

บทที่ 2

ระบบภาษีอากร (Tax System)

1. ความนำ

ภาษีอากรต่างๆที่รัฐบาลจัดเก็บเราเรียกว่า ระบบภาษี (tax system) หรือโครงสร้างภาษี (tax structure) ซึ่งในระบบเศรษฐกิจหนึ่ง ๆ มีภาษีมากมายหลายชนิดที่รัฐบาลดำเนินการจัดเก็บจากประชาชนและหน่วยธุรกิจเพื่อเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาล และเพื่อบรรลุมัตถุประสงค์ด้านอื่น ๆ เช่น การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ การส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ การกระจายรายได้ และการจัดสรรทรัพยากรให้มีประสิทธิภาพ โดยทั่วไป ภาษีอากรต่าง ๆ ที่รัฐบาลจัดเก็บจะมีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกัน และจะเกิดผลกระทบต่อฐานะทางเศรษฐกิจของครัวเรือนและหน่วยธุรกิจตลอดจนการทำงานของกลไกตลาดในระบบเศรษฐกิจด้วย ดังนั้น ถ้าหากรัฐบาลดำเนินการจัดเก็บภาษีแต่ละชนิดตามหลักเกณฑ์และสอดคล้องซึ่งกันและกันแล้วจะทำให้รัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือทางการคลังเพื่อบรรลุมัตถุประสงค์ในด้านต่างๆ ช่างค้นได้พร้อม ๆ กัน

การศึกษาในบทนี้จะช่วยให้นักศึกษาเห็นภาพรวมของภาษีอากรต่าง ๆ ที่รัฐบาลดำเนินการจัดเก็บ ซึ่งในระบบเศรษฐกิจหนึ่ง ๆ ภาษีอากรที่รัฐบาลดำเนินการจัดเก็บอาจแตกต่างกันออกไปขึ้นอยู่กับระดับการพัฒนาประเทศและจุดมุ่งหมายในการจัดเก็บของรัฐบาล ขอบเขตของเนื้อหาจะเป็นการศึกษาในเชิงทฤษฎี โดยแบ่งเนื้อหาออกเป็น 2 ส่วน ส่วนแรก จะเป็นการศึกษาชนิดของภาษีต่าง ๆ ที่รัฐบาลจัดเก็บและจุดการจัดเก็บภาษีส่วนที่สอง จะศึกษาลักษณะของระบบภาษีอากรที่ดีเพื่อให้นักศึกษานำไปประยุกต์ในการวิเคราะห์ภาษีอากรของไทยแต่ละชนิดในบทต่าง ๆ ต่อไปได้

2. ชนิดภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บ และจุดการจัดเก็บภาษี

เมื่อเราพิจารณางบประมาณแผ่นดินทางด้านรายรับ องค์ประกอบของรายรับที่สำคัญ ได้แก่ รายได้จากภาษีอากร รายได้จากรัฐวิสาหกิจหรือรัฐพาณิชย์ รายได้จากการขายทรัพย์สินและบริการ รายได้อื่นๆ และการกู้ยืม(กรณีที่เก็บภาษีได้ไม่เพียงพอ) รายการต่าง ๆ เหล่านี้มีลักษณะในการได้มาแตกต่างกัน ภาษีจะเป็นเงินได้หรือทรัพย์สินที่ถูกดึงไปจากเอกชนด้วยการบังคับเก็บจากผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีโดยรัฐบาลมิได้ให้ผลประโยชน์โดยตรงใด ๆ ส่วนการกู้ยืมเกิดขึ้นจากการที่รัฐบาลให้สัญญาว่าจะจ่ายเงินต้นพร้อมดอกเบี้ยในอนาคต ดังนั้น จะเห็นได้ว่าภาษีนั้นถูกบังคับจัดเก็บ ส่วนการกู้ยืมเป็นไปโดยความสมัครใจ สำหรับค่าธรรมเนียมต่างๆก็เป็นไปโดยสมัครใจเช่นกันเพราะผู้จ่ายค่าธรรมเนียมได้รับประโยชน์จากการได้รับบริการของรัฐบาล และในบรรดาแหล่งรายรับทั้งหมดที่กล่าวมา ภาษีอากรเป็นแหล่งรายรับที่มีขนาดใหญ่ที่สุด โดยรัฐบาลได้รับรายได้จากภาษีต่าง ๆ หลายชนิด การกระจายจุดการจัดเก็บภาษี (point of impact) ไปตามจุดต่างๆ ดังที่ Richard A. Musgrave และ Peggy B. Musgrave ได้แบ่งหมวดการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 หมวด คือ การจัดเก็บภาษีตามกระแสการไหลเวียนของรายได้และการใช้จ่ายในระบบเศรษฐกิจ (tax in the circular flow) และการจัดเก็บภาษีจากการถือครองทรัพย์สินและการโอนเปลี่ยนมือการถือครองทรัพย์สิน (tax on holding and transfer of wealth) ดังนี้

