

## หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีอากร

- เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทนอกจากจะมีผลกระทบต่อประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีแล้วยังมีผลกระทบต่อภาวะเศรษฐกิจและสังคมโดยรวมด้วยเป็นอันมาก ดังนั้นการจัดเก็บภาษีอากรจึงไม่ควรมุ่งแต่เพียงเพื่อหารายได้ให้สมดุลกับรายจ่ายเท่านั้น รัฐบาลควรจะพิจารณากำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรไว้ให้รอบคอบและเหมาะสม เพราะการที่ประเทศใดก็ตามมีหลักเกณฑ์ หรือวิธีการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีแล้ว ย่อมจะสามารถอำนวยผลในด้านการพัฒนาเศรษฐกิจให้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี อันเป็นเป้าหมายสำคัญของประเทศได้อย่างมาก ในทำนองตรงกันข้ามหากรัฐวางหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีไว้ไม่เหมาะสม ก็อาจเป็นผลเสียต่อการพัฒนาประเทศได้ กล่าวคือ ทำให้การพัฒนาประเทศเป็นไปอย่างเชื่องช้าไม่บรรลุเป้าหมายที่วางไว้ ด้วยเหตุดังกล่าวจึงได้มีผู้เพียรพยายามศึกษาค้นคว้าว่าภาษีอากรที่ดีควรมีลักษณะอย่างไร และต่างก็กำหนดลักษณะของภาษีอากรที่ดีไว้แตกต่างกันไปตามความคิดเห็นของแต่ละท่าน ในบรรดาความคิดเห็นเกี่ยวกับเรื่องนี้ ความเห็นของอดัม สมิท (Adam Smith) ที่เขียนไว้ในหนังสือชื่อ The Wealth of Nations ซึ่งเป็นตำราเศรษฐศาสตร์เล่มแรกของโลก ได้เป็นที่ยอมรับกันอย่างแพร่หลายมากที่สุด

ถึงแม้ว่าความคิดเห็นของ Adam Smith จะได้ผ่านมาแล้วเป็นเวลานานประมาณ 200 กว่าปีก็ตาม แต่เนื่องจากความคิดเห็นดังกล่าวเป็นความจริงที่นักเศรษฐศาสตร์ทุกยุคทุกสมัยไม่สามารถปฏิเสธได้ ดังนั้น ถึงแม้ว่านักเศรษฐศาสตร์รุ่นต่อ ๆ มาจะมีความเห็นเป็นอย่างอื่นก็ตาม แต่ก็คงเป็นเพียงส่วนที่เพิ่มเติมเสริมต่อความเห็นของ Adam Smith เพื่อให้การอธิบายลักษณะของภาษีอากรที่ดีกว้างขวางและชัดเจนมากขึ้นเท่านั้น ด้วยเหตุดังกล่าวในบทนี้จะได้นำเอาแนวความคิดของนักเศรษฐศาสตร์ที่มีชื่อเสียงในการเสนอแนวความคิดเกี่ยวกับเรื่องภาษีอากร 2 ท่าน มาประมวลรวมไว้เพื่อเป็นหลักในการศึกษาพิจารณาต่อไป

## 1. ลักษณะของภาษีอากรที่ดีตามแนวความคิดของ Adam Smith

Adam Smith มีความเห็นว่าภาษีอากรที่ดีจะต้องมีลักษณะสำคัญ 4 ประการคือ มีความเป็นธรรม มีความแน่นอน มีความสะดวก และประหยัด

1. **หลักความเป็นธรรม (Equity)** Adam Smith มีความเห็นว่าพลเมืองของรัฐหรือผู้ที่อาศัยอยู่ในประเทศใดก็ตาม ควรมีส่วนร่วมช่วยรัฐบาลของประเทศนั้น ๆ ในการบริหาร หรือปกครองประเทศ โดยการบริจาคทรัพย์สิน ตามส่วนแห่งความสามารถในการหารายได้หรือทรัพย์สินซึ่งได้มาเพราะได้รับความคุ้มครองจากรัฐ

การเสียภาษีตามหลักความเป็นธรรมหมายความว่า ผู้ที่มีความสามารถในการหารายได้เท่ากัน ก็ควรเสียภาษีให้แก่รัฐโดยเท่าเทียมกัน ลักษณะเช่นนี้เรียกว่าความเป็นธรรมในแนวนอน (horizontal equity) ไม่ควรมีการให้อภิสิทธิ์โดยการยกเว้นภาษี หรือลดภาษีให้แก่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง หรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งเป็นกรณีพิเศษ ความเป็นธรรมในที่นี้ยังหมายความถึงความเท่าเทียมกันในการเสียสละเงินให้แก่รัฐตามส่วนแห่งความสามารถในการเสียภาษีด้วย (Ability to pay) แต่มิได้หมายความว่าทุก ๆ คนจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงินเท่า ๆ กันแต่อย่างใด ทั้งนี้เพราะคนแต่ละคนมีความสามารถไม่เท่าเทียมกัน ไม่ว่าจะเป็นด้านกำลังกาย กำลังสติปัญญา หรือกำลังทรัพย์ ดังนั้นผู้ใดมีความสามารถในการเสียภาษีมาก ก็ควรเสียภาษีให้แก่รัฐมากกว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ซึ่งเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (vertical equity)

นอกจากนี้ผู้ให้ความเห็นเพิ่มเติมว่าการเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมที่พิจารณาจากความสามารถนั้น ไม่ควรพิจารณาแต่เฉพาะความสามารถในการหารายได้เพียงอย่างเดียว ควรจะพิจารณาถึงทรัพย์สินหรือเงินทุนด้วย เพราะคนบางคนแม้จะมีความสามารถในการหารายได้น้อย แต่มีทรัพย์สินและเงินทุนเป็นจำนวนมาก กรณีเช่นนี้ก็ควรถือว่าบุคคลผู้นั้นมีความสามารถในการเสียภาษีได้มากด้วย นอกจากนี้บางท่านยังมีความเห็นอีกว่า ความสามารถอาจวัดได้จากการใช้จ่ายอีกทางหนึ่ง หมายความว่าผู้ที่มีเงินสำหรับใช้จ่ายมากก็ควรเป็นผู้มีความสามารถในการเสียภาษีได้มากด้วย ไม่ว่าความสามารถในการเสียภาษีจะพิจารณาจากรายได้ ทรัพย์สิน เงิน หรือรายจ่ายก็ตาม หากนโยบายภาษีอากรของประเทศมุ่งยึดหลักความเป็นธรรมในแนวนอน (horizontal equity) และความเป็นธรรมในแนวตั้ง (vertical equity) เป็นหลักในการจัดเก็บภาษีอากรแล้ว การจัดเก็บภาษีอากรของประเทศนั้นก็จะดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถนี้จะช่วยกระจายภาระภาษีออกไป ทำให้เกิดความ เป็นธรรมในสังคมมากขึ้น ด้วยเหตุนี้จึงเป็นที่ยอมรับกันว่าการเก็บภาษีอากรตามหลักความเป็น

