

บทที่ 3

ประเภทของภาษีอากร

การแบ่งประเภทของภาษีอากรนั้นได้มีผู้จัดแบ่งไว้หลายวิธีด้วยกัน แต่ที่นิยมกันโดยทั่วไปมักจะจัดแบ่งออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ ด้วยกัน คือ การแบ่งประเภทตามหลักการผลัการะภาษี ประเภทหนึ่ง กับ การแบ่งประเภทตามลักษณะของฐานภาษีอีกประเภทหนึ่ง

1. การแบ่งประเภทภาษีตามหลักการผลัการะภาษี

การแบ่งประเภทภาษีตามหลักนี้ นักเศรษฐศาสตร์แห่งสำนักพีซีโอแครท (Physiocrat) เป็นผู้ริเริ่มขึ้นก่อน โดยแบ่งประเภทภาษีอากรออกเป็นภาษีทางตรง (Direct tax) และภาษีทางอ้อม (Indirect tax) ซึ่ง จอห์นสจิวท มิลล์ (John Stuart Mill) ก็มีความเห็นเช่นเดียวกับนักเศรษฐศาสตร์สำนักพีซีโอแครท John Stuart Mill มีความเห็นว่าการแบ่งประเภทของภาษีอากรควรที่จะได้หยิบยกเอาเรื่องภาระภาษีขึ้นมาพิจารณาเป็นหลัก เขามีความเห็นว่าเป็นว่าภาษีประเภทใดก็ตามที่จัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายเป็นผู้รับภาระภาษีนั้นจริง ๆ แล้ว ภาษีชนิดนั้นจึงจะจัดว่าเป็นภาษีทางตรง แต่ถ้าภาษีประเภทใดที่จัดเก็บโดยเปิดโอกาสให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายสามารถผลัการะไปให้ผู้อื่นรับแทนได้แล้ว ภาษีชนิดนั้นก็คือภาษีทางอ้อม

ผู้รับภาระภาษีทางตรงส่วนใหญ่ได้แก่คนมั่งมี สำหรับคนจนมักจะเป็นผู้รับภาระภาษีทางอ้อมมากกว่าทางตรง ดังนั้นถ้าจะกระจายภาระภาษีให้คนรวยและคนจนรับภาระไปโดยเท่าเทียมกันไม่มีฝ่ายใดได้เปรียบหรือเสียเปรียบกันแล้ว ภาษีที่จัดเก็บก็ควรจะมีทั้งภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม แต่สัดส่วนควรเป็นเท่าไรจึงจะพอเหมาะพอดีนั้นไม่สามารถที่จะกำหนดให้แน่นอนได้ เพราะคำกล่าวที่ว่า คนรวยต้องรับภาระภาษีทางตรงและคนจนต้องรับภาระภาษีทางอ้อมนั้นเป็นข้อเท็จจริงที่ไม่สามารถจะปฏิเสธได้ กล่าวคือ

1) ถ้าจัดเก็บแต่ภาษีทางอ้อมเพียงอย่างเดียวโดยไม่เก็บภาษีทางตรงเลย ผู้ที่ต้องรับภาระภาษีจริง ๆ จะตกอยู่กับผู้มีฐานะเสียเปรียบทางเศรษฐกิจ ซึ่งได้แก่ คนยากคนจน เพราะภาษีทางอ้อมนั้นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายสามารถผลัการะภาษีไปให้คนอื่นได้ ดังนั้นเพื่อ

ให้ความเป็นธรรมแก่คนยากคนจนจึงควรทำการจัดเก็บภาษีทางตรงควบคู่กันไปด้วย เพราะผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่สามารถผลักภาระไปให้คนอื่นได้หรือกระทำใดยากมาก

