที่ถือ
- (ข) บริษัทที่มีผู้ถือหุ้นเป็นต่างด้าว และเป็นบริษัทที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการลงทุนเพียงอย่างเดียวโดยได้รับเงินได้จากต่างประเทศเพียงอย่างเดียว อย่างไรก็ตามหากบริษัทดังกล่าวสามารถอธิบายเหตุผลในการตั้งบริษัทในประเทศสิงคโปร์ และต้องสามารถแสดงหลักฐานว่ามีอำนาจควบคุมที่แท้จริง (effective management and control) ในประเทศสิงคโปร์ ทั้งนี้ IRAS จะพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้

- มีการจัดประชุมของคณะกรรมการของบริษัทในประเทศสิงคโปร์ แม้ว่าการตัดสินใจใดๆในที่ประชุมจะเป็นเพียงการบริหารจัดการโดยปกติ และกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้
- มีบริษัทในเครือที่เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ หรือ
- ได้รับการสนับสนุน หรือบริการด้านการบริหารจัดการจากบริษัทในเครือในประเทศสิงคโปร์ หรือ
- มีกรรมการอย่างน้อย 1 คน ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ และกรรมการคนดังกล่าวต้องไม่ใช่กรรมการรับจ้าง (Nominee Director) หรือ
- มีพนักงานระดับสูงอย่างน้อย 1 คน ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์

ประเทศอังกฤษ

นิติบุคคลที่ต้องการขอหนังสือรับรองการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศอังกฤษจะต้องสามารถแสดงหลักฐานและข้อมูลดังต่อไปนี้ต่อ HMRC

- (ก) คำอธิบายถึงเหตุผลในการขอหนังสือรับรองการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล รวมถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศที่ต้องการได้รับสิทธิ
- (ข) ประเภทเงินได้ที่ต้องการได้รับสิทธิภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน
- (ค) ช่วงเวลาที่ต้องการใช้หนังสือรับรองการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล
- (ง) ข้อมูลยืนยันภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนว่านิติบุคคลนั้นเป็น
 - 1) ผู้มีสิทธิที่จะได้รับประโยชน์ที่แท้จริง (beneficial owner) ของเงินได้
 - 2) เงินได้ดังกล่าวต้องเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในประเทศอังกฤษ
- (จ) สำหรับบริษัทที่เพิ่งตั้งขึ้นใหม่ และยังไม่เคยยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ต้องแจ้งชื่อและถิ่นที่อยู่ของกรรมการของบริษัทและผู้ถือหุ้น และเหตุผลที่ทำให้บริษัทเชื่อว่าตนเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษ

HMRC จะพิจารณาข้อมูลที่นิติบุคคลแสดงต่อ HMRC ซึ่งในขั้นตอนต่อมา HMRC จะพิจารณาว่านิติบุคคลดังกล่าวถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ตามความหมายที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่ ซึ่งโดยทั่วไปจะต้องพิจารณาจากกฎหมายภายในของประเทศอังกฤษที่จะมองว่า บุคคล (รวมทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล) ที่จะถือว่าเป็นถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษเมื่อมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศอังกฤษเนื่องจากมีถิ่นที่อยู่ หรือมีอำนาจควบคุมที่แท้จริง (effective management and control) เกิดขึ้นในประเทศอังกฤษ นอกจากนี้ HMRC อาจพิจารณาว่านิติบุคคลเป็นผู้มีสิทธิที่จะได้รับประโยชน์ที่แท้จริง (beneficial owner) ของเงินได้ที่จะใช้สิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น ค่าสิทธิ เงินปันผล ดอกเบี้ย เป็นต้น

ผู้มีสิทธิที่จะได้รับประโยชน์ที่แท้จริง (beneficial owner) หมายถึง ผู้ที่มีสิทธิใช้และได้รับประโยชน์ในเงินได้ และต้องไม่มีหน้าที่ไม่ว่าทางกฎหมาย ธุรกิจ หรือสัญญาใดๆ ต้องส่งเงินได้ดังกล่าวให้แก่บุคคลอื่น

3.4. ปัญหาในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้น

เกิดการใช้สิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยไม่มีสิทธิที่แท้จริงตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย (Treaty Abuse)

3.5. ข้อเสนอแนะ

ควรพิจารณาเปลี่ยนระบบการพิจารณาเพื่อออกหนังสือรับรองการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้แก่นิติบุคคลเพื่อการได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ทั้งนี้อาจพิจารณาตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ใช้ในประเทศอังกฤษ เนื่องจากวิธีการปฏิบัติในปัจจุบันของกรมสรรพากรพิจารณาเพียงแต่เงื่อนไขการจัดตั้งว่าต้องเป็นบริษัทที่จัดตั้งในประเทศไทย และต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในประเทศไทยเท่านั้น โดยไม่ได้พิจารณาถึงว่าบริษัทดังกล่าวเป็นผู้มีสิทธิที่จะได้รับประโยชน์ที่แท้จริง (beneficial owner) ในเงินได้ดังกล่าวหรือไม่ ซึ่งอาจก่อให้เกิดการใช้สิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยไม่มีสิทธิที่แท้จริงตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย (Treaty Abuse) ใดๆก็ตาม หลักเกณฑ์และวิธีการที่ใช้ในประเทศสิงคโปร์ อาจไม่เหมาะสม เนื่องจากหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่านิติบุคคลใดจะถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยนั้นเพียงแต่พิจารณาสถานที่จัดตั้งบริษัทเท่านั้น ไม่ได้พิจารณาเรื่องอำนาจควบคุมที่แท้จริง (effective management and control) เกิดขึ้นในประเทศ ดังนั้นอาจไม่เหมาะสมถ้าจะใช้หลักเกณฑ์และวิธีการที่ใช้ในประเทศสิงคโปร์

ข้อเสนอการแก้ไขประมวลรัษฎากรหมวดภาษีมูลค่าเพิ่ม

1. หลักการทั่วไปของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจัดเก็บจากธุรกรรมดังที่ระบุไว้ในมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ

1. การขายสินค้าในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการ
2. การให้บริการในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการ
3. การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า (ไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการหรือไม่)

การให้บริการในราชอาณาจักร ให้หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการให้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร

การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร

ตารางสรุปอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในธุรกรรมการขายสินค้าและให้บริการ		
	การขายสินค้า	การให้บริการ
อัตราร้อยละ 7	<ul style="list-style-type: none">● การขายสินค้าในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการ● การนำเข้าสินค้า (ไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการหรือไม่)	<ul style="list-style-type: none">● การให้บริการที่ทำในราชอาณาจักร และมีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร โดยผู้ประกอบการ● การให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และมีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ("นำเข้าบริการ")
อัตราร้อยละ 0	การส่งออกสินค้า	การให้บริการที่ทำในราชอาณาจักร และมีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ("ส่งออกบริการ")
อยู่นอกขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย	การขายสินค้านอกราชอาณาจักร	การให้บริการนอกราชอาณาจักร คือ การให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และมีการใช้ผลของบริการนั้นในต่างประเทศ

2. ปัญหาของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.1. การให้บริการในธุรกรรมระหว่างประเทศ

ในเรื่องการขายสินค้านั้น มักไม่ค่อยพบปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากสินค้านั้น มีรูปร่างจับต้องได้ การกำหนดสถานที่ในการขายสินค้า และประเทศที่มีสิทธิจัดเก็บภาษีในธุรกรรมการขายสินค้านั้นระหว่างประเทศนั้น จึงมีข้อเรื่องที่เป็นปัญหานัก

สำหรับปัญหาในด้านภาษีมูลค่าเพิ่มในการให้บริการนั้น อาจยุ่งยากกว่า เนื่องจากการให้บริการนั้นไม่สามารถจับต้องได้ จึงมีปัญหาในการกำหนดสถานที่ในการให้บริการ และใช้ผลของบริการ ซึ่งจะเป็ปัญหาหนักใน

ธุรกรรมการให้บริการระหว่างประเทศ เพราะจะส่งผลต่อการกำหนดประเทศที่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษี ปัญหาในธุรกรรมการให้บริการระหว่างประเทศมีดังนี้

2.1.1 การนำเข้าบริการ

กลไกการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าบริการในปัจจุบันมีปัญหาในการบังคับใช้ค่อนข้างมาก เนื่องจากไม่มีการแบ่งประเภทผู้รับบริการ หลักกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยในกรณีการนำเข้าบริการในปัจจุบันนั้น ไซ้กลไกในการจัดเก็บคือ ให้ผู้บริโภคนในประเทศไทยมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (Reverse Charge Obligation) ตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากรโดยที่ผู้ขายสินค้า หรือผู้ให้บริการที่อยู่ต่างประเทศนั้น ไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับประเทศไทย ซึ่งเป็นสถานที่ที่มีการบริโภคเกิดขึ้น

กลไกการจัดเก็บภาษีแบบ Reverse Charge Obligation นี้จะบังคับใช้ยากมากหากผู้ใช้บริการคือ บุคคลธรรมดา เช่น บุคคลธรรมดาชาวไทยซื้อแอปพลิเคชันในมือถือจากผู้ประกอบการต่างประเทศ การจะกำหนดให้ผู้ซื้อที่เป็นบุคคลธรรมดานำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกรมสรรพากรนั้น ย่อมเป็นภาระแก่ประชาชนผู้บริโภค และบังคับใช้ได้ยากยิ่ง

2.1.2 การส่งออกบริการ

- (ก) เงื่อนไข และจุดตัดในการพิจารณาว่า กรณีใดเป็นการส่งออกบริการ จะพิสูจน์อย่างไรว่า ได้มีการใช้ผลของบริการในต่างประเทศ เช่น จะสามารถพิจารณาจากสถานที่ที่ผู้รับบริการตั้งอยู่เพียงอย่างเดียวได้หรือไม่
- (ข) การส่งออกบริการที่มีบริการหลายส่วนรวมอยู่ในธุรกรรมเดียวโดยไม่สามารถแยกออกจากกันได้ (Composite Supply) จะพิจารณาการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นธุรกรรมเดียว หรือแยกส่วนตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105)

ทั้งนี้ แม้จะมีประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) กำหนดหลักเกณฑ์ว่า หากมีการให้บริการที่ทำในราชอาณาจักรหลายส่วน โดยบางส่วนได้มีการให้บริการในประเทศไทย ก็ให้ใช้อัตราร้อยละ 7 เฉพาะส่วนนั้น ส่วนใดได้มีการให้บริการในต่างประเทศ ก็ให้ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 เฉพาะส่วนที่ได้ใช้ในต่างประเทศนั้นแล้วก็ตาม แต่ในทางปฏิบัตินั้น ธุรกรรมการให้บริการก้าวหน้าไปมาก และการให้บริการแบบ Composite Supply นั้น หากจะพิจารณาแยกเป็นส่วนๆ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ย่อมไม่เหมาะสม เนื่องจากเป็นธุรกรรมการให้บริการหลายส่วนรวมกันในธุรกรรมเดียวอันไม่อาจแยกออกจากกันได้ จึงเป็นประเด็นที่ควรแก้ไขประมวลรัษฎากรให้ก้าวหน้าทันต่อเศรษฐกิจ และสังคม

2.2. ระบบการออกใบกำกับภาษี

การออกใบกำกับภาษีในปัจจุบัน แม้ทำด้วยระบบคอมพิวเตอร์ แต่ยังไม่มีการเชื่อมโยงรายได้ รายจ่าย ทำให้เกิดปัญหาการหนีภาษี เนื่องจากไม่สามารถตรวจสอบได้ว่า ผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น แสดงรายได้ทั้งในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีเงินได้นิติบุคคลถูกต้องครบถ้วนหรือไม่ ทั้งยังมีการออก และใช้ใบกำกับภาษีปลอมอยู่มาก

2.3. การฝากขายสินค้า (Consignment)

การฝากขายสินค้า (Consignment) ในธุรกิจขายปลีกในปัจจุบัน อาจพบในรูปแบบการขายผ่านตัวแทน (Sale by agent) และรูปแบบการซื้อมาขายไป (Purchase and resale) ซึ่งผู้รับฝากขายสามารถคืนสินค้าได้หรือกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่ฝากขายจะยังไม่โอนจากผู้ฝากขายไปยังตัวแทนผู้รับฝากขายจนกว่าตัวแทนผู้รับฝากขายจะสามารถขายสินค้าแก่ผู้บริโภคได้ แต่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax point) จะเกิดขึ้นทุกครั้งที่มีการส่งมอบสินค้าให้ผู้รับฝากขายและผู้ซื้อซึ่งเป็นผู้บริโภค เสมือนว่ามีการขายสินค้าเกิดขึ้น 2 ครั้ง (Double VAT) เว้นแต่ กรณีที่มีการแต่งตั้งตัวแทนเพื่อขายตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

