บทสรุปเบื้องต้น
“โครงการศึกษาและพัฒนาประมวลรัษฎากร”

ศูนย์วิจัยกฎหมายและการพัฒนา คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ได้รับมอบหมายจากมูลนิธิเพื่อสนับสนุนการพัฒนาวิชาการทางนิติศาสตร์ให้ศึกษาประเด็นแห่งปัญหาและเสนอแนะแนวทางปรับปรุงประมวลรัษฎากรเพื่อมูลนิธิฯ นำเสนอต่อกรมสรรพากร กระทรวงการคลังต่อไป

ในการศึกษาและเสนอแนะแนวทางปรับปรุงประมวลรัษฎากรนี้ ศูนย์วิจัยกฎหมายและการพัฒนา คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยได้รับความสนับสนุนทางวิชาการจากกรมสรรพากรที่ให้ข้อมูลและประเด็นแห่งปัญหาในการบริหารจัดเก็บภาษีสรรพากร อีกทั้งได้รับความร่วมมือจากนักวิชาการและนักปฏิบัติทั้งภาครัฐและเอกชนในการศึกษาวิจัยประเด็นปัญหาสำคัญในประมวลรัษฎากรและการบริหารจัดเก็บภาษี และท้ายสุดได้รับความสนับสนุนจากผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมายภาษีอากรและผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีให้ความเห็นผลการศึกษาวิจัยของนักวิชาการและนักปฏิบัติที่ทำมาข้างต้น

โครงการศึกษาวิจัยแบ่งออกเป็น ๒ ระยะคือ

๑. ระยะแรกเป็นการจัดทำข้อเสนอการปรับปรุงประมวลรัษฎากรขึ้นใหม่โดยจัดเรียบเรียงบทบัญญัติที่เป็นอยู่ในปัจจุบันให้เป็นหมวดหมู่ที่ใช้อ้างอิงได้ง่ายขึ้นและปรับปรุงเนื้อความในประมวลรัษฎากรบางส่วนให้สอดคล้องกับความเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น เช่นส่วนงานและผู้ดำรงตำแหน่งในส่วนงานในกรมสรรพากรที่มีการเปลี่ยนแปลงในช่วงที่ผ่านมา เป็นต้น การศึกษาในระยะแรกได้สำเร็จและจัดส่งให้แก่กรมสรรพากรเมื่อเดือนมิถุนายนที่ผ่านมา

๒. ระยะที่สองเป็นการศึกษาวิจัยประเด็นปัญหาในประมวลรัษฎากรและประเด็นการบริหารจัดเก็บภาษีสรรพากรในหลายประเด็นซึ่งอาจสรุปประเด็นที่ได้ศึกษาวิจัยดังต่อไปนี้

หัวข้อ	**ผู้รับผิดชอบ / หน่วยงาน**
1. โครงการศึกษาปัญหาและแนวทางแก้ไขการหักภาษี ณ ที่จ่าย ทั้งในส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล	ดร.บัณฑิต อุชชิน / กรมสรรพากร
2. โครงการศึกษาปัญหาและแนวทางแก้ไขการบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ	อ.สุเทพ พงษ์พิทักษ์ / กรมสรรพากร
3. โครงการศึกษาปัญหาและแนวทางแก้ไขหลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล	อ.ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม / ประธานศาลอุทธรณ์ภาค 3 คุณปิยะ ตราชูธรรม - ผู้ประสานงาน

หัวข้อ	ผู้รับผิดชอบ / หน่วยงาน
4. โครงการศึกษาความเหมาะสมของการหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (เป็นการศึกษาเชิงเศรษฐศาสตร์เป็นหลัก เพื่อนำไปสู่การกำหนดหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมในกฎหมาย)	รศ. ดร.พงศา พรชัยวิเศษกุล / เศรษฐศาสตร์ จุฬา และ อ.ธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล / นิติศาสตร์ จุฬาฯ คุณธิสิทธิ์ สิมารัตนพงษ์ (ผู้ช่วยวิจัยรศ. ดร.พงศา พรชัยวิเศษกุล)
5. โครงการศึกษาแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขหรือยกเลิกอากรแสตมป์	รศ.ดร.สุเมธ ศิริคุณโชติ / นิติศาสตร์ ธรรมศาสตร์ คุณสรายุทธ์ วุฒยาภรณ์ คุณเจริญศักดิ์ กลั่นประชา คุณณัฐวรรธณ์ สุขวงศ์ตระกูล
6. โครงการศึกษามาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมตลาดทุน: ศึกษากรณีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์	อ.กิติพงศ์ อุรพีพัฒนพงศ์ / บริษัท เบเคอร์แอนด์แม็คเค็นซี จำกัด
7. โครงการศึกษามาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SME's)	อ. อมรศักดิ์ พงศ์พศุตม์ กรรมการผู้จัดการบริษัท Mr.Taxbiz จำกัด
8. โครงการศึกษามาตรการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรเพื่อการแก้ไขปรับปรุงประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับ **Transfer Pricing Rule**	ดร.พล ธีรคุปต์ / กรมสรรพากร
9. โครงการศึกษามาตรการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรเพื่อการแก้ไขปรับปรุงประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับ **Thin Capitalization**	รศ.ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย / นิติศาสตร์ จุฬาฯ และ อ.ธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล / นิติศาสตร์ จุฬาฯ
10. โครงการศึกษามาตรการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรเพื่อการแก้ไขปรับปรุงประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับ **Controlled Foreign Corporation**	คุณฤกษ์ฤทธิ์ เพชรวรกุล / บริษัทกฎหมายสยามพรีเมียร์ จำกัด

หัวข้อ	ผู้รับผิดชอบ / หน่วยงาน
11. โครงการศึกษามาตรการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรเพื่อการแก้ไขปรับปรุงประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับ **Treaty Shopping**	อ.พิภพ วีระพงษ์ / บริษัท ลอว์อัลลายแอนซ์ จำกัด
12. โครงการศึกษาปัญหาและแนวทางแก้ไขการระงับข้อพิพาททางภาษี	รศ.ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล / นิติศาสตร์ จุฬาฯ
13. โครงการศึกษาปัญหาและแนวทางแก้ไขเกี่ยวกับการบริหารจัดเก็บภาษีอากรประเมิน	อ.สุเทพ พงษ์พิทักษ์ / กรมสรรพากร และ อ.ธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล / นิติศาสตร์ จุฬาฯ
14. โครงการศึกษาปัญหาและแนวทางแก้ไขการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีหญิงมีสามี	รศ.ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย / นิติศาสตร์ จุฬาฯ และ อ.ธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล / นิติศาสตร์ จุฬาฯ
15. โครงการศึกษาปัญหาและแนวทางแก้ไขการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีคณะบุคคล	คุณชนะชัย ประยูรสิน / สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง
16. โครงการศึกษาปัญหาประเภทเงินได้พึงประเมินของบุคคลธรรมดา ตามมาตรา 40(1)-(8) แห่งประมวลรัษฎากร	คุณวิสูตร กาญจนปัญญาพงศ์ / สำนักกฎหมายธรรมนิติ

I. <u>ผลการศึกษาวิจัยในระยะที่หนึ่ง</u> สรุปได้ดังต่อไปนี้

การวิจัยในระยะที่หนึ่ง มีวัตถุประสงค์เพื่อจัดระบบ หมวดหมู่ประมวลรัษฎากรให้ใช้งานได้ง่าย และเป็นระบบกว่าที่เป็นอยู่ จากการศึกษาประมวลรัษฎากรทั้งฉบับพบปัญหา และแนวทางการแก้ปัญหาดังต่อไปนี้

๑. ปัญหาเรื่องการออกกฎหมายลำดับรอง

ปัญหา: ประมวลรัษฎากรฉบับปัจจุบัน การออกกฎหมายลำดับรองมีความลักลั่น ไม่มีเหตุผลทางกฎหมายรองรับที่แน่นอนและเป็นระบบว่าอย่างไรควรออกกฎกระทรวง อย่างไรควรออกพระราชกฤษฎีกา อย่างไรควรยกเว้น อย่างไรควรลดหย่อน การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลกำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากำหนดโดยกฎกระทรวง การลดหย่อนภาษีนำไปรวมกับกฎหมายที่ให้อำนาจยกเว้น หรือเงินบริจาคก็นำไปยกเว้น ทั้งๆ ที่สิ่งที่ถูกต้องตามหลักการภาษีอากรนั้น การยกเว้นต้องเป็นการยกเว้นเงินได้ที่จะได้รับซึ่งอยู่ด้านรายได้ แต่การลดหย่อนหรือการบริจาคนั้นเป็นเรื่องการจ่ายเงินซึ่งอยู่ด้านรายจ่าย จะเห็นว่ามีกฎหมายลำดับรองหลายฉบับ “ให้ยกเว้นเงินได้ที่ได้จ่าย” เป็นต้น ที่เป็นเช่นนี้ ผู้วิจัยเข้าใจว่า ในอดีตประมวลรัษฎากรมีหน่วยงานที่เข้ามาเกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีมาก กล่าวคือ นอกจากกรมสรรพากรแล้ว ยังมีกระทรวงมหาดไทย เพราะมีภาษีโรงเรือน ภาษีบำรุงท้องที่ กฎหมายบางอย่างจึงต้องออกด้วยพระราชกฤษฎีกาเพื่อให้ใช้กับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้ ประกอบกับกฎหมายไม่เปิดช่องให้ออกกฎหมายยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา รัฐบาลจึงจำเป็นต้องอาศัยมาตรา 3 มาใช้ในการยกเว้นหรือลดหย่อนแทน