2.1 การจัดเก็บภาษีตามกระแสการไหลเวียนของรายได้และรายจ่ายในระบบ

เศรษฐกิจ

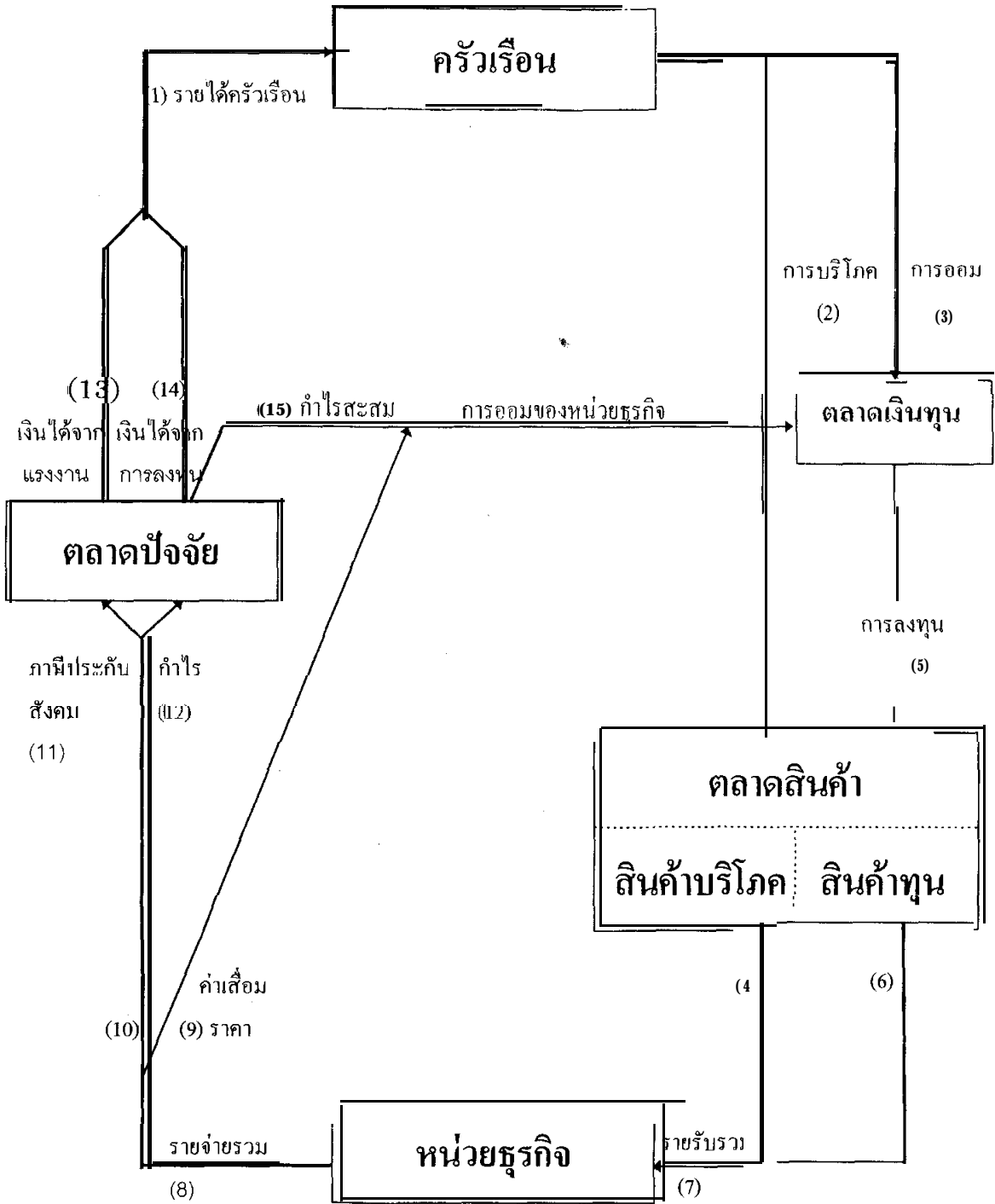
วิธีหนึ่งที่มีประโยชน์อย่างมากในการจำแนกชนิดภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บและจุดการจัดเก็บภาษี โดยพิจารณาจากกระแสการไหลเวียนของรายได้และการใช้จ่ายของหน่วยเศรษฐกิจต่างๆ ในระบบเศรษฐกิจ พิจารณาได้ดังรูปที่ 2-1

