



## บทที่ 2

### แนวคิดและทฤษฎีภาษีอากร

#### ความหมายของภาษีอากร

ในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาล ตัวแปรสำคัญที่กำหนดความมากน้อยของจำนวนเงินภาษีอากรที่จัดเก็บได้ ได้แก่ ความพยายามในการจัดเก็บภาษี (Tax Effort) และความสามารถในการเสียภาษี (Tax Capacity) ของประชาชน ความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นหมายถึง การมีระบบการบริหารการจัดเก็บที่ดีและความสามารถในการเสียภาษีขึ้นอยู่กับรายได้ของประชาชนและฐานะของเศรษฐกิจของประเทศ จุดมุ่งหมายที่สำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรประการหนึ่งของรัฐบาลคือ เพื่อเป็นรายได้ของรัฐบาล ซึ่งรัฐสามารถจะนำไปใช้ในกิจการใดก็ได้และการใช้เงินของรัฐอย่างมีประสิทธิภาพนั้น จะมีผลต่อความสมัครใจในการเสียภาษีของประชาชน การเปิดโอกาสให้ประชาชนมีส่วนร่วมและมีส่วนควบคุมการปฏิบัติงานของรัฐ โดยผ่านขบวนการทางการเมืองกระจายอำนาจนั้นจะทำให้ประชาชนมีความสำนึกและเห็นความสำคัญในการเสียภาษีให้แก่อรัฐ ซึ่งจะมีผลต่อปริมาณภาษีที่รัฐจะจัดเก็บได้ ก่อนที่จะได้ศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อการจัดเก็บภาษีและ ความพยายามในการจัดเก็บภาษี จะได้กล่าวถึงแนวคิดและหลักการทั่วไปของภาษีอากรจากคำนิยาม<sup>1</sup>

“ภาษีคือสิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายกร และนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี” ลักษณะสำคัญของคำนิยามตามแนวนี้นี้มีประเด็นที่สำคัญสองประการ คือ

ประการแรก ภาษีที่รัฐบาลเก็บจากประชาชนนั้น จะมีลักษณะของการบังคับ ภาษีที่จะเก็บนั้นอาจจะเป็นรายได้หรือสิ่งของหรือผลประโยชน์ หรือบริการจากตัวผู้เสียภาษี

ประการที่สอง ภาษีที่เก็บได้นั้นจะต้องนำไปใช้เพื่อสังคมส่วนรวม ตัวผู้เสียภาษีนั้นจะไม่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากรัฐบาล ซึ่งต่างกับการซื้อสินค้าหรือบริการ ซึ่งผู้ที่เสียเงินจะเป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากการซื้อสินค้าหรือบริการนั้น อย่างไรก็ตามผู้ที่เสียภาษีจะได้รับผลประโยชน์โดยทางอ้อมจากรัฐบาล เช่น การป้องกันประเทศ การรักษาความสงบภายใน และสวัสดิการของสังคม เป็นต้น

<sup>1</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม อ่างแล้ว หน้า 108-109

## จุดมุ่งหมายในการจัดเก็บภาษี

จุดมุ่งหมายที่สำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐเพื่อประโยชน์ต่าง ๆ คือ

1. เพื่อเป็นรายได้ของรัฐบาล รายได้ของรัฐบาลจากภาษีอากรเป็นรายได้จากภาษีอากรทั่วไปซึ่งรัฐสามารถจะนำไปใช้ในกิจการใดก็ได้ และรายได้จากภาษีอากรที่จัดเก็บตามวัตถุประสงค์เฉพาะอย่าง ซึ่งรัฐจะนำไปใช้ในกิจการอื่นใดมิได้นอกจากตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น

2. เพื่อการกระจายรายได้ที่เป็นธรรม การดำเนินการให้มีการกระจายรายได้ของบุคคลในสังคมอย่างเท่าเทียมกันเป็นหน้าที่สำคัญอย่างหนึ่งของรัฐบาล ความแตกต่างของรายได้ของบุคคลและครอบครัวในสังคมนั้นอาจก่อให้เกิดปัญหาต่อสถานะเศรษฐกิจของประเทศ เนื่องจากการรวมเอาความร่ำรวยไว้ ณ จุดหนึ่งจุดใด เพราะผู้มีรายได้สูงจะใช้จ่ายเงินในสัดส่วนที่น้อยเมื่อเทียบกับรายได้ของเขา ผิดกับผู้ที่มีรายได้ต่ำซึ่งสัดส่วนการใช้จ่ายจะสูงเมื่อเทียบกับรายได้ เป็นหน้าที่ของรัฐที่จะดำเนินการเพื่อให้มีความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ เพื่อลดโอกาสความขัดแย้งและความตึงเครียดที่อาจเกิดขึ้นได้ในสังคม ซึ่งรัฐอาจดำเนินการด้านภาษีอากรได้หลายวิธี เช่น โดยการจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราก้าวหน้า การจัดเก็บภาษีที่มีผลกระทบต่อผู้มีรายได้สูง เช่น ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก หรือภาษีการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือย เป็นต้น การใช้นโยบายภาษีที่เหมาะสมจะช่วยส่งเสริมให้มีการกระจายรายได้ในลักษณะที่เป็นธรรมมากขึ้นในสังคม อย่างน้อยที่สุดผู้ที่มีเงินได้ที่ได้มาด้วยน้ำพักน้ำแรงก็ไม่รู้สึกว่าคุณเอารัดเอาเปรียบจากสังคมจนมากเกินไป อย่างไรก็ตามการลดช่องว่างระหว่างคนรวยกับคนจนจะได้ผลก็ต่อเมื่อรัฐจัดสรรงบประมาณรายจ่ายไปในทางที่เอื้ออำนวยประโยชน์ต่อคนจนให้มากขึ้นด้วย ขณะที่ดำเนินการด้านนโยบายภาษีอากรที่เหมาะสมไปด้วยพร้อมกัน

3. เพื่อการพัฒนาเศรษฐกิจ จุดมุ่งหมายอีกประการของการเก็บภาษีอากรก็เพื่อการพัฒนาเศรษฐกิจ สำหรับกลุ่มประเทศกำลังพัฒนานั้น ปัญหาที่ปรากฏและเป็นที่ยอมรับประการหนึ่งก็คือ สัดส่วนของเงินได้ที่นำไปใช้ในการลงทุนมีจำนวนต่ำมาก การออมและการลงทุนนั้นมีบทบาทสำคัญมาก สำหรับการพัฒนาประเทศหรือสำหรับการนำประเทศออกมาเสียจากวัฏจักรความยากจน การเลือกรูปแบบของภาษีอากรที่ที่จะช่วยแก้ปัญหานี้ได้ เช่น เน้นการเก็บภาษีเพื่อลดการบริโภคของประชาชนให้น้อยลง หรือกำหนดนโยบายภาษีอากรที่ส่งเสริมการออมและการลงทุน เน้นการเลือกประเภทภาษีอากรที่มีตัวเร่งทางเศรษฐกิจสูง เช่น อาจเลือกเก็บภาษีการบริโภค โดยเฉพาะสินค้าฟุ่มเฟือย ยกเว้นไม่เก็บภาษีผลได้จากทุน เก็บภาษีเงินได้และทรัพย์สินในอัตราต่ำ เพื่อเพิ่มการสะสมในประเทศและเพื่อป้องกันมิให้ประชาชนนำเงินออกนอกประเทศ นอกจากนี้ยังอาจใช้การลดภาระภาษี (Tax Reduction) หรือกำหนดภาระภาษีในอัตราต่ำเทียบกับรายได้ประชาชาติเพื่อส่งเสริมกำลังใจในการทำงานและการประกอบอาชีพ โดยเลือกลดภาระภาษีสำหรับการ

ประกอบธุรกิจบางประเภท เช่น ลดภาระภาษีเพื่อส่งเสริมอุตสาหกรรม เป็นต้น อย่างไรก็ตาม การดำเนินการนี้ก็เป็นเพียงส่วนหนึ่งของการแก้ปัญหาเท่านั้น เพราะหากจะมีการลดการบริโภคเพื่อส่งผลให้มีการลงทุน รัฐบาลก็ต้องพิจารณาด้วยว่า โครงการการใช้จ่ายของรัฐกำลังมุ่งไปสู่ทิศทางที่สนับสนุนให้มีการลงทุนในประเทศอย่างจริงจัง เช่น การจัดสรรโครงการลงทุนด้านการสร้างถนน สร้างสะพาน หรือการศึกษา ซึ่งมักมีความจำเป็นต้องดำเนินการก่อน การลงทุนด้านธุรกิจจึงจะประสบผลได้