แม้กระนั้นก็ดี หลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดสำหรับการแต่งตั้งตัวแทนเพื่อขายสินค้านั้นยังมีข้อยุ่งยากและมีความเคร่งครัดมากจนผู้ประกอบการส่วนมากไม่สามารถปฏิบัติได้ ผลกระทบที่เกิดขึ้นก็คือ ผู้รับฝากขายสินค้าได้รับประโยชน์จากการนำภาษีซื้อจำนวนมากไปใช้หรือขอคืนได้ และยังมีปัญหาความไม่เป็นธรรมต่อผู้ฝากขายสินค้า ที่ต้องแบกรับภาระนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อส่งมอบสินค้าให้ผู้รับฝากขาย ทั้งๆ ที่ยังไม่มีการขายสินค้าที่รับฝากขายให้กับผู้ซื้อ (ยังไม่มีผู้บริโภคเกิดขึ้น) ซึ่งขัดต่อหลักของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ควรจัดเก็บเมื่อมีการบริโภคเกิดขึ้น

3. หลักการและแนวคิดสากลในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในธุรกรรมการให้บริการระหว่างประเทศ

3.1. หลักต้นทาง หลักปลายทาง⁷¹

หลักต้นทาง กล่าวคือ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศที่มีการผลิตสินค้า หรือประเทศที่มีการให้บริการ ประเทศที่มีการใช้หลักต้นทาง จะไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้า หรือบริการ

หลักปลายทาง กล่าวคือ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศที่มีการบริโภคสินค้า หรือบริการ รวมถึงการนำเข้าสินค้า หรือบริการด้วย โดยไม่คำนึงว่าสินค้าหรือบริการนั้นทำขึ้นที่ใด⁷² และจะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 สำหรับการส่งออกสินค้าและบริการ หลักปลายทางนี้ จะสอดคล้องกับหลักของภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากการบริโภคสินค้า และบริการ อีกทั้งยังส่งผลให้ราคาสินค้าที่ขายไปยังประเทศต่างๆ ในการค้าระหว่างประเทศมีราคาไม่ต่างกันมากนักด้วย เนื่องจากไม่มีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออก

3.2. การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในนานาประเทศ

ประเทศนิวซีแลนด์ และประเทศสาธารณรัฐแอฟริกาใต้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือการให้บริการทั่วโลก หากผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศของตน โดยไม่คำนึงถึงสถานที่ขายสินค้า หรือให้บริการ ทั้งยัง จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้า และบริการอีกด้วย เท่ากับใช้ทั้งหลักต้นทาง และหลักปลายทางควบคู่กัน

3.3. หลักสากลในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าและส่งออกบริการ

3.3.1 แนวคิดของ OCED

หลักที่ได้รับการยอมรับในระดับสากลสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศนั้น คือ หลักปลายทาง กล่าวคือ จะมุ่งเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศที่มีการบริโภค และจะใช้อัตรา 0 กับการส่งออกสินค้า หรือบริการ โดยมีการยอมรับให้ใช้หลักปลายทางนี้กับสินค้าที่ไม่มีรูปร่างด้วย

⁷¹ Alan Schenk and Oliver Oldman, Value Added Tax - A Comparative Approach (Cambridge University Press, 2007), p.183

⁷² Liam Ebrill, Michel Keen, Jean-Paul Bodin and Victoria Summers, The Modern VAT (Washington D.C. : The Monetary Fund, 2001), p.179

กลไกการจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศตามหลักสากล มี 4 วิธี ดังนี้

- (ก) การจัดเก็บผ่านระบบศุลกากร - ใช้กับการจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าสินค้า
- (ข) ให้ผู้ขายสินค้า หรือผู้ให้บริการในต่างประเทศจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับประเทศที่มีการบริโภค และให้ผู้ขายสินค้า หรือผู้ให้บริการเป็นผู้เรียกเก็บ และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มกับประเทศที่มีการบริโภคนั้นโดยตรง
- (ค) ให้ผู้บริโภคมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (Reverse Charge Obligation) โดยที่ผู้ขายสินค้า หรือผู้ให้บริการไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับประเทศที่มีการบริโภค
- (ง) กลไกการจดทะเบียนทางอิเล็กทรอนิกส์ (ใช้กับธุรกรรมภายในสหภาพยุโรป) คือ ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการจะใช้เลขทะเบียนทางอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งเป็นเลขเดียวกันทั้งสหภาพยุโรป โดยที่จำนวนมูลค่าสินค้า หรือบริการจะถูกส่งไปยังประเทศที่มีสิทธิเก็บภาษีโดยตรง และผู้ขายสินค้า หรือผู้ให้บริการก็ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อประเทศที่มีสิทธิเก็บภาษีนั้นโดยตรง

3.3.2 แนวคิดของสหภาพยุโรป⁷³

การนำเข้าบริการ สหภาพยุโรปจะแบ่งการจัดเก็บภาษีตามสถานะผู้รับบริการดังนี้

- (ก) B2B - กรณีผู้รับบริการเป็นนิติบุคคล (มาตรา 44 ของ VAT Directive)

สหภาพยุโรปจะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศที่นิติบุคคลผู้รับบริการตั้งอยู่ตามหลักปลายทาง (Place of Establishment) หากเป็นธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ OECD ได้วางแนวทางให้ใช้ระบบที่ให้ผู้บริโภคมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (Reverse Charge Obligation) กับธุรกรรมประเภทนี้

- (ข) B2C - กรณีผู้รับบริการเป็นบุคคลธรรมดา

- 1) การนำเข้าบริการภายในสหภาพยุโรป - ทั้งผู้ให้ และผู้รับบริการอยู่ในสหภาพยุโรป

สหภาพยุโรปใช้หลักต้นทางกับการนำเข้าบริการภายในสหภาพยุโรป คือ คำนึงถึงสถานที่ที่ผู้ให้บริการตั้งอยู่เป็นหลัก (มาตรา 45 ของ VAT Directive)

- 2) การนำเข้าบริการจากภายนอกสหภาพยุโรป - ผู้ให้บริการอยู่ภายนอกสหภาพยุโรป แต่ผู้รับบริการอยู่ในสหภาพยุโรป

กรณีเช่นนี้ สหภาพยุโรปจะใช้หลักปลายทางกล่าวคือ จะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศที่ผู้รับบริการที่เป็นบุคคลธรรมดานั้นมีถิ่นที่อยู่ และหลักการเช่นนี้ก็จะใช้กับธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ด้วย (มาตรา 58 ของ VAT Directive) ซึ่งหากเป็นธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ OECD ได้วางแนวทางให้ใช้กลไกจัดเก็บโดยการให้ผู้ขายสินค้า หรือผู้ให้บริการจดทะเบียน

⁷³ ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/vat_on_services/index_en.htm

ภาษีมูลค่าเพิ่มกับประเทศที่มีการบริโภค และให้ผู้ขายสินค้า หรือผู้ให้บริการเป็นผู้เรียกเก็บ และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มกับประเทศที่มีการบริโภคนั้นโดยตรง⁷⁴

การส่งออกบริการ

ตามหลักสากล การส่งออกบริการจะใช้หลักปลายทาง ทำให้ได้รับสิทธิอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งประเทศไทยก็ใช้หลักปลายทางในการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการส่งออกสินค้า และบริการระหว่างประเทศเช่นเดียวกัน แต่การส่งออกบริการที่จะได้รับสิทธิอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 นั้นมีความยุ่งยากกว่าการส่งออกสินค้าที่ได้รับอัตราร้อยละ 0 ทุกกรณี เนื่องจากบางประเทศจะกำหนดเงื่อนไขในการได้รับสิทธิอัตราร้อยละ 0 สำหรับการส่งออกบริการเอาไว้ ยกตัวอย่างเช่น ประเทศออสเตรเลีย และนิวซีแลนด์ จะกำหนดประเภทบริการบางประเภทเท่านั้นที่จะได้รับสิทธิอัตราร้อยละ 0⁷⁵

4. ข้อเสนอแนะสำหรับประเทศไทย

4.1. การนำเข้าบริการ

ตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นว่า ประเทศไทยใช้หลักปลายทางสำหรับธุรกรรมการให้บริการระหว่างประเทศซึ่งสอดคล้องกับหลักสากล โดยจะเห็นได้จากมาตรา 77/2 วรรคสามแห่งประมวลรัษฎากร ที่ระบุไว้ว่า "การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร" นอกจากนี้ ยังระบุกลไกในการจัดเก็บภาษีสำหรับการนำเข้าบริการเอาไว้ในมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยใช้กลไกการจัดเก็บภาษีแบบให้ผู้บริโภคมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (Reverse Charge Obligation) โดยที่ผู้ขายสินค้า หรือผู้ให้บริการไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับประเทศไทย ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีที่ผู้บริโภคเป็นบุคคลธรรมดา

จึงควรเสนอให้ประเทศไทยแก้ไขประมวลรัษฎากร โดยให้มีการแบ่งประเภทผู้รับบริการ เหมือนเช่นสหภาพยุโรป กล่าวคือ

4.1.1. B2B - กรณีผู้รับบริการเป็นนิติบุคคล

เห็นว่า กลไกการจัดเก็บภาษีที่ให้ผู้บริโภคมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (Reverse Charge Obligation) นั้น ใช้บังคับได้ และมีประสิทธิภาพดีอยู่แล้ว โดยให้ใช้กับธุรกรรมทุกประเภท รวมทั้งธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ด้วย

4.1.2. B2C - กรณีผู้รับบริการเป็นบุคคลธรรมดา

เห็นควรให้ยกเลิกมาตรการที่ให้ผู้บริโภคมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (Reverse Charge Obligation) และกำหนดให้ใช้กลไกการจัดเก็บภาษีที่ให้ผู้ขายสินค้า หรือผู้ให้บริการในต่างประเทศมีหน้าที่ตั้งตัวแทนจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับประเทศไทย เพื่อนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มกับประเทศไทยโดยตรง โดยให้ใช้กับธุรกรรมทุกประเภท รวมทั้งธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ด้วย

4.1.3. วิธีการแก้ไข

แก้ไขมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยแยก B2B และ B2C ให้ชัดเจน

⁷⁴ วิทยานิพนธ์นางสาวอัญชลี ปิยะเมธีบุรณะ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁷⁵ Ian Schenk and Oliver Oldman, Value Added Tax - A Comparative Approach (Cambridge University Press, 2007), p.206

- (ก) กำหนดกลไกในการจัดเก็บภาษีของ B2B ให้ใช้ Reverse Charge Obligation
- (ข) กำหนดกลไกในการจัดเก็บภาษีของ B2C ให้บังคับให้ผู้ขายสินค้า หรือให้บริการในต่างประเทศมีหน้าที่ตั้งตัวแทนในประเทศไทย จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยกำหนดให้ชัดว่า สำหรับกรณี B2C นี้ การตั้งตัวแทน จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มยังไม่ถือเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย หรือก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment)

ทั้งนี้ กฎหมายในปัจจุบันไม่อาจบังคับให้ผู้ประกอบการต่างประเทศจดทะเบียน VAT ในประเทศไทยได้ เนื่องจากมีข้อยกเว้นให้อยู่ในมาตรา 85/3 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น หากจะแก้ไขกฎหมายในมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ก็ต้องยกเลิกข้อยกเว้นในมาตรา 85/3 แห่งประมวลรัษฎากรด้วยเพื่อให้สอดคล้องกัน

4.2. การส่งออกบริการ

แม้จะมีหลักเกณฑ์ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ดังที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นแล้วก็ตาม หากแต่การบริการนั้น เป็นสิ่งที่ไม่สามารถจับต้องได้ และการใช้บริการสามารถเกิดขึ้นได้หลายแห่ง ทั้งในปัจจุบันยังมีธุรกรรมบริการที่ซับซ้อนมากขึ้นเรื่อยๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเรื่องธุรกรรมการให้บริการหลายส่วนที่ไม่อาจแยกออกจากกันได้ (Composite Supply) อาจมีปัญหาในการพิจารณาว่า มีการใช้บริการเกิดขึ้นที่ใด จึงมีข้อเสนอว่า ให้ใช้หลักสถานที่บริโภคโดยประมาณ (Approximation for consumption) เพื่อพิจารณาการได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 จากการส่งออกบริการ ซึ่งกรณี Composite Supply นั้น ควรถือเป็นธุรกรรมเดียว และพิจารณาเพียงว่า ผู้รับบริการมีสถานที่อยู่ หรือมีสถานประกอบการตั้งอยู่ในต่างประเทศก็น่าจะเพียงพอที่จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 แล้ว

