เอกสารวิชาการส่วนบุคคล

(Individual Study)

เรื่อง หลักนิติธรรมกับพันธะทางศีลธรรมในการเสียภาษีของประชาชน

จัดทำโดย นางชลิดา พันธ์กระวี

รหัส ๖๕๑๐๐๗

รายงานนี้เป็นส่วนหนึ่งของการอบรม

หลักสูตรหลักนิติธรรมเพื่อประชาธิปไตย รุ่นที่ ๑๐

วิทยาลัยศาลรัฐธรรมนูญ

สำนักงานศาลรัฐธรรมนูญ

ลิขสิทธิ์ของสำนักงานศาลรัฐธรรมนูญ

หลักนิติธรรมกับพันธะทางศีลธรรมในการเสียภาษีของประชาชน

นางชลิดา พันธ์กระวี [๑]

๑. บทนำ

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๖๐ ได้กำหนดเรื่องหลักนิติธรรมไว้ในบททั่วไป ตามมาตรา ๓ วรรคสอง ให้รัฐสภา คณะรัฐมนตรี ศาล องค์กรอิสระ และหน่วยงานของรัฐต้องปฏิบัติหน้าที่ให้เป็นไปตามรัฐธรรมนูญ กฎหมาย และหลักนิติธรรม และรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๖๐ ได้กำหนดเรื่องหน้าที่ของปวงชนชาวไทยไว้ตามมาตรา ๕๐ (๙) ให้บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ

จากบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๖๐ ทำให้ประชาชนชาวไทยทุกคนต่างมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐตามที่กฎหมายบัญญัติ อีกทั้ง ส่งผลให้หน่วยงานของรัฐ รวมถึงเจ้าหน้าที่ของรัฐ มีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนชาวไทยอีกด้วย

ผลการศึกษาขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจในหัวข้อปัจจัยที่มีผลต่อการกระตุ้นให้ประชาชนและองค์กรธุรกิจเสียภาษี ได้ข้อสรุปว่า “การมีความรู้ความเข้าใจอย่างถ่องแท้ว่าสิ่งใดเป็นปัจจัยที่กระตุ้นให้ผู้เสียภาษีเข้าร่วมและปฏิบัติตามระบบภาษีนั้น มีประโยชน์อย่างยิ่งสำหรับทุกประเทศและผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย การมีจำนวนผู้ปฏิบัติตามข้อกำหนดทางภาษีที่เพิ่มขึ้น และการมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่สูงขึ้น จะเป็นประโยชน์ต่อการบริหารภาษี ผู้เสียภาษี (ทั้งธุรกิจและบุคคล) จะได้รับบริการที่ดีกว่า โดยระบบภาษีที่เข้าใจและตอบสนองต่อความต้องการของพวกเขา ข้อมูลและการอภิปรายที่เพิ่มขึ้นจะช่วยให้นักวิจัยสามารถมีความเข้าใจอย่างลึกซึ้งขึ้นในหัวข้อนี้ได้ นอกจากนี้ ความเข้าใจดังกล่าวยังสามารถช่วยให้องค์กรต่าง ๆ เช่น กลุ่มประชาสังคม ช่วยปรับปรุงการสื่อสารด้านภาษี และพันธมิตรด้านการพัฒนา เพื่อเพิ่มความช่วยเหลือด้านการพัฒนาให้ได้ผลสูงสุด” [๒]

บทความนี้ มุ่งเน้นถึงหลักนิติธรรมที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรและการใช้จ่ายของรัฐบาล และปัจจัยที่เป็นข้อเสนอให้รัฐบาลหรือหน่วยงานของรัฐต้องดำเนินการเพื่อให้เกิดผลต่อการกระตุ้นให้ผู้เสียภาษีเข้าร่วมและปฏิบัติตามระบบภาษีนั้น

---

[๑] ผู้ตรวจราชการกระทรวงการคลัง, ผู้เข้ารับการอบรมหลักสูตร “หลักนิติธรรมเพื่อประชาธิปไตย” (นธป.) รุ่นที่ ๑๐

[๒] แปลเรียบเรียงจาก OECD iLibrary. Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?. Forw0rd. [Online]. [Accessed on 15 April 2022]. Available from: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/f3d8ea10-en/1/3/1/index.html?itemId=/content/publication/f3d8ea10-en&_csp_=0599eb7a098eeb10a5cc0ac941b69993&itemIGO=oecd&itemContentType=book

๒. หลักนิติธรรม

หลักนิติธรรม (Rule of Law) เป็นหลักเกณฑ์สำคัญที่รับรองความเป็นธรรมในสังคมในการเข้าถึงโอกาสและสิทธิขั้นพื้นฐาน และเป็นหลักพื้นฐานในการพัฒนาที่ยั่งยืน ซึ่งนิยามของหลักนิติธรรมนั้นไม่ได้ครอบคลุมเฉพาะเรื่องของตัวบทกฎหมายเท่านั้น แต่ยังรวมไปถึงกระบวนการบังคับใช้กฎหมายที่เท่าเทียมเป็นธรรม และมีกระบวนการตรวจสอบการใช้กฎหมายอีกด้วย

องค์กร World Justice Project (WJP) ซึ่งเป็นองค์กรอิสระและไม่แสวงหากำไร ก่อตั้งขึ้นโดยนาย William H. Neukom นายกเนติบัณฑิตยสภาของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยรับทุนสนับสนุนจาก ๒๑ องค์กร ในปี ค.ศ. ๒๐๐๖ ก่อนที่จะแยกตัวเป็นองค์กรอิสระและไม่แสวงหากำไรในปี ค.ศ. ๒๐๑๐ [๓] WJP ได้นิยามความหมายของหลักนิติธรรมไว้ในการศึกษา เรื่อง What is the Rule of Law? ดังนี้

๒.๑ หลักนิติธรรม คืออะไร

หลักนิติธรรม คือ ระบบกฎหมาย สถาบัน จารีต และ พันธะทางสังคม ที่ประกอบด้วยหลักสี่ประการ ได้แก่

หลักประการที่ ๑ รัฐ และเจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีความรับผิดชอบต่อกฎหมายและอยู่ภายใต้กฎหมาย

หลักประการที่ ๒ กฎหมายต้องมีความชัดเจน เผยแพร่ต่อสาธารณะ มั่นคง และยุติธรรม และปกป้องสิทธิขั้นพื้นฐาน รวมทั้งความปลอดภัยของบุคคลและทรัพย์สิน

หลักประการที่ ๓ กระบวนในการตรา การบริหาร และการบังคับใช้กฎหมาย สามารถเข้าถึงได้มีประสิทธิภาพ และยุติธรรรม

หลักประการที่ ๔ การอำนวยความยุติธรรมทำโดยตัวแทนอิสระที่มีศักยภาพ มีจริยธรรม และเป็นกลาง โดยบุคคลเหล่านี้ต้องสามารถเข้าถึงเครื่องมือที่เพียงพอในการอำนวยความยุติธรรม และเป็นตัวแทนที่สะท้อนภาพของสังคมที่พวกเขารับใช้

หลักการสากลทั้งสี่ประการนี้ รวมกันเป็นคำจำกัดความของหลักนิติธรรม เป็นหลักซึ่งถูกพัฒนาตามมาตรฐานและบรรทัดฐานที่เป็นยอมรับในระดับสากล และได้รับการทดสอบและกลั่นกรองโดยผู้เชี่ยวชาญทั่วโลก [๔]

---

[๓] World Justice Project. About us. [Online]. [Accessed on 15 April 2022]. Available from: https://worldjusticeproject.org/about-us

[๔] แปลสรุปจากเว็บไซต์ World Justice Project. What is the Rule of Law?. [Online]. [Accessed on 15 April 2022]. Available from: https://worldjusticeproject.org/about-us/overview/what-rule-law

๒.๒ ดัชนีหลักนิติธรรม (Rule of Law Index) [๕]

