

บทที่ 5

ภาษีอากร (Tax)

5.1 ความหมายของภาษีอากร

ภาษีอากร (Tax) มีคำจำกัดความหลายลักษณะ ขึ้นอยู่กับการมุ่งเน้นในประเด็นที่จะพิจารณา อาทิเช่น

หากพิจารณาจากการเคลื่อนย้ายเงินได้ (Income Flows) ก็จะนิยามได้ว่า ภาษีอากรคือ เงินส่วนที่รั่วไหลจากภาคเอกชนสู่ภาครัฐบาล โดยไม่นับรวมรายการที่เกี่ยวข้องกับการกู้ยืม และการชำระค่าสินค้าและบริการของรัฐ

หากพิจารณาจากการบังคับเก็บจากประชาชนก็จะนิยามได้ว่า ภาษีอากรคือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากประชาชน โดยไม่มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร

5.2 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี

วัตถุประสงค์ในการเก็บภาษีของรัฐบาล สามารถจำแนกได้ 4 ประการด้วยกัน

1. เพื่อเป็นรายได้ จากการที่รัฐมีหน้าที่ที่จะกระทำมากมาย ทำให้รัฐมีรายจ่ายมากมายเช่นกัน จึงเป็นสิ่งจำเป็นที่รัฐต้องแสวงหารายได้ เพื่อนำมาใช้จ่าย

2. เพื่อการควบคุมและส่งเสริม ในการผลิตและบริโภคสินค้าและบริการบางชนิด เกิดคุณและโทษแก่สังคมส่วนรวม เพื่อเป็นการส่งเสริม หรือเพื่อควบคุมการผลิตหรือการบริโภคของประชาชน รัฐสามารถใช้ภาษีอากรในการควบคุมหรือส่งเสริมได้

3. เพื่อความเป็นธรรมในสังคมและเศรษฐกิจ หน้าที่หนึ่งของรัฐก็คือการสร้างความเป็นธรรมในสังคม สร้างความเท่าเทียมกับทางเศรษฐกิจ รัฐสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือได้

4. เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ รัฐสามารถใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการป้องกันภาวะเงินเฟ้อหรือเงินฝืดได้

5.3 ลักษณะของระบบภาษีที่ดี

อาดัมสมิธ (Adam Smith) ได้วางหลักเกณฑ์ภาษีที่ดีไว้ 4 ประการ คือ

1) หลักความยุติธรรม (Equality) ประชาชนทุกคนควรจะเสียภาษีให้กับรัฐบาลตามความสามารถของตน กล่าวคือประชาชนมีรายได้เนื่องจากการปกป้องคุ้มครองของรัฐ

2) หลักความแน่นอน (Certainty) การเสียภาษีของประชาชนควรมีความแน่นอนอย่างน้อย 3 ประการ คือเวลาที่จะต้องเสีย วิธีการเสียและจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย (ปัจจุบันต้องรวมความแน่นอนถึงสถานที่ที่จะเสียภาษีได้)

3) หลักความสะดวก (Convenience of Payment) ในการเก็บภาษีควรอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีให้มากที่สุด

4) หลักการประหยัด (Economy of Payment) ภาษีที่ดีควรเก็บจากประชาชนน้อยที่สุด และมีต้นทุนต่ำ

จากหลักการภาษีที่ดี 4 ข้อ ยังไม่เพียงพอในสภาพการณ์ปัจจุบัน ดร. ธรรมนูญ โน ได้เสนอให้เพิ่มอีก 4 ประการ คือ

5) หลักทำรายได้ที่ดี (Productivity) เนื่องจากขนาดของรัฐบาลปัจจุบันมีขนาดใหญ่กว่าสมัยของอาดัมสมิธมาก รัฐต้องแสวงหารายได้มากขึ้น รัฐจึงควรเก็บภาษีที่ทำรายได้ดี และควรเก็บภาษีน้อยประเภทเพื่อไปรบกวนประชาชนมากเกินไป (และรัฐควรหารายได้จากแหล่งอื่นๆ) และภาษีที่จัดเก็บควร เป็นภาษีที่มีฐานภาษีกว้าง

6) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) จากการที่เศรษฐกิจมีการแกว่งไกว บางครั้งรุ่งเรืองจากนั้นก็ตกต่ำ และรุ่งเรืองขึ้นใหม่ มีลักษณะเป็นวัฏจักร (Cycle) รัฐบาลจะมีปัญหาในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ภาษีที่ควรมีความยืดหยุ่นเพื่อช่วยรัฐบาลในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจภาษีที่มีความยืดหยุ่น และช่วยในการรักษาเสถียรภาพได้แก่ภาษีเงินได้

7) หลักการยอมรับกันทั่วไป (Acceptability) เนื่องจากรายจ่ายของรัฐต้องสูงขึ้นทุกปี รัฐก็มีความจำเป็นต้องเก็บภาษีจากประชาชนมากขึ้น รัฐต้องพยายามแสดงให้เห็นว่าระบบภาษีมียุติธรรม เพื่อประชาชนจะยอมรับและยินดีที่จะเสียภาษี

8) หลักการบริหารที่ดี (Administrative Feasibility) ในการเลือกระบบภาษีที่จัดเก็บจากประชาชน รัฐต้องคำนึงถึงความสามารถในการบริหารการจัดเก็บด้วยเพราะระบบภาษีหนึ่งอาจเหมาะสมกับประเทศหนึ่ง แต่ไม่เหมาะสมกับอีกประเทศหนึ่งก็ได้

5.4 ประเภทของภาษีอากร

เดิมเรามักชินกับการแบ่งประเภทของภาษีออกเป็น 2 ประเภท คือ ภาษีทางตรงกับ ภาษีทางอ้อม

ภาษีทางตรง คือ ภาษีที่รัฐจัดเก็บแล้วผู้เสียภาษีไม่สามารถผลักภาระภาษีให้กับผู้อื่นได้

ภาษีทางอ้อม คือ ภาษีที่รัฐจัดเก็บแล้วผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีให้กับผู้อื่นได้

ปัจจุบันทางทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ยอมรับว่าภาษีทุกประเภทสามารถผลักภาระภาษีได้ทั้งสิ้น เพียงแต่ภาษีทางตรงจะผลักภาระภาษีได้ค่อนข้างยากกว่าภาษีทางอ้อม

5.5 หลักการเก็บภาษี

ในการจัดเก็บภาษีรัฐต้องพยายามกระจายภาระภาษีไปสู่ประชาชนให้เหมาะสม และเป็นธรรม หลักในการเก็บภาษีที่ใช้กันทั่วไป มีอยู่ 2 หลัก คือ

1) หลักประโยชน์ (Benefit Principle) ตามหลักนี้ผู้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมของรัฐบาล ควรเป็นผู้รับภาระภาษีไป ซึ่งหลักการนี้ดูเหมือนว่าจะยุติธรรม และน่าจะนำมาใช้ แต่ในความเป็นจริงแล้ว จะเห็นว่าสินค้าหรือบริการที่รัฐบาลผลิต ส่วนใหญ่จะเป็นประโยชน์แก่สังคมส่วนรวม และมักจะช่วยเหลือคนจนมากกว่าคนรวย ก็เก็บภาษี โดยคำนึงถึงแต่ประโยชน์ที่ได้รับ และเก็บภาษีจากผู้ได้ประโยชน์ ผลคือคนจนจะเดือดร้อน

2) หลักความสามารถ (Ability-to-pay Principle) การเก็บภาษีควรคำนึงถึงความสามารถที่จะเสียภาษี หากเก็บภาษีเท่ากันหมดระหว่างคนจนและคนรวย ผลก็คือคนจนเดือดร้อน และรัฐไม่สามารถเก็บภาษีได้ตามต้องการ

ดังนั้นในการเก็บภาษีควรคำนึงถึงทั้ง 2 หลัก ไม่ควรใช้เพียงข้อใดข้อหนึ่ง

5.6 ฐานภาษี (Tax Base) และอัตราภาษี (Tax Rate)

ฐานภาษี (Tax Base) หมายถึง สิ่งที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ฐานภาษีก็คือมูลค่าหรือราคาสินค้าขึ้นก่อนบวกภาษี

อัตราภาษี (Tax Rate) เป็นอัตราที่จะใช้คำนวณภาษีที่จะต้องเสีย อัตราภาษีสามารถแบ่งออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ๆ คือ

- 1) อัตราภาษีก้าวหน้า (Progressive Tax Rate) เป็นอัตราภาษีที่เพิ่มขึ้นเมื่อฐานภาษีเพิ่มขึ้น
- 2) อัตราภาษีคงที่ (Proportion Tax Rate) เป็นอัตราภาษีที่คงที่เมื่อฐานภาษีเพิ่มขึ้น
- 3) อัตราภาษีถดถอย (Regressive Tax Rate) เป็นอัตราภาษีที่ลดลงเมื่อฐานภาษีเพิ่มขึ้น

5.7 ทฤษฎีการจัดเก็บภาษี

ในการจัดเก็บภาษีเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษีลดช่องว่างของรายได้ให้เท่าเทียมกัน นักเศรษฐศาสตร์ได้พยายามใช้ทฤษฎีต่างๆ มาอธิบายในที่นี้จะขอลำถึงเพียง 3 ทฤษฎี พอสังเขปดังนี้

- 1) ทฤษฎีของความเสียสละเท่ากัน (Equal Sacrifice Theory)

ทฤษฎีนี้ได้มีข้อสมมุติเพื่อการวิเคราะห์ ดังนี้

- 1) อรรถประโยชน์ (Utility) ระหว่างบุคคลสามารถนำมาเปรียบเทียบได้
- 2) ผู้เสียภาษีมิรสนิยมเหมือนกัน นั่นคือสมมุติให้ทุกคนมีเส้นอรรถประโยชน์รวม และเส้นอรรถประโยชน์เพิ่มเป็นเส้นที่มีลักษณะเดียวกัน
- 3) รายได้ มีความสัมพันธ์ตรงกันข้ามกันกับอรรถประโยชน์เพิ่ม (Marginal Utility) กล่าวคือ เมื่อรายได้เพิ่ม อรรถประโยชน์เพิ่มของรายได้จะลดลง และลดลงในลักษณะลดน้อยถอยลง (Diminishing Marginal Utility)
- 4) รายได้ในระดับต่ำกว่าจำนวนที่พอแก่การยังชีพ (Subsistence Income) จะไม่ก่อให้เกิดอรรถประโยชน์

5) การเก็บภาษีรายได้ จะไม่มีผลกระทบต่อแรงจูงใจในทางเศรษฐกิจ หมายความว่า รายได้ที่ได้รับก่อนหักภาษีหรือรายได้หลังหักภาษีไม่มีผลกระทบต่อแรงจูงใจในการทำงานของผู้เสียภาษีแต่อย่างใด

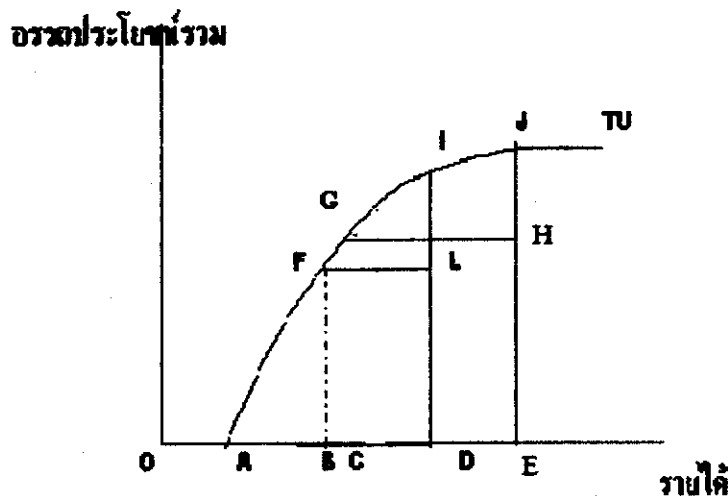
ในทฤษฎีนี้กล่าวถึงการเสียสละอรรถประโยชน์ของรายได้ เพื่อเป็นภาษีอากร และมีการให้ความหมายของคำว่าเท่ากัน ออกเป็น 3 แนวความคิดคือ

- ก) การเสียสละรวมเท่ากัน (Equal Total Sacrifice)
- ข) การเสียสละตามสัดส่วนเท่ากัน (Equal Proportional Sacrifice)
- ค) การเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน (Equal Marginal Sacrifice)

