

วิธีการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ: ข้อเสนอเพื่อการปฏิรูปวิธีการเสียภาษี โดยการประเมินตนเอง

EFFICIENT TAX COLLECTION: A PROPOSAL FOR THE REFORM OF THE SELF-ASSESSMENT TAX SYSTEM

จิรศักดิ์ รอดจันทร*

Jirasak Rodjun*

* รองศาสตราจารย์, ผู้อำนวยการหลักสูตรนิติศาสตรดุษฎีบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ปริดิพนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

* Associate Professor, Director of LL.D Program, PridiBanomyong Faculty of Law, Dhurakij Pundit University

*Email: kajirasak_rod@hotmail.com

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาวิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองโดยการศึกษาจากเอกสาร ซึ่งผู้เขียนพบว่า ความง่าย และความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษี และวิธีการในการจัดเก็บภาษีที่ง่าย แน่แน่นอนชัดเจน และสะดวกเป็นลักษณะของกฎหมายภาษีและวิธีการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ ประเทศไทยรับเอาวิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองมาใช้ วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองสะดวกสำหรับผู้จัดเก็บภาษี และลดต้นทุนในภาครัฐบาลซึ่งสนับสนุนความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี อย่างไรก็ตาม วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองเพิ่มค่าใช้จ่ายให้แก่ภาคเอกชน เพราะผู้เสียภาษีต้องกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษีที่ซับซ้อนอันเป็นผลมาจากกฎหมายภาษีที่ซับซ้อน สิ่งนี้ไม่สอดคล้องกับหลักความง่าย ความแน่นอนชัดเจน และความสะดวก ความซับซ้อนในกฎหมายภาษีนำไปสู่แบบแสดงรายการเสียภาษีที่ซับซ้อน และเพิ่มต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ในปัจจุบันมีอย่างน้อย 3 มาตรการในการแก้ไขข้ออุปสรรคในการกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษีและช่วยเหลือผู้ไม่มีความรู้ทางด้านภาษี กล่าวคือ การช่วยเหลือของผู้จัดเก็บภาษีในการคำนวณภาษี การจัดหาคู่มือภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี และการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและจ่ายภาษีผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์

นอกจากมาตรการข้างต้น มาตรการที่ผู้เขียนได้เสนอแนะในบทความนี้ดังต่อไปนี้จะเป็นประโยชน์ต่อรัฐบาลไทยในการปรับปรุงวิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองได้แก่ รัฐบาลควรให้เงินช่วยเหลือการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ ความซับซ้อนของกฎหมายภาษีควรลดลง (เช่น การยกเลิกการจ่ายในทางภาษีบางรายการน่าจะช่วยให้กฎหมายภาษีย่างขึ้น) การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ควรที่จะได้รับการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง ควรมีการบังคับทางกฎหมายเพื่อให้มีการจัดเก็บเอกสารและจัดทำบัญชี และบทลงโทษสำหรับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายควรมีอยู่อย่างพอเหมาะพอควร

วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองอาจนำไปสู่การหนีภาษีและความสำเร็จเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเพื่อที่จะก่อให้เกิดความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีให้มากยิ่งขึ้น วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองควรได้รับการออกแบบและทำงานเพื่อลดต้นทุนการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีและสนับสนุนการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีโดยสมัครใจ มาตรการที่ผู้เขียนได้เสนอแนะดังต่อไปนี้จะช่วยปรับปรุงการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีโดยสมัครใจได้แก่ การให้การศึกษาเกี่ยวกับวิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเอง การทำให้กฎหมายภาษีและกระบวนการจัดเก็บภาษีย่างขึ้น การปรับปรุงระบบคอมพิวเตอร์ (เช่นการคำนวณความรับผิดในการเสียภาษีโดยอัตโนมัติและระบบเลขหมายประจำตัวผู้เสียภาษี) การฝึกฝนเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีให้มีความสามารถในการตรวจสอบผู้ที่ละเลยหน้าที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี การกำหนดบทลงโทษที่พอเหมาะพอควรกับบุคคลซึ่งเพิกเฉยไม่เก็บเอกสารและบัญชีที่เหมาะสม นักธุรกิจและผู้มีวิชาชีพควรมีหน้าที่แสดงสำเนาแบบแสดงรายการเสียภาษีและใบเสร็จชำระค่าภาษีต่อหน่วยงานของรัฐบาลหรือองค์กรที่เกี่ยวข้องในเวลาต่อไปอนุญาตประกอบธุรกิจหรือประกอบวิชาชีพ กรมสรรพากรควรจัดตั้งแบบแสดงรายการเสียภาษีไปให้ประชาชนโดยเร็วหลังสิ้นสุดปีภาษี และผู้ที่ไม่ได้รับแบบแสดงรายการเสียภาษีควรแจ้งต่อกรมสรรพากรภายในเวลาที่กำหนด

คำสำคัญ: วิธีการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเอง กฎหมายภาษีที่ซับซ้อน หลักความง่าย หลักความแน่นอนชัดเจน และหลักความสะดวก แบบแสดงรายการเสียภาษีที่ซับซ้อนต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีผ่านทางระบบทางอิเล็กทรอนิกส์ การหนีภาษี ความสูญเสียรายได้ทางภาษี การปฏิบัติตามกฎหมายภาษีโดยสมัครใจ การปรับปรุงการ ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีโดยสมัครใจ

Abstract

The aim of this article is to study the tax payment under a self-assessment system. By applying the documentary research, I have found that the simplicity and certainty of tax law and the simplicity, certainty and convenience of tax collection are the characteristics of efficient tax law and tax collection. Thailand has adopted the self-assessment system. Self-assessment is convenient for tax-gatherers and reduces costs in the public sector, which encourages administrative efficiency. However, it increases costs in the private sector, because a taxpayer has to complete a complicated tax return resulting from the complex tax legislation. This does not comply with the criteria of simplicity, certainty and convenience. Complexity in tax legislation leads to complicated tax returns and increases compliance costs. At present, there are at least 3 measures to resolve the difficulty in completing tax returns and to help taxpayers with no knowledge of tax laws, namely: the tax gatherers' assistance in tax calculation, provision of tax manuals, and electronic filing of tax returns and payment of tax.

In addition to the above measures, the following measures are recommended to help the Thai government to improve the self-assessment system: governments should subsidize electronic filing; the complexity of tax legislation should be reduced (e.g. the abolition of certain tax expenditures are likely to simplify the complexity in tax legislation); the system of e-filing should be improved continuously; there should be legal enforcement for keeping accounts and records; and penalties for non-compliance should exist, but be moderate.

