บทที่ 15
หลักเกณฑ์ของภาษีอากรบางประเภท

นอกจากเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรสำคัญ ๆ ที่ได้พิจารณาในตอนต้นแล้วยังมีภาษีอากรบางประเภทที่ประเทศต่าง ๆ นิยมนำมาจัดเก็บอีกหลายประเภท ในบทนี้จึงจะได้นำเอาหลักเกณฑ์ของภาษีอากรอื่น ๆ นอกเหนือจากที่ได้กล่าวมาแล้ว มาพิจารณาในบทนี้ตามลำดับดังต่อไปนี้

1. ภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น (Capital Gain Tax)

ภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นนี้มีหลายประเทศแยกออกมาจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพราะถ้าจัดเก็บในรูปของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราเดียวกันแล้วอาจเกิดความยุ่งยากในการบริหารจัดเก็บและการกระจายภาระภาษีให้เป็นธรรมแก่ผู้มีรายได้ที่แตกต่างกัน

ภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นเป็นภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินที่มีมูลค่าเพิ่มขึ้นอย่างมากในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง เช่น เมื่อ พ.ศ. 2519 นาย ก. ซื้อที่ดินไว้ 1 แปลงราคา 10,000 บาท ต่อมาปี พ.ศ. 2529 ราคาสูงขึ้นเป็น 50,000 บาท ราคาที่ดินที่เพิ่มขึ้น 40,000 บาทนี้ถือเป็นเงินได้ที่จะถูกเรียกเก็บภาษีจากค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นเช่นเดียวกับผู้มีรายได้จากกิจการอื่น ๆ รวมทั้งหลักทรัพย์ต่าง ๆ เช่น ใบหุ้น, พันธบัตรเดิมมีจัดเก็บในประเทศอังกฤษแล้วแพร่ไปทางสหรัฐ-อเมริกา

การจัดเก็บภาษีชนิดนี้อาจประเมินเรียกเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละปี (Acerue) หรืออาจจัดเก็บต่อเมื่อมีการขายเกิดขึ้นและมีเงินได้เกิดขึ้นแล้วในอัตราตายตัว (flat rate) โดยถือระยะเวลาที่ครอบครอง เช่น ถือครองในระยะ 1-2 ปีเก็บภาษีร้อยละ 80 ของมูลค่าที่เพิ่มขึ้น ระยะ 2-5 ปีเก็บภาษีร้อยละ 60 ของมูลค่าที่เพิ่มขึ้น และในระยะที่ถือครองนี้หากทรัพย์สินมีมูลค่าลดลง (Capital less) ก็ยอมให้นำมาหักทอนลงได้ **ประเทศต่าง ๆ ที่จัดเก็บภาษีชนิดนี้มักนิยมเรียกเก็บเมื่อมีการขายสินค้า เพราะถ้าเรียกเก็บตอนที่ยังมิได้มีการขายแล้ว ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินอาจไม่มีความสามารถที่จะเสียภาษีได้** และมักประสบปัญหาข้อยุ่งยากในการตีราคาทรัพย์สินว่าในแต่ละปีมีราคาเพิ่มขึ้นเท่าใด แต่การจัดเก็บเมื่อขายทรัพย์สิน ถ้าหากเป็นทรัพย์สินที่ซื้อไว้นาน ๆ และมีราคาสูงกว่าเดิมมากแล้ว ภาษีที่จะต้องเสียย่อมมีจำนวนสูงจนเป็นภาระอันหนักของผู้เสียภาษี

คำว่า "มูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น (Capital Gain)" หมายถึงทรัพย์สินทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์มีมูลค่าเพิ่มขึ้นในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง ปกติจะเป็นมูลค่าเพิ่มที่เป็นตัวเงิน (Monetary Gain) มูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นนี้มี 2 ลักษณะคือ.-

1. **ราคาที่สูงขึ้นขณะถือครอง (Accrued Capital Gain)** แม้ว่าจะยังไม่มีการซื้อขายแลกเปลี่ยน ทรัพย์สินที่ถือครองก็อาจมีราคาตลาดสูงขึ้น เช่น นาย ก. ถือครองที่ดิน 1 แปลงที่ซื้อมาเมื่อปี 2510 ราคา 1 ล้านบาท พอปี 2520 หากขายอาจได้ราคา 1 ล้าน 5 แสนบาท ส่วนที่เพิ่มขึ้น 5 แสนบาทเป็น accrued capital gain เป็นต้น

2. **ราคาที่สูงขึ้นเมื่อซื้อขาย (Realised Capital Gain)** เป็นมูลค่าที่ผู้ขายได้รับเพิ่มขึ้นเมื่อนำทรัพย์สินนั้นออกซื้อขายแลกเปลี่ยนกัน เช่น ปี พ.ศ. 2520 นาย ก. ซื้อที่ดิน 1 แปลงในราคา 1 ล้านบาท ต่อมาปี พ.ศ. 2521 นาย ก. ขายที่ดินแปลงนั้นได้ 1 ล้าน 5 แสนบาท มี realised capital gain เป็นเงิน 5 แสนบาท เป็นต้น

ในแง่เศรษฐศาสตร์ Capital Gain เป็นรายได้ประเภทหนึ่ง แต่มีลักษณะพิเศษกว่ารายได้ประเภทอื่น และมักเก็บเมื่อมีการขายทรัพย์สินนั้นไปจริง ๆ ถ้าเก็บเป็นภาษีเหมือนภาษีเงินได้ ผู้เสียภาษีอาจไม่มีเงินสดพอชำระภาษีจนถูกบังคับให้ต้องขายทรัพย์สินนั้นเพื่อเสียภาษี การจัดเก็บภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นจึง **อาจทำได้หลายแบบคือ**

(ก) ให้เก็บภาษีเงินได้ประเภทนี้ในอัตราต่ำกว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ใช้อยู่ เป็นต้นว่า เก็บในอัตราเพียงกึ่งเดียว

(ข) อาจจะให้นำเงินได้ประเภทนี้เพียงบางส่วนมารวมเก็บกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ เพื่อการเสียภาษี เป็นต้นว่า ถ้ามี Capital Gain 2 แสนบาท ก็ให้นำมาคำนวณภาษีเพียงร้อยละ 25 คือนำมาเพียง 5 หมื่นบาท เพื่อรวมกับเงินได้ประเภทอื่น

(ค) อาจจะมีการเก็บภาษีเงินได้ประเภทนี้ โดยคำนึงถึงระยะเวลาที่ถือทรัพย์สินไว้ เป็นต้นว่า ถ้าถือทรัพย์สินไว้นาน อัตราก็จะต่ำ แต่ถ้าถือไว้ในระยะเวลาสั้น อัตราภาษีก็จะสูง[1]

ทรัพย์สินที่บุคคลถือไว้เมื่อมีค่าเพิ่มขึ้นจนอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีจากมูลค่าเพิ่มของทรัพย์สินนั้นมีผู้ให้ความเห็นเป็น 2 ฝ่าย คือฝ่ายหนึ่งเห็นว่า ควรจัดเป็นภาษีที่เก็บจากเงินได้ (Taxes on incame) อีกฝ่ายหนึ่งเห็นว่าควรจัดเป็นภาษีที่เก็บจากทรัพย์สิน (Taxes on properties)

---

[1] ต.ว.อรัญ ธรรมโน *ความรู้ทั่วไปทางการคลัง* (กรุงเทพมหานคร : บริษัทบพิธ จำกัด 2518) หน้า 166

(1) ที่เห็นว่าควรจัดเป็นภาษีที่เก็บจากเงินได้ก็เพราะมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นนั้นทำให้เจ้าของทรัพย์สินมีฐานะร่ำรวยขึ้นกว่าเดิม เช่นเดียวกับการมีรายได้รับมรดกตกทอด และทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีชนิดนี้ส่วนมากก็เป็นทรัพย์สินประเภททุน ซึ่งเป็นแหล่งรายได้ของผู้เป็นเจ้าของ จึงมีหลายประเทศที่จัดเก็บรวมอยู่ในประเภทภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ โดยให้ผู้เสียภาษียื่นรายการที่เป็นมูลค่าเพิ่มของทรัพย์สินรวมกับรายการเงินได้ที่ตนได้รับในปีที่ล่วงมา

(2) ที่เห็นว่าควรจัดเป็นภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินก็เพราะการประเมินเรียกเก็บภาษีจากมูลค่าของทรัพย์สิน (ซึ่งเจ้าของยังถือครอง มิได้มีการซื้อขายแลกเปลี่ยน) มีทรัพย์สินเป็นฐาน (base) ของภาษี โดยผู้จัดเก็บจะต้องประเมินราคาทรัพย์สินนั้นเสียก่อนว่า ถ้าขายจะมีมูลค่าเพิ่มขึ้นเพียงใด ก็จัดเก็บตามมูลค่าที่เพิ่มขึ้นนั้น และมูลค่าที่เพิ่มขึ้นนี้อาจเกิดขึ้นได้ทั้งทรัพย์สินประเภททุนและทรัพย์สินที่ไม่ใช้ในการลงทุน