แนวทางการแก้ไข : เพื่อให้ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายฉบับประชาชนอย่างแท้จริง และเป็นไปตามหลักการที่ยอมรับกันในบรรดานานาอารยประเทศว่าการเก็บภาษีต้องได้รับความยินยอมจากประชาชน (No Taxation without Representation) เหตุผลที่จะนำมาใช้ในการออกกฎหมายลำดับรองควรยึดผลกระทบต่อประชาชนผู้เสียภาษีและผลประโยชน์ต่อส่วนรวมเป็นหลักใหญ่ จึงขอลำดับความสำคัญในการออกกฎหมายให้เป็นระบบเดียวกันดังนี้

1. หากเป็นเรื่องที่สร้างภาระแก่ประชาชนมากกว่าที่กำหนดในประมวลรัษฎากร หรือเลือกปฏิบัติกับบุคคลในทางภาษี ซึ่งถือว่าเป็นเรื่องใหญ่ที่กระทบสิทธิเสรีภาพและความเสมอภาคของประชาชนตามรัฐธรรมนูญจำเป็นต้องแก้ไขโดยกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ เช่น เพิ่มอัตราภาษีเกินกว่าที่กำหนดในประมวลรัษฎากร หรือยกเว้นบุคคลบางคนให้ไม่ต้องเสียภาษี เป็นต้น
2. หากเป็นเรื่องลดอัตราหรือยกเว้นเงินได้บางประเภท ซึ่งจะมีผลกระทบต่องบประมาณของประเทศอย่างมาก แต่เป็นประโยชน์ต่อประชาชนผู้เสียภาษีควรตราโดยพระราชกฤษฎีกา เพราะรัฐบาลจะต้องเป็นผู้วางแผนการใช้งบประมาณของแผ่นดินด้วย โดยแยกเป็น

1.2.1 พระราชกฤษฎีกาที่ลดอัตราหรือยกเว้นเป็นการทั่วไป (มาตรา 3 ฉบับปัจจุบัน) ใช้ในกรณีที่ประสงค์ยกเว้นภาษีหรือลดอัตราภาษี หรือยกเว้นบุคคลให้หลุดจากระบบภาษี มากกว่า 1 ประเภทในประมวลรัษฎากร

1.2.2 พระราชกฤษฎีการที่ลดอัตราหรือยกเว้นเป็นการเฉพาะ ใช้กรณีที่ประสงค์ยกเว้นหรือลดอัตราเฉพาะภาษีประเภทนั้นๆ เท่านั้น ซึ่งร่างฉบับใหม่จะกำหนดให้อำนาจคณะรัฐมนตรีในการนี้ด้วย

3. หากเป็นเรื่องการลดหย่อนหรือการบริจาคที่ให้สิทธิหักเป็นค่าใช้จ่ายหรือลดหย่อนเท่ากับหรือมากกว่าที่จ่ายจริง ให้ออกเป็นกฎกระทรวง กรณีนี้ผู้เสียภาษีได้รับประโยชน์ รัฐบาลจะได้ภาษีน้อยลง แต่การลดหย่อนจะอยู่ในด้านรายจ่าย ผู้วิจัยเห็นว่าจะไม่กระทบกับงบประมาณมากเท่ากับการยกเว้น เพราะการหักลดหย่อนนั้นให้หักได้อย่างมากที่สุดก็ไม่เกินรายได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับมา และการลดหย่อนมักจะเป็นการช่วยเหลือผู้ที่มีรายจ่ายที่จำเป็นในการดำรงชีวิตมาก จึงเป็นการสมควรที่จะให้กฎหมายเช่นนี้ยืดหยุ่นเปลี่ยนแปลงได้ง่าย คนที่มีรายได้น้อยก็จะได้รับประโยชน์ด้วย
4. หากเป็นเรื่องกฎ ระเบียบ ที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีอากร กฎระเบียบที่ชอบด้วยกฎหมายทั้งหลายก็ควรอยู่ในอำนาจของอธิบดี หรือรัฐมนตรีตามแต่กรณี

๒. ปัญหาเรื่องกฎหมายที่ยกเลิกไปแล้ว

ปัญหา: ประมวลรัษฎากรฉบับปัจจุบัน บางมาตราหรือบางข้อความมีการยกเลิกไปโดยปริยาย (ไม่มีกฎหมายกำหนดให้ยกเลิกโดยตรง แต่ปัจจุบันไม่ได้ใช้แล้ว) เช่น อำนาจของอำเภอ หรือนายอำเภอ ซึ่งยกเลิกไปโดยพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน และมีสรรพากรพื้นที่ และสรรพากรพื้นที่สาขาขึ้นมาแทน แต่ตัวบทกฎหมายยังมิได้เปลี่ยนแปลง หรือ การยกเว้นเงินได้บางประเภท เช่น เงินได้จากสัญญาจ้างงานก่อน พ.ศ. 2475

แนวทางแก้ไข : ตัวบทที่ถูกเลิกไปโดยปริยายนั้นในร่างฯ ฉบับใหม่ให้ตัดออกไป

๓. ปัญหาอัตราภาษี ค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน ไม่สอดคล้องกับสภาพปัจจุบัน

ปัญหา: อัตราภาษี ค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หัก ค่าลดหย่อน ต่างๆ ที่ปรากฏในประมวลรัษฎากรมักเป็นเรื่องที่พูดถึงกันอยู่เป็นประจำว่าไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจ แต่การแก้ไขเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเป็นเรื่องที่กระทบกับงบประมาณของรัฐ และผู้เสียภาษีเป็นอย่างมาก บางครั้งก็มีผลกระทบต่อตลาดหุ้น หากมีข่าวว่าจะเพิ่มหรือลดอัตราภาษี ทำให้รัฐบาลไม่กล้าเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีมากนัก เพราะกลัวผลกระทบจากด้านต่างๆ โดยจะหันไปใช้วิธีการออกพระราชกฤษฎีกามายกเว้นเงินได้หรือยกเว้นค่าใช้จ่ายแทน ซึ่งผลตอบรับจากประชาชนในทางลบจะมีไม่มากเท่าการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษี แต่การกระทำดังกล่าวมีผลทำให้ประมวลรัษฎากรเสียระบบของการออกกฎหมายลำดับรองเป็นอย่างมาก

แนวทางการแก้ไข: เพื่อให้ปัญหาอัตราภาษี อัตราค่าลดหย่อน ค่าใช้จ่าย (เฉพาะตัวเลข) สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจมากขึ้น อาศัยอำนาจของกฎหมายที่มีอยู่เดิม จะเห็นว่า คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรมีอำนาจในการปรึกษาหารือรัฐมนตรีในการจัดเก็บภาษีได้อยู่แล้ว ดังนั้น ผู้วิจัยเห็นสมควรขยายความให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรเป็นผู้พิจารณาอัตราภาษีเหล่านี้ให้เป็นปัจจุบันด้วย จึงเพิ่มบทบัญญัติในส่วนที่ว่าด้วยคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรให้มีอำนาจเช่นว่า

๔. ปัญหาการกระจัดกระจายของตัวบท

ปัญหา: สิ่งที่ทำให้ประมวลรัษฎากรใช้ยากอีกประการหนึ่งก็คือ เรื่องเดียวกันอยู่กระจัดกระจายหลายที่ เช่น โทษ เบี้ยปรับ หรือเงินเพิ่ม

แนวทางการแก้ไข : นำมาตราที่อยู่ในเรื่องเดียวกันมาไว้ด้วยกัน

ยกเลิก แก้ไข เพิ่มเติม และจัดระบบหมวดหมู่และหัวข้อของแต่ละหมวดหมู่ใหม่ให้ชัดเจนและแสดงขอบเขตของหัวข้อมากขึ้น หมวดหมู่ที่จัดใหม่เป็นไปตามสารบัญ

ยกเลิกมาตรา หรือข้อความในมาตราที่ไม่ใช้แล้ว เช่น อำนาจของอำเภอ หรือ นายอำเภอ เป็นต้น

แก้ไขถ้อยคำหรือข้อความในบางมาตราเพื่อให้เข้าใจได้ง่ายขึ้นโดยไม่กระทบกับหลักการอันเป็นสาระสำคัญของกฎหมาย

เพิ่มเติม หรือขยายความบางมาตราให้ชัดเจนมากขึ้น โดยไม่กระทบกับหลักการอันเป็นสาระสำคัญของกฎหมาย

เรียงลำดับหมายเลขมาตราใหม่

เพิ่มเติมถ้อยคำหรือข้อความที่เกี่ยวกับวิธีการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

จากปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ศูนย์วิจัยกฎหมายและการพัฒนาจึงได้จัดทำร่างประมวลรัษฎากรฉบับใหม่ขึ้น **<u>โดยคงหลักการเดิมเอาไว้ทั้งหมด เพียงจัดระบบของประมวลรัษฎากรให้เป็นระบบยิ่งขึ้นเท่านั้น</u>** มีโครงสร้างใหม่ดังต่อไปนี้

<u>สรุปการแก้ไข</u>

- **บททั่วไป**
  - ยุบหมวด 1 หมวด 2 หมวด2 ทวิ ให้เหลือเพียงบทเดียวเพื่อความง่าย
  - ย้ายบทกำหนดโทษไปไว้รวมกัน
  - แยกอำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน อำนาจของรัฐมนตรี และอำนาจของอธิบดีให้ชัดเจนมากขึ้น
  - เพิ่มหมวดที่ว่าด้วยสิทธิของผู้เสียภาษีขึ้นมาโดยอาศัยกฎหมายเดิมที่มีอยู่
  - ให้อำนาจของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรในการทบทวนอัตราภาษีทุก 3 ปี
  - แก้ไขเปลี่ยนแปลงกฎหมายที่ยกเลิกไปแล้ว
- **ภาษีเงินได้**

- ยกฐานะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล จากหมวดเป็นลักษณะ 2 ภาษีเงินได้
- หมวด 1 บททั่วไปของภาษีเงินได้
- เพิ่มเรื่องกฎหมายอนุวัติการอนุสัญญาภาษีซ้อน
- เพิ่มบทที่ว่าด้วยการบรรเทาภาระภาษีซ้อน ทั้งการบรรเทาภาระภาษีเชิงอำนาจรัฐ (โดยอนุสัญญาภาษีซ้อน) และภาษีซ้อนเชิงเศรษฐศาสตร์ (การให้เครดิตภาษี) โดยนำมาตรา 47 ทวิ และพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 300 มาบัญญัติไว้เป็นกฎหมาย

- **ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา**
  - นำหัวข้อของกฎหมายมาใช้เพื่อความง่าย โดยเรียงตามลำดับก่อนหลังเท่าที่ทำได้
  - เพิ่มบทบัญญัติที่ให้อำนาจในการยกเว้น ลดหย่อน และบริจาค โดยพระราชกฤษฎีกา เพื่อความเป็นระบบของกฎหมายลำดับรอง
  - นำเรื่องการยกเว้นตามกฎกระทรวงฉบับที่ 126 มาใส่เป็นกฎหมาย และแยกว่าเรื่องใดเป็นการยกเว้นจะใส่ไว้ในเรื่องการยกเว้น ส่วนเรื่องใดเป็นเรื่องลดหย่อนก็จะนำไปใส่ในเรื่องการลดหย่อนให้ชัดเจนถูกต้องมากขึ้น
  - นำอัตราภาษีมาไว้ในกฎหมาย
- **ภาษีเงินได้นิติบุคคล**
  - ปรับหัวเรื่องต่างๆ ให้ดูเหมาะสม เช่น รายจ่ายที่ห้ามหักเป็นรายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี ทรัพย์สิน หนี้สิน และค่าเสื่อมราคา ตามมาตรา 65 ทวิ
  - เพิ่มรายจ่ายที่กฎหมายหักได้เพิ่มเติมเข้าไป เช่น เงินบริจาค 2 เท่า การวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ฯลฯ
  - ตัดบางมาตราในมาตรา 65 ทวิ ไปไว้ในที่ที่เหมาะสม
  - แยกกิจการที่ไม่เสียภาษีจากกำไรสุทธิออกไปเป็นรายกิจการ เช่น การขนส่งระหว่างประเทศ มูลนิธิหรือสมาคม และการส่งเงินได้ไปต่างประเทศ
  - นำอัตราภาษีมาไว้ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกัน
- **ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์**
  - ส่วนใหญ่การจัดเรียงหัวข้อทำได้ดีอยู่แล้ว
  - ยกฐานะหมวดภาษีมูลค่าเพิ่มและหมวดภาษีธุรกิจเฉพาะจากหมวด เป็นลักษณะ 3 ภาษีการบริโภค ประกอบด้วย 2 หมวด
  - เพิ่มหัวข้อ “ผู้มีหน้าที่เสียภาษี” เพิ่มขึ้นมา โดยแยกออกมาจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีและการคำนวณภาษี เนื่องจากจะได้เกิดความชัดเจนระหว่างผู้มีหน้าที่ยื่นรายการ ผู้มีหน้าที่นำส่งภาษี ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งความรับผิดควรจะต้องต่างกัน
  - ยกฐานะหมวดอากรแสตมป์ เป็นลักษณะ 4 อากรแสตมป์ เพราะไม่สามารถเข้าไปอยู่ในภาษีใดได้

โครงสร้างสารบัญร่างประมวลรัษฎากรฉบับใหม่

ลักษณะ 1 ข้อความเบื้องต้น

หมวด 1 บททั่วไป

มาตรา 1 ชื่อกฎหมาย

มาตรา 2 คำนิยาม

หมวด 2 ภาษีอากรประเมิน

มาตรา 3 ภาษีอากรประเมิน (มาตรา 14)

มาตรา 4 ให้ใช้บทบัญญัติกับภาษีอากรประเมิน (มาตรา 15)

หมวด 3 การลดอัตราหรือยกเว้นภาษี

มาตรา 5 ให้ตราพระราชกฤษฎีกา (มาตรา 3)

หมวด 4 หมวด 4 ผู้มีอำนาจในการบริหารการจัดเก็บภาษี

ส่วน 1 กรมสรรพากร

ส่วน 2 คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

หมวด 5 การประเมินภาษีโดยผู้เสียภาษี การยื่นแบบและชำระภาษี

ส่วน 1 การเสียภาษีกรณีทั่วไป

ส่วน 2 การเสียภาษีของคนต่างด้าวที่จะเดินทางออกนอกราชอาณาจักร

หมวด 6 การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมิน

หมวด 7 สิทธิของผู้เสียภาษี

ส่วน 1 การอุทธรณ์

ส่วน 2 การห้ามเปิดเผยข้อมูล

ส่วน 3 การขอคืนภาษีและกำหนดระยะเวลาในการขอคืนภาษี

หมวด 8 บทกำหนดโทษ

ลักษณะ 2 ภาษีเงินได้

หมวด 1 บททั่วไป

ส่วน 1 ส่วนทั่วไป

- ภาษีเงินได้เป็นภาษีอากรประเมิน
- นิยาม

ส่วน 2 การบรรเทาภาระภาษีซ้อน

- อนุสัญญาภาษีซ้อน
- บรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
- บรรเทาภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล

ส่วน 3 การป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร

หมวด 2 การเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดา

ส่วน 1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ส่วน 2 ประเภทเงินได้ที่ต้องเสียภาษี

ส่วน 3 เงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษี

ส่วน 4 การหักค่าใช้จ่าย

ส่วน 5 การลดหย่อน

ส่วน 6 อัตราภาษี

ส่วน 7 วิธีการคำนวณภาษี

ส่วน 7/1 การคำนวณภาษีเงินได้กรณีทั่วไป

ส่วน 7/2 การคำนวณภาษีเงินได้ของสามีและภริยา

ส่วน 8 การประเมินภาษีโดยผู้เสียภาษี การยื่นแบบและชำระภาษี

ส่วน 8/1 ภาษีสิ้นปี

ส่วน 8/2 ภาษีระหว่างปี

ส่วน 8/3 ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

ส่วน 8/4 การชำระภาษี

ส่วน 9 การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมิน

ส่วน 10 การเครดิตและขอคืนภาษี

หมวด 3 การเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ส่วน 1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ส่วน 2 เงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษี

ส่วน 3 การหักรายจ่าย

ส่วน 4 การลดหย่อน

ส่วน 5 อัตราภาษี

ส่วน 6 การคำนวณภาษี

ส่วน 6/1 การคำนวณภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกรณีทั่วไป

ส่วน 6/2 การคำนวณภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ควบเข้ากัน

ส่วน 6/3 การคำนวณภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ

ส่วน 7 การประเมินภาษีโดยผู้เสียภาษี การยื่นแบบและชำระภาษี

ส่วน 8 การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมิน

ส่วน 9 เงินเพิ่มภาษีอากร

ลักษณะ 3 ภาษีการบริโภค

หมวด 1 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ส่วน 1 ข้อความทั่วไป

ส่วน 2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ส่วน 3 ความรับผิดในการเสียภาษี

ส่วน 4 ฐานภาษี

ส่วน 5 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

ส่วน 6 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ส่วน 7 การคำนวณภาษี

ส่วน 8 การยื่นและชำระภาษี

ส่วน 9 การเครดิตและขอคืนภาษี

ส่วน 10 การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ส่วน 11 ใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้