นอกจากนี้ ยังต้องมีการแยกพิจารณาการให้บริการ เป็นแต่ละธุรกรรม แต่ละคู่สัญญาออกจากกัน ยกตัวอย่างเช่น ผู้ว่าจ้างต่างประเทศว่าจ้างผู้รับจ้างในประเทศไทยให้ทำการตรวจสอบคุณภาพสินค้า และส่งรายงานไปให้ผู้ว่าจ้างในต่างประเทศ ถือได้ว่า ได้มีการใช้ผลของบริการในต่างประเทศแล้ว เพียงเท่านี้ เมื่อพิจารณาจากหลักสถานที่บริโภคโดยประมาณ ก็ควรถือได้ว่า เป็นการส่งออกบริการ ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 แล้ว เมื่อต่อมาผู้ว่าจ้างนำผลของรายงานตรวจสอบคุณภาพสินค้านั้น มาพิจารณาเพื่อสั่งซื้อสินค้าจากผู้ผลิตในประเทศไทย ก็ควรถือว่า การให้บริการระหว่างผู้ว่าจ้างและผู้รับจ้างตรวจสอบคุณภาพสินค้าได้สิ้นสุดลงแล้ว และยังคงต้องถือว่า ผลของบริการได้ถูกใช้ในต่างประเทศไปแล้ว ส่วนการสั่งซื้อสินค้า เป็นธุรกรรมอีกธุรกรรมหนึ่งแยกต่างหาก ที่เกิดขึ้นภายหลัง ทั้งยังมีใช่เป็นคู่สัญญาเดิมอีกด้วย เพราะเป็นการทำสัญญาระหว่างผู้สั่งซื้อสินค้า (ผู้ว่าจ้างตรวจสอบคุณภาพสินค้า) กับผู้ผลิตสินค้า เป็นคนละธุรกรรม คนละคู่สัญญา การสั่งซื้อสินค้าในประเทศไทยที่เกิดขึ้นภายหลังนี้ ไม่ควรเป็นเหตุให้ถือว่า ผลของการให้บริการตรวจสอบคุณภาพสินค้าซึ่งได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 โดยถูกต้องแล้ว กลับกลายเป็นมาใช้ผลของบริการในประเทศไทย และต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 แต่อย่างใดไม่

ทั้งนี้ หากประเทศไทยจะใช้หลักสถานที่บริโภคโดยประมาณ ก็มีข้อควรระวัง คือ อาจมีการทำนิติกรรมอำพรางเพื่อให้ได้สิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ทั้งยัง อาจส่งผลกระทบต่อเม็ดเงินภาษีของรัฐ ทางแก้ปัญหาคือ ควรให้มีการกำหนดเงื่อนไข ให้ผู้ส่งออกบริการมีหน้าที่พิสูจน์ความเป็นคู่สัญญากันอย่างแท้จริงเพื่อป้องกันนิติกรรมอำพราง นอกจากนี้ รัฐจะได้รับผลประโยชน์จากมาตรการนี้ในทางอื่นเป็นการชดเชย เพราะถือเป็นการทำให้มาตรการภาษีชัดเจนยิ่งขึ้น และเป็นการส่งเสริมการค้า และการให้บริการข้ามประเทศ รวมทั้ง ส่งเสริมให้ผู้ให้บริการในประเทศไทยส่งออกบริการมากขึ้นด้วย

4.3. E-Tax invoice

ในการปฏิรูปภาษีอย่างครบวงจรทั้งระบบ เริ่มจากการเพิ่มจำนวนผู้เสียภาษี โดยกำหนดให้ประชาชนชาวไทย หากมีเงินได้ แม้เพียง 1 บาท ทุกคนต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ ทั้งบุคคลธรรมดา และนิติบุคคล เพื่อให้รัฐมีข้อมูลรายได้ของประชากรอย่างครบถ้วน

เมื่อมีข้อมูลฝั่งรายได้แล้ว ก็ควรจัดทำระบบ E-receipt และ E-Tax invoice เพื่อควบคุมฝั่งรายจ่าย เช่นเดียวกัน โดยกำหนดให้ร้านค้าทุกร้านใช้ระบบ E-receipt และ E-Tax invoice เมื่อลูกค้าซื้อสินค้า หรือบริการ จะต้องแจ้งเลขประจำตัวผู้เสียภาษีทุกครั้ง (ในกรณีของบุคคลธรรมดา จะเป็นเลขเดียวกับเลขบัตรประชาชน และเลขประกันสังคม และในกรณีของนิติบุคคล จะเป็นเลขเดียวกับเลขทะเบียนนิติบุคคล) ซึ่งระบบนี้จะส่งข้อมูลการซื้อขาย และใบกำกับภาษีแบบอิเล็กทรอนิกส์ตรงไปที่กรมสรรพากร ทำให้ทางกรมสรรพากรจะมีข้อมูลทั้งฝั่งรายได้ และค่าใช้จ่ายของประชากรทั้งหมดอย่างครบถ้วน รัฐก็จะมีข้อมูลที่จะตรวจสอบว่า ผู้ประกอบการผู้ขายสินค้า หรือให้บริการยื่นแบบแสดงรายการ และเสียภาษีเงินได้อย่างถูกต้องหรือไม่

กลไกในการบังคับให้ระบบ E-receipt และ E-Tax invoice มีการใช้อย่างแพร่หลายก็คือ การหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนสามารถหักได้ตามจริง โดยใช้ E-receipt และ E-Tax invoice เป็นหลักฐานในการหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน พอถึงเวลาปลายปีที่ต้องยื่นแบบ ก็จะสามารถดึงข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ของบุคคลนั้นๆ เพื่อมาหักค่าใช้จ่ายจากการจับจ่ายใช้สอยซื้อของเหล่านี้ โดยไม่ต้องเก็บหลักฐานให้ยุ่งยาก การทำเช่นนี้เท่ากับเป็นการดึงให้ผู้ประกอบการเข้ามาอยู่ในระบบไปในตัว เพราะหากผู้ประกอบการรายได้ไม่ออก E-receipt และ E-Tax invoice ประชาชนก็จะไม่ซื้อสินค้า หรือใช้บริการร้านนั้น เนื่องจากไม่สามารถนำไปหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนได้

ระบบ E-receipt และ E-Tax invoice นี้ สามารถแก้ไขปัญหาการหนีภาษี เช่น การออกใบกำกับภาษีปลอมได้ด้วย หากสามารถกำหนดให้การออกใบกำกับภาษีจะต้องออกด้วยระบบ E-receipt และ E-Tax invoice เท่านั้น และจะต้องออกโดยเครื่องอุปกรณ์หรือโปรแกรมซอฟต์แวร์ของกรมสรรพากรเท่านั้น ก็จะทำให้ภาครัฐสามารถควบคุมทั้งรายได้รายจ่ายของประชากร และพัฒนากลไกการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ทำให้จัดเก็บภาษีได้ครบถ้วนไม่รั่วไหล

เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บ และทำให้มั่นใจได้ว่า รัฐจะมีข้อมูลรายรับ รายจ่ายทั้งระบบอย่างครบถ้วน ก็ควรเสนอให้มีการเพิ่มโทษการไม่ออกใบเสร็จ ทั้งโทษทางแพ่ง และทางอาญา เพราะในปัจจุบันโทษยังไม่สูงเพียงพอ ทำให้ยังคงมีปัญหาค่าที่ผู้ประกอบการอยู่นอกระบบ VAT อยู่อีกมาก

4.4. การฝากขายสินค้า (Consignment)

4.4.1. แก้ไขบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax point)

เสนอให้มีการแก้ไขบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร โดยอาจเพิ่มมาตราหลัง มาตรา 78 เรื่อง ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax point) เพื่อกำหนดความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax point) (สำหรับธุรกรรมฝากขายสินค้า และธุรกรรมใกล้เคียงกัน โดยตัดเรื่องการโอนกรรมสิทธิ์ออกไปให้เหลือเพียงการส่งมอบสินค้า และการออกใบกำกับภาษี เพราะในทางปฏิบัติในทางการค้าปัจจุบัน มีกรณีมากมายที่มีการหน่วงกรรมสิทธิ์ หรือหน่วงการชำระราคาได้ หลักการดังกล่าวควรจะสามารใช้ได้กับธุรกรรมฝากขายสินค้าทุกรูปแบบที่มีลักษณะคล้ายกัน โดยไม่จำกัดว่าใช้เฉพาะกับการฝากขายสินค้าที่มีการตั้งตัวแทนเพื่อขายเท่านั้น เช่นเดียวกับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของนานาประเทศ เช่น สหราชอาณาจักร และประเทศแคนาดา เป็นต้น

4.4.2. กำหนดมาตรการช่วยเหลือผู้ฝากขายสินค้าให้ได้รับความเป็นธรรมและลดช่องว่างในการใช้ประโยชน์จากความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่ม

- (ก) แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 82 เกี่ยวกับมูลเหตุแห่งการออกใบลดหนี้ เพื่อให้ผู้ฝากขายสินค้ามีสิทธิออกใบลดหนี้สำหรับสินค้าที่ฝากขายที่ยังไม่สามารถจำหน่ายได้ ซึ่งจะส่งผลให้ผู้รับฝากขายไม่สามารถใช้ประโยชน์จากภาษีซื้อจำนวนมากที่เกิดจากกรณีที่ผู้ฝากขายส่งมอบสินค้าที่ฝากขายและสินค้าสำรองขายให้แก่ผู้รับฝากขายไปใช้ในการคำนวณหักจากภาษีขายหรือขอคืนได้อีกต่อไป
- (ข) กำหนดแนวทางให้ผู้ฝากขายสินค้ามีสิทธิที่จะยังไม่ส่งมอบใบกำกับภาษีให้แก่ผู้รับฝากขายสำหรับสินค้าที่ส่งมอบให้แก่ผู้รับฝากขาย ดังเช่นกรณีของสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สินตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.36/2536 หรืออาจกำหนดแนวทางช่วยเหลือผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ฝากขายสินค้าในแนวทางอื่น ๆ เช่น การตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้รับฝากขายสินค้า เพื่อให้การเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดความเป็นธรรมทั้งต่อผู้ฝากขายสินค้าและผู้รับฝากขายสินค้า

4.4.3. แก้ไขหลักเกณฑ์และเงื่อนไขบางประการของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจขายฝาก

- (ก) เสนอให้มีการแก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 8 ดังนี้
 - 1) ให้ยกเลิกเงื่อนไขที่กำหนดให้ต้องมีการทำสัญญากับผู้รับฝากขายสินค้าเป็นลายลักษณ์อักษร
 - 2) ให้แก้ไขเงื่อนไข โดยให้ผู้ฝากขายสินค้ามีหน้าที่แจ้งการแต่งตั้งตัวแทนเพื่อขาย
 - 3) เสนอให้แก้ไขเงื่อนไข โดยให้ผู้ฝากขายสินค้ามีหน้าที่จัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบสำหรับสินค้าที่ฝากขาย
- (ข) เสนอให้มีการแก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 5 เพื่อให้ผู้รับฝากขายสินค้าสามารถออกใบกำกับภาษีอย่างย่อแทนและในนามของผู้ฝากขายสินค้าได้
- (ค) เสนอให้มีการแก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 68 ดังนี้
 - 1) ให้แก้ไขเงื่อนไข โดยกำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนตัวการไม่จำเป็นต้องเป็นผู้ประกอบการค้าปลีกแต่สามารถเป็นผู้ประกอบการค้าส่งหรือผลิตสินค้าก็ได้
 - 2) ให้ผ่อนปรนเงื่อนไข เกี่ยวกับการกำหนดรายการและหน้าที่ของผู้ประกอบการจดทะเบียนตัวแทนที่ต้องระบุภายใต้สัญญาการตั้งตัวแทน
 - 3) ให้ผ่อนปรนเงื่อนไข โดยให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนตัวการสามารถตั้งผู้ประกอบการจดทะเบียนตัวแทนหลายรายรับชำระสินค้าหรือบริการและออกใบกำกับภาษีแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนตัวการได้

4.5. การโอนทรัพย์สิน ที่ผู้รับโอนนำไปใช้ในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไป (Transfer of going concern)