อย่างไรก็ตามการที่จะจัดภาษีชนิดนี้ไว้ในประเภทภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้หรือทรัพย์สินประเทศต่าง ๆ มักคำนึงถึงความเหมาะสมและความสะดวกในการจัดเก็บจึงมีชื่อเรียกแตกต่างกันไป ภาษีจากมูลค่าเพิ่มของทรัพย์สินนี้นิยมจัดเก็บแพร่หลายมีดังนี้ คือ.-

1. **ภาษีจากมูลค่าเพิ่มของทรัพย์สินประเภทที่ใช้ในการลงทุน** เรียกว่า Capital Gains เป็นภาษีที่นิยมจัดเก็บในประเทศพัฒนาซึ่งมีทรัพย์สินประเภทลงทุนมาก การเก็บภาษีจาก Capital Gains **นี้นิยมเรียกเก็บจากการขาย หรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ประเภททุนที่เรียกว่า Capital assets** อย่างไรก็ตามได้เกิดความยุ่งยากในการตีความหมาย เนื่องจากทรัพย์สินที่ลงทุนไว้มีหลายอย่าง จึงมีปัญหาว่าควรจะเรียกเก็บจากสินทรัพย์ลงทุนทุกประเภทหรือไม่ บางประเทศนิยมเก็บจากทรัพย์สินลงทุนหลายประเภท **แต่ที่นิยมกันมากได้แก่เก็บจากมูลค่าเพิ่มของใบหุ้น** ในบางประเทศเก็บจากใบหุ้นประเภทเดียว และเพื่อให้ง่ายต่อการเข้าใจจึงเรียกภาษีจากมูลค่าเพิ่มของใบหุ้นว่า Special Assessment Bond

2. **ภาษีจากมูลค่าเพิ่มของราคาที่ดิน (Land Value Increment Taxes)** ประชาชนนิยมซื้อที่ดินเพื่อใช้อยู่อาศัย ใช้ที่ดินในการทำการเกษตรกรรม อุตสาหกรรม ซื้อไว้เพื่อให้บุตรหลานเป็นมรดก และซื้อไว้เพื่อหวังผลในการค้าหากำไร ที่ดินเป็นทรัพย์สินที่นิยมสะสมกันในหมู่ประชาชนส่วนมาก จึงทำให้ที่ดินมีราคาแพงเพิ่มขึ้นตามลำดับ เป็นโอกาสดีที่รัฐบาลจะเรียกเก็บภาษีจากมูลค่าเพิ่มของที่ดินให้ได้เงินรายรับภาษีอากรมากเพียงพอตามที่ต้องการ การกำหนดเรียกเก็บภาษีจากที่ดินนั้นนิยมเรียกเก็บทั้งเวลาที่ขายที่ดินไปและไม่ได้ขายที่ดิน ฐานภาษีจากมูลค่าเพิ่มของที่ดิน

คำนวณจากความแตกต่างระหว่างราคาที่ดินที่ซื้อไว้กับราคาตลาด หรือราคาประเมินของผู้บริหารภาษี

3. เงินค่าประเมินพิเศษ (Special Assessments) เป็นภาษีอากรจากมูลค่าเพิ่มของทรัพย์สินประเภทหนึ่งซึ่งนิยมเก็บจากมูลค่าเพิ่มของที่ดินและสิ่งก่อสร้างเป็นสำคัญ การบังคับเก็บจากมูลค่าเพิ่มของที่ดินในลักษณะเงินค่าประเมินพิเศษนั้น แตกต่างกับการเก็บจากมูลค่าเพิ่มของที่ดินในข้อสองอยู่ว่า เงินค่าประเมินพิเศษเป็นเงินภาษีอากรที่เรียกเก็บเมื่อรัฐบาลได้ให้บริการหรือผลประโยชน์ตอบแทน ทำให้ราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นโดยการบริหารงานของรัฐบาล เป็นต้นว่า สร้างเขื่อนชลประทาน สร้างถนนหนทาง และอื่น ๆ ทำให้ประชาชนที่ได้รับบริการจากรัฐบาลมีรายได้เพิ่มขึ้น หรือราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ส่วน Land Value Increment Taxes เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานของเอกชนเอง รัฐบาลไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในการช่วยเหลือสนับสนุนให้ราคาที่ดินเพิ่มขึ้นโดยตรง ถ้ามองในด้านบริการที่รัฐบาลจัดให้แก่เอกชนและเรียกเก็บเงินภาษีในลักษณะ Special Benefits แล้วจะเห็นได้ว่า เงินค่าประเมินพิเศษเหมือนกับการเรียกเก็บค่าธรรมเนียม (Fees) ซึ่งผู้บริหารได้เรียกเก็บจากประชาชนทุกครั้งเมื่อขอรับบริการด้านต่าง ๆ นั้น บางคนจึงเข้าใจว่า เงินค่าประเมินพิเศษเป็นเงินค่าธรรมเนียมประเภทหนึ่งนั่นเอง อย่างไรก็ตามเงินค่าประเมินพิเศษนั้นถ้าพิจารณาโดยละเอียดแล้วจะเห็นว่าแตกต่างจากเงินค่าธรรมเนียมอยู่หลายประการ เป็นต้นว่าการเรียกเก็บเงินค่าประเมินพิเศษเป็นการบังคับเก็บในลักษณะเดียวกันกับเงินภาษีอากรทั่วไปแม้ว่าประชาชนจะพอใจจ่ายหรือไม่พอใจก็ตาม ต้องการบริการจากรัฐบาลหรือไม่ต้องการบริการนั้น ๆ ก็ต้องจ่าย แต่การเรียกเก็บค่าธรรมเนียมนั้นรัฐบาลไม่บังคับ ถ้าไม่ต้องการบริการในเรื่องนั้น ๆ ก็ไม่ต้องขอรับบริการและไม่ต้องจ่าย เงินค่าธรรมเนียมเป็นเงินที่เรียกเก็บจากบริการต้านต่าง ๆ หลายอย่าง และเรียกเก็บจากตัวบุคคล ส่วนเงินค่าประเมินพิเศษเรียกเก็บจากมูลค่าเพิ่มของทรัพย์สินโดยคำนึงถึงความสามารถในการจ่ายเงินควบคู่กันไปกับผลประโยชน์ตอบแทนที่ได้รับ การกำหนดอัตราภาษีแตกต่างกันไปตามความสามารถของผู้รับบริการ แม้ว่ารับบริการเท่ากันแต่ต้องจ่ายมากหรือน้อยต่างกัน ส่วนค่าธรรมเนียมนั้นถ้าขอบริการอย่างเดียวกันแม้จะมีรายได้ทรัพย์สินแตกต่างกันก็ต้องจ่ายเท่ากัน และรัฐบาลจะเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในลักษณะคุ้มค่าตอบแทน ส่วนเงินค่าประเมินพิเศษแม้ได้รับบริการน้อย แต่เรียกเก็บมากหรือน้อยตามหลักความสามารถและความเหมาะสม

