

บทที่ 2

ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร

2.1 แนวคิดเกี่ยวกับหน้าที่ของรัฐ

หน้าที่ของรัฐบาลในฐานะของฝ่ายบริหารคือ การบริหารประเทศให้เกิดความมั่งคั่งทางเศรษฐกิจและเกิดความมั่นคงสงบสุขให้กับประชาชน การบรรลุถึงภารกิจดังกล่าวต้องใช้จ่ายเงิน จึงมีแนวคิดเกี่ยวกับหน้าที่ของรัฐบาลได้ 3 แนวคิด ตามแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์และแนวคิดทางการปกครอง ดังนี้

1. แนวคิดสมัยคลาสสิก

แนวคิดนี้เกิดขึ้นในราวศตวรรษที่ 18 นักเศรษฐศาสตร์ในสมัยนี้เชื่อว่า รัฐควรทำหน้าที่อย่างจำกัดเพียง 4 ประการคือ การป้องกันประเทศ การรักษาความสงบเรียบร้อยภายใน การสร้างสัมพันธไมตรีกับต่างประเทศ และผูกความยุติธรรมของสังคมเท่านั้น ซึ่งหน้าที่ทั้งสี่ประการของรัฐล้วนเป็นหน้าที่ที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในทางเศรษฐกิจแต่ประการใด ซึ่งเป็นแนวทางที่สอดคล้องกับแนวคิดของนักเศรษฐศาสตร์ในสมัยนั้น ทั้งนี้เพราะระบบเศรษฐกิจในสมัยดังกล่าว ตั้งอยู่บนพื้นฐานของระบบที่ไม่เห็นด้วยกับการแทรกแซงของรัฐ นักการคลังในสมัยนี้เห็นว่า ระบบเศรษฐกิจที่ดีนั้นเป็นระบบที่ปล่อยให้อุปสงค์และอุปทานเป็นไปตามกลไกตลาดโดยปราศจากการแทรกแซงของรัฐ คือระบบเศรษฐกิจแบบเสรีนิยม (Laissez-Faire Economic)

อดัม สมิท (Adam Smith 1723-1790) ผู้เสนอแนวคิดเศรษฐกิจแบบเสรีนิยมได้กล่าวไว้ในหนังสือ The Wealth of Nations ในปี ค.ศ.1776 ว่า ตามหลักเสรีภาพตามธรรมชาติแล้ว รัฐบาลมีหน้าที่สำคัญที่ต้องทำ 3 ประการเท่านั้นคือ หน้าที่ในการป้องกันคุ้มครองสังคมจากรุกรานและการทำลายจากสังคมอื่น หน้าที่ให้ความคุ้มครองสมาชิกทุกคนในสังคมจากความไม่ยุติธรรมและการกดขี่ข่มเหงจากสมาชิกคนอื่นในสังคม หรือหน้าที่ในการรักษาความยุติธรรม

นั่นเอง และหน้าที่ในการก่อตั้งและดำรงไว้ซึ่งงานและสถาบันที่เกี่ยวกับสาธารณะซึ่งเอกชนหรือกลุ่มบุคคลไม่สนใจที่จะกระทำเพราะว่ากำไรที่ได้รับไม่คุ้มกับรายจ่ายแม้ว่าจะเป็นประโยชน์ต่อคนส่วนรวมก็ตาม

2. แนวคิดสมัยสงครามโลกครั้งที่ 1

แนวความคิดนี้เกิดขึ้นภายหลังสงครามโลกครั้งที่หนึ่ง และโดยเฉพาะอย่างยิ่งในสมัยหลังสงครามโลกครั้งที่สองเป็นต้นมา สงครามโลกทั้งสองครั้งได้ก่อให้เกิดความเสียหายต่อชีวิตและความเป็นอยู่ของประชาชน ระบบสาธารณูปโภคและสาธารณูปการต่างๆ ถูกทำลายลง รัฐซึ่งแต่เดิมจำกัดบทบาทของตนเองเฉพาะในเรื่องที่กล่าวมาข้างต้น 4 ประการนั้น ไม่สามารถจำกัดบทบาทของตนเองได้ต่อไป รัฐมีความจำเป็นที่จะต้องเข้ามาจัดการระบบสาธารณูปโภคและสาธารณูปการใหม่ทั้งหมด เพื่อให้ชีวิตความเป็นอยู่ของประชาชนภายหลังสงครามได้เข้าสู่ภาวะปกติสุขโดยเร็วที่สุด ปรัชญาการณณ์เช่นนี้นับเป็นจุดเริ่มต้นที่รัฐเข้ามาแทรกแซงในระบบเศรษฐกิจ ซึ่งส่งผลกระทบต่อแนวคิดของระบบเศรษฐกิจแบบดั้งเดิม การที่รัฐเข้ามาแทรกแซงระบบเศรษฐกิจนี้เอง รัฐมีความจำเป็นที่ต้องใช้จ่ายเพื่อการดังกล่าว ซึ่งเป็นรายได้ที่ก่อให้เกิดผลประโยชน์แก่ระบบเศรษฐกิจ การมองว่ารายจ่ายของรัฐไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ใดๆ จึงเปลี่ยนไป นักเศรษฐศาสตร์ในสมัยนี้กลับมองเห็นว่า การใช้จ่ายเงินของรัฐทำให้ประชาชนได้รับประโยชน์ด้วย ขึ้นกับว่ารายจ่ายนั้นใช้ไปในทางใด ถ้าเป็นการใช้จ่ายที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในทางเศรษฐกิจ รายจ่ายนั้นเป็นรายจ่ายที่ไม่ดี แต่ถ้าใช้จ่ายโดยก่อให้เกิดประโยชน์ในทางเศรษฐกิจรายจ่ายนั้นเป็นรายจ่ายที่ดี