เมื่อพิจารณาวงจรกระแสการไหลเวียนของรายได้ รายจ่ายในระบบเศรษฐกิจเราจะเห็นว่าภาษีชนิดต่าง ๆ ที่รัฐบาลอาจจัดเก็บในวงจรกระแสรายได้รายจ่าย โดยอาจจะเรียกเก็บภาษีใด ณ จุดใดจุดหนึ่งของกระแสรายได้ รายจ่ายระหว่างครัวเรือนและหน่วยธุรกิจ ใน

ที่นี้จะเริ่มต้นพิจารณาจากหน่วยครัวเรือน (1) แหล่งที่มาของรายได้ของครัวเรือนได้จากการทำงานหรือค่าตอบแทนปัจจัยการผลิตที่ครัวเรือนเป็นเจ้าของ อาจได้มาในรูป ค่าจ้าง ค่าเช่า ดอกเบี้ย กำไร และเงินปันผล เมื่อครัวเรือนได้รับรายได้ก็จะแบ่งรายได้ออกเป็น 2 ส่วนคือ ใช้เพื่อการบริโภค (2) และการออม (3) การใช้จ่ายเพื่อการบริโภค โดยการซื้อสินค้าและบริการต่างๆ จากหน่วยธุรกิจที่เป็นผู้ขายสินค้าและบริการในตลาดสินค้าเพื่อการบริโภค (4) ส่วนรายได้ที่เป็นเงินออมก็จะนำไปฝากธนาคาร หรือลงทุนในตลาดเงินทุน เช่น ซื้อพันธบัตร เมื่อสถาบันการเงินในตลาดเงินทุนได้รับเงินออมจากประชาชน ก็จะนำเงินออมไปให้ผู้ลงทุนกู้ยืม (5) ผู้ลงทุนก็จะนำเงินทุนไปซื้อสินค้าทุนหรือปัจจัยการผลิต (6) มาใช้ประกอบการผลิตสินค้าและบริการ เมื่อรวมรายจ่ายในการซื้อสินค้าบริโภคของครัวเรือนและรายจ่ายในการซื้อสินค้าทุนของหน่วยธุรกิจก็จะเป็นรายรับรวมของหน่วยธุรกิจ (firm) (7) ที่เป็นผู้ขายสินค้าและบริการต่าง ๆ แก่ผู้บริโภคและผู้ลงทุน

ด้านการใช้จ่ายของหน่วยธุรกิจ (8) ก็แบ่งออกได้ 2 ลักษณะคือ ค่าเสื่อมราคา (9) และค่าใช้จ่ายในการซื้อปัจจัย ได้แก่ ค่าจ้าง ค่าเช่า ดอกเบี้ย กำไร โดยการจ่ายให้แก่เจ้าของปัจจัยการผลิต ซึ่งเมื่อเราพิจารณาในรูปส่วนแบ่งรายได้ประชาชาติ เราจำแนกออกเป็น ค่าจ้างหรือค่าตอบแทนจากการใช้แรงงาน และรายได้จากการลงทุน หรือค่าตอบแทนจากการใช้ทรัพย์สิน ได้แก่ ดอกเบี้ย และค่าเช่า รายได้เหล่านี้ก็จะรวมเป็นรายได้ของครัวเรือนซึ่งจะมีจำนวนแตกต่างกันขึ้นอยู่กับจำนวนและคุณภาพของปัจจัยที่ครัวเรือนเป็นเจ้าของ

สำหรับกำไรของหน่วยธุรกิจ แบ่งเป็นสองส่วน ส่วนหนึ่งจะจ่ายเป็นเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้น อีกส่วนหนึ่งจะเป็นการเก็บออมของหน่วยธุรกิจที่เรียกว่า กำไรสะสม (retained earning) เพื่อเป็นเงินทุนในการขยายกิจการต่อไปและเงินออมของหน่วยธุรกิจก็จะไหลเข้าสู่ตลาดเงินทุน(แผนภาพที่ 2 - 1)



รูปที่ 2-1 กระแสการไหลเวียนของรายได้การใช้จ่าย และจุดการจัดเก็บภาษีบนกระแสไหลเวียนของรายได้และการใช้จ่ายในระบบเศรษฐกิจ