4. ภาษีพัฒนาชุมชน (Excess Condemnation) เป็นภาษีที่นิยมเก็บกันมากในยุโรป และ

แคนาดา ภาษีพัฒนาชุมชนนี้มีวัตถุประสงค์ในการเรียกเก็บเช่นเดียวกันกับเงินค่าประเมินพิเศษ คือการเรียกเก็บในลักษณะที่รัฐบาลให้ Special Benefits ตอบแทน เงินค่าประเมินพิเศษนั้นนิยมเก็บจากมูลค่าเพิ่มของที่ดินและสิ่งก่อสร้างเท่านั้น ส่วนภาษีพัฒนาชุมชนเรียกเก็บโดยไม่คำนึงถึงมูลค่าเพิ่มของที่ดินและสิ่งก่อสร้างเท่านั้น แต่พิจารณาจากผลประโยชน์ตอบแทนโดยทั่วไปที่ประชาชนได้รับจากการบริการของรัฐบาลนั้น ๆ แม้ว่าบุคคลนั้นไม่มีที่ดินก็เรียกเก็บ ภาษีพัฒนาชุมชนส่วนมากจัดเก็บในนครใหญ่ ๆ ซึ่งรัฐบาลให้บริการในด้านสวัสดิการของประชาชน เป็นต้นว่าขจัดแหล่งทรุดโทรมสร้างที่พักอาศัยให้ประชาชนใหม่ ทำถนน ท่อระบายน้ำให้ จัดสวนสาธารณะที่พักผ่อนหย่อนใจ หรืออื่น ๆ ทำให้ชุมชนที่เป็นแหล่งทรุดโทรมไม่สวยงาม กลายมาเป็นแหล่งที่น่าอยู่อาศัยของประชาชนเป็นอย่างดี บริการที่รัฐบาลจัดหาให้นี้ต้องใช้จ่ายเงินเป็นจำนวนมาก จึงควรได้เรียกเงินค่าผลประโยชน์ตอบแทนโดยการบังคับเก็บในลักษณะ Excess Condemnation การเรียกเก็บเงินคำนึงถึงหลักผลประโยชน์ตอบแทนมากกว่าที่จะคำนึงถึงหลักความสามารถในการจ่ายเงินภาษีอากร วิธีการจัดเก็บภาษีนั้นอาจใช้วิธีเวนคืนทรัพย์สินที่ดินมาเป็นของรัฐ หรือให้กรรมสิทธิ์แก่เอกชนดังเดิมก็ได้ รัฐบาลจัดแบ่งที่ดินปลูกสร้างสถานที่พักอาศัย ที่พักผ่อน สวนสาธารณะ ทำถนน และบริการอื่น ๆ ให้ แล้วเรียกเก็บเงินภาษีตามจำนวนที่กำหนดไว้ ซึ่งอาจอนุโลมให้ผ่อนส่งได้ในลักษณะค่าเช่า หรือจัดเก็บทั้งหมดครั้งเดียวก็ได้ ประชาชนที่ต้องการอยู่อาศัยในอาคารที่รัฐบาลสร้างให้ใหม่ต้องจ่ายเงินเป็นค่าตอบแทนเรียกว่า ภาษีพัฒนาชุมชน วิธีการนี้ทำให้รัฐบาลได้รับเงินเป็นผลประโยชน์ตอบแทนจากประชาชนโดยตรง เป็นการช่วยฐานะการคลังของรัฐบาลได้ดี และเป็นบริการที่นำผลประโยชน์มาสู่ประชาชนที่ได้รับประโยชน์โดยตรง และประชาชนส่วนรวมในทางอ้อม[2]

ภาษีจากมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นนี้ มีหลายประเทศที่มุ่งใช้จัดเก็บเฉพาะที่ดินเพื่อป้องกันการกักตุนที่ดินและส่งเสริมให้มีการใช้ที่ดินให้เป็นประโยชน์ยิ่งขึ้น เช่น ภาษีที่ดินที่จัดเก็บในอัตราก้าวหน้าในออสเตรเลีย ภาษีที่เก็บจากส่วนเพิ่มของที่ดิน (Land increment) ในเดนมาร์ก เป็นต้น การจัดเก็บภาษีในลักษณะนี้มีทั้งข้อดีและข้อเสีย คือ.-

ข้อดี

(1) เป็นการเก็บภาษีจากส่วนเพิ่ม (increment) ของมูลค่าของที่ดินอันเป็นผลสืบเนื่องมาจากความเจริญเติบโตของชุมชนมากกว่าที่จะจัดเก็บจากที่ดินและสิ่งปรับปรุง (improvements) ในที่ดิน

---

[2] ขจร สาธุพันธุ์ *การภาษีอากร* (คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 2513) หน้า 197-199

(2) การยกเว้นภาษีให้กับสิ่งปรับปรุง จะช่วยส่งเสริมให้มีการพัฒนาทรัพย์สินประเภททุน ได้แก่ โรงเรือนและสิ่งปรับปรุงในรูปอื่น ๆ มากขึ้น

(3) เป็นการกีดกันการกักตุนที่ดินเพื่อเก็งกำไร และบังคับให้เจ้าของที่ดินพยายามหาทางใช้ที่ดินให้เป็นประโยชน์มากขึ้น

(4) ส่งเสริมให้มีการแบ่งแยกที่ดินแปลงใหญ่ ๆ มากขึ้น

(5) เป็นทางกระจายรายได้ของสังคม

ข้อเสีย

(1) ภาษีที่เก็บจากมูลค่าของที่ดินที่เพิ่มขึ้นนี้ มีความสัมพันธ์กับความสามารถในการที่จะเสียภาษีของผู้เสียภาษีน้อยมาก

(2) เจ้าของที่ดินที่ว่างเปล่าต้องรับภาระภาษีอย่างหนัก ในกรณีที่ภาวะเศรษฐกิจไม่อำนวยให้ใช้ที่ดินนั้นเพื่อประโยชน์อย่างอื่น

(3) ในการจัดเก็บอาจมีข้อยุ่งยากในการกำหนดประเภททรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีและการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อเรียกเก็บภาษี

2. ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value-Added Tax)

เป็นภาษีการขายหรือการเปลี่ยนมือสินค้าหรือบริการแต่ละครั้งที่มีมูลค่าเพิ่มขึ้น เนื่องจากได้เปลี่ยนแปลงหรือแปรรูปให้เกิดประโยชน์แก่การอุปโภคบริโภค ภาษีนี้จัดเก็บจากค่าใช้จ่ายในการลงทุนผลิตและกำไรของกิจการแต่ละแห่งในอัตราตายตัว

ภาษี VAT ต่างกับภาษีการค้ารายอื่น ๆ คือ แทนที่จะเก็บภาษีจากราคาขายสินค้าหรือจากมูลค่าการขายทั้งสิ้น ก็จะใช้วิธีเก็บภาษีมูลค่าของสินค้าที่เพิ่มขึ้นแต่ละขั้นแต่ละตอนในเมื่อสินค้านั้น ๆ มีการเปลี่ยนมือ โดยจะมีการเก็บภาษีทุกครั้งทุกขั้นตอนการผลิต ผู้เสียภาษีจะเสียภาษีเฉพาะผลต่างของมูลค่าสินค้าระหว่างราคาที่ซื้อมา (รวมภาษี) กับราคาที่ขายไป่ (รวมภาษี) เท่านั้น มูลค่าเพิ่มซึ่งใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีชนิดนี้จะประกอบด้วยค่าจ้าง ดอกเบี้ย ค่าเช่า ผลกำไรของธุรกิจ และภาษี และผลรวมของมูลค่าเพิ่มตลอดขั้นตอนการผลิตจำหน่ายจะเท่ากับราคาที่ขายในขั้นสุดท้าย ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเท่ากับภาษีการค้าที่เก็บจากราคาขายปลีกนั่นเอง

ตามปกติประเทศต่าง ๆ นิยมจัดเก็บภาษีจากการซื้อขายแลกเปลี่ยนออกเป็น 3 ประเภท คือ

1. ภาษีที่เก็บจากการขายทุกทอด (The general turnover tax)

2. ภาษีที่เก็บจากการขายทอดเดียว (Single-stage tax) และ

3. ภาษีที่เก็บตามมูลค่าที่เพิ่มขึ้น (The value-added tax)

ในการจัดเก็บภาษีทั้ง 3 ลักษณะ ซึ่งนิยมเรียกรวม ๆ ว่า ภาษีการค้า (Sale Taxation) นี้ส่วนใหญ่นิยมจัดเก็บจากการขายทุกทอด และจากการขายทอดเดียวหรือที่ประเทศไทยเรียกว่า "การจัดเก็บภาษีต้นทาง" ภาษีมูลค่าเพิ่มคล้ายคลึงกับภาษีการค้าทั่วไป แต่ภาษีมูลค่าเพิ่มมีฐานกว้างกว่าเพราะเก็บจากทุกขั้นตอนของการผลิต และยกเว้นให้กับการซื้อเครื่องมือเครื่องจักร ตลอดจนการลงทุนอื่น ๆ เพื่อส่งเสริมการลงทุนและเพิ่มประสิทธิภาพในการผลิต ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีค่อนข้างใหม่ ปัจจุบันมีจัดเก็บในฝรั่งเศส เยอรมันนี อังกฤษ และประเทศสมาชิกกลุ่มตลาดร่วมยุโรปนำมาใช้จัดเก็บเพิ่มขึ้นตามลำดับเพื่อปรับปรุงระดับภาษีระหว่างประเทศสมาชิกให้สอดคล้องต้องกัน ภาษีชนิดนี้มีกระบวนการจัดเก็บที่ค่อนข้างยุ่งยากซับซ้อนยิ่งเป็นสินค้าที่มีกรรมวิธีการแปรรูปหลายขั้นหลายตอน หรือมีการซื้อขายแลกเปลี่ยนหลายทอด การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มก็ยิ่งยุ่งยากมากขึ้น