ก) การเสียสละรวมเท่ากัน ตามแนวความคิดนี้ ผู้เสียภาษีแต่ละคนจะเสียภาษีในจำนวนที่ทำให้อรรถประโยชน์รวมของจำนวนเงินที่เสียภาษีไปมีขนาดเท่ากัน

จากรูปภาพ 5.1 สมมุติว่าเส้นอรรถประโยชน์รวมของรายได้ (Total Utility : TU) ของผู้เสีย เส้น TU จะมีความชันเป็นบวกและจะค่อยๆ ลดลง ซึ่งแสดงว่าเมื่อยาได้เพิ่มขึ้นอรรถประโยชน์รวมของรายได้จะเพิ่มแต่เพิ่มขึ้นในลักษณะที่ลดน้อยถอยลง และสมมุติว่ามี

รูปภาพ 5.1 การเสียสละเท่ากัน



ผู้เสียภาษีอากร 2 ประเภท คือผู้มีรายได้สูงและผู้มีรายได้ต่ำ สมมติให้ผู้มีรายได้สูงมีรายได้เท่ากับ OE และผู้มีรายได้ต่ำมีรายได้เท่ากับ OD ก่อนมีการเก็บภาษีผู้มีรายได้สูงจะมีอรรถประโยชน์รวมเท่ากับ EJ และผู้มีรายได้ต่ำจะมีอรรถประโยชน์เท่ากับ DI และถ้า OA เป็นรายได้ในระดับเพียงพอแก่การดำรงชีวิต ซึ่ง ณ จุด A อรรถประโยชน์รวมจะมีค่าเท่ากับศูนย์ OA จะเป็นรายได้ที่ไม่ถูกเรียกเก็บภาษี สมมติว่ารัฐบาลเรียกเก็บภาษีโดยจำนวนภาษีทั้งหมดเท่ากับจำนวนภาษีของผู้มีรายได้สูงและผู้มีรายได้ต่ำรวมกัน และการเรียกเก็บภาษีรัฐบาลไม่จำเป็นต้องเรียกเก็บจากคนที่มียาได้สูงเท่ากับผู้มีรายได้ต่ำ แต่ขนาดของอรรถประโยชน์ของรายได้ระหว่างผู้มีรายได้สูงและผู้มีรายได้ต่ำจะต้องเท่ากัน จึงจะเป็นการเสียสละเท่ากัน จากรูปภาพ 5.1 รัฐบาลจะต้องเก็บภาษีจากผู้มีรายได้สูงเท่ากับ CE และเก็บจากผู้มีรายได้ต่ำเท่ากับ BD โดยที่ $CE + BD =$ จำนวนเงินภาษีที่รัฐบาลต้องการ ซึ่งผู้มีรายได้สูงจะจ่ายเงินภาษีมากกว่าผู้มีรายได้ต่ำ แต่เมื่อพิจารณาถึงอรรถประโยชน์จะเท่ากัน คือ ผู้มีรายได้สูงจะเสียอรรถประโยชน์ไปเท่ากับ JH และผู้มีรายได้ต่ำจะเสียอรรถประโยชน์ไปเท่ากับ I โดย $JH = IL$ ดังนั้น จะสามารถคำนวณหาอรรถประโยชน์ของผู้เสียภาษีในทุกระดับรายได้ ดังสมการ

$$U(Y) - U(Y - T) = k$$

โดยกำหนดให้

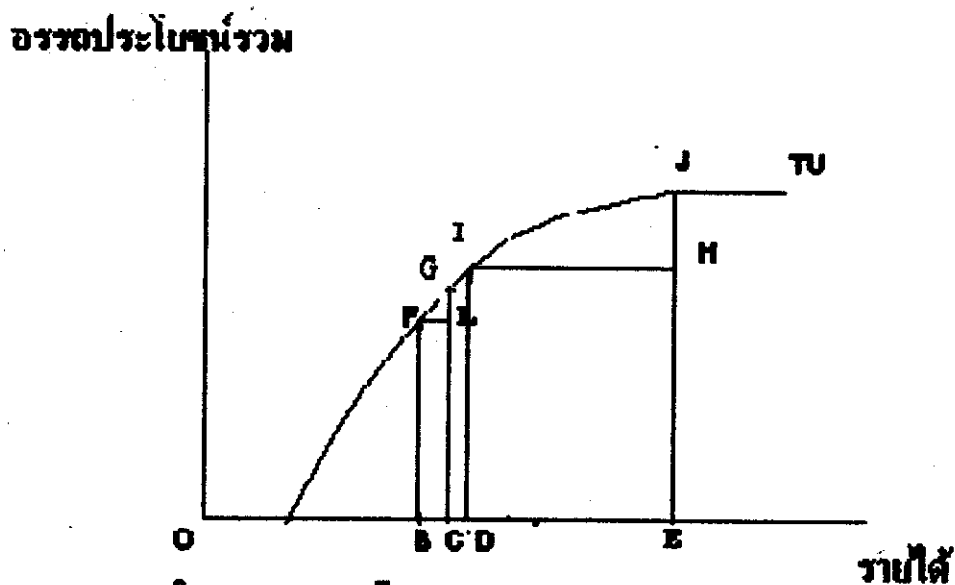
k	=	อรรถประโยชน์รวมที่ผู้มีรายได้เสียสละทุกระดับรายได้
Y	=	รายได้ เป็นตัวเงิน
U	=	อรรถประโยชน์รวม
T	=	ภาษีที่จ่ายไป
U(Y)	=	คือ อรรถประโยชน์ของรายได้ก่อนเสียภาษี
U(Y - T)	=	คือ อรรถประโยชน์ของรายได้หลังชำระภาษีไปแล้ว

ข) การเสียสละตามสัดส่วนเท่ากัน ตามแนวความคิดนี้ ผู้เสียภาษีเป็นจำนวนที่จะทำให้อรรถประโยชน์รวมของรายได้ที่เสียไปของแต่ละคนมีสัดส่วนเท่ากัน จากรูปภาพ 5.2 สมมติว่ารัฐบาลเรียกเก็บภาษีจำนวนหนึ่ง จากผู้เสียภาษีที่มีรายได้สูงและรายได้ต่ำ เท่ากับ DE และ BC ตามลำดับรายได้ภาษีที่รัฐเก็บทั้งหมด เท่ากับ $DE + BC$ จะเห็นว่าผู้มีรายได้สูงและผู้มีรายได้ต่ำ จะเสียสละอรรถประโยชน์ไปในสัดส่วนที่เท่ากับ $\frac{JH}{JE}$ และ $\frac{GL}{GC}$ ตามลำดับ

โดย $\frac{JH}{JE} = \frac{GL}{GC}$ ในกรณีนี้ผู้มีรายได้สูงจะจ่ายเงินภาษีจำนวนมากกว่าผู้มีรายได้ต่ำและยังเสีย
 ภาระประโยชน์รวมมากกว่าผู้มีรายได้ต่ำด้วย
 ดังนั้นสามารถคำนวณหาอัตราประโยชน์ที่เสียไปของผู้มีรายได้ ดังสมการ

$$\frac{U(Y) - U(Y-T)}{U(Y)} = k$$

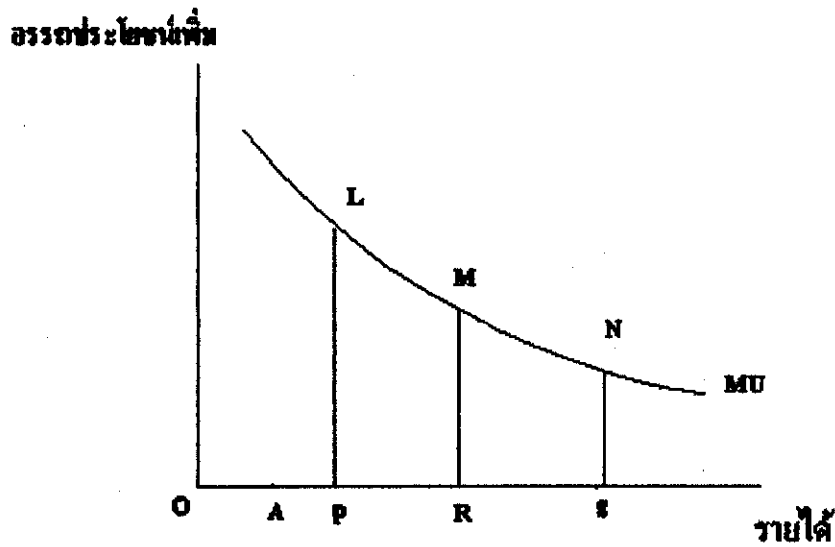
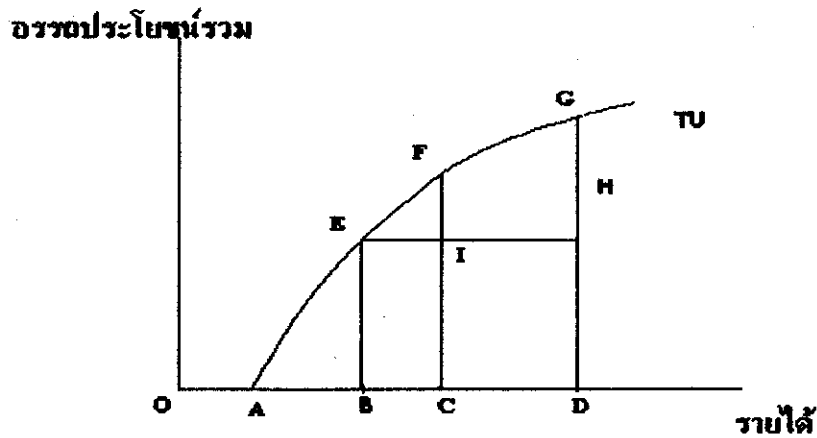
รูปภาพ 5.2 การเสียสละตามสัดส่วนเท่ากัน



ตามแนวความคิดนี้รัฐบาลจะเก็บภาษีจากเงินได้สุทธิของผู้มีรายได้เท่ากันทุกคน การ
 เสียสละอรรถประโยชน์รวมของผู้เสียภาษีที่มีรายได้สูงจะมากกว่าผู้มีรายได้ต่ำ และเป็นสัด
 ส่วนที่สูงกว่าด้วย

ค) การเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน ตามแนวความคิดนี้ รัฐบาลควรเก็บภาษีในจำนวนนี้ทำให้อรรถประโยชน์เพิ่ม (Marginal Utility) ของรายได้ของผู้เสียภาษีแต่ละคนที่เหลืออยู่มีขนาดเท่ากัน จากรูปภาพ 5.3 สมมุติว่ารัฐบาลเก็บภาษีจากผู้มีรายได้สูงเท่ากับ BD และเก็บภาษีจากผู้มีรายได้ต่ำเท่ากับ BC รัฐบาลจะได้เงินภาษีเท่ากับ $BC + BD$ โดยผู้มีรายได้ทั้ง 2 ประเภทจะเหลือรายได้เท่ากับ AB และมีอรรถประโยชน์เพิ่มเหลือเท่ากัน คือ PL (ซึ่งก่อนเสียภาษีผู้มีรายได้สูงจะมีรายได้เท่ากับ OD และมีอรรถประโยชน์เพิ่มของรายได้เท่ากับ NS และก่อนเสียภาษีผู้มีรายได้ต่ำมีรายได้เท่ากับ OC มีอรรถประโยชน์เพิ่มเท่ากับ MR)

รูปภาพ 5.3 การเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากันเท่ากัน



2) ทฤษฎีรายได้ส่วนเกิน (Surplus Income Theory) ตามแนวความคิดทฤษฎีนี้ คนรวยจะมีรายได้ส่วนเกินมากกว่าคนจน ดังนั้นคนรวยจึงควรเสียภาษีมากกว่าคนจน ตัวอย่างสมมุติว่า นาย ก. เป็นคนรวยมีรายได้ 100,000 บาท ต่อปี และ นาย ข. เป็นคนจนมีรายได้ 10,000 บาทต่อปี ในขณะที่รายจ่ายที่เพียงพอต่อการดำรงชีพเท่ากับ 9,000 บาท ต่อปี ดังนั้น นาย ก. จะมีรายได้ส่วนเกินเท่ากับ $100,000 - 9,000 = 91,000$ บาท ขณะที่นายข มีรายได้ส่วนเกินเพียง $10,000 - 9,000 = 1,000$ บาท ตามแนวความคิดนี้ นาย ก ควรจะจ่ายภาษีเท่ากับ 91,000 บาท และนาย ข ควรจ่ายภาษีเท่ากับ 1,000 บาท เพราะนาย ก และนายข สามารถจ่ายภาษีได้โดยไม่กระทบต่อการดำรงชีพ แนวความคิดนี้สนับสนุนความยุติธรรมและเสมอภาคในสังคม กล่าวคือทุกคนมีความเป็นอยู่เท่าเทียมกัน แนวความคิดนี้มีข้อบกพร่องคือ ข้อสมมุติที่ให้คนทุกคนมีค่าใช้จ่ายที่เพียงพอต่อการดำรงชีพเท่ากันหมดและเห็นว่ารายได้ส่วนเกินไม่จำเป็นต่อการดำรงชีพและไม่มีประโยชน์