4. เพื่อการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ เป้าหมายทางเศรษฐกิจที่สำคัญนั้นได้แก่ การรักษาเสถียรภาพราคาและระดับการจ้างงานเต็มที่ และในการดำเนินการเพื่อให้บรรลุเป้าหมายดังกล่าว รัฐจะใช้นโยบายการเงินและการคลังควบคู่กันไป ในด้านนโยบายการคลัง ภาษีอากรเป็นเครื่องมือที่สำคัญประการหนึ่งที่รัฐจะพึงนำมาใช้ เช่น เพื่อป้องกันมิให้เกิดสภาวะเงินเฟ้อ ซึ่งเป็นภาวะที่ราคาสินค้ามีแนวโน้มที่จะสูงขึ้น รัฐก็อาจดำเนินนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรเพิ่มขึ้นเพื่อลดความสามารถในการใช้จ่ายของประชาชน หรือในการป้องกันมิให้เกิดภาวะเงินฝืด รัฐก็อาจดำเนินนโยบายลดอัตราภาษีอากรที่จัดเก็บเพื่อเพิ่มความสามารถในการใช้จ่ายของประชาชนให้มากขึ้น การกำหนดนโยบายภาษีอากรเพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจนี้สามารถทำได้ 2 วิธี คือ โดยวิธีที่เรียกว่า **Built-In-Flexibility** หรือการกำหนดให้โครงสร้างภาษีอากรมีความยืดหยุ่นเพื่อแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจได้เองโดยอัตโนมัติ นั่นคือ จำนวนเงินภาษีอากรที่จัดเก็บได้จะเปลี่ยนแปลงได้เองตามสภาวะเศรษฐกิจโดยไม่ต้องมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับอัตราหรือประเภทภาษีอย่างเป็นทางการ ซึ่งจะใช้ได้ดีเมื่อปัญหาเศรษฐกิจมีไม่มากนักและภาษีอากรมีความยืดหยุ่นสูง อีกวิธีหนึ่งคือวิธีที่เรียกว่า **Discretionary** ซึ่งหมายถึง การเพิ่มลดอัตราภาษีอากรตามต้องการ ซึ่งเป็นวิธีที่สามารถนำมาใช้เพื่อให้เกิดผลด้านใดด้านหนึ่งโดยเฉพาะ ทั้ง 2 วิธีนี้โดยทั่วไปจะกระทำคู่กันไป เพราะรัฐบาลไม่สามารถหวังพึ่งวิธีแรกเพียงวิธีเดียวได้ เมื่อเกิดปัญหารุนแรง ก็ต้องใช้วิธี **Discretionary** มาช่วยเสริมด้วย

### โครงสร้างอัตราภาษี

โดยปกติรายได้จากภาษีอากร (Tax Yield) แต่ละประเภทนั้นจะเท่ากับมูลค่าฐานของภาษีคูณด้วยอัตราภาษีที่จะจัดเก็บนั้น อย่างไรก็ตามในการจัดเก็บภาษีอากรโดยทั่วไปนั้นมักจะต้องพิจารณาถึงหลักของความเป็นธรรมในการเสียภาษี กล่าวคือการเก็บภาษีโดยทั่วไปมักจะคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay) ของผู้เสียภาษีแต่ละคน เช่น คนที่มีรายได้สูงหรือมีฐานะดีควรจะต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีรายได้ต่ำหรือมีฐานะยากจน

การพิจารณาถึงความเป็นธรรมในการเสียภาษีที่ได้กล่าวมานั้น อาจพิจารณาได้จากอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีจากประชาชนแต่ละคนที่มีฐานะทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน ซึ่งในเรื่องนี้อาจพิจารณาได้จากโครงสร้างของอัตราภาษีสามแบบด้วยกันคือ

1. อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive) สำหรับโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้า นั้น อัตราภาษีที่จัดเก็บจะเพิ่มขึ้นเร็วกว่าฐานภาษีที่เพิ่มขึ้น

2. อัตราภาษีตามสัดส่วน (Proportional) โครงสร้างของอัตราภาษีตามสัดส่วนนั้น อัตราส่วนที่จัดเก็บจะอยู่ที่เมื่อฐานของภาษีขยายใหญ่ขึ้น

3. อัตราภาษีแบบถดถอย (Regressive) โครงสร้างของอัตราภาษีแบบถดถอย หรือแบบถดถอยหลังนั้น จะมีลักษณะที่ว่าเมื่อฐานภาษีขยายใหญ่ขึ้น อัตราภาษีที่จะจัดเก็บนั้นจะลดลง

โครงสร้างของอัตราภาษีแต่ละแบบตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นนั้น รัฐบาลจะเลือกใช้กับการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทตามจุดมุ่งหมายของรัฐบาล ซึ่งจะพิจารณาได้โดยย่อดังนี้

1. การสร้างความเป็นธรรม ถ้าหากรัฐบาลต้องการใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้หรือสร้างความเป็นธรรมในสังคมแล้ว รัฐบาลก็ควรที่จะเลือกใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าในการจัดเก็บภาษีการประเภทต่าง ๆ ซึ่งอัตราภาษีแบบก้าวหน้า นั้นจะทำให้รัฐบาลสามารถเก็บภาษีได้ส่วนสัมพันธ์กับฐานะทางเศรษฐกิจของแต่ละคน เช่น คนที่มีรายได้สูงจะต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราที่สูง ส่วนคนที่มีรายได้ต่ำควรเสียภาษีเงินได้ในอัตราที่ต่ำ เป็นต้น

2. ความสะดวกในการประเมินภาษี ถ้ารัฐบาลต้องการใช้ความสะดวกในการประเมินการเก็บภาษีบางประเภท รัฐบาลอาจจะเลือกใช้อัตราภาษีตามสัดส่วน ทั้งนี้เพราะง่ายต่อการคำนวณการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้การใช้อัตราภาษีตามสัดส่วนนั้นก็อาจจะเป็นการหลบเลี่ยงการเสียภาษีจากโครงสร้างของอัตราแบบก้าวหน้า เช่น เมื่อก่อนหน้าปี 2520 ภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยเก็บภาษีแบบก้าวหน้า ก็ปรากฏว่ามีธุรกิจจำนวนไม่น้อยที่ใช้วิธีแตกออกเป็นหลายบริษัทเพื่อเสียภาษีกำไรในอัตราที่ต่ำ

### วิธีการประเมินภาษี

ในการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภานั้น รัฐบาลอาจจะเลือกใช้วิธีการประเมินภาษีในแบบที่แตกต่างกัน กล่าวคืออาจจะทำการประเมินภาษีตามมูลค่าของฐานภาษี (Ad Valorem) หรืออาจจะทำการประเมินภาษีตามจำนวนหรือปริมาณของสิ่งที่ถูกเก็บภาษี (Specific) ซึ่งจะพิจารณาได้ดังนี้

### การเก็บภาษีตามมูลค่าหรือราคา (Ad Valorem Tax)

การเก็บภาษีตามมูลค่าหรือราคานั้น จะทำการประเมินการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าหรือราคาของสิ่งที่ถูกเก็บภาษี ซึ่งภาษีโดยทั่วไปนั้นจะถูกประเมินเก็บภาษีโดยวิธีนี้ เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีการค้า ภาษีศุลกากร ภาษีทรัพย์สิน และภาษีมรดก เป็นต้น

การจัดเก็บภาษีตามมูลค่าหรือราคานั้น จะทำให้ภาษีที่รัฐบาลเก็บได้นั้นมีส่วนสัมพันธ์โดยตรงกับมูลค่าหรือราคาของสิ่งซึ่งรัฐบาลเก็บภาษี ช่วยให้ภาษีที่จัดเก็บนั้นมีความสอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลง เช่น ในขณะที่เศรษฐกิจกำลังเฟื่องฟู รายได้ของประชาชนจะเพิ่มขึ้น จะทำให้รัฐบาลเก็บภาษีเงินได้ได้มากขึ้นด้วย ในทางตรงกันข้ามเมื่อเศรษฐกิจซบเซา รายได้ของประชาชนลดต่ำลง ภาษีที่รัฐบาลเก็บได้ก็จะลดลงด้วย