สำหรับกลไกการทำงานของภาษีมูลค่าเพิมอาจพิจารณาได้จากตัวอย่าง สมมติว่าเป็นการผลิตโต๊ะ เก้าอี้ 1 ชุด เริ่มตั้งแต่ผู้ทำป่าไม้ตัดไม้ขายโรงเลื่อยราคา 1,000 บาท โรงเลื่อยแปรรูปไม้แล้วขายให้โรงงานทำเฟอร์นิเจอร์ราคา 3,000 บาท โรงงานเฟอร์นิเจอร์สร้างเป็นโต๊ะเก้าอี้ราคา 10,000 บาท หากรัฐบาลจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 จำนวนภาษีรัฐบาลได้รับจะเป็นดังนี้

	ราคาขาย (ไม่รวมภาษี)	จำนวนภาษีที่ต้องเสีย		
		ภาษีที่คำนวณจากการขาย	หักชดเชยที่จ่ายไป	ส่วนที่ต้องจ่ายให้รัฐบาล
1. ผู้ทำป่าไม้ขายให้โรงเลื่อย	1,000	100	-	100
2. โรงเลื่อยขายให้โรงงานทำเฟอร์นิเจอร์	3,000	300	100	200
3. โรงงานทำเฟอร์นิเจอร์ขายให้พ่อค้าขายปลีก	6,000	600	300	300
4. พ่อค้าขายปลีกขายให้กับผู้ใช้โต๊ะเก้าอี้	10,000	1,000	600	400
รวมภาษีที่รัฐบาลได้รับร้อยละ 10 ของราคาขาย 10,000 บาท				1,000

1. เมื่อผู้ทำป่าไม้ขายไม้ให้โรงเลื่อย 1,000 บาท โรงเลื่อยต้องจ่ายค่าไม้และค่าภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 10 (คือ 100 บาท) รวมเป็นเงิน 1,100 บาท ให้แก่ผู้ทำป่าไม้ เงินค่าภาษี 100 บาทนี้ทางผู้ทำป่าไม้จะต้องส่งให้กับรัฐบาล

2. เมื่อโรงเลื่อยแปรรูปไม้แล้วขายให้โรงงานทำเฟอร์นิเจอร์ 3,000 บาท โรงงานทำเฟอร์นิเจอร์ต้องจ่ายค่าไม้ 3,300 บาท ซึ่งได้รวมค่าภาษีร้อยละ 10 อีก 300 บาท ส่วนที่เกินมา 300 บาทนี้ทางโรงเลื่อยจะจ่ายเป็นค่าภาษีให้รัฐบาลเพียง 200 บาท ที่เหลืออีก 100 บาท โรงเลื่อยจะเก็บไว้เองเพื่อชดเชยที่ต้องจ่ายให้แก่ผู้ทำป่าไม้ในตอนแรก

3. เมื่อโรงงานทำเฟอร์นิเจอร์เอาไม้มาทำเป็นโต๊ะเก้าอี้แล้ว ขายต่อไปยังพ่อค้าขายปลีกในราคา 6,000 บาท พ่อค้าขายปลีกจะต้องจ่ายเงินซื้อ 6,600 บาท รวมทั้งค่าภาษีร้อยละ 10 อีก 600 บาท สำหรับส่วนที่เก็บมา 600 บาทนี้ โรงงานทำเฟอร์นิเจอร์จะจ่ายเป็นค่าภาษีให้รัฐบาลเพียง 300 บาท ที่เหลืออีก 300 บาท ทางโรงงานทำเฟอร์นิเจอร์จะเก็บไว้ชดเชยที่ต้องจ่ายค่าภาษีไปตอนซื้อไม้จากโรงเลื่อย

4. เมื่อพ่อค้าขายปลีกขายโต๊ะเก้าอี้ให้ประชาชนผู้ใช้ในราคา 10,000 บาท ผู้ใช้โต๊ะเก้าอี้ต้องจ่ายเงินซื้อรวมทั้งค่าภาษีร้อยละ 10 เป็นเงินรวมทั้งสิ้น 11,000 บาท ส่วนที่พ่อค้าขายปลีกได้รับเกินมา 1,000 บาทนี้ พ่อค้าขายปลีกจะชำระเป็นค่าภาษีให้รัฐบาลเพียง 400 บาท ที่เหลืออีก 600 บาท พ่อค้าขายปลีกเก็บไว้เพื่อชดเชยที่ต้องจ่ายให้กับโรงงานทำเฟอร์นิเจอร์ไปก่อนแล้ว

ภาษีมูลค่าเพิ่มต่างกับภาษีการค้าแบบอื่น ๆ คือแทนที่จะเก็บภาษีจากราคาขายสินค้าหรือจากมูลค่าการขายทั้งสิ้น ก็จะใช้วิธีเก็บภาษีมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นแต่ละขั้นตอนการผลิตจนถึงมือผู้บริโภค โดยการเก็บภาษีทุกครั้งที่มีการเปลี่ยนมือ **ภาษีชนิดนี้จึงมีข้อดีข้อเสียอยู่หลายประการ** กล่าวคือ

ผลดี

(ก) ไม่มีการเก็บภาษีจำนวนซ้อนกัน ในการจัดเก็บภาษีตามวิธีนี้ก็มีลักษณะคล้ายกับการเก็บจากผู้ขายทุกทอด คือ ผู้ขายทุกคนต้องเสียภาษี แต่จำนวนที่จัดเก็บก็จะจัดเก็บเฉพาะจากจำนวนที่ผู้ขายผู้นั้นเป็นผู้สร้างค่าเพิ่มขึ้น เป็นต้นว่า ถ้าหากโรงงานทอผ้าซื้อด้ายราคา 500,000 บาท มาทอเป็นผ้าขายไปราคา 800,000 บาท โรงงานทอผ้าก็จะต้องเสียภาษีเฉพาะจากจำนวน 300,000 บาท เท่านั้น

(ข) ทำให้มีการสร้างหลักฐานต่าง ๆ ขึ้น ในการจัดเก็บภาษีแบบนี้ผู้เสียภาษีจะต้องมีหลักฐานทางการบัญชีมากขึ้น คือ จะต้องแสดงว่า ซื้อวัตถุดิบในการผลิตมาจากไหน ราคาเท่าใด เมื่อผลิตแล้วขายต่อไปราคาเท่าใด (อาจจะน่าสงสัยว่า ผู้เสียภาษีก็จะเลี่ยงได้โดยการระบุราคาขายต่ำกว่าความเป็นจริง แต่ในทางปฏิบัติจะทำได้ยากเพราะผู้ที่ซื้อไปใช้ในการผลิตต่อไปก็จะต้องเสียภาษีมากขึ้น) เมื่อมีหลักฐานต่าง ๆ ทางการบัญชีเกิดขึ้น ก็จะช่วยให้การเก็บภาษีวิธีนี้ได้ง่ายขึ้น และสิ่งสำคัญก็คือว่า การมีหลักฐานต่าง ๆ ดีขึ้นก็จะช่วยในการจัดเก็บภาษีประเภทอื่น ๆ เช่น ภาษีเงินได้ เป็นต้น

(ค) ไม่กระตุ้นให้มีการรวมตัวกันในด้านการผลิต เพราะไม่ว่าผู้เสียภาษีจะรวมตัวกันหรือจะแยกการผลิตก็จะต้องเสียภาษีจำนวนเท่ากัน ถ้ารวมตัวกันผลิต ค่าเพิ่มสุทธิที่จะต้องเสียก็จะมีจำนวนมากขึ้น แต่ถ้าไม่รวมตัวกันผลิต ค่าเพิ่มสุทธิที่แต่ละระดับของการผลิตที่ต้องเสียภาษีก็จะมีจำนวนลดลง แต่เมื่อรวมภาษีที่จะต้องเสียแล้วจะเท่ากัน

ผลเสีย

(ก) เป็นวิธีการจัดเก็บภาษีการขายทั่วไปที่จัดเก็บยากที่สุด เพราะจำต้องมีหลักฐานทางการบัญชีมากขึ้น ผู้เสียภาษีแต่ละรายจะต้องมีการจัดทำบัญชีอย่างเรียบร้อย ซึ่งจะเห็นได้ว่าการเก็บภาษีวิธีนี้เหมาะสำหรับประเทศที่พัฒนาแล้ว มีผู้ขายรายใหญ่ ๆ จำนวนไม่มากรายนัก และมีหลักฐานทางการบัญชีที่เชื่อถือได้ แต่สำหรับประเทศที่กำลังพัฒนาเห็นจะใช้ไม่ได้แน่นอน เพราะว่าประเทศเหล่านี้มีผู้ขายขนาดเล็กจำนวนมาก ส่วนใหญ่ไม่มีการทำบัญชีและมาตรฐานทางการบัญชีต่ำ

(ข) ปัญหา Tax Pyramiding ก็ยังเกิดขึ้นได้ ถึงแม้ว่าจำนวนที่รัฐบาลจะจัดเก็บภาษีจะเท่ากับการจัดเก็บระดับขายปลีกก็ตาม แต่ในเมื่อผู้ผลิตระยะต้น ๆ ต้องเสียภาษีมาแล้วก็ย่อมจะต้องบวกภาระภาษีดอกเบี้ย (จากจำนวนภาษีที่ต้องเสีย) เข้ามาในต้นทุนสินค้าที่ขายไปด้วย[3]

กลไกการทำงานของภาษีนี้กำหนดให้ผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายแต่ละทอดทำหน้าที่รวบรวมภาษีให้แก่รัฐบาลจนกระทั่งถึงมือผู้อุปโภคบริโภค ซึ่งจะเป็นผู้รับภาระภาษีทั้งหมด ภาษีมูลค่าเพิ่มนี้อาจนำมาใช้จัดเก็บในกระบวนการผลิตสินค้าและบริการได้เกือบทุกชนิด ยกเว้นกิจการธนาคาร การมหรสพ และกิจการของรัฐบาลเป็นภาษีที่สามารถขจัดปัญหาการจัดเก็บภาษีซับซ้อนการ

---

[3] op. cit., pp. 218-219.

