



1. ความนำ

ภาษีการขายเป็นภาษีฐานการบริโภคที่จัดเก็บจากการซื้อขายสินค้าและบริการต่างๆ ในตลาดสินค้าโดยผู้ประกอบการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีจำแนกออกเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการซื้อขายสินค้าและบริการในประเทศ ได้แก่ ภาษีการค้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และภาษีที่จัดเก็บจากการซื้อขายสินค้านำเข้าระหว่างประเทศ ได้แก่ ภาษีศุลกากร อย่างไรก็ตาม การศึกษาในบทนี้จะศึกษาแนวความคิดทางทฤษฎีเกี่ยวกับภาษีฐานการบริโภคที่ระบบเศรษฐกิจหนึ่งๆดำเนินการจัดเก็บ เช่น ภาษีการค้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต เพื่อใช้เป็นแนวคิดพื้นฐานในการศึกษาเนื้อหาในบทที่ 7 และ 8 ต่อไป ส่วนภาษีการค้าซึ่งยกเลิกไปแล้วตั้งแต่ 31 ธันวาคม 2534 นั้น จะกล่าวถึงเฉพาะประเด็นสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตของไทย เท่านั้น

2. รูปแบบของภาษีการขาย

ภายใต้ระบบการผลิตและการจัดจำหน่ายสินค้าจากผู้ผลิตสู่ผู้บริโภค รัฐบาลอาจดำเนินการจัดเก็บภาษีการขาย ณ ทอดใดทอดหนึ่ง หรือจัดเก็บทุกทอดของการซื้อขายขึ้นอยู่กับระบบบริหารการจัดเก็บของแต่ละประเทศ การจำแนกประเภทหรือรูปแบบของภาษีการขายจะยึดเอาขั้นตอนของการจัดเก็บเป็นเกณฑ์ในการจำแนกและเรียกชื่อแตกต่างกันไป ดังนี้

2.1 รูปแบบของภาษีการขายที่จัดเก็บเพียงขั้นตอนเดียว

การจัดเก็บภาษีการขาย ณ ทอดใดทอดหนึ่งของการซื้อขายสินค้าจากผู้ผลิตสู่ผู้บริโภคเพียงทอดเดียว (single stage sales taxes) มีชื่อเรียกแตกต่างกันไปสอดคล้องตามทอดการซื้อขายที่จัดเก็บภาษี กล่าวคือ ถ้าจัดเก็บ ณ ขั้นตอนการขายปลีก เรียกว่า ภาษีการขายปลีก (retail sale tax) ถ้าจัดเก็บ ณ ขั้นตอนการขายส่ง เรียกว่า ภาษีการขายส่ง (wholesale sale tax) และถ้าจัดเก็บจากผู้ผลิต ณ โรงงานอุตสาหกรรม เรียกว่า ภาษีการขายขั้นโรงงานอุตสาหกรรม (manufacture sale tax)

2.1.1 ภาษีการขายปลีก

ภาษีการขายปลีก เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการซื้อขายสินค้าโดยผู้ประกอบการค้าปลีกเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี การจัดเก็บอาจให้ผู้ขายแยกราคาสินค้าและภาษีออกจากกัน หรือจัดเก็บจากยอดรายรับจากการขายสินค้าก่อนหักรายจ่ายใดๆ ขึ้นอยู่กับวิธีการจัดเก็บว่าเป็นการจัดเก็บแบบรวมใน (inclusive tax) หรือ แบบแยกนอก (exclusive tax)

2.1.2 ภาษีการขายส่ง

ภาษีการขายส่ง เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการซื้อขายสินค้าโดยผู้ประกอบการค้าส่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยใช้ราคาขายส่งหรือยอดรายรับจากการขายส่ง ที่ผู้ขายส่งขายสินค้าให้แก่ผู้ค้าปลีกเป็นฐานในการคำนวณภาษี ขึ้นอยู่กับวิธีการจัดเก็บ

2.1.3 ภาษีการขายขั้นโรงงานอุตสาหกรรม

ภาษีการขายขั้นโรงงานอุตสาหกรรมเป็นภาษีการขายที่จัดเก็บจากผู้ประกอบการอุตสาหกรรมซึ่งทำการผลิตสินค้าและได้นำสินค้านั้นออกจากโรงงานหรือคลังสินค้า โดยใช้ราคาสินค้า หรือ ยอดรายรับ เป็นฐานภาษี ขึ้นอยู่กับวิธีการจัดเก็บ การเก็บภาษีการขายขั้นโรงงานอุตสาหกรรม หากจัดเก็บจากสินค้าใดๆ เพียงบางชนิด เรียกว่า ภาษีสรรพสามิต (ดูรายละเอียดใน บทที่ 8 ภาษีสรรพสามิต)