2) ในทำนองตรงกันข้ามถ้าจะเก็บภาษีทางตรงเพียงอย่างเดียวบ้างก็จะทำให้ภาระภาษีที่ควรจะต้องแก่ผู้เสียภาษีแต่ละคนตามหลักความสามารถ กลับกลายเป็นว่าผู้มีรายได้มากต้องรับภาระภาษีหนักเกินไปแต่ครั้งรัฐจะช่วยลดภาระภาษีให้แก่ผู้มีรายได้มากรัฐก็จะได้เงินเข้าคลังไม่เต็มตามจำนวนที่กำหนดไว้ ด้วยเหตุนี้เองรัฐจึงต้องทำการจัดเก็บภาษีทางอ้อมควบคู่ไปกับภาษีทางตรงด้วย ทั้งนี้เพื่อเป็นการช่วยแบ่งเบาภาระของผู้มีรายได้มาก ขณะเดียวกันก็ไม่ต้องเสี่ยงกับการที่จะเก็บเงินภาษีได้น้อยลง

เท่าที่กล่าวมาแล้ว แสดงว่าเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมทั้งคนรวยและคนจนรัฐจะต้องจัดเก็บทั้งภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม แต่จะเก็บภาษีทางตรงหรือทางอ้อมมากน้อยเพียงใดนั้นจะต้องพิจารณาปัจจัยแวดล้อมต่าง ๆ เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีนั้น ๆ ว่า จะก่อให้เกิดความได้เปรียบหรือเสียเปรียบระหว่างผู้มีรายได้น้อยและผู้มีรายได้มากหรือไม่เพียงใด ถ้าผู้มีรายได้สูงอยู่ในฐานะที่ได้เปรียบมากก็ควรเก็บภาษีทางอ้อมแต่น้อย แต่ถ้าผู้มีรายได้สูงอยู่ในฐานะที่เสียเปรียบมากจึงควรเก็บภาษีทางอ้อมเพิ่มขึ้น

ประเทศที่เศรษฐกิจยังล้าหลัง ซึ่งส่วนใหญ่ได้แก่ประเทศเกษตรกรรมผู้เสียภาษีส่วนใหญ่เป็นชนชั้นกลาง และคนจน การเก็บภาษีทางอ้อมมักจะได้ผลมากกว่าการเก็บภาษีทางตรง เพราะภาษีทางอ้อม จัดเก็บได้ง่าย เสียค่าใช้จ่ายน้อย เนื่องจากผู้ที่รับภาระภาษีไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย จึงไม่ค่อยรู้สึกตัวว่าเสียภาษี ดังนั้นความคิดหรือความพยายามที่จะหลีกเลี่ยงภาษีจึงมีน้อย ส่วนประเทศที่เจริญแล้ว หรือประเทศอุตสาหกรรมการเก็บภาษีทางตรงได้ผลมากกว่าภาษีทางอ้อม ทั้ง ๆ ที่ภาษีทางตรงเป็นภาษีที่จัดเก็บยาก เพราะผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นผู้รับภาระภาษีโดยตรง ผู้เสียภาษีจะรู้สึกตัวว่าต้องเสียภาษีจึงพยายามที่จะหลีกเลี่ยงอยู่ตลอดเวลา ด้วยเหตุดังกล่าวการจัดเก็บภาษีทางตรงจึงต้องเสียค่าใช้จ่ายสูง แต่การที่ประเทศที่เจริญแล้วยังคงจัดเก็บภาษีประเภทนี้ได้มากกว่าภาษีทางอ้อมเป็นเพราะมีกลไกการดำเนินงานที่รัดกุมเข้มแข็งนั่นเอง

1. ภาษีทางตรง (Direct tax) ที่ประเทศต่าง ๆ ทำการจัดเก็บส่วนใหญ่ได้แก่

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax)

ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporation Income Tax)

ภาษีมูลค่าเพิ่มของทรัพย์สิน (Capital Gains Tax)

ภาษีทรัพย์สิน (Properties Tax)

ภาษีมรดกและภาษีการให้ (Death and Gift Tax)

2. ภาษีทางอ้อม (Indirect tax) ได้แก่ ภาษีประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

ภาษีการใช้จ่าย (Spending Tax)

ภาษีการขาย (Sales Tax)

ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax)

ภาษีศุลกากร (Customs Tax)