ตรวจสอบการหลีกเลี่ยงของผู้เสียภาษีก็ทำได้ละเอียดและง่ายกว่าระบบเดิมแต่จะมีส่วนต่ำ ให้ธุรกิจรายเล็กรายน้อยต้องมีภาระสิ้นเปลืองในการจัดทำบัญชีอันยุ่งยากมากขึ้น และจะมีจำนวนผู้เสียภาษีรายย่อยจำนวนมากขึ้น นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอาจมีผลกระทบกระเทือนการส่งเสริมการลงทุนและการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ การนำเอาภาษีชนิดนี้มาใช้ในประเทศด้อยพัฒนาจึงอาจมีปัญหาซ้อยุ่งยากอยู่มากดังกล่าวข้างต้น

3. ภาษีรัชชูปการ (Poll Taxes)

เป็นภาษีทางตรงที่รัฐบาลเรียกเก็บจากพลเมืองทุกคนเป็นรายหัวบางครั้งจึงเรียกว่า Head Taxes หรือ Capitation Taxes จำนวนเงินที่เสียอาจกำหนดไว้เป็นอัตราเดียวกันหรือแตกต่างกันตามฐานะ และมักเรียกเก็บจากบุคคลที่อยู่ในวัยทำงาน (ประมาณระหว่าง 20-60 ปี) หรือบุคคลที่มีสิทธิออกเสียงเลือกตั้ง

ภาษีรัชชูปการมีมาแต่สมัยกรีกและโรมันโบราณ **เรียกเก็บแต่เฉพาะผู้ที่เป็นพลเมืองของรัฐบุคคลต่างด้าวและทาสในสมัยนั้นไม่นับว่าเป็นพลเมืองจึงไม่ต้องเสียภาษีนี้** การเสียภาษีรัชชูปการในสมัยนั้นจึงถือเป็นเกียรติที่ได้รับยกย่องให้เป็นพลเมืองของรัฐ เป็น Citizen Taxes แสดงว่าตนเองมิใช่ทาสหรือเป็นคนต่างด้าว อังกฤษเริ่มเก็บภาษีนี้มาตั้งแต่ปี พ.ศ. 1920 ในอัตราคนละ 7 เพ็นนีเท่ากันหมดยกเว้นคนชรา คนทุพพลภาพ วิกลจริต หรือไร้ความสามารถ มลรัฐทางภาคใต้ของสหรัฐอเมริกาเรียกเก็บภาษีรัชชูปการจากประชาชนผู้มีสิทธิออกเสียงเลือกตั้ง และผู้ที่เสียภาษีนี้แล้วเท่านั้น จึงจะมีสิทธิออกเสียงเลือกตั้งได้ ทั้งนี้เพื่อกีดกันมิให้นิโกรที่ยากจนมีสิทธิออกเสียง แต่เดิมการเรียกเก็บภาษีรัชชูปการ ยึดหลักประโยชน์ที่ได้รับ (Benefit Principle) กล่าวคือ **เดิมถือว่ารัฐบาลมีหน้าที่รักษาเอกราชและความสงบภายใน ซึ่งประชาชนทุกคนได้รับประโยชน์จากบริการของรัฐเท่ากัน จึงเรียกเก็บภาษีรัชชูปการเท่ากันหมด** แต่ต่อมารัฐบาลเข้ามามีบทบาทในกิจการต่าง ๆ ทางเศรษฐกิจมากขึ้น การจัดเก็บภาษีรัชชูปการในจำนวนเท่ากันตามหลักประโยชน์จึงยกเลิกไป หันมาใช้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมทางภาษีน้ำมัน ฯลฯ เมื่อเก็บได้แล้วก็นำไปซ่อมถนนหนทางให้ประโยชน์ตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีโดยตรง และรัฐบาลของประเทศต่าง ๆ ได้หันมาจัดเก็บภาษีโดยยึดหลักความสามารถ (Ability-to-pay-Principle) มากขึ้น ภาษีรัชชูปการปัจจุบันจัดเก็บในรูปของภาษีเงินได้ (Income Taxes) ซึ่งจัดเก็บจากทุกคนมากน้อยตามความสามารถในการหารายได้

การจัดเก็บภาษีรัชชูปการเดิมถือเป็นหน้าที่ของพลเมืองทุกคน แต่การจัดเก็บอาจต้องสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายสูงเพราะต้องเก็บในอัตราเสมอภาคจากทุกคนไม่ว่าจะมีรายได้สูงหรือต่ำเพียงใด ดังนั้น หากจะนำภาษีรัชชูปการมาใช้จัดเก็บในปัจจุบันก็อาจจะเกิดทั้งผลดีและผลเสียบางประการคือ

ข้อดี

1. ภาษีรัชชูปการจัดเก็บตามหลัก Per Capita Basis ซึ่งสามารถจัดเก็บจากประชาชนส่วนใหญ่ และสอดคล้องกับหลัก Diversity การเรียกเก็บไม่ได้คำนึงถึงความสามารถในการแบ่งภาระภาษี จึงไม่ได้มีการพิจารณาเกี่ยวกับเรื่องการยกเว้น การหักลดหย่อนและอื่น ๆ แต่ประการใด การเรียกเก็บภาษีจากประชาชนทั่วไปที่เป็นพลเมืองของรัฐ นั้นแม้จะกำหนดอัตราภาษีไว้ต่ำ แต่ก็สามารถนำเงินรายรับจากภาษีประเภทนี้มาสู่รัฐบาลตรงกับหลัก Productivity ได้ การเรียกเก็บภาษีอากรที่นำเงินรายได้มาสู่รัฐบาลสูง เป็นสิ่งที่จำเป็นและถือว่าเป็นภาษีที่ดี

2. ภาษีรัชชูปการเรียกเก็บโดยไม่คำนึงถึงรายได้และทรัพย์สิน ถ้าเป็นประเทศที่ประชาชนมีรายได้หรือมีความมั่งคั่งเท่าเทียมกัน หรือในกรณีที่รัฐบาลสามารถเฉลี่ยรายได้ของประชาชนไม่ให้เหลื่อมล้ำกันมาก การเรียกเก็บภาษีรัชชูปการย่อมมีความเป็นธรรม รัฐบาลไม่จำเป็นต้องเรียกเก็บภาษีอากรจากรายได้ ทรัพย์สิน และการบริโภค ซึ่งมีความยุ่งยากในการกำหนดฐานภาษีและอัตราภาษี ทำให้ทุ่นค่าใช้จ่ายในการบริหาร เนื่องจากไม่ต้องไปจัดเก็บภาษีหลายประเภทอย่างที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน เมื่อประชาชนมีความมั่งคั่งเท่ากัน หากรัฐบาลต้องการจ่ายเงินเป็นจำนวนเท่าใดก็สามารถเรียกเก็บจากประชาชนแต่ละคนเท่า ๆ กันได้ จึงเป็นการง่ายและสะดวกในการที่จะแบ่งภาระภาษีเป็นอันมาก ข้อโต้แย้งเกี่ยวกับเรื่องความเป็นธรรมในการแบ่งภาระภาษีจะหมดไป