ส่วน 12 การทำรายงานและการเก็บรักษาหลักฐาน

ส่วน 13 อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน

ส่วน 14 เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม

ส่วน 15 บทกำหนดโทษ

หมวด 2 ภาษีธุรกิจเฉพาะ

ส่วน 1 ข้อความทั่วไป

ส่วน 2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ส่วน 3 ฐานภาษี

ส่วน 4 อัตราภาษี

ส่วน 5 การยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ

ส่วน 6 การคำนวณภาษี

ส่วน 7 การยื่นแบบและชำระภาษี

ส่วน 8 การขอคืนภาษี

ส่วน 9 การจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ

ส่วน 10 การจัดทำรายงาน

ส่วน 11 อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน

ส่วน 12 บทกำหนดโทษ

ส่วน 13 การนำบทบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับ

ลักษณะ 4 อากรแสตมป์

ส่วน 1 ข้อความทั่วไป

ส่วน 2 ผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์และธุรกรรมที่ต้องเสียอากรแสตมป์

ส่วน 3 การยกเว้นอากร

ส่วน 4 วิธีการเสียอากร

ส่วน 5 การขอคืนเงินค่าอากรและการไล่เบี้ยอากร

ส่วน 6 อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่

ส่วน 7 การเสียเงินเพิ่มอากร

ส่วน 8 บทกำหนดโทษ

<u>ผลการศึกษาของศูนย์วิจัยฯ ในขอบข่ายงานระยะที่สอง</u> อาจสรุปได้ดังต่อไปนี้

๑. สภาพการณ์แห่งปัญหาของประมวลรัษฎากร

การศึกษาวิจัยเพื่อการปรับปรุงประมวลรัษฎากรในครั้งนี้ตั้งอยู่บนความเข้าใจพื้นฐานเกี่ยวกับประมวลรัษฎากรดังต่อไปนี้

๑.๑ บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมีความยากลำบากในการทำความเข้าใจเนื่องจากได้ใช้บังคับมาเป็นเวลาร่วมเจ็ดสิบปี ตลอดระยะเวลาเจ็ดสิบปีที่ผ่านมา ประมวลรัษฎากรขาดการแก้ไขปรับปรุงที่เป็นระบบยกเว้นในปีพ.ศ. ๒๕๓๔ ที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรโดยนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้แทนระบบภาษีการค้าเดิม การแก้ไขนอกเหนือจากนั้น มักเป็นการแก้ไขเพิ่มเติมเพื่อปิดช่องว่างทางกฎหมายหรือเพื่อแก้ไขประเด็นกฎหมายที่ศาลยุติธรรมพิพากษาแตกต่างจากความเห็นของกรมสรรพากร ดังนั้น การแก้ไขจึงมักเป็นการเพิ่มเติมบทบัญญัติบางมาตราเข้าไปในประมวลรัษฎากรซึ่งเมื่อกระทำติดต่อกันมาเป็นระยะเวลานาน บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรก็จะมีความซับซ้อนมากขึ้นโดยไม่จำเป็นและบทบัญญัติบางส่วนก็มีความขัดแย้งกันเอง อีกทั้งการใช้เลขมาตราในส่วนของบทบัญญัติเพิ่มเติมยังเป็นระบบเลขมาตราแบบเดิมโดยเริ่มที่มาตรา .. ทวิ ..ตรี ซึ่งไม่เป็นที่คุ้นเคยต่อผู้ที่มิใช่นักกฎหมายเป็นอย่างยิ่ง

๑.๒ ประมวลรัษฎากรที่เป็นอยู่ในปัจจุบันมีบทบัญญัติหลายส่วนที่ไม่สอดคล้องกับสภาวการณ์การทางสังคมและเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป เช่นในขณะเริ่มแรกใช้บังคับประมวลรัษฎากรหญิงมีสามีที่มีเงินได้จากการประกอบอาชีพมีจำนวนไม่มากนัก การบัญญัติให้ถือเงินได้ของหญิงมีสามีเป็นเงินได้ของสามีแล้วคำนวณภาษีจากจำนวนรวมดังกล่าว (มาตรา ๕๗ ตรี) อาจเป็นมาตรการที่จำเป็นเพื่อเป็นการป้องกันการเลี่ยงภาษีของสามีด้วยการกระจายฐานภาษีให้แก่ภริยา อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันด้วยสภาพของสังคมและเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป หญิงมีสามีเป็นจำนวนมากต้องประกอบอาชีพเป็นอิสระจากสามีและแม้จะมีบทบัญญัติให้หญิงมีสามีสามารถนำเงินได้จากการจ้างแรงงานมาแยกคำนวณภาษีต่างหากจากสามีได้ (มาตรา ๕๗ จัตวา) บทบัญญัติในส่วนของเงินได้อื่นที่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีร่วมกับเงินได้ของสามีก็ยังคงเป็นบทบัญญัติที่สร้างภาระให้แก่ครอบครัวโดยไม่เป็นธรรมอีกด้วย

๑.๓ บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรหลายส่วนไม่สอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีโดยเฉพาะอย่างยิ่งหลักการความเป็นธรรมและหลักความเป็นกลาง เช่น

๑.๓.๑ การกำหนดให้ถือเงินได้อื่นนอกจากเงินได้จากการจ้างแรงงานของหญิงมีสามีที่อยู่ร่วมกับสามีตลอดปีภาษีเป็นเงินได้ของสามีแล้วคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นภาษีอัตราก้าวหน้านั้น ขัดต่อหลักการความเป็นธรรมเนื่องจากทำให้ภาระภาษีของสามีภริยาที่จด

ทะเบียนสมรสและอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีสูงกว่าชายหญิงที่อยู่ร่วมกันโดยไม่จดทะเบียนสมรสและแยกยื่นรายการเพื่อเสียภาษีของแต่ละบุคคลต่างหากจากกัน

๑.๓.๒ การกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มิใช่นิติบุคคลและคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีได้อย่างไม่จำกัด ทำให้เกิดการแสวงประโยชน์จากบทบัญญัติดังกล่าวโดยไม่สุจริตด้วยการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญที่มิใช่นิติบุคคลและคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลเป็นจำนวนหลายห้างหรือหลายคณะด้วยบุคคลคนเดียวเพื่อให้ภาระภาษีของบุคคลดังกล่าวต่ำลง และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่ดำเนินกิจการโดยสุจริต

๑.๓.๓ การให้ประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีด้วยการลงทุนด้วยหนี้มากกว่าการลงทุนด้วยทุนจดทะเบียนประกอบกับการที่ประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติที่เป็นมาตรการป้องกันการตั้งบริษัททุนจดทะเบียนต่ำทำให้ผู้ประกอบการลงทุนในกิจการด้วยหนี้เป็นอัตราส่วนที่สูงเมื่อเปรียบเทียบกับทุนจดทะเบียนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ซึ่งมีผลอาจทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องเผชิญกับภาวะวิกฤติในขณะที่เศรษฐกิจในภาพรวมอยู่ในภาวะวิกฤติได้

๑.๔ ประมวลรัษฎากรขาดบทบัญญัติที่เป็นมาตรการเพื่อการปรับปรุงภาระภาษีตามสภาวะทางเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น ในส่วนของอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปัจจุบันซึ่งประกาศใช้มาเป็นระยะเวลากว่าสิบห้าปีขาดการปรับปรุงทำให้อัตราภาษีที่ใช้บังคับกับจำนวนเงินได้สุทธิในระดับต่าง ๆ จึงสูงเกินกว่าที่กำหนดไว้เมื่อปี พ.ศ. ๒๕๓๔ อันเนื่องมาจากสภาวะเงินเฟ้อในช่วงกว่าสิบห้าปีที่ผ่านมา

๑.๕ ประมวลรัษฎากรมีประเด็นปัญหาเกี่ยวกับความแน่นอนของบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เช่น การกำหนดนิยามและประเภทเงินได้พึงประเมิน การยกเว้นเงินได้บางประเภทไม่ต้องเสียภาษี ซึ่งมีผลก่อให้เกิดการตีความกฎหมายที่ไม่ตรงกันและบางครั้งขัดแย้งกับความรู้สึกของนักวิชาการและสาธารณชน

๑.๖ บทบัญญัติเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขาดความชัดเจน ก่อให้เกิดข้อโต้แย้งระหว่างการนำมาตรฐานและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปมาใช้บังคับกับหลักการทางกฎหมายอยู่เนือง ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง บทบัญญัติที่เกี่ยวกับการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายรับและรายจ่ายของกิจการ การหักรายจ่ายและรายจ่ายต้องห้าม

๑.๗ ประมวลรัษฎากรมีเครื่องมือเพื่อการดำเนินนโยบายภาษีอากรไม่ครบถ้วน ทำให้เมื่อต้องการดำเนินนโยบายภาษีอากรบางประการ ฝ่ายบริหารต้องนำเครื่องมืออื่นมาดำเนินการแทน เช่น ประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้อำนาจฝ่ายบริหารเพิ่มอัตราหักค่าลดหย่อน แต่ด้วยนโยบายทางเศรษฐกิจของรัฐบาลบางอย่าง จำต้องใช้มาตรการภาษีอากรบางประการเกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อนเพื่อให้รัฐบาลสามารถดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจดังกล่าวได้ ฝ่ายบริหารก็จำต้องใช้อำนาจตามมาตรา ๓ เพื่อให้มีการตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการยกเว้นภาษีให้กับเงินได้ที่ต้องการให้มีการหักลดหย่อนเพิ่มเติม เป็นต้น