Self-assessment may lead to tax evasion and revenue loss. In order to achieve greater administrative efficiency, this system must therefore be designed and operated to reduce the taxpayer's compliance costs and to encourage voluntary compliance. The following measures would help improve voluntary compliance: providing education with regard to Self-assessment; simplification of tax laws and procedures; improvements in the computing system (e.g. an automatic calculation of tax liability and a taxpayer identification numbering system); the training of tax officials to be capable of checking people who omit their duties to file tax returns; the imposition of moderate penalties, particularly upon people who fail to keep proper accounts and records; traders and professionals should be required to produce with governmental agencies copies of tax returns and receipts of tax payment at the time of renewing their business or professional licenses, and Self-assessment tax returns should be sent to people immediately after the end of tax year, and people who have not been sent tax returns should be required to notify the Revenue Department within a specified period.

Keywords: Efficient Tax Administration, A Self-assessment System, the Complex Tax Legislation, Criteria of Simplicity, Criteria of Certainty, Criteria of Convenience, Complicated Tax Returns, Compliance Costs, the System of e-filing, Tax Evasion, Revenue Loss, Voluntary Compliance, the Improvement of Voluntary Compliance

บทนำ

ในบทความนี้ ผู้เขียนจะอภิปรายลักษณะของวิธีการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพในทางทฤษฎี ต่อจากนั้น จะตรวจสอบหนึ่งในวิธีการจัดเก็บภาษี : วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเอง (self-assessment) ภายใต้กฎหมายไทย ซึ่งผู้เขียนพบว่าในทางปฏิบัติ วิธีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยการประเมินตนเองไม่สามารถทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพในประเทศไทย หรือกล่าวอีกอย่างหนึ่ง การปฏิบัติตามวิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองของคนไทยยังมีระดับที่ต่ำ ดังนั้น ผู้เขียนจะค้นหาว่า วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีที่ง่ายแน่นอนชัดเจนและสะดวกหรือไม่ หลังจากนั้น ถ้าการตรวจสอบของผู้เขียนค้นพบว่า วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองไม่เป็นวิธีการจัดเก็บภาษีที่ง่ายชัดเจนแน่นอนและสะดวก ผู้เขียนจะเสนอแนวทางเพื่อการปฏิรูปวิธีการดังกล่าวต่อไป

ลักษณะของวิธีการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ

รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อให้บรรลุถึงเป้าหมายในการจัดหารายได้ให้แก่รัฐบาลได้ หากรัฐบาลประยุกต์ใช้หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและในการให้ความร่วมมือในการเสียภาษีหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีไม่เพียงแต่ไม่ต้องการให้ผู้เสียภาษีทำการหลบหลีกและหนีภาษี แต่ยังต้องการให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายภาษีด้วยค่าใช้จ่ายที่ต่ำ นอกจากนี้ หลักการนี้ต้องการให้ผู้จัดเก็บภาษีบริหารกฎหมายภาษีสำระบัญญัติ (ผ่านทางวิธีการจัดเก็บภาษี) ด้วยต้นทุนที่ต่ำและไม่มีการบิดเบือนการใช้อำนาจรวมทั้งไม่มีการเรียกและรับสินบน

ดังนั้น เพื่อที่จะให้บรรลุถึงความต้องการของหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี วิธีการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพจึงควรที่จะก่อให้เกิดต้นทุนที่ต่ำทั้งในการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐบาลและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี และควรที่จะขัดขวางการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้และการหนีภาษี ตลอดจนขัดขวางการใช้อำนาจตามอำเภอใจ รวมทั้งการเรียกและรับสินบนของพนักงานเจ้าหน้าที่ (Morse and Williams, 2004, p. 8)

กฎหมายภาษีและวิธีการจัดเก็บภาษีที่ซับซ้อน ยากที่จะเข้าใจ จึงยากที่จะปฏิบัติตามและบริหารจัดการเก็บภาษี อันนำมาซึ่งต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง Sandford (1980, p. 155) กล่าวสนับสนุนว่า “ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเพิ่มสูงขึ้นตามความซับซ้อนของกฎหมายภาษี” The Musgraves (1984, p. 290) กล่าวสนับสนุนด้วยว่า “ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษี...เพิ่มขึ้นตามความซับซ้อนของกฎหมายภาษี” ในทำนองเดียวกัน Slemrod and Yitzhaki (1996, p. 179) กล่าวว่า “ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีเพิ่มสูงขึ้นเนื่องจากการขาดความชัดเจนของกฎหมายภาษี” นอกจากนี้ ความซับซ้อนของกฎหมายภาษีนำไปสู่การหลบหลีกภาษี (tax avoidance) และหนีภาษี (tax evasion) การใช้อำนาจตามอำเภอใจ รวมทั้งการเรียกและรับสินบนของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ธนาคารโลก (The World Bank, 1991, pp. 26-27) สนับสนุนประเด็นดังกล่าวว่า ประมวลกฎหมายภาษีที่ซับซ้อนทำให้ง่ายต่อผู้เสียภาษีที่จะหนีภาษี และความยากในการบริหารประมวลกฎหมายภาษีนำมาซึ่งการฉ้อราษฎร์บังหลวง

ดังนั้น ความง่ายและความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษีที่ง่าย แน่แน่นอนชัดเจนและสะดวกจึงถูกเชื่อว่าจะส่งผลในทางตรงกันข้ามกับกฎหมายภาษีและวิธีการจัดเก็บภาษีที่ซับซ้อน แนวความคิดนี้ได้รับการสนับสนุนจาก The Musgraves (1984, p. 291) และธนาคารโลก (The World Bank, 1991, p. 7) “ความง่าย” ของวิธีการจัดเก็บภาษี หมายถึง วิธีการจัดเก็บภาษีต้องเป็นวิธีที่ง่าย ชัดแจ้ง ตรงไปตรงมา ปราศจากความซับซ้อน ส่วน “ความแน่นอนชัดเจน” ของวิธีการจัดเก็บภาษี หมายถึง วิธีการจัดเก็บภาษีที่มีความโปร่งใส ในขณะที่ “ความสะดวก” ของวิธีการจัดเก็บภาษีหมายถึง ภาษีทุกชนิดควรถูกจัดเก็บและมีการจ่ายภาษีตามสถานที่เวลา หรือในวิธีการที่น่าจะให้ความสะดวกมากที่สุดต่อทั้งผู้เสียภาษีและผู้จัดเก็บภาษี

ในหัวข้อที่ 3 ผู้เขียนจะวิเคราะห์วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองโดยจะวิเคราะห์ว่าวิธีการดังกล่าวสอดคล้องกับหลักความง่าย หลักความแน่นอนชัดเจนและหลักความสะดวกตามที่กล่าวข้างต้นหรือไม่

ลักษณะ ข้อดีและข้อเสีย ของวิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเอง

1. ลักษณะของวิธีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยการประเมินตนเอง

วิธีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยการประเมินตนเอง คือ วิธีการที่ผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มีหน้าที่แสดงเงินได้พึงประเมินทุกประเภทที่ได้รับไว้ในแบบแสดงรายการเสียภาษีและคำนวณความรับผิดในการเสียภาษีจากเงินได้ดังกล่าว รวมทั้งยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีที่ถึงกำหนดต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ภายใต้วิธีการนี้ เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีมียหน้าที่ตรวจสอบแบบแสดงรายการเสียภาษีและจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีชำระ เพื่อตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการเสียภาษีและการเสียภาษีว่าเป็นไปตามกฎหมายหรือไม่

ตามกฎหมายไทย (ประมวลรัษฎากร มาตรา 56) บุคคลที่มีเงินได้พึงประเมินในระหว่างปีภาษี (วันที่ 1 มกราคม ถึง วันที่ 31 ธันวาคม) เกินกว่าจำนวนเงินที่กำหนดมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีและชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ถ้ามี) ต่อเจ้าหน้าที่ภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป

บุคคลที่มีเงินได้พึงประเมินต่ำกว่าจำนวนเงินที่กฎหมายกำหนดไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี การกำหนดจำนวนเงินได้พึงประเมินที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีไว้ในกฎหมายดังกล่าวสามารถเคลื่อนย้ายประชาชนกลุ่มที่มีรายได้น้อยออกไปจากระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งช่วยลดภาระภาษีและต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของประชาชนกลุ่มดังกล่าว ในขณะที่รัฐบาลซึ่งเป็นผู้จัดเก็บภาษีก็ได้รับประโยชน์จากการกำหนดจำนวนเงินได้พึงประเมินที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีด้วยเช่นกัน กล่าวคือ การบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของรัฐบาลง่ายขึ้น และต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาลดลง เพราะทรัพยากรทางเศรษฐกิจของรัฐบาลไม่ได้ถูกนำไปใช้เพื่อตรวจสอบแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีจำนวนมากซึ่งอาจจะต้องยื่นโดยกลุ่มคนที่มีรายได้น้อย อันอาจจะนำไปสู่ความซับซ้อนและต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่เพิ่มมากขึ้นโดยปราศจากการนำมาซึ่งรายได้จากการจัดเก็บภาษีจำนวนมาก

ผู้เขียนพบว่า การปฏิบัติตามวิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองของคนไทยยังมีระดับที่ต่ำ โดยวิเคราะห์จากจำนวนผู้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีเปรียบเทียบกับจำนวนประชากรและประชากรในวัยทำงาน ยกตัวอย่าง ในปี พ.ศ. 2556 ในปีนี้ มีประชากร 64,785,909 คนอาศัยอยู่ในประเทศไทย มีประชากรที่อยู่ในกำลังแรงงานหรือผู้ที่พร้อมจะทำงาน 39.38 ล้านคน ซึ่งเป็นผู้มีงานทำจริง 38.91 ล้านคน อย่างไรก็ตาม ในปีนี้มีประชากร 10.11 ล้านคนยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี สาเหตุที่การปฏิบัติตามวิธีการเสียภาษีดังกล่าวยังมีระดับที่ต่ำ น่าที่จะมาจากการที่ประชากรจำนวนมากยังขาดความรู้ความเข้าใจถึงความรับผิดชอบของตนเองในการเสียภาษีโดยการประเมินตนเอง จึงเพิกเฉยต่อการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและจ่ายภาษีที่ถึงกำหนด

2. ข้อดีของวิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเอง

วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองเป็นประโยชน์ไม่เพียงต่อรัฐบาลซึ่งเป็นผู้จัดเก็บภาษี แต่ยังเป็นประโยชน์ต่อประชาชนผู้เสียภาษีอีกด้วย

2.1 ประโยชน์ต่อผู้จัดเก็บภาษี

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ซึ่งมีรายได้สูงและมีแหล่งเงินได้หลายแหล่งหรือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ซึ่งมีธุรกิจการเงินที่ซับซ้อน ไม่สามารถได้รับการจัดเก็บภาษีได้อย่างถูกต้องภายใต้วิธีการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย วิธีการที่จะทำให้บุคคลกลุ่มนี้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยถูกต้อง บุคคลกลุ่มนี้ต้องทำการปรับปรุงจำนวนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของพวกเขาซึ่งถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้แล้ว โดยทำการแจ้งรายการเงินได้พึงประเมินทุกประเภทที่ได้รับจากทุกแหล่งเงินได้ลงในแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี คำนวณความรับผิดในการเสียภาษีและยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ดังกล่าว การแจ้งรายการเงินได้พึงประเมินจากทุกแหล่งเงินได้ของผู้เสียภาษีกลุ่มดังกล่าว

และการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีรับประกันว่าจะมีการจ่ายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในจำนวนที่ถูกต้อง (Melville, 2004, p. 21)

นอกจากนี้ วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองยังช่วยลดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษี James and Nobes (2000, p. 202) กล่าวว่า “ถ้าไม่มีกานำวิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองมาใช้ งานจำนวนมากจะยังคงอยู่กับกรมสรรพากร” ตามที่เราได้เห็น ประชาชนผู้เสียภาษีจะเป็นผู้รับผิดชอบในการกรอกและยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภายในเวลาที่กำหนด รัฐบาลซึ่งเป็นผู้จัดเก็บภาษีมีความรับผิดชอบหลักในการตรวจสอบแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและตรวจสอบจำนวนเงินภาษีที่ชำระ จากประสบการณ์ของสหราชอาณาจักรก่อนปีภาษี 1996/97 กรมสรรพากรมีความรับผิดชอบในการประเมินความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา การผลักภาระความรับผิดชอบในการประเมินภาษีจากกรมสรรพากรไปยังผู้เสียภาษีภายใต้วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองได้ลดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษี (Nightingale, 2000, p. 16) นอกจากนี้ วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองทำให้การบริหารจัดการเก็บภาษีมีประสิทธิภาพมากขึ้น เพราะกรมสรรพากรมีเวลามากขึ้นในการตรวจสอบว่าผู้เสียภาษีได้ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีหรือไม่ (Shipwright and Keeling, 1998, p. 35) นอกจากการช่วยลดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีแล้ว วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองยังช่วยปรับปรุงกระแสเงินสดหมุนเวียนให้แก่รัฐบาล เนื่องจากการเสียภาษีได้ถูกทำขึ้นทันทีโดยผู้เสียภาษีในวันยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี (Whitehouse et al., 2003, p. 16)

2.2 ประโยชน์ต่อผู้เสียภาษี

วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีมากขึ้น ตามที่ Morse and Williams (2004, pp. 38-39) กล่าวว่า

“เป้าหมายของวิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเอง คือ การโอนการตัดสินใจเกี่ยวกับขอบเขตของสิ่งที่จะถูกจัดเก็บภาษีไปยังผู้เสียภาษี นอกจากนี้ การตัดสินใจเกี่ยวกับตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริง หรือที่เกี่ยวข้องกับการตีความและการใช้กฎหมายกับข้อเท็จจริงตกอยู่ในมือของผู้เสียภาษี”