หลักการสากลสี่ประการ ได้รับการพัฒนาเพิ่มเติมให้เป็นปัจจัยชี้วัดในการจัดทำดัชนีชี้วัดหลักนิติธรรมของ WJP ซึ่งเป็นแหล่งข้อมูลชั้นนำของโลก สำหรับข้อมูลที่เป็นต้นฉบับและเป็นอิสระเกี่ยวกับหลักนิติธรรม ดัชนีฉบับล่าสุดที่จัดทำขึ้นเพื่อตรวจวัดว่าทั่วโลกมีมุมมองและประสบการณ์อย่างไรต่อหลักนิติธรรมนั้น ได้กระทำโดยการส่งแบบสอบถามไปยังประเทศต่าง ๆ โดยทำการสอบถามจากประชาชนทั่วไปมากกว่า ๑๓๘,๐๐๐ ครัวเรือน และสอบถามจากผู้ปฏิบัติงานด้านกฎหมายและผู้เชี่ยวชาญ ๔,๒๐๐ คน ฐานข้อมูลดังกล่าวเป็นจจุบันและเชื่อถือได้ และเป็นการให้ข้อมูลแก่ผู้กำหนดนโยบาย องค์กรภาคประชาสังคม นักวิชาการ ประชาชน ธุรกิจ ผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมาย และอื่น ๆ ดัชนีหลักนิติธรรมนี้ ได้รับการอ้างอิงทั้งจากรัฐบาล ผู้พิพากษา ผู้นำธุรกิจ และเจ้าหน้าที่ของรัฐ รวมถึงการรายงานข่าวของสื่อกว่า ๑๙๐ ประเทศทั่วโลก

๒.๓ ปัจจัยของหลักนิติธรรม (Factors of the Rule of Law) [๖]

ดัชนีที่ใช้เป็นตัวชี้วัดในการสำรวจการรับรู้ของหลักนิติธรรมทั่วโลกในปี ค.ศ. ๒๐๒๑ ได้รับการวัดโดยใช้ปัจจัยหลักแปดประการ ได้แก่ ข้อจำกัดเกี่ยวกับอำนาจของรัฐบาล ความปราศจากการทุจริต รัฐบาลที่เปิดเผย สิทธิขั้นพื้นฐาน ความสงบเรียบร้อยและความปลอดภัย การบังคับใช้กฎระเบียบ ความยุติธรรมทางแพ่ง และความยุติธรรมทางอาญา ดังนี้

ปัจจัยที่ ๑ ข้อจำกัดอำนาจรัฐ (Constraints on Government Powers) ในสังคมที่ปกครองด้วยหลักนิติธรรม รัฐและเจ้าหน้าที่ของรัฐจะต้องอยู่ภายใต้กฎหมาย และต้องมีความรับผิดชอบต่อกฎหมาย สังคมยุคใหม่ได้พัฒนาระบบการตรวจสอบและคานอำนาจทั้งโดยรัฐธรรมนูญและโดยองค์กรอิสระต่าง ๆ เป็นไปเพื่อจำกัดการลุแก่อำนาจของรัฐ และให้การใช้อำนาจของรัฐ ฝ่ายปกครองอยู่ภายใต้กฎหมาย การตรวจสอบและการคานอำนาจมีความแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ แต่มีความจำเป็นต้องมีการทำให้มั่นใจว่าไม่มีหน่วยงานของรัฐใดที่สามารถใช้อำนาจของตนโดยปราศจากการตรวจสอบ

ปัจจัยที่ ๒ การปราศจากการทุจริต (Absence of Corruption) การใช้อำนาจโดยมิชอบของเจ้าหน้าที่รัฐ หรือการปฏิบัติหน้าที่ภายใต้กฎหมายของเจ้าหน้าที่อาจมีรูปแบบในการทุจริตมีหลายรูปแบบ เช่น การเรียก/รับสินบน การกรรโชก การใช้อิทธิพลเหนือที่ไม่สมควรโดยผลประโยชน์ส่วนรวมหรือส่วนตัว และการจัดสรรงบประมาณหรือทรัพยากรอื่นโดยมิชอบ การใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์ส่วนตน การปราศจากการทุจริตจึงเป็นหนึ่งในเครื่องหมายที่จะรับรองว่าเป็นสังคมที่ปกครองโดยหลักนิติธรรม

---

[๕] พึ่งอ้าง

[๖] พึ่งอ้าง

ปัจจัยที่ ๓ รัฐบาลที่เปิดเผย (Open Government) รัฐบาลที่เปิดเผยเป็นสิ่งจำเป็นต่อหลักนิติธรรม ซึ่งเกี่ยวข้องกับการเข้าถึง การมีส่วนร่วม และการให้ความร่วมมือกันระหว่างรัฐบาลและประชาชน และมีบทบาทสำคัญในการส่งเสริมความรับผิดชอบ การเปิดเผยข้อมูลของทางราชการเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการให้อำนาจแก่ประชาชนโดยการเปิดโอกาสให้ประชาชนสามารถตรวจสอบรัฐบาล รัฐบาลที่เปิดเผยนั้นไม่ใช่แค่ความโปร่งใส แต่ต้องมีกระบวนการทางบริหารที่เปิดโอกาสให้ประชาชนมีส่วนร่วมร่างกฎหมายและกฎเกณฑ์ที่ประชาชนสามารถเข้าถึงได้ ทำให้มีกฎหมายที่ชัดเจน เปิดเผย และสามารถคาดหมายได้

ปัจจัยที่ ๔ สิทธิขั้นพื้นฐาน (Fundamental Rights) หลักนิติธรรมที่ผูกพันสังคมควรจะต้องรับรองสิทธิของประชาชนตามที่กำหนดไว้ในปฏิญญาสากลว่าด้วยสิทธิมนุษยชน ซึ่งรวมถึงสิทธิในการได้รับการปฏิบัติที่เท่าเทียมกัน การไม่เลือกปฏิบัติ สิทธิในชีวิตและความปลอดภัยของบุคคล สิทธิที่จะได้รับการดำเนินการที่ชอบด้วยกฎหมาย (rights to due process of law) เสรีภาพในการแสดงความคิดเห็น เสรีภาพในการนับถือศาสนา การไม่แทรกแซงความเป็นส่วนตัว เสรีภาพในการชุมนุมและการรวมกันเป็นสมาคม และการปกป้องสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้ใช้แรงงาน

ปัจจัยที่ ๕ ความสงบเรียบร้อยและความมั่นคง (Order and Security) ความมั่นคงของมนุษย์ครอบคลุมใน ๓ มิติคือ ๑. การทำให้อาชญากรรมหมดสิ้นไป ๒. การทำให้ไม่มีความรุนแรงต่อพลเมือง รวมทั้งการก่อการร้าย และการพิพาทโดยใช้อาวุธ และ ๓. การไม่ทำให้เกิดการยอมรับการใช้ความรุนแรงในการยุติปัญหาหรือความเสียหายของบุคคล ซึ่งการปกป้องความมั่นคงของมนุษย์เป็นหน้าที่พื้นฐานของรัฐ เพราะความรุนแรงไม่เพียงแต่จะก่อให้เกิดบาดแผลต่อสังคม แต่ยังเป็นการสกัดกั้นความสำเร็จในเป้าหมายอื่น ๆ ด้วย

ปัจจัยที่ ๖ การบังคับใช้กฎหมาย (Regulatory Enforcement) การบังคับใช้กฎหมายของรัฐบาลต่อประชาชนเป็นเรื่องจำเป็นในสังคมสมัยใหม่ในฐานะที่เป็นวิธีการในการชักชวนให้ปฏิบัติ องค์ประกอบสำคัญของหลักนิติธรรมคือการที่เจ้าหน้าที่รัฐส่งเสริมและบังคับใช้กฎหมายได้อย่างเหมาะสม การบังคับใช้กฎหมายที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพไม่เพียงแต่หมายความถึงสิ่งที่เกิดขึ้นโดยปราศจากการแทรกแซงของภาครัฐหรือเอกชน แต่หมายความรวมถึงกระบวนการทางกฎหมายที่ดำเนินการโดยเคารพต่อกระบวนการที่ชอบด้วยกฎหมาย (due process of law)