การจัดเก็บภาษีการขาย ณ ทอดใดทอดหนึ่ง ดังกล่าว ขนาดของฐานภาษีจะแตกต่างกัน มูลค่าของฐานภาษีการขายปลีกจะมีขนาดใหญ่ที่สุด รองลงมา คือ ภาษีการขายส่ง และภาษีการขายขั้นโรงงานอุตสาหกรรม ตามลำดับ ฉะนั้น เพื่อให้รายได้ภาษีเท่ากัน อัตราภาษีการขายขั้นโรงงานอุตสาหกรรมจะต้องกำหนดอัตรากว่า ภาษีการขายส่ง และการ

ขายปลีก ตามลำดับ รวมทั้งความยากง่ายและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บก็แตกต่างกัน กล่าวคือ ภาษีการขายปลีกสามารถจัดภาษีซ้ำซ้อนได้ และผู้ซื้อทราบภาระภาษีได้ชัดเจน แต่ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บค่อนข้างสูงเพราะผู้ประกอบการค้ามากกว่าผู้ค้าส่ง และผู้ประกอบการผลิต ส่วนภาษีการขายส่งในทางปฏิบัติจะเกิดความยุ่งยากในการแยกผู้ค้าส่งและผู้ค้าปลีกออกจากกัน ส่วนภาษีการขายขั้นโรงงานอุตสาหกรรมค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บต่ำ จัดเก็บง่าย แต่อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บค่อนข้างสูง

2.2 ภาษีการขายที่จัดเก็บหลายขั้นตอน

การเก็บภาษีการขายจากผู้ประกอบการขายในทุกทอดหรือทุกขั้นตอนของการซื้อขายสินค้า (multiple stages sales taxes) แบ่งออกได้ 2 ชนิดคือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (value added tax) และภาษีที่เก็บทุกทอดของการซื้อขาย (turnover sales tax) ซึ่งภาษีการขายที่จัดเก็บหลายทอดทั้งสองชนิด หลักในการกำหนดฐานภาษีเพื่อใช้ในการคำนวณภาษีแตกต่างกัน ดังนี้

2.2.1 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายสินค้า มี 3 รูปแบบคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบผลิตภัณฑ์ประชาชาติ และภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรายได้ประชาชาติ (ดูรายละเอียดในบทที่ 7 ภาษีมูลค่าเพิ่ม)

2.2.2 ภาษีที่เก็บทุกทอดของการซื้อขาย

การเก็บภาษีการขายในลักษณะนี้เก็บโดยถือเอาราคาสินค้าที่ซื้อขายเป็นฐานในการคำนวณภาษีแทนที่จะใช้เฉพาะมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนดังภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ภาษีที่เก็บทุกทอดของการซื้อขาย สินค้าชนิดหนึ่งหากมีการซื้อขายหลายครั้งกว่าสินค้านั้นจะถึงมือผู้บริโภคสินค้านั้นก็จะถูกเก็บภาษีหลายครั้งตามจำนวนครั้งที่สินค้านั้นถูกซื้อขาย การจัดเก็บภาษีในลักษณะนี้ขนาดของฐานภาษีมียุขขนาดใหญ่และเกิดการพอกพูนของภาษีขั้นเรื่อยๆ (cascading effect) เพราะผู้ประกอบการแต่ละระดับผลักภาระภาษีไปข้างหน้า ทำให้ภาระภาษีที่ผลักไปในราคาสินค้าถูกใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีซ้ำแล้วซ้ำอีก จนกว่าสินค้า

จะถึงผู้บริโภค การเก็บภาษีทุกทอดของการซื้อขายโดยใช้ยอดรายรับเป็นฐานภาษีจึงก่อให้เกิดการเก็บภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ(economic double taxation)