3. ภาษีรัชชูปการนิยมเรียกเก็บโดยถือหลักผลประโยชน์ตอบแทนทั้งโดยตรงและโดยทางอ้อม ซึ่งรัฐบาลให้กับประชาชนผู้จ่ายภาษี การที่ประชาชนทราบว่าตนเองได้รับผลประโยชน์ตอบแทนจากการจ่ายเงินนั้นย่อมยินดีและเต็มใจที่จะสละเงินมากกว่าที่จะคิดว่า จ่ายเงินไปแล้วไม่ได้อะไรตอบแทน การร่วมมือของประชาชนเป็นสิ่งที่พึงปรารถนาอย่างยิ่งในการกำหนดเรียกเก็บภาษีอากร ดังนั้นภาษีรัชชูปการจึงเป็นภาษีที่ดีในกรณีที่ประชาชนให้ความร่วมมือกับรัฐบาลอันเป็นผลมาจากการได้ รับบริการตอบแทน ในด้านการบริหารของรัฐบาลนั้นรัฐบาลจะได้ตระหนักถึงพันธกรณีว่า เงินภาษีที่เรียกเก็บมาต้องตอบแทนให้คุ้มค่าเป็นที่พอใจของประชาชน ปัญหาเรื่องการใช้จ่ายฟุ่มเฟือย ขาดประสิทธิภาพ การทุจริตของผู้บริหารย่อมลดน้อยลงได้ด้วย

4. ภาษีรัชชูปการเป็นภาษีทางตรง และเป็นภาษีที่มีลักษณะพิเศษที่ทำให้ประชาชนเกิดความรู้สึกเสียสละมากกว่าเสียภาษีทางตรงอื่น ๆ มีผลดีอย่างยิ่งในการที่จะให้ประชาชนสนใจในกิจกรรมงานของรัฐบาล สนใจการคลังและบริการต่าง ๆ ที่รัฐบาลจัดให้ ถ้าสิ่งใดรัฐบาลทำผิดหรือไม่สอดคล้องกับมติมหาชนแล้ว ประชาชนย่อมช่วยกันหาทางแก้ไข หรือควบคุมรัฐบาลได้ง่ายขึ้นตามวิถีทางการปกครองระบอบประชาธิปไตย ประเทศที่ต้องการให้ประชาชนสนใจในกิจการบ้านเมืองนั้น สามารถทำได้โดยการกำหนดจัดเก็บภาษีรัชชูปการ

5. ภาษีรัชชูปการ ได้กำหนดไว้อย่างชัดแจ้งเกี่ยวกับหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากร เมื่อมีหน้าที่ในการจ่ายเงินภาษีอากร จำเป็นต้องกำหนดสิทธิอันเนื่องมาจากการจ่ายเงินนั้นไว้ด้วย สิทธิในการเป็นพลเมืองนั้นเป็นสิ่งแสดงถึงความภาคภูมิใจที่จะได้มีสิทธิในการออกเสียงลงคะแนนเลือกตั้ง เต็มใจช่วยเหลือประเทศชาติทุกวิถีทางตามที่ได้ยกย่องว่าเป็นพลเมืองดี ดังนั้นผู้มีหน้าที่เสียภาษีรัชชูปการจึงรักษาไว้ซึ่งสิทธิต่าง ๆ ของตน การไปลงคะแนนเสียงเลือกตั้งเป็นไปด้วยความสนใจและไม่ต้องการนอนหลับทับสิทธิ การยกย่องประชาชนโดยวิธีการภาษีอากรนี้ถือเป็นสิ่งที่ดีสำหรับรัฐบาลและประชาชนทั่วไป

6. ภาษีรัชชูปการหลีกเลี่ยงภาษีได้ยากมากเนื่องจากเก็บโดยตรงจากประชาชนทุกคนที่เป็นพลเมือง การกำหนดบุคคลที่จะต้องจ่ายภาษีทำได้โดยง่ายและเห็นชัดเจน ประชาชนจึงยากที่จะหลีกเลี่ยงภาษีได้ ในระบบการจัดเก็บภาษีต่าง ๆ จากรายได้ทรัพย์สิน และการบริโภคแยกประเภทเก็บมากมาย มีทางเลี่ยงหรือหนีภาษีหลายทาง แม้ว่าจะปรับปรุงการบริหารให้ดีขึ้นเพียงไร ประชาชนก็มีทางเลี่ยงภาษีได้อยู่เสมอ การกำหนดภาษีรัชชูปการถือว่าเป็นการดีที่ทำให้บุคคลมีโอกาสได้จ่ายภาษีทุกคน ในกรณีที่ประชาชนสามารถหนีภาษีโดยทางต่าง ๆ จากภาษีประเภทอื่น ก็หาได้พ้นภาระที่ต้องจ่ายภาษีรัชชูปการไม่ การกำหนดภาษีรัชชูปการ จึงได้รับการยกย่องว่าเป็นภาษีที่ทำให้ประชาชนเกิดความรู้สึกรับผิดชอบ แสดงให้เห็นว่าประชาชนไม่มีทางหนีภาษีได้ตลอดไป รัฐบาลสามารถเรียกเก็บได้ไม่โดยภาษีใดก็ภาษีหนึ่ง

7. ภาษีรัชชูปการเป็นภาษีเก่าแก่มีมาแต่โบราณ ประชาชนรู้จักกันดี การที่เคยรู้จักและเคยปฏิบัติในการไปจ่ายภาษีแก่รัฐบาลเป็นประจำทุกปีนั้นถือเป็นประเพณีนิยม ประเทศที่ต้องการรักษาประเพณีอันดีให้ประชาชนได้ดำรงการเสียสละแสดงน้ำใจดีต่อการบริหารงานของรัฐบาล แม้ว่าภาษีรัชชูปการจะมีข้อบกพร่องตามหลักความเป็นธรรม แต่ถ้าถือว่าการจัดเก็บเป็นประเพณีนิยมมาแต่โบราณกาลก็ควรให้จัดเก็บต่อไปไม่ควรยกเลิกเสีย โดยอ้างเหตุผลว่า Old tax is a good tax

8. ภาษีรัชชูปการเรียกเก็บจากบุคคลโดยถือว่าแต่ละคนมีสิทธิและหน้าที่เท่าเทียมกัน และจึงควรจ่ายเงินภาษีแก่รัฐเป็นจำนวนเท่ากันทั้งคนที่ร่ำรวยและคนที่ยากจน ในกรณีประเทศที่มีประชาชนยากจนมากกว่ารัฐบาลนิยมกำหนดระบบภาษีอากรทางอ้อม รายได้ส่วนใหญ่มาจากการบริโภค ภาษีทางตรงเก็บจากประชาชนส่วนน้อยมาก การเรียกเก็บภาษีในทางอ้อมหรือกำหนดระบบภาษีทางอ้อมทำให้ประชาชนขาดความรู้สึกว่าตนเองเป็นผู้จ่ายภาษีอากรและเข้าใจไปว่ารัฐบาลจ่ายเงินเพื่อประเทศชาติในลักษณะ Spending other people's money ประชาชนคิดว่าตนเองไม่ต้องจ่ายภาษีโดยมีคนอื่นจ่ายแทน จากปัญหาในเรื่องนี้มีผู้สนับสนุนให้จัดเก็บภาษีรัชชูปการในประเทศที่กำหนดระบบภาษีทางอ้อม เนื่องจากทำให้ประชาชนมีโอกาสได้เข้าใจการเสียสละเงินโดยตรงแก่รัฐบาล หากรัฐบาลต้องการจะเปลี่ยนระบบภาษีทางอ้อมไปเป็นระบบภาษีทางตรงนั้น ประชาชนจะได้เข้าใจให้ความร่วมมือด้วยดี การปฏิรูปภาษีอากรให้เป็นธรรมโดยจัดเก็บตามระบบภาษีทางตรงจะเป็นการสะดวก และทำได้ง่ายยิ่งขึ้น

9. ภาษีรัชชูปการจัดเก็บตามหลัก Universality เนื่องจากกำหนดให้บุคคลแต่ละคนเป็นผู้รับผิดชอบในการจ่ายเงินภาษี เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปว่าภาษีอากรนั้นแม้ว่าจะเรียกเก็บจากรายได้ จากทรัพย์สิน หรือการบริโภค แต่ผู้รับผิดชอบ หรือภาระภาษีอากรย่อมเป็นบุคคลธรรมดาทั้งสิ้น การกำหนดเก็บภาษีรัชชูปการจึงเป็นเครื่องชี้ให้เห็นชัดว่าประชาชนแต่ละคนต้องรับผิดชอบเป็นส่วนตัว จึงถือว่าเป็นตัวอย่างที่ดีเพื่อให้ประชาชนทั่วไป ซึ่งจ่ายเงินภาษีในลักษณะอื่น ๆ ได้ตระหนักว่า การจ่ายเงินจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการบริโภคจำเป็นต้องมีภาระรับผิดชอบอยู่กับประชาชนแต่ละคน ภาษีทุกประเภทถือว่าเป็นการเสียสละส่วนตัวของประชาชน ความรู้สึกเรื่องนี้จะลดน้อยลงเป็นอันมากถ้าไม่มีภาษีรัชชูปการเรียกเก็บไว้เป็นตัวอย่าง