3. แนวคิดของรัฐสมัยใหม่

รัฐสมัยใหม่ในปัจจุบันนี้กลับมีแนวคิดที่คล้ายกับแนวคิดในสมัยคลาสสิก แต่ขยายขอบเขตหน้าที่ของรัฐให้กว้างขวางขึ้น โดยทำหน้าที่ทางสังคมมากขึ้นโดยเฉพาะในยุโรปที่รัฐเป็นรัฐสวัสดิการ (Welfare State) แม้แต่ประเทศไทยก็ใช้แนวคิดของรัฐสมัยใหม่เช่นกัน เห็นได้จากรัฐธรรมนูญ ฉบับปัจจุบัน ปี พ.ศ. 2540 หมวด 5 แนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ ตั้งแต่มาตรา 71 ถึง 89 ซึ่งนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐหลักใหญ่ๆ ได้แก่ รัฐต้องพิทักษ์รักษาไว้ซึ่งสถาบันพระมหากษัตริย์ ต้องจัดให้มีกำลังทหาร ต้องอุปถัมภ์คุ้มครองศาสนา ต้องส่งเสริมสัมพันธไมตรีกับต่างประเทศ ต้องคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของบุคคล ต้องส่งเสริมการมีส่วนร่วมของประชาชน ต้อง

จัดให้มีแผนพัฒนาการเมือง รัฐต้องกระจายอำนาจให้ท้องถิ่น รัฐต้องส่งเสริมและสนับสนุนให้ประชาชนมีส่วนร่วมในทรัพยากรธรรมชาติ รัฐต้องคุ้มครองและพัฒนาเด็กและเยาวชน รัฐต้องจัดการศึกษาของชาติ รัฐต้องส่งเสริมการสาธารณสุข รัฐต้องจัดให้มีการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม รัฐต้องจัดระบบการถือครองที่ดิน รัฐต้องส่งเสริมระบบสหกรณ์ รัฐต้องส่งเสริมให้คนมีงานทำ รัฐต้องสนับสนุนระบบเศรษฐกิจแบบเสรี เป็นต้น ดังนั้นจะเห็นได้ว่าภารกิจของรัฐสมัยใหม่มีขอบเขตกว้างขวางกว่าอดีต

2.2 รายจ่ายของรัฐบาล

การใช้จ่ายเงินของรัฐกระทำได้โดยใช้งบประมาณรายจ่ายประจำปี รายจ่ายดังกล่าวแบ่งได้ 5 ประเภท ดังนี้

1. การใช้จ่ายไปในกิจการที่ผู้ได้รับประโยชน์จะต้องจ่ายค่าตอบแทน

การใช้จ่ายนี้เหมือนกับการจ่ายค่าตอบแทนให้กับเอกชนที่เป็นผู้เสนอขายสินค้าหรือบริการให้ ประชาชนผู้ได้รับประโยชน์ก็เต็มใจที่จะจ่ายค่าตอบแทนในการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการนั้นๆ ถึงแม้ว่ารายได้จากการเสนอสินค้าหรือบริการนั้นจะไม่ใช่มุ่งหมายประการแรกของรัฐบาล แต่รายได้ที่รัฐบาลก็นำมาใช้จ่ายในกิจการนั้น เพื่อให้สามารถดำรงอยู่ได้หรือช่วยตัวเองได้ในการที่จะเสนอบริการให้กับประชาชนต่อไป และการใช้จ่ายไปในกิจการเช่นนี้ นอกจากจะให้ประโยชน์แก่ผู้ได้รับประโยชน์โดยตรงแล้ว ยังมีผลสืบเนื่องต่อประสิทธิภาพในการทำงานของประชาชนด้วย

2. การใช้จ่ายไปทางด้านที่ก่อให้เกิดผลประโยชน์แก่ระบบเศรษฐกิจในระยะยาว

จากการเพิ่มขึ้นของรายได้ประชาชาติ รวมทั้งการเพิ่มรายได้จากภาษีเงินได้ในอนาคต รัฐบาลอาจจะเก็บค่าธรรมเนียมกับผู้ได้รับประโยชน์ แต่รายได้จากค่าธรรมเนียมไม่ใช่วัตถุประสงค์อันสำคัญในการให้บริการชนิดนี้ และค่าใช้จ่ายในการเสนอบริการชนิดนี้ส่วนหนึ่งมาจากการจัดสรรงบประมาณรายจ่ายของรัฐบาล และอีกส่วนหนึ่งมาจากค่าธรรมเนียมจากการบริการที่ให้กับประชาชน

3. การใช้จ่ายไปในด้านที่จะทำให้รายได้ประชาชาติและรายได้จากภาษีเงินได้เพิ่มขึ้นโดยทางอ้อม

เป็นการให้บริการสาธารณะแก่ประชาชนโดยที่ประชาชนไม่เสียค่าใช้จ่าย เป็นรายจ่ายที่ไม่ได้รับรายได้ตอบแทน เช่น สวนสาธารณะ เป็นต้น

4. การใช้จ่ายไม่ก่อให้เกิดผลผลิตขึ้นมา

เป็นรายจ่ายที่สิ้นเปลือง แต่จำเป็นต้องมีรายจ่ายด้านนี้ซึ่งประชาชนได้รับประโยชน์อย่างเท่าเทียมกัน เช่น รายจ่ายเพื่อรักษาความสงบเรียบร้อยของบ้านเมือง