ธรรม นอกจากจะเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีที่ชอบด้วยหลักจริยธรรมแล้วยังเป็นหลักที่ช่วยผ่อนคลายน  
ความขัดแย้งหรือความตึงเครียดภายในสังคมได้อีกทางหนึ่งด้วย

นักเศรษฐศาสตร์รุ่นต่อ ๆ มาได้พยายามอธิบายหลักความเป็นธรรมของ Adam Smith  
เพื่อให้ชัดเจนและง่ายต่อการทำความเข้าใจมากยิ่งขึ้น โดยอธิบายความเป็นธรรมไว้ เป็น 2 หลัก  
ใหญ่ ๆ ด้วยกัน คือ

1.1 หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principles of Absolute Equity) หลักนี้อธิบาย  
ว่าภาษีอากรที่จะถือว่าเป็นธรรมจะต้องเป็นภาษีอากรที่มีคุณสมบัติสองประการคือ ประการแรก  
ผู้เสียภาษีอากรทุกคนจะต้องเสียภาษีคนละเท่า ๆ กัน ประการที่สอง ถ้าการเก็บภาษีอากรของรัฐ  
มีวัตถุประสงค์ที่จะนำเงินรายได้จากภาษีอากรไปเป็นรายจ่ายของรัฐบาลแล้ว จำนวนเงินค่าภาษี  
ที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนจ่ายจะต้องเท่ากับผลลัพธ์ของรายจ่ายของรัฐบาลทั้งหมดหารด้วยจำนวนผู้มี  
หน้าที่เสียภาษีอากรตามกฎหมายทั้งหมดของประเทศในแต่ละปี ตัวอย่างเช่น ถ้ารัฐบาลมีงบ  
ประมาณรายจ่ายปีละ 70,000 ล้านบาท โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรทั้งหมดของประเทศมีจำนวน  
35 ล้านคน กรณีเช่นนี้ ผู้เสียภาษีแต่ละคนก็จะต้องเสียภาษีอากรคนละ 2,000 บาทต่อปี ดังนี้  
เป็นต้น

การเก็บภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้มีข้อเสียอยู่ 3 ประการ คือ

1.1.1 การที่เก็บภาษีอากรจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีในจำนวนเงินเท่า ๆ กันทุกคน  
แสดงให้เห็นว่าหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้มิได้พิจารณาความจริงข้อหนึ่งที่ว่ามนุษย์เราแต่ละคน  
มีความสามารถไม่เท่าเทียมกัน ไม่ว่าจะเป็นความสามารถในด้านการหารายได้ ทรัพย์สินหรือเงินทุน  
เมื่อความสามารถดังกล่าวแตกต่างกันเช่นนี้ความสามารถในการเสียภาษีก็ควรจะต้องแตกต่างกัน  
ด้วย ดังนั้นการที่ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคน เสียภาษีเท่า ๆ กัน จึงไม่ชอบด้วยหลักความเป็น  
ธรรมที่แท้จริง

1.1.2 การเฉลี่ยภาษีอากรให้ทุกคนเสียในจำนวนเงินเท่า ๆ กัน อาจมีผลทำให้  
ผู้เสียภาษีบางคนต้องเสียภาษีมากกว่าเงินได้ที่ทำมาหาได้ ยิ่งกว่านั้นผู้เสียภาษีที่มีรายได้ต่ำมาก ๆ  
อาจไม่มีเงินเสียภาษีเลยก็ได้

1.1.3 การที่ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีเท่า ๆ กันย่อมมีผลทำให้ผู้ที่มีรายได้  
ต่ำหรือคนยากคนจน ต้องรับภาระภาษีมากกว่าผู้มีเงินได้สูงหรือคนร่ำรวย เพราะเงินแต่ละบาท  
แต่ละสตางค์ของคนรวยและคนจนมีอรรถประโยชน์สุดท้าย (Marginal Utility) แตกต่างกัน

1.2 หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principles of Relative Equity) จากข้อเสียของการเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ดังกล่าวแล้วทำให้มีผู้พยายามคิดหาหลักเกณฑ์ใหม่ขึ้นมา ซึ่งได้แก่หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ หลักนี้อธิบายว่าการจัดเก็บภาษีถ้าจะให้เกิดความ เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีแล้วควรจะต้องพิจารณาถึงความสามารถของผู้เสียภาษี หรือผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีจะพึงได้รับจากรัฐด้วย ซึ่งแต่ละหลักต่างก็มีเหตุผลต่างกันดังนี้

1.2.1 *หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay Principles)* หลักนี้ มีความเห็นว่า คนที่มีรายได้เท่า ๆ กันควรที่จะต้องเสียภาษีเท่ากัน ส่วนคนที่มีรายได้แตกต่างกัน ก็แสดงอยู่ในตัวแล้วว่ามีความสามารถในการเสียภาษีต่างกัน แต่จำนวนเงินภาษีที่จะต้องเสียต่าง กันนั้นจะต้องเป็นความแตกต่างที่เหมาะสม กล่าวคือ ความเหมาะสมนั้นควรจะเป็นการเก็บภาษีตามอัตราก้าวหน้า (Progressive rate) หรืออัตราคงที่ (Proportional rate) หรือ อัตราถอยหลัง (Regressive rate) อย่างใดอย่างหนึ่งซึ่งยังไม่มีผู้ใดสามารถให้เหตุผลและชี้ขาดลงไปได้ว่าอัตราที่ เหมาะสมกับหลักความสามารถมากที่สุด คือแบบไหน การที่คนสองคนมีรายได้ต่างกัน 5 เท่าก็ดี หรือการที่คน ๆ หนึ่งมีภรรยาและบุตรหลายคน ส่วนอีกคนหนึ่งยังเป็นโสดอยู่ก็ดี หลักนี้ก็ยังไม่ทำให้ความไม่เสมอภาคเกิดขึ้นในระหว่างผู้เสียภาษี จากข้อบกพร่องจุดนี้ทำให้ John Stuart Mill ได้พยายามคิดค้นหลักการเก็บภาษีขึ้นใหม่โดยให้ผู้เสียภาษีทั้งหลายมีความเสมอภาคในการเสียสละ (Equality of sacrifice) Mill เสนอว่าความเสมอภาคในการเก็บภาษีหมายถึงความเสมอภาคในการเสียสละ การที่คน ๆ หนึ่งเสียสละเงินรายได้ส่วนหนึ่งเพื่อช่วยแบ่งเบาภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาล ต้องไม่ทำให้เขารู้สึกลำบากมากกว่าหรือน้อยกว่าความรู้สึกของคนอื่น ๆ ที่ต้องสละรายได้ของเขาให้ แก่รัฐบาลเช่นกัน

นอกจากนี้ Mill ยังได้เสนอว่า ไม่ควรเก็บภาษีจากผู้มีรายได้ขั้นต่ำ โดยใช้มาตรฐานการครองชีพขั้นต่ำเป็นเกณฑ์วัด ส่วนผู้ที่มีรายได้เกินกว่าขั้นต่ำ ก็ควรเสียสละรายได้ของตนให้แก่ รัฐในอัตราก้าวหน้าตามระดับรายได้ที่สูงขึ้น หลักความเสมอภาคในการเสียสละของ Mill ได้ กลายมาเป็นหลักการเก็บภาษีเงินได้ในอัตราก้าวหน้าที่ใช้กันอย่างแพร่หลายในปัจจุบันนี้