นอกจากนี้ วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองลดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษี จากประสบการณ์ของสหราชอาณาจักร ก่อนการนำวิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองมาใช้ ผู้เสียภาษีหลายรายต้องโต้เถียงกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีท้องถิ่นหลายหน่วยงานที่ทำการประเมินภาษีจากเงินได้บางประเภท แต่ภายใต้วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเอง ผู้เสียภาษีติดต่อกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพียงแห่งเดียว (Foreman and Mowles, 2002, p. 41) เพราะว่าผู้เสียภาษีต้องรายงานเงินได้ของเขาจากแหล่งต่างๆ และคำนวณความรับผิดชอบในการเสียภาษีของเขาในแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ฉบับเดียวซึ่งจะใช้อยู่ต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพียงแห่งเดียว วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองจึงทำให้ค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีในปัจจุบันลดน้อยลง (Green, 1996, p. 109)

3. ข้อเสียของวิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเอง

ข้อดีของวิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองอาจถูกหักร่อนลงโดยข้อเสีย 3 ประการ กล่าวคือ (ก) ภาระของผู้เสียภาษี (ข) กฎหมายสาระบัญญัติที่ซับซ้อน (ค) การหนีภาษีและความสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี

3.1 ภาระของผู้เสียภาษี

วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองก่อให้เกิดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษี ต้นทุนดังกล่าวหมายถึง เวลาและเงินที่ผู้เสียภาษีได้ใช้จ่ายไปในการกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษีและเพื่อการเดินทางไปยังหน่วยงานจัดเก็บภาษี การกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษีไม่ใช่การทำธุรกรรมที่ง่าย (Green, 1996, p. 145) โดยเฉพาะแบบแสดงรายการเสียภาษีที่ซับซ้อนเพิ่มเติมต้นทุนที่มากยิ่งขึ้นในการปฏิบัติตามกฎหมาย นอกจากนี้ แบบแสดงรายการเสียภาษีที่ซับซ้อนยังเพิ่มเติมต้นทุนให้แก่รัฐบาลซึ่งเป็นผู้จัดเก็บภาษีอีกด้วย เพราะรัฐบาลต้องใช้เวลาและหรือทรัพยากรทางเศรษฐกิจของรัฐบาลมากยิ่งขึ้นในการตรวจสอบแบบแสดงรายการเสียภาษีและจำนวนภาษีที่จ่าย

ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี คือ ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีได้เสียไป เพื่อปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและตามแนวปฏิบัติทางด้านการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐบาล ดังนั้น ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามวิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองจึงรวมถึง เวลาและเงินที่ใช้จ่ายไปเพื่อการรักษาสภาพจิตใจอีกด้วย โดยเฉพาะการกรอกรูปแบบแสดงรายการเสียภาษีที่ซับซ้อน Nightingale (2000, p. 17) และ Hedges and Bromley (2001, p. 12) สนับสนุนความเห็นนี้

วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองผู้เสียภาษีต้องจัดเก็บเอกสารและจัดทำบัญชี เพื่อช่วยให้เขาสามารถกรอกหรือแก้ไขแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ นอกจากนี้ ข้อมูลในเอกสารและบัญชีจะเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีในการใช้ตอบข้อซักถามของเจ้าหน้าที่ของรัฐบาลซึ่งเป็นผู้เก็บภาษีอีกด้วย และเพื่อใช้ประโยชน์ในการโต้แย้ง/อุทธรณ์การประเมินภาษีเมื่อเจ้าหน้าที่ของรัฐบาลเชื่อว่าข้อมูลที่ไม่เพียงพอหรือมีความผิดพลาดในแบบแสดงรายการเสียภาษี อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บเอกสารและการจัดทำบัญชีอย่างถูกต้อง เพิ่มต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายให้แก่ผู้เสียภาษี และโทษสำหรับการไม่จัดเก็บเอกสารและจัดทำบัญชีเป็นภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษีอีกด้วย

กฎหมายภาษีของไทยยังไม่มีบทบัญญัติเพื่อกำหนดโทษในกรณีไม่จัดเก็บเอกสารและจัดทำบัญชี โทษทางภาษีจึงเป็นภาระอีกอย่างหนึ่งของผู้เสียภาษีภายใต้วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเอง ภายใต้กฎหมายของไทยบุคคลใดไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้จะได้รับโทษทางภาษีโดยให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ (ประมวลรัษฎากร มาตรา 27)

3.2 กฎหมายสาระบัญญัติที่ซับซ้อน

ผู้เขียนเห็นด้วยกับคำกล่าวที่ว่า “ไม่สามารถบรรยายได้ว่าการกรอกรูปแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้เป็นกิจกรรมที่ง่าย” (Homer and Burrows, 2002, p. 145) ทั้งนี้เพราะผู้เสียภาษีต้องมีความรู้พื้นฐานเกี่ยวกับกฎหมายภาษีเงินได้ และต้องมีความรู้เกี่ยวกับคณิตศาสตร์ ผู้เขียนเห็นว่า เป็นไปได้ว่า ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้ซึ่งไม่มีความรู้ทางด้านกฎหมายภาษีและไม่สามารถในเชิงคณิตศาสตร์และค่าใช้จ่ายของผู้ซึ่งมีธุรกรรมที่ซับซ้อนจะสูงขึ้น เนื่องจากกลุ่มบุคคลเหล่านี้อาจจะต้องจ้างที่ปรึกษา (เช่น จ้างผู้เขียน) ให้ช่วยเหลือให้คำปรึกษาในการกรอกรูปแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ของพวกเขา (ซึ่งต้องจ่ายค่าจ้างให้ผู้เขียน) แบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ที่ซับซ้อนจึงเพิ่มต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีบางกลุ่ม

แบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ที่ซับซ้อนแน่นอนว่าย่อมเป็นผลมาจากความซับซ้อนของกฎหมายสาระบัญญัติ ยิ่งกฎหมายสาระบัญญัติมีความซับซ้อนมากเท่าไร แบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ก็ยิ่งซับซ้อนมากขึ้นเพียงนั้น ยกตัวอย่าง กฎหมายภาษีของสหราชอาณาจักรเกี่ยวกับการคำนวณภาษีของผู้ที่ทำงานอย่างอิสระไม่ได้เป็นลูกจ้างใครมีความซับซ้อนมากกว่ากฎหมายภาษีของไทยในเรื่องการหักค่าใช้จ่าย ผลที่ตามมาคือ “ผู้ซึ่งไม่ได้เป็นลูกจ้างใครอยู่ในสถานการณ์ที่ยากลำบากในการกรอกรูปแบบแสดงรายการเสียภาษี เพราะว่ากฎเกณฑ์ในการคำนวณกำไรจากกิจการของเขา และการหักค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เขามีสิทธินั้นมีความซับซ้อนจริงๆ” (Homer and Burrows, 2002, p. 3)