ปัจจัยที่ ๗ กระบวนการยุติธรรมทางแพ่ง (Civil Justice) ในสังคมที่มีหลักนิติธรรม ประชาชนทั่วไปต้องได้รับการแก้ไขปัญหาความทุกข์ร้อนของตน และได้รับการเยียวยาด้วยวิธีการที่สอดคล้องกับหลักการขั้นพื้นฐานโดยผ่านองค์กรในกระบวนการยุติธรรมด้วยวิธีการสันติและมีประสิทธิภาพ ดังนั้น กระบวนการยุติธรรมทางแพ่งจะต้องเป็นกระบวนการที่สามารถเข้าถึงได้โดยมีค่าใช้จ่ายที่ไม่แพงเกินไป มีประสิทธิภาพ และเป็นกลาง

- การเข้าถึงได้ หมายถึง การรับรู้โดยทั่วไปถึงทางแก้ไขปัญหาที่มีอยู่ การมีการให้คำปรึกษาทางกฎหมาย และที่ปรึกษาทางกฎหมายที่ไม่แพง และการปราศจากการเก็บค่าธรรมเนียมและอุปสรรคที่มากเกินไปและไม่สมเหตุสมผล

- ความเป็นกลาง หมายถึงการปราศจากการแบ่งแยกอย่างมีอคติ เช่น ตามสถานะทางสังคมและเศรษฐกิจ เช่นเดียวกับการตัดสินใจโดยปราศจากการการแทรกแซงโดยใช้อิทธิพลที่ไม่เหมาะสมทั้งจากภาครัฐหรือเอกชน

- การดำเนินกระบวนการทางศาลที่ใช้เวลาอย่างเหมาะสมไม่ล่าช้าเกินสมควร

ในสังคมที่มีหลักนิติธรรม มาตรการการทางเลือกในการยุติข้อพิพาทเป็นสิ่งจำเป็นที่จะให้ประชาชนสามารถเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมย่างมีประสิทธิภาพ และเป็นการป้องกันบุคคลที่จะต้องผูกพันตามมาตรการดังกล่าวโดยไม่ยินยอม

ปัจจัยที่ ๘ กระบวนการยุติธรรมทางอาญา (Criminal Justice) ระบบกระบวนการยุติธรรมทางอาญาที่มีประสิทธิภาพเป็นอีกแง่มุมสำคัญของหลักนิติธรรม เพราะกระบวนการยุติธรรมทางอาญาเป็นมาตรการสำคัญในการชดเชยความเสียหายและดำเนินคดีต่อบุคคลที่กระทำความผิดต่อสังคม ระบบกระบวนการยุติธรรมทางอาญาที่มีประสิทธิภาพเป็นการสร้างความสามารถในการสอบสวน และการดำเนินคดีในความผิดอาญาอย่างมีประสิทธิภาพ เป็นกลาง และปราศจากการ แทรกแซงที่ไม่เหมาะสม ในขณะเดียวกันต้องรับรองสิทธิของผู้ต้องสงสัยและผู้เสียหาย

๒.๔ การวัดหลักนิติธรรม (Measuring the Rule of Law)[๗]

ดัชนีหลักนิติธรรมของ WJP แต่ละฉบับใช้การสำรวจครัวเรือนและผู้เชี่ยวชาญมากกว่า ๑๑๐,๐๐๐ ตัวอย่าง เพื่อวัดว่าสาธารณชนทั่วโลกมีมุมมองและประสบการณ์อย่างไรต่อหลักนิติธรรมในสถานการณ์จริง ในชีวิตประจำวัน ประสิทธิภาพจะถูกประเมินโดยใช้ตัวบ่งชี้ ๔๔ ตัว ใน ๘ หมวดหมู่ ซึ่งเป็น ๘ ปัจจัยที่ WJP กำหนดเอาไว้ข้างต้น ได้แก่ ๑. ข้อจำกัดเกี่ยวกับอำนาจของรัฐบาล ๒. ความปราศจากการทุจริต ๓. รัฐบาลที่เปิดเผย ๔. สิทธิขั้นพื้นฐาน ๕. ความสงบเรียบร้อยและความปลอดภัย ๖. การบังคับใช้กฎระเบียบ ๗. ความยุติธรรมทางแพ่ง และ ๘. ความยุติธรรมทางอาญา โดยแต่ละรายการได้รับคะแนนและถูกจัดอันดับเปรียบเทียบระหว่างอันดับทั่วโลกกับระดับภูมิภาค และระดับรายได้ที่แตกต่างกัน

[๗] พึ่งอ้าง

๓. พันธะทางศีลธรรมในการเสียภาษีของประชาชน

๓.๑ บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๖๐ ได้กำหนดเรื่องหน้าที่ของปวงชนชาวไทยไว้ตามมาตรา ๕๐ (๙) ให้บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ จากบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญทำให้ประชาชนชาวไทยทุกคนต่างมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐตามที่กฎหมายบัญญัติ กฎหมายเหล่านี้ ได้แก่ กฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับหลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร หรือภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น อีกทั้ง กฎหมายภาษีกล่าวยังส่งผลให้หน่วยงานของรัฐรวมถึงเจ้าหน้าที่ของรัฐมีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนชาวไทยอีกด้วย ดังจะเห็นได้จากการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรของหน่วยงานต่าง ๆ เช่น กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมศุลกากร องค์การบริหารส่วนตำบล เทศบาลหรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่น เป็นต้น หน่วยงานเหล่านี้พยายามที่จะดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรให้ได้จำนวนตามที่กำหนด มีความครบถ้วน มีความถูกต้องและสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

หากพิจารณาการเสียภาษีอากรของประชาชนใน 'มิติพันธะทางศีลธรรม' (Tax morale) แล้วจะพบว่า พันธะทางศีลธรรมของประชาชนในการเสียภาษีอากร (แรงจูงใจ) มีความสัมพันธ์กับการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร (Tax compliance) ของผู้เสียภาษีอากร เนื่องจากโดยทั่วไปแล้วผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ดำเนินการใด ๆ เพื่อเสียภาษีอากรให้แก่หน่วยงานของรัฐตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายภาษีอากรกำหนด เช่น การยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและชำระเงินภาษีอากร เป็นต้น แต่ในบางกรณีผู้เสียภาษีอาจประพฤติหรือดำเนินการใด ๆ ที่มีลักษณะเป็นการฝ่าฝืนพันธะทางศีลธรรมในการเสียภาษีอากร เช่น การไม่ยื่นเสียภาษี การหลีกเลี่ยงภาษีหรือการหนีภาษี เป็นต้น

สำหรับหน่วยงานของรัฐที่มีอำนาจหน้าที่บริหารจัดเก็บภาษีอากรดังที่ได้กล่าวข้างต้น ต่างมีความพยายามที่จะป้องกันและป้องปรามมิให้ประชาชนผู้เสียภาษีประพฤติหรือดำเนินการใด ๆ ที่มีลักษณะเป็นการฝ่าฝืนพันธะทางศีลธรรมในการเสียภาษีอากร เนื่องจากพฤติการณ์ดังกล่าวจะส่งผลกระทบต่อระบบการจัดเก็บภาษีอากรในภาพรวมโดยเฉพาะอย่างยิ่งจำนวนเงินรายได้ภาษีอากรที่ลดลง ซึ่งรัฐบาลมีความจำเป็นต้องนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรไปใช้จ่ายในการบริหารประเทศหรือการบริหารราชการแผ่นดินตามที่กฎหมายกำหนด หากรายได้ภาษีอากรมีจำนวนลดลงแล้วอาจกระทบต่อรายจ่ายสาธารณะได้ [๘]

---

[๘] ผศ.ดร.กฤษรัตน์ ศรีสว่าง. ปัจจัยที่มีผลต่อพันธะทางศีลธรรมของประชาชนในการเสียภาษีอากร. [ออนไลน์]. [สืบค้นเมื่อ ๑๕ เมษายน ๒๕๖๕]. สืบค้นจาก https://www.bangkokbiznews.com/blogs/columnist/127294