1.2.2 *หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (Benefit Principles)* หลักนี้พิจารณาผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีจะพึงได้รับจากบริการของรัฐเป็นประการสำคัญ โดยมีความเห็นว่าเมื่อผู้เสียภาษีได้ รับประโยชน์ไปจากรัฐเท่าใดก็ควรเสียภาษีให้แก่รัฐเท่ากับผลประโยชน์ที่ตนได้รับอันเนื่องมา จาก การเสนอบริการของรัฐ แต่การนำเอาหลักผลประโยชน์มาใช้ในการเก็บภาษีจะทำให้ขัดกับหลัก ความยุติธรรม กล่าวคือ คงจะเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่ากิจการของรัฐหลายอย่างให้ประโยชน์

แก่คนจนมากกว่าคนรวย เช่น กิจการด้านสาธารณสุข การศึกษาและการประกันสังคม เป็นต้น หากนำเอาหลักผลประโยชน์มาใช้ในการเก็บภาษีก็จะกลายเป็นว่าคนจนที่ใช้บริการเหล่านี้มากกว่าคนรวยก็จะต้องเสียภาษีมากกว่าคนรวย เพื่อให้เป็นไปตามหลักผลประโยชน์ เลยไปขัดกับหลักความเป็นธรรมตามความมุ่งหมายของ Adam Smith

บางตำรายังได้อธิบายหลักผลประโยชน์ที่ได้รับไปในแง่ที่ว่าผู้เสียภาษีตามหลักนี้จะต้องเป็นผู้ที่ซื้อสินค้าหรือบริการที่ผลิตโดยรัฐไปอุปโภคบริโภค โดยการซื้อนั้นจะต้องเป็นไปโดยความสมัครใจด้วย ซึ่งในการซื้อสินค้า และบริการดังกล่าวผู้ซื้อจะต้องจ่ายเงินค่าสินค้าและบริการนั้น ๆ ให้แก่รัฐในรูปของภาษีอากรนั่นเอง แสดงว่า ผู้ที่จะต้องเสียภาษีอากร ก็คือ ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการอุปโภคบริโภคสินค้า หรือบริการที่ผลิตโดยรัฐเท่านั้น ถ้าผู้ใดไม่ได้ซื้อสินค้าหรือบริการที่ผลิตโดยรัฐไปอุปโภคบริโภค ก็ไม่ใช่ผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐ จึงไม่ต้องเสียภาษี และผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการอุปโภคบริโภคสินค้าหรือบริการที่ผลิตโดยรัฐมากก็จะต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่ได้รับประโยชน์น้อย ดังนี้ เป็นต้น

นอกจากนี้ยังมีอีกทฤษฎีหนึ่งที่มีแนวความคิดทำนองเดียวกับหลักผลประโยชน์เรียกว่า ทฤษฎีค่าใช้จ่ายในการเสนอบริการของรัฐ (Cost of Service Theory) แนวความคิดของทฤษฎีนี้มีว่าบุคคลควรช่วยแบ่งเบาภาระค่าใช้จ่ายของรัฐ ในการที่รัฐให้บริการต่าง ๆ และคุ้มครองให้มีความปลอดภัยในชีวิตและทรัพย์สินแก่ประชาชนโดยตรง การที่บุคคลใดไม่ใช้บริการของรัฐย่อมถือว่าเป็นการสละสิทธิ์โดยความสมัครใจของเขาเอง จึงควรมีหน้าที่เสียภาษีให้แก่รัฐเช่นเดียวกัน

ถึงแม้ Adam Smith จะเห็นด้วยกับหลักความสามารถในการเสียภาษี และหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ แต่สนับสนุนหลักผลประโยชน์มากกว่า โดยมีความเห็นว่าเมื่อรัฐต้องจ่ายเงินลงทุนในกิจการต่าง ๆ เพื่อให้ประชาชนได้ใช้ประโยชน์จากกิจการเหล่านั้น รัฐก็ควรจะต้องเก็บภาษีจากประชาชนตามสัดส่วนแห่งผลประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับไป

**2. หลักความแน่นอน (Certainty)** หมายความว่าภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บควรมีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บที่แน่นอน ความแน่นอนในกรณีนี้มุ่งเน้นที่เรื่องต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(1) เวลาชำระภาษี จะต้องมีการกำหนดระยะเวลาในการชำระภาษีแต่ละชนิดไว้ ให้เป็นการแน่นอน เพื่อผู้เสียภาษีจะได้ทราบล่วงหน้า และเตรียมตัวจัดหาเงินสำหรับเสียภาษีและจัดสรรเวลาในการทำงานเพื่อเดินทางไปชำระภาษีตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมาย

(2) อัตราภาษี ภาษีทุกชนิดจะต้องมีการกำหนดอัตราภาษีที่จะจัดเก็บไว้ให้แน่นอน ไม่ให้ปล่อยให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บกำหนดได้เองตามความพอใจ เพราะความแน่นอนในที่นี้ยังหมายถึง

ความไม่ล่าเอียงในการเก็บภาษีด้วย นอกจากนี้ ผู้เสียภาษีจะได้สามารถคำนวณภาษีและเตรียมเงินที่จะต้องเสียภาษีไว้ล่วงหน้าเมื่อเจ้าพนักงานเรียกเก็บจะได้มีเงินจ่ายให้เต็มตามจำนวน

(3) วิธีการชำระภาษี จะต้องกำหนดไว้ล่วงหน้าให้เป็นการแน่นอนเช่นเดียวกัน เพื่อให้ผู้เสียภาษีทุกคนจะได้ทราบและเตรียมตัวได้อย่างถูกต้อง เพราะนอกจากจะเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีแล้วยังเป็นความสะดวกในการปฏิบัติงานตามหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดเก็บและทำให้การจัดเก็บดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ

(4) สถานที่เสียภาษี จะต้องกำหนดให้แน่นอนว่าภาษีแต่ละประเภทจะต้องไปชำระที่ไหน การกำหนดสถานที่สำหรับชำระภาษีจะต้องคำนึงถึงความสะดวกในด้านการคมนาคมด้วย เพื่อให้ผู้เสียภาษีจะได้ไม่ต้องเสียเวลาในการเดินทางไปชำระภาษีมากเกินไป

การกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บต่าง ๆ ดังกล่าวไว้ให้เป็นการแน่นอนก็เพื่อที่จะให้ผู้เสียภาษีมีโอกาสปรับปรุงวิธีการดำเนินธุรกิจของตนและตระเตรียมค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีอากรไว้ล่วงหน้า พร้อมทั้งสามารถรวบรวมเงินค่าภาษีไปชำระได้อย่างถูกต้องครบถ้วนตามระยะเวลาที่กำหนดไว้