5. การใช้จ่ายในด้านให้ความช่วยเหลือแก่คนบางกลุ่มของสังคมเพื่อสวัสดิการสังคม

เป็นรายจ่ายด้านสวัสดิการสังคม (Social Welfare) เช่น สวัสดิการเกี่ยวกับคนชราหรือเด็กกำพร้า ซึ่งเป็นบริการให้เปล่าไม่เก็บค่าตอบแทน

2.3 ความจำเป็นในการใช้จ่ายของรัฐบาล

เนื่องจากรัฐมีหน้าที่บำบัดทุกข์บำรุงสุขให้แก่คนในชาติ รัฐจึงใช้รายจ่ายทำหน้าที่ในการแบ่งสรรทรัพยากร หน้าที่ทางพาณิชย์กรรม หน้าที่ในการกระจายรายได้และหน้าที่ในการรักษาเสถียรภาพของระบบเศรษฐกิจ ดังนี้

1. หน้าที่ในการแบ่งสรรทรัพยากร

กิจกรรมบางอย่างมีความสำคัญต่อสังคมอย่างยิ่ง แต่กิจการหรือบริการนั้น ถ้ารัฐไม่ทำเองก็ไม่มีเอกชนทำ อาจเป็นเพราะไม่มีกำไร หรือต้องใช้เงินเป็นจำนวนมาก หรือรัฐนั้นจำเป็นต้องผูกขาดกิจการเหล่านั้นไว้ เช่น การให้บริการการศึกษาของชาติ การสาธารณสุข การป้องกันประเทศ หรือกิจการสาธารณูปโภคขนาดใหญ่

2. หน้าที่ทางด้านพาณิชย์กรรม

กิจกรรมที่มีความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ ซึ่งรัฐเห็นว่าจะเป็นที่รัฐต้องเข้าไปลงทุนแข่งขันกับเอกชนเพื่อป้องกันการผูกขาดหรือการสมยอมกัน รัฐจะถือหุ้นในรัฐวิสาหกิจบางแห่งเพื่อวัตถุประสงค์นี้ได้ เช่น ธนาคารกรุงไทย การบินไทย เป็นต้น

3. หน้าที่ในการกระจายรายได้

รายจ่ายของรัฐบาลในปัจจุบันส่วนใหญ่มุ่งไปสู่วัตถุประสงค์ในอันที่จะทำให้เกิดความกินดีอยู่ดีของกลุ่มผู้มีรายได้น้อยซึ่งเป็นคนส่วนใหญ่ของสังคม เนื่องจากการตระหนักถึงความเท่าเทียมกันของคนในสังคม รัฐจึงต้องทำหน้าที่กระจายรายได้ของคนรวยไปยังผู้มีรายได้น้อย

4. หน้าที่ในการรักษาความมั่นคงทางเศรษฐกิจ

รัฐจำเป็นต้องทำหน้าที่รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ และทำให้เกิดความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ เช่น การเพิ่มกำลังซื้อให้แก่ภาคเอกชนหรือใช้มาตรการด้านส่งเสริมการลงทุน เป็นต้น

2.4 รายได้ของรัฐบาล

ตามที่กล่าวมาแล้วเบื้องต้นว่ารัฐบาลมีหน้าที่ในการบำบัดทุกข์บำรุงสุข และยังมีภารกิจอื่นๆ จึงต้องมีรายจ่ายเพื่อการนั้น รัฐจึงมีความจำเป็นที่จะต้องหารายได้มาเพื่อใช้จ่าย เมื่อเวลาผ่านไป รายจ่ายของรัฐยิ่งมากขึ้นและไม่อาจลดรายจ่ายได้เท่ามากเท่าใดนัก ทางออกทางการคลังของรัฐคือการศึกษหาทางเพิ่มรายได้ของรัฐให้เพียงพอกับรายจ่ายของรัฐโดยให้มีผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศและก่อให้เกิดความเดือนร้อนแก่ประชาชนให้น้อยที่สุด

ความหมายของรายได้และรายรับของรัฐบาล

ทางการคลังรัฐบาลนั้นมีคำ 2 คำที่ใช้ปะปนกัน คือ คำว่า “รายได้ของรัฐบาล”(Public Revenue) และคำว่า “รายรับของรัฐบาล” (Public Receipt) ซึ่งทั้งสองคำมีความหมายต่างกันดังนี้

รายได้ของรัฐบาล หมายถึงเงินภาษีอากรที่รัฐบาลจัดเก็บจากประชาชน ผลกำไรจากการประกอบกิจการรัฐวิสาหกิจ ค่าธรรมเนียม และรายได้อื่นๆ

รายรับของรัฐบาล หมายถึงรายได้ของรัฐบาลร่วมกับเงินกู้และเงินคงคลัง รวมเข้าเป็นรายรับของรัฐบาล แบ่งเป็นรายรับที่เป็นรายได้ และรายรับที่ไม่มีรายได้

1. รายรับที่เป็นรายได้ คือรายรับที่รัฐบาลได้มาโดยมิต้องมีภาระในการชดเชยคืน หรือทำให้ภาระหนี้สินของรัฐบาลเพิ่มขึ้นแต่อย่างใด รายรับที่เป็นรายได้นี้เป็นรายรับที่สำคัญที่สุด อาจแบ่งตามแหล่งที่มาสำคัญสองทางคือ รายได้ที่เป็นภาษีอากร และรายได้ที่ไม่มีภาษีอากร

1.1 รายได้ที่เป็นภาษีอากร นับเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญ รัฐบาลของประเทศต่างๆ ต้องอาศัยรายได้จากภาษีอากรเป็นส่วนใหญ่ เช่น รายได้ของรัฐบาลไทยประมาณร้อยละ 80-90 มาจากภาษีอากร การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลนั้นนอกจากจะมุ่งเพื่อรายได้เข้าคลังแผ่นดินแล้วยังใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจและสังคมอีกด้วย รายได้ที่เป็นภาษีอากรนี้อาจแบ่งออกตามลักษณะของการใช้จ่ายของรัฐบาลได้เป็น 2 ชนิด คือ