๓.๒ องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development : OEDC) เป็นองค์กรระหว่างประเทศที่ทำงานเพื่อสร้างนโยบายที่ดีขึ้นเพื่อชีวิตที่ดีขึ้น เป้าหมายของเราคือการกำหนดนโยบายที่ส่งเสริมความเจริญรุ่งเรือง ความเสมอภาค โอกาส และความเป็นอยู่ที่ดีสำหรับทุกคน [๙]

องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจได้ทำการศึกษาไว้ในหัวข้อปัจจัยที่มีผลต่อการกระตุ้นให้ประชาชนและองค์กรธุรกิจเสียภาษี (Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?) [๑๐] โดยการศึกษานี้ เน้นไปที่ประเทศกำลังพัฒนาซึ่งความสำคัญของรายได้ของรัฐจากการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อการพัฒนาประเทศ โดยจะเน้นย้ำไปที่เป้าหมายการพัฒนาที่ยั่งยืน (sustainable development goals: SDG) และการประชุมนานาชาติครั้งที่สาม เรื่องการเงินเพื่อการพัฒนา ซึ่งจัดขึ้นที่แอดดิสอาบาบา ประเทศเอธิโอเปีย เมื่อวันที่ ๑๕ กรกฎาคม ๒๕๕๘ (Addis Ababa action agenda: AAAA) ในด้านการจัดหาเงินทุนเพื่อการพัฒนารายได้จากภาษีเป็นแหล่งเงินทุนที่ใหญ่ที่สุดสำหรับการพัฒนา เป็นเงินทุนสำหรับสิ่งที่รัฐบาลจำเป็นต้องใช้ การบรรเทาความยากจน การให้บริการสาธารณะ และการสร้างโครงสร้างพื้นฐานทางกายภาพและทางสังคม เพื่อการพัฒนาในระยะยาว การเพิ่มรายได้จากการจัดเก็บภาษี จึงเป็นเป้าหมายสำคัญสำหรับประเทศกำลังพัฒนา เนื่องจากประเทศเหล่านี้ต้องการหาแหล่งเงินทุนเพิ่มเติมเพื่อให้บรรลุเป้าหมายการพัฒนาที่ยั่งยืน

ประเทศกำลังพัฒนาจำนวนมากเผชิญกับความท้าทายในการเพิ่มรายได้ภายในประเทศ ความท้าทายเหล่านี้อาจรวมถึงฐานภาษีขนาดเล็ก ภาคส่วนนอกระบบขนาดใหญ่ ธรรมาภิบาลและการบริหารที่อ่อนแอ รายได้ต่อหัวต่ำ การออมและการลงทุนในประเทศในระดับต่ำ และการเลี่ยงภาษีโดยบริษัทและชนชั้นสูง ด้วยเหตุนี้ สองในสามของประเทศที่พัฒนาน้อยที่สุดยังคงประสบปัญหาในการขึ้นภาษีให้มากกว่าร้อยละ ๑๕ ของ GDP ซึ่งเป็นจำนวนขั้นต่ำที่จะทำให้การบริหารรัฐมีประสิทธิภาพ ในขณะที่ประเทศสมาชิก OECD สามารถขึ้นภาษีโดยเฉลี่ยเกือบร้อยละ ๓๕ ของผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP)

มีความคืบหน้าอย่างมากในช่วงไม่กี่ปีที่ผ่านมา โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ ประเทศกำลังพัฒนาและพันธมิตรด้านการพัฒนาต่างก็พยายามเพิ่มความพยายามเพื่อสนับสนุนการระดมทรัพยากรภายในประเทศ (Domestic Resource Mobilization : DRM) สิ่งที่น่าสังเกต

---

[๙] OECD iLibrary. About OECD. [Online]. [Accessed on 15 April 2022]. Available from: https://www.oecd-ilibrary.org/oecd/about#aboutoecd

[๑๐] แปลเรียบเรียงจาก OECD iLibrary. Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?. Forw0rd. [Online]. [Accessed on 15 April 2022]. Available from: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/f3d8ea10-en/1/3/1/index.html?itemId=/content/publication/f3d8ea10-en&_csp_=0599eb7a098eeb10a5cc0ac941b69993&itemIGO=oecd&itemContentType=book

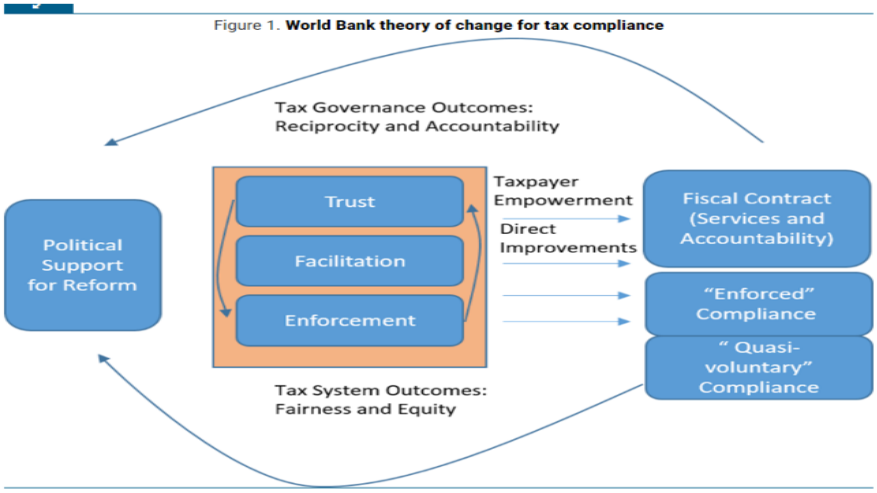
มากที่สุดคือ ผู้ลงนามในโครงการ Addis Tax Initiative มุ่งมั่นที่จะส่งเสริม DRM ด้วยความโปร่งใส ความยุติธรรม และเพิ่มประสิทธิผลและประสิทธิภาพของระบบภาษี ในขณะที่ผู้บริจาคมุ่งมั่นที่ จะเพิ่มจำนวนการสนับสนุนการสร้างขีดความสามารถในการระดมทรัพยากรภายในประเทศเป็นสองเท่าในระดับสากล มีการตกลงร่วมกันเกี่ยวกับเครื่องมือ มาตรฐานและแนวทางใหม่ โดยให้ทางเลือกใหม่แก่ทุกประเทศ ด้วยการดำเนินการตาม ๑๕ มาตรการ ในการป้องกันการเคลื่อนย้ายฐานกำไรของธุรกิจ (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) เพื่อจัดการกับการหลีกเลี่ยงภาษี ปรับปรุงความสอดคล้องของกฎภาษีระหว่างประเทศ และรับรองสภาพแวดล้อมทางภาษีที่โปร่งใสมากขึ้น รัฐบาลสามารถยกระดับความสามารถในการเก็บภาษีวิสาหกิจข้ามชาติ (Multinational Enterprises: MNE) ในขณะที่การปรับปรุงการแลกเปลี่ยนข้อมูลทำให้เกิดประโยชน์มากมาย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการจัดเก็บภาษีบุคคลที่มีรายได้สูง (High Net Worth Individuals: HNWI)

- ยังมีอีกหลายอย่างที่ต้องทำในการสร้างวัฒนธรรมการเสียภาษีที่ยั่งยืน แม้ว่าบุคคลส่วนใหญ่ในประเทศกำลังพัฒนาจะจ่ายภาษีทั้งทางอ้อมหรืออย่างไม่เป็นทางการ แต่จำนวนผู้เสียภาษีที่จดทะเบียนที่ยื่นและจ่ายภาษีในประเทศกำลังพัฒนาส่วนใหญ่นั้นต่ำมาก นอกจากนี้การเพิ่มสิทธิประโยชน์ทางภาษีให้กับธุรกิจ ประกอบกับโอกาสในการวางแผนภาษีเชิงรุกได้เพิ่มความท้าทายในการเพิ่มรายได้ในการเก็บภาษีจากธุรกิจ