๑.๘ ประมวลรัษฎากรขาดบทบัญญัติเฉพาะที่เป็นมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีที่มีประสิทธิภาพ ทำให้กรมสรรพากรต้องนำบทบัญญัติของกฎหมายอื่น เช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาใช้บังคับโดยอนุโลม ซึ่งในบางครั้งทำให้การป้องกันการเลี่ยงภาษีไม่สามารถดำเนินการไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีที่ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติไว้ อาทิ

- บทบัญญัติที่เป็นมาตรการทั่วไปเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี
- บทบัญญัติที่เป็นมาตรการเฉพาะเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี
  - มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน
  - มาตรการป้องกันการกักเก็บเงินได้โดยการตั้งบริษัทในต่างประเทศ
  - มาตรการป้องกันการตั้งบริษัททุนจดทะเบียนต่ำ
  - มาตรการป้องกันการแสวงประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สาม

จากความเข้าใจเบื้องต้นตามที่กล่าวมาข้างต้น คณะผู้วิจัยได้ศึกษาประเด็นต่าง ๆ ที่กล่าวมาข้างต้นตามรายงานการศึกษาที่ดำเนินการเป็นรายฉบับที่แนบมาพร้อมนี้ ในการนี้ ศูนย์วิจัยกฎหมายและการพัฒนา คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ขอสรุปประเด็นที่มีการศึกษาและข้อเสนอเพื่อการปรับปรุงประมวลรัษฎากรในประเด็นต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

๒. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีประเด็นปัญหาดังต่อไปนี้

๒.๑ ความไม่ชัดเจนของคำนิยาม “เงินได้พึงประเมิน”

๒.๒ การแบ่งประเภทเงินได้ซึ่งมีความหลากหลายประเภทโดยบางประเภทมีลักษณะของกิจกรรมที่ต่างกันไม่มาก เมื่อประกอบกับความแตกต่างของอัตราค่าใช้จ่ายที่แตกต่างกันไปตามประเภทเงินได้ ทำให้เกิดข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการกำหนดประเภทเงินได้ที่ผู้มีเงินได้พึงประเมินได้รับจนนำคดีไปสู่ศาลค่อนข้างมาก

๒.๓ การให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารออกกฎกระทรวงเพื่อการยกเว้นภาษีให้กับเงินได้บางลักษณะอย่างกว้างขวาง

๒.๔ การกำหนดให้เงินได้ของหญิงมีสามีเป็นเงินได้ของสามีและสามีมีหน้าที่และความรับผิดในการยื่นรายการและเสียภาษีหากสามีภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี ทำให้ภาระภาษีของครอบครัวสูงขึ้นเนื่องจากเงินได้สุทธิบาทแรกในส่วนของหญิงมีสามีต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราภาษีของเงินได้สุทธิบาทสุดท้ายของสามี

๒.๕ การให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีต่างหากจากผู้เป็นสมาชิกของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลนั้น ทำให้มีการใช้บทบัญญัติดังกล่าวกระจายฐานภาษีของผู้เป็นสมาชิกดังกล่าวซึ่งอาจถือได้ว่าเป็นการเลี่ยงภาษีประการหนึ่งในบางกรณี

๒.๖ การให้สิทธิในการเลือกเสียภาษีในอัตราคงที่สำหรับเงินได้ประเภทดอกเบี้ยและประเภทเงินปันผลทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นในระบบ

๒.๗ การที่ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาขาดบทบัญญัติที่ให้อำนาจฝ่ายบริหารปรับปรุงบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อให้สอดคล้องกับสภาวะทางเศรษฐกิจและอัตราเงินเฟ้อที่เพิ่มสูงขึ้นทุกปี ทำให้อัตราภาษีแท้จริงของผู้เสียภาษีสูงขึ้นทุกปีตามภาวะเงินเฟ้อที่เพิ่มสูงขึ้น

จากประเด็นปัญหาที่กล่าวมาข้างต้น ศูนย์วิจัยกฎหมายและการพัฒนา คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เห็นควรเสนอให้มีการแก้ไขบทบัญญัติส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาดังต่อไปนี้

(๑) ปรับปรุงเนื้อความของคำนิยาม “เงินได้พึงประเมิน” โดยนำเอาแนวคิดเชิงเศรษฐศาสตร์เข้ามาพิจารณาด้วย

(๒) จัดประเภทของเงินได้พึงประเมินใหม่โดยลดจำนวนประเภทเงินได้พึงประเมินลงให้เหลือ ๓ ประเภท ได้แก่

(๒.๑) เงินได้จากการจ้างแรงงานที่เคยบัญญัติอยู่ในมาตรา ๔๐(๑) ทั้งหมด และรวมเอาเงินได้ตามมาตรา ๔๐(๒) เฉพาะเงินได้ที่ไม่มีค่าใช้จ่าย หรือมีค่าใช้จ่ายน้อย ลักษณะใกล้เคียงกับเงินได้จากการจ้างแรงงาน เช่น เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงินทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำนั้นไม่ว่าหน้าที่ หรือตำแหน่งงานนั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

<u>หลักคิด</u>ของเงินได้ประเภทนี้ ก็คือ การนำกลุ่มของเงินได้ที่เกิดจากการลงทุนด้วยน้ำพักน้ำแรงหรือคุณสมบัติเฉพาะบุคคลเป็นสำคัญซึ่งมีค่าใช้จ่ายน้อย ออกจากการให้บริการที่ลงทุนด้วยเงินเป็นหลักซึ่งมีค่าใช้จ่ายมาก เนื่องจากจะส่งผลในเรื่องของสัดส่วนการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนที่สมควรให้หักได้ต่อไป ดังนั้น ตามหลักคิดนี้ จึงต้องแยกเงินได้ตามมาตรา ๔๐(๒) บางส่วนมารวมอยู่ในเงินได้ประเภทนี้ด้วยเพราะมีค่าใช้จ่ายน้อย และเงินได้นั้นเกิดจากน้ำพักน้ำแรงของมนุษย์เป็นส่วนใหญ่

(๒.๒) เงินได้จากการลงทุนทางการเงินและทรัพย์สิน โดยรวมเอาเงินได้ตามมาตรา ๔๐(๓) (๔) และ (๕) ในปัจจุบันเข้าไว้ในประเภทเดียวกันทั้งหมด นอกจากนี้เฉพาะเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๓) ซึ่งได้แก่ ค่าแห่งกู๊ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล สมควรจะต้องนิยามให้มีความกว้างขึ้นกว่าเดิม เนื่องจาก ปัจจุบันทรัพย์สินทางปัญญามีหลายประเภทมากขึ้น และคำว่า “สิทธิอย่างอื่น” ตามหลักการตีความ “Ejusdem Generic” ต้องตีความไปในทางที่เป็นสิทธิทำนองเดียวกันกับค่าแห่งกู๊ดวิลล์หรือค่าแห่งลิขสิทธิ์ซึ่งอาจไม่รวมถึงสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาบางประเภทก็เป็นไปได้ แต่หากพิจารณาวัตถุประสงค์ของมาตรา ๔๐(๓) ก็คือ เงินได้จากทรัพย์สินทางปัญญาทั้งหมดนั่นเอง

<u>หลักคิด</u>ของเงินได้ประเภทนี้ ก็คือ เป็นกลุ่มเงินได้ที่เกิดจากการลงทุนด้วยทรัพย์สินหรือเป็นเงินได้ที่เป็นดอกผลของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นมาโดยไม่มีค่าใช้จ่ายหรือมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินการเล็กน้อย ดังนั้น เงินได้ประเภทนี้ จะเหมือนกับเงินได้ประเภทแรกตรงที่มีค่าใช้จ่ายดำเนินการน้อย แต่ต่างกันตรงที่การลงทุน ที่เงินได้ประเภทแรกลงทุนด้วยน้ำพักน้ำแรง แต่เงินได้ประเภทนี้ลงทุนด้วยทรัพย์สิน

(๒.๓) เงินได้จากธุรกิจและการให้บริการ ได้แก่ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง การรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ เงินได้จากวิชาชีพ หรือจากการอื่น โดยรวมเอาเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๒) (๖) (๗) และ (๘) ในปัจจุบันเข้าไว้ในประเภทเดียวกันทั้งหมด อย่างไรก็ดี เงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๒) ให้คิดเฉพาะเงินได้ที่เกิดจากการรับทำงานให้หรือการให้บริการ ไม่รวมถึงเงินได้ที่เกิดจากตำแหน่งหน้าที่การงานตามที่บัญญัติไว้ในเงินได้ประเภทแรก

<u>หลักคิด</u>ของกลุ่มเงินได้ประเภทนี้ คือ เป็นเงินได้ประเภทที่มีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานเป็นปกติวิสัย หรือเรียกได้ว่ามีการลงทุนในรูปของธุรกิจทั้งการค้าหรือการให้บริการแบบเต็มรูปแบบ มีการลงทุนทั้งทรัพย์สินและแรงงาน