3. โครงสร้างภาษีการค้าไทยในอดีต

ภาษีการค้าของไทยที่ถูกยกเลิกไปเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2534 นั้น จำแนกผู้ประกอบการการค้าออกเป็น 14 ประเภท ลักษณะการจัดเก็บภาษีการค้าจากผู้ประกอบการค้าส่วนใหญ่จัดเก็บแบบหลายทอด(multiple stages sales taxes) เริ่มตั้งแต่ระดับผู้ผลิตหรือผู้นำเข้า ผู้ค้าส่ง และผู้ค้าปลีก มีการค้าบางประเภทเท่านั้นที่เสียภาษีการค้าเฉพาะการขายทอดแรก ณ ระดับผู้ผลิต ได้แก่ การขายเครื่องเขียน แบบเรียน และสิ่งพิมพ์ หลักการในการคำนวณภาษีใช้วิธีการแบบรวมใน กล่าวคือ ใช้ยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆเป็นฐานในการคำนวณภาษี ส่วนอัตราภาษีมีหลายอัตราแตกต่างกันตามประเภทและชนิดการค้าที่ได้แบ่งย่อยลงไปอีก ซึ่งในที่นี้จะกล่าวถึงโครงสร้างภาษีการค้าโดยสรุปดังนี้

3.1 ประเภทการค้า และ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการค้า

ผู้ประกอบการค้าตามประมวลรัษฎากรที่ใช้จัดเก็บอยู่ในขณะนั้น จำแนกผู้ประกอบการค้าไว้ในบัญชีอัตราภาษีการค้าออกเป็น 14 ประเภท คือ

ประเภทที่ 1 การขายของ ซึ่งได้แบ่งเป็นชนิดย่อยๆออกเป็น การขายของชนิดที่ 1 ถึง ชนิดที่ 8 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้ผลิต ผู้นำเข้า หรือ ผู้ส่งออก

ประเภทที่ 2 โรงสีและโรงเลื่อย ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้ประกอบการ

ประเภทที่ 3 การขายหลักทรัพย์ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้ขาย

ประเภทที่ 4 การรับจ้างทำของ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ ผู้รับจ้าง

ประเภทที่ 5 การให้เช่าทรัพย์สิน (ที่มีชื่อสังหาริมทรัพย์) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ ผู้ให้เช่า

ประเภทที่ 6 คลังสินค้า ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้ประกอบการ

ประเภทที่ 7 โรงแรมและภัตตาคาร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ ผู้ประกอบการ

ประเภทที่ 8 การขนส่ง ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้รับจ้างขนส่งโดยสาร หรือ
ขนของ

ประเภทที่ 9 โรงรับจำนำ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้ประกอบกิจการ

ประเภทที่ 10 นายหน้าและตัวแทน ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ นายหน้า ตัว
แทน ผู้ขายทอดแรก หรือ ผู้ให้บริการ

ประเภทที่ 11 การค้าอสังหาริมทรัพย์ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้ขาย

ประเภทที่ 12 ธนาคาร ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้ประกอบกิจการ

ประเภทที่ 13 ประกันภัย ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้รับประกันภัย

ประเภทที่ 14 มหรสพ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้ประกอบกิจการ

จากที่กล่าวมา จะเห็นได้ว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการค้าก็คือ ผู้ที่ทำการประกอบการค้า
นั่นเอง อาจจะเป็นการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ การอุตสาหกรรม การเกษตร การผลิต การ
นำเข้า การส่งออก หรือ การให้บริการใดๆเพื่อหาประโยชน์อันมีมูลค่า โดยผู้ประกอบการค้า
อาจจะเป็น บุคคลธรรมดา คณะบุคคล นิติบุคคล หรือ รัฐวิสาหกิจใดๆ ซึ่งเข้าลักษณะตามที่
กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีการค้าและประกอบการค้าในราชอาณาจักร

3.2 ฐานภาษีการค้า

การเสียภาษีการค้าที่เคยจัดเก็บ จำแนกวิธีการเสียภาษีออกเป็น 3 วิธี คือ

วิธีที่ 1 การเสียภาษีจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ

วิธีที่ 2 การเสียภาษีที่ต้นทาง ณ วันนำสินค้าเข้า หรือ ส่งออก

วิธีที่ 3 การเสียภาษีการค้าเป็นการเหมา

การเสียภาษีการค้าทั้ง 3 วิธี หลักในการคำนวณภาษีใช้วิธีแบบรวมในทั้งสิ้น
เพียงแต่วิธีที่ 2 ปฏิบัติจัดเก็บจากผู้ประกอบการค้านำเข้า ส่งออก ส่วนวิธีที่ 3 ใช้ปฏิบัติจัดเก็บ
ภาษีจากผู้ประกอบการค้ารายย่อยซึ่งผู้ประกอบการค้าไม่ต้องจัดทำบัญชีหลักฐานแสดงรายรับ
ดังนี้