- การมุ่งเน้นในการเพิ่มแรงจูงใจในการเสียภาษี เป็นแนวทางในการเพิ่มการปฏิบัติตามโดยความสมัครใจ การวิจัยแสดงให้เห็นความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญระหว่างแรงจูงใจในการจ่ายภาษี (Tax Moral) ซึ่งโดยทั่วไปหมายถึงแรงจูงใจที่แท้จริงในการจ่ายภาษี และการปฏิบัติทางภาษี ให้ถูกต้อง (Tax Compliance) ในประเทศที่พัฒนาแล้วและกำลังพัฒนา ดังนั้นความเข้าใจที่ดีขึ้นเกี่ยวกับปัจจัยที่แตกต่างกันในการสร้างแรงจูงใจในการจ่ายภาษี จึงเป็นองค์ประกอบสำคัญในการอธิบายความแตกต่างของการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง ทั้งยังเสนอมุมมองทางเลือกระดับรากหญ้าเกี่ยวกับระบบภาษี ไปจนถึงมาตรการการบริหารและมาตราการเชิงปริมาณแบบดั้งเดิม เช่น อัตราส่วนภาษีต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ

- แรงจูงใจในการจ่ายภาษีประกอบด้วยองค์ประกอบหลายอย่างที่เชื่อมโยงกัน แนวทางหนึ่งในการทำความเข้าใจความเชื่อมโยงเหล่านี้เสนอโดยธนาคารโลก ทฤษฎีการเปลี่ยนแปลง การปฏิบัติทางภาษีของธนาคารโลก (ดูรูปที่ ๑)

รูปที่ ๑ ทฤษฎีการเปลี่ยนแปลงของธนาคารโลกสำหรับการปฏิบัติตามภาษี



เน้นถึงความสัมพันธ์เชิงกิจกรรมระหว่างความไว้วางใจ การอำนวยความสะดวก การบังคับใช้ และบทบาทในการสร้างแรงจูงใจในการเสียภาษี ทฤษฎีนี้อนุมานว่าความไว้วางใจนั้นขับเคลื่อนโดยระดับของระบบภาษีว่ามีวิธีการอำนวยความสะดวกและการบังคับใช้ มีลักษณะที่ยุติธรรม เสมอภาค ต่างตอบแทน และตรวจสอบได้เพียงใด ด้วยเหตุนี้ การจะทำให้การปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านภาษีเข้มแข็ง จึงไม่ใช่แค่การปรับปรุงมาตรการการบังคับด้านภาษีและ “การบังคับให้เกิดการปฏิบัติตาม” เท่านั้น แต่ยังเกี่ยวกับ “การปฏิบัติตามแบบกึ่งสมัครใจ” ผ่านการสร้างความไว้วางใจและการอำนวยความสะดวกในการชำระเงิน ซึ่งทั้งหมดนี้ได้รับการสนับสนุนจากระบบที่น่าเชื่อถือ ยุติธรรม และเท่าเทียมกัน เช่น แนวทางที่มุ่งเน้นการบริการ (service-oriented approach) มากกว่าแนวทางการบังคับใช้ (enforcement approach) ช่วยให้หน่วยงานด้านภาษีของสวีเดนสามารถเพิ่มความไว้วางใจของประชาชนต่อรัฐบาล เพิ่งแรงจูงใจ และการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

จากการวิเคราะห์เชิงประจักษ์ รายงานฉบับนี้มุ่งอภิปรายเพิ่มเติมเกี่ยวกับแรงจูงใจในการจ่ายภาษี ซึ่งรวมถึงการหานโยบายการรับมือที่เป็นไปได้และทางเลือกสำหรับการวิจัยในอนาคต ทั้งนี้ งานวิจัยชิ้นนี้ไม่ได้พยายามให้คำตอบที่ชัดเจน แต่ต้องการระบุถึงแง่มุมต่าง ๆ ที่อาจเป็นประโยชน์เมื่อนำไปพิจารณาเพิ่มเติม ไม่ว่าจะเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการกำหนดนโยบาย หรือผ่านการวิจัยเพิ่มเติม รายงานใช้ตัวอย่างข้อมูลล่าสุดที่มีอยู่เพื่อนำหลักฐานใหม่มาใช้ทำความเข้าใจแรงจูงใจในการจ่ายภาษี แบ่งเป็นสองบท

บทที่หนึ่ง เน้นที่แรงจูงใจในการจ่ายภาษีบุคคล โดยใช้การวิเคราะห์ทางเศษฐมิติของการสำรวจความคิดเห็นสาธารณะในระดับสากล (World Values Survey) และระดับภูมิภาคในแอฟริกา เอเชีย และละตินอเมริกา การวิเคราะห์ช่วยให้สามารถระบุปัจจัยทางเศรษฐกิจและสังคม และการรับรู้ของสถาบันที่อาจส่งผลกระทบต่อแรงจูงใจในการจ่ายภาษีในประเทศกำลังพัฒนา ตลอดจนการตรวจสอบหาหลักฐานของสัญญาการคลังที่มีอิทธิพลต่อแรงจูงใจในการจ่ายภาษี

บทที่สอง พิจารณาแรงจูงใจในการจ่ายภาษีของธุรกิจ จากนั้นใช้หลักความแน่นอนทางภาษี (Tax Certainty) หมายถึง การเสียภาษีของประชาชนควรมีความแน่นอนอย่างน้อย ๓ ประการ คือ ๑. เวลาที่จะต้องเสีย ๒. วิธีการเสีย และ ๓. จำนวนภาษีที่จะต้องเสีย เป็นตัวแทนสำหรับแรงจูงใจในการจ่ายภาษีของบรรษัทข้ามชาติ (MNEs) โดยอาศัยข้อมูลการสำรวจจากบริษัทมากกว่า ๕๐๐ แห่งที่ดำเนินงานในกว่า ๘๐ ประเทศกำลังพัฒนา เพื่อระบุสิ่งที่อาจเป็นปัจจัยขับเคลื่อน และผลกระทบของแรงจูงใจในการจ่ายภาษีในบรรษัทข้ามชาติ [๑๑]

๔. ความเสี่ยงการคลังภาครัฐ

๔.๑ รายงานความเสี่ยงทางการคลังประจำปีงบประมาณ ๒๕๖๔

คณะรัฐมนตรีในคราวการประชุมวันที่ ๒๙ มีนาคม ๒๕๖๕ ได้มีมติรับทราบรายงานความเสี่ยงทางการคลังประจำปีงบประมาณ ๒๕๖๔ ตามที่กระทรวงการคลังเสนอ โดยรายงานความเสี่ยงทางการคลังประจำปีงบประมาณ ๒๕๖๔ ได้มีการวิเคราะห์ความเสี่ยงในภาคงบประมาณ รวมถึงภาระผูกพันและความเสี่ยงจากการดำเนินงานของหน่วยงานของรัฐ โดยมีข้อมูลประมาณการสัดส่วนรายได้รัฐบาลสุทธิต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศ (Gross Domestic Product: GDP) ยังคงมีแนวโน้มลดลง ดังนั้น รัฐบาลควรให้ความสำคัญกับการพิจารณาทบทวนมาตรการยกเว้นภาษีและมาตรการลดหย่อนต่าง ๆ ที่ทำให้รัฐสูญเสียรายได้ควบคู่ไปกับการพิจารณาผลักดันแนวทางในการเพิ่มความสามารถในการจัดเก็บรายได้รัฐบาลให้มีผลในทางปฏิบัติอย่างจริงจัง โดยคำนึงให้สอดคล้องตามความเหมาะสมและสถานการณ์ทางเศรษฐกิจและสังคมในระยะต่อไป [๑๒]