จากแผนภาพที่ 2-1 มีจุดการจัดเก็บภาษี (impact points) และชนิดของภาษี (type of taxes) ที่รัฐบาลอาจจัดเก็บบนกระแสการไหลเวียนของรายได้และรายจ่ายของหน่วยเศรษฐกิจได้หลายจุด ซึ่งภาษีที่จัดเก็บ ณ จุดใดจุดหนึ่งก็จะมีชื่อเรียกแตกต่างกันออกไป ดังนี้

จุดที่ 1 รัฐบาลเก็บภาษีจากรายได้ของประชาชนหรือรายได้ของครัวเรือน การเก็บภาษี ณ จุดนี้ เรียกว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (personal income tax)

จุดที่ 2 รัฐบาลเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคของประชาชนหรือครัวเรือน โดยผู้บริโภคหรือครัวเรือนเป็นผู้มีหน้าที่เสีย การเก็บภาษี ณ จุดนี้เรียกว่า ภาษีการใช้จ่าย (expenditure tax)

จุดที่ 3 รัฐบาลเก็บภาษีจากดอกเบี้ยเงินฝากของครัวเรือน การเก็บภาษี ณ จุดนี้ เรียกว่า ภาษีดอกเบี้ย (เป็นภาษีเงินได้ชนิดหนึ่ง)

จุดที่ 4 รัฐบาลเก็บภาษีจากการขายสินค้าและบริการเพื่อการบริโภคในตลาดโดยผู้ประกอบการค้าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี อาจเก็บในรูปของภาษีการขาย (sales tax) หรือภาษีการค้า (business tax) หรือภาษีสรรพสามิต (excise tax) หรือภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค (consumption value added tax)

จุดที่ 5 รัฐบาลเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทดอกเบี้ยจากการให้สินเชื่อของสถาบันการเงิน ในกรณีของไทยเรียกว่า ภาษีธุรกิจเฉพาะ (specific business tax)

จุดที่ 6 รัฐบาลเก็บภาษีจากการขายสินค้าทุน ซึ่งเป็นภาษีการขายอีกรูปแบบหนึ่ง

จุดที่ 7 รัฐบาลเก็บภาษีจากยอดขายรับของหน่วยธุรกิจโดยไม่จำแนกว่าเป็นรายรับจากการขายสินค้าเพื่อการบริโภคหรือสินค้าทุน การจัดเก็บภาษี ณ จุดนี้ เรียกว่า ภาษีการขายทั่วไป (general sales taxes)

จุดที่ 8 รัฐบาลเก็บภาษีจากรายจ่ายรวมของหน่วยธุรกิจในฐานะผู้ซื้อปัจจัยการผลิตในตลาดปัจจัย โดยมียอมให้หน่วยธุรกิจหักค่าเสื่อมราคาสินค้าทุน การเก็บภาษี ณ จุดนี้ เรียกว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบผลิตภัณฑ์ประชาชาติ (GNP type VAT)

จุดที่ 10 รัฐบาลเก็บภาษีจากรายจ่ายในการซื้อปัจจัยการผลิตของหน่วยธุรกิจหลังจากให้หน่วยธุรกิจหักค่าเสื่อมราคาสินค้าทุนแล้ว การจัดเก็บภาษี ณ จุดนี้ เรียกว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรายได้ (income type VAT) ซึ่งเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่มุ่งเก็บจากรายได้ประชาชาติ ใน

การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้ จะเก็บจากการลงทุนด้วยแต่ยอมให้หักค่าเสื่อมราคาของสินค้า
ทุนได้

จุดที่ 11 รัฐบาลเก็บภาษีจากหน่วยธุรกิจในฐานะผู้ซื้อปัจจัยแรงงานเพื่อเป็นเงิน
สมทบสวัสดิการแรงงาน การจัดเก็บภาษี ณ จุดนี้ เรียกว่า ภาษีประกันสังคม (payroll tax)

จุดที่ 12 รัฐบาลเก็บภาษีจากกำไรของหน่วยธุรกิจที่เป็นนิติบุคคล การจัดเก็บภาษี ณ
จุดนี้ เรียกว่า ภาษีเงินได้นิติบุคคล (corporate income tax)

จุดที่ 13 รัฐบาลเก็บภาษีจากเงินเดือนและค่าจ้าง ซึ่งเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
อีกรูปแบบหนึ่งที่จัดเก็บจากเงินได้ที่ได้มาด้วยน้ำพักน้ำแรง(earned income) อันเป็นการจัด
เก็บภาษีแบบแยกประเภทเงิน ได้โดยคำนึงถึงความยากง่ายในการได้มาซึ่งเงิน ได้