ปัจจุบัน หลักการดังกล่าวเป็นเพียงการตีความจากแนวทางหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเท่านั้นว่าการขายทรัพย์สินทั้งหมดที่มีข้อสังหาริมทรัพย์ให้แก่บริษัทซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ถือเป็นการขายสินค้า ตามคำนิยามในมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁷⁶

ดังนั้น จึงควรกำหนดให้ชัดเจนในประมวลรัษฎากรว่า ธุรกิจการโอนทรัพย์สินดังกล่าว เป็นธุรกรรมที่ได้รับยกเว้น ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

4.6. อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

เพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มแบบขั้นบันไดเป็นร้อยละ 8, 9 และ 10 ตามลำดับ

นอกจากนี้ ยังอาจกำหนดให้เพิ่มสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) แห่งประมวลรัษฎากร เช่น ยารักษาโรคของมนุษย์ หรืออาจกำหนดให้มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มต่ำ เช่น ร้อยละ 2 สำหรับสินค้าจำเป็นก็ได้

⁷⁶ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0811/พ.02174 ลงวันที่ 8 มีนาคม 2542

ข้อเสนอการแก้ไขประมวลรัษฎากรหมวดภาษีธุรกิจเฉพาะ

1. หลักการทั่วไปของภาษีมูลค่าธุรกิจเฉพาะ

ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีที่จัดเก็บจากรายได้จากการประกอบกิจการเฉพาะที่ระบุไว้ในมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ

- 1.1. การธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายเฉพาะ
- 1.2. การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
- 1.3. การรับประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต
- 1.4. การรับจำนำตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจำนำ
- 1.5. การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน ค่าประกัน แลกเปลี่ยนเงินตราออก ซื้อ หรือขายตัวเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่าง ๆ
- 1.6. การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้อะไรโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา
- 1.7. การขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์ (ปัจจุบันได้รับยกเว้นตามมาตรา 3 (1) แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 240)
- 1.8. กิจการซื้อและขายคืนหลักทรัพย์ที่ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (โดยผลของมาตรา 91/2 (8) แห่งประมวลรัษฎากร และพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 350)
- 1.9. การประกอบธุรกิจแพ็คเกจอริง (โดยผลของมาตรา 91/2 (8) แห่งประมวลรัษฎากรและพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 358)

ตารางสรุปอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะ			
อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะตามประมวลรัษฎากร	ภาษีท้องถิ่น ⁷⁷	อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะที่จัดเก็บจากผู้เสียภาษี	ประเภทกิจการ
0.1%	0.01%	0.11%	1. กิจการขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์ (ปัจจุบันได้รับยกเว้นตามมาตรา 3 (1) แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 240)
2.5%	0.25%	2.75%	1. กิจการรับประกันชีวิต 2. กิจการโรงรับจำนำ
3%	0.3%	3.3%	1. กิจการธนาคารพาณิชย์ 2. กิจการเงินทุน หลักทรัพย์ และเครดิตฟองซิเออร์ 3. กิจการเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ 4. กิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร 5. กิจการซื้อและขายคืนหลักทรัพย์ 6. กิจการแพ็คเกจอริง

2. ปัญหาของระบบภาษีธุรกิจเฉพาะ

2.1. ความไม่ชัดเจนของฐานภาษีธุรกิจเฉพาะ

เนื่องจากภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นการจัดเก็บจากเงินได้ที่เกิดจากการกิจการที่กำหนดไว้เท่านั้น เช่น จัดเก็บจากดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ให้ผู้กู้ยืม (เจ้าหนี้) ได้รับจากลูกหนี้สำหรับกิจการธนาคารพาณิชย์หรือกิจการเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เป็นต้น

ในปัจจุบัน ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะจำนวนมากไม่ได้ประกอบกิจการที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะเพียงอย่างเดียว หากแต่ประกอบกิจการอื่นที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย เช่น ธนาคารพาณิชย์มักจะประกอบกิจการบัตรเครดิตที่ค่าบริการบัตรเครดิต (ค่าธรรมเนียมรายปี) อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ทำให้มักเกิดปัญหาในการตีความว่าเงินได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะหรือภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกิจการธนาคารหรือสถาบันการเงินที่มีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมอย่างหลากหลาย เช่น ค่าธรรมเนียมรักษาวงเงิน ค่าธรรมเนียมเบิกเงินกู้ ซึ่งมักจะมีปัญหาในการตีความอยู่เสมอว่าเป็นเงินได้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะหรือภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.2. ความไม่เสมอภาคทางภาษี

เนื่องจากภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นการจัดเก็บจากเงินได้ที่เกิดจากการกิจการที่กำหนดไว้ ทำให้ในปัจจุบันมีกิจการที่ประกอบธุรกิจประเภทเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน แต่มีภาระภาษีไม่เท่ากันเนื่องจากกิจการหนึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะที่อีกกิจการต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เช่น กิจการให้เช่าซื้อซึ่งในความเป็นจริงเป็นการให้เงินกู้ประเภทหนึ่งเป็นกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะที่การให้กู้ยืมเงินเพื่อนำไปซื้อสินค้าแล้วผู้กู้ค่อย

⁷⁷ จัดเก็บในอัตรา 10% ของอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะตามประมวลรัษฎากร ตามพระราชบัญญัติพระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ. 2540 และพระราชบัญญัติพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2528

ผ่อนชำระกับผู้ให้กู้เป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ต้นทุนทางภาษีของผู้ประกอบธุรกิจไม่เท่ากัน ทั้งๆที่เป็นกิจการในทำนองเดียวกัน

2.3. ความยุ่งยากและซ้ำซ้อน

หากพิจารณาถึงลักษณะการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจะเห็นว่า มีลักษณะคล้ายคลึงกับภาษีเงินได้ (ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล) ค่อนข้างมาก กล่าวคือเป็นภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้จากการประกอบกิจการเช่นเดียวกัน ทำให้ ECONOMIC INCOME รายการเดียวต้องเสียภาษีถึงสองครั้ง และก่อให้เกิดภาระในการบริหารจัดการภาษีของผู้เสียโดยไม่จำเป็น

3. ข้อเสนอแนะสำหรับประเทศไทย

3.1. การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงอย่างเดียว

เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีทุกรายอย่างเท่าเทียมกัน ควรพิจารณาให้กิจการประเภทสถาบันการเงินทั้งหมด ซึ่งรวมถึงธนาคาร ธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ประกันชีวิต โรงรับจำนำ ค้าประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ซื้อและขายคืนหลักทรัพย์ และแพ็คเกจริงเป็นกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงอย่างเดียว

ทั้งนี้ หากพิจารณาแล้วเห็นว่าอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันมีอัตราสูงเกินสมควรหากจะเรียกเก็บจากกิจการที่เคยเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในปัจจุบัน อาจพิจารณากำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการสถาบันการเงินทั้งหมดเป็นอีกอัตราหนึ่ง ในทำนองเดียวกับมาตรา 80/2 แห่งประมวลรัษฎากรก็ได้

3.2. การจัดเก็บอากรแสตมป์สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์

หากรัฐบาลมีนโยบายให้จัดเก็บภาษีสำหรับการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์เป็นการเพิ่มเติมจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลแล้ว อาจพิจารณาให้ใช้การจัดเก็บอากรแสตมป์จากการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์ทั้งหมดทดแทนการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะในปัจจุบัน ในทำนองเดียวกันกับการจัดเก็บอากรแสตมป์ของฮ่องกงและสิงคโปร์จากการจดทะเบียนสิทธิเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์

นอกจากนั้น ในกรณีของสิงคโปร์และฮ่องกงยังได้มีการใช้อากรแสตมป์เป็นเครื่องมือในการบริหารจัดการการเก็งกำไรในธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ด้วย เช่น หากรัฐบาลเห็นว่ามีกรเก็งกำไรในอสังหาริมทรัพย์จำนวนมาก อาจพิจารณาปรับเพิ่มอากรแสตมป์การโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อลดการเก็งกำไรในธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ได้ เช่น ในฮ่องกงมีการจัดเก็บ Special Stamp Duty ในอัตราสูงสุดถึง 20% หากมีการโอนอสังหาริมทรัพย์ภายใน 6 เดือน เป็นต้น

ข้อเสนอการแก้ไขประมวลรัษฎากรหมวดอากรแสตมป์

1. หลักการจัดเก็บอากรแสตมป์ตามกฎหมายปัจจุบัน

อากรแสตมป์เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการทำตราสารจำนวน 28 ลักษณะที่ได้กำหนดไว้ตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์แห่งประมวลรัษฎากร อาทิ เช่าที่ดิน เช่าซื้อทรัพย์สิน จ้างทำของ กู้ยืมเงิน โอนใบหุ้น เป็นต้น โดยผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์จะต้องชำระอากรแสตมป์โดยการซื้ออากรแสตมป์มาปิดทับลงบนตราสารแล้วขีดฆ่า หรือชำระอากรแสตมป์เป็นตัวเงินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตามมูลค่าที่กฎหมายกำหนดไว้ หรือเสียอากรแสตมป์โดยวิธีใช้กระดาษที่มีแสตมป์คุณเป็นราคาไม่น้อยกว่าอากรที่ต้องเสียและขีดฆ่าหรือยื่นตราสารให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประทับแสตมป์คุณและชำระเงินเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าอากรแสตมป์ที่ต้องเสียและขีดฆ่าแล้ว หากไม่เสียอากรแสตมป์ตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว อาจไม่สามารถใช้ตราสารนั้นเป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่งได้ อีกทั้งยังต้องรับผิดในทางแพ่งโดยถูกเรียกเก็บเงินเพิ่มอากรและอาจมีความรับผิดทางอาญาต้องรับโทษจำคุกหรือปรับ หรือทั้งจำทั้งปรับอีกด้วย

2. ปัญหา

2.1. คำนิยามคำว่า "ตราสาร" (มาตรา 103)

คำว่า "ตราสาร" ไม่ได้รวมถึงกรณีการจัดทำเอกสารที่ลงลายมือชื่อคู่สัญญาเพียงฝ่ายเดียว และอาจมีปัญหาการตีความว่ารวมหรือไม่รวมถึงการจัดทำตราสารพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

2.2. วิธีการจัดเก็บอากรแสตมป์ (มาตรา 103)

ปัจจุบันการชำระอากรแสตมป์ไม่มีช่องทางให้ผู้เสียภาษีเลือกชำระได้โดยสะดวก เช่น การชำระผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ ชำระผ่านธนาคารหรือสถาบันการเงิน

นอกจากนั้น ในทางปฏิบัติปัจจุบัน การชำระอากรแสตมป์เป็นตัวเงินของนิติบุคคลต่างประเทศ เช่น การทำตราสารการโอนหุ้นหรือสัญญากู้ยืมที่กระทำในประเทศไทย หรือที่กระทำในต่างประเทศแต่มีการนำต้นฉบับที่ลงลายเข้ามาในประเทศไทย เป็นต้น ไม่อาจดำเนินการได้ หากปรากฏว่านิติบุคคลต่างประเทศไม่มีเลขประจำตัวผู้เสียภาษี

2.3. ตราสารที่อยู่ในบังคับต้องเสียอากรแสตมป์ (มาตรา 104)

ตราสารที่อยู่ในบังคับต้องเสียอากรแสตมป์หลายลักษณะไม่ได้ช่วยเพิ่มรายได้การจัดเก็บรายได้ทางภาษีให้แก่รัฐเท่าที่ควร เมื่อเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี เช่น ตราสารมอบอำนาจ ตัวแทน จำน่า ค้ำประกัน ใบรับของ ฯลฯ ซึ่งมีอัตราอากรแสตมป์เป็นจำนวนต่ำ เช่น 1 บาท 5 บาท 10 บาท 30 บาท ต่อตราสารที่จัดทำขึ้น แต่รัฐกลับต้องทำการจัดพิมพ์อากรแสตมป์เป็นดวง ๆ มาขายให้ผู้เสียภาษีนำไปปิดทับบนตราสาร ซึ่งเป็นการเพิ่มภาระให้แก่ผู้เสียภาษีและรัฐโดยไม่จำเป็นและไม่คุ้มค่า

2.4. การหลีกเลี่ยงการเสียอากรแสตมป์ (มาตรา 118)