๔.๒ สถานการณ์และแนวโน้มความเสี่ยงด้านรายได้

แนวโน้มผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลสุทธิ สัดส่วนรายได้รัฐบาลสุทธิต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศยังคงได้รับแรงกดดันอย่างต่อเนื่อง โดยในปีงบประมาณ ๒๕๖๔ สัดส่วนดังกล่าวคิดเป็นร้อยละ ๑๔.๖๔ ลดลงจากร้อยละ ๑๕.๒๑ ในปีงบประมาณ ๒๕๖๓ และหากพิจารณาในรูปค่าเฉลี่ยเคลื่อนที่ ๓ ปี (Moving Average) พบว่าสัดส่วนดังกล่าวแสดงแนวโน้มลดลงอย่างต่อเนื่องจากร้อยละ ๑๖.๕๑ ในช่วงปีงบประมาณ ๒๕๕๔-๒๕๕๖ เหลือร้อยละ ๑๕.๐๑ ในช่วงปีงบประมาณ ๒๕๖๒–๒๕๖๔ [๑๓]

---

[๑๑] พึ่งอ้าง

[๑๒] รายงานความเสียงทางการคลังประจำปีงบประมาณ ๒๕๖๔. [ออนไลน์]. [สืบค้นเมื่อ ๑๕ เมษายน ๒๕๖๕]. สืบค้นจาก https://www.thaigov.go.th/news/contents/details/53077

[๑๓] ฉบับล่าสุด! เปิดรายงาน 'ความเสี่ยงการคลัง' ภาครัฐ รายจ่ายสวัสดิการฯพุ่ง-ชงทบทวนภาษี [ออนไลน์]. [สืบค้นเมื่อ ๑๕ เมษายน ๒๕๖๕]. สืบค้นจาก https://www.isranews.org/article/isranews-scoop/107987-gov-Fiscal-Risk-Statement-2564-report.html

รายละเอียดแนวโน้มรายได้รัฐบาลแยกตามประเภท สามารถสรุปได้ ดังนี้

(๑) กลุ่มรายได้รัฐบาลที่สัมพันธ์กับเศรษฐกิจสูง (ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ไม่รวมการนำเข้าน้ำมัน) ภาษีรถยนต์ และภาษีรถจักรยานยนต์) มีผลการจัดเก็บในปีงบประมาณ ๒๕๖๔ เพิ่มขึ้นจากปีก่อนร้อยละ ๗.๖๖ ตามการฟื้นตัวของเศรษฐกิจอย่างค่อยเป็นค่อยไป ประกอบกับฐานที่ต่ำในปีก่อน ทำให้กลุ่มรายได้รัฐบาลที่สัมพันธ์กับเศรษฐกิจสูงมีสัดส่วนต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศ ในปีงบประมาณ ๒๕๖๔ ปรับตัวสูงขึ้นอยู่ที่ร้อยละ ๙.๒๔

อย่างไรก็ดี หากพิจารณาแนวโน้มในระยะปานกลางแล้ว มีสัดส่วนต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศลดลงต่อเนื่อง ซึ่งส่วนหนึ่งเป็นผลมาจากจากการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีเงินได้การดำเนินนโยบายส่งเสริมการลงทุน และการเพิ่มวงเงินหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ รวมไปถึงแนวโน้มของธุรกิจออนไลน์ที่เพิ่มขึ้นในช่วงที่ผ่านมา

(๒) กลุ่มรายได้รัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับพลังงาน (ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าน้ำมัน ภาษีน้ำมัน และสัมปทานปิโตรเลียม) ในปีงบประมาณ ๒๕๖๔ มีสัดส่วนต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศอยู่ที่ร้อยละ ๒.๑๙ ลดลงจากปีก่อนร้อยละ ๑๒.๒๔ จากผลกระทบของการแพร่ระบาดของโรค COVID-๑๙ รวมถึงราคาน้ำมันดิบที่ตกต่ำในปีก่อนเป็นสำคัญ ทั้งนี้ หากพิจารณาแนวโน้มในระยะปานกลางแล้ว สัดส่วนรายได้รัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับพลังงานต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศมีความสัมพันธ์กับราคาน้ำมันดิบค่อนข้างสูง

(๓) กลุ่มรายได้รัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับการค้าระหว่างประเทศ (อากรขาเข้า อากรขาออก และรายได้อื่นๆ ของกรมศุลกากร) ในปีงบประมาณ ๒๕๖๔ มีสัดส่วนต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศอยู่ที่ร้อยละ ๐.๕๙ เพิ่มขึ้นจากปีก่อนร้อยละ ๙.๘๒ ตามมูลค่าการนำเข้าที่ปรับตัวดีขึ้นจากปีก่อนตามเศรษฐกิจโลก ทั้งนี้ หากพิจารณาแนวโน้มในระยะปานกลางแล้ว สัดส่วนรายได้รัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับการค้าระหว่างประเทศต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศมีแนวโน้มลดลงจากนโยบายการเปิดเสรีทางการค้า

(๔) กลุ่มภาษีสรรพสามิตที่มีผลกระทบด้านสุขภาพ (ภาษีเบียร์ภาษีสุรา ภาษียาสูบ และภาษีเครื่องดื่ม) ในปีงบประมาณ ๒๕๖๔ มีสัดส่วนต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศอยู่ที่ร้อยละ ๑.๔๑ ลดลงเล็กน้อยจากปีก่อนร้อยละ ๐.๖๒ ทั้งนี้ รายได้รัฐบาลจากภาษีสรรพสามิตที่มีผลกระทบด้านสุขภาพมีความสัมพันธ์กับเศรษฐกิจค่อนข้างต่ำ สะท้อนได้จากในช่วงวิกฤต COVID-19 ที่ผลการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตที่มีผลกระทบด้านสุขภาพได้รับผลกระทบเพียงเล็กน้อย เมื่อเทียบกับรายได้รัฐบาลจากแหล่งอื่น ๆ

อย่างไรก็ดี สัดส่วนรายได้รัฐบาลจากภาษีสรรพสามิตที่มีผลกระทบด้านสุขภาพต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศ ตั้งแต่ปีงบประมาณ ๒๕๖๑ มีแนวโน้มลดลง เมื่อเทียบกับช่วงก่อนปีงบประมาณ ๒๕๖๑ จากโครงสร้างตลาดและพฤติกรรมผู้บริโภคที่มีการปรับตัวตามการปรับโครงสร้างภาษี

(๕) รายได้นำส่งรัฐวิสาหกิจ ในปีงบประมาณ ๒๕๖๔ มีสัดส่วนต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศอยู่ที่ร้อยละ ๐.๙๙ ลดลงจากปีก่อนร้อยละ ๑๕.๒๔ จากผลประกอบการของรัฐวิสาหกิจในกลุ่มพลังงาน และ บริษัท ท่าอากาศยานไทย จำกัด (มหาชน) ที่ลดลง ประกอบกับฐานรายได้นำส่งที่สูงในปีก่อนเป็นสำคัญ โดยหากพิจารณาแนวโน้มในระยะปานกลางแล้ว สัดส่วนรายได้นำส่งรัฐวิสาหกิจต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศเฉลี่ยอยู่ที่ประมาณร้อยละ ๑ และเป็นแหล่งรายได้ที่มีความยืดหยุ่นสำหรับการบริหารรายได้ของรัฐบาลที่สำคัญ

(๖) รายได้รัฐบาลอื่น ๆ (ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีการรับมรดก อากรแสตมป์ รายได้นำส่งของกรมธนารักษ์ และส่วนราชการอื่น และอื่น ๆ (ไม่รวมสัมปทานปิโตรเลียม)) ในปีงบประมาณ ๒๕๖๔ มีสัดส่วนต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศอยู่ที่ร้อยละ ๑.๑๕ และหากพิจารณาแนวโน้มในระยะปานกลางแล้ว สัดส่วนรายได้รัฐบาลอื่น ๆ ต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศเฉลี่ยอยู่ในช่วงประมาณร้อยละ ๑–๒