3) ทฤษฎีการแลกเปลี่ยนโดยความสมัครใจ แนวความคิดของทฤษฎีนี้จะกำหนดจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีจะเสียขึ้นกับความพึงพอใจของผู้เสียภาษีที่มีต่อสินค้าสาธารณะ ดังนั้นความพึงพอใจของผู้เสียภาษีแต่ละคนจะขึ้นกับอุปสงค์ของผู้เสียภาษีที่มีต่อสินค้าสาธารณะ และรายได้ของผู้เสียภาษี

สำหรับแบบจำลองที่ใช้ในการอธิบายทฤษฎีในนี้จะกล่าวเพียงแบบจำลอง คือ แบบจำลองของอีริค ลินดาห์ล (Erik Lindahl) และแบบจำลองของโฮเวิร์ด โบเวน (Howard R. Bowen)

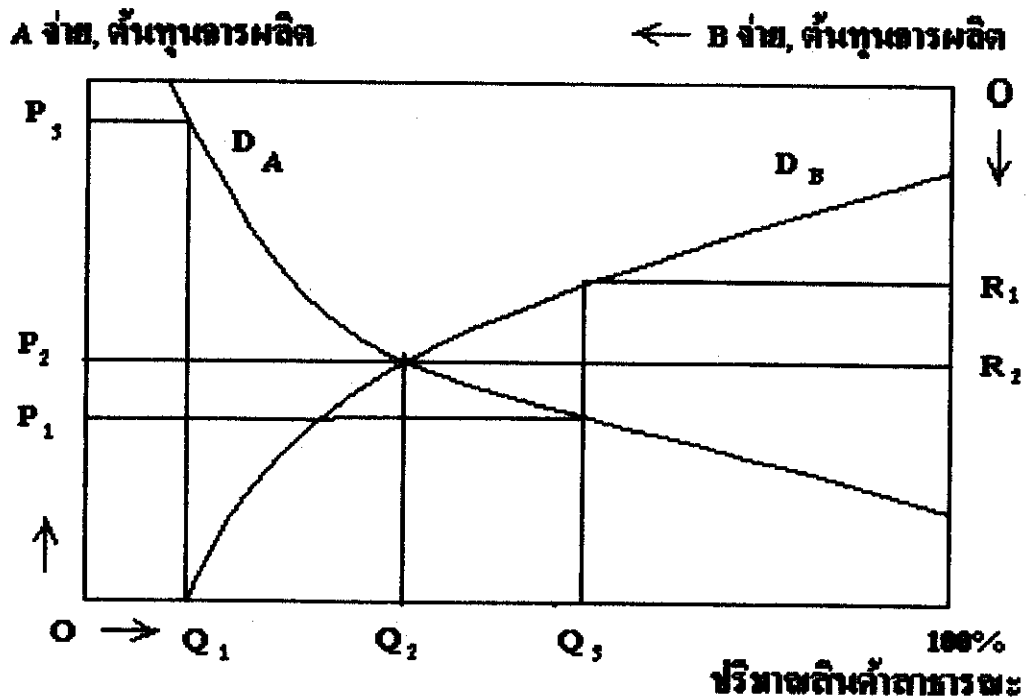
3.1 แบบจำลองของลินดาห์ล โดยแบบจำลองนี้มีข้อสมมุติฐาน ดังนี้

- (1) มีสินค้าสาธารณะเพียงชนิดเดียวและเป็นสินค้าสาธารณะที่แท้จริง (Pure Public Goods)
- (2) มีผู้บริโภคสินค้าสาธารณะอยู่ 2 คน คือ A และ B
- (3) การบริการสินค้าสาธารณะจะเสียต้นทุนเฉลี่ยแบบคงที่ (Constant Cost)
- (4) รัฐบาลคิดราคาสินค้าสาธารณะโดยเก็บภาษีตามจำนวนต้นทุนในการผลิตสินค้าสาธารณะนั้น

(5) เส้นอุปทานการผลิตสินค้าสาธารณะจะขึ้นกับต้นทุนการผลิตเหมือนสินค้าเอกชนทั่วไป

(6) ผู้บริโภคแต่ละคนมีรายได้และรสนิยมแตกต่างกัน (ทำให้เส้นอุปสงค์ของผู้บริโภคแต่ละคนมีลักษณะ และระดับไม่เหมือนกัน)

รูปภาพ 5.4 การจ่ายค่าตอบแทนแบบจำลองของสินค้าทึบ



จากรูปภาพ 5.4 สมมติให้แกนนอนเป็นปริมาณสินค้าสาธารณะและแกนตั้งแสดงขนาดของค่าตอบแทน (ภาษีอากร ที่ผู้บริโภคแต่ละคนพอใจที่จะจ่าย คิดเป็นร้อยละของต้นทุนการผลิต เส้น D_A เป็นเส้นอุปสงค์ของผู้บริโภค A จะแสดงปริมาณสินค้าสาธารณะที่ A ยินดีที่จะจ่ายให้ 100% ของต้นทุนการผลิต เส้น D_B เป็นเส้นอุปสงค์ในสินค้าสาธารณะที่ B ยินดีที่จะจ่ายให้ 100% ของต้นทุนการผลิต ถ้าสินค้าสาธารณะมีปริมาณเท่ากับ OQ_1 ณ จุดนี้ A จะยินดีจ่ายเท่ากับ OB_3 % ของต้นทุนการผลิต และ B จะยินดีจ่ายเท่ากับ 100% ของต้นทุนการผลิต และ ณ จุดนี้ถ้ารัฐเก็บภาษีโดยพิจารณาจากความเต็มใจในการจ่ายภาษี รัฐจะได้ภาษี

มากกว่าต้นทุนในการผลิตสินค้าสาธารณะ และแสดงว่าความต้องการสินค้าสาธารณะของสังคม มีมากกว่าปริมาณที่รัฐผลิต

ถ้าสินค้าสาธารณะมีปริมาณเท่ากับ OQ_3 A จะเต็มใจจ่ายเท่ากับ OP_1 % ของต้นทุนการผลิต และ B จะเต็มใจเท่ากับ OR_1 % ของต้นทุนการผลิต นั่นคือความเต็มใจจ่ายเงินของผู้บริโภคนั้น จะไม่ถึง 100% ดังนั้นภาษีที่เรียกเก็บจะน้อยกว่าต้นทุนการผลิตและแสดงว่าความต้องการของสังคมน้อยกว่าปริมาณสินค้าสาธารณะที่ผลิตได้

ถ้าสินค้าสาธารณะมีปริมาณเท่ากับ OQ_2 ซึ่งเป็นจุดสมดุลของการผลิตสินค้าสาธารณะ A จะจ่ายค่าตอบแทนเท่ากับ OP_2 % ของต้นทุนการผลิต และ B จะจ่ายค่าตอบแทนเท่ากับ OR_2 ของต้นทุนการผลิต ซึ่งรวมกันเท่ากับ 100% ของต้นทุนการผลิต หมายความว่า A และ B จะจ่ายรวมกันเท่ากับต้นทุนการผลิตสินค้าสาธารณะพอดี และความต้องการสินค้าสาธารณะเท่ากับปริมาณสินค้าสาธารณะที่ผลิตขึ้น

จากแบบจำลองของลินคอล์นจะทราบถึงปริมาณสินค้าสาธารณะที่รัฐควรผลิต โดยผู้ใช้จ่ายในปริมาณเดียวกัน แต่ค่าตอบแทนไม่เท่ากับ โดยอาศัยการจัดจากอุปสงค์ของผู้บริโภค

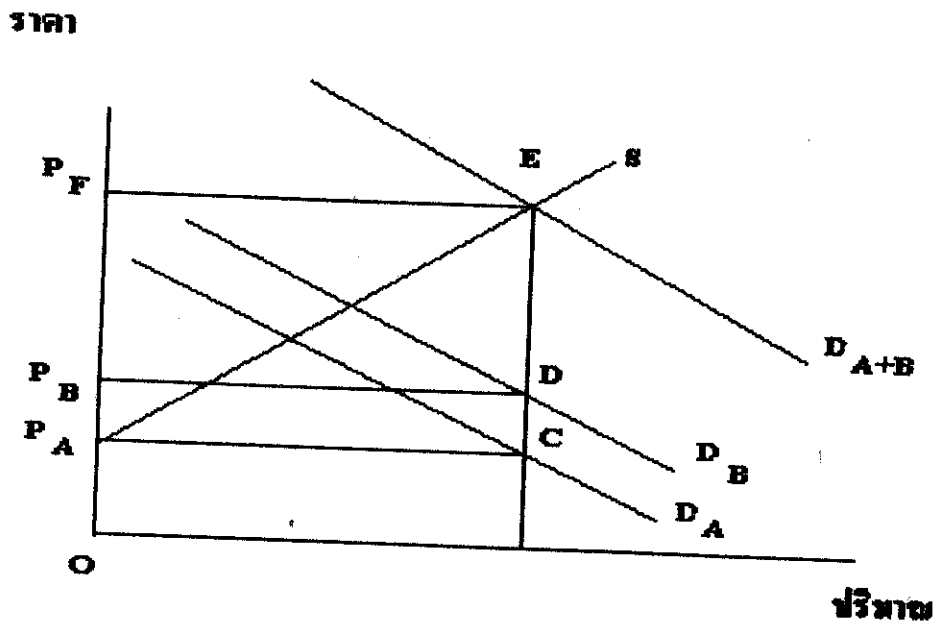
3.2) แบบจำลองของโบเวน แบบจำลองนี้คล้ายกับแบบจำลองของลินคอล์น แต่มีข้อแตกต่างกับตรงข้อสมมุติหรือค้น ในแบบจำลองโบเวนจะสมมุติให้ต้นทุนการผลิตไม่คงที่ อาจเป็นแบบต้นทุนเพิ่มเมื่อขยายการผลิตออกไป หรือต้นทุนลดลง เมื่อขยายการผลิตออกไปก็ได้

จากรูปภาพที่ 5.5 สมมุติให้ D_A , D_B , และ D_{A+B} เป็นเส้นอุปสงค์ในสินค้าสาธารณะของ A, B และอุปสงค์รวมของ A และ B ตามลำดับ

เนื่องจากสินค้าสาธารณะมีคุณสมบัติที่ไม่แข่งขันกันในการบริโภคทำให้เมื่อคนหนึ่งบริโภคไปแล้วคนอื่นก็ยังสามารถบริโภคได้ โดยมีได้ทำให้ส่วนที่เหลือในการบริโภคลดลง สมมุติว่าการผลิตสินค้าสาธารณะมีต้นทุนเพิ่มขึ้น เมื่อขยายการผลิตออกไป ดังนั้นเส้นอุปทาน (S) จะมีลักษณะลาดเอียงและมีความชันเป็นบวก จากทฤษฎีราคาจุดดุลยภาพถึงจุดที่เส้นอุปสงค์รวมติดกับเส้นอุปทาน ถึงจุด E รัฐบาลจะผลิตสินค้าสาธารณะเท่ากับ OQ หน่วย โดยมีรายจ่าย เท่ากับ OP_F ซึ่ง A จะจ่ายภาษีเท่ากับ OP_A และ B จะจ่ายภาษีเท่ากับ OP_B และ $OP_A + OP_B = OP_F$ จะเห็นว่าผู้บริโภค B ยินดีที่จะจ่ายมากกว่า A ($OP_B > OP_A$) ในการแบบจำลองทั้ง 2 วิเคราะห์ในลักษณะดุลยภาพบางส่วน (Partial Equilibrium) ซึ่ง ยังขาด

ความสมบูรณ์ เพราะไม่ได้วิเคราะห์ถึงสินค้าเอกชน หากจะให้สมบูรณ์ ควรวิเคราะห์โดยใช้หลักดุลยภาพทั่วไป (General Equilibrium)