### การเก็บภาษีตามปริมาณหรือจำนวน (Specific หรือ Unit Tax)

การเก็บภาษีบางประเภทจะเก็บตามปริมาณหรือจำนวนหรือน้ำหนักของสิ่งซึ่งถูกประเมินภาษี เช่น ภาษีรัชชูปการ (poll tax) หรือการเก็บภาษีศุลกากรสำหรับสินค้าบางชนิด การเก็บภาษีดังกล่าวจะไม่คำนึงถึงราคาของสินค้าหรือรายได้ของผู้ที่เสียภาษี ในกรณีการเก็บภาษีรัชชูปการหรือภาษีขายโสดนั้น รัฐบาลจะเก็บภาษีตามจำนวนคนเป็นสำคัญ จะไม่คำนึงว่าผู้ซึ่งถูกเก็บภาษีนั้นจะมีรูปร่างลักษณะอย่างไร หรือมีฐานะทางเศรษฐกิจอย่างไร

การเก็บภาษีตามจำนวนหรือปริมาณนั้นทำการประเมินภาษีได้ง่าย เพราะไม่มีข้อยุ่งยากในการตีราคามูลค่าของฐานภาษี ซึ่งในการเก็บภาษีจากสินค้านั้น ส่วนใหญ่จะเก็บจากสินค้าที่มีราคาน้อย หรือประเมินเก็บภาษีในแบบอื่นได้ยาก

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บตามจำนวนหรือปริมาณนั้นมีข้อเสียที่สำคัญก็คือ รายได้ของภาษีที่รัฐบาลได้รับนั้นจะไม่ค่อยมีส่วนสัมพันธ์กับฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี หรือภาวะเศรษฐกิจของประเทศ

### หลักเกณฑ์การเก็บภาษี

ในการศึกษาการจัดเก็บภาษีอากรนั้น ประเด็นสำคัญที่เราสนใจกันก็คือ ควรจะเก็บภาษีอย่างไรจึงจะเป็นไปอย่างยุติธรรมและเป็นประโยชน์ต่อสังคมส่วนรวมมากที่สุด ซึ่งในเรื่องนี้นักทฤษฎีภาษีที่มีชื่อเสียงบางท่านได้กล่าวไว้ว่า โครงสร้างของระบบภาษีที่ดีนั้นควรจะมีลักษณะสำคัญห้าประการดังนี้<sup>2</sup>

<sup>2</sup> R.A. Musgrave and P.B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice (McGraw-Hill, 1973), p. 193.

**ประการแรก** ภาระของภาษีหรือค่าใช้จ่ายของรัฐจะต้องกระจายแก่ประชาชนผู้เสียภาษีทุกคนอย่างยุติธรรม กล่าวคือแต่ละคนควรจะแบกรับภาระภาษีตามฐานะของตนอย่างยุติธรรม

**ประการที่สอง** การเลือกเก็บภาษีแต่ละชนิดที่จัดเก็บนั้น จะต้องพยายามให้มีผลกระทบหรือผลเสียต่อการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจหรือการทำงานของกลไกตลาดน้อยที่สุด นอกจากนี้ภาษีอากรต่าง ๆ ที่จัดเก็บนั้นควรจะใช้เป็นเครื่องมือเพื่อแก้ไขการใช้ทรัพยากรที่ไร้ประสิทธิภาพของภาคเอกชนด้วย

**ประการที่สาม** โครงสร้างของภาษีที่ใช้นั้นควรจะต้องอำนวยความสะดวกในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ และช่วยส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจด้วย

**ประการที่สี่** ระบบของภาษีต่าง ๆ ที่ใช้จัดเก็บนั้นจะต้องเป็นที่แจ้งชัดต่อผู้เสียภาษีและการบริหารการจัดเก็บจะต้องเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

**ประการที่ห้า** ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บและภาระของผู้เสียภาษีควรจะอยู่ในอัตราที่ต่ำ เมื่อเปรียบเทียบกับเป้าหมายต่าง ๆ ในการจัดเก็บภาษีนั้น กล่าวคือการใช้ภาษีเป็นเครื่องมือเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์อย่างหนึ่งอย่างใดนั้น รัฐบาลจะต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนั้น และภาระหรือความเดือดร้อนของผู้เสียภาษีนั้นด้วย

หลักการทั้งห้าประการนี้เป็นแนวทางโดยทั่วไปเกี่ยวกับการพิจารณาจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภท โดยคำนึงถึงผลประโยชน์ของสังคมเป็นหลัก

องค์ประกอบที่สำคัญของระบบภาษีที่ดีคือ การมีการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพ ซึ่งหลักเกณฑ์การจัดเก็บที่ดีเป็นแนวทางในการกำหนดการจัดเก็บภาษี โดยที่ในปี ค.ศ. 1776 อาดัม สมิท (Adam Smith) ได้กล่าวถึงลักษณะระบบภาษีอากรที่ดีไว้ 4 ประการคือ

1. มีความแน่นอน หมายถึง ความแน่นอนเกี่ยวกับจำนวนเงิน เวลา และวิธีการในการเสียภาษี
2. มีความเสมอภาค หมายถึง ความเท่าเทียมกันในการเสียภาษีตามอัตราส่วนของรายได้ที่ได้รับสืบเนื่องจากการปกครองดูแลของรัฐ
3. มีความสะดวก หมายความว่า การจัดเก็บภาษีไม่ว่าประเภทใดก็ตามควรจะจัดเก็บโดยให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีมากที่สุด
4. มีความประหยัด หมายถึง ภาษีที่ประหยัดทั้งสำหรับฝ่ายผู้เสียภาษีและฝ่ายบริหารการจัดเก็บ

หลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีซึ่งอาดั้ม สมิทได้วางรากฐานเอาไว้เมื่อประมาณสองร้อยกว่าปีมานั้น ได้มีการวิวัฒนาการขึ้นมาตามลำดับจนถึงในปัจจุบัน ซึ่งหลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีนั้นพอจะสรุปหลักที่สำคัญได้ดังนี้<sup>3</sup>

1. หลักของความแน่นอน (Certainty) การบริหารการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพนั้น กฎหมายที่ใช้ในการเก็บภาษีทุกประเภทจะต้องมีความแน่นอนและเป็นที่แจ้งชัดแก่ผู้เสียภาษีทุกคน กล่าวคือภาษีทุกประเภทที่จะจัดเก็บนั้นจะต้องเป็นที่แจ้งชัดและมีความแน่นอนในเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี ตลอดจนวันเวลาและวิธีการที่จัดเก็บภาษีนั้น

ความแน่นอนและความแจ้งชัดเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวจะทำให้ผู้เสียภาษีมีความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีที่ตนจะต้องเสีย และช่วยให้การบริหารการจัดเก็บง่ายขึ้น ถ้าหากการจัดเก็บบางประเภทขาดความแน่นอนหรือมีความกำกวม (arbitrary) แล้วจะทำให้การจัดเก็บทำได้ลำบาก และอาจเป็นช่องทางก่อให้เกิดการทุจริตและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ตัวอย่างเช่น การเก็บภาษีทรัพย์สินหรือภาษีมรดกนั้น ในบางครั้งทรัพย์สินนั้นไม่มีราคาตลาด หรือประเมินมูลค่าของฐานได้ยาก จะต้องใช้ความรู้ ความสามารถ และความซื่อสัตย์สุจริตของเจ้าพนักงานในการตีราคาทรัพย์สินนั้นเป็นสำคัญ ถ้าสมมติว่าเจ้าหน้าที่ขาดความรู้ ตีราคาทรัพย์สินนั้นต่ำเกินไปก็ทำให้รัฐเก็บภาษีได้น้อย แต่ถ้าตีราคาสูงเกินไปก็จะไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ความไม่แน่นอนในการประเมินภาษีนั้นอาจจะเป็นช่องทางทำให้เจ้าหน้าที่ร่วมมือกับผู้เสียภาษีทำการทุจริตได้ง่าย

นอกจากความแน่นอนในเรื่องที่กล่าวมานั้น ยังอาจจะใช้หลักของความแน่นอนครอบคลุมเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีในเรื่องอื่น ๆ ต่อไปอีก เช่น ความแน่นอนในด้านภาระภาษี (Certainty of Incidence) ความแน่นอนของหนี้ภาษี (Certainty of Liability) ความแน่นอนในการทำรายได้ (Fiscal Marksmanship) และความแน่นอนในการลดเงินได้ของเอกชน<sup>4</sup>

2. หลักของการประหยัด ระบบของการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีนั้น ภาษีอากรแต่ละประเภทที่จัดเก็บจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด และเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีที่ต่ำที่สุดด้วย ทั้งนี้เพราะว่าทั้งภาระข้อยุ่งยากในการเสียภาษีและค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บนั้น มิได้ก่ออะไรเพิ่มขึ้นแก่ผลผลิตประชาชาติ หากแต่เป็นการก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรของสังคมไปในทางที่สูญเปล่า

<sup>3</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม อ้างแล้ว P.123-126.