ทั้งนี้ ตั้งแต่ปีงบประมาณ ๒๕๕๙ เป็นต้นมา รายได้จากค่าธรรมเนียมใบอนุญาตคลื่นความถี่ 4G เป็นอีกแหล่งรายได้สำคัญหนึ่งที่เพิ่มขึ้นในฐานรายได้รัฐบาลอื่น ๆ ในขณะที่รายได้ค่าธรรมเนียมวีซ่าที่ผู้ถือหนังสือเดินทางสามารถขอได้ ณ ช่องทางอนุญาตของด่านตรวจคนเข้าเมืองในประเทศ (Visa On Arrival: VOA) และค่าเช่าที่ราชพัสดุของ บริษัท ท่าอากาศยานไทย จำกัด (มหาชน) ลดลงจากผลกระทบของการแพร่ระบาดของโรค COVID-๑๙

สถานการณ์การจัดเก็บภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศอยู่ในระดับต่ำ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินบุคคลธรรมดา และภาษีมูลค่าเพิ่ม ถือเป็นภาษีฐานรายได้หลักที่สำคัญของรัฐบาล แต่มีแนวโน้มสัดส่วนต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศลดลงอย่างต่อเนื่อง จากการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีเงินได้ การดำเนินนโยบายส่งเสริมการลงทุนและการเพิ่มวงเงินหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ รวมไปถึงแนวโน้มการเติบโตของเศรษฐกิจดิจิทัลที่เพิ่มขึ้นในช่วงที่ผ่านมา โดยมีรายละเอียด ดังนี้

(๑) ภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยมีอัตราภาษีอยู่ที่ร้อยละ ๒๐ อยู่ในระดับต่ำกว่าค่าเฉลี่ยปี ๒๕๖๔ ของกลุ่มประเทศอาเซียน และกลุ่มประเทศเศรษฐกิจเกิดใหม่ (EMCs) ซึ่งอยู่ที่ร้อยละ ๒๑.๘๓ และ ๒๔.๗๕ ตามลำดับ ในขณะที่สัดส่วนการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศยังอยู่ในระดับค่อนข้างสูงเมื่อเทียบกับต่างประเทศ

โดยจากฐานข้อมูลของกองทุนการเงินระหว่างประเทศ (IMF) พบว่า ในปี ๒๕๖๒ ประเทศไทยสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ร้อยละ ๔.๓๔ ของผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศสูงกว่าค่าเฉลี่ยของกลุ่มประเทศอาเซียน และกลุ่มประเทศเศรษฐกิจเกิดใหม่ซึ่งอยู่ที่ร้อยละ ๔.๐๘ และ ๒.๙๘ ตามลำดับ แต่แสดงแนวโน้มลดลงต่อเนื่องในช่วงทศวรรษที่ผ่านมา

อย่างไรก็ดี การเข้าร่วมโครงการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศเพื่อเสียภาษีในอัตราต่ำ (Base Erosion and Profit Shifting Project) โดยองค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ของประเทศไทยจะมีส่วนสำคัญในการรักษาฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยให้อยู่ในระดับที่เหมาะสมและเป็นธรรมมากขึ้น ซึ่งจะต้องมีการติดตามความคืบหน้าของโครงการดังกล่าวต่อไป

(๒) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยมีอัตราภาษีขั้นสูงสุดอยู่ที่ร้อยละ ๓๕ สูงกว่าค่าเฉลี่ยของกลุ่มประเทศอาเซียน และกลุ่มประเทศเศรษฐกิจเกิดใหม่ซึ่งอยู่ที่ร้อยละ ๒๙ และ ๓๑.๓๔

อย่างไรก็ดี สัดส่วนการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศของประเทศไทยอยู่ในระดับต่ำเมื่อเทียบกับต่างประเทศ โดยจากฐานข้อมูลปี ๒๕๖๒ ของกองทุนการเงินระหว่างประเทศพบว่า ประเทศไทยสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ร้อยละ ๑.๗๗ ของผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศ ในขณะที่ค่าเฉลี่ยของกลุ่มประเทศอาเซียน และกลุ่มประเทศเศรษฐกิจเกิดใหม่อยู่ที่ร้อยละ ๑.๘๖ และ ๓.๐๓

(๓) ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยมีการขยายระยะเวลาการลดอัตราภาษีจากร้อยละ ๑๐ เหลือร้อยละ ๗ ต่อเนื่องมาตั้งแต่ปี ๒๕๔๐ โดยอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยในปัจจุบันอยู่ในระดับต่ำ เมื่อเทียบกับกลุ่มประเทศอาเซียน และกลุ่มประเทศเศรษฐกิจเกิดใหม่ซึ่งอยู่ที่ร้อยละ ๙.๘๓ และ ๑๗.๑๓ ตามลำดับ

ทั้งนี้ ตั้งแต่วันที่ ๑ กันยายน ๒๕๖๔ ประเทศไทยได้เริ่มการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (E-Service) ซึ่งถือเป็นอีกกลไกหนึ่งที่จะช่วยรักษาฐานภาษีของประเทศไทยให้อยู่ในระดับที่เหมาะสมเป็นธรรม และป้องกันการถูกกัดกร่อนของฐานภาษีมูลค่าเพิ่มจากแนวโน้มการทำธุรกิจการค้าออนไลน์ที่เพิ่มขึ้นด้วย

๕. บทสรุปและข้อเสนอแนะ

๕.๑ บทสรุป

ไม่ว่าเราจะเป็นใครหรืออยู่ที่ใดหลักนิติธรรมก็มีผลกระทบต่อเราทุกคน ซึ่งงานวิจัย What is the Rule of Law? ได้แสดงให้เห็นแล้วว่า หลักนิติธรรมมีความสัมพันธ์กับการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจที่สูงขึ้น สันติภาพที่มากขึ้น ความเหลื่อมล้ำที่ลดลง พัฒนาผลลัพธ์ทางสุขภาพ และการศึกษา ดังนั้น จึงควรนำหลักนิติธรรมมาใช้เป็นแรงจูงใจในการเสียภาษีของประชาชน

การนำหลักนิติธรรมมาเป็นแรงจูงใจในการเสียภาษีของประชาชนนั้น ต้องคำนึงถึงปัจจัยที่มีผลต่อการกระตุ้นให้ประชาชนและองค์กรธุรกิจเสียภาษี เพราะการมีความรู้ความเข้าใจอย่างถ่องแท้ว่าสิ่งใดเป็นปัจจัยที่กระตุ้นให้ผู้เสียภาษีเข้าร่วมและปฏิบัติตามระบบภาษีนั้น มีประโยชน์อย่างยิ่งสำหรับทุกประเทศ การมีจำนวนผู้ปฏิบัติตามข้อกำหนดทางภาษีที่เพิ่มขึ้น และการมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่สูงขึ้น จะเป็นประโยชน์ต่อการบริหารภาษี ผู้เสียภาษี (ทั้งธุรกิจและบุคคล) จะได้รับบริการที่ดีกว่า

ระบบภาษีที่เอื้อต่อการปลูกฝังพันธะทางศีลธรรมในการเสียภาษีของประชาชน จึงไม่ใช่แค่การปรับปรุงมาตรการการบังคับด้านภาษี และ “การบังคับให้เกิดการปฏิบัติตาม” เท่านั้น แต่ยังเกี่ยวกับ “การปฏิบัติตามแบบกึ่งสมัครใจ” ผ่านการสร้างความไว้วางใจและการอำนวยความสะดวกในการชำระเงิน ซึ่งทั้งหมดนี้ได้รับการสนับสนุนจากระบบที่น่าเชื่อถือ ยุติธรรม และเท่าเทียมกัน

จากรายงานสถานการณ์และแนวโน้มความเสี่ยงด้านรายได้ พบว่าประเทศไทยมีประมาณการสัดส่วนรายได้รัฐบาลสุทธิต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศยังคงมีแนวโน้มลดลง รัฐบาลควรให้ความสำคัญกับการพิจารณาทบทวนมาตรการยกเว้นภาษีและมาตรการลดหย่อนต่าง ๆ ที่ทำให้รัฐสูญเสียรายได้ควบคู่ไปกับการพิจารณาผลักดันแนวทางในการเพิ่มความสามารถในการจัดเก็บรายได้รัฐบาลให้มีผลในทางปฏิบัติอย่างจริงจัง