(ก) ภาษีอากรโดยทั่วไป เป็นภาษีอากรที่รัฐสภาพุมติเป็นกฎหมายภาษีอากรใช้บังคับเก็บจากประชาชน เงินภาษีอากรทุกบาททุกสตางค์ที่เก็บได้ต้องนำเข้างบประมาณรายได้ของรัฐบาลเพื่อตั้งจ่ายตามรายการที่ปรากฏในงบประมาณรายจ่ายประจำปี เงินได้จากภาษีอากรโดยทั่วไปนี้ ไม่ผูกพันว่ารัฐบาลจะต้องนำไปใช้จ่ายเพื่อการใดที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ รัฐบาลจะนำเงินภาษีอากรมารวมกันแล้วใช้จ่ายไปตามนโยบายของรัฐบาล

(ข) ภาษีอากรเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอย่าง เป็นภาษีอากรที่รัฐบาลจัดเก็บโดยตั้งวัตถุประสงค์ไว้ล่วงหน้าเป็นการเฉพาะ เมื่อจัดเก็บได้ก็จะนำไปใช้ตามวัตถุประสงค์นั้นโดยตรง

1.2 รายได้ที่มีไม่ใช่อภาษีอากร เป็นรายได้ของรัฐบาลนอกเหนือจากภาษีอากร ประเทศต่างๆ จะมีรายได้ที่มีไม่ใช่อภาษีอากรแตกต่างกันไม่เหมือนกัน ซึ่งจะจำแนกรายได้ที่มีไม่ใช่อภาษีอากรได้ดังนี้

(ก) รายได้จากเงินอุดหนุนและการให้ รัฐบาลอาจมีรายได้จากการบริจาคของเอกชน เงินช่วยเหลือจากองค์การหรือรัฐบาลต่างประเทศ

(ข) รายได้จากการบริหาร ในรูปของค่าธรรมเนียม ค่าใบอนุญาต ค่าปรับ ซึ่งรัฐบาลเรียกเก็บจากประชาชนเมื่อมาติดต่อหรือได้รับบริการจากรัฐบาลทั้งทางตรงและทางอ้อม

(ค) รายได้จากหนี้สาธารณะ รัฐบาลกู้ยืมเงินมาเพื่อใช้จ่ายในกิจการของรัฐบาล หรือนำมาใช้จ่ายตามโครงการที่ตั้งขึ้นเมื่อหนี้ถึงกำหนดชำระ รัฐบาลก็ต้องแสวงหารายได้มาชำระหนี้ โดยการจัดเก็บภาษีอากรเพิ่มขึ้นมีลักษณะเป็นการ “ใช้จ่ายก่อนแล้วเก็บภาษีทีหลัง”

(ง) รายได้จากการประกอบธุรกิจของรัฐบาล ซึ่งรัฐบาลอาจลงทุนดำเนินการจัดตั้งรัฐพาณิชย์ รัฐวิสาหกิจ และอื่นๆ เพื่อผลิตสินค้าหรือบริการสนองความต้องการของประชาชน เมื่อประกอบการมีกำไร รัฐบาลจะให้นำกำไรส่วนหนึ่งส่งเข้าเป็นรายได้แผ่นดิน

2. รายรับที่ไม่มีรายได้ คือรายรับส่วนที่รัฐได้มาโดยมีภาระในการใช้คืนภายหลัง ซึ่งรายรับส่วนนี้รัฐหามาเพิ่มเติมให้เพียงพอกับรายจ่าย รายรับประเภทนี้ได้แก่รายรับประเภทเงินกู้ ซึ่งเป็นกรณีซึ่งรายได้ของรัฐไม่เพียงพอกับรายจ่าย รัฐจำเป็นต้องหาเงินมาเพิ่มเติมโดยการกู้ อาจเป็นการกู้เงินภายในประเทศหรือจากต่างประเทศ การกู้เงินของรัฐอาจมีวัตถุประสงค์อื่นหลายประการไม่จำเป็นต้องกู้มาเพื่อใช้จ่ายในการบริหารงานเสมอไป

3. รายรับประเภทเงินคงคลัง เงินคงคลังหมายถึงเงินสดที่เหลือจ่ายและเก็บรักษาไว้ในบัญชีของรัฐบาลในขณะใดขณะหนึ่ง ซึ่งตามพระราชบัญญัติเงินคงคลัง พ.ศ. 2491 ได้กล่าวถึงบัญชีเงินคงคลังบัญชีที่ 1 ว่าเป็นบัญชีเงินฝากกระแสรายวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทย ซึ่งจะนำออกใช้ได้เมื่อได้ออนเงินเข้าบัญชีเงินคงคลังบัญชีที่ 2 เท่านั้น ตามปกติการใช้จ่ายเงินคงคลังเมื่อ เงินงบประมาณรายจ่ายประจำปีที่ตั้งไว้ไม่พอจ่ายและมีเหตุการณ์ที่ต้องจ่ายเงินโดยเร็ว หรือซื้อคืนหรือไถ่ถอนพันธบัตรของรัฐบาล เป็นต้น