ตราสารใดไม่ได้ปิดแสตมป์โดยบริบูรณ์จะนำมาใช้เป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่งไม่ได้ ศาลฎีกาได้วางหลักไว้ว่า ตราสารที่ไม่ได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ในขณะที่ทำตราสาร แต่ถ้าได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ในเวลาใดก่อนศาลชั้นต้นมีคำพิพากษาก็สามารถรับฟังเป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่งได้ เป็นช่องทางให้เกิดการหลีกเลี่ยงอากรแสตมป์โดย เช่น หากมีการทำสัญญากู้เงินซึ่งเป็นตราสารที่อยู่ในบังคับอากรแสตมป์และปรากฏว่าไม่มีคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งชำระอากรแสตมป์ แต่ในภายหลังคู่สัญญามีข้อพิพาทกันขึ้นในชั้นศาลจึงดำเนินการชำระอากรแสตมป์ตามจำนวนที่

กฎหมายกำหนดไว้ก่อนศาลชั้นต้นมีคำพิพากษา ตราสารสัญญากู้เงินดังกล่าวจึงสามารถนำมาใช้เป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่งได้ ดังนี้ หากไม่มีข้อพิพาทกันในชั้นศาล คู่สัญญาก็อาจไม่ได้ชำระอากรแสตมป์ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งนับเป็นช่องว่างทางกฎหมายที่ทำให้เกิดการเลี่ยงอากรแสตมป์ได้

3. ข้อเสนอแนะ

3.1. ปรับปรุงคำนิยามคำว่า

- 3.1.1. กำหนดให้ "ตราสาร" หมายถึง เอกสารหรือหลักฐานที่เป็นลายลักษณ์อักษรทุกชนิด และเมื่อมีการลงลายมือชื่อคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งแล้วก็ถือว่าได้ทำตราสารแล้ว รวมทั้ง การกำหนดให้ชัดเจนว่าการกระทำตราสารหมายความรวมถึงการจัดทำสัญญาหรือหนังสือโต้ตอบครอบคลุมถึงการทำสัญญาหรือหนังสือโต้ตอบที่อยู่ในรูปแบบข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์
- 3.1.2. กำหนดให้ทำนิยามเกี่ยวกับประเภทของตราสารที่อยู่ในบังคับต้องเสียอากรแสตมป์ให้ชัดเจนเพื่อลดปัญหาการตีความ

3.2. ปรับปรุงวิธีการจัดเก็บอากรแสตมป์

- 3.2.1. ควรเพิ่มช่องทางในการชำระภาษี เช่น การชำระภาษีผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ ธนาคาร หรือสถาบันการเงิน เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษี
- 3.2.2. ควรวางระเบียบปฏิบัติให้นิติบุคคลต่างชาติสามารถชำระอากรแสตมป์เป็นตัวเงินได้แม้ไม่มีเลขประจำตัวผู้เสียภาษี

3.3. แก้ไขปรับปรุงตราสารที่อยู่ในบังคับอากรแสตมป์

ควรให้มีการจัดเก็บอากรแสตมป์เพียงบางลักษณะแห่งตราสารที่สำคัญ โดยอาจเพิ่มอัตราอากรแสตมป์ให้สูงขึ้นตามความเหมาะสม กล่าวคือ

1. ตราสารสัญญาเช่าทรัพย์สิน
2. ตราสารสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน
3. ตราสารสัญญาจ้างทำของและสัญญาบริการ
4. ตราสารกู้ยืม
5. โอนใบหุ้น ตราสารทุน และตราสารหนี้
6. การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินทุกประเภท

ทั้งนี้ อาจกำหนดวงเงิน (ฐานภาษี) ขั้นต่ำ เพื่อให้การยกเว้นการเสียอากรแสตมป์สำหรับผู้เสียภาษีย่อยเพื่อความ เป็นธรรมด้วย กล่าวคือ ต้องเสียอากรแสตมป์เฉพาะในกรณีที่เกินวงเงิน (ฐานภาษี) ขั้นต่ำเท่านั้น

3.4. แก้ไขปรับปรุงมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียอากรแสตมป์

- 3.4.1. ควรกำหนดให้ตราสารที่ไม่ได้ปิดแสตมป์โดยบริบูรณ์ (รวมทั้งเงินเพิ่ม) ก่อนฟ้องคดีแพ่งไม่อาจนำมาใช้เป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่งได้

- 3.4.2. กำหนดให้การเสียภาษีอากรต้องชำระเป็นตัวแทนเท่านั้น ไม่มีการซื้ออากรแสตมป์เป็นดวงๆ มาปิด ซึ่งจะส่งผลให้เป็นการลดต้นทุนการจัดพิมพ์อากรแสตมป์และการหลีกเลี่ยงการซื้ออากรแสตมป์มาปิดทับตราสารในภายหลัง
- 3.4.3. กำหนดให้การกระทำตราสารที่ฝ่ายหนึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียอากรแสตมป์ แม้ว่าตราสารนั้นจะกระทำที่ต่างประเทศและมีได้นำต้นฉบับกลับเข้ามาในประเทศไทยก็ตาม

ข้อเสนอการแก้ไขประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร

1. หลักการทั่วไปของมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร
 - 1.1. มาตรการทั่วไปในการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร (GAAR: General Anti-Avoidance Rule) เป็นมาตรการที่ใช้บังคับเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรโดยทั่วไป ไม่เฉพาะเจาะจงในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง
 - 1.2. มาตรการเฉพาะเรื่องในการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร (Specific Anti-Avoidance Rule) เป็นมาตรการที่กำหนดหลักเกณฑ์เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรในเรื่องใดเรื่องหนึ่งเป็นการเฉพาะ เช่น
 - 1.2.1. มาตรการเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) เป็นมาตรการที่ป้องกันการกำหนดราคาของการทำธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกันตามอำเภอใจ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อถ่ายเทกำไรจากบริษัทหนึ่งไปยังอีกบริษัทหนึ่งเพื่อประโยชน์ทางภาษีอากร
 - 1.2.2. มาตรการเกี่ยวกับการตั้งเงินลงทุนต่ำ (Thin Capitalization) เป็นมาตรการที่ป้องกันการตั้งเงินลงทุนของบริษัทต่ำ โดยมีหนี้สินและดอกเบี้ยจ่ายเป็นจำนวนมาก เพื่อประโยชน์ทางภาษีอากร

2. ปัญหาเกี่ยวกับมาตรการเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร

2.1. ปัญหาเกี่ยวกับมาตรการทั่วไปเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร (GAAR)

2.1.1. การจัดเก็บภาษีโดยให้ความสำคัญกับรูปแบบของการเข้าทำธุรกรรม

ระบบภาษีประเทศไทยให้ความสำคัญกับรูปแบบของการเข้าทำธุรกรรมค่อนข้างสูง เช่น การแบ่งเงินได้ออกเป็นแต่ละประเภทโดยเงินได้แต่ละประเภทนั้นได้รับการปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีที่ต่างกัน หรือการกำหนดความแตกต่างกันในเรื่องเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักเพื่อคำนวณกำไรสุทธิ หรือการกำหนดความแตกต่างกันในเรื่องรูปแบบการจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามประเภทของเงินได้ ส่งผลให้เกิดการดัดแปลงรูปแบบของการเข้าทำธุรกรรมเพื่อเปลี่ยนแปลงภาวะภาษีและคงไว้ซึ่งผลประโยชน์สุดท้าย หรือเข้าทำธุรกรรมรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งเพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์ทางภาษีอากรเพียงอย่างเดียว และมาตรการที่ควบคุมประเภทของการเข้าทำธุรกรรมในลักษณะใดลักษณะหนึ่งหรือที่เรียกว่า Specific Anti-Tax Avoidance มีข้อจำกัดในการปรับใช้เนื่องจากสามารถปรับใช้ได้เพียงกับข้อเท็จจริงที่จะได้กำหนดไว้ล่วงหน้าชัดเจนแล้วเท่านั้น⁷⁸

การบัญญัติกฎหมายในลักษณะดังกล่าวยังก่อให้เกิดปัญหาความไม่สอดคล้องกันระหว่างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล และส่งผลให้เกิดการเลี่ยงภาษีโดยอาศัยความไม่เท่าเทียมกันนี้ง่ายขึ้น ตัวอย่าง เช่น กรณีที่การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นจะจัดเก็บจากราคาประเมินทุนทรัพย์กรมที่ดิน ณ วันที่มีการโอน ตามมาตรา ทวิ ขณะที่การเสียภาษีเงิน 49 ที่ดินจะต้องไม่ต่ำกว่าราคาตลาด เป็นต้น ส่งผลให้ผู้เสียภาษีเลือกใช้รูปแบบได้นิติบุคคลนั้นราคาซื้อขายการในการทำธุรกรรมโดยอาศัยเหตุผลทางภาษีอากรเป็นหลัก

78 เกรียงเดช, วิทธานินทร์ เรื่อง มาตรการการเลี่ยงภาษีอากร, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 98-99

2.1.2. การปรับใช้บทบัญญัติกฎหมายทั่วไปเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร

ในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีบทบัญญัติเฉพาะที่เกี่ยวกับมาตรการทั่วไปเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร การบังคับใช้มาตรการทั่วไปเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรจึงเป็นการปรับใช้จากบทกฎหมายทั่วไป เช่นนิติกรรมอำพราง

2.2. ปัญหาเกี่ยวกับมาตรการเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)

2.2.1. ข้อจำกัดในการบังคับใช้กฎหมาย

มาตรา 65 ทวิ (4) มีข้อจำกัดในการบังคับใช้ ได้แก่ การที่เจ้าพนักงานประเมินจะมีอำนาจประเมินเฉพาะกรณีที่มีการโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมนั้น ได้กระทำโดยไม่มีเหตุอันสมควรเท่านั้น และไม่สามารถบังคับใช้ได้กรณีที่มีนิติบุคคลมิได้เสียภาษีจากกำไรสุทธิ เช่น มูลนิธิหรือสมาคม หรือผู้ประกอบการขนส่งระหว่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นใดที่เสียภาษีจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย นอกจากนี้ มาตรา 65 ทวิ (7) ก็มีข้อจำกัดการบังคับใช้เช่นกัน เนื่องจากมาตรา 65 ทวิ (7) ไม่ได้บัญญัติรวมถึงบริการที่นำมาใช้ประโยชน์ในประเทศไทยแต่อย่างใด

2.2.2. หลักการกำหนดราคาโอนไม่มีสถานะเป็นกฎหมาย

ในทางปฏิบัติ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป 2545/113 .เรื่องการเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ได้วางหลักการกำหนดราคาโอนไว้เพื่อให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรได้ใช้เป็น "แนวทางปฏิบัติ" ในการแนะนำผู้เสียภาษีให้ปฏิบัติให้ถูกต้องในเรื่อง "ราคาตลาด" อย่างไรก็ตาม แนวทางปฏิบัติดังกล่าวไม่มีสภาพบังคับเป็นกฎหมาย กล่าวคือ หากมีกรณีพิพาทกันระหว่างกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีจะต้องนำคดีขึ้นสู่ศาลแล้ว แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรนี้จะไม่ส่งผลผูกพันศาลให้ต้องบังคับใช้กับข้อพิพาทดังกล่าว เพราะศาลต้องตัดสินข้อพิพาทตามกฎหมายเท่านั้น⁷⁹

2.2.3. การทำข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้า (APA) ไม่อาจลดปัญหาการตั้งราคาโอนได้

เนื่องจากการทำข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้าใช้เวลานานและมีค่าใช้จ่ายสูง เช่น ค่าจ้างผู้เชี่ยวชาญอิสระที่มีคุณสมบัติเป็นที่ยอมรับในการตรวจสอบและประเมินราคาตลาด ประกอบกับความไม่แน่นอนว่าการเสนอข้อตกลงของผู้เสียภาษินั้นจะได้รับอนุญาตในทุกกรณี ซึ่งหากกรมสรรพากรไม่อนุญาตก็ไม่มีบทบัญญัติให้สิทธิผู้เสียภาษีที่จะอุทธรณ์ได้ ทำให้มาตรการข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้านั้นไม่มีประสิทธิภาพ

2.3. ปัญหาเกี่ยวกับมาตรการเพื่อป้องกันการตั้งเงินทุนต่ำ (Thin Capitalization)

ประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติที่บังคับใช้กับการตั้งเงินทุนต่ำโดยตรง จึงต้องพิจารณากฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องประกอบด้วย ซึ่งอาจไม่อาจครอบคลุมทุกกรณีที่มีการตั้งเงินทุนต่ำได้

เมื่อพิจารณากฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องจะพบว่า ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มิได้กำหนดทุนขั้นต่ำของบริษัทจำกัดไว้ และมีได้กำหนดอัตราส่วนหนี้สินต่อทุนไว้ มีเพียงประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2557/2 เท่านั้น ที่กำหนดอัตราส่วนหนี้สินต่อทุนไว้สำหรับกิจการริเริ่มที่จะขออนุมัติการส่งเสริมการลงทุน แต่บทบัญญัติดังกล่าวก็มิได้มีผลทางภาษีอากรแต่อย่างใด