**3. หลักความสะดวก (Convenience)** Adam Smith มีความเห็นว่าภาษีอากรทุกประเภทควรเรียกเก็บตามระยะเวลา และตามวิธีที่สะดวกที่สุดแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี การเลือกระยะเวลาและวิธีเก็บที่อำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีทำให้สามารถเก็บเงินค่าภาษีได้มากแล้วยังทุ่นเวลาและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนั้น ๆ อีกด้วย หลักความสะดวกนี้มีจุดมุ่งหมายว่า เมื่อประชาชนมีภาระหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐ รัฐก็ควรที่จะเป็นฝ่ายอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีในการไปติดต่อเพื่อชำระภาษี เป็นต้นว่าการกำหนดระยะเวลาชำระภาษีควรให้เหมาะสมแก่ฤดูกาล เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ควรเก็บหลังฤดูเก็บเกี่ยวแล้วเพราะเป็นระยะเวลาที่เหมาะสมที่สุดในการเก็บภาษี จากชาวไร่ชาวนา เนื่องจากเป็นเวลาที่ราษฎรว่างจากการเก็บเกี่ยวและกำลังมีเงินได้จากการขายข้าวหรือผลผลิตอื่น ๆ จึงมีความสามารถที่จะชำระภาษีได้มากกว่าเวลาอื่น

ส่วนหลักเกณฑ์เกี่ยวกับวิธีการจัดเก็บก็ควรกำหนดไว้ให้ง่ายต่อการนำเงินมาชำระภาษีและสถานที่เก็บภาษีก็ควรกำหนดให้สะดวกแก่การสัญจรไปมาด้วย นอกจากนี้ควรมีการประชาสัมพันธ์ให้คำแนะนำช่วยเหลือเกี่ยวแก่การปฏิบัติในการกรอกแบบฟอร์ม และการนำเงินไปเสียภาษีด้วย หลักความสะดวกนี้หากวางไว้อย่างเหมาะสมแล้วย่อมเป็นการจูงใจประชาชนในการให้ความร่วมมือเสียภาษีอากร ทำให้รัฐสามารถเก็บภาษีอากรได้ครบถ้วนยิ่งขึ้น

ในปัจจุบันนี้ทางเจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีบางประเภทของประเทศไทย เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งกรมสรรพากรเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บได้อำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียเป็นอย่างมาก โดยการจัดส่งแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ (ภ.ง.ด.) ไปให้ผู้เสียภาษีถึงบ้านทุกคน ทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียเวลาเดินทางไปขอแบบแสดงรายการจากหน่วยงานของรัฐเพื่อนำกลับไปกรอกรายการที่บ้าน คงเสียเวลาเพียงครั้งเดียวคือการเดินทางไปยื่นแบบแสดงรายการและชำระเงินค่าภาษีเท่านั้น

**4. หลักประหยัด (Economy)** Adam Smith มีความเห็นว่าการบริหารงานเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีควรให้เสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุดทั้งฝ่ายผู้จัดเก็บและฝ่ายผู้เสียภาษี ในขณะเดียวกันก็ควรให้ได้ผลประโยชน์มากที่สุดด้วย และนอกจากค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการจัดเก็บควรจะต้องต่ำกว่าจำนวนเงินภาษีที่จะเก็บได้แล้ว การจัดเก็บภาษียังควรที่จะต้องให้มีผลกระทบต่อการทำงานของเอกชนน้อยที่สุดด้วย ภาษีอากรที่ไม่ชอบด้วยหลักประหยัดได้แก่

(1) ในการบริหารจัดการเก็บใช้เจ้าหน้าที่จำนวนมากกว่าความจำเป็นทำให้ต้องเสียค่าใช้จ่ายสูง

(2) การเก็บภาษีใดก็ตามที่มีอุปสรรคไม่ว่าจะเป็นกรณีที่ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความท้อถอยไม่มีกำลังใจในการประกอบอาชีพ หรือทำให้ธุรกิจบางอย่างต้องหยุดชะงัก หรือเลิกกิจการไปเลยก็ตาม

(3) การเก็บภาษีที่เป็นเหตุให้มีการหลีกเลี่ยงกันอย่างมากไม่ว่าจะเป็นเพราะอัตราภาษีสูงเกินไป หรือเพราะออกกฎหมายไว้ไม่รัดกุมมีช่องโหว่ทำให้หลีกเลี่ยงได้ก็ดี ย่อมถือว่าเป็นการรั่วไหล และไม่ประหยัดด้วยกันทั้งสิ้น

## 2. ลักษณะของภาษีอากรที่ดีตามความเห็นของ Seligman

Seligman มีความเห็นเกี่ยวกับเรื่องลักษณะของภาษีอากรที่ดีว่าควรจะต้องทำการพิจารณาเป็นด้าน ๆ ไป ซึ่งอาจแยกออกพิจารณาได้เป็น 4 ด้านด้วยกัน คือ ด้านการคลัง ด้านการปฏิบัติจัดเก็บ ด้านเศรษฐกิจ และด้านศีลธรรม

**2.1 ด้านการคลัง** การพิจารณาลักษณะของภาษีอากรในด้านการคลังจะต้องพิจารณาว่าภาษีแต่ละประเภทจะทำการจัดเก็บสามารถทำรายได้เข้ารัฐมากน้อยเพียงใด เกี่ยวกับเรื่องนี้จะต้องพิจารณาจากลักษณะสำคัญของภาษี 2 ประการด้วยกัน คือ

**2.1.1 ลักษณะอำนาจผล (Productivity)** ลักษณะอำนาจผลหมายความว่า ภาษีที่จัดเก็บ จะต้องทำรายได้ให้รัฐเป็นจำนวนมาก เมื่อวัดอุปสงค์อันสำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรโดยทั่วไป

คือ การหารายได้เข้ารัฐ เพื่อจะได้นำเอารายได้เหล่านั้นไปใช้จ่ายในการบริหารประเทศ ดังนั้นในการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทสิ่งสำคัญที่จะต้องพิจารณาก็คือจำนวนเงินภาษีที่จะพึงเก็บได้ กล่าวคือ ถ้าเป็นภาษีที่ดีเมื่อดำเนินการจัดเก็บไปแล้วจะต้องสามารถทำรายได้ให้ตามความต้องการของรัฐ ในขณะที่เดียวกันการเก็บภาษีดังกล่าวก็ต้องไม่ทำให้ผู้เสียภาษีหมดกำลังใจในการทำงานด้วย

ภาษีที่ทำรายได้ให้รัฐมาก ๆ ไม่จำเป็นว่าจะต้องจัดเก็บในอัตราสูงเสมอไป เพราะภาษีที่จัดเก็บในอัตราสูงนั้นอาจทำรายได้ให้แก่รัฐเป็นจำนวนมาก ก็แต่เฉพาะในระยะแรก ๆ ซึ่งเป็นระยะสั้นเท่านั้น ครั้นในระยะยาวแล้วภาษีที่กำหนดอัตราไว้สูง อาจเป็นสาเหตุทำให้เกิดการพยายามหาช่องทางเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีมากขึ้น จนในที่สุดอาจเก็บเงินภาษีได้เป็นจำนวนน้อยลง ก็เป็นไปได้ ในทางกลับกันถ้าภาษีที่จัดเก็บกำหนดอัตราไว้ต่ำ แม้ว่าในระยะแรกจะเก็บเงินภาษีได้น้อย แต่เมื่อจัดเก็บไปนาน ๆ คือในระยะยาวอาจเก็บเงินภาษีได้เพิ่มมากขึ้นก็ได้