การจำแนกประเภทของภาษีตามหลักการผลภวาระภาษีนี้ในทางปฏิบัติไม่ใช่สิ่งที่ถูกต้อง สมบูรณ์ร้อยเปอร์เซ็นต์ เพราะการผลภวาระของภาษีแต่ละประเภทไม่เหมือนกัน นอกจากนี้ ภาษีทางตรง ก็มีได้หมายความว่าไม่สามารถผลภวาระได้ทุกกรณี เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้เคยมีผู้ทำการวิจัยแล้วยืนยันว่าสามารถผลภวาระได้ ทำนองเดียวกันภาษีทางอ้อมก็มีใช้ว่าจะ สามารถผลภวาระไปให้ผู้อื่นได้ทุกกรณีเช่นเดียวกัน ดังนั้นการจำแนกประเภทของภาษีอากร ตามวิธีนี้ จึงควรรู้เสียก่อนว่าภาษีประเภทใดบ้างที่สามารถผลภวาระได้ เพราะการผลภวาระภาษี ขึ้นอยู่กับปัจจัยแวดล้อมหลายประการ เช่น สภาพความยืดหยุ่นของอุปสงค์และอุปทาน ลักษณะ ของสินค้าที่ถูกเก็บภาษี ตลอดจนลักษณะของการแข่งขัน เป็นต้น

ถึงแม้ว่าการแยกประเภทของภาษีตามหลักการผลภวาระภาษีที่กล่าวมาแล้วจะไม่ได้ผล สมบูรณ์ตามความมุ่งหมายร้อยเปอร์เซ็นต์ก็ตาม แต่ที่ยังคงมีการแบ่งแยกประเภทของภาษีตามวิธี นี้อยู่เพราะง่ายแก่การทำความเข้าใจ

2. การแบ่งประเภทภาษีตามลักษณะของฐานภาษี (Tax Base)

Adam Smith ก็มีความเห็นสอดคล้องกับการแบ่งแยกประเภทของภาษีออกเป็นภาษีทางตรง และภาษีทางอ้อมเหมือนกัน หากแต่มุ่งพิจารณาที่การประเมินไม่ใช่พิจารณาที่การผลภวาระภาษี ดังกล่าวแล้ว ตามความเห็นของ Adam Smith ภาษีทางตรงหมายถึงภาษีที่มีเกณฑ์ประเมินตาม รายได้และทรัพย์สิน ส่วนภาษีทางอ้อม คือ ภาษีที่มีเกณฑ์ประเมินตามรายจ่าย จากแนวความคิด ของ Adam Smith ในเรื่องนี้ได้วิวัฒนาการเรื่อยมาจนในปัจจุบันนี้ โดยหลักเกณฑ์ดังกล่าวถูกเรียก เสียใหม่ว่า การแบ่งประเภทภาษีตามลักษณะของฐานภาษี

เนื่องจากภาษีแต่ละประเภทมีฐานภาษีแตกต่างกัน เช่น ภาษีเงินได้ก็มีเงินได้เป็นฐาน ภาษี ส่วนภาษีการค้าก็มีรายรับเป็นฐานภาษี ดังนี้ เป็นต้น นอกจากนี้ฐานภาษีบางประเภทยังมีความหมายกว้าง ๆ เช่น ภาษีเงินได้ที่มีรายได้เป็นฐานภาษีโดยมิได้ระบุว่ารายได้นั้นมาจากเงินเดือน

ค่าจ้าง ค่าเช่า หรือจากอะไรอย่างหนึ่งหรือภาษีทรัพย์สินที่มีราคาของทรัพย์สินเป็นฐานภาษี ก็มิได้ระบุแหล่งที่มาของทรัพย์สินไว้อีกอย่างหนึ่ง หรือ ภาษีการค้าซึ่งมีรายรับก่อนหักรายจ่ายเป็นฐานภาษีก็มีได้ระบุแหล่งที่มาของรายรับไว้แต่ประการใด ดังนี้ เป็นต้น