จุดที่ 14 รัฐบาลเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับการลงทุน หรือทรัพย์สิน ซึ่งเป็นภาษี
เงินได้บุคคลธรรมดาอีกรูปแบบหนึ่งที่มุ่งจัดเก็บจากเงินได้ที่ได้มาโดยมิต้องอาศัยน้ำพักน้ำ
แรง(unearned income) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีแบบแยกประเภทเงิน ได้เช่นกัน ทั้งนี้เพื่อมุ่งผล
ด้านการกระจายความเป็นธรรม

จุดที่ 15 รัฐบาลอาจเลือกเก็บภาษีจากกำไรสะสมของหน่วยธุรกิจ การจัดเก็บภาษี ณ
จุดนี้ เรียกว่า ภาษีกำไรสะสม

จากแผนภาพที่ 2 - 1 เราอาจจำแนกชนิดภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บ ตลาดที่จัดเก็บ และผู้
ถูกจัดเก็บภาษีได้ดังนี้ (ดูตารางที่ 2-1 ประกอบ)

1. ภาษีที่เก็บในตลาดสินค้า หรือในตลาดปัจจัยการผลิต
2. ภาษีที่เก็บจากผู้ซื้อ หรือผู้ขายในตลาด
3. ภาษีที่เก็บจากครัวเรือน หรือหน่วยธุรกิจ
4. ภาษีที่เก็บจากแหล่งที่มาของรายได้หรือการใช้รายได้ของผู้เสียภาษี

ตารางที่ 2-1 การจำแนกชนิดของภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บ

กำหนดการเก็บภาษี	เก็บจากหน่วยธุรกิจ		เก็บจากครัวเรือน	
	ในฐานะผู้ขาย	ในฐานะผู้ซื้อ	ในฐานะผู้ขาย	ในฐานะผู้ซื้อ
1. ในตลาดสินค้า				
(ก) เก็บจากสินค้าทุกชนิด	ภาษีการขาย ภาษีมูลค่าเพิ่ม	-	-	ภาษีการใช้ จ่าย
(ข) เก็บจากสินค้าบางชนิด	ภาษีสรรพ สามิต	-	-	-
2. ในตลาดปัจจัย				
(ก) เก็บจากปัจจัยทุกชนิด และการจ้างงานทุกประเภท	-	ภาษีมูลค่าเพิ่ม แบบรายได้	ภาษีเงินได้ บุคคล ธรรมดา	-
(ข) เก็บจากปัจจัยบาง ชนิด(แรงงาน)และการจ้าง งานทุกประเภท	-	ภาษีประกัน สังคมส่วนที่ เก็บจากนาย จ้าง	ภาษีประกัน สังคมส่วน ที่เก็บจาก ลูกจ้าง	-
(ค) เก็บจากปัจจัยบางชนิด ในกิจการบางประเภท	-	ภาษีเงินได้ นิติบุคคล	-	-

การจำแนกภาษีโดยวิธีนี้ พิจารณาได้ดังนี้ (ตารางที่ 2-1 ประกอบ)

(1) รัฐบาลจัดเก็บภาษีในตลาดสินค้า

(ก) จัดเก็บภาษีจากสินค้าทุกชนิดและเรียกเก็บจากผู้ขาย ภาษีที่จัดเก็บ ได้แก่ ภาษีการขาย หรือภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ถ้ารัฐบาลเรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อ ภาษีที่จัดเก็บ ก็คือ ภาษีการใช้จ่าย(expenditure tax)

(ข) จัดเก็บจากสินค้าบางชนิดและเรียกเก็บจากผู้ขาย ภาษีที่จัดเก็บก็คือภาษีสรรพสามิต

(2) รัฐบาลเก็บภาษีในตลาดปัจจัย

(ก) เก็บภาษีจากปัจจัยการผลิตทุกชนิดไม่ว่าปัจจัยการผลิตชนิดนั้นจะถูกจ้างงานในกิจการประเภทใด ถ้ารัฐบาลจัดเก็บจากหน่วยธุรกิจในฐานะผู้ซื้อปัจจัยการผลิตเรียกภาษีที่จัดเก็บว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรายได้

ถ้ารัฐบาลจัดเก็บภาษีจากหน่วยครัวเรือนในฐานะผู้ขายปัจจัยการผลิตเรียกภาษีที่จัดเก็บว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(ข) เก็บภาษีจากปัจจัยการผลิตบางชนิด เช่น แรงงาน ไม่ว่าแรงงานนั้นจะถูกจ้างงานในกิจการประเภทใด โดยเรียกเก็บจากหน่วยธุรกิจในฐานะผู้ซื้อ ภาษีที่จัดเก็บก็คือ ภาษีประกันสังคมที่เก็บจากนายจ้าง แต่ถ้ารัฐบาลเก็บภาษีจากครัวเรือนในฐานะผู้ขายแรงงานหรือลูกจ้าง ภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บก็คือ ภาษีประกันสังคมที่เก็บจากลูกจ้าง