(๓) การกำหนดการหักค่าใช้จ่าย ให้หักค่าใช้จ่ายในลักษณะดังนี้

เงินได้ประเภท 1. จ้างแรงงานและเงินตำแหน่ง (40(1) และ (2) บางส่วน)

- หักค่าใช้จ่ายตามจริงและเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับรายได้เท่านั้น มีเพดานจนถึงช่วงเปลี่ยนผ่าน 5 ปีโดยประมาณ (ช่วงเปลี่ยนผ่านหมายถึงช่วงเวลาที่ทั้งกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีเข้าใจระบบการหักค่าใช้จ่ายตามจริง) หรือ
- หักค่าใช้จ่ายเหมาด้วยอัตราเดิมกล่าวคือ 40% ของเงินได้แต่ไม่เกิน 60,000 บาท หรืออัตราใหม่ตามความเหมาะสมและสภาพเศรษฐกิจโดยเฉลี่ยจากผู้เสียภาษีส่วนใหญ่

เงินได้ประเภท 2. ลงทุนและทรัพย์สิน 40(3) (4) (5)

- เฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40(3) (5) หักค่าใช้จ่ายตามจริงและเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับรายได้เท่านั้น มีเพดานจนถึงช่วงเปลี่ยนผ่าน 5 ปีโดยประมาณ หรือ
- หักค่าใช้จ่ายเหมาด้วยอัตราเดิม หรืออัตราใหม่ตามความเหมาะสมและสภาพเศรษฐกิจ
- สำหรับเงินได้ตาม 40(4) คงไว้เช่นเดิมก่อน เพื่อรอผลการศึกษาของ Asian Development Bank ในเรื่องนี้

เงินได้ประเภท 3. ธุรกิจ/บริการ 40(2) (6) (7) (8) หักค่าใช้จ่ายตามจริงเท่านั้น

<u>หลักคิด</u> ในการเปลี่ยนวิธีการหักค่าใช้จ่าย เนื่องจากเงินได้แต่ละเภทมีค่าใช้จ่ายที่แตกต่างกัน กฎหมายภาษีอากรที่ดีจึงควรกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ต่างกันด้วย การกำหนดให้เงินได้จากการรับทำงานให้ (ม. 40(2)) ซึ่งมีค่าใช้จ่ายจากการดำเนินงานมากกว่าเงินได้จากการจ้างแรงงาน (ม.40 (1)) หักค่าใช้จ่ายได้เท่ากันถือว่าไม่เป็นธรรม ดังนั้น เงินได้จากการรับทำงานให้จึงควรนำมารวมกับเงินได้ตาม

มาตรา 40 (6)(7)(8) และหักค่าใช้จ่ายได้ตามที่ได้จ่ายไปจริงเฉพาะค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการประกอบกิจการ

เมื่อกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามจริง จะมีผลทำให้ผู้ที่มีเงินได้ต้องจัดเก็บใบเสร็จรับเงินหรือหลักฐานในการจ่ายเงิน เพื่อนำไปใช้ในการหักค่าใช้จ่าย เมื่อผู้เสียภาษีทุกคนเก็บหลักฐานเป็นระบบแล้ว สรรพากรก็จะใช้ใบเสร็จรับเงินเหล่านั้นในการคำนวณรายได้ของผู้เสียภาษีคนอื่นๆ ทำให้การหนีภาษีทำได้ยากขึ้น เพราะสรรพากรสามารถรับรู้ถึงรายได้รายจ่ายของแต่ละคน ทำให้ทุกคนที่มีรายได้ต้องอยู่ในระบบภาษี รัฐก็จะมีเงินในการใช้จ่ายบริหารประเทศให้พัฒนาได้มากขึ้น อีกทั้งยังทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีประสิทธิภาพมากขึ้นด้วย

(๔) การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรส ให้คู่สมรสแต่ละฝ่ายสามารถเลือกยื่นรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแยกต่างหากจากกันสำหรับเงินได้ทุกประเภท โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณร่วมกับเงินได้ของสามี และสามารถเลือกรวมยื่นรายการก็ได้ ในกรณีที่รวมยื่นรายการ ให้สามีภริยาสามารถเกลี่ยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนในกรณีที่มีเพดานค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้ นอกจากนี้ ควรปรับปรุงอัตราภาษีให้ผ่อนปรนสำหรับคู่สมรสที่ยื่นรายการเสียภาษีร่วมกันด้วย เช่น ขยายจำนวนเงินได้สุทธิของแต่ละช่วงอัตราเป็นสองเท่าของอัตราภาษีปัจจุบัน ดังต่อไปนี้

<u>กรณีแยก</u> ต่างคนต่างคำนวณเงินได้ ค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนและเสียภาษีแยกกัน

<u>กรณีรวม</u> ให้สามีภริยาสามารถเกลี่ยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนในกรณีที่มีเพดานค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้ + ควรปรับช่วงเงินได้ของอัตราภาษีให้ผ่อนปรนสำหรับคู่สมรสที่ยื่นรายการเสียภาษีร่วมกัน เช่น เป็น 2 เท่าของคนโสด

<u>ตัวอย่างอัตราภาษีสำหรับคู่สมรสแยกคำนวณ</u>
(อัตราเดียวกับคนโสด)

ช่วงเงินได้	อัตราภาษี
0 – 100,000	5
100,001 – 500,000	10
500,001 – 1,000,000	20
1,000,001 – 4,000,000	30
4,000,001 ขึ้นไป	37

<u>ตัวอย่างอัตราภาษีสำหรับคู่สมรสรวมคำนวณ</u>

ช่วงเงินได้	อัตราภาษี
0 – 200,000	5
200,001 – 1,000,000	10
1,000,001 – 2,000,000	20
2,000,001 – 8,000,000	30
8,000,001 ขึ้นไป	37

(๕) ให้ยกเลิกความเป็นหน่วยภาษีต่างหากของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลโดยกำหนดให้ผู้เป็นสมาชิกของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลนำส่วนแบ่งเงินได้ของตนในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลไปรวมยื่นกับเงินได้พึงประเมินอื่นของตน **<u>ยกเว้น</u>**กรณีคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลที่ไม่มีวัตถุประสงค์แบ่งปันเงินได้ระหว่างกัน

(๖) ควรมีบทบัญญัติที่ให้อำนาจฝ่ายบริหารปรับปรุงบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจและอัตราเงินเฟ้อที่เปลี่ยนแปลงไปทุกปี

๓. ภาษีเงินได้นิติบุคคล

บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลมีประเด็นปัญหาดังต่อไปนี้

๓.๑ การขาดบทบัญญัติที่กำหนดวิธีการคำนวณกำไรสุทธิซึ่งแม้ด้วยบทกฎหมายจะกำหนดให้คำนวณโดยนำเอารายรับจากหรือเนื่องจากกิจการมาหักด้วยรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายรับนั้น และทางปฏิบัติบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็นำเอาหลักเกณฑ์และวิธีการบัญชีมาใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิก็ตาม การขาดบทบัญญัติดังกล่าวทำให้เกิดความไม่แน่นอนในการคำนวณกำไรสุทธิและนำไปสู่การโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานประเมินได้

๓.๒ แม้ประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลจะมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการป้องกันการเลี่ยงภาษีอยู่หลายบท อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติดังกล่าวยังไม่สมบูรณ์ครบถ้วนและมิได้ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินที่เพียงพอต่อการกำหนดมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีที่มีประสิทธิภาพ ทำให้ผู้เสียภาษีบางรายใช้สิทธิโดยไม่สุจริตทำธุรกรรมที่ส่งผลทำให้เกิดการเลี่ยงภาษีหรือลดภาระภาษีโดยไม่สมควรได้

จากปัญหาดังกล่าว ประมวลรัษฎากรควรดำเนินการแก้ไขเพิ่มเติมในประเด็นดังต่อไปนี้

(๑) กำหนดให้ใช้ “มาตรฐานการบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีหรือหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป” เป็นหลักการพื้นฐานในการคำนวณกำไรสุทธิเว้นแต่จะได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่นในประมวลรัษฎากรนั้นเองหรือโดยคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร โดยให้มีบทบัญญัติที่ให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรออกกฎหมายลำดับรองเพื่อแก้ไขเปลี่ยนแปลงหลักการพื้นฐานดังกล่าวได้หากเห็นว่าการใช้หลักการพื้นฐานดังกล่าวจะก่อให้เกิดการเลี่ยงภาษีหรือลดภาระภาษีโดยไม่สมควร

(๒) เพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีบางมาตรการ เช่นมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน การตั้งบริษัททุนจดทะเบียนต่ำ เป็นต้น