2.5 ภาษีอากร

คำว่า “ภาษีอากร” เป็นคำที่มีการกล่าวถึงตั้งแต่สมัยโบราณ เช่น โรมัส ฮอบส์

(Thomas Hobbes 1588-1679) ได้กล่าวไว้ในหนังสือ Leviathan ว่า “ภาษีอากรมิใช่สิ่งอื่นใด หากแต่เป็นค่าจ้างที่ราษฎรจ่ายให้แก่องค์อธิปัตย์ เพื่อให้องค์อธิปัตย์ให้ความคุ้มครองและ อำนวยสุขแก่ประชาราษฎร์นั่นเอง” ปัจจุบันได้มีผู้ให้คำนิยามของภาษีอากรไว้มากมาย เช่นคำ นิยามของ Seligman ได้ให้คำนิยามไว้ดังนี้ A Tax, in the modern sense, in the compulsory contribution from the person to the government to defray the expenses incurred in the common interest of all without reference to special benefits conferred. ซึ่งหมายความว่า ภาษีอากรว่าเป็นสิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากราษฎร เพื่อใช้จ่ายในกิจการของรัฐโดยไม่จำเป็นต้อง ให้การตอบแทนอย่างใดอย่างหนึ่งโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร

จากคำนิยามดังกล่าว พอสรุปลักษณะสำคัญของภาษีอากรได้ 4 ประการคือ

1. ภาษีอากรมีกฎหมายบังคับจัดเก็บ

มีผลบังคับประชาชนทุกคนโดยเสมอหน้ากัน การเสียภาษีอากรเป็นเรื่องที่มีกฎหมาย กำหนดไว้แน่นอนชัดเจน

2. ภาษีอากรมีลักษณะเป็นการบังคับ

แม้ภาษีอากรจะเป็นการบริจาคหรือการเสียสละเงินส่วนหนึ่งของประชาชน แต่ก็มีลักษณะ เป็นการบังคับ ไม่ใช่สิ่งที่ประชาชนผู้เสียภาษีจะเลือกที่จะเสียหรือไม่เสีย ประชาชนมีหน้าที่ต้อง เสียภาษีให้แก่รัฐ โดยมีหลักเกณฑ์และวิธีการที่แน่นอนว่า ใครจะต้องเสียภาษี เสียเท่าใด และ เสียอย่างไร

3. ภาษีอากรที่รัฐเก็บมาเพื่อนำไปใช้ประโยชน์ต่อส่วนรวม

ภาษีอากรที่รัฐเก็บไปนั้น รัฐจะนำไปใช้จ่ายเพื่อประโยชน์สาธารณะ หรือเพื่อใช้จ่ายใน การบริหารประเทศ เช่น การสร้างถนน โรงพยาบาล หรือเพื่อการป้องกันประเทศ เป็นต้น

4. ผู้เสียภาษีอากรไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนพิเศษเป็นการเฉพาะตัว

ผู้เสียภาษีให้รัฐมากกว่าจะได้รับประโยชน์หรือสิทธิพิเศษจากรัฐมากกว่าผู้ที่เสียภาษีน้อยกว่าหาได้ไม่ ประโยชน์ที่ได้รับนี้อาจไม่จำเป็นต้องเท่าเทียมกับภาษีที่เสียไป ผู้เสียภาษีน้อยอาจได้รับประโยชน์ตอบแทนกลับคืนจากรัฐมากกว่าผู้เสียภาษีมากก็อาจเป็นไปได้

ข้อสังเกตบางประการเกี่ยวกับคำว่า “ภาษีอากร”

ในประเทศไทย การใช้คำว่า “ภาษี” มักใช้ควบคู่กับคำว่า “อากร” เสมอ ทั้งๆ ที่คำทั้งสองนี้ไม่ใช่คำที่เคยใช้ควบคู่กันมาก่อน คำว่า อากร เป็นคำที่เกิดขึ้นก่อนคำว่าภาษี เพราะมีมาตั้งแต่สมัยอยุธยาเป็นราชธานีเป็นอย่างน้อย ในขณะที่คำว่า ภาษี เพิ่งจะมีใช้ในสมัยพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัว เช่นคำว่า ภาษีขาเข้าร้อยชักสาม หรือโรงภาษี เป็นต้น

การใช้คำทั้งสองดังกล่าวมักใช้คู่กันจนเป็นความเคยชินและหนังสือเล่มนี้จะใช้คำสองคำนี้รวมกัน แต่แท้จริงแล้วคำสองคำนี้แตกต่างกัน ไม่เฉพาะในประเทศไทยเท่านั้น ในภาษาเยอรมันมีการแบ่งแยกความหมายระหว่าง ภาษี (Steuer) และอากร (Cebuhre) ออกจากกันด้วยเช่นกัน

ถ้าพิจารณาความหมายทั้งสองคำนี้ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2535 ได้แยกความหมายของภาษีและอากรออกจากกันดังนี้

ภาษี หมายถึง เงินที่รัฐเรียกเก็บจากบุคคล ทรัพย์สิน หรือธุรกิจ เพื่อใช้จ่ายในการบริหารหรือการพัฒนาประเทศ

อากร หมายถึง ค่าธรรมเนียมอย่างหนึ่งที่รัฐเรียกเก็บ

ความหมายของอากรมีคำว่า “ค่าธรรมเนียม” ในความหมายของอากรด้วย เมื่อโยงกับคำว่า ค่าธรรมเนียม ในพจนานุกรม พบว่า