3.3 การหนีภาษีและความสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี

ผู้เขียนเห็นด้วยกับคำกล่าวที่ว่า “สำหรับผู้เสียภาษีซึ่งไม่ประสงค์จะชำระภาษี วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองเปิดโอกาสมากในการหนีภาษี” (Mumford, 1996, p. 131) การหนีภาษีไม่เพียงส่งผลต่อความสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล แต่ยังก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี นี่เป็นข้อเสียอีกประการหนึ่ง

ความสัมพันธ์ระหว่างวิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองกับการหนีภาษีมีสาเหตุที่มาจาก 4 ประการ

ประการที่ 1 วิธีการเสียภาษีนี้เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีสามารถควบคุมธุรกรรมที่ต้องเสียภาษีด้วยตนเอง ผู้ที่ไม่ซื่อสัตย์และไม่ตระหนักถึงความผิดตามกฎหมายอาจใช้โอกาสดังกล่าวในการแจ้งค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนสูงเกินความเป็นจริงหรือไม่รายงานเงินได้จากแหล่งต่างๆ ในแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ให้ครบทุกประเภท

ประการที่ 2 ผู้จัดเก็บภาษีไม่ได้จัดส่งแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ให้แก่ผู้เสียภาษี ดังนั้น (ก) ผู้ซึ่งมีเงินได้แต่ไม่รู้ว่ามีหน้าที่ต้องทำการเสียภาษีเงินได้โดยการประเมินตนเองจึงไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษี

(ข) ผู้ซึ่งมีเงินได้แต่ไม่ได้ปรากฏอยู่ในระบบฐานข้อมูลของผู้จัดเก็บภาษี อาจละเลยหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้และชำระภาษี

ประการที่ 3 การหนีภาษีโดยไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้อาจเกิดขึ้นในประเทศที่ไม่ทำและพัฒนากิจการจับและบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับผู้ที่มีเงินได้และอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้ และประชาชนส่วนใหญ่ไม่มีความรู้เกี่ยวกับกฎหมายภาษีเงินได้

ประการที่ 4 การหนีภาษีโดยไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้อาจเกิดขึ้นในประเทศที่ไม่ทำการตรวจสอบหรือพัฒนาการตรวจสอบผู้ที่มีเงินได้และอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้ หรือขาดพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีความชำนาญในการตรวจสอบจำนวนผู้ที่ละเลยหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้

ข้อเสนอแนะเพื่อการปรับปรุงวิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเอง

ในหัวข้อที่ 2 ผู้เขียนพบว่าวิธีการจัดเก็บภาษีที่ง่าย แนนอนชัดเจน และสะดวก คือ ลักษณะของการบริหารจัดการเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ ในหัวข้อที่ 3 ผู้เขียนได้พบด้วยว่า วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองไม่สามารถสนองตอบต่อหลักความง่าย ความแนนอนชัดเจน และความสะดวกอย่างสมบูรณ์ และในหัวข้อที่ 3 ผู้เขียนยังพบด้วยว่าการปฏิบัติตามวิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองของคนไทยยังมีระดับที่ต่ำ

ในหัวข้อนี้ ผู้เขียนจะทำข้อเสนอแนะเพื่อการปรับปรุงวิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองเพื่อที่วิธีการนี้จะก่อให้เกิดความมีประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษีมากขึ้น กล่าวคือ (ก) ลดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี (ข) การดำรงคงอยู่ของบทลงโทษทางภาษี และ (ค) การปรับปรุงวิธีการที่จะทำให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายภาษีโดยสมัครใจมากขึ้น

1. การลดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี

Chennells (1997, p. 290) กล่าวว่า “ภาษีควรถูกบริหารจัดการอย่างเหมาะสม ภาษีไม่ควรที่จะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่มากเกินไปในการปฏิบัติตามแก่ผู้เสียภาษีหรือในการบังคับจัดเก็บภาษีแก่ผู้จัดเก็บภาษี” ตามที่กล่าวก่อนหน้านี้ วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองเพิ่มต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายแก่ผู้เสียภาษีในสถานการณ์ดังต่อไปนี้

(ก) ในกรณีที่แบบแสดงรายการเสียภาษีมีความซับซ้อน

(ข) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่มีความรู้เกี่ยวกับกฎหมายภาษี และ

(ค) ในกรณีที่กฎหมายภาษีต้องการให้ผู้เสียภาษีจัดเก็บเอกสารและทำบัญชีอย่างถูกต้องเหมาะสม ดังนั้น วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองต้องได้รับการออกแบบและทำงานเพื่อลดต้นทุน

ในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี ตามที่กล่าวก่อนหน้านี้ ความซับซ้อนของกฎหมายภาษีนำไปสู่แบบแสดงรายการเสียภาษีที่ซับซ้อนและทำให้ยากมากขึ้นแก่ผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีความรู้เกี่ยวกับกฎหมายภาษี ดังนั้น รัฐบาลต้องหามาตรการเพื่อช่วยลดความซับซ้อนของกฎหมายภาษี ปัจจุบันมีอย่างน้อย 3 วิธีการในการแก้ไขอุปสรรคในการกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้และช่วยผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีความรู้เกี่ยวกับกฎหมายภาษี กล่าวคือ การช่วยเหลือของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีในการคำนวณความรับผิดในการเสียภาษี การจัดหาคู่มือภาษี และการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ (e-filing)

ในสหราชอาณาจักร ผู้เสียภาษีที่ไม่ประสงค์จะคำนวณความรับผิดในการเสียภาษีเงินได้ด้วยตนเองและต้องการให้กรมสรรพากรคำนวณความรับผิดในการเสียภาษีให้พวกเขา ต้องกรอก

ข้อมูลลงในแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ (โดยไม่ต้องคำนวณความรับผิดในการเสียภาษี) และส่งแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้กลับไปยังกรมสรรพากรก่อนวันที่ 30 กันยายน นับจากวันสิ้นปีภาษี Tiley (2005, p. 61) กล่าวว่า “วิธีการนี้ไม่เหมือนกับการประเมินภาษีโดยกรมสรรพากร วิธีการนี้เป็นการประเมินภาษีเงินได้ด้วยตนเองของผู้เสียภาษีด้วยความช่วยเหลือในการคำนวณความรับผิดในการเสียภาษีของกรมสรรพากร” ดังนั้น ผู้เขียนขอเสนอแนะว่า กรมสรรพากรของไทยควรรับเอาวิธีการให้ความช่วยเหลือเช่นว่านั้นมาใช้กับวิธีการเสียภาษีเงินได้โดยการประเมินตนเองในประเทศไทย วิธีการนี้จะช่วยลดปัญหาในการกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษีและลดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษี

นอกจากนี้ คู่มือในการคำนวณความรับผิดในการเสียภาษีเงินได้ (ซึ่งให้สาระสำคัญของกฎหมายภาษีอย่างย่อและตัวอย่างเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว) คู่มือการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ (ซึ่งให้สาระสำคัญและตัวอย่างเกี่ยวกับการกรอกแบบฯ วิธีการยื่นแบบฯ และชำระภาษีเงินได้) และเอกสารเผยแพร่ที่จัดทำโดยผู้จัดเก็บภาษีจะช่วยให้ความรู้ทางด้านภาษีแก่ผู้เสียภาษี การเข้าใจกฎหมายภาษีที่ดีขึ้นจะช่วยให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติหน้าที่ของเขาได้โดยสมัครใจและจะช่วยให้ผู้เสียภาษีกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษีได้อย่างสมบูรณ์และถูกต้อง

เกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีเงินได้ผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย ในปัจจุบัน ผู้เสียภาษีสามารถยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีเงินได้ผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ได้แบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ที่ถูกยื่นผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ ความรับผิดในการเสียภาษีเงินได้จะถูกคำนวณโดยอัตโนมัติซึ่งเป็นการสะดวกแก่ผู้เสียภาษีและลดต้นทุนทางด้านเวลาในการเดินทางไปยังหน่วยงานจัดเก็บภาษี

ในสหราชอาณาจักร เพื่อที่จะสนับสนุนการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีเงินได้ผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ “ได้มีการมอบส่วนลดครั้งเดียวจำนวน 10 ปอนด์ให้แก่บุคคลธรรมดาที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ในระบบการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองในปีภาษี 1999/2000 และชำระเงินผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์” (Homer and Burrows, 2002, p. 2) รัฐบาลไทยควรพิจารณารับเอาวิธีการอุดหนุนทางการเงินให้แก่ผู้เสียภาษีที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีเงินได้ผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ในประเทศไทย

อย่างไรก็ตาม วิธีการที่มีอยู่ข้างต้นไม่น่าจะเพียงพอในการลดอุปสรรคในการกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้และลดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี ปัญหาที่สำคัญเกี่ยวข้องกับเทคโนโลยี ธนาคารโลก(The World Bank, 2002, p. 1) ได้พบว่า ในประเทศไทย “มีการตรวจสอบน้อยเกี่ยวกับแบบแสดงรายการเสียภาษีที่ยื่นผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์และการตรวจสอบความเป็นจริงในการปฏิบัติตามกฎหมายและการจัดเก็บภาษียังไม่สมบูรณ์เต็มที่”

ในสหราชอาณาจักร Homer and Burrows (2002, p. 169) กล่าวว่า “โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในระบบการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองของกรมสรรพากรทำงานได้ไม่เต็มรูปแบบ โดยเฉพาะในกรณีที่ภาษีได้ถูกจ่ายเกินความรับผิดในการเสียภาษี” Whitehouse et al. (2003, p. 17) ได้ให้ข้อสังเกตว่า “ปัญหาเกี่ยวกับเทคโนโลยี หมายถึง การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีเงินได้ผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ยังไม่ได้เป็นทางเลือกที่ได้รับความนิยมจากผู้เสียภาษี”

จากเหตุผลข้างต้น รัฐบาลไทยควรมีมาตรการอื่นๆ เพื่อลดอุปสรรคในการกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้และลดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษี ผู้เขียนขอเสนอแนะมาตรการดังต่อไปนี้

ประการที่ 1 รัฐบาลไทยควรลดความซับซ้อนของกฎหมายภาษีโดยการยกเลิกค่าใช้จ่ายในทางภาษี (tax expenditures) (หรือการยกเลิเงินได้รายการต่างๆ ที่ได้รับการยกเว้นภาษีและค่าลดหย่อนรายการต่างๆ ที่ไม่สามารถส่งเสริมความเสมอภาคในการกระจายรายได้) การใช้มาตรการทางภาษีดังกล่าวน่าจะทำให้ฐานภาษีเงินได้ลดความซับซ้อน และการลดความซับซ้อนหรือความง่ายของกฎหมายภาษีดังกล่าวจะนำไปสู่แบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ที่ง่ายขึ้น ซึ่งจะเป็นการง่ายแก่ผู้เสียภาษีในการกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้และตรวจสอบจำนวนภาษีที่ต้องชำระเมื่อเขาทำการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี

เงินได้ผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ นอกจากนี้ จะเป็นการง่ายแก่ผู้จัดเก็บภาษีในการตรวจสอบแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ ธนาคารโลก (The World Bank, 1991, p. 61) กล่าวสนับสนุนว่า “กฎหมายภาษีที่ง่ายจะทำให้วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองสะดวกขึ้น ซึ่งจะทำให้รัฐบาลซึ่งเป็นผู้บริหารจัดเก็บภาษีใช้บังคับกฎหมายภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น”

ประการที่ 2 รัฐบาลควรดำเนินการปรับปรุงวิธีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์อย่างต่อเนื่อง

ประการที่ 3 ถึงแม้ว่าการจัดเก็บเอกสารและการทำบัญชีจะสร้างภาระแก่ผู้เสียภาษี แต่เป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีในการกรอกและตรวจสอบแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ของเขา ดังนั้น ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะว่า กฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยควรมีบทลงโทษทางภาษีในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่จัดเก็บเอกสารและจัดทำบัญชีเช่นเดียวกับกฎหมายของสหราชอาณาจักร

2. การดำรงคงอยู่ของบทลงโทษทางภาษี

บทลงโทษทางภาษีต้องถูกนำไปใช้บังคับกับผู้เสียภาษีที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี บทลงโทษทางภาษีถือเป็นหลักประกันว่าผู้เสียภาษีจะได้ปฏิบัติตามหน้าที่ของตนภายใต้วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองโดยทันทีและอย่างถูกต้อง ทั้งนี้ บทลงโทษทางภาษีควรพอเหมาะพอควร เพราะบทลงโทษที่รุนแรงจนเกินไปอาจนำไปสู่ความไม่พอใจและการต่อต้านของผู้เสียภาษีในการยื่นแบบฯ และชำระภาษีที่ถึงกำหนด เช่น การต่อต้านของไทเลอร์ วัท (Tyler, Wat) ในอังกฤษใน ค.ศ. 1381 (James, 2012, p. 280) ผู้เขียนเห็นว่าบทลงโทษทางภาษีที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรในปัจจุบันมีความพอเหมาะพอควรแล้วไม่รุนแรงจนเกินไป เช่น ตามบทลงโทษที่กำหนดไว้ในมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร หากบุคคลใดไม่เสียภาษีเงินได้ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย

3. การปรับปรุงวิธีการที่จะทำให้มีการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีโดยสมัครใจของผู้เสียภาษี

วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองอาจนำไปสู่การหนีภาษี ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะมาตรการดังต่อไปนี้เพื่อการปรับปรุงการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีโดยสมัครใจและขัดขวางการหนีภาษี