ข้อเสีย

1. ในประเทศที่รายได้และทรัพย์สินของประชาชนแต่ละคนไม่มีเท่ากัน หรือฐานะทางเศรษฐกิจของประชาชนแตกต่างกันมากนั้น การกำหนดภาษีรัชชูปการย่อมขัดกับหลักความเป็นธรรมในการแบ่งภาระภาษีอากร เนื่องจากประชาชนที่ยากจนจ่ายเงินภาษีอากรมากกว่าบุคคลที่ร่ำรวยเมื่อเทียบกับรายได้และทรัพย์สิน การเรียกเก็บภาษีที่ดีนั้นจำเป็นต้องพิจารณาความเป็นธรรมควบคู่กันไปด้วยเสมอ หลักความเป็นธรรมในปัจจุบันนิยมจัดเก็บให้สอดคล้องกับสุภาษิตที่ว่า "Plucking the feathers from the geese which do the least squawing หรือ Soaking the rich" ภาษีรัชชูปการไม่ถือว่าเป็นภาษีที่ดี เพราะเหตุว่าขัดกับหลักความเป็นธรรมในการแบ่ง

ภาระภาษีให้ยุติธรรมตามความนิยมในปัจจุบัน รัฐบาลในประเทศที่เคยจัดเก็บเมื่อคำนึงถึงหลักนี้แล้วก็เลิกจัดเก็บ ที่ไม่เคยเก็บก็ไม่ริเริ่มจัดเก็บขึ้นมาอีก

2. ภาษีรัชชูปการทำให้การบริหารภาษีเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต่อหนึ่งคนสูง เนื่องจากถ้ากำหนดเก็บจากทั้งคนยากจนและคนร่ำรวยเป็นจำนวนเงินเท่ากัน รัฐบาลไม่สามารถกำหนดอัตราภาษีไว้สูงเหมือนในภาษีอื่น ๆ เงินรายรับต่อหนึ่งคนได้น้อย และการเรียกเก็บภาษีอากรนั้นผู้บริหารต้องติดต่อกับประชาชนเป็นจำนวนมากราย ซึ่งขัดกับหลักความสะดวกต้องใช้เจ้าหน้าที่เพิ่มขึ้นอีกมาก ทำให้สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายในการบริหารเมื่อเทียบกับจำนวนเงินรายรับจากแต่ละคน ถ้ารัฐบาลเรียกเก็บภาษีในลักษณะอื่น ๆ เช่น จากการบริโภค รายได้และทรัพย์สินรายรับแต่ละรายเมื่อเทียบค่าใช้จ่ายแล้วจะสะดวก และประหยัดกว่าภาษีรัชชูปการมาก ยิ่งกว่านั้นถ้าประชาชนไม่ให้ความร่วมมือในการไปจ่าย ณ สำนักงานจ่ายภาษี ผู้บริหารต้องเสียเวลาในการติดต่อ ทวงถามสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น

3. ภาษีรัชชูปการกำหนดคุณสมบัติของผู้มีหน้าที่เสียภาษีไว้ และยกย่องว่าเป็นพลเมืองส่วนบุคคลอื่น ๆ ที่ไม่มีคุณสมบัติตามกำหนดถือว่ายังไม่ได้เป็นพลเมือง แสดงให้เห็นถึงการแบ่งชั้นวรรณะของประชาชนในสังคม ถ้าจัดแบ่งไม่ดีแล้วย่อมบังเกิดผลเสียหายในการรักษาความสามัคคีระหว่างประชาชนในชาติ ทำให้ประชาชนที่บกพร่องในคุณสมบัติเห็นความแตกต่างของตนกับบุคคลอื่น และคิดว่ารัฐบาลจะไม่ให้ความคุ้มครองและบริการตอบแทนแก่บุคคลที่ทุพพลภาพ ชราภาพ เด็กคนต่างด้าว และอื่น ๆ ซึ่งมีอยู่มากในประเทศหนึ่ง ๆ ถ้ารัฐบาลไม่ยอมรับว่าเป็นพลเมืองเนื่องจากไม่ได้เสียภาษีรัชชูปการ ปัญหาการให้บริการโดยความเป็นธรรม การคุ้มครองความปลอดภัยและสวัสดิการสังคมด้านต่าง ๆ ก็ย่อมตามมาด้วย

4. ที่กล่าวว่าภาษีรัชชูปการใช้เป็นเครื่องมือในการให้ประชาชนสนใจในการเมืองโดยแสดงออกด้วยการไปลงคะแนนเสียงเลือกตั้งนั้นมีผู้คัดค้านว่าสาเหตุของการที่ประชาชนไม่สนใจในรัฐบาล และกิจการบ้านเมืองนั้นมีหลายอย่างต่าง ๆ กัน การเก็บภาษีรัชชูปการหาได้เป็นสาเหตุอย่างเดียว และสำคัญที่สุดไม่ ในประเทศนิวซีแลนด์มีประชาชนไปใช้สิทธิเลือกตั้งสูงถึง 95% ของประชาชนที่มีสิทธิเลือกตั้งก็หาได้เก็บภาษีรัชชูปการไม่ การใช้ภาษีรัชชูปการเป็นเครื่องมือในการเลือกตั้งให้ประชาชนสนใจในการปกครองตามระบอบประชาธิปไตยนั้นจึงหวังผลได้ยาก ในเรื่องนี้เป็นที่ยอมรับว่า "You canforce a man to go to the polls but you cannot make him think รัฐบาลจึงควรส่งเสริมประชาชนโดยวิธีอื่นดีกว่าจะหวังผลจากภาษีรัชชูปการ[4]

---

[4] ขจร สาธุพันธ์ *การภาษีอากร* (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ บริษัท บพิธ จำกัด 2513) หน้า 224-229

4. ภาษีเงินเดือน (Pay - Roll Taxes)

เป็นภาษีที่รัฐบาลเรียกเก็บจากรายได้ของประชาชนที่มีงานทำในอัตราคงที่ (Flat Rate) ผู้เสียภาษีมีภาระที่จะต้องเสียมากหรือน้อยตามจำนวนรายได้ที่ได้รับ และรัฐจัดเก็บไปเพื่อประกันการว่างงานหรือเพื่อนำไปใช้จ่ายด้านสวัสดิการ ภาษีชนิดนี้จัดเก็บจากบุคคลผู้มีรายได้ประเภทเงินเดือนค่าจ้างเป็นส่วนใหญ่ ในภาษาอังกฤษจึงเรียกว่า Pay - Roll Taxes การจัดเก็บภาษีสวัสดิการสังคมนี้ รัฐบาลมีข้อผูกพันที่จะต้องนำเงินภาษีที่เก็บได้ไปใช้จ่ายในงานด้านสวัสดิการสังคมโดยตรง เช่น ช่วยเหลือการว่างงาน การเจ็บป่วย ทุพพลภาพ ชราภาพ และสวัสดิภาพอื่น ๆ บางประเทศจึงเรียกว่าภาษีสวัสดิการสังคม (Social Security Taxes) และถ้าเป็นการเรียกเก็บเพื่อช่วยเหลือประกันว่างงานโดยเฉพาะก็มักเรียกว่า ภาษีประกันการว่างงาน (Employment Taxes) แต่ประเทศต่าง ๆ ที่จัดเก็บภาษีนี้ส่วนมากจะนำไปตั้งเป็นกองทุนสวัสดิการแก่ประชาชนทั่วไปที่มีความจำเป็นและควรได้รับความช่วยเหลือจากรัฐ

ภาษีเงินเดือนหรือภาษีสวัสดิการสังคมนี้มีลักษณะคล้ายกิจการประกันภัยของเอกชน (Private Insurance) ผิดกันแต่ว่ารัฐบาลไม่ได้มุ่งเพื่อการค้าหากำไรจากการประกันภัยนี้ ภาษีที่เก็บมาได้ก็มิได้ผูกพันว่ารัฐจะต้องจ่ายคืนให้แก่ผู้เสียภาษีอากรโดยตรงเสมอไป และรัฐบาลไม่จำเป็นต้องจ่ายเงินคืนเหมือนกับการประกันภัยของเอกชน ซึ่งเมื่อถึงกำหนดจ่ายเงินคืนพร้อมดอกเบี้ย