ค่าธรรมเนียม หมายถึงค่าปวยการที่เรียกเก็บตามธรรมเนียม ค่าตอบแทนในการให้บริการ

จากความหมายของคำว่า ภาษีและอากร ทำให้ทราบหลักเกณฑ์ที่ใช้เรียก โดยอาศัยหลัก ผลต่างตอบแทน ซึ่งสอดคล้องกับคำว่า ภาษี ที่ได้กล่าวไว้ก่อนหน้านี้ว่าเป็นสิ่งที่ไม่ใช่ผลตอบแทนโดยตรงให้เป็นการเฉพาะตัว ถ้ามีผลตอบแทนกลับมาก็จะเป็นเพียงผลตอบแทนทางอ้อมเท่านั้น เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีโรงเรือน เป็นต้น ส่วนอากรนั้นจะบังคับเก็บจากผู้ได้รับประโยชน์โดยตรง แต่ประโยชน์ที่ได้รับนี้ไม่มีความสัมพันธ์กับค่าตอบแทนที่รัฐให้ ผู้เสียอากรสามารถหาประโยชน์จากทรัพยากรของชาติ หรือมีอำนาจผูกขาดในการประกอบการบางอย่างเป็นผลตอบแทน อากรเหล่านั้นได้แก่ อากรยาสูบ อากรสุรา อากรรังนกนางแอ่น

ส่วนค่าธรรมเนียมนั้นเป็นประโยชน์ที่ได้รับจะต้องมีความสัมพันธ์เป็นสัดส่วนกับบริการที่รัฐจัดให้โดยเฉพาะ ผู้ขอใช้บริการจะต้องเสียเงินตามอัตราที่ทางการกำหนดในฐานะที่ได้อำนวยความสะดวกหรือเอื้อประโยชน์ให้หรือกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งให้ เอกชนมีสิทธิที่จะเลือกรับบริการหรือไม่ก็ได้ ถ้าไม่รับบริการก็ไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียม เช่น ค่าธรรมเนียมล่วงหน้า หรือค่าธรรมเนียมผ่านทางสำหรับใช้บริการทางหลวงพิเศษ เป็นต้น

2.6 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี

ในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ รัฐมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรพอสรุปวัตถุประสงค์ดังกล่าวได้ 7 ประการ ดังนี้

1. เพื่อเป็นรายได้ของรัฐ

เป็นวัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดของการจัดเก็บภาษี เนื่องจากรัฐมีรายจ่ายเพื่อการพัฒนาประเทศ จึงมีความจำเป็นต้องหารายได้เพื่อใช้จ่ายในการกิจต่างๆ ของรัฐ

2. เพื่อการควบคุม

ภาษีอากรมีลักษณะในทางบังคับอยู่ในตัว กล่าวคือเป็นการบังคับเรียกเก็บเงินจากผู้เสียภาษี การเก็บภาษีในอัตราที่สูงจะเป็นการลดกำลังซื้อของผู้บริโภคไปด้วยในตัวเอง รัฐจึงใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการควบคุมเพื่อวัตถุประสงค์บางประการ เช่น ต้องการให้ลดการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยโดยการขึ้นภาษีสินค้าฟุ่มเฟือย หรือควบคุมสินค้าที่เป็นภัยต่อสุขภาพประชาชน เช่น การเก็บภาษีบุหรี่ในอัตราที่สูง เพื่อจำกัดการบริโภคได้ในระดับหนึ่ง

3. เพื่อการจัดสรรและกระจายรายได้

สืบเนื่องจากปัญหาความเหลื่อมล้ำของการกระจายรายได้ คือภาวะที่ประชาชนมีความแตกต่างทางด้านรายได้มาก กล่าวคือในสังคมหนึ่งๆ มีผู้มีรายได้มากจำนวนหนึ่งและผู้ที่มิรายได้น้อยอีกจำนวนหนึ่ง ซึ่งแต่ละกลุ่มมีความแตกต่างทางด้านรายได้มีมากจนอาจก่อให้เกิดปัญหาทางสังคมขึ้น ดังนั้นรัฐควรเข้ามามีบทบาทสำคัญในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว และมาตรการอันหนึ่งที่เหมาะสมนำมาใช้ได้แก่ การนำภาษีอากรมาใช้เพื่อการกระจายรายได้ การใช้ภาษีเพื่อช่วยให้การกระจายรายได้มีความเท่าเทียมกันมากขึ้นนั้น ได้แก่ การจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราก้าวหน้าและยกเว้นการเก็บภาษีเงินได้ของคนที่มีรายได้ต่ำมาก ๆ เป็นต้น

4. เพื่อการชำระหนี้สินของรัฐ

สืบเนื่องจากนโยบายทางการเงินและการคลังในปัจจุบัน รัฐจำเป็นต้องอาศัยเงินกู้มาใช้จ่ายลงทุนสร้างปัจจัยในการพัฒนาประเทศ เมื่อถึงคราวชำระหนี้ต้องชำระหนี้ รัฐจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนเพื่อชำระหนี้สินนั้น

5. เพื่อเป็นเครื่องมือในการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

ความเจริญเติบโตในทางเศรษฐกิจเกิดขึ้นได้หลายทาง เช่น มีการสะสมเงินทุนมากขึ้น เทคโนโลยีการผลิตดีขึ้น การเพิ่มคุณภาพของแรงงาน ภาษีสามารถมีบทบาทต่อการสร้างสมทุน ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญในการส่งเสริมความเจริญเติบโตในทางเศรษฐกิจหลายประการ เช่น การยกเว้น หรือลดหย่อนภาษีอากรสำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน หรือให้สิทธิพิเศษในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ หรือยกเว้นและลดหย่อนภาษีศุลกากร

6. เพื่อเป็นเครื่องมือในทางการคลัง

วัตถุประสงค์อันหนึ่งของภาษีอากรนอกจากเพื่อหาเงินเข้ารัฐเพื่อนำมาใช้จ่ายด้านต่างๆ แล้วยังนำมาใช้เป็นเครื่องมือทางการคลังได้ โดยการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ โดยการเพิ่มอัตราการขยายตัวของรายได้ประชาชาติ หรือการใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการจำกัดการบริโภคสินค้าบางชนิด หรือใช้รักษาระดับเงินเฟ้อให้อยู่ในระดับที่เหมาะสมกับสภาวะ