ประการที่ 1 การให้การศึกษาแก่ประชาชนเกี่ยวกับวิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเอง น่าที่จะช่วยยั้งยั้งคนที่ไม่มีความรู้เกี่ยวกับกฎหมายภาษีไม่ให้เพิกเฉยต่อการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและจ่ายภาษีที่ถึงกำหนด

ประการที่ 2 การทำให้กฎหมายภาษีและกระบวนการจัดเก็บภาษีง่ายขึ้นน่าที่จะช่วยปรับปรุงการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีและปรับปรุงประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษี (The World Bank, 1991, p. 61)

ประการที่ 3 การปรับปรุงระบบคอมพิวเตอร์อย่างต่อเนื่อง และการฝึกฝนเจ้าหน้าที่ควรที่จะถูกดำเนินการเพื่อให้มีสมรรถภาพในการตรวจสอบผู้ซึ่งไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี Thirsk (1991, p. 63) กล่าวว่า “ระบบหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษี” พร้อมกับ “กระบวนการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีผ่านทางระบบคอมพิวเตอร์” สามารถทำให้เกิดการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีดีขึ้น และทำให้รัฐบาลตรวจสอบผู้ที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือหยุดยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีได้ง่ายขึ้น

ประการที่ 4 การกำหนดบทลงโทษพอสมควรแก่ผู้ซึ่งไม่จัดเก็บเอกสารและจัดทำบัญชีอย่างเหมาะสมจะยับยั้งขัดขวางการหนีภาษี ในประเทศไทย การขายสินค้าบนถนนไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษี ธนาคารโลก (The World Bank, 2000, p. 31) เสนอแนะว่า “กฎเกณฑ์ที่เข้มงวดสำหรับการจัดเก็บเอกสารควรที่จะถูกนำมาใช้และผู้จัดเก็บภาษีควรที่จะสามารถกำหนดค่าปรับแก่ผู้ขายสินค้าบนถนนถ้าเขาไม่ได้ทำการจัดเก็บเอกสารอย่างเหมาะสม”

ประการที่ 5 นักธุรกิจและผู้ประกอบวิชาชีพ (เช่น นักกฎหมาย แพทย์ นักบัญชี และสถาปนิก) ควรมีหน้าที่แสดงสำเนาแบบแสดงรายการเสียภาษีและใบเสร็จชำระค่าภาษีต่อหน่วยงานของรัฐบาลหรือองค์กรวิชาชีพที่เกี่ยวข้องในเวลานั้นขอต่อใบอนุญาตประกอบธุรกิจหรือใบอนุญาตประกอบวิชาชีพ มาตรการนี้จะขัดขวางบุคคลกลุ่มดังกล่าวจากการไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือแจ้งกำไรหรือเงินได้จากการประกอบวิชาชีพที่ต่ำกว่าความเป็นจริงในแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ เนื่องจากบุคคล

กลุ่มนี้อาจมีการรับเงินค่าตอบแทนจากการประกอบวิชาชีพเป็นเงินสดและไม่มีการออกไปเสียรับเงินในเวลาที่รับเงิน จึงอาจแจ้งเงินได้จากการประกอบวิชาชีพที่ต่ำกว่าความเป็นจริงได้

ประการที่ 6 แบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ควรถูกจัดส่งให้แก่ประชาชน ในสหราชอาณาจักร กรมสรรพากรได้จัดส่งแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ให้แก่บุคคลซึ่งมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ นอกจากนี้ ผู้เสียภาษีซึ่งมีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีแต่ไม่ได้รับแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้มีหน้าที่ต้องแจ้งต่อกรมสรรพากรภายใน 6 เดือน นับจากวันสิ้นปีภาษี และถ้าหากไม่กระทำการดังกล่าว ผู้เสียภาษีจะได้รับโทษและต้องเสียค่าปรับจากภาษีที่เกินกำหนดเมื่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีตรวจพบในภายหลัง (Lymeret al., 2003, p. 1/13) มาตรการนี้น่าที่จะช่วยยับยั้งประชาชนจากการละเลยหน้าที่ของเขาในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้และชำระภาษี อย่างไรก็ตาม James and Nobes (2000, p. 203) กล่าวว่า เนื่องจากกรมสรรพากรไม่ได้จัดส่งแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ไปให้ผู้เสียภาษีแต่ละคนเป็นประจำทุกปีในปัจจุบัน “จึงล่อใจประชาชนที่จะไม่เปิดเผยรายรับที่เกิดขึ้นโดยบังเอิญและรายรับอื่นๆ ในสหราชอาณาจักรมากกว่าในประเทศอื่นๆ” ดังนั้น ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะว่า แบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ควรถูกจัดส่งไปยังบุคคลซึ่งมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีที่ปรากฏอยู่ในฐานข้อมูลของกรมสรรพากรและผู้ซึ่งภาษีของเขาไม่ได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย นอกจากนี้ ผู้ที่ไม่ได้รับแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้มีหน้าที่ต้องแจ้งต่อกรมสรรพากรภายในเวลาที่กำหนด และบทลงโทษที่เหมาะสมควรถูกนำไปใช้บังคับกับการไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ดังกล่าวด้วย

ประการที่ 7 ควรให้มีการจัดทำแบบแสดงรายการเสียภาษิล่วงหน้าโดยเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร แบบแสดงรายการเสียภาษีที่ทำล่วงหน้าอาจยับยั้งผู้เสียภาษีจากการหลีกเลี่ยงไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี แบบแสดงรายการเสียภาษีที่ทำล่วงหน้า (pre-populated tax returns) คือ แบบแสดงรายการเสียภาษีที่อย่างน้อยบางส่วนได้รับการกรอกโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษี โดยการนำข้อมูลจากบุคคลที่สามและแหล่งข้อมูลอื่นๆ แต่ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีต้องยืนยันว่าข้อมูลที่เจ้าหน้าที่กรอกลงไปแบบแสดงรายการเสียภาษีถูกต้องและผู้เสียภาษีอาจจะต้องจัดหาข้อมูลเพิ่มเติมให้แก่เจ้าหน้าที่ตามที่ถูกร้องขอ (James, 2012, pp. 204-205) เมื่อเจ้าหน้าที่ได้จัดทำแบบแสดงรายการเสียภาษีที่ทำล่วงหน้าเสร็จแล้ว เจ้าหน้าที่ควรต้องจัดส่งแบบฯ ดังกล่าวให้แก่ผู้เสียภาษีก่อนวันครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี การกระทำเช่นนี้น่าจะช่วยยับยั้งผู้เสียภาษีจากการหลีกเลี่ยงไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีได้