<sup>4</sup> คู รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีภาษีอากร (สำนักพิมพ์เศสคดีไทย, 2516), หน้า 46-49.

โดยหลักการแล้วรัฐบาลควรเก็บภาษีโดยทำให้รายได้ภาษีได้รับใกล้เคียงกับภาระภาษีที่ประชาชนต้องแบกรับให้มากที่สุด ซึ่งพอจะแสดงได้ดังนี้

$$\text{รายได้ภาษี} \approx \text{ภาระของภาษี}$$

**รายได้ภาษี** (tax yield) ก็คือรายได้สุทธิที่รัฐบาลได้รับจากการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งก็จะเท่ากับภาษีที่ประชาชนเสียให้แก่รัฐบาลหักด้วยค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนั่น ดังนั้นถ้ารัฐบาลเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บมากก็หมายความว่ารายได้ที่รัฐบาลจะนำไปใช้นั้นก็ย่อมจะมีน้อยลงตามส่วน

**ภาระภาษี** (tax burden) คือภาระที่ผู้เสียภาษีจะต้องแบกรับเนื่องจากถูกรัฐบาลเก็บภาษี ซึ่งก็จะได้แก่เงินค่าภาษีที่เสียไปและภาระข้อยุ่งยากต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการต้องเสียภาษี (Compliance costs) เช่น การเสียเวลาค่าใช้จ่ายและข้อยุ่งยากต่าง ๆ ในการเสียภาษี และอาจรวมถึงจนถึงผลกระทบที่เกิดจากการเก็บภาษีนั่น ที่ทำให้ผู้เสียภาษีต้องเปลี่ยนแปลงการตัดสินใจเกี่ยวกับการประกอบพฤติกรรมทางเศรษฐกิจของตน และเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีนั่นได้รับความพอใจน้อยลง หรือมีสวัสดิการที่เลวลง ซึ่งเราเรียกว่า “ภาระส่วนเกิน” (excess burden)

จากที่ได้กล่าวมาแล้วจะสังเกตได้ว่า โดยปกติแล้วรายได้จากการเก็บภาษีของรัฐบาลมักจะต่ำกว่าภาระของผู้เสียภาษี เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีและ ความยุ่งยากต่าง ๆ ที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับ ดังนั้น ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีนั้นจะต้องพยายามลดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ และภาระข้อยุ่งยากของผู้เสียภาษีให้เหลือน้อยที่สุดเท่าที่จะน้อยได้

3. **หลักของความเสมอภาค** การจัดเก็บภาษีที่ดีนั้นจะต้องก่อให้เกิดความยุติธรรมหรือความเสมอภาคในหมู่ผู้เสียภาษีทุกคน หลักความยุติธรรมในการเก็บภาษีนั่นเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีที่ดี การพิจารณาความเป็นธรรมนั้น เราจะต้องพิจารณาทั้งความเป็นธรรมเกี่ยวกับภาษีที่จะจัดเก็บ และความเป็นธรรมที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติการจัดเก็บภาษีนั่น

4. **หลักของการยอมรับ** การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทจะทำได้ง่ายขึ้น ถ้าหากประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษี อย่างไรก็ตามการที่ประชาชนจะยินดีให้ความร่วมมือในการเสียภาษีนั่น ภาษีอากรทุกชนิดที่จะจัดเก็บจากประชาชนจะต้องได้รับการยอมรับจากประชาชนส่วนใหญ่ด้วย

การที่ประชาชนจะให้การยอมรับมากน้อยเพียงใดย่อมจะขึ้นอยู่กับความยุติธรรมในการเก็บภาษีของรัฐบาลเป็นสำคัญ กล่าวคือภาษีอากรแต่ละชนิดที่จะจัดเก็บนั้นจะต้องให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคน ก่อนที่จะออกกฎหมายเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทรัฐบาลควรจะต้องฟัง



ความคิดเห็นจากประชาชน เปิดโอกาสให้มีการแสดงออกถึงการสนับสนุนหรือคัดค้านอย่างกว้างขวาง นอกจากนี้การที่จะทำให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีน้อยแค่ไหนนั้น ก็ยังขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างการเสียภาษีและประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐบาลอีกด้วย

5. หลักของการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ ในระบบภาษีที่ดีนั้น ภาษีอากรทุกประเภทที่จะจัดเก็บจะต้องสามารถทำการบริหารจัดการเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติ ภาษีอากรบางอย่างแม้จะมีเหตุผลดีในทางทฤษฎี แต่ในทางปฏิบัติการจัดเก็บเป็นไปได้ยาก ภาษีนั้นจะถือเป็นภาษีที่ดีไม่ได้ ตัวอย่างเช่น ภาษีการค้าปลีก (retail sales taxes) หรือภาษีการใช้จ่าย (expenditure taxes) นั้น เป็นภาษีที่ดีในทางทฤษฎี แต่สำหรับประเทศที่ด้อยพัฒนาหรือกำลังพัฒนานั้นจะไม่สามารถเก็บภาษีดังกล่าวอย่างได้ผลในทางปฏิบัติ ทั้งนี้เพราะขาดระบบการจดบันทึกและการตรวจสอบการเสียภาษีที่ดีพอ ในกรณีเช่นนี้ภาษีดังกล่าวก็จะถือว่าเป็นภาษีที่ดีสำหรับประเทศนั้นไม่ได้

6. หลักของการทำรายได้ ภาษีที่ดีสำหรับรัฐบาลนั้นควรเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐบาลเป็นอย่างดีด้วย กล่าวคือเป็นภาษีที่มีฐานใหญ่ และฐานของภาษีขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งจะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้จากภาษีอากรนั้นได้มากโดยไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษีนั้น

7. หลักของความยืดหยุ่น ภาษีที่ดีนั้นควรที่จะเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่น สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย ตัวอย่างเช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระบบก้าวหน้า ในขณะที่เศรษฐกิจกำลังขยายตัว รายได้ของประชาชนจะเพิ่มขึ้น แต่อัตราภาษีที่จัดเก็บจะเพิ่มขึ้นเร็วกว่ารายได้ที่เพิ่มขึ้น ภาษีที่จะเก็บนั้นจะไปลดอัตราการเพิ่มขึ้นของรายได้ของประชาชน ซึ่งจะช่วยลดแรงกดดันของเงินเฟ้อได้มาก ในกรณีตรงกันข้ามในขณะที่เศรษฐกิจซบเซา รายได้ของประชาชนจะลดลง อัตราภาษีที่เก็บจะลดลงในอัตราที่เร็วกว่ารายได้ที่แสดง ซึ่งจะช่วยลดความเดือดร้อนของผู้เสียภาษี และพอจะลดความซบเซาของเศรษฐกิจได้บ้าง

ในการจัดเก็บภาษีจากประชาชนนั้น รัฐจะต้องคำนึงถึงความเหมาะสมและความยุติธรรมในสังคม ซึ่งเรื่องนี้นักเศรษฐศาสตร์ ได้พัฒนาหลักการการกระจายภาระภาษีไปสู่ประชาชนอย่างเหมาะสมมี 2 หลักการ คือ

1. หลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) คือการกระจายภาระภาษีขึ้นอยู่กับผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากการใช้จ่ายของรัฐ โดยผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากการใช้จ่ายของรัฐจะต้องเป็นผู้เสียภาษีตามสัดส่วนของผลประโยชน์ที่ได้รับนั้น และผู้ที่ได้รับประโยชน์น้อยก็จะเสียภาษีน้อยลงตามส่วน นับเป็นการจ่ายภาษีตามความสมัครใจของผู้เสียภาษีและทำให้รัฐสามารถเรียกเก็บภาษีอากรตามปริมาณรายจ่ายหรือตามต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการ และรัฐสามารถที่

จะจัดสินค้าและบริการตามความต้องการหรืออุปสงค์ของประชาชนผู้บริโภคได้ แต่ข้อบกพร่องของหลักการนี้ คือในทางปฏิบัติไม่สามารถวัดถึงประโยชน์ของผู้เสียภาษีในแต่ละคนได้ รับจากการบริการของรัฐ อีกทั้งในความเป็นจริงผู้ที่ได้รับหรือต้องการประโยชน์จากการจัดสรรสินค้าและบริการจากรัฐก็ไม่อยู่ในฐานะที่เสียภาษีได้

2. หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay Principle) โดยการวัดตามความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay) ของผู้เสียภาษีแต่ละคน ซึ่งจะวัดจากความเสียสละและความเสมอภาคเป็นเกณฑ์