3. หลักการและแนวคิดสากลเกี่ยวกับมาตรการเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร

3.1. หลักการและแนวคิดสากลเกี่ยวกับมาตรการทั่วไปเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร (GAAR)

3.1.1. หลักการและแนวความคิดภายใต้กฎหมายของสหรัฐอเมริกา

(ก) หลัก Substance Over Form

หลักเนื้อหาสาระของธุรกรรมเป็นหลักการตอบโต้การหลบเลี่ยงภาษีโดยทั่วไป (General Anti-Avoidance Rule) ของสหรัฐฯ รวมถึงประเทศอื่นๆทั่วโลกที่นำมาใช้เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร โดยพิจารณาเนื้อหาสาระของธุรกรรมและไม่คำนึงถึงรูปแบบทางกฎหมายที่มีการดำเนินการ ดังนั้นผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจะขึ้นอยู่กับเนื้อหาที่แท้จริง ได้แก่ กรณีที่ผู้ลงทุนลงทุนโดยให้ผลตอบแทนขึ้นอยู่กับผลประกอบการของธุรกิจ การลงทุนดังกล่าวจะถือว่าเป็นทุน หากแต่ผลตอบแทนของผู้ลงทุนไม่ได้ขึ้นอยู่กับผลประกอบการ แต่มีการกำหนดจำนวนและระยะเวลาจ่ายค่าตอบแทนไว้แน่นอน การลงทุนนี้จะถือว่าเป็นหนี้ เป็นต้น⁸⁰

(ข) หลัก Assignment of Income Doctrine

หลัก Assignment of Income เป็นหลักที่ว่า ผู้เสียภาษีไม่อาจจำหน่ายเงินได้ของตนให้แก่บุคคลอื่นเพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีของตนได้ ซึ่งหลักดังกล่าวนี้เป็นหลักที่ถูกนำไปใช้ทั้งในประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย และประเทศในกลุ่มคอมมอนลอว์ รวมถึงประเทศไทยด้วย⁸¹ อย่างไรก็ตาม การปรับใช้หลัก Assignment of Income นี้จะต้องมีข้อจำกัดบางประการขึ้นอยู่กับรายการไป⁸²

(ค) หลัก Step Transaction Doctrine

หลัก Step Transaction Doctrine เป็นมาตรการที่นำมาใช้ในการพิจารณาว่า ธุรกรรมใดที่ผู้เสียภาษีสร้างขึ้นจะถูกนำมาพิจารณาร่วมกันในฐานะที่เป็นธุรกรรมย่อยๆ อันประกอบเป็นธุรกรรมหนึ่ง ซึ่งให้ผลสุดท้ายเช่นเดียวกันกับธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีประสงค์จะก่อให้เกิดขึ้นโดยมีเจตนาเพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษี นอกจากนี้ หลัก Step Transaction Doctrine ยังเป็นเครื่องมือที่ใช้ในการวิเคราะห์และกำหนดภาระภาษีที่แท้จริง (Re-characterization) ของธุรกรรมที่ได้ดำเนินการโดยผู้เสียภาษี อย่างไรก็ตาม เนื่องจากหลัก Step Transaction Doctrine ทำให้ทราบเพียงว่าธุรกรรมย่อยๆธุรกรรมใดจะนำมาพิจารณาร่วมกันในฐานะที่เป็นขั้นตอนในการดำเนินธุรกรรมที่มีมุ่งหมายเพื่อลดภาระภาษีเท่านั้น ดังนั้น การพิจารณาว่าธุรกรรมเป็นการเลี่ยงภาษีหรือไม่จะต้องพิจารณาจากหลักอื่นๆ ประกอบด้วย⁸³

(ง) หลัก Business Purpose

80 เสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ธีระนันท์, 'การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 3)' (ปีที่ 55 ฉบับที่ 4 เมษายน 2551) สรรพการศาสตร์, 85-86.

81 หลัก Assignment of Income เคยถูกวินิจฉัยไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 235/205 ว่า ตามประมวลรัษฎากร ผู้ใดให้เช่าทรัพย์สินอันเป็นเหตุให้ได้ค่าเช่ามา ผู้นั้นจึงเป็นผู้ต้องเสียภาษีเงินได้ ฉะนั้น เมื่อโจทก์เป็นเจ้าของและผู้ให้เช่าเครื่องเรือน ค่าเช่าที่ได้มาย่อมเป็นเงินได้ การที่โจทก์จำหน่ายเงินได้นี้โดยยกให้บุคคลอื่นหรือจำหน่ายในเหตุอื่นก็ตาม โจทก์ก็หาพ้นจากหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ในเงินค่าเช่าเครื่องเรือนนั้นไม่

82 ข้อจำกัดในการปรับใช้หลัก Assignment of Income ได้แก่กรณีคดี Randy (48 TC 339 (1967)) ซึ่งศาลวินิจฉัยว่าการที่บุตรให้เงินโบนัสที่จะได้รับเมื่อได้เข้าเล่นเบสบอลอาชีพแก่บิดาซึ่งเป็นผู้ฝึกสอนการเล่นเบสบอลให้ ไม่อาจถือว่าเป็นการจำหน่ายไปซึ่งเงินได้เพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีตามหลัก Assignment of Income Doctrine

83 เกียรติเดช มาจำเนียร, วิทยานิพนธ์เรื่องมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 2542, 59-60.

หลัก Business Purpose ไม่ได้ถูกบัญญัติไว้โดยตรงในประมวลรัษฎากรหรือกฎกระทรวงการคลังของสหรัฐอเมริกา หากแต่เป็นหลักที่พัฒนามาจากคำพิพากษาศาลฎีกาในคดี Gregory v. Helvering ซึ่งศาลได้วินิจฉัยว่าการดำเนินการของผู้เสียภาษีเป็นการเลี่ยงภาษี ด้วยเหตุผลที่ว่า การดำเนินธุรกรรมของผู้เสียภาษินั้นเป็นการดำเนินการโดยปราศจากวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจ⁸⁴

3.1.2. หลักการและแนวความคิดภายใต้กฎหมายของประเทศออสเตรเลีย

ประเทศออสเตรเลียมีการบัญญัติมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรไว้เป็นลายลักษณ์อักษรใน ส่วนที่ แห่งประมวลรัษฎากร⁸⁵ ซึ่งกล่าวโดยหลักแล้ว ธุรกรรมที่จะอยู่บังคับในส่วนนี้ได้แก่ ธุรกรรมที่มีการดำเนินแผนการ (Scheme) ซึ่งแผนการนั้นได้ดำเนินโดยมีวัตถุประสงค์เดียวหรือวัตถุประสงค์หลักเพื่อ ผลประโยชน์ทางภาษี (Sole or dominant purpose for tax benefit) และผู้เสียภาษีได้รับผลประโยชน์ ทางภาษีอันเนื่องมาจากมีการดำเนินแผนการนั้น ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้อำนาจเจ้าหน้าที่ สรรพากรวิเคราะห์และกำหนดภาวะภาษีที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมดังกล่าว และปฏิเสธผลประโยชน์ทางภาษีที่ เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกรรมนั้น⁸⁶

3.2. หลักการและแนวคิดสากลเกี่ยวกับมาตรการเพื่อป้องกันฐานภาษีโดยการตั้งราคาโอน (Transfer Pricing)

3.2.1. หลักการและแนวความคิดภายใต้กฎหมายของสหรัฐอเมริกา

(ก) หลักการและแนวความคิดภายใต้ประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code)

ปัจจุบันภายใต้ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรการที่ใช้สำหรับการตอบโต้การตั้งราคา โอนเป็นไปภายใต้หลักการติดต่ออย่างอิสระ (Arm's Length Principle) ซึ่งให้อำนาจเจ้า พนักงานสรรพากรสามารถกระจาย ปันส่วน หรือจัดสรร เงินได้ ค่าใช้จ่าย และความเป็นหนี้ ระหว่างคู่สัญญาภายในขอบเขตความจำเป็นเท่าที่จะเป็นการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีหรือ เพื่อให้เกิดผลชัดเจนของเงินได้ของคู่สัญญาแต่ละฝ่ายที่มีความสัมพันธ์กัน⁸⁷ โดยจะใช้บังคับกับ ธุรกรรมทั้งภายในประเทศและระหว่างประเทศโดยไม่จำเป็นต้องมีการหาจุดมุ่งหมายในการ หลบหนีภาษีในส่วนของคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องสำหรับการจัดสรรอีกครั้งของเงินได้ที่ถูกโอนไป⁸⁸ ซึ่ง การบัญญัติเช่นนี้จะมุ่งที่จะขจัดความบิดเบือนที่เกิดขึ้น และนำไปสู่จุดมุ่งหมายในการหลบหนี ภาษีของผู้เสียภาษี

มาตรา 482 แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา บัญญัติให้เจ้าพนักงานมีอำนาจ ปรับเปลี่ยนหรือจัดสรรใหม่ซึ่งเงินได้และค่าใช้จ่ายระหว่างผู้เสียภาษี ในกรณีที่หน่วยธุรกิจหลาย หน่วยตั้งแต่ หน่วยมีเจ้าของหรือถูกควบคุมโดยกลุ่มผลประโยชน์เดียวกัน 2 ไม่ว่าโดยทางตรง หรือทางอ้อม ไม่ว่าจะมีการจดทะเบียนจัดตั้งในสหรัฐอเมริกาหรือไม่ และไม่ว่าจะเป็นหน่วยธุรกิจใน เครือเดียวกันหรือไม่ ทั้งนี้การประเมินต้องเป็นไปภายใต้เงื่อนไขว่าการตั้งราคานั้นต้องเป็น การปรับเปลี่ยนหรือจัดสรรหรือกำหนดสัดส่วนของเงินได้ ค่าใช้จ่าย ความเป็นเจ้าหนี้ หรือค่า ลดหย่อนใหม่นั้นเป็นการจำเป็นเพื่อการป้องกันการหนีภาษีหรือเพื่อให้เกิดผลชัดเจนของเงินได้

84 Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935).

85 Income Tax Assessment Act 1936 Part IV

86 Income Tax Assessment Act 1936 Section 177A - 177G

87 Internal Revenue Code Section 482

88 Pual R. McDaniel, Hugh J. Ault and James R. Repetti, Introduction to United States International Taxation (5th ed., 2005) i45.

ของคู่สัญญา แต่ฝ่ายที่มีความสัมพันธ์กัน⁸⁹ ซึ่งจะเป็นการจัดสรรเงินได้ให้กับคู่สัญญาผู้ควรมีค่าใช้จ่ายที่ได้รับประโยชน์จากคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันดังกล่าว

การบัญญัติในลักษณะเช่นนี้เป็นการบัญญัติที่ทำให้การพิจารณาหลักเกณฑ์ "การควบคุม" เป็นการวินิจฉัยตามความเป็นจริง ไม่ใช่รูปแบบหรือวิธีการดำเนินการ และส่งผลทางกฎหมายภาษีอากรดังนี้

- 1) ทำให้มาตรการป้องกันฐานภาษีโดยการตั้งราคาโอนครอบคลุมถึงกรณีที่บุคคลคนเดียวมีสองสถานะ เช่น แพทย์ที่จัดตั้งบริษัทและทำสัญญาให้บริการกับบริษัทอื่นทั้งในฐานะส่วนตัวและในนามบริษัทที่ตนเองจัดตั้งขึ้น หรือกรณีทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนถูกโอนให้แก่บิดาของหุ้นส่วน
- 2) ทำให้สามารถบังคับใช้บทบัญญัติแห่งกฎหมายครอบคลุมถึงกรณีที่มีการโอนรายได้หรือค่าใช้จ่ายระหว่างผู้เสียภาษีในระดับระหว่างประเทศ โดยแม้ว่าการตั้งราคาโอนดังกล่าวไม่มีผลในการลดภาระภาษีโดยรวมร่วมอยู่ด้วย หากแต่เป็นไปเพื่อป้องกันฐานภาษีเงินได้ในสัดส่วนที่เหมาะสมในธุรกรรมระหว่างประเทศของตน

(ข) หลักการและแนวความคิดภายใต้กฎกระทรวง (Treasury Regulation)