บทสรุป

ลักษณะของวิธีการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ (ซึ่งถูกเชื่อว่าจะนำมาซึ่งต้นทุนของรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีที่ต่ำและต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ไม่สูง ตลอดจนนำมาซึ่งการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีโดยสมัครใจ และไม่มีการบิดเบือนการใช้อำนาจและไม่มี การเรียกและรับสินบนของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี) ต้องมีความง่าย แบนนอนชัดเจน และมีความสะดวก

นอกเหนือจากวิธีการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่สำคัญอีกวิธีหนึ่งในประเทศไทย ถ้าไม่มีการนำวิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองมาใช้ในประเทศไทย ผู้เขียนเชื่อแน่ว่าต้นทุนของรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องสูงขึ้นอย่างแน่นอน

วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองช่วยลดต้นทุนในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล เนื่องจากความจริงที่ว่าภาคเอกชนกระทำการในฐานะเป็นผู้จัดเก็บภาษีที่ไม่ได้รับค่าจ้างจากภาครัฐภายใต้วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเอง อย่างไรก็ตาม ต้นทุนของรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีที่ต่ำไม่ได้เป็นปัจจัยประการเดียวที่จะชี้ให้เห็นว่าการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลมีประสิทธิภาพหรือไม่ กล่าวอีกอย่างหนึ่ง นอกจากต้นทุนของรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีที่ต่ำแล้ว วิธีการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพควรจะต้องทำให้ค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีต่ำและผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายภาษีด้วยความสมัครใจ ไม่คิดหลบหลีกและหนีการเสียภาษี

ในบทความนี้ ผู้เขียนได้วิเคราะห์ว่าการทำงานของวิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองตามกฎหมายไทยยังไม่สอดคล้องกับลักษณะของวิธีการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ (ง่าย แน่นนอนชัดเจน และสะดวก) อย่างสมบูรณ์ผู้เขียนจึงได้เสนอแนะมาตรการดังต่อไปนี้เพื่อที่จะทำให้วิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองตามกฎหมายไทยเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ: รัฐบาลไทยผ่านทางกรมสรรพากรควรมีการให้ความรู้แก่ประชาชนเกี่ยวกับวิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเองและให้ความช่วยเหลือแก่ประชาชนในการคำนวณความรับผิดในการเสียภาษี ควรรับเอาวิธีการอุดหนุนทางการเงินให้แก่ผู้เสียภาษีที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีเงินได้ผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ ควรทำให้กฎหมายภาษีและกระบวนการจัดเก็บภาษีง่ายขึ้นโดยลดความซับซ้อนของกฎหมายภาษีผ่านการยกเลิกค่าใช้จ่ายในทางภาษีหลายรายการ ควรดำเนินการปรับปรุงระบบคอมพิวเตอร์และวิธีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์อย่างต่อเนื่อง บทลงโทษทางภาษีต้องถูกนำไปใช้บังคับกับผู้เสียภาษีที่ไม่ปฏิบัติตามวิธีการเสียภาษีโดยการประเมินตนเอง ควรมีบทลงโทษทางภาษีพอสมควรในกรณี que ผู้เสียภาษีไม่จัดเก็บเอกสารและจัดทำบัญชีอย่างเหมาะสม ควรบังคับให้นักธุรกิจและผู้ประกอบวิชาชีพมีหน้าที่แสดงสำเนาแบบแสดงรายการเสียภาษีและใบเสร็จชำระค่าภาษีต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในเวลายื่นขอต่อใบอนุญาตประกอบธุรกิจหรือใบอนุญาตประกอบวิชาชีพ และแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ควรถูกจัดส่งให้แก่ประชาชนเป็นประจำทุกปี

บรรณานุกรม

- Chennells, L. (1997). The Windfall Tax. *Fiscal Studies*, 18(3)
- Foreman, A. & Mowles, G. (2002). *Zurich Tax Handbook 2002-03*. Harlow: Pearson Education Limited.
- Green, S. (1996). Self-assessment: A New Era for United Kingdom Taxpayers, But What About the Costs
British Tax Review 1996. London: Sweet & Maxwell.
- Hedges, A. & Bromley, C. (2001). *Public attitudes towards Taxation*. London: Fabian Society.
- Homer, A. & Burrows, R. (2002). *Tolley's Tax Guide 2002-2003*. (21sted). Surrey: Lexis NexisButterworths Tolley.
- James, S. (2012). *A Dictionary of Taxation*. (2nded). Glos: Edward Elgar Publishing Limited.
- James, S. & Nobes, C. (2000). *The Economics of Taxation*. (7thed). Essex: Pearson Education.
- Lymer, A. et al. (2003). *Taxation: Policy and Practice*. (10thed). Birmingham: Accounting Education.
- Melville, A. (2004). *Taxation: Finance Act 2003*. (9thed). Essex: Pearson Education Limited.
- Morse, G. & Williams, D. (2004). *Davies: Principles of Tax Law*. (5thed). London: Sweet & Maxwell.
- Mumford, A. (1996). Self-assessment for Income Tax: The Relevance of Historical and Constitutional Difference. *British Tax Review 1996*. London: Sweet & Maxwell.
- Musgrave, R.A. & Musgrave, P.B. (1984). *Public Finance in Theory and Practice*. (4thed). New York: McGraw-Hill Book.
- Nightingale, K. (2000). *Taxation Theory and Practice*. (3rded). Essex: Pearson Education.
- Sandford, C. (1980). Tax Compliance Costs, Evasion and Avoidance. *Income Redistribution: the Limits to Redistribution*. David Collard, Richard Lecomber and Martin Slater, eds. Bristol: John Wright & Sons.
- Shipwright, A. & Keeling, E. (1998). *Revenue Law*. (2nded). London: Blackstone Press.
- Slemrod, J. & Yitzhaki, S. (1996). *The Costs of Taxation and the Marginal Efficiency Cost of Funds*. Washington, D.C.: IMF.
- Smith, A. (2000). *The Wealth of Nations*. (Edwin Cannan, ed). New York: The Modern Library.
- Tanzi, V. & Zee, H. (2001). *Tax Policy for Developing Countries*. Washington, D.C.: IMF.
- The World Bank. (1991). *Lessons of Tax Reform*. Washington, D.C.: The World Bank.
- The World Bank. (2000). *Thailand Public Finance in Transition*. Washington, D.C.: The World Bank.
- The World Bank. (2002). *Thailand's Troubled Tax Computerization Project*. Retrieved on 15/03/2002, from http://www1.worldbank.org/publicsector/egov/Thai_taxcs.htm
- Thirsk, W. (1991). Lessons from Tax Reform: An Overview. *Tax Policy in Developing Countries*. (JavadKhalizadeh-Shirazi and Anwar Shah, eds). Washington, D.C.: The World Bank.
- Tiley, J. (2005). *Revenue Law*. (5thed). Oxford: Hart Publishing.
- Whitehouse, C. et al. (2003). *Revenue Law-Principles and Practice*. (21sted). London: Reed Elsevier (UK) Ltd.