ก. การวัดจากความเสียสละ โดยใช้การเสียสละความพึงพอใจ (Sacrifice of Utility) ของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัด ซึ่งหลักการเป็นไปในทำนองเดียวกัน ทฤษฎีอรรถประโยชน์ (Utility Function) ของแต่ละคนไม่เหมือนกัน ซึ่งการเสียภาษีของแต่ละคนเป็นจำนวนเงินเท่ากัน แต่ความเสียสละความพึงพอใจในแต่ละบุคคลที่เสียภาษีจะไม่เท่ากัน การเสียสละความพอใจอาจวัดได้ด้วยวิธีการ 3 วิธีคือ

1. หลักการเสียสละที่เท่ากันโดยสมบูรณ์ (Equal Absolute Sacrifice Theory) คือการกำหนดให้ผู้เสียภาษีเสียสละความพอใจเท่ากัน โดยไม่คำนึงถึงสถานะทางเศรษฐกิจและความพอใจรวมของแต่ละคน

2. หลักการเสียสละเท่ากันตามสัดส่วน (Equal Proportional Sacrifice Theory) คือการกำหนดให้ผู้เสียภาษีเสียสละความพอใจตามสัดส่วนความพอใจรวม

3. หลักการเสียสละส่วนเพิ่มที่เท่ากัน (Equal Marginal Sacrifice or Minimum Aggregate Sacrifice Theory) คือการกำหนดว่าผู้เสียภาษีทุกรายจะต้องเสียภาษี โดยทำให้ได้ความพึงพอใจหน่วยสุดท้ายที่เพิ่มขึ้นเป็นจำนวนที่เท่ากัน

ข. การวัดจากความเสมอภาค โดยมี 2 หลักการดังนี้

1. ความเสมอภาคตามแนวนอน (Horizontal Equity) กำหนดว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่เท่าเทียมกันจะต้องเสียภาษีที่เท่ากัน

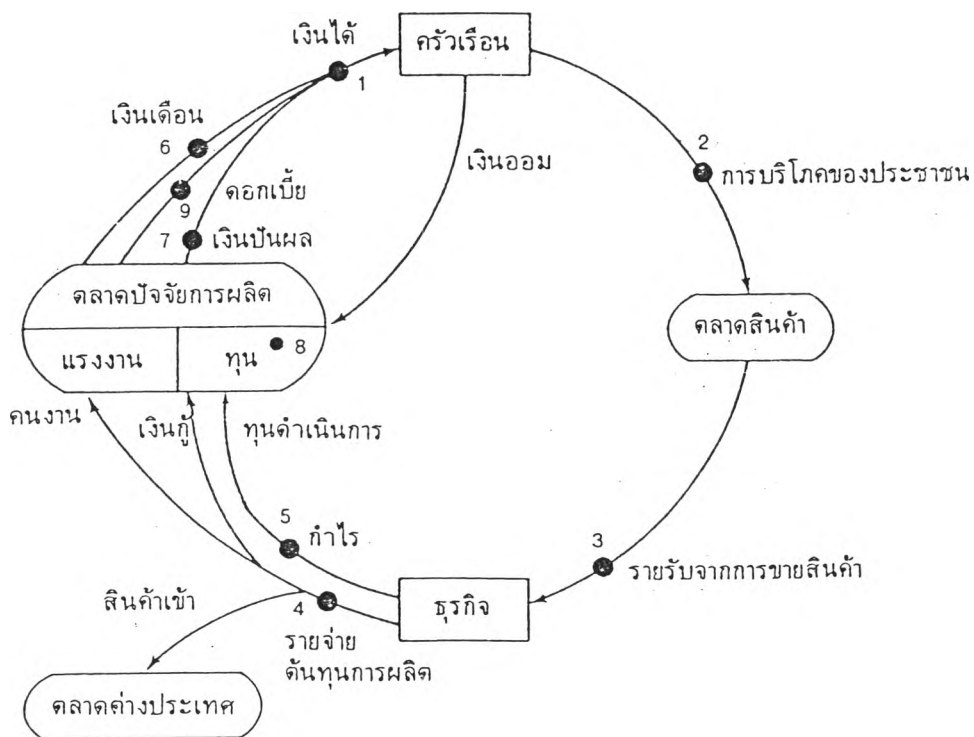
2. ความเสมอภาคตามแนวตั้ง (Vertical Equity) กำหนดว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน ควรจะเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน

ความยุติธรรมในการเก็บภาษีนี้นอกจากจะพิจารณาหลักเกณฑ์ตามทฤษฎีที่ได้กล่าวมาแล้ว จะต้องพิจารณาความยุติธรรมที่เกิดจากการปฏิบัติการจัดเก็บภาษีด้วย ทั้งนี้เนื่องจากการจัดเก็บภาษีที่ไม่ทั่วถึงหรือมีการเลือกปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีแล้ว ก็จะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในหมู่ผู้เสียภาษี

การบริหารการจัดเก็บภาษีที่จะก่อให้เกิดความยุติธรรมนั้น จะต้องมึเจ้าหน้าที่เก็บภาษีที่มีความซื่อสัตย์ สุจริตและมีประสิทธิภาพ สามารถทำการจัดเก็บภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้อย่างทั่วถึงและไม่มีการเลือกปฏิบัติ โดยพยายามป้องกันมิให้มีการหลบเลี่ยงภาษีโดยไม่ผิดกฎหมาย (Tax Avoidance) และสามารถป้องกันและปราบปรามผู้หนีภาษี (Tax Evasion) อย่างได้ผล

**ประเภทของภาษีที่จัดเก็บ**

การจัดเก็บภาษีของรัฐนั้น สามารถจัดเก็บภาษีตามจุดต่าง ๆ ในวงจรของรายได้การใช้จ่าย และการออมของประชาชนและหน่วยธุรกิจ ตามประเภทภาษีในแต่ละจุดดังนี้



ภาพที่ 2-1 แผนภูมิแสดงจุดจัดเก็บภาษีอากร

จุดที่ 1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

จุดที่ 2 ภาษีที่เก็บจากการบริโภค ซึ่งได้แก่ ภาษีสรรพสามิต อากรแสตมป์ อากรมหรสพ

จุดที่ 3 ภาษีการค้าที่เก็บจากทุกจุดของรายรับโดยไม่หักค่าใช้จ่าย

จุดที่ 4 ภาษีการค้าที่เก็บจากหน่วยธุรกิจ โดยเก็บจากส่วนประกอบที่ใช้ในการผลิต อาจเก็บในรูปอากรขาเข้ากรณีไม่ได้รับการยกเว้นจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน และเก็บในรูปภาษีการค้า โดยประเมินรายรับ ณ จุดนำเข้า

จุดที่ 5 ภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งเก็บจากผลกำไรของหน่วยธุรกิจ

จุดที่ 6 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเก็บจากเงินเดือนและค่าจ้างโดยการหัก ณ ที่จ่าย

จุดที่ 7 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเก็บจากเงินปันผล

จุดที่ 8 ภาษีทรัพย์สินเก็บจากที่ดินและโรงเรือน

จุดที่ 9 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เก็บจากดอกเบี้ยเงินฝาก

## ผลกระทบของภาษี

การจัดเก็บภาษีย่อมก่อให้เกิดผลกระทบต่อประชาชนผู้เสียภาษีและต่อระบบเศรษฐกิจโดยรวม ลักษณะของผลกระทบต่อบุคคลและต่อสังคมส่วนรวม ซึ่งมีลักษณะผลกระทบดังนี้

1. การจัดเก็บภาษีอากรเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนไปยังภาครัฐบาล ซึ่งจะทำให้จำนวนทรัพยากรในภาคเอกชนมีน้อยลง ดังนั้นการเก็บภาษีจึงมีผลกระทบต่อการบริโภค การออมและการลงทุนของภาคเอกชน นอกจากนั้นการที่ทรัพยากรของภาคเอกชนน้อยลงแล้ว การเก็บภาษีแต่ละครั้งมักจะทำให้เกิดข้อยุ่งยากอื่น ๆ อีก และโดยทั่วไปประชาชนผู้เสียภาษีจะเป็นผู้แบกรับภาระมากกว่าจำนวนเงินที่เสียภาษี นั่นคือภาระส่วนเกินในการเสียภาษี (Excess Burden) ซึ่งทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีได้รับความพอใจน้อยลง แต่ความพอใจที่ลดน้อยลงไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของรายได้รัฐบาล

2. ผลกระทบต่อผลิตภัณฑ์ประชาชาติ การเก็บภาษีแต่ละประเภทยานั้นอาจจะมีผลกระทบต่อ การออม การลงทุนและการทำงานของประชาชน จะมีผลกระทบต่อผลผลิตของชาติโดยรวม อันอาจจะทำให้ผลผลิตประชาชาติเพิ่มขึ้นหรือทำให้ผลผลิตประชาชาติลดลงก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะของภาษีแต่ละประเภทเป็นสำคัญ