(ค) เก็บภาษีจากปัจจัยบางชนิดในกิจกรรมบางประเภท โดยจัดเก็บจากหน่วยธุรกิจ ได้แก่ ภาษีโรงเรือน ภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.2 การจัดเก็บภาษีจากการถือครองทรัพย์สินและการโอนเปลี่ยนมือการถือครองทรัพย์สิน

นอกจากรัฐบาลจะเก็บภาษีตามกระแสรายได้รายจ่ายของหน่วยครัวเรือนและหน่วยธุรกิจแล้ว รัฐบาลอาจเก็บจากภาษีจากความมั่งคั่งหรือการถือครองทรัพย์สินที่ประชาชนสะสมเอาไว้ในลักษณะต่าง ๆ ทั้งที่เป็นทรัพย์สินที่มีตัวตน เช่น ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน เช่น เงินฝาก หุ้น พันธบัตร โดยจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของทรัพย์สินรายได้อันเกิดจากทรัพย์สิน(capital income) และการจัดเก็บภาษีจากการโอนเปลี่ยนมือการถือครองทรัพย์สิน (ดู แผนภาพที่ 2-2)

เมื่อเราพิจารณาจากกระแสการไหลเวียนของรายได้รายจ่าย จะเห็นว่าความมั่งคั่งของครัวเรือนได้มาจากการออมและการใช้จ่ายบริโภคสินค้าคงทน เช่น รถยนต์ เฟอ์รีเจอร์ เป็นต้น สำหรับการออมนั้น เมื่อครัวเรือนนำเงินออมไปซื้อทรัพย์สินโดยตรง เช่น ที่ดิน หรือ

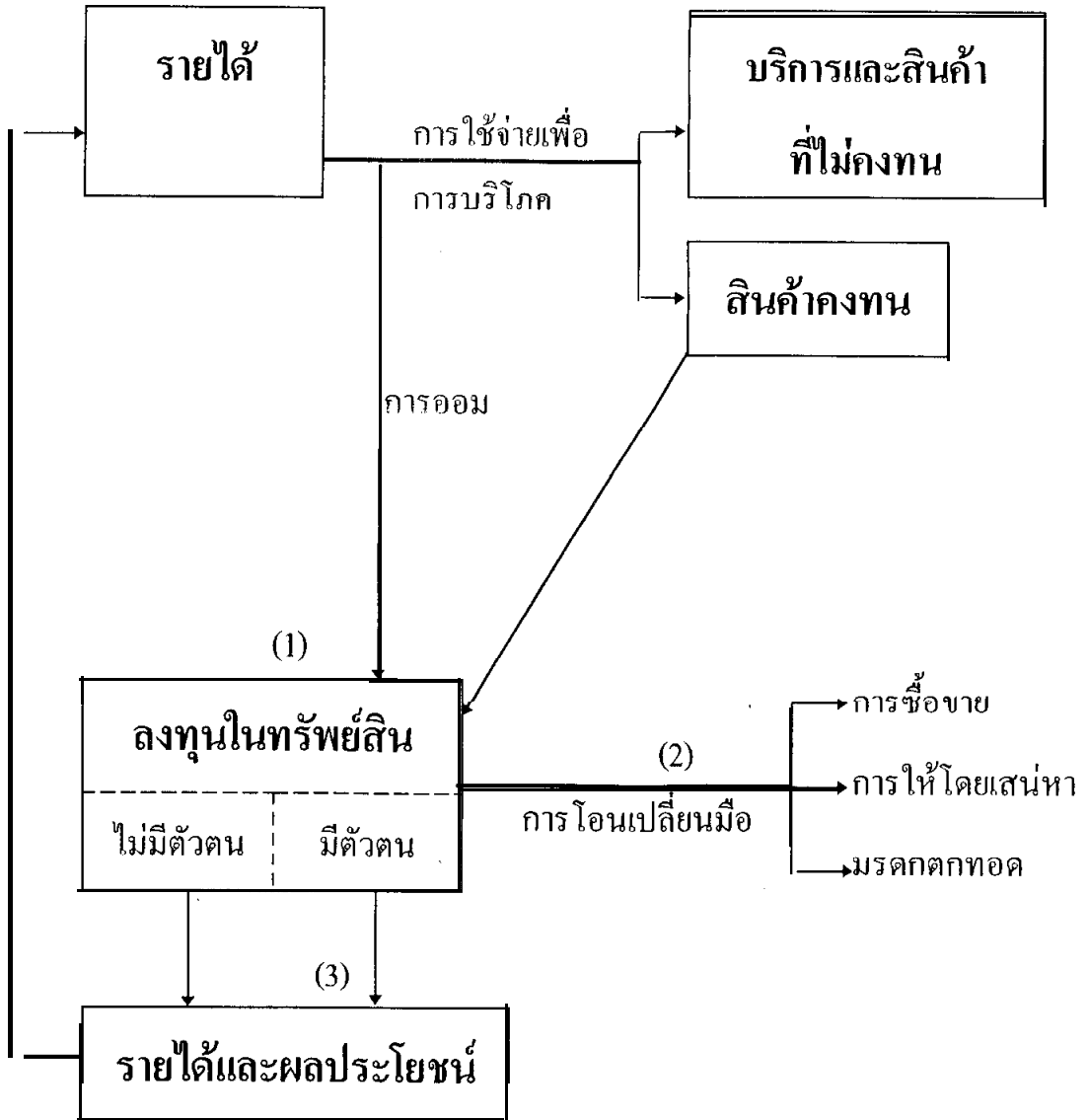
นำไปลงทุนในรูปแบบทรัพย์สินต่าง ๆ เช่น ซื้อหุ้น พันธบัตร เป็นต้น ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินก็จะได้รับรายได้และผลประโยชน์จากการใช้ทรัพย์สินเป็นเครื่องมือในการหารายได้ หรืออาจมีกำไรจากการซื้อขายเปลี่ยนมือ