รูปภาพที่ 5.5 การจ่ายค่าตอบแทนตามแบบจำลองของโบน



5.8 ภาษีอากรบางประเภท

1) ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax)

เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากผู้ถือครองทรัพย์สินหรือผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นๆ โดยปกติมักจะเรียกเก็บเป็นรายปี ในการเรียกเก็บจะไม่คำนึงว่าทรัพย์สินนั้นก่อให้เกิดรายได้หรือไม่ และการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินมักเป็นรายได้ของรัฐบาลท้องถิ่น เหตุผลในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เป็นรายได้ของรัฐบาลท้องถิ่น ได้แก่

(1) เจ้าของทรัพย์สินได้รับประโยชน์จากกิจการของท้องถิ่นมากกว่าประโยชน์จากรัฐบาลกลาง เช่นการให้บริการสาธารณสุข โภคต่างๆ จะให้ประโยชน์แก่ผู้ที่มีทรัพย์สินมากกว่าผู้อื่นๆ จึงควรเสียภาษีให้รัฐบาลท้องถิ่น

(2) การบริหารจัดการเก็บไม่ยาก เพราะทรัพย์สินที่จัดเก็บมักเป็นทรัพย์สินที่เห็นได้ชัด เคลื่อนย้ายยาก ดังนั้นรัฐบาลท้องถิ่นควรจัดเก็บเอง

สำหรับเหตุผลที่สนับสนุนให้เก็บภาษีทรัพย์สิน เพราะตามหลักประโยชน์ก็คือว่าผู้มีทรัพย์สินได้รับบริการจากรัฐบาล หลายๆ ด้าน เช่น ความปลอดภัย การสร้างถนน การป้องกันอัคคีภัย การขจัดขยะมูลฝอย การมีโรงเรียนดีๆ การมีโรงพยาบาล ฯลฯ ดังนั้นผู้ที่มีทรัพย์สินควรจะเสียภาษีให้รัฐบาล และตามหลักความสามารถผู้มีทรัพย์สินมาก ย่อมมีความสามารถมากกว่าผู้ไม่มีทรัพย์สิน นอกจากนี้การเก็บภาษีทรัพย์สินยังสร้างความเป็นธรรมในสังคม ป้องกันการเก็งกำไรที่ดิน และเพื่อประโยชน์ส่วนใหญ่จะได้มีที่ดินเป็นของตนเอง และถูกนำมาใช้ประโยชน์มากที่สุด

ประเภทของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี ได้แก่ ที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างต่างๆ (สำหรับทรัพย์สินในประเภทอื่นๆ เช่นของเก่า หรือโบราณวัตถุ หรือเครื่องคบบ้าน ไม่นิยมจัดเก็บภาษีเนื่องจากมีปัญหาในการตรวจสอบ การหลบหลีกภาษีมีมาก และการตีราคายากลำบาก จึงไม่นิยม)

สำหรับประเทศไทย มีการจัดเก็บภาษีที่มีลักษณะคล้ายภาษีทรัพย์สิน คือ ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ภาษีบำรุงท้องที่ จะจัดเก็บเป็นรายปีจากการถือครองที่ดิน และภาษีโรงเรือนและที่ดิน จะจัดเก็บเป็นรายปีจากการถือครอง โรงเรือนและที่ดิน)

ผลของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน มีดังนี้

(1) ถ้าเก็บในอัตราที่สูงพอ จะทำให้การเก็งกำไรในที่ดินหมดไป เพราะผู้ถือครองที่ดินที่มีได้ก่อนประโยชน์หรือก่อเกิดประโยชน์น้อยไม่คุ้มค่าภาษีที่ต้องเสีย ก็จะขายที่ดินให้แก่ประชาชน เป็นการกระจายทรัพย์สินมากขึ้น

(2) การเก็บภาษีทรัพย์สินจะทำให้รัฐบาลท้องถิ่นมีรายได้เพิ่ม และจะมีความพึ่งพารัฐบาลกลางน้อยลง ทำให้รัฐบาลท้องถิ่นมีอิสระในการกำหนดคนโยบาย

(3) สามารถเรียกเก็บภาษีจากเจ้าของทรัพย์สินที่มีราคาสูงขึ้น เนื่องจากการพัฒนาของรัฐ และรัฐจะนำเงินไปพัฒนาต่อไป ตรงตามหลักความยุติธรรมและหลักประโยชน์

2) ภาษีมรดก (Death Duties หรือ Death Tax)

คือภาษีที่เกี่ยวข้องกับการโอนทรัพย์สินของผู้ตายไปยังทายาท ภาษีมรดกมีภาษีที่เกี่ยวข้อง 3 ประเภท คือ

- (1) ภาษีกองมรดก (Estate Taxes) เป็นภาษีที่เก็บจากกองมรดกของผู้ตาย
- (2) ภาษีการรับมรดก (Inheritance Taxes) เรียกเก็บจากผู้รับมรดก
- (3) ภาษีการให้ (Gift Taxes) เรียกเก็บจากผู้รับ เมื่อมีการให้ทรัพย์สิน

ระหว่างบุคคล โดยผู้ให้ยังมีชีวิตอยู่

ภาษีมรดกเป็นภาษีทางตรงที่ช่วยให้การกระจายรายได้ดีขึ้น และเป็นธรรมต่อสังคมมากขึ้น แนวความคิดที่สนับสนุนให้จัดเก็บภาษีมรดก ได้แก่

(1) รัฐมีฐานะเป็นหุ้นส่วนในกิจการทุกประเภทของบุคคล การที่ผู้ตายมีทรัพย์สินสะสมไว้ก็เพราะรัฐให้ความคุ้มครอง ให้สิทธิและเสรีภาพในชีวิตและทรัพย์สิน เมื่อเจ้าของทรัพย์สินตายลง เหมือนว่าเลิกหุ้นส่วนกัน ดังนั้นรัฐต้องได้รับส่วนแบ่งจากกองมรดกด้วย

(2) ตามหลักประโยชน์ เจ้าของทรัพย์สินได้รับประโยชน์จากการบริการของรัฐมากมาย รวมทั้งการคุ้มครองสิทธิให้ทายาทได้รับมรดกตามเจตนาของผู้ตาย ดังนั้นรัฐต้องได้รับผลตอบแทนจากกองมรดกด้วย

(3) ตามหลักความสามารถเสียภาษี ผู้รับมรดกจะมีรายได้เพิ่มจากการรับทรัพย์สินจากผู้ตาย ในลักษณะลากลอย ดังนั้นผู้รับมรดกจะต้องสละรายได้ส่วนหนึ่งจากมรดกเป็นค่าภาษีให้แก่รัฐ

(4) ตามหลักการเก็บภาษีย้อนหลัง (Back Tax Theory) สันนิษฐานว่าผู้ตายมีการหลีกเลี่ยงภาษีหรือเสียไว้มิครบถ้วน เมื่อตายลงควรเก็บภาษีมรดกเป็นการชดเชย

(5) เพื่อกระจายทรัพย์สิน (Redistribution of Wealth) ในสังคมนี้มีประชาชนส่วนใหญ่อยากจน และประชาชนส่วนน้อยร่ำรวย มีความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจ ข่อมไม่เป็นที่ธรรมแก่สังคม ซึ่งควรมีการจัดเก็บภาษีมรดกเพื่อลดความเหลื่อมล้ำและนำไปใช้จ่ายที่เป็นประโยชน์ต่อสังคม

อัตราภาษีมรดกนี้นิยมจัดเก็บมี 3 อัตรา คือ

- (1) อัตราตามขนาดของกองมรดก จะมีอัตราภาษีในลักษณะก้าวหน้า
- (2) อัตราตามสายพันธ์ จะกำหนดอัตราภาษีตามความสัมพันธ์ระหว่างผู้ตาย

กับผู้รับมรดก

(3) อัตราค่ามราคา คือ กำหนดอัตราภาษีเพิ่มขึ้นเป็นลำดับตามปริมาณ หรือ
ราคาทรัพย์สินที่ขายแต่ละคนได้รับ

สำหรับประเทศไทยได้มีการคิดคำนวณภาษีมรดกมาใช้ โดยให้เหตุผล
ดังนี้

(1) เป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อน เพราะผู้ขายได้เสียภาษีเงินได้มาก่อนแล้วครั้ง
หนึ่ง หากเก็บภาษีอีกก็จะเป็นการซ้ำซ้อน คือว่าไม่ยุติธรรม

(2) เป็นการลงโทษแก่ผู้ออมทรัพย์ เพราะการที่มีทรัพย์สินมาก เพราะผู้ขายมี
การออมไว้เงินได้ที่เสียภาษีแล้ว หากเก็บภาษีอีกครั้งหนึ่งก็จะเป็นการลงโทษผู้ออม จะมีผล
ทำให้ไม่มาออมทรัพย์ไม่ว่าจะในรูปใดก็ตาม จะส่งผลให้การออมในประเทศลดลง การ
พัฒนาประเทศหรือการลงทุนที่จะพึงพาการออมในประเทศไม่ได้ต้องพึ่งพาต่างประเทศแต่
เพียงอย่างเดียว

(3) เก็บภาษีมรดกเพื่อเพิ่มรายได้ให้รัฐ คงไม่บรรลุนิติ เพราะเก็บภาษีมรดก
มุ่งเพื่อความเป็นธรรมในสังคม

(4) เก็บภาษีมรดกจะทำลายความสัมพันธ์ในครอบครัวลง โดยลักษณะ
สังคมไทยบุตรมักจะมีการเลี้ยงดูบิดามารดาเมื่อยามชรา และการรับมรดกจากบิดามารดาคือ
เป็นสิ่งตอบแทนที่จะควรจะได้รับและเป็นสิ่งจูงใจอันหนึ่ง ในสภาพเศรษฐกิจปัจจุบันทำให้
ความสัมพันธ์ในครอบครัวต้องห่างเหินกันและไม่สามารถพึ่งพาอาศัยกัน หากมีการจัดเก็บ
ภาษีมรดกก็จะเป็นตัวเร่งให้รักในครอบครัวแบบไทยๆ ล่มสลายไป

3) ภาษีเงินได้ (Income Tax)

เป็นภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ของบริษัทและบุคคลธรรมดาที่หักค่าลดหย่อนตาม
กฎหมายแล้ว ภาษีเงินได้แบ่งเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Individual Income Tax) และ
ภาษีเงินได้บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (Corporation Income Tax)

3.1) ภาษีเงินได้บุคคล เป็นภาษีที่เก็บโดยยึดหลักความสามารถ มีฐานภาษีกว้าง
และมักเป็นอัตราภาษีแบบก้าวหน้า จึงเป็นภาษีที่เหมาะสมในการจัดความเหลื่อมล้ำในด้าน
รายได้ และช่วยรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ แต่ในประเทศกำลังพัฒนาต่างๆ ไม่สามารถ
ใช้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นหลักได้เนื่องจาก

(1) รายได้เงินสดต่อหัวของประชาชนต่ำ ทำให้การเก็บภาษีไม่สามารถทำ
รายได้ให้รัฐได้

(2) ภาคเศรษฐกิจที่ไม่ใช้เงินมีขนาดใหญ่ นั่นคือประชาชนส่วนใหญ่ดำรง
ชีพโดยไม่มีการใช้เงินเป็นส่วนใหญ่ มีการบริโภคสินค้าที่ผลิตได้ในครัวเรือน เช่น ปลูก
พืช เลี้ยงสัตว์ ทำการประมง ทอผ้าและแปรรูปผลิตภัณฑ์ต่างๆ เพื่อบริโภคในครัวเรือน ไม่มีการ
ใช้เงินเพื่อซื้อขายสิ่งของทำให้รัฐบาลไม่สามารถเก็บภาษีจากรายได้ที่เกิดขึ้นเนื่องจากไม่
สามารถประเมินรายได้ที่เป็นตัวเงินของครัวเรือน ครั้นจะประเมินจากผลผลิตต่างๆ ยิ่งยุ่งยาก
มากขึ้น (สำหรับประเทศที่พัฒนาแล้วประชาชนส่วนใหญ่ทำงานและมีเงินเดือน มีการใช้เงิน
การเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทำได้ง่ายและเป็นภาษีหลักของรัฐบาล)

(3) ระบบบัญชีไม่สมบูรณ์ ผลก็คือขาดหลักฐานในการจัดเก็บภาษี เพราะ
ไม่มีหลักฐานว่าใครจ่ายเงิน ใครรับเงิน เป็นเงินจำนวนเท่าไร