การที่กฎหมายกำหนดฐานภาษีแต่ละประเภทไว้กว้าง ๆ เช่นนี้ ทำให้ไม่สามารถทราบได้ว่าภาษีแต่ละประเภทรูปแบบนั้นจริง ๆ แล้วจัดเก็บจากอะไร ดังเช่นภาษีเงินได้ที่กล่าวแล้วข้างต้น ด้วยเหตุนี้การพิจารณาลักษณะของภาษีเงินได้ที่จึงเป็นไปอย่างคลุมเครือไม่ชัดเจน ดังนั้นในการศึกษาภาษีประเภทใดประเภทหนึ่งก็ตาม การที่จะพิจารณาแต่เฉพาะฐานภาษีเท่านั้นยังไม่เป็นการเพียงพอเพื่อความเข้าใจภาษีประเภทนั้น ๆ ได้อย่างถูกต้องควรพิจารณาให้ลึกซึ้งลงไปถึงแหล่งหรือที่มาของรายได้ ซึ่งทำให้เกิดฐานภาษีนั่น ๆ ด้วย เช่น ภาษีเงินได้ที่มียาได้เป็นฐานภาษีก็ต้องพิจารณาให้แน่นอนลงไปว่าอะไรคือแหล่งหรือที่มาของรายได้ นั้น ๆ เช่นเป็นรายได้ที่เกิดมาจากค่าจ้างแรงงานหรือรายได้เกิดจากการมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ให้เช่า หรือรายได้เกิดจากการถูกรางวัลสลากกินแบ่งของรัฐบาล ดังนี้ เป็นต้น

การที่ให้พิจารณาการเช่นนี้ก็เพื่อประโยชน์ในการศึกษาเปรียบเทียบว่า ภาษีอย่างเดียวกันนี้ที่จัดเก็บอยู่ในประเทศต่าง ๆ มีหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บเหมือนกันหรือต่างกันอย่างไร ประการหนึ่ง ส่วนอีกประการหนึ่งคือการรู้แต่ฐานภาษี โดยไม่รู้ว่าจะอะไรคือที่มาของฐานภาษีก็อาจเป็นปัญหาทำให้ไม่ทราบว่าภาษีนั่นคือภาษีอะไรก็ได้ ประเทศไทยได้จำแนกประเภทภาษีอากรฝ่ายสรรพากรโดยพิจารณาตามความแตกต่างของฐานภาษี และแหล่งที่มาของฐานภาษีเป็น 6 ประเภท คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้า อากรมหรรณพ อากรแสตมป์ และอากรรังนกนางแอ่น เป็นต้น

การจำแนกประเภทภาษีตามฐานภาษีและแหล่งที่มาดังกล่าวแล้วเป็นวิธีที่นิยมใช้กันอย่างแพร่หลาย ทั้งนี้เนื่องจากภาษีส่วนใหญ่ต่างมีชื่อเรียกตามฐานภาษีและแหล่งที่มาอยู่แล้ว เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่มของทรัพย์สิน ภาษีที่ดิน ภาษีมรดก และภาษีทรัพย์สิน เป็นต้น

การแบ่งประเภทภาษีตามลักษณะของฐานภาษีอาจแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท คือ

1. **ภาษีที่เก็บจากเงินได้ (Taxes on income)** ภาษีที่เก็บจากเงินได้แก่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการให้และภาษีมูลค่าเพิ่มของทรัพย์สิน (Capital gains tax) ภาษีประเภทนี้พิจารณาที่สภาพของบุคคลเป็นประเด็นสำคัญ กล่าวคือ ถ้าบุคคลมีฐานะการครองชีพหรือมีความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay) ต่างกัน ก็ควรที่จะต้องเสียภาษีต่างกัน ดังจะเห็นได้จากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งจัดเก็บตามหลักความสามารถ (Ability to pay) คือ