สหราชอาณาจักรซึ่งเป็นรัฐสวัสดิการ (Welfare State) รัฐบาลให้บริการด้านประกันสังคมแก่ประชาชนตั้งแต่เกิดจนตาย สหราชอาณาจักรจึงจัดเก็บภาษีประกันสังคมและสุขภาพ (Social security Tax) เป็นรายบุคคลทุก ๆ สัปดาห์จากผู้ทำงานแบ่งเป็น 3 ส่วน คือ ให้นายจ้างหักเงินค่าจ้างหรือเงินเดือนของลูกจ้างส่วนหนึ่ง นายจ้างเป็นผู้เสียส่วนหนึ่งโดยซื้อแสตมป์ประกันสังคมปิดบนการ์ดประกันสังคมของลูกจ้าง และรัฐบาลจ่ายเงินสมทบอีกส่วนหนึ่ง ในสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีประกันการว่างงาน (Employment Taxes) มาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2478 ส่วนออสเตรเลียจัดเก็บภาษีเงินเดือนตามกฎหมายภาษีเงินเดือน (Pay - Roll Taxes Acts) พ.ศ. 2484 จากผู้เป็นลูกจ้างซึ่งมีค่าจ้างหรือเงินเดือนทุกคนในอัตราร้อยละ 2 ปอนด์ 10 ชิลลิง โดยนายจ้างหรือลูกจ้างอาจนำเงินไปชำระด้วยตนเอง หรือส่งตราฟไปรษณีย์ หรือนำเงินฝากเข้าบัญชีธนาคารในนามของทางการก็ได้ ทางนิวซีแลนด์จัดเก็บในรูปของภาษีเงินได้เพื่อการประกันสังคม (social Security Income Tax) ในอัตราคงที่เป็นเงิน 1 ชิลลิง 6 เพนนี ต่อรายได้ 1 ปอนด์ ภาษี

เงินเดือนที่จัดเก็บอยู่ในประเทศเหล่านี้มีจำนวนสูงมากเพราะประชาชนส่วนใหญ่ประกอบอาชีพทางรับจ้างเป็นกลุ่มก้อน

ภาษีเงินเดือนมีเกณฑ์การจัดเก็บในประเทศต่าง ๆ หลายรูปแบบ บางประเทศก็เก็บเป็นภาษี บางประเทศก็เก็บเป็นเงินประกันสังคม หลักเกณฑ์โดยทั่วไปพอสรุปได้ ดังนี้

1. **ผู้มีหน้าที่เสียภาษี** ผู้มีหน้าที่จ่ายเงินสมทบเป็นค่าภาษีเงินเดือนได้แก่

1.1 **ลูกจ้าง** ซึ่งมีเงินเดือนหรือค่าจ้างตามจำนวนที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้ถูกหักเงินเดือนหรือค่าจ้างสมทบกองทุน ในบางประเทศกำหนดให้ผู้ประกอบอาชีพอิสระเสีย**ภาษี**เงินเดือนด้วย

1.2 **นายจ้าง** ซึ่งจ่ายเงินเดือนหรือค่าจ้างให้แก่ลูกจ้างของตน อาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้ นอกจากจะมีหน้าที่หักเงินเดือนค่าจ้างของลูกจ้าง ยังต้องจ่ายเงินสมทบกองทุนเพื่อเป็นสวัสดิการแก่ลูกจ้างอีกส่วนหนึ่งด้วย

1.3 **รัฐบาล** บางประเทศเช่นสหราชอาณาจักร กำหนดให้รัฐบาลตั้งงบประมาณจ่ายสมทบกองทุน อีกส่วนหนึ่งด้วย

2. **ฐานของภาษี** ตามปกติจัดเก็บภาษีเงินเดือนจากเงินเดือนค่าจ้าง ส่วนวิธีการคำนวณอาจแตกต่างกัน บางประเทศใช้คำนวณจากเงินเดือนค่าจ้างเต็มจำนวน (Gross Income) โดยไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนอย่างเช่นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งสะดวกต่อการจัดเก็บแต่ไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี บางประเทศจึงคำนวณจากเงินเดือนค่าจ้างสุทธิ (Net Income) โดยยอมให้หักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนทำนองเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

3. **อัตราภาษี** ปกติภาษีเงินเดือนจะกำหนดอัตราภาษีคงที่ (Flat Rate) ซึ่งเห็นว่าเหมาะสมมากกว่าอัตราภาษีก้าวหน้าและอัตราถอยหลังอื่น ๆ หลักในการกำหนดอัตราภาษีเงินเดือนคำนึงถึง

3.1 หลักผลประโยชน์ตอบแทน หรือการให้บริการตอบแทนด้านสวัสดิการสังคม ถ้ารัฐบาลมีภาระหน้าที่ในด้านนี้มาก รัฐก็จะกำหนดอัตราภาษีไว้สูง เพื่อให้มีรายรับจากภาษีอากรเพียงพอต่อการใช้จ่ายที่มีงานมากนั้น ถ้าการสวัสดิการสังคมมีความต้องการน้อยรัฐบาลก็กำหนดอัตราไว้ต่ำ การกำหนดอัตราภาษีจึงคำนึงถึงความสัมพันธ์ของรายรับและค่าใช้จ่ายตามความจำเป็น

3.2 หลักความสามารถในการชำระภาษีอากร บุคคลที่มีเงินเดือนหรือค่าจ้างมากกว่าควรจ่ายเงินภาษีมากกว่าคนที่มีเงินเดือนหรือค่าจ้างน้อยกว่า หลักความเป็นธรรมในการแบ่งภาระภาษีให้เหมาะสมนั้น จำเป็นต้องนำมาพิจารณาประกอบกับการจัดเก็บภาษีทุกประเภท แม้ว่าภาษีนั้นจะจัดเก็บในลักษณะ Special Benefit Levy ก็ตาม ในการกำหนดภาษีสวัสดิการสังคมนิยม Flat Rate หรืออัตราส่วนเท่ากันนั้นตรงกับหลักความสามารถซึ่ง Adam Smith ได้กล่าวเอาไว้ บุคคลที่มีเงินเดือนสูงกว่าย่อมต้องจ่ายเงินจำนวนมากกว่าผู้มีเงินเดือนต่ำกว่าความเหมาะสมในการกำหนดอัตราภาษี Flat Rate และให้บริการสวัสดิการการสังคมตอบแทนนี้จึงยังสอดคล้องกับหลัก Tax according to ability to pay และ Expenditure according to needs

3.3 คำนึงถึงการบริหารภาษี ปัญหาการบริหารภาษีเกี่ยวกับการหนีภาษี และอื่น ๆ จะลดน้อยลงได้มากถ้ากำหนดอัตราภาษีไว้ต่ำ เนื่องจากการเรียกเก็บเงินได้รับความร่วมมืออย่างดีจากประชาชน ในภาษีสวัสดิการสังคมจึงนิยมกำหนดอัตราไว้ต่ำเพื่อให้ประชาชนได้เต็มใจเสียสละ พร้อมทั้งชี้แจงถึงโอกาสที่จะได้รับบริการตอบแทน การกำหนดอัตราภาษีไว้ต่ำ และประชาชนเห็นผลตอบแทนโดยตรงนี้ ทำให้การบริหารภาษีประหยัดค่าใช้จ่าย และมีประสิทธิภาพดี[5]

ภาษีเงินเดือนเป็นภาษีที่ตั้งวัตถุประสงค์ไว้ล่วงหน้า (earmark tax) กล่าวคือ เมื่อจัดเก็บภาษีเงินเดือนไว้แล้วก็จะต้องเป็นกองทุนไว้จ่ายทดแทนลูกจ้าง เมื่อว่างงาน เจ็บป่วย ทุพพลภาพ หรือสงเคราะห์ผู้ยากจนมีรายได้น้อย ตามเงื่อนไขที่รัฐบาลกำหนดไว้ เพราะในประเทศที่พัฒนาแล้วซึ่งส่วนมากเป็นประเทศอุตสาหกรรม มีลูกจ้างคนงานอยู่เป็นกลุ่มก้อนจำนวนมาก รัฐบาลจำเป็นต้องให้สวัสดิการประกันการว่างงานให้ประชาชนมีหลักประกันและมีสุขภาพอนามัยดีพอแก่การดำรงชีพและประกอบอาชีพ เป็นการช่วยรักษาอำนาจซื้อมิให้เกิดกรณีการบริโภคต่ำ (underconsumption) และช่วยรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศ ส่วนการผลักภาระภาษีของคนงานลูกจ้างนั้น ภาษีเงินเดือนมีลักษณะเป็นภาษีทางตรง จึงยากแก่การผลักภาระเช่นเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ในกรณีที่นายจ้างต้องจ่ายเงินสมทบเงินค่าภาษีเงินเดือนส่วนหนึ่งนั้น มีผลให้ค่าใช้จ่ายต้นทุนในการผลิตของนายจ้างสูงขึ้น จึงอาจมีการผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคด้วยการขึ้นราคาสินค้าให้สูงขึ้น ทั้งนี้ย่อมขึ้นอยู่กับปัจจัยอื่นทางเศรษฐกิจด้วย

---

(5) Ibid., pp. 214-215.