3. ผลกระทบต่อการจ้างงาน การเก็บภาษีในแต่ละประเภทยานั้นอาจมีผลต่อระดับการจ้างงาน โดยทั่วไปการเก็บภาษีจะทำให้เงินได้ของประชาชนลดลง ซึ่งจะมีผลต่อการเปลี่ยนแปลง ชั่วโมงทำงาน การลดกำลังใจในการทำงาน การเพิ่มเวลาพักผ่อนหย่อนใจและการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคลดลงและทำให้การจ้างงานลดลงด้วย

## ภาระของภาษี

ในการจัดเก็บภาษีอากรนั้น จะต้องต้องมีผู้รับภาระภาษีเสมอ ภาระภาษีดังกล่าวอาจเป็นภาระภาษีตามกฎหมายหรือภาระภาษีที่แท้จริงหรืออาจจะมีภาระภาษีส่วนเกินรวมอยู่ด้วยก็ได้

ภาระภาษีตามกฎหมาย (Statutory Incidence) คือ ภาระของผู้มีหน้าที่จ่ายเงินภาษีอากรให้แก่รัฐ กฎหมายได้กำหนดไว้อย่างแจ่มชัดว่าบุคคลใดหรือกลุ่มบุคคลใด เป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรให้แก่รัฐอย่างไรก็ตาม ผู้ที่เสียภาษีนั้นอาจจะไม่ใช่ผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงก็ได้ เพราะผู้เสียภาษีนั้นสามารถผลักภาระภาษีที่ต้องเสียทั้งหมดหรือบางส่วนไปให้แก่ผู้อื่นเป็นผู้รับแทน

ภาระภาษีที่แท้จริง (Economic Incidence) ภาระภาษีที่แท้จริงนั้นมีทั้งภาระภาษีที่เป็นตัวเงินและภาระที่มิใช่ตัวเงิน แต่หมายถึงประโยชน์ที่เสียไปของผู้แบกรับภาษี ซึ่งภาระภาษีที่แท้จริงนั้นผู้ที่แบกรับภาระภาษีที่แท้จริงจะไม่สามารถผลักภาระภาษีนั้นไปให้แก่ผู้อื่นได้อีก

## ประสิทธิภาพในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร

เนื่องจากภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐ ในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐนั้นจะจัดเก็บภาษีได้มากหรือน้อยขึ้นอยู่กับว่ามีระบบภาษีอากรที่ดี รวมทั้งการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรอย่างมีประสิทธิภาพ ย่อมทำให้รายได้ภาษีอากรเต็มเม็ดเต็มหน่วยและลดการหลีกเลี่ยงภาษีให้น้อยลง โดยที่ปัจจัยที่มีความสำคัญต่อการกำหนดความมีประสิทธิภาพที่สำคัญ คือ ความสำนึกในหน้าที่การเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษี ลักษณะของกฎหมายภาษีอากร ประสิทธิภาพของพนักงานผู้จัดเก็บภาษีอากร บรรยากาศที่เอื้ออำนวยให้ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรและโครงสร้างภาษีอากร

หน่วยงานที่สำคัญทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากร ได้แก่ กรมสรรพากร กรมศุลกากรและกรมสรรพสามิต ซึ่งสังกัดกระทรวงการคลัง นอกจากนี้เป็นรายได้อื่นที่จัดเก็บจากหลายหน่วยงาน เช่น กรมการปกครอง ในการศึกษาจะพิจารณาในภาษีบางประเภทที่จัดเก็บในจังหวัด โดยไม่ได้รวมภาษีศุลกากรไว้ด้วยทั้งนี้เพราะภาษีศุลกากร ดำเนินการจัดเก็บจากการดำเนินกิจการนำสินค้าต่างประเทศเข้ามาในประเทศและการส่งสินค้าที่ผลิตออกไปขายยังต่างประเทศ ซึ่งโดยมากจะผ่านส่วนกลางคือกรุงเทพมหานคร ซึ่งในจังหวัดต่าง ๆ ส่วนมากจะไม่มีการจัดเก็บภาษีศุลกากร

กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรโดยอาศัยบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ภาษีที่จัดอยู่ในกรมสรรพากร ได้แก่ ภาษีเงินได้มี 2 ประเภทคือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการขายทั่วไป ได้แก่ ภาษีการค้า ภาษีมูลค่าเพิ่มและอากรแสตมป์ และภาษีการขายเฉพาะ จะเห็นได้ว่าภาษีที่กรมสรรพากรจัดเก็บนั้นประกอบด้วยภาษีต่าง ๆ ที่มีทั้งภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม ซึ่งทำรายได้ให้แก่ประเทศเป็นจำนวนมาก ดังตัวเลขที่ปรากฏในตารางที่ 1.1

กรมสรรพสามิต กระทรวงการคลัง มีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีการขายเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับสินค้าที่เป็นโภคภัณฑ์ ภายใน 9 ประเภท การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเป็นไปตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติว่าด้วยสินค้าประเภทนั้น ๆ ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต กรมสรรพสามิตสามารถหารายได้ให้แก่ประเทศดังรายละเอียดในตารางที่ 1.1

ตารางที่ 1.1 รายรับจากภาษีอากรจำแนกตามประเภท ปีงบประมาณ พ.ศ. 2533-2537  
และสัดส่วนต่อ GDP

หน่วย (ล้านบาท)

ประเภทรายรับ	2533	2534	2535	2536	2537
	จำนวนเงิน	จำนวนเงิน	จำนวนเงิน	จำนวนเงิน	จำนวนเงิน
GDP	2,051,208	2,400,000	2,750,000	2,965,300	3,499,000
1. ภาษีอากร	348,587.2	413,748.9	425,742.4	485,802.3	573,659.0
(ร้อยละของยอดรวมรายได้)	(88.1)	(89.0)	(85.3)	(87.1)	(87.4)
สัดส่วนต่อ GDP	(16.99)	(17.24)	(15.48)	(16.38)	(16.39)
1.1 ภาษีทางตรง	98,074.9	124,122.5	137,726.9	159,102.1	199,234.4
(ร้อยละของภาษีอากร)	(28.14)	(30.0)	(32.35)	(32.75)	(34.73)
สัดส่วนต่อ GDP	(4.78)	(5.17)	(5.01)	(5.37)	(5.69)
(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	38,773.5	47,606.0	50,544.5	54,182.6	64,937.1
(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล	57,021.5	73,192.0	84,403.2	101,492.8	130,730.6
(3) ภาษีทรัพย์สิน	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
(4) ภาษีการเดินทาง	522.1	2,812.8	0.1	0.0	0.0
(5) ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม	1,757.8	511.7	2,779.1	3,426.7	3,566.7
1.2 ภาษีการขายทั่วไป	87,545.0	105,499.9	100,648.6	95,655.7	119,163.7
(ร้อยละของภาษีอากร)	(25.11)	(25.50)	(23.64)	(19.69)	(20.77)
สัดส่วนต่อ GDP	(4.26)	(4.39)	(3.66)	(3.23)	(3.41)
(1) ภาษีการค้า	83,851.1	101,907.3	35,560.9	2,021.7	774.7
(2) อากรแสตมป์	2,693.9	3,592.6	3,665.4	3,748.7	4,652.0
(3) ภาษีมูลค่าเพิ่ม	0.0	0.0	52,074.1	73,775.1	93,309.9
(4) ภาษีธุรกิจเฉพาะ	0.0	0.0	9,348.2	16,110.2	20,427.1
1.3 ภาษีการขายเฉพาะ	69,960.8	88,168.4	99,175.7	123,707.1	138,039.2
(ร้อยละของภาษีอากร)	(3.41)	(3.67)	(3.61)	(4.17)	(3.91)
สัดส่วนต่อ GDP	67,107.9	84,799.4	95,555.1	119,750.3	134,180.9
1.3.1 ภาษีโรคภัยไข้เจ็บภายใน	(20.07)	(21.31)	(23.29)	(25.46)	(24.06)
(1) ภาษีสุราและแสตมป์สุรา	9,465.7	10,805.5	9,800.4	11,237.0	14,716.9
(2) ภาษีเบียร์	6,483.2	7,783.5	7,692.5	9,287.2	12,089.8
(3) ภาษีเครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์	5,061.2	6,078.1	5,054.9	5,044.4	5,556.8
(4) แสตมป์ยาสูบ	13,333.1	15,580.9	14,741.2	14,499.6	18,286.0