เศรษฐกิจในขณะนั้นและช่วยรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ถ้าภาวะทางเศรษฐกิจไม่มีเสถียรภาพอาจเกิดปัญหาเงินเฟ้อหรือเงินฝืดได้ ถ้าภาวะเงินเฟ้อเกิดขึ้นเพราะอุปสงค์ในสินค้าหรือบริการเพิ่มขึ้นในอัตราที่สูงกว่าอุปทานของสินค้าหรือบริการ ซึ่งเป็นผลสืบเนื่องมาจากการเพิ่มรายจ่ายของภาครัฐ การเพิ่มรายจ่ายของภาคเอกชน การแก้ปัญหาเงินเฟ้อ กรณีนี้โดยการเพิ่มปริมาณการผลิตทำได้ยากมากเพราะการจ้างงานเป็นไปอย่างเต็มที่แล้ว รัฐบาลอาจใช้ภาษีเพื่อลดปริมาณอุปสงค์ในสินค้าหรือบริการให้น้อยลงโดยลดกำลังซื้อของภาคเอกชนให้น้อยลง เพื่อรักษาระดับอุปสงค์ให้เท่ากับอุปทาน ส่วนการแก้ไขภาวะเงินฝืดอาจทำได้โดยการเพิ่มกำลังซื้อให้กับภาคเอกชน ซึ่งอาจใช้วิธีเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้น้อยลงเพื่อให้กำลังซื้อในภาคเอกชนให้มากขึ้น หรือลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มให้น้อยลงเพื่อกระตุ้นกำลังซื้อของภาคเอกชนก็อาจทำได้เช่นกัน อีกทั้งยังช่วยแบ่งสรรปันส่วนรายได้และทรัพย์สินในชาติได้อย่างเหมาะสม

7. เพื่อสนองนโยบายบางประการของประเทศ

รัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเพื่อสนองนโยบายบางประการของประเทศได้ เช่นถ้ารัฐบาลต้องการลดจำนวนประชากรเกิดใหม่ อาจใช้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามสนองนโยบายนี้ได้ โดยการตัดสิทธิการลดหย่อนบุตรให้ลดจำนวนคนลงและลดหย่อนจำนวนเงินได้น้อยลง หรือถ้าต้องการเพิ่มจำนวนประชากรเกิดใหม่ก็สามารถใช้การลดหย่อนบุตรในทางตรงกันข้ามกัน เป็นต้นหรือถ้าต้องการให้มีการกระจายการจ้างงานไปยังต่างจังหวัด อาจใช้มาตรการส่งเสริมการลงทุนโดยการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับท้องถิ่นใดๆ เป็นกรณีพิเศษ

2.8 การจำแนกประเภทของภาษี

การจำแนกประเภทของภาษีมีหลายแนวคิดแต่แนวคิดการจำแนกประเภทของภาษีตามหลักการผลัการภาษีเป็นที่นิยมและใช้กันมากที่สุด ซึ่งแบ่งประเภทภาษีตามหลักการผลัการภาษีได้ 2 ประเภทคือ

1. ภาษีทางตรง (Direct Tax) หมายถึง ภาษีที่ผู้เสียภาษีไม่อาจผลัการภาษีไปให้ผู้อื่นได้ ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องรับภาระภาษีไว้เอง ภาษีทางตรงโดยทั่วไปเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้หรือฐานทรัพย์สิน ภาษีทางตรงทำให้รายได้ของผู้เสียภาษีสลดลง เนื่องจากเป็นภาษีที่ไม่อาจผลัการภาษีไปยังผู้อื่นได้ ทำให้ไม่สามารถเพิ่มราคาสินค้าหรือบริการได้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น

2. ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) หมายถึง ภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้อื่นได้โดยที่ไม่จำเป็นต้องรับภาระภาษีนั้นไว้เอง การผลักภาระภาษีนี้ขึ้นอยู่กับว่าจะสามารถผลักภาระภาษีนี้ไปให้ผู้อื่นได้มากน้อยเพียงใด ภาษีทางอ้อมเป็นภาษีที่เก็บจากฐานการใช้จ่ายหรือฐานการบริโภคสินค้าหรือบริการ ภาระภาษีจะถูกผลักไปให้ผู้บริโภคคนต่อๆ ไป เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น

2.9 ลักษณะของระบบภาษีอากรที่ดี

การเก็บภาษีอากรของรัฐย่อมกระทบต่อภาคเอกชนไม่มากก็น้อย ภาษีอากรที่ดีจึงต้องสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมในขณะนั้น อัดัม สมิท ได้กล่าวถึงลักษณะของภาษีอากรที่ดีต้องมีลักษณะ 4 ประการ คือ หลักความเป็นธรรม หลักความแน่นอน หลักความสะดวก และหลักความประหยัด ต่อมาเมื่อสภาพเศรษฐกิจและสังคมได้พัฒนาขึ้นเป็นสังคมใหญ่ ภาษีอากรได้มีบทบาทสำคัญมากขึ้น ภาษีอากรที่ดีจึงต้องมีลักษณะสอดคล้องกับสภาพในปัจจุบัน กล่าวคือ

1. หลักความเป็นธรรม

รัฐควรเก็บภาษีอากรจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่อยู่ในฐานะเท่าเทียมกันโดยถ้วนหน้า ไม่ควรให้สิทธิพิเศษหรือยกเว้นภาษีให้แก่บุคคลกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งเป็นการเฉพาะ และรัฐจัดเก็บตามความสามารถของแต่ละบุคคล เพื่อกระจายการเสียภาษีไปทั่วหน้ากัน