ดังนั้นในการพิจารณาว่าภาษีแต่ละประเภทมีลักษณะอำนาจผลหรือไม่จึงต้องพิจารณาจากสาระสำคัญดังต่อไปนี้คือ

(ก) ภาษีชนิดนั้น ๆ เมื่อทำการจัดเก็บไปแล้วได้เงินภาษีจำนวนมากตามความต้องการของรัฐหรือไม่ ถ้าเก็บได้มากแต่ในระยะเดียวกันก็ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บสูงมากด้วย กรณีเช่นนี้จะถือว่าภาษีนั้นมีลักษณะอำนาจผลอย่างสมบูรณ์ไม่ได้

(ข) จำนวนเงินภาษีที่เก็บได้ต้องไม่ขึ้นอยู่กับภาวะเศรษฐกิจ คือจะต้องพิจารณาว่าเมื่อเศรษฐกิจของประเทศอยู่ในภาวะตกต่ำ จำนวนเงินภาษีที่เก็บได้ยังคงมีจำนวนมากพอกับความต้องการของรัฐอยู่หรือไม่ เพราะแม้ว่าจะเก็บเงินเข้าคลังได้เป็นจำนวนมากในยามปกติ แต่เมื่อเกิดภาวะเศรษฐกิจตกต่ำขึ้นแล้วกลับปรากฏว่าเงินภาษีที่เก็บได้มีจำนวนลดลงไปกว่าเดิม ปรากฏการณ์เช่นนี้ย่อมถือว่าภาษีนั้นยังขาดลักษณะอำนาจผลเช่นเดียวกัน

ด้วยเหตุนี้ภาษีอากรประเภทต่าง ๆ จะคำนึงถึงแต่ลักษณะอำนาจผล (productivity) โดยมุ่งแต่จะเก็บเงินเข้าคลังให้ได้มาก ๆ เพียงอย่างเดียวไม่ได้ หากแต่จะต้องคำนึงถึงลักษณะอื่น ๆ ประกอบกันไปด้วย เช่น ลักษณะยืดหยุ่น ลักษณะทรงตัว และลักษณะไพศาล ทำนองเดียวกันถ้าจะคำนึงถึงลักษณะอื่น ๆ ดังกล่าวแล้วมากเกินไป ก็อาจมีผลกระทบไปถึงลักษณะอำนาจผลได้เช่นเดียวกัน

2.1.2 ลักษณะยืดหยุ่น (Elasticity) ภาษีทุกประเภทควรมีความยืดหยุ่นพอสมควร คือ สามารถเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจได้โดยง่าย ความยืดหยุ่นของภาษีแต่ละประเภทจะมีมากน้อยแค่ไหนสามารถทราบได้โดยการเปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีที่



เก็บได้เพิ่มขึ้นกับอัตราภาษีส่วนที่เปลี่ยนแปลงไปไม่ว่าจะเป็นในทางเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้ ลักษณะความยืดหยุ่นของภาษีอาจแยกประเด็นพิจารณาได้เป็น 4 กรณี คือ

(1) ภาษีที่ไม่มีคามยืดหยุ่นเลย ภาษีประเภทใดก็ตาม ถ้าหากเพิ่มอัตราภาษีแล้ว กลับปรากฏว่าจำนวนเงินภาษีที่เก็บได้ไม่เพิ่มขึ้นจากเดิมเลยหรือกลับลดน้อยลงไปกว่าเดิมประการหนึ่ง กับกรณีที่เมื่อลดอัตราภาษีให้ต่ำลงแล้ว แต่จำนวนเงินภาษีที่เก็บได้กลับเพิ่มขึ้นหรือคงที่เท่าเดิมก็ ลักษณะดังกล่าวแสดงว่าภาษีประเภทนั้นไม่มีความยืดหยุ่นเลย

(2) ภาษีที่มีความยืดหยุ่นตามปกติ คือ ภาษีที่เมื่อเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีให้สูงขึ้นหรือลดลงแล้ว มีผลทำให้จำนวนเงินภาษีที่เก็บได้เพิ่มขึ้นหรือลดลงในอัตราส่วนเท่ากับกับอัตราภาษีส่วนที่เปลี่ยนแปลง กรณีเช่นนี้ถือว่าภาษีชนิดนั้นมีความยืดหยุ่นตามปกติ ตัวอย่างเช่น เมื่อเปลี่ยนแปลงภาษีเงินได้ให้สูงขึ้น 1 เปอร์เซ็นต์แล้วมีผลทำให้จำนวนเงินภาษีที่เก็บได้เพิ่มขึ้น 1 เปอร์เซ็นต์เท่า ๆ กัน ดังนี้ เป็นต้น

(3) ภาษีที่มีความยืดหยุ่นมาก ภาษีประเภทใดก็ตามเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีแล้ว มีผลทำให้จำนวนเงินภาษีที่เก็บได้เพิ่มขึ้นหรือลดลงในอัตราส่วนที่สูงกว่าอัตราภาษีส่วนที่เปลี่ยนแปลง แสดงว่าภาษีประเภทนั้นมีความยืดหยุ่นมาก ตัวอย่างเช่น เมื่อเพิ่มอัตราภาษีให้สูงขึ้น 1 เปอร์เซ็นต์แล้ว มีผลทำให้จำนวนเงินภาษีที่เก็บได้เพิ่มมากขึ้นเกินกว่า 1 เปอร์เซ็นต์ เป็นต้น

(4) ภาษีที่มีความยืดหยุ่นน้อย ภาษีประเภทใดเมื่อเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีแล้วมีผลทำให้จำนวนเงินภาษีที่เก็บได้เพิ่มขึ้นหรือลดลงในอัตราส่วนต่ำกว่าการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของอัตราภาษี กรณีเช่นนี้จัดว่าภาษีชนิดนั้นมีความยืดหยุ่นน้อย ตัวอย่างเช่น เมื่อเพิ่มอัตราภาษีให้สูงขึ้น 1 เปอร์เซ็นต์แล้ว ทำให้เงินภาษีที่เก็บได้มีจำนวนมากขึ้นเหมือนกันแต่มากขึ้นไม่ถึง 1 เปอร์เซ็นต์

เท่าที่กล่าวมาแล้วจะเห็นได้ว่า ภาษีอากรที่มีลักษณะยืดหยุ่น ก็คือภาษีที่สามารถปรับปรุงเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจได้ตามที่ต้องการเพื่อเหตุผลในการจัดเก็บเงินภาษีให้ได้มากหรือน้อยตามความต้องการทางการคลัง ภาษีที่ดีควรมีลักษณะยืดหยุ่นได้มาก กล่าวคือ เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเพียงเล็กน้อยก็จะทำให้จำนวนเงินภาษีที่จัดเก็บเปลี่ยนแปลงไปได้อย่างมาก และลักษณะยืดหยุ่นนี้จะต้องเป็นไปได้ทั้งในทางเพิ่มขึ้นและลดลง กล่าวคือ ถ้าลดอัตราภาษีเพียงเล็กน้อยจะทำให้จำนวนเงินภาษีที่เก็บได้ลดลงอย่างมาก และถ้าเพิ่มอัตราภาษีเพียงเล็กน้อยก็จะมีผลทำให้จำนวนเงินภาษีที่เก็บได้เพิ่มขึ้นไปอย่างมากเช่นเดียวกัน ภาษีอากรประเภทใดก็ตามที่มีความยืดหยุ่นมากจัดว่าเป็นภาษีอากรที่มีลักษณะอำนาจผลอยู่ในตัวด้วย