๔. ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ

ประเทศไทยเพิ่งนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้บังคับเมื่อปี พ.ศ. ๒๕๓๕ รูปแบบการตรากฎหมายและการลำดับหมวดหมู่จะค่อนข้างชัดเจน ผู้ประกอบการสามารถอ่านได้เข้าใจง่ายกว่าบทบัญญัติของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล อย่างไรก็ตาม ถ้อยความและถ้อยคำที่ใช้ทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติได้มาก ซึ่งอาจสรุปประเด็นแห่งปัญหาได้ดังต่อไปนี้

๔.๑ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

๔.๑.๑ ความหมายและลักษณะของ “การขายหรือการให้บริการในราชอาณาจักร” ซึ่งบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มมิได้ให้ความหมายที่ชัดเจนมากนัก ทางปฏิบัติจึงมักมีข้อโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าพนักงานประเมินเกี่ยวกับ “การขายหรือให้บริการในราชอาณาจักร” เพราะการขายหรือบริการในราชอาณาจักรหรือไม่อาจเกี่ยวเนื่องไปถึงการอยู่ในบังคับ

ของภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยหรือไม่ การนำภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้หรือไม่ และต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์หรือไม่

๔.๑.๒ บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรบางมาตราอาจทำให้ผู้ประกอบการมีความรับผิดทางภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากปัญหาทางเทคนิคได้ เช่น กรณีมาตรา ๗๘ (๑) ซึ่งบัญญัติในหลักการให้ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า อย่างไรก็ตาม มาตรา ๗๘(๑) (ก) บัญญัติให้ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นก่อนการส่งมอบสินค้าได้หากมีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าให้แก่ผู้ซื้อสินค้า ปัญหาที่เกี่ยวเนื่องกับมาตรา ๗๘(๑)(ก) คือประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หากมิได้ตกลงเป็นอย่างอื่น กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ซื้อขายย่อมโอนไปยังผู้ซื้อตั้งแต่ขณะเมื่อได้ทำสัญญาซื้อขายกัน ซึ่งปกติการทำสัญญาซื้อขายย่อมเกิดขึ้นก่อนการส่งมอบสินค้า ดังนั้น หากตีความตามตัวอักษรแล้ว ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมเกิดขึ้นก่อนส่งมอบตลอดเวลาเว้นแต่คู่สัญญาจะทำสัญญาหน่วงการโอนกรรมสิทธิ์ไว้ ซึ่งประเด็นนี้เห็นว่าเป็นประเด็นทางด้านเทคนิคทางกฎหมาย

๔.๑.๓ สืบเนื่องจากข้อ ๔.๑.๒ บทบัญญัติในมาตรา ๘๖ กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องจัดทำใบกำกับภาษีทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น พร้อมทั้งส่งมอบใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ บทบัญญัติดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาแก่การขายสินค้าหรือบริการที่ผ่านระบบเครือข่ายอินเตอร์เนท เพราะการออกใบกำกับภาษีทันทีที่มีธุรกรรมโดยเฉพาะอย่างยิ่งธุรกรรมการชำระเงินเกิดขึ้นอาจกระทำไม่ได้ในทางเทคนิค ซึ่งหากบังคับใช้กฎหมายอย่างเข้มงวดแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าหรือให้บริการหรือรับชำระราคาผ่านระบบเครือข่ายอินเตอร์เนทจะมีความผิดทุกครั้งที่มีธุรกรรมเกิดขึ้น ซึ่งในกรณีนี้ จะเป็นการขัดขวางต่อพัฒนาการของธุรกิจในประเทศไทยได้

๔.๑.๔ ประเด็นการเฉลี่ยภาษีซื้อเป็นประเด็นที่สร้างปัญหาให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนประการหนึ่งเนื่องจากมีวิธีคำนวณการเฉลี่ยภาษีซื้อที่ยุ่งยาก ประกอบกับบทลงโทษในด้านเบี้ยปรับเงินเพิ่มที่รุนแรง ทำให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่สุจริตต้องรับต้นทุนในการคำนวณที่ผิดพลาดโดยไม่จำเป็น

๔.๑.๕ ภาษีมูลค่าเพิ่มมีบทลงโทษเกี่ยวกับเบี้ยปรับเงินเพิ่มที่มาก การกระทำผิดบทบัญญัติในภาษีมูลค่าเพิ่มบทเดียวอาจทำให้ต้องรับผิดในเบี้ยปรับเงินเพิ่มหลายบทได้ แม้ต่อมาศาลยุติธรรมจะได้บรรเทาความรับผิดของผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวแล้วก็ตาม แต่ทางปฏิบัติ เจ้าพนักงานประเมินก็จะให้อำนาจประเมินให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องรับผิดหลายบทไว้ก่อน

จากประเด็นปัญหาที่กล่าวมาข้างต้น เห็นว่าควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในประเด็นดังต่อไปนี้

(๑) แก้ไขเพิ่มเติมให้ความหมายและลักษณะของ “การขายหรือการให้บริการในราชอาณาจักร” ชัดเจนขึ้น ทั้งนี้ โดยอาจพิจารณาถ้อยความที่ใช้ในสหภาพยุโรป

(๒) แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติที่อาจก่อให้เกิดปัญหาทำให้ความรับผิดของผู้ประกอบการเกิดขึ้นโดยผลของเทคนิคทางกฎหมายหรือความเข้าใจไม่ตรงกันในการตีความกฎหมาย เช่นในส่วนของความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้า การออกใบกำกับภาษี การเฉลี่ยภาษีซื้อ เป็นต้น

๔.๒ ภาษีธุรกิจเฉพาะ

ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีที่ประเทศไทยได้นำมาใช้บังคับพร้อมกับภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีการบริโภคจากธุรกิจที่ไม่สมควรให้อยู่ในบังคับของภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้จะเป็นระบบภาษีที่เพิ่งใช้บังคับไม่นานมานี้ บทบัญญัติที่เกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะก็มีประเด็นปัญหาที่พึงพิจารณาดังนี้

๔.๒.๑ ความชัดเจนและความเหมาะสมของการกำหนด “กิจการเฉพาะอย่าง” ที่ต้องอยู่ภายใต้บังคับของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๙๑/๔

๔.๒.๒ ประเด็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ซึ่งไม่ได้กำหนดหลักการพื้นฐานของแนวคิดการขายเป็นทางค้าหรือหากำไรทำให้ฝ่ายบริหารสามารถตราพระราชกฤษฎีกากำหนดกิจการที่โดยเข้าใจของบุคคลทั่วไปไม่เป็นการขายเป็นทางค้าหรือหากำไรให้เป็นการขายเป็นทางการค้าหรือหากำไรได้ซึ่งส่งผลให้ผู้ขายที่สุจริตมีความเสี่ยงในด้านต้นทุนและเบี้ยปรับเงินเพิ่มจากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวได้

จากประเด็นข้างต้น ควรให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรในประเด็นดังต่อไปนี้

(๑) บัญญัติให้มีความชัดเจนและความเหมาะสมของการกำหนด “กิจการเฉพาะอย่าง” ที่ต้องอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(๒) บัญญัติให้มีหลักการที่ชัดเจนเกี่ยวกับการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรเพื่อกำหนดกรอบของการขายเป็นทางค้าหรือหากำไร

๕. อากรแสตมป์

บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรส่วนที่เกี่ยวกับอากรแสตมป์มีประเด็นปัญหาดังต่อไปนี้

๕.๑ เนื่องจากอากรแสตมป์เป็นภาษีที่อำนวยรายได้ค่อนข้างต่ำเมื่อเปรียบเทียบกับภาษีชนิดอื่น อีกทั้งความเต็มใจในการปฏิบัติตามกฎหมายเป็นไปอย่างค่อนข้างต่ำซึ่งอาจเนื่องจากปัญหาการติดตามจัดเก็บอากรแสตมป์ไม่อาจกระทำได้อย่างมีประสิทธิภาพ การคงบทบัญญัติเพื่อจัดเก็บอากรแสตมป์ในรูปแบบที่เป็นอยู่อาจไม่คุ้มค่ากับงบประมาณที่ใช้จ่ายไปในการนี้

๕.๒ การที่บทบัญญัติมาตรา ๑๑๘ บัญญัติห้ามมิให้คู่ความใช้ต้นฉบับ คู่ฉบับ คู่ฉีก หรือสำเนาตราสารที่ต้องปิดแสตมป์บริบูรณ์เป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่งไม่ได้ ทำให้คู่ความบางฝ่ายต้องแพ้คดีด้วยปัญหาทางเทคนิคจากการไม่ได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์บนตราสารที่ต้องปิดแสตมป์

จากประเด็นปัญหาข้างต้น บทบัญญัติเกี่ยวกับอากรแสตมป์ควรได้รับการแก้ไขเพิ่มเติมในประเด็นดังต่อไปนี้

(๑) ให้ยกเลิกบทบัญญัติเกี่ยวกับอากรแสตมป์บางส่วน โดยบัญญัติให้ปิดแสตมป์บนตราสารสำคัญบางประเภทเท่านั้น ได้แก่

1. เช่าที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น และ แพ
2. โอนใบหุ้น ใบหุ้นกู้ พันธบัตรและใบรับรองหนี้ ซึ่งบริษัท สมาคม คณะบุคคลหรือองค์การใด ๆ เป็นผู้ออก