(4) ขาดความร่วมมือของผู้เสียภาษี เพราะในการเสียภาษีเงินได้บุคคล
ธรรมดา เป็นการประเมินตนเอง (Self Assessment) โดยผู้เสียภาษีจะเป็นผู้แจ้งให้เจ้าหน้าที่
ทราบว่าตนเองมีรายได้เท่าไร จากแหล่งใดและเมื่อหักค่าลดหย่อนแล้วจะเสียภาษีเป็นจำนวน
เท่าใด ดังนั้นหากประชาชนไม่ให้ความร่วมมือแจ้งเงินได้อย่างถูกต้อง ก็เป็นการยากในการ
ตรวจสอบในการแจ้งรายได้ของประชาชนจะถูกต้องมากน้อยเพียงใดก็ขึ้นกับความซื่อสัตย์
และความยินดีที่จะเสียภาษีให้รัฐว่ามีมากน้อยเพียงใด และเป็นหน้าที่ของรัฐที่จะต้องแสดง
ให้เห็นว่าเป็นภาษีที่ได้รับถูกนำไปใช้ประโยชน์อย่างมีประสิทธิภาพและตอบสนองกับความ
ต้องการของประชาชน เพื่อเป็นสิ่งกระตุ้นให้ประชาชนยินดีที่จะเสียภาษีให้รัฐ

สำหรับเงินได้ที่จะนำมาใช้ในการคำนวณภาษีในแง่ของนักเศรษฐศาสตร์
กับแง่ของกฎหมายแตกต่างกัน

- ในแง่ของนักเศรษฐศาสตร์ เงินได้จะประกอบด้วย

(1) สิ่งของที่ได้รับจากบุคคลภายนอก ไม่ว่าจะเป็นเงิน สิ่งของ ประโยชน์
ต่างๆที่ได้รับให้คิดเป็นเงินได้เพราะสิ่งของเหล่านี้สามารถทำให้ผู้รับมีความอยู่ดีกินดีเพิ่มขึ้น

(2) สิ่งของของตนเอง เช่น การทอผ้าและตัดเสื้อผ้าใส่เอง การบริโภคของ
ในครัวเรือน เช่น บริโภคไข่จากไก่ที่เลี้ยงไว้หลังบ้าน การเก็บผักจากรั้วบ้านมาบริโภค การ
อาศัยอยู่บ้านตนเอง ซึ่งสิ่งเหล่านี้ทำให้ผู้รับมีความเป็นอยู่ดีกว่าผู้อื่นที่ไม่มีสิ่งเหล่านี้

(3) มูลค่าเพิ่มของทรัพย์สิน (Capital Gain) จากการที่ทรัพย์สินมีมูลค่า
เพิ่มขึ้น เช่น ราคาที่ดินเพิ่มขึ้น มูลค่าหุ้นเพิ่มขึ้น แสดงว่าผู้ถือหุ้นมีรายได้มากขึ้น

- ในแง่ของกฎหมาย โดยทั่วไปจะยอมรับเงินได้ในข้อที่ 1 ของนักเศรษฐศาสตร์ เท่านั้น เพราะตรวจสอบได้ง่ายสุด แต่ก็มีปัญหาในกรณีที่ได้รับเป็นของขวัญและผู้รับไม่ยักได้ จะนับเป็นเงินได้ด้วย ทำให้ผู้เสียภาษีต้องการหลีกเลี่ยงภาษี และมีปัญหาในการตีราคาที่เหมาะสม ส่วนในข้อที่ 2 ไม่มีประเทศไหนในโลกนำไปใช้ เพราะจะเป็นการลงโทษผู้ขยัน และลงโทษผู้ที่มีที่อยู่อาศัยของตนเอง อีกทั้งเป็นการยากในการหาข้อมูลที่ต้องการ และการตีราคา สำหรับในข้อที่ 3 เรื่อง Capital Gain มีบางประเทศเก็บภาษีจาก Capital Gain แต่มักมีกฎหมายที่แยกจากภาษีเงินได้ต่างหาก

- สำหรับการคิดคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถศึกษาได้จากคู่มือการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของกรมสรรพากรงไม่ขอกล่าวในที่นี้

ปัญหาของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(1) แหล่งเงินได้เพื่อจัดเก็บภาษี โดยปกติในการเสียภาษีเงินได้จะยึดหลักภูมิสำเนาของผู้เสียภาษี และแหล่งเงินได้ กล่าวคือผู้มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศ รวมระยะเวลา 180 วันต่อปี ถือว่าผู้นั้นอยู่ในประเทศนั้นๆ ดังนั้นบุคคลเดียวอาจมีภูมิลำเนา 2 ประเทศ ได้ในหนึ่งปี คืออยู่ประเทศละ 180 วัน สำหรับแหล่งเงินได้ จะถือว่าผู้มีเงินได้มีหน้าที่ทำงานอยู่ในประเทศใดก็ถือว่ามีแหล่งเงินได้ในประเทศนั้น ไม่ว่าจะจ่ายเงินในประเทศหรือนอกประเทศ ผลก็คือมีการจ่ายภาษีซ้ำซ้อนปัจจุบันมีการดำเนินการแก้ไขสนธิสัญญาระหว่างประเทศ เกี่ยวกับภาษีซ้ำซ้อน แต่ก็ยังเป็นไปอย่างล่าช้าและยุ่งยาก โดยเฉพาะในประเทศกำลังพัฒนา

(2) การจัดประเภทของเงินได้ ในการจัดแบ่งประเภทเงินได้เพื่อเก็บภาษีให้เหมาะสมนั้นเป็นปัญหาที่ถกเถียงกันพอสมควร ในการแบ่งเงินได้เพื่อเสียภาษี มีการแบ่งประเภทเป็น 2 ประเภทด้วยกัน

(2.1) รวมเงินได้ทุกประเภทของเงินได้ (Global Income Tax) โดยรวมเงินได้ทุกประเภทเข้าด้วยกัน แล้วเก็บภาษีโดยถือว่าเงินได้จากทุกอาชีพมีความสำคัญเท่าเทียมกันหมด

(2.2) แบ่งแยกประเภทของเงินได้ (Schedular Income Tax) โดยมีการแยกประเภทเงินได้แต่ละอาชีพออกจากกัน เพราะแต่ละอาชีพมีความยากง่ายไม่เท่ากัน มี

ความเสี่ยงไม่เท่ากัน และมีระยะเวลาแตกต่างกัน ดังนั้นการเก็บภาษีเงินได้จึงควรเก็บในอัตราที่แตกต่างกัน

จะเห็นว่าการแบ่งประเภทเงินได้ทั้ง 2 แบบจะทำให้ผู้มีรายได้เสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน โดยในแบบแรกผู้เสียภาษีจะรับภาระภาษีในอัตราที่สูงกว่าแบบที่สอง

(3) แนวโน้มของอัตรากำไร อัตรากำไรเงินได้จะมีลักษณะเพิ่มขึ้นในอัตราที่ก้าวหน้า โดยมีเหตุผลที่ต้องเพิ่มขึ้น ดังนี้

(ก) เพื่อความเป็นธรรมในสังคม ผู้มีรายได้สูงควรเสียภาษีมาก และเป็นการลดความเหลื่อมล้ำของรายได้

(ข) การที่บุคคลมีรายได้สูงขึ้นจะมีความต้องการการบริการจากรัฐบาลมากขึ้น ดังนั้นรายจ่ายของรัฐต้องมากขึ้น จึงจำเป็นต้องหารายได้เพิ่มขึ้น

แม้ว่าอัตรากำไรจะเพิ่มขึ้นในระยะแรกจะเพิ่มในอัตรากำหนด จนถึงระดับหนึ่งจะเพิ่มขึ้นในอัตราลดลงและคงที่ในที่สุด ทั้งนี้เพราะ

(ก) ผู้มีรายได้สูงจะไม่พยายามแสวงหารายได้เพิ่มขึ้นถ้าอัตรากำไรสูงมากจนทำให้อรรถประโยชน์เพิ่มของรายได้น้อยกว่าศูนย์หรือเท่ากับ 0 ดังนั้น รัฐจะพยายามมิให้เกิดขึ้น

(ข) การต้องการทำงานของบุคคลชั้นกลางอาจลดลงถ้าอัตรากำไรสูง

(ค) มีการใช้สิทธิพลทางการเมืองในการปรับอัตรากำไรให้ลดลง ซึ่งสามารถทำได้ในประเทศที่มีการคอร์รัปชันมาก

(4) ความสึกกร่อนของอัตรากำไร (Tax Base Erosion) มีการปรับฐานภาษีให้แคบลง เนื่องจากปัญหาทางการเมือง กลุ่มผลประโยชน์ และทางสังคม เป็นต้น ทำให้รัฐมีรายได้ลดลงเนื่องจากฐานภาษีกร่อนไป

3.2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นภาษีเงินได้ที่จัดเก็บจากนิติบุคคลที่มีรายได้ และรายได้ที่ต้องเสียภาษีเป็นรายได้ที่หักค่าใช้จ่ายหรือการหักลดหย่อนพิเศษบางประเภทแล้ว โดยจะเก็บแยกต่างหากจากเงินได้ของผู้ถือหุ้น ดังนั้นหากบริษัทขาดทุนก็จะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้และอัตรากำไรเงินได้ของนิติบุคคลจะเป็นอัตราคงที่โดยมีเหตุผลดังนี้

(1) ถ้าไรไม่ได้แสดงถึงความสามารถที่แท้จริงในการหารายได้ เพราะบางบริษัทมีการลงทุนสูงเมื่อมีกำไรอาจจะมาก แต่เมื่อเปรียบเทียบสัดส่วนเงินลงทุนแล้วอาจมีสัดส่วนที่ต่ำกว่าบริษัทที่มีกำไรและลงทุนน้อยและได้รับกำไรน้อย

(2) กำไรของบริษัทต้องนำไปปันผลให้กับผู้ถือหุ้น ซึ่งอาจเป็นผู้มีรายได้น้อยหรือสูงก็ได้ ถ้าเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า ผู้ถือหุ้นที่มีรายได้น้อยจะเสียเปรียบ จึงควรคิดอัตราก่อนจากนั้นนำเงินที่ได้ไปรวมกับเงินได้อื่นๆ แล้วค่อยคิดอัตราก้าวหน้า

(3) บริษัทที่ได้กำไรมากอาจเป็นบริษัทมหาชน มีผู้ถือหุ้นจำนวนมากและเป็นผู้มีรายได้น้อย ดังนั้นการเสียภาษีอัตราก้าวหน้าจึงน่าจะถูกต้อง

4. ภาษีสรรพสามิตหรือภาษีการขายเฉพาะ (Excise Tax)

เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากการบริโภคสินค้าหรือบริการชนิดใดชนิดหนึ่งที่มีเหตุผลสมควรต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ และอัตรากำหนดจะแตกต่างกันออกไปตามความเหมาะสม ภาษีที่จะเรียกเก็บเพิ่มจากภาษีการขายทั่วไป หลักเกณฑ์ในการเลือกสินค้าที่สมควรเก็บภาษีสรรพสามิต มีอยู่ 4 หลักเกณฑ์ด้วยกัน

(1) สินค้าที่บริโภคอาจก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพ และศีลธรรมอันดี

(Sumptuary Excise)

(2) เป็นสินค้าฟุ่มเฟือย (Luxury Goods)

(3) เป็นสินค้าที่ได้รับผลประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐบางประการ (Benefit-Based Excise) เช่น การที่รัฐสร้างถนน ทำให้ผู้ใช้รถยนต์ได้รับความสะดวก ดังนั้นรัฐควรเก็บภาษีสรรพสามิตจากผู้ใช้รถยนต์และใช้น้ำมัน เป็นต้น

(4) เหตุผลอื่นๆ เช่น ในภาวะสงคราม รัฐต้องการวัตถุดิบบางอย่าง และต้องการให้เอกชนลดความต้องการลง ก็จะเก็บภาษีสรรพสามิตกับวัตถุดิบประเภทนั้น หรือในยามที่รัฐต้องการเงินเพื่อใช้จ่ายเป็นกรณีพิเศษ รัฐอาจเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าบางประเภทขึ้นเป็นพิเศษได้

สำหรับเหตุผลคัดค้านภาษีสรรพสามิต เพราะที่ไม่เหมาะสม ก็คือ

(1) หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการเลือกในบางประเทศอาจใช้กับบางประเทศ ไม่ได้ เพราะแต่ละประเทศไม่เหมือนกัน