จำนวนเงินที่บุคคลเสียภาษีนี้นั้นจะมากน้อยแตกต่างกันไปตามรายได้ของแต่ละคน นอกจากนี้ยังพิจารณาไปถึงสภาพของครอบครัวอีกด้วย กล่าวคือ ถ้าบุคคลใดมีบุตรมากก็จะมีสิทธิหักค่าลดหย่อนได้มากทำให้ฐานภาษีแคบลงและเสียภาษีน้อยลง ส่วนบุคคลใดที่ยังเป็นโสดอยู่ก็มีสิทธิหักค่าลดหย่อนได้เฉพาะของตัวเองเท่านั้นจึงต้องเสียภาษีมากกว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะจัดว่าเป็นภาษีที่เรียกเก็บตามสภาพของบุคคล (Personal Taxes) อย่างแท้จริง

2. ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สิน (Taxes on Properties) ทรัพย์สินที่จะถูกเก็บภาษีประเภทนี้ได้แก่ทรัพย์สินต่าง ๆ ทั้งที่เป็นสังหาริมทรัพย์ (Personal Property) และอสังหาริมทรัพย์ (Real Property) การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจะพิจารณาที่วัตถุสิ่งของ หรือการกระทำของบุคคลเป็นหลักสำคัญ โดยไม่คำนึงถึงตัวผู้เสียภาษีแต่ประการใด ไม่ว่าจะเป็นในด้านความสามารถเสียภาษี หรือ รายได้ของผู้เสียภาษี ภาษีที่ถือว่าจัดเก็บจากทรัพย์สิน ได้แก่ ภาษีทรัพย์สิน ภาษีที่ดิน และ ภาษีมรดก เป็นต้น

3. ภาษีที่เก็บจากโภคภัณฑ์ (Taxes on Commodities) หมายถึงภาษีที่เก็บจากยอดขาย โดยจัดเก็บเมื่อมีการขาย หรือใช้สิ่งของ ภาษีที่เก็บจากโภคภัณฑ์ ได้แก่ ภาษีการใช้จ่าย (Spending Tax) ภาษีการขาย (Sales Taxes) ภาษีศุลกากร และภาษีสรรพสามิต เป็นต้น ภาษีโภคภัณฑ์ส่วนใหญ่มุ่งเก็บจากผู้บริโภคสินค้าฟุ่มเฟือย

นอกจากนี้บางตำรายังแบ่งประเภทภาษีทางตรง และภาษีทางอ้อมกันไปอีกแง่หนึ่ง คือพิจารณาไปที่ความสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดเก็บ โดยมีหลักว่า ถ้าภาษีชนิดใด ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายต้องไปเสียภาษีแก่เจ้าหน้าที่ด้วยตนเอง ภาษีชนิดนั้นก็จะเป็นภาษีทางตรง และถ้าภาษีชนิดใดผู้เสียภาษีไม่ได้เสียภาษีโดยตรงกับเจ้าหน้าที่ แต่เสียภาษีในทางอ้อมโดยผ่านทางผู้ขาย ผู้ผลิต หรือผู้นำเข้าก็ตาม กรณีนี้ถือว่าเป็นภาษีทางอ้อม

ในการจัดเก็บภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อมของประเทศไทยนั้นเมื่อพิจารณาจากโครงสร้างภาษีอากร (Tax Structure) ของประเทศไทยแล้วจะเห็นว่าเป็นโครงสร้างที่ภาษีทางอ้อมมีบทบาทสำคัญมาก เพราะสามารถทำรายได้ให้แก่รัฐในสัดส่วนที่สูงมากเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ที่เกิดจากภาษีทางตรง คือประมาณสามเท่าตัว การที่ประเทศต้องอาศัยรายได้จากภาษีทางอ้อมมากกว่าภาษีทางตรงเช่นนี้ จัดว่าเป็นลักษณะสำคัญอย่างหนึ่งของระบบภาษีในประเทศด้อยพัฒนา เพราะการเก็บภาษีทางอ้อมสามารถทำได้ง่ายกว่าการเก็บภาษีทางตรง อย่างไรก็ตามภาษีทางอ้อมมักจะมีผลทำให้ผู้มีรายได้น้อยต้องรับภาระภาษีหนักกว่าผู้มีรายได้มาก ด้วยเหตุนี้เองการกระจายรายได้ของระบบภาษีในประเทศด้อยพัฒนาจึงมีความเหลื่อมล้ำกันมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศ

ที่กำลังอยู่ในระหว่างการพัฒนาเศรษฐกิจ ขึ้นตอนต่าง ๆ ของการพัฒนาเศรษฐกิจมักส่งผลให้การกระจายรายได้มีความไม่เท่าเทียมกันเพิ่มมากขึ้น

ดังนั้นเพื่อแก้ปัญหาจุดนี้ รัฐบาลควรมีนโยบายลดความสำคัญของภาษีทางอ้อมโดยลดจำนวนภาษีทางอ้อมให้น้อยลงจะได้เป็นการลดภาระของคนที่มีรายได้น้อย ขณะเดียวกันก็ควรส่งเสริมให้มีการเก็บภาษีทางตรงจำนวนมากขึ้น และในอัตราที่ก้าวหน้ามากขึ้นด้วย ทั้งนี้เพื่อจะได้ลดช่องว่างระหว่างคนที่มีรายได้สูงกับคนที่มีรายได้ต่ำให้แคบเข้า ความเหลื่อมล้ำในรายได้ของคนในสังคมก็จะลดน้อยลง

อย่างไรก็ดีโครงสร้างภาษี (Tax Structure) ที่เหมาะสมสำหรับประเทศโดยทั่วไป ควรมีลักษณะสำคัญ 7 ประการด้วยกันคือ*

ประการที่หนึ่ง โครงสร้างภาษีควรเป็นไปในลักษณะที่หาทางลดการบริโภค และการลงทุนของเอกชนที่มีส่วนช่วยการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศน้อยมากเมื่อเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายของรัฐบาล หมายความว่าโครงสร้างภาษีควรเป็นไปในทางที่จะดึงเอาเงินส่วนหนึ่งมาจากการใช้จ่ายในการบริโภคที่เกินสมควร เช่น การบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือย หรือการลงทุนที่ไม่เกิดประโยชน์ หรือมีส่วนช่วยเพิ่มผลผลิตโดยตรงแก่ประเทศน้อยมาก เช่น การลงทุนสร้างสถานบริการอาบ อบ นวด เป็นต้น แต่มีข้อควรคำนึงว่า การเก็บภาษีที่จะมีผลกระทบต่อการใช้จ่ายในการบริโภคนั้น อาจขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี เพราะภาษีที่เก็บจากการใช้จ่ายในการบริโภคไม่ว่าจะเก็บจากคนรวยหรือคนจน ก็ต้องเสียภาษีเหมือน ๆ กัน ทำให้คนจนต้องรับภาระภาษีมากกว่า เพราะฉะนั้นรัฐบาลก็จะต้องคำนึงถึงทั้งผลที่จะมีต่อการพัฒนาเศรษฐกิจ และผลที่จะมีต่อภาระภาษีประกอบกัน

ประการที่สอง โครงสร้างภาษีควรเน้นหนักไปในทางที่จะเก็บภาษีสินค้าขาเข้าจากสินค้าอุปโภคบริโภค และสินค้าประเภททุน ที่ไม่เป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาเศรษฐกิจ เช่น น้ำหอม ราคาแพง ๆ ผลไม้จากต่างประเทศซึ่งไม่มีความจำเป็นที่จะต้องบริโภค รถสปอร์ตที่พวกเขาชื่นชมมีไว้ประดับบารมี วัสดุก่อสร้างบางประเภทที่สามารถผลิตได้เองในประเทศ ฯลฯ การเก็บภาษีชนิดนี้จะเป็นการช่วยทำให้ประเทศสามารถสงวนเงินตราต่างประเทศไว้ได้ เพื่อที่จะนำไปซื้อสินค้าประเภททุนที่จำเป็นต่อการพัฒนาเศรษฐกิจ

* ชมเพลิน จันทรเรืองเพ็ญ, ศรีวงศ์ สุมิตร, นราทิพย์ ชุตินวงศ์, รัตนา สายคณิต, นวลทิพย์ ควกุล, สาลินี วรบัณฑิต, "ปัญหา 108 ทางเศรษฐกิจ เล่ม 1 ความรู้เบื้องต้น" (กรุงเทพฯ : กรุงเทพมหานครพิมพ์, 2523), หน้า 256-260