กฎกระทรวงตามความในมาตรา 482 มีการกำหนดวิธีการคำนวณหาราคาตลาดไว้ 4 วิธี เช่นเดียวกับกรณีของประเทศไทยตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 2545/113 หากแต่มีการกำหนดลำดับก่อนหลังในการปรับใช้วิธีการคำนวณหาราคาตลาดดังกล่าว นอกจากนี้ ยังมีการปรับใช้กฎเกณฑ์ Best Method Rule โดยกำหนดให้เจ้าพนักงานกำหนดราคาตลาดโดยพิจารณาจากพื้นฐานการทำธุรกรรมและพื้นฐานของวิธีคำนวณหาผลกำไร เพื่อตัดสินว่าวิธีกำหนดราคาใดเป็นวิธีที่ดีที่สุด

3.2.2. หลักการและแนวความคิดภายใต้ OECD

หลักการสำคัญที่ได้รับการยอมรับโดยประเทศสมาชิก OECD ได้แก่ หลักการเรื่องการติดต่ออย่างอิสระ (Arm's Length Principle) และราคาติดต่ออย่างอิสระ (Arm's Length Price) เนื่องจากหลักการติดต่ออย่างอิสระและราคาติดต่ออย่างอิสระ (Arm's Length Price) นั้น ถือเป็นวิธีที่เป็นธรรมและน่าเชื่อถือที่สุดในการจัดสรรกำไร และจัดเก็บภาษีของรัฐ ซึ่งหลักดังกล่าวเห็นว่า หากเป็นกรณีที่รายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันได้ตกลงกันตามเงื่อนไขทางการค้าในตลาดเปิดปกติ เจ้าพนักงานสรรพากรไม่ควรใช้อำนาจในการปรับปรุงกำไรจากรายการค้าชิ้นนั้น เนื่องจากหากกฎหมายการตั้งราคาโอนของแต่ละประเทศไม่อยู่บนหลักการติดต่ออย่างอิสระ ย่อมก่อให้เกิดปัญหาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ รวมถึงปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี และขยายผลเป็นอุปสรรคที่สำคัญต่อการลงทุนระหว่างประเทศและการจัดเก็บภาษี⁹⁰

บนพื้นฐานของหลักดังกล่าว ทำให้ประเทศสมาชิก OECD ร่วมกันกำหนดวิธีการที่จะใช้เป็นมาตรฐานในการหาราคาติดต่ออย่างอิสระได้ที่เป็นกลุ่ม Traditional Transaction Methods ซึ่งได้แก่ 4 วิธีคือ วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม วิธีกำหนดจากราคาขายต่อ วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม และวิธีอื่นๆ ซึ่งต่อมาประเทศไทยได้รับวิธีการในการคำนวณหาราคาตลาดตามประมวลรัษฎากร

89 Internal Revenue Code Section 482.

90 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 1-3.

ภายใต้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.2545/113 และการปรับใช้วิธีการดังกล่าวไม่มีกำหนดให้ต้องเป็นไปตามลำดับอย่างเช่นกรณีของสหรัฐอเมริกาแต่อย่างใด

3.3. หลักการและแนวคิดสากลเกี่ยวกับมาตรการเพื่อป้องกันการตั้งเงินทุนต่ำ (Thin Capitalization)

3.3.1. หลักการหักรายได้ (Earnings Stripping Rule)

หลักการหักรายได้จะใช้อัตราส่วนดอกเบี้ยจ่ายต่อรายรับเป็นตัวเปรียบเทียบแทนที่จะใช้อัตราส่วนหนี้สินต่อทุนเพียงอย่างเดียว ซึ่งโดยทั่วไปดอกเบี้ยที่จ่ายโดยบริษัทสหรัฐอเมริกาจะสามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ แต่เพื่อเป็นการป้องกันมิให้มีการถ่ายเทรายได้หรือผลกำไรของบริษัทที่ตั้งเงินทุนต่ำไปในรูปของดอกเบี้ย ภายใต้หลักการหักรายได้ผู้จ่ายจะไม่สามารถนำดอกเบี้ยที่จ่ายไปหักเป็นรายจ่ายได้หากดอกเบี้ยนั้นเป็นดอกเบี้ยที่ไม่เหมาะสม (disqualified interest) คือไม่ผ่านเกณฑ์หนี้สินและทุน (the Debt to Equity Test คือ ภาษีในปี 1 ต่อ 1.5) และเป็นดอกเบี้ยจ่ายมากเกินไป (excess interest expense คือดอกเบี้ยที่จ่ายมีจำนวนมากกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนเงินได้ที่ต้องเสียภาษี)⁹¹

การบัญญัติในลักษณะนี้เป็นการบัญญัติเพื่อป้องกันไม่ให้อัตราส่วนหนี้สินต่อทุนของบริษัทที่มีการกู้ยืมตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้เกินดอกเบี้ยที่จ่ายแก่บริษัทแม่หรือบริษัทในเครือที่มีความสัมพันธ์กันมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณเงินได้เพื่อเสียภาษี

3.3.2. หลักหนี้สินต่อทุน (Fixed debt/Equity Ratio)

หลักหนี้สินต่อทุนนี้เป็นหลักที่พัฒนามาจากกฎหมายคอมมอนลอว์ ซึ่งใช้อัตราส่วนหนี้สินต่อทุนเป็นตัวกำหนดเพดานขั้นสูง ซึ่งหากอัตราส่วนหนี้สินต่อทุนสูงกว่าเพดานขั้นสูงที่กำหนดไว้ ดอกเบี้ยที่จ่ายจะถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม⁹²

3.3.3. หลักการเปรียบเทียบสัดส่วนการลงทุน (Consolidated Group Capital Structure)

หลักนี้เป็นการเปรียบเทียบสัดส่วนการลงทุนของกลุ่มบริษัทที่ตั้งอยู่ทั่วโลกกับสัดส่วนการลงทุนของบริษัท ซึ่งอาจใช้อัตราส่วนหนี้สินต่อทุนหรืออัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ โดยดอกเบี้ยที่สามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายได้จะต้องไม่เกินสัดส่วนการลงทุนของกลุ่มบริษัททั่วโลก⁹³

4. ข้อเสนอแนะสำหรับประเทศไทย

4.1. มาตรการทั่วไปเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (GAAR)

ควรบัญญัติมาตรการทั่วไปเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรเป็นลายลักษณ์อักษร ทั้งนี้เนื่องจากหลักที่พัฒนามาจากคำพิพากษาของศาลนั้นยังไม่ชัดเจนและครอบคลุมเพียงพอที่จะถือเป็นมาตรการทั่วไปเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้ โดยให้มีบทบัญญัติกฎหมายที่กำหนดให้การประเมินเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรพิจารณาจากเนื้อหาสาระ (substance) ของธุรกรรมเป็นสำคัญ และไม่คำนึงถึงรูปแบบทางกฎหมาย เพื่อหาผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับอย่างแท้จริง และเพื่อให้การพิจารณาเนื้อหาสาระของธุรกรรมมีประสิทธิภาพมากขึ้น ควรกำหนดวิธีการ

91 Internal Revenue Code Section 163 (j).

92 Laidlaw Transportation, Inc. v. Commissioner, 75 T.C.M. 2598 (1998).

93 นัดดา โชนบุญยานนท์:เด่นฟ้า เรื่องอุทธรณ์คดี:พรหมพร มูลศาสตร์ จารุวาที, การป้องกันฐานภาษีของประเทศแหล่งเงินได้: ศึกษากรณีการตั้งราคาโอน การตั้งเงินทุนต่ำ หรือการหักรายได้: 2252, 30.

วินิจฉัยเนื้อหาโดยพิจารณาธุรกรรมย่อยๆ ของผู้เสียภาษีประกอบรวมกันเป็นธุรกรรมหนึ่ง เพื่อหาเนื้อหาสาระที่แท้จริงของธุรกรรม หรือมีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจที่แท้จริงหรือไม่

4.2. มาตรการเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)

ควรแก้ไขบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรโดยนำบทบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนตามหลักสากลที่ได้รับการยอมรับมาบัญญัติเป็นกฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนไว้เป็นการเฉพาะ แทนการออกเป็นคำสั่งกรมสรรพากร เพื่อลดปัญหาจากความไม่แน่นอนในการบังคับใช้ของผู้ที่เกี่ยวข้องและลดปัญหาจากการตีความที่แตกต่างกันของผู้บังคับใช้กฎหมายและผู้เสียภาษีอากร โดยใช้ราคาติดต่ออย่างอิสระ (Arm's Length Price) หรือราคาตลาด (Market Price)

4.3. มาตรการเพื่อป้องกันการตั้งเงินทุนต่ำ (Thin Capitalization)

ควรเพิ่มบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการตั้งเงินทุนต่ำโดยเฉพาะ เช่น กำหนดอัตราส่วนหนี้สินต่อทุน อัตราส่วนดอกเบี้ยจ่ายต่อรายรับ ไว้ให้ชัดเจนเพื่อลดปัญหาการใช้ดุลยพินิจและการตีความ นอกจากนี้ ควรระบุนิยามหนี้สินและทุนให้ชัดเจนและไปในทิศทางเดียวกัน เช่น กรณี Hybrid financial instruments

ทั้งนี้ ในกรณีที่สัดส่วนหนี้สินต่อทุนสูงเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด ควรกำหนดวิธีการที่ผู้เสียภาษีอาจพิสูจน์ว่าสัดส่วนที่เกินนั้นเป็นไปโดยสุจริตทางการค้า ซึ่งวิธีการพิสูจน์นั้นไม่เป็นภาระต่อผู้เสียภาษีมากนัก เพื่อให้เป็นธรรมแก่ทั้งฝ่ายผู้บังคับใช้และผู้ถูกบังคับใช้กฎหมาย

การปฏิรูปกฎหมายภาษี : คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง

การอุทธรณ์ภาษีอากรเป็นกระบวนการที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ถูกประเมินอากรใช้สิทธิอุทธรณ์คัดค้านต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะเป็นองค์กรที่ทำหน้าที่ควบคุมและตรวจสอบการใช้ อำนาจการประเมินอากรดังกล่าวซึ่งเป็นการควบคุมภายในฝ่ายปกครอง

ด้วยเหตุที่องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงมาเป็นเวลานาน แม้จะมีการ เปลี่ยนแปลงระบบบริหารราชการแผ่นดินแล้วก็ตาม อีกทั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็มีผู้แทนหน่วยงานตนร่วมเป็นองค์ คณะด้วย แนวโน้มที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะวินิจฉัยให้ยืนตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจึงมีค่อนข้างสูง กรณีจึงมีประเด็นปัญหาที่จะต้องพิจารณาและปฏิรูปคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายที่มีอยู่ในปัจจุบันดังมี รายละเอียดต่อไปนี้

1. ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง

1.1. ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร

มาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า

"ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมินให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน โดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25

(ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดพระนครหรือจังหวัดธนบุรี ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีหรือผู้แทน ผู้แทนกรมอัยการและผู้แทนกรมมหาดไทย

(ข) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัด หรือผู้แทน

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม (ก) จะมีหลายคณะก็ได้"

1.2. กฎหมายศุลกากร

มาตรา 112 สัตตแห่งพรบ.ศุลกากร 2469 และฉบับแก้ไขเพิ่มเติมบัญญัติว่า

" คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วยอธิบดีกรมศุลกากรเป็นประธานกรรมการ ผู้แทน กระทรวงการคลัง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีแต่งตั้งอีกไม่น้อยกว่าห้าคน แต่ไม่เกิน เจ็ดคน เป็นกรรมการ"

1.3. กฎหมายสรรพสามิต

มาตรา 90 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

"ให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วยปลัดกระทรวงการคลัง เป็นประธานกรรมการ ผู้แทน กรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมอัยการ ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และที่ บริรักษากฎหมาย สำนักงานปลัดกระทรวง กระทรวงการคลัง เป็นกรรมการ"

1.4. กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน

มาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

" ผู้รับประเมินผู้ใดไม่พอใจในการประเมินไซรั ท่านั้นอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร หรือ สมุทรศาสตร์ตามแต่ที่จะได้กำหนดไว้ หรือขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ โดยวิธีการดังจะได้กล่าวต่อไป"

1.5. ภาษีบำรุงท้องที่

มาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

" เจ้าของที่ดินผู้ใดได้รับแจ้งการประเมินภาษีบำรุงท้องที่แล้วเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้อง มีสิทธิอุทธรณ์ต่อผู้ว่าราชการจังหวัดได้ โดยยื่นอุทธรณ์แก่เจ้าพนักงานประเมินตามแบบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน"

1.6. ภาษีป้าย

มาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

"ผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีป้ายแล้วเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้อง มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายได้ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งประเมิน"