จุดการเก็บภาษีจากทรัพย์สินและการโอนเปลี่ยนมือการถือครองทรัพย์สินจำแนกได้ 3 จุด ดังนี้

จุดที่ 1 เก็บภาษีจากทรัพย์สิน โดยใช้มูลค่าสุทธิของทรัพย์สินเป็นฐานในการคำนวณภาษี เรียกว่าภาษีที่เก็บ ณ จุดนี้ว่า ภาษีทรัพย์สิน (property tax) ตัวอย่างของการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน เช่น ภาษีที่ดิน ภาษียรถยนต์ และภาษีโรงเรือน เป็นต้น

จุดที่ 2 เก็บภาษีจากทรัพย์สินที่มีการโอนเปลี่ยนมือ (wealth transfers tax) ทรัพย์สินที่ประชาชนถือครองเมื่อมีการซื้อขายรัฐบาลก็เข้าไปจัดเก็บภาษีได้อีกจุดหนึ่ง โดยเรียกเก็บภาษีหรือค่าธรรมเนียมการซื้อขาย เช่น ค่าธรรมเนียมโอนกรรมสิทธิ์

จุดที่ 3 การเก็บภาษีจากรายได้ที่เกิดจากทรัพย์สิน (capital income tax) ทรัพย์สินที่ประชาชนถือครองนอกจากจะแสดงถึงฐานะทางเศรษฐกิจแล้วยังให้รายได้แก่เจ้าของและเป็นสาเหตุที่สำคัญที่ทำให้ฐานะความเป็นอยู่ของคนในสังคมมีความเหลื่อมล้ำมากยิ่งขึ้น รัฐบาลจึงเก็บภาษีจากรายได้ที่เกิดจากทรัพย์สิน เช่น จัดเก็บภาษีจากค่าเช่า และดอกเบี้ย เป็นต้น



แผนภาพที่ 2.2 ความสัมพันธ์ของรายได้ การใช้จ่าย การสะสมทรัพย์สิน และจุดการจัดเก็บ

3. เหตุผลที่รัฐบาลจัดเก็บภาษีหลายชนิดและหลายจุด

การที่รัฐบาลเก็บภาษีชนิดต่าง ๆ ตามจุดกระแสการไหลเวียนของรายได้การใช้จ่ายในระบบเศรษฐกิจและความมั่งคั่งรวมแล้วมีหลายชนิด ทั้งนี้ก็ด้วยเหตุผล 3 ประการ ดังนี้¹

ประการแรก เป็นวิธีการกระจายภาระภาษีสู่ประชาชนกลุ่มต่าง ๆ อย่างทั่วถึงเพื่อให้ภาระภาษีไปตกหนักอยู่กับคนกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะ การกระจายจุดการจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีหลายประเภทช่วยให้รัฐบาลได้รับรายได้มากเพียงพอกับการใช้จ่ายโดยที่ประชาชนแต่ละกลุ่มไม่เดือดร้อนมากนัก