๕.๒ ข้อเสนอแนะ

จากบทสรุปของการศึกษา ผู้เขียนจึงมีข้อเสนอให้รัฐบาลหรือหน่วยงานของรัฐต้องดำเนินการเพื่อเพิ่มความสามารถในการจัดเก็บรายได้รัฐบาล ในแนวทางกระตุ้นให้ผู้เสียภาษีเข้าร่วมและปฏิบัติตามระบบภาษีแบบกึ่งสมัครใจ ซึ่งเป็นพันธะทางศีลธรรมในการเสียภาษีของประชาชน ดังนี้

การสร้างความไว้วางใจ ในสังคมที่ปกครองด้วยหลักนิติธรรม รัฐและเจ้าหน้าที่ของรัฐจะต้องอยู่ภายใต้กฎหมายและต้องมีความรับผิดชอบต่อกฎหมาย รัฐบาลจึงควรสร้างความเชื่อมั่นให้เกิดขึ้นในระบบการเมือง การปกครอง และทำให้ประชาชนเกิดความมั่นใจว่าไม่มีหน่วยงานของรัฐใดที่สามารถใช้อำนาจของตนโดยปราศจากการตรวจสอบ

การสร้างฐานข้อมูลของผู้เสียภาษี หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรจะต้องพัฒนาระบบฐานข้อมูลของผู้เสียภาษี เพื่อรวบรวมฐานข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร รวมถึงผู้ได้รับผลประโยชน์จากเงินอุดหนุนจากงบประมาณไว้อย่างเป็นระบบ เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการพิจารณาทบทวนมาตรการยกเว้นภาษีและมาตรการลดหย่อนต่าง ๆ รวมถึงการพิจารณาขยายฐานภาษีและการจัดเก็บภาษีในรูปแบบใหม่ ๆ เพื่อการเพิ่มความสามารถในการจัดเก็บรายได้รัฐบาล การปรับปรุงข้อมูลของผู้เสียภาษีให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทำให้เกิดประโยชน์สูงสุด โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการจัดเก็บภาษีบุคคลที่มีรายได้สูง

การอำนวยความสะดวกมุ่งเน้นบริการ รัฐมีภาระหน้าที่ที่ต้องดำเนินการให้เกิดการอำนวยความสะดวกของภาครัฐ ในการประกอบธุรกิจของเอกชนในประเทศต่าง ๆ (Doing Business) โดยการนำเทคโนโลยีที่ทันสมัยมาใช้ในการดำเนินงานให้ครอบคลุมวงจรธุรกิจ ตั้งแต่การเริ่มจัดตั้งธุรกิจ การดำเนินธุรกิจ และการเลิกธุรกิจ โดยระบบเทคโนโลยีที่นำมาใช้ในการให้ดำเนินงานในแต่ละด้านต้องสามารถเชื่อมโยงข้อมูลถึงกันได้โดยไม่เป็นภาระของประชาชนหรือภาคธุรกิจในการดำเนินธุรกรรมต่าง ๆ และจะต้องมีการพัฒนาปรับปรุงกฎหมายในการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ได้ อีกด้วย

การเพิ่มรายได้จากภาษีธุรกิจ การวางแผนภาษีเชิงรุกโดยการสร้างปัจจัยขับเคลื่อนแรงจูงใจในการจ่ายภาษีของบรรษัทข้ามชาติ โดยใช้หลักความแน่นอนทางภาษี คือ ๑.เวลาที่จะต้องเสีย ๒.วิธีการเสีย และ ๓.จำนวนภาษีที่จะต้องเสีย ซึ่งความแน่นอนทางภาษีทั้งสามประการดังกล่าวจะเป็นแรงจูงใจในการจ่ายภาษีธุรกิจและภาษีวิสาหกิจข้ามชาติ ทั้งนี้ รวมถึงการเข้าร่วมโครงการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศเพื่อเสียภาษีในอัตราต่ำ เพื่อการรักษาฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยให้อยู่ในระดับที่เหมาะสมและเป็นธรรมมากขึ้น

การสนับสนุนระบบการจัดเก็บภาษีที่มีความเสมอภาค หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีหน้าที่ในการตรวจสอบการเสียภาษีและทบทวนวิธีการจัดเก็บภาษี เพื่อให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรทราบได้ว่าบุคคลหรือกลุ่มบุคคลใดมีพฤติกรรมหลีกเลี่ยงหรือหลีกหนีการเสียภาษีอากรหรือไม่ รวมถึงการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจรูปแบบใหม่ เช่น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ซึ่งถือเป็นการปกป้องผู้เสียภาษีโดยสุจริตก่อให้ให้เกิดความเสมอภาค และมีต้นทุนที่สามารถแข่งขันกันทางธุรกิจให้อยู่ในระดับที่เหมาะสมเป็นธรรม

การลดความเหลื่อมล้ำ รัฐบาลต้องพิจารณาบริหารจัดการด้านรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับสวัสดิการให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด เช่น สวัสดิการด้านสาธารณะสุขเพื่อส่งเสริมสุขภาพอนามัยของประชาชน การให้โอกาสในการศึกษากับเด็กและเยาวชน เพื่อเป็นการการลดความเหลื่อล้ำและก่อให้เกิดความพร้อมของประชาชนในการชำระภาษีอากรให้แก่ประเทศ ต่อไป

บรรณานุกรม

Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?. Forword. [Online]. [Accessed on ๑๕ April ๒๐๒๒]. Available from: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/f๓d๘ea๑๐-en/๑/๓/๑/index.html?itemId=/content/publication/f๓d๘ea๑๐-en&_csp_=๐๕๙๙eb๗a๐๙๘eeb๑๐a๕cc๐ac๙๔๑b๖๙๙๙๓&itemIGO=oecd&itemContentType=book

World Justice Project. About us. [Online]. [Accessed on ๑๕ April ๒๐๒๒]. Available from: https://worldjusticeproject.org/about-us

World Justice Project. What is the Rule of Law?. [Online]. [Accessed on ๑๕ April ๒๐๒๒]. Available from: https://worldjusticeproject.org/about-us/overview/what-rule-law

ผศ.ดร.กฤษรัตน์ ศรีสว่าง. ปัจจัยที่มีผลต่อพันธะทางศีลธรรมของประชาชนในการเสียภาษีอากร. [ออนไลน์]. [สืบค้นเมื่อ ๑๕ เมษายน ๒๕๖๕]. สืบค้นจาก https://www.bangkokbiznews.com/blogs/columnist/๑๒๗๒๙๔

About OECD. [Online]. [Accessed on ๑๕ April ๒๐๒๒]. Available from: https://www.oecd-ilibrary.org/oecd/about#aboutoecd

Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?. Forword. [Online]. [Accessed on ๑๕ April ๒๐๒๒]. Available from: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/f๓d๘ea๑๐-en/๑/๓/๑/index.html?itemId=/content/publication/f๓d๘ea๑๐-en&_csp_=๐๕๙๙eb๗a๐๙๘eeb๑๐a๕cc๐ac๙๔๑b๖๙๙๙๓&itemIGO=oecd&itemContentType=book

รายงานความเสียงทางการคลังประจำปีงบประมาณ ๒๕๖๔. [ออนไลน์]. [สืบค้นเมื่อ ๑๕ เมษายน ๒๕๖๕]. สืบค้นจาก https://www.thaigov.go.th/news/contents/details/53077

ฉบับล่าสุด! เปิดรายงาน 'ความเสี่ยงการคลัง' ภาครัฐ รายจ่ายสวัสดิการฯพุ่ง-ชงทบทวนภาษี [ออนไลน์]. [สืบค้นเมื่อ ๑๕ เมษายน ๒๕๖๕]. สืบค้นจาก https://www.isranews.org/article/isranews-scoop/107987-gov-Fiscal-Risk-Statement-2564-report.html