อย่างไรก็ตามภาษีที่มีความยืดหยุ่นมากมิได้หมายความว่าจะสามารถเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีได้ทุกโอกาส เพราะในบางโอกาสได้แต่ลดอัตราราลงทางเดียวจะเพิ่มอัตราให้สูงขึ้นไม่ได้เลย เช่น ภาษีเงินได้ และภาษีทรัพย์สิน ในภาวะที่เศรษฐกิจตกต่ำจะไม่สามารถเพิ่มอัตราภาษีได้เลย เพราะถ้าเพิ่มอัตราภาษีเงินได้ในภาวะเช่นนี้ นอกจากเงินภาษีที่เก็บได้จะไม่เพิ่มจำนวนขึ้นแล้ว ยังอาจทำให้ลดน้อยลงไปเสียด้วยซ้ำ จำนวนเงินภาษีที่ลดน้อยลงไปนี้ไม่ใช่เป็นเพราะมีการหลีกเลี่ยงภาษีเกิดขึ้นแต่ประการใด หากเป็นเพราะว่าการหารายได้ของประชาชนในระยะนี้เป็นไปอย่างฝืดเคือง ด้วยเหตุนี้เองการเพิ่มอัตราภาษีจึงคล้ายกับเป็นการซ้ำเติมหรือเป็นการบังคับให้ประชาชนต้องเลิกการประกอบกิจการทั้ง ๆ ที่ถ้าใครเกือบจะไม่มีเหลืออยู่แล้วไปโดยปริยาย เมื่อนักธุรกิจการค้าต้องเลิกกิจการค้าไปเพราะเหตุเช่นนี้ ผลที่ติดตามมาก็คือ รายได้อันเป็นฐานภาษีพลอยลดลงตามไปด้วย

2.1.3 ลักษณะทรงตัว (Stability) ภาษีที่ดีจะต้องมีลักษณะทรงตัว กล่าวคือในระยะเวลาที่เศรษฐกิจอยู่ในภาวะเจริญรุ่งเรือง ภาษีที่ดีจะต้องสามารถทำรายได้ให้รัฐเป็นจำนวนมาก และเมื่อเศรษฐกิจอยู่ในภาวะตกต่ำ เงินภาษีที่เคยเก็บได้ก็ไม่ควรลดลงน้อยลงตามไปด้วย แต่ข้อเท็จจริงที่ปรากฏอยู่โดยทั่วไปมักเป็นว่าภาษีที่จะทำรายได้ให้แก่รัฐมากหรือน้อยมักขึ้นอยู่กับภาวะเศรษฐกิจ คือถ้าเศรษฐกิจอยู่ในภาวะตกต่ำการดำเนินธุรกิจการค้าโดยทั่วไปมักจะตกอยู่ในสภาพชะงักงัน การค้าซบเซา บุคคลทั่วไปโดยเฉพาะผู้ที่มีรายได้ขึ้นอยู่กับภาวะของเศรษฐกิจ เช่น พวกพ่อค้ามักจะมีรายได้ลดลง ทำให้จำนวนเงินภาษีแต่ละประเภทที่เก็บได้พลอยลดน้อยถอยลงตามไปด้วย แต่ข้อเท็จจริงปรากฏว่าในยามนี้หรือในภาวะเช่นนี้กลับเป็นระยะเวลาที่รัฐบาลต้องการรายได้เพิ่มมากขึ้น ทั้งนี้เพื่อที่จะได้นำเอาเงินรายได้เหล่านั้นไปใช้จ่ายในกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อแก้ไขภาวะเศรษฐกิจที่กำลังซบเซาอยู่ให้ดีขึ้น และเพื่อลดปัญหาการว่างงานซึ่งมักจะปรากฏอยู่โดยทั่วไป

ความจริงแล้วในระยะเวลาที่เศรษฐกิจอยู่ในภาวะตกต่ำรายได้ของประชาชนมิได้ลดต่ำลงเหมือนกันไปหมดทุกกลุ่มอาชีพ ประชาชนบางกลุ่มอาจมีรายได้บางชนิดที่ยังทรงตัวอยู่หรืออาจเพิ่มสูงขึ้นในขณะที่รายได้ของคนบางอาชีพลดลงก็มี เช่นพวกที่มีรายได้ประจำเป็นต้น เมื่อเป็นเช่นนี้ก็แสดงว่าในยามที่ภาวะเศรษฐกิจตกต่ำความสามารถในการเสียภาษีก็ยังคงมีอยู่บ้างพอที่จะหาทางแก้ไขได้ด้วยการเพิ่มอัตราภาษีบางประเภท เพื่อตั้งเงินเข้าคลังได้เพิ่มขึ้นไม่มากนักน้อย แต่ถ้าเพิ่มอัตราภาษีดังกล่าวแล้วยังได้เงินไม่เพียงพอ รัฐบาลก็อาจจะต้องเปลี่ยนไปใช้วิธีกู้เงินซึ่งเป็นทางเลือกสุดท้าย เพื่อช่วยแก้ไขภาวะเศรษฐกิจให้กลับคืนสู่ภาวะปกติต่อไป

ภาษีการบริโภค และภาษีทรัพย์สิน จัดว่าเป็นตัวอย่างของภาษีที่มีลักษณะการทรงตัวดี เพราะจะสังเกตเห็นได้ว่าไม่ว่าเศรษฐกิจของประเทศจะอยู่ในภาวะเจริญรุ่งเรือง หรือตกต่ำก็ตาม การอุปโภคบริโภคของประชาชนและการถือครองกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินก็ยังคงมีอยู่และไม่ค่อยจะเปลี่ยนแปลงตลอดจนราคาเครื่องอุปโภคบริโภค และราคาทรัพย์สินโดยทั่วไปก็จะไม่เคลื่อนไหว หรือเปลี่ยนแปลงมากนัก สำหรับประเทศไทยภาษีที่มีลักษณะทรงตัวดีได้แก่ ภาษีการค้า ส่วนภาษีที่มีลักษณะการทรงตัวไม่ดีได้แก่ภาษีศุลกากร ทั้งนี้เนื่องจากประเทศไทยเป็นประเทศเกษตรกรรม เศรษฐกิจของประเทศขึ้นอยู่กับผลผลิตทางเกษตร โดยเฉพาะในด้านการส่งออกไปขายในต่างประเทศ ราคาของผลผลิตดังกล่าวมักเดินสวนทางกับความต้องการทางการคลังของประเทศ กล่าวคือในสมัยเศรษฐกิจกำลังรุ่งเรืองรัฐสามารถหารายได้จากทุกทางและในระยะนั้นความต้องการรายได้จากภาษีศุลกากรมีน้อยแต่กลับปรากฏว่าผลผลิตทางเกษตรของตลาดโลกมีราคาขึ้นสูงภาษีศุลกากรจึงทำรายได้ให้แก่ประเทศอย่างมากมาย แต่ครั้นเวลาที่เศรษฐกิจตกต่ำการหารายได้ของรัฐในทุก ๆ ทางเป็นไปได้ด้วยความยากลำบาก รัฐจึงมีความต้องการเงินจากภาษีศุลกากรมากขึ้น แต่กลับปรากฏว่าราคาผลผลิตทางเกษตรในตลาดโลกตกต่ำลงอันเป็นผลให้ภาษีศุลกากรทำรายได้ให้แก่ประเทศลดน้อยลง ด้วยเหตุนี้ภาษีศุลกากรจึงไม่สามารถเป็นภาษีหลักของประเทศได้