ประการที่สอง การเก็บภาษีหลายชนิดและหลายจุดการจัดเก็บจะทำให้เกิดแหภาษี (tax net) ซึ่งเป็นวิธีการอย่างหนึ่งที่จะติดตาม ป้องกันและตรวจสอบการหลบหนีภาษี กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจหนีภาษีจากจุดหนึ่งไปได้ แต่ก็อาจเก็บภาษีจากจุดอื่น ๆ ได้และสามารถใช้เป็นกลไกการตรวจสอบภาษีอื่นที่เกี่ยวข้องได้

ประการที่สาม เพื่อมิให้เกิดผลกระทบทางเศรษฐกิจต่อผู้เสียภาษีและต่อระบบเศรษฐกิจส่วนรวม ณ จุดใดจุดหนึ่งมากเกินไป ดังนั้น รัฐบาลจึงเลือกเก็บภาษีจากฐานภาษีแต่ละประเภทเพื่อให้การจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทเป็นไปตามจุดมุ่งหมายของรัฐบาล เช่น เก็บภาษีเงินได้ในอัตราต่ำเพื่อส่งเสริมการทำงานและการออม แต่เก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าฟุ่มเฟือยในอัตราสูง ทั้งนี้ เพื่อให้รัฐบาลใช้ภาษีอากรชนิดต่างๆ เป็นเครื่องมือในการดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจด้านต่าง ๆ ไปพร้อม ๆ กัน

4. ลักษณะของระบบภาษีอากรที่ดี

ภาษีต่างๆ ที่รัฐบาลจัดเก็บควรมีคุณลักษณะอย่างไรจึงจะทำให้ระบบภาษีมี่ความเหมาะสมเกิดประโยชน์แก่สังคมส่วนรวมมากที่สุดนั้น Richard A. Musgrave และ Peggy B. Musgrave ได้เสนอแนวคิดไว้ว่า โครงสร้างของภาษีอากรที่ดีนั้น ควรมีลักษณะที่สำคัญ 7 ประการ ดังนี้²

ประการแรก รายได้จากภาษีอากรต่าง ๆ ที่รัฐบาลจัดเก็บต้องมีจำนวนที่เพียงพอสำหรับ

การใช้จ่ายของรัฐบาล

ประการที่สอง การกระจายภาระภาษีต้องกระจายแก่ประชาชนผู้เสียภาษีทุกคนอย่างยุติธรรม

ประการที่สาม การจัดเก็บภาษีอากรแต่ละชนิดจะต้องไม่คำนึงถึงจุดการจัดเก็บภาษีอย่างเดียว แต่ต้องคำนึงถึงภาระภาษีขั้นสุดท้ายด้วย

ประการที่สี่ การจัดเก็บภาษีแต่ละชนิดที่จัดเก็บนั้นจะต้องให้มีผลกระทบต่อภาคสินค้าทางเศรษฐกิจหรือการทำงานของกลไกตลาดให้น้อยที่สุด

ประการที่ห้า โครงสร้างของระบบภาษีอากรที่ดีนั้นต้องเอื้ออำนวยต่อการใช้เป็นเครื่องมือทางการคลังในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจและช่วยส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจได้ด้วย

ประการที่หก ภาษีอากรต่าง ๆ ที่จัดเก็บนั้น โครงสร้างภาษีต้องเป็นที่ชัดเจน ผู้เสียภาษีเข้าใจได้ง่าย และการบริหารจัดการโปร่งใสและเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

ประการที่เจ็ด ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการและค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีต้องอยู่ในระดับต่ำเมื่อเปรียบเทียบกับเป้าหมายต่าง ๆ ในการจัดเก็บภาษีนั้น

เชิงอรรถบทที่ 2

1. เกริกเกียรติ พิพัฒนเสวีธรรม การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ ๑ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2535) หน้า 135
2. คูรายละเอียดได้ใน บุญธรรม ราชรักษ์ การคลังว่าด้วยการกระจายความเป็นธรรม. (กรุงเทพฯ: หจก.แสงจันทร์การพิมพ์ 253๒) บทที่ 5

หนังสืออ่านประกอบบทที่ 2

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย(พิมพ์ครั้งที่ 3)

กรุงเทพ ฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2535 บทที่ 10

Musgrave. , R. A. and Peggy B. Musgrave. **Public Finance in theory and Practic.**

(5th ed) New York : MC Graw - Hill Inc., 1489, chap 12.