ประการที่สาม การเก็บภาษีจากกำไรของหน่วยธุรกิจซึ่งมีการลงทุนที่เป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศมาก เป็นสิ่งที่ควรหลีกเลี่ยงหรือให้มีน้อยที่สุด เช่น การลงทุนผลิตสินค้าเพื่อส่งออก ซึ่งจะนำรายได้มาให้แก่ประเทศ หรือการลงทุนผลิตสินค้าทดแทนสินค้านำเข้าบางประเภท ซึ่งจะทำให้เราไม่ต้องอาศัยสินค้าจากต่างประเทศ และเป็นการสงวนเงินตราต่างประเทศที่เรามีอยู่อย่างจำกัดอีกทางหนึ่งด้วย

ประการที่สี่ โครงสร้างภาษีที่ดีควรจะคำนึงถึงความเหมาะสมในระยะยาวด้วย มิใช่ดูแต่เพียงระยะสั้น หมายความว่าในระยะยาวนั้นภาษีบางชนิดควรมีความสำคัญเพิ่มขึ้นในการทำรายรับให้แก่รัฐบาล แต่ภาษีบางชนิดก็ควรมีความสำคัญลดน้อยลง ตัวอย่างของภาษีชนิดแรกได้แก่ภาษีเงินได้ เพราะเมื่อประเทศพัฒนาไป รายได้โดยทั่ว ๆ ไปของประชาชนเพิ่มขึ้น ภาษีเงินได้ก็ควรจะมีบทบาทที่สำคัญขึ้น ตัวอย่างของภาษีชนิดหลังได้แก่ภาษีศุลกากร โดยเฉพาะภาษีนำเข้า เพราะเมื่ออุตสาหกรรมในประเทศขยายตัว และเราสามารถผลิตสินค้าทดแทนสินค้านำเข้าได้เอง สินค้าขาเข้าก็ควรจะมีสัดส่วนที่น้อยลงกว่าเดิมในผลิตภัณฑ์ประชาชาติ ดังนั้นรายรับที่ได้จากการเก็บภาษีสินค้าขาเข้า ก็ควรจะมีสำคัญต่อรายรับทางด้านภาษีของรัฐบาลน้อยลง

ประการที่ห้า โครงสร้างภาษีจะต้องอยู่ในรูปที่สามารถทำการบริหารได้ โดยใช้ทรัพยากรและบุคลากรที่มีอยู่อย่างจำกัดในประเทศกำลังพัฒนาทั้งหลายให้น้อยที่สุด

ประการที่หก โครงสร้างภาษีจะต้องอยู่ในรูปที่สามารถทำการบริหารได้โดยเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป การที่จะให้โครงสร้างภาษีเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปในหมู่ประชาชน ก็หมายความว่าอัตราภาษีที่ก้าวหน้าเป็นสิ่งจำเป็น นอกจากนี้ก็ควรให้ประชาชนได้รับความรู้เกี่ยวกับเรื่องการเสียภาษีและความสำคัญของภาษีที่จะมีต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ ประชาชนจะได้เต็มใจให้ความร่วมมือในการเสียภาษีอย่างเต็มที่ ประชาชนจะเสื่อมความศรัทธาในรัฐบาล ถ้าทราบว่าการเก็บภาษีไม่ได้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและมีการทุจริตในการบริหารภาษี

ประการที่เจ็ด โครงสร้างภาษีควรเป็นไปในรูปที่จะพึงพารายรับจากภาษีหลาย ๆ ชนิด แทนที่จะพึ่งจากแหล่งเดียว การเก็บภาษีหลาย ๆ ชนิดก็เท่ากับเป็นการกระจายภาระในการเสียภาษีออกไป แต่ถ้าเก็บภาษีหลายชนิดเกินไปก็อาจจะทำให้การบริหารไม่มีประสิทธิภาพ และเกิดการสูญสูญเสียขึ้น