(2) ขัดต่อความเป็นกลางทางเศรษฐกิจและหลักประชาธิปไตย กล่าวคือทุกคนมีสิทธิเสรีภาพในการเลือกบริโภคสินค้าตามความพอใจของตนเอง

ผลดีและผลเสียของภาษีสรรพสามิต หอสรุปได้ดังนี้

ผลดี

- (1) เป็นการควบคุมสินค้าที่จะก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมของสังคมส่วนรวม ให้มีการบริโภคน้อยลงและภาษีที่ได้จะถูกนำไปชดเชยผลเสียหายของสังคมที่เกิดขึ้น
- (2) เป็นการเก็บภาษีจากผู้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมของรัฐ เช่น เก็บภาษีสรรพสามิตจากผู้ใช้รถยนต์ แล้วนำมาใช้ในการสร้างถนน
- (3) การบริหารจัดการเก็บกระทำได้ง่าย
- (4) สามารถบิดเบือนการบริโภคทรัพยากรจากชนิดหนึ่ง ไปสู่อีกชนิดหนึ่ง ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อสังคม
- (5) เป็นการเก็บภาษีจากสินค้าบางประเภทเป็นการทดแทน ในกรณีที่รัฐไม่สามารถเลือกภาษีประเภทอื่นได้
- (6) ในบางช่วงเวลา ภาษีเงินได้ไม่สามารถเก็บเพิ่มขึ้น เพราะจะมีผลกระทบต่อการทำงานของประชาชน ก็จะใช้ภาษีสรรพสามิตแทนในการบริโภคสินค้าบางประเภท

ผลเสีย

- (1) ขาดความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ
 - (2) การเก็บภาษีสินค้าฟุ่มเฟือยมักไม่มีหลักเกณฑ์มักจะใช้หลักเกณฑ์ทางการเมืองมากกว่า เช่น การเก็บภาษียรถยนต์ประเภท Off road เป็นต้น
- สำหรับภาษีสรรพสามิตของประเทศ มีการจัดเก็บจากสุรา ยาสูบ น้ำมันและหลักเกณฑ์น้ำมัน รถยนต์ เครื่องดื่ม สุรา ยาสูบ น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน รถยนต์ เครื่องดื่ม ซิเมนต์ ไฟ ไม้ขีดไฟ เครื่องขีดไฟ ขาน้ำดี เป็นต้น

5) ภาษีศุลกากร (Customs Duty)

เป็นภาษีที่เก็บจากการนำเข้าหรือส่งออกสินค้า ภาษีศุลกากรมักจะเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของประเทศกำลังพัฒนา วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีศุลกากร ได้แก่

(1) เพื่อเป็นรายได้

(2) เพื่อชดเชย เนื่องจากการผลิตสินค้าในประเทศต้องเรียกภาษีในอัตราที่สูง และการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศแทนจะทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากภาษีไป ดังนั้นจึงเก็บภาษีศุลกากรทดแทนและมีมักจะเก็บเท่ากับภาษีที่รัฐเสียไป

(3) เพื่อป้องกันและคุ้มครอง อุตสาหกรรมภายในประเทศ เพราะในการผลิตสินค้าบางอย่างในประเทศจะมีต้นทุนการผลิตที่สูงกว่า หากรัฐไม่ช่วยเหลือโดยใช้มาตรการทางภาษีแล้ว อุตสาหกรรมนั้นอาจจะต้องปิดตัวเองลง เนื่องจากไม่สามารถแข่งขันกับสินค้าที่ผลิตจากต่างประเทศได้

(4) เพื่อความเป็นธรรมในสังคม ปกติผู้บริโภคสินค้าจากต่างประเทศมักเป็นผู้มีรายได้สูง การเก็บภาษีศุลกากรจะเป็นภาระแก่ผู้บริโภคที่มีรายได้สูง และเป็นการลดความเหลื่อมล้ำของรายได้ลง

(5) เป็นการประหยัดเงินตราต่างประเทศ เมื่อรัฐเก็บภาษีศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้าในอัตราที่สูงจะทำให้ราคาสินค้านำเข้าสูง การบริโภคจะลดลง ทำให้ประหยัดเงินตราต่างประเทศ ที่จะต้องเสียไป

(6) ป้องกันภาวะเงินเฟ้อ ในกรณีที่ส่งสินค้าออกไปจำหน่ายต่างประเทศมากไปจนกระทั่งมีผลให้ระดับราคาสินค้าสูงขึ้น อาจเกิดเงินเฟ้อจากอุปสงค์ (Demand Pull) ได้ ภาษีศุลกากรจะช่วยให้การส่งออกลดลงในระดับหนึ่งโดยการเพิ่มอัตราเข้ามาจำหน่ายในประเทศให้มากขึ้น เพื่อป้องกันการขึ้นราคาอันเนื่องจากอุปสงค์ได้

อัตราภาษีศุลกากรที่จัดเก็บสามารถแบ่งออกเป็น 3 ชนิด

(1) อัตราอากรตามราคา (Advalorem Duty) เป็นอัตราที่คำนวณเก็บเป็นร้อยละของราคาสินค้า

(2) อัตราอากรตามสภาพ (Specific Duty) เป็นอัตราที่คำนวณเก็บจากหน่วยปริมาณของสินค้า เช่น คำนวณตามน้ำหนัก ปริมาณ ความยาว หรือจำนวนทึบห่อ เป็นต้น

(2) อัตราอากรแบบผสม (Compound Duty) เป็นอัตราที่คำนวณราคาและตามสภาพของสินค้า หากการคำนวณภาษีแบบได้ที่ทำให้รัฐได้ภาษียิ่งมากกว่า ให้ใช้การคำนวณภาษีแบบนั้นเป็นหลักในการจัดเก็บภาษีศุลกากรจากสินค้านั้น

6) ภาษีการค้าหรือภาษีการขายทั่วไป (General Sales Tax)

เป็นภาษีที่เก็บการขายสินค้าและบริการทุกชนิด และจัดเก็บในอัตราคงที่ไม่ว่าจะเป็นสินค้าจำเป็นหรือฟุ่มเฟือยวิธีการจัดเก็บภาษีการขายทั่วไป โดยทั่วไปมี 4 วิธีการด้วยกันคือ

(1) จัดเก็บในระดับการขายปลีก (Retail Sales Tax) โดยหลักการจัดเก็บในระดับการขายปลีกเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุด เพราะตรงกับวัตถุประสงค์ของภาษีการค้าบริโภคที่สุด ผู้บริโภคจะเป็นผู้รับภาระภาษี และตามโอนการจัดเก็บภาษีไปให้รัฐบาลท้องถิ่น รัฐบาลท้องถิ่นก็จะได้รับรายได้จากการบริโภคสินค้าในท้องถิ่นนั้น นอกจากนี้ฐานภาษียังกว้างพอสมควร หากประสิทธิภาพการจัดเก็บดีจะสามารถเก็บภาษีได้มากโดยไม่ต้องใช้อัตรากำไรที่สูง แต่วิธีนี้ก็ยังมีข้อเสียเหมือนกัน คือ จำนวนผู้เสียภาษีมักมีมากเกินไป และปัญหาระบบบัญชีที่ไม่สมบูรณ์ จะทำให้มีการหลบหลีกภาษีได้

(2) การจัดเก็บตกรทอด (Turnover Tax) วิธีนี้มีข้อดีเช่นเดียวกับแบบแรก แต่จะจัดเก็บมากกว่า เพราะมีผู้เสียภาษีมามากขึ้นและก่อให้เกิดการรวมตัวในการผลิตเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี นอกจากนี้ยังอาจเกิดปัญหา Tax Pyramiding ได้ เพราะมีการผลิตภาระภาษีต่อๆ ไป

(3) การเก็บในระดับผู้ผลิต (Manufacturers Sales Tax) เป็นการเก็บภาษีที่เหมาะสมกับประเทศที่ประสิทธิภาพการจัดเก็บต่ำ เพราะจัดเก็บได้ง่ายมีผู้เสียภาษีไม่กี่ราย แต่ก็มีผลเสียคือปัญหา Tax Pyramiding

(4) การเก็บจากมูลค่าเพิ่มสุทธิ (Value Added Tax) เป็นการเก็บจากมูลค่าเพิ่มสุทธิเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีที่รวมแบบการจัดเก็บทุกยอดกับการจัดเก็บในระดับขายปลีก วิธีการจัดเก็บแบบนี้มีข้อดีคือ ไม่มีการเก็บภาษีซ้ำซ้อน ผู้เสียภาษีต้องการหลักฐานเพื่อเคลมภาษี ทำให้มีการพยายามทำระบบบัญชีต่างๆ ให้ถูกต้องและสมบูรณ์ และไม่เป็นภาระคั่งให้มาการรวมตัวกันในการผลิต แต่ก็มีผลเสียคือ วิธีเก็บภาษีนี้น่ายากเพราะผู้เสียมีจำนวนมาก ต้องการหลักฐานทางบัญชีมาก และปัญหา Tax Pyramiding ยังคงอยู่

สำหรับภาษีการค้าในประเทศไทยในปัจจุบันได้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่ปี 2535 แทนภาษีการค้าเดิมที่มาตั้งแต่ 2504 เหตุผลในการเปลี่ยนแปลงจากระบบภาษีเดิมมาเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

(1) โครงสร้างเศรษฐกิจของประเทศเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม มีการผลิตเพื่อการส่งออก มีการเพิ่มขึ้นในรายได้ประชาชาติ มีการขยายตัวของภาคอุตสาหกรรม นอกจากนี้ระบบเศรษฐกิจของโลกก็เปลี่ยนแปลง เพื่อให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว จึงจำเป็นต้องปรับระบบภาษี

(2) การที่ไทยเข้าเป็นสมาชิกของความตกลงทั่วไปทางการค้า และศุลกากร (GATT) จึงจำเป็นต้องปรับระบบภาษีให้สอดคล้องกับกฎเกณฑ์สากล

(3) ระบบภาษีการค้าเดิมใช้มาตั้งแต่ปี 2504 นั้น จำจืด ขาดความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ ไม่เอื้ออำนวยในการส่งออก ไม่สนับสนุนการลงทุน และหลีกเลี่ยงภาษีได้ง่าย

ผลดีในการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม มีดังนี้

(1) ลดความจำจืดและขั้นตอนในการเสียภาษีแก่ผู้ประกอบการ
(2) ช่วยให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษี ทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องการหลีกเลี่ยงภาษี

(3) ดันทุนสินค้าลดลงมา ณ ระดับราคาที่แท้จริง เพราะการจัดเก็บภาษีมีการหักภาษีขายออกจากภาษีซื้อ ทำให้ไม่กระทบต่อต้นทุนที่แท้จริง

(4) เป็นส่งเสริมการลงทุน เพราะผู้ลงทุนสามารถคืนภาษีในงวดที่มีการลงทุนเต็มจำนวนสำหรับสินค้าทุนที่ใช้ไป

(5) เพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันกับต่างประเทศ การใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้ต้นทุนสินค้าลดลง ทำให้สินค้าภายในประเทศจะสามารถแข่งขันกับต่างประเทศได้ ตลอดจนหลีกเลี่ยงข้อหาว่ามีการลดราคาเพื่อเข้าสู่ตลาดของสินค้า

(6) มีฐานภาษีกว้างและทำรายได้ดี

(7) เป็นการส่งเสริมการส่งออก เพราะผู้ส่งออกไม่ต้องแบกรับภาระต้นทุนภาษีติดไปด้วย เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มคิดภาษีจากการส่งออกในอัตราศูนย์

สำหรับผลเสียของภาษีมูลค่าเพิ่มคือ

(1) การที่ผู้ผลิตเสียภาษีและผู้โกงภาษีสามารถทำได้ง่าย เนื่องจากระบบบัญชีและการตรวจสอบของกรมสรรพากรเรายังไม่สมบูรณ์

(2) การที่ธุรกิจบางธุรกิจมีการยกเว้นซึ่งเป็นข้อที่น่าสงสัยว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมมากน้อยแค่ไหน

สำหรับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่...การประกอบกิจการต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ก) การขายสินค้า

1. การขายสินค้าหรือให้บริการของผู้ประกอบการที่มีรายรับไม่เกิน 1,800,000 บาท ต่อปี

2. การขายพืชผลทางการเกษตร ไม่ว่าจะเป็นส่วนใด ๆ ของพืชรวมถึงวัตถุดิบที่ได้จากพืช ที่ยังมีสภาพเดิมและไม่ทำเป็นอุตสาหกรรม แต่ไม่รวมถึงไม้ซุง ฝืน หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการเลื่อยไม้