ตารางที่ 1.1 รายรับจากภาษีอากรจำแนกตามประเภท ปีงบประมาณ พ.ศ. 2533-2537  
และสัดส่วนต่อ GDP

หน่วย (ล้านบาท)

ประเภทรายรับ	2533	2534	2535	2536	2537
	จำนวนเงิน	จำนวนเงิน	จำนวนเงิน	จำนวนเงิน	จำนวนเงิน
(5) ภาษีซีเมนต์	1,646.5	1,783.5	607.9	0.0	0.0
(6) ภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน	19,256.4	25,452.1	25,337.0	29,423.4	32,779.4
(7) ภาษีสรรพสามิตจากการนำเข้า	11,752.3	17,215.8	22,379.4	28,413.2	24,731.8
(8) ภาษีสรรพสามิต	0.0	0.0	0.0	21,358.1	25,193.6
(9) อื่น ๆ*	109.5	100.0	9,941.8	487.4	826.6
1.3.2 ภาษีทรัพยากรธรรมชาติ	2,852.9	3,369.0	3,620.6	3,956.8	3,858.3
(1) ค่าภาคหลวงน้ำมันและก๊าซ- ธรรมชาติ	2,160.5	2,768.1	2,953.7	3,282.2	3,160.3
1.4 ภาษีสินค้าเข้าออก	87,906.6	90,272.5	82,772.1	102,083.3	114,229.2
(ร้อยละของภาษีอากร)	(25.22)	(21.82)	(19.44)	(21.01)	(19.91)
สัดส่วนต่อ GDP	(4.29)	(3.76)	(3.01)	(3.44)	(3.27)
(1) อากรขาเข้า	512.6	403.8	11.6	10.3	274.8
(2) อากรขาออก	87,394.0	89,868.7	82,760.5	102,073.0	113,954.4
1.5 ภาษีมลพิษและใบอนุญาต	5,099.9	5,685.6	5,419.1	5,254.1	2,992.5
(ร้อยละของภาษีอากร)	(1.46)	(1.37)	(1.27)	(1.08)	(0.52)
สัดส่วนต่อ GDP	(0.25)	(0.24)	(0.20)	(0.18)	(0.09)
(1) ค่าใบอนุญาตประมูลสุรา	4,247.6	4,689.4	4,294.4	3,911.5	1,942.6
(2) อื่น ๆ*	852.3	996.2	1,124.7	1,342.6	1,049.9

หมายเหตุ : แสดงรายการเฉพาะประเภทภาษีที่มีจำนวนเงินเกิน 1,000 ล้านบาทขึ้นไป ส่วนรายการที่มีจำนวนน้อยกว่า 1,000 ล้านบาทแสดงรวมไว้ในรายการ “อื่น” ของหมวดรายรับภาษีอากรประเภทนั้น ๆ

ที่มา : 1. สำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง  
2. ตัวเลข GDP : ธนาคารแห่งประเทศไทย



จากตารางที่ 1.1 แสดงให้เห็นว่ารายรับจากภาษีอากรของรัฐบาล เมื่อเทียบเป็นร้อยละของผลิตภัณฑ์ประชาชาติเบื้องต้น (GDP) อยู่ประมาณร้อยละ 16.17 ซึ่งเป็นเปอร์เซ็นต์ที่ค่อนข้างต่ำเมื่อเทียบกับประเทศอื่น ๆ ที่มีระดับการพัฒนาทางเศรษฐกิจสูง

ในระยะ 5 ปีที่ผ่านมา (2533-2537) รายได้ของรัฐบาลในประเภทภาษีอากรที่รัฐสามารถจัดเก็บได้ในสัดส่วนที่สูงกว่าภาษีประเภทอื่น เมื่อเทียบกับผลิตภัณฑ์ประชาชาติเบื้องต้น คือ ภาษีทางตรง ซึ่งอยู่ประมาณร้อยละ 4-5 และมีแนวโน้มที่เพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ ในขณะที่ภาษีการขายทั่วไปและภาษีการขายเฉพาะเมื่อเทียบกับผลิตภัณฑ์ประชาชาติเบื้องต้น เป็นร้อยละ 3-4 โดยที่ภาษีการขายทั่วไปมีแนวโน้มลดลงเล็กน้อยและภาษีการขายเฉพาะมีแนวโน้มค่อนข้างคงที่ สำหรับภาษีอีกประเภทที่เป็นรายได้ที่สำคัญของรัฐคือภาษีสินค้าเข้าออก เมื่อเทียบกับผลิตภัณฑ์ประชาชาติเบื้องต้นมีประมาณร้อยละ 3-4 และมีแนวโน้มที่ลดลง โดยที่ในปี 2533 ภาษีสินค้าเข้าออกมีอัตราส่วนร้อยละ 4.29 เมื่อเทียบกับ GDP และมีลักษณะที่ลดลงจนถึงปี 2537 มีอัตราส่วนร้อยละ 3.27 เมื่อเทียบกับผลิตภัณฑ์ประชาชาติเบื้องต้น ซึ่งจากรายรับของรัฐบาลเมื่อเทียบเป็นสัดส่วนกับ GDP พบว่าความสำคัญของภาษีภายในประเทศจะมีแนวโน้มที่สูงขึ้นเมื่อเทียบกับภาษีจากการค้าต่างประเทศ

เมื่อพิจารณาถึงรายรับจากภาษีอากรของรัฐในปี 2533-2537 รายรับจากภาษีที่สำคัญที่สุดได้แก่ รายรับจากภาษีทางตรง ซึ่งมีแนวโน้มสูงขึ้นจากปี 2533 สัดส่วนของภาษีทางตรงเป็นร้อยละ 28.14 และเพิ่มสูงขึ้นในปี 2537 สัดส่วนจากภาษีทางตรงมีสัดส่วนเป็นร้อยละ 34.73 ของภาษีทั้งหมดที่จัดเก็บได้ ซึ่งแสดงให้เห็นถึงการพัฒนาทางเศรษฐกิจในช่วงที่ผ่านมา 5 ปี มีอัตราการเจริญเติบโตและการขยายตัวทางเศรษฐกิจ ทำให้มีการเปลี่ยนแปลงการจัดรูปองค์การเป็นนิติบุคคล ซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเกิดขึ้นควบคู่กับการขยายตัวทางเศรษฐกิจ จะเห็นได้จากภาษีทางตรงในประเภทภาษีเงินได้นิติบุคคลมีการเปลี่ยนแปลง มีแนวโน้มที่สูงขึ้นตลอดระยะเวลา 5 ปีที่ผ่านมา อีกประการหนึ่งการเปลี่ยนแปลงในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและการปรับปรุงการบันทึกบัญชีขององค์กรต่าง ๆ ก็มีผลทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมีแนวโน้มสูงขึ้นเรื่อย ๆ

สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีทางตรงที่มีแนวโน้มจัดเก็บได้เพิ่มขึ้นค่อนข้างช้า อาจเป็นเพราะการบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดายังขาดประสิทธิภาพที่ดี และการประเมินรายได้ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอาจมีการหลีกเลี่ยง ไม่นำรายได้อื่น ๆ มาประเมินภาษี และการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีผู้ที่มีรายได้ไม่เพียงพอหรืออยู่ในข่ายการยกเว้นภาษี ทำให้การจัดเก็บภาษีประเภทนี้มีสัดส่วนที่เพิ่มขึ้นค่อนข้างน้อย

ภาษีอีกประเภทที่สำคัญต่อรายรับจากภาษีอากรของรัฐ ได้แก่ ภาษีการขายทั่วไปและภาษีการขายเฉพาะ จากตารางที่ 1.1 จะเห็นได้ว่าสัดส่วนของภาษีการขายทั่วไปอยู่ในช่วงระหว่างร้อยละ 19-25 เมื่อเทียบกับรายรับจากภาษีของรัฐทั้งหมดและสัดส่วนของภาษีการขายเฉพาะอยู่ในช่วงระหว่างร้อยละ 20-25 เมื่อรวมภาษีการขายทั้ง 2 ประเภทจะเห็นได้ว่า สัดส่วนของภาษีการขายมีสัดส่วนสูงถึงร้อยละ 45 ของรายรับประเภทภาษีของรัฐ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าการค้าภายในประเทศเป็นแหล่งที่สำคัญต่อปริมาณการจัดเก็บภาษีของรัฐ ในขณะที่การค้าระหว่างประเทศซึ่งเคยเป็นแหล่งรายได้ของรัฐและเป็นภาษีที่มีความสำคัญในอดีตที่ผ่านมากลับมีความสำคัญลดลง จะเห็นได้จากในปี พ.ศ. 2533 ภาษีจากการส่งสินค้าเข้าออกมีสัดส่วนร้อยละ 25.22 และสัดส่วนลดลงตามลำดับ จนในปี พ.ศ. 2537 มีสัดส่วนลดลงเหลือร้อยละ 19.91 ส่วนรายรับจากภาษีประเภทอื่น ๆ มีสัดส่วนของภาษีในจำนวนที่ไม่มากนัก ได้แก่ ภาษีสถักยดอนุญาติ ซึ่งอยู่ในระหว่างร้อยละ 0.5-2 และมีแนวโน้มลดลงเมื่อเทียบเป็นรายรับกับภาษีทั้งหมด