**2.1.4 ลักษณะไพศาล (Diversity of Sources)** ลักษณะไพศาลในที่นี้หมายความว่า ในแต่ละระบบเศรษฐกิจ หรือในแต่ละประเทศ ควรจัดเก็บภาษีหลายประเภท เพื่อรายได้ของรัฐจะได้มีที่มาจากหลายแหล่งเพราะภาษีซึ่งมีที่มาจากหลาย ๆ แหล่งจะสามารถทำรายได้ให้แก่รัฐเพิ่มมากขึ้น คุณประโยชน์ของการจัดเก็บภาษีหลายประเภทจะเห็นได้อย่างชัดเจนก็เวลาที่ประเทศชาติกำลังตกอยู่ในภาวะฉุกเฉิน ซึ่งในขณะนั้นรัฐบาลมีความจำเป็นต้องใช้จ่ายเงินเป็นจำนวนมากยิ่งขึ้น การเก็บภาษีหลายประเภทจะช่วยลดอัตราการหลีกเลี่ยงภาษีให้น้อยลงเพราะผู้เสียภาษีไม่สามารถหลีกเลี่ยงภาษีไปได้ง่าย ๆ กล่าวคือเมื่อหลีกเลี่ยงภาษีประเภทหนึ่งไปได้ ก็จะต้องไปติดภาษีอีกประเภทหนึ่งอย่างเลี่ยงไม่พ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งถ้าฐานของภาษีประเภทต่าง ๆ มีความสัมพันธ์กันเช่นรายรับของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนจำกัด นอกจากจะต้องเสียภาษีเงินได้แล้วยังต้องเสียภาษีการค้าอีกด้วย กรณีเช่นนี้ผู้เสียภาษีจะไม่สามารถหลีกเลี่ยงภาษีชนิดใดชนิดหนึ่งไปได้ง่าย ๆ เพราะเจ้าหน้าที่สามารถตรวจสอบได้ไม่ยากนัก แต่ถ้าหากว่าประเทศใดใช้ระบบภาษีเดี่ยว คือจัดเก็บภาษีอยู่เพียงประเภทเดียว ถ้าผู้เสียภาษีสามารถหลีกเลี่ยงภาษีประเภทเดียวนั้นได้ เขาก็จะหลุดพ้นจากการเสียภาษีไปได้เลย

เนื่องจากในยามฉุกเฉินรัฐต้องใช้จ่ายเงินเป็นจำนวนมาก บางครั้งจึงมีความจำเป็นต้องเก็บภาษีเพิ่มขึ้น การเก็บภาษีเพิ่มขึ้นนี้อาจทำได้ 2 วิธี คือ

(1) การเพิ่มภาษีตามแนวตั้ง (Vertical increase) คือการเพิ่มอัตราภาษีของภาษีชนิดใดชนิดหนึ่ง หรือหลายชนิดที่ทำการจัดเก็บอยู่แล้วให้มีอัตราสูงขึ้นกว่าเดิม

(2) การเพิ่มภาษีตามแนวนอน (Horizontal increase) คือการจัดเก็บภาษีประเภทใหม่ ๆ ที่ยังไม่เคยทำการจัดเก็บมาก่อนเลย ทำให้ภาษีที่จัดเก็บมีจำนวนมากขึ้น

การจัดเก็บภาษีหลายประเภทนอกจากจะช่วยลดการหลีกเลี่ยงภาษีให้น้อยลงแล้วยังมีส่วนช่วยกระจายภาระภาษีให้เป็นธรรมมากยิ่งขึ้นอีกด้วย เนื่องจากภาษีแต่ละประเภทมักจะมีทั้งส่วนดีและส่วนเสียอยู่ในตัว แต่เมื่อมีภาษีหลาย ๆ ประเภท ส่วนดีของภาษีประเภทหนึ่งก็จะไปช่วยเฉลี่ยส่วนเสียของภาษีอีกประเภทหนึ่ง ดังนั้นเมื่อพิจารณาภาษีทุก ๆ ประเภทรวมกันแล้ว ส่วนดีส่วนเสียของภาษีประเภทต่าง ๆ ก็จะชดเชยกันทำให้ข้อเสียลดน้อยลงไป

**2.2 ด้านการปฏิบัติจัดเก็บ** ในการจัดเก็บภาษีอากรวัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดก็คือ ทำอย่างไรการจัดเก็บภาษีอากรจึงจะดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ คำว่า ประสิทธิภาพ (Efficiency) นั้นนอกจากจะหมายความว่า การจัดเก็บภาษีต้องได้เงินมากหรือเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย หรือรัวไหล่น้อยที่สุดแล้ว ยังหมายความว่า ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บจะต้องประหยัดที่สุดอีกด้วย เกี่ยวกับเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรอย่างไรจึงจะมีประสิทธิภาพนี้ Seligman มีความเห็นว่าภาษีอากรนั้นจะต้องมีลักษณะง่าย ๆ (Simplicity) นอกจากนี้แล้วก็ต้องมีลักษณะแน่นอนสะดวก และประหยัดเหมือนกับแนวความคิดของ Adam Smith ที่ได้กล่าวมาแล้วในตอนต้น

ลักษณะง่าย ๆ (Simplicity) ตามความเห็นของ Seligman นั้นหมายความว่า ควรจะเริ่มต้นมาตั้งแต่ตัวบทกฎหมายที่ง่ายต่อการอ่านและการทำความเข้าใจ คือ ผู้เสียภาษีโดยทั่วไปอ่านแล้วจะต้องสามารถเข้าใจได้ นอกจากนี้ในด้านการปฏิบัติจัดเก็บเริ่มจากการออกแบบแบบฟอร์มสำหรับผู้เสียภาษีนำไปกรอกแสดงรายการเสียภาษีจะต้องเป็นแบบฟอร์มที่อ่านเข้าใจง่าย ส่วนวิธีการจัดเก็บหรือการชำระภาษีก็ควรกำหนดให้ง่าย ๆ เช่นเดียวกัน เพราะนอกจากจะอำนวยความสะดวกให้แก่เจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดเก็บและผู้เสียภาษีแล้ว ยังทำให้ผู้เสียภาษีมีความรู้สึกที่จะให้ความร่วมมือในการเสียภาษีมากขึ้น หรือกล่าวในทางตรงข้ามก็คือ ความคิดที่จะหลีกเลี่ยงภาษีมีน้อยลง และจากจุดนี้เองที่จะทำให้การจัดเก็บภาษีดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ

ด้วยเหตุนี้ภาษีอากรที่มีลักษณะง่าย ๆ จึงนับว่ามีความสำคัญมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งในปัจจุบันซึ่งมีการจัดเก็บภาษีอากรอยู่หลายประเภทโดยแต่ละประเภทต่างก็กำหนดหลักเกณฑ์และ

วิธีการในการจัดเก็บแตกต่างกันออกไป ถ้าหลักเกณฑ์และวิธีการของภาษีทุกชนิดที่จัดเก็บเข้าใ  
ยากสลับซับซ้อนก็จะทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความเบื่อหน่ายและไม่ให้ความร่วมมือเท่าที่ควร ตรง  
กันข้าม ถ้าภาษีทุกประเภทมีลักษณะง่าย ๆ ดังกล่าวแล้ว ผู้เสียภาษีก็จะเต็มใจ และให้ความร่วม  
มือในการเสียภาษีมากยิ่งขึ้น

ส่วนลักษณะแน่นอน สะดวก และประหยัด ได้กล่าวไว้แล้วโดยละเอียดในตอนต้นของ  
บทนี้ ฉะนั้นจึงจะไม่นำมากล่าว ณ ที่นี้ อีกให้เป็นการซ้ำซ้อนโดยไม่จำเป็น

**2.3 ด้านเศรษฐกิจ** ถึงแม้ว่าวัตถุประสงค์ในการเก็บภาษี คือ การหารายได้ก็ตาม แต่ภาษี  
ที่ดีก็ไม่ควรที่จะมุ่งหวังแต่หารายได้เข้ารัฐเพียงอย่างเดียว ในการจัดเก็บภาษีแต่ละอย่างควรจะ  
ต้องพิจารณาด้วยว่าภาษีนั้น ๆ เมื่อทำการจัดเก็บแล้วจะมีผลกระทบต่อการค้าเงินธุรกิจ หรือ  
อุตสาหกรรมของประชาชนโดยทั่วไปหรือไม่เพียงใด ภาษีอากรประเภทใดก็ตามถ้าจัดเก็บแล้วมี  
ส่วนกระทบการประกอบอุตสาหกรรม และธุรกิจของเอกชนได้น้อยเพียงใด ก็จะเป็นผลดีต่อ  
เศรษฐกิจของประเทศโดยส่วนรวมได้มากเพียงนั้น J.M. Clark นักเศรษฐศาสตร์ผู้หนึ่งได้กล่าว  
ไว้ว่า รัฐบาลควรจัดเก็บภาษีอากรภายในขอบเขต ถ้าหากรัฐบาลเก็บภาษีเกินกว่าร้อยละ 25 ของ  
รายได้ประชาชาติแล้วจะทำให้เกิดภาวะเงินเฟ้ออย่างรุนแรงได้ นอกจากนี้ภาษีที่ดีเมื่อทำการจัดเก็บ  
แล้วจะต้องไม่มีผลทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีเกิดความท้อใจในการประกอบอาชีพ คือ ไม่อยาก  
ทำงานหรือทำงานน้อยลง หรือทำให้บรรดาธุรกิจต่าง ๆ หมดความต้องการที่จะลงทุนเพราะ  
เกรงว่าผลกำไรที่ได้รับภายหลังจากหักภาษีแล้วจะไม่คุ้มกับการเสี่ยงในการลงทุน หรือเป็นเหตุ  
ทำให้ประชาชนหาทางหลีกเลี่ยงภาษีกัน (avoidance) มากขึ้น โดยพยายามใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย  
บ้างหรือหลบหลีกภาษีอากร (evasion) โดยผิดกฎหมายเพิ่มมากขึ้น ดังนี้ เป็นต้น

**2.4 ด้านศีลธรรม** เนื่องจากภาษีอากรมีลักษณะบังคับอยู่ในตัว คือผู้เสียภาษีต้องเสียภาษี  
ไปโดยมิได้สมัครใจเพราะเป็นหน้าที่ที่จะต้องรับผิดชอบตามกฎหมายที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ ดังนั้นผู้  
เสียภาษีจึงมักจะมีความรู้สึกว่าการเสียภาษีเป็นการอย่างหนึ่งที่จะต้องแบกเอาไว้ ด้วยเหตุนี้ใน  
การจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทจึงควรจะต้องพิจารณาให้รอบคอบเสียก่อนว่าภาษีนั้น ๆ ขอบด้วย  
หลักความเป็นธรรมหรือไม่เพียงใด ภาษีที่เป็นธรรมไม่ควรให้ภาระภาษีตกอยู่กับชนกลุ่มหนึ่ง  
กลุ่มใดโดยเฉพาะ ควรกระจายภาระภาษีไปสู่บุคคลที่อยู่ในฐานะอย่างเดียวกันให้ทั่วถึง ขณะเดียวกัน  
ผลของภาษีอากรก็ควรจะทำเทียมกันด้วย

นอกจาก Adam Smith และ Seligman แล้วยังมีนักเศรษฐศาสตร์อีกหลายท่านที่แสดง  
ความคิดเห็นเกี่ยวกับลักษณะของภาษีอากรที่ดี ซึ่งส่วนใหญ่ก็มีความเห็นใกล้เคียงกัน จะแตก  
ต่างกันไปบ้างก็เป็นเรื่องปลีกย่อยเท่านั้น

ทั้งหมดที่กล่าวมานี้เป็นเพียงความคิด ความเห็นของนักเศรษฐศาสตร์เพียงสองท่านเท่านั้น ซึ่งถ้าจะพิจารณาความคิดเห็นที่ได้กล่าวมาแล้วทั้งหมดจะเห็นว่าถ้าปฏิบัติได้จริง ๆ แล้วคงจะเป็นผลดีทั้งฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บ คือรัฐบาล และฝ่ายราษฎรผู้มีหน้าที่เสียภาษี แต่จะอย่างไรก็ตาม เท่าที่ปรากฏอยู่ในประเทศต่าง ๆ ไม่มีประเทศใดที่จะสามารถนำเอาหลักภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith และ Seligman มาใช้อย่างได้ผลเต็มร้อยเปอร์เซ็นต์ ดังนั้นข้อคิดความเห็นดังกล่าวจึงปรากฏอยู่ในทฤษฎีเสียเป็นส่วนใหญ่ ทั้งนี้เนื่องจากภาวะทางเศรษฐกิจได้เปลี่ยนแปลงไปตลอดเวลา ภาษีอากรที่เคยพิจารณากันมาในยุคนั้นว่าเป็นธรรมอาจกลายเป็นไม่เป็นธรรมในอีกยุคหนึ่งก็ได้ เพราะมีปัจจัยต่าง ๆ เข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องเพิ่มมากขึ้น และซับซ้อนมากขึ้น ดังนั้นทฤษฎีที่วางเอาไว้จึงไม่ใช่สิ่งที่แน่นอนตายตัว เสมอไป