3. ใบรับ เฉพาะใบรับสำหรับการโอนหรือก่อตั้งสิทธิใด ๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ในเมื่อนิติกรรมที่เป็นเหตุให้ออกใบรับนั้นมีการจดทะเบียนตามกฎหมาย

ส่วนที่เหลือให้ยกเลิกเนื่องจากไม่คุ้มค่ากับต้นทุนในการจัดเก็บ

(๒) ให้แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในมาตรา ๑๑๘ เพื่อมิให้คู่ความในคดีต้องแพ้คดีด้วยปัญหาเทคนิคทางกฎหมายที่เกิดจากการมิได้ปิดแสตมป์บนตราสารที่ต้องปิดแสตมป์ โดยให้อำนาจผู้พิพากษาที่จะสั่งให้คู่ความฝ่ายที่ต้องปิดแสตมป์ดำเนินการปิดแสตมป์บนตราสารดังกล่าวพร้อมเงินเพิ่มอากรตามกฎหมายแล้วให้รับฟังตราสารดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานในคดีได้

๖. ประเด็นการหักภาษี ณ ที่จ่าย

บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่ายมีประเด็นที่พึงพิจารณาดังต่อไปนี้

๖.๑ ประเด็นปัญหาสำคัญสำหรับการหักภาษี ณ ที่จ่ายได้แก่ความแตกต่างในเรื่องวิธีการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย ความแตกต่างของอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายอันเนื่องมาจากประมวลรัษฎากรให้อำนาจแก่กรมสรรพากรที่จะออกคำสั่งให้การจ่ายเงินบางประเภทต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งที่ผ่านมากรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป. ๔/๒๕๒๘ แก้ไขเพิ่มเติมกำหนดประเภทเงินได้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและกำหนดอัตราภาษีที่ต้องหัก ณ ที่จ่ายด้วยอัตราที่แตกต่างกัน ทำให้ผู้จ่ายเงินได้มักพยายามจัดโครงสร้างธุรกรรมให้เข้าอยู่ในประเภทเงินได้ที่ไม่มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายหรืออยู่ในประเภทเงินได้ที่มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราต่ำ อันเป็นการเพิ่มต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีประการหนึ่ง นอกจากนี้ การกำหนดให้มีประเภทเงินได้ที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้หลายประเภทด้วยอัตราที่แตกต่างกัน ทำให้เจ้าพนักงานต้องติดตามตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอและมักจะมีข้อโต้แย้งกับผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายอยู่เนือง ๆ ซึ่งเป็นการเพิ่มต้นทุนของการบริหารจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายเช่นกัน

๖.๒ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ตามประเภทที่กำหนดมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายโดยไม่ได้คำนึงถึงประเภทบุคคลผู้จ่ายเงินได้ ทำให้บุคคลธรรมดามีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายด้วยหากจ่ายเงินได้ประเภทที่กฎหมายกำหนดให้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย อย่างไรก็ดี ในทางปฏิบัติมีบุคคลธรรมดาผู้จ่ายเงินได้น้อยรายที่จะปฏิบัติตามข้อกฎหมายดังกล่าว และการติดตามการปฏิบัติตามกฎหมายของบุคคลธรรมดาก็เป็นการยากลำบากเนื่องจากขาดหลักฐานการจ่ายเงินของบุคคลธรรมดาที่จะให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบได้ดังเช่นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องจัดทำบัญชีและมีหน้าที่ในการจัดเก็บเอกสารที่เกี่ยวเนื่องกับบัญชีดังกล่าว

จากประเด็นปัญหาข้างต้น บทบัญญัติในส่วนของการหักภาษี ณ ที่จ่ายควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมดังต่อไปนี้

(๑) กำหนดให้เฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเท่านั้นที่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายในการจ่ายเงินได้ทุกครั้ง

(๒) ให้แก้ไขกฎหมายดังนี้

- เงินได้ประเภท 1. จ้างแรงงานและเงินตำแหน่ง 40(1)(2) หัก ณ ที่จ่ายตามอัตราก้าวหน้าเช่นเดิม

- เงินได้ประเภท 2. 40(3)(4)(5) หักเช่นเดิม

- เงินได้ประเภท 3. 40(6)(7)(8) หักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ1 (ใช้เฉพาะคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป.4/2528)

๗. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่เป็นอยู่ในประมวลรัษฎากรไม่มีการเปลี่ยนแปลงมาเป็นเวลานาน แม้จะมีการเปลี่ยนแปลงระบบบริหารราชการแผ่นดินแล้วก็ตาม อีกทั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีผู้แทนของอธิบดีกรมสรรพากรร่วมเป็นองค์คณะด้วย แนวโน้มที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะวินิจฉัยให้ยืนตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจึงมีค่อนข้างสูง

จากประเด็นปัญหาข้างต้น บทบัญญัติในส่วนของการออกหมายเรียกตรวจสอบไต่สวนและการระงับข้อพิพาททางภาษีสรรพากรจึงควรได้รับการแก้ไขในประเด็นดังต่อไปนี้

๑) ควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติที่เกี่ยวกับองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยกำหนดให้มีบุคคลที่มิใช่ข้าราชการเข้ามาเป็นหนึ่งในองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เช่น นักวิชาการ หรือภาคเอกชนที่เคยผ่านการปฏิบัติงานด้านภาษีอากรมาก่อนและได้เลิกทำงานด้านภาษีอากรและไม่มีผลประโยชน์ขัดกันกับการปฏิบัติหน้าที่เป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในขณะเดียวกัน ในส่วนของผู้แทนของกรมสรรพากรก็ให้แก้ไขเพิ่มเติมโดยให้ระบุเป็น “บุคคลที่มีความรู้ความสามารถที่อธิบดีกรมสรรพากรเสนอ” โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้าราชการ ผู้พิพากษา นักวิชาการที่เกษียณอายุราชการเนื่องจากเป็นผู้ไม่มีส่วนได้เสียอย่างชัดเจนและมีคุณสมบัติตามที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ บุคคลดังกล่าวต้องไม่มีผลประโยชน์ขัดกันกับภาครัฐ

๒) ควรให้สิทธิผู้อุทธรณ์เลือกใช้องค์กรระงับข้อพิพาทโดยศาลหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ได้ และในการพิจารณาอุทธรณ์ควรกำหนดให้คู่กรณีเข้าชี้แจงได้ และกำหนดระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณาอุทธรณ์โดยกฎหมายไว้เพื่อไม่ให้ยืดเยื้อ

๓) ปรับปรุงองค์ประกอบของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษี ให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรมีบทบาทในการวินิจฉัยข้อกฎหมายและให้ผู้เสียภาษีสามารถยื่นเรื่องให้วินิจฉัยได้

๘. มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี

ปัจจุบัน ประมวลรัษฎากรขาดบทบัญญัติที่เป็นมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพ บทบัญญัติที่มีอยู่จะเป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการป้องกันการกำหนดราคาโอนซึ่งมิได้เป็นไปตามมาตรฐานสากล นอกจากนี้ หากมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าการดำเนินการของผู้เสียภาษีเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่ เจ้าพนักงานประเมินจะต้องอาศัยบทบัญญัติในกฎหมายอื่น เช่นประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้ ซึ่งมักจะขาดประสิทธิภาพในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีสรรพากร

ดังนั้น จึงเห็นสมควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรให้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีขึ้น โดยแบ่งมาตรการดังกล่าวออกเป็น ๒ ประเภทด้วยกันคือ

(๑) มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีทั่วไป

(๒) มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเฉพาะอันได้แก่

(๒.๑) มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Rules)

(๒.๒) มาตรการป้องกันการตั้งบริษัททุนจดทะเบียนต่ำ (Thin Capitalization)

(๒.๓) มาตรการป้องกันการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping)

๙. มาตรการอื่นเพื่อการปรับปรุงประมวลรัษฎากรและเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารจัดเก็บภาษีสรรพากร

นอกเหนือจากประเด็นต่าง ๆ ที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว กรมสรรพากรควรพิจารณากำหนดมาตรการอื่นไว้ในประมวลรัษฎากรเป็นการเพิ่มเติมหรือดำเนินการอื่นเพื่อเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารจัดเก็บภาษีสรรพากร เช่น

- กำหนดให้มีมาตรการส่งเสริมตลาดทุน
- กำหนดให้มีมาตรการส่งเสริมกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม
- ให้จัดตั้งสถาบันเพื่อการวิจัยและฝึกอบรมภาษีสรรพากรโดยเฉพาะอย่างยิ่งการฝึกอบรมให้แก่เจ้าพนักงานประเมินที่มีอยู่ทั่วประเทศให้มีความรู้ความเข้าใจในบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรอย่างถูกต้อง
- และหากเป็นไปได้ ให้แยกกรมสรรพากรออกเป็นองค์กรอิสระเพื่อมิให้กรมสรรพากรต้องตกอยู่ภายใต้อิทธิพลทางการเมืองที่เข้ามากำกับการดำเนินงานของเจ้าพนักงานประเมินโดยมิชอบ