จากแนวโน้มโครงสร้างภาษีประเภทต่าง ๆ พอจะแสดงให้เห็นว่า สิ่งที่เกิดขึ้นควบคู่กับการเพิ่มขึ้นของผลิตภัณฑ์ประชาชาติเบื้องต้น รายได้เฉลี่ยต่อบุคคลและการเพิ่มขึ้นของรายรับประเภทภาษีก็คือการเปลี่ยนแปลง ในโครงสร้างของภาษี นั่นคือภาษีที่เก็บจากภาคการค้าต่างประเทศมีความสำคัญลดลงและภาษีที่จัดเก็บจากภาคการค้าในประเทศและภาษีทางตรงมีความสำคัญเพิ่มขึ้นแทน

ตารางที่ 1.2 รายรับและรายจ่ายขององค์กรปกครองท้องถิ่นปีงบประมาณ 2533-2537

หน่วย : ล้านบาท

	2533	2534	2535	2536	2537
1. ภาครัฐบาล					
รายรับ	405,814.36	464,900.43	499,022.90	557,772.81	655,992.22
รายจ่าย	297,027.34	328,458.60	438,894.17	486,664.71	514,054.98
	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)
2. องค์กรปกครองท้องถิ่น					
รายรับ	29,030.77	32,155.21	38,428.37	47,572.67	56,503.33
รายจ่าย	26,309.74	22,812.02	31,376.30	42,381.91	50,789.73
	(8.86)	(6.95)	(7.15)	(8.17)	(9.88)
2.1 องค์การบริหารส่วนจังหวัด					
รายรับ	3,031.23	5,170.61	7,421.76	9,930.23	11,282.60
รายจ่าย	4,041.48	5,116.34	5,822.1	9,235.45	10,657.73
	(1.36)	(1.56)	(1.33)	(1.90)	(2.07)
2.2 เทศบาล (ไม่รวมเมืองพัทยา)					
รายรับ	6,569.68	8,262.00	10,389.33	12,126.82	14,228.96
รายจ่าย	5,511.02	7,432.91	9,461.19	1,1086.00	13,180.26
	(1.86)	(2.26)	(2.16)	(2.28)	(2.56)
2.3 สุขาภิบาล					
รายรับ	2,268.91	2,865.98	3,873.40	4,949.34	5,671.33
รายจ่าย	1,904.75	2,469.09	3,329.63	4,405.27	5,077.56
	(0.64)	(0.75)	(0.76)	(0.91)	(0.99)
2.4 เมืองพัทยา*					
รายรับ	165.96	168.36	224.98	322.66	543.87
รายจ่าย	150.27	151.50	213.45	311.00	531.81
	(0.05)	(0.05)	(0.05)	(0.06)	(0.10)
2.5 กรุงเทพมหานคร*					
รายรับ	16,994.99	15,688.26	16,518.90	20,243.62	24,776.57
รายจ่าย	14,702.22	7,642.18	12,549.62	17,344.19	21,342.37
	(4.95)	(2.33)	(2.86)	(3.56)	(4.15)

- ที่มา : 1. ส่วนการคลังท้องถิ่น สำนักบริหารราชการส่วนท้องถิ่น กรมการปกครอง ปีพ.ศ. 2533-2537  
 2. กองบัญชี สำนักการคลัง กรุงเทพมหานคร  
 3. กองบัญชีเครื่องจักรและสิ่งจ่าย กรมบัญชีกลาง
- หมายเหตุ : 1. ตัวเลขใน ( ) คือรายจ่ายที่คิดเป็นค่าร้อยละของงบประมาณรายจ่ายของรัฐ  
 2. \* เป็นองค์การปกครองท้องถิ่นรูปพิเศษ

ในตารางที่ 1.2 แสดงถึงรายรับและรายจ่ายขององค์การปกครองท้องถิ่นระหว่างปี พ.ศ. 2533-2537 ได้แก่ องค์การบริหารส่วนจังหวัด เทศบาล สุขาภิบาลเมืองพัทยาและกรุงเทพมหานคร จะเห็นได้ว่า กรุงเทพมหานครมีรายได้สำหรับใช้จ่ายมากกว่าองค์การปกครองท้องถิ่นอื่น ๆ และในระหว่างรูปแบบของการปกครองท้องถิ่นนั้น เทศบาลมีบทบาทสำคัญในการใช้จ่ายให้บริการสาธารณะแก่ประชาชนในท้องถิ่นและสุขาภิบาล จะมีการใช้จ่ายน้อยที่สุด ซึ่งการจัดทำงบประมาณขององค์การปกครองท้องถิ่นจะต้องตั้งงบประมาณรายจ่ายร้อยละ 98 ของรายรับที่หามาได้ทั้งหมด ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงงบประมาณรายจ่ายแล้วจะมีลักษณะที่เกินดุลตลอด อันเนื่องมาจากระเบียบในการจัดทำงบประมาณของท้องถิ่นที่ได้กล่าวมาแล้ว จากการกำหนดในการตั้งงบประมาณไว้ดังนี้ ทำให้ระดับการใช้จ่ายของท้องถิ่นรูปแบบต่าง ๆ จะต้องขึ้นอยู่กับรายได้ที่หามาได้ จึงทำให้เทศบาลและกรุงเทพมหานครมีฐานรายได้ที่มากกว่า การปกครองท้องถิ่นรูปแบบอื่นและมีการใช้จ่ายที่สูงกว่าสุขาภิบาลและองค์การบริหารส่วนจังหวัด

เมื่อพิจารณาถึงแหล่งรายได้จากภาษีของรูปแบบท้องถิ่นต่าง ๆ แล้วพบว่า รัฐบาลกำหนดให้มีแหล่งรายได้ที่เหมือนกันทั้งหมด ได้แก่ รายได้จากภาษีอากร คือ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้ายและอากรฆ่าสัตว์ ซึ่งท้องถิ่นจะจัดเก็บเอง ภาษีอีกประเภทคือภาษีที่รัฐจัดเก็บและจัดสรรให้ ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสุราและเครื่องดื่ม ภาษีสรรพสามิต และภาษีสุดท้ายที่ทำรายได้ให้แก่ท้องถิ่นได้แก่ ภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บและจัดสรรให้ทั้งหมดคือ ภาษียานยนต์และล้อเลื่อน

ในการศึกษาครั้งนี้จะได้ใช้ภาษีที่จัดเก็บโดยท้องถิ่น ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้ายและอากรฆ่าสัตว์ ซึ่งจัดเก็บโดยองค์การบริหารส่วนจังหวัด เทศบาลและสุขาภิบาล โดยรวมรายได้จากภาษีประเภทนี้เป็นของจังหวัดที่มีรูปแบบของท้องถิ่นนั้น ๆ อยู่ เพื่อศึกษาถึงปัจจัยทางเศรษฐกิจที่มีผลต่อการจัดเก็บภาษีของจังหวัด

ในส่วนของภาษีที่จัดเก็บในจังหวัดประเภทอื่นที่นำมาศึกษานั้น ได้แก่ ภาษีเงินได้ ประกอบด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีประเภทสุดท้ายคือภาษีที่เกิด

จากการพาณิชย์คือ ภาษีการค้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม อากรแสตมป์ ภาษีธุรกิจเฉพาะและอื่น ๆ ในท้ายที่สุดจะได้รวมภาษีทุกประเภทเพื่อพิจารณาภาพรวมของการจัดเก็บภาษีของทั้งจังหวัด

การศึกษาคั้งนี้ไม่ได้รวมภาษีสรรพสามิต เนื่องจากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตถึงแม้ว่าจะจัดเก็บในจังหวัดแต่ผลของปัจจัยทางเศรษฐกิจในจังหวัดไม่น่าจะมีอิทธิพลหรือไม่เกี่ยวข้องกับภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บภายในจังหวัดจึงได้ตัดภาษีสรรพสามิต ภาษีอีกประเภทคือภาษีศุลกากร ไม่ได้นำมาศึกษา เนื่องจากการจัดเก็บภาษีศุลกากรมีบางจังหวัดเท่านั้นที่จัดเก็บได้