2. หลักความแน่นอน

ภาษีที่จัดเก็บควรมีลักษณะแน่นอน มีหลักเกณฑ์กล่าวถึงจำนวนที่ต้องชำระ เวลาที่ต้องชำระ วิธีการที่ต้องชำระ ให้เป็นที่ทราบกันโดยทั่วไป โดยเฉพาะในด้านกฎหมายจะต้องให้ทุกคนทราบและปฏิบัติในแนวทางเดียวกัน

3. หลักความเป็นกลาง

ระบบภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุด กล่าวคือระบบภาษีจะต้องไม่เปลี่ยนแปลงหรือกระทบกับการออม การบริโภค การแข่งขันทางการค้า ตลอดจนงานการทำงานของกลไกทางการตลาด แต่รัฐบาลสามารถใช้นโยบายทางการคลังโดยใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการแทรกแซงเศรษฐกิจได้เช่นกัน

4. หลักประหยัด

ระบบภาษีอากรที่ดีควรเป็นระบบการบริหารงานจัดเก็บภาษีที่เสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด แต่สามารถจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีอย่างทั่วถึงและเป็นธรรม และการจัดเก็บภาษีควรมีผลกระทบต่อการทำงานของเอกชนน้อยที่สุด

5. หลักทำรายได้

ระบบภาษีอากรที่ดีนั้นควรเป็นระบบภาษีอากรที่ทำรายได้อย่างสูงให้กับรัฐอย่างเพียงพอกับรายจ่าย โดยสร้างภาระให้กับผู้เสียภาษีน้อยที่สุด ระบบภาษีอากรตามหลักทำรายได้ควรมีฐานภาษีกว้างและอัตราภาษีก้าวหน้า

6. หลักความยืดหยุ่น

ระบบภาษีอากรที่ช่วยให้รัฐสามารถสร้างเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ในสภาวะที่เศรษฐกิจมีการขยายตัว ภาษีอากรที่เก็บได้มีจำนวนมากและสามารถควบคุมเงินเฟ้อได้ ส่วนสภาวะที่เศรษฐกิจหดตัว ภาษีอากรที่เก็บได้ไม่ควรมากจนเกินกว่าที่เอกชนจะรับภาระได้ ภาษีที่ดีต้องส่งเสริมเอกชนในขณะเดียวกันก็ต้องทำรายได้ให้กับรัฐ วิธีการที่จะบรรลุผลทั้งสองทางนี้คือ การกระจายฐานภาษีเพื่อให้ผู้เสียภาษีมีย่านมากขึ้นให้ได้

2.10 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร

ในการจัดเก็บภาษีต้องมีกฎหมายตราไว้ให้อำนาจฝ่ายบริหารจัดเก็บภาษีได้ กฎหมายที่

เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยมีหลายฉบับ ผู้ที่ศึกษาด้านภาษีอากรจำเป็นต้องศึกษากฎหมายอย่างเป็นระบบ เนื่องจากกฎหมายที่เกี่ยวข้องมีลำดับศักดิ์ของกฎหมายที่ไม่เท่าเทียมกัน กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นกฎหมายที่มีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขบ่อยมาก ทั้งนี้เพราะภาษีอากรต้องมีความยืดหยุ่นให้สอดคล้องกับสภาพของเศรษฐกิจ เช่น มาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากรให้อำนาจในการเก็บรัษฎากรโดยตราเป็นกฎหมายลำดับศักดิ์สูงจะแก้ไขได้ยากกว่ากฎหมายที่มีลำดับศักดิ์ลำดับรอง ระบบกฎหมายของไทยแบ่งลำดับของกฎหมายได้ 6 ลำดับเรียงจากลำดับสูงไปยังลำดับต่ำได้ดังนี้

1. รัฐธรรมนูญ
2. พระราชบัญญัติ/พระราชกำหนด
3. พระราชกฤษฎีกา
4. กฎกระทรวง
5. ระเบียบข้อบังคับ
6. ประกาศ/คำสั่ง

กฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีอากรจึงใช้กฎหมายที่มีลำดับศักดิ์ต่างกัน กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรโดยตรงมีชื่อเรียกว่า “ประมวลรัษฎากร” โดยประมวลรัษฎากรมีลำดับศักดิ์ของกฎหมายเทียบเท่าพระราชบัญญัติ ในประมวลรัษฎากรก็ยังมีให้อำนาจผู้ที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์บางประการของภาษีอากรได้โดยตราเป็นกฎหมายลำดับรองนั้น กฎหมายลำดับสูงกว่าจะต้องให้อำนาจผู้ที่เกี่ยวข้องไว้โดยชัดแจ้งว่าใครเป็นผู้มีอำนาจและใช้อำนาจนั้นผ่านมาทางกฎหมายลำดับใด เช่น มาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากรให้อำนาจในการเก็บรัษฎากรโดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา ในกรณีต่อไปนี้

1. ลดอัตรา หรือยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพของท้องถิ่น บางแห่งหรือทั่วไป
2. ยกเว้นแก่บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศ ตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อ องค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาหรือตามหลักปฏิบัติที่ ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ

3. ยกเว้นแก่รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล องค์การศาสนา หรือองค์การกุศลสาธารณะ

โดยที่การยกเว้นดังกล่าวตาม 1. 2. และ 3. จะตราพระราชกฤษฎีกายกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงก็ได้

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการภาษีอากรยังมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องอื่นๆ เช่น พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ประมวลกฎหมายแพ่ง หรืออนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งเป็นอนุสัญญา (Treaty) ซึ่งรัฐบาลไทยทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศ เป็นต้น