3. การขายสัตว์ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิตไม่ว่าจะเป็นเนื้อ ส่วนต่างๆของสัตว์ ไข่ นม และวัตถุดิบที่ได้จากสัตว์ ที่อยู่ในสภาพสดหรือรักษาสภาพไว้เพื่อ มิให้เสียเป็นการชั่วคราว แต่ไม่รวมถึงผลิตภัณฑ์อาหารบรรจุกระป๋อง ภาชนะหรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม

4. การขายปุ๋ย

5. การขายปลาป่น อาหารสัตว์

6. การขายยาหรือเคมีภัณฑ์สำหรับพืชหรือสัตว์

7. การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน

8. การขายสินค้าของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย

9. การขายสินค้าเพื่อประโยชน์แก่การศาสนาหรือการสาธารณสุขในประเทศไทย ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น

10. การขายบุหรี่ยุติเฉพาะที่ผลิตโดยองค์การของรัฐบาล และผู้ขายที่มีใจผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยาสูบที่ผลิตสินค้าดังกล่าว

11. การขายสลากกินแบ่งของรัฐบาล สลากออมสินของรัฐบาลและสลากบำรุงกาชาดไทย

12. การขายแสดมปีไปรษณีย์ แสดมปีอากรหรือแสดมปีอื่นของรัฐบาลเฉพาะที่ยังไม่ได้ใช้ในราคาไม่เกินมูลค่าที่ตราไว้

13. การบริจาคสินค้าให้แก่

(ก) สถานพยาบาล และสถานศึกษาของทางราชการ

(ข) องค์การหรือสถานสาธารณกุศลหรือแก่สถานพยาบาลและ สถานศึกษา
อื่นนอกจากใน (ก) ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

ข) การให้บริการ

1. การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการและเอกชน

2. การให้บริการที่เป็นงานศิลปะและวัฒนธรรมในสาขานาฏศิลป์และสาขาศรีวิภาค
ศิลป์และคีตศิลป์

3. การให้บริการการประกอบโรคศิลป์ การสอบบัญชี การว่าความหรือการประกอบ
วิชาชีพอิสระอื่นตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ทั้งนี้เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มี
กฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพอิสระนั้น

4. การให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล

5. การให้บริการวิจัย หรือการให้บริการทางวิชาการในสาขาวิทยาศาสตร์และสังคม
ศาสตร์ที่มีใช้ทางธุรกิจ

6. การให้บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์

7. การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน

8. การให้บริการการแข่งขันกีฬาสมัครเล่น

9. การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ

10. การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร

11. การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศเฉพาะทางบก

12. การให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์

13. การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นที่มีใช้เป็นการพาณิชย์หรือหารายได้

14. การให้บริการของกระทรวง ทบวง กรมซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐ โดยไม่หัก

รายจ่าย

15. การให้บริการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนาหรือการสาธารณกุศลใน
ประเทศไทย ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น

16. การให้บริการสีเขียว

17. การขนส่งระหว่างประเทศโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศซึ่งตามกฎหมายของประเทศนั้นผูกเว้นภาษีทางอ้อมให้แก่ผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติ

18. การให้บริการสื่อสารทางวิทยุเกี่ยวกับการบินระหว่างประเทศ ทั้งนี้ เฉพาะส่วนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งได้รับมอบหมายจากรัฐบาลให้จัดบริการดังกล่าว

19. การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาที่รัฐมนตรีกำหนด

ค) การนำเข้า

1. การนำเข้าพืชผลทางการเกษตร รวมถึงวัตถุดิบที่ได้จากพืช การนำเข้าสัตว์ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่ ซึ่งรวมถึงวัตถุดิบที่ได้จากสัตว์ด้วยเช่นกัน การนำเข้า ปุ๋ย ปลาป่น อาหารสัตว์ ยา หรือเคมีภัณฑ์สำหรับพืชหรือสัตว์ หนังสือพิมพ์ นิตยสารหรือตำราเรียน

2. การนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศที่นำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออก เฉพาะสินค้าที่ได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

3. การนำเข้าสินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยการส่งของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิธีศุลกากร

4. สินค้าซึ่งนำเข้าและอยู่ในอารักขาของศุลกากรแล้วได้ส่งกลับออกไปต่างประเทศ โดยได้คืนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

ง) การส่งออก

การส่งออกสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งมีมูลค่าของฐานภาษีตั้งแต่ 600,000 บาท แต่ไม่เกิน 1,200,000 บาทและจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเสียภาษีจากขอยกรายรับก่อนหักรายจ่ายการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

จากการที่มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในบางกิจการทำให้รัฐขาดรายได้ รัฐจึงจำเป็นต้องออกกฎหมายภาษีธุรกิจเฉพาะเพิ่มให้สามารถจัดเก็บภาษีจากธุรกิจบางธุรกิจและธุรกิจที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะได้แก่ การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร โดยกิจการนั้นไม่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ

1. การธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือกฎหมายเฉพาะ

2. การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วย การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์

3. การรับจํานํา ตามกฎหมายว่าด้วย โรงรับจํานํา

4. การประกอบกิจการ โดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน ค้ำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก ซื้อ หรือขายคํ้าเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่าง ๆ ในกรณีที่มีปัญหาว่า กิจการใดเป็นการประกอบกิจการ โดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์หรือไม่ อธิบดีกรมสรรพากรจะเสนอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรพิจารณากำหนดขอบเขต และเงื่อนไขของการประกอบกิจการดังกล่าวนี้ก็ได้ และเมื่อคณะกรรมการวินิจฉัย ภาษีอากร ได้วินิจฉัยแล้ว ให้ประกาศคำวินิจฉัยนั้นในราชกิจจานุเบกษา

5. การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้ำหรือหากำไร ไม่ว่าจะสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มา โดยวิธีใด ก็ตาม ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 ดังต่อไปนี้

(1) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องขออนุญาตทำการจัดสรรที่ดินตาม กฎหมายว่าด้วย การควบคุมการจัดสรรที่ดิน

(2) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องจดทะเบียนเป็นอาคารชุด ตามกฎหมายว่า ด้วยอาคารชุด

(3) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขายหรือมีพฤติการณ์ ของผู้ขายว่าปลูกสร้างเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าว ไม่ว่าจะมีการแบ่งแยกหรือไม่

(4) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1)(2) หรือ (3) เฉพาะกรณี การแบ่งขายในลักษณะคล้ายคลึงกันกับการจัดสรรที่ดินหรือการขายอาคารชุด หรือการแบ่ง ขายอาคารชุด หรือขายโดยไม่มีการแบ่งแยก แต่มีพฤติการณ์ของผู้ขายแสดงให้เห็นชัดแจ้งว่า จะมีการแบ่งแยกภายหลังการขาย

(5) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมิไว้ใน การประกอบกิจการแต่ไม่รวมถึง ที่ดินที่ผู้นั้นใช้ในการเกษตรกรรม

(6) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1)(2)(3)(4) หรือ (5) ที่ได้ กระทำ ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่

(ก) การขายหรือการถูกเวนคืนตามกฎหมาย ว่าด้วยการเวนคืน
อสังหาริมทรัพย์

(ข) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก

(ค) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญ
โดยผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร และได้อาศัยเป็น
เวลา ไม่น้อยกว่า 1 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้นในกรณีที่ดินและอาคาร หรือ
สิ่งปลูกสร้างได้มาไม่พร้อมกัน กำหนดเวลา 5 ปีให้ถือตามระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดิน หรือ
อาคาร หรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลังการขายอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษี
ธุรกิจเฉพาะ ได้รับการเว้นการเสียภาษี อาคารแสดมปี ถ้าได้เสียค่าอาคารแสดมปีไปแล้ว มีสิทธิ
ขอค่าอาคารแสดมปีคืนภายใน 6 เดือน นับแต่วันเสียอาคารแสดมปี

อย่างก็ตามรัฐก็ได้ยกเว้นธุรกิจบางอย่างไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่

1. กิจการของธนาคารแห่งประเทศไทย ธนาคารออมสิน ธนาคารอาคารสงเคราะห์
และ ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์ การเกษตร
 2. กิจการของบรรษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย
 3. กิจการของสหกรณ์ออมทรัพย์เฉพาะการให้กู้ยืมแก่สมาชิกหรือแก่สหกรณ์ออม
ทรัพย์อื่น
 4. กิจการของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามกฎหมายว่าด้วย กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ
 5. กิจการของการเคหะแห่งชาติเฉพาะการขาย หรือให้เช่าซื้ออสังหาริมทรัพย์
 6. กิจการรับจำนำของกระทรวง ทบวง กรม และราชการส่วนท้องถิ่น
 7. กิจการขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยใน
ตลาดหลักทรัพย์
 8. กิจการของบรรษัทเงินทุนอุตสาหกรรมขนาดย่อม
 9. กิจการของบรรษัทประกันสินเชื่ออุตสาหกรรมขนาดย่อม
 10. กิจการของธนาคารเพื่อการส่งออก และนำเข้าแห่งประเทศไทย
- กิจการตามนี้ จะได้รับการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ ต่อเมื่อได้ประกอบกิจการอันเข้า
ลักษณะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ หากประกอบกิจการอย่างอื่นจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตาม
ปกติ

5.9 การผลักภาระภาษี และผลของการจัดเก็บภาษี

ภาระภาษี (Incidence or Burden of Taxation) หมายถึง ส่วนของรายได้ที่แท้จริง (Real Income) ที่ลดลงเนื่องจากถูกเก็บภาษีจากรัฐบาล ภาระภาษีอาจแบ่งออกเป็น 2 แบบ คือ

(1) ภาระภาษีตามกฎหมาย (Statutory Incidence) หรือ Formal Incidence) หมายถึงภาระภาษีที่กฎหมายกำหนดไว้ เช่น การนำเข้าสินค้าต่างๆ ผู้นำเข้าจะต้องเสียภาษีศุลกากรขาเข้าให้กับรัฐ หมายความว่าผู้นำเข้าจะเป็นผู้รับภาระภาษีตามกฎหมาย แต่ผู้นำเข้าก็จะบวกเข้าเป็นต้นทุนของสินค้า และขายให้กับผู้บริโภค ผู้บริโภคก็จะเป็นผู้รับภาระและภาษีที่แท้จริง

(2) ภาระภาษีที่แท้จริง (Effective Incidence) เป็นภาระภาษีที่ตกแก่บุคคลนั้น ในขั้นสุดท้ายไม่สามารถผลักภาระภาษีไปยังบุคคลอื่นได้อีก

การผลักภาระภาษี (Tax Shifting) หมายถึง การกระทำที่ทำให้ผู้เสียภาษีพ้นจากภาระภาษีนั่น อาจจะเป็นบางส่วนหรือทั้งหมดไปยังบุคคลอื่นให้รับภาระภาษีแทน การผลักภาระภาษีอาจกระทำได้ 2 วิธี คือ

(1) วิธีการคำนวณทุนของภาษี (Tax Capitalization) หรือ Tax Amortization) เป็นการคำนวณทุนที่จะลงทุนเมื่อคำนึงถึงรายได้ที่เกิดจากทุนนั้นๆ และภาษีที่จะต้องเสีย วิธีการผลักภาระภาษีแบบนี้ผู้ถือครองทรัพย์สินในปัจจุบันที่เป็นทุน จะเป็นผู้รับภาระภาษีแทนผู้ซื้อหรือผู้ลงทุน การผลักภาระภาษีแบบนี้จะทำได้ต้องมีเงื่อนไข 2 ข้อ คือ

(ก) ทรัพย์สินที่ลงทุนอย่างอื่นๆ ไม่ถูกเก็บภาษี หรือถ้าเก็บก็เก็บในอัตราต่ำกว่า ซึ่งผู้ลงทุนมีโอกาสเลือกลงทุน

(ข) ทรัพย์สินที่จะลงทุนต้องมีราคาทุนและก่อให้เกิดรายได้เป็นรายปี

ตัวอย่าง นาย ก. ต้องการลงทุนซื้อหอพักบริเวณหน้ามหาวิทยาลัยรามคำแหง จาก นาย ข. ในราคา 13 ล้านบาท โดยหอพักดังกล่าวจะมีรายได้จากการเช่าหอพักเดือนละ 75,000 บาท หรือปีละ $75,000 \times 12 = 900,000$ บาทต่อปี แต่ นาย ก. ต้องเสียภาษีที่ดินและ