การอุทธรณ์ตามวรรคหนึ่งให้ยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตามแบบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด การอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการชำระภาษีป้าย เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากผู้บริหารท้องถิ่น"

2. ประเด็นปัญหา

โดยสรุปเมื่อพิจารณารูปแบบคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทั้งหมดข้างต้นแล้ว จะเห็นได้ว่ายังคงมีปัญหายุ่งยากประการดังต่อไปนี้

- 2.1. การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นการควบคุมภายในของฝ่ายปกครอง เนื่องจากฝ่ายปกครองมักมีดุลยพินิจแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเป็นเจ้าพนักงานฝ่ายปกครองด้วยกันเอง จึงเกิดข้อเคลือบแคลงสงสัยในเรื่องความเที่ยงธรรมและความโปร่งใส โดยเฉพาะเมื่อเป็นกรณีข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับฝ่ายปกครองแล้ว เกรงว่าคณะกรรมการฯ จะเกิดความลำเอียงเข้าข้างฝ่ายปกครองด้วยกันเอง⁹⁴
- 2.2. การใช้ดุลยพินิจของคณะกรรมการภาษีอากร ซึ่งมีอยู่หลายคณะทำให้เกิดคำวินิจฉัยที่แตกต่างกัน ส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีที่อาจไม่ได้รับความเป็นธรรม เช่น กรณีการลดเบี้ยปรับแต่สำเนาของคณะกรรมการฯ ต่างชุดกันก็อาจแตกต่างกัน
- 2.3. คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในระบบภาษีอากรของไทยในปัจจุบันเป็นเพียงกรรมการโดยตำแหน่ง มิได้เป็นองค์กรของรัฐในรูปแบบของคณะกรรมการที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน (Tribunal) ดังเช่นของต่างประเทศ ทำให้เกิดปัญหาอุปสรรคเกี่ยวกับความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน
- 2.4. คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรในปัจจุบันขาดความเป็นอิสระและความเป็นกลาง เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีตัวแทนจากองค์กรที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีร่วมเป็นคณะกรรมการและองค์ประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ไม่ได้มีการกำหนดไว้ในกฎหมายระดับรอง ดังเช่น ในกรณีของภาษีสรรพากร ไม่ได้มีการกำหนดไว้ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ให้สอดคล้องชัดเจนกับหลักการพิจารณาโดยองค์กรกลุ่ม

⁹⁴ โครงการศึกษาและพัฒนาประมวลรัษฎากรเรื่อง "มาตรการเกี่ยวกับปัญหาและแนวทางแก้ไขการระงับข้อพิพาททางภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร"

- 2.5. ระยะเวลาที่กำหนดไว้ในการอุทธรณ์ในปัจจุบันกำหนดไว้เพียง 15 วันหรือ 30 วันแล้วแต่กรณี ซึ่งเป็นกำหนดระยะเวลาที่น้อยมากเมื่อเทียบกับข้อเท็จจริง ข้อกฎหมายและเอกสารหลักฐานที่ผู้อุทธรณ์จะต้องจัดเตรียมในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ทำให้ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับฝ่ายผู้เสียหายที่จะดำเนินการอุทธรณ์ได้เต็มกำลังตามความสามารถของตน
- 2.6. ในปัจจุบันไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายใดกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ กรณีจึงเป็นผลทำให้การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในหลายๆกรณี ใช้ระยะเวลายาวนาน ซึ่งผลจากการพิจารณาโดยใช้ระยะเวลายาวนานดังกล่าวจึงเป็นผลทำให้ทั้งฝ่ายรัฐหรือฝ่ายเอกชนก็ดี ได้รับความเสียหายมากยิ่งขึ้นจากความล่าช้าในการได้รับเงินภาษีตามสิทธิที่ตนพึงมีและพึงได้
- 2.7. การพิจารณาของคณะกรรมการอุทธรณ์ประกอบไปด้วยบุคคลหลายฝ่าย และการดำเนินการหลายขั้นตอนและหลายกระบวนการ ซึ่งล้วนแต่ใช้งบประมาณในการดำเนินการเป็นจำนวนมาก ทั้งในปัจจุบันก็กำลังจะมีการเพิ่มขึ้นขั้นตอนกระบวนการพิจารณาในชั้นศาลซึ่งแต่เดิมจะต้องอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาคีอากรกลางไปยังศาลฎีกา เปลี่ยนเป็นการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาคีอากรกลางไปยังศาลอุทธรณ์และการอุทธรณ์คำพิพากษาศาลอุทธรณ์ไปยังศาลฎีกา การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในคดีบางประเภทที่ไม่มีความสลับซับซ้อนจึงอาจไม่มีความจำเป็น เนื่องจากก่อให้เกิดความยุ่งยากและสิ้นเปลืองงบประมาณทั้งฝ่ายรัฐและฝ่ายเอกชน

3. ข้อเสนอแนะ

- 3.1. ควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติที่เกี่ยวกับองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยกำหนดให้มีบุคคลที่มีใช้ข้าราชการเข้ามาเป็นหนึ่งในองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อความโปร่งใส ตัวอย่างเช่นในส่วนของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาคีอากร ก็ควรนำบุคคลเช่น นักวิชาการหรือภาคเอกชนที่เคยผ่านการปฏิบัติงานด้านภาคีอากรมาก่อนและได้เลิกทำงานด้านภาคีอากรและไม่มีผลประโยชน์ขัดกันกับการปฏิบัติหน้าที่เป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในขณะเดียวกัน ในส่วนของผู้แทนของกรมสรรพากรก็ให้แก้ไขเพิ่มเติมโดยให้ระบุเป็น “บุคคลที่มีความรู้ความสามารถที่อธิบดีกรมสรรพากรเสนอ” โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้าราชการ ผู้พิพากษา นักวิชาการที่เกษียณอายุราชการเนื่องจากเป็นผู้ไม่มีส่วนได้เสียอย่างชัดเจนและมีคุณสมบัติตามที่กฎหมายกำหนดทั้งนี้ บุคคลดังกล่าวต้องไม่มีผลประโยชน์ขัดกันกับภาครัฐ⁹⁵
- 3.2. บทบาทและอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรควรมีการกำหนดให้ชัดเจน โดยลดบทบาทเป็นเพียงองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่ทำหน้าที่ควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจประเมินภาคีอากรของเจ้าพนักงานประเมินอันเป็นการควบคุมภายในฝ่ายปกครองด้วยตนเองเป็นหลัก โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะทำการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการประเมินภาคีอากรนั้นมากกว่าจะทำหน้าที่เป็นศาลในการวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษี
- 3.3. ควรให้สิทธิผู้อุทธรณ์เลือกใช้อองค์กรระงับข้อพิพาทโดยศาลหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ได้ และในการพิจารณาอุทธรณ์ควรกำหนดให้คู่กรณีเข้าชี้แจงได้

⁹⁵ www.rd.go.th/fileadmin/download/PramualProj/a1seminar8_6doc

- 3.4. ปรับปรุงองค์ประกอบของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ โดยให้คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์มีบทบาทในการวินิจฉัยข้อกฎหมายและให้ผู้เสียภาษีสามารถยื่นเรื่องให้วินิจฉัยได้⁶
- 3.5. เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีควรขยายกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์เป็นกำหนดระยะเวลา 60 หรือ 90 วันในทุกประเภทภาษี เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้มีโอกาสจัดเตรียมข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย รวมทั้งพยานหลักฐานได้เต็มกำลังตามความสามารถของตน
- 3.6. ควรมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เช่น อาจกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาคำอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 180 วัน เพื่อให้เกิดความยุติธรรมและเป็นธรรมแก่ฝ่ายรัฐและเอกชนในสิทธิที่ตนพึงมีและพึงได้ในระยะเวลาที่เหมาะสม
- 3.7. ควรกำหนดให้ข้อพิพาทในบางประเภท เช่น ข้อพิพาทในกรณีที่มีจำนวนเงินที่พิพาทเป็นจำนวนไม่มาก หรือมีปัญหาเฉพาะในกรณีของข้อกฎหมายสามารถอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลางได้โดยตรง โดยไม่ต้องผ่านคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

4. แนวคิดเกี่ยวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง

ด้วยเหตุคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในทางภาษีอากรในรูปแบบปัจจุบันยังมีประเด็นปัญหาทั้งในเรื่องของความเชี่ยวชาญ ความเป็นกลาง ความเป็นอิสระ การวินิจฉัยประเด็นปัญหาที่อาจทำให้เกิดความแตกต่างกัน แนวคิดเกี่ยวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางจึงเป็นแนวคิดหนึ่งที่ควรนำมาพิจารณาในการปฏิรูปกฎหมายภาษีในส่วนของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กล่าวคือ การกำหนดให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางองค์กระเดียวเป็นผู้ทำหน้าที่เฉพาะในการพิจารณาอุทธรณ์สำหรับในทุกประเภทภาษีเพื่อก่อให้เกิดองค์กรของรัฐในรูปแบบของคณะกรรมการที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน โดยบุคคลหรือผู้ทรงคุณวุฒิผู้ทำหน้าที่ในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางก็จะเป็นผู้ปฏิบัติและทำงานเฉพาะในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่เพียงอย่างเดียว โดยไม่ใช่ผู้แทนจากหน่วยงานอื่นเพื่อก่อให้เกิดความไม่เป็นกลางหรือไม่เป็นอิสระ รวมทั้งมีการกำหนดระเบียบ องค์กรคณะกรรมการวินิจฉัยหรือพิจารณาอุทธรณ์โดยชัดแจ้ง เพื่อให้เกิดความแน่นอน ชัดเจน ความเป็นอิสระ เชื่อวางและเป็นกลางในการพิจารณาและเป็นธรรมกับทั้งทางฝ่ายรัฐและฝ่ายเอกชน โดยสามารถสรุปหลักเกณฑ์ของบุคคลผู้ดำรงตำแหน่งและรูปแบบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

- ประธานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีจำนวน 1 ท่าน โดยจะต้องมีความเป็นผู้ทรงคุณวุฒิและมีความเชี่ยวชาญในกฎหมายภาษีอากรทุกประเภทจนเป็นที่ยอมรับของบุคคลทุกฝ่ายและไม่เป็นผู้แทนหรือทำงานในหน่วยงานรัฐหรือหน่วยงานเอกชนใดๆ ทั้งสิ้น ทำหน้าที่เป็นผู้ร่วมพิจารณาหรือเป็นองค์คณะในการพิจารณาอุทธรณ์ทุกประเภทภาษี เพื่อกำกับการพิจารณาและไม่ทำให้เกิดผลในการพิจารณาในแต่ละกรณีภาษีเกิดความแตกต่างกัน

- กรรมการของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบไปด้วยบุคคลหลายบุคคลจำนวนไม่น้อยกว่า 8 คนในแต่ละองค์คณะ โดยเป็นผู้ที่มีความเชี่ยวชาญในแต่ละประเภทภาษีที่แตกต่างกัน และไม่เป็นผู้แทนหรือทำงานในหน่วยงานรัฐหรือหน่วยงานเอกชนใดๆ ทั้งสิ้น ทำหน้าที่ร่วมพิจารณาอุทธรณ์ในแต่ละกรณีประเภทภาษีที่ตนมีความเชี่ยวชาญร่วมกับประธานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้เกิดความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านและความรวดเร็วในการพิจารณา

⁶ วิทธานิพนธ์เรื่อง โดยนางสาวภัทรวดี วงษ์ขำ "ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการดำเนินคดีภาษีอากรตามระบบศาลภาษีอากรในประเทศไทย" คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

รูปแบบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลาง



5. อุปสรรค

การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรบางประเภท อาทิเช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่ ผู้พิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้อยู่ในรูปแบบของคณะกรรมการ อาทิเช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ผู้พิจารณาอุทธรณ์อยู่ในรูปแบบของ อธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาล) หรือภาษีบำรุงท้องที่ (ผู้พิจารณาอุทธรณ์อยู่ในรูปแบบของ ผู้ว่าราชการจังหวัด) กรณีจึงมีประเด็นปัญหาว่าควรจะนำรวมแนวคิดในเรื่องคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางรวมเข้าพิจารณากับประเด็นกฎหมายภาษีในเรื่องดังกล่าวด้วยหรือไม่อย่างไร เนื่องจากจะเป็นการเพิ่มภาระในการดำเนินงานให้กับฝ่ายรัฐ หรือความคล่องตัวในการดำเนินงานให้กับฝ่ายเอกชนหรือไม่