3.2.1 การเสียภาษีจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ

ผู้ประกอบการค้าในราชอาณาจักร ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีการค้า จักต้องจัดทำบัญชีหลักฐานแสดงรายรับที่ต้องเสียภาษีการค้าและที่ไม่ต้องรวมคำนวณเสียภาษีการค้า ภาษีที่ต้องชำระคำนวณได้จากยอดรายรับที่ต้องเสียภาษีการค้าก่อนหักรายจ่ายใดๆ คุณด้วย อัตราภาษีการค้าตามบัญชีอัตราภาษีการค้าที่กำหนด

3.2.2 การเสียภาษีที่ต้นทาง ณ วันนำเข้าหรือส่งออกสินค้า

ฐานภาษีการค้าที่จัดเก็บจากผู้นำเข้า หรือ ผู้ส่งออก เป็นดังนี้

ก. การนำเข้า ยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆมีค่าเท่ากับ ราคา C.I.F. บวก อากรขาเข้า บวก กำไรมาตรฐาน โดยที่

ราคา C.I.F. (cost , insurance and freight) หมายถึง ราคาสินค้านั้น บวกด้วยค่าใช้จ่ายต่างๆ รวมทั้งค่าเบี้ยประกันภัยทางทะเล และค่าขนส่ง ค่าระวางจนกระทั่งสินค้านั้นถึงท่าเรือ

อากรขาเข้า เป็นค่าอากรที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรเรียกเก็บจากผู้นำเข้าสินค้าตามพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร

กำไรมาตรฐาน เป็นกำไรขั้นต้นที่รัฐบาลได้กำหนดขึ้นสำหรับสินค้าที่สั่งเข้ามาจากต่างประเทศเป็นอัตราร้อยละของราคา C.I.F. บวก อากรขาเข้า

ข. การส่งออก ยอดรายรับที่ใช้คำนวณภาษี คือ ราคาส่งออกของสินค้า (ราคา F.O.B.)

3.2.3 การเสียภาษีการค้าเป็นการเหมา

ผู้ประกอบการค้ารายย่อยได้แก่ผู้ประกอบการค้าแผงลอย หรือผู้ประกอบการค้าที่ไม่เคยมีรายรับในเดือนใดถึง 30,000 บาท ทั้งนี้ ต้องไม่เป็นผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออก ถ้าประสงค์จะเสียภาษีการค้าเป็นการเหมาให้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย เมื่อได้รับอนุมัติแล้วจึงจะเสียภาษีการค้าเป็นการเหมาได้ ซึ่งเป็นวิธีการผ่อนปรนเพื่อลดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (cost of compliance) ของผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยยอมให้ผู้ประกอบการค้ารายย่อยไม่ต้องทำบัญชีหลักฐานแสดงรายรับ ซึ่งในทางปฏิบัติ

เจ้าพนักงานประเมินจะไปสังเกตรายรับต้นเดือน กลางเดือน และปลายเดือน ณ สถานที่ประกอบการค้าของผู้นั้น แล้วนำมาถัวเฉลี่ยเพื่อประเมินภาษีการค้าที่ต้องชำระในแต่ละเดือน

3.3 อัตราภาษีการค้า

อัตราภาษีการค้าตามบัญชีอัตราภาษีการค้าที่เคยจัดเก็บ มีหลายอัตรา ซึ่งแต่ละประเภทการค้าก็จะกำหนดอัตราภาษีไว้เป็นการเฉพาะ อัตราภาษีที่กำหนดจัดเก็บจากการค้าแต่ประเภทอาจเท่ากันหรือแตกต่างกัน ทำให้โครงสร้างอัตราภาษีค่อนข้างซับซ้อนยุ่งยากต่อการปฏิบัติตาม โดยได้กำหนดอัตราภาษีอัตราต่ำสุดร้อยละ 0.5 ของรายรับ อัตราภาษีอัตราสูงสุดร้อยละ 50 ของรายรับ รวมทั้งสิ้น 21 อัตรา โครงสร้างอัตราภาษีการค้าจึงขัดต่อหลักความเป็นกลาง ทำให้การภาษีอากรไปบิดเบือน (distortion) การทำงานของกลไกตลาด ส่วนอัตราภาษีสำหรับผู้ประกอบการรายย่อยเก็บในอัตราร้อยละ 3 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ

4. สาเหตุที่ภาษีการค้าถูกยกเลิก

การที่โครงสร้างภาษีการค้าจำแนกประเภทผู้ประกอบการค้าออกเป็นหลายประเภท และหลายชนิดย่อยทั้งนี้เพื่อจักได้กำหนดอัตราภาษีตามประเภทการค้า การคำนวณภาษีใช้ยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ที่เกิดขึ้นจากการประกอบการค้าไม่ว่าจะเป็นการประกอบการค้าทอดใด และจากการที่ระบบเศรษฐกิจเปิดกว้าง การแข่งขันทางการค้าระหว่างประเทศรุนแรงมากขึ้น โครงสร้างภาษีการค้าจึงเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาเศรษฐกิจหลายประการ จำแนกได้ดังนี้

ประการแรก ภาวะภาษีซ้ำซ้อน เนื่องจากภาษีการค้าจัดเก็บจากยอดรายรับจากการประกอบการค้าทุกทอดและทุกขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายสินค้า เมื่อผู้ประกอบการในแต่ละขั้นตอนผลักภาระภาษีไปข้างหน้า ทำให้ภาษีที่จัดเก็บในขั้นตอนแรกกลายเป็นฐานภาษีในขั้นตอนการผลิตขั้นถัดไป เกิดการพอกพูนของภาษีซ้ำแล้วซ้ำอีก เป็นเหตุให้ต้นทุนและราคาสินค้าสูงเกินควร

ประการที่สอง มีความซับซ้อนยุ่งยากต่อการปฏิบัติ ภาษีการค้าออกจากโครงสร้าง ภาษีมีความซับซ้อนแล้ว ยังมีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องอีกหลายฉบับ ทำให้เกิดความยุ่งยากในการ บริหารและการปฏิบัติตามของผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ประการที่สาม การบิดเบือนทางเศรษฐกิจ อัตราภาษีตามบัญชีอัตราภาษีการค้า กำหนดอัตราภาษีที่จัดเก็บจากผู้ประกอบการค้าแต่ละประเภทแตกต่างกัน อัตราภาษีจึงมีหลาย อัตรา ภาษีการค้าจึงขาดความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ กลไกในการตัดสินใจทำการผลิตและ การบริโภคมิได้เป็นไปตามกลไกตลาดอย่างแท้จริง เกิดภาระภาษีส่วนเกิน (excess burden) การจัดสรรการใช้ทรัพยากรในระบบเศรษฐกิจจึงไม่มีประสิทธิภาพ

ประการที่สี่ ความไม่เอื้ออำนวยต่อการส่งออก ความพอกพูนของภาระภาษีซ้ำแล้วซ้ำ อีก ทำให้ต้นทุนของสินค้าสูงกว่าที่ควร เป็นอุปสรรคต่อการแข่งขันทางการค้าระหว่าง ประเทศ แม้ว่าทางรัฐบาลจะใช้มาตรการชดเชยภาษีให้แก่ผู้ส่งออกก็ไม่สามารถชดเชยได้หมด และถูกต้องตามความเป็นจริง อีกทั้งยังถูกประเทศคู่ค้านำมาเป็นข้ออ้างในการใช้มาตรการ คอบโต้

ประการที่ห้า ไม่เอื้ออำนวยต่อการลงทุน การจัดเก็บภาษีทั้งที่เป็นวัตถุดิบ สินค้าขั้น กลาง ทำให้ต้นทุนการผลิตสูง เป็นอุปสรรคต่อการขยายการผลิต และทำให้เกิดการได้เปรียบ เสียเปรียบในหมู่ผู้ประกอบการ เพราะผู้ประกอบการรายใหญ่ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ได้รับการยกเว้นภาษีการค้าตามพระราชบัญญัติการส่งเสริมการลงทุน

ประการที่หก ไม่มีกลไกป้องกันการหลบหนีภาษี การจัดเก็บภาษีจากขอตรารับทำ ให้ผู้ที่หลบหนีภาษีได้เปรียบ แต่ผู้ที่เสียภาษีถูกต้องตามกฎหมายจะเสียเปรียบในการแข่งขัน ทางการค้า

หนังสืออ่านประกอบบทที่ 6

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย พิมพ์ครั้งที่ 3

กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2535 บทที่ 16

สรรพากร, กรม ประมวลรัษฎากร ฉบับปี 2533

เอนก เขียวถาวร เศรษฐศาสตร์ภาษีอากร 2 กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง
2533 บทที่ 7

Hyman , David N. **Public Finance** (4th ed.) New York : The Dryden Press, 1993, chapter
16.

Musgrave, R.A. & Peggy B. Musgrave. **Public Finance in Theory and Practice** (5th ed.)
New York : McGraw-Hill ., 1989, chapter 23.