โรงเรียนในอัตราร้อยละ 12 ของรายได้จากการเช่า หรือเท่ากับ 75,000 บาทต่อปี ดังนั้น นาย ก. จะมีรายได้เพียงปีละ 825,000 บาทต่อปี

หากนาย ก. ไม่ต้องการรับภาระภาษีดังกล่าวจะหลีกเลี่ยงภาษีให้นาย ข. โดยต่อรองราคาหอพักลงเหลือ $13,000,000 - 75,000 = 12,925,000$ บาท ซึ่งนาย ข. จะรับภาระภาษีให้นาย ข. โดยต่อรองราคาหอพักลงเหลือ $13,000,000 - 75,000 = 12,925,000$ บาท ซึ่งนาย ข. จะรับภาระภาษีไป จะเห็นว่าการหลีกเลี่ยงภาษีแบบนี้ เจ้าของทรัพย์สินในปัจจุบันจะรับภาระภาษี ราคาทรัพย์สินจะลดลง และจะเกิดได้เมื่ออุปทานไม่มีการผูกขาด

(2) วิธีคุมราคา (Price Manipulation) เป็นการหลีกเลี่ยงภาษี เมื่อมีการซื้อขายสินค้ากัน อาจทำได้ 3 วิธี คือ

(ก) ผลักภาระภาษีไปข้างหน้า (Forward Shifting) คือ ผลักไปยังผู้บริโภค โดยรวมภาษีเข้าไปในราคาสินค้าทำให้สินค้ามีราคาสูงขึ้น

(ข) ผลักภาระภาษีไปข้างหลัง (Backward Shifting) คือ ผลักภาระภาษีไปยังเจ้าของปัจจัยการผลิตต่างๆ โดยการลดราคาปัจจัยการผลิตลง

(ค) การแบ่งกระจายภาระภาษี (Diffuse Shifting) คือ การหลีกเลี่ยงภาษีไปทั้งข้างหน้าและข้างหลัง และอาจรับภาระภาษีไว้เอง

การหลีกเลี่ยงภาษีแบบนี้ เจ้าของทรัพย์สิน (สินค้า) ในอนาคตจะรับภาระภาษี ราคาทรัพย์สินจะสูงขึ้น และจะเกิดขึ้นเมื่ออุปทานของทรัพย์สินสามารถผูกขาดได้ ปัจจัยที่ทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีแบบคุมราคาได้มีหลายปัจจัยด้วยกัน ได้แก่

(1) ความยืดหยุ่นของอุปสงค์และอุปทานในสินค้าที่ถูกเก็บภาษี

(ก) ถ้าอุปสงค์มีความยืดหยุ่นมาก (สินค้าฟุ่มเฟือย) ผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายจะหลีกเลี่ยงภาษีโดยขึ้นราคาสินค้าได้ไม่มาก ดังนั้นต้องรับภาระภาษีเอง

(ข) ถ้าอุปสงค์มีความยืดหยุ่นน้อย (สินค้าจำเป็น) ผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายจะหลีกเลี่ยงภาษีโดยขึ้นราคาสินค้าได้มากกว่ากรณี (ก) ในกรณีนี้ผู้บริโภคจะรับภาระภาษี

(ค) ถ้าอุปทานมีความยืดหยุ่นมาก (สินค้าที่ผลิตได้ง่ายใช้เวลาสั้น) ผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายจะผลักภาระภาษีไปยังผู้ซื้อได้ยาก

(ง) ถ้าอุปทานมีความยืดหยุ่นน้อย (สินค้าที่ผลิตได้ยากต้องอาศัยเวลา หรือฤดูกาล) ผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายจะผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคได้ด้วย ผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายมักจะรับภาระภาษีเอง

(2) ต้นทุนของสินค้าที่ถูกเก็บภาษี ในการผลิตนั้นปริมาณการผลิตมีผลต่อต้นทุนการผลิตเป็น 3 ระยะ คือ ระยะต้นทุนในการผลิตต่อหน่วยลดลง ระยะต้นทุนในการผลิตต่อหน่วยคงที่ และระยะต้นทุนในการผลิตต่อหน่วยเพิ่มขึ้น หากการผลิตอยู่ในระยะต้นทุนการผลิตต่อหน่วยลดลง ผู้ผลิตสามารถผลักภาระภาษีให้ผู้บริโภคได้อย่างเต็มที่ (อาจมากกว่าจำนวนภาษีที่เสียไป) แต่ถ้าระยะการผลิตอยู่ในระยะต้นทุนต่อหน่วยคงที่ผู้ผลิตจะสามารถผลักภาระไปยังผู้บริโภคเท่ากับจำนวนภาษีที่เสียไป และถ้าระยะการผลิตอยู่ในระยะต้นทุนต่อหน่วยเพิ่มขึ้น ผู้ผลิตจะผลักภาระได้น้อยกว่าภาระภาษีที่เสียไป และผู้ผลิตอาจต้องรับภาระบางส่วนหรือผลักไปข้างหลัง

(3) ตลาดของสินค้า หากตลาดของสินค้านั้นเป็นแบบตลาดแข่งขันอย่างสมบูรณ์ ในระยะสั้นผู้ผลิตจะพยายามรับภาระภาษีไว้ และมีการปรับตัว ธุรกิจขาดทุนก็จะออกจากการแข่งขันไปในระยะยาว เมื่อธุรกิจไม่สามารถรับภาระได้อีกต่อไปการผลักภาระให้แก่ผู้บริโภคโดยการขึ้นราคาสินค้าเท่ากับภาษีที่ต้องรับ สำหรับตลาดผูกขาดอย่างสมบูรณ์ ในตลาดนี้ผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายจะมีน้อยราย และสามารถกำหนดปริมาณและราคาได้ ทำให้ผู้ผลิตสามารถผลักภาระภาษีไปข้างหน้าหรือข้างหลัง หรือรับเองก็ได้

(4) สภาวะเศรษฐกิจในขณะนั้น ในกรณีที่สภาวะเศรษฐกิจกำลังเจริญรุ่งเรือง ประชาชนมีรายได้การที่รัฐขึ้นภาษีสินค้า และผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายจะผลักภาระให้แก่ผู้บริโภคได้ง่ายเพราะทุกคนมีรายได้ มีอำนาจซื้อและมักไม่คำนึงถึงราคาที่สูงขึ้น แต่ในกรณีที่ภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ ประชาชนตกงานไม่มีรายได้ การผลักภาระภาษีจะกระทำได้ยาก

(5) สาเหตุอื่นๆ สาเหตุอื่นๆ ที่ทำให้ผลักภาระภาษีได้ ได้แก่

(ก) อัตราภาษีที่จัดเก็บ เช่น หากเก็บในอัตราที่ต่ำผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายอาจจะยอมรับภาระเอง

(ข) ระยะเวลาที่ต้องรับภาระภาษี เงินหากมีการจัดเก็บภาษีชั่วคราวในช่วงเวลาหนึ่งและจะเลิกเก็บเมื่อพ้นเวลาดังกล่าว ผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายอาจรับภาระภาษีเอง ก็ได้ เพื่อป้องกันการสูญเสียตลาด

(ค) ลักษณะของสินค้า เช่น ถ้าสินค้าเก่าเสียง่าย ผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายต้องรีบขายไม่สามารถต่อรองราคาได้มากนัก ดังนั้น ผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายจะรับภาระภาษีเอง

(ง) ทักษะคดีของผู้เสียภาษี

5.10 สรุป

ภาษีอากร (Tax) มีคำจำกัดความหลายลักษณะ ขึ้นอยู่กับการมุ่งเน้นในประเด็นที่จะพิจารณา อาทิเช่น

หากพิจารณาจากการเคลื่อนย้ายเงินได้ (Income Flows) ก็จะนิยามได้ว่า ภาษีอากร คือ เงินส่วนที่รั่วไหลจากภาคเอกชนสู่ภาครัฐบาล โดยไม่นับรวมรายการที่เกี่ยวข้องกับการกู้ยืม และการชำระค่าสินค้าและบริการของรัฐ หากพิจารณาจากการบังคับเก็บจากประชาชนก็จะนิยามได้ว่า ภาษีอากรคือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากประชาชน โดยไม่มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร

วัตถุประสงค์ในการเก็บภาษีของรัฐบาล สามารถจำแนกได้ 4 ประการด้วยกัน

1. เพื่อเป็นรายได้ จากการที่รัฐมีหน้าที่ที่จะกระทำมากมาย ทำให้รัฐมีรายจ่ายมากมายเช่นกัน จึงเป็นสิ่งจำเป็นที่รัฐต้องแสวงหารายได้ เพื่อนำมาใช้จ่าย

2. เพื่อการควบคุมและส่งเสริม ในการผลิตและบริโภคสินค้าและบริการบางชนิด เกิดคุณและโทษแก่สังคมส่วนรวม เพื่อเป็นการส่งเสริม หรือเพื่อควบคุม รัฐสามารถใช้ภาษีอากรในการควบคุมหรือส่งเสริมได้

3. เพื่อความเป็นธรรมในสังคมและเศรษฐกิจ หน้าที่หนึ่งของรัฐก็คือการสร้างความเป็นธรรมในสังคม สร้างความเท่าเทียมกับทางเศรษฐกิจ รัฐสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือได้

4. เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ รัฐสามารถใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการป้องกันภาวะเงินเฟ้อหรือเงินฝืดได้

หลักเกณฑ์ภาษีที่ดีมี 8 ประการ คือ

1) หลักความยุติธรรม (Equality) ประชาชนทุกคนควรจะเสียภาษีให้กับรัฐบาลตามความสามารถของตน กล่าวคือประชาชนมีรายได้เนื่องจากการปกป้องคุ้มครองของรัฐ

2) หลักความแน่นอน (Certainty) การเสียภาษีของประชาชนควรมีความแน่นอนอย่างน้อย 3 ประการ คือเวลาที่จะต้องเสีย วิธีการเสียและจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย (ปัจจุบันต้องรวมความแน่นอนถึงสถานที่ที่จะเสียภาษีได้)

3) หลักความสะดวก (Convenience of Payment) ในการเก็บภาษีควรอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีให้มากที่สุด

4) หลักการประหยัด (Economy of Payment) ภาษีที่ดีควรเก็บจากประชาชนน้อยที่สุด และมีต้นทุนต่ำ

5) หลักทำรายได้ที่ดี (Productivity) เนื่องจากขนาดของรัฐบาลปัจจุบันมีขนาดใหญ่กว่าสมัยของอาคิมสมิทมาก รัฐต้องแสวงหารายได้มากขึ้น รัฐจึงควรเก็บภาษีที่ทำรายได้ดี และควรเก็บภาษีน้อยประเภทเพื่อไปรบกวนประชาชนมากเกินไป (และรัฐควรหารายได้จากแหล่งอื่นๆ) และภาษีที่จัดเก็บควร เป็นภาษีที่มีฐานภาษีกว้าง

6) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) จากการที่เศรษฐกิจมีการแกว่งไกว บางครั้งรุ่งเรืองจากนั้นก็ตกต่ำและรุ่งเรืองขึ้นใหม่ มีลักษณะเป็นวัฏจักร (Cycle) รัฐบาลจะมีปัญหาในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ภาษีที่ดีควรมีความยืดหยุ่นเพื่อช่วยรัฐบาลในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจภาษีที่มีความยืดหยุ่น และช่วยในการรักษาเสถียรภาพได้แก่ภาษีเงินได้

7) หลักการยอมรับกันทั่วไป (Acceptability) เนื่องจากรายจ่ายของรัฐต้องสูงขึ้นทุกปี รัฐก็มีความจำเป็นต้องเก็บภาษีจากประชาชนมากขึ้น รัฐต้องพยายามแสดงให้เห็นว่าระบบภาษีมียุติธรรม เพื่อประชาชนจะยอมรับและยินดีที่จะเสียภาษี

8) หลักการบริหารที่ดี (Administrative Feasibility) ในการเลือกระบบภาษีที่จัดเก็บจากประชาชน รัฐต้องคำนึงถึงความสามารถในการบริหารการจัดเก็บด้วยเพราะระบบภาษีหนึ่งอาจเหมาะสมกับประเทศหนึ่ง แต่ไม่เหมาะสมกับอีกประเทศหนึ่งก็ได้